

دراسة العلاقة بين أبعاد توجه المحاسبة الإدارية الديناميكية ونمو المنشأة -دراسة تطبيقية على بيئة الاعمال المصرية

دكتور / على الجوهرى رمضان
كلية الاقتصاد و الادارة -جامعة ٦ اكتوبر

ملخص

إستهدف هذا البحث فحص ودراسة العلاقة بين توجه المحاسبة الادارية الديناميكية والذى يشمل خمس ممارسات أساسية ونمو المنشأة فى بيئة الاعمال المصرية وقد تم جمع بيانات الدراسة الميدانية من ٣٠ شركة فى قطاعات متعددة فى مصر وقد وقع الاختيار على قطاعات معينة لما لها من صفة الديناميكية والتغير باستمرار وذلك باستخدام قوائم استبيان عبر البريد الالكترونى وذلك بتوجيه تلك القوائم للمحاسبين والمديرين الماليين فى الشركات وقد تم استخدام اسلوب الانحدار التدريجى وقد توصل البحث الى ان ابعاد التوجه الديناميكي للمحاسبة الادارية لها تاثير ايجابى على تحقيق الكفاءة التشغيلية ونمو الشركة , وان نجاح عملية اتخاذ القرار لها دور وسيط على المتغيرات التابعة وهى نمو الشركة والكفاءة التشغيلية وقد تم اثبات ذلك من خلال الدراسة الميدانية, وقد توصلنا لبحث من الدراسات السابقة إلى أن العلاقة بين ابعاد التوجه الديناميكي للمحاسبة الادارية ونمو الشركات والكفاءة التشغيلية كانت غير متوافقة وغير واضحة ، كما أنها لم تستطع تأسيس تلك العلاقة لتعدد المتغيرات الداخلة فى تلك العلاقة والتي تؤثر فى إتجاه العلاقة بالسلب أو بالإيجاب أو تشير لعدم وجود علاقة وقد إنتهت الدراسة النظرية إلى إمكانية إعداد إطار للعلاقة السببية بين ابعاد التوجه الديناميكي للمحاسبة الادارية للمنشآت وتحقيق الكفاءة التشغيلية ونمو الشركات وإمكانية توسط بعض المتغيرات فى العلاقة وتوصل الباحث من خلال الدراسة الميدانية إلى وجود علاقات معنوية تبادلية طردية بين ابعاد ذلك التوجه للمحاسبة الادارية كل بعد على حده و نمو المنشأة والكفاءة التشغيلية للمنشآت وقد أوصى الباحث بضرورة إهتمام المنشآت بتتبع ابعاد ذلك

المدخل للمحاسبة الإدارية ودراساتها وإدراجها في أهدافها الإستراتيجية و إجراء مزيد من الدراسات في مجال تلك العلاقة
الكلمات المفتاحية: التوجه بالمدخل الديناميكي للمحاسبة الإدارية ، تحليل الوضع الاستراتيجي ، ادارة التكلفة - اتخاذ القرارات - وسائل القياس الحديث- صنع القرار

Study the relationship between the dimensions of the dynamic management accounting orientation and the growth of the enterprise

An applied study on the Egyptian business environment

Abstract

This research aims to examine and study the relationship between the dynamic management accounting approach, which includes five basic practices and the growth of the firm in the Egyptian business environment. Field study data were collected from 30 companies in multiple sectors in Egypt. Certain sectors were chosen because of their dynamic and constantly changing character. By using e-mail questionnaire lists by directing these lists to accountants and financial managers in companies, the gradual regression method was used. The dependent variables, which are the growth of the company and the operational efficiency, have been proven through the field study, and the research has concluded from previous studies that the

relationship between the dimensions of the dynamic trend of management accounting, the growth of companies and operational efficiency was inconsistent and unclear, and it was also unable to establish that relationship due to the multiplicity of variables Included in that relationship and that affects the direction of the relationship negatively or In the affirmative or indicating the absence of a relationship, and the theoretical study has concluded the possibility of preparing a framework for the causal relationship between the dimensions of the dynamic orientation of the administrative accounting of the firm, the achievement of operational efficiency and the growth of companies and the possibility of mediating some variables in the relationship. For management accounting, each dimension separately, the growth of the facility, and the operational efficiency of the firm. The researcher has recommended that the firms should pay attention to the dimensions of that entrance to management accounting, study them and include them in their strategic objectives and conduct more studies in the field of that relationship

Key words: orientation in the dynamic approach to management accounting, strategic situation analysis, cost management - decision making - modern measurement methods - decision making

١- المقدمة وطبيعة المشكلة

في عصر العولمة ، تواجه المنشآت حالة من عدم اليقين البيئي المتزايد والمنافسة الشديدة بسبب التغيرات في التكنولوجيا المتقدمة والتغيير المستمر في تفضيلات العملاء (أبو الشيبية وزين الدين ، ٢٠١٢). و يؤثر هذا الموقف على تغييرات إدارة الشركة ويؤدي أيضاً إلى حاجة الشركة إلى تطوير أشكال محددة من معلومات المحاسبة الإدارية من أجل دعم اتخاذ القرارات الإدارية في ظل عدم اليقين البيئي (Baines & Langfield-Smith ، 2003 ؛ Waweru ، Hoque ، Uliana ، 2004). ولقد اوضحت مراجعة الفكر المحاسبي نتيجة هامة وهي ضرورة تطوير ممارسات المحاسبة الإدارية لتلائم بيئة الأعمال المتغيرة باستمرار حتى تستطيع المنشآت من تحقيق فرص نموها . (Schiller) وبالتالي كان هناك حاجة ماسة إلى تطوير ممارسات المحاسبة الإدارية لتكون أكثر ديناميكية؛ Vaivio ، 2008 ؛ Williams & Seaman ، 2002 واستجابة للتغير البيئي

في هذا البحث ، يتم تفسير محاولات التركيز على تطوير ممارسات المحاسبة الإدارية لتعزيز كفاءة الإدارة في ظل بيئة أعمال متغيرة باستمرار على أنه توجه ديناميكي للمحاسبة الإدارية. الذي يركز على تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية التي يمكن أن تتعامل مع أنشطة بيئة الأعمال الحقيقية وكذلك توقع الاتجاهات المستقبلية في بيئة الأعمال للشركات حتى تكون قادرة على توفير المعلومات الأساسية والضرورية لصنع القرار من أجل تحقيق الأهداف التشغيلية. لقد توصلت الدراسات المعاصرة الى نتيجة هامة وهي أن جزءاً هاماً من التطورات التي حدثت في المحاسبة الإدارية ترتبط بتوسيع نطاق المعلومات مثل توفير معلومات للاستخدامات الخارجية عن المنشأة او غير المالي والمستقبلي ومما لاشك فيه ان هذه الميزات كان لها تأثير ملحوظ على توسيع الرؤية حول الأداء التنظيمي وتسهيل تكيف الشركة مع ديناميكية البيئة وذلك كما ورد في الدراسات (Abdel-Kader & Luther ، 2008 ؛ Lääts & Haldma ، 2012 ؛ Naranjo-Gil & Hartmann ، 2007). ومع ذلك ، لم تذكر هذه الدراسات أن ممارسات المحاسبة الإدارية يمكن أن

توفر نطاقاً موسعاً من المعلومات. علاوة على ذلك فإن الأدلة البحثية حول ممارسات المحاسبة الإدارية التي يمكن أن توفر نطاقاً أوسع من المعلومات وتؤثر على مستوى الأداء في البيئات الديناميكية كانت محدودة وخاصة في البلدان النامية.

لذلك ، يحاول هذا البحث تقديم أدلة بحثية من خلال التوصل الى إطار منطقي يتناول العلاقة بين توجه المحاسبة الادارية الديناميكي ونمو الشركة ثم دراسة تلك العلاقة عملياً.

يتكون توجه المحاسبة الادارية الديناميكية من خمسة ممارسات تسهل عملية تكيف المنشأة مع الديناميكية البيئية وتعزز الأداء المستهدف المستمد من مراجعة الأدبيات. ومن ثم ، فإن السؤال البحثي الرئيسي هو "كيف يؤثر توجه المحاسبة الإدارية الديناميكي على نمو الشركة؟" كما يقدم هذا البحث مساهمات على المستويين النظري والإداري من خلال تحديد وتطوير ممارسات المحاسبة الإدارية الرئيسية لتحقيق الميزة التنافسية والنجاح في أداء المنشأة ، بالإضافة إلى توفير القواعد الاسترشادية للمنشآت لتصميم وتنفيذ ممارسات المحاسبة الإدارية الفعالة في بيئة ديناميكية

وبالتالى يمكن صياغة مشكلة البحث فى التساؤلات الآتية :

كيف يؤثر توجه المحاسبة الادارية الديناميكية على تحقيق الاهداف التشغيلية للمنشأة؟
كيف يؤثر توجه المحاسبة الادارية الديناميكية على نمو المنشأة؟

٢-فروض البحث

يسعى الباحث لاختبار الفروض الآتية للبحث

- H1: تحليل الوضع الاستراتيجي له اثر ايجابى على(أ) نجاح عملية اتخاذ القرار, (ب) تحقيق الاهداف التشغيلية, و (ج) نمو المنشأة
- H2: استراتيجيه ادارة التكلفة لها اثر ايجابى على (أ) نجاح عملية صنع القرار, (ب) تحقيق الاهداف التشغيلية, و(ج) نمو الشركة

H3: اساليب قياس الاداء الحديث لها اثر ايجابى على (أ) نجاح صنع القرار, (ب) تحقيق الاهداف التشغيلية, و(ج) نمو الشركة

H4: مدخل التوجه بمعلومات السوق له اثر ايجابى على (أ) نجاح صنع القرار, (ب) تحقيق الاهداف التشغيلية, و(ج) نمو الشركة

H5: التقرير عن المسؤولية البيئية له اثر ايجابى على (أ) نجاح صنع القرار, (ب) تحقيق الاهداف التشغيلية, و(ج) نمو الشركة

H6: نجاح صنع القرار له اثر ايجابى على (أ) تحقيق الاهداف التشغيلية, و(ب) نمو الشركة

H7: تحقيق الاهداف التشغيلية له اثر ايجابى التأثير على نمو الشركة

٣- هدف البحث

يهدف هذا البحث الى الكشف عن حقيقة العلاقة بين ابعاد التوجه الديناميكي للمحاسبة الادارية ونمو المنشأة من خلال التأثير على اتخاذ القرار وتحقيق الاهداف التشغيلية ويمكن بلورة هذه الاهداف فيما يلى :

١- فحص وتحليل اثار كل بعد من ابعاد المحاسبة الادارية الديناميكية على نجاح عملية اتخاذ القرار وتحقيق الاهداف التشغيلية ونمو المنشأة

٢- فحص اثار نجاح عملية اتخاذ القرار وتحقيق الاهداف التشغيلية على نمو المنشأة

٤- أهمية البحث

يكتسب هذا البحث في اعتقاد الباحث أهميته من زاويتين هما :

الزاوية العلمية: تظهر من خلال الإهتمام المتزايد بمفهوم المدخل الديناميكي لممارسات المحاسبة الادارية والذي ظهر حديثاً في السنوات الأخيرة في كل من المجال الأكاديمي ومجال الأعمال باعتباره عامل هام في نجاح الشركات في المستقبل، حيث يعد المدخل الديناميكي منهج عمل لخلق قيمة على المستوى النظري والاداري والعملى لممارسات المحاسبة الادارية لتحقيق الميزة التنافسية للمنشأة والنجاح في الاداء التنظيمي وكذلك توفير دليل ارشادي للمنشأة لتصميم وتنفيذ ممارسات المحاسبة الادارية الفعالة في البيئة الديناميكية

الزاوية العملية: يسعى الباحث للوصول الى دليل عملي تطبيقي على طبيعة العلاقة بين ابعاد التوجع الديناميكي للمحاسبة الادارية ونمو المنشأة من خلال التأثير على اتخاذ القرارات وتحقيق الاهداف التشغيلية للمنشأة وبذلك تحاول المساهمة في فكر المحاسبة الادارية باعطاء فهم واضح للعلاقة

٥- حدود البحث

هناك عدد من الاعتبارات التي تمثل حدودا فاصلة لهذا البحث عن غيره من الابحاث من ناحية وفي ضوء هدف ومنهجية البحث من ناحية ثانية ويمكن ايضاح هذه الحدود فيما يلي :

١- يتم تناول الاساليب ذات الصلة بهدف البحث لتوضيح ماهيتها ودورها في الكشف عن العلاقات التي تخدم الهدف الا أنه لم يتم التعرض للاساليب الاخرى التي لم تخدم اهداف البحث

٢- لن يتعرض البحث الى ادوات ادارة التكلفة الاستراتيجية كاحد ابعاد المحاسبة الادارية الديناميكية بالتفصيل حيث ان هذا يخرج عن هدف البحث

٦- خطة البحث

تحقيقاً لهدف البحث والتزاماً بحدود البحث يقترح الباحث تقسيم باقي أجزاء البحث كما يلي :

القسم الأول: تحليل العلاقة بين ابعاد التوجه الديناميكي للمحاسبة الادارية وتحقيق الاهداف التشغيلية ونمو الشركة واشتقاق فروض البحث والاطار المقترح للعلاقة
القسم الثاني: منهجية البحث.

القسم الثالث: النتائج والتوصيات ومقترحات البحوث المستقبلية

٧- قائمة المراجع

القسم الأول: تحليل العلاقة بين ابعاد التوجه الديناميكي للمحاسبة الادارية وتحقيق الاهداف التشغيلية ونمو الشركة واشتقاق فروض البحث

يتكون توجه المحاسبة الادارية الديناميكية من خمسة ممارسات تسهل عملية تكيف المنشأة مع الديناميكية البيئية وتعزز الأداء المستهدف المستمد من مراجعة الأدبيات. ومن ثم ، فإن السؤال البحثي الرئيسي هو "كيف يؤثر توجه المحاسبة الإدارية الديناميكي على نمو الشركة؟" كما يقدم هذا البحث مساهمات على المستويين النظري والإداري من خلال تحديد وتطوير ممارسات المحاسبة الإدارية الرئيسية لتحقيق الميزة التنافسية والنجاح في أداء المنشأة ، بالإضافة إلى توفير القواعد الاسترشادية للمنشآت لتصميم وتنفيذ ممارسات المحاسبة الإدارية الفعالة في بيئة ديناميكية.

يتم في هذا البحث تطبيق نظرية القدرة الديناميكية وذلك لتطوير وصياغة الإطار المفاهيمي للعلاقة بين توجه المحاسبة الادارية الديناميكية ونمو الشركة. هذه النظرية هي واحدة من أكثر النظريات تأثيراً واستشهاداً بها في الإدارة لشرح كيفية تحقيق المنشآت لأداء متفوق في بيئات الأعمال الديناميكية. بسرعة (Zollo&Winter 2002،Moustaghfir 2008)؛ (Drnevich&Kriauciunas 2011) وترى تلك النظرية أن الميزة التنافسية للمنشآت تتراكم بسبب قدرتها على دمج وبناء

وإعادة تكوين مواردها أو قدراتها باستمرار لمعالجة البيئات الديناميكية بسرعة (Teece 1997، Pisano & Shuen)، وتعكس ابعاد التوجه الديناميكي للمحاسبة الإدارية قدرة المنشآت اللازمة للتوافق مع هذه النظرية لأنه يمكن أن يوفر المعلومات الضرورية واللازمة لمساعدة المديرين على اتخاذ قرارات أفضل في ظل بيئات العمل المتغيرة باستمرار وذلك من خلال دمج المعلومات الخارجية مع وتقنيات المحاسبة الإدارية. وبالتالي واستناداً إلى تلك النظرية، يعتبر توجه المحاسبة الإدارية الديناميكي عاملاً رئيسياً في دفع عملية صنع القرار الناجح وتحقيق الاهداف التشغيلية ونمو الشركة

١- توجه المحاسبة الإدارية الديناميكية

تعد المحاسبة الإدارية جزءاً أساسياً من عملية الإدارة في تحديد وتوفير المعلومات الضرورية وقياسها وتحليلها وتفسيرها وتقديمها لمساعدة الإدارة في صنع القرار ووضع السياسات هذا بالإضافة إلى قرارات التشغيل الجارى للمنشأة لتحقيق أهدافها. ولقد تغير دورها عبر الزمن، اعتماداً على احتياجات المدير من المعلومات وذلك من أجل معالجة الظروف الاقتصادية، (Haldma & Lääts، 2002؛ Waweru (Hoque، & Uliana، 2004 ويشير التوجه الديناميكي للمحاسبة الإدارية إلى قدرة الشركات على استخدام الممارسات المحاسبية لدعم وتعزيز كفاءة الإدارة في ظل بيئة أعمال ديناميكية باستمرار من أجل تحقيق ميزة تنافسية ومن ثم نمو الشركة كما انه يركز على تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية التي تزيد من قدرات التكيف التنظيمي واطافة قيمة إلى المنشأة. لقد توصلت الأدبيات المحاسبية أن دور المحاسبة الإدارية في بيئة ديناميكية تميل إلى التركيز على إضافة قيمة للمنشأة (هيلتون، ٢٠٠٥؛ الاتحاد الدولي للمحاسبين، ١٩٩٨). كما حاولت توسيع نطاق معلومات المحاسبة الإدارية مثل التركيز الخارجي، وغير المالي، والمستقبلي، وذلك من خلال دمج اساليب المحاسبة الإدارية والمعلومات الخارجية المرتبطة بديناميكية السوق وكثافة المنافسة (عبد القادر ولوثر، ٢٠٠٨؛ (Lääts & Haldma 2012) وبذلك تكون المحاسبة الإدارية قد سهلت فرص تكيف المنظمة مع ديناميكية البيئة وتحقيق أداء متفوق من خلال توفير

المعلومات ذات الصلة التي تفسر التغييرات الاقتصادية وتسهل إنشاء أو تعزيز قيمة المنشأة (Lääts & Haldma)، (2012؛ Van der Stede، Chow، Lin &، (2006) وبمراجعة الأدبيات في مجال المحاسبة الإدارية والعلوم المرتبطة بها تبين ان هناك خمسة ممارسات محاسبية إدارية حاسمة تتوافق مع أدوار المحاسبة الإدارية والتي تشمل تحليل وتحديد الوضع الاستراتيجي، واستراتيجية إدارة التكلفة، وقياس الأداء الحديث، التوجه بمعلومات السوق وإعداد تقارير المسؤولية البيئية. وبالتالي، يتم تحديدها كأبعاد لتوجه المحاسبة الإدارية الديناميكي، ويتم دراستها وتفسير تحليل علاقاتها بنتائج الأداء

١/١ تحليل الوضع الاستراتيجي

في الوقت الحالي، يتطلب التعامل مع المنافسة الشديدة الحصول على وضع استراتيجي لتحديد والحفاظ على مكانة وصورة متميزة في السوق وتوفير قيمة مضافة للمنشأة مقارنة بالمنافسين (Ombasa 2015) من أجل الحفاظ على المركز التنافسي التنظيمي وتحسين القدرة التنافسية المستقبلية ومن ثم، يجب على الشركات المعاصرة جمع وتحليل المعلومات حول المنافسة الحالية والمحتملة (Malanish, yofanofytsh, wyankofytsh, 2012) وبالتالي، يشير تحليل الوضع الاستراتيجي في هذا البحث إلى قدرة الشركة على توفير المعلومات المحاسبية لتقييم إمكانات الشركة مما يؤدي إلى تحديد الخطط التشغيلية وتأسيس وضع يمكن الدفاع عنه امام منافسيها (Roslender & Hart 2003).

من الأدبيات، يُقترح استخدام المعلومات المحاسبية للوقوف على كفاءة الشركة في استخدام مواردها وكذلك الوقوف على كفاءة بناء الاستراتيجية التي يمكن أن تساعد المنشآت على تحديد أفضل مزيج من الاستراتيجيات للدفاع عن الشركة ضد القوى التنافسية في الصناعة والتأثير على أداء الشركة (Kim؛ Baines et al. 2005؛ Song، & Koo 2008)

وبذلك يمكن اشتقاق الفرض الاول للبحث على النحو التالي :

H1: تحليل الوضع الاستراتيجي له اثر ايجابي على (أ) نجاح عملية اتخاذ القرار، (ب) تحقيق الاهداف التشغيلية و (ج) نمو المنشأة

١/٢- استراتيجىة ادارة التكلفة (CMS)

تعتبر استراتيجىة ادارة التكلفة احدى ممارسات المحاسبة الادارية الهامة التى توفر معلومات مفيدة عن التكلفة لتحسين عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية وزيادة الكفاءة التشغيلية فى بيئة تنافسية ديناميكية عنيفة (Sulaiman etal,2005)

فى هذا البحث يتم التركيز على قدرة الشركة على التحليل الدقيق والتنبؤ بتكاليف الانتاج والتشغيل فى مجال الاعمال ثم استخدام تلك المعلومات لتخطيط وللتحكم فى التكاليف وفقا لتوجيهات الادارة (Tontiset & Choojan,2012) حيث يمكن ان تعطى معلومات التكلفة الدقيقة فوائد كبيرة للمديرين لفهم وتقييم كفاءة استخدام الموارد عبر سلاسل القيمة للشركة للمساهمة فى تحقيق النتائج الاستراتيجية المرجوة وكذلك اجراء تطورات فى مجال اعداد الموازنات والتخطيط وتقييم الاداء (Anand, 2004) وايضا تمكن الشركة من تحديد الانشطة التى تضيف قيمة وتلك التى لا تضيف قيمة واسعادها حتى لا تؤدى الى ارتفاع التكلفة فى العملية الصناعية وتمكنها من تدعيم العوامل التى تؤدى الى ارتفاع قيمة العملاء وتحسين اداء الشركة على المدى الطويل (Langfield -Smith, Thorne & Hilton, 2009) وبالتالي يمكن اشتقاق الفرض الثانى كما يلى:

استراتيجىة ادارة التكلفة لها اثر ايجابى على (أ) نجاح عملية صنع القرار, (ب) تحقيق الاهداف التشغيلية, و(ج) نمو الشركة

١/٣-مقاييس الاداء الحديثة (CMS)

تعتمد المحاسبة الادارية على مقاييس الاداء الحديثة و التى تقيس كل ابعاد الاداء بالاعتماد على المعلومات المالية وغير المالية ,بالاضافة الى المعلومات الكمية والنوعية والتى من شأنها ان تؤدى الى زيادة الكفاءة التشغيلية وجدير بالذكر ان انظمة قياس الاداء المتكاملة تعمل على زيادة تحسين المعلومات اللازمة لاتخاذ قرارات افضل لتحديد الاستراتيجيات التى توفر اعلى امكانات لتحقيق اهداف الشركة

هذا بالإضافة الى ان التنوع في مقاييس الاداء يساعد على التوسع في استخدام انظمة المكافاة المعتمدة على الاداء وتشجيع الموظفين لزيادة جهودهم في العمل مما يؤدي الى تعزيز الاداء في المنشأة

ومن المتعارف عليه ان الشركات تستجيب للبيئات التي يسودها حالات عدم اليقين من خلال زيادة استخدامها لأنظمة قياس الأداء الشاملة (المتنوعة والمتوازنة والمتكاملة. حيث يمكن أن يوفر هذا النظام إشارات مستمرة حول ما هو أكثر أهمية في أنشطتهم اليومية وأين يجب توجيه الجهود لزيادة الكفاءة التشغيلية وبالتالي يتضح ان قياس الأداء الحديث في هذا البحث يعبر عن قدرة المنشأة على تطبيق تقديرات الأداء المتسقة مع نموذج التشغيل الحالي وباستخدام مجموعة متنوعة من المؤشرات التي تغطي جميع أبعاد قياس الأداء في كل من المعلومات المالية وغير المالية ، وكذلك المعلومات الكمية والنوعية التي تؤدي إلى زيادة الكفاءة التشغيلية. من شأن أنظمة قياس الأداء المتكاملة أن تعزز المعلومات من أجل اتخاذ قرارات أفضل لتحديد الاستراتيجيات التي تقدم أعلى إمكانات لتحقيق أهداف المنشأة ذلك ، يساعد تنوع مقاييس الأداء على توسيع استخدام أنظمة المكافآت القائمة على الأداء ويشجع الموظفين على زيادة جهودهم في العمل ، مما يؤدي بدوره إلى تحسين الأداء التنظيمي وذلك كما ورد في الدراسات (Larcker ، Ittner ، Gosselin) & Randall 2013، Platts Gregory Neely 2015

ومن ثم يمكن اشتقاق الفرض الثالث للبحث كما يلي:

H3: اساليب قياس الاداء الحديث لها أثر ايجابي على (أ) نجاح صنع القرار, (ب) تحقيق الاهداف التشغيلية, و(ج) نمو الشركة

١/٤- التوجه بمعلومات السوق (MIO)

عادة ما يرتبط تطوير المحاسبة الإدارية بزيادة قدرتها على التعامل مع بيانات العمل الديناميكية سريعة التغير وغير المؤكدة لتوفير المعلومات الخارجية اللازمة لمواجهة المنافسة واحتياجات العملاء

و تغيرات ظروف السوق (Cinquinacci Ten, 2007) ويؤكد هذا البحث على ان التوجه بمعلومات السوق يتمثل في قدرة الشركة على توفير وتحليل المعلومات المحاسبية المتعلقة بقدرات المنافسين وربحية العملاء اللازمة للتخطيط واتخاذ القرارات لاغراض وضع استراتيجيات تنافسية تستجيب للسوق بفعالية (Inglis&Clift,2008) وقد ورد في احدى الدراسات ان ربحية العميل وتكلفته وامكانيات المنافسين المستمدة من معلومات المحاسبة الادارية المعتمدة على السوق (Helgesen,2007,Kumar et,al 2011) تساعد الشركة على تجديد وتطوير الامكانيات الضرورية لتحقيق ميزة تنافسية فائقة وتطوير اداء الشركة (Mokhtari et.al 2013) يركز التوجه نحو العملاء على الفهم الكافي لاستهداف العملاء وذلك لتقديم قيم متفوقة بالنسبة لهم. فهو يهتم باحتياجات المستهلك وتحليل القوى التي تؤثر في تلك الحاجات وكيفية الاستحواذ على حصة سوقية كبيرة. كما يتضمن التوجه نحو العملاء التصرفات التي تتخذها المؤسسة للاستجابة للمعلومات عن حاجه العملاء. وبالتالي فإن فهم احتياجات العميل والاستجابة لها وتقديم منتجات وخدمات تتناسب مع العملاء من شأنه تحقيق الربح للمنشأة

وتسعى المنشآت للتوجه نحو العملاء من خلال تحديد المنافع التي يبحث عنها المستهلك و ترجمتها إلى منتجات أو خدمات بشكل أفضل من المنافسين. ويتم تقييم التوجه نحو العملاء من خلال قياس بعض المتغيرات مثل رضا العملاء ومعرفة وفهم حاجات العملاء ومعرفة رد فعله تجاه خدمات ما بعد البيع. وهناك مبادئ أساسية للتركيز على العملاء وخدمة العميل والعناية به (التلبية الفورية. - القدرة على تلبية الوعود. - الدقة في التعامل. تزويد العميل بالمعلومات، والدقة في الوفاء بالالتزامات-

إبداء المودة (الكياسة) - جو الألفة والمودة ومخاطبتهم على مستوى تفكيرهم)

ومن ثم يمكن اشتقاق الفرض الرابع للبحث كما يلي:

H4: مدخل التوجه بمعلومات السوق له اثر ايجابي على (أ) نجاح صنع القرار, (ب) تحقيق الاهداف التشغيلية و(ج) نمو الشركة

١/٥ التقرير عن المسؤولية البيئية

يشير تقرير المسؤولية البيئية في هذا البحث إلى قدرة الشركة على توفير وتقديم المعلومات المحاسبية المتعلقة بالنشطة البيئية من خلال التقرير عن تكاليف ومنافع الأنشطة البيئية التي يمكن استخدامها كمعلومات إدارية في مختلف المجالات التي تؤثر على البيئة

. كما تركز على توفير المعلومات البيئية الصحيحة لإدارة التكاليف البيئية بغرض زيادة الربحية التنظيمية وتطوير الاستدامة كما ان هذا التقرير يضيف قيمة إلى المنشأة من خلال توفير معلومات قيمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بالإدارة البيئية. كما أنه يساعد على زيادة الكفاءة التشغيلية لتحقيق الهدف من خلال وضع خطط التكلفة والمساهمة بوضوح في الميزة التنافسية للمنشأة وذلك كما ورد في دراسة De Beer & Friend

Gibson & Martin 2006 ، 2004

ومن ثم يمكن اشتقاق الفرض الخامس للبحث كما يلي:

التقرير عن المسؤولية البيئية له اثر ايجابي على (أ) نجاح صنع القرار, (ب) تحقيق الاهداف التشغيلية, و(ج) نمو الشركة

٢- نجاح عملية صنع القرار (DMS)

تعتبر عملية صنع القرار عملية عقلانية لاختيار البديل الافضل للمشكلة التي تواجه الادارة (Haris 2012) ويجب ان تتصف ممارسات المحاسبة الادارية بصفة القدرة على اختيار البديل المناسب الذي يساهم في تحسين العمليات و تحقيق اهداف

العمل (Kidane, 2012, Thitiyapra 2015) و قد ورد في الدراسات السابقة ان المعلومات المقدمة من المحاسبة الادارية يمكن ان تحقق نموا ثابتا من خلال كفاءة عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بقرارات الاعمال (Naranjo- Gil & Hartman, 2006, Heidmann Schaffer & Strahringer, 2008) ومن ثم فانه استنادا الى الادبيات السابقة يعد نجاح عملية صنع القرار بمثابة بعدا هاما له تأثير واضح على تحقيق الاهداف التشغيلية ونمو الشركة كما يمكن أن يوفر القرار الجيد والفعال العديد من الأساليب والأساليب والتقنيات التي تساهم في تحسين التشغيل وتؤدي إلى تحقيق أهداف العمل (Kidane 2015)، (Thitiya, pramote 2012)، وبالتالي ، فإن نجاح اتخاذ القرار يعبر عن مدى فعالية المنشأة في اختيار أفضل البدائل التي تمكنها من تحقيق أهدافها واكتساب أقصى فوائدها

لذلك ، يتم اشتقاق الفرض السادس للبحث على النحو التالي:

H6: نجاح صنع القرار له اثر ايجابي على (أ) تحقيق الاهداف التشغيلية, و(ب) نمو الشركة

3-تحقيق الاهداف التشغيلية (OGA)

يشير تحقيق الاهداف التشغيلية الى قدرة الشركة على تنفيذ البدائل التي تم التخطيط لها بفعالية بما يتوافق مع الاهداف الاستراتيجية والتنظيمية (Deepen etal. 2008, Mohamed 2008) وهي تمثل الخطوة النهائية في العملية التي تعتمد على قدرة الشركة على خلق الفرص من خلال اجراءات العمل التي تؤدي الى زيادة ربحيتها وحصلتها في السوق وقدرتها التنافسية على المدى الطويل (Abdel Aziz & Fady 2013) و قد ورد في الابحاث السابقة ان الاهداف التشغيلية يمكن ان تساعد المنشأة على تحقيق اهدافها على المدى الطويل , على سبيل المثال قد يحدد قسم المبيعات هدف تشغيلي يستهدف زيادة ايرادات المبيعات للشهر القليلة القادمة (Bianca, 2014) علاوة على ذلك قد يؤثر ذلك على تحقيق هدف ادارة الموارد بشكل مناسب وتنظيم العمليات بشكل احترافي والذرى مما لاشك فيه له تأثير على الاداء في الاجل الطويل (Boonlua, chaikambang, ussaha, wanitchakit 2012) ومن ثم يتم اشتقاق الفرض السابع للبحث كما يلي:

H7: تحقيق الاهداف التشغيلية له اثر ايجابي التأثير على نمو الشركة

٤- نمو الشركة FG

نمو الشركة وتراجعها هو جوهر الديناميكيات المالية والاقتصادية. تهتم الشركات بتحديد نمو الشركة لأنها تقيس قدرة الشركة على زيادة المبيعات وتوسيع عملياتها. تعتبر دراسة نمو الشركة في حد ذاتها امرا غير متجانسا في طبيعته ومصدر هذه الاختلافات هي مؤشر النمو، ومقاييس نمو الشركة والاختلافات في العمليات التي يحدث بها نمو الشركة. ويعتبر سوق الأوراق المالية هو وسيلة هامة للمنشآت لجمع أموالها مما يسمح للمنشآت بالتداول العام وجمع الأموال للتوسع والإنفاق على أنشطتها. لذلك ، يمكن استخدام إصدار الأسهم في تنمية الشركة. لكن في المقابل ، يستحق المستثمرون العائد.

يفحص هذا البحث ما إذا كان تحقيق الاهداف التشغيلية يؤثر على نمو الشركة مما يؤثر على عائد الأسهم أم لا و يعتبر متغير نمو الشركة هام جدا للدراسة ؛ لأنه يؤثر على العديد من العناصر داخل وخارج الشركة. بالإضافة إلى مساعدة الشركة على البقاء ، فإنها تؤثر على معدل التوظيف لأن نمو الشركة يعني المزيد من الوظائف. هذا يعني الحاجة إلى الابتكار خاصة في ممارسات المحاسبة الادارية وهذا يعني الحاجة إلى المزيد من المعلومات والاساليب التي تتعمل مع البيئة الديناميكية والقطاعات المنافسة الأخرى ، وبالتالي يؤدي إلى الاستغلال المثل للموارد وتقليل متوسط تكلفة الإنتاج مما يؤثر على حصتها في السوق ويزيد من قدرتها التنافسية في السوق. وهناك العديد من مؤشرات النمو ، مثل إجمالي نمو الأصول ، ونمو الأصول الثابتة ، والمبيعات والإيرادات ، والتكلفة ، وعدد الموظفين ، وقيمة سوق الأسهم ... إلخ. لا توجد طريقة واحدة لقياس النمو ، لكن اختيار الطريقة المناسبة لقياس النمو يعتمد على الصناعة.

يوضح نمو الشركة كيف تتصرف الشركات بمجرد دخولها السوق ، وفرص السوق ومستوى الكفاءة (Carrizosa2007). كما ان نمو الشركة له العديد من التعريفات. يمكن تعريفه "من حيث توليد الإيرادات وإضافة القيمة والتوسع من حيث حجم

الأعمال" ، (Regasa2015). وفقاً لـ (كروجر ، ٢٠٠٤) ، كما يمكن قياس نمو الشركة من حيث الربح ، وإجمالي الأصول ، ودوران الشركة ، وصافي الأصول ، وصافي القيمة ، وزيادة عدد الموظفين و يؤثر استخدام الموارد المالية والموارد البشرية والموارد الأخرى في الشركة بشكل فعال على نمو الشركة

القسم الثانى: منهجية البحث

يتناول الباحث في هذا القسم الإطار العام للدراسة الميدانية والإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة الميدانية، وتوضيح إجراءات وأساليب التحليل الإحصائي التي تم استخدامها في اختبار فروض البحث، وكيفية تصميم قائمة الاستبيان، وإدخال ومعالجة البيانات، وفي النهاية يتم اختبار فروض الدراسة

١- المجتمع وعينة البحث .

تم اختيار عدد من الشركات في قطاعات مختلفة كمجتمع لهذه الدراسة لأنها تشهد باستمرار تغييرات في بيئة الأعمال من العديد من المنافسين ، فضلاً عن ظروف التسويق التي تغير سلوك المستهلك والعناصر البديلة في الأسواق المتاحة وبالتالي ، فمن المحتمل أن تتطلب المزيد من المعلومات المحاسبية ذات الصلة لدعم مرونة الإدارة في ظل هذه البيئاتم توفير قائمة تضم ٣٠ شركة في مصر .

٢- اداة البحث

تم استخدام الاستبيان كأداة بحث لهذا البحث. و لاختبار الأداة ، تم إجراء تحليل ألفا كرونباخ لتقييم صحة وموثوقية الاستبيان. وقد أظهرت النتائج أن معامل ألفا كرونباخ كان له قيمة بين ٠.٧٦٩-٠.٩٣١ والتي كانت أكبر منال درجة المقبولة (>٠.٧) مما يعني أن جميع المقاييس لها اتساق داخلي جيد.

وتراوحت جميع تحميلات العوامل بين ٠.٦١٤ - ٠.٩٣٧ (>٠.٤) والتي كانت ذات دلالة إحصائية .(وبالتالي ، تعتبر جميع الظروف مناسبة لمزيد من التحليل لأنها تعبر عن صحة وموثوقية مقبولة في هذه الدراسة

٣- جمع البيانات

تم جمع البيانات من ٣٠ شركة عبر الاستبيان بالبريد. كان المستقصى الرئيسي هو مدير الحسابات لكل نشاط تجاري ، حيث يتمتعون بأفضل معرفة وفهم لطبيعة وشكل المعلومات المحاسبية وأداء الشركة. وتم إجراء مكالمات المتابعة بعد أسبوعين من إرسالها بالبريد. نتيجة لذلك ، تم إرجاع ٢٩٧ استبيانًا مع ٢٩٤ مسحًا صالحًا ، مما أسفر عن معدل استجابة قدره ٢٠.١٥٪.

تحقق هذا البحث أيضًا من تحيز عدم الاستجابة من خلال مقارنة البيانات الواردة من الردود النتيجة عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المجموعتين (الردود المبكرة والمتأخرة) ، مما يعني أن التحيز في عدم الاستجابة قد لا يكون مشكلة

٤- مضمون متغيرات العلاقة بين ابعاد المحاسبة الادارية الديناميكية ونمو الشركة

في ضوء فروض الدراسة الخاصة بالعلاقة بين ابعاد المحاسبة الادارية الديناميكية ونمو الشركة والمتغيرات الحاكمة لتلك العلاقة ، يتم قياس متغيراتهاالعلاقة من خلال المعادلات التالية :

$$DMS = \alpha 1 + \beta 1 SPA + \beta 2 CMS + \beta 3 MPM + \beta 4 MIO + \beta 5 ERR + \beta 6 FAG + \beta 7 FSZ + \epsilon 1$$

$$OGA = \alpha 2 + \beta 8 SPA + \beta 9 CMS + \beta 10 MPM + \beta 11 MIO + \beta 12 ERR + \beta 13 FAG + \beta 14 FSZ + \epsilon 2$$

$$FGR = \alpha 3 + \beta 15 SPA + \beta 16 CMS + \beta 17 MPM + \beta 18 MIO + \beta 19 ERR + \beta 20 FAG + \beta 21 FSZ + \epsilon 3$$

$$OGA = \alpha 4 + \beta 22 DMS + 2\beta 23 FAG + \beta 24 FSZ + \epsilon 4$$

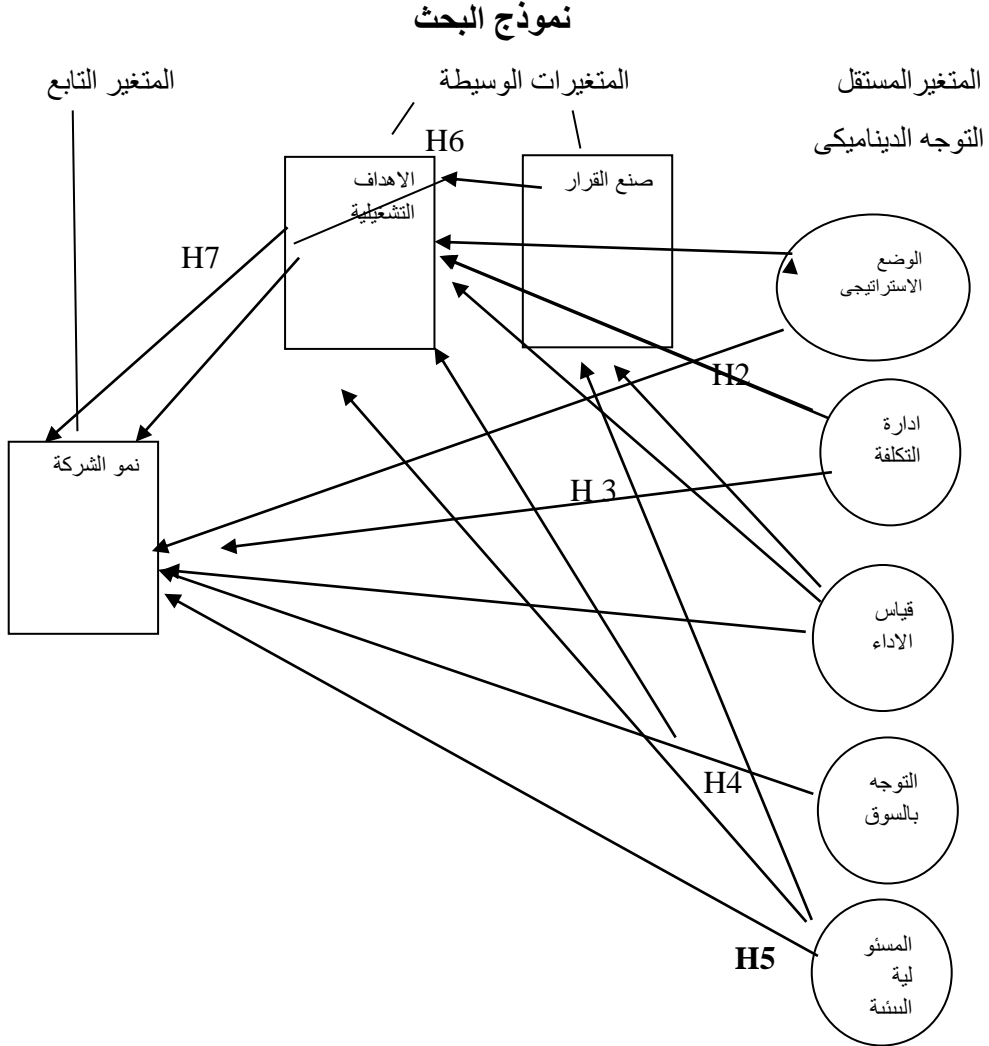
$$FGR = \alpha 5 + \beta 25 DMS + 2\beta 26 OGA + \beta 27 FAG + \beta 28 FSZ + \epsilon 5$$

توصل الباحث من خلال الدراسة النظرية إلى إعداد إطار للعلاقة بين ابعاد المحاسبة الادارية الديناميكية ونمو الشركة وإمكانية توسيط بعض المتغيرات مثل نجاح عملية اتخاذ القرارات وتحقيق الاهداف التشغيلية الإدارة لتلك العلاقة.

دراسة العلاقة بين أبعاد توجه المحاسبة الإدارية الديناميكية ونمو المنشأة - دراسة تطبيقية على بيئة الأعمال ...

د/ علي الجوهري رمضان

٥- نموذج البحث



٦- تصميم الدراسة الميدانية:

ويشمل تحديد مجتمع وعينة الدراسة الميدانية وأسلوب جمع البيانات علي النحو التالي:

١/٦ - تحديد مجتمع وعينة الدراسة:

حاول الباحث في إختيار عينة البحث أن تكون عينة متاحة وتحقق الشروط الموضوعية لتحقيق أهداف الدراسة بالقدر الذي لا يجعل العينة متحيزة ، وأن يكون للشركة تقارير مالية سنوية سهل الحصول عليها ، وأن تقوم هذه الشركات بإعداد ونشر تقارير دورية تشير لإهتماماتها بمسئوليتها الاستراتيجية والسوقية ، وضرورة أن يكون للشركة موقع الكتروني علي شبكة الانترنت وصفحة رئيسية يمكن الوصول اليها ، وتقدم معلومات مالية محدثة ، بحيث يمكن مشاركة وتبادل البيانات وتدعيم عمليات التحليل لتقارير الأعمال.

ولتطبيق هذه الشروط ، فقد تم إختيار عدد من الشركات الصناعية وهي (٣٠) شركة ، وبالنسبة لكل شركة في العينة ، تم الحصول على التقارير المالية لعام ٢٠١٨ من شركة مصر لنشر المعلومات www.edigegypt.com ، وبعض المعلومات من موقع مباشر البورصة المصرية

<http://www.mubasher.info/CASE/home-page>

وجدير بالذكر تم اختيار شركات الصناعات الجلدية والصناعات الغذائية والمشروبات وصناعة الملابس والصناعات الالكترونية في مصر كمجموعة من عينة هذه الدراسة لانها تواجه باستمرار تغييرات في بيئة الاعمال التجارية من العديد من المنافسين وكذلك ظروف التسويق التي تغير سلوكيات واذواق المستهلكين والسلع البديلة وبالتالي من المحتمل ان يتطلب الامر الحصول على معلومات محاسبية ملائمة ذات صلة لدعم مرونة الادارة في ظل هذه البيئات الديناميكية وللحصول على حجم عينة كافي لتلبية نتائج البحث استقر الامر على اختيار 30 شركة صناعية في المجالات المذكورة.

٢/٦ - أسلوب الدراسة:

قام الباحث في ضوء الهدف الرئيسي للبحث وفروضه بجمع البيانات من الشركات عينة الدراسة من خلال إستخدام الاستبيان كاداة للبحث ولإختبار تلك الاداة تم استخدام تحليل الفا كرونباخ والتحليل العاملي لتقييم صحة وموثوقية الاستبيان ولقد اظهرت النتائج ان معامل الفا كرونباخ والتحليل العاملي لتقييم صحة وموثوقية الاستبيان ولقد اظهرت النتائج ان معامل الفا كرونباخ له قيمة تتراوح بين 0.769-0.931 والتي تعتبر اكبر من الدرجة المقبولة (<0.7) طبقا لما ورد في (Hair et.al 2010) مما يعنى ان كافة المقاييس تتمتع باتساق داخلى جيد وقد كانت حمولات العامل II تتراوح راجح بين (0.614-0.937) اكبر من 0.40 مما يعنى ان لها دلالة احصائية طبقا لما

ورد فى (Naynally&Banstein ,1994)

أ- تقسيم قائمة الاستبيان لقياس أبعاد المحاسبة الإدارية الديناميكية:

وشملت هذه القائمة الأجزاء التالية لقياس متغيرات الدراسة

الجزء الأول: تحليل الوضع الاستراتيجى strategy positioning لاختبار الفرض الأول

الجزء الثانى: استراتيجية ادارة التكلفة cost management strategy لاختبار الفرض الثانى

الجزء الثالث: قياس الاداء الحديث. modern performance measurement لاختبار الفرض الثالث

الجزء الرابع: التوجه بمعلومات السوق market information orientation

الجزء الخامس:التقرير عن المسئولية البيئية environment responsibility reporting

الجزء السادس: عملية صنع القرار

الجزء السابع: تحقيق الاهداف التشغيلية

الجزء الثامن: نمو الشركة

ب- جدول تسجيل بيانات كل شركة: حيث تم استخدام جدول تسجيل بيانات لكل شركة من الشركات عينة الدراسة ، وذلك للأبعاد الخاصة بقياس:

- ابعاد التوجه الديناميكي للمحاسبة الادارية.

- نجاح عملية اتخاذ القرارات

- تحقيق الاهداف التشغيلية

- المتغيرات الرقابية الخاصة بالعلاقة بين ابعاد المحاسبة الادارية الديناميكي ونمو الشركة.

وقد تم تنظيم الجدول من خلال شموله على:

١- المتغير وتعريفه .

٢- كيفية قياس المتغير.

٣- نتيجة القياس.

٣/٦- توزيع عينة الدراسة حسب نوع الصناعة:
جدول رقم (٣) توزيع عينة الدراسة حسب نوع الصناعة

الشركات		الصناعة
%	عدد	
16.6	5	1-الصناعات الجلدية
16.6	5	2- الصناعات الغذائية والمشروبات
13.3	4	3- صناعة الملابس
10	3	4- الصناعات الالكترونية
10	3	5- منتجات منزلية وشخصية
6.6	2	6- سياحة وترفيه
13.3	4	7- تكنولوجيا
13.3	4	8- اتصالات
100%	30	الإجمالي

يشير الجدول رقم (٣) إلي أن توزيع مفردات عينة الدراسة حسب نوع الصناعة موزعة علي (٨) صناعات، وكان النصيب الأكبر لكل من الصناعات الجلدية والصناعات الغذائية والمشروبات بواقع 16.6% و صناعات الملابس والسياحة والترفيه والاتصالات بواقع 13.3% والصناعات الالكترونية والمنتجات المنزلية والشخصية بواقع 10% واخيرا السياحة والترفيه بواقع 6%

٤/٦- مرحلة قياس المتغيرات

تم قياس جميع المتغيرات فى الاطار المفاهيمى باستخدام مقياس ليكرت المكون من خمس مستويات. ويعتبر توجه المحاسبة الادارية الديناميكية هو المتغير الاساسى فى هذ البحث وتم تصنيفه الى خمس ابعاد حيث ان كل الابعاد تم قياسها بالاعتماد على تعريفها ومراجعة الدراسات السابقة

أولاً: قياس تحليل الوضع الاستراتيجى

ويتم باستخدام مقياس مكون من اربعة مستويات من خلال تقييم كيفية استخدام

الشركات للمعلومات المحاسبية التى تقيم امكانياتها وقدرتها التنافسية هذا بالإضافة الى تحديد الوضع التنافسى فى الصناعة لتحقيق اهدافها وتؤدى الى ربحية فى الاجل الطويل

ثانيا : قياس استراتيجية ادارة التكلفة

تم قياس استراتيجية ادارة التكلفة باستخدام مقياس مكون من اربعة عناصر من خلال تقييم قدرة الشركة على جمع وتحليل وعرض تكاليف الانتاج والتشغيل بكفاءة والتى تستخدم لتخطيط وتحسين الاداء التشغيلى بشكل متوافق مع اهداف المنشأة ومساعدتها على الاستجابة السريعة للظروف المتغيرة

ثالثا: قياس الاداء الحديث

تم قياسه باستخدام مقياس مكون من خمسة عناصر من خلال تقييم استخدام مؤشرات قياس ذات ابعاد متعددة تتوافق مع ظروف التشغيل الحالية التى تشمل مؤشرات نقدية وغير نقدية والتى تعتبر مؤشرات كمية ونوعية لتعظيم الاداء وتحقيق الاهداف

رابعا: التوجه بمعلومات السوق

تم قياس التوجه بمعلومات السوق باستخدام مقياس مكون من اربعة بنود من خلال تقييم قدرة الشركة على استخدام المعلومات المحاسبية لتقييم الكفاءة التنافسية بالإضافة الى تحليل تكاليف وربحية العملاء اللازمة للتخطيط واتخاذ القرار بشأن العمل وفقا للظروف الحالية والمستقبلية بكفاءة

خامسا: التقرير عن المسؤولية البيئية

واخيرا تم قياس التقرير عن المسؤولية البيئية باستخدام مقياس مكون من اربعة بنود من خلال تقييم كيفية قياس الشركات بتوفير المعلومات المتعلقة بأنشطتها البيئية والتى تعد مالية وغير مالية من خلال الافصاح عن تكاليف وعوائد تحسين والحفاظ على البيئة لاغراض التخطيط واتخاذ قرار يخص امر البيئة بفعالية

سادسا: نجاح عملية صنع القرار وتحقيق الاهداف التشغيلية وهما متغيرات وسيطة

تم قياس نجاح عملية صنع القرار من خلال كيفية اختيار الشركات لافضل البدائل بسرعة من مختلف البدائل باستخدام المعلومات ذات الصلة والمفيدة في حالات الازمات, هذا المتغير تم قياسه باستخدام مقياس من اربعة مستويات بناء على تعريفه, وقد تم تقييم الهدف التشغيلي من خلال العمليات التي نجحت في تحقيق اهداف واستراتيجية الشركة وقد تم قياس هذا المتغير باستخدام مقياس مكون من اربعة عناصر وفقا لدراسة (Chajkambanget, al 2012)

سابعا : نمو الشركة

وهو متغير تابع تم قياسه من خلال توقع عائد مرتفع على الاستثمار وزيادة مصادر الدخل وزيادة الحصة السوقية ورضاء العملاء والعمل في بيئة اكثر غموضا وعدم تأكد و هذا المتغير تم قياسه من خلال مقياس مكون من خمسة مستويات كما ورد في دراسة (Hongdombud et al 2012)

٥/٦ - ادوات تجميع بيانات البحث

تم تجميع البيانات من ٣٠ شركة في صناعات مختلفة في مصر عن طريق قوائم الاستبيان , ويعتبر المستقصى الاساسى هو رئيس الحسابات والمحاسبون والمديرين الماليين في الشركات حيث يكون لديهم أفضل معرفة وفهم لطبيعة وشكل المعلومات المحاسبية واداء الشركة

ولاختبار اداة البحث تم الاعتماد على اساليب الفا كرونباخ والتحليل العاملي لتقييم صلاحية والوثوق في الاستبيان وكانت النتائج ان معامل اختبار كرونباخ كان له قيمة تتراوح بين 0.769-0.931 وهو اكبر من الرقم المقبول 0.7 طبقا لما ولرد في دراسة (Hair et al., 2010) مما يعنى ان كل المقاييس لها ثبات داخلى جيد وأن كل العوامل تتراوح بين 0.614-0.937 وهى اكبر من 0.40 وهو ذو دلالة معنوية احصائيا كما ورد في دراسة (Nunnally&Bernstein, 1994) وبهذا كل المقاييس

تعتبر مائة لتحليلات أكثر حيث أنها تعبر عن صلاحية مقبولة ويمكن الاعتماد عليها في هذا البحث

٧- مرحلة تحليل البيانات واختبار الفروض :

إعتمد الباحث على مجموعة من الإختبارات الإحصائية في إختبار فروض البحث لمناسبتها لكل من هدف الدراسة وطبيعة بياناتها، والتي تأخذ شكل بيانات وصفية وكمية، والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل بيانات الدراسة ما يلي:

(أ) **إختبار جاك- بيرا : Jarque-Bera** لقياس إعتدالية توزيع المتغيرات الاساسية والتابعة بالإضافة للمتغيرات الرقابية الخاصة بالعلاقة بين ابعاد التوجه الديناميكي للمحاسبة الادارية ونمو الشركة وذلك للمتغيرات التي يتم قياسها بشكل كمي وهى حجم الشركة وعمر الشركة

(ب) **مجموعة الإختبارات اللامعلمية والإحصاءات التحليلية**، وتتمثل في:

(١) مصفوفة ارتباط سبيرمان **sperman Correlation** : للتعرف على اتجاه العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة

(٢) مصفوفة ارتباط بيرسون **pearson Correlation** : للتعرف على مدى وجود علاقات بين المتغيرات المستقلة والتابعة.

(٣) أسلوب تحليل الانحدار الخطي المتعدد: Multiple Linear Regrission
لقياس التأثير المعنوي لنجاح عملية صنع القرارات وتحقيق الاهداف التشغيلية
والمغيرات الرقابية علي العلاقة بين ابعاد التوجه الديناميكي للمحاسبة الادارية
ونمو الشركة.

(٤) أسلوب تحليل انحدار المربعات الصغرى البسيط (OLS) لفحص العلاقات
بين توجه المحاسبة الادارية الديناميكية واثاره وقد تم اعداد المعادلات الاتية
لقياس العلاقات:

المعادلة الاولى : تتعلق بأن عملية صنع القرار (DMS) دالة في كل من تحليل
الوضع الاستراتيجي (SPA) -استراتيجية ادارة التكلفة (CMS) - قياس الاداء
الحديث (MPM) -التوجه بمعلومات السوق (MIO) - التقرير عن المسؤولية
البيئية (ERR) -بالاضافة للمتغيرات الرقابية (عمر الشركة FAG) - و (حجم
الشركة FSZ) وبالتالي تظهر المعادلة الاولى في صورتها الرياضية كما يلي :

$$DMS = \alpha_1 + \beta_1 SPA + \beta_2 CMS + \beta_3 MPM + \beta_4 MIO + \beta_5 ERR + \beta_6 FAG + \beta_7 FSZ + \epsilon_1$$

المعادلة الثانية : يعتبر تحقيق الهدف التشغيلي دالة في عدد من المتغيرات الاساسية
والرقابية هي تحليل الوضع الاستراتيجي (SPA) -استراتيجية ادارة التكلفة
(CMS) - قياس الاداء الحديث (MPM) -التوجه بمعلومات السوق (MIO) -
التقرير عن المسؤولية البيئية (ERR) -بالاضافة للمتغيرات الرقابية (عمر الشركة
FAG) - و (حجم الشركة FSZ) وبالتالي تظهر المعادلة الثانية في صورتها
الرياضية كما يلي :

$$OGA = \alpha_2 + \beta_8 SPA + \beta_9 CMS + \beta_{10} MPM + \beta_{11} MIO + \beta_{12} ERR + \beta_{13} FAG + \beta_{14} FSZ + \epsilon_2$$

المعادلة الثالثة: يعتبر متغير نمو الشركة (المتغير التابع) دالة في عدد من المتغيرات
الاساسية والرقابية هي تحليل الوضع الاستراتيجي (SPA) -استراتيجية ادارة
التكلفة (CMS) - قياس الاداء الحديث (MPM) -التوجه بمعلومات السوق (MIO) -
التقرير عن المسؤولية البيئية (ERR) -بالاضافة للمتغيرات الرقابية (عمر
الشركة FAG) - و (حجم الشركة FSZ) وبالتالي تظهر المعادلة الثالثة في
صورتها الرياضية كما يلي :

$$FGR = \alpha_3 + \beta_{15} SPA + \beta_{16} CMS + \beta_{17} MPM + \beta_{18} MIO +$$

$$\beta_{19}ERR + \beta_{20}FAG + \beta_{21}FSZ + \varepsilon_3$$

المعادلة الرابعة: وتهتم باظهار ان تحقيق الاهداف التشغيلي والكفاءة التشغيلية (OGA) دالة تتاثر بنجاح عملية صنع القرارات (DMS) في ظل المتغيرات الرقابية وهي حجم الشركة (FSZ) وعمر الشركة (FAG) وبالتالي تظهر المعادلة الرابعة في صورتها الرياضية كما يلي:

$$OGA = \alpha_4 + \beta_{22}DMS + 2\beta_{23}FAG + \beta_{24}FSZ + \varepsilon_4$$

المعادلة الخامسة: وتهتم باظهار ان نمو الشركة (FGR) دالة في نجاح عملية صنع القرار (DMS) وتحقيق الاهداف التشغيلية (OGA) في ظل المتغيرات الرقابية حجم الشركة (FSZ) وعمر الشركة (FAG) وبالتالي تظهر المعادلة الخامسة في صورتها الرياضية كما يلي:

$$FGR = \alpha_5 + \beta_{25}DMS + 2\beta_{26}OGA + \beta_{27}FAG + \beta_{28}FSZ + \varepsilon_5$$

٨- تحليل نتائج اختبار فروض البحث .

وقد تم اختبار صحة فروض البحث من خلال استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

١/٨- اختبار إعتدالية توزيع المتغيرات الكمية لأبعاد التوجه الديناميكي للمحاسبة الادارية ونمو الشركة

يتم استخدام اختبار جاك- بيرا Jarque-Bera لقياس إعتدالية توزيع الابعاد الديناميكية للمحاسبة الادارية ونجاح عملية صنع القرار وتحقيق الاهداف التشغيلية وهي المتغيرات الرقابية الخاصة بمشكلة البحث وذلك بالنسبة للمتغيرات التي يتم قياسها بشكل كمي و لاختبار فرضية أن البيانات آتية من توزيع طبيعي ، وأن عينة الدراسة مسحوبة من مجتمع تتبع بياناته التوزيع الطبيعي.

ويعد اختبار جاك- بيرا Jarque-Bera ضروري في حالة اختبار الفروض لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعي ، ويقاس اعتدالية التوزيع بشقيه الالتواء والتفرطح ويعتمد اختبار جاك- بيرا Jarque-Bera علي الفرض الصفري والفرض البديل كما يلي:-

الفرض الصفري: H_0 المجتمع يتبع التوزيع الطبيعي.

الفرض البديل: H_1 المجتمع لا يتبع التوزيع الطبيعي.

ويوضح الجدول التالي استخدام Jarque-Bera لقياس إعتدالية توزيع متغيرات الدراسة ، وذلك للمتغيرات التي يتم قياسها بشكل كمي:

دراسة العلاقة بين أبعاد توجه المحاسبة الإدارية الديناميكية ونمو المنشأة - دراسة تطبيقية على بيئة الأعمال ...

د/ على الجوهرى رمضان

جدول رقم (٤) اختبار جاركو- بيرا Jarque-Bera لقياس إعتدالية توزيع المتغيرات المستقلة والتابعة والوسيط والمتغيرات الرقابية

FSZ	FAG	_FGR	OGA	DMS	ERR	MIO	MPM	CMS	SPA	
57.393	22.879	22.607	8.3448	9.9310	70.520	5.0620	13.928	5.5289	2.2582	Mean
59.60000	19.00000	22.70843	6.5000	10.000	78.000	1.0000	7.600000	5.500000	2.300000	Median
134.0000	43.00000	25.91344	25.000	17.000	92.000	20.000	59.00000	24.45000	9.000000	Maximum
14.00000	9.000000	19.16737	0.0000	4.0000	27.000	0.0000	-39.00000	-12.60000	-6.400000	Minimum
30.68926	9.814034	1.678639	7.6766	3.1045	19.912	5.9813	21.99064	9.733393	3.651735	Std. Dev.
0.387099	0.773688	-0.066412	0.7419	0.1893	-0.69844	0.8537	0.300759	-0.026805	-0.124254	Skewness الانواء
2.823520	2.408423	2.359401	2.6804	2.5060	2.2246	2.6857	3.143790	2.493910	2.682253	Kurtosis التفرطح
0.761887	3.316072	0.517177	2.7840	0.4680	3.0841	3.6426	0.462187	0.312960	0.196619	Jarque-Bera
0.683216	0.190513	0.772141	0.2485	0.7913	0.2139	0.1618	0.793665	0.855149	0.906368	Probability مستوي المعنوية

يوضح الجدول السابق متوسط كل متغير من متغيرات التوجه الديناميكي للمحاسبة الادارية وكذلك المتغيرات الوسيطة والرقابية، ومعامل الإلتواء السالب ذو التوزيع التكراري ناحية اليسار ، ومعامل الإلتواء الموجب ذو التوزيع التكراري ناحية اليمين، ومعامل التفرطح لكل متغير ، والذي يدل على إعتدالية توزيع تلك المتغيرات (المستقلة والتابعة والوسيط والرقابية) ، وقيمة اختبار Jarque-Bera لتلك المتغيرات وهي دالة عند مستوي معنوية أقل من (٠.٠٥) مما يؤكد إعتدالية التوزيع. ٢/٨ - مصفوفة ارتباط سبيرمان : لقياس اتجاه العلاقة الاحصائية بين ابعاد التوجه الديناميكي للمحاسبة الادارية و نجاح عملية صنع القرار - تحقيق الاهداف التشغيلية ونمو الشركة والمتغيرات الرقابية للعلاقة , والتأثير المتبادل بينها :

دراسة العلاقة بين أبعاد توجه المحاسبة الإدارية الديناميكية ونمو المنشأة - دراسة تطبيقية على بيئة الأعمال ...

د/ على الجوهري رمضان

جدول رقم (٥)

مصفوفة ارتباط سبيرمان لقياس اتجاه العلاقة الاحصائية بين ابعاد المحاسبة الادارية الديناميكية والمتغيرات التابعة والمتغيرات الوسيطة والرقابية للعلاقة والتاثير المتبادل بينها :

FSZ	FAG	FGR	OGA	DMS	ERR	MIO	MPM	CMS	SPA	الابعاد
									1.000000	SPA

								1.000000	0.313299	CMS.
								----	0.0918	
							1.000000	0.697009	-0.099660	MPM
							----	0.0000	0.6003	
						1.000000	0.333233	-0.269758	-0.064575	MIO
						---	0.0720	.01494	.07346	ERR
				1.000000	-0.320725	-0.210814	-0.719734	-0.569687	--0.302359	DMS
				----	0.1544	0.2635	0.0000	0.0010	0.1044	
			1.000000	-0.602061	-0.703072	0.476193	0.496231	0.373122	0.503634	OGA
			---	0.0067	0.0000	0.0078	0.0053	0.0423	0.0045	
		1.000000	0.40050	0.501050	0.501050	-0.365082	0.385121	0.262022	0.402523	FGR
	1.000000	0.408022	0.509132	0.158014	0.169015	0.642809	-0.001529	0.424881	0.022368	FAG.
	--	0.0031	0.0020	0.0041	0.3719	0.0001	0.9936	0.0193	0.9066	
1.000000	0.408021	-0.317122	-0.408021	0.210614	-0.210614	-0.110703	-0.608623	-0.45857	0.402523	FSZ
----	0.0056	0.0021	0.0010	0.0030	-0.2608	0.0001	0.8824	0.082	0.7155	

يتضح من جدول رقم (٥) ما يلي :

- توجد علاقة معنوية طردية بين ابعاد المحاسبة الادارية الديناميكية (DMA) المتمثلة فى العناصر الخمسة ونجاح عملية صنع القرار وتحقيق الاهداف التشغيلية ونمو الشركة والذي يشير الى تأثر نمو الشركة بابعاد المحاسبة الادارية الديناميكية فى ظل مجموعة من المتغيرات الحاكمة لتلك العلاقة وهو ما يعنى

دراسة العلاقة بين أبعاد توجه المحاسبة الإدارية الديناميكية ونمو المنشأة - دراسة تطبيقية على بيئة الأعمال ...

د/ على الجوهري رمضان

قبول الفرض البديل للفروض الخمسة الاولى وكذلك بوجود علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين نجاح عملية صنع القرار ونمو الشركة (الفرض السادس) وكذلك بين تحقيق الاهداف التشغيلية ونمو الشركة (الفرض السابع) وذلك كله عند مستوى معنوية اقل من (0.005)

٣/٨- مصفوفة ارتباط بيرسون: لقياس قوة العلاقة بين المتغيرات المستقلة والتابعة ووفقا للمعادلات التي تم صياغتها مع الأخذ في الاعتبار المتغيرات الرقابية للعلاقة ووفقا لمعادلة الارتباط الآتية:-

جدول رقم (٦)

مصفوفة ارتباط بيرسون لقياس قوة العلاقة الإحصائية بين ابعاد التوجه الديناميكي للمحاسبة الادارية ونمو الشركة والمتغيرات الرقابية للعلاقة، والتأثير المتبادل بينها :

المتغيرات	SPA	CMS	MPM	MIO	ERR	DMS	OGA	FGR
Mean	4.173	4.077	3.727	3.787	3.503	3765	3.707	3.504
S. D	0.547	0.580	0.612	0.640	0.787	0.612	0.585	0.686
CMS	.574							
MPM	.440	.560						
MIO	.360	.479	.560					
ERR	.382	0.415	.602	.661				
DMS	.472	.443	.541	.477	.427			
OGA	.473	.474	.542	.611	.525	.673		
FGH	.331	.306	.511	.457	.377	.614	.554	
FAG.	.046	.043	.025	.054	.119	.026	.003	.026
FSZ	.039	.038	.035	.044	.095	.007	.011	.001

يظهر الجدول رقم (٦) الاحصاء الوصفي ومصفوفة الارتباط بين جميع المتغيرات بدرجة ثقة ٩٩% حيث تراوحت معاملات ارتباط بيرسون من 0.306 الى 0.673

دراسة العلاقة بين أبعاد توجه المحاسبة الإدارية الديناميكية ونمو المنشأة - دراسة تطبيقية على بيئة الأعمال ...

د/ على الجوهري رمضان

عند $p < 0.05$ هذا يعني ان المتغيرات مرتبطة ايجابيا . علاوة على ذلك فان الارتباط الداخلي في كل متغير تنبؤى اقل من 0.8 (الارتباط بين المتغيرات المستقلة الخمسة) وبالمثل عوامل تضخم التباين (VIFs) تتراوح من 1.273 الى 5.415 اقل من القيمة النمطية ١٠ (كما هو وارد في جدول ٦) مما يعنى انه لا يوجد ارتباط بين المتغيرات المستقلة كما توصلت اليه دراسة (Hair et al , 2010) وبهذا لا يوجد مشكلة ازدواج خطى في البحث

وللتأكد من تلك النتيجة فإنه يمكن تطبيق نموذج الانحدار الخطي المتعدد، كما يلي:

جدول رقم (٧)

٤/٨ - نموذج تحليل الإنحدار الخطي المتعدد التدريجي وذلك لتحديد درجة تأثير ابعاد المحاسبة الادارية الديناميكية على نمو الشركة

	VIFs	FGR	OGA	FGR	OGA	DMS	المتغيرات التابعة
	معامل تضخم التباين	المعادلة ٥	المعادلة ٤	المعادلة ٣	المعادلة ٢	المعادلة ١	
							المتغيرات المستقلة
	1.782510			0.159	0.201	0.208	SPA
				(0.061)	(0.052)	(0.050)	
	1.3030			0.114	0.103	0.165	CMS
				(0.067)	(0.060)	(0.056)	
	1.56130			0.345	0.165	0.167	MPM
				(0.058)	(0.061)	(0.047)	
	1.45870			0.287	0.350	0.346	MIO
				(0.070)	(0.060)	(0.058)	
	2.1250			-0.024	0.044	-0.012	ERR
				(0.070)	(0.058)	(0.048)	

دراسة العلاقة بين أبعاد توجه المحاسبة الإدارية الديناميكية ونمو المنشأة - دراسة تطبيقية على بيئة الأعمال ...

د/ على الجوهرى رمضان

		2.0123	0.504	0.685				DMS
			(0,065)	(0,041)				
		1.4346	0.325					OGA
			(0,065)					
		2.0034	-0.097	-0.050	-0.057	-0.012	-0.026	FMA
			(0,101)	(0,097)	(0,111)	(0,096)	(0,105)	
		1.0054	0.043	0.058	-0.113	-0.0138	-0.073	FMZ
			(0,112)	(0,097)	(0,111)	(0,098)	(0,105)	
			0.421	0.463	0.305	0.478	0.516	معامل التحديد المعدل

***دالة عند مستوى معنوية أقل من ٠.٠٠١

بالنظر الى جدول (٧) يتضح ما يلى :-

٩- اختبار الفروض

١/٩- إختبار الفرض البحثى الأول:

توجد علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين تحليل الوضع الاستراتيجى للشركة ونجاح عملية صنع القرار- تحقيق الاهداف التشغيلية ونمو الشركةتوضح النتائج ان تحليل الوضع الاستراتيجى يؤثر بصورة ايجابية على كل النواتج (المتغيرات) : نجاح عملية صنع القرار ($\beta_1=0.208, p0.01$) - تحقيق الاهداف التشغيلية $0.325, p\leq 0.01$ ونمو الشركة كما يلى $\beta_15 = 0.159, p\leq 0.05$ لذلك يمكن استنتاج أن تحليل الوضع الاستراتيجى هو أحد ممارسات المحاسبة الادارية لتدعيم الكفاءة التشغيلية ونمو اى شركة فى ظل بيئة اعمال متغيرة وبخطى ثابتة وبهذا فان الفرض الاول (a b c) يتم تدعيمه

٢/٩- اختبار الفرض البحثى الثانى والذى ينص على:

توجد علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين استراتيجية ادارة التكلفة ونجاح عملية

صنع القرار-تحقيق الاهداف التشغيلية و نمو الشركة تم التوصل الى أن استراتيجية ادارة التكلفة أيضا يظهر اثار ايجابية معنوية على كل النواتج (المتغيرات التابعة) :
نجاح صنع القرار $\beta_2=p\leq 0.165$ وتحقيق الاهداف التشغيلية ($\beta_2=0.103$)
($\beta_2\leq 0.109$)

ونمو الشركة $\beta_16=0.114$, $p\leq 0.100$ وقد لوحظ ان استراتيجية ادارة التكلفة هو احد المتغيرات الاساسية والابعاد الرئيسية للمحاسبة الادارية الديناميكية ومن المتوقع ان يؤدي الى نجاح اكبر في عملية صنع القرار وتحقيق الاهداف التشغيلية ونمو الشركة وبهذا فان الفروض $2a$ و $2b$ وايضا $2c$ تم قبولهم

٣/٩- اختبار الفرض البحثي الثالث والذي ينص على :

توجد علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين اساليب قياس الاداء الحديث و نجاح صنع القرار - تحقيق الاهداف التشغيلية و نمو الشركة
توضح النتائج ان قياس الاداء الحديث له اثار ايجابية على كل النواتج (المتغيرات التابعة) :

نجاح عملية صنع القرارات $\beta_3 =0.167, p\leq 0.5$ تحقيق الاهداف التشغيلية ($\beta_{10}=p\leq 0.50.165$) و نمو الشركة ($\beta_{17}=0.345, p\leq 0.01$) نتائج هذا التحليل تعنى ان قياس الاداء الحديث يعتبر بعد هام من ابعاد المحاسبة الادارية الديناميكية لدعم الكفاءة التشغيلية وتحقق الاداء الافضل , لذلك يتم قبول الفروض $3a, 3b, 3c$

٤/٩- اختبار الفرض البحثي الرابع والذي ينص على :

توجد علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين مدخل التوجه بمعلومات السوق و نجاح صنع القرار - تحقيق الاهداف التشغيلية ونمو الشركة توضح النتائج ان التوجه بمعلومات السوق له اثار ايجابية معنوية على كافة النواتج (المتغيرات) :

نجاح عملية صنع القرارات ($\beta_4= 0.346, p\leq 0.01$) تحقيق الاهداف التشغيلية

دراسة العلاقة بين أبعاد توجه المحاسبة الإدارية الديناميكية ونمو المنشأة - دراسة تطبيقية على بيئة الأعمال ...

د/ على الجوهرى ومضان

ان التوجه بمعلومات السوق يعتبر بعدا اساسيا من ابعاد المحاسبة الادارية الديناميكية و يدعم الاداء التنظيمى فى شركات العينة وبهذا يتم قبول الفرض 4a, 4b, 4c

٥/٩- اختبار الفرض البحثى الخامس والذي ينص على :

توجد علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين التقرير عن المسئولية البيئية ونجاح عملية صنع القرار -تحقيق الاهداف التشغيلية ونمو الشركة

اوضحت نتائج الدراسة الميدانية انه ليس هناك علاقة بين التقرير عن المسئولية البيئية وكافة نواتج البحث (كل المتغيرات التابعة) : نجاح عملية صنع القرار ($\beta_5 = -0.012, p \geq 0.10$) تحقيق الاهداف التشغيلية ($\beta_{12} = -0.044, p \geq 0.10$) ونمو الشركة ($\beta_{12} = 0.024, p \geq 0.10$)

تدل تلك النتائج ان التقرير عن المسئولية البيئية يظهر على انه ليس اداه رئيسة يتم استخدامها لدعم المعلومات لصنع القرارات الادارية التى تكون ملائمة لاهداف ونمو الشركة

وبهذا فان الفرض 5a, 5b, 5c ترفض ولا يمكن قبولها

٦/٩- اختبار الفرض البحثى السادس والذي ينص على :

يتوسط نجاح عملية صنع القرار فى التأثير بصورة ايجابية على تحقيق الاهداف التشغيلية ونمو الشركة اوضحت النتائج ايضا ان نجاح عملية صنع القرار له اثر ايجابى على تحقيق الاهداف التشغيلية ($\beta_{22} = 0.685, p \leq 0.01$) ونمو الشركة ($\beta_{25} = 0.504, p \leq 0.01$) وقد اوضحت النتائج ايضا أن القرار الفعال يساهم فى تحقيق هدف وغاية المنشأة باعطاء وتوفير المداخل والطرق الملائمة أو الاساليب الضرورية لتحقيق التطوير التشغيلى لذلك يتم قبول الفرض البديل السادس 6a, 6b, 6c

٧/٩- اختبار الفرض البحثى السابع والذي ينص على :

يتوسط تحقيق الاهداف التشغيلية فى التأثير بصورة ايجابية على نمو الشركة تظهر النتائج ان العلاقة بين تحقيق الاهداف التشغيلية ونمو الشركة تظهر فى صورة معنوية ايجابية ($\beta_2=0.0325, p \leq 0.01$) تدل هذه النتيجة على ان المنشأة تعمل بنجاح نحو تحقيق اهدافها وهذا يساعدها على زيادة الاداء والقيمة وبهذا يقبل الفرض السابع

القسم الثالث: النتائج والتوصيات ومقترحات البحوث المستقبلية:

فى ضوء ما تناوله البحث فى الدراسة النظرية، وما توصل إليه فى الدراسة التطبيقية، فإنه يمكن عرض النتائج كما يلى:

- ١- تُعد المحاسبة الديناميكية الادارية مدخلها لخلق قيمة للمساهمين على المدى الطويل وعامل هام فى نجاح الشركات ، من خلال تحقيق التكامل بين البعد الاستراتيجى والبيئى والإقتصادى الذى هو أساس نجاح وبقاء وإستمرار الشركات بما يودى للإستفادة بكافة الموارد المتاحة دون المساس بحقوق الأجيال القادمة.
- ٢- تتأثر العلاقة بين ابعاد المحاسبة الادارية الديناميكية ونمو الشركة بالعديد من المتغيرات ، والتى تشير إلى وجود علاقة إرتباط قوية بين استراتيجية ادارة التكلفة والتوجه بالسوق ونجاح عملية صنع القرار على تحقيق الاهداف التشغيلية ونمو الشركة ،
- ٣- تتأثر العلاقة بالعديد من المتغيرات الوسيطة منها نجاح عملية صنع القرار ونمو الشركة هذا بالإضافة لعدد من المتغيرات الرقابية مثل حجم الشركة وعمر الشركة
- ٤- أن العلاقة بين ابعاد المحاسبة الادارية الديناميكية ونمو الشركة كانت متوافقة رغم أن الدراسات السابقة لم تضع اطار واضح لتلك العلاقة فى الشركات
- ٥- إمكانية إعداد إطار للعلاقة بين ابعاد مدخل المحاسبة الادارية الديناميكية ونمو الشركة وإمكانية توسط بعض المتغيرات مثل نجاح عملية صنع القرار وتحقيق الاهداف التشغيلية لتلك العلاقة.
- ٦- إتضح وجود علاقات معنوية تبادلية طردية بين كل ابعاد المدخل الديناميكي

للمحاسبة الادارية وكل المتغيرات التابعة ونمو الشركة ما عدا التقرير عن المسؤولية البيئية للشركات ، وذلك بالإضافة لبعض المتغيرات الرقابية الخاصة بتلك العلاقة

٧- إتضح وجود علاقات معنوية تبادلية طردية بين متوسط نجاح صنع القرارات وتحقيق الكفاءة التشغيلية ونمو الشركة لقيم الأخطاء بنموذج الإنحدار المتعدد وقد أتضح أن القيمة المحسوبة (0.460) وبمستوى معنوية (0.794) ، مما يدل على قبول فرض العدم الذى ينص على إعتدالية توزيع أخطاء النموذج ، وهذا ما يتضح عند رسم المدرج التكرارى للأخطاء المعيارية للانحدار الخطى حيث أن متوسط الأخطاء يساوى الصفر والانحراف المعيارى لها (0.739) وهى تقرب من الواحد الصحيح .

ويقدم هذا البحث دليلاً تجريبياً حول تأثير توجه المحاسبة الادارية الديناميكي على نمو الشركات في عدد من الصناعات فى مصر. وتوصلت النتائج الى أن هناك أربعة أبعاد للتوجه المحاسبي الإداري الديناميكي، وهى التوجه بمعلومات السوق، وتحليل الوضع الاستراتيجي، وقياس الأداء الحديث ، واستراتيجية إدارة التكلفة، على التوالي وهى الدعامات الرئيسية لتوفير المعلومات التي تفسر التغيير الاقتصادي، والاستخدام الفعال للموارد، كما تساهم في تعزيز قيمة الشركة ، والذي بدوره له تأثير إيجابي على نجاح صنع القرار، وتحقيق الاهداف التشغيلية، ونمو الشركة. اما البعد الأخير، وهو التقرير عن المسؤولية البيئية، لم يؤثر على نتائج الأداء. علاوة على ذلك، يُظهر نجاح صنع القرار وتحقيق الاهداف التشغيلية نتائج هامة تتعلق بنمو الشركة، وقد اظهرت النتائج عن علاقات إيجابية هامة بين تحليل الوضع الاستراتيجي، ونجاح صنع القرار، وتحقيق الاهداف التشغيلية، ونمو الشركة. واتساقا مع البحوث السابقة يمكن لتحليل الوضع الاستراتيجي المدعوم من قبل المحاسبة الإدارية ذات الصلة أن يوفر المعلومات اللازمة لصياغة وتنفيذ وإدراك الاستراتيجيات لتحقيق الميزة التنافسية كما يوفر معلومات هامة ومفيدة لاتخاذ القرار والتخطيط لمساعدة المديرين مع اعطاء ميزة التحسين المستمر القيمة المضافة لتحقيق أهدافها ، وضمان النجاح على المدى

الطويل علاوة على ذلك، تظهر النتائج آثارًا إيجابية كبيرة لاستراتيجية إدارة التكلفة على نجاح اتخاذ القرار، وتحقيق الاهداف التشغيلية ، ونمو الشركة. تمشيا مع نتائج دراسة كل من:

(Carmen and Corina , 2009) Tontiset&Choojan (2012)

كما تمكن استراتيجية إدارة التكلفة الشركة من تحليل وتوقع تكاليف الإنتاج والتشغيل في الأعمال التجارية بدقة. وتشير النتائج أيضًا إلى أن استراتيجية إدارة التكلفة توفر معلومات مفيدة في عملية اتخاذ القرار لتحديد وإزالة الأنشطة غير ذات القيمة المضافة التي تؤدي إلى تكاليف في العملية وتحسين الفعالية التشغيلية لزيادة قيمة العملاء وتحسين أداء الشرك وقد ظهرت نفس النتائج بالنسبة لبعدها قياس الأداء الحديث حيث ان له تأثير إيجابي كبير على جميع النتائج كما تساعد أنظمة قياس الأداء المعاصرة أو المتكاملة المديرين على اتخاذ قرارات أفضل وتعلم أفضل طريقة لتحسين أدائهم عند وجود آليات التغذية المرتدة المناسبة. وذلك اتساقا مع النتائج التي توصلت اليه دراسات: (Anand 2009) & (Tuomela 2005)

كما يوفر بعد قياس الأداء الحديث معلومات تسمح للمنشأة تحديد الاستراتيجيات التي تقدم أعلى إمكانات لتحقيق أهداف الشركة علاوة على ذلك ، تتمتع المنشأة التي لديها أنظمة قياس أداء أكثر حداثة وشمولية ، وخاصة بما في ذلك المقاييس غير المالية الموضوعية والذاتية والروابط باستراتيجية الشركة ، بأداء أعلى وذلك تماشيا مع دراسة كل من: (Schulz Wu & Chow 2010).

وقد اظهرت التحليلات أيضا عن وجود تأثير إيجابي كبير للتوجه بمعلومات السوق على نجاح صنع القرار، وتحقيق الاهداف التشغيلية، ونمو الشركة. و أن محاسبة التوجه بالسوق والموجهة للتنبؤ بالربح الاقتصادي للعملاء وتحليله (إيرادات العملاء، وتكاليف العملاء، ورضا العملاء) وإمكانات المنافسين والأسواق (تقييم تكلفة المنافس، وتقييم أداء المنافس مثل الربح أو البيع) يمكن أن توفر معلومات مفيدة لصنع القرار وتحقيق أداء أفضل وقد تبين أن الفهم المتفوق للعملاء والمنافسين على أساس

المحاسبة الموجهة للسوق يمكن المنشأة من تحديد وتطوير القدرات اللازمة للأداء على المدى الطويل ومع ذلك، فقد اظهرت النتائج أن التقرير عن المسؤولية البيئية لم يكن له تأثير كبير على نجاح صنع القرار، وتحقيق الاهداف التشغيلية، ونمو الشركة. قد يكون السبب المحتمل في ذلك هو أن معظم المنشآت في مصر تفتقر إلى المعرفة حول ممارسات المحاسبة الادارية البيئية لتحديد التكلفة البيئية و قد لا تقوم الشركات بالإفصاح عن التكاليف البيئية الفعلية وتميل هذه المعلومات إلى الإخفاء في تكاليف الانتاج والتشغيل، فضلاً عن نقص المعلومات المادية حول استخدامات المواد واستهلاك الطاقة لذلك، فلا يوجد تأثير للتقرير عن المسؤولية البيئية على نجاح صنع القرار وتحقيق الاهداف التشغيلية ونمو المنشأة في هذا البحث.

بالإضافة إلى ذلك، تظهر النتائج تأثيراً إيجابياً كبيراً لنجاح اتخاذ القرار على تحقيق الاهداف التشغيلية ونمو المنشأة. وأن اتخاذ قرارات جيدة سيدفع المنشأة إلى النجاح بسرعة أكبر من خلال إيجاد طريقة أسهل للوصول إلى أهدافها وغاياتها المحددة، (Talaulicar، Grundei، & Werder 2005).

كما أنه يوفر مناهج أو طرق أو تقنيات مناسبة وبالتالي فإن نجاح صنع القرار هو متغير هام يؤثر على تحقيق الهدف التشغيلي ونمو المنشآت. علاوة على ذلك ، يدعم التحليل وجود علاقة إيجابية هامة بين تحقيق الهدف التشغيلي ونمو المنشأة. كما تشير النتائج إلى أن الشركات العاملة في سياقات اقتصادية ديناميكية هي أكثر حاجة إلى توجه محاسبة إدارية ديناميكية يتكون من ممارسات المحاسبة الإدارية، وهي التوجه بمعلومات السوق، وتحليل وتحديد الوضع الاستراتيجي، وقياس الأداء الحديث، واستراتيجية إدارة التكلفة. سيوفر الاهتمام المتزايد بالتوجه الديناميكي للمحاسبة الإدارية معلومات أداء قائمة على القيمة لاتخاذ القرارات الإدارية، مما يسهل بعد ذلك تحقيق أهداف التشغيل ونمو الشركة.

ويرى الباحث ان نتائج قد تساهم في ادبيات المحاسبة الإدارية الحالية وتعطي آثاراً إدارية إلى جانب توجهات البحوث المستقبلية على النحو التالي:

١ - المساهمات النظرية

في رأى الباحث تتبع أهمية نتائج البحث فيما يلي وهي تتوافق مع ما سبق ذكره في أهمية البحث في البداية

أولاً، يعمق مزيداً من الفهم لأدوار المحاسبة الإدارية في البيئات الديناميكية من خلال تحديد الممارسات الحاسمة في الأبعاد المختلفة التي تؤثر على كل من الكفاءة التشغيلية ونمو الشركة.

ثانياً، تمتد النتيجة إلى النتائج السابقة من خلال إجراء دراسات في البلدان النامية، وخاصة تايلاند ، للتحقق من بعض النتائج السابقة المتعلقة بممارسات المحاسبة الإدارية في البيئات الديناميكية وتأكيدهما، مثل تحليل الوضع الاستراتيجي، واستراتيجية إدارة التكلفة، وقياس الأداء الحديث، وتوجيه معلومات السوق، والمسؤولية البيئية.

ثالثاً ، تعمل الدراسة على توسيع الاتجاهات النظرية من خلال تقديم أدلة تجريبية لتأكيد قدرة نظرية القدرة الديناميكية على تفسير نمو الشركة من خلال عدسة التوجه الديناميكي للمحاسبة الإدارية.

رابعاً: تشير النتائج إلى أن ممارسات المحاسبة الإدارية يمكن أن تفسر التغيير الاقتصادي وتسهل استخدام الموارد بكفاءة وخلق أو تعزيز القيمة التنظيمية كأحد الأبعاد الهامة لتوجه المحاسبة الإدارية الديناميكية من أجل مساعدة المنشأة على تحقيق نمو الشركة ، وهو ما يتوافق مع نظرية القدرة الديناميكية

٢ - المساهمات الأكاديمية

تتمثل المساهمة الأكاديمية لهذا البحث في تقديم رابطة بين منظورين بحثيين حول ممارسات المحاسبة الإدارية في بيئة ديناميكية. وجدت النتائج أن تطوير ممارسة المحاسبة الإدارية من منظور استخدام النطاق الواسع للمعلومات جنباً إلى جنب مع منظور استخدام التقنية المتطورة لخلق قيمة المؤسسة يؤدي إلى تعزيز الكفاءة الإدارية

والأداء المتفوق في بيئة ديناميكية كما ورد في الدراسات الآتية:

(Abdel-Kader and Luther، 2008؛ Lääts and Haldma، 2012)

و في هذه الحالة ، ستكون ممارسات المحاسبة الإدارية الخمسة أكثر أهمية في السوق الديناميكي حيث تواجه المؤسسة تنافسية عالية، و حيث تتغير باستمرار تفضيلات العملاء

٣- المساهمات الإدارية

تساعد نتائج البحث على توفير معلومات عملية لتطوير ممارسات المحاسبة الإدارية التي تساهم في نمو الشركات في بيئات ديناميكية.

كما تشير النتائج إلى أن تطوير توجهات محاسبة إدارية ديناميكية مع القدرة على تحليل الوضع الاستراتيجي واستراتيجية إدارة التكلفة وقياس الأداء الحديث وتوجيه معلومات السوق يمكن أن يوفر معلومات مفيدة للعملية التنظيمية وسيكون له تأثير إيجابي على نموها. وبالتالي هناك عدد من التوصيات للمنشآت كما يلي:

أولاً ، يجب على الشركات التأكيد على استخدام المعلومات المحاسبية لتحليل وبناء القدرة التنافسية للمنشأة في وضع الخطط الاستراتيجية وخطط العمل بطريقة منهجية.

ثانياً ، يجب أن يتم تطوير قاعدة بيانات وتحليل أنواع مختلفة من التكاليف بشكل منهجي لتوجيه استراتيجيات الإدارة الفعالة.

ثالثاً ، يجب الانتباه إلى المعلومات المحاسبية المتعلقة بالعملية التسويقية مثل تحليل المعلومات المتعلقة بإمكانيات المنافس وكفاءته بشكل مستمر.

رابعاً ، يجب على إدارات المنشآت تطبيق أساليب تقييم أداء جديدة تتفق مع نموذج التشغيل الحالي الخاص بها مع مجموعة متنوعة من المؤشرات ، تغطي جميع أبعاد قياس الأداء في كل من القياسات النقدية وغير النقدية ، وهي معلومات كمية ونوعية

دراسة العلاقة بين أبعاد توجه المحاسبة الإدارية الديناميكية ونمو المنشأة - دراسة تطبيقية على بيئة الأعمال ...
د/ على الجوهرى رمضان

لتحفيز الموظفين وجذبهم للقبول وزيادة القدرة التنافسية.

البحوث المستقبلية

يجب دراسة الأبحاث المستقبلية من خلال تطبيق إحصائيات أخرى في فحص علاقات البحث ، مثل نماذج المعادلات الهيكلية لتوسيع هذه الدراسة واستكمالها

قائمة مراجع البحث

- 1-Aaker, D.A., V.Kumar, & G.S.Day. (2001). *Marketingresearch*. New York: John Wiley and Sons.
- 2-AbdElAziz, R., & Fady, R.(2013). Business improvement using organisational goals, Riva technique and e-business development stages: A case study approach. *Journal of Enterprise Information Management*, 26(5),577-595.
- 3-Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: AUK-based empirical analysis. *The British Accounting Review*, 40(1),2-27.
- 4-Abushaiba, I. B. & Zainuddin, Y. (2012). Performance measurement system design, competitive capability, and performance consequences - A conceptual like. *International Journal of Business and SocialScience*, 3(11),1-10.
- 5- management. *South Asian Journal of Management*, 11(1), 59-95.
- 6-Armstrong, J.S., & Overton, T.S. (1977). Estimating non- response bias in mail surveys. *Journal of Marketing Research*, 14(3), 396-402.
- 7-Baines, A., &Langfield-Smith, K. (2003). Antecedents to management accounting change: Astructural equation approach. *Accounting, Organizations and Society*, 28(7), 675-698.
- 8-Baines,T., Kay, G.,Adesola, S., & Higson, M. (2005). Strategic positioning: An integrated decision process for manufacturers *International Journal of Operations & Production Management*, 25(2),180-201.
- 9-Bianca, A.(2014). *The Importance of objectives inorganizations*. Retrieved June 26, 2016, from [https:// yourbusiness. azcentral. com/ importance-objectives - organizations- 2613.html](https://yourbusiness.azcentral.com/importance-objectives-organizations-2613.html).
- 10- Carmen, A. A., & Corina, G. (2009). A strategic approach of management accounting. *Annals of the University of Oradea, Economic Science Series*,

- 18(3), 736-741.
- 11-Chaikambang, C., Ussahawanitchakit, P., & Boonlua,S.(2012). Strategic cost management and goal achievement: Evidence from food businesses in Thailand. *International Journal of Business Strategy*, 12(4),1-27.
- 12- Cinquini, L., & Tenucci, A. (2007). Is the adoption of strategic management accounting techniques really “strategy- driven”? Evidence from a survey. *Munich Personal RePEc Archive*,1-27.
- 13-Drnevich, P., &Kriauciunas, A. (2011). Clarifying the conditions and limits of the contributions of ordinary and dynamic capabilities to relative firm performance. *Strategic Management Journal*, 32(3),254-279.
- 14-Gibson, K. C., & Martin, B. A. (2004). Demonstrating value through the use of environmental management accounting. *Environmental quality management*,13(3), 45-52.
- 15-Gosselin, M. (2005). An empirical study of performance measurement in manufacturing firms. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 54(5/6), 419-437
- 16-Hair, J.F., Black, W.C., Babin, B.J., & Anderson, R.E. (2010). *Multivariate data analysis: A global perspective*. 7thed. New Jersey: Person Prentice Hall.
- 17-Harris, R. (2012). *Introduction to decision making*. Retrieve June 6, 2017, from <http://www.virtualsalt.com/crebook5.htm>.
- 18-Heidmann,M.,Schäffer,U.,&Strahringer,S.(2008).Exploring the role of management accounting systems in strategic sense making. *Information Systems Management*, 25(3), 244-257.
- 19-Helgesen, Ø. (2007). Customer accounting and customer profitability analysis for the order handling industry- A managerial accounting approach.

- Industrial marketing management*, 36(6), 757-769.
- 20-Hilton, R.W. (2005). *Managerial accounting: Creating value in adynamic business environment* .6thed.Boston:Mc GrawHill.
- 21-Holm, C., & Rikhardsson, P. (2008). Experienced and novice investors: Does environmental information influence investment allocation decisions? *European Accounting Review*, 17(3), 537-557.
- 22- Hongsombud, A., Ussahawanitchakit, P. &Muenthaisong, K. (2012). Accounting quality control and firm growth: An empirical investigation of corporate governance awarded firms in Thailand. *Journal of Academy of Business and Economics*, 12(5), 97-126.
- 23-Hoque, Z., Mia, L., &Alam, M. (2001). Market competition, computer-aided manufacturing and use of multiple performance measures: Anempirical study. *The British Accounting Review*, 33(1), 23-45.
- 24-Horngren, C., Sundem, G., Stratton, W., Burgstahler, D., &Schatzberg, J. (2007). *Introduction to management accounting*. 14thed. New Jersey: Pearson Prentice Hall.
- 25-Inglis, R., & Clift, R. (2008). Market-orientated accounting: Information for product-level decisions. *Managerial Auditing Journal*, 23(3), 225-239.
- 26-International Federation of Accountants (IFAC). (1998,March). *International management accounting practice statement: Management accounting concepts*. New York: Financial and Management Accounting Committee, New York, pp.82-100
- .27-Ittner, C.D., Larcker, D.F., & Randall, T. (2003). Performance implications of strategic performance measurement in financial services firms. *Accounting, Organizations and Society*, 28(7),715-741.
- 28-Kidane,F.(2012). Decision making and the role of management accounting

- function—A review of empirical literature. *Radix International Journal of Banking, Finance and Accounting*, 1(4),77-97.
- 29-Kim, Y. J., Song, J., & Koo, C. (2008). Exploring the effect of strategic positioning on firm performance in the e-business context. *International Journal of Information Management*, 28(3), 203-214.
- 30-Kumar, V., Jones, E., Venkatesan, R., & Leone, R. P. (2011).Is market orientation a source of sustainable competitive advantage or simply the cost of competing? *Journal of marketing*, 75(1),16-30.
- 31-Lääts, K., &Haldma, T. (2012). Changes in the scope of management accounting systems in the dynamic economic context. *Economics and Management*,17(2), 441-447.
- 32-Langfield - Smith, K., Thorne, H., and Hilton, R. (2009). *Management accounting: Information for creating and managing value*. 5thed. Australia: McGraw - HillNorth Ryde.
- 33-Malinic,S.,Jovanovic, D.,&Jankovic,S. (2012).Competitive management accounting: Response to the challenges of strategic business decision making. *Economicsand Organizations*, 9(3),297-309.
- 34-Mohamed, B. (2008). Corporate sustainability/CSR communication and value creation: A marketing approach. *The International Journal of Accounting*, 14(52), 145-160
- 35-. Mokhtari, A., Moghadam, M. R. H., Borhani, M. M., &Sabaghian, S. (2013). The effect of market orientation and international experience on performance with regard to the mediating role of global marketing strategy. *International Journal of Economy, Management and Social Sciences*, 2(10), 864-875.
- 36-Moustaghfir,K. (2008). The dynamics of knowledge assets and their link with

- firm performance. *Measuring Business Excellence*, 12(2),10-24.
- 37-Naranjo - Gil,D.,& Hartmann,F.(2006). How top management teams use management accounting systems to implement strategy. *Journal of Management Accounting Research*, 18(1),21-53.
- 38-Naranjo-Gil,D.,& Hartmann,F.(2007). Management accounting systems, top management team heterogeneity and strategic change. *Accounting, Organizations and Society*, 32(7-8), 735-756.
- 39-Neely, A., Gregory, M., & Platts, K. (2005). Performance measurement system design: A literature review and research agenda. *International Journal of Operations & Production Management*, 25(12), 1228-1263.
- 40-Ombasa, H. (2015). The effects of customer satisfaction in strategic positioning in the insurance industry in Kenya: A survey of selected insurance firms. *Strategic Journal of Business & Change Management*, 2(27),516-545.
- 41-Roslender, R., & Hart, S. J. (2003). In search of strategic management accounting: Theoretical and field study perspectives, *Management Accounting Research*, 14(3), 255-279.
- 42-Schiller, S. (2010). Management accounting in a learning environment. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 6(1), 123-148.
- 43-Schulz,A.K.,Wu,A.,& Chow,C.W.(2010).Environmental uncertainty, comprehensive performance measurement systems, performance - based compensation, and organizational performance. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 17(1),17-39.
- 44-Setthasakko, W. (2010). Barriers to the development of environmental management accounting: An exploratory study of pulp and paper companies in Thailand. *EuroMed Journal of Business*, 5(3),315-331

- 45-Sulaiman, M., NazliNik Ahmad, N., & MohdAlwi, N. (2005). Is standard costing obsolete? Empirical evidence from Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 20 (2), 109.
- 46-Talaulicar, T., Grundei, J., &Werder, A. V. (2005). Strategic decision making in start- ups: The effect of top management team organization and processes on speed and comprehensiveness. *Journal of Business Venturing*, 20(4), 519-541.
- 47-Tanc, A., &Gokoglan, K. (2015). The impact of environmental accounting on strategic management accounting: A research on manufacturing companies. *International Journalof Economics and Financial Issues*, 5 (2), 566- 573.
- 48-Teece, D. J., Pisano, G., &Shuen, A. (2007). Dynamic capabilities and strategic management. *Strategic Management Journal*, 18(7), 509-533
- 49-Thitiya pramote, N. (2018). Managerial accounting practice capability and decision- making success: A conceptual model. *Proceedings of 19th ISERD International Conference* (pp. 9-13), Kyoto, Japan.
- 50-Tontiset N. &Choojan J. (2016). The successful of strategic cost management of electronics manufacturing businesses in Thailand: An empirical research of its antecedents and consequences. *International Journal of Business Strategy*, 12(3),133-149.
- 51-Tsui, C. S. (2019). A Literature Review on Environmental Management Accounting (EMA) Adoption. *Web Journal of Chinese Management Review*, 17 (3), 1-19.
- 52-Tuomela, T., (2019). The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system. *Management Accounting Research*, 16, 293–320.
- 53-Vaivio, J. (2018). Qualitative management accounting research: Rationale,

- pitfalls and potential. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 5 (1), 64-86.
- 54-Vander Stede, W. A., Chow, C. W. & Lin, T. W. (2019). Strategy, choice of Performance measures and performance. *Behavioural Research in Accounting*, 18, 185-205.
- 55-Vasile, E., & Man, M. (2019). Current dimension of environmental management accounting. *Procedia- Social and Behavioral Sciences*, 62, 566-570.
- 56-Waweru, N. M., Hoque, Z., & Uliana, E. (2014). Management accounting change in South Africa: Case studies from retail companies. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 17 (5), 675-704.
- 57-Williams, J. J., & Seaman, A. E. (2020). Management accounting systems change and departmental performance: The influence of managerial information and task uncertainty. *Management Accounting Research*, 13 (4), 419-445.
- 58-Zollo, M., & Winter, S. G. (2002). Deliberate learning and the evolution of dynamic.