

تأثير العوامل الموقفية في اختيار أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة

أ.م.د. نضال محمد رضا الخلف*
حنان نبيل عبد الجبار**

المستخلص

تضم البيئة الخارجية والداخلية للشركة العديد من المتغيرات التي تؤثر بشكل مباشر وغير مباشر على الشركة. وهذه المتغيرات قد تتفاعل مع بعضها البعض لتولد التعقد في بيئة الشركة. والشركة الأكثر فاعلية هي التي تستجيب لهذه المتغيرات من خلال التكيف والسيطرة على المتطلبات التي تفرضها عليها. والمنهجية التي تفسر ذلك هي المنهجية الموقفية. إذ تقوم على استكشاف وتحديد العوامل الموقفية والتنبؤ بها و تقدير إمكانية السيطرة والتكيف مع تلك العوامل. وبناءً على هذه المتغيرات والتطورات فقد برزت في العقود الأخيرة أساليب معاصرة في المحاسبة الإدارية للتكيف مع هذه التغيرات والتطورات ولأن الشركات تسعى دائماً إلى الحفاظ على موقعها في السوق وترصينه فإن هذه الأساليب من شأنها أن تدعم عوامل النجاح والمزايا التنافسية للشركات التي تتبناها من خلال تناغمها وتلاؤمها مع التطورات والتغيرات الحاصلة في بيئة اليوم.

لذا يهدف البحث إلى دراسة تأثير العوامل الموقفية في اختيار أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة وقد توصل البحث إلى عدة استنتاجات أهمها وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين العوامل الموقفية وبعض أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة وكما قدمت مجموعة من التوصيات في ضوء الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

Abstract

The external and internal environment of the company is the source of many variables which influence the company directly or indirectly. A company is said to be more effective if it can respond to these variables by adjusting to or controlling their demand. the approach which explain this is the contingency approach which provides. The scanning and identification of these variables and even forecasting them and estimating the potential for adjustment and control. Based on these changes and developments have emerged in recent years contemporary methods have ue been emerejed in management accounting to adapt to these changes and developments, and because companies are always seeking to maintain its market position and sobered, these methods that will support the success factors and competitive advantages for companies that adopted through compatibility and adapted to address developments and changes in today's environment. So research aims to study the effect of factors attitudinal in contemporary management accounting technique

* الجامعة المستنصرية / كلية الادارة والاقتصاد .
** باحثة .

مقبول للنشر بتاريخ 2015/3/31
مستل من رسالة ماجستير

The research has come to several conclusions Among them there is a significant correlation between attitudinal factors and some contemporary management accounting methods and also a set of recommendations made in the light of the conclusions that have been reached .

المقدمة

شهدت بيئة الأعمال الحالية عدداً من التغيرات والتطورات التي شكلت تحدياً يواجه العديد من الشركات على اختلاف أنواعها وأشكالها ، إذ تمثلت هذه التغيرات بالمنافسة الشديدة نتيجة لحرية التجارة ورفع القيود على تبادل المنتجات بين الدول وظهور العولمة ، والنمو السريع في وسائل الإنتاج والتكنولوجيا ، فضلاً عن قصر دورة حياة المنتج، وحاجة الزبون إلى منتجات جديدة ذات مستوى عالٍ من الجودة وبأسعار منخفضة ، فكانت النتيجة أن ازدادت مع هذه التطورات والتغيرات مجالات المنافسة بين الشركات فأصبحت تشمل مجالات عديدة تمثلت بالتكلفة الأقل والجودة والوقت و المرونة والابتكار، الأمر الذي فرض على الشركات ضغوطاً كبيرة تمثلت بمتطلبات جديدة يستلزم منها الاستجابة لها وتحقيقها من أجل النجاح في ظل هذه البيئة ، أبرزها القدرة على إنتاج وتسويق منتجات تتلاءم ومتطلبات هذه البيئة من حيث السعر والجودة والتخفيض المستمر في تكاليف المنتج وتحقيق رضا الزبون ، فضلاً عن تحقيق الميزة التنافسية للشركة في السوق . وبناءً على هذه التغيرات والتطورات برزت في العقود الأخيرة أساليب جديدة في المحاسبة الإدارية ، أذ يجب ان يكون لدى الشركات إزاء هذه التغيرات الأساليب التي تتيح لها تخفيض تكاليف المنتج بالشكل الذي يكفل استيفاء احتياجات الزبون وتحقيق رضاه. ولأن الشركات تسعى دائماً إلى الحفاظ على موقعها في السوق وترصينه فإن هذه الأساليب من شأنها أن تدعم عوامل النجاح والمزايا التنافسية للشركات التي تتبناها من خلال تناغمها وتلاؤمها مع التطورات والتغيرات الحاصلة في بيئة اليوم. ولكن جدوى تلك الأساليب الإدارية متفاوت تبعاً لاختلاف ظروف تطبيقها حيث تضم البيئة الحالية للشركة العديد من المتغيرات التي تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر عليها ، والتي تتفاعل مع بعضها البعض لتولد التعقيد في بيئة الشركة ، وهذه المتغيرات قد تؤثر على اختيار وتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية ، وأن المنهجية التي تفسر ذلك هي المنهجية الموقفية التي تستند إلى فلسفة مفادها " عدم وجود أسلوب واحد أمثل لإدارة الشركات وأداء العمل يمكن اتباعه في جميع المواقف" وأن الأسلوب المناسب يعتمد على عوامل الموقف المؤثرة فيه ، وإن ما يصح في موقف لا يصح في غيره ، لذا هدف البحث إلى بيان اثر مجموعة من العوامل الموقفية الداخلية والخارجية في اختيار أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة ومدى معرفة الشركة العامة للصناعات الجلدية بتلك الأساليب .

المحور الاول منهجية البحث

أولاً :- مشكله البحث

إن التغيرات البيئية المتسارعة وما تفرضه من تحديات كبيرة على الشركات ، وكذلك رغبة الشركات في مواجهة تلك التحديات بهدف البقاء والاستمرار في سوق المنافسة ... فرض على الشركات أن تسعى للتكيف مع تلك التغيرات البيئية من خلال اتباع أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة والتي تمكنها من تحقيق أهدافها في البقاء والمنافسة . وعليه تتمثل مشكلة البحث بعدم أدراك الشركة العامة للصناعات الجلدية أهمية أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة ومحدودية المعرفة بها بالرغم من ان استعمالها يساهم في تحقيق الميزة التنافسية للشركة .

ثانياً :- هدف البحث

يهدف البحث الى :

1. قياس درجة المعرفة بأساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة في الشركة عينة البحث
2. دراسة تأثير العوامل الموقفية في اختيار تلك الأساليب .

ثالثاً:- فرضية البحث

هناك علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين العوامل الموقفية و أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة .

رابعاً:- أهمية البحث

تأتي أهمية البحث من خلال تسليط الضوء على اثر العوامل الموقفية في اختيار اساليب المحاسبة الادارية المعاصرة ، ومن خلال النتائج سيتم التوصل الي أدراك أفضل لعلاقة هذه العوامل مع الاساليب المعاصرة .

خامساً:- مصادر البحث

- لأجل إغناء البحث بالمعلومات تم الاعتماد على عدة مصادر ، تمثلت بالآتي :-
- أ- الكتب والدوريات والأبحاث العربية والأجنبية المتوفرة في المكتبات والمنشورة على شبكة المعلومات الدولية (الانترنت).
 - ب- الكتب والوثائق الرسمية الخاصة بالشركة عينة البحث.
 - ت- مستندات وسجلات وتقارير ودراسات الشركة عينة البحث.
 - ث- الزيارات والدراسة الميدانية والمقابلات الشخصية مع الاطراف ذوي العلاقة في الشركة عينة البحث.

سادساً:- منهج البحث

تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي في أعداد الجانب النظري من البحث من خلال الاستفادة من المصادر العلمية من الكتب والبحوث وشبكة المعلومات الدولية Internet العربية والأجنبية. أما الجانب التطبيقي فقد تم إعداده بالاعتماد على المنهج الاستنباطي عن طريق دراسة واقع حال الشركة مجال البحث وتحليل البيانات الخاصة بها .

المحور الثاني**اساليب المحاسبة الادارية المعاصرة**

مع كثير من التطورات التي شهدتها بيئة الأعمال في الآونة الأخيرة وما ترتب عليها من تغيرات جذرية أثرت بشكل مباشر في أساليب المحاسبة الإدارية، إذ أنها استجابت للتطور والتقدم لتتلاءم مع المتغيرات والمستجدات العصرية الحديثة في ظل بيئة أعمال متغيرة مما أدى إلى ان اغلب الشركات الرائدة في العالم أدركت أهمية الأساليب المعاصرة لها تاركة الأساليب التقليدية لعدم ملائمتها لتلك التطورات . ومن هذه الاساليب :-

أولاً : التكلفة المستهدفة Target cost:

يُعد أسلوب التكلفة المستهدفة احد أهم الأساليب المعاصرة والاستراتيجية للمحاسبة الإدارية والتي طورت لمساعدة إدارة الشركات في مواجهة تحديات بيئة الأعمال المعاصرة والتي تمثلت بالتقدم السريع في تقنية المعلومات والتسارع في مجال ابتكار منتجات جديدة وتقديم خدمات مميزة وتنوع رغبات الزبائن وسرعة تغييرها وامتداد المنافسة بين الصناعات لتصبح على المستوى العالمي مما فرض على الشركات تقديم منتجات عالية الجودة وبأقل تكلفة ممكنة ومع توفر البدائل المتجددة . وقد تم تعريفها على أنها عملية تحديد التكلفة المرغوب فيها للمنتج على أساس السعر التنافسي بهدف تحقيق الربح المرغوب من ذلك المنتج " (Blocher et.al,1999,13).

مراحل التكلفة المستهدفة :

هناك أربع مراحل أساسية لتطبيق التكلفة المستهدفة وهي كالآتي:(www.encyclopedia.com)¹

أولاً : تحديد السعر الذي سوف يدفعه الزبون مقابل الحصول على المنتج ، ويتم ذلك من خلال أبحاث السوق لأسعار المنتجات المنافسة والوظائف التي يؤديها المنتج .

ثانياً: تحديد التكلفة المستهدفة وذلك بطرح هامش الربح المستهدف من سعر السوق المستهدف وان هامش الربح يختلف من شركة إلى أخرى بالاعتماد على السياسة التي تستخدمها الشركة .

ثالثاً : التنبؤ بالتكلفة التقديرية للمنتج :

رابعاً : مقارنة التكلفة التقديرية للمنتج مع التكلفة المستهدفة فإذا كانت اكبر يتم إعادة تصميم المنتج من جديد إلى أن تصبح التكلفة التقديرية له اقل أو تساوي التكلفة المستهدفة ، وإذا لم تتمكن الشركة من ذلك ، عندئذ يتم التخلي عن إنتاج هذا المنتج .

ثانياً : أسلوب هندسة القيمة Value Reengineering :

يمكن القول ان اسلوب هندسة القيمة جاء كاستجابة لأسلوب التكلفة المستهدفة ، فعند تطبيق التكلفة المستهدفة وعندما تكون تكلفة المنتج اكبر منها تدخل هندسة القيمة لتحديد طرائق تخفيض التكلفة (باسيلي، 2001، 105).

حيث ان العلاقة بين هندسة القيمة والتكلفة المستهدفة هي علاقة متداخلة ومتكاملة ولا يمكن ان يكونا مترادفين وهناك اتفاق على ان هندسة القيمة هي افضل وسيلة من بين وسائل تخفيض التكلفة الأخرى ليتم استخدامها مع التكلفة المستهدفة فهي تعد الركيزة الأساسية لها (شهاب، 2008، 48).

وقد عرفت على أنها " الأسلوب الذي عن طريقه تستطيع الشركة تخفيض التكلفة مع المحافظة على جودة وأداء المنتج (Hilton,1999,264)

وان هدف هندسة القيمة هو تحقيق التكلفة المستهدفة وذلك عن طريق الاتي: (Drury,2000,892)

1. وضع التصميم الجديدة للمنتجات بحيث تؤدي إلى تخفيض تكاليف إنتاجها بدون التضحية بالوظائف التي تؤديها .
2. إلغاء الوظائف غير الضرورية في المنتجات والتي تؤدي إلى زيادة تكاليفها في حين يكون الزبون غير مستعد لدفع تلك التكاليف مع زيادة الإمكانيات الوظيفية لها ان امكن بدون ان يؤدي ذلك إلى زيادة التكاليف .

ثالثاً: الهندسة العكسية أو التحليل المفكك Reverse Engineering or Teardown Analysis

وهي إحدى الأدوات المستخدمة مع التكلفة المستهدفة لتخفيض التكلفة ، وتمثل عملية تقييم منتجات المنافسين من اجل تحديد فرص تطوير منتجات الشركة وتخفيض التكاليف (Drury,2000,892) ، حيث يتم في التحليل المفكك تفكيك وتحليل منتجات المنافسين بشكل دقيق لغرض التعرف على تصميم ووظائف المنتج والمواد الأولية والتكنولوجيا المستخدمة في تصميمه وتصنيعه وذلك في محاولة لاكتشاف المزيد من متغيرات التصميم التي يمكن ان تحدث تخفيضات في التكلفة (Hansen et.al,2009,394).

ومن مزايا هذا الأسلوب انه يساعد على تحقيق ميزة تنافسية للشركة من خلال التعرف على نقاط القوة والضعف في أجزاء المنتج المنافس وبالتالي إيجاد أفضل تصميم يلبي الرغبات والاحتياجات المتغيرة للزبون (السامرائي ، 2012، 66).

يعتمد التحليل المفكك على المقارنة المرجعية مما يساعد الشركة على تخفيض تكلفة تصميم المنتج وتبسيط العمليات والأنشطة الداخلية ، حيث يمكن من التركيز على إضافة قيمة للزبون لا توفرها منتجات المنافسين وبما يحقق ميزة تنافسية للشركة (التمي وشهاب ، 2010 ، 18)

رابعاً : المقارنة المرجعية Benchmarking:

لم تعد عملية قياس كفاءة أداء الشركات وفق المقاييس التقليدية أمراً كافياً وذلك في ظل المنافسة العالمية ومتغيرات بيئة الأعمال ، وكان لابد للشركات ومن اجل البقاء في السوق من استخدام الأساليب المعاصرة وتعد المقارنة المرجعية من اهم الأساليب لقياس وتحسين الجودة وتعزيز الميزة التنافسية فهو الأسلوب الذي يمكن الشركة من تحديد ما اذا كانت الأهداف المحددة تتناسب مع احتياجات السوق التي تتأثر بالمنافسين .

وتعرف المقارنة المرجعية على أنها : أداة لتقييم أداء الشركة من خلال مقارنته مع أفضل التطبيقات المتوفرة سواء داخل الشركة أو خارجها (Horngren,2006,807).

تعد المقارنة المرجعية أحد مصادر معلومات التغذية الراجعة (الداخلية والخارجية) التي تستخدمها ادارة التكلفة في تحسين جودة أداء تصميم المنتجات أو العمليات وخفض تكاليفها من خلال متابعة وتحليل وتقييم افضل الممارسات والتطبيقات لدى الشريك المقارن (سواء داخل الشركة أو خارجها) ، وهي طريقة مثالية للتقدم واحتلال اعلى المستويات بين قادة الصناعة وتمكن الشركات من رسم استراتيجيتها وتخفيض تكاليفها والمساعدة في تحقيق الأهداف الاستراتيجية في الأجل الطويل فضلاً عن نقل أساليب عمل جديدة للشركة وتحسين الاتصالات الداخلية وتحسين رضا العاملين (التمي، 2009، 139).

خامساً : التحسين المستمر Continuous Costing:

يقصد بالتحسين المستمر السعي الدؤوب نحو تطوير الأداء وتحسين الجودة بهدف تعظيم المنفعة التي يحصل عليها الزبون وتخفيض التكلفة إلى ادنى حد ممكن دون المساس بجودة وظائف المنتج (باسيلي، 2007، 127).

إن جهود وعمليات التحسين المستمر للتكلفة في مرحلة الإنتاج تتجه نحو غرضين؛ الأول لتحقيق التكلفة المستهدفة للمنتج ، أي جعل التكلفة الفعلية مساوية للتكلفة المستهدفة ، والثاني لمحاولة تجاوز التكلفة المستهدفة للمنتج ، أي جعل التكلفة الفعلية دون التكلفة المستهدفة للمنتج (التمي، 2009، 157).

ومن خلال إدخال تحسينات مستمرة على مجالات العمل فيها كافة ، وبشكل متزامن ومنسق لإحداث تغييرات بسيطة وتدرجية متكررة وعلى المدى الطويل، تؤدي إلى تحقيق وفورات تراكمية في التكاليف وتزويد من القيمة المسلمة للزبون وتحافظ على الميزة التنافسية للشركة في السوق وذلك لغرض التكيف الدائم مع المتغيرات التي تحدث في كل من البيئة الخارجية والداخلية للشركة.

سادساً: سلسلة القيمة Value Chain:

سلسلة القيمة هي سلسلة النشاطات المتتابعة والمتتالية في شركات الأعمال والتي تساهم في جعل قيمة المنتج أكثر من تكلفته حيث تمثل سلسلة القيمة أداة فعالة للاستخدام الأمثل للموارد المحدودة وعادة تمر كل المنتجات من خلال سلسلة القيمة والتي تبدأ بالبحث والتطوير وتنتقل إلى التصنيع ومن ثم إلى الزبون ويقصد بتحليلات سلسلة القيمة وظائف الأعمال المتعاقبة والمتتالية التي تضيف قيمة لمنتجات الشركة وسيستخدم مصطلح "قيمة" لأن منفعة المنتج تزداد أو تكون ذات قيمة للمستهلك النهائي أو الزبون بشكل تدريجي (Horngren,2006,6).

إذا تمتد العلاقات في سلسلة القيمة لتشمل في بداية السلسلة العلاقات مع الموردين وفي نهاية السلسلة العلاقات مع الزبائن (المستهلكين) وان دراسة وتحليل هذه العلاقات يعود بالربحية على جميع الأطراف وتسهم المعلومات التفصيلية عن أنشطة الشركة التي يوافرها أسلوب تحليل سلسلة القيمة في توضيح نقاط الضعف والقوة في الشركة والتي من خلالها يمكن تحقيق ميزة تنافسية أفضل من المنافسين (شاهد ، 2007، 132).

سابعاً : بطاقة الأداء المتوازن (The Balance Score Card (BSC):

تقوم اغلب الشركات باستخدام مقاييس للأداء يمكن وصفها بأنها مقاييس مالية تركز بشكل كبير على كل ما يؤدي إلى خفض التكلفة متجاهلين عنصراً أكثر أهمية والتي تمكن الشركات من المنافسة في ظل البيئة التنافسية العالمية ، وفي ظل تأثير المنافسة العالمية لم تعد المقاييس المالية لوحدها كافية للتعبير عن الوضع العام للشركة .

وهذا دفع الكثير من المهتمين في مجال المحاسبة الإدارية بضرورة وجود أسلوب متعدد الأبعاد لقياس الأداء ، وقدم هذا الأسلوب (بطاقة الأداء المتوازن) كوسيلة للتقييم عن الأداء أي كان لابد من إيجاد توازن بين المقاييس المالية والمقاييس الأخرى غير المالية .

وقد عرفها كل من Kaplan & Norton بأنها : نظام يقدم مجموعة متماسكة من الأفكار والمبادئ وخارطة مسار شمولي للشركات لتتبع وترجمة الرؤية في مجموعة مترابطة لمقاييس الأداء تساهم هذه المقاييس في إنجاز الأعمال ووضع استراتيجية الأعمال واتصال الاستراتيجية بالأعمال و المساعدة في التنسيق بين الأداء الفردي والتنظيمي وصولاً إلى أهداف الشركة (Kaplan&Norton,1992,71).

ثامناً: أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (Activity Based Costing (ABC):

نتيجة لتنوع الإنتاج واستخدام الأتمتة في عمليات التصنيع واختفاء الظروف الملائمة لاستخدام العمل المباشر كأساس لتحصيل التكاليف الصناعية غير المباشرة وعدم ملائمة بيانات التكاليف المقدمة بواسطة نظم التكاليف التقليدية في تعيين التكاليف وعدم توافر أساس عادل في تخصيص هذه التكاليف لازدياد معدل التكاليف غير المباشرة نسبة إلى التكلفة الأولية للإنتاج (Horngren,2006,139) ، وما يترتب على ذلك من اتخاذ قرارات خاطئة مثل (قرارات التسعير ، تخطيط الربحية ، قرارات مزيج المنتج ، قرارات إضافة أو إلغاء خطوط إنتاجية) والتي تؤدي إلى نتائج خطيرة تنعكس أثارها السلبية على الشركة (السامرائي، 2012، 76) ، وتلبية لمتطلبات بيئة الأعمال الحديثة وما تستدعيه من ضرورة إجراء تعديلات جوهرية في الأساليب الإدارية والمحاسبة ظهر أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

ولقد عرف Horngren نظام (ABC) بأنه : أسلوب يركز على الأنشطة كهدف كلفوي أساسي ومن ثم تخصيص تكاليف تلك الأنشطة لأهداف تكلفة أخرى مثل المنتجات أو الخدمات (Horngren,2006,144).

تاسعاً: أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (Activity Based Management (ABM):

تؤدي الصورة الواضحة التي يقدمها أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) إلى تطبيق أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) والذي يركز على استخدام المعلومات التي يقدمها (ABC) لغرض تحسين العمليات وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للزبون ، فهو يهتم بإدارة الأنشطة وتحسين القيمة المسلمة للزبون وزيادة الربح المتحقق من توفير هذه القيمة ، وكذلك يهدف إلى تحديد الأنشطة الرئيسية للمنظمة واستخدام المعلومات الكفوية الخاصة بهذه الأنشطة لغرض تحسين الإنتاجية وزيادة القيمة وإنهاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة .

وعرف Horngren (ABM) بأنه : وصف للقرارات الإدارية في إرضاء الزبون وتحسين الربحية من خلال استعمال معلومات التكاليف على أساس الأنشطة (Horngren,2006,148).

عاشراً: أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة (Activity Based Budget(ABB):
 نتيجة للانتقادات التي وجهت إلى الموازنات التخطيطية التقليدية ظهر مفهوم جديد وهو الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) ، حيث يتم إعداد الموازنات التخطيطية على أساس تحديد الطاقة المطلوبة من كل نشاط ثم تخصيص الموارد الضرورية لتنفيذ هذا النشاط عند ذلك المستوى من الطاقة في الفترات القادمة. وبالتالي يمكن هذا الأسلوب من إعداد الموازنات التخطيطية وبالاعتماد على استخدام معلومات (ABC) وبما يمكن من الرقابة الفعالة على التكاليف غير المباشرة ، وعلى وجه الخصوص الجزء الثابت منها بالنسبة إلى مجموع تكاليف الإنتاج ومحاولة جعل الجزء الأكبر منها تكاليف متغيرة .
 وبالتالي يمكن اعتبار كل التكاليف التي سوف تخصص لنشاط معين خلال فترة مقبلة بمثابة تكاليف متغيرة عند إعداد الموازنة ، فأسلوب (ABB) يجعل الشركة تنظر إلى التكاليف الثابتة كمتغيرة في الأجل المتوسط إلى الطويل حيث يستخدم مصطلح (التكلفة الملتزم بها) لأن الشركة قد التزمت بتجهيز الموارد مسبقاً وسوف لا تغيير تجهيزها في الأجل القصير .
 وعرف Horngren (ABB) بأنه : أسلوب يركز على تكاليف الأنشطة الضرورية لإنتاج وبيع المنتجات والخدمات (Horngren,2002,486)

المحور الثالث

العوامل الموقفية

أولاً: شدة المنافسة Competitive Intensity
 تواجه الشركات منافسة شديدة وحادة في ظل المتغيرات العالمية الحالية حيث لم تعد الحدود الوطنية تشكل عائقاً أمام تدفق المنتجات العالمية وأصبح على الشركات التي ترغب بالبقاء في عالم الأعمال أن تتنافس أمام أفضل الشركات المنافسة لها في العالم (Kaplan&Norton,1996,4:6).
 وشدة المنافسة تعني أن يقوم المنافسون بتقديم المنتجات نفسها وبسعر أقل وبما يحقق فوائد تفوق المعدل ، حيث أن شدة المنافسة تشجع الشركات على تقديم منتجات جديدة وبأسعار مناسبة لزبائنها (Ahmed,2012,102).
 وعلى الرغم من اشتداد حدة المنافسة إلا أنه يمكن للشركات المحافظة على مركزها التنافسي وحصتها السوقية من خلال تقديم منتجات تحقق وتلبي حاجات ورغبات الزبائن ، إذ يجب أن تمتاز هذه المنتجات بالامتانة لاستعمالات الزبائن وتلتقي مع توقعاتهم وبالتالي تتمكن الشركة من المحافظة على زبائنها وضمن ولاهم (الجنابي، 2010 ، 56).

ثانياً: تكنولوجيا Technology
 ارتبط تطور أساليب المحاسبة الإدارية ارتباطاً وثيقاً مع التطور التقني الذي مر به عالم الأعمال، حيث تطورت العملية الصناعية من الإنتاج اليدوي إلى الإنتاج الآلي حيث يتم إنجاز معظم الأعمال بواسطة الآلات ومع استمرار التطور أصبحت عملية التصنيع بالحاسوب هي العملية الشائعة حالياً والتي بموجبها يتم إنجاز العمليات التصنيعية كافة (Hilton,1999,9).
 وفي ظل هذا التقدم التقني المتزايد في وسائل الإنتاج واثره في نوعية وجودة الإنتاج وفي تخفيض التكلفة نجد توجه معظم الشركات نحو تطبيق تكنولوجيا التصنيع المتقدمة نظراً للمزايا العديدة والمنافع المتوقعة التي تحققها هذه التكنولوجيا لاسيما في ظل العمل في بيئة مفتوحة دائمة التغيير.
 فالشركات التي تهتم بمواكبة التطورات المتسارعة في البيئة الحالية تحتاج إلى توظيف التكنولوجيا الحديثة والمتطورة في جميع المجالات بمستوى لا يقل عن ما هو سائد في البيئة المحيطة للشركة ، ونتيجة لذلك انتشر مصطلح التكنولوجيا في عالمنا اليوم والكل يسعى جاهداً للاستفادة القصوى من استخدامها فهي ذات أهمية كبيرة وذلك من خلال مساهمتها في تحقيق أهداف الشركة . (Banerjee,1995,117)

ثالثاً: عدم التأكد البيئي Environmental Uncertainty
 يعد عدم التأكد البيئي من بين أهم التحديات الخارجية التي يجب على إدارة الشركة التعامل معها ، كونه يتضمن مجموعة قوى تتسم بالتعقيد والتداخل وسرعة التغير وعدم الاستقرار مما يشكل محدداً لقدرتها على تحقيق ميزة تنافسية (Dess et.al,2007,5).
 وقد عُرف عدم التأكد البيئي على أنه : حالة متخذ القرار عندما تكون المعلومات ذات العلاقة بالبدائل غير واضحة وكافية تبعاً للتغيير والتبدل المتسارع الذي يحصل في البيئة (Thompson,1967,11).

رابعاً: حجم الشركة Organizational Size
 يعد حجم الشركة من العوامل الموقفية المهمة التي تناولتها أدبيات النظرية الموقفية وأشارت إلى أن حجم الشركات من المحتمل أن يؤثر في ممارسات المحاسبة الإدارية (Chenhall,2007,183).

وقد عُرف الحجم على أنه : مدى التغير الحاصل في عدد أفراد الشركة (Terrien & Mills, 1995, 1).
والحجم لازال مفهوماً متعدد الأبعاد وليس مفهوماً شاملاً من حيث التعريف والقياس مما أدى إلى اختلاف المعايير أو المقاييس المعتمدة في دراسة أو قياس تأثيراته في الشركة ومكوناتها (Bedeian, 1980, 187).

خامساً: البيئة Environment

الشركة هي نظام مفتوح للتفاعل المتبادل مع البيئة وانها لا تعمل في فراغ بل تعمل في بيئات متنوعة ومتعددة الأشكال والمكونات وان هناك الكثير من العوامل البيئية التي تؤثر على سير عمل الشركة ولذلك فأن بقاؤها واستمرارها ونموها يقتضي ان تمتلك القدرة على التكيف والتفاعل مع متغيرات هذه البيئة (Robbins, 1990, 205).

وان أهمية البيئة تبرز من خلال تأثيرها على كافة الشركات مهما كان نوعها وان العلاقة بين البيئة والشركة مرتبطة بدرجة تأثير كل منهما بالأخرى فالتغيرات البيئية السريعة والمستمرة تشكل قيود بيئية تؤثر على كفاءة عمل الشركة والتي غالباً ما تنعكس على استقرار الشركة . وبما ان للبيئة أثارها الكبيرة على استقرار الشركة واستمرارها وبقاؤها فقد عُدت احد العوامل الموقفية الأكثر أهمية في النظرية الموقفية ، فوفقاً للنظرية الموقفية فان البيئة هي كل ما يحيط بالشركة مضافاً إليها (الأدوار القيادية ، أنظمة الرقابة ، خطط التنمية وحالة عدم الثبات) في محاولة للتكيف مع البيئة لاتخاذ افضل القرارات الملائمة للموقف (Jones, 1995, 218).

وقد عُرفت بانها : مجموعة القوى المحيطة بالشركة والتي لها قوة كافية للتأثير على أداء الشركة ووصولها إلى الموارد النادرة (Jones, 1999, 22).

سادساً: الموارد البشرية Human Resources

إن الموارد البشرية أهم عناصر بقاء الشركة حيث لا يمكن لأي شركة ان تنمو وتزدهر من دون توفر أفراد ذوي مؤهلات مناسبة ، حيث تعد الموارد البشرية من اهم الموارد في العصر الحديث .
إذ اصبح الحفاظ على التفوق أمراً صعب المنال خصوصاً في ظل القوانين العالمية الحالية التي تفتح الأسواق في وجه المنافسة بدون حماية تذكر فضلاً عن ظهور الأجيال الجديدة في الحاسبات التي جعلت التصميم والإنتاج في متناول الجميع وقدرة المنافسين على تقليد الابتكار بعد مضي وقت قصير من ظهوره .
وظهر مفهوم إدارة الموارد البشرية كبديل لإدارة الأفراد ، وتحول الاهتمام بإدارة الأفراد من مفهومها التقليدي إلى المفهوم الحديث الذي يهتم بالموضوعات التي تتعلق بثقافة الشركة وهيكلها التنظيمي وتحليل العوامل التي تؤثر في الموارد البشرية ، حيث مثل مفهوم إدارة الموارد البشرية تغيراً في الاتجاه من اجل معرفة الكفاءات المناسبة والتي تسهم في رفع الأداء وصولاً لتحقيق مصلحة الشركة والعاملين (Schuler, 1995, 5).

سابعاً: الاستراتيجية Strategy :

تُعَد الاستراتيجية من المفاهيم المهمة والحيوية في حياة الشركات خاصة في ظل التطورات الكبيرة في البيئة بشكل عام وبيئة الأعمال بشكل خاص ، حيث تعمل الشركات اليوم في بيئة ديناميكية تتطلب منها التوافق بين إمكانياتها وقدراتها المتاحة وما تفرضه الأسواق من ظروف المنافسة باتجاه تحقيق أهدافها ، وذلك نتيجة للتقدم العلمي والتكنولوجي المتسارع الذي دفع بعجلة التقدم إلى الأمام مما أضاف مسؤوليات جديدة وكبيرة على الشركات تجاه الزبائن ، مما يتطلب منها صياغة استراتيجية من اجل مواجهة المتغيرات البيئية (البكري والجبوري ، 2001 ، 24).

وقد عرف Horngren et.al الاستراتيجية بأنها الكيفية التي يمكن للشركة من خلالها استغلال قدراتها في ظل الفرص المتاحة في السوق لتحقيق أهدافها (Horngren et.al, 2006, 3).
وان الاستراتيجية تركز على جانبين مهمين الأول يرتبط ارتباطاً وثيقاً بأهداف الشركة والثاني هو تأثير البيئة واستجابة الشركة لذلك .

ثامناً: المركزية واللامركزية Centralization & Decentralization

تُعَد المركزية واللامركزية من المفاهيم التنظيمية المهمة التي ترتبط بشكل كبير بدرجة تفويض السلطات .
وان المركزية هي حصر الصلاحيات في المستويات الإدارية العليا والتي تقوم باتخاذ كل القرارات ، اما اللامركزية فهي عملية توزيع الصلاحيات على المستويات الإدارية (Ivancevch et.al, 1997, 218).
حيث تعني اللامركزية تفويض سلطة اتخاذ قرارات الشركة والسماح للمديرين عند مستويات التشغيل المختلفة باتخاذ قرارات أساسية متعلقة بنطاق مسؤولياتهم ، وتعمل اللامركزية على نقل صلاحية اتخاذ القرار إلى أدنى مستوى إداري ممكن لكل قرار يجب اتخاذه ، ويرتبط مصطلح المركزية واللامركزية بدرجة التفويض الموجودة داخل الشركة ، فكلما زاد تفويض السلطة كلما زادت اللامركزية والعكس صحيح (آل ياسين ، 1998 ، 110).

تاسعاً: التخصص Specialization

التخصص هو الدرجة التي يتم فيها تقسيم المهام التنظيمية إلى أنشطة متشابهة متخصصة في حقل معين ومنفصلة عن الأنشطة الأخرى وان العامل المحدد لنجاح أية شركة يعتمد على القدرة في تقسيم وظائف العمل إلى أنشطة ذات تخصص عال (النعمي وآخرون، 1998، 12) حيث كلما كانت درجة التخصص منخفضة سيؤدي الفرد عدد اكبر من المهام المتنوعة في الوظيفة التي يشغلها ، وأما اذا كانت الدرجة عالية فسيؤدي عدد اقل من المهام والتخصص يعني تسهيل العمل ، حيث ان الوظيفة الواحدة يمكن تقسيمها إلى عدة أجزاء يقوم بأداء كل جزء منها شخص مختص وكلما زادت نشاطات الشركة وتنوعت وظائفها زادت درجة التخصص فيها ومن هذا كله حظي التخصص بأهمية كبرى لارتباطه بتقسيم الوظائف والواجبات أي وجود مهام محددة (المدهون والجزراوي، 1995، 433).

عاشرأ: الرسمية Formalization :

يشير مفهوم الرسمية إلى الدرجة التي يتم فيها تقنين القواعد وإجراءات العمل بحيث يتم تأدية الأعمال بشكل محدد ومنمط (Eric,1981,155). وتعرف الرسمية على انها : مدى اعتماد الشركة على القوانين والأنظمة والتعليمات والقرارات و الإجراءات والمعايير التفصيلية في توجيه وضبط سلوك الفرد وأفعاله وتصرفاته أثناء أدائه لعمله (حريم ، 2006، 57). فالرسمية هي الدرجة التي يكون فيها العامل رسمياً أي يكون العمل الذي يمارسه الفرد محكوماً بقواعد وإجراءات محددة بحيث لا يستطيع الخروج عنها . معنى ذلك ان الرسمية تشير إلى ما الذي على الفرد القيام به (Daltan et.al,1980,58). والرسمية قد تتغير بشكل كبير بين الشركات وداخل الشركة نفسها كما تختلف الرسمية وفقاً لمعايير المهنة ووفقاً للمستويات الإدارية .

المحور الرابع الجانب العملي

أداة البحث :

من اجل تحقيق هدف البحث واختبار فرضيته تم اعتماد اسلوب الاستبانة للحصول على البيانات، تضمنت ثلاث محاور : الاول / معلومات عامة عن افراد العينة ،الثاني /أساليب المحاسبة الادارية المعاصرة ،الثالث /العوامل الموقفية المؤثرة في اختيار أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة وكما موضحه في ملحق رقم (1) وقد تم اعتماد مقياس (likert) خماسي التدرج لاختبار فرضية البحث .

عينة البحث :

تم توزيع الاستبانة على عينة البحث المتمثلة بعدد من مدراء عامين ومعاونيهم ورؤساء أقسام ومعاونيهم ومسؤولي شعب و مدراء المعامل ومن أسباب اختيارهم هو معرفتهم الدقيقة بطبيعة العمل المبجوث في الشركة عينة البحث .

الوسائل والأدوات الإحصائية المستخدمة:

اعتمدت الباحثتين مجموعة من الأساليب الإحصائية لغرض تحليل البيانات ، ومن ابرز الوسائل المستخدمة لاختبار الفرضية هي (الوسط الحسابي ، الانحراف المعياري ، الانحدار الخطي البسيط) .

تحليل نتائج الاستبانة :

استجابات أفراد العينة وتصوراتهم عن أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة كانت إجابات أفراد العينة عن متغير أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة بصورة عامة متجهه نحو الحياد حيث بلغ الوسط الحسابي الموزون (3.927) وهو اكبر من الوسط الحسابي الفرضي (معيار الاختبار) البالغ (3)، وقد كانت إجابات أفراد العينة متجانسة حيث بلغ الانحراف المعياري (0.773) وهذا يعني بان هذا المتغير يعد واضحاً لأفراد عينة البحث بنسبة اتفاق (64%) حسب وجهات نظرهم وكما مبين في الجدول الآتي :

جدول (1)

استجابات أفراد العينة وتصوراتهم عن أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة

ت	الأبعاد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الترتيب حسب الأهمية
1-	التكلفة المستهدفة	3.091	1.208	61%	الثامن
2-	هندسة القيمة	3.061	1.116	61%	التاسع
3-	الهندسة العكسية	3.394	0.933	67%	الرابع
4-	التحسين المستمر	3.333	1.021	66%	الخامس
5-	المقارنة المرجعية	3.424	1.001	68%	الثاني
6-	سلسلة القيمة	3.121	1.083	62%	السابع
7-	بطاقة الأداء المتوازن	3.273	1.069	65%	السادس
8-	التكاليف على أساس الأنشطة	2.727	1.069	54%	العاشر
9-	الإدارة على أساس الأنشطة	3.394	1.116	67%	الثالث
10-	الموازنة على أساس الأنشطة	3.455	1.063	69%	الأول

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS)

وسيتم عرض وتحليل استجابات أفراد العينة وتصوراتهم عن كل أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة وكالاتي :

التكلفة المستهدفة:

من خلال الجدول السابق يتبين إن الوسط الحسابي لأسلوب التكلفة المستهدفة قد بلغ (3.091) وهذا يشير إلى إن أفراد العينة محايدون لهذا الأسلوب وهو قد اجتاز الوسط الحسابي الفرضي، وإن إجابات أفراد العينة تشير إلى تشتت الإجابات حيث بلغ الانحراف المعياري (1.208).

هندسة القيمة :

من خلال الجدول السابق يتبين إن الوسط الحسابي لأسلوب هندسة القيمة بلغ (3.061) وهذا يشير إلى إن أفراد العينة محايدون لهذا الأسلوب وهو قد اجتاز الوسط الحسابي الفرضي، وإن إجابات أفراد العينة تشير إلى تشتت الإجابات حيث بلغ الانحراف المعياري (1.116).

الهندسة العكسية:

من خلال الجدول السابق يتبين إن الوسط الحسابي لهذا الأسلوب قد بلغ (3.394) وهذا يشير إلى إن أفراد العينة محايدون لهذا الأسلوب وهو قد اجتاز الوسط الحسابي الفرضي، وإن إجابات أفراد العينة تشير إلى إن الإجابات متجانسة حيث بلغ الانحراف المعياري (0.933).

التحسين المستمر:

من خلال الجدول السابق يتبين إن الوسط الحسابي لهذا الأسلوب بلغ (3.333) وهذا يشير إلى إن أفراد العينة محايدون لهذا الأسلوب وهو قد اجتاز الوسط الحسابي الفرضي، وإن إجابات أفراد العينة تشير إلى تشتت الإجابات حيث بلغ الانحراف المعياري (1.021).

المقارنة المرجعية :

من خلال الجدول السابق يتبين إن الوسط الحسابي لهذا الأسلوب بلغ (3.424) وهذا يشير إلى إن أفراد العينة متفقين اتجاه هذا الأسلوب وهو قد اجتاز الوسط الحسابي الفرضي، وإن إجابات أفراد العينة تشير إلى تشتت الإجابات حيث بلغ الانحراف المعياري (1.001).

سلسلة القيمة:

من خلال الجدول السابق يتبين إن الوسط الحسابي لأسلوب سلسلة القيمة قد بلغ (3.121) وهذا يشير إلى إن أفراد العينة محايدون لهذا الأسلوب وهو قد اجتاز الوسط الحسابي الفرضي، وإن إجابات أفراد العينة تشير إلى تشتت الإجابات حيث بلغ الانحراف المعياري (1.083).

بطاقة الأداء المتوازن :

من خلال الجدول السابق يتبين إن الوسط الحسابي لهذا الأسلوب (3.273) وهذا يشير إلى إن أفراد العينة محايدون لهذا الأسلوب وهو قد اجتاز الوسط الحسابي الفرضي، وإن إجابات أفراد العينة تشير إلى تشتت الإجابات حيث بلغ الانحراف المعياري (1.069).

التكاليف على أساس الأنشطة :

من خلال الجدول السابق يتبين إن الوسط الحسابي لهذا الأسلوب قد بلغ (2.727) وهذا يشير إلى إن أفراد العينة محايدون لهذا الأسلوب وهو قد اجتاز الوسط الحسابي الفرضي، وإن إجابات أفراد العينة تشير إلى تشتت الإجابات حيث بلغ الانحراف المعياري (1.069).

الإدارة على أساس الأنشطة :

من خلال الجدول السابق يتبين أن الوسط الحسابي لهذا الأسلوب قد بلغ (3.394) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة محايدون لهذا الأسلوب وهو قد اجتاز الوسط الحسابي الفرضي، وإن إجابات أفراد العينة تشير إلى تشتت الإجابات حيث بلغ الانحراف المعياري (1.116).

الموازنة على أساس الأنشطة :

من خلال الجدول السابق يتبين أن الوسط الحسابي لهذا الأسلوب قد بلغ (3.455) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة متفقين اتجاه هذا الأسلوب وهو قد اجتاز الوسط الحسابي الفرضي، وإن إجابات أفراد العينة تشير إلى تشتت الإجابات حيث بلغ الانحراف المعياري (1.063).

قياس واختبار وتحليل علاقات الأثر بين متغيرات الدراسة :

سيتم اختبار فرضية الدراسة الخاصة بالأثر " هناك علاقة أثر ذات دلالة معنوية بين العوامل الموقفية واختيار أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة " وذلك من خلال استعمال بعض الأساليب الإحصائية متمثلة بالانحدار الخطي البسيط لقياسي أثر المتغير المستقل في المتغير المعتمد حيث إن المتغيرات المدروسة تصنف كالآتي:

المتغير المستقل/العوامل الموقفية

المتغير المعتمد / أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة

قياس واختبار وتحليل علاقة أثر العوامل الموقفية على أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة :

سيتم بيان أثر العوامل الموقفية في كل أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة من خلال الجدول (2) الذي يبين قيم تحليل الانحدار الخطي البسيط بين العوامل الموقفية وأساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة.

جدول (2)

قيم تحليل الانحدار الخطي البسيط بين العوامل الموقفية وأساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة

المتغير المستقل	المتغير المعتمد	F المحتسبة	P. value	R ²
العوامل الموقفية	أسلوب التكلفة المستهدفة	9.12	0.001	0.055
	أسلوب هندسة القيمة	8.21	0.007	0.150
	أسلوب الهندسة العكسية	7.31	0.003	0.130
	أسلوب التحسين المستمر	10.23	0.005	0.057
	أسلوب المقارنة المرجعية	9.41	0.001	0.094
	أسلوب سلسلة القيمة	7.31	0.542	0.012
	أسلوب بطاقة الأداء المتوازن	2.577	0.119	0.077
	أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة	0.712	0.405	0.022
	أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة	0.169	0.684	0.005
	أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة	0.266	0.610	0.009

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات (spss)

من خلال الجدول أعلاه نجد أن :

- 1- للعوامل الموقفية أثر في أسلوب التكلفة المستهدفة حيث نجد أن: قيمة (P-value) لاختبار F قد بلغت (0.001) وهي أقل من (0.01) وهذا يعني أن هناك أثر ذو دلالة معنوية تحت مستوى معنوية (0.01) للعوامل الموقفية في هذا الأسلوب.
- 2- للعوامل الموقفية أثر في أسلوب هندسة القيمة حيث نجد أن: قيمة (P-value) لاختبار F قد بلغت (0.007) وهي أقل من (0.01) وهذا يعني أن هناك أثر ذو دلالة معنوية تحت مستوى معنوية (0.01) للعوامل الموقفية في هذا الأسلوب.
- 3- للعوامل الموقفية أثر في أسلوب الهندسة العكسية حيث نجد أن: قيمة (P-value) لاختبار F قد بلغت (0.003) وهي أقل من (0.01) وهذا يعني أن هناك أثر ذو دلالة معنوية تحت مستوى معنوية (0.01) للعوامل الموقفية في هذا الأسلوب.
- 4- للعوامل الموقفية أثر في أسلوب التحسين المستمر حيث نجد أن: قيمة (P-value) لاختبار F قد بلغت (0.005) وهي أقل من (0.01) وهذا يعني أن هناك أثر ذو دلالة معنوية تحت مستوى معنوية (0.01) للعوامل الموقفية في هذا الأسلوب.
- 5- للعوامل الموقفية أثر في أسلوب المقارنة المرجعية حيث نجد أن: قيمة (P-value) لاختبار F قد بلغت (0.001) وهي أقل من (0.01) وهذا يعني أن هناك أثراً ذا دلالة معنوية تحت مستوى معنوية (0.01) للعوامل الموقفية في هذا الأسلوب.

- 6- عدم وجود أثر للعوامل الموقفية في أسلوب سلسلة القيمة حيث نجد إن: قيمة (P- value) لاختبار F قد بلغت (0.542) وهي اكبر من (0.01) وهذا يشير إلى عدم وجود أثر للعوامل الموقفية في هذا الأسلوب .
- 7- عدم وجود أثر للعوامل الموقفية في أسلوب بطاقة الأداء المتوازن حيث نجد إن : قيمة (P- value) لاختبار F قد بلغت (0.119) وهي اكبر من (0.01) وهذا يشير إلى عدم وجود أثر للعوامل الموقفية في هذا الأسلوب .
- 8- عدم وجود أثر للعوامل الموقفية في أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة حيث نجد إن: قيمة (P- value) لاختبار F قد بلغت (0.405) وهي اكبر من (0.01) وهذا يشير إلى عدم وجود أثر للعوامل الموقفية في هذا الأسلوب .
- 9- عدم وجود أثر للعوامل الموقفية في أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة حيث نجد إن: قيمة (P- value) لاختبار F قد بلغت (0.684) وهي اكبر من (0.01) وهذا يشير إلى عدم وجود أثر للعوامل الموقفية في هذا الأسلوب .
- 10- عدم وجود أثر للعوامل الموقفية في أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة حيث نجد إن: قيمة (P- value) لاختبار F قد بلغت (0.610) وهي اكبر من (0.01) وهذا يشير إلى عدم وجود أثر للعوامل الموقفية في هذا الأسلوب .

لقد جرى اختبار الفرضية " هناك علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين العوامل الموقفية و أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة " بواسطة الانحدار الخطي البسيط و لقد بينت النتائج إن هناك عوامل ذا اثر و عوامل من دون اثر على أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة وذلك يعود إلى عدم معرفة أفراد عينة البحث بكيفية تطبيق بعض الأساليب و عدم الإلمام بها مع توفر القليل من المعرفة والإلمام بالأساليب الأخرى ومن النتائج السابقة نستطيع التوصل إلى إثبات جزئي لفرضية البحث

المحور الخامس

الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

1. جوهر النظرية الموقفية في المحاسبة الإدارية يؤكد على انه لا يمكن استخدام أساليب المحاسبة الإدارية بالاعتماد على الخواص الفنية لها فقط وإنما ذلك يعتمد على المواقف التي تواجه الشركة، إذ لا توجد أساليب عامة تصلح لجميع المواقف وتلبي كل الاحتياجات بل هناك نظم مختلفة تبني على مواقف مختلفة وتخدم حاجات متعددة الأمر الذي يدعم في النهاية مراعاة كل الظروف والمواقف عند اختيار الأساليب المعاصرة .
2. العوامل الموقفية لها تأثير مباشر على اختيار أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة، فالشركات إذا ما أرادت ان تحقق النجاح عليها ان تتكيف مع تلك العوامل .
3. وجود علاقة معنوية بين العوامل الموقفية وبعض أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة .
4. من خلال تحليل النتائج التي أفرزتها الاستبانة تبين عدم الإلمام الكافي لدى العاملين في الشركة بالأساليب المعاصرة للمحاسبة الإدارية .
5. تبين النتائج الإحصائية إن بعض العوامل الموقفية لها تأثير في اختيار وتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة والبعض الآخر لا يؤثر ، وهذا يعود لعدم الإلمام الكافي بكل تلك الأساليب الشركة عينة البحث .

التوصيات

- في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها نوصي بالاتي :-
1. أهمية اتخاذ الإجراءات اللازمة لتضمين الهيكل التنظيمي للشركة بوحدة متخصصة للمحاسبة الإدارية وتعزيزها بكوادر مؤهلة أكاديميا وعلمياً فضلاً عن تضمين الدورات التدريبية بمنهاج متطور لتزويد المتدربين بالجديد الذي يحصل في المحاسبة الإدارية وأساليبها المعاصرة ومعرفة كيفية تطبيقها لما لذلك من أهمية في مواكبة التطورات الحاصلة في هذا المجال.
 2. ضرورة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة وبما يلائم ظروف الشركة لمساعدتها في اتخاذ قرارات الشركة بشكل عام .
 3. تنمية المعرفة بأساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة والإلمام بكيفية تطبيقها لدى أفراد الشركة عينة البحث .
 4. مراعاة أثر العوامل الموقفية في اختيار و تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة في الشركة عينة البحث.

المصادر

أولاً/ المصادر العربية

أ- الكتب

- 1..باسيلي، مكرم عبد المسيح : (2007)، المحاسبة الإدارية الأصالة والمعاصرة ، المكتبة العصرية ، مصر.
2. باسيلي، مكرم عبد المسيح: (2001)، إدارة التكلفة الاستراتيجية- مدخل معاصر، المكتبة العصرية، مصر.
3. حريم ، حسين: (2006) ، مبادئ الإدارة الحديثة (النظريات، العمليات، وظائف الإدارة) ، دارحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن .
4. السامرائي، منال جبار سرور: (2012)، تكاليف الجودة والتقنيات الكفوية المعاصرة، الطبعة الأولى، مكتب الجزيرة للطباعة والنشر، العراق .
5. المدهون، موسى والجزراوي ، إبراهيم: (1995) ، تحليل السلوك التنظيمي، المركز العربي للخدمات الجامعية، عمان، الأردن .

ب. الدوريات

1. البكري، ثامر ياسر، والجبوري، علي محمد : (2001) ، إستراتيجية المزيج التسويقي الصناعي واثرها في نظام المعلومات التسويقي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الثامن، العدد 27 .
2. النعيمي، فلاح تايه، وخضير ، نعمة عباس ، وعلي ، عبد الغفور محمد: (1998) ، الحجم والتركيب التنظيمي- العلاقة والاثـر : دراسة موقفية في فرع مصرف الرافدين بغداد-مجلة تنمية الـرافدين ، جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد (20) ، العدد (53) ، ص (12-27).

ج. الرسائل الجامعية

1. ال ياسين ، محمد : (1998) ، إدراك عدم التأكد البيئي واستراتيجية التمايز والتكامل التنظيمي وفاعلية المنظمة : العلاقة والاثـر ، (دراسة ميدانية في عيـنه من شركات القطاع الصناعي المختلط العراقي) غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد .
2. التمي، خالد غازي: (2009) ، الأثر التتابعي للتوجه الاستراتيجي لتنمية الوعي التكاليفي وأساليب إدارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة حلب.
3. الجنابي، عبد خلف عبد: (2010)، تقويم أداء الوحدات الاقتصادية في ظل متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة بالتطبيق في الشركة العامة للصناعات الكهربائية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد.
4. شهاب، رباب عدنان: (2008)، مدخل هندسة القيمة واستخداماتها المحاسبية- دراسة تحليلية لأحد منتجات معمل الألبسة الولادية في الموصل ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الموصل.
5. شهيد، رزان حسين كمال: (2007) ، التكامل بين أسلوب قياس الأداء المتوازن والأدوات الحديثة لإدارة التكاليف بهدف تحسين الأداء ، أطروحة دكتوراه ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، مصر .

د. المؤتمرات والندوات

1. التمي ، خالد غازي و شهاب ، رباب عدنان : (2010) ، استخدام مصفوفة الجودة و الوظائف في تخفيض تكاليف الخدمة دراسة حالة في مستشفيات حلب و الموصل ، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الملك سعود ، السعودية.

ثانياً/ المصادر الاجنبية

A: Books

1. Banerjee , Mrityunjoy ,(1995) " Organizational Behavior" 3rd edition , allied publisher s Limited , New Delhi .,
2. Bedeian A. ,(1980)"Organization Theory and analysis ", Dryden Press, hinsdal -.
3. Blocher , Edward , chem, Hing H. and Hin , Thomas w.(1999) "cost management ", A strategic Emphasis Mc. Graw Hill Co.
4. Dess, Gregory Gandhumpkin , G.T. and Eisner, Alan B,(2007) "Strategic management Creating Competitive advantages" , McGraw Hill , New Jersey.
5. Drury ,Colin: (2000) , management and cost accounting, 5th Edition , Thomason Learning ,UK.

6. Hansen , Don R. Mowen , Maryanne M. and Guan, Himing: (2009) ,"cost management –Accounting and control", 6th Education , Thomason South – Western , USA.
7. Hilton .R. (1999)"managerial Accounting "4th ed, Irwin McGraw Hill Co..
8. Horngren, carlestar foster, George and Datarstikant M. :(2006),"cost Accounting A management Emphasis", 12th person Education INC , New Jercey.
9. Ivancevich, John, Lorenz, Peter, Steven.J. & Crosby, Philip.B., (1997),"Management Quality and Competitiveness" ,2nded, Publishing , MaGraw – Hill Book . Co.
10. Jones , G.R: (1999) ," Organizational Theory : Test and cases",2nd Education, Addition –Wesley ,publishing ,Co. Inc.
11. Jones ,Gareth ,Re: (1995),"organizational Theory :Text and cases", Addition – Wesley publishing Co Inc.
12. Kaplan ,Roberts, and Norton , David P,(1996) "The Balanced scores and translating strategy introduction Strategy ", Harvard Business Press , Boston.
13. Robbins ,S.P : (1990),"organization Theory structure Design and Application" ,3rdEducation,,wood CliffsN.J, prentice Hall Inc., England.
14. Schuler R. : (1995)," mänge in Human Resources " ,5thEducation Minneapolis Paul, west publishing.
15. Thompson, J. "Organization in Action "(1967), N.Y,. McGraw –Hill ,.

B: Periodicals and Researches

1. Chenhall , R. H. (2007)" The organizing contingency management control systems research " Hand Book" of management Accounting research , Edited by Christophers , Chapman, Anthony, G. Hopwood and Micheal ,D. Shields pp163-205.
2. Dalton , Dan R. and Todor William D. and Spendolini, M.J, and fielding MG and porter , H, W, (1980)" Organizational structure and performance : A critical Review , Academy of Management Review , Vo15, No. 1.
3. Eric , J. Wathar'(1981) "The comparison of measures of organization structure " Academy of management Review No. 1,.
4. Horngren , Charles. T.(2002), "Cost and management accounting yesterday and today" , journal of management and accounting research (1) : 21-32 Summary by William –Beck.
5. Kaplan ,Robert S. and Norton, David P. ,(1992)"The Balanced score, measures that drive performance 'Harvard Business Review" , January-February, pp71-79.
6. Terrien , Frederic W. and Mills , Donalds H.(1995) "The effects of Changing Size upon the internal structure of organization"American Sociological Review. Vol. 20 , Feb, p10.

C: Dissertations and Thesis

20. Ahmed k. (2012) "The use of management accounting practices in Malaysian Smes" University of Exeter Doctoral Thesis.

ملحق (1)

الجامعة المستنصرية
كلية الإدارة والاقتصاد
قسم المحاسبة
الدراسات العليا

م/ استمارة استبانة
المحترم

السيد الفاضل/

تحية طيبة :

استمارة الاستبانة المرفقة هي جزء من متطلبات إكمال رسالة الماجستير في المحاسبة الموسومة بـ (تحليل اثر النظرية الموقفية في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة لأغراض اتخاذ القرارات) دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الجلدية ، أذ يهدف البحث التعرف على العوامل الموقفية التي تؤثر في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة في الشركة عينة البحث وتنشد الباحثة تعاونكم ومما لا شك فيه ان نجاح هذا البحث يتوقف على مدى تعاونكم في الإجابة على أسئلة هذه الاستبانة وان توخي الدقة عند اختياركم للإجابة يكون له اثر إيجابي في الوصول إلى نتائج مفيدة علماً ان هذه الاستبانة أعدت للأغراض العلمية وستحاط أجابكم بسرية تامة ولاتوجد ضرورة لذكر الاسم والباحثة مستعدة للإجابة على أي استفسار يتعلق بأي بند .
.. شاكرين تعاونكم ..

الباحث
حنان نبيل عبد الجبار

المشرف
أ.م.د نضال محمد رضا الخلف

التعريف ببعض المصطلحات الواردة في الاستبيان

• النظرية الموقفية

” المدخل الإداري الذي يؤكد بأنه لا يوجد طريقة مثلى واحدة يمكن إتباعها في جميع المواقف“ أي أنها تؤكد على عدم وجود طريقه واحدة مثلى لأداره المنظمة وأداء العمل يمكن أتباعها في جميع المواقف ، أذ أن الطريقة المناسبة تعتمد على طبيعة عوامل الموقف المؤثرة عليها .
وفيما يلي العوامل الموقفية المختارة للدراسة

• العوامل الموقفية

1. التكنولوجيا

الأدوات والتقنيات ، والآلات ، والأساليب المستخدمة لتحويل المدخلات (المواد ، والمعلومات ، والأفكار) إلى مخرجات (إنتاج وخدمات) .

2. الإستراتيجية

طريقة تحقيق الشركة لأهدافها مع الأخذ بالاعتبار التهديدات والفرص البيئية والموارد والإمكانيات الحالية للشركة.

3. عدم التأكد البيئي

صعوبة التنبؤ بالتغيرات المحتملة في البيئة .

4. حجم الشركة

مدى التغير الحاصل في عدد أفراد الشركة.

5. البيئة

الإطار الذي توجد أو تعمل فيه الشركة فهي تتمثل بكافة العوامل الداخلية والخارجية التي تؤثر في نشاطات الشركة.

6. شدة المنافسة

المنافسة بين الشركات بوحدة أو أكثر من عوامل النجاح التنافسية الحاسمة (التكلفة الأقل، الجودة، الوقت، المرونة، الابتكار) .

7. الموارد البشرية

هي التي تركز على العنصر البشري لأنه يعد من أثن العناصر وأكثرها تأثيراً في وظائف وأنشطة الشركة.

8. المركزية واللامركزية

تعبر المركزية واللامركزية عن درجة التفويض الموجودة داخل الشركة.

9. درجة التخصص

درجة التخصص تعني تقسيم العمل ، وتوزيع الأعمال في الشركة.

10. الرسمية

يشير مفهوم الرسمية إلى الدرجة التي يتم فيه تقنين القواعد وإجراءات العمل، بحيث يتم تأدية الأعمال بشكل محدد ومنمط.

المحور الأول: المعلومات العامة

يرجى وضع علامة (صح) في المربع المناسب لكل فقرة :-
الجنس : ذكر ☐ أنثى ☐

الفئة العمرية : 20- 29 ☐ 30-39 ☐

40-49 ☐ 50 فأكثر ☐

المؤهل العلمي: دبلوم ☐ بكالوريوس ☐

ماجستير ☐ دكتوراه ☐

أخرى، الرجاء التحديد

الاختصاص العلمي : المحاسبة ☐ إدارة أعمال ☐

مالية ومصرفية ☐ اقتصاد ☐

أخرى ، الرجاء التحديد
مدة الخدمة في الشركة : أقل من 5 سنوات ☐ 5-10 ☐

11-15 ☐ أكثر من 15 ☐

العنوان الوظيفي :

المحور الثاني: العوامل الموقفية

أولاً / التكنولوجيا

يرجى إيضاح مدى التغير الذي حصل في الشركة في الفقرات التالية خلال السنتين الأخيرتين وفقاً للاتي :-

ت	الفقرات	تغير كبير جدا	تغير كبير	تغير متوسط	تغير ضعيف	لم تتغير
1.	مستوى التطور التقني للآلات والمعدات .					
2.	مستوى الاعتماد على الحاسبات .					
3.	مستوى التطور التكنولوجي في الشركة .					
4.	مستوى توظيف التكنولوجيا في مجال تصنيع المنتجات .					

ثانياً / الاستراتيجية

مدى تركيز الشركة على الأولويات الاستراتيجية التالية وفقاً للاتي :-

استراتيجية تميز المنتج

ت	الفقرات	تركز عليها لمدى كبير جدا	تركز عليها لمدى كبير	تركز عليها لمدى متوسط	لا تركز عليها	لا تركز عليها مطلقا
5.	تقديم منتجات ذات جودة عالية					
6.	تقديم منتجات ذات مواصفات مميزة .					
7.	تقديم منتجات جديدة وبسرعة (إجراء تغييرات في التصميم)					

استراتيجية الكلفة الأقل :

ت	الفقرات	تركز عليها لمدى كبير جدا	تركز عليها لمدى كبير	تركز عليها لمدى متوسط	لا تركز عليها	لا تركز عليها مطلقا
8.	التركيز على تسعير المنتج أقل من المنافسين .					
9.	التركيز على تخفيض الكلف للمنتج مع الاحتفاظ بالجودة .					
10.	التركيز على تخفيض الكلف للمنتج على حساب الجودة .					

ثالثاً/ عدم التأكد البيئي :

الرجاء تحديد القدرة التنبؤية للشركة للفقرات التالية :-

ت	الفقرات	يمكن التنبؤ بها إلى حد كبير جداً	يمكن التنبؤ بها إلى حد كبير	يمكن التنبؤ بها إلى حد متوسط	لا يمكن التنبؤ بها	لا يمكن التنبؤ بها مطلقاً
11.	أسعار منتجات المنافسين للشركة					
12.	نوعية منتجات المنافسين للشركة					
13.	أجزاء منتج المنافس ومكوناته وخصائصه .					
14.	أسعار المواد الأولية ومستلزمات الإنتاج الأخرى .					
15.	طلبات الزبائن ، أذواقهم وتفضيلاتهم					

رابعاً : حجم الشركة :

يرجى تحديد المستوى الذي يعكس واقع حال الشركة على وفق المقياس الآتي:-

ت	الفقرات	كبير جداً	كبير	متوسط	قليل	قليل جداً
16.	ما هو تقديرك لعدد العاملين الحالي في الشركة .					
17.	ما هو تقديرك لعدد العاملين المنتمين للشركة ولا يساهمون بشكل فعلي في إنتاجها.					
18.	مدى تناسب عدد العاملين الحالي مع حجم الإنتاج في الشركة .					

خامساً / شدة المنافسة :

يرجى تحديد شدة المنافسة لمنتجات الشركة في الوقت الحالي وفقاً للاثي :

ت	الفقرات	عالية جداً	عالية	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
19.	مستوى منافسة السعر .					
20.	مستوى منافسة تخفيض الكلف .					
21.	مستوى منافسة تقديم منتجات جديدة					
22.	مستوى المنافسة في قنوات التوزيع					

سادساً: البيئة

يرجى تحديد إلى أي مدى تتفق أو لا مع العبارات الآتية على وفق المقياس الآتي :

ج	الفقرات	اتفق تماماً	اتفق	اتفق إلى حد ما	لا اتفق	لا اتفق تماماً
23.	تتحرى الشركة عن الأحداث البيئية المختلفة واتجاهاتها المستقبلية.					
24.	تقوم الشركة بتنبؤات واقعية عن السوق أو عن البيئة.					
25.	تهتم الشركة بالتأثيرات المحتملة من التغيرات البيئية.					
26.	تلاحظ الشركة التغيرات البيئية التي تواجهها					
27.	خبرة الشركة لأجراء التقييم لاتجاهات التغير في البيئة متواضعة ولم تصل إلى درجة الكمال.					

سابعاً : الموارد البشرية

ت	الفقرات	اتفق تماماً	اتفق	اتفق إلى حد ما	لا اتفق	لا اتفق تماماً
28.	تقوم الشركة بوضع خطة سنوية لتحديد احتياجات العاملين .					
29.	يمتلك اغلب العاملين في الشركة خبرات متميزة في مجال عملهم .					
30.	تتوفر في الشركة برامج متطورة لتدريب العاملين .					
31.	يتم تحفيز العاملين على الإبداع وإعطائهم مكافآت مادية ومعنوية.					
32.	تتطلع الشركة نحو تصميم برنامج تدريب العاملين لرفع القدرات في المجالات التكنولوجية.					

ثامناً : المركزية واللامركزية :

ت	الفقرات	اتفق تماماً	اتفق	اتفق إلى حد ما	لا اتفق	لا اتفق تماماً
33.	تحرص الشركة على منح العاملين في المستويات الدنيا الصلاحية لاتخاذ القرارات دون الرجوع للمستوى الأعلى.					
34.	تنحصر صلاحية اتخاذ القرارات في المستويات العليا للشركة .					
35.	تعمل الشركة على تفويض الصلاحيات في جميع المستويات الإدارية .					

تاسعاً : التخصص :

ت	الفقرات	اتفق تماماً	اتفق	اتفق إلى حد ما	لا اتفق	لا اتفق تماماً
36.	يوجد في الشركة تدرج وظيفي لتوزيع الأفراد كلاً على حسب اختصاصه وفي المكان المناسب .					
37.	تعمل الشركة على توزيع الأعمال والاختصاصات على العاملين بشكل عادل .					
38.	تتلاءم أغلب مؤهلات العاملين في مختلف التخصصات مع نوع الوظيفة .					

عاشراً : درجة الرسمية :

ت	الفقرات	اتفق تماماً	اتفق	اتفق إلى حد ما	لا اتفق	لا اتفق تماماً
39.	يتأثر عمل الشركة باللوائح والتعليمات التي تصدرها الجهات العليا ذات العلاقة .					
40.	اتباع الشركات الإجراءات والقواعد المفروضة عليها .					
41.	التزام العاملين في الشركة بتعليمات التشغيل المكتوبة وبرامج جدولة الإنتاج.					
42.	التزام الشركة بالقوانين والأنظمة والسياسات الحكومية المتعلقة بتشغيل الأفراد .					

المحور الثالث : أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة

يرجى تحديد درجة المعرفة بكيفية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة التالية :

ت	أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة	لا توجد	قليلة جداً	قليلة	متوسطة	كبيرة
1.	التكلفة المستهدفة خفض التكلفة في مرحلة تصميم وتطوير المنتج بناء على سعر السوق (تحديد تكلفة مستهدفة تتركز على السعر الذي يقبله السوق، التسعير المستهدف هو اتخاذ قرار التسعير في ضوء ما يفرضه السوق وأسعار المنافسين)					
2.	هندسة القيمة هدف هندسة القيمة هو تحقيق التكلفة المستهدفة من خلال إجراء تحسينات في تصاميم المنتج أو تغييرات في مواصفات المواد أو تعديلات في أساليب العمل					
3.	الهندسة العكسية (التحليل المفكك) هدف الهندسة العكسية هو خفض التكلفة من خلال تحليل منتجات المنافسين بشكل دقيق لاكتشاف المزيد من ميزات التصميم التي يمكن ان تحدث تخفيضات في تكلفة المنتج					
4.	التحسين المستمر إجراء تحسينات صغيرة ومستمرة خلال مراحل إنتاج المنتج لضمان استمرار جودة المنتج وتخفيض التكلفة (أو يتم وضع معيار للتكلفة وبموجب هذا الأسلوب يتم تخفيض هذا المعيار لكل فترة عن الفترة التي تسبقها لتصبح هدفاً جديداً للشركة					
5.	المقارنة المرجعية مقارنة الأداء الفعلي بأداء الشركات الرائدة على مستوى الصناعة التي تعمل بها الشركة وهي مقارنة خارجية أو مع أقساماً ووحدات داخل الشركة وهي مقارنة داخلية					
6.	سلسلة القيمة لمعرفة سلسلة الأنشطة التي تكون قيمة للزبون من نشاط البحث والتطوير وحتى التسليم للزبون					

					7. بطاقة الأداء المتوازن هو أسلوب متعدد الأبعاد لقياس الأداء والذي يحتوي على مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية من خلال الاعتماد على أكثر من هدف مثل: المنظور المالي (المقياس الذي يحسن الأداء المالي للشركة) منظور الزبائن (المقياس الذي يحقق رضا الزبون) منظور العمليات الداخلية (المقياس الذي يحقق الأهداف الداخلية) منظور النمو والتعلم (المقياس الذي يساعد على التحسين والتطوير المستمر) المنظور البيئي أو المجتمعي (المقياس الذي يهتم بمتطلبات البيئة والمجتمع) منظور المخاطر (المقياس الذي يهتم في تجنب المخاطر التي تتعرض لها الشركة)
					8. احتساب التكاليف على أساس الأنشطة هو أسلوب لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة لغرض القياس العادل لتكلفة المنتج وفيه تتم عملية التخصيص على مرحلتين في الأولى يتم تخصيص تكاليف على الأنشطة أما الثانية فيتم فيها تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات بحسب درجة استفادة كل منتج من ذلك النشاط
					9. الإدارة على أساس الأنشطة الأسلوب الذي يهتم بإدارة الأنشطة وتحسين القيمة المقدمة للزبون وتخفيض التكاليف بالاعتماد على معلومات ABC
					10. الموازنة على أساس الأنشطة أسلوب يعمل على مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات فهو يحسن دقة التقديرات المالية (إعداد موازنة تقديرية أو خطة مالية) من خلال التحديد الدقيق للتكلفة بعد التنبؤ بها وبالاعتماد على معلومات ABC

.....
.....
.....