

## مقومات تنفيذ ممارسات المحاسبة الادارية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم

(دراسة في عينة من المشاريع الصغيرة والمتوسطة الحجم في قطاع الصناعة والخدمة في العراق)

الباحث: زين الدين محمد حسن مكي      أ.م. د. سهيل عبد الله ناصر التميمي

جامعة البصرة / كلية الادارة والاقتصاد / قسم المحاسبة

[alameryzain@gmail.com](mailto:alameryzain@gmail.com)

[suh2001971@yahoo.com](mailto:suh2001971@yahoo.com)

### الملخص:

يهدف هذا البحث الى تسليط الضوء حول اهم المقومات التي تسهل على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تنفيذ ممارسات المحاسبة الادارية، اضافة الى معرفة اي من تلك المقومات له الاولوية في تنفيذ ممارسات المحاسبة الادارية.

ومن اجل تحقيق هذه الاهداف قام الباحث بتصميم نموذج استبيان وزعها على عينة من المؤسسات البالغ عددهم 70 مؤسسة، تم استحصال 62 استبانة صالحة للتحليل الاحصائي.

اظهرت النتائج ان من اهم المقومات التي تساعد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تنفيذ ممارسات المحاسبة الادارية هي المقومات التنظيمية وبيئة الاعمال للمؤسسة، وان المقومات التنظيمية لها الاولوية في تسهيل عملية تنفيذ الممارسات ومن ثم مقومات بيئة الاعمال.

الكلمات المفتاحية: ممارسات المحاسبة الادارية التقليدية والحديثة، مقومات ممارسات المحاسبة الادارية.

## **The elements of implementing managerial accounting practices in small and medium-sized enterprises**

**Zain Al-Din Mohammad Hassan Make  
Assist.Prof. Dr. Suhail Abdullah Nasser Al-Tamimi**

### **Abstract**

This research aims to shed light on the most important components that facilitate the implementation of management accounting practices by small and medium enterprises, in addition to knowing which of these components has priority in implementing management accounting practices. Of the 70 institutions, 62 valid questionnaires were obtained for statistical analysis. The results showed that one of the most important elements that help small and medium-sized enterprises in implementing management accounting practices are the organizational elements and the business environment of the institution, and that organizational concepts have priority in facilitating the process of implementing practices and then the elements of the environment Business

**Keywords: traditional and modern management accounting practices, elements of management accounting practices**

## المقدمة

لا تزال المؤسسات الصغيرة والمتوسطة واحدة من اكثر الموضوعات التي تمت مراجعتها في الادبيات ، خاصة وان تأثيرها على جميع الاقتصادات الرقيقة لا يمكن التغاضي عنه في جميع انحاء العالم، تم قبول المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كمحرك للنمو الاقتصادي وتعزيز التنمية ، كما ان المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تعتبر الطريقة الوحيدة للحد من الفقر بطريقة مستدامة في تعزيز النمو الاقتصادي من خلال خلق الثروة وفرص العمل في البلدان النامية .الا ان هذه المؤسسات تفشل في السنوات الثلاثة الاولى مما يؤدي الى اغلاقها بسبب نقص المعلومات لدى ادارات هذه المؤسسات ، وان هذه المعلومات تتطلب تنفيذ ممارسات ادارية تساعد في بقاء واستمرار هذه المؤسسات يتوقف على تنفيذ هذه الممارسات و هذه الممارسات يتوقف تنفيذها على توفير بعض المقومات.

### مشكلة البحث:

اظهرت الدراسات السابقة ان معلومات المحاسبة الادارية لها تأثير اساسي ومحدد على النظام الكلي لا دارة المعلومات ، لذا فان معالجة هذه المعلومات وتحسينها والذي يتم من خلال تنفيذ ممارسات المحاسبة الادارية يجعل المعلومات المتاحة للإدارة اكثر ملائمة لوضع الخطط والمراقبة وتنفيذ القرارات في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، الا ان هذه الممارسات تتطلب توفير بعض المقومات حتى يتسنى للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة تنفيذها فيها، وبناء على ذلك تكمن مشكلة البحث في الاجابة على التساؤل التالي:  
(ما هي مقومات تنفيذ ممارسات المحاسبة الادارية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم؟).

### اهداف البحث :

ان الغرض من هذا البحث هو التعرف على المقومات الاساسية الرئيسية التي تمكن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من تنفيذ ممارسات

المحاسبة الادارية ، كذلك معرفة اي من تلك المقومات لها الاولوية في تنفيذ ممارسات المحاسبة الادارية.

### اهمية البحث:

ترجع اهمية البحث من اهمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في كونها تعتبر من الاساسيات في اقتصاديات دول العالم، من خلال دورها في اتاحة مجالات للعمل وتعزيز التنمية الاقتصادية والاجتماعية، اضافة الى اهمية ممارسات المحاسبة الادارية وما تحتاجه من مقومات لتنفيذها فيها.

### فرضيات البحث

بناء على مشكلة واهداف البحث يمكن صياغة الفرضيات التالية:

- 1- يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية لتوفير مقومات تنظيمية تسهل في تنفيذ ممارسات المحاسبة الادارية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم.
- 2- يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية لتوفير مقومات بيئة الاعمال تسهل في تنفيذ ممارسات المحاسبة الادارية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم.

### منهجية البحث:

تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليل الاحصائي في تحليل البيانات واختبار الفرضيات، حيث قام الباحث بأعداد استبيان منظم تم توزيعه على عينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والبالغ عددها 70 مشروع، تم استحصال 62 مشروع جميعها صالحة للتحليل الاحصائي.

### الدراسات السابقة

اولا: دراسات عربية

#### 1 - دراسة (ثابت، شاكر، 2017) بعنوان

(اعتماد التقنيات الحديثة للمحاسبة الادارية في الشركات الصغيرة والمتوسطة للدول النامية (العراق)

هدفت الدراسة الى تقييم مستويات المعرفة بتقنيات المحاسبة الادارية الحديثة في الشركات الصغيرة والمتوسطة في العراق واثرها على نمو الشركات ، وكذلك تقييم مستويات اعتماد تقنيات المحاسبة الادارية الحديثة

من قبل الشركات الصغيرة والمتوسطة ، ومعرفة العوامل التي تعرقل استخدام تقنيات المحاسبة الادارية الحديثة ، ولتحقيق تل الاهداف تم تصميم استمارة استبيان واجراء المقابلات الشخصية مع الشركات الصغيرة والمتوسطة التي بدأت بتطبيق ركائز خطة التنمية الوطنية لسنة 2030 ، حيث تم توزيع 120 استبانة على رجال الاعمال والمدراء التنفيذيين في الشركات الصغيرة والمتوسطة ، وقد توصلت الدراسة الى ان الشركات الصغيرة والمتوسطة في العراق تعتمد بشكل منخفض تقنيات المحاسبة الادارية الحديثة ، كما انها تواجه معوقات في ادارة راس المال في الشركات الصغيرة والمتوسطة.

## 2 - دراسة (ظه، واخرون، 2020) بعنوان

### (استخدام وتداعيات ممارسات المحاسبة الادارية في المشاريع الصغيرة والمتوسطة الحجم)

هدف هذه الدراسة الى فحص مدى استخدام ممارسات المحاسبة الادارية في المشاريع الصغيرة والمتوسطة ، كذلك التعرف على تداعيات استخدام تقنيات المحاسبة الادارية في المشاريع الصغيرة والمتوسطة ،في هذه الدراسة تم توزيع 291 استبانة واجراء ست مقابلات من اجل جمع البيانات ، وتشير النتائج الى ان معدلات استخدام ممارسات المحاسبة الادارية منخفضة نسبيا في المشاريع الصغيرة والمتوسطة مقارنة بتلك الموجودة في البلدان المتقدمة ، ومع ذلك فان المعدلات المبلغ عنها في الاردن قابلة للمقارنة مع تلك الموجودة في البلدان النامية ، كما وتسمح ممارسات المحاسبة الادارية بشكل كبير بتحديد تكلفة المنتج والتخطيط والرقابة واكتشاف المشكلات، وتعتبر اوجه القصور في النظام التقليدي والتجارب السابقة للمشاريع الكبيرة والعوامل الخارجية من الاسباب الرئيسية التي حفزت المشاريع الصغيرة والمتوسطة على استخدام ممارسات المحاسبة الادارية، كما ان الخبرة غير الكافية ونقص الموارد المالية والتكاليف المرتفعة المرتبطة باستخدام هذه الممارسات هي الاسباب الاكثر اهمية التي اجبرت المشاريع الصغيرة والمتوسطة على اهمال ممارسات المحاسبة الادارية.

## ثانيا: دراسات اجنبية

### 1 - دراسة (Bakhsh et al , 2019) بعنوان:

#### **The adoption of management accounting practices in small and medium enterprises of Pakistan**

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مدى اعتماد ممارسات المحاسبة الادارية في المشاريع الصغيرة والمتوسطة في باكستان ، كذلك التعرف على العوامل المؤثرة في اعتماد ممارسات المحاسبة الادارية والفوائد لمستمدة منها ، حيث تم تصميم استبيان وزع على 100 مشروع ، كما وتم اجراء المقابلات الشخصية مع 8 مشاريع صغيرة ومتوسطة ، اظهرت النتائج ان غالبية المشاريع المستجيبية تستخدم ممارسات المحاسبة الادارية التقليدية، وان المشاريع المتوسطة الاخرى تركز بشكل اكبر على استخدام ممارسات المحاسبة الادارية الحديثة ، وان نقص الموظفين المؤهلين وحجم المشروع من اهم العوامل التي تعيق اعتماد ممارسات المحاسبة الادارية.

### 2 - دراسة ( Etim , 2020 ) بعنوان

#### **Management Accounting Practices and the Performance of Small and Medium-Sized Enterprises in Akwa Ibom State, Nigeria**

هدفت الدراسة الى التعرف على مدى تأثير ممارسات المحاسبة الادارية (MAPs) على أداء المشاريع الصغيرة والمتوسطة (SMEs) في نيجيريا. تم استخدام نهج تصميم البحث الاستقصائي باستخدام استبيان منظم لجمع البيانات من 40 مشغلاً من المشاريع الصغيرة والمتوسطة تم اختيارهم عن قصد لمجموعة السكان. تم تحليل البيانات باستخدام أدوات إحصائية وصفية واستنتاجية باستخدام الإصدار 20 من SPSS. أظهرت النتائج وجود علاقة إيجابية قوية بين المتغير التابع (أداء المشروع) والمتغيرات المستقلة (تقنيات المحاسبة الادارية)، توصي الدراسة بأن تستفيد الشركات الصغيرة والمتوسطة أكثر من تقنيات المحاسبة الادارية الحديثة لضمان ربحية واستدامة الأعمال.

## الإطار النظري

### اولا: تقنيات المحاسبة الادارية التقليدية

#### 1 - الموازنات

ونعرف من قبل (John,2008,p;7) بانها "خطة عمل نعمل على برمجة الانشطة الاقتصادية المتوقعة للشركة خلال مدة زمنية (سنة قائمة) معبرا عنها بكميات وقيم مالية بهدف ضمان تحقيق اهداف الشركة". وعرفها ايضا (كحالة، وحنان,1996,ص:38) على انها "عبارة عن خطة مستقبلية تعدها المنشأة وتعبّر عن اوجه النشاط المختلفة فيها ويتم التعبير عنها بصورة كمية، وتتخذ هدفا يتم بناء عليه متابعة نتائج التنفيذ الفعلي والرقابة عليها، بحيث تستطيع الادارة اتخاذ الاجراءات لمعالجة الانحرافات والتوصل لتحقيق الكفاية القصوى".

ان فكرة الموازنات تعتمد على وضع تقديرات لخطة المشروع وفقا للظروف المتوقعة مستقبلا، وبعد الدراسة لكافة العوامل الداخلية والخارجية المحيطة والمتوقع ان تسود خلال فترة الموازنة، اذ ان العوامل الداخلية تخضع لسيطرة ادارة المشروع مثل الهيكل التنظيمي والكيان القانوني للمشروع، اما العوامل الخارجية وهي تقع خارج نطاق سيطرة ادارة المشروع مثل العوامل البيئية والتسويقية والقوانين الحكومية، وبناء على ذلك يجب اخذ هذه العوامل بنظر الاعتبار عند اعداد الموازنة لضمان واقعية وفاعلية الخطة (خلف الله، 2007).

#### 2 - محاسبة المسؤولية

عرفها (Hilton,2008,p;502) بانها "الادوات والمفاهيم المختلفة التي يمكن استخدامها من اجل اعداد التقارير عن كفاءة وفاعلية مديري الوحدات والاقسام وبعدها مراكز المسؤولية على ان تتضمن هذه التقارير العناصر التي يستطيع المدير التحكم فيها".

اما (Anthony,2001,p;108) يرى ان مركز المسؤولية "عبارة عن وحدة تنظيمية يتراسها شخص مسؤول يتكفل بإدارتها وان الشركة هي مجموعة من مراكز المسؤولية حسب هيكلها التنظيمي اي توجد مراكز مسؤولية في المستويات العليا والدنيا ولكن هذا المصطلح يستخدم للإشارة الى مستوى الوحدات الاصغر والادنى في الشركة" ان جوهر محاسبة المسؤولية هو ان المدير يتحمل مسؤولية الوحدة المسؤول عنها ، بمعنى ان تقوم بربط النظام المحاسبي بالنظام الاداري القائم وتحديد الصلاحيات والمسؤوليات عن الانفاق لكافة المدراء والمسؤولين في المشروع وغالبا ما يتم تنظيم هذه الوحدات على اساس وظيفي او جغرافي او خطوط النشاط (احمد ، 2014).

### 3 - تحليل التعادل

كما عرفت من قبل (الشيخلي, 2002,ص:7) بانها تحليل العلاقات القائمة بين التكاليف وحجم النشاط الانتاجي والبيعي والارباح الناجمة من مقارنة التكاليف عن مستوى انتاجي معين, مع الايرادات المتوقعة لمبيعات هذا الانتاج, وان نقطة التعادل هي نتيجة مهمة في هذا التحليل لكونها تعتبر نقطة تعادل المبيعات مع التكاليف, اي انها نقطة لا ارباح ولا خسائر عندها, فانها معلومة حاسمة ومهمة تفيد الادارة في اتخاذ القرارات".

ان تقنية تحليل التعادل تستند على اساس تصنيف عناصر التكاليف الى متغيرة وثابتة، لذلك يجب دراسة سلوك التكاليف اي دراسة تغيير التكاليف بالارتباط مع تغيير حجم النشاط الانتاجي، كما انها تعتبر من اهم الممارسات التي تساعد في اتخاذ القرار في المشروع، من خلال قياس التكاليف ومقابلتها بالإيرادات اذ يسعى المشروع الى تغطية التكاليف في البداية بواسطة الايرادات المتحققة للوصول الى النقطة التي يكون فيها المشروع لا ربح ولا خسارة وهي نقطة التعادل.



#### 4 - الموازنات الرأسمالية

تواجه الادارة في جميع المؤسسات بشكل دوري قرارات كبيرة تنطوي على تدفقات نقدية على مدى عدة سنوات ، وهذه القرارات التي تتضمن شراء الآلات والمباني وما الى ذلك من الامثلة على القرارات بالإضافة الى القرارات المتعلقة بالعمليات الانتاجية في المشروع ، ويطلق على هذه القرارات التي تستلزم تدفقات نقدية داخلية وخارجة الى ما بعد العام الحالي بقرارات الموازنات الرأسمالية، ولكي يتم وضع قرارات استثمارية رشيدة تحتاج الادارة الى تقنيات ترشدها عند المقارنة بين مزايا وعيوب البدائل الاستثمارية المتاحة (Horngren et al, 2012).

ويمكن تعريف الموازنات الرأسمالية بانها العملية التي يحدد من خلالها المشروع اي الاستثمارات طويلة الاجل من المحتمل ان تولد تدفقات نقدية على مدى عدة سنوات ، وتشمل قرارات استثمار المشروع الذي يقوم بصرف الاموال النقدية بهدف تلقي التدفقات لنقدية المستقبلية مثل قرارات متعلقة بشراء ماكينة جديدة او بناء مصنع (Gasana & Kariuki , 2017)،

#### ثانيا: تقنيات المحاسبة الادارية الحديثة

##### 1 - التكاليف على اساس الانشطة

ويعرفا كل من (اسماعيل, و راضي , 2011,ص:6) بانها " ذلك النظام الذي يقوم بتجميع تكاليف استهلاك كل نشاط ومن موارد الشركة ثم يقوم بتوزيع تكلفة كل نشاط للمنتجات او الخدمات او اي اهداف تكلفة اخرى حسب استفادتها من النشاط" ان تقنية التكاليف على اساس الانشطة تقوم اولا بتجميع تكاليف الانشطة ومن ثم تخصيصها للمنتجات او الخدمات بحسب استفادتها من تلك الانشطة ، وبذلك يتضح انها تقنية لتوزيع وتخصيص التكاليف بمرحلتين الاولى يتم فيها توزيع التكاليف على الانشطة باستخدام محركات التكلفة، والثانية يتم فيها تخصيص التكاليف على المنتجات او

الخدمات او الزبائن حسب محرك التكلفة الذي تم استخدامه لا نتاج الوحدة الواحدة من المنتج.

## 2 - الادارة على اساس الانشطة

وعرفت الادارة على اساس الانشطة بانها "ادارة الانشطة لتحسين القيمة المقدمة

للزبون وزيادة ارباح الشركة بسبب توفر هذه القيمة وهذا يعتمد على تقنية ABC كمصدر رئيسي للمعلومات, (Blocher et al,2005,p;116-117) .

وكما عرفت على انها " تقنية تعتمد على مساعدة الادارة في اتخاذ القرارات وذلك من خلال الاستعانة بمعلومات ABC لا رضاء الزبائن واشباع حاجاتهم وزيادة الارباح, (باسيلي, 2001,ص:313).

## 3 - بطاقة الاداء المتوازن

- وقد اقترح (Kaplan & Norton) بطاقة الاداء المتوازن التي يمكن ان يقوم على اساسها الاسلوب الجديد لتقويم الاداء, وقد عرفها بانها "مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية التي تقدم للإدارة العليا صورة واضحة وشاملة لاداء الشركة, (Kaplan, Norton,1992).

ويعرفها (النعيمي, 2007,ص:96) بانها "اداة او تقنية تحتوي على مجموعة من المقاييس المنفصلة لكنها متماسكة تعطي للمديرين تقويما شاملا عن اداء الشركة".

ويلاحظ الباحث ان بطاقة الاداء المتوازن عبارة عن اداة او تقنية او نموذج, كما انها تمثل نقطة تتوقف عندها ادارة المشروع لمعرفة مدى تحقيقها لأهدافها الناجمة من استراتيجيتها ومدى ارضائها للزبون والعاملين وعلاقتها مع المجهزين ومستوى التطور والنمو الذي وصلت اليه مقارنة مع الفترة السابقة او تطور ونمو المؤسسات المنافسة.

#### 4 - التكلفة المستهدفة

تعتبر هذه التقنية احد اهم الممارسات الحديثة والاستراتيجية والتي تطورت لمساعدة ادارة الشركات في مواجهة بيئة الاعمال الحديثة والتي تمثلت بالتقدم السريع في تقنية المعلومات والتسارع في ابتكار منتجات جديدة وتقديم خدمات مميزة وتنوع رغبات الزبائن وسرعة تغييرها وزيادة المنافسة بين الصناعات لتصبح على المستوى العالمي، مما اشترط على الشركات تقديم منتجات عالية الجودة وبتكلفة اقل ومع توفر البدائل المتجددة، حيث يعتبر ظهور التكلفة المستهدفة رد فعل على جوانب القصور التي كان يعاني منها المدخل التقليدي في احتساب التكاليف، كذلك تتميز التكلفة المستهدفة بالطابع الشمولي اي امتداده ليشمل جميع الاطراف ذات العلاقة بالعملية الانتاجية سواء من داخل الشركة المتمثلين بالمصممين والمهنيين والمحاسبين وغيرهم او من خارجها كالمجهزين والزبائن وذلك بهدف الاستفادة من آرائهم واقتراحاتهم في عملية التخطيط وتطوير المنتجات، حيث اصبحت التكلفة المستهدفة تقنية مهمة واسباسية للإدارة في سعيها لإدارة تكاليف الشركة، ومن خلال ضمان ان المنتجات قد تم تصميمها بتكلفة منخفضة وكافية لبيعها بأسعار تنافسية يمكن للإدارة الحفاظ على مركز تنافسي مستدام وبالتالي البقاء في سوق العمل. (Hilton,2005).

ولم يتفق الكتاب والباحثين على تعريف معين للتكلفة المستهدفة فقد عكست التعاريف رؤى مختلفة، فقد وصفها البعض بانها (Approach) مدخل منظم لتحديد التكلفة التي يجب عندها انتاج المنتج المقترح ذات المواصفات الوظيفية والنوعية المحددة لغرض توليد المستوى المرغوب من الربحية عند سعر البيع المتوقع، (Cooper,Slagmulder, 1997,p;359)

وهناك من وصفها بأنها (Method) طريقة لتحديد تكلفة المنتج او الخدمة القائمة على اساس السعر المستهدف الذي يكون الزبون على استعداد لدفعه (Hansen et al,2009,p;673))

#### 5 - هندسة القيمة

ان تقنية هندسة القيمة جاءت كاستجابة لتقنية التكلفة المستهدفة, فعند تطبيق التكلفة المستهدفة وبينما تكون تكلفة المنتج اكبر منها تدخل هندسة القيمة لتحديد طرق تخفيض التكلفة(باسيلي, 2001,ص:105), اذ ان العلاقة بين التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة هي علاقة متداخلة ومتكاملة ولا يمكن ان يكونا مترادفين, وهناك اجماع على ان هندسة القيمة هي افضل اداة من بين ادوات تخفيض التكاليف الاخرى ليتم استخدامها مع التكلفة المستهدفة حيث تمثل الركيزة الاساسية لها, (شهاب, 2008).

وقد عرفت بانها "تقييم نظامي لكل جوانب البحث والتطوير وتصميم المنتجات وعمليات الانتاج والتسويق والتوزيع وخدمة العملاء لتخفيض التكاليف وارضاء احتياجات الزبائن" (Maher,1997,p;426)

#### 6- المقارنة المرجعية

وعرفت بانها "وسيلة لقياس اداء الشركات المنتجات او الخدمات او الانشطة مقابلها لوائح قائمة على أفضل مستويات الاداء الممكن اتمامها او تامة احيانا من قبل الشركات اخرى (Maher et al,2008,p;815).

فيما عرفتھا (كبيلة, 2010, ص:28) بانھا "المدخل الاداري الحديث لاداء الافضل وتعمل على قياس ومقارنة المنتجات والخدمات والانشطة والعمليات والممارسات الادارية للشركة من خلال البحث والتطوير المستمر عن اداء أفضل للشركات المتشابهة، لتحديد الفجوة بينها وبين أفضل التطبيقات ليتم اعتماد تطبيقات جديدة لتحسين الاداء.

وتعد المقارنة المرجعية احد مصادر المعلومات للتغذية العكسية الداخلية والخارجية التي تستخدمها ادارة التكلفة في تحسين جودة اداء تصاميم المنتجات او العمليات وتخفيض تكاليفها من خلال متابعة وتحليل وتقييم افضل للممارسات والتطبيقات لدى الشريك المقارن سواء داخل الشركة او خارجها, وهي طريقة مثالية للتقدم والحصول على اعلى المستويات بين قادة الصناعة وتساعد الشركات في رسم استراتيجيتها وتخفيض تكاليفها وتحقيق الاهداف الاستراتيجية في الامد الطويل اضافة الى نقل تقنيات عمل جديدة للشركة وتحسين الاتصالات الداخلية وتحسين رضا الموظفين, (التمي, 2009).

#### 7 - التحسين المستمر

وقد عرفها (Blocher et al) على انها "تقنية ادارية يلتزم بموجبها المدراء والعاملين ببرنامج التحسين المستمر في النوعية وعوامل النجاح الاساسية الاخرى اي التكلفة والابتكار والوقت"

#### 8 - ادارة الجودة الشاملة

وتعد ادارة الجودة الشاملة من المناهج الاستراتيجية الهامة والتي تسهم بشكل مباشر في تحقيق الميزة التنافسية للشركة, وعرفت الجودة بانها "مقابلة متطلبات الزبون حيث يأخذ هذا التعريف ابعادا متعددة لدى المتخصصين في هذا المجال, فقد عرفها (Juran) الجودة بانها الملائمة للاستعمال بينما يرى (Deming) ان الجودة يجب ان تهدف الى تحقيق متطلبات الزبون الحالية والمستقبلية, وفيما عرفها (Feigenbaum) على انها الخصائص الكلية للمنتج في التسويق والهندسة والتصنيع والصيانة والتي من خلالها يلبي المنتج توقعات الزبون, وعرفها (Crosby) بانها المطابقة للمتطلبات (Oakland, 2003).

لذلك عرفها (Drury,2005,p;442) عل انها "مصطلح يستخدم لوصف حالة فيما اذا كانت كل وظائف ومجالات العمل في الشركة تتضمن عمليات التحسين المستمر وهي معتمدة من قبل العديد من الشركات من اجل تقديم منتج او خدمة يحقق رضا الزبون "

### ❖ مقومات تنفيذ ممارسات المحاسبة الادارية

#### 1 - المقومات التنظيمية

وتشمل هذه المقومات زيادة الطلبات على منتجات المؤسسة من قبل العملاء ، اتساق عملية التنفيذ الاعتيادي للمؤسسة، وجود دعم ومساهمة الادارة الكافية لتنفيذ الممارسات في المؤسسة ، وجود تلائم بين نظام المحاسبي والنظام الاعتيادي في المؤسسة ، توفر الدقة والملائمة للمعلومات المحاسبية وبالتوقيت الملائم ، وجود خطة استراتيجية للمؤسسة ، وجود ثقافة الادارة التعاونية في المشروع ، توفر هياكل تنظيمية توضح صلاحيات ومسؤوليات كل مسؤول في المؤسسة ، توفر فرصة حقيقية للإدارة للاطلاع على كل الممارسات ، كبر حجم المشروع ، وجود المعرفة والدراسة في المحاسبة الادارية ، توفر الملاكات والادارات المؤهلة للتطبيق ، ادخال الموظفين بدورات تدريبية متخصصة بالمحاسبة الادارية محلية او دولية ، توفر المعلومات التفصيلية اللازمة لاستخدام كل تقنية من الممارسات . (Baksh et al , 2019)

#### 2 - مقومات بيئة الاعمال

وتشمل هذه المقومات على شدة التنافس للمنتجات بين المؤسسات ، توفر الاستقرار او الثبات في سعر الصرف ، لا يوجد تضخم حاد في السعر، تحديد سعر السعلة او الخدمة بناء على احتياجات الاسواق ، توفر الثقافة والتوجيه للعملاء على منتجات او خدمات المؤسسة ، انخفاض تكاليف تنفيذ هذه الممارسات وزيادة المنافع المرغوبة منها ، وجود جمعيات وكالات تزاعي المؤسسات ، وجود الاستقرار الاقتصادي والسياسي لما له من اثر على الاستثمار ، توفر التمويل في اعداد بنية تحتية للمؤسسة ، امكانية المشروع في استيراد تكنولوجيا حديثة ، وجود تجاوب حكومي نحو تخفيض او ازالة الرسوم الجمركية (الضرائب) ،الاستفادة من الخبراء الاكاديميين او مهنية لتدريب العاملين متخصصة بالمحاسبة الادارية (zadeh , 2013)

## الجانب العملي

### تحليل البيانات واختبار الفرضيات:

يبين جدول (1) نتائج التحليل للاستبيان حول المقومات التنظيمية التي تسهل على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تنفيذ ممارسات المحاسبة الادارية

درجة الاجابة										رقم الفقرة
غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
-	-	%4,8	3	%3,2	2	%55	35	%37	22	1
-	-	-	-	%18	11	%72	44	%10	7	2
-	-	-	-	%13	8	%54	34	%33	20	3
-	-	--	-	%26	9	%57	42	%17	11	4
-	-	-	-	%5	2	%48	30	%47	30	5
-	-	-	-	%19	10	%65	41	%19	11	6
-	-	-	-	%25,8	16	%54,8	34	%20	13	7
-	-	-	-	%17	7	%21	17	%62	38	8
-	-	-	-	%26	15	%67,3	42	%6,7	5	9
-	-	%14,8	9	%62,2	39	%22,8	12	%3,2	2	10
-	-	-	-	%9	7	%44	27	%46	28	11
-	-	%5	3	%58	36	%35	21	%3,2	2	12
-	-	-	-	%8	5	%69	43	%23	14	13
-	-	%4,8	4	%11	6	%56	34	%30	19	14
-	-	-	-	%4	3	%43	29	%54	34	15

يوضح الجدول (1) ان العديد من المقومات التنظيمية التي في حال توافرها فأنها تسهل على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم تنفيذ ممارسات المحاسبة الادارية، اذ كانت نسبة اتقاق الفقرة الاولى 95.2% والتي تنص على وجود الطلب على المنتجات او الخدمات من قبل الزبائن، فيما كانت الفقرة 2 - 9 بنسبة اتقاق بلغت 100% والتي تشير الى ضرورة اتساق الانجاز التشغيلي للمؤسسة ووجود الدعم والتشجيع الاداري الكافيين لتنفيذ الممارسات ، كما يجب ان يكون هنالك انسجام بين نظام المحاسبة

ونظام التشغيل ووفرة المعلومات الملائمة والدقيقة وبالوقت المناسب، وكذلك وجود التخطيط الاستراتيجي ووجود ثقافة الادارة التعاونية، فيما حصلت الفقرة 10 على نسبة اتفاق 86,2% والتي تتعلق بفحص المواد الداخلة للإنتاج ومتابعة فحص المنتج خلال مراحل عمليات الانتاج ، كما حصلت الفقرة 11 على نسبة اتفاق 95% والتي تنص على ضرورة وجود معرفة ودراية بالمحاسبة الادارية، كما حصلت الفقرة 13 على نسبة اتفاق بلغت 100% والتي تنص على وجود ملاكات وادارات مترهلة لتنفيذ الممارسات، فيما كانت الفقرة 14 حصلت على نسبة اتفاق بمقدار 96% والتي تشير الى ضرورة ادخال العاملين في المؤسسة بدورات تدريبية متخصصة بالمحاسبة الادارية ، كما حصلت الفقرة الاخيرة 15 كانت نسبة اتفاقها بمقدار 100% حول توفر معلومات تفصيلية لازمة لتنفيذ كل ممارسة من الممارسات.

كما يظهر جدول (2) نتائج الاستبانة حول المقومات بيئة الاعمال التي تسهل على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تنفيذ ممارسات المحاسبة الادارية وكالاتي:

رقم الفقرة	درجة الاجابة								
	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق بشدة		
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	
1	12	20%	31	49,9%	13	21%	5	8.1%	-
2	11	18%	30	56%	12	13%	7	9,8%	2
3	7	10,2%	25	41%	27	43%	1	1,6%	2
4	16	22,4%	36	62,8%	8	13%	1	1,6%	1
5	5	9,4%	40	61,2%	13	21%	2	3,2%	2
6	4	5,8%	31	54,4%	20	31%	6	7,2%	1
7	8	8,4%	25	44,2%	22	35%	6	7,6%	4
8	22	39%	29	45,2%	5	7,8%	4	4,8%	2
9	24	39,2%	25	40,8%	6	12%	3	4,2%	4
10	8	8,2%	13	30,2%	36	54,2%	3	4,2%	2
11	7	11,8%	43	70%	7	11,2%	2	3,2%	3
12	16	23,3%	31	54%	10	15,7%	3	4,8%	2



كما يوضح الجدول (2) ان هنالك العديد من المقومات البيئية الضرورية لتنفيذ ممارسات المحاسبة الادارية، حيث حصلت الفقرة 1 على نسبة اتفاق بلغت 90,9% والمتعلقة بوجود استقرار ثبات بقيمة العملة، فيما حصلت الفقرة 2 على نسبة اتفاق بمقدار 87% والتي تشير الى عدم جود تضخم حاد في الاسعار، كما حصلت الفقرة 3 على نسبة اتفاق بمقدار 94,2% والتي تتعلق بتحديد اسعار السلع والخدمات بناء على حاجة السوق، بينما كانت الفقرة 4 على نسبة اتفاق بمقدار 87,4% وكذلك وجود المنافسة على المنتجات او الخدمات بين المؤسسات، فيما حصلت الفقرة 5 على نسبة اتفاق بمقدار 91,6% والتي تتعلق بثقافة توجيه العملاء على منتجات او خدمات المؤسسة في البيئة الاقتصادية، بينما كانت نسبة اتفاق 6 بمقدار 91,2% وهي انخفاض تكاليف تنفيذ الممارسات وزيادة المنفعة المتوقعة منها، كما حصلت الفقرة 7 على نسبة اتفاق بمقدار 87,6% والمتعلقة بوجود منظمات ونقابات مجتمعية تدعم المؤسسات، كما ان وجود استقرار سياسي واقتصادي وتأثيره على الاستثمار وفقا للفقرة 8 والتي حصلت على نسبة اتفاق بمقدار 92% ، كما حصلت الفقرة 9 على نسبة اتاق بمقدار 92% وتشير ان توفير التمويل يساعد على بناء بنية تحتية للمؤسسة، وكذلك الفقرة 10 حصلت على نسبة اتفاق 92,6% والمتعلقة بوجود تجاوب حكومي في ازالة او تخفيض الضرائب، بينما كانت الفقرة 11 قد حصلت على نسبة اتفاق بمقدار 93% وتنص على استيراد التكنولوجيا الحديثة وايضا الاستعانة بخبرات اكااديمية ومهنية خارجية لتدريب العاملين متخصصة بالمحاسبة الادارية لها دور في توظيف ممارسات المحاسبة الادارية بنسبة اتفاق بمقدار 98,9%.

وفقا لما تقدم، ان اهمية الاستفادة من المقومات التي تسهل على تنفيذ ممارسات المحاسبة الادارية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة مطلب مهم، وهذا ما اشارت اليه اللقاءات مع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في كل من قطاع الصناعة والخدمة بناء على رأيهم بان الهياكل التنظيمية والخطط الاستراتيجية اضافة الى توفر معرفة

ودراية علمية وعملية في المحاسبة الادارية، وايضا ضرورة ايجاد الموارد البشرية الادارية والملاكات الكفوة والتكنولوجيا الحديثة والتمويل جانب رئيسي يساعد في تنفيذ تلك الممارسات.

ومن اجل اختبار الفرضيتين الرئيسيتين التالية تم استخدام اختبار  
(One sample T-test)

الفرضية الاولى: (يوجد اختلاف ذو دالة احصائية لتوفير مقومات تنظيمية تسهل في تنفيذ ممارسات المحاسبة الادارية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم)

T المتغير	T المحسوبة	Sig
المقومات التنظيمية	33,371	0010.

يبين جدول اعلاه ان قيمة T المحسوبة تبلغ 33,371 وام المعنوية بمقدار 0,010 وهي اقل مما محدد للاختبار 0,05 وبذلك تقبل الفرضية الاولى التي تنص على (يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية لتوفير مقومات تنظيمية تسهل في تنفيذ ممارسات المحاسبة الادارية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم).

الفرضية الثانية: (يوجد اختلاف ذو دالة احصائية لتوفير مقومات بيئة الاعمال تسهل في تنفيذ ممارسات المحاسبة الادارية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم).

T المتغير	T المحسوبة	Sig
مقومات بيئة الاعمال	6,643	0,010

يبين جدول اعلاه ان T بقيمة 6,643 وان المعنوية بمقدار 0,010 وهي اقل مما محدد في الاختبار 0,05 وبذلك تقبل الفرضية الثانية التي تنص على (يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية لتوفير مقومات بيئة الاعمال تسهل في تنفيذ ممارسات المحاسبة الادارية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم)

### ❖ الاستنتاجات

- 1 - عدم وجود إدراك او تفهم لدى معظم ادارات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حول اهمية تنفيذ ممارسات المحاسبة الادارية.
- 2 - اظهرت نتائج التحليل ان وجود مقومات تنظيمية يساعد المؤسسات في تنفيذ الممارسات الادارية المتمثلة بهيكل تنظيمي وتخطيط استراتيجي.
- 3 - توضح نتائج التحليل ان وجود مقومات بيئية يسهل عملية تنفيذ ممارسات المحاسبة الادارية والمتمثلة بالتكنولوجيا والمنافسة وبيئة اعمال ملائمة وغيرها.
- 4 - يوجد اختلاف ذو دلالة احصائية لوجود مقومات تنظيمية وبيئية تساعد على تنفيذ ممارسات المحاسبة الادارية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

### ❖ التوصيات

- 1 - من اجل التنفيذ الجيد لممارسا المحاسبة الادارية وتحقيق اقصى استفادة منها يجب على ادارة المؤسسة الالمام بجميع الجوانب النظرية والعلمية لهذه الممارسات وكيفية توظيفها من خلال استقطاب الموارد البشرية المؤهلة.
- 2 - من اجل تنفيذ ممارسات المحاسبة الادارية ضرورة توفير المقومات التنظيمية والبيئية من خلال وضع هيكل تنظيمي يوضح الصلاحيات والمسؤوليات للعاملين.
- 3 - تطوير اقسام للمحاسبة الادارية والاهتمام بالتدريب والتعليم المستمر لرفع كفاءة المحاسبين في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وعقد دورات تدريبية تتيح لهم الفرصة للتعرف على نظم واستخدامات المحاسبة الادارية والتطورات المستمرة في ممارساتها.

❖ المصادر

المصادر العربية:

- 1- اسماعيل، مجبل وراضي، ميثم مالك، 2011، (تحديد التكاليف على اساس الأنشطة ودورها في اتخاذ القرارات الادارية - دراسة تطبيقية في معمل مثلجات الخفاجي - النجف الاشرف)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 75، العراق.
- 2- الشخلي، فريال كاظم عبد الغني، 2002، (تحليل التكلفة والحجم والربح في ظل نظام الكلفة على اساس النشاط - دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية)، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.
- 3- النعيمي، صباح عبد الوهاب عبد الرزاق، 2007، (تقنيات ادارة الكلفة الاستراتيجية ودورها في تنفيذ وتقويم الاستراتيجية الوظيفية في بيئة الاعمال المعاصرة - دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية)، اطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.
- 4- التمي، خالد غازي، 2009، (الاثر التتابعي للتوجه الاستراتيجي لتنمية الوعي التكاليفي واساليب ادارة التكلفة في تعزيز الميزة التنافسية)، اطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة حلب، سوريا.
- 5- احمد، حوراء عبد الامير، 2014، (مدى تطبيق تقنيات محاسبة التكاليف والادارية في عينة من شركات محافظة البصرة)، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العراق.
- 6- باسيلي، مكرم عبد المسيح، 2001، ادارة التكلفة الاستراتيجية، مدخل معاصر، المكتبة العصرية، مصر.

- 7- حرش، عماد والتميمي، سهيل والساعدي، جبار، 2013، (تأثير التمويل على اداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم)، مجلة الادارة الدولية، قسم المحاسبة، بحث مشترك بين جامعة البصرة ومدينة العلم، العراق.
- 8- خلف الله، وائل محمد ابراهيم، 2007، (واقع اعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية قطاع غزة - دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين.
- 9- شهاب، رباب عدنان، 2008، مدخل هندسة القيمة واستخداماته المحاسبية - دراس تحليلية لاحد منتجات معمل الالبسة الولادية في الموصل، اطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق.
- 10- كبيلة، سارة عصام، 2009، تقويم اداء مراكز المسؤولية باستعمال اساس الانشطة - دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية مصنع المأمون، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، العراق.
- 11- كحالة، جبرائيل وحنان، رضوان حلوة، 1996، المحاسبة الادارية - مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الاداء، مكتبة دار الشفافة للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان.

#### ■ المصادر الاجنبية

- 1 - Anthony, R., and V. Govindarajan. 2007. Management Control Systems, 12th edition. Columbus, OH: McGraw-Hill Irwin.
- 2 - Blocher, Edward, Chem, Hing, H., & Hin, Thomas, W., 1999, "Cost Management" , A strategic, Emphasis McGraw, Hill\*Irwin.
- 3 - Drury, C., Tayles, M. (2006), Profitability analysis in UK organizations: An exploratory study. The British Accounting Review, 38, 405-425.

- 4 – Horngren, C., G. Sundem, W. Stratton, and P. Beaulieu. 2012. Management Accounting, Sixth Canadian Edition. Toronto, ON: Pearson Canada.
- 5 – Hillton, R., W., 2008 , Managerial Accounting Creating Value in a Daynamic Business Enviroment, McGraw , Hill/Irwin.
- 6 – Hansen, Don, R, Moween, Maryane M, & Guan, Liming, 2009 , “Cost Management Accuonting and Control” 6 Ed, Thomson South western, USA.
- 7 – John, Obajutum, Amalokwu, 2008, “Budgeting and Management Control Process in a Manufacturing ; Case of Oniunness Nigerian PLC” Master Thesis, Malardaken University.
- 8 – Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The balanced scorecard Dmeasures that drive performance. Harvard Business Review, Janu