

**استخدام تقنيات الحاسبة الادارية في المشاريع  
الصغيرة والمتوسطة ومتطلبات تطبيقها – دراسة  
ميدانية للمشاريع الصناعية والخدمية في محافظة  
البصرة**

**الباحث**

**زين الدين محمد حسن مكي**

**ا.د سهيل عبد الله ناصر التميمي**

**كلية الادارة والاقتصاد / جامعة البصرة / قسم الحاسبة**

استخدام تقنيات المحاسبة الإدارية في المشاريع الصغيرة والمتوسطة  
ومتطلبات تطبيقها – دراسة ميدانية للمشاريع الصناعية والخدمية في محافظة  
البصرة

**The use of management accounting techniques in small  
and medium enterprises and the requirements for their  
application - a field study of industrial and service projects  
in Basra Governorate**

**Zain Al-Din Muhammad Hassan Makki**

**Prof. Dr. Suhail Abdullah Nasser Al-Tamimi**

***Abstract***

This study aimed to identify simple, traditional and modern administrative techniques used in small and large projects in Basra Governorate, as well as to know the requirements that help small and large projects in using important administrative techniques.

For the purpose of achieving the objectives of this study, researchers developed a questionnaire model and developed it by taking advantage of the following studies similar to the topic, and distributed (70) questionnaires to small business managers in small-sized projects in the industrial and services sector in Basra Governorate. (62) questionnaires were obtained, all of them valid for analysis. The questionnaires are transcribed into the statistical program (SPSS) to analyze the data and test the hypotheses. Interviews are also conducted with the results of the questionnaire results with some distinguished managers and project owners, the study technician.

The study concluded that advanced techniques use lower administrative levels than previous projects, that is, the study, as modern use is limited to good traditional administrative techniques to a greater extent than, and that medium projects use more than small projects in which they may not be used to some extent, and also that the beverage industry is Most commonly

used compared to service alcoholic beverages, moreover, subscription and environmental structural requirements respectively to help small-scale businesses significantly in the use of techniques and management.

## المستخلص

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على تقنيات المحاسبة الادارية التقليدية والحديثة المستخدمة في المشاريع الصغيرة والمتوسطة الحجم في محافظة البصرة، كذلك معرفة المتطلبات التي تساعد المشاريع الصغيرة والمتوسطة الحجم في استخدام تقنيات المحاسبة الادارية ،

ولغرض تحقيق اهداف هذه الدراسة قام الباحث بتصميم استمارة استبيان وتطويرها بالاستفادة من الدراسات السابقة المشابهة للموضوع، وتم توزيع (70) استبانة على مدراء الحسابات في المشاريع الصغيرة والمتوسطة الحجم في القطاعين الصناعي والخدمي في محافظة البصرة ، تم استحصال (62) استبانة صالحة جميعها للتحليل ، تم تفريغ الاستبانات في البرنامج الاحصائي (SPSS) لغرض تحليل البيانات واختبار الفرضيات ، كما وتم اجراء المقابلات لدعم نتائج الاستبيان مع بعض مدراء الحسابات واصحاب المشاريع عينة الدراسة

وتوصلت الدراسة الى ان تقنيات المحاسبة الادارية تستخدم بشكل منخفض من قبل المشاريع ينة الدراسة، حيث اقتصر الاستخدام على تقنيات المحاسبة الادارية التقليدية بشكل اكبر من الحديثة، كما ان المشاريع المتوسطة اكثر استخدام من المشاريع الصغيرة التي قد ينعلم الاستخدام فيها الى حد ما ، وكذلك ان القطاع الصناعي هو الاكثر استخدام مقارنة مع القطاع الخدمي، علاوة على ذلك فان المتطلبات الهيكلية للمشروع والبيئية على التوالي تساعد المشاريع الصغيرة والمتوسطة الحجم بشكل كبير في استخدام تقنيات المحاسبة الادارية.

## المقدمة:

تلعب المشاريع الصغيرة والمتوسطة الحجم دورا مهما في اقتصاديات الدول المتقدمة والنامية، وتعد من الركائز الاساسية التي هيمنت على الاقتصاد العالمي، على الصعيد العالمي تمثل المشاريع الصغيرة والمتوسطة الحجم (SMES) نسبة لا تقل عن 80% من اجمالي المنشآت الصناعية العاملة في غالبية دول العالم، وتعد الاكثر عددا والاكثر توظيفا للعماله والاقبل تكلفة في توفير فرص العمل، لذا تعد مصدر لتوليد الناتج القومي حيث تساهم في كثير من الاقتصاديات العالمية باكثر من 40% من الناتج المحلي الاجمالي ، و نظرا لان مشاريع التصنيع الخدمات جزء لا يتجزء من تطوير وتوسيع اي اقتصاد تام يجب ان يكون هناك الية للحفاظ على هذا القطاع ، حيث تتمثل هذه الالية بتوفير تقنيات المحاسبة الادارية التي تعزز من اداء هذه المشاريع والرقابة المالية والتخطيط واتخاذ القرار . وعليه اختص القسم الاول باستعراض منهجية البحث والتي تتضمن مشكلة البحث واهميته واهدافه وفرضياته ومنهجية البحث وكذلك التطرق الى بعض الدراسات السابقة المشابهة لموضوع البحث .

اما القسم الثاني يستعرض الجانب النظري والذي يتضمن دور المحاسبة الادارية في المشاريع الصغيرة والمتوسطة واهم المتطلبات التي تساعد في استخدام تقنيات المحاسبة الادارية في هذه المشاريع في حين استعرض القسم الثالث الجانب العملي من البحث والمتمثل بتحليل الاستبانة والتعرف على اهم الاستنتاجات والتوصيات التي توصل اليها البحث.

## القسم الاول: منهجية البحث ودراسات اسابقة

### اولا: منهجية البحث

**مشكلة البحث:** تحتاج المشاريع الصغيرة والمتوسطة الحجم (SMEs) في قطاع التصنيع الى الاستفادة من تقنيات المحاسبة الادارية للسماح لها بتقديم معلومات موثوقة وفي الوقت المناسب, يمكن ان تسهل التخطيط الاداري والتقييم والرقابة في المشاريع لتحقيق كفاءة تشغيلية افضل واداء مثالي, فقد اظهرت الدراسات السابقة ان هنالك نقص في البحوث حول استخدام تقنيات المحاسبة الادارية من قبل المشاريع الصغيرة والمتوسطة الحجم (SMEs) في العراق مقارنة بالشركات الكبيرة, كما لوحظ عدم وجود معرفة لدى ادارات هذه المشاريع بالمحاسبة الادارية وتقنياتها والتي يعتم تطبيقها على بعض المتطلبات من وجهة نظر مدراء ومحاسبي هذه المشاريع والمتمثلة بالمتطلبات البيئية والهيكلية, والتي اذا تم توفيرها ستحقق اتخاذ اجراءات سريعة وضرورية لتطبيق تقنيات المحاسبة الادارية, بناء على ما تقدم تكمن مشكلة البحث في الاجابة على التساؤل التالي (هل تستخدم المشاريع الصغيرة والمتوسطة الحجم تقنيات المحاسبة الادارية؟ وما هي المتطلبات التي تساعد في تطبيقها؟)

**اهمية البحث:** تتبثق اهمية البحث من اهمية المشروعات الصغيرة والمتوسطة الحجم لكونها تعتبر من القطاعات الاقتصادية التي تستحوذ على اهتمام كبير من قبل دول العالم كافة, كما وهي تساهم في توليد الدخل وزيادة معدلات التوظيف والحد من الفقر كما ان اهمية البحث تكمن في حاجة هذه المشاريع الى تقنيات المحاسبة الادارية التي تساعد في التخطيط والرقابة واتخاذ القرار.

### اهداف البحث

1- التعرف على واقع استخدام تقنيات المحاسبة الادارية من قبل المشاريع الصناعية والخدمية الصغيرة والمتوسطة الحجم.

2- تحديد وترتيب متطلبات تطبيق تقنيات المحاسبة الادارية في المشاريع الصغيرة والمتوسطة الحجم.

### فرضيات البحث

بناء على مشكلة البحث واهميته يمكن صياغة الفرضيات التالية:  
الفرضية الرئيسية الاولى (لا توجد فروق ذات دلالة معنوية لاستخدام المشاريع الصغيرة والمتوسطة تقنيات المحاسبة الادارية التقليدية للرقابة وتقييم الاداء ، اتخاذ القرار)

الفرضية الرئيسية الثانية (لا توجد فروق ذات دلالة معنوية لاستخدام المشاريع الصغيرة والمتوسطة تقنيات المحاسبة الادارية الحديثة )  
الفرضية الرئيسية الثالثة (لا توجد فروق ذات دلالة معنوية لاستخدام المشاريع الصغيرة والمتوسطة تقنيات المحاسبة الادارية تعزى الى قطاع النشاط الذي يعمل به المشروع)

الفرضية الرئيسية الرابعة (لا توجد فروق ذات دلالة معنوية لوجود متطلبات هيكلية تساعد المشاريع الصغيرة والمتوسطة في استخدام تقنيات المحاسبة الادارية)  
الفرضية الرئيسية الخامسة (لا توجد فروق ذات دلالة معنوية لوجود متطلبات بيئية تساعد المشاريع الصغيرة والمتوسطة في استخدام تقنيات المحاسبة الادارية).

### منهجية البحث

تم استخدام المنهج الوصفي والتحليل الاحصائي لتحقيق اهداف البحث واختبار الفرضيات ، اذ تم تصميم ستمارة استبيان بالاستفادة من الادبيات السابقة ، حيث تم توزيع (70) استبانة على المشاريع الصغيرة والمتوسطة الصناعية والخدمية في محافظة البصرة، تم استرداد (62) استبانة كانت جميعا صالحة للتحليل الاحصائي، كذلك تم اجراء المقابلات مع مدراء حسابات بعض المشاريع الصغيرة والمتوسطة في كلا القطاعين.

## ثانيا: الدراسات السابقة

## الدراسات العربية

1- دراسة (احمد ، 2014) بعنوان: (مدى تطبيق تقنيات محاسبة التكاليف والادارية في عينة من الشركات الصناعية في محافظة البصرة)

تهدف الدراسة الى الكشف عن التطبيقات الحالية لشركات محافظة البصرة لتقنيات محاسبة الكلفة والادارية ، كذلك التعرف على الصعوبات والمعوقات التي تمنع او تحد من تطبيق تقنيات المحاسبة الادارية . وفقا لذلك تم تصميم استمارة استبيان وزعت على افراد عينة البحث البالغة 55 من المحاسبين ومدراء الحسابات في الشركات العراقية في محافظة البصرة، تم استلام 46 استبانة صالحة جميعها للتحليل الاحصائي ، خلصت الدراسة الى مجموعة من النتائج من اهمها ان تقنيات محاسبة الكلفة والادارية التقليدية اكثر تطبيقا وان التقنيات الحديثة يستخدم بعضها بشكل مبدئي مثل المقارنة المرجعية وادارة الجودة الشاملة ، كذلك وجود العديد من الصعوبات التي تحد من تطبيق هذه التقنيات في الشركات العراقية .

2- دراسة (ثابت ، وشاكر، 2017) بعنوان:(اعتماد تقنيات المحاسبة الادارية الحديثة في الشركات الصغيرة والمتوسطة للدول النامية - العراق)

تهدف الدراسة الى تقييم مستويات المعرفة باساليب المحاسبة الادارية لعينة البحث في قطاع الشركات الصغيرة والمتوسطة في العراق وكيفية تاثير ذلك على نمو الشركات، كذلك تقييم العوامل التي تعرقل او تعزز اساليب المحاسبة الادارية في الشركات الغير والمتوسطة في العراق،

ولتحقيق اهداف البحث قام الباحث باجراء مسحا على الشركات الصغيرة والمتوسطة والتي بدأت بتطبيق ركائز السنة لخطة التنمية 2030 , حيث بلغت عينة البحث 120 مشتركا تم اختيارهم بشكل عشوائي من رجال اعمال ومدراء تنفيذيين للشركات الصغيرة والمتوسطة، وتوصلت الدراسة الى ان الشركات الصغيرة والمتوسطة في العراق قد اعتمدت بشكل بديهي تقنيات ادارية مختلفة , كما تواجه غالبية الشركات الصغيرة والمتوسطة صعوبات في ادارة راس المال البشري حيث ان مشاركة المحاسبين الاداريين غالبا ما كانت ضعيفة بسبب نقص المعرفة وانخفاض مستويات الامتثال

### الدراسات الاجنبية

#### 1- دراسة ( Chand & Dahiya, 2010 ) بعنوان Application of management accounting techniques in Indian small and medium hospitality enterprises

تطبيق تقنيات المحاسبة الإدارية في مشاريع الضيافة الهندية الصغيرة والمتوسطة

الهدف من هذه الدراسة هو التحقيق والإبلاغ عن أهمية واستخدام تقنيات المحاسبة الإدارية في المشاريع الهندية الصغيرة والمتوسطة الحجم ، وتحديد العوائق الرئيسية التي تواجهها الشركات الهندية الصغيرة والمتوسطة في صناعة الضيافة في جهودها لتنفيذ تقنيات المحاسبة الإدارية في أعمالها. تم جمع البيانات التجريبية من خلال استبيان منظم أكثر من 429 مشروع هندي صغير ومتوسط للضيافة. تشير النتائج إلى أن تقنيات المحاسبة الإدارية لها تأثير كبير على جوانب المشروع المختلفة وخاصة فيما يتعلق بخفض التكلفة وتحسين الجودة. تشير النتائج

الإضافية إلى العقبات الرئيسية التي تحول دون تطبيق تقنيات المحاسبة الإدارية في المشاريع الهندية الصغيرة والمتوسطة الحجم فيما يتعلق بخصائص الملكية والحجم والتكلفة العالية الشاملة.

## 2- دراسة ( Zadeh, 2013 ) بعنوان

**Investigation and priority-identification of the requirements of applying management accounting techniques in industrial companies of Iran**

**التحقيق وتحديد الأولويات لمتطلبات تطبيق تقنيات المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الإيرانية**

هدفت الدراسة الحالية وتحديد وترتيب أولويات متطلبات تطبيق تقنيات المحاسبة الإدارية ، بناءً على وجهات نظر المديرين الماليين. تم تصنيف متطلبات تطبيق تقنيات المحاسبة الإدارية إلى ثلاث مجموعات من المتطلبات البيئية والمتطلبات الفنية والإنسانية والمتطلبات الهيكلية.، ولتحقيق أهداف الدراسة تم اعداد استمارة استبيان وزعت على المديرين الماليين لـ 80 شركة صناعية إيرانية ، أظهرت نتائج اختبار الفرضيات أن جميع المتطلبات البيئية والفنية والإنسانية والهيكلية ، من وجهة نظر المديرين الماليين للشركات الصناعية الإيرانية كانت مهمة للغاية في تطبيق تقنيات المحاسبة الإدارية. كما تم الكشف عن عدم وجود فرق كبير بين أهمية المتطلبات وأهمية أجزاء كل متطلب هي نفسها تقريباً..

### القسم الثاني: الجانب النظري

#### استخدام المحاسبة الادارية في المشاريع الصغيرة والمتوسطة

يستعرض هذا القسم مفهوم المحاسبة الادارية والمشاريع الصغيرة والمتوسطة ودور تقنيات المحاسبة الادارية في المشاريع الصغيرة والمتوسطة ، كذلك يبين اهم المتطلبات التي تساعد وتسهل عملية استخدام تقنيات المحاسبة الادارية في المشاريع الصغيرة والمتوسطة.

#### ❖ المحاسبة الادارية

ان المحاسبة الادارية نظام متكامل للاعمال المالية والغير مالية اذ ينصب اهتمامها لعمليات التجميع والتبويب والتلخيص للمعلومات المتاحة بهدف الاسترشاد بها في وضع ورسم الخطط المستقبلية والتي تساعد الاجراءات ذات العلاقة من الاستفادة منها، لذلك تعددت الاراء واختلفت وجهات النظر حول مفهوم المحاسبة الادارية ومن بين تلك التعاريف ماييلي:

عرفها (Hilton.2008.p:4) بانها عملية تحديد وقياس وتحليل وتفسير وايصال المعلومات المالية وغير المالية من اجل تحقيق اهداف الشركة.

ويبين (الرماحي,2009.ص:170) المحاسبة الادارية فرع من فروع المحاسبة بتحديد وتجميع وقياس وتحليل البيانات للوصول الى المعلومات المالية وغير المالية تستخدمها الادارة في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرار.

بناء على ذلك فقد تطورت وظيفة المحاسبة الادارية واتسعت اهدافها مع تزايد النشاط الاقتصادي وزادت اهميتها في الشركة واصبحت احدى الوظائف الاساسية المهمة فيه. ولم تعد تقتصر مهمة الادارة على توفير

الاموال اللازمة للنشاط الاقتصادي بل تعدها الى تنظيم تدفق الاموال والتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الادارية بما يساعد في تحقيق الاهداف المتعددة للاطراف المختلفة في الشركة..

### ❖ المشاريع الصغيرة والمتوسطة

تلعب المشاريع الصغيرة والمتوسطة دورا كبيرا في النمو الاقتصادي من خلال طرق عدة كتوليد الثروة وخلق فرص العمل والحد من البطالة بالاضافة الى تقديم الدعم الى الشركات الكبيرة (Kithea et al,2012), كما تمثل المشاريع الصغيرة والمتوسطة جزء رئيسي من الاقتصاد في اغلب البلدان المتقدمة والنامية, وتساهم بدور كبير في تعزيز النمو والابتكار والازدهار (Dalberg, 2011),

اذ يمكن تعريف المشاريع الصغيرة والمتوسطة بانها تلك المشروعات التي يدخل حجمها ضمن دائرة المشاريع التي تستلزم الدعم والرعاية والناجعة من عدم قدرتها الفنية او المالية على توفير هذا الدعم من امكانياتها وقدراتها ومواردها الذاتية (ابو موسى, 2003),

تعددت تعاريف المشاريع الصغيرة والمتوسطة ومفهومها باختلاف المعايير المحددة لهذه المشاريع وكذلك البلد المتبني لها, حيث هنالك بلدان قد تاخذ بمعيار المبيعات السنوية, او معيار عدد العاملين, وثانية بمعيار حجم راس المال المستثمر, اجمالي اموال المساهمين في المنشآت الاقتصادية, واخرى بمعيار صافي الاصول او الايرادات وغيرها من المعايير (Lahsasna,2010). لذلك يوجد هنالك صعوبة في الوصول الى تعريف موحد يمكن ان يطبق في جميع انحاء العالم, وذلك يعود الى سبب الاختلاف في مفهوم المشاريع الصغيرة والمتوسطة من بلد الى اخر من

حيث امكانيات وقدرات هذا المشروع وظروف البلد الاقتصادية والاجتماعية ودرجة التطور التكنولوجي لذلك المشروع (التميمي : 2013).

وقد حاول معظم الكتاب والباحثين والاكاديميين والمختصين بوضع تعريف المشاريع الصغيرة والمتوسطة, حيث اختلفت وجهات نظرهم مما اثار ذلك ظهور العديد من التعريفات لذلك النوع من المشروعات, ومن بين تلك التعاريف مايلي:-

عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية (LASB) من خلال منشوراته المشاريع الصغيرة والمتوسطة بانها "المشاريع التي تتعدم فيها المسؤولية العامة (مقارنة مع الشركات المساهمة) والتي لاتقوم بنشر القوائم المالية لاستخدامها من قبل المستثمرين الخارجيين" (القواسمي, 2008).

فيما عرف البنك الدولي المشاريع الصغيرة والمتوسطة على انها "المشاريع الصغيرة التي يعمل بها حتى 50 عامل واجمالي الاصول والمبيعات حتى 3 مليون دولار, بينما المشاريع المتوسطة التي يعمل فيها حتى 300 عامل واجمالي الاصول والمبيعات حتى 10 مليون دولار وما يزيد عن ذلك يعتبر مشاريع كبيرة" (الاسرج, 2000).

بينما دول مجلس التعاون الخليجي, فانها تعتمد على معيار راس المال المستثمر للتمييز بين المشاريع, لذا عرفت المشاريع الصغيرة على انها تلك المشاريع التي يكون متوسط راس مالها المستثمر اقل من 2 مليون دولار, اما المشروع المتوسط فانها المشاريع التي يبلغ راس مالها 2 - 6 مليون دولار, فيما تعتبر المشاريع كبيرة عندما يبلغ راس مالها المستثمر 6 ملايين فاكثر (الهيتمي, 2006).

وفي العراق فان التعريف المستخدم للتمييز بين المشاريع الصغيرة

والمتوسطة الذي اصدرته المديرية العامة للتنمية الصناعية في الجهاز المركزي للإحصاء التابع لوزارة التخطيط , الذي يبين ابتداءا من عام 1983 , اعتبرت المشاريع التي توظف من 1 - 9 عمال مشاريع صغيرة, والتي توظف من 10 - 29 عامل مشاريع متوسطة (الجهاز المركزي للإحصاء , 2012), كما وصنف البنك المركزي العراقي المشاريع الصغيرة والمتوسطة خلال مبادرته التي اطلقها لدعم المشاريع على اساس راس المال , حيث يعتبر المشروع الذي يكون راس ماله من 10 - 25 مليون دينار مشروع صغير , اما المشروع الذي يكون راس ماله من 26 - 50 مليون دينار مشروع متوسط (البنك المركزي العراقي , 2018), كذلك عرف اتحاد الصناعات العراقي المشاريع الصغيرة التي يتراوح عدد العاملين فيها ( 5 - 10 ) عامل وراس مال يتراوح ( 10 - 100 مليون ) , اما المشاريع المتوسطة هي التي يكون عدد العاملين فيها ( 11 - 50 ) عامل وراس مال يتراوح ( 100 مليون - مليار ) (اتحاد الصناعات العراقي , 2016), حيث تم اعتماد هذه التعاريف في الدراسة الحالية.

يلاحظ من التعاريف السابقة ان هنالك اختلاف في تعريف المشاريع الصغيرة والمتوسطة من دولة لاخرى نتيجة اختلاف امكانياتها وقدراتها وظروف البلد الاقتصادية والاجتماعية مثل (عوامل الانتاج, ونوعية الصناعات الحرفية التقليدية القائمة قبل الصناعات الحديثة, ومدى توفر القوى العاملة ودرجة تاهيلها) وغيرها من الجوانب الاقتصادية والاجتماعية التي تحدد ملامح وطبيعة الصناعات القائمة فيها, كما ويرجع سبب الاختلاف ايضا ان ما يعتبر مشروع صغير في بلد متقدم يعتبر مشروع كبير في بلد نامي

## ❖ اهمية المشاريع الصغيرة والمتوسطة

تزايد الاهتمام بالمشاريع الصغيرة والمتوسطة مؤخرًا بسبب خصوصيتها واهميتها وتعدد الاطراف المهتمة بها على الصعيد الدولي من خلال المشاريع المتنوعة المدعومة من قبل الجهات الدولية وصندوق النقد الدولي خصوصا في الدول النامية، كما ان هنالك وعي متزايد باهميتها للاقتصاد الحديث راذ يعدها البعض محرك الاقتصاد لما لها من دور كبير بالتنمية الاقتصادية والاجتماعية وبالخصوص في الدول النامية، وهذا الاهتمام المتزايد يعد دليل على اهمية هذه المشاريع ودورها المهم في الاقتصاد الوطني لاي بلد وتعزيز القيمة المضافة للدخل القومي (جياذ: 2019)

من المنافع التي تقدمها المشاريع الصغيرة والمتوسطة فيمكن القول انها تساعد على تخفيف حدة الفقر الى حد بعيد مع امكانية رفع المستوى المعيشي للفئات الاكثر فقرا في المجتمع ، اما من خلال توفير فرص العمل للعمالة غير الماهرة او قيامهم بتكوين مشروع يتلائم مع امكانياتهم الاقتصادية والاجتماعية وخصوصا في المناطق الفقيرة والارياف بما في ذلك من تنمية الاقاليم وبالنظر الى الاهمية التي تستحوذ عليها المشاريع الصغيرة والمتوسطة في الاقتصاد المحلي فهي تتسم بالاستجابة للتغيير والابتكار والتجديد وخلق فرص العمل الجديدة ، كما وتساهم في تكوين قاعدة عريضة من العمالة وتوسيط الطاقة الانتاجية للاقتصاد الوطني وتوفير خدمات انتاجية بتكلفة اقل وتحقيق الاستقرار الاجتماعي من حدة الفقر ، علاوة على ذلك انعدام وقلة تاثر تلك المشاريع بالاحداث الاقليمية والدولية اذ ان هذه المشاريع تعمل على تلبية حاجات معظمها عملية(الهاشمي:2015).

### ❖ استخدام تقنيات المحاسبة الادارية في المشاريع الصغيرة والمتوسطة

وفقا ل(Santos et al, 2016) تتنافس المشاريع في سوق يتغير باستمرار الامر الذي يتطلب توفير معلومات في الوقت المناسب والرقابة على اعمالها لتتكيف عملياتها مع ظروف السوق الجديدة، لا يمكن ان يعتمد صنع القرار على حدس المدير او خبرته ، اذ هنالك حاجة الى تقنيات توفر معلومات موثوقة وملائمة للمساعدة في عملية صنع القرار. لذلك من الضروري ادراك ان المشاريع الصغيرة والمتوسطة SME قد لعبت دورا مهما في الاقتصاد الوطني ، ولكن ينظر اليها ايضا انها تواجه الصعوبات الاقتصادية والادارية، وتجدر الاشارة الى ان العوامل الاقتصادية قد تم تحديدها على انها السبب الاكثر شيوعا لفشل مثل هذا النوع من المشاريع ، ومع ذلك فمن الممكن ان يكون الضعف الاداري هو السبب الاساسي. بحسب (Canca, 2008) فان المشاريع المصنفة على انها صغيرة ومتوسطة لها سمة من سمات نقص فطنة مديريها في فهم واستخدام التقنيات التي تقدمها المحاسبة الادارية ، حيث تعمل العديد من هذه المشاريع بدون نظام معلومات مناسب ، مما يقلل من استخدام التقنيات الادارية المتاحة ، كما ان مديروا هذه المشاريع غير معتادون على استخدام المعلومات المحاسبية ، فهم يفتقرون الى فهم اهمية المحاسبة الادارية وحيانا لا يمتلكون الموارد اللازمة للاستثمار في هذا المجال يمكن اعتبار بعض هذه الجوانب ستساهم في فشل الادارة.

بناء على ذلك لا يوجد مديرين حتى اولئك الذين يتمتعون بالذكاء والحكمة يمكنهم اتخاذ قرارات مناسبة ودقيقة بدون معلومات كبيرة حول حقائق العمل والتشغيل للمشروع ، لقد توصل المدراء الذين استندت قراراتهم الى معتقداتهم ومقترحاتهم الشخصية بدلا من حقائق المشروع الى نتائج غير

مرغوب فيها وقادو مشاريعهم الى مشاكل مالية وازمات اقتصادية ، ادى مجموع هذه القيود الى الحاجة الى معلومات ملائمة ودقيقة وبالوقت المناسب للتخطيط والرقابة واتخاذ القرار في النهاية الى خلق حالة ظهرت فيها المحاسبة ( خاصة المحاسبة الادارية) كنظام معلومات مرغوب فيه ووحدة هيكلية لتزويد الادارة بالمعلومات المناسبة في اتخاذ قراراتهم المتعددة (Fade , 2001).

اكادت البيانات التي تم الحصول عليها من المقابلات الشخصية مع بعض مدراء ومحاسبي المشاريع الصغيرة والمتوسطة في القطاعين الصناعي والخدمي عينة الدراسة ، استخدام بعض من تقنيات المحاسبة الادارية لاغراض متنوعة ، وبالخصوص تم استخدام ( الموازنات التشغيلية ، الموازنات الراسمالية ، وتحليل التعادل ) ، اذ تعتبر الموازنات التشغيلية لبعض المشاريع المستجيبة خططا مالية توفر معلومات للتخطيط والرقابة واكتشاف المشكلات ، كما لها دور حيوي في التخطيط المالي والرقابة على التكاليف ، وهذا يتفق مع كل من (Tsamanyi : 2001, Joshi al,2004) الذين افادو بان التخطيط والرقابة هما هدفان حيويان لتقنية الموازنات التشغيلية ، وبالمثل ذكر (Uyar & Kuzey , 2016) ان تقنيات المحاسب الادارية تهدف بشكل عام الى تحسين الاداء العام للمشروع

كما وتم تاكيد استخدام تقنيات اتخاذ القرار والمتمثلة بتقنية تحليل التعادل والموازنات الراسمالية من قبل المشاريع التي تمت مقابلتهم ، حيث تم استخدام تحليل التعادل لغرض معرفة مدى تغطية التكاليف بناء على ايرادات المشروع ، وكذلك تقليل الوقت الضائع واتخاذ القرار بعدد الوحدات المطلوب انتاجها

اما فيما يتعلق بالموازنات الراسمالية يتضح ان هنالك استخدام ضئيل جدا من قبل المشاريع الصغيرة والمتوسطة SME للقطاع الصناعي وانعدام استخدامها في القطاع الخدمي ، حيث ذكر الاشخاص الذين تمت مقابلتهم ان ادارة المشروع لا تتطلب استخدام تقنيات لاتخاذ قرارات طويلة الاجل ، كما انها لا تقوم باجراء تقييم للاداء الاستثماري للمشروع.

اما بخصوص التقنيات الحديثة للمحاسبة الادارية لا يوجد استخدام لاي منها من قبل المشاريع الصغيرة والمتوسطة SME ، حيث بين الاشخاص الذين تمت مقابلتهم عدم استخدامهم لمعظم التقنيات الحديثة للمحاسبة الادارية ،

وتبرز ايضا مزايا استخدام تقنيات المحاسبة الادارية في كونها توفر العديد من المزايا التنافسية للمشاريع الصغيرة والمتوسطة SME ، اذ من الواضح ان المحاسبة الادارية تساعد على خلق بيئة افضل لخلق معلومات قيمة لصنع القرارات وميزة تنافسية للمشروع ، كما ويظهر الباحثون السابقون ان المشاريع الصغيرة والمتوسطة لا تحظى باهتمام كبير بابحاث المحاسبة الادارية ، كما ان المشاريع الصغيرة والمتوسطة لا تستفيد من امكانات المحاسبة الادارية لمساعدتهم في تحقيق الربحية والسيولة كاهداف مالية، وظهر الأدبيات ان تقنيات المحاسبة الادارية تحسن من ادارة الجودة الشاملة والاداء المالي وتزيد من حدة المنافسة في السوق (Nandan

..2013)

## ❖ متطلبات تطبيق تقنيات المحاسبة الادارية في المشاريع الصغيرة والمتوسطة

يحتاج المديرين الى معلومات المحاسبة الادارية لاداء وظائفهم الادارية كالتخطيط والرقابة وتقييم الاداء واتخاذ القرارات لان استخدام معلومات المحاسبة المالية وحدها لا يكفي من ناحية اخرى ادت التغييرات في نمط المنافسة والانتاج وهياكل المشروعات والتوسيع التكنولوجي والتجارة العالمية الى زيادة اهمية المحاسبة الادارية في المشاريع الكبيرة ، ادت هذه التغييرات الى زيادة الضغوط على المديرين لتوجيه قراراتهم لتعظيم الاداء المالي للمشاريع ، بالنظر الى هذه التغييرات لم يعد من الممكن تجاهل تقنيات المحاسبة الادارية (Khodamipour & Talebi, 2010) بالمقابل لا تستثنى المشاريع الصغيرة والمتوسطة SME من هذه القاعدة ، حيث ان غالبية الاعمال ننكون من مشاريع صغيرة ومتوسطة SME التي لها دورا جوهريا ، اذ تعمل كقوة دافعة للنمو الاقتصادي في اقتصاديات دول العالم ) ، كما وتلعب المشاريع الصغيرة والمتوسطة SME دور حيوي على وجه الخصوص في تنمية العراق ، اذ تشير البيانات المتاحة من الجهاز المركزي للاحصاء الى ان القطاع الخاص في العراق يتكون بشكل اساسي من المشاريع الصغيرة والمتوسطة SME ، حيث تمثل هذه المشاريع 95% من من جميع المشاريع في العراق ، ويشير هذا بوضوح الى ان المشاريع الصغيرة والمتوسطة SME هي بالفعل العمود الفقري لاي بلد وان هذه المشاريع بحاجة الى التغذية والدعم من اجل تحقيق التوازن نحو استدامة الاقتصاد (Harash et al, 2013)

على الرغم من تلك الأهمية للمشاريع الصغيرة والمتوسطة إلا أن أدبيات المحاسبة الإدارية تعاملت بشكل أساسي مع استخدام تقنيات المحاسبة الإدارية في المشاريع الكبيرة ، وتم التعامل بتركيز أقل في طيف المشاريع الصغيرة والمتوسطة SME ، أن تقنيات المحاسبة الإدارية تهدف إلى تزويد المديرين بالمعلومات المالية وغير المالية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات والرقابة على موارد المشروع ، ولكي تظل المشاريع الصغيرة والمتوسطة SME قادرة على المنافسة ومستدامة فإنها تحتاج إلى إدارة مواردها النادرة بشكل صحيح باستخدام المعلومات المناسبة وتقنيات الرقابة التي يتم توفيرها من خلال المحاسبة الإدارية ، ويعود ذلك إلى قدرتها على توفير العديد من التقنيات والمعلومات الداخلية والخارجية القيمة بما في ذلك الموازنات التشغيلية والراسمالية وتحليل التعادل وتقييم الأداء وغيرها ، كما تمكن تقنيات المحاسبة الإدارية المشاريع من إجراء إدارة التكلفة بدقة أكبر ، وبالتالي تحسين ونجاح العمليات (Uyar, 2019).

بناءً على ما تقدم ذكره ، يبدو أن استخدام تقنيات المحاسبة الإدارية من قبل المشاريع الصغيرة والمتوسطة SME في القطاع الصناعي والخدمي في العراق ضئيل إلى حد ما ، كما أن ندرة الأبحاث في المحاسبة الإدارية في المشاريع الصغيرة والمتوسطة SME في البيئة العراقية هو سبب آخر لهذه الدراسة ، حيث تم إيلاء القليل من الاهتمام فيما يتعلق باستخدام تقنيات المحاسبة الإدارية في المشاريع الصغيرة والمتوسطة SME بشكل كبير في البلدان النامية ، كما أن هذا الاستخدام البطيء لتقنيات المحاسبة الإدارية من قبل المشاريع الصغيرة والمتوسطة SME يعود إلى نقص المتطلبات التي توفرها هذه المشاريع والتعقيد الذي تعمل فيه والتغيرات في بيئة الأعمال ، إذ تسعى هذه الدراسة إلى تحديد المتطلبات

التي تسهل على المشاريع الصغيرة والمتوسطة SME استخدام تقنيات المحاسبة الادارية كما هنالك اجماع ايضا من قبل العديد من الباحثين في المحاسبة الادارية مثل (Jaradat et al,2020: Hawari & Nassar (2020: Mbali et al,2019: Shahrestani et al,2017: ، حول المتطلبات التي تسهل على المشاريع الصغيرة والمتوسطة SME استخدام تقنيات المحاسبة الادارية ، والذين صنفوها الى مجموعتين داخلية (هيكلية) وخارجية (بيئية)، والتالي المتطلبات الاكثر شيوعا واهمية :

### اولا: المتطلبات الهيكلية (الداخلية) للمشروع

#### 1- مستوى التعليم والخبرة لدى الادارة والموظفين

يلعب مستوى تعليم ادارة المشاريع الصغيرة والمتوسطة SME دورا مهما في تحديد تقنيات المحاسبة الادارية التي يجب ان يتبناها المشروع (Armitage et al,2015) ، و ان اداء المشاريع يتاثر بشدة بمستوى تعليم الادارة ، كما ويقترح ان يظل مستوى تعليم المدير مناسباً ومتوافقاً في قطاع المشاريع الصغيرة والمتوسطة SME ، ومن الضروري ان يخلق المدير معرفة جديدة من خلال التعليم ، ويسلط (Azudin & Mansor (2018) انه بدون مستوى تعليم مناسب سيستمر اصحاب المشاريع الصغيرة والمتوسطة SME في مواجهة الصعوبات التي تحد من استخدام تقنيات المحاسبة الادارية في اعمالهم

#### 2 - حجم المشروع

يعد حجم المشروع عنصرا مهما يتم استخدامه لتحديد تقنيات المحاسبة الادارية التي يمكن تبنيها في المشاريع الصغيرة والمتوسطة SME (Ahmed & Mohamed Zubari, 2015)، ويدعي (Azudin & Mansor (2018) ان هنالك تقنيات معينة لا يمكن استخدامها الا من

بعض المشاريع الصغيرة والمتوسطة SME بسبب حجم تلك المشاريع ، ويرى (Abdel kader & Luther ,2008) ، ان حجم المشروع هو احد المتطلبات التي تساعد في استخدام تقنيات المحاسبة الادارية معينة من قبل هذه المشاريع ، حيث نجد في المشاريع الكبيرة من السهل تطبيق تقنيات المحاسبة الادارية اكثر من المشاريع الصغيرة والمتوسطة SME .

### 3- عمر المشروع

تتوقف معظم المشاريع الصغيرة والمتوسطة SME عن العمل بعد مرحلة التأسيس ويعود ذلك الى عدم استخدامها لتقنيات المحاسبة الاداري ، كما ويعود السبب الى نقص المقومات الداخلية والخارجية للمشروع ، ويشير (Alkhajeh & Kalid ,2018) الى ان عمر المشروع يساعد في استخدام تقنيات المحاسبة الادارية ، وكشف (Heibl et al ,2018) (Yaboeh ,2015) ان المشاريع التي تجاوزت سن السادسة والتي استخدمت تقنيات المحاسبة الادارية شهدت تحسنا كبير في اداء اعمالها

### 4- الهيكل التنظيمي للمشروع

لا يؤدي تعقيد الهيكل التنظيمي للمشاريع الى اعاقه استخدام تقنيات المحاسبة الادارية نظرا لانه مخصص لتلبية احتياجات الاعمال، ويؤكد (Otely ,2016) بإمكان اي مشروع صغير ومتوسط ان يحدد تقنيات المحاسبة الادارية التي ستكون كافية لهيكل المشروع ، اذ انه كلما كان الهيكل بسيط ، كان من الاسهل تحديد تقنيات المحاسبة الادارية التي يمكن استخدامها ، ومن اجل ضمان بقاء المشاريع الصغيرة والمتوسطة SME ينصح وبشدة استخدام تقنيات المحاسبة الادارية الملائمة والتي تتناسب مع هياكل المشاريع .

**ثانيا: المتطلبات البيئية (الخارجية) للمشروع**

**1- بيئة الاعمال**

يصف (Jamali et al, 2017) ان العولمة هي عنصر واحد يأخذ المشاريع الصغيرة والمتوسطة SME خارج منظمة العمل الخاصة بهم ويمكن تسهيل بقاء هذه المشاريع من خلال استخدام تقنيات المحاسبة الادارية ، كما وتم تقديم تقنيات المحاسبة الادارية التي تتعامل مع القضايا البيئية ليس فقط في المشاريع الكبيرة ولكن ايضا في المشاريع الصغيرة والمتوسطة SME ، حيث يمكن لهذه المشاريع من ادارة مواردها النادرة بشكل افضل ، والريادة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرار وتحسين التقييم (Delbreg, 2011)

**2- الحكومة والوكالات او الجمعيات الداعمة للمشاريع**

تعمل الحكومة والوكالات الداعمة للمشاريع كمحفز يوفر المساعدة المالية على شكل راس مال وضخ التدفق النقدي لتشغيل الاعمال ويدعم الاحتياجات التدريبية للمشاريع الصغيرة والمتوسطة SME ، منذ ان تم تحديد المشاريع الصغيرة والمتوسطة SME في كونها احد المساهمين الرئيسيين في الناتج المحلي الاجمالي في جميع انحاء العالم، تحتاج الحكومة والجمعيات الداعمة الى تعزيز التدريب لاستخدام تقنيات المحاسبة الادارية في المشاريع (Oparacha, 2015) .

**3- التكنولوجيا**

تعد التكنولوجيا احد العناصر الرئيسية لاكتساب ميزة تنافسية لاي عمل لانها تمكن المشاريع من ان تكون اكثر كفاءة من خلال جعل عملية الانتاج او تقديم الخدمات اسرع (Amara & 2016) ، كما ان استخدام التكنولوجيا من قبل المشاريع الصغيرة والمتوسطة SME قد اثبتت دورها كاداة تنشط وتعزز ابتكارات المنتجات وتزيد التوجيه والاتصال و التكامل

بين الوظائف المختلفة في المشروع وتسمح بالمرونة ، ومع ذلك تعد التكنولوجيا مصدر قلق في جميع المشاريع الصغيرة والمتوسطة SME في هذا السوق العالمي المتنوع ، اذ تحتاج المشاريع الى اكتساب و الحفاظ على قدرتها التنافسية .

#### 4- المنافسة

ترغب جميع المشاريع ان تكون مفضلة من قبل جميع العملاء الذين يطلبون منهم الحصول على ميزة تنافسية افضل ، ويمكن تحقيق ذلك من خلال المكونات الاربعة والتي تشمل: الجودة ، التسليم، التكلفة المنخفضة ،والمرونة (Hussein et al,2015) ، حيث يعتمد اقتصاد البلدان بشكل كبير على الصناعة وهذا يعني ان هنالك المزيد من ضغوط السوق الموجودة في هذا القطاع ، وان المزيد من المنافسة يتطلب من المشاريع استخدام تقنيات المحاسبة الادارية اكثر استراتيجياً المطالبة بقيمة لاعمالها .

#### 5- التغييرات في الاقتصاد

في جنوب افريقيا ، واجه الركود الاقتصادي في البلاد على مر السنين وهذا يؤثر بشكل مباشر على المشاريع الصغيرة والمتوسطة SME ويمكن ان يكون له تاثير على استخدام تقنيات المحاسبة الادارية ، حيث ان معدل التضخم في اوروبا كان له تاثير على اداء المشاريع الصغيرة والمتوسطة SME تجاه الناتج المحلي الاجمالي وكذلك البنية التحتية لان التمويل في القطاع المصرفي اخذ في الانخفاض ، لذلك يعتبر الاستقرار الاقتصادي احد المتطلبات الضرورية لاستمرار هذه المشاريع وبالتالي استمرارها في استخدام تقنيات المحاسبة الادارية.

مما تقدم يرى الباحث ، ان كلا من المتطلبات الهيكلية (الداخلية) والبيئية

( الخارجية) للمشاريع الصغيرة والمتوسطة SME ضرورية ومهمة لكونها تساعد هذه المشاريع على استخدام تقنيات المحاسبة الادارية ، وان الفصل التالي (الجانب الميداني) سيوضح اي من هذه المتطلبات له الاولوية في استخدام تقنيات المحاسبة الادارية.

### القسم الثالث: الجانب العملي

يتناول هذا القسم تحليل بيانات الاستبيان واختبار الفرضيات ، قبل البدء باستعراض التحليل الوصفي لمحاوور الاستبيان ، يمكننا بيان المعلومات العامة (الديموغرافية) للافراد المستجيبين والمشاريع عينة الدراسة، حيث كانت اعمار المستجيبين تتركز في الفئة (31 - 50 سنة) وبنسبة بلغت (56,5%) ، فيما شكل حملة شهادة البكالوريوس النسبة الاكبر اذ بلغت (56,1%)، كما ان الخدمة الوظيفية للمستجيبين بنسبة (35,5%) للفئة بين 5 - 10 سنوات ، بينما كان المحاسبين من المستجيبين النسبة الاكبر بمقدار (46,8%)، وان المستجيبين في القطاع الصناعي هو الاكبر بنسبة (59,7%) يليه القطا الخدمي بنسبة (40,3%) ، فيما كان معيار عدد العاملين لتصنيف المشاريع الصغيرة والمتوسطة بنسبة (54,8%) للمشاريع المتوسطة وهي الاكثر اما المشاريع الصغيرة فبلغت نسبة مشاركتها بمقدار (40,2%).

ويستنتج الباحث ان العينة المستجيبية للاستبانة تتمتع بصفات جيدة من حيث الاعمار والخدمات والوظيفة التي لديهم والشهادات والوظيفة الحالية ، كما ان تحليل المعلومات الخاصة بالمشروع يوفر مقدمة ايجابية يمكن الاستناد اليها في صياغة نتائج البحث وللحصول على الحقائق من عينة البحث يمكن الاعتماد على ثباتها ومصداقيتها العلمية في اختبار

الفرضيات .

ويستنتج الباحث ان العينة المستجيبية للاستبانة تتمتع بصفات جيدة من حيث الاعمار والخدمة والوظيفة التي لديهم والشهادات والوظيفة الحالية ، كما ان تحليل المعلومات الخاصة بالمشروع يوفر مقدمة ايجابية يمكن الاستناد اليها في صياغة نتائج البحث وللحصول على الحقائق من عينة البحث يمكن الاعتماد على ثباتها ومصداقيتها العلمية في اختبار الفرضيات .

#### ❖ تحليل بيانات الاستبانة

**اولا: تحليل نتائج المحور الاول تقنيات المحاسبة الادارية التقليدية للرقابة وتقييم الاداء**

يتضمن هذا المحور اثنين من تقنيات المحاسبة الادارية المستخدمة للرقابة وتقييم الاداء، لذلك فان اسئلة المحور تركز على استخدام هذه التقنيات من عدم استخدامها في المشاريع الصغيرة والمتوسطة

## جدول رقم (1)

النسب المئوية لدرجات الاستجابة لمحور تقنيات المحاسبة الادارية التقليدية للرقابة  
وتقويم الاداء حسب القطاع وحجم المشروع

ت	التقنيات	الاجابة	قطاع الصناعة		قطاع الخدمات		اجمالي القطاعات		حجم المشروع	
			العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	صغير	متوسط
1	الموازنات	نعم	11	55%	9	45%	20	32.3%	11	9
		لا	18	42.9%	24	57%		67.7%	17	25
2	محاسبة المسؤولية	نعم	-	-	-	-	-	-	-	-
		لا	37	59.9%	25	40.3%	-	100%	28	34

يوضح الجدول ( 1 ) نسب استخدام تقنيات المحاسبة الادارية التقليدية للرقابة وتقويم الاداء للمشاريع عينة الدراسة بشكل عام ، حيث ان نسبة استخدام الموازنات بلغت (32.3%)، اما تقنية محاسبة المسؤولية اجمع المستجيبين على عدم استخدامها بنسبة (100%)، كما ويلاحظ ان القطاع الصناعي يليه القطاع الخدمي من حيث استخدام تقنية الموازنات. قد توافقت نتائج تحليل الاستبانة مع ما تم استنتاجه من المقابلات الشخصية والتي تظهر استخدام بعض المشاريع للموازنات وهي تقنية من تقنيات المحاسبة الادارية المستخدمة للتخطيط للمستقبل ، وبسبب عدم استخدام الاساليب العلمية في اعدادها ومشاركة الادارات العليا في مصادقتها يفقدها قيمتها كاداة للتخطيط والرقابة ، كما ويتوجب على تلك الادارات اجراء تعديلات طول السنة المالية ، ومن خلال

الإطلاع على الهيكل التنظيمي للمشاريع عينة الدراسة يتضح بأنه لا يلبي متطلبات استخدام محاسبة المسؤولية وذلك بسبب عدم وضوح الصلاحيات والمسؤوليات فضلا عن عدم تحديد الأنشطة مما يؤدي إلى صعوبة في تحديد التكاليف والإيرادات المرتبطة بكل مركز من مراكز المسؤولية .

وتوصل الباحث إلى استنتاج مفاده أن التقنيات المدرجة في الجدول ( 1 ) تهدف إلى تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف بغاية الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة والحصول على أقل تكلفة ممكنة لأغراض المنافسة ، ويتضح أن هذه الأهداف متفق عليها في القطاعين الصناعي والخدمي لذلك فإن استخدام هذه التقنيات والذي يقتصر على تقنية الموازنات بناء على النتائج يختلف من قطاع لآخر بما يخدم هدف تحقيق الرقابة وعلى ضوء المتطلبات المتوفرة في كل قطاع ، بحيث أن المشاريع ضمن القطاع الصناعي أكثر استخدام لتقنية الموازنات مقارنة بالمشاريع ضمن القطاع الخدمي ، لذا فإن الهدف الرقابي يتحقق بالمستوى والدقة نفسها في كلا القطاعين على الرغم من مدى صعوبة أو سهولة تحقيق هذا الهدف ، ففي القطاع الخدمي فإنه وبسبب عدم وجود تمييز وسيطرة على كيفية التصرف بالتكاليف وتخصيصها بشكل دقيق للخدمات وكما أن صعوبة ربط هذه التكاليف بصورة مباشرة بالخدمات ذات العلاقة يتطلب إجراءات أكثر لتحقيق الرقابة في هذا القطاع مقارنة بالقطاع الصناعي، وعليه فإن الاستخدام يقتصر على تقنية الموازنات في المشاريع الصغيرة المتوسطة الصناعية أكثر منه في الخدمية ،

**ثانياً: تحليل نتائج المحور الثاني تقنيات المحاسبة الإدارية التقليدية لاتخاذ القرار**

يستعرض هذا المحور تقنيات المحاسبة الادارية التقليدية لاتخاذ القرار المتمثلة بتحليل التعادل والموازنات الراسمالية ومعرفة مدى استخدامها من قبل المشاريع الصغيرة والمتوسطة في القطاعين الصناعي والخدمي ويوضح الجدول ( ) نتائج ذلك التحليل:

### جدول رقم (2)

النسب المئوية لدرجات الاستجابة لمحور تقنيات المحاسبة الادارية لاتخاذ القرار

#### موزعة حسب القطاع وحجم المشروع

ت	التقنيات	الاجابة	قطاع الصناعة		قطاع الخدمات		اجمالي القطاعات		حجم المشروع
			العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	
1	تحليل	نعم	10	26.9%	3	23.1%	13	21%	2
	التعادل	لا	27	55.2%	22	44.9%	49	79%	26
2	الموازنات	نعم	2		-		2	3.2%	-
	الراسمالية	لا	35	58.3%	25	41.7%	60	96.8%	28

بناء على الجانب النظري الذي يوضح ان من بين ابرز تقنيات اتخاذ القرار هي تقنية تحليل التعادل الا ان نتائج تحليل الاستبيان تبين نسبة استخدامها بلغت (21%) وهي نسبة غير جيدة مقارنة بنسبة عدم الاستخدام البالغة (79%) ، وكذلك الحال فيما يتعلق بتقنية الموازنات الراسمالية والتي بلغت نسبة استخدامها (3.2%) وهي نسبة ضئيلة جدا .

ويتبين من خلال المقابلات مع المعنيين في المشاريع الصغيرة والمتوسطة المشمولة بالمقابلة ان ادارات تلك المشاريع تفتقر الى شعبة تكاليف التي تقدم المعلومات التي تبنى عليها القرارات الادارية وبالتالي يقتصر اتخاذ القرار على المعلومات المقدمة من قبل المحاسبين في هذه المشاريع التي تتعلق بقرارات الانتاج وتسعير الخدمات.

ويستنتج الباحث ان عملية اتخاذ القرار تقوم على هدفين رئيسيين هما

تحديد تكلفة المنتج او الخدمة والتي تتعلق بمحاسبة التكاليف والرقابة وتقويم الاداء ، ويختلف تحقق هذين الهدفين حسب المعلومات المتوفرة والتي تخدم عملية اتخاذ القرار ومتطلبات كل قطاع ، ويتضح مما تقدم ان كل من التقنيتين (تحليل التعادل - الموازنات الراسمالية ) مستخدمة في المشاريع الصناعية اكثر منها في المشاريع الخدمية ، كما ان المشاريع المتوسطة هي الاكثر استخدام لتلك التقنيات وغيابها في المشاريع الصغيرة فيما يتعلق بتقنية الموازنات الراسمالية ، اما تحليل التعادل فكانت المشاريع المتوسطة اكثر استخداما من المشاريع الصغيرة في القطاع الصناعي مقارنة بالقطاع الخدمي.

وبالرجوع الى الفرضية الرئيسية الاولى فانه يتم قبول الفرضية العدمية التي تنص على (لا توجد فروق ذات دلالة معنوية لاستخدام المشاريع الصغيرة والمتوسطة تقنيات المحاسبة الادارية التقليدية للرقابة وتقييم الاداء ، اتخاذ القرار)

### ثالثا: تحليل نتائج المحاور الثالث تقنيات المحاسبة الادارية الحديثة

بعد استعراض تحليل نتائج المحاور السابقة المتعلقة بتقنيات المحاسبة الادارية التقليدية سوف نستعرض تحليل درجات الاجابة لتقنيات المحاسبة الادارية الحديثة، حيث ركزت اسئلة هذا المحور على ثماني تقنيات للمحاسبة الادارية الحديثة فيما لو تم استخدامها من قبل المشاريع الصغيرة والمتوسطة عينة الدراسة ، والجدول ( ) يبين تلك النتائج وكالاتي:

## جدول رقم ( 3 )

النسب المئوية لدرجات الاجابة لمحور تقنيات المحاسبة الادارية الحديثة حسب

القطاع وحجم المشروع

ت	التقنيات	الاجابة	قطاع الصناعة		قطاع الخدمات		اجمالي القطاعات		حجم المشروع
			النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
1	التكاليف	نعم	0	0	0	0	0	0	-
	على اساس الانشطة	لا	37	59.7%	25	40.3%	62	100%	28
2	الادارة على اساس الانشطة	نعم	0	0	0	0	0	0	-
	اساس الانشطة	لا	37	59.7%	25	40.3%	62	100%	28
3	التكلفة المستهدفة	نعم	2	66.7%	1	33.3%	3	4.3%	-
	المستهدفة	لا	35	59.3%	24	40.7%	59	95.5%	28
4	التحسين المستمر	نعم	1	50%	1	50%	2	3.2%	-
	المستمر	لا	36	60%	24	40%	60	96.8%	28
5	ادارة الجودة الشاملة	نعم	1		0	0	1	1.6%	-
	الشاملة	لا	36	59%	25	41%	61	98.4%	28
6	بطاقة الاداء المتوازن	نعم	0	0	0	0	0	0	-
	المتوازن	لا	37	59.7%	25	40.3%	62	100%	28
7	هندسة القيمة	نعم	0	0	0	0	0	0	-
	القيمة	لا	37	59.7%	25	40.3%	62	100%	28
8	المقارنة المرجعية	نعم	0	0	0	0	0	0	-
	المرجعية	لا	37	59.7%	25	40.3%	62	100%	28

يوضح الجدول ( 3 ) نسب استخدام تقنيات المحاسبة الادارية الحديثة ،  
اذ بلغ استخدام التكلفة المستهدفة (4.3%) ، فيما غابت عن الاستخدام

كل من ( التكاليف على اساس الأنشطة ، الادارة على اساس الأنشطة ، بطاقة الاداء المتوازن ، المقارنة المرجعية ، هندسة القيمة) من قبل المشاريع في كلا القطاعين ، كما بلغت نسبة استخدام تقنية التحسين المستمر (3.2%) وتقنية ادارة الجودة الشاملة (1.6%) وينحصر استخدام هذه التقنيات في القطاع الصناعي وبالمشاريع المتوسطة على وجه التحديد وانعدام استخدامها في القطاع الخدمي والمشاريع الصغيرة.

على الرغم من الاهمية البالغة للتقنيات الحديثة في عدة مجالات منها لتخفيض التكاليف وتحسين الاداء التشغيلي كذلك المساعدة في اتخاذ القرارات الادارية ، الا ان المشاريع الصغيرة والمتوسطة تواجه جملة من الصعوبات والمعوقات التي تحد من استخدامها فيها ، فان تخوف الادارة وعدم التشجيع الكافي لاستخدامها كذلك عدم وجود الدراية والمعرفة الكافية وعدم توفر املاكات المؤهلة للتطبيق تعد من اهم اسباب عدم تطبيقها للتقنيات، كما اوضحت المقابلات مع بعض المشاريع والسؤال حول عدم استخدامها لتقنيات المحاسبة الادارية الحديثة قد اجابو بانهم يكتفون ببعض التقنيات التقليدية في الاستخدام بما يتطلبه الهيكل التنظيمي والتخطيط الاستراتيجي للمشروع كما ان استخدامها يستدعي توفير ملاكات مؤهلة او تدريب العاملين كذلك توفر تكنولوجيا حديثة وبالسرعة لممكنة وهذا قد يكون فوق طاقة المشروع وبالتالي قد يفرض عليها تكاليف لا يمكن تحملها لها.

وبالرجوع الى الفرضية الرئيسية الثانية فانه يمكن قبول الفرضية العدمية التي تنص على (لا توجد فروق ذات دلالة معنوية لاستخدام المشاريع الصغيرة والمتوسطة تقنيات المحاسبة الادارية الحديثة ) ، اما فيما يتعلق الفرضية الرئيسية الثالثة فانه يمكن رفض الفرضية العدمية التي تنص

على (لا توجد فروق ذات دلالة معنوية لاستخدام المشاريع الصغيرة والمتوسطة تقنيات المحاسبة الادارية تعزى الى قطاع النشاط الذي يعمل به المشروع) وقبول الفرضية البديلة التي تنص على (توجد فروق ذات دلالة معنوية لاستخدام المشاريع الصغيرة والمتوسطة تقنيات المحاسبة الادارية تعزى الى قطاع النشاط الذي يعمل به المشروع)

رابعاً: تحليل نتائج المحور الرابع المتطلبات الهيكلية والبيئية لاستخدام تقنيات المحاسبة الادارية

يوضح الجدول ( ) نتائج تحليل الاستبيان حول المتطلبات الهيكلية التي تساعد المشاريع الصغيرة والمتوسطة في استخدام تقنيات المحاسبة الادارية

#### جدول رقم(4)

نتائج تحليل فقرات المتطلبات الهيكلية

دوْجة الاجابة										رقم الفقرة
غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
-	-	3.2%	2	1.6%	1	58.1%	36	37.1%	23	1
-	-	-	-	12.9%	8	77.4%	48	9.7%	6	2
-	-	-	-	9.7%	6	55.5%	35	33.9%	21	3
-	-	--	-	17.7%	11	56.1%	41	16.1%	10	4
-	-	-	-	6.5%	4	46.8%	29	46.8%	29	5
-	-	-	-	17.9%	8	67.7%	42	19.4%	12	6
-	-	-	-	25.8%	16	54.8%	34	19.4%	12	7
-	-	-	-	8.1%	5	22.9%	18	62.9%	39	8

-	-	-	-	%22.4	17	%66.1	41	%6.5	4	9
-	-	%16.1	10	%61.3	38	%21	13	%1.6	1	10
-	-	-	-	%8.1	5	%45.2	28	%46.8	29	11
-	-	%6.5	4	%56.5	35	%35.5	22	%1.6	1	12
-	-	-	-	%8.1	5	%67.7	42	%24.2	15	13
-	-	%8	3	%9.7	5	%56.5	35	%29	18	14
-	-	-	-	%4.8	3	%41.9	28	%53.2	33	15

يوضح الجدول ( 4 ) ان هنالك العديد من المتطلبات الهيكلية التي في حال توفرها فانها تسهل على المشاريع الصغيرة والمتوسطة استخدام تقنيات المحاسبة الادارية في القطاعات المختلفة ، حيث كانت نسبة اتفاق الفقرة الاولى (96.8%) والتي تنص على وجود الطلب على المنتجات او الخدمات من قبل الزبائن ، فيما كانت الفقرات من 2 - 9 حصلت على نسبة اتفاق (100%) والتي تشير الى ضرورة اتساق الانجاز التشغيلي للمشروع ووجود الدعم والتشجيع الاداري الكافيين لاستخدام التقنيات ، كما يجب ان يكون هنالك انسجام بين نظام المحاسبة ونظام التشغيل ووفرة المعلومات الملائمة والدقيقة وبالوقت المناسب ، وكذلك وجود التخطيط الاستراتيجي ووجود ثقافة الادارة التعاونية لدى المشروع ، علاوة على ذلك توفر هيكل تنظيمي يحدد الصلاحيات والمسؤوليات لكل مدير ، ووجود فرصة حقيقية امام الادارة للاطلاع على جميع التقنيات ، فيما حصلت الفقرة العاشرة على نسبة اتفاق (83.9%) والتي تتعلق بالتاكيد على فحص المواد الخام الداخلة في الانتاج ومتابعة فحص المنتج خلال مراحل وعمليات الانتاج ، بينما حصلت الفقرة 11 على نسبة اتفاق (100%) والتي تنص على ان كبر حجم المشروع يساعد على استخدام

التقنيات ، فيما حصلت الفقرة 12 على نسبة اتفاق (93.6%) وهي ضرورة وجود معرفة ودراية بالمحاسبة الادارية وحصلت الفقرة 13 على نسبة اتفاق (100%) والتي تخص وجود ملاكات وادارات مؤهلة لاستخدام التقنيات ، فيما حصلت الفقرة 14 على نسبة اتفاق (95.2%) والتي ترى بضرورة ادخال العاملين في المشروع بدورات تدريبية متخصصة في المحاسبة الادارية محلية او دولية ، اما الفقرة 15 فقد نالت اتفاق بنسبة (100%) وهي توفر معلومات تفصيلية لازمة لاستخدام كل تقنية من التقنيات.

وبالرجوع الى الفرضية الرئيسية الرابعة فانه يمكننا رفض الفرضية العدمية والتي تنص على (لا توجد فروق ذات دلالة معنوية لوجود متطلبات هيكلية تساعد المشاريع الصغيرة والمتوسطة في استخدام تقنيات المحاسبة الادارية) وقبول الفرضية البديلة التي تنص على (توجد فروق ذات دلالة معنوية لوجود متطلبات هيكلية تساعد المشاريع الصغيرة والمتوسطة في استخدام تقنيات المحاسبة الادارية)

كما اظهرت نتائج تحليل الاستبيان حول المتطلبات البيئية التي تساعد المشاريع الصغيرة والمتوسطة في استخدام تقنيات المحاسبة الادارية وكما موضحة في الجدول ( 5 ) التالي:

## جدول رقم (5)

## نتائج تحليل فقرات المتطلبات البيئية

درجة الاجابة										رقم الفقرة
غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
-	-	%8.1	5	%22.5	14		30		13	1
%1.6	1	%4.8	3	%21	13		33		12	2
-	-	%3.2	2	%45.2	28		26		6	3
-	-	%3.2	2	%11.3	7		37		14	4
-	-	%1.6	1	%22.6	14		41		6	5
-	-	%4.8	2	%33.9	21		33		5	6
-	-	%4.8	3	%37.1	23		26		9	7
-	-	%3.2	2	%9.7	6		30		23	8
-	-	%3.2	2	%14.5	9		26		25	9
-	-	%3.2	2	%59.7	37		14		9	10
%3.2	2	-	-	%12.9	8		44		8	11
-	-	%3.2	2	%17.7	11		32		17	12

يوضح الجدول ( 5 ) ان هنالك العديد من المتطلبات البيئية الضرورية لاستخدام تقنيات المحاسبة الادارية ، اذ حصلت الفقرة الاولى على نسبة اتفاق (91.9%) والمتعلقة بوجود استقرار او ثبات في قيمة العملة ، بينما حصلت الفقرة الثانية على نسبة اتفاق (95.6%) والتي تنص على عدم وجود تضخم حاد في الاسعار ، فيما حصلت الفقرات الثالثة والرابعة على نفس نسبة الاتفاق (96.8%) وتتعلق بتحديد اسعار السلع والخدمات بناء

على حاجة السوق وكذلك وجود المنافسة على المنتجات بين المشاريع ، كما حصلت الفقرة الخامسة على نسبة اتفاق (98.4%) والتي تشير الى وجود ثقافة توجيه العملاء على منتجات او خدمات المشروع في البيئة الاقتصادية، بينما كانت نسبة اتفاق الفقرة السادسة (95.2%) وهي انخفاض تكاليف استخدام التقنيات وزيادة المنفعة المتوقعة منها، بينما حصلت الفقرة السابعة على موافقة بنسبة (95.6%) متعلقة بوجود منظمات مجتمعية ونقابات تدعم المشاريع ، كما ان وجود استقرار سياسي واقتصادي وتأثيره على الاستثمار وفقا للفقرة الثامنة كانت نسبة اتفائه (95.2%)، بينما حصلت باقي الفقرات على نسبة اتفاق (96.8%) والتي تشير الى ان توفير التمويل يساعد في بناء بنية تحتية للمشروع وكذلك وجود تجاوب حكومي نحو ازالة او تخفيض الضرائب واستيراد التكنولوجيا الحديثة وايضا الاستعانة بخبرات خارجية اكااديمية ومهنية لتدريب العاملين متخصصة في المحاسبة الادارية لها دور مهم في توظيف تقنيات المحاسبة الادارية.

وبالرجوع الى الفرضية الرئيسية الخامسة فانه بإمكاننا رفض الفرضية العدمية التي تنص على (لا توجد فروق ذات دلالة معنوية لوجود متطلبات بيئية تساعد المشاريع الصغيرة والمتوسطة في استخدام تقنيات المحاسبة الادارية) وقبول الفرضية البديلة التي تنص على (توجد فروق ذات دلالة معنوية لوجود متطلبات بيئية تساعد المشاريع الصغيرة والمتوسطة في استخدام تقنيات المحاسبة الادارية)

بناء على ما تم استعراضه سابقا، فان ضرورة توفر متطلبات تساعد وتسهل عملية استخدام تقنيات المحاسبة الادارية في المشاريع الصغيرة والمتوسطة امر ضروري، وهذا ما اكدت عليه المقابلات مع المشاريع

الصغيرة والمتوسطة في كلا القطاعين الصناعي والخدمي من خلال قولهم بان هيكل تنظيمي وتخطيط استراتيجي وكذلك وجود المعرفة والدراية العلمية والعملية بالمحاسبة الادارية ، وايضا ضرورة استقطاب المهارات الادارية والملاكات الكفوءة والتكنولوجيا الحديثة والتمويل جانب رئيسي يساعد في استخدام تلك التقنيات.

ويستنتج الباحث مما تقدم ان المتطلبات الهيكلية لها الاولوية في تسهيل عملية عملية استخدام تقنيات المحاسبة الادارية وتليها المتطلبات البيئية ، الا ان استخدام اي تقنية من تقنيات المحاسبة الادارية مرتبط بالادارة باعتبارها هي المسؤولة عن اتخاذ القرارات الادارية، حيث لا بد ان يكون استخدام اي تقنية من التقنيات مقنعا للادارة اي مقدار الفائدة المتوقعة من جنيها والمتمثلة بتوفير معلومات ملائمة ودقيقة ومساعدة الادارة في اداء وظائفها المختلفة، اضافة الى الجدوى الاقتصادية من استخدام هذه التقنيات بناء على ما سوف يتحمله المشروع من تكاليف مرتفعة ناتجة عن استخدام هذه التقنيات مثل توفير الملاكات المؤهلة للاستخدام والتكنولوجيا الحديثة والهيكل التنظيمي ، بمعنى ان ما يتم توفيره من متطلبات هيكلية وبيئية مرتبط بشكل وثيق بالفائدة المرجوة من استخدام تقنيات المحاسبة الادارية التقليدية والحديثة.

## الاستنتاجات والتوصيات

### - الاستنتاجات

مما تقدم يمكن ان نستنتج مايلي:

1 - يتم استخدام تقنيات المحاسبة الادارية التقليدية في المشاريع الصغيرة والمتوسطة بشكل بديهي ، حيث يقتصر الاستخدام على كل من تقنية الموازنات التشغيلية وتحليل التعادل بشكل اكبر من تقنية الموازنات الراسمالية، فيما انعدم استخدام تقنية محاسبة المسؤولية بشكل عام في المشاريع.

2- غياب تقنيات المحاسبة الادارية الحديثة عن الاستخدام في المشاريع الصغيرة والمتوسطة.

3- ان المشاريع المتوسطة هي الاكثر استخداما للتقنيات من المشاريع الصغيرة، كما ان القطاع الصناعي يحتل المرتبة الاولى باستخدام التقنيات مقانة بالقطاع الخدمي.

4- ان المتطلبات الهيكلية لها الاولوية في تسهيل عملية استخدام التقنيات من قبل المشاريع الصغيرة والمتوسطة تليها المتطلبات البيئية من حيث الاهمية.

### - التوصيات

بناء على الاستنتاجات هنالك جملة من التوصيات وكمايلي:

1- ضرورة توجيه ادارات المشاريع الصغيرة والمتوسطة حول اهمية تقنيات المحاسبة الادارية وعلى وجه الخصوص الحديثة ، لما لها من فوائد فعي تساعد في تخفيض التكاليف وتسعير المنتجات او الخدمات واتخاذ القرارات والتخطيط والرقابة.

- 2- ضرورة توفير المتطلبات الهيكلية والبيئية والمتمثلة بالهيكل التنظيمي والموارد البشرية لمؤهلة والتكنولوجيا وبيئة اعمال مستقرة ، لما لها من اثر في ضمانات الاستخدام الجيد للتقنيات الادارية.
- 3- يقترح الباحث ان يكون للجامعات دور فعال في توجيه المشاريع الصغيرة والمتوسطة بمختلف القطاعات على استخدام تقنيات المحاسبة الادارية وبيان المنافع المتحققة من الاستخدام، وذلك من خلال دورات تدريبية مشتركة بين الجامعات والمشاريع.

## ❖ المصادر

## - المصادر العربية

- 1 - التميمي ، عماد حرش جاسم، (2013)، (اثر السياسات الحكومية على العلاقة بين ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية ونمو وحدات الاعمال الصغيرة والمتوسطة) ، اطروحة دكتوراه في كلية الادارة والاقتصاد - جامعة البصرة.
- 2- الاسرج، حسيت عبد المطلب، (2006)، تاثير الاتحاد الجمركي العربي على الصناعات الصغيرة والمتوسطة في الدول العربية ، وزارة التجارة والصناعة المصرية.
- 3- الجهاز المركزي للاحصاء المجموعة الاحصائية السنوية 2010 - 2011، الاحصاء الصناعي ، العراق.
- 4- القواسمي، حاتم، (2008)، الاعتبار الواجب مراعاتها عند المحاسبة للمنشات الصغيرة والمتوسطة الحجم وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية، المؤتمر العلمي المهني الدولي الثامن للفترة من 18 - 19 تشرين الاول ، جمعية المحاسبين القانونيين الاردنيين، عمان ، الاردن.
- 5- الهيتي ، نوزاد عبد الرحمن، (2006)، الصناعات الصغيرة والمتوسطة في دول مجلس التعاون الخليجي ، مجلة علوم انسانية ، العدد 30 قطر.
- 6- الهاشمي ، صبيح حبيب، (2017)، الخبرة العملية كمتغير تفاعلي للعاقبة على اداء المشروعات ، مجلة دراسات ادارية - المجلد التاسع ، العدد 18، جامعة البصرة ، العراق.
- 7- الرماحي، نواف عبد عباس، (2009) ، المحاسبة الادارية ، دار

صفا للنشر والتوزيع ، عمان .

8- ابو موسى ، عبد الحميد ،(2003)، تجربة بنك فيصل الاسلامي المصرفي في تمويل المنشآت الصغيرة والمتوسطة ، الملتقى السنوي الاسلامي السادس حول دور المصارف والمؤسسات المالية والاسلامية في تمويل المنشآت الصغيرة والمتوسطة ، الاكاديمية العربية للعلوم المالية المصرفية ، عمان ، الاردن .

9- احمد، حوراء عبد الامير ،(2016)، واقع تطبيق تقنيات محاسبة التكاليف والادارية في الشركات العراقية ، مجلة العلوم الاقتصادية ،المجلد 11 - العدد 42 ، كلية الادارة والاقتصاد - جامعة البصرة .

10- ثابت، حسان ثابت وشاكر ، انس احسان ، (2017) ، اعتماد تقنيات المحاسبة الادارية الحديثة في الشركات الصغيرة والمتوسطة في الدول النامية ، الجامعة التقنية الوسطى ، بغداد ، العراق .

11- حياذ ، ازهار صاحب، (2019) ، دور القروض المصرفية في تمويل المشروعات الصغيرة في العراق للمدة 2007 - 2016، مجلة العلوم الاقتصادية ،المجلد ، العدد 54، كلية الادارة والاقتصاد - جامعة البصرة .

### ❖ المصادر الاجنبية

- 1- Abdel-Kader , M & Luther R,(2008), The impact of firm charctrstics on management accounting pracyices : A UK-based empirical analysis : The British .
- Azudin ,M & Mansor , N, (2017), ‘Management accounting practices of SME’ : The impact of organizational DNA , bussines potential and operational technology , Asia Acific Management Reviews.
- Ahmed ,k,, & Mohamed Zabri ,S,(2015), ‘ Factor explaining the use of management accounting practices in Malaysia medium sized firms – Journal of Small Business and enterprise Development .
- Amara ,T, & Benelifa ,S,(2017) The impact of external and internal Factores on the Management accounting practices , International Journal of Financial accounting.
- Armitage ,H,M ., & Webb , A., (2012), The use of management accounting techiques by Canadian Small and Medium sized enterprises , A field study in AAA ,Annual Conference .
- Delberg , (2011), ‘Reporet on Support to SMEs in Developing Countries ‘ Through Financial International group (Ed) , Genova ; Delbreg Consultanery.
- Fade ,Midi ,(2010), “The investigation of the amount of familiaritiy and application of techiques of management science by managers of manufacturing industries MA Thesis , Turbinatè Modeless University .
- Heibi , M, R., Quinn ,M, Craig, J,B., & Moures, K., (2018),

“Management Control in Family Firms; A guest editorial ,  
Journal of management control.

- Hilton R, W., (2008), Managerial Accounting Creating value  
in a Daynemic Business Enviroment , McGraw-Hilt/Irwin.

Joshi ,P,L., (2001), “The International Diiffusion of New  
Management Accounting Practices ‘ The case of india ,  
Journal of International Accounting < Auditing and Taxation .

- Jamli, C,Z,M, Mohamed ,R., Mohamed ,F., & Ali ,A.,(2015),  
Enviromental Management Accounting Practices in Small  
Medium manufacturing firms , procodia –social and  
behavioral sciences .

- Jaradat ,Z., Taha ,R., & Matzin, R., (2020), ‘ The use and  
implications of Management Accounting Practices in Small  
and Medium enterprises “ Asia –Pacific Mngement  
Accounting Journal .

- Khodamipour ,A., & Talebi ,R., (2010) ‘An Investigation of  
the application of the Management Accounting techiquues by  
managers at manufacturing companies , Listed in Tahrn  
stock exchange Journal of Accounting Knowledge.

- Kithea P,P., Gakure ,R.W., & Munyaaao ,L, M.,(2012), The  
place of micro and small enterprises in Kenya in a  
Acheivment of Keneyas Vrsion 2030, Journal of US + China  
Public Adminstration .

- Otely ,R.,(2016), The contingency theory of Management  
Accounting and control 1980-2014 , Managemen Accounting  
Research .

- Santos ,V,J., Drow ,D,R., Beuren ,I,M., (2016), Proticas  
gernd ais de micro e pequenas emprrses , Revista Amblante  
Contabil Univeside Fedral do Rio Corande Do Norte .

- Uyar ,M., (2012), ‘The continengency theory of

Management Accounting achievement and prognosis , in reading in Prespective in management.

- Uyar ,A., & Kuzey ., (2016), Does management accounting mediate the relationship between cost system design and performance ?, Advances in Accounting.