

# الاتجاهات. المعاصرة للمحاسبة الإدارية ودورها في اتخاذ القرارات الإستراتيجية (دراسة ميدانية على عينة من شركات المساهمة المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية)

طالب دكتوراه - كلية الدراسات العليا - جامعة النيلين

أ.سعيد محمد عيسى بابكر

أستاذ المحاسبة - جامعة النيلين

أ.د. عبد الرحمن البكري منصور

## المستخلص:

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور كل من بطاقة الأداء المتوازن و نظام الإنتاج في الوقت بالضبط في ترشيد القرارات الإستراتيجية. مشكلة الدراسة هي الاجابة الأسئلة الفرعية التالية، هل تؤثر بطاقة الأداء المتوازن في ترشيد القرارات الإستراتيجية ؟ هل يؤثر نظام الإنتاج في الوقت بالضبط في ترشيد القرارات الإستراتيجية ؟ لتحقيق أهداف الدراسة اختبرت الدراسة علاقة بطاقة الأداء المتوازن وترشيد القرارات الإستراتيجية ، نظام الإنتاج في الوقت بالضبط وترشيد القرارات الإستراتيجية اتبعت الدراسة المنهج الوصفي والتاريخي ، استخدم الباحثان الاستبيان كأداة لجمع البيانات والبرنامج الإحصائي (SPSS) لتحليلها وتوصلت الدراسة إلى قبول الفرضين وخلصت الدراسة لعدد من النتائج أهمها بطاقة الأداء و نظام الإنتاج في الوقت بالضبط لهما أثر إيجابي في ترشيد القرارات الإستراتيجية اوصت الدراسة بالاهتمام بأساليب نظام الانتاج في الوقت بالضبط و بطاقة الأداء المتوازن لأهميتها في ترشيد القرارات.

## Contemporary trends in management accounting and its role in strategic decision-making

(A field study on a sample of joint stock companies listed on the Khartoum Stock Exchange)

A.Saeed Mohamed Eissa

Prof.Abd alrhman Al bakry Mansour

### Abstract

The study aimed to recognize the role of both the balanced scorecard and the production system at the exact time in rationalizing strategic decisions. The problem with the study is the answer to the following questions, Does a balanced scorecard affect the rationalization of strategic decisions? Does the production system at the exact time affect the rationalization of strategic decisions? To achieve the study's objectives, the study tested the relationship of the balanced scorecard and the rationalization of strategic decisions, the production system at the exact time and the rationalization of strategic decisions. The study followed a descriptive and historical approach. The two researchers used the ques-

tionnaire as a tool for collecting data and statistical programming (SPSS) for analysis. The production system at the exact time has a positive impact on the rationalization of strategic decisions. The study recommended that attention be paid to the methods of production system at the exact time and the balanced scorecard for its importance in rationalizing Talkara

**Keywords:** Just in time Balanced Scorecard,.Rationalization of Stratigic Decision

## المقدمة:

تواجه المؤسسات في العصر الحديث حالة من الضغوطات والتحديات بسبب التغيرات الجوهرية السريعة في جميع الميادين، مما يجعل المؤسسة في حاجة إلى توفير أفضل وأدق المعلومات وأكثرها ملائمة ومرونة، كما يتطلب المزيد من الخبرات والمهارات العالية في الإدارة، وذلك بمدى توفر تقنيات أنظمة فعالة تساعد المسؤولين والمدراء على اتخاذ قرارات الاستراتيجية سليمة تتلاءم مع مواكبة العصر تغيير استراتيجيتها مما يدفع بالمؤسسة لدعم مركزها التنافسي.

تحتاج الإدارة إلى توفير معلومات مالية لمختلف المستويات الإدارية القيام بوظائفها، وبذلك تحتاج إلى أساليب وتقنيات حديثة تمكن المؤسسة من تحقيق المزايا التنافسية وتسهل عليها عملية اتخاذ القرارات الإدارية والتشغيلية.

تناول هذه الدراسة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية المتمثلة في (بطاقة الأداء المتوازن، ونظام الإنتاج في الوقت بالضبط) من خلال معرفة آلية كل أسلوب وما يقدمه من حلول في إدارة التكلفة الإستراتيجية والتخلص من التكاليف غير الضرورية بحسب متطلبات كل أسلوب ونتائج استخدامه للوصول إلى أهم البنود المهمة التي من الممكن الاستفادة منها في حالة استخدام أي من هذه الأساليب المذكورة للاستفادة منها في عمل الوحدات الاقتصادية المختلفة ووضع الاستراتيجيات المناسبة لإدارة التكلفة

## مشكلة الدراسة :

تتمثل مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي:

ما اثر الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية ودورها في اتخاذ القرارات الإستراتيجية؟  
وتتفرع عنه التساؤلات التالية:

1. هل تؤثر بطاقة الأداء المتوازن في ترشيد القرارات الإستراتيجية ؟
2. هل يؤثر نظام الإنتاج في الوقت بالضبط في ترشيد القرارات الإستراتيجية ؟

## فرضيات الدراسة:

تتمثل فرضيات الدراسة في:

1. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بطاقة الأداء المتوازن وترشيد القرارات الإستراتيجية
2. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام الإنتاج في الوقت بالضبط وترشيد القرارات الإستراتيجية

## أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة في تحقيق الأهداف الآتية:

1. التعرف على دور بطاقة الأداء المتوازن في ترشيد القرارات الإستراتيجية.
2. التعرف على نظام الإنتاج في الوقت بالضبط في ترشيد القرارات الإستراتيجية.

## أهمية الدراسة :

أهمية الدراسة تعود إلى الأسباب الآتية:

### أولاً/ الأهمية العلمية:

تسليط الدراسة الضوء على الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، كما أنه تظهر أهميتها في تزويد إدارات الشركات بالمعرفة الكافية بضرورة التركيز على الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في ترشيد القرارات الاستراتيجية، كما تظهر أهمية الدراسة في تقديم المساهمة العلمية عن الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية وتزويد المكتبة العلمية بما يفيد الباحثين وطلاب العلم والمعرفة بكل ما يتعلق بالأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات الاستراتيجية.

### ثانياً/ الأهمية العملية:

تتبع أهمية العملية لهذه الدراسة في كونها تناولت تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في المؤسسات بغرض المحافظة على موقعها في السوق ومواجهة التغيرات البيئية المتسارعة، ومعرفة أهم العوامل البيئية التي يتطلبها استعمال بعض أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لغرض تطبيقها في المنشآت السودانية.

### منهجية الدراسة:

تقوم هذه الدراسة على المنهج التاريخي لتتبع وعرض الدراسات والبحوث السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة، والمنهج الاستنباطي لتتبع محاور الدراسة وصياغة مشكلة الدراسة وفرضياتها، والمنهج الاستقرائي المعتمد على المصادر الميدانية لاختبار الفرضيات، والمنهج الوصفي التحليلي والاستعانة بالأساليب الإحصائية لتحليل نتائج الدراسة الميدانية بالإضافة إلى الاطلاع على المراجع والمصادر العلمية ذات العلاقة المباشرة بموضوع الدراسة.

### أعتمد الباحثان على بيانات نوعية تم تجميعها عن طريق الاستبيان.

### ثانياً / الدراسات السابقة:

تناول الباحثان بعض الدراسات السابقة المرتبطة بالأساليب المعاصرة للمحاسبة الإدارية للاستفادة من التراكم المعرفي وتحديد الفجوة النظرية التي تناولتها هذه الدراسة من خلال الدراسات الآتية:

### خلود، (2014):

تمثلت مشكلة الدراسة في تساؤلها الآتية: هل يوجد أثر لتطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في تحقيق الأسبقيات التنافسية. هدفت الدراسة إلى: دراسة أثر تطبيق مكونات نظام الإنتاج في الوقت المحدد في تحقيق الأسبقيات التنافسية. وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية: منها، يوحد يوحد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في تحقيق الأسبقيات التنافسية عند مستوى دلالة 5%. تختلف هذه الدراسة عن الدراسة السابقة بأنها تناولت نظام تخطيط الموارد (ERP)، نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)، في تحقيق الأسبقيات التنافسية. بينما تناولت الدراسة الباحثان دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في ترشيد القرارات الاستراتيجية.

## إنعام، 2014م:

تلخصت مشكلة الدراسة في هل المعلومات التي توفرها الطرق والأساليب الحالية للمحاسبة الإدارية تتلاءم مع متطلبات وتحديات بيئة التصنيع الحديثة، هل هنالك ضرورة لاستحداث طرق وأساليب جديدة لكي تسير المحاسبة الإدارية التطورات والتغيرات السريعة في بيئة التصنيع الحديثة. هدفت الدراسة إلى بيان نواحي القصور في الطرق والأساليب الحالية للمحاسبة الإدارية وعدم ملائمتها للبيئة الصناعية الحديثة، إبراز دور المحاسبة الإدارية كنظام للمعلومات في دعم عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. اختبرت الدراسة عدة فرضيات منها: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوى ممارسة المحاسبة الإدارية وتقويم الأداء المالي، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وعملية الرقابة المالية وقياس أداء الأنشطة التي تقوم بها المنشآت الصناعية. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: إن استخدام تقنيات التحليل المالي في المفاضلة بين الخيارات المطروحة يؤدي إلى ترشيد القرارات الإدارية. أوصت الدراسة بعدة توصيات منها: ضرورة ربط التكلفة بالأداء كمدخل للقياس والتقييم حتى يسمح بتوفير المعلومات اللازمة للتقييم السليم.

تختلف دراسة الباحثان عن الدراسة بأنها تناولت: المحاسبة الإدارية ودورها في تقويم كفاءة الأداء المالي، بينما تناولت الدراسة الباحثان دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في ترشيد القرارات الاستراتيجية. **سارة، (2016):**

تمثلت مشكلة الدراسة في ما مدى مساهمة آليات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية. هدفت الدراسة إلى التعرف على آليات المحاسبة الإدارية الحديثة، من حيث المزايا والمحددات، توفير تقنيات وأنظمة حديثة تعمل بها المؤسسات وتساعد في إعطاء تفسير دقيق وشامل للنتائج. اختبرت الدراسة عدة فرضيات منها: هنالك علاقة تكاملية بين المحاسبة الإدارية والمحاسبات الأخرى، آليات المحاسبة الإدارية الحديثة تعتبر من أهم الركائز الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسة في تحقيق الميزة التنافسية. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: بطاقة الأداة المتوازن تبين أنها أداة تكامل بين المحاور الأربعة، تطبيق المؤسسة لأي أداة من أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة يعتبر قفزة نحو الحداثة والتطور. أوصت الدراسة بعدة توصيات منها: على المؤسسة إنشاء وحدة خاصة بالمحاسبة الإدارية لأنها تحقق العديد من المزايا وتوفر المعلومات الضرورية.

تختلف هذه الدراسة عن الدراسة السابقة بأنها تناولت: آليات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية، بينما تناولت الدراسة الباحث دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في ترشيد القرارات الاستراتيجية.

## الاطار النظري:

### 1. بطاقة الأداء المتوازن:

تمثل بطاقة الأداء المتوازن أحد أهم أدوات إدارة التكلفة المصممة لترجمة إستراتيجية المشروع إلى مصطلح يمكن فهمه وتطبيقه من قبل العاملين بالمشروع، بذلك قد استعملت بطاقة الأداء المتوازن لغة القياس لتعريف مفاهيم الإدارة الإستراتيجية، كالنوعية، ورضا الزبون، والنمو، فقد نشأت لتطبيق ملخص

استراتيجية المشروع المعروفة بالخطة الاستراتيجية، وعلى الرغم من عدم الاستخدام الواسع لهذين الأداةين إلا أنها في نمو وتطور مستمر وضمن مفهوم كابلن ونورتن تمثل الممارسة الأساس التي تهدف إلى تحسين الأداء، وتعرف بأنها أداة لقياس الأداء الإستراتيجي، إذ تتم ترجمة الإستراتيجية إلى أهداف إستراتيجية ومقاييس وقيم مستهدفة، وخطوات إستراتيجية واضحة، وذلك بهدف التأكد من تنفيذ الإستراتيجية، (كحيط، 219، 250).

## 2. مفهوم بطاقة الأداء المتوازن:

عرفت بطاقة الأداء المتوازن بأنها مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية توفر للمديرين صورة واضحة وشاملة عن أداء منظماتهم، (عزايضة، جنينية، جدي، 367، 2017)، كما عرفت بطاقة الأداء المتوازن بأنها وسيلة لترجمة الرسائل والرؤية والإستراتيجية إلى أهداف ومؤشرات إنجاز عبر المستويات التنظيمية والإدارية والأقسام المختلفة، كما أنها وسيلة لتزويد منفذ القرار بمعلومات عن الإنجاز الفعلي والحقيقي، المؤمن، (موسى، مسعود، 2021، 137)، أيضاً عرفت بطاقة الأداء المتوازن بأنها نظام شامل الأداء من منظور إستراتيجي يتم من خلاله ترجمة إستراتيجية تنظيم الأعمال إلى أهداف إستراتيجية ومقاييس وقيم مستهدفة وخطوات تمهيدية واضحة، (حسين، كاظم، 2019، 215)

## 3. أهمية بطاقة الأداء المتوازن:

تعتبر بطاقة الأداء المتوازن ذات أهمية بالغة للوحدات والإدارات وذلك للآتي:

- تقوم بتزويد المديرين بمؤشرات السبب ومؤشرات النتيجة عن وحداتهم.
- تحديد المقاييس في بطاقة الأداء المتوازن يمثل الدافع الأساس للأهداف الإستراتيجية للوحدة الاقتصادية ومتطلبات التنافس .
- تمكين الوحدة الاقتصادية من مراقبة النتائج المالية وفي الوقت نفسه مراقبة التقدم لبناء القدرات واكتساب الموجودات غير الملموسة وذلك من خلال مناظير بطاقة الأداء المتوازن.
- تعمل على تحقيق الترابط بين الأهداف ومقاييس الأداء.
- تعطي للإدارة صورة شاملة عن طبيعة العمليات لمختلف الأعمال .

## 4. خصائص بطاقة الأداء المتوازن:

ظهرت بطاقة الأداء المتوازن لمواجهة القصور في المقاييس المالية ولمواكبة التطورات في الأداء إذ تتميز بمجموعة من الخصائص وهي التي ميزتها عن غيرها من الأساليب ويمكن تلخيصها بالآتي، (إبراهيم، 2013، 39)

- إن بطاقة قياس الأداء المتوازن تتضمن العديد من التوازنات، فمقاييس الأداء تتضمن موازنة بين الأهداف طويلة المدى وقصيرة المدى، والتوازن بين المقاييس المالية وغير المالية، وتوازن المقاييس الخارجية والداخلية وقياس الأداء الحالي والمستقبلي.
- تقدم نظرة شاملة للوحدة وذلك من خلال الربط بين مقاييس الأداء المختلفة مع أهداف المالكين والزبائن وبالتالي فإن هذه المقاييس ستوفر معلومات عن العمليات الداخلية الحاسمة فضلا عن إمكانية الوحدة الاقتصادية على التعلم من أجل الحصول على مزايا تنافسية جديدة من الفرص المتاحة.

- تقوم بطاقة الأداء المتوازن على إشباع عدة احتياجات إدارية، لأنها تجمع في تقرير واحد أجزاء عديدة من الإستراتيجيات التنافسية للوحدة.
- تقوم بطاقة الأداء المتوازن بترجمة رؤية الوحدة الاقتصادية وإستراتيجيتها في مجموعة مترابطة من مقاييس الأداء، (جريرة، 2014، 85).

## 5. مقومات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن:

لكي يتحقق النجاح لنموذج بطاقة الأداء المتوازن أثناء التطبيق يشترط توفر العوامل الآتية: (حسين، 2005، 75)

أن تكون الأهداف محددة بشكل واضح ودقيق إلى جانب مراعاة الدقة والموضوعية أثناء تعريف المقاييس المرتبطة بالأهداف، إذ يفضل إعدادها وفقاً لإرشادات خبراء في تطوير المقاييس والمبادرات والاستراتيجيات للتأكد من أنها تعكس استراتيجيات وأهداف ومؤشرات الوحدة الخاصة مع توفير إعداد فرق العمل.

إن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن يشمل الوحدة ككل، فمن الضروري تشكيل فرق عمل تتمتع بروح الفريق والتماسك كمتطلب أساسي لإنجاح عملية التطبيق.

تشجيع ودعم الإدارة العليا، فعندما يدرك العاملون أن الإدارة العليا تدعم وتشجع جهود تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن بقوة فإن ذلك يساعد في التزام هؤلاء العاملين بتنفيذ النظام والسرعة في عملية التطبيق بالإضافة إلى أنه يخفف من معارضتهم لتطبيقه.

الحوافز المادية والمعنوية، إذ ينبغي التركيز على منح الحوافز المادية والمعنوية لكل من يسهم في تعميم هذا النموذج أو تطبيقه.

## 6. مزايا تطبيق بطاقة الأداء المتوازن:

مفهوم بطاقة الأداء المتوازن

تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن يحقق عدة مزايا للمنشأة وهي، (جابر، 2001، 15-133):

1. التنسيق بين مختلف أقسام المنشأة وقيامها، بالعمل بصورة متوازنة معاً لتحقيق النتائج والأهداف من خلال تحسين قدرات الشركة.
2. العمل بتوازي في جميع المستويات وبين جميع الأنشطة لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للشركة.
3. تحديد المسؤوليات بصورة واضحة لكل إدارة وإمكانية مساءلتها.
4. القدرة على تحليل وقياس العمليات والأنشطة.
5. ربط أهداف المنشأة بنظام الحوافز.
6. إنجاز أهداف المنشأة بأكثر الأساليب فاعلية كفاءة.

## مفهوم محاسبة الإنتاج في الوقت بالضبط:

### تمهيد:

توجد لدى الشركات الصناعية ثلاثة أنواع من المخزون، المواد الخام، الإنتاج تحت التشغيل، الإنتاج التام، هذه المخزونات تأمن انسياب العمليات الإنتاجية حتى ولو تأخر الموردون، أو إذا كان أحد الأقسام غير

قادر على العمل لفترة ما، نتيجةً للتوقف أو لأي سبب آخر. ولكن الاحتفاظ بهذه الأنواع من المخزون يكون مكلفاً ويرى بعض المديرين أن الاحتفاظ بها يعكس عدم كفاءة الإدارة، ويرى هؤلاء المديرين أنه بالتخطيط الجيد يمكن الوصول بهذا المخزون إلى مستويات دنيا جداً أو حتى يمكن إلغائه في بعض الحالات، ونتيجةً لمحاولة تخفيض أو إلغاء المخزون تنخفض تكاليف التخزين، وبالتالي دخل نظام الإنتاج في الوقت المحدد. في ظل تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد تقوم المؤسسة بشراء الكميات المطلوبة من المواد اللازمة لاحتياجات هذا اليوم فقط، وعلاوة على ذلك لا يكون هنالك إنتاج تحت التشغيل في نهاية اليوم. وأن يسلم الإنتاج التام إلى العملاء، بحيث لا يكون هنالك رصيد من الإنتاج التام في المخازن، أي أن المواد الخام يتم استلامها في الوقت المحدد لتدخل الإنتاج فوراً، وأن الأجزاء المصنعة يتم الانتهاء منها في الوقت المحدد لتجمع في شكل منتجات وتشحن للعملاء، (جاريسون، نورين، 2008، 2006).

### 1. مفهوم الإنتاج في الوقت بالضبط:

نظام الإنتاج في الوقت بالضبط هو نظام يعمل باستراتيجية شاملة تجمع العناصر التكتيكية الأساسية والتي تشتمل على الشراء والإنتاج من أجل إزالة الهدر، والاستخدام الأمثل للموارد في كافة أنحاء سلسلة التوريد، (البرديني، 2014، 24)، ويعرف أيضاً نظام الإنتاج في الوقت بالضبط بأنه إنتاج السلع النهائية وتسليمها في الوقت المحدد للبيع، وتجميع الأجزاء في الوقت المحدد لترتيبها في السلع النهائية، وشراء المواد الأولية في الوقت المحدد لتصنيع الأجزاء، (البطاحنة، البشتاوي، 2007، 303)، وأيضاً يقصد بالإنتاج في الوقت بالضبط أن يتم ضبط توقيت استلام المواد على وقت ابتداء استخدامها في عملية الإنتاج، وأن يتم ضبط توقيت الانتهاء من الإنتاج على وقت تسليم أو شحن الإنتاج التام إلى العميل، (حسين، 2013، 168).  
مما سبق يستنتج الباحث أن نظام الإنتاج في الوقت بالضبط يعني الإنتاج بالكميات المطلوبة، في الوقت المحدد والتحكم في المخزون، مع توفير نظام معلومات فعال، وترتيب دقيق مع الموردين، بحيث تصل الطلبات في وقتها المحدد دون تأخير.

### 2. أهمية الإنتاج في الوقت بالضبط:

تتضح أهمية نظام الإنتاج في الوقت بالضبط في الآتي، (ياسين، 2010، 144):

- زيادة المرونة في تغيير تشكيل المنتجات.
- التقارب بين مواقع مراكز الإنتاج.
- انسياب الإنتاج مع حدوث أقل عدد ممكن من التوقفات.
- زيادة الجودة في جميع مراحل الإنتاج.
- سهولة مراقبة عمليات الإنتاج.

### 3. أهداف الإنتاج في الوقت بالضبط:

لنظام الإنتاج في الوقت المحدد مجموعة من الأهداف يسعى إلى تحقيقها من خلال تطبيقه، وهذه الأهداف لا تتحقق إلا بتوفير عناصره، إن الاختلاف هذا يظهر من خلال تصنيف العناصر التي تعمل على إزالة الهدر والأخرى التي تتعلق بالعاملين. ولكن يرى البعض أن الاختلاف هذا يظهر من خلال تصنيف العناصر التي تسمى بالرئيسية، والأخرى تسمى بالثانوية .

من خلال الاستعراض السابق لمفهوم نظام الإنتاج في الوقت بالضبط نجد أن معظم الآراء اجتمعت على الهدف من هذا النظام هو:  
أولاً/ الاستغناء عن كافة أنواع المخزون أو تخفيضه إلى أدنى حد ممكن.

ثانياً / الحد من الهدر في الوقت والموارد في العمليات الإنتاجية، (البطاحنة، البشتاوي، 2007، 304).

#### 4. عناصر نظام الإنتاج في الوقت بالضبط:

- يتطلب التطبيق الناجح لنظام الإنتاج في الوقت بالضبط وجود أو توافر العناصر الآتية:
1. يجب أن تعتمد الشركة على عدد محدد من الموردين بالإضافة إلى إلزام هؤلاء الموردون بعقود توريد طويلة الأجل. فتطبيق نظام الإنتاج في الوقت بالضبط يجعل الشركة على درجة كبيرة من الحساسية لأي تأخير في مواعيد استلام المواد الخام أو الأجزاء نصف مصنعة. يجب قصر وتركيز التعامل مع عدد محدود من الموردين الذين ثبت بالتجربة إمكانية الاعتماد عليهم في الالتزام الحرفي بمواعيد استلام المواد والأجزاء نصف مصنعة، (حسين، 2013، 289).
  2. يجب أن يكون الموردون الذين تم اختيارهم على استعداد للتوريد المتكرر على فترات قصيرة وبكميات صغيرة. فقد يستلزم الأمر في ظل نظام الإنتاج في الوقت بالضبط توريد عدة طلبات صغيرة في نفس اليوم. ولا شك أن هذه الطريقة في الشراء تستلزم وجود خط اتصال دائم ومباشر بين الشركة وبين المورد.
  3. يجب أن تطبق الشركة برنامج الجودة الشاملة على المواد الخام وعلى الأجزاء نصف مصنعة وبالتالي على المنتجات التامة. فلا توجد مسموحات للعيوب فيكون الإنتاج بمستوى (صفر من العيوب) ويعتبر هذا البرنامج من الأركان الأساسية لنجاح نظام الإنتاج في الوقت بالضبط. فكل محطة إنتاج تقدم الموارد أو الأجزاء التي تطلبها أو (تجذبها) المحطة التي تليها دون أي زيادة أو نقصان. ويترتب على ذلك أن اكتشاف أي عيب في هذه المواد أو الأجزاء سيؤدي إلى توقف خط الإنتاج بأكمله.
  4. يجب أن يتصف العمال في بيئة نظام الإنتاج في الوقت بالضبط بتعدد وتنوع المهارات والمواهب ويرجع السبب في ذلك إلى أن ترتيب الآلات والتجهيزات في بيئة نظام الإنتاج في الوقت بالضبط سيختلف عن الترتيب التقليدي الوظيفي. فيستلزم نجاح نظام الإنتاج في الوقت بالضبط بالضرورة وجود نظام مرن للإنتاج. فيتم ترتيب الآلات والتجهيزات في نظام الإنتاج المرن في شكل خلايا أو جزر صغيرة تشكل فيما بينها خطوط إنتاج متكاملة. ويتوقع من العامل الذي يعمل في خلفية معينه أن تتوافر لديه القدرة والمهارة على تشغيل كل الآلات والتجهيزات التي تعمل في هذه الخلفية. هذا بالإضافة إلى ضرورة أن يكون هذا العامل قادراً على القيام بأعمال الصيانة والإصلاح المطلوبة للآلات والأجهزة في هذه الخلفية دون انتظار شخص آخر للقيام بهذه المهمة، فسير العمل في نظام الإنتاج في الوقت بالضبط لا يحتمل أي انتظار وإلا توقف خط الإنتاج بأكمله. ولاحظ الفرق الكبير بين نظم الإنتاج المرنة في بيئة نظام الإنتاج في الوقت بالضبط وبين خط الإنتاج في النظم التقليدية، حيث يقوم العامل بأداء نوع واحد فقط من العمل على نوع واحد من الآلات، وحيث يتولى أعمال الصيانة طاقم آخر من العمال غير مسئولين عن تشغيل الآلات.
  5. يجب التركيز على تنشيط أنشطة الإنتاج بحيث يتم اكتشاف الأنشطة غير الضرورية والتخلص منها. فيتصف نظام الإنتاج في الوقت بالضبط باتصال واستمرار عملية التصنيع من أولها إلى آخرها دون أي

انقطاع أو توقف وذلك بهدف تطبيق نظام العمليات الإنتاجية المستمرة، مثل عمليات تصنيع الكيماويات، على كل عمليات التصنيع الخاصة بالمنتجات الأخرى. ويترب على تحقيق هذا الهدف تخفيض وقت التصنيع، والتخليص من تكاليف الاحتفاظ بالمخزون، وزيادة الإنتاجية والجودة، (حسين، 2013، 290).

## 6. خصائص نظام الإنتاج في الوقت بالضبط:

1. تتلخص خصائص الإنتاج في الوقت بالضبط في الآتي، (هورنجر، 2009، 1318):
  1. تنظيم الإنتاج في خلايا صناعية تمثل في تجميع كل أنواع الآلات المختلفة المستخدمة لتصنيع منتج معين، وتحرك المواد من آلة إلى أخرى ويتم أداء عمليات التشغيل المختلفة تبعاً، ومن ثم تكون تكاليف مناولة المواد عند حدها الأدنى.
  2. تستخدم وتدريب عمالة ذات مهارات وقدرات متعددة لأداء العديد من العمليات والمهام المتنوعة، بما في ذلك الإصلاحات المحدودة والصيانة الروتينية للآلات.
  3. التخلص من كمية العيوب، فالروابط القوية بين محطات أو مراحل العمل على خط الإنتاج وتدنيه المخزون عند كل محطة عمل، ويجعل من ظهور العيوب عند إحدى محطات العمل مشكلة تؤثر بسرعة على محطات العمل الأخرى بخط الإنتاج، وينشئ الإنتاج في الوقت بالضبط مطلباً ملحاً لحل المشكلات فوراً والتخلص الجذري من أسباب العيوب بسرعة كلما أمكن، ويسمح انخفاض مستويات المخزون لرجال الإدارة بتتبع المشاكل بالعودة إلى محطات العمل السابقة في العملية الإنتاجية وحيث تنشأ المشكلات.
  4. تخفيض وقت الإعداد والتجهيز، وقت الحصول على الآلات والأدوات والمواد للبدء في الإنتاج، وتخفيض مدة التصنيع وهي الفترة من تاريخ استلام أمر الإنتاج بواسطة قسم التصنيع حتى يصبح منتجاً نهائياً، وتخفيض وقت الإعداد والتجهيز يجعل الإنتاج بدفعات صغيرة اقتصادياً، مما يخفض مستويات المخزون في الواقع، وتخفيض مدة التصنيع وتمكن أي شركة من الاستجابة السريعة للمتغيرات في طلب العميل.
  5. اختيار فقط موردين لديهم الخبرة على توريد مواد خام ذات جودة بطريقة مناسبة، ومعظم الشركات التي تنفذ الإنتاج في الوقت بالضبط تنفذ أيضاً الشراء في الوقت بالضبط، فالمصانع التي تتبنى الإنتاج في الوقت بالضبط، تتوقع توريداً في الوقت بالضبط للمواد عالية الجودة مباشرة إلى موقع الإنتاج.

## ماهية القرارات الإستراتيجية:

### تمهيد:

لكل وحدة اقتصادية أهداف رئيسية تسعى إلى تحقيقها، وإن الوصول إلى هذه الأهداف يحتاج إلى وسائل موصلة مع إستراتيجيات الوحدة الاقتصادية في الوصول إلى هذه الأهداف، ويمثل التخطيط الإستراتيجي تطوير أو صياغة المنهج الأساسي لرؤية المستقبل ووضع الخطوط العريضة للتخطيط التشغيلي، لأن الإستراتيجية هي سلسلة من القرارات طويلة الأجل تعبر عن الأهداف الأساسية للوحدة الاقتصادية ونهجها في التفاعل مع البيئة أو الاقتصاد الذي تعمل به في تحقيق خدمة المستفيدين كالأفراد والمنظمات

والمجتمع، إذ تتعدى القرارات الإستراتيجية وظيفة التخطيط إلى التنفيذ والتقييم وإعادة التقييم أثناء التنفيذ لمواجهة الانحرافات السالبة والموجبة التي هي نتيجة لتفاعل القرارات الإستراتيجية مع العوامل المحيطة بها، (عبد الملك، 2007، 4)

### 1. مفهوم القرارات الإستراتيجية:

تعرف القرارات الإستراتيجية بأنها هي قرارات لها تأثير شامل وطويل الأمد كونها تأخذ بعين الاعتبار التهديدات والفرص الخارجية، والإمكانات الداخلية لتعزيز النجاح بعيد المدى للمنظمة، (طالب، 2020، 261) هي تلك القرارات التي تحدد الاتجاه العام للمنظمة وقدرتها على البقاء في ضوء التغيرات غير المتوقعة وغير المعلومة التي تحدث في أكثر من البيئات المحيطة بها، (عبد الله، وهاب، 2019، 217)، كما عرف القرار الإستراتيجي بأنه المدى الذي بموجبه يتم إنجاز الأهداف من قبل الإدارة في وقت صنع القرار، (السعودي، طالب، د ت، 87)

### 2. أهداف صنع القرارات الإستراتيجية:

يمكن تمييز القرارات الإستراتيجية بالأهداف التالية، (Available at <https://ara.mentorbizlist.com/4195935-strategic-decisions-are--essence-and-features-decision-making-methods>):

1. تحقيق أقصى قدر من الربحية للعمل مع مجموعة ثابتة من الأنشطة. المؤشرات في هذه الحالة هي المبيعات، هامش الربح، معدلات نمو هذه المؤشرات، الدخل من الأوراق المالية، تغطية السوق، مقدار استحقاقات الموظفين، تحسين جودة المنتجات أو الخدمات المقدمة.
2. ضمان استدامة السياسات العالمية في مجال نفقات البحث والتطوير، وتطوير منتجات وخدمات جديدة، والقدرة التنافسية، والاستثمار، والموارد البشرية، والمسؤولية الاجتماعية
3. البحث عن الاتجاهات الجديدة للتنمية، وأنواع جديدة من المنتجات والخدمات المقدمة. هذا ينطوي على وضع سياسة جديدة بشأن التغييرات الهيكلية في المنظمة.

### 3. أهمية القرارات الإستراتيجية،

حيث تبرز أهمية القرارات الإستراتيجية للمنظمة في الآتي (بو بعاية، 2014، 133):

1. تجيب القرارات الإستراتيجية على سؤاين أساسيين هما:  
أ. ما هي الأنشطة التي ينبغي على المنظمة ان تشارك فيها؟  
ب. كيف تنافس المنظمة في المجالات المختلفة التي تعمل فيها.
2. تحدد القرارات الإستراتيجية أساساً مع المستقبل، وبالتالي فهي تساعد المنظمة على استقرار المستقبل وخاصة في ظل ظروف عدم التأكد.
3. تساعد القرارات الإستراتيجية على تقليل حالة عدم التأكد من خلال البيئة المحيطة بالمنظمة للتعرف على ما بها من فرص وتهديدات.
4. تساعد القرارات الإستراتيجية على الدراسة المتأنية لإمكانات المنظمة الداخلية للتعرف على ما بها من نقاط قوة وضعف.

## 5. مبادئ القرارات الإستراتيجية :

يتم اتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة وفقاً للمبادئ التالية، (Available at <http://archives.univ-biskra.dz/bitstream>):

1. العلمية والإبداعية: في عملية صنع القرار ، يجب أن يسترشد المدير بنتائج البحث العلمي والإنجازات الحديثة في الصناعة. ومع ذلك ، يجب أن يكون هناك مكان للارتجال والإبداع، الذي يحدد النهج الفردي لحل مشكلة المشكلة.

2. العزيمة: ينبغي أن يهدف القرار الاستراتيجي إلى تحقيق الهدف العالمي للمؤسسة.

3. المرنة: يجب أن يكون من الممكن إجراء تصحيحات متعلقة بالتغيرات في البيئة الداخلية والخارجية.

4. وحدة الخطط والبرامج: يجب أن تكون القرارات التي يتم اتخاذها على المستويات المختلفة متسقة ولها توجه مشترك.

5. خلق الظروف للتنفيذ: يجب أن يصاحب اتخاذ القرار خلق ظروف مواتية لتحقيق الخطط.

ثانياً الجانب التطبيقي :

تحليل البيانات:

تمهيد:

من خلال هذه الدراسة يتم التطرق للمنهج والاجراءات المتبعة في الدراسة، والذي يتضمن: تحديد المنهجية المتبعة، والمجتمع والعينة المستهدفة، والأدوات المستخدمة من حيث البناء وأساليب التحقق من صدقها وثباتها، والأدوات والعمليات الإحصائية التي تستخدم في تحليل البيانات، وذلك على النحو التالي: أسلوب الدراسة:

بناءً على طبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها فقد استخدم الباحثان المنهج الوصفي التحليلي، والذي يعتمد على دراسة الظاهرة، كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصفاً دقيقاً ويعبر عنها تعبيراً كيفياً وكيمياً، كما لا يكتفي هذا المنهج عند جمع المعلومات المتعلقة بالظاهرة من أجل استقصاء مظاهرها وعلاقتها المختلفة، بل يتعداه إلى التحليل والربط والتفسير للوصول إلى استنتاجات يبني عليها التصور المقترح بحيث يزيد بها رصيد المعرفة عن الموضوع.

مجتمع وعينة الدراسة:

مجتمع الدراسة هو جميع الأفراد الذين هم موضوع مشكلة الدراسة، وهو يتكون من الموظفين بالقطاع الصناعي (مجموعة شركة دال للمنتجات الغذائية، ومجموعة شركات معاوية البرير للمنتجات الغذائية)، البالغ عددهم (140) وفقاً للآتي:

تحديد حجم العينة:

يحدد حجم العينة وفقاً لمعادلة (Taro Yamane) التالية: (علي، وآخرون، 2019م، ص 47)

$$n = \frac{N}{1 + N}$$

وَمَا ان حجم المجتمع يساوي (N=140) هو يمثل عدد الموظفين والعاملين العينة المختارة (مجموعة شركة دال للمنتجات الغذائية، ومجموعة شركات معاوية البرير للمنتجات الغذائية)، عليه فان حجم العينة يمكن تحديده كالآتي:

إذا فان حجم العينة يساوي 103 شخص.

تم قياس درجة الإستبانة المحتملة على الفقرات إلى تدرج خماسي حسب مقياس لكرت الخماسي، في توزيع أوزان إجابات أفراد العينة والذي يتوزع من أعلى وزن له والذي أعطيت له (5) درجات والذي يمثل في حقل الإجابة (أوافق بشدة) إلى أدنى وزن له والذي أعطي له (1) درجة واحدة وتمثل في حقل الإجابة (لا أوافق بشدة) وهنالك ثلاثة أوزان بينهما والغرض من ذلك هو إتاحة المجال أمام أفراد العينة لاختيار الإجابة الدقيقة حسب تقديرهم والجدول (أ) التالي يوضح ذلك.

جدول (أ) المفتاحي الوزن النسبي والنسبي المرجح لمقاس ليكرت الخماسي

درجة الموافقة	الوزن النسبي	الوزن النسبي المرجح	الدلالة الإحصائية
أوافق بشدة	5	4.2--5	درجة موافقة عالية
أوافق	4	3.4--4.2	درجة موافقة
محايد	3	2.6--3.4	المحايدة في الرأي
لا أوافق	2	1.8--2.6	درجة لعدم الموافقة
لا أوافق بشدة	1	1--1.8	درجة لعدم الموافقة بشدة

بناءً على قيم الازان في الجدول (أ) أعلاه يصبح الوسط الفرضي للدراسة هو مجموع درجات المفردة على العبارات  $3 = (15/5) = 5 / (1+2+3+4+5)$  وعليه إذا زاد متوسط العبارة عن الوسط الفرضي (3) دل ذلك على موافقة أفراد العينة على العبارة.

ثبات الاستبانة Reliability:

للتحقق من ثبات أداة الدراسة تم استخدام معاملات ألفا كرونباخ، وجاءت النتائج كما في الجدول التالي:

جدول (1) معاملات الثبات للاستبانة

المحاور	عدد العبارات	ألفا كرونباخ
الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية	16	0.910
القرارات الإستراتيجية.	8	0.785
الأداة ككل	32	0.940

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، 2024م.

يتضح من الجدول أعلاه أن معاملات الثبات بطريقة (ألفا كرونباخ) لأداة الدراسة نجد أن معاملات ألفا كرونباخ للمحاور (0.910, 0.785)، بينما بلغت قيمة ألفا كرونباخ للأداة ككل (0.940)، نلاحظ أن جميع معاملات الثبات جاءت مرتفعة. مما سبق من نتائج الثبات فإنه يمكن التوصل إلى أن الأداة تمتاز بالثبات، يمكن الاعتماد على الاستبانة كأداة مناسبة ويمكن الوثوق بالنتائج ومما يجعل الباحث مطمئن لإجابات أفراد العينة على الاستبانة وبالتالي فإن النتائج التي سيتم التوصل إليها من خلال الاستبانة ستكون موثوقة ويعتمد عليها في الوصول إلى القرارات السليمة.

جدول (2) التكرارات والنسب المئوية لعبارات بطاقة الأداء المتوازن

لا	أوافق بشدة	لا أوافق بشدة	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارات
1	2	13	52	33	ك	تحقيق الاتساق والتناغم بين مستويات التكلفة والأقسام الإدارية
% 1	% 2	% 12.9	% 51.4	% 32.7	%	
1	0	13	53	34	ك	الربط بين ضبط التكاليف ومؤشرات الأداء والأهداف الإستراتيجية
% 1	% 0.0	% 12.9	% 52.5	% 33.7	%	
1	8	12	39	41	ك	تقديم معلومات تكاليفية تربط بين الأهداف قصيرة وطويلة الأجل للإدارة العليا
% 1	% 7.9	% 11.9	% 38.6	% 40.6	%	
1	4	11	41	44	ك	الاهتمام بتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف بصورة مرنة
% 1	% 4.0	% 10.9	% 40.6	% 43.6	%	
1	0	12	42	46	ك	عمل جميع الوحدات والمستويات الإدارية بتوازن
% 1	% 0.0	% 11.9	% 41.6	% 45.5	%	
2	4	19	42	34	ك	الاهتمام بعمليات الإنتاج المتوازن
% 2	% 4.0	% 18.8	% 41.6	% 33.7	%	
1	3	10	51	36	ك	تمكين الوحدة الاقتصادية من مراقبة النتائج المالية
% 1	% 3.0	% 9.9	% 50.4	% 35.5	%	
0	2	14	42	43	ك	الاعتماد على المؤشرات المالية وغير المالية في قياس التكلفة
% 0.0	% 2.0	% 13.9	% 41.6	% 42.6	%	

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، 2024م.

يتضح من الجدول أعلاه ما يلي :

- أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن تحقيق الاتساق والتناغم بين مستويات التكلفة والأقسام الإدارية بلغت (84.1 %). أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (12.9 %). بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (3.0 %).
- ب. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن الربط بين ضبط التكاليف ومؤشرات الأداء والأهداف الإستراتيجية بلغت (86.2 %). أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (12.9 %). بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (1.0 %).
- ج. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن تقديم معلومات تكاليفية تربط بين الأهداف قصيرة وطويلة الأجل للإدارة العليا بلغت (79.2 %). أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (11.9 %). بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (8.9 %).
- د. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن الاهتمام بتحديد نقاط القوة ونقاط

الضعف بصورة مرنة بلغت (84.2%)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (10.9%)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (5.0%).  
 هـ. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون عمل جميع الوحدات والمستويات الإدارية بتوازن بلغت (87.1%)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (11.6%)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (1.0%).  
 و. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن الاهتمام بعمليات الإنتاج المتوازن بلغت (75.3%)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (18.8%)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (6.0%).  
 ز. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن تمكين الوحدة الاقتصادية من مراقبة النتائج المالية بلغت (86.1%)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (9.9%)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (4.0%).  
 ح. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن الاعتماد على المؤشرات المالية وغير المالية في قياس التكلفة بلغت (84.2%)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (13.9%)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (2.0%)

جدول (3) التكرارات والنسب المئوية لعبارات نظام الإنتاج في الوقت بالضبط

العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
تجهيز المنتجات حسب الطلب	ك	52	31	13	4
	%	51.5%	30.7%	12.9%	4.0%
التحكم على العمليات الإنتاجية	ك	42	49	8	2
	%	41.6%	48.5%	7.9%	2.0%
تخفيض المخزون إلى أدنى مستوياته	ك	44	44	11	2
	%	43.6%	43.6%	10.9%	2.0%
تخفيض وقت إعداد الآلات	ك	28	38	17	14
	%	27.7%	37.6%	16.8%	13.9%
شراء مستلزمات الإنتاج عند الحاجة	ك	33	40	17	7
	%	32.7%	39.6%	16.8%	6.9%
الاعتماد على نقطة إعادة الطلب	ك	35	30	18	13
	%	34.6%	29.7%	17.8%	12.9%
تطبيق العمليات الفورية للإنتاج	ك	31	37	23	8
	%	30.7%	36.6%	22.8%	7.9%
القضاء على أوقات الانتظار	ك	41	47	10	2
	%	40.6%	46.5%	9.9%	2.0%

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، 2024م.

يتضح من الجدول أعلاه ما يلي :

- أ. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن تجهيز المنتجات حسب الطلب بلغت (82.2%)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (12.9%)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (5.0%).
- ب. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن التحكم على العمليات الإنتاجية بلغت (90.1%)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (7.9%)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (2.0%).
- ج. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن تخفيض المخزون إلى أدنى مستوياته بلغت (87.2%)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (10.9%)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (2.0%).
- د. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن تخفيض وقت إعداد الآلات بلغت (65.3%)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (16.8%)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (17.9%).
- هـ. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن شراء مستلزمات الإنتاج عند الحاجة بلغت (72.3%)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (16.8%)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (10.9%).
- و. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن الاعتماد على نقطة إعادة الطلب بلغت (64.3.4%)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (17.8%)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (17.9%).
- ز. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن تطبيق العمليات الفورية للإنتاج بلغت (67.3%)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (22.8%)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (9.9%).
- ح. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن القضاء على أوقات الانتظار بلغت (87.1%)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (9.9%)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (3.0%).

جدول التكرارات والنسب المئوية لعبارات القرارات الإستراتيجية.

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	ك	العبارات
1	2	15	37	46	ك	تقليل مخاطر الاستقرار الداخلية
% 1.0	% 2.0	% 14.9	% 36.6	% 45.5	%	
2	4	21	40	34	ك	تقليل مخاطر الاستقرار الخارجية
% 2.0	% 4.0	% 20.8	% 39.6	% 33.7	%	
2	4	14	34	47	ك	استقرار العاملين بالمؤسسة
% 2.0	% 4.0	% 13.9	% 33.7	% 46.6	%	
1	1	12	37	50	ك	تقليل مخاطر بيئة العمل
% 1.0	% 1.0	% 11.9	% 36.6	% 49.5	%	
3	6	17	35	40	ك	الاعتماد على سياسة التمويل الذاتي
% 3.0	% 5.9	% 16.8	% 34.7	% 39.6	%	
1	4	15	43	38	ك	خلق ظروف مواتية لتحقيق الخطط المستقبلية
% 1.0	% 4.0	% 14.9	% 42.6	% 37.6	%	
2	3	14	35	47	ك	تنفيذ قرارات شاملة ومتعددة الأبعاد وبعيدة المدى
% 2.0	% 3.0	% 13.9	% 34.7	% 46.5	%	
1	1	4	32	63	ك	الاستمرار والإقدام في تحقيق الأهداف والغايات 5
% 1.0	% 1.0	% 4.0	% 31.7	% 62.4	%	

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، 2024م.

يتضح من الجدول أعلاه ما يلي :

- أ. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن تقليل مخاطر الاستقرار الداخلية بلغت (82.1%)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (14.9%)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (3.0%).
- ب. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن تقليل مخاطر الاستقرار الخارجية بلغت (73.3%)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (20.8%)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (6.0%).
- ج. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن تقليل مخاطر الاستقرار الخارجية بلغت (80.3%)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (13.9%)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (6.0%).
- د. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن المحافظة على تقليل مخاطر بيئة العمل بلغت (86.1%)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (11.9%)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (2.0%).

هـ. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن الاعتماد على سياسة التمويل الذاتي بلغت (74.3%)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (16.8%)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (9.0%).

و. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن خلق ظروف مواتية لتحقيق الخطط المستقبلية بلغت (80.2%)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (14.9%)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (5.0%).

ز. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن تنفيذ قرارات شاملة ومتعددة الإبعاد وبعيدة المدى بلغت (81.2%)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (13.9%)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (5.0%).

ح. أعلى نسبة من أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن الاستمرار والإقدام في تحقيق الأهداف والغايات بلغت (80.6%)، أما الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (17.2%)، بينما غير الموافقين على ذلك بلغت نسبتهم (2.2%).

جدول (5) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة على عبارات البعد بطاقة الأداء المتوازن.

الترتيب	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط	العبرة
7	موافق	0.78	4.13	تحقيق الاتساق والتناغم بين مستويات التكلفة والأقسام الإدارية
5	موافق	0.73	4.18	الربط بين ضبط التكاليف ومؤشرات الأداء والأهداف الإستراتيجية
8	موافق	0.96	4.10	تقديم معلومات تكاليفية تربط بين الأهداف قصيرة وطويلة الأجل للإدارة العليا
4	موافق بشدة	0.87	4.22	الاهتمام بتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف بصورة مرنة
1	موافق بشدة	5.11	4.78	عمل جميع الوحدات والمستويات الإدارية بتوازن
2	موافق بشدة	5.16	4.50	الاهتمام بعمليات الإنتاج المتوازن
6	موافق بشدة	0.80	4.17	تمكين الوحدة الاقتصادية من مراقبة النتائج المالية
3	موافق بشدة	0.77	4.25	الاعتماد على المؤشرات المالية وغير المالية في قياس التكلفة
	موافق بشدة		4.29	المحور ككل

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، 2024م.

بينت نتائج الجدول أعلاه المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول/الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، البعد الثاني (بطاقة الأداء المتوازن)، فمن خلال المتوسط الحسابي العام لعبارات المحور والذي بلغ (4.29) يقع بداخل الفئة الخامسة لمعيار ليكرت الخماسي والتي تعني أن درجة موافقة أفراد العينة على عبارات بعد بطاقة الأداء المتوازن ما يعني أن درجة موافقة أفراد العينة الأساليب الحديثة للمحاسبة للمحاسبة الإدارية، من خلال بطاقة الأداء المتوازن كبيرة جداً. وبناء على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية تم ترتيب العبارات تنازلياً ابتداءً من المتوسط الأكبر وانتهاءً بالعبرة ذات المتوسط الأصغر، فنجد أن العبرة (عمل جميع الوحدات والمستويات الإدارية بتوازن)، في بداية الترتيب بمتوسط بلغ (4.78) ودرجة موافقة كبيرة جداً، ومن ثم العبرة (الاهتمام بعمليات الإنتاج المتوازن) بمتوسط بلغ (4.50)، درجة موافقة كبيرة جداً، وفي المرتبة الثالثة حلت العبرة، (الاعتماد على المؤشرات المالية وغير المالية في قياس التكلفة) بمتوسط بلغ (4.25) ودرجة موافقة كبيرة جداً، وفي المرتبة الرابعة العبرة (تقديم معلومات تكاليفية تربط بين الأهداف قصيرة وطويلة الأجل للإدارة العليا) بمتوسط بلغ (4.22) ودرجة موافقة كبيرة جداً، ومن ثم العبرة (الربط بين ضبط التكاليف ومؤشرات الأداء والأهداف الإستراتيجية)، بمتوسط بلغ (4.18) ودرجة موافقة كبيرة، وفي المرتبة السادسة حلت العبرة (تمكين الوحدة الاقتصادية من مراقبة النتائج المالية) بمتوسط بلغ (4.17) ودرجة موافقة كبيرة، وفي المرتبة السابعة حلت العبرة (تحقيق الاتساق والتناغم بين مستويات التكلفة والأقسام الإدارية) بمتوسط بلغ (4.13) ودرجة موافقة كبيرة، وأخيراً وفي المرتبة الثامنة حلت العبرة (تقديم معلومات تكاليفية تربط بين الأهداف قصيرة وطويلة الأجل للإدارة العليا) بمتوسط بلغ (4.10) ودرجة موافقة كبيرة.

جدول (6) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاجابات أفراد العينة على عبارات البعد نظام الإنتاج في الوقت بالضبط.

الترتيب	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط	العبرة
1	موافق بشدة	5.75	4.50	القضاء على أوقات الانتظار
2	موافق بشدة	0.73	4.29	تجهيز المنتجات حسب الطلب
3	موافق بشدة	0.74	4.29	التحكم على العمليات الإنتاجية
4	موافق بشدة	0.91	4.28	تخفيض المخزون إلى أدنى مستوياته
5	موافق بشدة	0.79	4.24	تخفيض وقت إعداد الآلات
6	موافق	1.06	3.90	شراء مستلزمات الإنتاج عند الحاجة
7	موافق	1.01	3.86	الاعتماد على نقطة إعادة الطلب
8	موافق	1.20	3.76	تطبيق العمليات الفورية للإنتاج
	موافق بشدة		4.14	المحور ككل

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، 2024م.

بينت نتائج الجدول أعلاه المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول/ الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، البعد الثالث (نظام الإنتاج في الوقت بالضبط)،

فمن خلال المتوسط الحسابي العام لعبارات المحور والذي بلغ (4.14) يقع بداخل الفئة الرابعة لمعيار ليكرت الخماسي والتي تعني أن درجة موافقة أفراد العينة على عبارات بعد نظام الإنتاج في الوقت بالضبط ما يعني أن درجة موافقة أفراد عينة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، من خلال نظام الإنتاج في الوقت بالضبط كبيرة.

وبناء على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية تم ترتيب العبارات تنازلياً ابتداءً من المتوسط الأكبر وانتهاءً بالعبارات ذات المتوسط الأصغر فنجد أن العبارة (القضاء على أوقات الانتظار) في بداية الترتيب بمتوسط بلغ (4.50) ودرجة موافقة كبيرة جداً، ومن ثم العبارة (تجهيز المنتجات حسب الطلب) بمتوسط بلغ (4.29) ودرجة موافقة كبيرة جداً، وفي المرتبة الثالثة حلت العبارة (التحكم على العمليات الإنتاجية) بمتوسط بلغ (4.29) ودرجة موافقة كبيرة جداً، وفي المرتبة الرابعة حلت العبارة (تخفيض المخزون إلى أدنى مستوياته) بمتوسط بلغ (4.28) ودرجة موافقة كبيرة جداً، ومن ثم العبارة (تخفيض وقت إعداد الآلات) بمتوسط بلغ (4.24) ودرجة موافقة كبيرة جداً، تليها العبارة (شراء مستلزمات الإنتاج عند الحاجة) بمتوسط بلغ (3.90) ودرجة موافقة كبيرة، ومن ثم العبارة (الاعتماد على نقطة إعادة الطلب) بمتوسط بلغ (3.86) ودرجة موافقة كبيرة، وأخيراً العبارة (تطبيق العمليات الفورية للإنتاج) بمتوسط بلغ (3.76) ودرجة موافقة كبيرة.

جدول (7) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة على عبارات المحور

### الثالث القرارات الاستراتيجية.

الترتيب	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط	العبارات
1	موافق بشدة	0.715	4.530	تقليل مخاطر الاستقرار الداخلية
2	موافق بشدة	0.801	4.327	تقليل مخاطر الاستقرار الخارجية
3	موافق بسدة	0.850	4.238	استقرار العاملين بالمؤسسة
4	موافق بشدة	0.931	4.208	تقليل مخاطر بيئة العمل
5	موافق	0.956	4.188	الاعتماد على سياسة التمويل الذاتي
6	موافق	0.875	4.119	خلق ظروف مواتية لتحقيق الخطط المستقبلية
7	موافق	1.039	4.020	تنفيذ قرارات شاملة ومتعددة الابعاد وبعيدة المدى
8	موافق	0.943	3.990	الاستمرار والإقدام في تحقيق الأهداف والغايات
	موافق بشدة		4.20	المحور ككل

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، 2024م.

بينت نتائج الجدول أعلاه المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث القرارات الإستراتيجية فنجد أن المتوسط الكلي لعبارات هذا المحور بلغ (4.20) يقع

بداخل الفئة الخامسة لمعيار ليكرت الخماسي والتي تعني أن أفراد العينة موافقين بشدة على مدى توفر القرارات الإستراتيجية في شركات المساهمة المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية. وبناء على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية تم ترتيب العبارات تنازلياً ابتداءً من المتوسط الأكبر وانتهاءً بالعبارات ذات المتوسط الأصغر فنجد أن العبارة (تقليل مخاطر الاستقرار الداخلية) في بداية الترتيب بمتوسط بلغ (4.530) ودرجة موافقة كبيرة جداً، ومن ثم العبارة (تقليل مخاطر الاستقرار الخارجية) ومتوسط بلغ (4.327) ودرجة موافقة كبيرة جداً، وفي المرتبة الثالثة حلت العبارة (استقرار العاملين بالمؤسسة) متوسط بلغ (4.238) ودرجة موافقة كبيرة جداً، وفي المرتبة الرابعة حلت العبارة (تقليل مخاطر بيئة العمل) ومتوسط بلغ (4.208) ودرجة موافقة كبيرة جداً، وفي المرتبة الخامسة حلت العبارة (الاعتماد على سياسة التمويل الذاتي) بمتوسط بلغ (4.188) ودرجة موافقة كبيرة، وفي المرتبة السادسة حلت العبارة (خلق ظروف مواتية لتحقيق الخطط المستقبلية) بمتوسط بلغ (4.119) ودرجة موافقة كبيرة، ومن ثم العبارة (تنفيذ قرارات شاملة ومتعددة الأبعاد وبعيدة المدى) بمتوسط بلغ (4.030) ودرجة موافقة كبيرة، وفي المرتبة الثامنة والأخيرة حلت العبارة (تقليل مخاطر الإستقرار الخارجية) بمتوسط بلغ (3.990) ودرجة موافقة كبيرة.

### اختبار الفرضيات:

للإجابة عن فرضيات الدراسة تم استخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط للعلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع كل على حدة كما يلي:  
جدول (8) تحليل الانحدار الخطي البسيط للعلاقة بين بطاقة الأداء المتوازن وترشيد القرارات الاستراتيجية.

النموذج	B	قيمة (t)	مستوى الدلالة	R	R-square	F
الحد الثابت	26.475	13.159	0.000	0.345	0.119	13.389
بطاقة الأداء المتوازن	0.208	3.659	0.000			

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، 2024م.

الجدول أعلاه يوضح نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للعلاقة بين المتغير المستقل (بطاقة الأداء المتوازن) والمتغير التابع (ترشيد القرارات الإستراتيجية) فنجد قيمة (F) بلغت (13.389) وهي قيمة معنوية مايعني أن نموذج العلاقة الناتجة معنوي ودال إحصائياً أي يمكن الاعتماد عليه في عملية ترشيد القرارات الإستراتيجية. ونجد أن معامل الارتباط بلغ (0.345) إرتباط طردي متوسط ومؤثر، وان معامل التحديد بلغ (0.119) ما يعني أن نسبة مساهمة المتغير المستقل (بطاقة الأداء المتوازن) في إحداث تأثير على المتغير التابع بلغ (ترشيد القرارات الإستراتيجية) (12 %)، وأن قيمة (ت) المحسوبه للمتغير المستقل بلغت (3.659) وهي دالة احصائياً وأن بطاقة الأداء المتوازن بلغ (0.208) وموجب ودال احصائياً ما يعني قبول الفرض أي (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين بطاقة الأداء المتوازن ودعم ترشيد القرارات الإستراتيجية عند مستوى دلالة (0.05)).

جدول (9) تحليل الانحدار الخطي البسيط للعلاقة بين نظام الانتاج في الوقت بالضبط وترشيد

القرارات الاستراتيجية.

F	R-square	R	مستوى الدلالة	قيمة (t)	B	النموذج
			000.	12.718	26.514	الحد الثابت
12.289	0.110	332.	001.	3.506	215.	نظام الانتاج في الوقت بالضبط

المصدر: إعداد الباحثان من واقع الدراسة الميدانية، 2024م.

الجدول أعلاه يوضح نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للعلاقة بين المتغير المستقل (نظام الانتاج في الوقت بالضبط) والمتغير التابع (ترشيد القرارات الإستراتيجية) فنجد قيمة (F) بلغت (12.289) وهي قيمة معنوية ما يعني أن نموذج العلاقة الناتجة معنوي ودال احصائياً أي يمكن الاعتماد عليه في عملية ترشيد القرارات الإستراتيجية. ونجد أن معامل الارتباط بلغ (0.332) ارتباط طردى و مؤثر، وأن معامل التحديد بلغ (0.110) ما يعني أن نسبة مساهمة المتغير المستقل (نظام الانتاج في الوقت بالضبط) في احداث تأثير على المتغير التابع (ترشيد القرارات الإستراتيجية) بلغ (11 %)، وان قيمة (ت) المحسوبة للمتغير المستقل بلغت (3.506) وهي دالة احصائياً وأن نظام الانتاج في الوقت بالضبط بلغ (0.215) وموجب ودال احصائياً ما يعني قبول الفرض أي (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام الانتاج في الوقت بالضبط ودعم ترشيد القرارات الإستراتيجية عند مستوى دلالة 0.05).

### مناقشة النتائج:

كما هو معلوم للجميع شهد العالم تحولات كبيرة ومتسارعة في بيئة الاعمال الحديثة بسبب تداعيات العولمة الاقتصادية وتطور تكنولوجيا الانتاج والمعلومات، لذلك سعي الباحثان الى بيان اثر بطاقة الأداء المتوازن والانتاج في الوقت بالضبط على ترشيد القرارات الإستراتيجية ويعتبر الجزء الخاص بالتحليل الاجصائى قاعدة أساسية تستند عليها الدراسات العلمية بشكل عام، والدراسات التجارية والادارية بشكل خاص، فمن خلاله نحصل على النتيجة النهائية للدراسة التي بُنيت عليها فرضيات الدراسة. ولإختبار فرضيات الدراسة اعتمد الباحث على الإنحدار الخطي البسيط Simple Linear Regression وهو دراسة للتوزيع المشترك للمتغير المستقل يقاس دون خطأ ويسمى متغير مستقل Independ Variable ويرمز لها بالرمز  $x$  (الاتجاهات المعاصرة للمحاسبة الإدارية:  $x$ ) متغيرين ( بطاقة الأداء المتوازن ، نظام الانتاج في الوقت بالضبط) والآخر يأخذ قيماً تعتمد على قيم المتغير المستقل ويسمى التابع dependent Variable ويرمز له بالرمز  $y$  (ترشيد القرارات الاستراتيجية:  $y$ ) ومن خلال مخرجات جداول الانحدار والارتباط الخطي البسيط يتم القياس بالنظر إلى عدد من العوامل منها لتسهيل الفهم للقارئ منها:

1. حساب معامل الارتباط (R) لقياس قوة واتجاه العلاقة بين المتغيرين.
2. حساب معامل التحديد ( $R^2$ ) لقياس مسئولية المتغير المستقل في ودرجة إعتماذ التغير الذي يحدث للمتغير التابع.
3. معنوية العلاقة (الارتباط) و(الانحدار) .

4. مستوى المعنوية وهو معروف (0.05) .
  5. مستوى الدلالة القيمة الاحتمالية وهو احتمال الوقوع في الخطأ
  6. الاحصاءات الوصفية (النسب المتوسطات الحسابية الانحرافات المعيارية)
- ومن خلال نتائج الاحصاءات أعلاه توصل الباحثان الى قبول فرضيتي الدراسة كما توصل الباحث من خلال استطلاع آراء بعض المبحوثين إلى أن أهمية نظام الإنتاج في الوقت المحدد تنبع من الآتي:
- i. متابعة الأخطاء وتصحيحها بأقل التكاليف (جيلي، دال، هندسة صناعية، 2020م).
  - ii. إزالة الأنشطة التي ترهق المؤسسة بتكاليف غير مباشرة وضرورية (محمد المجتبى، مدير إداري، الشركة العربية، 2020م)
  - iii. مساعدة المؤسسة على إتخاذ الإجراءات الوقائية للإنتاج بتكلفة منخفضة (فتحي محمود، مدير إنتاج، شركة فيتا، 2020م)

### النتائج:

بعد تحليل البيانات التي تم الحصول عليها بواسطة الدراسة الميدانية توصل الباحث إلى النتائج التالية:

1. توجد علاقة بين بطاقة الأداء المتوازن وترشيد القرارات الإستراتيجية.
2. هنالك علاقة بين نظام الإنتاج في الوقت بالضبط وترشيد القرارات الإستراتيجية.
3. تقوم بطاقة الاداء المتوازن بربط كل الوحدات والمستويات الإدارية من خلال الخطط والسياسات وربطها بالأهداف.
4. يقوم نظام الإنتاج في الوقت بالضبط بالقضاء على أوقات الانتظار من خلال توفير نظام معلومات فعال
5. تساهم القرارات الاستراتيجية في تقليل مخاطر الاستقرار الداخلية من خلال تطبيق الأسس والمبادئ العلمية لاتخاذ القرار الاستثماري.

### التوصيات:

- بناءً على النتائج التي تم توصل إليها يوصي الباحث بالآتي:
1. الاهتمام بأساليب بطاقة الأداء المتوازن لأن ذلك يحقق الاتساق والتناغم بين مستويات التكلفة والأقسام الإدارية المختلفة.
  2. الاهتمام بأساليب بطاقة الاداء المتوازن لأن ذلك يمكن الوحدة الاقتصادية من مراقبة النتائج المالية.
  3. الاعتماد على نقطة إعادة الطلب لأن ذلك يساهم في الاستغناء عن كافة أنواع المخزون
  4. الاستمرار والإقدام في تحقيق الأهداف الاستراتيجية وذلك تحدد الاتجاه العام للمنظمة وقدرتها على البقاء في ضوء التغيرات غير المتوقعة وغير المعلومة
  5. أهمية تقليل مخاطر بيئة العمل للعمل على تعزيز النجاح بعيد المدى للمؤسسة.

## الهوامش:

- (1) عيد، خلود وليد عيد، 2014م، نظام تخطيط الموارد (ERP)، نظام الإنتاج في الوقت المحدد- (JIT)، في تحقيق الأسبقيات التنافسية، كلية الدراسات العليا جامعة الشرق الأوسط رسالة ماجستير غير منشورة، عمان.
- (2) الحاج، إنعام أحمد محمد الحاج، 2014م، المحاسبة الإدارية ودورها في تقويم كفاءة الأداء المالي، كلية الدراسات العليا جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير غير منشورة، الخرطوم.
- (3) درويش، سارة درويش، 2016م، آليات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية، كلية الدراسات العليا جامعة العربي بن مهيدي، رسالة ماجستير غير منشورة، الجزائر.
- (4) أمل عبد الحسين كحيط، نهله ثابت مدلول، 2019م، دور بطاقة الأداء المتوازن في تخطيط موارد المشروع، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد جامعة البصرة، المجلد 13، العدد 27، البصرة.
- (5) عزايزية، جنيته، سارة غزايزية، عمر جنيته، شوقي جدي، 2017م، المعوقات المؤثرة على استخدام بطاقة الأداء المتوازن، مجلة الباحث، العدد 17، الجزائر.
- (6) المومن، موسى، مسعود، عبد الكريم المومن، عبد القادر موسى، عبد الحميد مسعود، 2021م، أهمية بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية، مجلة النمو الاقتصادي وريادة الأعمال، المجلد 4، العدد 1، الجزائر.
- (7) حسين، كاظم، وسام نعمة حسين، علاء عبود كاظم، 2019م، دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء المصرفي، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 15، العدد 45، تكريت.
- (8) إبراهيم، سحر طلال براهميم، 2013م، تقويم أداء الوحدات الاقتصادية باستعمال بطاقة الأداء المتوازن، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، العدد 35، بغداد.
- (9) جريرة، طلال سليمان جريرة، 2014م، مدى تقييم الأداء، باستخدام أبعاد بطاقة الأداء المتوازن في شركات الصناعات الغذائية المساهمة العامة في الأردن، مجلة دراسات العلوم الإدارية، جامعة جرش، المجلد 41 العدد 2، عمان.
- (10) جابر، النميري، مجبور جابر، 2001م، التحديات التي تواجه استخدام نموذج بطاقة الأداء المتوازن في الدول المتقدمة والنامية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، كلية التجارة، القاهرة.
- (11) جاريسون، نورين، راي إتش جاريسون، إريك نورين، 2008م، المحاسبة الإدارية، دار المريخ للنشر، الرياض.
- (12) البرديني، خلود وليد عبد البرديني، 2014م، نظام تخطيط الموارد، نظام الإنتاج في الوقت المحدد في تحقيق الأسبقيات التنافسية، كلية الدراسات العليا جامعة الشرق الأوسط، رسالة ماجستير غير منشورة، عمان.

- (13) المطارنة، البشتاوي، غسان فلاح المطارنة، سليمان حسين البشتاوي، 2007م، أثر تطبيق تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد على الأداء التشغيلي في الشركات الصناعية، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، مجلة العلوم الإدارية، المجلد 34، العدد 2، عمان.
- (14) حسين، أحمد حسين علي حسين، 2013م، المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الاستراتيجي، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- (15) هورنجرن، جورجفرستر، تشارلز هورنجرن، سريكاتاتار، جورجفرستر، تعريب أحمد حامد حجاج، 2009م، محاسبة التكاليف مدخل إداري الكتاب الثاني، دار المريخ للنشر، الرياض.
- (16) عبد الملك، سمير منير عبد الملك، 2007م، القرارات المالية الاستراتيجية في استئجار الموجودات طويلة الأجل، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، العدد 67، بغداد.
- (17) طالب، مصطفى سعيد طالب، 2020م، إعادة هندسة العمليات الإدارية (الهندرة) وأثرها في عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية، مجلة الاقتصاد والعلوم الإدارية، مجلد 26، العدد 117، المستنصرية.
- (18) عبد الله، وهاب، عبد الله محمود عبد الله، كمال مجيد وهاب، 2019م، أثر الأنماط المعرفية في تعزيز كفاءة القرار الاستراتيجي، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 15، العدد 48، تكريت.
- (19) السعودي، طالب، فاطمة عبد علي السعودي، علاء فرحات طالب، المعرفة التسويقية في تعزيز فاعلية القرارات الإستراتيجية، مجلة جامعة كربلاء العلمية، العدد 35، المجلد 9، د ت، كربلاء.
- (20) بوبعاية، حسان بوبعاية، 2014م، فعالية نظم المعلومات الإستراتيجية في ترشيد القرارات ودعم القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، كلية الدراسات العليا، جامعة محمد بوضياف المسيلية، رسالة دكتوراة غير منشورة، المسيلية.
- (21) ياسين، سامي ياسين، 2010م، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، كلية الدراسات العليا جامعة الجزائر3، رسالة ماجستير غير منشورة، الجزائر.
- (22) حسين، علاء أحمد حسن، 2005م، أهمية ومدى استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقويم الأداء، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، مجلد 1 العدد 2، عمان.
- (23) (Available at <http://archives.univ-biskra.dz/bitstream>,
- (24) Available at <https://ara.mentorbizlist.com/4195935-strategic-decisions-are-...-essence-and-features-decision-making-methods>,