

إستخدام التكامل بين نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء وأسلوب محاسبة العميل لتدعيم دور المراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية – مع دراسة ميدانية

د. رشا على إبراهيم الفقي

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة- جامعة قناة السويس

المخلص :

هدفت الدراسة إلى إختبار إمكانية إستخدام التكامل بين نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء وأسلوب محاسبة العميل لتدعيم دور المراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية ، مما يساعد الشركات في تحقيق ميزة تنافسية مستدامة .

ولتحقيق أهداف الدراسة قامت الباحثة بعرض وتحليل أدبيات الفكر المحاسبي المتعلق بالإطار المفاهيمي لنظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء ، وأسلوب محاسبة العميل ، والمراجعة الإستراتيجية ، فضلاً عن تحليل العلاقة التأثيرية للتكامل بين نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء وأسلوب محاسبة العميل على تدعيم دور المراجعة الإستراتيجية لترشيد القرارات الإدارية ، كما قامت الباحثة بإجراء دراسة ميدانية في بيئة التصنيع المصرية لإستطلاع آراء عينة الدراسة وإختبار فروض البحث .

وقد أشارت نتائج الدراسة الميدانية إلى أن دلالة R^2 تؤكد أن المعلومات التي يوفرها التكامل بين نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء وأسلوب محاسبة العميل كمتغيرات مستقلة تدعم المتغير التابع ، الذي يشير إلى دور المراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية يكون بنسبة تفسيرية تبلغ ٤٨.٧% تدعم فيها المتغير التابع . ولذلك فقد أوصت الدراسة بضرورة الأخذ بمقترح التكامل بين نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء ، وأسلوب محاسبة العميل لغرض تدعيم دور المراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية ، لثبوت وجود تحسين نسبي عند إستخدام المعلومات المحاسبية التي يوفرها النموذج . وبحث إمكانية إدخال نظم محاسبية أخرى

إستخدام النظام بين نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء وأسلوب محاسبة العميل

د/ رشا على إبراهيم الفقي

تدعم المراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية ، لوجود نسبة كبيرة من بواقى النموذج المبحوث .

الكلمات الدالة : نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء ، أسلوب محاسبة العميل ، المراجعة الإستراتيجية ، ترشيد القرارات الإدارية.

Using The Integration Between Performance Focused Activity Based Costing And The Client's Accounting Method To Support The Role Of Strategic Audit in Rationalizing Administrative Decisions - with A field Study.

Abstract:

The study aimed to test the possibility of using Performance Focused Activity Based Costing and The Client's Accounting Method to support the role of The Strategic Audit in rationalizing Administrative decisions so as to assist companies in achieving a sustainable competitive advantage.

To achieve the goals of the study, The researcher presented and analyzed the literature of accounting thought related to the conceptual framework of the Performance Focused Activity Based Costing & the Method of Customer Accounting and The Strategic Audit, as well as an analysis of the impact relationship of integration between the Performance Focused Activity Based Costing and the Method of Customer Accountability to strengthen the role of The Strategic Audit to rationalize decisions Administrative, and the researcher conducted a field study in the

Egyptian manufacturing environment to seek the views of the study sample and test the hypotheses of the research.

The results of the study indicated that the significance of R^2 confirms that the information provided by the integration between Performance Focused Activity Based Costing and the Method of Customer Accountability as independent variables that support the dependent variable that indicates the role of The Strategic Audit in rationalizing administrative decisions have an explanatory rate of 48.7% in which the dependent variable is supported.

The study recommended the necessity of adopting a proposal for complementarity between Performance Focused Activity Based Costing and The Client's Accounting method for the purpose of strengthening the role of The Strategic Audit to rationalize administrative decisions because there is a relative improvement when using the accounting information provided by the model Examining the Possibility of introducing other accounting systems to generalize the strategic audit in rationalizing administrative decisions, Because there is a large percentage of the remaining sample

Keywords: Performance Focused Activity Based Costing (PFABC), Client Accounting Method, The Strategic Audit, Rationalization of Administrative Decisions.

القسم الأول

الإطار العام للبحث

أولاً: طبيعة المشكلة ودوافع الدراسة

تعتبر عملية إتخاذ القرارات من المهام الرئيسية لمنشآت الأعمال وتؤثر بطبيعتها على كافة الجوانب في المنشأة لفترات زمنية طويلة الأجل ، مما يجعلها تتسم بالمخاطرة . ولقد كان للمتغيرات المحلية والعالمية الحديثة في مختلف القطاعات وما صاحبها من تقدم ملحوظ في تقنيات الإنتاج والمعلومات العديد من الآثار على مختلف النواحي الإقتصادية للمنشآت ، وقد فرضت تلك المتغيرات العديد من التحديات على الإدارة العليا عند إتخاذها للقرارات الإستراتيجية ، حيث تؤثر هذه القرارات على كافة الأنشطة وعلى معدلات الربحية مما يستلزم الدقة في فحص ومراجعة القرارات الإستراتيجية لضمان سلامتها .

ولقد أدى التطور التكنولوجي والتغيرات السريعة في البيئة الداخلية والخارجية لمنشآت الأعمال ، وزيادة حدة المنافسة إلى حدوث تأثير كبير على الأنظمة المحاسبية بشكل عام وعلى أنظمة محاسبة التكاليف والإدارية بوجه خاص ، والتي أصبح من الواجب عليها أن توفر المعلومات المحاسبية الملائمة التي تحدد التوجه الإستراتيجي الأنسب للمنشأة وتعمل على ترشيد القرارات الإدارية. ومع كبر حجم المشروعات وتنوع الأنشطة وتعدد المنتجات في المشروع الواحد وتعدد عمليات التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات ، أدى ذلك إلى قيام المحاسبة الإدارية بتطوير مجموعة من الأدوات المتكاملة والتي تستخدم في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة وخفض التكلفة وزيادة الربحية في آن واحد (محاريق، ٢٠١٦) ، (Ghatebi,et al,2013) ، (عبد الدايم، ٢٠١٤) . ويضم مدخل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة مجموعة من الأساليب التي قد يستخدم إحداها منفرداً لدعم قرار محدد أو قد تستخدم معاً لدعم العملية الإدارية ككل عند تخطيط ورقابة تكاليف الأنشطة المرتبطة بتحقيق الأرباح في الأجل القصير وتدعيم القدرة التنافسية من خلال الإستراتيجيات ذات الأجل الطويل ، وتعني

الميزة التنافسية المستدامة الخصائص التي تميز المنشأة عن منافسيها بما يجعلها في مركز متقدم بإستمرار (Jariwala,2015). ولكي تتمكن المنشآت من تدعيم الميزة التنافسية المستدامة فإنها تحتاج إلى معلومات دقيقة وملائمة وتتوافر في الوقت المناسب ويقع على نظم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية عبء توفير هذه المعلومات (عباس، ٢٠١٩) ، (Tunji and Mojeed ,2013) .

وفي الأونة الأخيرة تزايدت أهمية المعلومات عن تكلفة خدمة العميل لتساعد المنشأة في التعرف على العملاء المربحين وغير المربحين لإتخاذ قرارات رشيدة ، بهدف تعظيم ربحية المنشأة ككل وتحقيق الميزة التنافسية (عبد اللطيف، ٢٠١٣). لذلك ظهر في الأدب المحاسبي مدخل المحاسبة عن العملاء كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية حيث تحولت نظرة المنشأة إلى العميل على أنه مصدر للتدفقات النقدية وأنه أصل من الأصول ، وتبرز أهمية محاسبة العميل من أنها تهدف إلى تعظيم العائد على الإستثمار في العميل وقيمة المنشأة ومن ثم تدعيم الميزة التنافسية المستدامة (نوار، ٢٠١٧)، (حسن، ٢٠١٢) . وقد كشف تحليل مجموعة الدراسات المحاسبية الميدانية التي أجريت لقياس مدى تطبيق هذا الأسلوب في مصر أن أسلوب تحليل ربحية العميل من أكثر الأساليب التي حصلت على درجات إدراك عالية (الليثي ، ٢٠١٧) . ورغم إعتراف هذا الأسلوب بأهمية قيمة العميل إلا أنه يواجه قصوراً واضحاً في بناء وتوليد قيمة من وجهة نظر السوق والعملاء حيث لم يسفر عن وضع أداة متكاملة تسعى إلى تعظيم قيمة العميل . (الغمري، ٢٠١٩)

ولقد تناول الأدب المحاسبي نماذج للتكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لتطوير الأداء وتحسين المركز التنافسي (موسى وآخرون، ٢٠١٩) . ويعتبر نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) منهج جديد لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة ، حيث يؤدي إلى وجود علاقة بين تلك التكاليف وبين المنتجات (الخدمات) النهائية ويقوم هذا النظام على مبدأ رئيسي وهو الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد ، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي سواء كان (وحدات منتج، خدمات، أو عملاء) ، ويتيح هذا

النظام القياس الدقيق لتكاليف الأنشطة التي لا ترتبط بعدد الوحدات المنتجة كما يتميز هذا المنهج بأنه منهج رقابي حديث يمكن من خلاله أن يميز المديرين بين الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة لمسمى التكلفة من منظور متكامل للشركة. (Al-Sanafawy,2013) ، (شحادة ، ٢٠١٦)

ولذلك فإن هناك أهمية للدور الذي يؤديه المراجع الإداري في مراجعة إستراتيجيات إدارة التكاليف وتحقيق الرقابة عليها ، ولكي تتمكن المراجعة الإستراتيجية من القيام بدورها بفعالية فإنها تحتاج إلى المعلومات التفصيلية الدقيقة في التوقيت المناسب ، وتحتاج أيضاً إلى أدوات التقييم الحديثة. وتأتي الدراسة لبيان كيف يمكن تدعيم دور المراجعة الإستراتيجية في ظل التكامل بين نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء و أسلوب محاسبة العميل ، وكيف يمكن أن يتعاون المراجع الإداري مع الإدارات المختلفة بالمنشأة لتخفيض الأنشطة غير الضرورية التي تقلل التكلفة الإجمالية ، مما يساعد في ترشيد القرارات الإدارية وتعزيز البيئة التنافسية للمنشأة .

ومن هنا تبرز مشكلة البحث في تحليل أثر إستخدام التكامل بين نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء وأسلوب محاسبة العميل لتدعيم دور المراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية ، وبناء على ماسبق يمكن بلورة مشكلة البحث في التساؤلات البحثية التالية :

تساؤل رئيسي : هل يؤدي التكامل بين نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء

(PFABC) وأسلوب محاسبة العميل إلى تدعيم دور المراجعة

الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية ؟

يتفرع منه عدة تساؤلات فرعية أخرى :

- ١- ما المقصود بنظام (PFABC) ، وأسلوب محاسبة العميل ؟ وما هي أهمية المعلومات التي يمكن أن يوفرها كلاً منهما للمراجعة الإستراتيجية ؟
- ٢- كيف يمكن تحقيق التكامل بين نظام (PFABC) وأسلوب محاسبة العميل ؟
- ٣- هل يؤدي التكامل إلى تحسين جودة المعلومات التكاليفية ؟

٤- هل يمكن الإستفادة من المعلومات الناتجة من تطبيق التكامل بين نظام (PFABC) ، وأسلوب محاسبة العميل لتدعيم دور المراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية ؟

ثانياً : أهداف البحث

في ضوء مشكلة البحث يتمثل الهدف الرئيسي في تحليل أثر التكامل بين نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء وأسلوب محاسبة العميل على تدعيم دور المراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية ، ويتفرع من هذا الهدف مجموعة من الأهداف الفرعية تتمثل في :

- ١- تحليل العلاقة بين نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء ، أسلوب محاسبة العميل ، والمراجعة الإستراتيجية في ضوء الدراسات المحاسبية ذات الصلة بموضوع البحث .
- ٢- وضع إطار متكامل للتكامل بين نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء وأسلوب محاسبة العميل ، من أجل تحسين جودة المعلومات التكاليفية .
- ٣- تحديد إمكانية الإستفادة من المعلومات الناتجة من التكامل في تدعيم دور المراجعة الإستراتيجية لترشيد القرارات الإدارية.
- ٤- دراسة مدى توافق وإختلاف النتائج العملية للدراسة مع نتائج الدراسات المحاسبية ذات الصلة في توضيح العلاقة بين متغيرات الدراسة .

ثالثاً: أهمية البحث

يكتسب البحث أهميته العلمية والعملية من خلال :

- ١- ندرة الدراسات المحاسبية التي تناولت بشكل مباشر، وتفصيلي التكامل بين نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء وأسلوب محاسبة العميل ، وأثر هذا التكامل على تدعيم دور المراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية.
- ٢- تساهم هذه الدراسة في الأدب المحاسبى كونها تستخدم في تحسين جودة

- المعلومات التكاليفية من خلال التعرف على نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء ، والذي بتكامله مع أسلوب محاسبة العميل سوف يفرز نوعية من المعلومات تساعد في الحد من أخطاء التوصيف والتجميع والقياس .
- ٣- تعاطم دور المراجع الإداري في تقديم الرأي الإستراتيجي للمنشأة ، بما يسهم في تخفيض حجم التهديدات والمخاطر الإستراتيجية المسببة لفقدان المنشأة للمزايا التنافسية .
- ٤- تحاول هذه الدراسة تقديم دليل من البيئة المصرية عن الفوائد التي يمكن تحقيقها من التكامل بين نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء وأسلوب محاسبة العميل ، وكيفية الإستفادة من الآثار الإيجابية لهذه العلاقة في تلبية إحتياجات الإدارة من المعلومات لتدعيم القرارات الإستراتيجية بالشركة .

رابعاً: منهج البحث

إعتمدت الباحثة في تحديد منهج البحث على المزج بين كلاً من المنهج الإستقرائي والمنهج الإستنباطي وذلك من خلال :

- أسلوب الدراسة النظرية : حيث قامت الباحثة بإستعراض جوانب المشكلة محل الدراسة معتمدة على عدد من الدراسات السابقة التي تمت في هذا المجال ، وذلك للتوصل إلى إطار عام لكيفية تدعيم دور المراجعة الإستراتيجية لترشيد القرارات الإدارية في ظل التكامل بين نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء وأسلوب محاسبة العميل .
- أسلوب الدراسة الميدانية : إعتمدت الباحثة في إجراء الدراسة الميدانية على إستمارة الإستقصاء المصممة لهذا الغرض ، وتم توزيعها على محاسبي التكاليف ، المحاسبين الإداريين ، المراجعين الإداريين في الشركات الصناعية ، والأكاديميين وتم إستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لإختبار فروض البحث وتحليل النتائج ، بهدف الوصول إلى نتائج قابلة للتعميم والحكم على واقع الممارسة العملية في مصر.

خامساً: حدود البحث

وفقاً لأهداف البحث ومشكلته تقتصر الحدود الجغرافية للدراسة على الشركات الصناعية بمدينة العاشر من رمضان ، والمناطق الصناعية بمحافظة الإسماعيلية .

سادساً : تنظيم البحث

في إطار مشكلة البحث وأهميته وتحقيقاً لأهدافه ، ووفقاً للمنهج المتبع ، تم تقسيم هذا البحث إلى ستة أقسام على النحو التالي :

القسم الأول: الإطار العام للبحث .

القسم الثاني: تحليل الدراسات السابقة والفجوة البحثية وبناء الفروض .

القسم الثالث: طبيعة العلاقة التكاملية بين نظام (PFABC) وأسلوب محاسبة العميل.

القسم الرابع: إنعكاس التكامل بين نظام (PFABC) وأسلوب محاسبة العميل على المراجعة الإستراتيجية وترشيد القرارات الإدارية.

القسم الخامس: تحليل نتائج الدراسة الميدانية وإختبار الفروض.

القسم السادس : النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية .

القسم الثاني

تحليل الدراسات السابقة والفجوة البحثية وبناء الفروض

قدمت الدراسات السابقة عدداً من التأكيدات التي يمكن أن توفر مساراً منطقياً لفهم طبيعة العلاقة بين نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء، وأسلوب محاسبة العميل ، والمراجعة الإستراتيجية ، وسيتم تناول تلك الدراسات على النحو التالي:

أولاً: الدراسات التي تناولت طبيعة نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء (PFABC)

- تناولت دراسة (الحمروني، ٢٠١٦) دور نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في تحسين الأداء التنافسي بالمنشأة ، وتم التطبيق على صناعات البتروكيماويات بلبيبا من خلال دراسة ميدانية ، كما عرضت الدراسة الدور الذي يؤديه نظام (PFABC) في خفض التكلفة ومراقبة الموارد ومن ثم تحسين الأداء، وتوصلت الدراسة إلى أن نظام (PFABC) يعمل على تحسين الأداء التنافسي من خلال إدارة أفضل للطاقة الزائدة والإستغلال الأمثل لموارد المنشأة ، وتحليل الأنشطة والتعرف على الأنشطة المضيئة وغير المضيئة للقيمة وإعادة هيكلة الأنشطة ، بما يؤدي إلى تدفق العمل بشكل يحقق أقل وقت وأقل تكلفة وتخفيض وقت الإستجابة لطلب العملاء وترجمة الفاقد إلى تكاليف، والعمل على تخفيض هذه التكاليف.

- إستهدفت دراسة (Whitehouse, 2018) تقييم نظم التكاليف في المستشفيات وتحديد أفضل النظم التي يمكن تطبيقها ، وتوصلت الدراسة إلى أن نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء يوفر تخصيص أدق للتكاليف ، كما أنه يوفر ستة مقاييس لقياس إنحرافات أداء الأنشطة وأن نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء هو الأنسب في المستشفيات كبيرة الحجم.

- وأشارت دراسة (السيد ، ٢٠١٩) إلى إمكانية إستخدام نظام تحديد التكلفة على

أساس النشاط المرتكز على الأداء في تدعيم إستراتيجية زيادة التكلفة ، بما يساعد الشركات في تحقيق ميزة تنافسية في الأسواق مستخدماً عينه من الشركات المصرية لإختبار مدى ملائمة نظام التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء في تعزيز إستراتيجية زيادة التكلفة في البيئة المصرية، وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء يساعد في تدعيم إستراتيجية زيادة التكلفة عن طريق التخصيص الدقيق للتكاليف ، وذلك من خلال توفير معلومات تساعد في تحسين كفاءة وفعالية أداء الأنشطة بغرض تخفيض التكاليف وأن تلك المعلومات تزيد منفعتها كثيراً عن تكلفة تشغيلها.

- هدفت دراسة (Mohsenei and vafaei, 2019) إلى إستكشاف وتحديد أولوية العوامل الأكثر تأثيراً على الجيل الثالث لمدخل حساب التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC)، وذلك بإستخدام دراسة الحالة بالتطبيق على مستشفى نمازي بمدينة شيراز بإيران ، وتوصلت الدراسة إلى أن المؤشر الإقتصادي معبراً عنه بالهيكل الحالي للتكاليف له أكبر تأثير على مدخل حساب التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) ، في حين كان المؤشر التنظيمي له أقل تأثيراً على مدخل حساب التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء ، ويؤكد ذلك على أن هيكل التكاليف الحالية وحدثة نظام التكاليف والموارد الفعلية المستخدمة في كل نشاط هي العوامل الأكثر تأثيراً على الجيل الثالث لمدخل حساب التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء.

- وسعت دراسة (Ali, 2019) إلى إختبار دور نظام التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) في تحسين الإنتاجية وتقييم أداء الشركة العامة لصناعة الإطارات في العراق، وتستكشف الدراسة مدى جدوى إستخدام (PFABC) في رفع إنتاجية الشركة وتقييم مستوى أدائها، وتوصلت الدراسة إلى أن البيئة الصناعية العراقية تدعم إمكانية تنفيذ هذا المدخل ، حيث سوف تتمكن الشركة من تحقيق العديد من المزايا والمنافع ومنها خفض التكاليف ، رفع معدلات

الإنتاجية ، وتحسين عملية تقييم الأداء. وبالتالي فإن نظام PFABC يلعب دوراً فعالاً في تحسين الإنتاجية وتقييم الأداء.

- أشارت دراسة (Hassoun, 2019) إلى بيان مفهوم ومزايا نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) وإنعكاس تطبيقه لتحقيق التميز المؤسسي في البيئة العراقية، وتم إجراء دراسة حالة على مصرف بابل لبيان مدى إمكانية التطبيق بما يحقق التميز المؤسسي ويخدم أهداف المصرف . وتوصلت الدراسة إلى أن نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء يتمكن من مساعدة المصرف من تحقيقه للتميز المؤسسي من خلال تسهيل عقد المقارنات بين مراكزه الفرعية، وتحديد المراكز التي تحقق أعلى الأرباح وأقل الانحرافات . ولذلك فإن هناك ضرورة لتطبيق نظام (PFABC) في المصرف لما يوفره من مزايا في توجيه الأداء، وكذلك ضرورة الأخذ بالأسباب التي أدت إلى حدوث الانحرافات سواء كانت مفضلة أو غير مفضلة، لأن وجود الانحراف دليل على عدم كفاءة الأداء.

ثانياً : الدراسات التي تناولت أبعاد أسلوب محاسبة العميل

- قامت دراسة (Al-Mawali and Lam, 2016) باختبار العلاقة بين محاسبة العميل وعدم التأكد البيئي، وتختبر الدراسة تأثير إستخدام معلومات محاسبة العميل على أداء الشركات، وتحدد التأثير الوسيط لعدم التأكد البيئي المدرك على العلاقة بين معلومات محاسبة العميل وأداء الشركات ، وتستخدم الدراسة المدخل الوصفي التحليلي بإستخدام قوائم الإستبيان الموزعة على عينة تتكون من ٩٧ مفردة من المديرين. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة قوية وذات دلالة إحصائية بين إستخدام معلومات محاسبة العميل وعدم التأكد البيئي المدرك، وتبين النتائج وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لإستخدام معلومات محاسبة العميل على الأداء التنظيمي، وأن هناك تأثير وسيط لعدم التأكد البيئي المدرك على العلاقة بين معلومات محاسبة العميل والأداء التنظيمي.

- هدفت دراسة (Ussahawanitchakit, 2017) إلى التعرف على محاسبة العميل كأحد المداخل القيمة للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية ، وإختبار تأثيرات محاسبة العملاء على أداء المنشآت الفندقية العاملة في تايلاند، وتستخدم الدراسة المدخل الوصفي التحليلي بإستخدام البيانات من عينة تتكون من ١٨٣ منشأة فندقية من المنشآت العاملة في تايلاند ، وتوصلت الدراسة إلى أن تحليل ربحية العميل وإدارة أصول العملاء لها تأثير ذو دلالة إحصائية على العلاقات مع العملاء وأداء المنشأة ، وأن تحليل قيمة حياة العميل ليس لها علاقة ذات دلالة إحصائية بأداء المنشأة ، كما أظهرت الدراسة وجود علاقة قوية بين علاقات العملاء وإستجابة العملاء ورضا العملاء وقبول العملاء وأداء المنشأة.

- وإستهدفت دراسة (Ng and Wood, 2018) التعرف على قدرات وإمكانيات محاسبة العميل في القطاع الخدمي، حيث تعرفت الدراسة على المدخل المنطقي السائد في القطاع الخدمي عند تطبيق محاسبة العميل، وتتناول الدراسة الإنتقادات التي وجهت لمحاسبة العميل بسبب تركيزها الشديد على الأرقام مما يجعلها تضحي بدورها الرقابي ودورها في التبسيط على العملاء بدلاً من تسهيل مشاركة العملاء ، وتقترح الدراسة الأساليب الملائمة للتعبير بصورة أفضل عما يشتره العملاء وسبب قيامهم بذلك وكيفية خدمتهم بصورة أفضل بإستخدام محاسبة العميل ، وتوصلت الدراسة إلى أن تقنيات محاسبة العميل تتوافق مع وجهة نظر العلاقات مع العملاء الموجهة بالمنفعة، وأنه توجد علاقة توافقية ضعيفة بين تقنيات محاسبة العميل ووجهات نظر العملاء فيما يتعلق بالتركيز على المخرجات بدلاً من النتائج ، وإغفال دور العميل في خلق القيمة المشتركة والفشل في التعرف على الأوضاع والظروف البيئية للقطاع الخدمي، وتؤكد نتائج الدراسة على أن تطبيق تقنيات وأدوات محاسبة العميل على نحو فعال وصحيح يدعم خدمة العميل بالصورة المثلى ويقلل من المشكلات التي تحدث بسبب التطبيق الخاطئ لمحاسبة العميل.

- حاولت دراسة (Bonacchi and Perego, 2019) التعرف على الآراء

والإحصائيات حول تبنى مقاييس وتحليلات العملاء وإستخدامها في عملية صنع القرار والرقابة الإدارية وأغراض إعداد التقارير الخارجية، حيث تقوم الدراسة أولاً بمراجعة البحوث التي أجريت في مجالي المحاسبة والتسويق حول محاسبة العميل ، وتم إجراء المسح الإلكتروني على عينه تتكون من ٣٠٠ مفردة من الشركات العاملة في الولايات المتحدة الأمريكية ، وتوصلت الدراسة إلى أن مدى إنتشار بيانات العملاء يختلف بصورة ذات دلالة إحصائية بحسب نوع المقاييس المستخدمة، مع كون المقاييس التقليدية لها مستوى مرتفع من الإختراق والإستخدام مقارنة بتحليلات العملاء الحديثة مثل قيمة حياة العميل وقيمة العميل كأحد أصول الشركة، وتشير نتائج الدراسة إلى أن إستخدام التحليلات التنبؤية المرتكزة على العملاء في النظم المحاسبية لا يزال في مراحله الأولى وتتوقف نتائجه وتأثيراته على المنشأة ومدى ملائمتها مع مقاييس العملاء الجديدة في هيكلها التنظيمي ، كما أن المقاييس التقليدية لمحاسبة العميل لا تزال هي السائدة والمستخدمه ولها واسع الإنتشار في المنشآت محل الإختبار وتحقق نتائج بالغة الأهمية.

- كما قامت دراسة (عباس، ٢٠١٩) بالتعرف على دور أبعاد محاسبة العميل في تدعيم الميزة التنافسية المستدامة في القطاع المصرفي، وتوصلت الدراسة إلى أن محاسبة العميل تساعد البنك على إتخاذ القرارات الإدارية بشكل سليم وخاصة المتعلقة بشأن إختيار العميل وإرضائه وإشباع رغباته ، والعمل على تعزيز العلاقة بين العميل والبنك وزيادة قيمة العميل ، والوصول إلى ما يعرف بعملية مدى الحياة لأنها تتضمن مجموعة من الأساليب المحاسبية ذات التوجه الإستراتيجي التي تركز على البيئة التنافسية لدعم إستراتيجية التركيز على العميل ، مما يؤدي إلى تدعيم الميزة التنافسية المستدامة.

- وهدفت دراسة (Azmi and Suriyanti , 2020) إختبار تأثير محاسبة العميل والتوجه بالعمل على الأداء التنظيمي، وتتعرف الدراسة على تأثير محاسبة العميل كإحدى تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على أداء المنظمة، وتستخدم

الدراسة المدخل الوصفي التحليلي بإستخدام البيانات المحاسبية التي تم تجميعها من عينة تتكون من ٨٥ منشأة من المنشآت الصغيرة والمتوسطة ومتناهية الصغر بإندونيسيا، وتوصلت الدراسة إلى أن محاسبة العميل كإحدى تقنيات وأدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لها تأثيرات ذات دلالة إحصائية على أداء المنظمة، وتشير النتائج إلى أن هناك تأثير مشترك لمحاسبة العميل والتوجه بالعملاء على أداء المنظمة.

- حاولت دراسة (Holm and Ax, 2020) إختبار التأثير التفاعلي لشدة المنافسة على خدمة العملاء وعلى تطور محاسبة العميل ، وتستكشف الدراسة ما إذا كانت هناك علاقة إيجابية أم سلبية بين شدة المنافسة والمنافسة على خدمة العملاء من جانب وتطور محاسبة العميل من جانب آخر، وتستخدم الدراسة المدخل الوصفي التحليلي بإستخدام بيانات ٢٠٩ مفردة من المنشآت السويدية والدنماركية ، وتوصلت الدراسة إلى أن شدة المنافسة ترتبط بعلاقة إيجابية أو سلبية بتطور محاسبة العميل ، وتتوقف إيجابية أو سلبية العلاقة على المدى الذى إليه تفصل وتضبط الشركات أنشطتها وعروضها بما يحقق الإحتياجات الفردية للعميل المشارك في النوع المحدد من المنافسة والذي يطلق عليه المنافسة على خدمة العملاء ، وأنه في حالة إرتفاع المنافسة على خدمة العملاء ، تكون هناك علاقة إيجابية بين شدة المنافسة وتطور محاسبة العميل، وعلى النقيض في حالة إنخفاض المنافسة على خدمة العملاء، تكون العلاقة سلبية بين شدة المنافسة وتطور محاسبة العميل.

ثالثاً: الدراسات التي تناولت المراجعة الإستراتيجية وتحقيق الميزة التنافسية المستدامة

- هدفت دراسة (Sompong,et al, 2015) إلى إستكشاف طبيعة العلاقة بين عملية المراجعة الشاملة الإستراتيجية ومستوى أداء عملية المراجعة، ويقدم البحث المدخل الجديد لعملية المراجعة الشاملة الإستراتيجية والذي يرتبط بأداء عملية المراجعة ، وتوصلت الدراسة إلى أن عملية المراجعة الشاملة الإستراتيجية تتكون

من خمسة أبعاد وهي كفاءة تخطيط عملية المراجعة ، تكامل تحليل مخاطر المنشأة، توزيع موارد المراجعة ، إستخدام أفضل أساليب المراجعة ، وتنفيذ المراجعة مدعومة بالتكنولوجيا. وتبين نتائج الدراسة أن كل بعد من هذه الأبعاد يرتبط بعلاقة وثيقة بتميز ممارسة عملية المراجعة وجودة تقرير المراجعة ومصداقية معلومات المراجعة ونجاح عملية المراجعة ، وتستننتج الدراسة وجود علاقة قوية بين عملية المراجعة الشاملة الإستراتيجية وأداء عملية المراجعة.

- قامت دراسة (Ratanasongtham and Ussahawanitchakit, 2015) بإختبار تأثير تخطيط المراجعة الإستراتيجية على جودة عملية المراجعة، وإختبار التأثيرات الوسيطة لكفاءة المراجعة وتميز المراجعة وفعالية المراجعة في العلاقة بين تخطيط المراجعة الإستراتيجية وجودة المراجعة. وتستخدم الدراسة المدخل الوصفي التحليلي بإستخدام البيانات المسحية التي تم تجميعها بالإعتماد على قوائم الإختيار من عينة من المحاسبين القانونيين في تايلاند، وتوصلت الدراسة إلى أن أربعة من أبعاد تخطيط المراجعة الإستراتيجية الخمسة وهي (تقييم نظام الرقابة الداخلية ، تقييم مخاطر الأعمال ، توزيع موارد المراجعة ، وتحديد أسلوب المراجعة) لها تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية على نتائج عملية المراجعة، وتشير نتائج الدراسة إلى أن نتائج عملية المراجعة لها تأثير إيجابي على جودة عملية المراجعة. وتبين نتائج الدراسة أن رؤية المراجعة وبيئة المراجعة تتغير كأسس رئيسية لتخطيط المراجعة الإستراتيجية.

- إستهدفت دراسة (Choi et al, 2018) إختبار تسعير أتعاب المراجعة من قبل المراجعين في الشركة الأم (أي المراجع الرئيسي) وذلك عندما يشارك المراجعين الآخرين غير المنتسبين للمراجع الرئيسي في عملية مراجعة القوائم المالية للمجموعة، وتختبر الدراسة أيضا تأثير التبني الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على تسعير المراجعة الإستراتيجية للمراجع الرئيسي ، وتستخدم الدراسة المدخل الوصفي التحليلي بإستخدام البيانات من كوريا في فترة ما قبل وما

بعد تبني معايير التقارير المالية الدولية، وتوصلت الدراسة إلى أنه في فترة ما قبل تبني الـ IFRS، كانت أتعاب المراجعة الإستراتيجية لدى المراجع الرئيسي ترتبط سلبياً بنسبة الأصول الكلية أو المبيعات للشركات الفرعية التابعة للشركة الأم التي تتم مراجعتها بواسطة المراجعين الآخرين. ولكن في فترة ما بعد تبني الـ IFRS أصبحت هذه العلاقة بين أتعاب المراجعة ومشاركة المراجعين الآخرين علاقة سلبية أو ليست ذات دلالة معنوية، مما يقترح أن تبني الـ IFRS يقيد السلوك الإستراتيجي للمراجعين في تسعير أتعاب المراجعة، لأن تبني الـ IFRS يؤدي إلى رفع تعقيد المراجعة والمخاطر المرتبطة بمشاركة المراجعين الآخرين.

- تناولت دراسة (علي و عثمان، ٢٠١٨) أثر المراجعة الاستراتيجية على المزايا التنافسية للمنشآت الصناعية، وبيان دور المراجعة الإستراتيجية في تحقيق جودة المنتج، والتعرف على دور المراجعة الإستراتيجية في تحقيق رضا العملاء ودراسة أثر المراجعة الإستراتيجية في تخفيض سعر المنتج، وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعة الإستراتيجية تساعد في تحسين أداء المنشآت الصناعية ودعم خبراتها في إبتكار المميزات التنافسية، والإستعداد لمعالجة التغيرات، وذلك من خلال إجراءات الرصد والمتابعة والفحص والتصحيح وأن عملية المراجعة الإستراتيجية تتولى تحديد وتدبير معايير وأسس وأدوات المتابعة لتقويم الأداء بالمنشأة الصناعية، كما تساعد المراجعة الإستراتيجية في تحقيق الأداء المستهدف للمنشأة الصناعية وتقليل التكلفة مما يزيد رضا العملاء، وكذلك تخفيض سعر بيع المنتج.

- تناولت دراسة (Mohammad, 2019) تحديد ماهية المراجعة الإستراتيجية في القطاع العام فضلاً عن واقع الخطط الإستراتيجية والمراجعة الإستراتيجية في العراق، ويفترض البحث أن هناك قصور في مستوى اعتماد وتطبيق المراجعة الإستراتيجية في العراق رغم الحاجة إلى إعتماده بشكل كبير، وإستخدمت الدراسة المدخل الوصفي والمنهج التحليلي في هذا البحث حيث يقوم البحث بدراسة وتحليل الخطة الوطنية للتنمية ٢٠٢٢-٢٠١٨ فضلاً عن الخطة السابقة وطريقة تقييمها،

وقد توصلت الدراسة إلى إستجابة ديوان الرقابة المالية لهذا التطور في إدارة الدولة بالتوجه إلى إدخال المراجعة الإستراتيجية ضمن أعماله، الأمر الذي سيسمح بتطبيق المراجعة الاستراتيجية إلى جانب المراجعة المالية التقليدية ومراجعة الأداء والذي يقوم به ديوان الرقابة المالية، وبذلك يقوم بتغطية كامل دوره في إستخدام أموال الموازنة من التخطيط إلى الوصول إلى النتائج النهائية.

- هدفت دراسة (Hansen et al, 2019) إلى إختبار ما إذا كان إشراف لجنة المراجعة يحد من السلوك الإنتهازي للمراجع ، وتستكشف الدراسة طبيعة العلاقة بين الخبرة المحاسبية للجنة المراجعة وسلوك المراجع الإستراتيجي، وتفترض الدراسة أن الخبرة المحاسبية للجنة المراجعة يجب أن تقلل مستويات عدم تماثل المعلومات بين المراجع والعميل والتي تكون موجهة بالتعقيدات المحاسبية وتعقيدات المراجعة، وتستخدم الدراسة البيانات من آراء المراجعين حول الرقابة الداخلية وإعادة صياغة القوائم المالية، وأتعاب المراجعة ، والمعلومات الأخرى المرتبطة بالمراجع من قاعدة بيانات Audit Analytics ، وتوصلت الدراسة إلى أن الخبرة المحاسبية للجنة المراجعة تخفض قدرة المراجعين على رفع أتعاب المراجعة بصورة مبالغ فيها . وأنه عندما يتوافر للجنة المراجعة الخبرة المحاسبية الكافية يضمن عملاء المراجعة الحصول على إمتيازات في أتعاب المراجعة عندما تؤدي التغييرات في المعايير المهنية إلى خفض جهد المراجعة. وبالتالي توجد علاقة قوية بين الخبرة المحاسبية للجنة المراجعة وخفض سلوك المراجع الإستراتيجي.

- حاولت دراسة (الخرينج، ٢٠١٩) تحليل دور المراجعة الإستراتيجية كأحد المداخل الإدارية الحديثة التي يمكن أن يستعين بها مدراء البنوك الكويتية لتدعيم القدرة التنافسية لتلك البنوك، وتتضمن المراجعة الإستراتيجية قيام مدراء البنوك بالمراجعة لكل العوامل الإستراتيجية ومدى حوكمة البنوك والتحليل البيئي بشقيه الداخلي والخارجي ، وبناء البدائل الإستراتيجية وتنفيذ الإستراتيجيات إنتهاءً بالتقييم والرقابة الإستراتيجية للأداء الإستراتيجي للبنك، وتوصلت الدراسة إلى

ضرورة التركيز على عملية المراجعة الإستراتيجية لما لها من تأثير على تحسين قدرتها التنافسية ، وأن التركيز على عملية تنفيذ الإستراتيجيات يؤثر على تكلفة الخدمة ، وأن حوكمة البنك لها دور رئيسي في جدارة تقديم الخدمة ، وأخيراً فإن للتحليل البيئي الداخلي أثر في سرعة تقديم البنوك لخدمات جديدة للسوق.

- أشارت دراسة (عز الدين و حسين، ٢٠١٩) إلى أثر المراجعة الإستراتيجية في تطبيق أسس الرقابة المالية في الوحدات الحكومية بالسودان، حيث قامت الدراسة بتحليل أسس الرقابة المالية وأثرها الإيجابي عند تطبيق عملية المراجعة الإستراتيجية عليها ، بجانب التعرف على مفهوم المراجعة الإستراتيجية والتي أصبحت ضرورة في ظل المتغيرات والعوامل المؤثرة على أداء الوحدات المالية والحكومية، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك إلتزام في تطبيق أسس الرقابة المالية بالوزارة كما أن التقارير المالية التي تنتجها الوزارة ملائمة ومعيرة عن الأداء المالي.

رابعاً: تحليل الدراسات السابقة وإظهار الفجوة البحثية

- مايميز الدراسة الحالية :

- ١- إلتفاق الدراسات السابقة على ضرورة تبني الشركات لإحدى الإستراتيجيات التي تأخذ في الإعتبار ظروف المنافسة .
- ٢- وجود إنتقادات لنظم التكاليف السابقة ، وظهور نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء ، والذي يهتم بتقييم الأداء وتعزيز القدرة التنافسية .
- ٣- تعد هذه الدراسة هي الأولى التي تدرس مدى فعالية التكامل بين نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء وأسلوب محاسبة العميل لتدعيم دور المراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية .
- ٤- إن البيئة المصرية لها طبيعة خاصة وليس بالضرورة أن تعمم النتائج التي توصلت إليها الدراسات السابقة في الدول الأخرى على مصر .

- الفجوة البحثية في مجال العلاقة بين المتغيرات البحثية :

- أشارت بعض الدراسات إلى النتائج التي تفيد بأهمية تطبيق نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء في دعم إستراتيجية زيادة التكلفة ، مثل دراسة **Mohsenei (2019, and vafaei)** التي تشير إلى تأثير هيكل التكاليف الحالية والموارد الفعلية المستخدمة في كل نشاط على نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء، ودراسة (**Ali, 2019**) التي تفيد بجدوى إستخدام نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء في رفع إنتاجية الشركات وتقييم مستوى أدائها ، ودراسة **Hassoun (2019)** التي أفادت بإمكانية تحقق التميز المؤسسي في المصارف التي تستخدم نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء، وتتفق دراسات (السيد، ٢٠١٩) ، (الحمروني، ٢٠١٦) ، (**Whitehouse, 2018**) في أن تطبيق نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء يساعد في تدعيم إستراتيجية زيادة التكلفة عن طريق التخصيص الدقيق للتكاليف ، وتحسين الأداء التنافسي من خلال إدارة أفضل للطاقة الزائدة والإستغلال الأمثل للموارد.

- وفي إتجاه آخر إتفقت الدراسات على أن أسلوب محاسبة العميل يمثل أحد تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية التي لها تأثير على أداء المنظمة، حيث أشارت دراسات (**Azmi and Suriyanti, 2020**) ، (**Ussahawanitchakit, 2017**) إلى التأثير المشترك لمحاسبة العميل والتوجه بالعملاء على أداء المنظمة، وتوصلت دراسة (**Holm and Ax, 2020**) إلى ارتباط شدة المنافسة بتطور محاسبة العميل، وذكرت دراسة (**Bonacchi and Perego, 2019**) أن المقاييس التقليدية لمحاسبة العميل هي التي لها إنتشار واسع في المنشآت محل الإختبار في الولايات المتحدة. وإتفقت دراستي (**Ng and Wood, 2018**) ، (عباس ، ٢٠١٩) على أن محاسبة العميل تساعد البنك في إتخاذ القرارات الإدارية مما يدعم الميزة التنافسية المستدامة ، وأشارت دراسة (**Al-Mawali and Lam, 2016**) إلى تأثير عدم التأكد البيئي المدرك على العلاقة بين معلومات محاسبة العميل والأداء التنظيمي .

- ومن ناحية أخرى إتفقت جميع الدراسات السابقة مثل دراسات **Mohammad (2019)** ، (Hansen, et al,2019)، (عز الدين و حسين ، ٢٠١٩)، (Choi et al ,2018)، (الخرينج ، ٢٠١٩)، (علي و عثمان ، ٢٠١٨)، (Ratanasongtham and Ussahawanitchakit ,2015)،

(Sompong, et al ,2015) ، بشأن ضرورة التركيز على عملية المراجعة الإستراتيجية لما لها من تأثير على تخفيض التكلفة ، وتحسين القدرة التنافسية للمنظمة وزيادة رضا العملاء .

خامساً : بناء الفروض البحثية

بناء على إستقراء وتحليل الدراسات السابقة والفجوة البحثية بين متغيرات الدراسة يمكن صياغة الفروض التالية:

- ١- لا يوجد إختلاف معنوي ذو دلالة إحصائية بين آراء مفردات العينة حول أهمية المعلومات التي يوفرها نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) للمراجعة الإستراتيجية .
- ٢- لا يوجد إختلاف معنوي ذو دلالة إحصائية بين آراء مفردات العينة حول أهمية المعلومات التي يوفرها أسلوب محاسبة العميل للمراجعة الإستراتيجية .
- ٣- لا تؤثر العلاقة التكاملية بين نظام (PFABC) وأسلوب محاسبة العميل على تدعيم دور المراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية .

القسم الثالث

طبيعة العلاقة التكاملية بين نظام (PFABC) وأسلوب محاسبة العميل

مع تزايد حاجة إدارة المنشآت إلى المعلومات الملائمة لتحقيق توجهاتها الإستراتيجية وتحسين الأداء ، أصبحت هناك ضرورة لإجراء التكامل بين أسلوبين أو أكثر من أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لإفراز نوعية جديدة من المعلومات تدعم القرارات .

وسوف تتناول الباحثة في هذا القسم التكامل بين نظام (PFABC) وأسلوب محاسبة العميل كما يلي :

أولاً : نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) – إطار مفاهيمي

ظهر الجيل الثالث من نظام التكاليف على أساس النشاط لمواجهة الإنتقادات التي تعرض لها نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت وعرف بإسم نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء، وهو نظام جديد يوفر معلومات متكاملة يمكن إستخدامها في رقابة الأداء وتحقيق مزيد من التطوير على نظم التكاليف على أساس النشاط التقليدي ، ويهتم هذا النظام بقياس التكاليف إلى جانب إهتمامه بتقييم الأداء لتعزيز القدرة التنافسية للمنظمة ، وتمتد فلسفة هذا النظام لتشمل الإهتمام بتحديد سلوك الموارد الفعلية وفقاً لموضوع القياس التكاليفي في نوعين من الموارد هما الموارد المرنة والملزمة.(السيد، ٢٠١٩)،(شاهين، ٢٠١٨)، (Kowsari, 2014).

وقد قدم (Namazi, 2009) نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء كمنهجية تسمح بمرونة أكبر في الإختيار بين الموارد الأساسية التي تعكس علاقة سببية أفضل مع موضوع القياس التكاليفي .

ويتميز نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء بعدة خصائص تتمثل في:
(الحمروني، ٢٠١٦)

- توفير الأساس اللازم لبرامج التحسين المستمر من أجل الحفاظ على القدرة

- التنافسية ، وزيادة الحصة السوقية ، وذلك من خلال توفير معلومات حول الأنشطة وتحليل الأنشطة .
- المرونة في قياس طاقة الموارد سواء كانت مرنة أو ملزمة .
 - توفير معلومات عن الإنتاجية بمكوناتها المتمثلة في الكفاءة والفعالية .
 - توفير الآلية المناسبة لتقييم الأداء الفعلي ومقارنته بشكل أفضل مع الأداء المخطط ، مما يزيد من كفاءة وفعالية الإدارة في إستغلال الموارد وتحقيق الأهداف الإستراتيجية .
 - التركيز في تحليل الإنحرافات على المرحلة الأولى لتخصيص التكاليف التي تبدأ من الموارد إلى الأنشطة، وسوف ينشأ عن ذلك نوعين من الإنحرافات ناتجة من الموارد المرنة والملزمة ويتحقق التخصيص الدقيق للتكاليف عن طريق (الإهتمام بتطبيق العلاقات السببية من خلال التركيز على مرحلة تحديد الأنشطة ، تتبع تكاليف الموارد للأنشطة ، وإستخدام مسببات موارد تعكس علاقة السبب والنتيجة مع موضوع القياس التكاليفي- تقليل خطأ التخصيص من خلال إستخدام مسببات موارد متعددة – الإهتمام بمشكلة عدم تجانس الأنشطة وتقديم الحلول لها مما يقلل من خطأ التجميع – متابعة سلوك التكاليف وتقسيمها إلى مرنة وملزمة ، مما يؤدي إلى تحديد أكثر دقة للتكاليف – إظهار الطاقة المستغلة وغير المستغلة بصورة واضحة للمديرين) .
- ويرى (سند ، ٢٠١٢) بأن هذا النظام يساهم في توفير المعلومات اللازمة للرقابة وتقويم الأداء بشكل كامل ، تنوع محركات التكلفة ، وأنه أبقى على المرحلة الخاصة بتحديد الأنشطة، كما أنه توجه إليه مجموعة من الإنتقادات تتمثل في أنه لا يمكن تقدير مدخلات النظام سريعاً، لا يتم تحديث النموذج بسهولة ليعكس التغيرات في العمليات وتنوع الأوامر والإختلاف في تكاليف الموارد ، وأنه أكثر تكلفة من النماذج الأخرى لتنوع محركاته وإستخدامه في قياس تكلفة كل نشاط فعلياً ومعيارياً .

ويتضمن نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء مجموعة خطوات لإنشاء نظام معلومات متكامل وهي : (خطاب, ٢٠١٣) ، (السيد ، ٢٠١٩)

- تحديد الأنشطة الرئيسية : وترجع أهمية هذه الخطوة إلى أن تحديد الأنشطة يمثل العنصر الرئيسي في نظام التكاليف على أساس النشاط والذي يتم على أساسه رسم خريطة الأنشطة ، كذلك فإن طبيعة وسلوك تكاليف كل نشاط يختلف عن الأنشطة الأخرى .
- تحديد الموارد الفعلية المستخدمة في كل نشاط : تتضمن هذه الخطوة تحديد سلوك الموارد الفعلية المقنتاه تجاه موضوع القياس التكاليفي بتقسيم الموارد إلى موارد مرنة وموارد متعاقد عليها . وتتميز هذه الخطوة بأنها تقوم على البيانات الفعلية ، تتمكن من تجميع المعلومات التفصيلية بشكل مباشر من العاملين مع إهمال المعلومات التي تسبب مشكلة عدم تماثل المعلومات ، تتطلب تكلفة ووقت أقل لتجميع المعلومات ، والمرونة من خلال أهمية الربط بين الموارد والأنشطة وبالتالي إستخدام مسببات الموارد في شكل كمي.
- تحديد معدل فعلي لكل نشاط : يتم تحديد معدلات التحميل الفعلية للتكاليف بشكل منفصل لكل نشاط من أنشطة المنشأة على أساس البيانات الفعلية طبقاً لنوع الموارد ودرجة سلوك التكاليف .
- تحديد تكاليف كل نشاط : تتحدد بناء على درجة سلوك تكاليف الموارد ، ويمكن حسابها عن طريق حاصل ضرب كمية الموارد الفعلية المطلوبة للنشاط في السعر الفعلي للموارد التي إستهلكها النشاط. وهناك خمسة طرق لتحديد تكلفة النشاط (مدخل التخصيص بالتكاليف المرنة، مدخل التخصيص بسبب التكلفة، طريقة المتوسط المرجح، طريقة صافي القيمة البيعية القابلة للتحقق ، ونموذج القرار متعدد المعايير).
- حساب المعدل المعياري للنشاط : يتم تقدير هذا المعدل لكل نشاط ويعتمد على عدة أساليب مثل (أساليب قياس العمل، ميكانيكية السوق، المقاييس المرجعية الداخلية والخارجية، والأساليب الإحصائية) ويجب أن يحسب هذا المعدل بدقة لأنه سوف

- يستخدم كأساس للمقارنة مع المعدلات الفعلية وتكاليف التشغيل الفعلية .
- حساب إنحراف سعر النشاط : عن طريق ضرب الموارد الفعلية المطلوبة للنشاط في السعر المعياري للقدر المستهلك ثم يطرح من نتيجة الضرب التكلفة الفعلية للنشاط ، أما إنحراف السعر للموارد الملزمة لا يتغير لأنها ثابتة . وتستطيع الإدارة تقييم النتائج بمقارنة التكاليف الفعلية للأنشطة مع التكاليف المخططة ، ويعتبر هذا التقييم من مزايا نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء، حيث يعمل على تقييم الأداء الوظيفي للإدارة .
- حساب التكاليف المحملة للأنشطة : حيث يدرس النظام سلوك الموارد المستهلكة الذي يقسم الموارد إلى مرنة وملزمة ، ويتم تحديد الكمية المعيارية للمستهلك من الموارد لأداء النشاط ويتم تبني مقاييس العمل أو الأساليب الإحصائية لحساب الكمية المعيارية للمستهلك من الموارد .
- حساب إنحراف الكمية : يتحدد إنحراف كمية النشاط للموارد المرنة من خلال ضرب كمية الموارد الفعلية المطلوبة للنشاط في السعر المعياري للقدر المستهلك من الموارد ثم يطرح منه التكلفة المحملة للنشاط ، أما إنحراف كمية النشاط للموارد الملزمة يحسب بطرح التكاليف المحملة من التكاليف الملزمة المخططة بالموازنة، ويقاس هذا الإنحراف أداء مديري الإنتاج .
- حساب الإنتاجية لكل نشاط : من الأجزاء الهامة في هذا النظام المعلومات المرتبطة بمحددات إنتاجية الأنشطة ، حيث أن الإنتاجية تساوي الكفاءة + الفعالية ، فالكفاءة تمثل نسبة الكمية المطلوبة من الموارد لتأدية نشاط ما إلى المخرجات التي تنتجها الأنشطة في شكل سلع وخدمات ، أما الفعالية تمثل إنحياز المنشأة نحو تحقيق الأهداف المحققة مقدماً من أنشطة محددة .

وترى الباحثة مما سبق أن نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء يعتبر نظام متكامل للتخطيط وتقييم الأداء حيث يحقق القياس الدقيق للتكلفة، يتعرف على الإنحرافات الهامة مثل إنحراف الكفاءة والفعالية ، يقدم المعلومات عن كل نشاط والتي تساعد في الحد من الإسراف والضياع، ويعمل من خلال تحديد تكلفة الأنشطة

إستخدام النظام بين نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء وأسلوب محاسبة العميل

د/ رشا علي إبراهيم الفقي

التشغيلية والإستثمارية وتحليل سلسلة القيمة على ترشيد قرارات الإدارة ، حيث تتحدد الأنشطة الإستراتيجية ويتضح سلوك التكاليف ، مما ينعكس على عمليات التطوير المستمر وتحسين الأداء التنافسي .

ثانيا : أسلوب محاسبة العميل – (المفهوم ، الأهمية ، ومداخل التطبيق)

ينسب مفهوم أسلوب المحاسبة عن العملاء إلى المفهوم التسويقي إدارة العلاقات مع العملاء والذي يسعى إلى تصنيف العملاء حسب أهمية العميل ومدى مساهمته في أرباح المنشأة في الأجل الطويل ، وقد تناولت الكتابات المحاسبية إنعكاس هذا المفهوم على نظام المحاسبة الإدارية وتعددت المداخل وصولاً إلى المفهوم الشامل لأسلوب المحاسبة عن العملاء (نوار، ٢٠١٧) . ويمكن تعريف أسلوب المحاسبة عن العملاء بأنه كافة الممارسات المحاسبية التي تعمل على تقييم مدى مساهمة كل عميل أو مجموعة من العملاء في ربحية المنشأة سواء كان ذلك إرتباطاً بالماضي أو المستقبل ، وعلى ذلك يتضمن هذا الأسلوب بعدين زمنيين هما : البعد التاريخي الذي يسعى إلى تحليل ربحية العملاء من واقع السجلات المحاسبية وفقاً لأساس الإستحقاق المحاسبي ، والثاني يتمثل في البعد المستقبلي القائم على إيجاد توقعات لمعاملات المنشأة مع العميل أو مجموعة من العملاء خلال الفترة المستقبلية ، وإيجاد القيمة الحالية للمبيعات المستقبلية للعملاء . (Keramati and Shapouri,2016)،

(Holm,et al ,2016) , (نوار ، ٢٠١٧) .

ويشير (Cadez and Guilding, 2012) إلى أن تبني بعض الشركات لتطبيقات محاسبة العميل أدى إلى تغيير سياستها التسويقية ، فبدل السعي للحصول على عملاء جدد أكثر ربحية تحولوا إلى إستراتيجية دفاعية يسعون من خلالها إلى الإحتفاظ بالعملاء الحاليين والعمل على دفعهم لزيادة مشترياتهم .

ويرى (الكاشف، ٢٠١٥) أن أسلوب محاسبة العميل يتأسس على قياس ربحية العميل وهي أساس ربحية الشركة على المدى الطويل ، وقياس قيمة العميل والتي تتطلب إدراك الأسس التالية (إن تعظيم قيمة العميل تتطلب مشاركة فعالة من كل

العناصر التنظيمية ، العميل هو الذي يحدد جودة السلعة أو الخدمة وسعرها ، ضرورة مراعاة جودة المنتج أو الخدمة على إمتداد سلسلة القيمة ، وأنماط العملاء وتوقعاتهم (بالبدائل التنافسية) . بينما أكدت دراستي (Al-Mawali and Lam ,2016) ، (Ng and Wood,2018) أن محاسبة العميل لها دور بارز في توفير البيانات الخاصة بالعملاء ، ويؤثر إستخدام هذه المعلومات بصورة كبيرة على مستوى أداء المنشأة وأرباحها ومدى نجاحها حيث أن العميل هو المصدر الرئيسي لربحية المنشأة ويمثل الحفاظ على العملاء ضرورة جوهرية لتحقيق الميزة التنافسية المستدامة . كما أشارت دراسة (Alsoboa , 2015) على أن تقنيات محاسبة العميل تفسر أكثر من ٢٥% من التباين في مستوى أداء العملاء ، وأنها تلعب دور الوسيط في العلاقات الإيجابية بين إستراتيجيات إدارة الأعمال وإستراتيجية التميز والتركيز .

وهناك مجموعة من التطبيقات تشكل التطبيق العملي لأسلوب محاسبة العميل في بيئة الأعمال الحديثة تتمثل في : (فؤاد ، ٢٠١٦) ، (Alsoboa , 2015)

- تحليل ربحية العميل: حيث يعد من أهم المداخل الحديثة في دراسة وتحليل التكاليف، ويهدف هذا الأسلوب إلى قياس مساهمة كل عميل على حدى في ربحية المنشأة من خلال تحديد الفرق بين الإيرادات والتكاليف خلال فترة زمنية محددة مرتبطة بكل عميل ومن ثم تحديد العملاء المربحين، ويترتب على ذلك أن تحقق المنشأة الإستخدام الأمثل للموارد المخصصة للعملاء لتحقيق أقصى ربحية ممكنة، إتخاذ قرارات التسعير بناء على رصيد كل عميل، المحافظة على العملاء المربحين، ودعم قرار المنشأة في تحقيق أهداف الأداء طويلة الأجل وتحقيق الميزة التنافسية المستدامة.(عمران ، ٢٠١١)، (الواجد ، ٢٠١٧)، (عبد الرحمن، ٢٠١٣) .

- تحليل ربحية حياة العميل : يعتبر من أهم النماذج التي تستخدم في التنبؤ بعلاقات العملاء طويلة الأجل، ويهدف هذا التحليل إلى تحديد القيمة الكلية الحالية والمستقبلية لقاعدة العملاء، وتقييم كيفية إستقطاب العملاء مما يعمل على تقوية المركز التنافسي للمنشأة والحفاظ على مستوى أداؤها من خلال تحقيق إستمرارية تدفق النقدية. ويمكن تقسيم العلاقة بين المنشأة والعميل إلى ثلاث مراحل (إستقطاب العميل ،

الحفاظ على العميل ، والتوسع) وفي هذا السياق ظهر مفهوم تحليل قيمة حياة العميل وهو يمثل التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالعميل ، حيث يتميز بتوسعه الأفق الزمنية لتحليل ربحية العميل وتحليل العلاقات التكاملية مع العملاء. وظهر أيضاً مفهوم تحليل ربحية كبار العملاء حيث يستخدم للتعرف على قطاعات العملاء الأكثر ربحية للعمل على خدمة هذه القطاعات، إشباع إحتياجاتها ، وتقوية المركز التنافسي.

- تحليل قيمة العميل : وهو يعبر عن الفرق بين الإيرادات والتكاليف التي تنفق لإستقطاب العملاء ، ولا تتوقف قيمة المنشأة على القيمة التي تخلقها لعملائها ولكن على القيمة التي يخلقها لها العملاء ، ويقدم هذا التحليل المعلومات الضرورية لتحقيق الميزة التنافسية ، إتخاذ القرارات السليمة للحفاظ على مكانة المنشأة في السوق ، وفهم إحتياجات السوق وتقييم أداء المنشأة من منظور العميل والمنافسين.

(Mosavi and Afsar , 2018)

- قيمة العملاء كأصول : حيث يتم الإعتراف بالعملاء كأصل ويتم قياس قيمة العملاء وإدارتها بالطريقة الملائمة ، ويتم تقييم قيمة العملاء كأصول إرتكازاً على تقديرات التدفقات النقدية ولكن مع الإشتمال على كلاً من التدفقات النقدية المباشرة وغير المباشرة . (أبو الفضل ، ٢٠١٩)

ومما سبق تؤكد الباحثة على أن أسلوب محاسبة العميل هو تحليل يساعد على التوصل إلى العملاء ذو القيمة المرتفعة للمنشأة ومحاولة تقديم العروض والتسهيلات لهم من أجل بناء علاقات طويلة الأجل معهم ، كما أنه يساعد على إستقطاب العميل المناسب والمحافظة على العملاء الحاليين وهي من أفضل الطرق للمحافظة على الميزة التنافسية وتعد أقل تكلفة من محاولة الحصول على عملاء جدد . كما تتفق الباحثة مع (عبد الصادق ، ٢٠١١) في أن علاقة الإدراك بالتطبيق للمحاسبة عن العملاء غير مبنية على نهج علمي أو رؤية متكاملة .

ثالثاً : دور نظام (PFABC) في دعم أسلوب محاسبة العميل :

يقوم الهيكل العام للتكامل على أساس إيجاد علاقة تبادلية حيث يمكن الإستفادة من

مزايا كل منهما وتحديد نقاط التكامل التي تعزز من جودة المعلومات التكاليفية. كما يوفر التكامل إقتصاد في الوقت والنفقات من خلال تحديد سوء إستخدام الموارد وعدم الكفاءة (متولي ، ٢٠١٤) . ويؤكد (الغمري، ٢٠١٩) أن التكامل يدعم نجاح كلاً من المدخلين ويعمل على تلافي أوجه القصور، ووضع بعض الحلول الممكنة لل صعوبات التي تواجه كلاهما. حيث قد وجد أن النظم المتكاملة تؤدي بشكل أفضل عن أداء كل نظام منفرد ، وأن التنفيذ الناجح لتقنيات التصنيع الحديثة يتطلب أنظمة محاسبية إدارية متكاملة (إبراهيم، ٢٠١٩) .

وترى الباحثة أن هناك أوجه تشابه بين نظام (PFABC) وأسلوب محاسبة العميل على أساس أن كلاهما ذو توجه إستراتيجي طويل الأجل ، وأيضاً كلاهما ذو توجه سوقي بالعمل والمنافسين ويرتكزا على مفهوم الربحية طويلة الأجل ، ويهدف التكامل فيما بينهما إلى تطوير نظام معلومات محاسبي على إعتبار أنه الأساس لبناء هياكل الأنشطة وإمكانية تحقيق وفورات جديدة من خلال إستخدام المعلومات المتولدة من نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء لتدعيم النقص في أسلوب محاسبة العميل . كما يوفر هذا التكامل المعلومات التي تمكن إدارة المنشأة من إدارة مواردها بكفاءة وفعالية ، وتقليل الفاقد وإستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يؤدي إلى إدارة أكثر فعالية للتكلفة ، تحسين الأداء الكلي للمنشأة ، وترشيد إتخاذ العديد من القرارات الإستراتيجية .

وتؤكد الباحثة على أن نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء يقدم معلومات عن (تحديد الأنشطة الرئيسية ، الموارد الفعلية في كل نشاط، المعدل الفعلي لكل نشاط ، تحديد تكاليف كل نشاط ، حساب المعدل المعياري لكل نشاط ، حساب التكاليف المحملة للأنشطة ، حساب انحراف الكمية والسعر لكل نشاط ، وحساب الإنتاجية لكل نشاط) إلى أسلوب محاسبة العميل والذي بدوره يستخدمها في:

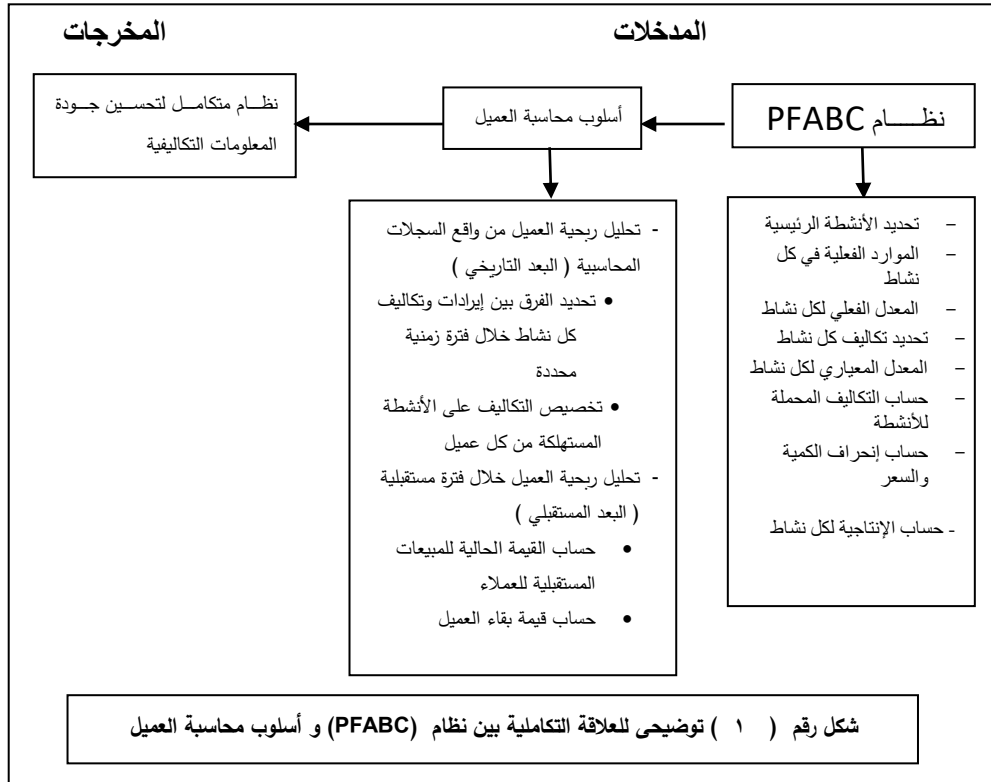
- تحليل ربحية العميل (البعد التاريخي) والذي يشمل (تحديد الفرق بين إيرادات وتكاليف كل نشاط خلال فترة زمنية محددة من واقع السجلات المحاسبية ، وتخصيص التكاليف على الأنشطة المستهلكة من كل عميل)

إستخدام التكامل بين نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء وأسلوب محاسبة العميل

د/ رشا على إبراهيم الفقي

- تحليل ربحية العميل (البعد المستقبلي) والذي يشمل حساب القيمة الحالية للمبيعات المستقبلية للعملاء ، وحساب قيمة بقاء العميل .

وتشير الباحثة أيضاً إلى أن أسلوب محاسبة العميل يمثل نقطة النهاية في التكامل ، حيث أن الدقة في تحليل الأنشطة تؤدي إلى تقليل أخطاء القياس التي تنشأ عند تحديد التكاليف والموارد المستهلكة بواسطة الأنشطة المختلفة ، كذلك يدعم نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء إدارة العلاقات مع العملاء ، فيترتب على ذلك تحسين جودة المعلومات التكاليفية .



المصدر: من إعداد الباحثة

القسم الرابع

إنعكاس التكامل بين نظام (PFABC) وأسلوب محاسبة العميل على المراجعة الإستراتيجية وترشيد القرارات الإدارية

يعبر مفهوم الإستراتيجية عن مجموعة الخطط والأنشطة التي تضعها المنشأة مع ضمان وجود توافق بين أهداف المنشأة والبيئة التي تعمل بها تماشياً مع التغيرات المستحدثة، ومن أجل الحفاظ على تواجد المنشآت ظهرت إدارة التكلفة الإستراتيجية التي تهدف إلى خفض التكلفة، والعمل أيضاً على تقوية الشركة إستراتيجياً من خلال إختيار الإستراتيجية المناسبة (ريادة التكلفة، التميز، التركيز) التي تتوافق مع إمكانيات المنشأة وتعزز مركزها التنافسي. (شاهين، ٢٠١٤)، (Porter, 2011) ومن هنا يظهر الدور الهام للمراجعة الإستراتيجية والذي تتناوله الباحثة من خلال العناصر التالية:

أولاً: ماهية المراجعة الإستراتيجية:

جاءت نشأة المراجعة الإستراتيجية بناء على طلب معهد المراجعين الداخليين للدفاع عن مناهج دراسة أساليب القياس التي يمكن تطبيقها للتأكد من مدى الإلتزام بالخطة الإستراتيجية للمنشأة عند التطبيق، وتفرض عملية المراجعة الإستراتيجية الإلتزام بين كل من مجلس الإدارة وإدارة المنشأة بقدر أكبر مما تفرضه عملية المراجعة المالية التقليدية، كما تعمل على التأكد من أن المنظمة مازالت تولد قيمة (سليمان، ٢٠١٢)، (مراد، ٢٠١٥).

١- مفهوم المراجعة الإستراتيجية: ظهر مفهوم المراجعة الإستراتيجية بسبب الحاجة إلى تطوير مفهوم المراجعة لتقديم تقييم شامل ومنظم للأداء الإستراتيجي للمنشأة (سليمان، ٢٠١٢). وتعرف المراجعة الإستراتيجية بأنها عملية فحص ودراسة إستراتيجية المنشأة ككل أو إستراتيجيات وحدات النشاط المختلفة داخلها، بغرض تحديد ما إذا كانت الإستراتيجيات المتبعة من قبل المنشأة وما يرتبط بها من إستثمارات رأسمالية قد حققت النتائج المرجوة أم لا، وتحقق المراجعة الإستراتيجية فهم عميق للطريقة التي يساهم بها كل نشاط في تحقيق رسالة وأهداف المنشأة،

وتعتبر المراجعة الإستراتيجية شكل من أشكال المراجعة الإدارية الذي يتسم بالشمولية وتقديم تقييم متكامل للموقف الإستراتيجي للمنشأة، وتتناول هذه المراجعة مراجعة العوامل الداخلية والخارجية وعمليات الإختيار والتنفيذ الإستراتيجي ، كما أنها تربط فهم المراجع بنشاط العميل مع أعمال المراجعة التي يقوم بها، ومن ثم فإنها تغطي الملامح الرئيسية لعملية الإدارة الإستراتيجية وتضعها في إطار عملية إتخاذ القرارات. (حسان، ٢٠١٦) ، (شحاته، ٢٠١٢) ،

(Shirobokov and Litvinov, 2016). كما تعرف بأنها المراجعة الإدارية الشاملة والتي يمكن أن تكون مفيدة للغاية بإعتبارها أداة تشخيص لتقييم الوضع الراهن، وإبراز نقاط القوة والضعف التنظيمي وتحديد مجالات المشكلات على مستوى المنشأة وتقييم مدى ملائمة الإستراتيجيات للمستقبل (علي ، ٢٠١٧). وترى الباحثة أن المراجعة الإستراتيجية هي وسيلة فعالة تعمل على التأكد من مواءمة الخطط والسياسات والبرامج الخاصة بالمنشأة مع متغيرات البيئة الداخلية والخارجية ، ومن ثم تزيد من قدرة الإدارة على تعديل خياراتها الإستراتيجية بصورة مستمرة .

٢- خصائص المراجعة الإستراتيجية وأهميتها : (حسان ، ٢٠١٦) ،

(Alsaegh,2019

- الشمول ويعني أن تغطي المراجعة جميع عمليات الإدارة الإستراتيجية دون التركيز على عملية واحدة .
- الإنتظامية أي تتم بشكل متسلسل ومنظم يضمن تغطية جميع العمليات والأنشطة الإستراتيجية، وتتضمن تشخيص للمشكلات الرئيسية مع وضع خطة عمل تصحيحية تتضمن إقتراحات قصيرة وطويلة الأجل لتحسين فعالية الخيار الإستراتيجي .
- الدورية أن تتم على أساس دوري لتحقيق فعالية الإستراتيجية .
- الموضوعية أن تتم على أساس موضوعي وتدعم بأدلة الإثبات .
- الإستقلالية تتم بواسطة مراجع داخلي أو خارجي أو كلاهما معاً بشكل مستقل لزيادة فعالية المراجعة .

وتؤكد الباحثة أن المراجعة الإستراتيجية تزود متخذي القرارات بالمعلومات المطلوبة في الوقت المناسب، كما أنها تركز على جوانب الأداء قصير وبعيد المدى . وتظهر أهمية المراجعة الإستراتيجية في ضوء الخصائص السابقة من خلال مساعدة الإدارة على معرفة مواطن الضعف والمشكلات، التخلص من الممارسات غير الضرورية والتي إذا تم الإستغناء عنها سيتحقق وفر في التكاليف وزيادة كفاءة الأداء ، وتقديم التوصيات اللازمة لمعالجة القصور في الوقت المناسب (عثمان و إبراهيم ، ٢٠١٧) ، (الشعباني ، ٢٠١٢) .

٣- خطوات المراجعة الإستراتيجية :

يتمثل الهدف الرئيسي للمراجعة الإستراتيجية في إظهار الممارسات غير الضرورية للمنشأة ، وتحويل الموارد غير المستغلة والأنشطة الإختيارية إلى إستراتيجية . (حسان ، ٢٠١٦)

وتتمثل خطوات المراجعة الإستراتيجية في ضوء هذه الأهداف فيما يلي: (الشيخ ، ٢٠١٣) ،

(Wheelen and Hunger,2012) تقييم نتائج أداء المنشأة الحالي من خلال (الأداء الحالي ، والوضع الإستراتيجي) .

- مراجعة حوكمة المنشأة من خلال (فحص وتقييم مجلس الإدارة ، والإدارة العليا) .
- فحص وتقييم البيئة الخارجية التي تؤثر على المنشأة وتتمثل في البيئة الإجتماعية ، الإقتصادية، السياسية، القانونية، والتكنولوجية للتعرف على الفرص والتهديدات الحالية والمستقبلية، والبيئة الخاصة بالمنشأة وتتمثل في العملاء، المنافسين، الممولين، والموردين .
- فحص وتقييم البيئة الداخلية لتحديد نقاط القوة والضعف في ضوء (هيكل وموارد المنشأة) .
- تحليل العوامل الإستراتيجية لتحديد مناطق المشكلات ، ومراجعة وتعديل الأهداف حسب الضرورة .

- تقييم البدائل الإستراتيجية للوصول إلى البديل الإستراتيجي المناسب .
- تطبيق البديل الإستراتيجي المختار من خلال تحديد طبيعة البرامج المساعدة للتنفيذ ، ومدى جدوى البرنامج من الناحية المالية .
- التقييم والرقابة مع تحديد مدى قدرة نظام المعلومات الحالي على توفير ملاحظات كافية عن أنشطة التنفيذ والأداء ، وقياس عوامل النجاح الهامة ومدى كفاية مقاييس الرقابة لضمان التوافق مع الخطة الإستراتيجية .

وترى الباحثة أنه في ضوء إهتمام المراجعة الإستراتيجية بالعوامل الداخلية والخارجية فإنها تتضمن مرحلتين هما التحليل والفحص الداخلي والخارجي ، ومن ثم تتمكن من تحديد القدرات التي تمكن من خلق ميزة تنافسية للمنشأة من خلال تحديد البديل الإستراتيجي الأنسب لظروف المنشأة ومتابعة التطبيق والتقييم والرقابة .

ثانياً : دور المراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية :

إن ملائمة البيانات المطلوبة من نظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط لإتخاذ القرارات تشجع المنشآت على إستخدام بيانات التكاليف في قرارات التسعير، وتحليل ربحية العملاء، تخصيص التكاليف غير المباشرة ، وقياس الأداء ، لذلك فإن الشركات التي تعطي أهمية كبيرة لمعلومات التكاليف وإستخدامها وزيادة الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات تتجه إلى تبني نظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط مما يساعد في تحسين عملية إتخاذ القرارات (رمضان ، ٢٠١٩) ، (حسين وآخرون ، ٢٠١٦) .

كما تحظى عملية مراجعة النظم الإستراتيجية بأهمية متزايدة في مؤسسات المراجعة ، وقد أيد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين مراجعة النظم الإستراتيجية لتقييم أدلة المراجعة، ولذلك تبدو أهمية وضع آليات مختلفة لتنفيذ عمليات التدريب للمراجعين . (شاهين، ٢٠١٤) ، (Mohapatra,et al,2013) . ولأن الميزة التنافسية ترتبط بالميزة الإستراتيجية على إعتبار أن الميزة التنافسية المستدامة هي تلبية الحاجات الحالية للسوق مع الأخذ في الإعتبار الحاجات المستقبلية للأجيال القادمة (عباس، ٢٠١٩) ، (عرفه و مليجي، ٢٠١٤) . لذلك فإن هناك أهمية لدور المراجع الإداري (الذي قد يكون مراجع

داخلي أو خارجي أو كلاهما معاً) في مراجعة الإستراتيجية ، والذي يعد أمراً ضرورياً في ترشيد القرارات الإدارية وتعظيم الميزة التنافسية للمنشأة .

وتتمثل متطلبات دور المراجع الإداري في المراجعة الإستراتيجية في الآتي: (عثمان و إبراهيم، ٢٠١٧)

- مراجعة وتقييم البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة وذلك من خلال تحليل نقاط القوة والضعف ، الفرص والتهديدات أو مايسمى مصفوفة (swot) علاوة على تحليل المنافسين وتحليل الصناعة . (علي ، ٢٠١٧)
- بذل العناية المهنية الواجبة والإستقلال وأخلاقيات وقواعد السلوك المهني والعرض الصادق مع توفير أدلة الإثبات .
- توافر قدر كبير من المعلومات والمعرفة والتخصص .
- التقرير عن نتائج عملية المراجعة وهو الحلقة الأخيرة في تقييم نتائج المراجعة وإقتراح التوصيات والتقرير عنها وتقديمها للجهات المختصة، ويراعى أن يتضمن التقرير (العنوان والتاريخ، إسم الجهة التي يقدم لها التقرير، غرض ومجال المراجعة، معايير الحكم على تحقيق الأهداف الإستراتيجية، مناطق الخلل الإستراتيجي، النتائج، والتوصيات .

وترى الباحثة أن رأي المراجع في التقرير يجب أن يتضمن : تمهيد يوضح القرار الإستراتيجي محل المراجعة، مسؤولية المراجع في مراجعة أدوات وسياسات المنشأة لإعداد القرار الإستراتيجي وإبداء الرأي فيها، التوصيات التي تتعلق بالإستخدام الأمثل للموارد المتاحة، مدى كفاءة القرارات الإستراتيجية، وكيفية الإرتقاء بالأداء الإستراتيجي وتحسين الوضع التنافسي للمنشأة .

ثالثاً : أهمية المعلومات المستمدة من التكامل بين (PFABC) وأسلوب محاسبة العميل للمراجعة الإستراتيجية والقرارات المتعلقة بالعميل :

نظراً لأهمية الدور الحيوي الذي يؤديه المراجع في مراجعة إستراتيجيات إدارة التكاليف وتحقيق الرقابة عليها ، بدءاً من فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية المتعلقة

بهذه التكاليف وإجراءات تطبيق الإستراتيجيات المتبناه لإدارتها وتحديد المخاطر (عبد الرزاق ، ٢٠١٧). فإن الأمر يتطلب من المراجع إعادة صياغة وتطوير دوره بشكل يخدم تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنشأة ، بما يمكنها من القدرة على المنافسة ويحقق لها التنمية المستدامة في الأجل الطويل . (سرور ، ٢٠١٤)

وترى الباحثة أن المراجع الإداري يستخدم التكامل لتدعيم عملية المراجعة الإستراتيجية ، حيث يمكن أن يستخدم المراجع الإداري المعلومات التكاليفية المتكاملة التي يحصل عليها من التقارير التي تقدمها إدارة التكاليف لتخفيض الأنشطة غير الضرورية والتي تقلل من التكلفة الإجمالية للمنتج مما يساعد في ترشيد القرارات الإدارية ، تحسين جودة المنتج وتعزيز البيئة التنافسية ، كما أن معلومات التكامل بين نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء وأسلوب محاسبة العميل تزيد من كفاءة عملية المراجعة الإستراتيجية من خلال إعطاء مؤشرات تفيد في تحديد مواقع الضعف في التشغيل ، تحديد محفزات التكاليف في مرحلة التطوير من أجل إكتشاف إمكانية حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة ، يكشف ضعف التشغيل الذي يضعف بدوره الرقابة ، وتحري الغش المحتمل عن طريق التحري المسبق للمواقف المحظورة على مستوى التشغيل.

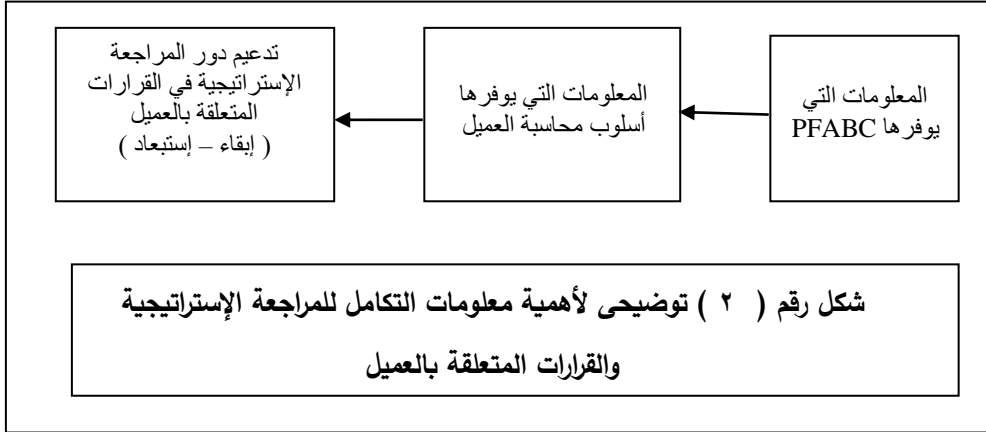
كما تساعد المعلومات التكاليفية المتوافرة من التكامل في تخفيض مخاطر تطبيق أسلوب محاسبة العميل ودعم إتخاذ القرارات المتعلقة بالعملاء، من خلال التوصل لمعرفة قيمة بقاء العميل (Customer lifetime value) وهي تمثل المبلغ الإجمالي للأموال المتوقع أن ينفقها العميل على منتجات الشركة وخدماتها طوال فترة تواجده كعميل للشركة، حيث تساعد معرفة هذه القيمة الشركة في إتخاذ قرارات بشأن الأموال التي يمكن إستثمارها في الحصول على عملاء جدد والإحتفاظ بالعملاء الحاليين ، وتحسب هذه القيمة عن طريق حاصل ضرب

(متوسط قيمة الشراء وعدد المرات التي يقوم فيها العميل بالشراء والمدة المتوقعة للإحتفاظ بالعميل)

إستخدام التكامل بين نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء وأسلوب محاسبة العميل

د/ رشا على إبراهيم الفقي

ويمكن تصنيف العملاء حسب قيمة العميل إلى (أولاً: العملاء ذوي قيمة بقاء مرتفعة جداً وهم من ترغب الشركة في الإحتفاظ بهم لأنهم الأكثر ربحية للشركة كما أن تكلفة اكتسابهم منخفضة، ثانياً: العملاء الذين يلتزمون لفترة وهم عملاء مربحين للشركة نوعاً ما ولهم قيمة بقاء معتدلة وسوف تسعى الشركة لتحويلهم إلى عملاء ذو قيمة بقاء مرتفعة ، ثالثاً: العملاء ذوي قيمة البقاء المنخفضة جداً والذين يكون وجودهم غير مربح للشركة ومعدل تناقصهم عالي إلى حد كبير وتكلفة الإحتفاظ بهم أكثر من تكلفة بقاؤهم . ويوضح الشكل التالي أهمية معلومات التكامل للمراجعة الإستراتيجية والقرارات المتعلقة بالعميل :



المصدر : من إعداد الباحثة

وفي ضوء ماسبق سوف تقوم الباحثة بإستطلاع آراء عينة الدراسة في الفروض ، وتحليل البيانات من خلال الدراسة الميدانية في القسم التالي

القسم الخامس

تحليل نتائج الدراسة الميدانية وإختبار الفروض

يهدف هذا القسم إلى إختبار مدى تدعيم التكامل بين نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء (PFABC)، وبين أسلوب محاسبة العميل لدور المراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية، حيث يتم تناول منهج وإطار الدراسة الميدانية من خلال عرض الهدف منها ، وتوضيح مجتمع وعينة الدراسة ، الأداة المستخدمة في تجميع البيانات ، ومدى الثبات والصدق في ردود المبحوثين، ثم إجراء التحليلات الإحصائية الوصفية والإستدلالية لغرض التحقق من صحة فروض الدراسة وتحقيق نتائجها، ويتم تناول هذا القسم من خلال ما يلي:

أولاً: الهدف من إجراء الدراسة الميدانية :

يتمثل الهدف الأساسي من إجراء الدراسة الميدانية في تقديم الدليل العملي عن مدى معنوية التدعيم الذي يتوفر للمراجعة الإستراتيجية عند القيام بدورها في ترشيد القرارات الإدارية نتيجة إقتراح التكامل بين نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) ، وبين أسلوب محاسبة العميل في المنشآت الصناعية.

ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة الميدانية :

يتمثل مجتمع وعينة الدراسة فيما يلي:

أ- **مجتمع الدراسة :** يمثل مجتمع الدراسة الميدانية كافة المعنيين بإستخدام الأجيال المتطورة من نظام المحاسبة على أساس تكلفة النشاط في المجال الصناعي من المحاسبين الإداريين، محاسبي التكاليف ، والأكاديميين ذو الشأن بالممارسات المحاسبية والإدارية التي تعمل على تقييم مدى مساهمة العملاء في ربحية المنشآت، وكذلك المراجعين الإداريين المهتمين بالمراجعة الإدارية الشاملة التي تتضمن فحص إستراتيجيات المنشآت ومواجهة العوامل الداخلية والخارجية وعمليات الإختيار والتنفيذ الإستراتيجي في الوضع الحالي والمستقبلي، لاسيما

إستخدام التكامل بين نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء وأسلوب محاسبة العميل

د/ رشا علي إبراهيم الفقي

المرتبط بنظم التكاليف وعلاقات العملاء.

ب- **عينة الدراسة** : تتمثل عينة الدراسة في العينة العشوائية الطبقية التي تمثل فئات المجتمع من المحاسبين الإداريين، محاسبي التكاليف، والمراجعين الإداريين ، والأكاديميين ذو العلاقة بموضوع البحث ، ويتم إختيار مفردات عينة البحث وفقاً للمعادلة الآتية:

$$n = \frac{(Z_{\alpha})^2 * (S)^2}{(d)^2}$$

حيث أن:

- (S): تمثل الانحراف المعياري وقد حددت الباحثة مستواه في حدود (1.5) حتي تضمن الحد المعقول من التشتت بين إجابات المبحوثين حول ذات النقطة، وكذلك وفقاً لطبيعة الإختبار المراد إجراؤه ، والذي يتمثل في بيان أثر التكامل بين نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء وبين أسلوب محاسبة العميل على تدعيم دور المراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية.

- Z_{α} : تمثل قيمة (1.96) عند مستوى معنوية (0.05) ودرجة ثقة (95%) .
- d: تمثل الحد الأدنى من فروق التدعيم الذي تريد الباحثة تحقيقه بين المعلومات المحاسبية المتكاملة، وبين دور المراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات وهو يساوي 10% على الأقل من درجات التدعيم.

وبتطبيق المعادلة السابقة يكون حجم العينة المناسبة للإختبارات = $(1.96)^2 \times (1.5)^2 / (0.15)^2 = 385$ مفردة، وبالتالي تختار الباحثة توزيع عدد (420) إستمارة إستبيان تتوزع بين فئات الدراسة بالتساوي، وكانت حركة الردود وفقاً للجدول الآتي
رقم (1)

إستخدام النظام بين نظام تكاليفه النشاط المرتكز على الأداء وأسلوب محاسبة العميل ...

د/ رشا علي إبراهيم الفقي

جدول رقم (١) : حركة الردود على إستثمارات الإستهيين الموزعة

البيان- الفئات	الأكاديميون	المحاسبون الإداريون	محاسبو التكاليف	المراجعون الإداريون	الإجمالي	نسبة الردود
الإستثمارات الموزعة	105	105	105	105	420	100%
الإستثمارات المرتدة	102	101	105	100	408	97.14%
الإستثمارات المعيبة	00	2	00	1	3	0.71%
الإستثمارات الصالحة	102	99	105	99	405	96.42%
نسبة الردود	97.14%	94.28%	100%	94.28%	96.42%	

ويوضح الجدول السابق أن نسبة الردود تزيد عن عينة البحث المستهدفة ، وهي متوازنة بالنسبة لفئات الدراسة وتشكل 96.4% من إجمالي الإستثمارات الموزعة، وعليه تؤكد تلك النسبة على صلاحية تلك الردود للتحليل الإحصائي وتعميم النتائج المترتبة عليه، وتؤكد التوزيعات الآتية البيانات الديمغرافية لتلك العينة:

توزيع عينة الدراسة بشأن المؤهل التعليمي: حيث يشير الجدول التالي رقم (٢) إلى المجمع التكراري لفئات الدراسة موزعة حسب المؤهل التعليمي.

جدول رقم (٢) : توزيع عينة الدراسة بشأن المؤهل التعليمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بكالوريوس	230	56.8	56.8	56.8
	ماجستير	18	4.4	4.4	61.2
	دكتورة	157	38.8	38.8	100.0
	Total	405	100.0	100.0	

يبين الجدول السابق المستوى التعليمي لفئات الدراسة ، حيث يتضح أن إجمالي الحاصلين منهم على درجة الدكتوراه يبلغ (157) بنسبة %38.8 ، عدد الأكاديمي منهم (102) وفقا لتوزيع فئات الدراسة ، وهذا يعني أن هناك عدد من فئات الدراسة من غير الأكاديميين حاصلين على درجة الدكتوراه عددهم (55)، وأن نسبة الحاصلين على الدرجة الجامعية الأولى تبلغ %56.8 ، وتشير كل النسب إلى القدرة الأكاديمية والعملية لعينة الدراسة ، مما تدعم نتائجها وإختبار فروضها، لاسيما وأن مستوى خبرة فئات الدراسة تظهر أغلبها من عمر ١٥ سنة وأكثر بنسبة %68.6 من عينة البحث ونسبة %18.8 لسنوات الخبرة من عشر إلى خمسة عشر سنة ، التي يبينها الجدول التالي رقم (٣) لتوزيع عينة الدراسة بشأن مستوى الخبرة .

جدول رقم (٣) : توزيع عينة الدراسة بشأن مستوى الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من خمس سنوات	20	4.9	4.9	4.9
	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	31	7.7	7.7	12.6
	من 10 إلى أقل من 15 سنة	76	18.8	18.8	31.4
	من 15 سنة فأكثر	278	68.6	68.6	100.0
	Total	405	100.0	100.0	

١- توزيع عينة الدراسة بشأن مستوى المعرفة بموضع ومتغيرات الدراسة: تشير الباحثة إلى حاجة الدراسة إلى بيان معرفة فئات الدراسة بشأن متغيرات الدراسة ومفاهيم جوانب التكامل بينها، حيث يبين الجدول التالي رقم (٤) درجات المعرفة لدى فئات الدراسة بشأن موضوع الدراسة.

إستخدام النظام بين نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء وأسلوب محاسبة العميل

د/ رشا على إبراهيم الفقي

جدول رقم (٤) : توزيع عينة الدراسة بشأن المعرفة بموضوع الدراسة

المعرفة بالمراجعة الإستراتيجية		المعرفة بأسلوب محاسبة العميل		المعرفة بنظام PFABC		المعرفة بنظام ABC		مستوي المعرفة
نسبة التكرار	التكرارات	نسبة التكرار	التكرارات	نسبة التكرار	التكرارات	نسبة التكرار	التكرارات	التكرارات- النسب
2.4	10	2.0	8	2.7	11	2.0	8	معرفة جزئية
3.0	12	3.7	15	2.7	11	3.5	14	معرفة نسبية
94.6	383	94.3	382	94.6	383	94.5	383	معرفة كلية
100.0	405	100.0	405	100.0	405	100.0	405	Total

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي

يبين الجدول السابق تحليل الإهتمامات ومعرفة فئات الدراسة بطبيعة متغيرات البحث ومفاهيمه ، حيث تسجل المعرفة الكلية بنظام المحاسبة على أساس تكلفة النشاط بصفة عامة بنسبة %94.5 من جملة فئات الدراسة ، بينما تسجل المعرفة النسبية والجزئية المكمل الحسابي لها، في حين تسجل المعرفة الكاملة الخاصة بنظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) بنسبة قدرها %94.6، وتبرر الباحثة زيادتها عن المعرفة الكلية لتعلق البحث بجانب الأداء الإداري لنظام محاسبة التكاليف، وهي نسب متقاربة لباقي المعارف بأسلوب محاسبة العميل وعمليات المراجعة الإستراتيجية، ويعتبر ذلك مؤشر على الثقة في ردود المبحوثين.

ثالثاً: التعريف بأداة الدراسة وأسلوب جمع البيانات:

تم تصميم أداة لجمع البيانات من فئات الدراسة تتمثل في إستمارة ، تم تحكيمها في ضوء أهداف البحث وفروضة، وإحتوت تلك الإستمارة على العناصر التالية:

أ- بيان بمفاهيم قائمة الإستبيان، تتضمن توضيح للمصطلحات الرئيسية للدراسة وهي نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء (PFABC)، أسلوب محاسبة

العميل، والمراجعة الإستراتيجية.

- ب- وجود سؤال إفتتاحي عن مدى معرفة فئات الدراسة بمصطلحات الدراسة، ومفاهيم البحث وطلب الإجابة عن ذلك وفقاً لدرجات المعرفة سواء كانت معرفة كلية أو جزئية، أو نسبية، وتتمثل في المعرفة بنظام المحاسبة على أساس تكلفة النشاط بصفة عامة، ونظام (PFABC) بصفة خاصة ، وكذلك أسلوب محاسبة العميل والمراجعة الإستراتيجية.
- ج- مجموعة الأسئلة الشخصية: وتتمثل في الإسم (إختياري) ، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة ، والمسمى الوظيفي.
- د- السؤال فيما يتعلق بالمحور الأول الخاص بأهمية المعلومات التي يوفرها نظام (PFABC) للمراجعة الإستراتيجية، ويحتوي على عدد (١٢) عبارة ، طلبت الباحثة الإجابة عنها بذكر مدى الموافقة عليها من خلال سلم (ليكرت) الذي يتدرج من موافق جداً إلى غير موافق جداً.
- هـ- السؤال فيما يتعلق بالمحور الثاني الخاص بأهمية المعلومات التي يوفرها أسلوب محاسبة العميل للمراجعة الإستراتيجية، ويحتوي على عدد (١٢) عبارة ، طلبت الباحثة الإجابة عن مدى الموافقة عليها من خلال سلم (ليكرت) الذي يتدرج من موافق جداً إلى غير موافق جداً.
- و- السؤال فيما يتعلق بالمحور الثالث الخاص بأثر العلاقة التكاملية بين نظام PFABC وأسلوب محاسبة العميل على تدعيم دور المراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية ، ويحتوي على عدد (١٢) عبارة ، طلبت الباحثة الإجابة عن مدى الموافقة عليها من خلال سلم ليكرت الذي يتدرج من موافق جداً إلى غير موافق جداً.

رابعاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تستخدم الباحثة مخرجات برنامج الحزم الإحصائية (SPSS.25) ، وذلك لتشغيل بعض الأساليب الإحصائية التالية:

- ١- تحليل ألفا كرونباخ لقياس مستوى الثبات والصدق الداخلي لإجابات مفردات العينة.
- ٢- التوزيع التكراري لبيان التكرارات في الأسئلة العامة والردود الترتيبية الفئوية.
- ٣- تحليل كروسكال-ويلز لبيان وجه الاختلاف والإتفاق حول متغيرات الدراسة .
- ٤- تحليل الإنحدار المتعدد بدلالة قيمة (F) الإحصائية لبيان ملائمة النماذج المختبرة وصلاحيتها وإختبار بعض فروض البحث.
- ٥- معامل التحديد (R^2) لبيان القوة التفسيرية للمتغيرات المستقلة في المتغير التابع.

خامساً: إختبار الثبات والصدق الداخلي:

يتم إستخدام إختبار ألفا كرونباخ لإختبار ثبات المقياس وبيان الإتساق الداخلي في ردود مفردات العينة ، كما هو موضح بالجدول التالي رقم (٥)

جدول رقم (٥): توزيع عينة الدراسة بشأن المعرفة بموضوع الدراسة

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.705	43

من خلال إستخدام برنامج الحزم الإحصائية SPSS.25 يتضح أن قيمة ألفا كرونباخ تبلغ %70.5 ، وهي نسبة مقبولة تشير إلى مستوى الثبات ، وكذلك مستوى مرتفع من الصدق الداخلي الذي يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات الذي يبلغ %٨٣.٦ وهي نسبة كافية لتعميم نتائج هذا البحث.

سادساً: التحليل الإحصائي وإختبار الفروض :

حيث تختبر الباحثة مدى الإتفاق والاختلاف بين فئات الدراسة حول أهمية المعلومات التي يوفرها نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء (PFABC)، وكذلك أسلوب محاسبة العميل لغرض تدعيم دور المراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية ، ويتم ذلك من خلال إختبار الفروض البحثية التي تجاوب على هذا التوافق كما يلي:

إستخدام النظام بين نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء وأسلوب محاسبة العميل

د/ رشا علي إبراهيم الفقي

أ- إختبار صحة الفرض الأول : الذي ينص على أنه " لا يوجد إختلاف معنوي ذو دلالة إحصائية بين آراء مفردات العينة حول أهمية المعلومات التي يوفرها نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) للمراجعة الإستراتيجية.

ويتم إختباره من خلال تحليل ردود فئات الدراسة على عناصر المحور الأول من قائمة الإستقصاء ، ويتناول هذا التحليل الخطوات التالية :

أولاً : تستخدم الباحثة تحليل كروسكال- ويلز (Kruskal Wallis Test) لبيان مدى التوافق والإختلاف بين فئات الدراسة وفقاً لما هو موضح من الجدول التالي رقم (٦)

جدول رقم (٦): توزيع كروسكال- ويلز بشأن مدى التوافق حول أهمية نظام (PFABC)

Ranks					
Asymp. Sig.	Kruskal-Wallis H	Mean Rank	N	المسمى الوظيفي	
.975	.218	201.88	99	محاسب اداري	يمكن إستخدام نظام (PFABC) في أي منشأة أيا كان درجة تعقد عملياتها ومنتجاتها.
		202.46	105	محاسب تكاليف	
		200.54	99	مراجع اداري	
		207.04	102	أكاديمي	
			405	Total	
.097	6.327	216.31	99	محاسب اداري	يوفر النظام معلومات عن تكاليف الأنشطة ذات المستوى المتدني من الجودة.
		216.38	105	محاسب تكاليف	
		194.76	99	مراجع اداري	
		184.31	102	أكاديمي	
			405	Total	

إستخدام التكامل بين نظام تكاليفه النشاط المرتكز على الأداء وأسلوب محاسبة العميل

د/ رشا علي إبراهيم الفقي

Ranks					
Asymp. Sig.	Kruskal-Wallis H	Mean Rank	N	المسمى الوظيفي	
.452	2.634	211.26	99	محاسب اداري	تساعد المعلومات المتولدة من النظام في تحديد مواطن عدم الكفاءة ، والأنشطة التي تحتاج إلى التحسين والتطوير.
		211.92	105	محاسب تكاليف	
		190.35	99	مراجع اداري	
		198.08	102	أكاديمي	
			405	Total	
.241	4.201	191.64	99	محاسب اداري	يوفر النظام معلومات تؤدي إلى تخفيض التكلفة من خلال إستبعاد الأنشطة غير المضافة للقيمة
		193.27	105	محاسب تكاليف	
		207.43	99	مراجع اداري	
		219.74	102	أكاديمي	
			405	Total	
.341	3.348	192.64	99	محاسب اداري	تستخدم الشركة معلومات النظام في دعم برامج الجودة الشاملة من خلال إمكانية ربط تكاليف الأنشطة بمستوى الخدمات المحققة
		199.86	105	محاسب تكاليف	
		199.11	99	مراجع اداري	
		220.06	102	أكاديمي	
			405	Total	
.000	20.000	177.10	99	محاسب اداري	تفيد المعلومات المتولدة من النظام في ترشيد قرارات التسعير ، والرقابة على الطاقة ، والقرارات الخاصة بالعملاء
		180.45	105	محاسب تكاليف	
		219.58	99	مراجع اداري	
		235.26	102	أكاديمي	
			405	Total	

إستخدام التكامل بين نظام تكاليفه النشاط المرتكز على الأداء وأسلوب محاسبة العميل

د/ رشا علي إبراهيم الفقي

Ranks					
Asymp. Sig.	Kruskal-Wallis H	Mean Rank	N	المسمى الوظيفي	
.784	1.073	207.96	99	محاسب اداري	تستخدم معلومات النظام في وضع إستراتيجيات المنشأة وإدارة وتحسين الأداء المالي والتشغيلي
		208.40	105	محاسب تكاليف	
		196.93	99	مراجع اداري	
		198.51	102	أكاديمي	
			405	Total	
.098	6.287	214.98	99	محاسب اداري	يؤدي إستخدام معلومات النظام إلي زيادة الحصة السوقية ، ورضا العملاء.
		218.28	105	محاسب تكاليف	
		193.16	99	مراجع اداري	
		185.20	102	أكاديمي	
			405	Total	
.361	3.208	193.27	99	محاسب اداري	تضمن المعلومات المستمدة من النظام التحقق من الترابط بين إستراتيجية المنشأة وأهدافها.
		193.21	105	محاسب تكاليف	
		209.36	99	مراجع اداري	
		216.34	102	أكاديمي	
			405	Total	
.006	12.430	220.14	99	محاسب اداري	تؤكد معلومات النظام على دعم الإدارة العليا للأنشطة الإستراتيجية الجديدة.
		224.30	105	محاسب تكاليف	
		184.75	99	مراجع اداري	
		182.16	102	أكاديمي	
			405	Total	

إستخدام التكامل بين نظام تكاليفه النشاط المرتكز على الأداء وأسلوب محاسبة العميل

د/ رشا علي إبراهيم الفقي

Ranks					
Asymp. Sig.	Kruskal-Wallis H	Mean Rank	N	المسمى الوظيفي	
.568	2.019	194.48	99	محاسب اداري	تساعد المعلومات المتوفرة من النظام على توفير الوقت والنفقات من خلال تحديد سوء إستخدام الموارد وعدم الكفاءة .
		198.26	105	محاسب تكاليف	
		214.97	99	مراجع اداري	
		204.53	102	أكاديمي	
			405	Total	
.255	4.058	194.21	99	محاسب اداري	يوفر النظام معلومات تزيد من فعالية المراجعة الإستراتيجية.
		193.20	105	محاسب تكاليف	
		203.33	99	مراجع اداري	
		221.31	102	أكاديمي	
			405	Total	

يوضح الجدول السابق مدى الفروق المعنوية بين الفئات المعنية بالدراسة فيما يتعلق برأيهم حول أهمية المعلومات التي يوفرها نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) للمراجعة الإستراتيجية ، حيث يقبل الفرض الإحصائي بوجود إتفاق بين فئات الدراسة إذا كانت قيمة (Kruskal-Wallis H) أقل من القيمة الجدولية عند مستوى معنوي أكبر من مستوى (0.05)، ويرفض هذا الفرض في حالة الإختلاف بين فئات الدراسة.

ومن خلال مناظرة الجدول السابق يتضح أن الغالبية العظمى من قيم (Kruskal-Wallis H) أقل من القيم الجدولية عند مستوى معنوية أكبر من مستوى (0.05) ، والتي عندها يثبت فرض وجود إتفاق بين فئات الدراسة حول أهمية المعلومات التي

يوفرها نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) للمراجعة الإستراتيجية ، وأن أعلى توافق بين مفردات فئات الدراسة يكون فقا للترتيب التالي:

- إمكانية إستخدام نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء في أي منشأة أيا كان درجة تعقد عملياتها ومنتجاتها عند قيمة (Kruskal-Wallis H) تبلغ (0.218) ، ومستوى معنوية (0.975) .
- يلي ذلك من حيث التوافق على أهميته بين فئات الدراسة أن معلومات نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء تُستخدم في وضع إستراتيجيات المنشأة وإدارة ، وتحسين الأداء المالي والتشغيلي عند قيمة (Kruskal-Wallis H) تبلغ (1.073) ، ومستوى معنوية يبلغ (0.784) .
- يلي ذلك من حيث التوافق بين فئات الدراسة كون معلومات نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء تساعد على توفير الوقت اللازم والنفقات ، من خلال تحديد سوء إستخدام الموارد وتعطي بيانات عن عدم كفاءتها عند قيمة (Kruskal-Wallis H) تبلغ (2.019) ، ومستوى معنوية (0.568) .

ويشير التحليل السابق أن أقل المعلومات المتوافق حولها بالنسبة لمخرجات نظام (PFABC) لغرض تدعيم دور المراجعة الإستراتيجية يتمثل فيما يلي:

- أن نظام (PFABC) يوفر معلومات عن تكاليف الأنشطة ذات المستوى المتدني من الجودة عند قيمة (Kruskal-Wallis H) تبلغ (6.32) ومستوى معنوية يبلغ (0.097) .
- يلي ذلك من حيث قلة مستوى التوافق أن معلومات نظام (PFABC) تؤدي إلى زيادة الحصة السوقية ورضا العملاء عند قيمة (Kruskal-Wallis H) تبلغ (6.28) ومستوى معنوية يبلغ (0.098).

ويشير الجدول السابق إلى وجود بعض قيم (Kruskal-Wallis H) أكبر من القيم الجدولية عند مستوى معنوية أقل من مستوى (0.05) ، والتي يتقرر بشأنها وجود إختلاف بين فئات الدراسة حول أهمية المعلومات التي يوفرها نظام تكاليف النشاط

إستخدام النظام بين نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء وأسلوب محاسبة العميل

د/ رشا علي إبراهيم الفقي

المرتكز على الأداء (PFABC) للمراجعة الإستراتيجية وتتمثل فيما يلي:

- أن المعلومات المتولدة من نظام (PFABC) تفيد في ترشيد قرارات التسعير والرقابة على الطاقة والقرارات الخاصة بالعملاء عند قيمة (Kruskal-Wallis H) تبلغ (20) ومستوى معنوية يقترب من الصفر يفيد بعدم إتفاق فئات الدراسة حول ذلك ، مما يدعم وجهة نظر الباحثة بضرورة التكامل مع أسلوب محاسبة العميل لمعالجة مثل ذلك القصور في مساعدة المعلومات المحاسبية في قرارات التسعير والرقابة على الطاقة والقرارات الخاصة بالعملاء .
- تؤكد المعلومات المتولدة من نظام (PFABC) على دعم الإدارة العليا للأنشطة الإستراتيجية الجديدة عند قيمة (Kruskal-Wallis H) تبلغ (12.43) ومستوى معنوية (0.006) ، ويشير ذلك إلى إختلاف الرأي بين فئات الدراسة حول ذلك التأكيد مما يدعم وجهة نظر الباحثة بضرورة التكامل مع أسلوب محاسبة العميل ، كون الأنشطة الإستراتيجية لاتتولد إلا من خلال تدفقات عكسية من المعلومات التي ترد من العملاء وبعدها تقرر الإدارة العليا الأنشطة الإستراتيجية التي تنفذ رغبات هؤلاء العملاء .

ثانياً : تستخدم الباحثة تحليل الإنحدار المتعدد لقياس درجة ملائمة نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء لتدعيم دور المراجعة الإستراتيجية ، من خلال تحليل التباين الموضح بالجدول التالي رقم (٧)

إستخدام النظام بين نظام تكاليفه النشاط المرتكز على الأداء وأسلوب محاسبة العميل

د/ رشا على إبراهيم الفقي

جدول رقم (٧) : إختبار ملائمة نظام (PFABC) لتدعيم دور المراجعة الإستراتيجية

ANOVA^a

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.	
1	Regression	4882.693	12	406.891	14.564	.000 ^b
	Residual	10951.618	392	27.938		
	Total	15834.311	404			

من خلال الجدول السابق يتضح أن قيمة (F) تبلغ (14.564) ، وهي أكبر من القيمة الجدولية عند مستوى معنوية (0.00) يقترب من الصفر أقل من مستوى (0.05) ، والذي عنده يتقرر رفض الفرض الصفري وقبول الفرض البديل الذي ينص على " وجود أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للمعلومات التي يوفرها نظام PFABC على تدعيم دور المراجعة الإستراتيجية ، وأن هذا الفرض تم قبوله بقوة تفسيرية تنفسر فيها المتغيرات المعبرة عن المعلومات المحاسبية التي يوفرها نظام (PFABC) في المتغير التابع الذي يعبر عن دور المراجعة الإستراتيجية ، ويعبر عن تلك القوة معامل التفسير (R^2) الموضح من خلال الجدول التالي رقم (٨)

جدول رقم (٨) : القوة التفسيرية لمعلومات نظام (PFABC) في تدعيم دور المراجعة الإستراتيجية

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.555 ^a	.308	.287	5.28562

من خلال الجدول السابق وبدلالة قيمة (R^2) يتضح أن المعلومات التي يوفرها نظام (PFABC) كمتغيرات مستقلة تدعم المتغير التابع ، الذي يشير إلى دور المراجعة الإستراتيجية بنسبة تفسيرية أقل من المتوسط تبلغ %30.8 تعكس وجود معلومات أخرى غير تلك المعلومات تحتاج إلى التكامل معها ، كما يمثل بواقى

إستخدام التكامل بين نظام تكاليفه النشاط المرتكز على الأداء وأسلوب محاسبة العميل

د/ رشا على إبراهيم الفقي

النموذج قيمة الخطأ العشوائي الذي يعكس الحاجة إلى إدخال متغيرات أخرى أو التكامل مع أساليب أخرى ذات تأثير على ذلك الدور المرتقب للمراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الادارية .

ب- **إختبار صحة الفرض الثاني** : الذي ينص على أنه " لا يوجد إختلاف معنوي ذو دلالة إحصائية بين آراء مفردات العينة حول أهمية المعلومات التي يوفرها أسلوب محاسبة العميل للمراجعة الإستراتيجية .

ويتم إختباره من خلال تحليل ردود فئات الدراسة على عناصر المحور الثاني من قائمة الإستقصاء ، ويتناول هذا التحليل الخطوات التالية :

أولاً : تستخدم الباحثة تحليل كروسكال- ويلز (Kruskal Wallis Test) لبيان مدى التوافق والإختلاف بين فئات الدراسة وفقاً لما هو موضح من الجدول التالي رقم (٩)

جدول رقم (٩): توزيع كروسكال- ويلز بشأن مدى التوافق حول أهمية أسلوب محاسبة العميل

Ranks					
Asymp. Sig.	Kruskal-Wallis H	Mean Rank	N	المسمى الوظيفي	
.003	13.775	180.10	99	محاسب اداري	يمكن استخدام أسلوب محاسبة العميل في أي منشأة أيا كان درجة تعقد عملياتها ومنتجاتها.
		184.73	105	محاسب تكاليف	
		219.01	99	مراجع اداري	
		228.49	102	أكاديمي	
			405	Total	
.143	5.431	190.34	99	محاسب اداري	توفر المعلومات المتولدة من أسلوب محاسبة العميل قياس لمدى مساهمة كل عميل على حدى في ربحية المنشأة.
		192.74	105	محاسب تكاليف	
		207.38	99	مراجع اداري	
		221.59	102	أكاديمي	
			405	Total	

إستخدام التكامل بين نظام تكاليفه النشاط المرتكز على الأداء وأسلوب محاسبة العميل

د/ رشا علي إبراهيم الفقي

Ranks					
Asymp. Sig.	Kruskal-Wallis H	Mean Rank	N	المسمى الوظيفي	
.810	.965	205.02	99	محاسب اداري	يقدم الأسلوب تقييم لمدى جاذبية العملاء من خلال التعرف على التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالعمل.
		207.19	105	محاسب تكاليف	
		205.40	99	مراجع اداري	
		194.39	102	أكاديمي	
			405	Total	
.465	2.559	203.94	99	محاسب اداري	يمثل أسلوب محاسبة العميل دور الوسيط في العلاقات الإيجابية بين إستراتيجيات الأعمال ، وأداء العملاء وتدعيم أداء الشركة في الأجل الطويل.
		205.89	105	محاسب تكاليف	
		188.58	99	مراجع اداري	
		213.11	102	أكاديمي	
			405	Total	
.937	.416	200.68	99	محاسب اداري	يفسر أسلوب محاسبة العميل نسبة كبيرة من التباين في مستوى أداء العملاء.
		205.93	105	محاسب تكاليف	
		207.07	99	مراجع اداري	
		198.28	102	أكاديمي	
			405	Total	
.586	1.937	213.10	99	محاسب اداري	يدعم هذا الأسلوب تسويق العملية الإدارية الهادفة إلى تعظيم عوائد المساهمين من خلال تطوير العلاقات مع العملاء ذوي القيمة العالية.
		208.21	105	محاسب تكاليف	
		196.17	99	مراجع اداري	
		194.46	102	أكاديمي	
			405	Total	
.940	.399	198.14	99	محاسب اداري	يقدم الأسلوب الإحصائيات الضرورية حول توزيع الموارد والتخطيط طويل الأجل لدعم المركز التنافسي للمنشأة.
		202.34	105	محاسب تكاليف	
		203.25	99	مراجع اداري	
		208.16	102	أكاديمي	
			405	Total	

إستخدام التفاضل بين نظام تكاليفه النشاط المرتكز على الأداء وأسلوب محاسبة العميل

د/ رشا علي إبراهيم الفهري

Ranks					
Asymp. Sig.	Kruskal-Wallis H	Mean Rank	N	المسمى الوظيفي	
.123	5.779	212.02	99	محاسب اداري	يدعم الأسلوب القرارات الاستراتيجية والتشغيلية حول الإستثمار في الموارد لتحقيق رضا العملاء والمحافظة على العملاء المربحين.
		217.36	105	محاسب تكاليف	
		200.35	99	مراجع اداري	
		182.04	102	أكاديمي	
			405	Total	
.000	151.713	149.44	99	محاسب اداري	يحدد الأسلوب القيمة الحالية والمستقبلية لقاعدة العملاء من خلال تحليل ربحية حياة العميل.
		151.09	105	محاسب تكاليف	
		191.75	99	مراجع اداري	
		319.34	102	أكاديمي	
			405	Total	
.000	87.658	160.00	99	محاسب اداري	يحقق الأسلوب إستمرارية تدفق النقدية والحفاظ على الأداء الكلي للمنشأة من خلال تقييم كيفية إستقطاب العملاء.
		162.88	105	محاسب تكاليف	
		198.08	99	مراجع اداري	
		290.81	102	أكاديمي	
			405	Total	
.000	25.947	182.08	99	محاسب اداري	يوفر الأسلوب معلومات عن قيود السوق ومحدودية الموارد.
		183.79	105	محاسب تكاليف	
		194.08	99	مراجع اداري	
		251.74	102	أكاديمي	
			405	Total	
.000	64.367	171.51	99	محاسب اداري	يوفر الأسلوب معلومات تزيد من فعالية المراجعة الإستراتيجية.
		167.80	105	محاسب تكاليف	
		194.03	99	مراجع اداري	
		278.50	102	أكاديمي	
			405	Total	

يوضح الجدول السابق مدى الفروق المعنوية بين الفئات المعنية بالدراسة فيما يتعلق برأيهم حول أهمية المعلومات التي يوفرها أسلوب محاسبة العميل للمراجعة الإستراتيجية ، حيث يقبل الفرض الإحصائي بوجود إتفاق بين فئات الدراسة إذا كانت قيمة (Kruskal-Wallis H) أقل من القيمة الجدولية عند مستوى معنوي أكبر من مستوى (0.05) ، ويرفض هذا الفرض في حالة الإختلاف بين فئات الدراسة.

ومن خلال مناظرة الجدول السابق يتضح أن معظم قيم (Kruskal-Wallis H) أقل من القيم الجدولية عند مستوى معنوية أكبر من مستوى (0.05) ، والتي عندها يثبت فرض وجود إتفاق بين فئات الدراسة حول أهمية المعلومات التي يوفرها أسلوب محاسبة العميل للمراجعة الإستراتيجية ، وأن أعلى توافق بين مفردات فئات الدراسة وفقاً للترتيب التالي:

- التوافق بشأن كون أسلوب محاسبة العميل يقدم الإحصائيات الضرورية لغرض توزيع الموارد والتخطيط طويل الأجل ، والتي تدعم المركز التنافسي للمنشأة عند قيمة (Kruskal-Wallis H) تبلغ (0.399) ومستوى معنوية يبلغ (0.940) .
 - يلي ذلك التوافق بشأن كون أسلوب محاسبة العميل يفسر نسبة كبيرة من التباين في مستوى أداء العملاء ، عند قيمة (Kruskal-Wallis H) تبلغ (0.416) ومستوى معنوية يبلغ قدره (0.937) .
 - يلي ذلك أن أسلوب محاسبة العميل يؤدي إلى تقديم تقييم لمدى جاذبية العملاء ، من خلال التعرف على التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بذلك العميل ، عند قيمة (Kruskal-Wallis H) تبلغ (0.965) ومستوى معنوية يبلغ (0.810) .
- ويوضح التحليل السابق أن أقل المعلومات المتوافقة حولها بالنسبة لما يوفره أسلوب محاسبة العميل لغرض تدعيم دور المراجعة الإستراتيجية يتمثل فيما يلي:

- أن أسلوب محاسبة العميل يدعم القرارات الإستراتيجية والتشغيلية حول الإستثمار في الموارد ، لغرض تحقيق رضا العملاء والمحافظة على العملاء المربحين عند قيمة (Kruskal-Wallis H) تبلغ (5.779) ، ومستوى معنوية يبلغ (0.123)

يشير الي أقل الآراء توافقاً بين فئات الدراسة.

- أن المعلومات المتولدة من أسلوب محاسبة العميل توفر قياس لمدى مساهمة كل عميل على حدى في ربحية المنشأة ، عند قيمة (Kruskal-Wallis H) تبلغ (5.431) ومستوى معنوية يبلغ (0.143)) يشير إلى ضعف التوافق بين فئات الدراسة حول ذلك.

ويشير الجدول السابق إلى وجود بعض قيم (Kruskal-Wallis H) أكبر من القيم الجدولية عند مستوى معنوية أقل من مستوى (0.05) ، والتي يتقرر بشأنها وجود إختلاف بين فئات الدراسة حول أهمية المعلومات التي يوفرها أسلوب محاسبة العميل للمراجعة الإستراتيجية وتتمثل فيما يلي :

- إختلاف رأي فئات الدراسة حول تحديد أسلوب محاسبة العميل للقيمة الحالية والمستقبلية لقاعدة العملاء ، من خلال تحليل ربحية العميل عند قيمة (Kruskal-Wallis H) تبلغ (151.713) ومستوى معنوية (0.00) ، تشير إلى حاجة هذا الأسلوب إلى التكامل مع غيره من الأنظمة ومنها كما ترى الباحثة نظام (PFABC) .

- إختلاف رأي فئات الدراسة حول تحقيق أسلوب محاسبة العميل لإستمرارية تدفق النقدية والحفاظ على الأداء الكلى للمنشأة ، من خلال تقييم كيفية إستقطاب العملاء عند قيمة (Kruskal-Wallis H) تبلغ (87.658) ومستوى معنوية (0.000) ، تشير إلى حاجة هذا الأسلوب كما ترى الباحثة إلى التكامل مع نظام (PFABC) .

- إختلاف رأي فئات الدراسة حول توفير أسلوب محاسبة العميل لمعلومات تزيد من فعالية المراجعة الإستراتيجية عند قيمة (Kruskal-Wallis H) قدرها (64.367) ومستوى معنوية يقترب من (0.00) ، تشير إلى عدم توافق فئات الدراسة حول إنفراد أسلوب محاسبة العميل بتحقيق تلك الفعالية ، مما يتطلب التكامل مع نظام (PFABC) .

- إختلاف الرأي بين فئات الدراسة حول توفير أسلوب محاسبة العميل لمعلومات عن قيود السوق ومحدودية الموارد عند قيمة (Kruskal-Wallis H) تبلغ (25.947)

ومستوى معنوية (0.00) ، يشير إلى عدم تحقيق هذا الأسلوب ذلك الحد من المعلومات بمفرده بدون إيجاد التكامل مع (PFABC) .
 - إختلاف الرأي حول أهمية إستخدام أسلوب محاسبة العميل في أي منشأة أيا كانت درجة عملياتها ومنتجاتها عند قيمة (Kruskal-Wallis H) قدرها (13.775) ومستوى معنوية يبلغ (0.003) ، يعكس الحاجة إلى التكامل مع نظام (PFABC) لتحقيق ذلك.

ثانياً : تستخدم الباحثة تحليل الإنحدار المتعدد لقياس درجة ملائمة أسلوب محاسبة العميل لتدعيم دور المراجعة الإستراتيجية ، من خلال تحليل التباين الموضح بالجدول التالي رقم (١٠)

جدول رقم (١٠): إختبار ملائمة أسلوب محاسبة العميل لتدعيم دور المراجعة الإستراتيجية

ANOVA^a

	Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	5124.637	12	427.053	15.631	.000b
	Residual	10709.675	392	27.321		
	Total	15834.311	404			

من خلال الجدول السابق يتضح أن قيمة (F) تبلغ (15.631) ، وهي أكبر من القيمة الجدولية عند مستوى معنوية (0.00) يقترن من الصفر أقل من مستوى (0.05) ، والذي عنده يتقرر رفض الفرض الصفري وقبول الفرض البديل الذي ينص على " وجود أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للمعلومات التي يوفرها أسلوب محاسبة العميل على تدعيم دور المراجعة الإستراتيجية ، وأن هذا الفرض تم قبوله بقوة تفسيرية تتفسر فيه المتغيرات المعبرة عن المعلومات المحاسبية التي يوفرها ذلك الأسلوب في المتغير التابع الذي يعبر عن دور المراجعة الإستراتيجية وفقاً لمعامل التفسير (R^2) المشار إليه في الجدول التالي رقم (١١)

إستخدام التكامل بين نظام تكاليفه النشاط المرتكز على الأداء وأسلوب محاسبة العميل

د/ رشا على إبراهيم الفقي

جدول رقم (١١) : القوة التفسيرية لمعلومات أسلوب محاسبة العميل في تدعيم دور المراجعة الإستراتيجية

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.569a	.324	.303	5.22691

من خلال الجدول السابق وبدلالة قيمة (R^2) يتضح أن المعلومات التي يوفرها أسلوب محاسبة العميل كمتغيرات مستقلة والتي تدعم المتغير التابع الذي يشير إلى دور المراجعة الإستراتيجية ، يكون بنسبة تفسيرية أقل من المتوسط تبلغ %32.4 تعكس وجود معلومات أخرى لم يتضمنها نموذج التكامل مع أسلوب (PFABC) ، كما تمثل بواقى النموذج قيمة الخطأ العشوائي الذي يعكس الحاجة إلى إدخال متغيرات أخرى أو التكامل مع أساليب أخرى ذات تأثير على ذلك الدور المرتقب للمراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية .

ج) إختبار صحة الفرض الثالث : الذي ينص على أنه " لا تؤثر العلاقة التكاملية بين نظام (PFABC) وأسلوب محاسبة العميل على تدعيم دور المراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية " .

ويتم إختباره من خلال تحليل ردود فئات الدراسة على عناصر المحور الثالث من قائمة الإستقصاء ، ويتناول هذا التحليل الخطوات التالية :

أولاً : تستخدم الباحثة تحليل كروسكال- ويلز (Kruskal Wallis Test) لبيان مدى التوافق والإختلاف بين فئات الدراسة وفقاً لما هو موضح من الجدول التالي رقم (١٢)

إستخدام التكامل بين نظام تكاليفه النشاط المرتكز على الأداء وأسلوب محاسبة العميل

د/ رشا على إبراهيم الفقي

جدول رقم (١٢) : توزيع كروسكال- ويلز بشأن مدى التوافق حول أهمية التكامل بين (PFABC) وأسلوب محاسبة العميل لتدعيم دور المراجعة الإستراتيجية

Ranks					
Asym p. Sig.	Kruskal-Wallis H	Mean Rank	N	المسمى الوظيفي	
.586	1.937	213.10	99	محاسب اداري	يتطلب التنفيذ الناجح لتقنيات التصنيع الحديثة التكامل بين الأنظمة المحاسبية والإدارية.
		208.21	105	محاسب تكاليف	
		196.17	99	مراجع اداري	
		194.46	102	أكاديمي	
			405	Total	
.975	.218	201.88	99	محاسب اداري	تستخدم المعلومات المتولدة من نظام PFABC كمدخلات لأسلوب محاسبة العميل.
		202.46	105	محاسب تكاليف	
		200.54	99	مراجع اداري	
		207.04	102	أكاديمي	
			405	Total	
.937	.416	200.68	99	محاسب اداري	يمكن الإستفادة من المعلومات الناتجة عن التكامل في فحص وتقييم الموقف الإستراتيجي الحالي للمنشأة.
		205.93	105	محاسب تكاليف	
		207.07	99	مراجع اداري	
		198.28	102	أكاديمي	
			405	Total	
.568	2.019	194.48	99	محاسب اداري	توفر المعلومات الناتجة عن التكامل تقييم لمدى التقدم في تحقيق المنشأة لأهدافها طويلة الأجل.
		198.26	105	محاسب تكاليف	
		214.97	99	مراجع اداري	
		204.53	102	أكاديمي	
			405	Total	

إستخدام التكامل بين نظام تكاليفه النشاط المرتكز على الأداء وأسلوب محاسبة العميل

د/ رشا علي إبراهيم الفقي

Ranks					
Asym p. Sig.	Kruskal-Wallis H	Mean Rank	N	المسمى الوظيفي	
.465	2.559	203.94	99	محاسب اداري	تخفيض المعلومات الناتجة عن التكامل من مخاطر تطبيق أسلوب محاسبة العميل.
		205.89	105	محاسب تكاليف	
		188.58	99	مراجع اداري	
		213.11	102	أكاديمي	
			405	Total	
.143	5.431	190.34	99	محاسب اداري	تساعد المعلومات الناتجة عن التكامل في الرقابة على التكاليف وإدارتها بطريقة أكثر فعالية.
		192.74	105	محاسب تكاليف	
		207.38	99	مراجع اداري	
		221.59	102	أكاديمي	
			405	Total	
.940	.399	198.14	99	محاسب اداري	تعزز المعلومات الناتجة عن التكامل من وظيفة المراجعة الإستراتيجية في دعم إتخاذ القرارات المتعلقة بالعملاء.
		202.34	105	محاسب تكاليف	
		203.25	99	مراجع اداري	
		208.16	102	أكاديمي	
			405	Total	
.241	4.201	191.64	99	محاسب اداري	مساعدة المراجعة الإستراتيجية في متابعة تنفيذ القرارات الإستراتيجية والتحقق من صحتها.
		193.27	105	محاسب تكاليف	
		207.43	99	مراجع اداري	
		219.74	102	أكاديمي	
			405	Total	

إستخدام التكامل بين نظام تكاليفه النشاط المرتكز على الأداء وأسلوب محاسبة العميل

د/ رشا علي إبراهيم الفقي

Ranks					
Asym p. Sig.	Kruskal-Wallis H	Mean Rank	N	المسمى الوظيفي	
.255	4.058	194.21	99	محاسب اداري	مساعدة المراجعة الإستراتيجية في التحقق من مدى مطابقة القرارات الإستراتيجية لأهداف وسياسات المنشأة.
		193.20	105	محاسب تكاليف	
		203.33	99	مراجع اداري	
		221.31	102	أكاديمي	
			405	Total	
.810	.965	205.02	99	محاسب اداري	يمكن أن يقدم تقرير المراجع الإستراتيجي تقييم وتنبؤ بالمخاطر المحيطة بالقرار.
		207.19	105	محاسب تكاليف	
		205.40	99	مراجع اداري	
		194.39	102	أكاديمي	
			405	Total	
.452	2.634	211.26	99	محاسب اداري	يستخدم تقرير المراجع الإستراتيجي في الحكم على كفاءة وفعالية الأداء المالي والتشغيلي.
		211.92	105	محاسب تكاليف	
		190.35	99	مراجع اداري	
		198.08	102	أكاديمي	
			405	Total	
.784	1.073	207.96	99	محاسب اداري	تساعد المعلومات المستمدة من التكامل في تدعيم دور المراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية.
		208.40	105	محاسب تكاليف	
		196.93	99	مراجع اداري	
		198.51	102	أكاديمي	
			405	Total	

يوضح الجدول السابق مدى الفروق المعنوية بين الفئات المعنية بالدراسة ، فيما يتعلق برأيهم حول أهمية المعلومات التي يوفرها التكامل بين كلاً من نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) وبين أسلوب محاسبة العميل لتدعيم دور المراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية، حيث يقبل الفرض الإحصائي بوجود إتفاق بين فئات الدراسة إذا كانت قيمة (Kruskal-Wallis H) أقل من القيمة الجدولية عند مستوى معنوي أكبر من مستوى (0.05) ويرفض هذا الفرض في حالة الإختلاف بين فئات الدراسة.

ومن خلال مناظرة الجدول السابق يتضح أن كل العناصر يظهر التحليل السابق لها وجود بعض قيم (Kruskal-Wallis H) أقل من القيم الجدولية عند مستوى معنوية أكبر من مستوى (0.05) ، والتي يتقرر بشأنها وجود إتفاق بين فئات الدراسة حول أهمية المعلومات التي يوفرها التكامل بين كلاً من نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) ، وبين أسلوب محاسبة العميل بشأن تدعيم دور المراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية وتتمثل فيما يلي:

- إتفاق فئات الدراسة على أن التنفيذ الناجح لتقنيات التصنيع الحديثة يتطلب التكامل بين الأنظمة المحاسبية والإدارية عند قيمة (Kruskal-Wallis H) تبلغ (1.937) ومستوى معنوية يبلغ (0.586) .
- إتفاق فئات الدراسة حول إمكانية إستخدام المعلومات المتولدة من نظام (PFABC) كمدخلات لأسلوب محاسبة العميل عند قيمة (Kruskal-Wallis H) تبلغ (0.218) ومستوى معنوية يبلغ (0.975) .
- إتفاق فئات الدراسة حول أهمية المعلومات المستمدة من التكامل في فحص وتقييم الموقف الإستراتيجي للمنشأة عند قيمة (Kruskal-Wallis H) تبلغ (0.416) ومستوى معنوية يبلغ (0.937) .
- إتفاق فئات الدراسة حول أهمية المعلومات الناتجة عن التكامل في توفير تقييم لمدى تقدم المنشأة في تحقيق الأهداف طويلة الأجل عند قيمة (Kruskal-Wallis H) تبلغ (2.019) ومستوى معنوية يبلغ (0.568) .

- إتفاق فئات الدراسة حول أهمية معلومات التكامل في تخفيض مخاطر تطبيق أسلوب محاسبة العميل عند قيمة (Kruskal-Wallis H) تبلغ (2.559) ومستوى معنوية يبلغ (465).
- إتفاق فئات الدراسة حول أهمية معلومات التكامل في الرقابة على التكاليف وإدارتها بطريقة أكثر فعالية عند قيمة (Kruskal-Wallis H) تبلغ (5.431) ومستوى معنوية يبلغ (143).
- إتفاق فئات الدراسة حول أهمية المعلومات المستمدة من التكامل في دعم إتخاذ القرارات المتعلقة بالعملاء عند قيمة (Kruskal-Wallis H) تبلغ (0.399) ومستوى معنوية يبلغ (940).
- إتفاق فئات الدراسة حول أهمية المعلومات المستمدة من التكامل لتدعيم دور المراجعة الإستراتيجية في متابعة تنفيذ القرارات الإستراتيجية والتحقق من صحتها عند قيمة (Kruskal-Wallis H) تبلغ (4.201) ومستوى معنوية يبلغ (241).
- إتفاق فئات الدراسة حول أهمية المعلومات المستمدة من التكامل لتدعيم دور المراجعة الإستراتيجية في التحقق من مدى مطابقة القرارات الإستراتيجية لأهداف وسياسات المنشأة عند قيمة (Kruskal-Wallis H) تبلغ (4.058) ومستوى معنوية يبلغ (255).
- إتفاق فئات الدراسة حول أهمية التكامل في تدعيم تقرير المراجع الإستراتيجي في تقييم المخاطر المحيطة بالقرار عند قيمة (Kruskal-Wallis H) تبلغ (0.965) ومستوى معنوية يبلغ (810).
- إتفاق فئات الدراسة حول أهمية التكامل في تدعيم تقرير المراجع الإستراتيجي في الحكم على كفاءة وفعالية الأداء المالي والتشغيلي عند قيمة (Kruskal-Wallis H) تبلغ (2.634) ومستوى معنوية يبلغ (452).
- إتفاق فئات الدراسة حول أهمية المعلومات المستمدة من التكامل لتدعيم دور المراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية عند قيمة (Kruskal-Wallis H) تبلغ (1.073) ومستوى معنوية يبلغ (7.84).

إستخدام التكامل بين نظام تكاليفه النشاط المرتكز على الأداء وأسلوب محاسبة العميل

د/ رشا على إبراهيم الفقي

ثانياً : تستخدم الباحثة تحليل الإنحدار المتعدد لقياس درجة ملائمة النموذج لغرض تدعيم دور المراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية ، من خلال تحليل التباين الموضح بالجدول التالي رقم (١٣)

جدول رقم (١٣): إختبار ملائمة التكامل بين (PFABC) وأسلوب محاسبة العميل لتدعيم دور المراجعة الإستراتيجية

ANOVA^a

	Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	7708.079	24	321.170	15.019	.000b
	Residual	8126.233	380	21.385		
	Total	15834.311	404			

من خلال الجدول السابق يتضح أن قيمة (F) تبلغ (15.019) وهي أكبر من القيمة الجدولية عند مستوى معنوية (0.00) يقترب من الصفر وهو أقل من مستوى (0.05) ، والذي عنده يتقرر رفض الفرض الصفري وقبول الفرض البديل الذي ينص على " وجود أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للمعلومات التي يوفرها التكامل بين نظام (PFABC) وأسلوب محاسبة العميل على تدعيم دور المراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية، وأن هذا الفرض تم قبوله بقوة تفسيرية تنفسر فيه المتغيرات المعبرة عن المعلومات المحاسبية المتكاملة بين الأسلوبين في تدعيم المتغير التابع الذي يعبر عن دور المراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية ، حيث يعبر عن ذلك من خلال معامل التفسير (R^2) في الجدول التالي رقم (١٤)

جدول رقم (١٤): القوة التفسيرية لمعلومات التكامل بين (PFABC) و أسلوب محاسبة العميل في تدعيم دور المراجعة الإستراتيجية

Model Summary

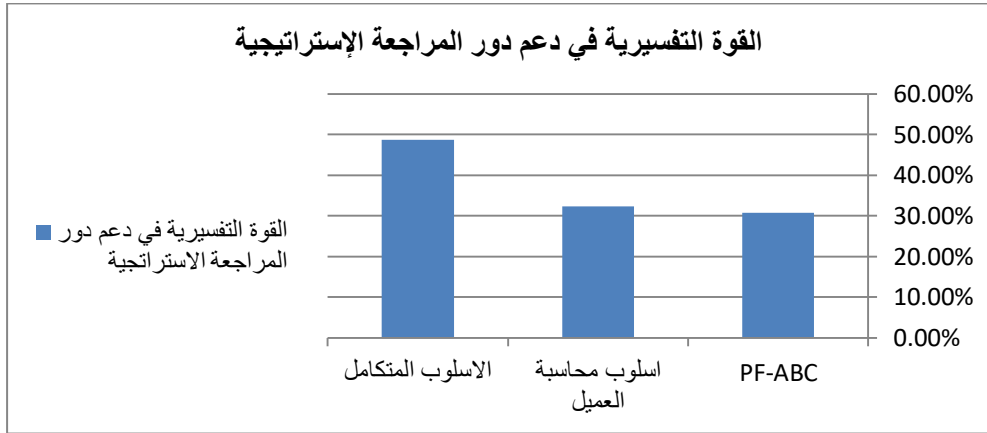
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.698a	.487	.454	4.62437

من خلال الجدول السابق وبدلالة قيمة (R^2) يتضح أن المعلومات التي يوفرها التكامل بين نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء، وبين أسلوب محاسبة العميل كمتغيرات مستقلة تدعم المتغير التابع الذي يشير إلى دور المراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية يكون بنسبة تفسيرية تبلغ %48.7 تدعم فيها المتغير التابع، وتمثل بواقى النموذج قيمة الخطأ العشوائي الذي يعكس حاجة النموذج إلى إدخال متغيرات أخرى أو التكامل مع أساليب أخرى ذات تأثير على ذلك الدور المرتقب للمراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية.

ومن خلال ما سبق يتبين مقدار الدعم الزائد الذي توفره عملية التكامل بين نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء، وبين أسلوب محاسبة العميل لدور المراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية بفرق قدره %17.9 يزيد عن المعلومات التي يوفرها نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء بمفرده ، وكذلك فرق قدره %16.3 بالزيادة عن المعلومات التي يوفرها أسلوب محاسبة العميل بمفرده في دعم دور المراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية، ويشير الشكل التالي رقم (٣) إلى ذلك:

إستخدام التكامل بين نظام تكاليفه النشاط المرتكز على الأداء وأسلوب محاسبة العميل

د/ رشا على إبراهيم الفقي



شكل رقم (٣) بيان بأثر النماذج المختبرة على دعم دور المراجعة الإستراتيجية.

القسم الخامس

النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية

أولاً: نتائج الدراسة

نتائج الدراسة النظرية:

- ١- تباين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية المستخدمة في بيئة التصنيع المصرية ، بسبب إرتفاع تكلفة تطبيق بعض الأساليب الإدارية الحديثة.
- ٢- نقص المعرفة المحاسبية بمحاسبة العميل على الرغم من وجود بعض الممارسات التي ترتبط بمحاسبة العميل دون وجود إدراك لهذا المسمى في التطبيق العملي .
- ٣- تساعد محاسبة العميل المنشأة على إتخاذ القرارات الإدارية بشكل سليم ، وخاصة المتعلقة بإختيار العميل وإرضائه وإشباع رغباته وكسب الميزة التنافسية المستدامة .
- ٤- يحقق نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء تكوين منظومة تكاليفية لقياس التكاليف والرقابة عليها ، إدارة أفضل للطاقة الزائدة وإستغلال موارد المنشأة بطريقة مثلى ، إعادة هيكلة الأنشطة ، تحليل الأنشطة والتعرف على الأنشطة المضيفة وغير المضيفة للقيمة ، إستغلال الطاقة غير المستغلة ، ترجمة الفاقد إلى تكاليف ، والعمل على تخفيض هذه التكاليف .
- ٥- يعالج نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء بطريقة أفضل مشكلة عدم تجانس الأنشطة ، ويحقق بتكامله مع أسلوب محاسبة العميل تقليل أخطاء التوصيف ، والتجميع ، والقياس التي تقع فيها العديد من نظم التكاليف مما يزيد من جودة المعلومات التكاليفية .
- ٦- يؤدي تفعيل دور المراجع في عملية إتخاذ القرار الإستراتيجي من خلال قيام المراجع بفحص وتقييم البيئة الداخلية والخارجية ، والإطلاع على مدى إتفاق أو تعارض القرار الإستراتيجي مع أهداف وخطط وسياسات المنشأة إلى الوصول إلى البديل القابل للتطبيق ، ومن ثم ترشيد القرارات الإدارية .

- نتائج الدراسة الميدانية :

١- أيدت نتائج التحليل الإحصائي وجود أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للمعلومات التي يوفرها نظام (PFABC) على تدعيم دور المراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية حيث أن قيمة (F) تبلغ (14.564)، وهي أكبر من القيمة الجدولية عند مستوى معنوية (0.00) يقترب من الصفر وهو أقل من مستوى (0.05) ، كما يتضح بدلالة قيمة (R^2) أن المعلومات التي يوفرها نظام (PFABC) كمتغيرات مستقلة تدعم المتغير التابع الذي يشير إلى دور المراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الادارية بنسبة تفسيرية أقل من المتوسط تبلغ 30.8% ، تعكس وجود معلومات أخرى غير تلك المعلومات تحتاج إلى التكامل معها لاسيما المعلومات الناتجة عن أسلوب محاسبة العميل، كما يمثل بواقى النموذج قيمة الخطأ العشوائي الذي يعكس الحاجة إلى إدخال متغيرات أخرى ، أو التكامل مع أساليب أخرى ذات تأثير على ذلك الدور المرتقب للمراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الادارية . وذلك يثبت عدم صحة الفرض العدم الأول وقبول الفرض البحثي البديل . ويتفق ذلك ضمناً مع دراسات (Mohsenei and vafaei ,2019)، (Ali,2019)، (Hassoun, 2019) ، (السيد، ٢٠١٩) (Whitehouse, 2018)، (الحمروني، ٢٠١٦) .

٢- هناك أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للمعلومات التي يوفرها أسلوب محاسبة العميل على تدعيم دور المراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية ، حيث يتضح أن قيمة (F) تبلغ (15.631) وهي أكبر من القيمة الجدولية عند مستوى معنوية (0.00) يقترب من الصفر وهو أقل من مستوى (0.05) ، كما تشير دلالة (R^2) أن المعلومات التي يوفرها أسلوب محاسبة العميل كمتغيرات مستقلة والتي تدعم المتغير التابع الذي يشير إلى دور المراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية يكون بنسبة تفسيرية أقل من المتوسط تبلغ 32.4% ، تعكس وجود معلومات أخرى لم يتضمنها نموذج التكامل مع أسلوب (PFABC)، كما تمثل بواقى النموذج قيمة الخطأ العشوائي الذي يعكس الحاجة إلى إدخال متغيرات

أخرى أو التكامل مع أساليب أخرى ذات تأثير على ذلك الدور المرتقب للمراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية. وذلك يثبت عدم صحة الفرض العدم الثاني وقبول الفرض البحثي البديل ويتفق ذلك ضمناً مع دراسات Holm and (Ax, 2020) ، (Bonacchi and Perego, 2019) ، (عباس ، ٢٠١٩) ، (Azmi and Suriyanti, 2020) ، (Ng and Wood, 2018) ، (Al-، (Mawali and Lam, 2016) ، (Ussahawanitchakit, 2017).

٣- يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للمعلومات التي يوفرها التكامل بين نظام (PFABC) وأسلوب محاسبة العميل على تدعيم دور المراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية، حيث يتضح أن قيمة (F) تبلغ (15.019) وهي أكبر من القيمة الجدولية عند مستوى معنوية (0.00) يقترب من الصفر وهو أقل من مستوى (0.05)، وبدلالة قيمة (R^2) يتضح أن المعلومات التي يوفرها التكامل بين نظام (PFABC)، وبين أسلوب محاسبة العميل كمتغيرات مستقلة تدعم المتغير التابع الذي يشير إلى دور المراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية يكون بنسبة تفسيرية تبلغ 48.7% تدعم فيها المتغير التابع، وتمثل بواقي النموذج قيمة الخطأ العشوائي الذي يعكس حاجة النموذج إلى إدخال متغيرات أخرى أو التكامل مع أساليب أخرى ذات تأثير على ذلك الدور المرتقب للمراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية. وذلك يثبت عدم صحة الفرض العدم الثالث وقبول الفرض البحثي البديل ويتفق ذلك ضمناً مع دراسات (Mohammad, 2019) ، (الخرينج، ٢٠١٩) ، (عز الدين و حسين، ٢٠١٩)، (Choi et al, 2018)، (Hansen et al, 2019) ، (على و عثمان، ٢٠١٨)، (Sompong, et al, 2015) ، (Ratanasongtham and (Ussahawanitchakit, 2015)

٤- يتبين من النتائج أن مقدار الدعم الزائد الذي توفره عملية التكامل بين نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء، وبين أسلوب محاسبة العميل لدور المراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية بفرق قدره (17.9%) يزيد عن المعلومات التي يوفرها نظام (PFABC) بمفرده ، وكذلك فرق قدره (16.3%)

بالزيادة عن المعلومات التي يوفرها أسلوب محاسبة العميل بمفرده في دعم دور المراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية .

ثانياً: توصيات الدراسة

- ١- ضرورة إهتمام الإدارة العليا في المنشآت المصرية بدعم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ، لما توفره من مؤشرات هامة تساعد على تحسين الأداء .
- ٢- قيام المنظمات المهنية المهتمة بالمحاسبة الإدارية الإستراتيجية بإصدار الإرشادات ، للتعريف بكيفية تطبيق بعض الأساليب الإدارية بما يسهم في نجاح إستراتيجية منشآت الأعمال .
- ٣- تطوير نظم المعلومات المتكاملة لكل من نظام (PFABC) ، وأسلوب محاسبة العميل كمدخل لتوفير المعلومات الملائمة وتحسين كفاءة وفعالية إتخاذ القرارات المتعلقة بتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة وتحسين الأداء ، حيث أثبتت نتائج الدراسة الميدانية خروج معامل التفسير في المتوسط.
- ٤- الأخذ بمقترح التكامل بين نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) ، وبين أسلوب محاسبة العميل لغرض تدعيم دور المراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية ، لثبوت وجود تحسين نسبي عند إستخدام المعلومات المحاسبية التي يوفرها النموذج.
- ٥- بحث إمكانية إدخال نظم محاسبية أخرى تدعم المراجعة الإستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية لوجود نسبة كبيرة من بواقي النموذج المبحوث .
- ٦- إعداد مزيد من البحوث لتدعيم مجال البحث الحالي ، من خلال القيام بدراسات حالة للتعرف على كيفية تطبيق التكامل في قطاعات مختلفة، لتوفير أدلة إضافية عن مدى تأثير تلك الممارسات على أداء منشآت الأعمال .
- ٧- التوجه نحو مزيد من الدراسات التي تربط بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والمراجعة ، بهدف تطوير أساليب وأدوات المراجعة لدعم وخدمة متخذي القرارات .

ثالثاً: التوجهات البحثية المستقبلية

- ١- إطار مقترح للتكامل بين نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء وأسلوب التكلفة المستهدفة.
- ٢- تحليل العوامل المرتبطة بطبيعة الصناعة والتي يمكن أن تؤثر في قدرة الشركة على تطبيق الأساليب المختلفة لمحاسبة العميل.
- ٣- دور المراجعة الإستراتيجية في دعم إستمرارية الشركات.
- ٤- إعادة تطبيق نفس البحث مع إستخدام التكامل بين أساليب أخرى من أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ، أو إستخدام منهجية مختلفة مثل أسلوب دراسة الحالة .

المراجع

أولاً: المراجع العربية :

- أبو الفضل، عبد العال مصطفى، (٢٠١٩) قياس مدى تطبيق أدوات "أساليب" المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وإدراك العاملين لأهمية تطبيقها في البنوك السعودية، **مجلة دراسات مصرفية مالية**، أكاديمية السودان للعلوم المصرفية والمالية، مركز البحوث والنشر والإستشارات، العدد ٣٤، يوليو، ص.ص ٤١-٧٦ .
- إبراهيم، إسلام سعيد صالح، (٢٠١٩)، التكامل بين مدخل محاسبة إستهلاك الموارد وبطاقة الأداء المتوازن وأثره على إدارة التكلفة، **المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية**، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، المجلد ١٠، العدد ٣، ص.ص ٧٤٦-٧٩٧.
- الحمروني، مفتاح محمد علي، (٢٠١٦)، إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في بيئة الإنتاج المرن لتحسين الأداء التنافسي في الصناعات البتروكيمياوية بليبيا، **رسالة دكتوراه**، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، المجلد ٧، (ملحق)، ص.ص ٤٢٩-٤٥٨.
- الخرينج، بدر فارس محمد ، (٢٠١٩)، دور المراجعة الإستراتيجية في تحسين القدرة التنافسية للبنوك الكويتية: دراسة تطبيقية، **المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية**، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس، المجلد ١٠، العدد ٢، ص.ص ٦٨٨-٧١٨.
- السيد، علي مجاهد أحمد، (٢٠١٩)، إستخدام نظام محاسبة تكاليف الأنشطة المرتكز على الأداء PFABC في تدعيم إستراتيجية ريادة التكلفة مع دراسة ميدانية، **مجلة الدراسات التجارية المعاصرة**، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، العدد ٧، يونيو، ص.ص ٤٨٤-٥٢٤.
- الشعباني، صالح إبراهيم يونس ، الجميلي، وعد حسين شلاشي، (٢٠١٢)، ملامح تطبيق التدقيق الإستراتيجي في العراق- دراسة ميدانية لعينة من الشركات الصناعية، **مجلة جامعة الأنبار للعلوم الإقتصادية والإدارية**، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، المجلد ٤ ، العدد ٩، ص.ص ٣٧٥ - ٣٩٥.
- الشيخ، شريف محمد عبد الحميد، (٢٠١٣)، نموذج مقترح لقياس الأداء الإستراتيجي للمنظمات عن طريق المراجع الخارجي، **مجلة التجارة والتمويل** ، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد ٤، ص.ص ١-٢٤.
- الغمري، مروى يوسف أحمد، (٢٠١٩)، مدخل محاسبي مقترح للتسعير بهدف تعظيم القيمة المدركة للعميل وتحسين الأداء الإستراتيجي للمنشأة، **المجلة العلمية للدراسات التجارية**

- والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، المجلد ١٠، العدد ٢، ص.ص ٧٧٩-٨٠٤.
- الكاشف، محمود يوسف، (٢٠١٥)، محاسبة العميل كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية إتجاهات ومحددات تطبيقها في الشركات السعودية: دراسة ميدانية، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد ١٩، العدد الأول، ابريل، ص.ص ٧٣١-٧٦٣.
- الليثي، عبد الله فراج عبد الرحيم، (٢٠١٧)، مدى إدراك وإنتشار تطبيق المحاسبين الإداريين لأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والتكامل بينهما في الشركات الصناعية المصرية: دراسة تحليلية ميدانية، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد ٦٣، ديسمبر، ص.ص ٢٣٣-٢٩١.
- الواجد، علي فاخر كاظم، (٢٠١٧)، تحليل ربحية العميل في ظل إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت: دراسة ميدانية في القطاع الصناعي العراقي، **المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية**، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، المجلد ٨ (ملحق)، ص.ص ٨١٠-٨٣٩.
- حسان، بوبعابة، (٢٠١٦)، فاعلية المراجعة الإستراتيجية في تقييم وتقويم أداء المؤسسات الإقتصادية بالتطبيق على تعاونية الحبوب والخضر الجافة بالمسيلة، **مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية**، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، العدد ٥، ص.ص ٢١٨-٢٣٣.
- حسن ، حنان جابر، (٢٠١٢)، التكامل بين مدخل القيمة المضافة ومدخل التقويم المتوازن للأداء لتعزيز الدور الإستراتيجي للمراجعة الداخلية في تحسين عملية إدارة مخاطر أعمال المنشآت: دراسة ميدانية على قطاع الأسمنت في جمهورية مصر العربية، **المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة**، كلية التجارة، جامعة عين شمس ، العدد الأول، يناير، ص.ص ٥٩٣-٦٦٤.
- حسين، منال، يعقوب، إبتهاج إسماعيل، سعد، سلمى منصور، (٢٠١٦)، دراسة تحليلية لإستجابة محاسبة التكاليف لمتطلبات البيئة: نظام (ABC): دراسة حالة، **مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية**، العدد ٤٧، ص.ص ١٤٩-١٧٠.
- خطاب، محمد شحاته خطاب، (٢٠١٣)، تحسين جودة المعلومات التكاليفية بالتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ونظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء: دراسة حالة، **مجلة التجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد ٣، ص.ص ٣٦-٩٤.
- رمضان، علي الجوهري، (٢٠١٩)، دراسة وتحليل آثار العوامل التنظيمية وغير التنظيمية على معدلات تبني محاسبة التكاليف على أساس النشاط في ظل إتباع إستراتيجية ريادة التكاليف - بالتطبيق على بيئة الأعمال المصرية، **مجلة الدراسات والبحوث المحاسبية** ، كلية التجارة،

- جامعة بنها، العدد الأول، يونيو، ص.ص ٣٩٣-٤٧٠
- سرور، عاصم محمد أحمد، (٢٠١٤)، الدور التكامل للمحاسب الإداري والمراجع الداخلي في تفعيل الإدارة الإستراتيجية للمنشأة/ دراسة نظرية تحليلية، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ١٨، العدد ٢، يوليو، ص.ص ١-٥٦ .
- سليمان، أحمد شوقي، (٢٠١٢)، المراجعة الإستراتيجية في منظمات الأعمال، إحصائية موقع المصرفية الإسلامية – دراسات في المحاسبة والإدارة. متاح على الرابط: <http://kenanaonline>
- سند ، ناصر أحمد محمد ، (٢٠١٢) ، الإطار المنطقي لمحاسبة النشاط في ظل بيئة الأعمال الحديثة ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، ص.ص ١- ١٠٨ .
- شاهين، عبدالحميد أحمد أحمد، (٢٠١٤)، الدور المرتقب للمراجع الداخلي في مواجهة تطور الإدارة الإستراتيجية للتكلفة لتدعيم الميزة التنافسية للمنشأة – دراسة تطبيقية، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، المجلد ١٨، العدد ٢، يوليو، ص.ص ٣٠٧-٣٦٧ .
- شاهين، محمود محمد عبد المولى، (٢٠١٨)، تكامل محاسبة إستهلاك الموارد والتكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء لتعزيز الإدارة على أساس القيمة: مع دراسة ميدانية، رسالة **ماجستير**، كلية التجارة ، جامعة كفر الشيخ ، ص.ص ١-٢٦٥ .
- شحاته، دعاء عبد الفتاح، (٢٠١٢)، دور المراجع الداخلي في مراجعة الإستراتيجية وإنعكاسه على كفاءة وفعالية الأداء في منظمات الأعمال، **مجلة العلوم الإدارية**، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الأول، ص.ص ١-٣٨ .
- شحادة ، فراس محمد فارس، (٢٠١٦)، دور المراجع الداخلي في مراجعة نظام التكاليف على أساس الأنشطة بهدف ترشيد القرارات الإدارية، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٠، العدد ٢، يوليو، ص.ص ١٢٣٣-١٢٧٦ .
- عباس، إسماعيل جاب الله، (٢٠١٩)، دور أبعاد محاسبة العميل في تدعيم الميزة التنافسية المستدامة في القطاع المصرفي، **المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية**، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، المجلد ١٠، العدد ٣، ص.ص ٣٩٥-٤١٩ .
- عبد الدايم، صفاء محمد، (٢٠١٤)، مدخل مقترح للتكامل بين نظامي المحاسبة عن إستهلاك الموارد وتكاليف مسار القيمة بهدف تحسين جودة قياس التكلفة مع دراسة ميدانية ، **مجلة البحوث المحاسبية** ، كلية التجارة ، جامعة طنطا، العدد ٢، ديسمبر، ص.ص ٢٣٤-٢٦٦ .
- عبد الرازق، سحر مصطفى محمد، (٢٠١٧)، المراجعة الداخلية كقيمة مضافة لدعم وتفعيل إستراتيجيات إدارة التكاليف في الشركات المصرية، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة،

- جامعة عين شمس، المجلد ٢١، العدد الأول، إبريل، ص.ص ١٠٩٣-١١٤٥.
- عبد الرحمن، سحر محمد، (٢٠١٣)، قياس التكلفة على أساس النشاط المبني على الوقت وتحديد أسعار الخدمات، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد السابع عشر، العدد ٣، ص.ص ١٢٥-١٥٤.
- عبد الصادق، أسامة سعيد، (٢٠١١)، إستكشاف أبعاد العلاقة بين المحاسبة عن العملاء والمنافسين، دراسة لقياس إدراك وتطبيق المحاسبين الإداريين لمتطلبات الإدارة الإستراتيجية، **مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين**، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد ٧٨، ص.ص ١-٦٣.
- عبد اللطيف، محمد يس، (٢٠١٣)، إستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في تحليل ربحية العميل، **مجلة التجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ص.ص ٣٢٤-٣٧١.
- عثمان، الطيب عثمان فضل، إبراهيم، الهادي آدم محمد، (٢٠١٧)، المراجعة الإستراتيجية ودورها في تقويم الأداء المالي والإستراتيجي في شركات السكر بالسودان: دراسة حالة على شركة السكر السودانية المحدودة، **رسالة دكتوراه**، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، ص.ص ١-٢٦٦.
- عرفه، نصر طه حسن ، مليجي، مجدى مليجي عبد الحكيم، (٢٠١٤)، تأثير إستراتيجية الشركة على المحاسبة الإدارية الإستراتيجية: دراسة ميدانية للبيئة المصرية، **مجلة التمويل والتجارة**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد ٣، ص.ص ٧٣-١٢٨.
- عز الدين، مصطفى هارون، حسين، عبد المنعم حسن، (٢٠١٩)، المراجعة الإستراتيجية وأثرها في تطبيق أسس الرقابة المالية في الوحدات الحكومية في السودان: دراسة حالة على وزارة المالية والإقتصاد - ولاية النيل الأزرق، **مجلة الدراسات العليا**، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، المجلد ١٤، العدد ٥٤، مايو، ص.ص ٩٣-١٠٥.
- على، المهدي محمد الحسن محمد، عثمان ، عبد الرحمن عادل خليل، (٢٠١٨)، أثر المراجعة الإستراتيجية في الميزة التنافسية: دراسة ميدانية على عينة من المنشآت الصناعية السودانية، **دراسة ماجستير**، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، ص.ص ١-١٣٢.
- على، هبه جمال هاشم، (٢٠١٧)، الدور الإستراتيجي للمراجع الداخلي في ظل المعلومات المستمدة من تكامل أسلوب بطاقة الأداء المتوازن المستدام والقياس المرجعي نموذج مقترح في ضوء فلسفة التنمية المستدامة مع دراسة ميدانية، **المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية**، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد ٨، العدد ٣، ص.ص ٨٦٧-٩٣٧.

- عمران، صلاح محمد، (٢٠١١)، إدارة العميل في إطار المحاسبة الإدارية ودعم القدرة التنافسية للمنظمة: دراسة تحليلية ميدانية، **مجلة التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد ٥٠، يونيو، ص.ص ٦٨-٤.
- فؤاد، ريمون ميلاد، (٢٠١٦)، أثر تكامل حوكمة ممارسات سلسلة التوريد وأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على أداء منشآت الأعمال: دراسة تطبيقية، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٠، العدد الأول، إبريل، ص.ص ٩٣٤-٨٦٩.
- متولى، أحمد زكى حسين، (٢٠١٤)، إستخدام التكامل بين أسلوب المحاسبة المرنة (LA) والسجلات المفتوحة (OBA) في تطوير الدور الإستراتيجي للمراجعة الداخلية بهدف إضافة قيمة للمنشأة مع دراسة إستطلاعية، **المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد ٣ يوليو، ص.ص ٣٩٢-٢٢٣.
- محاريق ، هانيء أحمد ، (٢٠١٦) ، دور أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في تحقيق إستراتيجية المنشأة : دراسة إستقصائية بإستخدام بطاقة الأداء المتوازن ، **مجلة البحوث المحاسبية** ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثاني ، ديسمبر ، ص.ص ٥٤-١ .
- مراد، سكال، (٢٠١٥)، التدقيق الإستراتيجي ودوره في الإدارة الإستراتيجية للمؤسسات: دراسة ميدانية لبعض المؤسسات الإقتصادية، **مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير**، كلية الإقتصاد، جامعة سطيف، ص.ص ٤١٢-٣٧٧.
- موسى، عمرو عادل عبد الفتاح، شاهين، عبد الحميد أحمد أحمد، جرجس، جرجس عبده، (٢٠١٩) ، تفعيل دور المراجعة الداخلية في فحص أساليب المحاسبة الإدارية لتدعيم القرارات الإستراتيجية بالشركات الصناعية بمدينة السادات: دراسة تطبيقية، **رسالة ماجستير**، كلية التجارة، جامعة مدينة السادات، ص.ص ١٥٨-١.
- نوار، رولا سامي، (٢٠١٧)، محددات تطبيق مدخل المحاسبة عن العملاء كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وإنعكاسها على أداء منشآت الأعمال: دراسة ميدانية، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢١، العدد ٢، يوليو، ص.ص ٦٧٧-٦٥٠.

ثانيا: المراجع الأجنبية:

- Al-Mawali, H., and Lam,T.D., (2016), "Customer Accounting and Environmental uncertainty:Sequential Explanatory study", **International Review of management and marketing**, 6(3),pp 532-543.
- Alsaegh, B.A.M., (2019)," Strategic Audit in the public sector in Iraq, Tikrit," **Journal of Administrative and Economic Sciences**, 3(43),pp 18-28, **available at: ISSN: 18131719**.
- Al-Sanafawy, D. M., (2013), "Improving Performance Measurement using TDABC/PFABC: Gross Model approach: Caes study", **Master Thesis**, faculty of Commerce, Tanta University, pp1-127.
- Alsoboa, S., (2015), "The external orientation of strategies management accounting: customer accounting, Business strategies and customer performance, Environment "(**woodruff, 1997, weir**, 2014), 6(18).
- Ali, A. M., (2019) ," The Role of performance focused Activity Based costing (PFABC) in productivity Improving and performance Evaluating, Case study in the General company for Tire Industry in Najaf –Iraq", **International Journal of Multidis ciplinary Research and publications**, volume 2, Issue 6, pp 35-41.
- Azmi, Z., and Suriyanti, L. H., (2020)," pengaruh Customer Accounting and Customer orientation Terha Dap kiner JA organisasi", **journal AL-Iqtishad**, 15(2), pp 180-215.
- Bonacchi, M., and perego, P., (2019)," from customer Accounting to customer Analytics: Evidence from a survey, submission to the 2019", **AAA Management Accounting section Meeting** , pp1-62.
- Cadez, S., and Guilding, C., (2012)," An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management Accounting", **Accounting organizations and society**, vol. 33, N. 7, pp 836-863.

- Choi, S., Choi, Y. S., and Kim, B. J., (2018), " The Impact of mandatory IFRS Adoption on Auditors Strategic Audit fee pricing, Auditing:", **A Journal of practice & Theory**, November, vol. 37, No. 4, pp 75-94.
- Ghatebi, M., E. Rame Zani and M., Shiraz, (2013)," Impact of supply Chain Management practices on competitive Advantage in manufacturing companies of Khuzestan province", **Interdisciplinary Journal of contemporary Research in Business**, 5(6), pp 269-274.
- Hansen, J. C., Lisic, L. L., Seidel, T. A., and wilkins, M. S., (2019)," Audit committee Accounting Expertise and Mitigation of strategic Auditor Behavior". **Available at SSRN at: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstractid=3377737>**
- Hassoun, L. N., (2019)," The role of performance focused Activity Based costing (PFABC) in institutional excellence: Field study on Babylon Bank, Tikrit", **Journal of Administrative and Economic Sciences**, 4(44),pp 28-49.
- Holm, M., Kumar, V., and Plenborg, T., (2016), An investigation of customer Accounting Systems as a source of Sustainable competitive advantage. **Advances in Accounting incorporating Advances in international Accounting**,v. 32, pp 18-30.
- Holm, M., and AX, C., (2020)," The interactive effect of competition intensity and customer service competition on customer accounting sophistication_Evidence of positive and negative associations", **Management Accounting Research**,46, 100644,pp1-50.
- Jariwala, S.,(2015),"Value Chain Analysis-Tool of strategic cost management", **International Journal for Research in management and pharmacy**, vol 4, pp 14-17.
- Keramati, A., and Shapouri, F., (2016)," Multidimensional appraisal management: integrating balanced score card and multi criteria decision making approaches", **Information systems and e-Business management**,

14(2),pp 217-251.

- Kowsari, F., (2014)," changing in costing models from traditional to performance focused activity based costing (PFABC)". **European online Journal of Natural and social sciences: proceedings**, 2 (3), pp 24-97.
- Mohammad,B.A.,(2019),"Strategic Audit in the public sector in Iraq,Tikrit",**Journal of Administrative and economic sciences**,3(43),p.18.
- Mohapatra, P.S., Popova,V., and Xu, L., (2013), "Training Auditors in strategic systems Auditing using online computerized systems: can prior schema Affect Auditors' knowledge Acquisition?", **International Journal of critical Accounting**, vol. 5, No. 5.
- Mohsenei, A., and vafaei, P. R., (2019), "Prioritizing the influential factors on third generation of performance focused activity based costing (PFABC), case study of Namazi hospital of shiraz city",**Research paper**,vol.12,Issue.41,pp171-184.
- Mosavi, A. B., and Afsar, A., (2018)," Customer value analysis in Banks using Data Mining and fuzzy Analytic Hierarchy Processes", **International Journal of Information technology Decision Making**, 17 (3), PP 819-840.
- Namazi, Mohamed, (2009)," performance-focused ABC: A Third Generation of Activity-Based costing system cost management", sep/oct, vol. 23, No. 5, pp. 34-46
- Ng,f.,and wood,z., (2018), "unlocking customer accounting's potential: a service-dominant logic approach", **pacific Accounting Review**, vol. 30, Issue. 3,pp371-386.
- Porter, M. E., (2011), "competitive advantage of nations: creating and sustaining superior performance", semon and Schuster, **available at: Amazon.com**. pp1-32.

- Ratanasongtham, W., and ussahawanitchakit, P., (2015)," strategic Audit planning and Audit quality: an empirical research of CPAS in Thailand", **The Business & management Review**, 7 (1), p.384.
- Shirobokov, V. G., and Litvinov, D. N., (2016)," strategic Audit as tool to Attain long-term Goals of the Business Entity", **International Journal of Accounting**, vol. 8, pp 27-37.
- Sompong, A., ussahawanitichakit, P., and Janjarastjt, S., (2015)," Exploring strategic comprehensive Audit Process and Audit performance:", **A conceptual framework. In Allied Academies international conference**, Academy of Accounting and financial studies, proceedings, vol. 20, P. 14.
- Tunji,S., and Mojeed, R., (2013), " The impact of cost control on manufacturing Industries profit ability", **International Journal of management and social sciences Research**, pp 1-7.
- Ussahawanitchakit, P., (2017), "Customer Accounting as avauable Approach of strategic management Accounting: Evidence from Hotel Business in Thailand", **Journal of Business Administration**, 40 (154),pp 37-57.
- Wheelen, T. L., and Hunger, J. D., (2012), "strategic Management and Business policy", **Thirteenth Edition**, Boston: Person Education, Inc.
- Whitehouse, A., (2018)," Hospital cost Accounting: Saving Lives and saving on costs", **Honors projects in Accounting**, faculty sponsor, pp 1-18.