

المعوقات التي تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية أهمها عدم وجود رقابة على التقارير التي تعدها الشركات، وعدم اهتمام الإدارة بأساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة، وعدم توافر الكفاءات والخبرات لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.

1- المقدمة:

تسعى الدول إلى تنمية مواردها الاقتصادية في سبيل تحقيق التقدم والرفاهية الاجتماعية، وهذا يتطلب الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة، وفي هذا المجال تلعب المحاسبة الإدارية دوراً هاماً وحيوياً في مجال تخطيط ورقابة الاستخدام الأمثل للطاقات والموارد المتاحة. وفي العصر الحديث لم تعد وظيفة المحاسبة قاصرة على تقديم البيانات والمعلومات لملاك المشروع والأطراف الخارجية بل اتسعت وظيفتها لتشمل توفير البيانات والمعلومات التي تساعد الإدارة في ممارسة وظائفها، لذلك برزت المحاسبة الإدارية التي تهدف إلى تقديم المعلومات لتخدم الإدارة في مجالات متعددة، وبصفة أساسية في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات (الملحم، 2003).

وتعتبر المحاسبة الإدارية علماً حديثاً بالمقارنة مع التطور التاريخي الطويل للتقرير المالي للمستفيدين الخارجيين وبذلك فهي تمثل فرع جديد نسبياً من فروع المعرفة، ولقد اتسع دور ونطاق المحاسبة الإدارية بصورة كبيرة نتيجة لاستخدامها الأساليب والنماذج الإحصائية والكمية بالإضافة إلى الاهتمام بالنواحي السلوكية (العطاس، 2004)، ويمكن تتبع التطور الذي حصل في المحاسبة الإدارية في أربعة مراحل: حيث كان التركيز الرئيسي في المرحلة الأولى على تحديد التكلفة والرقابة المالية وكان المصدر الرئيسي للمعلومات هو القوائم المالية باستخدام تحليل القوائم المالية وأساليب محاسبة التكاليف الأخرى، ليتغير التركيز في المرحلة الثانية من

تحديد التكلفة والرقابة المالية إلى توفير المعلومات لأغراض التخطيط والرقابة الإدارية من خلال استخدام بعض الأساليب مثل تحليل القرارات ومحاسبة المسؤولية، يلي ذلك المرحلة الثالثة حيث كان التركيز في هذه المرحلة على تخفيض إهدار الموارد في عمليات المشاريع عن طريق التخلص من الأنشطة التي ليست لها قيمة مضافة، واستخدام المعادلات الرياضية ونماذج الجرد، ومن ثم تأتي المرحلة الرابعة حيث كان الاتجاه إلى خلق وابتكار قيمة عن طريق الاستخدام الأمثل للموارد والتقنيات وإداعات النظام، وقد تم التركيز في هذه الفترة على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة مثل بطاقة الأداء المتوازن والتكلفة على أساس النشاط.

2- مشكلة الدراسة:

تعرضت المحاسبة الإدارية إلى العديد من الانتقادات لعدم مواكبتها للتطورات، وأن أساليبها أصبحت أقل ملاءمة لعمليات المنظمة واستراتيجياتها في ظل البيئة الحديثة وما تتميز به من ديناميكية وتغيير سريع في نظم التصنيع وزيادة حدة المنافسة، وخلال السنوات الماضية تعددت الدراسات التي تناولت ممارسات المحاسبة الإدارية المستخدمة في العديد من الدول، ومن هذه الدراسات دراسة كل من Wijewardena and Zoysa (1999) التي أوضحت أن هناك اختلافاً في أساليب المحاسبة الإدارية المطبقة في المنشآت الصناعية لكل من اليابان وأستراليا الناجمة عن اختلاف الثقافة بين البلدين، أما دراسة Adler et al. (2000) فأجريت على عينة من الشركات في نيوزيلندا لتقييم مدى تبني الشركات لأدوات وأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة (مثل التكلفة على أساس النشاط وبطاقة الأداء المتوازن) ومقارنتها بالأساليب التقليدية، وقد توصلت الدراسة إلى أن الشركات الأكبر حجماً هي الشركات الأكثر استخداماً لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، وأوضحت دراسة جادو (2005) حول مدى استجابة طرق وأساليب المحاسبة الإدارية للتغير في بيئة التصنيع الحديثة

وأثرها على تحسين الأداء المالي للوحدة الاقتصادية في مصر أنه يوجد تأثير موجب بين استخدام بعض الأساليب الحديثة كسلسلة القيمة وخصائص بيئة التصنيع. بدأت ليبيا بخطوات جدية في الآونة الأخيرة من أجل النمو الاقتصادي وذلك من خلال إنشاء سوق الأوراق المالية سنة (2006)، كذلك واصلت الجهود لتشجيع الاستثمار ولاستقطاب رؤوس الأموال الأجنبية حيث صدرت العديد من القوانين والقرارات والتي من شأنها أن تساعد على تحقيق ذلك، ومن هذه الجهود السياسات التي اتخذت من قبل مصرف ليبيا المركزي للسيطرة على سعر الصرف وتوحيده والعمل على استقراره، وكذلك قانون رقم (6) لسنة 2007 حيث تم إعطاء ميزات للمستثمر المحلي من حيث تمكين المستثمرين للحصول على القروض الميسرة من المصارف المتخصصة، وتوفير إعفاءات ضريبية إلى غير ذلك، وقد ساهم كل ذلك في إنشاء العديد من المصانع التي تستخدم تقنيات متقدمة في عمليات التصنيع والإنتاج، ومن جانب آخر فيما يتعلق بالاستثمار الخارجي فقد تم إصدار قانون تشجيع الاستثمار الليبي لتشجيع رؤوس الأموال الأجنبية رقم (5) لسنة 2005 لجذب الاستثمار الأجنبي في ليبيا الذي هدف إلى دعم الاستثمار الخارجي عن طريق المشاركة بين ليبيا والرأسمال الأجنبي في القطاعات المختلفة مثل الصناعة والصحة والزراعة والسياحة.

وبناء على ما تقدم ونظراً للتغيرات في بيئة الأعمال في الآونة الأخيرة في ليبيا من تعزيز للتنمية الاقتصادية وتحويل الدولة من الاقتصاد ذي السيطرة المركزية إلى الاقتصاد الحر عن طريق تشجيع ودعم القطاع الخاص، والذي بدوره كان له تأثير في عملية الرقابة وأساليبها في الشركات الصناعية الليبية -برزت المشكلة الأساسية التي يتناولها هذا البحث- وهي التعرف على مدى تطبيق الأساليب الرقابية للمحاسبة الإدارية كأدوات تستخدمها الإدارة في الرقابة الإدارية داخل الشركات

الصناعية الليبية وما هي معوقات تبني نظم وأساليب المحاسبة الإدارية (تقليدية أو حديثة)، بهدف ترشيد استخدام الموارد الاقتصادية. وفي ضوء ما تقدم سوف يتم دراسة أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة. وبهذا يمكن صياغة مشكلة البحث في السؤال الرئيسي التالي:

- ما هو واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة داخل الشركات الصناعية الليبية؟ وما هي المعوقات التي تعرقل تطبيقها وانتشارها؟

سيتم الإجابة عن هذا التساؤل من خلال الإجابة على التساؤلات التالية:

● ما هي أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة المطبقة داخل الشركات الصناعية الليبية؟

● ما أهمية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة المطبقة داخل الشركات الصناعية الليبية؟

● ما هي المعوقات التي تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة في الشركات الصناعية الليبية؟

3- أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة من خلال الإجابة عن التساؤلات إلى الآتي:

● التعرف على أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة المطبقة داخل الشركات الصناعية الليبية.

● التعرف على مدى أهمية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة المطبقة داخل الشركات الصناعية الليبية.

● التعرف على المعوقات التي تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة داخل الشركات الصناعية الليبية.

4- فرضيات الدراسة:

تم وضع الفرضيات الآتية لتحقيق أهداف الدراسة:

- الفرضية الأولى: المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة حول مستوى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية يختلف معنوياً عن (3).
- الفرضية الثانية: المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة حول مستوى أهمية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية يختلف معنوياً عن (3).
- الفرضية الثالثة: المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بالمعوقات التي تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية يختلف معنوياً عن (3).

5- أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من الاعتبارات التالية:

- أهمية أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة وما توفره من بيانات ومعلومات تساعد الإدارة على القيام بوظائفها الأساسية كوظيفة الرقابة، مما يساعد على تحقيق التنمية الاقتصادية في ليبيا.
- توجيه انتباه إدارات الشركات الصناعية نحو استخدام أساليب تنفيذها في ممارسة وظيفة الرقابة بصفة عامة والرقابة الإدارية بصفة خاصة.

6- منهجية الدراسة:

تم استخدام المنهج الاستنباطي في هذه الدراسة، وذلك من أجل دراسة واقع أساليب المحاسبة الإدارية داخل الشركات الصناعية الليبية، وقد استخدمت الإستبانة كوسيلة لتجميع المعلومات اللازمة للجانب العملي من الدراسة، بغية التعرف على الآراء ووجهات النظر حول استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة داخل تلك الشركات حيث إن هذه الأداة الأكثر شيوعاً واستخداماً في مثل هذه الدراسات.

7- مجتمع الدراسة:

يضم مجتمع الدراسة جميع الشركات الصناعية الليبية العاملة في المنطقة الممتدة من مصراته شرقاً إلى الزاوية غرباً (تم اختيار هذه المنطقة لتركز معظم الشركات الصناعية الليبية في هذه المنطقة حسب المعلومات المتحصل عليها من وزارة الصناعة وهيئة التمليك والاستثمار)، والتي يبلغ عددها تقريبا 85 شركة، حيث تم استبعاد الشركات الصغيرة نسبياً (مثل المخابز والورش) وكذلك الشركات التي تم استغلال موقعها بعد ثورة 17 فبراير لأغراض متعلقة بالظروف الحالية أو لتوقف العمل فيها حالياً.

8- حدود الدراسة:

تمت الدراسة العملية خلال سنة 2012، على الشركات الصناعية الليبية بالمنطقة الغربية، وقد اهتمت الدراسة ببعض الأساليب التي تم ذكرها في الأدب المحاسبي كأساليب رقابية، فاقترحت على دراسة تطبيق بعض أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية (الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية ومحاسبة المسؤولية وتقارير الأداء) والحديثة (المقاييس المرجعية وسلسلة القيمة وإدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن). كما ركزت الدراسة على أهمية ومعوقات تطبيق هذه الأدوات من وجهة نظر المستجوبين.

9- الإطار النظري للدراسة:**1.9 المحاسبة الإدارية والرقابة المحاسبية الإدارية:**

تعددت التعريفات للمحاسبة الإدارية وفقاً لكل مفهوم، حيث عرفها Drury (2004) بأنها تهتم بتوفير المعلومات للأفراد (المديرين) داخل المنشأة لمساعدتهم في اتخاذ قرارات أفضل، وتحسين كفاءة وفاعلية العمليات المالية، أما وفقاً Garrison, et al. (2006) فإن المحاسبة الإدارية هي عبارة عن إيصال المعلومات المناسبة

للمديرين من أجل القيام بعمليات التوجيه والرقابة على أعمال المنظمة، وتسعى المحاسبة الإدارية إلى تحقيق العديد من الأهداف لعل من أهمها: توفير المعلومات من أجل القيام بالتخطيط واتخاذ القرارات، ومساعدة المديرين في التوجيه والرقابة على النشاطات التشغيلية، وقياس أداء الأنشطة والوحدات الفرعية والمديرين والعاملين داخل المنشأة، كما تسعى إلى تحفيز المديرين والعاملين الآخرين لتحقيق أهداف المنشأة، وتحسين الموقف التنافسي للمنشأة (Hilton, 2002).

ويشير أحمد (2009) إلى أنه يجب عدم الخلط بين مصطلح الرقابة للمحاسبة الإدارية والرقابة الإدارية، ففي حين يقصد بالرقابة المحاسبية الإدارية مجموعة من التطبيقات مثل: الموازنات، والمحاسبة عن التكاليف المعيارية، وإعداد التقارير الدورية والتي غالباً ما تدار بواسطة وظيفة المحاسبة الإدارية. وتشمل الرقابة المحاسبية الإدارية على عنصرين أساسيين، العنصر الأول: عملية التخطيط الرسمي مثل: إعداد الموازنات، والتخطيط طويل الأجل، بهدف وضع توقعات للأداء يتم الاعتماد عليها في تقييم الأداء. والعنصر الثاني: يتمثل في محاسبة المسؤولية، وتقوم على تقسيم المنشأة إلى مراكز مسئولية تمكن من المساءلة المحاسبية عن النتائج والمخرجات المالية (Drury, 2004). من ناحية أخرى يقصد بالرقابة الإدارية مجموعة من آليات الرقابة ذات التركيز الداخلي، والتي تهدف إلى التأثير على سلوك الأفراد بطريقة مرغوب فيها لزيادة إمكانية تحقيق الأهداف، ومن ثمّ تعتبر الرقابة الإدارية أعم وأشمل من الرقابة المحاسبية الإدارية، حيث تتضمن أنواعاً أخرى من الرقابة مثل: رقابة التصرفات السلوكية، الرقابة الاجتماعية وغيرها (أحمد، 2009).

ومن ذلك فإن معلومات المحاسبة الإدارية ترجع إلى مجموعة من الأساليب التي تجسد اعتبارات معلومات المحاسبة الإدارية لكل من اتخاذ القرارات والرقابة في حين أن أنظمة الرقابة المحاسبية تتعلق بمجموعة الأساليب لتطبيقات المحاسبة التي

تستخدم في أغراض الرقابة، وتمثل أنظمة الرقابة الإدارية مصطلحاً واسعاً يشمل أنظمة الرقابة للمحاسبة الإدارية، ولكن يتضمن أيضاً أنواعاً أخرى للرقابة مثل الرقابة السلوكية والشخصية والرقابة الاجتماعية (Drury, 2004).

2.9 الانتقادات الموجهة للأساليب التقليدية في المحاسبة الإدارية:

بالرغم من أن تطور طرق الإنتاج واستخدام التكنولوجيا الحديثة إلا أن نظم المحاسبة الإدارية قد تخلفت عن هذا التطور بشكل كبير، وبالإضافة إلى أن البيئة الديناميكية والتغير السريع في تكنولوجيا الإنتاج، قد أحدثت تأثيراً جوهرياً على المعلومات المطلوبة، وكذلك على نظم الرقابة داخل المنشأة، والتحدي المطلوب في ذلك المجال يتمثل في توفير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب (Kerremans, et al., 1991).

وقد واجهت المحاسبة الإدارية العديد من الانتقادات والمشاكل في الآونة الأخيرة نتيجة للعيوب وأوجه النقص التي تشوب الأساليب المحاسبية التي يستخدمها المحاسب الإداري لتوفير معلومات تساعد في عملية متابعة وتقويم أداء الوحدة الاقتصادية، مثل أسلوب التكاليف المعيارية وأسلوب الموازنات التخطيطية وأسلوب التحليل بالنسب المالية والمحاسبية (عبد الرزاق، 2009)، وبضيف (عزب، 1996، 70) أن أهم الانتقادات الموجهة للمحاسبة الإدارية تتمثل في "اهتمام معظم الكتابات والأبحاث إلى حد كبير بمحاسبة تكاليف المنتج والرقابة على التكاليف في أوضاع بسيطة نسبياً والاهتمام بشكل كبير بمتطلبات إعداد التقرير المالي الخارجي بالشكل التقليدي الذي يشجع على ممارسات المحاسبة المالية ويؤثر بشكل سلبي على ممارسات المحاسبة الإدارية".

وأكد العديد من الباحثين (على سبيل المثال الخطيب، 2002; Clarke, 1995) أن النقد الموجه لأساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في عمليات متابعة

وتقويم الأداء يرجع إلى تركيز هذه الأساليب على قياس نتائج الأحداث الماضية في الوحدة الاقتصادية والتي لا تمكن من تقديم معلومات عن البدائل المتاحة مستقبلاً للاختيار من بينهم من أجل تطوير وتحسين الأداء، كما أن هذه الأساليب تعمل بمعزل عن الاستراتيجيات التي تتبناها الوحدة الاقتصادية لإدارة أداؤها، ومن ثم لا تقدم هذه الأساليب الدعم اللازم لتلك الاستراتيجيات لضمان نجاحها في التأثير الإيجابي على الأداء في الأجل الطويل من أجل مواجهة المنافسة والوفاء بمتطلبات العملاء، وتحقيق مستويات الربحية المرغوبة، ويرجع ذلك إلى أن هذه الأساليب المستخدمة بمعرفة المحاسب الإداري تركز على الأداء في الأجل القصير، ولا تتكامل مع أهداف الوحدة الإستراتيجية، بالإضافة إلى إغفالها للأنشطة المولدة للقيمة، وعدم شمولها على مؤشرات نوعية مثل مؤشرات قياس الجودة، رضا العملاء، المرونة، الإنتاجية، وقت التسليم، ومؤشرات الفاقد والتالف، والضياع، وأيضاً عجز هذه الأساليب عن ربط المقاييس غير المالية بالنتائج المالية التي تفصح عنها القوائم المالية المنشورة.

وأشار Kennedy (2000) في دراسته أنّ نظم المحاسبة الإدارية التقليدية موجهة لتقديم معلومات مالية من حيث الطبيعة والمحتوى والأهداف، كما تقدم حقائق عن التكلفة كانت تمكن من متابعتها بفاعلية فيما مضى، أما الآن فهذه النظم أصبحت غير قادرة على تقديم نوعية المعلومات المطلوبة اليوم في ظل المنافسة العالمية والبيئة المتغيرة التي تشتغل فيها الشركات، كما أنّ هذه النظم تعطي إشارات مضللة من خلال ما توفره من معلومات، مما يؤكد أن مجال هذه النظم أمر لا مفر منه ليفسح المجال للأساليب الحديثة مثل التكاليف على أساس النشاط والإدارة على أساس النشاط وتحليل القيمة لحملة الأسهم.

3.9 تطور المحاسبة الإدارية وظهور أساليبها الحديثة:

أصبحت أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية مثل التكاليف المعيارية، والموازنات، وتحليل الانحرافات أقل فائدة في الوقت الحاضر، وأصبح نجاح الشركات وتعزيز قدرتها التنافسية يتوقف على استخدام مجموعة أدوات استراتيجية تتلاءم مع بيئة الأعمال الديناميكية الحديثة (Suleiman et al. , 2004).

ومع هذه الانتقادات التي تواجهها المحاسبة الإدارية، فقد أيقظ التطور الذي حدث في الشركات اليابانية في السنوات الأخيرة الاهتمام في السوق العالمي لإدراك أسباب ميزتهم التنافسية العالية، وقد اقترح (Shields and Chee (1991 أن واحداً من أهم هذه الأسباب هو نظم المحاسبة الإدارية المستخدمة في الشركات اليابانية.

حيث يرى (Johnson, 1994) أن نظم المحاسبة الإدارية لم تفقد ملائمتها بسبب أنها تقدم معلومات محاسبية غير ملائمة للإدارة، وإنما بسبب الاستخدام غير الملائم للمعلومات المحاسبية المقدمة للإدارة. وفي ظل التطورات في بيئة الأعمال من زيادة منافسة وتطور تكنولوجي فإن الأمر يتطلب تكيف أساليب المحاسبة الإدارية من خلال تطوير القائم منها، واستحداث أساليب للمحاسبة الإدارية تساعد على مساندة الركب والصمود أمام التيارات التنافسية الجارفة على المستويين الإقليمي والعالمي (أبو زيد ومرعي، 2004). وبالتالي فإن الإدارة العلمية الحديثة في أي مشروع تعتمد إلى حد كبير على أساليب المحاسبة الإدارية، والتي بموجبها يتم التأكيد على الاستخدام الأمثل للطاقات المادية والبشرية وتعظيم الموارد من أجل تحقيق أهداف المشروع.

ونتيجة لذلك ظهرت مفاهيم وفلسفات جديدة في استجابة للتغير الذي شهدته العمليات والمنافسات وأصبح ضرورياً استخدام طرق وأساليب جديدة في المحاسبة الإدارية لضمان استمرار ونمو الوحدات الاقتصادية، وتحقيق مزايا تنافسية، وأيضاً لتأثير العديد من العوامل والتي تعتبر بمثابة قوة تأثيرية لضرورة التغيير تمثلت في

توفير المواد اللازمة لتطوير طرق وأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية، واستحداث أخرى جديدة لمسايرة التطورات الحديثة في بيئة التصنيع الحالية والرغبة لدى الإدارة العليا في تبني إحداث التغيير في طرق وأساليب المحاسبة الإدارية للتفوق وتحقيق الريادة في السوق، وتعرف باسم العوامل الرائدة أو القيادية (Kasurinen, 2002) نقلاً عن جادو، (2005).

وقد أوضح Haldama and Laats (2002) أن أنشطة المحاسبة الإدارية قد تطورت في أربع مراحل، وهي كالآتي: المرحلة الأولى: وكانت قبل 1950م، وكان التركيز الرئيسي فيها على تحديد التكلفة والرقابة المالية، حيث كان المصدر الرئيسي للمعلومات يتمثل في القوائم المالية باستخدام كل من التحليل النسبي، وتحليل القوائم المالية وأساليب محاسبة التكاليف الأخرى. أما المرحلة الثانية: فقد بدأت من عام 1965م وتغير التركيز فيها من تحديد التكلفة، والرقابة المالية إلى توفير المعلومات لأغراض التخطيط، والرقابة الإدارية من خلال استخدام بعض الأساليب مثل تحليل القرارات، ومحاسبة المسؤولية. وتمثلت أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية التي تدعم تحليل اتخاذ القرارات ومحاسبة المسؤولية في التكاليف المعيارية وتحليل الربح - الحجم - التكلفة - وتحليل التعادل. أما المرحلة الثالثة: فكانت قبل سنة 1985م حيث كان التركيز فيها على تخفيض إهدار الموارد في عمليات المشاريع عن طريق التخلص من الأنشطة التي ليس لها قيمة مضافة، واستخدام المعادلات الرياضية، مثل نموذج طلب الكمية الاقتصادية والانحدارات المتعددة، وكذلك نماذج الجرد مثل: الوارد أولاً صادر أولاً، والوارد أخيراً صادر أولاً. وأخيراً المرحلة الرابعة: بدأت من عام 1995، حيث كان الاتجاه إلى خلق وابتكار قيمة عن طريق الاستخدام الأمثل للموارد والتقنيات، والذي يمكن تحقيقه من خلال اختبار مسببات قيمة العملاء، وقيمة حملة الأسهم، وإبداعات النظام، وقد تم التركيز في هذه الفترة

على أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة مثل الانتاج في الوقت المناسب “Just in Time” وبطاقة الأداء المتوازن “Balanced Scored Card” والمحاسبة الإدارية الإستراتيجية “Strategic Management Accounting”.

وأوضح الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) أن الفترة ما بين 1985-1995 تميزت باتجاه العالم وبالأخص في الدول المتقدمة إلى المرحلة الرابعة من المحاسبة الإدارية. أما في ليبيا فيرى (2001) Saleh أن أساليب المحاسبة الإدارية انتشرت عن طريق الشركات النفطية وخصوصاً من الشركات البريطانية والامريكية إلى الشركات النفطية الليبية، كما أن انتقال الموظفين من الشركات النفطية إلى الشركات غير النفطية وبالعكس جعل الشركات غير النفطية تستفيد من التطور الحاصل في الشركات النفطية. ومن ناحية أخرى تأثرت برامج التعليم المحاسبي بالبرامج التعليمية البريطانية، فمعظم الكتب المنهجية التي استخدمت كانت بريطانية أو عربية مترجمة من الإنجليزية أو ألفها باحثون عرب تعلموا في الجامعات البريطانية وجاءوا إلى ليبيا كمدرسين في الجامعات الليبية، ولكن منذ سنة 1976 بدأ تأثير التعليم المحاسبي الأمريكي يتجاوز النظام البريطاني تدريجياً وقد كان لتركيز كلا البرنامجين على مواضيع المحاسبة المالية أو المحاسبة الادارية أهمية كبيرة (Kilani,1988; Ahmed and Buzid,1998; Gao,200).

ومن الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية في مجال الرقابة -التي سنتناولها هذه الدراسة- التكاليف المعيارية، والميزانيات التقديرية، ومحاسبة المسؤولية، وأسلوب تقارير الأداء. أما بالنسبة للأساليب الحديثة فسيتم تناول المقاييس المرجعية، وأسلوب تحليل سلسلة القيمة، وإدارة الجودة الشاملة، وبطاقة الأداء المتوازن.

4.9 الدراسات السابقة:

تناولت العديد من الدراسات موضوع أساليب المحاسبة الإدارية (التقليدية والحديثة) من حيث مدى استخدامها وأهميتها ومعوقات انتشارها، فقامت دراسة كل من Wijerwardena and Dezoys (1999) بمقارنة أساليب المحاسبة الإدارية المطبقة في الشركات الصناعية لكل من اليابان وأستراليا، وأوضحت نتائج الدراسة اختلاف الممارسات الإدارية بين البلدين الناجمة عن اختلاف الثقافة بينهما، كما بينت أهمية الموازنات في التخطيط والرقابة، حيث لا يوجد اختلاف بين الدولتين حول أهمية هذه الأداة، بينما بينت وجود اختلاف حول أهمية التكاليف المعيارية في المنشآت الصناعية بين الدولتين ووجود اختلاف حول أهمية مجموعة من أدوات المحاسبة الإدارية وحول ترتيب مدى أهمية كل أداة، وترجع الدراسة وجود الاختلاف إلى طبيعة العملية الصناعية ذاتها والفلسفة الإدارية الناجمة عن اختلاف الثقافات بكل من الدولتين. كما أجريت دراسة Adler et al. (2000) على عينة من الشركات في نيوزيلندا، وكان الهدف من الدراسة يكمن في تقييم مدى تبني الشركات لأدوات وأساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة ومقارنتها بالأساليب التقليدية، وأيضاً استكشاف مدى وجود أي معارضة أو مقاومة لتبني هذه الأساليب وأسبابها، وقد توصلت الدراسة إلى أن الأدوات التقليدية أكثر انتشاراً وأن الشركات الأكبر حجماً هي الأكثر استخداماً لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، كما توصلت الدراسة إلى أن أهم معوقات تبني الأساليب الحديثة تعود إلى محددات خاصة بالموارد البشرية لهذه الشركات، ومن هذه المحددات عدم توفر المهارات اللازمة لتطبيقها بالإضافة إلى ضيق الوقت، وتكلفة استخدام الموظفين الأكفاء لتطبيق مثل هذه الأساليب. أما دراسة الخاطر وقطب (2002) فقد كانت بعنوان دراسة تحليلية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المنشآت الصناعية القطرية، وتوصلت الدراسة إلى أن المنشآت الصناعية

القطرية مازالت تفضل استخدام أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية رغم إشارة المشاركين في الدراسة إلى أهمية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، واتضح من نتائج الدراسة أن الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف تعد أهم مجالات استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تلك المنشآت، وعدم توافر التدريب الكافي للمحاسبين، بالإضافة إلى التكلفة العالية لتطبيق تلك الأساليب يعتبر من أهم العوائق لتطبيق الأدوات الحديثة. وقد تمت دراسة الملحم (2003) في السعودية لمعرفة مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المنشآت الصناعية بالمملكة العربية السعودية، حيث بينت أن الكثير من الوحدات الاقتصادية السعودية لازالت تعتمد على أساليب ونظم محاسبية تقليدية لا تتماشى مع متطلبات الإدارة الحديثة الأمر الذي يؤدي إلى التأثير على كفاءة وفعالية الإدارة في عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. وقد اشتملت دراسة الخليل (2012) على (94) شركة من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية ومدى تطبيقها لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، وقد توصلت الي أن الشركات الأردنية تقوم بتطبيق الأساليب الحديثة، وأن أكثرها استخداماً هو أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأقلها استخداماً هو أسلوب بطاقة الأداء المتوازن لتقييم الأداء، كما أن هذه الشركات تواجه بعض المعوقات التي تحدها من استخدام هذه الأساليب، وأكثر هذه المعوقات يكمن في ارتفاع تكلفة إحلال تطبيق الأساليب الحديثة محل الأساليب التقليدية.

أما في البيئة الليبية فقد أجريت العديد من الدراسات، منها دراسة العرفي (2007) حيث استهدفت هذه الدراسة بشكل رئيسي للتعرف على مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المصارف التجارية الليبية، وتوصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها أن الإدارة العليا للمصارف التجارية تولي اهتماماً بالنتائج التي تقدمها أساليب المحاسبة الإدارية. وبين الفرطاس (2007) في دراسته والتي

كانت بعنوان (مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية كأدوات للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات داخل الشركات العاملة في قطاع النفط والغاز في ليبيا) أن هناك مجموعة من المعوقات التي تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية أهمها عدم توفر الخبرة المحاسبية الكافية لدى المحاسبين، وقد استخدمت هذه الدراسة الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية، ومقاييس الأداء، وتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح كأساليب تقليدية وأسلوب الرقابة الوقائية، والقياس المتوازن للأداء، والتكاليف المستهدفة، ومعلومات حلقات الجودة، وتحليل تكاليف الجودة، والإنتاج في الوقت المحدد كأساليب حديثة، وقد بينت الدراسة أن الشركات النفطية في ليبيا لا تستخدم الأساليب الحديثة باستثناء أسلوب التكاليف على أساس النشاط وذلك وأنها تقوم باستخدام الأساليب التقليدية عوضاً عنها.

10- الدراسة الميدانية:

1.10 جمع البيانات:

تم توزيع إستبانة لدراسة بعض مفردات البحث وحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع الدراسة، وقد تم توزيع الاستبانات علي الشركات الصناعية في المنطقة الغربية بعد أن تم استبعاد الشركات الصغيرة نسبياً (مثل المخابز والورش)، وكذلك الشركات التي تم استغلال موقعها بعد الثورة لأغراض متعلقة بالظروف الحالية أو لتوقف العمل فيها حالياً، وقد بلغ عدد الشركات الصناعية في المنطقة الغربية المستهدفة 85 شركة، تم التوزيع على (74) شركة فقط لتعذر الوصول الى باقي الشركات (11 شركة). وتم استلام (71) استبانة كان من بينها (3) استبانات غير صالحة للتحليل وبذلك يكون عدد الاستبانات الصالحة للتحليل والدراسة (68) استبانة أي بنسبة 91.9% من الاستبانات الموزعة وهي نسبة تعتبر مقبولة جداً

مقارنة بالدراسات المشابهة، وقد تم توجيه الاستبيانات للمدير المالي أو مدير الشئون الإدارية أو المدير العام أو أي شخص له صلة بموضوع الدراسة في هذه الشركات.

2.10 تحليل الموثوقية والمصادقية:

وقد تم تفرغ الاستبيانات المسئلة وتحليلها باستخدام برنامج SPSS الإحصائي (Statistical Package for Social Sciences)، وللتحقق من صدق هذه الاستبانة تم استخدام طريقة صدق المحتوى بأسلوب صدق المحكمين (Construct Validity)، حيث تم عرضها في صورتها المبدئية على مجموعة من المحكمين المتخصصين في مجال المحاسبة والإحصاء، وطلب منهم الحكم على مدى مناسبة الفقرات لموضوعها وتقدير مدى مناسبة الفقرات للمقياس الذي يشتمل عليها هذا المقياس، وقد تم إدخال بعض التعديلات على بنودها بناءً على ملاحظاتهم واقتراحاتهم. وقد كانت الاستبانة تتضمن أسئلة عامة حول الوظيفة والتخصص وكذلك احتوت الإستانة على عبارات حول مستوى استخدام النظم والأساليب الرقابية للمحاسبة الإدارية وحول مستوى أهمية استخدام تلك النظم والأساليب، بالإضافة الى اسئلة حول المعوقات التي تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة.

ومن أجل اختبار موثوقية إجابات مفردات المجتمع على أسئلة الاستبانة تم استخدام معامل ألفا (α) فوجد أن قيم معامل ألفا كرونباخ لكل مجموعة من العبارات ولجميع العبارات معا كما بالجدول (1).

من خلال الجدول (1) نلاحظ أن قيم معامل ألفا كرونباخ (α) لكل مجموعة من عبارات استمارة الاستبانة ولجميع العبارات كانت أكبر من (0.80) وهذا يدل على وجود ارتباط قوي بين إجابات مفردات مجتمع الدراسة على كل مجموعة من عبارات استمارة الاستبانة، مما يزيد من الثقة في النتائج.

جدول (1) نتائج اختبار ألفا كرونباخ

م	مجموعة العبارات	قيمة معامل ألفا
1	مستوى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية	0.822
2	مستوى أهمية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية	0.927
3	المعوقات التي تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية	0.900

3.10 تحليل البيانات:

ومن أجل التعرف على مستوى استخدام وأهمية والمعوقات التي تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة داخل الشركات الصناعية الليبية فقد تم اعتماد التقسيم التالي لتحديد درجة كل من الاستخدام والأهمية والمعوقات.

الحد الأعلى - الحد الأدنى = 5 - 1 = 4

وبما أن هناك خمس مستويات لكل من هذه الدرجات فسيتم قسمة الرقم 4

على 5 = 0.8

وبناءً عليه سيتم توزيع الدرجات كما يلي:

$1.8 = 0.8 + 1$ أي أن من 1 إلى أقل من 1.8 درجة منخفضة جداً.

$2.6 = 1.8 + 0.8$ أي من 1.8 إلى أقل من 2.6 درجة منخفضة.

$3.4 = 2.6 + 0.8$ أي من 2.6 إلى أقل من 3.4 درجة متوسطة.

$4.2 = 3.4 + 0.8$ أي من 3.4 إلى أقل من 4.2 درجة عالية.

$5 = 4.2 + 0.8$ أي من 4.2 إلى أقل من 5 درجة عالية جداً (محرار، 2012).

4.10 خصائص مفردات عينة الدراسة:

الجدول (2) يبين التوزيع التكراري والنسبي المئوي لمفردات عينة الدراسة

حسب الوظيفة من خلال الجدول نلاحظ أن أكثر المجيبين كانوا ممن يشغلون وظيفة

محاسب (ويمثلون نسبة 45.6% من جميع مفردات عينة) أو أن له علاقة شبه مباشرة بعمل المحاسبة، وبالتالي فهم على دراية باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية ومدى أهميتها مما يضيفي على النتائج مصداقية كبيرة.

ومن خلال الجدول (3) نلاحظ أن معظم مفردات مجتمع الدراسة من حملة الدبلوم العالي فما فوق، ويمثلون نسبة 78.3% من عينة مفردات مجتمع الدراسة، وهذا مؤشر جيد على قدرة من أجريت عليهم الدراسة على الإجابة على أسئلة الاستبانة بصورة صحيحة، ومؤشر لقدرتهم على التعامل مع الاستبانة الموجهة اليهم.

جدول (2) تصنيف مفردات عينة الدراسة حسب الوظيفة

النسبة %	العدد	الوظيفة
10.3%	7	مدير عام
20.6%	14	مدير مالي
7.4%	5	مدير المراجعة الداخلية
4.4%	3	مدير الشؤون الإدارية
45.6%	31	محاسب
11.8%	8	اخرى
100%	68	المجموع

من خلال الجدول (4) نلاحظ أن معظم مفردات عينة الدراسة من ذوي الاختصاص في المحاسبة وكما سبق أن تبين أن أكثر المجيبين يحملون دبلوم عالي فما فوق، وبالتالي فإن ذلك يدل على أن غالبية من أجريت عليهم الدراسة لا تقتصرهم المعرفة العلمية والعملية مما يزيد من الثقة في قدرتهم على إجابة الاستبانة.

جدول (3) تصنيف مفردات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة %	العدد	المؤهل العلمي
5.9%	4	ماجستير
55.9%	38	بكالوريوس
26.5%	18	دبلوم عالي
8.8%	6	أقل من دبلوم عالي
2.9%	2	مؤهل آخر
100%	68	المجموع

جدول (4) مفردات مجتمع الدراسة حسب التخصص.

التخصص	العدد	النسبة %
محاسبة	40	58.8%
اقتصاد	7	10.3%
إدارة	17	25%
تخصص آخر	4	5.9%
المجموع	68	100%

5.10 اختبار فرضيات الدراسة:

1.5.10 مستوى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية:

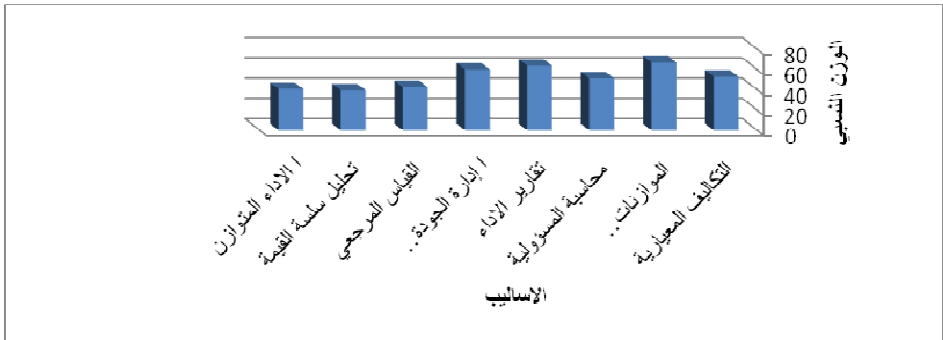
الجدول رقم (5) والشكل (1) يبين التوزيع التكراري و التوزيع النسبي

المئوي لإجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بمستوى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية ودرجات الاستخدام.

الجدول (5) مستوى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية ودرجات الاستخدام

م	الأسلوب	التكرار والنسبة	لا يستخدم مطلقاً	استخدم بدرجة قليلة	استخدم بدرجة متوسطة	استخدم بدرجة كبيرة	استخدم بدرجة كبيرة جداً	المتوسط	درجة الاستخدام
1	أسلوب التكاليف المعيارية	التكرار	11	17	24	12	2	2.65	متوسطة
		النسبة %	16.7	25.8	36.4	18.2	3.0		
2	أسلوب الميزانيات التقديرية	التكرار	4	13	18	21	12	3.35	متوسطة
		النسبة %	5.9	19.1	26.5	30.9	17.6		
3	أسلوب محاسبة المسؤولية	التكرار	13	19	21	15	--	2.56	منخفضة
		النسبة %	19.1	27.9	30.9	22.1	--		
4	أسلوب تقارير الأداء	التكرار	4	14	19	27	4	3.19	متوسطة
		النسبة %	5.9	20.6	27.9	39.7	5.9		
5	أسلوب إدارة الجودة الشاملة	التكرار	6	14	26	18	4	3	متوسطة
		النسبة %	8.8	20.6	38.2	26.5	5.9		
6	أسلوب القياس المرجعي	التكرار	21	22	20	5	--	2.13	منخفضة
		النسبة %	30.9	32.4	29.4	7.4	--		

م	الأسلوب	التكرار والنسبة	لا يستخدم مطلقاً	استخدم بدرجة قليلة	استخدم بدرجة متوسطة	استخدم بدرجة كبيرة	استخدم بدرجة كبيرة جداً	المتوسط	درجة الاستخدام
7	أسلوب تحليل سلسلة القيمة	التكرار	29	18	15	6	--	1.97	منخفضة
	النسبة %	42.6	26.5	22.1	8.8	--			
8	أسلوب الأداء المتوازن	التكرار	26	20	16	6	--	2.03	منخفضة
	النسبة %	38.2	29.4	23.5	8.8	--			



الشكل (1) درجة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة.

من خلال الجدول (5) والشكل (1) يلاحظ أن الأساليب التي مستوى درجات استخدامها متوسطة تمثلت في أسلوب الميزانيات التقديرية، وأسلوب تقارير الأداء، وأسلوب إدارة الجودة الشاملة، وأسلوب التكاليف المعيارية، أما الأساليب التي مستوى استخدامها منخفض كانت محاسبة المسؤولية، وأسلوب القياس المرجعي، وأسلوب الأداء المتوازن، وتحليل سلسلة القيمة.

ولاختبار الفرضية المتعلقة بمستوى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية تم إيجاد المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على استخدام جميع الأساليب، واستخدام اختبار Z حول المتوسط (3) فكانت النتائج كما بالجدول (6) حيث كانت الفرضية على النحو التالي:

الفرضية الأولى: المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة حول مستوى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية يختلف معنوياً عن (3).

من خلال الجدول (6) نلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار (-4.627) بدلالة معنوية محسوبة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05)، وبالتالي نقبل الفرضية الأولى، وحيث إن المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة (2.6092)، وهو يقل عن المتوسط المفترض (3)، وهذا يشير إلى انخفاض مستوى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية.

الجدول (6) نتائج اختبار Z حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة حول مستوى

استخدام أساليب المحاسبة الإدارية

البيان	المتوسط الانحراف المعياري العام	إحصائي الاختبار	الدالة المعنوية المحسوبة
المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة حول مستوى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية	2.6092	0.69639	4.627
			000

مما سبق يتضح أن أكثر الأساليب التي تستخدمها الشركات الصناعية الليبية هو أسلوب الميزانيات التقديرية والتي متوسط استخدامها (3.35) وهذا يتفق مع ما جاءت به دراسة الفاخري (2002) حيث يؤدي استخدام الميزانيات كأداة للرقابة إلى تحقيق العديد من المزايا والفوائد للشركات، كما يتضح انخفاض استخدام باقي الأساليب والتي كان متوسط استخدامها يتراوح بين (1.97 إلى 3.19)، حيث إن درجة استخدام كلا: من أسلوب تقارير الأداء، وأسلوب إدارة الجودة الشاملة متوسطة (3.0 , 3.19) على التوالي، كذلك يتضح انخفاض استخدام أسلوب التكاليف المعيارية، وأسلوب محاسبة المسؤولية، وأسلوب القياس المرجعي، وأسلوب تحليل سلسلة القيمة، وأسلوب بطاقة الأداء المتوازن. ويمكن ملاحظة تدني استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتي لم تتعد درجة استخدامها (3)، وهذا يتفق مع ما

وصلت إليه دراسات كلا من الخاطر وقطب (2002) ومفتي وخيال (2002)، ومحدودية استخدام الأساليب الحديثة يوضح وجود فجوة بين ما ورد في الفكر المحاسبي وما يتم تطبيقه في الشركات الصناعية الليبية، ويدعم الرأي القائل بوجود فجوة بين النظرية والتطبيق، والذي يتفق مع الدراسات السابقة (Chenhall and Smith, 1998; Drury and Dugdak, 1992; Clarke, 1992; Scapens, 1990; Kaplan and Johnson 1989; Horngren, 1986). وبمقارنة مستوى استخدام الأساليب التقليدية، والحديثة نجد أن مستوى استخدام الأساليب التقليدية متوسط (ما عدا مستوى استخدام أسلوب محاسبة المسؤولية كان ضعيفاً) بينما كان مستوى استخدام الأساليب الحديثة منخفضاً باستثناء أسلوب إدارة الجودة الشاملة حيث كان متوسط الاستخدام، وبالتالي يمكن القول أن تصنيف المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الليبية في المرحلة الثانية للتطور والتي حددها الأدب المحاسبي في الفترة ما بين سنة 1950 وسنة 1964، حيث تتميز هذه الفترة بتوفير المعلومات لأغراض التخطيط والرقابة الإدارية باستخدام الأساليب التقليدية.

ويمكن ان نستخلص أن أسلوب الميزانيات التقديرية وتقارير الأداء هما الاعلى استخداماً، أما أقلها استخداماً فهما أسلوب التكاليف المعيارية، ومحاسبة المسؤولية، كما أن الأساليب التقليدية تعتبر أكثر استخداماً من الأساليب الحديثة، ومستوى الاستخدام متوسط بصفة عامة ويمكن القول أن أساليب المحاسبة الإدارية في ليبيا يمكن تصنيفها بأنها تقع في المرحلة الثانية من مراحل التطور.

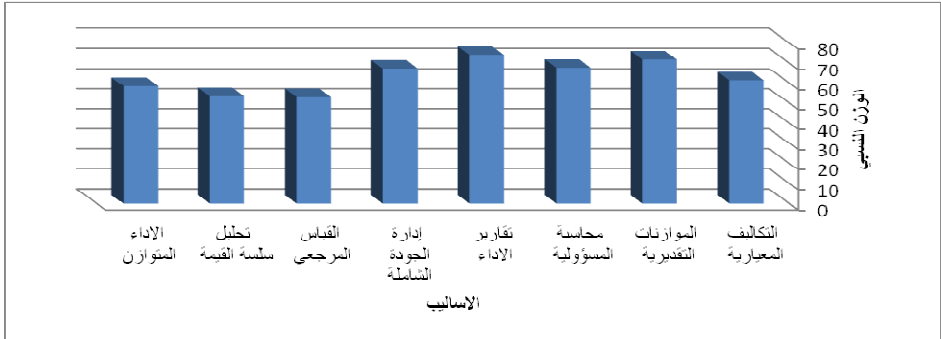
2.5.10 أهمية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية:

الجدول (7) والشكل (2) يبينان التوزيع التكراري والتوزيع النسبي المئوي لإجابات مفردات عينة الدراسة على مستوى أهمية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية ودرجات أهميتها حسب أسلوب التوزيع النسبي.

من خلال الجدول (7) والشكل (2) يلاحظ أن مستوى أهمية الاستخدام عالي بالنسبة إلى أسلوب تقارير الأداء وأسلوب الميزانيات التقديرية، أما مستوى أهمية الاستخدام فكان متوسط بالنسبة إلى أسلوب محاسبة المسؤولية، وأسلوب إدارة الجودة الشاملة، وأسلوب التكاليف المعيارية، وأسلوب بطاقة الأداء المتوازن، وأسلوب تحليل سلسلة القيمة، وأسلوب القياس المرجعي.

الجدول (7) أهمية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية ودرجات أهميتها

م	العبارة	غير مهم	مهم بشكل بسيط	متوسط الأهمية	مهم بشكل كبير	مهم بشكل كبير جدا	المتوسط	درجة الأهمية
1	أسلوب التكاليف المعيارية	التكرار	10	12	20	15	11	3.07
		النسبة %	14.7	17.6	29.4	22.1	16.2	
2	أسلوب الميزانيات التقديرية	التكرار	5	9	14	21	19	3.59
		النسبة %	7.4	13.2	20.6	30.9	27.9	
3	أسلوب محاسبة المسؤولية	التكرار	7	9	11	31	9	3.39
		النسبة %	10.3	13.2	16.2	45.6	13.2	
4	أسلوب تقارير الأداء	التكرار	3	9	12	23	19	3.7
		النسبة %	4.5	13.6	18.2	34.8	28.8	
5	أسلوب إدارة الجودة الشاملة	التكرار	5	16	12	19	16	3.37
		النسبة %	7.4	23.5	17.6	27.9	23.5	
6	أسلوب القياس المرجعي	التكرار	14	21	13	14	6	2.66
		النسبة %	20.6	30.9	19.1	20.6	8.8	
7	أسلوب تحليل سلسلة القيمة	التكرار	12	21	17	13	5	2.68
		النسبة %	17.6	30.9	25	19.1	7.4	
8	أسلوب الأداء المتوازن	التكرار	10	18	14	19	7	2.93
		النسبة %	14.7	26.5	20.6	27.9	10.3	



الشكل (2) أهمية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة.

ولاختبار الفرضية المتعلقة بمستوى أهمية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية تم إيجاد المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة عن مستوى أهمية استخدام جميع أساليب المحاسبة الإدارية واستخدام اختبار Z حول المتوسط (3) فكانت النتائج كما بالجدول رقم (8) حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها على النحو التالي: الفرضية الثانية: المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة حول مستوى أهمية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية يختلف معنوياً عن (3).

من خلال هذا الجدول يلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار (1.416) بدلالة معنوية محسوبة (0.161) وهي أكبر من مستوى المعنوية (0.05) لذلك نرفض الفرضية الثانية، وحيث إن المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة (3.1723) - وهو يزيد عن المتوسط المفترض (3) بشكل بسيط- فإن ذلك يشير إلى ارتفاع نسبي لمستوى أهمية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية.

الجدول (8) نتائج اختبار Z حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة

الدراسة حول مستوى أهمية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المعنوية المحسوبة
المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة حول مستوى أهمية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية	3.1723	1.003	1.416	0.161

ومما سبق يتبين أن أهم أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة بالترتيب حسب متوسطها هي أسلوب تقارير الأداء، وأسلوب الميزانيات التقديرية، وأسلوب محاسبة المسؤولية، وأسلوب إدارة الجودة الشاملة، وأسلوب الأداء المتوازن، وأسلوب التكاليف المعيارية، وأسلوب تحليل سلسلة القيمة، وأسلوب القياس المرجعي. وجاءت درجة الأهمية عالية لكل من أسلوب تقارير الأداء، وأسلوب الميزانيات التقديرية. بينما كانت درجة الأهمية متوسطة لأسلوب التكاليف المعيارية، وأسلوب محاسبة المسؤولية، وأسلوب إدارة الجودة الشاملة، وأسلوب بطاقة الأداء المتوازن، وأسلوب تحليل سلسلة القيمة، وأسلوب القياس المرجعي.

وأكد الأدب المحاسبي على أهمية تقارير الأداء حيث أوضح كل من عبدالعزيز (1989)، وأمين (1989) انه يجب إعداد التقارير الرقابية لمالها من أهمية في التعرف على نتائج كل من عملية التخطيط وعملية الأداء الفعلي، إذ لا يكون هناك جدوى أو معنى لإعداد الخطط ووضع الميزانيات دون معرفة مدى نجاح هذه الخطط أو هذه الميزانيات، كما لا يكون هناك جدوى من القيام بالأداء الفعلي دون معرفة مدى تطابق هذا الأداء مع الخطط الموضوعية. في حين أن أدنى الأساليب أهمية كان أسلوب القياس المرجعي بمتوسط (2.66)، أضف الى ذلك أن متوسط أهمية استخدام الأساليب الحديثة ككل (أسلوب الجودة الشاملة، وأسلوب القياس

المرجعي، وأسلوب تحليل سلسلة القيمة، والأداء المتوازن) كان (2.913) والذي يوضح انخفاض أهمية استخدام هذه الأساليب مقارنةً بالأساليب التقليدية والتي كان متوسطها (3.44)، ولقد ارجع كل من الخاطر وقطب (2002) انخفاض أهمية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة إلى عدم دراية أو عدم اهتمام المسؤولين بالأساليب الحديثة، أو أنهم يعتبرونها غير ملائمة لظروف الشركات الصناعية المسؤولين عنها، وجاء متوسط أهمية استخدام كل الأساليب 63.48% بشكل عام في الشركات الصناعية الليبية. وتجدر الإشارة هنا أنه بالرغم من أهمية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة -حسب ما ورد بالأدب المحاسبي- فإنه حتى الآن لم تجد طريقها للتطبيق في الشركات الصناعية الليبية، وإن الأساليب التقليدية مازالت تأخذ الدور الأبرز في التطبيق. وقد حاول بعض الكتاب تفسير هذا الموقف، حيث أوضح Bailey (1995) أن أساليب المحاسبة الإدارية المطبقة في الدول المتقدمة (مثل أمريكا وبريطانيا) قد يصعب استخدامها في الدول الآخذة في النمو أو الاقتصاديات الناشئة بسبب اختلاف البيئة وضعف مستوى المحاسبة في تلك الدول. وبالمقارنة بين نتائج التحليل المتعلقة باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية مع نتائج تحليل أهمية استخدام هذه الأساليب يتضح أن الأساليب التقليدية كانت أكثر استخداماً، وأعطيت أكثر أهمية، أضف إلى ذلك أن المتوسط جاء أعلى في أهمية كل أسلوب مقارنة باستخدامه، والذي يوضح أن الإدارة مقتنعة بأهمية الأساليب واستخدامها، ولذلك يتوجب عليها العمل على زيادة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة لأهميتها للشركات الصناعية الليبية.

ويمكن القول من خلال ما تمت الإشارة إليه أعلاه من تدني ومحدودية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في مجال الرقابة، وتدني أهميتها من جهة وارتفاع مستوى استخدام وأهمية أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية في مجال الرقابة

مقارنة بالأساليب الحديثة من جهة اخرى أن هناك فجوة بين الواقع النظري وبين ما هو مطبق عمليا في الشركات الصناعية الليبية.

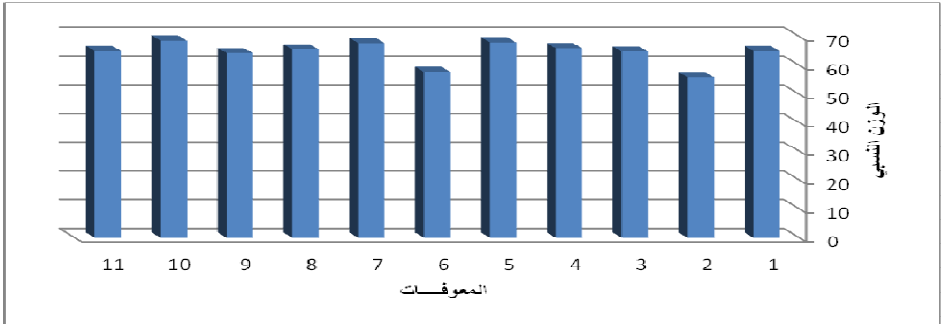
3.5.10 المعوقات التي تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة في الشركات الصناعية الليبية:

يوضح الجدول (9) والشكل (3) أن أهم المعوقات التي تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة هي عدم وجود رقابة على التقارير التي تعدها الشركات، حيث بلغ متوسطها (3.43) يليه عدم اهتمام الإدارة بأساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة بمتوسط (3.4) ثم يأتي عدم توافر الكفاءات والخبرات لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة بمتوسط (3.30)، ثم تأتي كل من المعوقات التالية بالترتيب: الظروف الاقتصادية السائدة، عدم اهتمام الإدارة في الشركات التابعة للدولة بالربح، عدم حصول المحاسبين على دورات تدريبية كافية، عدم توفر التقنية اللازمة لتطبيق الأساليب، عدم وضوح الإجراءات والخطوات والمعايير لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة. أما بالنسبة لعدم ملائمة أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة لطبيعة الشركات، وارتفاع تكلفة أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة فلم تكن ذات أهمية للحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة.

الجدول (9) المعوقات التي تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية.

م	العبارة	لا تعيق	تعيق بشكل بسيط	تعيق بشكل متوسط	تعيق بشكل كبير	تعيق بشكل كبير جدا	المتوسط	درجة الإعاقة
1	عدم حصول المحاسبين على دورات تدريبية كافية.	7	11	17	22	10	3.25	عالية
	النسبة %	10.4	16.4	25.4	32.8	14.9		
2	ارتفاع تكلفة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة.	8	19	20	17	2	2.79	متوسطة
	النسبة %	12.1	28.8	30.3	25.8	3.0		

متوسطة	3.22	13	18	17	9	10	التكرار	عدم توافر التقنية اللازمة لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة.	3
		19.4	26.9	25.4	13.4	14.9	النسبة%		
متوسطة	3.3	14	22	15	2	14	التكرار	عدم الدراية بأساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة.	4
		20.9	32.8	22.4	3.0	20.9	النسبة%		
عالية	3.4	11	27	13	10	6	التكرار	عدم اهتمام الإدارة بأساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة.	5
		16.4	40.3	19.4	14.9	9	النسبة%		
متوسطة	2.89	6	18	18	9	14	التكرار	عدم ملائمة أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة لطبيعة الشركة.	6
		9.2	27.7	27.7	13.8	21.5	النسبة%		
متوسطة	3.39	8	31	12	11	5	التكرار	عدم توافر الكفاءات والخبرات لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة.	7
		11.9	46.3	17.9	16.4	7.5	النسبة%		
متوسطة	3.28	15	19	14	8	11	التكرار	الظروف الاقتصادية والسياسية السائدة والتي تشكل عائقا أمام تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة.	8
		22.4	28.4	20.9	11.9	16.4	النسبة%		
متوسطة	3.21	8	21	20	13	5	التكرار	عدم وضوح الإجراءات والخطوات والمعايير اللازمة لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة.	9
		11.9	31.3	29.9	19.4	7.5	النسبة%		
عالية	3.43	17	19	16	6	9	التكرار	عدم وجود رقابة على التقارير التي تعدها الشركات الصناعية البيئية.	10
		25.4	28.4	23.9	9.0	13.4	النسبة%		
متوسطة	3.25	13	22	9	10	11	التكرار	عدم اهتمام الإدارة في الشركات التابعة للدولة بالربح.	11
		20.0	33.8	13.8	15.4	16.9	النسبة%		



الشكل (3) المعوقات التي تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة

ولاختبار الفرضية المتعلقة بالمعوقات التي تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية تم إيجاد المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة بالمعوقات التي تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية واستخدام اختبار Z حول المتوسط (3)، فكانت النتائج كما بالجدول رقم (10) حيث كانت الفرضية الصفرية والبديلة لها على النحو التالي:

الفرضية الثالثة: المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بالمعوقات التي تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية يختلف معنوياً عن (3).

الجدول (10)

نتائج اختبار Z حول المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على جميع العبارات المتعلقة

بالمعوقات التي تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية

البيان	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المعنوية المحسوبة
المتوسط العام لإجابات مفردات عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بالمعوقات التي تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية	3.2204	0.87166	2.069	0.042

من خلال هذا الجدول يلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار (2.069) بدلالة معنوية محسوبة (0.042) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05) لذلك نقبل الفرضية الثالثة، وحيث إن المتوسط العام لإجابات مفردات مجتمع الدراسة (3.2204) وهو يزيد عن المتوسط المفترض (3) فهذا يشير إلى ارتفاع مستوى المعوقات التي تحد من استخدام أساليب المحاسبة.

كما يمكن الإشارة إلى أن جميع المعوقات كانت تتراوح بين درجة عالية ومتوسطة وكان أقلها ارتفاعاً تكلفة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة، وعدم ملائمة أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة لطبيعة الشركات، وبمقارنة ما توصلت إليه الدراسة مع ما توصلت إليه الدراسات السابقة يمكن القول أن هذه الدراسة تتفق مع العديد من الدراسات في وجود معوقات تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية، ولكن قد تختلف في أهمية هذه المعوقات ونوعية بعضها، حيث أشار Clarke (1995) إلى أن أهم المعوقات هي تكلفة التغيير، وأوضح كل من خاطر وقطب (2002)، أن أهم المعوقات تمثلت في تكلفة التغيير وعدم توفر التأهيل والتدريب الكافي للمحاسبين وصعوبة التطبيق، كما يرى Joshi (2001) أن أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة غير مستخدمة على نطاق واسع في الهند يرجع إلى عدة معوقات أهمها رغبة المديرين الهنود في تجنب المخاطرة الناجمة عن استخدام أساليب محاسبة إدارية ليسوا على دراية بها، وارتفاع تكلفة استخدام هذه الأساليب بالإضافة إلى عدم الدراية والخبرة بأساليب المحاسبة الإدارية.

ويمكن ملاحظة أن الدراسة لا تتفق مع ما جاءت به الدراسات أعلاه في أهمية بعض المعوقات حيث بينت أن ارتفاع تكلفة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية لم يكن ذا أهمية، وجاء آخر المعوقات على عكس الدراسات الأخرى التي اعتبرتها من أهم المعوقات. ويلاحظ أن العوامل التي تمثل معوقات تحد من استخدام أساليب

المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة قد يكون لها علاقة إما بالبيئة (كالظروف الاقتصادية السائدة التي تكون عائقاً أمام استخدام الأساليب)، أو أنها تتعلق بمن هم يطبقون الأسلوب (كعدم دراية المستخدم بأساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة)، أو أن هذا المعوق له علاقة بالأسلوب نفسه (كعدم وضوح الإجراءات والخطوات والمعايير اللازمة لتطبيق ذلك الأسلوب) أو غيرها، وقد يدل ارتفاع العامل المتعلق بعدم توفر الكفاءات والخبرات لتطبيق الأساليب إلى أن الشركات لا تستطيع الحفاظ على الخبرات أو استقطابها إما لظرف خارجة عن قدرة الشركة أو أن المدراء لا يعيرون اهتماماً بتلك الأساليب ويجهلون الفائدة من استخدامها، إذ أن ارتفاع تكلفة تطبيق الأساليب لا تمثل عائقاً أمام استخدام الأساليب، أي أن الشركات لها موارد مالية تكفي لتطبيقها. ومن خلال ما تم التطرق إليه بخصوص المعوقات من تحليل ونتائج يمكن الوصول إلى نتيجة مفادها أن الشركات الصناعية اللببية تواجه بعض المعوقات التي تحد من استخدامها لأساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة أهمها عدم وجود رقابة على التقارير التي تعدها الشركات.

11. النتائج والتوصيات:

1.11 النتائج:

كان الهدف الرئيسي من الدراسة يكمن في التعرف على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة داخل الشركات الصناعية اللببية من خلال دراسة مستوى الاستخدام والأهمية وأهم المعوقات، وقد أسفرت الدراسة على مجموعة من النتائج أهمها:

● انخفاض مستوى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة بصفة عامة حيث كان أكثرها استخداماً أسلوبى الموازنات التقديرية، وتقارير الأداء بينما أقلها استخداماً أسلوب تحليل سلسلة القيمة.

● أن مستوى استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الليبية يمكن تصنيفه على أنه يقع في المرحلة الثانية للتطور والتي حددها الأدب المحاسبي في الفترة ما بين سنة 1950 و 1964 وتتميز هذه الفترة بتوفير المعلومات لأغراض التخطيط والرقابة الإدارية باستخدام الأساليب التقليدية.

● وبمقارنة مستوى استخدام الأساليب التقليدية والحديثة نجد أن الأساليب التقليدية أكثر استخداماً من الأساليب الحديثة وأن أغلب الأساليب التقليدية كان مستوى استخدامها متوسط، بينما كان مستوى استخدام الأساليب الحديثة منخفضاً.

● لم تجد الأساليب الرقابية الحديثة للمحاسبة الإدارية حتى الآن طريقها للتطبيق بشكل كبير في الشركات الصناعية الليبية، وقد كان أكثرها استخداماً أسلوب الجودة الشاملة، بينما أقلها استخداماً أسلوب بطاقة الأداء المتوازن.

● تدني مستوى أهمية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة في الشركات الصناعية الليبية، وقد كان أكثرها أهمية أسلوب تقارير الأداء، أما أقلها أهمية فقد كان أسلوب تحليل سلسلة القيمة.

● يتضح أن الأساليب التقليدية كانت أكثر استخداماً وأعطيت أكثر أهمية مقارنة بالأساليب الحديثة، أضف إلى ذلك أن المتوسط جاء أعلى في أهمية كل أسلوب مقارنة باستخدامه والذي يوضح أن الإدارة مقتنعة بأهمية استخدام مثل هذه الأساليب.

● أشارت نتائج الدراسة أن الشركات الصناعية الليبية تواجه بعض المعوقات التي تحد من استخدامها لأساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة كانت تتراوح بين درجة عالية ومتوسطة من حيث درجة الاعاقة.

● أهم المعوقات التي تحد من استخدامها لأساليب المحاسبة الإدارية كانت عدم وجود رقابة على التقارير التي تعدها الشركات، وعدم اهتمام الإدارة بأساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة، وعدم توافر الكفاءات والخبرات لتطبيق أساليب المحاسبة

الإدارية مجال الرقابة، أما بالنسبة الى عدم ملائمة أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة لطبيعة الشركات، وارتفاع تكلفة أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة فلم تكن ذات أهمية للحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة.

2.11 التوصيات:

بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها يمكن للباحث التوصية بالآتي:

- العمل على زيادة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة في الشركات الصناعية الليبية لأهميتها بالنسبة للشركات الصناعية الليبية.
- تنمية الوعي لدى العاملين والمدراء بالشركات الصناعية الليبية بأهمية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية (خاصة الحديثة) ودورها في المساهمة في عملية الرقابة.
- العمل على الحد من المعوقات التي تواجه الشركات الصناعية الليبية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة، والتي من أهمها عدم وجود رقابة على التقارير التي تعدها الشركات، وعدم اهتمام الإدارة بأساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة.
- القيام بدراسة مستقبلية لدراسة مدى توافر مقومات تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية الليبية ومدى فاعلية واستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في عملية الرقابة في الشركات الصناعية الليبية.

المراجع

أولاً: المراجع العربية:

- 1- أبو زيد، كمال ومرعي، عطية (2004)، "مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة"، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- 2- أحمد، هبة عبدالمعال (2009)، "تقييم ملائمة أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تدعيم الإستراتيجية التنافسية للمنشأة"، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، القاهرة.
- 3- أمين، إبراهيم فريد (1989)، "الموازنة التخطيطية: أهي أداة رقابة؟ (واقع النظام المحاسبي الموحد)"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الأول، الجزء الثاني.
- 4- جادو، سماس كامل (2005)، "دراسة تحليلية لمدى استجابة طرق وأساليب المحاسبة الإدارية للتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على تحسين الأداء المالي للوحدة الاقتصادية-دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة التاسعة، العدد الثاني.
- 5- خاطر، خالد ناصر وقطب، أحمد سباعي (2002)، "دراسة تحليلية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المنشآت القطرية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول.
- 6- الخطيب، أحمد حلمي (2002)، المحاسبة عن التكاليف الفعلية دراسة لأساليب إنتاج لمعلومات التكاليف، بدون ناشر، القاهرة.
- 7- خليل، محار عبدالله (2012)، "تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الشرق الأوسط.

- 8- عبد الرازق، سحر مصطفى (2009)، "استخدام منهج إدارة القيمة لتطوير أساليب تقييم الأداء المحاسبي في مشروعات البنية الأساسية في جمهورية مصر العربية- دراسة ميدانية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- 9- عبد العزيز، جلال عبد الفتاح (1989)، "المحاسبة الإدارية"، دار الكتاب الجامعي. القاهرة.
- 10- عزب، عادل إبراهيم (1996)، "الإطار العلمي للمدخل الشرطي في المحاسبة الإدارية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- 11- العطاس، هشام محسن (2004)، "مدى تأثير المدخل الشرطي في تطبيق نظم وأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بغرض ترشيد القرارات الإدارية- دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية السعودية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز.
- 12- الفاخري، أبوبكر خالد (2002)، "المتغيرات الموقفية وتأثيرها على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية: دراسة تطبيقية على الشركات العاملة بقطاع النفط في ليبيا"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة قاريونس.
- 13- الفرطاس، أحمد فتحي (2007)، "مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية كأدوات للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، دراسة تطبيقية على الشركات العاملة بقطاع النفط والغاز في ليبيا"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة قاريونس.
- 14- الملحم، عدنان بن عبد الله (2003)، "تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المنشآت الصناعية في المملكة العربية السعودية"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد الأول.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- 1- Adler, R. Everett, A. and Waldron, M. (2000) " Advanced Management Accounting Techniques in Manufacturing : Utilization, Benefits and Barriers to Implementation," Accounting Forum, Vol.24 No.24, pp131-150
- 2- Ahmed, N. and Gao, S. (2004),"Changes Problems and Challenges Of Accounting Education In Libya", Accounting Education , Vol. 13,No. 3, pp.365-390
- 3- Bailey, D.(1995),"Accounting In transition In The Transitional Economy ", The European Accounting Review, No .4, pp.595-623
- 4- Buzid , M.(1998),"Enterprise Accounting and Context Of Operation : The Case Of Libya", Unpublished PhD Thesis , University Of Durham UK.
- 5- Chenhall, R. H., Langfield-Smith K. (1998), "The Relationship Between Strategic Priorities, Management Techniques and Management Accounting: An Empirical Investigation Using a System Approach, Accounting", Organization and Society, Vol.23,No.1, pp. 243-264.
- 6- Clarke, P (1992), "Management Accounting Practice in Irish Manufacturing Business: A Pilot Study, Irish Accounting and Finance Association Proceedings, 17-34.

- 7- Clarke, P (1995), "Management Accounting Practice and Techniques in Irish Manufacturing Companies", Working paper, Trinity College, Dublin.
- 8- Drury C. (2004), "Management and Cost Accounting", 6th Edition Thomson, London
- 9- Drury, C., and D. Dugdale, (1992), "Surveys of Management Accounting Practice, In: C. Drury (Ed.), Management Accounting Handbook. London: CIMA
- 10- Garrison, Noreen and Brewer (2006)," Managerial Accounting", Mc Graw Hill.
- 11- Haldma, T. and Laats, K. (2002), "Contingencies Influencing The Management Accounting Practices of Estonian Manufacturing Companies", Management Accounting Research, Vol. 13 No.4,pp. 379-400
- 12- Hilton, R. (2002), "Managerial Accounting", 5th edition, The Mc Graw Hill Companies, INC
- 13- Johnson H.T. and Robert S. Kaplan, (1988), "Cost Accounting: The Rise and Fall of Management Accounting", The Accounting Digest.
- 14- Joshi, P.(2001),"The International Diffusion Of New Management Accounting Practices :The Case Of India ", Journal

- Of International Accounting Auditing and Taxation, Vol. 10, No. 1, pp.85-109.
- 15- Kausurinen, T. (2002), "Exploring Management Accounting Change: The Case of Balanced Scorecard Implementation", Management Accounting Research, Killington, Sep
- 16- Kennedy, T.(2000),"The Great Debate ": Management Accounting Magazine For Chartered Management Account , Vol.78 Issue 5.
- 17- Kerremans, M. H. Theunisse and G.V. Overloop (1991), " Impact of Automation Oil Cost Accounting." Accounting and Business Research, Vol.21,No.82pp130- 147.
- 18- Kilani, A.K.(1998),"The Evolution and Status Of Accounting In Libya", Unpublished PhD Thesis, University Of Hull.
- 19- Saleh,M.(2001)"Accounting Information disclosure and Accountability: cases from libya"Unpublished Ph.D. Thesis Sheffield Hallam University, UK.
- 20- Shield M.D. and Chee W.C.(1991), "Management Accounting Practices in The USA and Japan. Comparative Survey: Findings and Research Implications", Journal of International Financial Management and Accounting, Vol. 3 No.7 Spring.

- 21- Suleiman, M. Ahmad, N. and Alwi N.(2004) " Management Accounting Practice in Selected Asian Countries: A Review of the Literature" Managerial Auditing Journal, Vol 19 No.4 pp 493-508.
- 22- Wijerwardena, H. and De Zoysa, A.(1999)," A comparative Analysis of management Accounting Practices in Australia and Japan: An empirical Investigation", The International Journal of Accounting, Vol.34, No.1 1999, 49-70.