مجلة تنمية الرافدين

اسم المقال: التحديات التي تواجه تطبيق الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية دراسة لآراء عينة من المحاسبين في مدينة الموصل
اسم الكاتب: م.م. مثنى فالح بدر الزبدي
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/3288
تاريخ الاسترداد: 2026/11/02 19:18 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة تنمية الرافدين كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

كلية الإدارة والاقتصاد -جامعة الموصل تنمية الرافدين العدد 97 مجلد 32 لسنة 2010
ص ص [309 -334]

التحديات التي تواجه تطبيق الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية دراسة لآراء عينة من المحاسبين في مدينة الموصل

مثنى فالح بدر الزيدي
مدرس مساعد- قسم المحاسبة
كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة الموصل
Muthanaalzaidy@yahoo.com

المستخلص

شهدت السنوات الأخيرة ابتكار العديد من الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية وفي مختلف المجالات، وتم تقديم هذه الأساليب لتجاوز نواحي القصور في الأساليب التقليدية التي يعتقد بأنها تقدم معلومات مضللة لمتخذي القرار. ففي الوقت الذي استطاع فيه الاكاديميون ابتكار الأساليب الحديثة وإثبات فائدتها في دعم متخذي القرار بالمعلومات الملائمة، واجهت هذه الأساليب مجموعة من التحديات التي أدت إلى عدم تطبيقها.

يهدف هذا البحث إلى التعرف على الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية ومراحل تطورها والوقوف على تحديات تطبيقها في الشركات العراقية. ويفترض البحث أن التحديات التي تواجه تطبيق الأساليب الحديثة تمثل مشكلة حقيقية وإن إخضاعها للتشخيص والتحليل يقدم فرصة أكبر لتطوير دور نظم المحاسبة الإدارية في الشركات العراقية.

لتحقيق هدف البحث تم تصميم استمارة استبانة وتوزيعها على عينة من المحاسبين في مدينة الموصل، وتم إجراء التحليل الإحصائي على إجابات عينة البحث باستخدام برنامج (Excel)، وقد خرج البحث بمجموعة من النتائج أهمها، إن التعامل مع تحديات تطبيق الأساليب الحديثة يعد أولوية ملزمة للكثير من الشركات العراقية خصوصاً في ظل تحديات البيئة الخارجية الراهنة. وقد أوصى البحث بضرورة قيام الجهات العلمية والأكاديمية بإعادة تقييم ممارسات المحاسبة الإدارية المطبقة في العراق وصياغة إطار مفاهيمي لأفضل ممارسات المحاسبة الإدارية في العراق.

تأريخ استلام البحث 2008/10/9 تأريخ قبول النشر 2008/12/23

The Challenges Facing the Application of Modern Management Accounting Techniques Studying for The Opinion a Sample of Accountants in the City of Mosul

Muthana F. Al-Zaidy
Assistant Lecturer
Collage of Administration and Economics
Muthanaalzaidy@yahoo.com

Abstract

The present research aims at identifying modern techniques of management accounting, showing the stages of their development and identifying the challenges that prevent their application in Iraqi companies. The research hypothesizes that these challenges represent a real problem, and make them subject of diagnostic analysis to provide a greater opportunity to develop the role of management accounting systems. To achieve the goal of the research, a survey form has been designed and distributed to a sample of accountants in the City of Mosul, and then statistical analysis of responses has been made to investigate the samples using (Excel). The basic conclusion of the research is to deal with the challenges of the application of modern techniques and binding to many Iraqi companies especially in the light of the challenges of the current external environment. The research recommended the need for the scientific and academic reevaluation of management accounting practices applied in Iraq and drafting a conceptual framework for a better management accounting practices.

المقدمة

فرضت التحديات الخارجية نفسها على منظمات الأعمال وعلى نظم المحاسبة الإدارية المطبقة فيها، إذ تغير الدور المعاصر للمحاسبة الإدارية عما كانت عليه في العقود الماضية، وتم استحداث العديد من الأساليب والأدوات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتم تقديم هذه الأساليب لتجاوز نواحي القصور في الأساليب التقليدية في المحاسبة الإدارية والتي وصفت بأنها غير ملائمة لبيئة الأعمال الحديثة، ومع أن هذه الأساليب هي السمة المميزة لتطور المحاسبة الإدارية والأداة الرئيسة لتحسين نوعية المعلومات المقدمة إلى متخذي القرار إلاّ أن تطبيقها لم يأخذ انتشاراً واسعا وبقيت العديد من الشركات تستخدم الطرائق التقليدية على الرغم الانتقادات الموجهة إليها ولعل السبب في التراجع إلى استخدام هذه الطرائق هو وجود مجموعة من المعوقات والمحددات التي أسماها الباحث بالتحديات التي حالت دون تطبيق واستخدام الأساليب الحديثة، وإن دراسة هذه التحديات تقدم فرصة حقيقية لتطوير نظم المحاسبة الإدارية خصوصاً وإن شركاتنا العراقية لم تنجز مستوا متقدماً في تطبيق هذه الأساليب والأدوات الحديثة.

مشكلة البحث

يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال طرح التساؤلات الآتية:

1. هل تمثل ثقافة المنظمة بمستوياتها المختلفة قيداً على تطبيق الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية في الشركات العراقية؟
2. هل تنسجم الخبرات العلمية والعملية التي يمتلكها المحاسب في الشركات العراقية مع دوره في تطبيق الأساليب الحديثة؟
3. هل تبرر القيمة التي سوف تضيفها الأدوات والأساليب الحديثة على أداء الشركات العراقية النفقات اللازمة لتطبيقها؟
4. هل تحتاج الشركات العراقية إلى إطار مفاهيمي لممارسات المحاسبة الإدارية تسترشد به في اختيار ما يناسبها من الأساليب الحديثة؟

هدف البحث

يهدف هذا البحث إلى التعرف على الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية ومراحل تطورها والوقوف على التحديات التي تواجه تطبيقها في الشركات العراقية وبيان المسببات الحقيقية لها.

أهمية البحث

يستمد البحث أهميته من أهمية الموضوع الذي يعالجه، فدراسة التحديات التي تواجه تطبيق الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية يعد مقدمة منطقية لتطوير نظم المحاسبة الإدارية في الشركات العراقية، إذ تشير كلمة التحديات إلى الفرص التي يمكن من خلالها تطوير نظم المحاسبة الإدارية، والانتقال بها إلى مراحل متقدمة تسهم في تعزيز أداء الشركات العراقية.

فرضية البحث

يقوم البحث على فرضية رئيسة مفادها أن التحديات التي تواجه تطبيق الأساليب الحديثة في الشركات العراقية تمثل مشكلة حقيقية وأن إخضاعها للتشخيص والتحليل يقدم فرصة أكبر لتطوير دور نظم المحاسبة الإدارية المطبقة فيها، وتنقسم هذه الفرضية إلى عدة فرضيات هي:

1. لا يمكن تطبيق الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية ما لم يتم تعزيز ثقافة التغيير في الشركات العراقية.
2. لا يمكن تطبيق الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية ما لم يتم تطوير الخبرات العلمية والعملية للمحاسبين في الشركات العراقية.

3. لا يمثل تطبيق الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية أولوية لكثير من الشركات العراقية في ظل البيئة الاقتصادية الراهنة.
4. لا يوجد إطار مفاهيمي لأفضل ممارسات المحاسبة الإدارية يمكن الاعتماد عليه في اختيار ما يتلاءم مع حاجة الشركات العراقية من الأدوات والأساليب الحديثة.

منهج البحث

اعتمد الباحث على المنهج الوصفي في عرض المحتوى النظري للبحث من خلال إجراء مسح مكتبي لمجموعة من الكتب والدوريات ذات العلاقة بموضوع البحث.

كما تم الاعتماد على المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي للبحث من خلال عرض وتحليل البيانات التي تم جميعها بواسطة استمارة الاستبانة التي تم تصميمها بما يتوافق مع توجهات الباحث في قياس أهم المجالات التي يعتقد أنها تمثل تحدياً أمام تطبيق الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية، إذ تتكون الاستبانة من قسمين خصص الأول للتعرف على خصائص عينة الدراسة، في حين خصص الثاني لعرض التحديات التي تواجه تطبيق الأساليب الحديثة، وتم تقسيم هذا القسم إلى أربعة محاور، تضمن الأول التحديات المتعلقة بثقافة المنظمة، وتضمن الثاني التحديات المتعلقة بقلة الخبرة ونقص الكادر المدرب، أما الثالث فتضمن التحديات المرتبطة بقياس المنفعة من الأساليب الحديثة، في حين تضمن الرابع التحديات المتعلقة بملاءمة بحوث المحاسبة الإدارية.

عينة البحث

شملت عينة البحث دراسة لآراء عينة من المحاسبين في مدينة الموصل بكافة التخصصات المحاسبية، وذلك باستخدام استمارة استبيان تم تصميمها لهذا الغرض، إذ تم توزيع (45) أستبانة وتم استرداد (41) استبانة من مجموع الأستبانات الموزعة، وتم استبعاد (3) استبانات لعدم اكتمال الإجابات فيها، من هنا فقد تم إجراء التحليل الإحصائي على (38) أستبانة، وبما شكل نسبة (84.44%) من إجمالي الأستبانات الموزعة.

حدود البحث

1. إن البحث الحالي مقيد بهدف محدد هو بيان التحديات التي تواجه تطبيق الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية بشكلٍ عام، ولم يدخل في تفاصيل التحديات التي تواجه تطبيق كل أسلوب على حدة.

2. لم يتطرق البحث الحالي إلى بيئة وعمليات وأهداف الشركة (الإطار الموقفي) وأثرها على تطبيق الأساليب والأدوات الحديثة في المحاسبة الإدارية، وترك الاهتمام بها للبحوث المستقبلية.

هيكلية البحث: تم تقسيم البحث على المحاور الرئيسة الآتية:
- الحاجة إلى تطور المحاسبة الإدارية.
- مراحل تطور المحاسبة الإدارية.
- الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية وتحديات التطبيق.
- عرض نتائج الاستبانة وتحليلها.

الحاجة إلى تطور المحاسبة الإدارية

خلال الثمانينات من القرن الماضي وجهت انتقادات كثيرة إلى أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية، إذ حُملت هذه الأساليب المسؤولية عن رداءة القرارات في العديد من المجالات، وكانت هذه الانتقادات مدعمة بكثير من الحالات التي قادت فيها المعلومات المحاسبية مدراء الشركات لاتخاذ قرارات خاطئة (Dimnik & Kuder,1989,12).

ففي عرضه لتطور المحاسبة الإدارية استند (Steeves) إلى مقدمة كتاب (Relevance Lost) للكاتبين (Johnson & Kaplan) في انتقاد دور المحاسبة الإدارية بقوله "إن معلومات المحاسبة الإدارية تابعة لإجراءات ودورة نظام التقارير المالية في المنظمة فهي متأخرة، إجمالية، مشوهة لكي تكون ملائمة لقرارات المدراء التخطيطية والرقابية،... فالمحاسبة الإدارية تعتمد على المعلومات المستقاة من نظام المحاسبة المالية والتي يتم تجميعها لأغراض إعداد التقارير المالية، لكن استخدامها محدود في مجال قياس الأداء والرقابة المنظمية" (Steeves, 1990, 17).

أما (Kaplan) فقد ارجع الضعف في دور المحاسبة الإدارية إلى قلة الابتكارات من الأدوات الجديدة، فمعظم الأدوات المستخدمة تعود للربع الأول من القرن الماضي، إذ وجه انتقاداً قوياً لممارسات المحاسبة الإدارية بقوله "عملياً إن جميع الممارسات المطبقة من قبل منظمات الأعمال مستمدة من كتب محاسبة التكاليف التي تعود في جذورها لعام 1925، وعلى الرغم من التغيرات المدركة في بيئة الأعمال خلال الفترة الماضية، إلاّ أن هناك ابتكارات محدودة في تصميم وتطبيق محاسبة التكاليف ونظم الرقابة الإدارية" (Kaplan, 1984, 393).

ومنذ ذلك الوقت واستجابة لهذه الانتقادات تم ابتكار العديد من الأدوات والأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية، وكان أكثر هذه الأساليب بروزاً هي الأساليب المستندة إلى الأنشطة (التكاليف على أساس الأنشطة ABC، موازنات الأنشطة ABB،

الإدارة على أساس الأنشطة ABM)، والمقارنة المرجعية (Benchmarking)، وبطاقة النقاط المتوازنة (Balanced Score Card)، وإدارة الكلفة الإستراتيجية، ولقد تم ابتكار هذه الأساليب الحديثة لتجاوز نواحي القصور في الأساليب التقليدية ولدعم تكنولوجيا التصنيع الحديثة والأساليب الإدارية الجديدة مثل الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) وإدارة الجودة الشاملة (TQM)، فضلاً عن البحث عن الميزة التنافسية ولمواجهة تحديات المنافسة العالمية (Sharma, 2000, 2); (Abdul - Khader & Luther, 2006, 9) .

مراحل تطور المحاسبة الإدارية

إن تطبيق الأساليب الحديثة أحدث تغييراً ملحوظاً في أوجه عمل المحاسبة الإدارية وغيّر من دورها التقليدي في تحديد التكاليف والرقابة المالية إلى دورٍ أكثر تطوراً، وهو تعظيم القيمة الإنتاجية للشركة في السوق (Abdul-Khader & Luther, 2006, 9).

وللوقوف على الأسباب التي أدت إلى هذا التغيير قدمت لجنة الإدارة المالية والمحاسبة الإدارية (Financial Management & Management Accounting Committee (FMAC)) التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في عام (1998) ورقة بحثية بعنوان ((Management Accounting Concepts(IMP 1) وضحت فيها مراحل تطور المحاسبة الإدارية من خلال أربع مراحل زمنية متعاقبة وهي: (IFAC,1998)

المرحلة الأولى: (ما قبل سنة 1950) تحديد التكاليف والرقابة المالية

وصفت المحاسبة الإدارية وممارساتها للفترة ما قبل سنة 1950 بأنها أنشطة فنية ضرورية لمتابعة تحقيق أهداف الشركة المحدودة، إذ كانت موجهة بصورة أساسية إلى إحتساب تكلفة المنتج لأغراض التسعير وإعداد الموازنات والرقابة المالية على العمليات التشغيلية، ويؤشر في هذه المرحلة اهتمام إدارات الشركات بالقضايا الداخلية، بالأخص فيما يتعلق بالطاقات الإنتاجية، وكان استخدام محاسبة التكاليف وتطبيقاتها والموازنات هو السائد في هذه المرحلة على الرغم من إهمال دور المعلومات الكلفوية واستخدامها بشكل طفيف في صناعة القرار.

المرحلة الثانية: (من سنة1950 - لغاية سنة 1965) توفير المعلومات لأغراض التخطيط والرقابة

بعد الحرب العالمية الثانية كان هناك قلق متزايد من دور المعلومات المحاسبية بشكل عام والمعلومات التكاليفية بشكل خاص، ومدى ملاءمتها لاحتياجات المستخدمين، إذ وجد المحاسبون أنفسهم أكثر رغبة في تعديل نظم المحاسبة الإدارية وجعلها تستجيب

لاحتياجات الإدارة، ففي تلك الفترة تغير اهتمام المحاسبة الإدارية وأزداد تركيزها على توفير المعلومات لأغراض التخطيط والرقابة، وبحسب ما يرى الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) أن المحاسبة الإدارية في هذه المرحلة أصبحت نظاماً إدارياً يدعم الإدارة العليا بالبيانات والمعلومات من خلال استخدام مجموعة من الأساليب والأدوات المحاسبية، من هنا فقد شهدت هذه المرحلة العديد من الابتكارات مثل نظم دعم القرار ومحاسبة المسؤولية إلاّ أن الاهتمام بقي منصباً على القضايا الداخلية من دون الاهتمام باعتبارات البيئة الخارجية والمتطلبات الستراتيجية.

المرحلة الثالثة: (من سنة 1965 - لغاية سنة 1985) تخفيض الضياع والهدر في الموارد

خلال السبعينات من القرن الماضي واجهت منظمات الأعمال تحديات كبيرة، تمثلت في المنافسة العالمية المتسارعة واتساع الأسواق والتطور في تكنولوجيا الإنتاج والمعلومات والاتصالات، حيث أظهرت الأسواق العالمية نهاية المشهد الذي كان يعول فيه على الزبون لكي يبقى ولاؤه لمنتجات الشركة، وهذا أدى بالكثير من الشركات إلى تغيير سياساتها من الإنتاج الموجه (Production Oriented) إلى السوق الموجه (Market Oriented) في البحث عن الأسواق المربحة والإنتاج بأحجام صغيرة تصنع وفقاً لاحتياجات الزبون (Ning, 2005, 25).

لقد أدى هذا التغير إلى توسيع قاعدة المتطلبات التقنية والفنية والتي أدت بدورها إلى ظهور ابتكارات تكنولوجية منها أسلوب أتمتة المصنع (Factory Automation) والذي يستند إلى استخدام نظام التصنيع المرن (Flexible Manufacturing System)، ونظام التصميم المستند إلى الكومبيوتر (Computer Aid Design System)، ونظام الإنتاج المستند إلى الكومبيوتر (Computer Aid Production System)، وكذلك تم استحداث أساليب إنتاج جديدة ترتكز على درجة التقيد التقني مثل أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (Just In Time) ونظام إدارة الجودة الشاملة (Total Quality Management) والتي تركز على تخفيض الضياع والهدر في الموارد (Ning, 2005, 25) (Atkinson, 1989, 35).

لقد فرضت هذه التحديات نفسها على منظمات الأعمال وعلى نظم المحاسبة الإدارية التقليدية المطبقة فيها والتي أصبحت تشكل عبئاً عليها، يستلزم الأمر معه تعزيزها بالمزيد من الأدوات والأساليب الحديثة، لذا فقد شهدت هذه المرحلة استخدام العديد من الأدوات والأساليب منها أساليب إدارة التكلفة وتكاليف الجودة وأساليب تحليل العمليات وغيرها.

المرحلة الرابعة: (من سنة 1985 - لحد الآن) تعظيم القيمة من خلال الاستخدام الأمثل للموارد

منذ بداية النصف الثاني من الثمانينات من القرن الماضي وحتى اليوم لم تزل منظمات الأعمال تواجه التحولات المستمرة في بيئة الأعمال والتقدم التقني في تكنولوجيا الإنتاج والمعلومات الذي لم يسبق له مثيل.

الجدول 1
مراحل تطور أدوات وأساليب المحاسبة الإدارية

مراحل تطور المحاسبة الإدارية / مجالات الاستخدام	المرحلة الأولى (ما قبل سنة 1950) تحديد التكاليف والرقابة المالية	المرحلة الثانية (1950 - 1965) توفير المعلومات لأغراض التخطيط والرقابة	المرحلة الثالثة (1965 - 1985) تخفيض الضياع و الهدر في الموارد	المرحلة الرابعة (1985_ لحد الآن) تعظيم القيمة من خلال الاستخدام الأمثل للموارد
مجال قياس التكاليف	مدخل التحميل الكلي ونماذج التخصيص باستخدام معدل واحد - أو معدلين	مدخل التحميل الحدي وأنموذج التخصيص باستخدام معدلات تحميل متعددة	مدخل التدفق الارتجاعي في تحميل التكاليف و أنموذج التخصيص باستخدام موجهات تكلفة النشاط والاهتمام بقياس تكاليف الجودة	مدخل خصائص المنتج في تحميل التكاليف وأنموذج التخصيص باستخدام موجهات تكلفة النشاط الفترية واستخدام التكلفة المستهدفة ونظام تكاليف التحسين المستمر
مجال الموازنات	إعداد الموازنات لأغراض الرقابة على التكاليف	إعداد الموازنات لأغراض التخطيط مع ربط الموازنات بالخطط الإستراتيجية الطويلة المدى	إعداد موازنات الأنشطة وموازنة كلف الجودة	إعداد موازنة تكاليف دورة حياة المنتج و موازنة خدمة الزبون وموازنة العلامة التجارية
مجال الموازنات الرأسمالية	استخدام طرائق فترة الاسترداد ومعدل العائد المحاسبي	استخدام طرائق التدفقات النقدية المخصومة	استخدام التحليلات الاحتمالية ونماذج المحاكاة بالحاسوب في تقييم المقترحات الاستثمارية	الاهتمام بالجوانب غير المالية وتحليل الحساسية باستخدام نموذج(ماذا - لو) في تقييم المقترحات الاستثمارية
مجال الرقابة التشغيلية وتقييم الأداء	استخدام المقاييس المالية مثل الانحرافات ومعدل العائد على الاستثمار وصافي الربح	استخدام المقاييس غير المالية المرتبطة بالعمليات الإنتاجية مثل مقاييس المواد والآلات	استخدام المقاييس غير المالية المرتبطة بالعاملين مثل المقاييس المرتبطة بالنمو والتعلم	استخدام بطاقة الأداء المتوازنة والمقارنة المرجعية
مجال دعم القرار	تحليل الانحرافات والتركيز على انحرافات استخدام الطاقة	تحليل التعادل، تحليل ربحية المنتجات، نماذج الانحدار ومنحنيات التعلم، نماذج إدارة الحزين.	الإدارة على أساس الأنشطة وتحليلات سلسلة القيمة	تحليلات هندسة القيمة ، تحليلات دورة حياة المنتج، تحليلات ربحية الزبائن، تحليلات المركز التنافسي.

الجدول: من إعداد الباحث

فعلى سبيل المثال إن الاستخدام الواسع لشبكة الانترنت أدى إلى ظهور التجارة الالكترونية والتي أضافت بعداً جديداً للمنافسة، أدى بدوره إلى تغيير توجهات المحاسبة الإدارية نحو تعظيم القيمة الإنتاجية للشركة في السوق من خلال الاستخدام الأمثل للموارد، وذلك باستخدام أساليب تحديد موجهات القيمة للزبون.

ويوضح الجدول 1 مراحل تطور أدوات المحاسبة الإدارية مبوبة بحسب مجالات استخدام المحاسبة الإدارية في المنظمة.

المحور الثالث: الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية وتحديات التطبيق

تميزت كل مرحلة من مراحل تطور المحاسبة الإدارية باستخدام أدوات وأساليب محاسبية جديدة، فضلاً عن إعادة توظيف الأساليب المحاسبية المستخدمة في المرحلة (المراحل) السابقة بما يتلاءم مع الفلسفة الجديدة التي تميزت بها المرحلة.

لقد أظهر الواقع العملي عدم الاتساق في استخدام هذه الأساليب، إذ أخذت هذه الأساليب أشكالاً غير متساوية في التطبيق، ولم تستخدم على نطاق واسع كما كان يتوقع لها، فقد أشارت إحدى الدراسات إلى أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على سبيل المثال مستخدم من قبل الشركات البريطانية بنسبة (20% -30%)، في حين أن الأساليب التقليدية في المحاسبة الإدارية لم تزل مستخدمة وعلى نطاق واسع، وهذا يؤكد أن المحاسبة الإدارية قد تغيرت، إلاّ أن هذا التغير كان باتجاه إعادة توظيف الأساليب التقليدية في المحاسبة الإدارية بدلا من التوسع في تطبيق الأساليب الحديثة (بتصرف Steeves,1990,18) (Burns,2000,2).

وهذا يقودنا إلى التساؤل لماذا تتغير المحاسبة الإدارية ببطئ شديد وراء التغيرات المتسارعة في بيئة الأعمال الحديثة؟

إن الإجابة عن هذا التساؤل تقتضي تحليلات جزئية تشير في مجملها إلى أن تطبيق الأدوات والأساليب الحديثة يصطدم بمجموعة من العوائق والمحددات الداخلية والخارجية، يمكن تسميتها بالتحديات منها ما يتعلق بالنواحي الاقتصادية والقيود المفروضة على الموارد الداخلية، ومنها ما يتعلق بصعوبة تغيير الممارسات المألوفة التي قد تحول دون تطبيق هذه الأدوات والأساليب والتي يمكن عرضها بالشكل الآتي:

أ. المنظمة وثقافة التغيير

إن تطبيق الأساليب والأدوات الحديثة يتطلب خلق البيئة التي يقتنع فيها الأفراد في المنظمة بضرورة إجراء التغييرات حتى لو كانت هذه التغييرات تبدو كأنها تغييرات صاخبة، وهذا ما يعرف بإدارة التغيير (Change Management) (Mai & Ahmed, 2005, 46).

وهنا يمكن تحديد ثلاثة مستويات من التحديات المرتبطة بثقافة المنظمة التي تواجه تطبيق الأساليب الحديثة وهي (www.esnips.com/search/costaccounting) :

1. ضعف دعم الإدارة العليا Weakness in of support from top manaegement

هناك قلق متزايد لدى مدراء الشركات من أن الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية قد لا تمثل العلاج الشامل لمشاكل نظم المحاسبة الإدارية المطبقة في شركاتهم، فهم يضغطون باستمرار باتجاه عدم استبدال الأساليب التقليدية، ويعتقدون بأن هناك خطراً حقيقياً في التخلي عن الممارسات المألوفة حتى لو كانت غير كفوءة نسبيا (Dimnik & Kuder,1989,14).

ومن جانب آخر فإن المختصين في المحاسبة الإدارية يتحركون باتجاه مشاركة أكبر للمحاسب الإداري في صنع القرارات الإستراتيجية للشركة، وهناك من المدراء من يعتقد بأن هذه الأدوات والأساليب الحديثة وجدت لدعم هذا الاتجاه (Steeves,1990,18).

ولإقناع الإدارة العليا بأهمية الأساليب الحديثة لابد من إدراك الأهداف المالية والإستراتيجية المرتبطة بالأسلوب المراد تطبيقه من خلال الاعتماد على المعلومات الداخلية والخارجية التي تسهم في تخفيض القلق المتزايد لدى الإدارة العليا وتوجيهها نحو تغيير الممارسات التقليدية وإقناعها بأن هذه التغييرات ضرورية للبقاء في المنافسة (Mai & Ahmed,2005,46).

2. معارضة الكادر المحاسبي للتغيير Resistance from Staff to change

إن الكادر المحاسبي ربما يبدي بعض المعارضة في التخلي عن الأساليب التقليدية بسبب مخاوفه من أن تطبيق الأساليب الحديثة قد يؤدي إلى التقليل من دورهم والاعتماد على محاسبين ذوي خبرة لتطبيق تلك الأساليب. وللتغلب على هذه المخاوف لابد من تعريف الكادر المحاسبي بأهمية الأساليب الحديثة، وإن تلك الأساليب لن تنهي دورهم، لكنها ستعززه وستفتح أمامهم مجالات جديدة للإبداع.

3.عدم تعاون المستويات الأخرى Non-cooperation at other levels

إن تطبيق الأساليب الحديثة يحتاج إلى تعاون الأقسام الإنتاجية والأقسام غير التصنيعية في المنظمة لتوفير البيانات الأساسية اللازمة لتطبيق الأساليب الحديثة والتي تعد ضرورية لنجاح التطبيق، وهذا يحتاج إلى توجيه وإرشاد لتلك المستويات وإخبارهم بالمنافع التي ستحصل عليها المنظمة ككل عندما تطبق تلك الأدوات بشكل كفوء.

ب. قلة الخبرة لدى المحاسبين الإداريين ونقص الكادر المدرب

يحتاج تطبيق الأساليب الحديثة إلى كادر محاسبي يمتلك خبرة واسعة ليس في الجوانب المحاسبية فقط، بل في المجالات التصنيعية والتسويقية والمجالات غير

المحاسبية الأخرى، فقلة الخبرة في المجالات غير المحاسبية لدى ممارسي مهنة المحاسبة الإدارية تفقدهم النظرة الشاملة لعمليات الشركة التي تجعلهم أكثر ميلاً لإجراء التغييرات في نظم المحاسبة الإدارية وتعزيزها بالمزيد من الأساليب والأدوات الحديثة (Mai & Ahmed, 2005, 48) (Sheildes, *et.al*,1991, 72) .

ولتجاوز هذا التحدي لابد من إعداد كادر محاسبي متدرب على كيفية تطبيق الأساليب الحديثة أو تعيين محاسبين مدربين إذا لزم الأمر، وفي هذا السياق لابد من أن نذكر بأن هناك حاجة لإعادة تصميم وظيفة المحاسبة الإدارية من خلال تمييز الإمكانات الذاتية للمحاسبين الإداريين، إذ أشارت إحدى الدراسات إلى أن أحد أسباب تفوق نظم المحاسبة الإدارية في الشركات اليابانية على نظيراتها من الشركات الأمريكية يرجع إلى الاختلاف في المسلك الوظيفي الذي يسلكه المحاسب الإداري ومحاسب التكاليف في كلا البلدين، فمعظم محاسبي التكاليف في الشركات الأمريكية يتم تأهيلهم كمحاسبي تكاليف في الجامعات، وهذا يمثل الطريق الرئيس للحصول على لقب محاسب تكاليف أو محاسب إداري، بالمقابل فإن محاسبي التكاليف في اليابان لا يسلكون المسلك نفسه، وإن التأهيل الجامعي يمثل أحد المتطلبات الأساسية للعمل في هذه الوظيفة، إذ يتم تأهيل هؤلاء من خلال نظام تأهيل وظيفي قد يمتد إلى عشر سنوات يتم تدريبهم فيه على العمل في وظائف غير محاسبية يتنقلون بينها، وبعد ذلك يتم اختيار البعض من هؤلاء للعمل كمحاسبي تكاليف بعد أن اكتسبوا خبرة جيدة من الأقسام التي عملوا بها (Shields, *et.al*, 1991, 72).

ت. قياس المنفعة للأدوات الحديثة

إن بيئة الأعمال المعاصرة تملي على الشركات تضييق مشاكلها في صورة تحقيق وفورات في التكلفة أو تحقيق كفاءة أكبر للشركة في السوق، وعلى الرغم من الإدراك المتزايد بأن تشوه معلومات المحاسبة الإدارية يمثل القاعدة وليس الاستثناء، وأن الشركات تواقة للانتقال إلى ما وراء المحاسبة الإدارية التقليدية، إلاّ أن صعوبة تحديد القيمة الحقيقية للأدوات والأساليب الحديثة في مجال تحقيق أهداف الشركة ربما يقيد اعتماد هذه الأدوات، وهذا ما يبرر التراجع المؤقت للأساليب التقليدية لدى كثير من الشركات (Garg, *et.al*, 2003, 32).

ث. بحوث المحاسبة الإدارية

يرى العديد من مدراء الشركات بأن هناك إرباكاً في طريقة تقديم الابتكارات من الأدوات الحديثة، ومصدر الإرباك ناشئ من البحوث المنشورة من قبل الاكاديميين والمنظمات المختصة في المحاسبة الإدارية، إذ يحاول كل منهم تقديم الأسلوب المبتكر

بطريقة تثير نوعاً من المنافسة مع الأساليب الأخرى، وهذا غالباً ما يؤدي إلى إرباك لدى من يريد استخدام هذه الأساليب، فقد أشارت إحدى الدراسات إلى أن هناك نوعاً من الضبابية فيما يتعلق باختيار الأسلوب الملائم لقياس التكاليف مثل تكاليف الأنشطة (Activity Based Costing)، محاسبة المخرجات (Through put Accounting)، التكلفة المستهدفة (Target Costing)، ومع أن عملية الاختيار والمفاضلة قد تؤدي إلى عدم اختيار البديل الأفضل فجميع الطرائق يمكن دمجها في إطار واحد. فمن يتكلم مع مدراء الشركات يعلم بأنهم لا يريدون الإرباك ويريدون دعماً مادياً وطرائق عملية تساعدهم في صنع أفضل القرارات (Cokins,2001,43).

المحور الرابع: عرض نتائج الاستبانة وتحليلها

تتكون عينة البحث من جميع ممارسي مهنة المحاسبة العاملين في كبريات الشركات الصناعية في مدينة الموصل، إذ تم توزيع الأستبانات بطريقة العينة العشوائية على مجموعة من المحاسبين العاملين في هذه الشركات الصناعية وهي (معمل الأدوية والمستلزمات الطبية في نينوى، الشركة العامة للإسمنت الشمالية، معمل الغزل والنسيج، معمل الألبسة الولادية، معمل الأثاث المنزلي، معامل السكر والخميرة، الشركة العامة لكبريت المشراق). ولتحليل البيانات المجمعة تم استخدام برنامج (Excel) في احتساب الأساليب الإحصائية الآتية:

أ. الأساليب الإحصائية الوصفية التي تمثلت في التكرارات، وذلك للتعرف على خصائص عينة البحث والتكرارات النسبية لبيان مقدار النسبة المئوية لكل فئة من الفئات إلى المجموع الكلي.

ب. تحديد الوسط الحسابي بالاعتماد على مقياس ليكرت ذي الأبعاد الخمسة Five Point Likert Scale وهي (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) وأعطيت هذه الإجابات درجات (1، 2، 3، 4، 5) على التوالي وبمتوسط فرضي محتسب عن طريق قسمة مجموع الدرجات إلى عدد الأبعاد (5/15=3)، وتم استخدامه للحكم على فرضيات البحث، تكون الفرضية مقبولة عندما يشكل الوسط الحسابي نسبة 60% فأكثر، وهي تساوي (3) درجات، أما دون ذلك فتعد الفرضية مرفوضة.

ت. الانحراف المعياري وتم استخدامه من أجل التعرف على مقدار التشتت في الإجابات حول الوسط الحسابي.

أولاً - تحليل خصائص عينة البحث

الجدول 2
التوزيعات التكرارية لخصائص عينة البحث

التحصيل العلمي	التكرار	%
إعدادية	4	10.5
دبلوم	10	26.3
بكالوريوس	24	63.2
شهادة عليا	0	0
المجموع	38	%100
الدرجة الوظيفية	**التكرار**	**%**
معاون محاسب	8	21.1
محاسب	10	26.3
محاسب أقدم	6	15.8
مدير حسابات	14	36.8
المجموع	38	%100

الاختصاص الدقيق	التكرار	%
محاسب مالي	22	57.9
محاسب إداري	0	0
محاسب تكاليف	9	23.7
مدقق حسابات	7	18.4
المجموع	38	%100
عدد سنوات الخبرة	**التكرار**	**%**
1 – 5 سنة	9	23.7
5 -10	9	23.7
10 -15	7	18.4
15 -20	5	13.1
20 – سنة فأكثر	8	21.1
المجموع	38	%100

1. **التحصيل العلمي**: يظهر الجدول 2 أن غالبية أفراد العينة هم من حملة شهادة البكالوريوس، إذ بلغ عددهم (24) وبنسبة مئوية مقدارها (63.2%)، ومن ثم حملة شهادة الدبلوم بنسبة مئوية (26.3%)، ومن ثم حملة شهادة الإعدادية (الفرع التجاري) (10.5%) وهذا مؤشر جيد، إذ أن فئة كبيرة من العينة هي ذات تأهيل علمي مقبول.
2. **الاختصاص الدقيق**: يظهر الجدول 2 أن نسبة المحاسبين الماليين (57.9 %)، وهي أعلى نسبة ويليها محاسبو التكاليف (23.7%)، ومن ثم مدققو الحسابات (18.4%)، ولم يظهر هناك أي نسبة للمحاسبين الإداريين ويدل ذلك على أنهُ في عينة البحث لا يوجد في عينة البحث من يمارس العمل المحاسبي وهو متخصص في المحاسبة الإدارية أصلاً.

3. **الدرجة الوظيفية**: يظهر الجدول 2 أن النسبة الأكبر من أفراد العينة هم بدرجة مدير حسابات، إذ بلغت نسبتهم (36.8%)، ويليها من هم بعنوان محاسب بنسبة (26.3%)، ومن ثم معاون محاسب بنسبة (21.1%)، وأخيرا محاسب أقدم بنسبة (15.8%).
4. **عدد سنوات الخبرة**: يظهر الجدول 2 أن ما نسبته (23.7%) من أفراد العينة هم من ذوي الخبرة الذين خبرتهم أقل من(5) سنوات، وأن ما نسبته (23.7%) من أفراد العينة هم من ذوي الخبرة الذين خبرتهم تتراوح ما بين (5 -10) سنوات، والذين خبرتهم تتراوح ما بين (10 -15) سنة فقد كانت نسبتهم (18.4%)، أما الذين تتراوح خبراتهم ما بين (15 -20) سنة فقد بلغت نسبتهم (13.1%)، والذين تزيد خبرتهم عن 20 سنة فقد بلغت نسبتهم (21.1%).

ثانياً - التحديات المرتبطة بتطبيق الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية

أ. التحديات المرتبطة بالمنظمة وثقافة التغيير

1. ضعف دعم الإدارة العليا

تم قياس هذا المتغير من خلال الأسئلة المبينة في الجدول 3 وذلك بإيجاد كل من الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة البحث وكالآتي:

الجدول3
المقاييس الإحصائية لإجابات أفراد العينة
حول التحديات المتعلقة بدعم الإدارة العليا لتطبيق الأساليب الحديثة

مقياس الإجابة / السؤال	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%		
تسعى إدارة الشركة للتعاقد مع الجهات العلمية والأكاديمية لتطوير أساليب المحاسبة الإدارية	4	10.5	17	44.8	8	21	9	23.7	0	0	3.421	0.963
توفر إدارة الشركة	5	13.15	19	50	5	13.15	9	26.7	0	0	3.526	0.993

مقياس الإجابة / السؤال	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%		
المتطلبات المالية اللازمة لتطوير أدوات المحاسبة الإدارية.												
لا يوجد تعارض بين اتجاهات إدارة الشركة ورغبات المحاسب الإداري في التطوير	2	5.2	12	31.6	13	34.2	8	21.1	3	7.9	3.052	1.024
يمتلك المحاسب الإداري الفرصة في إقناع إدارة الشركة بأهمية إجراء التطويرات	7	18.4	14	36.8	10	26.4	7	18.4	0	0	3.552	0.992
تتبنى إدارة الشركة موقف المحاسب الإداري في تطوير أساليب العمل	2	5.3	18	47.3	12	31.7	5	13.1	1	2.6	3.368	0.781
المتوسط العام											3.384	0.968

يبين الجدول 3 التحديات المتعلقة بدعم الإدارة العليا لتطبيق الأساليب الحديثة طبقاً لمتوسطها الحسابي، كما يبين أيضاً نسبة المستجيبين تحت كل درجة من درجات

الموافقة على هذه التحديات، فضلاً عن الانحراف المعياري للإجابات لكل تحدٍ على حدة.

يتبين من خلال الجدول **3** بأن المتوسط العام لجميع الفقرات المتعلقة بضعف دعم الإدارة العليا لتطبيق الأساليب الحديثة قد بلغ (3.384) وهذا من ناحية يعطي نتيجة ايجابية بالتزام إدارات الشركات بالتطوير والتحديث في أساليب المحاسبة الإدارية، ولكن من ناحية أخرى يتبين لدينا أنه لا يوجد التزام تام بتطبيق هذه الأساليب، بسبب تشتت إجابات أفراد العينة وارتفاع قيمة الانحراف المعياري، إذ بلغ (0.968)، وهذا يعزز من قناعة الباحث باعتبار دعم الإدارة العليا أحد أهم التحديات التي تواجه تطبيق الأساليب الحديثة.

3. معارضة الكادر المحاسبي لتطبيق الأساليب الحديثة

يتبين من خلال الجدول 4 بأن الوسط الحسابي لكافة المتغيرات بلغ (2.381)، وهو أقل من الوسط الفرضي والبالغ (3)، وهذا يدل على أن اتجاهات أفراد عينة البحث نحو هذا التحدي كانت سلبية ويدعم ذلك انخفاض قيمة الانحراف المعياري، إذ بلغ (0.667)، وهذا يدل على إتفاق المجيبين على عدم الموافقة على اعتبار الكادر المحاسبي أحد التحديات التي تعوق تطبيق الأساليب الحديثة، مما يعزز من وجود قناعة بأن المحاسبين يرغبون بتطوير أدواتهم بالشكل الذي يحقق لهم مساهمة أكبر في إدارة الشركة.

الجدول 4
المقاييس الإحصائية لإجابات أفراد العينة
حول التحديات المتعلقة بمعارضة الكادر المحاسبي

مقياس الإجابة / السؤال	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%		
هل يبدي الكادر المحاسبي الحالي أية معارضة تجاه تطبيق الأساليب الحديثة	0	0	3	7.9	11	28.9	22	57.9	2	5.3	2.394	0.708
هل تعتقد بان تطبيق الأساليب الحديثة سوف يقلل من أهمية دور المحاسب الإداري في	0	0	1	2.7	14	36.9	21	55.2	2	5.2	2.368	0.624

الشركة												
المتوسط العام										2.381	0.667	

3. عدم تعاون المستويات الأخرى في تطبيق الأساليب الحديثة

يتبين من الجدول 5 أن الموافقة على هذا التحدي بلغت (2.763)، وهي أقل من الوسط الفرضي (3)، وهذا يدل على اتفاق المجيبين على اعتبار مشاركة الأقسام الأخرى في تطبيق الأساليب الحديثة لا تمثل إحدى تحديات التطبيق، ويدعم ذلك انخفاض قيمة الانحراف المعياري، إذ بلغت قيمته (0.741)، مما يدل على اتفاق المجيبين إلى حدٍ ما على أن المستويات الأخرى في الشركة تقدم كل ما يحتاجه المحاسب الإداري أو محاسب التكاليف من معلومات تسهم في تطوير أساليب العمل.

الجدول 5
المقاييس الإحصائية لإجابات أفراد العينة حول
التحديات المتعلقة بمشاركة المستويات الأخرى في تطبيق الأساليب الحديثة

مقياس الإجابة / السؤال	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%		
هل تسهم الأقسام الأخرى في الشركة في تقديم ما يحتاجه المحاسب من معلومات لازمة لتطبيق الأدوات الحديثة	0	0	6	15.8	18	47.3	13	34.3	1	2.6	2.763	0.741
المتوسط العام											2.763	0.741

إن إجابات أفراد عينة البحث عن هذا المحور تؤكد أن ثقافة التغيير بمستوياتها المختلفة في البيئة العراقية لا تمثل تحدياً يقف عائقاً أمام تطبيق الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية، وذلك بالاستناد إلى الأوساط الحسابية للمستويات الثلاثة والمحددة من خلال الجداول (3،4،5) وهي على التوالي (3.384)،(2.381)،(2.763)، وباحتساب الوسط الحسابي لهذه المتوسطات نجد أن الوسط الحسابي يبلغ (2.842)، وهو أقل من الوسط الفرضي (3) ومن ثم يتم رفض الفرضية البحث الأولى.

ب. التحديات المتعلقة بقلة الخبرة ونقص الكادر المدرب

يبين الجدول 6 الأوساط الحسابية والتكرارات للتحديات المتعلقة بنقص الخبرة وقلة الكوادر المدربة والتكرارات النسبية تحت كل بند من بنود الموافقة، فضلاً عن الانحرافات المعيارية لكل تحدٍ على حدة.

الجدول 6
المقاييس الإحصائية لإجابات أفراد العينة حول
التحديات المتعلقة بقلة الخبرة ونقص الكادر المدرب

مقياس الإجابة / السؤال	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%		
نقص الخبرات العلمية والعملية اللازمة لدى المحاسبين الاداريين لتطبيق الاساليب الحديثة	2	5.2	28	73.7	6	15.9	2	5.2	0	0	3.789	0.613
عدم توافر الفرصة الكافية للمحاسب الإداري للاطلاع على الأساليب الحديثة وكيفية تطبيقها من خلال المشاركة في المؤتمرات والندوات ذات الصلة	4	10.5	23	60.7	5	13.1	5	13.1	1	2.6	3.631	0.929
عدم توافر الفرصة الكافية للمحاسب الإداري في الاطلاع الأساليب	5	13.1	22	57.9	6	15.9	5	13.1	0	0	3.710	0.855

مقياس الإجابة / السؤال	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%		
الحديثة وكيفية تطبيقها من خلال المشاركة في الدورات التدريبية التي تقيمها مراكز التدريب والتطوير												
لا يوفر التأهيل العلمي في الجامعات الاطلاع الكافي للمحاسب على الأساليب الحديثة وكيفية تطبيقها	5	13.1	17	44.9	12	31.6	3	7.9	1	2.6	3.578	0.907
لا يوجد تمييز للإمكانات الذاتية للمحاسب الإداري في الشركة	7	18.5	24	63.2	5	13.1	2	5.2	0	0	3.947	0.723
المتوسط العام											3.731	0.805

يتبين من الجدول 6 قيمة المتوسط الحسابي لجميع التحديات التي بلغت (3.731)، وهي أكبر من الوسط الفرضي (3)، كما أن المتوسط الحسابي لهذه المتغيرات يزيد على ضعف الانحراف المعياري والذي بلغت قيمته (0.805)، مما يدل على اتفاق المجيبين إلى حدٍ ما على أن قلة الخبرة تمثل أحد التحديات التي تحول دون تعزيز نظم المحاسبة الإدارية بالأساليب والأدوات الحديثة.

ويظهر الجدول 6 أن نقص الخبرات العلمية والعملية تأتي في مقدمة التحديات التي تواجه تطبيق الأساليب الحديثة في هذا المحور، إذ أكد (78.9%) من ممارسي مهنة المحاسبة عدم امتلاكهم الخبرات اللازمة لتطبيق الأساليب الحديثة، ويعزى ذلك وبحسب إجابات أفراد عينة البحث إلى:

1. عدم توافر فرصة الاطلاع على الأساليب الحديثة وكيفية تطبيقها من خلال المشاركة في المؤتمرات والندوات ذات الصلة، إذ أكد (71.2%) من أفراد العينة

على أهمية هذا التحدي، وبلغت درجة الموافقة عليه (3.631) وبانحراف معياري (0.929).

2. عدم توافر فرصة الاطلاع الكافي على الأساليب الحديثة من خلال المشاركة في الدورات التدريبية في مراكز التطوير والتدريب، إذ أكد (71%) من أفراد العينة عدم كفاية الدورات التدريبية على العمل المحاسبي بشكل عام والأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية وكيفية تطبيقها بشكل خاص، إذ بلغت درجة الموافقة (3.710) وبلغت قيمة الانحراف المعياري (0.855).
3. ضعف التأهيل النظري والعملي للمحاسب الإداري في الجامعات والمعاهد فيما يتعلق بالأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية وكيفية تطبيقها، إذ أكد (58%) من أفراد العينة ذلك وبدرجة موافقة (3.578) وانحراف معياري (0.907).

فضلاً عن مطالبة أفراد العينة بتمييز إمكاناتهم الذاتية وإعطائهم الفرصة في تطبيق ما يحتاجونه من أساليب حديثة تسهم في تعزيز دورهم في الشركة، إذ طالب (81.7%) من المجيبين بإعادة تصميم وظيفة المحاسبة الإدارية من خلال تمييز الإمكانات الذاتية للمحاسبين، ولعل أحد أسباب ذلك أن هناك الكثير من الذين يمارسون العمل المحاسبي في كثير من الشركات لا ينتمون إلى تخصص المحاسبة، وهؤلاء بسبب كونهم ليسوا محاسبين فهم غير قادرين على تطبيق الأساليب الحديثة وتعزيز نظم المحاسبة الإدارية في شركاتهم بالأدوات والأساليب الحديثة.

تؤكد إجابات أفراد عينة الدراسة في هذا المحور على أن تطبيق الأساليب والأدوات الحديثة في المحاسبة الإدارية يحتاج إلى إعداد كوادر مدربة ولديها الخبرات الكافية في المجالات المحاسبية وغير المحاسبية، وأن قلة الخبرة ونقص الكوادر المدربة يمثل أحد التحديات التي تحول دون تطبيق الأساليب الحديثة في الشركات العراقية وهذا ما يثبت فرضية البحث الثانية.

ت. التحديات المتعلقة بقياس المنفعة للأدوات الحديثة

يبين الجدول 7 المتوسطات الحسابية والتكرارات للتحديات المتعلقة بقياس المنفعة للأدوات والأساليب الحديثة ونسبة المستجيبين تحت كل درجة من درجات الموافقة على التحدي، فضلاً عن الانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة على كل تحدٍ.

الجدول 7
المقاييس الإحصائية لإجابات أفراد العينة حول
التحديات المتعلقة بقياس المنفعة للأدوات الحديثة

مقياس الإجابة / السؤال	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%		
إن النفقات اللازمة لتطبيق الأساليب الحديثة تمثل قيدا على عملية التطبيق.	11	29	20	52.6	6	15.8	1	2.6	0	0	4.078	0.739
إن تطبيق ما يتلاءم مع نشاط الوحدة الاقتصادية من الأدوات والأساليب الحديثة يمكن أن يعزز أداءها	6	15.8	24	63.2	7	18.4	1	2.6	0	0	3.921	0.664
هناك حاجة لإعادة تصميم وظيفة المحاسبة الإدارية في الشركة	11	29	22	57.9	3	7.9	2	5.2	0	0	4.105	0.753
إن المحاسب الإداري بحاجة لتطوير أدواته بما يلبي احتياجات متخذ القرار في الشركة	12	31.5	23	60.7	2	5.2	1	2.6	0	0	4.21	0.655
المتوسط العام											4.078	0.703

كما يتبين من الجدول 7 أن الموافقة على جميع التحديات المذكورة بلغت أكثر من المتوسط الفرضي (3)، إذ بلغ المتوسط الحسابي لهذه التحديات جميعها (4.078)، كما بلغت قيمة الانحراف المعياري (0.703)، مما يدل على قلة تباين الآراء حول الموافقة على هذه التحديات.

ويبين الجدول 7 أيضاً، أن القيمة التي سوف تضيفها الأساليب الحديثة قد تبرر النفقات اللازمة للتطبيق، إذ أكد (92.2%) من عينة البحث أن المحاسبين بحاجة إلى تطوير أدواتهم بما يلبي احتياجات متخذي القرار في الشركة، إذ بلغ المتوسط الحسابي لهذا التحدي (4.21) وبانحراف معياري (0.655).

كما أن (86.9%) من المجيبين أكدوا على أهمية إعادة تصميم وظيفة المحاسبة الإدارية في الشركة من خلال تطوير أو تعديل نظم المحاسبة الإدارية التقليدية المطبقة فيها وتعزيزها بالأساليب والأدوات الحديثة، إذ بلغ المتوسط الحسابي لهذا التحدي جميعها (4.105) وبانحراف معياري (0.753).

وقد أبدى (89%) من عينة البحث موافقتهم على أن تطبيق ما يتلاءم مع نشاط شركاتهم من الأدوات والأساليب الحديثة، وأنه سيعزز من أداء شركاتهم، إذ بلغ المتوسط الحسابي لهذا التحدي (3.921) وبانحراف معياري (0.664).

أما أكثر التحديات المتعلقة بقياس المنفعة للأدوات والأساليب الحديثة كانت النفقات أو التكاليف اللازمة لتطبيق الأساليب الحديثة، إذ بلغ متوسطها الحسابي (4.078)، وبلغت قيمة انحرافها المعياري (0.739)، ومما يدل على أهمية هذا التحدي أيضاً، أن نسبة (81.6%) من أفراد العينة أكدوا أن تكاليف التطبيق تمثل قيداً على تطبيق الأساليب الحديثة.

وتؤكد إجابات أفراد عينة الدراسة في هذا المحور على أن الأساليب والأدوات الحديثة في المحاسبة الإدارية وعلى الرغم من القيمة التي سوف تضيفها إلى نظم المحاسبة الإدارية المطبقة في الشركات العراقية إلاّ أنها لاتمثل أسبقية لكثير من الشركات في ظل البيئة الاقتصادية الحالية، وهذا ما يثبت فرضية البحث الثالثة.

ث. التحديات المتعلقة بملاءمة بحوث المحاسبة الإدارية

يتبين من الجدول 8 أن الموافقة على هذه التحديات بلغت (3.730) وهي أكبر من الوسط الفرضي (3)، وهذا يدل على اتفاق المجيبين على اعتبار مدى ملاءمة ما تقدمه بحوث المحاسبة الإدارية من أساليب حديثة للتطبيق في البيئة العراقية يمثل أحد التحديات، ويدعم ذلك انخفاض قيمة الانحراف المعياري إذ بلغت قيمته (0.769)، مما يدل على اتفاق المجيبين إلى حدٍ ما على هذا التحدي.

الجدول 8
المقاييس الإحصائية لإجابات أفراد العينة حول
التحديات المتعلقة بملاءمة بحوث المحاسبة الإدارية

مقياس الإجابة / السؤال	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%		
وجود إرباك في الكيفية التي يقدم بها المختصون الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية	3	7.9	21	55.2	9	23.7	5	13.1	0	0	3.578	0.815
وجود إرباك في الكيفية التي يقدم بها المختصون الأساليب	3	7.9	21	55.2	9	23.7	5	13.1	0	0	3.578	0.815

مقياس الإجابة / السؤال	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%		
الحديثة في المحاسبة الإدارية												
وجود تنافس بين الجهات العلمية والأكاديمية فيما يتعلق بالأساليب الحديثة يؤدي إلى التعارض بين تلك الأساليب	3	7.9	19	50	9	23.7	7	18.4	0	0	3.473	0.880
عدم وجود مراكز أو هيئات مختصة في المحاسبة الإدارية تسهم بالتعريف بتلك الأدوات	9	23.7	21	55.3	4	10.5	4	10.5	0	0	3.921	0.870
هناك حاجة لصياغة معايير لحاجة الشركات من الادوات الحديثة واطار لافضل الممارسات	3	7.9	31	81.6	3	7.9	1	2.6	0	0	3.947	0.510
المتوسط العام											3.730	0.769

يبين الجدول 8 أن أكثر التحديات التي تواجه تطبيق الأساليب الحديثة في هذا المحور هو عدم وجود إطار لأفضل الممارسات في المحاسبة الإدارية يمكن للشركات الاسترشاد به في تطوير نظم المحاسبة الإدارية المطبقة فيها، إذ أكد (88.5%) من المجيبين عدم قدرتهم على المفاضلة بين الأساليب الحديثة والاختيار بينها، وبلغ المتوسط الحسابي لهذا التحدي (3.947) وبانحراف معياري (0.510).

وقد أرجع البعض سبب ذلك إلى عدم وجود مراكز أو هيئات أو منظمات مختصة في المحاسبة الإدارية في العراق تسهم في التعريف بالأساليب الحديثة وكيفية تطبيقها وصياغة معايير لحاجة الشركات العراقية من تلك الأساليب والأدوات، إذ أكد (79%) من عينة البحث على عدم علمهم بوجود تلك المنظمات أو الهيئات، وبلغت درجة الموافقة على هذا التحدي (3.921) وبانحراف معياري (0.870).

في حين أرجع البعض الآخر أسباب عدم التطبيق إلى الإرباك في طريقة تقديم الأساليب الحديثة، إذ أكد (63.1%) من المجيبين على صعوبة عملية المفاضلة والاختيار من بين تلك الأساليب، إذ بلغ المتوسط الحسابي لهذا التحدي (3.578) وبإنحراف معياري (0.815).

وقد أبدى (57.9%) من المجيبين موافقتهم على أن المنافسة بين الجهات العلمية والأكاديمية فيما يتعلق بطرح الأساليب الحديثة وتطبيقها أدت إلى إحداث نوع من التعارض بين تلك الأساليب والأدوات، الأمر الذي أدى بدوره إلى صعوبة الاختيار والمفاضلة بينها، وبلغت درجة الموافقة على هذا التحدي (3.473) وبانحراف معياري (0.880).

تؤكد إجابات أفراد عينة الدراسة في هذا المحور أن عدم وجود مراكز أو هيئات أو منظمات مختصة في المحاسبة الإدارية تسهم في صياغة إطار لممارسات المحاسبة الإدارية يمكن الاسترشاد به لتطوير نظم المحاسبة الإدارية المطبقة في الشركات العراقية يشكل أهم التحديات التي تعيق تطبيق الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية، وهذا ما يثبت فرضية البحث الرابعة.

أولاً - الاستنتاجات

1. إن الأساليب الحديثة هي السمة المميزة لتطور المحاسبة الإدارية وهي نتاج لتلازم منطقي بين التهديدات والفرص التي تواجه المنظمات في بيئة الأعمال الحديثة.
2. إن التعامل مع التحديات التي تواجه الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية يقدم فرصة حقيقية لتطوير دور المحاسب الإداري وتعزيز قدراته والانتقال به إلى مرحلة الشراكة مع المدراء في صناعة القرار.
3. إن عدم توافر الصلاحيات للتوسع في إجراء التحديثات على نظم المحاسبة الإدارية والتقيد بالتعليمات أدى بالكثير من الشركات العراقية إلى التأخر في تطبيق الأساليب الحديثة.
4. إن عدم وجود أقسام للمحاسبة الإدارية في الشركات العراقية أدى إلى قيام الأقسام والشعب الأخرى (الكلفة، التخطيط والرقابة، المالية) جزئياً بمهام المحاسب الإداري، وقد أضاف ذلك تحدياً جديداً أمام تطبيق الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية.
5. يعد اعتماد المنطق الاقتصادي من أهم التحديات التي تواجه تطبيق الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية خصوصاً، وإن تطبيق هذه الأساليب لا يمثل أولوية لكثير من الشركات العراقية في ظل البيئة الاقتصادية الراهنة.
6. إن الاهتمام بتدريس أساسيات المحاسبة الإدارية لطلبة الدراسة الأولية في الجامعات والمعاهد العراقية بالاعتماد على مناهج دراسية لا تواكب التطورات الحاصلة في مجال الاختصاص أدى إلى قصور في التأهيل النظري للمحاسب الإداري بالشكل الذي أثر في قدرته على تطبيق الأساليب الحديثة.

7. عدم مواكبة ممارسي المهنة للمستجدات في المحاسبة الإدارية من خلال المشاركة في المؤتمرات والدورات التدريبية أنعكس بدوره سلباً في قدرتهم على تطبيق الأساليب الحديثة.
8. عدم وجود مراكز أو هيئات أو منظمات عراقية مختصة في المحاسبة الإدارية على الرغم من الحاجة إليها تسهم بالتعريف بالأساليب الحديثة أثر سلباً في تطبيقها في الشركات العراقية.

ثانياً - التوصيات

1. يؤكد البحث على نوعية المحاسبين الإداريين المطلوبين لبيئة الأعمال الحديثة فهم يمثلون عامل قوة التغيير في شركاتهم من خلال قدرتهم على التعامل مع مختلف التحديات والتوفيق بينها في إطار احتياجات الشركة وثقافتها.
2. إن الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية لا تمثل أمراً ترفياً ولاخياراً مرفوضاً، وإن التعامل مع تحديات تطبيقها يعد أولوية للشركات العراقية خصوصاً في ظل تحديات البيئة الخارجية الراهنة.
3. على الشركات العراقية إعطاء اهتمام أكبر لوظيفة المحاسبة الإدارية وإنشاء أقسام أو شعب تعنى بذلك وتوفير الدرجات الوظيفية للمحاسبين الإداريين مع بيان الوصف الوظيفي لشاغلي هذه الدرجات.
4. ضرورة قيام الجهات العلمية والأكاديمية بإعادة تقييم ممارسات المحاسبة الإدارية المطبقة في الشركات العراقية وصياغة إطار مفاهيمي لأفضل ممارسات المحاسبة الإدارية.
5. زيادة الاهتمام الأكاديمي بالمحاسبة الإدارية من خلال زيادة عدد الوحدات المقررة لها في الدارسة الأولية وتحديث البرامج المقررة على طلاب الدراسة الأولية بإضافة الأساليب الحديثة في محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ضمن المناهج الدراسية.
6. تأسيس مركز أو هيئة أو منظمة عراقية مختصة في المحاسبة الإدارية تكون وظيفتها إصدار المعايير والقواعد المحلية والنشرات الدورية وإقامة الدورات التدريبية للمحاسبين للتعريف بالمحاسبة الإدارية والوقوف على آخر المستجدات فيها.

المراجع

1. Atkinson. A, 1989, "A management accounting constitution", CMA Magazine, vol 63, No 5, JUNE.
2. Burns .J, 2000, " The changing nature of management accounting and the emergence of hybrid accountant", www.ifac.org/articals .
3. Cokins .G, 2001, " A management accounting framework", international Magazine of strategic cost management, vol 1 , No 2.

4. Dminik .T, & Kudar .R , 1989," Do not throw out the baby with the path water" , CMA Magazine , vol 63, No 6, JULY- AUGUST.
5. Garg .A, Ghosh .D, Hudik .J , Nowaki .C, 2003, "Roles and practices in management accounting today" , strategic finance , JULY.
6. International Federation Of Accountants (IFAC), 1998, "Management accounting concepts (IMP 1)", Financial Management & Management Accounting Committee(FMAC)), MARCH.
7. Kaplan .R.S, 1984," The evolution of management accounting", The Accounting Review, JULY. www.maaw.info.index/managementaccounting.
8. Luther .R , & Abdel-kader . M, 2006, "Management accounting practices in the UK food industry", CIMA the chartered institute of management accounting , London .
9. Mai .A, Ahmed .F, 2005, "Strategic management accounting practices in the 21st century", The Cost and Management Journal, vol 33, No 4.
10. Ning .Y, 2005, " The development of costing system: a historical perspective", Journal of modern accounting and auditing , vol 1, No 2.
11. Sharma .R, 2000, " From relevance lost to relevance regained : management accounting practices in the new millennium". www.ifac.org/artical
12. Shields .D, Chow .C , Kato .Y, Nakagaw .Y, 1991," Management accounting practices in the U.S and Japan" , Journal of international financial management and accounting , vol 3 , No 1.
13. Steeves .B, 1990, " Trends in management accounting", CMA Magazine , vol 64, No 3,MARCH.
14. www.esnips.com/search/costaccounting , "Basic Cost Concepts".