

- العنوان: الاتجاهات البحثية المستقبلية فى المحاسبة الإدارية من واقع تقييم احتياجات ومشاكل التطبيق العملى : دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية والخدمية بجمهورية مصر العربية
- المصدر: الفكر المحاسبي
- الناشر: جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة
- المؤلف الرئيسي: عبدالحليم، عبير محمود محمد
- المجلد/العدد: مج20, ع3
- محكمة: نعم
- التاريخ الميلادي: 2016
- الشهر: أكتوبر
- الصفحات: 491 - 531
- رقم MD: 777380
- نوع المحتوى: بحوث ومقالات
- اللغة: Arabic
- قواعد المعلومات: EcoLink
- مواضيع: المحاسبة الإدارية، بحوث المحاسبة الإدارية، الشركات الصناعية والخدمية، جمهورية مصر العربية
- رابط: <https://search.mandumah.com/Record/777380>

**الاتجاهات البحثية المستقبلية في المحاسبة الادارية من واقع
تقييم احتياجات ومشاكل التطبيق العملي - دراسة تطبيقية
علي الشركات الصناعية والخدمية بجمهورية مصر العربية**

دكتور

عبير محمود عبد الحليم

مدرس المحاسبة

كلية التجارة - جامعة بورسعيد

الاتجاهات البحثية المستقبلية في المحاسبة الادارية من واقع تقييم احتياجات
ومشاكل التطبيق العملي - دراسة تطبيقية علي الشركات الصناعية والخدمية
بجمهورية مصر العربية

د/ عبير محمود عبد الحليم

مدرس المحاسبة

جامعة بورسعيد

ملخص البحث

تكمن اهمية الدراسة في محاولة الاجابة عن تساؤل رئيسي وهو : هل تقدم الدراسات والبحوث العلمية والعملية في مجال المحاسبة الادارية جديدا للمعرفة المحاسبية ؟ وقد حاولت الباحثة الاجابة عن هذا التساؤل من خلال اجراء دراسة تحليلية علي مستويين : اولاً : المستوي الاكاديمي او النظري من خلال تقييم وتحليل البحوث والدراسات الاكاديمية في مجال المحاسبة الادارية علي مدار العقدين الاخيرين ، وثانياً : المستوي التطبيقي او العملي للمحاسبة الادارية لتقييم اهم المشكلات والمجالات التي تحتاج الي جهود بحثية فعالة تحقق تطويرا عمليا ملموسا ومقبولا لدي الممارسين (المحاسبين) ، وقد نتج عن الدراسة التحليلية عدة نتائج هامة : وهي ان معظم الدراسات والبحوث في المحاسبة الادارية تحاول تعميم نتائجها رغم اختلاف ظروف التطبيق ، كما انها تتركز بشكل غير مبرر في مجالات محاسبية معينة بشكل زائد عن الحاجة وغير مبرر في حين ان هناك مجالات او مناطق تفتقر الي احداث تطوير حقيقي في معالجتها محاسبيا وفي الاليات المحاسبية المستخدمة ، واقتُرحت الدراسة عددا من تلك الموضوعات التي تمثل نطاقات انطلاق بحثية ضرورية في المحاسبة الادارية تتمحور في معظمها حول تأثير تخطيط التكلفة والربح من خلال ربحية المستهلكين .

Abstract

The importance of the study lies in its attempt to answer a key question: Do the recent scientific studies and practical research provide added value to the accounting knowledge of in the field of management accounting? The researcher tried to answer this question by conducting analytical study with two levels: First: The academic or theoretical level, through the evaluation and analysis of research and academic studies in the field of management accounting over the last two decades, and secondly: Level of applied or practical management accounting , to evaluate the most important problems and areas need effective research efforts achieved tangible and acceptable practical development, has resulted in the analytical study of several significant results: namely, that most of the studies and research in management accounting trying to generalize the results despite of the different application conditions, as it unduly concentrated in accounting areas certain is redundant and unjustified while there are areas lacking to make a real development in the accounting treatment or the used accounting mechanisms, the study suggested a number of issues that represent necessary research starting point in management Accounting focused mostly on the cost planning and profit through consumer profitable.

مقدمة:

مرت المحاسبة الادارية بعيد من مراحل التغيير منذ بداية نشأتها وحتى اليوم ، كونها فرعاً معرفياً يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالواقع العملي من خلال التطبيقات والاليات التي توفر لمستخدمي مخرجاتها من المستويات الادارية المختلفة حاجاتها من معلومات تدعم صنع القرار الاداري وتحقق رؤية واستراتيجية المنظمة .

ومن ثم ، فان المحاسبة الادارية تمثل انعكاساً حقيقياً ومباشراً لكل ظروف ومتغيرات بيئة العمل وتحولاتها التي اتسم بعضها بالتحول الجذري منذ اوائل القرن الحالي حيث الانفتاح العالمي من خلال ثورة الاتصالات والتطورات التكنولوجية ، مما نتج عنه اتساع الحدود السوقية وزيادة حدة المنافسة وتغير المفاهيم والمهام الادارية والتنظيمية ، الامر الذي يتطلب تغيراً ملاحماً في آليات وممارسات المحاسبة الادارية لتحقيق الهدف من وجودها وهو انتاج معلومات فعالة في ترشيد اتخاذ القرارات الادارية سواء التشغيلية او الاستراتيجية .

والتساؤل الهام هنا : هل تتوافق آليات المحاسبة الادارية فعلياً مع الدور المطلوب منها في ظل التغيير العالمي في بيئة الاعمال ؟

لقد حاولت العديد من الدراسات والكتابات الاكاديمية باستخدام مناهج بحثية مختلفة الاجابة عن هذا التساؤل ، وقد خلص معظمها الي ان هناك فجوة تتسع بين الممارسات التقليدية للمحاسبة الادارية وبين متطلبات الواقع التطبيقي ، كما حاولت دراسات اخرى² ايجاد حلول او اقتراح مداخل عملية لتطوير اليات المحاسبة الادارية بما يتوافق مع متغيرات بيئة العمل مثل التكاليف علي اساس النشاط ABC ، بطاقات الاداء المتوازن Balanced scorecard ، وغيرها من الاساليب المستحدثة في المحاسبة الادارية.

(Sutton, G. S., , 2000) , (Scapens, R.W., Bromwich M, 2001, 2010)

ولكن لم تلق معظم هذه المقترحات والاليات المستحدثة قبولا عملياً كبيراً لدي الممارسين ، حيث اتهم الممارسون في الواقع العملي لتطبيقات المحاسبة الادارية الباحثون بانفصالهم عن مشاكل التطبيق وعدم قدرتهم علي ايجاد حلول عملية قابلة للتطبيق . يستطيع الممارسون فهمها وتطبيقها وتحقق الهدف من مخرجات المحاسبة الادارية .

مشكلة الدراسة :

تكمّن مشكلة الدراسة من خلال تساؤل اساسي - هل تقدم الدراسات والكتابات البحثية في مجال المحاسبة الادارية ومدى توافقها مع متغيرات بيئة العمل تطورا عمليا مقبولا في الياتها وتطبيقاتها ؟ واذا كانت الاجابة بلا .. فما هي الاتجاهات البحثية التي يجب علي الباحثين في المحاسبة الادارية دراستها واختبارها لتحسين العلاقة المفقودة بين ممارسات المحاسبة الادارية في ظل متغيرات بيئة العمل وتقديم مقترحات عملية متطورة ومقبولة في الواقع التطبيقي ؟

بمعنى اخر ، ما هي الاتجاهات البحثية المستقبلية في مجال المحاسبة الادارية التي تستطيع ان تربط بين مقترحات التطوير الاكاديمية ومشاكل الواقع التطبيقي بشكل يمكن فهمه وممارسته من قبل الممارسين والتنفيذيين ؟

اهداف الدراسة :

تهدف الدراسة الحالية الي تحقيق الاتي :

- ١- تقييم الدراسات والابحاث التطبيقية في مجال المحاسبة الادارية في العقدين الاخيرين من حيث فعالية الاسهام في حل مشكلات التطبيق العملي
- ٢- تحديد اهم الاتجاهات البحثية الملحة من واقع نتائج تقييم مشكلات الواقع العملي وتغير توقعات ومتطلبات المستخدمين من مخرجات الاليات المختلفة للمحاسبة الادارية

اهمية الدراسة :

رغم ان الممارسات الاولي للمحاسبة الادارية نشات واستحدثت في الواقع العملي ، بمعنى ان التطبيق سبق التنظير في المحاسبة الادارية ، الا ان الجهود البحثية والكتابات العلمية في هذا المجال لها دورها الاساسي في تحديد اطار فكري للمحاسبة الادارية كمجال معرفي مستقل له مدخلاته والية عمله ومخرجاته ³ ، وخلافا عن أي نظام محاسبي اخر ، فان الدراسات والابحاث في مجال المحاسبة الادارية هي في معظمها دراسات تطبيقية تقوم بتحليل مشاكل الواقع العملي وتقتراح حلولاً في شكل اليات مستحدثة او تقوم بتطوير آليات محاسبية تقليدية تضع قواعد جديدة لاستخدامات

المحاسبة الادارية عمليا . لكن مع تغير وتعقد ظروف العمل في بداية القرن الحالي اتسعت الفجوة بين نتائج البحوث الاكاديمية وتوقعات الممارسين في الواقع العملي ، ورغم محاولة العديد من الدراسات والبحوث تحليل اسباب ظهور هذه الفجوة واقتراح طرق علاجها بتطوير اليات المحاسبة الادارية ، الا ان هذه الاليات المستحدثة لا تحظى بقبول عملي مما يؤدي الي استمرار الفجوة بين النظرية والتطبيق في مجال المحاسبة الادارية .

وعليه ، فان الدراسة الحالية تحاول من خلال نتائج تحليل اسهامات الدراسات السابقة في تطوير ممارسات المحاسبة الادارية وكذلك تحليل متطلبات المستخدمين لآلياتها ، تحديد الاتجاهات البحثية المستقبلية في مجال المحاسبة الادارية كمحاولة لتحقيق التوافق بين الاليات المحاسبية المقترحة والمشاكل العملية التي تواجه المنظمات .

فروض الدراسة :

تحاول الباحثة من خلال الدراسة الحالية الاجابة علي تساؤل رئيسي وهو:

ماهي الانطلاقات البحثية الحديثة في المحاسبة الادارية التي تضيف الي المعرفة العملية وتحقق الموائمة المفقودة بين ممارسات المحاسبة الادارية ومتغيرات بيئة العمل ؟ وللاجابة عن هذا التساؤل الرئيس تختبر الباحثة الفروض التالية :

- ١- يتم تطبيق بعض اليات واساليب المحاسبة الادارية المتقدمة في الواقع العملي بشكل نسبي متفاوت
- ٢- تستخدم اليات واساليب المحاسبة الادارية المتقدمة لاغراض تقليدية مختلفة
- ٣- توجد معوقات تحد من فاعلية اليات المحاسبة الادارية في عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات
- ٤- هناك حاجة ملحة لاليات محاسبية مختلفة - مازالت غير مطروحة في نتائج البحوث الاكاديمية - تتوافق مع متطلبات ومتغيرات ظروف العمل

منهج الدراسة :

تم استخدام المنهج التحليلي الوصفي في هذه الدراسة ، حيث قامت الباحثة بتحليل نتائج الدراسات والكتابات البحثية في مجال موضوع الدراسة وكذلك تحليل الواقع التطبيقي

للمحاسبة الادارية في الشركات المصرية لاستنباط اهم الاتجاهات البحثية المستقبلية في المحاسبة الادارية .

خطة الدراسة :

تناولت الباحثة موضوع الدراسة من خلال ثلاثة مباحث كما يلي :

المبحث الاول : تقييم الاتجاهات البحثية الحالية في المحاسبة الادارية

المبحث الثاني : تحليل الاهتمامات التطبيقية في بحوث المحاسبة الادارية في الفترات المختلفة على مدار تاريخها

المبحث الاول : تقييم الاتجاهات البحثية في المحاسبة الادارية

في إطار اليوبيل الخامس والعشرين لمجلة بحوث المحاسبة الادارية Journal of Management Accounting Research (JMAR) والذي جاء ضمن فعاليات المؤتمر نصف السنوي للمحاسبة الادارية في اورلاندو يناير ٢٠١٤ ، تم طرح ثلاثة أسئلة على محرري المجلة من قبل منظمي المؤتمر حول المحاسبة الادارية وهي : -

(١) أي البحوث في المحاسبة الادارية أسست لها كمجال معرفي ؟

(٢) ما هي اتجاهات وموضوعات بحوث المحاسبة الادارية في الوقت الحالي ؟

(٣) ما الذي نحتاجه من المحاسبة الادارية في المستقبل ؟

وهذه التساؤلات الثلاثة هي نفسها تساؤلات الدراسة الحالية التي تبحث في ماضي وحاضر ومستقبل المحاسبة الادارية .

وقد جاءت الاجابة من قبل محرري مجلة بحوث المحاسبة الادارية بأنه يمكن تقسيم اتجاهات البحوث في مجال المحاسبة الادارية وفقا للفترات المحاسبية كالتالي :-

- ١٩٨٠ كان الاهتمام في المحاسبة الادارية منصبا على آليات المحاسبة الادارية الياپانية ودراسة تبعات نظم وآليات الانتاج الحديثة على ممارسات المحاسبة الادارية عامة وسلوك التكلفة بوجه خاص .

- ١٩٩٥ تغير التركيز في المحاسبة الادارية على بطاقات الاداء المتوازن **Balanced Scorecard** ومؤشرات الأداء غير المالية .
- ٢٠٠٠ فما بعدها أصبح الاتجاه في المحاسبة الادارية نحو مجالات ادارة المخاطر **Risk management** ، وحوكمة الشركات **Corporate Governance** .

بمعنى آخر ، يمكن القول أن اتجاهات المحاسبة الادارية تتأثر بل وتتشكل باختلاف ظروف ومتغيرات بيئة العمل المحيطة . ففي اواخر القرن الماضي كان المحرك الأساسي لأبحاث المحاسبة الادارية ، النظم اليابانية الحديثة في الإنتاج والمنافسة العالمية المتزايدة والتغيرات التكنولوجية المتلاحقة ، فكان التركيز على مفاهيم تخطيط التكلفة وتكاليف الجودة ، وحالياً فإن ما يحكم الاتجاهات في أبحاث المحاسبة الادارية هو الأزمة الاقتصادية العالمية مثل إدارة المخاطر وحوكمة الشركات والرقابة بما في ذلك (تصميم نظم الحوافز) وقد كان التركيز في تطبيقات هذه البحوث على القطاعات العامة المختلفة **Public Sectors** مثل المستشفيات في UK أو US .

(Van de Stede,2011,605-623)

أي أنه يمكن القول ، انه على مدار العقود الثلاثة الاخيرة ساهمت بحوث المحاسبة الادارية في مجالات مختلفة ومتعددة بدءاً من الرقابة وحتى التكاليف باستخدام عديد من أساليب ومنهجيات البحث . ومن ثم نعود إلى السؤال الأساسي لهذا المبحث وهو ما مدى مساهمة هذه البحوث في إثراء المجال المعرفي للمحاسبة الادارية ؟

يمكن تحديد الاجابة عن هذا التساؤل عن طريق تقييم نقطة التعادل أو تناقص الغلة للبحوث في مجال المحاسبة الادارية المختلفة . حيث أن هناك مجالات تحتاج بشدة إلى اجراء مزيد من بحوث ودراسات ولم يتم التطرق إليها أو بها عدد محدود للغاية من البحوث ، وقد شبهها محررو مجلة البحوث في المحاسبة الادارية بأننا كمن يقف على حافة منخفض مقرر في هذه المجالات البحثية ، ومن ناحية أخرى ، فإن هناك مجالات بحثية أخرى وصلت إلى نهاية مسطحة ، من حيث تحقيق مساهمة إضافية إلى المعرفة الموضوعية بها ، ومن أمثلة هذه المجالات أبحاث الموازنات ، ومجال الاعتماد على

مقاييس الاداء المحاسبية في الربع الأخير من القرن العشرين ، حيث أشار Brownell & Dunk(1991) أن مقاييس الاداء في المحاسبة الادارية قد يكون هو المجال الوحيد الذي استنفذ عدد كبيراً جداً من الأبحاث والدراسات التجريبية فيما أسموه بالكتلة الحرجة من الدراسات (Critical mass). وقد يرى البعض أن تركيز الاهتمام بمجال بحثي معين وزيادة عدد الدراسات به هو أمر جيد لكن بالتأكيد فإن التكرار والتفاد ليسا كذلك . وهنا يأتي تساؤل آخر وهو كيف يمكن الحكم على موضعنا من المنحنى البحثي في أي مجال معرفي ؟

قد يكون أحد المؤشرات هو انه إذا كان اعتماد البحث فقط على الدراسات السابقة أصبح بحثاً مرجعياً يفتقر إلى الأهمية والفاعلية للتطبيق ، وقد كانت نصيحة Kaplan إلى باحث دكتوراه في مقتبل عمره البحثي أنه " لكي ينجح في مهماته العملية لابد من التفكير الدائم بشأن القضايا والمشاكل التي تواجه الممارسات في المجتمع الخارجي " ، الأمر الذي يشير إلى ضرورة الارتباط والاتصال مع مشكلات التطبيق في الواقع العملي وليس فقط الاعتماد على الأدبيات الأكاديمية في مجالات المحاسبة الادارية

Kaplan, R. S, 2011

أشارا Cheng & McKinley (1983) إلى أن الأهمية والقابلية للتطبيق من أهم خصائص البحوث الأكثر نفعاً (Utilized research) ، فمثلاً البحوث التنظيمية تعد من أقل المجالات البحثية من حيث الأهمية والقابلية للتحقق من منظور الممارسين للمحاسبة الادارية .

ولكي تكون البحوث التنظيمية أكثر أهمية وقابلية للتطبيق العملي يجب أن:

١- تركز على الأداء التنظيمي ومحدداته ، حيث أن الاهتمام الأكبر للممارسين هو الأداء ، كيفية تحسين الانتاجية ، جودة الخدمات (طرق رعاية المرضى في المستشفيات مثلا) ، حجم المبيعات ، كيفية احتواء التكلفة . إلى غير ذلك .

٢- البحوث التنظيمية تكون أكثر قابلية للتطبيق العملي عندما يكون التركيز فيها على المتغيرات الأكثر اتصالاً بالواقع العملي حيث أن معظم البحوث التنظيمية المنشورة لا تركز على اختيار وتقييم المتغيرات التي تهتم الممارسين في الواقع العملي بقدر تركيزها على صحة القياس ونسبة الثقة فيه للمتغيرات

التي تحدها للدراسة . وقد أعطوا مثالا للنقطة الثانية في دراسة بحثية ، تناولت العلاقة بين المخاطرة وفقا لمقاييس معتمدة وأداء المنظمة ، في الوقت الذي لم يدرك فيه المدير التنفيذي كيف يمكن أن تؤثر المخاطرة على سلوك موظفيه وأدائهم، لذا فإن نتائج البحث تكون فاعليتها العملية محدودة جدا .

إلى أين؟ أو ماذا يجب دراسته في المحاسبة الادارية مستقبلا ؟

من التحليل السابق الذي يحاول الاجابة عن التساؤلين الأول والثاني ، يمكن إدراك أن التركيز في الدراسات البحثية في مجالات المحاسبة الإدارية مستقبلا ينصب على مشكلات الواقع التطبيقي أكثر من التنظير الأكاديمي فيما أطلق عليه كل من (2006) Merchant and Ven der Stede (المعرفة العملية أو Usable Knowledge) ، حيث أن ما تم تناوله سابقا من تحليل الدراسات البحثية في مجالات المحاسبة الادارية ، يفسر الفجوة المقترضة بين الدراسات الاكاديمية والتطبيق العملي ، فمعظم بحوث المحاسبة الإدارية حتى وقتنا الحاضر تفتقر إلى الخصوصية في التطبيق ، فالممارس التنفيذي يبحث دائما عن طرق تساعد في فهم وتحسين مواقف عملية معينة يواجهها ، في حين أن الباحث يحاول تطوير النظريات وإيجاد نتائج واسعة المدى يمكن تطبيقها بشكل عام .

وعليه ، فإن زيادة تجرد النتائج البحثية وعدم قدرة الممارسين على ترجمتها إلى معرفة عملية ، يدعو إلى التركيز في الدراسات البحثية المستقبلية على مدخل بحثي منطقي ومحدد (بصرف النظر عن المنهج المتبع) ، يعتمد على دراسة متغيرات بيئية أو تنظيمية معينة .

وتجدر الإشارة إلى أنه في هذا السياق لا يمكن الحكم على العدد المناسب من الدراسات البحثية في أي من مجالات المحاسبة الادارية ، حيث أن الدراسات البحثية ترتبط بمشاكل التطبيق في الواقع العملي وهو مالا يمكن حصره أو تحديده بعدد معين من الدراسات البحثية

وقد أشار Van de Stede (2014) إلى أنه رغم تركيز الاهتمام البحثي في الآونة الأخيرة على مجال الرقابة في ممارسات المحاسبة الادارية على حساب مجال آخر مثل

التكاليف ، إلا أن ذلك لا يعني أنه لا يوجد فرص أو احتياج لتقديم مساهمات بحثية عملية في مجال التكاليف .

فرغم انحسار المساهمات البحثية في التكاليف ، إلا أن هناك قضايا تكاليف يمكن أن تتناولها الجهود البحثية وتحقق منفعة كبيرة للواقع التطبيقي .

وعليه فإنه يمكن القول أنه لس هناك مجال للحكم على نطاق بحثي معين في المحاسبة الإدارية بأهميته من عدمها ، وإنما يكون الحكم على نوعية البحوث المقدمة به ودرجة مساهمتها في تقديم المعرفة العملية للمحاسبين .

وقد أشار Van(2014) إلى مجال آخر لفرص بحثية مستقبلية انطلاقاً من حقيقة موردها أن معظم الباحثين في المحاسبة يحصرون أنفسهم في قوالب معينه ، مثل المقاييس المحاسبية للأداء رغم أن هناك مقاييس أخرى ومشاكل تتعلق بتقييم الأداء وتبعاتها لا يتم التطرق إليها .

فعلى سبيل المثال أشار Jacobs(2005) في دراسة تم تطبيقها على المدارس أن هذه المدارس تطبق نظاماً للمساعدة لتقييم أداء المدرسة على أساس (درجات الاختبارات) ، ومع ذلك لم يظهر هذا النظام أية دلالات قوية لفاعلية استخدامها لتحقيق الأثر المطلوب وهو تحسين مهارات التعلم لدى الطلاب ، وبدلاً من ذلك تلاحظ أن تطبيق سياسات المساعدة أدت فقط إلى تحسين اختبار مهارات محددة (على سبيل المثال يقوم المعلمون باستبعاد بعض الطلاب من بعض المقررات مثل مقررات العلوم بشكل استباقي) .

وكما يشير Van de Stede(2015) أنه على ما يبدو أن هناك عديد من المجالات تركت من قبل الباحثين المحاسبين إلى الاقتصاديين رغم أن القضية الأساسية هي واحدة مثل القياس الذي يسعى لتحقيق الربح بالأجل القصير مقابل خلق القيمة بالأجل الطويل .

المبحث الثاني : تحليل الاتجاهات التطبيقية في المحاسبة الادارية في الفترات المختلفة علي مدار تاريخها

كما لا يخفى علي احد من باحثي المحاسبة الادارية او ممارسيها ان اول ارضيات لتطبيقات المحاسبة الادارية ظهرت في الواقع العملي نتيجة الحاجة الي هذا النوع من مخرجات الياتها لإدارة النشاط بشكل اكثر كفاءة ، ثم مرت ممارسات المحاسبة الادارية منذ بداية نشأتها الي وقتنا الحالي بعديد من التغيرات والمستجدات نتيجة تغيرات بيئية عديدة ادت الي تعقيد ظروف العمل ، وكما اتضح من المبحث السابق فان هناك دائما مشكلات تظهر في واقع ممارسات المحاسبة الادارية في مواجهة هذه التغيرات ، حيث ان المحاولات البحثية والاكاديمية لحل تلك المشكلات او اقتراح مداخل تطويرية تقع في خندق التنظير او تصميم المنتج وهو ما يخلق فجوة تتسع مع الوقت بين البحث الاكاديمي والواقع العملي ، لذا فان الباحثة تحاول من خلال هذا المبحث تحليل وتقييم تاريخ الممارسات العملية للمحاسبة الادارية لتحديد اهم المشاكل والصعوبات التي واجهتها في كل فترة كمؤشر للتنبؤ باتجاهات المحاسبة الادارية وتطبيقاتها في المستقبل كمنطلقات لدراسات بحثية عملية تتسم بالفاعلية وتضيف قيمة عملية لواقع المحاسبة الادارية .

١- في العصور الحجرية والعصور الوسطى :

ظهرت أول إشارة للمحاسبة في فينسيا حيث تم وصف القيد المزدوج في السجلات المحاسبية في كتاب تم نشره عام 1494 للعالم الرياضي Luca Paioli .

٢- في مرحلة الثورة الصناعية :

حيث اخترع المهندس الألماني Albert Fink في فترة 1860 s ، أول قياس في التكلفة وهو معدل التكلفة لكل طن أو لكل ميل في صناعة السكك الحديدية مستخدما أول إرضيات لتحميل التكلفة Cost allocation ، وعندما استحدث Fredrick W. Taylor الاساليب الانتاجية العلمية في 1890s ، قام Alexander Church باستخدام نظام التكاليف المعيارية .

٣- في مرحلة الالتزام التنظيمي :

حيث نتج عن الكساد الكبير في الولايات المتحدة الاصلاحات التنظيمية التي تحمي حقوق المستثمرين من آليات التقرير المالي المضللة في 1930s ، وقد كانت هذه

الإصلاحات التنظيمية مصدرا لتطوير المحاسبة الإدارية حيث تم استخدام مجموعة من الأساليب المحاسبية مثل حساب قيمة المخزون ، وتكلفة البضاعة المباعة ، في حين ظلت أساليب تحميل التكلفة مضللة لارتكازها على عوامل التكلفة بما يتعارض مع مبدأ السببية وتتبع التكلفة .

٤- مرحلة الاستهلاك :

حيث ظهور فكرة نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) ، ويمكن القول ، أنه في هذه المرحلة تحولت المحاسبة الإدارية إلى اقتصاديات الإدارة Managerial economies ، فقد عكس نظام ABC مبدأ تتبع السبب في التكلفة في تحديد تكاليف المنتجات أو الخدمات أو الخطوط الإنتاجية أو المستهلكين في بيئة العمل ، التي فرضت هيكل تكلفة تزيد فيه التكاليف غير المباشرة بنسبة كبيرة على حساب التكاليف المباشرة بما يزيد من تعقيد تحميل التكلفة على المنتجات بشكل موضوعي ففي 1987 أصدر كل من Kaplan & Johnson كتابا بعنوان " الأهمية المفقودة : المحاسبة الإدارية صعودا و هبوطا " حيث أكدوا على ضرورة تطوير آليات حساب التكلفة من تحديد مجتمعات تكلفة متعددة يتم تحميلها على أساس عوامل ترتبط بالسبب في حدوثها . (Kaplan, R. S., 2011,P,23 ، محمد حسن على مفتي ، ٢٠١٥)

٥- مرحلة التحليل التنبؤي :

أو مرحلة المحاسبة التنبؤية ، حيث تحول التركيز من المنظور التاريخي إلى المنظور التنبؤي في آليات عمل المحاسبة ، حيث يمكن للمشروعات والمنظمات ترجمة خططها وأعمالها إلى شروط ومقاييس مالية بغرض ترشيد اتخاذ القرارات ، وتصنف هذه المرحلة الوقت الحالي والمستقبلي للمحاسبة الإدارية .

وتجدر الإشارة إلى ان الدور الحقيقي للمحاسبة الإدارية قبل التطرق إلى الاتجاهات الحديثة التي يجب أن يركز عليها اليات وممارسات المحاسبة الإدارية ، فطى عكس المفهوم السائد للمحاسبة الإدارية من كونها عملية تجميع وتحويل وتقرير عن معلومات ، يتمثل دورها الحقيقي في كونها عملية تأثير وتعديل في سلوك المديرين بدءاً من المدير التنفيذي وحتى أصغر العاملين وذلك من خلال دعم القرار على كافة المستويات .

وعليه، يرى (2013) Cokins أن هناك سبعة اتجاهات للمحاسبة الادارية تحكمها المرحلة الحالية من عمرها وهي :-

١- التوسع في التحليل من مستوى المنتج إلى مستوى الخط الانتاجي وربحية المستهلك .

٢- توسع دور المحاسبة الادارية وارتباطها بإدارة أداء المنظمة Enterprise Performance Management (EPM) .

٣- التحول إلى المحاسبة التنبؤية

٤- تحليل الأعمال جزءا لا يتجزأ من أساليب إدارة أداء المنظمة .

٥- تطوير آليات المحاسبة الادارية .

٦- إدارة تكنولوجيا المعلومات والخدمات المشتركة .

٧- الحاجة لتطوير المهارات والكفاءة في إدارة سلوك التكلفة .

وفيما يلي تتناول الباحثة هذه الاتجاهات المستحدثة في المحاسبة الادارية بشيء من التفصيل لكل منها :

١- توسع التحليل من مستوى المنتج إلى مستوى قناة التوزيع أو ربحية المستهلك

في الماضي ركزت الشركات على تطوير المنتجات القياسية (Standard Product) وخطوط الخدمات القياسية ثم تحفيز عمليات البيع للعملاء الحاليين ، ولكن معظم المنتجات والخدمات كانت نمطية ومصممة لخدمة جميع فئات المستهلكين One size fits all فمثلا، معظم البنوك تقدم خدمات الحسابات الجارية والودائع ، وتلخصت عوامل المنافسة في سرعة تكرار إنتاج الأوامر الانتاجية من هذه المنتجات النمطية ، مما أدى إلى زيادة الاهتمام بالخدمات حيث أصبح التركيز في تحقيق التميز في الخدمات وتميز القطاعات المصغرة من المستهلكين Customer Microsegments بدلا عن تحقيق التميز في المنتجات وسيلة للحصول على ميزة تنافسية ، أي أن تحقيق الحد الأقصى من مواصفات المنتج يتناقض أو على الأقل يثبت في حين تتنامى خدمات العلاقات مع العملاء .

ومع تعقد الأمور ، أصبح لدى الموردين إدراكا أكبر لنوع عملائهم وتصنيفهم ، فالعملاء ذوي الطلب المرتفع يتطلبون عددا من الخدمات مثل تغيير مواعيد التسليم ، سياسات خاصة في التعامل مع المردودات أو المرتجعات وخدمات الاستعلام وغيرها من خدمات العملاء ، في حين أن العملاء ذوي الطلب المنخفض لا يتطلبون أي من هذه الخدمات .

الأمر الذي يعني أن ارتفاع تكاليف الخدمات المرتبطة بخدمة العملاء ذوي الطلب المرتفع ، تؤدي إلى الانخفاض النسبي لربحية هؤلاء العملاء رغم كبر حجم المبيعات ، بمعنى آخر، فإن هدف إدارة التسويق بالمنظمة يجب أن يتغير من مجرد زيادة النصيب السوقي للمنظمة وزيادة معدل نمو المبيعات إلى زيادة معدل ربحية المبيعات ، الأمر الذي يتطلب آلية لتتبع المصروفات أو التكلفة تحت خط هامش الربح الاجمالي للمنتج والتي تشمل قنوات التوزيع ، البيع ، والتسويق وخدمات متابعة البيع . والتحدي الحاكم هنا هو استخدام تطبيق ABC لتحديد وقياس ربحية المستهلك ، حيث أن استراتيجيات التسويق والبيع تحتاج إلى تغيير الرؤية للمستهلك باعتباره استثمارا وليس مجرد نصيبا من السوق .

فالمستهلكين قد يكونوا أكثر أو أقل ربحية اعتمادا على مدى سلوكهم الاستهلاكي

أنماط المستهلكين

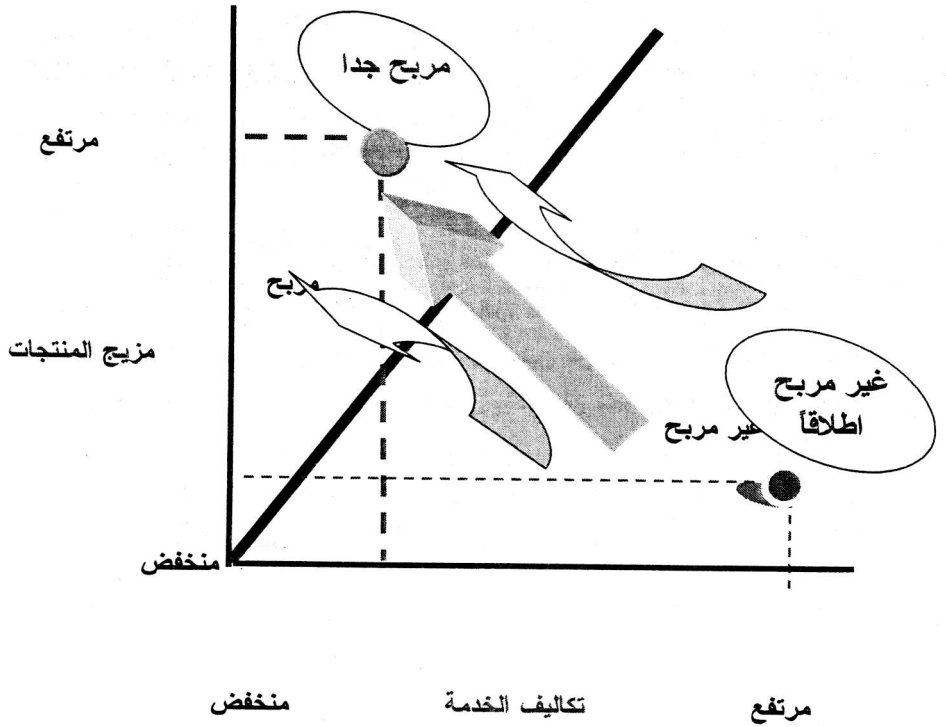
بالرغم من أن رضا المستهلك وكسب ولاؤه للمنظمة هو أمر هام جدا ، إلا أن الهدف الاستراتيجي طويل الأجل للمنظمة هو زيادة ربحية العميل والمنظمة معا ، مما يتطلب إجراء موازنة دائمة بين مستوى الخدمات المقدمة للعميل لكسب رضاه و أثرها من حيث التكلفة على زيادة حقوق الملكية . هناك مستويين رئيسيين يتكاملان في تحقيق ومن ثم يتحدد هدف المنظمة من هذا المنظور في تحريك المستهلك لزيادة ربحيته إلى أعلى يسار الشكل التوضيحي من خلال إجراءات مثل فرض ضرائب إضافية ، بيع منتجات فرعية مرتبطة بالمنتجات الرئيسية . كما أن هناك سببا هاما آخر لتحديد وضعية المستهلك على مصفوفة الربحية المشار لها ، وهو الحفاظ على المستهلكين ذوي الربحية المرتفعة في مواجهة المنافسين. بناء على كل ما سبق ، فإن المحاسبة الادارية يجب أن يكون لها دورا مساعدا في وظائف البيع والتسويق يهدف إلى :-

- تحديد الأنماط الأكثر ربحية من المستهلكين للعمل على اكتسابهم والحفاظ عليهم

- تحديد التوازن الأمثل بين تكلفة اكتساب المستهلكين والحفاظ عليهم (تكاليف ما بعد الانتاج) ومعدل الربحية ومستوى زيادة حقوق الملكية .

٢- توسع دور المحاسبة الادارية توافقيا مع ادارة الأداء المؤسسي (Enterprise Performance management (EPM)

تعرف إدارة الاداء المؤسسي على أنها دمج أساليب متعددة مثل (الخرائط الاستراتيجية ، بطاقات الأداء المتوازنة ، الموازنة على أساس مقاييس الأداء ، إدارة العلاقات مع العملاء وغيرها) لتنفيذ استراتيجية المنظمة ، تحسين الرقابة ، زيادة معدلات الربحية من خلال بيئة أفضل لاتخاذ القرارات . والجدير بالذكر أن معظم هذه الأساليب متضمنة في طرق التحليل المؤسسي ، مثل تحليل القطاعات ، تحليل الارتباطات ، والتحليلات التنبؤية ، ومن ثم تتحول مخرجات نظم المحاسبة الادارية الي مدخلات لتحقيق رؤيا وإدارة أفضل للأنشطة والعمليات .



شكل رقم (١)

اتماط المستهلكين وربحيتهم

والمثال الرئيسي لتطبيق آليات المحاسبة الادارية بالتكامل مع إدارة الاداء المؤسسي هو تنفيذ الاستراتيجيات حيث تستخدم الخرائط الاستراتيجية لتوثيق وتوضيح العلاقات بين الأهداف الاستراتيجية وبطاقات الاداء المتوازن المرتبطة بالخرائط الاستراتيجية . حيث أن مؤشرات الأداء الاستراتيجية هي التي توضح مدى التطور في تنفيذ الأهداف الاستراتيجية للمنظمة .

ويقع دور المحاسبة الادارية هنا في تحليل مؤشرات الاداء الرئيسية إلى مجموعة من مؤشرات الاداء الفرعية ، وترجمة الأداء بشكل عام بصيغة مالية ، مثل تكلفة وحدة

المخرجات لرصد مناطق التحسينات المرغوبة ، ربحية المنتج أو المستهلك مقارنة بحجم الإنتاج والمبيعات إلى غيرها .

ويمكن القول أن التركيز في هذا الاتجاه في المحاسبة الادارية ينصب على دراسة التكامل بين الآليات المختلفة لإدارة الأداء المؤسسي وانعكاسها على مؤشرات الأداء المختلفة .

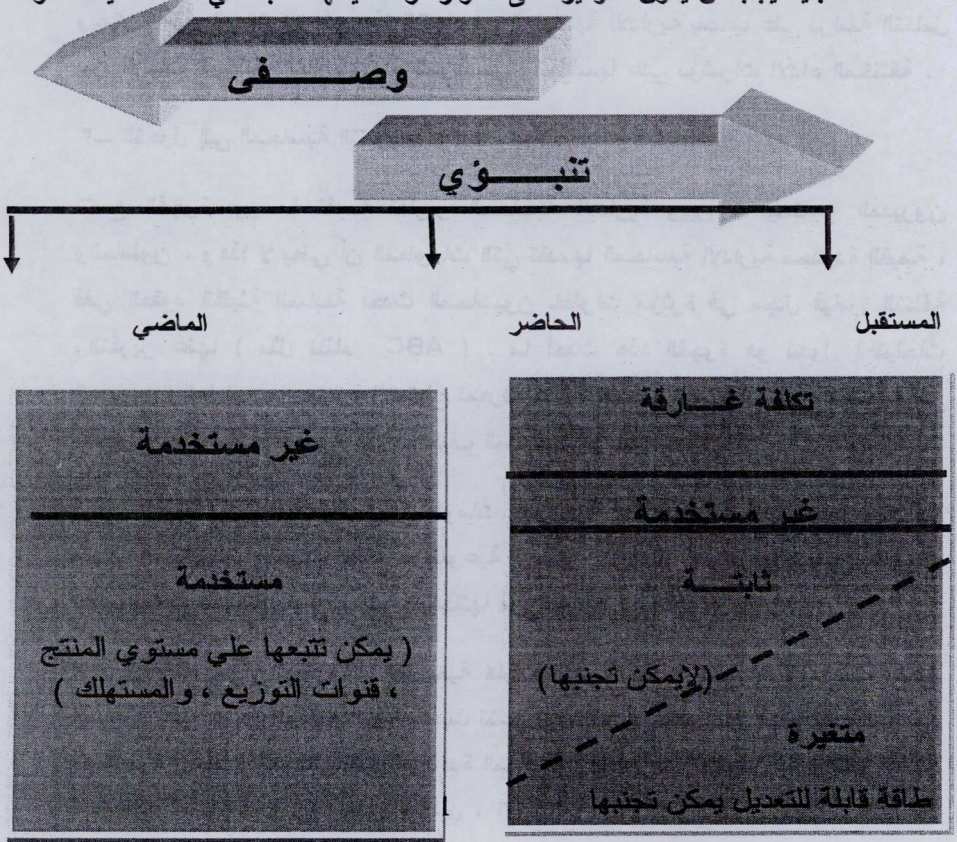
٣- التحول إلى المحاسبة التنبؤية

تتسع الفجوة بين ما تقدمه تقارير المحاسبة الإدارية وبين ما يحتاجه المديرون والعاملون ، وهذا لا يعني أن المعلومات التي تقدمها المحاسبة الإدارية محدودة القيمة ، ففي العقود القليلة السابقة أحدث المحاسبون خطوات مؤثرة في مجال قياس التكلفة والتقارير عنها (مثل نظام ABC) . ما أحدث هذه الفجوة هو تحول احتياجات المديرين والعاملين من مجرد الاحتياج لمعرفة تكلفة عناصر الإنتاج (تكلفة المنتج) إلى الاحتياج لمعلومات تفصيلية عن التكاليف المستقبلية وسبب حدوثها .

يرى (Cokins 2013) أن المعلومات التاريخية ذات قيمة ، حيث تقدم مثلا في محاسبة التكاليف معدلات تكلفة موضوعية ، يمكن الاعتماد عليها في تحديد مقاييس المشروعات المستقبلية (تحديد احتياجاتها من الموارد المختلفة) .

لكن الاعتماد على المعلومات التاريخية كان له قيمة عندما كانت ظروف بيئة العمل مستقرة على عكس الوضع اليوم ، حيث تتسم بيئة العمل بالكثير من التغيرات وكثير من المخاطرة وعدم التأكد التي تنتج من حدة المنافسة والتطورات التكنولوجية والتغيرات في تفضيلات المستهلك . (سامي، مجدي ، ٢٠٠٦)

ويوضح الشكل رقم (٢) التحول في التحليل إلى دعم صنع القرار على حساب التحليلات الاقتصادية فعلى سبيل المثال ، أنه لفهم أثر المتغيرات المختلفة على التكاليف المستقبلية يجب أن يكون التركيز على الموارد وامكانياتها ، بما في ذلك تصنيف سلوك



شكل رقم (٢)

مقارنة لربحية المنشأة من منظور استغلال الموارد في الماضي والمستقبل

تكاليف الموارد (التكاليف الغارقة - الثابتة ، شبة المتغيرة ، المتغيرة ، المقدرة) وفقا للتغيرات في الخدمات المقدمة ، حجم الانتاج ، مزيج المنتجات ، العمليات الانتاجية وغيرها .

والقدرة على التغيير أو التعديل في تكلفة أي مورد تعتمد على كل من : مدى التخطيط الزمني ومدى صعوبة ضبط طاقة كل مورد على حدة . مما يدخلنا في منطقة فوضى في تحليل التكلفة الإضافية أو الحدية والتي تتناولها الكتابات النظرية بقدر كبير من التبسيط الذي يتعارض مع الواقع الفعلي مع ما به من تعقيدات تعوق إمكانية حساب هذه التكاليف بدقة .

يوضح الشكل تحول منظور المنشأة لربحيته وهيكل التكلفة وفقا لتحولات تحليل التكلفة من مجرد التقرير عن التكلفة التاريخية إلى تخطيط التكاليف بشكل تنبؤي ، وهو ما تتطلبه عملية صنع وترشيد القرار أكثر من المعلومات الوصفية التي تعد لأغراض التقرير المالي .

تكلفة الموارد في الجهة اليسرى من شكل رقم (٣) حدثت في فترة ماضية (تكلفة تاريخية) أي أن الموارد اللازمة لتوليد المنتجات قد تم استخدامها بالفعل وتسببت في حدوث هذه التكلفة ، حيث تنقسم الموارد المتاحة لدى أي منشأة إلى موارد غير مستغلة (طاقة عاطلة) وموارد مستخدمة (طاقة مستغلة) تحولت إلى تكلفة لتوليد المنتجات ، وهذا ما يسمى بتحليل التكلفة والتقرير عنها والذي يعني بتحديد تكلفة المنتج وهو ما يعبر عنه بالمنظور الوصفي للتكلفة .

في المقابل وعلى الجهة اليمنى من الشكل رقم ٣ والذي يعبر عن المنظور التنبؤي للتكلفة (تخطيط التكاليف لأغراض دعم القرار) . حيث يتم تخطيط التكاليف وفقا للطاقة المتاحة من الموارد الي تكاليف غارقة ، وتكاليف طاقة غير مستغلة .

المبحث الثالث : تحديد الاحتياجات التطبيقية التي يمكن ان تهتم بها بحوث المحاسبة الادارية في المستقبل (الدراسة العملية)

يتناول المبحث الدراسة العملية التي يمكن من خلالها التوصل الي مايلي :

١- تقييم الواقع الحالي لاستخدام الاليات والممارسات المتقدمة في المحاسبة الادارية وصعوبات التطبيق ان وجدت

٢- تحديد احتياجات الواقع العملي من اليات واساليب محاسبية تحفز الباحثين لاستحداثها وتجربتها لحل المشاكل العملية في المحاسبة الادارية.

اولا : مجتمع وعينة الدراسة:

يضم مجتمع الدراسة المحاسبون والمديرون الماليون بعدد من الشركات الصناعية والخدمية العاملة جمهورية مصر العربية والتي يزيد حجم رأسمالها عن ١٠ مليون جنيه (شركات متوسطة الي كبيرة) ، بلغ عددها ٥٠ شركة وقد تم توزيع استمارات الاستبيان عليها، وتم استرداد ٣٨ استبانة، وبعد تفحص الاستبيانات لم تستبعد أي منها نظرا لتحقيق الشروط المطلوبة للإجابة على الاستبانة، وبذلك يكون عدد الاستبيانات الخاضعة للدراسة ٣٨ استبانة ، أي بنسبة ٧٦% .
ثانيا : حدود الدراسة :

تستبعد الباحثة اثر العوامل التنظيمية علي التطبيقات والاحتياجات المرجوة من المحاسبة الادارية ، حيث انها كانت مجالا لعدد من الدراسات السابقة التي اثبت معظمها لا فروق احصائية دالة وجدت بين عمر المنظمة وطبيعة نشاطها وهيكلها التنظيمي وممارسات المحاسبة الادارية ، في حين تفاوتت النتائج بالنسبة لاثر حجم المنظمة معرفا براسمالها علي ممارسات المحاسبة الادارية بها ، وكذلك تستبعد العوامل الشخصية للمستجيبين مثل سنوات الخبرة او مدة مزاوله العمل في الشركة او مستوي التدريب والمهارات المكتسبة.**

¹ يمكن الرجوع الي دراسات عملية مثل : ١-عنان بن عبد الله الملحم ، ٢٠٠٣، Messner ، 2016M.

ثالثاً : أداة الدراسة:

وقد تم تصميم استبانة لجمع البيانات من أفراد عينة الدراسة، بحيث تغطي أسئلة الاستبانة فرضيات البحث.

ولقد تم تقسيم الاستبانة إلى قسمين كما يلي:

- القسم الأول : يتكون من البيانات الشخصية ومعلومات عن الشركة وتتكون من ٥ أسئلة

- القسم الثاني :تناول واقع الممارسات الفعلية والمأمولة للمحاسبة الإدارية في الشركات محل الدراسة ، وتم تقسيمه إلى أربعة محاور كما يلي:

المحور الأول : يناقش تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة .

المحور الثاني: يناقش الاغراض المختلفة التي تستخدم فيها ممارسات المحاسبة الادارية.

المحور الثالث : يناقش معوقات وصعوبات استخدام بعض الاساليب المتقدمة للمحاسبة الادارية

المحور الرابع : يناقش مدى الحاجة الي اساليب محاسبية جديدة لدعم صنع القرار في ظل الظروف الاقتصادية والبيئية الحالية

وقد كانت الإجابات على كل فقرة وفق مقياس ليكرت الخماسي كما يلي:

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

رابعا : المعالجات الإحصائية:

تم تفرغ وتحليل الاستبانة باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS من خلال الاختبارات الإحصائية التالية: ١ - النسب المئوية والتكرارات

٢ - اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة

٣ - معادلة سييرمان براون للثبات

٤ - اختبار كولمجراف-سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا)

(١ - Sample K-S)

٥ - اختباراً لمتوسط عينة واحدة One sample T test

١ : صدق وثبات الاستبانة:

تم تقنين فقرات الاستبانة وذلك للتأكد من صدق وثبات فقراتها كالتالي:

١/١ - صدق الاستبانة من خلال المحكمين :

تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من (3) أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية ادارة الاعمال بجامعة الملك فيصل بالمملكة العربية السعودية متخصصين في المحاسبة والإحصاء وقد استجابت الباحثة لآراء السادة المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم، وبذلك خرجت الاستبانة في صورتها النهائية

٢/١ - ثبات الاستبانة Reliability

وقد تم إجراء خطوات الثبات بطريقة معامل ألفا كرونباخ الموضح بالجدول رقم (١)

جدول رقم (١)

معامل الثبات (طريقة الفا كرونباخ)

الجزء	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
الأول	تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة	١٧	0.9386
الثاني	الاعراض المختلفة لاستخدام اساليب المحاسبة الادارية	١٣	0.9106
الثالث	معوقات استخدام بعض الاساليب المتقدمة للمحاسبة الادارية	٨	0.9393
الرابع	الاحتياجات التطبيقية التي تحفز الاهتمامات البحثية المستقبلية في المحاسبة الادارية	٨	0.8977
	جميع الفقرات	٤٦	0.9570

٢ : اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجراف - سمرنوف (1- Sample K-S)

تم إجراء اختبار كولمجراف - سمرنوف لمعرفة هل تتبع البيانات التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لان معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً. ويوضح الجدول رقم (٢) نتائج الاختبار حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل قسم أكبر من 0.05 (sig. > 0.05) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

جدول رقم (٢)

اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov)

الجزء	عنوان المحور	عدد الفقرات	قيمة Z	قيمة ستوى الدلالة
الأول	تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة	١٧	0.624	0.832
الثاني	الاعراض المختلفة لاستخدام اساليب المحاسبة الادارية	١٣	0.579	0.891
الثالث	معوقات استخدام بعض الاساليب المتقدمة للمحاسبة الادارية	٨	1.083	0.191
الرابع	الاحتياجات التطبيقية التي تحفز الاهتمامات البحثية المستقبلية في المحاسبة الادارية	٨	0.713	0.689
	جميع الفقرات		0.959	0.316

٣ : تحليل فقرات الدراسة

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبانة، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01 (أو مستوى الدلالة أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من 60 %)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيم t الجدولية والتي تساوي -2.01 (أو مستوى الدلالة أقل من 0.05).

الفرضية الاولى: (تقييم استخدام الاساليب المتقدمة للمحاسبة الادارية)

جدول رقم (٣)

تقييم واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

م	الاسلوب	الفقرات الدالة علي كل اسلوب محاسبي	المتوسط الحسابي	الاحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
١	محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	يتم تحديد الأنشطة وتقسيمها إلى أنشطة مضيقة للقيمة وأنشطة غير مضيقة للقيمة	3.52	0.83	70.4	4.383	0.000
		يتم تخفيض و الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج (مثل تكاليف التخزين و المناولة)	3.56	0.97	71.2	4.073	0.000
		يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة ثم إعادة تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات والخدمات.	3.44	1.01	68.8	3.070	0.003

0.000					جميع الفقرات		
	5.288	70.8	0.72	3.54			
٠,٠٠٠	٧,١٧٠	٧٢,٨	٠,٦٣	٣,٦٤	تقوم الشركة بوضع مخطط تدفق الأنشطة المختلفة والوقت اللازم لكل نشاط.	ادارة الأنشطة على اساس الوقت	٢
٠,٠٠٠	٦,١٩٠	٧٦,٣	٠,٨٢	٤,٠٤	يتم متابعة وتقييم الاداء على اساس الوقت المعياري لتنفيذ كل نشاط		
٠,٠٠٠	٣,٤٢١	٨١,٨	٠,٥٤	٤,٥٣	تتم محاسبة العاملين ماليا على اساس الوقت الفعلي المستنفذ في الانتاج		
0.000	14.840	83.6	0.56	4.18	جميع الفقرات		
0.000	12.66	84.0	0.67	4.20	يتم تخطيط مزيج المنتجات والخدمات بشكل مرن لتلبية طلبات العملاء	تخطيط المنتجات والتكاليف المنتجات والخدمات	٣
0.000	5.494	74.4	0.92	3.72	تصنف الآلات على هيئة خلايا تصنيع		

					على أساس المنتجات		
0.000	12.83	85.2	0.69	4.26	تعتمد الشركة على مجموعة من الموردين الموثوق بهم عند شراء المواد.		
0.000	10.415	77.3	0.58	3.87	جميع الفقرات		
0.000	12.62	82.4	0.62	4.12	يتم متابعة الأداء و مدى تحقيقه للأهداف الموضوعه	تقييم الأداء باستخدام بطاقات الأداء المتوازن	٤
٠,٠٠٠	١٠,١٩	٧٨,٨	٠,٦٥	٣,٩٤	يتم تحديد مقاييس للأداء المالي والربحية		
٠,٠٠١	١١,٠٦	٨٠,٠	٠,٦٣	٤,٠٠	يتم تحديد مقاييس لمعرفة مدى رضا العملاء عن منتجات وخدمات الشركة.		
٠,٠٠١	١٠,٩٩	٨٠,٨	٠,٦٦	٤,٠٤	يتم قياس كفاءة الخدمات الداخلية في الشركة و العمل على تطوير آليات العمل وتدريب العاملين .		
0.000	14.372	80.4 0	0.50	4.02	جميع الفقرات		

٠,٠٧٠	١,٨٥١	٦٥,٦	١,٠٧	٣,٢٨	يتم استخدام احد انظمة ERP في الشركة	استخدام الانظمة الالكترونية للمحاسبة الادارية ERP	٥
٠,٠٠٠	١٢,٨٣	٨٥,٢	٠,٦٩	٤,٢٦	يتم تحليل تقارير النظام للمساعدة في اتخاذ القرارات		
٠,٠٠٠	٥,٤٩٤	٧٤,٤	٠,٩٢	٣,٧٢	يستخدم نظم ERP في قياس وتحديد تكاليف المنتجات والخدمات		
٠,٠٠٨	١٢,٦٦	٨٤,٠	٠,٦٧	٤,٢٠	يستخدم نظم ERP في دعم القرارات الاستراتيجية		
0.000	12.11	67.2	0.43	2.54	جميع الفقرات		
0.000	13.780	78.7	0.48	3.94	جميع الأساليب		

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة ٠,٠٥ ودرجة حرية " ٤٩ " تساوي ٢,٠١

الفرضية الثانية : استخدام ممارسات المحاسبة المتقدمة لاجراض مختلفة

تم استخدام اختبار t للعينه الواحدة والنتائج مبينه في جدول رقم (4) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثاني (المتعلق بقياس وتقييم مدي استخدام ممارسات المحاسبة الادارية لاجراض مختلفة) .

وقد تبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث (استخدام الشركات الصناعية أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات مختلفة) تساوي 3.82 ، والوزن النسبي يساوي 76.5% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 9.702 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.010 ، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على ان الشركات تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية لاغراض مختلفة .

جدول رقم (٤)

تحليل فقرات المحور الثاني (استخدام ممارسات المحاسبة المتقدمة لاغراض مختلفة)

م	الأسلوب	المتوسط الحسابي	الأحرف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
١	تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية في قياس وتحديد تكلفة الانتاج	٤,٠٢	٠,٨٦٩	٨٠,٤	٨,٣٠٢	٠,٠٠٠
٢	تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية بغرض خفض التكاليف من خلال عمليات تحسين الجودة وخفض الوحدات التالفة	٣,٩٦	٠,٨٠٧	٧٩,٢	٨,٤١١	٠,٠٠٠
٣	تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية في تخطيط الإنتاج والرقابة عليه	3.92	0.804	78.4	8.091	0.000
٤	تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية في وضع الخطط والسياسات العامة للشركة	3.90	0.839	78.0	7.584	0.000

0.000	6.600	76.0	0.857	3.80	تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية في عمليات الرقابة وتقييم الأداء	٥
0.000	6.137	74.8	0.853	3.74	تطبق الشركة أساليب المحاسبة الإدارية بهدف رفع مستويات الجودة المحققة	٦
0.000	7.093	77.2	0.857	3.86	تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية لأغراض دعم صنع القرارات الاستثمارية	٧
0.000	7.814	78.0	0.814	3.90	تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية في إعداد الموازنات التقديرية	٨
0.000	8.791	80.4	0.820	4.02	تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية لوضع سياسات تسعير مناسبة	٩
0.000	5.172	72.8	0.875	3.64	تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية في دراسة	١٠
0.000	6.078	74.0	0.814	3.70	تطبق أساليب المحاسبة الإدارية بغرض تقييم المخزون بصورة دقيقة	١١
0.000	8.042	77.2	0.756	3.86	تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية لقياس ربحية كل قسم على حدة	١٢
0.000	6.532	72.8	0.693	3.64	تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية في دراسة مزيج المنتجات الامثل	١٣
0.000	9.702	76.5	0.600	3.82	جميع الفقرات	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة ٠,٠٥ ودرجة حرية " ٤٩ " تساوي ٢,٠١

الفرضية الثالثة : معوقات وصعوبات تطبيقات واليات المحاسبة الإدارية

لاختبار الفرضية الثالثة تم تحليل فقرات المحور الثالث : تحديد معوقات وصعوبات التطبيق لبعض أساليب المحاسبة الإدارية .

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (5) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثالث

جدول رقم (٥)

(معوقات وصعوبات التطبيق لأساليب المحاسبة الإدارية)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الأحرف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
١	الظروف السياسية والاقتصادية السائدة	4.20	0.857	٧٩.0	9.899	0.00١
٢	نقص معرفة الإدارة بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة	3.30	1.074	66.0	1.697	0.054
٣	عدم قناعة الإدارة بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية .	3.00	1.030	60.0	1.000	0.000
٤	اقتناع الممارسين ان الاساليب المتقدمة للمحاسبة الادارية لا تفيد في حل المشاكل العملية التي تواجههم	3.04	1.212	٨٥.8	0.233	٠,٠٠٠
٥	مقاومة الإدارة للتغيير	3.14	0.990	62.8	1.000	٠,٠٠٣

					من النظم الإدارية التقليدية إلى النظم الحديثة	
0.034	2.178	66.0	0.974	3.30	نقص الكفاءات والخبرات القادرة على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية	٦
٠,٠٠٤	0.358	61.2	1.185	3.06	ضعف التنسيق وعملية الاتصال بين الإدارات المختلفة .	٧
0.008	2.774	68.4	1.071	3.42	ارتفاع تكاليف تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية .	٨
0.000	4.479	٧٣.5	0.674	3.43	جميع الفقرات	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة ٠,٠٥ ودرجة حرية " ٤٩ " تساوي ٢,٠١

بصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث (والذي يتعلق بتحديد معوقات وصعوبات تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المجالات المختلفة) تساوي 3.43 ، والوزن النسبي يساوي % ٧٣.5 وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " % 60 وقيمة t المحسوبة تساوي 4.47 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.010 ، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يدل على أن الشركات المصرية تواجه معوقات وصعوبات بدرجة متوسطة تحول دون تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، وبالتالي يتم قبول الفرضية الثالثة.^٢

² تتوافق هذه النتيجة مع نتائج دراسات اخري مثل : غسان فلاح المطارنة، ٢٠٠٨ ،

الفرضية الرابعة : قياس مدى الحاجة الي اساليب محاسبية حديثة للقياس والتحليل
لاغراض مختلفة وفقا لظروف العمل الحالية

و تم استخدام اختبار t للعينه الواحدة والنتائج مبينه في جدول رقم ٦ والذي يبين آراء
أفراد عينه الدراسة في فقرات المحور الثالث

جدول رقم (٦)

(قياس مدى الحاجة الي اساليب محاسبية للقياس والتحليل لاغراض مختلفة وفقا
لظروف العمل الحالية)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الأحرف المعيارية	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
١	تحليل العلاقات بين المنتج - قناة التوزيع - المستهلك	3.24	0.757	85.0	9.122	0.000
٢	تقييم دورة حياة المستهلك بدلا من المنتج	5.34	1.113	91.0	1.453	0.054
٣	تقييم ربحية المستهلكين	3.45	0.830	85.0	1.332	0.000
٤	اعداد الموازنات والتوقعات المرتبطة بمستويات الطلب وتخطيط مزيج المنتجات والخدمات وفقا للظروف والمتغيرات	3.04	1.732	82.8	0.202	0.816
٥	قرارات الصنع مقابل الشراء والمقاولات من الباطن	4.15	0.990	78.8	1.040	0.004

0.000	178	86.0	0.974	6.30	تطوير معدلات الانتاجية وكفاءة العمليات	٦
٠,٠٤٢	1.058	79.2	1.321	4.06	قرارات الاستثمار او التقلص وفقا لظروف السوق والمنافسة	٧
0.018	2.774	80.4	1.071	5.42	تخفيض درجة المخاطرة وعدم التاكيد فيما يتعلق باعداد التوقعات والموازنات المستقبلية	٨
0.000	5.125	88.5	0.674	4.56	جميع الفقرات	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة ٠,٠٥ ودرجة حرية " ٤٩ " تساوي ٢,٠١

بصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث (والذي يتعلق بتحديد معوقات وصعوبات تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المجالات المختلفة) تساوي 4.56 ، والوزن النسبي يساوي % 88.5 وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60 % " وقيمة t المحسوبة تساوي 5.125 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.010 ، و مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يدل على ان هناك احتياجات او مشاكل عملية يري المحاسبون او الممارسون ان الاساليب المطروحة للمحاسبة الادارية لا تقدم حلولا عملية لها ، ومازال هناك حاجة الي تطوير الاليات والممارسات المحاسبية لتؤدي دورا اكبر يتجاوز حدود المنظمات الي حلقات القيمة المرتبطة بها وخاصة العملاء ، حيث ان كفاءة المنظمة وربحيتها لم تعد مقتصرة فقط علي كفاءة العمليات الداخلية بها او اليات خفض التكاليف المتعارف عليها.

مناقشة نتائج الدراسة :

من العرض السابق لنتائج الدراسة العملية يتضح مايلي :

- اظهرت النتائج نسبا مختلفة ومتفاوتة لاستخدام الشركات محل الدراسة لاليات وادوات المحاسبة الادارية وهو ما يثبت صحة الفرض الاول ، ويفسره الفرض الثالث الذي يناقش الاسباب او المعوقات التي تحول دون تطبيق بعض الاليات او تحد من فاعلية استخدام اليات محاسبية اخري ، واطهرت الدراسة ان هناك عدد من المعوقات التي

تشارك معا في عدم القبول العملي الموسع لبعض اليات واساليب المحاسبة الادارية ، وكان من اهم هذه الاسباب عدم اقتناع الممارسين او المحاسبين في الواقع العملي باهمية تطبيق الاليات المقترحة لتطوير ممارسات المحاسبة الادارية فضلا عن ارتفاع تكاليف ومهارات التطبيق دون جدوي حقيقية من وجهة نظرهم .

- تستخدم تطبيقات المحاسبة الادارية المتقدمة لاغراض مختلفة مثل تخطيط التكلفة والرقابة عليها ، تقييم الاداء ، سياسات التسعير ، قياس الربحية الي غير ذلك ، والجدير بالذكر تن هذه الاغراض هي نفسها التي وجدت من اجلها تطبيقات المحاسبة الادارية ، لكن ما يتغير من فترة لآخري هو ظروف ومتغيرات التطبيق ، ومن ثم يجب تطوير الاليات المحاسبية وفقا لظروف العمل وبشكل مستقل في كل حالة ، حيث تتداخل عوامل عديدة مثل العوامل التنظيمية والظروف الاقتصادية والسياسية وطبيعة النشاط والقناعات الادارية في اختيار وتشكيل الاليات المحاسبية التي تخدم عمليات صنع القرار في كافة المستويات بشكل اكثر كفاءة وفاعلية .

ملخص النتائج :

تخلص الباحثة من العرض والتقييم المطروح للدراسات والكتابات البحثية في المحاسبة الادارية وكذلك تقييم الواقع العملي وما به من مشكلات لم تجد لها حلا عمليا في معظم الاسهامات البحثية والعلمية في مجال المحاسبة الادارية الي ما يلي :

اولا :الدراسات والبحوث في مجالات المحاسبة الادارية يجب ان تتجنب محاولات التنظير او تعميم النتائج او التطبيق الموسع للأفكار والاليات المستحدثة .

ثانيا : ترتيبا علي ماسبق ، فان قيمة البحوث والدراسات العلمية في المحاسبة الادارية تحدد بمستوي الاضافة العملية التي تقدمها هذه الدراسات والتي تتمثل في اقتراح اليات يسهل فهمها وتطبيقها من قبل الممارسين ومن ثم الاسهام الفعلي في حل مشاكل الواقع العملي ودعم اتخاذ القرار بكفاءة وفعالية .

ثالثا :الباحثون في مجال المحاسبة الادارية والممارسون لتطبيقاتها في المنشآت المختلفة هما وجهان لعملة واحدة يكملان بعضهما البعض ، ولا يجب ان يعمل كل طرف منها في جزيرة منعزلة تزيد الفجوة بين النظرية والتطبيق ، حيث ان

الباحث يحتاج الي خبرة الممارس ووعيه بمشاكل التطبيق ومواظن قصوره ،
والممارس يحتاج الي افكار الباحث ومرونته في ايجاد حلول لتلك المسئلات .

رابعا : يمكن التعبير عن اهم المجالات البحثية المستقبلية التي تخدم عمنية صنع القرار
في المحاسبة الادارية في مايلى :

١- تحليل العلاقات بين المنتج ، قناة التوزيع ، المستهلك :

لتحديد أي المنتجات والخدمات التي يجب تطويرها وأي منها التي يجب تجاهلها أو
التخلص منها .

٢- تقييم دورة حياة المستهلك :

أي تقييم مدى ربحية المستهلك وتوقع مستويات ربحية في المستقبل خاصة في نوعية
الأنشطة التي ترتبط مباشرة بالمستهلك (Business To Consumer) BC حيث
أن المستهلك يتداخل ويتحكم في دورة حياة المنتج .

٣- التخطيط واعداد الموازنات والتوقعات المالية :

وترتكز على توقعات مستويات الطلب في المستقبل ، ومزيج المنتجات والخدمات
المرتبطة بظروف وتغيرات معينة وتوقع تكلفتها لمقابلة الطلب المتوقع في حدود
الإمكانات المتاحة (مثل مستويات العمالة ، المواد الأولية ، الخ) .

٤- قرارات الصنع مقابل الشراء والمقاولات من الباطن .

٥- زيادة الانتاجية وكفاءة العمليات :

ما هي المعلومات التي تمكن الادارة من الاجابة على هذه التساؤلات :

- أي من الأنشطة أو العمليات التي يجب تغييرها ؟

- كيف يمكن تحديد الفرص ؟

- كيف يمكن المفاضلة بين البدائل المتاحة لتمييز الفرص ذات الربحية الأكبر ؟

مراجع الدراسة :

أولاً : المراجع العربية :

- ١- سامي، مجدي ، ٢٠٠٦ " مدى فعالية نظام تكاليف النشاط ABC كنظام لمعلومات التكاليف "، مجلة البحوث التجارية، المجلد ٢٢ ، (العدد جزء ١-٢).
- ٢- عدنان بن عبد الله الملحم ، ٢٠٠٣، تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المنشآت الصناعية في المملكة العربية السعودية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد الواحد والستون السنة الثمانية والأربعون ٣٢٥.
- ٣- غسان فلاح المطارنة، ٢٠٠٨، (متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٤ ، العدد الثاني).
- ٤- محمد حسن على مفتي ، ٢٠١٥ ، فعالية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في قطاع الضيافة والفندقية (دراسة حالة) -مجلة كلية تجاره للبحوث العلميه - جامعه الاسكندريه
- ٥- محمد مصطفى احمد الجبالي ، تطوير وظيفه المحاسبه الاداريه فى مجالات تقييم الاداء باتباع تكنولوجيا نظم الخبره الناتجه عن نظم الذكاء الالكترونى - مجله العلوم الاداريه - بنى سويف
- ٦- محمود يوسف الكاشف ، ٢٠١٢ ، دوافع التغيير فى المحاسبه الاداريه واتجاهات الاستجابه فى الفكر والتطبيق العملى ، معهد الاداره العالمه .

ثانياً : المراجع الاجنبية :

- 1- Bhimani, A., and M. Bromwich. 2010. *Management Accounting: retrospect and Prospect* (CIMA / Elsevier,).
- 2- Brownell, P., and A. S. Dunk. 1991. Task Uncertainty and Its Interactions with Budgetary Participation and Budget

- Emphasis: Some Methodological Issues and Empirical Investigation. Accounting, Organizations and Society 16, 693-703**
- 3- **Gary Cokins, CPIM, 2013,. 7 new trends in management accounting , financial strategy,**
 - 4- **Herford, J. W., S. S. Lee, W. A. Van der Stede, and S. M, Young 2007. Management Accounting: A Bibliographic Study. In Handbook of Management Accounting research, edited by C. S. Chapman, A. G. Hopwood, and M. D. Shields, Chapter 1, pp. 3-26 (Burlington, MA: Elsevier Publishing).**
 - 5- **Hopper, T., Bui, B., 2016. Has management accounting research been critical?, Manage. Account. res. 31.**
 - 6- **Jacob, B. A. 2005. Accountability, Incentives and Behavior: The Impact of High-Stakes Testing in the Chicago Public Schools. Journal of Public Economics 89, 761-796.**
 - 7- **Kaplan, T. S. 2011. Accounting Scholarship that Advances Professional Knowledge and Practice. The Accounting Review 86, 367-383.**
 - 8- **Lindquist, T. M., and G. Smith. 2009. Journal of Management Accounting research: Content and Citation Analysis of the First 20 Years. Journal of Management Accounting research 21, 249-292.**
 - 9- **Messner M., 2016, Management Accounting Research, Does industry matter? How industry context shapes management accounting practice , Volume 31, 25th Anniversary Conference Pages 103-111.**

- 10-Merchant, K. A., and W. A. Van der Stede. 2006. Field-Based Research in Accounting: Accomplishments and Prospects. *Behavioral research in Accounting* 18, 117-134
- 11-Scapens, T.W., Bromwich M., 2001. Management Accounting research: the first decade, *Manage. Account. res.* 12, 245-254.
- 12-Scapens, T.W., Bromwich M., 2010. Management Accounting Research: 20 years on, *Manage. Account. res.* 21, 278-284
- 13-Sutton, G. S., , 2000, The Changing Face of Accounting in an Information Technology Dominated World, *International Journal of Accounting Information Systems* 1, 1-8.
- 14-Van der Stede, W.A., 2015a. Management accounting: where from, where now, where to? *J. Manage. Account. res.* 26, 171-176.
- 15-Van der Stede, W.A., 2014b. Editorial. *Manage. Account. res.* 26, 1-2.
- 16-Van der Stede, W. A. 2011. Management Accounting Research in the Wake of the Crisis: Some Reflections. *European Accounting Review* 20, 605-623