

أدوات المحاسبة الإدارية كمدخل إستراتيجي للنهوض بمنظمات الأعمال في ظل بيئة التصنيع الحديثة

أ/ حاب الله الشريف

جامعة سوق أهراس

Abstract :

The last period of the end of the twentieth century witnessed a successive series of influential and essential changes in the modern industrial environment, the latter was resulted to the evolution of accounting from being a tool of reminder by events and financial transactions to a decision tools about production cost, inventory and periodic reports preparation; until it became utilitarian tool to serve the decision in economic corporations; that provide information for the purposes of planning, controlling and decision-making, considering the cost remain one of the most fundamental pillar of competitive strategies, and the essential element of the elements of excellence in the modern industrial environment.

المخلص :

شهدت الفترة الأخيرة من نهاية القرن العشرين سلسلة متلاحقة من التغيرات المؤثرة والجوهرية في البيئة الصناعية الحديثة، كان مآلها تطور المحاسبة من كونها أداة للتذكير بالأحداث و المعاملات المالية إلى أداة تقريرية لتحديد تكلفة الإنتاج والمخزون وإعداد التقارير الدورية حتى أصبحت أداة نفعية لخدمة القرار في المؤسسة الاقتصادية تعمل على توفير المعلومات لأغراض التخطيط، الرقابة واتخاذ القرار، وباعتبار أن التكلفة كانت ومازالت وستظل احد أهم الركائز الأساسية للاستراتيجيات التنافسية، والعنصر الجوهرى من عناصر التميز في البيئة الصناعية الحديثة.

مقدمة:

شهد العالم خلال العقود الثلاثة الأخيرة، منتهى الإثارة والتغيير ودخلت المؤسسات إلى القرن الحادي والعشرين لتجد نفسها في عالم مسطر تبعا لخريطة سياسية، اقتصادية، تكنولوجية جديدة تحتاج لمن يحسن قراءتها والتكيف معها في تعامل ترتفن فاعليته بدرجة كبيرة بالقدرة التنافسية مرهونة بأربعة عوامل رئيسية وهي التجديد، الوقت، الجودة والتكلفة. ومطلوب منها في هذه الظروف اتخاذ قرارات صعبة ورسم سياسات تحقق أهداف المؤسسة وتمكنها من المحافظة على مكانتها واستمرارها في السوق⁽¹⁾.

ولكن التغيرات في البيئة الصناعية حالت دون صلاحية المعلومات التي تقدمها الأساليب التقليدية التي كانت تلائم البيئة والظروف التي وجدت فيها ، حيث أصبحت المعلومات التي تقدمها ، مظلمة ولا تتسم بالصحة والدقة، ولهذا السبب برزت الحاجة المتنامية لوجود أدوات تستطيع مسيطرة هذه التغيرات وتلبية الاحتياجات المتعددة للإدارة، ومن أمثلتها نظام (ABC)، (TQC)، (ABM)، (JIT)، ولقد لقيت هذه الأنظمة تأييدا كبيرا من الأكاديميين والممارسين رغم صعوبة تطبيقها وذلك لمواجهة التحديات الراهنة، وتعتبر المؤسسات الجزائرية غير بعيدة عن هذه التطورات التكنولوجية والاقتصادية⁽²⁾.

أهمية الدراسة: تكمن أهمية الدراسة في تناولها موضوعا محاسبيا يهم جميع المؤسسات في الوقت الحاضر من خلال البحث في أساليب المحاسبة الإدارية كأدوات للرقابة والتخطيط، واتخاذ القرارات الإستراتيجية في الوقت المعاصر.

- بحثها في أساليب المحاسبة الإدارية والتي تعد ركيزة هامة من ركائز نجاح المؤسسة
- تتجسد على المستوى الميداني من خلال دراسة قطاع المؤسسات الاقتصادية في ولايات الشرق الجزائري كنموذج، والذي يشكل دعامة هامة من دعائم التنمية و التطور، وهذا يساعد على الاستفادة من النتائج و التوصيات لتحسين جودة و ترشيد القرارات الإستراتيجية.

أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى تحديد مستوى إدراك عينة الدراسة لأهمية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مؤسساتهم، والعمل على إحداث التغيير المطلوب.

مشكلة الدراسة: في ظل التحولات و التطورات المتسارعة التي تشهدها منظمات الأعمال حاليا، سيلجأ الباحث في هذه الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإدارية

باعتبارها منطلق مرجعي لاتخاذ القرارات الإستراتيجية المناسبة على مستوى المؤسسة الاقتصادية، يمكن تحقيق الغرض منها عن طريق الإجابة على التساؤلات التالية:

السؤال الرئيسي: ما مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في منظمات الأعمال لمواكبة بيئة التصنيع الحديثة ؟

وينفرع منه الأسئلة التالية:

- هل لأساليب المحاسبة الإدارية دور بارز في مواكبة بيئة التصنيع الحديثة التي تواجهها منظمات الأعمال؟

- هل لتحسين الأساليب المستخدمة دورا في مواكبة بيئة التصنيع الحديثة؟

- هل لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وتنميتها دور في مواكبة بيئة التصنيع الحديثة التي تواجهها منظمات الأعمال؟

- هل لتلبية رغبات العملاء دور في مواكبة بيئة التصنيع الحديثة ؟

فرضيات البحث: سيلجأ الباحث في هذه الدراسة إلى اختبار الفرضيات التالية:

- لا يوجد توجه إيجابي ذو دلالة إحصائية لدى مدراء المؤسسات الاقتصادية نحو تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية بقصد مواكبة بيئة التصنيع الحديثة.

ينبثق عن هذه الفرضية ثلاث فرضيات فرعية هي:

- لا يوجد توجه إيجابي ذو دلالة إحصائية لدى مدراء المؤسسات الاقتصادية نحو تحسين الأساليب المستخدمة بقصد مواكبة بيئة التصنيع الحديثة.

- لا يوجد توجه إيجابي ذو دلالة إحصائية لدى مدراء المؤسسات الاقتصادية نحو التطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وتنميتها بقصد مواكبة بيئة التصنيع الحديثة.

- لا يوجد توجه إيجابي ذو دلالة إحصائية لدى مدراء المؤسسات الاقتصادية نحو زيادة الاهتمام بالعملاء بقصد مواكبة بيئة التصنيع الحديثة.

منهجية الدراسة المتبعة:

أ- **مجتمع الدراسة:** يتكون مجتمع الدراسة من العاملين في المؤسسات الاقتصادية في ولاية الشرق الجزائري من هم بمرتبة مدير، ومدير فرع ، ورئيس قسم ، مساعد رئيس قسم والبالغ عددهم 60.

ب- **عينة الدراسة:** تم اعتماد عينة مكونة من 50 موظفا من مرتبة مدير ، ومدير فرع ، ورئيس قسم، ومساعد رئيس قسم، حيث كانت النسبة تعادل 83.33% من مجتمع الدراسة

وقد تم توزيع 50 استبانة استرجع منها 41 إستبانة ونسبة استرجاع بلغت 82% تم استبعاد 9 استبانات لعدم صلاحيتها للتحليل وبذلك خضعت للتحليل 39 إستبانة وتشكل نسبة 95.12% من الإستبانات المسترجعة وما نسبته 78% من عينة الدراسة وهي بذلك تشكل ما نسبته 65% من مجتمع الدراسة.

ج- **وسيلة جمع البيانات:** بعد الإطلاع على العديد من الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، قام الباحث بتطوير إستبانة لقياس مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية لدى أفراد العينة لمسايرة بيئة التصنيع الحديثة. وقد قسمت الإستبانة إلى ثلاثة أقسام وعلى النحو التالي:

القسم الأول: ويشتمل على معلومات ذاتية عن العاملين في المؤسسات الاقتصادية،
القسم الثاني: ويشتمل على 06 فقرات مقاسة بنسب معينة من خمسة درجات كانت كما يلي 20 % ، 40% ، 60% ، 80% ، 100 % .

القسم الثالث: يتكون هذا القسم من 20 فقرة صيغت حسب مقياس (ليكرت) بدرجاته الخمس، وقد وزعت فقرات الإستبانة على ثلاثة محاور رئيسية هي:

المحور الأول: الاهتمام بالتحسين و التطوير في الأدوات المستعملة.

المحور الثاني: التركيز على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وتنميتها.

المحور الثالث: الاهتمام بالمعلاء قصد مواكبة بيئة التصنيع الحديثة.

د- **صدق الأداة وثباتها:** لأغراض التأكد من صدق الأداة وملائمة فقراتها لما وضعت من أجله، والتأكد من درجة ثباتها حيث قام الباحث بإجراء دراسة إختبارية لعينة مكونة من 20 فرد من أفراد مجتمع الدراسة للتعرف على درجة فهم ووضوح فقرات الإستبانة، وقد تم إعادة صياغة بعض الفقرات حتى تكون أكثر ملائمة. وقد استخرج معامل ألفا كرونباخ للاتساق الداخلي حيث بلغت (ألفا = 72 %) وهي تعتبر نسبة ثبات عالية.

هـ- **أساليب التحليل الإحصائي:** بقصد الإجابة على أسئلة الدراسة و التحقق منها، تم استخدام الأساليب التالية:

- **مقاييس الإحصاء الوصفي** وذلك ليم وصف خصائص العينة بواسطة النسب المئوية ، التكرارات، و المتوسطات الحسابية، و الانحرافات المعيارية.
- **معامل الارتباط** برسون الخطي لاختبار العلاقة بين المتغيرات.

الجانب النظري:

أ- مفهوم المحاسبة الإدارية⁽³⁾: تهتم المحاسبة الإدارية بتقديم المعلومات للمديرين بمعنى أنها تقدم هذه المعلومات للمسؤولين داخل المنشأة و القائمين على إدارة ورقابة أعمالها، ونظرا لأن المحاسبة الإدارية تستهدف خدمة المديرين، لذلك فإن أية دراسة لها لابد أن تبدأ بفهم العملية الإدارية ،والتنظيمات التي يعمل رجال الإدارة ، ولذلك تتعدد التعريفات المختلفة لمصطلح المحاسبة الإدارية فتعرف بأنها⁽⁴⁾ " نظام معلومات شامل لخدمة وظائف الإدارة المختلفة من تخطيط و تنظيم و توجيه و رقابة، يتضمن تحديد و تحليل و تفسير و توضيح البيانات اللازمة لتلبية احتياجات الإدارة وخدمة تحقيق أهدافها وصنع قراراتها و التوجيه الأمثل لاستثمارات المنشأة و التخطيط للأموال و الرقابة عليها."

ب- خصائص المحاسبة الإدارية⁽⁵⁾:

- أن المحاسبة الإدارية موجهة لخدمة الأطراف الداخلية حيث تركز على إعداد التقارير للمستخدمين الداخليين (الإدارة).
- أن جوهر المحاسبة الإدارية هو القياس و التوصيل، فالقياس يشتمل على قياس القيم المستقبلية بالإضافة إلى القيم الفعلية ويكون قياس نقدي و غير نقدي، أما توصيل المعلومات فيتم للإدارة داخل المنشأة.
- إن الهدف من المحاسبة الإدارية هو خدمة الإدارة في ممارسة وظائفها المختلفة من تخطيط واتخاذ قرارات ورقابة.

ج- أدوات المحاسبة الإدارية: لقد حدثت في الفترة الأخيرة تغيرات جوهرية في الظروف والبيئة التي تعمل فيها المنشآت والشركات الأمر الذي تطلب ضرورة تطوير المعلومات المنتجة بواسطة المحاسبة الإدارية لإشباع حاجات المديرين إلى معلومات ملائمة للظروف الجديدة فقد حدث تطور هائل في نظم وطرق الإنتاج وأصبح هناك اتجاه إلى المزيد من إحلال الآلات محل القوى البشرية ، وقد أدى انتشار استخدام الحاسبات الآلية إلى ظهور أنظمة حديثة للإنتاج مثل المصانع التي تدار بالكامل بواسطة الحاسبات الآلية (CIM). كما ظهر أيضا نظام الإنتاج المرن (FMS)، ونظام الإنتاج الفوري (JIT) ونظام الجودة الشاملة (TQC).

ولا شك أن هذا التطور التكنولوجي في أنظمة الإنتاج له تأثيره على طبيعة المعلومات التي توفرها المحاسبة الإدارية بما يتواءم مع هذه التطورات الحديثة⁽⁶⁾. وقد وجدت الشركات التي تعمل في ظل بيئة التصنيع الحديثة انه لتتمكن من أن تحقق المنافسة المطلوبة منها يجب عليها أن تطور من أساليب إنتاجها وذلك بأن تنتج منتجات تتصف بالجودة العالية والتكلفة المنخفضة في ذات الوقت لإرضاء العملاء. واستجابت الكثير من هذه الشركات لهذه الحاجة وذلك بالاستثمار في نظم التصنيع الحديثة ولكنها واجهت عدة مشاكل منها كيفية تقييم الإنفاق الاستثماري ، وكيفية تحديد تكاليف الإنتاج ، والبحث عن طرق لتحسين نظم الرقابة ومقاييس الأداء المستخدمة للوصول إلى الأهداف الإستراتيجية في ظل هذه البيئة التنافسية⁽⁷⁾. وأصبح هناك اتجاه فكري متزايد أن أنظمة الرقابة على التكاليف ومقاييس الأداء والأساليب الإدارية التقليدية المستخدمة في المحاسبة الإدارية لم تعد قادرة على توفير معلومات ملائمة للرقابة على أنشطة المنشأة التي تعمل في ظل بيئة التصنيع الحديثة.

7. عرض البيانات وتحليلها:

القسم الأول: يبين الجدول رقم(1): الأعداد و النسب المئوية لأفراد عينة الدراسة

إسم المتغير	فئات المتغير	العدد	النسبة
الجنس	ذكر	28	71.8 %
	أنثى	11	28.2 %
العمر	27 سنة فما فوق	7	17.9 %
	35 - 28	11	28.2 %
	43 - 36	16	41.0 %
	44 فما فوق	5	12.8 %
المؤهل العلمي	دبلوم	7	17.9 %
	ليسانس	26	66.7 %
	دراسات عليا	6	15.4 %
التخصص الأكاديمي	محاسبة	10	25.6 %
	مالية ونقود	12	30.8 %
	اقتصاد	8	20.5 %
	إدارة الأعمال	6	15.4 %
	غير ذلك	3	7.7 %

عدد سنوات الخدمة	4 سنوات فما فوق	12	30.8 %
	7 - 5	4	10.3 %
	11 - 8	5	12.8 %
	12 فما فوق	18	46.1 %
المسمى الوظيفي	مدير	15	38.5 %
	رئيس قسم	10	25.6 %
	مساعد رئيس قسم	8	20.5 %
	موظف/مشرف	6	15.4 %
عدد سنوات الخبرة في الوظيفة الحالية	1 - 5 سنوات	27	69.2 %
	10 - 6	5	12.8 %
	15 - 11	3	7.7 %
	16 فما فوق	4	10.3 %

نسبة المبحوثين من الذكور 71.8 % ونسبة الإناث 28.2 % وهذا يعني أن معظم أفراد مجتمع الدراسة من الذكور. بينما قسما كبيرا من أفراد العينة 41 % يأتي ضمن الفئة العمرية 36 - 43 أي ذات الخبرة في العمل. بالنسبة للمؤهل العلمي يلاحظ أن 66.4 % من المبحوثين هم حملة الليسانس مما يفسر أن أغلبية المبحوثين يحملون مؤهلات علمية. فيما يتعلق بالتخصصات الأكاديمية: يظهر من خلال النسب أن هناك نوعا من الانسجام في التخصصات الأكاديمية إذ تنحصر معظمها في كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية. بالنسبة للمتغير الخاص بعدد سنوات الخدمة تدل هذه الأرقام على أن عدد كبير من أفراد المجتمع لديهم سنوات خدمة متقدمة. فيما يتعلق بمتغير المسمى الوظيفي جاء 15 فردا بنسبة 38.5 % من المديرين، ونسبة 25.6 % بوظيفة رئيس قسم ، 20.5 % بوظيفة مساعد رئيس قسم ، 15.4 % بوظيفة موظف إشرافي . أما بالنسبة لعدد سنوات الخبرة في الوظيفة الحالية تدل هذه الأرقام على أن معظم أفراد المجتمع خبرتهم في الوظيفة الحالية من (1-5) أي أن المؤسسات الاقتصادية تتبع سياسة التغيير و تدوير العمل ، في حين عدد قليل ربما يكونون من ذوي الخبرات المحددة وخبراتهم الحالية تزيد عن 16 سنة.

القسم الثاني:يشتمل القسم الثاني من الاستبانة على ستة فقرات تقيس مدى رضا أفراد العينة عن بعض المتغيرات وذلك على شكل نسب مئوية كما تظهر في الجدول

رقم (2). النسب المئوية والأعداد و الأوساط الحسابية و الانحرافات المعيارية لمستوى رضا أفراد العينة .

رقم البيان	20		40		60		80		100		σ	الانحراف
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%		
الأساليب المطبقة حاليا												
1	6	15.4	3	7.7	9	23.0	19	48.7	2	5.1	23.17	5
التكيف مع البيئة الخارجية												
2	1	2.6	2	5.1	14	35.9	20	51.3	2	5.1	15.6	3
الاهتمام بالتحسين في الطرق المتبعة												
3	2	5.1	4	10.3	9	23.1	17	43.67	7	17.9	21.10	2
الاهتمام بالعملاء												
4	1	2.6	3	7.7	9	23.1	15	38.5	11	28.2	20.1	1
الاستراتيجيات المتبعة لمسايرة بيئة التصنيع الحديثة.												
5	2	5.1	4	10.3	8	20.5	18	46.2	7	17.9	72.3	4
التخلي عن بعض الطرق التقليدية												
6	8	20.5	14	35.9	7	17.9	9	23.1	1	2.6	50.25	6

من خلال الجدول رقم (2) بالنسبة للمتغير الأساليب المطبقة حاليا نرى أن 30 فردا بنسبة 70% من العينة عبروا عن رضاهم بدرجة ايجابية وظهر ذلك أيضا من خلال الوسط الحسابي الإيجابي والمقدر بـ 64.10 مقارنة بالوسط الحسابي الافتراضي 60، و بانحراف معياري 23.17. بالنسبة لمتغير التكيف مع البيئة الخارجية نرى 36 فردا بنسبة 92.3% عبروا عن رضاهم بشكل إيجابي وظهر ذلك أيضا من خل وسط حسابي قدره 70.25 وانحراف معياري 15.60. بالنسبة لمتغير الاهتمام بالتحسين في الطرق المستعملة التوجه كان ايجابي بدلالة أن الوسط الحسابي بلغ 71.79 و انحراف معياري 21.10. بالنسبة

لمتغير الاهتمام بالعملاء فقد عبر 35 فردا بدرجة ايجابية و قد أكد ذلك الوسط الحسابي 76.41 والانحراف المعياري 20.19. فيما يتعلق بمقدار الرضا حول المتغير المتعلق بالإستراتيجيات المتبعة لمسايرة بيئة التصنيع الحديثة نرى أن 33 فردا بنسبة 97% من العينة عبروا عن رضاهم بدرجة ايجابية ويؤكد ذلك من خلال الوسط الحسابي الإيجابي والمقدر بـ72.30، و بانحراف معياري 21.05. بالنسبة لمتغير التخلي عن بعض الطرق التقليدية المطبقة نرى أن 24 فردا بنسبة 61.53% من العينة عبروا عن رضاهم بدرجة ايجابية وظهر ذلك أيضا من خلال الوسط الحسابي الإيجابي والمقدر بـ50.25، و بانحراف معياري 22.58 .

القسم الثالث: يشتمل القسم الثالث على 20 فقرة وكما هو واضح في الإستبانة، تغطي فرضيات الدراسة الثلاثة وقد ظهرت النتائج كما يوضحها الجدول رقم (3).
الجدول رقم (3) الأوساط الحسابية و الانحرافات المعيارية لفقرات الإستبانة

رقم الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
01	3.68	0.971	13
02	4.16	0.707	1
03	4.09	0.730	2
04	3.80	0.921	9
05	3.70	0.912	12
06	3.38	1.136	19
07	3.55	1.07	16
08	3.52	1.01	18
09	3.52	0.906	17
10	3.76	0.868	10
11	4.02	0.809	3
12	3.67	0.982	14
13	3.84	0.840	6
14	3.95	0.786	5
15	3.64	1.02	15
16	3.38	1.159	20
17	3.84	0.900	7
18	4.01	0.856	4
19	3.76	0.953	11
20	3.82	0.847	8

يتبين من خلال الجدول رقم (3) أن الفقرة (1) احتلت وسطا حسابيا ايجابيا بلغ (3.68) وانحراف معياري قدره (0.971) هذا يدل على أن الإدارات تتفهم و تعمل على تحسين

البرامج و التطوير الذي يتمشى مع معايير اتخاذ القرارات، وقدت جاءت هذه الفقرة في المرتبة (13) حسب الأهمية فيما يتعلق بالفقرة (2) فقد سجلت أفضل وسط حسابي قدره (4.16) وبانحراف معياري منخفض قدره (0.707) حيث احتلت المرتبة رقم (1) وهذا يدل على اهتمام الإدارات الكبيرة بجودة إعداد الموازنات، خاصة على ضوء المنافسات الواسعة. بالنسبة للفقرة رقم (3) فقد سجلت وسطا حسابيا مرتفعا قدره (4.09) وانحراف معياري (0.773) وجاء ترتيبها (2) في الأهمية ، وهذا يعكس اهتمام الإدارات بالتطوير و التحسين و الاهتمام بالطرق المستعملة في مجال إدارة التكلفة. أما الفقرة رقم (4) فقد سجلت وسطا حسابيا قدره (3.70) وانحراف معياري (0.921) وهي نتيجة ايجابية جاء ترتيبها (9) حسب الأهمية .أما الفقرة رقم (5) فقد كان وسطها الحسابي ايجابيا (3.70) وانحراف معياري (0.912) وجاء ترتيبها حسب الأهمية في المرتبة (12) بالنسبة للفقرة رقم (6) فقد كان الوسط الحسابي فوق المتوسط مقداره (3.38) وبانحراف معياري عال نسبيا بلغ (1.136)، وجاءت حسب الأهمية النسبية في المرتبة (19).

أما فيما يتعلق بالفقرات التي تناولت موضوع التركيز على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية و تتميتها، فقد كانت على النحو التالي: الفقرة رقم (7) كان وسطها الحسابي (3.55) وانحراف معياري مرتفع نسبيا بلغ (1.071) وجاءت في المرتبة (16). الفقرة رقم (8) فقد كان الوسط الحسابي ايجابيا (3.52) ولانحراف المعياري (1.014) وجاءت في المرتبة (18). الفقرة رقم (9) فقد كان وسطها الحسابي ايجابيا بلغ (3.52) وانحراف معياري (0.906) وجاءت حسب الأهمية في المرتبة (17). بالنسبة للفقرة رقم (10) و المتعلقة بمقارنة الأداء الفعلي بأداء المؤسسة الرائدة على مستوى الصناعة التي تعمل بها المؤسسة ، فقد حصلت على وسط حسابي ايجابي بلغ (3.76) وانحراف معياري (0.868) وجاءت في المرتبة (10). الفقرة رقم (11) فقد كان متوسطها الحسابي مرتفعا بلغ (4.02) وانحراف معياري (0.809) واحتلت المرتبة رقم (3) مما يعكس اهتمام الإدارات بتحكمها في أسعار البيع .أما الفقرة رقم (12) فلقد حصلت على وسط حسابي قدره (3.67) وبانحراف معياري (0.982) وجاءت حسب الأهمية في المرتبة (14).

وفيما يتعلق بالفقرات التي تناولت موضوع الاهتمام بالعملاء، فقد كانت على النحو التالي: الفقرة (13) فقد حصلت على وسط حسابي ايجابي بلغ (3.84) وبانحراف معياري (0.840) وجاءت في المرتبة (6) وهذا يعكس حقيقة اهتمام الإدارات بالعملاء من خلال

تفعيل مبدأ التغذية العكسية. أما الفقرة رقم (14) فقد سجلت وسط حسابي ايجابي بلغ (3.95) وبانحراف معياري (0.786) وجاءت في المرتبة (5) وهذا يعكس أيضا حقيقة اهتمام الإدارات بالتواصل مع العملاء و الاهتمام بهم. أما الفقرة رقم (15) فقد حصلت على وسط حسابي ايجابي قدره (3.64) وبانحراف معياري (1.029) وجاءت في المرتبة (15). أما الفقرة رقم (16) فقد حصلت على وسط حسابي ايجابي بدرجة متوسط قدره (3.38) وبانحراف معياري مرتفع نسبيا بلغ (1.159) وجاء ترتيبها (20). أما الفقرة رقم (17) فقد حصلت على وسط حسابي ايجابي قدره (3.84) وبانحراف معياري (0.900) وجاءت في المرتبة (7) وهذا يشير إلى أهمية نظام الحوافز لجذب عملاء جدد و المتمثل في التسهيلات و الجوائز الممنوحة بشكل مستمر و غيرها. الفقرة رقم (18) فقد حصلت على وسط حسابي مرتفع قدره (4.01) وبانحراف معياري منخفض بلغ (0.856) وجاء ترتيبها حسب الأهمية في المرتبة (4). أما الفقرة رقم (19) فقد حصلت على وسط حسابي ايجابي بلغ (3.76) وانحراف معياري (0.953) وجاءت في المرتبة رقم (11). وأخيرا ، الفقرة رقم (20) فقد كان وسطها الحسابي (3.75) وبانحراف معياري (0.847) وجاءت حسب الأهمية في المرتبة (8) وهذا يشير إلى رضا أفراد العينة عن عملية التكيف مع البيئة و مسايرة بيئة التصنيع الحديثة.

8. اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: لا يوجد توجه ايجابي ذو دلالة إحصائية لدى مدراء المؤسسات الاقتصادية نحو تحسين الأساليب المستخدمة بقصد مواكبة بيئة التصنيع الحديثة.

الجدول رقم (4) نتائج تحليل الانحدار للتأكد من صلاحية النموذج في اختبار 1

المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة F
الانحدار	14.464	1	14.464	31.589	0.000
المتبقي	52.656	115	0.458		
المجموع	67.120	116			

تشير النتائج الإحصائية المبينة في الجدول رقم (4) إلى أن النموذج يصلح لاختبار الفرضية الأولى وذلك لارتفاع قيمة (F) المحسوبة عن قيمتها الجدولية على مستوى دلالة ($0.000 \geq \alpha$) ودرجات حرية (115.1).

الجدول رقم (5) نتائج تحليل القوة التفسيرية و الارتباط و الخطأ المعياري التقديري

الارتباط r	القوة التفسيرية r^2	القوة التفسيرية المعدلة	الخطأ المعياري
0.464	0.215	0.209	0.677

يتضح من الجدول رقم (5) أن المتغيرات المستقلة لتحسين الأساليب المطبقة تفسر ما مقداره (21.5 %) من التباين في المتغير التابع، وهذا يدل على أن هذه العناصر مجتمعة هامة و ذات أثر في المؤسسة من حيث تحسين الأدوات المستخدمة على مستواها. الجدول

رقم (6) نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار المتغيرات المستقلة

المتغير	B	الخطأ المعياري	Beta	قيمة T	مستوى T
تحسين الأساليب المستخدمة	0.560	0.100	0.464	5.620	0.000

قيمة T الجدولية عند مستوى دلالة ($0.000 \geq \alpha$) ودرجات حرية (115) = 4.332 من الجدول رقم (6) أن تحسين الأساليب المستخدمة كانت ذات دلالة إحصائية هامة، وذلك بدليل ارتفاع قيم (T) المحسوبة عن الجدولية عند مستوى دلالة ($0.000 \geq \alpha$) وبلغت قيمة (T) لمتغيرات تحسين الأساليب المستخدمة (5.620) و يعزز ذلك قيمة معامل (Beta) البالغة (0.464). ويشير الجدول نفسه إلى أن متغيرات تحسين الأساليب المستخدمة تحمل توجهها إيجابيا لتغيير منظمة الأعمال لمواكبة بيئة التصنيع الحديثة. إن النتيجة أعلاه تقتضي رفض الفرضية الصفرية التي تنص على أنه لا يوجد توجه إيجابي ذو دلالة إحصائية لمتغيرات تحسين الأساليب المستخدمة لدى المدراء بقصد تغيير في منظمة الأعمال لمواكبة بيئة التصنيع الحديثة، ويجب قبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود توجه إيجابي ذو دلالة إحصائية لدى المدراء في منظمات الأعمال نحو تغيير في منظمة الأعمال لمسايرة بيئة الأعمال الحديثة وذلك استنادا إلى قيم (T) المحسوبة لهذه المتغيرات كما يظهرها الجدول رقم (6).

الفرضية الثانية: لا يوجد توجه إيجابي ذو دلالة إحصائية لدى مدراء المؤسسات الاقتصادية نحو التطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وتنميتها بقصد مواكبة بيئة التصنيع الحديثة. الجدول رقم (7) نتائج تحليل الانحدار للتأكد من صلاحية النموذج في اختبار الفرضية 2

المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة F
الانحدار	23.219	1	23.219	60.823	0.000
المتبقي	43.901	115	0.382		
المجموع	67.120	116			

تشير النتائج الإحصائية المبينة في الجدول رقم (7) إلى أن النموذج يصلح لاختبار الفرضية الثانية وذلك لارتفاع قيمة (F) المحسوبة عن قيمتها الجدولية على مستوى دلالة $(\alpha \geq 0.000)$ ودرجات حرية (115.1).

الجدول رقم (8) نتائج تحليل القوة التفسيرية و الارتباط و الخطأ المعياري التقديري

الارتباط r	القوة التفسيرية r^2	القوة التفسيرية المعدلة	الخطأ المعياري
0.588	0.346	0.340	0.618

يتضح من الجدول رقم (8) أن المتغيرات المستقلة لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية و تتميتها تفسر ما مقداره (34.6 %) من التباين في المتغير التابع، وذلك استنادا إلى قيمة معامل التحديد $(r^2) = 0.346$ كما هو موضح في الجدول رقم (8) وهي قدرة تفسيرية مقبولة لتفسير التباين في المتغير التابع (مسايرة بيئة التصنيع). وبناء على ثبات صلاحية النموذج، فقد تم اختبار الفرضية الثانية باستخدام تحليل الانحدار المتعدد لاختبار أثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع.

الجدول رقم (9) نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار المتغيرات المستقلة

المتغير	B	خ المعياري	Beta	قيمة T	مستوى T
تطبيق الأساليب و تتميتها	0.721	0.092	0.588	7.799	0.000

قيمة T الجدولية عند مستوى دلالة $(\alpha \geq 0.000)$ ودرجات حرية (115) $= 3.3$. من الجدول رقم (9) يتضح ارتفاع قيم (T) المحسوبة عن الجدولية عند مستوى دلالة $(\alpha \geq 0.000)$ ودرجات حرية (115) وبلغت قيمة (T) المحسوبة (7.779) و يعزز ذلك قيمة معامل (Beta) البالغة (0.588) .

إن النتيجة أعلاه تقتضي رفض الفرضية الصفرية التي تنص على أنه لا يوجد توجه إيجابي ذو دلالة إحصائية لدى المدراء نحو الاهتمام بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وتتميتها لمواكبة بيئة التصنيع الحديثة، ويجب قبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود

توجه إيجابي ذو دلالة إحصائية لمتغير تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وتتميتها لدى المدراء في منظمات الأعمال لمواكبة بيئة التصنيع الحديثة .

الفرضية الثالثة: لا يوجد توجه إيجابي ذو دلالة إحصائية لدى مدراء المؤسسات الاقتصادية نحو زيادة الاهتمام بالعملاء بقصد مواكبة بيئة التصنيع الحديثة.

الجدول رقم (10) نتائج تحليل الانحدار للتأكد من صلاحية النموذج في اختبار ف3

المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة F
الانحدار	16.945	1	16.945	38.838	0.000
المتبقي	50.174	115	0.436		
المجموع	67.120	116			

تشير النتائج الإحصائية المبينة في الجدول رقم (10) إلى ثبات صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الثالثة وذلك اعتماد على قيمة (F) المحسوبة التي هي أكبر من قيمتها الجدولية على مستوى دلالة $(\alpha \geq 0.000)$ ودرجات حرية (115.1) .

الجدول رقم (11) نتائج تحليل القوة التفسيرية و الارتباط و الخطأ المعياري التقديري

الارتباط r	القوة التفسيرية r^2	القوة التفسيرية المعدلة	الخطأ المعياري
0.502	0.252	0.246	0.661

يتضح من الجدول رقم (11) أن المتغيرات المستقلة تفسر ما مقداره (25.2 %) من التباين في المتغير التابع، وهي قدرة تفسيرية مقبولة كما هو موضح في الجدول . وبناء على ثبات صلاحية النموذج، فقد تم اختبار الفرضية الثالثة باستخدام تحليل الانحدار المتعدد لاختبار أثر المتغيرات المستقلة (الاهتمام بالعملاء) في المتغير التابع الخاص بمواكبة بيئة التصنيع الحديثة.

الجدول رقم (12) نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار المتغيرات المستقلة

المتغير	B	خ المعياري	Beta	قيمة T	مستوى T
الاهتمام بالعملاء	0.623	0.100	0.502	6.232	0.000

قيمة T الجدولية عند مستوى دلالة $(\alpha \geq 0.000)$ ودرجات حرية (115) = 3.756 من الجدول رقم (12) يتضح ارتفاع قيم (T) المحسوبة عن الجدولية عند مستوى دلالة $(\alpha \geq 0.000)$ ودرجات حرية (115) وبلغت قيمة (T) المحسوبة (6.232) و يعزز ذلك قيمة معامل (Beta) البالغة (0.502) .

إن النتيجة أعلاه تقتضي رفض الفرضية الصفرية التي تنص على أنه لا يوجد توجه إيجابي ذو دلالة إحصائية لدى المدراء نحو الاهتمام بالعملاء. كما يجب قبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود توجه إيجابي ذو دلالة إحصائية لدى المدراء في منظمات الأعمال نحو الاهتمام بالعملاء لمواكبة بيئة التصنيع الحديثة .

بالعودة إلى الفرضية الرئيسية التي تعتبر لا يوجد توجه إيجابي ذو دلالة إحصائية لدى مدراء المؤسسات الاقتصادية نحو تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية بقصد مواكبة بيئة التصنيع الحديثة ، وبناء على معطيات الفرضيات الفرعية الثلاث و النتائج الإحصائية التي ظهرت من خلال ارتفاع قيم (F) المحسوبة عن قيمتها الجدولية و المعززة بقيم (Beta) للفرضيات الثلاث، وتأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع عند مستويات دلالة (0.000) ودرجات حرية (115)، فإن النتيجة تقضي رفض الفرضية الصفرية العدمية، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود توجه إيجابي ذو دلالة إحصائية لدى المدراء في منظمات الأعمال نحو تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية لمواكبة بيئة التصنيع الحديثة.

النتائج و التوصيات:

أ- النتائج: جاءت هذه الدراسة لتحديد التوجهات لدى المديرين في المؤسسات نحو تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية لمواكبة بيئة التصنيع الحديثة، وقد توصلت إلى النتائج التالية:

1. درجة الرضا عن اهتمام الإدارات بالعملاء حققت المرتبة الأولى وبسط حسابي مرتفع (76.41) وتلاه في الأهمية جاء اهتمام الإدارات في تحسين الطرق المستعملة في المرتبة الثانية وبوسط حسابي مرتفع أيضا (71.79). ثم جاءت درجة الرضا عن التكيف مع البيئة الخارجية ثالثا من حيث الأهمية وبوسط حسابي بلغ (70.25) وحققت المتغيرات التالية درجة أقل من الرضا وهي الإستراتيجيات المتبعة لمسايرة بيئة التصنيع الحديثة، الأساليب المطبقة حاليا التخلى عن بعض الطرق التقليدية ، حيث كانت أوساطها الحسابية (72.30) المرتبة الرابعة، (64.10) المرتبة الخامسة، (50.25) المرتبة السادسة.
2. وجود توجه إيجابي نحو الاهتمام بتحسين الأساليب المستخدمة لمسايرة بيئة التصنيع الحديثة. وظهر ذلك من خلال الوسط الحسابي لفقرات تحسين الأساليب المستخدمة

(3.80) وانحراف معياري (0.631) وهذا التوجه يتفق مع الدراسة التي مفادها وجود علاقة قوية بين منظمات الأعمال والجودة الشاملة .

3. وجود توجه ايجابي نحو تطبيق الأساليب المحاسبة الإدارية وتنميتها وظهر ذلك من خلال الوسط الحسابي لفقرات التركيز على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية و تنميتها حيث بلغ (3.67) وانحراف معياري (0.621) .وهذا التوجه يتماشى مع الدراسة من حيث الاهتمام بالتمكين من تحويل الصلاحيات التطبيق و التكيف مع البيئة المحيطة.

4. وجود توجه ايجابي نحو الاهتمام بالعملاء وظهر ذلك من خلال الوسط الحسابي لفقرات الاهتمام بالعملاء حيث بلغ (3.78) وانحراف معياري (0.613).وتتفق هذه التوجهات مع الدراسة التي ركزت على القرب من المستهلك وتلبية رغباته واعتبرت أن رضا المستهلك هو الحلقة الأهم.

ب- التوصيات: بناء على ما توصلت إليه الدراسة يمكن اقتراح بعض التوصيات:

1. في ظل التطورات التقنية الواسعة في ميادين الأعمال كافة وخصوصاً ميدان التصنيع أصبح على المنظمات إن تتفاعل مع تلك التطورات والعمل على تطويعها لخدمة مصالحها.

2. نتيجة تفاعل المنظمة مع البيئة الحديثة يصبح على المنظمة الاستجابة لظروف تلك البيئة من خلال الاعتماد على الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة لتوفير معلومات تدعم المنظمة في تنفيذ وتطوير إستراتيجيتها .

3. ضرورة توعية الإدارات العليا لمنظمة الأعمال بأهمية تبني وتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، وذلك استجابة للمتغيرات البيئية السريعة والتي تزداد تعقيداً يوماً بعد يوم.

4. الاستمرار في الدراسات التي توضح مزايا استخدام المؤسسات لأدوات المحاسبة الإدارية، خاصة تلك التي توضح الأثر على الأداء المالي والإداري للشركات.

5. ضرورة اهتمام الجمعيات المهنية وأساتذة الجامعات الجزائرية بنظم المحاسبة الإدارية الحديثة، وذلك من خلال عقد ورش عمل لمدراء الشركات لتعريفهم بفوائد التطبيق، وتسليط الضوء على أهمية المحاسبة الإدارية ونظمها ودورها في توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات.

المراجع:

- (1) محمد العشماوي "محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي و الحديث)"، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص 10
- (2) إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون "المحاسبة الإدارية (قضايا معاصرة)"، دار اثراء للنشر و التوزيع ، عمان، 2010 ، ص 19
- (3) عبد الرحيم الكسم " المحاسبة الإدارية" دار الرضا للنشر والتوزيع ،دمشق ، 2002 ، ص 30
- (4) مصطفى يوسف كافي وآخرون " المحاسبة الإدارية" مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص 18
- (5) عبد الرحيم علي آخرون "أساسيات التكاليف و المحاسبة لإدارية منشورات ذات السلاسل، الكويت، 1990، ص 42
- (6) حسين محمد عيسى "المحاسبة الإدارية الإستراتيجية" إطار مقترح قسم المحاسبة كلية التجارة جامعة عين شمس ، القاهرة ، 2007
- (7) Colin Drury , , Management and Cost Accounting, 5th edition, Thamson , United States. 2000,p32