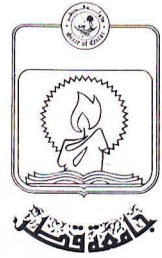


مكتبة البنين
قسم الدوريات



المَجَلَّةُ العِلْمِيَّةُ
كُلِّيَّةُ الإِدَارَةِ وَالإِقْتِصَادِ
مَجَلَّةُ عِلْمِيَّةٍ سَنَوِيَّةٍ مُحَكَّمَةٌ

العدد الأول

١٤١٠ هـ - ١٩٩٠ م

تطبيق أساليب المحاسبة الادارية
في الشركات المساهمة العامة
الصناعية في الاردن

د. صايل رمضان

أستاذ مساعد ورئيس قسم المحاسبة - جامعة اليرموك - بالأردن

مقدمة

يعرف التنظيم بأنه مجموعة من الأشخاص الذين يتعاونون لتحقيق هدف عام . ويقوم بإدارة وتوجيه شؤون التنظيم أشخاص يسمون المديرين ، وحتى يمكن لهؤلاء المديرين القيام بواجباتهم بشكل ناجح فأنهم يحتاجون إلى المعلومات التي تساعد على القيام بوظائفهم من تخطيط ورقابة وتقييم أداء . فالإدارة بحاجة إلى معلومات عن : لماذا يتم تحميل التكاليف لوحدة المنتج ؟ هل نستمر في هذا الخط الإنتاجي أم نلغيه ؟ ماهو عدد الوحدات اللازم بيعها لنصل إلى نقطة التعادل ؟ ويوفر هذه المعلومات المحاسبة الإدارية بأساليبها المختلفة (١) ، حيث تعرف المحاسبة الإدارية بأنها ذلك الفرع من المحاسبة الذي يعني بتحديد وقياس وتجميع وتحليل وتخصير وتفسير المعلومات المالية التي تستخدمها إدارة المنشأة في التخطيط والتقييم والرقابة (٢) . ويعتبر تزويد الإدارة بإحتياجاتها من المعلومات من أهم التحديات التي تواجه المحاسب في الوقت الحاضر .

مشكلة وهدف البحث :

إذا نظرنا إلى الوظائف الرئيسية التي تقوم بها الإدارة من تخطيط ورقابة وتقييم أداء واتخاذ قرارات نجد أن للمحاسبة الإدارية دوراً كبيراً في توفير المعلومات اللازمة للقيام بهذه الوظائف ، وتستخدم المحاسبة الإدارية أساليب متعددة لتوفير معلومات لمتخذي القرارات على مستويات مختلفة في التنظيم الإداري . ففي عملية التخطيط تساعد المحاسبة الإدارية في وضع الأهداف وتكوين الخطط التي تساعد في اتخاذ القرار الخاص بأي السلع نبيع وبأي الأسواق وبأي الأسعار وكذلك في تقييم المشروعات الرأسمالية . وفي مرحلة اعداد الموازنات فإن المحاسبة الإدارية توفر بيانات عن الأداء الماضي والذي قد يستخدم كمؤشر لما يجب أن يكون عليه الأداء في المستقبل . كما تقوم بتنسيق وتجميع الخطط المختلفة في خطة شاملة للمنشأة حيث يتم المصادقة عليها من قبل الإدارة العليا . كما تساعد المحاسبة

الإدارية في عمليتي الرقابة وتقييم الأداء وذلك بتحضير التقارير الرقابية حيث تتم مقارنة النتائج الفعلية مع النتائج المتوقعة لكل مركز مسؤولية . ويقوم المحاسب الإداري بلفت نظر الإدارة إلى النتائج التي لا تتفق مع الخطط الموضوعة ومن ثم معرفة الإنحرافات مما يساعد تقييم أداء الموظفين والأقسام داخل المنشأة . ويبين الجدول رقم (١) العلاقة بين المحاسبة الإدارية واحتياجات الإدارة (٣) .

جدول رقم (١)

علاقة أساليب المحاسبة الإدارية بإحتياجات الإدارة

اتخاذ القرارات	الرقابة	التخطيط	
	*	*	(١) الموازنات التشغيلية
	*	*	(٢) الموازنات الرأسمالية
	*	*	(٣) طرق تقدير التكاليف
	*	*	(٤) التكاليف المعيارية وتحليل الإنحرافات
*	*	*	(٥) تحليل التكلفة والحجم والربح
	*	*	(٦) محاسبة المسؤوليات
	*	*	(٧) طرق تقييم الأداء
	*	*	(٨) البرمجة الخطية
*	*	*	(٩) تحليل القرارات القصيرة الأجل

وتجدر الإشارة إلى أن وظيفة المحاسب الإداري في التنظيم هي وظيفة استشارية حيث يقوم بتقديم النصح والمشورة للإدارة من خلال المعلومات المالية مما يساعدها في عمليات التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات وتقييم الأداء . ويتبع غالباً المدير المالي أو مدير التخطيط أورئيس قسم المحاسبة .

إذا قبلنا هذا الدور وهذه الأهمية للمحاسبة الإدارية بالنسبة لإدارة المنشأة فإنه يمكننا القول بأن هذه الدراسة تهدف إلى التعرف على مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية من قبل الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية . وتحديد العوامل التي تحد من قبولها وتطبيقها في الحياة العملية . ومن ثم محاولة توفير الظروف المناسبة التي تشجع على تطبيقها .

نطاق الدراسة :

أن نطاق هذه الدراسة مقصوراً على عدد من أساليب المحاسبة الإدارية هي الموازنات التشغيلية ، الموازنات الرأسمالية ، تحليل العلاقة بين الحجم والتكلفة والربح ، محاسبة المسؤوليات ، تحليل عائد المساهمة ، التكاليف المعيارية ، والبرمجة الخطية . ويرجع السبب في حصر نطاق الدراسة في الأساليب أعلاه هو أن المحاسبة الإدارية يمكنها أن تساهم مساهمة كبيرة في وظيفتي التخطيط والرقابة في المنشأة ، لذا اقتصرت الدراسة على الأساليب ذات الصلة الوثيقة بهاتين الوظيفتين .

كما أن الدراسة مقصورة على الشركات الصناعية الأردنية فقط والسبب في عدم إدخال شركات الخدمات والبنوك هو اعتقادنا أن الشركات الصناعية قد تكون أكثر حاجة إلى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية من غيرها من الشركات . كما أن الشركات الصناعية تشكل جزءاً كبيراً من الاقتصاد الأردني حيث يبلغ عددها حسب تصنيف سوق عمان المالي لسنة ١٩٨٦ (٤٦) شركة .

أهمية الدراسة :

تبرز أهمية الدراسة في كونها الأولى من نوعها التي تتناول واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمة العامة الصناعية في الأردن . كما أن الدراسات السابقة خارج الأردن تعالج الموضوع من زاوية واحدة هي درجة

التطبيق ، اما الدراسة الحالية فإنها ليست مقصورة على درجة التطبيق الفعلي فقط وإنما تتناول أيضاً مزايا تطبيق أساليب المحاسبة الادارية كما يراها المديرون في الشركات بالاضافة إلى تحديد العوامل التي قد تؤثر على تطبيقها .

هذا بالاضافة إلى أن نتائج الدراسة ستكون مفيدة لكل من أساتذة المحاسبة في الجامعات الأردنية ، الشركات الصناعية وغير الصناعية والباحثين . فبالنسبة لأساتذة الجامعات فإن معرفة نواحي الضعف في استخدام أساليب المحاسبة الادارية سيكون مفيداً جداً لزيادة الجهود التعليمية لأعضاء هيئة التدريس في أقسام المحاسبة في الجامعات الأردنية . كما يعتقد الباحث بأن نتائج الدراسة ستكون ذات فائدة وتساعد في تصميم مناهج المحاسبة في المستقبل .

أما بالنسبة للشركات فإن أهمية الدراسة تشتق من حاجة الادارة إلى معلومات محاسبية تفيدها في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات . كما أنه من المأمول أن تؤدي نتائج الدراسة إلى تشجيع الشركات لاعادة النظر في تقييم أساليب المحاسبة الادارية في ضوء ما تكشفه الدراسة حول التطبيق الفعلي لدى الشركات الأخرى . وأخيراً فإن الدراسة تخدم ادارات الشركات وذلك بما توفره أساليب المحاسبة الادارية من معلومات عن درجة تطبيق أساليب المحاسبة الادارية مما قد يزيد الوعي بأهمية تلك الأساليب ويشجع على استخدامها .

وفيما يتعلق بالباحثين المهتمين بموضوع المحاسبة الادارية فإن الدراسة توفر معلومات جديدة عن مدى تطبيق أساليب المحاسبة الادارية في الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي والعوامل التي تؤثر على تطبيقها مما يساعد في اجراء الدراسات المقارنة التي ستكون مفيدة وذات معنى . كما أن الدراسة تشكل نقطة البداية نحو دراسات أخرى يقوم بها المهتمون بالموضوع منها مثلاً دراسة تفصيلية حول كيفية تطبيق كل أسلوب من الأساليب المستخدمة في الدراسة .

وأخيراً يلاحظ تزايد أهمية القطاع الصناعي في الأردن حيث ارتفعت نسبة

المؤسسات التي تستخدم ٥ عمال فأكثر من ٥٪ سنة ١٩٧٥ إلى ١٢٪ سنة ١٩٨٠ ، وارتفعت نسبة مساهمته في الانتاج المحلي الإجمالي من ١١٪ سنة ١٩٧٣ إلى ١٩٪ سنة ١٩٨٠^(٣) . إن هذا التطور يعكس الأهمية المتزايدة لهذا القطاع في الاقتصاد الأردني مما يستدعي أيضا الاهتمام بتطبيق أساليب المحاسبة الادارية .

الدراسات السابقة

إن الفكر المحاسبي غزير بالدراسات التي تبحث في دور المحاسبة الادارية في المنشأة ، إلا أنه بالرغم من ضخامة حجم الدراسات النظرية فإن هناك القليل من الدراسات الميدانية التي تفحص مدى تطبيق أساليب المحاسبة الادارية والعوامل التي تؤثر على درجة تطبيقها .

ففي امريكا قام عوض (١٩٧٠) بدراسة حول درجة تطبيق أساليب المحاسبة الادارية في (٣٥) شركة من الشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم . كما قام بدراسة العلاقة بين تطبيق أساليب المحاسبة الادارية وحجم الشركة والمؤهل العلمي وأعمار المحاسبين العاملين في الشركة . وقد تبين أن أسلوب الموازنات التشغيلية والرأسمالية من أكثر الأساليب تطبيقاً في الحياة العملية يليها التكاليف المعيارية ثم تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح . كما بلغ متوسط عدد الأساليب المطبقة في الشركة ثلاثة . ولم توجد شركة واحدة تطبق جميع الأساليب ووجدت شركة واحدة فقط تطبق سبعة أساليب من ثمانية ، وهناك شركتين لم تطبق أيًا من أساليب المحاسبة الادارية على الاطلاق . كما كشفت الدراسة أن أهم العوامل التي تحد من استخدام أساليب المحاسبة الادارية هي مقاومة الادارة للتغيير وموقف المحاسب من الأساليب الجديدة وقناعته بالأساليب الحالية . أضف إلى ذلك عدم توفر المحاسبين المؤهلين والذي كان عاملاً من العوامل التي تحد من تطبيق بعض الأساليب كمحاسبة المسؤوليات وتحليل عائد المساهمة وتخطيط الانفاق الرأسمالي . هذا ولم توجد علاقة بين حجم الشركة ودرجة تطبيق أساليب المحاسبة الادارية .

وفي تايوان قام تشيو وشانج (١٩٧٩) بدراسة أساليب المحاسبة الادارية المطبقة في تايوان . وقد بينت الدراسة أن العديد من أساليب المحاسبة الادارية يلاقي قبولاً من الشركات الصناعية الكبيرة والمتوسطة الحجم وكانت الموازنات التشغيلية والرأسمالية من أكثر الأساليب استخداماً وقد استخدمت في الرقابة . يلي ذلك أسلوب تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح ثم التكاليف المعيارية . وأقل الأساليب استخداماً هو محاسبة المسؤوليات وتحليل عائد المساهمة . أما الأساليب الحديثة كالبرمجة الخطية وتحليل مسار الشبكة والرقابة على المخزون فقد كانت نادرة الاستخدام .

وقد كشفت الدراسة أن العامل الرئيسي في عدم تطبيق بعض أساليب المحاسبة الادارية هو عدم توفر الخلفية العلمية الكافية حول هذه الأساليب . وهناك عوامل أخرى أقل أهمية هي : أن بعض الأساليب قد لا يمكن تطبيقه في بعض المنشآت وأن الادارة لا تعي أهمية هذه الأساليب .

وبالنسبة لصاحب المبادرة في ادخال هذه الأساليب وتطبيقها فإن جزءاً كبيراً يرجع إلى المحاسب ثم إدارة المنشأة وخاصة بالنسبة للأساليب التقليدية كتحليل التكلفة والحجم والربح وتحليل عائد المساهمة والتكاليف المعيارية .

وقد تبين أنه لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين حجم الشركة وتطبيق أو عدم تطبيق أساليب المحاسبة الادارية باستثناء أسلوب واحد فقط هو تحليل مسار الشبكة حيث وجدت علاقة بين تطبيقه وحجم الشركة . إلا أنه قد تبين أن هناك علاقة بين حجم الشركة وعدد الأساليب التي تستخدمها فكلما زاد حجم الشركة كلما زاد عدد الأساليب المطبقة .

وهناك دراسة أخرى قام بها ماكنولي وهوك انج (١٩٨١) على الشركات المدرجة في السوق المالي بنيوزيلندا . وقد تناولت الدراسة تحديد العلاقة بين استخدام محاسبة التكاليف وأساليب المحاسبة الادارية ونوعين من المتغيرات التنظيمية هما

طريقة الصناعة ومنتجات المنشأة من حيث التشابك في عمليات المنشأة وبالتالي يولد ضغوطاً على الشركة لاستخدام أساليب محددة للمحاسبة الادارية . ولم يجد ماكنولي وهوك انج علاقات ذات دلالة احصائية بين طبيعة الصناعة وتعدد واختلاف المنتجات وتطبيق أو عدم تطبيق أساليب المحاسبة الادارية . إلا أنهما وجدا علاقة بين حجم الشركة واستخدام أساليب المحاسبة الادارية ، بمعنى أن الشركات التي تستخدم أساليب محاسبة ادارية متقدمة غالباً ما تكون أكبر حجماً من تلك التي لا تستخدم هذه الأساليب .

أما دراسة تشنج (١٩٨٦) في هونج كونج فقد كانت أوسع نطاقاً من سابقتها حيث تناولت كلاً من الشركات الصناعية وغير الصناعية ولكن عدد الشركات المستجيبية كان ٣٥ شركة فقط . وقد كشفت الدراسة أن الموازنات التشغيلية كانت تستخدم بشكل كبير .

وفي سنغافوره قام قوش وآخرون (١٩٨٧) باجراء دراسة شملت الشركات الصناعية وغير الصناعية وقد كشفت الدراسة أن الموازنات التشغيلية والتكاليف المعيارية تستخدم في الرقابة . ولم تكشف الدراسة عن وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين طبيعة الصناعة ودرجة تطبيق أساليب المحاسبة الادارية . كما أن القليل من الشركات (١٦٪) استخدم التكاليف المعيارية في الرقابة وقد استخدمها (٥٤٪) من الشركات بشكل جزئي وكان استخدام التكاليف المعيارية في الصناعة أكثر منها في القطاعات الأخرى . أما تحليل التعادل فقد كانت نسبة الشركات التي تستخدمه عالية حيث وصلت إلى ٥٥٪ .

وهناك دراسة واحدة في الأردن وهي التي قام بها غرايه وسعادة (١٩٨٦) . وقد تناولت هذه الدراسة مدى اتباع نظم محاسبة التكاليف في الشركات المساهمة العامة الصناعية لمعرفة مدى الأهمية التي تعطيها هذه الشركة لمحاسبة التكاليف وذلك من حيث مجالات استعمالها والوحدة التي تعني بها ومكانها في التنظيم الاداري وعدد

الأفراد القائمين عليها ومؤهلاتهم . وقد بينت نتائج الدراسة أن الشركات الصناعية الأردنية في دخول مرحلة التصنيع وبالتالي كان نقل المصانع أسهل وأسرع من نقل الخبرات الفنية والادارية اللازمة لتسيير امورها وحل مشاكلها . يلاحظ أن دراسة غرايبه وسعاده كانت مقصورة على مدى اتباع نظم محاسبة التكاليف فقط ، ولم تشر إلى أهمية ومدى استخدام أساليب المحاسبة الادارية والعوامل التي تحد من تطبيقها . وهذا هو موضوع الدراسة الحالية والتي تعتبر امتداداً للدراسة المذكورة أعلاه .

وبالإضافة إلى الدراسات المذكور آنفا هناك الدراسات التي قام بها جزنز وعوض (١٨٧٢) ، كلامر (١٨٧٢) و (١٩٧٣) ، امهوف (١٩٧٩) ، جونز (١٩٨٠) ولاندر ورفقاه (١٩٨٣) ، بارو (١٩٨٨) . وقد أثرت جميع هذه الدراسات على تصميم البحث حيث يعتقد الباحث أنه من الممكن تبرير اجراء دراسة شاملة على الصناعة في الأردن بالرغم من أن التجربة الصناعية في الأردن حديثة ولا يتعدى عمرها ٢٥ سنة^(٤) .

طريقة البحث

تكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات المساهمة الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي حسب دليل السوق لسنة ١٩٨٦ وعددها ٤٦ شركة . وقد تكونت عينة الدراسة من جميع هذه الشركات .

أما أسباب اختيار الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي فيرجع إلى أن هذا النوع من الشركات هو الأغلب في مختلف الدول بما فيها الأردن ويتوقع أن يقوم بتطبيق أساليب المحاسبة الادارية أكثر منها في حالة الشركات المساهمة الخصوصية . كما يعتقد الباحث أن هذا النوع من الشركات قد يكون ميالاً إلى اعطاء معلومات أكثر منها في حالة الشركات المساهمة الأخرى التي لا تطرح اسهمها

في السوق المالي . أضف إلى ذلك أن اللجوء إلى الشركات المدرجة في السوق المالي يجعل من السهل التعرف على عناوينها والاتصال بها مما يطمئن الباحث على عدم اغفال أي منها . وأخيراً فإنه كون هذه الشركات تملك أسهما في السوق المالي فإنها تخضع للتقييم من قبل اطراف متعددة مما قد يكون له الأثر في تطبيق أساليب المحاسبة الادارية .

وقد تم تصميم استبيان لجميع المعلومات والسبب في ذلك هو أن البيانات التي نحتاجها تتضمن بعض التقدير والحكم الشخصي للمستجيبين . ويتكون الاستبيان من ثلاثة أقسام . ويشمل القسم الأول على بعض المعلومات المتعلقة بمدى استخدام أساليب المحاسبة الادارية وبالتحديد الجهة المسؤولة عن المحاسبة الادارية في المنشأة وعدد العاملين بها وصاحب المبادرة في انشائها والجهة التي تتبع اليها والأساليب المطبقة والقواعد التي يرى المديرون في المنشآت أن هذه الأساليب تساعد على تحقيقها . وأخيراً العوامل التي تحد من تطبيق أساليب المحاسبة الادارية في المنشأة كما يراها المدير المالي . أما القسم الثاني فيتكون من معلومات عامة عن العاملين في الادارة والدائرة المالية في الشركة حيث تناول العمل والمؤهل العلمي والتخصص وسنوات الخبرة ونوع الخبرة لكل من المدير العام ، المدير المالي ، رئيس قسم المحاسبة والشخص المسؤول عن المحاسبة الادارية في المنشأة . أما القسم الثالث فيشتمل على معلومات عامة عن الشركة كتاريخ التأسيس ، طبيعة النشاط الذي تقوم به ، ملكيتها ، مبيعاتها وعدد الموظفين بها .

وقد تم إرسال الاستبيان بالبريد حيث أرفق معه مغلف معنون باسم الباحث وطلب إلى المستجيبين اعادة الاستبيان بعد تعبئته بالمغلف المرفق . وبما أن بعض المعلومات المطلوبة قد ينظر اليها على أساس أنها شخصية أو سرية فقد تم التأكيد للمستجيبين في الرسالة المرفقة مع الاستبيان بأن الاجابات التي سنحصل عليها

ستحاط بالسرية التامة . وقد بلغ عدد الاستبيانات التي اعيدت (٣٦) من أصل (٤٦) أي ما نسبته (٧٨,٣٪) . ويبين الجدول رقم (٢) توزيع الشركات المستجيبة حسب إجمالي المبيعات السنوية . كما يبين الجدول رقم (٣) توزيع الشركات المستجيبة حسب طبيعة الصناعة .

جدول رقم (٢) توزيع الشركات حسب المبيعات

النسبة	العدد	المبيعات (بالدينار)
٢٥,٠	٩	أقل من مليون
٨,٣	٣	من مليون - أقل من ٢ مليون
٢٢,٢	٨	من ٢ مليون - أقل من ٤ مليون
١٣,٩	٥	من ٤ مليون - ٥ مليون
٣٠,٦	١١	أكثر من ٥ مليون
١٠٠,٠	٣٦	المجموع

وقد تبع الاستبيان مقابلات شخصية مع (٥) من المديرين الماليين ورؤساء أقسام المحاسبة في بعض الشركات مما ساعد في تفسير نتائج الدراسة .

جدول رقم (٣)
توزيع الشركات حسب طبيعة الصناعة

النسبة	العدد	الصناعة
٨,٨	٣	الاطعمة والمشروبات
٢,٩	١	الغزل والنسيج
٨,٨	٣	الورق والكرتون
٢٠,٦	٧	الادوية والكيماويات
١١,٨	٤	المعادن والمعدات
١١,٨	٤	البناء والمقاولات
٥,٩	٢	تجارة عامة
٢,٩	١	دباغة جلود
٢٦,٥	٩	أخرى
١٠٠,٠	٣٤	المجموع

جدول رقم (٤)
توزيع المستجيبين حسب اسماء وظائفهم

النسبة	التكرار	اسم الوظيفة
٨,٨	٣	مدير عام
٥,٩	٢	نائب مدير عام/محاسب
٤٤,٢	١٥	مدير مالي
٢٣,٥	٨	رئيس قسم المحاسبة
١٤,٧	٧	محاسب
٢,٩	١	مساعد اداري
١٠٠,٠	٣٦	المجموع

محددات الدراسة :

١ - صغر حجم العينة فقد اقتصر العينة على الشركات المساهمة العامة الصناعية وبالتالي فإن النتائج لا يمكن تعميمها على الشركات غير الصناعية وبالتالي فإن النتائج لا يمكن تعميمها على الشركات غير الصناعية (كشركات التأمين وشركات الخدمة الأخرى مثلاً) وإنما يمكن تعميم النتائج على الشركات الصناعية فقط بغض النظر عن حجمها لأن العينة لم تقتصر على حجم معين .

٢ - أن البحث مقصوراً على عدد محدود من الأساليب ويرجع ذلك إلى اختيار الأساليب الأكثر انتشاراً في الأردن .

وفي ضوء هذه المحددات فإن نتائج الدراسة ربما تعكس الحالة في الأردن بشكل جيد .

تحليل النتائج

أولاً : معلومات عامة :

لقد تناول السؤال الأول من الاستبيان معلومات عامة عن وجود نظام للتكاليف في الشركة^(٦) . والسبب في ذلك هو أن ادارة المنشأة تحتاج إلى معلومات حول تكلفة وحدة المنتج . وهذه تستخدم لعدة أغراض هي : (١) تسعير المنتج ، (٢) تقويم المخزون لأغراض تحضير قائمة الدخل وقائمة المركز . (٣) تقييم الأداء . (٤) اتخاذ القرارات فيما يتعلق باختيار البدائل المختلفة . (٥) واعداد الموازنات التخطيطية . وبهذا تتمكن المحاسبة الادارية من تزويد إدارة المنشأة بالبيانات اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات . ولدي سؤال الشركات تبين أن (٢٧) شركة (٧٥٪) لديها نظام تكاليف بينما باقي الشركات (٢٥٪) لا يوجد لديها نظام للتكاليف . أما السؤال الثاني من الاستبيان فقد كان حول وجود جهة تعنى بالمحاسب الادارية في الشركة (قسم أو وحدة أو شعبة أو شخص) . وقد تبين

أن (٢٨) شركة أي ما نسبته (٨, ٧٧٪) يوجد بها جهة معنية بالمحاسبة الادارية أما باقي الشركات فلم يوجد لديها جهة معنية بالمحاسبة الادارية . ويبين الجدول رقم (٥) عدد الاشخاص العاملين في هذا القسم أو الشعبة أو الوحدة .

جدول رقم (٥)

عدد الاشخاص العاملين في الجهة المعنية بالمحاسبة الادارية

النسبة	العدد	عدد العاملين
٣٥,٧	١٠	١
٢٥,٠	٧	٢
١٤,٣	٤	٣
٢٥,٠	٧	أكثر من ثلاثة
١٠٠,٠	٢٨	المجموع

يلاحظ أن غالبية الشركات المستجيبة توظف أكثر من شخص في المحاسبة الادارية مما يدل على أن الشركات تعطي بعض الأهمية لها .

وللحصول على معلومات حول صاحب المبادرة في انشاء وحدة لمحاسبة الادارية لوحظ أن عملية تبني استخدام أساليب المحاسبة الادارية في الأردن ليست مقصورة على المدير المالي المسؤول عن التطبيق الفعلي لها ولكن الادارة أيضاً والتي يتم تزويدها بنتائج استخدام هذه الأساليب مما يساعدها على القيام بوظائفها من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات . أما دور الشركة الاستشارية الخارجية فإنه ليس كبيراً ، فالدراسة تشير إلى أن الشركات الصناعية لم تطلب مساعدة من الجهات الاستشارية الخارجية فيما عدا شركة واحدة فقط الجدول رقم (٦) .

جدول رقم (٦)
الجهة صاحبة المبادرة في انشاء قسم المحاسبة الادارية

النسبة	العدد	الجهة صاحبة المبادرة
٦٧,٩	١٩	الادارة العليا
٢٨,٦	٨	المدير المالي
٣,٥	١	شركة استشارية
١٠٠,٠	٢٨	المجموع

وحول الجهة التي يتبع لها قسم المحاسبة الادارية تبين أنه في غالبية الشركات فإن الجهة المعنية بالمحاسبة الادارية تتبع المدير المالي أو رئيس قسم المحاسبة وفي حالات أخرى يتبع المدير العام وربما يرجع ذلك إلى اهتمام الادارة بالمعلومات التي توفرها المحاسبة الادارية (انظر الجدول رقم ٧) .

جدول رقم (٧)
الجهة التي يتبع لها قسم المحاسبة الادارية

النسبة	العدد	الوظيفة
١٤,٠%	٤	المدير العام
٣,٥%	١	مدير التخطيط
١٤,٠%	٤	مدير الانتاج
٥٤,٥%	١٥	المدير المالي
١٤,٠%	٤	رئيس قسم المحاسبة
١٠٠,٠%	٢٨	المجموع

ثانياً : تطبيق أساليب المحاسبة الادارية :

يبين الجدول رقم (٨) عدد الشركات التي تطبق أساليب المحاسبة الادارية المختلفة التي تم اختيارها للدراسة .

جدول رقم (٨)

تطبيق أساليب المحاسبة الادارية
من قبل الشركات الصناعية المستجيبة
(عدد الشركات ٣٦)

النسبة	العدد	الاسلوب
٥٥,٦ %	٢٠	الموازنات التشغيلية
٤٧,٢ %	١٧	الموازنات الرأسمالية
٨,٣ %	٣	محاسبة المسؤوليات
٤١,٧ %	١٥	التكاليف المعيارية
٧٥,٠ %	٢٧	تحليل التكلفة والحجم والربح
٢٥,٠ %	٩	تحليل عائد المساهمة
٢,٨ %	١	البرمجة الخطية

يظهر من الجدول أن هناك بعض أساليب المحاسبة الادارية التي تجد قبولاً من الشركات المساهمة الصناعية الأردنية حيث يلاحظ أن أكثر الأساليب استخداماً هو تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح . فقد بلغ عدد الشركات التي تطبق هذا الأسلوب (٢٧) شركة من (٣٦) أي ما نسبته (٧٥%) ومن الطبيعي أن استخدام هذا الأسلوب جاء لمساعدة الادارة في اتخاذ القرارات . وبلي هذا

الأسلوب في التطبيق أسلوب الموازنات التشغيلية حيث يطبق من قبل (٢٠) شركة أي ما نسبته حوالي ٥٦٪ من الشركات المستجيبة . كما أن (١٧) شركة (٤٧٪) من الشركات المستجيبة . اشاروا إلى أنهم يستخدمون الموازنات الرأسمالية . أما التكاليف المعيارية فقد كان ترتيبها الرابع حيث تجد بعض الاقبال من الشركات الصناعية الأردنية وتطبيق من قبل (١٥) شركة (حوالي ٤٢٪) .

أما تحليل عائد المساهمة ومحاسبة المسؤوليات فقد كان استخدامها محدوداً . فأسلوب تحليل عائد المساهمة يستخدم من قبل (٩) شركات فقط (٢٥٪) من الشركات المستجيبة) ، أما أسلوب محاسبة المسؤوليات فيطبق من قبل (٣) فقط (٨,٣٪ من الشركات المستجيبة) .

وأخيراً فإن الأساليب الأخرى الحديثة والمتقدمة كالبرمجة الخطية والذي مضى على استخدامه فترة كبيرة في امريكا لم يلاق اقبالاً ويكاد يكون استخدامه معدوماً . وربما يرجع ذلك إلى عدم توفر الخلفية الكافية في النواحي الكمية للمحاسبة الادارية وفي بحوث العمليات لدى المحاسبين . كما يرجع إلى عدم الوعي بأهمية وفائدة هذا الأسلوب في التخطيط أو إلى عدم توفر جهاز الحاسوب لدى الشركة أو عدم امكانية الحصول على البيانات اللازمة لتطبيقه .

هذا وقد تبين أن جميع الشركات التي تم اختيارها للبحث تطبيق أسلوباً أو أكثر ولم توجد أية شركة تطبيق الأساليب السبعة فيما عدا شركة واحدة تطبق ستة أساليب وبلغ متوسط عدد الأساليب المطبقة في الشركات المستجيبة ٥,٢ أسلوب .

ونود أن نذكر هنا بأن الشركات التي لا تطبق بعض هذه الأساليب تقوم الآن بعملية تقييم لها بالإضافة إلى بعض الأساليب الأخرى من أجل تطبيقها في المستقبل والأساليب موضوع التقييم هي تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح ، تحليل العائد على الاستثمار ، التكاليف المعيارية ، نظام تكاليف المراحل الانتاجية والموازنات التشغيلية والرأسمالية .

ثالثاً : مزايا تطبيق أساليب المحاسبة الادارية :

يلاحظ أن أساليب المحاسبة الادارية تطبق في الشركات الصناعية . وربما كان ذلك بسبب أهمية وفائدة المحاسبة الادارية في التخطيط والرقابة (جونز ، ١٩٨٠) . وللقوف على أهمية الدور الذي تقدمه المحاسبة الادارية في هذا المجال قمنا بسؤال المديرين الماليين في الشركات المستجيبية حول مزايا تطبيق أساليب المحاسبة الادارية ويبين الجدول رقم (٩) النسب المئوية للاجابات .

جدول رقم (٩)

مزايا تطبيق أساليب المحاسبة الادارية

النسب المئوية للاجابات

لا أهمية له	كبير المتوسط الحسابي	الأهمية	كبير	المتوسط الحسابي
١	٢	٣	٤	٥
٩,٦	٦,٥	١٩,٤	٣٥,٥	٢٩,٠
٦,١	—	١٥,١	٣٠,٣	٤٨,٥
٢,٩	—	١١,٨	٣٨,٢	٤٧,١
٦,١	—	٣,٠	٣٩,٤	٥١,٥
٦,١	٣,٠	١٥,١	٣٩,٤	٣٦,٤

١ - تساهم في زيادة ربحية المنشأة

٢ - تساعد في عملية التخطيط

٣ - تساعد في عملية الرقابة

٤ - تساعد في عملية تقييم الاداء

٥ - تساعد في عملية اتخاذ القرارات

تشير الاجابات إلى أن الشركات تعي أهمية تطبيق أساليب المحاسبة الادارية لما لذلك من دور كبير في توفير حاجة الادارة من المعلومات التي تساعد في القيام بوظائفها من تخطيط ورقابة وتقييم أداء واتخاذ قرارات . وهذا بدوره يعود بالفائدة على الشركة حيث يمكنها من تحقيق أهدافها العامة (كالربح مثلاً) . والسؤال الآن هو : إذا كانت الشركات المستجيبة تعي أهمية تطبيق أساليب المحاسبة الادارية لماذا لا يتم تطبيقها على نطاق واسع ؟ هل هناك عوامل تحد من تطبيقها ؟ هذا ما سنبحثه تالياً .

رابعاً : العوامل التي تحد من تطبيق أساليب المحاسبة الادارية :

لقد قمنا بوضع مجموعة من العوامل التي يتوقع أن تؤدي إلى عدم تطبيق أساليب المحاسبة الادارية في الشركات الصناعية . يتبين من الجدول رقم (١٠) أن أهم العوامل التي تحد من استخدام أساليب المحاسبة الادارية هو عدم توفر الكوادر المحاسبية المؤهلة القادرة على تطبيق هذه الأساليب حيث تصل النسبة المئوية للاجابات التي تعتبر هذا العامل ذو أهمية متوسطة أو كبيرة في عدم تطبيق الأساليب إلى ٦١,٨ ٪ . كما يبلغ المتوسط الحسابي للاجابات ٥٩,٣٠ . وفي هذا الصدد قد يكون عدم توفر المعرفة الكافية لدى المحاسبين عاملاً رئيساً في عدم تطبيق أساليب البرمجة الخطية والتكاليف المعيارية . ان هذه النتائج تتفق إلى درجة كبيرة مع نتائج الدراسة التي قام بها عوض في أمريكا وتشيو وشانج في تايوان حيث وجدوا أن نقص المعرفة المناسبة حول أساليب المحاسبة الادارية كان العامل الوحيد والرئيسي في عدم تطبيقها لدى الشركات الصناعية .

ويلى هذا العامل قناعة المدير المالي نفسه بالوضع الحالي . فقد لا يقدر المدير المالي أهمية هذه الأساليب ويشعر بعدم الحاجة اليها . كما قد ترجع إلى شعوره بأنها مكلفة أو لعدم القدرة على تطبيقها بالشكل الصحيح . ويلى هذين العاملين

بالأهمية عامل آخر وهو شعور الادارة بأن مثل هذه الأساليب يحتاج إلى وقت كبير لتطبيقها مما يؤدي إلى تعطيل في العمل وزيادة في التكاليف . وربما كان ذلك لأن تقديم الأساليب الجديدة مكلفاً ويحتاج إلى وقت وأشخاص مؤهلين مما يزيد التكاليف . ولو أنه يقابل هذه التكاليف الفائدة (قيمة المعلومات) التي نحصل عليها من تطبيق الأساليب ، إلا أن الفائدة أو المنفعة قد تكون أقل من التكاليف المتعلقة بتطبيق الأسلوب . وقد يكون هذا سبباً يدفع الممارسين للمهنة إلى عدم استخدام هذه الأساليب أو استخدام أساليب محاسبية تقليدية . وتجدر الإشارة هنا إلى أن عامل الوقت يجب أن لا يمنع من استخدام الأساليب المحاسبية فإذا توفرت القناعة التامة لدى الادارة والمحاسب في المنشأة حول فائدة أسلوب ما فلا بد من إيجاد الوقت اللازم لتطبيقه .

أما العوامل الأخرى كمقاومة الادارة لتغيير وشعور الادارة بعدم الحاجة وقناعة المحاسبة الاداري بالوضع الحالي ودرجة توفر المعلومات والمطبوعات التي تصف هذه الأساليب من حيث فائدتها وكيفية تطبيقها فلم تكن ذات أهمية كبيرة في عدم تطبيق أساليب المحاسبة الادارية .

الجدول رقم (١٠)
العوامل التي تحد من تطبيق أساليب المحاسبة الادارية

النسب المئوية للاجابات

العدد	ذو أهمية كبيرة					لا أهمية له
	٥	٤	٣	٢	١	
٣٤	٨,٨	٥,٩	١٤,٧	١١,٨	٥٨,٨	١ - مقاومة الادارة للتغيير
٣٣	١٢,١	١٢,١	١٨,٢	٢١,٢	٣٦,٤	٢ - شعور الادارة بعدم الحاجة
٣٤	٢٣,٥	٨,٨	٢٠,٦	١١,٨	٣٥,٣	٣ - قناعة المدير المالي بالوضع الحالي
٣١	٩,٧	٦,٥	٣٥,٥	٩,٧	٣٨,٧	٤ - قناعة المحاسب الاداري بالوضع الحالي
٣٤	٢٣,٥	٣٢,٤	٥,٩	٢,٩	٣٥,٣	٥ - عدم توفر الكوادر المحاسبية المؤهلة
٣٤	١٧,٦	٢٠,٦	٨,٨	٨,٨	٤٤,١	٦ - التكاليف المتعلقة بالتطبيق
٣٢	٢٥,٠	٦,٣	٩,٤	٩,٤	٥٠,٠	٧ - توفر المعلومات التي تصف أساليب المحاسبة الادارية

وأخيراً طلب من المستجيبين اضافة أية عوامل أخرى يرون أنها تحد من تطبيق أساليب المحاسبة الادارية . وقد أجاب أحدهم بأنهم لا يطبقون بعض الأساليب لأن الشركة هي شركة امتياز وسياسة الأسعار تقرر من قبل الشركة والحكومة بالتشاور .

العلاقة بين استخدام أساليب المحاسبة الادارية وبعض المتغيرات التنظيمية

حتى نتمكن من الحصول على بعض المعلومات حول تطبيق أو عدم تطبيق أساليب المحاسبة الادارية قمنا باعادة النظر بالأساليب حسب علاقاتها ببعض المتغيرات التنظيمية كحجم الشركة ، عمر الشركة ، المؤهل العلمي للمحاسب الاداري ، عمر المحاسب الاداري ، ومن ثم قمنا باستخدام مربع كاي لاختيار البيانات .

١ - حجم الشركة :

ربما يعتقد البعض بأن لحجم الشركة علاقة بدرجة تطبيق أساليب المحاسبة الادارية ، لأن الحاجة إلى المحاسبة الادارية قد تزيد بزيادة عدد الوحدات التشغيلية في المنشأة وعدد العاملين في الادارة . لذا يعتقدون أنه كلما زاد حجم الشركة كلما زاد عدد الأساليب الادارية المطبقة . وفي هذا الصدد بينت نتائج الدراسة وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين حجم الشركة مقاساً بإجمالي المبيعات السنوية^(٧) وتطبيق أسلوب محاسبة المسؤوليات وتحليل عائد المساهمة . ولم توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين حجم الشركة وباقي الأساليب . وعليه فإنه يظهر أن استخدام بعض أساليب المحاسبة الادارية له علاقة بسيطة بحجم الشركة . كما قمنا بتحديد العلاقة بين حجم الشركة مقاساً بعدد الموظفين فيها ودرجة استخدام كل أسلوب من أساليب المحاسبة الادارية موضوع الدراسة . وقد بينت الدراسة عدم وجود علاقة ذات دلالة احصائية .

٢ - المؤهل العلمي والتخصص :

تم تحليل البيانات لمعرفة ما إذا كان للمؤهل العلمي للمستجيب على الاستبيان (المدير العام ، المدير المالي رئيس قسم المحاسبة ، أو المحاسب الاداري) علاقة بدرجة تطبيق أساليب المحاسبة الادارية . بينت نتائج الدراسة أنه يوجد علاقة بين

المؤهل العلمي للمدير العام والمدير المالي والمحاسب الإداري وتطبيق أسلوب محاسبة المسؤوليات . كما وجدت علاقة بين تطبيق أسلوب تحليل عائد المساهمة والمؤهل العلمي للمحاسب . ولم توجد علاقة بين المؤهل العلمي لكل من المدير العام والمدير المالي والمحاسب وتطبيق باقي أساليب المحاسبة الإدارية .

كما لم توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تخصص كل من المدير العام ، المدير المالي ، رئيس قسم المحاسبة والمحاسب الإداري ودرجة تطبيق أساليب الموازنات التشغيلية ، الموازنات الرأسمالية ، محاسبة المسؤوليات ، التكاليف المعيارية ، تحليل التكلفة والحجم والربح والبرمجة الخطية . ولكن وجدت علاقة بين تخصص كل من المدير العام والمحاسب الإداري ودرجة تطبيق أسلوب تحليل عائد المساهمة .

٣ - طبيعة الصناعة :

تم تصنيف الشركات حسب طبيعة ونوع الصناعة مما قد يعكس اختلافات التكنولوجيا والتمويل والتخطيط والمنتجات وهيكل الإدارة . وهذا قد يعكس بدوره اختلافات في تبني واستخدام أساليب محده في المحاسبة الإدارية . ونتيجة لذلك فإن استخدام الأساليب قد يختلف بين مجموعة الصناعات . ولفحص هذه العلاقة المحتملة فقد قمنا باستخدام مربع كاي ولم توجد اختلافات ذات دلالة احصائية بين طبيعة الصناعة واستخدام أي من هذه الأساليب عند مستوى دلالة

٠,٠٥

وأخيراً فإنه لم توجد علاقة بين استخدام أساليب المحاسبة الإدارية وكل من ملكية الشركة (قطاع خاص أو عام أو ملكية مشتركة) وعمر الشركة ، عمر كل من المدير العام ، المدير المالي ، رئيس قسم المحاسبة والمحاسب الإداري ودرجة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية . وهذا يعني أن صغار وكبار السن من المحاسبين يوجدون في الشركات التي تطبق أو لا تطبق أساليب المحاسبة الإدارية . فعال

السن ليس له علاقة بدرجة تطبيق أساليب المحاسبة الادارية . ويستثنى من ذلك حالة واحدة فقط وهي وجود علاقة بين عمر المدير المالي وتطبيق أسلوب تحليل التكلفة والحجم والربح .

الاستنتاجات والتوصيات

ان نتائج الدراسة تدل على أن الشركات الصناعية لا تعطي المحاسبة الادارية الأهمية التي تستحقها فأساليب المحاسبة الادارية ليست منتشرة انتشاراً كبيراً لدى الشركات المساهمة العامة الصناعية في الأردن بالرغم من أهمية استخدامها في الحياة العملية . ولو أن غالبية الشركات تطبيق بعض أساليب المحاسبة الادارية كالموازنات التشغيلية والرأسمالية وتحليل العلاقة بين الحجم والتكلفة والربح ، إلا أن هناك بعض أساليب المحاسبة الادارية لا تطبق في الشركات . ويرجع ذلك إلى عدم توفر الخلفية المحاسبية الكافية لدى المحاسبين مما يجعلهم غير قادرين على تطبيق هذه الأساليب . ومن الطبيعي أن عدم توفر الخلفية المحاسبية الكافية يؤدي إلى عدم الوعي بأهمية هذه الأساليب وفائدتها . ويجب أن ننوه هنا إلى أن مجرد معرفة أساليب المحاسبة الادارية لا يضمن بالضرورة تطبيقها في الحياة العملية فلا بد أيضاً من توفر القناعة لدى المحاسب والادارة العليا بأهمية هذه الأساليب .

وربما كان العامل الآخر في عدم تطبيق أساليب المحاسبة الادارية على نطاق واسع هو لأن الآراء والأفكار الجديدة تحتاج إلى وقت لقبولها ومن ثم استخدامها . إلا أن عملية الوقت هذه أصبحت مرفوضة الآن حيث يجب على الشركات أن توفر الوقت الكافي لتقييم وتطبيق الأساليب الحديثة وعليه فإن هذا يقودنا إلى القول بأنه ربما كانت أساليب المحاسبة الادارية ليست مطبقة ، بالرغم من أهميتها والتوصية بضرورة استخدامها ، لأنها قد لا تتناسب واحتياجات الادارة (سكينز ، ١٩٨٤) . وما يؤيد وجهة النظر هذه هو أن المحاسبين قد طوروا أساليب يتغاضى

عنها مزاوي المهنة إلى حد كبير . ويبدو ذلك ظاهراً من ناحيتين : الأولى : أن أساليب جيدة ومقبولة وأوصي باستخدامها كانت غالباً لا تطبق ومثال ذلك التكاليف المتغيرة وتحليل عائد المساهمة . ثانياً : أن هناك الكثير من الأساليب التي يشك في فائدتها ولم يوصي بتطبيقها لا تزال تطبق على نطاق واسع ومثال ذلك تحميل التكاليف واستخدام فترة الاسترداد والربح المحاسبي لتقييم المشروعات الرأسمالية . والذي حدث هنا هو ليس لأن النظرية المحاسبية قد سبقت التطبيق الفعلي ولكن لأن النظرية ابتعدت عن التطبيق العملي .

في ضوء نتائج الدراسة يوصي الباحث بما يلي :

١ - ضرورة توعية الادارات في الشركات الصناعية بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الادارية فمع التطور الاقتصادي في الأردن والاتجاه نحو تحديث الادارة الصناعية تزداد الحاجة إلى استخدام أساليب محاسبية متطورة لمساعدة الادارة في التعامل مع الظروف البيئية التي تتزايد تعقيداً يومياً بعد يوم . فالمحاسبة الادارية توفر معلومات محاسبية تساعد في العملية الادارية وبالتالي زيادة الكفاءة في تحقيق أهداف المنشأة من نمو وتقدم وازدهار . ولهذا يجب أن ينظر إليه كوسيلة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات التي تساهم في تحقيق الأهداف العامة للمنشأة .

٢ - لا بد من وضع استراتيجية جديدة لتعليم المحاسبة وهذه الاستراتيجية تشمل اعادة النظر في الخطة الدراسية لدرجة البكالوريوس في المحاسبة في الجامعات الأردنية بحيث يتم اضافة مساقات جديدة واستبعاد بعض المساقات وأن يعاد النظر في محتويات مساقات خطة المحاسبة . وفي هذا الصدد فإن مساق المحاسبة الادارية لا بد وأن يحتوى على مواضيع تمكن الخريج من الحصول على الخلفية الجيدة حول الأبعاد التنظيمية للمحاسبة الادارية واستيعاب العوامل البيئية المحيطة بالمنشأة . كما يجب تحديد المواضيع التي يتم تدريسها في هذا المساق وكيف يتم تدريسها . هذا بالإضافة إلى أن يراعي الأساتذة

الذين يدرسون مواد المحاسبة الادارية تقديم عدداً مناسباً من الأمثلة التوضيحية والتطبيقية الشاملة التي تساعد الطلبة على ادراك أهمية المحاسبة الادارية لادارة المنشأة .

٣ - ايجاد برنامج محاسبي في الجامعة يمنح درجة الدبلوم في المحاسبة الادارية بحيث يتناول هذا البرنامج مواضيع مختلفة بجانب المحاسبة الادارية وبحيث يتخرج الطالب محاسباً ادارياً للمنشأة يستطيع تحضير التقارير اللازمة لمساعدة الادارة مما يساعد على تطوير المحاسبة الادارية اكاديمياً ومهنياً .

٤ - دعوة أساتذة المحاسبة في الجامعات الأردنية وممثلين عن المؤسسات المهنية والمستويات الادارية المختلفة في الشركات إلى ندوات ومؤتمرات تناول تسليط الأضواء على أهمية المحاسبة الادارية ودورها في توفير المعلومات المحاسبية التي تساعد في العملية الادارية .

٥ - قيام معاهد التدريب الخاصة والعامة في الأردن (كمعهد الادارة العامة ومعهد الادارة الأردني) بتنظيم دورات تدريبية خاصة بالمحاسبة الادارية لمحاسبي المؤسسات مما يساعدهم في تطبيق الأساليب المحاسبية . هذا بالإضافة إلى ضرورة أن يشترك المحاسبون في الندوات والانشطة المختلفة التي تقوم بها المؤسسات المهنية في المحاسبة وذلك من أجل تنمية مهارتهم .

٦ - انشاء مجامع علمية متخصصة على غرار المجمع المتوفرة في امريكا (NAA) وبريطانيا (CIMA) بحيث تعني بالمحاسبة الادارية وتمنح شهادة محاسب اداري قانوني (CMA) مما يساهم في تطوير المحاسبة الادارية وينمي الوعي بها لدى الاكاديميين والمهنيين .

٧ - اجراء دراسات أخرى تشمل أساليب المحاسبة الادارية المطبقة في الشركات غير الصناعية وكذلك الأساليب المطبقة في الشركات الأجنبية لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة احصائية بين تلك المطبقة في الشركات المحلية

والشركات الأجنبية . وفي هذا الصدد وجد تشيو وشانج (١٩٧٩) في هونج كونج أن متوسط عدد الأساليب المطبقة يزيد في الشركات التابعة للشركات الأجنبية عنه في الشركات المحلية . وقد يرجع هذا إلى الإدارة أو إلى المحاسبين أنفسهم . فالشركات الأجنبية تدفع رواتب أعلى لموظفيها من الشركات المحلية وهذه الفروق في الرواتب بين الشركات المحلية والأجنبية تؤدي إلى اجتذاب المحاسبين القادرين على العمل في الشركات الأجنبية والتي قد يكون لها بالتالي بعض الأثر على درجة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية .

كما أن من المجالات التي تستحق البحث فحص العوامل الأخرى التي قد تحد من تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الواقع العملي ومن ذلك دور العوامل البيئية المحيطة بالشركة كالمنافسة والضغط الخارجي (البنوك مثلاً) لتغيير النظام المحاسبي . هذا بالإضافة إلى فحص العلاقة بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وأداء المنشأة بشكل عام . وهناك أسئلة أخرى منها : هل قامت بعض الشركات باستخدام أحد هذه الأساليب ثم توفقت عن استخدامه ولماذا ؟

ان هذه الدراسات مفيدة جداً في استكمال جوانب البحث في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمة الأردنية .

الهوامش

أنظر على سبيل المثال :

1.

Killough, Larry N. and Wayne E. Leininger, Cost Accounting, Second Edition, New York, West Publishing Company, 1987.

Ricketts, D. and Jack Gray, Managerial Accounting, Houghton Mifflin Company, Boston, 1988.

2.

NAA, Objectives of Management Accounting, Statement on Management Accounting, Statement No. 1B, June 17, 1982, p. 1.

3.

Killough, Larry N. and Wayne E. Leininger, Ibid, pp. 8-9.

٤ - البنك المركزي الأردني ، النشرة الإحصائية الشهرية ، مطبعة البنك المركزي ، عمان ، شباط ، ١٩٨٥ ، جدول ٤٢ .

٥ - انظر : غرايبة ، فوزي ويوسف سعادة ، مدى اتباع نظم محاسبة التكاليف في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية ، دراسة ميدانية ، مجلة دراسات الجامعة الأردنية ، المجلد الثالث عشر ، العدد الثالث ، آذار ١٩٨٦ ، ص ١٨ .

٦ - مزيد من التفاصيل حول نظم التكاليف المطبقة من قبل الشركات المساهمة الصناعية الأردنية انظر غرايبة وسعادة المرجع السابق ، ص ٩ ، ص ١٤ .

٧ - هناك مؤشرات مختلفة تشير إلى حجم الشركة منها على سبيل المثال المبيعات السنوية ، إجمالي الأصول ، عدد الموظفين ، عدد الخطوط الانتاجية عدد المنتجات ويمكن أخذ مقياس مركب يعكس جميع هذه المؤشرات إلا أنه توخياً للبساطة قمنا بأخذ المبيعات السنوية كمؤشر لقياس حجم الشركة في هذه الدراسة .

المراجع

البنك المركزي الأردني ، النشرة الاحصائية الشهرية ، مطبعة البنك المركزي ، عمان ، شباط ، ١٩٨٥ جدول ٤٢ .

سوق عمان المالي دليل الشركات المساهمة العامة الأردنية ، عمان ، ١٩٨٦ .

غرايه ، فوزي ويوسف سعاده ، مدى اتباع نظم محاسبة التكاليف في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية ، دراسة ميدانية ، مجلة دراسة الجامعة الأردنية ، المجلد الثالث عشرة العدد الثالث ، آذار ١٩٨٦ ، ص ٩ - ص ٤١ .

Awad, Saber Ali Mohammad, Acceptance of Contemporary Management Accounting Techniques in Small Manufacturing Firms: A Study of Selected Medium and Small Manufacturing Companies in the State of Michigan, Unpublished Ph.D. thesis, Michigan State University, 1970.

Barrow, N. and Liu, K.C., Management Accounting in Hong Kong: An Economy Wide Survey of Current Practice, British Accounting Association National Conference, Nottingham, 13-15 April 1988.

Chiu, J.S. and D.L. Chang, "Management Accounting in Taiwan", Management Accounting (USA), June 1979, pp. 50-55.

Ghosh, B.C. et. al., "Management Accounting in Singapore" Management Accounting (UK), December 1987, pp. 28-30.

Imhoff, E.A., "Management Accounting Techniques: a survey", Management Accounting (USA), November 1978.

Jones, C., "Financial Planning and Control: A Survey of Practices by UK Companies, CIMA, London 1980.

Jones, Gardner M. and Saber A. Awad, "The Use of Accounting Techniques in Small Firms", Management Accounting (USA), February 1972, pp. 41-44.

Khandwalla, P.N., "The Effect of Different Types of Competition on the use of Management Controls", Journal of Accounting Research, Autumn 1972.

Killough, Larry N. and Wayne E. Leininger, Cost Accounting Second edition, New York, West Publishing Company, 1987.

Kin-Cheung, Liu, "Management Accounting in Hong Kong", a paper presented at the S.E. Asian University Accounting Teachers Conference held in Singapore in April 1986.

- Klammer, T., Empirical Evidence of the Adoption of Sophisticated Capital Budgeting Techniques, *Journal of Business*, July, 1972 pp. 387-97.
- Klammer, T., "The Association of Capital Budgeting Techniques with Firm Performance", *The Accounting Review*, April 1973, pp. 353-364.
- Lander, G.H., Holmes, J.R., Tiggos, M.A., and Wallace, M.J., *Profile of the Management Accountant*, NAA, New York 1983.
- McLean, T., "Management Accounting Education: is theory related to practice" part 2, *Management Accounting (UK)*, July/August 1988.
- McNally, G.M. and Hock Eng Lee, "Management Accounting Practice and Company Characteristics", *Abacus*, 1981.
- Morse, Wayne and Harold Roth, *Cost Accounting*, Massachusetts, Addison-Wesley Publishing Company, 1986.
- Morse, Wayne J., James R. Davis and Ali Hartgrave, *Management Accounting*, Addison-Wesley Publishing Company, Reading, Massachusetts, 1984.
- NAA, Objectives of Management Accounting, Statement on Management Accounting, Statement No. 1B, June 17, 1982, p. 1.
- Pike, R.H., *Capital Budgeting in the 1980s: A Major Survey of Investment Practices in Large Companies*, ICMA, 1982.
- Ricketts, D. and Jack Gray, *Managerial Accounting*, Houghton Mifflin Company, Boston, 1988.
- Scapens, R.W., *Management Accounting — A Survey Paper* in R.W. Scapens, D.T. Otley and R.J. Lister: *Management Accounting Organizational Theory and Capital Budgeting: Three Surveys*, Macmillan 1984.