

## أثر ممارسات المحاسبة الإدارية على الأداء المالي في الشركات المساهمة الصناعية السعودية - دراسة ميدانية

فيصل بن عايض خزام الروقي

استاذ مساعد - قسم المحاسبة - كلية إدارة الأعمال - جامعة أم القرى

**المستخلص :** هدفت الدراسة إلى اختبار وتحليل تأثير ممارسات المحاسبة الإدارية على الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية، بالإضافة إلى التعرف على طبيعة ونوع ممارسات المحاسبة الإدارية التي يتم تطبيقها في الشركات الصناعية السعودية، والتعرف على تأثير وترتيب أهمية أساليب ونظم المحاسبة الإدارية المطبقة في الشركات الصناعية السعودية. ومن أجل تحقيق هذه الأهداف قام الباحث بإجراء دراسة تطبيقية على عينة مكونة من 40 شركة صناعية سعودية بما يعادل 65% من إجمالي الشركات الصناعية السعودية خلال العام ٢٠١٨. وباستخدام الأساليب الإحصائية المختلفة توصلت الدراسة إلى النتائج التالية، أولاً: وجود نسبة مرتفعة ومعقولة لتطبيق الشركات الصناعية السعودية لممارسات المحاسبة الإدارية، حيث بلغت نسبة تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية من جانب الشركات الصناعية السعودية حوالي ٧١%، وهذه النسبة تشير إلى الوعي الكبير لدى إدارة هذه الشركات بأهمية تطبيق أساليب واستراتيجيات المحاسبة الإدارية. ثانياً: تعطي الشركات الصناعية السعودية اهتمام أكبر لتطبيق نظم وأساليب التكاليف، ونظم الموازنات التخطيطية، وأساليب قياس الأداء سواء المالية أو غير المالية، ويأتي في المرتبة الأخيرة من حيث الاهتمام بالتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، وهذه قد ترجع إلى صعوبات التطبيق والتكاليف المرتفعة التي تستلزم تطبيق مثل هذه الأساليب. ثالثاً: توجد علاقة إيجابية ومعنوية بين تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية (نظم وأساليب التكاليف، نظم الموازنات التخطيطية، أساليب قياس الأداء، نظم دعم القرارات الإدارية، المحاسبة الإدارية الاستراتيجية) والأداء المالي المتمثل في معدل العائد على الأصول وذلك في الشركات الصناعية السعودية. رابعاً: أن الأثر الأكبر على الأداء المالي للشركات الصناعية السعودية يرجع إلى تأثير تطبيق الشركات الصناعية لنظم وأساليب التكاليف، يلي ذلك تطبيق نظم الموازنات التخطيطية ثم تطبيق نظم دعم القرارات الإدارية. وفي ضوء النتائج السابقة أوصت الدراسة بضرورة زيادة تنمية الوعي لدى إدارات الشركات الصناعية السعودية بأهمية تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة، التدريب والتأهيل المستمر للمحاسبين الإداريين ومحاسبى التكاليف بالشركات الصناعية السعودية بمنحهم دورات متخصصة بمجال عملهم وخاصة ممارسات المحاسبة الإدارية الحديثة، توفير الدعم والمساندة من قبل الإدارة والجهات المعنية لكل شركة ترغب في تطوير وتحسين أساليب ونظم المحاسبة الإدارية لديها، ضرورة الاهتمام من قبل الشركات بتطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية لمواكبة التقدم الهائل في ثورة المعلومات والاتصالات والتكنولوجيا الصناعية المتقدمة،

ضرورة انشاء قسم خاص بالمحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية من أجل تطبيق الاساليب والنظم المناسبة وتفعيل دورها في تحسين الأداء المؤسسي.

**الكلمات المفتاحية:** المحاسبة الإدارية - نظم محاسبة التكاليف - الموازنات التخطيطية - أساليب قياس الأداء - المحاسبة الإدارية الاستراتيجية - نظم دعم القرارات الإدارية، الأداء المالي - الشركات السعودية الصناعية.

## المقدمة:

خلال السنوات القليلة الماضية، تزايدت حدة المنافسة في بيئة الأعمال، ومع ازدياد حدة المنافسة في بيئة الأعمال، وزيادة المخاطر المالية وغير المالية، وحالات عدم التأكد التي تواجهها منظمات الأعمال، زادت الحاجة إلى تطبيق الفكر الاستراتيجي ومضامينه لتلبية حاجة الإدارة واستقراء المستقبل ووضع الخطط الاستراتيجية التي تسهم في نجاح منظمات الأعمال في ضوء واقع المنظمة وظروفها الحالية وبالاعتماد على فهم وإدراك متطلبات البيئة المحيطة (Alsoboa et al., 2015). وقد تعزى المنافسة إلى الابتكارات والتقدم التكنولوجي والطلب المتغير للعملاء، وتجبر المنافسة بين منظمات الأعمال الإدارة على تطوير تقنيات واستراتيجيات أعمال من شأنها أن توجه المنظمة نحو تعظيم الأرباح. ويمكن تحقيق ذلك من خلال زيادة المبيعات وانخفاض تكلفة الإنتاج، وأن تحسين الأرباح وتقليل التكاليف قد يمكّن المؤسسة من خلق ميزة تنافسية في مجال الصناعة التي تعمل فيها. وتقدم المحاسبة الإدارية الأساليب والاستراتيجيات التي تساعد إدارة المنظمة في التخطيط والرقابة وصنع القرارات المناسبة،

والمساهمة في تحقيق ميزة تنافسية مستدامة على المنافسين (Egbunike et al., 2014). ومما لا شك فيه أن التغيرات المستمرة والتطورات السريعة المتلاحقة في أساليب وطرق الإدارة في الوقت الحالي مع التقدم الهائل الذي حدث في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، قد عمل على انتقال ممارسات المحاسبة الإدارية من توفير المعلومات للإدارة للمساعدة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات إلى المشاركة في عملية التخطيط الاستراتيجي للمنظمة (Mohamad et al., 2015). ولقد أكدت دراسة (Mohamad et al., 2015) على أن التطبيق الفعال لأساليب واستراتيجيات المحاسبة الإدارية في منظمة الأعمال يساهم بشكل كبير في اتخاذ القرارات الاستراتيجية ووضع الاستراتيجيات التنافسية، وأنه لكي تتمكن المنظمة من الحصول على ميزة في بيئة الأعمال التنافسية التي تتطلب الكثير من المتطلبات تحتاج إلى استخدام ممارسات مبتكرة للمحاسبة الإدارية. لذلك ينبغي على المحاسبين الإداريين وخاصة أولئك الذين يعملون في قطاع الصناعة تطوير مهاراتهم والبحث عن استخدام وتطبيق أساليب واستراتيجيات تنافسية مبتكرة وتطويرها مما قد يمكن المنظمة من أن تظل مربحة وتنافسية. وتعتبر أساليب

للشركات للمنافسة في السوق من أجل تقديم أفضل المنتجات والخدمات عالية الجودة بأسعار معقولة للمستهلكين. ومن هنا جاء اهتمام الدراسة الحالية بدراسة وتحليل مدى تأثير استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية على الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية.

#### مشكلة الدراسة:

تهتم الشركات السعودية وخاصة الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية بالاتجاهات الحديثة والتطورات في أساليب المحاسبة الإدارية والتكاليف، وتستخدم هذه الشركات أساليب المحاسبة الإدارية التي تساعد على تحقيق أهدافها في ظل ظروف المنافسة والعولمة والتطورات التكنولوجية (الكاشف، ٢٠١٥؛ أبو الفضل، ٢٠١٩). وتتنوع أساليب واستراتيجيات المحاسبة الإدارية المطبقة في الشركات، ولقد تم تطوير أساليب واستراتيجيات المحاسبة الإدارية لتفي بالغرض وتساعد الإدارة على تحقيق أهدافها وقدرتها على تخفيض التكاليف والتحسين المستمر في المنتجات وتوفير مقاييس كافية لقياس الأداء ومتطلبات الجودة وغيرها من الخدمات التي تقدمها ممارسات المحاسبة الإدارية. وأساليب واستراتيجيات المحاسبة الإدارية التي قد تطبق في الشركات الصناعية عديدة ومتنوعة، لذلك تسعى هذه الدراسة إلى قياس مدى تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية في ضوء التقسيم التالي لأساليب

واستراتيجيات المحاسبة الإدارية ذات أهمية كبيرة وخاصة في القطاع الصناعي حيث يمكن استخدام كفاءة وفعالية التكلفة كأداة تنافسية للنمو والربحية. ولقد أظهرت بعض الدراسات (Abdallah, 2014; Fasesin et al., 2015; Azudin and Mansor, 2018; Pradhan et al., 2018; Damayanti and Augustine, 2019) إلى أنه على الرغم من التطورات في نظرية المحاسبة الإدارية، لم تتغير ممارسات المحاسبة الإدارية في الشركات، وذلك لأن الشركات لا تزال تفضل استخدام أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية. ولقد تطورت مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية بشكل هائل مع تبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمعايير الدولية للمحاسبة في العام ٢٠١٧، مما سوف يحقق مزيداً من الدعم للأسواق المالية من خلال تطبيق معايير محاسبية دولية من شأنها رفع ثقة المستثمرين المحليين والأجانب. وخلال السنوات القليلة الماضية، كان التحدي المتمثل في الحفاظ على انخفاض التكاليف من أجل الحفاظ على أداء أفضل هو السائد في معظم الشركات وخاصة تلك المدرجة في السوق المالية السعودية وذلك بالنظر إلى ضغوط المساهمين على الشركات لتقديم أداء أفضل. ومع التطورات الاقتصادية الحالية في ضوء رؤية المملكة يبحث المستثمرون عن الشركات التي يمكن أن تخلق ثروة لهم، وبالتالي فإن الشركات ذات الأداء المالي الضعيف لا تجذب المستثمرين. وتوفر ممارسات المحاسبة الإدارية أفضل فرصة

٢-٤ ما هو تأثير تطبيق نظم دعم القرارات الإدارية على الأداء المالي مقاسا بمعدل العائد على الأصول (ROA) للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية؟

٢-٥ ما هو تأثير تطبيق المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء المالي مقاسا بمعدل العائد على الأصول (ROA) للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية؟

#### أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيسي لهذه الدراسة في قياس مدى تأثير تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية على الأداء المالي في الشركات الصناعية السعودية. ويتفرع من هذا الهدف العام عدة أهداف فرعية للدراسة تتمثل في:

١- قياس طبيعة ومدى ممارسات المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية.

٢- تحديد مدى تأثير تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية على الأداء المالي في الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية. ويتفرع من هذا الهدف الرئيسي للدراسة عدة أهداف فرعية هي:

١-٢ تحديد مدى تأثير تطبيق نظم وأساليب التكاليف على الأداء المالي مقاسا بمعدل العائد على الأصول (ROA) للشركات الصناعية السعودية.

واستراتيجيات المحاسبة الإدارية (نظم وأساليب التكاليف، نظم الموازنات التخطيطية، أساليب قياس الأداء، نظم دعم القرارات الإدارية، المحاسبة الإدارية الاستراتيجية)، ومدى تأثير تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية على الأداء المالي في الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية. ويمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:

١- ما هي طبيعة ممارسات المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية؟

٢- ما هو تأثير تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية على الأداء المالي مقاسا بمعدل العائد على الأصول (ROA) في الشركات الصناعية السعودية؟ ويتفرع من هذا التساؤل الرئيسي للدراسة عدة تساؤلات فرعية هي:

١-٢ ما هو تأثير تطبيق نظم وأساليب التكاليف على الأداء المالي مقاسا بمعدل العائد على الأصول (ROA) للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية؟

٢-٢ ما هو تأثير تطبيق نظم الموازنات التخطيطية على الأداء المالي مقاسا بمعدل العائد على الأصول (ROA) للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية؟

٣-٢ ما هو تأثير تطبيق أساليب قياس الأداء على الأداء المالي مقاسا بمعدل العائد على الأصول (ROA) للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية؟

التركيز على الهدف الرئيسي لها وهو إشباع حاجة العملاء. كما أن التحديات المعاصرة والمنافسة المتزايدة تلزم الشركات الصناعية بأن تكون قادرة على تصنيع منتجات مبتكرة ذات جودة عالية وتكلفة منخفضة والعمل على تقديم خدمات متميزة للعملاء لتحقيق مزايا استراتيجية هامة في السوق، مما يحتم ضرورة تطبيقها للأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية.

**الأهمية العملية:** تأتي الأهمية العملية للدراسة الحالية من خلال كونها تبحث في أساليب واستراتيجيات المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة من أجل تطوير أداء القطاع الصناعي متمثلاً في الشركات الصناعية السعودية المدرجة في السوق المالية السعودية، حيث أنها توفر المعلومات الملائمة التي قد تساعد هذه الشركات على اتخاذ القرارات مثل تطوير وتحسين نوعية المنتجات التي تقوم بإنتاجها وتخفيض تكاليف هذه المنتجات حتى تتمكن من المنافسة في السوق والبقاء في ظل البيئة الجديدة. وتتبع أهمية هذه الدراسة من الناحية العملية أيضاً في إعطائها صورة واضحة لمديري الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية حول دور وتأثير أساليب واستراتيجيات المحاسبة الإدارية على الأداء المالي لهذه الشركات، مما قد يجعلهم أكثر رغبة في تطبيق هذه الأساليب بالشكل العلمي المطلوب.

٢-٢ تحديد مدى تأثير تطبيق نظم الموازنات التخطيطية على الأداء المالي مقاساً بمعدل العائد على الأصول (ROA) للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية.

٢-٣ تحديد مدى تأثير تطبيق أساليب قياس الأداء على الأداء المالي مقاساً بمعدل العائد على الأصول (ROA) للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية.

٢-٤ تحديد مدى تأثير تطبيق نظم دعم القرارات الإدارية على الأداء المالي مقاساً بمعدل العائد على الأصول (ROA) للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية.

٢-٥ تحديد مدى تأثير تطبيق المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الأداء المالي مقاساً بمعدل العائد على الأصول (ROA) للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية.

#### أهمية الدراسة:

**الأهمية العلمية:** تظهر الأهمية الأكاديمية للدراسة الحالية من خلال محاولة هذه الدراسة سد الفجوة بين التطور العلمي لأساليب المحاسبة الإدارية وواقع تطبيقها، حيث أن الشركات أصبحت الآن تعمل في بيئة تتسم بالمنافسة والعولمة والتطورات التكنولوجية، ولقد أدت هذه التطورات التكنولوجية السريعة وزيادة حدة المنافسة إلى ظهور أساليب واستراتيجيات حديثة للمحاسبة الإدارية، الأمر الذي يتطلب من الشركات ضرورة البحث عن خلق قيمة لعملائها، وتنسيق جميع أنشطة المنشأة بغرض

**فروض الدراسة:**

في ضوء مشكلة وأهداف الدراسة، يمكن صياغة  
فروض الدراسة كما يلي:

**الفرض الأول:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين  
تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية والأداء المالي  
مقاسا بمعدل العائد على الأصول (ROA)  
للشركات الصناعية السعودية.

**ويتفرع من الفرض الأول عدة فروض فرعية وهي:**  
الفرض (١-١): توجد علاقة ذات دلالة إحصائية  
بين تطبيق نظم وأساليب التكاليف والأداء المالي  
مقاسا بمعدل العائد على الأصول (ROA)  
للشركات الصناعية السعودية.

الفرض (١-٢): توجد علاقة ذات دلالة إحصائية  
بين تطبيق نظم الموازنات التخطيطية والأداء المالي  
مقاسا بمعدل العائد على الأصول (ROA)  
للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية  
السعودية.

الفرض (١-٣): توجد علاقة ذات دلالة إحصائية  
بين تطبيق أساليب قياس الأداء على الأداء المالي  
مقاسا بمعدل العائد على الأصول (ROA)  
للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية  
السعودية.

الفرض (١-٤): توجد علاقة ذات دلالة إحصائية  
بين تطبيق نظم دعم القرارات الإدارية والأداء المالي  
مقاسا بمعدل العائد على الأصول (ROA)  
للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية  
السعودية.

الفرض (١-٥): توجد علاقة ذات دلالة إحصائية  
بين تطبيق المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والأداء  
المالي مقاسا بمعدل العائد على الأصول (ROA)  
للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية  
السعودية.

**حدود الدراسة:**

١-تركز الدراسة على قياس مدى تأثير استخدام  
ممارسات المحاسبة الإدارية على الأداء المالي في  
الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية  
السعودية.

٢-تتناول الدراسة ممارسات المحاسبة الإدارية في  
شكل التقسيم التالي لأساليب واستراتيجيات المحاسبة  
الإدارية: (نظم وأساليب التكاليف، نظم الموازنات  
التخطيطية، أساليب قياس الأداء، نظم دعم القرارات  
الإدارية، المحاسبة الإدارية الاستراتيجية)، ومدى  
تأثير تلك الأساليب والاستراتيجيات للمحاسبة  
الإدارية على الأداء المالي للشركات الصناعية  
المدرجة في السوق المالية السعودية، ويتم قياس  
الأداء المالي في هذه الدراسة من خلال أحد  
المؤشرات المحاسبية وهو معدل العائد على الأصول  
(ROA).

٣-تقتصر عينة الدراسة على الشركات الصناعية  
المدرجة في السوق المالية السعودية خلال العام  
٢٠١٨، ولقد تم اختيار الشركات الصناعية لأنها  
تعتبر مجال مناسب للتطبيق نظرا لتنوع الأنشطة  
في هذه الشركات وتنوع أساليب واستراتيجيات  
المحاسبة الإدارية التي تطبق في هذه الشركات.

**منهجية الدراسة:**

حتى يمكن تحقيق اهداف الدراسة يتم الاعتماد على المناهج التالية:

١- المنهج الوصفي: تعتمد الدراسة على المنهج الوصفي لدراسة وتحليل الدراسات السابقة التي تتناول ممارسات المحاسبة الإدارية ومدى تأثيرها على الأداء المؤسسي بغرض التوصل إلى مجموعة من المؤشرات التي يمكن الاعتماد عليها في الخطوات القادمة للبحث.

٢- المنهج المعياري: تسعى الدراسة الحالية من خلال الاعتماد على المنهج المعياري إلى تطوير نموذج مقترح لقياس العلاقة بين تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية والأداء المالي في الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية.

٣- المنهج الإيجابي: تعتمد الدراسة على المنهج الإيجابي بغرض تحليل وتفسير العلاقة بين تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية والأداء المالي في الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية.

**الإطار النظري والدراسات السابقة:****أولاً: الدراسات السابقة:**

تناولت عدد من الدراسات العربية والأجنبية في الأدب المحاسبي موضوع ممارسات المحاسبة وأثرها على الأداء المالي للشركات، وفيما يلي الدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة مرتبة حسب التسلسل الزمني لها من الاحداث إلى الاقدم:

**الدراسات العربية:**

دراسة أبو الفضل (٢٠١٩) بعنوان: "قياس مدى تطبيق أدوات (أساليب) المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وإدراك العاملين لأهمية تطبيقها في البنوك السعودية"، هذه الدراسة هدفت إلى معرفة مدى تطبيق البنوك السعودية لأدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (مثل أسلوب ABC، أسلوب القياس المقارن، أسلوب تحليل المنافس، أسلوب محاسبة العملاء، أسلوب تكاليف دورة الحياة، أسلوب تكاليف الجودة، أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب تكلفة سلسلة القيمة، أسلوب بطاقة الأداء المتوازن)، واعتمدت الدراسة على أسلوب الاستبانة لتجميع بيانات الدراسة وتم توزيعها على عينة مكونة من ١٥٠ موظفاً في البنوك السعودية، واستخدمت الدراسة بعض الأساليب الإحصائية الوصفية والتحليلية لتحليل بيانات الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى أن البنوك السعودية لا تطبق أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، وإن البنوك السعودية تسعى لتدريب المحاسبين الإداريين بها على كيفية استخدام وتطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

دراسة خليفة وآخرون (٢٠١٩) بعنوان: " دور أساليب المحاسبة الإدارية في تحسين أداء سلسلة التوريد من خلال تخفيض مخاطر الطلب"، تهدف هذه الدراسة إلى محاولة اقتراح نموذج لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تخفيض مخاطر الطلب التي تواجه سلسلة التوريد وبالتالي تحسين الأداء، ولتحقيق هذا الهدف استخدمت الدراسة ثلاثة أساليب من أساليب المحاسبة الإدارية وهي:

ويسهم أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد بخفض تكلفة رأس المال غير المستثمر في مدخلات الإنتاج لدعم القدرة التنافسية. وأوصت الدراسة بعدة توصيات منها رفع الوعي بالمحاسبة الإدارية الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال، والعمل على عقد دورات تدريبية لبيان أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لمنشآت الأعمال لدعم القدرة التنافسية.

دراسة نوار (٢٠١٧) بعنوان: "التأثير الوسيط للابتكار المستدام في العلاقة بين نظم المحاسبة الإدارية والأداء المستدام لمنشآت الأعمال: دراسة ميدانية"، تناول هذا العمل البحثي دراسة العلاقة بين نظم المحاسبة الإدارية- سواء التقليدية أو الاستراتيجية- على الأداء المستدام لمنشآت الأعمال المصرية، وذلك من خلال دراسة الأثر المباشر لنظم المحاسبة الإدارية على الأداء المستدام، وكذلك دراسة الأثر غير المباشر لنظم المحاسبة الإدارية على الأداء المستدام، من خلال دراسة أثر نظم المحاسبة الإدارية- سواء التقليدية أو الاستراتيجية- على الابتكار المستدام، ومن ثم دراسة أثر الابتكار المستدام على الأداء المستدام لمنشآت الأعمال. واعتمدت الدراسة على إعداد دراسة مسحية عملية تم إجراؤها على عينة مكونة من ٥٠٠ من المنشآت الهادفة للربح من مختلف القطاعات؛ الخدمي والصناعي، وقد بلغت نسبة الاستجابة ٢٧,٦%، بينما بلغت نسبة الاستخدام ٢٤,٢%، وهي نسبة في حدود المتعارف عليها في إطار البحوث الغربية. وقد أظهر تحليل ومناقشة

محاسبة السجلات المفتوحة، التكلفة المستهدفة، وتحليل سلسلة القيمة، وقد تم التطبيق على إحدى الشركات الصناعية المصرية في قطاع الأسمت حيث تم قياس وتقييم مخاطر الطلب بها، وتوصلت الدراسة إلى أن الشركة محل البحث تواجه مخاطر طلب عالية، حيث تنخفض مبيعات الشركة من سنة لأخرى، وتحقق الشركة خسائر كبيرة، وهذا يضعف من قدرة الشركة على الاستمرار. ولقد تم استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تخفيض تكلفة الإنتاج في هذه الشركة، الأمر الذي يقوى المركز التنافسي للشركة محل الدراسة، وبالتالي يخفض من مخاطر الطلب ويحسن من أداء سلسلة التوريد.

دراسة إبراهيم وبابكر (٢٠١٨) بعنوان: " دور أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في دعم القدرة التنافسية"، تناولت الدراسة دور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في دعم القدرة التنافسية، وهدفت الدراسة إلى بيان دور تطبيق أسلوب التحسين المستمر وأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في دعم القدرة التنافسية، وتمثلت مشكلة الدراسة في بيان أثر تطبيق أسلوب التحسين المستمر على القدرة التنافسية، وأثر تطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد على القدرة التنافسية. واعتمدت الدراسة على أسلوب الاستبانة والتي تم توزيعها على عينة مكونة من ٥٠ فردا من ذوي الاختصاص من العاملين بالمصانع بالمنطقة الصناعية بأمر درمان، وتوصلت الدراسة لعدة نتائج منها: يسهم أسلوب التحسين المستمر في خفض التكاليف لدعم القدرة التنافسية،



**دراسة الكاشف (٢٠١٥) بعنوان:** "محاسبة العميل كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية اتجاهات ومحددات تطبيقها في الشركات السعودية: دراسة ميدانية"، سعت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على تبني المنشأة لأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بصفة عامة ومحاسبة العميل بصفة خاصة، من خلال دراسة ميدانية على عينة مكونة من ١٤ من المتخصصين في التمويل والمحاسبة والتسويق ومدراء العموم من بين العاملين في ١٤ شركة سعودية من الشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية السعودية. واعتمدت الدراسة على أسلوب المقابلة في تجميع بيانات الدراسة، وبعد تحليل بيانات الدراسة، أظهرت نتائج الدراسة أن ٦ شركات من بين ١٤ شركة اعتمدت تطبيق أو أكثر من تطبيقات محاسبة العميل، وتسعى ٣ شركات لتبنيها، بينما لا تطبق باقي الشركات أيًا منها، وذلك نتيجة لما تواجهه من صعوبات تحد من قدرتها على التطبيق ومن هذه الصعوبات قيود تكنولوجيا المعلومات، وتنافس الأولويات التنظيمية الأخرى، ومقاومة التغيير، وعدم كفاية المهارات وضعف الدعوة والتأييد لتبنيها.

#### الدراسات الاجنبية:

**دراسة (Terdpaopong et al., 2019) بعنوان:** "Value creation through management accounting practices in large Thai manufacturing companies" تتناول هذه الدراسة مدى تأثير ممارسات المحاسبة

نتائج التحليل الإحصائي وجود علاقة ذات دلالة إحصائية معنوية بين نظم المحاسبة الإدارية وبين الأداء المستدام لمنشآت الأعمال، وكذلك إلى وجود أثر غير مباشر لنظم المحاسبة الإدارية على الجوانب الثلاثة للأداء المستدام، وذلك من خلال تأثير نظم المحاسبة الإدارية على الابتكار المستدام، والذي يؤثر بدوره على الأداء المستدام للمنشأة.

**دراسة الحاج والصدیق (٢٠١٦) بعنوان:** "المحاسبة الإدارية ودورها في تقييم الأداء المالي: دراسة ميدانية على شركة سنابل للسلام للصناعات الغذائية"، هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية على تحسين الأداء المالي للوحدات الصناعية بالمملكة العربية السعودية، من خلال تبني أسلوب الحالة الدراسية بالتطبيق على إحدى الشركات الصناعية وتجميع بيانات الدراسة عن طريق أسلوب الاستبانة. وتوصلت الدراسة من خلال التحليل الإحصائي لآراء المستقضي منهم إلى أن أسلوب تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح يساعد في معرفة مؤشرات الأداء المالي، وأن استخدام تقنيات الإدارة المالية في المفاضلة بين الخيارات المطروحة يؤدي إلى ترشيد القرارات الإدارية، وأن المحاسبة الإدارية تسهم في مساعد الإدارة في اتخاذ القرارات والتخطيط والتنفيذ والرقابة للتأكد من كفاءة استغلال الموارد الاقتصادية، وأن الوظيفة الأساسية للمحاسبة الإدارية تعد هي إعداد وتوفير المعلومات الإدارية للمنشأة بصورة تمكنها من اتخاذ القرارات.

”Intervening Variable“، تهدف هذه الدراسة إلى فحص مدى تأثير نظم المحاسبة الإدارية وإدارة مخاطر المؤسسات (ERM) على الأداء التنظيمي مع اعتبار متغير الميزة التنافسية كمتغير متداخل، وتم اجراء هذه الدراسة من خلال توزيع استبانة صممت لهذه الدراسة على عينة مكونة من ٥٥ من ذوي الاختصاص في الشركات المالية وغير المالية في دولة اندونيسيا، واعتمدت الدراسة على معدل العائد على الاستثمار (ROI) لقياس الأداء المالي، وتم قياس الأداء غير المالي باستخدام مؤشرات جودة المنتج/الخدمة المقدمة للعملاء، خدمات التسليم، تنمية الموارد البشرية، وإنتاجية الشركة في إنتاج المنتجات أو الخدمات. وتشير نتائج هذه الدراسة الى أن هناك تأثير معنوي لإدارة مخاطر المؤسسة على الأداء التنظيمي، وهذا يعنى أن إدارة مخاطر المؤسسات (ERM) تعتبر ذات أهمية كبيرة للشركات لأنها تساهم في تحسين الأداء التنظيمي، بينما وجدت الدراسة عدم وجود تأثير معنوي لاستخدام نظم المحاسبة على الأداء التنظيمي، وأظهرت أيضا نتائج الدراسة أن الميزة التنافسية لا يمكن أن تتوسط العلاقة بين إدارة مخاطر المؤسسات (ERM) والأداء التنظيمي، وأن الميزة التنافسية أيضا لا يمكن أن تتوسط العلاقة بين تطبيق نظم المحاسبة الادارية والأداء التنظيمي.

دراسة (Nguyen, 2018) بعنوان: “Performance implication of market orientation and use of management accounting systems: The moderating

الإدارية في خلق القيمة في الشركات الصناعية الكبيرة التايلاندية المدرجة، واعتمدت الدراسة على أسلوب الاستبانة لتجميع بيانات الدراسة، وتم توزيع ٢٠٥ استبانة على ذوي الاختصاص في الشركات الصناعية التايلاندية المدرجة، وتصنف هذه الدراسة ممارسات المحاسبة الإدارية إلى الممارسات التالية: نظم التكاليف ، الموازنات التخطيطية ، نظم تقييم الأداء ، المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات ، المحاسبة الادارية الاستراتيجية. ولقد أظهرت نتائج الدراسة أن الممارسات الأكثر استخداما في الشركات الصناعية التايلاندية المدرجة هي نظم التكاليف ورقابتها والموازنات التخطيطية، وأظهرت الدراسة أيضا أن ممارسات المحاسبة الإدارية الحديثة تستخدم بشكل متزايد بين العديد من الشركات التايلاندية الكبرى. وأكدت نتائج الدراسة على أن ممارسات المحاسبة الإدارية تساهم بشكل كبير في خلق القيمة في الشركات الصناعية التايلاندية المدرجة، وكشفت الدراسة أيضا أن درجة تبني ممارسات المحاسبة الإدارية وخاصة الممارسات الحديثة لا يزال متدني مقارنة بخطى التغيير في عمليات الإنتاج، خاصة في ظل المنافسة المتزايدة على المستوى العالمي.

دراسة (Damayanti and Augustine, 2019) بعنوان: “The Effect of Management Accounting Systems and Enterprise Risk Management to Organizational Performance with a Competitive Advantage as an

الدراسة إلى أن الشركات الصناعية الهندية لم تتبنى بشكل كبير أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة للرقابة على تكاليف أداء سلسلة التوريد ولجعل أداء سلسلة التوريد أكثر فعالية لتحقيق إمكاناتها الكاملة. وأظهرت نتائج هذه الدراسة أن تبنى أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في أنشطة سلسلة التوريد هو الاستراتيجية الأكثر ملاءمة لتعزيز الأداء المالي والأداء بشكل عام في الشركات الصناعية الهندية.

دراسة (Ismail et al., 2018) بعنوان: "Market Competition, Lean Manufacturing Practices and the Role of Management Accounting Systems (MAS) Information"، تبحث هذه الدراسة في دور معلومات نظم المحاسبة الإدارية في العلاقة بين المنافسة في السوق وممارسات التصنيع المرنة والأداء التنظيمي، وتم تجميع بيانات الدراسة باستخدام أسلوب الاستبانة، وتم توزيع ١١٠ استبانة على المديرين مثل المدير العام والمراقب المالي ومدير الإنتاج ومدير إدارة العمليات في الشركات الصناعية المدرجة في دليل الشركات الصناعية الماليزية (FMM). ولقد أشارت هذه الدراسة إلى أن اعتماد الشركات على تقنيات التصنيع المتقدمة مثل التصنيع المرنة يعتبر أحد الاستراتيجيات التي تساعد الشركات الصناعية في الحفاظ على قدرتها التنافسية وتحقيق النتائج المرجوة، وأكدت هذه الدراسة إلى أن أنظمة المحاسبة الإدارية التقليدية لم تعد قادرة على توفير المعلومات اللازمة للعمل في بيئة الأعمال المتغيرة باستمرار. ولقد أظهرت نتائج

role of accountants' participation in "strategic decision-making"، تسعى هذه الدراسة إلى تحديد الآثار المترتبة على الأداء في ظل التوجه نحو السوق واستخدام نظم المحاسبة الإدارية وذلك في ظل وجود متغير وسيط وهو مشاركة المحاسبين في اتخاذ القرارات الاستراتيجية، واعتمدت الدراسة على أسلوب الاستبانة لتجميع بيانات الدراسة من عينة مكونة من ١٧١ شركة كبيرة في دولة فيتنام، ولقد أظهرت نتائج هذه الدراسة أن استخدام نظم المحاسبة الإدارية (من حيث النطاق الواسع، والتوقيت، والتجميع، والتكامل) يتوسط تأثير التوجه على الأساس السوق على أداء الشركة، كما أظهرت نتائج الدراسة أيضا أن زيادة درجة مشاركة المحاسبين في اتخاذ القرارات الاستراتيجية يؤدي إلى زيادة درجة العلاقة الإيجابية بين التوجه على أساس السوق واستخدام نظم المحاسبة الإدارية.

دراسة (Pradhan et al., 2018) بعنوان: "Effect of management accounting techniques on supply chain and firm performance: An empirical study"، في هذه الدراسة، تم تطوير نموذج لبحث مدى تأثير تبنى أساليب المحاسبة الإدارية على تحسين أداء سلسلة التوريد وكذلك الأداء العام للشركة من خلال التطبيق على الشركات الصناعية الهندية، واعتمدت الدراسة على أسلوب الاستبانة لتجميع بيانات الدراسة وتم الاعتماد على عينة مكونة ١١٣ من ذوي الاختصاص في هذه الشركات. وتشير هذه

على أداء الشركات الصغيرة والمتوسطة. وأكدت الدراسة على أن ممارسات المحاسبة الإدارية مثل نظم التكاليف، الموازنات التخطيطية، نظم قياس وتقييم الأداء، والتحليل الاستراتيجي تساهم بشكل كبير في تحسين الأداء في الشركات الصغيرة والمتوسطة.

**دراسة (Gnawali, 2017)**  
**بعنوان: "Management Accounting Systems and Organizational Performance of Nepalese Commercial Banks"**  
 الغرض من هذه الدراسة هو دراسة تأثير نظم المحاسبة الإدارية على الأداء التنظيمي في البنوك التجارية في دول نيبال. وركزت هذه الدراسة على نظم المحاسبة الإدارية التالية: الموازنات التخطيطية ونظم التخطيط، نظم الرقابة والتقارير، نظم تقييم الأداء، البيانات والمعلومات المحاسبية لترشيد القرارات الإدارية، نظم التكاليف. واعتمدت الدراسة على أسلوب الاستبانة لتجميع بيانات الدراسة، وتم توزيع ٥٠٧ استبانة على موظفي البنوك التجارية في دولة نيبال، وأكدت الدراسة على ان معلومات المحاسبة الإدارية تلعب دوراً حيوياً في الأنشطة الإدارية الأساسية في البنوك التجارية في دولة نيبال، ولكن على الأخص في وظائف التخطيط واتخاذ القرارات والتكاليف والرقابة، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين نظم المحاسبة الإدارية والأداء التنظيمي في البنوك التجارية في دولة نيبال، وأن التطبيق الصحيح لنظم

هذه الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية ومعنوية بين ممارسات التصنيع المرن وبين نظم المحاسبة الإدارية، وكذلك توجد علاقة إيجابية ومعنوية بين استخدام نظم المحاسبة الإدارية وبين الأداء في الشركات الصناعية، وهذا يشير إلى أن العلاقة بين ممارسات التصنيع المرن والأداء في الشركات الصناعية هي علاقة غير مباشرة وتكون من خلال التطبيق الفعال لنظم المحاسبة الإدارية، وهذا يوفر دليلاً على أن استخدام معلومات نظم المحاسبة الإدارية في بيئة التصنيع المرن يسهل على الشركات تحسين الأداء المؤسسي.

**دراسة (Maziriri and Mapuranga, 2017)**  
**بعنوان: "The impact of management accounting practices (maps) on the business performance of small and medium enterprises within the Gauteng Province of South Africa"**  
 تهدف هذه الدراسة إلى دراسة تأثير ممارسات المحاسبة الإدارية على الأداء في الشركات الصغيرة والمتوسطة في جنوب إفريقيا. واعتمدت الدراسة على أسلوب الاستبانة لتجميع بيانات الدراسة، حيث تم توزيع ٣٨٠ استبانة على مديري الشركات الصغيرة والمتوسطة في جنوب أفريقيا، ومن خلال الاعتماد على نموذج الانحدار المتعدد تم تحليل بيانات الدراسة احصائياً. وتوصلت الدراسة إلى وجود ارتباط بين ممارسات المحاسبة الإدارية والأداء في الشركات الصغيرة والمتوسطة في جنوب أفريقيا، وأن ممارسات المحاسبة الإدارية تؤثر بشكل إيجابي

Jordanian Listed Manufacturing Companies” ، تناولت هذه الدراسة فحص أثر استخدام أساليب التكاليف الاستراتيجية على الأداء في الشركات الصناعية المدرجة في البورصة الأردنية، واعتمدت الدراسة على أسلوب الاستبانة والتي تم توزيعها على عينة مكونة من ٦٠ فردا من ذوي الاختصاص. ولقد أظهرت نتائج الدراسة أن أساليب التكاليف الاستراتيجية تساهم بشكل كبير في تحسين الأداء في الشركات الصناعية الأردنية، حيث أظهرت النتائج أن الأساليب التالية: (نظام التكاليف على أساس النشطة، ونظام التكلفة المستهدفة، وتكاليف الجودة) تؤثر تأثيرا إيجابيا وبشكل معنوي على الأداء المالي والأداء السوقي وعلى الأداء العام في الشركات الصناعية الأردنية. في حين أظهرت نتائج الدراسة أن بقية الأساليب المستخدمة في الدراسة ونظام تكاليف دورة الحياة، ونظام تكلفة سلسلة القيمة، ونظام التكاليف على أساس المواصفات لم يكن لهم تأثير ذات دلالة إحصائية على أداء الشركات الصناعية الأردنية.

دراسة (Fasesin et al., 2015) بعنوان: “Influence of management accounting system on performance of small and medium enterprises in Nigeria” تناولت هذه الدراسة موضوع تطبيق نظم المحاسبة الإدارية في الشركات الصغيرة والمتوسطة، ومدى تأثير أساليب المحاسبة الإدارية على أداء الشركات الصغيرة والمتوسطة في دولة نيجيريا، وتم الاعتماد على أسلوب الاستبانة لتجميع بيانات الدراسة حيث

المحاسبة الإدارية يعتبر مؤشرا كبيرا على تحسين الأداء التنظيمي.

دراسة (Nuhu et al., 2016) بعنوان: “The Association between the Use of Management Accounting Practices with Organizational Change and Organizational Performance” ، تبحث هذه الدراسة في العلاقة بين استخدام مجموعة من الممارسات التقليدية والمعاصرة للمحاسبة الإدارية التقليدية مع التغيير التنظيمي والأداء التنظيمي. وتم جمع بيانات الدراسة من خلال أسلوب الاستبانة عبر البريد وتم توزيع الاستبانة على عينة من ٧٤٠ مؤسسة من مؤسسات القطاع العام في أستراليا، وتشير نتائج الدراسة إلى أن ممارسات المحاسبة الإدارية التقليدية هي الأكثر انتشارا واستخداما في مؤسسات القطاع العام في أستراليا، ولكن هذه الممارسات التقليدية لا ترتبط بالتغيير التنظيمي أو التأثير على الأداء التنظيمي في تلك المؤسسات، في حين أن المؤسسات التي تطبق ممارسات المحاسبة الإدارية الحديثة شهدت إلى حد كبير تغييرات تنظيمية وكذلك تأثيرا كبيرا في الأداء التنظيمي. وتشير النتائج إلى أن ممارسات المحاسبة الإدارية المعاصرة يمكن أن تساعد ممارسي القطاع العام في تحسين الأداء وتعزيز التغيير التنظيمي.

دراسة (Alsoboa1 et al., 2015) بعنوان: “The Impact of Strategic Costing Techniques on the Performance of

التنافسية، إدارة المخاطر المؤسسية، التوجه إلى أساس السوق، عملية صنع القرارات الاستراتيجية، أداء سلسلة التوريد، المنافسة، ممارسات التصنيع المرن، وجميع هذه الدراسات اعتمدت على أسلوب الاستبانة كأساس لتجميع البيانات وقياس متغيرات الدراسة من خلال تحليل آراء المستقضي منهم. وركزت بعض الدراسات الأخرى مثل دراسة (Maziriri and Mapuranga, 2017)، ودراسة (Fasesin et al., 2015) على علاقة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية على الأداء في الشركات الصغيرة والمتوسطة واعتمدت هذه الدراسات على أسلوب الاستبانة كأساس لتجميع البيانات وقياس متغيرات الدراسة من خلال تحليل آراء المستقضي منهم. وركزت مجموعة أخرى من الدراسات مثل دراسة (Alsobaal et al., 2015)، دراسة (Nuhu et al., 2016)، دراسة (Gnawali, 2017) على التعرف على العلاقة بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية والأداء التنظيمي وكذلك مدى تأثير ذلك على التغييرات التنظيمية سواء في الشركات المالية أو غير المالية واعتمدت أيضا هذه الدراسات على أسلوب الاستبانة كأساس لتجميع البيانات وقياس متغيرات الدراسة من خلال تحليل آراء المستقضي منهم.

وتختلف هذه الدراسة من حيث تناول الموضوع ومن حيث منهجية التطبيق عن الدراسات التي أجريت في بيئة الأعمال السعودية والتي تتناول موضوع ممارسات المحاسبة الإدارية، حيث ركزت دراسة أبو الفضل (٢٠١٩) على مدى تطبيق البنوك السعودية

تم توزيع ١١٥ استبانة على الشركات الصغيرة والمتوسطة، ولقد أظهرت نتائج الدراسة أن الشركات الصغيرة والمتوسطة تضع أهمية كبيرة على أساليب المحاسبة الإدارية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، كما أظهرت نتائج الدراسة أن تطبيق نظم المحاسبة الإدارية له تأثير كبير على أداء الشركات الصغيرة والمتوسطة وله تأثير إيجابي أيضا على عملية اتخاذ القرارات المالية.

### أوجه اختلاف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

جاءت هذه الدراسة للتعرف على أثر تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية على الأداء المالي في الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية خلال العام ٢٠١٨، وقد تم اختيار الشركات الصناعية لأنها تمثل بيئة مناسبة لتطبيق معظم أساليب المحاسبة الإدارية سواء التقليدية أو الحديثة.

تختلف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في تناول الموضوع والمنهجية المتبعة في تجميع وتحليل بيانات الدراسة، حيث أن معظم الدراسات السابقة ركزت على تناول موضوع ممارسات المحاسبة الإدارية من عدة جهات مختلفة بعض الدراسات مثل دراسة (Terdpapong et al., 2019)، دراسة (Damayanti and Augustine, 2019)، دراسة (Nguyen, 2018)، ركزت على قياس مدى تطبيق أساليب واستراتيجيات المحاسبة الإدارية وعلاقتها بمتغيرات مثل خلق القيمة، الميزة

لممارسات المحاسبة الإدارية والأداء المالي في الأدب المحاسبي في دولة من الدول النامية، وللتأكيد على طبيعة العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإدارية والأداء المالي في الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية. وأن مجتمع الدراسة الحالية يمثل جميع الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية، وقد تم قياس تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية (المتغير المستقل) في الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية كمتغير وهمي يأخذ القيمة (١) في تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية، و(صفر) بخلاف ذلك. واقتصرت حدود هذه الدراسة على قياس الأداء المالي باستخدام أحد المؤشرات المالية المحاسبية وهو العائد على الأصول (ROA) وذلك للتحقق من قدرة الشركات الصناعية المدرجة على تحقيق أهدافها وأهداف كل الأطراف المعنية باستدامة الأداء الجيد للشركات السعودية، ولم يتم الاعتماد على مؤشرات السوق لان المملكة العربية السعودية مازالت من الدول النامية، والسوق المالية ضعيفة بالمقارنة بالأسواق الأوروبية أو الأمريكية. لذلك سعت الدراسة الحالية إلى تناول موضوع تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية ومدى التأثير على الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية، وذلك لاستكمال الجهود البحثية التي تناولت مثل هذه الموضوع، والاستفادة من الدراسات السابقة في إثراء الإطار النظري للدراسة، حيث تعتبر هذه الدراسة الحالية مكمل للدراسات السابقة في تناولها لهذا الموضوع.

لأدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، وركزت دراسة الحاج والصدیق (٢٠١٦) على معرفة أثر تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية على تحسين الأداء المالي للوحدات الصناعية بالمملكة العربية السعودية، من خلال تبني أسلوب الحالة الدراسية بالتطبيق على إحدى الشركات الصناعية وتجميع بيانات الدراسة عن طريق أسلوب الاستبانة، واهتمت دراسة الكاشف (٢٠١٥) بالتعرف على العوامل المؤثرة على تبني المنشأة لأحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وهو محاسبة العميل، وتجميع بيانات الدراسة عن طريق أسلوب الاستبانة من خلال دراسة ميدانية على عينة مكونة من ١٤ من المتخصصين في التمويل والمحاسبة والتسويق ومدراء العموم من بين العاملين في ١٤ شركة سعودية من الشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية السعودية.

وبناء على ما تقدم يتضح أن هناك بعض الدراسات التي تناولت موضوع علاقة ممارسات المحاسبة الإدارية بالعديد من المتغيرات مثل الأداء المؤسسي، والميزة التنافسية، وخلق القيمة، وسلسلة القيمة، وسلسلة التوريد، وأساليب التصنيع الحديثة، وغيرها من المتغيرات الأخرى. ولقد أظهرت نتائج بعض الدراسات السابقة وجود نتائج متضاربة فيما يتعلق بتأثير تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية سواء التقليدية أو الحديثة على أداء الشركات سواء الأداء المالي أو غير المالي وعدم وضوح الرؤية حول ماهية هذه العلاقة، لذلك أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة أنها جاءت لأثراء قضية

## ثانياً: الإطار النظري للدراسة:

### - تأثير بيئة الأعمال الحديثة على ممارسات المحاسبة الإدارية:

تعتبر التغييرات التي حدثت في الاقتصاد العالمي الحالي من أحد أهم الاتجاهات والتغيرات التي شهدتها المرحلة الراهنة والتي فرضت على بيئة الأعمال الحالية وفي مجالات متعددة ضرورة الاستجابة لمثل هذه الاتجاهات والتغيرات، ولم تكن المحاسبة الإدارية بمعزل عن تلك الاتجاهات والتغيرات (Botes and Sharma, 2017). فلقد شهدت بيئة الأعمال الحديثة العديد من المتغيرات والتطورات في العديد من المجالات والتي ألقت بظلمها على المحاسبة الإدارية فأصبح تطويرها واستخدام أساليبها الحديثة أحد أهم التحديات التي تواجه المؤسسات المعاصرة والتي تجعلها تتخذ طابعا أكثر ديناميكية لتعظيم قيمتها بهدف ضمان الاستمرار والبقاء في ظل هذه التغيرات الجديدة. ومن أهم الاتجاهات والتغيرات التي حدثت في بيئة الأعمال الحديثة والتي ساهمت في التأثير على تطوير ممارسات المحاسبة الإدارية ما يلي:

### • التغيير في الأسواق وزيادة التركيز على العملاء:

أحد التطورات الرئيسية التي أحدثت العديد من التغييرات الكبيرة في بيئة الأعمال المعاصرة هو نمو التجارة والأسواق الدولية. فلقد تأثرت بشكل كبير جميع المنظمات، وكذلك المستهلكين والمنظمين بالنمو الاقتصادي السريع وزيادة المنافسة الواقعة في بيئة الأعمال الحديثة. ويوضح العدد المتزايد من

التكتلات والتحالفات بين الشركات الكبيرة أن فرص النمو والربحية تكمن في تطوير الأداء والمنتجات والعمل على إدارة التكاليف والأداء وتعظيم القيمة للعملاء وذلك في الشركات التي ترغب في البقاء في السوق (Bui and De Villiers, 2017). ويستفيد معظم المستهلكين حيث يتم تداول سلع منخفضة التكلفة وعالية الجودة في جميع أنحاء العالم، ويدرك المديرون وأصحاب الأعمال أهمية متابعة ومراقبة أنشطة المبيعات والإنتاج في البلدان الأجنبية، ويستفيد المستثمرون من الفرص المتزايدة للاستثمار في الشركات الأجنبية. ونتيجة للمنافسة المتزايدة وعولمة الأسواق، تغيرت الأسواق تدريجياً من أسواق البائع إلى أسواق المشتري (Ismail et al., 2018).

ففي السنوات الأولى من تطبيق نظم الإنتاج الموجه على أساس التكنولوجيا، يمكن بيع ما يتم إنتاجه، بسبب كميات الإنتاج الكبيرة من المنتجات المماثلة؛ حيث تكون التكاليف منخفضة بدرجة كافية بحيث أصبحت المنتجات في متناول معظم العملاء. وعلى مر السنين اعتاد المصنعون على الطلب على المنتجات الذي يتجاوز العرض، حيث كان موقف معظم الشركات المصنعة: هذا ما نصنعه - إذا أردت ذلك، قم بشرائه. ففي حالة سوق البائع يمكن للشركة بيع ما تصنعه، ففي ظل هذه النوعية من الأسواق تكون الاستراتيجية لدى الشركات المصنعة هي الإنتاج بل زيادة الإنتاج حيث أن ما يتم إنتاجه يتم بيعه. ففي ظل سوق البائع، يأخذ العملاء ما يمكنهم الحصول عليه من المنتجات ويقومون بدفع



للمنتجات. ففي ظل التوجه على أساس السوق والتركيز على العملاء، يتعين على الشركات أن تعتبر العميل هو الأساس ويتبع ذلك الموظفون والموردون والمساهمون. ولقد أدت التغييرات في أشكال الأسواق وكذلك تغير توجه الشركات والتركيز على متطلبات وتوقعات العملاء إلى إجبار العديد من الشركات إلى إعادة النظر في ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية المطبقة في تلك الشركات بهدف تطويرها لكي تتلاءم مع تلك التغييرات والاتجاهات الحديثة في بيئة الأعمال.

#### • التغير في أسس المنافسة بين الشركات:

إلى جانب تغير نمط الأسواق والتركيز على احتياجات وتوقعات العملاء، تغيرت أيضا أسس وقواعد المنافسة في الأسواق في العديد من دول العالم. ففي بيئة الأعمال التنافسية، تتنافس الشركات على أساس ليس فقط السعر ولكن أيضًا الجودة، ومرونة المنتج، والأداء الوظيفي للمنتج، وأوقات التسليم، وخدمات ما بعد البيع وغيرها من أسس المنافسة الأخرى (Mohamad et al., 2015). نتيجة لذلك، يجب على الشركات التركيز على طرق للمنافسة لزيادة رضا العملاء مع تحقيق عائد معقول أيضًا. ولقد تسبب المنافسة إلى زيادة في أنشطة البحث والتطوير، والتي تؤدي بعد ذلك إلى التطوير المستمر للمنتجات الجديدة. كذلك أدى قصر دورة حياة المنتج إلى خلق المزيد من الصعوبات لأنشطة البحث والتطوير وضرورة الاهتمام بهذه الأنشطة والاستثمار فيها من أجل المنافسة في السوق بقوة. ويجب على الشركات عدم

أسعار مرتفعة لمنتجات ذات جودة متوسطة مع مهلة زمنية طويلة أو غير متوقعة للتسليم. لذلك، في معظم حالات سوق البائع، اعتادت الشركات المصنعة على إنتاج المنتجات وفقا لمواصفاتهم الخاصة، وليس وفقا لمواصفات العملاء (Vesty et al., 2016).

وفي السنوات الأخيرة، تلاشت أسواق البائع وتحول الكثير من الأسواق من سوق البائع إلى سوق المشتري، ففي حالة سوق المشتري لا يكفي ببساطة إنتاج المنتج وإخراجه إلى السوق؛ فالعملاء أصبحوا أكثر تطوراً مما كانوا عليه في الماضي، فهم الآن أكثر دراية وأقل ولاءً وأكثر حذراً. ففي بيئة الأعمال الحالية، يطلب العملاء منتجات تلبي أو تتجاوز توقعاتهم: يتم تسليمها في الوقت المحدد، وخالية من العيوب، ولها أسعار منخفضة وتكلفة ملكية منخفضة (Nguyen, 2018). ففي مثل هذه الحالات، يجب على الشركة التوجه على أساس السوق والعملاء وتحديد تكاليف المنتجات بدرجة كبيرة من الوعي والادراك لمتطلبات العملاء. فالتركيز على السوق ومتطلبات العملاء يهتم بالعمليات والأنشطة داخل الشركة والتي ترتبط بإرضاء العملاء من خلال التقييم المستمر لاحتياجاتهم ورغباتهم، والقيام بذلك بطريقة يكون لها تأثير واضح وقابل للقياس على أداء الشركة. وفي بيئة الأعمال الحالية، عادة ما يختار العملاء من بين مجموعة واسعة من المنتجات، وبسبب هذا النطاق، يطلب العملاء المزيد من المتطلبات على الجودة والسعر بالإضافة إلى الأداء الوظيفي

في مواجهة المنافسة العالمية المتزايدة. وتشمل هذه التقنيات على سبيل المثال أنظمة الإنتاج في الوقت المحدد Just-In-Time لتقليل أو التخلص من الهدر في دورة التصنيع الإجمالية لأغراض خفض التكلفة، وتحسين الجودة والأداء والتسليم، وزيادة المرونة، وزيادة الابتكار (Khan, 2018). إن إدراك الفوائد والمنافع من وراء تطبيق Just-In-Time يعتمد على قدرة الشركة على إدارة التكاليف والقدرة على تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للشركة أو العملاء وحذفها أو إدارتها (Hertati and Sumantri, 2016). وبالتالي، قد تحتاج الشركات إلى مراجعة استراتيجيات وأساليب المحاسبة الإدارية لتعكس الحقائق الجديدة لنظم التصنيع المتقدمة مثل أنظمة الإنتاج في الوقت المحدد Just-In-Time.

وتتضمن تكنولوجيا الإنتاج الحديثة نظم التصنيع المرنة Flexible manufacturing system، ولقد تم تطويرها لتقليل أوقات الإعداد والسماح بتحول سريع لطلبات العملاء، وتستخدم أنظمة التصنيع المرنة عمليات الإنتاج التي يتم التحكم فيها عن طريق الكمبيوتر مثل التصميم بمساعدة الكمبيوتر (CAD)، والتصنيع بمساعدة الكمبيوتر (CAM)، والأنظمة الإنتاجية باستخدام الروبوت وتطبيقات الذكاء الاصطناعي (Ismail et al., 2018). ولقد استندت الأساليب والاستراتيجيات التقليدية للمحاسبة الإدارية في حساب التكاليف وقياس الأداء على أساس أن الشركة تنتج منتجات قياسية وبجسم كبير، بينما مع نظم الإنتاج المرنة

تطوير منتج لا يتناسب مع متطلبات السوق، وإلا فإنها سوف تعرض وجودها للخطر. ويجب على الشركات التركيز على تطوير مركزها التنافسي في السوق في بيئة الأعمال الجديدة بطرق مختلفة لتحقيق النجاح على المدى الطويل (Ismail et al., 2018). ويجب أن تتفاعل الشركات مع التغييرات في السوق بمرونة وكذلك إدارة استخدامها للموارد بكفاءة.

وتشمل قائمة الخيارات الاستراتيجية التنافسية السعر/التكلفة والجودة وسرعة التسليم وموثوقية التسليم وخدمة العملاء والمرونة وتصميم المنتج والأداء الوظيفي للمنتج والصورة العامة للمنتج، ونظراً لأنه لا يمكن لأي شركة التفوق في جميع هذه العوامل في وقت واحد، فإن قرار التركيز على واحد أو مزيج من هذه العوامل يوفر قوة اتجاه موحدة لتحقيق ميزة تنافسية للشركة في السوق. استناداً لما سبق، يتبين أن بيئة الأعمال الحديثة والتنافسية تتطلب من الشركات إعادة النظر في ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية المطبقة حالياً في تلك الشركات، حيث أن هذه البيئة التنافسية والتي تتغير فيها باستمرار أسس وقواعد المنافسة تستلزم ضرورة تطبيق أساليب حديثة لمساعدة تلك الشركات في تحقيق ميزة تنافسية مستدامة.

#### • تطور تكنولوجيا المعلومات والإنتاج:

تشهد بيئة التصنيع الحالية تغييرات جذرية في العديد من الصناعات مع ظهور تقنيات الإنتاج المتقدمة، وتعتمد العديد من الشركات على تقنيات معلومات وتصنيع جديدة لتظل قادرة على المنافسة

والمعتمدة على الكمبيوتر ظهر الإنتاج السريع وبدفعات صغيرة وبمواصفات متنوعة والذي ساعد الشركات على تخفيض التكاليف وتحسين القيمة للشركة والعملاء (Ismail et al., 2018). ولقد

أثرت تكنولوجيا المعلومات والإنتاج الحديثة مثل أنظمة الإنتاج المرنة والأنظمة الإنتاجية باستخدام الروبوت وتطبيقات الذكاء الاصطناعي على هيكل التكاليف في الشركات وكذلك أثرت تلك الأنظمة على دورة حياة المنتج وعلى العديد من الأنشطة داخل الشركات، كل هذه التغيرات أدت إلى الحاجة للعديد من الأساليب والاستراتيجيات الحديثة للمحاسبة الإدارية في ظل بيئة التصنيع الحديثة لكي يكون للمحاسبة الإدارية دور استراتيجي في عملية اتخاذ القرارات على مستوى الشركة.

• **ظهور طرق جديدة لهيكل المؤسسات:**

يتمثل الهيكل التنظيمي للمؤسسة في شكل وإطار التسلسل الإداري للمؤسسة، حيث يوضح هذا الهيكل مواقع الوظائف والأنشطة والمهام ودرجة الارتباط الإداري لهذه الوظائف والأنشطة والمهام، وأيضاً يوضح الهيكل التنظيمي العلاقات بين الأفراد وخطوط السلطة والمسئولية داخل التنظيم الإداري. ويمكن بمجرد النظر إلى الهيكل التنظيمي للمؤسسة معرفة الإدارات والوحدات والأقسام داخل المؤسسة والمسؤوليات والسلطات فيها. وقد يتغير الهيكل التنظيمي للمؤسسة تبعاً للتغيرات التي قد تحدث في السوق أو في العمليات الإنتاجية للشركة (Khan, 2018). ويمكن القيام بهيكل المؤسسة بعدة طرق متنوعة ومختلفة حسب الأهداف التي تسعى

المؤسسة إلى تحقيقها، فيجب أن يكون الهيكل التنظيمي للمؤسسة موجه نحو تحقيق أهداف المؤسسة والتنظيم، حيث هيكل المؤسسة تحدد أسلوب العمل للمؤسسة والنتائج المتوقعة. الهياكل التنظيمية للمؤسسات مستمرة في التطور والتغيير، والتحدي الذي يواجه المحاسبة الإدارية هو مواكبة موجة التطور والتغيير في هذه الهياكل. ويشير الهيكل التنظيمي للمؤسسة إلى الطريقة التي يتم بها تقسيم أنشطة المنظمة وتنظيمها وتنسيقها، وعلى مدى العقود الماضية، تطورت الهياكل التنظيمية للمؤسسات استجابة لتغير الفرص والتحديات. على سبيل المثال، تطورت الهياكل التنظيمية للمؤسسات من الهياكل الهرمية إلى هيكلية فريق العمل أو الهيكلية الشبكية أو الهيكلية الافتراضية وغيرها من أشكال التنظيمات الأخرى مثل التنظيم القائم على المعلومات، التنظيم ذاتي التصميم، والتنظيم العنقودي (Shahzadi et al., 2018). وتطور طرق تصميم الهياكل التنظيمية للمؤسسات قد يجبر المحاسبين على البحث عن تقنيات محاسبية جديدة لحل المشكلات المحاسبية التي تنشأ عن التصميمات التنظيمية الجديدة مثل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، وتخصيص التكاليف، تدفق وأنواع المعلومات. إذا لم نبدأ في النظر في المشكلات الناشئة عن تصميمات المؤسسة الجديدة، فقد نجد أننا لا نعرف كيفية تفسير بعض التصميمات التنظيمية.

### مراحل تطور ممارسات المحاسبة الإدارية :

شهدت ممارسات المحاسبة الإدارية العديد من التطورات وذلك نتيجة للعديد من الاتجاهات والتغيرات التي حدثت في بيئة الأعمال مثل تغير الأسواق وزيادة حدة المنافسة، والثورة التي حدثت في تكنولوجيا المعلومات والإنتاج، والتغير في هيكله المؤسسات وغيرها من العوامل الأخرى التي فرضتها بيئة الأعمال الحديثة. ولقد استجابت ممارسات المحاسبة الإدارية لهذه التطورات والتغيرات التي حدثت في بيئة الأعمال، حيث أن التغيرات والتطورات التي حدثت وما زالت تحدث نتج عنها العديد من المشاكل المحاسبية والإدارية التي تتطلب من أساليب واستراتيجيات المحاسبة الإدارية تقديم الحلول المناسبة للتغلب على مثل هذه المشاكل وتحقيق المنافع والفوائد الاقتصادية والاجتماعية للمؤسسات، ولذلك اتسع مجال ونطاق المحاسبة الإدارية (Abdel-Kader and Luther, 2006). ولقد عمل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC, 1998) على المساهمة في تطوير ممارسات المحاسبة الإدارية، حيث أصدر تقرير يتضمن عرض وتوضيح التطورات والتغيرات في ممارسات المحاسبة الإدارية من خلال مراحل التطور الأربعة التالية:

#### • المرحلة الأولى (ما قبل عام ١٩٥٠):

##### تحديد التكاليف والرقابة المالية:

لقد وصف تقرير الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC, 1998) المحاسبة الإدارية خلال الفترة ما

قبل عام ١٩٥٠ بأنها نشاط فني ضروري لتحقيق الأهداف المؤسسية، حيث كان التركيز الأساسي للمحاسبة الإدارية هو تحديد التكلفة والرقابة المالية، وكانت تكنولوجيا الإنتاج بسيطة نسبياً وكانت المنتجات تتدفق خلال عميات انتاج منفصلة ويمكن بسهولة تحديد التكاليف المباشرة من الخامات والعمالة، وكانت التكاليف المباشرة هو الأساس لمعالجة مشكلة التكاليف الإضافية، وكان التركيز في هذه الفترة لتحديد التكاليف والرقابة المالية على استخدام الموازنات وأساليب محاسبة التكاليف.

#### • المرحلة الثانية (من عام ١٩٥٠ إلى

١٩٦٥): توفير المعلومات لأغراض

##### التخطيط والرقابة الإدارية:

خلال الفترة من ١٩٥٠ إلى ١٩٦٥ تغير التركيز من تحديد التكلفة والرقابة المالية إلى توفير المعلومات لأغراض التخطيط والرقابة الإدارية. ووصف تقرير الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC, 1998) المحاسبة الإدارية خلال هذه الفترة بأنها نشاط اداري يساهم في تدعيم أداء الإدارة من خلال اساليب مثل تحليل القرارات ومحاسبة المسؤولية. وخلال هذه الفترة عناصر الرقابة الإدارية كانت موجهة لخدمة العمليات الانتاجية ولخدمة الإدارة الداخلية بالإضافة الى بعض الاعتبارات البيئية والاستراتيجية.

#### • المرحلة الثالثة (من عام ١٩٦٥ إلى

١٩٨٥): تقليل الفاقد والضياع في الموارد

##### المستخدمة في المنشأة:

حدثت في بيئة الاعمال، ويرى تقرير الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC, 1998) أن أساليب واستراتيجيات المحاسبة الإدارية التي طبقت خلال المرحلة الأولى والثانية تمثل الأساليب والاستراتيجيات التقليدية للمحاسبة الإدارية، في حين أن أساليب واستراتيجيات المحاسبة الإدارية التي طبقت خلال المرحلة الثالثة والرابعة تمثل الأساليب والاستراتيجيات الحديثة للمحاسبة الإدارية. ووفقا لتقرير الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC, 1998) يتمثل الهدف الأساسي من تحديد مراحل تطور ممارسات المحاسبة الإدارية في الوقوف على الأساليب والاستراتيجيات المطبقة في كل مرحلة من مراحل تطور المحاسبة الإدارية ومدى التطورات التي حدثت في ممارسات المحاسبة الإدارية.

#### ممارسات المحاسبة الإدارية والأداء المالي:

تتمثل ممارسات المحاسبة الإدارية في التطبيق الكفاء والفعال لمجموعة متنوعة من الأساليب والاستراتيجيات التي تقدمها المحاسبة الإدارية لإدارة الشركات وذلك لمساعدتها في تخفيض التكاليف والتحسين المستمر في المنتجات وتوفير مقاييس كافية لقياس الأداء ومتطلبات الجودة وغيرها من الخدمات التي تقدمها ممارسات المحاسبة الإدارية (Nuhu and Appuhami, 2016; Maziriri and Mapuranga, 2017). وتشمل ممارسات المحاسبة الإدارية على التقسيم التالي والذي سوف يتبع في هذه الدراسة: نظم وأساليب التكاليف، نظم الموازنات التخطيطية، أساليب قياس الأداء، نظم

خلال الفترة من عام ١٩٦٥ إلى ١٩٨٥ حدثت مجموعة من التغيرات في بيئة الاعمال مثل زيادة حدة المنافسة وتغير الأسواق، وظهور تكنولوجيا المعلومات والإنتاج الحديثة مثل أنظمة الإنتاج المرن والأنظمة الإنتاجية باستخدام الروبوت وتطبيقات الذكاء الاصطناعي، كل هذه التغيرات والتطورات قد أثرت على العديد من الجوانب المتعلقة بالقطاع الصناعي مثل زيادة أهمية جودة المنتجات وضرورة تحسينها، انخفاض التكاليف، زيادة أهمية نظم المعلومات المحاسبية للشركات. وبناء على ذلك، تحول تركيز ممارسات المحاسبة الإدارية إلى تقليل الفاقد والضياع في الموارد المستخدمة في المنشأة من خلال استخدام أساليب تحليل العمليات وأساليب إدارة التكاليف.

#### • المرحلة الرابعة (من عام ١٩٨٥ حتى

الآن): خلق القيمة من خلال الاستخدام

#### الكفاء للموارد:

منذ فترة التسعينات حتى الآن، تواجه بيئة الاعمال العديد من التغيرات في الاسواق وفي تكنولوجيا المعلومات وفي نظم الإدارة، لذلك تغير تركيز المحاسبة الادارية إلى خلق القيمة من خلال الاستخدام الكفاء للموارد ولتحقيق ذلك تم استخدام التكنولوجيا التي تفحص مسببات خلق القيمة للعملاء وأصحاب المصلحة في الشركة وتحقيق الابتكارات على مستوى المؤسسة.

وتعتبر كل مرحلة من مراحل تطور ممارسات المحاسبة الإدارية نتيجة للتغيرات والتطورات التي

غير المباشرة على المنتجات لم تكن مفضلة لدى بعض الشركات. وعلى سبيل المثال، أكدت دراسة (Dugdale and Jones, 2002) أن هذه الأنظمة للتكاليف تحتوي على قيود مما يجعلها لا توفر طريقة دقيقة لحساب وتحديد التكاليف لمساعدة إدارة الشركة في اتخاذ قرارات سليمة. ولذلك، أشارت دراسة (Alleyne and Weekes-Marshall, 2011) إلى أنه يجب على ممارسات المحاسبة الإدارية أن تمكن الإدارة من الحصول على المعلومات ذات الصلة من أجل اتخاذ قرارات مجدية. وفي نفس السياق، أشارت دراسة (Uyar, 2010) إلى أن الأهمية الواضحة لممارسات المحاسبة الإدارية سواء التقليدية منها أو الحديثة قد تعزى إلى انخفاض الربحية وزيادة التكاليف والمنافسة والأزمات الاقتصادية. وقد أشارت بعض الدراسات (Hertati and Sumantri, 2016; Khan, 2018; Azudin and Mansor, 2018; Ismail et al., 2018) إلى أن أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية لا تزال مهمة مثل الموازنات التخطيطية ونظم التخطيط والرقابة وتحليل العلاقة بين التكلفة وحجم الإنتاج والأرباح، وأن بعض ممارسات المحاسبة الإدارية الجديدة مثل بطاقة الأداء المتوازن، وتحليل سلسلة القيمة، ونظام التكلفة المستهدفة، ونظام التكاليف على أساس النشاط تعتبر ذات أهمية كبيرة لمساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

لقد أكدت العديد من الدراسات (Al-Khadash and Feridun, 2006; Ahmad and Zabri,

دعم القرارات الإدارية، المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، وهذه تقسيمات أساسية تحتوي على العديد من الأساليب والاستراتيجيات التي تطبقها الشركات. ومن ناحية أخرى، يعد الأداء المالي مفهوما هاما لجميع الشركات، ويمثل الأداء المالي مقياسا ذاتيا لمدى قدرة الشركة على استخدام الأصول من خلال نمط أعمالها الأساسي وذلك لتوليد الإيرادات (Mills, 2008). وكذلك يمثل الأداء المالي مقياس عام لمعرفة سلامة الوضع المالي الكلي للشركة خلال فترة زمنية محددة، ويمكن استخدامه لمقارنة شركات مماثلة في نفس الصناعة أو لمقارنة الصناعات أو القطاعات في المجموعة، وهناك العديد من الأساليب أو المؤشرات لقياس الأداء المالي للشركات مثل مؤشرات الربحية، مؤشرات السيولة، مؤشرات الأداء أو النشاط، مؤشرات هيكل رأس المال، مؤشرات السوق. وسوف تتبع الدراسة الحالية المقاييس المحاسبية في قياس الأداء المالي من خلال معدل العائد على الأصول (ROA).

وخلال السنوات القليلة الماضية، تطورت أساليب واستراتيجيات المحاسبة الإدارية، وبسبب هذا التطور تغيرت المبادئ الأساسية للمحاسبة الإدارية إلى الأفضل لكي تضيف قيمة إلى الممارسات المختلفة. ولقد أشارت بعض الدراسات (Egbunike et al., 2014; Alsoboa et al., 2015; Gnawali, 2017) إلى أن بعض ممارسات المحاسبة الإدارية وخاصة التقليدية منها مثل نظام التكاليف الاجمالية، ونظام التكاليف المتغيرة، وأساليب توزيع التكاليف

ونظم دعم اتخاذ القرار ونظم التكاليف وتقييم الأداء تؤثر على الأداء المؤسسي، فالمعلومات الخاصة بنظم المحاسبة الإدارية تساعد إدارة الشركة في اتخاذ قرارات أكثر دقة مما يؤدي إلى تحسين الأداء على مستوى الشركة.

ولقد أكدت دراسة (Nuhu and Appuhami, 2016) على أن ممارسات المحاسبة الإدارية تقوم بتوفير حلول للإدارة لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، وأن ممارسات المحاسبة الإدارية هي نظم معلومات لخدمة الإدارة وتزود إدارة الشركة بالمعلومات وذلك لخلق قيمة للعملاء والشركة ذاتها. وأكدت أيضا هذه الدراسة على أن ممارسات المحاسبة الإدارية تسهل اتخاذ القرارات الفعالة ومساعدة المنظمات في تعزيز السلوكيات المقصودة. وترى دراسة (Ahmad and Zabri, 2013) أن الأبحاث في ممارسات المحاسبة الإدارية تشير إلى أن لممارسات المحاسبة الإدارية دورا هاما في ضمان الكفاءة في إدارة الشركة والتي قد تؤدي أيضا إلى تحسين الأداء على مستوى الشركة. وتساعد ممارسات المحاسبة الإدارية المنظمة على البقاء في عالم تنافسي دائم التغير، لأنها توفر ميزة تنافسية مهمة للمنظمة وتوجه الأعمال الإدارية، وتحفز السلوكيات، وتدعم وتخلق القيم الثقافية اللازمة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنظمة (Maziriri and Mapuranga, 2017). وترى دراسة (Mohamad et al., 2015) أن التطبيق السليم لممارسات المحاسبة الإدارية يساعد أيضا الشركات على المنافسة في الأسواق وتقليل

2013; Alsoboa et al., 2015; Maziriri and Mapuranga, 2017; Pradhan et al., 2018) بأن تقدير وتحسين وتقييم الأداء المالي وغير المالي للشركات يعتبر أحد الأدوار الرئيسية للمحاسبة الإدارية، ولقد استخدمت الشركات في الواقع العملي العديد من الأدوات والاستراتيجيات المرتبطة بالمحاسبة الإدارية لتقدير وتحسين وتقييم الأداء المالي وغير المالي للشركات. فلقد أكدت دراسة (Al-Khadash and Feridun, 2006) على أن ٢٦,٨% من الشركات الصناعية الأردنية تستخدم واحدة على الأقل من الممارسات الاستراتيجية التالية للمحاسبة الإدارية: نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC)، نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)، نظام إدارة الجودة الشاملة (TQM)، وأن هناك زيادة في مستوى الوعي بأهمية هذه المبادرات بين المديرين الماليين، ولقد وجدت هذه الدراسة أن هناك علاقة إيجابية قوية بين المبادرات التالية (استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC)، ونظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)، ونظام إدارة الجودة الشاملة (TQM))، وتحسين الأداء المالي. ولقد أكدت دراسة (Gnawali, 2017) على أن المعلومات المحاسبية الإدارية تلعب دورًا حيويًا في هذه الأنشطة الإدارية الأساسية وعلى الأخص في وظائف التخطيط وصنع القرار ونظم الرقابة. ولقد أكدت هذه الدراسة على أن بعض الأساليب والاستراتيجيات المتعلقة بالمحاسبة الإدارية مثل الموازنات التخطيطية، ونظم الرقابة وإعداد التقارير،

خلال تخفيض التكاليف وتعظيم الإيرادات وخلق ميزة تنافسية لهذه النوعية من الشركات. وتناولت دراسة (Mohamad et al., 2015) العلاقات بين المنافسة، والاستراتيجية، ونظم المحاسبة الإدارية والأداء المؤسسي، ولقد اقترحت هذه الدراسة أن المنافسة تجبر الشركات على تعديل استراتيجيتها ونظم المحاسبة الإدارية، وأن هذه التغييرات تؤثر تأثيراً إيجابياً على الأداء المؤسسي، حيث أن التغيير في المنافسة يؤدي إلى تغيير في الاستراتيجية، وهذا بدوره يؤدي إلى التغيير في نظم المحاسبة الإدارية، إلى جانب تحسين الأداء المؤسسي. وتوصلت الدراسة إلى أن التغييرات في المنافسة تسبب تحسين في الأداء بشكل مباشر وغير مباشر من خلال التغييرات في نظم المحاسبة الإدارية والاستراتيجية، وأن التغييرات في الاستراتيجية تؤدي إلى ارتفاع مستوى الأداء المؤسسي من خلال التغيير في نظم المحاسبة الإدارية. وتساهم هذه النتائج في الأدب المحاسبي إلى أن تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية في الشركات له دوراً كبيراً في تحسين الأداء المالي وغير المالي ومن ثم المساهمة في تنفيذ استراتيجيات الشركة والمساهمة في تحقيق ميزة تنافسية للشركة.

### الدراسة التطبيقية:

#### أولاً: مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودي للعام ٢٠١٨م،

احتمال الفشل. بالإضافة إلى ذلك، توفر بعض الدراسات السابقة في الأدب المحاسبي أدلة متنوعة على وجود علاقة محتملة بين مدى استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية، سواء بشكل فردي أو جماعي، وأداء الشركات. فلقد أظهرت دراسة (Nuhu and Appuhami, 2016) أن المنظمات التي تستخدم ممارسات المحاسبة الإدارية الحديثة قد شهدت تغييرات كبيرة على مستوى الشركة وتغييرات أقوى في الأداء على مستوى الشركة. وتناولت دراسة (Pradhan et al., 2018) مسألة مدى تبني التقنيات الحديثة في المحاسبة الإدارية من قبل الشركات الصناعية الهندية، وكذلك مدى تأثير التقنيات الحديثة في المحاسبة الإدارية على أداء سلسلة التوريد، وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات الصناعية الهندية لم تتبنى بشكل كبير تقنيات المحاسبة الإدارية المتقدمة لإدارة تكاليف سلسلة التوريد ولجعل أداء سلسلة التوريد أكثر فعالية لتحقيق إمكاناتها الكاملة، وأكدت هذه الدراسة على أن الاعتماد على أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في أنشطة سلسلة التوريد هو الاستراتيجية الأكثر ملاءمة لتعزيز أداء أي شركة.

وفي دراسة (Maziriri and Mapuranga, 2017) التي اهتمت بتناول العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإدارية والأداء للشركات الصغيرة والمتوسطة في جنوب إفريقيا، توصلت هذه الدراسة إلى أن ممارسات المحاسبة الإدارية تساهم في تحسين الأداء للشركات الصغيرة والمتوسطة من



ممارسات المحاسبة الإدارية على الأداء المالي في الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية.

- معامل التحديد المعدل Adjusted R Square للحكم على القدرة التفسيرية لنماذج الدراسة.
- اختبار Durbin Watson Test للتأكد من عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي بين البواقي (الأخطاء العشوائية).
- نموذج الانحدار الخطي المتعدد لاختبار مدى تأثير تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية على الأداء المالي في الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية

**ثالثاً:** نماذج الدراسة المقترحة وكيفية قياس متغيرات الدراسة:

تسعى الدراسة الحالية إلى قياس مدى تأثير تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية على الأداء المالي في الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية، وذلك من خلال نموذج الانحدار الخطي المتعدد، حيث يتم قياس الأداء المالي من خلال مؤشر معدل العائد على الأصول، وتتمثل نماذج الدراسة في الآتي:

ولقد تم اختيار عينة الدراسة بطريقة عشوائية، وتكونت من (٤٠) شركة من الشركات الصناعية المساهمة السعودية، وتمثل حوالي ٦٥% من جملة الشركات الصناعية المدرجة، حيث بلغت الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية ٦٢ شركة صناعية تعمل في الصناعات المختلفة خلال العام ٢٠١٨م. ولقد تم اختيار الشركات الصناعية لأنها تعتبر مجال مناسب للتطبيق نظراً لتنوع الأنشطة في هذه الشركات وتنوع أساليب واستراتيجيات المحاسبة الإدارية التي تطبق في هذه الشركات.

**ثانياً:** الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

تم استخدام الحاسب الآلي عن طريق برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Sciences وقد

استخدمت الدراسة الأساليب الإحصائية التالية:

**أولاً:** تعتمد الدراسة على الأساليب الإحصائية الوصفية مثل المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية.

**ثانياً:** تعتمد الدراسة على الأساليب الإحصائية التحليلية التالية:

- اختبار (F) من خلال تحليل التباين ANOVA للحكم على مدى ملائمة نماذج الدراسة التي تقيس مدى تأثير تطبيق

## نموذج الدراسة الأول:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_7 X_7 + \beta_8 X_8 + \varepsilon$$

## نموذج الدراسة الثاني:

$$Y = \alpha + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \beta_6 X_6 + \beta_7 X_7 + \beta_8 X_8 + \varepsilon$$

حيث:

Y = معدل العائد على الأصول.

X1 = ممارسات المحاسبة الإدارية.

X2 = نظم وأساليب التكاليف.

X3 = نظم الموازنات التخطيطية.

X4 = أساليب قياس الأداء.

X5 = نظم دعم القرارات الإدارية.

X6 = المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

X7 = حجم الشركة.

X8 = نسبة المديونية.

ε = تمثل الخطأ.

يتم قياس متغيرات الدراسة كما يلي:

- **المتغيرات المستقلة:** ممارسات المحاسبة الإدارية وتشمل المجموعات أو الأقسام التالية (نظم التكاليف، نظم الموازنات التخطيطية، أساليب قياس الأداء، نظم دعم القرارات الإدارية، المحاسبة الإدارية الاستراتيجية): يتم قياس تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية (المتغيرات المستقلة) في الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية كمتغير وهمي يأخذ القيمة (1) في تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية، و(صفر) بخلاف ذلك. ويتم تجميع بيانات هذه المتغيرات المستقلة من خلال قائمة أسئلة توجه إلى العاملين في مجال

المحاسبة الإدارية والتكاليف في الشركات عينة الدراسة.

- **المتغير التابع:** الأداء المالي ويتم قياسه من خلال مؤشر معدل العائد على الأصول (ROA).

- **المتغيرات الرقابية:** وتشمل حجم الشركة: ويتم قياسه من خلال اللوغاريتم الطبيعي لحجم أصول الشركة، ونسبة المديونية، وتقاس من خلال نسبة إجمالي الالتزامات المتداولة وطويلة الأجل إلى إجمالي الالتزامات.

ولقد تم تجميع بيانات المتغيرات التابعة والرقابية من خلال القوائم المالية للشركات عينة الدراسة خلال العام ٢٠١٨، وتجميع بيانات المتغيرات المستقلة

لعينة الدراسة من خلال مؤشر معدل العائد على الأصول (ROA)، وعلى أساس هذه التقسيمات المستخدمة في الدراسة تم حساب المتوسطات الحسابية والحد الأدنى والأعلى بالإضافة للانحراف المعياري لكل مجموعة رئيسية من مجموعات ممارسات المحاسبة الإدارية ومؤشر الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية. ويوضح الجدول رقم (١) نتائج التحليل الوصفية للمتغيرات المستقلة والتابعة للدراسة.

- نتائج درجة تبنى الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية لممارسات المحاسبة الإدارية على مستوى المجموعات:

من خلال قائمة أسئلة موجهة إلى المديرين والمحاسبين العاملين في الأقسام المالية وأقسام التكاليف في الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية.

#### رابعاً: تحليل النتائج الوصفية للدراسة:

من خلال هذه الدراسة تم تحليل نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة التابعة والمستقلة من خلال تقسيم ممارسات المحاسبة الإدارية لدى الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية باعتبارها متغيرات مستقلة للدراسة في النماذج المقترحة للدراسة إلى خمسة مجموعات أو أقسام أساسية وهي: نظم وأساليب التكاليف، نظم الموازنات التخطيطية، أساليب قياس الأداء، نظم دعم القرارات الإدارية، المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، ويتمثل الأداء المالي (المتغير التابع)

جدول (١): نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

الانحراف المعياري	الحد الأقصى	الحد الأدنى	المتوسط الحسابي	اسم المتغير	رمز المتغير
٠,٦٩٧	%٧٩	%٦٢	%٧١	ممارسات المحاسبة الإدارية (الإجمالي):	X1
١,٢٤٠	%٩٣	%٧٦	%٨٧	نظم وأساليب التكاليف	X2
٠,٨٧٠	%٩٥	%٧٤	%٨٥	نظم الموازنات التخطيطية	X3
٠,٧١٦	%٩٤	%٧١	%٨٣	أساليب قياس الأداء	X4
٠,٦٤٣	%٧١	%٥٩	%٦٤	نظم دعم القرارات الإدارية	X5
٠,٥٧١	%٣٧	%٢٥	%٣١	المحاسبة الإدارية الاستراتيجية	X6
٠,٦٣٠	١٠,٩٩٤	٨,٥٠	٩,٣٩	حجم الشركة	X7
٠,٢٣٢	%٩٧	%٣	%٤٧	نسبة المديونية	X8
٠,٠٦٨	%١٨	%١٤,٥-	%٢,٥	معدل العائد على الاصول	Y

الحديثة للمحاسبة الإدارية مثل أساليب واستراتيجيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية. ومن خلال الجدول رقم (١) الذي يعرض بيانات التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة يتبين أن الأداء المالي في الشركات الصناعية السعودية المدرجة والمتمثل في معدل العائد على الأصول يبلغ (٢,٥%) بانحراف معياري قدره (٠,٠٦٨)، وبالنسبة للمتغيرات الرقابية، نجد أن متوسط حجم الشركة قد بلغ (٩,٣٩) وتم قياس حجم الشركة عن طريق اللوغاريتم الطبيعي لحجم أصول الشركة، ولقد بلغ الانحراف المعياري (٠,٦٣٠) وهذا يعنى أن هناك اختلاف بدرجة متوسطة بين الشركات فيما يتعلق بحجم الشركة. وبلغ بالمتوسط نسبة المديونية (٤٧%) تقريبا ولقد تم قياس نسبة المديونية من خلال نسبة إجمالي الالتزامات المتداولة وطويلة الأجل إلى إجمالي الأصول، وبلغ الانحراف المعياري (٠,٢٣٢) مما قد يدل على عدم وجود تشتت عالي نسبيا بين الشركات فيما يتعلق بنسبة المديونية.

- نتائج درجة تبني الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية لممارسات المحاسبة الإدارية على مستوى الأنواع:

يتضح من الجدول رقم (١) أن نسبة متوسط استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية بلغت (٧١%) وفقا للتقسيم المقترح في الدراسة لممارسات المحاسبة الإدارية وبانحراف معياري قدره (٠,٦٩٧)، وهذه النسبة تشير إلى أن حوالي ٧١% من الشركات الصناعية السعودية تطبق أساليب واستراتيجيات المحاسبة الإدارية، وهذه النسبة تشير إلى الوعي الكبير لدى إدارة هذه الشركات بأهمية تطبيق أساليب واستراتيجيات المحاسبة الإدارية. ولقد احتلت نظم وأساليب التكاليف المرتبة الأولى لدى الشركات الصناعية السعودية بنسبة تطبيق (٨٧%) وبانحراف معياري قدره (١,٢٤٠)، يلي ذلك نظم الموازنات التخطيطية بنسبة تطبيق (٨٥%) وبانحراف معياري قدره (٠,٨٧٠)، وجاءت أساليب قياس الأداء في المرتبة الثالثة بنسبة تطبيق (٨٣%) وبانحراف معياري قدره (٠,٧١٦)، ثم جاءت نظم دعم القرارات الإدارية في المرتبة الرابعة بنسبة تطبيق (٦٤%) وبانحراف معياري قدره (٠,٦٤٣)، بينما جاءت المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المرتبة الأخيرة بنسبة تطبيق (٣١%) وبانحراف معياري قدره (٠,٥٧١)، وهذه النتائج الوصفية تشير إلى أن الشركات الصناعية السعودية تركز على تطبيق الممارسات التقليدية للمحاسبة الإدارية مقارنة بالممارسات

## جدول (٢): نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

البيان	نسبة التطبيق	البيان	نسبة التطبيق
نظم وأساليب التكاليف:	%٨٧	نظم الموازنات التخطيطية:	%٨٥
نظام تكاليف الأوامر الانتاجية	%٩٢	الموازنة التخطيطية للمبيعات	%٩٧
نظام تكاليف المراحل الانتاجية	%٩٦	الموازنة التخطيطية للمشتريات	%٩٨
نظام تكاليف العقود	%٩٢	الموازنة التخطيطية للإنتاج	%٩٨
محاسبة المنتجات المشتركة والعرضية	%٨٣	القائمة التقديرية للتدفقات النقدية	%٩٥
طريقة التكاليف الكلية	%٩٢	قائمة المركز المالي التقديرية	%٩٤
طريقة التكاليف المتغيرة	%٨٢	الموازنة التخطيطية الشهرية	%٨٣
طريقة التكاليف المستغلة	%٨١	الموازنة التخطيطية السنوية	%٩٢
نظام التكاليف على أساس النشاط	%٦٥	الموازنة التخطيطية المستمرة	%٨٠
نظم دعم القرارات الإدارية:	%٦٤	الموازنة التخطيطية المرنة	%٧٧
نموذج تحليل التعادل	%٦٥	الموازنة التخطيطية المتزايدة	%٧٦
نموذج مراقبة المخزون	%٥٠	الموازنة الصفرية	%٤٤
تحليل ربحية المنتج	%٦٥	أساليب قياس الأداء:	%٨٣
تحليل ربحية العميل	%٧٧	معدل الدخل التشغيلي	%٨٧
أسلوب فترة الاسترداد	%٧٨	معدل العائد على الاستثمار	%٨٩
معدل العائد المحاسبي	%٨٩	تحليل الانحرافات	%٨٦
أسلوب صافي القيمة الحالية	%٥٨	معدل نمو المبيعات	%٨٨
معدل العائد الداخلي	%٨١	التدفقات النقدية	%٧٨
المحاسبة الإدارية الاستراتيجية:	%٣١	عدد شكاوى العملاء	%٩٠
نظام التكلفة المستهدفة	%٢٩	نتائج مسح رضا العملاء	%٩٢
نظام تكلفة دورة حياة المنتج	%٢٧	عدد مطالبات الضمان	%٩٢
تكاليف سلسلة القيمة	%٢٥	التسليم في الوقت المحدد	%٩١
بطاقة الأداء المتوازن	%٧٠	وقت تصنيع الطالبة	%٨٤
أسلوب القياس المقارن	%٦٥	نسبة العيوب في المنتجات	%٨٩
تحليل المراكز التنافسية للمنافسين	%٥٤	معدل دوران الموظفين	%٧٨
		معدلات الغياب	%٧٧

بين ٩٤% إلى ٩٨%، ومن حيث التوقيت تهتم الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية بتطبيق الموازنات التخطيطية السنوية مقارنة بالموازنات التخطيطية الشهرية، حيث بلغت نسبة تطبيق الموازنات التخطيطية السنوية ٩٢% ونسبة تطبيق الموازنات التخطيطية الشهرية ٨٣%. وبالنسبة لمستوى النشاط بلغت نسبة تطبيق الموازنات المرنة ٧٧%، واحتلت الموازنة الصفرية المرتبة الأخيرة من حيث التطبيق من قبل الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية.

وبالنسبة لأساليب قياس الأداء والتي تتضمن مقاييس مالية وغير مالية، يوضح الجدول رقم (٢) ان نسبة تطبيق أساليب قياس الأداء سواء المالية أو غير المالية تتراوح بين نسبة ٧٧% ونسبة ٩٢% مما يدل على أهمية تطبيق وتبنى أساليب قياس الأداء لدى الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية. وتهتم الشركات الصناعية المدرجة بالمقاييس المالية مثل (معدل الدخل التشغيلي، معدل العائد على الاستثمار، تحليل الانحرافات، معدل نمو المبيعات، التدفقات النقدية) بنسبة تتراوح بين ٧٨% إلى ٨٩%، بينما اهتمت الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية اهتماما كبيرا بتطبيق المقاييس غير المالية مثل نتائج مسح رضا العملاء، عدد مطالبات الضمان، التسليم في الوقت المحدد بنسبة تتراوح بين ٩٠% إلى ٩٢%، بينما جاءت مقاييس مثل معدل دوران الموظفين، ومعدلات الغياب في المرتبة الأخير من

يوضح الجدول رقم (٢) نتائج درجة تبنى الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية لممارسات المحاسبة الإدارية على مستوى الأنواع، فبالنسبة لنظم وأساليب التكاليف تبين أن الأكثر انتشار واستخداما في الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية هي نظام تكاليف المراحل، ونظام تكاليف الأوامر الإنتاجية، ونظام تكاليف العقود بنسبة تتراوح بين ٩٢% إلى ٩٦%، وتبين أيضا أن طرق وأساليب قياس التكاليف الأكثر استخداما في الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية هي طريقة التكاليف الكلية وطريقة التكاليف المتغيرة وطريقة التكاليف المستغلة بنسبة تتراوح بين ٨١% إلى ٩٢%، ولقى نظام التكاليف على أساس النشاط الاهتمام الأقل من قبل الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية بنسبة تطبيق ٦٥% وهذا يرجع إلى الصعوبات التي تواجه الشركات في تطبيق مثل هذه الأنظمة لقياس وإدارة التكاليف على الرغم من الأهمية الكبيرة لمثل هذه الأنظمة في قياس وإدارة التكاليف وفي تنفيذ العديد من السياسات داخل الشركات الصناعية.

وبالنسبة للموازنات التخطيطية، أظهرت النتائج في الجدول رقم (٢) أن الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية تهتم بتطبيق الموازنة التخطيطية الشاملة والتي تضم مجموعة متنوعة من الموازنات (كمية، مالية، نقدية) بداية من الموازنة التخطيطية للإنتاج حتى قائمة الدخل التقديرية وقائمة المركز المالي التقديرية بنسبة تطبيق تتراوح

الاستراتيجية إلى مجموعة من العوامل من أهمها: عدم رغبة الإدارة في تغيير الأنظمة والأساليب القائمة لديها لقناعتها بما تقدمتها لها من معلومات، عدم توفر خبرات كافية عند الإدارة يحول دون استخدام أي من أساليب المحاسبة الاستراتيجية، عدم توفر الكفاءات العلمية في الشركات يحول دون استخدام أساليب المحاسبة الاستراتيجية، عدم توفر العدد الكافي من الكوادر المؤهلة لتطبيق نظم وأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وأخيراً، ارتفاع تكاليف استحواذ وتطبيق نظم وأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

#### خامساً: التحليل الإحصائي واختبار فروض الدراسة:

- اختبار العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإدارية (على المستوى الإجمالي) والأداء المالي للشركات المدرجة في السوق المالية السعودية (نتائج اختبار الفرض الأول):

نصت الفرضية الأولى للدراسة على أنه "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية والأداء المالي مقاساً بمعدل العائد على الأصول (ROA) للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية. ولتحقق من هذه الفرضية تم استخدام اختبار الانحدار الخطى المتعدد والموضحة نتائجه في الجدول رقم (٣):

حيث الاهتمام بالتطبيق من جانب الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية. وبالنسبة لنظم دعم القرارات الإدارية، توضح النتائج في الجدول رقم (٢) أن معظم النظم والأساليب التي تدعم القرارات والتي تستخدمها الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية تتمثل في أساليب تقييم المشروعات الاستثمارية مثل أسلوب فترة الاسترداد، ومعدل العائد المحاسبي، ومعدل العائد الداخلي حيث يبلغ نسبة التطبيق لمثل هذه الأساليب نسبة تتراوح بين ٧٨% إلى ٨١%، ويلي ذلك في الأهمية أساليب مثل نموذج تحليل التعادل، ونموذج مراقبة المخزون، وتحليل ربحية المنتج، وتحليل ربحية العميل. وبشكل عام يتضح ان نسبة الاعتماد على نظم دعم القرارات الإدارية في الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية تعتبر متوسطة إلى حد ما وتركز على التحليلات قصيرة الاجل. وبالنسبة لأساليب المحاسبة الاستراتيجية، أظهرت النتائج بصفة عامة أن الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية تعطي اهتمام محدود لأساليب المحاسبة الاستراتيجية، حيث تراوحت نسبة التطبيق لهذه الأساليب على مستوى هذه المجموعة بين ٢٥% إلى ٧٠%، واحتلت بطاقة الأداء المتوازن الاهتمام الأكبر من جانب الشركات بنسبة ٧٠%، في احتلت نظام التكلفة المستهدفة، ونظام تكلفة دورة حياة المنتج، وتكاليف سلسلة القيمة المرتبة الأخير من حيث نسب التطبيق، ويرجع ضعف الاهتمام بتطبيق أساليب المحاسبة

جدول رقم (٣) نتائج الاختبار الخطى المتعدد لاختبار العلاقة بين تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية (على المستوى الإجمالي) والأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية.

نموذج الدراسة الأول: $Y = \alpha + \beta_6 X_6 + \beta_7 X_7 + \beta_8 X_8 + \epsilon$				
النموذج	قيمة B	الخطأ المعياري	قيمة (ت)	مستوى الدلالة (Sig.)
ثابت الانحدار	-٠,٣٨٣	١,٨٥٥	-٠,٢٠٧	٠,٨٣٧
ممارسات المحاسبة الإدارية (X1)	٠,٢٢٣	٠,٠٩٦	٢,١٧١	*٠,٠١٠
حجم الشركة (X7)	-٠,١٠٨	٠,١٩١	-٠,٥٦٧	٠,٥٧٤
نسبة المديونية (X8)	٠,١٧٣	٠,٣٢٣	٠,٥٣٨	٠,٥٩٢
<b>Adjusted R Square</b>	٠,٦٤٧			
<b>DW</b>	١,٨٢٣			
<b>قيمة (ف)</b>	*٢,٤٤٧			
* ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$				

الجدول رقم (٣) على أن قيمة (DW) المحسوبة وفقاً لنتائج اختبار Durbin Watson تساوى (١,٨٢٣) وهي تقع بين (١,٥، ٢,٥) وهذا يشير إلى عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي بالنموذج المقترح

وبعد التحقق من صحة وملائمة النموذج الأول للدراسة لتقييم العلاقة بين تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية والأداء المالي (معدل العائد على الأصول) للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية، تأتي مرحلة تحليل وتفسير معالم هذا النموذج.

وبعد أن أظهرت نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة أن ٧١% من الشركات الصناعية السعودية المدرجة تطبق ممارسات المحاسبة

يتضح من الجدول رقم (٣) أن قيمة اختبار (ف) وفقاً لتحليل التباين معنوية إحصائياً حيث أن قيمة (Sig.) أقل من مستوى المعنوية ٠,٠٥، وهذا يوضح أن النموذج الأول للدراسة ملائم لدراسة العلاقة بين تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية والأداء المالي (معدل العائد على الأصول) للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية. ويتضح أيضاً من الجدول رقم (٣) أن معامل التحديد المعدل يساوي تقريبا (٦٥%)، وهذا يعني أن المتغيرات المستقلة تفسر تقريبا ٦٥% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (معدل العائد على الأصول)، وبصفة عامة يمكن القول أن القدرة التفسيرية للنموذج الأول للدراسة تبلغ ٦٥% تقريباً، وهي تعتبر جيدة في مثل هذه الدراسات. ويوضح



لدراسة، وبالنسبة للمتغيرات الرقابية (حجم الشركة، نسبة المديونية)، يتضح من الجدول رقم (٣) عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم الشركة أو نسبة المديونية والأداء المالي المتمثل في معدل العائد على الأصول وفقاً للنموذج المقترح.

• اختبار العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإدارية (على مستوى المجموعات) والأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية (نتائج اختبار الفروض الفرعية للدراسة):

نصت الفروض الفرعية للدراسة على ما يلي:

الفرض (١-١): توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظم وأساليب التكاليف والأداء المالي مقاساً بمعدل العائد على الأصول (ROA) للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية.

الفرض (١-٢): توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظم الموازنات التخطيطية والأداء المالي مقاساً بمعدل العائد على الأصول (ROA) للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية.

الفرض (١-٣): توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساليب قياس الأداء على الأداء المالي مقاساً بمعدل العائد على الأصول (ROA) للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية.

الإدارية يأتي التساؤل التالي: هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية والأداء المالي (معدل العائد على الأصول) للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية؟، وللتوصل إلى إجابة عن هذا السؤال تم صياغة الفرض الأول للدراسة على النحو التالي:

(توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية والأداء المالي مقاساً بمعدل العائد على الأصول (ROA) للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية).

وفي ضوء نتائج اختبار العلاقة بين تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية والأداء المالي مقاساً بمعدل العائد على الأصول (ROA) للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية ، يوضح الجدول رقم (٣) وجود علاقة إيجابية ومعنوية بين تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية والأداء المالي المتمثل في معدل العائد على الأصول حيث بلغ قيمة معامل الانحدار للمتغير المستقل (تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية) ( $B=0.223$ ) وهي قيمة موجبة وبلغت قيمة اختبار (ت) (قيمة (ت) = ٢,١٧١)، وذلك عند مستوى معنوي ( $Sig.= 0.010$ ) وهي أقل من مستوى المعنوية ٥%. وهذه النتائج الإحصائية تؤكد على أن تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية لها تأثير إيجابي ومعنوي في تفسير التغير الذي قد يحدث في الأداء المالي (معدل العائد على الأصول) للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية، وبناء عليه فإننا نقبل الفرض الأول

للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية.

وللتحقق من مدى صحة أو خطأ الفروض الفرعية للدراسة استخدمت الدراسة اختبار الانحدار الخطي المتعدد والموضحة نتائجه في الجدول رقم (٤):

الفرض (٤-١): توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظم دعم القرارات الإدارية والأداء المالي مقاسا بمعدل العائد على الأصول (ROA) للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية.

الفرض (٥-١): توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والأداء المالي مقاسا بمعدل العائد على الأصول (ROA)

جدول رقم (٤) نتائج الاختبار الخطي المتعدد لاختبار العلاقة بين تطبيق نظم وأساليب المحاسبة الإدارية (على مستوى المجموعات) والأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية.

نموذج الدراسة الثاني:				النموذج
$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \beta_7 X_7 + \beta_8 X_8 + \epsilon$				
مستوى الدلالة (Sig.)	قيمة (ت)	الخطأ المعياري	قيمة B	
*٠,٠٤١	٢,١١٤-	٠,٤٢٤	٠,٨٩٦-	ثابت الانحدار
*٠,٠٠١	٢,٤٤١	٠,٠٢٢	٠,٠٥٤	نظم وأساليب التكاليف (X2)
*٠,٠٠٣	١,٨٢٦	٠,١٤٠	٠,٢٨٤	نظم الموازنات التخطيطية (X3)
*٠,٠٢٢	٢,٩٨٦	٠,١٩٧	٠,٣٦٥	أساليب قياس الأداء (X4)
*٠,٠١١	١,٩٨٧	٠,١١٧	٠,٣١٧	نظم دعم القرارات الإدارية (X5)
*٠,٠٣٥	١,٢٠٧	٠,١٤٦	٠,٢٥٥	المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (X6)
٠,٢٣٣	١,٢١٣	٠,٠٤٤	٠,٠٥٣	حجم الشركة (X7)
٠,٠٨٣	٠,٦١٥	٠,٤٠١	٠,٢٤١	نسبة المديونية (X8)
			٠,٥٧٦	Adjusted R Square
			١,٩٦٥	DW
			*٢,٢٣٨	قيمة (ف)
* ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )				

السعودية؟، وللتوصل إلى إجابة عن هذا السؤال تم صياغة الفروض الفرعية للدراسة على النحو التالي:

**الفرض (١-١):** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظم وأساليب التكاليف والأداء المالي مقاسا بمعدل العائد على الأصول (ROA) للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية.

وفي ضوء نتائج اختبار العلاقة بين تطبيق نظم وأساليب المحاسبة الإدارية والأداء المالي مقاسا بمعدل العائد على الأصول (ROA) للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية ، يوضح الجدول رقم (٤) وجود علاقة إيجابية ومعنوية بين تطبيق نظم وأساليب التكاليف والأداء المالي المتمثل في معدل العائد على الأصول حيث بلغ قيمة معامل الانحدار للمتغير المستقل (تطبيق نظم وأساليب التكاليف) ( $B=0.054$ ) وهي قيمة موجبة وبلغت قيمة اختبار (ت) (قيمة(ت)= ٢,٤٤١)، وذلك عند مستوى معنوي ( $Sig.= 0.001$ ) وهي أقل من مستوى المعنوية ٥%. وهذه النتائج الاحصائية تؤكد على أن تطبيق نظم وأساليب التكاليف لها تأثير ايجابي ومعنوي في تفسير التغير الذي قد يحدث في الأداء المالي (معدل العائد على الأصول) للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية، وبناء عليه فإننا نقبل الفرض (١-١).

**الفرض (١-٢):** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظم الموازنات التخطيطية والأداء

يتضح من الجدول رقم (٤) أن قيمة اختبار (ف) وفقاً لتحليل التباين معنوية إحصائياً حيث أن قيمة (Sig.) أقل من مستوى المعنوية ٥,٠٥، وهذا يوضح أن النموذج الثاني للدراسة ملائم لدراسة العلاقة بين تطبيق نظم وأساليب المحاسبة الإدارية والأداء المالي (معدل العائد على الأصول) للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية. ويتضح أيضاً من الجدول رقم (٤) أن معامل التحديد المعدل يساوي تقريبا (٥٨%)، وهذا يعني أن المتغيرات المستقلة في النموذج الثاني للدراسة تفسر تقريبا ٥٨% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (معدل العائد على الأصول)، وبصفة عامة يمكن القول أن القدرة التفسيرية للنموذج الثاني للدراسة تبلغ ٥٨% تقريباً، وهي تعتبر جيدة في مثل هذه الدراسات.

وبعد التحقق من صحة وملائمة النموذج الثاني للدراسة لتقييم العلاقة بين تطبيق نظم وأساليب المحاسبة الإدارية والأداء المالي (معدل العائد على الأصول) للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية، تأتي مرحلة تحليل وتفسير معالم هذا النموذج.

وبعد أن أظهرت نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة أن ٧١% من الشركات الصناعية السعودية المدرجة تطبق ممارسات المحاسبة الإدارية يأتي التساؤل التالي: هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظم وأساليب المحاسبة الإدارية والأداء المالي (معدل العائد على الأصول) للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية

المالي مقاسا بمعدل العائد على الأصول (ROA) للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية ، يوضح الجدول رقم (٤) وجود علاقة إيجابية ومعنوية بين تطبيق أساليب قياس الأداء والأداء المالي المتمثل في معدل العائد على الأصول حيث بلغ قيمة معامل الانحدار للمتغير المستقل (تطبيق أساليب قياس الأداء)  $(B=0.365)$  وهي قيمة موجبة وبلغت قيمة اختبار (ت) (قيمة (ت) = ٢,٩٨٦)، وذلك عند مستوى معنوي  $(Sig.= 0.022)$  وهي أقل من مستوى المعنوية ٥%. وهذه النتائج الإحصائية تؤكد على أن تطبيق أساليب قياس الأداء لها تأثير إيجابي ومعنوي في تفسير التغير الذي قد يحدث في الأداء المالي (معدل العائد على الأصول) للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية، وبناء عليه فإننا نقبل الفرض (٣-١).

**الفرض (٤-١): توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظم دعم القرارات الإدارية والأداء المالي مقاسا بمعدل العائد على الأصول (ROA) للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية.**

وفي ضوء نتائج اختبار العلاقة بين تطبيق نظم وأساليب المحاسبة الإدارية والأداء المالي مقاسا بمعدل العائد على الأصول (ROA) للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية ، يوضح الجدول رقم (٤) وجود علاقة إيجابية ومعنوية بين تطبيق نظم دعم القرارات الإدارية والأداء المالي المتمثل في معدل العائد على

**المالي مقاسا بمعدل العائد على الأصول (ROA) للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية.**

وفي ضوء نتائج اختبار العلاقة بين تطبيق نظم وأساليب المحاسبة الإدارية والأداء المالي مقاسا بمعدل العائد على الأصول (ROA) للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية ، يوضح الجدول رقم (٤) وجود علاقة إيجابية ومعنوية بين تطبيق نظم الموازنات التخطيطية والأداء المالي المتمثل في معدل العائد على الأصول حيث بلغ قيمة معامل الانحدار للمتغير المستقل (تطبيق نظم الموازنات التخطيطية)  $(B=0.284)$  وهي قيمة موجبة وبلغت قيمة اختبار (ت) (قيمة (ت) = ١,٨٢٦)، وذلك عند مستوى معنوي  $(Sig.= 0.003)$  وهي أقل من مستوى المعنوية ٥%. وهذه النتائج الإحصائية تؤكد على أن تطبيق نظم الموازنات التخطيطية لها تأثير إيجابي ومعنوي في تفسير التغير الذي قد يحدث في الأداء المالي (معدل العائد على الأصول) للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية، وبناء عليه فإننا نقبل الفرض (٢-١).

**الفرض (٣-١): توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساليب قياس الأداء على الأداء المالي مقاسا بمعدل العائد على الأصول (ROA) للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية.**

وفي ضوء نتائج اختبار العلاقة بين تطبيق نظم وأساليب المحاسبة الإدارية والأداء على الأداء

(ت) (قيمة (ت) = 1,٢٠٧)، وذلك عند مستوى معنوي (Sig.= 0.035) وهي أقل من مستوى المعنوية ٥%. وهذه النتائج الإحصائية تؤكد على أن تطبيق المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لها تأثير ايجابي ومعنوي في تفسير التغير الذي قد يحدث في الأداء المالي (معدل العائد على الأصول) للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية، وبناء عليه فإننا نقبل الفرض (١-٥).

وبالنسبة للمتغيرات الرقابية (حجم الشركة، نسبة المديونية)، يتضح من الجدول رقم (٤) عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم الشركة أو نسبة المديونية والأداء المالي المتمثل في معدل العائد على الأصول وفقاً للنموذج المقترح.

ولتحديد أهمية كل متغير مستقل على حدة في المساهمة في النموذج المقترح، تم إجراء تحليل الانحدار الخطى المتعدد التدريجي Stepwise Multiple Regression، حتى يمكن تحديد أهمية تأثير نظم وأساليب المحاسبة الإدارية كل على حدة على الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية، ويوضح الجدول رقم (٥) نتائج تحليل الانحدار المتعدد التدريجي لاختبار العلاقة بين نظم وأساليب المحاسبة الإدارية كل على حدة والأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية

الأصول حيث بلغ قيمة معامل الانحدار للمتغير المستقل (تطبيق نظم دعم القرارات الإدارية) (B=0.317) وهي قيمة موجبة وبلغت قيمة اختبار (ت) (قيمة (ت) = 1,٩٨٧)، وذلك عند مستوى معنوي (Sig.= 0.011) وهي أقل من مستوى المعنوية ٥%. وهذه النتائج الإحصائية تؤكد على أن تطبيق نظم دعم القرارات الإدارية لها تأثير ايجابي ومعنوي في تفسير التغير الذي قد يحدث في الأداء المالي (معدل العائد على الأصول) للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية، وبناء عليه فإننا نقبل الفرض (١-٤).

الفرض (١-٥): توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والأداء المالي مقاساً بمعدل العائد على الأصول (ROA) للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية.

وفي ضوء نتائج اختبار العلاقة بين تطبيق نظم وأساليب المحاسبة الإدارية والأداء المالي مقاساً بمعدل العائد على الأصول (ROA) للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية، يوضح الجدول رقم (٤) وجود علاقة إيجابية ومعنوية بين تطبيق المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والأداء المالي المتمثل في معدل العائد على الأصول حيث بلغ قيمة معامل الانحدار للمتغير المستقل (المحاسبة الإدارية الاستراتيجية) (B=0.255) وهي قيمة موجبة وبلغت قيمة اختبار

جدول رقم (٥) نتائج تحليل الانحدار الخطى المتعدد التدريجي لاختبار العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإدارية والأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية

Sig.	قيمة (t)	قيمة معامل التحديد	ترتيب دخول العناصر المستقلة في نموذج الانحدار
*٠,٠٠٠	٣,٥٠٢	٠,٧١٥	نظم وأساليب التكاليف (X2)
*٠,٠٠١	٢,٦٣٦	٠,٧٧٦	نظم الموازنات التخطيطية (X3)
*٠,٠٠١	٢,٠٢١	٠,٨٠٥	نظم دعم القرارات الإدارية (X5)
*٠,٠١١	٢,٤٦١	٠,٨٢٧	أساليب قياس الأداء (X4)
*٠,٠٢١	٢,١٢٤	٠,٨٥٥	المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (X6)

المتغيرات السابقة ما مقداره ٨٦% تقريبا من التباين في الأداء المالي للشركات عينة الدراسة بوصفه متغيراً تابعاً.

مما سبق يتضح أن الأثر الأكبر على الأداء المالي للشركات عينة الدراسة يرجع إلى تأثير تطبيق الشركات الصناعية المدرجة لنظم وأساليب التكاليف، يلي ذلك تطبيق نظم الموازنات التخطيطية ثم تطبيق نظم دعم القرارات الإدارية، وهذه يشير إلى زيادة اهتمام الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية باستخدام وتطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية وخاصة نظم وأساليب التكاليف، ونظم الموازنات التخطيطية ونظم دعم القرارات الإدارية ثم يلي ذلك من حيث درجة أهمية التأثير على الأداء المالي أساليب قياس الأداء، وأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، وكذلك تشير هذه النتائج إلى تزايد الوعي بقدرة ممارسات المحاسبة الإدارية على التأثير على الأداء

يوضح الجدول رقم (٥) أن متغير نظم وأساليب التكاليف (X2) قد احتل المرتبة الأولى وفسر ما مقداره 72% تقريبا من التباين في المتغير التابع (الأداء المالي)، ودخل متغير نظم الموازنات التخطيطية (X3) حيث فسر مع متغير نظم وأساليب التكاليف (X2) ٧٨% تقريبا من التباين في المتغير التابع (الأداء المالي)، ودخل متغير معامل نظم دعم القرارات الإدارية (X5) حيث فسر هذا المتغير مع متغير نظم وأساليب التكاليف (X2) ومتغير نظم الموازنات التخطيطية (X3) حوالي ٨١% من التباين في المتغير التابع (الأداء المالي)، ودخل متغير أساليب قياس الأداء (X4) حيث فسر هذا المتغير مع متغير نظم وأساليب التكاليف (X2)، و متغير نظم الموازنات التخطيطية (X3)، ومتغير معامل نظم دعم القرارات الإدارية (X5) حوالي ٨٣% من التباين في المتغير التابع (الأداء المالي)، ودخل أخيراً متغير المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (X6) حيث فسر مع

المستهدفة، ونظام تكلفة دورة حياة المنتج، وتكاليف سلسلة القيمة )، وهذه قد يرجع إلى صعوبات التطبيق والتكاليف المرتفعة التي تستلزم تطبيق مثل هذه الأساليب.

٣- تؤكد الدراسة على أن تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية لها تأثير ايجابي ومعنوي في تفسير التغير الذي قد يحدث في الأداء المالي (معدل العائد على الأصول) للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية.

٤- تؤكد الدراسة على أن تطبيق نظم وأساليب التكاليف لها تأثير ايجابي ومعنوي في تفسير التغير الذي قد يحدث في الأداء المالي (معدل العائد على الأصول) للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية.

٥- تؤكد الدراسة على وجود علاقة إيجابية ومعنوية بين تطبيق نظم الموازنات التخطيطية والأداء المالي المتمثل في معدل العائد على الأصول وذلك في الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية.

٦- تؤكد الدراسة على أن تطبيق أساليب قياس الأداء المالي وغير المالي لها تأثير ايجابي ومعنوي في تفسير التغير الذي قد يحدث في الأداء المالي (معدل العائد على الأصول) للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية.

٧- تؤكد الدراسة على وجود علاقة إيجابية ومعنوية بين تطبيق نظم دعم القرارات الإدارية والأداء المالي المتمثل في معدل العائد على الأصول وذلك في

المالي للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية.

**سادسا: نتائج وتوصيات الدراسة:**

#### • نتائج الدراسة:

**تتمثل أهم نتائج الدراسة فيما يلي:**

١- وجود نسبة مرتفعة ومعقولة لتطبيق الشركات الصناعية السعودية لممارسات المحاسبة الإدارية، حيث بلغت نسبة تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية من جانب الشركات الصناعية السعودية المدرجة حوالي ٧١%، وهذه النسبة تشير إلى الوعي الكبير لدى إدارة هذه الشركات بأهمية تطبيق أساليب واستراتيجيات المحاسبة الإدارية.

٢- وعلى مستوى مجموعات وأنواع ممارسات المحاسبة الإدارية، تعطى الشركات الصناعية السعودية المدرجة اهتمام أكبر لتطبيق نظم وأساليب التكاليف (مثل تكاليف المراحل، ونظام تكاليف الأوامر الإنتاجية، ونظام تكاليف العقود، طريقة التكاليف الكلية وطريقة التكاليف المتغيرة وطريقة التكاليف المستغلة) ونظم الموازنات التخطيطية (مثل الموازنة التخطيطية الشاملة، والموازنة السنوية، والموازنة الشهرية) وأساليب قياس الأداء سواء المالية أو غير المالية (مثل معدل الدخل التشغيلي، ومعدل العائد على الاستثمار، وتحليل الانحرافات، ومعدل نمو المبيعات، والتدفقات النقدية، ونتائج مسح رضا العملاء، وعدد مطالبات الضمان، والتسليم في الوقت المحدد)، ويأتي في المرتبة الأخيرة من حيث الاهتمام بالتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (مثل نظام التكلفة

بمنحهم دورات متخصصة بمجال عملهم وخاصة ممارسات المحاسبة الإدارية الحديثة.

٣- على الشركات السعودية المدرجة ضرورة التوسع في تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية لما لها من تأثير إيجابي على الأداء المؤسسي.

٤- إعطاء الشركات السعودية القدر الكافي من الحرية في تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية وذلك من قبل الجهات المؤسسية التي تعمل ضمنها تلك الشركات.

٥- توفير الدعم والمساندة من قبل الإدارة والجهات المعنية لكل شركة ترغب في تطوير وتحسين أساليب ونظم المحاسبة الإدارية لديها.

٦- ضرورة الاهتمام من قبل الشركات المدرجة بتطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية لمواكبة التقدم الهائل في ثورة المعلومات والاتصالات والتكنولوجيا الصناعية المتقدمة.

٧- ضرورة انشاء قسم خاص بالمحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية من أجل تطبيق الاساليب والنظم المناسبة وتفعيل دورها في تحسين الأداء المالي.

٨- توصي الدراسة بإجراء المزيد من الدراسات والبحوث التطبيقية حول مدى كفاءة وفاعلية الممارسات الحديثة للمحاسبة الإدارية في تخفيض التكاليف وزيادة الأرباح ومن ثم تعظيم قيمة الشركة.

٩- توصي الدراسة بإجراء دراسة حول سبل تعزيز ممارسات المحاسبة الإدارية في القطاعات الاقتصادية المختلفة.

الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية.

٨- تؤكد الدراسة على أن تطبيق أساليب ونظم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لها تأثير ايجابي ومعنوي في تفسير التغير الذي قد يحدث في الأداء المالي (معدل العائد على الأصول) للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية.

٩- تؤكد الدراسة على أن الأثر الأكبر على الأداء المالي للشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية يرجع إلى تأثير تطبيق الشركات الصناعية المدرجة لنظم وأساليب التكاليف، يلي ذلك تطبيق نظم الموازنات التخطيطية ثم تطبيق نظم دعم القرارات الإدارية، وهذا يشير إلى زيادة اهتمام الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالية السعودية باستخدام وتطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية وخاصة نظم وأساليب التكاليف، ونظم الموازنات التخطيطية ونظم دعم القرارات الإدارية ثم يلي ذلك من حيث درجة أهمية التأثير على الأداء المالي أساليب قياس الأداء، وأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

#### • توصيات ومقترحات الدراسة:

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

١- زيادة تنمية الوعي لدى إدارات الشركات الصناعية السعودية بأهمية تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة.

٢- التدريب والتأهيل المستمر للمحاسبين الإداريين ومحاسبى التكاليف بالشركات الصناعية السعودية



**المراجع الأجنبية :**

Abdallah, A. A. J. (2014). The impact of using accounting information systems on the quality of financial statements submitted to the Income and sales tax Department in Jordan. *European Scientific Journal, ESJ*, 9(10), 41-48

Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2006). IFAC's conception of the evolution of management accounting: A research note. In *Advances in management accounting* (pp. 229-247). Emerald Group Publishing Limited.

Ahmad, K., & Mohamed Zabri, S. (2013, August). The relationship between the use of management accounting practices and the performance of Malaysian medium-sized enterprises. In *Proceedings the 2nd International Conference on Global Optimization and Its Applications 2013*.

Al-Khadash, H. A., & Feridun, M. (2006). Impact of strategic initiatives in management accounting on corporate financial performance: evidence from Amman Stock Exchange. *Managing global transitions*, 4(4), 299.

Alleyne, P., & Weekes-Marshall, D. (2011). An Exploratory Study of Management Accounting Practices in Manufacturing Companies in Barbados. *International Journal of Business and Social Science*, 9 (2), 49-58.

Alsoboa, S., Al-Ghazzawi, A., & Joudeh, A. (2015). The Impact of Strategic Costing Techniques on the Performance of Jordanian Listed Manufacturing Companies. *Research Journal of Finance and Accounting*, 6(10), 116-127.

Azudin, A., & Mansor, N. (2018). Management accounting practices of SMEs: The impact of organizational DNA, business potential and operational technology. *Asia Pacific Management Review*, 23(3), 222-226.

Botes, V. L., & Sharma, U. (2017). A gap in management accounting education: fact or fiction. *Pacific Accounting Review*, 29(1), 107-126.

Bui, B., & De Villiers, C. (2017). Business strategies and management accounting

١٠- توصي الدراسة بإجراء دراسة حول العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإدارية وإدارة المخاطر في الشركات المدرجة في السوق المالية السعودية.

١١- توصي الدراسة بإجراء العديد من البحوث عن تأثير تكنولوجيا المعلومات على كفاءة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات السعودية المدرجة.

**قائمة المراجع :****المراجع العربية :**

إبراهيم، فضل الله بربر جعفر؛ بابكر، بشير بكري عجيب، ٢٠١٨، دور أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في دعم القدرة التنافسية، مجلة كلية دلتا العلوم والتكنولوجيا، كلية دلتا العلوم والتكنولوجيا، ع، ٧، مارس، ١٢٩ - ١٧٠.

أبو الفضل، عبدالعال مصطفى، ٢٠١٩، قياس مدي تطبيق أدوات "أساليب" المحاسبة الادارية الاستراتيجية وإدراك العاملين لأهمية تطبيقها في البنوك السعودية، مجلة دراسات مصرفية ومالية، أكاديمية السودان للعلوم المصرفية والمالية -مركز البحوث والنشر والاستشارات، ع٣٤٤، يوليو، ٤١-٧٦.

الحاج، إنعام احمد محمد؛ الصديق؛ بابكر محمد إبراهيم، ٢٠١٦، المحاسبة الإدارية ودورها في تقويم الأداء المالي: دراسة ميدانية علي شركة سنابل السلام للصناعات الغذائية، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين -كلية الدراسات العليا، مج٥، ع٢٠٤، يوليو، ٣٠٥ - ٢٨٢.

خليفة، عبد الرحمن إمام سيد عبد الونيس؛ عبد الله، عبد المنعم فليح؛ عبد الحميد، سيف الإسلام محمود، ٢٠١٩، دور أساليب المحاسبة الإدارية في تحسين أداء سلسلة التوريد من خلال تخفيض مخاطر الطلب، الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، مج٢٣، ع٢٤، يوليو، ٢٥-١.

الكاشف، محمود يوسف، ٢٠١٥، محاسبة العميل كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية اتجاهات ومحددات تطبيقها في الشركات السعودية: دراسة ميدانية، المحاسبي، جامعة عين شمس -كلية التجارة -قسم المحاسبة والمراجعة، مج١٩، ع١٤، ٧٦٣-٧٣١.

نوار، رولا سامي، ٢٠١٧، التأثير الوسيط للابتكار المستدام في العلاقة بين نظم المحاسبة الإدارية والأداء المستدام لمنشآت الأعمال: دراسة ميدانية، الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس -كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، مج٢١، ع٣٤، أكتوبر، ٦٩٨ - ٧٣٠.

(maps) on the business performance of small and medium enterprises within the Gauteng Province of South Africa. *The Journal of Accounting and Management*, 7(2).

Mills, A. (2008) *Essential Strategies for Financial Services Compliance*. John Wiley & Sons, Ltd.

Mohamad, N. A., Karami, M., Bajuri, N. H., & Asgharizade, E. (2015). The relationship among strategy, competition and management accounting systems on organizational performance. *European Online Journal of Natural and Social Sciences*, 4(3), 565-581.

Nguyen, N. P. (2018). Performance implication of market orientation and use of management accounting systems: The moderating role of accountants' participation in strategic decision-making. *Journal of Asian Business and Economic Studies*, 25(1), 33-49.

Nuhu, N.A.; Baird, K. & Appuhami, R. (2016). The Association between the Use of Management Accounting Practices with Organizational Change and Organizational Performance. In Marc J.; Epstein, Mary & Malina, A. ed. *Advances in Management Accounting* (Advances in Management Accounting, Volume 26, Emerald Group Publishing Limited, pp. 67 – 98.

Pradhan, D., Swain, P. K., & Dash, M. (2018). Effect of management accounting techniques on supply chain and firm performance: An empirical study. *International Journal of Mechanical Engineering and Technology*, 9(5), 1049-1057.

Shahzadi, S., Khan, R., Toor, M., & Haq, A. U. (2018). Impact of external and internal factors on management accounting practices: a study of Pakistan. *Asian Journal of Accounting Research*, 3(2), 211-223.

Terdpaopong, K., Visedsun, N., & Nitirojntanad, K. (2019). Value creation through management accounting practices in large Thai manufacturing companies. *Polish Journal of Management Studies*, 19.

Uyar, A. (2010). Cost and management accounting practices: a survey of manufacturing

in response to climate change risk exposure and regulatory uncertainty. *The British Accounting Review*, 49(1), 4-24.

Damayanti, A., & Augustine, Y. (2019). The Effect of Management Accounting Systems and Enterprise Risk Management to Organizational Performance with a Competitive Advantage as an Intervening Variable, *European Journal of Business and Management*, Vol.11, No.12, 42-53.

Egbunike, F. C., Ogbodo, O. C.Y. & Onyali, C. I. (2014). 'Utilizing strategic management accounting techniques (SMATs) for sustainability performance measurement'. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(13), 140-153

Fasesin, O.O., Salman, A.Y., Dunsin, A.T. (2015). Influence of management accounting system on performance of small and medium enterprises in Nigeria. *International Journal in Management and Social Science*, 3(4): 435-446

Gnawali, A. (2017). Management Accounting Systems and Organizational Performance of Nepalese Commercial Banks. *Journal of Nepalese Business Studies*, 10(1), 8-19.

Hertati, L., & Sumantri, R. (2016). Just In Time, Value Chain, Total Quality Management, Part Of Technical Strategic Management Accounting. *International Journal of Scientific & Technology Research*, 5(4), 180-191.

International Federation of Accountants (IFAC). (1998). *International Management Accounting Practice Statement: management accounting concepts*. New York

Ismail, K., Isa, C. R., & Mia, L. (2018). Market Competition, Lean Manufacturing Practices and the Role of Management Accounting Systems (MAS) Information. *Jurnal Pengurusan (UKM Journal of Management)*, 52.

Khan, I. (2018). Enhancing Management Accounting Practices in Manufacturing Companies: A Special Reference to Top-level Management. *Asian Business Review*, 8(3), 22-168.

Maziriri, E. T., & Mapuranga, M. (2017). The impact of management accounting practices

and the Social Construction of a Perfect Market?  
In Handbook of environmental and sustainable  
finance (pp. 445-470). Academic Press.

companies. Eurasian Journal of Business and  
Economics, 3 (6), 113-125.

Vesty, G., Brooks, A., Oliver, J., &  
Bakshi, S. (2016). Management Accounting and  
Biodiversity: The Cultural Circuit of Capitalism

## The Impact of Management Accounting Practices on Financial Performance in Saudi Industrial Companies – Field Study

Faisal Ayed Alroqy

faroqy@uqu.edu.sa

**Abstract:** Previous studies have concluded that management accounting practices have an impact on the financial performance in industrial companies. The objective of this study is to analysis the impact of management accounting practice on the financial performance in Saudi industrial companies. In addition, this study endeavor to discover the nature of the management accounting practices that Saudi industrial companies apply. A field study was conducted on a sample of 40 Saudi industrial companies which present about %65 of the total of Saudi industrial companies in 2018.

The result of the study revealed that: First: There is a high and reasonable percentage of the application of saudi industrial companies to management accounting practices, where the rate of application of management accounting practices by Saudi industrial companies is about 71%, and this percentage indicates the great awareness in the managers of these companies of the importance of applying management accounting practices and strategies. Secondly, Saudi industrial companies are given greater attention to the application of costing systems, budgeting, and performance measurement indicators, both financial and non-financial, and strategic management accounting methods. Third: There is a positive relation between the application of management accounting practices (costing systems, budgeting, performance measurement indicators, management decision support systems, strategic management accounting) and financial performance in Saudi industrial companies. Fourth: The greatest impact on the financial performance of Saudi industrial companies is due to the effect of the application of cost systems by industrial companies, followed by the application of budgeting systems and then the application of management decision support systems.

This study recommended that there is a need to increase the awareness among the managers of Saudi industrial companies about the importance of applying traditional and modern management accounting practices, training and continuous learning of management accountants and cost accountants of Saudi industrial companies, , the need to establish a special section for management accounting in industrial companies in order to apply appropriate practices and systems and activate their role in improving institutional performance.

**Key Words:** Management accounting, cost accounting systems, budgeting, performance measurement indicators, strategic management accounting, management decision support systems, financial performance, Saudi industrial companies.