مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: واقع استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية دراسة مسحية في المنشآت الزراعية السورية العامة
اسم الكاتب: د. لطيف زيود، د. محمد نادر العثمان، إياد مالك حاتم
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/4393
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 11:52 +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 جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (35) العدد (2) 2013
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (35) No. (2) 2013

واقع استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية
دراسة مسحية في المنشآت الزراعية السورية العامة

الدكتور لطيف زيود*
الدكتور محمد نادر العثمان**
إياد مالك حاتم***

(تاريخ الإيداع 13 / 9 / 2012. قُبِل للنشر في 3 / 3 / 2013)

□ ملخّص □

هدفت الدراسة إلى اكتشاف مدى استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية في المنشآت الزراعية السورية العامة وأهمية هذا الاستخدام، فضلاً عن معرفة أي من تلك الممارسات الأكثر شيوعاً وأهمية، وتحديد معوقات هذا الاستخدام إن وجدت.

لذلك تم إجراء مسح ميداني باستخدام الاستبانة على منشآت القطاع الزراعي العامة في سورية, حيث تم توزيع /42/ استبانة على هذا المجتمع, تم استرجاع /26/ استبانة منها, وقد أظهرت نتائج تحليل البيانات أن هناك ضعفاً كبيراً ومستوى متدنياً في تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية, على الرغم من الأهمية (وإن كانت متوسطة) التي منحها أفراد العينة لتلك الممارسات, إذ تبين أن هناك سيطرة لممارسة الموازنات التخطيطية, وهذا يتفّق بشكل كبير مع الدراسات المتعلقة بالقطاعات الأخرى.

أما بالنسبة لممارسات المحاسبة الإدارية غير المستخدمة فإن الدراسة أظهرت أن عدم التبني عائد إلى ضعف المعرفة والخبرة لدى الكادر المحاسبي والإداري, وعدم توفر الدعم المطلوب, على الرغم من وجود المنافسة اللازمة كعامل ضاغط, فضلاً عن عامل كبر حجم هذه المنشآت الذي يشكل حافزاً أساساً لتطبيق هذه الممارسات.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإدارية, ممارسات المحاسبة الإدارية.

* أستاذ – قسم المحاسبة– كلية الاقتصاد– جامعة تشرين– اللاذقية– سورية.
** مدرس – قسم المحاسبة– كلية الاقتصاد– جامعة تشرين– اللاذقية– سورية.
*** معيد – قسم المحاسبة– كلية الاقتصاد– جامعة تشرين– اللاذقية– سورية.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (35) العدد (2) 2013
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (35) No. (2) 2013

The Fact of Using Management Accounting Practices A Survey on Public Agricultural Firms in Syria

Dr. Latif Zayod[*]
Dr. Mohammad Al-Othman[**]
Iyad Malek Hatem[***]

(Received 13 / 9 / 2012. Accepted 3 / 3 / 2012)

□ ABSTRACT □

The study aimed at exploring the extent of using of management accounting practices in Public Agricultural Firms in Syria, and the importance of this use. In addition, it aimed at knowing which of these practices is the most common and important, and the difficulties of this using.

The study was based on a questionnaire, which was distributed on public Agricultural Firms in Syria. There were (42) questionnaires that were distributed on this Society, but (26) questionnaires were completed and retrieved.

In spite of the attention paid by the members of the samples to these practices, the results showed great weakness and low level in the application of management accounting practices.

As to the management accounting practices which weren't used, the study showed that the lack of usage is due to the lack of knowledge and experience of the managerial and accounting staff and the absence of the support. This is the case in spite of the presence of competition and the large size of these firms that is a basic factor for the application of these practices.

Key words: Management Accounting, Management Accounting Practices.

[*]**Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics, Tishreen University, Lattakia, Syria.**
[**]**Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics, Tishreen University, Lattakia, Syria.**
[***]**Assistant Lecturer, Department of Accounting, Faculty of Economics, Tishreen University, Lattakia, Syria.**

مقدمة:

يشكل قطاع الزراعة, ركناً أساساً من أركان الاقتصاد الوطني, وداعماً رئيساً للناتج المحلي, وأحد أهم الركائز التي يتوقع أن يستند عليها الاقتصاد السوري في ظل اتفاقيات الشراكة والانفتاح الاقتصادي اللذين سيمنحان هذا القطاع إمكانية الدخول إلى السوق العالمية أو الإقليمية.

إن أي نشاط اقتصادي يجب أن يقوم به كادرٌ إداري، وأن يكون محكوماً بنظام محاسبي قادر على ضبط ذلك النشاط والتحكم به وبكافة عناصره، وذلك بهدف الوصول إلى أعلى كفاية وتحقيق أعلى عائد, فالمشكلة الأساس تكمن في السعي إلى تحقيق الاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج وذلك من أجل تخفيض تكاليف الإنتاج والقضاء على الهدر والإسراف, ولا يتحقق ذلك إلا من خلال توفير المعلومات المناسبة, خاصة في ظل التقدم التكنولوجي الحاصل والمنافسة الحادة, وتشكل المحاسبة الإدارية الأداة التي يمكن أن توفر تلك المعلومات.

تسعى المحاسبة الإدارية إلى توفير كافة المعلومات اللازمة لممارسة الإدارة لوظائفها في مجال تقييم الأداء واتخاذ القرارات, أي إن المحاسبة الإدارية يمكن أن تلعب دوراً إيجابياً في تحسين أداء الإدارة وربحية العمل في جميع الدول بما فيها الدول النامية (Lin; Yu, 2002).

مشكلة البحث:

وفقاً لما سبق يرى البعض أنه يجب أن يركز الباحثون في المحاسبة على دراسة مدى استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية التقليدية مثل (الموازنات التخطيطية و تحليل التعادل و التكاليف المعيارية و المؤشرات المالية وغيرها), والممارسات الحديثة مثل (نظام محاسبة تكاليف الأنشطة والموازنة على أساس الأنشطة وغيرها) في المنشآت كافةً و الزراعية خاصةً, وتحديد مدى أهمية تلك الممارسات للمنشآت, والوقوف على كافة المحددات التي تعوق استخدام هذه الممارسات (Lapsley and Wright, 2004; Wu et al., 2007; Angelakis et al., 2010).

وعليه يمكن صياغة مشكلة البحث بالتساؤلات الآتية:

- ماهي ممارسات المحاسبة الإدارية المستخدمة في المنشآت الزراعية العامة في سورية؟
- ما أهمية ممارسات المحاسبة الإدارية في المنشآت الزراعية العامة في سورية؟
- هل هناك علاقة بين أهمية ممارسات المحاسبة الإدارية واستخدامها؟
- هل يرتبط هذا الاستخدام بخصائص المنشآت الزراعية؟
- ماهي المعوقات التي تحد من تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية والانتفاع منها في المنشآت الزراعية العامة في سورية؟

أهمية البحث وأهدافه:

ركزت معظم دراسات المحاسبة الإدارية السابقة على واقع استخدام هذه الممارسات في القطاع الصناعي, بينما تندر الأبحاث التي تناولت ممارسات المحاسبة الإدارية في القطاع الزراعي, لذلك تنبع أهمية البحث من تعميق المعرفة بممارسات المحاسبة الإدارية المطبقة في القطاع الزراعي, والعوامل المحددة لهذه الممارسات في هذا القطاع, وذلك من خلال مسحٍ ميدانيٍ يحدد الممارسات المستخدمة, ومدى أهميتها في المنشآت الزراعية العامة, مما قد يشكل دليلاً

ومرشداً لإدارات هذه المنشآت ليدعم تطوير وتفعيل ممارسات المحاسبة الإدارية في المنشآت الزراعية العامة في سورية.

لذلك يهدف البحث إلى التحقق من:

- مدى تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية في المنشآت الزراعية العامة في سورية وأهمية هذه الممارسات.
- علاقة أهمية ممارسات المحاسبة الإدارية باستخدامها.
- ارتباط استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية بخصائص المنشآت الزراعية.
- تحديد معوقات تطبيق هذه الممارسات.

فرضيات البحث:

الفرضية الأولى: لا تستخدم المنشآت الزراعية العامة في سورية ممارسات المحاسبة الإدارية.

الفرضية الثانية: ليس لممارسات المحاسبة الإدارية أي أهمية في المنشآت الزراعية العامة في سورية.

الفرضية الثالثة: لا يوجد ارتباط بين استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية وأهمية هذه الممارسات للمنشآت الزراعية العامة في سورية.

الفرضية الرابعة: يُوجد محددات تعوق استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية (خبرة ومعرفة الكادر المحاسبي, رغبة وقناعة الإدارة, ارتفاع تكلفة تطبيقها بالمقارنة مع فائدة استخدامها, عدم المنافسة, الدعم من قبل الجهات الوصائية, صغر حجم المنشأة).

الفرضية الخامسة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المنشآت الزراعية العامة في سورية فيما يتعلق بأن عدم استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية يعزى إلى حجم المنشأة (عدد العمال), طبيعة النشاط الزراعي, خبرة الكادر المحاسبي.

منهجية البحث:

اعتمد الباحث على المسح الميداني لمنشآت المجتمع المدروس, إذ قام الباحث بتصميم استبانة[1] تهدف إلى توصيف واقع استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية في منشآت القطاع العام الزراعي, وقد تضمن المنهج الآتي:

-مجتمع وأداة البحث[2]:

يتكون مجتمع البحث من المنشآت الزراعية العامة في سورية, حيث قام الباحث بإرسال الاستبانة لقسم كبير من هذه المنشآت, حيث تم توزيع /42/ استبانة على هذا المجتمع, تم استرجاع /26/استبانة منها وبنسبة إجابة (62 %).

[1] . تم الاعتماد على الاستبانة التي قام الباحث بإعدادها في بحث ماجستير سابق, ذلك بهدف اختبار علاقات وفرضيات جديدة.

[2] . نظراً لعدم وجود إحصائيات تفيد في تحديد حجم المجتمع المدروس بشكل دقيق, لذلك حاول الباحث الرجوع إلى الإحصائيات الموجودة مع القيام ببعض الزيارات الميدانية قدر الإمكان, بهدف الإحاطة بالعدد الأكبر من هذه المنشآت ثم إرسال استبانة لكل واحدة منها كونها وحدة مشاهدة. مع التنويه إلى أن الاستبانات التي لم تسترد فقد كانت لتهرب تلك الجهات من الإجابة, رغم محاولات التذكير المتعددة.

متغيرات البحث:

1. حجم المنشأة: (متغير مستقل) تم قياس هذا المتغير بعدد العاملين في المنشأة, إذ تم عَدُّ المنشأة التي تملك أقل من 100 عامل منشأة صغيرة, في حين أنَّ المنشأة التي تملك أكثر أو يساوي 100 عامل وأقل من 200 عامل منشأة متوسطة, والمنشآت الكبيرة أكثر من 200[3] عامل.

2. طبيعة النشاط: (متغير مستقل) تم قياسه بنوع نشاط المنشأة سواء كان إنتاجاً حيوانياً, أو نباتياً, أو إنتاجاً مشتركاً نباتياً وحيوانياً, أو أي نشاط أخر.

3. سنوات الخبرة: (متغير مستقل) تم قياسه بعدد السنوات التي قضاها المستقصى في عمله, بحيث تم تحديد كل درجة من درجات مقياس ليكرت الخماسي بخمس سنوات خبرة.

4. استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية وأهميتها: (متغير تابع) تم قياسه بممارسات المحاسبة الإدارية التي تتبعها المنشآت وخاصة الزراعية منها، وقد تمَّ استنباطها بالاعتماد على الدراسات السابقة (Abdel-Kader; Luther, 2006; Shields, et al., 1991) وقد سُئِل المستقصى عن أهمية واستخدام كل ممارسة من هذه الممارسات.

5. معوقات استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية: تم الاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي لتحديد مستوى الموافقة على العبارات الممثلة لتلك المعوقات وذلك كمتغيرات تفسيرية لسبب الاستخدام أو عدم الاستخدام (خبرة ومعرفة الكادر المحاسبي, رغبة وقناعة الإدارة, ارتفاع تكلفة تطبيقها بالمقارنة مع فائدة استخدامها, عدم المنافسة, الدعم من قبل الجهات الوصائية, صغر حجم المنشأة).

-الأساليب الإحصائية المستخدمة:

1-الإحصاء الوصفي: التكرارات والنسب المئوية والانحرافات المعيارية واحتساب المتوسط المرجح لإجابات العينة عن الأسئلة الواردة. بما أن مقياس ليكرت هو ثلاثي في المحور الأول لذلك فإن المتوسط الحسابي المرجح لهذه الخيارات هو على الشكل الآتي (طول الخيار المستخدم هو 0.66 = 2/3 وذلك على أساس أن الخيارات ثلاثة و بينهما مسافتان)، أما فيما يتعلق بباقي الأسئلة والتي فيها مقياس ليكرت خماسي فقد تم تحديد طول الخيار المستخدَم كما يأتي (4/5=0.80).

2-اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha): تم استخدام ألفا كرونباخ لاختبار الموثوقية والثبات.

3-اختبار (One Sample T-test): يستخدم هذا الاختبار لمقارنة المتوسطات الحسابية الفعلية لكل متغير من المتغيرات المستقلة مع المتوسط الحسابي (2)[4] للمحور الأول, و(3)[5] للمحور الثاني, وذلك بغرض معرفة مدى استخدام وأهمية ممارسات المحاسبة الإدارية ومعوقات تطبيقها.

4-اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA)، يستخدم هذا الاختبار لفحص أسباب الفروق بين المستجوبين حول استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية إن وجدت.

---

[3] . كان من الممكن تحديد أقل من 50 عامل للمنشآت الصغيرة وفقاً لتعريف منظمة العمل الدولية, لكن نظراً لطبيعة عمل المنشآت الزراعية التي تعتمد على اليد العاملة بشكل كبير فقد تم الاعتماد على المعايير المذكورة أعلاه.

[4] . ثلاثة خيارات (1+2+3)/3= 2

[5] . خمسة خيارات (1+2+3+4+5)/5= 3

5-معامل الارتباط Pearson: ويستخدم لدراسة العلاقة بين الاستخدام والأهمية, حيث تتراوح قيمته في المجال [+1, -1], حيث تعبر الإشارة الموجبة عن العلاقة الطردية, والإشارة السالبة عن العلاقة العكسية, وكلما اقتربت قيمة R من الصفر كلما كانت هذه العلاقة ضعيفة.

وقد طبق الباحث هذه الممارسات باستخدام الحزمة الجاهزة لإحصاءات العلوم الاجتماعية SPSS الإصدار 12.

الدراسات السابقة:

1- دراسة (Shields; Chow; Kata and Nakagawa 1991):

هدفت الدراسة إلى فحص ممارسات المحاسبة الإدارية في المنشآت الصناعية اليابانية بالمقارنة مع الأميركية من خلال توضيح نقاط التشابه والاختلاف بينهما, وذلك بالاعتماد على استطلاعات مهنية وأكاديمية منشورة في البلدين. وأهم ما توصلت إليه هذه الدراسة: أنَّ المنشآت اليابانية و الأميركية تستعمل أنظمة التكاليف الكلية والمتغيرة, مع قيام المنشآت الأميركية بالتمييز والتفريق بشكل مناسب وأكثر وضوحاً بين المكونات الثابتة والمتغيرة لتلك التكاليف, وبين المسح أن المنشآت في كلا البلدين تستخدم تحليل التعادل CVP (Cost-Volume-Profit) في اتخاذ القرارات القصيرة الأجل, مع أفضلية للمنشآت اليابانية على أساس أن (15,8%) من المنشآت اليابانية لا تستعملها نهائياً في حين (45,4%) من المنشآت الأميركية لا تستعملها, كما أظهرت الدراسة أن المنشآت الأميركية تستعمل في أغلب الأحيان التكاليف المعيارية, بينما المنشآت اليابانية تستعمل التكاليف الفعلية، إذْ أن الهدف الرئيس من استعمال التكاليف المعيارية في كلا البلدين متماثل وهو للرقابة على التكاليف والتسعير, وتتم مراجعة المعايير في المنشآت الأميركية سنوياً في حين أنه في المنشآت اليابانية تراجع بشكل نصف سنوي, فصلي, شهري, سنوي. وتستعمل المنشآت اليابانية المبيعات والعائد على المبيعات (Sales and Return on Sales)، بينما المنشآت الأميركية تميل إلى التركيز على العائد على الاستثمار والربح (Return on Investment and Profit) في عملية تقييم الأداء.

2- دراسة Mahfer; Omar, 2004:

تناولت الدراسة ممارسات المحاسبة الإدارية في المنشآت الماليزية المتنوعة وذلك بالاعتماد على استبانة تم إرسالها إلى 2410 من الأعضاء المستخدمين للمحاسبة الإدارية, حيث كانت نسبة الاستجابة 156 عضواً (6.5%), وتوصلت الدراسة إلى أن جميع منشآت عينة البحث وصلت إلى المرحلة الثانية من المراحل التي حددها الاتحاد الدولي للمحاسبين في استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية, وانتقل قسم منها إلى المرحلة الثالثة, وتبين من خلال الدراسة أنه من بين /28/ ممارسة من ممارسات المحاسبة الإدارية هناك /18/ ممارسة كانت مستخدَمة بنسبة تطبيق عالية وكانت الممارسة الأكثر استخداماً الموازنة, وجاء بعدها كل من تحليل السيولة النقدية, والنسب المالية, وتحليل التعادل, كما توصلت الدراسة أيضاً إلى أنه بالرغم من أن تطبيق الممارسات الحديثة غير موجود إلا أنه يوجد فرصة لتطبيقها في المستقبل القريب, نظراً للاهتمام الذي لاحظه الباحث لدى عينة البحث بهذا الشأن.

3- دراسة Abdel-Kader; Luther, 2006:

هدفت الدراسة إلى البحث عن ممارسات المحاسبة الإدارية في صناعة الأغذية والشراب البريطانية, وذلك عن طريق استخدام منهج الإحصاء الوصفي من خلال جمع البيانات ذات العلاقة بواسطة استبانة بريدية تم إعدادها بناء على مقابلات أولية, وتم إرسالها إلى 650 منشأة, استرد منها 122 استبانة بنسبة إجابة 18.8%, وقد وجدت الدراسة

أن هناك أربع ممارسات محاسبة إدارية كثيرة الاستخدام ومهمة بشكل غير قابل للجدل في صناعة الغذاء و المشروبات, وهي: الموازنة للتخطيط, والموازنة لضبط التكلفة والرقابة عليها, وتقييم الأداء المستند على مقاييس مالية, وتحليل ربحية المنتج, وصنفت هذه الممارسات بمستوى عال من ناحية تبنيها وأهميتها لهذا القطاع, كما أظهرت هذه الدراسة مستوى منخفضاً في تبني ممارسات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية مثل الإنتاج الآني, وذلك على نقيض التوقعات المتعلقة بأن مثل هذه الممارسات قد تساعد المنشآت في خلق ميزة تنافسية في ظل هذه المنافسة العالمية, وأظهرت بأن نظام ABC ونظام التكاليف الكلية كليهما يصنفان ضمن مستويات متدنية بالنسبة للأهمية والاستخدام, في حين أن تحليل التعادل Cost–Volume–Profit (CVP) هو مهم باعتدال على الأقل من قبل نسبة عالية من المستجوبين.

4- دراسة (Sharkar; Sobhan and Sultana, 2006):

هدفت الدراسة إلى الوصول إلى نظرة عامة عن ممارسات المحاسبة الإدارية في المنشآت البنغلادشية, حيث جمعت البيانات بواسطة استبانة وزعت على عينة من (50) منشأة تتبع لثمانية قطاعات صناعية, إذ كشف التحليل أن هناك اختلافاً في مدى استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية بين هذه القطاعات, والممارسة الوحيد المشترك كان فقط تحليل التعادل CVP (الربح– الحجم– التكلفة), كما أظهرت نتيجة المسح أن استعمال التقنيات المتطورة مثل التكلفة المستهدفة و تكاليف الطاقة الإنتاجية و تكاليف دورة الحياة غير مقنعة, وليست في المستوى المطلوب.

5- دراسة (Wu; Boateng and Drury, 2007):

قامت الدراسة بتحليل وفحص التبني والمنافع المدركة والاتجاه المستقبلي المتوقع من ممارسات المحاسبة الإدارية في الاقتصاد الصيني الصاعد وذلك بالاعتماد على عملية مسح بواسطة استبانة وزعت على عينة من (64) مشروعاً مشتركاً (JVs) و(115) مشروعاً حكومياً (SOEs), وبيَّنت الدراسة أنَّ مستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية يتأثر بنوع ملكية المشروع, وبدرجة أقل بطبيعة تقنيات المحاسبة الإدارية.

إن نتيجة المقارنة بينت أن هناك تبنياً لثلاثة أنواع من ممارسات المحاسبة الإدارية وهي: أنظمة دعم القرار, وأنظمة التخطيط والرقابة, ومحاسبة المسؤولية, بحيث تميل (JVs) إلى امتلاك نسبة تبنٍ أعلى بالمقارنة مع (SOEs), كما أظهرت الدراسة أيضاً أن هناك استخداماً أكبر في مشاريع (JVs) لممارسات المحاسبة الإدارية المتعلقة بأنظمة تكلفة الإنتاج وأنظمة الموازنات ونظام الموازنة المفصل ونظام تقييم الأداء والحوافز, فمشاريع (JVs) المشتركة مع شريك أجنبي تميل إلى استخدام ممارسات محاسبة إدارية غربية وحديثة. في حين أن احتمال تبني مشاريع (SOEs) لممارسات المحاسبة الإدارية التي تقدم بيانات لاتخاذ القرار الإداري قليل بالمقارنة مع الممارسات الأخرى مثل أنظمة الموازنة وتقييم الأداء, وقد تم اعتبار هذا طبيعياً بسبب التدخل الرسمي والحكومي في هذه المشاريع, على أساس أن التأثيرات الحكومية تؤدي في كثير من الأحيان إلى إبعاد انتباه الإدارة في مشاريع (SOEs) عن الكفاءة والربحية, الأمر الذي يدفعها لعدم الاهتمام بعملية تبني ممارسات محاسبة إدارية جديدة متعلقة بتقييم الأداء وأنظمة دعم القرار والرقابة والتخطيط ومحاسبة المسؤولية, وذلك لعدم امتلاك مدراء هذه المشاريع السلطة في اتخاذ القرارات الإستراتيجية, في حين أن الحال معاكس في مشاريع (JVs).

6- دراسة Abdel–Kader; Luther, 2008:

هدفت الدراسة إلى فحص تأثير خصائص المنشأة على ممارسات المحاسبة الإدارية في منشآت القطاع الصناعي البريطاني, وذلك من خلال الاعتماد على استبانة أرسلت إلى 650 منشأة, استرجع منها 245 استبانة

صالحة للاستعمال. وقد توصلت الدراسة إلى أن الاختلاف بين المنشآت الصناعية البريطانية في تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية يعود إلى التغيرات في بيئة العمل, إلى قوة الزبون, ودرجة اللامركزية, وحجم المنشأة, والممارسات الحديثة المستخدمة JIT, TQM, AMT. وكنتيجة نهائية أكدت الدراسة على الدور الكبير للمتغيرات الشرطية في تبني ممارسات المحاسبة الإدارية.

7- دراسة (Angelakis; Theriou; Floropoulos, 2010):

حاولت الدراسة تفحص مدى تطبيق المنشآت الصناعية اليونانية ذات الحجم الكبير لمختلف ممارسات المحاسبة الإدارية التقليدية والمتطورة, والمنافع المتحصلة من تلك الممارسات, والنوايا حول التركيز على ممارسات معينة في المستقبل, ومقارنة النتائج المتحصلة بنتائج دراسة مماثلة في فنلندا, واعتمدت هذه الدراسة على جمع البيانات الملائمة باستخدام مجموعة أسئلة منظمة, وذلك من عينة شملت (157) منشأة تصنيع يونانية.

ونتيجة الدراسة أظهرت أنَّ هناك اتجاهاً متزايداً من المنشآت نحو استخدام الممارسات المتطورة حالياً بدلاً من تلك الممارسات التقليدية, خصوصاً تقنيات تقييم الأداء, كما قدمت النتائج إشارة إلى أن منشآت التصنيع الفنلندية تطبق ممارسات محاسبة إدارية أكثر من المنشآت اليونانية, حيث كانت نسبة التطبيق على الأقل (51%) في حين كانت في اليونان (45%), فضلاً عن تفضيل الممارسين في المنشآت اليونانية الممارسات التقليدية وبشكل أكبر مما هو عليه الحال في المنشآت الفنلندية, وحول تبني ممارسات المحاسبة الإدارية: لقد أظهرت الدراسة أن النسبة العالية من الممارسين تبنوا أغلب الممارسات, حيث (23) ممارسة كانت مطبقة بواسطة (80%) من المنشآت على الأقل و (42) ممارسة تم تبنيها على الأقل من قبل (50%) من المنشآت اليونانية.

8- دراسة (جودة؛ نمر؛ خريسات, 2011):

هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على مدى استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، ومعرفة أي من تلك الممارسات الأكثر شيوعاً، ومجالات استخدامها. إذ استخدم لهذا الغرض استبانة وزعت على 81 منشأة, استلم منها 59 استبانة, وقبل منها58. وقد خلصت الدراسة إلى أن أكثر الشركات يوجد لديها تعريف واضح لمفهوم المحاسبة الإدارية، ولديها أقسام مستقلة أو أشخاص مسؤولين عن تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية، وأن استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية في هذه الشركات بشكل عام ضعيف، خاصة فيما يتعلق باستخدام ممارسات المحاسبة الإدارية الحديثة، حيث إن أغلبية الشركات تستخدم ممارسات المحاسبة الإدارية التقليدية مثل الموازنات التخطيطية وأنظمة التكاليف التقليدية (نظام الأوامر والمراحل الإنتاجية) وتحليل التعادل، إضافة إلى أن هذه الشركات تركز على الأهداف الرئيسة للمحاسبة الإدارية، التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية. كما خلصت الدراسة إلى ضرورة اهتمام الشركات باستخدام ممارسات المحاسبة الإدارية وخاصة الممارسات الحديثة منها، والعمل على زيادة إدراك المسؤولين في الشركات، لأهمية الدور الذي تلعبه المحاسبة الإدارية وتطوير أقسام المحاسبة الإدارية، والاهتمام بالتدريب والتعليم المستمر لرفع كفاءة المحاسبين الإداريين، والاهتمام بالبحث في المجالات المختلفة للمحاسبة الإدارية حيث يتجه التركيز في الوقت الحاضر إلى استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية الحديثة.

قامت هذه الدراسات بوصف الواقع الحالي للمحاسبة الإدارية في المنشآت, وذلك للوقوف على واقع ممارسات المحاسبة الإدارية المستخدَمة والمنافع المتحققة منها في خدمة الإدارة, وبذلك يأتي تميز هذه الدراسة في توصيف الواقع الحالي لممارسات المحاسبة الإدارية في القطاع الزراعي, وتقديم رؤية عن اختلاف هذه الممارسات عن باقي الممارسات المستخدَمة في القطاعات الأخرى, خاصة إذا علمنا أن مثل هذه الدراسة غير موجودة في هذا النشاط حسب

معرفة الباحث, فضلاً عن اختلاف البيئة, وتناول هذه الدراسة لهذا النشاط في البيئة السورية هو ما يميّزها عن الدراسات السابقة, وهي ستوجه أنظار الباحثين نحو ضرورة دراسة هذه التقنيات وأهمية تطويرها بشكل يتلاءم مع طبيعة النشاط الزراعي في بلدنا.

أهمية النشاط الزراعي:

يشكل القطاع الزراعي قطاعاً اقتصادياً رئيساً في سورية, فهو يعدّ أحد الموارد المهمة للدخل المحلي, ففي عام /2008/ بلغت مساهمة القطاع الزراعي في الناتج المحلي الإجمالي وفقاً للأسعار الثابتة لعام /2000/ 17% وبقيمة /230747/ من إجمالي الناتج /1339286/ (بملايين الليرات السورية), كما بلغت قيمة الإنتاج الزراعي الإجمالي للعام نفسه بالأسعار الجارية 16% وبقيمة (641671,7) من إجمالي الناتج /3981779/, موزعة على إنتاج نباتي (397678,6) وإنتاج حيواني (243993,1), (بملايين الليرات السورية) (المجموعة الإحصائية لعام 2009).

فالزراعة كانت ولا تزال المرتكز الأساس للبنيان الاقتصادي كونها السبيل لتلبية الاحتياجات الغذائية المتزايدة للسكان, وتأمين كافة المستلزمات اللازمة للعديد من الصناعات, وذلك من خلال الفائض الزراعي الذي يحقق التراكم الرأسمالي الذي يستخدم كوسيلة لتأمين مستلزمات التنمية وزيادة الإنتاج, ومساعدة الأنشطة الاقتصادية الأخرى على التطور والنمو, لتدعيم الاقتصاد الوطني وتحقيق الاكتفاء الذاتي (الأحمد,2002), الذي حقق وفراً في القطع الأجنبي اللازم لاستيرادها سابقاً, بل وحققت الزراعة فائضاً للتصدير أدى إلى توفير النقد الأجنبي اللازم لعملية التنمية ودعم ميزان المدفوعات, كما أدت إلى توفير فرص عمل للكثير من المواطنين.

لذلك أولت الدولة القطاع الزراعي أهمية كبيرة وخاصة في ظل تفاقم مشكلة الأمن الغذائي, الأمر الذي جعل معه عملية بذل كل جهد في سبيل رفع إنتاجية الزراعة للحصول على أعلى مردودية ممكنة من خلال الاستغلال الأمثل لعوامل الإنتاج المتاحة, أمراً لابد منه, وهذا ما دفع الدولة إلى العمل بكل الوسائل بهدف تحسين الواقع الزراعي.

تطور ممارسات المحاسبة الإدارية:

إنَّ الاهتمام بتوفير الموارد الاقتصادية لم يعد السبيل لتكوين اقتصاد قوي, فالكثير من الدول تملك كافة الموارد والمقومات اللازمة, لكن القدرة على استغلال هذه الموارد هي العامل الأكثر أهمية, إذ نجد أن أسباب الهوة الكبيرة في التطور التي تفصل بين دول العالم لا تعود إلى كمية الموارد والخبرات التي يمتلكها كل منها بقدر ما تعود إلى الفرق الكبير بين مقدرة كل منها على استغلال هذه الموارد بدرجة عالية من الكفاءة (فلوح, 2003).

لاشك أن عملية الاستغلال هذه تحتاج إلى وجود إدارة ناجحة قادرة على ممارسة وظائفها بشكل فاعل, وهذا يعتمد بدوره على وجود نظام متكامل من المعلومات والتقارير عن سير العمل والنتائج التي تم التوصل إليها, وهذا مايؤكده العديد من الدراسات والأبحاث، فقد عد أحد الباحثين أنه في ظل اقتصاد السوق والمنافسة القوية, تحتاج المنشأة لمعلومات موضوعية عن أدائها, لذا ظهرت الحاجة إلى تطوير أنظمة المحاسبة الإدارية لكي تزود الإدارة بمعلومات كافية حول عناصر التكلفة وأداء المنشأة, وذلك لاتخاذ القرارات المناسبة (Haldma; Lääts, 2002). إلا أن هذه الدراسات تؤكد أيضاً أن تطبيق المحاسبة الإدارية في البلدان الأقل تقدماً لازال غير مرضٍ, والدراسات المتعلقة بذلك نادرة, وهذا قد يكون بسبب المكانة الاقتصادية وإدارة الأعمال المتخلفة نسبياً, لكن مع النمو الاقتصادي والتقدم العلمي تزداد المطالب نحو الإدارة لاستخدام معلومات المحاسبة وتبني المحاسبة الإدارية في إدارة الأعمال (Lin; Yu, 2002).

تعود بداية المحاسبة الإدارية إلى القرن التاسع عشر عندما ظهرت حاجة الإدارة إلى معلومات عن التكاليف في كل من صناعة الغزل والنسيج وصناعة الحديد والصلب وغيرها من الصناعات القائمة على الحجم الكبير للإنتاج، إذ تركز الاهتمام على تكلفة المواد والأجور بالدرجة الأولى، ومن ثم توسع الاهتمام ليشمل التكاليف الإضافية التي يطلب تخصيصها على المنتجات, وبما يساهم في تحديد تكلفة المخزون السلعي بشكل أفضل, والاهتمام بتطوير وسائل التحليل التكاليفي لخدمة أهداف التخطيط والرقابة, واتخاذ القرارات وتحليل التعادل ثم استخدام الممارسات الرياضية والإحصائية بشكل واسع ليرتفع مستوى الدقة في معلومات التكاليف (جاريسون، ونورين، 2000, ص25).

لذلك يمكن القول بأن المحاسبة الإدارية تعدّ من المجالات التي خضعت في تطورها لعدة مراحل, تمثلت وفقاً لما أورده الاتحاد الدولي للمحاسبين (International Federation of Accounting) (Abdel-kader and Luther, 2008; Mahfer and Omar, 2004):

المرحلة (1): (قبل 1950) كانت هذه المرحلة معنية أولاً بالأمور الداخلية, خصوصاً الطاقة الإنتاجية, إذ ركزت على تحديد التكلفة والرقابة المالية، اعتماداً على البيانات المالية كمصدر وحيد, حيث تم استخدام النسب المالية ومحاسبة التكاليف والموازنات, مع التأكيد على أن معلومات التكلفة (في هذه المرحلة) لم تستخدم الاستخدام المطلوب لاتخاذ قرارات الإدارة.

المرحلة (2): تركزت هذه المرحلة خلال عقدي الخمسينات والستينات, وفيها انتقل التركيز إلى التزويد بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية والتخطيط والرقابة من خلال استخدام تقنيات تقليدية (التكاليف المعيارية, تحليل التعادل) وذلك بهدف دعم عملية تحليل القرار ومحاسبة المسؤولية.

المرحلة (3): مرحلة السبعينات, إذ ينسب التغير الحاصل في هذه المرحلة جزئياً إلى الكساد العالمي في السبعينات, والمنافسة العالمية المتزايدة في أوائل الثمانينات, وما رافق تلك المنافسة من تطور تكنولوجي سريع, وعليه كان الانتباه في هذه المرحلة مركّزاً على تخفيض الهدر في الموارد المستغلة في الإنتاج.

المرحلة (4): مرحلة مابعد السبعينات, وفيها انتقل التركيز نحو خلق القيمة من خلال الاستخدام الفعال للموارد والتقنيات، وفيها استخدمت الممارسات الحديثة مثل الوقت المحدد، وبطاقة الأداء المتوازن.

وعليه فقد تعددت وتنوعت ممارسات المحاسبة الإدارية مابين التقليدية والحديثة, تمثلت التقليدية منها في: الموازنات التخطيطية, والنسب المالية، وتحليل التعادل، والتكاليف المعيارية، والتكاليف الفعلية، أما ممارسات المحاسبة الإدارية الحديثة, فتمثلت في نظام التكاليف على أساس الأنشطة، ونظام التكلفة المستهدفة، وتحليل جودة التكاليف ، وبطاقة الأداء المتوازن. وفيما يلي عرض تعاريف أهم هذه الممارسات المستخدمة في الاستبانة:

1. **الموازنة التخطيطية:** هي تعبير عن رغبة المنشأة في الموقع الذي تريد أن تكون فيه مستقبلاً, معبرة عن ذلك في صورة أرقام للأهداف الواجب الوصول إليها والسياسات اللازم اتباعها لتحقيق ذلك, فهي بذلك تعبير مالي عن خطة مستقبلية.

2. **النسب المالية:** هي علاقات كمية بين عناصر قائمة المركز المالي أو قائمة الدخل, أو عملية مقارنة لمقاييس العمل مع بعضها البعض.

3. **تحليل التعادل:** هو طريقة منظمة لتحديد العلاقة بين التكلفة وحجم النشاط والربح, ويسمح ذلك إلى الوصول إلى المعلومات الخاصة بسلوك التكاليف والأرباح, وكيفية ارتباط تغيرهما بتغير حجم النشاط.

4. **التكاليف الفعلية:** هي مجموعة من المبادئ والأسس والنظريات والقواعد التي تهدف إلى قياس وتحديد تكلفة إنتاج وبيع منتج ما, أو تقديم خدمة ما, فهي بذلك نظام للمعلومات يعالج المدخلات للخروج بقاعدة مخرجات تشكل الأساس في ممارسة المنشأة لوظائفها.

5. **التكاليف المعيارية:** هي تكاليف محدّدة بصورة مسبقة, تبيّن ما يجب أن تكون عليه التكلفة, وتوضع استناداً لدراسات لجنة خاصة لكل عملية إنتاجية, وذلك تحت ظروف الكفاية الإنتاجية الواقعية الممكنة.

6. **محاسبة تكاليف الأنشطة:** هو نظام يقوم على أساس تجميع التكاليف غير المباشرة للمنشأة في مراكز التكلفة "الأنشطة" (Cost Centers) ليتم توزيعها على المنتج النهائي بواسطة مسببات التكلفة (Cost Drivers) وذلك للوصول إلى التكلفة الحقيقية للمنتج النهائي, بمعنى الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم أو تستهلك تلك الموارد, ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي.

7. **التكلفة المستهدفة:** هي أداة من أدوات إدارة التكلفة المهمة التي تبحث في إمكانية خفض التكاليف في مرحلة تصميم المنتَج والتأكيد على جودته في ضوء المنافسة الكاملة لتوليد ربحية في ضوء السعر التنافسي, بمعنى أنها طريقة تسعير ونظام لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة.

8. **بطاقة الأداء المتوازن:** مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية تقدم للإدارة العليا صورة واضحة وشاملة وسريعة عن أداء المنشأة.

المحاسبة الإدارية واحتياجات الإدارة:

إن المعلومات هي أساس الإدارة الناجحة, ففي غياب تدفق المعلومات تفقد الإدارة نجاحها, لكن لحسن الحظ أن جزءاً كبيراً من حاجات الإدارة من المعلومات ينتج داخلها (جايسون و نورين, 2000, ص20).

لذلك فإن قيام المحاسبة الإدارية بتوفير البيانات والمعلومات المختلفة عن العمليات الاقتصادية التي تحدث داخل المنشأة من أكبر الخدمات التي تقدمها المحاسبة الإدارية لإدارة هذه المنشأة, فدور المحاسبة الإدارية الآن مختلف عما كان عليه في الماضي. ففي الماضي كان المحاسبون الإداريون يعملون منفصلين عن المدراء فقد انحصر دورهم في تزويد المدراء بالتقارير والمعلومات فقط, أما الآن فيعمل المحاسبون الإداريون كمستشارين للأعمال الداخلية بكافة مستويات المنشأة ولهم دور القيادة على فريقهم وذلك لقيمة المعلومات التي يقدمونها (Hilton, 2008, p.4), لذلك يمكن تحديد احتياجات الإدارة من المحاسبة الإدارية في توفير البيانات والمعلومات عن العمليات الاقتصادية السابقة والمتوقعة في المستقبل, فدراسة (Frezatti et al, 2009) تبين بأن المحاسبة الإدارية تلعب دوراً في عملية التخطيط للجوانب المختلفة في المنشأة, وأن نجاح التخطيط الاستراتيجي للمنشأة يعتمد على الرقابة والتقييم, القائمين على أساس أدوات المحاسبة الإدارية, فالمحاسبة الإدارية توفر قاعدة مناسبة لعملية الرقابة من خلال ما توفره من معايير كمية ونقدية ضمن ما يسمى بالموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية, إذْ تعد الموازنات على مستوى كافة الوحدات الإنتاجية والإدارات في المنشأة والتي يتم مقارنتها بالتكلفة الفعلية, وبالتالي إعداد التقارير الدورية للإدارة للوقوف على حقيقة واقع المنشأة.

إضافة لما سبق لا يمكن إغفال دورها في عملية اتخاذ القرارات, التي تحتاج إلى معلومات غير متوافرة في تقارير وسجلات المحاسبة المالية التقليدية, ولتوفيرها تقوم المحاسبة الإدارية بتوفير المعلومات التي تخفض مخاطر عدم التأكد وتهيئ لاتخاذ القرارات المناسبة, فأنظمة المحاسبة الإدارية تلعب دوراً في تسهيل القرار من خلال توليد

المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية، وعليه فإن استعمال هذه المعلومات سيحسن من نوعية القرارات المتخذة (Chong; Eggleton, 2003).

وعليه يمكن القول إن المحاسبة الإدارية بأنظمتها وممارساتها كافة تملك كل الإمكانيات اللازمة لخدمة الوظائف الإدارية المختلفة, فهي توظيفٌ للسياسات والممارسات المحاسبية في دعم وخدمة وظائف الإدارة, بهدف الوصول إلى تحقيق الاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج واتخاذ القرارات المناسبة التي تصبُّ في هذا المجال, لذلك فإن تطوير النشاط الزراعي واستغلال الموارد المستثمَرة في هذا القطاع بشكل أمثل يتطلب استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية, وذلك لما تلعبه من دور في رفع كفاءة الإدارة في أداء وظائفها في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتقييم الأداء, فهي تتضمن حلاً لمشاكل تخطيط حجم الإنتاج والرقابة وإدارة المخزون واتخاذ القرارات (Slavkova, 2006).

كما تساعد هذه الممارسات المنشأة للبقاء في عالم تنافسي يتغير باستمرار, فهي تزود بميزة تنافسية مهمة للمنشأة من خلال ترشيد وتوجيه العمل الإداري, وتحفيز السلوك, وخلق قيم ثقافية ضرورية ودعمها لإنجاز هدف المنشأة الإستراتيجي (Sharkar, et al, 2006).

النتائج والمناقشة:

يتناول هذا الجانب اختبار فرضيات الدراسة واستخلاص النتائج من البيانات التي تم جمعها, وذلك باستخدام الأساليب الإحصائية المذكورة سابقاً.

القسم الأول: وصف خصائص عينة الدراسة:

1- المسمى الوظيفي لأفراد العينة ومؤهلهم العلمي:

جدول (1) الجدول التقاطعي Cross tabulation بين المسمى الوظيفي والمؤهل العلمي

المسمى الوظيفي للمستقصى		المؤهل العلمي أو الشهادة				المجموع
		ثانوية	معهد تجاري	إجازة جامعية	دبلوم	
المدير المالي	العدد	0	0	8	0	8
	النسبة المئوية للعدد أفقياً* %	%0	%0	100.0%	%0	100.0%
	النسبة المئوية للعدد عمودياً** %	%0	%0	40.0%	%0	30.8%
مدير قسم الحسابات	العدد	0	1	5	0	6
	النسبة المئوية للعدد أفقياً %	%0	16.7%	83.3%	%0	100.0%
	النسبة المئوية للعدد عمودياً %	%0	25.0%	25.0%	%0	23.1%
محاسب	العدد	0	0	1	0	1
	النسبة المئوية للعدد أفقياً %	%0	%0	100.0%	%0	100.0%
	النسبة المئوية للعدد عمودياً %	%0	%0	5.0%	%0	3.8%
رئيس دائرة التكاليف	العدد	1	2	1	1	5
	النسبة المئوية للعدد أفقياً %	20.0%	40.0%	20.0%	20.0%	100.0%
	النسبة المئوية للعدد عمودياً %	100.0%	50.0%	5.0%	100.0%	19.2%

وظيفة أخرى	العدد	0	1	5	0	6
	النسبة المئوية للعدد أفقياً %	%0	16.7%	83.3%	%0	100.0%
	النسبة المئوية للعدد عمودياً %	%0	25.0%	25.0%	%0	23.1%
المجموع	العدد	1	4	20	1	26
	النسبة المئوية للعدد أفقياً %	3.8%	15.4%	76.9%	3.8%	100.0%
	النسبة المئوية للعدد عمودياً %	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

*** تمثل النسب المئوية الخاصة بالمؤهلات العلمية لكل مسمى وظيفي (بشكل أفقي). **تمثل النسب المئوية الخاصة بالمسميات الوظيفية لكل مؤهل علمي (بشكل عمودي).**

يوضح الجدول رقم (1) أن (30.8%) ممن قاموا بالإجابة هم مدراء ماليون وجميعهم من حملة الإجازة الجامعية و (23.1%) هم مدراء قسم الحسابات وأغلبهم (83.3%) من حملة الإجازة الجامعية, و(19.2%) هم رؤساء دوائر التكاليف و (3.8%) هم محاسبون, في حين أشار (23.1%) من الأفراد الذين أجابوا على الاستبانة أنهم يشغلون وظيفة أخرى[6], وعليه يمكن الاستنتاج بأنه تمت الإجابة على الاستبانة من قبل أخصائيين وهذا قد يمنح الباحث نوعاً من الثقة حول أن الإجابات لم تكن عشوائية كونهم من ذوي الشأن بموضوع الدراسة, فضلاً عن كون معظمهم من حملة الإجازة الجامعية, بنسبة (76.9%), في حين أن نسبة الحاصلين على شهادة المعهد التجاري بلغت (15.4%) وهذه النسب تعدّ مؤشراً إيجابياً إضافياً حول الإمكانية والقدرة العلمية للأفراد الذين أجابوا على الاستبانة.

2- التخصص العلمي لأفراد العينة:

الجدول (2) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العملي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية %
محاسبة	16	61.5
إدارة أعمال	3	11.5
تخصص آخر (....)	7	26.9
المجموع	26	100.0

يظهر الجدول (2) أن (61.5%) ممن أجابوا على الاستبانة تخصصهم العلمي محاسبة و(11.5%) اختصاص إدارة أعمال و (26.9%) هم في الواقع مهندسون زراعيون وحقوقيون, ولا شك أن وجود أناس غير اختصاصين يقومون بالعمل المحاسبي قد يكون عاملاً معرقلاً لتبني ممارسات حديثة في المحاسبة الإدارية, وقد تخلق نوعاً من الشك حول مدى معرفتهم بممارسات المحاسبة الإدارية.

[6] الوظيفة الأخرى كانت متمثلة بقيام مدير المركز أو المشرف على المنشأة أو تكليف مدير المبيعات بممارسة العمل المحاسبي.

3- سنوات الخبرة لأفراد العينة:

جدول (3) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	2	7.7
من 5 – 10 سنوات	1	3.8
من 11– 15 سنة	5	19.2
من 16 – 20 سنة	9	34.6
أكثر من 20 سنة	9	34.6
المجموع	26	100.0

يظهر الجدول (3) أن ما نسبته (88.4%) تعود إلى أفراد من العينة تتجاوز خبرتهم 10 أعوام في ممارسة العمل المحاسبي, وهذا يعطي مؤشراً على أن هؤلاء الأفراد الذين أجابوا عن الاستبانة يملكون خبرة كافية وجيدة لواقع المنشأة التي يعملون بها, والإحاطة بكل التفاصيل التي يشملها النظام المحاسبي في منشأتهم, الأمر الذي يشكّل قاعدة أساسية لتطوير الممارسات المحاسبية, والذي قد يخفف من أثر وجود أفراد من العينة غير اختصاصين في مجال المحاسبة.

4- طبيعة النشاط الذي تمارسه المنشأة:

جدول (4) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب النشاط الذي تمارسه المنشأة

نشاط المنشأة	التكرار	النسبة المئوية
إنتاج حيواني	12	46.2
إنتاج نباتي	9	34.6
إنتاج نباتي وحيواني	1	3.8
نشاط آخر (....)	4	15.4
المجموع	26	100.0

يظهر الجدول (4) أن المنشآت التي تمارس النشاط الحيواني تشكل (46.2%) من مجمل العينة, أما منشآت النشاط النباتي فهي تمثل (34.6%), أما منشآت النشاط النباتي والحيواني فتشكل (3.8%), والباقي تمثل بأنشطة إكثار بذار وأعداء حيوية واستصلاح أراضٍ وشكلت (15.4%), وهذا يعني أن تركز العينة في نشاط الإنتاج الحيواني بشكل أكبر.

5- عدد العمال:

جدول (5) توزيع المنشآت حسب عدد العمال

عدد العمال	التكرار	النسبة المئوية
200≤	9	34.62
100 ≤ عدد العمال < 200	7	26.92
100>	10	38.46
المجموع	26	100.0

يبين الجدول (5) أن عدد المنشآت التي تحتوي على 200 عامل فما فوق يبلغ 9 منشآت وبنسبة 34.62%, وبين 100 حتى 200 عامل يبلغ 7 منشآت وبنسبة 26.92% والباقي 10 منشآت أقل من 100 عامل, وهذا يعطي مؤشراً على أنّ منشآت القطاع الزراعي يمكن اعتبارها كبيرة لحد ما وفقاً للمعيار المختار.

القسم الثاني: المعالجة الإحصائية.

1- طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha:

جدول (6) معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)

المجال	طريقة ألفا كرونباخ	الملاحظات
المحور1[7]	0.80	-
المحور2	0.50	في حال تم استبعاد م6 يصبح معامل الثبات0.60

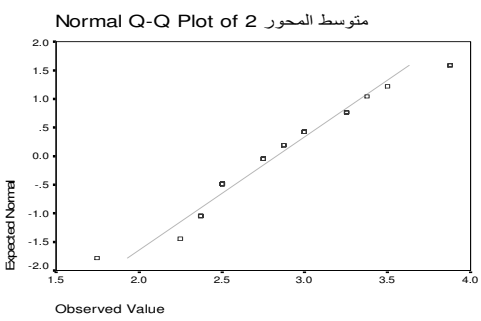
يظهر الجدول (6) أن معاملات الثبات بالنسبة للمحور الأول جيدة, والمحور الثاني مقبولة في حال تم استبعاد م6 (العامل السادس).

2- اختبار Kolmogorov –Smirnov للتوزيع الطبيعي:

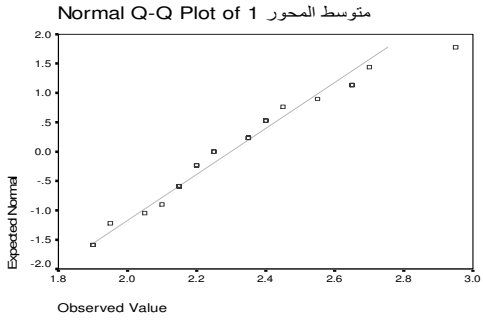
استخدم الباحث اختبار كولمجروف-سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي, ويوضح الجدول (7) أن نتائج الاختبار تبين أن قيمة مستوى الدلالة لكل قطاع أكبر من 0.05 (Sig. > 0.05) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي, وهو ما يدعمه شكل الانتشار في (1) و (2) على أساس أن جميع القيم تتوزع حول المحور بشكل طبيعي.

جدول (7) اختبار Kolmogorov –Smirnov للتوزيع الطبيعي

المجال	قيمة الاختبار	مستوى المعنوية
المحور1	0.116	0.200
المحور2	0.165	0.067



الشكل (1)



الشكل (2)

[7] . **تم إجراء اختبار ألفا كرونباخ واحد للمحور الأول من م1حتى م20 باعتبار أنها 10 أسئلة شملت 10 ممارسات مختارة للمحاسبة الإدارية, حيث لكل سؤال شقان هما الاستخدام والأهمية.**

3- اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: لا تستخدم المنشآت الزراعية العامة في سورية ممارسات المحاسبة الإدارية.

(الفرضية الابتدائية: عدم وجود فرق جوهري بين متوسط استخدام كل ممارسة والمتوسط المفروض (2).

الجدول (8) مدى استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية

المحور الأول (الممارسات المستخدمة)	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية P (Sig.)	الاتجاه العام
م1- الموازنات التخطيطية	1.3077	0.47068	-7.500	0.000	مستخدم بشكل كامل
م2- النسب المحاسبية	2.4231	0.57779	3.734	0.001	غير مستخدمة
م3- نظام التكاليف الكلية	1.5769	0.75753	-2.848	0.009	مستخدمة بشكل كامل
م4- نظام التكاليف المتغيرة	3.0000	0.00000	--	--	غير مستخدمة
م5- نظام التكاليف المستغلة	3.0000	0.00000	--	--	غير مستخدمة
م6- التكاليف المعيارية	2.9231	0.27175	17.321	0.000	غير مستخدمة
م7- تحليل التعادل	2.6923	0.54913	6.429	0.000	غير مستخدمة
م8- نظامABC.	3.0000	0.00000	--	--	غير مستخدمة
م9- التكلفة المستهدفة	3.0000	0.00000	--	--	غير مستخدمة
م10- نظام آخر[8]	2.9231	0.39223	12.00	0.000	غير مستخدمة
المجموع	2.585	0.1974	15.104	0.000	غير مستخدمة

(بالنسبة ل م4,م5,م8,م9 انحرافها المعياري 0.0000 لذلك لا يمكن إجراء اختبار (t)). (مستوى الدلالة 0.05)

يلاحظ وفقاً للجدول (8) أن هناك استخداماً بشكل كامل للموازنات التخطيطية وأنظمة التكاليف الكلية وهذا يتفق مع معظم الدراسات السابقة التي وصلت لنفس النتيجة مثل دراسات (Shields, et al., 1991; Abdel-;Kader and Luther, 2006 جودة وآخرون, 2011). أما فيما يتعلق بباقي الممارسات فهي غير مستخدمة.

وبالمجمل أظهرت النتائج أن المتوسط الحسابي لاستخدام ممارسات المحاسبة الإدارية يساوي 2.585 وهو يعكس عدم استخدام لممارسات المحاسبة الإدارية, ويدعم ذلك اختبار (t), الذي بين بأن القيمة الاحتمالية أصغر من مستوى الدلالة ($P=0.000 < \alpha=0.05$), لذلك يتم رفض الفرضية الابتدائية, ويعد بذلك هذا المحور دالاً إحصائياً عند مستوى الدلالة 0.05, بمعنى أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة المتوسط 2 باتجاه عدم الاستخدام.

[8] **وهو نظام إحصائي خاص بإكثار البذار**

الفرضية الثانية: ليس لممارسات المحاسبة الإدارية أي أهمية في المنشآت الزراعية العامة في سورية.
(الفرضية الابتدائية: عدم وجود فرق جوهري بين متوسط اهمية كل ممارسة والمتوسط المفروض (2).

الجدول (9) أهمية ممارسات المحاسبة الإدارية

المحور الأول (أهمية ممارسات المحاسبة الإدارية)	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية P (Sig.)	الاتجاه العام
م11- الموازنات التخطيطية	1.1923	0.49147	-8.380	0.000	مهمة
م12- النسب المالية	1.7308	0.60383	-2.273	0.. 32	مهمة باعتدال
م13- نظام التكاليف الكلية	1.1923	0.49147	-8.380	0.000	مهمة
م14- نظام التكاليف المتغيرة	1.9231	0.79614	-0.493	0.627	مهمة باعتدال
م15- نظام التكاليف المستغلة	2.2692	0.72430	1.895	0.070	مهمة باعتدال
م16- التكاليف المعيارية	2.0385	0.87090	0.225	0.824	مهمة باعتدال
م17- تحليل التعادل	2.1154	0.81618	0.721	0.478	مهمة باعتدال
م18- نظامABC.	2.3846	0.69725	2.813	0.009	غير مهمة
م19- التكلفة المستهدفة	2.3077	0.78838	1.990	0.058	مهمة باعتدال
م20- النظام الأخر	3.000	0.00000	--	--	غير مهمة
المجموع	2.0154	0.3833	0.205	0.840	مهمة باعتدال

(مستوى الدلالة 0.05)

يبين الجدول (9) أنه يتفق الاستخدام الكامل للموازنة ونظام التكاليف لدى منشآت العينة والمبين بالجدول (10) مع رؤية أفراد العينة حول أهميتهما, ويتفق ذلك مع نتائج دراسة (Abdel-Kader and Luther, 2006), وبالمجمل يعد أفراد العينة المدروسة ممارسات المحاسبة الإدارية مهمة باعتدال بالنسبة للمنشآت الزراعية, وذلك بمتوسط عام 2.0154 وانحراف معياري 0.3833. ويدعم ذلك اختبار (t), الذي بين أن القيمة الاحتمالية أكبر من مستوى الدلالة (P=0.840 > α=0.05), لذلك يتم قبول الفرضية الابتدائية, ويعد بذلك هذا المحور غير دال إحصائياً عند مستوى الدلالة 0.05, بمعنى أن متوسط درجة الاستجابة تعبر عن الاعتدال في الأهمية بالنسبة لممارسات المحاسبة الإدارية, وهذا قد يخالف بعض الدراسات التي وجدت أن هذه الممارسات مهمة جداً للمنشآت (جودة وآخرون, 2011).

الفرضية الثالثة: لا يوجد ارتباط بين استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية وأهمية هذه الممارسات للمنشآت الزراعية العامة في سورية.

الفرضية الابتدائية (الارتباط مساوياً للصفر): $H0: R = 0$ الفرضية البديلة: $H1: R \neq 0$

نتيجة الاختبار أظهرت مايلي:

الجدول (10) اختبار درجة الارتباط

معامل الارتباط R	قيمة الاحتمال P
0.48	0.012

يتبين من الجدول (10) أن قيمة 0.012 =P < 0.05 =α وعليه يتم رفض الفرضية الابتدائية القائلة بعدم وجود علاقة بين استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية وأهمية هذه الممارسات في المنشآت الزراعية العامة, وبالتالي هناك علاقة ارتباط ضعيفة جداً عند مستوى معنوية 0.012, وهنا يرى الباحث أنه يفترض أن تكون هذه العلاقة قوية جداً لأن إدراك المستخدم لأهمية ممارسات المحاسبة الإدارية لابد أن يدفعه لاستخدامها, نظراً لكونها ستوفر له مايمكنه من أداء عمله بالشكل الأنسب.

الفرضية الرابعة: يوجد محددات تعوق استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية.

الجدول (11) معوقات استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية (القيمة المعيارية 3)

المحور الثاني (العوامل التي تحد من استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية)	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية P (Sig.)	الاتجاه العام
1- عدم توافر الخبرة والكفاءة لدى الكوادر المحاسبية في المنشأة لتطبيق هذه الممارسات.	2.7308	1.4299	-0.960	0.346	متوسط
2-عدم توافر معرفة كافية بهذه الممارسات من قبل الكادر المحاسبي.	2.0385	1.0763	-4.555	0.000	عال
3- عدم توافر قناعة كافية لدى الكادر المحاسبي بأهمية هذه الممارسات.	1.9615	0.9584	-5.525	0.000	عال
4-عدم توافر الرغبة لدى الإدارة بتطبيق هذه الممارسات.	3.4615	1.067	2.206	0.037	منخفضة
5- ارتفاع تكلفة تطبيقها بالمقارنة مع فائدة استخدامها.	3.1538	0.3679	2.132	0.043	متوسط
6- ضعف المنافسة في السوق الذي تعمل فيه منشأتكم.	3.5000	1.2728	2.003	0.056	منخفضة
7- عدم توافر دعم من قبل الجهات الوصائية لاستخدام تلك الممارسات.	2.4615	1.0288	-2.669	0.013	عال
8- عدم الحاجة لهذه الممارسات وذلك لصغر حجم منشأتكم.	3.3077	1.1923	1.316	0.200	متوسط
للمجموع العام	2.8269	0.5038	-1.752	0.092	متوسط

(مستوى الدلالة 0.05)

يتبين من الجدول (11) أن هناك موافقة كبيرة على عدم توافر معرفة كافية بممارسات المحاسبة الإدارية من قبل الكادر المحاسبي, إضافة إلى عدم توافر القناعة والدعم لدى إدارة المنشأة, فضلاً عن عدم توافر الدعم من قبل الجهات الوصائية لاستخدام تلك الممارسات, هذا ما يوضحه اختبار (t), الذي يبين أن القيمة الاحتمالية P أصغر من

مستوى الدلالة α, بمعنى أن متوسط الإجابة لهذه العبارات الثلاث (2,3,7) لا يساوي القيمة المعيارية (3), وهي تتجه نحو الموافقة العالية. وفي الوقت نفسه هناك عدم موافقة على العبارات (4,6), وموافقة متوسطة على العبارات (1,5,8), إذ يعبر ذلك عن توزع في تأثير هذه المعوقات المذكورة وهو ما يعبر عنه الاختبار الإجمالي, الذي يقدم النتيجة التالية (α=0.05 < P=0.092) بمعنى أنه لا يوجد فرق جوهري بين متوسط المعوقات المذكورة والمتوسط المفروض (3), والاتجاه العام نحو وجود معوقات متوسطه.

الفرضية الخامسة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المنشآت الزراعية العامة في سورية فيما يتعلق بأن عدم استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية يعزى إلى حجم المنشأة (عدد العمال), طبيعة النشاط الزراعي, خبرة الكادر المحاسبي.

الجدول (12) نتائج اختبار ANOVA للفرضية الخامسة

المتغير العاملي	قيمة f المحسوبة	قيمة الاحتمال P	مستوى الدلالة α	نتيجة الفرضية الابتدائية
حجم المنشأة	0.769	0.604	0.05	مقبولة (p>α)
طبيعة النشاط	1.766	0.160	0.05	مقبولة (p>α)
الخبرة	0.747	0.619	0.05	مقبولة (p>α)
النتيجة النهائية	قبول الفرضية القائلة بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المنشآت الزراعية العامة فيما يتعلق بأن عدم استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية يعزى إلى حجم المنشأة المقدر بعدد العمال, أو طبيعة العمل, أو الخبرة.			

وعليه فإن ممارسات المحاسبة الإدارية في المنشآت المدروسة لا تختلف باختلاف حجم المنشأة, أو طبيعة النشاط, أو الخبرة.

الاستنتاجات والتوصيات:

توصلت هذه الدراسة إلى الاستنتاجات الآتية:

1-إن استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية التقليدية في المنشآت الزراعية العامة في سورية العامة ضعيف جداً، وهو مقتصر على الموازنات التخطيطية, ونظام التكاليف, مع غياب شبه كامل للممارسات التقليدية الأخرى.

2-إن استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية الحديثة في المنشآت الزراعية العامة في سورية معدوم.

3-إن أكثر من (70%) من أفراد العينة وافقوا على أهمية القسم الأكبر من ممارسات المحاسبية الإدارية المقترحة في المنشآت الزراعية على الرغم من عدم استخدام معظمها.

4-تعاني المنشآت الزراعية من بعض المحددات التي تعوق استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية, حيث تتمثل بشكل رئيس هذه المحددات بعدم توافر المعرفة والخبرة لدى الكادر المحاسبي والإداري حول تطبيق هذه الممارسات, إضافة لعدم توافر الدعم المطلوب من قبل الجهات العليا.

5-لا يوجد فروق دالة إحصائياً بين المنشآت الزراعية العامة في سورية حول استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية الذي يُعزى إلى حجم المنشأة وطبيعة النشاط الزراعي الذي تمارسه.

6-لا يوجد فروق دالة إحصائياً بين المنشآت الزراعية العامة في سورية حول استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية الذي يعزى إلى الخبرة.

بناءً على النتائج المذكورة أعلاه يوصي الباحث بما يأتي:

1-التوسع بتطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية, وخاصة في ظل التقدم التكنولوجي الحاصل, والمنافسة العالمية الحادة.

2-عقد دورات تدريبية بإشراف مختصين أكاديميين لكافة أعضاء الكادر المحاسبي والإداري حول ممارسات المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة, وربط تلك الدورات بدراسة ميدانية على إحدى المنشآت, بهدف تزويد ذلك الكادر بالخبرة اللازمة.

3-إعطاء المنشآت درجة من الحرية في تطبيق الممارسات التي من شأنها تقديم المعلومات اللازمة لخدمة الإدارة, وذلك من قبل الجهات المؤسساتية التي تعمل ضمنها تلك المنشآت.

4-توفير الدعم المطلوب من قبل الإدارات والجهات المعنية, لكل منشأة ترغب في تطوير الممارسات المحاسبية المعتمدة لديها.

5-إجراء المزيد من الدراسات والبحوث التطبيقية حول مدى فاعلية الممارسات الحديثة في المحاسبة الإدارية في القطاع الزراعي (في خفض التكاليف و زيادة ربحية المنشأة), من خلال تناول كل ممارسة على حدة, والتعرف على متطلبات ومعوقات تطبيقه بشكل أكثر تعمقاً, بحيث يسمح بتهيئة كافة الظروف والإمكانيات اللازمة لتطبيقها.

6-تؤكد النتائج السابقة على وجود عوامل مؤسساتية وشرطية تتعلق بالبيئة الداخلية للمنشأة وخارجها تتضافر في صياغة وتبني ممارسات المحاسبة الإدارية في البيئة السورية, وتفتح الباب أمام الباحثين الآخرين لمزيد من البحث في استكشاف العوامل المؤثرة في تبني ممارسات المحاسبة الإدارية في البيئة السورية سواء في القطاع العام أو الخاص.

المراجع:

1. الأحمد, هزار غازي, *محاسبة التكاليف الزراعية وإمكانية تطبيق نظام تكاليف الأنشطة في المشاريع الزراعية مع دراسة تطبيقية على إحدى مؤسسات القطاع العام الزراعي*. رسالة ماجستير, غير منشورة, جامعة حلب, كلية الاقتصاد, قسم المحاسبة, 2002.
2. جاريسون, ري إتش؛ نورين, إريك, ترجمة محمد عصام الدين زايد و أحمد حامد حجاج, *المحاسبة الإدارية*. دار المريخ للنشر, الرياض, السعودية, 2000, 1027.
3. جودة, عبد الحكيم مصطفى؛ نمر, خليل محمد؛ خريسات, علا محمد, *مدى استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة- دراسة ميدانية*. مجلة الإدارة والاقتصاد, العدد السابع والثمانون, 2011, 13-38.
4. فلوح, صافي, *المحاسبة الإدارية ودراسة الميزانيات*. الطبعة11, جامعة دمشق, سورية, 2003.
5. ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R. *Management accounting practices in the British food and drinks industry*. British Food Journal, Vol. 108, No. 5, 2006, 336-357.
6. ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R. *The impact of firm characteristics on management accounting practices: AUK- based empirical analysis*. The British Accounting Review, Vol. 40, 2008, 2-27.

7. ALI, L., *Applications of contemporary management accounting techniques in Indian industry: An empirical study***.** PhD, Faculty of Business Management and Commerce, PU, Chandigarh. 2006.
8. ANGELAKIS, G.; THERIOU, N.; FLOROPOULOS, I., *Adoption and benefits of management accounting practices: Evidence from Greece and Finland.* Advances in accounting, 2010, 1-10.
9. CHONG, V. K.; EGGLETON, I. R. C., *The Decision-Facilitating Role of Management Accounting Systems on Managerial Performance: The Influence of Locus of Control and Task Uncertainty*. Advances in Accounting, Vol. 20, 2003, 165–197.
10. FREZATTI, F.; AGUIAR, A. B.; GUERREIRO, R.; GOUVEA, M. A., *Does management accounting play role in planning process?*. Journal of Business Research, 2009, 1-8.
11. HALDMA, T.; LAATS, K., *Influencing contingencies on Management Accounting Practices in Estonian Manufacturing Companies*. University of Tartu, Faculty of Economics and Business Administration. 2002, 1-40.
12. HILTON, R, W., *Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment.* 7 edition, McGraw-Hill Companies Inc, New York. 2008, 824.
13. LAPSLEY, I.; WRIGHT, E., *The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda*. Management Accounting Research, Vol. 15, 2004, 355– 374.
14. LIN, Z. J., and YU, Z., *Responsibility cost control system in China: a case of management accounting application*. *Management Accounting Research*, Vol. 13, 2002, 447– 467.
15. MAHFER, R.;OMAR, N, H., *The Current State of Management Accounting Practice in Selected Malaysian Companies: An Empirical Evidence.* University Tenaga Nasional, International Business Management Conference. 2004.
16. SHARKAR, M.Z.H.; SOBHAN, A.; SULTANA, SH., *management accounting development and practices in Bangladesh*. BRAC University Journal**,** Vol. 3, No. 2, 2006, 113-124.
17. SHIELDS, M.D.; CHOW, C.W.; KATA, Y.; NAKAGAWA, Y., *Managemet Accounting Practices in the U.S. and Japan: Comparative Survey Finding and Research Implications*. Journal of International Financial Management and accounting, Vol. 3, No. 1, 1991, 61-77.
18. SLAVKOVA, O. P.*, Management Accounting in the system of Agricultural diversification*. Poster Paper Presented at the IAMO Forum, Halle, Germany, June 29-30, 2006.
19. WU, J., BOATENG, A., and DRURY, C., *An analysis of the adoption, perceived benefits, and expected future emphasis of western management accounting practices in Chinese SOEs and JVs*. The International Journal of accounting, Vol. 42, 2007, 171-185.