



مجلة البحوث المالية والتجارية
المجلد (26) – العدد الرابع – أكتوبر 2025



إطار مقترح للتكامل بين BACCM و RBT لتطوير أدوار الرقابة الإستباقية
للمحاسب الإداري بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة

**Proposed Framework for Integrating BACCM and RBT to
Develop Proactive Control Roles of Management Accountant
in SME's**

د. انتصار أحمد عبد الجليل

مدرس المحاسبة - قسم تكنولوجيا المحاسبة

كلية تكنولوجيا الإدارة ونظم المعلومات بجامعة بورسعيد.

2025-07-19	تاريخ الإرسال
2025-08-13	تاريخ القبول
رابط المجلة: https://jsst.journals.ekb.eg/	

المستخلص:

تشير الرقابة الإستباقية إلى مجموعة الإجراءات الرقابية المبكرة لمعالجة مشكلات العمليات بشكل أفضل قبل تفاقمها، بما يضمن الكشف المبكر عن الأزمات المحتملة لمنشآت الأعمال التي تفوقها الي خسائر مالية أو الإضرار بسمعتها وإتلاف الموارد وزيادة الهدر فيها. وقد هدف هذا البحث الي اقتراح إطار تكاملي بين نموذج (BACCM) لتحليل قدرات الأعمال، ونظرية (RBT) لتخصيص الموارد، لتطوير أدوار الرقابة الإستباقية للمحاسب الإداري بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة. كما هدف الي دراسة إمكانية تطبيق هذا الإطار التكاملي المقترح على عدد من المنشآت الصغيرة والمتوسطة المصرية. واعتمد البحث علي أداة استمارة الاستقصاء من (37) مفردة وتم قياس صدقها وثباتها. وضمت العينة النهائية للبحث (104) فرداً. وتم ترقيم وترميز استمارة الإستقصاء، وتوزيع البيانات ومعالجتها إحصائياً لإستخلاص النتائج. وخلص البحث إلى أن الإطار التكاملي المقترح له دور ايجابي في دعم أدوار الرقابة الإستباقية للمحاسب الإداري علي الأهداف الإستراتيجية، ومخاطر العمليات المحتملة، والعلاقات مع اصحاب المصلحة، والإمتثال القانوني للمنشأة. أيضاً، لم يتوصل البحث لوجود فروق ذات دلالة إحصائية، عند مستوي ($\alpha=0.05$)، في استجابة أفراد العينة لدور الإطار التكاملي المقترح في دعم أدوار الرقابة الإستباقية للمحاسب الإداري، تعزي لمتغيرات المؤهل الدراسي، أو سنوات الخبرة، أو المنصب الوظيفي. وتم تضمين عدد من التوصيات والمقترحات البحثية المفيدة، والتي يأمل منها أن تقدم الإضافة البحثية المطلوبة، الي الأدبيات المحاسبية المصرية والعربية ذات الصلة.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الإستباقية، المحاسب الإداري، قدرات الأعمال، الموارد، المنشآت الصغيرة والمتوسطة



Abstract:

Proactive control refers to a set of early control procedures to better address operational problems before they escalate. This ensures early detection of potential crises for businesses firms that could lead to financial losses, damage their reputation, waste resources, and increased waste. In the light of that, the aim of this research was to propose an integrative framework between (BACCM) capabilities analysis model and (RBT) to develop the proactive control roles of management accountants in SME's. Further, it aimed to investigate the feasibility of applying this proposed integrative framework to a number of Egyptian SME's. A survey consisting of (37) items was used. The survey validity and reliability were proved. The final sample included and applied on (104) individuals. Then, the survey was numbered and coded, and the data was statistically processed to extract results. The study concluded that the proposed integrative framework plays a positive role in supporting the proactive control roles of management accountants regarding strategic objectives, potential operational risks, relationships with stakeholders, and the organization's legal compliance. Furthermore, the study found no statistically significant differences, at the level of $p < 0.05$ level, in the sample responses to the role of the proposed integrative framework in supporting the proactive control roles of management accountants, regarding variables including educational qualifications, years of experience, and job title. A number of useful research recommendations and proposals were included. It is hoped that this research can provide significant research contribution to the relevant Egyptian and Arab accounting literature.

KeyWords: *Proactive control/ BACCM/ RBT/ Management Accountant / SME's*

1-1 مقدمة:

الأدوار الرقابية للمحاسب الإداري من الضمانات الأساسية لتحقيق المنشأة لأهدافها الإستراتيجية، وشمولية وموثوقية تقاريرها المالية، وتعزيز قدراتها وحماية مواردها، وتحسين كفاءتها التشغيلية، وبناء الثقة مع أصحاب المصلحة، وتعزيز ثقافة المساءلة والنزاهة والشفافية والإمتثال القانوني في بنيتها التنظيمية، والتحكم في المخاطر السوقية التي تتعرض لها (Alfartoosi, *et al.*, 2021). وتشير الأدبيات السابقة مثل Asamoah وآخرون (2020)، و Jia وآخرون (2020)، و Bailey (2016)، و Hong وآخرون (2012)، إلي أن هذه الأدوار الرقابية تأخذ أشكالاً متعددة، ومنها الرقابة الإستباقية Proactive Control. وهي تشير لقدرة المحاسب الإداري علي توقع مشكلات العمليات والمخاطر المحتملة، وإتخاذ تدابير استباقية لمعالجتها بشكل أفضل قبل تفاقمها، وبخاصة في أوقات عدم اليقين الإقتصادي. ويرى Bailey (2016) أن الرقابة الإستباقية رد فعل استباقي، مبكر وضروري، للخروج من المواقف والأزمات المحتملة التي قد تهدد البقاء السوقي للمنشأة بسبب عدم كفاية وكفاءة خططها الموضوعية لمعالجتها، مثل أعطال المعدات، وفشل أنظمة المعلومات، وتهالك البنية التحتية. كما أنها تساعد علي بناء ثقافة تنظيمية تركز على تقليل التباين بين المخرجات المخطط لها والمخرجات الفعلية، وتفويض المسؤوليات، وتعزيز التآزر بين مختلف المستويات الإدارية (Hong, *et al.*, 2012).

ومع زيادة حالات عدم اليقين الاقتصادي التي تواجهها المنشآت الصغيرة والمتوسطة، ذات الموارد المحدودة، تتضاعف الحاجة إلي تطوير أدوار الرقابة الإستباقية التي يمارسها المحاسب الإداري، لمساعدتها علي مواجهة الكثير من المخاطر المحتملة، مثل مساعدتها في رصد وتتبع مشاكلها التشغيلية المتوقعة، والحد من إساءة استخدام الأصول وإهدار موارد العمليات، ومكافحة حالات الاحتيال المالي المحتملة، ومعالجة تداخل الأدوار والمسئوليات عن مهام العمل، وحالات اختلاس العاملين للأموال النقدية، وتسجيل مبيعات في الدفاتر أقل من المبلغ الفعلي، والاحتفاظ بإيصالات نقدية من العملاء دون تسجيلها في سجلات المبيعات، والتلاعب بمطالبات استرداد النفقات (Ates and Bititci, 2011; Koronis and Ponis, 2018).

وتطرح الأدبيات ذات الصلة أشكالاً ورؤي متنوعة لتعزيز الرقابة الإستباقية بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة. مثلاً، يؤكد Cadle وآخرون (2017) علي ضرورة عدم الفصل بين عملية الرقابة الإستباقية وتحليل قدرات أعمال المنشأة Capabilities Analysis، لتقييم قدرتها علي أداء مهام محددة وتحقيق النتائج المرجوة، وذلك من خلال تقييم مواردها وعملياتها وهيكلها التنظيمي، وفهم دلالات التحليل وبنيتها. وهذا التحليل يُعد أداة أساسية لمساعدة القائمين علي عملية الرقابة في تقييم قدرة خطوط الإنتاج أو الآلات أو عمليات التجميع علي تلبية مواصفات الأداء، وبالإضافة إلي تقييم قدرة الموردين علي توفير المواد أو المكونات التي تلي متطلبات الجودة، وتحديد المخاطر المحتملة ومعالجتها بشكل استباقي، وضمان أن المنشأة تُقدم عملياتها التشغيلية في النهاية، مخرجات تُلبي توقعات أصحاب المصلحة والعملاء، ضمن إمتثالها القانوني مع معايير الصناعة والجودة.

وقد طرحت الأدبيات السابقة نماذج متنوعة لتحليل قدرات أعمال المنشآت، مثل نموذج BAC لتحليل قدرات الأعمال، ونمذجة قدرات الأعمال (BCM)، والنمذجة الموجهة نحو القدرات-Capability Oriented Modeling. ويُعد نموذج BACCM- وهو المسمي المختصر والمقتبس من الأحرف الأولى



إسمة باللغة الإنجليزية (Business Analysis Core Concept Model) – أي نموذج المفهوم الأساسي لتحليل قدرات الأعمال – من النماذج الرئيسية لتحليل قدرات الأعمال بالمنشآت، وتأهيلها للاستفادة منها في خلق قيمة مضافة لعملياتها، وذلك من خلال تقييم نقاط قوتها وضعفها الداخلية، ووضع توقعات محددة بشأن الفرص السوقية والمخاطر الداخلية والخارجية، ووضع تصورات لتطوير قدرتها على تحقيق أهدافها الاستراتيجية والتنافس بفعالية (Rauffet, et al., 2016). ويحدد هذا النموذج ستة مفاهيم لتحليل قدرات أعمال المنشأة، وهي مفاهيم أساسية و مترابطة ومتساوية الأهمية ومُشتركة بين جميع الأفراد وفرق العمل بالمنشأة: التغيير Change، والحاجة Need، والحل Solution، وأصحاب المصلحة Stakeholder، والقيمة Value، والسياق Context. وتشير دراسة Chernysheva وآخرون (2018) إلى أن هذا النموذج يركز على تحليل سياق ثلاث فئات: (1) الموارد الملموسة Tangible Resources (كالمواد والاستثمارات وتكاليف العمليات والأراضي والمباني والعقارات والآلات والمعدات) التي يمكن تمثيلها مادياً أو قياسها بالأرقام، و(2) الموارد غير الملموسة Intangible Resources، التي لا يمكن تمثيل قيمتها مالياً (كحقوق الطبع والنشر، وبراءات الاختراع، وحقوق الملكية الفكرية، وسمعة المنشأة)، و(3) المهارات البشرية اللازمة لأداء العمليات وفهم مشاكلها، واستخلاص رؤى ثاقبة وتقديم حلول وتوصيات مبنية على البيانات، تُساعد في استشعار الحاجة الي التغيير واغتنام الفرص السوقية، وتُعزز من قيمة المنشأة وعلاقتها مع أصحاب المصلحة.

أيضاً، تؤكد كثير من الأدبيات السابقة مثل Zhang وآخرون (2021)، و Foss (2011)، و Barney (2011)، و Armstrong & Shimiz (2007)، أن الرقابة الإستباقية علي الموارد هي الضمانة الرئيسية لوقف أي تجاوزات أو أخطاء في استخدام موارد المنشأة، وتحديد المسؤوليات ومحاسبة الأفراد على إساءة استخدامها، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لتجنب الهدر والإسراف. وقد دعت كثير من هذه الأدبيات إلى استغلال نظرية RBT – وهو الاسم المختصر لمسامها باللغة الإنجليزية (Resource-Based Theory) – كمنهجية رئيسية لتعزيز الرقابة الإستباقية علي موارد المنشآت، وبخاصة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة التي تعاني من زيادة في مستويات الإفراط في استخدام مواردها، أو إساءة تخصيصها وتوزيعها علي عملياتها التشغيلية، مما قد يتسبب في اختناقات بهذه العمليات وإمتداد العمل فيها لفترات طويلة، أو انخفاض في معدلات الإنتاجية المتوقعة، والتراجع المتوقع في معدلات مشاركة العاملين، وانخفاض أدائهم العام (Armstrong & Shimiz, 2007). وتُعمل نظرية الموارد (RBT) علي وضع تصور واضح بشأن الاستخدام الأمثل لموارد المنشأة المادية والبشرية، وتقييمها وتوزيعها بما يتماشى مع طبيعة عمليات المنشأة، وأهدافها الإستراتيجية وجدولها الزمنية ومتطلبات وتفضيلات العملاء المتوقعة (Zhang, et al., 2021). وتصور هذه النظرية منشأة الأعمال كحزمة متسقة و مترابطة، من الموارد التي تتداخل معا لتحقيق أهداف المنشأة ودعم سلوكها الاستراتيجي. وتؤكد دراسة Barney (2011) أن نظرية (RBT) تسهم في إتخاذ تدابير استباقية لتعظيم موارد المنشأة، بذكاء أكبر، وتحديد أفضل لطريقة تخصيص الموارد وتوزيعها بطريقة تُبسّط العمليات، وتعطي الأولوية للمهام التي يُتوقع أن تكون عالية التأثير، مع تقليل أعباء العمل الإداري غير الضروري، واكتشاف نقص الموارد وتوقع التأخيرات المحتملة مبكراً، والكشف المبكر عن الموارد التي تحتاج الي تعديل تخصيصها، لتجنب المنشأة مفاجآت اللحظة الأخيرة، وبقاء عملياتها التشغيلية على المسار الصحيح.

ويلاحظ أنه على الرغم من اعتراف الأدبيات المحاسبية السابقة، مثل Zhang وآخرون (2021)، و Chernysheva وآخرون (2018)، بالدعم المحتمل الذي قد يوفره نموذج BACCM لتحليل قدرات الأعمال، ونظرية (RBT) - كل على حدة - في تعزيز وتطوير أدوار الرقابة الإستباقية للمحاسب الإداري بمنشآت الأعمال، وفي توجيهها نحو استباق المخاطر والتحديات المحتملة، إلا أن جهود التكامل بينها تظل غائبة في الأدبيات المحاسبية. وهذه ثغرة أو فجوة بحثية، يسعى هذا البحث لتلافيها، عبر اقتراح إطار منهجي للتكامل بين هاذين المدخلين، للاستفادة من قدرات وخصائص كل منهما في تطوير أدوار الرقابة الإستباقية للمحاسب الإداري بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

1-2 مشكلة البحث

يحتاج أداء وظيفة الرقابة الإستباقية، الموكلة الي المحاسب الإداري المنشآت الصغيرة والمتوسطة، الي تجديد الأساليب الرقابية باستمرار، في ظل بيئة الأعمال المعاصرة شديدة التنافسية، لمساعدته علي تقييم المخاطر المحتملة، واتخاذ التدابير الوقائية لتعزيز الكفاءة التشغيلية، وتحسين العلاقات مع اصحاب المصلحة والعملاء، وتدعيم الإمتثال القانوني مع معايير الصناعة، وتعزيز ثقافة المرونة والابتكار بها (Rauffet, et al., 2016). ويتضمن جزء كبير من هذه الوظيفة، قيام المحاسب الإداري بتحليل قدرات أعمال المنشأة، والرقابة علي تخصيص الموارد وتوزيعها، ورصد متطلبات أصحاب المصلحة وملاحظات العملاء، وتحديد نقاط القوة والضعف، وإتخاذ خطوات استباقية للتخفيف من آثارها المحتملة قبل حدوثها.

ويُعد نموذج BACCM لتحليل قدرات الأعمال، ونظرية (RBT) لتخصيص الموارد من المداخل المشهود لها في الأدبيات السابقة، مثل Zhang وآخرون (2021)، و Jia وآخرون (2020)، و Cadle وآخرون (2017)، و Foss (2011)، بالقدرة علي تعزيز وتطوير أدوار الرقابة الإستباقية للمحاسب الإداري بمنشآت الأعمال، من خلال مساعدته في إجراء تحليل داخلي للتباين الموجود في موارد المنشأة، ووضع توقعات محددة بشأن تقسيم العمل وتجنب التأخيرات وتوجيه الموارد ومعالجة معدلات الإنخفاض في الأداء العام للمنشأة، والحصول علي بيانات موثوقة، متكاملة ومتسقة وصحيحة، عن قدرات المنشأة ومواردها الحقيقية، ليستغلها في رصد وتتبع مشكلات العمليات في الوقت المناسب، واتخاذ إجراءات إستباقية تصحيحية لتقليل التباين بين المُخرجات المُخطط لها والمُخرجات الفعلية لها، بعد رصد الفجوة وتحديد الأسباب المُحتملة. وقد يشمل ذلك رسم خرائط طريق لمواجهة المخاطر واختناقات العمليات المحتملة عبر وضع خطط طوارئ او وقاية، أو الاستثمار في تدريب العاملين، أو وضع تصور واضح لتعزيز الثقافة الإستباقية وثقافة التحسين المستمر في البنية التنظيمية للمنشأة.

وتحتاج منشآت الأعمال الصغيرة والمتوسطة باستمرار لتطوير أدوار الرقابة الإستباقية للمحاسب الإداري، لحماية نفسها من مخاطر سرقة أصول الشركة أو إساءة استخدام مواردها والكشف المبكر عن الأنشطة الاحتمالية المحتملة، التي تقود الي خسائر مالية أو الإضرار بسمعة المنشأة، ووضع الخطط الإستباقية لتتبع النفقات وتحسين الأداء، وتحسين تخصيص الموارد وتقليل الهدر فيها (Ates & Bititci, 2011).

ولكن هذا التطوير المنشود، لن يحدث مصادفةً، ولن يكتمل أبداً بدون الإستناد إلي حلول ومنهجيات متكاملة وفعالة ومستمرة، تتضافر سوياً، لتجعل من عملية الرقابة عموماً، والرقابة الإستباقية خصوصاً، عملية متكاملة ومتسقة، لمساعدة المحاسب الإداري علي رصد الاختلافات الجوهرية بين الواقع والخطة الإستراتيجية الأصلية للمنشأة، والتحقق من الأخطاء ووضع الإجراءات التصحيحية المناسبة، والمحافظة



على استمرار سير عمليات المنشأة التشغيلية، على المسار الصحيح، مما يزيد من فرص المنشأة في تحقيق أهدافها.

ونظراً لوجود فجوة بحثية - في حدود علم الباحثة- بخصوص هذه المنهجيات الرقابية الإستباقية، المتكاملة والمنشودة، ونظراً أيضاً لأن الأدوار الرقابية للمحاسب الإداري، تُعدّ موضوعاً بحثياً متنامياً في مجال المحاسبة الإدارية، وبناءً على مراجعة الباحثة للأدبيات والدراسات ذات الصلة، فإن هذا البحث يسعى إلي سد هذه الفجوة البحثية عبر إقتراح إطار تكاملي بين نموذج (BACCM) لتحليل قدرات الأعمال، ونظرية (RBT) لتخصيص الموارد، بصورة تقود الي تطوير أدوار الرقابة الإستباقية للمحاسب الإداري. ويركز هذا الإطار التكاملي المقترح علي التحليل الداخلي لقدرات المنشأة، وللتباين الموجود في تخصيص وتوزيع مواردها، ويُقدم أساساً نظرياً سليماً لفهم كيفية مراقبة المحاسب الإداري لمؤشرات الأداء الرئيسية للمنشأة المتعلقة بالعمليات والتكاليف والأداء والعلاقة مع أصحاب المصلحة، والإفادة منها في استشعار حاجة المنشأة للتغيير، وتحديد الفرص والتهديدات المحتملة، وتقييم الخيارات المتوقعة، ووضع تصورات واضحة بشأن القرارات التصحيحية اللازمة في حالة وجود انحرافات عن الخطة الإستراتيجية الأصلية للمنشأة.

1-3 أسئلة البحث

تحدد مشكلة هذا البحث في محاولة الإجابة علي السؤال الرئيس التالي:
"ما إمكانية تطبيق اطار تكاملي مقترح بين نموذج (BACCM) لتحليل قدرات الأعمال، ونظرية (RBT) لتخصيص الموارد، كمدخل لتطوير أدوار الرقابة الإستباقية للمحاسب الإداري بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة؟".

1-4 أهداف البحث

يتمثل الهدف الرئيس في اقتراح إطار منهجي، له أساس نظري سليم، للتكامل بين نموذج (BACCM) لتحليل قدرات الأعمال، ونظرية (RBT) لتخصيص الموارد، كمدخل لتطوير أدوار الرقابة الإستباقية للمحاسب الإداري بمنشآت الأعمال الصغيرة والمتوسطة، وتعرف إمكانية تطبيقه بصورة تتلائم مع طبيعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة العاملة ببيئة الأعمال المصرية. ويجري تحقيق هذا الهدف الرئيس من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

1- دراسة الأسس النظرية للرقابة الإستباقية، ودور المحاسب الإداري في تحليل قدرات أعمال المنشأة وتخصيص مواردها، وتحديد الفروقات بين الأداء الفعلي للمنشأة مقارنةً بالأداء المخطط له، لفهم أسباب إختلالات العمليات، وتتبع انحرافاتهما، ووضع خطط استباقية لضمان استخدام الموارد بكفاءة وفعالية.

2- دراسة الأسس النظرية لنموذج (BACCM) لتحليل قدرات الأعمال، وعناصره وأبعاده، ودوره في تعزيز إجراءات الرقابة الإستباقية علي موارد المنشأة، الملموسة وغير الملموسة.

3- دراسة الأسس النظرية لنظرية (RBT) لتخصيص الموارد، ودورها في تعزيز الخطط الوقائية علي موارد المنشأة وتوزيعها بفعالية، وتقسيم العمل وتجنب التأخيرات.

4- التوصل الي إطار مفاهيمي سليم نظرياً، شامل ومتسق، للتكامل بين نموذج (BACCM) لتحليل قدرات الأعمال، ونظرية (RBT) لتخصيص الموارد، لتطوير أدوار الرقابة الإستباقية للمحاسب الإداري بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

5- تقييم أثر الإطار المقترح التكاملي المقترح بين نموذج (BACCM) لتحليل قدرات الأعمال، ونظرية (RBT) لتخصيص الموارد، علي تطوير أدوار الرقابة الإستباقية للمحاسب الإداري بمنشآت الأعمال الصغيرة والمتوسطة، وتقديم التوصيات اللازمة في هذا الشأن.

1-5 أهمية البحث:

تتبع أهمية هذه الورقة البحثية من الإسهامات النظرية والتطبيقية القوية التي قد تقدمها للأدب المحاسبي، المصري والعربي، في هذا الشأن، وذلك من عدة زوايا.

أولاً- يُعد هذا البحث- في حدود علم الباحثة- الدراسة المصرية والعربية الأولى التي تقترح إطاراً تكاملياً بين نموذج (BACCM) لتحليل قدرات الأعمال، ونظرية (RBT) لتخصيص الموارد، بغرض تطوير أدوار الرقابة الإستباقية التي يمارسها المحاسب الإداري بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة، لحمايتها من مخاطر إساءة استخدام قدراتها ومواردها والكشف المبكر عن الأنشطة الاحتمالية المحتملة، التي تقود الي خسائر مالية أو الإضرار بسمعة المنشأة. وهو ما يجعل هذا البحث يسد ثغرة بحثية كبيرة في هذا الشأن.

ثانياً- هناك نقص واضح في المعرفة بشأن منهجيات تحليل قدرات الأعمال، وأساليب الإستفادة منها بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة، حيث يُعد هذا البحث- في حدود علم الباحثة- الدراسة المصرية والعربية الأولى التي تركز علي استخدام نموذج (BACCM) لتحليل قدرات الأعمال، في فهم مدى كفاية القدرات الحالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة في تنفيذ العمليات التشغيلية، ووضع الخطط الوقائية لمعالجة الثغرات المحتملة، بصورة تسهم في خلق قيمة لجميع العمليات والوظائف التي تؤديها، وتحديد القدرات المتوقع أن تحتاج لتحسينات على المدى الطويل لتحسين سمعتها في السوق. ويعمل هذا البحث علي معالجة هذا النقص عبر إقترح إطار عمل شامل، قائم على أسس نظرية سليمة، لتعظيم فوائد منهجيات تحليل قدرات الأعمال.

ثالثاً- لم تُجر أي دراسة محاسبية سابقة- في حدود علم الباحثة- لاستكشاف العلاقة الضمنية بين نظرية (RBT) لتخصيص الموارد وإمكانات الإفادة منها في تطوير الأدوار الرقابية للمحاسب الإداري، لضمان الاستخدام الكفاء لموارد المنشآت الصغيرة والمتوسطة- ذات الموارد الشحيحة- في تحقيق أهدافها الاستراتيجية.

رابعاً- معالجة أسئلة هذا البحث، وتحقيق أهدافه، يحقق إضافة قوية لملاك / مديري المنشآت الصغيرة والمتوسطة، المهتمين بعملية الرقابة، وتطوير دور المحاسبين الإداريين فيها ليتجاوز دوره مجرد التعامل فقط مع المشاكل المالية المطروحة، الي المشاركة بكفاءة في الكشف المبكر عن انحرافات العمليات التشغيلية بها ومعالجتها، ووضع الخطط الوقائية والإستباقية التصحيحية لمعالجة المواقف غير المواتية في بيئة الأعمال المعاصرة. وكذلك سيفيد المتخصصين والمهنيين بقطاع المحاسبة وصناع السياسات المحاسبية، حيث تضعهم في قلب المشهد المتطور لتنفيذ عملية الرقابة الإستباقية ببيئة الأعمال الحالية، وأبرز المنهجيات التي يمكن الإفادة منها في إعطاء الإدارة العليا للمنشأة إشارات تحذيرية مبكرة بشأن المخاطر والمواقف المتوقع أن تحتاج الي إجراءات تصحيحية، لرفع الكفاءة الإنتاجية والأداء العام لمنشآتهم.



1-6 التعريفات الإجرائية لمصطلحات البحث

الرقابة Control: عملية مراقبة عمليات المنشأة وتحسينها، والإبلاغ عن الانحرافات، وتقييم المخاطر الداخلية والخارجية، وتقييم الأداء من خلال مقارنة النتائج الفعلية بالأهداف المخطط لها، بصورة تقود الي حماية موارد المنشأة، وضمان تحليل وتمثيل بياناتها المالية بإنصاف وموثوقية.

الرقابة الاستباقية Proactive Control: إتجاه للرقابة، يتوقع فيه المحاسب الإداري المخاطر أو الفرص المحتملة لعمليات المنشأة، ويقترح إجراءات وقائية لمعالجتها قبل تفاقمها، بناءً علي تحليل القدرات والموارد واتجاهات السوق، وتقييم المخاطر والعلاقات مع أصحاب المصلحة.

نموذج (BACCM) لتحليل قدرات الأعمال: أحد المنهجيات التي تُحلل قدرات الأعمال الحقيقية للمنشآت، وتضع تصورات استباقية لمواجهة انحرافات عملياتها التشغيلية، وفهم الإتجاهات السوقية بشكل أفضل، وذلك في ضوء ستة مفاهيم أساسية: التغيير، والحاجة، والحل، وأصحاب المصلحة، والقيمة، والسياق.

نظرية (RBT) لتخصيص الموارد: إطار عمل لتحليل موارد المنشأة وطريقة توزيعها وتخصيصها إتفاقاً مع طبيعة عمليات المنشأة ومهامها، وتحديد الموارد المتوقع الإحتياج إليها لتنفيذ أنشطة المنشأة، وبما يحقق أقصى قدر من التأثير السوقي للمنشأة ويدعم أهدافها الإستراتيجية.

1-7. خطة البحث:

سوف يتم استكمال باقي أجزاء هذا البحث علي النحو التالي:

المبحث الثاني: يتناول بالعرض والتحليل الإطار المفاهيمي لأدوار الرقابة الإستباقية للمحاسب الإداري بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة، ونموذج (BACCM) لتحليل قدرات الأعمال، ونظرية (RBT) لتخصيص الموارد، بالإضافة الي تحليل الباحثة للأدبيات المحاسبية السابقة.

المبحث الثالث: يعرض الإطار المقترح للتكامل بين نموذج (BACCM) لتحليل قدرات الأعمال، ونظرية (RBT) لتخصيص الموارد، كمنهجية شاملة لتطوير أدوار الرقابة الإستباقية للمحاسب الإداري بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

المبحث الرابع: يتناول منهجية البحث، والفروض، والأدوات، وطرق معالجة البيانات.

المبحث الخامس: يقدم مناقشة مستفيضة لنتائج إختبار فروض البحث.

المبحث السادس: يعرض ملخص للنتائج، والتوصيات والمقترحات البحثية ذات الصلة، والخاتمة.

المبحث الثاني: الإطار النظري

في جوهرها الحقيقي، تتمحور أدوار الرقابة الإستباقية للمحاسب الإداري حول رصد وتتبع وحل المشكلات التي تواجهها العمليات التشغيلية لمنشآت الأعمال، ووضع الإجراءات الوقائية أو التدابير الإستباقية اللازمة لمعالجتها، بصورة تضمن للمنشأة عدم معالجة المشكلات الحالية فحسب، بل أيضاً منع تكرارها في المستقبل. ولممارسة هذه الرقابة الإستباقية، يحتاج المحاسب الإداري لتحليل موارد المنشأة وفهم قدراتها بعناية، لتعرف التحسينات المطلوب إدخالها على العمليات، وتقييم نقاط القوة والضعف الداخلية، بالإضافة إلى استشعار الفرص السوقية والمخاطر الخارجية، ودمج وبناء وإعادة تشكيل الموارد الداخلية والخارجية للمنشأة للتعامل مع بيئة الأعمال سريعة التغيير، وتحفيز إدارة المنشأة علي اتخاذ قرارات استراتيجية لتعزيز ميزتها التنافسية.

ومن هذا المنطلق يركز الإطار النظري لهذا البحث علي النقاط التالية:1- الأدوار الرقابية للمحاسب الإداري، و2- الرقابة الإستباقية، و3- أهمية تحليل قدرات الأعمال بالنسبة لعملية الرقابة، و4- نموذج (BACCM) لتحليل قدرات الأعمال، و5- أهمية تحليل الموارد بالنسبة لعملية الرقابة، و6- نظرية (RBT) لتخصيص الموارد، و7- تحليل الباحثة للأدبيات والدراسات السابقة.

2-1 الأدوار الرقابية للمحاسب الإداري

تمكن عملية الرقابة منشآت الأعمال من تحديد وقياس الفروقات بين الأداء المستهدف المخطط له والأداء الفعلي، وتقييم النتائج، وتحديد مدى التقدم المحرز، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة. وتشير دراسة Ahmed & Muhammed (2018) الي أن الدور الرقابي للمحاسب الإداري أصبح مطلوب بشدة في منشآت الأعمال المعاصرة التي تتعرض لتقلبات وضغوط سوقية كبيرة، مما جعل من النادر أن تسير الأمور كما هو مخطط لها تمامًا، وهو ما أدى إلى زيادة التركيز على تفعيل آليات الرقابة اللازمة لرصد الانحرافات ومعالجتها، واستكشاف استراتيجيات تصحيحية بديلة لمعالجة هذه المواقف غير المواتية.

وتتفق كثير من الأدبيات المحاسبية السابقة مثل Alawaqleh (2021) و Junxin (2019)، و Mire (2016)، و Angella & Eno (2009)، علي أن المحاسب الإداري هو اللاعب المحوري في أداء وظيفة الرقابة، وان هذه الأدوار الرقابية متنوعة، لكن معظمها ينصب علي تحديد الفروقات بين النتائج الفعلية والمتوقعة، وتوفير التحليلات اللازمة لمراقبة الأداء وتقييمه مقارنةً بالخطط الموضوعية مسبقاً، مما يساعد إدارة المنشأة علي اتخاذ إجراءات تصحيحية والتحسين المستمر. مثلاً، تشير دراسة Junxin (2019) إلي أن الأدوار الرقابية للمحاسب الإداري تتمثل فيما يلي:

- 1- توفير تحليلات البيانات اللازمة لتتبع ومراقبة العمليات التشغيلية والإنتاجية بالمنشأة، ومنها تحليلات البيانات الخاصة بالموارد والتكاليف والإيرادات والربحية وأداء الوحدات المختلفة.
- 2- استخدام تقنيات وأدوات متنوعة في أداء دوره الرقابي، مثل الميزانيات والتكاليف المعيارية وتحليل التباين، لرصد ورقابة الأداء في الوحدات الفرعية بالمنشأة، وتحديد الجوانب التي تحتاج إلى اهتمام.
- 3- تحليل التباين بين الأداء الفعلي، والأداء المخطط له، مع تسليط الضوء على الانحرافات والثغرات التي تحتاج الي اتخاذ إجراءات تصحيحية مبكرة وسريعة.
- 4- توفير الرؤى المالية اللازمة لاتخاذ قرارات مستنيرة ومدروسة بشأن تخصيص الموارد والتسعير وغيرها من المسائل التشغيلية، مما يساهم في فعالية الرقابة.
- 5- مقارنة النتائج الفعلية بالأهداف الإستراتيجية للمنشأة، مما يمكنها من تقييم الأداء، وتحديد الانحرافات، واتخاذ الإجراءات التصحيحية لضمان توافيقها مع أهداف المنشأة.
- 6- التواصل مع مختلف المستويات الإدارية والوحدات الفرعية بالمنشأة، مما يُيسر تدفق المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

أيضاً، تشير دراسة Mire (2016) إلي أن الأدوار الرقابية الرئيسية للمحاسب الإداري هي تحليل التكاليف، وكفاءة الإنتاج، والتنبؤ بالنتائج المحتملة، وتتبع مستويات الأداء مقارنةً بالأهداف الموضوعية مسبقاً، وهو ما قد يساعد مديري المنشأة علي اتخاذ الإجراءات التصحيحية، في الوقت الفعلي، لمواجهة أي طوارئ أو تجنب أي خسائر محتملة. أيضاً، تشير دراسة Angella & Eno (2009) إلي أن أهم هذه الأدوار هي:



- 1- الرصد والتحليل: تتضمن الرقابة قيام المحاسب الإداري بمتابعة مؤشرات الأداء بالمنشأة بانتظام، مع مقارنتها بالخطط والميزانيات الموضوعية.
 - 2- الإجراءات التصحيحية: يساهم المحاسب الإداري في تحديد أي اختناقات في العمليات الإنتاجية أو ثغرات أو انحرافات عن الخطط، مما يساعد في تحديد الأسباب الجذرية وتطبيق الإجراءات التصحيحية لإعادة مؤشرات الأداء إلى مسارها المأمول.
 - 3- ممارسة التغذية الراجعة: حيث يزود المحاسب الإداري الإدارة بالبيانات والمعلومات اللازمة لتحسين التخطيط واتخاذ القرارات في المستقبل.
- وتؤكد دراسة Alawaqleh (2021) أن وظيفة الرقابة، المطلوبة، هي وظيفة شاملة، إذ يُمارسها المحاسب الإداري على جميع المستويات الإدارية بالمنشأة. كما أنها عملية ديناميكية، تتطلب اتباع أساليب جديدة.

ويتضح مما سبق، أن الرقابة تُعد أمرًا بالغ الأهمية لحماية موارد المنشآت، وتعزيز قدراتها وبيئتها الإنتاجية، وضمان توافق عملياتها اليومية مع أهدافها وغاياتها الاستراتيجية. وأنها تتضمن عدة جوانب رئيسية وهي: الرقابة على إدارة الموارد ومنع إساءة استخدامها، وتحديد مشكلات العمليات، وإقترح ما يلزم للتخفيف من المخاطر المحتملة، المالية والتشغيلية، من خلال تحديد نقاط الضعف ومعالجتها، بالإضافة الي ضمان امتثال المنشأة للقوانين واللوائح والمعايير الأخلاقية ذات الصلة، وتحسين الكفاءة التشغيلية للعمليات من خلال تبسيط العمليات ومنع الأخطاء، وتعزيز ثقافة المساءلة وتحمل الأفراد المسؤولية عن أفعالهم.

2-2- الرقابة الاستباقية Proactive Control

تتفق الأدبيات المحاسبية السابقة مثل دراسة Odunko (2022)، و Odek & Okoth (2019) على أن عملية الرقابة تهدف إلى تقليل أخطاء العمليات الجسيمة، والإغفالات، وهدر الموارد، ومنع الاحتمالات التي تؤثر سلبًا على أداء المنشأة، وأن هذه الرقابة تأخذ ثلاثة أشكال:

- 1- الرقابة الاستباقية Proactive Control: وهي إجراءات أو تدابير استباقية، مبكرة ووقائية، تُتخذ لمنع المشاكل قبل حدوثها. وتركز على تحديد المشكلات المحتملة وتنفيذ الحلول مسبقًا. ومن الأمثلة على ذلك التدريب الشامل للموظفين، وفحوصات مراقبة الجودة الدقيقة للمواد قبل الإنتاج، والاختيار الدقيق للموردين.
 - 2- الرقابة المتزامنة Concurrent Control: وهي إجراءات تُطبق أثناء العملية أو النشاط. وتشمل مراقبة العمليات الجارية وإجراء التعديلات اللازمة لضمان توافقها مع النتائج المرجوة، مثل فحوصات الجودة أثناء التصنيع، والإشراف على إدارة المشاريع، وأنظمة مراقبة الأداء.
 - 3- الرقابة بالتغذية الراجعة Feedback Control: وتُطبق هذه الرقابة بعد اكتمال العملية أو النشاط. وتشمل تحليل النتائج، وتحديد الانحرافات عن النتائج المخطط لها، وتنفيذ الإجراءات التصحيحية للأنشطة المستقبلية. وتشمل الأمثلة المراجعات اللاحقة للمشروع، وتقييمات الأداء، والمراجعة المالية.
- ويتضح مما سبق أن الرقابة الاستباقية Proactive Control هي أحد الأشكال الرئيسية لعملية الرقابة، التي تتوقع المخاطر المحتملة وتعمل على اتخاذ الإجراءات اللازمة للحد منها أو منع ظهورها أو التخفيف من حدتها، وبما يخلق بيئة عمل أكثر إيجابية وإنتاجية لجميع أعضاء فرق العمل بالمنشأة ويخلق لها الفرص السوقية اللازمة لتحقيق أهدافها الاستراتيجية (Ismail, 2016). وتؤكد دراسة

Forward-Looking Process Jiang & Li (2010) أن الرقابة الاستباقية تُعد عمليةً استشرافيةً ، يجري التركيز فيها على اتخاذ تدابير استباقية لدعم فعالية وكفاءة العمليات التجارية، مما يُنتج تقارير موثوقة وامتثالاً للقواعد والقوانين واللوائح المعمول بها، ويُمكن المنشأة من تحقيق أهداف الرقابة الداخلية وتعزيز سمعتها ومكانتها السوقية. وتشير دراسة Dubihlela & Nqala (2017) إلي أن نظام الرقابة الاستباقية يُركز على إتخاذ خطوات مسبقة للتعامل مع خمسة أبعاد رئيسية، وهي:

1- تحسين إدارة المخاطر: من خلال وضع توقعات دقيقة بشأن المخاطر التي يُحتمل أن تتعرض لها المنشأة، وإقتراح الأساليب المثلي للكشف المبكر عنها والتخفيف من حدتها. ويُعد هذا الأمر ضروريًا في بيئة الأعمال المليئة بعدم اليقين.

2- بناء الثقة والمصداقية مع اصحاب المصلحة: من خلال وضع تصور فعال للأساليب الرقابية التي تضمن سلامة ودقة المعلومات المالية والتشغيلية. وهذا يُعزز الثقة والعلاقة مع أصحاب المصلحة من المستثمرين والمساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين، وهو أمر أساسي لنمو المنشأة واستقرارها على المدى الطويل.

3- تعزيز الامتثال التنظيمي والقانوني: من خلال رصد وتتبع امتثال المؤسسة للقوانين واللوائح المعمول بها في قطاعها التخصصي، بصورة لا تجنب المنشأة العقوبات القانونية فحسب، بل تُظهر أيضًا التزام المنشأة بالممارسات الأخلاقية والقانونية وتحسين سمعتها ومكانتها العامة.

4- منع هدر الموارد والاحتيايل: تُصعب الرقابة الإستباقية حدوث هدر الموارد أو ممارسة الأنشطة الاحتياطية، من خلال وضع تصور واضح للإجراءات الرقابية المناسبة، التي يُتوقع منها الإسهام في تقليل خطر اختلاس الأصول وتقديم تقارير مضللة.

5- تحسين الكفاءة التشغيلية: من خلال وضع توقعات واضحة بشأن أساليب التخلص من التكرارات، وضمان الاستخدام الأفضل للموارد، وزيادة الإنتاجية.

أيضاً، تشير دراسة Walser وآخرون (2021) إلي أن ممارسات الرقابة الاستباقية تُركز على إتخاذ تدابير إستباقية لمعالجة خمسة أبعاد رئيسية، وهي: (1) إنشاء قاعدة بيانات تكفل استغلال قدرات وموارد وعمليات المنشأة وتحقيق إدارة متكاملة للمخاطر المحتملة، و(2) الإشارة المبكرة للأخطاء الموجودة في الممارسة المنهجية والتنفيذية لعمليات المنشأة التشغيلية والتجارية، و(3) بناء شبكة محدثة باستمرار تقود للكشف عن الاحتيايلات المالية المحتملة وبناء الثقة مع أصحاب المصلحة، و(4) تعزيز برنامج امتثال قانوني وتنظيمي متفوق بالمنشأة يكفل لها تعزيز سمعتها المهنية ومكانتها السوقية، و(5) مراجعة التكاليف والمعاملات المالية الحديثة لحد من الممارسات التي تخل بالكفاءة التشغيلية للمنشأة.

وتتفق كثير من الأدبيات ذات الصلة مثل Tuan (2020)، و Thuan & Cuong (2020)، و Suárez (2016)، علي أهمية التطوير المستمر لممارسات الرقابة الإستباقية بمنشآت الأعمال التي تعاني من زيادة حالات عدم اليقين، وصعوبة التنبؤ بالظروف الاقتصادية المستقبلية، أو التي تتسم بارتفاع مستويات المخاطرة والغموض، مما قد يؤدي إلى تأخير الاستثمارات أو إلغائها، بصورة ربما تعيق نمو المنشأة. مثلاً، تشير دراسة Tuan (2020)، إلي أن العوائد المتوقعة من إلتزام المنشأة بتعزيز ممارسات الرقابة الإستباقية تتمثل فيما يلي:

1- الحد من المخاطر: من خلال تحديد المخاطر ومعالجتها بشكل استباقي، مما يُقلل من احتمالية الخسارة المالية والإضرار بالسمعة.



- 2- تحسين عملية اتخاذ القرار: تُمكن ممارسات الرقابة الإستباقية المستندة الي بيانات ومعلومات دقيقة وموثوقة من تمكين الإدارة العليا للمنشأة من اتخاذ قرارات استراتيجية مدروسة.
 - 3- زيادة الكفاءة التشغيلية: تُحسّن ممارسات الرقابة الإستباقية من كفاءة العمليات التشغيلية للمنشأة، مما يؤدي إلى استخدام أكثر كفاءة للموارد وخفض التكاليف.
 - 4- تعزيز ثقة أصحاب المصلحة: تُعزز ممارسات الرقابة الإستباقية من موثوقية المعلومات والعمليات المالية للمنشأة مما يؤدي الي تعزيز ثقة المستثمرين والعملاء والموردين وأصحاب المصلحة الآخرين فيها.
 - 5- تعزيز الامتثال التنظيمي: تضمن ممارسات الرقابة الإستباقية امتثال المؤسسة للأنظمة والقوانين المعمول بها، ومعالجة الإحتيالات القانونية قبل تفاقمها مما يُجنّب المنشأة العقوبات والدعاوى القضائية المكلفة.
 - 6- الكشف المبكر عن المشاكل التشغيلية أو المالية، مما يُمكن المؤسسة من مُعالجتها قبل أن تتفاقم وتُصبح أزمات حقيقية.
 - 7- تعزيز سمعة المنشأة لدى الجمهور ووسائل الإعلام.
 - 8- تسهيل عمليات المراجعة الخارجية، مما يوفر الوقت والموارد لجميع الأطراف المعنية.
 - 9- تعزيز مرونة المنشأة في مواجهة التغييرات المحتملة: تُوفّر ممارسات الرقابة الإستباقية أساسًا متينًا للتكيف مع تقلبات بيئة الأعمال والتغيرات في اللوائح.
- أيضاً، تؤكد دراسة Thuan & Cuong (2020)، علي أنه ينبغي على المسؤولين التنفيذيين لمنشأة الأعمال إدراك أهمية تطوير ممارسات الرقابة الاستباقية بسبب الطبيعة المتغيرة لبيئات الأعمال في الحاضر والمستقبل، التي تؤثر على عملية صنع القرار بالمنشأة. كما تؤكد دراسة Suárez (2016) علي أن ممارسات الرقابة الاستباقية تلعب دورًا حاسمًا في نجاح المنشأة، من خلال توفير أساس قوي لإدارة سليمة ومتسقة لعمليات المنشأة، وفقًا لما يتفق عليه الملاك وأصحاب المصلحة، والتقليل من المخاطر المتوقعة وزيادة درجة الموثوقية في البيانات المالية والامتثال للقوانين واللوائح. ويتضح مما سبق، أن تطوير ممارسات الرقابة الاستباقية، يجعل منشآت الأعمال في وضع أفضل لتحديد وتقييم ومراجعة المخاطر ومعالجة الأخطاء والحد من هدر الموارد.

2-3. مشكلات الرقابة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة

تؤكد الأدبيات ذات الصلة، مثل Thuan & Cuong (2020)، و Tuan (2020)، أنه غالبًا ما يواجه المحاسب الإداري بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة تحديات واسعة في تطبيق أنظمة رقابية فعالة بها، وذلك نظرًا لمحدودية مواردها، ونقص الكوادر المتخصصة، ونقص الخبرات المتخصصة، مما يؤدي إلى إيجاد ثغرات رئيسية في المجالات المتصلة بعمل المحاسب الإداري مثل التقارير المالية، والأمن السيبراني، ومنع الاحتيال، بالإضافة الي بعض التحديات الأخرى مثل هدر الموارد والامتثال للوائح التنظيمية، وإدارة التدفقات النقدية، وصعوبة الحصول على التمويل. مثلاً، تشير دراسة Thuan & Cuong (2020) الي وجود خمسة مشكلات رئيسية تواجه المحاسب الإداري في أداء أدواره الرقابية بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة:

- 1- صعوبة فصل المهام Separation of Duties: تملك المنشآت الصغيرة والمتوسطة موارد بشرية محدودة، وغالباً ما تكون المسؤولية عن مهام متعددة بالمنشأة في يد عدد فرد واحد فقط، مما يزيد من مخاطر الخطأ البشري أو تعرض المنشأة للاحتيال. وتحتاج الرقابة الفعالة لوجود أشخاص محددين لكل مهمة علي حدة، لكل منهم مسؤوليات وظيفية محددة ومكتوبة، مما يسهم بشكل كبير في تخفيف المخاطر.
 - 2- شفافية السياسات والإجراءات Policies and Procedures: تعاني المنشآت الصغيرة والمتوسطة من عدم وجود دليل للسياسات والإجراءات التنفيذية، مكتوب جيداً، مما يقلل من المواءمة بين أهداف العمل والميزانية، ويمنع وضع إجراءات تشغيلية مثالية.
 - 3- نقص التوثيق Documentation: تفتقد المنشآت الصغيرة والمتوسطة لتوثيق بعض العمليات مثل المبيعات والحسابات المدينة، وإدارة النقد والخدمات المصرفية، والمشتريات والحسابات الدائنة، والرواتب، والموارد البشرية، وإقفال البيانات المالية. وهذا النقص يحد من قدرة المحاسب الإداري علي تطوير إطار عمل فعال للرقابة الداخلية بهذه المنشآت، نتيجة لعدم وضوح المهام المطلوب إنجازها، وعدم تحديد الأدوار والمسؤوليات بدقة، وعدم فاعلية برامج التدريب، والتخفيف من المخاطر، وعدم توافق مخرجات العمليات مع توقعات الإدارة.
 - 4- نقص الوقت Time: مالك أو مدير المنشأة هو المؤثر الرئيس في عملياتها، وغالباً ما ينشغل في تطوير أعمالها، ويقل الوقت المخصص منه لضمان تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية.
 - 5- غياب الرؤية Oversight عن المالك بخصوص تطوير المبيعات، وحسابات المصروفات، وتقارير النقدية، وملخصات الرواتب، وغيرها من البيانات التي تعبر عن أداء المنشأة بشكل يومي/أسبوعي/شهري. وهو ما يحد من دور الرقابة في تحديد مشاكل العمليات.
 - 6- منح بعض العاملين بالمنشأة صلاحيات الوصول إلى أنظمة المعلومات User Access Rights for Information Systems ، بصورة تفوق قدراتهم أو إحتياجاتهم الفعلية لأداء مسؤولياتهم ووظائفهم الأساسية ، مما يعرض المنشأة لمخاطر إضافية.
- وتتفق كثير من الأدبيات السابقة مثل Wang (2019)، و Wiener وآخرون (2016)، علي حاجة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الي مدخلات متميزة لتفعيل الرقابة، لمساعدتها علي الحد من سرقة واختلاس مواردها، والتعرض للاحتيال، وتجنب خسارة الأموال، وبناء ثقة العملاء، وتطوير الأعمال بأمان، وتنفيذ الالتزامات. مثلاً، تشير دراسة Wang (2019) الي أن تفعيل الرقابة بهذه المنشآت يحتاج الي الإجراءات التالية:
- 1- الفصل بين المهام، وذلك للحد من مخاطر الخطأ البشري، والسرقة والإختلاس، وزيادة الموثوقية في البيانات المالية للمنشأة.
 - 2- إنشاء حسابات مصرفية منفصلة، لأن ملكية المنشآت الصغيرة والمتوسطة قد تكون ملكية فردية أو ملكية من فردين أو شركات ذات مسؤولية محدودة ذات عضو واحد، مما يقود سهولة الخلط بين الشؤون المالية والشخصية والتجارية، واستخدام موارد المنشأة لأغراض شخصية، مما يؤدي إلى اختلاسها.
 - 3- الفحص الدوري المنتظم لصلاحيات وصول العاملين إلى أنظمة أعمال مهمة مثل نقاط البيع وكشوف الرواتب، لضمان موثوقية بياناتها وعدم إغفالها لحالات السرقة أو اختلاس الموارد.
 - 4- فحص المخزون بانتظام، وضمان مطابقة المخزون لجميع السجلات.



- 5- مطابقة الإيصالات مع المشتريات كجزء رئيس من عملية تسوية المعاملات، للتأكد من خلوها من المعاملات الاحتيالية.
 - 6- توثيق خطوات عملية التوريد، والتحقق من هوية الموردين، للتأكد من أنهم موردون حقيقيون وليسوا محتالين، وتوثيق معلومات الاتصال بهم، ومراجعة الفواتير والتأكد من دفعها للمستلمين المعتمدين فقط، والفصل بين الفواتير المدفوعة وغير المدفوعة.
 - 7- الالتزام بجدول دوري وزمني ثابت لمطابقة معاملات وحسابات المنشأة، لمنع التلاعب بالدفاتر، ومعرفة كيفية تعامل العاملين بالمنشأة مع الشؤون المالية.
 - 8- ضرورة احتفاظ مالك/مدير المنشأة بسجلات لجميع المعاملات، بما في ذلك مشتريات العملاء، ومشترياته الخاصة، والمبالغ المستردة، وغيرها، مع ضرورة إنشاء سجلات إحتياطية للإفادة منها في حالة العبث بالسجلات الأصلية.
 - 9- استخدام عدادات النقود الإلكترونية، أو تخصيص أكثر من موظف، للتأكد من دقة العدّ، وذلك لتسريع هذه العمليات وتجنب حالات الخطأ المتعمدة في الإفصاح عن كمية النقود الموجودة.
- أيضاً، أكدت دراسة Wiener وآخرون (2016)، أن تفعيل الرقابة بهذه المنشآت يحتاج الي:
- 1- أن تكون الإدارة العليا للمنشأة مُلمّة بالمخاطر المتوقعة، وأن تُدرك احتمالية حدوثها وتأثيرها على أهدافها الإستراتيجية، ووضع توقعات مسبقة بشأن الاستراتيجيات المناسبة للتخفيف من هذه المخاطر أو إدارتها.
 - 2- تحسين بيئة الرقابة، عبر تطبيق سياسات التقييم والترقية والمكافآت لتقدير العاملين المتميزين بالمنشأة، ورفع الروح المعنوية، وتشجيع الإبداع، والالتزام بالأخلاقيات، والتركيز على المساءلة الفردية، وتطوير سياسات رادعة لتأديب أو فصل العاملين المخالفين لها.
 - 3- إجراء مراجعات ربع سنوية أو سنوية لوصف الوظائف لضمان توزيع المهام بشكل مناسب، وتجنب تداخل المسؤوليات الذي يعيق الرقابة الفعالة علي عمليات المنشأة ويقلل من كفاءتها.
 - 4- التحديد الإستباقي المبكر، لمستويات المخاطر المقبولة ضمن السياق التشغيلي للعمليات، والتي قد تنجم عن عوامل داخلية وخارجية.
 - 5- تحسين أنشطة الرقابة من خلال تحديد المسؤوليات الإدارية، والإشراف الفوري على الأنشطة، وتصحيح الأخطاء في العمليات التجارية، والتركيز على الموظفين الأكفاء والمسؤولين، ومراجعة السياسات والإجراءات المعمول بها دورياً.
 - 6- إنشاء قنوات اتصال فعالة لضمان تلقي الإدارة العليا للمنشأة للمعلومات الخارجية في الوقت المناسب وبدقة، ولتبادل المعلومات بين القيادة والعاملين، بما يلبي المتطلبات المحددة.
 - 7- دراسة المتغيرات السوقية عن كثب لاختيار أساليب التقييم المناسبة، وتقييم نتائج التقييمات الدورية والمستقلة، واتخاذ إجراءات تصحيحية لأي نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية
 - 8- تطبيق إجراءات رقابية فعالة لوقف هدر الموارد وحماية الأصول وضمان الإعداد السليم للسجلات المالية للمنشأة، والمراجعة الدورية لتقارير الاستثناءات التي تُظهر نفقات أعلى من المستويات الطبيعية، أو التجاوزات في حدود الاعتماد المسموح بها.
- ويتضح مما سبق حاجة الشركات الصغيرة والمتوسطة الماسة لأن تُعطي الأولوية لتطوير أدوار الرقابة الإستباقية، وأن تُطور فهمًا متينًا لأطر تطبيق الرقابة الإستباقية يقودها الي تعزيز الالتزام بالنزاهة والقيم الأخلاقية والمساءلة في أنشطتها الرقابية، بصورة تتناسب مع هيكلها التنظيمي.

2-4. علاقة تحليل قدرات أعمال المنشأة بالرقابة الإستباقية

قدرات الأعمال **Business Capabilities** بالمنشأة هي الأفراد والعمليات والموارد ونظم التكنولوجيا التي تحتاجها المنشأة لتحقيق أهداف أو غايات محددة، مثل "إدارة العلاقات مع العملاء"، أو "تطوير منتجات جديدة"، أو "معالجة الطلبات" أو "إجراء أبحاث لإتجاهات السوق"، أو "إدارة المعاملات المالية". وتتباين تصنيفات قدرات الأعمال في الأدبيات ذات الصلة. مثلاً، تُصنفها دراسة Ismail (2016) إلى ثلاثة أنواع، وهي: (1) قدرات الأعمال الأساسية **Core Business Capabilities**، وهي القدرات اللازمة لسلسلة القيمة الأساسية لمنتجات أو خدمات المنشأة، و(2) قدرات الأعمال الداعمة **Supporting Business Capabilities**، وهي القدرات اللازمة لتشغيل المنشأة، ولكنها لا ترتبط مباشرةً بخلق قيمة للعملاء، و(3) قدرات الأعمال الداعمة **Strategic Business Capabilities**، وهي القدرات اللازمة للمنشأة للتخطيط، وتطوير الاستراتيجية، وتنفيذ التغيير المنشود في العمليات التشغيلية أو الإنتاجية. وتؤكد هذه الدراسة أن هذا التصنيف ضروري لمساعدة إدارة المنشأة وصناع القرار الرئيسيين بها على تحليل أفضل لقرارات الاستثمار المحتمل إتخاذها، والتأثيرات المختلفة المتوقعة لها على مطالب أصحاب المصلحة. أيضاً، تصنف دراسة Wißotzki (2015) قدرات الأعمال إلى عدة أنواع: قدرات متصلة بالإدارة الاستراتيجية، وقدرات متصلة بتطوير البرمجيات، وقدرات متصلة بإدارة المشاريع، وقدرات متصلة بإدارة البنية التحتية، وقدرات متصلة بإدارة تكنولوجيا المعلومات، وقدرات متصلة بإدارة الموردين والعقود، وقدرات متصلة بعمليات التطوير والتقييم. كما تصنفها دراسة Barreto (2010) إلى قدرات ديناميكية، وقدرات الأساسية، وقدرات إدارة الأصول المؤسسية، وقدرات تكنولوجيا المعلومات.

وتتفق كثير من الأدبيات ذات الصلة مثل Alawaqleh (2021)، و Chernysheva & Shepelenko (2018)، و Ismail (2016)، و Hong آخرون (2012) على أن الفهم الكامل والوعي بقدرات أعمال المنشأة، يُساعد في تحقيق أهداف عملية الرقابة الإستباقية، لأنه يمكن إدارة المنشأة من تحديد المجالات التي يُحتمل أن تتفوق فيها، والمجالات التي ربما تحتاج إلى تحسين، والتكرارات المحتملة في العمليات، مما يفيد في بسط سيطرتها على عمليات المنشأة، وتحديد مشكلاتها مُبكراً، واتباع ممارسات عمل أفضل لإدارة المخاطر المتوقعة، ووضع تصورات شاملة لحلول فعالة للمشكلات المُحتملة، بصورة تقود الي تقليل احتمالية إصدار منتجات معيبة، ومنع الأخطاء المستقبلية، وزيادة الكفاءة التشغيلية، وتنسيق الجهود بين مختلف الأقسام الوظيفية بالمنشأة بوتيرة أسرع. وتؤكد دراسة Chernysheva & Shepelenko (2018) على أنه، من خلال تحديد هذه القدرات، يمكن للمنشأة الرقابة بفاعلية على إدارة الميزانية وتوفير التكاليف، وتقييم السياسات المتبعة لجذب وتوظيف الكوادر الفنية المتميزة، وتحديد الفجوات والتكرارات المحتملة داخل العمليات، وتحديد نقاط الضعف المتوقعة، وتحديد أولويات تركيز الموارد، كما تستطيع المنشأة تحديد مكانتها السوقية الحالية والمكانة السوقية التي يُحتمل ان تصل إليها، مما يضمن لها الاستعداد الإستباقي المبكر للتكيف مع الاتجاهات السوقية الحالية والتغيرات المستقبلية المحتملة. أيضاً، تؤكد دراسة Hong آخرون (2012) أن تحديد قدرات أعمال المنشأة يوفر للقائمين على عملية الرقابة، فهماً أعمق لعمليات ووظائف المنشأة التجارية الأساسية، ويكشف مُبكراً عن التغييرات الهيكلية اللازمة، ويساعدها على وضع خارطة طريق للأعمال المحتملة وتشكيل مجموعات عمل متسقة، وفرض لغة عمل موحدة في الثقافة التنظيمية للمنشأة، مما يُساعد على تحقيق التوافق والتعاون بين المستويات الوظيفية المختلفة.



ويعد تحليل قدرات أعمال المنشأة **Business Capabilities Analysis** إحدى الأدوات التي يمكن الإعتماد عليها لأنها تعمل علي تقييم قدرة المنشأة على أداء مهام محددة وتحقيق النتائج المرجوة منها، وتقييم مواردها وكفاءتها. ويساعد هذا التحليل على تحديد نقاط القوة والضعف بالعمليات التشغيلية او الإنتاجية للمنشأة، وتحديد فرص التحسين، بهدف تعزيز الميزة التنافسية وتطوير مستويات الأداء. وتؤكد دراسة **Alawaqleh (2021)**، أن الإعتماد علي تحليل القدرات يمكن أن يساعد في تنفيذ عمليات الرقابة وتحقيق اهدافها بمختلف المجالات، ومن أمثلتها:

1- عمليات التصنيع، وتتضمن تقييم قدرة خطوط الإنتاج أو الآلات أو عمليات التجميع على تلبية مواصفات العمليات أو متطلبات الأداء.

2- عمليات الخدمة، وتتضمن تقييم لقدرة عمليات تقديم الخدمات بالمنشأة، مثل أوقات استجابة مركز الاتصال أو أوقات معالجة المعاملات المالية، على الوفاء بمستويات الخدمة المحددة.

3- الرقابة علي الإلتزام بمعايير الجودة، من خلال الرقابة علي قدرة عمليات التفتيش أو الاختبار للكشف عن العيوب أو عدم المطابقة ضمن الحدود المقررة.

4- الرقابة علي تصميم العمليات، من خلال تحديد وتقييم قدرة العملية أو النظام المقترح على تلبية المواصفات المستهدفة خلال مرحلة التصميم.

5- تقييم قدرة الموردين أو البائعين على توفير المكونات التي تلي متطلبات العمليات.

وتؤكد دراسة **Wißotzki (2015)** أن تحليل قدرات الأعمال يحقق لعملية الرقابة، فوائد عديدة:

1- توضيح حالة الأعمال: يوفر تحليل قدرات أعمال المنشأة، تقييم دقيق للعمليات الحالية للمنشأة، وفهمها من منظور متكامل وشامل، ومدى المواءمة بينها وبين الأهداف طويلة المدى للمنشأة.

2- سد الفجوة بين تكنولوجيا المعلومات والوظائف التنظيمية الأخرى بالمنشأة، بصورة تقود الي تطوير فهم المنشأة لكيفية خدمة الأفراد والعمليات والتكنولوجيا والمعلومات للأهداف الاستراتيجية للشركة.

3- تحسين الأداء العام للمنشأة، والحصول علي منظور أكثر استنارة حول جوانب العمليات التي تحتاج إلى استثمار أو تحسين.

4- زيادة الميزة التنافسية للمنشأة، من خلال فهم نقاط القوة والضعف الداخلية، وتحديد أولويات الاستثمارات، وتحسين العمليات، ومواءمة القدرات مع احتياجات العملاء.

5- تعزيز المرونة، وتمكين المنشأة من الاستجابة بسرعة وكفاءة أكبر للتغيرات في أعمالها السوقية، أو في التشريعات الجديدة، وتخطيط الميزانية بصورة أفضل.

أيضاً، تؤكد دراسة **Barreto (2010)** أن هذا التحليل يحقق لعملية الرقابة الفوائد التالية:

1- تلبية مواصفات العمليات ومتطلبات عملائها، وتحديد المشكلات المتوقعة وفرص التحسين وتوفير التكاليف المحتملة، حيث يُقدم تحليل القدرات رؤى قيمة حول إمكانات العملية ومستويات الأداء الفعلية بها.

2- توفير أساس سليم ومدروس لمراقبة أداء العملية بمرور الوقت.

3- تحديد مصادر التباين التي قد تُسبب عيوباً أو تناقضات في مخرجات العملية، والتحقق من صحة أنظمة القياس، واحتساب انحراف العمليات، ودفع تحسينات العمليات.

4- تقليل مخاطر إنتاج مخرجات معيبة أو غير مطابقة.

5- تحسين جودة المنتج أو الخدمة، مما يؤدي إلى زيادة رضا العملاء.

6- الامتثال للمتطلبات التنظيمية ومعايير نظام إدارة الجودة.

- 7- تعزيز القدرة التنافسية من خلال تقديم منتجات أو خدمات متسقة وموثوقة.
- 8- دعم اتخاذ القرارات المدروسة المبنية على البيانات بشأن قدرات العمليات.
- ويتضح مما سبق أن هناك علاقة قوية بين تحليل قدرات أعمال المنشأة وتفعيل ممارسات الرقابة الإستباقية، فإجراء تحليل لقدرات الأعمال، يمكن المنشأة من الكشف عن القدرات الرئيسية التي تدعم عملياتها، وتحديد المشكلات المحتملة ومعالجتها بشكل استباقي، مما يضمن لها أن تُقدم عملياتها باستمرار مخرجات تُلبى أو تتجاوز توقعات العملاء ومعايير الصناعة.
- 2-5. نموذج (BACCM) لتحليل قدرات الأعمال.

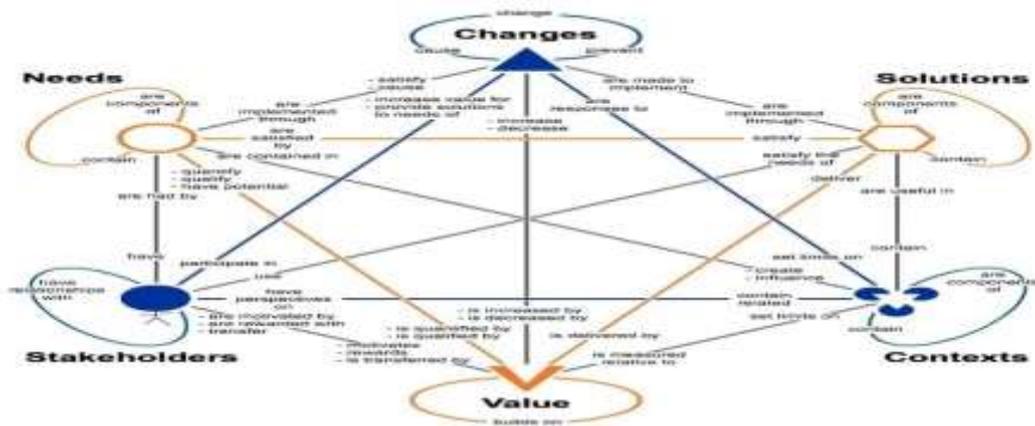
نموذج BACCM هو المسمي المختصر المقترن من الأحرف الأولى لإسمه باللغة الإنجليزية (Business Analysis Core Concept Model) - أي نموذج المفهوم الأساسي لتحليل قدرات الأعمال. تؤكد الأدبيات ذات الصلة مثل Sanchez وآخرون (2017) و Pastor (2016) و Aoyama (2016) و Cadle وآخرون (2014) و Rubens (2007) علي أن نموذج BACCM لتحليل قدرات الأعمال، له هيكل ثابت، ومفاهيم محددة لتحليل قدرات الأعمال بدقة، بصورة قد تسمح للقائمين علي الرقابة باستيعاب مهام الرقابة المطلوبة، وتقييم الموارد، وتحديد الفجوات والتكرارات في العمليات، والمساعدة في إقتراح الإجراءات التصحيحية بدقة. وتؤكد دراسة Cadle وآخرون (2014) أن ميكانيكية عمل هذا النموذج -الشكل (2-1)- تستند الي ستة مفاهيم أساسية لتحليل قدرات أعمال المنشآت، وهي (التغيير/ الحاجة / الحل/ أصحاب المصلحة/ القيمة/ السياق)، وذلك علي النحو التالي:

1- مفهوم التغيير Change في العمليات التشغيلية للمنشأة، وهو يحدث استجابةً لحاجة ما، داخلية وخارجية، مثل الحاجة إلى تعزيز التحويل الداخلي بالمنشأة، أو حاجة المنشأة الي التكيف مع التقلبات السوقية. وأنه يجب تنفيذ التغيير بطريقة تُحسن من الأداء العام للمنشأة ويُساعدها على تجنب أي تراجعٍ محتملة في مخرجات عملياتها، وذلك من خلال استكشاف المشكلات أو المخاطر المحتملة بعملياتها وتحديد الإجراءات التصحيحية المتوقع أن تحقق أكبر قيمة للمنشأة، والحد من أو منع آثار المخاطر التي قد تؤدي إلى انخفاض القيمة أو فقدان مزاياها التنافسية. ويجري إدارة هذا التغيير العمليتي علي ثلاث مراحل رئيسية:

- الإستعداد المبكر للتغيير Prepare to Change: من خلال تحديد وتوقع احتياجات التغيير، وسياقه، والعناصر المرتبطة به، وذلك كأساس لإدارة العلاقات مع أصحاب المصلحة، وتحقيق نتائج جيدة.
- تحفيز التغيير Provoke to Change: يُسبب كل تغيير زيادات أو نقصان في القيمة السوقية للمنشأة، ويجب العناية في الاستكشاف المبكر للتغيرات المحتملة والمشاكل والفرص والقيود المرتبطة بها وترجيح الأكثر منها فائدةً.
- منع التغيير Prevent to Change: يجب إبقاء التغييرات الضارة المحتملة في أسفل قائمة أولويات المنشأة، وتحفيز إدارة المنشأة على تجنبها، مثل زيادة عيوب المنتج أو انخفاض المبيعات.



شكل 2-1: المفاهيم الأساسية في نموذج (BACCM). (مقتبس من دراسة Cadle وآخرون (2014).



2- مفهوم الحاجة **Need**: وهي أي مشكلة أو فرصة أو عائق ناتج عن الوضع الراهن لعمليات المنشأة. ويجب العمل علي تلبيتها أو مواجهتها مبكراً. وهناك عنصرين مرتبطين بمفهوم الحاجة: (1) وكلاء التغيير **Change Agents**: وهم الذين يُغيرون عمليات المنشأة لتلبية احتياجاتهم، و(2) أهداف التغيير **Change Targets**: وهم العملاء الذين يوفر التغيير حلول فعالة لاحتياجاتهم.

3- مفهوم الحل **Solution**: وهو الوسيلة المستخدمة لتلبية إحتياجات العمليات، وتقود الي خلق القيمة أو تحقيقها أو تبادلها في سياق معين. ويساعد على توسيع نطاق أو اغتنام الفرص السوقية المتاحة أو المتوقعة للمنشأة، أو يفرض عليها قيماً، أو يزيل قيماً سابقاً. ويتعين علي القائمين علي العمليات الموازنة بين الحلول المقترحة والعوامل المرتبطة بها، مثل التكاليف والفوائد والمخاطر.

4- مفهوم أصحاب المصلحة **Stakeholders**: وهم الأفراد (أو المجموعات) المرتبطون بالتغيير أو الحاجة أو الحل، ويرغبون في التأثير عليها، وهم من تقدم لهم القيمة.

5- القيمة **Value**: وهي ليست دائماً ثابتة، وقد تكون ذاتية، وقد تكون ذات أهمية أكبر لمجموعة بعينها من مجموعات أصحاب المصلحة دون المجموعات الأخرى. وقد تكون إيجابية، وتتجلى في الأرباح وتحسينات العمليات، وقد تكون سلبية في شكل خسائر أو زيادة في تكاليف العمليات. وقد تكون قيمة ملموسة قابلة للقياس مثل وفورات التكاليف والأرباح، أو قيمة غير ملموسة مثل رفع الروح المعنوية للعاملين أو تعزيز سمعة المنشأة.

6- مفهوم السياق **Context**: وهو بيئة العمل، أو مجموعة الظروف التي تُهيئ لحدوث التغيير، مثل السلوكيات والثقافة والمنافسون والسياسات الحكومية والبنية التحتية والمنتجات والمبيعات والطقس ونظم التكنولوجيا وغيرها. والسياسات ليس ثابتاً، بل يتغير دورياً أو عشوائياً. وهو يؤثر على التغيير ويتأثر به. ويساعد على فهم التغييرات المطلوبة، وتحديد ما هو ملائم أو غير ملائم منها.

ووفقاً لدراسة Pastor (2016)، فإن ميكانيكية عمل نموذج BACCM تتضمن أربعة خطوات:

- الخطوة الأولى- إجراء تقييم شامل لاحتياجات العمل. وتشمل الأنشطة المتضمنة في هذه الخطوة:
 - التعاون مع أصحاب المصلحة عبر مختلف المستويات والأقسام التنظيمية لاستخلاص وجهات نظر متنوعة، تعكس احتياجات ورؤى المنشأة بأكملها، وليس جزء منها فقط.
 - تحليل التغييرات في اتجاهات السوق الخارجية، وإجراءات المنافسين، ومعايير الصناعة بشكل شامل. ويُمكن هذا الفحص الخارجي من تحديد فرص التميز ومجالات المخاطر المحتملة.

- تقييم مقاييس الأداء الحالية والبيانات التشغيلية بدقة لقياس نقاط القوة والضعف في عمليات المنشأة. وتساعد هذه المراجعة الداخلية في تحديد المجالات التي تتطلب تطويراً أو تحسيناً لقدرات المنشأة.
- دمج تكنولوجيا المعلومات في العمليات والموائمة بينها وبين أهداف الأعمال، مما يُسهّل التكامل والدعم السلس.
- الخطوة الثانية - تحديد القدرات المطلوبة لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة. وتشمل الأنشطة المتضمنة في هذه الخطوة:
- تصنيف قدرات المنشأة وفقاً لدورها في تحقيق الأهداف الاستراتيجية والتأثير على المزايا التنافسية التي تتمتع بها المنشأة، مما يساعد في تركيز جهود المنشأة ومواردها على المجالات التي يُحتمل أن تُحقق لها أكبر فائدة.
- صياغة تسلسل هرمي منهجي لقدرات أعمال المنشأة، وتنظيمها في مستويات مختلفة بناءً على أهميتها الاستراتيجية ونطاقها التشغيلي. ويُعزز هذا الإطار المُهيكل من الفهم العام للترابطات بين القدرات، ويضمن نهجاً شاملاً لتعزيزها.
- الخطوة الثالثة: تحديد وتقييم قدرات أعمال المنشأة الحالية والفعلية، ووضع تصور للقدرات المطلوبة، لتحديد الفجوات ومجالات التحسين. وتشمل الأنشطة المتضمنة في هذه الخطوة:
- إجراء تحليل شامل للفجوات لمقارنة القدرات الحالية بالمتطلبات المحددة. ويُسلط هذا التحليل الضوء على أوجه القصور الحالية في عمليات المنشأة، ويُبرز مواطن الحاجة للاستثمار في تطوير القدرات.
- تقييم مستويات النضج في قدرات الأعمال الحالية بالمنشأة، مع مراعاة عوامل مثل الفعالية والكفاءة والتكامل مع القدرات الأخرى، في تحديد المجالات التي يُمكن فيها تحسين القدرات الحالية أو تلك التي تتطلب تغييراً جوهرياً.
- الخطوة الرابعة: إنشاء روابط واضحة بين القدرات المحددة وعمليات المنشأة التي تدعمها. وتشمل الأنشطة المتضمنة في هذه الخطوة:
- ربط كل قدرة بالعمليات التي تُسهّلها. ويُوفر هذا نظرة ثاقبة على الإحتياجات اللازمة لتطوير قدرات أعمال المنشأة اللازمة لتحقيق أهدافها، وأساليب تفعيلها.
- تحديد فرص التحسين والتكامل بين القدرات المحددة والعمليات، من خلال البحث عن أساليب لتبسيط وتعزيز دعم قدرات الأعمال الأساسية، بصورة تسهم في تعزيز كفاءة وفعالية العمليات.
- وتسهم هذه الخطوات الأربعة لميكانيكية عمل هذا النموذج فيما يلي:
- تحديد الأنشطة والوظائف الأساسية الضرورية لعمل المنشأة وتحقيق القيمة.
- التركيز على قدرات الأعمال الحقيقية وطرق ربطها بعمليات المنشأة، مما يوفر للقائمين على عمليات المنشأة رؤية شاملة لها.
- بناء لغة وفهم مشترك لقدرات أعمال المنشأة، بين إدارة المنشأة وأصحاب المصلحة.
- ربط قدرات الأعمال بالأهداف الاستراتيجية للمنشأة، بصورة تمكنها من تركيز استثماراتها ومبادراتها على المجالات ذات التأثير الأكبر.
- تحديد الفجوات والتكرارات في العمليات، التي قد تؤدي إلى انعدام الكفاءة.
- تحديد أولويات الاستثمارات في المجالات التي تُحقق أعلى قيمة، لضمان تخصيص الموارد بفعالية.
- تحسين الأداء العام للمنشأة، من خلال تحديد فجوات القدرات ومعالجتها، وتحسين كفاءة عملياتها بشكل عام.



- استشعار الفرص المناسبة لتحفيز الإنتاجية والكفاءة بعمليات المنشأة.
- تحديد المهارات والمعارف اللازمة لتطوير أداء العمالة للأدوار المطلوبة منهم بفعالية، ودعم مبادرات تطوير وتدريب العاملين بالمنشأة.
- ووفقاً لدراسة Suárez (2016)، فإن تنفيذ ميكانيكية عمل نموذج BACCM تتطلب توافر الإمكانيات التالية في القائمين علي تحليل قدرات أعمال المنشأة، ومن بينهم المحاسب الإداري:
 - 1- إمكانية التواصل اللفظي Verbal Communication لعرض البيانات الخاصة بتحليلات قدرات الأعمال علي مالك / مدير / القيادة العليا بالمنشأة بطريقة سلسة وسهلة الفهم.
 - 2- إمكانية استيعاب احتياجات المنشأة Understanding Organization Requirements، من منظور شامل وكامل وتحليلها بشكل صحيح، وتحديد الثغرات أو الأخطاء التي قد تحتوي عليها.
 - 3- إمكانية الانصات الجيد Good listening skills الي المعلومات، بصورة تتيح فهم هدف كل عملية، والدافع الرئيسي لها، وفجواتها وتكراراتها، والسياق المتناسب لتطويرها.
 - 4- إمكانية تحديد الأهداف بدقة Setting goals well، فالإدارة العليا تضع الخطوط العريضة فقط، ويطلب من محلل قدرات الأعمال تحويل هذه الخطوط العريضة إلى صورة واضحة، تحدد بدقة ما هو مطلوب بالفعل.
 - 5- القدرة على إدارة الوقت Time Management، وإنجاز مهام متعددة في الوقت المحدد.
- ويتضح مما خلصت اليه الأدبيات السابقة، ان نموذج BACCM يمكن استخدامه في تطوير أدوار الرقابة الإستباقية للمحاسب الإداري، لأنها منهجية متعددة المستويات (Multi-Level Approach)، تعمل علي تحليل قدرات أعمال المنشأة وفق ستة مستويات تفصيلية مختلفة، بدءاً من استشعار احتياجات العمليات وفرص التغيير في وظائف العمليات، ووصولاً إلى القدرات الأكثر تفصيلاً اللازمة للرقابة الفعالة. وهذه المستويات الستة، ليست مرتبة، أو منفصلة، ولكنها مترابطة ومن الصعب عزل أي منها عن الآخر. وبالتالي يمكن الكشف المبكر عن درجة المواءمة بين موارد المنشأة وقدراتها، والتخطيط بناءً عليها، واتخاذ إجراءات مدروسة بصورة تقود الي اغتنام المنشأة للفرص السوقية المتاحة في البيئة الخارجية، بالإضافة الي رصد وتتبع وفهم جذور المشكلات الأساسية، وتقييم قدرة المنشأة على إدارة عملياتها، وتنسيق الجهود بين مختلف المجالات الوظيفية، ومواءمة الأنشطة التشغيلية مع الاستراتيجية العامة للمنشأة.
- وهذا تدعمه نتائج الأدبيات السابقة. مثلاً، تشير دراسة Appelbaum وآخرون (2017) الي أن نماذج تحليل قدرات الأعمال، مثل نموذج BACCM أو نموذج (BAC)، تُحقق إفادة كبيرة للأدوار الرقابية للمحاسب الإداري بمنشآت الأعمال، لأنها تضمن دقة المعالجة للمعلومات المالية، وسلامة التصرفات المالية للمنشأة وقياس مدي إتفاقها مع أهدافها الإستراتيجية، وزيادة فاعلية آليات الرقابة الداخلية، ورفع كفاءة أساليب التشغيل والإنتاج، بكفاءة. أيضاً، تشير دراسة Battistella وآخرون (2017) الي أن هذا النموذج يُمكن المحاسب الإداري من التغلب على مجموعة من أهم مشكلات الرقابة في بيئة الأعمال الحديثة، ومن بينها:
 - معالجة مشكلات انعزال البيانات وتجزئتها Data Siloes عبر الوحدات الإدارية المختلفة، مما ييسر من صعوبات دمج البيانات واستخلاص الرؤى القيمة منها.

- معالجة مشكلات جودة البيانات Data Quality Issues التي قد تؤدي إلى أخطاء مكلفة وفرص ضائعة للمنشأة، مما يؤدي إلى زيادة مستويات الشفافية وثقة العملاء وأصحاب المصلحة في بيانات المنشأة.
 - مواجهة التعقيدات المتصلة بصيانة أو تحديث أنظمة / تطبيقات الرقابة القديمة Complexities with Legacy Systems/Applications، التي قد تكون مكلفة، وفي بعض الحالات يستحيل دمجها مع عناصر البنية التحتية الحديثة للمنشأة، مما يشكل مخاوف أمنية للمنشأة، ويعيق قدرتها على المنافسة، لكن تحليل البيانات بواسطة هذا النموذج يسمح بزيادة الأمان، وتحسين معدلات الأداء.
 - تلبية توقعات العملاء Meeting Customer Expectations، لأن تحليل البيانات يساعد في فهم العملاء واحتياجاتهم ومتطلباتهم.
- كما تؤكد دراسة Chernysheva & Shepelenko (2018) أن نموذج BACCM يدعم الأدوار الرقابية للمحاسب الإداري، لأنه يساعده في:
- 1- تحديد وفهم جذور المشكلات الأساسية للمنشأة التي تؤثر سلباً على رضا العملاء والأداء العام، بدلاً من التركيز على المشكلات السطحية.
 - 2- توثيق متطلبات أصحاب المصلحة، مما يؤدي لزيادة المبيعات وتحسين رضا المستخدمين.
 - 3- تحسين العمليات من خلال تحديد أوجه القصور، وتطبيق الأتمتة على المهام اليدوية، مما يُسرّع بشكل كبير من أوقات الموافقة ويعزز الكفاءة التشغيلية للمنشأة
 - 4- تقييم جدوى الحلول المقترحة، واقتراح الحل الأنسب بناءً على رؤية قائمة على البيانات، مع الموازنة بين عناصر التكلفة والوقت والملاءمة الاستراتيجية.
 - 5- العمل كحلقة وصل بين فرق العمل والفرق الفنية، لضمان مما يضمن التواصل والتفاهم المتبادل، وتوافق مختلف الأطراف نحو الأهداف المطلوبة.
 - 6- الموازنة بين مسار التغييرات واستراتيجية المنشأة، لضمان الاحتفاظ بقيمة الاستثمارات، وجودة اتخاذ القرارات التنبؤية، والقدرة على الاستجابة للاحتياجات والفرص الخارجية، بصورة تقود القدرات الداخلية للمنشأة نحو تحقيق الابتكار ودفع الأداء التنافسي.
- 2-6. نظرية الموارد (RBT).
- تتفق الأدبيات ذات الصلة على أن الرقابة الإستباقية على موارد المنشأة جزء رئيس من الدور الرقابي للمحاسب الإداري، وضروري لضمان عدم هدر الموارد أو إساءة استخدامها. مثلاً، تشير دراسة Walser وآخرون (2021) إلى أن الرقابة المبكرة على استراتيجية تخصيص الموارد ضروري لضمان توزيع الموارد بطريقة فعالة تقود الي تبسيط العمليات التشغيلية أو الإنتاجية وتبقيها على المسار المطلوب، ولضمان تسيير عمليات المنشأة بشكل أكثر سلاسة، ومعالجة أكثر فعالية لقيودها. أيضاً، تشير دراسة Barney (2000) إلى أن الرقابة على الموارد الملموسة- التي تُشكل أصول نقدية- أو الموارد غير الملموسة للمنشأة، تقود المنشأة الي تبني منظور استراتيجي، أكثر شمولاً، للرقابة يعمل على تتبع موقع الموارد وكميتها وحالتها واحتياجات صيانتها، واتخاذ تدابير وقائية لحمايتها من مخاطر فقدان أو التلف، بصورة تساعد المنشأة على بناء ميزة تنافسية مستدامة.
- وتُعد نظرية الموارد (RBT)- وهو الاسم المختصر لمسمى هذه النظرية باللغة الإنجليزية (Resource-Based Theory)- من أهم المنهجيات التي توفر إطاراً شاملاً لفهم وتنفيذ الرقابة على



الموارد وكيفية إستغلال موارد المنشأة في تحقيق مزايا تنافسية. وتتمثل الفكرة الأساسية للنظرية في أن منشآت الأعمال يجب ان تركز جهودها علي مواردها وقدراتها المتاحة، بدلاً من التركيز على بيئة الأعمال التنافسية، وتوزيع هذه الموارد وتخصيصها بصورة تتلائم مع قدراتها واحتياجاتها الحقيقية (Walser, et al., 2021). وتشير دراسة Schaarschmidt (2023) الي أن المبادئ الرئيسية لهذه النظرية تتمثل فيما يلي:

- 1- تباين الموارد **Resource Heterogeneity**، فالموارد ليست متساوية وواحدة بين جميع المنشآت، وقد تتمتع المنشآت العاملة في نفس القطاع بموارد متشابهة، إلا أن التركيبة الفريدة لكل مورد وتكوينه هو ما يميز منشأة دون أخرى من الناحية التنافسية.
 - 2- ثبات الموارد **Resource Immobile**، واستمرارها لفترة طويلة ضروري لحفاظ المنشأة على ميزة تنافسية مستدامة.
 - 3- الموارد لها قدرات ديناميكية **Dynamic Capabilities**، وتوزيعها وتخصيصها حسب المتطلبات الحقيقية للعمليات، ضروري لبقاء المنشأة واستمراريتها في بيئة الأعمال الحالية سريعة التغير، ومساعدتها على إعادة هيكلة مواردها استجابةً لظروف السوق المتغيرة.
 - 4- يُعد المورد استراتيجياً، بقدر ما يكون قيماً **valuable** (أي يضيف لها قيمة ويساعدها في تحسين فعاليتها وكفاءتها، واستشعار الفرص السوقية وتحديد تهديدات المنافسين)، ويقدر ما يكون نادراً **rare** (أي لا يمتلكه سوي عدد محدود من المنافسين، أو لا يمتلكه أي منافس آخر)، ويقدر ما يكون من الصعب تقليده **difficult to imitate** (تتوافر له حماية قانونية مثل العلامات التجارية وبراءات الاختراع وحقوق النشر)، ويقدر ما يكون منظماً **organized**.
 - 5- تلبية موارد المنشأة لمعيار واحد أو اثنين فقط من معايير الموارد الإستراتيجية الأربعة (القيمة والندرة وصعوبة التقليد والتنظيم) المذكورين في البند السابق، لن يكون كافياً لاستقطاب القيمة، ولن يؤدي سوي إلى تكافؤ تنافسي محدود أو ميزة تنافسية مؤقتة بالنسبة للمنشأة.
 - 6- الموارد الإستراتيجية، في حد ذاتها، ليست هي التي تُوفر الميزة التنافسية، بل طريقة توزيعها وتخصيصها واستخدامها أو دمجها في عمليات المنشأة.
 - 7- تحتاج الرقابة الفعالة علي الموارد للشفافية الكاملة، لتكون مصدرًا للميزة التنافسية المستدامة.
 - 8- تحتاج الرقابة علي الموارد الي هيكل حوكمة حقيقي، وتسهيل التعاون مع أصحاب المصلحة.
 - 9- الهدف الحقيقي للرقابة علي الموارد، هو مساعدة المنشأة علي تحديث قدراتها، ومواكبة التغيرات السوقية، واستشعار الفرص ومواجهة المخاطر السوقية.
 - 10- تركيز الرقابة علي التحليل الداخلي للتباين الموجود في موارد المنشأة، يقود الي تفسير التباين في الأداء العام للمنشأة.
- وتقسم هذه النظرية موارد المنشأة إلى نوعين رئيسيين:
- 1- الموارد الملموسة، التي يُمكن رؤيتها ولمسها وقياسها كميًا بسهولة، مثل ممتلكات الشركة ومنشآتها ومعداتها، وكذلك الموارد النقدية.
 - 2- الموارد غير الملموسة، التي يصعب رؤيتها أو لمسها أو قياسها كميًا، مثل معارف ومهارات الموظفين، وسمعة الشركة، وثقافتها التنظيمية.

وترجح هذه النظرية أن تُلبى الموارد غير الملموسة معايير الموارد الاستراتيجية (أي القيمة، والندرة، وصعوبة التقليد، والتنظيم لتحقيق القيمة) أكثر من الموارد الملموسة، وتدعو المديرين التنفيذيين الراغبين في تحقيق مزايا تنافسية طويلة الأجل، الي التركيز على رعاية وتطوير الموارد غير الملموسة لمنشأتهم.

كما تُميز هذه النظرية بين مفهومين رئيسيين: (1) تطوير الموارد Resource Development و(2) تخصيص الموارد Resource Deployment. ويتضمن تطوير الموارد الحصول على الموارد وتجميعها، بينما يركز نشر الموارد على كيفية استخدام الشركة لمواردها لخلق القيمة مثل بناء علامة تجارية قوية، وبنية تحتية قوية للشحن، ودخول أسواق جديدة بفعالية.

ووفقاً لدراسة Watson وآخرون (2008)، فإن ميكانيكية عمل نظرية الموارد (RBT) تقوم علي إتخاذ تدابير وقائية واستباقية للرقابة علي الموارد الداخلية للمنشأة، والاستفادة منها في مواجهة مخاطر العمليات واستشعار الفرص السوقية الخارجية وتعزيز المزايا التنافسية، وذلك من خلال الخطوات التالية:

1- تحديد الموارد الملموسة وغير الملموسة، مثل مهارات الموارد البشرية ونظم التكنولوجيا وبراءات الاختراع والمعدات.. الخ، من منظور شامل يساعد في تحديد وتخصيص الموارد الأساسية لكل مشروع بناءً علي عامل الوقت وعامل التكلفة، وتطوير الكفاءات الأساسية للموارد البشرية لمنع التقليد، وتشجيع الإبتكار، مما يُعزّز من المكانة السوقية للمنشأة.

2- الكشف المبكر علي إتجاهات القطاع الصناعي او الإنتاجي الذي تعمل به المنشأة وتحليله من منظور شامل، لقياس مستوي الندرة في مواردها بالنسبة لهذا القطاع ومدى قدرتها علي الإسهام في تحقيق مزايا تنافسية مستدامة للمنشأة. ويتضمن هذا التحليل الشامل تقييم بيئة العمل، وفهم اتجاهات الأسواق الناشئة، وتقييم مدى توافر موارد مماثلة عند المنافسين. وهذه الموارد النادرة قد تتباين في شكلها، فقد تكون تقنية ما أو مجموعة مهارات متخصصة لدي الموارد البشرية بالمنشأة النادر توافرها في القطاع. وفي هذه الحالة، تصبح هذه الموارد النادرة أصلاً قيماً للمنشأة.

3- التحليل المبكر للمعايير القانونية والتنظيمية التي تمنع المنافسين من تقليد أو تكرار موارد المنشأة النادرة، وإتخاذ تدابير استباقية وقائية مثل إبرام عقود عمل حصرية مع ذوي الكفاءات من الموارد البشرية، أو الحصول على براءات اختراع، أو تقديم رواتب تنافسية، أو الاستثمار المستمر في البحث والتطوير، أو تعزيز مبادرات الإبتكار في الثقافة التنظيمية للمنشأة.

4- التقييم الاستباقي لقدرة المنشأة الحقيقية على الاستفادة القصوى من مواردها المتاحة - الملموسة وغير الملموسة، لمساعدة المنشأة على فهم نقاط قوتها وضعفها مقارنةً بالمنافسين، ووضع استراتيجيات مناسبة لتخصيص وتوزيع هذه الموارد بكفاءة وبصورة تتيح الاستفادة من نقاط القوة والتخفيف من نقاط الضعف.

5- التقييم الاستباقي لقدرة المديرين التنفيذيين ومديري الوحدات الفرعية على الاستخدام الأمثل لمواردهم، واستغلالها في زيادة الربحية وحماية سمعة المنشأة، وحماية العلامات التجارية للمنشأة في السوق. ويرجع ذلك إلى أن سوء استغلال الموارد قد يتسبب في انخفاض الروح المعنوية، وشعور العاملين بالإرهاق والتوتر، وانخفاض الإنتاجية.

6- المبادرة بإجراء تعديلات استراتيجية لحماية موارد المنشأة القابلة للتقليد، مثل تعزيز مبادرات الإبتكار والحماية القانونية وإعادة هيكلة وحدات المنشأة، بصورة تكفل إتخاذ إجراءات وقائية لمعالجة النواقص التي تُمكن الشركات المنافسة من تحسين مواردها علي حساب المنشأة.



7- تخصيص موارد بشرية ذات كفاءة لإدارة المشاريع، في ضوء عدد من العوامل مثل خصائص الموارد المخصصة للمشروع، ومجموعات المهارات اللازمة لتنفيذه، والموقع، ومعدل تحميل التكاليف، إلخ.
8- توزيع الموارد على مشاريع متنوعة، لضمان الاستفادة بكفاءة من الأصول والمهارات والقدرات المتاحة، مع الحرص على تحديد أولويات واضحة لكل مشروع، والحفاظ على فرق العمل متعددة الوظائف، مما يمكن المنشأة من تعزيز الإنتاجية، وتقليل التكرار، ودعم مشاريع متعددة بفعالية في آن واحد.
9- إتخاذ إجراءات استباقية لضمان تنفيذ المشاريع من التحديات غير المتوقعة كالاستقالة المفاجئة للموارد الأساسية أو المتخصصة. ويمكن أن تشمل هذه الإجراءات الإستباقية تخطيط وتنفيذ استراتيجية التعاقب الوظيفي لمواقع المسؤولية Succession planning، ووضع خطط للتدريب المستمر. وتساعد هذه الإجراءات الإستباقية على تقليل الانقطاعات والحفاظ على استمرارية المشروع، في مواجهة اختناقات الموارد غير المتوقعة.

10- إتخاذ إجراءات استباقية لضمان تنوع أطراف الموارد البشرية ومهاراتها، وزيادة الاستثمار في ممارسات بناء المهارات المتعددة، مثل خطة التطوير الفردية (IDP)، والتدريب أثناء العمل، وورش العمل، وتعزيز ثقافة التعلم المستمر.

وتؤكد دراسة Shaikh & Vaast (2016) أن تنفيذ الرقابة على موارد المنشأة في ضوء هذه النظرية، ووفقاً للميكانيكية المذكورة أعلاه، يستلزم منها استخدام استراتيجيات متنوعة، بما في ذلك تخطيط الموارد، وتحديد الأولويات، وتحسين الاستخدام، واستخدام التكنولوجيا. كما يتضمن ذلك التنبؤ بالمتطلبات المستقبلية، وموازنة أعباء العمل، وإدارة تضارب المواعيد، مما يؤدي في النهاية إلى تحسين الربحية والكفاءة. أيضاً، تؤكد دراسة Barney (2000) أن استخدام هذه النظرية يعمل على إضفاء الطابع الاحترافي على عملية الرقابة على عمليات المنشأة، وضمان استخدام الموارد المتاحة بحكمة وسير المشاريع بسلاسة والحفاظ على إنتاجية فرق العمل وإرضاء العملاء. وقد اقترحت دراسة Schaarschmidt (2023) الجوانب الرئيسية التالية للرقابة على موارد المنشأة في ضوء هذه الموارد، وهي: (1) تتبع استهلاك الموارد واستخدامها بانتظام وفقاً للخطة، و(2) تحديد الانحرافات، والكشف عن أي تباينات بين الاستخدام المخطط له والفعلي للموارد، و(3) تحديد الإجراءات التصحيحية لمعالجة النقص أو الفائض أو أي مشاكل أخرى.

2-7 تعليق الباحثة علي الأدبيات السابقة

تتفق الباحثة مع ما أكدت عليه بعض الأدبيات السابقة مثل Alawaqleh (2021)، و Chernysheva & Shepelenko (2018)، و Hong وآخرون (2012)، من أنه، في ظل بيئة الأعمال الحالية القائمة على البيانات، يُعدّ استفادة المحاسب الإداري الفعّالة من تحليلات قدرات أعمال المنشأة، أمراً أساسياً لنجاح دوره الرقابي، لأن هذه التحليلات تضمن للمحاسب الإداري رصد القدرات ومستويات الأداء وفجواته في جميع العمليات الخاضعة للرقابة بالمنشأة، وتحليلها بشكل منهجي، والحصول على فهم أعمق لديناميكيات الداخلية والموارد التنافسية للمنشأة، بصورة تسهم في تحفيز الرقابة الفعّالة. وترى الباحثة أن الإعتماد على تحليل قدرات الاعمال يزيد من موضوعية عملية الرقابة ويقلل من التحيزات الفردية التي قد تُشوّه هذه القرارات، وتدعم مبدأ المساءلة من خلال تتبع نتائج العمليات القابلة للقياس مما يعزز من رضا العملاء ويسهم في تحسين النتائج المالية، وتعزيز ثقافة التحسين المستمر بالمنشأة. كما تتفق الباحثة مع ما أكدت عليه الأدبيات ذات الصلة مثل Sanchez وآخرون (2017) و

Pastor (2016) و Aoyama (2016) و Cadle وآخرون (2014) من أن نموذج BACCM لتحليل قدرات الأعمال، هو نموذج متميز لتحديد القدرات التنظيمية المتعلقة بكل عملية ووظيفة، بصورة قد تسمح للقائمين علي الرقابة باستيعاب مهام الرقابة المطلوبة، وتقييم الموارد، وتحديد الفجوات والتكرارات في العمليات، والمساعدة في إقتراح الإجراءات التصحيحية بدقة.

كما تتفق الباحثة مع ما أكدت عليه بعض الأدبيات السابقة مثل دراسة Walser وآخرون (2021)، Barney (2000)، و Walser وآخرون (2021)، و Schaarschmidt (2023)، من أن نظرية الموارد (RBT) تُعد من أهم المنهجيات التي تكفل تفعيل الرقابة علي موارد المنشأة، وضمان امتثال استخدامها داخل عمليات المنشأة للخطط والأهداف والميزانيات المحددة مسبقاً. كما أنها تساعد المحاسب الإداري في فهم الطرق الأفضل لمراقبة مؤشرات الأداء، وتحديد الانحرافات، وتطبيق الإجراءات التصحيحية، وتعديل الخطط والعمليات، مما يعزز الشفافية والمساءلة في الثقافة التنظيمية للمنشأة، ويُساعد على إدارة المخاطر، والكشف المبكر عن المشاكل، وتحسين الأداء.

كما تتفق الباحثة مع ما أكدت عليه بعض الأدبيات السابقة مثل Schaarschmidt (2023)، و Chernysheva & Shepelenko (2018)، و Shaikh & Vaast (2016)، من أن الرقابة علي الموارد Resources وتحليل قدرات الأعمال Buiseness Capabilities عاملان مترابطان ومتكاملان سوياً، وأن الرقابة يجب أن تتبني منظورا شاملاً في التعامل معهما، لتوفير رؤي فعالة بشأن قدرات العمليات وتجميع الموارد وإدارتها واستغلالها بطريقة تُوفّر قيمةً مضافةً للعملاء.

ومن هذا المنطلق، تقترح الباحثة، إطار مفاهيمي، شامل ومتسق، للتكامل بين نموذج (BACCM) لتحليل قدرات الأعمال، ونظرية (RBT) لتخصيص وتوزيع الموارد، لتطوير أدوار الرقابة الإستباقية للمحاسب الإداري بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة. ويعود التركيز على تحليل قدرات الأعمال والرقابة علي موارد المنشأة، كأساس لتطوير أدوار الرقابة الإستباقية للمحاسب الإداري بمنشآت الأعمال الصغيرة والمتوسطة، إلى عدة عوامل: أولاً، مع ازدياد حالات عدم اليقين الإقتصادي وعدم استقرار بيئات العمل التجارية لهذه المنشآت، فإنه بات يُنظر إلى الرقابة علي الموارد والقدرات الداخلية، كأساس أكثر أمناً لخلق المزايا التنافسية للمنشأة، وكصدر رئيس لتطوير مداخل الربحية العالية. ثانياً، إن هذا التركيز يساعد المنشأة بصورة استباقية علي مواجهة خطر التقادم الوشيك لمنتجاتها الأساسية، ويطور من قدرتها علي الاستمرارية في تلبية احتياجات العملاء الأساسية. وثالثاً، أن الرقابة الإستباقية تُعني بتطوير استعداد المنشأة لمواجهة التحديات المحتملة ومنعها، ويشمل ذلك الكشف المبكر عن درجة المواءمة بين موارد المنشأة وقدراتها، واتخاذ إجراءات مدروسة تقود الي اغتنام المنشأة للفرص السوقية المتاحة.

المبحث الثالث: الإطار التكاملي المقترح بين نموذج (BACCM) ونظرية (RBT) لتطوير أدوار الرقابة الإستباقية للمحاسب الإداري بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

3-1. مبررات الحاجة الي الإطار التكاملي المقترح.

الرقابة تُعد من أهم المهام الموكلة للمحاسب الإداري في الماضي والحاضر، وبخاصةً في منشآت الأعمال التي ترغب في تطوير قدراتها وتحسين مواردها وضمان تحقيق أهدافها الاستراتيجية، وتنسيق الجهود، ومواءمة أنشطتها التشغيلية والإنتاجية مع خططها الاستراتيجية. وتشير الرقابة الاستباقية، إلى



الممارسات المبكرة التي تعبر عن إستعداد المنشأة لإتخاذ قرارات وإجراءات محددة قبل نشوء مشكلة، لمنعها أو التخفيف من الآثار السلبية المتوقعة لها، وإدارة التحديات المحتملة. وهي تساعد منشآت الأعمال على التكيف مع بيئات العمل المتغيرة، عبر وضع توقع أو تصور لتحسين كفاءة العمليات ومراقبة الميزانية وخفض التكاليف، والموائمة بين الموارد والميزانية وخطط العمل، والالتزام بسياسات ومعايير الأمان، وتقليل خطر الأخطاء البشرية، وضمان تنفيذ الالتزامات التنظيمية أو المتعلقة بالامتثال. ويحتاج تطبيق الرقابة الاستباقية الي تحليل قدرات المنشأة، لمساعدتها على توقع المشكلات المحتملة واتخاذ قرارات استباقية ومبكرة لتخفيف آثارها. كما يحتاج إلي مراقبة وتتبع موارد المنشأة لضمان استخدامها بكفاءة، وتقييم التكاليف وتحديد المخاطر المتوقعة، ووضع توقعات للتدفق النقدي للمنشأة، وتحليل الانحرافات المحتملة في الميزانية، وتحديد الموارد المتوقع الإحتياج إليها لتنفيذ عمليات المنشأة.

وحيث أن ممارسة المحاسب الإداري للرقابة الإستباقية لن تنجح بدون تحديد التباينات بين التوقعات والنتائج الفعلية للعمليات، بالإضافة إلى أسبابها، وفهم تفاصيلها الدقيقة، بصورة تساعد علي تقييم نقاط قوتها وضعفها ومجالات التحسين المحتملة فيها. ولذلك يُعتقد ان تطوير أدوار الرقابة الإستباقية للمحاسب الإداري يجب أن يستند علي علاقة تكاملية وتكافلية بين عنصرين رئيسيين، وهما (1) فهم تحليلات قدرات الأعمال وتفسير نتائجها، لمساعدته علي تقديم تحليلات وتوصيات فعالة لإدارة المنشأة، تقود الي خلق القيمة، وتحسين الربحية والتدفق النقدي، واستشعار الفرص السوقية الجديدة التي يمكن استهدافها من جانب. وفي هذا السياق، يُعد نموذج (BACCM) - وهو المسمي المختصر المقترن من الأحرف الأولى لإسمه باللغة الإنجليزية (Business Analysis Core Concept Model) - أي نموذج المفهوم الأساسي لتحليل قدرات الأعمال- من أبرز المنهجيات التي تستعين بها منشآت الأعمال الكبيرة في استخلاص رؤية شاملة لقدراتها الفعلية. وبين (2) تتبع ورصد موارد المنشأة ومعدلات استخدامها، وتوقع نفقاتها ونقصها وفائضها، ومدى الموائمة بينها وبين الخطة الإستراتيجية للمنشأة. وفي هذا السياق، تُعد نظرية الموارد (RBT) - وهو الإسم المختصر لمسمي النظرية باللغة الإنجليزية (Resource-Based Theory) - من أبرز المنهجيات التي سبق تجريبها وإثبات فاعليتها في وضع تصور مبكر لموارد المنشأة، وأساليب تخصيصها وإدارتها وتقييم استخدامها بكفاءة، ومنع استنزافها.

ونظراً لوجود فجوة بحثية في هذا السياق، وضرورة أن تكون الرقابة الإستباقية عملية متكاملة بين هاذين العنصرين، وحاجة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الماسة الي الرقابة الفعالة علي مواردها وزيادة كفاءة عملياتها وخفض التكاليف وتعزيز الاستدامة، فإن هذا البحث يقترح إطاراً تكاملياً بين نموذج (BACCM) لتحليل قدرات الأعمال، ونظرية (RBT) لتخصيص وتوزيع الموارد، لتطوير أدوار الرقابة الإستباقية للمحاسب الإداري بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة. وذلك بصورة تساعد المحاسب الإداري في توقع المتطلبات المستقبلية للعمليات، وتحديد المخاطر والفجوات المحتملة، مما يُتيح تخصيصاً أكثر كفاءة لموارد المنشأة في المستقبل، وتحسين التزاماتها بالوقت والاستثمارات، تزامناً مع حفاظها على ميزانياتها وجدولها الزمنية ورضا العملاء. وتأمل الباحثة الربط بين هذا الإطار التكاملية المقترح وعمليات الرقابة بهذه المنشآت، بصورة تقود المحاسب الإداري الي الإسهام بفاعلية في تطوير قدراتها ووقف إهدار الوقت والموارد والجهد بها. كما تأمل أن يكون لهذا البحث اسهام نظري وتطبيقي مفيد، وأن يعطي نتائج موثوقة إحصائياً، بصورة تسمح للأوساط المحاسبية المصرية والعربية بفهم وتفسير أدوار الرقابة الإستباقية للمحاسب الإداري، وإمكانية تعميمه والإستفادة منه في سياقات مشابهة.

3-2 أهداف الإطار التكاملي المقترح

- يهدف الإطار التكاملي المقترح بين نموذج (BACCM) ونظرية (RBT) الي تطوير أدوار الرقابة الإستباقية للمحاسب الإداري بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة، من خلال:
- تطوير دور المحاسب الإداري في استخدام تحليلات قدرات الأعمال في استشعار الحاجات والمخاطر، واكتشاف الاضطرابات بعمليات المنشأة، وتقديم تصورات مبكرة لتطبيق مداخلات فعالة للتقليل من تأثيرها.
 - تطوير دور المحاسب الإداري في استخدام تحليلات موارد المنشأة في زيادة كفاءة العمليات، وتقليل الوقت والموارد المهدرة، وتنبيه مشغلي العمليات إلي أساليب الحد منها.
 - تطوير دور المحاسب الإداري في توقع مخاطر العمليات، بصورة تقود إلي تجنب الأداء المتأخر أو المتقدّم عن الموعد المحدد لكل عملية، مما يقلل من تقلبات الأداء العام بالمنشأة، ويحد من الاضطرابات، ويُعزز من مستويات الربحية، وينوع مصادرها.
 - تطوير دور المحاسب الإداري في وضع تصور لتحسين آليات توزيع وتخصيص موارد المنشأة، وفقاً لأولويات المخاطر المتوقعة.
 - تطوير دور المحاسب الإداري علي محاكاة سلوك المستخدم النهائي لمنتجات او خدمات المنشأة، واختبار أداء المنتج أو الخدمة وتوقع مشاكلها والأعطال المحتملة بها على طول مسارات الاستخدام وحلها، قبل أن تؤثر على المستخدم النهائي.
 - تطوير دور المحاسب الإداري في رسم خريطة رقابة استباقية للموارد التكنولوجية والبشرية بالمنشأة، لتحديد أماكن المشكلات بدقة، وللحفاظ على صورة محدثة لبيئة العمل.
 - تطوير دور المحاسب الإداري في استشعار وحل الصراعات الداخلية التي تواجهها الموارد البشرية، عبر استشعار إشارات العاملين اللفظية وغير اللفظية، والتي قد تدل على عدم رضاهم عن وظائفهم أو علاقات العمل، ووضع تصور لمعالجة مشكلاتهم قبل خروجها عن السيطرة.
 - تطوير دور المحاسب الإداري في وضع معايير للأداء العام استناداً إلى تحليلات بيانات قدرات الأعمال بالمنشأة، ووضع تصور لأساليب معالجة الاختلالات أو الانحرافات.
 - تطوير قدرة المحاسب الإداري علي توقع التعديلات اللازمة علي خطط الرقابة او الخطة الإستراتيجية للمنشأة، نتيجةً لبطء الموافقات، أو تعديلات الإدارة العليا للمنشأة في مخرجات العمليات او نطاقها، ووضع تصور مدروس لمعالجة هذه التعديلات بناءً على تحليل البيانات والموارد المتوافرة، وحجم العمل، والميزانية المقررة، وشروط التنفيذ والتسليم لكل عملية.
 - تطوير دور المحاسب الإداري في تسهيل مرونة الأعمال، حيث تُعدّ القدرة على توقع التغييرات والمخاطر المُعقّدة والاستجابة لها أمرًا بالغ الأهمية لتعزيز مرونة منشأة الأعمال واستمراريتها.
 - تطوير دور المحاسب الإداري في وضع تصور متكامل للموارد المالية للمنشأة، يقود لضبط التكاليف، والالتزام بالميزانية، وتجنب الإنفاق الزائد.
 - تطوير دور المحاسب الإداري في وضع تصور متكامل لأساليب تحسين الأداء العام، والإنتاجية، وجودة العمل، وتأمين البنية التحتية، بحيث يتضمن حلول متكاملة لمعالجة المشكلات ذات الصلة قبل تفاقمها، مما يقلل من الانقطاعات والاختلالات ويحافظ على سلاسة العمليات.
 - تطوير قدرة المحاسب الإداري علي وضع تصور متكامل لأساليب زيادة رضا أصحاب المصلحة، وتلبية توقعاتهم في الوقت المحدد، ضمن نطاق العمل، وفي حدود الميزانية.



- تطوير دور المحاسب الإداري في توثيق معلومات عملية الرقابة الإستباقية، والإستفادة منها في توجيه عملية الرقابة نحو الهدف.
- تطوير قدرة المحاسب الإداري علي الإسهام في اتخاذ قرارات أكثر استنارة واستراتيجية، قائمة على تحليل القدرات وبيانات الموارد الفعلية، والنتائج المتوقعة والمخاطر المحتملة.

3-3 خطوات الاطار التكاملي المقترح

- يتضمن الإطار التكاملي المقترح بين نموذج (BACCM) ونظرية (RBT) الخطوات التالية:
- الخطوة الأولى: يتولى نموذج (BACCM) دعم أدوار الرقابة الإستباقية للمحاسب الإداري من خلال:**
- مساعدة المحاسب الإداري علي تحديد الخطوات الأساسية لتحليل قدرات الأعمال، مثل تحديد مشكلات العمليات، أو مصادر القدرات التي يُتوقع أن تساعد في حلها، وأساليب استكشاف القدرات المطلوبة، وتنقيح بيانات العمليات وتنظيمها حسب الحاجة، وإزالة التكرار منها للحصول على رؤى ثاقبة.
 - مساعدة المحاسب الإداري في تقييم العلاقات الضمنية بين عمليات المنشأة الإنتاجية والتشغيلية، واستخلاص تحليلات أكثر شمولاً لمبادرات التغيير المتوقع فيها.
 - مساعدة المحاسب الإداري في التأكد من سلامة الإجراءات والعمليات التي تستخدمها المنشأة لحماية مواردها وأصولها، وتحسين دقة السجلات المالية.
 - مساعدة المحاسب الإداري في توقع ضروريات استجابتها لحاجة ما بالمنشأة، سواء كانت حاجة داخلية أو خارجية ضرورية، مثل الحاجة لمواجهة اضطرابات السوق، أو لتعزيز رضا العملاء أو للحفاظ على ميزة تنافسية في السوق، أو لتحسين الأداء العام بالمنشأة، ووضع تصور لإجراءات رقابية مدروسة.
 - مساعدة المحاسب الإداري في تحديد السياق المناسب لعملية الرقابة وتوقع الظروف التي يُرجح أن تؤثر عليها، مثل الثقافة التنظيمية للمنشأة، والسياسات الحكومية، وسياسات المنافسين ونوعية المنتجات وحجم المبيعات، لضمان الوصول لحلول عملية وفعالة.
 - مساعدة المحاسب الإداري في تحديد مسؤوليات أعضاء فرق الرقابة، وأدوار مديري الوحدات الفرعية في تحقيق التغييرات المطلوبة، وتحديد العقوبات المترتبة على عدم الامتثال.
 - مساعدة المحاسب الإداري في تحديد أصحاب المصلحة المعنيين بعملية الرقابة، والتي يجب أن تتوافق عملية الرقابة مع متطلباتهم الأساسية، مثل (1) العملاء الذين يمثلون أصحاب المصلحة الخارجيين، باعتبارهم الجمهور المباشر المستهدف لمنتجات او خدمات المنشأة، و(2) المساهمون/المستثمرون، الذين لديهم مصلحة مالية في نجاح منتجات وخدمات المنشأة، ويتوقعون عائداً مالياً مقابل استثمارهم، و(3) فريق تطوير منتجات وخدمات المنشأة المختص بتعرف مدي استيفائها لمعايير الجودة ومواءمتها لاحتياجات السوق، و(4) فريق المبيعات المسؤول عن بيع منتجات والخدمات، وتحقيق أهداف الإيرادات، والحفاظ على رضا العملاء.
 - مساعدة المحاسب الإداري في التأكيد علي ضرورة استخدام المنشأة لبيانات مالية أو غير مالية، عالية الجودة، ودقيقة وذات صلة، وسهلة الوصول، لدعم أهداف الرقابة الإستباقية، بما يضمن تغطية عملية الرقابة لجميع القطاعات والمجالات الحيوية للمنشأة.

- مساعدة المحاسب الإداري في استخدام تحليلات البيانات في رصد مزايا واختلالات كل عملية بالمنشأة، ووضع الإجراءات التصحيحية الضرورية لتحسين القيمة، والتخفيف من حدتها أو منع أو تخفيف آثارها.
 - مساعدة المحاسب الإداري في تحديد الحلول واقتراح الإجراءات التصحيحية بناءً على الهيكل التنظيمي للمنشأة وقدراتها وطبيعة التغيير والوقت المناسب، مثل إدخال تقنية جديدة، أو تنفيذ تحسينات على العمليات، أو الاستجابة للتغيرات في تفضيلات العملاء.
 - مساعدة المحاسب الإداري في تحديد فرص خفض التكاليف التشغيلية، ووضع تصور لتبسيط عمليات سلسلة التوريد الخاصة بالمنشأة، ومعالجة أوجه القصور في سلسلة التوريد من خلال أتمتة وتحسين عمليات إدارة المخزون والشراء والتوزيع.
 - مساعدة المحاسب الإداري في مراجعة السياسة الوقائية لعمليات المنشأة، وإجراءات الطوارئ، مع إعطاء الأولوية لتدابير الحماية الجماعية على تدابير الحماية الفردية.
 - مساعدة المحاسب الإداري في التأكيد على ضرورة الموازنة بين المشكلات المحتملة والحلول والإجراءات التصحيحية المقترحة، وبعض العوامل الأخرى مثل ميزانياتها وجدولها الزمنية ورضا العملاء، ومعايير الجودة وتقليل المخاطر.
 - مساعدة المحاسب الإداري في تعزيز إطلاق مبادرات المسؤولية الاجتماعية للمنشأة لتحسين سمعتها بالمجتمع، مما يسهم في تطوير القيمة غير الملموسة لمراد المنشأة، كسمعة المنشأة وتحسين الصورة الذهنية العامة لها.
- الخطوة الثانية: تتولي نظرية (RBT) دعم أدوار الرقابة الإستباقية للمحاسب الإداري من خلال:
- مساعدة المحاسب الإداري في تحديد توقعات واضحة بشأن مراد عمليات المنشأة، من حيث الأهداف وتخصيص المراد والمخرجات المرجوة، وكفاءات الموظفين المطلوبة والمتاحة، والجدول الزمني للتنفيذ، ومراحل الإنجاز، ومدى موائمة ذلك مع متطلبات أصحاب المصلحة.
 - مساعدة المحاسب الإداري علي توثيق مراد المنشأة، وتحديد طبيعتها، والمسؤوليات عنها، وأدوار ومسؤوليات فريق الرقابة تجاهها، استنادًا إلى وثائق التوريد والعمليات المتاحة، وإجراء مقابلات مع المستويات الإدارية المختلفة، وتحديد مستويات الإمتثال مع معايير الجودة ومتطلبات الجهات المعنية.
 - مساعدة المحاسب الإداري في وضع توقعات واضحة بشأن سمات مراد المنشأة المختلفة (مجموعات المهارات، ومعدل التكلفة، والموقع، والقدرات المتاحة، إلخ)، وتوزيعها بالتزامن مع مجموعة المهارات المتاحة وطبيعة كل عملية.
 - مساعدة المحاسب الإداري في وضع توقعات واضحة بشأن تقسيم مراد المنشأة، وتصنيفها حسب النوع والوظيفة، بصورة تفيد في وضع تصور متكامل للمراد المطلوبة، وضمان عدم إغفال أي عنصر منها.
 - مساعدة المحاسب الإداري في وضع توقعات واضحة بشأن ساعات العمل وأساليب تعديلها لتقليل نطاق كل عملية، وتقليل عدد المشاركين وخفض تكاليف المراد والمستلزمات المطلوبة.
 - مساعدة المحاسب الإداري في وضع توقعات واضحة بشأن جدولة المراد المشتركة بين العمليات وتخصيصها بكفاءة، مثل المعدات أو قاعات الاجتماعات، وترتيبها حسب الأولوية
 - مساعدة المحاسب الإداري في تتبع تكاليف المراد التقنية (المواد، والخدمات، والبرمجيات) المطلوبة، أو تكاليف المراد البشرية (كالرواتب والنفقات)، أو التكاليف المالية (التجهيزات، والائتمانات، إلخ).



- مساعدة المحاسب الإداري في تحديد توقعات واضحة بشأن الموارد الناقصة، وطريقة صياغة بطاقة أوصاف وظيفية مناسبة للموارد المطلوب شرائها، والتي قد تحتاجها عمليات المنشأة.
- مساعدة المحاسب الإداري في وضع توقعات واضحة بشأن عروض أسعار الموارد الناقصة، والموردين، وأساليب التفاوض معهم لخفض التكاليف، والحصول على أفضل سعر.
- مساعدة المحاسب الإداري في وضع توقعات واضحة بشأن حجز بعض الموارد، وتخصيص ما لا يقل عن 10% من الموارد احتياطياً لظروف الطوارئ، لمواجهة المخاطر أو التأخيرات غير المتوقعة.
- مساعدة المحاسب الإداري في تحديد توقعات واضحة بشأن إعادة تنظيم فرق العمل، وتقسيم الأعباء، ووضع تصور لأساليب المتوقعة لخلق بيئة عمل يسودها الأمان النفسي، وتعزيز الثقة، وتجنب الإرهاق، وترسيخ ثقافة التقييم الذاتي، وتوفير فرص للتدريب أو التوجيه الملائم، والشفافية الواضحة بشأن الإخفاقات لتمكين أعضاء الفريق من التطور المستمر، وتقييم ربحية كل عامل، والتقدير المالي المناسب لقيمة الوقت الذي يستثمره في عمله اليومي.
- مساعدة المحاسب الإداري في تحديد توقعات واضحة بشأن أساليب تطوير فرق العمل، مثل الحوارات المشتركة معهم حول ملاحظاتهم بشأن تخصيص الموارد، ورضاهم عن العمليات وأساليب تحسينها، والدروس المستفادة من الرقابة، وتقدير مساهماتهم على أفضل وجه.
- مساعدة المحاسب الإداري في تحديد توقعات واضحة بشأن التخطيط الاستراتيجي لعمليات المنشأة، وتحديد المهام المطلوب تنفيذها وتنظيمها وفقاً لجدولها الزمني.
- مساعدة المحاسب الإداري في تحديد توقعات واضحة بشأن مقاييس استخدام الموارد، وتحديد أي انحرافات متوقعة عن خطة العمل الأصلية، يسمح باتخاذ إجراءات تصحيحية.
- تتبع الموارد المالية لعمليات المنشأة بشكل صحيح، من خلال حساب الربحية أو هامش ربح العملية، والكشف عن مستوي التوافق أو الفروق بين الهوامش والتوقعات، وتحديد العوامل المعيقة في حالة وجودها.
- مساعدة المحاسب الإداري في تحديد توقعات واضحة بشأن تحديد المواعيد الدورية لإجراء الفحوصات اللازمة لتتبع سلامة العمليات، ومراجعة ساعات العمل/التكاليف الفعلية مقابل ساعات العمل/التكاليف المقدرة، والإبلاغ في حالة وجود أي تجاوز في تخصيص الموارد.
- مساعدة المحاسب الإداري في تحديد توقعات واضحة بشأن الرقابة علي أي عمل تم تعديل أو استبدال موارده خلافاً لخطة العمل الأصلية، لضمان فعالية هذه الاستبدالات من حيث تكلفة الموارد، وزيادة تحفيز العاملين، مع خفض تكاليف المشروع.
- مساعدة المحاسب الإداري في تحديد توقعات واضحة بشأن آليات توظيف الأشخاص المناسبين الذين يتماشون مع قيم المنشأة وطبيعة عملياتها، وأهدافها الإستراتيجية.
- الخطوة الثالثة: إيجاد قدر من الموائمة والملائمة، بين الإطار التكاملي المقترح، والاستراتيجية العامة للمنشأة، لضمان ضبط التكاليف والالتزام بالميزانية، وتجنب الإنفاق الزائد، وتوفير الموارد، وخاصةً الموارد البشرية الماهرة، ولا سيما في الأسواق التنافسية، لتلبية احتياجات العمل بالمنشأة وتحقيق أهدافها الاستراتيجية وزيادة احتمالات قبول الممارسات الرقابية بالمنشأة.
- الخطوة الرابعة: استغلال الإطار التكاملي المقترح في غرس النهج الاستباقي في تحديد وإدارة المخاطر المحتملة ذات الصلة بعملية الرقابة الإستباقية، مثل فجوات المهارات بين القائمين علي عملية الرقابة، والتعارضات في وجهات النظر بين أعضاء فريق الرقابة لمنع تفاقم المشكلات.

الخطوة الخامسة: استغلال الإطار التكاملي المقترح في تعزيز التزام المنشأة بتطوير ممارسات التحسين المستمر، مثل إعادة تخصيص الموارد غير المستغلة بالكامل، والموازنة بين أعباء العمل والنفقات، وتقليل الهدر، مما يؤدي إلى زيادة الإنتاجية وتحسين جودة بيئة العمل، وتخفيف المخاطر المتعلقة بالموارد، وتعزيز الأداء العام للمنشأة ونجاح العمليات.

الخطوة السادسة: استغلال الإطار التكاملي المقترح في تفعيل التنبيهات والإشعارات الاستباقية لجميع المشاركين بفرق الرقابة الإستباقية عند اكتشاف اختلال أو انحراف في أحد الموارد، لمعالجة المشكلة المتصلة به قبل أن يتأثر بها المستخدم النهائي.

الخطوة السابعة: التواصل المنتظم مع أصحاب المصلحة، لكسب تأييدهم لاستخدام الإطار التكاملي المقترح، ووضع بروتوكولات لهذا التواصل، لضمان تحديث حالة الموارد والمشكلات والأساليب المقترحة لحلها، مع تعريفهم بالآثار الإيجابية أو السلبية المتوقعة للإطار التكاملي المقترح، ودوره في تلبية توقعاتهم، والتزام المنشأة بتنفيذ الإطار المقترح في حدود الميزانية.

الخطوة الثامنة: تعزيز التكامل التكنولوجي بين بيانات الوحدات الفرعية والمستويات الإدارية المتنوعة بالمنشأة، مع الإطار التكاملي المقترح، لمنع التكرار، والتقليل من تكلفة التنفيذ.

الخطوة التاسعة: تعزيز الموازنة بين أعباء الرقابة الإستباقية، وعدم إرهاق أعضاء فرق الرقابة لضمان الاستفادة القصوى منهم، مع تطوير منهجية التدريب علي تحليل البيانات وإدارة الموارد بالمنشأة، كجزء أصيل من عملية الرقابة الإستباقية، مع مراعاة استخدام أساليب تدريبية متنوعة.

الخطوة العاشرة: دمج أهداف الإطار التكاملي المقترح مع أهداف فرق العمل بالمنشأة، مع التركيز على تحديث المرافق الداعمة لممارسات الرقابة، وحل المشكلات الفنية، والتفاعل المباشر مع أصحاب المصلحة.

الخطوة الحادية عشر: إنشاء هيكل فعال للحوكمة داخل المنشأة، لتحديد أدوار ومسئوليات الرقابة بدقة، والسماح بتكامل الإطار التكاملي المقترح، مع إجراءات سير العمل، بسلاسة وتلقائية.

الخطوة الثانية عشرة: تنفيذ أنظمة فعالة لإدارة وتخصيص الموارد، بصورة تقود الي تبسيط العمليات، وتوفير رؤى متكاملة للموارد المتاحة وتخصيصها واستخداماتها، وتعديل الخطط الإستراتيجية للمنشأة بشكل ديناميكي بما يتفق مع تغير ظروف المنشأة والعمليات، والموارد المطلوبة لمواجهتها.

الخطوة الثالثة عشر: تعزيز مبادئ المسؤولية الإجتماعية، والشفافية، وتقبل الإخفاقات والأخطاء التي تكشف عنها عملية تحليل البيانات، وقابلية الأهداف الإستراتيجية للمنشأة للتعديل، وضرورة الإنفتاح علي عمليات المنافسين، في الثقافة التنظيمية، لتحافظ المنشأة على مسارها الصحيح.

3-4 دور الإطار التكاملي المقترح في دعم أدوار الرقابة الإستباقية للمحاسب الإداري:

- يدعم الإطار التكاملي المقترح أدوار الرقابة الإستباقية للمحاسب الإداري، علي النحو التالي:
- يتيح فرص كافية للمحاسب الإداري للبقاء على اطلاع مستمر بالمخاطر المحتملة، ومتابعة تغيرات السوق، والتقنيات الجديدة، التي قد تؤثر على القطاع التخصصي للمنشأة.
 - يتيح فرص كافية للمحاسب الإداري للحصول علي رؤية واضحة وشاملة لتخصيص موارد المنشأة **Visibility for efficient resource allocation** بصورة تُسهّل له إعداد خطط طوارئ لمواجهة أي طارئ مفاجيء، وتحديد توقعات واضحة بشأن الاستفادة القصوى منها في تحقيق أقصى قدر من الربحية.



- يتيح فرص كافية للمحاسب الإداري للاستفادة من تحليلات قدرات الأعمال في وضع أهداف مستقبلية وواقعية، طموحة وقابلة للقياس لعملية الرقابة، تتماشى مع قيم المنشأة وثقافتها التنظيمية، وتوصيل هذه الأهداف بوضوح إلى فريق الرقابة، وفرق العمل.
- يتيح فرص كافية للمحاسب الإداري لتحديد توقعات واضحة بشأن الاستخدام متعدد الوظائف لموارد المنشأة Cross-functional usage of resources بصورة تسمح بتشكيل فريق متعدد الوظائف لتنفيذ العملية الواحدة، وتقليل تكاليف دورة التوظيف، والإفادة من تنوع الموارد البشرية.
- يتيح فرص كافية للمحاسب الإداري للاستفادة من تحليلات قدرات الأعمال في توقع التطوير اللازم في الهيكل التنظيمي للمنشأة، وتحديد الأدوار والمسؤوليات، وتوفير فرص التدريب والتطوير المهني المستمر لمواكبة أفضل الممارسات في مجال الرقابة الداخلية والامتثال.
- يتيح فرص كافية للمحاسب الإداري للاستفادة من تحليلات القدرات في توقع وتقييم التكاليف ومعدل الربحية المتوقع بشكل استباقي، وإتخاذ الإجراءات التصحيحية في حالة وجود اختلالات، مثل تحسين القيمة مقابل المال، أو خفض التكاليف، أو أي إجراءات أخرى تُلبى الربحية المتوقعة.
- يتيح فرص كافية للمحاسب الإداري للاستفادة من تحليلات قدرات الأعمال في رسم خارطة مبكرة لأساليب إدارة الموارد، والتننبؤ بمتطلبات الموارد المستقبلية، وتحديد الفجوات المحتملة.
- يتيح فرص كافية للمحاسب الإداري للاستفادة من تحليلات قدرات الأعمال في إجراء تقييمات دورية للمخاطر المحتملة، وتسجيلها في سجل للمخاطر، وتصنيفها حسب احتمالية تحققها، وخطة التخفيف من حدتها، والجدول الزمني للتخفيف منها، والمسؤول عنها.
- يتيح فرص كافية للمحاسب الإداري لتعزيز معايير النزاهة والقيم الأخلاقية، وضمان مساءلة كل المستويات الإدارية بالمنشأة، وتعزيز الحق في الإبلاغ عن السلوكيات المخالفة دون خوف من الانتقام أو عقوبات.
- يتيح فرص كافية للمحاسب الإداري للاستفادة من تحليلات القدرات في تعزيز أنشطة الرقابة القائمة على التكنولوجيا، والإبلاغ عن خروقات البيانات والهجمات الإلكترونية.
- يتيح فرص كافية للمحاسب الإداري للاستفادة من تحليلات القدرات في التقليل من احتمالات الخطأ البشري، وزيادة موثوقية البيانات، والرؤى المتصلة بأداء الرقابة والمشاكل المحتملة.
- يتيح فرص كافية للمحاسب الإداري للاستفادة من تحليلات البيانات في وضع خطة معالجة مفصلة لمشكلات العمليات، وأولويات الإجراءات التصحيحية وتخصيص الموارد، والمسؤوليات، والجدول الزمنية، ومراجعة السياسات وتحسين التدريب، أو إدخال أنشطة رقابية جديدة، أو تحديث الأنظمة.
- يتيح فرص كافية للمحاسب الإداري للاحتفاظ بتوثيق مفصل عن عملية الرقابة، والاستفادة منه في أغراض التدقيق والامتثال، وتحديد إجراءات المعالجة أو تخفيف المخاطر في حال اكتشاف ثغرات في الرقابة الداخلية.
- يتيح فرص كافية للمحاسب الإداري لتعزيز استراتيجية القيمة القائمة على أساس الموارد في عمليات المنشأة، للاستفادة من مواردها الداخلية في مواجهة الفرص الخارجية والمنافسة.
- يتيح فرص كافية للمحاسب الإداري للاستفادة من تحليلات البيانات في إجراء مراجعات منتظمة لخطة إدارة الموارد، وإجراء التعديلات اللازمة، مثل إعادة تخصيص الموارد، وتعديل الجداول الزمنية، وتحديث الخطة لتعكس التغييرات في نطاق العمليات وأهدافها.

- يتيح فرص كافية للمحاسب الإداري للاستفادة من التحليلات في تطوير آليات توظيف الموارد البشرية بالمنشأة، ومراجعة سياسات الدوام المستمر والجزئي، وتحقيق وفورات في تكاليفها.
- يتيح فرص كافية للمحاسب الإداري لتعزيز ثقافة التواصل المفتوح بين فرق العمل، وتقديم تحديثات منتظمة حول التقدم المحرز نحو تحقيق الأهداف الرئيسية للمنشأة، وطلب آراء العاملين قبل اتخاذ القرارات أو طرح عمليات جديدة.

المبحث الرابع: منهجية البحث

1-4. منهج البحث

اتساقاً مع مشكلة هذا البحث، وأسئلته، وأهدافه الرامية الي وضع إطار مقترح للتكامل بين نموذج (BACCM) ونظرية (RBT) لتطوير أدوار الرقابة الإستباقية للمحاسب الإداري بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة، فقد اعتمد هذا البحث علي كلا المنهجين الاستنباطي والاستقرائي. حيث تم الاستفادة من المنهج الاستنباطي في استعراض ودراسة وتحليل الأدبيات المحاسبية ذات الصلة بمتغيرات البحث: (1) الرقابة الإستباقية، و(2) تحليلات البيانات في بيئة الأعمال الرقمية، و(3) نموذج (BACCM) لتحليل بيانات الأعمال، و(4) نظرية الموارد (RBT). وقد جري الاستفادة من هذا المنهج في بناء الإطار النظري، واشتقاق فروض البحث. أيضاً، اعتمد البحث علي المنهج الاستقرائي في إجراء الدراسة الميدانية، والتحقق من صحة فروض البحث.

2-4. فرضيات البحث :

- اتساقاً مع مشكلة البحث وأهدافه وأسئلته البحثية، يستند هذا البحث الي فرضية أساسية مفادها:
- "يسهم الإطار التكاملي المقترح بين نموذج (BACCM) ونظرية (RBT) في تطوير أدوار الرقابة الإستباقية للمحاسب الإداري بمنشآت الأعمال الصغيرة والمتوسطة".
- وإنطلاقاً من هذه الفرضية الأساسية، تم اشتقاق الفرضيات الفرعية التالية:
- 1- يدعم الإطار التكاملي المقترح بين BACCM و RBT دور المحاسب الإداري في تطوير الرقابة الإستباقية علي الأهداف الإستراتيجية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.
 - 2- يدعم الإطار التكاملي المقترح بين BACCM و RBT دور المحاسب الإداري في تطوير الرقابة الإستباقية علي المخاطر المحتملة بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة.
 - 3- يدعم الإطار التكاملي المقترح بين BACCM و RBT دور المحاسب الإداري في تطوير الرقابة الإستباقية علي العلاقات مع أصحاب المصلحة بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة.
 - 4- يدعم الإطار التكاملي المقترح بين BACCM و RBT دور المحاسب الإداري في تطوير الرقابة الإستباقية علي الكفاءة التشغيلية لعمليات المنشآت الصغيرة والمتوسطة.
 - 5- يدعم الإطار التكاملي المقترح بين BACCM و RBT دور المحاسب الإداري في تطوير الرقابة الإستباقية على الإمتثال القانوني للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.
 - 6- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوي ($\alpha=0.05$)، في استجابة أفراد العينة للإطار التكاملي المقترح ، تعزي لمتغير المؤهل العلمي (بكالوريوس/ دراسات عليا).
 - 7- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوي ($\alpha=0.05$)، في استجابة أفراد العينة للإطار التكاملي المقترح ، تعزي لمتغير سنوات الخبرة (1-5، 6-10، 11 عام فأكثر).



8- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha=0.05$)، في استجابة أفراد العينة للإطار التكاملي المقترح، تُعزى لمتغير المنصب الوظيفي (مالك/مدير، محاسب مالي، ممثل مبيعات).

3-4. حدود البحث- اقتصر البحث علي الحدود التالية:

الحدود الموضوعية: الإطار التكاملي المقترح بين نموذج (BACCM) ونظرية (RBT) لدعم أدوار الرقابة الإستباقية للمحاسب الإداري بمنشآت الأعمال الصغيرة والمتوسطة.

الحدود المكانية: المنشآت الصغيرة والمتوسطة العاملة بمجال بيع الموبايلات وإكسسوارات الهاتف المحمول/ محافظة بورسعيد/ مصر.

الحدود الزمنية: من 15 ابريل 2024 حتى 1 يونيو 2024.

4-4. متغيرات البحث

المتغير المستقل: الإطار التكاملي المقترح بين نموذج (BACCM) ونظرية (RBT).

المتغير التابع: تطوير أدوار الرقابة الإستباقية للمحاسب الإداري بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

4-5. أدوات جمع البيانات

4-5-1 أداة الدراسة

تم اعداد استمارة استقصاء Questionnaire لجمع البيانات والمساعدة في اختبار فروض البحث. وتُعد استمارة الاستقصاء حجر الزاوية في مجالات البحوث المحاسبية، لجمع بيانات موثوقة وعميقة عن بيئة الأعمال المعاصرة، وهي تعكس آراء أو سلوكيات المُستجيبين بشكل حقيقي، وتسهم في الوصول إلى تفسيرات أكثر دقة وفائدة. وتتكون استمارة الاستقصاء من جزئين رئيسيين:

1- يتعلق الجزء الأول بمعلومات طوعية عن الخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد عينة البحث، مثل نوع الجنس، والعمر، والمؤهل الدراسي، والوظيفة داخل هذه المنشأة.

2- يضم الجزء الثاني 37 مفردة، صُممت خصيصاً لقياس أثر الإطار التكاملي المقترح بين نموذج (BACCM) ونظرية (RBT) في تطوير أدوار الرقابة الإستباقية للمحاسب الإداري بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة، وتوزعت علي خمسة محاور رئيسية.

جدول 4-1: محاور استمارة الاستقصاء، وعدد المفردات

المحاور	أرقام مفردات كل محور بالاستمارة	الإجمالي
1-الرقابة الإستباقية على الاهداف الاستراتيجية	1- 2- 3- 4- 5- 6	6
2-الرقابة الإستباقية على المخاطر المحتملة	7- 8- 9- 10- 11	5
3-الرقابة الإستباقية على العلاقات باصحاب المصلحة	12- 13- 14- 15	4
4-الرقابة الإستباقية على الكفاءة التشغيلية للعمليات	16- 17- 18- 19- 20- 21- 22- 23- 24- 25- 26- 27- 28- 29	14
5-الرقابة الإستباقية على الامتثال القانوني للمنشأة	30- 31- 32- 33- 34- 35- 36- 37	8
الإجمالي 5 محاور	الإجمالي 37 مفردة	

المحور الأول- الرقابة الاستباقية على الأهداف الاستراتيجية- ويناقد دور المحاسب الإداري في مراقبة وتقييم تنفيذ استراتيجية المنشأة، والتنبؤ بالمخاطر المحتملة واتخاذ الإجراءات الوقائية لضمان بقاء المنشأة على المسار الصحيح نحو تحقيق أهدافها الاستراتيجية، حتى في ظل التغيرات والظروف غير المتوقعة.

المحور الثاني- الرقابة الإستباقية علي المخاطر المحتملة- و يناقش دور المحاسب الإداري في تحديد وتقييم المخاطر المحتملة قبل وقوعها، واتخاذ الإجراءات الوقائية اللازمة لمنعها أو التخفيف من آثارها، لضمان حماية المنشأة من الخسائر المحتملة وتحقيق أهدافها بكفاءة.

المحور الثالث- الرقابة الإستباقية علي العلاقة مع أصحاب المصلحة- و يناقش دور المحاسب الإداري في تحديد المخاطر المحتملة والتأثيرات السلبية على العلاقات مع أصحاب المصلحة، لضمان بناء علاقات قوية ومستدامة مع أصحاب المصلحة تكفل فهم احتياجاتهم وتوقعاتهم، والاستجابة لها بشكل فعال، والتعامل مع أي مشاكل أو خلافات بشكل استباقي.

المحور الرابع- الرقابة الإستباقية علي الكفاءة التشغيلية للعمليات- و يناقش دور المحاسب الإداري في إتخاذ الإجراءات والتدابير الوقائية اللازمة لتحسين العمليات التجارية وتوزيع وتخصيص موارد المنشأة، بغرض تقليل تكاليف التشغيل مع الحفاظ على الإنتاجية أو تحسينها.

المحور الخامس- الرقابة الإستباقية علي الإمتثال القانوني للمنشأة- و يناقش دور المحاسب الإداري في إتخاذ الإجراءات والتدابير الوقائية اللازمة قبل وقوع المنشأة في أي مخالفة قانونية، لضمان التزامها بجميع القوانين واللوائح ذات الصلة. وقد حرصت الباحثة، في إعداد استمارة الإستقصاء، علي ما يلي:

- أن تقدم للمستجيب في البداية، وقبل البدء في الإجابة، شرحاً تفصيلياً وتوضيحاً، دقيقاً وشاملاً، لموضوع البحث، وأهدافه ومتغيراته المستقلة والتابعة.
- صياغة مفردات الإستمارة بطريقة واضحة، وغير متحيزة، ومتوازنة، تساعد في استخلاص نتائج موضوعية، بعيداً عن التصورات الشخصية.
- صياغة المفردات بأسلوب لغوي بسيط وقابل للفهم، ليعكس آراء أو سلوكيات المُستجيب بشكل حقيقي، وتساعد في الوصول إلى تفسيرات أكثر دقة.
- أن تكون المفردات مركزة، ومحددة، ومرتبطة ارتباطاً وثيقاً بموضوع البحث،
- أن تُتاح للباحثة إمكانية استخدام استمارة الإستقصاء في مواقف مختلفة من عمليات التشغيل بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة، محل البحث.
- أن تكون مشاركة أفراد العينة في تطبيق هذه الاستمارة بأجزائها الثلاثة، طوعاً لا جبراً.
- أن توفر الإستمارة لأفراد العينة خيار إخفاء الهوية، ضماناً لعدم انتهاك الخصوصية الشخصية، وللحفاظ على سرية بيانات المنشآت.
- إعداد المفردات بأسلوب الشكل المغلق (Closed-ended Questionnaire)، لتسمح باستخلاص إجابات مباشرة تساعد في جمع بيانات كمية يمكن تقسيمها بسهولة، وتفيد في تحليل البيانات، واستخلاص استنتاجات ذات مغزى بما يتفق مع أغراض هذا البحث.
- وقد استعملت الباحثة مقياس ليكرت الخماسي (The 5-Point Likert Scale)، في تقدير درجات أفراد العينة، بصورة تتيح لهم مجموعة شاملة من الخيارات للتعبير عن آرائهم بدقة. وتم وضع درجة التقدير لكل استجابة، بالطريقة المبينة أدناه في الجدول 4-2. وبذلك أصبح الدرجة العظمي لإستمارة الإستقصاء (185) درجة، والدرجة الصغرى (37) درجة.

جدول 4-2: درجات الإستجابة لمفردات استمارة الإستقصاء

نوع الإستجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
درجة المفردة	5	4	3	2	1



4-5-2 صدق أداة الدراسة

تم التحقق من صدق *Validity* استمارة الإستقصاء، بالطرق التالية:

أولاً- صدق المحتوى أو الصدق الظاهري لاستمارة الإستقصاء- تم التحقق منه من خلال تواصل الباحثة، وجهاً لوجه، وعبر مراسلات البريد الإلكتروني، وتطبيق الماسنجر، وتطبيق الواتساب، مع (9) من الأساتذة والإساتذة المساعدين، من ذوي الخبرة في مجالات منشآت الأعمال الصغيرة والمتوسطة، والرقابة الإستباقية، وإدارة الموارد، وتحليل قدرات الأعمال، للاستفادة من خبراتهم بشأن تطوير ممارسات الرقابة الإستباقية للمحاسب الإداري بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة، ولتعرف رؤاهم حول مناسبة مفردات استمارة الإستقصاء لأغراضها، وتحديد درجة الدقة بكل مفردة، وقابليتها لقياس ما وضعت لقياسه، ومدى إنتماء كل مفردة الى كل محور من محاور استمارة الإستقصاء، وتعرف تعديلاتهم ان وجدت. وتم حساب تكرارات موافقتهم على مفردات المحاور المختلفة للاستمارة، وقد تراوحت نسبة الإتفاق بينهم (87% - 100%)، وهي نسب اتفاق مقبولة. وبناءً على مقترحاتهم وتعديلاتهم، قامت الباحثة بإنشاء استمارة الإستقصاء في صورتها النهائية.

ثانياً- صدق الاتساق الداخلي للاستمارة- حيث تم تطبيق الإستمارة على عينة بحثية استطلاعية، من غير عينة البحث الأساسية، وتكونت من (14) فرداً، ثم جرى إستخدام برمجية SPSS في حساب معامل ارتباط بيرسون، بين درجة كل مفردة من المفردات من جانب، والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي اليه من جانب آخر. ثم جرى حساب معامل ارتباط بيرسون، بين درجة كل محور من المحاور من جانب، والدرجة الكلية لإستمارة الإستقصاء نفسها. وذلك على النحو المبين في الجدول (3-4).

جدول 3-4: معاملات ارتباط كل مفردة بمحورها، وبالدرجة الكلية لإستمارة الإستقصاء

المحور الخامس الرقابة الإستباقية على الإمتثال القانوني			المحور الرابع الرقابة الإستباقية على الكفاءة التشغيلية			المحور الثالث الرقابة الإستباقية على العلاقات بأصحاب المصلحة			المحور الثاني الرقابة الإستباقية على المخاطر المحتملة			المحور الأول الرقابة الإستباقية على الأهداف الإستراتيجية		
معامل الارتباط مع الإستمارة	معامل الارتباط مع المحور	الفقرة	معامل الارتباط مع الإستمارة	معامل الارتباط مع المحور	الفقرة	معامل الارتباط مع الإستمارة	معامل الارتباط مع المحور	الفقرة	معامل الارتباط مع الإستمارة	معامل الارتباط مع المحور	الفقرة	معامل الارتباط مع الإستمارة	معامل الارتباط مع المحور	الفقرة
0.78	0.80	30	0.71	0.65	16	0.91	0.85	12	0.91	0.82	7	0.88	0.87	1
0.66	0.67	31	0.78	0.75	17	0.84	0.75	13	0.92	0.75	8	0.87	0.84	2
0.78	0.74	32	0.78	0.58	18	0.80	0.80	14	0.90	0.76	9	0.91	0.80	3
0.83	0.89	33	0.83	0.75	19	0.80	0.67	15	0.92	0.85	10	0.84	0.78	4
0.86	0.98	34	0.86	0.85	20				0.95	0.78	11	0.75	0.74	5
0.70	0.63	35	0.70	0.64	21							0.83	0.72	6
0.79	0.71	36	0.93	0.78	22									
0.84	0.86	37	0.93	0.92	23									
			0.78	0.82	24									
			0.77	0.59	25									
			0.92	0.74	26									
			0.73	0.64	27									
			0.84	0.83	28									
			0.51	0.37	29									

وحسبما يتضح من الجدول 3-4، تراوحت معاملات الارتباط لمفردات المحور الأول والدرجة الكلية لمفرداته بين 0.74 ، و 0.87، عند مستوى دلالة بلغ ($p \leq 0.05$)، وبذلك تُعد مفردات هذا المحور صادقة، وقادرة على قياس ما وضعت لقياسه. كما تراوحت معاملات الارتباط لمفردات المحور الثاني والدرجة الكلية لمفرداته بين 0.75 و 0.91 عند مستوى دلالة بلغ ($p \leq 0.05$)، وبذلك تُعد مفردات هذا المحور صادقة، وقادرة على قياس ما وضعت لقياسه. كما تراوحت معاملات الارتباط لمفردات المحور الفرعي الثالث والدرجة الكلية لمفرداته ما بين 0.76 و 0.91 عند مستوى دلالة بلغ ($p \leq 0.05$)، وبذلك تُعد مفردات هذا المحور صادقة، وقادرة على قياس ما وضعت لقياسه. أيضاً، تراوحت معاملات الارتباط لمفردات المحور الفرعي الرابع والدرجة الكلية لمفرداته ما بين 0.37 و 0.92 عند مستوى دلالة بلغ

($p \leq 0.05$)، وبذلك تُعد مفردات هذا المحور صادقة، وقادرة على قياس ما وضعت لقياسه. كما تراوحت معاملات الارتباط لمفردات المحور الفرعي الخامس والدرجة الكلية لمفرداته ما بين 0.66 و 0.98 عند مستوى دلالة بلغ ($p \leq 0.05$)، وبذلك تُعد مفردات هذا المحور صادقة، وقادرة على قياس ما وضعت لقياسه. وبذلك تكون جميع المفردات قد حققت ارتباطات دالة إحصائياً مع المحاور التي تنتمي إليها، ومع الدرجة الكلية للإستقامة.

ثالثاً- الصدق البنائي لإستقامة الإستقصاء - وتم التحقق منه عبر حساب معاملات الارتباط لكل محور من المحاور الخمسة بالمحاور الأخرى، وكذلك معاملات الارتباط لكل محور، بالدرجة الكلية لإستقامة الإستقصاء. وذلك علي النحو المبين في الجدول (4-4).

جدول 4-4: معاملات ارتباط كل محور بالمحاور الأخرى، وبالدرجة الكلية لإستقامة الإستقصاء

المحور	المحور الخامس	المحور الرابع	المحور الثالث	المحور الثاني	المحور الأول	المجموع
المحور الأول-الرقابة الإستباقية على الأهداف الإستراتيجية					1	0.77
المحور الثاني-الرقابة الإستباقية على المخاطر المحتملة				1	0.54	0.83
المحور الثالث-الرقابة الإستباقية على العلاقات باصحاب المصلحة.			1	0.88	0.67	0.76
المحور الرابع-الرقابة الإستباقية على الكفاءة التشغيلية للعمليات.		1	0.78	0.72	0.64	0.76
المحور الخامس-الرقابة الإستباقية على الإمتثال القانوني للمنشأة.	1	0.70	0.79	0.75	0.61	0.85

4-5-2 ثبات أداة الدراسة- تم التحقق من ثبات Reliability استقامة الإستقصاء، من خلال حساب درجة الثبات لكل محور من المحاور الخمسة للإستقامة، وكذلك للإستقامة ككل، باستخدام معامل ألفا كرونباخ Cronbach's alpha. ويتضح من الجدول (4-5) ان معامل الثبات العام عال، حيث بلغ (0.97)، مما يدل علي تمتعها بدرجة مرتفعة من الثبات والموثوقية، وقابليتها للتطبيق علي عينة الدراسة.

جدول 4-5: معاملات ارتباط ألفا كرونباخ لمحاور استقامة الإستقصاء، وللإستقامة ككل

المحور	عدد المفردات	معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول-الرقابة الإستباقية على الأهداف الإستراتيجية	6	0.77
المحور الثاني-الرقابة الإستباقية على المخاطر المحتملة	5	0.92
المحور الثالث-الرقابة الإستباقية على العلاقات باصحاب المصلحة.	4	0.91
المحور الرابع-الرقابة الإستباقية على الكفاءة التشغيلية للعمليات.	14	0.85
المحور الخامس-الرقابة الإستباقية على الإمتثال القانوني للمنشأة.	8	0.92
الدرجة الكلية للإستقامة	37	0.97

4-6. طريقة معالجة بيانات البحث

تم معالجة بيانات هذا البحث باستخدام بعض أساليب المعالجة الكمية، مثل برمجية (SPSS/24) في حساب التكرارات والنسب المئوية لمفردات الدراسة واستجابات أفراد العينة تجاه المحاور الخمسة لاستقامة الإستقصاء، والانحراف المعياري لاستجابات أفراد العينة تجاه كل محور من المحاور الخمسة عن متوسطها الحسابي. كذلك، جرى استخدام معادلة ألفا كرونباخ Cronbach's alpha لحساب الثبات، ومعامل ارتباط بيرسون Pearson correlation coefficient لحساب الصدق، وإختبار (ت) T.Test لعينة واحدة ولعينتين، وأسلوب تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA.

4-7. مجتمع البحث

يضم مجتمع البحث جميع المنشآت الصغيرة والمتوسطة، العاملة بمجال بيع الموبايلات وإكسسواراتها بمحافظة بورسعيد، بجمهورية مصر العربية.



وجدير بالذكر أن محال بيع الموبايلات، حتي وإن كانت تدار بشكل فردي، إلا أنها تدخل ضمن نطاق المشاريع الصغيرة والمتوسطة لعدة أسباب: (1) محدودية رأس المال المدفوع أو المستثمر بالمشروع، إذ يتراوح عادة ما بين 100 ألف جنيه و 5 مليون جنيه و(2) اعتماد المشروع علي عدد قليل من الموظفين لا يتجاوز غالباً أربعة أفراد، و(3) إقتصار نطاق العمل عادةً على منطقة جغرافية محددة، و(4) أنها مشروعات غير صناعية. ويأتي ذلك إتفاقاً مع نص القانون رقم 152 لسنة 2020 المسمي بقانون تنمية المشروعات المتوسطة والصغيرة ومتناهية الصغر، والذي عرف المشروع المتوسط بأنه كل مشروع غير صناعي يبلغ رأسماله المدفوع أو رأس المال المستثمر بحسب الأحوال 3 ملايين جنيه ولا يتجاوز 5 ملايين جنيه. كما عرف المشروع الصغير بأنه كل مشروع غير صناعي يبلغ رأسماله المدفوع أو رأس المال المستثمر 50 ألف جنيه ويقل عن 3 مليون جنيه.

أيضاً، هذه المحال يعمل بها محاسب كعنصر رئيس، سواء بدوام كامل أو بدوام جزئي، بحسب حجم المحل ونطاق عملياته. وذلك لعدة اعتبارات، ومنها أن محال بيع الموبايلات من نوعية الشركات أو المشروعات ذات الشراكة المحدودة التي تعود ملكيتها إلى شخصين أو أكثر، وينقسمون إلى شريك عام مسئول عن العمليات اليومية للمشروع وشريك محدود تقتصر مهامه علي التمويل التشغيلي، وتتباين بينهما المسؤوليات الإدارية، ويحتاجون الي توظيف المحاسبين لضمان الإتفاق وعدم الصراع على الحقوق المالية بينهم، وإدارة الحسابات ومتابعة المصروفات والمبيعات اليومية، وتسجيل فواتير الموردين وضبط المخزون وتتبعه لحظياً حسب الرقم التسلسلي serial number، وتقليل الأخطاء البشرية الناتجة الإدخال غير الصحيح للبيانات، وإعداد التقارير الشهرية، وغيرها من الإجراءات المالية والتجارية التي تؤثر على الربح النهائي للمحل.

ومن المعروف أن الجزء الأكبر من محال بيع الموبايلات وإكسسواراتها بمحافظة بورسعيد، كان يتركز في ممشي بورسعيد السياحي عند باب 3 لهيئه ميناء بورسعيد، بجوار الفنار القديم. بينما يتوزع الجزء الباقي في مناطق متفرقة بأحياء الزهور والضواحي وشارع (100) بحي العرب. ولكن جري، ضمن مراحل مشروع تطوير المشى السياحي ببورسعيد الذي تبنته المحافظة ليعكس الهوية التاريخية للمدينة، وذلك في إطار استراتيجية التنمية المستدامة التي تتبناها الدولة المصرية، نقل هذا الجزء الأكبر الي شارع 23 يوليو بجوار هوليوود مول. وتعمل هذه المنشآت في بيع الأجهزة المحمولة مثل الهواتف الذكية والأجهزة اللوحية، وكاميرات التصوير والتسجيل، وساعات اليد الذكية التي قد يكون بعضها مزود بكاميرات للتصوير، بالإضافة إلي القيام بعمليات الصيانة الخاصة بتلك الهواتف والأجهزة الذكية، وكذلك أداء بعض الخدمات المصرفية كتحويل الأموال أو الدفع عبر تطبيقات الهاتف المحمول، مثل تطبيقات فودافون وأورنج كاش.

وتواجه هذه النوعية من المنشآت الصغيرة والمتوسطة، في الآونة الأخيرة، مجموعة كبيرة من المخاطر التي تتنوع ما بين مخاطر تشغيلية، ومخاطر استراتيجية، ومن بينها:

- 1- الحاجة المستمرة الي خلق مزايا تنافسية لصعوبة المنافسة مع كثرة هذه المنشآت، فضلاً عن استحواذ مواقع البيع عبر الإنترنت علي جزء كبير من السوق.
- 2- التغيرات السريعة في أذواق وتفضيلات، وتوقعات العملاء الباحثين عن هواتف أو اكسسوارات، أو الملحقات الإضافية (الشواحن، الكابلات)، تقدم لهم خدمات فنية متخصصة، نتيجة للتطوير المستمر في تكنولوجيا الموبايلات وإكسسواراتها.

- 3- ارتفاع تكاليف الإيجار والتجهيز، ورواتب العاملين، وتكاليف أرفف العرض وأجهزة الكمبيوتر وأجهزة التكييف والتهوية، ونفقات التسويق والدعاية، والمصاريف العامة (كهرباء، ماء، غاز) بالإضافة الي المصاريف الاحتياطية لحالات الطوارئ غير المتوقعة، مما يحد من معدل الربحية المتوقعة.
 - 4- صعوبات إدارة المخزون، بسبب التحديثات المستمرة في موديلات الموبايلات وإكسسواراتها، وببطء حركة البيع لبعضها، والحاجة للتخلص من المنتجات الراكدة قبل أن تفقد قيمتها.
 - 5- عدم وجود هيكلية واضحة لخدمة العملاء، مما يؤدي لإنخفاض المبيعات والإيرادات.
 - 6- عدم وجود سياسة وإجراءات واضحة لإدارة مرتجعات أجهزة الموبايلات وإكسسواراتها لتغير أدواق وتفضيلات العملاء، مما يفرض ضغوطاً علي المنشأة نتيجة رغبتها في تعزيز سمعتها السوقية والحفاظ على رضا العملاء واستقطاب المزيد منهم من جانب، ورغبتها في زيادة المبيعات والحصول علي مزيد من الربحية، من جانب آخر. وهذا يؤدي الي عدم دقة الفواتير، وإضطرار إدارة المنشأة الي اتخاذ قرارات غير عادلة تؤثر سلباً على رضا العملاء.
 - 7- عدم الاستقرار المالي لهذه المنشآت، جراء خفض سعر صرف العملة المحلية (الجنيه المصري) مقارنةً بالدولار، مما يؤدي إلى تذبذب الأسعار وصعوبة التسعير وتحديد هوامش الربح، وحدوث تأخيرات في إجراءات شحن ونقل وإستلام الهواتف الذكية وإكسسواراتها من الدول الأخرى كالصين وفيتنام وفرنسا وفنلندا، وارتفاع أسعار بعضها إلى مستويات قياسية غير مسبوقة، مما يؤثر بشدة علي سلاسل التوريد.
 - 8- الحاجة المستمرة لتطوير مهارات العاملين التكنولوجية لمواكبة أحدث التقنيات في مجال الهواتف والإكسسوارات والسماعات، ولضمان بيئة عمل إيجابية ومنتجة.
 - 9- الأزمات المتعلقة بالأمن السيبراني التي تجعلها عرضة للهجمات الإلكترونية، والحاجة المستمرة لتحديث الأنظمة لحماية بيانات المنشأة والعملاء.
 - 10- صعوبة الحفاظ علي سمعة المنشأة السوقية، نظراً لانتشار الهواتف والأكسسوارات والشواحن المقلدة، وبيعها بأسعار رخيصة جدا في بعض المحال، مما أفقد المنشآت الأخرى التي تباع الأصناف المماثلة، ولكن بجودة عالية، واحدة من مزاياها التنافسية المهمة.
- وقد أثارت أدوار الرقابة الإستباقية للمحاسب الإداري في هذه النوعية من المنشآت الصغيرة والمتوسطة، الفضول في نفس الباحثة، لأسباب متنوعة. وفي مقدمتها (1) حاجة هذه النوعية من المنشآت الملحة للرقابة الدورية المنتظمة، لتعزيز الربحية وإدارة مواردها بكفاءة، والحفاظ علي الأجهزة الذكية والإكسسوارات من السرقة، وفحص المخزون لتجنب الخسائر، وقياس الإمتثال بالقوانين البيئية والتجارية المنظمة لعمل الشركات العاملة في بيع الهواتف المحمولة. و(2) الصعوبات الكبيرة التي قد تلقاها عملية الرقابة بهذه النوعية من المنشآت نتيجة لأسباب متعددة، مثل الفوترة اليدوية، وعدم وجود نظام محاسبي يمنح صورة واضحة عن وضعها المالي الحقيقي أو يربط بين عمليات المبيعات والمشتريات والتكاليف والمرتجعات، والفجوة الواضحة في جملة المهارات التكنولوجية والفنية التي تمتلكها العمالة (الموارد البشرية) وقيادتها التنفيذية اللازمة للتعامل مع التحديثات المستمرة في موديلات الهواتف الذكية وإكسسواراتها، وعدم الحصول علي برامج تدريبية كافية لتحديثها ومواكبة آخر المستجدات، و(3) أن المحاسب الإداري بهذه المنشآت، من نوعية العاملين الملتصقين بالمكاتب **Employees Chained to the Desk** مما قد يضعف من قدرته علي توقع المخاطر المحتملة، ووضع رؤي واضحة بشأن استراتيجيات العرض والتخزين المناسبة لتلبية احتياجات العملاء. و(4) وهناك سبب رابع وأخير، وهو أن أدوار المحاسب الإداري في تطوير ممارسات الرقابة الإستباقية، في هذه النوعية من المنشآت الصغيرة



والمتوسطة، هي شريحة محاسبية نادراً ما تتم دراستها أو تسليط الضوء عليها في الأدبيات المحاسبية، مما خلق فجوة بحثية بهذا الخصوص.

وإنطلاقاً من هذه الرؤى، فقد قامت الباحثة بإجراء عدد من الزيارات الميدانية لمواقع العمل بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة العاملة بمجال بيع الموبايلات وإكسسواراتها بمحافظة بورسعيد، للوقوف على الظاهرة محل البحث، وتحليلها وتفسيرها بصورة أكثر شمولاً، ورصد وتتبع إجراءات عملية الرقابة بها. ويقدم جدول (6-4) قائمة بأسماء هذه المنشآت.

جدول 4-6: قائمة بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة العاملة في مجال بيع الموبايلات ومقراتها بمحافظة بورسعيد

م	المنشأة	المقر	م	المنشأة	المقر
1	الحديدي فون	شباب الخريجين/ حي الضواحي	17	الباشا ستار لتجارة المحمول	هوليوود مول / حي المناخ
2	جثة فون	طرح البحر / حي الشرق	18	ابل فون	شباب الخريجين/ حي الضواحي
3	النورس لخدمات المحمول	شكري القوتلي / بورفؤاد	19	Trade Line	الجمهورية / حي الشرق
4	المنذراوي	السواحل / حي الشرق	20	بانسيه	هوليوود مول / حي المناخ
5	دريم 200 ستورز	هوليوود مول / حي المناخ	21	الشماسي لخدمات المحمول	شكري القوتلي / بورفؤاد
6	الزاعي الصالح	رئيسي 11، بور فؤاد	22	ELLOTTA STORE	طرح البحر / حي الشرق
7	الوجروب	النصر والدقهلية / حي العرب	23	سنورم فون	هوليوود مول / حي المناخ
8	Time Mobile	ممفيس / حي الشرق	24	بببو فون	شباب الخريجين/ حي الضواحي
9	ستوب فون	هوليوود مول / حي المناخ	25	الجزيرة فون	شباب الخريجين/ حي الضواحي
10	B. Tech	الجمهورية / حي الشرق	26	SAMSUNG Brand Shop	شكري القوتلي / بورفؤاد
11	سيتي فون	هوليوود مول / حي المناخ	27	Mobile Store	نبيه وكسري / حي العرب
12	IC لمستلزمات الموبايلات	الجمهورية / حي الشرق	28	سما فون	هوليوود مول / حي المناخ
13	لينك ستورز	23 يوليو / حي الشرق	29	المستر لخدمات المحمول	هوليوود مول / حي المناخ
14	الأمير موبايل	هوليوود مول / حي المناخ	30	حازم فون	نبيه وكسري / حي العرب
15	مارين فون	محمد علي والعرب / حي العرب	31	R. P. Store	ستايل سكوير / حي المناخ
16	العليدي فون	القابوطي / حي الضواحي	32	ميدو فون	شباب الخريجين/ حي الضواحي

وبعد الإنتهاء من هذه الزيارات الميدانية، قامت الباحثة بتحليل جذور المشكلات في هذا القطاع، والإطلاع على مقترحات الأدبيات السابقة لتطوير عملية الرقابة عموماً والرقابة الإستباقية، بها خصوصاً. وقد خلصت الباحثة الي حاجة هذا القطاع الي منهجية نظرية دقيقة وواضحة، شاملة ومتكاملة، لتطوير أدوار الرقابة الإستباقية التي يمارسها المحاسب الإداري بهذه المنشآت، تقود المحاسب الإداري لتحقيق نجاح، مستدام وفعال وسليم استراتيجياً، لهذه المنشآت. كما أن إيجاد هذه المنهجية أصبح من الضروريات لخدمة المحاسبين الإداريين أنفسهم، حتي يتمتعون بأجور أعلى، وبيئات عمل أفضل، وثقافة تنظيمية جيدة ترحب بالاستماع إلى آرائهم وتخفيف أعباء العمل الملقة علي كاهلهم، وإجراء تغييرات داخلية في بيئة العمل تقود لتحسين رضا المحاسبين، وزيادة ادائهم.

4-8. عينة البحث

ضمت عينة البحث الأولية 135 فرداً من الأفراد ذوي الصلة بوظائف المحاسبة الإدارية (ملاك / مديرين، محاسبين ماليين، ممثلي المبيعات) من العاملين بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة، بمجال بيع الموبايلات وإكسسواراتها بمحافظة بورسعيد، بجمهورية مصر العربية. وتم توزيع استمارات الاستقصاء، في صورتها النهائية، علي جميع أفراد هذه العينة، وتم استرداد 116 استمارة منها فقط، واستبعدت الباحثة إثني عشر استمارة، لمخالفتها الشروط والمعايير الموضوعية من قبل الباحثة. وبذلك يبلغ العدد النهائي لأفراد عينة البحث 104 فرداً، وتبلغ النسبة الإجمالية لهم، بالمقارنة مع عينة البحث الكلية التي خضعت للتحليل الإحصائي، 89.66%، وهي نسبة احصائية جيدة جداً، يمكن القياس عليها. ويتضح من الجدول (4-7)، فقد تباينت خصائص أفراد العينة التي أجابت علي استمارة الاستقصاء، وذلك علي النحو التالي:

جدول 4-7 : خصائص التوزيع التكراري لأفراد العينة المشاركة بالدراسة (من اعداد الباحثة)

المؤهل العلمي		نوع الجنس		الخبرة		المنصب الوظيفي	
النوع	التكرار	النسبة	الفئة	التكرار	النسبة	المنصب	التكرار
بكالوريوس	77	74%	ذكور	15	14.4%	مالك/مدير	33
دراسات عليا	27	26%	إناث	53	51%	محاسب مالي	40
المجموع	104	100%	المجموع	36	34.6%	ممثل مبيعات	31
				104	100%	المجموع	104

- من حيث المؤهلات العلمية، كان (77) فردا (74%) من الحاصلين على درجة البكالوريوس، وعدد (27) فرد (26%) من الحاصلين على دراسات عليا. وهذا يدل على توافر درجة متميزة من الكفاءة العلمية في أفراد العينة، التي تجعل آرائهم واستجاباتهم محل ثقة ويمكن البناء عليها.

- من حيث نوع الجنس، كان 66 فرد (63.50%) من الذكور، و 38 فرد (36.50%) من الإناث. وهذا يدل على ان عينة هذا البحث ممثلة لمجتمع البحث بصورة صحيحة، وأن بيئة العمل بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة محل البحث آمنة وصحية للإناث وخالية من أي تحيز أو تمييز، كما تدل على أن كل نوع جنس أتاحت أمامه، فرصة كاملة وعادلة للمشاركة بالبحث، بصورة ترفع من درجة موثوقيته.

- من حيث سنوات الخبرة، كان (15) فرد (14.40%) ممن تتراوح سنوات خبراتهم ما بين 1-5 أعوام، و 53 فرد (51%) ممن تتراوح سنوات خبراتهم ما بين 6-10 أعوام، و 36 فرد (34.60%) ممن تبلغ سنوات خبراتهم 11 عام فأكثر، وهذا يدل على توافر الخبرات الكافية في أفراد العينة، بصورة تؤهلهم للأجابة بدقة ووعي، على مفردات استمارة الاستقصاء، مما يرفع من درجة موثوقية البحث.

- من حيث مسمي المنصب الوظيفي داخل المنشأة، كان (33) فرد (31.70%) من ملاك / مديري المنشآت الصغيرة أو المتوسطة، وكان (40) فردا (38.50%) من المحاسبين الماليين، وكان (31) من الأفراد (29.80%) من ممثلي المبيعات. و يدل على أن المحاسبين هم النسبة الأعلى من عينة البحث، و امتلاك أفراد العينة للمعلومات المطلوبة للدراسة، وتوافر أساس مناسب لتعزيز موثوقية البحث.

المبحث الخامس: اختبار الفرضيات ومناقشتها

5-1. اختبار الفرضية الأولى ومناقشتها

نصت الفرضية الأولى لهذا البحث على أن: "يدعم الإطار التكاملي المقترح بين BACCM و RBT دور المحاسب الإداري في تطوير الرقابة الإستباقية علي الأهداف الإستراتيجية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة". وقد خلصت الباحثة الي صحة الفرضية الأولى وقبولها، بعد قياس استجابات أفراد العينة علي (6) مفردات بال محور الأول بقائمة الاستقصاء، وحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسب وقيمة (T)، والقيم الاحتمالية لمفردات هذا المحور، وذلك حسب النتائج الموضحة في جدول 5-1، أدناه، والنتيجة منها مايلي:

- جاء في الترتيب الأول، المفردة رقم (5) باستمارة الاستقصاء، والتي نصت علي (يدعم الإطار التكاملي المقترح دور المحاسب الإداري في وضع توقعات واضحة بشأن أهداف عمليات المنشأة وتخصيص مواردها ومخرجاتها لاتخاذ تدابير استباقية لتطويرها وتعزيزها)، وذلك بوزن نسبي بلغ (88.60%) وانحراف معياري قدره (0.60)، وبلغت قيمة (T) (21.24) وبلغت قيمتها الاحتمالية (Sig) ما يعادل (0.000). وتعد هذه المفردة دالة إحصائياً بمستوي (α= 0.05)، مما يدل على موافقة أفراد العينة عليها، بعد أن زادت عن درجة الموافقة المتوسطة، وهذا يدل علي دعم الإطار التكاملي المقترح لدور المحاسب الإداري في الرقابة الإستباقية علي الأهداف الإستراتيجية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، لضمان بقاء عمليات المنشأة



واستخدام مواردها على المسار الصحيح نحو تحقيق أهدافها الإستراتيجية، ويتيح لها اتخاذ تدابير استباقية لاغتنام الفرص السوقية المحتملة.

جدول 5. 1: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والقيم الإحصائية لمفردات الفرض الأول

الترتيب	القيمة المعنوية	T. قيمة	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المفردة	الرقم
						يساعد الإطار التكاملي بين BACCM و RBT المحاسب الإداري علي:	
6	0.000	13.54	81.40	0.80	4.07	وضع تصورات واضحة بشأن تعزيز استراتيجيه المنشأة لمبدا المساءلة، ومحاسباتية الأفراد وفرق العمل على أدانهم واستخدامهم لموارد المنشأة.	1
2	0.000	17.03	85.80	0.77	4.29	تحديد توقعات واضحة بشأن التغييرات السوقية المحتملة لاتخاذ تدابير استباقية لمواجهةها أو التكيف معها.	2
3	0.000	14.29	82.00	0.78	4.10	تحديد توقعات واضحة بشأن حاجات المنشأة الداخلية، لاتخاذ تدابير استباقية للإستجابة لها قبل تفاقمها.	3
5	0.000	14.46	82.60	0.76	4.08	توفير إشارات الإنذار المبكر لمشاكل العمليات المحتملة لاتخاذ تدابير استباقية قبل تفاقمها.	4
1	0.000	21.24	88.60	0.60	4.43	تحديد توقعات واضحة بشأن اهداف عمليات المنشأة وتخصيص مواردها ومخرجاتها لاتخاذ تدابير استباقية لتطويرها وتعزيزها.	5
4	0.000	13.10	82.00	0.85	4.10	وضع تصورات واضحة بشأن تعزيز ثقافته التحسين المستمر في عمليات المنشأة، ومجالاته.	6
***	0.000	19.77	83.53	0.61	4.18	الدرجة الكلية للمحور الأول	

قيمة (T) دالة إحصائياً عند مستوي دلالة ($\alpha=0.05$)

- جاء في الترتيب الثاني، المفردة رقم (2) باستمارة الاستقصاء، والتي نصت علي (يدعم الإطار التكاملي المقترح دور المحاسب الإداري في تحديد توقعات واضحة بشأن التغييرات السوقية المحتملة لاتخاذ تدابير استباقية للتكيف معها)، وذلك بوزن نسبي بلغ (85.80%) وانحراف معياري قدره (0.77)، وبلغت قيمة (T) (17.03) وبلغت قيمتها الإحصائية (Sig) ما يعادل (0.000). وتعد هذه المفردة دالة إحصائياً بمستوي ($\alpha=0.05$)، مما يدل علي موافقة أفراد العينة عليها، بعد أن زادت عن درجة الموافقة المتوسطة، وهذا يدل علي دعم الإطار التكاملي المقترح لدور المحاسب الإداري في الرقابة الإستباقية علي الأهداف الإستراتيجية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة لضمان مواكبتها للتغيرات السوقية المتسارعة، ويتيح لها اتخاذ تدابير استباقية لمواجهةها قبل تفاقمها إلى مشكلات عملياتية كبيرة أو فرص سوقية ضائعة.

- جاء في الترتيب الأخير المفردة رقم (1) باستمارة الاستقصاء، والتي تنص علي أن (يدعم الإطار التكاملي المقترح دور المحاسب الإداري في وضع تصورات واضحة بشأن تعزيز استراتيجيه المنشأة لمبدا المساءلة، ومحاسباتية الأفراد وفرق العمل على أدائهم واستخدامهم لموارد المنشأة)، وذلك بوزن نسبي بلغ (81.40%) وانحراف معياري قدره (0.80)، وبلغت قيمة (T) (13.54) وبلغت قيمتها الإحصائية (Sig) ما يعادل (0.000). وتعد هذه المفردة دالة إحصائياً بمستوي ($\alpha=0.05$)، مما يدل علي موافقة أفراد العينة عليها، بعد أن زادت عن درجة الموافقة المتوسطة، وهذا يدل علي دعم الإطار التكاملي المقترح لدور المحاسب الإداري في وضع نظام فعال للرقابة يساعد في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للشركة بشكل كفاء وأخلاقي، ويضمن امتثال المنشأة للقوانين واللوائح، وتحمل الأفراد المسؤولية عن نتائج قراراتهم.

- حصلت الدرجة الكلية للمحور الأول، علي وزن نسبي بلغ (83.53%)، وانحراف معياري قدره (0.61)، كما بلغت قيمة (T) (19.77) وبلغت قيمتها الإحصائية (Sig) ما يعادل (0.000)، مما يدل علي أن المحور الأول: (دعم الإطار التكاملي للرقابة الإستباقية علي الأهداف الإستراتيجية) دال إحصائياً عند مستوي دلالة ($\alpha=0.05$)، ويدل علي وجود موافقة بدرجة كبيرة من قبل عينة البحث، المجيبين علي استمارة الإستقصاء، علي أن الإطار التكاملي المقترح بين BACCM و RBT يدعم دور المحاسب

الإداري في الرقابة الإستباقية علي الأهداف الإستراتيجية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، وهذا ما يتضح من النسب الإيجابية العالية لكل مفردات المحور.

وتعزو الباحثة نتائج الفرضية الأولى الي فعالية الإطار التكاملي المقترح بين BACCM و RBT في دفع المحاسب الإداري الي الموائمة بين عملية الرقابة الإستباقية، والخطة الاستراتيجية لعمل المنشأة طويلة الأجل، من خلال تحليل قدراتها الإستراتيجية لتتبع نقاط قوة عملياتها وضعفها قبل تفاقمها، ووضع توقعات واضحة بشأن جوانب العمليات التي يُتوقع أن تحتاج إلى تحسين، والإجراءات التصحيحية اللازمة وفرص التطوير المستقبلية. وهذا يحفز المحاسب الإداري علي تحفيز الأفراد وفرق العمل بالمنشأة علي التقدم نحو تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة، وتحقيق النمو المستدام لها.

وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسات محاسبية مشابهة. مثلاً، تتفق مع نتائج دراسة Thuan & Cuong (2020)، والتي أكدت أن الإعتماد علي نموذج BACCM لتحليل قدرات الأعمال، يساعد منشآت الأعمال الصغيرة والمتوسطة علي تقييم قدرة خطوط الإنتاج أو الآلات أو عمليات التجميع علي تلبية مواصفات الإنتاج أو الأداء، وتقييم قدرة عمليات تقديم الخدمات، مثل أوقات استجابة مركز الاتصال أو أوقات معالجة معاملات الخدمات، على الوفاء بأعلي معايير خدمة العميل، والكشف عن عيوب عدم مطابقة المنتجات او الخدمات للمعايير الموضوعة، مما يقود الي تحديد المشكلات المحتملة ومعالجتها بشكل استباقي، والتقدم نحو تحقيق أهدافها الإستراتيجية، وفي مقدمتها أن تلبية مخرجات عملياتها أو أن تتجاوز توقعات العملاء ومعايير التخصص الصناعي. أيضاً، تتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة Schaarschmidt (2023) والتي خلصت الي أن الإعتماد علي نظرية RBT كمنهجية يحقق للمنشأة تحليلاً شاملاً لمواردها وقدراتها ومجموعة المهارات والخبرات والمؤهلات التي تمتلكها مواردها البشرية، مما يفيد في إتخاذ تدابير استباقية للتلبية للمتطلبات الديناميكية المستقبلية للمنشأة، بصورة تفيدي في تعزيز جودة أعمال المنشأة وابتكارها وكفاءتها التشغيلية، ووضع استراتيجية مستدامة للحفاظ علي مكانتها وسمعتها السوقية على المدى الطويل، والتي تُعد هدفاً استراتيجياً رئيسياً لمنشآت الأعمال.

5-2. نتائج الفرضية الثانية ومناقشتها

نصت الفرضية الثانية لهذا البحث علي أن: "يدعم الإطار التكاملي المقترح بين BACCM و RBT دور المحاسب الإداري في تطوير الرقابة الإستباقية علي المخاطر المحتملة بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة". وقد خلصت الباحثة الي صحة الفرضية الثانية وقبولها، وذلك بعد قياس استجابات أفراد العينة علي (5) مفردات بالمحور الثاني بقائمة الاستقصاء، وحساب المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية والوزن النسب وقيمة (T)، والقيم الإحتمالية لمفردات هذا المحور، وذلك حسب النتائج الموضحة بجدول 5-2، أدناه. والتي يتضح منها مايلي:

- جاء في الترتيب الأول، المفردة رقم (7) باستمرار الاستقصاء، والتي نصت علي (يدعم الإطار التكاملي المقترح دور المحاسب الإداري في تحديد توقعات واضحة بشأن المخاطر المحتملة التي قد تتعرض لها المنشأة في بيئتها التشغيلية)، وذلك بوزن نسبي بلغ (84.60%) وانحراف معياري قدره (0.87)، وبلغت قيمة (T) (14.38) وبلغت قيمتها الإحتمالية (Sig) ما يعادل (0.000). وتُعد هذه المفردة دالة إحصائياً بمستوي (0.05 = α)، مما يدل علي موافقة أفراد العينة عليها، بعد أن زادت عن درجة الموافقة المتوسطة، وهذا يدل علي دعم الإطار التكاملي المقترح لدور المحاسب الإداري في تحديد المخاطر المحتملة التي قد تتعرض لها المنشآت الصغيرة والمتوسطة ببيئتها التشغيلية وتؤثر عليها، داخلياً وخارجياً،



وذلك من خلال تحليل قدراتها ومواردها ومساعدتها على فهم نقاط قوتها ونقاط ضعفها المحتملة بشكل دقيق، ووضع خطة استباقية للتخفيف من حدة هذه المخاطر، لتجنب المنشأة تكبد خسائر فادحة.

جدول 5-2: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والقيم الإحصائية لمفردات الفرض الثاني

الترتيب	القيمة المعنوية	قيمة T.	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المفردة	الرقم
1	0.000	14.38	84.60	0.87	4.23	يساعد الإطار التكاملي بين BACCM و RBT المحاسب الإداري على: تحديد توقعات واضحة بشأن جميع المخاطر المحتملة التي قد تتعرض لها المنشأة في بيئتها التشغيلية.	7
5	0.000	11.57	80.00	0.88	4.00	تحليل درجة شدة المخاطر المحتملة نوعياً وكمياً، لوضع توقعات محددة بشأن درجة تأثيرها على عمليات المنشأة.	8
4	0.000	12.93	82.00	0.87	4.10	تصنيف المخاطر المحتملة إلى مخاطر عميقة قد تحقق خسائر فادحة وتتطلب اتخاذ تدابير استباقية وفورية لمعالجتها، أو مخاطر طفيفة قد لا تتطلب تدخل فوري من الإدارة العليا.	9
2	0.000	15.11	82.60	0.76	4.13	وضع تصورات واضحة بشأن الأساليب الفعالة لمعالجة المخاطر المحتملة أو التخفيف منها قبل تفاقمها.	10
3	0.000	13.59	82.40	0.84	4.12	الرصد المستمر للمخاطر المحتملة وتتبعها، ووضع خطة استباقية لمعالجتها قبل تحولها إلى أزمات.	11
***	0.000	15.55	82.31	0.73	4.12	الدرجة الكلية للمحور الثاني	

قيمة (T) دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$)

– جاء في الترتيب الثاني، المفردة رقم (10) باستمارة الاستقصاء، والتي نصت على (يدعم الإطار التكاملي المقترح دور المحاسب الإداري في تحديد توقعات واضحة بشأن الأساليب الفعالة لمعالجة المخاطر المحتملة أو التخفيف منها قبل تفاقمها)، وذلك بوزن نسبي بلغ (82.60%) وانحراف معياري قدره (0.76)، وبلغت قيمة (T) (15.11) وبلغت قيمتها الإحصائية (Sig) ما يعادل (0.000). وتُعد هذه المفردة دالة إحصائياً بمستوى ($\alpha=0.05$)، بعدما زادت درجة موافقة أفراد العينة عليها عن درجة الموافقة المتوسطة، وهذا يدل على دعم الإطار التكاملي المقترح لدور المحاسب الإداري في تحليل كل مخاطرة محتملة قد تتعرض لها المنشأة الصغيرة أو المتوسطة في بيئة أعمالها، وتحديد احتمالية حدوثه وأثره فيما لو وقع على عملياتها، ووضع توقعات محددة حول الأساليب التي من شأنها خفض المخاطرة إلى مستوى مقبول.

– جاء في الترتيب الأخير المفردة رقم (8) باستمارة الاستقصاء، والتي تنص على أن (يدعم الإطار التكاملي المقترح دور المحاسب الإداري في تحليل درجة شدة المخاطر المحتملة نوعياً وكمياً، لوضع توقعات محددة بشأن درجة تأثيرها على عمليات المنشأة)، وذلك بوزن نسبي بلغ (80.00%) وانحراف معياري قدره (0.88)، وبلغت قيمة (T) (11.57) وبلغت قيمتها الإحصائية (Sig) ما يعادل (0.000). وتُعد هذه المفردة دالة إحصائياً بمستوى ($\alpha=0.05$)، مما يدل على موافقة أفراد العينة عليها، بعد أن زادت عن درجة الموافقة المتوسطة، وهذا يدل على دعم الإطار التكاملي المقترح لدور المحاسب الإداري في تحليل قدرات وموارد المنشأة، والتحكم الاستباقي بهذه المخاطر عبر تقييمها ووضع توقعات واضحة بشأن الآثار المالية المترتبة عليها، وتحديد الخطوات الاستباقية التي يمكن اتخاذها للحد منها، أو التخفيف من تأثيرها على العمليات التشغيلية والتجارية لضمان حماية جميع جوانب العمل بالمنشأة.

– حصلت الدرجة الكلية للمحور الثاني، على وزن نسبي بلغ (82.31%)، وانحراف معياري قدره (0.73)، كما بلغت قيمة (T) (15.55) وبلغت قيمتها الإحصائية (Sig) ما يعادل (0.000). ويدل ذلك على أن المحور الثاني (دعم الإطار التكاملي للرقابة الاستباقية على المخاطر المحتملة) دال إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$)، ويدل على وجود موافقة بدرجة كبيرة من قبل عينة البحث، المجيبين على استمارة الاستقصاء، على أن الإطار التكاملي المقترح بين BACCM و RBT يدعم دور المحاسب

الإداري في الرقابة الإستباقية علي المخاطر المحتملة للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، وتحليل أسبابها ودرجة شدتها وإحتماليتها وأسبابها، وهذا ما يتضح من النسب الإيجابية العالية لكل مفردات هذا المحور.

وتعزو الباحثة نتائج الفرضية الثانية الي فعالية الإطار التكاملي المقترح بين BACCM و RBT في مساعدة المحاسب الإداري علي تحليل المخاطر المحتملة، نوعياً وكمياً، وتحديد احتمالية حدوثها، وتأثيرها المحتمل على عمل الصغيرة والمتوسطة، وتحديد أولوياتها، تمهيد الطريق لخطط التعافي من هذه المخاطر عبر قرارات رشيدة ومدروسة قائمة علي البيانات، واستراتيجيات استباقية جيدة للتخفيف منها.

وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسات محاسبية مشابهة. مثلاً، تتفق مع نتائج دراسة Aoyama (2016)، والتي تؤكد أن الإعتماد علي نموذج BACCM لتحليل قدرات الأعمال، هو بمثابة خريطة طريق لمساعدة الشركات علي تقييم مخاطر تكاليف تكرار العمليات التجارية والتشغيلية، وتحديد مواطن الخلل لديها وأساليب معالجة الثغرات في الأعمال، مما يسمح للإدارة العليا للمنشأة بفهم أوجه العمليات التي تحتاج إلى تحسين، وتحديد خيارات استباقية ذكية غير باهظة الثمن، تكفل استخدام مواردها بشكل أفضل لتحقيق أهداف المنشأة بفعالية أكبر، وتجنبها أو التخفيف عنها من أثر الخسائر المتوقعة. أيضاً، تتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة Shaikh & Vaast (2016) والتي أكدت أن الإعتماد علي نظرية RBT كمنهجية لتحليل موارد المنشأة، يساعدها علي معالجة المخاطر الناتجة عن إهمال العمليات بالاقسام غير النشطة بالمنشأة.

3-5. نتائج الفرضية الثالثة ومناقشتها

نصت الفرضية الثالثة لهذا البحث علي أن: "يدعم الإطار التكاملي المقترح بين BACCM و RBT دور المحاسب الإداري في تطوير الرقابة الإستباقية علي العلاقات مع أصحاب المصلحة بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة". وقد خلصت الباحثة الي صحة الفرضية الثالثة وقبولها، وذلك بعد قياس استجابات أفراد العينة علي (4) مفردات بالمحور الثالث، وحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسب وقيمة (T)، والقيم الإحتمالية لمفردات هذا المحور، وذلك حسب النتائج الموضحة بجدول 3-5، أعلاه. والتي يتضح منها مايلي:

جدول 3-5: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والقيم الإحتمالية لمفردات الفرض الثالث

الترتيب	القيمة المعنوية	قيمة T.	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المفردة	الرقم
3	0.000	14.15	81.00	0.76	4.05	يساعد الإطار التكاملي بين BACCM و RBT المحاسب الإداري علي: إنشاء ملف تعريفى لأصحاب المصلحة، داخليا وخارجيا، وتصنيفهم حسب مستوى تأثيرهم المحتمل علي عمليات المنشأة المستقبلية.	12
4	0.000	13.10	79.40	0.76	3.97	تحديد توقعات واضحة بشأن قنوات الاتصال المناسبة بأصحاب المصلحة والمعلومات المطلوب نقلها اليهم لتلبية احتياجاتهم.	13
2	0.000	15.86	81.60	0.69	4.08	وضع تصور واضح للأساليب الفعالة لمعالجة مخاوف اصحاب المصلحة، وتشجيع مشاركتهم وانخراطهم في عمليات المنشأة.	14
1	0.000	15.40	82.60	0.75	4.13	وضع توقعات واضحة بشأن الحفاظ على الشفافية والتواصل المفتوح مع اصحاب المصلحة طوال العملية.	15
***	0.000	15.53	81.15	0.58	4.06	الدرجة الكلية للمحور الثالث	

قيمة (T) دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$)

- جاء في الترتيب الأول، المفردة رقم (15) باستمارة الاستقصاء، والتي نصت علي (يدعم الإطار التكاملي المقترح دور المحاسب الإداري في تحديد توقعات واضحة بشأن الحفاظ على الشفافية والتواصل المفتوح مع أصحاب المصلحة طوال العملية)، وذلك بوزن نسبي بلغ (82.60%) وانحراف معياري قدره (0.75)، وبلغت قيمة (T) (15.40) وبلغت قيمتها الإحتمالية (Sig) ما يعادل (0.000). وتعد هذه المفردة دالة إحصائياً بمستوي ($\alpha = 0.05$)، مما يدل علي موافقة أفراد العينة عليها، بعد أن زادت عن درجة الموافقة



المتوسطة، وهذا يدل على دعم الإطار التكاملي المقترح لدور المحاسب الإداري في تحديد الأفراد أو المجموعات التي لها مصلحة راسخة في أنشطة وعمليات المنشأة، وفهمها، والتفاعل معها، وتعزيز الصدق والشفافية معها، لبناء علاقاتٍ جوهريّةٍ مع أصحاب المصلحة والحفاظ عليها.

- جاء في الترتيب الثاني، المفردة رقم (14) باستمارة الاستقصاء، والتي نصت على (يدعم الإطار التكاملي المقترح دور المحاسب الإداري في وضع تصور واضح للأساليب الفعالة لمعالجة مخاوف أصحاب المصلحة، وتشجيع مشاركتهم وانخراطهم في عمليات المنشأة)، وذلك بوزن نسبي بلغ (81.60%) وانحراف معياري قدره (0.69)، وبلغت قيمة (T) (15.86) وبلغت قيمتها الإحصائية (Sig) ما يعادل (0.000). وتعد هذه المفردة دالة إحصائياً بمستوي ($\alpha=0.05$)، مما يدل على موافقة أفراد العينة عليها، بعد أن زادت عن درجة الموافقة المتوسطة، وهذا يدل على دعم الإطار التكاملي المقترح لدور المحاسب الإداري في تهيئة بيئة عمل داعمة بالمنشأة، وتقليل النزاعات، وزيادة احتمالية نجاح العمليات، مما يقود إلى بناء علاقاتٍ طويلة الأمد، ذات منفعةٍ متبادلة، مع أصحاب المصلحة، والحفاظ عليها.

- جاء في الترتيب الأخير المفردة رقم (13) باستمارة الاستقصاء، والتي تنص على أن (يدعم الإطار التكاملي المقترح دور المحاسب الإداري في تحديد توقعات واضحة بشأن قنوات الاتصال المناسبة بأصحاب المصلحة والمعلومات المطلوب نقلها إليهم لتلبية احتياجاتهم)، وذلك بوزن نسبي بلغ (79.40%) وانحراف معياري قدره (0.76)، وبلغت قيمة (T) (13.10) وبلغت قيمتها الإحصائية (Sig) ما يعادل (0.000). وتعد هذه المفردة دالة إحصائياً بمستوي ($\alpha=0.05$)، مما يدل على موافقة أفراد العينة عليها، بعد أن زادت عن درجة الموافقة المتوسطة. وهذا يدل على دعم الإطار التكاملي المقترح لدور المحاسب الإداري في التواصل مع أصحاب المصلحة لفهم احتياجاتهم وتوقعاتهم، وتلبيتها، وأن يكون لهم صوتٌ في قرارات المنشأة.

- حصلت الدرجة الكلية للمحور الثالث، على وزن نسبي بلغ (81.15%)، وانحراف معياري قدره (0.58)، كما بلغت قيمة (T) (15.53) وبلغت قيمتها الإحصائية (Sig) ما يعادل (0.000). ويدل ذلك على أن المحور الثالث (دعم الإطار التكاملي للرقابة الإستباقية على بناء العلاقات مع أصحاب المصلحة) دال إحصائياً عند مستوي دلالة ($\Rightarrow 0.05$)، ويدل على وجود موافقة بدرجة كبيرة من قبل عينة البحث، المجيبين على استمارة الإستقصاء، على أن الإطار التكاملي المقترح المقترح بين BACCM و RBT يدعم دور المحاسب الإداري في إدارة العلاقات مع أصحاب المصلحة بفعالية، وإتخاذ تدابير إستباقية لضمان استمرار التوافق بين أهداف العمليات، واحتياجات أصحاب المصلحة وتوقعاتهم. وهذا ما يتضح من النسب الإيجابية العالية لكل مفردات المحور.

وتعزو الباحثة نتائج الفرضية الثالثة التي فعالية الإطار التكاملي المقترح بين BACCM و RBT في مساعدة المحاسب الإداري على رسم خرائط لأصحاب المصلحة، وتقييم تأثيرهم المحتمل على المنشأة، ووضع خطة للتواصل معهم لبناء الثقة وروح العمل الجماعي والمسؤولية المشتركة، على أن يسود هذه الخطة الشفافية الكاملة لمنع سوء الفهم تقليل مقاومتهم للتغييرات المحتملة، مع الحرص على التقييم المستمر لهذه العلاقات بناءً على ديناميكيات العمليات المتغيرة.

وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسات مشابهة. مثلاً، تتفق مع نتائج دراسة Ismail (2016)، والتي أكدت أن الإعتماد على نماذج تحليل قدرات الأعمال، مثل نموذج BACCM، يؤدي الي تعريف أصحاب المصلحة بقدرات المنشأة ذات القيمة أو منتجاتها أو خدماتها الاستثنائية التي قد تخلق لهم عوائد مالية

ثابتة، مما يؤدي لبناء علاقات قائمة على الشفافية والتفاهم المتبادل معهم، ويقود إلي تمويل واستثمار مستمر، والبقاء ملتزمين تجاه المنشأة، حتى في الأوقات الصعبة.

4-5. نتائج الفرضية الرابعة ومناقشتها

نصت الفرضية الرابعة لهذا البحث علي أن: "يدعم الإطار التكاملي المقترح بين BACCM و RBT دور المحاسب الإداري في تطوير الرقابة الإستباقية علي الكفاءة التشغيلية لعمليات المنشآت الصغيرة والمتوسطة". وقد خلصت الباحثة الي صحة الفرضية الرابعة وقبولها، وذلك بعد قياس استجابات أفراد العينة علي (14) مفردة بالمحور الرابع بقائمة الاستقصاء، وحساب المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية والوزن النسب وقيمة (T)، والقيم الإحصائية لمفردات هذا المحور، وذلك حسب النتائج الموضحة بجدول 4-5، أدناه، والتي يتضح منها ما يلي:

جدول 4-5: المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية والقيم الإحصائية لمفردات الفرض الرابع

الترتيب	القيمة المعنوية	T. قيمة	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المفردة	الرقم
						يساعد الإطار التكاملي بين BACCM و RBT المحاسب الإداري علي:	
5	0.000	14.49	81.80	0.77	4.09	تحديد توقعات واضحة بشأن جدولته موارد العمليات وترتيبها حسب الأولوية.	16
10	0.000	11.55	79.00	0.84	3.95	توثيق طبيعة موارد المنشأة، والمسئوليات عنها، استنادا إلى وثائق التوريد والعمليات.	17
14	0.000	9.12	74.40	0.81	3.72	تحديد توقعات واضحة بشأن طبيعة التغيير المطلوب في الهيكل التنظيمي للمنشأة، والوقت المناسب له.	18
13	0.000	9.64	76.60	0.88	3.83	تحديد توقعات واضحة بشأن فرص التدريب لتمكين فرق العمل من التعلم والتطور المستمر.	19
6	0.000	13.42	81.80	0.83	4.09	تحديد توقعات واضحة بشأن فرص خفض التكاليف التشغيلية، ووضع تصور لتبسيط عمليات سلسلة التوريد.	20
9	0.000	18.36	80.18	0.77	4.01	تحديد توقعات واضحة بشأن هوامش ربح العمليات والعوامل المعيقة لها.	21
1	0.000	21.36	87.60	0.66	4.38	وضع تصور متكامل للموارد المطلوبة وضمان عدم إغفال أي عنصر منها	22
7	0.000	14.20	81.40	0.77	4.07	تحديد توقعات واضحة بشأن الإجراءات التصحيحية لإختلالات العمليات لتحسين القيمة.	23
2	0.000	17.82	86.40	0.75	4.32	تحديد توقعات واضحة بشأن أدوات قياس استخدام الموارد لتحديد الانحرافات عن خطة العمل الأصلية.	24
12	0.000	10.66	78.00	0.87	3.90	تحديد توقعات واضحة بشأن سمات الموارد وتوزيعها بالتوافق مع مهارات العاملين وطبيعة العمليات.	25
3	0.000	13.78	82.60	0.83	4.13	تحديد توقعات واضحة بشأن المواعيد الدورية لتتبع سلامة العمليات وساعات العمل والتكاليف	26
4	0.000	12.16	82.00	0.92	4.10	تحديد توقعات واضحة بشأن الموازنه بين حلول المشكلات المحتملة والميزانية ومعايير الجودة.	27
8	0.000	18.70	81.15	0.67	4.06	تحديد توقعات واضحة بشأن الموارد النافصة، وصياغة بطاقه أوصاف وظيفية لشرائها	28
11	0.000	12.41	78.60	0.77	3.93	تحديد توقعات واضحة بشأن حجز بعض الموارد احتياطيا لظروف الطوارئ غير المتوقعة.	29
***	0.000	18.70	83.70	0.64	4.18	الدرجة الكلية للمحور الرابع	

قيمة (T) دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$)

- جاء في الترتيب الأول، المفردة رقم (15) باستمارة الاستقصاء، والتي نصت علي (يدعم الإطار التكاملي المقترح دور المحاسب الإداري في وضع تصور متكامل للموارد المطلوبة وضمان عدم إغفال أي عنصر منها)، وذلك بوزن نسبي بلغ (87.60%) وانحراف معياري قدره (0.66)، وبلغت قيمة (T) (21.36) وبلغت قيمتها الإحصائية (Sig) ما يعادل (0.000). وتعد دالة إحصائياً بمستوي ($\alpha = 0.05$)، وقد زادت درجة موافقة أفراد العينة عليها عن درجة الموافقة المتوسطة. وهذا يدل علي دعم الإطار التكاملي المقترح



لدور المحاسب الإداري في وضع خارطة طريق للاستفادة من موارد المنشأة (البشرية وغير البشرية) بفعالية، وخفض تكاليفها، وإتخاذ تدابير إستباقية لتحسين إنتاجية الأفراد وتحسين الأداء التشغيلي.

- جاء في الترتيب الثاني، المفردة رقم (24) باستمارة الاستقصاء، والتي نصت علي (يدعم الإطار التكاملي المقترح دور المحاسب الإداري في تحديد توقعات واضحة بشأن أدوات قياس استخدام الموارد لتحديد الانحرافات عن خطة العمل الأصلية)، وذلك بوزن نسبي بلغ (86.40%) وانحراف معياري قدره (0.75)، وبلغت قيمة (T) (17.82)، وبلغت قيمتها الإحصائية (Sig) ما يعادل (0.000). وتُعد هذه المفردة دالة إحصائياً بمستوي ($\alpha = 0.05$)، بعد ان زادت درجة موافقة أفراد العينة عليها عن درجة الموافقة المتوسطة. وهذا يدل علي دعم الإطار التكاملي المقترح لدور المحاسب الإداري في الرقابة الإستباقية التي تقود للتخلص من عمليات المنشأة غير الفعالة التي تؤدي الي مستويات عالية من هدر الموارد، وتُقوض الفعالية التشغيلية الإجمالية للمنشأة وكفاءتها.

- جاء في الترتيب الأخير المفردة رقم (18) باستمارة الاستقصاء، والتي تنص علي أن (يدعم الإطار التكاملي المقترح دور المحاسب الإداري في تحديد توقعات واضحة بشأن طبيعة التغيير المطلوب في الهيكل التنظيمي للمنشأة، والوقت المناسب له)، وذلك بوزن نسبي بلغ (74.40%) وانحراف معياري قدره (0.81)، وبلغت قيمة (T) (9.12) وبلغت قيمتها الإحصائية (Sig) ما يعادل (0.000). وتُعد هذه المفردة دالة إحصائياً بمستوي ($\alpha = 0.05$)، بعد ان زادت درجة موافقة أفراد العينة عليها عن درجة الموافقة المتوسطة. وهذا يدل علي دعم الإطار التكاملي المقترح لدور المحاسب الإداري في رصد وتتبع متغيرات الهيكل التنظيمي التي تقود الي ضعف الكفاءة التشغيلية للمنشأة، عدم وضوح الأدوار والمسؤوليات، وعدم كفاية التدريب ودورات تطوير المهارات، والإفراط في استخدام الموارد، أو الممارسات الإدارية غير الفعالة، وغيرها من المتغيرات التي قد تُؤثر هذه المشكلات سلبيًا على جودة عمليات المنشأة، واقترح التدابير الإستباقية اللازمة قبل تفاقم تأثيرها لتقود إلى تجاوز الميزانية والجدول الزمني للعمل.

- حصلت الدرجة الكلية للمحور الرابع، علي وزن نسبي بلغ (83.70%)، وانحراف معياري قدره (0.64)، كما بلغت قيمة (T) (18.70) وبلغت قيمتها الإحصائية (Sig) ما يعادل (0.000). ويدل ذلك علي أن المحور الرابع (دعم الإطار التكاملي للرقابة الإستباقية علي الكفاءة التشغيلية لعمليات المنشأة) دال إحصائياً عند مستوي دلالة ($\Rightarrow 0.05$)، ويدل علي وجود موافقة بدرجة كبيرة من قبل عينة البحث، المجيبين علي استمارة الاستقصاء، علي أن الإطار التكاملي المقترح المقترح بين BACCM و RBT يدعم دور المحاسب الإداري في الرقابة الإستباقية علي عمليات المنشأة بصورة تقود الي تعزيز كفاءتها التشغيلية وضمان استمراريتها في سوق تنافسية للغاية. ووضع توقعات محددة لاستراتيجية تشغيلية متكاملة لمساعدة المنشأة الصغيرة والمتوسطة على مضاعفة هوامش ربحها.

وتعزو الباحثة نتائج الفرضية الرابعة الي فعالية الإطار التكاملي المقترح بين BACCM و RBT في مساعدة المحاسب الإداري علي تحديد توقعات واضحة بشأن العوائق التي تُقلل الكفاءة التشغيلية مثل سوء إدارة الموارد، ونقص المخزونات والزيادات فيها، وضعف التواصل بين فرق العمل، وتقادم التكنولوجيا، وإتخاذ تدابير استباقية حازمة لتحسين العمليات الداخلية وتخصيص الموارد البشرية وغير البشرية، وتقليل النفقات. وتُعد هذا الجانب أمراً حيوياً للحفاظ على ربحية المنشآت، ولا سيما في المنشآت الصغيرة والمتوسطة ذات الهوامش الربحية المحدودة.

وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسات محاسبية مشابهة. مثلاً، تتفق مع نتائج دراسة Abiodun (2020)، والتي أكدت أن الإعتماد علي نماذج تحليل قدرات الأعمال، مثلما هو الحال في نموذج

BACCM، يساعد القائمين علي عملية الرقابة بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة علي تقييم وتنظيم قدراتها وتحديد أولوياتها، ووضع معايير محددة لرفع الأداء إلى مستوى الهدف المنشود، وتحديد مسؤوليات وأدوار واضحة ودقيقة للعاملين، مما يؤدي لتعزيز كفاءتها التشغيلية وضمان استمراريته في سوق تنافسية للغاية. أيضاً، تتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة Adegboyegun (2020)، والتي أكدت أن الإعتماد علي نظرية RBT كمنهجية لتحليل موارد المنشأة يساعدها في رصد وتتبع حزمة الموارد، وبيان ما إذا كانت قدراتها من الموارد كافية أو غير كافية لتعزيز الكفاءة التشغيلية لعمليات منشأة وتطوير قدرتها علي الموازنة بين استغلال الموارد الحالية وخلق موارد جديدة، بصورة تقود المنشأة لبناء ميزة تنافسية مستدامة.

5-5. نتائج الفرضية الخامسة ومناقشتها

نصت الفرضية الخامسة لهذا البحث علي أن: "يدعم الإطار التكامل المقترح بين BACCM و RBT دور المحاسب الإداري في الرقابة الإستباقية علي الإمتثال القانوني للمنشآت الصغيرة والمتوسطة". وقد خلصت الباحثة الي صحة الفرضية الخامسة وقبولها، وذلك بعد قياس استجابات أفراد العينة علي (8) مفردات بالمحور الخامس بقائمة الاستقصاء، وحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسب وقيمة (T)، والقيم الإحتمالية لمفردات هذا المحور، وذلك حسب النتائج الموضحة بجدول 5-5، أدناه، والتي يتضح منها ما يلي:

جدول 5-5: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والقيم الإحتمالية لمفردات الفرض الخامس

الترتيب	القيمة المعنوية	T. قيمه	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المفردة		الرقم
						يساعد الإطار التكامل بين BACCM و RBT المحاسب الإداري علي:		
5	0.000	6.41	72.40	0.98	3.62	30	مراقبه مسودات السياسة الوفانيه بالمنشأة وإجراءات الطوارئ، وإتخاذ تدابير استباقية لتعزيز التزام المنشأة ببرنامح امتثال فعال.	
2	0.000	10.86	77.20	0.82	3.86	31	مراقبه مسودات القوانين المنظمة لسباق عمليات المنشأة، والظروف المؤثرة عليها مثل السياسات الحكومية والقوانين البيئية.	
1	0.000	12.41	78.60	0.77	3.93	32	مراقبه مسودات القوانين المنظمة لتطوير الموارد غير الملموسة للمنشأة، مما يؤدي لتطوير سمعتها وتحسين صورتها الذهنية العامة.	
4	0.000	7.18	74.20	1.01	3.71	33	تحديد توقعات واضحة بشأن إجراءات الرقابة الماليه علي العمليات التي تم تعديل الموارد المخصصة لها، لضمان فعاليتها.	
7	0.000	4.52	69.20	1.04	3.46	34	مراقبه مسودة المعايير الفنيه لعمليات المنشأة، ووضع توقعات واضحة لمواجهة الأخطاء البشرية أو البرمجية المحتملة.	
6	0.000	4.62	69.60	1.06	3.48	35	تحديد توقعات واضحة بشأن إجراءات إعادة تنظيم فرق العمل، وتوزيع اعباء العمل.	
8	0.000	1.26	62.82	1.17	3.14	36	تحديد توقعات واضحة بشأن إجراءات تقييم ربحية اعضاء فرق العمل وتقديرهم ماليا.	
3	0.000	8.77	76.00	0.93	3.80	37	تحديد توقعات واضحة بشأن اليات توظيف العاملين الذين يتماشون مع فيم المنشأة وطبيعة عملياتها.	
	0.000	6.02	70.24	0.87	3.51		الدرجة الكلية للمحور الخامس	

قيمة (T) دالة إحصائياً عند مستوي دلالة ($\alpha=0.05$)

- جاء في الترتيب الأول، المفردة رقم (32) باستمارة الاستقصاء، والتي نصت علي (يدعم الإطار التكامل المقترح دور المحاسب الإداري في مراقبة مسودات القوانين المنظمة لتطوير الموارد غير الملموسة للمنشأة، وبما يؤدي لتطوير سمعتها وتحسين صورتها الذهنية العامة)، وذلك بوزن نسبي بلغ (78.60%) وانحراف معياري قدره (0.77)، وبلغت قيمة (T) (12.41) وبلغت قيمتها الإحتمالية (Sig) ما يعادل (0.000). وتُعد هذه المفردة دالة إحصائياً بمستوي ($\alpha=0.05$)، وقد زادت درجة موافقة أفراد العينة عليها عن درجة الموافقة المتوسطة. وهذا يدل علي دعم الإطار التكامل المقترح لدور المحاسب الإداري في مراقبة نظم الإمتثال مع القوانين المنظمة لتطوير موارد المنشأة باستخدام التحليلات المتاحة للقدرات والموارد، لتحقيق التحسين المستمر لسمعتها ومكانتها المهنية، وتعديل صورتها الذهنية العامة.



- جاء في الترتيب الثاني، المفردة رقم (31) باستمارة الاستقصاء، والتي نصت علي (يدعم الإطار التكاملي المقترح دور المحاسب الإداري في مراقبة مسودات القوانين المنظمة لسياق عمليات المنشأة، والظروف المؤثرة عليها مثل السياسات الحكومية والقوانين البيئية)، وذلك بوزن نسبي بلغ (77.20%) وانحراف معياري قدره (0.82)، وبلغت قيمة (T) (10.86)، وبلغت قيمتها الإحصائية (Sig) ما يعادل (0.000). وتُعد هذه المفردة دالة إحصائياً بمستوي ($\alpha = 0.05$)، بعد ان زادت درجة موافقة أفراد العينة عليها عن درجة الموافقة المتوسطة. وهذا يدل علي دعم الإطار التكاملي المقترح لدور المحاسب الإداري في الرقابة الإستباقية في مراقبة مسودات اللوائح والمعايير الحكومية المطبقة بالمنشأة، وإتخاذ تدابير استباقية للتأكد من تلبيةها بكافة عمليات المنشأة ولضمان تدفق البيانات بسلاسة، وتقليل احتمالية حدوث مشكلات تتعلق بالامتثال.

- جاء في الترتيب الأخير المفردة رقم (18) باستمارة الاستقصاء، والتي تنص علي أن (يدعم الإطار التكاملي المقترح دور المحاسب الإداري في تحديد توقعات واضحة بشأن إجراءات تقييم ربحية أعضاء قرق العمل وتقديرهم مالياً)، وذلك بوزن نسبي بلغ (62.82%) وانحراف معياري قدره (1.17)، وبلغت قيمة (T) (1.26) وبلغت قيمتها الإحصائية (Sig) ما يعادل (0.000). وتُعد هذه المفردة دالة إحصائياً بمستوي ($\alpha = 0.05$)، بعد ان زادت درجة موافقة أفراد العينة عليها عن درجة الموافقة المتوسطة. وهذا يدل علي دعم الإطار التكاملي المقترح لدور المحاسب الإداري في رصد وتتبع التعديلات التي تطرأ علي قوانين العمل والحد الأدنى لدخول العاملين بانتظام، وإتخاذ التدابير الإستباقية التي تكفل تكييف ممارسات الامتثال بالمنشأة الصغيرة والمتوسطة وفقاً لها.

- حصلت الدرجة الكلية للمحور الخامس، علي وزن نسبي بلغ (70.24%)، وانحراف معياري قدره (0.87)، كما بلغت قيمة (T) (6.02) وبلغت قيمتها الإحصائية (Sig) ما يعادل (0.000). ويدل ذلك علي أن المحور الخامس (دعم الإطار التكاملي للرقابة الإستباقية علي الإمتثال القانوني للمنشآت الصغيرة والمتوسطة) دال إحصائياً عند مستوي دلالة ($\Rightarrow 0.05$)، ويدل علي وجود موافقة بدرجة كبيرة من قبل عينة البحث، المجيبين علي استمارة الاستقصاء، علي أن الإطار التكاملي المقترح المقترح بين BACCM و RBT يدعم دور المحاسب الإداري في الرقابة الإستباقية علي مواكبة المنشأة للتغيرات التي تطرأ علي السياسات الحكومية واللوائح القانونية، وإتخاذ تدابير استباقية لمواجهة اي انتهاكات قد تؤدي الي الخل بهذا الامتثال أو الإضرار بسمعة المنشأة وصورتها الذهنية.

وتعزو الباحثة هذه النتائج الي فعالية الدعم الذي يقدمه الإطار التكاملي المقترح بين BACCM و RBT في مساعدة المحاسب الإداري علي تعزيز الرقابة الإستباقية ولضمان الامتثال القانوني للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، وتقييم التزامها بجميع القوانين واللوائح والمعايير والسياسات الداخلية المعمول بها في قطاعها التخصصي، وإتخاذ كافة التدابير الإستباقية التي تكفل لها تقليل المخاطر القانونية، ومنع الانتهاكات، وحماية سمعة المنشأة واستقرارها المالي.

وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسات محاسبية مشابهة. مثلاً، تتفق هذه النتيجة مع دراسة Jia (2020)، والتي أكدت أن نماذج تحليل قدرات الأعمال، كنموذج BACCM، يساعد المنشآت الصغيرة والمتوسطة علي الكشف المبكر عن الممارسات التي قد تؤدي الي خروقات في بيانات العملاء، وحالات عدم الامتثال القانوني المضر بسمعتها المهنية، التي تُزعزع ثقة المستثمرين فيها، وقد تقود في بعض الأحيان، إلى توجيه اتهامات جنائية الي ملاك او مديري المنشأة. أيضاً، تتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة Dubihlela & Nqala (2017) والتي خلُصت الي أن تحليل موارد المنشأة، يسهم في تعزيز طريقة

التخصيص الآلي والموضوعي لموارد المنشأة بصورة تساعد في تقليل احتمالية التحيز البشري أو المحاباة لبعض الأفراد دون غيرهم، وتعطي الأولوية لأفضل المهارات المطلوبة التي تتفق مع طبيعة المهام. وهو ما يتيح توزيع أعباء العمل بطريقة أكثر عدالة وتكافؤاً بالإتفاق مع القوانين والسياسات الحكومية المنظمة للعمل، ويقود المنشأة إلي استباق مخاطر الامتثال القانوني قبل أن تتحول الي أعباء قانونية.

5-6. نتائج الفرضية السادسة ومناقشتها

نصت الفرضية السادسة لهذا البحث على أن: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($0.05=>$)، في استجابة أفراد العينة للإطار التكامل المقترح بين BACCM و RBT، تعزي لمتغير المؤهل العلمي (بكالوريوس/ دراسات عليا). وقد خلصت الباحثة الي صحة الفرضية السادسة وقبولها، بعد قياس استجابات أفراد العينة على مفردات قائمة الاستقصاء باستخدام إختبار (T) لعينتين مستقلتين Independent Samples T-test، وذلك حسب النتائج الموضحة في جدول 5-6، أدناه، والتي يتضح منها أن القيمة الإحتمالية (Sig) بلغت (0.286) بالنسبة لمفردات المحور الأول، و(0.735) لمفردات المحور الثاني، و(0.942) لمفردات المحور الثالث، و(0.848) لمفردات المحور الرابع، و(0.331) لمفردات المحور الخامس، و(0.670) بالنسبة للدرجة الكلية لإستمارة الإستقصاء، وهي بالتالي أكبر من مستوى الدلالة (0.05) في جميع المحاور، وفي الدرجة الكلية لإستمارة الإستقصاء. وبذلك لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية، في استجابة أفراد العينة لدور الإطار التكامل المقترح بين BACCM و RBT في تطوير أدوار الرقابة الإستباقية للمحاسب الإداري بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة، تعزي لمتغير المؤهل العلمي (بكالوريوس/ دراسات عليا).

وتعزو الباحثة هذه النتيجة الي أن المؤهلات العلمية لغالبية أفراد العينة هي شهادة البكالوريوس، والباقي حاصل علي شهادات الدراسات العليا مما يؤدي الي التقارب بينهم في الآراء والاستجابات. كما تعزوها الي فعالية الإطار التكامل المقترح، في انشاء بيئة عمل متنوعة المعارف والأجيال، كركيزة رئيسية لتنفيذ ممارسات الرقابة الإستباقية على العمليات، بغض النظر عن العمر. وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسات Cika (2018)، Olawale & Garwe (2010) واللتين أكدتا أن تحليل قدرات الأعمال بالمنشأة يسهم في زيادة الوعي والشفافية في العمل الجاري، وتشجيع المزيد من العاملين في الشركة علي الإخراط في العمليات التشغيلية وتصحيح الأخطاء بغض النظر عن خلفياتهم الدراسية المتنوعة.

جدول 5-6: المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية ومستوي الدلالة لمتغير المؤهل العلمي

مستوي الدلالة	قيمة الدلالة	قيمة (T) لعينتين مستقلتين	المتوسطات الحسابية		المحاور
			دراسات عليا (ماجستير/دكتوراة)	بكالوريوس	
غير داله إحصائيا	0.286	1.070	4.28	4.14	1-الرقابة الإستباقية علي الاهداف الإستراتيجية
غير داله إحصائيا	0.735	0.340	4.07	4.13	2-الرقابة الإستباقية علي المخاطر المحتملة
غير داله إحصائيا	0.942	0.074	4.06	4.06	3-الرقابة الإستباقية علي العلاقات باصحاب المصلحة.
غير داله إحصائيا	0.848	0.192	4.16	4.19	4-الرقابة الإستباقية علي الكفاءة التشغيلية للعمليات.
غير داله إحصائيا	0.331	0.978	3.65	3.46	5-الرقابة الإستباقية علي الإمتثال القانوني للمنشأة.
غير داله إحصائيا	0.670	0.427	4.06	4.01	الدرجة الكلية

5-7. نتائج اختبار الفرضية السابعة ومناقشتها

نصت الفرضية السابعة لهذا البحث على أن: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($0.05=>$)، في استجابة أفراد العينة للإطار التكامل المقترح بين BACCM و RBT، تُعزي لمتغير سنوات الخبرة (1-5، 6-10، 11 عام فأكثر) بمجال عمل المنشأة الصغيرة والمتوسطة. وقد خلصت



الباحثة الي صحة الفرضية السابعة وقبولها، بعد قياس استجابات أفراد العينة علي مفردات قائمة الاستقصاء باستخدام إختبار تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA، وذلك حسب النتائج الموضحة في جدول 5-7، أدناه.

جدول 5-7: المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية ومستوي الدلالة لمتغير سنوات الخبرة

مستوي الدلالة	قيمه الدلالة	قيمه (F) للتباين الأحادي	المتوسطات الحسابية			المحاور
			11 عام فأكثر	10-6 اعوام	5-1 أعوام	
غير داله إحصائيا	0.06	3.08	4	4	4	1- الرقابه الإستباقية على الاهداف الإستراتيجية.
غير داله إحصائيا	0.09	2.46	4	4	4	2-الرقابه الإستباقية على المخاطر المحتمله.
غير داله إحصائيا	0.10	2.40	4	4	4	3-الرقابه الإستباقية على العلاقات باصحاب المصلحة.
غير داله إحصائيا	0.07	2.82	4	4	4	4-الرقابه الإستباقية على الكفاءة التشغيلية للعمليات.
غير داله إحصائيا	0.19	1.68	4	4	4	5-الرقابه الإستباقية على الإمتثال القانوني للمنشأة.
غير داله إحصائيا	0.07	3.56	4	4	4	الدرجة الكلية

ويتضح من بيانات الجدول (5-7) أن القيمة الإحتمالية (Sig) بلغت (0.06) بالنسبة لمفردات المحور الأول، و(0.09) لمفردات المحور الثاني، و(0.10) لمفردات المحور الثالث، و(0.07) لمفردات المحور الرابع، و(0.19) لمفردات المحور الخامس، و(0.07) بالنسبة للدرجة الكلية لإستمارة الإستقصاء، وهي بالتالي أكبر من مستوي الدلالة (0.05) في جميع المحاور، وفي الدرجة الكلية لإستمارة الإستقصاء. وبذلك لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية، في استجابة أفراد العينة لدور الإطار التكاملي المقترح بين BACCM و RBT في تطوير أدوار الرقابة الإستباقية للمحاسب الإداري بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة، تعزي لمتغير سنوات الخبرة بمجال عمل المنشأة الصغيرة والمتوسطة.

وتعزو الباحثة هذه النتيجة الي فعالية الإطار التكاملي المقترح، الذي يركز علي تطوير روح الفريق والعمل الجماعي، والإعتماد علي موظفين متفانين ومنتجين لضمان نتائج أعمال أفضل، كركيزة اساسية لممارسات الرقابة الإستباقية، أكثر من التركيز علي عامل الخبرة، ويؤكد علي ضرورة تقدير مالك/مدير المنشأة لجهودهم وتهيئة بيئة عمل بناءة لهم. وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة Cheruiyot (2014)، والتي أكدت أن تحليل موارد المنشأة يسهم في زيادة قدرة المنشأة علي التقييم الفعال لمخرجات وفجوات عملياتها ومواجهة التحديات المتصلة بالموارد البشرية بفعالية أكبر، وتحفيز العاملين علي العمل الجماعي وروح الفريق الواحد وبما يقود الي تحسين أدائهم الفردي، وتحسين التواصل للوصول الي أفضل الحلول المشتركة للمشكلات التي تعترض توظيف موارد المنشأة.

5-8. نتائج اختبار الفرضية الثامنة ومناقشتها

نصت الفرضية الثامنة لهذا البحث على أن: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوي ($\alpha=0.05$)، في استجابة أفراد العينة للإطار التكاملي المقترح بين BACCM و RBT، تعزي لمتغير المنصب الوظيفي (مالك/مدير، محاسب مالي، ممثل مبيعات). وقد خلصت الباحثة الي صحة الفرضية الثامنة وقبولها، بعد قياس استجابات أفراد العينة علي مفردات قائمة الاستقصاء باستخدام إختبار تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA، وذلك حسب النتائج الموضحة في جدول 5-8، أدناه، والتي يتضح منها أن القيمة الإحتمالية (Sig) بلغت (0.11) بالنسبة لمفردات المحور الأول، و(0.85) لمفردات المحور الثاني، و(0.83) لمفردات المحور الثالث، و(0.71) لمفردات المحور الرابع، و(0.61) لمفردات المحور الخامس، و(0.39) بالنسبة للدرجة الكلية لإستمارة الإستقصاء، وهي بالتالي أكبر من

مستوى الدلالة (0.05) في جميع المحاور، وفي الدرجة الكلية لإستمارة الإستقصاء. وبذلك لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية، في استجابة أفراد العينة لدور الإطار التكاملي المقترح بين BACCM و RBT في تطوير أدوار الرقابة الإستباقية للمحاسب الإداري بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة، تعزي لمتغير المنصب الوظيفي (مالك/مدير، محاسب مالي، ممثل مبيعات).

جدول 5-8: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوي الدلالة لمتغير المنصب الوظيفي

مستوي الدلالة	فيمه الدلالة	فيمه (F) للتباين الأحادي	المتوسطات الحسابية			المحاور
			ممثل مبيعات	محاسب مالي	مدير/ مالك	
غير داله إحصائيا	0.11	2.23	4.04	4.12	4.33	1-الرقابة الإستباقية على الاهداف الإستراتيجية.
غير داله إحصائيا	0.85	0.17	4.06	4.12	4.16	2-الرقابة الإستباقية على المخاطر المحتملة.
غير داله إحصائيا	0.83	0.18	4.07	4.01	4.09	3-الرقابة الإستباقية على العلاقات باصحاب المصلحة.
غير داله إحصائيا	0.71	0.35	4.11	4.17	4.24	4-الرقابة الإستباقية على الكفاءة التشغيلية لعمليات.
غير داله إحصائيا	0.61	3.82	3.20	3.78	3.53	5-الرقابة الإستباقية على الإمتثال القانوني للمنشأة.
غير داله إحصائيا	0.39	0.95	3.90	4.05	4.09	الدرجة الكلية

وتعزو الباحثة هذه النتيجة الي فعالية الإطار التكاملي المقترح، الذي يركز علي العمل الجماعي وروح الفريق بين مختلف المستويات الوظيفية بالمنشأة أثناء عملية الرقابة، بصورة تقود الي تعزيز التعاون والتعلم المستمر وتطوير المهارات الأساسية اللازمة لتحسين الأداء، وأن يعمل الجميع مع بعضهم البعض لتحقيق هدف واحد مشترك، وهو تحقيق التنمية المستدامة للمنشأة. وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة Bruwer وآخرون (2018)، والتي أكدت أن المشاركة في المشاريع الجماعية، مثل عملية الرقابة الإستباقية التي يعتمدها الإطار المقترح، يساعد العاملين علي المعالجة الجماعية لمشكلات تشغيلية أكثر تعقيداً مما يمكنهم معالجته بمفردهم، وتفويض الأدوار والمسؤوليات، وتبني وجهات نظر متنوعة تجاه عمليات المنشأة وهيكلها التنظيمي، وتكوين هوية مشتركة مع أعضاء فرق الرقابة الآخرين.

المبحث السادس: توصيات ومقترحات البحث، والخاتمة

6-1. ملخص النتائج

يقترح هذا البحث إطار مفاهيمي متنسق للتكامل بين نموذج (BACCM) لتحليل قدرات الأعمال، ونظرية (RBT) لتخصيص الموارد، بصورة تقود الي تطوير أدوار الرقابة الإستباقية للمحاسب الإداري بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة. ويعالج هذا الإطار التكاملي المقترح كثير من إشكاليات الرقابة الإستباقية بمنشآت الأعمال الصغيرة والمتوسطة، والتي قد يجد المحاسب الإداري صعوبات في معالجتها. ويقدم له حلول منهجية متنسقة، عبر إجراء تحليل داخلي بقدرات الأعمال بالمنشأة وللتباين الموجود في مواردها، بصورة تساعده علي رصد الاختلافات الجوهرية بين الواقع والخطة الإستراتيجية الأصلية للمنشأة، ووضع توقعات محددة بشأن تقسيم العمل وتجنب التأخيرات وتوجيه الموارد ومعالجة معدلات الإنخفاض في الأداء ووضع الإجراءات التصحيحية المناسبة للمحافظة على استمرار سير عمليات المنشأة التشغيلية، على المسار الصحيح. وهو ما يزيد من فرص المنشأة الصغيرة أوالمتوسطة في تحقيق أهدافها ووضع الخطط الإستباقية لحماية نفسها من مخاطر سرقة أصول الشركة أو إساءة استخدام مواردها والكشف المبكر عن الأنشطة الاحتيالية المحتملة، التي تقود الي خسائر مالية أو الإضرار بسمعة المنشأة، وتتبع التكاليف وتحسين الأداء، وتحسين تخصيص الموارد وتقليل الهدر فيها.



- وقد خُص هذا البحث الي أن الإطار التكاملي المقترح، بين نموذج (BACCM) لتحليل قدرات الأعمال، ونظرية (RBT) لتخصيص الموارد، يسهم في تطوير أدوار الرقابة الإستباقية للمحاسب الإداري بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة. وهذا ما أكدته نتائج هذا البحث، وهي:
- 1- يدعم الإطار التكاملي المقترح بين BACCM و RBT دور المحاسب الإداري في تطوير الرقابة الإستباقية علي الأهداف الإستراتيجية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.
 - 2- يدعم الإطار التكاملي المقترح بين BACCM و RBT دور المحاسب الإداري في تطوير الرقابة الإستباقية علي المخاطر المحتملة بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة.
 - 3- يدعم الإطار التكاملي المقترح بين BACCM و RBT دور المحاسب الإداري في تطوير الرقابة الإستباقية علي العلاقات مع أصحاب المصلحة بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة.
 - 4- يدعم الإطار التكاملي المقترح بين BACCM و RBT دور المحاسب الإداري في تطوير الرقابة الإستباقية علي الكفاءة التشغيلية لعمليات المنشآت الصغيرة والمتوسطة.
 - 5- يدعم الإطار التكاملي المقترح بين BACCM و RBT دور المحاسب الإداري في تطوير الرقابة الإستباقية علي الامتثال القانوني للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.
 - 6- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوي ($\alpha=0.05$)، في استجابة أفراد العينة للإطار التكاملي المقترح، تعزى لمتغير المؤهل العلمي (بكالوريوس/ دراسات عليا).
 - 7- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوي ($\alpha=0.05$)، في استجابة أفراد العينة للإطار التكاملي المقترح تُعزى لمتغير سنوات الخبرة (1-5، 6-10، 11 عام فأكثر).
 - 8- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوي ($\alpha=0.05$)، في استجابة أفراد العينة للإطار التكاملي المقترح، تُعزى لمتغير المنصب الوظيفي (مدير، محاسب مالي، ممثل مبيعات).
- وتتفق نتائج التحليل الكمي لهذا البحث، مع نتائج العديد من الأدبيات المحاسبية والدراسات ذات الصلة، مثل مثل Zhang وآخرون (2021)، و Jia وآخرون (2020) و Cadle وآخرون (2017)، و Foss (2011)، بشأن أدوار الرقابة الإستباقية المطلوبة من المحاسب الإداري في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، وتبرر إجراء المزيد من البحوث في هذا المجال.

6-2. توصيات البحث

- في ضوء النتائج المذكورة أعلاه، يوصي هذا البحث بما يلي:
- أن تُدرك منشآت الأعمال، أهمية تطوير ممارسات الرقابة الإستباقية في استشعار التغيير واغتنام الفرص السوقية ومواجهة التهديدات المحتملة، وضرورة دمجها لتصبح جزءاً لا يتجزأ من استراتيجية عمل المنشأة.
 - أن تُدرك إدارة منشآت الأعمال الصغيرة والمتوسطة، أن دعم أدوار المحاسب الإداري في تطوير ممارسات الرقابة الإستباقية يُعد أمراً أساسياً لأي منشأة منها، تسعى إلى الحفاظ على قدرتها التنافسية والبقاء في الطليعة في بيئة الأعمال المعاصرة، بتقلباتها السوقية.
 - أن تُدرك منشآت الأعمال الصغيرة والمتوسطة، أن دعم أدوار الرقابة الإستباقية للمحاسب الإداري في ممارساتها المحاسبية يؤثر ايجابياً على أجزاء كبيرة من بيئتها التنظيمية، والمنتجات والعمليات التجارية وقنوات المبيعات وسلاسل التوريد.
 - أن تُدرك منشآت الأعمال الصغيرة والمتوسطة، أن دعم الأدوار الإستباقية للمحاسب الإداري، بشأن تخصيص الموارد وتوزيعها، وتحليل قدرات الأعمال، أو رصد متطلبات أصحاب المصلحة وملاحظات

العملاء، وتحديد نقاط الضعف وإقتراح الخطوات الاستباقية اللازمة للتخفيف من آثارها المحتملة قبل حدوثها، يخلق مساحة كبيرة ومناسبة أمام المحاسب الإداري لأداء مهام جديدة، ويغير الطريقة التي يفكر بها، ويجعله من صناع القيمة المضافة بالمنشأة.

- أن تدرك منشآت الأعمال الصغيرة والمتوسطة، أن نموذج (BACCM) لتحليل قدرات الأعمال يمنحها نظرة ثاقبة بشأن قدراتها الفعلية وإمكانات استغلالها بصورة تقود الي خلق القيمة، وتحسين الربحية والتدفق النقدي، واستشعار الفرص السوقية الجديدة التي يمكن استهدافها.

- أن تدرك منشآت الأعمال الصغيرة والمتوسطة، أن الإعتماد علي نظرية (RBT) لتخصيص الموارد، يمنحها نظرة ثاقبة بشأن مواردها ومواقعها وتوزيعها ويساعدها في تتبع موارد العمليات ومشكلاتها في الوقت المناسب، واتخاذ إجراءات استباقية لتقليل التباين بين المخرجات المخطط لها والمخرجات الفعلية.

- أن تدرك منشآت الأعمال الصغيرة والمتوسطة، أن التكامل بين نموذج (BACCM) لتحليل قدرات الأعمال، ونظرية (RBT) لتخصيص الموارد، ضروري لرسم خرائط طريق مبكرة لمواجهة المخاطر واختناقات العمليات المحتملة، ولتعزيز الثقافة الإستباقية وثقافة التحسين المستمر في البنية التنظيمية.

3-6 مقترحات للبحوث المستقبلية

- بالنظر الي نتائج هذا البحث، فيما يلي بعض المقترحات لإجراء أبحاث مستقبلية بشأنها، ومنها:
- توسيع نطاق هذا البحث، ليشمل بلداناً وقطاعات تجارية مختلفة، بصورة تكشف عن تأثير بعض المتغيرات السوقية والتنظيمية بها، علي ممارسات الرقابة الإستباقية بمنشآت الأعمال.
- دراسة تأثير الإطار التكاملي المقترح علي حركة المبيعات، وزيادة الربحية وتنوع مصادرها.
- إجراء بحوث مشابهة باستخدام منهجية دراسة الحالة للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، بدلا من منهجية استمارة الإستقصاء التي استخدمها هذا البحث لتوفير رؤية أعمق لمتغيرات الدراسة.
- إجراء دراسات حول تأثير السمات الشخصية لمالك/ مدير المنشأة علي عملية الرقابة الإستباقية.

4-6 قيود البحث

- لم يخلو هذا البحث من بعض القيود التي لم تعقه عن تحقيق أغراضه، وتقديم إضافة بحثية، وتشمل:
- تم التركيز على المنشآت الصغيرة والمتوسطة، وينبغي الحذر عند تعميم النتائج على المنشآت الكبرى.
- تم التركيز على المنشآت العاملة بمجال بيع الموبايلات واكسسواراتها بمحافظة بورسعيد بجمهورية مصر العربية، وينبغي توخي الحذر عند تعميم النتائج على القطاعات التشغيلية والإنتاجية الأخرى.
- تم التركيز فقط علي نموذج (BACCM) لتحليل قدرات الأعمال، ونظرية (RBT) لتخصيص الموارد، في تطوير أدوار الرقابة الإستباقية للمحاسب الإداري ويمكن النظر في أدوار مداخل أخرى.
- هذا البحث من نوعية الدراسة المقطعية أو المستعرضة (Cross-Sectional Study) بسبب قيود الوقت، ويمكن إجراء بحث آخر من نوعية الدراسات الطولية (Longitudinal Study).
- تناول هذا البحث بالفحص والتحليل تأثير متغيرات المؤهل العلمي وسنوات الخبرة والمنصب الوظيفي علي تطوير ممارسات الرقابة الإستباقية، وربما تكون هناك حاجة الي دراسة تأثير بعض المتغيرات الأخرى مثل اتجاهات السوق والتقدم التكنولوجي، عند تطبيق هذا البحث في بيئات أعمال أخرى.
- اعتمد البحث على عينة حجمها ليس كبيراً، مما يُقيد تعميم النتائج على شريحة أوسع من الشركات الصغيرة والمتوسطة.



6-5 الخاتمة.

يكتسب تطوير ممارسات الرقابة الإستباقية بمنشآت الاعمال الصغيرة والمتوسطة، زخماً أكاديمياً متزايداً، حيث تُبدي هذه المنشآت، ميلاً أقل تطبيقها في ظل محدودية مواردها، مما يعرضها باستمرار لمخاطر سرقة أصولها أو إساءة استخدام مواردها والأنشطة الاحتيالية المحتملة التي تقودها الي خسائر مالية أو الإضرار بسمعتها وزيادة تكاليف العمليات وإتلاف الموارد وزيادة الهدر فيها. وهذه المخاطر وغيرها الكثير، لا يجد المحاسب الإداري مفرأ من مواجهتها، ويحتاج باستمرار لتطوير قدراته الشخصية والتقنية، عبر منهجيات متكاملة ومتسقة تساعده علي اتخاذ قرارات أكثر استنارةً، وتحسين مستويات الأداء بمنشآت الأعمال. ولمعالجة هذه النواح، اقترح هذا البحث إطار تكاملي بين نموذج (BACCM) لتحليل قدرات الأعمال، ونظرية (RBT) لتخصيص الموارد، لتطوير أدوار الرقابة الإستباقية للمحاسب الإداري بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة. وهما من المنهجيات المشهود لهما أكاديمياً بآثارهما الإيجابية على ممارسات القائمين علي الرقابة الإستباقية، غير انها لم تُمنح حتى الآن في الأوساط المحاسبية المصرية والعربية سوى اهتمام بحثي ضئيل. وقد هدف هذا البحث الي دراسة إمكانية تطبيق هذا الإطار التكاملي المقترح بالاعتماد على الأدلة التجريبية من السوق المصرية، وتم توزيع استمارات استقصاء على المنشآت الصغيرة والمتوسطة العاملة بمجال بيع الهواتف المحمولة واكسسواراتها بمحافظة بورسعيد بجمهورية مصر العربية. وخلص البحث إلى أن الإطار التكاملي المقترح له دور ايجابي في دعم أدوار الرقابة الإستباقية للمحاسب الإداري على الأهداف الإستراتيجية ومخاطر العمليات المحتملة والعلاقات مع اصحاب المصلحة والإمتثال القانوني للمنشأة. أيضاً، لم يتوصل البحث لوجود فروق ذات دلالة إحصائية، عند مستوى ($\alpha=0.05$)، في استجابة أفراد العينة لدور الإطار التكاملي المقترح في دعم المحاسب الإداري، تعزي لمتغيرات المؤهل الدراسي، أو سنوات الخبرة، أو المنصب الوظيفي. وتم تضمين هذا البحث بعدد من التوصيات والمقترحات البحثية المفيدة، والتي يُأمل منها أن تقدم الإضافة البحثية المطلوبة، الي الأدبيات المحاسبية المصرية والعربية في هذا الشأن.

References

- Abiodun, E. A. (2020). Internal control procedures and firm's performance. *International Journal of Scientific and Technology Research*, 9(2), 6407-6415
- Adegboye, A. E. et al., (2020). Internal control systems and operating performance: Evidence from small and medium enterprises (SMEs) in Ondo state. *Asian Economic and Financial Review*, 10(4), 469-479
- Ahmed, A. M., & Muhammed, A. A. (2018). Internal control systems & its relationships with the financial performance in telecommunication companies a case study of Asia cell. *International Journal of Scientific and Technology Research*, 7(11), 82-88.
- Alfartoosi, A., Jusoh, M.A., Mohsin, H.J. and Yas, H., (2021). The effect of e-accounting and mediated by internal control system on the performance of SME in Iraq. *American Journal of Business and Operations Research*, 3(1), pp.5-38.
- Alawaqleh, Q. A. (2021). The Effect of Internal Control on Employee Performance of Small and Medium-Sized Enterprises in Jordan: The Role of Accounting Information System. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 8(3), 855-863.
- Aoyama M. (2016). Bridging the requirements engineering and business analysis toward a unified knowledge framework. *International Conference on Conceptual Modeling*. pp. 149-160
- Angella, A. and Eno, L.I. (2009), Evaluation of Internal Control Systems: A Case Study from Uganda. *International Research Journal of Finance and Economics*, 1(27):124-144.
- Appelbaum, D., Kogan, A., & Vasarhelyi, M. A. (2017). Big Data and Analytics in the Modern Audit Engagement: Research Needs. *Auditing: Journal of Practice & Theory*, 36, 1-27.
- Armstrong, C. E., & Shimizu, K. (2007). A review of approaches to empirical research on the resource-based view of the firm. *Journal of Management*, 33(6), 959-986.
- Asamoah, D., Agyei-Owusu, B. and Ashun, E. (2020). Social network relationship, supply chain resilience and customer-oriented performance of small and medium enterprises in a developing economy. *Benchmarking: An International Journal*, Vol. 27 No. 5, pp. 1793-1813,
- Ates, A. and Bititci, U. (2011). Change process: a key enabler for building resilient SMEs. *International Journal of Production Research*, Vol. 49 No. 18, pp. 5601-5618
- Bailey, V. (2016). *Proactive or reactive leadership, which is most effective in the workplace?* available at: <https://blog.vistage.co.uk/proactive-or-reactive-leadership-which-is-most-effective-in-the-workplace>
- Barney, J.B. (2000). Firm resources and sustained competitive advantage. *Advances in Strategic Management*, Vol. (17), pp. 203-227.
- Barney, J. B., Ketchen Jr, D. J., & Wright, M. (2011). The future of resource-based theory: revitalization or decline?. *Journal of management*, 37(5), 1299-1315.
- Barreto, I. (2010). Dynamic capabilities: A review of past research and an agenda for the future. *Journal of management*, vol. 36, no. 1, pp. 256- 280.
- Battistella, C.; De Toni, A.F.; De Zan, G.; Pessot, E. (2017). Cultivating Business Model Agility through Focused Capabilities: A Multiple Case Study. *Journal of Business Res.* 73, 65-82.



- Bruwer, J.P., Smit, Y. and Siwangaza, L. (2018). Loss Control and Loss Control Strategies in SMMEs Operating in Developing Country: Literature review. *Expect Journal of Business and Management*, 6(10), pp. 1–11.
- Cadle, J., Paul, D., Turner, P. (2014). *Business analysis techniques: 99 essential tools for success*. 2nd edition. British Computer Society Learning & Development Ltd, Swindon, United Kingdom.
- Chernysheva, Y. G., Shepelenko, G. I. (2018). The new profession of “business analyst” and the new occupational standards: the case of Russia. *European Research Studies Journal*, Volume 21, Special Issue 1. pp. 86-94.
- Cheruiyot, S. K. (2014). *Effectiveness of internal control systems in safeguarding inventory: A case study of Rift Valley Institute of Science and Technology* (Master’s thesis, Kabarak University)
- Cika, N. (2018). Development of internal control in small and medium enterprises: case of Albania. *European Journal of Marketing and Economics*, 1(1), pp. 53–62.
- Dubihlela, J. and Nqala. L. (2017). Internal control systems and the risk performance characterising small and medium manufacturing firms in the Cape Metropole. *International journal of business and management studies*, 9(2), pp. 87–103.
- Foss, N. J. (2011). Why Micro-foundations for Resource-Based Theory Are Needed and What They May Look Like. *Journal of Management*, 37(5), 1413-1428
- Hong, P., Huang, C. and Li, B. (2012). Crisis management for SMEs: insights from a multiple-case study. *International Journal of Business Excellence*, Vol. 5, No. 5, pp. 535-553.
- Ismail, T. (2016). Culture control, capability and performance: evidence from creative industries in Indonesia. *Asian Review of Accounting*, Vol. 24 No. 2.
- Jia, X., Chowdhury, M., Prayag, G. and Chowdhury, M.M.H. (2020). The role of social capital on proactive and reactive resilience of organizations post-disaster. *International Journal of Disaster and Risk Reduction*, Vol. 48, pp. 1-12
- Jiang, L. and Li, X. (2010). Discussions on the improvement of the internal control in SMEs. *International Journal of Business and Management*, 5(9), pp. 214–216.
- Junxin, G. (2019). A research on the correlation between internal control quality and financial performance. *IOP Conference Series: Materials Science and Engineering*, 688 (5).
- Koronis, E. and Ponis, S. (2018). Better than before: the resilient organization in crisis mode. *Journal of Business Strategy*, Vol. 39 No. 1, pp. 32-42
- Mire, H.A. (2016), Effects of internal control system on the organizational performance of remittance companies in Modadishu-Somalia, *Journal of Business Management*, 2(9), 153-167.
- Odek, R., & Okoth, E. (2019). Effect of internal control systems on financial performance of distribution companies in Kenya. *Research Journal of Finance and Accounting*, 10(20), 11–32
- Odunko, S. N. (2022). Internal control and firm performance from selected firms in Nigeria (2015-2020). *International Journal of Innovative Finance and Economics Research*, 10(1), 68–80.
- Olawale, F., and Garwe, D.K. 2010. Obstacles to the growth of new SMEs in South Africa: A principal component analysis approach. *African Journal of Business Management*, 4(5), 729–738.

- Pastor, O. (2016). A capability-driven development approach for requirements and business process modeling. *International Conference on Conceptual Modeling*, pp.3-8.
- Rauffet, P.; Da Cunha, C.; Bernard, A. (2016). Managing Resource Learning in Distributed Organisations with the Organisational Capability Approach. *Int. J. Technol. Manag.* 70, 300–322.
- Rubens, J. (2007). Business analysis and requirements engineering: the same, only different? *Requirements Engineering*, vol. 12.2, 121-123.
- Schaarschmidt, M. (2023). Innovating beyond firm boundaries: resource deployment control in open source software development. *Information Technology & People*, Vol. 36 No. 4, pp. 1645-1668.
- Shaikh, M. and Vaast, E. (2016). Folding and unfolding: balancing openness and transparency in open source communities. *Information Systems Research*, Vol. 27 No. 4, pp. 813-833.
- Suárez, C. A. (2016). Best management practices: SMEs' organizational performance management based on internal controls in Mexico. *Journal of International Business and Economics*, 4(2), 41-58.
- Thuan, P. Q., & Cuong, N. C. (2020). Effectiveness of internal control in Vietnamese SMEs. *Accounting and Auditing Journal (Vietnam)*, 5, 27-32.
- Tuan, T. (2020). The effect of internal control on the performance of Vietnamese construction enterprises. *Accounting*, 6(5), 781-786
- Walser, R., Cram, W.A., Bernroider, E.W. and Wiener, M. (2021). Control choices and enactments in IS development projects: implications for legitimacy perceptions and compliance intentions. *Information and Management*, Vol. 58 No. 7, 103-522.
- Wang, L. (2019). Internal control and SMEs' sustainable growth: The moderating role of multiple large shareholders. *Journal of Risk and Financial Management*, 12(4), 182.
- Watson, R.T., Boudreau, M.C., York, P.T., Greiner, M.E. and Wynn, D. (2008). The business of open source. *Communications of the ACM*, Vol. 51 No. 4, pp. 41-46.
- Wißotzki, M. (2015). An exploration of capability research in Enterprise Distributed Object Computing Conference (EDOC). *2015 IEEE 19th International. IEEE*, pp. 179–184.
- Wiener, M., Mähring, M., Remus, U. and Saunders, C. (2016). Control configuration and control enactment in information systems projects: review and expanded theoretical framework. *MIS Quarterly*, Vol. 40 No. 3, pp. 741-774.
- Zhang, Y., Hou, Z., Yang, F., Yang, M. M., & Wang, Z. (2021). Discovering the evolution of resource-based theory: Science mapping based on bibliometric analysis. *Journal of Business Research*, 137, 500-516