



أثر خصائص الإدارة العليا على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة: دراسة في القطاع الصناعي السعودي

The impact of the characteristics of Top management on the
adoption of modern management accounting techniques: a
study in the Saudi industrial sector

إعداد

د. بدر بن حميد
Dr. Badr Humaid

أستاذ مساعد بجامعة الملك عبد العزيز

رجاء محمد سالم صالح
Rajaa Muhammad Salem Saleh

طالبة ماجستير بجامعة الملك عبد العزيز

Doi: 10.21608/ajahs.2023.307812

استلام البحث ٢٠٢٣/٥/١٢

قبول البحث ٢٠٢٣/٥/٢٣

حميد ، بدر و صالح، رجاء محمد سالم (٢٠٢٣). أثر خصائص الإدارة العليا على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة: دراسة في القطاع الصناعي السعودي. *المجلة العربية للأدب والدراسات الإنسانية، المؤسسة العربية للتربية والعلوم والأداب، مصر، ٧ (٢٧) يوليو، ٣٣٧ - ٣٧٠.*

<http://ajahs.journals.ekb.eg>

أثر خصائص الإدارة العليا على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة: دراسة في القطاع الصناعي السعودي

المستخلص:

هدفت الدراسة إلى توضيح أثر خصائص الإدارة العليا (الرئيس التنفيذي أو المدير المالي) على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في القطاع الصناعي السعودي. وانطلاقاً من نظرية المستويات العليا في الإدارة ونظرية الدور لتفسير أثر خصائص الإدارة العليا (المتغير المستقل) والتمثلة في (العمر، وأعلى مؤهل علمي، ومدة الخدمة في المنصب، والتخصص الدراسي والإبداع) على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة (المتغير التابع)، فقدت استندت الدراسة على فرضية رئيسية مفادها بأنه يوجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين خصائص الإدارة العليا وبين تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة. واعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي، والمنهج الوصفي التحليلي، وتم توزيع ١٠٠ استبانة على عينة الدراسة، وتم استلام (٥٩) رد صالح للتحليل. ومن نتائج الدراسة وجود أثر ذو دلالة إحصائية موجبة يعزى إلى (الإبداع) للإدارة العليا وبين تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، بينما لم يكن هناك أي تأثير للعوامل الأخرى (العمر، وأعلى مؤهل علمي، والتخصص الدراسي، مدة الخدمة في المنصب). وتوصي الدراسة بضرورة توفر المهارات الإدارية اللازمة لدى الإدارة العليا لتطبيق الأساليب الحديثة بالإضافة إلى دعم تطبيق هذه الأساليب. وتسهم الدراسة في الأدبيات المتعلقة بدراسة دور وخصائص الإدارة العليا في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإدارية، نظرية المستويات العليا في الإدارة، نظرية الدور، القطاع الصناعي السعودي

Abstract:

The study aimed to examine the impact of the characteristics of Top management (CEO or CFO) on the adoption of modern management accounting techniques in the Saudi industry. This is based on the echelon theory and the role theory to explain the characteristics of Top management (the independent variable) represented in (age, the highest educational, length of service in the position, academic specialization, and creativity) on the adoption of modern management accounting techniques (the dependent variable). The study relied on the inductive approach, and the descriptive analytical approach. About (100) questionnaires were

distributed to the study sample, and (59) responses valid for analysis were received. The results of the study, there was a positive statistically significant effect attributed to the (creativity) of Top management and the adoption of modern management accounting techniques, while there was no effect of other factors (age, highest academic qualification, academic specialization, length of service in the position). The study recommends the necessity of having managerial skills for Top management to apply modern techniques, in addition to supporting the application of these techniques. The study contributes to the literature related to the role and characteristics of Top management in the use of modern management accounting techniques.

Keywords: management accounting, echelon theory, role theory, Saudi industrial sector.

المقدمة:

يعتبر القطاع الصناعي أحد أهم المرتكزات الأساسية في عملية التنمية الاقتصادية، باعتباره أحد القطاعات الأكثر ديناميكية؛ بسبب ما يتمتع به من ارتباطات أمامية وخلفية كثيفة مع بقية القطاعات الأخرى، وكذلك يعتبر أحد أكثر القطاعات مساهمة في الناتج المحلي الإجمالي لكثير من الدول. ففي عام ٢٠١٨ م ساهم القطاع الصناعي بما نسبته حوالي ١٢,٨ % من الناتج المحلي الإجمالي السعودي. وهذا الأمر يحفز صانعي السياسات تطوير جميع القطاعات الصناعية لما لها من أولوية أساسية مقارنة ببقية القطاعات الاقتصادية الأخرى (صبري، ٢٠٢١).

ويشهد القطاع الصناعي زيادة في حدة المنافسة العالمية بسبب التطورات السريعة في التكنولوجيا ومجالات التصميم والتصنيع والانفتاح على الأسواق العالمية. وأن هذا التطور في القطاع الصناعي قد واكب ظهور فلسفات ونماذج محاسبية إدارية حديثة (الحاج، ٢٠١٤). ومن الأساليب المحاسبية الإدارية الحديثة التي تطورت مع مرور الزمن لتواكب التغييرات في مجال بيئة الأعمال: التكلفة على أساس النشاط وتكلفة دورة الحياة وبطاقة الأداء المتوازن، وتحليل ربحية العميل، وتحليل سلسلة القيمة، وتحليل تكلفة الجودة والتكلفة المستهدفة وغيرها (Hariadi and Alsawayeh, 2019). فتحولت أساليب المحاسبة الإدارية من التركيز على الدور البسيط لتحديد التكلفة والرقابة المالية، إلى التركيز على البعد الاستراتيجي طويل الأجل والذي يخلق قيمة مضافة أكبر (زامل، ٢٠١٩). واتفقت عدد من الدراسات

على أن تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة منخفض نسبيًا. فنجد في دراسة **Amara and Benelifa (٢٠١٧)** أن تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تونس لا يزال في مراحله الأولى حيث إنها في المستوى الأول والمستوى الثاني بناء على نموذج **(IFAC)** للاتحاد الدولي للمحاسبين. وأن غالبية الشركات التونسية تطبق أساليب المحاسبة الإدارية الأقل تعقيدًا والتي تتماشى مع توقعاتها في تحديد أسعار البيع والتكاليف. وفي السعودية كانت نتائج دراسة ملو العين والعزام (٢٠١٦) أن الشركات الصناعية مازالت تطبق الاساليب الإدارية التقليدية، واتفقت معها كذلك دراسة الشريف (٢٠١٨) في أن الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية ما زالت تطبق الاساليب التقليدية، وكذلك دراسة **Mufid (٢٠١٩)** في شركات دول مجلس التعاون الخليجي والتي أكدت نتائج الدراسات السابقة في أن معدل تبني الأساليب الحديثة منخفض وتدعو إلى إجراء المزيد من الدراسات للكشف عن الأسباب الكامنة وراء ذلك.

وبدأ عدد من الباحثين في الفكر المحاسبي بدراسة العوامل المؤثرة على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، واستخدمت نظرية المستويات العليا في الإدارة **(Hambrick and Upper Echelons Theory Mason, 1984)** لتفسير الجوانب الشخصية والقيادية لأعضاء الإدارة العليا في تطبيق الأساليب المحاسبية الإدارية الحديثة. وتفترض نظرية المستويات العليا في الإدارة أن كل من الخبرة والقيم والمبادئ وشخصية المدير والعمر والخلفية التعليمية لها تأثير على عملية اتخاذ القرارات الخاصة بهم وكذلك لها تأثير في اختيار الاستراتيجيات للمنظمة.

ولقد لاقت اهتماما كبيرا لدى العديد من الباحثين في مجال المحاسبة الإدارية. ووفقا لعدد من الدراسات **(Naranjo-Gil et al., 2009 Pavlatos,2010: Pavlatos and Kostakis :2018)**. وكانت نتائج هذه الدراسات أنها نوهت على أهمية خصائص الإدارة العليا في تفسير أسباب استخدام الأساليب الإدارية الحديثة. وبالإضافة إلى ذلك استخدمت نظرية الدور **Role Theory** والتي تقوم على تفسير التفاعل الذي يكون بين الفرد وبقية المحيطين به وعلاقتهم بما يؤديه من دور أو أدوار (رشوان والقرني ٢٠٠٤. ص١٣). واستخدمت في دراسة **(Pavlatos and Kostakis,2018)** ولقد اتضح من نتائج هذه الدراسة أن الإدارة العليا الابداعية تساهم في اعتماد اساليب الإدارية الحديثة بشكل كبير.

ويشير المسعودي والحسيني (٢٠١٩) بأنه لتطبيق أي أسلوب محاسبي إداري بشكل ناجح يتطلب أن تتوافق السمات الخاصة لهذه الأساليب مع عوامل البيئة الداخلية والخارجية للمنظمات. ويشير **Rogers (١٩٨٣)** إلى أن السمات الداخلية للمنظمة هي سمات أساسية في تبني أو رفض الابتكارات. وكذلك أشارت دراسة **Walley et**

al. (١٩٩٤) أن معظم أسباب عدم التبني تأتي من مصادر داخلية أو تنظيمية. وبالإضافة إلى ما سبق أشار كلا من **Bantel and Jackson** (١٩٨٩) و **Elenkov et al** (٢٠٠٥) إلى أن اعتماد وتبني الأساليب الإدارية الحديثة يتطلب إدراك المدراء المسؤولين إلى الحاجة إلى الابتكار والشروع في التغيير. وكذلك يشير مفتي (٢٠١٨, ص ٤٠٨) أن المتغيرات الداخلية أكثر تأثيراً من المتغيرات الخارجية، وأن أقوى المتغيرات الداخلية هي النظام الإداري وتكنولوجيا المعلومات. وبناء على هذه الملاحظات السابق ذكرها والتي كانت دافعا لإجراء هذه الدراسة، وأيضا لتبسيط التعقيدات الكامنة في هذا الموضوع سيتم التركيز على عدد محدود من المتغيرات وسيتم دراسة الموضوع من زاوية معرفة أثر خصائص الإدارة العليا على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

أهداف الدراسة:

إن الهدف الرئيسي لهذه الدراسة يتمثل في معرفة أثر خصائص الإدارة العليا على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة. ويتفرع منه الأهداف التالية:

- ١- معرفة أثر العمر للإدارة العليا (الرئيس التنفيذي أو المدير المالي) على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.
- ٢- معرفة أثر مدة الخدمة في المنصب للإدارة العليا (الرئيس التنفيذي أو المدير المالي) على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.
- ٣- معرفة أثر التخصص الدراسي للإدارة العليا (الرئيس التنفيذي أو المدير المالي) على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.
- ٤- معرفة أثر المؤهل العلمي للإدارة العليا (الرئيس التنفيذي أو المدير المالي) على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.
- ٥- معرفة أثر إبداع الإدارة العليا (الرئيس التنفيذي أو المدير المالي) على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

فروض الدراسة:

وفي ضوء مشكلة الدراسة السابق عرضها والهدف الرئيسي التي تركز عليه الدراسة، تستند الدراسة على فرضية رئيسية وهي:

الفرضية الرئيسية: يوجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين خصائص الإدارة العليا متمثلة في الرئيس التنفيذي أو المدير المالي وبين تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة. ويتفرع منها الفرضيات التالية:

الفرضية الفرعية الأولى: يوجد علاقة ذو دلالة إحصائية سلبية بين مدة الخدمة في المنصب للإدارة العليا (الرئيس التنفيذي أو المدير المالي) وبين تبني الأساليب الإدارية الحديثة.

الفرضية الفرعية الثانية: يوجد علاقة ذو دلالة احصائية سلبية بين عمر الإدارة العليا وبين تبني الأساليب الإدارية الحديثة.
الفرضية الفرعية الثالثة: يوجد علاقة ذو دلالة احصائية ايجابية بين التخصص الدراسي الموجه نحو الأعمال للإدارة العليا وبين تبني الأساليب الإدارية الحديثة
الفرضية الفرعية الرابعة: يوجد علاقة ذو دلالة إحصائية إيجابية بين المؤهل العلمي للإدارة العليا وبين تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.
الفرضية الفرعية الخامسة: يوجد علاقة ذو دلالة إحصائية إيجابية بين الإدارة العليا الإبداعية وبين تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.
أهمية الدراسة:

١- أهمية تفعيل أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في المنشآت الصناعية، حيث لم تعد أساليب المحاسبة التقليدية قادرة على تلبية متطلبات البيئة الحالية ودعم الإدارة. فالاستناد على أساليب محاسبية إدارية حديثة يعتبر من أبرز الأولويات الإدارية، لقياس التكاليف الصناعية بأساليب تتلاءم مع متطلبات البيئة الصناعية الحديثة ومن الضروري مواكبة التغييرات والتطورات في ظل المنافسة الحادة بكافة الأصعدة المحلية والإقليمية والعالمية في القطاعات الصناعية.

٢- أهمية القطاع الصناعي لأنه من القطاعات الأكثر نضجاً ومساهمة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية وفي توليد القيمة المضافة للاقتصاد الوطني. حيث يتطلب هذا القطاع دراسات واسعة من أجل التطوير وزيادة القدرة على المنافسة في ظل سوق عالمية مفتوحة. فالقطاعات الصناعية تشكل المصدر الأساسي للميزة التنافسية للارتقاء بالمنتج من المستوى المحلي إلى المستوى العالمي.

٣- ومما يزيد هذه الدراسة أهمية هو قلة الدراسات العربية- على حد علم الباحثين- والتي درست دور وخصائص الإدارة العليا (الرئيس التنفيذي أو المدير المالي) في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة. فإن البحث في هذا المجال يعد إضافة للأدبيات المحاسبية، حيث إن تطور الصناعات والمنشآت ونجاحها يعتمد بشكل رئيسي على إدارتها حيث إن الإدارة العليا هي المسؤولة عن حل المشكلات واتخاذ القرارات وتحقيق أهدافها.

مصطلحات الدراسة:

المحاسبة الإدارية: جزء من الوظيفة الإدارية للمنشأة، والتي تهتم بتحديد وعرض وتفسير المعلومات التي تستخدم لأغراض: صياغة إستراتيجية المنشأة، تخطيط ورقابة أنشطة المنشأة، اتخاذ القرارات الإدارية، الاستخدام الأمثل لموارد المنشأة، الإفصاح عن معلومات المنشأة لحملة الأسهم وغيرهم من المستخدمين الخارجيين، الإفصاح عن المعلومات للعاملين بالمنشأة، المحافظة على أصول المنشأة" (عبد السلام وضو، ٢٠٢٢، ص ٨٧).

الرئيس التنفيذي: أعلى منصب إداري في الشركة، ويكون مسؤول عن صياغة وتنفيذ رؤية الشركة، وتطوير استراتيجية الشركة لتحقيق الأهداف قصيرة وطويلة الأجل، واتخاذ القرارات الاستثمارية (Miller et al.، 2011).

المدير المالي: يكون مسؤول عن الإشراف على الوظيفة المحاسبية للشركة، من أجل إعداد النتائج المالية والتقارير لخزانة الشركة من الأعمال (Mian، 2001).

المسح الأدبي:

خصائص الإدارة العليا:

ازداد اهتمام الباحثين بخصائص الإدارة العليا في منظمات الأعمال بشكل كبير. والنظرية الرئيسية التي عززت هذه الزيادة في الاهتمام بكبار المديرين هي نظرية المستويات العليا في الإدارة (Carpenter et al. 2004; Nielsen 2010). فالمنظمة هي انعكاس لكبار مديريها (ما يسمى بـ "المستويات العليا"). تقرر النظرية بأن كبار المديرين الفرديين يؤثرون بشدة على النتائج التنظيمية من خلال الخيارات التي يتخذونها، والتي تتأثر بدورها بخصائص المديرين. تم وضع نظرية المستويات العليا في الإدارة من قبل (Hambrick & Mason، 1984)، والفرضية الأساسية للنظرية هي أن كبار المديرين التنفيذيين ينظرون إلى مواقفهم - الفرص والتحديات والبدائل واحتمالات النتائج المختلفة - من خلال عدساتهم الشخصية. تنشأ هذه التفسيرات الفردية للمواقف الاستراتيجية بسبب خبرات المديرين التنفيذيين وقيمهم وشخصياتهم وهكذا، وفقاً للنظرية، تصبح المنظمات انعكاسات لكبار مديريها. أي بمعنى أخرى، يواجه المديرون - وخاصة أولئك الذين يرأسون منظمات مهمة - الكثير من التعقيد والغموض والمحفزات المتنوعة بحيث لا يمكنهم تحقيق العقلانية في قراراتهم. بدلاً من ذلك، يتخذون اختصارات عقلية، ويتراجعون عما رأوه من قبل، ويضعون تفسيراتهم الشخصية بشأن القضايا والبدائل، وقد يسعى التنفيذيون إلى أن يكونوا عقلانيين، وسوف يزعمون دائماً أنهم كذلك، لكنهم مجرد "عقلانيون محدودون". أي أن المديرين يضحون قدرًا كبيرًا من أنفسهم في أفعالهم.

افترض Hambrick & Mason (1984) أن خصائص الإدارة العليا وخياراتهم الاستراتيجية تساعد في تفسير أداء المنظمة. واستخلص Hambrick & Mason (1984) فكرة أنه يمكن استخدام الخصائص الإدارية للتنبؤ (جزئياً) بالنتائج التنظيمية استناداً إلى فكرة أن خيارات كبار المديرين تتأثر بالقاعدة المعرفية وقيمهم. وبما أنه من الصعب ملاحظة هذه البنى النفسية، فقد اقترح أن الخصائص الديموغرافية لكبار المديرين يمكن استخدامها كوكلاء لقاعدتهم المعرفية وقيمهم. حيث يحدد Hambrick and Mason (1984) في البداية الخصائص الديموغرافية التالية التي لها تأثير على أداء المنظمات: العمر والخلفية الوظيفية

والخبرات المهنية الأخرى والتعليم والجذور الاجتماعية والاقتصادية والوضع المالي وخصائص المجموعة. وفيما يلي تفصيل أكثر عن هذه الخصائص:

العمر: يعتبر عمر المديرين وخلفتهم التعليمية أسهل العوامل التي يجب ملاحظتها وقياسها، ولكن لها تأثير قوي على سلوك المديرين وبشكل أكثر تحديداً (تتأثر الثقة بالنفس، واستخدام المعلومات، والقدرة على المخاطرة) في اتخاذ قرارات كبار المديرين بعمرهم (Hambrick & Mason, 1984). ولقد درست عدة دراسات العلاقة بين عمر المديرين وابتكارهم، وبصورة عامة لاحظت وجود علاقة سلبية. ويعزى ذلك عادة إلى الارتباط السلبي بين العمر ونمط الحياة الديناميكي، وانخفاض تأثير العمر على القدرات المعرفية ومستويات الطاقة (فالمديرون الأكبر سناً أقل قدرة على تقييم الأفكار الجديدة بسرعة ودمجها بفعالية في صنع القرار. ومع زيادة العمر، تقل المرونة وتزداد صلابة ومقاومة التغيير. وكذلك، سيكون كبار السن من المدراء قد حصلوا على تعليم محاسبي تقليدي أكثر، وسيكونون قد قضوا معظم حياتهم المهنية في وظيفة تقليدية كانت فيها الاستقلالية المهنية ومسك الدفاتر متغيرات رئيسية في الأداء من ناحية أخرى، في حين سيكون المدراء الأصغر سناً قد دخلوا المهنة في الأونة الأخيرة، وبالتالي لديهم فرصة أكبر للتعرف على الأساليب الحديثة. وأشارت بعض الدراسات بأنه كلما زاد عمر المدير كلما قل الحافز للتغيير. بالتالي عملية تبني أسلوب محاسبي إداري حديث عملية صعبة في ظل وجود مدراء مالئين كبار في السن بسبب انخفاض الحماس وارتباطهم بالأساليب التقليدية مما يسبب نزعة في مقاومة التغيير. فمع زيادة العمر تقل المرونة وتزيد المقاومة والجمود (Wiersema and Bantel, 1992) وفي الجانب الآخر يكون المدراء الأصغر في السن أكثر استعداد ومبادرة وحب للمخاطرة وقبول للأساليب الجديدة والتي من شأنها تطوير حياتهم المهنية (Granlund and Lukka, 1998).

التخصص الدراسي: من المعروف أن التعليم يضيف أو يخلق المعرفة والمهارات اللازمة لاتخاذ قرارات مستنيرة في عالم الأعمال (Littlewood and Holt, 2015). يمكن تقسيم الخلفية التعليمية للمدراء إلى قسمين القسم الأول المدراء ذوي الخلفية التعليمية الإدارية والذين نالوا تعليمهم في الاقتصاد، وإدارة الأعمال، والمحاسبة، والتسويق، وغيرها. والقسم الآخر المدراء الذين نالوا تعليمهم في التخصصات المهنية كالهندسة، والطب، والاحياء، وغيرها. كما تعتبر الخلفية التعليمية عاملاً تمثيلاً جيداً في علم النفس، والذي يؤثر على الطريقة التي يتم بها تقييم كبار المديرين من قبل العالم من حولهم ولديهم معالجة مناسبة للمعلومات. كما يشرح الاختلاف في الخلفية الأكاديمية بين كبار المديرين التنفيذيين الموجودين في مجال الأعمال (الاقتصاد، والأعمال التجارية، والقانون، وما إلى ذلك) وغيرهم من المسؤولين غير المهتمين بالأعمال التجارية (مثل الهندسة والفيزياء والطب، وما إلى

ذلك). وحيث أن التعليم يتم في فترة زمنية حساسة للأفراد؛ لذلك، فإن الخبرة في هذه الفترة تنعكس بقوة على الأفراد الذين لديهم تأثيرات دائمة على عمليات صنع القرار في المستقبل. وفي دراسة **Pavlatos (2010)** وجد أن المدراء ذوي الخلفية التعليمية الإدارية أكثر تقبلاً للضغوط المؤسسية وللاستخدام أنظمة التكلفة الحديثة حيث إن معرفتهم بهذه الأنظمة وبقيمة وجودة المعلومات التي يمكن أن توفرها هذه الأنظمة في صياغة وتنفيذ استراتيجيات المنظمة تجعل الأمور أكثر وضوحاً وتقلل حالة عدم اليقين وايضا معرفتهم بها يساعد في خلق بيئة مواتية لتنفيذ هذه الأساليب وبالتالي يكون معدل تبني الأساليب الإدارية الحديثة أكثر. أي أن المدراء ذوي التوجهات التجارية أكثر ثقة في استخدام المعلومات المالية.

وكذلك في دراسة **Kalkhouran et al. (2017)** وجد أن هناك علاقة إيجابية بين تعليم وخبرة الإدارة العليا واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وفي الجانب الآخر أشارت بعض الدراسات أن أحد أسباب عدم التبني يعود إلى نقص الخبرة المعرفية وعدم الإلمام الكافي بالأساليب الحديثة بالإضافة إلى مركزية الإدارة وعدم رغبتها في تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة نظراً لعدم تأكدها من النتائج المحصل عليها (**Saaydah and Khatatneh, 2014**).

مدة الخدمة في المنصب: تشير مدة الخدمة في المنصب إلى عدد السنوات التي قضاها المدراء في المنصب. أشارت بعض الدراسات أن المدراء ذوي الخبرات الطويلة والذين قضاوا جزءاً كبيراً من حياتهم المهنية في المنظمات، من المحتمل أن يكونوا قد طوروا أساساً للقوة، وشبكات اجتماعية أكثر، وإجراءات عمل والتي لا يريدون تعريضها للخطر، حتى إذا كانوا يعتقدون أن الابتكار والتغيير سيكون في مصلحة المنظمة (**Finkelstein & Hambrick, 1996**) لذلك من المحتمل أن تكون ردة فعلهم الطبيعية مقاومة التغيير وتبني الوضع الراهن. على عكس المدراء الجدد في مناصبهم حيث إنهم أكثر تقبلاً للابتكار والتغيير وذلك لأنهم يجلبون عنصر جديداً ويكونون مبادرون للتغييرات والتوجهات الاستراتيجية الجديدة (**Huber et al., 1993**).

أعلى مؤهل علمي: يعكس مستوى التعليم والقدرة والمهارات المعرفية للشخص. فعندما يحصل المدير على تعليم عال، فإنهم يحصلون على مهارات كافية في التفكير الاستراتيجي وصنع القرار لأن هذا المستوى من التعليم يتيح الوصول إلى إبداع الأفكار (**Westphal & Milton, 2000**). وعلى أساس ما سبق نتوقع بوجود علاقة إيجابية بين أعلى مؤهل علمي وبين تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

الإبداع:

وفقاً لنظرية الدور **Role theory** حيث تعد نظرية الدور من النظريات الحديثة في علم الاجتماع، والتي يشير مضمونها في "أن كل شخص يحتل موقعاً

اجتماعياً معيناً ضمن السلم الاجتماعي وهذا المنصب يحتم عليه مجموعة من الحقوق والواجبات والتي تنظم التفاعل مع الأشخاص الآخرين الذين يحتلون مناصب اجتماعية أخرى (نوح، ١٩٩٨، ص ٩٠). أي أن الشخص لا يعيش في عزلة عن المجتمع، بل هم جزء من نظام اجتماعي أكبر وأن الشخص داخل هذا النظام له دور أو أدوار في حياتهم، ونظراً لطبيعة الحياة الحديثة وكثرة الاحتياجات البشرية جعلته يلعب أدوراً متعددة في المجتمع، وهذا يتطلب منه ملاءمة كل دور وتلبية توقعات المشاركين له في تلك الأدوار. ويضيف معتوق (١٩٩٣، ٢٨٦) أن مفهومها في جوهره يشير إلى " نموذج سلوك مرسوم لجميع الأشخاص الذين يشاطرون مركز اجتماعي واحد، وهذا الدور مقبول من الجميع معبراً عن المعايير والقيم المشتركة". ويعرف الدور كذلك أنه: نماذج سلوكية محددة ثقافياً وملزمة للشخص الذي يشغل منصب محدد " (السكري، ٢٠١٣، ٦٨٥). وفي المنظمات قد يكون من الصعب فحص "الأدوار" حيث إن استخدام هذه المفهوم كان مجازياً أكثر من كونه نظرياً أو عملياً. فكثيراً ما يواجه المدراء المخاوف الاستراتيجية وتحديات القيادة والسيناريوهات التنظيمية المعقدة، الأمر الذي يستلزم استخدام الحلول المبتكرة. من هذا المنظور، يُعتبر الإبداع تقريباً شرطاً لإدارة التغيير والتجديد؛ إنها موهبة مهمة للقيادة والمنظمات، ليس فقط للتكيف مع التغيير. ولكن أيضاً للتأثير على الصناعات والأسواق بشكل استباقي، نتيجة لذلك أصبحت مصطلحات "الإدارة الإبداعية" و "المدير الإبداعي" منتشرة بشكل متزايد.

وتعتبر الإدارة الإبداعية سمة تميز الشركات الحديثة في عصر المنافسة العالية وعصر اقتصاد المعرفة، وكذلك ديناميكية وتغير بيئة السريع وظهور التكتلات الاقتصادية، وبالتالي هنالك العديد من المجالات للقيادة الإبداعية مثل تطوير الاستراتيجيات وابتكار الأنظمة والأساليب وفي تحسين مهارات وقدرات الموظفين وفي الاستجابة للاحتياجات البيئية من خدمات و سلع (الصومالي وآخرون، ٢٠٢٠، ٢٣٩)

في ضوء مفهوم نظرية الدور، نجد أنها تقدم لنا تفسيراً للطريقة التي يؤدي بها المدير أدواره المهنية. وذلك على اعتبار أن الأدوار سلوكيات متعلمة تتأثر بخبرات البيئة الذي يعيش فيه الشخص. فلا يمكن إيجاد بيئة عمل مبتكرة في ظل وجود قيادة لا تؤمن بالتغيير والتطوير. فالمنظمات التي تسعى إلى التطور والنمو والمنافسة تحتاج إلى إدارة لديها صفات الإبداع والابتكار. ويمكن تعريف الإبداع على أنه تصرفات وسلوكيات داخل المنظمة تتميز بالإبداع والإصالة، وهي محصلة قرارات القادة المبدعين من خلال تقجير المهارات الفكرية والقدرات العقلية للعاملين عن طريق وضع البرامج والاستراتيجيات التي تسعى إلى الاستثمار الجيد للمعارف والخبرات، وذلك في بيئة وثقافة محفزة، ما قد يترتب عنها نواتج ابداعية سواء كان

في المنتج او طريقة العمل او ايجاد حلول لمشكلات بطرق أكثر كفاءة وفعالية(مسعود, ٢٠٢١, ٥٣٠). وأن العلاقة بين الابداع وبين تبني أساليب المحاسبة الإدارية محدد في الدراسات. إذ وجد في دراسة **Pavlatos and Kostakis** (٢٠١٨) ان الإدارة العليا الابداعية تميل إلى تجربة الأساليب الجديدة والمبتكرة وإلى ادخال التغييرات والتطورات وإلى التعرف على فائدتها واستخدامها في تنفيذ أهدافهم ودعم قراراتهم. واستنادا إلى ذلك نتوقع أثر إيجابي لإبداع الإدارة العليا وتبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة:

تلعب المحاسبة الإدارية دوراً كبيراً في إدارة الشركات، حيث إنها الأداة التي تستخدمها الإدارة في اتخاذ القرارات المختلفة وتحقيق الأهداف التي تصبو إليها. وتعددت آراء الباحثين حول تحديد مفهوم المحاسبة الإدارية فعرفت "بأنها نظام للمعلومات يختص بتجميع وتحليل وتبويب وتخزين البيانات الأساسية أو معلومات ناتجة من نظم أخرى فرعية للمعلومات في المؤسسة لغرض إنتاج معلومات ذات طابع كمي (مالية أو غير مالية) تقدم إلى الإدارة العليا لاستخدامها في مجال التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة على تنفيذ الخطط"(أبو الحسن, ١٩٩٧, ص٢). وكذلك عرفت المحاسبة الإدارية بأنها: عملية توفير المعلومات المالية وغير مالية لإدارة الشركة والموظفين في الشركة لاتخاذ القرارات والاستخدام الأمثل للموارد، والرقابة على الأداء وتقييمه (Atkinson et al., 2012).

وعرفها معهد المحاسبين الإداريين "ICMA-لندن بأنها" جزء من الوظيفة الإدارية للمنشأة، والتي تهتم بتحديد وعرض وتفسير المعلومات التي تستخدم لأغراض: صياغة إستراتيجية المنشأة، تخطيط ورقابة أنشطة المنشأة، اتخاذ القرارات الإدارية، الاستخدام الأمثل لموارد المنشأة، الإفصاح عن معلومات المنشأة لحملة الأسهم وغيرهم من المستخدمين الخارجيين، الإفصاح عن المعلومات للعاملين بالمنشأة، المحافظة على أصول المنشأة". " ومن خلال ما سبق، يمكن القول إن المحاسبة الإدارية نظام محاسبي يقوم على توفير معلومات مناسبة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرار.

ظهرت المحاسبة الإدارية لأول مرة عام ١٩٠٠، في شكل تشريع مالي، وهذا يعني أن الاهتمام الأولي ركز بشكل أساسي على الجوانب المالية المتعلقة بكيفية تصنيف وتكوين والمنشآت، ويمكن التعبير عن التطور التاريخي للمحاسبة الإدارية على النحو التالي، معبرا عنها من خلال المراحل الأساسية كما أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC, 1998) وهي:

١- الفترة الأولى (قبل عام ١٩٥٠)، كان التركيز على قياس التكاليف وعلى الرقابة المالية وذلك باستخدام الموازنات وأساليب محاسبة التكاليف وظهرت المحاسبة عن التكلفة المعيارية.

٢- ركزت الفترة الثانية من العام (١٩٦٥-١٩٥٠)، بالدرجة الأولى على توفير المعلومات بهدف التخطيط والرقابة الإدارية باستخدام طرق مثل محاسبة المسؤولية.

٣- وفي الفترة الثالثة وذلك من (١٩٦٥-١٩٨٥)، كان الاهتمام ينصب بالدرجة الأولى على تقليص هدر الموارد وضياعها في المنشأة باستخدام بعض الأساليب كتحليل العمليات والتكلفة على أساس النشاط.

٤- وفي الفترة الرابعة (من عام ١٩٨٥ حتى الوقت الحاضر)، تم فيها الانتقال إلى توليد وتعظيم القيمة من خلال الاستخدام الأمثل والفعال للموارد باستخدام الأساليب التي تعتمد على فحص العوامل التي تضيف قيمة للعملاء، وأصحاب المصلحة داخل المنشأة.

ومن خلال ما سبق يتبين أن أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية تطورت إلى نماذج حديثة مثل التكلفة على أساس النشاط وبطاقة الأداء المتوازن وتكلفة سلسلة القيمة ودورة حياة المنتج والتكلفة المستهدفة وغيرها، حيث أشار الباحثون إلى أن هذه الابتكارات قد غيرت عمليات المحاسبة الإدارية المتعلقة بالتخطيط والرقابة واتخاذ القرار في منظمات الأعمال (Mufid, 2019, ص ٣٦).

وتميزت السنوات الأخيرة بالتقدم التكنولوجي المستمر في طرق الإنتاج والتسويق وتقديم الخدمات مما أحدث تغييرات جوهرية في بيئة الأعمال وانعكست آثارها على مختلف النواحي الاقتصادية، وأدى ذلك إلى زيادة حدة المنافسة الأمر الذي فرض على الباحثين من ناحية والمنشآت من ناحية أخرى الاهتمام بالجانب الفكري والتطبيقي للمحاسبة وأنظمة التكاليف، وهذا التطور أدى إلى ظهور اتجاهات معاصرة لقياس التكاليف كنتيجة للطلب المتزايد على مخرجات أنظمة التكاليف لاستخدام بياناتها لاتخاذ القرارات المختلفة (محمد وآخرون، ٢٠٢٢، ص ٤٨٤). وكان من نتيجة هذا التقدم التكنولوجي إلقاء الضوء على عدم قدرة أنظمة محاسبة التكاليف المتعارف عليها على قياس وتحديد تكلفة الإنتاج بدقة، ومن أبرز ملامح التغيير في هيكل التكلفة أن تكاليف الإنتاج قد اشتملت على جزء أكبر من التكاليف الثابتة، كما تضاعف دور العمل المباشر كأساس شائع لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة، كما ترتب على هذا التقدم التكنولوجي زيادة مقدار التكاليف غير المباشرة، وقد انعكس ذلك على دقة قياس تكلفة المنتجات (بلعجوز ومحمد، ٢٠١٦). حيث تعد التكلفة من متطلبات مزاوله أي نشاط صناعي وجوهر العملية الصناعية وتعد من العوامل الحاسمة في مدى بقاء واستمرار ونجاح المنظمات (السامرائي وصالح، ٢٠١٧). فقد تركز اهتمام المحاسبين لفترات طويلة من الزمن على توفير المعلومات

المتعلقة بقياس تكلفة الإنتاج الأمر الذي جعلهم يميلون للتركيز على العمليات الإنتاجية دون الاهتمام لباقي العمليات الأخرى. حيث وجه (Wilson 1990) مجموعة من الانتقادات لنظم محاسبة التكاليف المتعارف عليها، وأهمها التركيز على الأنشطة الإنتاجية فقط دون باقي الأنشطة الأخرى على الرغم من أهميتها وارتفاع تكاليفها، ومن الانتقادات الأخرى التي وجهها أيضا إهمال علاقات الارتباط بين الأنشطة المختلفة، بالإضافة إلى تجاهل الموقف الخاص بتكاليف المنافسين. فبرزت اتجاهات وأساليب حديثة مبتكرة كأسلوب دورة حياة المنتج والتكلفة المستهدفة وتكلفة سلسلة القيمة والتكاليف المتعلقة بالجودة وبطاقة الأداء المتوازن وغيرها. وسيتم توضيحها كما يلي:

أسلوب دورة حياة المنتج:

يعد أسلوب دورة حياة المنتج الأسلوب الاحدث لتخفيض التكاليف، أو بصورة ادق تكلفة المنتج خلال دورة حياته الإنتاجية، وتتبع أهمية هذا الاسلوب من أنه يتناول مرحلة ما قبل الإنتاج ومرحلة الانتاج فضلا عن مرحلة ما بعد الانتاج (خضر، 2013، ص185).

حيث عرف أسلوب دورة حياة منتج بانه: مجموع كل التكاليف المتعهد بها منذ بداية تصور الفكرة ثم التصنيع والتشغيل حتى نهاية العمر الانتاجي لذلك العنصر **White (and Ostwald,1976,40)**. فهو يأخذ التكاليف التي تحدث قبل الإنتاج مثل تكاليف البحث والتطوير والتصميم وكذلك التكاليف التي تحدث بعد الانتاج مثل تكاليف الصيانة وخدمة الزبائن، عند تسعير المنتجات والخدمات. كما انه يعطي تصورا كاملا عن التكاليف والارباح للمنتج خلال كل مرحلة من مراحل دورة حياته (السامرائي وصالح، 2017، ص368).

التكلفة المستهدفة:

بدأ ظهور أسلوب التكلفة المستهدفة خلال العام 1973م ثم ازداد الاهتمام بدراسة وتأهيل جوانب تطبيق هذا الأسلوب في العديد من دول العالم المتقدمة بدءاً من العام 1995م بعد ان اثبتت تجارب تطبيقه نجاحات كبيرة كنتائج جهود مهندسين التصميم والإنتاج في سعيهم لتصميم وتطوير المنتج في إطار مستوي الجودة والتكلفة التي تفي بمتطلبات العملاء وظروف المنافسة السائدة في السوق، حيث اتضح العديد من الصناعات الكبيرة أي ما نسبته 80% يتم انتاجها بهذه الطريقة (عوض، 2022، ص105). فالصناعة اليابانية اعتمدت على أسلوب التكلفة المستهدفة لدعم صادراتها لدول العالم الخارجي، ويقوم هذا الأسلوب على فكرة تحقيق الاستخدام الكفء لإمكاناتها ومواردها ولا يتم ذلك عن طريق فقط تصميم المنتجات في ظل الإمكانيات والتكنولوجيا المتاحة، بل أيضا يتم تصميمها مع مراعاة السعر

اللازم الذي يضمن نجاح المنتج في السوق. وقد كانت اليابان في طليعة الدول الصناعية باستخدام هذا الأسلوب (بلعجوز ومحمد، ٢٠١٦) يهدف أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تقديم منتج للسوق بجودة عالية وبسعر منخفض يتماشى مع أسعار المنافسين محققاً الأرباح المطلوبة وذلك من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج خلال دورة حياة المنتج ابتداءً من مرحلة التخطيط والتصميم وحتى بيع المنتج (المطارنة، ٢٠٠٨).

ويعرف أسلوب التكلفة المستهدفة على أنه "أسلوب لتخطيط التكلفة يستخدم خلال دورة حياة المنتج، ويهدف إلى تحليل تكاليف المنتجات، وتقصير دورة حياة المنتج إلى أدنى حد معقول" (Atkinson, et al, 2002).

ويعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة انسب أسلوب يمكن استخدامه لإدارة التكاليف في مرحلة ما قبل الإنتاج لغرض التخفيض، لأن أساس عمل أسلوب التكلفة المستهدفة هو السعر السوقي الذي يدفعه الزبون مقابل المنتج والخصائص المطلوب توافرها في المنتج وبالتالي هو يركز على بداية سلسلة القيمة وهو الزبون، وهو لا يهتم فقط بالتكلفة المستهدفة وإنما يهتم أيضاً بفهم خصائص المنتج، وبالتالي تحديد تكلفة المنتج التي يجب الوصول إليها لتحقيق العائد المرغوب فيه (السامرائي وصالح، ٢٠١٧. ص ٣٦٩).

تكلفة سلسلة القيمة:

يعد أسلوب تحليل سلسلة القيمة من الأساليب التي يمكن استخدامها لتحديد نقاط قوة المنشأة وخلق المزايا التنافسية فيها، وتعرف على أنها أسلوب يقوم على التحليل الداخلي لأنشطة الشركة وذلك بهدف فهم سلوك التكلفة لديها والمصدر الحالي والمحتمل لتحقيق الميزة التنافسية (دروش وحركات، ٢٠١٦، ص ٤٧).

وعرف أسلوب تكلفة سلسلة القيمة أيضاً في مجموعة من الوظائف المتتالية التي تضيف قيمة أو منفعة إلى المنتجات من البداية عندما كانت مجرد فكرة إلى النهاية عندما تستهلك عند العميل مروراً بالتصميم والتسويق والتوزيع. (حسين، ٢٠٠٨، ص ٢٦).

وكذلك يركز هذا الأسلوب على الجوانب الخارجية المتعلقة بأنشطة خلق القيمة، بدءاً من كيفية الحصول على المواد الخام الأساسية إلى المنتجات النهائية التي يتم تسليمها للعملاء (العمائدة، ٢٠١٧. ص ٥٤٤).

يعتبر أسلوب سلسلة القيمة أداة مفيدة لتوفير المعلومات اللازمة لتنسيق وتكامل الأنشطة سواء داخل أو خارج الشركة وكذلك يتمتع بأهمية كبيرة لأنه يركز على العملاء ومتطلباتهم لتحقيق رضا العملاء كما يركز على التكلفة والرقابة عليها والذي بدوره يؤدي إلى زيادة كفاءة العمليات التشغيلية والتي تؤدي بطريقة غير مباشرة إلى زيادة الإيرادات ومن ثم زيادة الأرباح.

التكاليف المتعلقة بالجودة:

عرفت لجنة تكاليف الجودة التابعة لجميعية الجودة الأمريكية (ASQ) تكاليف الجودة بأنها "التكاليف التي ترتبط بشكل محدد بإنجاز أو عدم إنجاز جودة المنتج أو الخدمة، متضمنة كل المتطلبات الخاصة بالمنتج أو الخدمة المحددة من خلال المنشأة وعقودها مع العملاء والمجتمع الذي تعمل به ومشملة على تكاليف المنع، والتقييم والفشل الداخلي والخارجي" (محمد وآخرون، ٢٠٢٢، ص ٤٨٩). وتعرف أيضا بأنها إجمالي التكاليف المخصصة لتأكد من سلامة جودة المنتج أو الخدمة، وتتضمن مجموعتين من التكاليف هما (Garrison, 2017):

- ١- تكاليف المطابقة والتي تضم تكلفة الوقاية وتكلفة التقييم.
 - ٢- تكاليف عدم المطابقة وتضم تكلفة الفشل الداخلي أو الخارجي.
- فالمجموعة الأولى هي تكاليف المطابقة و تضم أولاً: تكلفة الوقاية والتي تعرف بانها إجمالي التكاليف المحددة خصيصاً للحفاظ على الجودة من ظهور الأعراض التي تؤدي إلى تغييرات في جودة المنتج ، ثانياً: تكلفة التقييم والتي تشمل التكلفة المخصصة لتحقيق وقياس وتقييم المنتج أو الخدمة على فترات مختلفة أثناء وبعد الانتهاء من عملية الإنتاج ، أما المجموعة الثانية فهي تكاليف عدم المطابقة وهي التكاليف التي تتكبدها الشركة في إصلاح أو إعادة معالجة منتج أو خدمة ذات جودة رديئة ، وتشمل على تكاليف الفشل الداخلي وهي التكاليف التي تتكبدها الشركة قبل شحن منتجاتها أو تقديم الخدمات لعملائها، وتكاليف الفشل الخارجي والتي تشير إلى التكاليف بعد شحن المنتج وأثناء أو بعد الخدمة للعميل.

أسلوب التكاليف حسب النشاط:

يعد أسلوب التكاليف على أساس النشاط (ABC) أسلوب هام من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة الذي اكتسب دعماً سريعاً في الجانب العملي (عبد الرحمن، ٢٠١٢م ص ١٣٠)، حيث يعتبر تطوراً وتحسيناً لنظام التكاليف التقليدي لأنه يركز على تقليل التكاليف الصناعية غير المباشرة للمنتجات مع الحفاظ على جودة المنتجات، وظهر في الممارسة العملية في أوائل عام ١٩٨٧م عندما نشر العالمان Cooper and Kaplan أسلوب (ABC)، والذي بدأ تطبيقه من قبل كبرى الشركات اليابانية والأمريكية (حبيب، ٢٠٢١، ص ٣٨). وأورد العديد من الباحثين والكتاب تعريفاً لأسلوب التكاليف على أساس النشاط حيث عرف بأنه: نظام يعتمد على تحليل الأنشطة التي ينتج عن تنفيذها خدمات مشتركة وبالتالي تكاليف غير مباشرة ومن ثم يجمع تكاليف كل نشاط على حدة ويحمل المنتج على أساس حجم استخدامها لهذه الأنشطة " (رأفت ومحمد ، ٢٠٠١، ص ٦٢٦). كما تم تعريفه بأنه " طريقة لتوزيع التكاليف غير المباشرة ويقوم على فكرة أن إنتاج المنتجات أو تقديم

الخدمات يحتاج إلى وحدات اقتصادية وإن هذه الوحدات تتطلب ممارسة عدد من الأنشطة ولتحقيق ذلك حيث تحتاج الأنشطة إلى موارد وتكاليف فيتالي يتم تخصيص تكلفة الموارد على الأنشطة التي استفادت من هذه الأنشطة وتساعد هذه الطريقة لفهم أفضل لمبررات حدوث التكلفة والتعرف على أسباب التكلفة غير مباشرة" (دبيان وعبد اللطيف، ٢٠٠٢م، ص ٣١).

أسلوب المقارنة المرجعية:

أن فكرة المقارنة ليست حديثة فهي موجودة بوجود الانسان، إلا أن استخدامها في المنظمات الاقتصادية له أهمية تاريخية ففي سنة ١٨١٠ قام البريطاني Francis Lowell بالبحث عن أفضل الأساليب التي تستخدم في مصانع الدقيق البريطانية حتى يصل الى أنجح الأساليب في هذا المجال. وانتشر تطبيق هذا الأسلوب في كثير من الدول وبعد الحرب العالمية الثانية كانت اليابان في طليعة الدول التي تطبق أسلوب المقارنة المرجعية على مدى واسع (إسماعيل، ٢٠٠٨، ص ٣).

ويسعى أسلوب المقارنة المرجعية إلى تحليل المشهد التنافسي في السوق وذلك من خلال المقارنة بين أداء المنافسين، وجمع المعلومات لقياس وتقييم وتحديد نقاط القوة والضعف في الأداء الحالي للشركة وتحديد مجالات الأداء الضعيف مقارنة بالأداء المتفوق لأفضل المنافسين، والعمل على دمج مؤشرات الأداء المالية وغير المالية لتحسين وتطوير الأداء في الأجل الطويل (العمايمة، ٢٠١٧، ص ٥٤٥).

أسلوب بطاقة الأداء المتوازن:

في العقود الماضية كانت الشركات تقيم أداها بالاعتماد على النتائج المالية وحدها، ولكن هذا لا يكفي لضمان تحقيق الشركة لأهدافها ورسالتها ورؤيتها ، مما دفع العديد من الشركات إلى البحث عن أساس منهجي واضح لقياس الأداء (عبد اللطيف وتركان، ٢٠٠٦). وقد اقترح كل من (Norton and Kaplan, 1992) وسيلة منهجية او أداة لقياس وتقييم الأداء يشمل على مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية سميت بطاقة الأداء المتوازن (BSC) فبطاقة الأداء المتوازن تعرف بأنها " أسلوب إداري يهدف إلى مساعدة الإدارة العليا إلى ترجمة رؤية الشركة واستراتيجيتها الى مجموعة من الاهداف الاستراتيجية المترابطة (خلف وإسماعيل ، ٢٠٢٠، ص ١٦٧) وتتألف من مجموعة من المؤشرات المالية وغير مالية والتي تزود إدارة الشركة بصورة كاملة عن ادائها. وتعتبر إحدى تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية المعنية بترجمة استراتيجية الشركة إلى أهداف مستهدفة ومؤشرات ومعايير محددة ومبادرات للتحسين المستمر (الريح، ٢٠٢٠، ص ١٥٥) وتشمل بطاقة الأداء المتوازن أربعة أبعاد رئيسية وهي: البعد المالي وبعد العملاء وبعد العمليات الداخلية وبعد التعليم والنمو والتي تساهم في إحداث توازن بين أهداف المنظمة قصيرة وطويلة الأجل.

الإنتاج في الوقت المحدد (JIT):

ظهر مفهوم الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) من قبل **Taiichi Ohno** مدير الإنتاج السابق لشركة تويوتا، حيث يشير هذه الأسلوب إلى ضرورة الوصول إلى الحد الأدنى من مستويات المخزون سواء المواد الخام أو الإنتاج تحت التشغيل أو السلع تامة الصنع ، أي أن أي تراكم للمخزون سوف يؤدي إلى تحمل الشركة لتكاليف إضافية يمكن تجنبها عند الوصول إلى المخزون الصفري، ويعرف نظام (JIT) بأنه: "نظام يشير إلى ما هو ابعء من السيطرة على المخزون يشمل نظام الإنتاج كله حيث يتم العمل على إزالة كل مصادر الهدر وأي نشاطات لا تؤدي إلى إضافة قيمة إلى الإنتاج عن طريق توفير الجزء المناسب في الوقت المناسب" (بن بايرة، ٢٠٢١، ص١٢٩). ويعرف أيضا بأنه نظام إنتاج، غايته الاساسية إنتاج نوع معين من المنتجات الصناعية المطلوبة في الوقت المحدد بالضبط وبالكمية المطلوبة دون زيادة أو نقصان (العامري، ٢٠٠٨، ص١٤١).

ويشير (القصاص ،٢٠١٤، ص٢٠) أن نظام (JIT) يحقق مجموعة من

الأهداف هي:

- ١- تخفيض كافة أنواع المخزون إلى أدنى حد ممكن.
- ٢- تحقيق تكلفة انتاج منخفضة وذلك بالقضاء على كل مصادر الهدر والتبذير التي قد تظهر خلال العمليات والمراحل الإنتاجية.
- ٣- تلبية رغبات العملاء من خلال تنظيم عمليات التموين وذلك بالكميات المناسبة والجودة المناسبة في الوقت المناسب وإمكانية التحكم والرقابة بطريقة أكفأ في العمليات الإنتاجية.
- ٤- تقوية العلاقة والثقة بين الشركات ومورديهم من خلال وضع أهداف طويلة الأجل.
- ٥- دعم وتقوية الإدارة الإستراتيجية من خلال ضمان جودة المنتجات ونوعيتها وخفض تكاليفها.

المنهجية:

لغرض الوصول الى معرفة أثر خصائص الإدارة العليا على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في القطاع الصناعي السعودي، وانطلاقاً من طبيعة الدراسة، والمعلومات المراد الوصول إليها. سيتم استخدام المنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي (دراسة تحليلية). وتم استخدام الاستبانة كأداة للدراسة حيث صممت استناداً إلى الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة. ومن أهم خطوات تصميم الاستبانة هو عرضها على خبراء في نفس مجال الدراسة للتأكد من مناسبة أسئلة ومقاييس المتغيرات محل الدراسة. وتم اختيار تطبيق الدراسة الميدانية في القطاع الصناعي بسبب أنه من القطاعات الأكثر نضجاً ومساهمة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية وفي توليد القيمة المضافة وكذلك يعتبر أساس التطورات

العلمية والابتكارية الحديثة بالنظر لاحتوائه على المجالات الواسعة المتاحة للابتكار والتطوير في إطاره، ومن جهة أخرى يساعد على توظيف شرائح كبيرة من القوى العاملة وكذلك يعد هذه القطاع ملائم لمتغيرات الدراسة الحالية. ويشمل مجتمع الدراسة الإدارة العليا (الرئيس التنفيذي أو المدير المالي) لشركات القطاع الصناعي في المملكة العربية السعودية. وتم الحصول على بيانات الشركات (البريد الإلكتروني وارقام التواصل) من الموقع الإلكتروني للهيئة السعودية للمدن الصناعية ومناطق التقنية (مدن). ونظرا لصعوبة جمع البيانات كحصر شامل لجميع الشركات الصناعية، فقد تم اختيار عينة عشوائية، وكان عددها (١٠٠) شركة صناعية. فتكونت عينة الدراسة الاساسية من ١٠٠ مدير مالي ورئيس تنفيذي تم اختيارهم بطريقة عشوائية وتم توزيع الاستبانة عليهم عن طريق التواصل بالجوال وارسال الاستبانة على البريد الإلكتروني، وكانت الردود المستجابة ٨٣، وبلغ عدد المدراء التنفيذيين والماليين المشاركين في الدراسة ٥٩ مدير. ليصبح حجم العينة ٥٩. ولتحقيق هدف الدراسة تم تحليل البيانات التي جمعت من أداة الدراسة وهي الاستبانة، وذلك باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية، حيث إن استخدام الاختبارات الاحصائية الملائمة في تحليل أداة الدراسة يضمن تحقيق اهداف الدراسة. وقد تمت معالجة بيانات الدراسة إحصائياً باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية.

SPSS

٣. النتائج

١,٣ نتائج التحليل الوصفي:

١,٣,١ الجداول التكرارية والنسبية Frequency Tables

استعملت الجداول التالية لتوضيح عدد ونسبة الاستجابات من المشاركين في الدراسة:

أ-خصائص الإدارة العليا:

كما في الجدول (١) يوضح عدد ونسبة المبحوثين في العينة بالنسبة للمعلومات الشخصية:

جدول (١) توزيع عينة الدراسة وفق لمتغير خصائص الإدارة العليا

النسبة المئوية	التكرار	المتغير	
77.1%	59	المدراء التنفيذيين والماليين	المنصب
28.9%	24	اخرى	
30.1%	25	٥ فما دون	مدة الخدمة في المنصب
20.5%	17	6-10	
13.3%	11	11-15	
15.7%	13	16-20	
20.5%	17	٢١ فأكثر	

6.0%	5	ثانوي	أعلى مؤهل علمي
7.2%	6	دبلوم	
61.4%	51	بكالوريوس	
8.4%	7	دبلوم عالي	
14.5%	12	ماجستير	
1.2%	1	دكتوراه	
1.2%	1	CMA	
37.3%	31	محاسبة	التخصص الدراسي
8.4%	7	ادارة وتمويل	
9.6%	8	اقتصاد	
8.4%	7	قانون	
20.5%	17	هندسة	
15.7%	13	اخرى	
24.1%	20	اقل من ٣٥ سنة	العمر
37.3%	31	35-44 سنة	
25.3%	21	45-54 سنة	
12.0%	10	55-64 سنة	
1.2%	1	٦٥ سنة فأكثر	

المصدر: نتائج برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن النتائج هي:
 أن عدد المدراء التنفيذيين والماليين بعينة الدراسة بلغ ٥٩ مدير بنسبة (١, ٧٧%) بينما (٩, ٢٨%) تمثل المناصب الأخرى. كما ان (١, ٣٠%) من عينة الدراسة خبرتهم خمس سنوات او اقل يلي ذلك بنسبة متساوية مقدراتها (٥, ٢٠%) لمن خبرتهم أكثر من ٥ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات ومن خبرتهم أكثر من ٢٠ سنة. وأخيرا من ١١ سنة إلى ١٥ سنة بنسبة (٣, ١٣%). كما أن أكثر من نصف عينة الدراسة حاصلين على درجة البكالوريوس وذلك بنسبة (٤, ٦١%) وما نسبته (٥, ١٤%) حاملي درجة الماجستير. وان (٣, ٣٧%) من عينة الدراسة متخصصين بمجال المحاسبة. كما ان (٣, ٣٧%) من عينة الدراسة تتراوح أعمارهم بين ٣٥ إلى ٤٤ سنة.
 ب-معلومات عامة عن الشركة:
 كذلك يتضح من جدول (٢) عدد ونسبة المبحوثين في العينة بالنسبة لمعلومات الشركة

جدول (٢) عدد ونسبة المبحوثين في العينة بالنسبة لمعلومات الشركة

النسبة المئوية	التكرار	الوصف	
30.1%	25	صغيرة (٦-٤٩ موظف)	حجم الشركة
43.4%	36	متوسطة (٥٠-٢٤٩ موظف)	
26.5%	22	كبيرة (٢٥٠ موظف فأكثر)	
12.0%	10	مواد غذائية	القطاع الصناعي التي تعمل به منشآتكم
6.0%	5	صناعة الورق ومنتجات الورق	
7.2%	6	الاثاث	
2.4%	2	الزجاج	
4.8%	4	البتر وكيمياويات	
9.6%	8	البلاستيك والتغليف	
6.0%	5	الصناعة التحويلية	
3.6%	3	مواد البناء	
2.4%	2	المياه	
19.3%	16	صناعات معدنية	
3.6%	3	ادوات طبية	
22.9%	19	اخرى	
75.9%	63	وطنية	
10.8%	9	أجنبية	
13.3%	11	مشترك	
39.8%	33	الرياض	المنطقة الإدارية
36.1%	30	مكة	
1.2%	1	المدينة المنورة	
10.8%	9	المنطقة الشرقية	
3.6%	3	عسير	
4.8%	4	القصيم	
2.4%	2	الباحة	
1.2%	1	جازان	

المصدر: نتائج برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن النتائج هي:

أن (٤٣,٤%) من عينة الدراسة تمثل شركات متوسطة الحجم (٥٠-٢٤٩ موظف) يلي ذلك ما نسبته (٣٠,١%) تمثل شركات صغيرة وأخيراً ما نسبته (٢٦,٥٥%) تمثل شركات كبيرة. كما أن النسبة الأعلى لصالح مجال الصناعات المعدنية حيث مثلت ما نسبته (١٩,٣%) من عينة الدراسة، كما أن (٧٥,٩%) من

عينة الدراسة تمثل شركات وطنية وما نسبته (١٣,٣%) تمثل شركات ذات استثمار مشترك وما نسبته (١٠,٨%) تمثل شركات أجنبية. وأيضاً ما نسبته (٣٩,٨%) من عينة الدراسة تقع في منطقة بالرياض يلي ذلك ما نسبته (٣٦,١%) في منطقة مكة المكرمة وأخيراً ما نسبته ٢٤% في المناطق الأخرى. الإحصاءات الوصفية لمتغير الدراسة:
أ-الإبداع:

جدول رقم (٣) الإحصاءات الوصفية لمتغير الإبداع

العبارة	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		الاستجابة
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	
ابحث عن الابتكارات والامكانيات التي تحسن الشركة	0	0.0%	0	0.0%	4	4.8%	45	54.2%	34	41.0%	مرتفعة جدا
أقوم بتنفيذ المهام بطرق مفيدة	1	1.2%	0	0.0%	5	6.0%	46	55.4%	31	37.3%	مرتفعة جدا
اسعى لحل المشكلات بطريقة نكية وخلاقة	1	1.2%	1	1.2%	5	6.0%	49	59.0%	27	32.5%	مرتفعة جدا
اقوم بتوليد وتقييم بدائل متعددة للمشاكل الجديدة داخل الشركة	1	1.2%	0	0.0%	8	9.6%	48	57.8%	26	31.3%	مرتفعة
أقدم أفكار إبداعية	0	0.0%	2	2.4%	10	12.0%	50	60.2%	21	25.3%	مرتفعة
أتبنى منظور حديث لمعالجة المشاكل	2	2.4%	0	0.0%	11	13.3%	48	57.8%	22	26.5%	مرتفعة
أجرب مفاهيم وإجراءات عمل جديدة	0	0.0%	3	3.6%	8	9.6%	54	65.1%	18	21.7%	مرتفعة
ارتجل لحل المشاكل عندما لا تكون الاجابة واضحة	2	2.4%	9	10.8%	26	31.3%	31	37.3%	15	18.1%	مرتفعة
الإبداع											مرتفعة

المصدر: نتائج برنامج SPSS

يتبين من الجدول أعلاه أن النتائج كالتالي:
أن نسبة الاستجابة لمتغير الإبداع مرتفعة حيث بلغ المتوسط الوزني للدرجات الكلية (٤,١٧) وكان الانحراف المعياري (٠,٥٣)، وبالنسبة للعبارات الفرعية فجاءت مرتبة حسب مستوي الإبداع في المملكة العربية السعودية كالتالي مع التأكيد بأنه في حالة كانت المتوسطات متساوية تكون العبارة ذات الانحراف المعياري الأقل لها الأولوية، مما يدل اتفاق أكثر بين الردود:
-جاءت العبارة " ابحث عن الابتكارات والامكانيات التي تحسن الشركة " في الترتيب الأول من حيث مستوي التحقق، ومتحققة بدرجة مرتفعة جدا حيث بلغت قيمة

متوسط استجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة (٤,٣٦) وكان الانحراف المعياري قدره (٠,٥٨) وجاءت العبارة " ارتجل لحل المشاكل عندما لا تكون الإجابة واضحة." في الترتيب الأخير من حيث مستوي التحقق، ومتحققة بدرجة مرتفعة حيث بلغت قيمة متوسط استجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة (٣,٥٨) وكان الانحراف المعياري قدره (٠,٩٩).

و-أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة:
كما هو موضح في الجدول رقم (٤) الإحصاءات الوصفية لمتغير أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

جدول (٤) الإحصاءات الوصفية لمتغير أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

العبارة	لا تستخدم أبدا		تستخدم إلى مدى بسيط جدا		تستخدم إلى مدى معقول		تستخدم إلى مدى كبير		تستخدم إلى مدى كبير جدا		الانحراف المعياري	الاستجابة
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%		
التكاليف حسب النشاط	2	2.4%	12	14.5%	18	21.7%	21	25.3%	22	26.5%	1.14	مرتفعة
بطاقة الأداء المتوازن	2	2.4%	9	10.8%	22	26.5%	24	28.9%	18	21.7%	1.06	مرتفعة
التكلفة المستهدفة	1	1.2%	14	16.9%	16	19.3%	25	30.1%	19	22.9%	1.10	مرتفعة
تكاليف سلمية القيمة	2	2.4%	10	12.0%	19	22.9%	28	33.7%	16	19.3%	1.05	مرتفعة
تقييم تكاليف منتجات المنافسين	2	2.4%	8	9.6%	23	27.7%	28	33.7%	14	16.9%	1.00	مرتفعة
المقارنة المرجعية	2	2.4%	12	14.5%	20	24.1%	24	28.9%	17	20.5%	1.09	مرتفعة
تكلفة خصائص المنتج	2	2.4%	14	16.9%	12	14.5%	35	42.2%	12	14.5%	1.06	مرتفعة
التكاليف المتعلقة بالجودة	1	1.2%	12	14.5%	23	27.7%	26	31.3%	13	15.7%	1.01	مرتفعة
مقاييس الأداء غير المالية	1	1.2%	14	16.9%	23	27.7%	24	28.9%	13	15.7%	1.03	مرتفعة
التسعير الاستراتيجي	7	8.4%	11	13.3%	16	19.3%	29	34.9%	12	14.5%	1.19	متوسطة
دورة حياة المنتج	6	7.2%	14	16.9%	29	34.9%	22	26.5%	12	14.5%	1.12	متوسطة
أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة												
مرتفعة											0.87	3.47

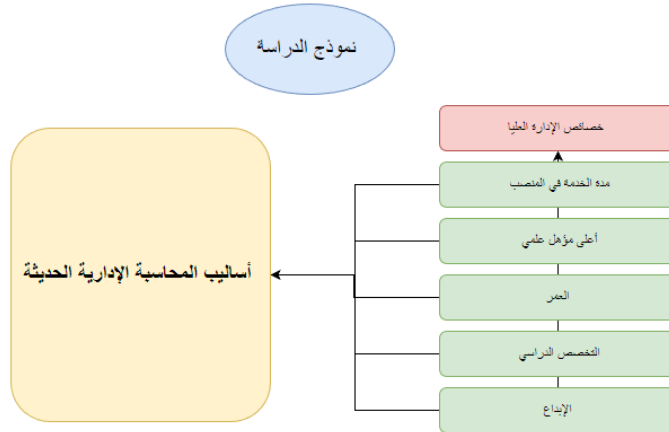
المصدر: نتائج برنامج SPSS

يتبين من الجدول أعلاه أن النتائج كالتالي:
أن نسبة الاستجابة لمتغير أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة مرتفعة حيث بلغ المتوسط الوزني للدرجات الكلية (٣,٤٧) وكان الانحراف المعياري (٠,٨٧)، وبالنسبة للعبارة الفرعية فجاءت مرتبة حسب مستوي أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في المملكة العربية السعودية كالتالي مع التأكيد بأنه في حالة كانت المتوسطات متساوية تكون العبارة ذات الانحراف المعياري الأقل لها الأولوية، مما يدل اتفاق أكثر بين الردود:

- جاءت " التكاليف حسب النشاط " في الترتيب الأول من حيث مستوي التحقق، ومتحققة بدرجة مرتفعة جدا حيث بلغت قيمة متوسط استجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة (٣,٦٥) وكان الانحراف المعياري قدره (١,١٤).
- وجاءت " دورة حياة المنتج" في الترتيب الاخير من حيث مستوي التحقق، ومتحققة بدرجة متوسطة حيث بلغت قيمة متوسط استجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة (٣,٢٤) وكان الانحراف المعياري قدره (١,١٢).

فروض الدراسة:

لاختبار فرضيات الدراسة وإيضاح أثر المتغيرات المستقلة على المتغيرات التابعة تم استخدام أسلوب الانحدار الخطي المتعدد
أ- نموذج الدراسة



شكل رقم (١) نموذج الدراسة

المصدر: إعداد الباحثة

للتحقق من فرضيات النموذج تم استخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد وذلك بسبب كبر حجم العينة المستخدم عن ٣٠ مشاهدة طبقا لنظرية النهاية المركزية التي تنص على أن توزيع البيانات يؤول الى التوزيع الطبيعي إذا زاد حجم العينة عن ٣٠، وكانت النتائج كما في الجدول التالي:

يوضح الجدول (٤) تحليل العلاقة بين المتغيرات المستقلة (أعلى مؤهل علمي ومدة الخدمة في المنصب والتخصص الدراسي والعمر والابداع للإدارة العليا) (الرئيس التنفيذي أو المدير المالي) وبين المتغير التابع أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

الجدول (٥) تحليل العلاقة بين المتغيرات المستقلة (أعلى مؤهل علمي ومدة الخدمة في المنصب والتخصص الدراسي والعمر والابداع للإدارة العليا) (الرئيس التنفيذي أو المدير المالي) وبين المتغير التابع أساليب المحاسبة الإدارية

المتغير	التقدير	الخطأ المعياري	t	Sig.	F	Sig.	معامل التحديد
الثابت	0.251	1.021	0.246	0.807	3.126	0.015	0.228
مدة الخدمة في المنصب	-0.016	0.086	-0.189	0.851			
أعلى مؤهل علمي	0.091	0.097	0.937	0.353			
التخصص الدراسي	0.484	0.283	1.706	0.094			
العمر	0.032	0.133	0.236	0.814			
الابداع	0.678	0.207	3.266	0.002			

المصدر: نتائج برنامج SPSS

يتبين من الجدول أعلاه أن النتائج كالتالي:

- توجد علاقة غير معنوية سالبة بين مدة الخدمة في المنصب للإدارة العليا (الرئيس التنفيذي أو المدير المالي) وبين تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، حيث تظهر القيمة الدلالية لاختبار $t (0,851)$ وهي أعلى من $(0,05)$.

- توجد علاقة غير معنوية موجبة بين أعلى مؤهل علمي للإدارة العليا (الرئيس التنفيذي أو المدير المالي) وبين تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، حيث تظهر القيمة الدلالية لاختبار $t (0,353)$ وهي أعلى من $(0,05)$.

- توجد علاقة غير معنوية موجبة بين التخصص الدراسي الموجه نحو الاعمال للإدارة العليا (الرئيس التنفيذي أو المدير المالي) وبين تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، عند مستوى $5\% (0,094)$ ولكن عند مستوى 10% توضح النتائج بوجود علاقة معنوية إيجابية بين التخصص الدراسي الموجه نحو الاعمال للإدارة العليا (الرئيس التنفيذي أو المدير المالي) وبين تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة تظهر القيمة الدلالية لاختبار $t (0,094)$ وهي أقل من $(0,10)$.

- توجد علاقة غير معنوية موجبة بين العمر (للإدارة العليا الرئيس التنفيذي أو المدير المالي) وبين تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، حيث تظهر القيمة الدلالية لاختبار $t (0,814)$ وهي أعلى من $(0,05)$.

- توجد علاقة معنوية موجبة بين الابداع الموجه نحو الاعمال للإدارة العليا (الرئيس التنفيذي أو المدير المالي) وبين تبني أساليب المحاسبة الإدارية

الحديثة، حيث تظهر القيمة الدلالية لاختبار $t (0,002)$ وهي اقل من $(0,05)$.

وتظهر قيمة معامل التحديد بالنموذج $(0,228)$ مما يعنى ان هناك تأثيرا قدره $22,8\%$ لكلا من أعلى مؤهل علمي ومدة الخدمة في المنصب والتخصص الدراسي الموجه نحو الاعمال والعمر والابداع للإدارة العليا (الرئيس التنفيذي أو المدير المالي) على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، وذلك بدرجة ثقة 95% .

الاستنتاجات

في ضوء التحليلات النظرية والميدانية للدراسة التي أجريت في القطاع الصناعي السعودي، تم في هذه الدراسة اختبار أثر خصائص الإدارة العليا على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في السعودية، وتم الوصول إلى الاستنتاجات التالية:

١- تطبق الشركات السعودية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، حيث جاء تطبيق "التكاليف على أساس النشاط في المرتبة الأولى بمتوسط $(3,65)$ ، حيث يعتبر هذا الأسلوب شائع الاستخدام وحظي بالكثير من الاهتمام في الدراسات المحاسبية، ويقدم بيانات دقيقة عن التكلفة ويساعد في ترشيد القرارات خصوصاً القرارات المتعلقة بالتسعير والتسويق، و تتفق هذه النتيجة مع دراسة العامري (2023) حيث وجد أن الشركات السعودية الصناعية المدرجة في السوق المالية تطبق الأساليب الحديثة (أسلوب التكاليف على أساس النشاط، بطاقة الأداء المتوازن، وأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد، أسلوب الجودة الشاملة) وكذلك جاء تطبيق "التكاليف على أساس النشاط في تلك الدراسة المرتبة الأولى بمتوسط $(3,76)$.

- ١- من الجانب الآخر، جاء تطبيق أسلوب " دورة حياة المنتج في الترتيب الأخير بمتوسط حسابي $(3,42)$ ويمكن تفسير هذه النتيجة إلى عدم وجود المعرفة الكافية لتطبيق هذا الأسلوب أو ضعف مقومات تطبيقه.
- ٢- توجد علاقة غير معنوية سالبة بين مدة الخدمة في المنصب للإدارة العليا (الرئيس التنفيذي أو المدير المالي) وبين تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.
- ٣- توجد علاقة غير معنوية موجبة بين أعلى مؤهل علمي للإدارة العليا (الرئيس التنفيذي أو المدير المالي) وبين تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.
- ٤- توجد علاقة غير معنوية موجبة بين العمر (للإدارة العليا الرئيس التنفيذي والمدير المالي) وبين تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

ويتضح من النقاط ١ و ٢ و ٣ على أن الخصائص الديموغرافية للإدارة العليا (مدة الخدمة في المنصب، وأعلى مؤهل علمي، والعمر) غير دالة احصائياً، ويمكن أن نستنتج أن تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لا يعتمد على الخصائص الديموغرافية للإدارة العليا (مدة الخدمة في المنصب، وأعلى مؤهل علمي، والعمر)، حيث اختلفت هذه النتيجة مع دراسة **Naranjo-Gil et al**. (2009) ودراسة

Pavlatos and Kostakis (٢٠١٨) التي توصلت إلى أن خصائص الإدارة العليا (بغض النظر عن العمر) تؤثر على اعتماد واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية. ويمكن تفسير هذا الاختلاف بأنه يعود إلى خصائص العينة محل الدراسة.

٥- توجد علاقة غير معنوية موجبة بين التخصص الدراسي الموجه نحو الاعمال للإدارة العليا (الرئيس التنفيذي أو المدير المالي) وبين تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، عند مستوى ٥% ولكن عند مستوى ١٠% توضح النتائج بوجود علاقة معنوية إيجابية بين التخصص الدراسي الموجه نحو الاعمال للإدارة العليا (الرئيس التنفيذي أو المدير المالي) وبين تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة. حيث اتفقت هذه النتيجة مع دراسة كلا من **Naranjo-Gil et al.** (٢٠٠٩) ودراسة **Pavlatos and Kostakis** (٢٠١٨) التي توصلت إلى أن المدراء الذين تكون خلفيتهم التعليمية موجهة نحو الأعمال يميلون إلى استخدام هذه الأساليب الحديثة. وكذلك مع نتيجة دراسة **Rashid et al.** (٢٠٢٠) التي وضحت أن تعليم الرئيس

التنفيذي من العوامل المؤثرة على تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة. حيث ان أكثر من نصف العينة محل الدراسة متخصصين في مجال المحاسبة.

٦- توجد علاقة معنوية موجبة بين الابداع الخاص بالإدارة العليا (الرئيس التنفيذي أو المدير المالي) وبين تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، حيث اتفقت هذه النتيجة مع دراسة **Pavlatos and Kostakis** (٢٠١٨) التي توصلت إلى أن الإدارة العليا الإبداعية تميل إلى تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة. ويمكن تفسير هذه النتيجة بأن ذلك يعود إلى خصائص العينة محل الدراسة حيث ان غالبيتهم من فئة الشباب وتتراوح أعمارهم بين ٣٥-٤٤ سنة.

التوصيات:

في حدود الدراسة نوصي:

١- ضرورة تشجيع الباحثين لإجراء دراسات أوسع في المستقبل لدراسة تأثير عوامل أخرى مع زيادة حجم العينة في قطاعات أخرى حيث تفقر المكتبة العربية لمثل هذه الأبحاث. بالإمكان دراسة تأثير خصائص الإدارة العليا في الشركات العائلية انطلاقاً من نظرية المستويات العليا لتحقق أكثر عن تأثير المدراء، وأيضاً بالإمكان التركيز على قطاع صناعي واحد بشكل متجانس حيث انه من المتوقع تشابه أساليب المحاسبة الإدارية لديها وبالإمكان استخدام منهج دراسة الحالة او المقابلات للوصول إلى رؤى إضافية وتفسيرات أكثر وتبادل للخبرات.

- ٢- ينبغي على الشركات الصناعية أن تطبق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتي من شأنها أن تساعد في تطوير وتحسين قيمة المنتجات وذلك بتخفيض تكاليفها وزيادة جودتها وذلك في ظل التطورات السريعة في بيئة الأعمال.
- ٣- ضرورة إقامة دورات تطويرية وتدريبية للعاملين في القطاع الصناعي فيما يخص باستخدام وتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في ظل الإمكانيات المتاحة لها.
- ٤- ضرورة تعرف الشركات الصناعية على مجالات استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، واستخدام الأساليب التي تتناسب مع طبيعة أنشطتها حتى تستطيع من تحقيق أهدافها الاستراتيجية.
- ٥- ضرورة توفر المهارات الإدارية اللازمة لدى الإدارة العليا لفهم وتطبيق الأساليب الحديثة بالإضافة إلى دعم ومساندة تطبيق هذه الأساليب. حيث ان نقص المهارات لدى الإدارة العليا يشكل من اهم المعوقات التي تحول دون تطبيق هذه الأساليب.

المراجع

المراجع العربية:

صبري، منار نبيل (٢٠٢١) واقع القدرة التنافسية لقطاع الصناعات التحويلية في مصر والسعودية. المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية. المجلد ١٢. العدد ١

مسترد من: <https://bit.ly/3Fj5eyQ>

الحاج، إنعام أحمد محمد (٢٠١٤) المحاسبة الإدارية ودورها في تقويم كفاءة الأداء المالي. دراسة ميدانية على شركة سنابل السلام للصناعات الغذائية. رسالة ماجستير. جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا. مسترد:

<https://bit.ly/3njvP93>

زامل، أحمد محمد (٢٠١٩)، "جدارات جديدة للمحاسب الإداري: إطار شامل (دراسة نظرية)، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة جامعة الزقازيق، المجلد الحادي والأربعون، العدد الثاني ص ١٥-٦١.

ملو العين، علاء محمد والعزام. فاروق أحمد (٢٠١٦) واقع ممارسات تطبيق الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية وأثرها على تعزيز القدرة التنافسية - دراسة ميدانية لعدد من الشركات الصناعية المدرجة في سوق الأوراق المالية السعودي. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال المجلد ١٤ العدد ٢. مسترد:

<https://bit.ly/3kFxV15>

الشريف، جميل سالم (٢٠١٨). أثر تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية على الأداء المالي: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية. رسالة ماجستير. جامعة ام القرى. المملكة العربية السعودية.

المسعودي، حيدر علي والحسيني، عز الدين حسن (٢٠١٩) استعمال النظرية الموقفية في المحاسبة الإدارية لإدارة التكاليف دراسة تطبيقية في مصنع النسيجة/حلة. مجلة كلية مدينة العلم. المجلد ١١. العدد ٢.

مفتي، محمد حسن علي (٢٠١٨) العوامل المؤثرة في تصميم وتطبيق الرقابة الإدارية MCSs في المنشآت الصناعية السعودية: دراسة حالة، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، مجلد ٢ عدد ١ ص ٣٧٣-٤١٣

رشوان، عبد المنصف والقرني، محمد بن مسفر (٢٠٠٤) المداخل العلاجية المعاصرة للعمل مع الأفراد والأسر (الرياض: مكتبة الرشد، ص ١٣.

نوح، محمد عبد الحي (١٩٩٨) الطريقة العلمية لتنظيم المجتمع القاهرة: دار الفكر العربي. ص ٩٠.

معتوق، فريدريك (١٩٩٣) معجم العلوم الاجتماعية (بيروت: أكاديميا)، ٢٨٦. السكري، احمد شفيق (٢٠١٣)، قاموس الخدمة الاجتماعية والخدمات الاجتماعية، دار الوفاء لندنيا الطباعة والنشر، الطبعة الأولى، الإسكندرية، ص ٦٨٥

الصومالي، صباح و باجنيد، أريج و زكي، خديجة (٢٠٢٠) دور القيادة الإبداعية في تحسين أداء العاملين: دراسة تطبيقية على مستشفيات القطاع الخاص بمحافظة جدة بالمملكة العربية السعودية. مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية المجلد ٢٨، العدد ٣، ص ٢٤٣-٢٦١

<https://shortest.link/2Wym>

مسعود، زيان موسى (٢٠٢١) أثر السلوك الإبداعي في تنافسية المؤسسات الاقتصادية في ظل اقتصاد المعرفة - وحدة الأنابيب المصغرة PTS كنموذج- مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد ١٧، العدد ٢٦.

<https://shortest.link/2WAK>

أبو الحسن، علي أحمد (١٩٩٧)، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص ٢

محمد، عبد الرحيم محجوب وخميس. هارون آدم ومازن، يحي مقدم وسند، ياسر تاج (٢٠٢٢). دور الاتجاهات المعاصرة لإداره التكلفة في دعم الميزة التنافسية بالمنشآت الصناعية: دراسة ميدانية على شركة دال للصناعات الغذائية (كوكاكولا). مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، مجلد ١٨. العدد ٢٩ ص ٤٨٣-

<http://search.mandumah.com/Record/1275258> .٥١٠

بلعجوز، حسين ومحمد ، ختيم (٢٠١٦) "مدى ملائمة المعلومات المحاسبية في تحقيق الجودة الشاملة لغرض تقييم الأداء في ظل بيئة الاعمال الحديثة . مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي. مجلد ١١ العدد ٢١، ص ٨٧-١٢٢.

خضر، جرجيس مصطفى (٢٠١٣). خفض التكاليف باستخدام اسلوب كلفة دورة حياة المنتج بالتطبيق على معمل (X) لتصنيع الكبة، مجلة تنمية الرافدين، المجلد ٣٥. العدد ١١٢، ص ١٨٢- ٢٠٣

السامرائي، منال جبار سرور وصالح، مهند هادي (٢٠١٧). منهج التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج كأحد المناهج الحديثة لتخفيض التكاليف. مجلة دراسات إدارية، مجلد ٩، العدد ١٨، ص ٣٤٥-٣٧٤.

<http://search.mandumah.com/Record/9489>

عوض، سناء علي محمد، (٢٠٢٢)، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية ودورها في تقويم الأداء المالي للمصارف السودانية: دراسة حالة مصرف المزارع التجاري ، مجلة القلزم للدراسات الاقتصادية والاجتماعية، العدد ١٣، ص ٩٩-١٤٠.

المطارنة، غسان فلاح (٢٠٠٨) متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية - (دراسة ميدانية)، مجلة

جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٤، العدد ٢ الصفحات ٢٧٧-٣٠٥.

العمائدة. زياد عودة ابنيه (٢٠١٧) النظرية الشرطية في المحاسبة الإدارية وأثرها في تطبيق أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية: دراسة حالة في الشركات الصناعية الأردنية. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد ٣، ص ٥٣٩-٥٦٨.

محمد، عبد الرحيم محبوب وخميس. هارون آدم ومازن، يحي مقدم وسند، ياسر تاج (٢٠٢٢). دور الاتجاهات المعاصرة لأداره التكلفة في دعم الميزة التنافسية بالمنشآت الصناعية: دراسة ميدانية على شركة دال للصناعات الغذائية (كوكاكولا). مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، مجلد ١٨. العدد ٢٩ ص ٤٨٣-

٥١٠. <http://search.mandumah.com/Record/1275258>

دروش. سارة وحركات، سعدية (٢٠١٦)، آليات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية، دراسة حالة مؤسسة الشفق لصناعة البطاريات-عين مليلة-رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية. جامعة العربي بن مهيدي ام البواقي.

حبيب، مهند جعفر حسن (٢٠٢١) استخدام منهج قياس التكاليف على أساس النشاط (ABC) لضبط تكلفة إنتاج الأسمنت في السودان: دراسة ميدانية على مصانع الأسمنت -مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد ٨، العدد ٣، ص

٣٣-٥١. <http://search.mandumah.com/Record/1253483>

رأفت حسين الحناوي ومحمد زيدان ابراهيم (٢٠٠١) دراسات في التكاليف: تخطيط وقياس والرقابة المؤقتة، دن، ص ٦٢٦

إسماعيل، مجبل دواي (٢٠٠٨) "فاعلية المقارنة المرجعية في تقويم الأداء وإمكانية تطبيقها في الوحدات الاقتصادية العراقية غير الهادفة للربح"، مجلة التقني، هيئة التعليم التقني، المجلد ٢١، العدد ٠٦، ص ٣

رأفت حسين الحناوي و محمد زيدان ابراهيم (٢٠٠١) دراسات في التكاليف: تخطيط وقياس والرقابة المؤقتة، دن، ص ٦٢٦.

دبيان، يس عبد المقصود وعبد اللطيف، ياسر. (٢٠٠٢). مبادئ محاسبة التكاليف الإسكندرية: الدار الجامعية.

إسماعيل، مجبل دواي (٢٠٠٨) "فاعلية المقارنة المرجعية في تقويم الأداء وإمكانية تطبيقها في الوحدات الاقتصادية العراقية غير الهادفة للربح"، مجلة التقني، هيئة التعليم التقني، المجلد ٢١، العدد ٠٦، ص ٣.

عبد اللطيف، عبد اللطيف، وتركمان، حنان (٢٠٠٦) بطاقة التصويب المتوازنة كأداة لقياس الأداء مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية-سلسلة العلوم

- الاقتصادية والقانونية، جامعة تشرين، كلية الاقتصاد، دمشق. المجلد ٢٨، العدد ١٤١-١٥٦
١. خلف، سحر ناجي وإسماعيل. خليل إبراهيم (٢٠٢٠) تأثير بطاقة الأداء المتوازن المستدامة في تقييم الأداء المالي والمحاسبي دراسة تطبيقية في مصرف الاستثمار العراقي. مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد ١٢٤. ص ١٦٥-١٨٥
- الريخ، مروة عطا المنان (٢٠٢٠) دور استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء في البنوك السودانية دراسة حالة بنك الفيصل الإسلامي السوداني في الفترة ٢٠١٩-٢٠١٥، مجلة كلية دلتا للعلوم والتكنولوجيا ١١، ص ١٥٣-١٨٤
- بن بايرة. ريمة، (٢٠٢١) " دور نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT في تخفيض تكاليف المنتج : دراسة حالة عينة من المؤسسات الجزائرية. مجلة الإبداع. مجلد ١١. العدد ١. ص ١٢٦-١٤٠.
- العامري، خالد. (٢٠٠٨) المرجع العالمي لإدارة الجودة. الطبعة الأولى القاهرة: دار الفاروق للنشر والتوزيع.
- القصاص، حسام ربحي حسن، (٢٠١٤) أثر تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد على تخفيض الهدر والكساد في الشركات الصناعات الاستخراجية والتعدينية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، جامعة الزرقاء، الأردن، ص ٢٠.
- Hariadi,B. and Alsawayeh,Al. M. (2019) Innovative Management Accounting Practices and Organizational Performance. Advances in Economics, Business and Management Research, volume 144 Doi: <https://bit.ly/3ngmDCc>
- Amara, T. and Benelifa, S. (2017), "The impact of external and internal factors on the management accounting practices", International Journal of Finance and Accounting, Vol. 6 No. 2, pp. 46-58 Doi: <https://rb.gy/fdo7pz>
- Mufid, A. (2019). Adoption of Advanced Management Accounting Practices in Gulf Cooperation Council Countries: Insights from Institutional Theory Analysis, Doctoral dissertation, University of Salford Doi: shorturl.at/eprvT
- Hambrick, D.C. and Mason, P.A. (1984), "Upper echelons: the organization as a reflection of its top managers", Academy of Management Review, Vol. 9 No. 2, pp. 193-206.

- Naranjo-Gil, D., Maas, V. S., & Hartmann, F. G. (2009). How cfo's determine management accounting innovation: An examination of direct and indirect effects. *European Accounting Review*, 18(4), 667–695. <https://doi.org/10.1080/09638180802627795>
- Pavlatos, O., & Kostakis, X. (2018). The impact of top management team characteristics and historical financial performance on Strategic Management Accounting. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 14(4), 455–472. <https://doi.org/10.1108/jaoc-11-2017-0112>
- Pavlatos, O. (2010). The impact of firm characteristics on ABC systems: A Greek-based empirical analysis. *Studies in Managerial and Financial Accounting*, 501–527. [https://doi.org/10.1108/s1479-3512\(2010\)0000020020](https://doi.org/10.1108/s1479-3512(2010)0000020020)
- ROGERS, E. M. (1995). *Diffusion of innovations*. Free Press .
- Walley, P., Blenkinsop, S., & Duberley, J. (1994). The adoption and non-adoption of modern accounting practices: A study of 20 manufacturing firms. *International Journal of Production Economics*, 36(1), 19–27. [https://doi.org/10.1016/0925-5273\(94\)90145-7](https://doi.org/10.1016/0925-5273(94)90145-7).
- Bantel, K. A., & Jackson, S. E. (1989). Top management and innovations in banking: Do the composition of the top team make a difference? *Strategic Management Journal*, 10(S1), 107–124. <https://doi.org/10.1002/smj.4250100709>
- Elenkov, D. S., Judge, W., & Wright, P. (2005). Strategic leadership and executive innovation influence: An international multi-cluster comparative study. *Strategic Management Journal*, 26(7), 665–682. <https://doi.org/10.1002/smj.469>
- Carpenter, M. A., Geletkanycz, M. A., & Sanders, W. G. (2004). Upper echelons research revisited: Antecedents, elements, and consequences of top management team composition. *Journal of Management*, 30(6), 749–778.

- Nielsen, S. (2010). Top management team diversity: A review of theories and methodologies. *International Journal of Management Reviews*, 12(3), 301–316.
- Granlund, M., & Lukka, K. (1998). Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context. *Management Accounting Research*, 9(2), 185–211. <https://doi.org/10.1006/mare.1998.0076>
- Littlewood, D., & Holt, D. (2015). Social Entrepreneurship in South Africa: Exploring the influence of environment. *Business & Society*, 57(3), 525–561. <https://doi.org/10.1177/0007650315613293>
- Amanollah Nejad Kalkhouran, A., Hossein Nezhad Nedaei, B., & Abdul Rasid, S. Z. (2017). The indirect effect of strategic management accounting in the relationship between CEO characteristics and their networking activities, and Company Performance. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 13(4), 471–491. <https://doi.org/10.1108/jaoc-05-2015-0042>
- Saaydah, M., & Khatatneh, W. (2014). The level of adoption of some recent cost management tools and the perceived effect on the performance of Jordanian Manufacturing Companies. *Global Review of Accounting and Finance*, 5(1), 52–75. <https://doi.org/10.21102/graf.2014.03.51.04>
- Hambrick, D. C., & Finkelstein, S. (1987). Managerial discretion: A bridge between polar views of organizational outcomes. *Research in Organizational Behavior*, 9, 369–406
- Huber, G. P., Sutcliffe, K. M., Miller, C. C., & Glick, W. H. (1993). Understanding and predicting organizational change. *Organizational change and redesign*, 215-265
- Westphal, J. D., and Milton, L. P. (2000). How experience and network ties affect the influence of demographic minorities on corporate boards. *Administrative science quarterly*, 45(2), 366-398.

- Atkinson, Anthony A., Kaplan, Robert S., Matsumura, Ella Mae & Young, S. Mark (2012). Management Accounting: Information for Decision-Making and Strategy Execution, (6th Edition), London, United Kingdom: Pearson Education.
- Raef Lawson, What Do Management Accountants Do? The Association of Accountants and Financial Professionals in business, 2016, p 1
- Wilson, R. (1990) " Strategic cost analysis", management accounting, pp 42 – 43
- White G. E; Ostwald P. F. (1976) "Life cycle costing" Management Accounting.
- Atkinson, Banker, Kaplan, & Young, (2002), Management Accounting, 2nd Ed, The McGraw-Hill Companies, p4-5
- Garrison, Ray H., Noreen, Eric W. & Brewer, Peter C. (2017). Managerial Accounting, (16th Edition), New York City, United States: McGraw-Hill Education.
- Evans, James R., (1997) Production, Operations management: Quality, Performance and Value, 5th ed., west Publishing, New York.