

استعمال النظرية الموقفية في المحاسبة الإدارية لإدارة التكاليف "دراسة تطبيقية في مصنع النسيجية/حلة"

عز الدين حسن الحسيني

حيدر علي جراد المسعودي

كلية المستقبل الجامعة

جامعة كربلاء/ كلية الإدارة والاقتصاد

izemr89@mustaqbal-college.edu.iq

الخلاصة

يهدف البحث الى دراسة سبل الإعتماد على النظرية الموقفية في المحاسبة الإدارية لتطبيق الطرق المناسبة لاحتساب وإدارة كلف المنتجات في الوحدات الاقتصادية، لذا فإن عملية إدارة التكاليف تحتاج إلى تطبيق أدوات وأنظمة متنوعة ومتشعبة، لذلك لا يمكن حصر إدارة التكاليف بتقنية أو نظام معين، ويعتمد تطبيق تقنية أو مجموعة تقنيات على عوامل داخلية وخارجية تؤثر في عملية الاختيار هذه. توصل الباحثان الى أنه لابد للوحدات إقتصادية من إختيار التقنية المحاسبية والنظام المحاسبي بما يتلائم مع المواقف الطارئة في عملها وبما يحقق أهدافها بأسرع وقت وأعلى كفاءة، وتشخيص العوامل الداخلية والخارجية التي تؤثر في أنظمتها المحاسبية كقدرتها الى مواكبة التكنولوجيا أو مواكبة متغيرات البيئة الخارجية وغيرهما، وعلى الجانب التطبيق ظهر أن هنالك تأثير مهم لتوفير المعلومات المالية وغير المالية في تحقيق الإدارة للتكاليف وبالنتيجة تحقيق أهداف الإدارة في الإستثمار الأمثل للموارد الإقتصادية، إذ تمخض ذلك عن تخفيض مهم في إجمالي تكاليف عينة البحث بمبلغ 378,329,660 دينار، وهو ما يحقق التطبيق الفاعل للعوامل الموقفية في إدارة تكاليف الإنتاج.

الكلمات المفتاحية : النظرية الموقفية ، إدارة الكلفة

Use of Contingency Theory of Cost Management "Applied Study in Textile Factory / Hilla"

Hayder Ali Jarad Al-Massudi

Ezzaddin Hasan Kadhim Al-Hussaini

Abstract

The aim of the research is to study the methods of contingency theory in managerial accounting to apply the appropriate methods for calculating and managing the cost of products in the economic units. Therefore, the cost management process requires the application of various techniques and systems. The adoption of a technique or a set of techniques depends on internal and external factors affecting this selection process. The researchers concluded that the economic entities that choosing accounting technology and accounting system to suit the emergency situations in its work and achieve their goals as soon as possible, higher and the internal and external factors affecting their accounting systems such as their ability to keep pace with technology or cope with external environment variables. On the implementation side, it appears that there is an important impact to provide financial and non-financial information in achieving cost management. An important reduction in the total cost of the research sample by ID 378,329,660, which effectively fulfills the position factors in the management of production costs.

Keywords: Contingency theory, Cost management

المقدمة

تتنافس المؤسسات بطرق ووسائل مختلفة، ومن الوسائل التي تطبقها المؤسسات الحديثة لتعزيز قدراتها التنافسية تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، لتطبيق أي تقنية من تقنيات المحاسبة الإدارية ووضعها موضع التطبيق الناجح لا بد من توافق السمات الخاصة لهذه التقنية مع عوامل البيئة الداخلية والخارجية لها، كحجم المؤسسة والتكنولوجيا المتبعة للتصنيع وتنافسية المؤسسة والظروف الخارجية المحددة التي تجد فيها المؤسسة نفسها وتتكيف معها، وأظهر تطبيق النظرية الموقفية مدى أهمية التوافق بين هاتين البيئتين، وضرورة الأخذ بعين الاعتبار العوامل الموقفية عند تطبيق أي تقنية أو نظام في المؤسسة، فالبيئة الخارجية توصف بأنها بيئة عدم التأكد وبيئة تكنولوجيا المعلومات وكذلك الهيكل التنظيمي وحجم واستراتيجية المؤسسة وتأثيرهم في تطبيقات المحاسبة الإدارية وإختيار التطبيق (الأسلوب، النظام، التقنية) الملائم مع عمليات وأنشطة المؤسسة، ويتناول هذا البحث اثر توفير المعلومات المحاسبية المالية وغير المالية التي تساعد في التطبيق الفاعل لتقنيات إدارة التكاليف بشكل موقفي وبالنتيجة تحقيق أهداف الإدارة في الاستثمار الأمثل للموارد وزيادة الربحية.

المبحث الاول

منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث: ان عملية إدارة تكاليف المؤسسات ليست بالامر السهل فتوجد أدوات وأنظمة عدة لذلك، لكن لا يمكن حصر إدارة التكاليف بتقنية أو نظام معين، فيعتمد ذلك على عوامل داخلية وخارجية تؤثر في عملية الإختيار، فتتمثل مشكلة البحث في عدم وجود آلية ثابتة لتحديد كلفة المنتجات في الوحدات الإقتصادية الصناعية مما يتطلب توفر نظم معلومات محاسبية مرنة وكفوءة تساعد في تحقيق الإدارة الكفوءة لهذه التكاليف عن طريق توفير المعلومات الملائمة وفي الوقت المناسب، فسواء طبقت الأدوات التقليدية في ضبط الكلفة لمنتجاتها أو الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف فإن ذلك يتطلب مواكبة بيئة الأعمال والتناغم معها بشكل سريع ومتقن.

ثانياً: أهداف البحث: يهدف البحث الى:

1. تسليط الضوء على الطرق المناسبة لتوفير المعلومات الكمية والوصفية للإدارة بما يساعدها في احتساب كلف المنتجات بشكل أكثر سرعة ودقة وأقل كلفة.
2. بيان أهمية الاعتماد على النظرية الموقفية في المحاسبة الإدارية، في معالجة المشاكل التي تواجه عمل المحاسبة الإدارية وتجعل أداءها أكثر فاعلية وكفاءة، وبما يفعل

تقديمها للمعلومات المحاسبية الإدارية الملائمة.

3. التأطير النظري لإستعمال النظرية الموقفية في تطبيقات المحاسبة الإدارية سواء التقليدية أم الإستراتيجية، وبما يساعد على تفعيل دورها في تحقيق أهداف المؤسسات.

ثالثاً: أهمية البحث: تتبع أهمية البحث من:

1. أهمية تفعيل دور المحاسبة الإدارية في المؤسسات الصناعية العراقية وبما يسهم في توفير المعلومات الكمية والوصفية للإدارات تسهم في دخول مؤسساتهم سوق المنافسة.
2. أهمية النظرية الموقفية لما لها دور في إختيار الإداة المناسبة لاحتساب التكاليف وبما يتلائم مع طبيعة عمل الوحدات إقتصادية.
3. أهمية تبني النظريات الإدارية المناسبة مع بيئة الأعمال العراقية وتفعيل دور المحاسبة الإدارية في تقديم المعلومات المحاسبية الإدارية لغرض التطبيق الفاعل لهذه النظريات.

رابعاً: فرضية البحث: يستند البحث إلى فرض رئيس مفاده:

"إن تكامل أداتين أو أكثر من أدوات الكلفة يسهم في تحقيق إدارة كفوءة للتكاليف وهذا التكامل يعتمد على طبيعة عمل المؤسسة ويخضع الى قدرة الإدارة تحقيق الإدارة الموقفية للتكاليف".

خامساً: حدود البحث:

1. الحدود المكانية: مصنع النسيجية / الحلة.
2. الحدود الزمانية فقد إختار الباحثان البيانات المالية والكفوءة لسنة 2016.

المبحث الثاني

المحور النظري

النظرية الموقفية: المفهوم والعوامل الموقفية

أولاً: مفهوم النظرية الموقفية **The Concept of****Contingency Theory**

هناك العديد من المدارس والنظريات الإدارية في الفكر التنظيمي، والتي ظهرت في نهاية القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين، تسعى إلى تحسين فاعلية عمل المنظمات، والتي تقوم على إفتراضات ومبادئ مختلفة، كالنظريات الكلاسيكية التي تعد من أقدم النظريات التنظيمية التي استندت الى فرضية وفكرة إن المنظمة "نظام مغلق"، شملت النظريات الكلاسيكية مدارس ونماذج عديدة منها: [4]

1. مدرسة الإدارة العلمية Scientific Management School .
2. المدرسة الوظيفية Function School .
3. مدخل العلاقات الانسانية Human Relations Approach .

4. مدخل العلوم السلوكية Behavioral

Sciences Approach

ومع ذلك أنتقدت تلك النظريات على نطاق واسع وعلى أساس نموذج النظام المغلق الذي تبنته من وجهة نظرها للمنظمة، وأنها مستقلة عن البيئة الخارجية وكذلك يفترض أن هناك طريقة واحدة لتنظيم وإدارة المنظمة، وبعبارة أخرى، يجري اعتماد مقاربة شمولية تُبنى على الافتراضات الرئيسية، أي أن مبادئ وقواعد الإدارة والتصميم التنظيمي تكون مناسبة لجميع المنظمات في ظل ظروف مختلفة. ولذلك، انتقد الكلاسيكيون في خمسينيات وبداية ستينيات القرن الماضي من مفكري أو رواد الإدارة الحديثة الذين يعتقدون أن ذلك كان نهجاً غير مرن ولا ينظر إلى تأثير الجوانب البيئية، وكرد فعل على فشل العديد من النظريات في ذلك الوقت، جرى تطوير النظرية الموقفية كأحد نظريات الإدارة الحديثة في أواخر الخمسينيات و

بداية الستينيات. [16]

تقوم النظرية الموقفية على افتراضين رئيسيين هما: [31]

1. ليس هناك طريقة واحدة أفضل أو ملائمة للتنظيم والجدوى التنظيمية تتوقف على التناسب بين المنظمة والبيئة.

2. أي وسيلة للتنظيم ليست فاعلة بنفس القدر.

ويرى [16] أن افتراضات النظرية الموقفية

بُنيت على أساس المدخل الموقفي وعلى مفهوم منهج النظم، وعلى وجه التحديد فكرة النظام المفتوح الذي يوفر أساساً للتكامل بين المنظمة وبيئتها عن طريق تمكين المنظمة كوسيلة لعرض التفاعل بينهما.

وعليه يرى الباحثان أن النظرية الموقفية ظهرت لمعالجة نقاط الضعف في النظريات الإدارية الكلاسيكية التي تعتمد النظام المغلق كأساس في عملها، ولتمنح الإدارة المرونة في تطبيق الرؤية والتقنيات التي تتلائم مع أهدافها وقدراتها وبما يتناغم مع بيئتها الداخلية والخارجية، بما يحقق كفاءة استثمار الموارد الاقتصادية، وضمان المنافسة والبقاء.

ثانياً: نشأة النظرية الموقفية وتطورها التاريخي

مر تطبيق النظرية الموقفية في المحاسبة الإدارية بتطورات عدة إذ بدأت منذ ظهورها عام 1970م في محاولة لشرح الاختلافات في ممارسات المحاسبة الإدارية التي كانت واضحة في ذلك الوقت، إذ أظهرت دراسة [21] التي طبقت فيها النظرية الموقفية لدراسة مدى ملائمة المحاسبة الإدارية في قياس فاعلية الإدارات المختلفة للمؤسسات الكبيرة، أظهرت أن المتغيرات الموقفية هي العوامل الرئيسية التي تنبأ بفاعلية إدارات الإنتاج، وهذه العوامل أو المتغيرات الموقفية هي:

1. العوامل الداخلية: وتشمل الإنتاجية، وسلوك الكلفة، والعلاقات الداعمة، وإستعمال القوى العاملة، وتماسك مجموعة العمل.

2. والعوامل الاعتمادية المترابطة: وتشمل الموثوقية والتعاون والمرونة.

3. العوامل البيئية: وتشمل القدرة على التخطيط، والحصة السوقية، وآراء التجار، والاستقرار البيئي والتنوع.

ويشير [28] أنه في بداية السبعينيات ظهر تطور حديث للمحاسبة الإدارية أطلق عليه النظرية الموقفية في المحاسبة الإدارية والمشتقة من نظرية المنظمة، إذ بدأ الباحثون بدراسة تأثير السياق التنظيمي في تصميم النظم المحاسبية، فهذه النظرية تفترض فكرة عدم وجود نظام محاسبي ملائم عالمياً ينطبق على جميع المؤسسات وفي كل الظروف، لذا رأى أن السمات الخاصة للنظام المحاسبي الملائم ستعتمد على الظروف المحددة التي تجد المؤسسة نفسها فيها، وبالنتيجة يجب أن تحدد النظرية الموقفية مجالات محددة لأي نظام محاسبي ترتبط بظروف محددة وتحقيق مقابلة ملائمة.

ثم جاءت بعد ذلك مرحلة الرقابة الإدارية إذ تناول Flamholtz هذا الجانب في عام 1985م، فقام بتقسيم الرقابة الإدارية إلى ثلاثة جوانب رئيسية هي: [21]

1. المنظور الاجتماعي: إذ يركز على المؤسسة ككل والمجموعات داخلها، فالآليات الهيكلية للقواعد والسياسات والتسلسل الهرمي للسلطة أو الوحدات التنسيقية لا بد أن تكون خاضعة للرقابة.

2. المنظور الإداري: يركز على الأفراد أو الإدارات داخل المؤسسة وآليات الرقابة المتبعة من الإداريين هي الخطط والقياس والإشراف والتقييم وردود الفعل.

3. المنظور النفسي: يؤكد على وضع الأهداف والمعايير، والمكافآت الداخلية والخارجية، وردود الفعل أو التأثير بين الأشخاص.

وفي التسعينيات توسعت النظرية الموقفية في متغيراتها فأجريت أبحاث من كل من [17] و [12] عن علاقة البيئة الخارجية وبيئة عدم التأكد مع نظام المحاسبة الإدارية وكذلك تأثير حجم المؤسسة على نظم المعلومات المحاسبية، فضلاً عن تأثير التكنولوجيا في الأداء المؤسساتي وفي النظم الإدارية والمحاسبية، وأعقب ذلك تغييرات طفيفة ركزت على عوامل سبق تناولها لكن اختلفت اتجاهات البحث فيها، إذ إتجه بحث (Tillema) لبعد آخر من أبعاد تطور نظام المحاسبة الإدارية وتحسين فهم العوامل الموقفية وكشف أن تطبيق الأدوات المحاسبية يحتاج إلى بيئة مستقرة واختلافات في الأنشطة التشغيلية، وأخر العوامل الموقفية التي تؤثر في تطبيقات المحاسبة الإدارية هو حجم المؤسسة والتوجه نحو السوق، فقد جرى اختبارها من [9] إذ أشارا إلى أن الخيارات الاستراتيجية للمؤسسة وحجم المؤسسة كان لها تأثير كبير في تطبيق المحاسبة الإدارية الاستراتيجية. ويعلق [7] على مفهوم النظرية الموقفية بأنه أي تصميم لنظام المحاسبة الإدارية المطبق

في المؤسسة يجب أن يتطابق مع الأوضاع والظروف التي تعمل فيها، من أجل تعزيز الأداء.

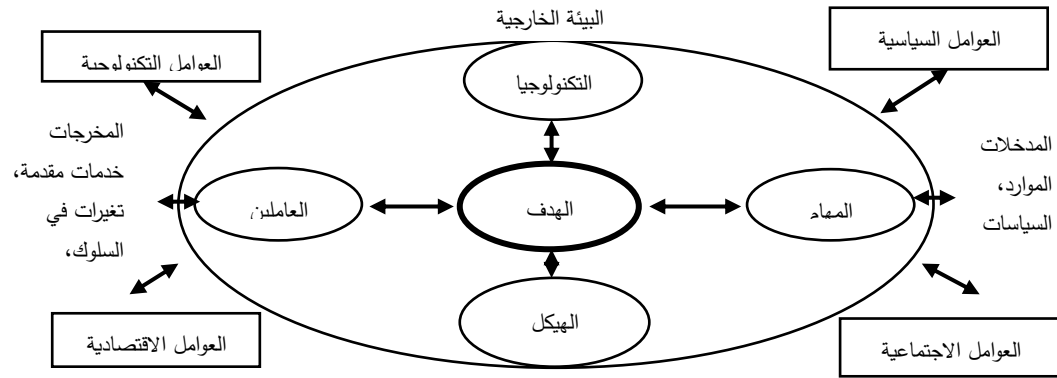
ويرى الباحثان أنه لتطبيق أي تقنية من تقنيات المحاسبة الإدارية لابد من توافق السمات الخاصة لهذه التقنية مع العوامل الداخلية للمؤسسة كحجمها والتكنولوجيا المتبعة للتصنيع وتنافسية المؤسسة والظروف الخارجية المحددة التي تجد فيها المؤسسة نفسها وتتكيف معها.

وتنقسم العوامل الموقفية إلى مجموعتين هما: [20]

1. العوامل الخارجية External Factors: وتمثل خصائص البيئة الخارجية على مستوى الأعمال والمحاسبة، إذ تؤثر العوامل البيئية في كل من الخصائص الداخلية للمؤسسة وممارسات المحاسبة الإدارية، كتأثير المنافسة الشديدة في اختيار الاستراتيجية، والهيكل التنظيمي، وكذلك تطبيق إدارة التكاليف المناسبة والرقابة عليها.

2. العوامل الداخلية Internal Factors: تتمثل بالخصائص التنظيمية والتكنولوجيا والاستراتيجية، وتعتمد فاعلية قياس الأداء وتقييمه على العوامل الداخلية وممارسات المحاسبة الإدارية، فضلاً عن ذلك، يمكن عدّ التغذية المرتدة (العكسية) من العوامل التي تؤثر في فاعلية قياس الأداء وتقييم ممارسات المحاسبة الإدارية.

وبين الشكل (1) نموذج للإدارة الموقفية، يظهر فيه ان مركز الدائرة ليمثل الهدف المراد تحقيقه ك (تغيير استراتيجية معينة أو تغيير نظام محاسبي)، فهذا الهدف يتأثر بنوعين من العوامل؛ العوامل الداخلية المتمثلة ب (التكنولوجيا، والعاملين، والهيكل التنظيمي، والمهام) والعوامل الخارجية ك (العوامل السياسية، والعوامل التكنولوجية، والعوامل الاقتصادية، والعوامل الاجتماعية والثقافية).



شكل (1) نموذج الإدارة الموقفية

أما عدم التأكد فيقرن بأحداث مستقبلية مجهولة تماماً، فالناس والمستثمرين والوحدات إقتصادية تتعامل مع النوع الأول من الأحداث الذي ينطوي على درجة معينة من الاحتمالية ويتجنبون النوع الثاني المجهول تماماً، فضلاً عن ذلك يرى [11] إن عدم التأكد والمخاطر لا يوفران وصفاً شاملاً للبيئة ويصنف المتغيرات البيئية إلى:

- بيئة الاضطرابات: هي البيئة المحفوفة بالمخاطر، والتي لا يمكن التنبؤ بها، والمتقلبة والغامضة.
 - بيئة العدائية: هي البيئة القاسية والمهيمنة والمقيدة.
 - بيئة التنوع: أي التنوع في المنتجات والمدخلات والزبائن.
 - بيئة التعقيد أي البيئة التي تشهد سرعة تطور التكنولوجيا.
- وتشمل كذلك العناصر الأخرى للبيئة التي قد تولد ضغطاً كالبيئة الديناميكية (غموض

ثالثاً: العوامل المؤثرة في تطبيق النظرية الموقفية

سعت أدبيات النظرية الموقفية إلى شرح كيف تتأثر نظم المحاسبة الإدارية بمتغيرات مختلفة، ومع ذلك فإن تحديد مجموعة مناسبة من العوامل الموقفية أمر مثير للجدل، لذلك سيختار الباحثان مجموعة من المتغيرات الواردة في الشكل (1) أعلاه وبما يتلائم مع هدف البحث وهي: [11]

1. عوامل البيئة الخارجية External

Environment Factors: هي جميع العناصر

الموجودة خارج حدود المؤسسة ولها القدرة على التأثير في كل أو جزء منها، ويرى [13]، أن البيئة الخارجية هي عامل مؤثر وأساس البحوث القائمة في النظرية الموقفية أي الجانب الأكثر بحثاً وبشكل واسع في البيئة، ويعبر عنه ببيئة عدم التأكد، إذ ركزت الأبحاث الموقفية على آثار عدم التأكد في الهيكل التنظيمي، ومن المهم التمييز بين المخاطر وعدم التأكد فبالنسبة للمخاطر فهي تقترن بالمستقبل الذي يمكن التنبؤ باحتمالات حدوثه بشكل أو آخر،

4. **حجم المؤسسة Enterprise Size**: لقد مكن النمو في حجم المؤسسات من تحسين الكفاءة وتوفير فرص للتخصص وتقسيم العمل، وتميل المؤسسات الكبيرة إلى الحصول على مزيد من القدرة على التحكم في البيئة التي تعمل فيها، [11]. فعلى الرغم من أن عدد قليل من الدراسات تناولت هذا المتغير ضمن النظرية الموقفية، إلا أن البعض تناوله ضمن المتغيرات الموقفية وهناك عدة طرق لقياس حجم المؤسسة تشمل الأرباح وحجم المبيعات والأصول وتقييم الأسهم والعاملين، وقد حددت بعض الدراسات حجم المؤسسة بعدد العاملين فقط، ويمكن أن يكون القياس الدقيق للحجم تبعاً للمقاييس المحاسبية والتي تصنف المؤسسات إلى الصغيرة والمتوسطة والكبيرة وعلى وفق إجمالي الأصول والإيرادات، ومتوسط عدد العاملين خلال السنة [14]. وقد توجهت أنظار الباحثين في المحاسبة الإدارية إلى النظرية الموقفية للتعامل مع متغير الحجم في العديد من الدراسات المحاسبية، كدراستي (Merchant, 1981) و (Merchant, 1985) إذ رأنا أن النمو التنظيمي يشكل زيادة في الاتصال ومشاكل في الرقابة، واقترحنا أنه عندما يزداد حجم المؤسسات فإن العمليات المحاسبية وإجراءات الرقابة تميل إلى أن تصبح أكثر تخصصاً وتطوراً [16]

5. **الاستراتيجية Strategic**: يرى [23] أنها كيفية توظيف المؤسسة لإمكاناتها في ضوء الفرص المتاحة أمامها لإنجاز أهدافها، وينظر إليها (Abugalia) على أنها أداة يستعملها المدراء لتحقيق ميزة تنافسية، والتأثير في البيئة الخارجية، والثقافة التنظيمية، والهيكل التنظيمي، والرقابة والإشراف، بدلاً من كونها عنصراً من العوامل الموقفية بحد ذاتها، وتتعلق الاستراتيجية التنافسية (أي استراتيجية الأعمال) برأي [19] بكيفية تنافس المؤسسات داخل صناعتها الخاصة ومحاولة تحقيق ميزة تنافسية فيما يتعلق بمنافسيها الرئيسيين، وقدم Porter ثلاث استراتيجيات عامة يمكن للمؤسسات تبنيها لتحقيق أهدافها، هي قيادة التكاليف، والتميز والتركيز، إذ تركز الميزة التنافسية لقيادة التكاليف على وفورات الحجم، وكفاءة المشتريات، وكفاءة تكنولوجيا الإنتاج، بينما تسعى استراتيجية التميز إلى التركيز على توفير منتجات ذات قيمة عالية للزبائن الذين هم على استعداد لدفع أسعارها؛ فيما تركز استراتيجية التركيز على تقديم المنتجات لجزء محدد من السوق التي يخدعها المنافسون بشكل ضعيف، فيكون تركيز نظام الرقابة إما على التحكم في التكاليف أو على صفات المنتج على أساس رضا الزبائن [28]. وصنف [25] الإستراتيجية إلى ثلاثة مستويات:

بسيط ومعقد وديناميكي) والبيئة القابلة للسيطرة والبيئة غير القابلة للسيطرة. فيما يرى [7] أن المدراء الذين يدركون أن بيئتهم غير المؤكدة إلى حد كبير يكونون بحاجة إلى معلومات أكثر استراتيجية لإدارة حالة عدم التأكد، فمعلومات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تساعد المدراء في اتخاذ القرارات والتعامل مع تعقيدات بيئتهم الخارجية. ويوضح [6] أن عدم التأكد يعرض المؤسسة إلى صعوبة في التخطيط للمستقبل.

2. **التكنولوجيا Technology**: تعتمد بساطة وتعقيد نظام معلومات المحاسبة الإدارية اعتماداً كبيراً على تصنيف التكنولوجيا، فإما أن تكون على شكل حزم تكنولوجية صغيرة أو كبيرة أو عمليات الإنتاج أو الإنتاج الواسع، ويتطلب نظام معلومات المحاسبة الإدارية المتطور نسبياً آلية ذات تقنية عالية لأداء المهام المعقدة وتدفق المعلومات في عملية الإنتاج وبيئة الإنتاج الواسع [5]. تشير التكنولوجيا إلى آلية عمليات المؤسسة أي الطريقة التي تحول بها المهام المدخلات إلى مخرجات، فهذه العمليات تشمل الأجهزة كالألات والأدوات، والمواد والأشخاص والبرمجيات والمعرفة. [11]. وفي العقود الثلاثة الماضية، جرى الاعتراف بأبعاد هامة جديدة في سياق تكنولوجيا التصنيع في أبحاث تقنيات المحاسبة الإدارية كإدارة الجودة الشاملة والإنتاج في الوقت المناسب JIT، ونظام التصنيع المرن، والغرض الرئيس من تنفيذ هذه التقنيات المتقدمة هو تحسين و/ أو الحفاظ على المركز التنافسي للمؤسسة بين المنافسين، فضلاً عن ذلك، يتطلب هذا التنفيذ تغييرات في تكنولوجيا التصنيع التي بدورها قد تؤدي إلى تغييرات وتطوير نظم المحاسبة الإدارية لدعم بيئة التكنولوجيا الجديدة. [19]

3. **الهيكل التنظيمي Organizational Structure**: يشير إلى المواصفات الرسمية لأدوار مختلفة لأعضاء المؤسسة، أو المهام للمجموعات، لضمان تنفيذ أنشطة المؤسسة، وتؤثر الترتيبات الهيكلية في كفاءة العمل ودوافع الأفراد وتدفقات المعلومات وأنظمة الرقابة ويمكن أن تساعد في تشكيل مستقبل المؤسسة [11]. ويرى [19] أن الهيكل التنظيمي يرتبط بالمركزية أو اللامركزية التي تتعلق بحجم تفويض السلطة إلى مستويات الإدارة الدنيا، فالمركزية لها علاقة بتمكين السلطة لإتخاذ القرارات التي تؤثر في المؤسسة (عادة حصرها بالمستويات العليا)، أما اللامركزية فهي عملية توزيع الصلاحيات على المستويات الإدارية.

على الأنشطة لتحمل هذه الأنشطة على المنتجات أو الخدمات عن طريق مسببات الكلفة أي عن طريق السبب أو النتيجة، فالمنطق وراء تخصيص الكلفة على وفق ABC هو أن المنتجات تستهلك الأنشطة والأنشطة تستهلك الموارد، وينظر الى الكلفة على أساس الأنشطة (ABC) بانها تقنية كلفوية لتقديم معلومات تحليلية الى الإدارة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية وانها تطبق كتقنية كلفوية ملحقه بالنظام الكلفوي التقليدي المعمول به، وليس بديلا عنه [18] ، ويجري تطبيق الكلفة على أساس النشاط عن طريق مجموعة من الخطوات وهي:

[26] و [15]

أ. تحديد الأنشطة: هي الخطوة الاكثر أهمية لأنها تحتاج الى فريق عمل كفوء لفهم كل الأنشطة المطلوبة لصناعة المنتج داخل المؤسسة.

ب. تحديد مجتمعات الكلفة لكل نشاط : والذي عن طريقه تسجل كلف الأنشطة وبشكل منفصل، والهدف منه هو معرفة كم تصرف الشركة على كل من هذه الأنشطة .

ج. تحديد مسببات الكلفة: في هذه الخطوة يحدد مسبب الكلفة الذي عن طريقه تخصص التكاليف المتعلقة بكل مركز نشاط الى اغراض الكلف الاخرى.

د. تحديد كلفة المنتجات أو الخدمات: بعد ان يجري تجميع الأنشطة في مجتمعات الكلفة وتحديد مسببات الكلفة المناسبة لكل مجمع كلفة، يجري احتساب مسبب الكلفة الواحد في كل مجمع، إذ تمثل الكلفة هنا وحدة مقياس النشاط، وتجري عملية الاحتساب كما يلي :

إجمالي تكاليف النشاط كلفة الوحدة الواحدة = إجمالي عدد وحدات موجه الكلفة للنشاط

تواجه الكلفة على أساس النشاط مشاكل تتعلق بارتفاع كلفة تطبيقها في الوحدات الاقتصادية الراغبة في ذلك لأنه يتطلب الموازنة بين الكلفة – المنفعة ، فضلاً عن ذلك لابد من استعمال مسبب كلفة مناسب، فإذا كان مسبب الكلفة المستعمل غير متناسب مع كلفة النشاط فإن تقدير الكلفة على وفق هذا التقنية سيكون غير دقيق ([32]).

2. **الإدارة على أساس النشاط Activity Based Management (ABM) :** أن الإدارة على أساس النشاط هي أداة لإدارة ورقابة أداء المؤسسة باستعمال معلومات الكلفة على أساس النشاط كوسيلة رئيسة لدعم القرار. ويشير [23] إلى أنها طريقة (Method) لاتخاذ القرارات الإدارية التي تستعمل معلومات الكلفة على أساس النشاط لتحسين رضا الزبائن والربحية وتحسين قرارات التسعير

أ. استراتيجيات المؤسسات Enterprises Strategy: ترتبط استراتيجية المؤسسات بالعرض والنطاق العام لتلبية توقعات أصحاب المصلحة.

ب. استراتيجية وحدة الأعمال Business Unit Strategy : وتعني بكيفية تنظيم التنافس بنجاح في سوق معينة، فهي تتعلق بالقرارات الاستراتيجية حول اختيار المنتجات، وتلبية احتياجات الزبائن، وكسب ميزة تنافسية، واستغلال أو توليد فرص جديدة.

ج. الاستراتيجية التشغيلية Operational Strategy: تشير إلى كيفية تنظيم كل جزء من المؤسسة لنقل الوحدات الاقتصادية إلى مستوى التوجه الاستراتيجي، ولذلك تركز الاستراتيجية التشغيلية على القضايا الخاصة بالموارد المادية والبشرية.

رابعاً: مفهوم إدارة الكلفة الاستراتيجية Concept of Strategic Cost Management

إن إدارة الكلفة الاستراتيجية هي تقنيات ظهرت حديثاً لمساعدة المدراء في قياس ورقابة التكاليف بشكل أدق، وطبقت هذه التقنيات إستجابة لبيئة الأعمال الحديثة المعقدة، وعملت هذه التقنيات على القضاء على الأنشطة التي لا تضيف قيمة وتصميم أكثر كفاءة لعمليات التصنيع.

ويشير [23] إلى إن إدارة التكاليف تستعمل لوصف منهج وأنشطة المدراء لاستعمال الموارد الاقتصادية لزيادة القيمة للزبائن وتحقيق الأهداف التنظيمية، وتشمل إدارة الكلفة قرارات كالدخول إلى أسواق جديدة، وتنفيذ عمليات تنظيمية جديدة، وتغيير تصاميم المنتجات. فالاستراتيجية المقترنة بإدارة الكلفة تعني تفكيراً ابداعياً وتكاملياً، أي القدرة على تحديد وحل المشاكل من وجهة نظر متعددة الوظائف. [8]

خامساً: أدوات إدارة الكلفة الاستراتيجية Tools of Strategic Cost Management

تعد إدارة الكلفة من منظور استراتيجي بمثابة منهج متكامل يشمل عدد من الأدوات والأساليب التي تعمل في تنافس وتكامل أو بمفردها بهدف دعم الميزة التنافسية للمؤسسة وتحقيق ادارة سليمة للتكاليف، وارتأى الباحثان عرض أداتين من أدوات إدارة الكلفة الاستراتيجية لغرض تطبيقهما في تحقيق هدف البحث وإثبات فرضيته، وهما:

1. **الكلفة على أساس النشاط Activity Based Costing :** هو مدخل لتخصيص التكاليف غير

المباشرة، إذ تعين التكاليف على أساس النشاط في مجتمعات كلفة ثم تخصص هذه مجتمعات التكاليف

تطبيق مفاهيم النظرية الموقفية لإدارة التكاليف

في هذا المبحث سيجري دعم تقنيات إدارة التكاليف عن طريق تفعيل النظرية الموقفية لتحقيق الإدارة الكفوءة للتكاليف، وقبل ذلك سيجري تحليل مختصر لعينة البحث وكالاتي:

أولاً: نبذة تعريفية عن عينة البحث:

جرى تطبيق فرضية البحث في معمل الأكياس التابع لمصنع النسيجية/ الحلة التابع للشركة العامة للصناعات النسيجية والجلدية، ينتج معمل الأكياس نوعين من المنتجات هما الاكياس البلاستيكية والأكياس المنسوجة، وسيجري تحقيق أهداف البحث بالتطبيق في هذا المعمل الذي أختير لأسباب تتعلق بالآتي:

1. بضعف تنافسية منتجات المعمل.
2. توفر البيانات المطلوبة لإجراء البحث.
3. تعاون منتسبي المعمل في تسهيل مهمة الباحثين.

وخفض التكاليف، وتحسين العملية، وتصميم المنتج.

إن التكامل بين تقنيتي ABC و ABM يعد أحد مداخل إدارة الكلفة وبشكل كفوء، لذا يرى [1] أن تقنية ABM يرتبط بتقنية ABC ارتباطاً وثيقاً مع أن لكل منهما هدفه الخاص، فعندما يركز ABC على الأنشطة بهدف قياس كلف الإنتاج أو الخدمات، فإن تقنية ABM يركز على الأنشطة بهدف إدارتها وتحسين كفاءتها.

ويرى [22] إن الإدارة على أساس النشاط ABM تستعمل معلومات تقنية التكاليف على أساس النشاط ABC لدعم استراتيجية المؤسسة أو تحسين العمليات أو إدارة الأنشطة وما ينتج عنها من تكاليف.

المبحث الثالث

ثانياً: منتجات المعمل وطاقاته التصميمية:

ينتج معمل الأكياس نوعين من المنتجات هما الاكياس البلاستيكية الأكياس المنسوجة،

الجدول (1) الطاقات المخططة والفعلية لهذه المنتجات

جدول (1) الطاقات المخططة والفعلية لمعمل الأكياس / الحلة لعام 2016

المنتجات	الطاقات التصميمية	الانتاج المخطط/ 1	الانتاج الفعلي/ 2	إنحراف الإنتاج المخطط عن التصميية	انحراف الإنتاج الفعلي عن الطاقة التصميمية	إنحراف الإنتاج الفعلي عن الإنتاج المخطط
اكياس منسوجة/ الف قطعة	25,000	15,000	637.894	40.0%	97.4%	95.7%
أكياس بلاستيكية/ طن	3,150	750	59.474	76.2%	98.1%	92.1%

المصدر: اعداد الباحثين بالاعتماد على سجلات المعمل.

التي يفترض إجراءها لمعرفة حجم الطلب المتوقع على منتجاته وبالنتيجة التخطيط للإنتاج، ويرجع السبب أيضاً إلى:

- أ. عدم قدرة المعمل على تحسين جودة منتجاته بما يلبي متطلبات وأذواق الزبائن.
 - ب. عدم وجود سياسة تسويقية منتظمة تأخذ بعين الإعتبار طبيعة السوق العراقية وتغير متطلباته.
 - ج. عدم وجود منافذ تسويقية خاصة بالمعمل تعمل على تعريف الزبائن بالمنتجات والتواصل معهم لتلبية متطلباتهم.
- أن عملية اختيار تقنية محددة لتوزيع التكاليف وإدارتها أمر ليس بالسهل على المعمل، فلا بد من دراسة العوامل الداخلية والخارجية التي تؤثر فيها، لذلك

يلاحظ من الجدول (1) أعلاه وجود إنحراف كبير فيما بين طاقات المعمل وكالاتي:

1. إنحراف الإنتاج المخطط عن الطاقة التصميمية بنسبة 40% للأكياس المنسوجة و 76.2% للأكياس البلاستيكية، وإنحراف الإنتاج الفعلي عن الطاقة التصميمية بنسبة 97.4% للأكياس المنسوجة و 98.1% للأكياس البلاستيكية وهذا مؤشر على وجود طاقة عاطلة كبيرة لدى المعمل، وعليه بذل الجهود اللازمة لترويج منتجاته وتحسين جودتها لاستثمار هذه الطاقة.
2. إنحراف الإنتاج الفعلي عن الإنتاج المخطط بنسبة 95.7% للأكياس المنسوجة، و 92.1% للأكياس البلاستيكية، وهذا دليل على ضعف قدرات إدارة المعمل في توقع حجم الطلب على منتجاته، وضعف علاقته بالسوق، وقلة الدراسات التسويقية

الإنتاج لغرض التصنيع، وتجري هذه العمليات بوساطة عربات الدفع التي يقوم بها العاملون لهذا الغرض.

ث- **نشاط صناعة الشريط البلاستيكي:** يجري في هذا النشاط استلام الحبيبات والمواد الأخرى وتخلط وتنتقل إلى التسخين ومن ثم إلى الرولة، ثم تسحب الأشرطة في فرن التسخين لغرض إعطائها العرض المطلوب، بعد ذلك يجري لف الفلم المنتج على رولة الإنتاج على وفق الوزن المطلوب.

ج- **نشاط نسج الشريط البلاستيكي:** تستلم الأشرطة أو الفلم كاملاً من المرحلة السابقة ليدخل في مرحلة تكوين السداء، ثم تمرر الخيوط بالترتيب بحساسات السداء، ثم مرحلة تكوين النسيج من مرحلتي تكوين السداء واللحمة يسحب النسيج عن طريق طوق حلقي يكون في مركز الماكينة يثبت حسب قطر الكيس المطلوب، بعد ذلك يسحب النسيج على عدة رولات ليلف على رولة الإنتاج ويرسل للمرحلة اللاحقة.

ح- **نشاط القطع والتكملة:** تستلم رولة الإنتاج المرحلة السابقة وتدخل في ماكينة القطع والخياطة، فيمرر النسيج عن طريق رولات خاصة ثم يجري قطع النسيج بالطول المناسب، بعد القطع تجري عملية لف الكيس ثم ينتقل إلى الخياطة بعد ذلك يرسل إلى المرحلة اللاحقة.

خ- **نشاط رزم الأكياس:** يستلم المنتج من مرحلة القطع والتكملة ويدخل في مكابس خاصة وتسمى بالمكابس الهيدروليكية تستخدم في عملية رزم الأكياس بشكل منتظم وبأعداد محددة أما 250 كيس في الرزمة أو 10 كغم في الرزمة.

د- **نشاط التخزين:** تستلم الرزم من الأكياس المنتجة وتوضع على مصاطب (سكبية) بلاستيكية أو خشبية. (أي تخزين منتجات تامة).

ذ- **نشاط التجهيز:** ويجري في هذا النشاط القيام بعملية التجهيز النهائي إلى الزبائن وتسليمها على وفق العقود أو المواصفات المتعاقد عليها.

ر- **نشاط الطاقة والاسالة والتصفية:** يعد هذا النشاط أول الأنشطة المساندة لصناعة المنتجات ويتركز على توفير الطاقة الكهربائية وإيصال المياه إلى الأقسام الإنتاجية والخدمية للقيام بعملياتها.

ز- **نشاط الصيانة:** يحوي على أنشطة الورشة والهندسة المدنية والكهربائية ويتم اعتماد عدد

وعن طريق المعايشة الميدانية في المعمل عينة البحث يمكن تشخيص عوامل عدة لها تأثيرها الكبير في تطبيق أي تقنية، منها:

1. وجود فجوة واسعة بين البيئة الخارجية والتوجه العالمي في مجال إدارة التكاليف وبين تقنية إدارة التكاليف في عينة البحث، فما زالت مؤسساتنا تطبق النظام المحاسبي الموحد.

2. الفجوة في تطبيق التقنيات المحاسبية التي تسهل عملية إدارة التكاليف وتوفير المعلومات الملائمة وفي الوقت المناسب.

3. ضعف تبني المداخل الاستراتيجية في الإدارة، وعدم تطوير الهياكل التنظيمية بشكل متواصل. واختار الباحثان تقنيتين لإدارة التكاليف وهما تقنية ABC الذي يحقق توزيعاً أكثر دقة لتكاليف المعمل، وتقنية ABM الذي يساهم في تحقيق إدارة التكاليف ويعمل على إدارة أنشطة المعمل ويقسمها إلى نوعين الأول أنشطة تضيف قيمة والثاني أنشطة لا تضيف قيمة فيدير الأول ويحذف الثاني.

ثالثاً: تطبيق تقنية الكلفة على أساس النشاط ABC : يجري تحديد كلفة المنتج وإعادة توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة عن طريق تطبيق أحد أدوات الكلفة الاستراتيجية وهو تقنية الكلفة على أساس النشاط ABC ويطبق بخطوات خمس رئيسية هي:-

1. **تحديد الأنشطة الرئيسية والمساندة:** تبدأ المرحلة الأولى في إعداد تقنية التكاليف على أساس النشاط بتحديد الأنشطة وتعيينها في المعمل من بداية طلب المواد مروراً بالعملية الانتاجية وحتى الانتهاء بأنشطة التسليم للزبون وخدمات ما بعد البيع (إن وجدت)، لذلك تعد هذه المرحلة أو الخطوة الجزء الأكثر صعوبة وأهمية من بين الخطوات الأخرى لأنها تتطلب أفراداً كفولين لفهم جميع الأنشطة المطلوبة لصنع المنتج، وعلى إطلاع تام بكل تفاصيل العمليات على طول سلسلة القيمة، يمكن تحليل الأنشطة الخاصة بالمعمل عينة البحث كالاتي :

أ- **نشاط الشراء:** يجري تحديد المواد الأولية (المباشرة وغير المباشرة) من المواد الأولية المناسبة للإنتاج التي تدخل في عملية التصنيع بناءً على التصميم المقدمة وعلى وفق الطلبات الواردة من شعب التصميم ، ويبدأ هذا النشاط من طلب المواد الأولية لغاية فحص المواد الأولية.

ب- **نشاط فحص المواد الأولية:** يجري في هذه النشاط القيام بعمليات الفحص (الفيزيائي، والكيميائي) للمواد الأولية المجهزة من الموردين الخارجيين.

ت- **نشاط المناولة:** يجري في هذا النشاط تحويل المواد الأولية من المخازن إلى عمليات

ويجري تحديد مركز كل نشاط ومن ثم تسجل كلف هذه الأنشطة وبشكل مستقل، وتسجل كلف عمليات كل نشاط بحيث تكون كلفة النشاط مساوية لمجموع كلف العمليات المكونة لهذا النشاط، فكلما كانت الأنشطة قليلة العدد فإنه يمكن توجيه كلف الأنشطة مباشرة إلى تلك الأنشطة لكل نشاط على حدة، أما إذا كان هنالك عدد كبير من الأنشطة فإنه يمكن تجميع الأنشطة في مجاميع كلف (Cost Pools) بحيث تحتوي كل مجموعة كلف على عدد من الأنشطة، إذ يحدد مسبقاً كلفة واحد لكل مجموعة من الأنشطة. وبعد تحديد مراكز النشاط يجري تعيين الكلف (الموارد) على المراكز التي استفادت منها لتحميلها (كلف مراكز النشاط) على المنتجات التي تستهلك الموارد داخل هذه الأنشطة، وقد تمكن الباحثان من تعيين قسم كبير من هذه الكلف بصورة مباشرة لمراكز الأنشطة، بالاعتماد على بيانات المعمل التي يتضمنها كشف المصروفات وعلى المستندات المؤيدة للصرف لعام 2016.

أما القسم الآخر من هذه الكلف والتي تتشارك فيها عدة مراكز أنشطة والمتمثلة فيمكن تحديد كلف مراكز الأنشطة على وفق الجدول (2) الآتي:-

جدول (2) تكاليف الأنشطة

النشاط	الرواتب	وقود وزيوت	الصيانة	الاندثار	المجموع
مراكز الأنشطة	2,241,496,966	24,453,920	9,448,208	651,572,168	2,926,971,262
نشاط الشراء	49,110,480	1,500,346	290,000	2,753,250	53,654,076
نشاط الفحص	45,280,356	-	-	1,730,195	47,010,551
نشاط المناولة	68,796,648	-	-	-	68,796,648
نشاط صنع الشريط البلاستيكي	760,530,725		400,000	164,267,142	925,197,867
نشاط نسج الشريط البلاستيكي	449,557,900		525,000	172,935,250	623,018,150
نشاط القطع والتكملة	286,280,000		485,000	164,729,500	451,494,500
نشاط التخزين	17,575,500	4,753,832	281,000	4,563,750	27,174,082
نشاط التجهيز	12,756,650	1,742,000	390,000	2,753,500	17,642,150
نشاط الطاقة والتصفية	15,247,835	1,500,347	666,058		17,414,240
نشاط الصيانة	12,325,144	8,316,455	6,411,150		27,052,749
نشاط التسويقية	23,658,750	742,120		92,201,902	116,602,772
الأنشطة المساندة الأخرى	500,376,978	5,898,820		45,637,679	551,913,477

يلاحظ من الجدول (2) الآتي:

أ. يشكل مبلغ الرواتب والأجور يشكل

77% من إجمالي التكاليف، وهي نسبة

كبيرة جداً لإجمالي التكاليف، وللصناعة التي لا تعتمد بطبيعتها على العمل اليدوي أو على العنصر البشري بشكل

مما ينعكس على ارتفاع مصاريف الاندثار السنوية.
وبالنتيجة فإن بقية أصناف التكاليف تشكل ما يعادل 1% تقريباً، وهي نسبة ضئيلة من إجمالي التكاليف غير المباشرة، مما يتيح الفرصة أمام المعمل لتخفيض تكاليف الإنتاج وبالنتيجة تخفيض أسعار منتجاته والدخول كمنافس قوي في السوق المحلية وتحقيق عوائد أفضل بكثير من العوائد الحالية.

عام، فالرواتب والأجور التي يتحملها المعمل تشمل رواتب وأجور جميع الأقسام الخدمية ضمن الأنشطة المساندة الأخرى كالمالية والرقابة والقانونية والإدارية والتخطيط والسيطرة النوعية.
ب. ارتفاع نسبة الاندثار والبالغة 22% من إجمالي التكاليف والسبب في ذلك يعود الى تقادم معدات الإنتاج ووسائل النقل

3. اختيار مسببات الكلفة وتحديد نسب استهلاك المنتجات لكلف الأنشطة: بعد تحديد الكلفة لكل نشاط يجري تخصيص كلفة هذه المراكز على المنتجات على وفق نسب استفادتها من تكاليف تلك الأنشطة باستعمال مسببات الكلفة، ويوضح الجدول (3) حجم مسبب الكلفة لكل نشاط ونسب استفاد كل منتج من تلك الأنشطة.

جدول (3) مسببات الكلفة ونسبة استهلاك كل منها

مركز النشاط	مسبب الكلفة	مصدر المعلومات	حجم الكلفة	نسبة استهلاك كل منتج	
				أكياس النايلون	الأكياس المنسوجة
نشاط الشراء	عدد أوامر الشراء	سجلات المشتريات	7	2	5
نشاط الفحص	عدد أوامر الفحص	سجلات قسم السيطرة النوعية	130	27	103
نشاط المناولة	عدد العاملين	سجل الرواتب	6	2	4
نشاط صنع الشريط البلاستيكي	كمية الإنتاج	قسم التخطيط	1,323,994	737,600	586,394
نشاط نسج الشريط البلاستيكي	كمية الإنتاج	قسم التخطيط	1,323,994	737,600	586,394
نشاط القطع والتكملة	كمية الإنتاج	قسم التخطيط	1,323,994	737,600	586,394
نشاط التخزين	عدد الرزم	سجلات المخازن	910	850	60
نشاط التجهيز	عدد الطلبات	سجلات التسويق	150	37	113
نشاط الطاقة والتصفية	عدد وحدات الطاقة (كيلو واط)	قسم السيطرة النوعية	60	20	40
نشاط الصيانة	عدد مرات الصيانة	الهندسية	44	15	29
نشاط التسويقية	الوحدات المباعة(كيس)	قسم التسويق	203,607	70,783	132,824
الأنشطة المساندة الأخرى	عدد العاملين	سجلات الرواتب	39	15	24

النشاط (Activity Cost Driver)، ويعتمد اختيار مسبب الكلفة على مستوى تجميع الأنشطة المتشابهة التي يطلق عليها مراكز الأنشطة الرئيسية ضمن وحدة العمل.

بعد تحديد الأنشطة وتشخيصها بشكل جيد وتحديد التكاليف المرتبطة بكل نشاط من الأنشطة المذكورة تبدأ عملية صياغة أسس التحميل الأولي لتلك التكاليف على المنتجات أو الخدمات عن طريق اختيار مسبب لكلفة

4. تحديد معدلات تحميل مجمعات الكلفة: باستعمال مسببات الكلفة لكل مركز نشاط أو لكل مجمع كلفة يمكن إعداد معدلات التحميل بقسمة مجموع كلف الأنشطة المكونة للمجمع على مسبب الكلفة وكما في الجدول (4) الآتي:

جدول (4) معدل تحميل لكل مركز نشاط أو مجمع كلفة

مركز النشاط	مسبب الكلفة 1	كلفة النشاط/ دينار 2	معدل التحميل 3=1/2
نشاط الشراء	7	53,654,076	7,664,868
نشاط الفحص	130	47,010,551	361,620
نشاط المناولة	6	68,796,648	11,466,108
نشاط صنع الشريط البلاستيكي	1,323,994	925,197,867	699
نشاط نسج الشريط البلاستيكي	1,323,994	623,018,150	471
نشاط القطع والتكملة	1,323,994	451,494,500	341
نشاط التخزين	910	27,174,082	29,862
نشاط التجهيز	150	17,642,150	117,614
نشاط الطاقة والتصفية	60	17,414,240	290,237
نشاط الصيانة	44	27,052,749	614,835
نشاط التسويقية	203,607	116,602,772	573
الأنشطة المساندة الأخرى	39	551,913,477	14,151,628

فالجداول (4) يبين معدل تحميل لكل مجمع كلفة وذلك اعتماداً على مسببات الكلفة الخاصة بكل منتج.

الأنشطة وبعدها توزع تكاليف هذه الأنشطة بواسطة محرك كلفة النشاط الذي جرى اختياره على المنتجات والخدمات. ويجري احتساب كلفة الوحدة الواحدة من موجه الكلفة لكل نشاط بعد احتساب معدلات تحميل المجمعات أو الأنشطة ومسببات كلفة النشاط يجري توزيع الكلفة الإجمالية لكل مركز نشاط أو مجمع على المنتجات في ضوء مدى استفادة تلك المنتجات من مسببات الكلفة المختارة بالنسبة لكل مجمع أو مركز نشاط، وكما هو موضح في الجدول (5) الآتي:

5. توزيع كلف مراكز الأنشطة على المنتجات: ينتج معمل الأكياس في مصنع النسيجية / الحلة نوعين من الأكياس وهما الأكياس المنسوجة وأكياس النايلون، ولغرض تحديد كلفة الوحدة الواحدة من هذه المنتجات لابد من تحديد عدد الوحدات المنتجة من كل نوع منها، فبعد تجميع التكاليف المتحققة وتحميلها على الأنشطة يجري تحميلها على المنتجات أو الخدمات (أهداف الكلفة) وفق مسببات الكلفة للنشاط التي تعد حلقة ربط ما بين الأنشطة وأهداف الكلفة، إذ يجري توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة على الأنشطة لتحديد كلفة

جدول (5) تحديد كلفة كل منتج من كلف كل مركز نشاط

البيان	معدل التحميل	أكياس النايلون		الأكياس المنسوجة	
		نسبة الاستهلاك	كلفة الخدمة	نسبة الاستهلاك	كلفة الخدمة
	1	2	(3)=(2x1)	4	(5)=(1x4)
توزيع كلفة نشاط الشراء	7,664,868.00	2	15,329,736.00	5	38,324,340.00
توزيع كلفة نشاط الفحص	361,619.62	27	9,763,729.82	103	37,246,821.17
توزيع كلفة نشاط المناولة	11,466,108.00	2	22,932,216.00	4	45,864,432.00

409,768,022.44	586,394	515,429,716.80	737,600	698.79	توزيع كلفة نشاط صنع الشريط البلاستيكي
275,932,974.25	586,394	347,084,318.40	737,600	470.56	توزيع كلفة نشاط نسج الشريط البلاستيكي
199,965,631.55	586,394	251,528,238.40	737,600	341.01	توزيع كلفة نشاط القطع والتكملة
1,791,697.68	60	25,382,383.80	850	29,861.63	توزيع كلفة نشاط التخزين
13,290,419.63	113	4,351,730.32	37	117,614.33	توزيع كلفة نشاط التجهيز
11,609,493.32	40	5,804,746.66	20	290,237.33	توزيع كلفة نشاط الطاقة والتصفية
17,830,220.92	29	9,222,528.06	15	614,835.20	توزيع كلفة نشاط الصيانة
76,066,312.44	132,824	40,536,362.36	70,783	572.69	توزيع كلفة نشاط التسويقية
339,639,062.88	24	212,274,414.30	15	14,151,627.62	توزيع كلفة الأنشطة المساندة
1,467,329,428.27		1,459,640,120.92			إجمالي كلفة المنتج
	قطعة	586,394	قطعة	737,600	عدد وحدات الإنتاج
	دينار	2,502.29	دينار	1,978.90	كلفة الوحدة الواحدة

بالاعتماد على الجدول (4) والجدول (3)

وبالنتيجة تكون كلفة الصنع لمنتجات معمل الاكياس وهما منتج الأكياس المنسوجة ومنتج الأكياس النايلون على وفق تقنية ABC، وبالاعتماد على بيانات الجدول (3) جرى تجميع كل تكاليف الأنشطة الإنتاجية التي سبق تحديدها ضمن التكاليف الصناعية غير المباشرة، والتي تضمنت توزيعاً مناسباً لجميع التكاليف الصناعية غير المباشرة، إعداد الجدول (6) الذين يبين تفاصيل كلفة صنع المنتجين على وفق تقنية ABC، وكالاتي :

جدول (6) كلفة الصنع على وفق تقنية ABC

المنتجات		إجمالي التكاليف	عناصر التكاليف
الأكياس المنسوجة	أكياس النايلون		
1,158,715	905,773	2,064,488	المواد المباشرة (المخصصة) (1)
		-	التكاليف الصناعية غير المباشرة (الموزعة)
38,324,340	15,329,736	53,654,076	كلفة نشاط الشراء

(1) المواد المباشرة لمنتج أكياس النايلون تتكون من حبيبات بولي اثيلين و أحبار طباعة وأحزمة للرز، وبعد احتساب كلفة الوحدة الواحدة وجد أنها تساوي 307 دينار/رزمة، وعدد الوحدات المنتجة لهذا المنتج لسنة 2016 تساوي 737600 كيس، وبضرب كلفة الوحدة الواحدة بعدد الوحدات المنتجة يكون الناتج يساوي 905,773 دينار/رزمة .

أما كلفة المواد المباشرة لمنتج الأكياس المنسوجة فتتكون من عدة مواد ك (بولي بوبلين وبولي اثيلين وكربونات الكالسيوم وخيوط وتلوين وأحزمة رزم) وبعد احتساب كلفة الوحدة الواحدة وجد أنها تساوي 494 دينار / رزمة ، علماً أن الوحدات المنتجة لسنة 2016 كانت تساوي 586,394 كيس ، وبضرب كلفة الوحدة الواحدة بعدد الوحدات المنتجة يكون الناتج 1,158,715 دينار/رزمة.

	37,246,821		9,763,730	47,010,551	كلفة نشاط الفحص
	45,864,432		22,932,216	68,796,648	كلفة نشاط المناولة
	409,768,079		515,429,788	925,197,867	كلفة نشاط صنع الشريط البلاستيكي
	275,933,354		347,084,796	623,018,150	كلفة نشاط نسج الشريط البلاستيكي
	199,965,911		251,528,589	451,494,500	كلفة نشاط القطع والتكملة
	1,791,698		25,382,384	27,174,082	كلفة نشاط التخزين
	13,290,420		4,351,730	17,642,150	كلفة نشاط التجهيز
	11,609,493		5,804,747	17,414,240	كلفة نشاط الطاقة والتصفية
	17,830,221		9,222,528	27,052,749	كلفة نشاط الصيانة
	76,066,376		40,536,396	116,602,772	كلفة نشاط التسويقية
	339,639,063		212,274,414	551,913,477	كلفة الأنشطة المساندة
1,467,330,207		1,459,641,055		2,926,971,262	مجموع التكاليف الصناعية غير المباشرة
1,468,488,922		1,460,546,828			الكلفة الكلية
59.474 طن		637,894 قطعة			عدد الوحدات المنتجة
24,691,276		2,289.639			متوسط كلفة الوحدة الواحدة

مما سبق ومن الجدول (6) أعلاه يتبين الآتي:

1. إمكانية تطبيق تقنيات محاسبية متقدمة ومنها ABC في بيئة العمل العراقية، وبجهود متاحة.
2. إن تطبيق تقنية ABC وضحت تفاصيل كلف الأنشطة الإنتاجية.
3. يعطي تحديد كلفة الوحدة الواحدة عن طريق تقنية ABC صورة أوضح عن مجالات الإدارة المحتملة للتكاليف وسبل تخفيضها بتطبيق تقنية ABM.

رابعاً: تطبيق تقنية ABM لإدارة التكاليف بشكل كفوء: بعد تطبيق تقنية ABC لتخصيص وتحديد التكاليف للأنشطة (البعد الكفوي) أصبح بالإمكان تنفيذ تقنية (البعد العملياتي) بالاعتماد على مخرجات ABC في الجدول (6) وتطبيق تقنية ABM عن طريق تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة.

جدول (7) تنفيذ الإدارة على أساس الأنشطة ABM

النشاط	كلفة النشاط	العمليات	التحسين	الكلفة الفعلية (ABC)	مقدار التخفيض المتوقع
نشاط الشراء	53,654,076	شراء المواد الأولية	التكامل والاتفاق مع مجهزين معتمدين عن طريق التعاقدات	53,654,076	1,073,082
نشاط الفحص	47,010,551	فحص المواد المستلمة وادخالها للمخزن	التعاقد مع مجهزين بموجب عقود طويلة الاجل	47,010,551	2,350,528
نشاط المناولة	68,796,648	مناولة المواد فيما بين العمليات الإنتاجية	استعمال نقل اوتوماتيكي (ناقل كهربائي بكلفة 50,000,00 دينار)	68,796,648	18,796,648
نشاط صنع الشريط البلاستيكي	925,197,867	تحويل المواد الأولية الى شريط	تحسين عمليات الإنتاج عن طريق الاستعمال الأمثل للمكانن من حيث السرعة واستعمال المواد ذات الجودة العالية	925,197,867	46,259,893
نشاط نسج الشريط البلاستيكي	623,018,150	نسج الأشرطة الخارجة من الماكنة	الاستعمال الأمثل للمكانن واستعمال العمالة الماهرة	623,018,150	6,230,182
نشاط القطع والتكملة	451,494,500	تقطيع الأشرطة وخباطتها ولفها	الاستعمال الأمثل للمكانن	451,494,500	4,514,945
نشاط التخزين	27,174,082	تخزين المنتج النهائي لحين التجهيز	التعاقد للامام أو للخلف والاحتفاظ بأقل مستوى خزين	27,174,082	20,380,562
نشاط التجهيز	17,642,150	تسويق المنتج الى الزبون	تخفيض وقت التجهيز وجدولة عمليات التسليم	17,642,150	352,843
نشاط الطاقة والتصفية	17,414,240	توفير الطاقة الكهربائية والمياه للإنتاج	تأهيل محطة المصنع وتحمل التكاليف التشغيلية فقط	17,414,240	2,414,240
نشاط الصيانة	27,052,749	توفير الصيانة الميكانيكية للالات	استعمال مهندسين ماهرين وتحمل التكاليف التشغيلية فقط	27,052,749	
نشاط التسويقية	116,602,772	ترويج وإعلان عن المنتجات	التعاقد مع وحدات إقتصادية محلية وفتح فروع محلية جديدة وتحمل التكاليف التشغيلية فقط	116,602,772	
الأنشطة المساندة الاخرى	551,913,477	دعم وتوفير الخدمات اللازمة للإنتاج	العمل بروح الفريق	551,913,477	275,956,739
الإجمالي	2,926,971,262			2,926,971,262	378,329,660

التلف في المواد الأولية والإنتاج نصف المصنع والإنتاج التام، فضلاً عن تخفيض تكاليف العمل والصيانة بما لا يقل عن 5% في أقل تقدير، أي بمبلغ 46,259,893 دينار على الأقل.

5. نشاط نسيج الشريط البلاستيكي: تبلغ كلفة نشاط نسيج الأشرطة البلاستيكية 623,018,150 دينار، وتخفيض هذه التكاليف يحتاج لإستبدال المكنان وهذا من الخطط طويلة الأجل والمشاريع الإستثمارية التي تقع خارج إهتمام الباحثين في الوقت الحالي، لذا فالمقترحات المهمة التي يمكن تطبيقها على المدى قصير الأجل هي إجراء تحسينات في عمليات الإنتاج وتطوير مهارات العاملين، وهو ما يمكن أن يخفض التكاليف بما لا يقل عن 1% على الأقل، أي بما لا يقل عن 6,230,182 دينار سنوياً.

6. نشاط القطع والتكملة: تبلغ كلفة هذا النشاط 451,494,500 دينار، ويرى الباحثان أن تكاليف هذه العملية ستخفض بإستعمال مواد أولية ذات جودة أعلى، وتحسين أداء المكنان والعاملين بشكل مستمر عن طريق صيانة المكنان والمعدات من مهندسين مختصين ومهارين، وتدريب العاملين وتطوير مهاراتهم، ويتوقع أن تنخفض التكاليف نتيجة هذه التحسينات بما لا يقل عن 1%، أي بمبلغ 4,514,945 دينار.

7. نشاط التخزين: بلغت كلفة هذا النشاط 27,174,082 دينار، يعد هذا النشاط من الأنشطة التي لا تضيف قيمة من وجهة نظر الزبون وبالامكان تخفيض كلفة هذا النشاط عن طريق التعاقد طويل الأمد مع مجهزين وتوفير المواد الأولية بالوقت المناسب وكذلك تجهيز المنتجات في الوقت المناسب وبحسب المواعيد المحددة لها، ويمكن عن طريق هذا الإجراء تخفيض تكاليف التخزين بما لا يقل عن 75% أي بمبلغ 20,380,562 دينار على الأقل.

8. نشاط التجهيز: تبلغ كلفة هذا النشاط 17,642,150 دينار، ويرى الباحثان أنه يمكن تخفيض وتحسين تكاليف هذا النشاط عن طريق جدولة وتنظيم مواعيد تسليم المنتجات النهائية بأوقات مناسبة وتجهيزها للزبون فور خروجها من العملية الإنتاجية، وهو ما من شأنه أن يخفض كلفة التجهيز بما لا يقل عن 2%، أي بمبلغ 352,843 دينار.

9. نشاط الطاقة والتصفية: تبلغ كلفة هذا النشاط 17,414,240 دينار، ويمكن تحسين هذا النشاط عن طريق تأهيل المحطة الكهربائية الخاصة بمصنع النسيجية مجتمع البحث بغرض تخفيض التكاليف الاجمالية الخاصة بعينة البحث، ويتوقع أن تنحصر تكاليف هذا النشاط بالتكاليف التشغيلية

يلاحظ من الجدول (7) لغرض تطبيق تقنية ABM سيقوم الباحثان بتقديم مقترحات لتحسين أداء الأنشطة وإدارة تكاليفها عن طريق تحسين الأنشطة المضيفة للقيمة والحد من تأثير الأنشطة غير المضيفة للقيمة كمرحلة أولى أو تمهيداً لحذفها لما توفره تقنية ABC من معلومات مالية وغير مالية، تم جمعها عن طريق المقابلات مع مسؤولي الأقسام (قسم الإنتاج، وقسم التخطيط، وقسم المالية) في المعمل وكذلك ما يتطلبه التكامل بين تقنيتي (ABC و ABM)، وكالاتي:

1. نشاط الشراء: يجري في هذا النشاط طلب وشراء وتوصيل المواد الأولية لمقر المعمل، وهو من الأنشطة المضيفة للقيمة، تبلغ كلفته الإجمالية 53,654,076 دينار، ويرى الباحثان أن تفعيل العلاقة بين المعمل والمجهزين تساعد في تبادل وتوصيل المعلومات بشكل مستمر، مما يساعد في عملية إدارة التكاليف، عن طريق توفير مواد خام ذات جودة عالية وبكلفة أقل يمكن أن يسهم في تخفيض كلفة المواد الأولية ونسبة التلف في المواد الداخلة في الإنتاج أو نصف المصنعة أو تامة الصنع، بما لا يقل عن 2% في أقل تقدير، أي بما لا يقل عن 1,073,082 دينار.

2. نشاط الفحص: تبلغ الكلفة الكلية لنشاط الفحص على وفق تقنية ABC مبلغ 47,010,551 دينار، ويرى الباحثان إن اعتماد مجهزين موثوقين، وإدامة العلاقة معهم، وإعتماد طرق حديثة لضبط جودة المواد الأولية والإنتاج وتعزيز أنشطة الوقاية يمكن أن يسهم بتخفيض كلفة الفحص بما لا يقل عن 5% أي بمبلغ 2,350,528 دينار في أقل تقدير.

3. نشاط المناولة: يمكن تخفيض تكاليف هذا النشاط والبالغة كلفته 68,796,648 دينار، عن طريق استبدال الأسلوب اليدوي المتبع بناقل الحركة الكهربائي الذي لا تزيد كلفته عن 25,000,000 دينار، مع مصاريف تشغيلية لا تزيد عن 25,000,000 دينار سنوياً، فضلاً عن ذلك تحقق عملية الإستبدال هذه ترتيباً منتظماً وعصرياً للمعمل والمكنان ويسهم في تقليل المسافات بين المراحل الإنتاجية، و جدولة الإنتاج ووضع التتابع بين الأنشطة الإنتاجية، وبذلك يمكن تخفيض كلفة نشاط المناولة بمبلغ 18,796,648 دينار.

4. نشاط صنع الشريط البلاستيكي: تبلغ كلفة هذا النشاط 925,197,867 دينار سنوياً، ويرى الباحثان تحسين عمليات الإنتاج في هذا النشاط، و التحديثات في الفقرات (1) و (2) و(3) بإستعمال مواد أولية ذات جودة عالية، وتطوير أنشطة الوقاية في عملية رقابة الجودة، إتباع أسلوب المناولة الآلي، يمكن أن تؤدي إلى تخفيض كمية

والدعاية الهادفة لتعريف الزبائن والجمهور بالمعمل ومنتجاته، لذا فلا تقترح الباحثان تخفيض تكاليف هذا النشاط، بل زيادة كفاءته وتفعيله.

12. الأنشطة المساندة الأخرى: بلغت كلفة هذا النشاط 551,913,477 دينار، ويعد هذا النشاط من الأنشطة التي لا تضيف قيمة من وجهة نظر الزبون لأن عملها مستمر إن وجد الإنتاج أم لم يوجد ومن مهمتها توفير الدعم المناسب والمعلومات الضرورية لغرض إكمال عملية الإنتاج، لذا يمكن تخفيض تحسين أداء هذه الأنشطة عن طريق العمل بروح الفريق، وهو ما يمكن أن يخفض تكاليف هذه الأنشطة بما لا يقل عن 50% في أقل تقدير، أي بمبلغ 275,956,739 دينار في أقل تقدير.

مما ذكر يمكن تلخيص عمل تقنية ABM مساهمته في تحقيق الإدارة الكفوءة للتكاليف عن طريق تعزيز الأنشطة المضيئة للقيمة والحد من تأثير الأنشطة غير المضيئة للقيمة والتي من المؤكد ستؤثر في كلفة الوحدة الواحدة من المنتجات وكما موضحة بالجدول (8) الآتي:

البالغة 15,000,000 دينار أي بتخفيض مقداره 2,414,240 دينار.

10. نشاط الصيانة: تبلغ كلفة هذا النشاط 27,052,749 دينار، وهو يعكس تقادم المكين وتهالكها، لذا فمن الضروري تحسين المعدات والمكين، والاستعانة بمهندسين ومختصين من ذوي الخبرة والإختصاص، وتدريب العاملين في أقسام الصيانة على إجرائها بأسرع وقت وأقل كلفة، لذا فلا تقترح الباحثان تخفيض تكاليف هذا النشاط، بل زيادة كفاءته وتفعيله.

11. نشاط التسويقية: تبلغ كلفة هذا النشاط 116,602,772 دينار وهو مبلغ كبير جداً، فعلى الرغم من ضخامة المبلغ إلا أن المعمل لم يستثمره استثماراً ناجحاً، ودليل ذلك إنخفاض مستوى الإنتاج والمبيعات، فنشاط التسويق يجب أن يتمحور حول توفير السوق المناسب لتسويق المنتجات وتطوير علاقة المعمل بزبائنهم وتخفيض معدل دورانهم من جهة وزيادة عددهم من جهة أخرى، ويرى الباحثان ضرورة استغلال التكاليف التسويقية عن طريق إجراء الحملات الإعلانية

جدول (8) الكلفة الكلية على وفق ABM		
نوع الكلفة	المبلغ	المجموع
الكلف المباشرة المخصصة		2,064,488
الكلف غير المباشرة (الموزعة)		2,548,641,602
نشاط الشراء	52,580,994	
نشاط الفحص	44,660,023	
نشاط المناولة	50,000,000	
نشاط صنع الشريط البلاستيكي	878,937,974	
نشاط نسج الشريط البلاستيكي	616,787,969	
نشاط القطع والتكملة	446,979,555	
نشاط التخزين	6,793,521	
نشاط التجهيز	17,289,307	
نشاط الطاقة والتصفية	15,000,000	
نشاط الصيانة	27,052,749	
نشاط التسويقية	116,602,772	
الأنشطة المساندة الأخرى	275,956,739	2,550,706,090

من الجدول أعلاه نلاحظ الآتي:

أن تقنية ABM قد ساهم بتخفيض الكلفة الكلية لمنتجات معمل الأكياس عينة البحث بمقدار 378,329,660 دينار، وهو ما يثبت أن توفير المعلومات وبشكل آني ومتواصل ومستمر وإختيار التقنية المحاسبية والنظام المحاسبي بما يتلائم مع المواقف الطارئة يمكن أن يساعد في تحسين إدارة الأحداث الموقفية، وبالنتيجة تحسين تحقيق أهداف الشركة والذي هو محور عمل المحاسبة الإدارية.

المبحث الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات:

استنتج الباحثان استنتاجات عدة وكالاتي:

1. لا يوجد نظام محاسبي مناسب يمكن تطبيقه لجميع المؤسسات، وفي جميع الأوقات.
2. لغرض تطبيق تقنية أو نظام لا بد من إجراء مسح داخلي وخارجي ومعرفة العوامل الخارجية والداخلية التي من الممكن أن تؤثر في عملية تطبيق النظام.
3. ان النظرية الموقفية في المحاسبة الإدارية لها دورها الفاعل في اختيار النظام المحاسبي الملائم سواءً في احتساب التكاليف أم الرقابة عليها أم ادارتها.
4. ان إدارة التكاليف على وفق التقنيات الاستراتيجية يسهم في وضع خطة دقيقة لحساب كلفة الوحدة الواحدة لمنتجات معمل الاكياس.
5. أسهم تطبيق تقنية ABC بتوفير معلومات مالية وغير مالية تساعد الإدارة الموقفية للتكاليف عن طريق التطبيق الفاعل لتقنية ABM وبالنتيجة إدارة التكاليف بشكل أكثر كفاءة.
6. أسهم تطبيق تقنية ABM في تخفيض تكاليف المعمل عينة البحث بمبلغ 378,329,660 دينار، وهو ما يحقق أهداف المحاسبة الإدارية في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية.

ثانياً: التوصيات:

في ضوء الاستنتاجات أعلاه توصل الباحثان الى الآتي:

1. لا بد للوحدات إقتصادية من إختيار نظام محاسبي يلائم عملها ويحقق أهدافها.
2. ينبغي على الوحدات إقتصادية أن تتشخص العوامل الداخلية والخارجية التي تؤثر في أنظمتها المحاسبية كقدرتها على مواكبة التكنولوجيا أو مواكبة متغيرات البيئة الخارجية وغيرهما.
3. ان تطبيق تقنية ABC يساعد المعمل عينة البحث في تحقيق توزيع تكاليف بصورة اكثر عدالة على منتجها.
4. ان تطبيق تقنية ABM وباعتماده على تقنية ABC يسهم في إدارة تكاليف المعمل عينة البحث بشكل أكثر كفاءة .

المصادر

2. صالح، سميرة. (2008). " أسلوب القيادة الإدارية وأثره على الفعالية الإنتاجية للمؤسسات " ، رسالة ماجستير في إدارة الاعمال ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الحاج لخضر- باتنة.
3. لوكاشه، باسمه . (2008)، " العلاقة بين فاعلية السلوك القيادي لمديري المؤسسات التعليمية لذوي الاعاقات العقلية ودافعية معلمهم نحو العمل في الأردن" ، رسالة ماجستير في الإدارة والقيادة التربوية ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية العلوم الإنسانية، قسم الدراسات التربوية .
4. الهواسي، محمود و البرزنجي ، حسن . (2014) ، " مبادئ علم الإدارة الحديثة" ، دار الكتب والوثائق ، العراق .
5. Abbasi, Adil. (2011), " Contingency Theory in Management Accounting", essay available online <http://accountingfinancestudentsinn.blogspot.com> .
6. Ajibolade, Solabomi. (2013), "Management accounting systems design and company performance in Nigerian manufacturing companies: A contingency theory perspective", British Journal of Arts and Social Sciences, Vol. 14.
7. Al-Mawali, Hamzah. (2015) "Contingent factors of Strategic Management Accounting", Research Journal of Finance and Accounting, Vol.6, No.11.
8. Blocher, E. & Stout, D. & Cokins G., (2010), " Cost Management a strategic emphasis ", 5E, The McGraw-Hill Companies, Inc., USA.
9. Cadez, Simon & Guilding, Chris. (2008), " An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting", Accounting, Organizations and Society 33.
10. Chenhall, Robert. (2006), "Theorizing Contingencies in Management Control Systems Research", Handbook of Management Accounting Research, Volume 1.
11. Chenhall, Robert. (2003) 'Management control systems design
1. الشعباني، صالح إبراهيم. (2010). " دور معلومات نظام إدارة الكلفة المتكامل في دعم الاسبقيات التنافسية داخل الوحدات إقتصادية وإعادة رسم خارطة الأداء والربحية" ، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 3 ، الإصدار 5 .

- Companies in Libya", Doctoral thesis, University of Huddersfield.
20. Haldma, Toomas & Laats, Kertu. (2002), "Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies", *Management Accounting Research*, 13.
 21. Hayes, David. (1977), "The Contingency Theory of Managerial Accounting", *The Accounting Review*, Vol. 52, No.1.
 22. Hilton, R., (2011), "Managerial Accounting: Creating Value in A Dynamic Business Environment", 9E, The McGraw-Hill Companies, Inc., USA.
 23. Horngren, Charles & Datar, Srikant & Rajan, Madhav, (2012), "Cost Accounting a managerial emphasis" 14th E., Prentice Hall, United states of America.
 24. Islam, Jesmin & Hu, Hui. (2012), "A review of literature on contingency theory in managerial accounting", *African Journal of Business Management*, Vol. 6(15).
 25. Johnson, Gerry & Scholes, Kevan & Whittington, Richard. (2005), "Exploring Corporate Strategy" 7th ed., Pearson Education Limited, England.
 26. Maher, Michael. (1997), "Cost accounting – Creating value for management" 5th ed, McGraw-Hill Irwin.
 27. Otley, David. (1980), "The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis", *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 5, No.4.
 28. Otley, David. (2014), "The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014", *Management Accounting Research*.
 29. Robbins, Stephen & Judge, Timothy. (2013), "Organizational Behavior" 15th, Pearson Education, inc., USA.
 - within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future'. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3).
 12. Chong, Vincent & Chong, Kar. (1997), 'Strategic choices, environmental uncertainty and SBU performance: A note on the intervening role of management accounting systems'. *Accounting & Business Research*, 27(4).
 13. Daft, Richard. (2010), "Organization Theory and Design" 10th E, South-Western, Cengage Learning, USA.
 14. Dropulic, Ivana. (2013). "THE Effect of Contingency Factors on Management Control System "A Study of Manufacturing Companies in Croatia " The 6th International Conference "The Changing Economic Landscape: Issues Implication and Policy Options.
 15. Drury, Colin. (2012), "Management and Cost Accounting" 8th E, Cengage Learning EMEA, United Kingdom.
 16. Emmanuel, Clive & Otley, David & Merchant, Kenneth. (1990), "Accounting for Management Control" Second edition, Springer-Science + Business media, B.V. England.
 17. Fisher, Cathy. (1996). "The Impact of Perceived Environmental Uncertainty and Individual Differences on Management Information Requirements: A Research Note", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 21, No. 4.
 18. Garrison, R. & Noreen, E. & Brewer, P., (2011), "Managerial accounting" 11th E, McGraw–Hill Companies, USA.
 19. Haedr, Adel. (2012), "A Contingency Theory-based Investigation of the Role of Management Accounting Information in Management Control Systems in Large Manufacturing

30. Schoech. (2006), "Contingency Theory", The University of Texas at Arlington School of Social Work, Community and Administrative Practice.
31. Volbera, Hank & Weerdt, Niels & Verwaal, Ernst & Stienstra, Marten & Verdu, Antonio. "Contingency Fit, Institutional Fit, and Firm Performance: A Metafit Approach to Organization–Environment Relationships", Organization Science, Vol. 23, No. 4.
32. Zimmerman, J. (2011), "Accounting for Decision Making and Control" 7E, the McGraw-Hill Companies, Inc., USA.