

الممارسات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتأهيل المحاسب الإداري بالتطبيق على شركات الأغذية المصرية*

د. أحمد محمد لطفي غريب

أستاذ المحاسبة المساعد

معهد الكفاية الإنتاجية - جامعة الزقازيق

جمهورية مصر العربية

ملخص:

تتباين الممارسات الحديثة في المحاسبة الإدارية من شركة إلى أخرى، وقد أرجعت دراسات عديدة هذا التباين لمجموعة من العوامل، منها النظم المحاسبية المتطورة، والبيئة الخارجية، والتكنولوجيا والجوانب التنظيمية، وحجم الشركة، والشهادات المهنية. لكن تأثير تأهيل المحاسب الإداري على استخدام هذه الممارسات الحديثة لم تتم دراسته من قبل، لذا يهدف البحث إلى دراسة ممارسات المحاسبة الإدارية في شركات الأغذية المصرية، وتأهيل المحاسب الإداري بهذه الشركات وأثره على الممارسات الحديثة في المحاسبة الإدارية.

وقد أختار الباحث قطاع الأغذية والمشروبات لكونه من أضخم القطاعات الصناعية التي تعتمد عليها مصر كأحد أهم السلع في التصدير للخارج، ولكونه أيضًا في حاجة إلى تطبيق واستخدام الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية. وقد تم استخدام برنامج SPSS لتنفيذ أسلوب الإحصاء الوصفي (الوسط والانحراف المعياري) للوصول إلى مؤشرات خاصة لمفردات العينة، وأسلوب كا² لقياس معنوية الفروق بين المجموعات للمتغيرات النوعية، وتحليل التباين ANOVA لقياس معنوية الفروق بين المجموعات للمتغيرات الكمية.

وقد أسفرت الدراسة عن وجود تباين بين شركات عينة البحث في استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية وكانت أكثر الممارسات المطبقة بهذه الشركات هي الممارسات التقليدية (شركات المجموعتين الأولى والثانية) تليها الممارسات الحديثة (شركات المجموعة الأولى)، وأن الشركات التي كانت تستخدم الممارسات الحديثة بفعالية هي تلك التي يتمتع المحاسب الإداري فيها بالتأهيل العلمي والمهني، وأن عدد سنوات عمل المحاسب الإداري كمؤشر للخبرة دون هذا التأهيل العلمي والمهني ارتبط باستخدام غير فعال لهذه الممارسات الحديثة.

مقدمة:

في العقود الثلاثة الأخيرة تم ابتكار العديد من أساليب المحاسبة الإدارية، مثل الأساليب القائمة على النشاط، المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، وبطاقة الأداء المتوازن. ويرى البعض أن هذه الأساليب الحديثة سوف تغير من دور المحاسبة الإدارية من مجرد القيام بالتخطيط والرقابة المالية إلى دور أكثر تعقيدًا، وهو خلق قيمة عن طريق التوظيف الأمثل للموارد (Ittner and Larcker, 2001).

* تم تسلم البحث في فبراير 2012، وقُبل للنشر في مارس 2013.
قائمة الاستبيان الخاصة بالدراسة متوفرة لدى إدارة المجلة لمن يرغب في الاطلاع عليها.

كما أن هذه الأساليب الحديثة من شأنها تدعيم الاستخدامات الحديثة للتكنولوجيا، وأساليب وعمليات الإدارة الحديثة، مثل إدارة الجودة الشاملة، وأنظمة الإنتاج الفوري (JIT)، والبحث عن مزايا تنافسية لمقابلة التحدي الموجود في ظل العولمة (Gordian, 2005). ورغم هذا فإن هناك تفاوتاً في استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية بين الشركات وبعض (Moore and Yuen, 2001). وهناك عديد من الشركات التي لا تستخدم الممارسات الحديثة في المحاسبة الإدارية على الإطلاق (Tillema, 2005). ويعتمد استخدام الشركات لأي من الممارسات الحديثة على الظروف التي تواجهها هذه الشركة. (Covaleski and et al, 1996) ومن هذه الظروف حجم الشركة، وظروف عدم التأكد المحيطة بالشركة، وتكنولوجيا الإنتاج، واستراتيجية الشركة، وظروف السوق (Otley, 1995; Covaleski and et al, 1996)، (Mitchell, 2002; Reid and Smith, 2000).

ولما كان المحاسب الإداري عنصراً هاماً في الهيكل التنظيمي للشركة، لذا كلما كان مناسباً، كان قادراً على مواجهة الظروف المحيطة بالشركة (Otley, 1980). ومن التحديات التي تواجهها أية شركة هو خلق كوادر المحاسبين الإداريين، لأن المحاسب الإداري هو المعني بممارسات المحاسبة الإدارية ومدى استخدام أساليبها الحديثة. وهناك دراسة سابقة (Sandra and William, 1999) أشارت لأهمية المعرفة التي يكتسبها المحاسب والتي تعد جزءاً أصيلاً من تأهيله، لما لها من انعكاس على اتخاذ القرار الصائب ونظام الجودة بالمنشأة، حيث من مسؤولياته المتعارف عليها تجاه شركته الإلمام بكل جوانب العمل، مثل فريق العمل، والتكلفة، والتسعير، وتحقيق أهداف البيع، والعلاقات مع العملاء، وإدارة المخاطر. لذا فإن هناك تساؤلات حول تأهيل المحاسب الإداري، ومدى تأثير ذلك على استخدامه للممارسات الحديثة في المحاسبة الإدارية. وعن نوع العلاقة بين تأهيل المحاسب الإداري واستخدامه لهذه الممارسات، هذه التساؤلات لم تتم دراستها من قبل.

الغرض من البحث: يهدف البحث إلى دراسة:

1- ممارسات المحاسبة الإدارية المستخدمة في عينة من شركات الأغذية المصرية ومدى التباين في استخدام هذه الممارسات بهذه الشركات.

2- تأهيل المحاسب الإداري بهذه الشركات وعلاقته بممارسات المحاسبة الإدارية المستخدمة بها.

أهمية البحث: يستمد البحث أهميته من النقاط التالية:

- 1- أنه من البحوث التطبيقية الهادفة لاستبيان ممارسات المحاسبة الإدارية في شركات الأغذية المصرية من خلال الواقع العملي.
- 2- التعرف على مدى التطور الحادث في شركات الأغذية المصرية، بمعرفة المرحلة التي تقف فيها وفقاً لتقرير دولي مثل (IFAC, 1998).
- 3- المساهمة في تحديد دور تأهيل المحاسب الإداري في الممارسة العملية لشركات الأغذية المصرية.

منهجية البحث:

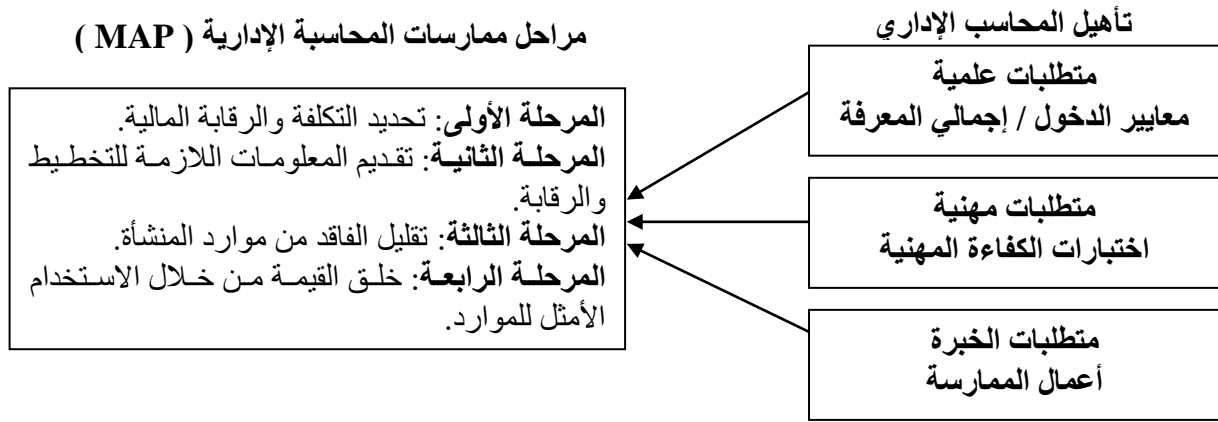
استخدم الباحث المنهج الاستقرائي في مرحلة استعراض الأدب المحاسبي والدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث في مجالي ممارسات المحاسبة الإدارية وتأهيل المحاسب الإداري من خلال ما أمكن التوصل إليه من مراجع ودوريات وتقرير الاتحاد الدولي للمحاسبة (IFAC, 1998) في مجال البحث. واستخدام المنهج الاستنباطي في مرحلة اشتقاق فرضيات البحث، ومن ثم متغيرات البحث، واستكمالاً لتحقيق أهداف البحث اختبر الباحث الفرضيات من خلال دراسة تطبيقية على عينة من شركات الأغذية المصرية.

ويعرض الجزء التالي الجانب النظري وفرضيات البحث وتتبعه عينة وطريقة البحث، ثم نتائج البحث، ومناقشة هذه النتائج وما تشير إليه من دلالات.

الجانب النظري وفرضيات البحث:

يمكن تقسيم ممارسات المحاسبة الإدارية التي توفر كمًا هائلاً من المعلومات التي تستخدم في التخطيط والرقابة واتخاذ القرار بغرض خلق أو زيادة القيمة إلى أربعة مستويات (IFAC, 1998). بينما تأهيل المحاسب الإداري يضم ثلاثة محاور كما أوصى بها الاتحاد الدولي للمحاسبين وهي التعليم، واختبارات الكفاءة المهنية، والخبرة. (IFAC, 1998). ويوضح شكل رقم (1) المستويات الأربعة لممارسات المحاسبة الإدارية، وكذلك المحاور الثلاثة التي يشملها تأهيل المحاسب الإداري.

مراحل ممارسات المحاسبة الإدارية (MAP)



شكل (1) ممارسات المحاسبة الإدارية وعلاقتها بتأهيل المحاسب الإداري

تطور ممارسات المحاسبة الإدارية:

قام معهد المحاسبين الدولي (IFAC) عام 1998 بوضع إطار لتطور ممارسات المحاسبة الإدارية على أربع مراحل:

المرحلة الأولى- تحديد التكلفة والرقابة المالية (ما قبل 1950): حيث كانت المحاسبة الإدارية معنية أساساً بالعمليات الداخلية، خاصة طاقة الإنتاج والموازنة وتطبيقات محاسبة التكاليف، لكن معرفة التكلفة كانت تستخدم على نطاق ضيق في اتخاذ القرارات (Ashton and et al, 1995).

المرحلة الثانية- تقديم معلومات لازمة للتخطيط والرقابة (من 1950 إلى ما قبل 1970): حيث كانت المحاسبة الإدارية تُعنى بتحليل القرارات ومحاسبة المسؤولية والاهتمام بالتصنيع والإدارة الداخلية، فضلاً عن الاعتبارات البيئية والاستراتيجية، لذا فالمحاسبة الإدارية كجزء من النظام الإداري أصبحت أكثر فعالية في تحديد المشكلات التي تتحرف عن الخطأ.

المرحلة الثالثة- تقليل الفاقد من موارد المنشأة (في السبعينيات والثمانينيات): بعد ارتفاع أسعار النفط تزايدت حدة المنافسة والتقدم التكنولوجي، حيث بدأ الاهتمام بتقليل الفاقد من الموارد المستخدمة في العمليات التشغيلية، على سبيل المثال استخدام الحاسب الآلي والإنسان الآلي حسن الجودة مع تقليل التكلفة في كثير من الأحيان، كما إن هذه التكنولوجيا غيرت من طبيعة وكمية المعلومات التي تقدم للمديرين.

لذا فإن التحدي الذي يواجهه المحاسب الإداري هو أن يوفر من خلال استخدام تحليل العمليات وأساليب إدارة التكلفة

المعلومات اللازمة للمديرين والموظفين على جميع المستويات.

المرحلة الرابعة- خلق القيمة من خلال الاستخدام الأمثل للموارد (في التسعينيات وحتى الآن): حيث التقدم غير المسبوق في الصناعة وظهور التجارة الإلكترونية، لذا عُيّنت المحاسبة الإدارية بابتكار أو خلق قيمة من خلال التوظيف الأمثل للموارد بما فيها المعلومات، وذلك باستخدام التكنولوجيا التي تختبر قيمة المستهلك، وقيمة حملة الأسهم، ودوافع المنظمة. وهذه المرحلة تمثل قدرة نظام المحاسبة الإدارية على توفير المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرار، مما ينعكس على خلق قيمة للمنشأة.

وجدير بالذكر أن كل مرحلة استقادت من المرحلة التي تسبقها مع إضافة الجديد الذي تميزت به، كما أن أهم ما ميز المرحلتين الثالثة والرابعة هو الاهتمام بإدارة الموارد سواء بخفض الفاقد (المرحلة الثالثة) أو خلق قيمة (المرحلة الرابعة).

هذه المراحل الأربع لتطور المحاسبة الإدارية يمكن على أساسها تصنيف ممارسات نظم المحاسبة الإدارية.

العوامل المؤثرة على ممارسات المحاسبة الإدارية:

- تمت دراسة تأثير البيئة الخارجية، والتكنولوجيا والجوانب التنظيمية على ممارسة المحاسبة الإدارية داخل الشركات الأستونية، وقد أشارت النتائج إلى أن ممارسات المحاسبة الإدارية تتأثر بالجوانب البيئية، مثل المنافسة المتزايدة، وتغيير هيكل السوق والجوانب التنظيمية، مثل الحاجة لمزيد من المعلومات التفصيلية على الأداء، والتقدم في تكنولوجيا المعلومات، والهيكل التنظيمي، وعدم الرضا عن الأداء الحالي لنظم القياس، كما أن مستوى تطور النظم المحاسبية يزيد بزيادة حجم الشركة لأن الاتجاه نحو ممارسات محاسبية أكثر تعقيداً سيتطلب موارد ومتخصصين، وهو ما يتوافر في المنظمات الكبيرة، (Haldma, 2002).
 - أشارت دراسة أخرى أن الشركات التي لديها درجة أعلى من عدم الاستقرار البيئي تعتمد ممارسات محاسبية أكثر تعقيداً من الشركات التي لديها درجة أقل من عدم اليقين والشركات التي تواجه مستهلكاً قوياً هي الأكثر استخداماً لممارسات محاسبية متطورة بغرض تحسين عملية صنع القرار والرقابة وللحفاظ على مطالب عملائها، كما أن الممارسات المحاسبية المتطورة هي الأكثر استخداماً من جانب الشركات التي لديها تكنولوجيا تصنيع متقدمة، (Abdel-Kader and Robert, 2008).
 - وقد كشفت دراسة أردنية أن عمر الشركة ونمو صافي البيع وعدد الموظفين، ومستوى التطور التقني للعمليات، والشهادات المهنية، مراحل دورة الحياة، ونوع العمل يكون لها أثر كبير على مدى استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية، (Munther, 2010).
 - إن استخدام أسلوب التوقيت المحدد JIT الذي يقوم على مفهوم أداء جميع الأنشطة، سواء أكانت شراء أم إنتاجاً أم تسليمًا في وقت محدد تمامًا ينعكس على الممارسات الحديثة للمحاسبة الإدارية، (Fullerton, 2002).
- كل العوامل السابقة ليس من بينها تأهيل المحاسب الإداري، وهذا ما تتناوله الدراسة الحالية.

المحاسب الإداري المؤهل:

يجب أن يكون المحاسب الإداري على درجة مناسبة من التأهيل المهني من خلال التطوير المستمر لمعارفه ومهاراته، كما يجب عليه أداء واجباته في ضوء القوانين والمعايير المهنية، وذلك للأسباب التالية:

- إعداد تقرير الأداء الذي يحتوي على الفرق بين النتائج الفعلية وبين الموازنة، وحل المشاكل لتوفير شرح لتقاضي تجاوز التكاليف بالعقود.

- الحاجة إلى إفصاح محاسبي أفضل في ضوء الأزمات المالية الحديثة، إضافة إلى الضغوط المتزايدة باستخدام معايير المحاسبة الدولية.

- المحاسبون من الدول النامية لديهم صعوبات إضافية من حيث إن مؤهلاتهم المحلية لا يعترف بها خارج حدود بلدانهم من جهة، واعتماد الشركات متعددة الجنسيات المقيمة في هذه الدول على المحاسبين الأجانب من جهة أخرى. عند هذا يكون واضحاً أن عملية تصحيح يجب أن تتم لمعالجة الأمر.

- يتم التميز وفقاً لاتفاقية تحرير التجارة في الخدمات بين المحاسبين وفقاً لمعايير الكفاءة والخبرة والتأهيل العلمي.

لهذا كانت هناك حاجة ماسة لوجود إرشادات عالمية بخصوص متطلبات تأهيل المحاسبين، وقد أتمت منظمة التجارة العالمية (WTO) عملها المتعلق بضوابط السلوك والعمل بخصوص التشريعات المحلية لمتطلبات الترخيص، والإجراءات، ومتطلبات التأهيل وإجراءاتها، ومعايير المحاسبة الفنية والتدقيق. لكنها لم تضع بشكل مفصل ماذا ستكون عليه متطلبات الترخيص المهني، وما يجب أن تكون عليه متطلبات التأهيل المحاسبي، وذلك لأن منظمة التجارة العالمية ليست مهمتها إنشاء معايير تأهيلية (www.kantakji.com/fiqh/files/Accountancy).

أما الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) فقد هدفت لجنة المحاسبة المالية والإدارية بالاتحاد إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى والتشجيع على اعتمادها من خلال عدة متطلبات (IFAC, 1998).

أ- متطلبات علمية.. وتتمثل في:

حصوله على شهادة جامعية في التخصص، ويفضل الحصول على شهادة الماجستير أو الدكتوراه. وتمتعه بالمنهجية العلمية في كل ما يقوم به من أعمال. والمشاركة في أنشطة تعليمية، مثل حضور الدورات التدريبية والمؤتمرات.

ب- متطلبات مهنية.. وتتمثل في:

الالتزام بأخلاقيات المهنة وميثاقها. والتطوير الذاتي المستمر في المهنة واجتياز اختبارات الكفاءة المهنية. والتمتع بمهارات مهنية تدرج تحتها مهارات إدراكية (المعرفة، الفهم، التطبيق، التحليل، والتقييم) تمكنه من تحديد المشكلة وحلها، ومهارات تقنية (الأساليب الإحصائية وتكنولوجيا المعلومات، تحليل الخطر، القياس، التقارير)، ومهارات شخصية (المبادرة، التأثي، التعلم الذاتي، ترتيب الأولويات والتوقع)، ومهارات اتصال (العمل مع فريق لصالح المنشأة مع قدرة على اتخاذ قرارات مدروسة)، ومهارات إدارة الأعمال (فهم كيفية عمل المنشأة، التخطيط الاستراتيجي، إدارة الموارد وتنظيم المهام والقيادة).

لذا فإن برنامج التعليم المحاسبي (IES) وضع معايير تعليمية دولية من شأنها تطوير المعرفة المهنية.

المهارات العملية والأداء المهني وهي:

- 1- متطلبات الدخول في برنامج تعليم المحاسبة المهنية.
 - 2- محتوى برامج تعليم المحاسبة المهنية.
 - 3- المهارات المهنية.
 - 4- القيم والأخلاق والسلوك المهني.
 - 5- متطلبات الخبرة العملية.
 - 6- تقويم الكفاءة والقدرات المهنية.
 - 7- التطوير المهني المستمر.
- (Education committee of <http://www.ifac.org>. october, 2003)

ج- متطلبات الخبرة.. وتتمثل في:

- خبرة عملية ناجحة خصوصاً في المجال الذي يتخصص فيه، لأن الخبرة العملية هي جزء من عملية التطوير المهني المستمر. ويفضل من له خبرات متعددة في ممارسة المهنة ومستويات مختلفة من المسؤولية مع معرفة تامة لكيفية أداء المنشأة والظروف المحيطة. ويمكن أن تعتبر سنوات الخبرة في مجالات الإدارة موازنة للحصول على شهادة أعلى من الشهادات الجامعية. وفي هذا الصدد أشارت دراسة سابقة استهدفت تأثير خبرة المحاسب الإداري على اتخاذ القرار إلى أن توافر الخبرة للمحاسب الإداري تؤثر إيجابياً على تحليله للبيانات، وبالتالي على المعلومات المهمة التي يقدمها لمتخذي القرار (Sandra and William, 1999).

فرضيات البحث (Hypothesis):

- **الفرض الأول العدمي:** لا يوجد اختلاف بين شركات الأغذية المصرية عينة البحث في استخدامها لممارسات المحاسبة الإدارية بمستوياتها الأربعة.
- **الفرض الأول البديل:** هناك تباين بين شركات الأغذية المصرية عينة البحث في استخدامها لممارسات المحاسبة الإدارية بمستوياتها الأربعة.
- **الفرض الثاني العدمي:** استخدام الممارسات الحديثة في المحاسبة الإدارية بشركات الأغذية المصرية عينة البحث لا يتأثر بالتأهيل العلمي للمحاسب الإداري بهذه الشركات.
- **الفرض الثاني البديل:** يتعلق استخدام الممارسات الحديثة في المحاسبة الإدارية بشركات الأغذية المصرية عينة البحث بالتأهيل العلمي للمحاسب الإداري بهذه الشركات.
- **الفرض الثالث العدمي:** استخدام الممارسات الحديثة في المحاسبة الإدارية بشركات الأغذية المصرية لا يتأثر بالتأهيل المهني للمحاسب الإداري بهذه الشركات.
- **الفرض الثالث البديل:** استخدام الممارسات الحديثة في المحاسبة الإدارية بشركات الأغذية المصرية يتعلق بالتأهيل المهني للمحاسب الإداري بهذه الشركات.
- **الفرض الرابع العدمي:** استخدام الممارسات الحديثة في المحاسبة الإدارية بشركات الأغذية المصرية لا يتأثر بخبرة المحاسب الإداري ممثلة بعدد سنوات العمل في هذه الشركات.
- **الفرض الرابع البديل:** يتعلق استخدام الممارسات الحديثة في المحاسبة الإدارية بشركات الأغذية المصرية بخبرة المحاسب الإداري ممثلة بعدد سنوات العمل في هذه الشركات.

عينة وطريقة البحث:

لأن رؤية ودور المحاسبة الإدارية تختلف باختلاف قطاعات الأعمال، لذا أجريت هذه الدراسة على قطاع أعمال بعينه (قطاع صناعات الأغذية والمشروبات) لكونه أضخم قطاع صناعي تعتمد عليها مصر في التصدير للخارج. <https://www.zawya.com/arabic/story.../sidzawya20111123135806>، www.imc.egypt.org/ar/secfood.asp هذا بالإضافة إلى أن دراسة (Mann and et al, 1999) أشارت إلى أن قطاع صناعات الأغذية والمشروبات في حاجة إلى تطبيق واستخدام الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية. لذا تم إجراء البحث بالتطبيق على شركات أغذية مصرية اختيرت عشوائياً في الفترة من 2009 إلى 2010، بإرسال استبيان بالبريد لـ 80 شركة، وتمت مراجعة بنوده بإجراء مقابلات شخصية لمديري حسابات 20 شركة، واشتمل الاستبيان على جزء خاص بممارسات المحاسبة الإدارية بمراحلها الأربع، واشتمل الجزء الثاني على أسئلة خاصة بالمحاسبين الإداريين، أما الجزء الثالث فاختص بمديري الإنتاج. ويتكون الاستبيان من ثلاث نقاط بالنسبة للأهمية تتراوح من غير مهم (1) إلى مهم جداً (3)، ويتكون من خمس نقاط بالنسبة للاستخدام يتراوح من غير مهم على الإطلاق (1) إلى مهم جداً (5). (الاستبيان متوفر لدى إدارة المجلة لمن يرغب في الاطلاع عليه).

وقد تم استخدام SPSS لتنفيذ الأساليب الإحصائية الآتية:

- الإحصاء الوصفي (الوسط والانحراف المعياري) للوصول إلى بعض الدلالات والمؤشرات والنسب الخاصة بمفردات العينة.
- كا² (Chi²) لقياس معنوية الفروق بين المجموعات للمتغيرات النوعية.
- تحليل التباين (ANOVA) لقياس معنوية الفروق بين المجموعات للمتغيرات الكمية.

النتائج:

- عدد الشركات التي قامت بالرد 52 شركة من إجمالي 80 شركة، وهو ما يمثل 65 % من إجمالي الشركات، وقد وجدت الدراسة ما يلي:
- إن هناك علاقة بين الأهمية والاستخدام لكل ممارسات المحاسبة الإدارية حيث كانت الممارسات الأكثر أهمية هي أيضاً الأكثر استخداماً والعكس صحيح إلا فيما يلي:
 - تكلفة الجودة وتحليل الحساسية بممارسات المرحلة الثالثة.
 - التكلفة المستهدفة، تقييم الأداء المبني على الدخل المتبقي أو القيمة المضافة، تحليل الصناعة، وتحليل الوضع التنافسي بممارسات المرحلة الرابعة.
 - حيث وجد إن كلاً من هذه الممارسات لا يرتبط فيه الاستخدام بالأهمية، حيث كانت الأهمية عند المحاسب الإداري تفوق استخدام المحاسب الإداري له.
 - تم اتخاذ كل من مقياس الأهمية (من 1 - 3) ومقياس الاستخدام (من 1 - 5) كمؤشر لفعالية الاستخدام، وكانت فعالية الاستخدام (8) هي نقطة الفصل بين الشركات التي تستخدم الممارسات بدرجة فعالة وتلك المستخدمة لهذه الممارسات بدرجة أقل فعالية.

وقد تبين أن هناك مجموعة من الشركات تستخدم كل ممارسات المحاسبة الإدارية بمراحلها الأربع بدرجة فعالة (أكثر

من 8). وهذه المجموعة سميت بالمجموعة الأولى وتشمل 32 شركة، بينما كانت مجموعة أخرى من الشركات تستخدم ممارسات المرحلتين الأولى والثانية بدرجة فعالة (أكثر من 8)، بينما تستخدم ممارسات المرحلتين الثالثة والرابعة بدرجة أقل فعالية (أقل من 8)، وهي المجموعة الثانية وتشمل 12 شركة. وأخيراً هناك مجموعة من الشركات كانت فعالية الاستخدام فيها (أقل من 8) في جميع المراحل، وهي المجموعة الثالثة وعدد شركاتها ثمانية شركات (جدول رقم 1).

جدول رقم (1)

تصنيف شركات عينة البحث في مجموعات حسب درجة استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية

المراحل	المجموعة الأولى	المجموعة الثانية	المجموعة الثالثة
الأولى	13.1 ± 1.2	11.9 ± 1.4	7.7 ± 2.2 *s
الثانية	11.9 ± 1.1	9.4 ± 1 *	6 ± 1 *s
الثالثة	10 ± 1.9	7.3 ± 7 *	7.5 ± 02 *
الرابعة	11.7 ± 1.4	7.1 ± 0.7 *	6.1 ± 2.1 *

* فرق معنوي مع المجموعة الأولى. S فرق معنوي مع المجموعة الثانية .

- إنه بداخل كل مرحلة يوجد تفاوت في فعالية الاستخدام لممارساتها المختلفة، فتقييم الاستثمارات الرأسمالية المبني على فترة الاسترداد أو معدل العائد المحاسبي كان الأقل استخداماً في ممارسات المرحلة الأولى من المحاسبة الإدارية (23.1%).
- إن تقييم الأداء المبني على مقاييس التشغيل غير المالية وتقييم الاستثمارات الرأسمالية المبنية على طرق التدفق النقدي المخصصة كانا الأقل استخداماً في ممارسات المرحلة الثانية من المحاسبة الإدارية (46.1%).
- تقييم المشروعات الاستثمارية باستخدام التحليل الاحتمالي أو التماثلي كان الأقل استخداماً في ممارسات المرحلة الثالثة (53.8%) يليها تقييم الأداء المبني على المقاييس غير المالية المرتبطة بالمستخدمين وتحليل الحساسية لتقييم المشروعات الاستثمارية الرأسمالية (46.1%).
- تحليل قيمة حملة الأسهم كان هو الأقل استخداماً في ممارسات المرحلة الرابعة (46.1%) يليه تقييم الاستثمارات الرأسمالية، تحليل سلاسل القيمة، إمكانية التعامل مع جداول القيمة والموردين والعملاء، وتحليل المنافسين (30.7%).
- مما سبق تثبت صحة الفرض الأول البديل، فهناك تباين ذو دلالة إحصائية مهمة جداً بين شركات عينة البحث من حيث استخدامها للممارسات الحديثة في المحاسبة الإدارية.

كما أظهرت النتائج المتعلقة بتأهيل المحاسب الإداري (جدول رقم 2) ما يلي:

- جميع المحاسبين الإداريين الحاصلين على درجة الماجستير في التخصص وجميع المحاسبين الحاصلين على دورات في مجال التخصص ينتمون للشركات التي تستخدم الممارسة الحديثة في المحاسبة الإدارية (المجموعة الأولى) دون باقي شركات المجموعتين الثانية والثالثة (P 0.001).
- وهو ما يثبت صحة الفرض الثاني البديل وهو أن استخدام الممارسات الحديثة في المحاسبة الإدارية يتعلق بالتأهيل العلمي للمحاسب الإداري متمثلاً في درجات علمية ما فوق البكالوريوس، وفي الحصول على دورات متخصصة.
- غالبية المحاسبين الإداريين الذين لديهم القدرة على استخدام الأساليب الإحصائية ينتمون لشركات المجموعة الأولى (78.5%) في اختلاف ذي دلالة إحصائية عن شركات المجموعتين الثانية والثالثة اللتين لا تستخدمان

- الممارسات الحديثة في المحاسبة الإدارية (P 0.03).
- جميع الشركات التي تساعد على التطوير الذاتي للمحاسب الإداري بها عن طريق ابتعاث دورات تنتمي إلى المجموعة الأولى التي تستخدم الممارسات الحديثة في المحاسبة الإدارية في اختلاف ذي دلالة إحصائية كبير الأهمية (P 0.000) عن شركات المجموعتين الثانية والثالثة.
 - إن 72.7% من المحاسبين الإداريين ضمن شركات المجموعة الأولى وهي الأكثر استخداماً للممارسات الحديثة في المحاسبة الإدارية يخضعون لاختبارات كفاءة على عكس المحاسبين الإداريين داخل المجموعة الثانية فقط (18.3) والمجموعة الثالثة (صفر %) وهما المجموعتان الأقل استخداماً للممارسات الحديثة في المحاسبة الإدارية (P 0.000).
 - الشركات الأقدر على استخدام الممارسات الحديثة في المحاسبة الإدارية (المجموعة الأولى) كانت 66.5% من شركات هذه المجموعة لديها نظم تحفيز في اختلاف ذي دلالة إحصائية مهمة جداً عن المجموعتين الثانية والثالثة (P 0.000).
- مما سبق يتضح أن التأهيل المهني للمحاسب الإداري ممثلاً في مهارات تقنية، واستخدام الأساليب الإحصائية، والتطوير الذاتي، واجتياز اختبارات الكفاءة - يظهر جلياً في الشركات التي تستخدم هذه الممارسات الحديثة، وهو ما يثبت صحة الفرض الثالث البديل.
- اختلاف المجموعات عينة البحث من حيث متطلبات الخبرة للمحاسب الإداري بها، فقد أظهرت النتائج أن عدد سنوات العمل كمؤشر للخبرة لا يعني ممارسات أفضل للمحاسب الإداري، حيث إن كل المحاسبين الإداريين الذين يتجاوز عدد سنوات العمل لديهم 10 سنوات كانوا يعملون في المجموعة الثالثة، وهي الأقل استخداماً للممارسات الحديثة في المحاسبة الإدارية (P 0.000).
 - الخبرة في الممارسة المهنية من حيث حل المشكلات كانت عاملاً مؤثراً في استخدام الممارسات الحديثة في المحاسبة الإدارية، حيث كان (80%) من المحاسبين الإداريين ذوي الخبرة في حل المشكلات ينتمون للمجموعة الأولى في اختلاف ذي دلالة إحصائية كبير الأهمية عن شركات المجموعتين الثانية والثالثة (P=0.000).
- ومن هذا نتضح صحة الفرض الرابع العلمي من أن سنوات العمل بمفردها كمؤشر للخبرة العملية للمحاسب الإداري لا يرتبط باستخدام الممارسات الحديثة في المحاسبة، بل على العكس فكما نجد في الدراسة أن سنوات العمل الطويلة إذا لم ترتبط بتأهيل علمي (شهادات علمية ودورات)، وتأهيل مهني (مهارات تقنية، تطوير ذاتي، حوافز) ولم تكن مصحوبة بخبرة فعلية في حل مشكلات مهنية - تصبح مرادفاً لعدم استخدام الممارسات الحديثة في المحاسبة الإدارية.

جدول رقم (2)
خصائص المحاسب الإداري في الشركات عينة البحث

المجموعة الثالثة 8 شركات	المجموعة الثانية 12 شركة	المجموعة الأولى 32 شركة	خصائص المحاسب الإداري
** SS	**		المؤهل (العدد - النسبة)
8 (20 %)	8 (20 %)	24 (60 %)	- بكالوريوس
-	4 (100 %)	-	- دبلومة
-	-	8 (100 %)	- ماجستير

تابع جدول رقم (2) - خصائص المحاسب الإداري في الشركات عينة البحث:

المجموعة الثالثة 8 شركات	المجموعة الثانية 12 شركة	المجموعة الأولى 32 شركة	خصائص المحاسب الإداري
** (10 %) 4 ss (100 %) 4 -	** (30 %) 12 - -	(60 %) 24 - 8 (100 %)	سنوات العمل - خبرة 5 سنوات - 5: 10 سنوات - أكثر من 10 سنوات
** (20 %) 8 -	** (30 %) 12 -	20 (50 %) 12 (10 %)	دورات حصل عليها - لا - نعم
** (12.5 %) 4 (20 %) 4	** (37.5 %) 12 -	(50 %) 16 (80 %) 16	المشاركة في حل المشكلات - لا - نعم
* (10 %) 4 (33.3 %) 4	* (30 %) 12 -	(60 %) 24 (66.7 %) 8	شروط تعيين أخرى - لا - نعم
** (25 %) 8 -	** (37.5 %) 12 -	(37.5 %) 12 (100 %) 20	ابتعاث دورات - لا - نعم
** (20 %) 4 (12.5 %) 4	** (60 %) 12 -	(20 %) 4 (87.5 %) 28	تطبيق أساليب إحصائية - لا - نعم
** (100 %) 8 ss -	** (50 %) 4 (18.3 %) 8	- (72.7 %) 32	نظم جودة - لا - نعم
** (100 %) 4 ss (8.3 %) 4	- ** (25 %) 12	- (66.5 %) 32	نظم تحفيز - لا - نعم

** P value < 0.001 versus group I, ss P value < 0.001 versus group II, * P value < 0.05 versus group I

مناقشة النتائج:

- الممارسات التي أظهرت الدراسة الحالية أن استخدامها يقل عن أهميتها مثل تكلفة الجودة وتحليل الحساسية لتقييم المشروعات الاستثمارية الرأسمالية بالمرحلة الثالثة، والتكلفة المستهدفة، وتقييم الأداء المبني على الدخل المتبقي أو القيمة المضافة، وتحليل الصناعة، وتحليل الوضع التنافسي بالمرحلة الرابعة - يعني أن هذه الممارسات تمر بمرحلة انتقالية بشركات الأغذية المصرية، وأنه قد يزيد معدل استخدامها في الفترة القادمة ليواكب أهميتها داخل هذه الشركات.
- بالنسبة لاستخدامات المراحل الأربع ككل داخل شركات الأغذية المصرية، فإن نسبة 38% من هذه الشركات لا تستخدم ممارسات المرحلتين الثالثة والرابعة بصورة فعالة، رغم من أن هناك دراسات (ولاء، 2010 ; Abernethy and Guthrie, 1994)، أشارت إلى أن استخدام الممارسات الحديثة للمحاسبة الإدارية لها تأثير إيجابي على أداء الشركات، مما يتطلب زيادة فعالية استخدام مثل هذه الممارسات .
- أما عن تفاوت استخدام الممارسات داخل كل مرحلة على حدة، فهذا يعني أنه ليس ضروريًا تطبيق كل مرحلة بجميع ممارستها، وعند مقارنة ما وجدته الدراسة الحالية بما وجدته دراسة (Abdel-Kader & Luther, 2004)، وهي دراسة اهتمت بممارسات المحاسبة الإدارية بالمملكة المتحدة بالتطبيق على شركات أغذية أيضًا نجد التالي:

▪ وجدت الدراسة الحالية أن أقل الممارسات استخدامًا في المرحلة الأولى هي تقييم الاستثمارات المبني على فترة الاسترداد، حيث كانت 23.1% فقط من الشركات عينة البحث لا تستخدمه بصورة فعالة، بينما 59% من الشركات الإنجليزية لا تستخدم هذه الممارسة.

▪ كل الشركات عينة البحث كانت تستخدم الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة من أجل صنع القرار، وكذلك تحليل التعادل للمنتجات الرئيسية، وهما من ممارسات المرحلة الثانية، بينما فقط 48% من الشركات في الدراسة الإنجليزية تستخدم الممارسة الأولى، 44% تستخدم الممارسة الثانية.

ويفسر هذا بأن شركات الأغذية المصرية تعتمد على ممارسات المرحلتين الأولى والثانية، وهي ممارسات تقليدية (Adelegan et al, 2004; Abdel-Kader & Luther, 2004) بصورة أكبر من تلك المستخدمة في شركات الأغذية في المملكة المتحدة .

- تحليل ربحية المنتجات ونماذج رقابة المخزون يستخدم في كل من الدراستين بصورة متقاربة.
- تتفق كل الشركات عينة البحث، وتلك بالدراسة الإنجليزية - تقريبًا - في استخدام الموازنة القائمة على النشاط.
- اتفقت الدراستان على أن تكلفة الجودة - وهي إحدى ممارسات المرحلة الثالثة - حققت استخدامًا منخفضًا نسبيًا.
- غالبية الشركات في الدراسة الإنجليزية تستخدم مقاييس مالية وغير مالية، خاصة المتعلقة بالعملاء وهي إحدى ممارسات المرحلة الثالثة وهي من الممارسات الحديثة (Adelegan et al, 2004; Abdel-Kader & Luther, 2004)، بينما 53.9% من الشركات عينة الدراسة الحالية لا تستخدم هذه المقاييس.
- تحليل المنافسين وهو إحدى ممارسات المرحلة الرابعة وهو من الممارسات الحديثة (Adelegan et al, 2004; Abdel-Kader & Luther, 2004) يستخدم بصورة منخفضة نسبيًا في كل من الدراستين، وكذلك تحليل الوضع التنافسي، لكن أهمية هذا التحليل في الدراسة المصرية تفوق استخدامه.

وفيما يتعلق بالتأهيل العلمي للمحاسب الإداري:

وجدت الدراسة الحالية أن التأهيل العلمي للمحاسب الإداري المتمثل في الحصول على درجات علمية (بعد المؤهل المتخصص) أو دورات متخصصة يحقق للشركات استخدام أكبر للممارسات الحديثة في المحاسبة الإدارية، وهذا ليس بمستغربًا، فدراسة جبر (2008) أشارت إلى أن من محددات استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة عدم توافر كوادر مؤهلة، وكذلك دراسة أشرف (2008) التي أوصت بضرورة العمل على توفير الكوادر البشرية المؤهلة والمدرّبة من ذوي الاختصاص بحيث يكونوا قادرين على تطبيق أسلوب ABC كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة. بينما الاكتفاء فقط بالمؤهل المتخصص للمحاسبين الإداريين كان عائقًا في استخدام الممارسات الحديثة، وذلك لأن الأسلوب التقليدي المتبع حاليًا من قبل مؤسسات التعليم العالي لا يؤهل الخريج لممارسة المهنة باقتدار (محمود 2003؛ على 2000)، فضلاً عن أن الطرق التدريسية الحالية لا تؤدي إلى التأهيل الكامل، فإن غياب الاحتكاك الفعلي بالبيئة العملية لا يمكن الطلاب من تطبيق فعلي للمعرفة التي تلقوها، لذا فقد أوصى المعيار IES5 بالمزج بين " التعليم العام + التعليم المهني + الخبرة العملية لتحقيق هدف الكفاءة المهنية " (IFS5, 2003).

بالنسبة للمتطلبات المهنية:

- وجدت الدراسة الحالية أن المحاسب الإداري الذي لديه مزايا أخرى غير التخصص وسنوات العمل السابقة مثل

الحصول على دورات كمبيوتر أو لغة أو العمل ضمن فريق - قادر على استخدام الممارسات الحديثة في المحاسبة الإدارية، وهذا ما تؤيده دراسة (Fisher 1995) حيث أشارت إلى أن التطور الكبير في بيئة الأعمال أدى إلى ضرورة قيام المحاسبين بزيادة معرفتهم في مجال الحاسوب والانترنت للتأقلم مع بيئة الأعمال المتغيرة بشكل مستمر ومنظمة الأعمال التي لا تتماشى مع هذه التطورات ولا تحسن استخدام الأساليب التكنولوجية الحديثة سوف يتعرض بقاؤها واستمرارها للتساؤل.

- إن المحاسب الإداري الذي لديه قدرة على التطوير الذاتي في مجال التخصص قادر على استخدام الممارسات الحديثة في المحاسبة الإدارية وهو ما تؤيده دراسة أشرف (2008) التي أكدت على ضرورة توافر التدريب اللازم للكوادر البشرية من ذوى الاختصاص بحيث يكونوا قادرين على تطبيق ABC (أحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة). وكذلك دراسة Chenhall (1997) التي أشارت إلى ضرورة تطور برامج التدريب المستمر ضمناً للاحتفاظ بالمعرفة الحديثة والمهارات الفنية المطلوبة للممارسة على الوجه الأكمل.

- كذلك المحاسب الإداري الذي لديه القدرة على استخدام الأساليب الإحصائية يكون قادراً على استخدام الممارسات الحديثة في المحاسبة الإدارية وهو ما تؤيده إحدى الدراسات التي استهدفت تأثير خبرة المحاسب الإداري على اتخاذ القرار إلى أن توافر الخبرة للمحاسب الإداري في تحليله للبيانات يؤثر إيجابياً على المعلومات المهمة التي يقدمها لمتخذي القرار (Sandra & William, 1999) .

- وجدت الدراسة الحالية أيضاً أن المحاسبين الإداريين الذين يجتازون اختبارات كفاءة (جودة) لديهم القدرة على استخدام الممارسات الحديثة في المحاسبة الإدارية، وهو ما تؤيده دراسة Chenhall (1997) التي أشارت إلى وجود علاقة بين إدارة الجودة الشاملة واستخدام مقاييس الأداء كجزء من التقييم الإداري.

- وجدت الدراسة الحالية - أيضاً - أن الشركات التي لديها نظم تحفيز خاصة بالمحاسبين الإداريين لديها القدرة على استخدام الممارسات الحديثة في المحاسبة الإدارية، وهو ما تؤيده دراسة أشرف (2008)، حيث توصلت إلى أن من معوقات تطبيق ABC كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة عدم ملائمة الرواتب المدفوعة - كأحد نظم التحفيز - للطاغم المالي الموجود، مما يؤدي إلى عدم بقاء الكادر الكفاء بها. ودراسة جبر (2008) التي أشارت إلى أن عدم الاهتمام بتقييم كفاءة النظم المالية والإدارية كان عائقاً رئيساً في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، وخاصة الحديثة منها.

بالنسبة لمتطلبات الخبرة:

- وجدت الدراسة الحالية أن عدد سنوات العمل لا تمثل خبرة إلا إذا ارتبطت بالحصول على مؤهلات أخرى أو الحصول دورات تدريبية متخصصة أو المشاركة في مؤتمرات علمية متخصصة، وهذا ما يتفق مع دراسة Wallman (1997) التي أشارت إلى أن كثيراً من الأمور التي تدرب عليها المحاسب المهني تقليدياً للقيام بها، ويتوقع القيام بها داخل المنشآت قد يصبح غير ضروري، فالتقدم الصناعي الجديد قد غير التفكير في الطريقة التي تدار بها منشأة الأعمال، والخيارات المتاحة للمهنة هي إما أن تتكيف مع المتطلبات الجديدة أو تصبح بدون علاقة أو صلة أو غير ملائمة.

- كما وجدت الدراسة الحالية أن المحاسب الإداري ذو الخبرة في حل المشكلات المحاسبية له قدرة على استخدام ممارسات حديثة في المحاسبة الإدارية، وهذا يتفق مع شروط الحصول على شهادة المحاسب الإداري المعتمد التي

تتطلب ضرورة إتمام سنتين متواصلتين من الخبرة المهنية في المحاسبة الإدارية وجودة الخبرة تتمثل في اتخاذ الأحكام بانتظام. وهذا يتفق مع المعيار التعليمي المهني الثاني (IES2) الذي أكد ضرورة اشتغال برامج التعليم على الانعكاس، أي يتساءل الطلاب من خلال خبرتهم الدراسية ما هو الأسلوب الصالح في حل مشكلة معينة، وما الذي لا يصلح لحلها، وما الأسلوب الذي ينبغي الأخذ به مستقبلاً في الظروف المشابهة (IFAC, 2003).

الخلاصة والتوصيات والبحوث المستقبلية:

الخلاصة:

هدف هذا البحث إلى دراسة التباين بين شركات الأغذية المصرية في استخداماتها لممارسات المحاسبة الإدارية ومدى تأثير تأهيل المحاسب الإداري علي هذه الممارسات، وقد خلصت الدراسة إلى أن هناك تبايناً بين هذه الشركات في استخدام شركات الأغذية المصرية لممارسات المراحل الأربع في المحاسبة الإدارية، كما أن هناك تبايناً بين هذه الشركات في استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية داخل كل مرحلة. وقد أثبتت الدراسة أن أكثر من نصف شركات الأغذية المصرية تستخدم الممارسات الحديثة، وقد تبين أن هذه الشركات لديها محاسبون إداريون مؤهلون علمياً ومهنياً وذوو خبرة عملية في حل المشكلات، أما عدد سنوات العمل فلم يكن مؤشراً جيداً للخبرة.

التوصيات:

- 1- تشجيع شركات الأغذية المصرية على التطور في استخدام الممارسات الحديثة في المحاسبة الإدارية، حيث أشارت نتائج الدراسة أن 38 % من هذه الشركات لا تستخدم ممارسات المرحلتين الثالثة والرابعة بصورة فعالة.
- 2- فرض شروط تعيين أخرى للمحاسب الإداري بخلاف التخصص، مثل استخدام الأساليب الإحصائية، ICDL، إجادة لغة، العمل ضمن فريق، والقدرة على التطوير الذاتي في مجال التخصص.
- 3- إجراء اختبارات كفاءة للمحاسب الإداري بصورة دورية لما لهذا من تأثير على استخدام الممارسات الحديثة في المحاسبة الإدارية.
- 4- عمل نظم تحفيز خاصة بالمحاسبين الإداريين ومراجعتها بصورة دورية لما لذلك من تأثير على استخدام الممارسات الحديثة في المحاسبة الإدارية.
- 5- ربط سنوات عمل المحاسب الإداري بالحصول على مؤهلات علمية جديدة في مجال التخصص ودورات تدريبية والمشاركة في حل مشكلات عملية حتى يمكن اعتبار عدد سنوات العمل مؤشراً جيداً للخبرة.
- 6- إدخال توصيات IFAC (2003) المتعلقة بالمعايير التعليمية ضمن مناهج كليات التجارة والكليات والمعاهد المماثلة بالجامعات والمعاهد العلمية المصرية.

بحوث مستقبلية:

مقارنة المعايير التعليمية كما جاءت بلجنة (IFAC, 2003) بالمناهج التعليمية بكليات التجارة والكليات والمعاهد العلمية المماثلة بالجامعات المصرية كأداة لزيادة تأهيل المحاسب الإداري.

المراجع

أولاً- مراجع باللغة العربية:

- الداعور، جبر إبراهيم. (2008). "أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية ومحددات استخدامها"، *مجلة جامعة الأزهر، غزة، (سلسلة العلوم الإنسانية)*، مجلد 2010، العدد 2-8.
- الدالي، محمود محمد. (2003). "دور التعليم المحاسبي في رفع وتطوير الكفاءة المهنية لخريجي أقسام المحاسبة بالجامعات الليبية"، *رسالة ماجستير غير منشورة*، طرابلس.
- الشريف، على مصطفى. (2000). "التوسع في التعليم والتدريب ومتطلبات سوق العمل، مجلة البحوث الاقتصادية"، (بنغازي: مركز البحوث الاقتصادية، مجلد 11، العدد بين الأول والثاني).
- طه، ولاء عادل محمد. (2010). "المحددات الشرطية لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وعلاقتها بالأداء المالي، بالتطبيق على القطاع الصناعي المصري"، *رسالة ماجستير غير منشورة*، كلية التجارة، جامعة الزقازيق.
- مسعود، أشرف عزمي. (2008). "أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة "ABC" على تعظيم الربحية"، *رسالة ماجستير*، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن.

ثانياً- مراجع باللغة الأجنبية:

- Abdel-Kader M. and R. Robert Luther. (2008). "The Impact of Firm Characteristics on Management Accounting Practices: A UK-based Empirical Analysis", *The British Accounting Review* 40, 2-27.
- Abdel-Kader M. and R. Robert Luther. (2008). *An Empirical Investigation of the Evolution of Management Accounting Practices*, (Working Paper), Amazon.co.UK Search.
- Abernethy, M. and C. Guthrie. (1994). "An Empirical Assessment of the "FIT" between Strategy and Management Information System Design", *Accounting and Finance*, 34 (2), 49-66.
- Adelgan, Janet and Olalundun. (2004). "Management Accounting Practices in Nigerian Companies", *Financial and Management Accounting*, from IFAC.org/library/articles.
- Ashton, D.; T. Hopper and R. Scapens. (1995). "The Changing Nature of Issues in Management Accounting", In: D. Ashton; T. Hopper and R. Scapens (Eds.), *Issues in Management Accounting*. Prentice-Hall.
- Chenhall, R. (1997). "Reliance on Manufacturing Performance Measures, Total Quality Management and Organizational Performance", *Management Accounting Research*, 8, 187-206.
- Covaleski, M.; M. Dirsmith and S. Samuel. (1996). "Managerial Accounting Research: The Contributions of Organizational and Sociological Theories", *Journal of Management Accounting Research*, 8, 1-35.
- Education Committee of IFAC. (2003). "IES5: Practical Experience Requirements", (www.IFAC.org) Para 11. October.
- Education Committee of IFAC. (2003). IES2: "Content of Professional Accounting Education Program, (www.IFAC.org) Para 15. October.
- Education Committee of IFAC. (2003). Introduction to International Education Standards, (WWW.IFAC.org, (October), Para 38.
- Fisher, R. (1995). "Senior Managers and Executive Information Systems Examining Linkages Among Individual Characteristics, Attitudes, Computer Use, and Intentions", *Psychological Reports*, Vol. 77: 1171-1184.

- Fullerton, R. and C. McWatters. (2002). "The Role of Performance Measures and Incentive Systems in Relations to the Degree of Just-in-Time Implementation", *Accounting Organizations and Society*, 27, 711.
- Gerdin, J. (2005). Management Accounting System Design in Manufacturing Departments: An Empirical Investigation Using a Multiple fsertcies Approach", *Accounting, Organization and Society*, 30, 99-126.
- Haldma, T. and K. Iaats. (2002). "Contingencies Influencing the Management Accounting Practices of Estonian Manufacturing Companies", *Management Accounting Research*, 13, 379-400.
- International Federation of Accountants - IFAC. (1998). International Management Accounting Practice Statement", *Management Accounting Concepts*, New York.
- Ittner, C. and D. Larcker. (2001)." Assessing Empirical Research in Managerial Accounting: A Value-based Management Perspective", *Journal of Accounting and Economics*, 32, 349 410.
- Mann, R.; O. Adebajo and D. Kehoc. (1999a). "An Assessment of Management Systems and Business Performance in the UK Food and Drinks Industry", *British Food Journal*, 101 (1), 5-21.
- Mitchell, F. (2002). Research and Practice in Management Accounting: Improving Integration and Communication", *The European Accounting Review*, 11 (2), 277-289.
- Moores, K. and S. Yuen. (2001). "Management Accounting Systems and Organizational Configuration: A Life-cycle Perspective", *Accounting, Organization and Society*, 26, 351-389.
- Munther B. Al-Nimer. (2010). *An Exploratory Study on Factors Influencing the Adoption of Management Accounting Practices in Developing Countries: Evidence From Jordan Management Accounting*. August 19.
- Otely, D. (1980). "The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis", *Accounting Organizations and Society*, 4, 413-428.
- Otely, D. (1995). "Management Control, Organisational Design and Accounting Information Systems". In: D. Ashton; T. Hopper and R. Scapens. (Eds.), *Issues in Management Accounting*. Prentice-Hall, London, pp. 45-63.
- Reid, G. and J. Smith. (2000). "The Impact of Contingencies on Management Accounting System Development", *Management Accounting Research*, 11,427-450.
- Sandra, C.; Jr. Kinney and R. William. (1999). "Assuring Information Relevance: The Effects of Management Accounting Experience and Problem Information Content", Available at: SSRN (Abstract). July, 15.
- Tillema, S. (2005). "Towards an Integrated Contingency Framework for MAS Sophistication: Case Studies on the Scope of Instruments in Dutch Power and Gas Companies", *Management Accounting Research*, 16, 101-129.
- Wallman, S. M. H. (1997). "The Future of Accounting and Financial Reporting, Part IV: Access Accounting", *Accounting Horizons*, Vol. 11, No. 2.

مراجع الإنترنت:

- <https://www.zawya.com/arabic/story.../sidzawya201111231358>
- Education Committee of <http://www.ifac.org.october2003>
- www.kantakji.com/fiqh/files/Accountancy. 1st Feb.2012
- www.imc.egypt.org/ar/secfood.asp. 1st Feb.2012

Modern Practices in Management Accounting and Accountant Qualification in Egyptian Food Companies

Ahmed Mohamed Lotfy Ghareeb

Assistant Professor of Accountancy
Higher Institute for Productivity Efficiency
Zagazig University
Arab Republic of Egypt

ABSTRACT

Management accounting practices (MAP) vary from one company to another and there are companies that do not use modern practices in management accounting. Previous studies have attributed this discrepancy to a variety of factors, including advanced accounting systems, the external environment, technology and organizational aspects, the size of the company, and professional certification.

The purpose of this paper is to report on inter-organizational change of the status of MAP in the Egyptian food firms. It also investigates the impact of managerial accountant qualification on MAP.

An empirical survey via questionnaires was conducted on a sample of 85 firms. Descriptive statistics on the MAP level, individual practices and accountant qualification were done.

Results showed that despite the overall traditional MAP (first & second stages) was found to be more widely applied than recently developed ones, the adoption rates for many recently developed practices were satisfactory.

The firms of group I which have been used effectively modern MAP (third & fourth stages) can be explained by scientific and practical qualification of management accountant in these firms.

Expectations of relationship between MA sophistication and work years were not, however, supported by the data unless it was associated with scientific and practical qualification specifically the expertise in accounting problem solving.