

أثر استخدام ممارسات المحاسبة الادارية الاستراتيجية في تحسين القدرة التنافسية للمشروعات صغيرة ومتوسطة الحجم في المملكة العربية السعودية

إعداد

دكتور

فهد بن سليمان النافع

أستاذ مشارك بقسم المحاسبة

كلية الاقتصاد والادارة - جامعة القصيم

ملخص البحث

أثر استخدام ممارسات المحاسبة الادارية الاستراتيجية في تحسين القدرة التنافسية للمشروعات صغيرة ومتوسطة الحجم في المملكة العربية السعودية

تأتي أهمية هذا البحث من أهمية المشروعات الصغيرة والمتوسطة ومساهمتها في الناتج القومي في المملكة العربية السعودية. حيث تصل تلك المساهمة الى حوالي 33% من اجمالي الناتج القومي للمملكة، (علماً بان ما نسبة 29% من تلك المشروعات قد توقفت عن العمل في السنة الأولى اما لعقبات تمويلية او تشريعية او اية أسباب أخرى). هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى فان عدد المشروعات الصغيرة والمتوسطة بالنسبة لإجمالي المشروعات في المملكة يصل الى حوالي 93% تقريبا بحسب الاحصائيات المتوفرة عن المشروعات المسجلة لدى هيئة الاحصاء في العام 2018 م، بالإضافة الى ان ما يميز تلك المشروعات هو ان معظمها فردية وتعود ملكيتها لشخص أو مالك واحد فقط ، و أن ادارتها وتشغيلها يعتمد على العمالة الوافدة التي تصل الى 90% تقريبا، واكثرهم من الذكور التي تزيد نسبتهم عن 90% ايضا ، مما يطرح مشكلة مشاركة الإناث في هذه المشروعات للعديد من التساؤلات .

في ضوء ذلك ، ولكي تحافظ تلك المشروعات " الصغيرة والمتوسطة " على مكانتها في اقتصاد المملكة وتضمن استمراريته وتطويرها، فقد ركز البحث على زيادة القدرة التنافسية لتلك المشروعات والتي رأى الباحث ان تحقيقها يمكن ان يتم من خلال زيادة فاعلية ممارسات المحاسبة الادارية الاستراتيجية باعتبارها نظام حديث يكفل توفير معلومات اللازمة للتخطيط والتسعير والتقييم للأداء ولاتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.

حيث قام الباحث بعرض مجموعة من الدراسات التي أجريت في هذا المجال بالتحليل واشتقاق فرضيات البحث التي تناولت امكانية وجود تأثير ايجابي ومعنوي لاستخدام ممارسات المحاسبة الادارية احدهما لمدخل الانشطة والثاني للمدخل التقليدي على القدرة التنافسية. وفي ضوء ذلك ، كانت المتغيرات المستقلة استخدام اي من المدخلين، بالإضافة لثلاثة متغيرات رقابية، وستة متغيرات تابعة تغطي أدوات زيادة القدرة التنافسية. وباستخدام برنامج الحزم الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS أمكن تحليل النتائج والوصول لمجموعة هامة من التوصيات.

كلمات رئيسية :- معالجة مشاكل وصعوبات المشروعات الصغيرة والمتوسطة ، قواعد تصنيف المشروعات الصغيرة والمتوسطة ، ممارسات المحاسبة الادارية ، القدرة التنافسية ، مجالات واجراءات زيادة القدرة التنافسية .

Abstract

The impact of using strategic management accounting practices in improving the competitiveness of small and medium sized enterprises in the kingdom of Saudi Arabia.

The importance of research is highlighted by the proportion of small and medium-sized enterprises in the national product. Where the small and medium sized enterprises contributed with 33% of national product , and that 29% of these projects have stopped working in the first year either for funding or legislative obstacles or any other reasons. The number of small and medium sized enterprises (SMEs) for the total projects in the Kingdom is about 93%. In addition, these projects have only one manager or owner of 85%, and the expatriate workers presents 90% Of all workers are working in these types of projects. . Also the male are working in this area more than 90%. which raises the problem of female participation in this sector for many questions.

In light of this, the objective of the research was to increase the effectiveness of strategic management accounting practices to increase the competitiveness of SMEs. For this purpose, the studies conducted in this field were analyzed and derived from the hypothesis of the research, which deal with the possibility of a positive and significance impact on the use of management accounting practices, where the approach used in the distribution of overhead costs the traditional approach (TA) or the activity-based costing (ABC). In this light, the independent variables used are TA and ABC . The control variables are the kind of strategy used , the degree of complexity in organizational structure , and the capabilities and skills of managerial accountants . The dependent variables are the procedures used to increase competitiveness of SMEs . the research includes some important results and recommendations .

Key Words :- The rules of specification used in SMEs , The role of managerial accountant in SMEs , The .managerial accounting practices , Competitiveness

أثر استخدام ممارسات المحاسبة الادارية الاستراتيجية في تحسين القدرة التنافسية للمشروعات صغيرة ومتوسطة الحجم في المملكة العربية السعودية

مقدمة

تلعب المؤسسات صغيرة ومتوسطة الحجم في المملكة العربية السعودية دورا هاما في تحقيق الأهداف الاقتصادية، حيث تساعد في التنمية الصناعية، بل وتساعد على تحقيق نمو اقتصادي عادل ومتوازن، طالما أن الاقتصاد التنافسي لا يقتصر على الشركات العملاقة الكبيرة وحدها، وإنما يتطلب الأمر أعمال ريادية توفر شبكة واسعة و متنوعة من الموردين الذين يتولون مشاريع صغيرة ومتوسطة الحجم. وتزداد أهمية تلك المشروعات من خلال توفيرها فرص عمل الى جانب مشاركتها ومساهمتها في تحقيق قمة مضافة، كما أنها تختص في كثير من الأحيان بتوفير سلع وخدمات يصعب على الشركات الكبيرة توفيرها، بالإضافة الى أن هذه المشروعات تساعد في عمليات التجديد والابتكار وإجراء التجارب التي تكفل حدوث تغيير هيكلي من خلال ظهور رواد أعمال يتميزون بالكفاءة والطموح والحيوية والنشاط والتفوق.

وترجع أهمية المشروعات المتوسطة والصغيرة بشكل عام في قدرتها على توفير فرص عمل للمواطنين، نظرا لضعف قدرة المشروعات الكبيرة على توفيرها. كما أن أهمية تلك المؤسسات تتبع من قدرتها على حل الكثير من المشكلات الاقتصادية والاجتماعية.

كذلك تتميز هذه المشروعات المتوسطة والصغيرة بتنوع مصادر الدخل وتوسيع القاعدة الانتاجية ، وتحقيق الاستقرار الاقتصادي، وكذلك الإسهام في تطوير المهارات والتكنولوجيا المتطورة ، وامكانية تحويل نفسها الى مشروعات كبيرة عملاقة، كما أن تلك المشروعات أكثر قدرة على القضاء على ظاهرة البطالة والفقر في المجتمع السعودي.

اما بالنسبة للمشروعات المتوسطة والصغيرة في المملكة العربية السعودية فيمكن اظهار أهميتها من خلال مساهمتها في الناتج المحلي فاذا كان بحسب علم الباحث ان قطاع النفط يسيطر على 61% من الناتج المحلي الإجمالي والذي يشغل 3% فقط من العمالة، فان ذلك يعني أن باقي القطاعات يمثل انتاجها 39% من الناتج المحلي والتي تشغل 97% من العمالة. (مؤسسة اليمامة الصحفية 2017 : جريدة الرياض الاقتصادي 2014 و صندوق التنمية الصناعية السعودي ، 2015)

وبناء على ذلك فان أهمية تناول فعالية ممارسات المحاسبة الادارية الاستراتيجية في المشروعات المتوسطة والصغيرة تزداد بحسب علم الباحث حيث أن تلك المشروعات تساهم بنسبة 33% من الناتج المحلي ، وان عدد تلك المشروعات 2.09 مليون شركة من إجمالي عدد الشركات السعودية 2.25 مليون شركة ، أي نسبة المشروعات

المتوسطة والصغيرة تبلغ 93%، حيث يحتل الرجال على نسبة 92% من الوظائف وتقتصر السيدات على نسبة 8% منها فقط. (مؤسسة اليمامة الصحفية 2017 : جريدة الرياض الاقتصادي 2014).

وتحتاج ادارة المشروعات والمتوسطة والصغيرة الى تفعيل ممارسات المحاسبة الادارية الاستراتيجية للعمل الى توفير المعلومات الوقتية والملائمة وبالتكلفة المناسبة و للأشخاص المستهدفين، وان تقدم تلك المعلومات لخدمة عملية اتخاذ القرارات سواء في مجالات التسعير او الرقابة او استغلال الموارد . كما أن الأمر يتطلب التعرف على ممارسات المحاسبة الادارية الاستراتيجية بصفة عامة، وما يلزم للمشروعات المتوسطة والصغيرة من تلك الممارسات بصفة خاصة، بالإضافة الى التعرف على مدى اختلاف تلك الممارسات وفق عدد من المتغيرات كحجم الشركة، نوع القطاع، عمر الشركة، درجة المنافسة، ادراك الإدارة لعدم التأكد البيئي، مستوى معرفة مديري المشروعات، مهارات المديرين و درجة تعقيد الهيكل التنظيمي في المشروع المعين.

(1) مشكلة البحث

تسعى المحاسبة الادارية الى توفير معلومات لمتخذي القرارات في مجالات عدة أهمها " التخطيط والرقابة والمفاضلة بين البدائل وتقييم الأداء واستخدام واستثمار الأصول ... " بما يعمل على مساعدة الإدارة الوصول الى الأهداف التي تسعى الى تحقيقها.

حيث يقوم المحاسب باستخدام مجموعة من الأدوات سواء كانت تقليدية مثل: " الموازنات ، التكاليف المعيارية، أنظمة الرقابة المتعارف عليها، نظرية القيود"، او حديثة مثل: " المخزون الصفري، التكاليف المستهدفة، أسلوب كايزن، مدخل الأنشطة، الأنشطة الموجهة بالوقت، محاسبة استهلاك الموارد وغيرها من الممارسات أو " الأدوات أو الأساليب الحديثة" . و تكمن مشكلة البحث في كيفية اختيار إحدى ممارسات المحاسبة الادارية الاستراتيجية وفق مجموعة من خصائص مشروعات متوسطة وصغيرة الحجم، ووفق مواصفات البيئة المحيطة بعملية اتخاذ القرارات، وبناء على مهارات وقدرات الفريق الوظيفي المكلف باتخاذ القرارات، وأيضاً بناء على درجة تعقيد الهيكل الوظيفي الذي يدير المشروع، وذلك في محاولة لزيادة القدرة التنافسية للمشروع. وبناء على ذلك فان مشكلة البحث تكمن في الإجابة على مجموعة التساؤلات يمكن صياغتها على النحو الآتي:

(1) ما مدى تطبيق المشروعات متوسطة وصغيرة الحجم في المملكة العربية السعودية لممارسات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

(2) ما هي العوامل المؤثرة على قرار اختيار إحدى ممارسات المحاسبة الادارية في المشروعات متوسطة و صغيرة الحجم في المملكة العربية السعودية.

(3) هل يمكن اقتراح نموذج شامل يفيد مديري او ملاك المشروعات صغيرة ومتوسطة الحجم في المملكة العربية السعودية عند اختيار إحدى ممارسات المحاسبة الادارية على ضوء احتياجات المديرين او الملاك من معلومات لاتخاذ قرارات الاستثمار والتسعير وتقييم الأداء واستخدام الأصول .

(4) هل يؤثر تطبيق إحدى ممارسات المحاسبة الإدارية مثلاً: التكاليف على أساس الأنشطة على القدرة التنافسية للمشروعات صغيرة ومتوسطة الحجم في المملكة العربية السعودية.

(2) أهمية البحث

تتركز أهمية البحث العلمية النظرية في توفير مادة علمية حول أكثر الموضوعات تداولاً وأهميةً في الوقت الحاضر وهي تلك المتعلقة بتحفيز وتوجيه المشروعات الصغيرة والمتوسطة في المملكة العربية السعودية ، وارتباطها بتطور الجانب المحاسبي، حيث تتبع أهمية البحث من خلال تحديد دور وضوابط استخدام الممارسات التي تقدمها المحاسبة الادارية في مجال اتخاذ قرارات المشروعات الصغيرة و المتوسطة في المملكة العربية السعودية والتي تساهم بنسبة تقرب من 33% في الاقتصاد الوطني. كذلك تتبع أهمية هذا البحث من كون عدد تلك المشروعات بالنسبة الى إجمالي عدد المشروعات في المملكة ككل والتي تبلغ النسبة 93% تقريباً. كما ان أهمية البحث تزداد من خلال أن ما نسبته 29% من تلك المشروعات الصغيرة و المتوسطة تتوقف عن العمل في السنة الأولى من حياتها نتيجة ما تواجهه من مشاكل وصعوبات تمويلية وادارية وتشريعية وقانونية، الامر الذي يستدعي ضرورة تفعيلها وزيادة قدراتها التنافسية . ومن المؤشرات التي توضح أهمية البحث كذلك أن ما يقرب من 85% من المشروعات الصغيرة والمتوسطة السعودية عبارة عن شركات ذات مالك وحيد، كما أن 74% من تلك المشروعات يتجه نحو أعمال التجارة والبناء ، وأن نسبة العمالة السعودية في تلك المشروعات الصغيرة و المتوسطة لا تزيد عن 10% وبالتالي فإن العمالة الوافدة تسيطر على اكثر من 90 % من إجمالي العمالة في المملكة العربية السعودية.

من الناحية العملية فان أهمية البحث تزداد من خلال أن معظم تلك المشروعات المتوسطة و الصغيرة تدار فعلياً من قبل عمالة وافدة ولكن دون توافر بيانات فعلية مسجلة وموثقة لدى وزارة العمل أو أي وزارة أخرى في المملكة العربية السعودية. وأن الأمر يقتصر على وجود اتفاقيات ودية بين الملاك السعوديين وفئات معينة من الوافدين.

ان توفير معلومات وإحصائيات موثقة ومحللة علمياً يحتاج للتعرف على:

(1) العوامل المؤثرة على قرار اختيار احدى ممارسات المحاسبة الادارية (سواء كانت تلك العوامل ترتبط بخصائص المشروعات ، أو الفريق الوظيفي القائم على ادارتها ، أو الهيكل التنظيمي لها) .

(2) العوامل البيئية المرتبطة بالمنافسة وعدم التأكد ومستوى التعليم للفريق القائم على ادارة المشروعات المتوسطة والصغيرة .

(3) العوامل التنظيمية المرتبطة بدرجة تعقيد الهيكل التنظيمي، نوع القطاع ، درجة اللامركزية ، طبيعة نظام المعلومات الفعال ، وهيكل راس مال تلك المشروعات.

هذه المعلومات وغيرها سوف تحسن من عمليات ادارة تلك المشروعات على مستوى الاقتصاد الوطني، وسوف تمكن الأجهزة الرقابية في المملكة من ادارة تلك المشروعات بصورة أفضل مما هو متاح حالياً.

(4) أهداف البحث

يسعى البحث الى تحقيق مجموعة من الأهداف اهمها:

- التعرف على العوامل المؤثرة على قرار اختيار الممارسات الواجب تطبيقها في مجال المحاسبة الادارية في المشروعات المتوسطة والصغيرة في المملكة العربية السعودية، والتي تكفل توفير معلومات عن عملية اتخاذ القرارات الخاصة بالتخطيط والتسعير وتقييم الأداء واستخدام الأصول.

- توضيح العلاقات التفصيلية بين فعالية ممارسات المحاسبة الادارية الاستراتيجية من ناحية ، وكل من العوامل المؤثرة في صورة خصائص المشروعات المتوسطة والصغيرة ، العوامل البيئية ، والعوامل التنظيمية.

- الكشف عن العلاقة بين اختيار احدى ممارسات المحاسبة الادارية والمتمثلة في تخصيص التكاليف غير المباشرة وفق مدخل تكاليف الانشطة أو المدخل التقليدي ، و مدى تأثيرها على القدرة التنافسية للمشروع الصغير او المتوسط.

(5) منهجية البحث

استخدم الباحث أسلوب الاستقراء التحليلي للتعرف على خصائص المشروعات المتوسطة والصغيرة ، وذلك من خلال عرض وتحليل الدراسات والبحوث العلمية العربية والاجنبية في هذا المجال للتعرف على الخصائص الرئيسية التي اتبعتها تلك الدول لتصنيف المشروعات ومحاولة توحيد وحدات القياس المالية في هذا الخصوص . كما استخدم هذا الاسلوب للتعرف على البحوث والدراسات في مجال حصر العوامل المؤثرة سواء كانت خصائص او عوامل بيئية او تنظيمية، وعلى ممارسات المحاسبة الادارية في هذا النطاق.

أما بشأن استخلاص العلاقة التأثيرية بين الممارسات المستخدمة بواسطة المحاسب الاداري في تلك المشروعات المتوسطة والصغيرة من ناحية ، وبين العوامل المؤثرة في قرار الاختيار فقد استخدم الباحث اسلوب الاستقراء للتعرف على تلك العلاقات. وبناء على ذلك ، تم تحليل البيانات واستخلاص النتائج عن محددات تحقيق القدرة التنافسية عند اختيار الممارسة المفضلة للمحاسبة الادارية.

(6) حدود البحث

يقتصر نطاق البحث على المشروعات المتوسطة والصغيرة في المملكة العربية السعودية والمسجلة حتى عام 2018م، وبالتالي خروج نطاق البحث، عن المشروعات الكبيرة سواء صناعية او تجارية او خدمية وفق التصنيف والقواعد والقيود المعترف بها في المملكة. كما أن نطاق البحث يقتصر على ممارسات المحاسبة الادارية ، أى الأدوات التي يلجأ إليها متخذ القرار في تلك المشروعات لتخطيط ورقابة وتقييم أداء تلك المشروعات ، والتي حددها الباحث في ممارستين بصدد تخصيص التكاليف غير المباشرة، هما مدخل التكاليف على أساس الأنشطة والمدخل التقليدي للتكاليف القائم على حجم النشاط .

(7) خطة البحث

تناولت العناوين الست السابقة كل من مقدمة البحث ، مشكلة البحث ، وأهميته ، ثم هدفه وحدوده . وبناء على ذلك سوف يختص العنوان الثامن الرئيسي بعرض وتحليل الدراسات السابقة في هذا المجال . حيث يتطلب الحصول على نتائج علمية موجزة وتطبيق مفهوم الأهمية النسبية ضرورة تصنيف تلك الدراسات بغرض الحصول يتطلب على فروض البحث . كما أن العنوان التاسع سوف يخصص للبحث الميداني، وأن يخصص العنوان العاشر للنتائج والتوصيات ، على أن ينفرد العنوان الحادي عشر بالمراجع المستخدمة في البحث ، ويغطي العنوان الثاني عشر ملاحق البحث .

(8) عرض وتحليل الدراسات السابقة في مجال البحث واشتقاق فروض البحث

يمكن تصنيف الدراسات السابقة في مجال المشروعات الصغيرة والمتوسطة على النحو الآتي:

(8-1) عرض وتحليل للدراسات التي تناولت ماهية المشروعات الصغيرة والمتوسطة

وفق (صندوق التنمية الصناعية السعودي ، 2015) أن المشروعات الصغيرة والمتوسطة تمثل مجموعة غير متجانسة ، فهي شركات لها أحجام وطبيعة متنوعة ويمكن أن تعمل في أسواق محتفلة مثل الأسواق الحضرية والمحلية أو الوطنية أو الدولية. كما تعمل المشروعات الصغيرة والمتوسطة في سلسلة من الأنشطة التجارية أو الصناعية، اعتمادا على حرفة معينة أو مجموعة من المهارات. وبصفة عامة يوجد اختلاف واضح بين الدول في تعريفها للمشروعات الصغيرة والمتوسطة، حيث يبنى هذا النطاق عامة على عدد العمال وقيمة المبيعات أو تكلفة الاصول لديها، وان كان عدد العمال هو الاكثر علامة والاكثر شيوعا. و على الرغم من تعدد تعريفات المشروعات الصغيرة والمتوسطة في المملكة، الا أن التعريف المعتمد على نحو واسع (صندوق التنمية الصناعية السعودي ، 2015) هو:

التعريف الحالي للمشروعات الصغيرة والمتوسطة في السعودية		
فئة المشروع	عدد العمال والموظفين	الإيراد السنوي
متناهي الصغر	1-2	أقل من 27000 \$ بما يعادل أقل من 101250 ريال سعودي .
صغير	3-49	من 27000 \$ وحتى 1.3 مليون \$ بما يعادل من 101250 ريال وحتى 4.875 مليون ريال سعودي .
متوسط	50-200	من 1.3 مليون \$ وحتى 13.3 مليون \$ بما يعادل من 4.875 مليون ريال وحتى 18.3 مليون ريال سعودي .

والأمر يتطلب توحيد هذا التعريف على كافة مستويات اتخاذ القرارات وخاصة في المؤسسات المالية بالمملكة . ذلك أن الكثير من الدراسات ترى إن وجود هذا الاختلاف يتسبب في العديد من الصعوبات والتحديات (Maarof & Mahmud, 2016) ، كما أوضحت دراسة (Ellis , 2016) وجود أكثر من 50 تعريفا للشركات المتوسطة والصغيرة ضمن 75 دولة. أما دراسة (الصباغ ، 2016) فقد عدت عدة تعريفات للمشروعات الصغيرة تتباين وفق الجهة التي تتعامل معها . فوق وزارة الصناعة تعتبر المشروعات صغيرة اذا كان عدد العمال يتراوح ما بين 10 - 100 عامل ولا يزيد راس المال عن 500 جنيه مصري (بما يعادل 100 الف ريال سعودي تقريبا) وذلك بعد استبعاد قيمة الاراضي والمباني. وعلى العكس فان وزارة التخطيط المصرية ترى ان المنشأة الصغيرة يتراوح عدد عمالها ما بين 4-10 عمال. وتضيف ذات الدراسة ان الجهاز المركزي للتعبئة العامة والإحصاء يرى أن المنشأة الصغيرة توصف كذلك اذا كان عدد عمالها يقل عن 9 أفراد . بينما الهيئة العامة للتصنيع المصرية ترى ان وصف المشروعات بأنها صغيرة اذا كان عدد عمالها يتراوح ما بين 10-50 عاملا ، بينما بنكي مصر وفيصل الإسلامي فيريا أن وصف المشروعات بالصغيرة يتحدد في مدى عمال يتراوح ما بين 10 - 100 عامل.

ويختلف تصنيف المشروعات الصغيرة والمتوسطة مقارنة بالمشروعات الكبيرة من دولة لأخرى (Armitage et al. 2016) حيث اوضحت تلك الدراسة انه في كندا تعد الشركة صغيرة اذا كان عدد العمال اقل من 99 عاملا و شركة متوسطة اذا كان عدد العمال يتراوح ما بين 100 وحتى 500 عامل، بينما في استراليا اقل من 19 عامل يعتبر مشروعا صغيرا، ومن 20 وحتى اقل من 200 عامل يعتبر مشروعا متوسطا . وعلى جانب آخر في المكسيك

يعتبر مشروعاً صغيراً عدد عماله من 10 - 49 عاملاً، بينما مشروعاً متوسطاً إذا كان مداه من 50 - 249 عاملاً (Lopez et al. , 2016).

بينما أوردت دراسة (Maarof and Mahmud, 2016) تصنيفاً للمشروعات متناهية الصغر والصغيرة والمتوسطة في دولة ماليزيا ، آخذة في الاعتبار نوع القطاع ، وحجم المنشأة ، بالإضافة إلى عنصر المبيعات ، وذلك على النحو الآتي:-

نوع القطاع	متناهية الصغر	صغيرة	متوسطة
مشروعات صناعية	أقل من 5 عمال والمبيعات أقل من 300000 دولار .	من 5-74 عامل والمبيعات من 300000 دولار وأقل من 15 مليون دولار.	من 75 عامل وأقل من 200 عامل والمبيعات من 15 مليون دولار وأقل من 50 مليون دولار .
مشروعات غير صناعية	أقل من 5 عمال والمبيعات أقل من 300000 دولار .	من 5 - 29 عامل والمبيعات من 300000 دولار وأقل من 3 مليون دولار	من 30 عامل وحتى 74 عامل والمبيعات من 3 مليون وحتى أقل من 20 مليون دولار

أما دراسة (Lopez and Hiebl 2015) أشارت بوضع معيار واحد لوصف المشروعات بأنها صغيرة أو متوسطة ، حيث تضمن هذا المعيار حجم عمال قدره 250 عامل ، ومبيعات قيمتها أقل من 50 مليون يورو (أو ما يقل عن 213 مليون ريال سعودي) أو اجمالي أصول أقل من 43 مليون يورو (أو ما يقل عن 184 مليون ريال سعودي تقريبا) . بينما دراسة (صالح ، 2014) فأوضحت أنه في الولايات المتحدة الأمريكية اعتمدت هيئة إدارة الشركات الأمريكية وصف المشروع الصغير في مجال الصناعات التحويلية والمعدنية وفق معيارين هما عدد العمال أقل من 500 عامل ، و مبيعات لا تتجاوز 7 مليون دولار (26.3 مليون ريال سعودي) . أما دراسة (Lucas et al. 2013) فاهتمت بتصنيف المشروعات في المملكة المتحدة على النحو الآتي:

أساس التصنيف	مشروعات صغيرة	مشروعات متوسطة
قيمة المبيعات	أقل من 6.5 مليون جنيه استرليني (أقل من 31.7 مليون ريال سعودي) .	من 6.5 مليون استرليني وأقل من 25.9 مليون استرليني (31.7 - 126.4 مليون ريال) .
تكلفة الاصول	أقل من 3.26 مليون جنيه استرليني (15.9 مليون ريال)	من 3.26 وحتى 12.9 مليون جنيه استرليني (15.9 - 63 مليون ريال) .
عدد العمال	أقل من 50 عامل	من 50 وحتى أقل من 250

كما أوضحت دراسة (عنبه ، 2002) أن المعايير المستخدمة في اليابان قد ميزت أيضاً بين المشروعات في القطاعات المختلفة على النحو الآتي :

نوع القطاع	مشروعات صغيرة	مشروعات متوسطة
صناعية	أقل من 20 عاملاً	20 - أقل من 300 عامل ورأس مالها أقل من 100 مليون ين ياباني (33.3 مليون ريال سعودي) .
تجارة جملة	أقل من 5 عمال .	العمال 5 وحتى أقل من 100 عامل ورأس المال أقل من مليون ريال .
تجارة تجزئة	أقل من 5 عمال .	العمال 5 وحتى أقل من 50 عامل ورأس المال أقل من ثلث مليون ريال

ويرى الباحث بصدد حدود ما يعتبر مشروعات متناهية الصغر وأخرى صغيرة وثالثة متوسطة ضرورة توحيد القرار الرسمي في هذا الشأن، بالإضافة إلى ضرورة مراجعة تلك الحدود من فترة لأخرى في ظل ارتفاع جنوني في

أسعار السلع والخدمات والأصول، بالإضافة إلى زيادة الحاجة إلى أصول تكنولوجية متطورة، الأمر الذي يجبر المشرعين على زيادة رأس مال تلك المشروعات. كما يرى الباحث ضرورة مراجعة تلك الحدود دورياً في ظل ارتفاع أسعار الأصول.

ولعل مزايا قطاع المشروعات الصغيرة والمتوسطة في المملكة تتلخص في أنها تشكل حالياً ما يزيد عن 90% من إجمالي الأعمال والنشاط الاقتصادي فيها، تشغيل هذه المشروعات يحد من درجة الاحتكار، كما أن تلك المشروعات تعمل على استيعاب التقلبات في الاقتصاد الحديث، كما أنها تشارك بدرجة كبيرة في التوظيف وتخفيف مستويات البطالة، كذلك يتميز أداء كثير من هذه المشروعات بالابتكار والتجديد والتحديث، بالإضافة إلى انتهاء فرص ريادة الأعمال وتحسين الإنتاجية وتنويع اقتصاد المملكة بعيداً عن قطاع النفط، إذا ما علمنا أن عدد المشروعات المتوسطة والصغيرة يقرب من 2 مليون مشروعاً، ووفق مجلة (عرب نيوز ، يوليو 2015) فإن القطاع الصناعي يستأثر بـ 10% من هذا العدد، و15% القطاع التجارية، و58% قطاع الإنشاءات، بينما يحصل قطاع التمويل على 8% ، والباقي 9% لقطاعات فرعية أخرى.

وعلى الرغم من أن السعودية تعتبر واحدة من أكثر الدول سرعة في النمو الاقتصادي، إلا أنها أظهرت مساهمة بطيئة جداً في مساهمة المشروعات الصغيرة والمتوسطة 33%، رغم أنها الأعلى بالنسبة لدول مجلس التعاون الخليجي، حيث بلغت تلك النسبة لمملكة البحرين 28% ولسلطنة عمان 14% فقط، أما إذا ما قورنت بإسهامات الدول المتقدمة في هذا النطاق ، فتظهر متأخرة كما هي موضحة في الجدول الآتي:

الدولة	اسبانيا	الصين	المانيا	اليابان	كوريا	الولايات المتحدة	النمسا	السعودية	البحرين	عمان
نسبة المساهمة في الناتج المحلي	63%	60%	57%	55%	50%	50%	44%	33%	28%	14%
الترتيب	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

ومن المعلومات الجديرة بالذكر في هذا المجال، إنشاء ما يعرف بالهيئة العامة السعودية للاستثمار والتي أنشأت بموجب قرار من مجلس الوزراء في عام 2000. و تشرف الهيئة على شئون الاستثمار بما فيها الاستثمار الاجنبي، حيث أنشأت بدورها شبكة من المراكز التجارية في جميع أنحاء المملكة، حيث يقدم كل مركز المساعدات الضرورية لتأسيس المشروعات المتوسطة والصغيرة و تشغيلها بسرعة وكفاءة، كما يقدم مجموعة خدمات ما بعد الترخيص من خلال توفير ممثلين عن الادارات الحكومية ذات العلاقة. كما أنشأت في عام 2011 مبادرة " أسرع 100 شركة سعودية نمو"، حيث تبرز تلك المبادرة أسرع 100 مشروع نموا سواء كانت مبتدئة أو حيايتها أكثر من 5 سنوات. ولقد أوضحت دراسات (اتحاد البنوك العربية ، 2015) أن الفجوة التمويلية للمشاريع الصغيرة والمتوسطة في الشرق الأوسط حوالي 240 مليار دولار أمريكي (900 مليار ريال سعودي). كما تتفاوت نسبة الاقراض المخصصة للمشروعات الصغيرة والمتوسطة بالنسبة لمبالغ الاقراض الاجمالية في كل دولة ، حيث تبلغ في المملكة 3% من إجمالي الاقراض المخصص لكل المشروعات . ويوضح الجدول التالي تلك النسب لثلاثة عشر دولة عربية على النحو الآتي :

الدولة	قطر	البحرين	الكويت	عمان	السعودية	الامارات	سوريا	مصر	الاردن	تونس	لبنان	اليمن	المغرب
نسبة الاقراض /اجمالي الاقراض	0.5%	1%	2%	2%	3%	4%	4%	5%	10%	15%	16%	20%	24%
الترتيب	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13

ويرى الباحث في هذا النطاق، ضرورة التأكيد على أن زيادة الناتج المحلي لن يتأتى إلا بالتركيز على المشروعات متناهية الصغر والصغيرة والمتوسطة، فكيف يخصص لها 3% من عمليات الإقراض فقط، رغم مساهمتها ب 33% في الناتج المحلي، بالإضافة الى تحقيقها خاصية التنويع في مصادر الدخل القومي، بالإضافة إلى ارتفاع نسبة العمالة المشاركة فيها.

وبصدد بيان الاختلافات الأساسية بين الشركات الكبيرة من ناحية، وبين الصغيرة والمتوسطة من ناحية أخرى، فقد وضحت دراسة (Taylor and Taylor , 2014) أنه يمكن بيان السمات و الخصائص التنظيمية التالية:-

- من حيث الإجراءات الرسمية . نجد أن الشركات الكبيرة تعتمد على إجراءات رسمية كبيرة وفي إطار رسمي ولوائح مدروسة وموثقة ومعلنة ، بينما في ظل المشروعات متناهية الصغر والصغيرة والمتوسطة فإن الاحتمال الأكبر هو قلة الإجراءات والأوراق الرسمية ، وأن تنفيذ خطوات عديدة يتم من خلال العلاقات الشخصية والتنظيم غير الرسمي .

- من حيث التخطيط الاستراتيجي . طالما أن الشركات الكبيرة لها رؤية ورسالة وغايات و أهداف رئيسية فإن الأمر يتطلب القيام بإجراءات التخطيط الاستراتيجي . أما في ظل المشروعات متناهية الصغر والصغيرة والمتوسطة فهي أقل احتمالاً لتطبيق التخطيط الاستراتيجي وذلك لأن بيئتها أقل شمولية، وأن عملياتها يمكن أن تدار من خلال فريق عمل صغير نسبياً.

- من حيث القدرة على التصدير . بالطبع فإن الشركات الكبيرة أكبر قدرة مقارنة بالمشروعات الصغيرة والمتوسطة. ويرجع السبب في ذلك إلى أن الشركات الكبيرة تحقق الكثير من القورات الخاصة بالحجم ، وتستغل إمكانيات أكبر مما يؤهلها لفرص التصدير . أما المشروعات الصغيرة والمتوسطة فقدرتها على غزو الأسواق الأجنبية ضعيفة.

- من حيث تدريب العاملين . نظراً لعدم المقدرة على تحمل نفقات التدريب فسوف لا تلقى برامج التدريب لدى المشروعات الصغيرة والمتوسطة الاهتمام الكافي بعكس الحال لدى المشروعات الكبيرة .

- من حيث معدلات الربحية. تحقق المشروعات الصغيرة والمتوسطة معدلات ربحية أقل نظراً لعدم تمتعها بفترات طويلة للمزايا مقارنة بالشركات الكبيرة والتي تستفيد بمزايا الحجم ومنافع البحوث والتطوير .

- من حيث إدارة المبيعات. تعتمد الشركات الكبيرة على إدارة المبيعات بمعدل أكبر مقارنة بالمشروعات الصغيرة والمتوسطة.

• من حيث استمرارية الشركة. تتعرض المشروعات الصغيرة والمتوسطة الى احتمالات الفشل بدرجة أكبر وذلك لقلّة الخبرة الإدارية لدى القائمين على تسييرها، وعلى العكس تتمتع الشركات الكبيرة بخاصية الاستمرارية نظراً لتوافر الخبرة لدى مديريها بمستويات عالية .

• من حيث الكفاءة الإدارية. لا تستطيع المشروعات الصغيرة والمتوسطة تفعيل برامج تطوير وتحسين النواحي الإدارية مقارنة بقدرة الشركات الكبيرة في هذا النطاق .

• من حيث القيادة والاتصالات. تعتمد المشروعات الصغيرة والمتوسطة على إصدار الأوامر من أعلى لأسفل، بينما الشركات الكبيرة تعتمد على الاتصالات في الاتجاهين.

(8-2) عرض وتحليل للدراسات المرتبطة بخصائص المشروعات الصغيرة و المتوسطة وتبني ممارسات المحاسبة الإدارية.

كان الهدف من دراسة (Ghosh and Chan , 1997) التعرف على مدى تطور ممارسات المحاسبة الإدارية في الشركات السنغافورية ومقارنة نتائجها بنتائج دراسات سابقة، ولقد أجريت هذه الدراسة على 109 شركة مع التركيز على الشركات المتوسطة وكبيرة الحجم فقط، ولقد توصلت إلى وجود تقدم كبير وملحوظ في ممارسات المحاسبة الإدارية مقارنة بالدراسات المبكرة، كما أوضحت نتائج الدراسة أن الكثير من الشركات تركز على الموازنات وعلى الاعتماد على معدل العائد على الاستثمار كأساس لتقييم النشاط. كما أن دراسة

(Hopper et al. , 1999) أوضحت مدى اختلاف القرار الخاص بنظم ادارة وقياس التكاليف ما بين المشروعات الكبيرة والمتوسطة والصغيرة. حيث ذكرت الدراسة أن التركيز كان على استخدام ممارسات المحاسبة الادارية لدى الشركات الكبيرة. وتوصلت الدراسة الى تشابه نظم ادارة وقياس التكاليف في الشركات الكبيرة والمتوسطة والصغيرة ، وأن المنافسة الحادة أوجبت الشركات الصغيرة والمتوسطة على زيادة معدلات الاعتماد على ممارسات المحاسبة الادارية وبصفة خاصة ممارسة إدارة التكلفة.

كما كان الهدف من دراسة (Xiao , 2007) هو قياس مدى تطبيق الشركات الصينية لأساليب المحاسبة الإدارية، ومدى التطور في استخدام أحدث الأساليب، وكذلك دراسة علاقة أساليب المحاسبة الإدارية بحجم الشركة، وقد ركز الباحث على مدى تطبيق 25 أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية، حيث تم جمع البيانات من خلال توزيع الاستبانة على عينة الدراسة البالغ عددها 337 شركة من الشركات الصينية المدرجة في السوق المالي، وقد توصل الباحث إلى أن الشركات الصينية تطبق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية منها والحديث، وأن أكثر الأساليب استخداماً هي الموازنات التشغيلية، ومراكز المسؤولية، وتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح وغيرها، وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك تطور في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية منذ عام 2000 أكثر من السابق، وقد أدى ذلك إلى إحداث زيادة في درجات التطور الاقتصادي في المناطق الصينية وذلك بالاعتماد على إجراء مقارنات بين دراسة الباحث ودراسات أخرى سبقتها في نفس المجال لفترات سابقة. وقد أوصت الدراسة بإجراء المزيد من الدراسات فيما يتعلق بأساليب المحاسبة الإدارية في كل قطاع على حده. أما دراسة (Adler , 2000) فقد أجريت على 165 شركة صناعية في نيوزيلندا بهدف تقييم مدى تبني الشركات لممارسات المحاسبة الادارية الحديثة ومقارنتها بالأساليب التقليدية . وقد خلصت تلك الدراسة الى ان أغلبية الشركات تقوم باستخدام

العديد من الأساليب الحديثة مع عدم تخليها عن أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية . كما اوضحت ذات الدراسة ان من اهم محددات تطبيق ممارسات المحاسبة الادارية تمثلت في تكلفة التغيير والتي تختلف من الشركة الكبيرة الحجم مقارنة بالصغيرة والمتوسطة ، وقلة المهارات الملائمة ، بالإضافة الى عدم كفاية المعلومات عن هذه الممارسات . وعلل أفراد العينة بأن أهم مزايا تلك الممارسات هي تحسين الربحية ، وتخفيض التكاليف وتحسينات الجودة .

بينما قامت دراسة (المفتي والخيال ، 2002) بإجراء دراسة ميدانية استطلاعية بعرض بيان أوجه القوة والضعف في ممارسات المحاسبة الادارية المستخدمة في الشركات الصناعية بالمملكة العربية السعودية ، حيث شملت العينة 200 منشأة صناعية ، لم تجرى الدراسة الا على 50 قائمة استبيان منها ، وذلك بسبب عدم الرد من ناحية ، او لعدم صلاحية باقي الاستبيانات للتحليل الاحصائي. واتضح ان تلك الشركات تهتم ببعض ممارسات المحاسبة الادارية التقليدية ، مثل أسعار التحويل ، تحليل التعادل. وقد بدأت تلك الشركات تولي اهتماما اكبر لبعض الممارسات المتقدمة مثل التكاليف المستهدفة ، وتقارير الجودة . واتضح ايضا ان ممارسات معينة مثل مدخل الأنشطة ABC لا تحظى في ذلك الوقت بأهمية كافية ، وأن معظم الشركات تعتمد على المدخل الفعلي او المدخل الفعلي والمعياري في قياس تكلفة وحدات المنتج.

أما دراسة (منصور ، 2002) فقد اقتصرت بدراسة العلاقة بين ممارسات المحاسبة الادارية المتقدمة وخصائص البيئة التنافسية المتغيرة من ناحية، وما تحتاجه عمليات التطوير لتتلاءم مع متطلبات التخطيط الاستراتيجي و تحقيق المشروعات للريادة في سوق المنتجات . وتوصلت الدراسة الى ضرورة تطوير ممارسات المحاسبة الادارية لكي تتفاعل وتستجيب لمتطلبات وخصائص المتغيرات البيئية والاقتصادية والاجتماعية المحيطة . بالإضافة الى دعم وجود نظام للمعلومات لزيادة القدرة التنافسية .

بينما كان الهدف من دراسة (El-Ebaishi et al. ، 2003) هو توفير أدلة تجريبية عن ممارسات المحاسبة الادارية من قبل المشروعات كبيرة ومتوسطة الحجم. تضمنت قائمة الاستبيان 15 ممارسة و200 استبيانه أرسلت لمديري وملاك المشروعات الصناعية الكبرى والمتوسطة . ووصلت العينة النهائية الى 121 مفردة (بمعدل 61%)، منها 48 شركة متوسطة و73 شركة كبرى . واتضح أن عامل الحجم يعتبر مؤثرا على تطبيق ممارسات المحاسبة الادارية ، وان الحجم في تلك الدراسة تم قياسه وفق أجمالي الاصول ، حيث كان المعيار هو 5-15 مليون ريال بينما تعتبر شركة كبيرة اذا بلغ اجمالي اصولها ما يزيد عن 15 مليون ريال سعودي. وقد اتفقت نتائج تلك الدراسة مع نتائج دراستي (Abdel- Kader and Luther; 2006, Brierley, 2011) حول اعتماد المديرين على ممارسات المحاسبة الادارية التقليدية بصورة أكبر من ممارسات المحاسبة الادارية المتقدمة، وكان ذلك واضحا عند اعتماد الشركات المتوسطة على نظم قياس تكاليف أقل تعقيدا واكثر بساطة لتخصيص التكاليف غير المباشرة مقارنة بالشركات الكبيرة. كما ان المشروعات التي اعتمدت على ممارسات متقدمة تميزت بتنوع منتجاتها ، وقصر دورة حياة منتجاتها، واستخدام واسع لتكنولوجيا المعلومات، وتعرضها لدرجة عالية من العولمة والمنافسة المحلية والعالمية . كما كانت النتيجة البارزة هي وجود علاقة طردية بين حجم الشركة و استخدام الممارسات المتقدمة.

أما دراسة (Davila ، 2005) فقد تناولت اختبار العوامل المؤثرة على قرار اختيار نظم الرقابة الادارية والتي منها حجم وعمر الشركة، وذلك للمشروعات المتوسطة والصغيرة . حيث تم التركيز على النظم المرتبطة بإدارة الموارد البشرية في الشركات عالية التكنولوجيا. حيث اهتمت بالإجراءات والقواعد الرسمية التي يستخدمها المديرون في الحفاظ او تغيير المهام في الأنشطة التنظيمية. وتكونت العينة من 95 شركة متوسطة وصغيرة في كاليفورنيا تتصف بارتفاع درجة التكنولوجيا المستخدمة. وتوصلت الدراسة الى ان حجم الشركة يرتبط ايجابيا مع الحاجة لنظم الرقابة الادارية وهذا يتفق مع عدد آخر

من الدراسات (Tapinos et al. 2005; Neubauer et al. 2012; Lucas et al. 2013; Broccardo 2014; and Ahmed 2017).

وأوردت دراسة (Askarany , 2010) بيان العلاقة بين اختيار احدى ممارسات المحاسبة الادارية وهي محاسبة تكاليف الأنشطة لمجال ادارة سلاسل التوريد وعاملي حجم الشركة والمتغيرات التنظيمية . ومن خلال دراسة مسحية لعينة مكونة من 360 فردا من أعضاء معهد شاردت للمحاسبين الاداريين في نيوزيلندا CIMA ، واستخدمت الدراسة عدد العاملين لقياس حجم الشركة بالإضافة الى مقاييس أخرى كالمبيعات السنوية وحجم الأصول وأجمالي الإيرادات وصافي الدخل . وتوصلت الدراسة الى وجود علاقة ايجابية بين حجم الشركة ومراحل تطبيق أنظمة التكاليف على اساس النشاط في الشركات الكبيرة ، مقارنة بالشركات الصغيرة ، أو بمعنى آخر ان تطبيق هذه الممارسة في الشركة الصغيرة والمتوسطة يحتاج لدعم اداري أكبر لتحسين ادارة سلاسل التوريد . بينما لا توجد اختلافات واضحة بين الشركات الكبيرة والصغيرة والمتوسطة بصدد مستويات تطبيق مدخل الأنشطة.

وقامت دراسة (الملحم ، 2003) باستنتاج أن هناك ضعفا شديدا لدى المحاسبين الاداريين في المملكة بشأن استخدام ممارسات المحاسبة الادارية سواء التقليدية او المتقدمة، وإن كان الضعف الأكبر لدى المتقدم منها. كما اوضحت الدراسة وجود فروق ذات معنوية في استخدام ممارسات المحاسبة الادارية من حيث حجم المنشأة معبرا عنه بحجم المبيعات أو نوع الملكية . وأضافت دراسة (الخاطر وقطب ، 2003) أن المشروعات القطرية عامة بغض النظر عن حجمها تفضل ممارسات المحاسبة الادارية التقليدية ، رغم تنويه عينة الدراسة لأهمية الممارسات المتقدمة. وأشارت الدراسة الى أن ممارسة الرقابة على عناصر التكاليف تعد من أهم مجالات استخدام أساليب المحاسبة الادارية، وإن من أهم أسباب تجاهل الممارسات المتقدمة هي عدم توفير التدريب الكافي للمحاسبين، بالإضافة الى التكلفة العالية لتطبيق تلك الممارسات.

كما أكدت دراسة (Waldron and Everett, 2005) على أن الشركات الأمريكية لا تزال تؤيد استخدام ممارسات المحاسبة الادارية التقليدية مقارنة بالمتقدمة ، وأن أكثر الممارسات التقليدية استخداما هي التكاليف المعيارية، يليها قياس تكلفة الأوامر الانتاجية، يليها تكلفة المراحل الانتاجية. وأشارت الدراسة الى ان مدخل الأنشطة هو الأكثر استخداما من الممارسات المتقدمة ، يليها محاسبة الانجاز Throughput Accounting و التكلفة المستهدفة Target Costing ، وأن اقل الممارسات المتقدمة استخداما هي قياس تكلفة دورة حياة المنتج.

كما اهتمت دراسة (Simon et al. , 2005) بممارسات المحاسبة الادارية في سلوفانيا ، وإجراء مقارنة بين تطبيق تلك الممارسات في الصناعات المختلفة (نوع الشركة) . وتوصلت الدراسة الى ان أكثر ممارسات المحاسبة الادارية استخداما هي الموازنات الرأسمالية ، نظرية المباريات . و أن الأقل استخداما هي تقييم ربحية العملاء ، قياس تكلفة حياة المنتجات . واتضح تبيان بين الشركات وفق الحجم في اختيار الممارسات الملائمة، كما اتضح أن اكثر القطاعات استخداما للممارسات هو القطاع الصناعي، النقل والخدمات اللوجستية، بينما أقل القطاعات استخداما هو قطاع البناء .

أما دراسة (Waldron , 2007) فقد أجرت تحليل مقارنة بين ممارسات المحاسبة الادارية المستخدمة بواسطة الشركات النيوزلاندية ودول أخرى. وأوضحت النتائج أن ممارسات المحاسبة الادارية التقليدية لا تزال الأكثر استخداما في معظم الشركات، وأن الممارسات المتقدمة أقل استخداما، وأن حجم الشركة هو العنصر الحاسم في تحديد الممارسات المستخدمة.

بينما وفق دراسة (Marc et al. , 2010) كان الهدف هو بيان تأثير كل من حجم الشركة وطبيعة الصناعة والحصة السوقية واهداف الشركة والمعرفة المسبقة بممارسات المحاسبة الادارية وذلك على قرار تطبيق النظم المتكاملة على

قياس الأداء لدى الشركات السلوفانية وتضمنت العينة 323 مفردة من الشركات الكبيرة والمتوسطة والصغيرة وتعمل في مجالات متعددة من القطاعات . وتوصلت الدراسة الى أن عوامل مثل حجم الشركة والمعرفة بالممارسات من المحددات الهامة في هذا القرار . كما أن الشركات التي تتعرض لمنافسة خارجية وزيادة الحصة السوقية وزيادة القدرة التنافسية تسعى لتطبيق ممارسات محاسبة ادارية متقدمة بمعدل اكبر من غيرها. أما دراسة (Becker et al. , 2011) فقد خصصت لاختبار أثر حجم الشركة والملكية العائلية على تطبيق ممارسات المحاسبة الادارية وذلك للمشروعات الصغيرة والمتوسطة. لذلك تم إجراء مقابلات مع عينة مكونة من 45 مدير او مالك احدى المشروعات الصغيرة والمتوسطة في المانيا. وتم اختيار عدد العمال والايادات وتوصلت الدراسة الى وجود علاقة ايجابية بين حجم الشركة وتطبيق الممارسات ، حيث يزيد التطبيق مع زيادة حجم الشركة ، كما لم يثبت وجود علاقة بين الملكية العائلية وتطبيق الممارسات. كما اتفقت دراسة (Wu and Boateng , 2010) مع تلك النتائج.

كما أن دراسة (زعرب ، 2007) هدفت الى معرفة مدى تطبيق الشركات الصناعية في قطاع غزة لممارسات المحاسبة الادارية ومجال استخدامها ومدى انتشار كل منها. حيث اوضحت النتائج ضعف تطبيق تلك الممارسات ومجال استخدامها وأوصت الدراسة بضرورة زيادة الوعي والعمل على تطبيقها. أما دراسة (King et al. , 2010) حيث أجريت الدراسة على 144 عضو من أعضاء معهد المديرين الممارسين في استراليا وتوصلت الدراسة الى وجود علاقة ايجابية بين استراتيجية قيادة التكلفة وتطبيق الممارسات الخاصة بالمحاسبة الادارية. وان تلك النتيجة تتعارض مع ما توصلت اليه دراسة (Elhamma and Yiffi, 2013) والتي نتجت عن عينة مكونة من 62 شركة مغربية مقسمة الى 52% شركات كبيرة الحجم ، و48% شركات صغيرة ومتوسطة الحجم. وفي هذا الخصوص ايضا ترى دراسة (Alatter et al. , 2009) أن صغر حجم الشركة يحد من فرصة تلك الشركة في تطبيق ممارسة من ممارسات المحاسبة الادارية . كذلك هدفت دراسة (Elhamma , 2012) للإجابة عن مدى تطبيق نظام تكاليف الأنشطة ABC وما هو أثر حجم الشركة على هذا القرار؟. و توصلت الدراسة الى ان نسبة 12.9 % من الشركات التي قامت بتطبيق نظام التكاليف وفق مدخل الأنشطة وجدت علاقة ايجابية بين حجم الشركة و مدخل الأنشطة، كما شملت النتائج ان تطبيق مدخل الأنشطة لدى الشركات كبيرة الحجم يؤدي الى تحسينات في مؤشرات الانتاجية وقدرتها التنافسية ومعدلات الربحية. بينما لم يتضح وجود فروق جوهرية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة نتيجة تطبيق ممارسة نظام تكاليف الأنشطة.

وقامت دراسة (Karanja et al. , 2014) بدراسة حالة حول تكييف ممارسات المحاسبة الادارية المتقدمة للمشروعات الصغيرة والمتوسطة في الدول النامية وعلى وجه الخصوص دولة كينيا. حيث كان الهدف هو تحديد مستويات المعرفة المرتبطة بممارسات المحاسبة الادارية المتقدمة في المشروعات الصغيرة والمتوسطة و أثر تطبيق تلك الممارسات على نمو المشروع بالإضافة الى قياس مستوى التطبيق، كذلك التعرف على العوامل التي تساعد او تحد من تطبيق الممارسات. وتكونت العينة من 120 مدير او مالك لمشروع صغير او متوسط في كينيا. ومن أبرز النتائج أن المشروعات الصغيرة والمتوسطة لازلن تصر على استخدام الممارسات التقليدية، وان تطبيق الممارسات المتقدمة يتطلب تحديد العوامل

المؤثرة على قرار اختيار الممارسة الملائمة. وجدير بالذكر ان تلك النتائج تتفق مع ما توصلت اليه دراسة (Sunami, 2013) .

وهدفت دراسة (الشيشيني ، 2008) الى قياس مدى استخدام الشركات الصناعية المصرية لممارسات المحاسبة الادارية والتعرف على العوامل المؤثرة على قرار اختيار اي منها، واختبار العلاقة بين مستوى ممارسات المحاسبة الادارية من ناحية، و مستوى أداء تلك الشركات من ناحية أخرى. وأظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة ارتباط معنوية بين مدى إدراك عدم التأكد البيئي ودرجة اللامركزية وحجم الشركة واستراتيجية الأعمال التي تتبعها ومستوى ممارسات المحاسبة الادارية. كما أظهرت النتائج وجود علاقة ارتباط بين مستوى ممارسات المحاسبة الادارية ومتوسط صافي الربح. كما اقتصت دراسة (زعرب ومعليق ، 2008) بإيضاح الأسباب التي فسر بها مفردات العينة عدم تطبيق ممارسة المحاسبة الادارية (نظم التكاليف المعيارية) من قبل نصف العينة والمتمثلة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة. وقد بررت الأسباب في ثلاث، عدم استيعاب وفهم المحاسبين الاداريين لمقومات النظام، نقص الكفاءات الادارية المتخصصة، والظروف الاقتصادية السائدة.

أما دراسة (Dick- Forde et al. , 2008) فقد توصلت الى ان 58% من الشركات موضع العينة لا توجد فيها وظيفة محاسب اداري، وأن 80 % من تلك الشركات هي التي تستخدم بيانات التكاليف والمحاسبة الادارية في عملية اتخاذ القرارات، وأن 86% من مفردات العينة تستخدم الموازنات، وأن 69 % تستخدم تحليل علاقة التكاليف بالحجم بالربح، بينما 52 % فقط تستخدم نظام تكاليف الأوامر، بينما 51% فقط هي تستخدم الموازنات المرنة والنقدية واسعار التحويل. أما دراسة (Lopez and Hiebl , 2015) فقد اتفقت مع الدراسات التي توصلت الى ان المشروعات الصغيرة والمتوسطة تتبنى ممارسات المحاسبة الادارية بصورة أقل من الشركات الكبيرة. بالإضافة الى تبني ممارسات أقل تطوراً. كما اهتمت الدراسة بالعوامل المؤثرة على قرار اختيار الممارسة المناسبة.

وأضافت دراسة (Wiedemann 2014) أن قرار الاختيار في المشروعات الصغيرة والمتوسطة يعتمد على عمر المشروع. وسبق ان ايدتها في ذلك بعض الدراسات (Davila 2005; Karanja et al. 2014; Armitage et al.)، ذلك أن زيادة عمر المشروع الصغير والمتوسط من سنة لأخرى يكسبه مزيداً من التعلم وبالتالي قدرة على استخدام ممارسات المحاسبة الادارية. وقد أوضحت تلك الدراسات أن المشروعات الصغيرة والمتوسطة حديثة النشأة كانت أقل تطبيقاً لممارسات المحاسبة الادارية.

(3-8) عرض وتحليل للدراسات المرتبطة بكل من مدخل الأنشطة واستراتيجية الشركة وقياس الأداء :

تعتبر أولى الدراسات التي اقترحت مدخل الأنشطة هي دراسة (Cooper and Kaplan , 1988,1992) وذلك للتغلب على الانتقادات الموجهة للتخصيص التقليدي للتكاليف غير المباشرة والذي يعتمد على خاصية الحجم ، وذلك بغرض توفير معلومات ملائمة ، ووقتية ، وبتكلفة مناسبة وللأشخاص المستهدفين . كما أيد عدد من الدراسات هذا

الاقتراح (Shield 1995; Innes et al. 1995,2000; Bjornenak 1997; Lana and Fei 2007;)
 (Banker et al. 2008). والذي يهمننا أكثر في نطاق البحث أن بعض الدراسات (Bjornenak 1997)
 (ABC) 2001, Dahlgren et al. أشارت الى أن نجاح المشروعات في تطبيق ممارسة المحاسبة الادارية (ABC)
 يرتبط بحجم الشركة. بالإضافة الى ان دراسات أخرى (Gosselin, 1997) ربطت نجاح المشروعات في تطبيق
 تلك الممارسة يرتبط أيضا بالهيكل التنظيمي للشركة. كما وأن دراسات أخرى (Mali 1999 , Bjornenak 1997)
 ربطت هذا النجاح بهيكل التغييرات. أما دراسة (Chenhall R. , 2003) فتربط بين مدى تبني ممارسة المحاسبة
 الادارية (ABC) و نوع الإستراتيجية. وقد أوردت دراسة (Dahlgren et al. , 2001) ملخصا للدول التي
 تبنت ممارسة المحاسبة الادارية (ABC) وذلك خلال الفترة من 1992-2000 والتي توضح الضعف النسبي
 لعملية التبني مقارنة للفترة الزمنية التي تليها. حيث كانت أقصى نسبة تبني في بريطانيا 40% و اقل نسبة تبني 0%
 في فنلندا. كما تضمنت دراسة (Baird et al., 2004) مقارنة بين 5 دول من حيث مدى تبني ممارسة المحاسبة
 الادارية (ABC). حيث اتضح انه في الولايات المتحدة الامريكية وخلال الفترة من 1993-2003 ان نسبة التبني
 تتراوح من 11% - 52%. وفي انجلترا من 6% - 23%، وفي فرنسا من 15.9% - 33.3%، وفي استراليا
 56%، وفي ايرلندا وصلت الى 27.9%. كما أوردت ذات الدراسة مدى تبني بعض الدول الآسيوية والإفريقية، فاتضح
 ان نسبة التبني في الكامبيرون 9.3%، وفي تونس 23.75%، بينما في شمال افريقيا كانت النسبة 12%، وفي
 تايلاند 35%، بينما في تايلاند 35%، بينما في ماليزيا 36%. وكما يلاحظ تزايد نسبة تبني مدخل الأنشطة من
 سنة لأخرى سواء كان ذلك في الدول الأوروبية والامريكية أو في الدول الآسيوية والإفريقية، الأمر الذي يشير الى
 جدارة هذا المدخل في قياس التكلفة من ناحية، والعمل على استغلال الموارد الاقتصادية بكفاءة وفاعلية من ناحية
 ثانية، وتوفير معلومات أكثر ملاءمة ووقتية ودقة من ناحية ثالثة.

وكما تذكر دراسة (Tho L. M. , 2006) بشأن مدخل الأنشطة بأنه يمثل منهجية هدفها قياس التكلفة وأداء
 الأنشطة والموارد بغرض توفير قياس عادل ودقيق نسبيا لوحدتك تكلفة غرض التكلفة سواء كان منتجا أو خدمة أو
 عميل أو قطاع معين. حيث تخصص تكاليف الموارد على الأنشطة كمرحلة أولى وفق محفزات تكلفة تخضع لعلاقة
 السببية، وفي المرحلة الثانية يتم توزيع ما تجمع في تلك الأنشطة من تكاليف على أغراض التكلفة وباستخدام أيضا
 محفزات التكلفة الملائمة.

وبشأن العلاقة بين المشروعات الصغيرة والمتوسطة وتبني مدخل الأنشطة (ABC) وتبني نوع استراتيجية معينة،
 ذكرت دراسة (Scott 1992) أنه من الضروري استخدام النظرية الشرطية في هذا المجال Contingency
 Theory حيث أفضل طريق للمشروع هو الاعتماد على طبيعة البيئة التي يرتبط بها المشروع. وأكد (Fisher
 1995) بأن الاعتماد على العوامل الشرطية ومجموعة حزمة الرقابة سوف يجعل المشروع أن يحصل على نتائج
 مرغوبة. وكما عرف (Anthony 1965) بأن الاستراتيجية كلمة بعدة معان، فهي نموذج اهداف، وأغراض واهداف
 فرعية وسياسات رئيسية لتحقيق اهداف المشروع المعين. أما دراسة (بخاري ، 2002) فأضافت بأنه سوف يكون

ملائماً تطبيق مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط في المنشآت الصناعية السعودية، التي تعمل على تقديم منتجات متنوعة ، سواء بسيطة أو معقدة، حيث ان درجة التنوع والتعقيد والاختلاف في المنتجات يؤدي الى انخفاض تكلفة العمل المباشر، وزيادة التكاليف غير المباشرة، والتي تتطلب مدخل الأنشطة. خاصة وأن 39.8% من المنشآت الصناعية السعودية تتعرض لمنافسة شديدة عامة، وإن زادت تلك النسبة لتصل الى 56% في مجال المواد الغذائية والمشروبات.

وجدير بالذكر أن دراسة (Miles and Snow 1987) قد ذكرت أربعة أنواع من الاستراتيجيات هي:-

- (1) المتحفظون Defenders ويمثلون المنظمات الذين لديهم نطاقات سوقية ضيقة لبيع المنتجات.
 - (2) المغامرون Prospectors ويمثلون المنظمات التي تبحث باستمرار عن فرص سوقية، ويحاولوا بصورة منتظمة التجاوب مع التغيرات البيئية.
 - (3) المحللون Analyzers و يمثلون المنظمات التي تعمل في اتجاهين، أحدهما مستقر نسبياً و الآخر متغير.
 - (4) منظمات تتميز برد الفعل Reactors وهي تلك المنظمات التي يستوعب فيها رجال الادارة العليا عدم التأكد والتغيرات المحيطة بالبيئة التي تعمل فيها تلك المنظمات دون ان تستطيع التجاوب معها بكفاءة.
- واتضح لتلك الدراسة ان المشروعات القائمة تتبنى مدخل الأنشطة بمعدل أكبر من تلك المشروعات المتحفظة، وقد أيدت دراسة (Krumwiede and Jordan , 1998) تلك النتائج. و أضافت الدراسة أن معدل التبني لمدخل الأنشطة يتزايد كلما تبنت المنظمة استراتيجية المغامر بدرجة أكبر. أما دراسة (Gosselin , 1997) فقد فحصت العلاقة بين نوع الاستراتيجية وهيكل التنظيم والميل نحو تبني مدخل الأنشطة (ABC) ، واتضح ان الميل لتبني مدخل الأنشطة يزيد كلما مالت الاستراتيجية للنوع المغامر واتصف هيكل التنظيم باللامركزية. و فيما يتعلق بعلاقة مدخل الأنشطة بالأداء التنظيمي اتضح من خلال دراسات (Shield , 1995 ; Ittner et al. , 2002) أن تطبيق (ABC) يعمل على تخفيض عدم الدقة ويعمل أيضا على تحسين الأداء. كما أوضحت بعض الدراسات (McGowan & Klammer, 1997; Foster & Swenson , 1997) أن 75% من المستجوبين ذكروا أن تحسينات في الأداء المالي قد حدثت نتيجة تطبيق مدخل الأنشطة، بينما 25% أفادوا العكس. كما أجرت دراسة (McGowan , 1998) مقارنة بين أداء الطرق التقليدية لتخصيص التكاليف غير المباشرة ومدخل الأنشطة وأثر ذلك على الأداء المالي. وتوصلت الدراسة الى أن الملاءمة ،السببية، القدرة على توفير المعلومات كانت في صالح مدخل الأنشطة . وبنفس الهدف حصلت دراسة (Krumwiede , 1998) على أن 42% من الشركات استخدمت مدخل الأنشطة (ABC) واعتبروا أن جودة نظام المحاسبة الادارية تزداد باستخدام مدخل الأنشطة. وأيدت دراسة كل من (Degraeve & Roodhooft , 1998) ضرورة التعرف على مسببات التكاليف من خلال تطبيق مدخل الأنشطة، وأظهرت دراسة (Ittner et al. , 2002) ان استخدام مدخل الأنشطة مرتبط ايجابيا و بدرجة معنوية مرتفعة بتحقيق انخفاض في التكاليف في مصانع الولايات المتحدة الامريكية. أما دراسة (Pizzini , 2006) فأوضحت أن استخدام ABC عادة يتسبب في زيادة الربحية والقدرة التنافسية وقيمة الأسهم. أما دراسة (Banker et

2008 ، al.) ومن خلال دراسة تجريبية 1250 شركة امريكية أظهروا أن ABC لها تأثير ايجابي مباشر على الأداء الصناعي. كما أن دراسة أكثر حداثة (Zaman ، 2009) أكدت أن استخدام ABC تسبب في أداء كلي شامل و أفضل للمشروعات التي تبنت ABC في استراليا. وبناء على ذلك ، يمكن القول بوجود تأثير ايجابي معنوي لتبني مدخل الأنشطة على الأداء التنظيمي لدى الشركات التي تتبنى استراتيجية مغامرة وعدم وجود تأثير ايجابي معنوي على الأداء التنظيمي لدى الشركات المتحفظة.

كما هدفت دراسة (Freeman, 2006) الى تحديد العوامل المؤثرة على قياس القدرة التنافسية للشركات الانجليزية ، وذلك من خلال عينة شملت 180 شركة انجليزية . وقد أظهرت الدراسة أن المنشآت الصناعية الانجليزية لديها اهتمام كبير بالبحث والتطوير نظرا لتعقيد البيئة المحيطة بهذه المنشآت الصناعية، وان التحديث والتطوير التكنولوجي يخفض من تكاليف الإنتاج، ويكسب المنشأة الصناعية قدرة عالية على التنافس.

(4-8) اشتقاق فروض البحث

أوضحت الدراسات السابقة وتحليلها الى حاجة المشروعات الصغيرة والمتوسطة بجانب الدعم التمويلي من الحكومة والبنوك والمؤسسات المالية المتنوعة، وبجانب الدعم الاداري والتنظيمي و الشعبي من كافة المؤسسات المسؤولة، الى دعم من الجامعات والكيانات المتعددة والمهتمة بالعلوم الإدارية وبصفة خاصة في مجال المحاسبة الإدارية وما يمكن أن تقدمه من ممارسات مستحدثة من حيث قياس متوسط تكلفة وحدة المنتج أو الخدمة، الرقابة على عناصر التكلفة، وتوفير معلومات لمتخذي القرارات. وسوف يركز البحث على استخدام أكثر ممارسات المحاسبة الإدارية استخداما وهي مدخل الأنشطة والمدخل التقليدي و تأثير تلك الممارسة على زيادة القدرة التنافسية للمشروع الصغير والمتوسط. وفي ضوء ذلك، يمكن صياغة فرضيات البحث على النحو الآتي:-

- (1) يوجد تأثير ايجابي ومعنوي نتيجة استخدام المشروعات الصغيرة والمتوسطة لممارسة المحاسبة الإدارية لمدخل تكاليف الأنشطة (ABC) على القدرة التنافسية في المملكة العربية السعودية.
- (2) يوجد تأثير ايجابي ومعنوي نتيجة استخدام المشروعات الصغيرة والمتوسطة لممارسة المحاسبة الإدارية المدخل التقليدي للتكاليف على القدرة التنافسية في المملكة العربية السعودية.

(9) البحث الميداني:

(1-9) قائمة الاستبيان

بغرض التحقق من فرضيتي البحث تم إعداد قائمة الاستبيان والتي يشملها ملحق البحث رقم (1) والتي تغطي الإجابات المحتملة لها و الممكن الحصول عليها لمجموعة الأسئلة التي تشملها وإمكانية قبول أو رفض فرضيتي البحث .

(2-9) متغيرات

(1-2-9) المتغيرات المستقلة . سوف تقتصر المتغيرات المستقلة على استخدام ممارسة المحاسبة الادارية

لمدخل الأنشطة (ABC) والمدخل التقليدي (TA) لدى المشروعات الصغيرة و المتوسطة .

(2-2-9) المتغيرات الرقابية :- وتشمل نوع الاستراتيجية المستخدمة (المتحفظ ، المغامر ، المحلل ، رد

الفعل) ، درجة تعقيد الهيكل التنظيمي ، قدرات ومهارات الفريق المكلف باتخاذ القرارات .

(2-2-9) المتغير التابع . الأثر على القدرة التنافسية للمشروع الصغير والمتوسط ، وذلك من خلال 6

متغيرات فرعية هي :

قدرة تنافسية من خلال تحقيق تكلفة أقل وجودة أعلى .

(1) قدرة تنافسية من خلال تحقيق تكلفة أقل وجودة أعلى .

(2) قدرة تنافسية من خلال تحقيق اختصار في الوقت .

(3) قدرة تنافسية من خلال التعامل مع المتغيرات الخارجية .

(4) قدرة تنافسية من خلال التعامل مع المتغيرات الداخلية .

(5) قدرة تنافسية من خلال التعامل مع الدور الحكومي للمشروعات الصغيرة والمتوسطة.

(6) قدرة تنافسية من خلال التعامل مع محاسبة التكاليف .

ويمكن بيان المتغيرات المرتبطة بالبحث بالشكل الآتي :-

المتغير التابع	المتغيرات الرقابية	المتغير المستقل
الأثر على القدرة التنافسية للمشروع الصغير والمتوسط ، وذلك من خلال 6 متغيرات فرعية هي : (A) قدرة تنافسية من خلال تحقيق تكلفة أقل وجودة أعلى . (B) قدرة تنافسية من خلال تحقيق إختصار في الوقت . (C) قدرة تنافسية من خلال التعامل مع المتغيرات الخارجية . (D) قدرة تنافسية من خلال التعامل مع المتغيرات الداخلية . (E) قدرة تنافسية من خلال التعامل مع الدور الحكومي للمشروعات الصغيرة والمتوسطة . (F) قدرة تنافسية من خلال التعامل مع محاسبة التكاليف .	(1) نوع الاستراتيجية (قيادة التكلفة ، التمييز ، و التركيز) . (2) درجة تعقيد الهيكل التنظيمي (مركزية ولا مركزية) . (3) قدرات ومهارات الفريق الوظيفي المكلف باتخاذ القرارات (مؤهلة ، متوسطة ، ضعيفة) .	استخدام ممارسة المحاسبة الإدارية (ABC) و المدخل التقليدي (TA) في المشروعات الصغيرة والمتوسطة .

(3-9) نتائج التحليل الإحصائي

وبتفعيل برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS بشأن اختبار ثبات أدوات البحث، تم قياس معامل

الاتساق الداخلي ألفا Cronbach's Alpha ، حيث تراوحت قيم المعامل لفقرات البحث بين (

0.692-0.865) وكانت قيمة ألفا لجميع الفقرات 0.748 ، وفي هذا الصدد تقترح المؤلفات الإحصائية

(Hair et al. ، 2010) أنه إذا كانت جميع القيم أكبر من 0.60 ، فإن ذلك يشير الى وجود اتساق بين فقرات

البحث، وبالتالي إمكانية الاعتماد عليها. كما تجدر الإشارة الى أنه لتحقيق صدق أداة البحث فقد تم عرض استبيانته

البحث على عدد من الأساتذة الأكاديميين من الجامعات السعودية والذين أبدوا ملاحظاتهم واقتراحاتهم، وبالفعل تم

إجراء التعديلات المطلوبة .

وبتفعيل برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS تم الحصول على النتائج التالية للمتغيرات التابعة

السة :-

(1) أوضحت النتائج ان توزيع مفردات العينة (101) وفق المتغيرات الرقابية على النحو الآتي :-

(أ) اشار جميع مفردات العينة باتباع الطريقة المركزية في اتخاذ القرارات.

(ب) كما اتضح ان مستوى قدرات ومهارات القائمين على اتخاذ القرارات لجميع مفردات العينة متوسط)

حيث تم ترجيح الخبرة 50% والمؤهل العلمي 50%)، حيث وجد ان المتوسط يعادل 63%.

(ج) كما اتضح جهل معظم مفردات العينة بشأن نوع الاستراتيجية.

وبناء على ذلك، فقد أصبحت المتغيرات الرقابية غير مؤثرة على قرار تحديد القدرة التنافسية وفق اختيار مدخل

تخصيص التكاليف غير المباشرة ، سواء مدخل الانشطة والمدخل التقليدي كمتغيرات مستقلة.

(2) أوضح النتائج للاستبيانات أن 69 مفردة طبقت المدخل التقليدي، و32 مفردات طبقت مدخل الأنشطة.

وبالتالي يتطلب الأمر تحليل النتائج (وفق المدخل المستخدم) كمتغير مستقل على النحو الآتي:-

أولاً :- نتائج مفردات العينة التي استخدمت المدخل التقليدي (69 مفردة) :-

(1) الأثر على القدرة التنافسية من خلال تكلفة أقل وجودة أعلى (A):

	N	Minimum	Maximum	Mean		Std. Deviation
	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Std. Error	Statistic
VAR00001	69	4.00	5.00	4.8986	.03661	.30413
VAR00002	69	3.00	5.00	4.0725	.04291	.35641
VAR00003	69	4.00	5.00	4.9275	.03144	.26115
VAR00004	69	4.00	5.00	4.0725	.03144	.26115
VAR00005	69	4.00	5.00	4.9275	.03144	.26115
VAR00006	69	3.00	5.00	4.0145	.03260	.27077

أن الاجراء الخامس (قدرة المشروع على تحقيق انخفاض في معدلات التكاليف أو السيطرة على خسائر التشغيل كالتالف والفاقد والضياح) و الاجراء الثالث (قدرة المشروع على تصميم وتسويق منتجات بأقل تكلفة ممكنة) تحسلا على المرتبة الاولى بوسط حسابي 4.9275 لكليهما وبنفس الانحراف المعياري 0.26115 . ام الاجراء الاول (مدى اقتناع العملاء بالمنتج أو الخدمة وخدمات ما بعد البيع) حصل على المرتبة الثالثة بوسط حسابي 4.8986 وبانحراف معياري 0.3661 . اما الاجراء الثاني (مدى عرض سلع أو خدمات لا يستطيع المنافسون تقليدها أو عمل نسخ منها) و الاجراء الرابع فقد حصل على المرتبة الرابعة والخامسة بوسط حسابي 4.0725 لكليهما كما ان الانحراف المعياري للإجراء الرابع فقد بلغ 0.3144 وللأجراء الثاني 0.4291 . واخيرا حصل الاجراء السادس على الترتيب السادس ذاته على وسط حسابي 4.0145 .

(2) الأثر على القدرة التنافسية من خلال تخفيض الوقت (B)

	N	Minimum	Maximum	Mean		Std. Deviation
	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Std. Error	Statistic
VAR00001	69	4.00	4.00	4.0000	.00000	.00000
VAR00002	69	3.00	5.00	4.0145	.02522	.20953
VAR00003	69	3.00	5.00	4.0580	.03506	.29125
VAR00004	69	3.00	5.00	4.0435	.03826	.31784

واعتمادا على الاحصاءات الوصفية للجدول السابق ، وبشأن المتغير التابع الخاص بتخفيض الوقت، فقد استحوذ الاجراء الثالث (قدرة المشروع على تغيير العمليات الإنتاجية (مرونة التصنيع)) على المرتبة الاولى بوسط حسابي قدره 4.0590 وبانحراف معياري قدره 0.3506 . بينما يستحوذ الاجراء الرابع (درجة إلتزام المشروع بالجدول الزمنية المحددة في التعامل مع العملاء .) على المرتبة الثانية بوسط حسابي 4.0435 وبانحراف معياري

0.3826 . اما الاجراء الثاني (يستطيع المشروع تخفيض عنصر الزمن لصالح العميل من خلال تخفيض زمن دورة تصنيع المنتجات .) فقد استحوذ على المرتبة الثالثة بوسط حسابي 4.0145 وانحراف معياري 0.2522 . أما الاجراء الأخير فهو الاجراء الأول بوسط حسابي 4.0000 وانحراف معياري 0.0000

(3) الأثر على القدرة التنافسية من خلال المتغيرات الخارجية .(C)

	N	Minimum	Maximum	Mean		Std. Deviation
	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Std. Error	Statistic
VAR00001	69	4.00	5.00	4.9420	.02834	.23540
VAR00002	69	3.00	5.00	4.0580	.04069	.33799
VAR00003	69	3.00	5.00	4.8841	.04397	.36527
VAR00004	69	4.00	5.00	4.9130	.03417	.28384
VAR00005	69	2.00	4.00	3.0290	.03559	.29561
VAR00006	69	4.00	5.00	4.1159	.03882	.32250

يتضح أن الاجراء رقم (1) (قدرة المشروع على استيراد تكنولوجيا حديثة وبالسعة المطلوبة .) يحصل على المرتبة الأولى بوسط حسابي 4.9420 و انحراف معياري 0.2834 ، اما الاجراء الرابع (قدرة المشروع على ابتكار منتجات جديدة) فقد حصل على المرتبة الثانية بوسط حسابي 4.9130 وبانحراف معياري 0.3417 . اما الاجراء الثالث (قدرة المشروع على اختراق أسواق جديدة) حصل ايضا على المرتبة الثالثة بوسط حسابي 4.8841 وبانحراف معياري 0.4397 . كذلك كان الاجراء السادس (السعي لعمل تحالفات استراتيجية مع الموردين والعملاء .) فقد حصل على المرتبة الرابعة بوسط حسابي 4.1159 وانحراف معياري 0.3882 . اما الاجراء الثاني (قدرة المشروع على متابعة المتغيرات الخارجية عن طريق تحليل المعلومات) فقد حصل على المرتبة الخامسة بوسط حسابي 0.4069 وانحراف معياري 4.4069 ، كذلك حصل الاجراء الخامس (قدرة المشروع في الحصول على شهادات متطلبات التصنيع الجيد .) فقد كانت مرتبته الاخيرة بوسط حسابي 3.0290 وبانحراف معياري قدره 0.3559 .

(4) الاثر على القدرة التنافسية من خلال المتغيرات الداخلية (D)

	N	Minimum	Maximum	Mean		Std. Deviation
	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Std. Error	Statistic
VAR00001	69	3.00	5.00	4.0000	.02920	.24254
VAR00002	69	3.00	4.00	3.9710	.02034	.16899
VAR00003	69	4.00	5.00	4.0725	.03144	.26115
VAR00004	69	3.00	5.00	4.0000	.02920	.24254
VAR00005	69	3.00	5.00	4.0145	.02522	.20953
VAR00006	69	4.00	5.00	4.0145	.01449	.12039

كما يوضح الجدول السابق والخاص بالمتغيرات الداخلية المؤثرة على القدرة التنافسية من خلال تلك المتغيرات ، نجد أن الاجراء الثالث (درجة تقنية عالية في المشروع .) قد حصل على المرتبة الاولى في التأثير على القدرة التنافسية بوسط حسابي 4.0725 وانحراف معياري 0.3133. كذلك حصل الاجراء الخامس (تنوع و تجدد طرق وأساليب العمل .) على المرتبة الثانية بوسط حسابي 4.0145 وانحراف معياري 0.2532 . وشارك الاجراء السادس (تنوع و تجدد طرق وأساليب العمل .) الاجراء الخامس في المرتبة الثانية بوسط حسابي مشابه 4.0145 وبانحراف معياري مختلف قدره 0.12039 . كما ان الاجراء الرابع (قدرة الحصول على علامات الجودة .) قد حصل على المرتبة الرابعة بوسط حسابي 4.00000 وانحراف معياري 0.2920 . اما الاجراء الاول (امتلاك موارد وبناء أو

شراء قدرات لا تكون متوفرة لدى المنافسين الآخرين) وكذلك الاجراء الرابع (قدرة الحصول على علامات الجودة .)
فقد حصلنا على نفس الوسط الحسابي و قدره 4.0000 وايضا على نفس الانحراف المعياري 0.2920 . اما
الاجراء الثاني فقد حصل على المرتبة السادسة والاخيرة (مدى كفاءة الموارد البشرية بالمشروع .) بزسط حسابي
3.9710 وانحراف معياري 0.2034.

(5) الاثر على القدرة التنافسية من خلال الدعم الحكومي (E)

	N	Minimum	Maximum	Mean		Std. Deviation
	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Std. Error	Statistic
VAR00001	69	2.00	4.00	3.0290	.02899	.24077
VAR00002	69	3.00	4.00	3.1014	.03661	.30413
VAR00003	69	2.00	4.00	3.0725	.03761	.31243
VAR00004	69	3.00	5.00	4.0580	.03506	.29125

يوضح الجدول السابق والمرتبطة بأثر الدعم الحكومي للمشروعات الصغيرة والمتوسطة على تحقيق القدرة التنافسية ، أن الاجراء الرابع (مدى الدعم الحكومي للمشروعات الصغيرة والمتوسطة للحصول على شهادات مطابقة للمواصفات) قد حصل على المرتبة الاولى بوسط حسابي 4.0580 وبانحراف معياري 0.3506 . ام الاجراء الثاني (مدى إعادة النظر في التشريعات القائمة للتلاؤم مع المتغيرات الاقتصادية) فقد حصل على المرتبة الثانية بوسط حسابي 3.1014 وانحراف معياري 0.3661 . ام الاجراء الثالث (مدى التجاوب الحكومي نحو ازالة الحواجز الجمركية) فقد حصل على المرتبة الثالثة بوسط حسابي 3.0725 وانحراف معياري 0.3725 . واخيرا الاجراء الاول (مدى جودة القوانين الحالية المرتبطة بالصادرات) فقد حصل على المرتبة الرابعة والاخيرة بوسط حسابي 3.0290 وانحراف معياري 0.2899 .

(6) الاثر على القدرة التنافسية من خلال نظام التكاليف (F)

	N	Minimum	Maximum	Mean		Std. Deviation
	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Std. Error	Statistic
VAR00001	69	3.00	5.00	4.8841	.04397	.36527
VAR00002	69	4.00	5.00	4.8841	.03882	.32250
VAR00003	69	4.00	5.00	4.1159	.03882	.32250
VAR00004	69	3.00	5.00	4.0870	.04495	.37334

يوضح الجدول السابق أن الاجراء الاول (مدى الرقابة على عناصر التكاليف المستخدمة .) والثاني (مدى اتباع طرق سليمة لتقييم المخزون .) يحتلان المركز الاول . حيث الوسط الحسابي لكليهما واحدا 4.8841 بينما الانحراف المعياري لأول 0.4397 وللثاني 0.3882 . ام الاجراء الثالث (مدى مساهمة نظام التكاليف في توفير معلومات لعملية اتخاذ القرارات وتقييم الأداء) فقد حصل على المرتبة الثالثة بوسط حسابي قدره 4.1150 وانحراف معياري 0.3882 ، اما الاجراء الرابع (مدى تصنيف عناصر التكاليف الى مباشرة وأخرى غير مباشرة) فقد احتل المرتبة الاخيرة الرابعة بوسط حسابي 4.0870 وبانحراف معياري قدره 0.4495

ثانياً :- نتائج مفردات العينة التي استخدمت مدخل الأنشطة (32 مفردة) :-

(1) الأثر على القدرة التنافسية من خلال تكلفة أقل وجود أعلى (A):

	N	Minimum	Maximum	Mean		Std. Deviation
	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Std. Error	Statistic
VAR00001	32	4.00	5.00	4.8125	.07010	.39656
VAR00002	32	3.00	5.00	4.1250	.07446	.42121
VAR00003	32	4.00	5.00	4.8750	.05940	.33601
VAR00004	32	4.00	5.00	4.0625	.04348	.24593
VAR00005	32	4.00	5.00	4.7188	.08075	.45680
VAR00006	32	3.00	5.00	3.9688	.07077	.40035
Valid N (listwise)	32					

يوضح الجدول السابق أن الاجراء الثالث (قدرة المشروع على تصميم وتسويق منتجات بأقل تكلفة ممكنة) يحتل المرتبة الاولى بوسط حسابي قدره 4.8750 وانحراف معياري 0.05940 . كما أن الاجراء الاول (مدى عرض سلع أو خدمات لا يستطيع المنافسون تقليدها أو عمل نسخ منها) يحتل المركز الثاني بوسط حسابي 4.8125 وبوسط حسابي قدره 0.07010. اما الاجراء الخامس (قدرة المشروع على تحقيق انخفاض في معدلات التكاليف أو السيطرة على خسائر التشغيل كالتالف والفاقد والضياح) فيحتل المرتبة الثالثة بوسط حسابي 4.7188 وبانحراف معياري 0.08075 . اما الاجراء الثاني (مدى عرض سلع أو خدمات لا يستطيع المنافسون تقليدها أو عمل نسخ منها.) فيحتل المرتبة الرابعة بوسط حسابي 4.1250 وبانحراف معياري 0.07446 ، اما الاجراء الرابع (إمكانية تقديم منتجات أو خدمات متميزة وفريدة من نوعها وتلقى رضا المستهلك .) فيحتل المرتبة الخامسة بوسط حسابي 4.0625 و بانحراف معياري 0.04348. اما الاجراء السادس (تحقيق مكانة مميزة للمشروع في السوق المحلي) فيحتل المرتبة السادسة والاخيرة بوسط حسابي 3.9688 وبانحراف معياري 0.07077

(2) الأثر على القدرة التنافسية من خلال تخفيض الوقت (B)

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean		Std. Deviation
	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Std. Error	Statistic
VAR00001	32	4.00	5.00	4.0625	.04348	.24593
VAR00002	32	3.00	4.00	3.8438	.06521	.36890
VAR00003	32	3.00	5.00	4.0625	.06250	.35355
VAR00004	32	3.00	5.00	4.0938	.06897	.39015
Valid N (listwise)	32					

ينطوي الجدول السابق على الاحصاءات الوصفية والخاصة بالأثر على القدرة التنافسية نتيجة تخفيض عنصر الوقت. ولذلك يوضح أن الاجراء الرابع (درجة إلتزام المشروع بالجدول الزمنية المحددة في التعامل مع العملاء) هو الأول بوسط حسابي قدره 4.0938 وبانحراف معياري 0.058897 ، بينما الاجراء الاول (يستطيع المشروع تخفيض عنصر الزمن لصالح العميل من خلال تخفيض زمن تقديم منتجات جديدة الى الأسواق) والاجراء الثالث (قدرة المشروع على تغيير العمليات الإنتاجية (مرونة التصنيع)) يحتلان المركز الثاني بوسط حسابي متساوي 4.0625 وانحراف معياري لاول 0.04348 وللتالث 0.06250 . اما الاجراء الثاني (يستطيع المشروع تخفيض عنصر الزمن لصالح العميل من خلال تخفيض زمن دورة تصنيع المنتجات) فاحتل المركز الرابع والاخير بوسط حسابي 3.8438 وبانحراف معياري 0.06250 .

(3) الأثر على القدرة التنافسية من خلال المتغيرات الخارجية .(C)

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean		Std. Deviation
	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Std. Error	Statistic
VAR00001	32	3.00	5.00	4.7188	.10273	.58112
VAR00002	32	4.00	4.00	4.0000	.00000	.00000
VAR00003	32	4.00	5.00	4.8438	.06521	.36890
VAR00004	32	4.00	5.00	4.8125	.07010	.39656
VAR00005	32	2.00	4.00	2.9688	.05471	.30946
VAR00006	32	3.00	5.00	4.0000	.06350	.35921
Valid N (listwise)	32					

يوضح الجدول السابق ، أن الاجراء الثالث (قدرة المشروع على اختراق أسواق جديدة .) يمثل المرتبة الاولى بوسط حسابي 4.8438 وبانحراف معياري قدره 0.06521 ، اما الاجراء الرابع (قدرة المشروع على ابتكار منتجات جديدة .) فيشغب المرتبة الثانية بوسط حسابي قدره 4.8125 وبانحراف معياري 0.07010 . اما الاجراء الاول (قدرة المشروع على استيراد تكنولوجيا حديثة وبالسعة المطلوبة .) فيحتل المرتبة الثالثة بوسط حسابي 4.7188 وبانحراف معياري 0.10273 . اما الاجراء الثاني (قدرة المشروع على متابعة المتغيرات الخارجية عن طريق تحليل المعلومات) والاجراء السادس (السعي لعمل تحالفات استراتيجية مع الموردين والعملاء .) فيحتلان المرتبة الرابعة معا ، حيث الوسط الحسابي واحد للإجرائين بمقدار 4.0000 ، حيث الانحراف المعياري للثاني 0.0000 بينما للسادس 0.06350 . اما الاجراء الخامس (قدرة المشروع في الحصول على شهادات متطلبات التصنيع الجيد .) فيحتل المرتبة السادسة والاخيرة بوسط حسابي 2.9689 اما الانحراف المعياري فقد كان 0.06350 .

(4) الأثر على القدرة التنافسية من خلال المتغيرات الداخلية (D)

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean		Std. Deviation
	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Std. Error	Statistic
VAR00001	32	4.00	5.00	4.0312	.03125	.17678
VAR00002	32	3.00	5.00	4.0000	.06350	.35921
VAR00003	32	3.00	5.00	3.9687	.05471	.30946
VAR00004	32	4.00	5.00	4.0625	.04348	.24593
VAR00005	32	3.00	5.00	3.9063	.06897	.39015
VAR00006	32	3.00	5.00	3.9375	.06250	.35355
Valid N (listwise)	32					

واضح أن الاجراء الرابع (قدرة الحصول على علامات الجودة .) حصل على المرتبة الاولى بوسط حسابي 4.0625 وبانحراف معياري 0.04348 أما الاجراء الاول (امتلاك موارد وبناء أو شراء قدرات لا تكون متوفرة لدى المنافسين الآخرين) فيحتل المرتبة الثانية بوسط حسابي 4.0312 وانحراف معياري 0.03125 ، اما الاجراء الثاني (مدى كفاءة الموارد البشرية بالمشروع .) فيحتل المرتبة الثالثة بوسط حسابي 4.000 وبانحراف معياري 0.06350 ، اما الاجراء الثالث (درجة تقنية عالية في المشروع .) فيحتل المرتبة الرابعة بوسط حسابي 3.9687 وبانحراف معياري 0.05471 ، اما الاجراء السادس (تنوع و تجدد طرق وأساليب العمل .) فيحتل المرتبة الخامسة بوسط حسابي 3.9375 وانحراف معياري 0.06250 . اما الاجراء الخامس (تنوع و تجدد طرق وأساليب العمل .) فيحتل المرتبة السادسة والاخيرة بوسط حسابي 3.9063 وانحراف معياري 0.06897 .

(5) الأثر على القدرة التنافسية من خلال الدعم الحكومي (E)

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean		Std. Deviation
	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Std. Error	Statistic
VAR00001	32	2.00	4.00	2.9688	.07077	.40035
VAR00002	32	2.00	4.00	3.0938	.06897	.39015
VAR00003	32	2.00	4.00	3.0625	.06250	.35355
VAR00004	32	4.00	5.00	4.0625	.04348	.24593
Valid N (listwise)	32					

نجد أن الاجراء الرابع (مدى الدعم الحكومي للمشروعات الصغيرة والمتوسطة للحصول على شهادات مطابقة للمواصفات .) يحتل المرتبة الاولى بوسط حسابي 4.0625 وبانحراف معياري 0.04348 ، ام الاجراء الثاني (مدى إعادة النظر في التشريعات القائمة للتلاؤم مع المتغيرات الاقتصادية) فيحتل المرتبة الثانية بوسط حسابي 3.0938 وبانحراف معياري 0.06897 ، أم الاجراء الثالث (مدى التجاوب الحكومي نحو ازالة الحواجز الجمركية .) فيحتل المرتبة الثالثة بوسط حسابي 3.0625 و بانحراف معياري 0.06250 ، اما الاجراء الاول (مدى جودة القوانين الحالية المرتبطة بالصادرات.) فيحتل المرتبة الرابعة بوسط حسابي 2.9688 وانحراف معياري 0.07077.

(6) الأثر على القدرة التنافسية من خلال نظام التكاليف (F)

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean		Std. Deviation
	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Std. Error	Statistic
VAR00001	32	4.00	5.00	4.8125	.07010	.39656
VAR00002	32	2.00	5.00	4.7188	.12077	.68318
VAR00003	32	3.00	5.00	4.0000	.07777	.43994
VAR00004	32	3.00	5.00	3.9375	.07696	.43533
Valid N (listwise)	32					

يوضح الجدول السابق الأثر على القدرة التنافسية والنتائج عن مجموعة اجراءات في تطبيق مدخل الأنشطة لتخصيص التكاليف غير المباشرة . وبفحص الاحصاءات الوصفية في الجدول نجد ان الاجراء الاول (مدى الرقابة على عناصر التكاليف المستخدمة .) يحتل المرتبة الاولى بوسط حسابي قدره 4.8125 وبانحراف معياري 0.07010 ، اما الاجراء الثاني (مدى اتباع طرق سليمة لتقييم المخزون .) فيحتل المرتبة الثانية ، حيث الوسط الحسابي 4.7188 بينما الانحراف المعياري 0.12077 ، اما الاجراء الثالث (مدى مساهمة نظام التكاليف في توفير معلومات لعملية اتخاذ القرارات وتقييم الأداء .) فيحتل المرتبة الثالثة بوسط حسابي 4.000 وبانحراف معياري 0.07777 . اما الاجراء الرابع والايخبر (مدى تصنيف عناصر التكاليف الى مباشرة وأخرى غير مباشرة .) ، حيث الوسط الحسابي هو 3.9373 وانحراف معياري 0.07696 .

(10) النتائج والتوصيات

(1-10) النتائج

أولاً:- أوضح البحث أن أهمية تناول الدور المحاسبي في نطاق المشروعات الصغيرة والمتوسطة بصفة عامة ، وفي نطاق محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية بصفة خاصة ، الى الدور المتزايد الذي تلعبه تلك المشروعات الصغيرة

والمتوسطة في التنمية الصناعية وذلك من خلال توفير فرص العمل، المشاركة البناءة والكبيرة المتوقعة في الاقتصاد القومي ، تجديد وابتكار، تنويع مصادر الدخل والقاعدة الانتاجية ، وتطوير المهارات والتكنولوجيا .

ثانياً :- تزداد أهمية استخدام ممارسات المحاسبة الادارية لدى المشروعات الصغيرة والمتوسطة ، خاصة عند معرفة أن مساهمتها في الناتج المحلي 33 % ، وأن عدد تلك المشروعات 2 مليون مشروع تقريباً.

ثالثاً :- أوضحت النتائج التي أسفر عنها التطبيق العملي في المملكة العربية السعودية ، الاحتياج الضروري للتدقيق في عملية منح المشروعات الصغيرة والمتوسطة الترخيص اللازم والضروري لمزاولة النشاط وذلك بسبب أن 29% من تلك المشروعات قد توقفت عن العمل في السنة الاولى من بدء نشاطها . وهذا يشير الى حتمية اعادة التخطيط وعمل دراسات الجدوى الكافية للتغلب على الصعوبات التي تواجهها المشروعات الصغيرة والمتوسطة في المملكة.

رابعاً :- أوضحت الدراسة الميدانية أن زيادة القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة ترتبط بممارسات المحاسبة الادارية ومن أمثلتها استخدام المدخل التقليدي (TA) و مدخل الأنشطة (ABC) . حيث ان كلاهما يوفران بيانات تكاليفية في معظم الحالات متباينة ويؤثر تباينها على عملية اتخاذ القرارات بما ينعكس على القدرة التنافسية للمشروعات بصفة عامة ولاهتمام البحث بمشروعات صغيرة ومتوسطة بصفة خاصة.

خامساً :- يمكن القول ان اختلاف استخدام ممارسة المحاسبة الإدارية في تخصيص التكاليف غير المباشرة ، أدى الى وجود تفاوت في الاهمية النسبية المعطاة من مفردات العينة نحو الاجراءات التي تزيد من القدرة التنافسية . حيث يتضمن الجدول التالي مقارنة بين نتائج استخدام الممارستين :-

مسلسل ل	الإجراء	ترتيب الاجراءات وفقا لمدخل تخصيص الأعباء غير المباشرة		معامل ارتباط سبيرمان لترتيب
		المدخل التقليدي (TA)	مدخل الأنشطة (ABC)	
1	الأثر على القدرة التنافسية وفق اجراء تكلفة أقل وجودة أعلى .	5,3,1,2,4,6	3,1,5,2,4,6	0.314+
2	الأثر على القدرة التنافسية وفق اجراء تخفيض الوقت .	3,4,2,1	4,1,3,2	0.2-
3	الأثر على القدرة التنافسية وفق اجراء المتغيرات الخارجية.	1,4,3,6,2,5	3,4,1,2,6,5	0.143 -
4	الأثر على القدرة التنافسية وفق اجراء المتغيرات الداخلية.	3,5,6,4,1,2	4,1,2,3,6,5	0.943 -
5	الأثر على القدرة التنافسية وفق اجراء الدعم الحكومي .	4,2,3,1	4,2,3,1	1.00 +
6	الأثر على القدرة التنافسية وفق اجراء نظام التكاليف .	1,1,3,4	4 , 1,2,3	0.875 +

بوضح الجدول السابق ، أن ترتيب الاجراءات المتخذة لزيادة القدرة التنافسية يوجد بينهما ارتباط طردي كامل عند المتغير الخامس وإيجابي قوي لنظام التكاليف ، وارتباط طردي ضعيف مع اجراء تكلفة أقل وجودة أعلى. بينما الاجراءات المرتبطة بتخفيض الوقت ، والمتغيرات الخارجية والداخلية أظهرت ارتباطات سالبة.

(10-2) التوصيات

- (1) يوصي البحث بضرورة الدعم المعرفي وانشاء بنك متخصص لمعرفة المشروعات الصغيرة والمتوسطة سواء من الناحية الاقتصادية او الادارية او المالية او الفنية او القانونية.
- (2) ضرورة قيام الغرف التجارية ووزارة الصناعة والبنوك التجارية والمتخصصة و الاسلامية بتوفير تجارب ودراسات الدول المتقدمة، والتي اوضحت الاحصائيات بشأنها انها تعتمد على نسبة اكبر من 70 % من دخلها القومي من تلك المشروعات الصغيرة والمتوسطة.

- (3) تشجيع المعاهد والجامعات على تخصيص عدد من المقررات التي تعالج موضوع المشروعات الصغيرة والمتوسطة من النواحي المحاسبية والقانونية والامنية والاجتماعية والبيئية وغيرها من المجالات.
- (4) ضرورة تشجيع وتبني تصنيف عالمي يسمح بفروقات منظرية بين دول العالم بناء على طبيعة اقتصادها وأهدافها ومستويات الدخل والنتاج القومي، الأمر الذي يحقق مزيداً من الحوكمة والشفافية وإمكانات المقارنة وتشجيع الاستثمارات الأجنبية.
- (5) ضرورة تبني دعم تطبيق معايير المحاسبة الدولية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة في البيئة المحلية، أيضاً الأمر الذي يساعد في تحفيز الاستثمارات فيها، وإجراء المقارنات مع الدول المشابهة.
- (6) ضرورة حث صانعي القرار على أهمية وضع الإطار المتكامل لاستراتيجيات الشمول المالي والقانوني والتوسع في استخدام التقنيات المصرفية الحديثة لضمان وصول الخدمات المالية لمحدودي الدخل، وضرورة اتخاذ الحكومات العربية الإجراءات اللازمة التي من شأنها تيسير الحصول على التراخيص اللازمة للأنشطة التجارية والصناعية وتبسيط الإجراءات باعتبارها بارقة الأمل للتنمية الاقتصادية والاجتماعية.
- (7) يوصي الباحث بعمل دورات مكثفة مشروطة للحصول على الدعم المادي والتشريعي، على أن تشمل تلك الدورات تجارب الدول المتقدمة الناجحة في هذا المجال.
- (8) حث المصارف الإسلامية على دعم وتنمية المشروعات الصغيرة والمتوسطة من خلال استحداث منتجات وصيغ تمويلية حديثة تتلاءم وخصائص الأنشطة الاقتصادية المختلفة. وضرورة دعم الحكومات العربية الابتكار والإبداع وزيادة الأعمال وتعميق ثقافة العمل الحر للمساهمة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية .

(11) مراجع البحث

(1-11) المراجع العربية

- (1) الملحم، عدنان بن عبد الله (2003) ، " تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في المملكة العربية السعودية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين جامعة القاهرة ، العدد الواحد والستون ، السنة الثانية والأربعون ، ص 227-325.
- (2) الشيشيني حاتم محمد عبد الرؤف (2008) ، " ممارسات المحاسبة الادارية :العوامل المؤثرة عليها واثرها على مستوى أداء المنشآت" ، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين جامعة القاهرة، العدد الواحد والسبعون، الجزء الأول، ص 487-561.
- (3) خاطر ، خالد ناصر و قطب ، احمد سباعي (2003) ، "دراسة تحليلية لاستخدام اساليب المحاسبة الادارية في المنشآت الصناعية القطرية" ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة -جامعة عين شمس ، العدد الأول ، ص 253-283.

- (4) بخاري ، نجلاء محمد أمين ،(2002) ، " تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لترشيد الأداء في الأجل القصير - دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية في مدينة جدة "، رسالة ماجستير - كلية الإقتصاد والإدارة - جامعة الملك عبد العزيز - جدة - المملكة العربية السعودية .
- (5) زعرب، حمدي شحده (2007) ، " دراسة مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمة الصناعية في قطاع غزة" دراسة ميدانية ، مجلة جامعة الأزهر للعلوم الانسانية، المجلد التاسع العدد الاول، ص-162-141 .
- (6) زعرب، حمدي شحده وأبو معيلق عبد الله (2008) ، " دراسة مدى تطبيق نظم التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة) دراسة ميدانية"، المجلة المصرية للتمية والتخطيط - معهد التخطيط القومي، العدد الثاني، ص 87-54.
- (7) عنبه، هالة محمد لبيب، (2002)، " نموذج لقياس نجاح المشروعات الصغيرة في جمهورية مصر العربية - دراسة مقارنة"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة - جامعة القاهرة.
- (8) صندوق التنمية الصناعية السعودي، (2015)، WWW.Jeg.org.sa، المملكة العربية السعودية ، الرياض.
- (9) صالح ، صفاء أحمد محمود ، (2014) " أثر اختلاف مستوى التوكيد المهني لمراقب الحسابات على قرارات منح الإئتمان للمنشآت الصغيرة والمتوسطة "، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية .
- (10) المفتي، محمد حسن علي؛ الخيال، توفيق عبد المحسن (2002) ، " مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية بالشركات الصناعية بالمملكة العربية السعودية "، المجلة العلمية للاقتصاد، العدد الرابع، ص 196 - 247.
- (11) مجلة عرب نيوز ، (2015) الرياض ، المملكة العربية السعودية ، يوليو .
- (12) مجلة اتحاد البنوك العربية ، (2015) الرياض ، المملكة العربية السعودية ، يوليو .
- (13) منصور، محمد محمد (2002)، " دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة "، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية - جامعة حلوان، العدد الثالث والرابع، ص 12 - 51.

(2-11) المراجع الأجنبية

- (1) Abdel-Kader, A. M. and Luther, R.G., (2006), "IFAC's conception of the evolution of management accounting, Advances in Management Accounting ", Vol. 15, pp: 237-256.
- (2) Adler, R., Everett, A., and Waldron, M. (2000), "Advanced Management Accounting Techniques in Manufacturing Utilization, Benefits and Barriers to Implementation", Accounting Forum, PP. 131-150.
- (3) Ahmed K. , (2017), " The Implementation of Management Accounting Practice and its Relationship with Performance in Small and Medium Enterprises Sector ", International Review of Management and Marketing ,7(1),PP:342-353.

- (4) Alatter J. , Kouhy R. and Innes J. , (2009),” Management Accounting Information in Micro Enterprises in Gaza “, Journal of Accounting and Organizational Change”, 5(1),PP:81–107.
- (5) Anthony R. N. , (1965), Planning and Control Systems , A Framework for Analysis , Division of Research , Harvard Business School , Boston.
- (6) Armitage H.M., Webb A. and Glynn J., (2016), “The Use of Management Accounting Techniques by Small and Medium Sized Enterprises: A Field Study of Canadian and Australian Practice “, Accounting Perspectives, 15(1), PP: 31–69.
- (7) Askarany D., Yazdifar H. and Askary S., (2010), “Supply Chain Management, Activity–Based Costing, and Organizational Factors “, International Journal of Production Economics, 127(2), PP: 238–248.
- (8) Baird K.M. , Harrison G.L. , (2004), “Adoption of Activity Management Practices : A note on the Extent of Adoption and the Influence of Organizational and Cultural Factors “, Management Accounting Research , 15(4), PP:383–399.
- (9) Banker R. , Bardhan I., and Chen T. , (2008), “ The Role of Manufacturing Practices in Mediating the Impact of Activity –Based Costing on Plant Performance “. Accounting Organizations and Society , 33(1), PP: 1–19.
- (10) Bjornenak T. ,(1997),” Diffusion and Accounting: the Case of ABC in Norway “, Management Accounting Research , 8(1),PP: 3–17.
- (11) Brierley J. A. (2011), “A Comparison of the Product Costing Practices of Large and Small to Medium –Sized Enterprises: A Survey of British Manufacturing Firms “, International Journal of Management and Applied Economics, 4(4), PP: 184–193.
- (12) Becker W. , Ulrich P. and Staffel M. , (2011), “ Management Accounting and Controlling in German SMEs – do Company Size and Family Influence Matter “, International Journal of Entrepreneurial Venturing , 3(3), PP: 281–300.
- (13) Broccardo L. ,(2014), “ Management Accounting Systems in Italian Smes: Some Evidences and Implications”, Advances in Management and Applied Economics , 4(4), P.1–16.

- (14) Chenhall R. H. , (2003), “ Management Control Systems Design Within its Organizational Context : Findings From Contingency –Based Research and Directions for the Future “, *Accounting Organizations and Society* , 28(2–3),PP:127–168.
- (15) Cooper R. and Kaplan R. , (1988), “ How Cost Accounting Distorts Product Costs “, *Management Accounting* ,69(10),PP:20–27.
- (16) Dahlgren J. , Holmstrom M. and Nehler H. .(2001) , “ “Activity– Based Costing Diffusion and Adoption “, *Congress EAA, Athens*.PP:2–24.
- (17) Degraeve Z , Roodhooft F., (1998), “Determining Sourcing Strategies : A Decision Model Based On Activity And Cost Driver Information “ , *Journal Of The Operational Research Society* , 49(8) .PP:781–789.
- (18) Davila T., (2005),” An Exploratory Study on Emergence of Management Control Systems: Formalizing Human resources in Small Growing Firms “, *Accounting, Organizations and Society*, 30(3), PP: 223–248.
- (19) Dick F., Burnett, J. and Devonish, D., (2007),” Apreliminary Survey of Management Accounting Practices in Barbados” , *Journal of Eastern Caribbean Studies*, Vol. 32 (2), PP: 50–72.
- (20) Ellis P., (2016), “To Find a Standard Format That Measure the Activities of a Micro, Small or Medium Business Entity “, *A Pitch. Journal of Accounting and Management Information Systems*, 15(2), PP: 420–427.
- (21) El–Ebaishi M.; Karbhari Y. and Nasser K. (2003), “Empirical Evidence on the Use of Management Accounting Techniques in a Sample of Saudi Manufacturing Companies “, *International Journal of Commerce and Management*, 1`3(2), PP: 74–101.
- (22) Elhamma A. and Yiffi Z. , (2013), “ The Relationship Between Activity – Based Costing , Business Strategy and Performance in Moroccan Enterprises “, *Accounting and Management Information Systems* , 12(1), PP:22–38.
- (23) Fisher J. (1995), “ Contingency –Based Research on Management Control Systems : Categorization by Levels of Complexity “, *Journal of Accounting Literature* , Vol.14,PP:24–53.

- (24) Freeman, R., (2006) „Factors Affecting British Companies Competitiveness“ ,New York : Harper & Row .
- (25) Foster G. & Swenson D., (1997), “ Measuring the Success of Activity –Based Cost Management and its Determinants “, Journal of Management Accounting Research , Vol.9,PP:109–141.
- (26) Gosselin M. ,(1997), “ The Effect of Strategy and Organization Structure on the Adoption and Implementation of Activity –Based Costing “, Accounting Organizations and Society , 22(2),PP:105–122.
- (27) Ghosh, B. C., and Chan, Y. K. (1997),” Management accounting in Singapore–wellinplace”. Managerial Auditing Journal, Vol. 12, pp: 16–18.
- (28) Hopper T., Koga T. and Goto J., (1999), “Cost Accounting in Small and Medium Sized Japanese Companies: An Exploratory Study “, Accounting and Business Research, 30(1), PP: 73–86.
- (29) Innes J. , Mitchell F. and Sinclair D. ,(1995),” A Survey of Activity–Based Costing in the U.K.’s Largest Companies “, Management Accounting Research ,6(2), PP: 137–153.
- (30) Ittner C.D. , Lanen W.N. , and Larcker D.F. , (2002),” The Association Between Activity Based Costing and Manufacturing Performance “, Journal of Accounting Research ,40(3),PP: 711–726.
- (31) Karanja J. , Mwangi E. and Nyaanga P. , (2014) , “ Adoption of Modern Management Accounting Techniques in Small and Medium (SMEs) in Developing Countries: A Case Study of SMEs in Kenya” .PP: 1–15.
- (32) King R. , Clarkson M. , and Wallace S. (2010),” Budgeting Practices and Performance in Small Healthcare Businesses “, Management Accounting Research , 21(1), PP: 40–55.
- (33) Krumwiede K. and Jordan W. ,(1998), “Results of 1998 Survey on Cost Management Practices – Part I : ERP Implementation Going Strong “, Cost Management Update , Vol.93,PP:1–4.

- (34) Lana Y. and Fie P. ,(2007), “ The Implementation of Activity _Based Costing in China : An Innovation Action Research Approach “, *The British Accounting Review* , 39(3), PP: 249–264.
- (35) Lopez O. and Hiebl M., (2015),” Management Accounting in Small and Medium–Sized Enterprises: Current Knowledge and Avenues for Further Research “, *Journal of Management Research*, 27(1), PP: 81–119.
- (36) Lopez o. E.; Canales S. D.; Bautista G. T. and Macias H. S. (2016), “Classification of Micro Small and Medium Enterprises (M–SME) Based on Their Available Levels of Knowledge “, *Technovation*, Vol.47, PP: 59–69.
- (37) Lucas M., Prowle M., and Lowth G., (2013),” Management Accounting Practices of UK Small–Medium –Sized Enterprises (SMEs): Improving SME Performance through Management Accounting Education”, *Chartered Institute of Management Accountants UK*, 9(4), PP: 1–13.
- (38) Mali T. , (1999),” Activity – Based Costing Diffusion Across Organizations : An Exploratory Empirical Analysis of Finnish Firms “, *Accounting Organizations and Society* , Vol. 24,PPP: 649–672.
- (39) Marc M. , Ponikvar N. Sobota A. and Tekavicic, (2010),” Determinants of Integrated Performance Measurement Systems Usage : An Empirical Study “, *Journal of Applied Business Research* , 26(5),PP: 63–76.
- (40) Maarof M.G. and Mahmud F., (2016), “A Review of Contributing Factors and challenges in Implementing Kaizen in Small and Medium Enterprises “, *Procedia Economics and Finance*, Vol. 35, PP: 522–531.
- (41) McGowan A. S. and Klammer T. P. , (1997),” Satisfaction with Activity –Based Cost Management Implementation “, *Journal of Management Accounting Research* , Vol. 9 ,PP: 217–237.
- (42) Neubauer H., Mayr S., Feldbauer D. And Duller C., (2012),” Management Accounting Systems and Institutionalization in Medium – Sized and Large Family Business –Empirical Evidence from Germany and Austria “, *European Journal of Management*, 12(2), PP: 41–60.

- (43) Pizzini M.J. , (2006), “ The Relation Between Cost –System Design ,Managers Evaluations of the Relevance and Usefulness of Cost Data , and Financial Performance : An Empirical Study of US Hospitals “, *Accounting Organizations and Society* , 31(2), PP: 179–210.
- (44) Sunami C. W. , (2013),” Management Accounting Practices and the Role of Management Accountant : Evidence from Manufacturing Companies Throughout Yogyakarta, Indonesia “, *Review of Integrative Business and Economics Research* , 2(2),PP:616–626.
- (45) Scott W. R. ,(1992), *Organizations: Rational , Natural, and Open Systems* , Englewood Cliffs , N.J.: Prentice –Hall.
- (46) Simon, C., Marko, H., and Maja Z. (2005), "A Cross–Industry Comparative Analysis of Strategic Management Accounting Techniques Application: Evidence from Slovenia", *Sixth International Conference on Enterprise in Transition*, pp: 1029–1042.
- (47) Shields M. , (1995), “ An Empirical Analysis of Firms : Implementation Experiences With Activity– Based Costing “, *Journal of Management Accounting Research* . Vol.7,PP: 148–166.
- (48) Taylor A. and Taylor M. (2014), “Factors Influencing Effective Implementation of Performance Measurement Systems in Small and Medium–Sized Enterprises and Large Firms: A Perspective From Contingency Theory”, *International Journal of Production Research*, 52(3), PP: 847–866.
- (49) Tapinos E. R., Dyson G. and Meadows M., (2005),” The Impact of Performance Measurement in Strategic Planning “, *International Journal of Productivity and Performance Management*, 56(5/6), PP: 370–384.
- (50) Tho L. M. ,(2006) , “ Activity –Based Costing and Management Building Competitive Strategies “, in K. F. Choong , L.M. Tho and C.R. Isa (Eds), *Accounting in a Changing Environment : Issues and Implications for Management Accounting and Taxation* (pp.27–38) . Kuala Lumpur Monteiro and Heng .
- (51) Waldron M. and Everett A., (2005), "An Application of Contingency Theory for Examination of Performance Effects in the Management Accounting Change Process", *Working Paper*, University of Otego. PP: 1–15.

- (52) Waldron, M. (2007), "Today's Management Accounting Techniques in NZ Businesses", Chartered Accountants journal, February, pp: 32–34.
- (53) Wiedemann . D. ,(2014), “ Characteristics of Management Accounting in Small and Medium –Sized Enterprises , Case : Rantalinna Oy”. PP: 1–109.
- (54) Wu J. and Boateng A. , (2010),” Factors Influencing Changes in Chinese Management Accounting Practices “, Journal of Change Management , 10(3),PP: 315–329.
- (55) Xiao, J. Z., (2007), "Management Accounting in China,” Financial Management, Vol.3, and PP: 32–36.
- (56) Zaman M. ,(2009), “ The Impact of Activity Based Costing on Firm Performance : The Australian Experience “, International Review of Business Research Papers , 5(4), PP: 200–208.

ملحق رقم (1)

قائمة الإستبيان

الأخ الكريم السلام الله عليكم ، أود مقدما أن أشكر سعادتكم على قبول الإجابة على مجموعة الأسئلة التي تشملها قائمة الإستبيان التالية ، والتي تخدم الإجابة عليها موضوع بحث بعنوان " زيادة فاعلية ممارسات المحاسبة الادارية الاستراتيجية للمشروعات الصغيرة و المتوسطة من خلال زيادة قدرتها التنافسية في المملكة العربية السعودية" ، وببساطة يرغب الباحث في التعرف على أثر تطبيق مدخل الأنشطة عند تخصيص التكاليف غير المباشرة على القدرة التنافسية لعينة من المشروعات الصغيرة والمتوسطة في منطقة القصيم . و يود الباحث أن يؤكد لسعادتكم أن كافة الإجابات والبيانات مخصصة لأغراض البحث العلمي فقط ، و أن نتائج البحث سوف تكون متاحة لكم للإستفادة منها .

أولا :- بيانات أولية

- (1) حجم المشروع صغير متوسط
- (2) المستوى الوظيفي مالك اداري حسابات
- (3) نوع الإستراتيجية المطبقة : قيادة التكلفة التمييز التركيز
- (4) مدى الخبرة : أقل من 5 سنوات 5 - 10 سنة 10- فأكثر
- (5) الشهادة المتحصل عليها دبلوم بكالوريوس أخرى
- (6) درجة تعقيد الهيكل التنظيمي مركزية لامركزية

ثانيا :- مجموعة استفسارات ، يراد تحديد اجابتك بإختيار اجابة واحدة من بين 5 اختيارات . حيث اختيار موافق جدا يحصل على درجة 5 ، بينما اختيار موافق يحصل على درجة 4 ، كما ان اختيار حيادي يحصل على درجة 3 ، واختيار اجابة أرفض يحصل على درجة 2 ، بينما اختيار الشخص لإجابة غير موافق تماما يحصل على درجة 1 فقط . وذلك على النحو الآتي :-

مسلسل	العبرة	الاجابات المقترحة				
		موافق جدا (5)	موافق (4)	حيادي (3)	غير موافق (2)	غير موافق تماما (1)
أولا: قدرة تنافسية من خلال تحقيق تكلفة أقل وجودة أعلى .						
1-	مدى إقتناع العملاء بالمنتج أو الخدمة وخدمات ما بعد البيع .					
2-	مدى عرض سلع أو خدمات لا يستطيع المنافسون تقليدها أو عمل نسخ منها .					
3-	قدرة المشروع على تصميم وتسويق منتجات بأقل تكلفة ممكنة .					
4-	إمكانية تقديم منتجات أو خدمات متميزة وفريدة من نوعها وتلقى رضا المستهلك .					
5-	قدرة المشروع على تحقيق انخفاض في معدلات التكاليف أو السيطرة على خسائر التشغيل كالتالف والفاقد والضياع .					
6-	تحقيق مكانة مميزة للمشروع في السوق المحلي .					
ثانيا : قدرة تنافسية من خلال تحقيق إختصار في الوقت .						
1-	يستطيع المشروع تخفيض عنصر الزمن لصالح العميل من خلال تخفيض زمن تقديم منتجات جديدة الى الأسواق .					
2-	يستطيع المشروع تخفيض عنصر الزمن لصالح العميل من خلال تخفيض زمن دورة تصنيع المنتجات .					

					3- قدرة المشروع على تغيير العمليات الإنتاجية و مرونة التصنيع .
					4- درجة التزام المشروع بالجدول الزمنية المحددة في التعامل مع العملاء .
ثالثا : قدرة المشروع في التعامل مع المتغيرات الخارجية .					
					1- قدرة المشروع على إستيراد تكنولوجيا حديثة وبالسعة المطلوبة .
					2- قدرة المشروع على متابعة المتغيرات الخارجية عن طريق تحليل المعلومات
					3- قدرة المشروع على اختراق أسواق جديدة .
					4- قدرة المشروع على ابتكار منتجات جديدة .
					5- قدرة المشروع في الحصول على شهادات متطلبات التصنيع الجيد .
					6- السعي لعمل تحالفات إستراتيجية مع الموردين والعملاء .
رابعا : قدرة المشروع في التعامل مع المتغيرات الداخلية					
					1- امتلاك موارد وبناء أو شراء قدرات لا تكون متوفرة لدى المنافسين الآخرين
					2- مدى كفاءة الموارد البشرية بالمشروع .
					3- درجة تقنية عالية في المشروع .
					4- قدرة الحصول على علامات الجودة .
					5- تنوع و تجدد طرق وأساليب العمل .
					6- تشجيع السلوكيات الابتكارية .
خامسا : الدور الحكومي في دعم القدرة التنافسية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة .					
					1- مدى جودة القوانين الحالية المرتبطة بالصادرات .
					2- مدى إعادة النظر في التشريعات القائمة للتلاؤم مع المتغيرات الاقتصادية
					3- مدى التجاوب الحكومي نحو ازالة الحواجز الجمركية .
					4- مدى الدعم الحكومي للمشروعات الصغيرة والمتوسطة للحصول على شهادات مطابقة للمواصفات .
سادسا : محاسبة التكاليف والقدرة التنافسية .					
					1- مدى الرقابة على عناصر التكاليف المستخدمة .
					2- مدى اتباع طرق سليمة لتقييم المخزون .
					3- مدى مساهمة نظام التكاليف في توفير معلومات لعملية اتخاذ القرارات وتقييم الأداء .
					4- مدى تصنيف عناصر التكاليف الى مباشرة وأخرى غير مباشرة .