

## دور محاسبة الترشيد في دعم استراتيجية الاستدامة من وجهة نظر محاسبية

زاهر حسني المشهراوي

جامعة فلسطين

تاريخ الاستلام 2014/09/8 تاريخ القبول 2015/01/04

### الملخص:

تقدم هذه الدراسة فكرة ملخصة حول كل من مفهوم محاسبة الترشيد Lean Accounting واستراتيجية الاستدامة Sustainability Strategy؛ فمنهج الترشيد يقدم أسلوباً جديداً في مجال الإنتاج والإدارة والمحاسبة تم تطويره من قبل شركة تويوتا اليابانية، ويعمل بناء على تقسيم العمل إلى تيارات قيمة بدلاً من الأقسام والوظائف الإدارية، أما استراتيجية الاستدامة فهي تهدف تسعى لتحقيق شركات الأعمال المعاصرة، وتعني الاستمرار والبقاء في بيئة الأعمال على المدى الطويل مع تحقيق مؤشرات أداء جيدة تؤكد هذا الاستمرار والبقاء. وهدفت الدراسة إلى استطلاع وجهات نظر المحاسبين حول مدى قدرة محاسبة الترشيد على دعم استراتيجية استدامة منظمات الأعمال، وفي سبيل تحقيق أهداف الدراسة تم وضع مجموعة من المتطلبات التي تحقق الاستدامة، كما قسمت الدراسة المحاسبين إلى ثلاث فئات هي: المحاسبين في مكاتب المحاسبة، والمحاسبين في الشركات والمؤسسات، والمحاسبين الأكاديميين، وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي في إعداد الدراسة. وقد توصلت الدراسة إلى أن فئات المحاسبين الثلاث تؤيد الافتراض القائل بأن تطبيق محاسبة الترشيد يدعم تحقيق متطلبات استدامة منظمات الأعمال السبع وهي: تحسين مؤشرات استمرارية منظمات الأعمال، وارتفاع معدلات النمو في المنظمة، وجذب أفضل العملاء واستبقائهم، وتحقيق رضا الموظفين وولائهم، ودعم القدرة التنافسية، وخفض الإسراف والفاقد، والاستغلال الأمثل للموارد.

### Abstract :

*This study presents a summarized idea about the concepts of lean Accounting and sustainability strategy , the lean approach introduces a new method in the field of production ,management and accounting , this approach was developed by Toyota company in Japan and it works on the system of dividing labor into value currents instead of departments and administrative tasks , meanwhile the sustainability strategy is a goal that contemporary business companies are seeking to achieve . Sustainability*

*strategy means to continue and stay in the environment of business for a long-term alongside good performance indicators that confirms the continuity and stay. This study aims to explore the views of accountants about the ability of lean accounting to support the sustainability of business companies. A group of requirements that lead to achieve sustainability have been inserted in order to achieve the goals of this study, and then the study divided accountants into three groups and they are ( accountants of accounting office's - accountants of companies and organizations – academic accountants ) , and the scholar has used the descriptive analytical method in the preparation of this study. The study has found that the three groups of accountants support the proposition that says "applying lean accounting contributes to achieve the seven requirements of sustainability of business organizations , and they are improving the indicators of organizations sustainability, the high growth rates of them , the attract of the best customers , achieving satisfaction and loyalty of the employees, supporting the ability of competition, reducing the extravagance and waste and also achieving the best use of recourses .*

**الكلمات الرئيسية :** محاسبة الترشيد (Lean Accounting)، التصنيع المرشد (Lean Production)، استراتيجية الاستدامة (Sustainability Strategy)، نظام تكاليف تيار القيمة (Value Stream Costing)

#### مقدمة:

من خلال متابعة مستجدات جمعيات المحاسبة العالمية نلاحظ توجه تلك الجمعيات نحو مفهوم الاستدامة كهدف استراتيجي لمنظمات الأعمال، وبالتالي يتوقع أن تتركز البحوث والدراسات والمؤتمرات العلمية في مجال المحاسبة للسنوات المقبلة نحو هذا المفهوم، ففي الرابع من أكتوبر لعام 2012 أطلق مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) مبادرة رسمية؛ من أجل إنشاء مجلس معايير المحاسبة المستدامة ( "SASB" Sustainability Accounting Standards Board )، وقد حدد رؤية هذا المجلس في خلق قيمة مستدامة للأجيال الحالية والمستقبلية، كما حدد رسالة هذا المجلس بإنشاء معايير للمحاسبة المستدامة ونشرها؛ لاستخدامها من قبل الشركات المساهمة العامة المدرجة في السوق (<http://www.sasb.org>)، وقد انشأ الأمير تشارلز -أمير ويلز- عام 2004 مشروعاً بعنوان The Prince's Accounting for Sustainability Project، يهدف إلى ضمان أن الاستدامة أصبحت جزءاً لا يتجزأ من المنظمات وإلى دمج العوامل البيئية والاجتماعية ضمن التقارير المالية وإدارة صنع القرار (<http://www.accountingforsustainability.org>)، وفي تقرير المعهد الاسترالي للمحاسبين القانونيين CPA Australia Sustainability Report 2010 حول الاستدامة، ركز رئيس المعهد على ضرورة دمج مفهوم الاستدامة ضمن التقارير المالية

لمنظمات الأعمال، حيث ذكر أن منظمات الأعمال لا يمكن لها أن تستمر طويلاً ما لم تقم باتخاذ بعض الإجراءات التصحيحية التي توفر لها أسباب الاستدامة، كما ذكر الرئيس التنفيذي للمعهد "نحن ندرك أنه لمواصلة نجاحنا لدعم المشاريع استراتيجياً، فإنه يجب علينا الحفاظ على فهم دقيق لقضايا الاستدامة وكيفية تأثيرها (<https://www.cpaaustralia.com.au>)"، ومن فوائد الاستدامة الحفاظ على استمرارية منظمات الأعمال وتطويرها، وخفض التكلفة، ودعم القدرة التنافسية، وخفض الفاقد أو الهدر، والاستخدام الأمثل للطاقة (الزرعوني، 2012).

#### مشكلة الدراسة:

تتلخص مشكلة الدراسة في تحديد مدى قدرة نظام محاسبة الترشيد كمنهج محاسبي، يقوم على أسس ومبادئ تختلف تماماً عن المحاسبة التقليدية على تحقيق هدف الاستمرار والبقاء لمنظمات الأعمال على المدى البعيد، حيث تعد استدامة منظمات الأعمال اليوم هدفاً استراتيجياً تسعى تلك المنظمات لتحقيقه، فمنظمات الأعمال وجدت لتبقى وتستمر على المدى الطويل، كما يجب أن يتوازى هذا الاستمرار مع القوة في تحقيق الأهداف، وقد افترض الباحث أن الاستدامة في منظمات الأعمال تتحقق بتحقيق عدد من المتطلبات، وقد ذكر (Langenwarter, 2006) أن ممارسات الاستدامة هي امتداد طبيعي لفلسفة التشغيل وتقنياته وفق منهج الترشيد، أما نظام الإنتاج وفق منهج الترشيد فمن أسسه الجوهرية: خفض الإسراف والفاقد، وتمكين العاملين وفرق تيارات القيمة، والتركيز على رضا العملاء، وتخفيض التكلفة.

#### أسئلة الدراسة:

من خلال التلاقي بين متطلبات تحقيق استراتيجية الاستدامة والنتائج التي يحققها منهج الترشيد يسعى الباحث لاستقصاء آراء المتخصصين في علم المحاسبة؛ للإجابة عن الأسئلة التالية.

السؤال الأول: هل يؤدي تطبيق محاسبة الترشيد إلى دعم استراتيجية الاستدامة في منظمات الأعمال؟

السؤال الثاني: هل توجد فروق بين إجابات المبحوثين تعزى إلى الفئات:

- 1- المحاسبين في مكاتب المحاسبة.
- 2- المحاسبين في الشركات والمؤسسات.
- 3- المحاسبون الأكاديميون.

#### أهمية الدراسة:

شهدت الفترة الأخيرة تطوراً نوعياً في مختلف مجالات الحياة، وقد كان للعلوم الإدارية والمالية حظاً وافراً من هذا التطور، وخصوصاً على مستوى المفاهيم والأنظمة، ويعد كل من نظام تكاليف تيار

القيمة الذي يعد أحد أدوات محاسبة الترشيد جزءاً من هذا التطور، ويتناسب مع مستجدات البيئة من مخاطر وظروف تحيط بتلك المنظمات.

وتظهر أهمية السعي لتحقيق الاستدامة لمنظمات الأعمال كونها مطلباً مستقبلياً بدأت تنادي به الهيئات والجمعيات المهنية العربية والدولية؛ من أجل المحافظة على بقاء تلك المنظمات، وزيادة القيمة التي تقدمها للمجتمع، وفي النهاية تحقيق الرفاهية لكافة أفراد المجتمع، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن لهذه الدراسة أهمية تعطيها تميزاً خاصاً كونها من أوائل الدراسات التي أعدت في مجال محاسبة الترشيد على مستوى قطاع غزة، أما على مستوى الدراسات العربية فإن الدراسات التي أعدت في هذا الموضوع ما زالت قليلة جداً؛ كون الموضوع ما زال حديثاً بالنسبة لكثير من الأكاديميين بالجامعات العربية، لذلك يرى الباحث ضرورة أن تتركز جهود الباحثين من المحاسبين مستقبلاً في مجال محاسبة الترشيد من أجل إثراء الموضوع بغرض خدمة كل من شركات الأعمال للاستفادة من مبادئه ومزاياه قدر المستطاع، وكذلك خدمة الباحثين مستقبلاً في هذا المجال، ولكي نطلع مجتمعنا على موضوع يتم حالياً تناوله من قبل المختصين في مجال البحث العلمي في المحاسبة في العالم بشكل عام، وفي أمريكا ودول أوروبا بشكل خاص.

#### أهداف الدراسة:

الهدف الرئيس الأول : قياس آثار تطبيق محاسبة الترشيد في دعم استراتيجية الاستدامة في منظمات الأعمال، وينبثق عنه سبعة من الأهداف الفرعية نظهرها مفصلة في الأجزاء اللاحقة من البحث.

الهدف الرئيس الثاني : قياس الفروق بين إجابات المبحوثين تعزى إلى الفئات:

1- المحاسبون في مكاتب المحاسبة.

2- المحاسبون في الشركات والمؤسسات.

3- المحاسبون الأكاديميون.

#### فرضيات الدراسة:

الفرضية الرئيسة الأولى: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 لتطبيق محاسبة الترشيد على تحقيق متطلبات استراتيجية الاستدامة في منظمات الأعمال.

وينبثق عنها الفرضيات الفرعية التالية :

1- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 لتطبيق محاسبة الترشيد على تحسين مؤشرات استمرارية منظمات الأعمال.

2- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 لتطبيق محاسبة الترشيد على ارتفاع معدلات النمو في المنظمة.

- 3- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 لتطبيق محاسبة الترشيد على جذب أفضل العملاء واستبقائهم.
- 4- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 لتطبيق محاسبة الترشيد على تحقيق رضا ولاء الموظفين.
- 5- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 لتطبيق محاسبة الترشيد على دعم القدرة التنافسية.
- 6- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 لتطبيق محاسبة الترشيد على خفض الإسراف والفاقد.
- 7- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 لتطبيق محاسبة الترشيد على الاستغلال الأمثل للموارد.
- الفرضية الرئيسة الثانية: توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين إجابات الباحثين تعزى إلى الوظيفة :
- (1) المحاسبون في مكاتب المحاسبة. (2) المحاسبون في الشركات والمؤسسات. (3) المحاسبون الأكاديميون.

#### منهجية الدراسة:

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

#### مجتمع الدراسة وعينتها:

**مجتمع الدراسة :** يتكون مجتمع الدراسة من كافة المحاسبين الأكاديميين والمهنيين في قطاع غزة، وبحسب الإحصائية التي تم الحصول عليها من جمعية المحاسبين والمدققين الفلسطينية في قطاع غزة يبلغ عدد المحاسبين المسجلين في النقابة 7666 محاسباً، وعدد المحاسبين الذين يعملون في وظائف حكومية 2000 محاسب تقريباً، وعدد مكاتب المحاسبة 116 مكتباً، وعدد المحاسبين الأكاديميين 120 تقريباً.

**عينة الدراسة:** قام الباحث باستخدام طريقة العينة العشوائية، حيث تم توزيع (120) استبانة على عينة الدراسة التي تم تقسيمها إلى ثلاث فئات من المحاسبين. وفيما يلي جدول (1) يوضح هذه الفئات بالإضافة إلى عدد الاستبانات المستلمة من كل فئة.

**جدول رقم (1) فئات المحاسبين وعدد الاستبانات المستلمة.**

الفئة	عدد الاستبانات المستلمة
محاسب في مكتب محاسبة.	22
الممارسون لمهنة المحاسبة من موظفين داخل الشركات والجامعات.	45
الأكاديميون من حملة الشهادات العليا في المحاسبة (ماجستير ودكتوراه).	34

وتم الحصول على (101) استبانة، أي بنسبة استرداد 84.2%. ويتضح من الجدول (2) التالي توزيع أفراد عينة الدراسة حسب البيانات الشخصية للأفراد فيها.

**جدول رقم (2): توزيع أفراد العينة حسب البيانات الشخصية**

البيانات الشخصية	العدد	النسبة المئوية %
الخبرة	أقل من 5 سنوات	20.8
	من 5-10 سنوات	27.7
	أكثر من 10 سنوات	51.5
المؤهل العلمي	دبلوم	-
	بكالوريوس	59.4
	دبلوم عالي أو ماجستير	33.7
	دكتوراه	6.9
الوظيفة	مكتب محاسبة	21.8
	محاسب في شركة أو مؤسسة	44.6
	محاضر أكاديمي	33.7

يتضح من الجدول السابق أن أكثر من نصف عينة الدراسة 51.5% سنوات خبرتهم أكثر من 10 سنوات، وقد تبين أيضاً أن غالبيتهم 59.4% مؤهلهم العلمي بكالوريوس، أما بخصوص الوظيفة فقد تبين أن 21.8% يعملون في مكتب محاسبة، و44.6% يعملون محاسبين في شركة أو مؤسسة، بينما 33.7% يعملون محاضرين جامعيين. وسيتم في فقرات لاحقة اختبار الفرق بين وجهات نظر المجيبين مع تمييزهم إلى ثلاث فئات من حيث وظيفة المحاسبة، وهي: محاسب في مكتب محاسبة، ومحاسب في شركة أو مؤسسة، وأكاديمي؛ وذلك من أجل تحقيق هدف الباحث المتمثل في عنوان البحث، وهو دور محاسبة الترشيد في دعم استراتيجية الاستدامة من وجهة نظر محاسبية.

### أداة جمع البيانات

سوف يقوم الباحث بجمع البيانات باستخدام المصادر الأولية والمصادر الثانوية:

#### المصادر الأولية :

تم إعداد استبانة حول دور محاسبة الترشيد في دعم استراتيجية الاستدامة من وجهة نظر محاسبية، حيث تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبانة حسب جدول (3):

الجدول رقم (3) درجات مقياس ليكرت الخماسي.

الاستجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

اختار الباحث الدرجة (1) للاستجابة "غير موافق بشدة"، وبذلك يكون الوزن النسبي في هذه الحالة هو 20%، وهو يتناسب مع هذه الاستجابة، ويتضمن الملحق رقم (1) الاستبانة التي تم استخدامها في جمع البيانات لأغراض إعداد الدراسة.

#### المصادر الثانوية :

- قيام الباحث بإجراء مسح ميداني لبعض المكتبات ومواقع الإنترنت وقواعد البيانات للوصول إلى المراجع والدراسات المتعلقة بموضوع الدراسة.
- سوف يسترشد الباحث بأراء بعض الأكاديميين والمختصين في تحكيم الاستبانة وتنقيح الناحية اللغوية والبحثية للدراسة.

**صدق أداة الدراسة:** صدق الاستبانة يعني " أن يقيس الاستبيان ما وضع لقياسه" (الجرجاوي، 2010: 105)، حيث قام الباحث بالتأكد من صدق الاستبانة باعتماد معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة، ويعد ذلك أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة. والجدول التالي يوضح ذلك:

يبين جدول (11) أن جميع معاملات الارتباط في جميع مجالات الاستبانة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية  $\alpha \leq 0.05$  وبذلك تعد جميع مجالات الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

**جدول (11) معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة**

ثبات الاستبانة:

المجال	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
تحسين استمرارية منظمات الأعمال	.519	*0.000
تحسين معدلات النمو بالمنظمة	.603	*0.000

#### زاهر المشهراوي

*0.000	.757	جذب واستبقاء أفضل العملاء
*0.000	.727	تحقيق رضا وولاء الموظفين
*0.000	.870	دعم القدرة التنافسية
*0.000	.730	خفض الإسراف في الإنتاج
*0.000	.765	الاستغلال الأمثل للموارد

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$  .

يقصد بثبات الاستبانة: "أن يعطي الاستبيان نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه عدة مرات متتالية" (الرجاوي، 2010: 97)، وقد تحقق الباحث من ثبات استبانة الدراسة من خلال:

#### معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient :

استخدم الباحث طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (12).

جدول (12) معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة

المجال	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
تحسين استمرارية منظمات الأعمال.	3	0.623
تحسين معدلات النمو في المنظمة.	3	0.540
جذب أفضل العملاء واستبقائهم.	3	0.792
تحقيق رضا الموظفين وولائهم.	3	0.758
دعم القدرة التنافسية.	5	0.827
خفض الإسراف في الإنتاج.	5	0.739
الاستغلال الأمثل للموارد.	3	0.719
جميع المجالات معاً.	25	0.908

يظهر من النتائج الموضحة في جدول (12) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة لكل مجال، حيث تتراوح بين ( 0.540 ) و ( 0.827 )، بينما بلغت لجميع فقرات الاستبانة (0.908)، وهذا يعني أن الثبات مرتفع ودال إحصائياً.

ويستخلص من نتائج اختباري الصدق والثبات أن أداة القياس (الاستبانة) صادقة في قياس ما وضعت لقياسه، كما أنها ثابتة بدرجة كبيرة جداً، مما يؤهلها لتكون أداة قياس مناسبة فاعلة لهذه الدراسة ويمكن تطبيقها بثقة.



#### الأدوات الإحصائية المستخدمة:

قام الباحث بتفريغ البيانات وتحليلها من واقع الاستبانة من خلال برنامج التحليل الإحصائي Statistical Package for the Social Sciences (SPSS)، حيث تم استخدام الاختبارات الإحصائية التالية:

- 1- النسب المئوية والتكرارات (Frequencies & Percentages): لوصف عينة الدراسة.
- 2- المتوسط الحسابي والمتوسط الحسابي النسبي.
- 3- اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)؛ لمعرفة ثبات الاستبانة.
- 4- معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient) لقياس درجة الارتباط.
- 5- اختبار T في حالة عينة واحدة (T-Test)؛ لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الحياد وهي 3 أو زادت أو قلت عن ذلك.
- 6- اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA (One Way Analysis of Variance)؛ لمعرفة ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر من البيانات.

#### مخطط الدراسة

يظهر من الشكل رقم (1) التصور المقترح للدراسة وفقاً للافتراضات التي وضعها الباحث،



شكل رقم (1) التصور المقترح للدراسة<sup>1</sup>.

ويظهر من التصور المقترح أن تطبيق محاسبة الترشيد يقود إلى تحقيق متطلبات استراتيجية الاستدامة.

<sup>1</sup> المصدر : الشكل إعداد الباحث.

## متغيرات الدراسة

### أ- متغيرات الدراسة

#### 1- المتغير المستقل هو تحول منظمات الأعمال نحو تطبيق محاسبة الترشيد.

حيث سيقوم الباحث باستقصاء آراء المختصين في مجال المحاسبة من أكاديميين وممارسين للمهنة حول دور نظام محاسبة الترشيد في تعزيز استراتيجية الاستدامة ودعمها، إذا ما تم تطبيقه في تلك الشركات بدلاً من نظام محاسبة التكاليف المعياري المطبق حالياً، وتحديد المزايا الناجمة عن هذا التطبيق.

#### 2- تحقيق استراتيجية الاستدامة في منظمات الأعمال.

سيتم قياس هذا المتغير من خلال بعض المقاييس الفرعية وذلك عن طريق تحديد متطلبات تحقيق الاستدامة ثم قياس الآثار الناتجة عن تطبيق محاسبة الترشيد Lean Accounting على كل من هذه المتطلبات.

### الإطار النظري والدراسات السابقة:

#### محاسبة الترشيد والتصنيع وفق منهج الترشيد. Lean Accounting & Lean Manufacturing:

ينبثق عن منهج الترشيد مفهوم التصنيع وفق منهج الترشيد Lean Manufacturing ومفهوم محاسبة الترشيد Lean Accounting، وهما مفهومان يرتبط كل منهما بالآخر بعلاقة تكامل، حيث إن نظام محاسبة الترشيد وجد تلبية لاحتياجات الشركات التي تطبق منهج الترشيد، وبين (Apreutesei and Arvinte, 2010) أنه "بدأ تقديم نظام تكاليف تيار القيمة عندما بدأت أساليب التصنيع المرشد في الظهور، فهو يقلل من الإسراف؛ لأنه يقضي على معظم المعاملات المرتبطة بمحاسبة التكاليف، كما يوفر معلومات ملائمة وفي الوقت المناسب لأعضاء فريق تيار القيمة". ويقوم منهج الترشيد على خمسة مبادئ أساسية وهي:

#### 1- تحديد القيمة.

#### 2- تحديد تيار القيمة.

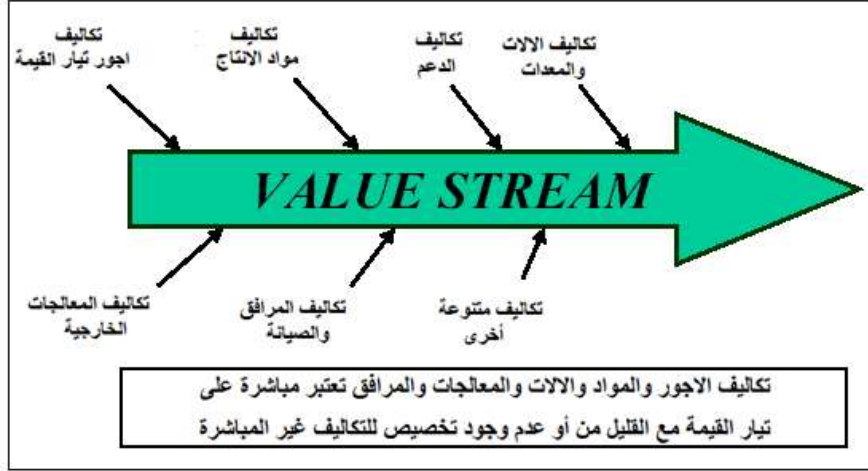
#### 3- جعل القيمة تتدفق بسلسلة عبر تيار 4- جعل العميل يسحب القيمة من تيار القيمة.

#### القيمة.

#### 5- أخيراً السعي نحو الكمال.

فالنظم التقليدية صممت لقياس التكاليف في الشركات التي تعتمد على الأقسام الإنتاجية والإدارات، أما في ظل منهج الترشيد فيتم تقسيم العمل في منظمة الأعمال إلى مجموعة من تيارات القيمة، وكل تيار قيمة يتخصص بوظيفة معينة كتيار قيمة البحث والتطوير أو بإنتاج سلعة معينة أو مجموعة متجانسة من السلع (تسمى عائلة منتجات)، حيث يبدأ تيار القيمة من بداية العملية إلى نهايتها.

ويمثل تيار القيمة كافة الأنشطة التي تسعى لتقديم المنتج، سواء كانت تلك الأنشطة تضيف قيمة أو لا تضيف قيمة، بداية من مرحلة الفكرة حتى مرحلة الإطلاق، ومن استلام أمر الإنتاج حتى تحصيل النقدية (BMA Inc. 2009).



يبين الشكل رقم ( 2 ) أنواع التكاليف في نظام تكاليف تيار القيمة (Baggaley, 2003, P159)، ويظهر الشكل رقم (2) أن نظام تكاليف تيار القيمة يتضمن سبعة أنواع من التكاليف وهي :

- 1- تكلفة الأجور Value Stream labor
- 2- تكلفة المواد Production Materials
- 3- تكاليف الدعم Production Support
- 4- تكلفة الآلات والمعدات Machines And Equipment
- 5- تكلفة المعالجات الخارجية Outside Processes
- 6- تكلفة المرافق Facilities And Maintenance
- 7- كافة تكاليف تيار القيمة الأخرى All Other Value Stream Costs

وكما يظهر الشكل رقم (2) يتم تحميل تيار قيمة بكافة التكاليف المتعلقة بها بشكل مباشر، وبالتالي لا يوجد الكثير من التكاليف غير المباشرة ويكون تخصيص التكاليف في حدود ضيقة للغاية، وبذلك يتم التغلب على مسألة تخصيص التكاليف التي تعد من أعظم المشاكل التي تسببها نظم التكاليف التقليدية.

وفي نظام تكاليف تيار القيمة يتم حساب تكلفة الوحدة الواحدة من خلال قسمة تكاليف تيار القيمة على عدد الوحدات التي أنتجت خلال الفترة.

أما بخصوص التقارير المالية فتقدم محاسبة الترشيد قائمة الدخل بطريقة تختلف نوعاً ما عن الطريقة التقليدية، حيث يتم إعداد قائمة دخل خاصة لكل تيار قيمة باللغة السهلة ( Plain English Income Statement)، وفي العمود الأخير يتم إعداد قائمة الدخل للشركة ككل، كما يتم استخدام بطاقة تقييم الأداء (Box Score)؛ لقياس أداء تيارات القيمة من ثلاثة جوانب (1) الجوانب التشغيلية (2) الجوانب المتعلقة بالطاقة (3) الجوانب المالية، ويتضمن كل جانب مجموعة من مؤشرات القياس، ويرتبط كل مؤشر بهدف تسعى الشركة لتحقيقه.

#### محاسبة الترشيد مقابل محاسبة التكاليف المعيارية التقليدية:

#### Lean Accounting Versus Traditional Standard Costing.

نظام محاسبة الترشيد ( lean Accounting ) يعد بمثابة نظام مستحدث لتخطيط التكاليف وقياسها ورقابتها وفق مقومات ثقافية جديدة، وقد أشارت بعض الدراسات إلى أن نظام محاسبة الترشيد يعد بديلاً لأنظمة التكاليف التقليدية - نظام التكاليف المعياري و نظام تكاليف الأنشطة ABC - وليس تطوراً لها (Haskin, 2010)؛ حيث أنه مبني على مبادئ وممارسات وأدوات تختلف كلياً عما هو مستخدم سابقاً وقد تم تطويره للتغلب على عيوب تلك الأنظمة.

#### عيوب نظم التكاليف المعيارية (Ward, Yvonne et al. 2003, P12).

1- القصور في فصل التكاليف العامة مما يجعل هناك صعوبة في ربط التكاليف العامة بوحدات الإنتاج.

2- القصور في إيجاد أساس تحميل عادل يتسبب في تشويه تكلفة المنتج.

3- تفشل في تضمين تكاليف التسويق والتوزيع والإدارة ضمن حساب تكلفة المنتج.

4- الحاجة إلى كم كبير من المعاملات (transactions) و الجهد في القياس والتسجيل والمعايرة والتتبع ورقابة الانحرافات.

أما الإنتاج المرشد (Lean Production)، فقد صمم من أجل القضاء على الهدر وزيادة قيمة العميل؛ من أجل تقديم المنتج المناسب بالكمية المناسبة وبالجودة الصحيحة وفي الوقت المحدد الذي يحتاجه فيه العميل وبأقل تكلفة ممكنة، ويعمل نظام محاسبة الترشيد على تيسير العمليات والإجراءات، مما يؤدي إلى دعم القدرة التنافسية وخفض التكلفة وزيادة الربحية والتخلص من الفاقد وعيوب الإنتاج في الشركات، كما يوفر المنتج بالجودة المناسبة والكمية المطلوبة، بالإضافة إلى تقديم معلومات أكثر دقة لمتخذ القرار.

## الاستدامة :

الاستدامة من المصطلحات الخاصة بالاقتصاد والبيئة والمجتمع، وبالنسبة إلى العديد من المؤسسات الصناعية في جميع أنحاء العالم، فإن المهمة الرئيسية هي ضمان تطوير الأعمال المستدامة، والجمع بين الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، وترتبط التحديات الرئيسية التي تواجه إدارة المؤسسات الصناعية التي تهدف إلى تحقيق الكمال أن تتمكن من الإنتاج وفق المواصفات التالية (Dakov & Novkov, 2007): 1) خالٍ من العيوب - مع مخرجات ومدخلات وعمليات ذات جودة عالية، وتكاليف فشل داخلي وخارجي منخفضة للغاية بحيث يتم اكتشافها وإصلاحها داخل المصنع. 2) سريع - من حيث فترة التسليم أو فترة تلبية طلبات العملاء. 3) يتبنى منهج الترشيد - تقضي على الإسراف وأي نشاط غير مضيف للقيمة. 4) مرن - عندما تنشأ الحاجة أو الطلب في السوق تكون أكثر تلبية للاحتياجات و أكثر تنوعاً. 5) صديقة للبيئة - العمليات خالية من الإسراف والتلوث وتنتج سلعاً مصممة لحماية والحفاظ على البيئة. 6) تستخدم ممارسات إدارية جيدة وشاملة بحيث تكون مستعدة للتعامل مع حالات الطوارئ الخارجية والداخلية والحوادث (مثل الحرائق والزلازل).

وقد تم تعريف الاستدامة بأنها: "تلبية احتياجات الجيل الحالي من دون المساس بقدرة الأجيال المقبلة على تلبية احتياجاتها (Langenwaller, 2006)، كما عرفت الحكومة البريطانية بضمن نوعية حياة أفضل، الآن وللأجيال القادمة (White, 2009. Citing: Detr, 1999).

إلا أن هناك رؤية ناقدة للتعريفات السابقة، كما أن تلك الرؤية تتسجم تماماً مع تعريف الباحث للاستدامة ومع أهداف هذا البحث، حيث يرى Kaspereit أنه "لقد استخدمت الكثير من الدراسات تعريف الاستدامة الذي وضعه (Buntland 1987) قبل أكثر من 25 عاماً الذي يركز على التنمية المستدامة وضمان أنها تلبي احتياجات الأجيال الحالية دون التضحية باحتياجات الأجيال القادمة، وفي حين أن تعريف Buntland مبتكر و يفتح آفاقاً جديدة، إلا أنه أصبح قديماً وغير صالح للعصر الحالي للبحث في المحاسبة من أجل الاستدامة، كما أنه يركز على استدامة النظم البيئية والاجتماعية، في حين أن التركيز الحالي للبحث في المحاسبة من أجل الاستدامة على استدامة منشأة الأعمال (Kaspereit, 2001)، وبنفس الإطار يرى Langenwaller أن "الاستدامة تعني عكس التفكير المالي على المدى القصير (Langenwaller, 2006). من التعريفات السابقة يستنتج الباحث أن الاستدامة تعني المحافظة على موارد الشركة وأصولها وأموالها على المدى الطويل.

وبتطبيق هذا المصطلح على المحاسبة، فالاستدامة تعني أكثر من الاستمرارية التي أشار إليها معيار المحاسبة الدولي رقم 1 الذي نص على أنه يجب عند إعداد القوائم المالية مراعاة تقييم قدرة

المنشأة على الاستمرار لفترة لا تقل عن اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية (معيان المحاسبة الدولي رقم 1).

وبالتالي يمكن تعريف الاستدامة من وجهة نظر محاسبية بأنها: "قدرة المنشأة على البقاء في ممارسة أنشطتها على المدى البعيد بشرط تحقيق معدلات نمو مرتفعة، مع وجود مؤشرات تؤكد هذا البقاء".

ونخلص من النقاش السابق إلى أن استدامة منظمات الأعمال تعني استمراريتها وبقائها قوية في البيئة التي تعمل داخلها لأجل زمني طويل، مع وجود مؤشرات تعزز هذا الاستمرار وتؤكد تزايد هذه القوة.

وقد اقترحت الدراسة مجموعة من المؤشرات التي تدعم وتحقق استدامة منظمات الأعمال من وجهة نظر محاسبية.

#### الدراسات السابقة.

#### 1- دراسة (Eitzen & Sartorius, 2012) بعنوان Strategies for sustainable growth in JSE-listed companies

هدفت الدراسة إلى تحديد ما إذا كانت الشركات ذات النمو المرتفع لديها استراتيجيات مختلفة عن الشركات ذات النمو المنخفض، كما ناقشت إذا ما كان هناك محركات نمو محددة تتميز بها الشركات ذات النمو المرتفع وأشارت النتائج إلى أن أكثر هذه المحركات تأثيراً على النمو هو الاستحواذ أو التملك، والمواهب الإدارية، والكفاءة التشغيلية، وأسلوب تنظيم المشروع، والشراكات الممتازة.

#### 2- دراسة (Ballou, et al., 2010) بعنوان Exploring the Strategic Integration of Sustainability Initiatives : Opportunities for Accounting Research

الدراسة مسألة كيف يمكن للمحاسبين أن يضيفوا قيمة لمبادرات الاستدامة، وأشارت النتائج إلى أنه نادراً ما يتم مشاركة المحاسبين المهنيين في مبادرات الاستدامة، علماً بأن مشاركتهم ترتبط بشدة بالتكامل الاستراتيجي لمبادرات الاستدامة، وكما أشارت أيضاً إلى أن زيادة المشاركة من المرجح أن توفر فوائد كبيرة للمؤسسات وأصحاب المصلحة.

#### 3 - دراسة (Haskin, 2010) بعنوان Teaching Special Decisions In A Lean Accounting Environment

وقد عرضت الدراسة نموذجاً لتدريس مهارة اتخاذ القرار في الشركات التي تتبنى منهج الترشيح، والتي تستخدم تكاليف تيار القيمة لاتخاذ القرارات مثل: الأوامر الخاصة، وقرارات الإنتاج، أو الشراء. وتوصلت الدراسة إلى أن استخدام هذه النماذج في صفوف محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية تكون ذات فائدة للمحاسبين الإداريين ومحاسب التكاليف في المستقبل.

4- دراسة (عبد المجيد، 2006) بعنوان: "منهج محاسبي مقترح لزيادة فاعلية القرارات الإدارية لأغراض المركز التنافسي في إطار مدخل الترشيد"، هدفت الدراسة إلى: 1- تحليل مدخل الترشيد والتأثيرات المحاسبية الناجمة عن تطبيقه 2- دراسة أثر التطوير المقترح على أداء الوحدات الاقتصادية والقرارات الإدارية المختلفة المبنية على المعلومات المحاسبية، توصلت الدراسة إلى ما يلي: 1- مقومات النظم المحاسبية المطبقة في الوحدات الاقتصادية لا تتناسب مع طبيعة القرارات اللازمة لبيئة الأعمال 2- يوفر معايير كمية إلى جانب المعايير المالية 3- يؤدي إلى اتخاذ قرارات تدعم المركز التنافسي للوحدة الاقتصادية 4- يحسن من قدرة الوحدة الاقتصادية على الوفاء بمتطلبات العملاء مما يحقق ولائهم لها.

5- دراسة (Langenwarter, 2006) بعنوان: "Life is Our Ultimate Customer: From Lean to Sustainability"، هدفت الدراسة إلى التعرف سبب التوجه نحو الاستدامة وإلى إيجاد العلاقة بين الترشيد والاستدامة، وأشارت الدراسة إلى أن الاستدامة تؤدي إلى خفض تكاليف التشغيل وجذب "أفضل" العملاء واستبقائهم، والحد من المخاطر، كما أن الاستدامة تعمل بنفس الطريقة التي يعمل بها منهج الترشيد، والفرق الوحيد هو في معايير صنع القرار، فبدلاً من التركيز على العميل الاقتصادي (الذي هو شراء المنتج أو الخدمة)، يتم التركيز على النقاط الرئيسية للاستدامة وهي الربحية، والناس، والكوكب، كما أنها تركز على البقاء في الحياة على المدى الطويل.

**التعليق على الدراسات السابقة:** يلاحظ الباحث أن معظم الدراسات السابقة اتفقت على التأكيد على ضرورة الاهتمام بالعاملين وإدراجهم ضمن خطط العمل وبرامجه، بالإضافة إلى الاهتمام المستمر بكفاءة التشغيل وبعض المتطلبات التي تزيد من القيمة السوقية والمركز التنافسي للشركة كونها تدعم بقاء الشركة على المدى الطويل، كما أظهرت أيضاً الفوائد التي تجنيها الشركات جراء اتباع منهج الترشيد في مجال كفاءة التشغيل واتخاذ القرارات، ودعت بعض الدراسات إلى إجراء المزيد من الأبحاث والدراسات في مجال تدعيم الاستدامة في منظمات الأعمال، كما بينت بعضها أن كلاً من الترشيد والاستدامة تسعيان في النهاية لنفس الأهداف.

وما يميز هذه الدراسة أنها تدرس العلاقة بين محاسبة الترشيد وتحقيق استراتيجية الاستدامة في منظمات الأعمال، وأنه حسب اعتقاد الباحث تعد الدراسة من الدراسات القليلة التي ربطت بين هذين المفهومين المهمين، فالدراسة تناقش مشكلة واقعية هي تعرض بعض شركات الأعمال للتعثر الذي قد يؤدي في النهاية إلى الإفلاس، لذلك يجب وضع مؤشرات لقياس استمرارية الشركات وبقائها على المدى البعيد (أكثر من ثلاث سنوات) وهو ما يعرف باستدامة منظمات الأعمال، وقد افترض الباحث أن منهج محاسبة الترشيد هو الذي يمكن أن يجنب الشركات مخاطر التعثر للإفلاس، وذلك من

خلال التقييم الدوري لمؤشرات الاستدامة واكتشاف أي مخاطر قد تتعرض لها الشركات قبل وقوعها بعدة سنوات، وحماية الشركات من تلك المخاطر.

#### الدراسة التطبيقية.

##### اختبار فرضيات الدراسة:

لاختبار فرضيات الدراسة تم استخدام اختبار T في حالة عينة واحدة (T-Test) حول متوسط درجة الإجابة يساوي درجة الحياد (3).

**الفرضية الصفرية:** اختبار أن متوسط درجة الإجابة يساوي 3، وهي تقابل (الحياد) حسب مقياس ليكرت المستخدم.

**الفرضية البديلة:** متوسط درجة الإجابة لا يساوي 3.

إذا كانت  $Sig > 0.05$  (Sig أكبر من 0.05) فإنه لا يمكن رفض الفرضية الصفرية ويكون في هذه الحالة متوسط آراء أفراد العينة حول الظاهرة -موضع الدراسة- لا يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهي 3، أما إذا كانت  $Sig < 0.05$  (Sig أقل من 0.05) فسيتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة: بأن متوسط آراء أفراد العينة يختلف جوهرياً عن درجة الحياد، وفي هذه الحالة يمكن تحديد ما إذا كان متوسط الإجابة يزيد أو ينقص بصورة جوهريّة عن درجة الحياد، وذلك من خلال قيمة الاختبار، فإذا كانت قيمة الاختبار موجبة فمعناه أن المتوسط الحسابي للإجابة يزيد عن الحياد، والعكس صحيح.

##### الفرضية الرئيسية الأولى:

لاختبار الفرضية الرئيسية الأولى تم استخدام اختبار T؛ لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الحياد وهي 3 أو لا، كما في الجدول (13) الآتي:

الجدول رقم (13) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة الاختبار t لجميع مجالات الدراسة

م	المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار t	القيمة الاحتمالية (Sig)	الرتبة
1-	تحسين استمرارية منظمات الأعمال.	4.11	0.46	82.24	24.17	*0.000	2
2-	تحسين معدلات النمو في المنظمة.	3.70	0.59	74.09	12.01	*0.000	7
3-	جذب أفضل العملاء واستبقائهم.	3.87	0.70	77.36	12.47	*0.000	5
4-	تحقيق رضا الموظفين وولائهم.	3.73	0.75	74.65	9.78	*0.000	6



دور محاسبة الترشيد في دعم استراتيجية الاستدامة من وجهة نظر محاسبية

4	*0.000	14.79	78.50	0.63	3.92	دعم القدرة التنافسية.	5-
3	*0.000	18.96	79.22	0.51	3.96	خفض الإسراف في الإنتاج.	6-
1	*0.000	21.85	83.76	0.55	4.19	الاستغلال الأمثل للموارد.	7-
	*0.000	21.42	78.57	0.44	3.93	جميع فقرات الاستبيان معاً (الفرضية الرئيسية).	
* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ .							

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

**الفرضية الرئيسية الأولى:** بشكل عام يمكن القول: بأن المتوسط الحسابي يساوي 3.93، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 78.57%، وأن قيمة الاختبار  $t_{21.42}$ ، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة. مما يدل على قبول الفرضية الرئيسية القائلة بـ "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 لتطبيق محاسبة الترشيد على تحقيق متطلبات استراتيجية الاستدامة في منظمات الأعمال".

ويمكن تفسير قبول الفرضية الرئيسية محاسبياً بأنه من أجل تحقيق استراتيجية الاستدامة فإنه يتوجب على منظمات الأعمال التحول نحو تطبيق منهج الترشيد بشكل كامل وليس جزئياً أي في مجال القياس والتقييم والرقابة وإعداد التقارير واتخاذ القرارات، وذلك باستخدام الأدوات والممارسات الحديثة التي وضعها ذلك المنهج.

**الفرضية الفرعية الأولى:**

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الاستجابة قد وصل إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. والنتائج موضحة في جدول (14).

جدول (14) المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "تحسين استمرارية

منظمات الأعمال.

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
8-	تحسين قدرة منظمات الأعمال على تحقيق الربحية.	4.21	0.54	84.16	22.69	*0.000	1
9-	تحسين القدرة على سداد الالتزامات.	4.17	0.57	83.37	20.71	*0.000	2

زاهر المشهراوي

3	*0.000	13.13	79.19	0.73	3.96	تحسين القدرة على الحصول على أفضل مصادر للتمويل.	10
	*0.000	24.17	82.24	0.46	4.11	جميع فقرات المجال معاً	
* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ .							

من جدول (14) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى " تحسين قدرة منظمات الأعمال على تحقيق الربحية " يساوي 4.21 (الدرجة الكلية من 5)، أي أن المتوسط الحسابي النسبي 84.16%، وأن قيمة الاختبار 22.69 والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، لذلك تعد هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية " تحسين القدرة على سداد الالتزامات " يساوي 4.17 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 83.37%، وأن قيمة الاختبار 20.71 والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، لذلك تعد هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة " تحسين القدرة على الحصول على أفضل مصادر التمويل " يساوي 3.96 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 79.19%، و أن قيمة الاختبار 13.13، والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، لذلك تعد هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- وبشكل عام يمكن القول: بأن المتوسط الحسابي يساوي 4.11، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 82.24%، وأن قيمة الاختبار 24.17، والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، لذلك يعد مجال " تحسين استمرارية منظمات الأعمال " دالاً إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال.

وقبول الفرضية يعني أن تحسين استمرارية منظمات الأعمال يعد أحد متطلبات تحقيق الاستدامة في منظمات الأعمال، وأنه يمكن تحقيق هذا المطلب من خلال تحقيق الأهداف الآتية: 1- تحسين قدرة منظمات الأعمال على تحقيق الربحية 2- تحسين قدرة منظمات الأعمال على سداد الالتزامات 3- تحسين قدرة منظمات الأعمال على الحصول على أفضل مصادر للتمويل.

الفرضية الفرعية الثانية

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الاستجابة قد وصل إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أو لا. والنتائج موضحة في جدول (15).

جدول (15) المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "تحسين معدلات النمو في المنظمة"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
1-	زيادة الأرباح المحتجزة وحقوق الملكية في نهاية الفترة.	3.99	0.75	79.80	13.15	*0.000	1
2-	تزايد الفروع أو خطوط الإنتاج.	3.73	0.80	74.65	9.22	*0.000	2
3-	تزايد مستوى العمالة.	3.40	0.91	67.92	4.39	*0.000	3
	جميع فقرات المجال معاً.	3.70	0.59	74.09	12.01	*0.000	
* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$							

من جدول (15) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى "زيادة الأرباح المحتجزة وحقوق الملكية في نهاية الفترة" يساوي 3.99 (الدرجة الكلية من 5)، أي أن المتوسط الحسابي النسبي 79.80%، وأن قيمة الاختبار 13.15 والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، لذلك تعد هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية "تزايد الفروع أو خطوط الإنتاج" يساوي 3.73 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 74.65%، وأن قيمة الاختبار 9.22، والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، لذلك تعد هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة "تزايد مستوى العمالة" يساوي 3.40، أي أن المتوسط الحسابي النسبي 67.92%، وأن قيمة الاختبار 4.39، والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، لذلك تعد هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة

لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- بشكل عام يمكن القول: بأن المتوسط الحسابي يساوي 3.70، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 74.09%، وأن قيمة الاختبار 12.01، والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، لذلك يعد مجال "تحسين معدلات النمو بالمنظمة" دالاً إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال.

ونستنتج مما سبق أن تحسين معدلات النمو في المنظمة يعد أحد متطلبات تحقيق الاستدامة في منظمات الأعمال، وأنه يمكن تحقيق هذا المطلب من خلال تحقيق الأهداف الآتية: 1- زيادة الأرباح المحتجزة وحقوق الملكية في نهاية الفترة 2- تزايد الفروع أو خطوط الإنتاج 3- تزايد مستوى العمالة.

#### الفرضية الفرعية الثالثة:

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الاستجابة قد وصل إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3. والناتج موضحة في جدول (16).

جدول (16) المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "جذب أفضل العملاء

واستبقائهم"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
1-	منع تكاليف الفشل الخارجي (منع وصول التالف إلى العميل).	3.84	0.81	76.83	10.45	*0.000	2
2-	زيادة سرعة تشغيل أوامر العملاء وتوصيلهم.	3.95	0.85	79.01	11.20	*0.000	1
3-	تلبية احتياجات العملاء.	3.81	0.83	76.24	9.79	*0.000	3
	جميع فقرات المجال معاً.	3.87	0.70	77.36	12.47	*0.000	
* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ .							

من جدول (16) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى "منع تكاليف الفشل الخارجي (منع وصول التالف للعميل)" يساوي 3.84 (الدرجة الكلية من 5)، أي أن المتوسط الحسابي النسبي 76.83%، وأن قيمة الاختبار

10.45، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، لذلك تعد هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية "زيادة سرعة تشغيل أوامر العملاء وتوصيلهم" يساوي 3.95 (الدرجة الكلية من 5)، أي أن المتوسط الحسابي النسبي 79.01%، وأن قيمة الاختبار 11.20، والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، لذلك تعد هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة "تلبية احتياجات العملاء" يساوي 3.81 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 76.24%، وأن قيمة الاختبار 9.79، والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، لذلك تعد هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- بشكل عام يمكن القول: بأن المتوسط الحسابي يساوي 3.87، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 77.36%، وأن قيمة الاختبار 12.47، والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، لذلك يعد مجال "جذب أفضل العملاء واستبقائهم" دالاً إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال.

ويعني ذلك أن الفقرة "جذب أفضل العملاء واستبقائهم" تعد أحد متطلبات تحقيق الاستدامة في منظمات الأعمال، وأنه يمكن تحقيق هذا المطلب من خلال تحقيق الأهداف الآتية 1- منع تكاليف الفشل الخارجي (منع وصول التالف إلى العميل) 2- زيادة سرعة تشغيل أوامر العملاء وتوصيلهم 3- تلبية احتياجات العملاء.

#### الفرضية الفرعية الرابعة

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الاستجابة قد وصل إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أو لا. والنتائج موضحة في جدول (17).

جدول (17) المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "تحقيق رضا الموظفين وولائهم"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
1-	محاسب الترشيد تدعم مشاركة الموظفين.	3.65	0.83	73.07	7.91	*0.000	3
2-	محاسبة الترشيد تخفف من عبء العمل.	3.80	0.95	76.04	8.49	*0.000	1
3-	تحسن أجور العاملين نتيجة زيادة الأرباح.	3.74	0.97	74.85	7.73	*0.000	2
	جميع فقرات المجال معاً	3.73	0.75	74.65	9.78	*0.000	
* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ .							

من جدول (17) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى "محاسب الترشيد تدعم مشاركة الموظفين" يساوي 3.65، أي أن المتوسط الحسابي النسبي 73.07%، وأن قيمة الاختبار 7.91 والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، لذلك تعد هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية "محاسبة الترشيد تخفف من عبء العمل" يساوي 3.80 (الدرجة الكلية من 5)، أي أن المتوسط الحسابي النسبي 76.04%، وأن قيمة الاختبار 8.49 والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، لذلك تعد هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة "تحسن أجور العاملين نتيجة زيادة الأرباح" يساوي 3.74، أي أن المتوسط الحسابي النسبي 74.85%، وأن قيمة الاختبار 7.73 والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، لذلك تعد هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- بشكل عام يمكن القول: بأن المتوسط الحسابي يساوي 3.73، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 74.65%، وأن قيمة الاختبار 9.78 والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، لذلك يعد مجال "تحقيق رضا الموظفين وولائهم" دالاً إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل

### دور محاسبة الترشيد في دعم استراتيجية الاستدامة من وجهة نظر محاسبية

على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال.

ونستدل من قبول الفرضية أن تحقيق رضا الموظفين وولائهم يعد أحد متطلبات تحقيق الاستدامة في منظمات الأعمال، وأنه يمكن تحقيق هذا المطلب من خلال تحقيق الأهداف الآتية: 1- محاسب الترشيد تدعم مشاركة الموظفين 2- محاسبة الترشيد تخفف من عبء العمل 3- تحسن أجور العاملين نتيجة زيادة الأرباح.

### الفرضية الفرعية الخامسة:

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الاستجابة قد وصل إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أو لا. والنتائج موضحة في جدول (18).

جدول (18) المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال " دعم القدرة التنافسية "

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
1-	خفض التكلفة وبالتالي خف السعر.	4.15	0.85	83.00	13.60	*0.000	2
2-	زيادة في تنوع المنتجات.	3.94	0.81	78.81	11.67	*0.000	4
3-	زيادة جودة المنتجات.	3.76	0.83	75.25	9.27	*0.000	5
4-	القدرة على تطوير المنتجات.	4.00	0.80	80.00	12.56	*0.000	3
5-	زياد القيمة المضافة إلى مواصفات المنتج.	3.77	0.81	75.45	9.57	*0.000	1
	جميع فقرات المجال معاً	3.92	0.63	78.50	14.79	*0.000	
* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ .							

من جدول (18) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى " خفض التكلفة وبالتالي خفض السعر " يساوي 4.15، أي أن المتوسط الحسابي النسبي 83.00%، وأن قيمة الاختبار 13.60، والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، لذلك تعد هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية " زيادة في تنوع المنتجات " يساوي 3.94 ، أي أن المتوسط الحسابي النسبي 78.81%، وأن قيمة الاختبار 11.67 ، والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي

0.000، لذلك تعد هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة "زيادة جودة المنتجات" يساوي 3.76، أي أن المتوسط الحسابي النسبي 75.25%، وأن قيمة الاختبار 9.27، والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، لذلك تعد هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة "زيادة جودة المنتجات" يساوي 4.00، أي أن المتوسط الحسابي النسبي 80.00%، وأن قيمة الاختبار 12.56، والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، لذلك تعد هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة "زيادة القيمة المضافة إلى مواصفات المنتج" يساوي 3.77، (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 75.45%، وأن قيمة الاختبار 9.57، والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، لذلك تعد هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- بشكل عام يمكن القول: بأن المتوسط الحسابي يساوي 3.92، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 78.50%، وأن قيمة الاختبار 14.79، والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، لذلك يعد مجال "دعم القدرة التنافسية" دالاً إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال.

وبناء على ما سبق فإن دعم القدرة التنافسية يعد أحد متطلبات تحقيق الاستدامة في منظمات الأعمال، وأنه يمكن تحقيق هذا المطلب من خلال تحقيق الأهداف الآتية: 1- خفض التكلفة وبالتالي خفض السعر 2- زيادة في تنوع المنتجات 3- زيادة جودة المنتجات 4- القدرة على تطوير المنتجات 5- زيادة القيمة المضافة لمواصفات المنتج.



الفرضية الفرعية السادسة:

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الاستجابة قد وصل إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أو لا. والنتائج موضحة في جدول (19).

جدول (19) المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال " خفض الإسراف في الإنتاج "

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبي	المتوسط الحسابي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
1-	تخفيض المعيب والتالف.	4.09	0.70	81.80	15.62	15.62	*0.000	1
2-	الحد من تقادم المخزون.	4.08	0.70	81.58	15.44	15.44	*0.000	2
3-	زيادة القيم المضافة إلى آلات المشروع.	3.79	0.70	75.80	11.28	11.28	*0.000	5
4-	زيادة القيمة المضافة إلى عمليات المشروع.	3.85	0.70	77.03	12.25	12.25	*0.000	4
5-	استبعاد الأنشطة غير المضافة إلى القيمة.	3.98	0.80	79.60	12.32	12.32	*0.000	3
	جميع فقرات المجال معاً	3.96	0.51	79.22	18.96	18.96	*0.000	
* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ .								

من جدول (19) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى " تخفيض المعيب والتالف " يساوي 4.09 (الدرجة الكلية من 5)، أي أن المتوسط الحسابي النسبي 81.80%، وأن قيمة الاختبار 15.62، والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، لذلك تعد هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية " الحد من تقادم المخزون " يساوي 4.08 (الدرجة الكلية من 5)، أي أن المتوسط الحسابي النسبي 81.58%، وأن قيمة الاختبار 15.44، والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، لذلك تعد هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة " زيادة القيم المضافة إلى آلات المشروع " يساوي 3.79 ، أي أن المتوسط الحسابي النسبي 75.80%، وأن قيمة الاختبار 11.28 والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، لذلك تعد هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $0.05 \leq \alpha$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة " زيادة القيمة المضافة إلى عمليات المشروع " يساوي 3.85 (الدرجة الكلية من 5)، أي أن المتوسط الحسابي النسبي 77.03%، وأن قيمة الاختبار 12.25 والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، لذلك تعد هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $0.05 \leq \alpha$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة " استبعاد الأنشطة غير المضيفة إلى القيمة " يساوي 3.98 (الدرجة الكلية من 5)، أي أن المتوسط الحسابي النسبي 79.60%، وأن قيمة الاختبار 12.32 والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، لذلك تعد هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $0.05 \leq \alpha$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- بشكل عام يمكن القول: بأن المتوسط الحسابي يساوي 3.96، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 79.22%، وأن قيمة الاختبار 18.96 والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 ، لذلك يعد مجال " خفض الإسراف في الإنتاج " دالاً إحصائياً عند مستوى دلالة  $0.05 \leq \alpha$  ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال.

وقبول الفرضية يعني أن خفض الإسراف في الإنتاج يعد أحد متطلبات تحقيق الاستدامة في منظمات الأعمال، وأنه يمكن تحقيق هذا المطلب من خلال تحقيق الأهداف الآتية 1- تخفيض المعيب والتالف 2- الحد من تقادم المخزون 3- زياد القيم المضافة لآلات المشروع 4- زيادة القيمة المضافة لعمليات المشروع 5- استبعاد الأنشطة غير المضيفة إلى القيمة.

#### الفرضية الفرعية السابعة:

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الاستجابة قد وصل إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أو لا. والنتائج موضحة في جدول (20).

دور محاسبة الترشيد في دعم استراتيجية الاستدامة من وجهة نظر محاسبية

جدول (20) المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال " الاستغلال الأمثل للموارد

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبي	المتوسط الحسابي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
1-	تحسين في استغلال الموارد.	4.35	0.59	86.93	22.92	0.000*	1	
2-	زيادة إنتاجية الأيدي العاملة.	3.96	0.85	79.21	11.39	0.000*	3	
3-	تحسين في استغلال وقت الإنتاج.	4.26	0.58	85.15	21.90	0.000*	2	
	جميع فقرات المجال معاً.	4.19	0.55	83.76	21.85	0.000*		
* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ .								

من جدول (20) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى " تحسين في استغلال الموارد " يساوي 4.35 (الدرجة الكلية من 5)، أي أن المتوسط الحسابي النسبي 86.93%، وأن قيمة الاختبار 22.92 والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، لذلك تعد هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$  ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية " زيادة إنتاجية الأيدي العاملة " يساوي 3.96، أي أن المتوسط الحسابي النسبي 79.21%، وأن قيمة الاختبار 11.39 والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، لذلك تعد هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$  ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة " زيادة إنتاجية الأيدي العاملة " يساوي 4.26، أي أن المتوسط الحسابي النسبي 85.15%، وأن قيمة الاختبار 21.90 والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، لذلك تعد هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$  ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- بشكل عام يمكن القول: بأن المتوسط الحسابي يساوي 4.19، وأن المتوسط الحسابي النسبي 83.76%، وأن قيمة الاختبار 21.85 والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000، لذلك يعد مجال " الاستغلال الأمثل للموارد " دالاً إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$  ، مما يدل على أن

توسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال.

وقبول الفرضية يعني أن الاستغلال الأمثل للموارد يعد أحد متطلبات تحقيق الاستدامة في منظمات الأعمال، وأنه يمكن تحقيق هذا المطلب من خلال تحقيق الأهداف الآتية 1- تحسين في استغلال الموارد 2- زيادة إنتاجية الأيدي العاملة 3- تحسين في استغلال وقت الإنتاج.

وبعد اختبار جميع الفرضيات وقبولها يخلص الباحث إلى أن جميع متطلبات تحقيق استراتيجية الاستدامة في منظمات الأعمال وهي : 1- تحسين استمرارية منظمات الأعمال 2- تحسين معدلات النمو في المنظمة 3- جذب أفضل العملاء واستبقائهم 4- تحقيق رضا الموظفين وولائهم 5- دعم القدرة التنافسية 6- خفض الإسراف في الإنتاج 7- الاستغلال الأمثل للموارد، تعد افتراضات صحيحة، وبالتالي فإنه يتوجب على الشركات التي تسعى لتحقيق استراتيجية الاستدامة - الاستمرار والنمو مع مؤشرات قياس أداء ذات مستويات مرتفعة - اتباع أسلوب محاسبة الترشيح، وذلك بناء على نتائج الاختبارات التي أثبتت أن هذا الأسلوب يحقق جميع متطلبات الاستدامة.

#### اختبار الفرضية الرئيسة الثانية:

تتعلق الفرضية الثانية بمدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين إجابات المبحوثين تعزى إلى الوظيفة " المحاسبون في مكاتب المحاسبة، المحاسبون في الشركات والمؤسسات، المحاسبون الأكاديميون"، وفيما يلي جدول (21) يظهر نتائج اختبار الفرضية.

جدول (21): نتائج اختبار " التباين الأحادي " - الوظيفة

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات			المجال
		المحاسبين الأكاديميين	المحاسبين بالشركات والمؤسسات	المحاسبين في مكاتب المحاسبة	
0.504	0.690	4.16	4.05	4.17	تحسين استمرارية منظمات الأعمال.
0.360	1.031	3.75	3.61	3.82	تحسين معدلات النمو بالمنظمة.
0.509	0.680	3.97	3.79	3.88	جذب أفضل العملاء واستبقائهم.
0.246	1.422	3.85	3.59	3.83	تحقيق رضا الموظفين وولائهم.
0.357	1.040	3.91	3.86	4.09	دعم القدرة التنافسية.
*0.024	3.866	4.15	3.84	3.93	خفض الإسراف في الإنتاج.
0.131	2.078	4.22	4.08	4.36	الاستغلال الأمثل للموارد.
0.132	2.066	4.00	3.83	4.01	جميع المجالات معاً.
* الفرق بين المتوسطات دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ .					

من النتائج الموضحة في جدول ( 21) يمكن استنتاج ما يلي:  
تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار " التباين الأحادي " أقل من مستوى الدلالة  $\alpha \leq 0.05$  لمجال " خفض الإسراف في الإنتاج "، وبذلك يمكن استنتاج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذا المجال تعزى إلى الوظيفة، وذلك لصالح المحاسبين الأكاديميين.

ونستنتج أن هناك فروقاً بين آراء المبحوثين تعزى إلى الوظيفة للمتطلب " خفض الإسراف في الإنتاج"، حيث بلغت القيمة الاحتمالية sig. (0.024) ، وأن هذا الفرق لصالح المحاسبين الأكاديميين، حيث بلغ متوسطهم 4.15، وهو أعلى قيمة من متوسطات الوظيفتين الآخرين، وهذا يعني أن متوسطات آراء المبحوثين ليست كلها متساوية. في شأن متطلب الاستدامة وخفض الإسراف في الإنتاج.

أما بالنسبة لباقي المتطلبات، والمتطلبات مجتمعة، فقد تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) أكبر من مستوى الدلالة  $\alpha \leq 0.05$ ، وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات والمجالات مجتمعة معاً تعزى إلى الوظيفة.

ونستنتج أنه ليس هناك فروق بين آراء المبحوثين تعزى إلى الوظيفة لكافة المجالات ما عدا " خفض الإسراف في الإنتاج"، وهذا يعني أن متوسطات آراء المبحوثين كلها متساوية.

#### النتائج:

- سعت الدراسة لاختبار التكامل بين تطبيق محاسبة الترشيد كمتغير مستقل واستراتيجية استدامة منظمات الأعمال كمتغير تابع، وبعد إجراء الاختبار والتحليل توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:
- 1- إن تطبيق محاسبة الترشيد يحقق الاستمرارية لمنظمات الأعمال، حيث بلغ المتوسط الحسابي النسبي 82.24%، وقيمة الاختبار t المحسوبة 24.17.
  - 2- يؤدي تطبيق محاسبة الترشيد إلى تحسين معدلات النمو في المنظمة حيث بلغ المتوسط الحسابي النسبي 74.09%، وقيمة الاختبار t المحسوبة 12.01.
  - 3- يؤدي تطبيق محاسبة الترشيد إلى جذب أفضل العملاء واستبقائهم، حيث بلغ المتوسط الحسابي النسبي 77.36%، وقيمة الاختبار t المحسوبة 12.47.
  - 4- يؤدي تطبيق محاسبة الترشيد إلى تحقيق رضا الموظفين وولائهم، حيث بلغ المتوسط الحسابي النسبي 74.65%، وقيمة الاختبار t المحسوبة 9.78.
  - 5- يؤدي تطبيق محاسبة الترشيد إلى دعم القدرة التنافسية، حيث بلغ المتوسط الحسابي النسبي 78.50%، وقيمة الاختبار t المحسوبة 14.79.

- 6- يؤدي تطبيق محاسبة الترشيد إلى خفض الإسراف في الإنتاج، حيث بلغ المتوسط الحسابي النسبي 79.22%، وقيمة الاختبار  $t$  المحسوبة 18.96.
- 7- يؤدي تطبيق محاسبة الترشيد إلى الاستغلال الأمثل للموارد، حيث بلغ المتوسط الحسابي النسبي 83.76%، وقيمة الاختبار  $t$  المحسوبة 21.85.
- 8- هناك اختلافات بين آراء المبحوثين تعزى إلى الوظيفة فيما يتعلق بمتطلب "خفض الإسراف في الإنتاج"، حيث بلغت القيمة الاحتمالية  $\text{sig. (0.024)}$ ، وهذا يعني أن آراء المبحوثين ليست كلها متساوية، أما بالنسبة إلى باقي المتطلبات والمتطلبات مجتمعة، فقد تبين أنه لا توجد اختلافات بين آراء المبحوثين تعزى إلى الوظيفة لكافة المجالات ما عدا " خفض الإسراف في الإنتاج "، وهذا يعني أن متوسطات آراء المبحوثين كلها متساوية.
- ويتبين من النتائج أن أكثر متطلبات استراتيجية الاستدامة تأثيراً بمحاسبة الترشيد هي الاستغلال الأمثل للموارد، ثم تحسين استمرارية منظمات الأعمال.

#### التوصيات:

- بعد اختبار آراء عينة من معظم فئات المحاسبين، والتوصل إلى النتائج، يوصي الباحث الشركات التي تتطلع إلى اعتماد استراتيجية الاستدامة ضمن برامج أعمالها، أن تتحول نحو تطبيق مبادئ منهج الترشيد وأفكاره؛ لأنها أثبتت جدواها في تحقيق متطلبات استراتيجية الاستدامة، وتتمثل هذه المتطلبات فيما يلي :
- 1- أن تعمل الشركات على تحسين مؤشرات استمرارية منظمات الأعمال، بالنظر إلى الربحية والقدرة على سداد الالتزامات.
  - 2- أن تدعم الشركات نمو الأرباح المحتجزة، وتزيد عدد الفروع وتتوسع في العمالة.
  - 3- أن تركز الشركات على بناء علاقات طيبة مع العملاء.
  - 4- أن تتعامل الشركات مع الموظفين كاستثمار يحقق مكاسب غير مباشرة، وليس كتكلفة تحقق خسائر مباشرة، ويجب الاهتمام بالاحتفاظ بفرق عمل مدربة مهياً ممترسة على القيام بالأعمال.
  - 5- أن تبحث الشركات في نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات، من أجل تحقيق ميزة تنافسية في بيئة العمل، وتساعد محاسبة الترشيد المنشأة في تحقيق هذا الهدف بشكل جوهري.
  - 6- أن تعمل الشركات على خفض الإسراف والفاقد من خلال تحليل الإسراف؛ من أجل التعرف إلى مصادره ومسبباته، ثم تقدم الحلول والمعالجات التي تجنب الشركة هذا الإسراف أو الفاقد.

- 7- أن تهتم الشركات بالموارد المتاحة لدى المنشأة من: مخزون المواد الخام، ومخزون الإنتاج التام، ووقت العاملين، وطاقات التشغيل، وما إلى ذلك.
- 8- كما يوصي الباحث المهنيين في مجال المحاسبة سواء كانوا محاسبين في شركات، أو مؤسسات، أو مكاتب محاسبة، الأخذ بعين الاعتبار النتائج السابقة، وتطبيق مبادئ محاسبة الترشيد في إطار شركاتهم أو مؤسساتهم، أو عند تقديم الاستشارات لعملائهم، وخصوصاً إذا كانت تلك الشركات أو المؤسسات تسعى لتعزيز بقائها واستمرارها على المدى الطويل.
- 9- يجب على المحاسبين الأكاديميين إدراج مفهوم محاسبة الترشيد ومفهوم استدامة منظمات الأعمال ضمن الخطط والمناهج الدراسية؛ وذلك بهدف اطلاع طلبة الجامعات على أحدث المفاهيم في مجال المحاسبة.
- 10- يتوجب على الباحثين في تخصص المحاسبة أن تنصب جهودهم البحثية في إطار محاسبة الترشيد والاستدامة؛ من أجل إثراء الموضوع، وخدمة شركات الأعمال والباحثين المستقبليين والطلبة والأكاديميين والمجتمع بأسره.

#### المراجع:

##### أولاً- المراجع العربية:

- الجرجاني، زياد. (2010). "القواعد المنهجية لبناء الاستبيان"، الطبعة الثانية، مطبعة أبناء الجراح، فلسطين.
- الزرعوني، عبد الكريم. (2012). ورقة عمل بعنوان "الاستدامة الإفصاح والشفافية"، مؤتمر معايير التقارير المالية الدولية IFRS التحديات والفرص، جامعة القصيم، كلية الاقتصاد والإدارة، المملكة العربية السعودية.
- عبد المجيد ، محمد حسن. (2006). "منهج محاسبي مقترح لزيادة فاعلية القرارات الإدارية لأغراض دعم المركز التنافسي في إطار مدخل الترشيد"، رسالة دكتوراه ، كلية تجارة جامعة عين شمس، القاهرة، مصر.
- عبيدات، ذوقان . عدس، عبد الرحمن. وعبد الحق، كايد (2001). البحث العلمي - مفهومه وأدواته وأساليبه، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان.
- معيّار المحاسبة الدولي رقم 1 ، إصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية، 1 يناير 2010، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن.

- Apreutesei, Mihai. Arvinte, Roxana. (2010). "Financial Models and tools for Managing Lean Manufacturing", Journal of Economics and Engineering, ISSN: 2078-0346, №4.
- Baggaley ,Bruce, et al., (2007). Lean Accounting : best practice for sustainable integration , John Wiley & Sons Inc. Hoboken, New Jersey. USA.
- Ballou, Brian, et.al. (2010). "Exploring the Strategic Integration of Sustainability Initiatives: Opportunities for Accounting Research", Accounting Horizons, 26(2): 265–288.
- BMA Inc. (2009). "Defining value streams for the lean business management system", for SAP Lean Enterprise Summit July 14, 2009, p17.
- Baggaley, Bruce. (May/June 2003). "Costing by Value Stream", Journal of Cost Management, 17(3): 24-30.
- C. Eitzen and K. Sartorius. (2012). "Strategies for sustainable growth in JSE-listed companies", S.Afr.J.Bus.Manage,43(3):79-94.
- Dakov, Ivan. Novkov, Svetoslav. (2007) . "assessment of The Lean Production Effect on the Sustainable Industrial enterprise Development" , Verslas: Teorija Ir Praktika ,13(4): 183-188.
- Detr (1999). "A Better Quality of Life: A Strategy for Sustainable Development in the United Kingdom", Department for the Environment, Transport and the Regions, London.
- Haskin , Daniel. (2010). "Teaching Special Decisions In A Lean Accounting Environment " , American Journal of Business Education, 3(6): 91-96.
- Kaspereit, Thomas. (April 2001). "The Value Relevance of Corporate Sustainability and Sustainability Reporting in Europe", working paper presented at British Accounting and Finance Association annual conference, Birmingham, UK.
- Langenwalter, Gary. (2006). "'Life' is Our Ultimate Customer: From Lean to Sustainability", Target Magazine , 22(1): 5-15.
- Ward, Yvonne et al. (2003). "Cost management and accounting methods to support lean aerospace enterprises", Report, University of Bath, UK.
- White, Peter. (2009). "Building a sustainability strategy into the business" , Corporate Governance , 9(4): 386-394.

#### Websites

- 1- <http://www.accountingforsustainability.org>.
- 2- <https://www.cpaaustralia.com.au>.
- 3- <http://www.sasb.org>.