

أساليب المحاسبة الإدارية ودورها في دعم وتحقيق الميزة التنافسية الرؤيا والاستخدامات

Management accounting methods and their role in supporting and achieving competitive advantage, vision and uses

عجيلة محمد
جامعة غرداية - الجزائر
adjila_78@yahoo.fr

يوسف حجاج*
جامعة غرداية - الجزائر
hyousseef@gmail.com

تاريخ النشر: 2021/12/31

تاريخ القبول: 2021/10/01

تاريخ الإستلام: 2021/07/31

ملخص:

للمدراء والقادة الأثر الكبير في تقدم الأفراد والمجتمعات من خلال توجيه طاقات فردية مبعثرة نحو أهداف مشتركة وتكوين مجتمع متصل مع بعضه البعض عن طريق رابطة العمل. ولما كانت الإدارة المحرك الأساسي لجميع الأنشطة فان تطوير الإدارة في المنظمة يؤدي إلى تطور المنظمة وتحقيق الفاعلية في الأداء إلى جانب معالجة الكثير من القضايا وحل مشاكل المنظمة.

تحتاج إدارة المنظمة إلى معلومات مختلفة وملائمة لمساعدتها في التخطيط و الرقابة على الأنشطة وترشيد عملية اتخاذ القرار، وتوفر المحاسبة المعلومات اللازمة لذلك إلى جانب المساعدة في تعزيز قدرة المنظمة على مواجهة تحديات بيئة الأعمال كالتنافسية، وتهدف هذه الورقة البحثية إلى التعريف بالمحاسبة الإدارية باعتبارها تطرح أدوات وأساليب تستخدمها منظمات الأعمال للتفوق على المنافسين.

الكلمات المفتاحية: محاسبة ، نظام المعلومات المحاسبية، محاسبة إدارية ، ميزة تنافسية، منظمات الأعمال
تصنيف JEL: L15، M41.

Abstract:

Managers and Leaders have a great impact on the progress of individuals and societies. And since management is the main driver of all activities, the development of management in the organization leads to the development of the organization and achieving efficiency in performance, in addition to addressing many issues and solving the problems of the organization.

The management of the organization needs different and appropriate information to help it in planning and controlling activities and rationalizing the decision-making process. Accounting provides the necessary information for this in addition to helping to enhance the organization's ability to meet the challenges of the business environment such as competitiveness. This research paper aims to introduce management accounting as it presents tools and methods used by business organizations to outperform competitors.

Keywords: Accounting, accounting information system, management accounting, competitive advantage, business organizations

Jel Classification Codes : L15 ; M41.

* المؤلف المراسل.

1. مقدمة:

مع تطور المنظمات وتعدد أدوات الاستثمار فيها ازدادت حاجة المستخدمين للمعلومة، وقد قامت أنظمة المعلومات بتوفير المعلومات الملائمة والتي من شأنها تسهيل مهمة هؤلاء المستخدمين، ونتيجة لازدياد حدة المنافسة وانفتاح العالم على بعضه، صار من الضروري وجود نظام للمعلومات موجه أساسا لخدمة أغراض الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

إن المعلومات التي تنتجها الأنظمة تعد مورد أساسي من موارد المنظمات بمختلف أشكالها، فهي العمود الفقري للقرارات المالية سواء كانت قرارات تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية، حيث أن هذه القرارات تساهم في رفع أداء المنظمة وتحقق ميزة تنافسية تنعكس إيجابيا على القيمة السوقية للمنظمة ومن ثم تعظيم ثروة المساهمين، واستمرارها في القطاع الذي تعمل فيه، ولقد اتسع استخدام أنظمة المعلومات بصورة كبيرة في الكثير من القطاعات الاقتصادية، حيث ساهمت في إنجاز مختلف العمليات وقللت من التكلفة والوقت وحسنت من جودة السلع والخدمات المقدمة للزبائن.

إن بناء أو إعادة بناء أنظمة المعلومات عملية مكلفة حيث تتطلب الكثير من الوقت والجهد والمال في كل مرحلة من مراحل تكوينها سواء مرحلة التخطيط أو التحليل أو التصميم أو التنفيذ والمتابعة وبالتالي يفترض أن تنعكس هذه التكلفة على أداء المنظمة وتساهم في زيادة عوائدها على المدى الطويل، وذلك من خلال إدارتها بكفاءة وتوظيفها بشكل مناسب، وهذا يعتمد على معرفة كافية بكيفية استخدام الأنظمة بشكل أفضل لدعم احتياجات متخذي القرارات وواضعي الاستراتيجيات في المنظمات.

إن أنظمة المعلومات تساهم في تحقيق الكثير من المنافع، وهذه الأخيرة تتطلب تكاليف لذا فإن هذه الدراسة تلقى الضوء على مدى وجود علاقة بين المحاسبة الإدارية والميزة التنافسية، ووجود أنظمة معلومات في المنظمات يصاحبه إنفاق رأسمالي وإنفاق تشغيلي يتعلق بهذا الاستثمار، وبالتالي لابد من عملية الموازنة بين هذه الاستثمارات والعوائد المتوقعة منها، حتى تكون هنالك جدوى من هذه الاستثمارات. لذا فإن مشكلة الدراسة تتمحور حول العلاقة بين المحاسبة الإدارية والميزة التنافسية في المنظمة، ومن هنا يجدر بنا طرح السؤال الجوهرى التالي: ماهي أهمية المحاسبة الإدارية في توفير استراتيجيات تؤدي إلى خلق الميزة التنافسية؟

وتقودنا هذه الإشكالية إلى طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما لمقصود بالمحاسبة الإدارية؟
- كيف يتم تحقيق الميزة التنافسية؟
- ماهي طبيعة العلاقة بين المحاسبة الإدارية والميزة التنافسية؟
- ماهي العوامل المساعدة للمحاسبة الإدارية لتحقيق الميزة التنافسية؟

1.1. فرضيات البحث: تختبر الدراسة صحة الفرضية التالية: "توجد علاقة بين المحاسبة الإدارية والميزة التنافسية "

ويمكن اشتقاق الفرضيات الفرعية التالية من الفرضية الرئيسية:

- " تساهم المحاسبة الإدارية في إيجاد ودعم الميزة التنافسية "
- " الاعتماد على المحاسبة الإدارية يؤدي إلى تحقيق الميزة التنافسية "
- " قد لا يكون للمحاسبة الإدارية دور ايجابي في تحقيق التميز المستمر للمنظمة "

2.1. مبررات اختيار الموضوع: وقد شد اهتمامنا هذا الموضوع دون غيره من المواضيع اعتبارات عديدة نذكر منها:

- التطورات التكنولوجية الجبارة التي حدثت في السنوات الأخيرة قد اضطرت مختلف المنظمات إلى إعادة النظر في استراتيجياتها وخططها وفرضت عليها الكثير من التحديات التي يجب التعامل معها حتى تتمكن من البقاء والقدرة على المنافسة:

- أهمية المحاسبة الإدارية كأداة مناسبة لإيجاد وتحقيق الميزة التنافسية:

- التأكيد على أهمية الربط بين الجامعات وبين مختلف منظمات الأعمال ربطا عمليا بهدف تعزيز مفاهيم المحاسبة الإدارية.

3.1. هدف البحث وأهميته: تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى وجود علاقة بين المحاسبة الإدارية والميزة التنافسية وبصورة أكثر تحديدا كيف تحقق المنظمة التفوق على المنافسين من خلال المحاسبة الإدارية، ويمكن تحديد الأهداف في النقاط التالية:

- عرض الأطر النظرية والفكرية ذات الصلة بالمحاسبة الإدارية ومناقشتها؛

- عرض الأطر النظرية والفكرية ذات الصلة بالميزة التنافسية ومناقشتها؛

- إيجاد علاقة بين المحاسبة الإدارية والميزة التنافسية؛

- توضيح دور المحاسبة الإدارية كخيار استراتيجي للمنظمة خاصة في تنمية مزاياها التنافسية؛

- إبراز أهمية المحاسبة الإدارية ودورها في تفعيل وتطوير تنافسية منظمات الأعمال؛

- تحليل مدى تحقق أبعاد الميزة التنافسية في المنظمات المبحوثة وتشخيصها؛

- تقديم الاستنتاجات والتوصيات التي يمكن أن تساهم في تحسين قدرة المنظمات قيد البحث لتوظيف المحاسبة الإدارية وبيان دورها في تحقيق الميزة التنافسية.

وتنبع أهمية الدراسة من خلال استخدام المحاسبة الإدارية، مما يعني بالضرورة تكييف نشاطات المنظمة لتقليل النشاطات التي لا تحقق قيمة مضافة، وبالنتيجة تخفيض تكاليف العمل، وتكاليف التسهيلات والمعدات والتكنولوجيا وتكاليف المواد والتلف مما يساهم في تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة لذا فإن دور المحاسبة الإدارية في تحقيق الميزة التنافسية يعتبر أمر ذا أهمية بالغة يستحق البحث والدراسة.

4.1. منهجية البحث: ولتحقيق أهداف البحث تم استخدام المنهج الوصفي والتحليلي، باعتباره المنهج المناسب لهذا النوع من الدراسات.

5.1. الأدوات المستخدمة: أما عن أدوات البحث ومصادر البيانات فسوف يتم الاعتماد على المسح المكتبي، من خلال تناول المراجع باللغة العربية والأجنبية، من كتب ورسائل ماجستير وأطروحات دكتوراه، مقالات ودراسات للعديد من الباحثين في المجالات أو المؤتمرات والمجلات، أو من خلال شبكة الانترنت.

6.1. الدراسات السابقة: يزخر الأدب المحاسبي بالعديد من الدراسات التي اهتمت بالبحث والتحليل للدور الذي تلعبه المعلومات المحاسبية في دعم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال، من هذه الدراسات:

❖ دراسة (Nicholas, 2011)، بعنوان: "The Role of Management Accounting in Creating and Sustaining

Competitive Advantage: A case study of Equity Kenya Bank

التنافسية: دراسة حالة مصرف الأسهم الكيني"

تناولت هذه الدراسة دور المحاسبة الإدارية في القطاع المصرفي في كينيا حيث ناقش الباحث مشكلة عدم تطبيق تقنيات المحاسبة الإدارية في هذا القطاع على الرغم من وجود ضرورة ملحة لتطبيقها خاصة في مجال تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمصرف والمتعلقة بالميزة التنافسية، وقد خلص البحث إلى ضرورة توفير قاعدة بيانات لتطبيق تقنيات المحاسبة الإدارية بشكل يساعد على دعم الميزة التنافسية للمصرف.

❖ دراسة (لوندي، 2003) بعنوان: " دور المعلومات المحاسبية في تحقيق مزايا التنافسية": حيث افصحت هذه الدراسة عن الفجوة بين الفكر المحاسبي الحالي والتطورات الإدارية الإستراتيجية والى تقييم دور المعلومات المحاسبية في تحقيق مزايا التنافسية الأمر الذي يتطلب نوعية خاصة من المعلومات التي تساعد الإدارة على وضع الاستراتيجيات المناسبة لجميع الأنشطة التي تمارسها.

7.1. هيكل البحث:

لتحقيق الهدف من الدراسة سيقسم البحث " أساليب المحاسبة الإدارية كأداة لتحقيق ودعم الميزة التنافسية " إلى فصول، يتكون كل منها من عدة مباحث تتضمن عدة مطالب وتندرج تحت المطلب نقاط ومسائل، تناولنا في الفصل الأول " مدخل للمحاسبة الإدارية، " لنتعرف من خلاله على الإطار النظري للمحاسبة الإدارية بصفة عامة ونظام المعلومات المحاسبية بصورة خاصة مع بيان أهميته وأثره على منظمات الأعمال، أما الفصل الثاني "الميزة التنافسية" فيتم التطرق فيه إلى مفهوم وأبعاد وعناصر الميزة التنافسية، إضافة إلى مصادر اكتسابها، وفي الأخير خاتمة تتضمن ملخصا عاما لموضوع البحث وأهم النتائج المتوصل إليها إلى جانب توصيات واقتراحات.

2. التعريف بالمحاسبة الإدارية ومجالات نشاطها:

تتميز حياتنا المعاصرة بتعدد وتنوع المنظمات التي تؤثر على حياة الأفراد اليومية، والمجتمع بشكل عام، من خلال توفيرها لعدد كبير من السلع والخدمات. ويرتبط نشاط هذه المنظمات بعوامل أساسية من أهمها:

- السعي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف لعل أكثرها شيوعا الربحية، النمو واكتساب حصة أكبر من السوق، الريادة في الانتاج، تخفيض التكلفة، جودة الانتاج، وخدمة المجتمع وغيرها من الأهداف، فعلى سبيل المثال إذا كانت شركة للطيران أو الهواتف فمن ضمن أهدافها تقديم خدمة متميزة للزبائن مع تحقيق ربحية مناسبة في نفس الوقت.
- من المهم توافر معلومات مالية وإنتاجية وتسويقية لإدارة المنظمة أثناء تحقيقها لأهدافها وتزايد حاجة الإدارة إلى المعلومات كلما كبر حجم نشاط المنظمة.

وفي ظل التطور التكنولوجي من جهة وزيادة وتنوع وزخم المعرفة وتعدد مجالاتها من جهة اخرى، ما أدى إلى تنوع أساليب التفكير وتحتم على رجال الفكر المحاسبي وممارسي مهنة المحاسبة الاستجابة لذلك ومواكبته وتسخير الأدب المحاسبي خدمة لتلك التكنولوجيا والمعارف. وبسبب عدم قدرة إمكانات المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف على مسايرة التعقيد الشديد في العملية الإدارية على مستوى المنظمة أي أن مفاهيم المحاسبة التقليدية صارت غير قادرة على مسايرة هذا التقدم، فالتجهت الأنظار إلى ما يسمى بالمحاسبة الإدارية، المنفذ الجديد الذي من خلاله يتم معالجة أوجه قصور الأنظمة المحاسبية الموجودة على مستوى المنظمة، وتعتبر كذلك مساهمة في تطور علم المحاسبة لمسايرة التقدم الاقتصادي والتكنولوجي وما ترتب عن ذلك من تطور في العلوم الإدارية السياسية والاجتماعية. (عجيلة 2017، ص25).

وتعد المحاسبة الإدارية نظام لتجميع، تبويب، تلخيص، تحليل، وإعداد التقارير عن المعلومات التي تساعد الإدارة على ممارسة أنشطتها من رقابة واتخاذ القرارات المتنوعة، فالمحاسبة الإدارية جزء من نظام المعلومات الإداري للمنظمة والذي يعتمد المديرون على معلوماته في التخطيط ورقابة عمليات المنظمة. (أحمد محمود 2019 ص2).

1.2. تعريف المحاسبة الإدارية:

تعتبر المحاسبة الإدارية فرعاً من فروع المحاسبة تأسست على محاسبة التكاليف لتسلك طريقاً واتجاهاً خاصاً، وهي تشتمل مجموعة من العمليات والأدوات المحاسبية التي تقوم بالأساس على خدمة القرارات الإدارية، فإلى جانب عمليات تسجيل الأحداث المالية وإعداد الحسابات الختامية فهي تشتمل على المراجعة الداخلية وتحليل القوائم المالية ومحاسبة التكاليف والموازنات التخطيطية والتقارير الإدارية وغيرها من الأدوات التي تساعد الإدارة في تسيير المنظمة على أسس علمية وبكفاءة عالية. (أحمد علي 2011، ص5).

ويمكن تعريف المحاسبة الإدارية أو كما يسميها البعض محاسبة القرار، بأنها فرع محاسبي يتضمن مجموعة من الأدوات والأساليب لتجميع وتحليل البيانات وإعداد تقارير معلومات ملائمة للمستويات الإدارية المختلفة بالمنظمة لاستخدامها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات. (الرجبي 2007، ص6).

كما يمكن تعريف المحاسبة الإدارية بأنها أداة لتوفير البيانات والمعلومات بصورة مستمرة لجميع المستويات الإدارية المختلفة داخل الوحدة الاقتصادية بغية استعمالها في أغراض التخطيط والرقابة على الموارد واتخاذ القرارات الروتينية وغير الروتينية وذلك بغرض حل كافة المشاكل التي تواجه إدارة المنظمة في أدائها اليومي والمستقبلي (أيمن طه 2014 ص5).

2.2. المحاسبة الإدارية كنظام للمعلومات: تعتبر المحاسبة الإدارية كغيرها من النظم يستخدم من طرف المديرين في إدارة أعمال المنظمة، والنظام عبارة عن هيكل متكامل مصمم لإنجاز أغراض وأهداف محددة، وهو يتكون من ثلاثة عناصر أساسية هي:

- المدخلات: ويقصد بها البيانات التي تدخل النظام وتستخدم في قياس الأثر على النظام.
- سيرورة العمليات أو التشغيل: والمتمثل في مجموعة الأنشطة التي يتم تأديتها من خلال النظام بهدف تحقيق الغرض الموضوع والمحدد.

- المخرجات: وهي المعلومات الناتجة بواسطة النظام والتي تكون متاحة لمستخدمي النظام لأغراض مختلفة.

3.2. خصائص المعلومات المفيدة للمحاسبة الإدارية: على الرغم من اختلاف مصطلح البيانات عن المعلومات إلا أنهما يستخدمان في كثير من الأحيان بنفس المعنى، وإذا كانت البيانات تعني تسجيل الحقائق فالمعلومات عبارة عن بيانات تمت معالجتها بطريقة معينة لتكون أكثر فائدة إلى مستخدمها المحتمل. (فداغ 2013، ص29).

وحتى تكون لمعلومات المحاسبة الإدارية قيمة للإدارة وجب امتلاك خصائص من أبرزها: الملائمة أو مدى الارتباط بالقرار، الدقة، الوقت المناسب، القابلية للفهم والكفاءة من حيث التكاليف.

4.2. خصائص المحاسبة الإدارية:

- تعتبر المحاسبة الإدارية محاسبة داخلية تحليلية تفصيلية موقفيه ومحاسبة القرار.
- بتقديم المحاسبة الإدارية خدماتها للإدارة الداخلية للمنظمة في مجال التخطيط، الرقابة، تقييم الأداء واتخاذ القرارات الإدارية المختلفة.

- تتعامل المحاسبة الإدارية مع البيانات والمعلومات المستقبلية والحاضرة والتاريخية سواء كانت بيانات مالية مثل تكلفة شراء المواد وبيانات غير مالية مثل حجم النشاط عدد ساعات العمل ...
- توفر المحاسبة الإدارية معلومات عن التكاليف والإيرادات وبيانات أخرى كما تركز على أقسام وإدارات ومنتجات وخطوط إنتاج المنظمة أكثر من اهتمامها بالمنظمة ككل وهي ليست إلزامية (زايد 2015، ص5).

5.2. أهداف المحاسبة الإدارية:

- تحتاج إدارة المنظمة إلى معلومات مختلفة وملائمة لمساعدتها في التخطيط، الرقابة على الأنشطة التشغيلية، تقييم الأداء للأفراد والوحدات الفرعية، الترشيد في عملية اتخاذ القرار، وهذه المعلومات تتحصل عليها من مصادر مختلفة مثل إدارتي الإنتاج والتسويق، خبراء، محاسبون، ولنشاط المحاسبة الإدارية أهداف يمكن تلخيصها بما يأتي:
- توفير المعلومات اللازمة لمساعدة المديرين في التخطيط واتخاذ القرار؛
- مساعدة المديرين في توجيه ورقابة مختلف الأنشطة التشغيلية، وتحفيز المديرين والعاملين على تحقيق أهداف المنظمة؛
- تعزيز قدرة المنظمة في مواجهة تحديات بيئة الأعمال مثل التنافسية، وقياس الأداء للأفراد في تحقيق أهداف المنظمة.

6.2. وظائف المحاسبة الإدارية:

- تجميع والمعلومات من مصادرها، وتحليل البيانات والمعلومات وتصنيفها في مجموعات متجانسة؛
- تقييم المعلومات وتحديد المعلومات الملائمة منها (ثم ترتيبها حسب أهميتها)، وتحديد المعلومات غير الملائمة (ثم استبعادها)؛
- توفير وتوصيل المعلومات الملائمة للمستويات الإدارية المختلفة بالمنظمة تقارير لمساعدتها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات. (عبد اللطيف 2006 ص11).

7.2. أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية: تعمل المحاسبة الإدارية على تطويع البيانات باستخدام الأساليب والأدوات العلمية وإخراجها بالشكل الذي يساعد الإدارة على ترشيد قراراتها وبسبب التطور المستمر في العلوم وانعكاس ذلك على أدوات المحاسبة الإدارية فإنه لا يوجد اتفاق على قائمة معينة، غير أن أهم الأدوات التي تعتمد عليها المحاسبة الإدارية تتمثل في الآتي:

- أسلوب الموازنات التخطيطية: تعتبر الموازنة التخطيطية تقديراً عينياً ومالياً ونقدياً لما تخططه المنظمة خلال فترة زمنية قادمة، وبالتالي يمكن اعتبار الموازنات أداة تخطيطية ورقابية مهمة، ويختلف نظام الموازنات التخطيطية عن نظام التكاليف المعيارية في أن الأولى تمثل تقديرات القائمين على الإدارة لعمليات التشغيل المستقبلية على ضوء الواقع أو الظروف الفعلية المحيطة مع الأخذ في الحسبان توقعات المستقبل أما التكاليف المعيارية فتدل على مستويات كفاءة معينة.

- نموذج تحليل التعادل: يعتبر تحليل التعادل أحد الأساليب المحاسبية التي تساعد إدارة المنظمة في التخطيط ورسم السياسات واتخاذ القرارات، باعتباره جزء من تحليل أشمل للعلاقة بين التكلفة والحجم والربح يقوم على دراسة آثار التغيرات في حجم النشاط على الإيرادات والتكاليف والأرباح، وتشير نقطة التعادل إلى مستوى النشاط الذي تتعادل عنده إيرادات المبيعات مع إجمالي التكاليف، فعند هذا المستوى لا تحقق المنظمة أرباحاً ولا تتحمل خسائر، أي أن صافي الربح عند هذه النقطة يساوي الصفر.

- أسلوب التكاليف المعيارية: والمقصود بها تكاليف محددة مسبقا على أساس علمي وعملي، وهي وسيلة من وسائل الضبط والرقابة أي أنها تمثل التكاليف التي يجب أن تكون بشرط أن يتم الأداء بأعلى كفاية ممكنة، والتكلفة المعيارية تعتبر من النظم الهامة التي تستخدمها الإدارة لتخطيط وتقييم أداء مركز المسؤولية المعين، فهي تعتبر أداة للتخطيط من ناحية لان معايير التكلفة يتم وضعها مقدما قبل الشروع في عملية الإنتاج حيث يمثل المعيار في هذه الحالة ما يجب أن تكون عليه التكلفة في ظل ظروف التشغيل العادية، ومن ناحية أخرى يعتبر المعيار أداة رقابية فعالة لأنها تستخدم في المقارنة مع التكاليف الفعلية في تحديد الانحراف في تكاليف مراكز المسؤولية المعينة والتحليل لمعرفة أسبابها والتي على أساسها يتم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

- أسلوب محاسبة المسؤولية: أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية يهدف إلى تصميم النظام المحاسبي ليحقق رقابة فعالة على الأداء عن طريق الربط بين التقارير المحاسبية من جهة ومن جهة أخرى بين الأفراد المسؤولين عن الوحدات الإدارية المختلفة في المنظمة وفقا لهيكل التنظيم الإداري للمنظمة بجميع مستوياته الإدارية، كما يمكن تعريف محاسبة المسؤولية كذلك بأنها نظام يتم بموجبه إعداد البيانات المالية الفعلية والمقدرة لفترات مالية معينة، ولكل مركز مسؤولية على حدة بقصد تقييم كفاءة المركز أو مديره في استخدام الموارد المخصصة له، لتحقيق هدف معين، إلى جانب الكشف عن الانحرافات بين البيانات الفعلية والمقدرة ومعرفة أسباب الفروقات واتخاذ القرارات لمعالجتها عندما يتم ربط تقارير الأداء بمراكز المسؤولية المختلفة الموجودة في المنظمة للوقوف على مدى انجاز هذه المراكز لأهدافها وهو ما يساعد الإدارة في رقابة التكاليف، غير انه إذا تم التعامل مع المنظمة كوحدة واحدة فمن غير الممكن معرفة أسباب القوة والضعف في الأداء.

- أسلوب التحليل المالي: يتمثل التحليل المالي في مجموع الأساليب والطرق الرياضية والاحصائية والفنية التي يقوم بها المحلل المالي على البيانات والتقارير والكشوفات المالية من أجل تقييم المؤسسات والمنظمات في الماضي والحاضر وتوقع ما ستكون عليه في المستقبل (وليد 2004 ص21)، وهناك من يرى في التحليل المالي مدخل أو نظام لتشغيل البيانات لاستخلاص معلومات تساعد متخذي القرارات في التعرف على:

- الاداء الماضي للمنظمة وحقيقة وضعها المالي والاقتصادي في الوقت الحالي؛
- التنبؤ بأداء المنظمة المالي في المستقبل؛
- تقييم أداء الإدارة. (الجمعية السعودية 2005 ص3)

- أسلوب التحليل التفاضلي: التكلفة التفاضلية التكلفة التي تختلف قيمتها من بديل لآخر عند اتخاذ القرار، والاستعانة بالتحليل التفاضلي للبدائل يعني استخدام أحد البدائل كأساس للمقارنة بين تكاليفه وإيراداته مع تكاليف وإيرادات البدائل المنافسة، ليتم طرح إيرادات وتكاليف المشروعات (البدائل) من إيرادات وتكاليف المشروع (البديل) المستخدم كأساس للمقارنة مثل شراء مواد من خارج المنظمة أم التصنيع داخليا، قبول أو رفض طلبيات خاصة، فإذا وجدت زيادة في الإيرادات التفاضلية على التكاليف التفاضلية يكون البديل المقارن مع بديل الأساس غير مقبول والعكس يكون البديل الذي تم اعتباره أساسا للمقارنة هو البديل المقبول. (محمد خليل ص48)

- نموذج القياس المتوازن للأداء: إطار عام يساعد مختلف مستويات المنظمة على ترجمة أهدافها وخططها الاستراتيجية إلى أهداف عملية قابلة للقياس بدقة مع توجيه الأداء للسلوك الفردي من خلال ربط رسالة ورؤية النشاط بمهام الموظفين من خلال الأبعاد الأربعة: المنظور المالي، منظور العملاء منظور عمليات الأعمال ومنظور التعلم والنمو (إيهاب 2010 ص22) ويعرفها كل من كابلان ونورتن بأنها "مجموعة من المقاييس التي تخبر عن نتائج الأنشطة المحددة سابقا

وتكاملها مع المقاييس التشغيلية من رضا العميل العمليات الداخلية الابداع وتحسين أنشطة المنظمة " (Robert , 1992 , p71).

- نظام التكلفة وفقا للنشاط: إن ظهور هذا النظام كان إستجابة للتطورات الكبيرة في عمليات التصنيع وارتفاع درجة التقنية العالية للمعدات والآلات المستخدمة. في حين يتم في نظم التكاليف التقليدية تحديد تكاليف المنتجات على أساس توزيع وتخصيص التكاليف على مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات، ثم توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج وأخيرا توزيع تكاليف مراكز الإنتاج على المنتجات باستخدام معدلات تحميل مختلفة تحسب وفقا لأسس تحكمية لا تؤدي إلى توزيع عادل للتكاليف غير المباشرة، ومن ثم الوصول إلى قياس غير دقيق لتكلفة وحدة المنتج. بينما وفقا لنظام التكلفة على أساس النشاط يتم تعديل طريقة تخصيص التكاليف غير المباشرة بإتباع طريقة مستحدثة، وعند تحديد العلاقة بين وحدة النشاط وبين الموارد (عناصر التكلفة) فإن وحدة النشاط هي التي تخلق الطلب على الأنشطة، والأنشطة تخلق الطلب على الموارد (عناصر التكلفة)، ثم يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس النشاط المسبب للتكلفة، ولذلك فإن تحميل المنتجات بالتكاليف غير المباشرة على أساس الأنشطة التي إستنفذتها هذه المنتجات سيؤدي إلى زيادة دقة أرقام التكلفة.

- التكلفة المستهدفة: يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة أحد الأساليب المستحدثة لرفع كفاءة عملية اتخاذ القرارات في مجال التسعير في ظل ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة وزيادة حدة المنافسة. التكلفة المستهدفة عبارة عن عملية ضبط وتحديد تكلفة المنتج المقترح والذي يؤدي إنتاجه إلى توليد الربحية المطلوبة عند السعر الذي يتوقع البيع به في المستقبل.

- أسلوب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة: يمكن تعريف إدارة التكلفة الاستراتيجية بأنها العملية التي من خلالها يتم تتبع التكلفة على مدار حياة المنتج بجميع مراحلها للوصول إلى أدنى حد، مع الأخذ بعين الاعتبار تحليل عناصر البيئة الداخلية والخارجية للمنظمة بهدف تقديم منتجات أو خدمات بمواصفات وخصائص تلبى احتياجات العملاء وذلك باستخدام أدوات وأساليب فنية لتتبع والتحكم في التكلفة بهدف إيجاد ميزة تنافسية للمنظمة وتحسين الوضع الاستراتيجي لها، بمعنى آخر تعتمد هذه الاستراتيجية على قدرة المنظمة على تقديم منتجاتها وخدماتها بأقل تكلفة مقارنة مع المنافسين دون المساس بجودتها (أشرف، 2010، ص15).

3. البيئة والميزة التنافسية:

تنشط منظمة الأعمال في ظل بيئة تتميز بتغيرات نوعية، وبخاصة تلك المتعلقة بتقنيات الإعلام والاتصال، الإبداع اليقظة الإستراتيجية، الذكاء الاقتصادي، منتجات جديدة، الجودة الشاملة وغيرها، وبحركية دائمة يصعب التنبؤ باتجاهاتها وبذلك فإن التعامل مع هذه البيئة يتطلب من منظمات الأعمال استيعاب تغيراتها ومتغيراتها من جهة، وتحييد آثارها السلبية من جهة أخرى، ويعتمد الفهم الصحيح للبيئة بالدرجة الأولى على إدراك العلاقات المتبادلة بين المنظمة والبيئة وكذا القدرة على استشراف اتجاهاتها المستقبلية.

1.3 مفهوم التنافسية: من أجل التقدم والتفوق على منافسيها فان المنظمة مطالبة بالمعرفة الدقيقة للتنافسية، والإلمام بكل ما من شأنه أن يساهم في تشكيلها، ومن الضروري التمييز بين المنافسة والتنافسية، فالأولى تعنى بالظروف التي تنشط ضمنها المنظمات أما الثانية فتتعلق بالظروف الذاتية والقدرات التي تتيح للمنظمة مجابهة منافسيها في السوق.

عرفها (Pottier) « بأنها قدرة المنظمة على تحمل المنافسة بشتى أشكالها لفترة أطول » .

أما (Percerou) «فإنه يقدم ثلاثة تعاريف للتنافسية، حيث يستند الأول إلى العوامل المتمثلة في السعر، الجودة والتكلفة، وعليه فالتنافسية تعني تقديم منتج ذو جودة عالية وبسعر مقبول.

أما التعريف الثاني فهو يركز على السوق، ومفاد هذا التعريف أن التنافسية تقاس من خلال أداء المنظمة في السوق مقارنة بأداء نظيراتها وذلك بالاعتماد على حصة السوق النسبية.

أما التعريف الأخير فهو يعتبر التنافسية كسلوك، وهذا يعني أنه ينظر للتنافسية من زوايا مختلفة، فمنهم من يرى أنها قيد تحول دون النهو في السوق ومنهم من يرى أنها محفز قوي يدفع نحو بدل المزيد من الجهد؛ قصد التحسين المتواصل للأداء على كل المستويات، وعليه فإن التنافسية تخضع لتقويم ذاتي من قبل الممارسين».

على ضوء ما سبق، يمكن تقديم صورة التنافسية كمفهوم متعدد الأبعاد، تجتهد المنظمة في تحقيقه؛ قصد احتلال موقع تنافسي في السوق فهي - التنافسية- حالة ذهنية تدفع إلى التفكير في الكيفيات التي تجعل المنظمة تطور موقعها في السوق وتحافظ عليه أطول فترة ممكنة.

2.3. أنواع التنافسية: يمكن تصنيف التنافسية إلى نوعين وهما:

1.2.3. التنافسية وفق الموضوع: وتتضمن تنافسية المنتج وتنافسية المنظمة.

- تنافسية المنتج: تعتبر تنافسية المنتج شرطاً لازماً لتنافسية المنظمة، لكنه ليس كاف، فغالبا ما يعتمد على سعر التكلفة كمعيار وحيد لتقويم تنافسية منتج معين، غير أن هناك معايير أخرى قد تكون أكثر دلالة، كالجودة وخدمات ما بعد البيع وعليه يجب اختيار معايير معبرة تمكّن من التعرف الدقيق على وضعية المنتج في السوق في زمن معين.

- تنافسية المنظمة: يتم تقويمها على مستوى أشمل من تلك المتعلقة بالمنتج، حيث لا يتم حسابها من الناحية المالية في المستوى نفسه من النتائج، في حين يتم التقويم المالي للمنتج بالاستناد إلى الهامش الذي ينتجه هذا الأخير، أما تنافسية المنظمة، فيتم تقويمها مع الأخذ بعين الاعتبار هوامش كل المنتجات من جهة، والأعباء الإجمالية، والتي من ضمنها: تكاليف البنية؛ النفقات العامة، نفقات البحث والتطوير، والمصاريف المالية وغيرها من جهة أخرى، فإذا فاقت هذه المصاريف والنفقات الهوامش، واستمر ذلك مدة أطول، فإن ذلك يؤدي إلى خسائر كبيرة، يصعب على المنظمة تحملها، وبذلك فإن المنظمة مطالبة بتقديم قيمة مضافة لزيائتها، ولا يتم ذلك إلا إذا كانت قد حققت قيمة مضافة في كل مستوياتها.

2.2.3. التنافسية وفق الزمن: تتمثل في التنافسية الملحوظة والقدرة التنافسية.

- التنافسية الملحوظة: وتعتمد هذه التنافسية على النتائج الإيجابية المحققة خلال دورة محاسبية، غير أنه ينبغي عدم التفاؤل بشأن هذه للنتائج؛ لكونها قد تنجم عن فرصة عابرة في السوق، أو عن ظروف جعلت المنظمة في وضعية احتكارية فالنتائج الإيجابية في المدى القصير، قد لا تكون كذلك في المدى الطويل.

- القدرة التنافسية: تستند القدرة التنافسية إلى (08) معايير وهي: الموقع في السوق؛ المرونة؛ معرفة كيفية العمل؛ الجودة؛ الخدمات؛ التكاليف؛ الإنتاجية ومردودية رأس المال، حيث تربط هذه المعايير علاقات متداخلة فيما بينها، فكل معيار يعتبر ضروري؛ لأنه يوضح جانبا من القدرة التنافسية، ويبقى المنظمة صامدة في بيئة مضطربة، ولكنه لا يكفي بمفرده، وعلى خلاف التنافسية الملحوظة، فإن القدرة التنافسية تختص بالفرص المستقبلية، وبمنظرة طويلة المدى من خلال عدة دورات استغلال.

3.3. الميزة التنافسية: تجتهد المنظمات في بيئة تنافسية، قصد التفوق على منافسيها ولن يتسنى لها ذلك إلا إذا حازت على عنصر أو عناصر تميزها عنهم.

1.3.3. تعريف الميزة التنافسية: تنشأ الميزة التنافسية حسب بورتربومجرد توصل المنظمة إلى اكتشاف طرائق جديدة أكثر فعالية من تلك المستعملة من قبل المنافسين، حيث يكون بمقدورها تجسيد هذا الاكتشاف ميدانيا، بمعنى آخر بمجرد إحداث عملية إبداع بمفهومه الواسع. أما نبيل مرسي خليل فيعرف الميزة التنافسية على «أنها ميزة أو عنصر تفوق للمنظمة يتم تحقيقه في حال إتباعها لإستراتيجية معينة للتنافس».

يبدو تعريف (M.Porter) أكثر دلالة وإقناعا، لأنه يركز على جوهر الميزة التنافسية ألا وهو الإبداع، أما تعريف (نبيل مرسي خليل) ويعتمد على مصدر من مصادر الميزة التنافسية والمتمثلة في إستراتيجية التنافس.

2.3.3. أنواع الميزة التنافسية: نميز بين نوعين من الميزة التنافسية، وهما: ميزة التكلفة الأقل وميزة التميز.

- ميزة التكلفة الأقل: يقال عن منظمة ما أنها تحوز على «ميزة التكلفة الأقل، إذا كانت تكاليفها المتراكمة المتعلقة بالأنشطة المنتجة للقيمة أقل من نظيراتها لدى المنافس، وحتى يمكن الحيابة على ميزة التكلفة الأقل، يتم الاستناد إلى مراقبة عوامل تطور التكاليف والمتمثلة في: «مراقبة الحجم، مراقبة التعلم، مراقبة الروابط، مراقبة الإلحاق، مراقبة الرزنامة، مراقبة الإجراءات، مراقبة التموضع».

- ميزة التميز: تتميز المنظمة عن منافسيها، عندما يكون بمقدورها امتلاك خصائص فريدة تجعل الزبون يتعلق بها، وتتطلب ميزة التميز من المنظمة تجنيد مواردها، حتى تتمكن من ممارسة أنشطتها المربحة بشكل أفضل مقارنة بالمنافسين، فمثلا يستوجب تقديم مساعدة تقنية للزبون توظيف مستخدمين متخصصين ولإنتاج منتجات أكثر صلابة وقوة يتطلب ذلك مواد أولية ذات جودة عالية وسعر مرتفع، وتختلف تكلفة التميز من مؤسسة لأخرى ويعزى ذلك إلى أن موقع المؤسسات تجاه عوامل تطور التكاليف مختلف، وعليه ضرورة الرفع من درجة التميز بالاعتماد على تنسيق أحسن بين الأنشطة فمثلا التنسيق الأحسن بين مراقبة الأسعار، التموين ورزنامة الإنتاج يؤدي إلى تخفيض تكلفة التخزين وتقليص آجال التسليم، وتفسر الفرص الضائعة بالقول الذي مفاده أن الجودة مجانية، هي كذلك ليس، لأن التميز غير مكلف، بل لكون المنظمات لا تستغل كل الروابط الموجودة بين الأنشطة، وهي مطالبة بمقارنة تميز نشاط معين بالتكلفة الضرورية لبقائها في المستوى نفسه مع منافسيها.

3.3.3. معايير الحكم على جودتها: تتحدد جودة الميزة التنافسية بثلاثة ظروف وهي:

❖ مصدر الميزة: يمكن ترتيب الميزة التنافسية وفق درجتين:

- مزايا من مرتبة منخفضة، مثل التكلفة الأقل لكل من قوة العمل والمواد الخام، وبحيث يسهل -نسبيا- تقليدها ومحاكاتها من قبل المنظمات المنافسة؛

- مزايا من مرتبة مرتفعة مثل تميز المنتج، السمعة الطيبة بشأن العلامة استنادا إلى مجهودات تسويقية متراكمة، أو علاقات وطيدة مع الزبائن محكومة بتكاليف تبديل مرتفعة.

ويتطلب تحقيق المزايا من الرتبة المرتفعة ضرورة توافر مهارات وقدرات من مستوى مرتفع، بالإضافة إلى تاريخ طويل من الاستثمارات المستمرة والمتراكمة في التسهيلات المادية، والتعلم المتخصص، والبحوث والتطوير، والتسويق، ويترب على أداء هذه الأنشطة خلق مجموعة من الأصول الملموسة وغير الملموسة وفي شكل سمعة طيبة، علاقات وثيقة مع الزبائن وحصيلة من المعرفة المتخصصة.

❖ عدد مصادر الميزة التي تمتلكها المنظمة: في حال اعتماد المنظمة على ميزة واحدة مثل تصميم المنتج بأقل تكلفة أو القدرة على شراء مواد أولية رخيصة الثمن، فإنه يمكن للمنافسين التغلب على أثار تلك الميزة، أما في حال تعدد مصادر الميزة، فإنه يصعب على المنافس تقليدها جميعا.

❖ درجة التحسين والتطوير والتجديد المستمر في الميزة: تتحرك المنظمات نحو خلق مزايا جديدة وبشكل أسرع قبل قيام المنظمات المنافسة بتقليد الميزة القائمة حاليا، لذا يتطلب الأمر قيام المنظمات بتغيير الميزة القديمة وخلق مزايا تنافسية جديدة ومن مرتبة مرتفعة، لا يكفي أن تمتلك المنظمة ميزة تنافسية فحسب، بل ينبغي أن يكون بمقدورها معرفة أداء هذه الميزة والحكم على سدادها، ويتم ذلك بالاستناد إلى معايير معبرة تختار وفقا للقواعد المعمول بها في قطاع النشاط. تمارس البيئة التنافسية ضغوطا مستمرة على المنظمة، فتدفعها للبحث عن اكتساب ميزة أو مزايا تنافسية، تؤهلها إلى ضمان استمرارية نشاطها أولا والأسبقية على منافسيها ثانيا. وينجم كل ذلك عن عمليتي الجذب والدفن بين الثنائية بيئة/ميزة، باعتبار أن البيئة تدفع إلى إنشاء الميزة، وتضيف هذه الأخيرة بدورها عناصر جديدة للبيئة تزيد من تعقيدها وترفع من شدة قواها التنافسية.

وجدير بالذكر أنه بعدما كانت الميزة التنافسية تعتمد على موارد ومكانة المنظمة صارت تأتي من قدرة المنظمة على التكيف بسبب تعقد بيئة الأعمال والمتغيرات التقنية والتنافسية والثقافية والشفافية، مما جعل نموذج الميزة التنافسية التقليدي والذي يقوم على الاستقرار النسبي نموذجا صعب التحقق ليحل محله نموذج مبني على تجدد وتغير الميزة التنافسية وقصر عمرها النسبي، ولتعزيز ذلك أي تكيف المنظمة السريع ينبغي وجود:

- قدرة على قراءة مؤشرات التغيير والتأثير فيها واطمئنان على تحفيز العمال ومختلف الشركاء؛
 - قدرة على التجريب بشكل سريع ومتكرر على مستوى السلع والخدمات ونماذج الأعمال والعمليات والاستراتيجيات.
- إن استخدام أساليب المحاسبة الإدارية يساهم في تحقيق الميزة التنافسية في منظمات الأعمال متمثلا في التكلفة الأقل، جودة المنتج وكفاءة العمليات.

4. خاتمة:

تمثل المحاسبة الإدارية الحسابات والبيانات المحاسبية والإحصائية التي يتم إعدادها لجميع المستويات الإدارية لتمكينها من الرقابة على عمليات المنظمة وعلى التكاليف في الوقت المناسب، الأمر الذي جعل لهذه الرقابة الأثر الفعال في بحث أي انحرافات عن التخطيط الموضوع مسبقا ومعالجة هذه الانحرافات في الوقت المناسب. فوظيفة المحاسبة الإدارية إعداد وإظهار البيانات والمعلومات المحاسبية التي تساعد الإدارة بصورة مباشرة في وضع سياستها ومراقبة تنفيذها أولا بأول كل ذلك من خلال مجموعة من النظم الفرعية من أهمها نظام الموازنات التخطيطية، نظام محاسبة المسؤولية، نظام التكاليف المعيارية والتحليل المالي إلى جانب إدارة ومحاسبة الأنشطة، التكاليف المستهدفة والقياس المتوازن للأداء.

على ضوء ما تقدم من أفكار ودراسات عديدة أجريت للتعرف على مدى الإستخدام العملي للأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، تم التأكيد على أن العديد من منظمات الأعمال الناجحة لازالت تستخدم الأساليب التقليدية (مثل الموازنات التخطيطية) بشكل واسع، وأن هناك إتجاه لتطوير وتحسين أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية بدلا من البحث عن غيرها واستحداث أساليب جديدة مثل تطوير الموازنات المرنة وأوضح النتائج أن نظام التكلفة حسب النشاط إكتسب اهتماما متزايدا من بين جميع أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، يليه أسلوب التكلفة المستهدفة، ثم يليهم أسلوب المقاييس المرجعية. أيضا هناك إتجاه لربط أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية بالأساليب الحديثة وضرورة التكامل فيما

بينها مثل الربط بين نظام التكاليف حسب النشاط وبين التكاليف المعيارية. إضافة إلى وجود عدة عوامل مؤثرة في مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية مثل: درجة المنافسة، حجم المنظمة، نوع الصناعة، عوامل ثقافية. إلى جانب استخدام منظمات الأعمال وبشكل كبير أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية وخاصة أسلوب الموازنات التخطيطية، تحليل التعادل، التكاليف المعيارية، كما تستخدم بعض أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة (مثل التكلفة المستهدفة)، ولكن بشكل ضعيف وقد يكون ذلك لأسباب منها:

- عدم المعرفة الكافية بالأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية؛ وعدم رغبة الإدارة بالتغيير؛
 - عدم وجود موظفين مؤهلين؛ وعدم الحاجة إلى استخدام أساليب حديثة لأن بيئة الإنتاج نمطية.
- ومن التوصيات والاقتراحات التي يمكن إبدأها ما يلي:

- ضرورة تعزيز المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الإدارية بسبب الغموض الموجود حولها، وذلك من خلال ما يلي:

- أهمية تدريس المحاسبة الإدارية حيث يتم ذلك في كثير من البلدان الغربية والعربية لتخريج الكوادر المتخصصة علمياً وعملياً في هذا المجال، بالإضافة إلى إعادة النظر في برامج الجامعات لتأخذ في الاعتبار جميع المتطلبات العلمية والعملية لتطوير أداء منظمات الأعمال في اتجاه مواكبة التطور العالمي؛
 - أهمية الربط بين الجامعات وبين مختلف المنظمات الاقتصادية ربطاً عملياً يستهدف تعزيز مفاهيم المحاسبة الإدارية وأسس التعامل معها، من خلال تدريب الإطارات من الموظفين والمسؤولين في الإدارات المالية في هذه المنظمات
- التوسع في خلق نظام معلومات فعال يساعد في عملية تخطيط المشاريع ومتابعتها، ويتيح للراغبين في الاستثمار الاطلاع على كافة القرارات التي تتخذها منظمات الأعمال ومتابعتها، وهناك عدد من الجوانب التي لم يستوفها البحث وبذلك فهي بحاجة إلى المزيد من البحث والإثراء ومن ذلك:

- آليات المحاسبة الإدارية الحديثة وأثرها على قرارات الاستثمار في منظمات الأعمال؛
- أساليب المحاسبة الإدارية ودورها في تحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية.

5. قائمة المراجع:

1. أحمد علي إبراهيم، المحاسبة الادارية في دعم قرارات البنوك، مركز التعليم المفتوح بجامعة بنها، 2011.
2. أحمد محمود يوسف وآخرون، المحاسبة الادارية، (جامعة القاهرة، 2019).
3. أشرف حسن علي، الادارة الاستراتيجية للتكلفة لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم المزايا التنافسية -دراسة استطلاعية، جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، 2010.
4. أيمن طه حمد النيل نور، محاضرات في المحاسبة الادارية، جامعة الباحة، 2014
5. امهات عاشور، بطاقة الاداء المتوازن أحد قياسات الاداء الاستراتيجي في بيئة التشغيل الالكترونية، (ط1، 2010).
6. الجمعية السعودية للمحاسبة، المعلومات المحاسبية ودورها في أسواق الأسهم، (جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية 2005).
7. الرجبي محمد تيسير عبد الحكيم، المحاسبة الادارية، دار وائل للنشر، ط4 2007.
8. زايد سالم ابوشناف ومحمود عباس حمدي، المحاسبة الادارية، القاهرة، 2015.
9. عبد اللطيف امام حاج عمر، زين العابدين عالم مصطفى عمر، المحاسبة الادارية (جامعة السودان المفتوحة، ط1، 2006).
10. فداغ الفداغ، المحاسبة الادارية - المفاهيم الاساسية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع عمان 2013.
11. محمد خليل وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الابحاث والدراسات الاقتصادية.
12. وليد ناجي الجيالي، الاتجاهات المعاصرة في التحليل المالي، (مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2004).
13. عجيلة محمد، الابداع المحاسبي واتخاذ القرار الاداري في المؤسسة الاقتصادية - رؤية وأفكار، جامعة غرداية، مجلة اضافات اقتصادية، العدد الاول 2017.

14. Robert S Kaplan David P Norton, the balanced scorecard: measures that drive performance, Harvard business review, vo170, no1, January/ February 1992, p71