

أثر بعض العوامل الشرطية* في استخدام اساليب المحاسبة الادارية

عباس نوار الموسوي**

د. سلمى منصور سعد*

1. المقدمة:

تعد المحاسبة الإدارية احد الفروع الأساسية للمحاسبة بصورة عامة ، من خلال مساهمتها في تحقيق الأهداف الرئيسة التي تسعى المحاسبة إلى تحقيقها في المنظمات ويتجلى ذلك في توفير المعلومات المهمة إلى المستفيدين كافة داخل المنظمة أو خارجها .

فمن خلال أساليبها المتعددة ، تساهم المحاسبة الإدارية في تقديم المساعدة اللازمة للمديرين بما يعينهم على القيام بوظائفهم من تخطيط ورقابة وتقييم أداء واتخاذ قرارات . من خلال المعلومات التحليلية والتفصيلية التي يتم إنتاجها عن طريق التشغيل اليومي للبيانات الناتجة عن مزاوله المنظمة لنشاطها .

لقد تطورت المحاسبة الإدارية خلال مراحل زمنية متعددة ، فمنذ ظهور الثورة الصناعية – حيث برزت أهمية المحاسبة الإدارية – ولغاية يومنا هذا ، شهد حقل المحاسبة الإدارية تطوراً متنامياً نتيجة لتطور العديد من العوامل البيئية والتنظيمية والاقتصادية والتكنولوجية الخ ، إذ ساهمت تلك العوامل في تطور الأساليب المستخدمة من قبل المحاسب الإداري بهدف مساعدة العملية الإدارية .

* بحث مثل من رسالة ماجستير بالعنوان ذاته

* مدرس /قسم الخابة/كلية الادارة والاقتصاد/الجامعة المتصرية

* مدرس مساعد/جامعة واسط

وعلى الرغم من أهمية العمل الذي تؤديه المحاسبة الإدارية في المنظمات وظهور عدة أساليب حديثة ، فإن واقع استخدامها يتفاوت من منظمة إلى أخرى من حيث الكم والنوع .
من هنا تبلورت فكرة البحث عن المدى الذي تستخدم فيه الشركات الصناعية العراقية الأساليب العلمية للمحاسبة الإدارية ، وما هي العوامل التي تؤثر أو تحد من استعمال هذه الأساليب إذ لا يزال ينظر إلى أساليب المحاسبة الإدارية على أنها أدوات تعمل بشكل فني شأنها شأن الآلة غير قابلة للتأثر بالمحيط الخارجي ، لذا يلاحظ قلة من تطرق لموضوع تحديد العلاقة بين العوامل الشرطية للمنظمة واستخدامها لأساليب المحاسبة الإدارية .

2. منهجية البحث

2-1 مشكلة البحث

قدمت دراسات كثيرة خلال الربع الأخير من القرن العشرين شواهد عملية عن مدى الاستعانة بالأساليب العلمية للمحاسبة الإدارية سواء التقليدية أو الحديثة والمعقدة ، في منظمات الأعمال ودورها في مساعدة الإدارة في أداء وظائفها المتنوعة ، وكشفت البعض من تلك الدراسات في نتائجها عن وجود فجوة عميقة وكبيرة بين الجانب العلمي الأكاديمي لأساليب المحاسبة الإدارية وواقع تطبيقها من قبل المديرين والعاملين في مجال المحاسبة الإدارية في منظمات الأعمال .
وفي ضوء ذلك فإن السؤال الذي يرد في هذا السياق هو إلى أي مدى وصلت الشركات الصناعية العراقية في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية ؟ وما هي العوامل التي تؤثر أو تحد من استخدام تلك الأساليب (من مدخل النظرية الشرطية) ؟

2-2 هدف البحث

يرمي البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية :

1. التعرف على مدى استخدام الشركات الصناعية العراقية لأساليب المحاسبة الإدارية لتحديد مدى مواكبتها للتطورات المتسارعة في هذا المجال .
2. التعرف على موضوع النظرية الشرطية في المحاسبة الإدارية ، وتحديد العوامل الشرطية المؤثرة في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية .
3. التعرف على الاختلاف – إن وجد – في درجة تأثير العوامل الشرطية في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية .

2-3 متغيرات البحث

تم دراسة المتغيرات الآتية :

2-3-1 المتغيرات المستقلة (Independent variables)

والتي تمثل العوامل الشرطية الآتية :

التأهيل العلمي ، نوع الملكية ، البيئة الخارجية ، الاعتماد المتبادل ، درجة الرسمية ، درجة التخصص ، درجة المركزية ، التكنولوجيا ، حجم المنظمة .

2-3-2 المتغيرات التابعة (Dependent variables)

وتتمثل في أساليب المحاسبة الإدارية الآتية :

التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات ، تحليل العلاقة بين الكلفة - الحجم - الربح ، الموازنات التشغيلية ، الموازنات الرأسمالية ، التحليل المالي ، محاسبة المسؤولية ، الأساليب الكمية ، أسعار التحويل الداخلي ، المحاسبة السلوكية ، اقتصاديات المعلومات ، احتساب التكاليف على أساس الأنشطة ، الموازنة على أساس الأنشطة ، إدارة الجودة الشاملة .

4.2 فرضيات البحث

يستند البحث إلى الفرضيتين الأساسيتين الآتيتين :

- 1 . تتباين الشركات الصناعية العراقية في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية .
- 2 . وجود علاقة معنوية بين العوامل الشرطية واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية العراقية .

و يشتق من الفرضية الأساسية الثانية الفرضيات الفرعية الآتية :

- أ- وجود علاقة معنوية بين التأهيل العلمي و استخدام اساليب المحاسبة الادارية .
- ب- وجود علاقة معنوية بين نوع الملكية و استخدام اساليب المحاسبة الادارية .
- ج- وجود علاقة معنوية بين البيئة الخارجية و استخدام اساليب المحاسبة الادارية .
- د- وجود علاقة معنوية بين الاعتماد المتبادل و استخدام اساليب المحاسبة الادارية .
- هـ- وجود علاقة معنوية بين درجة الرسمية و استخدام اساليب المحاسبة الادارية .
- و- وجود علاقة معنوية بين درجة التخصص و استخدام اساليب المحاسبة الادارية .
- ز- وجود علاقة معنوية بين درجة المركزية و استخدام اساليب المحاسبة الادارية .
- ح- وجود علاقة معنوية بين التكنولوجيا و استخدام اساليب المحاسبة الادارية .
- ط- وجود علاقة معنوية بين حجم الشركة و استخدام اساليب المحاسبة الادارية .

3 . الإطار النظري للبحث

3-1 أساليب المحاسبة الإدارية وتطورها

تُعد مسألة وضع تعريف للمحاسبة الإدارية يحظى بقبول معظم الاطراف المعنية ، أمراً صعباً لم يتم التوصل له لحد الآن ، فقد وضع الكتاب والباحثون العديد من هذه التعاريف إلا أنها جاءت متباينة لعدة اسباب في مقدمتها افتقار المحاسبة الإدارية إلى نظرية خاصة بها ، (Hayes , 1983) (244) .

إن استعراض ومناقشة هذه التعاريف يتطلب حيزاً لا يتسع له موضوع البحث ، ولكن يمكن القول بإيجاز ان المحاسبة الإدارية هي جميع العمليات اللازمة لتوفير المعلومات (المالية وغير المالية) الملائمة للأطراف داخل منظمة ما ، والتي تساعد في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتقييم الاداء بصورة اكثر كفاءة وفاعلية ، من خلال الاستعانة بمجموعة من الأساليب العلمية التي تستخدم في توصيل المعلومات إلى كافة المستويات الإدارية في المنظمة .

وقد ظهرت وتطورت هذه الأساليب تبعاً للتغيرات والتطورات التي حصلت في الظروف الاقتصادية والسياسية في المجتمعات البشرية ، وسيتم عرض أساليب المحاسبة الإدارية بإيجاز حسب التتابع الزمني لظهورها عبر النقاط التالية :

1 . يمكن القول أن محاسبة التكاليف كانت أول مظهر من مظاهر نظام المحاسبة الادارية الحالي ، إذ استخدمت محاسبة التكاليف في مشروعات متنوعة في القرن الثامن عشر مثل التجارة ، والزراعة ، وصناعة المنسوجات ، ولكن Kam (27 , 1990) يؤكد ان تطورها تعزز بسبب التغيرات في نظام صنع المنسوجات وزيادة الطلب عليها مما أدى إلى تشجيع التجار على بناء المصنع ليحل محل تصنيع الأفراد في المنزل، وتشير سجلات مصانع النسيج في بداية القرن التاسع عشر إلى ان مديري المصانع قد حصلوا على معلومات عن كلفة الساعة الواحدة لتحويل المادة الاولية (القطن) إلى منتجات وسيطة (خيوط وغزول) ومن ثم إلى منتج تام (قماش) ، وعن كلفة المتر الواحد من المخرجات ولكل قسم وإجمالي العملية الإنتاجية . ولقد استخدم المالكون المعلومات التي وفرتها المحاسبة الإدارية لغرض الرقابة وتحسين الكفاءة وقرارات التسعير ومزيج الانتاج .

كما ان المديرين في مشاريع السكك الحديدية الضخمة والمعقدة طوروا مقاييس جديدة مثل الكلفة لكل ميل من أنواع البضاعة ولكل منطقة جغرافية ، فضلاً عن تطوير مقياس جديد سمي نسبة التشغيل لأغراض الرقابة التشغيلية .

كما ان المهندسين من خلال حركة الإدارة العلمية بقيادة (Frederick Taylor) استخدموا أساليب متطورة أكثر تفصيلاً لكميات المواد الأولية والاجور ، والوقت اللازم لتصنيع كل منتج (6 , 1997, Atkinson et . al) ، أي ظهور نظام للكلف المعيارية بهدف تحسين ورقابة كفاءة العمليات الانتاجية .

2 . ظهرت في العقود الاولى من القرن العشرين العديد من الأساليب ، إذ ظهر نموذج تحليل علاقات الكلفة – الحجم – الربح في عام (1903) في مقالة كتبها (Henry Hess) . كما ساهمت شركة (Dupont) – وهي من كبرى الشركات الصناعية في الولايات المتحدة – بتطوير أساليب جديدة منها استخدام الموازنات التشغيلية لتقدير الإيرادات والمصاريف للفترة القادمة . فضلاً عن الموازنات الرأسمالية بالاضافة إلى تجميع بيانات يومية واسبوعية عن المبيعات والرواتب والكلف الصناعية لكل فرع من فروع الشركة والمراكز البيعية لأغراض تنسيق العمليات التشغيلية ، والتخطيط لعملية تطوير أنشطة الشركة المختلفة ، ورقابة وتقويم أداء الاقسام التشغيلية الرئيسة وهي الشراء،التصنيع،التوزيع، (14-13, 1997, Atkinson et , al) . كما طورت شركة Dupont في عام 1915 مقياس العائد على الاستثمار (ROI) لتقويم الاداء ومن ثم تم استخدامه من قبل شركة General Motors في العشرينات (Swieringa & Weick, 1987,298).

3 . ظهور محاسبة المسؤولين في الاربعينيات من القرن العشرين ،وتعد المقالة التي كتبها (John A-Higgins) في عام 1952 أول صورة متكاملة لمحاسبة المسؤولية (حجازي 1977 ، 376) .

4 . بعد النجاح الكبير الذي حققه استخدام الأساليب الكمية خلال الحرب العالمية الثانية ، اندفعت الكثير من المنظمات إلى تطويع هذه الأساليب واستخدامها في اتخاذ القرارات وكانت شركات البترول أول من استخدم بحوث العمليات في مجال تخطيط الانتاج من خلال نماذج البرمجة الخطية ، التخصيص ، المخزون ، الجدولة (فهمي والطار ، 1976 ، 26) .

5 . بعد الحرب العالمية الثانية ، اتجهت محاولات المحاسبين نحو صياغة وتقديم معلومات تتلائم ومتطلبات كل قرار من القرارات الادارية ، لذا اصبح مفهوم الكلف التفاضلية يحظى بقبول واسع في تطبيقات المحاسبة الإدارية وبقي الامر كذلك حتى الستينات (الصفارو2001b, 17) .

6 . في الستينات من القرن العشرين شهد مجال المحاسبة الإدارية ظهور ما يسمى المحاسبة السلوكية ، حيث ساهمت بعض الهيئات العلمية بتوجيه المحاسبين إلى زيادة البحث في أثر طرق

القياس المحاسبي على السلوك الانساني بحيث يمكن اعادة توجيه هذا السلوك إلى ما يحقق اهداف المنظمة (هاشم , 1988 , 75) .

7 . في أواخر الستينات وبداية السبعينات ظهر اسلوب جديد في المحاسبة الادارية اطلق عليه منهج اقتصاديات المعلومات ، والذي ينص على ان المعلومات سلعة تباع و تشتري مثل بقية السلع والخدمات ، ولكي يتم انتاج المعلومات من قبل نظام المحاسبة الادارية لابد من ان تفوق منافع الحصول عليها التكاليف التي انفقت على انتاجها (Kaplan , 1982 , 2-3) .

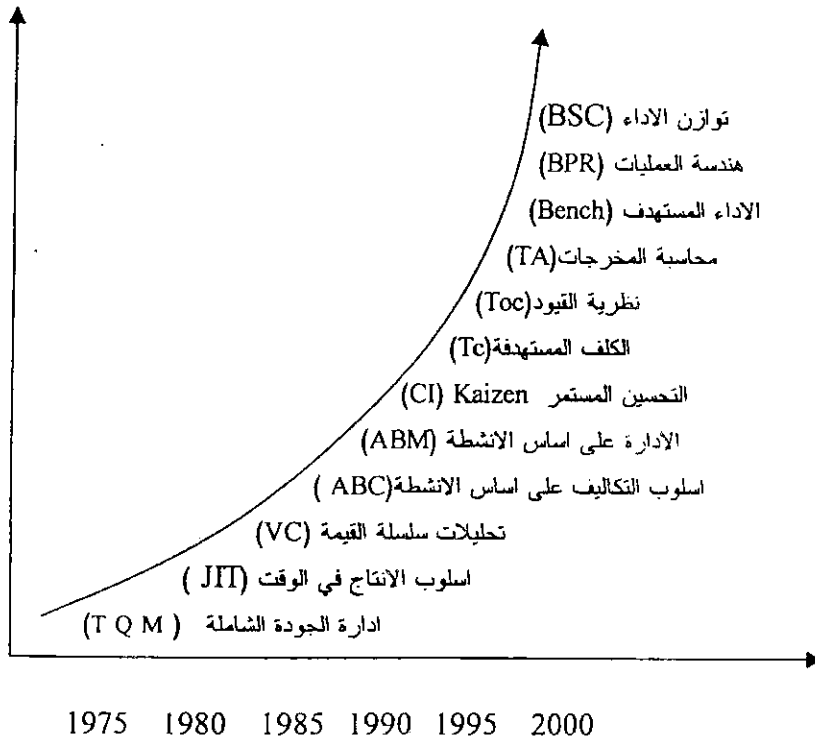
8 . بين بداية السبعينيات ومنصفها ظهر تطور حديث في المحاسبة الادارية اطلق عليه النظرية الشرطية للمحاسبة الادارية المشتقة من نظرية المنظمة (Contingency Theory of Managerial Accounting) ، حيث بدأ باحثوا المحاسبة بتقدير اهمية دراسة المحتوى التنظيمي في دراسة وتصميم النظم المحاسبية (زاير , 1993 b , 132) . وهذا ماسيتم توضيحه في الفقرة اللاحقة .

9 . اتسمت مرحلة الربع الأخير من القرن العشرين بتطورات كبيرة في أساليب المحاسبة الإدارية ناجمة عن التطورات السريعة التي حدثت في بيئة الأعمال ، وانتشار تقنيات الحاسب الالكتروني، وتعدد وتغير أشكال المنافسة بين المنظمات لإنتاج منتجات (أو تقديم خدمات) بأعلى جودة وأقل كلفة .

والشكل رقم (1) يوضح تطور اساليب المحاسبة الادارية

الشكل رقم (1)

أساليب المحاسبة الإدارية للمرحلة من 1975 - 2000



المصدر : (السبوع ، 2000 ، 36)

10. نتيجة للتغيرات السابقة (شكل رقم 1) التي تشهدها أساليب تشغيل وإدارة المنظمات المعاصرة والتي تمثل تطورات جذرية للمنظمات بسبب اتساع قدرتها على تقديم تشكيلة واسعة ومتنوعة من المنتجات باستخدام تقنيات تصنيع متقدمة (AMTS) التي تتسم بالمرونة من حيث قابليتها على استيعاب التطويرات التي يراد إدخالها سواء على المنتجات أو نظم الإنتاج، فضلا عن تركيزها على النوعية. فإن أساليب المحاسبة الإدارية بدأت تأخذ أبعاداً استراتيجية حيث ظهرت المحاسبة الإدارية الاستراتيجية كاتجاه حديث للاستخدامات المحاسبية للأغراض الداخلية في مجال تنفيذ استراتيجيات الأنشطة التشغيلية، وتوسع دور المحاسب ليمتد خارج

حدود المنظمة من خلال توفير المعلومات عن اسواق المنتج ، وهاكل الكلفة ، وكلف واستراتيجيات المنظمة والمنافسين . مما ترتب عليه اجراء تغييرات في أنشطة تطوير أساليب جمع البيانات وتطوير أساليب تحليل ومعالجة البيانات وتطوير أساليب توصيل المعلومات التي يمكن تحقيقها من خلال الاستفادة من التطورات الكبيرة في مجال نظم الاتصال (كالاقمار الصناعية وشبكة الانترنت) ، والقدرات المتنامية بشكل غير محدود للحاسبات وبرمجياتها وتحسين وتطوير أساليب اعداد التقارير التي تتضمن معلومات عن المنظمة ومنافسيها (الصفار ، 177,2001C) .

3-2 النظرية الشرطية للمحاسبة الادارية

اشتقت النظرية الشرطية للمحاسبة الادارية من نظريات المنظمة ، وهي مبنية على فكرة عدم وجود نظام محاسبي ملائم للتطبيق بصورة متماثلة في كل المنظمات وفي كل الظروف ، وقد اكدت ان المواصفات الخاصة للنظام المحاسبي الملائم سوف تعتمد على الظروف المحددة التي تجد المنظمة نفسها فيها ، لذا يجب ان تحدد النظرية الشرطية مجالات محددة لأي نظام محاسبي ترتبط مع ظروف محدده اكيده وتحقيق مقابلة ملائمة (otley, 1980,413) .

ان النظرية الشرطية للمحاسبة الادارية تقوم على اساسين (الفضل, 1997, 9) هما :

- 1 . لا يوجد هناك تصميم مثالي للأنظمة المحاسبية ، وانما التصميم الافضل يعتمد على الظروف التي تعمل بها المنظمة .

2. كلما كان هناك توافق بين النظم المحاسبية ومحتوى الهيكل التنظيمي ، كان أداء المنظمة أكثر فاعلية . وقد ميز otley (1980,414) خطين رئيسيين للتطور في مجال الدراسات الشرطية للمحاسبة الادارية ، فهناك دراسات لم تحاول استخدام الاطار الشرطي بصورة واضحة ، ولكن اتبقت عنها نتائج شرطية اما ضمن الدراسة نفسها أو عندما يتم تفسير نتائجها بالمقارنة مع نتائج الأعمال المشابهة الاخرى .

ومن جهة أخرى ، فان بعض الدراسات بدأت باطار شرطي في التفكير وقامت بمحاولة واضحة لتقويم اثر العوامل الشرطية المختلفة التي يتم افتراضها اما عن طريق الدراسة الميدانية او نظرياً. فبالإضافة الى الدراسات الميدانية في مجال النظرية الشرطية للمحاسبة الادارية ثمة دراسات نظرية خاصة بطبيعة النظرية الشرطية لنظم المعلومات المحاسبية، فقد حاول GORDON & Miller (1976,59-68) تقديم اطار شامل لتصميم نظم المعلومات المحاسبية يأخذ بالاعتبار

الاحتياجات المحددة للمنظمة ، حيث اقترحا عوامل البيئة ، الخواص التنظيمية ، واساليب اتخاذ القرارات الإدارية كمتغيرات شرطية ورئيسية تؤثر في تصميم النظم المحاسبية .

فمن جانب البيئة درسا ثلاثة ابعاد هي (الحركية ، عدم التجانس ، و العدائية) اما جانب الخواص التنظيمية فقد حدد بخمس خواص (اللامركزية ، التفاضلية ، التكامل ، البيروقراطية ، الموارد) في حين اقترحا ان تتم دراسة اسلوب اتخاذ القرار الاداري من خلال ستة ابعاد (تحليل القرار ، آفاق وقت القرار ، تعددية اتخاذ القرار ، التكيفية ، الفاعلية ، وضوح الاستراتيجيات والاهداف) .

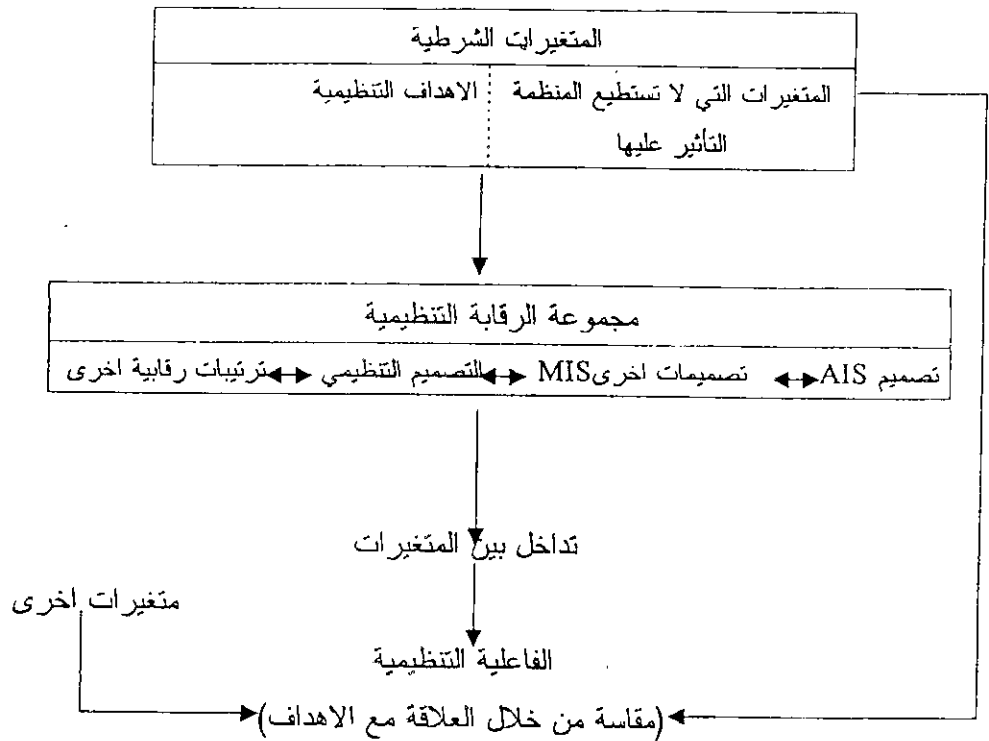
اما (Water house & Tiessen) (1978, 65-76) فقد قاما بتقديم اطار نظري اكثر سهولة من الاطار الذي قدمه Gordon & Miller وذلك لتحديد المتطلبات الرقابية لاتواع من المتغيرات الشرطية وهي : التكنولوجيا والبيئة من خلال بعدين الاول (البساطة ، التعقيد) ، والثاني (الثبات ، الحركية) ، وقد توصلنا إلى ان المتغير البيئي يكون ذا تأثير وعلاقة مباشرة مع الوظائف الادارية ، اما المتغير التكنولوجي فهو أكثر تأثيراً على العمليات التشغيلية .

كما نعد مساهمة Amigoni (1978, 279-291) من المساهمات المهمة في مجال تطوير النظرية الشرطية للمحاسبة الادارية ، إذ حاول تقديم اطار نظري يفيد في عملية تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الادارية في أي منظمة ، من خلاله يتم ملائمة الأساليب الرقابية والمحاسبية مع المتغيرات الشرطية التي افترضها في أنموذجه حيث حدد متغيرين شرطين رئيسيين هما المتغير الداخلي الذي تمثل بدرجة تعقيد الهيكل التنظيمي ، والمتغير الخارجي الذي تمثل بدرجة عدم الاستقرار في البيئة الخارجية ، أما الأساليب الرقابية والمحاسبية التي استخدمها في ظل تغير تلك المتغيرات فتمثلت بعدد كبير من الأساليب منها المحاسبة المالية ، محاسبة التكاليف ، محاسبة المسؤولية ، الموازنات التشغيلية والاستثمارية ، وغيرها ، كما انه قام بعمل استثناء خاص في أنموذجه إذ ربط بين العوامل الشرطية والخواص المميزة لنظم الرقابة المحاسبية من جهة ، و بين الاساليب الرقابية و الخواص المميزة لنظم الرقابة المحاسبية من جهة اخرى فضلا عن دراسة العلاقة بين المتغيرات الشرطية والاساليب الرقابية .

اما مساهمة otley (1980, 413 – 428) فجاءت مختلفة عن باقي المساهمات حيث انه لم يقوم بتحديد العوامل الشرطية من خلال انموذجه والذي اسماه ادنى انموذج شرطي ، لكنه عمل استثناءً خاصاً وعد اهداف المنظمة متغيراً شرطياً ، والشكل رقم (2) يوضح انموذج otley .

شكل رقم (2)

ادنى نموذج شرطي للمحاسبة الإدارية



المصدر : (Otley, 1980, 421).

3-3 عند الرجوع الى الابحاث النظرية والميدانية في مجال النظرية الشرطية للمحاسبة الادارية، يلاحظ اختلافها في تحديد العوامل الشرطية من كاتب لآخر ، فالبعض يعد البيئة الخارجية هي العامل الشرطي الرئيسي والبعض الاخر يضيف الى ذلك البيئة الداخلية ، كما ان هناك من يعد التكنولوجيا..... إلى غير ذلك من العوامل .

فمثلا otley (1980,422) فضل عدم تحديد العوامل الشرطية لانها تختلف من منظمة لأخرى ، أما Drury (649 , 2000) فقد حاول تقديم قائمة بالعوامل الشرطية مقسمة على خمسة مجموعات بالاعتماد على ما موجود في الادب المحاسبي وهي مقتبسة من (Fisher,1995) وتتضمن القائمة :

1 . البيئة الخارجية :

- التأكد و عدم التأكد .
- الثبات و الحركية .
- البساطة و التعقيد .
- الهادئة و المضطربة .

2. الاستراتيجية التنافسية و الاهداف الاستراتيجية .

- دورة حياة المنتج (بناء ، اقامة ، حصاد ، تجريد) .

3. التكنولوجيا

- الدفعات الصغيرة ، الدفعات الكبيرة ، انتاج المراحل ، الانتاج المتقطع
- الاعتماد المتبادل (المتجمع ، التسلسلي ، التبادلي)

4. وحدة الاعمال (الشركة) ، متغيرات الشركة و الصناعة .

- حجم الشركة
- تنوع الشركة (منتج مفرد ، تنوع مترابط ، تنوع غير مترابط)
- الهيكل التنظيمي
- متغيرات الصناعة

5. عوامل المعرفة و الادراك

- معرفة عملية التحول

ملاحظة المخرجات

- ملاحظة السلوك

3-4 العلاقة بين العوامل الشرطية واستخدام أساليب المحاسبة الادارية

لقد بينت الادبيات ان النظرية الشرطية للمحاسبة الادارية بنيت على فكرة عدم وجود نظام (اسلوب) محاسبي ملائم للتطبيق بصورة متساوية في كل المنظمات وفي كل الظروف ، وانما ذلك يعتمد على الظروف التي تعيشها المنظمة ، وعلى الرغم من قلة الادبيات المحاسبية التي تناولت اثر العوامل الشرطية في استخدام أساليب المحاسبة الادارية ، فلاغراض هذا البحث تم حصر العوامل الشرطية الآتية :

3-4-1 التّأهيل العلمي :

ان الوظيفة الأساسية لأدارة أي منظمة هي تحقيق الأهداف بأقصى كفاءة ، من خلال الاهتمام بتوفير العاملين ذوي الخبرة والكفاءة ، إذ بات من المسلم به ان العناصر البشرية ذات الكفاءة والمهارة والاستعداد للعمل تحقق قدرة على زيادة وتحسين الانتاج بالقياس إلى الآلات والمعدات والعناصر المادية الأخرى التي ماهي في الحقيقة الا عوامل مساعدة للآسان. (الخناق 1992، 42). وقد بينت نتائج العديد من الدراسات السابقة ، ان العامل الخاص بالتأهيل العلمي يُعد من أكثر العوامل تأثيراً في أساليب المحاسبة الادارية المختاره للدراسة وهذا ما أكدته نتائج دراسة (الفضل 1997،) ودراسة (Chiu & Change, 1979) ودراسة (Awad, 1970) .

3-4-2 نوع الملكية

يقصد بها الجهة المالكة للشركة أو القطاع الذي تنتمي اليه وعلى الرغم من قلة الدراسات التي تناولت تأثير عامل نوع الملكية ، الا أن هناك دراسات كدراسة (الفضل ، 1997) ودراسة (الصغار 2001b) أثبتت ان هناك اختلافاً في استخدام أساليب المحاسبة الادارية من شركة لأخرى باختلاف الجهة المالكة لها .

3-4-3 البيئة الخارجية

يقصد بالبيئة هو ذلك الحيز الذي تمارس فيه المنظمات نشاطاتها ، فهناك البيئة الداخلية التي تقع داخل حدود المنظمة وتتضمن عوامل مثل (نظام القيم المعمول به ، الهيكل التنظيمي ، العلاقات الاجتماعية السائدة) أما البيئة الخارجية فهي التي تقع خارج حدود المنظمة والتي لا تستطيع ان تؤثر فيها المنظمة بشكل كبير الا أنها تستطيع ان تؤثر في البيئة الداخلية . وقد تناول العديد من الكتاب دراسة اثر عامل البيئة في استخدام اساليب المحاسبة الإدارية من خلال ابعاد متعددة للبيئة ، كدراسة Khandwalla (1972) ودراسة Gordon & Miller (1976) ودراسة otely (1978) ودراسة Chenhall & Morris (1986) وغيرهم . واغلب الدراسات توصلت إلى ان عامل عدم التاكيد البيئي هو المتغير الشرطي الذي له تأثير على عدد أساليب المحاسبة الادارية المستخدمة في المنظمات .

3-4-4 الاعتماد المتبادل

ويقصد به تبادل المخرجات التي تنتج بين أقسام أو أجزاء الوحدات الفرعية في المنظمة ، وإن الاعتماد التنظيمي المتبادل يعد محدداً مهماً للسياق الذي يتم فيه تصميم نظام المعلومات الإدارية بسبب زيادة مشكلات تنسيق الاعتماد المتبادل مقارنة مع المواقف المستقلة (Chenhall & Morris, 1986, 18).

وبعض الدراسات الأجنبية أثبتت أن عامل الاعتماد المتبادل له تأثير مباشر في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية مثال ذلك النتائج التي توصل لها Hayes (1977) ، ونتائج (Chenhall & Morris) (1986)

وعلى ما يبدو أن الدراسات العربية ، لم تبحث أثر عامل الاعتماد المتبادل بين مراكز المسؤولية في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية .

3-4-5 درجة الرسمية

يقصد بها درجة توثيق القواعد و الإجراءات والتعليمات والاتصالات الأخرى في العمل ، وهي تعد الإطار التوثيقي لكيفية إنجاز الأعمال .

ويمكن قياسها من خلال عدة مؤشرات منها مدى وجود (الخارطة التنظيمية لدى الأفراد ، دليل توصيف العمل ، تعليمات تشغيل مكتوبة ، دليل القوى العاملة ، سجلات محاسبية وغيرها) (الساداني ، 1989 ، 43) .

3-4-6 درجة التخصص

يشير مفهوم التخصص إلى تنوع الوظائف والأنشطة في الهيكل التنظيمي ، فكلما زادت نشاطات المنظمة وتنوع وظائفها زادت درجة التخصص فيها (الساداني ، 1989 ، 42) .

3-4-7 درجة المركزية

المركزية هي عبارة عن حصر الصلاحيات في المستويات الإدارية العليا ، التي تقوم باتخاذ القرارات ، أما اللامركزية فهي عملية توزيع الصلاحيات على المستويات الإدارية (Ivancevich et, al , 1997, 218) .

وقد أثبتت بعض الدراسات أن استخدام أساليب المحاسبة الإدارية يزداد بتناسب طردي مع ازدياد درجة لامركزية الهيكل التنظيمي كدراسة Hayes (1977) . و دراسة (Chenhall & Morris) (1986).

3-4-8 التكنولوجيا :-

يمكن تعريفها بأنها " جميع الوسائل التي يستخدمها الانسان من اجل الحصول على رفاهية المجتمع و سعادته " (Ivancevich et al, 1997,529)
 واصل كلمة (Technology) مشتقة من كلمتين اغريقيتين (Techne) و يقصد بها جانب المهارة الفنية للحرفة ، (Loges) أي الدقة او تنظيم العمل .
 واكدت العديد من الدراسات في مجال النظرية الشرطية للمحاسبة الادارية ان عامل تكنولوجيا الانتاج يعد احد العوامل الشرطية المهمة التي تؤثر في تصميم نظم المحاسبة الادارية كدراسة otely (1980) و دراسة (Tissen & waterhouse) (1983) .

3-4-9 حجم المنظمة :-

يقصد به مجموعة العناصر المعبرة عن مكوناتها الاساسية و انشطتها الرئيسية ، و يمكن التعرف على حجم المنظمة من خلال احد العناصر الاتية : (حسن ، 1989 ، 383 - 384)

- أ- عدد الاعضاء المنتمون للمنظمة :- بوصفه مؤشراً لمكونات المنظمة البشرية .
 - ب- حجم العمل :- بوصفه مؤشراً لمدى الفعاليات التي تمارسها تنوعاً و تكراراً .
 - ج- حجم الموجودات :- بوصفه مؤشراً لحيازتها من ممتلكات المنظمة و طاقاتها .
 - د- الهيكل التنظيمي :- بوصفه مؤشراً لاطار عمل المنظمة بما يتضمنه من تحديد للاهداف و الاختصاصات موزعة ضمن خارطته على الأقسام و الوحدات .
- وقد اثبتت بعض الدراسات السابقة وجود علاقة طردية بين حجم المنظمة و عدد اساليب المحاسبة الادارية المستخدمة . كدراسة Awad (1970) . و دراسة (Chiu & Chang) (1979) اما دراسة رمضان (1990) و دراسة الفضل (1997) . فقد جاءتا بنتائج مغايرة و كشفت عن عدم وجود علاقة بين حجم المنظمة و استخدام الاساليب الادارية .

4. الجانب الميداني

1.4 اصادة وعينة البحث و الوسائل الاحصائية

1-1-4 اداة البحث :

من اجل تحقيق اهداف البحث و اختبار فرضياته تم اعتماد اسلوب الاستبانة للحصول على البيانات ، تضمنت فقرة للمعلومات العامة عن افراد العينة فضلاً عن محورين خصص الاول منها للكشف عن اساليب المحاسبة الادارية المستخدمة في الشركات الصناعية العراقية من خلال (13) سؤال ، اما المحور الثاني فتضمن اختبار للعوامل الشرطية المؤثرة و المتضمن (28) سؤال . و الجدول رقم (1) يوضح فقرات الاستبانة و علاقتها بالفرضيات

جدول رقم (1)

الموقع في استبانة الاستبانة		الفرضيات	
رقم الفقرة	المحور	الفرعية	الرئيسية
1 - 13	الاول	-	الاولى
3	معلومات عامة	1	الثانية
6	معلومات عامة	2	
1 - 14	الثاني	3	
15	الثاني	4	
16 - 21	=	5	
22 - 25	=	6	
26	=	7	
27	=	8	
28	=	9	

و قد اعتمد المقياس الثنائي (مستخدم ، غير مستخدم) لاختبار الفرضية الاولى ، و مقياس ليكرت الخماسي لاختبار الفرضية الرئيسية الثانية . و الملحق رقم (1) يوضح استبانة الاستبانة .

4-1-2 عينة البحث

تم توزيع الاستبانة على عينة البحث المتمثلة بمدراء الحسابات في مجموعة من شركات القطاع الصناعي العراقي وفق اسس موضوعية كالآتي :

(1) شمول العينة (28) شركة صناعية و التي تمثل نسبة 53% من مجموع شركات القطاع الصناعي البالغة (53) المسجلة في سوق بغداد للاوراق المالية .

(2) تنوع ملكية الشركات بين (عامة ، مختلطة ، خاصة) باعتبار ان نوع الملكية هو احد العوامل الشرطية التي تناولها البحث اذ تم اختيار (16، 18، 19) شركة من كل قطاع على التوالي كما موضح في الجدول رقم (2) .

الجدول رقم (2)

شركات القطاع الصناعي العراقي موزعة حسب نوع الملكية

التفاصيل	عدد شركات المجتمع	نسبة شركات القطاع من المجتمع	عدد شركات العينة	نسبة شركات العينة من المجتمع
القطاع العام	19*	36%	11	58%
القطاع المختلط	18**	34%	10	55%
القطاع الخاص	16**	30%	7	43%
الاجمالي	53	100%	28	53%

(3) تم استبيان مدراء الحسابات في الشركات حصراً لكونهم الجهة التي لها اطلاع كامل على مجريات العمل المحاسبي .

3-1-4 الوسائل الاحصائية

ان ابرز الوسائل الاحصائية المستخدمة لاختبار الفرضيات هي (الوسط الحسابي،الوسط الحسابي المرجح،الانحراف المعياري،معامل الارتباط البسيط ، معادلة الانحدار المتعدد ، معامل التحديد (R2) ، اختبار (F) ، اختبار (T)

2-4 تحليل نتائج الاستبانة

1-2-4 مدى استخدام أساليب المحاسبة الادارية في الشركات الصناعية

يلخص الجدول رقم 3 النتائج الاحصائية الخاصة بفرضية البحث الأولى

جدول رقم (3)

ملخص نتائج التحليل الاحصائي الخاص بفرضية البحث الرئيسية الاولى

اجمالي الاستخدام		استخدام اساليب المحاسبة الادارية حسب القطاع						اساليب المحاسبة الادارية
		القطاع الخاص		القطاع المختلط		القطاع العام		
النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية	العدد	
%60.71	17	%57.14	4	%40	4	%81.81	9	التكاليف المعيارية
%57.14	16	%71.42	5	%90	9	%18.18	2	علاقات الكلفة-الحجم-الربح
%100	28	%100	7	%100	10	%100	11	الموازنات التشغيلية
%89.28	25	%85.71	6	%80	8	%100	11	الموازنات الرأسمالية
%64.28	18	%100	7	%20	2	%81.81	9	التحليل المالي
%39.28	11	%14.28	1	%20	2	%72.72	8	محاسبة المسؤولية
%60.71	17	%42.85	3	%30	3	%100	11	الاساليب الكمية
%14.28	4	-	-	-	-	%36.36	4	اسعار التحويل الداخلي
-	-	-	-	-	-	-	-	المحاسبة السلوكية
%57.14	16	%28.57	2	%60	6	%72.72	8	اقتصاديات المعلومات
-	-	-	-	-	-	-	-	التكاليف على اساس الانشطة
-	-	-	-	-	-	-	-	الموازنة على اساس الانشطة
%28.85	8	%14.28	1	%20	2	%45.45	5	ادارة الجودة الشاملة

يتضح من الجدول السابق أن الشركات الصناعية تتفاوت في نسبة استخدامها لأساليب المحاسبة الإدارية المدرجة في الاستبانة ، وحسب القطاع الذي تنتمي له الشركة ، إذ يتضح أن أسلوب الموازنات التشغيلية مستخدم بنسبة 100% ، وليس السبب في ذلك إلى أدراك تلك الشركات لأهمية الموازنات كأداة تخطيطية ورقابية ، وإنما يفرض على الشركات وفقاً للسياقات القانونية أو العرفية أعداد موازنة في بداية كل عام لسنة قادمة وهو ما أدلى به مديروا الحسابات أثناء مقابلتهم لملء استمارة الاستبانة ، إذ يتم الاعتماد على موازنة السنوات السابقة مع تعديل هذه الموازنة بالتغيرات المتوقعة التي تعتمد غالباً على الخبرة والاجتهاد الشخصي ، إلى غير ذلك من الأساليب المبنية على أسس غير علمية .

ثم يليها أسلوب الموازنات الرأسمالية وبنسبة (89.28%) من أجمالي الشركات ويأتي في المرتبة الثالثة أسلوب التحليل المالي وبنسبة (64.28%) من أجمالي الشركات ، وأن كانت شركات القطاع الخاص هي الأكثر استخداماً وبنسبة (100%) لأنها تحتاج إلى التحليل المالي أكثر من القطاعات الأخرى لأغراض تحديد نسبة توزيعات الأرباح وغير ذلك .

أما الأساليب الكمية والتكاليف المعيارية فيأتي تسلسلها في المرتبة الرابعة على مستوى أجمالي الشركات وبنسبة (60.71%) لكل منها ، و بمراجعة التفاصيل يتضح أن شركات القطاع العام هي الأكثر استخداماً لهذين الأسلوبين فبالنسبة للتكاليف المعيارية فإن نسبة (81.81%) من شركات القطاع العام تستخدمها ، وهذا ناجم عن كون هذه الشركات تمتاز بكبر عملياتها الانتاجية وحاجتها لتقديرات أولية عن تكاليف الانتاج لغرض تخطيط ورقابة العمليات الانتاجية وتقدير تكاليف الانتاج وأسعار البيع .

كما أن شركات القطاع العام وبنسبة (100%) تستخدم بعض الأساليب الكمية بسبب امتلاكها لوحدة خاصة قادرة على استخدامها كوحدة التخطيط والمتابعة والاحصاء .

أما بالنسبة لاستخدام أسلوب اقتصاديات المعلومات وإدارة الجودة الشاملة فيتراوح بين المتوسط والضعيف لهما ولكنه في واقع الأمر استخدام بديهي ليس مبنياً على أسس علمية أكاديمية ، بل على الحكم الشخصي وإن كان هذين الأسلوبين معروفين في القطاع العام بدرجة أكبر .

وبنتيجة مغايرة نجد أن أسلوب علاقات الكلفة / الحجم / الربح يستخدم بنسبة منخفضة في شركات القطاع العام بلغت (18%) وأن كانت النسبة الإجمالية لهذا الأسلوب هي (57.14%) أي بالمرتبة الخامسة ، وعند الاستفسار من مديري الحسابات في ذلك القطاع عن السبب تبين أن

ذلك يتطلب منهم إجراءات محاسبية من الصعب عليهم إجراؤها في شركاتهم للقيام بتحليل النموذج مثل الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة فضلاً عن عدم إدراكهم لأهمية هذا الأسلوب في التخطيط.

أما أسلوب محاسبة المسؤولية فيتضح أنه مستخدم بشكل كبير في شركات القطاع العام وبنسبة (72.72 %) من شركات القطاع العام ، ولعل السبب في ذلك هو كبر حجم هذه الشركات وما يتطلبه من لا مركزية في السلطة ، ومن هنا تبدو الحاجة إلى محاسبة المسؤولية لغرض تقويم أداء الوحدات اللامركزية .

أما أسلوب أسعار التحويل الداخلي فلم يستخدم إلا بشكل محدود في شركات القطاع العام ، وبعد الاستفسار تبين أن ذلك ناتج عن صعوبة متطلبات استخدامه لأنه يحتاج إلى محاسبين ذوي قدرات علمية متميزة وإجراءات محاسبية تتطلب جهداً وتكاليف عالية مثل تسعير المنتجات المتبادلة بين أقسام الشركة ، وكذلك صعوبة احتساب تكاليف هذه المنتجات في منتصف العمليات الانتاجية الأمر الذي ينتج عنه الانتظار لحين اتمام المنتج .

وأخيراً يتضح أن هناك بعض الأساليب كأساليب (المحاسبة السلوكية ، والتكاليف على أساس الأنشطة ، الموازنة على أساس الأنشطة) غير مستخدمة أساساً في جميع الشركات ، وهذا ناتج عن عدم معرفة وإلمام الشركات بهذه الأساليب التي تتطلب ملاكات محاسبية مؤهلة تأهيلاً علمياً جيداً وإجراءات إدارية توفر مستلزمات تطبيق هذه الأساليب الحديثة ، التي تفتقر إليها معظم الشركات .

من خلال استعراض نتائج الجدول رقم (3) يتضح تباين الشركات في استخدامها لأساليب المحاسبة الادارية ، كما أن هذا الاستخدام كان ضعيفاً ويتركز على الأساليب التقليدية التي لا تواكب التطورات العلمية الحديثة .

وبذلك فإن فرضية البحث الرئيسة الأولى هي فرضية مقبولة .

4-2-2 تحليل العلاقة بين العوامل الشرطية واستخدام أساليب المحاسبة الادارية

تتناول هذه الفقرة عرضاً وتفسيراً للنتائج الميدانية المتعلقة بالفرضية الرئيسة الثانية للبحث والتي تنص على ((وجود علاقة معنوية بين العوامل الشرطية واستخدام أساليب المحاسبة الادارية في الشركات الصناعية العراقية)) .

1- العلاقة بين استخدام الكلف المعيارية والعوامل الشرطية

يتضح من الجدول (4) معنوية قيمة (F) المحسوبة عند مستوى (0.95) مما يعني أن هذا الأسلوب يتأثر بالعوامل الشرطية مجتمعة ، ولأجل معرفة العوامل ذات التأثير الأساس في معنوية (F) على مستوى العوامل ككل بتبيين ومن خلال قيم (t) المحسوبة على أساس اختبار كل عامل على حدة أن متغير التأهيل العلمي ومتغير الاعتماد المتبادل هم اللذان أثرا إيجابياً في معنوية اختبار (F) بالدرجة الأساس .

الجدول (4)

العلاقة بين استخدام التكاليف المعيارية والعوامل الشرطية

المتغيرات		معاملات الانحدار	الخطأ المعياري	قيمة T المحسوبة
المتغيرات المستقلة				
Y ¹ التكاليف المعيارية	التأهيل العلمي	0.319	0.093	3.442 *
	نوع الملكية	0.131	0.114	1.153
	البيئة الخارجية	0.097	0.322	0.303
	الاعتماد المتبادل	0.284	0.101	2.811 *
	درجة الرسمية	0.877	0.598	1.465
	درجة التخصص	0.489	0.500	0.980
	درجة المركزية	0.256	0.189	1.352
	التكنولوجيا	0.014	0.172	0.084
	حجم المنظمة	0.103	1.174	0.088
قيمة معامل التحديد		$R^2 = 0.756$		
قيمة الحد الثابت		$B = 1.118$		
قيمة F المحسوبة		$F = 6.191 *$		

¹ - سوف تظهر الإشارة (*) فوق قيمة الاحتمال المعنوية وذلك عند مستوى دلالة (0.95) ودرجة حرية (27) بالنسبة لـ t، و (9)، و (18) للبسط والمقام على التوالي بالنسبة لـ F (القيم الجدولية $t = 2.052$ ، $F = 2.46$).

2- العلاقة بين استخدام أسلوب الكلفة - الحجم - الربح والعوامل الشرطية
الجدول رقم (5) يشير إلى معنوية قيمة (F) عند مستوى (0.95) أي وجود علاقة بين
العوامل الشرطية واستخدام هذا الأسلوب ، أما بالنسبة لنتائج الاختبار المنفرد فإن قيم (t) تشير
إلى أن عامل نوع الملكية هو المؤثر المعنوي الأكثر تأثيراً في معنوية قيمة اختبار (F) .

جدول رقم 5

العلاقة بين استخدام علاقات الكلفة- الحجم- الربح والعوامل الشرطية

المتغيرات	المتغيرات المستقلة	معاملات الانحدار	الخطأ المعياري	قيمة T المحسوبة
تحليل العلاقة بين الكلفة- الحجم- الربح (نقطة التعادل)	Y ²	0.031	0.126	0.247
	التأهيل العلمي	0.400	0.154	2.592*
	نوع الملكية	0.075	0.436	0.175
	البيئة الخارجية	0.231	0.137	1.686
	الاعتماد المتبادل	0.499	0.811	0.615
	درجة الرسمية	0.519	0.677	0.767
	درجة التخصص	0.354	0.257	1.380
	درجة المركزية	0.058	0.233	0.250
	التكنولوجيا	0.075	0.119	0.628
حجم المنظمة				
R ² =,552				قيمة معامل التحديد
B ₀ = 3.116				قيمة الحد الثابت
F=2.463*				قيمة F المحسوبة

3- العلاقة بين استخدام الموازنات التشغيلية والعوامل الشرطية

يلاحظ من الجدول رقم (6) معنوية قيمة (F) المحسوبة بمستوى (0.95) إذ بلغت (3.576) أي أن هناك تأثير للعوامل مجتمعة على هذا الأسلوب ، أما اختبار (t) فيشير إلى أن هذا الأسلوب يتأثر بثلاثة عوامل شرطية هي درجة المركزية ثم عامل التكنولوجيا ، وأخيراً حجم المنظمة .

جدول رقم (6)

العلاقة بين استخدام الموازنات التشغيلية والعوامل الشرطية

قيمة T المحسوبة	الخطأ المعياري	معاملات الانحدار	المتغيرات	
			المتغيرات المستقلة	المتغير التابع
0.879	0.002	0.001	التأهيل العلمي	Y^3 الموازنات التشغيلية
0.941	0.003	0.002	نوع الملكية	
0.506	0.008	0.003	البيئة الخارجية	
0.433	0.002	0.001	الاعتماد المتبادل	
1.150	0.014	0.016	درجة الرسمية	
0.272	0.012	0.003	درجة التخصص	
3.618*	0.005	0.016	درجة المركزية	
3.487*	0.004	0.014	التكنولوجيا	
3.100*	0.002	0.006	حجم المنظمة	
$R^2 = 0.641$			قيمة معامل التحديد	
$B_0 = 1.898$			قيمة الحد الثابت	
$F = 3.576^*$			قيمة F المحسوبة	

جدول رقم (7)

المتغيرات			المتغير التابع	المتغير المستقل
قيمة T المحسوبة	الخطأ المعياري	معاملات الانحدار		
0.991	0.106	0.105	الموازانات الرأس مالية	التأهيل العلمي
0.586	0.130	0.076		نوع الملكية
0.253	0.367	0.092		البيئة الخارجية
0.502	0.115	0.057		الاعتماد المتبادل
0.258	0.682	0.176		درجة الرسمية
1.096	0.569	0.624		درجة التخصيص
0.305	0.216	0.065		درجة المركزية
0.222	0.196	0.043		التكولوجيا
0.621	0.100	0.062	حجم المنظمة	
$R^2 = 0.210$			قيمة معامل التحديد	
$B_0 = 2.012$			قيمة الحد الثابت	
$F = 0.531$			قيمة F المحسوبة	

4- العلاقة بين استخدام التحليل المالي والعوامل الشرطية

بينت نتائج الجدول رقم (8) أن استخدام هذا الأسلوب لا يتأثر بالعوامل الشرطية مجتمعة وذلك لعدم معنوية قيمة (F) المحسوبة عند مستوى (E) و من عدم معنوية (F) فان اختبار (t) يشير إلى وجود علاقة معنوية بين هذا الأسلوب والاعتماد المتبادل ، وان عدم معنوية قيمة (F) ناتج عن صغر قيم (t) غير المعنوية للمتغيرات غير المؤثرة الأمر الذي يؤدي إلى انخفاض قيمة (F) .

جدول رقم 8

العلاقة بين استخدام التحليل المالي و العوامل الشرطية

المتغيرات	الخطأ المعياري	معاملات الانحدار	قيمة T المحسوبة	المتغيرات التابعة
التحليل المالي	0.127	0.073	0.576	التأهيل العلمي
	0.156	0.264	1.691	نوع الملكية
	0.442	0.348	0.788	البيئة الخارجية
	0.138	0.319	2.307 *	الاعتماد المتبادل
	0.820	0.322	0.393	درجة الرسمية
	0.685	0.329	0.481	درجة التخصص
	0.260	0.505	1.944	درجة المركزية
	0.235	0.064	0.272	التكنولوجيا
	0.121	0.124	1.026	حجم المنظمة
R ² = 0.524				قيمة معامل التحديد
B ₀ = 0.983				قيمة الحد الثابت
F = 2.198				قيمة F المحسوبة

5- العلاقة بين استخدام محاسبة المسؤولية والعوامل الشرطية
يتبين من الجدول رقم (9) أن هذا الأسلوب يتأثر بالعوامل الشرطية مجتمعة بسبب معنوية قيمة (F) المحسوبة ، أما اختبار تأثير العوامل الشرطية بصورة منفردة فمن خلال اختبار (t) يلاحظ أن هذا الأسلوب يتأثر بثلاثة عوامل هي الاعتماد المتبادل ، البيئة الخارجية ، ثم حجم المنظمة .

جدول رقم (9)

العلاقة بين استخدام محاسبة المسؤولية والعوامل الشرطية

المتغيرات	معاملات الانحدار	الخطأ المعياري	قيمة T المحسوبة
محاسبة المسؤولية	التأهيل العلمي	0.041	0.398
	نوع الملكية	0.089	0.706
	البيئة الخارجية	0.761	2.123 *
	الاعتماد المتبادل	0.392	3.489 *
	درجة الرسمية	0.442	0.664
	درجة التخصص	0.643	1.158
	درجة المركزية	0.251	1.191
	التكنولوجيا	0.362	1.891
	حجم المنظمة	0.207	2.113 *
قيمة معامل التحديد $R^2 = 0.698$			
قيمة الحد الثابت $B_0 = 2.621$			
قيمة F المحسوبة $F = 4.618$			

6- العلاقة بين الأساليب الكمية والعوامل الشرطية

يتضح من الجدول رقم (10) وجود علاقة معنوية من خلال قيمة (F) المحسوبة أي أن هذا الأسلوب يتأثر بالعوامل المبحوثة ، ومن خلال قيم (t) يتضح أن أربعة عوامل منها مؤثرة بشكل منفرد يأتي في مقدمتها الاعتماد المتبادل ثم نوع الملكية ، درجة المركزية ، وأخيراً التكنولوجيا .

جدول رقم (10)

العلاقة بين استخدام الاساليب الكمية والعوامل الشرطية

المتغيرات	المتغيرات المستقلة	معاملات الانحدار	الخطأ المعياري	قيمة T المحسوبة
الاساليب الكمية	التأهيل العلمي	0.038	0.093	0.418
	نوع الملكية	0.377	0.115	3.285
	البيئة الخارجية	0.222	0.324	0.686
	الاعتماد المتبادل	0.383	0.102	3.769
	درجة الرسمية	0.616	0.602	1.023
	درجة التخصيص	0.135	0.503	0.269
	درجة المركزية	0.480	0.191	2.516
	التكنولوجيا	0.417	0.173	2.414
	حجم المنظمة	0.011	0.089	0.128
قيمة معامل التحديد				$R^2 = 0.753$
قيمة الحد الثابت				$B_0 = 2.810$
قيمة F المحسوبة				$F = 6.093$

7- العلاقة بين استخدام أسعار التحويل الداخلي والعوامل الشرطية

أن هذا الأسلوب لا يتأثر بالعوامل الشرطية مجتمعة وهذا واضح من الجدول رقم (11) لعدم معنوية قيمة (F) المحسوبة ، كذلك فإن قيمة (R^2) تبين أن فقط (0.37) من التغير الحاصل

في استخدام هذا الأسلوب ناجم عن هذه العوامل وتحديدًا عامل نوع الملكية الذي ظهرت معنوية قيمة (t) الخاصة باختباره .

جدول رقم (11)

العلاقة بين استخدام اسعار التحويل الداخلي والعوامل الشرطية

المتغيرات		معاملات الانحدار	الخطأ المعياري	قيمة T المحسوبة
المتغير التابع	المتغيرات المستقلة			
Y ⁸ اسعار التحويل الداخلي	التأهيل العلمي	0.106	0.106	0.999
	نوع الملكية	0.259	0.131	2.985
	البيئة الخارجية	0.286	0.369	0.774
	الاعتماد المتبادل	0.012	0.116	0.106
	درجة الرسمية	0.091	0.686	0.134
	درجة التخصص	0.377	0.572	0.660
	درجة المركزية	0.121	0.217	0.556
	التكنولوجيا	0.057	0.197	0.295
	حجم المنظمة	0.099	0.101	0.986
قيمة معامل التحديد R ² = 0.376				
قيمة الحد الثابت B ₀ = 0.390				
قيمة F المحسوبة F= 1.205				

8- العلاقة بين استخدام المحاسبة السلوكية والعوامل الشرطية
يوضح الجدول رقم (12) أن هذا الأسلوب لا يتأثر بأي من العوامل المبحوثة ، إذ ظهر
عدم معنوية قيمة (F) المحسوبة وما يعزز ذلك عدم معنوية (t) فضلاً عن ان قيمة معامل التحديد
(R^2) منخفضة .

جدول رقم (12)

العلاقة بين استخدام المحاسبة السلوكية والعوامل الشرطية

المتغيرات	المتغيرات المستقلة	معاملات الانحدار	الخطأ المعياري	قيمة T المحسوبة
المحاسبة السلوكية	التأهيل العلمي	0.014	0.008	1.769
	نوع الملكية	0.009	0.010	0.963
	البيئة الخارجية	0.039	0.029	1.349
	الاعتماد المتبادل	0.007	0.009	0.826
	درجة الرسمية	0.046	0.054	0.861
	درجة التخصص	0.070	0.045	1.553
	درجة المركبة	0.013	0.017	0.779
	التكنولوجيا	0.007	0.016	0.473
	حجم المنظمة	0.006	0.008	0.771
قيمة معامل التحديد $R^2 = 0.299$				
قيمة الحد الثابت $B_0 = 1.088$				
قيمة F المحسوبة $F = 0.855$				

9- العلاقة بين استخدام اقتصاديات المعلومات والعوامل الشرطية تبين من الجدول رقم (13) عدم معنوية قيمة (F) مما يعني أن استخدام هذا الأسلوب لا يتأثر بهذه العوامل ، كما أن قيمة (R2) تشير إلى أن (0.44) من التغير الحاصل في استخدام هذا الأسلوب تحديداً يحدث نتيجة عامل التكنولوجيا وما يؤكد ذلك معنوية قيمة (t) .

جدول رقم (13)
العلاقة بين استخدام اقتصاديات المعلومات والعوامل الشرطية

المتغيرات	المتغيرات المستقلة	معاملات الانحدار	الخطأ المعياري	قيمة T المحسوبة
اقتصاديات المعلومات	التأهيل العلمي	0.031	0.142	0.222
	نوع الملكية	0.085	0.174	0.490
	البيئة الخارجية	0.001	0.492	0.003
	الاعتماد المتبادل	0.113	0.154	0.735
	درجة الرسمية	0.075	0.915	0.083
	درجة التخصص	0.487	0.764	0.638
	درجة المركزية	0.124	0.290	0.430
	التكنولوجيا	0.498	0.263	2.897
	حجم المنظمة	0.085	0.135	0.632
قيمة معامل التحديد		$R^2 = 0.444$		
قيمة الحد الثابت		$B_0 = 0.687$		
قيمة F المحسوبة		$F = 1.599$		

10- العلاقة بين استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والعوامل الشرطية يتضح من الجدول (14) عدم تأثر أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة وهو من الأساليب الحديثة بأي من العوامل الشرطية وهذا ما تؤكدته نتائج اختبارات (F و t و R2) مما يعني ان هذا الاسلوب يتأثر بعوامل اخرى لم تتحدد في النموذج .

جدول رقم 14

العلاقة بين استخدام اسلوب التكاليف على اساس الانشطة والعوامل الشرطية

المتغيرات	المتغيرات المستقلة	معاملات الانحدار	الخطأ المعياري	قيمة T المحسوبة
احتساب التكاليف على اساس الانشطة	التأهيل العلمي	0.004	0.008	0.538
	نوع الملكية	0.002	0.010	0.240
	البيئة الخارجية	0.030	0.028	1.103
	الاعتماد المتبادل	0.007	0.009	0.827
	درجة الرسمية	0.021	0.052	0.418
	درجة التخصص	0.105	0.043	0.433
	درجة المركزية	0.011	0.016	0.670
	التكنولوجيا	0.003	0.015	0.243
	حجم المنظمة	0.013	0.008	1.825
قيمة معامل التحديد $R^2 = 0.356$				
قيمة الحد الثابت $B_0 = 1.022$				
قيمة F المحسوبة $F = 1.105$				

و كذلك فإن اسلوب الموازنة على اساس الانشطة لا يتاثر بالعوامل الشرطية المبحوثة بدلالة نتائج اختبارات (F و t و R2) الموضحة في الجدول رقم (15) .

جدول (15)

العلاقة بين الموازنة على اساس الانشطة والعوامل الشرطية

المتغيرات	معاملات الانحدار	الخطأ المعياري	قيمة T المحسوبة
Y ¹² اعداد الموازنة على اساس الأنشطة	التأهيل العلمي	0.010	0.009
	نوع الملكية	0.006	0.011
	البيئة الخارجية	0.003	0.031
	الاعتماد المتبادل	0.001	0.010
	درجة الرسمية	0.021	0.057
	درجة التخصص	0.007	0.047
	درجة المركزية	0.019	0.018
	التكنولوجيا	0.007	0.016
	حجم المنظمة	0.002	0.008
قيمة معامل التحديد			R ² = 0.229
قيمة الحد الثابت			B ₀ = 1.124
قيمة F المحسوبة			F = 0.595

وأخيراً فإن الجدول رقم (16) يوضح أن استخدام أسلوب إدارة الجودة الشاملة يتأثر بالعوامل الشرطية مجتمعة ، من خلال معنوية قيمة (F) المحسوبة كما أن معامل (R2) يشير إلى أن (0.75) من التغير الحاصل في استخدام هذا الأسلوب يحدث نتيجة هذه العوامل . ومن نتائج اختبار (t) يتضح أن هناك أربعة عوامل شرطية تؤثر بالدرجة الأساس وهي البيئة الخارجية ، نوع الملكية ، التأهيل العلمي ، الاعتماد المتبادل .

الجدول رقم (16)

العلاقة بين استخدام ادارة الجودة الشاملة والعوامل الشرطية

المتغيرات	معاملات الانحدار	الخطأ المعياري	قيمة المحسوبة T
المتغير التابع	المتغيرات المستقلة		
Y ¹³ ادارة الجودة الشاملة	التأهيل العلمي	0.091	2.054*
	نوع الملكية	0.005	2.080*
	البيئة الخارجية	1.348	4.471*
	الاعتماد المتبادل	0.194	2.048*
	درجة الرسمية	0.243	0.434
	درجة التخصص	0.463	0.991
	درجة المركزية	0.123	0.695
	التكنولوجيا	0.074	0.463
	حجم المنظمة	0.080	0.978
R ² =0.750			
قيمة معامل التحديد			
Be=2.154			
قيمة الحد الثابت			
F=6.003*			
قيمة F المحسوبة			

4-2-3 تفسير النتائج

بعد أن تم عرض نتائج التحليل الإحصائي الخاص بفرضية البحث الرئيسية الثانية ،
ولفرض إثبات أو نفي الفرضية ، فإن الجدول رقم (17) يوضح خلاصة لما ورد في الجداول
السابقة إذ يوضح كل أسلوب من أساليب المحاسبة الادارية ومدى تأثيره بالعوامل الشرطية
المبحوثة .

جدول رقم (17)

عدد اساليب المحاسبة الادارية المتأثرة بكل عامل من العوامل الشرطية

حجم المنظمة	التكنولوجيا	درجة المركزية	درجة التخصص	درجة الرسمية	الاعتماد المبتدئ	البيئة الخارجية	نوع الملكية	التأثير الملموس	
					يتأثر			يتأثر	التكاليف المعيارية
							يتأثر		علاقات الكلفة-الحجم-الربح
									الموازنات التشغيلية
									الموازنات الرأسمالية
					يتأثر				التحليل المالي
					يتأثر	يتأثر			محاسبة المسؤولية
					يتأثر		يتأثر		الاساليب الكمية
					يتأثر		يتأثر		اسعار التحويل الداخلي
									المحاسبة السلوكية
									اقتصاديات المعلومات
									احتساب التكاليف على اساس الأنشطة
									اعداد الموزنة على اساس الأنشطة
					يتأثر	يتأثر	يتأثر	يتأثر	ادارة الجودة الشاملة
2	3	2	0	0	5	2	4	2	عدد الاساليب المتأثرة
15%	23%	15%	0%	0%	38%	15%	30%	15%	نسبة الاساليب المتأثرة

من الجدول السابق رقم (17) يتبين لنا نتائج قبول او رفض الفرضيات الفرعية المتعلقة
بالعوامل الشرطية و المشتقة من الفرضية الرئيسية الثانية للبحث .

على سبيل المثال قبول الفرضية الفرعية الاولى (عامل التاهيل العلمي) لتأثيره على اسلوبي الكلفة المعيارية (ادارة الجودة الشاملة) و ترفض لما سواها من الاساليب المختسرة ، و هكذا بالنسبة لبقية العوامل الشرطية الواردة في الجدول .

ومن الجدول رقم (17) يمكن ترتيب العوامل الشرطية حسب درجة تأثيرها في استخدام أساليب المحاسبة الادارية و كما موضحة في الجدول رقم (18) .

الجدول رقم (18)

ترتيب العوامل الشرطية حسب درجة تأثيرها في استخدام

اساليب المحاسبة الادارية

العوامل لشرطية	لتاميل قلمى	نوع الملكية	البيئة الخارجية	الاعتماد المتبادل	درجة الرسمية	درجة التخصص	درجة المركزية	التكنولوجيا	حجم النظم
ترتيبها	الرابع	الثاني	الرابع	الاول	لايؤثر	لايؤثر	الرابع	الثالث	الرابع

أما الجدول رقم (19) فيمثل إعادة ترتيب أساليب المحاسبة الادارية حسب عدد العوامل الشرطية المؤثرة فيها .

جدول رقم (19)
ترتيب اساليب المحاسبة الادارية حسب عدد
العوامل الشرطية المؤثرة فيها

ت	اساليب المحاسبة الادارية	عدد العوامل المؤثرة فيها	ترتيب الاسلوب
1	التكاليف المعيارية	2	الثالث
2	علاقات الكلفة-الحجم-الربح	1	الرابع
3	الموازنات التشغيلية	3	الثاني
4	الموازنات الراسمالية	-	-
5	التحليل المالي	1	الرابع
6	محاسبة المسؤولية	3	الثاني
7	الاساليب الكمية	4	الاول
8	اسعار التحويل الداخلي	1	الرابع
9	المحاسبة السلوكية	-	-
10	اقتصاديات المعلومات	1	الرابع
11	التكاليف على اساس الانشطة	-	-
12	الموازنة على اساس الانشطة	-	-
13	ادارة الجودة الشاملة	4	الاول

ومن الجداول السابقة نستطيع التوصل إلى إثبات جزئي للفرضية الثانية وهي وجود علاقة معنوية بين بعض العوامل الشرطية واستخدام أساليب المحاسبة الادارية في الشركات الصناعية العراقية .

إذ تبين أن عامل الاعتماد المتبادل هو العامل الشرطي الأكثر تأثيراً في استخدام أساليب المحاسبة الادارية (جدول رقم 17) . لأن هناك خمسة أساليب تتأثر معنوياً به (الكلف المعيارية ، التحليل المالي ، محاسبة المسؤولية ، الأساليب الكمية ، إدارة الجودة الشاملة) .

بينما يأتي عامل نوع الملكية بالدرجة الثانية إذ تتأثر به أربعة أساليب هي (علاقات الكلفة ، الحجم ، الربح) ، الأساليب الكمية ، أسعار التحويل الداخلي ، إدارة الجودة الشاملة .

فيما جاء عامل التكنولوجيا بالدرجة الثالثة من خلال تأثيره على ثلاثة أساليب هي (الموازنات التشغيلية ، الأساليب الكمية ، اقتصاديات المعلومات) .

أما عوامل التأهيل العلمي ، البيئة الخارجية ، درجة المركزية ، حجم المنظمة فجاءت بالمرتبة الرابعة لتأثير كل عامل منها في أسلوبين من الأساليب المستخدمة .

أما بالنسبة لعاملي درجة الرسمية والتخصص فإن أي أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية الاتفة الذكر لم يتأثر بهما (جدول رقم 18) .

5. الاستنتاجات والتوصيات

5-1 الاستنتاجات

1. محدودية استخدام الشركات الصناعية العراقية لأساليب المحاسبة الإدارية إذ يقتصر استخدامها على تطبيق عدد من الأساليب التقليدية التي لا تتواءم مع التطورات الحاصلة في مجال أساليب المحاسبة الإدارية .
2. هناك مجموعة من الأساليب الحديثة غير مستخدمة من قبل الشركات الصناعية لحاجتها إلى إمكانيات علمية ومادية غير متوافرة
3. يتأثر استخدام الشركات الصناعية العراقية لأساليب المحاسبة الإدارية بمجموعة من العوامل الشرطية ، وتختلف درجة تأثير هذه العوامل من أسلوب لآخر .
4. هناك بعض أساليب المحاسبة الإدارية وأن كانت مستخدمة (كما هو الحال بالنسبة للموازنات) لا يتم تطبيقها وفقاً لأسس علمية مدروسة وإنما يتم بموجب قوانين أو تعليمات صادرة عن مستويات إدارية عليا ، كما أن هناك استخدام لأساليب أخرى (التكاليف المعيارية ، الأساليب الكمية ، اقتصاديات المعلومات) هي دون المستوى بكثير بسبب عدم أدراك أفراد العينة لمتطلبات تطبيق هذه الأساليب .

5-2 التوصيات

في ضوء النتائج التي تم التوصل لها نوصي بالآتي :-

1. التوسع في استخدام الشركات الصناعية لأساليب المحاسبة الادارية وفقاً للأساليب العلمية الصحيحة لأهميتها في توفير المعلومات اللازمة للعمليات الإدارية كافة ، لأن نجاح أي منظمة مقترن بنجاح نظام معلومات المحاسبة الادارية .
2. ضرورة مراعاة أثر العوامل الشرطية المؤثرة في استخدام تلك الأساليب بالاستفادة من نتائج الأبحاث المحاسبية السابقة بهدف رفع كفاءة العمل المحاسبي .
3. تكثيف الدورات التدريبية للملاكات المحاسبية العاملة من خلال برامج التعليم المستمر لزيادة معرفتهم ومهاراتهم في مجال الأساليب والتقنيات الحديثة .
4. ضرورة التعاون الجاد بين الشركات العراقية والجامعات من خلال المشاركة في عقود أو مؤتمرات في مجال تعزيز فاعلية تطبيقات المحاسبة الادارية أو عقد سيمينارات لطلبة الدراسات العليا باستضافة متخصصين في مجال المحاسبة الادارية .
5. تعزيز البحوث والدراسات في مجال النظرية الشرطية للمحاسبة الادارية لدراسة تأثير عوامل شرطية أخرى لم يتم التطرق لها سابقاً للتأكد من مدى تأثيرها .

المصادر

اولاً:"المصادر العربية

أ- الكتب

1. حجازي، محمد عباس، المحاسبة الادارية، ط1، بدون ناشر، القاهرة، 1977.
2. فهمي، سمير بباوي والطار، محمد صبري، بحوث العمليات في المحاسبة، ط1، بدون ناشر، 1979.
3. هاشم، احمد بسيوني، المحاسبة الادارية اطار نظري- اساليب عملية، دار الكتب للطباعة والنشر- جامعة الموصل، العراق، 1989.

ب - الدوريات

1. زاير احمد خلف ، " الاتجاه الشرطي للمحاسبة الادارية الواقع والطموح " ، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة البصرة-كلية الادارة والاقتصاد، العدد(4)، تشرين الاول 1993، ص ص.(129-45).
2. الصفار، عماد صبيح، " دور الموازنات التخطيطية في تحقيق الرقابة الادارية في المنظمات الانتاجية العراقية : دراسة تقويمية من منظور منظمي- محاسبي معاصر " ، مجلة كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد(33)، كانون الثاني 2001، ص ص(151-77).
3. _____، " ابعاد وملامح استخدام اساليب المحاسبة الادارية في البيئة الصناعية العراقية " ، مجلة كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد(35)، حزيران 2001. ص ص.(112-43).
4. _____، اتجاهات التطور المعاصرة في اساليب المحاسبة الادارية و دورها في الإدارة الاستراتيجية، مجلة كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية ، العدد 37 تشرين ثاني 2001 .
5. الفضل، مؤيد، " تحليل اثر متغيرات الموقف على تطبيق اساليب المحاسبة الادارية : دراسة ميدانية في منشآت القطاع الصناعي العراقي " ، مجلة ابحاث اليرموك سلسلة العلوم الانسانية والاجتماعية، المجلد (13)، العدد(4)، 1997، ص ص.(9-26).

ج - الرسائل الجامعية

1. الخناق، سناء عبد الكريم عبد الحسين، العوامل المؤثرة في استخدام الاستشارات الادارية، رسالة ماجستير في ادارة الاعمال غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد- الجامعة المستنصرية، 1992.
2. الساداتي، احمد سليمان احمد، تأثير التقنية في الهيكل التنظيمي، رسالة ماجستير في ادارة الاعمال غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد- جامعة الموصل، 1989.
3. السبوع، سليمان سند سبع، استخدام ABC واساليب ABM لاتخاذ القرار وتقييم اداء المنظمة، اطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد- جامعة بغداد، 2000.

ثانياً: المصادر الأجنبية

أ- الكتب

1. Atkinson, Anthony A. et al., " Management Accounting ", 4 th. ed., Prentice – Hill, Inc., U. S. A., 1997.
2. Drury, Colin, " Management & Cost Accounting ", 5 th. ed., Thomson Learning, U. K., 2000.
3. Hilton, Ronald W., " Managerial Accounting ", 4 th. ed., McGraw – Hall, Inc., U. S. A., 1999.
4. Ivancevich, John M. et al., " Management Quality and Competitiveness, " 2 nd. ed., McGraw - Hill, Inc., 1997.
5. Kam, Vernon, " Accounting Theory ", 2 nd. ed., John Willy & Sons, Inc., Singapore, 1990.
6. Kaplan, Robert S., " Advanced Management Accounting ", 1 st. ed., Prentice – Hill, Inc., U. S. A., 1982.

ب- الدوريات

1. Amigoni, Franco, " Planning Management Control Systems ", Journal of Business, Finance and Accounting, Autumn 1978, pp. (279- 91).
2. Chenhall, Robert H. & Morris, Deigan, " The Impact of Structure, Environment and Interdependence On The Perceived Usefulness of Management Accounting Systems ", The Accounting Review, Vol. LXI, No. 1, January 1986, pp.(16 – 35).
3. Gordon, Lawrence A. & Miller, Danny, " A contingency Farme – work For The Design of Accounting Information Systems ", Accounting, Organization and Society, Vol. 1, No. 1, 1976, pp.(59- 69).
4. Hayes, David C., " The Contingency Theory of Manageral Accounting", The Accounting Review, Vol. 11, No. 1, January 1977 pp.(22 – 39).
5. ————, " Accounting For Accounting : A Story About Managerial Accounting ", Accounting, Organization and Society, Vol. 8, No. 2/3, 1983, pp.(241 – 49).
6. Otely, Dived T., " The Contingency Theory of Management Accounting : Achievement and Prognosis", Accounting, Organization and Society, Vol. 5, No. 4, 1980, pp.(413 – 28).

7. Swiringa, Robert J. & Weick, Karl E., " Management Accounting and Action ", Accounting, Organization and Society, Vol. 12, No. 3, 1987, pp.(293 – 308).
8. Tiessen,P.& Waterhouse, J.H., Acontingency Farmework For Management Accounting Systems Reearch ", Accounting, Organization and Society, Vol. 3, No. 1, 1978, pp.(65 – 76).
9. _____ Towards A Descriptive Theory of Management Accounting ", Accounting, Organization and Society, Vol. 8, No. 2/3, 1983, pp.(251 – 67).

ملحق رقم (1) نموذج استمارة الاستبانة (الدراسات العليا)
المعلومات العامة

1. الجنس : ذكر أنثى
2. العمر : سنة
3. التحصيل العلمي..... الاختصاص
4. عدد سنوات الخدمة الوظيفية : سنة
5. مدة العمل في هذه الشركة : سنة
6. ملكية الشركة : قطاع عام قطاع مختلط قطاع خاص

المحور الاول

اساليب المحاسبة الادارية

- يرجى ايضاح أي من الاساليب الاتية تستخدمها عند قيامك بعملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات .

ت	اساليب المحاسبة الادارية	مستخدم	غير مستخدم
1.	التكاليف المعيارية (المقدرة مقدما) وتحليل الانحرافات .		
2.	تحليل العلاقة بين - الكلفة - الحجم - الربح (نقطة التعادل التكاليف مع الايرادات) .		
3.	الموازنات التشغيلية (موازنات قصيرة الاجل تكون مدتها سنة أو اقل) .		
4.	الموازنات الراسمالية (موازنات الاستثمارات طويلة الاجل لاكثر من سنة) .		

5.	التحليل المالي (استخدام النسب المالية في تقييم الاداء) .		
6.	محاسبة المسؤولية (محاسبة الافراد عن اداء المهام الموكلة اليهم في ظل اللامركزية وفقا لمعايير الاداء المحددة من قبل الادارة العليا) .		
7.	الاساليب الكمية (الاستعانة بالاساليب الاحصائية واساليب بحوث العمليات في حل المشاكل الادارية واتخاذ القرارات المختلفة) .		
8.	اسعار التحويل الداخلي (في حالة كون الشركة مؤلفة من عدة اقسام يتم تسعير المنتجات المحولة من قسم الى اخر وذلك من اجل تسهيل عملية تقييم ادائها) .		
9.	المحاسبة السلوكية (دراسة اثر الاساليب النحاسبية واساليب تقييم الاداء التي تستخدمها الشركة في سلوك الافراد العاملين فيها) .		
10.	اقتصاديات المعلومات (احتساب تكاليف انتاج وتوصيل المعلومات ومن ثم مقارنتها مع المنافع الناتجة عنها من اجل التخلي عن تلك التي تفوق تكاليفها منافعتها) .		
11.	احتساب التكاليف على اساس الأنشطة (توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات وذلك باعتماد على اساس توزيع خاص بكل نشاط)		
12.	اعداد الموازنة على اساس الأنشطة (اعداد الموازنة بتقسيمها الى موازنات فرعية خاصة بكل نشاط وليس لاجمالي الشركة) .		
13.	ادارة الجودة الشاملة (تقوم الشركة باعداد وتنفيذ برامج لعمليات التحسين المستمر في منتجاتها من حيث الجودة العالية والاسعار المنخفضة) .		

المحور الثاني العوامل الشرطية

اولا : عوامل البيئة الخارجية

يرجى ايضاح مدى التغير الذي حصل في الفقرات التالية خلال السنتين الاخيرتين .

ت	الفقرات	1	2	3	4	5
		لم تتغير	تغير ضعيف	تغير متوسط	تغير كبير	تغير كبير جدا
1	اسعار المنتجات المنافسين في الشركة .					
2	نوعية منتجات المنافسين للشركة .					
3	ظهور منافسين جدد للشركة .					
4	اسعار المواد الاولية ومستلزمات الانتاج الاخرى					
5	نوعية المواد الاولية ومستلزمات الانتاج الاخرى					
6	كميات المواد الاولية ومستلزمات الانتاج الاخرى .					
7	القوانين والسياسات الحكومية المتعلقة بتسعير منتجات الشركة .					
8	القوانين والسياسات الحكومية المتعلقة بنوعية منتجات الشركة .					
9	القوانين والسياسات الحكومية المتعلقة باساليب التسويق والتوزيع لمنتجات الشركة .					

10	القوانين والسياسات الحكومية المتعلقة بالتصرفات المالية للشركة .				
11	القوانين والسياسات الحكومية المتعلقة بتشغيل الافراد .				
12	القوانين الضريبية التي تؤثر في الشركة .				
13	التطور التكنولوجي ونظم الحاسبات والمعلومات .				
14	اذواق المستهلكين وتفضيلاتهم .				

ثانيا : عوامل البيئة الداخلية

يرجى توضيح الاتي :

ت	الفقرات	1	2	3	4	5
		لا يوجد	ضعيف	متوسط	كبير	كبير جدا
7	اعتماد اقسام الشركة على بعضها البعض .					
8	التوثيق الرسمي للمعلومات المتعلقة بحياة الشركة					
9	التوثيق الرسمي للمعلومات المتعلقة بممتلكات الشركة .					
10	التوثيق الرسمي للمعلومات المتعلقة بفعاليات الشركة					
11	التوثيق الرسمي للمعلومات المتعلقة بمدخلات الشركة					
12	التوثيق الرسمي للمعلومات المتعلقة بمخرجات الشركة					

13	التوثيق الرسمي للمعلومات المتعلقة بعلاقات الشركة .				
14	تنوع الوظائف والانشطة من حيث نوع الوظيفة .				
15	تنوع الوظائف والانشطة من حيث موقع الوظيفة .				
16	تنوع الوظائف والانشطة من حيث اسلوب اداء الوظيفة .				
17	تنوع الوظائف والانشطة من حيث نوع المنتج .				
18	ادنى تقسيم اداري معتمد في الشركة .	شعب	اقسام	خطوط انتاجية	معارض فروع
19	نظام الانتاج المتبع في الشركة .	انتاج الوحدات	الدفعات الصغيرة	الدفعات الكبيرة	نظام الاوامر المراحل
20	عدد الافراد العاملين في الشركة .	اقل من 500	500 الى 1000	1001 الى 1500	1501 الى 2000 فاكتر