



مجلة جامعة طبرق للعلوم الاجتماعية والإنسانية

مجلة علمية محكمة تصدر ربع سنوياً

**الاتجاهات المعاصرة في المحاسبة الإدارية و أثرها في الأداء المالي لترشيد القرارات
الاستراتيجية: (دراسة ميدانية علي مجموعة دال للصناعات الغذائية)**

د. ياسر تاج السر محمد سند

أستاذ المحاسبة المشارك بجامعة النبلين – السودان

yasirsanad@gmail.com

00249-127455000

عكرمة محمد يوسف بخيت

باحث، 0024912479283

العدد العاشر

أبريل 2022

الاتجاهات المعاصرة في المحاسبة الإدارية و أثرها في الأداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية
(دراسة ميدانية علي مجموعة دال للصناعات الغذائية)

إعداد:

- ياسر تاج السر محمد سند _ أستاذ المحاسبة المشارك _ جامعة النيلين - السودان

00249-127455000 yasirsanad@gmail.com-

- عكرمة محمد يوسف بخيت - باحث - 0024912479283

المستخلص :

هدفت الدراسة الي تطبيق الاتجاهات المعاصرة في المحاسبة الادارية ممثلة في أسلوبي التكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن في الأداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية و تكمن مشكلة البحث في ضعف الأداء المالي في المنشآت الصناعية بصورة عامة و ما يترتب عليه من إشكاليات في القرارات الاستراتيجية و من ثم تسعى هذه الدراسة الي معرفة الدور الذي يمكن أن تتبعه الاتجاهات المعاصرة في المحاسبة الادارية (التكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن) في رفع كفاءة الأداء المالي ومن ثم ترشيد القرارات الاستراتيجية بالمنشآت الصناعية السودانية قامت الدراسة علي فرضيتين هما ، هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكلفة المستهدفة والاداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية في المنشآت الصناعية السودانية ، هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام بطاقة الأداء المتوازن والاداء المالي في المنشآت الصناعية السودانية توصلت الدراسة إلى نتائج الآتية منها إن تطبيق الاسلوبين يؤثر إيجابيا علي الأداء المالي والقرارات الاستراتيجية .

الكلمات المفتاحية :التكلفة المستهدفة ، بطاقة الأداء المتوازن ، الأداء المالي ، القرارات الاستراتيجية

**Contemporary Trends in Management Accounting and Their Impact On Financial
Performance To Rationalize Strategic Decisions
A field study on the Dal Group for Food Industries**

Abstrac:

The study aimed to apply Contemporary trends in management accounting represented in the two methods of target cost and balanced scorecard in financial performance to rationalize strategic decisions. Knowing the role that the Contemporary trends in management accounting (target cost and balanced scorecard) can follow in raising the efficiency of financial performance and then rationalizing strategic decisions in Sudanese industrial establishments. There is a statistically significant relationship between the application of the target cost system and financial performance to rationalize strategic decisions in Sudanese industrial establishments. There is a statistically significant relationship between the balanced scorecard system and the financial performance in the Sudanese industrial establishments. The study reached the following results, including that the application of the two methods positively affects the financial performance and strategic decisions.

Keywords: target cost, balanced scorecard, financial performance, strategic decisions

أولاً : الإطار المنهجي:

تمهيد:

في خضم التطورات المتسارعة التي تواجه المحيط الإقتصادي من تبني مفهوم إقتصاد المصارف و زيادة حجم المؤسسات الإقتصادية وتعدد هيكلها، وظهور التطور التكنولوجي السريع، وإشتداد حدة المنافسة، أصبح إلزاماً على المؤسسة الإقتصادية توفير قدر كاف من المعلومات التي يطلبها المهتمون بشؤونها من إدارة ومساهمين ومتعاملين تساعدهم في إتخاذ القرارات الرشيدة، لذا تسعى المؤسسة الإقتصادية إلى توفير أفضل وأدق المعلومات وأكثرها ملاءمة ومرونة بشكل يتناسب خاصة مع إحتياجات الإدارة لمواجهة مشاكلها المتزايدة ، وعرف هذا الجانب من التطور في المحاسبة بالمحاسبة الإدارية .

وبالنظر إلى تحقيق الأهداف المالية كتحقيق الربح والتوازن وبقاءها وإستمرارها فهو مرهون بكفاءة وفعالية أداءها المالي، فبأت ضرورياً على المؤسسة التي تسعى إلى البقاء والنمو والتحكم أكثر في الأساليب التسييرية الحديثة لتحسين أدائها المالي .

مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في عدم اهتمام الشركات الصناعية السودانية بأدوات إدارة التكلفة المستهدفة وأثرها في الأداء المالي لترشيد القرارات الإستراتيجية ويمكن صياغة مشكلة البحث في الأسئلة التالية :

1. هل هنالك علاقة بين تطبيق نظام التكلفة المستهدفة و تقويم الأداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية .

2. هل هنالك علاقة بين تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن و تقويم الأداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية.

أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث في الآتي:

أهمية علمية: تحاول الدراسة من خلال إختبارات الفرضيات التي يمكن أن تساهم في تقديم دليل علمي حول تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن و الدور الذي تؤديه في كفاءة الأداء وإتخاذ القرارات الإستراتيجية .

كما يمثل هذا البحث إضافة للبحوث والدراسات في مجال تطبيق الاتجاهات المعاصرة في المحاسبة الادارية ، كما تكمن الأهمية العلمية لهذا البحث بشقيه النظري و التطبيقي في خدمة البيئة الداخلية و الخارجية للمنشآت الصناعية وذلك من خلال تحقيق ميزة تنافسية تلاقي اوجه القصور في أدوات الإدارة الاستراتيجية .

أهداف البحث:

1. تهدف الدراسة إلى تقديم أنظمة حديثة في المحاسبة ومحاولة إبراز التحولات التي عرفت اتجاهات المعاصرة في المحاسبة الإدارية.
 2. بيان دور أدوات التكلفة الاستراتيجية لقياس وكفاءة الأداء المالي وإتخاذ القرارات الإستراتيجية.
- #### فرضيات البحث:

- أ- هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكلفة المستهدفة والأداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية .
- ب- هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن والأداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية .

منهج البحث: يعتمد الباحثان علي المنهج الوصفي التحليلي وتحليل البيانات و اختبار الفرضيات

حدود البحث : تتمثل حدود البحث في الحدود المكانية: المنشآت العاملة في ولاية الخرطوم (شركة دال للصناعات الغذائية) ، والحدود الزمانية: يغطي البحث الفترة (2021م) .

ثانيا : الدراسات السابقة :

دراسة: (رؤى، 2015م) : تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف على دور التكامل بين مدخل التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط في دعم القدرة التنافسية هدفت الدراسة إلى التعرف على أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم القدرة التنافسية في المنشآت الصناعية. توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية: أن الخبرة المهنية و تجربة الأشخاص القدامى تؤدي إلى تقدم المصارف وزيادة حصة المصرف من العملاء، كما أن المصارف السودانية تمتلك قدرة على وضع خطط لتدفق الأنشطة والتحكم فيها، أوصت الدراسة الي استخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط لأنه يؤدي إلى دقة حساب تكلفة الخدمات المصرفية.

دراسة: (دفع الله، 2018م) : هدفت الدراسة الى البحث عن المركبات الجوهرية للتكلفة المستهدفة و إعطاء فكرة عامة عن هذا الأسلوب وكيفية تطبيقه، وإثبات إمكانية استعمال التكلفة المستهدفة كأداة فعالة لإدارة التكاليف بالنسبة للمسيرين وأنه يمكن للمؤسسة أن تكتسب ميزة تنافسية من تطبيقها لهذا الأسلوب.

توصلت الدراسة الي إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تخفيض تكاليف الإنتاج في المنشآت الصناعية، كفاءة ، أوصت الدراسة بمشاركة العاملين وتدريب المحاسبين على أسلوب التكلفة المستهدفة وذلك لمقابلة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية المعاصرة، وعمل ورش علمية وعملية لإدارات القطاع الصناعي للتعريف بأسلوب التكلفة المستهدفة

دراسة : (غاليم كمال ، 2020م): هدفت الدراسة تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفق بطاقة الأداء المتوازن وسعت الدراسة أيضا الي إبراز أهمية كل بعد من ابعاد بطاقة الأداء المتوازن في تقويم الأداء المالي ، وتوصلت الدراسة الى ان المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة تطبق بطاقة الأداء المتوازن بجميع محاورها الأربعة في تقييم الأداء المالي .

دراسة : مكارم، (2021م): هدفت الدراسة للتعرف علي مفهوم وأهمية وأهداف المحاسبة الإدارية الاستراتيجية ومعرفة أي من تلك الأساليب له دور في تقويم الأداء المالي ودعم الميزة التنافسية ، وتوصلت الدراسة الي أن المحاسبة الإدارية من العلوم المتجددة لما فيها أساليب قابلة للتحديث باستمرار بالإضافة لدورها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي ، كما اوصت الدراسة ، بضرورة أذخال أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في الشركات الصناعية السودانية والاهتمام بتجارب الدول التي سبقتنا في هذا المجال وخاصة في القطاعات الاقتصادية والمصرفية .

تعليق عام علي الدراسات السابقة: يتضح للباحثين من عرض الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة أنها استعرضت بعض الاتجاهات الحديثة ولكنها لم تربطها كما في دراستنا الحالية بالاداء المالي وترشيد القرارات الاستراتيجية في المنشآت الصناعية السودانية وهو ما تسعى اليه دراستنا الحالية .

ثالثا : الأطار النظري التكلفة المستهدفة :

مفهوم التكلفة المستهدفة : تعد التكلفة المستهدفة من احدى أدوات المحاسبة الادارية الحديثة المهمة لأنها تقوم علي مدخل الاستراتيجي لتحليل الاسعار والتعرف علي الطلب والبيئة التنافسية ومن ثم تحديد التكلفة المثالية والمطلوبة (نضال وأنعام ، 2007م ، ص ص 174-175).

ويعرف نظام التكلفة المستهدفة بأنه النظام الذي يهدف إدارة التكاليف والارباح المخططة عن طريق دراسة السوق وتحديد السعر وفق رغبات العميل (مؤيد ، مرجع سابق ، ص 37).

اهداف التكلفة المستهدفة : يهدف نظام التكلفة المستهدفة الي إشباع رغبات العميل من ناحية الجودة والسعر ،التحكم في التكاليف ، تحقيق هامش الربح المستهدف (Beatric.2001.p.196).

مزايا التكلفة المستهدفة : هنالك عدة مزايا للتكلفة المستهدفة في انها لها دور فعال في التخطيط الاستراتيجي للارباح ، تحقيق متطلبات الزبائن مما يسهل كسبهم و تحسين الميزة التنافسية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية الي تحقيقها ،يعمل مدخل التكلفة المستهدفة علي تنمية روح الفريق ، خلق وتطوير تصاميم المؤسسة من خلال الدراسة المعمقة للسوق . (مؤيد ، مرجع سابق ، ص ص 34 - 38)

رابعا : بطاقة الاداء المتوازن :

تعرف بطاقة الأداء المتوازن علي أنها نظام لقياس الاداء بشكل منظم يتم بواسطتها ترجمة الاستراتيجية الي أهداف واضحة ومجموعة من المقاييس الملائمة لتقويم الاداء يتم ربطها بمجموعة من الاعمال والبرامج التي ينبغي القيام بها لتحقيق تلك الاهداف (أحمد ، 2012م ، الاردن ، ص 138).

خطوات بناء بطاقة الاداء المتوازن : يتطلب بناء بطاقة الاداء المتوازن أتباع الخطوات التالية أهمها تحديد الاهداف الاستراتيجية من قبل هذه المؤسسة ، وضع قيم مثالية مستهدفة لكل هذه المقاييس لكي تساعد في التقييم ، تقييم فعالية بطاقة الاداء المتوازن ومدى تناسقها مع الاهداف الاستراتيجية المسطرة ، ثم إتخاذ الاجراءات اللازمة للتحسينات والتعديلات المطلوبة (أحمد ، مرجع سابق ، ص 142).

ومن مزايا تطبيق بطاقة الاداء المتوازن في المؤسسة الاقتصادية التنسيق بين مختلف فروع المؤسسة والتعاون في تحقيق الاهداف المسطرة ، تحديد المسؤوليات بصورة واضحة مما يسهل التدخل في حالة الانحرافات ، القدرة علي تحليل وتقييم العمليات والانشطة في المؤسسة الاقتصادية ، تحقيق الاهداف الاستراتيجية للمؤسسة بأكثر فعالية وكفاءة ، توفر بطاقة الاداء المتوازن معلومات كافية للمسؤولين لاتخاذ القرارات المناسبة (نفس المرجع السابق ، ص ص 143-144) .

ومن عيوب تطبيق بطاقة الاداء المتوازن نقص المعرفة عن تطبيق بطاقة الاداء المتوازن ،ارتفاع تكاليف تطبيق بطاقة الاداء المتوازن مقارنة بالفائدة المنتظرة منها كثرة المقاييس والمعلومات قد تحدث لبسا في فهم العاملين ، صعوبة تحديد مقاييس تترجم السياسات والاهداف العامة للمؤسسة الاقتصادية .

يري الباحثان بالرغم من هذه الصعوبات والمشاكل يجب أن لا يشكل تطبيق بطاقة الاداء المتوازن عائق أمام المؤسسة الاقتصادية، نظرا إلى المزايا والمنافع الكبيرة التي تعود عليها بسبب تطبيقها.

خامسا: الأداء المالي :

1. تعريف الاداء المالي : يعد الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية بمثابة المجال المحدد لنجاحها ، فهو يستخدم كمنتج اساسي ليس في تحقيق الاهداف المالية للمؤسسة فقط بل يتعداها الي الاهداف العامة و الاستراتيجية (وائل ، مرجع سابق ، ص ص 42-43).

هناك من يربط الاداء المالي بالاهداف فيعرفه بأنه انعكاس القدرة وقابلية المؤسسة علي تحقيق الاهداف او يعرفه بدلاله النتيجة بغض النظر عن الوسائل المستخدمة بأنه : النتيجة النهائية لنشاط المؤسسة(ناظم ،2009، ص131).

يري الباحث: مما سبق يمكن القول بان الاداء المالي مواكبة تمكن من نجاح المؤسسة الاقتصادية في الاستخدام الامثل للوسائل المالية المتاحة في المؤسسة من اجل تحقيق الاهداف المسطرة.

2. أهمية الاداء المالي: تتبع أهمية الاداء المالي في المؤسسة الاقتصادية كونه يساهم مساهمة فعالة في تحقيق الاهداف الاساسية للمؤسسة، وتوفير المعلومات حول الوظيفة المالية التي من شأنها ان تعطي صورة واضحة عن الوضعية المالية مما يساعد في تحديد موطن القوة و الضعف ويساعد في ترشيد القرارات المالية ، وفي التنبؤ باستمرار علي الاداء المالي المستقبلي للمؤسسة لعدة سنوات (ناظم ، مرجع سابق ،ص139).

3. العوامل المؤثرة في الاداء المالي: تصنف العوامل المؤثرة في الاداء المالي الي عوامل داخلية واخرى خارجية وتتخلص العوامل الداخلية المؤثرة في الاداء المالي في الهيكل التنظيمي والمناخ التنظيمي والتكنولوجيا وحجم المؤسسة ، اما العوامل الخارجية المؤثر في الأداء المالي هي السوق والمنافسة والاضاع الاقتصادية (محمد ،2007،ص40) .

سادسا : القرار الاستراتيجي :

1. مفهوم وخصائص القرارات الاستراتيجية :عرف (الجزيري) القرارات الاستراتيجية بانها تلك القرارات التي تتضمن عملية تحديد ما يجب ان تكون عليه الاهداف العامة للنظام (خيري، 1993م، ص72).

يعرف (Thomas) القرارات الاستراتيجية على انها ذات هيكل محدود ومداه الزمنى طويل وذات تطبيقات سياسية وحساسة للتغيرات البيئة وتؤثر على العديد من اجزاء المنظمة (Thomas H ، 1980 ، p156)

وتعرف القرارات الاستراتيجية ايضا بانها قرارات غير مبرمجة تتضمن تخصيص قدر كبير من الموارد على مستوى المنشأة ككل (david Allen ، 1996, p:41).

ومن خصائص القرارات الاستراتيجية أنها تؤثر علي المنظمة ككل و موجه للمستقبل و تعتمد علي مدخل النظم كما أنها طويلة الاجل وتصنع بواسطة الإدارة العليا و ذاتية النشأة ،وتعتبرقرارات فريدة تتميز بعدم التأكد (حامد ، 1994،ص 120) .

وتبرز أهمية القرارات الاستراتيجية في الوسائل التي ستتبعها المنظمة لتحقيق أهدافها و تساعد كذلك على تقليل عدم التأكد الموجود لدى اعضاء المنظمة والمساعدة فى التنسيق بين القرارات والتصرفات التى تؤدي داخل المنظمة فالفهم الواضح لاستراتيجية المنشأة يساعد الاعضاء على تكوين وجهة نظر عامة عن الموقف الذى يعملون فى ظلة (حامد ، 1994،ص 120).

صياغة القرار الاستراتيجي : صياغة القرار الاستراتيجي تعد بمثابة تطوير لخطط طويلة الاجل بغرض الإدارة الفعالة للفرص والتهديدات البيئة فى ضوء نواحي القوة والضعف للمنظمة ، وهناك العديد من النماذج والطرق التى تصف كيف صنع القرارات الاستراتيجية(نبيل ، 2006، ص 59-61).

أنواع القرارات :أولاً: تصنيف القرارات الي عدة تصنيفات منها تصنيف القرارات طبقاً لدرجة أهميتها وتصنفها طبقاً للنمط القياسي كما تصنف من حيث توقعها ومن حيث اتصالها بوظيفة المنظمة وتصنف القرارات طبقاً للوقت المتاح لإصدار القرار السريع (عبد الحميد 2006، ص ص 149- 151) تصنيف القرارات طبقاً للآثار المرتبة عليها كما تصنف القرارات من حيث أسلوب اتخاذه ومن حيث درجة الرسمية (أحمد ، 2002، ص ص 236-237).

هنالك عدة نماذج لاتخاذ القرار في الأجهزة الادارية منها نموذج القرار الرشيد، نموذج القرار المرحلي، نموذج القرار المختلط .

تحليل وأختبار فرضيات الدراسة:

1- مجتمع وعينة الدراسة : يتمثل مجتمع الدراسة في العاملين في المجال المالي والمحاسبي في المنشآت الصناعية السودانية ، أما عينة الدراسة فقد تم اختيار العاملين في المجال المالي والمحاسبي لمجموعة دال الغذائية الصناعية لانها الاقرب في تطبيق الاساليب المعاصرة للمحاسبة الادارية من بين المنشآت الصناعية السودانية ، لما تتمتع به من طرق إنتاج حديثة وأساليب إدارة لمواكبة للتطورات الاقتصادية .

2-الثبات والصدق الظاهري للتأكد من الصدق الظاهري للاستبانة وصلاحيه أسئلة الاستبانة من حيث الصياغة والوضوح تم عرض الاستبيان على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجالات ذات علاقة لمجال الدراسة الحالية. وبعد استعادت الاستبانات من المحكمين تم إجراء التعديلات التي اقترحت عليها، كما تم التأكد من صدق الاستبانة إحصائياً .

الجدول (1) مقياس درجة الموافقة

درجة الموافقة	الوزن النسبي	النسبة المئوية	الدلالة الإحصائية
أوافق بشده	5	أكبر من 80%	درجة موافقة مرتفعه جداً"
أوافق	4	70-80%	درجة موافقة مرتفعه
محايد	3	50-69%	درجة موافقة متوسطة
لا أوافق	2	20-49%	درجة موافقة منخفضة
لا أوافق بشده	1	أقل من 20%	درجة موافقة منعدمة

المصدر: إعداد الباحثان ، بالاعتماد علي بيانات الدراسة الميدانية ، 2021م

ومن الجدول (1) فإن الوسط الفرضي للدراسة كالآتي:

الدرجة الكلية للمقياس هي مجموع الأوزان على عددها $(1+2+3+4+5) / 5 = (15/5) = 3$. وهو يمثل الوسط الفرضي للدراسة ، وعليه كلما زاد متوسط العبارة عن الوسط الفرضي (3) دل ذلك على موافقة أفراد العينة على العبارة ، أما إذا انخفض متوسط العبارة عن الوسط الفرضي (3) دل ذلك على عدم موافقة أفراد العينة على العبارة. يحتوى هذا القسم على عدد (36) عبارة، طُلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا إستجاباتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس مستويات (وافق بشدة، وافق، محايد ، لا اوافق ، لا اوافق بشدة). وقد تم توزيع هذه العبارات على فرضيتي الدراسة).

3- تحليل بيانات الفرضيات :

أ-الفرضية الاولى وتنص علي : هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام تطبيق نظام التكلفة المستهدفة والاداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية بالمنشآت الصناعية السودانية.

الجدول (2) التكرارات والنسب المئوية لعبارات الفرضية الاولى

العبارة	التكرار النسبة				
	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
عكس الاداء المالي المستقبلي لترشيد القرارات الاستراتيجية.	61 %40.7	67 %44.7	14 %9.3	5 %3.3	3 %2
تخفيض التكاليف قبل دورتها وذلك بالتحديد المسبق لسعر السوق المطلوب لترشيد القرارات الاستراتيجية	45 %30	77 %51.3	21 %14	5 %3.3	2 %1.3
كفاءة التسعير للمنتجات وتحقيق أهدافها المسطرة وزيادة الارباح والحصة السوقية لأستثمار مواردها لترشيد القرارات الاستراتيجية	44 %29.3	66 %44	38 %25.3	2 %1.3	
التحديد المسبق للسعر وبالتالي تحسين الاداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية .	32 %21.3	55 %36.7	30 %20	29 %19.3	3 %2
القضاء علي مظاهر الهدر والضياع لترشيد القرارات الاستراتيجية .	30 %20	49 %32.7	42 %28	26 %17.3	3 %2

2	8	29	82	29	خلق وتطوير تصاميم المنتجات من خلال الدراسة المتعمقة للسوق لترشيد القرارات الاستراتيجية .
%1.3	%5.3	%19.3	%54.7	%19.3	
1	6	30	76	27	تحديد اهداف المؤسسة في المدى الطويل من خلال وضع القرارات المناسبة لترشيد القرارات الاستراتيجية.
%0.7	%4	%20	%50.7	%18	
2	10	30	81	27	تنمية روح الفريق من خلال تعاون الافراد في مختلف الادارات وضبط الاداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية .
%1.3	%6.7	%20	%54	%18	
1	8	25	67	49	تحقيق وفورات التكاليف عن طريق إدارة تشكيل القيمة الخاصة لترشيد القرارات الاستراتيجية .
%0.7	%5.3	%16.7	%44.7	%32.7	

المصدر: إعداد الباحثان ، بالاعتماد علي بيانات الدراسة الميدانية ، 2021م

من خلال الجدول (2) يتضح الآتي:

1. أن غالبية أفراد العينة الموافون على العبارة الأولى حيث بلغت نسبتهم (44.7)% موافقون بشدة (40.7)% إما أفراد العينة الغير موافقون فبلغت نسبتهم (3.3)% اما المحايدون (9.3)% اما الغير موافقون بشدة فبلغت نسبتهم (2)%
2. أن غالبية أفراد العينة الموافون على العبارة الثانية حيث بلغت نسبتهم (51.3)% موافقون بشدة بلغت نسبتهم (30)% إما أفراد العينة المحايدون بلغت نسبتهم (14)% اما الغير موافقون (3.3.3)%
3. أن غالبية أفراد العينة الموافون على العبارة الثالثة حيث بلغت نسبتهم (44)% موافقون بشدة بلغت نسبتهم (29.3)% أما المحايدون فبلغت نسبتهم (25.3)% والغير موافقون فبلغت نسبتهم (1.3)%
4. أن غالبية أفراد العينة الموافون على العبارة الرابعة حيث بلغت نسبتهم (36.7)% والموافقون بشدة (21.3)% المحايدون بلغت نسبتهم (20)%، إما أفراد العينة الموافون بشدة فقد بلغت نسبتهم (19.3)% اما الغير موافقون بشدة فبلغت نسبتهم (2)%
5. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة الخامسة حيث بلغت نسبتهم (32.7)% اما المحايدون فبلغت نسبتهم (28)% الموافون بشدة بلغت نسبتهم (20)%، إما أفراد العينة الغير موافقون فقد بلغت نسبتهم (17.3)% والغير موافقون بشدة (2)%

6. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة السادسة حيث بلغت نسبتهم (54.7%) اما الموافقون بشدة والمحايدون فبلغت نسبتهم (19.3%) والمحايدون بلغت نسبتهم (5.3%)، إما أفراد العينة الغير موافقون بشدة فقد بلغت نسبتهم (1.3%)

7. أن غالبية أفراد العينة الموافقون بشدة على العبارة السابعة حيث بلغت نسبتهم (50.7%) المحايدون بلغت نسبتهم (20%)، إما أفراد العينة الموافقون بشدة فقد بلغت نسبتهم (18%) اما الغير موافقون فبلغت نسبتهم (4%) والغير موافقون بشدة (0.7%)

8. أن غالبية أفراد العينة الموافقون بشدة على العبارة الثامنة حيث بلغت نسبتهم (54%) المحايدون بلغت نسبتهم (20%)، إما أفراد العينة الموافقون بشدة فقد بلغت نسبتهم (18%) اما الغير موافقون فبلغت نسبتهم (6.7%) والغير موافقون بشدة (1.3%)

ب.الفرضة الثانية: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام تطبيق نظام بطاقة الاداء المتوازن والاداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية بالمنشآت الصناعية السودانية.
الجدول (3) التكرارات والنسب المئوية لعبارات الفرضية الثانية

التكرار النسبة					العبارة
أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	
54 %36	87 %58	7 %4.7	2 %1.3	0 %0	التأثير الايجابي علي مختلف مؤشرات الاداء المالي وتقييمه لترشيد القرارات الاستراتيجية.
50 %33.3	77 %51.3	20 %13.3	2 %1.3	1 %0.7	توفير معلومات ملائمة للتحليلات لاتستطيع المؤشرات المالية توفيرها لترشيد القرارات الاستراتيجية .
38 %25.3	73 %48.7	31 %20.7	7 %4.7	1 %0.7	توفير قاعدة بيانات تساعد الادارة علي تقويم الاداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية.
53 %35.3	61 %40.7	31 %20.7	3 %2	2 %1.3	إعتماد هيكل إداري سليم لترشيد القرارات الاستراتيجية .
52 %34.7	74 %49.3	21 %14	3 %2		التنسيق بين مختلف فروع المنشأة الصناعية والتعاون في تحقيق الاهداف المسطرة لترشيد القرارات الاستراتيجية.
50 %33.3	65 %43.3	25 %16.7	7 %4.7	3 %2	تحقيق الاهداف والغايات المرجوة عن طريق الربط بين الخطط القصيرة والطويلة الاجل لترشيد القرارات الاستراتيجية.
43	77	24	4	1	تحليل وتقويم الانشطة للمنشأة الصناعية لترشيد القرارات

الاستراتيجية.	%28.7	%51.3	%16	%2.7	%0.7
رفع كفاءة الاداء المالي من خلال تدريب العاملين عليها	56	55	31	7	1
لترشيد القرارات الاستراتيجية.	%37.3	%36.7	%20.7	%4.7	0.7

المصدر: إعداد الباحثان ، بالاعتماد علي بيانات الدراسة الميدانية ، 2021م

من خلال الجدول (3) يتضح الآتي:

1. أن غالبية أفراد العينة الموافون على العبارة الاولى حيث بلغت نسبتهم (58.3%) موافقون بشدة (36%) إما أفراد العينة المحايدون فبلغت نسبتهم (4.7%) اما الغير موافقون فبلغت نسبتهم (1.3%)
2. أن غالبية أفراد العينة الموافون على العبارة الثانية حيث بلغت نسبتهم (51.3%) موافقون بشدة (33.3%) إما أفراد العينة المحايدون فبلغت نسبتهم (13.3%) اما الغير موافقون فبلغت نسبتهم (1.3%)
3. أن غالبية أفراد العينة الموافون على العبارة الثالثة حيث بلغت نسبتهم (48.7%) موافقون بشدة بلغت نسبتهم (25.3%) إما أفراد العينة المحايدون فبلغت نسبتهم (20.7%) اما الغير موافقون (4.7%)
4. أن غالبية أفراد العينة الموافون على العبارة الرابعة حيث بلغت نسبتهم (40.7%) موافقون بشدة بلغت نسبتهم (35.3%) اما المحايدون فبلغت نسبتهم (20.7%) والغير موافقون فبلغت نسبتهم (2%) اما الغير موافقون بشدة (1.3%)
5. أن غالبية أفراد العينة الموافون على العبارة الخامسة حيث بلغت نسبتهم (46.7%) والموافقون بشدة (33.3%) المحايدون بلغت نسبتهم (16.7%)، إما أفراد العينة الموافون بشدة فقد بلغت نسبتهم (2%) اما الغير موافقون بشدة فبلغت نسبتهم (13.3%)
6. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة السادسة حيث بلغت نسبتهم (49.3%) اما المحايدون فبلغت نسبتهم (34.7%) المحايدون بلغت نسبتهم (14%)، إما أفراد العينة الغير موافقون فقد بلغت نسبتهم (2%)
7. أن غالبية أفراد العينة يوافقون على العبارة السابعة حيث بلغت نسبتهم (43.3%) اما الموافون (33.3%) أما الافراد المحايدون فبلغت نسبتهم (16.7%) والغير موافقون بلغت نسبتهم (4.7%)، إما أفراد العينة الغير موافقون بشدة فقد بلغت نسبتهم (2%)
8. أن غالبية أفراد العينة الموافون بشدة على العبارة الثامنة حيث بلغت نسبتهم (51.3%) الموافون بشدة بلغت نسبتهم (28.7%)، إما أفراد العينة المحايدون فقد بلغت نسبتهم (16%) اما الغير موافقون فبلغت نسبتهم (2.7%) والغير موافقون بشدة (0.7%).

4- إختبار الفرضيات :

سوف يتم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط لاختبار عبارات المحاور لمعرفة مدى تأثير المتغير المستقل على المتغيرات التابعة:
المتغير التابع:

(X): الاداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية بالمنشآت الصناعية السودانية
المتغير المستقل:

(Y₁): تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

(Y₂) تطبيق نظام بطاقة الاداء المتوازن

أ.الفرضية الاولى: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكلفة المستهدفة والاداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية بالمنشآت الصناعية السودانية

الجدول (4) نموذج الانحدار الخطي البسيط للفرضية الأولى

النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل
1	0.64	0.41	0.40

المصدر: إعداد الباحثان , بالاعتماد علي بيانات الدراسة الميدانية , 2021م

يتضح من الجدول (4) أن قيمة معامل الارتباط بلغت 0.64 وهذا يعني وجود ارتباط طردي متوسط بين المتغير المستقل (تطبيق نظام التكلفة المستهدفة) والمتغير التابع (الاداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية بالمنشآت الصناعية السودانية) كما نجد أن قيمة معامل التحديد 0.41 وهذه يعني 58% من التغيرات التي تحدث في المتغير المستقل (تطبيق نظام التكلفة المستهدفة) يكون تأثير المتغير التابع (الاداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية بالمنشآت الصناعية السودانية) بينما 59% يعود إلي عوامل أخرى غير متضمنة في النموذج.

الجدول (5) تحليل التباين

مصدر الاختلاف	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوي المعنوية
الانحدار	13.325	1	13.325	50.784	0.000
الأخطاء	19.155	183	0.262		
المجموع	32.480	184			

المصدر: إعداد الباحثان , بالاعتماد علي بيانات الدراسة الميدانية , 2021م

يتضح من الجدول (5) أن مستوى المعنوية 0.000. وهي أقل من (5%) وهذا يقودنا إلي قبول الفرض البديل ومعنوية نموذج الانحدار، مما يعني يؤثر المتغير التابع (الاداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية بالمنشآت الصناعية السودانية) علي المتغير المستقل (تطبيق نظام التكلفة المستهدفة).

جدول رقم (6) معاملات الانحدار

المعاملات الانحدار	قيمة المعاملات	قيمة (T)	مستوي المعنوية
B ₀	-0.329	0.272	0.000
B ₁	1.041	0.146	0.000

المصدر: إعداد الباحثان ، بالاعتماد علي بيانات الدراسة الميدانية ، 2021م

يتضح من الجدول (6) أن قيمة الحد الثابت للنموذج بلغت (-0.329) وهي قيمة المتغير المستقل (تطبيق نظام التكلفة المستهدفة) المقدر عندما تكون قيم المتغير المستقل مساوية للصفر، ونجد أن ميل المتغير التابع (الاداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية بالمنشآت الصناعية السودانية) يساوي 1.041 وهذا يعني زيادة المتغير التابع (الاداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية بالمنشآت الصناعية السودانية) تؤدي إلي زيادة المتغير المستقل (تطبيق نظام التكلفة المستهدفة) بمعدل 1.041 ، ونلاحظ أن مستوى المعنوية أقل من 0.05 وعليه يقبل الفرض البديل أي أن هذه القيمة لها تأثير معنوي ويعني أن (تطبيق نظام التكلفة المستهدفة) لها دور في (الاداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية بالمنشآت الصناعية السودانية).

مما سبق نستنتج أن المحور الذي ينص علي أنه " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكلفة المستهدفة و الاداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية بالمنشآت الصناعية السودانية " قد تحققت.

ب.الفرضية الثانية : هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق نظام بطاقة الاداء المتوازن و الاداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية بالمنشآت الصناعية السودانية

الجدول (7) نموذج الانحدار الخطي البسيط للفرضية الفرعية الثالثة

النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل
2	0.46	0.23	0.20

المصدر: إعداد الباحثان ، بالاعتماد علي بيانات الدراسة الميدانية ، 2021م

يتضح من الجدول (7) أن قيمة معامل الارتباط بلغت 0.46 وهذا يعني وجود ارتباط طردي ضعيف بين المتغير التابع (الاداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية بالمنشآت الصناعية

السودانية) والمتغير المستقل (تطبيق نظام بطاقة الاداء المتوازن) كما نجد أن قيمة معامل التحديد 0.23 وهذا يعني 23% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (الاداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية بالمنشآت الصناعية السودانية) تكون من تأثير المتغير المستقل (تطبيق نظام بطاقة الاداء المتوازن) بينما 77% يعود إلى عوامل أخرى غير متضمنة في النموذج (عشوائية) .

الجدول (8) تحليل التباين

مصدر الاختلاف	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوي المعنوية
الانحدار	8.662	1	8.662	19.765	0.000
الأخطاء	32.005	73	0.438		
المجموع	40.667				

المصدر: إعداد الباحثان , بالاعتماد علي بيانات الدراسة الميدانية , 2021م

يتضح من الجدول (8) أن مستوي المعنوية 0.000 وهي أقل من (5%) وهذا يقودنا إلى قبول الفرض البديل ومعنوية نموذج الانحدار، مما يعني يؤثر المتغير المستقل (تطبيق نظام بطاقة الاداء المتوازن) علي المتغير التابع (الاداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية بالمنشآت الصناعية السودانية).

الجدول (9) معاملات الانحدار

المعاملات الانحدار	قيمة المعاملات	قيمة (T)	مستوي المعنوية
B ₀	0.416	0.292	0.158
B ₁	0.640	0.144	0.000

المصدر: إعداد الباحثان , بالاعتماد علي بيانات الدراسة الميدانية , 2021م

يتضح من الجدول (9) أن قيمة الحد الثابت للنموذج بلغت (0.416) وهي قيمة المتغير التابع (الاداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية بالمنشآت الصناعية السودانية) المقدر عندما تكون قيم المتغير المستقل مساوية للصفر، ونجد أن ميل المتغير المستقل (تطبيق نظام بطاقة الاداء المتوازن) يساوي 0.292 وهذا يعني زيادة المتغير المستقل (تطبيق نظام بطاقة الاداء المتوازن) تؤدي إلى زيادة المتغير التابع (الاداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية بالمنشآت الصناعية السودانية) بمعدل 0.640، ونلاحظ أن مستوي المعنوية اكبر من 0.05 وعليه يقبل الفرض البديل أي أن هذه القيمة لها تأثير معنوي ويعني أن (الاداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية بالمنشآت الصناعية السودانية) ليس لها دور في (تطبيق نظام بطاقة الاداء المتوازن)

مما سبق نستنتج أن المحور الذي ينص علي أن " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق بطاقة الاداء المتوازن والاداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية بالمنشآت الصناعية السودانية " تتحقق.

خامسا : الخاتمة وأشتملت علي النتائج والتوصيات :

- 1- النتائج : من خلال الدراسة النظرية والميدانية توصل الباحث الي النتائج الاتية :
 - تطبيق نظام بطاقة الاداء المتوازن تعتبر أساس النجاح الحالي والمستقبلي للمنشأة علي عكس المقاييس التقليدية التي تفيد بما حدث في الفترة الماضية.
 - توفير قاعدة بيانات تساعد الادارة علي تقويم الاداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية .
 - تم تحديد التكلفة علي أساس النشاط بأخذ تكلفه قياس الكميات المستخدمه عن طريق موجه للتكلفه
 - التقيم العادل والموضوعي للتكاليف غير المباشرة لاختيار مسببات التكلفة لترشيد القرارات الاستراتيجية.
 - تحسين مؤشرات الاداء المالي لترشيد القرارات الاستراتيجية.
 - إعتما د هيكل إداري سليم لترشيد القرارات الاستراتيجية .
 - تحقيق الاهداف والغايات المرجوة عن طريق الربط بين الخطط القصيرة والطويلة
- 2- التوصيات: بناءً علي نتائج البحث يوصي الباحثان بالآتي
 - رفع كفاءة الاداء المالي من خلال تدريب العاملين عليها لترشيد القرارات الاستراتيجية .
 - تطبيق نظام بطاقة الاداء المتوازن نقل قياس الأداء من التركيز علي البعد المالي إلي التركيز علي أبعاد أخرى .
 - تخفيض التكاليف قبل دورتها وذلك بالتحديد المسبق لسعر السوق المطلوب لترشيد القرارات الاستراتيجية
 - ضرورة إلقاء الضوء علي المشاكل والمعوقات التي تقف أمام تنفيذ الخطط التي تم تنفيذها لتحقيق أهداف المشروع بأقل تكلفه وبأحسن كفاية وإنتاجية ممكنه

سادساً : المصادر و المراجع :

- احمد ماهر ، الإدارة الاستراتيجية ، الدار الجامعية ، القاهرة ، 1999
- حامد احمد رمضان بدر ، الإدارة الاستراتيجية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1994
- خيرى على الجزيرى ، وظيفة التخطيط ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1993
- عبد الحميد عبد الفتاح المغربى ، الإدارة الاصول العلمية والتوجهات المستقبلية ، المكتبة العصرية ، بالمنصورة ، القاهرة ، عام 2006
- عبد الحميد عبد الفتاح المغربى ، و رمضان فهيم غريبة ، التخطيط الاستراتيجى بقياس الاداء لموازن ، المكتبة العصرية ، القاهرة ، 2006م
- مؤيد محمد الفضل وآخرون ، المحاسبة الإدارية ، قضايا معاصرة ، دار المسيرة ،
- ناظم حسن عبد السيد ، محاسبة الجودة ، مدخل تحليلي ، دار الثقافة ، عمان ، 2009
- نبيل محمد مرسى ، استراتيجيات الإدارة العليا ، المكتب الجامعى الحديث ، الاسكندرية ، 2006
- وائل محمد صبحي ادريس و طاهر محسن منصور الغالي ، اساسيات الاداء وبطاقة التقييم المتوزاي دار وائل ، عمان ، 2007
- أحمد يوسف دورين ، درجة ممارسة بطاقة الاداء المتوازن بوصفها أداة التخطيط الاستراتيجي في الجامعات الاردنية الخاصة ، مجلة الزرقاء والبحوث والدراسات الانسانية ، العدد الاول ، 2012م ، الاردن
- نضال محمد رضا الخلف وانعام محسن حسن زويلف ، التسعير بأستخدام التكلفة المستخدمة ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز ، الاقتصاد والادارة ، العدد الاول ، 2007م
- غالم كمال ، تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفق بطاقة الأداء المتوازن ، (المجلة الجزائرية ، 2020م الجزائر)
- مكارم محمد الأمين ، أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية ودورها في تقويم الأداء المالي ودعم الميزة التنافسية ، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراة في المحاسبة ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، 2021م .
- محمد حنفى نور تبيدى ، اثر الإدارة الاستراتيجية على كفاءة وفعالية الاداء رسالة دكتوراة الفلسفة فى ادارة الاعمال) ، جامعة النيلين ، الخرطوم .
- peter Wright ETAL strategic management: text and cases (Allyn and Bacon), 1992,

- Thomas H “strategic decisions analyses applied decion analyses and its role in the strategic management process: strategic management journal .1980,.
- david Allen “strategic decision support “management accounting .1996,