



## دور نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية كمتغير وسيط بين استخدام بطاقة الأداء المتوازن والميزة التنافسية المستدامة دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في مدينة مصراتة

عبد الله مفتاح الشويرف<sup>1</sup> وأحمد محمد التير<sup>2</sup> وإبراهيم علي أبوشيبه<sup>2</sup> و\*علي حسين زبلج<sup>2</sup>

<sup>1</sup> جامعة مصراتة، كلية الاقتصاد، مصراتة، ليبيا

<sup>2</sup> الأكاديمية الليبية لمصراتة، مصراتة، ليبيا

### الكلمات المفتاحية:

بطاقة الأداء المتوازن  
الشركات الصناعية  
مدينة مصراتة  
الميزة التنافسية  
المستدامة  
نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية

### الملخص

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية كمتغير وسيط بين استخدام بطاقة الأداء المتوازن والميزة التنافسية المستدامة: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في مدينة مصراتة، ولقد تم تجميع البيانات من عينة تتكون من (16) شركة صناعية. حيث وزعت (95) استبانة استرجع منها (88) استبانة، وبعد مراجعة الاستبانات تبين أن (5) استبانات غير صالحة للتحليل الإحصائي، وتمثلت توزيعات استمارة الاستبيان على المدراء التنفيذيين، ومساعدتهم، المدراء الماليين في أقسام التكاليف والمحاسبة ومراقبة المخازن والاداريين وكتابة الحسابات المساعدين في هذه الأقسام، وقد استغرقت عملية جمع البيانات (28) يوماً، وبعد إجراء التحليل الإحصائي علمنا باعتماد البرامج الإحصائية (SPSS, Var.24 & Smart PLS3) لاختبار فرضيات الدراسة. توصلت الدراسة من خلال تحليل العلاقة المباشرة بين متغيرات الدراسة بأن أبعاد بطاقة الأداء المتوازن المتمثلة في (البعد المالي، وبعد العملاء) لا يرتبطان بعلاقة إيجابية مع نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية، وأوضح أيضاً أن أبعاد بطاقة الأداء المتوازن المتمثلة في (بعد العمليات الداخلية، وبعد التعلم والنمو) يرتبطان بعلاقة إيجابية مع نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية. بالإضافة إلى وجود علاقة إيجابية بين نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية مع المتغير التابع الميزة التنافسية المستدامة.

## The Role of Accounting and Cost Information System as a Mediator Variable, between using Balanced Scorecard and the Sustainable Competitive Advantage: An applied Study on Industrial Companies in Misurata City

Abdalla Meftah Shwairef<sup>a</sup>, Ahmed M. Alteer<sup>b</sup>, Ibrahim Ali Abushaiba<sup>b</sup>, \*Ali Hisain Zableh<sup>b</sup>

<sup>a</sup>Misurata University, Faculty of Economics, Misurata, Libya

<sup>b</sup>The Libyan Academy Misurata, Misurata, Libya

### Keywords:

Balanced Scorecard  
Industrial Companies  
Misurata City  
Sustainable Competitive Advantage  
Accounting and Cost Information System

### ABSTRACT

The study aims to identify the role of Accounting and Cost Information System as a Mediator variable between using the Balanced Scorecard and the Sustainable Competitive Advantage: an applied study on industrial companies operating in the city of Misurata, and data were collected from a sample consisting of (16) industrial companies. Where (95) questionnaires were distributed, of which (88) were retrieved, and after reviewing the questionnaires, it was found that (5) questionnaires are not valid for statistical analysis. The distribution of the questionnaires to each of: executive directors, their assistants, and financial managers in the departments of costs, accounting, warehouse control, administrators and assistant account clerks in these departments. The process of collecting data took (28) days, and after conducting a statistical analysis on it by adopting statistical programs (SPSS, Var.24 & Smart PLS3) for testing the study hypotheses. By analyzing the direct relationship between the study variables, the study found that the dimensions of the balanced scorecard represented in

\*Corresponding author:

E-mail addresses: [auditor.zgroup@gmail.com](mailto:auditor.zgroup@gmail.com), (A. Shwairef) [Sh\\_accounting@eps.misuratau.edu.ly](mailto:Sh_accounting@eps.misuratau.edu.ly), (A. Alteer) [a.teer@lam.edu.ly](mailto:a.teer@lam.edu.ly)

, (I. Abushaiba) [i.abushaiba@lam.edu.ly](mailto:i.abushaiba@lam.edu.ly)

Article History : Received 16 March 2022 - Received in revised form 11 June 2022 - Accepted 21 June 2022

(financial dimension and customer dimension) are not related to a positive relationship with the accounting and cost information system. By examining the direct link between the two studies variables, the study found that the dimensions of the balanced scorecard represented in (internal operations dimension & learning and growth dimension) are positively linked to the accounting and cost information system. In addition to a positive relationship between the accounting and costing information system with the dependent variable of sustainable competitive advantage.

## 1. الإطار العام للدراسة:

### 1.1 مقدمة.

للوصول إلى مشكلة الدراسة، والربط التحليلي العلمي السليم مع نتائج الدراسة الحالية، وفيما يلي مجموعة من الدراسات البحثية التي ارتبطت بهذا المفهوم للوقوف على أهم القضايا التي تناولتها تلك الدراسات، والنتائج التي توصلت لها هذه الدراسات.

أولاً: الدراسات العربية.  
دراسة عوض، (2009) بعنوان: تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن (BSC) ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تطوير أداء المصارف الفلسطينية: دراسة تطبيقية بنك فلسطين". هدفت الدراسة إلى بيان أثر الربط والتكامل بين أنظمة التكاليف على أساس النشاط (ABC) ومقياس بطاقة الأداء المتوازن (BSC) على تطوير أداء المصارف الفلسطينية العاملة. حيث تضمنت الدراسة مدخلاً نظرياً لتبيان هذين النظامين المذكورين وكيفية الجمع بينهما، أما الجانب التطبيقي فقد تم تطبيق أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة باستخدام النموذج (Cooper Tow- Stages Activity Based Costing System) على بنك فلسطين، ووضع اقتراح لمقياس الأداء المتوازن في بنك فلسطين.

وقد خلصت الدراسة إلى نتائج متعددة أهمها: إن استخدام المعلومات المالية والتشغيلية لمخرجات نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) ومقياس بطاقة الأداء المتوازن (BSC) يشير إلى وجود ترابط فعلي بين النظامين المذكورين بحيث يوجه نظر الإدارة العليا ويساعدها في حلحلة المشاكل المتعلقة بتسعير الخدمات وإعادة تصميم إجراءات الأعمال للخدمات الحالية وتطوير إستراتيجية تقديم الخدمات وتحسين الأنشطة التشغيلية - إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) أكثر ملاءمة لمعالجة وتخصيص التكاليف غير المباشرة، ويؤدي إلى الحصول على بيانات أكثر دقة عن التكلفة - لأن نظام التكاليف التقليدي المستخدم في البنك يعطي نتائج غير دقيقة لتكاليف الخدمات المصرفية مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات إدارية خاطئة - قدرة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف دون المساس بالجودة، وذلك بإعادة هندسة العمليات نتيجة لتحليل الأنشطة من خلال دمج بعض الأنشطة مع بعضها البعض، أو حتى إلغاء بعض الأنشطة عديمة الفائدة؛ باعتبارها خطوة أساسية في نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)؛ مما يعكس باستخدام أمثل وسليم للموارد المادية والبشرية لتحقيق أهدافها التشغيلية بكفاءة وفاعلية. وقد أوصت الدراسة بضرورة تطوير أنظمة التكاليف والمحاسبة الإدارية في المصارف الفلسطينية لتوفير البيانات اللازمة لتدعيم القدرة التنافسية للمصارف في بيئة الأعمال - ضرورة إجراء المزيد من الدراسات التطبيقية حول مقياس بطاقة الأداء المتوازن (BSC) وأدوات المحاسبة الإدارية الحديثة وتأثير ذلك على الأداء المصرفي - بالإضافة إلى إقامة دورات متخصصة في عديد المجالات منها: محاسبة التكاليف، والمحاسبة الإدارية، ويتم التركيز على الأنشطة المصرفية لرفع كفاءة الموظفين العاملين في هذا المجال، والاستفادة من إمكانية تطبيق

تسعى الشركات غالباً إلى إحداث تغيير في سياساتها المحددة بما يحقق لها الانتقال من الوضع القائم إلى الوضع الذي ينبغي أن تكون فيه مستقبلاً، وإن هذا الانتقال يتطلب عادة منها اتخاذ إجراءات في المسارات الإدارية، حيث جرت العادة على أن اتخاذ هذه الإجراءات الإدارية يتم بعد مرحلة القياس والتقييم [12].

وقد ظهرت في بداية التسعينات أسلوب جديد في تقييم الأداء كأحد المقاييس الإدارية المعاصرة التي تستند على تحديد الاتجاه الاستراتيجي للشركة وقياس تقييم الأداء باتجاه تحقيق الأهداف، وهذا الأسلوب هو ما يعرف باسم: بطاقة الأداء المتوازن (Balanced Scorecard)، وهو أسلوب يأخذ بعين الاعتبار التوازن بين النتائج المالية والمحرك الذي يدفع النمو، التوازن بين الأجل القصير والأجل الطويل، التوازن بين التكتيك والاستراتيجية، ففي العام 1996 قدم كبلان ونورتن بطاقة الأداء المتوازن ذات الأبعاد الأربعة: البعد المالي وبعد العملاء وبعد العمليات الداخلية وبعد التعلم والنمو [19]. حيث نظراً للنمو الكبير في المنظمات المتخلفة لم تعد النظم المحاسبية وأنظمة التكاليف القديمة مواكبة لتلك الثورة مما دعت الحاجة إلى ظهور نظم حديثة ومتطورة توافق هذا التطور التكنولوجي، ومع زيادة التطور في أنظمة القياس وتخصيص التكاليف الغير مباشرة فقد أدى ذلك إلى ظهور التكلفة على أساس الأنشطة، إن الهدف الأساسي لنظام التكلفة على أساس الأنشطة هو تحديد وتصنيف التكاليف غير المباشرة بصورة أكثر موضوعية ومنطقية، وقد فتح هذا النظام آفاق واسعة حول مفهوم الأنشطة المحاسبية. فبعد أن كان المدراء في المستويات العليا يفتقدون المعرفة التامة لعمل النظم المحاسبية التقليدية، فقد أصبح مفهوم الأنشطة في هذه الأيام الشغل الشاغل لديهم، حيث أن مفهوم النشاط قد شمل مراحل التخطيط والتنفيذ والرقابة، وبذلك فقد أصطلح أن يكون هناك مدخل خاص بالإدارة على أساس الأنشطة وأن هذا المدخل قد ساعد الإدارات على المضي قدماً باتجاه التطوير المستمر وخدمة الزبائن، كما حفزها على لفت أنظار القائمين بها من خلال وضع مجسات حول الأنشطة التي تضيف قيمة والمطلوب تعزيزها، والأنشطة التي لا تضيف قيمة والمطلوب دراسة وضعها وعدم التركيز عليها. أن تناول (ABC) نظام التكاليف على أساس الأنشطة، (ABM) نظام الإدارة على أساس الأنشطة، تعتبر من المواضيع الهامة والخاصة فيما يتعلق بنقطة التقاء لهذه النظم مع أنشطة سلسلة القيمة ثم التركيز على دور هذه التوليفة في تحقيق الميزة التنافسية من خلال ما تقدمه من معلومات خاصة بمحاسبة التكاليف، وبالتالي تساعد إدارة المنظمة في اتخاذ القرارات الصائبة باتجاه الاستدامة والبقاء مع تحقيق أهداف المنظمة ومواجهتها لكل المنافسين على التصدي لكل الأزمات [15].

### 2.1 الدراسات السابقة.

تمثل الدراسات السابقة الركيزة الأساسية التي يستند عليها

الأنظمة الحديثة في الأنشطة المصرفية [10].

دراسة نديم، (2013) بعنوان: "تقييم الأداء المالي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن: دراسة اختبارية في شركة طيران الملكية الأردنية". هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع الاعتماد العلمي لبطاقة الأداء المتوازن في شركة طيران الخطوط الجوية الأردنية، وقد تم إخضاع القوائم المنشورة للسنوات (2011-2012) للدراسات والمقابلات الشخصية مع المعنيين بالشركة، وذلك بهدف تقييم الأداء المالي باستخدام (بطاقة الأداء المتوازن). حيث توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج من بينها: وجود تأثير لتطبيق واستخدام محاور بطاقة الأداء المتوازن الأربعة على مقاييس الأداء المبينة على الريح المحاسبي بمؤشرات (معدل العائد على الأصول - معدل العائد على حقوق الملكية) في شركة طيران الخطوط الجوية الملكية الأردنية، كذلك وجود تأثير لتطبيق واستخدام مناظير بطاقة الأداء المتوازن الأربعة على مقاييس الأداء الحديثة بمؤشرات (مقياس القيمة الاقتصادية المضافة - مقياس القيمة السوقية المضافة) في شركة طيران الخطوط الجوية الملكية الأردنية. وفي ضوء النتائج أوصت الدراسة بضرورة قيام شركة طيران الخطوط الجوية الملكية الأردنية بالبناء السليم لأسس تقييم الأداء الاستراتيجي بالاعتماد على تطبيق واستخدام محاور بطاقة الأداء المتوازن بالشكل الذي يظهر مدى انسجام الأهداف المرسومة مع الإستراتيجية التي تتبناها في ظل التطورات والتغيرات السريعة في بيئة الأعمال التنافسية [12].

دراسة درغام، والفرأ، (2018) بعنوان: "العلاقة بين تطبيق أبعاد بطاقة الأداء المتوازن (BSC) والميزة التنافسية للبنوك الفلسطينية في قطاع غزة". تهدف الدراسة إلى تأثير العلاقة بين تطبيق أبعاد بطاقة الأداء المتوازن، وتعزيز الميزة التنافسية للمصارف الفلسطينية في قطاع غزة. ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمد المنهج الوصفي، حيث تم الاعتماد على الاستبيان خصيصاً لجمع البيانات، وقد تكون مجتمع الدراسة من جميع الموظفين العاملين أصحاب المواقع القيادية بالمصارف الرئيسية العاملة في قطاع غزة (مصرف فلسطين، المصرف الإسلامي الفلسطيني، والمصرف الإسلامي العربي)، أما عينة الدراسة فكانت عشوائية طبقية بواقع (70) موظف بمختلف المستويات الإدارية، وتم استرداد (62) استبانة أي ما نسبته (88.6%). وقد تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي واختبار T-Test وحجم التأثير لقياس الدلالة المعنوية.

وتوصلت الدراسة إلى: أن المصارف العاملة في قطاع غزة تطبق أبعاد بطاقة الأداء المتوازن بدرجة كبيرة جداً؛ عدا البعد الاجتماعي بدرجة كبيرة - تتوفر لدى المصارف عناصر الميزة التنافسية للمصارف الفلسطينية - وجود أثر كبير جداً ومهم لتطبيق أبعاد بطاقة الأداء المتوازن على تعزيز الميزة التنافسية للمصارف الفلسطينية. وأوصت الدراسة بضرورة المزيد من الاهتمام بتطبيق بطاقة الأداء مع التركيز على البعد الاجتماعي، وضرورة العمل على زيادة الاهتمام بزيادة التميز التنافسي (التميز-التركيز-التكلفة) للمصارف الفلسطينية [3].

دراسة عثمان، (2019) بعنوان: "التأثير المعدل لبطاقة الأداء المتوازن للعلاقة بين المسؤولية الاجتماعية والميزة التنافسية المستدامة: دراسة ميدانية". تهدف إلى دراسة دور التأثير المعدل لبطاقة الأداء المتوازن بين المسؤولية الاجتماعية والميزة التنافسية المستدامة في شركات الإسمنت

العاملة في جمهورية مصر، وقد تم استخدام المنهج الوصفي، حيث تم توزيع (362) استبيان، وبلغ عدد الاستمارات الصالحة للتحليل (352)، وتم استخدام التحليل العاملي التوكيدي، تحليل الانحدار الخطي المتعدد القياسي، تحليل الانحدار المتعدد الهرمي، واستخدام أسلوب تحليل المسار وتقييم النموذج البنائي للدراسة، وقد أظهرت نتائج الدراسة بأن أبعاد بطاقة الأداء المتوازن وهي (البُعد المالي - بُعد التعلم والنمو - بُعد العمليات الداخلية - بُعد العملاء - البُعد الاجتماعي والبيئي) تتفاعل مع المسؤولية الاجتماعية لتعزيز الميزة التنافسية المستدامة، أي أن بطاقة الأداء المتوازن تزيد من التأثير الإيجابي الذي تحدثه المسؤولية الاجتماعية في الميزة التنافسية المستدامة؛ أي بمعنى آخر بطاقة الأداء المتوازن تعزز من قوة العلاقة الإيجابية بين المسؤولية الاجتماعية والميزة التنافسية المستدامة، ومن ثم بطاقة الأداء المتوازن تلعب دور معدل تفاعلي بين المسؤولية الاجتماعية والميزة التنافسية المستدامة [7].

دراسة عثمان، (2019) بعنوان: "تحليل العلاقة بين بطاقة الأداء المتوازن والميزة التنافسية المستدامة: دراسة ميدانية". هدفت الدراسة إلى قياس تأثير العلاقة بين بطاقة الأداء المتوازن والميزة التنافسية المستدامة في شركات الإسمنت العاملة في جمهورية مصر، من حيث تحديد العلاقة بين بطاقة الأداء المتوازن بأبعادها الخمسة: البُعد المالي - بُعد التعلم والنمو - بُعد العمليات الداخلية - بُعد العملاء - البُعد الاجتماعي والبيئي. والميزة التنافسية المستدامة، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وبلغ عدد الاستمارات الصالحة للتحليل (352)، وتم استخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد القياسي، وتحليل الانحدار الخطي المتعدد التدريجي، لقياس الأبعاد المستقلة الأكثر تأثيراً على الميزة التنافسية المستدامة.

وقد أظهرت أهم نتائج الدراسة إلى أنه توجد علاقة تأثير بين بطاقة الأداء المتوازن بأبعادها الخمسة (البُعد المالي - بُعد التعلم والنمو - بُعد العمليات الداخلية - بُعد العملاء - البُعد الاجتماعي والبيئي) والميزة التنافسية المستدامة، وبالتالي إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تعزيز الميزة التنافسية المستدامة [8].

دراسة أبو عريب وأبوسويح، (2020) بعنوان: "أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن (BSC) على تقييم كفاءة الأداء المالي في البلديات من وجهة نظر رؤساء البلديات في المحافظات الجنوبية - فلسطين". هدفت الدراسة إلى بيان مفهوم بطاقة الأداء المتوازن بمحاورها الأربعة، ومعرفة مدى تطبيقها في البلديات بالإضافة إلى تقييم مستوى كفاءة الأداء المالي وصولاً إلى معرفة تأثير بطاقة الأداء المتوازن في تقييم كفاءة الأداء المالي في البلديات والمحافظات الجنوبية في فلسطين، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في المساهمة في إيجاد حلول لبعض المشاكل التي تعاني منها البلديات والتي تتعلق بالأداء المالي ونقص التمويل وشح الموارد المالية، تم طرح مشكلة الدراسة في السؤال التالي: ما هو أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على تقييم كفاءة الأداء المالي في البلديات من وجهة نظر رؤساء البلديات في المحافظات الجنوبية - فلسطين؟

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية: تتوافر مقومات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في البلديات بوزن نسبي بلغ (74.98%)، ويتميز الأداء المالي بالبلديات بدرجة جيدة بوزن نسبي بلغ (70.22%)، إلى جانب وجود أثر ذات دلالة إحصائية بين بطاقة الأداء المتوازن وكفاءة الأداء التمويلي، وعدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) في استجابة عينة الدراسة حول أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على تقييم

- ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة: تبين من خلال الدراسات السابقة التي تم تناولها، أن هناك أمور عديدة تتميز بها هذه الدراسة عن سابقتها من خلال الآتي:
  - أنها أكثر شمولية وتفصيلاً، حيث تعتبر هذه الدراسة من الدراسات النادرة التي تبحث في أثر بطاقة الأداء المتوازن (BSC) بأبعادها (البُعد المالي - بُعد العملاء - بُعد العمليات الداخلية - بُعد التعلم والنمو) على الميزة التنافسية، مع الأخذ في الاعتبار نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية كمتغير وسيط، وقد تشابهت هذه الدراسة من حيث طبيعة المتغير المستقل (بطاقة الأداء المتوازن)، المتغير التابع (الميزة التنافسية المستدامة) مع عدة دراسات مثل دراسة (درغام، والفرا، 2018)، دراسة (عثمان، 2019)، دراسة (أبو عرب، وأبو سويح، 2020)، دراسة (Rafiq et al., 2020)، و دراسة (Rafiq et al., 2021).
  - إن أغلب الدراسات السابقة قد أجريت في بيئات مختلفة - تعد هذه الدراسة حسب علم الباحثين الأولى من نوعها في هذا المجال على الشركات الصناعية العاملة في مدينة مصراتة.

### 3.1 مشكلة الدراسة.

على الرغم من أن نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية يقدم معلومات دقيقه وسليمة لتحديد تكلفة المنتجات، وبعد شاهداً على تطور نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية فهو نظام محاسبي وإداري في آن واحد، إلا ان العديد من المنظمات لاتزال تعتمد على الأساليب المحاسبية التقليدية مما لا يتيح للمنظمة امكانية القياس الصحيح وعدم جدوى هذا الأسلوب في خدمة الإدارة لاتخاذ أهم القرارات ومنها التسعير (الذي بموجبه تستطيع المنظمة دخول المنافسة الشديدة في السوق)، وبالتالي فإنها لا تساهم في خلق الميزة التنافسية للمنظمة ولا تجعلها قادرة على مواجهة الأزمات التي قد تحدث لها كونها لا تساعد على تخفيض تكاليف المنتجات، والذي بدوره أيضاً يعكس على أسعار منتجاتها من السلع والخدمات التي ستبقى مرتفعة قياساً بأسعار المنافسين، وبذلك فإنها سوف لن تستطيع الصمود أمام المنافسين، لهذا فإن مشكلة الدراسة تتعلق بالتركيز على مقاييس علمية من خلال استخدام بطاقة الأداء المتوازن التي يمكن الاعتماد عليها في مواجهة الأزمات من خلق ميزة خفض التكاليف باستخدام أنظمة محاسبية حديثة ومتطورة، والمساعدة في تحقيق التنمية المستدامة.

### 4.1 نموذج الدراسة.

يتكون نموذج الدراسة من بطاقة الأداء المتوازن كمتغير مستقل (Independent Variable) بأبعادها (البعد المالي، بعد العملاء، بعد العمليات الداخلية، بعد التعلم والنمو)، نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية كمتغير وسيط (Mediator Variable)، والميزة التنافسية المستدامة كمتغير تابع (Dependent Variable) كما هو موضح أدناه في الشكل رقم 1:

كفاءة الأداء المالي في البلديات تعزى للمتغيرات، وأخيراً يوجد موافقة حول أهمية بطاقة الأداء المتوازن في زيادة كفاءة الأداء المالي بوزن نسبي بلغ (67.12%) [1].

ثانياً: الدراسات الأجنبية.

دراسة (Rafiq et al., 2020) بعنوان: "Impact of a Balanced Scorecard as a Strategic Management System Tool to Improve Sustainable Development: Measuring the Mediation of Organizational Performance" هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر بطاقة الأداء المتوازن (BSC) بأبعادها الأربعة المتمثلة في (البُعد المالي - بُعد العملاء - بُعد العمليات الداخلية - بُعد التعلم والنمو)، مع تطبيقها كمدخل لنظام الإدارة الاستراتيجية على التنمية المستدامة، مع الأخذ في الاعتبار الأداء التنظيمي كمتغير وسيط، دراسة تطبيقية على الشركات الطاقة الصينية العاملة في دولة باكستان، وقد اعتمد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، باستخدام العينات الطبقية العشوائية، حيث تم تصميم استبانة خصيصاً لجمع البيانات، وتكون مجتمع الدراسة من عدد (290) موظفاً من العاملين في (الإدارات العليا، الإدارات الوسطى، والإدارات التشغيلية). اعتمد أيضاً في هذه الدراسة على حزمة البرامج الإحصائية (SPSS, Var.25 & Smart PLS)، لاختبار فرضيات الدراسة. وقد توصلت الدراسة بأن أبعاد بطاقة الأداء المتوازن المتمثلة في (البُعد المالي - بُعد العملاء - بُعد العمليات الداخلية - بُعد التعلم والنمو) ترتبطها علاقة إيجابية مع التنمية المستدامة، ويشير الأداء التنظيمي كمتغير وسيط بعلاقة إيجابية مع أبعاد بطاقة الأداء المتوازن المتمثلة في (البُعد المالي - بُعد العملاء - بُعد العمليات الداخلية - بُعد التعلم والنمو) والتنمية المستدامة [22].

دراسة (Rafiq et al., 2021) بعنوان: "A Study on Balanced Scorecard and Its Impact on Sustainable Development of Renewable Energy Organizations; A Mediating Role of Political and Regulatory Institutions" تهدف هذه الدراسة للتعرف على أثر أبعاد بطاقة الأداء المتوازن المتمثلة في (البُعد المالي - بُعد العملاء - بُعد العمليات الداخلية - بُعد التعلم والنمو) على التنمية المستدامة لمنظمات الطاقة المتجددة، مع الأخذ في الاعتبار الدور الوسيط للمؤسسات السياسية والتنظيمية، دراسة تطبيقية على الشركات الطاقة الصينية العاملة في دولة باكستان، وقد اعتمد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، باستخدام العينات الطبقية العشوائية، حيث تم تصميم استبانة خصيصاً لجمع البيانات، وتكون مجتمع الدراسة من عدد (320) موظفاً من العاملين في (الإدارات العليا، الإدارات الوسطى، الإدارات الدنيا، والإدارات التشغيلية). اعتمد أيضاً في هذه الدراسة على حزمة البرامج الإحصائية (SPSS, Var.25 & Smart PLS)، لاختبار فرضيات الدراسة. وقد توصلت الدراسة بأن أبعاد بطاقة الأداء المتوازن المتمثلة في (البُعد المالي - بُعد العملاء - بُعد العمليات الداخلية - بُعد التعلم والنمو) ترتبطها علاقة إيجابية مع التنمية المستدامة، ويشار للمؤسسات السياسية والتنظيمية كمتغير وسيط بعلاقة إيجابية مع أبعاد بطاقة الأداء المتوازن المتمثلة في (البُعد المالي - بُعد العملاء - بُعد العمليات الداخلية - بُعد التعلم والنمو) والتنمية المستدامة. ومن أهم توصيات الدراسة: بأن يتم التركيز على استخدام بطاقة الأداء المتوازن (BSC) كأداة للإدارة الاستراتيجية للتخلص من المشكلات الروتينية ولضمان الاستدامة البيئية [23].



## 6.1 أهمية الدراسة.

هذه الدراسة تستخلص أهميتها من تناولها لموضوعات حيوية لمواكبة الاهتمامات العالمية والمحلية، وذات دور بالغ الأهمية في القطاع الصناعي بصفة عامة. حيث يعد قطاع الصناعة في ليبيا من ضمن القطاعات الحيوية اللازمة لعملية التنمية الاقتصادية، وتعد هذه الدراسة استجابة لاتجاه بدأ ينمو في الآونة الأخيرة في مجال إدارة الأعمال والمحاسبة وهو الاستدامة. كما تستمد هذه الدراسة أهميتها من كونها تبرز العلاقة بين بطاقة الأداء المتوازن بأبعادها الأربعة (المالي، العملاء، العمليات الداخلية، التعلم والنمو) وعلاقتها بكل من نظام المعلومات المحاسبية والتكليفية والميزة التنافسية المستدامة في الشركات الصناعية محل الدراسة، حيث تمثل منهجية استراتيجية لتعزيز الميزة التنافسية المستدامة.

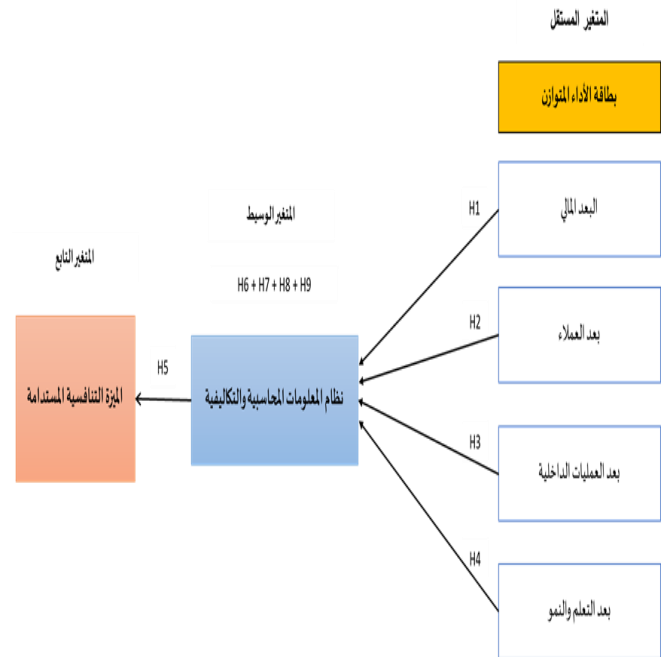
## 7.1 أهداف الدراسة.

تهدف الدراسة إلى ما يلي:-

- تحليل العلاقة بين كل بُعد من الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن (المالي، العملاء، العمليات الداخلية، التعلم والنمو) ونظام المعلومات المحاسبية والتكليفية. وتحديد العلاقة بين نظام المعلومات المحاسبية والتكليفية كمتغير وسيط بين أبعاد استخدام بطاقة الأداء المتوازن والميزة التنافسية المستدامة.
- تحديد تأثير كل بُعد من الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن (المالي، العملاء، العمليات الداخلية، التعلم والنمو) على نظام المعلومات المحاسبية والتكليفية، وتحديد تأثير نظام المعلومات المحاسبية والتكليفية كمتغير وسيط بين استخدام بطاقة الأداء المتوازن ككل على الميزة التنافسية المستدامة.
- تمكين الشركات الصناعية من التعرف على منهجية علمية استراتيجية لتعزيز وتعزيز الميزة التنافسية المستدامة.
- تقديم مجموعة من التوصيات، بحيث يمكن الاستفادة منها في تعزيز الأداء الاستراتيجي المستدام من خلال استخدام بطاقة الأداء المتوازن، مما يعكس إيجابياً على الميزة التنافسية المستدامة في الشركات الصناعية العاملة في مدينة مصراتة بشكل خاص وجميع مدن ليبيا بشكل عام، وكما يستهدف البحث تزويد الباحثين والممارسين بأدوات ومنهجية استراتيجية لتدعيم الميزة التنافسية المستدامة، بحيث يسهم كل من النظرية والممارسة، بالإضافة إلى ذلك يستفيد من هذه الدراسة كل الجهات المعنية باستدامة القطاع الصناعي.

## 8.1 حدود الدراسة.

- تنقسم حدود الدراسة لثلاثة أقسام هي كالتالي:
- الحدود المكانية: تمثلت الحدود المكانية لهذه الدراسة في بالشركات الصناعية في مدينة مصراتة وعددها (16) شركة صناعية.
- الحدود البشرية: إن الحدود البشرية لهذه الدراسة تتمثل في كافة المدراء التنفيذيين، ومساعدتهم، المدراء الماليين في أقسام التكليف والمحاسبة ومراقبة المخازن والإداريين وكتابة الحسابات المساعدين في هذه الأقسام بالشركات الصناعية في مدينة مصراتة.
- الحدود الزمانية: المدة الزمنية التي استغرقت في هذه الدراسة (2) من الشهور (يناير – وفبراير) من العام 2022.



شكل 1. يوضح نموذج الدراسة

## 5.1 فرضيات الدراسة.

- الفرضية الأولى (H1): يوجد أثر إيجابي معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) للبعد المالي على نظام المعلومات المحاسبية والتكليفية في الشركات الصناعية.
- الفرضية الثانية (H2): يوجد أثر إيجابي معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) لبعد العملاء على نظام المعلومات المحاسبية والتكليفية في الشركات الصناعية.
- الفرضية الثالثة (H3): يوجد أثر إيجابي معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) لبعد العمليات الداخلية على نظام المعلومات المحاسبية والتكليفية في الشركات الصناعية.
- الفرضية الرابعة (H4): يوجد أثر إيجابي معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) لبعد التعلم والنمو على نظام المعلومات المحاسبية والتكليفية في الشركات الصناعية.
- الفرضية الخامسة (H5): يوجد أثر إيجابي معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) لنظام المعلومات المحاسبية والتكليفية على الميزة التنافسية المستدامة في الشركات الصناعية.
- الفرضية السادسة (H6): يعتبر نظام المعلومات المحاسبية والتكليفية متغير وسيط بين البعد المالي، والميزة التنافسية المستدامة في الشركات الصناعية.
- الفرضية السابعة (H7): يعتبر نظام المعلومات المحاسبية والتكليفية متغير وسيط بين بعد العملاء، والميزة التنافسية المستدامة في الشركات الصناعية.
- الفرضية الثامنة (H8): يعتبر نظام المعلومات المحاسبية والتكليفية متغير وسيط بين بعد العمليات الداخلية، والميزة التنافسية المستدامة في الشركات الصناعية.
- الفرضية التاسعة (H9): يعتبر نظام المعلومات المحاسبية والتكليفية متغير وسيط بين بعد التعلم والنمو، والميزة التنافسية المستدامة في الشركات الصناعية.

## 2. الإطار النظري للدراسة:

العمليات - تحديد مؤشرات جودة الأداء والإنتاجية [8].

**4.1.2 بُعد التعلم والنمو:** يمثل هذا البُعد الجانب الأكثر ابتكاراً وأهمية في عملية إدارة بطاقة الأداء المتوازن بأكملها، ويوفر هذا البُعد القدرة على التعلم التنظيمي على المستوى التنفيذي، كما تُعد مؤشرات هذا البُعد المحور الأساسي لتحقيق الأهداف الاستراتيجية من خلال تأثيره في الأبعاد الأخرى (المالي، العملاء، والعمليات الداخلية)، حيث يحدد هذا البُعد القدرات التي يجب أن تتحسن فيها المنظمة من أجل تحقيق عمليات داخلية ذات مستوى عالي، والتي تخلق قيمة مضافة بشكل مستمر للعملاء والمساهمين، وبالتالي يهتم بالأصول غير الملموسة للمنظمة، والتكيف مع التغيير لمواجهة التحديات في البيئة الخارجية، وفي ضوء ذلك يضمن خلق قيمة مستدامة لأصحاب المصالح من خلال تحسين العمليات الداخلية [22].

**2.2 نظام المعلومات المحاسبية والتكليفية:** عُرفت أنظمة المعلومات المحاسبية والتكليفية بأنها أنظمة تتضمن مجموعة من المبادئ والمفاهيم والطرق والإجراءات التي يتم بموجبها تحديد وقياس وتحليل وعرض عناصر التكاليف بصورة مختلفة [9]. وعرف أيضاً بأنه مجموعة من المفاهيم والإجراءات والمستندات والسجلات والتقارير التي يتم تحديدها المنشأة معينة، وذلك لأغراض تزويد إدارة المنشأة بمعلومات دورية عن تكاليف الأنشطة التي يتم إنجازها خلال فترة محاسبية معينة من خلال مجموعة من المبادئ والأصول العلمية، لأغراض حصر وتحليل وتحمل عناصر التكاليف المرتبطة بهذه الأنشطة [6]. ويستنتج الباحثين من التعريفات أعلاه بأن نظام المعلومات المحاسبية والتكليفية هو: (نظام يتضمن عدة مفاهيم من المبادئ والأسس التي تعمل على تجميع وتحليل وتحمل عناصر تكاليف الإنتاج - يوفر المعلومات المناسبة للإدارة - يساعد في التخطيط والرقابة - يساعد في عملية صنع القرار - يساعد في المفاضلة بين البدائل).

## 3.2 الميزة التنافسية المستدامة.

يعد مفهوم الميزة التنافسية المستدامة ثورة حقيقية في عالم إدارة الأعمال على المستوى الأكاديمي والعلمي، كما تشير الميزة التنافسية المستدامة إلى الخاصية التي تميز المؤسسة عن غيرها من المؤسسات المنافسة، وتحقق لهذه المؤسسة موقفاً قوياً تجاه الأطراف المختلفة، والتنافسية هي المرجعية الذي تدعم وضعيتها الشركة بما تحققه من الأرباح الاقتصادية، ومن خلال تميزها على منافسيها في عدة مجالات مختلفة [14]. كما يشغل مفهوم الميزة التنافسية مكانة مهمة في مجال الإدارة الاستراتيجية، وهي الفرصة الجوهرية لكي تحقق المنظمة الأرباح وتعزز موقعها التنافسي بين المنافسين [3].

وتنشأ الميزة التنافسية المستدامة من خلال توصل الشركة إلى التشخيص الكامل لاستحداث طرق جديدة أفضل فعاليتها من تلك المستعملة من قبل المنافسين، حيث يكون قابليتها في تضمين هذا الاكتشاف ميدانياً [21]. إن الميزة التنافسية المستدامة تعني حصول الشركة على مركز تنافسي متقدم في السوق. وتُعرف الميزة التنافسية المستدامة بأنها عبارة عن إعلان مقدرة الشركة على تفوقها في مجالي التسويق والمالية فوق كل أولوياتها، بالإضافة إلى أخذها بعين الاعتبار مُعدل القدرات التشغيلية [3]. وعرفت الميزة التنافسية المستدامة بأنها تحقيق التقدم عن المنافسين الآخرين، وتوسيع الفجوة عنهم، من خلال الفرق بين القيمة المتحققة التي يحصل عليها الزبون، والقيمة المالية التي يدفعها مقابل حصوله على المنتج [24]. وفي ضوء ما سبق يمكن تعريف الميزة التنافسية بأنها: تميز الشركة وقدرتها على فعل شيء أفضل

سيتم التطرق في هذا الإطار إلى مفاهيم وتعريفات إجرائية مرتبطة بمتغيرات الدراسة الحالية متمثلة في: (أبعاد بطاقة الأداء المتوازن، ونظام المعلومات المحاسبية والتكليفية، والميزة التنافسية المستدامة)، ونبذة موجزة عن الشركات الصناعية في ليبيا ومدينة مصراتة، واختبار وتفسير العلاقة بين متغيرات الدراسة مع بعضها البعض.

## 1.2 العلاقة بين بطاقة الأداء المتوازن، والميزة التنافسية المستدامة.

في بيئة الأعمال التي تتسم بحدة المنافسة بين منشآت والمنظمات في مختلف القطاعات الاقتصادية، فقد أصبح لزاماً على المنشآت إتباع أدوات مالية وإدارية حديثة وفعالة تمكنها من اكتساب المزايا التنافسية والاحتفاظ بها لفترة ممكنة، وبالتالي فإن المنشآت بحاجة إلى نظم سمات أدائية تساعد في تقييم أداء المؤسسة بشكل متكامل؛ ومن أهم نماذج قياس الأداء التي ابتكرت في بداية التسعينيات من القرن الماضي، هو أسلوب بطاقة الأداء المتوازن. وقد يساعد تطبيق بطاقة الأداء المتوازن المنشآت في تميزها وجعلها في مركز تنافسي متميز وقوي وقدرتها على البقاء والنمو والاستمرارية داخل الأسواق [3]. وتواجه معظم مؤسسات القطاع المالي في الوقت الحالي ضغوطاً من المنافسة الشديدة محلياً وعالمياً، بالإضافة إلى الضغوط المتزايدة من العملاء المتمثلة في التعدد والتنوع الشديدين في احتياجات هؤلاء العملاء، والتطور في طبيعة ونوع الخدمات التي تقدمها، واستجابة لهذه الضغوط قامت الكثير من المؤسسات المالية بتطوير جذري في نظم وفلسفة ومفاهيم الخدمات المقدمة للعملاء بهدف تحسين أو على الأقل الاحتفاظ بموقعها التنافسي [11].

وتتكون بطاقة الأداء المتوازن من أربعة أبعاد رئيسية وهي [19]:

- البُعد المالي.

- بُعد العملاء.

- بُعد العمليات الداخلية.

- بُعد التعلم والنمو.

**1.1.2 البُعد المالي:** في هذا البُعد تمثل الأهداف المالية محوراً للأهداف والمؤشرات لجميع أبعاد الأخرى بطاقة الأداء المتوازن، كما يساعد وحدات الأعمال لربط الأهداف المالية باستراتيجية المنظمة، كما يعتبر هذا البُعد استراتيجية للنمو المستقر والربحية والتدفقات النقدية، وإدارة المخاطر من وجهة نظر المساهمين [7].

**2.1.2 بُعد العملاء:** يُعد بُعد العملاء هو جوهر المؤشرات غير المالية، حيث إن استراتيجية المنظمة يجب أن تركز على مفهوم (العميل القيمة)، وتقوم أغلب المنظمات اليوم بتطبيق بطاقة الأداء المتوازن لتحقيق أقصى قدر من رضا العملاء، حيث أن منظمات الأعمال المعاصرة تنظر للعملاء باعتبارهم مشاركون في النجاح والاستمرار، ولهم دور حيوي في قرارات المنظمة، مما يفرض على الإدارة تطوير علاقتها مع العملاء عوضاً من النظر إليهم في إطار تلبية حاجاتهم من منظور تقليدي، وهو الهدف الرئيس والمسيطر في نشاط المنظمة؛ فهو يشتمل على مؤشرات تعكس مدى رضا العملاء للمنظمة [23].

**3.1.2 بُعد العمليات الداخلية:** يعكس هذا البُعد الامتثال التنظيمي. وهو البُعد الأكثر أهمية لنجاح أي منظمة، ويشمل العمليات التي تتميز فيها المنظمة، وتشمل أعلى جودة للمنتج، وما هي المناطق التي تحتاج إلى تطوير، وهذا المنظور يساعد المنظمة على تحديد الكفاءات والعمليات التي من الواجب أن تتفوق فيها لتحقيق رضا العملاء، والأهداف الرئيسية هي: تحسين

### 3.3 أداة الاستبيان.

تم إعداد استبانة الدراسة على الأدب النظري والدراسات السابقة، وتحددت الاستبانة من (45) فقرة موزعة على خمسة أقسام رئيسية هما: القسم الأول: يتكون من (4) أسئلة تتعلق بالملف الشخصي للمؤسسة، وهي (سنوات الأعمال، نشاط التصنيع، عدد الموظفين، وملكية المؤسسة). القسم الثاني: تكون من (3) أسئلة تتعلق بالمعلومات الشخصية وهي (نوع المبحوث، الوظيفة داخل مؤسستك، وعدد سنوات الخبرة). القسم الثالث: بطاقة الأداء المتوازن وتتكون من (18) فقرة موزعة على أربعة أبعاد وهي (المالي، العملاء، العمليات الداخلية، التعلم والنمو). القسم الرابع: نظام المعلومات المحاسبية والتكليفية ويتكون من (10) فقرات. القسم الخامس: الميزة التنافسية المستدامة وتتكون من (10) فقرات. وقد استخدم مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale) من 1 إلى 5 لقياس استجابات المبحوثين على فقرات الاستبيان كما هي موضحة في الجدول رقم (2).

جدول 2. مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابات المبحوثين

الوزن	Opinion	اتجاه الرأي
1	Completely disagree	غير موافق بشدة
2	Disagree	غير موافق
3	Neutral	محايد
4	Agree	موافق
5	Completely agree	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثين حسب مقياس ليكرت الخماسي

ليتم بعدها تقسيم النتيجة على عدد فئات المقياس للحصول على طول الخلايا (قيمة المتوسط الحسابي، واتجاه الرأي)، على النحو المبين في الجدول رقم 3.

جدول 3. اتجاه الرأي مقياس ليكرت الخماسي

الاتجاه	المتوسط الحسابي
غير موافق بشدة	من 1 إلى 1.79
غير موافق	من 1.80 إلى 2.59
محايد	من 2.60 إلى 3.39
موافق	من 3.40 إلى 4.19
موافق بشدة	من 4.20 إلى 5

المصدر: من إعداد الباحثين حسب مقياس ليكرت الخماسي

### 4.3 صدق أداة الاستبيان.

للتأكد من صدق الاستبانة الظاهري تم عرض الاستبانة على عدد من المحكمين المتخصصين في المجال الأكاديمي والبالغ عددهم (3) محكمين، وفي ضوء الملاحظات التي قدمها المحكمون تم إجراء التعديلات حتى أصبحت الاستبانة أداة صالحة لقياس ما صممت لأجله.

### 5.3 الخصائص الديموغرافية للعينة.

في هذا العنصر سيتم دراسة الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة باستخدام أساليب الإحصاء الوصفي، حيث تفيد دراسة خصائص العينة في معرفة طبيعة ونوعية النتائج المتحصل عليها من هذه الدراسة، وتشمل خصائص العينة كلاً من (سنوات الأعمال، نشاط التصنيع، عدد الموظفين بالإضافة للملكية المؤسسة، نوع المبحوث، الوظيفة داخل مؤسستك، وعدد سنوات الخبرة).

جدول 4. متغير سنوات الأعمال

سنوات الأعمال	التكرارات	النسبة المئوية %
---------------	-----------	------------------

من المنافسين لها ويعطيها تفوق تنافسي عليهم في السوق، وهذا يعني قدرة الشركة على إنتاج منتجات إلى الزبائن بشكل متميز عن أقرانها [3].

### 4.2 نبذة مختصرة عن الصناعة في ليبيا.

مرّت ليبيا بمشاكل صعبة أدت إلى تراجع الوضعية الاقتصادية فيها، وعلى الرغم من حجم الخسائر إلا أن اقتصادها العام استمر في مواجهة كافة الظروف، كما أنه كان في مسعى دائم لمواجهة أي آثار وخيمة ناجمة عن غياب الاستقرار فيها، كغياب الاستقرار الأمني أو الاستقرار السياسي، ومما لا يقين فيه أن الفجوة بين الخسائر التي تعرضت لها البلاد، وعدد المصانع واستعداد وقدرة الشركات الصناعية كان كبير جداً، واحتاجت إلى أعمال كثيرة من الوقت والجهد في سبيل تطويرها من جديد، واستعادة مجد الدولة واستقرارها، ولكن الامتيازات التي امتلكتها الدولة الليبية والمتمثلة بموقعها الاستراتيجي على سواحل البحر الأبيض المتوسط والذي يربطها بدول جنوب أوروبا، إضافة لوجود الكثير من الموارد الطبيعية فيها وبكميات ضخمة من النفط والغاز الطبيعي؛ وتجدر الإشارة إلى أن الناتج المحلي في وضعية جيدة من النمو المتزايد. حيث من أهم صادرات الدولة الليبية في قطاع الصناعة هي: النفط والاسمنت والألومنيوم والحديد الصلب، علاوة على الصناعات اليدوية مثل النسيج والملابس. ومن هذا المنطلق تشكل الشركات الصناعية في ليبيا ركيزة أساسية في دعم الاقتصاد الوطني الليبي [2].

### 3. الدراسة الميدانية:

#### 1.3 منهج الدراسة والاستراتيجية المتبعة.

اعتمدت الدراسة الحالية على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك لأن هذا النوع يقوم على تحديد الظاهرة وطبيعتها، ووصف العلاقة بين متغيرات الدراسة، واستخلاص تعميمات يرتبط بها موضوع الدراسة [4].

#### 2.3 مجتمع وعينة الدراسة.

يتألف مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية في مدينة مصراتة وقد بلغ عددها (20) شركة، وقد وقع الاختيار على عينة الدراسة على مرحلتين، الأولى تم الاتصال مع كافة الشركات الصناعية العاملة في مدينة مصراتة حيث استجابت (16) شركة لإجراء الدراسة الحالية، وفي المرحلة الثانية تم تحديد ما يقارب (120) من الموظفين في الشركات الصناعية كمجتمع للدراسة. وبالاستناد إلى الجدول الذي قدمه [20]. تم احتساب عدد أفراد العينة وكانت (92) من الموظفين في الشركات الصناعية كمجتمع للدراسة. حيث تم توزيع (95) استبانة على (16) شركة على المدراء التنفيذيين، ومساعديهم، المدراء الماليين في أقسام التكاليف والمحاسبة ومراقبة المخازن والإداريين وكتبة الحسابات المساعدين في هذه الأقسام، وقد استغرقت عملية جمع البيانات (28) يوماً، استُرجع منها (88) استبانة، وبعد مراجعة الاستبانات تبين أن (5) استبانات غير صالحة للتحليل الإحصائي، بهذا فإن عينة الدراسة تتكون من (83) استبانة، بنسبة استرداد (87%) تقريباً، وهي نسبة كافية للقيام بالدراسة [16]. وفي الجدول رقم (1) يوضح مجتمع الدراسة، وكيفية توزيع عينة الدراسة.

جدول 1. توزيع مجتمع الدراسة وعينة الدراسة

مجتمع الدراسة	العدد	الاستمارات الموزعة	الاستمارات المسترجعة	الاستمارات المفلّغة	الاستمارات المحلّلة	نسبة الاسترداد
الشركات الصناعية	16	95	88	5	83	87%
المجموع	16	95	88	5	83	87%

المصدر: من إعداد الباحثين حسب نتائج الاستبيان

نسبته (12.5%) للملكية المشتركة.

جدول 8. متغير نوع المبحوث

النسبة المئوية %	التكرارات	نوع المبحوث
90.4%	75	ذكر
9.6%	8	انثى
100%	83	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين (اعتماد على مخرجات برنامج (SPSS. V24)

من خلال الجدول رقم (8) يتضح أن نسبة الذكور قد بلغت ما نسبته (90.4%)، ونسبة الإناث تراوحت ما نسبته (9.6%).

جدول 9. متغير الوظيفة داخل مؤسستك

النسبة المئوية %	التكرارات	الوظيفة داخل مؤسستك
21.7%	18	مدير تنفيذي
10.8%	9	مدير إدارة عليا
3.6%	3	مدير الإدارة المالية
2.4%	2	مدير مخازن
7.2%	6	محاسب تكاليف
13.3%	11	محاسب أول / خبير
16.9%	14	محاسب ثاني / مبتدئ
1.2%	1	كاتب حسابات
15.7%	13	إداري
7.2%	6	أخرى
100%	83	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين (اعتماد على مخرجات برنامج (SPSS. V24)

من خلال الجدول رقم (9) يتضح أن النسبة الأكبر لوظيفة المدير التنفيذي بنسبة (21.7%)، يليهم ما نسبته (16.9%) لوظيفة محاسب ثاني / مبتدئ، ونسبة (15.7%) لوظيفة إداري، وما نسبته (13.3%) لوظيفة محاسب أول / خبير، ونسبة (10.8%) لوظيفة مدير إدارة عليا، ونسبة (7.2%) لوظيفة محاسب تكاليف، وقد تساوت مع وظيفة أخرى بالنسبة نفسها، وجاءت وظيفة مدير الإدارة المالية بنسبة (3.6%) من أفراد عينة الدراسة، يليهم ما نسبته (2.4%) لوظيفة مدير مخازن، وأخيراً تمثلت ما نسبته (1.2%) لوظيفة كاتب حسابات.

جدول 10. متغير عدد سنوات الخبرة

النسبة المئوية %	التكرارات	عدد سنوات الخبرة
22.9%	19	أقل من 5 سنوات
45.8%	38	6-10 سنوات
18.1%	15	11-20 سنة
13.3%	11	أكثر من 20 سنة
100%	83	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين (اعتماد على مخرجات برنامج (SPSS. V24)

من خلال الجدول السابق رقم (10) لوحظ أن توزيع النسب حسب متغير سنوات الخبرة، أوضح أن أعلى نسبة كانت للفئة التي تتراوح خبرتها 6-10 سنوات بنسبة (45.8%)، يليها الفئة العمرية أقل من 5 سنوات بنسبة (22.9%)، بينما تراوحت ما نسبة (18.1%) للفئة العمرية 11-20 سنة، وأخيراً نسبة (13.3%) لديهم خبرة أكثر من 20 سنة.

### 6.3 التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة.

لوصف متغيرات الدراسة تم احتساب كل من المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابة أفراد العينة على متغيرات الدراسة. حيث كانت متوسطات متغيرات الدراسة تتراوح بين (3.06) و (4.19)، وانحراف معياري يتراوح بين (0.453) و (0.935)، وكما هو موضح في الجدول رقم (11)، وهذا يدل على أن الإجابات كانت في منطقة القبول.

19.3%	16	3-1 سنوات
55.4%	46	10-4 سنوات
25.3%	21	أكثر من 10 سنوات
100%	83	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين (اعتماد على مخرجات برنامج (SPSS. V24)

من خلال الجدول رقم (4) يتضح أن توزيع النسب حسب متغير سنوات الأعمال، أوضح أن النسبة الأعلى للفئة من 10-4 سنوات بنسبة (55.4%)، يليهم الفئة أكثر من 10 سنوات بنسبة (25.3%)، وأخيراً ما نسبته (19.3%) للفئة 3-1 سنوات.

جدول 5. متغير نشاط التصنيع

النسبة المئوية %	التكرارات	نشاط التصنيع
16.9%	14	أثاث المنازل والمكاتب
4.8%	4	المطاط والبلاستيك
26.5%	22	الأغذية والمشروبات والمياه
15.7%	13	المنتجات المعدنية وغير المعدنية
3.6%	3	المنظفات ومستلزماتها
0%	0	الكيمويات بكافة أنواعها
32.5%	27	أخرى
100%	83	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين (اعتماد على مخرجات برنامج (SPSS. V24)

من خلال الجدول رقم (5) يتضح أن توزيع النسب حسب متغير نشاط التصنيع، أوضح أن النسبة الأعلى لنشاط التصنيع تمثل في النشاط أخرى بنسبة (32.5%)، يليهم نشاط الأغذية والمشروبات والمياه بنسبة (26.5%)، وما نسبته (16.9%) لنشاط أثاث المنازل والمكاتب، ونسبة (15.7%) لنشاط المنتجات المعدنية وغير المعدنية، وتمثلت ما نسبته (4.8%) من أفراد عينة الدراسة في نشاط المطاط والبلاستيك، وأخيراً ما نسبته (3.6%) لنشاط المنظفات ومستلزماتها.

جدول 6. متغير عدد الموظفين

النسبة المئوية %	التكرارات	عدد الموظفين
42.2%	35	4-0 موظف
33.7%	28	5-50 موظف
4.8%	4	51-150 موظف
19.3%	16	أكثر من 150 موظف
100%	83	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين (اعتماد على مخرجات برنامج (SPSS. V24)

من خلال الجدول رقم (6) يتضح أن النسبة الأعلى حسب متغير عدد الموظفين بلغت ما نسبته (42.2%) للفئة من 4-0 موظف، تليهم نسبة (33.7%) للفئة من 5-50 موظف، وتمثلت ما نسبته (19.3%) للفئة أكثر من 150 موظف، وأخيراً ما نسبته (4.8%) للفئة من 51-150 موظف.

جدول 7. متغير ملكية المؤسسة

النسبة المئوية %	التكرارات	ملكية المؤسسة
25%	4	ملكية عامة
62.5%	10	ملكية خاصة
12.5%	2	ملكية مشتركة
100%	16	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين (اعتماد على مخرجات برنامج (SPSS. V24)

من خلال الجدول رقم (7) يتضح أن النسبة الأعلى حسب متغير ملكية المؤسسة من عدد الشركات المبحوثة في الدراسة بلغت ما نسبته (62.5%) للملكية الخاصة، يليهم نسبة (25%) للملكية العامة، وأخيراً ما



أولاً: تقييم النموذج القياسي:

1. قياس الموثوقية وصحة التباين.

حيث بواسطته يتم دراسة الموثوقية ومصداقية النموذج، وذلك عن طريق حساب الموثوقية المركبة (CR)، والتي من الواجب أن تكون أكبر من 0.7. ولتقييم المصداقية يتم استخدام متوسط التباين (AVE)، والذي من المفترض أن يكون أكبر من 0.5 [13]. ومن خلال الشكل رقم (2) يتضح أن مصداقية المكونات لم تحقق الشروط المطلوبة لبعض العبارات في النموذج القياسي؛ مما ترتب عليه حذف بعض العبارات، وهي تحديداً ( F3, F4, F5, SCA9, SCA10 Composite ) لها (Outer Loading) أقل من (0.5)، مما أدى إلى ازدياد الموثوقية المركبة (Reliability) من (0.7)، حيث أصبحت تزيد عن (0.7)، وأيضاً أدى إلى زيادة متوسط التباين المفسر (AVE)، والذي أصبح يزيد عن (0.5) كما هو موضح في الجدول رقم (12) والشكل رقم (3).

جدول 12. الموثوقية وصحة التباين

العبارات والمركبات	البند	التشيعات (Loading)	الموثوقية المركبة (CR)	Cronbach's Alpha	(AVE)
البعد المالي	F1	0.877	0.843	0.729	0.728
	F2	0.829			
	F3	حذف			
	F4	حذف			
	F5	حذف			
بعد العملاء	C1	0.853	0.918	0.881	0.737
	C2	0.874			
	C3	0.891			
	C4	0.813			
بعد العمليات الداخلية	IO1	0.846	0.910	0.869	0.718
	IO2	0.831			
	IO3	0.837			
	IO4	0.874			
بعد التعلم والنمو	LG1	0.707	0.922	0.893	0.706
	LG2	0.816			
	LG3	0.894			
	LG4	0.943			
	LG5	0.821			
نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية	ACIS1	0.721	0.954	0.944	0.721
	ACIS2	0.699			
	ACIS3	0.799			
	ACIS4	0.728			
	ACIS5	0.724			
	ACIS6	0.805			
	ACIS7	0.666			
	ACIS8	0.761			
	ACIS9	0.844			
	ACIS10	0.800			
الميزة التنافسية المستدامة	SCA1	0.846	0.929	0.914	0.567
	SCA2	0.829			
	SCA3	0.878			
	SCA4	0.868			
	SCA5	0.883			
	SCA6	0.841			
	SCA7	0.873			
	SCA8	0.769			
	SCA9	حذف			
	SCA10	حذف			
R <sup>2</sup>				0.647	
R <sup>2</sup>				0.653	

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على مخرجات برنامج (Smart PLS 3.2.3)

جدول 11. وصف المتغيرات

ت	المتغيرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية
1	البعد المالي	4.19	0.453	1
2	بعد العملاء	3.08	0.898	5
3	بعد العمليات الداخلية	3.31	0.935	3
4	بعد التعلم والنمو	3.40	0.858	2
5	نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية	3.18	0.790	4
6	الميزة التنافسية المستدامة	3.06	0.740	6

المصدر: من إعداد الباحثين (اعتماداً على مخرجات برنامج (SPSS. V24)

7.3 اختبار الفرضيات.

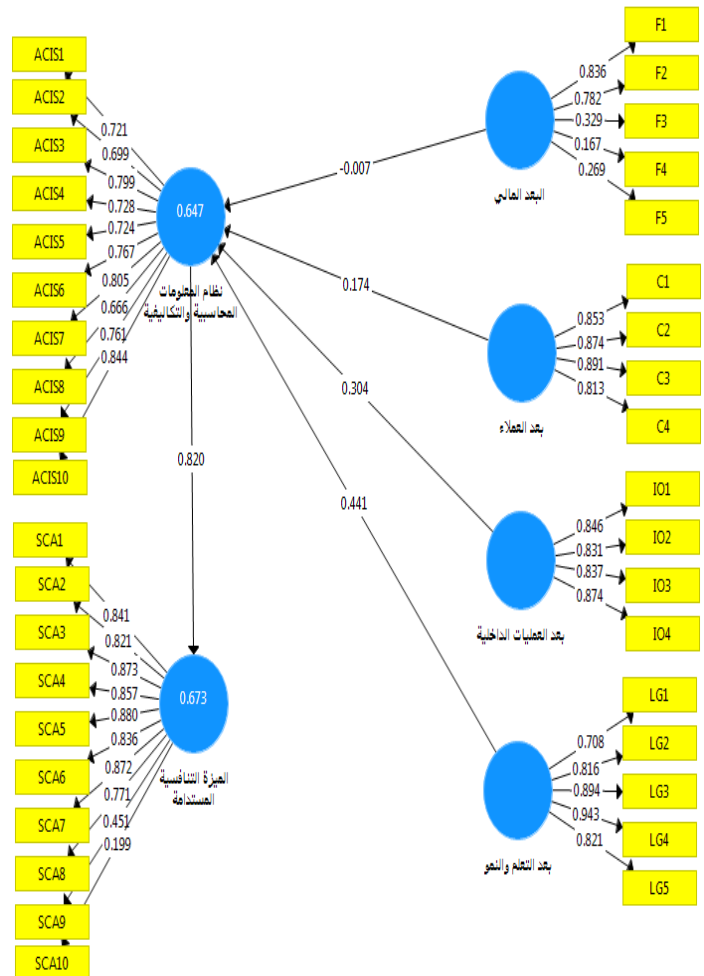
لاختبار فرضيات الدراسة تم استخدام برنامج (Smart PLS3)، وهو نموذج إحصائي يسمح بدراسة العلاقات بين مجموعة من المتغيرات المستقلة (Independent Variables)، المتغير الوسيط (Mediator Variable) والمتغير التابع (Dependent Variable)، ولقد تم استخدام نموذج (Smart PLS3)؛ لأنه يقلل من الأخطاء القياسية، ويتم استعماله في حالة العينات الصغيرة، وعند تحليل البيانات بهذا الأسلوب أو النموذج فإن التحليل يمر بمرحلتين:

1. نموذج قياسي (نموذج خارجي) Measurement Model

من خلاله يتم التأكد من مدى صدق وثبات فقرات الاستبانة في قياس متغيرات الدراسة، ويسمى (تقييم النموذج القياسي).

2. نموذج هيكلي (نموذج داخلي) Construction Model

من خلاله يتم تحديد العلاقة بين المتغيرات الكامنة فيما بينها كما هو موضح في الشكل رقم (2).



شكل 2. يوضح النموذجين القياسي والهيكل للدراسة

0.847	0.741	0.840	بعد العمليات الداخلية		
0.840	0.666	0.563	بعد التعلم والنمو الميزة		
0.849	0.713	0.098	التنافسية المستدامة نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية		
0.760	0.753	0.707	0.164	0.472	0.741

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماد على مخرجات برنامج (Smart PLS 3.2.3)

2. قياس معامل التحديد ( $R^2$ ).

من أهم المعايير لتقييم النموذج الهيكلي هو معامل التحديد ( $R^2$ ) وأن قيم  $R^2$  (0.75-0.5-0.25) ضعيف - متوسط - كبير على التوالي [17]. وفي هذه الدراسة كانت قيمة معامل التحديد تساوي (0.647) وهي قيمة كبيرة، وهذا يدل بأن تأثير نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية كمتغير وسيط يفسر (65%) من التغير في الميزة التنافسية المستدامة. وأيضاً قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) للميزة التنافسية المستدامة تساوي (0.653) وهي قيمة كبيرة، وهذا يدل على أبعاد بطاقة الأداء المتوازن، ونظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية معاً يفسران (65.5%) من التغير في الميزة التنافسية المستدامة، وكما هو موضح في الجدول رقم (11) والشكل رقم (3).

ثانياً: تقييم النموذج الهيكلي:

لاختبار فرضيات الدراسة تم تقييم النموذج الهيكلي، وذلك باستخدام طريقة (Bootstrapping).

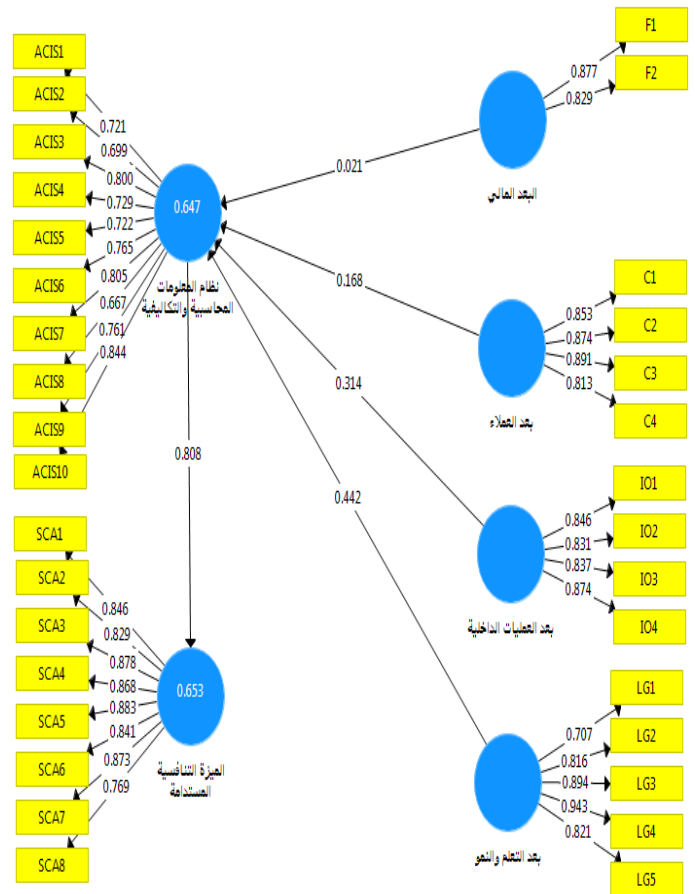
1. اختبار العلاقات المباشرة بين متغيرات الدراسة.

لتحقيق أهداف الدراسة تم اختبار العلاقات المباشرة بين متغيرات الدراسة كما هو موضح في الجدول رقم (14) والشكل رقم (4).

جدول 14. طريقة (Bootstrapping) لاختبار العلاقات المباشرة بين متغيرات الدراسة

الفرضية	العلاقة	Original Sample Beat	Standard Deviation	T-Statistic	P-Value	القرار
H1	المالي << المعلومات المحاسبية والتكاليفية	0.021	0.077	0.272	0.785	رفض
H2	المعلومات المحاسبية والتكاليفية << العملاء << نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية	0.168	0.144	1.169	0.243	رفض
H3	المعلومات المحاسبية والتكاليفية << العمليات الداخلية << نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية	0.314	0.132	2.376	0.018	قبول
H4	المعلومات المحاسبية والتكاليفية << التعلم والنمو << نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية	0.442	0.076	5.827	0.000	قبول
H5	المعلومات المحاسبية والتكاليفية << الميزة التنافسية المستدامة	0.808	0.034	24.095	0.000	قبول

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماد على مخرجات برنامج (Smart PLS 3.2.3)



شكل 3. يوضح النموذج القياسي بعد إجراء التحليل العاملي وحذف بعض البنود

3. قياس الارتباط وصحة التمايز.

بالإضافة إلى ما سبق فقد أظهر معيار [15]. أن الجذر التربيعي لقيم متوسط التباين المفسر (AVE) بين أن ارتباط المتغير مع نفسه أكبر من ارتباطه بالمتغيرات الأخرى (Higher than other interconstruct correlations)، وهذا يؤكد بأن شرط التمايز قد تحقق كما هو موضح بالجدول رقم (13).

جدول 13. الارتباط وصحة التمايز

المتغيرات	المالي	بعد العملاء	بعد العمليات الداخلية	بعد التعلم والنمو	الميزة التنافسية المستدامة	نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية
المالي	0.853					
بعد العملاء	0.830	0.858				



نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية كمغير وسيط لا يرتبط بعلاقة إيجابية مع أبعاد بطاقة الأداء المتوازن المتمثلة في (البُعد المالي – بُعد العملاء) والميزة التنافسية المستدامة، بالإضافة إلى وجود علاقة إيجابية بين المتغير الوسيط نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية مع أبعاد بطاقة الأداء المتوازن المتمثلة في (بُعد العمليات الداخلية – بُعد التعلم والنمو) والميزة التنافسية المستدامة.

##### 5. التوصيات.

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة، يمكن اقتراح التوصيات الآتية:

1. إعادة النظر في أدوات قياس الأداء المستدام المستخدم للتأكد من أدوات القياس وتقييم الأهداف الاستراتيجية المستدامة؛ ولكي تؤدي الغرض المنوط بها، والتأكد من تنفيذ الاستراتيجيات والسياسات والأهداف بالشكل المطلوب، وذلك سعياً لتقييم أداء مستدام متكامل.
  2. ضرورة عقد المزيد من الدورات التدريبية وورش العمل المتخصصة بصورة دورية للمديرين ونوابهم، وأصحاب العلاقة فيما يتعلق بطاقة الأداء المتوازن، والتميز التنافسي، والاستفادة من خبرات المنظمات الدولية والجهات الاستشارية للاسترشاد بها في التطبيق الفعال لبطاقة الأداء المتوازن.
  3. السعي على إحداث تكامل بين إدارات البحوث التطوير بالشركات محل البحث مع المنظمات والمراكز البحثية الخاصة لتطوير أساليب حماية البيئة وتقليل انبعاث الغازات الضارة، وتقديم منتجات صديقة للبيئة، وترشيد استخدام الطاقة؛ ولما سيكون لهذا الاستخدام المتكامل من أثر أكثر نفعاً على الميزة التنافسية المستدامة.
  4. ضرورة استقطاب الكوادر والخبرات الفنية المؤهلة والقادرة على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن بشكل كفؤ وفعال في الشركات الصناعية العاملة بمدينة مصراتة، وذلك بعد توفير الحوافز والمكافآت الضرورية.
  5. العمل على إنشاء قسم في المؤسسة أو الشركة خاص بمتابعة وتقييم الأداء، يضم موظفين متخصصين ومؤهلين يشرفون على العمليات المتعلقة بطاقة الأداء المتوازن من خلال تحديد الأهداف التي تتماشى مع استراتيجية المؤسسة أو الشركة ورؤيتها، وإعداد المؤشرات المناسبة التي تسمح بتقييم الأداء، وكذلك اكتشاف الانحرافات الحاصلة وتصحيحها في الوقت المناسب.
  6. إجراء بحوث مستقبلية لتشمل دراسة متغيرات أخرى مع بطاقة الأداء المتوازن، واستخدام أساليب متعددة لجمع المعلومات والبيانات، والسعي إلى إسقاط هذه الدراسة على قطاعات اقتصادية أخرى.
6. قائمة المراجع.
- [1]- أبو عريب، و أبو سويح. (2020). أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن (BSC) على تقييم كفاءة الأداء المالي في البلديات من وجهة نظر رؤساء البلديات في المحافظات الجنوبية - فلسطين. *مجلة اقتصاد المال والأعمال جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر*. 05(2): 327-342.
- [2]- الخموسي، و الشريف. (2017). مدى أهمية النسب المالية المشتقة من قائمتي الدخل والمركز المالي للتنبؤ بالفشل المالي في الشركات الصناعية العامة في ليبيا. *مجلة المنارة للبحوث والدراسات*. 23(2): 195-240.

البعد في الشركات الصناعية باعتباره أساساً لخلق القيمة لكل من العملاء والمساهمين، حيث يقوم بتخفيض تكاليف العمليات الداخلية، ما يؤدي إلى تخفيض التكاليف الكلية، وبالتالي زيادة الأرباح، ونظراً لإدراك الشركات الصناعية بأن هذا البعد هو ركيزة لنجاح كل ما يتعلق بالتحكم في التكاليف وتخفيضها وزيادة وتيرة الإنتاجية وتحسينها.

- أوضحت نتائج التحليل الإحصائي التي تقيس فقرات بُعد التعلم والنمو لبطاقة الأداء المتوازن أنها مرتفعة. فقد كان المتوسط الحسابي (3.40) مع انحراف معياري (0.858). أي أنها حسب آراء عينة الدراسة أن الشركات الصناعية تعمل باستمرار على اكتساب التقنيات التكنولوجية الحديثة، وتعتبرها أهم أداة للتنافس، فهي تمكنها من تحسين جودة المنتجات الحالية وتطوير منتجات جديدة، تخفيض التكاليف، وزيادة كفاءة وسرعة العمليات الداخلية وغيرها من المزايا، كما أكدت عينة الدراسة أن الشركات الصناعية تعمل على توفير مناخ ملائم للعمل؛ مما يشجع على خلق أفكار إبداعية وتجسيدها على شكل ابتكارات في مختلف المجالات.

- أما فيما يخص التحليلات الإحصائية التي تقيس فقرات نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية أنها متوسطة فقد كان المتوسط الحسابي (3.18) مع انحراف معياري (0.790). أي أنها حسب آراء عينة الدراسة يوجد تكامل لنظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية في الشركات الصناعية، وذلك من خلال استخدام المعلومات المحاسبية المتحصل عليها من مخرجات نظام التكاليف كأسلوب تقني لخفض التكاليف للوصول إلى أدنى حد ممكن منها لتحقيق معدلات ربحية مقبولة. بالإضافة إلى المساعدة في إعادة تسعير المنتجات والخدمات داخل الشركات الصناعية، وذلك من خلال المعرفة الدقيقة للتكلفة.

- أوضحت نتائج التحليل الإحصائي التي تقيس فقرات الميزة التنافسية المستدامة أنها متوسطة. فقد كان المتوسط الحسابي (3.06) مع انحراف معياري (0.740). أي أنها حسب آراء عينة الدراسة يوجد تحقيق للميزة التنافسية المستدامة إلى حد ما مع الأخذ في الاعتبار بنظرية الموارد للصناعات التي تواجه منافسة شديدة جداً، ولا تتسم بيئة الأعمال الخاصة بها بالديناميكية.

- أما فيما يخص اختبار وتحليل علاقة التأثير المباشر بين بطاقة الأداء المتوازن المتمثلة في (البُعد المالي – بُعد العملاء) ونظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية. فقد أوضحت التحليلات الإحصائية بأنه لا يرتبطان بعلاقة إيجابية. أي أن (البُعد المالي – بُعد العملاء) ليس لهما دور فعال على نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية في الشركات الصناعية بمدينة مصراتة، ولقد أوضح أيضاً اختبار وتحليل علاقة التأثير المباشر بين أبعاد بطاقة الأداء المتوازن المتمثلة في (بُعد العمليات الداخلية – بُعد التعلم والنمو) ونظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية. فقد أوضحت التحليلات الإحصائية بأنه يرتبطان بعلاقة إيجابية. أي أن (بُعد العمليات الداخلية – بُعد التعلم والنمو) لهما دور فعال على نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية في الشركات الصناعية بمدينة مصراتة. بالإضافة إلى أن اختبار وتحليل علاقة التأثير المباشر بين نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية والميزة التنافسية المستدامة أنها علاقة إيجابية. أي أن نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية له دور فعال على الميزة التنافسية المستدامة.

- توصلت الدراسة أيضاً إلى أن اختبار وتحليل علاقة التأثير الغير مباشر بين



[19]- Kaplan, S. Robert and Norton, David P., (1996). *The Balanced Scorecard Translating strategy in Action*. Harvard business school press.

[20]- Krejcie, R. V., & Morgan, D. W. (1970). Determining sample size for research activities. *Educational and psychological measurement*, 30(3), 607-610.

[21]- Porter, Michael, E., (1998). *The Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*, New York: Toronto Sydney Tokyo Singapore.

[22]- Rafiq M, Zhang X, Yuan J, Naz S, Maqbool S. (2020). Impact of a Balanced Scorecard as a Strategic Management System Tool to Improve Sustainable Development: Measuring the Mediation of Organizational Performance through PLS-Smart. *Sustainability Journal*, 12(4), 1-19.

[23]- Rafiq M, Maqbool S, Martins JM, Mata MN, Dantas RM, Naz S, Correia AB. (2021). A Study on Balanced Scorecard and Its Impact on Sustainable Development of Renewable Energy Organizations; A Mediating Role of Political and Regulatory Institutions. *Risks Journal*, 9(6), 1-18.

[24]- Willie, Pietersen. (2010). *Strategic Learning*, John Wiley and Sons Inc.

[3]- درغام، و الفرا. (2018). العلاقة بين تطبيق أبعاد بطاقة الأداء المتوازن (BSC) وتعزيز الميزة التنافسية للبنوك الفلسطينية في قطاع غزة. *مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية*. 26(2): 33-66.

[4]- الدليبي، و صالح. (2014). البحث العلمي أسسه ومناهجه. ط.1. دار الرضوان للنشر. عمان. الأردن.

[5]- رايح، خلادي. (2014). دور التكلفة على أساس النشاط في تحقيق الميزة التنافسية في المؤسسة الخدمية: دراسة حالة جامعة المسيلة. رسالة ماجستير غير منشورة. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، المسيلة، الجزائر.

[6]- راضي، محمد. (2003). مبادئ محاسبة التكاليف. ط.2. الدار الجامعية للنشر. الاسكندرية. جمهورية مصر العربية.

[7]- عثمان، مروه. (2019). التأثير المعدل لبطاقة الأداء المتوازن للعلاقة بين المسؤولية الاجتماعية والميزة التنافسية المستدامة: دراسة ميدانية. *مجلة البحوث المالية والتجارية*. 20(2): 211-254.

[8]- عثمان، مروه. (2019). تحليل العلاقة بين بطاقة الأداء المتوازن والميزة التنافسية المستدامة: دراسة ميدانية. *مجلة البحوث المالية والتجارية*. 20(2): 179-212.

[9]- عصر، إسماعيل. (2009). أصول محاسبة التكاليف. ط.1. منشورات مكتبة الشباب. القاهرة. جمهورية مصر العربية.

[10]- عوض، فاطمة. (2009). تأثير الربط والتكامل بين مقاييس الأداء المتوازن (BSC) ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تطوير أداء المصارف الفلسطينية: دراسة تطبيقية بنك فلسطين. رسالة ماجستير غير منشورة. كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة، فلسطين.

[11]- النجار، جميل. (2013). أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن (BSC) على تعزيز المركز التنافسي الاستراتيجي: دراسة تطبيقية على قطاع المؤسسات المالية العاملة في قطاع غزة. *مجلة جامعة القدس للدراسات والأبحاث*. 1(29): 341-382.

[12]- نديم، مريم. (2013). تقييم الأداء المالي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن: دراسة اختبارية في شركة طيران الملكية الأردنية. رسالة ماجستير غير منشورة. كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.

[13]- Bagozzi, R. P., & Yi, Y. (1988). On the evaluation of structural equation models. *Journal of the academy of marketing science*, 16(1), 74-94.

[14]- Betlis, Richard and Hitt, Michael. (2010). The New Competitive Land Scene. *Strategic Management Journal*, 3(16), 7-19.

[15]- Fornell, C., & Larcker, D. F. (1981). Structural equation models with unobservable variables and measurement error: Algebra and statistics. *Journal of Marketing Research*, 18(3), 382-388.

[16]- Hair Jr., J.F., Black, W.C., Babin, B.J. and Anderson, R.E. (2010). *Multivariate Data Analysis: A Global Perspective*. 7th Edition, Pearson Education, Upper Saddle River.

[17]- Hair, J. F., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2011). PLS-SEM: Indeed, a silver bullet. *Journal of Marketing theory and Practice*, 19(2), 139-152.

[18]- Henseler, J., Ringle, C. M., & Sinkovics, R. R. (2009). *The use of partial least squares path modeling in international marketing*. In New challenges to international marketing. Emerald Group Publishing Limited.

ملحق رقم 1: مخرجات برنامج SPSS

Reliability Statistics (1)				
Cronbach's Alpha	0.729	5		
Reliability Statistics (2)				
Cronbach's Alpha	0.881	4		
Reliability Statistics (3)				
Cronbach's Alpha	0.869	4		
Reliability Statistics (4)				
Cronbach's Alpha	0.893	5		
Reliability Statistics (5)				
Cronbach's Alpha	0.944	10		
Reliability Statistics (6)				
Cronbach's Alpha	0.914	10		
Frequencies:				
N	Valid	Missing		
سنوات الأعمال	83	0		
نشاط التصنيع	83	0		
عدد الموظفين	83	0		
ملكية المؤسسة	16	0		
نوع المبحوث	83	0		
الوظيفة داخل مؤسستك	83	0		
عدد سنوات الخبرة	83	0		
سنوات الأعمال				
Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
(1-3 سنوات)	16	19.3	19.3	19.3
(4-10 سنوات)	46	55.4	55.4	74.7
(أكثر من 10 سنوات)	21	25.3	25.3	100.0
Total	83	100.0	100.0	
نشاط التصنيع				
Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent	
أثاث المنازل والمكاتب	14	16.9	16.9	16.9
المطاط والبلاستيك	4	4.8	4.8	21.7
الأغذية والمشروبات والمياه	22	26.5	26.5	48.2
المنتجات المعدنية وغير المعدنية	13	15.7	15.7	63.9
المنظفات ومستلزماتها	3	3.6	3.6	67.5
أخرى	27	32.5	32.5	100.0
Total	83	100.0	100.0	

- يتم تحقيق مزيد من الأرباح عن طريق مقاييس الأداء مثل: تنوع خدمات العملاء.
- يتناسب حجم أرباح الشركة مع حجم ونوعية الخدمات المقدمة.
- يتم استغلال الموارد والامكانيات المتاحة بأليات تمكن من تحقيق أرباح فوق المستوى.

#### 2.1 بعد العملاء:

- تطوير العمل وسرعة تقديم الخدمات يجذب العملاء ويزيد حجم المشاريع الاستثمارية.
- يتم الحصول على ولاء العميل من خلال تقديم الخدمات في أقصر وقت.
- يقع عدد الشكاوى المقدمة من العملاء ضمن الحدود المسموح بها.
- تتناسب حصة الشركة من حيث عدد العملاء في السوق مع قدرات الشركة.

#### 3.1 بعد العمليات الداخلية:

- تهتم الشركة في توفير وإنتاج المزيد من الخدمات التي ترضى عملائها.
- تسعى الشركة إلى تنوع التمويل بالنسبة للمشاريع الاستثمارية لخدمة المجتمع.
- يتضمن الاتقان في تقديم المنتجات هدف تحقيق مستوى المعايير العالمية.
- تستجيب الشركة لشكاوى العملاء، ويعمل على دراستها لمعالجة الخلل في أقصر وقت.

#### 4.1 بعد التعلم والنمو:

- تسعى الشركة دوماً إلى تدريب وتطوير مهارات الموظفين وتحسين تكنولوجيا المعلومات.
- تفعيل برامج التدريب المستمر للموظفين يساعد في سرعة تقديم الخدمات ورضا العملاء.
- يوجد نظام فعال للحوافز والترقيات يجعل الموظف يقوم ببذل المزيد من الجهد في العمل.
- إدراك الموظفين لطبيعة الخدمات التي يقدمها تزيد من جودة الأداء في الشركة.

- ترتفع نسبة الموظفين الذين يشكل وجودهم في الشركة قيمة مضافة.

#### 2. نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية: (المتغير الوسيط)

- يتم استخدام بيانات التكاليف في قياس تكلفة منتجات الشركة.
- نظام التكاليف المطبق بشركتكم يؤدي إلى قياس فعلي لعناصر الإنتاج.
- تساعد بيانات نظام التكاليف على تحسين أساليب احتساب تكلفة المنتجات.
- يتم استخدام بيانات التكاليف في تسعير منتجات الشركة.
- يتم استخدام بيانات التكاليف في مراجعة وتقييم أسعار المنتجات من فترة إلى أخرى.

- وجود نظام تكاليف يساعد على تقليل تكاليف التخزين عند حدها الأدنى.

- نظام التكاليف المطبق بشركتكم يقيم بيانات تساعد في اتخاذ قرار حذف منتج أو خط انتاجي.

- يساهم وجود نظام التكاليف في تقييم تكلفة منتجات الشركة بشكل واقعي.

- نظام التكاليف المطبق بشركتكم يقدم بيانات دقيقة عن المنافسين.

	عدد الموظفين			
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
4-0 موظف	35	42.2	42.2	42.2
5-50 موظف	28	33.7	33.7	75.9
51-150 موظف	4	4.8	4.8	80.7
أكثر من 150 موظف	16	19.3	19.3	100.0
Total	83	100.0	100.0	

	ملكية المؤسسة			
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ملكية عامة	4	25	25	25.0
ملكية خاصة	10	62.5	62.5	87.5
ملكية مشتركة	2	12.5	12.5	100.0
Total	16	100.0	100.0	

	نوع المبحوث			
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ذكر	75	90.4	90.4	90.4
انثى	8	9.6	9.6	100.0
Total	83	100.0	100.0	

	الوظيفة داخل مؤسستك			
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
مدير تنفيذي	18	21.7	21.7	21.7
مدير إدارة عليا	9	10.8	10.8	32.5
مدير الإدارة المالية	3	3.6	3.6	36.1
مدير مخازن	2	2.4	2.4	38.6
محاسب تكاليف	6	7.2	7.2	45.8
محاسب أول / خبير	11	13.3	13.3	59.0
محاسب ثاني / مبتدئ	14	16.9	16.9	75.9
كاتب حسابات	1	1.2	1.2	77.1
إداري	13	15.7	15.7	92.8
أخرى	6	7.2	7.2	100.0
Total	83	100.0	100.0	

	عدد سنوات الخبرة			
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
أقل من 5 سنوات	19	22.9	22.9	22.9
6-10 سنوات	38	45.8	45.8	68.7
11-20 سنة	15	18.1	18.1	86.7
أكثر من 20 سنة	11	13.3	13.3	100.0
Total	83	100.0	100.0	

#### Descriptives:

	Descriptives Statistics				
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
T_F	83	3	5	4.19	0.453
T_C	83	1	5	3.08	0.898
T_IO	83	1	5	3.31	0.935
T_LG	83	1	5	3.40	0.858
T_ACIS	83	1	5	3.18	0.790
T_SCA	83	1	5	3.06	0.740
Valid N (listwise)	83				

#### ملحق رقم 2: استبانة الدراسة

#### 1. بطاقة الأداء المتوازن: (المتغير المستقل)

##### 1.1 البعد المالي:

- تسعى الإدارة إلى التخطيط الاستراتيجي لزيادة نمو الأرباح.
- توفر الاستثمارات الداخلية والخارجية أرباح تلبي أهداف السياسة الاستثمارية للشركة.

- نظام التكاليف المطبق بشركتكم يقدم بيانات دقيقة عن الزبائن.
- 3. الميزة التنافسية المستدامة: (المتغير التابع)
- تستخدم الشركة الموارد المتاحة بصورة اقتصادية ورشيدة.
- تستخدم الشركة البحث والتطوير لتحديث عملياتها الإنتاجية بأقل التكاليف.
- تسعى الشركة إلى خفض تكاليف الإنتاج المباشر باستمرار.
- تستخدم الشركة أساليب متنوعة لتحسين الجودة.
- تستخدم الشركة طرق متعددة للرقابة على الجودة.
- تستخدم الشركة مواصفات الايزو لضمان الجودة.
- يمتلك الموظفون في الشركة مهارات متعددة تجعلهم قادرين على أداء أكثر من وظيفة أو عمل.
- للشركة القدرة على الاستجابة السريعة للتغيرات المطلوبة في تصميم منتجاتها.
- تلتزم الشركة بالمواعيد المحددة عند تسليم المنتجات إلى الزبائن باستمرار.
- للشركة القدرة على تسليم طلبات الزبائن في وقت أسرع من المنافسين.