



الجامعة الإسلامية - غزة
عمادة الدراسات العليا
كلية التجارة
برنامج المحاسبة والتمويل

المحددات المؤثرة في تطوير أساليب المحاسبة الإدارية

"دراسة ميدانية في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين"

Determinants of the Development of Management Accounting Techniques

"An Empirical Study on Listed Industrial Palestinian Companies"

إعداد

الطالبة / سميرة أحمد أبو هذاف

إشراف

أ.د. / حمدي شحدة زعرب

قدمت هذه الرسالة إستكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل

2013م - 1434 هـ

إقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

المحددات المؤثرة في تطوير أساليب المحاسبة الإدارية

دراسة ميدانية في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هي نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه حيثما ورد، وإن هذه الرسالة ككل، أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل درجة أو لقب علمي أو بحثي لدى أي مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

DECLARATION

The work provided in this thesis, unless otherwise referenced, is the researcher's own work, and has not been submitted elsewhere for any other degree or qualification.

Student's name:

اسم الطالب: سميرة أحمد سالم أبو هذاف

Signature:

التوقيع: سميرة أبو هذاف

Date:

التاريخ: 2014/11/1م



نتيجة الحكم على أطروحة ماجستير

بناءً على موافقة شؤون البحث العلمي والدراسات العليا بالجامعة الإسلامية بغزة على تشكيل لجنة الحكم على أطروحة الباحثة/ سميرة احمد سالم ابوهذاف لنيل درجة الماجستير في كلية التجارة/ قسم المحاسبة والتمويل وموضوعها:

المحددات المؤثرة في تطوير أساليب المحاسبة الإدارية

"دراسة ميدانية في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين"

وبعد المناقشة التي تمت اليوم الأربعاء ٢١ ذو الحجة ١٤٣٥هـ، الموافق ١٥/١٠/٢٠١٤م الساعة الثانية مساءً، اجتمعت لجنة الحكم على الأطروحة والمكونة من:

.....	مشرفاً ورئيساً	أ.د. حمدي شحدة زعرب
.....	مناقشاً داخلياً	أ.د. سالم عبد الله حلس
.....	مناقشاً خارجياً	د. صبري ماهر مشتهى

وبعد المداولة أوصت اللجنة بمنح الباحثة درجة الماجستير في كلية التجارة/قسم المحاسبة والتمويل.

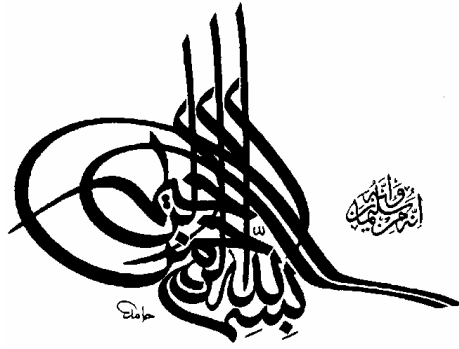
واللجنة إذ تمنحها هذه الدرجة فإنها توصيها بتقوى الله ولزوم طاعته وأن تسخر علمها في خدمة دينها ووطنها.

والله ولي التوفيق ،،،

مساعد نائب الرئيس للبحث العلمي والدراسات العليا

.....
.....
.....
أ.د. فؤاد علي العاجز





﴿وَقُلْ اَعْمَلُوا فَسَيَرَى اللّٰهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ﴾

[سورة التوبة: 105]



ملخص الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة إلقاء الضوء على مدى إستخدام الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية في المجالات الإدارية المختلفة، ومعرفة أياً من تلك الأساليب الأكثر شيوعاً من بين الأساليب الحديثة أم التقليدية، وتحديد مدى مواكبتها للتطورات المعاصرة. كما تهدف الدراسة أيضاً إلى التعرف على العوامل المؤثرة في تطوير أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين وفقاً لمدخل النظرية الشريطية.

ولتحقيق أهداف الدراسة، إعتمدت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي من خلال الإطلاع على ما هو متوافر من الكتابات المحاسبية ذات العلاقة بمجال البحث، ثم إنتقلت الباحثة إلى الدراسة الميدانية بالإعتماد على إستبانة صممت لهذا الغرض، وتم توزيعها على رؤساء قطاع الشؤون المالية ومديري الحسابات والتكاليف والمديرين الماليين والمحاسبين الإداريين في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين، وبلغت نسبة الاستجابة (93.8%)، وتم إستخدام الأساليب الإحصائية لتحليل ردود المستجيبين.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أن الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية في المجالات المختلفة من التخطيط والرقابة وتقييم الأداء وإتخاذ القرارات بدرجة كبيرة، كما أن استخدام الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية من قبل الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين تبلغ نسبة مرتفعة، في حين أن نسبة استخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية متوسطة. كما بينت الدراسة أن زيادة المنافسة وزيادة عدم التأكد البيئي وتطبيق تكنولوجيا التصنيع الحديثة وتطبيق إستراتيجية تميز المنتجات والإتجاه نحو الهياكل اللامركزية تؤثر على تطوير أساليب المحاسبة الإدارية، في حين أن تطبيق إستراتيجية خفض التكلفة وتغيير حجم الشركات لا يؤثر على تطوير أساليب المحاسبة الإدارية.

وانتهت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات من أهمها: يجب أن تعمل إدارة الشركات المدرجة في بورصة فلسطين على تطوير ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية ككل، وبما يتواءم مع الفلسفات الإدارية الحديثة والتنافسية في بيئة الأعمال لما لذلك من تأثير إيجابي على تحسين الأداء المالي للشركة. بالإضافة إلى ضرورة مراعاة العوامل الشريطية المؤثرة في تطوير أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين، وذلك من خلال الإستفادة من نتائج الأبحاث المحاسبية في هذا المجال، الأمر الذي قد يساعدها في دقة تصميم نظمها الرقابية وتطويرها وبما يحقق التكيف بينها وبين البيئة المحيطة، وذلك بهدف رفع كفاءة العمل المحاسبي فيها.

Abstract

The main objective of this study are twofold; (i) to shed light on the extent to which management accounting techniques are being used by the industrial companies listed on the Palestinian Stock Exchange, and (ii) to define the widely used techniques among the traditional and modern techniques of management accounting to cope with contemporary trends in the field. Furthermore, this study aims at identifying factors that might affect the development of management accounting techniques of industrial companies listed on the Palestinian Stock Exchange, based on the contingency theory.

To achieve the objectives of the study, the descriptive analytical approach has been adapted to review the literature, followed by an empirical study based on a questionnaire that has been distributed to a sample of representatives from the industrial companies listed on the Palestinian Stock Exchange. The sample composed of the heads of the financial sector, the accounting managers, costs and financial managers and management accountants. The response rate was (93%), and the statistical analysis has been carried out to investigate the data collected.

Amongst the significant findings of this study are: (i) the industrial companies listed on the Palestinian Stock Exchange, to a great extent, are using management accounting techniques in the various aspects of management' activities; (ii) the rate of using the traditional management accounting methods by the industrial companies listed on the Palestinian Stock Exchange is also significant, while the percentage of using the modern management accounting is moderate. The study also showed that increasing of competitiveness, increasing of the environmental uncertainty, the application of modern manufacturing technology, the application of a strategy to distinguish the products and the trend towards following decentralized structures would affect the development of management accounting techniques, while the application of a cost leadership strategy and changing of management structure would not affect the development of management accounting techniques.

This study has a set of recommendations, among them are: The management of companies listed on the Palestinian Stock Exchange should develop the practices and methods of management accounting as a whole in order to cope with the philosophies of modern management and competitiveness in the business environment, where this has a positive impact on improving the financial performance of the company. In addition, there is a need to consider conditional factors the affecting the development of management accounting techniques at the industrial companies listed on the Palestinian Stock Exchange, through utilizing the results of accounting research in this respect, which may help in the accuracy of preparing and developing their control systems in order to achieve coherence between them and the surrounding environment, to increase the efficiency of the accounting work.

الإهداء

يطيب لي أن أهدي نتاج هذا الجهد العلمي المتواضع
إلى من هم لنا على الدوام سنداً ومعيناً والدي... هذا غرس يديكما قد أثمر
إلى أخي وأخواتي ومن صحبوني... يجددون أمني وينيرون طريقي
إلى من جعلوا من أنفسهم شموعاً... تحترق لإضاءة الطريق أمام الآخرين
إلى كل إنسان مدّ لي يد العون... فأخذ بيدي قلباً وقالباً
فلله المنه، وله الحمد الموصول، ومنه سبحانه وتعالى، أرجو التوفيق والقبول.

شكراً وتقديراً

الحمد لله الذي فرض الشكر وأوجبه .. والصلاة والسلام على خاتم النبيين وسيد الشاكرين المبعوث رحمة للعالمين وعلى آله وصحبه أجمعين.

أتوجه بالحمد والشكر لله سبحانه وتعالى الذي أمدني بعونه وتوفيقه على إنجاز هذه الرسالة

ومن ثم أتقدم، بعد حمد الله العليّ القدير، من الأستاذ الدكتور حمدي شحدة زعرب، بوافر الشكر والإمتنان، لتفضله بالإشراف على هذه الرسالة، حيث لم يألُ جهداً في تقديم النصح والإرشاد خلال إتمام هذه الدراسة، فأسال الله له الأجر والثواب.

كما وأتقدم بالشكر الجزيل للأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بمناقشة هذه الرسالة، وإثرائها بالملاحظات والتوجيهات القيمة.

كما أتقدم بالشكر إلى الجامعة الإسلامية بطاقتها الأكاديمية والإداري وبخاصة أساتذتي في كلية التجارة لما قدموه لي من مساندة في مسيرتي العلمية.

ولا يفوتني في الختام، أن أتقدم بالشكر للسادة رؤساء قطاع الشؤون المالية والمديرين الماليين ومديري الحسابات والتكاليف والمحاسبين في الشركات التي شاركت في عينة الدراسة الميدانية.

ولا يفوتني أيضاً، أن أتقدم بالشكر لكل من قدم إليّ معروفاً.. وأسدى إليّ جميلاً.. أسأل الله العليّ القدير أن يكون جهود هؤلاء وخدماتهم في ميزان حسناتهم.. وأن يجعل عملي هذا مقبولاً وناجحاً.

والفضل والمنة لله من قبل ومن بعد،،،

الباحثة

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ	صفحة العنوان
ب	آية قرآنية
ج	ملخص الدراسة باللغة العربية
د	ملخص الدراسة باللغة الأجنبية
هـ	الإهداء
و	شكر وتقدير
ز	قائمة المحتويات
ي	قائمة الجداول
ك	قائمة الأشكال
1	الفصل الأول: الإطار العام للدراسة
2	1.1 مقدمة
3	1.2 مشكلة الدراسة
4	1.3 أهمية الدراسة
4	1.4 أهداف الدراسة
5	1.5 متغيرات الدراسة
5	1.6 فرضيات الدراسة
6	1.7 محددات الدراسة
6	1.8 مصطلحات الدراسة
7	1.9 الدراسات السابقة
17	الفصل الثاني: النظرية النظرية والمحاسبة الإدارية
18	2.1 مفهوم المحاسبة الإدارية وأساليبها العلمية
19	2.1.1 تعريف المحاسبة الإدارية
19	2.1.2 أهداف المحاسبة الإدارية
20	2.1.3 وظائف المحاسبة الإدارية
23	2.1.4 المحاسبة الإدارية والسلوك الأخلاقي
24	2.1.5 تطور المحاسبة الإدارية

الصفحة	الموضوع
25	2.1.5.1 مراحل تطور المحاسبة الإدارية
30	2.1.5.2 خصائص معلومات المحاسبة الإدارية
31	2.1.6 أساليب المحاسبة الإدارية
43	2.2 مفهوم النظرية الشرطية للمحاسبة الإدارية
43	2.2.1 الإطار العام للنظرية الشرطية وعلاقتها بالمحاسبة الإدارية
44	2.2.1.1 النظرية الشرطية في التنظيم
45	2.2.1.1.1 أثر البيئة في تحديد شكل الهيكل التنظيمي للمنشأة
46	2.2.1.2 النظرية الشرطية في مجال المحاسبة الإدارية
47	2.2.1.2.1 هدف النظرية الشرطية في مجال المحاسبة الإدارية
49	2.2.1.2.2 أسباب استخدام النظرية الشرطية في مجال المحاسبة الإدارية
50	2.2.1.2.3 الانتقادات الموجهة للنظرية الشرطية في مجال المحاسبة الإدارية
51	2.2.2 متغيرات البيئة الخارجية
52	2.2.2.1 المنافسة
54	2.2.2.2 عدم التأكد البيئي
56	2.2.3 متغيرات البيئة الداخلية
56	2.2.3.1 تكنولوجيا التصنيع
59	2.2.3.2 الإستراتيجية
62	2.2.3.3 الهيكل التنظيمي
63	2.2.3.4 حجم المنشأة
67	2.2.4 أهداف التطوير التنظيمي
68	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية
69	3.1 الطريقة والإجراءات
69	3.1.1 منهجية الدراسة
70	3.1.2 مجتمع وعينة الدراسة
71	3.1.3 أداة الدراسة
71	3.1.4 صدق وثبات الإستبانة
78	3.1.5 المعالجات الإحصائية
79	3.2 تحليل بيانات الدراسة واختبار الفرضيات
79	3.2.1 تحليل بيانات الدراسة

الصفحة	الموضوع
79	3.2.1.1 تحليل خصائص عينه الدراسة
81	3.2.1.2 تحليل فقرات ومحاور الدراسة
97	3.2.2 إختبار فرضيات الدراسة
110	الفصل الرابع: النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية
111	4.1 المقدمة
111	4.2 نتائج الدراسة
114	4.3 توصيات الدراسة
115	4.4 الدراسات المستقبلية
117	المراجع
130	الملاحق
	ملحق رقم (1) رسالة التحكيم
	ملحق رقم (2) إستبانة الدراسة
	ملحق رقم (3) أسماء محكمي الإستبانة
	ملحق رقم (4) أسماء الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين

مؤتمرات البحر الأحمر العلمية

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1	مراحل تطور المحاسبة الإدارية وأساليب كل مرحلة	28
2	أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة	29
3	خصائص معلومات أساليب المحاسبة الإدارية	31
4	أثر البيئة الخارجية في تصميم أساليب المحاسبة الإدارية	65
5	عدد الإستبانات الموزعة والمستردة حسب كل شركة	70
6	صدق الإتساق الداخلي لفقرات القسم الثاني "متغيرات البيئة الخارجية"	72
7	صدق الإتساق الداخلي لفقرات القسم الثالث "متغيرات البيئة الداخلية"	73
8	صدق الإتساق الداخلي لفقرات القسم الرابع "تطوير أساليب المحاسبة الإدارية"	74
9	صدق الإتساق البنائي لمحاو الدراسة	76
10	طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانه	77
11	طريقة التجزئة النصفية لقياس ثبات الإستبانه	77
12	مقياس الإجابات	78
13	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	79
14	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	80
15	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية	80
16	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة في تلك الوظيفة	81
17	إختبار التوزيع الطبيعي (One Sample Kolmogorov-Smirnov)	81
18	تحليل فقرات محور المنافسة	83
19	تحليل فقرات محور عدم التأكد البيئي	84
20	تحليل فقرات محور تكنولوجيا التصنيع الحديثة	86
21	تحليل فقرات محور إستراتيجية المنافسة	87
22	تحليل فقرات محور الهيكل التنظيمي	89
23	تحليل فقرات محور حجم الشركة	90
24	تحليل فقرات القسم الرابع تطوير أساليب المحاسبة الإدارية	94
25	نسبة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة	97
26	معامل الارتباط بين المنافسة وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية	98

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
99	معامل الارتباط بين عدم التأكد البيئي وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية	27
100	معامل الارتباط بين عوامل البيئة الخارجية وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية	28
102	معامل الارتباط بين تكنولوجيا التصنيع وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية	29
103	معامل الارتباط بين استراتيجيات الأعمال وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية	30
105	معامل الارتباط بين الهيكل التنظيمي وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية	31
106	معامل الارتباط بين حجم الشركة وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية	32
107	معامل الارتباط بين عوامل البيئة الداخلية وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية	33
108	بيان لتأثير المتغيرات الشرطية على تطوير أساليب المحاسبة الإدارية على مستوى مجموعات	34

قائمة المراجع

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
5	متغيرات الدراسة	1
27	مراحل تطور المحاسبة الإدارية	2
35	أساليب المحاسبة الإدارية للمرحلة من 1975 - 2000	3
48	العلاقة بين العوامل الشرطية والهيكل التنظيمي والمدخل الشرطي	4
67	العلاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية والعوامل الشرطية	5

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

الفصل الأول الإطار العام للدراسة

1.1 مقدمة:

تعد المحاسبة الإدارية أحد الفروع الأساسية للمحاسبة بصورة عامة، من خلال مساهمتها في تحقيق الأهداف الرئيسية التي تسعى المحاسبة إلى تحقيقها في المنظمات ويتجلى ذلك في توفير المعلومات المهمة للمستفيدين كافة سواء كانوا من داخل المنظمة أو من خارجها (يحيى وآخرون، 2000:160).

فمن خلال أساليبها المتعددة والمتنوعة، تساهم المحاسبة الإدارية في تقديم المساعدة اللازمة للمديرين بما يعينهم على القيام بوظائفهم من تخطيط ورقابة وتقييم أداء واتخاذ القرارات المختلفة، من خلال المعلومات التحليلية والتفصيلية التي يتم إنتاجها عن طريق التشغيل اليومي للبيانات الناتجة عن مزاوله المنظمة لنشاطها (Arora, 2009:9).

لقد تطورت المحاسبة الإدارية خلال مراحل زمنية عديدة، فمنذ ظهور الثورة الصناعية- حيث برزت أهمية المحاسبة الإدارية- ولغاية يومنا هذا، شهد حقل المحاسبة الإدارية تطوراً متنامياً نتيجة لتطور العديد من العوامل البيئية والتنظيمية والإقتصادية والتكنولوجية..... إلخ، إذ ساهمت تلك العوامل في تطور الأساليب المستخدمة من قبل المحاسب الإداري لأغراض مساعدة العملية الإدارية. مما يتطلب معه ضرورة تطوير نظم المحاسبة الإدارية وتبني أساليب حديثة تتناسب مع الإمكانيات والظروف المحيطة بالشركة، وتكون قادرة على تلبية إحتياجات الإدارة من المعلومات التي تتصف بالدقة والتوقيت المناسب والملائمة والتي تساعد في التحقق من كفاءة إستخدام الموارد المتاحة في تحقيق الأهداف المنشودة على الصورة المرغوبة بأقل تكلفة ممكنة لمواكبة تطورات العصر وضمان البقاء والاستمرارية في وقت أصبح فيه البقاء للأفضل- أي للشركات التي تستطيع تقديم منتجات جديدة للأسواق في أسرع وقت وبأعلى جودة ممكنة وبأقل تكلفة ممكنة(جودة وآخرون، 2011: 23; حسين، 2000: 15).

وعلى الرغم من أهمية الدور الذي تؤديه المحاسبة الإدارية في المنظمات وظهور عدة أساليب حديثة، فإن واقع إستخدامها يتفاوت من شركة إلى أخرى من حيث الكم والنوع. ومن هنا تبلورت فكرة البحث عن المدى الذي تستخدم فيه الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين أساليب المحاسبة الإدارية وعن العوامل التي تؤثر على أساليب المحاسبة الإدارية فيها، حيث لا يزال ينظر إلى أساليب المحاسبة الإدارية على أنها أدوات تعمل بشكل فني شأنها شأن الآله غير قابلة للتأثر بالمحيط الخارجي لها.

1.2 مشكلة الدراسة:

تعددت الدراسات التي تناولت مدى الاستعانة بالأساليب العلمية للمحاسبة الإدارية في منظمات الأعمال ودورها في مساعدة الإدارة في تحقيق وظائفها المتنوعة، إذ كشفت البعض من تلك الدراسات في نتائجها عن وجود فجوة بين النظرية والتطبيق، وقد تبين أن أحد العوامل المسببة لهذه الفجوة، يرجع إلى أن المديرين ليست لهم القدرة في مسايرة التطور العلمي لهذه الأساليب، وعادة ما يلجأون إلى الأساليب التقليدية. كما أظهر البعض الآخر من تلك الدراسات وجود ترابط وتوافق بين النظرية والتطبيق نظراً لتوافر القدرة لدى المهتمين بأهمية هذه الأساليب. وعلى الرغم من تعدد الدراسات السابقة التي تناولت أساليب المحاسبة الإدارية، إلا أن معظمها تم بشكل وصفي يقدم أساليب المحاسبة الإدارية المطبقة في الواقع العملي دون محاولة التعرف على العوامل المؤثرة على أساليب المحاسبة الإدارية.

ويمكن التعرف على العوامل المؤثرة على أساليب المحاسبة الإدارية من خلال النظرية الشرطية، حيث أن تطبيق مفاهيم النظرية الشرطية على تصميم وتشغيل أساليب المحاسبة الإدارية قد أثبتت فعالية كبيرة في التعرف على طبيعة المتغيرات البيئية الشرطية المؤثرة على تصميم وتشغيل أساليب المحاسبة الإدارية. إذ تفترض النظرية الشرطية بأنه لا يوجد نظام محاسبي شامل يكون متوافقاً مع كل التنظيمات ويلتزم جميع الظروف، ولكن النظام المحاسبي الملائم يكون مشروطاً بمتغيرات البيئة الداخلية والخارجية التي يعمل فيها، ومن ثم التصميم الجيد للنظام المحاسبي يعتمد على مقدرته على التوافق مع متغيرات البيئة الداخلية والخارجية.

ولاشك فإن أية تغيرات في البيئة الداخلية والخارجية لعمل المنشآت وفقاً للنظرية الشرطية يفترض أنها تؤثر على تطوير أساليب المحاسبة الإدارية لأن المعلومات التي توفرها أساليب المحاسبة الإدارية تصبح لا تتلاءم مع الظروف والمتغيرات الجديدة.

وبناء على ماسبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة في الأسئلة التالية:

1. إلى أي مدى وصلت الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية؟
2. ما هي عوامل البيئة الخارجية المؤثرة في تطوير أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين بالاستعانة بمدخل النظرية الشرطية؟
3. وما هي عوامل البيئة الداخلية المؤثرة في تطوير أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين بالاستعانة بمدخل النظرية الشرطية؟

1.3 أهمية الدراسة:

نظراً لأهمية النظرية الشرطية في التعرف على طبيعة المتغيرات البيئية الشرطية المؤثرة على تصميم وتشغيل أساليب المحاسبة الإدارية، لذلك فإن لنتائج الدراسة أهمية خاصة لكل من:

1. الشركات الصناعية- وبالتحديد المحاسبين- فمن المؤمل إستفادتهم من نتائج هذه الدراسة وذلك بأخذها في الإعتبار عند تصميم أساليب المحاسبة الإدارية (MAT) في شركاتهم، لضمان تحقيق الهدف من تصميمها ووجودها في الشركات.

2. الأكاديميين والباحثين المهتمين بموضوع المحاسبة الإدارية، فمن المتوقع أن تساهم هذه الدراسة في تحفيز الجهود البحثية لديهم من أجل تطوير أبحاث جديدة في مجال النظرية الشرطية للمحاسبة الإدارية تساهم في تعزيز نتائج البحوث السابقة أو بحث جوانب أخرى لم تنطرق إليها هذه البحوث.

3. بالإضافة إلى الدارسين في مجال المحاسبة، حيث أن هذه الدراسة ستساهم في زيادة معرفتهم واطلاعهم على موضوع النظرية الشرطية في المحاسبة الإدارية، حيث يلاحظ قلة من تطرق إلى هذا الموضوع في الأبحاث والكتب المنهجية وخاصة العربية منها.

1.4 أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

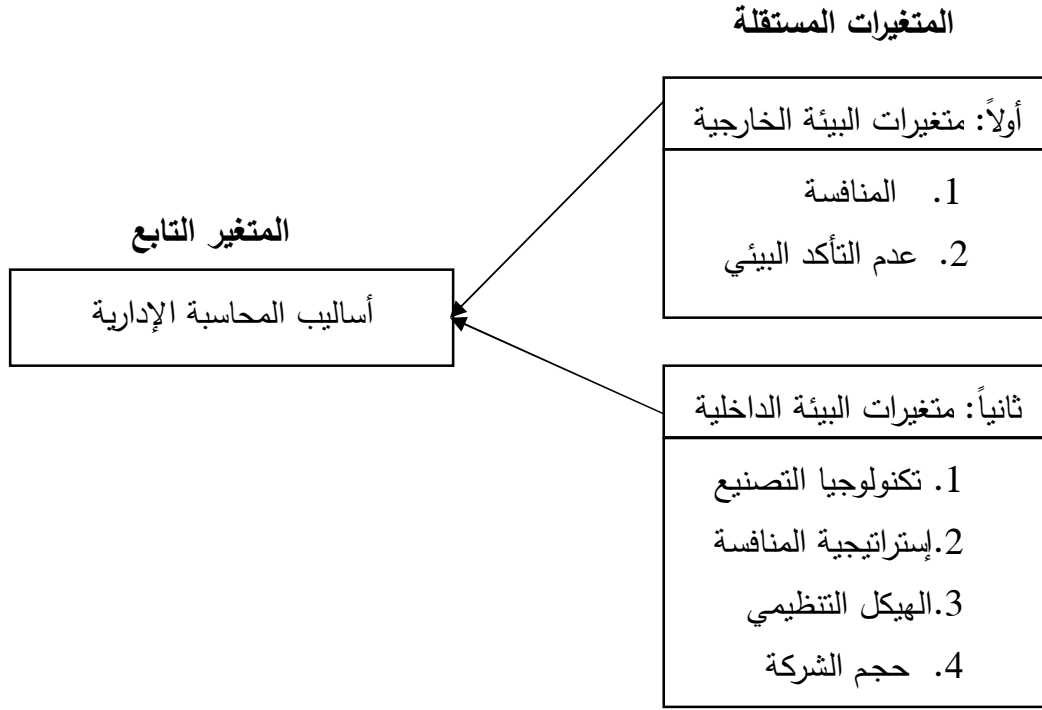
1. التعرف على مدى إستخدام الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية في المجالات المختلفة، ومعرفة أي من تلك الأساليب الأكثر شيوعاً هل هي الأساليب الحديثة أم التقليدية وذلك لتحديد مدى مواكبتها للتطورات الحاصلة في هذا المجال.
2. تحديد عوامل البيئة الخارجية المؤثرة في تطوير أساليب^(*) المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين بالإستعانة بمدخل النظرية الشرطية .
3. تحديد عوامل البيئة الداخلية المؤثرة في تطوير أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين بالإستعانة بمدخل النظرية الشرطية.

(*) إستخدمت الباحثة مصطلح أساليب المحاسبة الإدارية = نظم المحاسبة الإدارية. وذلك حتى يمكن وضع المصطلح المناسب في الجملة أو الفقرة المناسبة.

1.5 متغيرات الدراسة:

يمكن تمثيل العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع بالشكل رقم (1).

شكل رقم (1) متغيرات الدراسة



1.6 فرضيات الدراسة :

لتحقيق أهداف هذه الدراسة وللإجابة عن تساؤلاتها تمت صياغة الفرضيات التالية، التي سيجرى إختبارها، وإستخلاص النتائج والتوصيات منها:

- الفرضية الرئيسية الأولى:

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ بين عوامل البيئة الخارجية وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين ". وتتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية:

- الفرضية الفرعية الأولى: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ بين المنافسة في بيئة الأعمال وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية".

- الفرضية الفرعية الثانية: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ بين عدم التأكد البيئي وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية".

- الفرضية الرئيسية الثانية:

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ بين عوامل البيئة الداخلية وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين". وتتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية:

- الفرضية الفرعية الأولى: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ بين تكنولوجيا التصنيع الحديثة وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية".

- الفرضية الفرعية الثانية: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ بين إستراتيجيات المنافسة وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية".

- الفرضية الفرعية الثالثة: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ بين الهيكل التنظيمي للشركة وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية".

- الفرضية الفرعية الرابعة: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ بين حجم الشركة وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية".

1.7 محددات الدراسة:

1. تقتصر الدراسة التطبيقية على شركات قطاع الصناعة المدرجة في بورصة فلسطين، بالتالي فإن نتائج الدراسة لا يتم تعميمها على الشركات غير الصناعية (كشركات التأمين وشركات الخدمة الأخرى مثلاً).

2. تقتصر الدراسة على عدد من أساليب المحاسبة الإدارية الأكثر إنتشاراً في فلسطين.

3. تقتصر الدراسة على بعض العوامل الشرطية المؤثرة على تطوير أساليب المحاسبة الإدارية وذلك لإختلافها من منظمة إلى أخرى.

1.8 مصطلحات الدراسة:

- المحاسبة الإدارية Management Accounting:

عَرَفَت المؤسسة القومية في الولايات المتحدة الأمريكية المحاسبة الإدارية بأنها: "عملية تحديد وقياس وتحليل وإعداد وتفسير وإيصال المعلومات (المالية وغير المالية) التي تستخدمها إدارة المنشآت في التخطيط والرقابة وإخاذ القرارات وتقييم الأداء داخل المنشآت والتحقق من إستخدام والمساءلة عن موارد المنشأة" (Arora, 2009:10).

- أساليب المحاسبة الإدارية (MAT) Management Accounting Techniques:

أساليب المحاسبة الإدارية = نظم المحاسبة الإدارية.

وتُعرف بأنها: "النظم التي تزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات في الأجلين القصير والطويل" (Islam&Hu,2012:5161).

- النظرية الشرطية Contingency theory:

تفترض النظرية الشرطية بأنه: "لا يوجد نظام محاسبي شامل يمكن قبوله بصفة عامة، ويكون متوافقاً مع كل التنظيمات ويلائم جميع الحالات والظروف، ولكن النظام المحاسبي الملائم يكون مشروط بمتغيرات البيئة الداخلية والخارجية التي يعمل فيها، ومن ثم فإن التصميم الجيد للنظام المحاسبي يعتمد على مقدرته على التوافق مع متغيرات البيئة الداخلية والخارجية" (Haldma&Laats,2002:383-384).

1.9 الدراسات السابقة:

أولاً: الدراسات العربية:

(1) دراسة جودة وآخرون (2011) بعنوان: "مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، ومعرفة أي من تلك الأساليب الأكثر شيوعاً، ومجالات استخدامها. كما تضمنت الدراسة اختبار العلاقة بين العوامل الشرطية التالية (عمر الشركة، حجم رأسمال الشركة، طبيعة الصناعة) واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تلك الشركات. ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم إستبانه وزعت على (81) شركة صناعية أردنية مساهمة عامة، وتم إستلام ردود صالحة للتحليل الإحصائي من (57) شركة ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن أغلبية الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن تركز على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية، حيث أن أكثر أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية استخداماً في تلك الشركات هي (الموازنات التخطيطية، يليها بالأهمية التكاليف الفعلية وأنظمة التكاليف التقليدية - نظام الأوامر والمراحل الإنتاجية- ونموذج الحجم الأمثل للمخزون وتحليل التعادل وتحليل التكلفة الحجم الربح). وأن أكثر مجال لإستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تلك الشركات هو هدف التخطيط، يليه في الأهمية الرقابة وإتخاذ القرارات الإدارية. وبينت الدراسة أيضاً بأنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية يعزى إلى عمر الشركة وحجم رأسمال الشركة، وأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية يعزى إلى طبيعة الصناعة التي تنتمي إليها الشركة الصناعية.

(2) دراسة طه (2010) بعنوان: "المحددات الشرطية لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وعلاقتها

بالأداء المالي بالتطبيق على القطاع الصناعي المصري"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في جمهورية مصر العربية، ومعرفة أي من تلك الأساليب الأكثر شيوعاً هل هي الأساليب الحديثة أم التقليدية، كما هدفت الدراسة إلى التعرف على ماهية العوامل الشرطية التي قد تؤثر على تطبيق تلك الأساليب هل هو حجم المنشأة أم نوع الصناعة أم نوع الملكية أم تكنولوجيا المستخدمة بالشركة، بالإضافة إلي التعرف على مدى تأثير تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية على الأداء المالي لتلك الشركات. ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم إستبانة وزعت على (200) شركة صناعية بمدينة العاشر من رمضان. ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية أكثر استخداماً من الأساليب الحديثة. وأن الأساليب التقليدية المستخدمة هي أسلوب تقييم التكلفة والعائد، والموازنات التخطيطية، تقييم الأداء بمقاييس مالية فقط، بينما الأساليب الحديثة المستخدمة المحاسبة على أساس النشاط، تكاليف الجودة، تقييم الأداء بمقاييس غير ماليه ومنها رضا العميل. كما بينت الدراسة أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين (حجم الشركة، تكنولوجيا المستخدمة بالشركة، نوع الصناعة) وتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، كذلك لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نوع الملكية وتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية. كما بينت الدراسة أيضاً أن هناك تأثيراً إيجابياً على الأداء المالي للشركات التي طبقت الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.

(3) دراسة جادو (2005) بعنوان: "دراسة تحليلية لمدى إستجابة طرق وأساليب المحاسبة الإدارية للتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على تحسين الأداء المالي للوحدة الاقتصادية: دراسة ميدانية".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى إنعكاس العوامل والتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة على تحسين الأداء المالي للوحدة الاقتصادية، من خلال إستحداث طرق وأساليب جديدة في المحاسبة الإدارية تساهم في زيادة كفاءة وفعالية المحاسبة الإدارية لتوفير المعلومات اللازمة لإتخاذ القرار وتدعيم القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية. ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم إستبانة وزعت على عينة عشوائية من الوحدات الاقتصادية الصناعية المصرية بلغت (50) وحدة إقتصادية، وتم إستلام ردود صالحة للتحليل الإحصائي من (23) وحدة. ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة إلى أن 34.8% من الوحدات الاقتصادية المستجيبية تطبق أسلوب دورة حياة المنتج، بينما 30.4%، 26.1% تطبق أسلوب هندسة القيمة وأسلوب سلاسل القيمة على التوالي ، أما أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط فإن 21.7% من الوحدات المستجيبية تطبقها، وأقل الأساليب استخداماً هو أسلوب المحاسبة عن الإنجاز بنسبة 13%. وبينت الدراسة أيضاً وجود علاقة معنوية طردية بين استخدام كل من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة (دورة حياة المنتج، سلسلة القيمة، هندسة القيمة) وبين خصائص بيئة التصنيع. كذلك توجد علاقة معنوية طردية بين التحسين في الأداء المالي وبين كل من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة (التكلفة المستهدفة، هندسة القيمة، دورة حياة

المنتج). علاوة على ذلك فإن حجم الوحدة الاقتصادية لايؤثر على إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، حيث تبين أن الوحدات كبيرة الحجم أكثر إستخداماً لأسلوب التكلفة المستهدفة، بينما الوحدات متوسطة الحجم تستخدم أسلوب سلاسل القيمة، ولا توجد علاقة معنوية بين حجم الوحدة الاقتصادية وبين إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة الأخرى (دورة حياة المنتج، هندسة القيمة، المحاسبة عن الإنجاز، التكلفة على أساس النشاط).

(4) دراسة العطاس (2004) بعنوان: "مدى تأثير المدخل الشرطي في تطبيق نظم وأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بغرض ترشيد القرارات الإدارية (دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية السعودية)". هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في بعض المنشآت الصناعية السعودية والتي تتميز بإستخدام نظم تصنيع متقدمة في عملياتها الإنتاجية، كما تهدف الدراسة أيضاً إلى بيان أثر المتغيرات الشرطية المحددة بالدراسة على تبني إستخدام تلك الأساليب والنظم. ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم إستبانة وزعت على خمسة منشآت تمثل قطاعات صناعية مختلفة في مدينتي جدة وينبع الصناعية، ركزت الأسئلة فيها على قياس مجموعة من المتغيرات الشرطية مثل البيئة والتقنية والهيكل التنظيمي والثقافة التنظيمية والملكية والحجم والإستراتيجية. وكذلك مجموع أسئلة تهدف إلى التعرف على الأساليب والممارسات الحالية لنظم معلومات المحاسبة الإدارية في كل منشأة. ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة إلى أن العديد من نظم وأساليب المحاسبة الإدارية لا تستخدم في التطبيق العملي كأدوات للرقابة الإدارية، وأن بعض تلك الأساليب يرجع إستخدامها أساساً إلى تأثير المتغيرات الشرطية مثل الحجم والهيكل التنظيمي والإستراتيجية ونوع الملكية، وبينت الدراسة أيضاً أن درجة تبني نظم وأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة فهو يسير ببطء، بالرغم من مظاهر التقدم الواضح والتغييرات التي تحدث في الأنظمة الأخرى كأساليب الإنتاج والثقافة التنظيمية والمنافسة مما يستدعي معه ضرورة إعادة النظر في عمل تغييرات متناسبة ومتوافقة مع الأنظمة الأخرى بمعنى تطوير الممارسات المحاسبية لكي تتلاءم مع بيئة التصنيع الحديثة.

(5) دراسة الفضل (1997) بعنوان: "تحليل أثر متغيرات الموقف على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية دراسة ميدانية في منشآت القطاع الصناعي العراقي"

هدفت هذه الدراسة إلى إختبار مدى تأثير مجموعة من العوامل الشرطية وهي (حجم الشركة، نوع الملكية، نوع المنتجات المصنعة، درجة إدراك المدراء لحالة عدم التأكد البيئي، المؤهل العلمي) على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التالية: (الموازنات التشغيلية، الموازنات الرأسمالية، طرق تقدير التكاليف، تحليل العلاقة بين التكلفة - الحجم - الربح، التكاليف المعيارية، وتحليل الإنحرافات، محاسبة المسؤولية، طرق تقييم الأداء، البرمجة الخطية، تحليل القرارات قصيرة الأجل) في الشركات الصناعية العراقية. وذلك بهدف مراعاة العوامل الشرطية المؤثرة عند تصميم نظم المحاسبة

الإدارية. ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم إستبانه وزعت على مديري الحسابات في (34) شركة صناعية عراقية. ومن النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة هو أن عاملي (حجم الشركة ونوع المنتج المصنع) ليس لهما تأثير على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية، أما العوامل (نوع الملكية والمؤهل العلمي وحالة عدم التأكد البيئي) فلهما تأثير على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية، لذلك يجب مراعاتها عند تصميم نظم المحاسبة الإدارية حيث تنحصر حسب درجة تأثيرها بمايلي: المؤهل العلمي من أكثر المتغيرات تأثيراً على تطبيق الأساليب، يليه حالة عدم التأكد البيئي ثم نوع الملكية. وبينت الدراسة أيضاً أن أساليب المحاسبة الإدارية الأكثر تأثيراً بالعوامل الشرطية هي (محاسبة المسؤولية، والبرمجة الخطية، والتكاليف المعيارية، وتحليل القرارات قصيرة الأجل).

ثانياً: الدراسات الأجنبية:

(1) دراسة Wadongo&Abdel-Kader (2014) بعنوان: "Contingency theory, performance management and organizational effectiveness in the third sector: A theoretical framework"

هدفت هذه الدراسة إلى إقترح إطاراً نظرياً يوضح كيفية تأثيرالعوامل الشرطية التالية: (العوامل التنظيمية وتشمل: الحجم والهيكل التنظيمي والإستراتيجية والتكنولوجيا والثقافة، والعوامل الخارجية وتشمل: المنافسة وعدم التأكد البيئي)، على استخدام نظم المحاسبة الإدارية والفعالية التنظيمية في المنظمات غير الحكومية "المنظمات غير الهادفة للربح" ويتحقق هدف الدراسة من خلال إجراء دراسة ميدانية على المنظمات غير الحكومية وتصميم إستبانه توزع على المنظمات غير الحكومية بمعنى أن هذه الدراسة تفتح أفقاً لدراسات ميدانية مستقبلية للتحقق من النموذج المقترح. ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين حجم التنظيمي والهيكل التنظيمي العضوي (اللامركزي) والإستراتيجية والثقافة والتكنولوجيا والمنافسة وعدم التأكد البيئي وإستخدام نظم المحاسبة الإدارية في المنظمات غير الحكومية، بمعنى أن المتغيرات الشرطية التنظيمية والخارجية تؤثر على تصميم وتنفيذ نظم المحاسبة الإدارية داخل تلك المنظمات كما بينت الدراسة أيضاً إلى وجود علاقة إيجابية بين العوامل الشرطية"التنظيمية والخارجية"ونظم المحاسبة الإدارية والفعالية التنظيمية، وذلك لأن تنفيذ نظم المحاسبة الإدارية في المنظمات يعتمد على المتغيرات الشرطية وبعد ذلك فعالية نظم المحاسبة الإدارية تؤدي إلى تحسين الفعالية التنظيمية، فالتوافق بين المتغيرات الشرطية ونظم المحاسبة الإدارية التي من شأنها أن تؤدي إلى الفعالية التنظيمية المثلى والتي يمكن قياسها من خلال التقدم نحو تحقيق الأهداف.

(2) دراسة Ding&Mckinstry (2013) بعنوان: "Paper Trails:The Development of management accounting at Alex.Cowan&Sons Ltd,Penicuik,1779-1965"

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة تطور لمحاسبة الإدارية في شركة صناعة الورق في اسكتلندا في المملكة المتحدة على مدى فترة تزيد عن مائة وخمسون سنة للتعرف على العوامل المؤثرة على تطوير نظم المحاسبة الإدارية في تلك الشركة بالإستعانة بالنظرية الشرطية، ولتحقيق هدف الدراسة تم الإعتماد على المنهج التاريخي الذي يهتم بدراسة الماضي ويتطلب إجراء مسح ومراجعة شاملة للحقائق المتجمعة حول المشكلة، ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة إلى أن:العوامل الشرطية التالية:(التكنولوجيا والتحول للهيكل اللامركزية والمنافسة و الإستراتيجية والمؤهل العلمي) هي المؤثرة على تطوير نظم المحاسبة الإدارية لتلك لشركة وبالتالي فهي تفسر التطورات في نظم المحاسبة الإدارية للشركة.

"(3) دراسة Waweru, et al. (2013) بعنوان: "Management accounting change in South Africa: Case studies from retail services"

هدفت هذه الدراسة إلى إختبار تأثير العوامل الشرطية التالية:(المنافسة،التقدم التكنولوجي،حجم ونوع الشركة) على تغيير نظم المحاسبة الإدارية لدى أربع شركات لبيع تجزئة مدرجة في بورصة جوهانسبرج Johannesburg للأوراق المالية في جنوب أفريقيا، ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم إستبانة وزعت على المدراء الماليين في تلك الشركات بالإضافة إلى إجراء مقابلة معهم، ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة وجود تغييرات هامة في نظم المحاسبة الإدارية لدى الشركات الأربع لبيع التجزئة وتضمنت هذه التغييرات الإستخدام المتزايد للممارسات المعاصرة للمحاسبة الإدارية وبالتحديد نظم التكاليف على أساس النشاط وبطاقة الأداء المتوازن لقياس الأداء، كما توصلت هذه الدراسة إلى أن زيادة المنافسة والتغييرات التكنولوجية هما العاملين الرئيسيين اللتين تؤثران على تغيير المحاسبة الإدارية في الشركات المشاركة.

"(4) دراسة Islam&Hu (2012) بعنوان: "Arview of literature on contingency theory in managerial accounting"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم العوامل الشرطية المؤثرة على تصميم نظم المحاسبة الإدارية، والتعرف على أهمية النظرية الشرطية في المحاسبة الإدارية، بالإضافة إلى تقديم بعض الإقتراحات للدراسات المستقبلية.ولتحقيق هدف الدراسة تم إجراء دراسة مرجعية للدراسات السابقة التي تناولت النظرية الشرطية في المحاسبة الإدارية وأنظمة المحاسبة الإدارية حسب التسلسل الزمني للدراسات السابقة. ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن من أهم العوامل الشرطية المؤثرة على تصميم وعمل وأداء الشركات هي:التكنولوجيا والثقافة والبيئة الخارجية (عدم التأكد البيئي،المنافسة) وحجم المؤسسة، وبينت الدراسة أيضاً أن النظرية الشرطية قد طبقت في المحاسبة الإدارية للتعرف على:(1) مدى التناسب بين الرقابة المؤسسية والهيكل (2) ومدى تأثير مثل هذا التناسب على الأداء (3) بالإضافة إلى التعرف على طبيعة العوامل الشرطية المؤثرة على نظم المحاسبة الإدارية

وذلك لأخذها في الاعتبار عند تصميم نظم المحاسبة الإدارية. وعلاوة على ذلك فإن نتائج هذه الدراسة تعتبر مهمة لمحاسبي الإدارة المشاركين في تصميم وتنفيذ نظم المحاسبة الإدارية. وتوصي الدراسة بضرورة أن يقوم الباحثون بمناقشة ما إذا كان نموذج معين ملائم يمكن صلته بالدراسات التي تبنت نماذج أخرى كدراسات مستقبلية.

"(5) دراسة Abdel – Kader&Luther (2008) بعنوان: "The impact of firm characteristics on management accounting practices:AUK-based empirical analysis"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في شركات الأغذية والمشروبات في المملكة المتحدة البريطانية. بالإضافة إلى اختبار العلاقة بين مجموعة من أساليب المحاسبة الإدارية (38 أسلوب) وعدة عوامل شرطية (10 عوامل) تتضمن: عوامل خارجية (مدى إدراك عدم التأكد البيئي، وتأثير العميل)، وخصائص تنظيمية (إستراتيجية الأعمال، ودرجة اللامركزية، وحجم المنشأة)، وعوامل تتعلق بخصائص عمليات التصنيع (مدى تعقد عمليات التصنيع، وتكنولوجيا التصنيع الحديثة، وإدارة الجودة الشاملة، ونظام الإنتاج الآني، ومدى قابلية للتخزين). ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم إستبانة وزعت على مدير الإنتاج والمحاسب الإداري في (650) شركة تعمل كلها في مجال الأغذية والمشروبات في المملكة المتحدة البريطانية، مما يدعم فرص الحصول على ردود من الشخص الملائم في كل شركة. وتم إستلام ردود صالحة للتحليل الإحصائي من (245) شركة منها (122) من المحاسبين الإداريين و (123) من مديري الإنتاج. ومن النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة أن العوامل الشرطية التالية ومدى إدراك عدم التأكد البيئي وتأثير العميل وإستراتيجية الأعمال ودرجة اللامركزية وتكنولوجيا التصنيع الحديثة وإدارة الجودة الشاملة لها تأثير معنوي على مستوى تعقد المحاسبة الإدارية. أما باقي العوامل فليس لها تأثير معنوي على مستوى ممارسات المحاسبة الإدارية.

"(6) دراسة Basheik&Abed-Maksoud (2008) بعنوان: "Operational performance Measures Used and Contemporary Management practices Deployed in Manufacturing Firms: The Case of kingdom of Saudi Arabia"

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين مجموعة من العوامل الشرطية هي (المنافسة، وتكنولوجيا التصنيع الحديثة) ومدى إستخدام مقاييس الأداء غير المالية التشغيلية في الشركات الصناعية السعودية. حيث ركزت الدراسة على مجموعة من المقاييس التشغيلية هي (المقاييس المرتبطة بالجودة ورضا العملاء ودقة التسليم ورضا العاملين والمقاييس المرتبطة بالكفاءة). ولتحقيق هدف الدراسة تم إجراء مقابلة شخصية مع مديري عينة من الشركات الصناعية السعودية والبالغ عددها (144) شركة والتي تنتمي لقطاعات صناعية متعددة. ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة إلى أن

المنافسة ترتبط بصورة معنوية مع مقاييس الأداء التشغيلية الخاصة بدقة التسليم، في حين أنها لم ترتبط بباقي المقاييس التشغيلية الأخرى التي ركزت عليها الدراسة. كما بينت الدراسة أيضاً أن تكنولوجيا التصنيع الحديثة ترتبط بصورة معنوية مع مقاييس الأداء التشغيلية الخاصة بكل من دقة التسليم والكفاءة، في حين أنها لم ترتبط بباقي المقاييس التشغيلية الأخرى، ويمكن تفسير عدم وجود علاقة معنوية بين استخدام تكنولوجيا التصنيع الحديثة والمقاييس المرتبطة برضا العاملين ناتج عن الطبيعة الآلية لتكنولوجيا التصنيع الحديثة وإحلالها للحاسب الآلي محل الأيدي العاملة.

"An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting" (7) دراسة Cadeza & Guilding (2008) بعنوان:

هدفت هذه الدراسة الإستكشافية إلى إختبار أثر العوامل الشرطية التالية (حجم الشركة، وإستراتيجية وتوجهات السوق) على المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في الشركات الصناعية السلوفاينية في شرق أوروبا، وكذلك أثر ذلك على أداء الشركة. ولتحقيق هدف الدراسة قد تم جمع البيانات عن طريق إجراء عشرة مقابلات إستطلاعية لعينة من الشركات الكبرى السلوفاينية البالغ عددها (193) شركة. ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن خيارات إستراتيجية الشركة وحجم الشركة لهما تأثير هام على تطبيق المحاسبة الإدارية الإستراتيجية. وذلك لأن نظم المحاسبة الإدارية واسعة النطاق مرتبطة إيجابياً بالتغير الإستراتيجي للشركات، فالشركات التي تستخدم إستراتيجية التطوير المستمر والإبتكار تحصل على نظم معلومات واسعة النطاق بفاعلية كبيرة، والمعلومات الواسعة النطاق التي توفرها نظم المحاسبة الإدارية تؤدي إلى زيادة أداء المدراء. لذلك فاعلية وحدات العمل تعتمد على التناسب بين تصميم نظام المعلومات والوضع الإستراتيجي للشركة. وبينت الدراسة أيضاً أن التطورات متصلة بشكل كبير بمشاركة المحاسب في عمليات إتخاذ القرارات الإستراتيجية.

"Management Accounting In China" (8) دراسة Xiao, et al. (2007) بعنوان:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الصينية، كما تضمنت الدراسة إختبار العلاقة بين حجم الشركة وعدد أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في الشركات الصناعية الصينية. ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم إستبانة وزعت على (337) شركة في سبع مناطق جغرافية، وتم إستلام ردود صالحة للتحليل الإحصائي من (225) شركة، وقد شملت قائمة الإستقصاء على 25 أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية. ومن النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة إلى أن الأساليب الأكثر إستخداماً من قبل الشركات الصينية هي (الموازنات التشغيلية، مكافآت الإنجاز، تحليل سلوك التكاليف، توزيع التكاليف، محاسبة المسؤولية، تحليل التكلفة - الحجم - العائد) وجميعها أساليب تقليدية. بينما أقل الأساليب إستخداماً تشمل (الإدارة على أساس النشاط، إستخدام التكنولوجيا المعلومات والإتصالات، مفاوضات أسعار التحويل، التكاليف المعيارية، المحاسبة البيئية). وبينت الدراسة أيضاً وجود علاقة ذات دلالة إحصائية

بين حجم الشركات وعدد أساليب المحاسبة الإدارية التي تستخدمها الشركة، أي أن هناك علاقة بين حجم الشركات وعدد الأساليب المستخدمة.

(9) دراسة Nichols (2006) بعنوان: "Accounting Practices in U.S. Public Companies"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات العامة الأمريكية، كما هدفت الدراسة إلى اختبار العلاقة بين العوامل الشرطية التالية: (البيئة الخارجية - المنافسة، عدم التأكد البيئي - حجم الشركة معبراً عنه بحجم المبيعات) وإسخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تلك الشركات. ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم إستبانة وزعت على المديرين الماليين في (100) شركة من الشركات العامة في الولايات المتحدة الأمريكية. ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة إلى أن الشركات العامة الأمريكية تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، وكانت البيئة الخارجية المحيطة لها الأثر المباشر من ناحية التطور في استخدام أساليب، أي أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين البيئة الخارجية وإسخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات العامة الأمريكية، كما بينت الدراسة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم الشركة وإسخدام أساليب المحاسبة الإدارية، أي أن الشركات الكبيرة تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية أكثر من الشركات الصغيرة. حيث تعتبر الدراسة الشركات التي يزيد حجم مبيعاتها عن (400) مليون دولار شركة كبيرة، والتي يقل حجم مبيعاتها عن (200) مليون دولار شركة صغيرة.

(10) دراسة Haldm&laats (2002) بعنوان: "Contingencies influencing management accounting practices of Estonian manufacturing Companies" the

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الأستونية، وتحديد أهم العوامل الشرطية المؤثرة في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية فيها. ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم قائمة إستبيان، وزعت على المديرين الماليين في الشركات الصناعية الكبيرة الحجم وتم إستلام ردود صالحة للتحليل الإحصائي من (62) شركة صناعية. ومن النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة أن هناك عوامل شرطية عدة مؤثرة في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الأستونية ومن أهمها: المنافسة وحجم الشركة والبيئة (عدم التأكد البيئي) والهيكلة التنظيمي وتكنولوجيا الإنتاج وهيكلة السوق والقوانين والنقص في المحاسبين المؤهلين. كما بينت الدراسة أيضاً أن معظم الشركات الصناعية قد أجرت تحسينات على نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية وذلك استجابة لتلك التغيرات والظروف التي تحيط بالشركة بالإضافة إلى تلبية إحتياجات الإدارة من المعلومات الملائمة لإتخاذ القرارات. وبعبارة أخرى أن نظم المحاسبة الإدارية لتلك الشركات قد إستجابت للتغيرات لأن المعلومات التي كانت توفرها النظم في الماضي أصبحت غير ملائمة للظروف والتغيرات الجديدة.

"(11)دراسة Blake, et. al. (2000) بعنوان: "Developing A New National Management Accounting Framework: The Spanish case"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة من قبل المنشآت الصناعية في أسبانيا، وتحديد العوامل الشرطية المؤثرة في إستخدامها. ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم إستبانة وزعت على عدد من المنشآت الصناعية في مقاطعة كاتالونيا، وتم إستلام الردود صالحة للتحليل الإحصائي من (47) منشأة. ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة إلى أنة البيئة الخارجية(المنافسة وعدم التأكد البيئي)هي العامل المؤثر في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، وبينت الدراسة تعدد الأساليب المطبقة حالياً في المنشآت الصناعية الأسبانية، وقد كان من أكثر الأساليب والنظم تطبيقاً هي التكلفة على أساس النشاط (ABC)، وإدارة الجودة الشاملة، بنسبة 34%، 30% على التوالي، بينما أقل الأساليب إستخداماً هو التوقيت المناسب (JIT) بنسبة 4%. كذلك بينت الدراسة بأن ترتيب مزايا تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية من وجهة نظر المنشآت المستجيبة هو على التوالي إتخاذ القرارات، والتخطيط، والرقابة، وتخفيض التكاليف، وتقييم الأداء.

"(12) دراسة Reid & Smith (2000) بعنوان: "The Impact of Contingencies on Management Accounting System Development"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المنشآت الصناعية الصغيرة في إسكتلندا، والتعرف على المتغيرات الشرطية التي تؤثر في تطوير نظم المحاسبة الإدارية في تلك المنشآت، وذلك من خلال فحص الأساليب الحديثة المستخدمة مثل تحديد التكلفة على أساس النشاط (ABC)، وتحليل القيمة (VA)، والتوقيت المناسب (JIT)ولتحقيق هدف الدراسة تم إجراء دراسة تحليلية لبعض الأشكال التنظيمية المختلفة للمنشآت، وكيفية تأثير الاختلافات التنظيمية في تطوير النظم القائمة فيها. وتم تحديد أربعة متغيرات شرطية رئيسية وهي البيئة التنافسية، والإستراتيجية، والتقنية، ونظم الإنتاج المستخدمة. كذلك تم تصميم إستبانة وزعت على عينة تتكون من (150) منشأة صناعية في إسكتلندا، بالإضافة إلى إجراء مقابلات مع مديري الشؤون المالية. ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة إلى أنة هناك فروقاً كبيرة في تطبيق نظم وأساليب المحاسبة الإدارية بين المنشآت وذلك على حسب الشكل التنظيمي للمنشأة. كما بينت الدراسة أيضاً أهمية المتغيرات الشرطية المتمثلة في البيئة التنافسية، والإستراتيجية، ونظم الإنتاج في تطوير نظم المحاسبة الإدارية.

"(13)دراسة Hayes (1977) بعنوان: "The Contingency Theory of Managerial Accounting"

هدفت هذه الدراسة في ضوء النظرية الشرطية للمحاسبة الإدارية ، إلى بيان تأثير العوامل التالية (العوامل الداخلية المتمثلة في: حجم الشركة ودرجة اللامركزية والهيكل التنظيمي والاعتماد المتبادل،وعوامل البيئة الخارجية المتمثلة في: درجة المنافسة ودرجة عدم التأكد البيئي) في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، بالإضافة إلى التعرف على مدى تأثير تطبيق الأساليب المحاسبة الإدارية

على الأداء المالي في الشركات الصناعية الأمريكية. ولتحقيق هدف هذه الدراسة تم تصميم إستبانة وزعت على (109) شركة من الشركات الأمريكية الكبيرة التي يتراوح عدد العاملين فيها بحوالي (500) فرد، وتم إستلام ردود صالحة للتحليل الإحصائي من (430) فرد. ومن النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة أن العوامل الداخلية والعوامل الخارجية يؤثران في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، كما بينت الدراسة أيضاً أن هناك تأثيراً إيجابياً على الأداء المالي للشركات الصناعية الأمريكية.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

بعد عرض الدراسات السابقة التي تناولت علاقة العوامل الشرطية بأساليب المحاسبة الإدارية يمكن توضيح الآتي:

1. الدراسات السابقة قد تمت في بيئات تختلف عن البيئة المحلية، الأمر الذي يقلل من إمكانية الإعتماد على النتائج التي توصلت إليها نظراً لإختلاف ظروفها، فلا بد من إجراء المزيد من هذه الدراسات في وطننا فلسطين لما يمر به من ظروف استثنائية، وعليه تعد هذه الدراسة من الدراسات الأوائل التي تنطرق إلى دراسة العوامل الشرطية المؤثرة على تطوير أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين.
2. معظم الدراسات السابقة قد ركزت على عدد محدود من العوامل الشرطية وعلاقتها بأساليب المحاسبة الإدارية بينما هذه الدراسة تدرس تأثير مجموعة من العوامل الشرطية على تطوير أساليب المحاسبة الإدارية.
3. معظم الدراسات السابقة لم تقم بإجراء قياس وتحديد دقيق لتلك العوامل وبيان كيفية تأثيرها على أساليب المحاسبة الإدارية، بينما هذه الدراسة قامت بإجراء قياس وتحديد دقيق لتلك العوامل وبيان كيفية تأثيرها على تطوير أساليب المحاسبة الإدارية.
4. كما أن هذه الدراسة سوف تسهم في التعرف على ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية المطبقة فعلاً على أرض الواقع في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين وتوضيح ما إذا كانت تلك الأساليب قد إستجابت للتغيرات في البيئة الداخلية والخارجية أم لا.

الفصل الثاني

النظرية الشرطية والمحاسبة الإدارية

الفصل الثاني

النظرية الشرطية والمحاسبة الإدارية

2.1 مفهوم المحاسبة الإدارية وأساليبها العلمية:

تحتاج الشركات إلى توفير قدر كبير من المعلومات، التي يطلبها المهتمون في شؤونها، لتساعدهم في اتخاذ القرارات الصائبة. وتضم هذه الجهات الإدارة والمستثمرين الحاليين والمتوقعين والدائنين والوكالات والهيئات الحكومية ومؤسسات البحث العلمي، فإن لم توفر المعلومات المناسبة لهذه الجهات تزداد نسبة قراراتهم الخاطئة، لذلك فإن الإدارة تقوم بوضع نظم معلومات مناسبة لها، لتوفير المعلومات التي تساعد في إخلاء مسؤوليتها تجاه الأطراف الأخرى، ولتتمكنها من القيام بعملها على أحسن صورة، ومن هذه النظم نظام المحاسبة الإدارية (الرجبي، 2004: 3).

فالمحاسبة الإدارية نظام معلومات يختص بإنتاج المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية اللازمة لصنع القرارات، وذلك من خلال معالجة وتحليل البيانات باستخدام المقاييس المحاسبية والأساليب الكمية الملائمة لمناخ القرار، ثم التقرير عن نتائج هذه المعالجات والتحليلات بمعلومات نافعة يتم تقديمها لمتخذي القرارات سواء داخل أو خارج المنظمة (العطاس، 2004: 2).

لذلك يهدف هذا القسم إلى تعريف المحاسبة الإدارية بوصفها فرعاً من فروع المحاسبة، فضلاً

عن التعرف على أهدافها ووظائفها ومراحل تطورها وأساليبها العلمية وذلك من خلال الفقرات الآتية:

2.1.1 تعريف المحاسبة الإدارية.

2.1.2 أهداف المحاسبة الإدارية.

2.1.3 وظائف المحاسبة الإدارية.

2.1.4 المحاسبة الإدارية والسلوك الأخلاقي.

2.1.5 تطور المحاسبة الإدارية.

2.1.5.1 مراحل تطور المحاسبة الإدارية.

2.1.5.2 خصائص معلومات المحاسبة الإدارية.

2.1.6 أساليب المحاسبة الإدارية.

2.1.1 تعريف المحاسبة الإدارية:

لا يوجد حتى الآن تعريف ثابت ومحدد لنشاط المحاسبة الإدارية، نظراً لشموليتها من ناحية، وإختلاف النظام المحاسبي الإداري من منشأة لأخرى بإختلاف إحتياجات الإدارة والأهداف التي تسعى لتحقيقها وكذلك إختلاف طبيعة نشاط المنشأة وهيكلها التنظيمي من ناحية أخرى، إلا أن جميع التعريفات تتشابه من حيث إبراز الوظائف الأساسية للمحاسبة الإدارية، ودورها المهم في مختلف المستويات الإدارية كأداة فعالة لتوفير المعلومات اللازمة لتلبية إحتياجات الإدارة، وخدمة تحقيق أهدافها (الحارس، 2004: 26).

وعرف أبو زيد ومرعي (2004: 241) المحاسبة الإدارية بأنها "نظام معلومات يهتم بتجميع وتحليل بيانات تتعلق بمواضيع، أو ظواهر، أو مظاهر اقتصادية مفيدة في شأن إنتاج معلومات تساعد في إخاذ قرارات منتجة لآثار اقتصادية على موارد والتزامات المشروعات الاقتصادية وثررة المجتمع ككل".
وعرف (4: 2008) Hilton المحاسبة الإدارية بأنها "عملية تحديد وقياس وتحليل وتفسير وإيصال المعلومات المالية وغير المالية من أجل تحقيق أهداف المنظمة".

كما عرف باسيلي (2007: 10) المحاسبة الإدارية بأنها "مجموعة الأساليب العلمية المحاسبية المتطورة التي تبحث في دراسة وتحليل البيانات المحاسبية اللازمة لإدارة المنشأة والبيانات الإدارية اللازمة للمحاسبة وإدماج الإثنين في إطار عام تركز أركانه على التخطيط لأعمال وأنشطة المنشأة، والرقابة على تنفيذ هذه الأعمال، وإتخاذ القرارات المناسبة للزمن لحل المشاكل التي تنشأ أثناء التخطيط أو التنفيذ، وذلك بقصد تحقيق أهداف كل نشاط من أنشطتها في نطاق الهدف الأشمل والرئيسي للمنشأة ككل وذلك بأقل تكاليف ممكنة وبأكبر إنتاجية ممكنة وبأعظم ربحية ممكنة".

وعرف الرماحي (2009: 17) المحاسبة الإدارية بأنها "فرع من فروع المحاسبة مختصة بتحديد وقياس وتجميع وتحليل البيانات للتوصل إلى معلومات مالية وغير مالية تسفيد منها الإدارة لإستخدامها في أعمال التخطيط والرقابة وإتخاذ القرار".

ويمكن تعريف المحاسبة الإدارية من وجهة نظر الباحثة بأنها "مجموعة من الأدوات والأساليب لجمع وتصنيف وتحليل البيانات وتقديمها بصورة تساعد إدارة المنشأة في القيام بوظائفها على أكمل وجه من تخطيط علمي سليم ورقابة فعالة على الأداء وإتخاذ القرارات المناسبة التي تؤدي لتحقيق أهدافها".

2.1.2 أهداف المحاسبة الإدارية:

لكل نظام هدف محدد أو عدد من الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها ضمن إطار بيئة محددة. فالأنظمة لا توجد من فراغ، ولا تعمل في فراغ، وإنما توجد في إطار بيئة توصف عادة بالإتساع والتغير

والتعقيد. لذلك فإن أهداف الأنظمة توضع كما أنها تتغير في إطار علاقة النظام مع البيئة (ياسين، 1998: 24).

تساهم المحاسبة الإدارية بتوفير المعلومات اللازمة لإدارة المنشأة لتمكينها من القيام بوظائفها من تخطيط ورقابة وتقييم وإتخاذ القرارات من أجل تحقيق الأهداف التي تسعى المنشأة للوصول إليها، وعليه فإن الغاية الأساسية للمحاسبة الإدارية هي خدمة إدارة المنشأة (أبو نصار، 2005: 4).

لقد تطورت وظيفة المحاسبة الإدارية واتسعت أهدافها مع تزايد النشاط الإقتصادي وزادت أهميتها في المنشأة وأصبحت إحدى الوظائف الأساسية المهمة فيها، ولم تعد تقتصر مهمة الإدارة على توفير الأموال اللازمة للنشاط الإقتصادي بل تعدتها إلى تنظيم سير الأموال والتخطيط والرقابة عليها والعمل على إتخاذ القرارات الإدارية بما يحقق الأهداف المتعددة للأطراف المختلفة في المنشأة (آل آدم والرزق، 2006: 7). وتهدف المحاسبة الإدارية إلى (أبونصار، 2005: 4; 6; 4: Hilton, 2008):

1. تزويد الإدارة بالمعلومات التي تحتاجها لغايات إتخاذ القرارات والتخطيط.
2. مساعدة الإدارة في توجيه ورقابة الأنشطة التشغيلية في المنشأة.
3. حفز الموظفين والمديرين لتحقيق أهداف المنشأة.
4. قياس أداء وإنجاز إدارات المنشأة وأقسامها وموظفيها المختلفين.
5. تقييم الوضع التنافسي للمنشأة والعمل مع بقية الإدارات الأخرى في الحفاظ على مركز تنافسي جيد للمنشأة في المدى الطويل.

أما بالنسبة للشركات فإن أهم أهداف المحاسبة الإدارية فيها هي (السجاعي، 2006: 46-48):

1. توفير البيانات اللازمة لإعداد الموازنات التخطيطية وفقاً لمراكز المسؤولية.
 2. الرقابة على عناصر التكاليف والرقابة على الإيرادات وتحديد المسؤولية عنها.
 3. توفير البيانات اللازمة لمساعدة الإدارة في القيام بوظائفها المختلفة من رسم سياسات وتخطيط ورقابة وتقييم أداء وإتخاذ قرارات خاصة القرارات المتعلقة بشراء المعدات الرأسمالية (الأجهزة الصناعية) والتي تمثل تكلفة باهظة تؤثر على الشركات لسنوات طويلة.
- يتضح مما سبق أن المحاسبة الإدارية تعتبر الشريان الأساسي لتوفير المعلومات الملائمة لإدارة الشركة لمساعدتها في وظائفها المختلفة، لذلك يصفها البعض بسبب طبيعتها المتعلقة بتوفير المعلومات بأنها مصدر للقوة التنظيمية.

2.1.3 الوظائف الإدارية وعلاقتها بأساليب المحاسبة الإدارية:

لكل نظام سبب معين لوجوده، بمعنى إن للنظام وظائف معينة يؤديها. هذه الوظائف لا بد أن تكون ملموسة وواضحة وذات قيمة مستمرة للمنظمة (ياسين، 1998: 24).

فالمحاسبة الإدارية تهتم بتوفير المعلومات المحاسبية لإدارة الشركة لمساعدتها في القيام بوظائفها الأساسية وهي: التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، وإتخاذ القرارات ونظراً للتوجه الإداري للمحاسبة الإدارية، فيجب أن تكون هناك بعض المعرفة والفهم للأنشطة الرئيسية التي يؤديها المديرون داخل المنشأة (حسين، 2008: 9) وفيما يلي شرحاً موجزاً لكل نشاط من هذه الأنشطة:

1. التخطيط:

يعتبر التخطيط الوظيفة الإدارية الأساسية التي تسبق أية عملية إدارية، فهو يمثل عملية رسم الطريق الذي سيسلكه المسؤولون عند إتخاذهم القرارات المختلفة، وقد ظهرت تعريفات لا حصر لها لمفهوم التخطيط، وقد عرفه هنري فايول قائلاً: إن التخطيط في الواقع يشمل التنبؤ بما سيكون عليه المستقبل، مع الإستعداد لهذا المستقبل (عليان، 2007: 39).

أما مراحل التخطيط وأساليب المحاسبة الإدارية الملائمة لكل مرحلة على سبيل المثال فهي كما يلي (باسيلي، 2007: 51-52):

أ. تحديد الأهداف والتنبؤ بالمستقبل

تقوم إدارة المنشأة بتحديد الأهداف الرئيسية والفرعية على مستوى المنشأة، كما تقوم بتوقع أحداث المستقبل مثل العرض والطلب، والأسعار، والتنبؤ بالإيرادات المتوقعة. أما الدور المحاسبي فيعتمد على دراسة الأهداف، وقياس التنبؤات وذلك بتحويلها إلى قيم، وتحليلها وإيجاد البدائل، والمفاضلة بينها، وهنا يمكن استخدام مثلاً تحليل العلاقة بين التكاليف وحجم النشاط والربح وذلك للوصول إلى تحديد نقطة التعادل، ولتحقيق الربح المستهدف من خلال دراسة أثر التغير في العناصر الثلاثة للعلاقة.

ب. تحديد الإحتياجات المالية المستقبلية

تقوم إدارة المنشأة بتحديد كيفية الحصول على الأموال اللازمة لتحقيق أهداف المنشأة، وتبرز أهمية الدور المحاسبي هنا بإستخدام أساليب محاسبية تتمثل في إعداد قوائم الإحتياجات المالية المستقبلية، وكذلك قائمة التدفقات النقدية المتوقعة.

ج. تحديد المعايير ورسم الخطط الإدارية

تقوم إدارة المنشأة بوضع المعايير الكمية لكافة أوجه النشاط، ولكل عنصر من عناصر التكاليف وتبرز أهمية الدور المحاسبي هنا في إكمال دور الإدارة في تحويل المعايير الكمية إلى قيم في صورة موازنات تخطيطية، كموازنة المبيعات، والمشتريات.

2. الرقابة وتقييم الأداء:

وتعرف وظيفة الرقابة بأنها "قياس أعمال المرؤوسين وتصويبها بغرض التأكد من أن أهداف المشروع والخطط التي وضعت لتحقيقها قد أنجزت" (المغربي، 1995: 93).

لذلك تعني الرقابة بأن يقوم المديرين بإتخاذ الخطوات اللازمة للتأكد من أن كل أجزاء التنظيم تعمل وفقاً لما هو مخطط في مرحلة التخطيط، ولذلك يقوم المديرين بدراسة ما يقدم لهم من تقارير محاسبية وغير محاسبية، ومقارنتها بالخطط، ويطلق على تلك التقارير التغذية العكسية، والتي تفيد في مراجعة الخطط الموضوعية، أو وضع إستراتيجيات جديدة. وتعتبر التغذية العكسية مفتاح الإدارة الفعالة في أي منظمة (جمعة، 2011: 84). أما مراحل الرقابة وأساليب المحاسبة الإدارية الملائمة لكل مرحلة على سبيل المثال فهي كما يلي (باسيلي، 2007: 52-54):

أ. تحديد الإختصاصات والواجبات بوضوح

تعمل إدارة المنشأة على ترتيب تنفيذ الأداء الفعلي ترتيباً منطقياً منتظماً، يعمل على توضيح العلاقات والتنسيق بين كافة المستويات الإدارية عن طريق تفويض السلطات وتحديد المسؤوليات، ومساعدة القائمين على التنفيذ بحيث تتحقق الأهداف بأقل التكاليف. وتتولى المحاسبة الإستعانة مثلاً بأسلوب محاسبة المسؤولية، حيث يتم ربط المعايير الكمية وقيمتها بأشخاص مسؤولين عن مراكز مسؤولية معينة، وتعتبر هذه المعايير بمثابة المهام أو الإختصاصات الملقى على عاتق المسؤولين أمر تنفيذها فهي بمثابة الأداء المخطط.

ب. تحديد مدى كفاءة الأداء الفعلي وتقييمه

تهدف رقابة الأداء إلى التحقق من مدى كفاءة الأداء الفعلي والتزامه بالأداء المخطط. وهنا تتولى المحاسبة قياس نتائج الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط، وإكتشاف الإنحرافات، وتسجيلها، ودراستها، وتحليلها لمعرفة أسبابها والمسؤولين عنها، ومراكز المسؤولية التي وقعت فيها، ثم اقتراح الحلول الناجعة لتلافيها أو الحد منها في الوقت المناسب. وقد تعتمد على المقارنة بإيجاد العلاقة بين أرقام القوائم المالية في الفترة نفسها أو في فترات سابقة بإتباع أسلوب التحليل المالي.

3. إتخاذ القرارات:

يقصد بإتخاذ القرارات إختيار أفضل بديل من البدائل المتاحة، ولا يمكن فصل وظيفة إتخاذ القرارات عن الوظائف الإدارية الأخرى. ويحتاج أي قرار إلى معلومات وتتأثر جودة القرارات بجودة المعلومات المستخدمة في إتخاذ هذه القرارات. ومن هنا تظهر أهمية نظام المعلومات المحاسبي ودور المحاسب الإداري في توفير المعلومات الملائمة التي يحتاجها المديرين للقيام بمسؤولياتهم في إتخاذ القرارات (حسين، 2008: 15).

إن إتخاذ القرارات قد يمتد لفترة قصيرة أو طويلة الأجل حسب طبيعة المشكلة الإدارية التي تحتاج إلى حل، ومن أمثلة هذه المشاكل: تحديد مستوى الإنتاج الأمثل، والشراء أو التصنع، والتسعير، واستمرار نشاط معين أو توقفه (باسيلي، 2007: 56).

ويتضح مما سبق بأنه لا يمكن أن تحقق أهداف الإدارة بدون الدور الذي تقوم به أساليب المحاسبة الإدارية في كل وظيفة. أي أن المحاسبة الإدارية تساهم من خلال أساليبها المتعددة والمتنوعة في توفير المعلومات الملائمة لإدارة الشركة لمساعدتها في وظائفها المختلفة. ومن هنا تظهر أهمية نظام المعلومات المحاسبي ودور المحاسب الإداري في توفير تلك المعلومات.

2.1.4 المحاسبة الإدارية والسلوك الأخلاقي:

إن نمط السلوك الإنساني للمسلم هو سلوك محكوم بالقيم الأخلاقية الإسلامية التي تقوم على المسؤولية أمام الله أيماً كان مصدر الالتزام ذاتياً مع نفسه أو تعاقدياً مع الغير، مما يلزم مراعاة القيم الإنسانية المرتبطة بهذا السلوك كالقناعة والصدق والأمانة والوفاء والعدل (قنطجني، 2004: 91). أما قواعد السلوك الأخلاقي التي يجب أن يتحلوا بها المحاسبين الإداريين إتجاه الشركات التي يعملون بها وإتجاه الجمهور بشكل عام، والصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين الإداريين فتتمثل بما يلي (Institute of Management Accountants, 2013):

1. الكفاءة: ويتحمل المحاسبون الإداريون مسؤولية ما يلي:
 - المحافظة على مستوى ملائم من الخبرة المهنية وذلك بالتطوير المستمر لمعارفهم ومهاراتهم
 - أداء الواجبات المهنية وفقاً للقوانين والتعليمات والمعايير المهنية.
 - توفير المعلومات والتوصيات التي تدعم إتخاذ القرار، بحيث تكون واضحة وموجزة في الوقت المناسب.
2. السرية: ويتحمل المحاسبون الإداريون مسؤولية ما يلي:
 - المحافظة على سرية المعلومات إلا في حالة السماح بذلك، أو وجود مطلب قانوني.
 - إعلام جميع الأطراف ذات العلاقة بما يتعلق بسرية المعلومات التي يحصلون عليها خلال عملهم ومتابعة أنشطة المرؤوسين للتأكد من المحافظة على السرية.
 - الإمتناع عن إستخدام المعلومات السرية التي تتاح لهم من خلال العمل وذلك للحصول على مكاسب غير أخلاقية أو غير قانونية.
3. الأمانة والموضوعية: ويتحمل المحاسبون الإداريون مسؤولية ما يلي:
 - توصيل المعلومات بعدالة وأمانة.
 - الإفصاح عن جميع المعلومات الملائمة التي يمكن التوقع بدرجة معقولة أنها تؤثر على فهم مستخدم المعلومات للتقارير أو التحليلات أو التوصيات التي يعدونها.
 - وطبقاً لهذه القواعد فإنه يجب على المحاسب الإداري أن يتمتع بالكفاءة ليكون قادراً على إنجاز عملة المتمثل بإتخاذ القرارات الخاصة بالإختيار بين نظم المعلومات البديلة وتقديم المعلومات للإدارة لمساعدتها في إتخاذ القرارات- وأن لا ينقل أية معلومات عن الشركة لغير المختصين فيحافظ بذلك على

سرية هذه المعلومات وأن يكون أميناً وموضوعياً في نقل المعلومات للجهات المختصة بإدارة الشركة ورؤساء الأقسام وما شابهة ليتمكنوا من إتخاذ القرارات الإدارية المختلفة والمتلائمة مع حاجات الشركة (ظاهر، 2002: 8).

2.1.5 تطور المحاسبة الإدارية:

ظهر تعبير المحاسبة الإدارية عام 1950 عندما قام المجلس الأنجلو الأمريكي للكفاية الإنتاجية بتشكيل فريق إسمه فريق المحاسبة الإدارية، وقام هذا الفريق بزيارة بعض المنشآت الصناعية في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد نشر الفريق تقريره تحت عنوان (المحاسبة الإدارية) والذي أوضح فيه أن المحاسبة الإدارية هي عرض للمعلومات المحاسبية بصورة تؤدي إلى مساعدة الإدارة على وضع السياسات وتصريف العمليات اليومية للمنظمة، وكما أوصى بضرورة قيام محاسب التكاليف بمجهود أكبر للتعرف على مشاكل الإدارة والعمليات الفنية في المنشأة، وتركيز جهوده في توفير معلومات تؤدي إلى ترشيد سياسة الإدارة وزيادة مقدرتها في إتخاذ القرارات (الفضل وآخرون، 2007: 13).

لقد مرت المحاسبة الإدارية بمراحل تطور فرضتها الظروف البيئية، وقد إستجابت المحاسبة الإدارية لهذه التطورات لأن مصادر بياناتها محاسبية وإقتصادية تقبل التحليل الكمي والتفسير السلوكي، وتعطي الأساليب الرياضية والإحصائية والتشغيل الإلكتروني للبيانات إمكانية ضخمة للمحاسب الإداري. وتظل الحاجة إلى التطور لما تقدمه البيئة التقنية والإقتصادية والإجتماعية والسياسية من تغيرات تبرز مشاكل تستدعي الحل وفرصاً تنتظر الإغتنام، ونتيجة ذلك إتسعت مجالات المحاسبة الإدارية بامتداد مصادرها وتعدد ميادين خدمتها (أبو زيد ومرعي، 2004: 4).

فتطور المحاسبة الإدارية في الوقت الحاضر يقصد به تطور نوعية وجود المعلومات التي تحتاجها إدارة المنشأة في الوقت الحاضر لمساعدة المدراء في مختلف المستويات الإدارية داخل المنشأة في إتخاذ القرارات التي تقع ضمن مجالات التخطيط والتنظيم والتوجيه وتوزيع الموارد وتقييم الأداء والرقابة. وهناك مجموعة من العوامل قد ساهمت في تطور المحاسبة الإدارية حديثاً منها (حارس، 2004: 34):

1. إزدياد حدة المنافسة بين الشركات على إختلاف أنواعها ومجالات عملها نتيجة لانفتاح الأسواق على بعضها البعض.
2. الثورة التكنولوجية الهائلة في مجالات الاتصالات والإلكترونيات وتقنية المعلومات وبشكل متسارع.
3. رغبة كل شركة في تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة فيها مما يسهم في تحقيق أهدافها وتعظيم الأرباح.
4. زيادة الاهتمام بالنوعية والجودة لإرضاء المستهلك، ونظراً للتغير المستمر والمتسارع في أذواق

المستهلكين. فقد تبنت كثير من الشركات لنظام مراقبة الجودة الشاملة.

5. لجوء الإدارة إلى استخدام طرق وأساليب وممارسات إدارية جديدة تتصف بالكفاءة والفعالية من ناحية وتتماشى مع البيئة الخارجية والتغيرات المتصاعدة فيها من ناحية ثانية.

ويرى الفضل وآخرون (2007: 14) أن تطور المحاسبة الإدارية تمثل بوجود العديد من الدراسات التي تناولت تاريخ تطور الأدوات والأساليب والنظم المحاسبية المستخدمة لخدمة الإدارة في المنشأة، والتي يمكن اعتبارها دراسة تاريخية بهدف تفسير تطور أساليب المحاسبة الإدارية. وستتناول الباحثة في الفقرة التالية العديد من تلك الدراسات بهدف تفسير تطور أساليب المحاسبة الإدارية.

2.1.5.1 مراحل تطور المحاسبة الإدارية:

وقد إهتم الإتحاد الدولي للمحاسبين بتلك التطورات التي حدثت في أساليب المحاسبة الإدارية، حيث أصدر تقريراً تضمن عرضاً لتطور وتغير المحاسبة الإدارية في صورة أربعة مراحل وهي (International Federation of Accountants, 1998):

1. المرحلة الأولى (ما قبل عام 1950): وركزت على تحديد التكلفة والرقابة المالية من خلال استخدام الموازنات وأساليب محاسبة التكاليف.
 2. المرحلة الثانية (من عام 1950 - 1965): وتغير التركيز من تحديد التكلفة والرقابة المالية إلى توفير المعلومات لأغراض التخطيط والرقابة الإدارية من خلال استخدام بعض الأساليب مثل محاسبة المسؤولية و تحليل القرارات.
 3. المرحلة الثالثة (من عام 1965 - 1985): تحول التركيز إلى تقليل الفاقد في الموارد المستخدمة في المنشأة من خلال استخدام تحليل العمليات وأساليب إدارة التكلفة.
 4. المرحلة الرابعة (من عام 1985 - حتى الآن): وفيها تحول اهتمام المحاسبة الإدارية إلى توليد أو خلق قيمة من خلال الاستخدام الكفء للموارد بواسطة استخدام الأساليب التي تعتمد على فحص العوامل التي تضيف قيمة للعميل، وذوي المصالح في المنشأة.
- والجدير بالذكر أن مراحل تطور وتغير المحاسبة الإدارية تم ذكرها بواسطة العديد من الباحثين، وعلى سبيل المثال (صبري، 2002: 55 - 56) على النحو التالي:
1. المرحلة الأولى: وهي المرحلة التي نُظر فيها للمحاسبة الإدارية باعتبارها وظيفة فنية تهدف لقياس التكلفة، وبقيت حتى بداية الخمسينات.
 2. المرحلة الثانية: وهي مرحلة إعتبار المحاسبة الإدارية وظيفة إدارية تعمل على توفير البيانات المحاسبية المناسبة لغرض خدمة وظائف الإدارة من تخطيط ورقابة، وسادت بين 1950 و 1965.
 3. المرحلة الثالثة: وهي مرحلة شملت أهداف المرحلتين الأولى والثانية مع التركيز على تحليل بيانات التكلفة بغرض تخفيضها، وسادت حتى 1985.

4. المرحلة الرابعة: وتشمل أهداف المراحل الثلاثة مع التركيز على فعالية استخدام المصادر المتاحة، وهي المرحلة من عام 1985 حتى الآن.

كما عبر (Ashton et. al.(1995) عن مراحل التطور السابقة وقدموا معلومات عنها كمايلي:

1. المرحلة الأولى (تحديد التكلفة والرقابة المالية) كان التركيز الأساسي منصباً على تحديد التكلفة، وكانت تكنولوجيا الإنتاج بسيطة وتعتمد على مرور المنتج على عدة مراحل إنتاجية متعاقبة، و إعتمدت العمليات الإنتاجية على العنصر البشري. كما أن تكلفة المواد والأجور كان يمكن تحديدها بسهولة، واعتمدت سرعة الإنتاج على مدى سرعة العنصر البشري وبالتالي فقد كان من الطبيعي أن يتم تخصيص الأعباء الإضافية على المنتجات على أساس ساعات العمل المباشر. ولم يكن هناك منافسة على أساس الجودة أو السعر. ومن ثم فقد تم التركيز على الأمور الداخلية خاصة الطاقة الإنتاجية. ولم يتوافر لدى المنشآت أية دوافع لتخفيض التكاليف حيث كان العرف السائد هو تحميل العميل بالتكلفة. وبالتالي مهما زادت التكاليف يمكن تحميلها للعميل في ظل إنخفاض حدة المنافسة في تلك المرحلة.

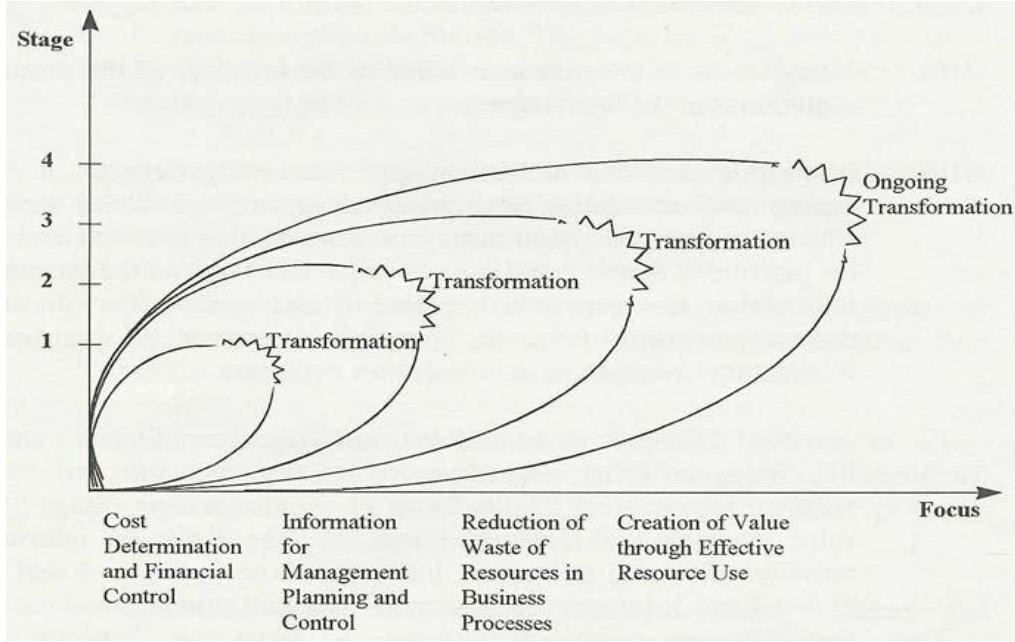
2. المرحلة الثانية (توفير المعلومات لأغراض التخطيط والرقابة الإدارية) وفي تلك المرحلة لم تأخذ بزمام المبادرة المحاسبة الإدارية وإنما كانت تعتمد على رد الفعل فقط، حيث يتم تحديد المشكلة واتخاذ القرارات التصحيحية فقط بعد وقوع الانحرافات عن الخطط أوالموازنات.

3. المرحلة الثالثة(تقليل الفاقد في الموارد المستخدمة)وشهدت تلك المرحلة زيادة حدة منافسة الشركات اليابانية للشركات الغربية،وظهور المخترعات التكنولوجية في مجال تكنولوجيا التصنيع(مثل تحكم الكمبيوتر في عمليات التصنيع)،وتكنولوجيا المعلومات(مثل ظهور الكمبيوتر الشخصي)، وترتب على ذلك سهولة تغير حجم ومواصفات الإنتاج،وزيادة مقدار المعلومات التي يمكن استخدامها بواسطة المديرين.

4. المرحلة الرابعة (توليد أو خلق قيمة) شهدت زيادة مضطردة في حدة المنافسة وعدم التأكد في الأسواق المحلية والعالمية، وتلاحق المخترعات التكنولوجية في مجال التصنيع وتكنولوجيا المعلومات، كما أن الهيكل التنظيمي قد أصبح أكثر تقارباً بين المستويات التنظيمية. ويمكن النظر إليه على أنه هيكل مستوى Flat، وبالتالي فإنه يجب توفير المعلومات لكل المستويات التنظيمية. ويوضح الشكل رقم (2) تلك المراحل الأربعة ومدى التداخل فيما بينها:

شكل رقم (2) مراحل تطور المحاسبة الإدارية

Evolution of Management Accounting



المصدر: (IFAC, 1998)

ويرى الاتحاد الدولي للمحاسبين (1998) أن كل مرحلة من المراحل السابقة ظهرت نتيجة للظروف التي تواجه المنشآت مما يترتب عليه تعديل أو تغيير لأساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في المراحل السابقة، ولقد ورد في قائمة المفاهيم الخاصة بذلك التقرير أن كل مرحلة تتضمن الأساليب من المرحلة السابقة وبعض الأساليب الجديدة مع إجراء بعض التعديلات على الأساليب المناسبة للمراحل السابقة بما يتماشى مع الظروف الجديدة في بيئة العمل الإداري.

وأوضح التقرير أن أساليب المحاسبة الإدارية في المرحلة الأولى والثانية هي الأقل تطوراً (التقليدية) وأن أساليب المرحلة الثالثة والرابعة هي الأكثر تطوراً (الحديثة).

وعليه فالهدف من تحديد مراحل التطور هو: لتحديد المرحلة التي تقف فيها الأساليب المطبقة من مراحل التطور وفقاً لتقرير الإتحاد الدولي للمحاسبين. بمعنى آخر التعرف على مدى التطور في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية من خلال المراحل الأربعة لتقرير الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) International Federation of Accountants.

وبالرغم أن التقرير لم يرقم أساليب كل مرحلة على حده، إلا أن العديد من الباحثين المهتمين بتطوير المحاسبة الإدارية (Abdel-kader&Luther,2004;Adelegan,2004) قد قاموا بتصنيف أساليب كل مرحلة على حده. والجدول رقم (1) يوضح مراحل تطور المحاسبة الإدارية وفقاً لتقرير (IFAC, 1998) ومحور التركيز لكل مرحلة وأساليب كل مرحلة على حده:

جدول رقم (1) مراحل تطور المحاسبة الإدارية وأساليب كل مرحلة

مراحل تطور	المرحلة الأولى	المرحلة الثانية	المرحلة الثالثة	المرحلة الرابعة
البيان	تحديد التكاليف والرقابة المالية	توفير المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة	تخفيض الفاقد من موارد المنشأة	خلق القيمة من خلال الاستخدام الكفاء للموارد
الفترة الزمنية	ما قبل 1950	1950 - 1965	1965 - 1985	حتى الآن
دور المحاسبة الإدارية	نشاط تقني ضروري لإدارة المنشأة	توفير معلومات لتدعيم عمليات المستوى الإداري المتوسط	إدارة الموارد بما فيها المعلومات للتدعيم المباشر للأرباح بالتركيز على المدخلات	دعم مباشر للمخرجات من خلال الاستغلال الأمثل للموارد وخصوصاً المعلومات
الأساليب الخاصة بكل مرحلة	<ul style="list-style-type: none"> استخدام وعاء تكلفة (معدل تحميل) واحد على مستوى المصنع ككل الموازنات للرقابة على التكاليف الموازنات المرنة تقييم الأداء بمقاييس مالية تقييم الاستثمارات الرأسمالية على أساس فترة الاسترداد أو معدل العائد المحاسبي 	<ul style="list-style-type: none"> استخدام معدلات التكلفة على مستوى الأقسام استخدام معامل الانحدار أو أساليب منحني التعلم الموازنات للتخطيط الموازنات وفقاً لتحليل الحساسية الموازنات للتخطيط طويل الأجل (الإستراتيجية) محاسبة المسؤولية تقييم الأداء بمقاييس غير مالية متعلقة بالعمليات تحليل التعادل تحليل ربحية المنتجات تحليل التباين الانحرافات نماذج وتقييم المخزون السلعي تقييم الاستثمارات الرأسمالية على أساس طرق التدفق النقدي المخصوم التنبؤ طويل الأجل الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة 	<ul style="list-style-type: none"> التكلفة على أساس الأنشطة الموازنات على أساس الأنشطة تكاليف الجودة الموازنات الصفوية تقييم الأداء بمقاييس غير مالية المتعلقة بالعاملين تقييم الخطر للمشروعات الاستثمارية باستخدام الاحتمالات والمحاكاة تقييم المشروعات الاستثمارية الرأسمالية وفقاً لتحليل الحساسية 	<ul style="list-style-type: none"> التكلفة المستهدفة تقييم الأداء بمقاييس غير مالية متعلقة بالمستهلك تقييم الأداء على أساس القيمة الاقتصادية المضافة وأدخل المتبقي المقاييس المرجعية تحليل الربحية للمستهلك استخدام وحساب تكلفة رأس المال للتدفق النقدي المخصوم لتقييم الاستثمارات الرأسمالية تحليل القيمة لحملة الأسهم تحليل الصناعة تحليل الوضع التنافسي للمنشأة تحليل سلسلة القيمة تحليل دورة حياة المنتج إمكانيات التكامل بين سلسلة القيمة لكل من الموردين والمستهلكين تحليل نقاط الضعف والقوة للمنافسين

المصدر: (Abdel-kader&Luther2004;Adelegan,2004)

وقد قامت الباحثة من خلال تلك المراحل الأربعة والتصنيف السابق إلى تقسيم أساليب المحاسبة الإدارية إلى أساليب تقليدية وأساليب حديثة كما في الجدول رقم (2) التالي:

جدول رقم (2) أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة

أساليب المحاسبة الإدارية	التقليدية	الحديثة
أساليب التكلفة	<ul style="list-style-type: none"> • طرق تخصيص التكلفة - على مستوى المصنع ككل - لكل قسم على حدة • أساليب منحني التعلم 	<ul style="list-style-type: none"> • التكلفة علي أساس النشاط • التكلفة المستهدفة • إدارة الجودة الشاملة • نظم التدفق العكسي • تحديد التكلفة علي أساس المواصفات • كايزن
أساليب التخطيط	<ul style="list-style-type: none"> • الموازنات للرقابة علي التكاليف • الموازنات للتخطيط • الموازنات المرنة • الموازنات الثابتة • الموازنات طويلة الأجل الإستراتيجية 	<ul style="list-style-type: none"> • الموازنات علي أساس الأنشطة • الموازنات الصفريّة
أساليب الرقابة وتقييم الأداء	<ul style="list-style-type: none"> • محاسبة المسؤولية • المقاييس المالية لتقييم الأداء - الربح المحاسبي - معدل العائد علي الاستثمار - معدل العائد علي المبيعات - العائد علي الأصول - العائد علي حقوق الملكية - سعر السهم إلى ربحيته • تحليل التباين " الانحرافات " • التكاليف المعيارية • أسعار التحويل الداخلي • الدخل المتبقي 	<ul style="list-style-type: none"> • المقاييس غير المالية لتقييم الأداء - رضا المستهلك - التسليم في الوقت المحدد - الابتكار - أداء الفريق • المقاييس المرجعية - داخل المنظمة (بين الأقسام) - خارج المنظمة (بين الشركات المتنافسة) • بطاقة الأداء المتوازن • القيمة الاقتصادية المضافة
أساليب دعم وترشيد القرار	<ul style="list-style-type: none"> • تحليل التعادل (التكلفة - الحجم - الربح) • تحليل ربحية المنتجات • طرق تقييم العائد الاقتصادي للمشروعات الاستثمارية - فترة الاسترداد - معدل العائد المحاسبي - صافي القيمة الحالية - معدل العائد الداخلي • أساليب التحليل التفاضلي 	<ul style="list-style-type: none"> • الإدارة علي أساس الأنشطة • نظرية القيود • تحليل ربحية العملاء
التحليل الاستراتيجي	<ul style="list-style-type: none"> • التنبؤ طويل الأجل للمبيعات وللأرباح ولحجم وطبيعة الأسواق 	<ul style="list-style-type: none"> • تحليل القيمة لحملة الأسهم • تحليل دورة حياة المنتج • تحليل سلسلة القيمة • تحليل الصناعة • تحليل الوضع التنافسي للشركة • التحليل الاستراتيجي للتكلفة • المحاسبة الإدارية الإستراتيجية

المصدر: (إعداد الباحثة)

2.1.5.2 خصائص معلومات أساليب المحاسبة الإدارية:

على الرغم من وجود عدة خصائص لمعلومات المحاسبة الإدارية كالدقة والنطاق وتكرار عملية الاستخدام والفترة الزمنية والملائمة والتكامل ومستوى التجميع والوقتية ووسيلة الإفصاح، إلا أن تصنيف (Chenhall&Morris 1986) يعتبر الأساس الذي يستند إليه معظم الكتاب، والذي يتمثل في أربعة خصائص لمعلومات أساليب المحاسبة الإدارية وهي:

أ. النطاق

يقصد بالنطاق أبعاد التركيز والقياس الكمي والبعد الزمني. حيث أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية توفر معلومات ذات نطاق ضيق نظراً لأنها معلومات داخلية ومعبراً عنها بصورة مالية أو نقدية وترتبط بالأحداث التاريخية. أما أساليب المحاسبة الإدارية واسعة النطاق فهي توفر معلومات ترتبط بالبيئة الخارجية قد تكون معلومات مالية (الناتج القومي ومبيعات الصناعة والنصيب السوقي) وقد تكون معلومات غير مالية (تفضيلات العملاء) فضلاً عن توفير المعلومات الداخلية كما أنها توفر معلومات ذات توجه مستقبلي فضلاً عن توفير المعلومات التاريخية، لذا يتضح مدى أهمية خاصية إتساع نطاق معلومات المحاسبة الإدارية في ترشيد القرارات الإدارية.

ب. الوقتية

يقصد بالوقتية مدى توفير المعلومات المطلوبة والملائمة في الوقت المناسب لأغراض إتخاذ القرارات، وبالتالي زيادة قدرة المديرين على الاستجابة السريعة للأحداث غير المتوقعة. ويؤدي توفير المعلومات في الوقت المناسب إلى زيادة فعالية أساليب المحاسبة الإدارية في إعداد التقارير الدورية المطلوبة عن الأحداث الجارية بالإضافة إلى إعداد تقارير التغذية العكسية لتقييم القرارات التي تم إتخاذها في الماضي.

ج. التجميع

يقصد بالتجميع الأشكال المختلفة من تجميع المعلومات، حيث تقدم المحاسبة الإدارية المعلومات في عدة أشكال من التجميع تتراوح ما بين توفير للمعلومات الخام إلى التجميع على أساس زمني أو على أساس مراكز المسؤولية (أساس وظيفي).

د. التكامل

يقصد بتكامل المعلومات عملية التنسيق بين الوحدات الفرعية داخل المنشأة، ومن ثم فإن معلومات أساليب المحاسبة الإدارية التي تساعد على التنسيق تتضمن معلومات عن تأثير القرارات التي تتخذ في أحد قطاعات المنشأة على العمليات التي تتم في باقي القطاعات. والجدول رقم (3) يوضح ملخص لخصائص معلومات أساليب المحاسبة الإدارية:

جدول (3) خصائص معلومات أساليب المحاسبة الإدارية

الخاصية	محددات الخاصية
النطاق	<ul style="list-style-type: none"> • معلومات خارجية • معلومات غير مالية • معلومات مستقبلية
الوقتية	<ul style="list-style-type: none"> • الدورية في إعداد التقارير • سرعة إعداد التقارير
التجميع	<ul style="list-style-type: none"> • التجميع على أساس زمني • التجميع على أساس وظيفي • التجميع على أساس نماذج اتخاذ القرارات
التكامل	<ul style="list-style-type: none"> • مراعاة أهداف الأنشطة والعلاقات المتداخلة داخل الوحدات الفرعية • إعداد تقارير عن العمليات المتداخلة بين الوحدات الفرعية.

المصدر: (Chenhall & Morris, 1986: 19)

تناولت الباحثة فيما سبق مراحل تطور المحاسبة الإدارية تبعاً للتطورات التي شهدتها منظمات الأعمال، وكذلك تم ذكر أساليب المحاسبة الإدارية لكل مرحلة على حدة، وتم تصنيف أساليب المحاسبة الإدارية إلى أساليب تقليدية وحديثة، وتوضيح خصائص معلومات المحاسبة الإدارية. وسيتم إلقاء الضوء في الفقرة التالية على أهم تلك الأساليب المحاسبة الإدارية بإيجاز، وذلك على سبيل المثال لا الحصر وبما يخدم هدف البحث، وذلك لأن أدبيات المحاسبة الإدارية قد تناولتها بصورة وافية.

2.1.6 أساليب المحاسبة الإدارية:

تساهم أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية المتعددة والمتنوعة في توفير المعلومات الملائمة لإدارة الشركة لتمكينها من القيام بوظائفها من تخطيط ورقابة وتقييم أداء واتخاذ للقرارات بشكل فعال وذلك من أجل تحقيق أهداف المنشأة (يحيى وآخرون، 2000: 159).

لقد ظهرت أساليب المحاسبة الإدارية وتطورت على مراحل زمنية، وذلك تبعاً للتغيرات والتطورات التي حصلت في الظروف الإقتصادية والإجتماعية والسياسية في المجتمعات.

إن إستعراض الأساليب العلمية للمحاسبة الإدارية يتطلب أن تسبقه إجابة عن تساؤل حول موضوع أثار جدلاً بين الذين كتبوا في مجال المحاسبة الإدارية، وهو ما يتعلق بمدى التداخل بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية وهل تعد محاسبة التكاليف جزءاً من المحاسبة الإدارية، أم العكس هو الصحيح؟

لقد اختلفت آراء الكُتاب والباحثين حول هذا الموضوع، فمثلاً (Gray&Ricketts) يعتبرون أن المحاسبة الإدارية هي جزء من محاسبة التكاليف، أما (Copland&Foster; Daridson et. al.)

(Hussey; Moscové et. al) فأنهم يرون أن محاسبة التكاليف تمثل مجموعة أو وحدة فرعية من المحاسبة الإدارية، أما (Horngren) كاتب مشهور في هذا المجال فإنه يرى أن محاسبة التكاليف الحديثة تسمى بالمحاسبة الإدارية، لذلك فإن محاسبة الإدارية تدعى بالمحاسبة الداخلية (الصفار، 2001: 114 - 115).

إن الذي يؤيد هنا هو الرأي الذي ذهب إليه (Horngren) بإعتبار أن محاسبة التكاليف الحديثة تسمى بالمحاسبة الإدارية، ويرجع ذلك إلى إتساع نطاق إستخدام المعلومات التي توفرها محاسبة التكاليف ليشمل خدمة القرارات الإدارية المختلفة كافة، في حين كانت إستخدام تلك المعلومات مقتصرة في بادئ الأمر على تحديد تكلفة المنتج. فضلاً عن أن تعدد الأساليب المستخدمة في توفير وإيصال المعلومات اللازمة لعملية التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات جعل من محاسبة التكاليف أحد أساليب المحاسبة الإدارية الرئيسة وليس الأسلوب الوحيد. وفيما يلي عرض لأهم أساليب المحاسبة الإدارية وفقاً لتطورها التاريخي إلى:

1. أساليب المحاسبة الإدارية قبل عام 1950.
2. أساليب المحاسبة الإدارية للمرحلة من 1950 - 1965.
3. أساليب المحاسبة الإدارية للمرحلة من 1965 - حتى الآن.

1. أساليب المحاسبة الإدارية قبل عام 1950:

إن المحاسبة الإدارية تمتد جذورها إلى القرن الثامن عشر، حيث تمثل محاسبة التكاليف أول أسلوب من أساليب نظام المحاسبة الإدارية، وقد ظهرت خلال أواخر القرن الثامن عشر، واستخدمت محاسبة التكاليف في تلك المرحلة في مشروعات متنوعة مثل التجارة والزراعة وصناعة، وذلك لتوفير معلومات لإعداد التقارير المالية (Hendriksen&Breda, 1992:52).

كما ظهرت في نهاية القرن التاسع عشر عدة محاولات لزيادة دقة أرقام تكاليف الإنتاج. فتم تقديم عدة طرق لتوزيع التكاليف الصناعية ومعالجة تكاليف الطاقة العاطلة.

فالتطورات التي حدثت في تلك المرحلة تمثلت في تطوير طرق احتساب التكاليف إلى طرق أكثر دقة وملائمة لأعمال المنظمة، فالتكاليف في هذه المرحلة كانت تخصص على المنتجات التي صرفت عليها، أي أن التركيز في تلك المرحلة كان ينصب على تخصيص جميع التكاليف على هدف معين و بأسلوب تخصيص ملائم ومفهوم، وقد أطلق على تلك المرحلة منهج الحقيقة المطلقة (الرجبي، 1997: 4).

2. أساليب المحاسبة الإدارية للمرحلة من 1950-1965:

ظهرت المحاسبة الإدارية في عام 1950، ويؤكد على ذلك الشيرازي (1990: 23-24) أن هناك من يعتبر المحاسبة الإدارية وليدة القرن العشرين.

وقد شهد النصف الأول من هذا القرن محاولات جادة لتطوير أنظمة التكاليف، حيث تزايد الإهتمام بالتكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية. وكذلك إتسع نطاق إهتمام محاسبة التكاليف من تحديد تكلفة الإنتاج إلى الرقابة على هذه التكاليف لزيادة كفاءة الإنتاج وتحسين الأرباح (الرجبي، 1997: 4).

فالتكاليف المعيارية تهتم فقط بتقدير التكاليف التي ينفقها مركز المسؤولية من أجل تقديم خدمة أو إنتاج منتج، وبالتالي تساعد فقط في قياس الأداء لمراكز الإنفاق (التكلفة). لذلك فهي أداة تساعد في الرقابة على عناصر التكاليف (مكي، 2009: 31).

أما الموازنات التخطيطية تُعد خطة مستقبلية لجميع أنشطة المنظمة وأقسامها ولفترة مستقبلية محددة (عادة ما تكون سنة)، يتم فيها تقدير قيمة التكاليف والإيرادات لكل وحدة مسؤولية، وبالتالي فهي تساعد في قياس أداء كافة مراكز المسؤولية. لذلك فهي أداة تخطيط ورقابة وتقييم الأداء على مختلف العمليات (الرجبي، 2004: 239).

كما ظهر خلال تلك المرحلة أيضاً أسلوب تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح أو مايسمى بنقطة تعادل التكاليف مع الإيرادات، والتي تمثل حجم النشاط الذي تتعادل عنده الإيرادات الكلية مع التكاليف الكلية، وأي مستوى نشاط أعلى من نقطة التعادل يحقق ربح، وأي مستوى نشاط أقل من نقطة التعادل يحقق خسارة- وفقاً لتصنيف (Abdel-Kader&Luther 2004) لأساليب كل مرحلة على حده. لذلك يعد هذا الأسلوب من أدوات التخطيط والتي تساعد الإدارة في تخطيط الإنتاج بما يمكن من الوصول إلى الإستغلال الأفضل للموارد المتاحة (الشراري، 2008: 27).

كما يعود مفهوم نظام محاسبة المسؤولية وفي كتابات متفرقة لأربعينيات القرن الماضي، وتطور مع تطور علم الإدارة والمحاسبة، فأصبح من أهم أساليب الرقابة وتقييم الأداء المستخدمة بالعصر الحديث، لما يوفره من معلومات وتقارير عن الأداء لمحاسبة المسؤولية عن الإنحرافات، وتقادي حدوثها في المستقبل (الجدي، 2007: 30). حيث كان أول مقال علمي متكامل لنظام محاسبة المسؤولية في عام (1952)- وهو مقال لـ جون هينجيز (John A. Higgins)- تبعته أبحاث ومقالات عديدة لكتاب آخرين (كحالة وحنان، 2002: 413). وتعد محاسبة المسؤولية نظام إداري محاسبي للمحاسبة عن التكاليف والإيرادات وتقييم الأداء، ويرتبط بالهيكل التنظيمي للمنشأة ويقوم على أساس تقسيم المنشأة إلى مراكز مسؤولية، وتفويض السلطات والصلاحيات اللازمة لتنفيذ الأعمال

الموكلة لكل مركز، بهدف تحقيق رقابة فعالة وتقويم أداء كل مركز مسؤولية، ومحاسبته على ضوء المعايير الموضوعية مسبقاً، وعمل التقارير الرقابية اللازمة عن أداء ذلك المركز (مكي، 2009: 146). ومن التطورات في مجال المحاسبة الإدارية كذلك استخدام الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات من قبل الكثير من منظمات الأعمال، وخاصة عند ظهور الحاسوب خلال الخمسينات، فهي مجموعة من الأدوات أو الطرق التي تستخدم من قبل متخذ القرار لمعالجة مشكلة معينة أو لترشيد القرار الإداري المزمع إتخاذه بخصوص حالة معينة (عياش، 2008: 43). بمعنى آخر استخدام أساليب بحوث العمليات للمساعدة في صنع القرار، لذلك فهي من أدوات التخطيط والرقابة.

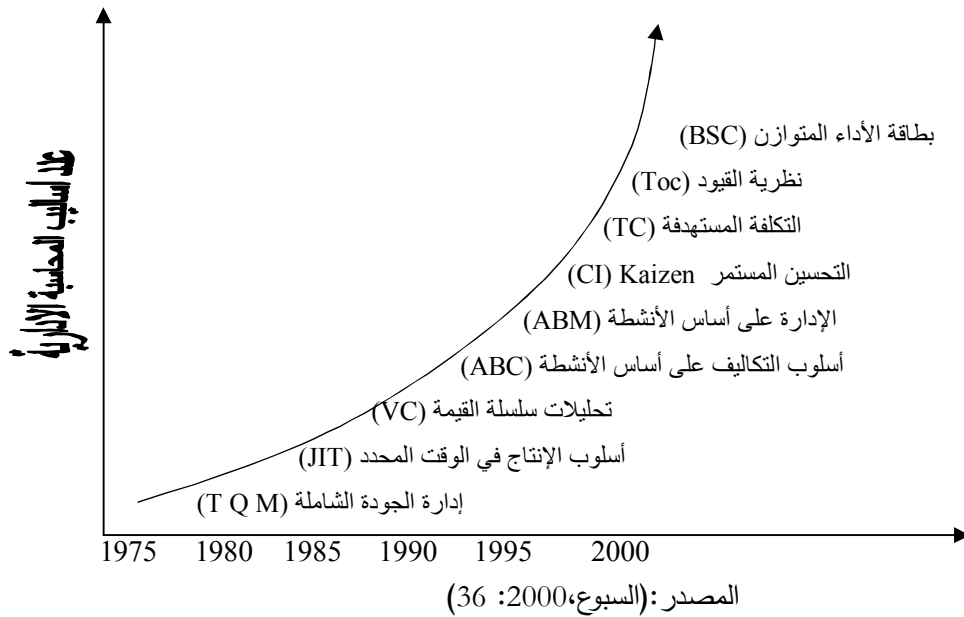
ومن التطورات الأخرى في مجال أساليب المحاسبة الإدارية ظهور المحاسبة السلوكية، حيث يرجع الإهتمام بالدراسات المحاسبية السلوكية إلى عام (1965) عندما صور البعض إن المحاسبة الإدارية تعتمد كلياً على مبادئ نفسية (سيكولوجية) في الوقت الذي تعتمد فيه على مبادئ محاسبية (هاشم، 1988: 75). فالمحاسبة السلوكية تهدف إلى الكشف عن تأثير المعلومات الناتجة عن نظم المحاسبية على سلوك الأفراد العاملين في المشروع، والمستخدمين لهذه المعلومات بشكل عام، وكيفية إحداث تغيير في هذا التأثير عن طريق إجراء تغييرات مماثلة في المعلومات المحاسبية، وتختص المحاسبة السلوكية بكيفية استخدام العمليات المحاسبية لمساعدة الأفراد والتنظيمات في الوصول إلى الأهداف التي وضعوها لأنفسهم من قبل أو تلك الأهداف المحددة لهم من جهات أخرى (أحمد، 2006: 76). فمثلاً إختلاف الإحتياج للمعلومات من شخص إلى آخر، ومن المهم أن تتناسب المعلومات المحاسبية المقدمة لكل شخص مع إحتياجاته حتى تؤثر على سلوكه التأثير المطلوب.

3. أساليب المحاسبة الإدارية للمرحلة من 1965- حتى الآن:

طالما إن بيئة منظمات الأعمال تتغير باستمرار، فإن أساليب المحاسبة الإدارية تتطور أيضاً، حيث إن التغيرات في التكنولوجيا وزيادة المنافسة تولد طلباً كبيراً على المعلومات التي تقدمها المحاسبة الإدارية (Hilton, 1999: 23).

لذلك إتسمت هذه المرحلة بظهور العديد من الأساليب الحديثة نتيجة التطورات السريعة التي حدثت في بيئة الأعمال، مثل إنتشار تقنيات الحاسب الإلكتروني، وزيادة المنافسة بين المنظمات لإنتاج منتجات أو تقديم خدمات بأعلى جودة وأقل تكلفة، ومن أهم تلك الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية موضحة بالشكل رقم (3) وهي:

شكل رقم (3) أساليب المحاسبة الإدارية للمرحلة من 1975 - 2000



1. إدارة الجودة الشاملة (TQM) Total Quality Management :

فهو من الأساليب الحديثة التي ظهرت في بداية الثمانينات من القرن الماضي كفلسفة للتحسين المستمر، والتي تعد إحدى الأولويات الإستراتيجية التي يمكن للمنظمة إستخدامها لتحقيق المزايا التنافسية. وتعرف بأنها طريقة إدارة الجودة على مستوى المنظمة ككل، والتي تشمل على الإجراءات والتعليمات للقيام بأنشطة الشركة المختلفة بالطرق والأساليب التي تضمن الحصول على منتج أو خدمة عالية الجودة، ومتطابقة مع المواصفات القياسية العالمية، وبالتالي إتزام الشركة بتلك الإجراءات يعطيها الحق في المطالبة بالحصول على إحدى شهادات الأيزو ISO، والتي تعتبر بمثابة جواز المرور نحو الأسواق العالمية وتسويق وتوزيع منتجاتها (العالم، 2010: 6). حيث إن الهدف الرئيس من هذا الأسلوب هو إشباع إحتياجات الزبائن، وذلك من خلال تطوير جودة المنتجات أو الخدمات مع تخفيض التكاليف مما يحسن خدمة العملاء وتلبية إحتياجاتهم، ويستخدم مصطلح (TQM) لوصف كل وظائف منظمة الأعمال التي تكون في حالة تحسينات مستمرة (النعيمي، 2009: 44-45). وبالتالي فإن منافع (مزايا) تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة هي (أبو العز وعلي، 2003: 197):

- تخفيض تكاليف الإنتاج نتيجة للتخلص من الإنتاج المعيب والتالف منه.
- ضمان منتجات ذات جودة عالية.
- زيادة رضا العملاء وبالتالي زيادة حصة الشركة السوقية للمنشأة وتعزيز ربحيتها وقدرتها التنافسية.

- انخفاض شكاوى العمال لقلة الحاجة للإجراءات التصحيحية.

2. أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT):

فهو من الأساليب الحديثة التي ظهرت في بداية عقد الثمانينات، ويعرف بأنه نظام إنتاجي، هدفه الرئيسي إنتاج نوع محدد من الوحدات الصناعية أو المنتجات المطلوبة في الوقت المحدد تماماً وبالكميات المطلوبة دون السماح بالزيادة أو النقصان (العامري، 2008: 141). هذا يعني أن الوحدات يتم إنتاجها أو شراؤها للإستخدام فوراً كما أن المخزون يتم تخفيضه لكي يصبح عند الحد الأدنى. إن جوهر هذا الأسلوب هو التخلص من الفاقد، حيث أن هذا النظام يسعى إلى تحقيق أهداف كثيرة ولكن هناك أهداف رئيسية يسعى المديرين إلى تحقيقها من إستخدام هذا الأسلوب تتلخص بالآتي (الحسين، 2001: 2004):

- القضاء على الإنتاج الفائض، فالإنتاج يكون حسب الطلب.
- القضاء على وقت الإنتظار وتخفيض وقت التهيئة وإعادة التشغيل.
- التخلص تماماً من الإنتاج المعيب.
- تخفيض المخزون إلى حدة الأدنى (إلى الصفر).
- التركيز على العمليات المنتجة فقط والتقليل من الحركات الغير ضرورية.

3. أسلوب تحليل سلسلة القيمة (Value Chain Analysis):

يقصد بسلسلة القيمة تحديد التكلفة على أساس سلسلة الأنشطة اللازمة من بداية التعامل مع الموردين وصولاً إلى تسليم المنتج للعميل، أي سلسلة الأنشطة التي تؤديها المنشأة ويترتب عليها إضافة قيمة للمنتجات أو الخدمات التي تقدمها المنشأة لعملائها بداية من التعامل مع الموردين وصولاً إلى خدمة العملاء المميزة من خلال إستراتيجية وتوجهات الإدارة في مراحل إنتاج المنتج المختلفة من البحوث والتطوير ثم التصميم ثم الإنتاج ثم التسويق ثم التوزيع. وإستخدم مصطلح "قيمة" (Value) لأن منفعة المنتج أو الخدمة تزداد أو تصبح ذات قيمة للمستهلك النهائي والزيون بشكل تدريجي (Horngren, 2000: 6)، وفيما يلي توضيح للوظائف المتتالية في سلسلة القيمة (حسين، 2007: 28-29):

- البحث والتطوير: ويقصد به جمع أفكار لمنتجات، أو خدمات، أو عمليات جديدة.
- التصميم: ويقصد به وضع التخطيط التفصيلي والهندسي للمنتجات أو الخدمات أو العمليات الجديدة.
- الإنتاج: ويقصد به عملية التحويل المادي للأفكار والتصميم إلى حقيقة في صورة منتجات مادية أو خدمات مقدمة للعملاء.

- التسوييق : ويقصد به مخاطبه (الإتصال ب) الأفراد بغرض: تعريفهم بخصائص المنتجات أو الخدمات التي تقدمها الشركة، بالإضافة إلى قيامهم بشراء هذه المنتجات أو الخدمات.
- التوزيع : ويقصد به الآلية التي سيتم بها تسليم المنتجات أوالخدمات من خلال قنوات التوزيع المختلفة.
- خدمة العملاء : وهي الخدمات الإضافية التي تقدمها الشركة للعميل بعد البيع مثل الضمان والإصلاح والصيانةإلخ

4. أسلوب إحتساب التكاليف على أساس الأنشطة (Activity Based Costing (ABC):

ظهر أسلوب التكلفة على أساس النشاط خلال فترة الثمانينات من القرن الماضي كأسلوب بديل لنظام التكاليف التقليدي. وقد عرفه (أبوشناف، 1995: 784) بأنه أسلوب يركز على الأنشطة عند تخصيص التكاليف الغير مباشرة ويعدها (هدف التكلفة)، الأساس (وحدة قياس ترتبط بها التكلفة)، واستخدام تكاليف هذه الأنشطة بوصفها وحدات بناء لغرض تجميع وتصنيف التكاليف التي تخص هدف تكلفة آخر (مثل وحدات المنتج التام)، لذلك فدور نظام التكلفة على أساس النشاط في مجال تخصيص التكاليف غير المباشرة يقوم على: أن التكلفة لا يمكن أن تنصب على الأقسام أو المراكز الإنتاجية ولكن تنصب على السبب المباشر في حدوث التكلفة وهو الحدث والنشاط والذي بدونه لا تنشأ التكلفة أصلاً.

وبناء على ذلك عرفت التكلفة على أساس النشاط على أنها: أسلوب لتخصيص التكاليف الصناعية غيرالمباشرة- وذلك كبديل للنظام التقليدي الذي يعتمد فقط على معدل تحميل واحد عادةً ساعات العمل المباشر- اعتماداً على فكرة أن المنتجات تحتاج إلى منظمات "تقوم بأنشطة" تتطلب "تكلفة أو موارد" فتلك التكاليف غير المباشرة تعتمد على الأنشطة بدلاً من الاعتماد على المنتجات مباشرة وذلك باستخدام محركات التكلفة المناسبة (المسببة) لتلك الأنشطة (عطية، 1998: 51)، لذلك فهو يمثل أداة هامة لتحديد تكلفة الإنتاج بصورة صحيحة وواقعية. ويعتبر هذا الأسلوب (ABC) ملائم جداً للمحاسبين الإداريين بسبب إمكانيته في التخلص من مشكلات أساليب إحتساب التكلفة التقليدية المتمثلة بتوزيع التكاليف غير الدقيقة وما ينتج عنه من قرارات تسعير خاطئة، وعليه فإن أسلوب (ABC) يركز على الأنشطة بهدف قياس تكلفة إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة بدقة (اليامور، 2010: 232). ونستخلص مما سبق مزايا أسلوب التكلفة على أساس النشاط (عطية، 1998: 8) هي:

- تحديد أدق لتكلفة المنتجات نتيجة إمكانية تخصيص التكاليف الإضافية في ضوء علاقة السبب والنتيجة، بما يمكن الإدارة من إتمام عمليات الرقابة على التكاليف من خلال الحكم في الأنشطة المسببة لها.

- ترشيد عملية اتخاذ القرارات، حيث لا يأخذ أسلوب التكلفة على أساس النشاط بالتبويب التقليدي للتكاليف إلى ثابتة ومتغيرة، وإنما يتم الربط بين التكلفة وبين الأنشطة المتسببة فيها، وبالتالي يتم الكشف عن تكاليف الأنشطة المختلفة في ظل النظم التقليدية، وتضمينها عند حساب تكاليف المنتجات لتحقيق مستوى عالي من الإكمال في المعلومات المتوفرة بين يدي متخذي القرارات.

5. أسلوب إدارة الأنشطة (ABM) Activity Based Management:

يركز هذا الأسلوب على إدارة المنشأة من خلال إدارة الأنشطة التي تمارسها، وقد أشار اليامور (2010:230) إلى أن نظام (ABM) هو أسلوب لإدارة التكلفة على أساس الأنشطة (ABCM)، من خلال استخدام بيانات التكاليف للأنشطة التي تتكون منها المنشأة في إتخاذ العديد من القرارات الإدارية - ومن هذه القرارات إعادة تسعير المنتجات، إستبدال المنتجات، إعادة تصميم المنتجات، إستراتيجية تحسين العمليات والمراحل، إستثمار التكنولوجيا، فصل المنتجات..... إلخ - والتي تستخدم في (أ) تخفيض التكلفة (ب) تخفيض إهدار أو إضاعة الموارد المتاحة (ج) تحسين الأداء (د) تحسين القيمة لدى المستهلك أي زيادة رضا المستهلك (هـ) تحسين ربحية المنظمة. وبهذا فإن أسلوب إدارة الأنشطة يتضمن عملية انجاز الأنشطة بشكل أكثر كفاءة، والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للزبون، وتحسين تصميم المنتجات، وتطوير العلاقة مع الزبائن والوكلاء، فالهدف من (ABM) هو إشباع رغبات الزبائن مقابل تخفيض استهلاك موارد المنظمة (Atkinson et. al., 1997: 20)، وعليه فإن أسلوب (ABM) يركز على الأنشطة بهدف إدارتها وتحسين كفاءتها.

6. أسلوب التحسين المستمر (CI) Continuous Improvement-Kaizen:

هو أحد التقنيات الحديثة والمهمة التي تقوم على أساس إدخال التحسينات بصورة تدريجية ومنتالية على الإنتاج - في المكائن والمواد والعمل وطرق الإنتاج - من خلال تشجيع الإقتراحات والأفكار من قبل فرق العمل في الوحدة الإقتصادية، وتنعكس هذه التحسينات في خفض التكلفة وتحسين جودة المنتج. وبذلك يمكن تعريفه بأنه السعي الدءوب نحو تطوير الأداء وتحسين الجودة وتخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن من أجل تلبية رغبات المستهلكين وإرضاء طموحهم وتحقيق ميزه تنافسية للمنظمة وبالتالي زيادة حصتها السوقية. ويتم تحقيق هدف تخفيض التكلفة (هدف أسلوب كايزن) من خلال: (أ) إستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج من وجهة نظر المستهلك (ب) التخلص من الفاقد أو الهدر في العمليات قدر الإمكان مما يؤدي بالتالي إلى تحسين زمن العملية وتكلفتها وجودتها. ومن أنواع الفاقد أو الهدر مايلي: هدر الإنتاج الزائد عن الحد، هدر النقل، هدر التشغيل، هدر التخزين، هدر الإصلاح/المرفوضات (عزت و محمد، 2010: 73-80).

لذلك يجب على إدارة الشركة أن تؤمن بأن التحسين عملية مستمرة وأنه هدف لانهاية له. وعلى إدارة الشركة أن تدرك أيضاً أنها إذا لم تتقدم إلى الأمام فإنها ستتأخر إلى الخلف، فالتكنولوجيا الجديدة متاحة للجميع فإذا لم تحصل عليها الشركة وحصل عليها المنافسون زادت جودة منتجاتهم وإنخفضت تكاليفهم وبالتالي تزداد حصتهم في السوق على حساب حصة الشركة التي تتناقص تدريجياً (تتأخر إلى الخلف) بما قد يؤدي إلى خروج الشركة من السوق. ولذلك يركز المديرون في الوقت الحاضر على مقياس جديد لتقييم الأداء وهو المقارنة مع أفضل منافس في السوق، حيث تؤدي هذه المقارنة إلى تحديد ما يسمى " الفجوة التنافسية" بين الشركة وبين أفضل منافس في السوق وبالتالي تستطيع الشركة أن تضع الخطط الملائمة لتقليل ما قد يوجد من فجوات تنافسية بينها وبين المنافسين، ومن ثم العمل على تجاوز هذه الفجوات وتحقيق مزايا تنافسية (حسين، 2007: 30-31). وعليه فالتحسين المستمر يركز على: ضرورة إلتزام الشركة نحو التقدم والتحسين المستمر. وفي اليابان يطلقون على التحسين المستمر "كايزن" (Kaizen)، كما أن شركة تويوتا تستخدم مصطلح (Kaizen Management) لوصف التزامها نحو التقدم والتحسين المستمر (هورنجرن، 1996: 25).

7. أسلوب التكلفة المستهدفة (Target Cost (TC

ظهر مفهوم التكلفة المستهدفة في عام (1973) في اليابان، ولكنة إنتشر تطبيقه في معظم الشركات اليابانية بدءاً من أوائل التسعينيات، ثم إمتد إستخدام هذا الأسلوب إلى العديد من دول العالم المتقدمة بدءاً من عام (1995) بعد أن أثبت نجاح تطبيقه في اليابان (عبد الحفيظ، 2011: 128). لذلك تعتبر من الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية التي تساعد الوحدة الاقتصادية على إدارة التكلفة بكفاءة لخلق القيمة وتعظيم الربحية، وتقوم فلسفة هذا الأسلوب على أنه لا يتم تصميم المنتجات على ضوء الإمكانيات والتقنيات الصناعية المتاحة بهدف تحقيق الاستخدام الأمثل لتلك الإمكانيات، ولكن يتم تصميم وتحديد المنتجات التي سوف تقابل السعر الذي يحقق نجاحاً متفوقاً في السوق، فهو نشاط يهدف إلى خفض تكاليف المنتجات ويضمن جودة المنتج وإمكانية الاعتماد عليه بما يفي بمتطلبات المستهلك وذلك عن طريق فحص الأفكار المحتملة لتخفيض التكلفة في مراحل تخطيط المنتج (جادو، 2005: 287). لذلك فقد عرفها عبد الحفيظ (2011: 131) على أنها مدخل من مداخل المحاسبة الإدارية لإدارة التكلفة، والذي يهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج في مرحلة تصميم المنتج وتقديم منتجات متنوعة ذات جودة عالية تشبع حاجات العملاء.

يقوم هذا النظام على أساس البدء بتحديد السعر المستهدف الذي يرغب ويستطيع العميل دفعة للمنتج أو الخدمة ومن ثم تحديد هامش الربح الذي ترغب بتحقيقه الشركة، لي طرح هذا الهامش بعد ذلك من السعر المستهدف ليتم من خلال ذلك تحديد التكلفة المستهدفة. وبعبارة أخرى يسير هذا المنهج بإتجاه معاكس للمنهج التقليدي في التسعير، أي يبدأ من السعر المستهدف وصولاً إلى التكلفة

المستهدفة (جريرة، 2011: 161). ونستخلص مما سبق أن مدخل التكلفة المستهدفة لتسعير المنتجات يمتاز بالعديد من المزايا أهمها (عفي، 2001: 151):

- المساهمة في تخفيض التكاليف خاصة في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج، كما أن خفض التكلفة يمثل هدفاً إستراتيجياً يمكن من خلاله تحقيق القدرة التنافسية للمنشأة.
- العمل على تنمية روح الفريق لدى أفراد المنظمة من خلال مساهمة جميع الأطراف لهدف واحد هو خفض التكلفة.
- تحقيق رغبات العميل وتلبية احتياجاته وبالتالي تقديم منتج بجودة عالية مطابقة للمواصفات التي حددها السوق.
- القدرة على الثبات في السوق نتيجة الأخذ في الاعتبار معرفة احتياجاته وما يقدمه وكيف يقدمه المنافسون لهذا السوق.

8. أسلوب (نظرية) القيود (TOC) Theory of Constraints:

هو أحد الأساليب الحديثة لإدارة القيود، حيث ظهر الإطار الشامل "لنظرية القيود" في عام (1991)، والتي يراها Goldratt- صاحب فكرة نظرية القيود- بأنها النظرية العامة لإدارة المنشأة (عبدالوهاب، 2004: 16). وتتمثل فلسفة نظرية القيود في وجود قيد واحد على الأقل بأي نظام، وعدم الإقرار بهذا يعني التسليم بالقدرة اللانهائية للوحدة الاقتصادية على الإنتاج والتسويق وتحقيق الأرباح. وبهذا المعنى يعرف القيد: بأنه أي شئ يحد من قدرة الوحدة كنظام على تحقيق هدفها. كما أن وجود القيد يحفز إدارة الوحدة الاقتصادية إلى إجراء تحسينات غير عادية من خلال حفز الفكر للبحث عن حلول مبتكرة. وبناء عليه تمثل القيود عنصراً إيجابياً وليس سلبياً، نظراً لتحفيزها للإدارة إلى التقييم المستمر للأداء بهدف تحسينه (الكاشف، 2001: 555-556).

وعليه عرفت نظرية القيود بأنها: عملية مستمرة لتحديد قيود النظام وإزالتها، لضمان الإستغلال الأمثل للموارد وزيادة المخرجات للمنتجات التامة بأكبر حجم ممكن لضمان زيادة الربحية للمنظمة (القيسي، 2012: 6). بما أن أساس نظرية القيود تؤكد على أن التعامل مع القيود يجب أن يكون عملية مستمرة، وذلك من خلال إتباع الخطوات التالية (صموئيل، 2011: 28-29):

1. تحديد قيود النظام: وهذه القيود قد تكون مادية مثل (المواد، الآلات، الأفراد....) أو قيود غير مادية مثل (عدم فعالية السياسات والإجراءات الإدارية). ومن الضروري تحديدها وفقاً لمدى تأثيرها على الهدف المحدد للمنظمة.
2. إستغلال قيود النظام: إذا كانت القيود مادية، فإن الهدف هو جعل القيد فعالاً بأكبر ما يمكن، أما القيد الإداري يجب ألا يستغل بل يجب إستبعاده.

3. إستبعاد قيود النظام: التحسين على القيود سوف تحسن من الأداء، بمعنى زيادة مخرجات القيد من خلال: أداء الصيانة المنتظمة على القيد لمنع الأعطال، أو الطاقة الإضافية المشتراه مثل شراء آلة ثانية.

4. إذا تم التغلب على القيد إذهب إلى الخطوة (1). وذلك لأن نظرية القيد هي عملية تحسين مستمرة.

هناك العديد من الفوائد التي تعود على المنظمة من تطبيق نظرية القيود وهي (رفاعي، 2010: 18):

1. زيادة معدل التدفق: وهو نتيجة لإستبعاد القيود الجوهرية، حيث تكون الشركة قادرة على توليد إيرادات عالية عن طريق إنتاج حجم أعلى.

2. تخفيض تكلفة الوحدة المنتجة: وذلك عندما تزيد الشركة معدل التدفق كنتيجة لإستبعاد القيود الجوهرية فإن التكلفة الثابتة يمكن أن تنتشر على مدى حجم كبير من الإنتاج ومن ثم فإن التكلفة الثابتة لكل وحدة من معدل التدفق ستخف.

3. التسليم في الوقت المحدد: قد يؤدي زيادة الشركة معدل التدفق كنتيجة لإستبعاد معظم القيود الجوهرية إلى تلبية إحتياجات العميل في الوقت المحدد.

4. تخصيص وقت الإدارة بالطريقة التي تحقق عائداً أعلى: من خلال التركيز على القيود الجوهرية، فإن وقت الإدارة سوف يتم تخصيصه نحو حل المشكلات التي تحدث فهذا يحقق أثراً إيجابياً (عائد) أكبر.

9. أسلوب بطاقة الأداء المتوازن (The Balanced Score Card):

حيث قدم Kaplan&Norton (1996: 83) هذا الأسلوب كوسيلة لقياس أداء الشركات وتحقيق التوازن الداخلي، وهو يتضمن مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية، والتي تعبر عن العوامل الأساسية والهامة التي تحقق نجاح المنظمة. وعناصر هذا الأسلوب صممت لتكمل بعضها البعض في التعبير عن المنظور العام الحالي والمستقبلي للمنظمة. لذلك إعتبر بأن هذا الأسلوب: هو أحد الأساليب الإدارية الحديثة التي ساهمت في ضبط أداء المنشآت، وهو يعد نظاماً إدارياً وخطة إستراتيجية لتقييم أنشطة وأداء المنشأة وفق رؤيتها وإستراتيجيتها، يوازن هذا النظام ما بين: الجوانب المالية، ورضا العملاء، وفاعلية العمليات الداخلية، وجوانب التعلم والتطوير والإبداع في المنشأة. بحيث لا يطغى جانب أو نشاط واحد على الجوانب أو الأنشطة الأخرى، فمن المهم أن تحاول الشركة زيادة الأرباح ولكن يجب أن تحافظ على التميز فيما تقوم به وتحاول إرضاء العملاء وتطوير أعمالها حتى لاتفاجأ بأنها غير قادرة على المنافسة، لذلك يشار إلى بطاقة الأداء بأنها متوازنة. وخالصة القول أن جوانب أو نشاطات البطاقة الأربعة يدعم بعضها البعض، فالتعلم والتطوير يدعم العمليات الداخلية ويؤثران كلاهما في جودة خدمة ورضا العملاء، وكل هذا يؤثر في المؤشرات المالية. كما

تُحقق الجوانب الأربعة التوازن بين الأهداف المالية والأهداف الخاصة بتطوير العمل، ومن خلال ذلك يتبين أن من أهم أهداف بطاقة الأداء المتوازن هي (العديلي، 2008: 7-9):

- تهدف إلى تهيئة إطار عمل لترجمة الرؤية والرسالة إلى مفاهيم تنفيذية، مع توضيح خط ومسار الرؤية والرسالة لجميع العاملين في الشركة ليدعموا تنفيذها، كل فيما يخصه.
- تحسن النظم التقليدية للرقابة والمحاسبة بإدخال الحقائق غير المالية والأكثر نوعية.
- تعد طريقة لموازنة النواحي المالية وغير المالية في الشركة.
- ربط الأهداف الخاصة بالمنظمة بالإستراتيجية.
- بطاقة الأداء المتوازن وسيلة لتحقيق إستراتيجية الشركة.

وقد أكدت العديد من الدراسات مثل (Burns&Scapens,2000;Chenhall&Langfield- Smith,1998) على أهمية تطبيق الشركات لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لضمان نجاحها، ومن ثم تحسين الأداء المالي لها.

قد تبين من خلال العرض السابق أنه تم التطرق إلى بعض أساليب المحاسبة الإدارية بإيجاز وذلك على سبيل المثال لا الحصر وبما يخدم هدف البحث، وذلك لأن أدبيات المحاسبة الإدارية قد تناولتها بصورة وافية.

كما تبين أن أساليب المحاسبة الإدارية في حالة تزايد مستمر وذلك استجابة للتطورات التي تحدث في بيئة الأعمال، وتظل الحاجة إلى التطور لما تقدمه البيئة التقنية والإقتصادية والاجتماعية والسياسية من تغيرات تبرز مشاكل تستدعي الحل وفرصاً تنتظر الإغتمام. وهذا ما أكدته (Flesher&Flesher,1979:297) بأن المحاسبة الإدارية هي من نتاج بيئتها. وهذا يعني أن عملية التطوير تتم من خلال مجموعة من متغيرات البيئة الداخلية والخارجية، لذلك سوف تتناول الباحثة في القسم القادم دراسة متغيرات البيئة الداخلية والخارجية التي تؤثر في تطوير أساليب المحاسبة الإدارية إستناداً إلى النظرية الشرطية للمحاسبة الإدارية الذي تنص على: "لا يوجد نظام محاسبي شامل يمكن تطبيقه في كل الظروف وفي كل الحالات، وإنما النظام المحاسبي الأمثل هو الذي يتوافق مع متغيرات البيئة الداخلية والخارجية، ومن ثم فإن فعالية أداء المنشأة تتوقف على مدى توافق أساليب المحاسبة الإدارية لديها مع التغيرات التي تحدث في متغيرات البيئة الداخلية والخارجية التي تعمل فيها تلك المنشأة". وبمعنى آخر لا يمكن إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية بالإعتماد على خواصها الفنية فقط، وإنما يعتمد ذلك على مجموعة من العوامل التي تعرف بالعوامل الشرطية.

2.2 مفهوم النظرية الشرطية للمحاسبة الإدارية:

تناولت الباحثة في القسم السابق مفهوم المحاسبة الإدارية وأساليبها العلمية، وتبين أن أساليب المحاسبة الإدارية في حالة تزايد مستمر وذلك استجابة للتطورات التي تحدث في بيئة الأعمال، وتظل الحاجة إلى التطور لما تقدمه البيئة التقنية والإقتصادية والإجتماعية والسياسية من تغيرات تبرز مشاكل تستدعي الحل وفرصاً تنتظر الإغتنام (أبو زيد ومرعي، 2004: 4).

وهذا يعني أن عملية التطوير تتم من خلال مجموعة من متغيرات البيئة الداخلية والخارجية لعمل الشركات، لذلك سوف نتناول الباحثة في هذا القسم تحديد ودراسة متغيرات البيئة الداخلية والخارجية وبيان مدى تأثيرها على تطوير أساليب المحاسبة الإدارية إستناداً إلى النظرية الشرطية- والتي تفترض أنه لا يوجد نظام محاسبي شامل يمكن تطبيقه في كل الظروف وفي كل الحالات، وإنما النظام المحاسبي الأمثل هو الذي يتوافق مع متغيرات البيئة الداخلية والخارجية، ومن ثم فإن فعالية أداء المنشأة تتوقف على مدى توافق أساليب المحاسبة الإدارية لديها مع التغيرات التي تحدث في متغيرات البيئة الداخلية والخارجية التي تعمل فيها تلك المنشأة- من خلال التركيز على النقاط التالية:

2.2.1 الإطار العام للنظرية الشرطية وعلاقتها بالمحاسبة الإدارية.

2.2.2 متغيرات البيئة الخارجية.

2.2.3 متغيرات البيئة الداخلية.

2.2.4 أهداف التطوير التنظيمي.

2.2.1 الإطار العام للنظرية الشرطية وعلاقتها بالمحاسبة الإدارية:

النظرية الشرطية يطلق عليها إسم النظرية الظرفية أو النظرية الموقفية Contingency or

Situational theory، فكلمة الظرف أو الموقف كلمة أساسية في تلك النظرية(الدره، 1979: 8).

النظرية الشرطية هي طريقة لدراسة السلوك التنظيمي والتي تشير إلى مدى تأثير العوامل الشرطية مثل التكنولوجيا والثقافة والبيئة الخارجية على تصميم وعمل وأداء الشركات (Islam & Hu, 2012: 5159).

ونظراً لأن النظرية الشرطية في هذه الدراسة تقتصر على كونها أداة لتفسير تطوير أساليب المحاسبة الإدارية من خلال تحديدها لمتغيرات البيئة الداخلية والخارجية المؤثرة في تطوير أساليب المحاسبة الإدارية، لذلك سنتناول الباحثة في هذا القسم علاقة النظرية الشرطية بالمحاسبة الإدارية من خلال النقاط التالية:

2.2.1.1 النظرية الشرطية في التنظيم.

2.2.1.1.1 أثر البيئة في تحديد شكل الهيكل التنظيمي

2.2.1.1.2 النظرية الشرطية في مجال المحاسبة الإدارية.

2.2.1.2.1 هدف النظرية الشرطية في مجال المحاسبة الإدارية.

2.2.1.2.2 أسباب استخدام النظرية الشرطية في مجال المحاسبة الإدارية.

2.2.1.2.3 الإنتقادات الموجهة للنظرية الشرطية في مجال المحاسبة الإدارية.

2.2.1.1 النظرية الشرطية في التنظيم :

تمتد جذور النظرية الشرطية إلى نظرية التنظيم - والتي تعود إلى منتصف الستينات من القرن الماضي - حيث انصبت التطبيقات الأولية لها على دراسة الهيكل التنظيمي للمنشأة، وهي تقوم على إفتراض أساسي مؤداه أنه لا يوجد شكل أمثل يجب أن يكون عليه الهيكل التنظيمي للمنشأة، ولكن الهيكل التنظيمي الجيد لأي منشأة يكون مشروطاً بالظروف الخاصة التي تتواجد فيها هذه المنشأة (Chenhall,2003:128).

يتفق عسكر (1997: 264) على أنه لا يوجد تصميم واحد أمثل لكل المنظمات يصلح للتطبيق في كل المواقف والظروف، فهناك العديد من العوامل الديناميكية المتشابكة سواء في المحيط الداخلي أو الخارجي لكل منظمة يجب إدراكها أولاً، ثم إختيار التصميم أو الهيكل التنظيمي المناسب في ضوء هذه العوامل.

فجوهر النظرية التنظيمية يتمحور حول توافق الأشكال التنظيمية مع محيط العمل، بمعنى آخر توافق الأشكال التنظيمية مع الظروف البيئية، لذلك تحافظ الشركات ذات البيئة المستقرة والتي تؤدي نشاطات ثابتة على الأشكال التنظيمية الثابتة، لذلك يجب أن يتبع التغيير الهيكلي التغييرات على محيط العمل (Nickerson&Zenger,2002:547). وتجدرالإشارة هنا إلى أن أي تنظيم في منشأة معينة ينكون من ثلاثة عناصر أساسية وهي (Drazin&van,1985:514):

أ. السياق التنظيمي Organizational Context

وهو يتضمن مجموعة من المتغيرات مثل الحجم والثقافة والبيئة والتكنولوجيا.

ب. الهيكل التنظيمي Organizational Structural

وهو يشير إلى مدى تركز السلطة أو تفويضها أي درجة المركزية أو اللامركزية.

ج. الرقابة التنظيمية Organizational Control

وهي تشمل نظم الاتصال وتدفق المعلومات وتتضمن أيضاً أدوات الرقابة الإدارية المختلفة.

فالمفهوم الرئيسي التي تعتمد عليه للنظرية الشرطية هو الملائمة (التوافق) فيما بين بيئة المنشأة وهيكلها وعملياتها وذلك لكي تحقق المنشأة فعالية في الأداء (الديب، 1988: 9).

وعليه فإن النظرية الشرطية تحاول الوصول لأفضل توفيق للعناصر الثلاثة السابقة الذكر لكي تحقق المنشأة أفضل أداء.

لذلك يعتمد الباحثون أيضاً في مجال النظرية الشرطية على العلاقة بين بعض المتغيرات، والهيكل التنظيمي (الذي يتضمن ممارسات المحاسبة الإدارية) وأداء المنشأة والذي يعكس فاعلية وكفاءة عمليات المنشأة. لذا تبنى النظرية الشرطية للتنظيم على أساسين هما (زاير، 1993: 130):

- عدم وجود تصميم مثالي للهيكل التنظيمية، وإنما التصميم الأفضل يعتمد على الظروف التي تعمل فيها المنظمة.

- وجود ملائمة بين الهيكل التنظيمي والمحتوى التنظيمي والعوامل التنظيمية بوصفها أساساً لفاعلية و كفاءة الأداء.

وأوضحت نظرية التنظيم أن الهيكل التنظيمي للمنشأة هو دالة في متغيرات البيئة الداخلية والتي تتأثر في نفس الوقت بالبيئة الخارجية. وحيث أن الهيكل التنظيمي يتضمن نظم الرقابة الإدارية والتي تتضمن ممارسات المحاسبة الإدارية والمعلومات الرسمية وغير الرسمية وطرق وأنماط إتخاذ القرارات (Anderron&Lanen,1999). فقد إمتدت النظرية الشرطية إلى مجال المحاسبة الإدارية منذ السبعينات من القرن الماضي.

وقد ساعد ظهور المدخل الشرطي في نظرية التنظيم في بروز المدخل الشرطي في المحاسبة الإدارية وخاصة في نواحي تصميم نظم المعلومات المحاسبية.

2.2.1.1.1 أثر البيئة في تحديد شكل الهيكل التنظيمي للمنشأة:

الهيكل التنظيمي الهرمي أو الآلي أو الميكانيكي يناسب المنشآت التي تعمل في بيئة مستقرة، تكون فيه سلطة إتخاذ القرارات مركزة لدى الإدارة العليا (أي مركزية إتخاذ القرارات)، ونظراً لإستقرار البيئة فإنه يسهل القدرة على التنبؤ ويؤدي ذلك إلى تسهيل إعداد الخطط ووضع معايير الرقابة، ويتم التركيز على الرقابة أكثر من التخطيط في هذا النمط حيث تكون الرقابة مركزة في مستوى الإدارة العليا، ونظام تقييم أداء محدد بدقة ويرجع ذلك إلى توافر المعلومات التي يمكن من خلالها قياس أداء المرؤوس بسهولة. في حين أن الهيكل التنظيمي العضوي أو الديناميكي يناسب المنشآت التي تعمل في بيئة متغيرة غير مستقرة متقلبة، التنظيم الديناميكي يتميز بالمرونة النسبية في هيكل القرارات، ونظراً لما تتصف به البيئة من عدم التأكد وصعوبة القدرة على التنبؤ فإن الإدارة تعتمد على وضع الخطط على معلومات أقل وضوحاً ودقة في تقدير التكاليف، ونطاق رقابة واسع لكل وظيفة تسهل عملية الرقابة من خلال إعطاء المدراء بعض الأفكار عن الجوانب الحرجة حيث يمكن متابعتها والتأكد من مطابقتها للخطة، وتعتمد تقييم الأداء على التقدير الشخصي أكثر من الموضوعي (عطاس، 2004: 90).

2.2.1.2 النظرية الشرطية في مجال المحاسبة الإدارية:

ظهرت النظرية الشرطية في المجال المحاسبي منذ السبعينيات من القرن الماضي، وذلك لتلافي العديد من الإنتقادات التي وجهت للمداخل التقليدية لعدم أخذها في الإعتبار المتغيرات البيئية عند تصميم وتشغيل نظم المعلومات المحاسبية، ويمكن ملاحظة ذلك من خلال كتابات الباحثين في تلك الفترة، ومنها على سبيل المثال دراسة (Dermer(1973:511-513 التي أوضح فيها أن تصميم أي نظام تخطيط ورقابة يجب أن يعتمد على طبيعة العوامل التنظيمية في المنشأة. وكذلك دراسة (Tricker(1976:27 التي بينت أن فاعلية النظم الرقابية تعتمد على مدى توافق تلك النظم مع المتغيرات الشرطية. وبالتالي لا يوجد نظام رقابي مرضٍ بحد ذاته، وإنما يوجد نظام متفاعل مع عوامل معينه.

وقد ركز جزء من بحث المحاسبة الإدارية على المتغيرات التي تؤثر على تصميم أساليب المحاسبة الإدارية وذلك لتمكين المدراء لإتخاذ قرارات أكثر فاعليه في بيئة عملهم (Chapman,1997: 189).

وتبنى النظرية الشرطية في مجال المحاسبة الإدارية على إفتراض أنه لا يوجد نظام محاسبي يطبق بشكل متساوي في جميع المنظمات وفي كل الظروف، بل إن التطبيق يكون مشروط بعدد من العوامل الشرطية، لذلك فإن نظم المحاسبة الإدارية ينظر لها على أنها نظم شرطية (البدران، 2004: 140). كما يتفق (Otley(1980:413 مع ذلك بأنه لا يوجد نظام محاسبي شامل يكون مقبول ويمكن تطبيقه على كل الشركات وفي كل الظروف وذلك لأن خصائص النظام المحاسبي الملائم للمنشأة المعينة تعتمد على الحالات والظروف الخاصة لهذه المنشأة، ولذلك تهدف النظرية الشرطية إلى تحديد صفات أوسمات محددة للنظام المحاسبي والتي ترتبط بتوافر ظروف معينة، وتوضح كيفية المقابلة المناسبة بينهما. كما يؤكد (Haldma&Laats(2002:379 على أن النظام المحاسبي الملائم يكون مشروطاً بمتغيرات البيئة الداخلية والخارجية التي يعمل فيها ذلك النظام ومن ثم فإن التصميم الجيد والفعال للنظام المحاسبي يعتمد على مدى مقدرته على التوافق مع متغيرات البيئة الداخلية والخارجية المحيطة به. ووفقاً للنظرية الشرطية فإن نظم المحاسبة الإدارية يجب أن تتوافق مع تلك المتغيرات حتى تستطيع توفير المعلومات الملائمة للمديرين التي تمكنهم من إتخاذ قرارات صحيحة وأكثر فاعلية في بيئة عملهم والتي تؤدي إلى تحسين أداء المنشأة. لذا تركز النظرية الشرطية في المحاسبة الإدارية على المبادئ الآتية (الفضل، 1997: 9):

أ. لا يوجد تصميم مثالي لنظم المحاسبة الإدارية يصلح لجميع المنظمات، بل إن التصميم

الأمثل يعتمد على عوامل المحتوى التنظيمي.

ب. إن الأداء الفاعل للمنظمة يتحقق كلما كان هنالك تطابق بين تصميم نظم المحاسبة

الإدارية وعوامل المحتوى التنظيمي.

كما يعتمد مفهوم المدخل الشرطي في المحاسبة الإدارية الأركان الجوهرية التالية (الطار، 1985: 84):

أ. عدم وجود طريقة واحدة تنطبق في جميع الظروف والأحوال.

- ب. تعدد الطرق لا يعد عيباً أو نقطة ضعف طالما أن لكل طريقة ظروف خاصة تستخدم فيها.
- ج. يترتب على ذلك عدم وجود نظام محاسبي واحد ينطبق على جميع المنشآت وفي كل الظروف والمواقف.
- د. نتيجة لما تقدم، يقع على عاتق النظرية الشرطية في المحاسبة الإدارية تحديد النظام المحاسبي الذي يرتبط بظروف معينة ومحددة على أن تجرى الملائمة بينهما، حيث تؤدي الملائمة إلى أداء أفضل.

فالنظرية الشرطية تؤكد على وجود إختلاف بين المنشآت، ومن ثم فهي تحاول تفسير كيفية عمل تلك المنشآت في ظل الظروف والمواقف لمختلفة، وكذلك فهي تهتم بالتصميمات والتصرفات الأكثر ملائمة لمواقف معينة، وبالتالي يمكن إعتبار مفهوم التوافق بمثابة حجر الزاوية في تلك النظرية (الشناوي، 1993: 22). بمعنى تسهم النظرية الشرطية في الفكر لمحاسبي في اقتراح كيفية تصميم النظام المحاسبي بصورة تعكس مقدرة هذا النظام على التكيف مع المتغيرات (العوامل) الشرطية التي تفرضها البيئة الداخلية والخارجية للتنظيمات.

2.2.1.2.1 هدف النظرية الشرطية في مجال المحاسبة الإدارية:

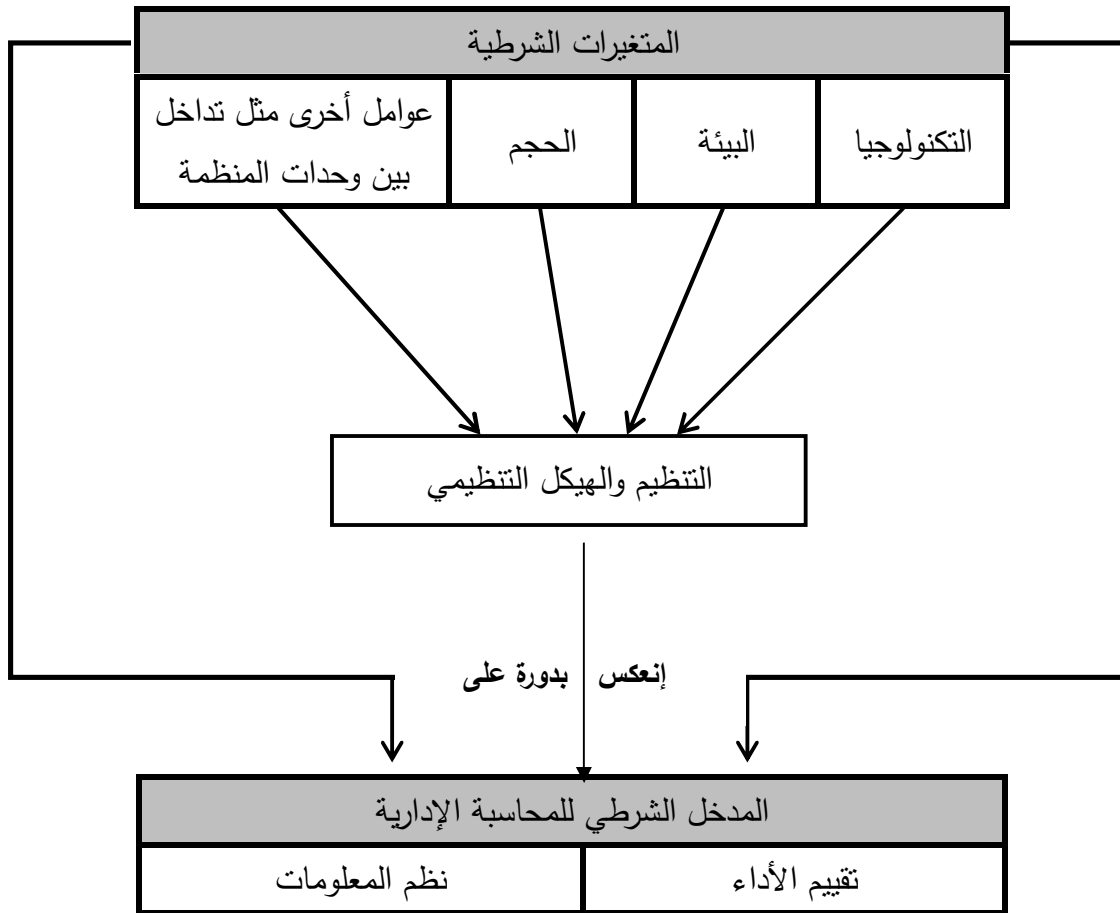
- تهدف النظرية الشرطية في مجال المحاسبة الإدارية إلى توضيح مايلي (الدره، 1979: 8-10):
- أ. عدم وجود نظام محاسبي واحد ينطبق على جميع المنشآت وفي كل الظروف والمواقف.
- ب. تتبنى النظرية الشرطية الأسلوب الأتي في التفكير "إذا وقع شيء ما، ترتبت عليه نتيجة ما" (IF-Then Relationships)، وتحاول أن تحدد مختلف العلاقات بين الحدث والنتيجة، وأن تقدم إقتراحات عامة للممارسات الإدارية تطبق حسب مقتضى الحال.
- ج. تقدم النظرية الشرطية إجابة واحدة فقط، والتي تعدها الأفضل بالنسبة لموقف بيئي معين، مما يعني عدم وجود فرصة للإختيار لديها فيما بين البدائل المختلفة بصدد تصميم نظام محاسبي مناسب.
- د. تحرص النظرية الشرطية على تزويد المديرين بأدوات تساعد على تنمية مهاراتهم الفنية والإنسانية والفكرية التي يحتاجون إليها في تصريف أعمالهم، وتعتمد كل تلك المهارات على مقدرة المديرين الشخصية.
- هـ. المديرين ليسوا أحراراً في إدارة منظماتهم بأسلوب يعكس هواهم الشخصي وتحيزاتهم، بل عليهم أن يراعوا مجموعة الظروف التي تواجههم (كأن تكون البيئة المحيطة بهم متغيرة أو ساكنة)، والخروج بأساليب وممارسات قد تصلح لظرف ولا تصلح لآخر. بمعنى لا بد من مواءمة مؤسساتهم مع التغيرات التي تطرأ على الشرطية بهدف الحصول على المزيد من التكيف مع القدرة على الإنجاز.

وتحت النظرية الشرطية على البحث عن المتغيرات أو العناصر الأساسية عند بحث مشكلة أو ظاهرة إدارية ما، ومن المتغيرات الأساسية التي يجب أن تؤخذ بعين الإعتبار عند تصميم أية منظمة ما يأتي: البيئة الخارجية والقوى البشرية والتكنولوجيا.

لذلك فالهدف الأساسي من اعتماد النظرية الشرطية في بحوث المحاسبة الإدارية يسمح للباحثين بتحديد مزيج من ممارسات المحاسبة الإدارية والعوامل الشرطية التي تحقق أعلى مستوى في الأداء، وبالتالي يكون بإمكان الشركات أن تكيف تركيبها وطرق عملها مع البيئة التي تعمل فيها (Brandau et. al., 2012).

ويمكن تمثيل العلاقة بين العوامل الشرطية والهيكل التنظيمي والمدخل الشرطي للمحاسبة الإدارية بالشكل رقم (4):

الشكل رقم (4) العلاقة بين العوامل الشرطية والهيكل التنظيمي والمدخل الشرطي



المصدر: (الطار، 1985: 89)

يوضح الشكل رقم (4) أن المتغيرات الشرطية قد أثرت على نظرية التنظيم والهيكل التنظيمي، وقد أثرت التنظيم والهيكل التنظيمي بدورها على المدخل الشرطي في المحاسبة الإدارية، وقد انعكس المدخل الشرطي في المحاسبة الإدارية على كل من نظم المعلومات وتقييم الأداء.

ويؤكد (الطار، 1985) في الشكل رقم (4) على أنه لا يوجد نظام معلومات محاسبي أمثل يصلح لكل البيئات ولكل المنشآت، فنظام المعلومات الذي يلائم بيئة ساكنة لا يناسب بيئة ديناميكية، ونظام المعلومات الذي يتناسب مع منشأة يتسم هيكلها التنظيمي بطابع اللامركزية لا يتوافق مع تلك التي يتصف هيكلها التنظيمي بالطابع المركزي.

وأخيراً فإن العرض السابق هو تأكيد على تأثير المتغيرات البيئية في تصميم نظم وأساليب المحاسبة الإدارية، لذا يتطلب من الشركات الإهتمام بأثر تلك المتغيرات في تصميم نظمها وأساليبها المحاسبية، حيث لا يوجد نظام محاسبي مرضي بحد ذاته، وإنما يوجد نظام متفاعل مع المتغيرات المحيطة بالمنشأة.

ومن الجدير بالذكر أن هناك مجموعة من الأسباب التي أدت إلى استخدام النظرية الشرطية في مجال المحاسبة الإدارية، كما أن هناك العديد من الإنتقادات لهذا الاستخدام، وفيما يلي شرحاً لأسباب استخدام النظرية الشرطية في مجال المحاسبة الإدارية والإنتقادات الموجهة لها ومحاولة الرد على تلك الإنتقادات.

2.2.1.2.2 أسباب استخدام النظرية الشرطية في مجال المحاسبة الإدارية:

يرجع استخدام النظرية الشرطية في مجال المحاسبة الإدارية إلى مجموعة من الأسباب منها:
أ. لتفسير النتائج المتعارضة للدراسات التجريبية من خلال مفاهيم مثل التكنولوجيا والهيكل التنظيمي والظروف البيئية والتي قدمت كمتغيرات لتفسير أسباب إختلاف النظام المحاسبي من موقف لآخر، قد أسهم بصورة كبيرة في استخدام النظرية الشرطية في مجال المحاسبة الإدارية (Otly, 1980:414). أي أن النظرية الشرطية هي وسيلة ضرورية لتفسير الاختلافات بين نتائج البحوث التجريبية.

ب. التطور التكنولوجي السريع وظروف التغير وعدم الاستقرار وعدم التأكد المحيط ببيئة عمل المنشأة في السنوات الأخيرة قد دفع إلى زيادة الإهتمام بتطبيق المدخل الشرطي في تصميم نظم معلومات المحاسبة الإدارية (علي، 2002).

ج. للتعرف على أسباب فشل أو إجمام بعض الشركات في تطبيق بعض أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وعدم تحقيق العائد المطلوب منها من خلال دراسة العوامل المرتبطة بنجاح التطبيق، وتحديد الظروف والحالات التي تستخدم فيها مثل تلك الأساليب بنجاح وقد تم ذلك من خلال الاستعانة بالنظرية الشرطية. (Tillma, 2005:102).

د. مع إدراك الأكاديميين في مجال المحاسبة بأن السياق التنظيمي للنظام المحاسبي هام جداً لضمان فعاليته وذلك في بداية السبعينيات من القرن الماضي مما أدى إلى الاستعانة بالنظرية الشرطية من مجال التنظيم إلى مجال تصميم نظم المعلومات المحاسبية (الطار، 1985; Otley, 1980).

في هذا الصدد يؤكد شحاتة (1997: 75-76) على ما يشهده الفكر المحاسبي من تزايد الاعتراف بأهمية تأثير المتغيرات البيئية على الأنظمة والممارسات المحاسبية وتطورها في الدول المختلفة. حيث تستخدم تلك المتغيرات كأساس لتفسير وجود أو تطور نظام محاسبي أو ممارسات محاسبية معينة، أو لتفسير أوجه التشابه بين الأنظمة والممارسات المحاسبية، أولتفسير أسباب نجاح أو فشل بعض المنشآت.

وعليه يتطلب من المنشآت الإهتمام بأثر المتغيرات البيئية في تصميم نظمها المحاسبية، حيث لا يوجد نظام محاسبي مرضي بحد ذاته، وإنما يوجد نظام متفاعل مع المتغيرات المحيطة بالمنشأة.

2.2.1.2.3 الانتقادات الموجهة للنظرية الشرطية في مجال المحاسبة الإدارية والرد عليها:

إن ما يميز المدخل الشرطي تركيزه على تصميم أساليب المحاسبة الإدارية تحت ظل عوامل مختلفة، وعلى الرغم مما يوفره المدخل الشرطي من منطوقية في التصميم المحاسبي، إلا أنه لم يسلم من الانتقادات منها (Otley, 1980; Innes&Mitchell, 1990; بدران، 2004):

أ. أنه ليس هنالك إفاق على عدد العوامل الشرطية التي يتعين أن تؤخذ بعين الإعتبار عند تصميم نظم المحاسبة الإدارية- فبعض الكتاب مثل (Dermer, 1973; Burns& Stalker, 1961) يرى أن حجم المنشأة هو العامل الشرطي الرئيسي، في حين أن البعض الآخر مثل Merchant (1981) يرى التقنية، أما (waterhouse&Tiessen 1978) فيران أن المتغيرات الموقفية يمكن أن تتمثل في المتغيرات البيئية والتقنية فقط، لذلك يفضل (Otly, 1980) عدم تحديد العوامل الشرطية وذلك لتباينها من منظمة إلى أخرى- تعددت إختلافاتهم للمتغيرات الشرطية إلى تحديد ماهية كل متغير شرطي، مما أدى إلى صعوبة وضع تعريف محدد لتلك العوامل، إلا إن هنالك إفاق على حتمية تأثر عملية التصميم بهذه العوامل، ومن ثم فهي تحتاج للإهتمام النظري والعملي.

ب. صعوبة تحديد العلاقة بين المتغيرات الشرطية ونظم المحاسبة الإدارية فليس من الواضح ما إذا كانت البيئة والتكنولوجيا يؤثران في نظم المحاسبة الإدارية بصورة مباشرة أم أنهما يؤثران من خلال تأثيرهما على الهيكل التنظيمي.

ج. تقدم النظرية الشرطية تحليل مقارن ساكن بمعنى أنها تحاول أن توجد تفسير لأسباب وجود نظم المحاسبة الإدارية في شكل معين داخل الشركة في نقطة زمنية معينة ولا توضح كيف وصلت لهذا الشكل.

أكد (الفضل، 1997; زاير، 1993; العطار، 1985) على أن تلك الإنتقادات التي وجهت للنظرية الشرطية لم توجه للنظرية الشرطية في حد ذاتها وإنما هي منصبة أساساً على أوجه قصور في الدراسات التي إعتمدت عليها، والهدف من بيان هذه الإنتقادات تحديد جوانب القصور في الدراسات الشرطية ومحاولة تجاوزها في الدراسات المستقبلية، على سبيل المثال هناك قصور في معظم الدراسات

السائدة في المحاسبة حيث أخذت تأثير عامل شرطي واحد على تصميم أساليب المحاسبة الإدارية ولم تدرس تأثير عوامل شرطية متعددة بصورة متداخلة أو مجتمعة، على الرغم من فائدة ذلك في تحديد فاعلية تصميم نظم الرقابة، لذا فإن الباحث قد يعرف لماذا تسلك منظمة أو مجموعة من المنظمات سلوكاً معيناً في تكيفها مع المحيط الذي تعمل فيه

وعلى الرغم من تلك الإنتقادات إلا أنه من الملاحظ على مدار السنوات الأخيرة كان هناك العديد من الدراسات التي إعتمدت على النظرية الشرطية أكدت على أهميتها على سبيل المثال دراسة عثمان (1997) حيث أوضح بأنه على الرغم من أن تطبيق مفاهيم النظرية الشرطية على تصميم وتشغيل نظم المحاسبة الإدارية يواجه بالعديد من القيود والمحددات المفروضة على النظرية الشرطية بصفة عامة إلا أن هذا التطبيق قد أثبت فعاليته في التعرف على طبيعة المتغيرات البيئية الشرطية المؤثرة على تصميم وتشغيل نظم المحاسبة الإدارية. وكذلك دراسة (Innes&Mitchell 1990) حيث أوضح أنه على الرغم من بعض الإنتقادات التي وجهت للنظرية الشرطية إلا أن هناك العديد من الدراسات التجريبية التي أيدت أهمية المتغيرات الشرطية في تفسير تطوير نظم المحاسبة الإدارية. ولطالما أن النظرية الشرطية لها تأثير على التنظيم، لذلك كانت تلك النظرية الأكثر ترشيحاً من بين 110 نظرية متميزة من قبل العلماء (Priem&Rosenstein,2000: 515).

وترى الباحثة أن تعدد الدراسات التي إعتمدت على النظرية الشرطية بالإضافة إلى ترشيح العلماء للنظرية الشرطية من بين عدد كبير من النظريات المتميزة كونها مهمة في مجال البحوث المرتبطة بالمحاسبة الإدارية، وبفضل هذه الأهمية قد تكون النظرية الشرطية ملائمة عملياً بما يقضي على العديد من الإنتقادات التي توجه للنظرية الشرطية.

وفي هذا الصدد يؤكد (Chenhall,2003) على أن الأبحاث الأولية للنظرية الشرطية في مجال المحاسبة الإدارية قد ركزت على أهمية تأثير البيئة الخارجية والتكنولوجيا والهيكل التنظيمي والحجم على تصميم نظم الرقابة الإدارية والتي تعتبر المحاسبة الإدارية جزء منها، وحديثاً فقد ركزت الأبحاث المحاسبية على تأثير الجوانب المعاصرة للبيئة والتكنولوجيا (نظم التصنيع المرنة ونظم الجودة الشاملة ونظم الإنتاج في التوقيت المنضبط) على تصميم نظم المحاسبة الإدارية بالإضافة لتقديمها لمتغيرات جديدة مثل الإستراتيجية.

لذلك يمكن أن تصنف المتغيرات البيئية التي قد تؤثر في تطوير أساليب المحاسبة الإدارية والتي سنتناولها الباحثة في هذا القسم إلى متغيرات البيئة الخارجية (المنافسة وعدم التأكد البيئي) ومتغيرات البيئة الداخلية (الهيكل التنظيمي وتكنولوجيا التصنيع والإستراتيجية وحجم المنشأة).

2.2.2 متغيرات البيئة الخارجية:

المقصود بالبيئة الخارجية فهي التي تقع خارج حدود المنظمة، والتي لاتستطيع المنظمة أن تؤثر

فيها بشكل كبير، أي أن البيئة الخارجية لا تقع تحت سيطرة المنظمة، وتتضمن متغيرات (عوامل) لاترتبط بشكل مباشر بالمنظمة (سعد والموسوي، 2005: 99). لذلك سيتم تناول في هذا القسم تلك المتغيرات التي تسمى متغيرات البيئة الخارجية والتي قد تؤثر على تطوير أساليب المحاسبة الإدارية.

2.2.2.1 المنافسة:

تعتبر المنافسة إحدى أهم العوامل التي تناولتها الدراسات التي إعتمدت على النظرية الشرطية وذلك من أجل تفسير الاختلافات في أنظمة المحاسبة الإدارية، ويقصد بالمنافسة بأنها النزاع في السوق، ويمكن توصيف مدى شدة المنافسة التي تواجهها الشركة من المنظور الشامل من خلال عدد من العناصر التي تواجه الشركة مثل: عدد المنافسين الرئيسيين في السوق ومدى التغيرات التكنولوجية في الصناعة ومدى تقديم منتجات جديدة ومدى تخفيض الأسعار في السوق لأغراض المضاربة ومدى تقديم المنافسين لعروض خاصة للعملاء والتغيرات في السياسات واللوائح الحكومية (العطاس، 2004; Chonga et. al., 2005).

ولقد تناولت العديد من الدراسات السابقة مدى تأثير المنافسة على تطوير نظم المحاسبة الإدارية حيث توصلت تلك الدراسات التي أجريت في العديد من الدول على سبيل المثال (O'connor et. al., 2004; Haldma & Laats, 2002; Szychta, 2002; Luther & Longden, 2001; Anderson & Lanen, 1999) إلى أن زيادة المنافسة قد أدت إلى زيادة الضغوط على المديرين للاستجابة للملائمة للفرص والتهديدات الناتجة عن هذه المنافسة ومن ثم كانت من أهم أسباب تغير وتطوير نظم المحاسبة الإدارية في تلك الدول.

وذلك لأن عنصر المنافسة يرتبط به محاولات تخفيض التكلفة وتحسين الجودة وتقليل الفاقد، وبالتالي فالشركات التي تعمل في بيئة تنافسية يتوقع أن تتطور لديها نظم المحاسبة الإدارية بصورة أكبر من الشركات التي تعمل في ظروف غير تنافسية وذلك لأن نظم التكاليف وتقييم الأداء الملائمة تعتبر عنصراً هاماً وجوهرياً لإستمرار المنشأة وبقائها، أي أن الشركات التي تعمل في ظل ظروف تنسم بارتفاع المنافسة تضع إهتمام أكبر على أساليب المحاسبة الإدارية الأكثر تعقيداً مثل التكلفة على أساس النشاط ABC والتكلفة المستهدفة والمقاييس المتعددة لتقييم الأداء والمقارنة بالأفضل نظراً لأن الشركات في ظل المنافسة تسعى لمقارنة أدائها بالمنافسين كما أنها تطبق أيضاً أفكار التحسين المستمر (Al-omiria & Drury, 2007; Zuriekat, 2006; Hoque et. al., 2001; Libby & Waterhouse, 1996; Otley, 1994)، ويؤكد (Mia & Clark, 1999) على أن زيادة المنافسة يرتبط بزيادة استخدام المديرين للمعلومات نظم المحاسبة الإدارية في صياغة وتطبيق ومتابعة الإستراتيجيات لكي يستطيعوا التعامل مع ظروف المنافسة بالإضافة إلى أن استخدام المديرين لتلك المعلومات

تساعدهم في جهود إضافة القيمة، كل ذلك ينعكس على تحسن الأداء ومن ثم الربحية في ظل أن البقاء في السوق أصبح للأفضل.

فالبينة التنافسية تعتبر العامل الهام المدعم لتطوير مقاييس الأداء، وكذلك الإهتمام ببيانات التكاليف حيث أن المنافسة بين الشركات من خلال عناصر بخلاف السعر إعتبرت عاملاً هاماً أدى إلى التغيير والتطوير في مقاييس الأداء نظراً لقصور مقاييس الأداء المالية في تقييم مجالات المنافسة مثل الجودة ورضا العملاء بخلاف السعر، وفي نفس الوقت يزداد الإهتمام بمعلومات التكاليف نظراً لحاجة الإدارة الحفاظ على المزايا التنافسية من خلال خفض التكلفة وتحسين الجودة (Innes & Mitchell, 1990). هذا يعني أن زيادة المنافسة تؤثر على نظم تقييم الأداء ونظم التكاليف.

على سبيل المثال الشركات التي تعمل في ظل ظروف تتسم بإرتفاع حده المنافسة يكون لديها دافع لتميزمنتجاتها وخدماتها عن تلك التي يقدمها المنافسون وهذا ينعكس على زيادة خطوط الإنتاج وإجراء المزيد من التعديلات على المنتجات أو الخدمات التي تقدمها حتى تتقابل مع رغبات وطلبات العملاء، ومن ثم فإنها تحتاج لتطوير نظم المحاسبة الإدارية التي تتعلق بقياس التكاليف لضمان دقة قياس تكلفة المنتجات في حالة تعدد المنتجات، لأنه في ظل زيادة المنافسة يكون هامش ربح المنتجات صغيراً مما يدعم الحاجة لقياس تكاليف الإنتاج بدقة، فعدم دقة تكلفة الإنتاج يؤدي إلى إتخاذ قرارات غير صحيحة-لأنه إذا تم تحديد تكلفة المنتج بأقل من التكلفة الحقيقية فإن الشركة تجد أن المنتج قد يحقق هامش ربح صغير على الرغم من أنه في الحقيقة يحقق خسائر وتستمر في إنتاجه، كما أنه في حالة تحديد تكلفة المنتج بأكثر من التكلفة الحقيقية فإن الشركة تجد أن المنتج يحقق خسائر وتضطر لإيقافه على الرغم من أنه يحقق هامش ربح صغير - ولذلك فإن الشركة تجد أنه يجب تطوير نظم المحاسبة الإدارية الخاصة بقياس تكاليف الإنتاج من خلال تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط ABC (Al-omiria & Drury, 2007)، هذا يعني أن زيادة حدة المنافسة تؤثر على تطوير نظم قياس التكاليف، بهدف قياس تكلفة المنتجات بدقة ومن ثم إتخاذ قرارات مناسبة.

كما أن الشركات التي تعمل في ظل ظروف تتسم بإرتفاع حده المنافسة تتجه للإعتماد بصورة أكبر على المقاييس المتعددة (مالية وغير مالية) لتقييم الأداء مقارنة بالشركات التي تواجه بمنافسة منخفضة، وذلك لأن تلك المقاييس تكون جوهرية وهامة ليس فقط لتتبع الأداء المالي للشركة ولكن أيضاً لتتبع رضا العملاء والإبتكار والجودة ومدى كفاءة العمليات الإنتاجية وهي تعتبر مؤشرات هامة لتحقيق المزايا التنافسية ومواجهة المنافسة الحادة، وبذلك فإن استخدام الشركة للمقاييس المتعددة للأداء يمكنها من قياس كل العناصر التي قد تكون مصدر لتحقيق أي مزايا تنافسية (Zurikat, 2006; Hoque et. al., 2001)، بمعنى زيادة حدة المنافسة تؤثر على تطوير نظم تقييم الأداء.

فالبينة التنافسية تتطلب معلومات أكثر دقة حول التكلفة والأداء، لذلك فإن زيادة المنافسة تؤثر على المنشأة لعمل تغييرات (تطوير) في نظم وأساليب المحاسبة الإدارية الخاصة بها تكون قادرة على تأمين معلومات تتصف بالدقة والوضوح والملائمة والتوقيت المناسب لمواجهة العديد من المشاكل كتحديد تكلفة المنتج والإنتاجية والجودة وخدمة العملاء ورضا العميل والربحية (Hoque et. al., 2001). علاوة على ذلك فإن زيادة حدة المنافسة تحفز المديرين على زيادة مدى وتكرار التنبؤ والإتصال من خلال الموازنات نظراً لأن متخذي القرارات يحتاجون للإستجابة السريعة وتوصيل آثار تغير الإتجاهات في الظروف البيئية قبل أن تصبح مشكلة يصعب التعامل معها، وعليه فإنه مع زيادة شدة المنافسة فإن الموازنات تستخدم بصورة كبيرة للتنبؤ بالمستقبل وتوصيل النتائج للمستويات الإدارية والتنظيمية الملائمة، إلا أنه لا يتم الإعتماد على الموازنات لأغراض الرقابة وتقييم الأداء (Sharma, 2002)، كما أنه في ظل زيادة حدة المنافسة يكون هناك حاجة أكبر لفحص ومتابعة البيئة الخارجية، ولمشاركة المرؤوسين في إعداد الموازنات بحيث تتيح لهم فرصة تجميع وتشغيل المعلومات المرتبطة بالموازنة، وبالتالي فالمشاركة في إعداد الموازنات لها أثراً إيجابياً من حيث تحقق الرضا عن العمل، ومن ثم يسهم ذلك في تحسن الأداء (Chonga et. al., 2005)، هذا يعني أن زيادة حدة المنافسة تؤثر على نظم الموازنات.

وعليه يمكن القول بأن زيادة المنافسة تتطلب من الشركات تقديم منتجات جديدة للأسواق في أسرع وقت ممكن وبأعلى جودة وبأقل تكلفة ممكنة وذلك لمواجهة المنافسة والحصول على مزايا تنافسية تمكن الشركة من البقاء والإستمرارية في السوق، ولتحقيق ذلك يتطلب أن توفر أساليب المحاسبة الإدارية معلومات عن المنافسين وعن البيئة الخارجية ولا تقتصر على المعلومات الداخلية كما يجب أن توفر معلومات غير مالية بالإضافة لتوفيرها للمعلومات المالية، أي أن أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية التي توفر معلومات مالية داخلية فقط لا تكفي لمواجهة البيئة التنافسية. هذا يعني أنه مع زيادة حدة المنافسة فإن الشركات سوف تقوم بعمل تغييرات (تطوير) في أساليب المحاسبة الإدارية الخاصة بها بغرض الحصول على المعلومات الضرورية، أي أن زيادة المنافسة تنعكس إيجابياً على تطوير أساليب المحاسبة الإدارية، بمعنى أدق زيادة المنافسة تؤدي إلى التطوير في أساليب المحاسبة الإدارية.

2.2.2.2 عدم التأكد البيئي:

يعتبر عدم التأكد البيئي من العوامل الهامة التي تناولتها الدراسات التي إعتمدت على النظرية الشرطية وذلك من أجل تفسير أسباب الإختلاف في إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية من منظمة إلى أخرى. ويقصد بعدم التأكد البيئي أن تعمل المنشآت في ظل ظروف بيئية غير مستقرة يصعب فيها التنبؤ، وغالباً ما ينتج عدم التأكد البيئي من التغيرات في التعليمات الحكومية ذات العلاقة بنشاط المنشأة وإزدياد حدة المنافسة كتقديم منتجات جديدة والتقدم في تقنية الإنتاج ونظم التصنيع المستخدمة

و تغير في أذواق العملاء والتغيرات في معدلات دوران حياه المنتجات و حدوث تنوع في خطوط الإنتاج (عطاس،2004: 95).

ولقد تناولت العديد من الدراسات تأثير عدم التأكد البيئي على نظم المحاسبة الإدارية. وتوصلت تلك الدراسات أن البيئة التي يصعب فيها التنبؤ تؤثر على الهيكل التنظيمي ونظم الرقابة و تقويم الأداء وإعداد الموازنة والموازنة الرقابية،أي أن عدم التأكد البيئي يؤثر في تطوير نظم المحاسبة الإدارية بمعنى أن زيادة عدم التأكد البيئي وصعوبة التنبؤ بتصرفات المنافسين يؤدي إلى زيادة درجة تعقيد نظم المحاسبة الإدارية (Luther&Longden,2001; Otley,1978).

على سبيل المثال المنشآت التي تعمل في ظروف تتسم بعدم التأكد تحاول التكيف مع تلك التغيرات من خلال تشجيع المشاركة الفعالة لعدد أكبر من الأشخاص، والإتجاه نحو تفويض الصلاحيات للمستويات الدنيا، أي المزيد من اللامركزية (Otley,1994).

كما أنه كلما كانت المنشأة تعمل في ظروف تتسم بعدم التأكد وصعوبة التنبؤ كلما زاد اعتمادها على أساليب المحاسبة الإدارية بصورة أكبر من المنشآت التي تعمل في ظروف تتسم بالتأكد وسهولة التنبؤ، فضلاً عن أن المنشآت التي تعمل في ظل ظروف تتسم بارتفاع عدم التأكد البيئي تضع إهتمام أكبر على أساليب المحاسبة الإدارية الأكثر تعقيداً مثل التكلفة المستهدفة وتقييم الأداء من خلال المقاييس غير المالية المرتبطة بالعملاء وتحليل سلسلة القيمة وتحليل ربحية العملاء وتحليل جوانب القوة والضعف للمنافسين (Abdel-kader&Luther,2008; الشيشيني،2008).

وبالمثل كلما كانت المنشأة تعمل في ظل ظروف بيئية تتسم بعدم التأكد كلما زاد استخدام مقاييس الأداء المالية وغير المالية في شكل بطاقة الأداء المتوازن (El-Shishini,2001)، حيث أن استخدام مقاييس الأداء غير مالية في ظل زيادة عدم التأكد البيئي تساعد المديرين في التعرف على التغيرات التي تحدث في بيئة الأعمال وتقييم مدى تحقيق أهداف الشركة ومن ثم يسهم في تحسين أداء المنشأة، أي أن عدم التأكد البيئي له تأثير على مدى استخدام مقاييس الأداء المتعددة لتقييم الأداء (Hoque,2005). هذا يعني أن هناك علاقة طردية بين درجة عدم التأكد التي تواجه المنشأة وعدد أساليب المحاسبة الإدارية التي تستخدمها هذه المنشأة، بمعنى أن هناك علاقة بين حالة عدم التأكد البيئي والتغيرات التي تطرأ على نظم وأساليب المحاسبة الإدارية.

وعلاوة على ذلك فإن زيادة عدم التأكد البيئي يؤدي إلى صعوبة في عملية التخطيط والرقابة، وذلك لأنه كلما زاد عدم التأكد البيئي سيؤدي إلى صعوبة التنبؤ بالأحداث المستقبلية حيث أن المنشأة ستواجه ظروفاً متنوعة يصعب التنبؤ بها ولذلك تزداد أهمية مشاركة المستويات الإدارية المختلفة في إعداد الموازنات حتى تقلل من عدم التأكد، كما أن زيادة عدم التأكد سيتطلب تعديلات بصورة مستمرة على الموازنات هذا يجعل الأداء الفعلي نادراً ما يتوافق مع الموازنة وذلك ليس بسبب عدم كفاءة الإدارة

ولكن نتيجة للتغيرات البيئية المستمرة (Ezzamel,1990)، كما أن زيادة عدم التأكد البيئي يؤدي إلى الحاجة إلى استخدام أساليب الرقابة الرسمية حيث يزداد الاعتماد على الموازنات لأغراض الإتصال والرقابة.

ويترتب على زيادة عدم التأكد البيئي زيادة أهمية المعلومات ذات نطاق واسع وأكثر شمولية من تلك التي تقدمها أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية، نظراً لأن زيادة عدم التأكد البيئي يكون هناك صعوبة في التنبؤ بتصرفات المنافسين وبطلب السوق ومن ثم فإن المعلومات واسعة النطاق (خارجية وغير مالية ومستقبلية) تكون هامة لتقييم تصرفات المنافسين وطلب السوق ومن ثم تسهم في تحسن أداء المنشأة (Agbejule,2005;Chenhall&Morris,1986).

وعليه يمكن القول بأن زيادة المنافسة أدت إلى زيادة عدم التأكد للظروف التي تعمل فيها المنشأة وبالتالي زيادة أهمية المعلومات عن المنافسين والعملاء والأسواق الخارجية، وحيث أن المحاسبة الإدارية هي المسؤولة عن توفير تلك المعلومات، فإن الزيادة في عدم التأكد البيئي لا بد أن يصاحبها تطوير في أساليب المحاسبة الإدارية، بمعنى أدق زيادة عدم التأكد البيئي يؤدي إلى التطوير في أساليب المحاسبة الإدارية.

2.2.3 متغيرات البيئة الداخلية:

المقصود بالبيئة الداخلية هي التي تقع داخل حدود المنظمة، والتي تستطيع المنظمة أن تؤثر فيها، أي أن البيئة الداخلية تقع تحت سيطرة المنظمة، وتتضمن متغيرات (عوامل) ترتبط بشكل مباشر بالمنظمة (سعد والموسوي، 2005: 99). لذلك سيتم تناول في هذا القسم تلك المتغيرات التي تسمى متغيرات البيئة الداخلية والتي قد تؤثر على تطوير أساليب المحاسبة الإدارية.

2.2.3.1 تكنولوجيا التصنيع:

يعتبر تكنولوجيا التصنيع من أقدم العوامل التي تناولتها الدراسات السابقة في مجال النظرية الشرطية. ويقصد بتكنولوجيا التصنيع طريقة تحويل مدخلات المنشأة إلى منتجات ويشمل ذلك الآليات ومهارات العاملين والمواد الخام وإجراءات العمل المستخدمة في عملية التحويل (Chenhall,2003: 139)، ولقد تناولت الدراسات الأولى تأثير تكنولوجيا التصنيع على تصميم نظم المحاسبة الإدارية وتوصلت إلى أن الطبيعة التي تتم فيها العملية الإنتاجية (إتباع أسلوب الأوامر أو المراحل) لها تأثير على نوع المعلومات التي يمكن توفيرها بمعنى أن تكنولوجيا الإنتاج تؤثر في تصميم نظم الرقابة الإدارية (Otley,1980:414-415).

إلا أن في السنوات الأخيرة قد تنامي أهمية هذا المتغير لما شهدته بيئة الأعمال المعاصرة من تطورات تكنولوجية عالمية سريعة ومتلاحقة، ويمكن تفسير تلك التطورات بأن زيادة المنافسة بين

الشركات وإتساع الأسواق وغزارة تدفق رأس المال أدى إلى توجيه مبالغ خيالية للبحوث والتطوير مما نتج عنها هذا التقدم التكنولوجي في وسائل الإنتاج والاتصالات فظهرت نظم التصنيع المتقدمة (AMT) مثل نظم الإنتاج في التوقيت المنضبط (JIT) ونظم التصنيع المرنة (FMS) وإدارة الجودة الشاملة (TQM) ونظم التصنيع المتكاملة مع الحاسب الآلي (CIM) وقد أدت كل هذه التطورات إلى الإندفاع نحو الأوتوماتيكية في عمليات التصميم والإنتاج والتخزين مع التركيز الكبير على الإلتزام بمتطلبات الجودة أثناء تصميم المنتجات وخلال عمليات الإنتاج، وعلى تخفيض مستويات المخزون، وعلى تقصير الوقت اللازم لعمليات الإنتاج والتسليم، وما يترتب على كل ذلك من تخفيض للتكلفة (حسين، 2000: 16). فهناك العديد من تأثيرات تكنولوجيا التصنيع الحديثة على كل من هيكل التكاليف و مكونات تكلفة المنتج في (Kerremans et. al., 1991):

أ. زيادة نسبة التكاليف الثابتة إلى التكاليف المتغيرة أي أن معظم التكاليف أصبحت تكاليف ثابتة.
ب. إنخفاض تكلفة العمل المباشر حيث أصبحت تكلفة غير جوهرية، في حين أن التكاليف الإضافية غير المباشرة أصبحت جزءاً هاماً من تكلفة المنتج.
ج. زيادة الإعتدال على ساعات تشغيل الآلات بدلاً من ساعات العمل المباشر عند حساب معدلات التحميل للتكاليف الإضافية.

د. زيادة أهمية دور وموقع المحاسب الإداري في ظل بيئة التصنيع الحديثة لقدرته على تهيئة النظام المحاسبي ليتوافق مع التغيرات التي حدثت في بيئة الإنتاج.
لذلك عبر العشرين عاماً الأخيرة إتجهت أبحاث النظرية الشرطية لأخذ الجوانب المعاصرة لتكنولوجيا التصنيع (JIT, TQM, FMS) في دراسة علاقة تكنولوجيا التصنيع بتصميم نظم المحاسبة الإدارية (Chenhall, 2003: 141). وتوصلت إلى أن تكنولوجيا التصنيع الحديثة لها تأثير جوهري على تطوير نظم المحاسبة الإدارية (Innes & Mitchell, 1990). حيث يتطلب استخدام مثل تلك تكنولوجيا التصنيع الحديثة معلومات ذات نطاق واسع وأكثر شمولية من تلك التي تقدمها أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية، نظراً لأن تلك المعلومات يستخدمها مديري الشركات في إتخاذ القرارات لأنها توفر تغذية عكسية عن الجوانب التشغيلية مثل التكلفة والإنتاج والمخزون والمبيعات والنصيب السوقي (Mia & Winata, 2008)، بمعنى أن أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية لم تستطع توفير معلومات ملائمة لحل المشاكل ولتقييم الأداء للشركات التي تطبق أساليب تصنيع حديثة. لذلك فالشركات التي تطبق تكنولوجيا التصنيع الحديثة تضع إهتماماً أكبر على أساليب المحاسبة الإدارية الأكثر تعقيداً وخاصة تلك الأساليب التي تركز على إضافة القيمة من خلال الإستخدام الكفء للموارد مثل التكلفة المستهدفة وتقييم الأداء من خلال المقاييس غير المالية وأسلوب التكلفة على أساس النشاط وأساليب رقابة الجودة وتحليل سلسلة القيمة وتحليل ربحية العملاء وتحليل جوانب القوة

والضعف في المنافسين (سليم، 2003; Abdel-Kader&Luther, 2008).

مثلاً الشركات التي تطبق نظم الإنتاج في الوقت المنضبط (JIT) يجعل نظم التكاليف في تلك الشركات التي تطبقه أكثر تعقيداً حيث تتجه تلك الشركات لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC نظراً لأن فلسفة نظام (JIT) تقوم على إستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة ومن ثم فإن الشركة التي تطبق نظام الإنتاج في التوقيت المنضبط (JIT) يكون لديها حافزاً لتحليل الأنشطة ولفهم مسببات التكلفة وهذا هو لب نظام ABC أي أن تطبيق نظام (JIT) سوف يسهم بصورة أو بأخرى في توفير الأجواء المناسبة لتطبيق نظام ABC (AL-omiria&Drury, 2007).

كما أن إستخدام تكنولوجيا التصنيع الحديثة يرتبط بصورة جوهرية مع إستخدام مقاييس الأداء المتعددة (المالية وغير المالية)، فمقاييس الأداء التقليدية تعتبر غير كافية لأنها مقاييس مالية يجعل الشركات تركز على الأرباح في الأجل القصير وبالتالي فهي قاصرة في أخذ المنافع الإستراتيجية- مثل الجودة والمرونة والإبتكار- التي توفرها تكنولوجيا التصنيع الحديثة في الحسابان عند التقييم لصعوبة التعبير المالي عنها (حسين، 1995; Bains&Langfield-Smith, 2003)، لذلك يجب التحول إلى إستخدام مقاييس غير مالية بجانب المقاييس المالية. وللتغلب على ذلك القصور إقترح العطاس (2004) إستخدام أحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وهي بطاقة الأداء المتوازن (BSC) والتي تسمح للمديرين بتقييم أداء الشركة ليس فقط من الناحية المالية فحسب، بل أيضاً من نواحي رضا العميل والكفاءة والإبتكار. لذلك فإن الشركات التي تستخدم نظم التصنيع الحديثة تميل أكثر نحو إستخدام بطاقة الأداء المتوازن.

وفي هذا الصدد يضيف (Mignogna, 2003; Brugeman&Slagmulder, 1995;

مندور، 2004) كيفية تقييم الإستثمار في تكنولوجيا التصنيع الحديثة بأنة لابد من التركيز على جانبين الجانب المالي والجانب الإستراتيجي معاً، لأن الأساليب التقليدية غير كافية لتقييم الإستثمارات في نظم التصنيع الحديثة (معدل العائد على الإستثمار وفترة الإسترداد ومعدل العائد الداخلي وصافي القيمة الحالية) لأنها تركز على الجانب المالي فقط وبالتالي فهي قاصرة في أخذ المنافع الإستراتيجية مثل الجودة والمرونة والإبتكار في الحسابان عند التقييم لصعوبة التعبير المالي عنه، لذلك يجب إستخدام الجانب الإستراتيجي من خلال التأكد من توافق الإستثمار المقترح مع إستراتيجية الشركة وإجراء تغيير في الهيكل التنظيمي للشركة حتى يتواءم مع التكنولوجيا الحديثة- حيث التكنولوجيا المثلى تكون مشروطة بالأهداف الإستراتيجية (قيادة التكلفة أو التوزيع والتميز) والهيكل التنظيمية وطبيعة المنتج- بالإضافة للجانب المالي.

لذلك فالتطوير في نظم الإنتاج يجب أن يصاحبه تطوير في نظم المحاسبة الإدارية حتى يؤتى هذا التطوير ثماره ويتحسن أداء المنشأة (Sim&Killough, 1998)، بمعنى أن التوافق بين نظم

الإنتاج وتصميم نظم الرقابة هام جداً ويسهم في تحسين أداء المنشأة. وعليه يمكن القول بأن زيادة المنافسة جعل الشركات تتحول من إنتاج منتجات نمطية وكميات كبيرة دون النظر لإعتبارات الجودة إلى إنتاج منتجات تتوافق مع طلبات ورغبات العملاء وذات جودة عالية، كما أن العديد من الشركات إتجهت للحصول على شهادات الجودة الأيزو (ISO) قد أدى إلى تطورات في تكنولوجيا التصنيع وأساليب الإنتاج، مما يجعل أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية لا تتوافق مع بيئة التصنيع الحديثة مما يتطلب ضرورة تطوير أساليب المحاسبة الإدارية حتى تتوافق مع تلك التطورات. أي أن التوافق بين تكنولوجيا تصنيع الحديثة وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية هام وذلك لضمان فعالية التكنولوجيا في تحسين الأداء. بمعنى أدق التطوير في أساليب الإنتاج وتكنولوجيا التصنيع المستخدمة يؤدي إلى التطوير في أساليب المحاسبة الإدارية.

2.2.3.2 الإستراتيجية:

تعد القرارات المتعلقة بالإستراتيجية التنافسية لدى شركة ما أمراً في غاية الأهمية للحصول على ميزة تنافسية وكذلك لتطوير أداء الشركة، فالتصميم التنظيمي الأمثل يعتمد على الإستراتيجية من بين عوامل أخرى (Pertusa et. al., 2010:1282).

وأيدت بحوث عديدة مثل (Hamilton & Shergill, 1992; Suzuki, 1980; Rumelt, 1974; Chandler, 1962) بأن الهيكل التنظيمي حصرياً بصفته عنصر تنفيذ إستراتيجي، وابتاع هذا المنهج، فإن تأثير الإستراتيجية على أداء الشركة يشق طريقه عبر الهيكل التنظيمي، مما يعزز مفهوم الهيكل التنظيمي على أنه مصدر يساهم في تحقيق الميزة التنافسية (Okumus, 2003:82).

إن ملاءمة أساليب نظم الرقابة مع الإستراتيجية التي تنتهجها المنشأة أمر ضروري حيث أن فعالية تنفيذ الإستراتيجية تتطلب ضرورة أن يدعم نظام المحاسبة الإدارية عملية إتخاذ القرارات وذلك من خلال توفير المعلومات اللازمة لحلول المشاكل المرتبطة بالنواحي التنافسية (عطاس، 2004: 103).

وقد حاول بعض الباحثين تقديم تصنيف للإستراتيجيات التي يمكن أن تتبعها الشركات في سبيل تحقيق المزايا التنافسية وإستخدمت مصطلحات مختلفة للتعبير عن ذات الإستراتيجية، وعلى سبيل المثال قدم Porter نوعان من الإستراتيجيات: النوع الأول تقديم المنتج أو الخدمة بأقل تكلفة ممكنة أي بتكلفة أقل مما يقدمها المنافسون في نفس الصناعة أما النوع الثاني تقديم المنتج أو الخدمة بمواصفات مميزة تختلف عن المنتجات أو الخدمات التي يقدمها المنافسون في نفس الصناعة ويمكن أن يتخذ هذا التميز عدة أشكال تقوم على: تقديم المنتج بجودة أعلى من المنافسين وتصميم أفضل وتسليم المنتج في الوقت المتفق عليه، وقد قدم Miles & Snow نوع ثالث من الإستراتيجيات وهو إستراتيجية خليط من إستراتيجيتي تقديم المنتج بأقل تكلفة وتقديم المنتج بمواصفات مميزة، وأطلق على تلك الإستراتيجية "الإستراتيجية التحليلية" (Fisher, 1995:35). وإستخدم Miles & Snow مصطلح

المدافعة للتعبير عن إستراتيجية تقديم المنتج بأقل تكلفة ومصطلح الطموحة للتعبير عن إستراتيجية تقديم المنتج بمواصفات مميزة (Anderson&Lanen,1999:385-388)، كما إستخدم Gupta&Govi- (1984) مصطلح الحصاد للتعبير عن إستراتيجية تقديم المنتج بأقل تكلفة ومصطلح البناء للتعبير عن إستراتيجية تقديم المنتج بمواصفات مميزة. ويمكن القول بأن هناك ثلاثة أنواع من الإستراتيجيات وهي إستراتيجية تقديم المنتج بأقل تكلفة ممكنة أو المدافعة أو الحصاد، وإستراتيجية تقديم المنتج بمواصفات مميزة- التميز- أو الطموحة أو البناء، وإستراتيجية خليط أو الإستراتيجية التحليلية.

ويلاحظ أن الشركات التي تطبق إستراتيجية تقديم المنتج بأقل تكلفة ممكنة (ترشيد النفقات): تعمل في بيئة أكثر إستقراراً يمكن التنبؤ بها-أي في ظل درجة منخفضة من عدم التأكد-حيث تنافس من خلال إنتاج سلع نمطية ذات الهامش ربح المنخفض، وتحقق الكفاءة من خلال الإعتماد على مجموعة من أساليب الإنتاج الروتينية وإقتصاديات الحجم الكبير، وتركز جهودها على كفاءة استخدام التكلفة أي محاولة الوصول إلى أقل تكلفة ممكنة مقارنة بالمنافسين وذلك من خلال الرقابة المحكمة على التكاليف والذي من الممكن أن يؤدي بالمقابل إلى إنخفاض السعر. بينما الشركات التي تتبع إستراتيجية تقديم المنتج بمواصفات مميزة: تعمل في بيئة تتسم بالتغيرات السريعة غير المتوقعة-أي في ظل درجة عالية من عدم التأكد-حيث تنافس من خلال تمييز المنتجات أي من خلال إنتاج منتجات ذات سمات خاصة وفريدة وتقابل إحتياجات العملاء، وتحصل على الميزة التنافسية من خلال التميز في الجودة والمرونة وتصميم المنتج (Jermias&Gani,2004:187;David et. al.,2002:868) لذلك يمكن القول بأن إختيار نوع الإستراتيجية الملائمة التي تطبقها المنشأة تعد شرطية بمعنى تعتمد على وضع المنشأة.

يرتبط إختيار إستراتيجية المدافعة بمستوى منخفض من حالة عدم التأكد البيئي، والذي يؤدي إلى مركزية إتخاذ القرارات- الهيكل مركزي-لذلك الإدارة العليا هي التي تضع أهداف موازنة ثم يتم توصيلها إلى باقي أجزاء المنشأة، فنظم الحوافز محددة تعتمد على تحقيق أهداف الموازنة، بينما ترتبط إختيار إستراتيجية الطموحة بمستوى مرتفع من حالة عدم التأكد البيئي، والذي يؤدي إلى زيادة اللامركزية- الهيكل لامركزي- لذلك وحدات الأعمال الفرعية هي التي تقوم بإعداد الموازنة ثم ترسل لأعلى من خلال الهيكل التنظيمي بعد سلسلة من الإجتماعات، فنظم الحوافز تعتمد على التقييم الشخصي للرؤساء (Simons,1990).

وتناولت العديد من الدراسات السابقة علاقة الإستراتيجية بنظم المحاسبة الإدارية، وأوضحت نتائج الدراسات السابقة أن الشركات التي تتبع إستراتيجية تميز المنتجات تركز على ممارسات المحاسبة الإدارية بصورة أكبر من الشركات التي تتبع إستراتيجية خفض التكلفة، أي أن تحول الشركة لإستراتيجية التميز يرتبط بإستخدام ممارسات المحاسبة الإدارية المتقدمة بصورة أكبر من الممارسات

التقليدية (مثل برامج تحسين الجودة والمقارنة بالأفضل والإدارة والمحاسبة على أساس النشاط ونظم التصنيع الحديثة والنظم المتكاملة وأساليب التخطيط الإستراتيجي ونظم المحاسبة الإدارية التي توفر مقاييس عن رضا العملاء والتسليم في الوقت المناسب ومقاييس الأنشطة الإنتاجية الرئيسية والجودة ومقاييس الأداء المرتبطة بالعاملين) نظراً لأن تلك الممارسات المتقدمة يمكن أن تساعد العمال أن يركزوا بصورة أكبر على تحقيق أولويات التميز مثل الجودة وخدمة العملاء والتسليم في الوقت المناسب، وبالتالي هذا يحسن من مقدرة الشركة على كل من تمييز منتجاتها ورضا العملاء (Jermias & Chenhall & Langfield-Smith, 1998; Gani, 2004; Baines & Langfield-Smith, 2003).

كما أن الشركات التي تطبق الإستراتيجية المدافعة تركز على تخفيض التكاليف من خلال تحسينات العمليات ومن ثم فإن ذلك يدفعها لإستخدام مقاييس الأداء المالية، وفي المقابل الشركات التي تطبق الإستراتيجية الطموحة تركز على التميز من خلال التركيز على الأسواق والمنتجات الجديدة، ومن ثم فإن ذلك يدفعها لأن تكون أقل إستخداماً للمقاييس المالية وتركيزها الأكبر يكون على المقاييس غير المالية، أي أن الشركات التي تطبق الإستراتيجية المدافعة (خفض التكلفة) أقل إحتمالاً لإستخدام مقاييس الأداء المتعددة نظراً لأن تركيزها الأكبر يكون على المقاييس المالية، في حين أن الشركات التي تطبق الإستراتيجية الطموحة (التميز) أكثر إحتمالاً لإستخدام مقاييس الأداء المتعددة -المالية وغير المالية- مع التركيز بصورة أكبر على المقاييس غير المالية (Zurikat, 2006).

(Govindarajan & Fisher, 1990)

كما أن الشركات التي تطبق الإستراتيجية المدافعة تتعامل في عدد محدود من المنتجات تركز على الكفاءة على حساب الإبتكار وهذا يتطلب الإستثمار في تكنولوجيا تصنيع تمكن من الإنتاج طويل الأجل وبكميات كبيرة لمنتجات نمطية ومن ثم فإن ذلك يتوافق مع الإعتماد على المعلومات المالية والتاريخية، كما أن محدودية المنتجات يقلل من الحاجة للمتابعة الدقيقة للبيئة الخارجية ومن ثم فإن ذلك يتوافق مع الإعتماد على المعلومات الداخلية، وبالتالي فإن معلومات المحاسبة الإدارية الداخلية المالية التاريخية - ذات النطاق الضيق - تكون أكثر ملاءمة لمديري الشركات التي تتبع إستراتيجية مدافعة. بينما الشركات التي تطبق الإستراتيجية الطموحة تركز على البحث عن المنتجات والأسواق الجديدة فتقوم بمتابعة عدد كبير من المتغيرات والأحداث البيئية الخارجية وتقوم بتطبيق تكنولوجيا مرنة حتى تتمكن من الإستجابة السريعة للتغيرات في طلبات ورغبات وتفضيلات العملاء ومن ثم فإن المعلومات الخارجية غيرا لمالية ذات التوجه المستقبلي - واسعة النطاق - تكون أكثر ملاءمة لتلك الإستراتيجية، كما أن توفير نظم المحاسبة الإدارية لتلك النوعية من المعلومات لمديري تلك الشركات يساهم في تحسين إتخاذ القرارات ومن ثم تحسين الأداء (Chonga & Chong, 1997; Abernethy &

(Guthrie,1994)، فالتوافق ما بين الإستراتيجية المتبعة ونطاق معلومات أساليب المحاسبة الإدارية يحسن من فعالية إتخاذ القرارات ومن ثم يسهم في تحسين أداء الشركة (السوافيري،1999).
وعليه يمكن القول بأن المنافسة تدفع الشركات إلى تبني إستراتيجية مناسبة للحصول على ميزة تنافسية وكذلك لتطوير أداء الشركة، وذلك من خلال خفض التكلفة أو تميز المنتجات، وأن لكل إستراتيجية ظروف تناسب تطبيقها، وأساليب محاسبة إدارية تتوافق معها حتى تحقق المنشأة تحسن في الأداء.
ولاشك فإن تبني الإستراتيجية التنافسية يتطلب تطوير أساليب المحاسبة الإدارية حتى تتوافق مع الإستراتيجية الجديدة، لأنه لا يكفي تبني الشركة لإستراتيجية للحصول على ميزة تنافسية ولكن يجب ملاءمة الإستراتيجية التي تنتهجها الشركة مع أساليب المحاسبة الإدارية. بمعنى أدق فإن تبني الشركة لإستراتيجية تنافسية يؤدي إلى التطوير في أساليب المحاسبة الإدارية.

2.2.3.3 الهيكل التنظيمي:

يعتبر الهيكل التنظيمي من العوامل الهامة التي تناولتها الدراسات السابقة في مجال النظرية الشرطية. ويقصد بالهيكل التنظيمي أي درجة المركزية أو اللامركزية، فالهيكل المركزي يعني (مركزية سلطة إتخاذ القرار) أي تكون السلطة والمسؤولية مركزة لدى الإدارة العليا حيث تكون مسؤولة عن التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات، أما الهيكل اللامركزي يعني (لامركزية سلطة إتخاذ القرار) أي تكون السلطة موزعة على المستويات الإدارية لذلك فإن مديري الأقسام والإدارات يكون لديهم مسؤولية التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات بمعنى أن الشركة تملك بيئة عمل تشاركية تزيد من إلتزام الموظفين ومشاركتهم وهذا يحسن مرونة الشركة وروح الابتكار فيها (Huang et. al.,2010:517) وتطبق اللامركزية في التنظيمات الكبيرة لكي تتمكن الوحدات الفرعية من إتخاذ لقرارات في الوقت المناسب (الدره، 1994: 202) وتتوقف درجة اللامركزية على عوامل تختلف من منظمة لأخرى منها: حجم المنظمة وتوافر المديرون الأكفاء وتوافر أساليب الرقابة الرسمية وديناميكية المنشأة (عطاس، 2004: 91)، وبما أن أساليب المحاسبة الإدارية تساعد على توفير المعلومات اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات والتي تتأثر بطبيعة الهيكل التنظيمي لذلك فإن أساليب المحاسبة الإدارية يجب أن تتوافق مع طبيعة الهيكل التنظيمي للمنشأة لتوفير المعلومات التي تلائم ذلك الهيكل.

ولقد تناولت الدراسات السابقة علاقة نمط الهيكل التنظيمي بنظم المحاسبة الإدارية وذلك لأن طبيعة الهيكل التنظيمي لأي شركة قد تؤثر على ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية المطبقة في تلك الشركة، فالشركات التي تتسم باللامركزية تعتمد على ممارسات المحاسبة الإدارية بصورة أكبر من الشركات التي تتسم بالمركزية، حتى تتمكن من توفير المعلومات الملائمة للمديرين اللامركزيين لمساعدتهم في التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات (الشيشيني، 2008; 2008; Abdel-kader&luther).
على سبيل المثال في الشركات التي تتسم باللامركزية، تعد موازنتها من خلال مشاركة جميع

المديرين في مختلف المستويات، فإن ذلك يجعل الموازنات أكثر واقعية وتحفز العاملين الذين يشاركون في إعدادها على تحقيقها، في حين أن المركزية تنعكس سلباً على التفاعل بين الرؤساء والمرووسين خلال فترة إعداد الموازنة وأثناء مناقشة وسائل وآليات تحقيق أهداف الموازنة (Ezzamel,1990). كما أن الشركات اللامركزية تركز على آليات الرقابة الرسمية ومن ثم فإن الهياكل اللامركزية تكون أكثر استخداماً للموازنات لأغراض الإتصال والرقابة وتقييم الأداء، أي أنه مع زيادة حجم المنشأة تصبح عمليات الإتصال والرقابة أكثر صعوبة ومن ثم فإن الشركات الكبيرة ذات الأنشطة المتنوعة تميل لتطبيق نظم رسمية للإتصال والرقابة ومن تلك النظم الموازنات وعليه يزداد استخدام الموازنات كآلية للإتصال والرقابة وتقييم الأداء، في حين أن الشركات الصغيرة تميل لتطبيق نظم وآليات غير رسمية أو شخصية في الإتصال والرقابة (Sharma,2002)، كما تحتاج الشركة التي تتسم باللامركزية لقدرة أكبر للتنبؤ حيث تتميز البيئة المحيطة بأنها غير مؤكدة، وعليه يجب أن يعكس نظام المحاسبة الإدارية تلك الخصائص من حيث التركيز على البيئة الخارجية والتفاعل معها واستخدام البيانات غير المالية وذات التوجه المستقبلي، ولذلك فإن المعلومات واسعة النطاق (خارجية وغير مالية ومستقبلية) تكون مفيدة للمديرين اللامركزيين نظراً لتنوع المشاكل والقرارات التي يواجهونها مثل قرارات التسعير والتسويق ورقابة المخزون فهم بحاجة لمعلومات أكثر، وأن نظم المحاسبة الإدارية التي توفر معلومات ذات نطاق واسع تساعد هؤلاء المديرين في حل المشكلات واتخاذ القرارات المختلفة ومن ثم تحسن من أدائهم (Soobaroyen&Poorundersing,2008;Chang et. al.,2003;Gul&Chia,1994)، وأثبتت دراسة (Chenhall&Morris(1986 وجود علاقة طردية بين درجة اللامركزية واستخدام ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية. أي كلما زادت درجة اللامركزية زاد استخدام أساليب المحاسبة الإدارية، هذا يعني إرتباط نمط الهيكل التنظيمي بتطوير أساليب المحاسبة الإدارية، بمعنى أدق التحول نحو الهياكل اللامركزية يؤدي إلى التطوير في أساليب المحاسبة الإدارية.

2.2.3.4 حجم المنشأة:

يعتبر حجم المنشأة من العوامل الهامة التي تناولتها الدراسات السابقة في مجال النظرية الشرطية، حيث إرتبط تطور المحاسبة الإدارية خلال أواخر القرن التاسع عشر وأوائل القرن العشرين بتطور منشآت كبيرة الحجم ومتنوعة النشاطات (عطاس، 2004: 98).

ولقد تناولت الدراسات السابقة علاقة حجم المنشأة بتطوير نظم المحاسبة الإدارية، وأن تلك الدراسات قد توصلت لنتائج متباينة بشأن تأثير اختلاف حجم المنشأة على تطوير نظم المحاسبة الإدارية نظراً لإختلاف الأساليب البحثية المتبعة وإختلاف البيئات التي أجريت فيها تلك الدراسات. حيث توصل عدداً قليلاً من تلك الدراسات على سبيل المثال: (Williams&Seaman,2001; رمضان، 1990; Libby&warehouse,1996;الفضل، 1997) إلى أن حجم المنشأة لا يرتبط بصورة

جوهرية مع عدد التغيرات في نظم المحاسبة الإدارية. بينما غالبية تلك الدراسات على سبيل المثال (Waweru & Uliana, 2005; Szychta, 2002; Schroder & Sohal, 1999; Chenhall & La-ngfield-Smith, 1998; Ezzamel, 1990) قد توصلت إلى أن زيادة حجم المنشأة يرتبط باستخدام عدد أكبر من ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية، أي أن حجم المنشأة يؤثر على تطوير نظم المحاسبة الإدارية، فضلاً عن أن الشركات الكبيرة تضع إهتمام أكبر على ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية الأكثر تعقيداً مثل: التكلفة المستهدفة ونظام ABC وتقييم الأداء من خلال المقاييس المتعددة (بطاقة الأداء المتوازنة) وتحليل سلسلة القيمة وتحليل ربحية العملاء، بالإضافة إلى تطبيقها للممارسات التقليدية، في حين أن الشركات صغيرة الحجم تركز فقط على الممارسات التقليدية مثل: الموازنة الثابتة والموازنة المرنة وتقييم الأداء من خلال المقاييس المالية وتقييم الاستثمارات من خلال طريقة فترة الاسترداد ومعدل العائد المحاسبي وتحليل التعادل (Abdel-kader & Luther, 2008; Al-omri & Drury, 2007; Zuriekat, 2006; El Shini, 2001; Hoque & James, 2000) أي أن هناك علاقة إرتباط موجبة بين حجم المنشأة ودرجة تعقيد نظم الرقابة والمحاسبة الإدارية، فكلما زاد حجم المنشأة كلما زاد تعقد نظم المحاسبة الإدارية - وذلك لأن المنشآت كبيرة الحجم يتوافر لديها الموارد اللازمة (المالية والبشرية) لتصميم نظم محاسبة إدارية معقدة وتطبيق أساليب محاسبة إدارية حديثة بصورة أكبر من المنشآت الصغيرة، علاوة على أن زيادة حجم المنشأة سوف يؤدي إلى صعوبة قيام الإدارة بمراقبة الأنشطة التشغيلية وعضواً عن ذلك تلجأ إلى استخدام نظم رسمية للرقابة مثل زيادة تفويض السلطة ومن ثم المزيد من اللامركزي، (Abdel-Kader & Luther, 2008; Chenhall, 2003) كما أن الشركات الكبيرة الحجم ذات الأنشطة المتعددة والمنتجات المتنوعة تطبق أحدث الأساليب بما يدعم من موقفها التنافسي. وهذا يعني أنه زيادة حجم المنشأة يساعد على تطوير أساليب المحاسبة الإدارية، بمعنى أدق التغير في حجم المنشأة يؤدي إلى تطوير أساليب المحاسبة الإدارية. وعادةً ما يتم قياس حجم المنشأة على أساس الإعتبرات التالية: عدد العاملين بالمنشأة، قيمة المبيعات السنوية، قيمة الأصول، قيمة الأسهم.

وبعد الإنتهاء من الدراسة التحليلية لمتغيرات البيئة الخارجية والداخلية وتأثيرها في تطوير أساليب المحاسبة الإدارية تبين أن عملية تطوير أساليب المحاسبة الإدارية تتم من خلال مجموعة من المتغيرات وهي كما إقترحتها دراسات النظرية الشرطية عبارة عن المنافسة وعدم التأكد البيئي وتكنولوجيا التصنيع والإستراتيجية والهيكل التنظيمي وحجم المنشأة.

وتلخص الباحثة في الجدول رقم (4) أهم سمات نظام الرقابة الإدارية في ظل تأثير متغير البيئة الخارجية.
جدول رقم (4) أثر البيئة الخارجية في تصميم أساليب المحاسبة الإدارية

م	البيئة الخارجية	التقنية	الإستراتيجية	الهيكل التنظيمي	الحجم	الخصائص التنظيمية	أسلوب الرقابة	آليات المحاسبة الإدارية الملائمة
1.	منشآت تعمل في بيئة تتسم بإنخفاض درجة عدم التأكد البيئي (ساكنة) أي أن البيئة الخارجية لاتحظى بالأهمية الكبيرة	يتطلب الإستثمار في تكنولوجيا تصنيع تمكن من الإنتاج طويل الأجل لعدد محدود من المنتجات وكميات كبيرة (منتجات نمطية، وأساليب الإنتاج روتينية)	تقديم المنتج بأقل تكلفة ممكنة مقارنة بالمنافسين للحصول على الميزة التنافسية	الآلي/ الميكانيكي (إزدياد الرسمية و مركزية إتخاذ القرارات)	شركات صغيرة	تركز على كفاءة استخدام التكلفة على رسمية حساب الإبتكار من خلال تحسينات العمليات أي محاولة الوصول إلى أقل تكلفة ممكنة مقارنة بالمنافس بين وذلك من خلال الرقابة المحكمة على التكاليف والذي يؤدي إلى إنخفاض السعر	رقابة ذاتية أي تطبيق نظم غير رسمية أو شخصية في الإتصال والرقابة	- عدم الحاجة لمتابعة البيئة الخارجية لأنها تتنافس من خلال عدد محدود من المنتجات ومن ثم فإن المعلومات المحاسبة الإدارية الداخلية، المالية، التاريخية (ذات نطاق الضيق) تكون أكثر ملاءمة لمديري تلك الشركات. - تركز على ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية مثل الموازنة الثابتة، الموازنة المرنة، تقييم الأداء من خلال مقاييس مالية، تقييم الإستثمار من خلال طريقة فترة الإسترداد ومعدل العائد المحاسبي، تحليل التعادل. - إعداد الموازنة بشكل مركزي ولا يتم تعديلها خلال سنة الموازنة - نظم الحوافز والمكافآت محددة تعتمد على تحقيق أهداف الموازنة

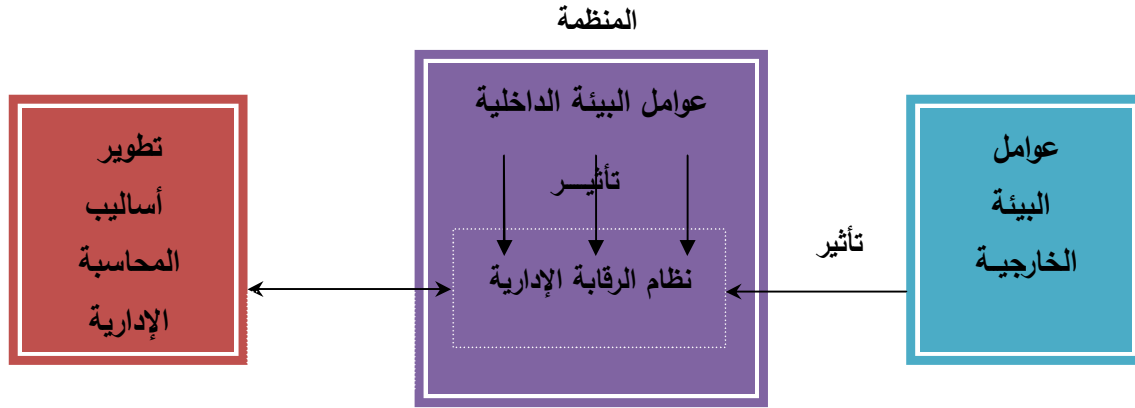
2.	منشآت تعمل في بيئة تتسم بارتفاع درجة عدم التأكد البيئي (حركية/عدائية) أي أن البيئة الخارجية غير مؤكدة لذلك تحتاج لقدرة عالية من التنبؤ	تطبيق تكنولوجيا مرنة حتى تتمكن من الإستجابة السريعة للتغيرات في طلبات ورغبات وتفضيلات العملاء	تقديم المنتج بمواصفات مميزة (التميز في الجودة والمرونة وتصميم منتجاتها للحصول على الميزة التنافسية)	العضوي (إنخفاض الرسمية و زيادة اللامركزية والمرونة وتفويض السلطة والمشاركة في إتخاذ القرارات)	شركات كبيرة	تركز على التميز في الجودة والمرونة وتصميم منتجاتها من خلال إضافة منتجات جديدة ومبتكرة والتغير فيها باستمرار	رقابة آلية أي تطبيق نظم رسمية للإتصال والرقابة	- الحاجة لمتابعة البيئة الخارجية لأنها تنافس من خلال إنتاج منتجات تقابل إحتياجات العملاء، ومن ثم فإن المعلومات الخارجية وغير المالية وذات التوجه المستقبلي (واسعة النطاق) تكون أكثر ملاءمة لمديري تلك الشركات. - تركيز على ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة (الأكثر تعقيداً) - خاصة تلك الممارسات التي تركز على إضافة القيمة من خلال الإستخدام الكفء للموارد مثل التكلفة المستهدفة، التكلفة على أساس النشاط، وتقييم الأداء من خلال مقاييس متعددة (بطاقة الأداء المتوازن)، تحليل سلسلة القيمة، تحليل ربحية العملاء - نظراً لتوافر الموارد المالية والبشرية لتصميم وتطبيق نظم معقدة، كذلك بما يدعم من موقفها التنافسي. - إعداد الموازنة من خلال المشاركة لأن المنشآت كبيرة الحجم تحتاج لمعلومات أكثر، تعديلات بصورة مستمرة في الموازنة. - نظم الحوافز والمكافآت تعتمد على التقييم الشخصي للرؤساء.
----	--	---	---	---	-------------	---	--	--

المصدر: (إعداد الباحثة)

يتضح من الجدول رقم (4) أن متغيرات البيئة الخارجية لها تأثير مباشر على متغيرات البيئة الداخلية، وبالتالي على تصميم أساليب المحاسبة الإدارية. أي أن المتغيرات البيئية تأثير واضح على نظم الرقابة المحاسبية ولا بد من أخذها بالإعتبار عند تصميم تلك النظم.

ويؤكد عربي (1996: 377) على ذلك بأنه يجب أن يهتم مصمم النظم عند تصميم نظم المحاسبة الإدارية في المنشأة بأثر بيئة تلك المنشأة على النظم المحاسبية المبتغاة، حيث لا يوجد نظام محاسبي مرضي في حد ذاته وإنما يوجد نظام متفاعل مع المتغيرات المحيطة بالمنشأة. كما أن الملائمة بين المتغيرات البيئية والتصميم هي أساس لوجود الفاعلية التنظيمية.

وكما يلخص الشكل رقم(5) كيفية تأثر أساليب المحاسبة الإدارية بالمتغيرات(العوامل) الشرطية، لذلك يجب على المنظمة أن تتكيف مع بيئتها من أجل إستمرارها وبقائها ونموها.
شكل رقم (5) العلاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية والعوامل الشرطية



المصدر: (إعداد الباحثة)

2.2.4 أهداف التطوير التنظيمي:

تعددت الأهداف التي تسعى إليها المنظمات الحديثة من عملية التطوير التنظيمي، وان كان الهدف الأساس يتمثل في تحسين الفعالية التنظيمية للمنظمة من رفع قدرتها وفعاليتها لمواجهة التغيرات المحيطة بها وتحقيق أهدافها بكفاءة، وفيما يلي أهم تلك الأهداف (عطاس، 2004: 16):

1. تحقيق التوازن بين المنظمة والبيئة التي تعمل من خلالها، حيث يعمل التطوير التنظيمي على زيادة قدرة المنظمة على التكيف مع المتغيرات البيئية.
2. العمل على إيجاد نظام تفاعلي داخل المنظمة يقوم على لامركزية السلطة والتوسع في عملية المشاركة في اتخاذ القرارات.
3. تحقيق أكبر درجة من التعاون والتكامل بين أجزاء التنظيم، مما يترتب عليه تقليل الوقت والجهد الذي يبذله أعضاء التنظيم في أوجه النشاط غير المنتج.
4. الارتفاع بكفاءة وفعالية كافة عناصر التنظيم إلى أقصى حد ممكن، وذلك من خلال تطوير وسائل اتصال فعالة داخل التنظيم تضمن توفير المعلومات المطلوبة في الوقت المناسب وبالتكلفة الملائمة.

يتضح مما سبق أهمية وضرورة قيام المنظمة من وقت لآخر بعملية تطوير للنظم والأساليب التي تتبعها، فكلما إتسمت البيئة بالديناميكية كلما شكل ذلك ضغطاً على المنظمة لكي تكون في حالة تطوير مستمر وذلك كشرط أساسي لإستمرارها وبقاؤها ونموها وذلك لأن البقاء للأصلح.

وفي النهاية يتبقى لنا إختبار مدى صحة فرضيات الدراسة المتعلقة بتلك المتغيرات، وهذا ما سنتناوله الباحثة في الفصل القادم إن شاء الله.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

الفصل الثالث الدراسة الميدانية

3.1 الطريقة والإجراءات:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إستخدام الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية في المجالات المختلفة عامة، ومعرفة أي من تلك الأساليب الأكثر شيوعاً هل هي الأساليب الحديثة أم التقليدية عامةً، كما هدفت إلى التوصل للعوامل التي تسهم في تطوير أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين، ولتحقيق ذلك، سيتم تناول طريقة وإجراءات الدراسة في هذا الفصل بالتفصيل من حيث وصفاً لمنهج الدراسة، ومجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها، وصدقها وثباتها، كما يتضمن هذا الفصل وصفاً للإجراءات التي قامت بها الباحثة في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها، وأخيراً المعالجات الإحصائية التي إعتمدت الباحثة عليها في تحليل بيانات الدراسة.

3.1.1 منهجية الدراسة:

تعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي - الذي يحاول من خلاله وصف الظاهرة موضوع الدراسة وتحليل بياناتها والعلاقة بين مكوناتها والآراء التي تطرح حولها والعمليات التي تتضمنها والآثار التي تحدثها - المبني على أسلوبين متكاملين سعياً إلى تحقيق أهداف الدراسة وهما: الأسلوب النظري والأسلوب الميداني. فقد إستخدم الأسلوب النظري من خلال الرجوع إلى الدراسات السابقة والأدبيات المحاسبية المتاحة في هذا المجال لبناء الخلفية النظرية لموضوع الدراسة، بالإضافة إلى إستخدام الأسلوب الميداني في جمع البيانات بواسطة إستبانة وتحليلها إحصائياً وإختبار الفرضيات. وبذلك إستخدمت الباحثة مصدرين أساسيين لجمع المعلومات:

1. المصادر الثانوية: والتي تتمثل في الكتب والمقالات والدوريات والأبحاث والرسائل الجامعية ومواقع الإنترنت الخاصة بمكتبات الجامعات العربية والدولية وأيه مراجع قد ترى الباحثة أنها تسهم في إثراء الدراسة بشكل علمي وذلك بهدف بناء الإطار النظري للدراسة.
2. المصادر الأولية: والتي تتمثل في الإستبانة والتي أعدت خصيصاً بهدف الحصول على بعض البيانات غير الموثقة كتابة وإيضاح بعض الآراء، ومن ثم تفرغها وتحليلها بإستخدام برنامج SPSS (Statistical Package for Social Science) الإحصائي وإستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

3.1.2 مجتمع وعينة الدراسة:

يتألف مجتمع الدراسة من كافة الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين - والبالغ عددها اثني عشرة شركة صناعية، وذلك حسب آخر تقرير صادر عن بورصة فلسطين لعام 2014 (www.pex.ps)، وتمثل عينه الدراسة رؤساء قطاع الشؤون المالية ومديري الحسابات والتكاليف والمديرين الماليين والمحاسبين الإداريين في تلك الشركات. ومن الأسباب التي أدت إلى إختيار الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين في هذه الدراسة فيرجع إلى أن: هذا النوع من الشركات هو الأغلب في مختلف الدول بما فيها فلسطين يتوقع أن يقوم بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية أكثر منها في حالة الشركات الأخرى، وأن هذا النوع من الشركات قد يكون ميالاً إلى إعطاء معلومات أكثر منها في حالة الشركات الأخرى التي لا تطرح أسهمها في السوق المالي، أضف إلى ذلك أن اللجوء إلى الشركات المدرجة في السوق المالي يجعل من السهل التعرف على عناوينها والاتصال بها مما يطمئن الباحثة على عدم إغفال أيّ منها، وأخيراً فإنه كون هذه الشركات تملك أسهماً في السوق المالي فإنها تخضع للتقييم من قبل أطراف متعددة مما قد يكون له الأثر في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية- ولقد تم توزيع الإستبانة على جميع أفراد مجتمع الدراسة والبالغ حجمه 65، وبذلك تكون الباحثة قد إستخدمت أسلوب الحصر الشامل لإجراء هذه الدراسة، وتم استرداد 61 إستبانة أي بنسبة إستجابة 93.8% من الإستبانات الموزعة، ويفحص تلك الاستبانات لم يتم استبعاد أي منها نظراً لتحقيق الشروط المطلوبة للإجابة. ويوضح الجدول رقم (5) عدد الإستبانات الموزعة والمستردة حسب كل شركة من الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين:

جدول رقم (5)

عدد الإستبانات الموزعة والمستردة حسب كل شركة من الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين

الشركة	عدد الإستبانات الموزعة	عدد الإستبانات المستردة
شركة العربية لصناعة الدهانات	3	3
شركة دواجن فلسطين	7	7
شركة بيرزيت للأدوية	8	8
مصنع الشرق للإلكترونيات	4	4
شركة مطاحن القمح الذهبي	5	5
شركة سجابر القدس	3	3
شركة القدس للمستحضرات الطبية	12	9
شركة فلسطين لصناعات اللدائن	4	4
شركة الوطنية الصناعية للألمنيوم والبروفيلات	6	5
شركة الوطنية لصناعة الكرتون	4	4
دار الشفاء لصناعة الأدوية	4	4
مصانع الزيوت النباتية	5	5
الإجمالي	65	61

3.1.3 أداة الدراسة :

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياته، تم اعتماد أسلوب الإستبانة في الحصول على البيانات، وراعت الباحثة عند تصميم تلك الإستبانة الإعتبارات التالية:

1. إرفاق مع الإستبانة خطاب موجه لمجتمع الدراسة يوضح الهدف من الدراسة، وحثهم على الإجابة على الإستبانة من خلال التأكيد على سرية البيانات ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي، والإستفسار عن أي أسئلة غير واضحة من خلال الجوال أو البريد الإلكتروني للباحثة.
2. احتواء الإستبانة على مجموعة من الأسئلة التي تركز على قياس متغيرات الدراسة، حيث تم تقسيم الإستبانة إلى أربعة أقسام كما يلي:

- القسم الأول: تناول معلومات عن البيانات الشخصية لمجتمع الدراسة ويتكون من 8 فقرات.
 - القسم الثاني: تناول متغيرات البيئة الخارجية ويتكون من (14) فقرة وتم تقسيمه إلى محورين كما يلي:
 - المحور الأول: المنافسة ويتكون من 8 فقرات.
 - المحور الثاني: عدم التأكد البيئي ويتكون من 6 فقرات.
 - القسم الثالث: تناول متغيرات البيئة الداخلية ويتكون من (29) فقرة وتم تقسيمه إلى أربعة محاور كما يلي:
 - المحور الأول: تكنولوجيا التصنيع الحديثة ويتكون من 4 فقرات.
 - المحور الثاني: إستراتيجية المنافسة ويتكون من 9 فقرات.
 - المحور الثالث: الهيكل التنظيمي ويتكون من 13 فقرة.
 - المحور الرابع: حجم الشركة ويتكون من 3 فقرات.
 - القسم الرابع: تناول تطوير أساليب المحاسبة الإدارية ويتكون من 24 فقرة.
3. استخدام في كل الأسئلة (ماعدًا تلك المرتبطة بقياس حجم المنشأة) مقياس ليكرت من خمس نقاط، وذلك لسهولة إجابة الأفراد عليها، ولقياس إستجابات المبحوثين لفقرات الإستبانة.
 4. إرفاق تعريف مبسط بجانب كل أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية الموجودة في الإستبانة حتى تسهل على أفراد مجتمع الدراسة الإجابة على الأسئلة بصورة موضوعية.

3.1.4 صدق وثبات الإستبانة:

أولاً: صدق الإستبانة:

يقصد بصدق الإستبانة أن تقيس أسئلة الإستبانة ما وضعت لقياسه، وقد قامت الباحثة بالتأكد من صدق الإستبانة بطريقتين:

1. الصدق الظاهري (صدق المحكمين):

لأجل التأكد من - إختبار - صدق الإستبانة في صورتها الأولية، عرضتها الباحثة على مجموعة من المحكمين تألفت من (15) متخصصين في مجالات المحاسبة والبحث العلمي والمدرجة

أسمائهم في الملحق رقم (3)، بهدف إستطلاع آرائهم في مدى ملائمة أسئلة الإستبانة لقياس ما وضعت لآجلة، وبعد الأخذ بآراء المحكمين ومقترحاتهم تم إجراء التعديلات التي إتفق عليها معظم المحكمين ومن ثم تم إعداد الإستبانة بصورتها النهائية (ملحق رقم 2).

2. صدق المقياس:

أ. صدق الإتساق الداخلي لفقرات الإستبانة :

يقصد بصدق الإتساق الداخلي مدى إتساق كل فقرة من فقرات الإستبانة مع المحور الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وتم حساب الإتساق الداخلي لفقرات الإستبانة على عينه الدراسة الاستطلاعية البالغ حجمها 25 مفردة، وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له كما يلي:

- نتائج صدق الإتساق الداخلي لفقرات القسم الثاني "متغيرات البيئة الخارجية":

يوضح جدول رقم (6) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات القسم الثاني والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.396، وبذلك تعتبر فقرات القسم الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (6)

صدق الإتساق الداخلي لفقرات القسم الثاني "متغيرات البيئة الخارجية"

م.	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1. المنافسة			
1	المنافسة السعرية	0.667	0.000
2	المنافسة من خلال الجودة	0.581	0.001
3	المنافسة من خلال خدمات ما بعد البيع	0.873	0.000
4	المنافسة للحصول على الحصة السوقية	0.647	0.000
5	المنافسة من خلال تنويع المنتجات	0.719	0.000
6	المنافسة من خلال الدعاية والإعلان وقنوات التوزيع	0.814	0.000
7	المنافسة في الحصول على المواد الخام ومستلزمات الإنتاج والمعدات	0.720	0.000
8	المنافسة في اجتذاب الأفراد ذوي الخبرات الفنية (كالمهندسين والمحاسبين)	0.627	0.000
2. عدم التأكد البيئي			
1	أنشطة المنافسين	0.695	0.000
2	تغير أذواق المستهلكين	0.788	0.000
3	حدوث تغيرات في البيئة القانونية والسياسية	0.445	0.020
4	تغير تكنولوجيا التصنيع التي تستخدمها منشأتك	0.408	0.035
5	تغير البيئة الاقتصادية التي تعمل بها منشأتك	0.564	0.002

م.	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
6	حدوث تغيرات في خصائص أو مواصفات المنتج (أوالمنتجات) الذي تنتجه	0.642	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396

- نتائج صدق الإتساق الداخلي لفقرات القسم الثالث "متغيرات البيئة الداخلية":

يوضح جدول رقم (7) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات القسم الثالث والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.396، وبذلك تعتبر فقرات القسم الثالث صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (7)

صدق الإتساق الداخلي لفقرات القسم الثالث "متغيرات البيئة الداخلية"

م.	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
	1. تكنولوجيا التصنيع الحديثة		
1	نظم التصنيع المرنة	0.535	0.004
2	نظم التصنيع المتكاملة باستخدام الحاسب	0.700	0.000
3	نظام الإنتاج في التوقيت المنضبط	0.630	0.000
4	نظام إدارة الجودة الشاملة	0.575	0.002
	2. إستراتيجية المنافسة		
1	أسعار بيع المنتجات	0.797	0.000
2	جودة المنتجات	0.637	0.000
3	خصائص وسمات المنتج	0.755	0.000
4	الاهتمام بعلامة تجارية متميزة	0.631	0.000
5	نفقات البحوث والتطوير	0.820	0.000
6	نفقات الدعاية والتسويق (الترويج الفعال)	0.667	0.000
7	تقديم منتجات جديدة	0.578	0.002
8	إجراء تغيرات في تصميم المنتجات	0.599	0.001
9	الدقة في موعد التسليم	0.808	0.000
	3. الهيكل التنظيمي		
1	تصميم منتجات جديدة	0.553	0.003
2	تعيين أو إنهاء خدمة العاملين	0.531	0.006
3	اتخاذ القرارات الاستثمارية ذات المبالغ الكبيرة	0.615	0.001
4	إعداد الموازنات وتوزيع الموارد	0.691	0.000
5	اتخاذ قرارات تسعير المنتجات	0.552	0.004
6	تحديد الأسواق المستهدفة	0.653	0.000
7	تحديد حجم الإنتاج	0.487	0.014

م.	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
8	تحديد الموردين الذين يتم التعامل معهم	0.434	0.030
9	تحديد الآلات و المعدات التي تستخدم	0.739	0.000
10	تحديد تواريخ التسليم للعملاء	0.469	0.018
11	تحديد نظام التكاليف الذي يطبق	0.434	0.017
12	تحديد المزايا والمكافآت التي تمنح للعاملين	0.713	0.000
13	تخصيص المهام المختلفة على العاملين	0.595	0.001

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396

- نتائج صدق الإتساق الداخلي لفقرات القسم الرابع " تطوير أساليب المحاسبة الإدارية":
يوضح جدول رقم (8) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات القسم الرابع والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.396، وبذلك تعتبر فقرات القسم الرابع صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (8)

صدق الإتساق الداخلي لفقرات القسم الرابع " تطوير أساليب المحاسبة الإدارية"

م.	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
	أساليب التخطيط		
1	الموازنات التخطيطية (هي تعبير كمي ومفصل يتضمن تخطيط وتنظيم رقابة عمليات المشروع في المستقبل).	0.703	0.000
2	الموازنات على أساس الأنشطة (أي يتم إعداد الموازنة بتقسيمها إلى موازنات فرعية خاصة بكل نشاط وليس لإجمالي الشركة).	0.486	0.014
3	الموازنات الصفوية (أي يتم إعداد الموازنة بدون النظر لموازنات الفترة السابقة لها أو المعايير التي تمت على أساسها والعمل على أسس وتقديرات جديدة).	0.468	0.018
	أساليب قياس التكاليف		
4	معدل تحميل وحيد (للتكاليف الصناعية غير المباشرة على مستوى المصنع).	0.500	0.011
5	نظام التكلفة على أساس النشاط (أي تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على أساس كل نشاط على حدة).	0.441	0.027
6	نظام التكاليف المستهدفة (هو خفض التكلفة في مرحلة التصميم وتطوير المنتج بناءً على سعر السوق).	0.530	0.006
7	نظام تكاليف الجودة (أي إعداد وتنفيذ برامج لعمليات التحسين المستمر في المنتجات من حيث الجودة العالية).	0.402	0.046
8	أسلوب كايزن (تخفيض معيار التكلفة بنسبة تحدد لكل فترة تشغيلية).	0.547	0.005
	أساليب الرقابة و تقييم الأداء		
9	محاسبة المسؤولية (محاسبة الأفراد عن أداء المهام الموكلة إليهم وفق لمعايير الأداء المحددة من قبل الإدارة العليا).	0.509	0.009

م.	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
10	مقاييس الأداء المالية لتقييم الأداء داخل الشركة (مثل صافي الربح، معدل العائد على الاستثمار، معدل نمو المبيعات، معدل العائد على حقوق الملكية، ربحية السهم، الحصة السوقية).	0.717	0.000
11	مقاييس الأداء غير المالية لتقييم الأداء داخل الشركة (مثل المرتبطة برضا العملاء مثل التسليم بالوقت المحدد، عدد الشكاوي، والمرتبطة برضا العاملين مثل توفير فرص التدريب، والمرتبطة بالعمليات الداخلية مثل الجودة، وتقديم منتجات جديدة).	0.426	0.034
12	بطاقة الأداء المتوازن (هو أسلوب متعدد الأبعاد لقياس الأداء والذي يحتوى على مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية).	0.572	0.003
13	التكاليف المعيارية (هي تكاليف المقدرة مقدماً على أساس علمي دقيق لأداء نشاط معين، أو لتحقيق قدر من المخرجات).	0.610	0.001
14	تحليل الانحرافات (الفرق بين التكلفة الفعلية والتكلفة المعيارية لتنفيذ نشاط معين أو لإنتاج حجم معين من المخرجات).	0.649	0.000
15	أسعار التحويل الداخلي (في حالة كون الشركة مؤلفة من عدة أقسام يتم تسعير المنتجات المحولة من قسم إلى آخر وذلك من أجل تسهيل عملية تقييم أدائها).	0.686	0.000
16	أسلوب المقارنة بالأفضل (مقارنة الأداء الفعلي بأداء المنشأة الرائدة على مستوى الصناعة التي تعمل بها المنشأة، للعمل على استكمال النقص والتعرف على كيفية الوصول للأفضل وذلك لإرضاء وكسب العميل).	0.615	0.001
أساليب توفير معلومات لاتخاذ القرارات			
17	تحليل التعادل (نقطة التعادل التكاليف مع الإيرادات وأي مستوى نشاط أعلى من نقطة التعادل يحقق ربح وأي مستوى نشاط أقل من نقطة تعادل يحقق خسارة).	0.560	0.004
18	تحليل ربحية المنتجات (إدارة الشركة تكون متحقة دائماً من سلامة المنظمة ومعرفة نتائج العمليات التشغيلية لكل منتج من منتجاتها وما يحققه من ربح أو خسارة).	0.492	0.012
19	تحليل ربحية العملاء (تمثل الفرق بين العائدات المكتسبة والتكاليف المرتبطة بعلاقة العميل في فترة محددة).	0.662	0.000
20	الإدارة على أساس الأنشطة (هو أسلوب لإدارة التكلفة على أساس النشاط من خلال استخدام بيانات التكاليف للأنشطة التي تتكون منها المنشأة في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية ومن هذه القرارات: إعادة تسعير منتجات، استبدال المنتجات، استثمار التكنولوجيا... الخ).	0.800	0.000
21	نظرية القيود (هي عملية مستمرة لتحديد قيود النظام وإزالتها لضمان الاستغلال الأمثل للموارد وزيادة المخرجات للمنتجات التامة بأكبر حجم ممكن لضمان زيادة الربحية للمنظمة).	0.721	0.000
22	طرق تقييم العائد الاقتصادي للاستثمارات الرأسمالية (مثل فترة الاسترداد هي الفترة اللازمة لاسترداد التكلفة الاستثمارية للمشروع، معدل العائد المحاسبي هو "الربح المحاسبي المتولد/ تكلفة الأصل" %، صافي القيمة الحالية هي الفرق بين القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتولدة من المشروع وبين التكلفة المبدئية اللازمة لتنفيذ المشروع).	0.714	0.000

م.	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
23	نماذج الرقابة على المخزون (■ نموذج الطلب حسب الكمية أي يتم إعادة الطلب للمخزون عندما ينخفض المخزون لمستوى محدد مسبقاً يعرف بنقطة إعادة الطلب ■ نموذج الطلب الدوري أي يتم إعادة الطلب بعد مرور مدة زمنية محددة مسبقاً بكميات متفاوتة وبحسب المخزون المتوفر يعرف بنقطة إعادة الطلب الدوري).	0.583	0.002
	أساليب التحليل الاستراتيجي		
24	تحليل سلسلة القيمة (أي تحديد التكلفة على أساس سلسلة الأنشطة اللازمة من بداية التعامل مع الموردين وصولاً إلى تسليم المنتج للعميل).	0.602	0.001

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396

ب. صدق الإتساق البنائي لمحاور الإستبانة:

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها ويبين مدى إرتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية للإستبانة كمايلي:

- نتائج صدق الإتساق البنائي لمحاور الدراسة:

يوضح جدول رقم (9) معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الإستبانة والذي يبين أن معاملات الارتباط في جميع محاور الإستبانة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.396، وهذا يعني أن جميع فقرات محاور الإستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (9)

صدق الإتساق البنائي لمحاور - لأقسام - الدراسة

القسم	عنوان القسم	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
الأول	متغيرات البيئة الخارجية	0.718	0.000
الثاني	متغيرات البيئة الداخلية	0.855	0.000
الثالث	تطوير أساليب المحاسبة الإدارية	0.819	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396

ثانياً: ثبات الإستبانة Reliability:

يقصد بثبات الإستبانة أن الإجابة ستكون واحده تقريباً لو تكرر تطبيقها على الأشخاص ذاتهم في أوقات متباعدة وتحت نفس الظروف. وللتأكد من ذلك قد أجرت الباحثة خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين وذلك كما يلي:

أ. طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Method:

استُخدمت طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة وكانت النتائج كما هي واضحة في جدول رقم (10) أن معاملات الثبات مرتفعة لكل محور ولجميع المحاور مجتمعة حيث بلغ معامل الثبات لجميع فقرات الإستبانة 0.8775 مما يطمئن الباحثة على إستخدام الإستبانة بكل طمأنينة.

جدول رقم (10)

طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة

القسم	عنوان القسم	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
الأول	متغيرات البيئة الخارجية	14	0.9276
الثاني	متغيرات البيئة الداخلية ^(*)	26	0.8642
الثالث	تطوير أساليب المحاسبة الإدارية	24	0.8085
	جميع محاور الإستبانة	64	0.8775

^(*) متغيرات البيئة الداخلية لانتضمن متغير حجم المنشأة.

ب. طريقة التجزئة النصفية Split-Half Method:

حيث تم تجزئة فقرات الإختبار إلى جزئين (الأسئلة ذات الأرقام الفردية، والأسئلة ذات الأرقام الزوجية) ثم تم حساب معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل محور، وبعد ذلك تم تصحيح معامل الارتباط بمعادلة سبيرمان بروان (Spearman Brown) معامل الإرتباط المعدل $= \frac{r_2}{r+1}$ حيث r معامل الارتباط بين درجات الأسئلة الفردية ودرجات الأسئلة الزوجية وكانت النتائج كما هي واضحة في جدول رقم (11) أن قيمة معامل ثبات كبير نسبياً لكل محور ولجميع المحاور مجتمعة حيث بلغ معامل الثبات لجميع فقرات الإستبانة 0.8649 مما يطمئن الباحثة على استخدام الاستبانة بكل طمأنينة، بمعنى يمكن الإعتماد على نتائج الدراسة والإطمئنان إلى مصداقيتها.

جدول رقم (11)

طريقة التجزئة النصفية لقياس ثبات الإستبانة

القسم	عنوان القسم	التجزئة النصفية		
		عدد الفقرات	معامل الارتباط	معامل الارتباط المعدل
الأول	متغيرات البيئة الخارجية	14	0.7010	0.8242
الثاني	متغيرات البيئة الداخلية	26	0.8354	0.9103
الثالث	تطوير أساليب المحاسبة الإدارية	24	0.6805	0.8099
	جميع المحاور الإستبانة	64	0.7619	0.8649

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396

وبذلك تم التأكد من صدق وثبات إستبانة الدراسة وبذلك أصبحت الإستبانة في صورتها النهائية كما هي الملحق رقم (2) صالحة للتطبيق على عينة الدراسة.

3.1.5 المعالجات الإحصائية:

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها فقد تم إستخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة من خلال برنامج التحليل الإحصائي Statistical Package for Social Science (SPSS).

وتم ترميز وإدخال البيانات إلى الحاسب الآلي، حسب مقياس ليكرت الخماسي (مثلاً 1 لا توجد منافسة، 2 منافسة ضعيفة، 3 منافسة متوسطة، 4 منافسة شديدة، 5 منافسة شديدة جداً)، ولتحديد طول فترة مقياس ليكرت الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) المستخدم في محاور الدراسة، تم حساب المدى (5-1=4) ثم تقسيمه على عدد فترات المقياس الخمسة للحصول على طول الفترة أي (4/5=0.8)، بعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس (وهي الواحد الصحيح) وذلك لتحديد الحد الأعلى للفترة الأولى وهكذا وجدول رقم (12) يوضح أطوال الفترات كما يلي:

جدول رقم (12)

مقياس الإجابات

الفترة	1 - 1.80	أكبر 1.80 - 2.60	أكبر 2.60 - 3.40	أكبر 3.40 - 4.20	أكبر 4.20 - 5.0
لا توجد منافسة	منافسة ضعيفة	منافسة متوسطة	منافسة شديدة	منافسة شديدة جداً	منافسة شديدة جداً
لا يمكن التنبؤ بها على الإطلاق	يصعب التنبؤ بها	يمكن التنبؤ بها بسهولة متوسطة	يمكن التنبؤ بها بسهولة	يمكن التنبؤ بها بمنتهى السهولة	يمكن التنبؤ بها بمنتهى السهولة
لا تستخدم إطلاقاً	تستخدم بصورة صغيرة	تستخدم بصورة متوسطة	تستخدم بصورة كبيرة	تستخدم بصورة كبيرة جداً	تستخدم بصورة كبيرة جداً
أقل بدرجة كبيرة	أقل	تقريباً مساوي	أعلى	أعلى بدرجة كبيرة	أعلى بدرجة كبيرة
لا يوجد تفويض للسلطة على الإطلاق	لا يوجد تفويض	يوجد تفويض متوسط للسلطة	يوجد تفويض كبير إلى درجة كبيرة	يوجد تفويض كامل للسلطة	يوجد تفويض كامل للسلطة
لا تطبق إطلاقاً	تطبق بصورة صغيرة	تطبق بصورة متوسطة	تطبق بصورة كبيرة	تطبق بصورة كبيرة جداً	تطبق بصورة كبيرة جداً
الدرجة	1	2	3	4	5

وفيما يلي مجموعة من الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

1. تم حساب التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية لمفردات الدراسة وتحديد إستجابات أفرادها تجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة.
2. المتوسط الحسابي (Mean) وذلك لمعرفة مدى إرتفاع أو إنخفاض إستجابات أفراد الدراسة عن كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة الأساسية، مع العلم بأنه يفيد في ترتيب العبارات حسب أعلى متوسط حسابي، علماً بأن تفسير مدى الاستخدام أو مدى الموافقة على العبارة .

3. تم استخدام الانحراف المعياري (Standard Deviation) للتعرف على مدى إنحراف إستجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة ولكل محور من المحاور الرئيسية عن متوسطها الحسابي، ويلاحظ أن الإنحراف المعياري يوضح التشتت في إستجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة إلى جانب المحاور الرئيسية، فكلما اقتربت قيمته من الصفر كلما تركزت الاستجابات وانخفض تشتتها بين المقياس (إذا كان الانحراف المعياري واحد صحيحاً فأعلى فيعني عدم تركيز الاستجابات وتشتتها).
4. معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات.
5. اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الإستبانة.
6. معادلة سبيرمان براون للثبات.
7. اختبار كولومجروف - سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (One Sample K-S).
8. اختبار t لمتوسط عينة واحدة (One sample T test) لمعرفة الفرق بين متوسط الفقرة والمتوسط الحيادي "3".

3.2 تحليل بيانات الدراسة وإختبارالفرضيات:

للتوصل لنتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها، قامت الباحثة بتحليل بيانات الدراسة من حيث تحليل خصائص عينه الدراسة، بالإضافة إلى تحليل فقرات الدراسة، وإختبار فرضيات الدراسة.

3.2.1 تحليل بيانات الدراسة:

3.2.1.1 تحليل خصائص عينه الدراسة:

1. المؤهل العلمي:

يوضح الجدول رقم (13) توزيع أفراد عينه الدراسة حسب مؤهلاتهم العلمية، يلاحظ أن أغلب أفراد العينة هم من حملة درجة البكالوريوس حيث بلغت نسبتهم 77% ثم يليها حملة الدراسات العليا بنسبة 23%. مما يدل على إهتمام الشركات المستجيبة بالكوادر المؤهلة ذات الكفاءة، مما يزيد من إمكانية تعاملها مع أساليب المحاسبة الإدارية ولاسيما الحديثة منها.

جدول رقم (13)

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
77.0%	47	بكالوريوس
23.0%	14	دراسات عليا
100.0%	61	المجموع

2. التخصص العلمي:

يوضح الجدول رقم (14) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب تخصصهم العلمي، يلاحظ أن أغلب أفراد العينة هم من تخصص المحاسبة حيث بلغت نسبتهم 57.4%، أما النسبة المتبقية 42.6% من أفراد العينة من تخصصات أخرى. مما يعزز من ملائمة المستجيبين للإجابة على الإستبانة.

جدول رقم (14)

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

النسبة المئوية	التكرار	التخصص العلمي
57.4%	35	محاسبة
1.6%	1	اقتصاد
13.1%	8	إدارة أعمال
6.6%	4	علوم مالية ومصرفية
21.3%	13	أخرى
100.0%	61	المجموع

3. الوظيفة الحالية:

يوضح الجدول رقم (15) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب وظائفهم الحالية، يلاحظ أن أغلب أفراد العينة هم من فئة المدراء حيث بلغت نسبتهم 65.5% سواء مدراء عامين (26.2%) أو مدراء حسابات وتكاليف (19.7%) أو مدراء ماليين (19.7%)، ثم يلي ذلك فئة المحاسبين الإداريين بنسبة 27.9%، أما النسبة المتبقية 6.6% من أفراد العينة من فئات أخرى. وهذا يدل على إهتمام المستجيبين بالإستبانة بالإضافة إلى دقة المعلومات المستوفاة من خلال الإستبانة، وذلك لأن المدراء هم الأكثر دراية وتنفيذاً لأساليب المحاسبة الإدارية.

جدول رقم (15)

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية

النسبة المئوية	التكرار	الوظيفة الحالية
16.4%	10	مدير عام
9.8%	6	نائب/مساعد المدير العام
19.7%	12	مدير حسابات وتكاليف
19.7%	12	مدير مالي
27.9%	17	محاسب إداري
6.6%	4	أخرى
100%	61	المجموع

4. عدد سنوات الخبرة في تلك الوظيفة:

يوضح الجدول رقم (16) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة، يلاحظ أن 21%

من أفراد العينة لديهم سنوات خبرة أقل من 5 سنوات، بينما 76% من أفراد العينة لديهم أكثر من 5 سنوات خبرة. هذا دليل على تمتع معظم أفراد العينة بخبرة عملية طويلة في مجال العمل مما يدعم معرفة ودراية المستجيبين بأساليب المحاسبة الإدارية واستخداماتها وكيفية الاستفادة منها، وكذلك قدرتهم على إستيعاب فقرات الإستبانة والقدرة على الإجابة بكل دقة وموضوعية أي موثوقية المعلومات التي يمكن الحصول عليها.

جدول رقم (16)

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة في تلك الوظيفة

عدد سنوات الخبرة في تلك الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	13	21.3%
من 5 - أقل من 10 سنوات	24	39.3%
من 10 - أقل من 15 سنة	9	14.8%
15 سنة فأكثر	15	24.6%
المجموع	61	100%

3.2.1.2 تحليل فقرات ومحاو الدراسة:

- اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف - سمرنوف (One Sample K-S):

إستخدمت الباحثة إختبار كولمجروف - سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا؟ وهو إختبار ضروري في حالة إختبار الفرضيات، لأن معظم الإختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، ويوضح الجدول رقم (17) نتائج الاختبار حيث أن القيمة الاحتمالية لكل محور أكبر من 0.05 ($sig. > 0.05$) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب إستخدام الإختبارات المعلمية

جدول رقم (17)

إختبار التوزيع الطبيعي (One Sample Kolmogorov-Smirnov)

القسم	عنوان القسم	عدد الفقرات	قيمة Z	القيمة الاحتمالية
الأول	متغيرات البيئة الخارجية	14	0.9000	0.3930
الثاني	متغيرات البيئة الداخلية (*)	26	0.5150	0.9530
الثالث	تطوير أساليب المحاسبة الإدارية	24	0.7890	0.5620

(*) متغيرات البيئة الداخلية لاتتضمن متغير حجم الشركة.

- ولتحليل فقرات ومحاو الدراسة:

تم إيجاد النسب المئوية لكل بديل من بدائل كل فقرة والمتوسط الحسابي لها وكذلك تم إستخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات الإستبانة. وتكون إجابة الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها - موافقين - إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99 (أو القيمة الاحتمالية أقل من 0.05 والمتوسط الحسابي للفقرة أكبر من 3 والوزن النسبي - نسبة الموافقة - أكبر من 60

(%) وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها-غير موافقين- إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي -1.99 (أو القيمة الاحتمالية أقل من 0.05 والمتوسط الحسابي للفقرة أصغر من 3 والوزن النسبي-نسبة الموافقة-أقل من 60 %). وتكون آراء العينة في الفقرة محايدة - موافقين بدرجة متوسطة- إذا كانت القيمة الاحتمالية لها أكبر من 0.05.

- تحليل فقرات ومحاور القسم الثاني "متغيرات البيئة الخارجية":

1. المنافسة:

لقياس درجة المنافسة التي تواجهها الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين في الصناعة التي تعمل بها، من خلال تحليل آراء أفراد عينه الدراسة حول مدى شدة المنافسة لعدد من العناصر، وذلك باستخدام الأوساط الحسابية والانحراف المعياري والوزن النسبي واختبار t للعينة الواحدة كما هو مبين في الجدول رقم (18) وتم ترتيبهم تنازلياً حسب الوزن النسبي كما يلي:

أ. "المنافسة السعرية" هي أكثر أنواع المنافسة في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين، وبوزن نسبي-بنسبة منافسة-"84.59%"، والقيمة الإحتمالية (Sig.) تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن درجة المنافسة شديدة جداً. يليها "المنافسة للحصول على الحصة السوقية"، و "المنافسة من خلال الجودة" حيث أن الوزن النسبي لهما- نسبة منافسة لهما-" 78.69" و "69.84" على التوالي والقيمة الإحتمالية (Sig.) لهما تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن درجة المنافسة شديدة لكلا النوعين.

ب. "المنافسة في الحصول على المواد الخام ومستلزمات الإنتاج والمعدات" هي أقل أنواع المنافسة في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين، وبوزن نسبي-بنسبة منافسة-"57.05%"، والقيمة الإحتمالية (Sig.) تساوي "0.228" وهي أكبر من 0.05، مما يدل على أن درجة المنافسة متوسطة.

وبصفة عامة يتبين من الجدول رقم (18) أن المتوسط الحسابي-متوسط آراء أفراد العينة- يساوي "3.42" وهو يزيد عن درجة المحايد وهي 3 حسب مقياس ليكرت المستخدم في هذه الدراسة، والوزن النسبي- نسبة المنافسة- في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين "68.44%" وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60%، وقيمة t المحسوبة تساوي "6.120" وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0 والقيمة الإحتمالية (Sig.) تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن المتوسط الحسابي يزيد بدرجة جوهرية عن درجة المحايد وهي 3 بمعنى أن درجة المنافسة التي تواجهها الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين في الصناعة التي تعمل بها شديدة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، وتعزو الباحثة ذلك لزيادة ضغوط المنافسة السعرية والمنافسة من خلال تحسين الجودة والمنافسة للحصول على الحصة السوقية نتيجة التهديد بفقد نصيب من السوق

الفصل الثالث

والمنافسة من خلال تنويع منتجاتها والمنافسة من خلال الدعاية والإعلان. كما أن هناك تقارب بين الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين في درجة المنافسة حيث بلغ الإنحراف المعياري "0.539".

جدول رقم (18)

تحليل فقرات محور "المنافسة"

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية	الترتيب
1	المنافسة السعرية	4.23	0.589	84.59	16.315	0.000	1
4	المنافسة للحصول على الحصة السوقية	3.93	1.078	78.69	6.769	0.000	2
2	المنافسة من خلال الجودة	3.49	1.043	69.84	3.683	0.000	3
5	المنافسة من خلال تنويع المنتجات	3.38	0.879	67.54	3.351	0.001	4
6	المنافسة من خلال الدعاية والإعلان وقنوات التوزيع	3.28	0.933	65.57	2.332	0.023	5
3	المنافسة من خلال خدمات ما بعد البيع	3.18	0.806	63.61	1.747	0.086	6
8	المنافسة في اجتذاب الأفراد نوى الخبرات الفنية(كالمهندسين والمحاسبين)	3.03	1.016	60.66	0.252	0.802	7
7	المنافسة في الحصول على المواد الخام ومستلزمات الإنتاج والمعدات	2.85	0.946	57.05	-1.218	0.228	8
	جميع الفقرات	3.42	0.539	68.44	6.120	0.000	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "60" تساوي 2.0

2. عدم التأكد البيئي:

لقياس درجة عدم التأكد التي تسيطر على بيئة عمل الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين، من خلال تحليل آراء أفراد عينه الدراسة حول مدى إمكانية التنبؤ بعدد من العناصر التي تحكم عمل المنشأة، وذلك باستخدام الأوساط الحسابية والإنحراف المعياري والوزن النسبي واختبار t للعينه الواحدة كما هو مبين في الجدول رقم (19) وتم ترتيبهم تنازلياً حسب الوزن النسبي كما يلي:

أ. "حدوث تغيرات في خصائص ومواصفات المنتج أو المنتجات الذي تنتجه" هي أكثر العناصر تنبؤاً في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين، ويوزن نسبي - بنسبة تنبؤ - "68.52%"، والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي "0.002" وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن درجة التنبؤ مرتفعة. يليها "تغير تكنولوجيا التصنيع التي تستخدمها منشأتك" بوزن نسبي - بنسبة تنبؤ - "66.23"، والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي "0.007" وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن درجة التنبؤ مرتفعة. ثم يليه "تغير البيئة الاقتصادية التي تعمل بها منشأتك" بوزن نسبي - بنسبة تنبؤ - "59.67"، والقيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي "0.885" وهي أكبر من 0.05، مما يدل على أن درجة التنبؤ متوسطة.

ب. "حدوث تغيرات في البيئة القانونية والسياسية" هي أقل العناصر تتبؤ في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين، وبوزن نسبي -وبنسبة تتبؤ -"49.51%"، والقيمة الإحصائية (Sig.) تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن درجة التنبؤ منخفضة. وبصفة عامة يتبين من الجدول رقم (19) أن المتوسط الحسابي -متوسط آراء أفراد العينة- تساوي "3.01" وهو يزيد عن درجة المحايد وهي 3 حسب مقياس ليكرت المستخدم في هذه الدراسة، والوزن النسبي -نسبة التنبؤ- في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين "60.16%" وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60%، وقيمة t المحسوبة تساوي "0.126" وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0 والقيمة الإحصائية (Sig.) تساوي "0.900" وهي أكبر من 0.05 مما يدل على أن المتوسط الحسابي لا يختلف بدرجة جوهرية عن درجة المحايد وهي 3 بمعنى أن درجة التنبؤ بالتغيرات التي تحدث في بيئة أعمال الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين متوسطة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ وهذا يدل على أن درجة عدم التأكد البيئي التي تسيطر على بيئة عمل الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين مرتفعة نسبياً، وتعزواً للباحثة ذلك لصعوبة تتبؤ الشركات بتصرفات المنافسين وبطلبات وتفضيلات العملاء وبأسعار المواد الخام والتغيرات في القوانين والتشريعات التي تجعل تلك الشركات تعمل في ظروف بيئية غير مستقرة، كما أن هناك تقارب بين الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين في درجة التنبؤ حيث بلغ الانحراف المعياري "0.508".

جدول رقم (19)

تحليل فقرات محور "عدم التأكد البيئي"

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية	الترتيب
6	حدوث تغيرات في خصائص أو مواصفات المنتج الذي تنتجه	3.43	1.024	68.52	3.251	0.002	1
4	تغير تكنولوجيا التصنيع التي تستخدمها منشأتك	3.31	0.867	66.23	2.806	0.007	2
5	تغير البيئة الاقتصادية التي تعمل بها منشأتك	2.98	0.885	59.67	-0.145	0.885	3
1	أنشطة المنافسين	2.95	0.784	59.02	-0.490	0.626	4
2	تغير أذواق المستهلكين	2.90	0.978	58.03	-0.785	0.435	5
3	حدوث تغيرات في البيئة القانونية والسياسية	2.48	0.868	49.51	-4.720	0.000	6
	جميع الفقرات	3.01	0.508	60.16	0.126	0.900	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "60" تساوي 2.0

- تحليل فقرات ومحاور القسم الثالث "متغيرات البيئة الداخلية":

1. تكنولوجيا التصنيع الحديثة:

لقياس مدى تطبيق الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين لتكنولوجيا التصنيع الحديثة، من خلال تحليل آراء أفراد عينه الدراسة حول مدى استخدام الشركات لمجموعة من نظم التصنيع الحديثة، وذلك باستخدام الأوساط الحسابية والانحراف المعياري والوزن النسبي واختبار t للعينه الواحدة كما هو مبين في الجدول رقم (20) وتم ترتيبهم تنازلياً حسب الوزن النسبي كما يلي:

أ. "نظام إدارة الجودة الشاملة" هي أكثر أنواع نظم التصنيع الحديثة استخداماً في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين، ووزن نسبي - ونسبة استخدام "83.28%"، والقيمة الإحتمالية (Sig.) تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن درجة الاستخدام كبيرة جداً. يليها "نظام الإنتاج في التوقيت المنضبط" و"نظم التصنيع المتكاملة باستخدام الحاسب" حيث أن الوزن النسبي لهما - نسبة الاستخدام لهما - هما 78.36% و"68.52%"، والقيمة الإحتمالية (Sig.) لهما تساوي "0.000" و"0.001" على التوالي وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن درجة استخدامهما كبيرة.

ب. "نظم التصنيع المرنة" هي أقل أنواع نظم التصنيع الحديثة استخداماً في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين ووزن نسبي - نسبة استخدامها - "64.26%"، والقيمة الإحتمالية (Sig.) تساوي "0.085" وهي أكبر من 0.05، مما يدل على أن درجة استخدامها متوسطة.

وبصفة عامة يتبين من الجدول رقم (20) أن المتوسط الحسابي -متوسط آراء أفراد العينة- تساوي "3.68" وهو يزيد عن درجة المحايد وهي 3 حسب مقياس لبكرت المستخدم في هذه الدراسة، والوزن النسبي - نسبة الاستخدام - تكنولوجيا التصنيع الحديثة في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين "73.61%" وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60%، وقيمة t المحسوبة تساوي "7.512" وهي أقل من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.0 والقيمة الإحتمالية (Sig.) تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن المتوسط الحسابي يزيد بدرجة جوهرية عن درجة المحايد وهي 3 بمعنى أن درجة تطبيق الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين لتكنولوجيا التصنيع الحديثة كبيرة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، وتعزو الباحثة ذلك لزيادة استخدام الشركات أساليب ونظم التصنيع الحديثة كنظام إدارة الجودة الشاملة ونظام الإنتاج في التوقيت المنضبط ونظم التصنيع المتكاملة باستخدام الحاسب. كما أن هناك تقارب بين الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين في درجة التطبيق حيث بلغ الانحراف المعياري "0.707".

جدول رقم (20)

تحليل فقرات محور " تكنولوجيا التصنيع الحديثة "

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية	الترتيب
4	نظام إدارة الجودة الشاملة	4.16	0.840	83.28	10.819	0.000	1
3	نظام الإنتاج في التوقيت المنضبط	3.92	0.822	78.36	8.717	0.000	2
2	نظم التصنيع المتكاملة بإستخدام الحاسب	3.43	0.957	68.52	3.480	0.001	3
1	نظم التصنيع المرنة	3.21	0.951	64.26	1.751	0.085	4
	جميع الفقرات	3.68	0.707	73.61	7.512	0.000	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "60" تساوي 2.0

2. إستراتيجية المنافسة:

لقياس الإستراتيجية التي تطبقها الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين، من خلال تحليل آراء أفراد عينه الدراسة حول وضع منتجات شركاتهم مقارنة بأفضل المنافسين فيما يتعلق بعدد من العناصر، وذلك بإستخدام الأوساط الحسابية والانحراف المعياري والوزن النسبي وإختبار t للعينة الواحدة كما هو مبين في الجدول رقم (21) وتم ترتيبهم تنازلياً حسب الوزن النسبي كما يلي:

أ. "الدقة في موعد التسليم" هي من أكثر مصادر التميز في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين، بوزن نسبي - نسبة التميز - "82.62%"، والقيمة الإحتمالية (Sig.) تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن تلك الشركات تركز على التميز من خلال الدقة في موعد تسليم منتجاتها أعلى بدرجة كبيرة من المنافسين. يليها "تقديم منتجات جديدة" و"جودة المنتجات" حيث أن الوزن النسبي لهما - نسبة التميز لهما - "80.98" و "79.67"، والقيمة الإحتمالية (Sig.) لهما تساوي "0.039" و "0.000" على التوالي وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن تلك الشركات تركز على التميز من خلال تقديم منتجات جديدة وبجودة أعلى من المنافسين.

ب. "أسعار بيع المنتجات" هي من أقل مصادر التميز في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين، بوزن نسبي - نسبة التميز - "67.87%"، والقيمة الإحتمالية (Sig.) تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن تلك الشركات تركز على التميز من خلال تقديم المنتج بمواصفات مميزة - أي إنتاج سلع فريدة ذات هامش ربح عالي - وذلك يؤدي إلى أن تكون أسعار بيع منتجاتها أعلى من المنافسين.

الفصل الثالث

وبصفة عامة يتبين من الجدول رقم(21) أن المتوسط الحسابي يساوي "3.79" وهو يزيد عن درجة المحايد وهي 3 حسب مقياس ليكرت المستخدم في هذه الدراسة، والوزن النسبي - نسبة التميز - في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين "75.77%" وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60%، وقيمة t المحسوبة تساوي "9.711" وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.0 والقيمة الإحصائية (Sig.) تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن المتوسط الحسابي يزيد بدرجة جوهرية عن درجة المحايد وهي 3، وطبقاً لدراسة (Jermals&Gani 2004) فإذا كان:

- المتوسط الحسابي للعناصر السابقة أكبر من ثلاثة فإن الشركة تطبق إستراتيجية تميز المنتجات.
 - المتوسط الحسابي للعناصر السابقة أقل من ثلاثة فإن الشركة تطبق إستراتيجية خفض التكلفة.
 - المتوسط الحسابي للعناصر السابقة يساوي ثلاثة فإن الشركة لا تطبق إستراتيجية واضحة.
- وهذا يدل على أن الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين تطبق إستراتيجية تميز المنتجات عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، تعزوا الباحثة ذلك لأن تلك الشركات تنافس من خلال تميز منتجاتها - أي إنتاج منتجات بمواصفات مميزة وفريدة ذات هامش ربح عالي يؤدي إلى إرتفاع أسعار بيع المنتجات - وتتلخص مصادر التميز في: تقديم المنتج بجودة أعلى من المنافسين، تصميم أفضل، تسليم المنتج في الوقت المتفق عليه، تقديم منتجات جديدة ومبتكرة تفي بإحتياجات وطلبات العملاء (المرونة). كما أن هناك تقارب بين الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين في درجة تميز منتجاتها حيث بلغ الانحراف المعياري "0.634".

جدول رقم (21)

تحليل فقرات محور "إستراتيجية المنافسة"

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية	الترتيب
9	الدقة في موعد التسليم	4.13	0.922	82.62	9.587	0.000	1
7	تقديم منتجات جديدة	4.05	3.888	80.98	2.108	0.039	2
2	جودة المنتجات	3.98	0.846	79.67	9.076	0.000	3
3	خصائص وسمات المنتج	3.95	0.717	79.02	10.356	0.000	4
4	الإهتمام بعلامة تجارية متميزة	3.80	0.946	76.07	6.635	0.000	5
5	نفقات البحوث والتطوير	3.77	1.055	75.41	5.704	0.000	6
6	نفقات الدعاية والتسويق (الترويج الفعال)	3.57	1.008	71.48	4.447	0.000	7
8	إجراء تغييرات في تصميم المنتجات	3.44	0.866	68.85	3.990	0.000	8
1	أسعار بيع المنتجات	3.40	0.690	67.87	4.454	0.000	9
	جميع الفقرات	3.79	0.634	75.77	9.711	0.000	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "60" تساوي 2.0

3. الهيكل التنظيمي:

لقياس مدى مركزية أو لامركزية الهيكل التنظيمي للشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين، من خلال تحليل آراء أفراد عينه الدراسة حول مدى تفويض سلطة إتخاذ مجموعة من القرارات، وذلك بإستخدام الأوساط الحسابية والانحراف المعياري والوزن النسبي وإختبار t للعينة الواحدة كما هو مبين في الجدول رقم (22) وتم ترتيبهم تنازلياً حسب الوزن النسبي كما يلي:

أ. إتخاذ قرارات تسعير المنتجات" هي أكثر القرارات تفويضاً في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين بوزن نسبي -نسبة التفويض- "70.82%"، والقيمة الإحتمالية (Sig.) تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن درجة تفويض سلطة إتخاذ قرار تسعير المنتجات كبيرة. يليها "تحديد حجم الإنتاج" و"تحديد الموردين الذين يتم التعامل معهم" حيث أن الوزن النسبي لهما - نسبة التفويض لهما- "69.18" و"68.20"، والقيمة الإحتمالية (Sig.) لهما تساوي "0.000" و"0.002" على التوالي وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن درجة التفويض كبيرة.

ب. "تحديد المزايا والمكافآت التي تُمنح للعاملين" هي أقل القرارات تفويضاً في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين بوزن نسبي - نسبة تفويض- "58.36%"، والقيمة الإحتمالية (Sig.) تساوي "0.540" وهي أكبر من 0.05، مما يدل على أن درجة التفويض متوسطة.

وبصفة عامة يتبين من الجدول رقم (22) أن المتوسط الحسابي -متوسط آراء أفراد العينة - يساوي "3.25" وهو يزيد عن درجة المحايد وهي 3 حسب مقياس ليكرت المستخدم في هذه الدراسة، والوزن النسبي -نسبة التفويض- في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين "64.97%" وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60%، وقيمة t المحسوبة تساوي "3.084" وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0 والقيمة الإحتمالية (Sig.) تساوي "0.003" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن المتوسط الحسابي يزيد بدرجة جوهرية عن درجة المحايد وهي 3 بمعنى أن درجة تفويض سلطة إتخاذ القرارات كبير في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، وبالتالي درجة مرتفعة من اللامركزية الهيكل التنظيمي للشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين، وتعزو الباحثة ذلك لأن الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين - هي شركات مساهمة ذات قطاع خاص - لذلك إدارة تلك الشركات هي المسؤولة بصورة كاملة عن التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات ويتم مساءلتها من قبل الجمعية العمومية للمساهمين، وقد يصاحب ذلك عملية تفويض العديد من سلطة إتخاذ القرارات لمديري الإدارات المختلفة منها تفويض سلطة إتخاذ قرارات تسعير المنتجات، تحديد حجم الإنتاج، تحديد الموردين الذين يتم التعامل معهم، تصميم منتجات جديدة، تحديد الأسواق المستهدفة، تخصيص المهام المختلفة على العاملين، تحديد تواريخ التسليم للعملاء، تحديد الآلات والمعدات التي تُستخدم. كما أن هناك تقارب بين الشركات الصناعية

المدرجة في بورصة فلسطين في درجة تفويض سلطة إتخاذ القرارات حيث بلغ الانحراف المعياري "0.629".

جدول رقم (22)

تحليل فقرات محور "الهيكل التنظيمي"

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية	الترتيب
5	اتخاذ قرارات تسعير المنتجات	3.54	0.787	70.82	5.370	0.000	1
7	تحديد حجم الإنتاج	3.46	0.886	69.18	4.044	0.000	2
8	تحديد الموردين الذين يتم التعامل معهم	3.41	0.990	68.20	3.235	0.002	3
1	تصميم منتجات جديدة	3.39	0.781	67.87	3.937	0.000	4
6	تحديد الأسواق المستهدفة	3.30	0.955	65.90	2.414	0.019	5
13	تخصيص المهام المختلفة على العاملين	3.30	1.174	65.90	2.063	0.045	6
10	تحديد تواريخ التسليم للعملاء	3.28	1.051	65.57	2.071	0.043	7
9	تحديد الآلات و المعدات التي تُستخدم	3.26	0.947	65.25	2.163	0.035	8
11	تحديد نظام التكاليف الذي يطبق	3.23	1.007	64.59	1.781	0.080	9
2	تعيين أو إنهاء خدمة العاملين	3.16	1.172	63.28	1.093	0.279	10
4	إعداد الموازنات وتوزيع الموارد	3.00	0.894	60.00	0.000	1.000	11
3	اتخاذ القرارات الاستثمارية ذات المبالغ الكبيرة	2.98	1.335	59.67	-0.096	0.924	12
12	تحديد المزايا والمكافآت التي تُمنح للعاملين	2.92	1.038	58.36	-0.617	0.540	13
	جميع الفقرات	3.25	0.629	64.97	3.084	0.003	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "60" تساوي 2.0

4. حجم الشركة:

تم قياس حجم الشركة من خلال مؤشرات عدد العاملين في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين وقيمة المبيعات السنوية للشركات وقيمة إجمالي أصول الشركات، وباستخدام الأوساط الحسابية - متوسط ردود أفراد العينة- والانحراف المعياري لهم كما هو مبين في الجدول رقم (23) ويمكن إستخلاص مايلي:

- متوسط عدد العاملين في تلك الشركات يساوي "179.39" عامل، وبلغ متوسط قيمة المبيعات السنوية للشركات يساوي "12.35" مليون دولار، وكذلك بلغ متوسط قيمة إجمالي أصول الشركات "27.95" مليون دولار.

- لا يوجد تقارب بين تلك الشركات في عدد العاملين وقيمة المبيعات السنوية وقيمة إجمالي الأصول حيث بلغ الانحراف المعياري لهما "141.46" و "8.33" و "22.25" على التوالي.

جدول رقم (23)

تحليل فقرات محور " حجم الشركة "

م	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1.	كم يبلغ عدد العاملين في الشركة التي تعمل بها؟	179.39 عامل	141.46
2.	كم يبلغ متوسط قيمة المبيعات السنوية للشركة؟	12.35 مليون دولار	8.33
3.	كم يبلغ متوسط قيمة إجمالي أصول الشركة؟	27.95 مليون دولار	22.25

- تحليل فقرات ومحاور القسم الرابع "تطوير أساليب المحاسبة الإدارية":

لقياس التطوير الذي طرأ على أساليب المحاسبة الإدارية التي تستخدمها الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين عند قيامها بعملية التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات، من خلال تحليل بيانات عينة الدراسة حول مدى تطبيق مجموعة من أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات التي يعملون بها للأغراض المختلفة من تخطيط ورقابة وتقييم أداء واتخاذ قرارات، وذلك باستخدام الأوساط الحسابية والانحراف المعياري والوزن النسبي واختبار t للعينة الواحدة كما هو مبين في الجدول رقم (24) وتم ترتيبهم تنازلياً حسب الوزن النسبي، ونستخلص من الجدول السابق ما يلي:

أ. مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال التخطيط:

يبين المحور الأول في الجدول السابق رقم (24) مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال التخطيط في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين مرتبة تنازلياً حسب الوزن النسبي كما يلي:

- "الموازنات التخطيطية" أكثرها استخداماً في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين وبنسبة استخدام "67.54%" والقيمة الإحصائية (Sig.) تساوي "0.008" وهي أقل من 0.05، يليها "الموازنات على أساس الأنشطة" وبنسبة استخدام "66.56%" والقيمة الإحصائية (Sig.) تساوي "0.032" وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن درجة الاستخدام كبيرة لكلا الأسلوبين.

- أما "الموازنات الصفوية" فهي الأقل استخداماً ونسبة استخدامها "54.43%" والقيمة الإحصائية (Sig.) تساوي "0.120" وهي أكبر من 0.05، مما يدل على أن درجة استخدامها متوسطة.

وبصفة عامة يبين المحور الأول في الجدول السابق رقم (24) أن المتوسط الحسابي لإستخدام الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية في مجال التخطيط يساوي "3.14" وهو يزيد عن درجة المحايد وهي 3 حسب مقياس ليكرت المستخدم في هذه الدراسة، والوزن النسبي - نسبة استخدام تلك الأساليب - "62.84%" وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60%، وقيمة t المحسوبة تساوي "1.384" وهي أقل من قيمة t الجدولية التي تساوي 2، والقيمة الإحصائية (Sig.) تساوي "0.171" وهي أكبر من 0.05، مما يدل على أن المتوسط الحسابي لا يختلف بدرجة جوهرية عن درجة المحايد وهي 3 بمعنى أن درجة الاستخدام متوسطة، وهذا يدل على درجة

إستخدام الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية في مجال التخطيط متوسطة. كما أن هناك تقارب بين الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين في مدى إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال التخطيط حيث بلغ الإنحراف المعياري "0.802".

ب. مدى إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال قياس التكاليف:

يبين المحور الثاني في الجدول السابق رقم (24) مدى إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال قياس التكاليف في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين مرتبة تنازلياً حسب الوزن النسبي كما يلي:

- نظام تكاليف الجودة" أكثرها إستخداماً في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين وبنسبة إستخدام "74.43" والقيمة الإحتمالية (Sig.) تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن درجة استخدامها كبيرة .

- أما "نظام التكلفة على أساس النشاط" و"أسلوب كايزن" أقلها إستخداماً حيث أن نسبة إستخدامها "58.03%" و"58.36%" على التوالي والقيمة الإحتمالية (Sig.) لهم أكبر من 0.05، مما يدل على أن درجة الإستخدام متوسطة لكلا الأسلوبين.

وبصفة عامة يبين المحور الثاني في الجدول السابق رقم (24) أن المتوسط الحسابي لإستخدام الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية في مجال قياس التكاليف يساوي "3.27" وهو يزيد عن درجة المحايد وهي 3 حسب مقياس ليكرت المستخدم في هذه الدراسة، والوزن النسبي - نسبة إستخدام تلك الأساليب - "65.44%" وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60%، وقيمة t المحسوبة تساوي "2.382" وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2، والقيمة الإحتمالية (Sig.) تساوي "0.020" وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن المتوسط الحسابي يزيد بدرجة جوهرية عن درجة المحايد وهي 3 بمعنى أن درجة الإستخدام كبيرة، وهذا يدل على أن درجة إستخدام الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية في مجال قياس التكاليف كبيرة. كما أن هناك تقارب بين الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين في مدى إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال قياس التكاليف حيث بلغ الإنحراف المعياري "0.892".

ج. مدى إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة وتقييم الأداء:

يبين المحور الثالث في الجدول السابق رقم (24) مدى إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة وتقييم الأداء في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين مرتبة تنازلياً حسب الوزن النسبي كما يلي:

- "مقاييس الأداء المالية لتقييم الأداء" وتحليل الانحرافات" أكثرها إستخداماً في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين حيث أن نسبة الإستخدام لكلا الأسلوبين "77.38%" والقيمة الإحتمالية

(Sig.) لكلاهما تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05، يليها "محاسبة المسؤولية" وبنسبة استخدام "74.10%" والقيمة الإحصائية (Sig.) تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن درجة الاستخدام كبيرة لهذه الأساليب.

- أما أسعار التحويل الداخلي و"بطاقة الأداء المتوازن" أقلها استخداماً حيث أن نسبة استخدامها "58.36%" و"60.00%" على التوالي والقيمة الإحصائية (Sig.) لهم أكبر من 0.05، مما يدل على أن درجة الاستخدام متوسطة لكلا الأسلوبين.

وبصفة عامة يبين المحور الثالث في الجدول السابق رقم (24) أن المتوسط الحسابي لإستخدام الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة وتقييم الأداء يساوي "3.48" وهو يزيد عن درجة المحايد وهي 3 حسب مقياس ليكرت المستخدم في هذه الدراسة، والوزن النسبي - نسبة استخدام تلك الأساليب - "69.67%" وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%"، وقيمة t المحسوبة تساوي "5.310" وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2، والقيمة الإحصائية (Sig.) تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن المتوسط الحسابي يزيد بدرجة جوهرية عن درجة المحايد وهي 3 بمعنى أن درجة الاستخدام كبيرة، وهذا يدل على أن درجة استخدام الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة وتقييم الأداء كبيرة. كما أن هناك تقارب بين الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين في مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة وتقييم الأداء حيث بلغ الانحراف المعياري "0.711".

د. مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال إتخاذ القرارات:

يبين المحور الرابع في الجدول السابق رقم (24) مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال إتخاذ القرارات في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين مرتبة تنازلياً حسب الوزن النسبي كما يلي:

- نماذج الرقابة على المخزون" أكثرها استخداماً في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين وبنسبة استخدام "79.67%" والقيمة الإحصائية (Sig.) تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05، يليها "تحليل ربحية المنتجات" وبنسبة استخدام "73.44%" والقيمة الإحصائية (Sig.) تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن درجة الاستخدام كبيرة لكلا الأسلوبين.

- أما "تحليل ربحية العملاء" و"نظرية القيود" أقلها استخداماً حيث أن نسبة استخدامها "60.33%" و"62.95%" على التوالي والقيمة الإحصائية (Sig.) لهم أكبر من 0.05، مما يدل على أن درجة الاستخدام متوسطة لكلا الأسلوبين.

وبصفة عامة يبين المحور الرابع في الجدول السابق رقم (24) أن المتوسط الحسابي لإستخدام الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية في مجال إتخاذ القرارات يساوي "3.48" وهو يزيد عن درجة المحايد وهي 3 حسب مقياس ليكرت المستخدم في هذه الدراسة، والوزن النسبي - نسبة إستخدام تلك الأساليب - "69.56%" وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60%، وقيمة t المحسوبة تساوي "4.848" وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2، والقيمة الإحتمالية (Sig.) تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05، مما يدل على أن المتوسط الحسابي يزيد بدرجة جوهرية عن درجة المحايد وهي 3 بمعنى أن درجة الإستخدام كبيرة، وهذا يدل على أن درجة إستخدام الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية في مجال إتخاذ القرارات كبيرة. كما أن هناك تقارب بين الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين في مدى إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال إتخاذ القرارات حيث بلغ الإنحراف المعياري "0.770".

هـ. إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في التحليل الإستراتيجي:

يبين المحور الخامس في الجدول السابق رقم (24) إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في التحليل الإستراتيجي في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين كما يلي:

- "تحليل سلسلة القيمة" نسبة إستخدامها في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين "63.93%" والقيمة الإحتمالية (Sig.) تساوي "0.182" وهي أكبر من 0.05، مما يدل على أن درجة الإستخدام متوسطة، وهذا يدل على أن درجة إستخدام الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية في التحليل الإستراتيجي متوسطة. كما أن هناك تقارب بسيط بين الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين في إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في التحليل الإستراتيجي حيث بلغ الإنحراف المعياري "1.038".

وبصفة عامة يتبين من الجدول رقم (24) أن المتوسط الحسابي لأساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في المجالات المختلفة في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين يساوي "3.38" وهو يزيد عن درجة المحايد وهي 3 حسب مقياس ليكرت المستخدم في هذه الدراسة والوزن النسبي - نسبة إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تلك الشركات - يساوي "67.66%" وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60%، وقيمة t المحسوبة تساوي "4.746" وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0 والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن المتوسط الحسابي يزيد بدرجة جوهرية عن درجة المحايد وهي 3 بمعنى أن درجة الإستخدام الشركات لأساليب المحاسبة الإدارية في المجالات المختلفة كبيرة، أي أن الشركات المدرجة في بورصة فلسطين تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية في المجالات المختلفة بالشكل الملائم، وهذا يدل على أن تطوير قد طرأ على أساليب المحاسبة الإدارية التي تستخدمها الشركات عند قيامها بعملية التخطيط والرقابة وتقييم الأداء

الفصل الثالث

وإتخاذ القرارات عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، وتعزوا الباحثة ذلك لزيادة إستخدام الشركات لأساليب ونظم المحاسبة الإدارية أي زيادة مستوى التعقيد في أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في تلك الشركات (زيادة مستوى ممارسات المحاسبة الإدارية)، بمعنى أن الشركات المدرجة في بورصة فلسطين طورت أساليب المحاسبة الإدارية- لتلبية متطلبات وحاجات إدارة الشركات من المعلومات الملائمة التي تساعد على إتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية لتدعيم القدرة التنافسية لها في السوق- وذلك لمواكبة التغيرات السريعة في البيئة المحيطة، حيث أن نجاح أساليب المحاسبة الإدارية بدورها داخل الشركات مرهوناً بإمكانية تكيفها وتلائمها مع البيئة المحيطة بها.

جدول رقم (24)

تحليل فقرات القسم الرابع: تطوير أساليب المحاسبة الإدارية

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية	الترتيب
	أساليب التخطيط						
*1	الموازنات التخطيطية (هي تعبير كمي ومفصل يتضمن تخطيط وتنظيم رقابة عمليات المشروع في المستقبل).	3.38	1.067	67.54	2.760	0.008	1
2	الموازنات على أساس الأنشطة (أي يتم إعداد الموازنة بتقسيمها إلى موازنات فرعية خاصة بكل نشاط وليس لإجمالي الشركة).	3.33	1.165	66.56	2.198	0.032	2
3	الموازنات الصفرية (أي يتم إعداد الموازنة بدون النظر لموازنات الفترة السابقة لها أو المعايير التي تمت على أساسها والعمل على أسس وتقديرات جديدة).	2.72	1.380	54.43	-1.577	0.120	3
	جميع (أساليب التخطيط)	3.14	0.802	62.84	1.384	0.171	
	أساليب قياس التكاليف						
7	نظام تكاليف الجودة (أي إعداد وتنفيذ برامج لعمليات التحسين المستمر في المنتجات من حيث الجودة العالية).	3.72	0.968	74.43	5.818	0.000	1
*4	معدل تحميل وحيد (للتكاليف الصناعية غير المباشرة على مستوى المصنع).	3.57	2.513	71.48	1.783	0.080	2
6	نظام التكاليف المستهدفة (هو خفض التكلفة في مرحلة التصميم وتطوير المنتج بناءً على سعر السوق).	3.25	1.135	64.92	1.692	0.096	3
8	أسلوب كايزن (تخفيض معيار التكلفة بنسبة تحدد لكل فترة تشغيلية).	2.92	1.333	58.36	-0.480	0.633	4
5	نظام التكلفة على أساس النشاط (أي تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على أساس كل نشاط على حدة).	2.90	1.136	58.03	-0.676	0.501	5
	جميع (أساليب قياس التكاليف)	3.27	0.892	65.44	2.382	0.020	
	أساليب الرقابة وتقييم الأداء						
*9	مقاييس الأداء المالية لتقييم الأداء داخل الشركة (مثل صافي الربح، معدل العائد على الاستثمار، معدل نمو المبيعات، معدل العائد على حقوق الملكية، ربحية السهم، الحصة السوقية).	3.87	0.991	77.38	6.846	0.000	1
*10	تحليل الانحرافات (الفرق بين التكلفة الفعلية والتكلفة المعيارية لتنفيذ نشاط معين أو لإنتاج حجم معين من المخرجات).	3.87	1.040	77.38	6.522	0.000	1
*11	محاسبة المسؤولية (محاسبة الأفراد عن أداء المهام الموكلة إليهم وفق لمعايير الأداء المحددة من قبل الإدارة)	3.70	1.101	74.10	5.002	0.000	2

م	الفقرات	المؤسست الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية	الترتيب
	(العلي).						
12	مقاييس الأداء غير المالية لتقييم الأداء داخل الشركة (■) والمرتبطة برضا العملاء مثل التسليم بالوقت المحدد، عدد الشكاوي (■) والمرتبطة برضا العاملين مثل توفير فرص التدريب والمرتبطة بالعمليات الداخلية مثل الجودة، وتقديم منتجات جديدة).	3.57	0.974	71.48	4.601	0.000	3
*13	التكاليف المعيارية (هي تكاليف المقدرة مقدماً على أساس علمي دقيق لأداء نشاط معين، أو لتحقيق قدر من المخرجات).	3.54	1.134	70.82	3.726	0.000	4
14	أسلوب المقارنة بالأفضل (مقارنة الأداء الفعلي بأداء المنشأة الرائدة على مستوى الصناعة التي تعمل بها المنشأة، والعمل على استكمال النقص والتعرف على كيفية الوصول للأفضل وذلك لإرضاء وكسب العميل).	3.39	1.201	67.87	2.558	0.013	5
15	بطاقة الأداء المتوازن (هو أسلوب متعدد الأبعاد لقياس الأداء والذي يحتوى على مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية).	3.00	1.211	60.00	0.000	1.000	6
*16	أسعار التحويل الداخلي (في حالة كون الشركة مؤلفة من عدة أقسام يتم تسعير المنتجات المحولة من قسم إلى آخر وذلك من أجل تسهيل عملية تقييم أدائها).	2.92	1.382	58.36	-0.463	0.645	7
	جميع (أساليب الرقابة و تقييم الأداء)	3.48	0.711	69.67	5.310	0.000	
	أساليب توفير معلومات لاتخاذ القرارات						
*23	نماذج الرقابة على المخزون (■ نموذج الطلب حسب الكمية أي يتم إعادة الطلب للمخزون عندما ينخفض المخزون لمستوى محدد مسبقاً يعرف بنقطة إعادة الطلب ■ نموذج الطلب البوري أي يتم إعادة الطلب بعد مرور مدة زمنية محددة مسبقاً بكميات متفاوتة وبحسب المخزون المتوفر يعرف بنقطة إعادة الطلب الدوري).	3.98	0.957	79.67	8.025	0.000	1
*18	تحليل ربحية المنتجات (إدارة الشركة تكون متحققة دائماً من سلامة المنظمة ومعرفة نتائج العمليات التشغيلية لكل منتج من منتجاتها وما يحققه من ربح أو خسارة).	3.67	1.091	73.44	4.811	0.000	2
*17	تحليل التعادل (نقطة التعادل التكاليف مع الإيرادات وأي مستوى نشاط أعلى من نقطة التعادل يحقق ربح وأي مستوى نشاط أقل من نقطة تعادل يحقق خسارة).	3.66	1.124	73.11	4.557	0.000	3
*22	طرق تقييم العائد الاقتصادي للاستثمارات الرأسمالية مثل (■ فترة الاسترداد هي الفترة اللازمة لاسترداد التكلفة الاستثمارية للمشروع ■ معدل العائد المحاسبي هو "الربح المحاسبي المتولد/ تكلفة الأصل" % ■ صافي القيمة الحالية هي الفرق بين القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتولدة من المشروع وبين التكلفة المبدئية اللازمة لتنفيذ المشروع).	3.49	1.120	69.84	3.430	0.001	4
20	الإدارة على أساس الأنشطة (هو أسلوب لإدارة التكلفة على أساس النشاط من خلال استخدام بيانات التكاليف للأنشطة التي تتكون منها المنشأة في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية ومن هذه القرارات: إعادة تسعير منتجات، استبدال المنتجات، استثمار التكنولوجيا... الخ).	3.38	1.083	67.54	2.720	0.009	5
21	نظرية القيود (هي عملية مستمرة لتحديد قيود النظام وإزالتها لضمان الاستغلال الأمثل للموارد وزيادة المخرجات للمنتجات التامة بأكبر حجم ممكن لضمان زيادة الربحية للمنظمة).	3.15	1.152	62.95	1.000	0.321	6
19	تحليل ربحية العملاء (تمثل الفرق بين العائدات المكتسبة والتكاليف المرتبطة بعلاقة العميل في فترة محددة).	3.02	1.162	60.33	0.110	0.913	7
	جميع (أساليب اتخاذ القرارات)	3.48	0.770	69.56	4.848	0.000	
	أساليب التحليل الاستراتيجي						
24	تحليل سلسلة القيمة (أي تحديد التكلفة على أساس سلسلة الأنشطة اللازمة من بداية التعامل مع الموردين وصولاً إلى تسليم	3.20	1.038	63.93	1.351	0.182	

الفصل الثالث

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية	الترتيب
	المنتج للعميل).						
	جميع الأساليب المستخدمة	3.38	0.631	67.66	4.746	0.000	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "60" تساوي 2.0
* الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية ، وغير ذلك فهي الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.

وللتعرف على مدى التطور في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية أو بمعنى مدى الإستجابة للتطوير في ممارسات المحاسبة الإدارية في الشركات من خلال تحديد نسبة تطبيق الأساليب الحديثة إلى نسبة تطبيق الأساليب التقليدية في الشركات كما هو موضح في الجدول رقم (25):

وبصفة عامة يتبين من الجدول رقم (25) أن المتوسط الحسابي لأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية المستخدمة في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين يساوي "3.26" وهو يزيد عن درجة المحايد وهي 3 حسب مقياس ليكرت المستخدم في هذه الدراسة والوزن النسبي - نسبة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية في تلك الشركات - يساوي "72.43%" وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60%، وقيمة t المحسوبة تساوي "6.921" وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0 والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن المتوسط الحسابي يزيد بدرجة جوهرية عن درجة المحايد وهي 3 بمعنى أن درجة استخدام الشركات لأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية كبيرة. في حين أن المتوسط الحسابي لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة المستخدمة في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين يساوي "3.18" وهو يزيد عن درجة المحايد وهي 3 حسب مقياس ليكرت المستخدم في هذه الدراسة والوزن النسبي - نسبة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تلك الشركات - يساوي "63.63%" وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60%، وقيمة t المحسوبة تساوي "1.909" وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0 والقيمة الاحتمالية تساوي "0.061" وهي أكبر من 0.05 مما يدل على أن المتوسط الحسابي لا يختلف بدرجة جوهرية عن درجة المحايد وهي 3 بمعنى أن درجة استخدام الشركات لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة متوسطة. وهذا يدل على أن الشركات المدرجة في بورصة فلسطين تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية بنسبة أعلى من نسبة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

ووفقاً لتقرير الإتحاد الدولي للمحاسبين (International Federation of Accountants) (1998) فإن الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين تطبق أساليب المحاسبة الإدارية للمرحلة الأولى والثانية "التقليدية" بنسبة أعلى من نسبة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية للمرحلة الثالثة والرابعة "الحديثة".

وهذه النتيجة تتفق مع ماتوصلت إليه العديد من الدراسات السابقة مثل (جودة وآخرون، 2011؛ طه، 2007؛ Xiao, et. al. 2010)، بينما تعارضت هذه النتيجة مع ماتوصلت إليه دراسة (Nichols, 2006).

جدول رقم (25)

نسبة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية وأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية	3.62	0.701	72.43	6.921	0.000
2	أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة	3.18	0.743	63.63	1.909	0.061
	جميع الأساليب المستخدمة	3.38	0.631	67.66	4.746	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "60" تساوي 2.0

3.2.2 إختبار فرضيات الدراسة:

- الفرضية الرئيسية الأولى:

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ بين عوامل البيئة الخارجية وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين ". وتتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية:

- الفرضية الفرعية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ بين المنافسة في بيئة الأعمال وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية".

لإيجاد العلاقة بين المنافسة في بيئة الأعمال وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha \leq 0.05$ تم استخدام اختبار بيرسون:

حيث يُبين الجدول (26) أن القيمة الإحتمالية للعلاقة بين المنافسة وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية على مستوى كل مجموعة من مجموعات ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية أقل من مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، كما أن قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.250، وهذا يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المنافسة وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية المتعلقة بكل ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية.

وبصفة عامة يُبين الجدول (26) أن القيمة الإحتمالية للعلاقة بين المنافسة وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية على مستوى إجمالي ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية تساوي "0.004" وهي أقل من مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي "0.365" وهي أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.250، وهذا يدل على وجود علاقة طردية بين المنافسة في بيئة الأعمال وتطوير أساليب

المحاسبة الإدارية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha \leq 0.05$ ، ومما يدل على أن التغيير في المنافسة له تأثير معنوي موجب على التغيير في مدى تطبيق ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية، وبالتالي فإن زيادة المنافسة سوف تؤدي إلى تطوير أساليب المحاسبة الإدارية، لذلك يتم قبول الفرضية الفرعية الأولى المنقوعة من الفرضية الرئيسية الأولى. وتعزو الباحثة ذلك إلى أن زيادة المنافسة إنعكست على زيادة ضغوط المنافسة السعرية والمنافسة من خلال تحسين الجودة والتهديد بفقد نصيب من السوق، وبالتالي زيادة الحاجة لمعلومات المحاسبة الإدارية لمواجهة تلك الضغوط والتغلب على أي تهديد، لذلك يتحتم تطوير أساليب المحاسبة الإدارية لكي توفر المعلومات اللازمة لتدعيم القدرة التنافسية بما يحسن من كفاءة الشركة وربحياتها، ومن ثم الإستمرار في حلبة المنافسة في ظل أن البقاء أصبح للأفضل. وهذه النتيجة تتفق مع ما توصلت إليه العديد من الدراسات السابقة مثل (Islam&Hu,2012; Basheik &Abed Maksoud,2008;Nichols,2006;Haldma&laats,2002;Blake et. al.,2000;Reid&Smith,2000;Hayes,1977).

جدول رقم (26)

معامل الارتباط بين المنافسة في بيئة الأعمال وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية

إجمالي ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية	ممارسات وأساليب التحليل الاستراتيجي	ممارسات وأساليب توفير معلومات لاتخاذ القرارات	ممارسات وأساليب تقييم الأداء	ممارسات وأساليب قياس التكاليف	ممارسات وأساليب التخطيط	الإحصاءات	المحور
0.365	0.557	0.383	0.327	0.365	0.394	معامل الارتباط	المنافسة في بيئة الأعمال
0.004	0.000	0.002	0.010	0.004	0.002	القيمة الاحتمالية	
61	61	61	61	61	61	حجم العينة	

قيمة r الجدولية عند درجة حرية "59" ومستوى دلالة "0.05" يساوي 0.250

- الفرضية الفرعية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ بين عدم التأكد البيئي وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية".

لإيجاد العلاقة بين عدم التأكد البيئي وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha \leq 0.05$ تم استخدام اختبار بيرسون:

حيث يُبين الجدول (27) أن القيمة الاحتمالية للعلاقة بين عدم التأكد البيئي وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية على مستوى كل مجموعة من مجموعات ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية أقل من مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، كما أن قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.250، وهذا

يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين عدم التأكد البيئي وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية المتعلقة بكل ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية.

وبصفة عامة يُبين الجدول (27) أن القيمة الإحصائية للعلاقة بين عدم التأكد البيئي وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية على مستوى إجمالي ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية تساوي "0.000" وهي أقل من مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي "0.438" وهي أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.250، وهذا يدل على وجود علاقة طردية بين عدم التأكد البيئي وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha \leq 0.05$ ، ومما يدل على أن التعرّف على عدم التأكد البيئي له تأثير معنوي موجب على التغير في مدى تطبيق ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية، وبالتالي فإن زيادة عدم التأكد البيئي سوف يؤدي إلى تطوير أساليب المحاسبة الإدارية، لذلك يتم قبول الفرضية الفرعية الثانية المنفرعة من الفرضية الرئيسية الأولى. وتعرّز الباحثة ذلك بأن زيادة عدم التأكد البيئي تجعل الشركة تعمل في ظل ظروف بيئية غير مستقرة يصعب فيها التنبؤ بتصرفات المنافسين وبطلب السوق - بطلبات وتفضيلات العملاء - وبأسعار المواد الخام والتغيرات في التشريعات والقوانين، وبالتالي زيادة الحاجة للمعلومات ذات نطاق واسع وأكثر شمولية من تلك التي تقدمها أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية للتغلب على صعوبة التنبؤ، مما يتحتم تطوير أساليب المحاسبة الإدارية حتى توفر المعلومات اللازمة لمواجهة ظروف عدم التأكد البيئي وصعوبة التنبؤ مما يسهم في تحسن أداء الشركة.

وهذه النتيجة تتفق مع ما توصلت إليه العديد من الدراسات السابقة مثل (Islam&Hu,2012;Abed - Kader&Luther,2008;Nichols,2006;Haldma&laats,2002;Blake et. al.,2000; الفضل (1997;Hayes,1977).

جدول رقم (27)

معامل الارتباط بين عدم التأكد البيئي وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية

إجمالي ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية	ممارسات وأساليب التحليل الاستراتيجي	ممارسات وأساليب توفير معلومات لاتخاذ القرارات	ممارسات وأساليب تقييم الأداء	ممارسات وأساليب قياس التكاليف	ممارسات وأساليب التخطيط	الإحصاءات	المحور
0.438	0.782	0.663	0.766	0.413	0.383	معامل الارتباط	عدم التأكد البيئي
0.000	0.000	0.000	0.000	0.001	0.002	القيمة الاحتمالية	
61	61	61	61	61	61	حجم العينة	

قيمة r الجدولية عند درجة حرية "59" ومستوى دلالة "0.05" يساوي 0.250

- الفرضية الرئيسية الأولى:

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ بين عوامل البيئة الخارجية وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين ".
 لإيجاد العلاقة بين عوامل البيئة الخارجية وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha \leq 0.05$ تم استخدام اختبار بيرسون:
 حيث يُبين الجدول (28) أن القيمة الإحصائية للعلاقة بين عوامل البيئة الخارجية وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية على مستوى - تفصيلي - كل مجموعة من مجموعات ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية أقل من مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، كما أن قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.250، وهذا يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين عوامل البيئة الخارجية وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية المتعلقة بكل ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية.
 وبصفة عامة يُبين الجدول (28) أن القيمة الإحصائية للعلاقة بين عوامل البيئة الخارجية وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية على مستوى إجمالي ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية تساوي "0.000" وهي أقل من مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي "0.782" وهي أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.250، وهذا يدل على وجود علاقة طردية بين عوامل البيئة الخارجية بشكل عام وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha \leq 0.05$ ، ومما يدل على أن التغيير في عوامل البيئة الخارجية بشكل عام له تأثير معنوي موجب على التغيير في مدى تطبيق ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية، وبالتالي فإن زيادة عوامل البيئة الخارجية بشكل عام سوف تؤدي إلى تطوير أساليب المحاسبة الإدارية، لذلك يتم قبول الفرضية الرئيسية الأولى.

جدول رقم (28)

معامل الارتباط بين عوامل البيئة الخارجية وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية

إجمالي ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية	ممارسات وأساليب التحليل الاستراتيجي	ممارسات وأساليب توفير معلومات لاتخاذ القرارات	ممارسات وأساليب تقييم الأداء	ممارسات وأساليب قياس التكاليف	ممارسات وأساليب التخطيط	الإحصاءات	المحور
0.782	0.870	0.894	0.702	0.557	0.766	معامل الارتباط	عوامل البيئة الخارجية
0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	القيمة الاحتمالية	
61	61	61	61	61	61	حجم العينة	

قيمة r الجدولية عند درجة حرية " 59 " ومستوى دلالة "0.05" يساوي 0.250

- الفرضية الرئيسية الثانية:

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ بين عوامل البيئة الداخلية وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين ". وتتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية:

- الفرضية الفرعية الأولى: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ بين تكنولوجيا التصنيع الحديثة وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية".

لإيجاد العلاقة بين تكنولوجيا التصنيع الحديثة وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha \leq 0.05$ تم استخدام اختبار بيرسون:

حيث يُبين الجدول (29) أن القيمة الاحتمالية للعلاقة بين تكنولوجيا التصنيع الحديثة وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية على مستوى كل مجموعة من مجموعات ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية (ماعدًا ممارسات وأساليب تقييم الأداء) أقل من مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ كما أن قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.250، وهذا يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكنولوجيا التصنيع الحديثة وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية المتعلقة بكل ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية ماعدًا ممارسات وأساليب تقييم الأداء.

وبصفة عامة يُبين الجدول (29) أن القيمة الاحتمالية للعلاقة بين تكنولوجيا التصنيع الحديثة وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية على مستوى إجمالي ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية تساوي "0.000" وهي أقل من مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي "0.501" وهي أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.250، وهذا يدل على وجود علاقة طردية بين تكنولوجيا التصنيع الحديثة وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha \leq 0.05$ ، ومما يدل على أن التغيير في مدى استخدام أساليب ونظم تصنيع الحديثة له تأثير معنوي موجب على التغيير في مدى تطبيق ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية، وبالتالي فإن زيادة استخدام أساليب ونظم تصنيع الحديثة سوف تؤدي إلى تطوير أساليب المحاسبة الإدارية، لذلك يتم قبول الفرضية الفرعية الأولى المتفرعة من الفرضية الرئيسية الثانية. وتعزو الباحثة ذلك إلى أن زيادة استخدام أساليب ونظم التصنيع الحديثة يترتب عليه منافع مثل الإلتزام بمتطلبات الجودة وتخفيض مستويات المخزون وتخفيض زمن تقديم المنتجات الجديدة وزيادة دقة التسليم وزيادة مرونة التصنيع، وبالتالي زيادة الحاجة للمعلومات ذات نطاق واسع وأكثر شمولية من تلك التي تقدمها أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية نظراً لأن تلك المعلومات يستخدمها مديري الشركات في إتخاذ القرارات لأنها توفر تغذية عكسية عن الجوانب التشغيلية مثل التكلفة والإنتاج والمخزون والمبيعات والنصيب السوقي. كما أن المعلومات التي توفرها أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية تركز على الأرباح قصيرة الأجل وعلى مقاييس الأداء المالية فقط

وبالتالي فهي قاصرة في أخذ المنافع الإستراتيجية- مثل الجودة والمرونة والإبتكار-التي توفرها تكنولوجيا التصنيع الحديثة في الحسبان عند تقييم الأداء وتقييم الإستثمار في تكنولوجيا التصنيع الحديثة لصعوبة التعبير المالي عنها. هذا يعني أن أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية لم تستطع توفير معلومات ملائمة لحل المشاكل ولتقييم الأداء وتقييم الإستثمار في تكنولوجيا التصنيع الحديثة، لذلك كان لابد من تطوير أساليب المحاسبة الإدارية حتى تواكب التطورات التي حدثت في أساليب ونظم التصنيع الحديثة ولكي يؤتى هذا التطوير ثماره ويتحسن أداء الشركة.

وهذه النتيجة تتفق مع ما توصلت إليه العديد من الدراسات السابقة مثل طه (Islam&Hu,2012; ،2010;Abed-Kader&Luther,2008;Basheik&Abed Maksoud,2008;Haldma&laats, (2002;Reid&Smith,2000).

جدول رقم (29)

معامل الارتباط بين تكنولوجيا التصنيع الحديثة وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية

إجمالي ممارسات وأسابيب المحاسبة الإدارية	ممارسات وأسابيب التحليل الاستراتيجي	ممارسات وأسابيب توفير معلومات لاتخاذالقرارات	ممارسات وأسابيب تقييم الأداء	ممارسات وأسابيب قياس التكاليف	ممارسات وأسابيب التخطيط	الإحصاءات	المحور
0.501	0.536	0.448	0.211	0.312	0.395	معامل الارتباط	تكنولوجيا التصنيع الحديثة
0.000	0.000	0.000	0.102	0.014	0.002	القيمة الاحتمالية	
61	61	61	61	61	61	حجم العينة	

قيمة r الجدولية عند درجة حرية " 59" ومستوى دلالة "0.05" يساوي 0.250

- الفرضية الفرعية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ بين إستراتيجيات الأعمال وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية".

لإيجاد العلاقة بين إستراتيجيات الأعمال وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha \leq 0.05$ تم استخدام اختبار بيرسون:

حيث يُبين الجدول (30) أن القيمة الإحتمالية للعلاقة بين إستراتيجيات الأعمال وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية على مستوى كل مجموعة من مجموعات ممارسات وأسابيب المحاسبة الإدارية أقل من مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، كما أن قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.250، وهذا يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إستراتيجيات الأعمال وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية المتعلقة بكل ممارسات وأسابيب المحاسبة الإدارية.

وبصفة عامة يُبين الجدول (30) أن القيمة الإحتمالية للعلاقة بين إستراتيجيات الأعمال

الفصل الثالث

وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية على مستوى إجمالي ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية تساوي "0.000" وهي أقل من مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي "0.894" وهي أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.250، وهذا يدل على وجود علاقة طردية بين إستراتيجيات الأعمال وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha \leq 0.05$ ، مع مراعاة أن تطبيق إستراتيجية تميز المنتجات لها تأثير معنوي قوي على زيادة تطبيق ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية، في حين أن تطبيق إستراتيجية قيادة التكلفة ليس لها تأثير معنوي على زيادة تطبيق ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية. أي أن إتباع المنشأة لإستراتيجية تنافسية وبصفة خاصة إستراتيجية تميز المنتجات يؤدي إلى تطوير أساليب المحاسبة الإدارية، لذلك يتم قبول الفرضية الفرعية الثانية المتفرعة من الفرضية الرئيسية الثانية. وتعود الباحثة ذلك إلى أن الشركات التي تطبق إستراتيجية تميز المنتجات تسعى لتقديم منتجات جديدة ومبتكرة تفي بإحتياجات وبطلبات العملاء، لذلك فهي تقوم بمتابعة عدد كبير من المتغيرات والأحداث البيئية حتى تتمكن من الإستجابة السريعة للتغير في طلبات ورغبات العملاء، وبالتالي يحتاج مديري تلك الشركات للمعلومات ذات نطاق واسع وأكثر شمولية من تلك التي تقدمها أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية، وذلك يتطلب تطوير أساليب المحاسبة الإدارية حتى تستطيع أن توفر تلك المعلومات مما يؤدي إلى نجاح الإستراتيجية وتحقيق المزايا التنافسية وبالتالي يتحسن أداء الشركة، لكن الشركات التي تطبق إستراتيجية قيادة التكلفة تتعامل مع عدد محدود من المنتجات النمطية وتركز على الكفاءة على حساب الإبتكار، وبالتالي لا يحتاج مديري تلك الشركات للمعلومات ذات النطاق الواسع لذلك لا يكون لتلك الشركات الدافع لتطوير أساليب المحاسبة الإدارية.

وهذه النتيجة تتفق مع ما توصلت إليه العديد من الدراسات السابقة مثل (Abed-Kader&Luther, 2008) (Reid&Smith, 2000؛ العطاس، 2004؛ Cadeza&Guilding, 2008).

جدول رقم (30)

معامل الارتباط بين استراتيجيات الأعمال وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية

إجمالي ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية	ممارسات وأساليب التحليل الاستراتيجي	ممارسات وأساليب توفير معلومات لاتخاذ القرارات	ممارسات وأساليب تقييم الأداء	ممارسات وأساليب قياس التكاليف	ممارسات وأساليب التخطيط	الإحصاءات	المحور
0.894	0.768	0.438	0.365	0.766	0.302	معامل الارتباط	استراتيجيات الأعمال
0.000	0.000	0.000	0.004	0.000	0.018	القيمة الاحتمالية	
61	61	61	61	61	61	حجم العينة	

قيمة r الجدولية عند درجة حرية "59" ومستوى دلالة "0.05" يساوي 0.250

- الفرضية الفرعية الثالثة: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ بين الهيكل التنظيمي للشركة وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية".

لإيجاد العلاقة بين الهيكل التنظيمي للشركة وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha \leq 0.05$ تم استخدام إختبار بيرسون:

حيث يُبين الجدول (31) أن القيمة الإحتمالية للعلاقة بين الهيكل التنظيمي للشركة وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية على مستوى كل مجموعة من مجموعات ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية أقل من مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، كما أن قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.250، وهذا يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الهيكل التنظيمي للشركة وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية المتعلقة بكل ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية.

وبصفة عامة يُبين الجدول (31) أن القيمة الإحتمالية للعلاقة بين الهيكل التنظيمي للشركة وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية على مستوى إجمالي ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية تساوي "0.018" وهي أقل من مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي "0.301" وهي أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.250، وهذا يدل على وجود علاقة طردية بين الهيكل التنظيمي للشركة وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha \leq 0.05$ ، ومما يدل على أن التغيير في مدى تفويض سلطة إتخاذ القرارات له تأثير معنوي موجب على التغيير في مدى تطبيق ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية، وبالتالي فإن زيادة تفويض سلطة إتخاذ القرارات أي الإتجاه نحو اللامركزية سوف يؤدي إلى تطوير أساليب المحاسبة الإدارية، لذلك يتم قبول الفرضية الفرعية الثالثة المتفرعة من الفرضية الرئيسية الثانية. وتعود الباحثة ذلك إلى أنه في حالة اللامركزية- تفويض سلطة إتخاذ القرارات عبر المستويات التنظيمية المختلفة- تكون إدارة الشركات هي المسؤولة عن التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات ويتم مساءلتها ومحاسبتها من قبل الهيئة العامة للمساهمين، وقد صاحب ذلك عملية تفويض السلطات لمديري الإدارات المختلفة، وحيث أن هؤلاء المديرين اللامركزيين يواجهون بمشاكل وقرارات متنوعة لذلك فهم يحتاجون للمزيد من المعلومات التي تمكنهم من أداء وظائفهم وإتخاذ قرارات سليمة تسهم في تحسن أداء المنشأة، لذلك فإن الإتجاه نحو اللامركزية يجب أن يصاحبه زيادة في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية حتى تستطيع أن تفي بإحتياجات المديرين اللامركزيين للمعلومات المتنوعة والتي تمكنهم من أداء أعمالهم بكفاءة وفعالية مما يؤدي إلى تحسن أداء الشركة.

وهذه النتيجة تتفق مع ما توصلت إليه العديد من الدراسات السابقة مثل (Abed-kader&luther,2008 ; Haldma&laats,2002; Reid&Smith,2000; Hayes,1977 ; العطاس،2004)؛.

جدول رقم (31)

معامل الارتباط بين الهيكل التنظيمي للشركة وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية

إجمالي ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية	ممارسات وأساليب التحليل الاستراتيجي	ممارسات وأساليب توفير معلومات لاتخاذ القرارات	ممارسات وأساليب تقييم الأداء	ممارسات وأساليب قياس التكاليف	ممارسات وأساليب التخطيط	الإحصاءات	المحور
0.301	0.263	0.290	0.870	0.894	0.702	معامل الارتباط	الهيكل التنظيمي للشركة
0.018	0.040	0.023	0.000	0.000	0.000	القيمة الاحتمالية	
61	61	61	61	61	61	حجم العينة	

قيمة r الجدولية عند درجة حرية "59" ومستوى دلالة "0.05" يساوي 0.250

- الفرضية الفرعية الرابعة: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ بين حجم الشركة وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية".

لإيجاد العلاقة بين حجم الشركة وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha \leq 0.05$ تم استخدام اختبار بيرسون:

حيث يُبين الجدول (32) أن القيمة الإحصائية للعلاقة بين حجم الشركة وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية على مستوى كل مجموعة من مجموعات ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية أكبر من مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، كما أن قيمة r المحسوبة أقل من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.250، وهذا يدل على عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم الشركة وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية المتعلقة بكل ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية.

وبصفة عامة يُبين الجدول (32) أن القيمة الإحصائية للعلاقة بين حجم الشركة - معبراً عنه بعدد العاملين في الشركة، متوسط قيمة المبيعات السنوية للشركة، متوسط قيمة إجمالي أصول الشركة - وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية على مستوى إجمالي ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية تساوي "0.940، 0.314، 0.898" على التوالي وهي أكبر من مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي "0.010، 0.135، 0.017" على التوالي أيضاً وهي أقل من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.250، وهذا يدل على عدم وجود علاقة طردية بين حجم الشركة وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha \leq 0.05$ ، ومما يدل على أن التغيير في حجم الشركة ليس له تأثير معنوي على التغيير في مدى تطبيق ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية، وبالتالي فإن تغير حجم الشركة لا يؤدي إلى تطوير نظم المحاسبة الإدارية، لذلك يتم رفض الفرضية الفرعية الرابعة المتوقعة من

الفرضية الرئيسية الثانية. وتعزو الباحثة ذلك إلى أن الشركات تسعى إلى تطوير أساليب المحاسبة الإدارية وفق المستجدات المعاصرة وبما يحقق لها العديد من المنافع وبغض النظر عن حجم الشركة، ويدل ذلك على إرتفاع درجة وعي المسؤولين في الشركات بشأن ضرورة الإهتمام بتلك الأساليب. وهذه النتيجة تتفق مع ماتوصلت إليه العديد من الدراسات السابقة مثل (Islam&Hu,2012;Abed- kader&luther,2008;Cadeza&Guilding,2008;2005، جادو،2004، العطاس،1997، الفضل،1977، Hayes،1977)، بينما تعارضت هذه النتيجة مع ماتوصلت إليه العديد من الدراسات السابقة مثل (طه، 2002، Haldma&laats،2006، Nichols،2007، Xiao et. al.،2010).

جدول رقم (32)

معامل الارتباط بين حجم الشركة وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية

إجمالي ممارسات وأسابيب المحاسبة الإدارية	ممارسات وأسابيب التحليل الاستراتيجي	ممارسات وأسابيب توفير معلومات لاتخاذ القرارات	ممارسات وأسابيب تقييم الأداء	ممارسات وأسابيب قياس التكاليف	ممارسات وأسابيب التخطيط	الإحصاءات	المحور	حجم الشركة
-0.017	-0.048	0.045	-0.008	-0.064	-0.054	معامل الارتباط	عدد العاملين في الشركة	
0.898	0.717	0.735	0.953	0.628	0.682	القيمة الاحتمالية		
0.135	0.159	0.213	-0.029	-0.026	0.120	معامل الارتباط	متوسط قيمة المبيعات السنوية للشركة	
0.314	0.233	0.108	0.828	0.846	0.371	القيمة الاحتمالية		
0.010	0.011	0.093	-0.068	-0.073	0.025	معامل الارتباط	متوسط قيمة إجمالي أصول الشركة	
0.940	0.932	0.486	0.611	0.588	0.850	القيمة الاحتمالية		

قيمة r الجدولية عند درجة حرية "59" ومستوى دلالة "0.05" يساوي 0.250

- الفرضية الرئيسية الثانية:

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ بين عوامل البيئة الداخلية وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين".

لإيجاد العلاقة بين عوامل البيئة الداخلية وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha \leq 0.05$ تم استخدام اختبار بيرسون:

حيث يُبين الجدول (33) أن القيمة الإحصائية للعلاقة بين عوامل البيئة الداخلية وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية على مستوى - تفصيلي - كل مجموعة من مجموعات ممارسات وأسابيب المحاسبة الإدارية (ماعدا ممارسات وأسابيب تقييم الأداء وقياس التكاليف) أقل من مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، كما أن

قيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.250، وهذا يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين عوامل البيئة الداخلية وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية المتعلقة بكل ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية ماعدا ممارسات وأساليب تقييم الأداء وقياس التكاليف.

وبصفة عامة يُبين الجدول (33) أن القيمة الإحصائية للعلاقة بين عوامل البيئة الداخلية وتطوير نظم المحاسبة الإدارية على مستوى إجمالي ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية تساوي "0.001" وهي أقل من مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي "0.408" وهي أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.250، وهذا يدل على وجود علاقة طردية بين عوامل البيئة الداخلية بشكل عام وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha \leq 0.05$ ، ومما يدل على أن التغيير في عوامل البيئة الداخلية بشكل عام له تأثير معنوي موجب على التغيير في مدى تطبيق ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية، وبالتالي فإن زيادة عوامل البيئة الداخلية بشكل عام سوف تؤدي إلى تطوير أساليب المحاسبة الإدارية، لذلك يتم قبول الفرضية الرئيسية الثانية.

جدول رقم (33)

معامل الارتباط بين عوامل البيئة الداخلية وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية

إجمالي ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية	ممارسات وأساليب التحليل الاستراتيجي	ممارسات وأساليب توفير معلومات لاتخاذ القرارات	ممارسات وأساليب تقييم الأداء	ممارسات وأساليب قياس التكاليف	ممارسات وأساليب التخطيط	الإحصاءات	المحور
0.408	0.383	0.433	0.176	0.224	0.292	معامل الارتباط	عوامل البيئة الداخلية
0.001	0.002	0.000	0.175	0.083	0.023	القيمة الاحتمالية	
61	61	61	61	61	61	حجم العينة	

قيمة r الجدولية عند درجة حرية "59" ومستوى دلالة "0.05" يساوي 0.250

في الجزء السابق تم إختبار تأثير كل متغير على حدة على تطوير أساليب المحاسبة الإدارية على مستوى كل مجموعة من مجموعات ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية، ويبين الجدول رقم (34) ملخص لتأثير المتغيرات الشرطية على تطوير أساليب المحاسبة الإدارية على مستوى كل مجموعة من مجموعات ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية، وذلك بهدف تحديد مدى قبول أو رفض فروض الدراسة على مستوى كل مجموعة من الممارسات والأساليب على حدة.

جدول (34)

بيان لتأثير المتغيرات الشرطية على تطوير أساليب المحاسبة الإدارية على مستوى كل مجموعة من مجموعات ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية

ممارسات وأساليب التحليل الاستراتيجي	ممارسات وأساليب توفير معلومات لاتخاذ القرارات	ممارسات وأساليب تقييم الأداء	ممارسات وأساليب قياس التكلفة	ممارسات وأساليب التخطيط	المتغير التابع
					المتغيرات المستقلة
مؤثر	مؤثر	مؤثر	مؤثر	مؤثر	المنافسة
مؤثر	مؤثر	مؤثر	مؤثر	مؤثر	عدم التأكد البيئي
مؤثر	مؤثر	غير مؤثر	مؤثر	مؤثر	تكنولوجيا التصنيع الحديثة
مؤثر	مؤثر	مؤثر	مؤثر	مؤثر	إستراتيجية تميز المنتجات
غير مؤثر	غير مؤثر	غير مؤثر	غير مؤثر	غير مؤثر	إستراتيجية قيادة التكلفة
مؤثر	مؤثر	مؤثر	مؤثر	مؤثر	التحول للهياكل اللامركزية
غير مؤثر	غير مؤثر	غير مؤثر	غير مؤثر	غير مؤثر	حجم الشركة

نستخلص من الجدول رقم (34) النتائج التالية:

- زيادة المنافسة أدت إلى تطوير أساليب المحاسبة الإدارية المتعلقة بممارسات وأساليب التخطيط وقياس التكلفة وتقييم الأداء وتوفير المعلومات لإتخاذ القرارات وكذلك ممارسات وأساليب التحليل الإستراتيجي، وبالتالي يتم قبول الفرضية الفرعية الأولى - المتفرعة من الفرضية الرئيسية الأولى - بالنسبة لكل ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية.
- زيادة عدم التأكد البيئي أدت إلى تطوير أساليب المحاسبة الإدارية المتعلقة بممارسات وأساليب التخطيط وقياس التكلفة وتقييم الأداء وتوفير المعلومات لإتخاذ القرارات وكذلك الممارسات والأساليب الخاصة بالتحليل لإستراتيجي، وبالتالي يتم قبول الفرضية الفرعية الثانية - المتفرعة من الفرضية الرئيسية الأولى - بالنسبة لكل ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية.
- زيادة تطبيق تكنولوجيا التصنيع الحديثة أدت إلى تطوير أساليب المحاسبة الإدارية المتعلقة بممارسات وأساليب التخطيط وقياس التكلفة وتوفير المعلومات لإتخاذ القرارات وكذلك الممارسات والأساليب الخاصة بالتحليل الإستراتيجي، ولكنها لم تؤد إلى تطوير أساليب المحاسبة الإدارية المتعلقة بممارسات وأساليب تقييم الأداء، وبالتالي يتم قبول الفرضية الفرعية الأولى - المتفرعة من الفرضية الرئيسية الثانية - بالنسبة لكل ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية ما عدا ممارسات وأساليب تقييم الأداء.

- تطبيق الشركات لإستراتيجية تميز المنتجات أدى إلى تطوير أساليب المحاسبة الإدارية المتعلقة بممارسات وأساليب التخطيط وقياس التكلفة وتقييم الأداء وتوفير المعلومات لإتخاذ القرارات وكذلك ممارسات وأساليب التحليل الإستراتيجي، وبالتالي يتم قبول الفرضية الفرعية الثانية- المتفرعة من الفرضية الرئيسية الثانية- بالنسبة لكل ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية. أما تطبيق إستراتيجية خفض التكلفة لم يؤد إلى تطوير أساليب المحاسبة الإدارية بصفة عامة وبالتالي يتم رفض الفرضية الفرعية الثانية- المتفرعة من الفرضية الرئيسية الثانية- بالنسبة للشركات التي تطبق إستراتيجية قيادة التكلفة.

- الهياكل التنظيمية اللامركزية أدت إلى تطوير أساليب المحاسبة الإدارية المتعلقة بممارسات وأساليب التخطيط وقياس التكلفة وتقييم الأداء وتوفير المعلومات لإتخاذ القرارات وممارسات وأساليب التحليل الإستراتيجي، وبالتالي يتم قبول الفرضية الفرعية الثالثة- المتفرعة من الفرضية الرئيسية الثانية- بالنسبة لكل ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية.

- تغير حجم الشركة لم يؤدي إلى تطوير أساليب المحاسبة الإدارية لأي من ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية وبالتالي يتم رفض الفرضية الفرعية الرابعة- المتفرعة من الفرضية الرئيسية الثانية- بالنسبة لكل ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية.

- نستخلص مما سبق أن زيادة المنافسة وزيادة عدم التأكد البيئي وتطبيق تكنولوجيا التصنيع الحديثة وتطبيق إستراتيجية تميز المنتجات والتحول للهياكل التنظيمية اللامركزية تؤثر على تطوير أساليب المحاسبة الإدارية، في حين أن تطبيق إستراتيجية خفض التكلفة وتغير حجم الشركة لا يؤثر على تطوير أساليب المحاسبة الإدارية.

الفصل الرابع

النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية

الفصل الرابع

النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية

4.1 مقدمة:

يختص هذا الفصل بعرض أهم نتائج وتوصيات الدراسة، بالإضافة إلى إقترح مجموعة من الدراسات المستقبلية وذلك بالنقاط التالية:

4.2 نتائج الدراسة.

4.3 توصيات الدراسة.

4.4 الدراسات المستقبلية.

4.2 نتائج الدراسة:

يمكن تلخيص نتائج الدراسة النظرية والميدانية في مجموعتين كما يلي:

أولاً: نتائج الدراسة النظرية:

توصلت الباحثة من خلال الدراسة النظرية لمجموعة من النتائج يمكن تلخيصها على النحو التالي:

1. إن نظام معلومات المحاسبة الإدارية يؤدي عملاً حيويًا ومهماً في دعم وإسناد العملية الإدارية داخل الشركة بحيث لا يمكن للعملية الإدارية أن تتم بنجاح من دونه.

2. تتمثل أساليب المحاسبة الإدارية بمجموعة من الأدوات والطرق المستخدمة في توفير المعلومات الملائمة لإدارة الشركة لتمكينها من القيام بوظائفها من تخطيط ورقابة وإتخاذ القرارات بشكل فعال وذلك من أجل تحقيق أهداف المنشأة.

3. ظهرت أساليب المحاسبة الإدارية وتطورت على مراحل زمنية إستجابة للتطورات التي حدثت في بيئة الأعمال وتظل الحاجة إلى التطور لما تقدمه البيئة التقنية والإقتصادية والتنظيمية والسياسية من تغيرات تبرز مشاكل تستدعي الحل وفرصاً تنتظر الإغتنام (المحاسبة الإدارية هي من نتاج بيئتها).

4. استخدمت النظرية الشرطية في المحاسبة الإدارية في السبعينات، حيث أكدت بأنه لا يمكن إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية بالاعتماد على الخواص الفنية لها فقط، وإنما ذلك يتوقف على المواقف التي تواجه الشركة.

5. أوضحت دراسات النظرية الشرطية عدم وجود نظام محاسبي شامل يمكن قبوله بصفة عامة ويكون متوافقاً مع كل التنظيمات وبيئات جميع الحالات والظروف ولكن النظام المحاسبي الملائم يكون مشروط بمتغيرات البيئة الداخلية والخارجية التي يعمل فيها المنشأة، ومن ثم فإن مجموعة من المتغيرات البيئية يتوقع أن تؤدي إلى تطوير أساليب المحاسبة الإدارية وهي كما اقترحتها دراسات

النظرية الشرطية عبارة عن متغيرات البيئة الخارجية (المنافسة وعدم التأكد البيئي) ومتغيرات البيئة الداخلية (تكنولوجيا التصنيع والإستراتيجية والهيكل التنظيمي وحجم المنشأة).

6. لم يتفق الباحثون في الإتجاه الشرطي على تحديد نوع العوامل الشرطية أو أعدادها أو أسبقيتها في التأثير على أساليب المحاسبة الإدارية وذلك لتباينها من منظمة لأخرى، إلا أن هناك إتفاق على حتمية تأثر عملية تصميم أساليب المحاسبة الإدارية بهذه العوامل.

ثانياً: نتائج الدراسة الميدانية:

توصلت الباحثة من خلال الدراسة الميدانية لمجموعة من النتائج يمكن تلخيصها على النحو التالي:

1. تستخدم الشركات المدرجة في بورصة فلسطين أساليب المحاسبة الإدارية بدرجة كبيرة في عدة مجالات منها: التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، واتخاذ القرارات.
2. أن نسبة تطبيق الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين تمثل نسبة مرتفعة في حين أن نسبة تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين متوسطة.
3. هناك إهتمام من جانب الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين للاعتماد على الكوادر المؤهلة ذات الكفاءة، حيث أن جميع أفراد العينة محل الدراسة من حملة الشهادات الجامعية (بكالوريوس ودراسات عليا)، وغالبيتهم من ذوى تخصص المحاسبة ومن فئة المدراء، ويتمتعون بخبرة عملية طويلة في مجال العمل، مما يزيد من إمكانية تعاملهم مع أساليب المحاسبة الإدارية ولاسيما الحديثة منها.
4. توجد علاقة طردية بين عوامل البيئة الخارجية بشكل عام وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين وذلك طبقاً للتالي:
 - أ. توجد علاقة طردية بين المنافسة في بيئة الأعمال وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية على مستوى إجمالي الممارسات والأساليب، أي أن زيادة المنافسة أدت إلى تطوير أساليب المحاسبة الإدارية على مستوى إجمالي الممارسات والأساليب. أما بالنسبة لعلاقة المنافسة في بيئة الأعمال وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية على المستوى التفصيلي لكل مجموعة من الممارسات والأساليب، فقد خلصت النتائج إلى وجود علاقة طردية بين المنافسة في بيئة الأعمال وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية المتعلقة بممارسات وأساليب التخطيط وقياس التكاليف وتقييم الأداء وتوفير المعلومات لاتخاذ القرارات وكذلك الممارسات والأساليب الخاصة بالتحليل الإستراتيجي.
 - ب. توجد علاقة طردية بين عدم التأكد البيئي وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية على مستوى إجمالي الممارسات والأساليب، أي أن زيادة عدم التأكد البيئي (النتائج عن زيادة المنافسة) أدى إلى تطوير أساليب المحاسبة الإدارية على مستوى إجمالي الممارسات والأساليب. أما بالنسبة لعلاقة عدم التأكد

البيئي وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية على المستوى التفصيلي لكل مجموعة من الممارسات والأساليب، فقد أظهرت النتائج إلى أنه توجد علاقة طردية بين عدم التأكد البيئي وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية المتعلقة بممارسات وأساليب التخطيط وقياس التكاليف وتقييم الأداء وتوفير المعلومات لإتخاذ القرارات وكذلك الممارسات والأساليب الخاصة بالتحليل الإستراتيجي.

5. توجد علاقة طردية بين عوامل البيئة الداخلية بشكل عام وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين وذلك طبقاً للتالي:

أ. توجد علاقة طردية بين تكنولوجيا التصنيع الحديثة وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية على مستوى إجمالي الممارسات والأساليب، أي أن زيادة تطبيق تكنولوجيا التصنيع الحديثة (الناجمة عن زيادة المنافسة وصعوبة التنبؤ بالتغيرات البيئية أصبح من الضروري أن تقوم الشركات بإنتاج منتجات بكميات صغيرة الحجم وفقاً لإحتياجات العملاء وعلى مستوى عالي من الجودة ولتحقيق ذلك اتجهت الشركات نحو تطبيق أساليب ونظم تكنولوجيا التصنيع الحديثة وذلك لتدعيم القدرة التنافسية) أدت إلى تطوير أساليب المحاسبة الإدارية على مستوى إجمالي الممارسات والأساليب. أما بالنسبة لعلاقة تكنولوجيا التصنيع الحديثة وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية على المستوى التفصيلي لكل مجموعة من الممارسات والأساليب، فقد أظهرت النتائج وجود علاقة طردية بين تكنولوجيا التصنيع الحديثة وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية المتعلقة بممارسات وأساليب التخطيط وقياس التكاليف وتوفير المعلومات لاتخاذ القرارات وكذلك الممارسات والأساليب الخاصة بالتحليل الاستراتيجي، ماعدا المتعلقة بممارسات وأساليب تقييم الأداء.

ب. توجد علاقة طردية بين إستراتيجيات الأعمال وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية على مستوى إجمالي الممارسات والأساليب، أي أن إتباع الشركات لإستراتيجية الأعمال (للحصول على المزايا التنافسية) وبصفة خاصة إستراتيجية تميز المنتجات أدت إلى تطوير أساليب المحاسبة الإدارية على مستوى إجمالي الممارسات والأساليب. أما بالنسبة لعلاقة إستراتيجيات الأعمال وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية على المستوى التفصيلي لكل مجموعة من الممارسات والأساليب، فقد خلصت النتائج إلى أن توجد علاقة طردية بين إستراتيجيات الأعمال وخاصة إستراتيجية تمييز المنتجات وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية المتعلقة بممارسات وأساليب التخطيط وقياس التكاليف وتقييم الأداء وتوفير المعلومات لاتخاذ القرارات وكذلك الممارسات والأساليب الخاصة بالتحليل الاستراتيجي بينما لا توجد علاقة بين إستراتيجية خفض التكلفة وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية بصفة عامة، أي أن إتباع الشركات لإستراتيجية قيادة التكلفة لم يؤدي إلى تطوير أساليب المحاسبة الإدارية بصفة عامة.

ج. توجد علاقة طردية بين الهيكل التنظيمي للشركة وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية على مستوى إجمالي الممارسات والأساليب، أي أن زيادة تفويض سلطة إتخاذ القرارات عبر المستويات التنظيمية المختلفة (في حالة الهياكل اللامركزية) أدى إلى تطوير أساليب المحاسبة الإدارية على مستوى إجمالي الممارسات والأساليب. أما بالنسبة لعلاقة الهيكل التنظيمي للشركة وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية على المستوى التفصيلي لكل مجموعة من الممارسات والأساليب، فأظهرت النتائج وجود علاقة طردية بين الهيكل التنظيمي للشركة وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية المتعلقة بممارسات وأساليب التخطيط وقياس التكاليف وتقييم الأداء وتوفير المعلومات لاتخاذ القرارات وكذلك الممارسات والأساليب الخاصة بالتحليل الاستراتيجي.

د. عدم وجود علاقة طردية بين حجم الشركة وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية على مستوى إجمالي الممارسات والأساليب، أي أن تغير حجم الشركات لم يؤدي إلى تطوير أساليب المحاسبة الإدارية على مستوى إجمالي الممارسات والأساليب. أما بالنسبة لعلاقة حجم الشركة وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية على المستوى التفصيلي لكل مجموعة من الممارسات والأساليب، فقد خلصت النتائج إلى عدم وجود علاقة بين حجم الشركة وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية المتعلقة بأي من ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية.

4.3 توصيات الدراسة:

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الباحثة من خلال كل من الدراسة النظرية والميدانية فإن هناك مجموعة من التوصيات التي يمكن توجيهها لكل من الشركات والجامعات والمنظمات المهنية على النحو التالي:

أولاً: توصيات للشركات:

- يجب أن تعمل إدارة الشركات المدرجة في بورصة فلسطين على تطوير ممارسات وأساليب المحاسبة الإدارية ككل، وبما يتواءم مع الفلسفات الإدارية الحديثة والتنافسية في بيئة الأعمال لما لذلك من تأثير إيجابي على تحسين الأداء المالي للشركة.
- ضرورة مراعاة العوامل الشرطية المؤثرة في تطوير أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين، وذلك من خلال الإستفادة من نتائج الأبحاث المحاسبية في هذا المجال، الأمر الذي قد يساعدها في دقة تصميم نظمها الرقابية وتطويرها وبما يحقق التكيف بينها وبين البيئة المحيطة، وذلك بهدف رفع كفاءة العمل المحاسبي فيها.
- زيادة إدراك المسؤولين في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين لأهمية الدور الذي تلعبه المحاسبة الإدارية من خلال أساليبها المتعددة والمتنوعة نحو توفير المعلومات الملائمة

التي تساعد المديرين على القيام بوظائفهم كالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات، والتأكيد على الدور الذي يلعبه المحاسب الإداري في هذا الشأن.

- تنمية الوعي لدى إدارة الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين بأهمية إعادة تأهيل وتطوير للأفراد العاملين من ذوي الخبرات ورفع كفاءتهم، حتى يمكن الاستفادة من خبراتهم العلمية والعملية على أساس أنهم الأصلح لقيادة عملية التطوير ولمسايرة التقدم الذي تشهده بيئة الأعمال الحديثة.

- ضرورة تبنى الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين لاستراتيجيات تنافسية حتى تحصل على المزايا التنافسية، وبما يتفق مع فلسفة الإدارة من إتباع إستراتيجية تميز المنتجات، أو إستراتيجية خفض التكلفة.

ثانياً: توصيات للجامعات والمنظمات المهنية:

- تعزيز اهتمام برامج التعليم المحاسبي بالجامعات بموضوع النظرية الشرطية في المحاسبة الإدارية ضمن المقررات الدراسية لمرحلتى البكالوريوس والدراسات العليا، لما لها من دور هام في دقة تصميم وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية.

- ضرورة قيام الجامعات والجمعيات المهنية الفلسطينية بعقد دورات تدريبية وورش عمل وندوات ومؤتمرات للمحاسبين لإطلاعهم على ما يستجد من أساليب وممارسات المحاسبة الإدارية الحديثة، بما يمكنهم من تطبيقها لتحسين جودة معلومات المحاسبة الإدارية مما ينعكس بدوره على دعم متخذي القرارات بالشركات.

- ضرورة قيام أساتذة المحاسبة الإدارية في الجامعات الفلسطينية بتنشيط الجهود البحثية إتجاه النظرية الشرطية للمحاسبة الإدارية، مع تشجيع الباحثين لإجراء المزيد من الدراسات الميدانية التي تستهدف إختبار تأثير مجموعة أخرى من المتغيرات الشرطية على أساليب المحاسبة الإدارية، وذلك من أجل تصميم النظم المحاسبية بالشكل الذي يجعلها تراعي التباين في المتغيرات التنظيمية والبيئية للمنشأة، وتضمن تحقيق استراتيجيات وأهداف منشآت الأعمال.

4.4 الدراسات المستقبلية:

بعد الإنتهاء من الدراسة الحالية، وجدت الباحثة إن أهم الدراسات المستقبلية التي يمكن إقتراحها تتمثل في:

أ. إعادة تطبيق نفس الدراسة مع إختبار أثر متغيرات شرطية أخرى على أساليب المحاسبة الإدارية مثل: طبيعة الصناعة، نوع الملكية، عمر المنشأة، تكنولوجيا المعلومات، الإعتماد المتبادل، الثقافة، حصول المنشأة على شهادات دولية، الخصائص الديموغرافية للمبحوثين (مثل العمر، المؤهل

العلمي، التخصص العلمي، الشهادات المهنية، المركز الوظيفي، الدورات التدريبية في مجال المحاسبة الإدارية، وعدد سنوات الخبرة).

ب. إعادة تطبيق نفس الدراسة على باقي الوحدات الاقتصادية الفلسطينية المتداول أسهمها في بورصة فلسطين.

ج. إختبار أثر متغيرات شرطية أخرى على أساليب المحاسبة الإدارية على باقي الوحدات الاقتصادية الفلسطينية المتداول أسهمها في بورصة فلسطين. هذا بالإضافة إلى فحص العلاقة بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وأداء المنشأة بشكل عام.

المراجع

أولاً: المراجع العربية

- أبو زيد، كمال ومرعي، عطية (2004). مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة. الإسكندرية: الدار الجامعية.
- أبو شناف، زايد سالم (1995). تطوير نظام تحديد التكلفة علي أساس النشاط لتدعيم التوجه نحو التحسين المستمر. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، (2)، 775-806.
- أبو العز، محمد السعيد وعلي، إبراهيم محمد (2003). نظم إدارة التكلفة. مصر: بدون ناشر.
- أبو نصار، محمد (2005). المحاسبة الإدارية. الطبعة الثانية. عمان، الأردن: دار وائل للنشر.
- أحمد، بسام محمود (2006). دور نظم المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية في منشآت الأعمال الفلسطينية. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين.
- آل آدم، يوحنا عبد والرزق، صالح (2006). المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة. الطبعة الثانية. عمان، الأردن: دار الحامد للنشر والتوزيع.
- باسيلي، مكرم (2007). المحاسبة الإدارية: الأصول والمعاصرة. الطبعة الأولى. مصر: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع.
- البدران، عبد الخالق ياسين (2004). الاتجاه الشرطي في المحاسبة الإدارية والإنقادات الموجهة له. مجلة العلوم الاقتصادية ، (14)، 117-143.
- جادو، سماسم إبراهيم (2005). دراسة تحليلية لمدى استجابة طرق وأساليب المحاسبة الإدارية للتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على تحسين الأداء المالي للوحدة الاقتصادية: دراسة ميدانية. مجلة الفكر المحاسبي، (2)، 257-336.
- الجدبة، علي حسن (2007). قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في الأجهزة الحكومية الفلسطينية: دراسة ميدانية. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين.
- جريرة، طلال سليمان (2011). منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقه في قطاع الأدوية والصناعات الطبية في الأردن دراسة ميدانية. مجلة دراسات العلوم الإدارية، 38(1)، 161-179.
- جمعة، أحمد (2011). المحاسبة الإدارية التخطيط والرقابة وصنع القرار. الطبعة الأولى. عمان، الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع.

- جودة، عبد الحكيم مصطفى ونمر، خليل محمد وخريسات، علا محمد (2011). مدى إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة: دراسة ميدانية. مجلة الإدارة والاقتصاد، (87)، 13-37.
- الحارس، أسامة (2004). المحاسبة الإدارية. الطبعة الأولى. عمان: دار الحامد للنشر.
- حسين، أحمد حسين (2008). المحاسبة الإدارية. الإسكندرية:الدار الجامعية للطبع والنشر.
- حسين، أحمد حسين (2007). المحاسبة الإدارية. الإسكندرية:الدار الجامعية للطبع والنشر.
- حسين، أحمد حسين (2000). المحاسبة الإدارية المتقدمة. الإسكندرية:الدار الجامعية للطبع والنشر.
- حسين، أحمد حسين (1995). متطلبات التطور التلقائي في النظم المحاسبية لقياس وتقييم الأداء في بيئة التصنيع. المجلة المصرية للدراسات التجارية، 1-45.
- الحسين، محمد إبيوي (2001). تخطيط الإنتاج ومراقبة. عمان: دار المناهج للنشر.
- الدرة، عبد الباري (1979). نظرية الإدارة الموقفية. المجلة العربية للإدارة، 3 (3)، 4-13.
- الدرة، عبد الباري (1994). الإدارة الحديثة. الطبعة الأولى. عمان: المركز العربي للخدمات الطلابية.
- الديب، مدحت محمد (1988)، الإختيار الإستراتيجي وجوانب القصور في النظرية الشرطية. المجلة العربية للإدارة، 2(4)، 5-18.
- الرجيبي، محمد تيسير (2004). المحاسبة الإدارية. الطبعة الثالثة. الأردن: دار وائل للنشر.
- الرجيبي، محمد تيسير (1997). المحاسبة الإدارية. الطبعة الأولى. الأردن: دار وائل للنشر.
- رفاعي، ممدوح عبد العزيز (2010). منهجية نظرية القيود. مجلة المدير الناجح- إدارة الأعمال، (130)، 16-18.
- الرماحي، نواف (2009). المحاسبة الإدارية. الطبعة الأولى. عمان، الأردن: دار صفاء للنشر.
- رمضان، صايل (1990). تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمة العامة الصناعية في الأردن. المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، (1)، 231-259.
- زاير، احمد خلف (1993). الإتجاه الشرطي للمحاسبة الإدارية: الواقع والطموح. مجلة العلوم الاقتصادية، (4)، 128-146.
- السبوع، سليمان سند (2000). استخدام ABC وأساليب ABM لاتخاذ القرار وتقييم أداء المنظمة. رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.
- السجاعي، محمود (2006). محاسبة التكاليف. الطبعة الأولى. مصر: المكتبة العصرية للنشر.
- سعد، سلمى والموسوي، عباس (2005). أثر بعض العوامل الشرطية في إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية. مجلة الإدارة والاقتصاد، (55)، 88-127.

- سليم، أحمد هشام (2003). دراسة أثر بعض محددات البيئة الصناعية الحديثة على نظم التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية. المجلة المصرية للدراسات التجارية، 97-128.
- السوافيري، فتحي رزق (1999). إطار مقترح لتحليل العلاقة التوافقية بين خصائص معلومات أنظمة المحاسبة الإدارية وكل من نوع الإستراتيجية وبعض المتغيرات البيئية والتنظيمية. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، 347-389.
- شحاتة، أحمد بسيوني (1997). نحو إطار عام لأثر المتغيرات البيئية وأبعاد قيم المجتمع على الأنظمة والممارسات المحاسبية، البحوث المحاسبية، 1(2)، 75-138.
- الشراري، نزار (2008). مدى إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط والرقابة المالية في قطاع الكهرباء الأردني. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، إربد، الأردن.
- الشناوي، محمد مسعد (1993). نحو نظرية وصفية للمحاسبة الإدارية. مجلة البحوث الإدارية، (1)، 20-36.
- الشيرازي، عباس مهدي (1990). نظرية المحاسبة. الطبعة الأولى. الكويت: ذات السلاسل للطباعة والنشر.
- الشيشيني، حاتم محمد (2008). ممارسات المحاسبة الإدارية: العوامل المؤثرة عليها وأثرها على مستوى أداء المنشآت. مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، (71)، 487-570.
- صبري، نضال رشيد (2002). المحاسبة الإدارية. بيرزيت: بالتعاون مع جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين.
- الصفار، عماد صبيح (2001). أبعاد وملامح إستخدامات المحاسبة الإدارية في المنشآت الصناعية العراقية. مجلة الإدارة والإقتصاد، (35)، 112-143.
- صموئيل، سيلفيا أنيس (2011). الاتجاه نحو التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ونظرية القيود: دراسة نظرية. المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، (5)25، 13-50.
- طه، 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، مصر.
- ظاهر، أحمد حسن (2002). المحاسبة الإدارية. الطبعة الأولى. عمان، الأردن: دار وائل للنشر.
- العالم، فتحي أحمد (2010). نظام إدارة الجودة الشاملة والمواصفات العالمية: دراسة علمية وتطبيقية. الطبعة العربية. عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.

- العامري، خالد (2008). المرجع العالمي لإدارة الجودة. الطبعة الأولى. القاهرة: دار الفاروق للنشر والتوزيع.
- عبد الحفيظ، رغدة حسن (2011). دور التكاليف المستهدفة كمدخل حديث لإدارة وخفض التكلفة. المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، 25 (2)، 123-150.
- عبد الوهاب، علاء الدين (2004). الميزج الإنتاجي الأمثل ما بين العائد الحدي و نظرية القيود. مجلة الإداري، 26 (96)، 13-40.
- عثمان، الأميرة إبراهيم (1997) دراسة تحليلية لفعالية استخدام النظرية الشرطية في مجال المفاضلة بين البدائل المحاسبية. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، (1)، 567-613.
- العديلي، ناصر محمد (2008). بطاقة الأداء المتوازن أحدث نماذج قياس أداء الشركات وتحقيق التوازن الداخلي. الصحيفة الإقتصادية للشركة السعودية للأبحاث والنشر، (5551): http://www.aleqt.com/2008/12/22/article_175992.html.
- عربي، محمد بكر (1996). تأثير الاتجاه الشرطي على تطبيق نظم المحاسبة الإدارية: دراسة ميدانية. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، (1)، 377-405.
- عزت، ريزان صلاح الدين ومحمد، برزين شيخ (2010). أسلوب كايزن وعلاقتة بتخفيض التكاليف. مجلة دراسات محاسبية ومالية، 5 (10)، 71-99.
- عسكر، سمير أحمد (1997). أصول الإدارة. الطبعة الخامسة. دبي: دار القلم للنشر والتوزيع.
- العطار، محمد صبري (1985). المدخل الشرطي في المحاسبة الإدارية. مجلة العلوم الاجتماعية، 2 (13)، 83-103.
- العطاس، محسن محمد (2004). مدى تأثير المدخل الشرطي في تطبيق نظم وأساليب لمحاسبة الإدارية الحديثة بغرض ترشيد القرارات الإدارية (دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية السعودية). رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية.
- عطية، أحمد صلاح (1998). محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية. الإسكندرية: مكتبة التكامل للنشر والتوزيع.
- عفيفي، هلال عبد الفتاح (2001). تقييم الممارسات العملية في مجال إدارة التكلفة في ضوء مدخل التكلفة المستهدفة: دراسة نظرية تطبيقية. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر.
- علي، حسين (2002). المحاسبة الإدارية المتقدمة. الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.
- عليان، ربحي (2007). أسس الإدارة المعاصرة. الطبعة الأولى. عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.

- عياش، جابر محمد (2008). واقع استخدام الأساليب الكمية في إتخاذ القرار وحل المشكلات لدى المؤسسات الأهلية بقطاع غزة. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين.
- الفضل، مؤيد (1997). تحليل أثر متغيرات الموقف على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية: دراسة ميدانية في منشآت القطاع الصناعي. مجلة أبحاث اليرموك سلسلة العلوم الإنسانية والإجتماعية، 13(4)، 9-26.
- الفضل، مؤيد ونور، عبد الناصر والراوي، عبد الخالق (2007). المحاسبة الإدارية. الطبعة الأولى. عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.
- قنطجبي، سامر (2004). فقه المحاسبة الإسلامية. الطبعة الأولى. بيروت، لبنان: مؤسسة الرسالة.
- القيسي، أسامة سالم (2012). أنظمة التكاليف الحديثة في بيئة التصنيع المتطورة. مجلة المحاسب العربي، 15(1)، 1-17.
- الكاشف، محمود يوسف (2001). دراسة مقارنة لنظرية القيود وأسلوب التحليل الحدي لاتخاذ قرارات المزيج الأمثل للمنتجات. مجلة الإدارة العامة، 41(3)، 549-588.
- كحالة، جبرائيل وحنان، رضوان (2002). المحاسبة الإدارية - مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء. الطبعة الأولى. عمان: الدار العلمية ودار الثقافة للنشر والتوزيع.
- المغربي، كامل (1995). أساسيات في الإدارة. الطبعة الأولى. الأردن: دار الفكر للنشر والتوزيع.
- مكي، سالم توفيق (2009). مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين.
- مندور، محمد إبراهيم (2004). تطوير إطار محاسبي لتقييم الاستثمارات في إحدى صناعات التكنولوجيا الحديثة. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- النعيمي، محمد عبد العال (2009). إدارة الجودة المعاصرة. الطبعة العربية. عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.
- هاشم، احمد بسيون (1988). المحاسبة الإدارية: إطار نظري - أساليب عملية. العراق: دار الكتب للطباعة والنشر.
- هورنجرن، تشارلز (1996). محاسبة التكاليف - مدخل إداري. (ترجمة أحمد حجاج). الطبعة الثانية. الرياض: دار المريخ للطباعة والنشر.

- ياسين، سعد غالب (1998). نظم المعلومات الإدارية. الطبعة الأولى. عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.
- اليامور، علي حازم (2010). استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة الـ ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة. مجلة تنمية الرافدين، 32(98)، 227-246.
- يحيى، زياد هاشم وطاهر، كبري محمد وأيوب، لقمان محمد (2000). أهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المنشآت العراقية: دراسة ميدانية في منشآت مختارة. مجلة تنمية الرافدين، 22 (61)، 159-173.

ثانياً: المراجع الأجنبية

- Abdel- kader, M. & Luther, R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: A Uk- based empirical analysis. The British Accounting Review, 40(1), 2-27.
- Abdel- kader, M. & Luther, R. (2004). An Empirical Investigation of the Evolution of Management Accounting Practices. conference on New Directions in Management Accounting: Innovations in Practice and Research, Brussels, 6, 25-29.
- Abernethy, M.&Guthrie, C.(1994). An Empirical Assessment of the "fit" Between Strategy and Management Information System Design. Accounting and Finance, 34(2), 49-66.
- Adelegan,O.(2004).Management Accounting Practices in Nigerian Companies, Financial and Management Accounting .Paper published on the IFAC'S Website: www.IFAC.Org /Library /Articles.
- Agbejule, A. (2005). The Relationship Between Management Accounting systems and Perceived Environmental Uncertainty on Managerial Performance: A Research Note. Accounting and Business Research, 35 (4), 295-305.
- Anderson,S. & Lanen,W.(1999).Economic Transition, Strategy and the Evolution of Management Accounting Practices: The Case of India. Accounting Organization and Society, 24(5-6), 379 -412.
- Arora, M.(2009).Cost and Management Accounting. Mumbai, IND: Himalya publishing House.
- Ashton, D.& Hopper, T. & Scapens,R. (1995). The changing nature of issues in management accounting. Second Edition. Prentice-Hall.
- Atkinson,A.&Kaplan,R.&young,S.(1997).ManagementAccounting.Fourth edition. U. S. A.:Prentice – Hill, Inc..
- Baines,A.&Langfield-Smith,K.(2003).Antecedents to Management Accounting Change: A Structural Equation Approach.Accounting,Organization and Society, 28,(7-8), 675-698.

- Basheikh, M. & Abed-Maksoud, B (2008). Operational Performance Measures Used and Contemporary Management Practices Deployed in Manufacturing Firms: The Case of Kingdom of Saudi Arabia. Arab Journal of Administrative Sciences, 15(1), 151-183.
- Blake, J. & Amat, O. & Wraith, P. (2000). Developing A New National Management Accounting Framework: The Spanish Case. European Business Review, 12(3), 122-128.
- Brandau, M. & Trapp, R. & Weffort, E. (2012). In Search of Identity Contingencies and Institutional Pressures on Management Accounting in Brazil and Germany. International Journal of Business Research, 12(2), 44-61.
- Brugeman, W. & Slagmulder, R. (1995). The Impact of Technological Change on Management Accounting. Management Accounting Research, 6 (3), 241-252.
- Burns, J. & Scapens, R. (2000). Conceptualizing Management Accounting Change: an Institutional Framework. Management Accounting Research, 11(1), 3-25.
- Cadeza, S. & Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. Accounting, Organizations and Society, 33(7-8), 836-863.
- Chang, R. & Chang, Y. & Paper, D. (2003). The Effect of Task Uncertainty, Decentralization and AIS Characteristics on the Performance of AIS : an Empirical Case in Taiwan. Information & Management, 40(7), 691-703.
- Chapman, C. (1997). Reflections on a contingent view of accounting. Account. Org. Soc., 22(2), 189-205.
- Chenhall, R. (2003). Management Control Systems Design Within Its Organizational Context: Findings from Contingency- Based Research and Directions For The Future. Accounting, Organizations and Society, 28, 127-168.
- Chenhall, R. & Langfield-Smith, K. (1998). Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. Management Accounting Research. 9(1), 1-19.
- Chenhall, R. & Morris, D. (1986). The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting system. The Accounting Review, 61(1), 16-35.
- Chonga, V. & Chong, K. (1997). Strategic Choices, Environmental Uncertainty and SBU Performance: a Note on the Intervening Role of Management Accounting Systems. Accounting and Business Research, 27 (4), 268-276.
- Chonga, V. & Eggletona, I. & Leonga, M. (2005). The Impact of Market Competition and Budgetary Participation on Performance and Job Satisfaction: A Research Note. The British Accounting Review, 37, 115-133.

- David, J. & Hwang, Y. & Pei, B. (2002). The performance Effects of Congruence Between Product Competitive Strategies and Purchasing Management Design. Management Science, 48(7), 866-885.
- Dermer, J. (1973). Cognitive Characteristics and the perceived Importance of information. The Accounting Review, 72-618.
- Ding, Y. & Mickinstry, S. (2013). Paper Trails: The Development of management accounting at Alex. Cowan & Sons Ltd, Penicuik, 1779-1965. Accounting History. 18, (1), 99-119.
- Drazin, R. & Van, V. (1985). An Examination of the Alternative Forms of Contingency Theory. Administration Science Quarter, (30), 514-539.
- Ezzamel, M. (1990). The Impact of Environmental Uncertainty, Managerial Autonomy and Size on Budget Characteristics. Management Accounting Research, 1(3), 181-197.
- Fisher, J. (1995). contingency- Based Research on Management Control Systems: Categorization by Level of Complexity. Journal of Accounting Literature, 14, 24-53.
- Flesher, T. & Flesher, D. (1979). Managerial Accounting in an Early 19 Th Century German-America Religious Commun. Accounting, Organization and Society, 4(4), 297-304.
- Govindarajan, V. & Fisher, J. (1990). Strategy, Control Systems, and Resource sharing: Effects on Business- Unit Performance. Academy of Management Journal, 33, (2), 259-285.
- Gul, F. & Chia, Y. (1994). The effects of management accounting system perceived environmental uncertainty and decentralization on managerial performance: a test of three-way interaction. Accounting, Organizations and Society, 19(4/5), 413-426.
- Gupta, A. & Govindarajan, V. (1984). Business unit strategy, managerial characteristics, and business unit effectiveness at strategy Implementation. Academy of Management Journal, 27(1), 25-41.
- Haldma, T. & Laats, k. (2002). Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing Companies. Management Accounting Research, 13(4), 379-400.
- Hayes, D. (1977). The Contingency Theory of Managerial Accounting. The Accounting Review, 11(1), 22-39.
- Hendriksen, E. & Breda, M. (1992). Accounting Theory. Fifth Edition. U.S. A.: IRWIN, Inc..
- Hilton, R. (2008). Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment. Seventh Edition. New York, USA: McGraw-Hill.

- Hilton,R.(1999).Managerial Accounting.Fourth edition.U.S. A.: McGraw-Hill.
- Hoque,Z.(2005).AContingency Model of the Association between Strategy,Environmental Uncertainty and Performance Measurement: Impact on Organizational Performance.International Business Review, 13,485–502.
- Hoque,Z.& James,W.(2000). Linking Balance Scorecard Measures to Size and Market Factors: Impact on Organizational Performance. Journal of Management Accounting Research,(12),1–17.
- Hoque, Z.& Mia, L.& Alam, M.(2001). Market Competition, Computer-aided Manufacturing and Use of Multiple Performance Measures: an Empirical Study. British Accounting Review, 33(1), 23–45.
- Horngren, C.(2000).Cost Accounting A Managerial Emphasis.Tenth Edition. U. S. A: Prentice - Hill, Inc..
- Huang,X.&Kristal,M.&Schroeder,R.(2010).The Impact Of Organizational Structure On Mass Customization Capability:A Contingency View. Production and Operations Management Society, 19(5),515-530.
- Institute of Management Accountants(IMA) Statement of Ethical Professional Practice (2013). Paper published on the IMA Website: http://www.imanet.org/resources_and_publications/ethics_center_helpline.aspx.
- Innes,J.& Mitchell, F.(1990).The Process of Change in Management Accounting:Some FieldStudy Evidence.ManagementAccounting Research ,1 (1), 3-19.
- International Federation of Accountants (IFAC) (1998). International Management Accounting Practice Statement: management accounting concepts. New York.
- Islam, J.& Hu, H. (2012). Arview of literature on contingency theory in managerial accounting. African Journal of Business Management,6(15), 5159-5164.
- Jermias,J. & Gani, L.(2004).Integrating Business Strategy, Organizational Configurations and Management Accounting Systems with Business Unit Effectiveness:A Landscape Approach.Management Accounting Research, 15(2), 179 – 200.
- Kaplan, R. & Norton, D.(1996). Using The Balanced Scorecard as A Strategic Management System. Harvard Business Review,152-162.
- Kerremans,M.&Theuniss,H.&Overloop,G. (1991).Impact of Automation on Cost Accounting.Accounting and Business Research,21(82),147 – 155.
- Libby,T.&Waterhouse,J.(1996).Predicting change in Management Accounting systems.Journal of Management Accounting Research,(8),137-150.

- Luther, R. & Longden, S. (2001). Management accounting in companies adapting to structural change and volatility in transition economies: a South African study. Management Accounting Research, 12(3), 299-320.
- Mia, L. & Clarke, B. (1999). Market Competition, Management Accounting Systems and Business Unit Performance. Management Accounting Research, 10 (2), 137-158.
- Mia, L. & Winata, L. (2008). Manufacturing Strategy, Broad Scope MAS Information and Communication Technology. The British Accounting Review. 40(2), 182-192.
- Mignogna, R. (2003). A Note on Justifying New Technology Investments. Paper published on the TEMI Website: [www.temi.com /NewtechInvestments.htm](http://www.temi.com/NewtechInvestments.htm).
- Nichols, L.M. (2006). Accounting Practices in U.S. Public Companies. The CPA Journal, 76(11), 28-30.
- Nickerson, J. & Zenger, T. (2002). Being Efficiently Fickle: A Dynamic Theory of Organizational Choice. Organization Science. 13(5), 547-566.
- Okumus, F. (2003). A framework to implement strategies in organizations. Management Decision, 41(9), 82-871.
- Al-Omiria, M. & Drury, C. (2007). A Survey of Factors Influencing the Choice of Product Costing Systems in UK Organizations. Management Accounting Research, 18(4), 399-424.
- O'Connor, N. & Chee, C. & Wu, A. (2004). The Adoption of "Western" Management Accounting / Controls in China's State-owned Enterprises During Economic Transition. Accounting, Organizations and Society, (29): 349-375.
- Otley, D. (1994). Management Control in Contemporary Organizations: Towards a Wider Framework. Management Accounting Research, 5 (3/4), 289 -299.
- Otley, D. (1980). The Contingency Theory of Management Accounting : Achievement and Prognosis. Accounting, Organization and Society, 5 (4), 413- 428.
- Otley, D. (1978). Budget use and managerial performance. Journal of Accounting Research, 16(1), 122-149.
- Parker, R. (1969). Management Accounting: An Historical Perspective. First Edition, U. S. A: Macmillan and Co Ltd..
- Pertusa-Ortega, E. & Molina-Azorín, J. & Claver-Cortés, E. (2010). Competitive strategy, Structure and firm performance: A comparison of the resource-based view and the contingency approach. Management Decision, 48(8), 1282-1303.

- Priem,R.&Rosenstein,J.(2000).Is Organization Theory Obvious to Practitioners? A Test of One Established Theory.Organization Science,11(5), 509-524.
- Reid, G. & Smith, J. (2000).The Impact of Contingencies on Management Accounting System Development.Management Accounting Research, 11(4), 427-450.
- Schroder,R.&Sohal,A.(1999).Organizational Characteristics Associated with AMT Adoption:Towards A Contingency Framework. International Journal of Operation&Production Management,19(12),1270-1291.
- Sharma,S.(2002).The Differential Effect of Environmental Dimensionality ,Size and Structure on Budget System Characteristics in Hotels.Management Accounting Research,13(1), 101–130.
- EL-Shishini,H.(2001).Integrating Financial and Non Financial Performance Measures: State of Art and Research Opportunities. Presented at the Management Accounting Research Group Conference, Aston Business School. Paper published on the SSRN Website: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=283651.
- Sim,K.&Killough,L.(1998).The Performance Effects of complementarities Between Manufacturing Practices and Management Accounting Systems. Journal of Management Accounting Research,10,325-346.
- Simons, R., (1990). The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspectives.Accounting, Organizations and Society, 15(1- 2),127–143.
- Soobaroyen,T.&Poorundersing,B.(2008).The Effectiveness of Management Accounting Systems:Evidence from Functional Managers in Developing Country.Managerial Auditing Journal, 23(2), 187-219.
- Szychta,A.(2002). The Scopes of Application of Management Accounting Methods in Polish Enterprises. Management Accounting Research, 13 (4). 401 – 418.
- Tillma,S.(2005). Towards an Integrated Contingency Framework for MAS Sophistication: Case Studies on the Scope of Accounting Instruments in Dutch Power and Gas Company.Management Accounting Research, (16)1, 101-129.
- Tricker,R.(1976).Management Information and Control System.N.Y.: John Wiley.
- Wadongo,B&Abdel-Kader,M.(2014). Contingency theory, performance management and organizational effectiveness in the third sector: A theoretical framework.International Journal of Productivity and Performance Management.63,(6),680-703.

- Waweru,N.&Hoque,Z.&Uliana, E.(2013).Management accounting change in South Africa:Case studies from retail services.Accounting,Auditing&Accountability Journal.17(5),675-704.
- Waweru,N.& Uliana, E.(2005). Predictors of Management Accounting Change in South Africa:Evidence From Five Retail Companies.SA Journal of Accounting Research,19(1),37-71.
- Williams,J.&Seaman,A.(2001).predicting Change in Management Accounting systems:National Culture and Industry effects.Accounting,Organizations and Society, 26 (4-5),443-460.
- Xiao,J.&Chow,C.&Duh,R.&Zhao,L.(2007).Management Accounting in China.Financial Management,32-36.
- Zuriekat,M.(2006).Financial and Non-Financial Performance Measures in Jordanian Manufacturing Companies: Factors Influencing their Usage.Accounting, Management & Insurance Review,7,11– 41.

الملاحق

ملحق رقم (1)

بسم الله الرحمن الرحيم



الجامعة الإسلامية

عمادة الدراسات العليا

كلية التجارة

برنامج المحاسبة والتمويل

حفظه الله

السيد الدكتور /

تحية طيبة وبعد ،،،

الموضوع / تحكيم إستبانه

تقوم الباحثة بإعداد دراسة بعنوان:

"الحدود المؤثرة في تطوير أساليب المحاسبة الإدارية"

"دراسة ميدانية في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين"

وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل

وأن قيمة البحث العلمي تتبع من ربطة بالواقع العملي لذلك أعدت الباحثة الإستبانه المرفقة طيه والتي تمثل الجانب العملي في رسالتي، فأرجو التكرم من سيادتكم بإبداء رأيكم في فقرات الإستبانه، ومدى ملاءمتها للمجالات المذكورة، وذلك بوضع إشارة (√) للفقرة المناسبة وإجراء التعديل اللازم على الفقرة غير المناسبة أو اقتراح الصيغة التي ترونها مناسبة.

شاكرة ومقدرة لكم جهودكم وحسن تعاونكم

وتفضلوا بقبول فائق التقدير والاحترام ،،،

الباحثة

سميرة أحمد أبو هذاف

ملحق رقم (2)

بسم الله الرحمن الرحيم



الجامعة الإسلامية
عمادة الدراسات العليا
كلية التجارة
برنامج المحاسبة والتمويل

الإستبانة

السادة/شركة
المحترمين
تحية طيبة وبعد،،،

يسرني أن أضع بين يديكم الإستبانة المرفقة طيه والتي تحتوي على مجموعة من الأسئلة، الغرض الأساسي منها إنجاز دراسة علمية بعنوان: **"المحددات المؤثرة في تطوير أساليب المحاسبة الإدارية- دراسة ميدانية في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين"** وذلك كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل من كلية التجارة بالجامعة الإسلامية في غزة. علماً بأن الباحثة تقصد بالعوامل الشرطية مجموعة من المتغيرات الشرطية المتمثلة في: المنافسة، عدم التأكد البيئي، تكنولوجيا التصنيع، الإستراتيجية، الهيكل التنظيمي، حجم المنشأة.

وتحقيقاً لأغراض البحث العلمي نرجو إجابة السادة **(رؤساء قطاع الشؤون المالية، ومديري**

الحسابات والتكاليف، والمديرين الماليين، والمحاسبين الإداريين) في شركتكم الموقرة على الأسئلة بكل دقة وموضوعية، وذلك بوضع إشارة (√) في المربع الذي تراه مناسباً لإجابتك، وإذا كان هناك بعض الأسئلة غير واضحة يمكنك الإستفسار من خلال التليفون أو البريد الإلكتروني للباحثة. كما نؤكد لسيادتكم بأن آرائكم سوف تكون موضع السرية ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

شاكرة لكم سلفاً حسن تعاونكم

وتفضلوا بقبول فائق الإحترام والتقدير،،،

الباحثة

سميرة أحمد أبو هدف

طالبة ماجستير تخصص محاسبة وتمويل

كلية التجارة-الجامعة الإسلامية بغزة

جوال/ 0599620823

بريد إلكتروني SAH.1999@hotmail.com

القسم الأول: معلومات عامة

1. الإسم (إختياري)
2. رقم المحمول (إختياري)
3. البريد الإلكتروني (إختياري)
4. إسم الشركة.....

يرجى التكرم بوضع علامة (√) أمام العبارة التي ترونها مناسبة

5. المؤهل العلمي:

- () دبلوم فما دون
() دراسات عليا
() بكالوريوس

6. التخصص العلمي:

- () محاسبة
() إدارة أعمال
() اقتصاد
() علوم مالية ومصرفية
() أخرى يرجى ذكرها.....

7. الوظيفة الحالية:

- () مدير عام
() مدير حسابات وتكاليف
() نائب/مساعد المدير العام
() مدير مالي
() محاسب إداري
() أخرى يرجى ذكرها.....

8. عدد سنوات الخبرة في تلك الوظيفة:

- () أقل من 5 سنوات
() من 5 - أقل من 10 سنوات
() من 10 - أقل من 15 سنة
() 15 سنة فأكثر

القسم الثاني: متغيرات البيئة الخارجية:

1. المنافسة

العبارات التالية تتعلق بمدى شدة المنافسة في الصناعة التي تعمل فيها الشركة. ضع علامة ✓ أمام العبارة المناسبة والتي تعبر عن رأيك عن مدى شدة المنافسة التي تواجهها الشركة بالنسبة لأنماط المنافسة التالية:

م	البيان	لا توجد منافسة	منافسة ضعيفة	منافسة متوسطة	منافسة شديدة	منافسة شديدة جداً
1.	المنافسة السعرية					
2.	المنافسة من خلال الجودة					
3.	المنافسة من خلال خدمات ما بعد البيع					
4.	المنافسة للحصول على الحصة السوقية					
5.	المنافسة من خلال تنويع المنتجات					
6.	المنافسة من خلال الدعاية والإعلان وقنوات التوزيع					
7.	المنافسة في الحصول على المواد الخام ومستلزمات الإنتاج والمعدات					
8.	المنافسة في اجتذاب الأفراد ذوي الخبرات الفنية (مثل المهندسين والمحاسبين)					

2. عدم التأكد البيئي

العبارات التالية تتعلق بدرجة عدم التأكد التي تسيطر على بيئة عمل الشركة. ضع علامة ✓ أمام العبارة المناسبة والتي تعبر عن رأيك إلى أي مدى يمكن التنبؤ بالعوامل التالية خلال الثلاثة سنوات الماضية:

م	البيان	لا يمكن التنبؤ بها على الإطلاق	يصعب التنبؤ بها	يمكن التنبؤ بها بسهولة متوسطة	يمكن التنبؤ بها بسهولة	يمكن التنبؤ بها بمنتهى السهولة
1.	أنشطة المنافسين					
2.	تغير أذواق المستهلكين					
3.	حدوث تغيرات في البيئة القانونية والسياسية					
4.	تغير تكنولوجيا التصنيع التي تستخدمها منشأتك					
5.	تغير البيئة الاقتصادية التي تعمل بها منشأتك					
6.	حدوث تغيرات في خصائص أو مواصفات المنتج أو المنتجات الذي تنتجه					

القسم الثالث: متغيرات البيئة الداخلية:

1. تكنولوجيا التصنيع الحديثة

العبارات التالية تتعلق بتكنولوجيا التصنيع الحديثة. ضع علامة ✓ أمام العبارة المناسبة والتي تعبر عن رأيك عن مدى استخدام الشركة لأساليب تكنولوجيا التصنيع الحديثة التالية:

م	البيان	لاستخدم إطلاقاً	تستخدم بصورة صغيرة	تستخدم بصورة متوسطة	تستخدم بصورة كبيرة	تستخدم بصورة كبيرة جداً
1.	نظم التصنيع المرنة					
2.	نظم التصنيع المتكاملة بإستخدام الحاسب					
3.	نظام الإنتاج في التوقيت المنضبط					
4.	نظام إدارة الجودة الشاملة					

2. إستراتيجية المنافسة

العبارات التالية تتعلق بالإستراتيجية التنافسية التي تتبعها الشركة. ضع علامة ✓ أمام العبارة المناسبة والتي تعبر عن رأيك عن وضع منتجات شركتك مقارنة بأفضل المنافسين فيما يتعلق بالعناصر التالية:

م	البيان	أقل درجة كبيرة	أقل	تقريباً مساوي	أعلى	أعلى درجة كبيرة
1.	أسعار بيع المنتجات					
2.	جودة المنتجات					
3.	خصائص وسمات المنتج					
4.	الإهتمام بعلامة تجارية متميزة					
5.	نفقات البحوث والتطوير					
6.	نفقات الدعاية والتسويق (الترويج الفعال)					
7.	تقديم منتجات جديدة					
8.	إجراء تغييرات في تصميم المنتجات					
9.	الدقة في موعد التسليم					

3. الهيكل التنظيمي

العبارات التالية تتعلق بدرجة المركزية واللامركزية في منشأتك. ضع علامة ✓ أمام العبارة المناسبة والتي تعبر عن رأيك عن مدى تفويض سلطة إخاذ كل قرار من القرارات التالية:

م	البيان	لايوجد تفويض للسلطة على الإطلاق	لايوجد تفويض للسلطة	يوجد تفويض متوسط للسلطة	يوجد تفويض للسلطة إلى درجة كبيرة	يوجد تفويض كامل للسلطة
1.	تصميم منتجات جديدة					

م	البيان	لا يوجد تفويض للسلطة على الإطلاق	لا يوجد تفويض	يوجد تفويض متوسط للسلطة	يوجد تفويض للسلطة إلى درجة كبيرة	يوجد تفويض كامل للسلطة
2.	تعيين أو إنهاء خدمة العاملين					
3.	إتخاذ القرارات الإستثمارية ذات المبالغ الكبيرة					
4.	إعداد الموازنات وتوزيع الموارد					
5.	إتخاذ قرارات تسعير المنتجات					
6.	تحديد الأسواق المستهدفة					
7.	تحديد حجم الإنتاج					
8.	تحديد الموردين الذين يتم التعامل معهم					
9.	تحديد الآلات و المعدات التي تُستخدم					
10.	تحديد تواريخ التسليم للعملاء					
11.	تحديد نظام التكاليف الذي يُطبق					
12.	تحديد المزايا والمكافآت التي تُمنح للعاملين					
13.	تخصيص المهام المختلفة على العاملين					

4. حجم الشركة

العبارات التالية تتعلق بحجم الشركة، أجب عن الأسئلة التالية:

م	البيان	الحجم	الفئة
1.	كم يبلغ عدد العاملين في الشركة التي تعمل بها؟		عامل
2.	كم يبلغ متوسط قيمة المبيعات السنوية للشركة؟		دولار
3.	كم يبلغ متوسط قيمة إجمالي أصول الشركة؟		دولار

القسم الرابع: تطوير أساليب المحاسبة الإدارية

العبارات التالية تتعلق بمدى التطوير الذي طرأ على أساليب المحاسبة الإدارية التي تستخدمها الشركة عند قيامها بعملية التخطيط والرقابة وتقييم الأداء وإتخاذ القرارات. ضع علامة ✓ أمام العبارة المناسبة والتي تعبر عن رأيك عن مدى تطبيق الشركة لأساليب المحاسبة الإدارية التالية:

ملاحظة: أرفقت الباحثة مع كل أسلوب من الأساليب الموجودة بتلك القائمة تعريف مبسط له وضع بين قوسين حتى يسهل الإجابة على الأسئلة بصورة موضوعية.

م	البيان	لا تطبق إطلاقاً	تطبق بصورة صغيرة	تطبق بصورة متوسطة	تطبق بصورة كبيرة	تطبق بصورة كبيرة جداً
	أساليب التخطيط					
1.	الموازنات التخطيطية (هي تعبير كمي ومفصل يتضمن تخطيط وتنظيم رقابة عمليات المشروع في المستقبل).					

م	البيان	لا تطبق إطلاقاً	تطبق بصورة صغيرة	تطبق بصورة متوسطة	تطبق بصورة كبيرة	تطبق بصورة كبيرة جداً
2.	الموازنات على أساس الأنشطة (أي يتم إعداد الموازنة بتقسيمها إلى موازنات فرعية خاصة بكل نشاط وليس لإجمالي الشركة).					
3.	الموازنات الصفريّة (أي يتم إعداد الموازنة بدون النظر لموازنات الفترة السابقة لها أو المعايير التي تمت على أساسها والعمل على أسس وتقديرات جديدة).					
أساليب قياس التكاليف						
4.	معدل تحميل وحيد (للتكاليف الصناعية غير المباشرة على مستوى المصنع).					
5.	نظام التكلفة على أساس النشاط (أي تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على أساس كل نشاط على حدة).					
6.	نظام التكاليف المستهدفة (هو خفض التكلفة في مرحلة التصميم وتطوير المنتج بناءً على سعر السوق).					
7.	نظام تكاليف الجودة (أي إعداد وتنفيذ برامج لعمليات التحسين المستمر في المنتجات من حيث الجودة العالية).					
8.	أسلوب كايزن (تخفيض معيار التكلفة بنسبة تحدد لكل فترة تشغيلية).					
أساليب الرقابة و تقييم الأداء						
9.	محاسبة المسؤولية (محاسبة الأفراد عن أداء المهام الموكلة إليهم وفق لمعايير الأداء المحددة من قبل الإدارة العليا).					
10.	مقاييس الأداء المالية لتقييم الأداء داخل الشركة (مثل صافي الربح، معدل العائد على الاستثمار، معدل نمو المبيعات، معدل العائد على حقوق الملكية، ربحية السهم، الحصة السوقية).					
11.	مقاييس الأداء غير المالية لتقييم الأداء داخل الشركة (■ والمرتبطة برضا العملاء مثل التسليم بالوقت المحدد، عدد الشكاوي ■ والمرتبطة برضا العاملين مثل توفير فرص التدريب ■ والمرتبطة بالعمليات الداخلية مثل الجودة، وتقديم منتجات جديدة).					
12.	بطاقة الأداء المتوازن (هو أسلوب متعدد الأبعاد لقياس الأداء والذي يحتوي على مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية).					
13.	التكاليف المعيارية (هي تكاليف المقدرة مقدماً على أساس علمي دقيق لأداء نشاط معين، أول تحقيق قدر من المخرجات).					
14.	تحليل الانحرافات (الفرق بين التكلفة الفعلية والتكلفة المعيارية لتنفيذ نشاط معين أو لإنتاج حجم معين من المخرجات).					
15.	أسعار التحويل الداخلي (في حالة كون الشركة مؤلفة من عدة أقسام يتم تسعير المنتجات المحولة من قسم إلى آخر وذلك من أجل تسهيل عملية تقييم أدائها).					
16.	أسلوب المقارنة بالأفضل (مقارنة الأداء الفعلي بأداء المنشأة الرائدة على مستوى الصناعة التي تعمل بها المنشأة، للعمل على إستكمال النقص والتعرف على كيفية الوصول للأفضل وذلك لإرضاء وكسب العميل).					

م	البيان	لا تطبق إطلاقاً	تطبق بصورة صغيرة	تطبق بصورة متوسطة	تطبق بصورة كبيرة	تطبق بصورة كبيرة جداً
أساليب توفير معلومات لاتخاذ القرارات						
17.	تحليل التعادل (نقطة التعادل التكاليف مع الإيرادات وأي مستوى نشاط أعلى من نقطة التعادل يحقق ربح وأي مستوى نشاط أقل من نقطة تعادل يحقق خسارة).					
18.	تحليل ربحية المنتجات (إدارة الشركة تكون متحققة دائماً من سلامة المنظمة ومعرفة نتائج العمليات التشغيلية لكل منتج من منتجاتها وما يحققه من ربح أو خسارة).					
19.	تحليل ربحية العملاء (تمثل الفرق بين العائدات المكتسبة والتكاليف المرتبطة بعلاقة العميل في فترة محددة).					
20.	الإدارة على أساس الأنشطة (هو أسلوب لإدارة التكلفة على أساس النشاط من خلال استخدام بيانات التكاليف للأنشطة التي تتكون منها المنشأة في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية ومن هذه القرارات: إعادة تسعير منتجات، استبدال المنتجات، استثمار التكنولوجيا... الخ).					
21.	نظرية القيود (هي عملية مستمرة لتحديد قيود النظام وإزالتها لضمان الاستغلال الأمثل للموارد وزيادة المخرجات للمنتجات التامة بأكبر حجم ممكن لضمان زيادة الربحية للمنظمة).					
22.	طرق تقييم العائد الاقتصادي للاستثمارات الرأسمالية (مثل ■ فترة الاسترداد هي الفترة اللازمة لإسترداد التكلفة الإستثمارية للمشروع ■ معدل العائد المحاسبي هو "الربح المحاسبي المتولد/ تكلفة الأصل" % ■ صافي القيمة الحالية هي الفرق بين القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتولدة من المشروع وبين التكلفة المبدئية اللازمة لتنفيذ المشروع).					
23.	نماذج الرقابة على المخزون (■ نموذج الطلب حسب الكمية أي يتم إعادة الطلب للمخزون عندما ينخفض المخزون لمستوى محدد مسبقاً يعرف بنقطة إعادة الطلب ■ نموذج الطلب الدوري أي يتم إعادة الطلب بعد مرور مدة زمنية محددة مسبقاً بكميات متفاوتة وبحسب المخزون المتوفر يعرف بنقطة إعادة الطلب الدوري).					
أساليب التحليل الاستراتيجي						
24.	تحليل سلسلة القيمة (أي تحديد التكلفة على أساس سلسلة الأنشطة اللازمة من بداية التعامل مع الموردين وصولاً إلى تسليم المنتج للعميل).					

هل ترغب في الحصول على نسخة من نتائج الدراسة؟

() نعم	() لا
---------	--------

مع خالص شكري وتقديري،،،

الباحثة
سميرة أحمد أبو هذاف

ملحق رقم (3)

أسماء السادة محكمي الإمتحانات في الجامعات الفلسطينية

مكان العمل	المسمى الوظيفي والأكاديمي	التخصص	الدرجة العلمية	الإسم
الجامعة الإسلامية	عميد كلية التجارة	محاسبة	أستاذ دكتور	سالم حلس
الجامعة الإسلامية	نائب عميد كلية التجارة	إحصاء	أستاذ دكتور	سمير صافي
الجامعة الإسلامية	مساعد نائب الرئيس للشئون الإدارية	محاسبة	أستاذ دكتور	علي شاهين
جامعة فلسطين	نائب الرئيس للشئون الإدارية والمالية	محاسبة	أستاذ دكتور	يوسف جربوع
جامعة فلسطين	أكاديمي	محاسبة	أستاذ مشارك	عصام البحيصي
جامعة فلسطين	رئيس قسم	محاسبة	أستاذ مساعد	خالد المدهون
جامعة فلسطين	أكاديمي	محاسبة	أستاذ مساعد	خالد عيسى
جامعة الأزهر	أكاديمي	محاسبة	أستاذ مشارك	علي نعامي
جامعة الأزهر	أكاديمي	محاسبة	أستاذ مشارك	جبر الداعور
جامعة الأزهر	أكاديمي	محاسبة	أستاذ مساعد	عماد الباز
جامعة الأزهر	رئيس قسم	محاسبة	دكتوراه	مفيد الشيخ علي
جامعة الأقصى	عميد الكلية للعلوم الإدارية	محاسبة	أستاذ مساعد	نضال عبد الله
وزارة التربية والتعليم	مدير عام الكليات والتعليم التقني	محاسبة	دكتوراه	محمد الأعرج
وزارة التربية والتعليم	مدير عام الشؤون المالية	محاسبة	دكتوراه	أكرم حماد

ملحق رقم (4)

أسماء الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين والتي شملتها الدراسة

الموقع الإلكتروني	عدد الفروع	تاريخ الإدراج	تاريخ التأسيس	رمز الشركة	الشركات
www.apcpaints.ps	0	1997/3/5	1990	APC	شركة العربية لصناعة الدهانات
www.aziza-ppc.com	2	2002/12/31	1997	AZIZA	شركة دواجن فلسطين
www.bpc.ps	2	2004/12/22	1973	BPC	شركة بيرزيت للأدوية
www.alshark_co.com	0	2011/5/17	1977	ELECTRODE	مصنع الشرق للإلكترونيات
www.gwmc.ps	0	2005/5/17	1995	GMC	شركة مطاحن القمح الذهبي
www.jerucig.com	0	1997/7/24	1964	JCC	شركة سجاير القدس
www.jepharm.ps	4	1997/1/20	1969	JPH	شركة القدس للمستحضرات الطبية
www.ppic-pal.com	0	2002/12/30	1998	LADAEN	شركة فلسطين لصناعات اللدائن
www.napco.ps	2	2011/11/30	1991	NAPCO	شركة الوطنية الصناعية للألمنيوم والبروفيلات
www.nci.ps	0	2006/8/6	1993	NCI	شركة الوطنية لصناعة الكرتون
pharmacare@pharmacare_ltd.com	0	2013/3/23	1986	PHARMACA	دار الشفاء لصناعة الأدوية
www.voic.ps	0	1999/8/9	1953	VOIC	مصانع الزيوت النباتية