



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

" دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات "

دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة

"The Role of Managerial Accounting Techniques in the Activation of
Corporate Governance"

An Empirical Study on Industrial Companies Operating in Gaza Strip

إعداد

كامل يوسف بركة

إشراف الدكتور

حمدي شحدة زعرب

قُدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل

1432هـ - 2012م.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قال تعالى:-

{ وَقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ وَسَتُرَدُّونَ إِلَىٰ عَالِمِ الْعَذَابِ وَالنَّجْمَاتِ فَتُنَبَّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ }

صدق الله العظيم

سورة التوبة (الآية 105)

وقال تعالى

﴿ يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ ﴾

صدق الله العظيم

سورة المجادلة (الآية 11)

وقال تعالى

افْتَرَأَ بِاسْمِ رَبِّكَ الَّذِي خَلَقَ {1} خَلَقَ الْإِنْسَانَ مِنْ عَلَقٍ {2} افْتَرَأَ وَرَبُّكَ الْأَخْرَجَ {3} الَّذِي عَلَّمَ بِالْقَلَمِ {4}
عَلَّمَ الْإِنْسَانَ مَا لَمْ يَعْلَمْ {5}

صدق الله العظيم

سورة العلق (الآيات من 1 : 5)

روى البخاري في صحيحه عن أبي الدرداء رضي الله عنه قال سمعت رسول الله صلى الله عليه وسلم يقول:

"من سلك طريقاً يبتغي فيه علماً سهل الله له طريقاً إلى الجنة وإن الملائكة لتضع أجنحتها لطالب العلم رضا بما يصنع وإن العالم ليستغفر له من في السموات ومن في الأرض حتى الحيتان في الماء وفضل العالم على العابد كفضل القمر على سائر الكواكب وإن العلماء ورثة الأنبياء وإن الأنبياء لم يورثوا ديناراً ولا درهماً وإنما ورثوا العلم فمن أخذه أخذ بحظ وافر"

عن الأديب العربي

العماد الاصفهاني قال:

"إني رأيت أنه لا يكتب إنسان كتاباً في يومه إلا قال في غده:

لو غيّر هذا لكان أحسن، ولو زيد كذا لكان يستحسن، ولو قدم هذا لكان أفضل، ولو ترك هذا

لكان أجمل وهذا من أعظم العبر، وهو دليل على استيلاء النقص على جملة البشر"

ملخص الدراسة

تناولت هذه الدراسة دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات، وقد هدفت هذه الدراسة إلى دراسة الحوكمة من جوانبها المختلفة والتعرف على أهم العوامل التي من الممكن أن تؤثر عليها وركزت على أساليب المحاسبة الإدارية لما لها من دور كبير في العمل المالي والإداري في الشركات، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم الإعتماد على البيانات الأولية والثانوية في جمع المعلومات وقد صُممت استبانته تتناسب مع هذا الغرض وُزعت على 65 شركة صناعية عاملة في قطاع غزة وزعت على جميع مناطق القطاع، وقد تم استرداد 60 إستبانة منها بنسبة ارجاع بلغت 92.3%، وقد إعتمدت الدراسة على أسلوب التحليل الإحصائي الوصفي في تحليل متغيرات الدراسة واختبار فرضياتها.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج لعل أهمها: أن تطبيق أساليب المحاسبة الادارية التقليدية والحديثة يساهم بشكل كبير وفعال في زيادة فعالية حوكمة الشركات، وأن الشركات الصناعية تطبق قواعد وإجراءات الحوكمة حيث بينت النتائج أن الشركات تقوم بتدعيم عنصر النزاهة والشفافية في المعاملات التي تقوم بها الشركة، وأنها تقوم بتحسين عملية استخدام الموارد واستغلالها الاستغلال الأمثل، كذلك تعمل إدارة الشركات على تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري التي تواجهها الشركات، وقد بينت النتائج أن الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة تطبق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية الحديثة بشكل أكبر من الأساليب التقليدية كون شركات قطاع غزة هي شركات حديثة النشأة حيث بلغ الوزن النسبي لتطبيق الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية 77.08%، بينما الوزن النسبي لتطبيق الأساليب الحديثة بلغ 80.83%، وأن أكثر اساليب المحاسبة الإدارية التقليدية إستخداماً هو أسلوب التكلفة المعيارية وأن أكثر أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة إستخداماً هو أسلوب إدارة الجودة الشاملة.

وبناء على النتائج توصلت الدراسة إلى بعض التوصيات أهمها: ضرورة تنمية الوعي لدى مدراء الشركات الصناعية في قطاع غزة بأهمية أساليب المحاسبة الإدارية ودورها في تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات، والعمل على نشر مفهوم وثقافة الحوكمة لدى كافة الأطراف ذات العلاقة بالشركات الصناعية، والإهتمام الأكاديمي بموضوع حوكمة الشركات والحاق موضوع حوكمة الشركات بالمناهج التدريسية بالكليات والجامعات، وضرورة عقد دورات تدريبية متخصصة حول حوكمة الشركات وآلياتها وقواعدها والتعرف على آليات تطبيقها والمزايا التي تعود على الشركات جراء تطبيقها، والعمل على إجراء المزيد من الدراسات والأبحاث الخاصة بتطبيقات الحوكمة والممارسة السليمة لها ودورها في منع حدوث الفشل المالي للشركات.

ABSTRACT

The role of managerial accounting Technique in the activation of corporate governance is considered in this research, It aims to study the various aspects and factors affecting corporate governance. A detailed investigation of managerial accounting Technique is introduced including their significant role in the financial and managerial performance of the companies. In order to achieve the objectives of the study and testing its hypotheses, the primary and secondary data through a questionnaire design is distributed to 65 industrial companies operating in all regions of Gaza Strip. From these questionnaires 60 ones was returned with a rate of 92.3%. The study was based on the method of descriptive statistical analysis study variables analysis and hypotheses testing.

The study indicates that the application of traditional and modern managerial accounting Technique contributes in significant and effective manner to increasing the effectiveness of corporate governance. Another result from the study is that the industrial companies in Gaza Strip apply the rules and procedures of governance, by strengthening the integrity and transparency in the transactions undertaken by the company, and it improves the exploitation of resources to achieve optimal utilization, as well as the companies' management efforts to reduce risks related to financial and administrative corruption. Furthermore, the results show that industrial companies operating in the Gaza Strip apply the modern Technique of managerial accounting greater than the Traditional Technique. The relative weight of the application of the Traditional Technique of managerial accounting is 77.08%, while the relative weight of the application of the Traditional Technique is 80.83%. The most traditional Technique applied by the companies is the standard cost, while the total quality management Technique is the most modern Technique applied.

According to the results, the study found some of the recommendations including: the need to increase awareness among managers of industrial companies in the Gaza Strip about the importance of the managerial accounting Technique and their role in providing suitable information to decisions making. The necessity to work on disseminating the concepts and the culture of governance in all parties related to industrial companies. Greater care should be made by academic institutions by incorporating the subject of corporate governance in the curriculum of the colleges and universities. Moreover that, specialized training courses on corporate governance should be held including its processes, rules, implementation techniques and the benefits that accrue to companies due to their application.

الإهداء

إلى من تركنا على المحبة البيضاء نبي الصدى محمد صلى الله عليه وسلم.

إلى والدي العزيز..... أطال الله في عمره وأمدّه بالصحة والعافية.

إلى نور عيني وتاج رأسي والدتي الحنونة..... التي تنير لي الدنيا بدعواتها.

إلى كل من وقف بجانبى ومبايشتني وقت انشغالي.

إلى سدي وعموني في الحياة..... إلى إخوتي وأخواتي.

إلى أهلي جميعاً وأصدقائي وأحبائي..... الذين أروني من أجل تحقيق الآمال.

إلى من روا بدائمهم الزكية ثرى أرض الوطن..... إلى أرواح الشهداء الأبرار.

إلى من أفنوا زهرة شبابهم في سجون المعتقل الغاصب..... الأسرى الأحرار.

إلى جامعتي الغراء الجامعة الإسلامية.

إلى زملائي في العمل في وزارة الشؤون الخارجية

إلى زملائي في العمل في الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية

إلى كل من له حق علينا.

أهدي هذا الجهد المتواضع

شكر وتقدير

إمتثالاً لقول الله تعالى **لئن شكرتم لأزيدنكم** وعملاً بقول النبي صلى الله عليه وسلم " لا يشكر الله من لا يشكر الناس، أرى لزاماً علي أن أشكر ألو الفضل.

إن الحمد والشكر لله أولاً وأخيراً أن مكنتني من انجاز هذا العمل، وإنه ليسعدني ويشرفني وبكل تواضع أن أتقدم بوافر الشكر وعظيم الامتنان لأستاذي الفاضل الدكتور حمدي شحدة زعرب أستاذ المحاسبة المشارك ونائب عميد كلية التجارة الذي تفضل بالإشراف على هذه الرسالة، والذي لم يتأخر في تقديم النصح والتوجيه والإرشاد، ولم يبخل بجهد أو علم إلا أفاض به عليّ فله مني عظيم الشكر والتقدير والعرفان وأرجو من الله أن يجعله في ميزان حسناته، وأن ينفع به الاسلام والمسلمين.

كما وأتقدم بالشكر الجزيل لأعضاء لجنة المناقشة وهم الأستاذ الدكتور سالم حلس نائب رئيس الجامعة الاسلامية للشئون الادارية والمالية الأسبق والدكتور محمد ساير الأعرج عميد كلية العلوم والتكنولوجيا، اللذين شرفاني بالموافقة على مناقشة هذه الدراسة، وإثرائها بالملاحظات والتوجيهات القيمة، كما لا يسعني في هذا المقام إلا أن أتقدم بجزيل الشكر إلى الجامعة الإسلامية، هذا الصرح الشامخ والمنارة العلمية التي لا تنطفئ، ممثلة بإدارتها ومدرسيها وجميع العاملين فيها.

كما وأتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى جميع أفراد عائلتي وجميع أصدقائي وأحبائي الذين شجعوني وأزروني طوال فترة دراستي وفترة كتابتي للرسالة، وإلى كل من أسدى لي مشورة أو قدم لي نصيحة ومعونة، لهم مني جميعاً خالص الشكر والتقدير، فجزاهم الله عني خير الجزاء.

وأخيراً أسأل الله العزيز القدير أن يتقبل هذا العمل خالصاً لوجهه الكريم، وأن يغفر زلتي ويقبل عثرتي، فما كان فيه من صواب فمن الله وتوفيقه، وما كان فيه من خطأ فمن نفسي والشيطان، والحمد لله رب العالمين.

الباحث

محتويات الدراسة

الصفحة	الموضوع
أ	آية قرآنية
ب	حديث شريف وقول من الأثر
ت	ملخص الدراسة بالعربية.....
ث	ملخص الدراسة بالإنجليزية.....
ج	الإهداء
ح	شكر وتقدير
خ	محتويات الدراسة.....
ص	قائمة الجداول والأشكال.....
1	الفصل الأول: الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة
2	المبحث الأول: الإطار العام للدراسة
3	المقدمة.....
4	مشكلة الدراسة.....
4	أهمية الدراسة
5	أهداف الدراسة
6	فرضيات الدراسة
6	متغيرات الدراسة
7	منهجية الدراسة.....
9	المبحث الثاني: الدراسات السابقة.
10	أولاً: الدراسات السابقة العربية.....
20	ثانياً: الدراسات السابقة الأجنبية.....
24	التعليق على الدراسات السابقة
24	أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة
25	الفصل الثاني: أساليب المحاسبة الادارية
26	المقدمة.....
27	تعريف المحاسبة الإدارية
28	أهداف نشاط المحاسبة الإدارية

28	أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية
29	المبحث الأول: الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية
30	مقدمة
31	الأسلوب الأول: أسلوب التكلفة الفعلية
31	أولاً المفهوم.....
31	ثانياً أهداف أسلوب التكاليف الفعلية
32	ثالثاً سلبيات أسلوب التكاليف الفعلية
33	الأسلوب الثاني: أسلوب التكاليف المعيارية
33	أولاً المفهوم
33	ثانياً أنواع المعايير
34	ثالثاً مواصفات المعايير الناجحة
35	رابعاً أهداف أسلوب التكاليف المعيارية
36	الأسلوب الثالث: أسلوب تحليل الانحرافات
36	أولاً المقدمة
36	ثانياً تحليل الانحرافات.....
36	1 تحليل الانحراف الإجمالي للمواد.....
37	2 تحليل الانحراف الإجمالي للأجور.....
37	3 تحليل الانحراف الإجمالي للتكاليف الصناعية غير المباشرة.....
38	الأسلوب الرابع: أسلوب الموازنات التخطيطية
38	أولاً المفهوم.....
39	ثانياً مبادئ الموازنات التخطيطية
41	ثالثاً أنواع الموازنات
42	رابعاً مزايا الموازنات التخطيطية
44	الأسلوب الخامس: أسلوب الموازنات المرنة
44	أولاً المفهوم
44	ثانياً خصائص الموازنات المرنة
44	ثالثاً خطوات إعداد الموازنات المرنة
45	الاسلوب السادس: أسلوب الموازنات الرأس مالية
45	أولاً المفهوم.....

45	..... مراحل إعداد الموازنات الرأسمالية	ثانياً
46	..... أنواع قرارات الموازنات الرأسمالية	ثالثاً
46	الأسلوب السابع: أسلوب الموازنات الثابتة	
46	..... المفهوم	أولاً
46	..... خطوات إعداد الموازنات الثابتة	ثانياً
47	الأسلوب الثامن: أسلوب التدفق النقدي المخصص	
47	المقدمة	أولاً
47	..... طرق التدفق النقدي المخصص	ثانياً
47	..... صافي القيمة الحالية ومعدل العائد الداخلي	
47	..... مزايا ومآخذ مؤشر صافي القيمة الحالية	ثالثاً
48	..... طرق تحديد معدل العائد الداخلي	رابعاً
49	الاسلوب التاسع: أسلوب تحليل التعادل	
49	..... المفهوم	أولاً
49	..... أهمية تحليل التعادل	ثانياً
50	..... تحليل التعادل ونقطة التعادل	ثالثاً
50	..... العوامل التي تؤثر على الربح(متغيرات تحليل التعادل)	رابعاً
51	الأسلوب العاشر: أسلوب محاسبة المسؤولية	
51	..... المفهوم	أولاً
51	..... مقومات نظام محاسبة المسؤولية	ثانياً
52	..... انواع مراكز المسؤولية	ثالثاً
52	..... الفروض الرئيسية لمحاسبة المسؤولية	رابعاً
53	الاسلوب الحادي عشر: أسلوب أسعار التحويل	
53	..... المفهوم	أولاً
53	..... طرق تحديد أسعار التحويل	ثانياً
54	..... أهمية أسعار التحويل	ثالثاً
55	الأسلوب الثاني عشر: أسلوب سياسات التسعير	
55	..... المفهوم	أولاً
55	..... العوامل المؤثرة في قرارات التسعير	ثانياً
56	..... مراحل تحديد السعر	ثالثاً

57	سياسات التسعير	رابعاً
58	الأسلوب الثالث عشر: سياسات التسعير وفقاً للتكاليف المعلاة	
58	المفهوم.....	أولاً
58	طرق سياسات التسعير وفقاً للتكاليف المعلاة	ثانياً
60	المبحث الثاني: الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية	
61	المقدمة	
62	الأسلوب الأول: أسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM)	
62	المفهوم.....	أولاً
62	مبادئ إدارة الجودة الشاملة	ثانياً
63	أهداف إدارة الجودة الشاملة	ثالثاً
63	عناصر إدارة الجودة الشاملة	رابعاً
64	مراحل تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة	خامساً
65	مزايا تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة	سادساً
65	شروط تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة	سابعاً
66	معوقات تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة.....	ثامناً
67	الأسلوب الثاني: نظام الانتاج في الوقت المحدد JIT	
67	المفهوم.....	أولاً
67	العناصر الأساسية لنظام الانتاج في الوقت المحدد JIT.....	ثانياً
67	منافع ومزايا نظام الانتاج في الوقت المحدد JIT	ثالثاً
68	السمات العامة لنظام الانتاج في الوقت المحدد JIT	رابعاً
69	الأسلوب الثالث: نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC	
69	المفهوم.....	أولاً
69	العوامل التي ساعدت على ظهور نظام التكاليف المبني على الأنشطة	ثانياً
70	أسباب التحول الى نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC.....	ثالثاً
71	مراحل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC	رابعاً
71	مزايا تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC	خامساً
72	عيوب استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC	سادساً
73	الأسلوب الرابع: بطاقة الأداء المتوازن BCS	
73	المفهوم.....	أولاً

73	أسباب ظهور بطاقة الأداء المتوازن BCS	ثانياً
74	المقومات الأساسية لبطاقة الأداء المتوازن BCS	ثالثاً
74	خطوات بناء نموذج بطاقة الأداء المتوازن BCS	رابعاً
75	مزايا نموذج بطاقة الأداء المتوازن BCS	خامساً
75	مشكلات ومعوقات بطاقة الأداء المتوازن BCS	سادساً
77	الأسلوب الخامس: المحاسبة عن الانجاز	
77	المفهوم.....	أولاً
77	دور المحاسبة عن الانجاز في ترشيده القرارات	ثانياً
77	متطلبات تنفيذ مدخل المحاسبة عن الإنجاز لأغراض قياس التكلفة.....	ثالثاً
78	حدود استخدام المحاسبة عن الانجاز (المزايا والعيوب)	رابعاً
79	الأسلوب السادس: نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB	
79	المفهوم.....	أولاً
79	مراحل إعداد نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB	ثانياً
80	مزايا نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB	ثالثاً
81	الصعوبات التي تواجه نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB	رابعاً
82	الأسلوب السابع: أسلوب التكاليف المستهدفة	
82	المفهوم.....	أولاً
82	مميزات منهج التكلفة المستهدفة	ثانياً
82	أهداف التكلفة المستهدفة.....	ثالثاً
83	مبادئ التكاليف المستهدفة	رابعاً
84	الفصل الثالث: حوكمة الشركات	
85	المقدمة.....	
87	المبحث الأول: حوكمة الشركات: المفهوم والنشأة	
88	مقدمة.....	أولاً
88	الحوكمة في اللغة	ثانياً
88	الحوكمة في الاصطلاح	ثالثاً
90	عوامل ظهور الحوكمة	رابعاً
92	المبحث الثاني : قواعد ومعايير حوكمة الشركات	

93	أهداف حوكمة الشركات	أولاً
94	أهمية حوكمة الشركات ومزاياها	ثانياً
96	حوكمة الشركات ومجالاتها	ثالثاً
97	خصائص الحوكمة الجيدة في الشركات	رابعاً
98	الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات	خامساً
99	قواعد حوكمة الشركات	سادساً
101	مبادئ الحوكمة	سابعاً
101	محددات الحوكمة	ثامناً
102	أدوات الحوكمة ووسائلها	تاسعاً
103	أبعاد حوكمة الشركات	عاشراً
104	معايير الحوكمة.....	حادي عشر
104	معايير منظمة التعاون الاقتصادية والتنمية.....	1
104	معايير لجنة بازل للرقابة المصرفية العالمية.....	2
105	معايير مؤسسة التمويل الدولية	3
106	الفصل الرابع: الدراسة الميدانية	
107	المبحث الأول: المنهجية والإجراءات.	
108	مقدمة	
108	منهجية الدراسة.....	أولاً:
108	مجتمع وعينة الدراسة.....	ثانياً:
115	أداة الدراسة.....	ثالثاً:
116	صدق وثبات الإستبانة.....	رابعاً:
127	المعالجات الإحصائية.....	خامساً:
128	المبحث الثاني: تحليل النتائج واختبار الفرضيات	
129	اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov).....	أولاً:

130	تحليل فقرات الدراسة.....	ثانياً:
145	تحليل واختبار فرضيات الدراسة.....	ثالثاً:
145	الفرضية "الرئيسية": توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة 0.05 بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وبين زيادة فعالية حوكمة الشركات.....	
145	الفرضية الفرعية الأولى: توجد علاقة بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية وزيادة فعالية حوكمة الشركات.....	
146	الفرضية الفرعية الثانية: توجد علاقة بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وزيادة فعالية حوكمة الشركات.....	
146	الفرضية الفرعية الثالثة: توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى ثقة 0.05 بين اجابات المبحوثين في دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات تعزى الى مدة مزاوله الشركة للنشاط.....	
147	الفرضية الفرعية الرابعة: توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى ثقة 0.05 بين اجابات المبحوثين في دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات تعزى الى قطاع الصناعة المنتمية اليه الشركة.....	
148	الفرضية الفرعية الخامسة: توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى ثقة 0.05 بين اجابات المبحوثين في دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات تعزى الى حجم رأس مال الشركة.....	
149	الفصل الخامس: النتائج والتوصيات	
150	المبحث الأول : نتائج الدراسة.....	
152	المبحث الثاني: توصيات الدراسة.....	
154	المبحث الثالث: الدراسات المستقبلية المقترحة.....	
155	مراجع الدراسة	
155	المراجع العربية	أولاً:
162	المراجع الأجنبية	ثانياً:
163	المواقع الإلكترونية.....	ثالثاً:
164	الملاحق	
	ملحق رقم (1) الإستبانة.....	
	ملحق رقم (2) قائمة بأسماء المحكمين.....	

قائمة الجداول والاشكال

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
109	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي	1
109	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	2
110	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة	3
111	مدة ممارسة الشركة لنشاطها	4
111	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير الشكل القانوني للشركة	5
112	قطاع الصناعة الذي تنتمي إليه الشركة	6
113	موقع الشركة	7
113	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير حجم رأسمال الشركة	8
114	هل لديكم معرفة بأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية	9
114	هل لديكم معرفة بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة	10
115	هل لديكم معرفة عن حوكمة الشركات	11
117	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية	12
119	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.	13
120	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: حوكمة الشركات	14
123	الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع: دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات	15
124	معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة	16
125	معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)	17
126	معامل الثبات (طريقة والفا كرونباخ)	18
127	جدول يبين الوزن النسبي لمقياس الحكم	19
129	اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov)	20
133	تحليل فقرات المحور الأول (أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية)	21
136	تحليل فقرات المحور الثاني (الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية)	22

139	تحليل فقرات المحور الثالث (حوكمة الشركات)	23
143	تحليل فقرات المحور الرابع	24
144	تحليل محاور الدراسة (أثر دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات)	25
145	معامل الارتباط بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية وزيادة فعالية حوكمة الشركات	26
146	معامل الارتباط بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وزيادة فعالية حوكمة الشركات	27
147	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين في دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات تعزى الى مدة مزاوله الشركة للنشاط	28
148	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين في دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات تعزى الى قطاع الصناعة التي تنتمى اليه الشركة	29
148	نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين في دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات تعزى حجم رأس مال الشركة	30
الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
7	متغيرات الدراسة	1

الفصل الأول:

الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

وفيه مبحثان

المبحث الأول: الإطار العام للدراسة.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: الإطار العام للدراسة

المقدمة

ظهرت في الفترة الأخيرة أحداث عالمية أثرت بشكل كبير على اقتصاديات الدول الأمر الذي أدى إلى ظهور ما يعرف بالأزمات الاقتصادية العالمية والتي تؤثر على الاقتصاد العالمي ككل وقد تؤثر على اقتصاديات العديد من الدول في آن واحد هذا الأمر أدى إلي ضرورة ظهور مصطلحات مالية جديدة تساهم في التعرف على كيفية مواجهة مثل هذه الأزمات بل والعمل على التحوط من الوقوع في مثل هذه الأزمات ووأدها في المهد ومن هذه المصطلحات مصطلح الحوكمة حيث يمكن تعريف الحوكمة بأنها مجموعة من القواعد والإجراءات التي يتم بموجبها إدارة الشركات والرقابة عليها وذلك من خلال تنظيم العلاقات داخل المؤسسة كتنظيم علاقة مجلس الإدارة بإدارة الشركة أو تنظيم العلاقة مع المساهمين أو حتى مع المجتمع وتنظيم المسؤولية البيئية والاجتماعية للشركات ، هذا التنظيم من شأنه العمل على تحديد الصلاحيات الاختصاصات وإيجاد دور رقابي فعال، حيث إن من أهداف الحوكمة الجيدة كما حددها المعهد القانوني للمحاسبين الإداريين تقليل المخاطر وتعزيز الانجاز وتحسين العمل المالي والإداري في الشركات بالإضافة لتحسين القيادة والإدارة.

لقد اكتسبت قضية حوكمة الشركات Corporate Governance أهمية كبيرة منذ انفجار الأزمة المالية الآسيوية في العقد الأخير من القرن العشرين ، وزاد من أهمية هذه القضية ما اكتشف خلال السنوات القليلة الماضية من تلاعب وغش مالي وفساد إداري في بعض الشركات الأمريكية الدولية العملاقة، الأمر الذي أودى ببعضها إلى الإفلاس ، وما ترتب على ذلك من خسائر فادحة لأصحاب المصالح المباشرة والاقتصاديات القومية المعنية والاقتصاد العالمي. ويرجع تزايد أهمية حوكمة الشركات باكتشاف الجرائم المشار إليها إلى أن الحوكمة تعتبر أحدث توجه عالمي لإحكام الرقابة على إدارات الشركات لمنعها من إساءة استعمال سلطاتها ، وحثها على حماية حقوق المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح ، وتحسين أدائها وممارساتها المحاسبية، وتوفير الشفافية في التقارير المالية وغير المالية الصادرة عنها . كما تؤدي الحوكمة الجيدة الفعالة إلى الاكتشاف المبكر لانخفاض مستويات الأداء التشغيلي والمالي و الإداري ومستويات الإفصاح والشفافية بالشركات وعلاجه فور اكتشافه ، الأمر الذي يساعد على وقايتها من الانزلاق إلى غيابات الغش والفساد ، ويجنبها والمؤسسات والأسواق المالية الكثير من الأزمات ، وهكذا تبدو لنا حوكمة الشركات علاجاً و وقاءاً ومقويًا عاما للشركات.

ولما لهذا الموضوع من عظيم الأهمية وكبير الأثر على الحياة الاقتصادية تمت دراسة العوامل التي من الممكن أن تؤدي إلي زيادة فعالية نظام حوكمة الشركات فكان اختيار أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة التقليدية والحديثة.

مشكلة الدراسة

تعتبر حوكمة الشركات من الأساليب الحديثة التي تسعى الشركات بها لمواجهة مظاهر الفساد المالي والإداري الذي من الممكن أن تتعرض لها، ونظراً لوجود حاجة ملحة لزيادة فعالية نظام الحوكمة قدر الإمكان لتحقيق أقصى استفادة ممكنة منه يجب التعرف على أهم العوامل التي من الممكن أن تؤدي إلى زيادة فعالية نظام حوكمة الشركات ومن هذه العوامل أساليب المحاسبة الإدارية سواء التقليدية أو الحديثة فقامت هذه الدراسة بدراسة مدى علاقة أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة بزيادة فعالية نظام حوكمة الشركات وقد هدفت هذه الدراسة إلى الإجابة على السؤال الرئيس التالي:

"ما مدى العلاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية المطبقة في الشركات الصناعية في قطاع غزة و زيادة فعالية نظام حوكمة الشركات؟"

ومن هذا السؤال الرئيس تتفرع الأسئلة التالية :-

- ما مدى العلاقة بين تطبيق الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة وبين حوكمة تلك الشركات؟
- ما مدى العلاقة بين تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة وبين حوكمة تلك الشركات؟

أهمية الدراسة

تكمن أهمية هذه الدراسة في دراسة الحوكمة من جوانبها المختلفة والتعرف على أهم العوامل التي من الممكن أن تؤثر عليها وقد تم التركيز على أساليب المحاسبة الإدارية لما لها من دور كبير في العمل الرقابي والتخطيطي في الشركات الأمر الذي ينعكس بشكل إيجابي على عمل الشركة حيث تم دراسة كل أسلوب على حدي وبخاصة الأساليب المطبقة في قطاع غزة والتعرف على أكثر هذه الأساليب تأثيراً على فعالية الحوكمة، خاصة لأن موضوع الحوكمة هو من الموضوعات التي ظهرت مؤخراً في الساحة الاقتصادية الفلسطينية ودراسة موضوع الحوكمة من هذه الناحية بالتأكيد سيكون له الأثر الإيجابي في زيادة الاهتمام بالحوكمة سواء إدارياً في الشركات أو أكاديمياً في الجامعات وكذلك تتمثل أهمية هذه الدراسة في:-

1. زيادة وتعميق فهم كلاً ممن المستثمرين وأصحاب رؤوس الأموال ومتخذي القرار والأطراف الأخرى المستفيدة لمصطلح حوكمة الشركات من جوانبها المختلفة وتبيان مدى أهمية الحاجة

لتطبيقه وما يمكن أن نجنيه من ايجابيات من خلال تطبيق قواعده برشد وعلى أسس علمية رشيدة.

2. تهتم الشركات بقيمتها وزيادتها فوجود نظام فعال لحوكمة الشركات يؤدي إلي موثوقية المعلومات المحاسبية المنشورة وبالتالي زيادة قيمة الشركة حيث إن إبراز أهمية حوكمة الشركات كإطار تنظيمي يؤدي إلي ضمان صدق ونزاهة المعلومة المالية المعروضة والحد من استخدامها بطريقة سلبية تمس بمصالح الأطراف الدائمة و ذوو الحقوق في الشركة.
3. توعية الشركات والمؤسسات التي تسعى للتميز بأهمية تطبيق نظام وقواعد حوكمة الشركات.
4. تطبيق نظام الحوكمة حيث إن من أهداف الحوكمة الجيدة كما حددها المعهد القانوني للمحاسبين الإداريين تقليل المخاطر وتعزيز الانجاز وتحسين العمل المالي والإداري في الشركات بالإضافة لتحسين القيادة والإدارة.
5. التعرف على مدى قدرة أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في التأثير على نظام حوكمة الشركات وطبيعة هذا التأثير.

أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلي دراسة موضوع الحوكمة من جوانبه المختلفة ودراسة العوامل التي من الممكن أن تزيد من فعالية حوكمة الشركات وقد تم التركيز على أساليب المحاسبة الإدارية حيث تم دراسة كل أسلوب من هذه الأساليب والتعرف على طبيعة تأثير كل أسلوب على حدي وأي هذه الأساليب الأكثر تأثيراً وبخاصة تلك الأساليب التي تطبقها الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة ، وكذلك تهدف إلى :-

1. التعرف على مصطلح الحوكمة من جوانبه المختلفة والإشارة لأهمية تطبيقه.
2. التعرف على أساليب المحاسبة الإدارية ومدى تطبيقها في فلسطين وما هو تأثيرها ودورها الايجابي في التأثير على فعالية نظام حوكمة الشركات.
3. المساهمة تكوين نظام لحوكمة الشركات في فلسطين والإعتماد على أساليب المحاسبة الإدارية الأكثر فعالية في التأثير الايجابي على نظام الحوكمة والأكثر تطبيقاً.
4. محاولة الاستفادة من تجارب الغير في هذا السياق والبناء عليه. والاهتمام بوضع أسس وقواعد للحوكمة في فلسطين.
5. الاهتمام بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية لما لها من دور فعال على زيادة فعالية نظام حوكمة الشركات.

فرضيات الدراسة

الفرضية الرئيسية:

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة 0.05 بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وبين زيادة فعالية حوكمة الشركات.

الفرضيات الفرعية:

- توجد علاقة بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية وزيادة فعالية حوكمة الشركات
- توجد علاقة بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وزيادة فعالية حوكمة الشركات.
- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة 0.05 بين إجابات المبحوثين تُعزى لمتغيرات: مدة مزاوله الشركة لنشاطها، قطاع الصناعة المنتمية اليه الشركة، وحجم رأس مال الشركة.

متغيرات الدراسة

المتغير المستقل

أساليب المحاسبة الادارية حيث تمت دراسة هذه الأساليب ومعرفة تأثير كل أسلوب من هذه الأساليب على حدي والتعرف على أكثر الأساليب تطبيقا في قطاع غزة وأكثرها تأثيرا على فعالية الحوكمة ومن هذه الأساليب على سبيل المثال لا الحصر ، تحليل التعادل ، أسلوب التكلفة المعيارية ، أسلوب التكلفة الفعلية ، أسلوب التدفق النقدي المخصوم ، وأساليب الموازنات التخطيطية والموازنات المرنة وأسعار التحويل وتحليل الانحرافات ومحاسبة المسئولية ونظام الإنتاج في الوقت المحدد وأسلوب التكاليف على اساس الانشطة وأسلوب الموازنة على اساس الانشطة والمحاسبة عن الانجاز وأسلوب التكلفة المستهدفة ونموذج بطاقة الاداء المتوازن وغيرها...

المتغير التابع

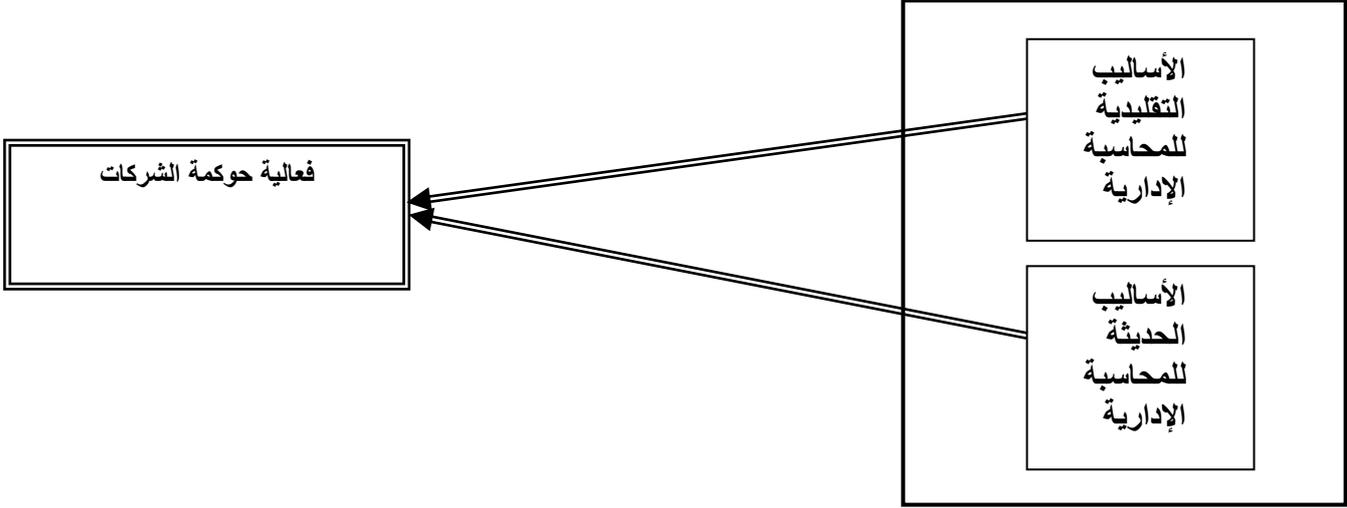
حوكمة الشركات.

والشكل التالي يوضح متغيرات الدراسة

(شكل رقم 1)

المتغيرات المستقلة

المتغير التابع



منهجية الدراسة

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة لكونه من أكثر المناهج استخداما في الدراسات الاجتماعية والإنسانية وذلك للتوصل إلى نتائج منطقية اعتمادا على المصادر :-

المصادر الثانوية:-

والتي تتمثل في الكتب والدراسات العربية والأجنبية والمشملة على ما كُتب في الأدب المحاسبي عن موضوع الدراسة وما تم نشره من أبحاث ورسائل علمية ومقالات ودوريات متخصصة مرتبطة بموضوع الدراسة.

المصادر الأولية

تم استخدام إستبانة تم إعدادها وتصميمها خصيصا لغرض الدراسة وفق تدرج مقياس Likert الخماسي بحيث تأخذ كل إجابة أهميتها النسبية من (1 إلى 5) وشملت هذه الأسئلة الجوانب المختلفة من الدراسة وقد تم توزيعها على عينة من 65 شركة صناعية عاملة في قطاع غزة وقد تم تحليل الإستبانة من خلال برنامج (Statistical Package for Social Sciences -

(SPSS) للتحليل الإحصائي وإجراء الاختبارات الإحصائية المناسبة والضرورية لموضوع البحث ومنها:

أولاً: أساليب إحصائية وصفية

التوزيع التكراري كمؤشر لمعرفة عدد التكرارات لكل فئة من المتغيرات الضابطة وكذلك القيم المختلفة الكمية للتعرف على خصائص عينة الدراسة.

الوسط الحسابي كمؤشر لترتيب البنود حسب أهميتها من وجهة نظر المستجيبين للإستبانة، حيث يعتبر الوسط الحسابي لإجابات المبحوثين مؤشراً لدرجة الموافقة على كل بند من البنود المتعلقة بفرضيات الدراسة

الانحراف المعياري كمؤشر لمعرفة تشتت القيم عن وسطها الحسابي وغيرها من الأساليب التي نرى ضرورة لإجرائها.

ثانياً: الأساليب الإحصائية الاستدلالية لاختبار فرضيات الدراسة حيث تم اختبار الفرضيات ضمن الإختبار الإحصائي T-test ، وغيره من الإختبارات الإحصائية التي تخدم الدراسة، والتي تم إختيارها لتتناسب مع خصائص مجتمع الدراسة وذلك في مرحلة تحليل نتائج الدراسة التطبيقية.

وتم التحقق من ثبات أداة الدراسة بتطبيق معادلة ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) حيث إن هذا الأسلوب يعتمد على إتساق أداء الفرد من فقرة إلى أخرى، وهو يشير إلى قوة الارتباط والتماسك بين فقرات المقياس إضافة لذلك فإن معامل (Alpha) يزود بتقدير جيد للثبات .

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

أولاً: الدراسات العربية

1.دراسة (الأسطل، 2010) بعنوان:"دور بيانات التكاليف في تفعيل القدر التنافسية في ضوء آليات الحوكمة "دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية".

حيث تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف على الدور الذي تلعبه بيانات التكاليف في زيادة وتفعيل ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية وذلك في ضوء آليات الحوكمة.

وقد هدفت الدراسة إلي بيان اثر التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات في تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية والتعرف على آليات الحوكمة في ذلك، وقد توصلت الدراسة الى أن هناك وعي وإدراك من الإدارة العليا ومتخذي القرار في الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية فيما يخص تطبيق آليات الحوكمة وأن هناك اهتمام من قبل الشركات الصناعية محل الدراسة بالتحديد الدقيق لتكلفة المنتجات، وأن هناك اهتمام من قبل الشركات الصناعية محل الدراسة بأبعاد محاسبة المسؤولية. وقد أوصت الدراسة إلي ضرورة إدخال مفهوم حوكمة الشركات في خطط ومناهج الدراسة بأقسام المحاسبة في الجامعات الفلسطينية وضرورة قيام الشركات الصناعية بزيادة قدرتها التنافسية كهدف استراتيجي وكذلك زيادة حرص إدارة التسويق في الشركات الصناعية على تفعيل دورها لرفع القدرة التنافسية للشركة وأشارت الدراسة إلى أهمية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة الذي له دور في تخصيص التكاليف بدقة عالية.

2. دراسة (آل غزوي ، 2010) بعنوان حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية ،دراسة اختبارية على الشركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية

حيث تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف على تأثير حوكمة الشركات على مستوى الإفصاح في القوائم المالية وهل هناك علاقة بين استقلال أعضاء مجلس الإدارة ومستوى الإفصاح في القوائم المالية وهل هناك علاقة بين حجم الشركة ومستوى الإفصاح المحاسبي.

وقد هدفت الدراسة إلي تبيان وتعميق الفهم بمفهوم حوكمة الشركات وإثرها على المعلومات المحاسبية المتمثلة في القوائم المالية وبيان مدى تأثير حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي

في القوائم المالية والتعرف على مدى تأثير الملكية على درجة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.

وقد أوصت الدراسة إلى ضرورة الاهتمام بزيادة مستوى الإفصاح في القوائم المالية من قبل الشركات المساهمة وزيادة اهتمام الشركات المساهمة بالمسئولية الاجتماعية وحماية البيئة وتعميق الفهم بدور لجنة المراجعة وأهميتها في الشركات المساهمة وكذلك يجب على الهيئات المنظمة للشركات المساهمة زيادة الدور الرقابي على الشركات من خلال إلزام الشركات المساهمة بتطبيق لائحة حوكمة الشركات وإيجاد آلية واضحة ومحددة للإشراف على تنفيذ ضوابط حوكمة الشركات، كذلك أوصت بضرورة الاستفادة من تطبيق حوكمة الشركات ووضع مقياس شامل لقياس أداء شركات المساهمة العامة وهو بدوره يعكس وجهات نظر الأطراف المختلفة ويعبر عن الأداء الحقيقي للشركات وأوصت كذلك بإعداد دراسات وبحوث تهتم في هذا المجال المهم.

3. دراسة (أبو حمام، 2009) بعنوان :- أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف على مدى تأثير تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية .

وقد هدفت الدراسة إلي الوقوف على أهم الجوانب الفكرية والأبعاد التنظيمية والجوانب التقنية لحوكمة الشركات، وقد توصلت الدراسة الى أنه على الرغم من وجود أساس محكم وفعال لقواعد الحوكمة مطبق لدى الشركات المسجلة في سوق فلسطين للأوراق المالية فان الأمر لازال بحاجة إلى المزيد من التطوير والمتابعة لكافة المستجدات المتعلقة بتطبيق قواعد الحوكمة ورسم مفاهيمها بشكل أعمق وتوفير بعض القوانين التي تساهم في حماية المساهمين والمستثمرين ولكنها غير مطبقة بشكل كامل، مما يؤثر بشكل مباشر على حجم الاستثمارات ويقلل من رغبة المستثمرين نحو الاستثمار في الشركات المدرجة في السوق المالي، وجود بعض التطبيقات بشأن توفر مقومات المعاملة العادلة للمساهمين ولكنها لا ترقى إلى الدرجة الكافية التي تدعم رغبة وثقة المساهم في السوق المالي

وقد أوصت الدراسة بضرورة العمل على بذل المزيد من الجهود ومتابعة المستجدات المتعلقة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات بهدف تنمية الوعي والدور الاستثماري في المجتمع وكذلك الحث على تحديث الأطر القانونية والتنظيمية التي توفر الحماية للمستثمرين وضرورة العمل على إيجاد قواعد عادلة وتطبيقها على كل المساهمين وكذلك منح صلاحيات اكبر لأصحاب المصالح في ممارسة الدور الرقابي لزيادة الأمن والأمان وكذلك أوصت بضرورة قيام سوق فلسطين للأوراق

المالية بإصدار دليل لحوكمة الشركات وجعل ذلك إلزامياً لجميع الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

4. دراسة (أبو محسن ، 2009) بعنوان :- مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة

حيث تمثلت مشكلة هذه الدراسة في التعرف على مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية في قطاع غزة.

وقد هدفت هذه الدراسة إلي التعرف على مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في البنوك الوطنية العاملة في قطاع غزة كذلك هدفت للتعرف على وسائل التغلب على المعوقات التي تحول دون تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، وقد توصلت الدراسة الى أن هناك وعي وإدراك من الإدارة العليا ومتخذي القرار في البنوك الوطنية العاملة في قطاع غزة فيما يخص تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، وذلك رغبة منها في تحسين قياس أدائها وصولاً للأهداف المخطط لها، وتوفر مقومات تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة يرجع بشكل رئيس إلى وجود أنظمة محاسبية تتميز بالمرونة، بالإضافة إلى وجود هيكل إداري ينظم العلاقات بين الدوائر والأقسام، تزامناً مع وجود قواعد بيانات محوسبة تقودها كفاءات علمية متخصصة في مجالات تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

وقد أوصت هذه الدراسة بضرورة زيادة الوعي لدى مدراء البنوك الوطنية بأهمية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ودورها في تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرار وكذلك زيادة الدورات التدريبية للعاملين في البنوك الوطنية وخصوصاً المسؤولين عن الإدارات العليا بأساليب المحاسبة بشكل عام وأساليب المحاسبة الإدارية بشكل خاص وخاصة الأساليب الحديثة وكذلك ضرورة توضيح إجراءات وأساليب قياس الأداء المعتمدة من قبل الإدارات لجميع أفراد البنك بهدف التعريف بالأهداف التي تهم الإدارة العليا وكذلك ضرورة قيام الجمعيات المهنية ذات العلاقة بضرورة القيام بالدورات التدريبية المتخصصة والمحاضرات وورش العمل للعاملين في القطاع المصرفي لتوجيههم بفوائد أساليب المحاسبة الإدارية والية تطبيقها وكذلك العمل على تفعيل أساليب المحاسبة الإدارية باعتبارها نظام للمعلومات للمساهمة في خدمة الإدارة وكذلك العمل على تطوير أساليب المحاسبة الإدارية داخل البنوك لتتلاءم مع التطورات الكبيرة في تكنولوجيا المعلومات وكذلك الاهتمام بأساليب المحاسبة الإدارية عند توظيف الموظفين الجدد.

5. دراسة (نسمان ، 2009) بعنوان :- دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة " دراسة تطبيقية على قطاع المصارف العاملة في فلسطين "

حيث تمثلت مشكلة الدراسة في ما دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة في المصارف الفلسطينية؟

وقد هدفت الدراسة إلي التعرف على الأسس والقواعد اللازمة لإقامة نظام محكم لأعمال المراجعة الداخلية وفقا لمتطلبات الحوكمة وكذلك بيان الدور التي تقوم به المعايير المهنية وعلاقتها بتطبيقات الحوكمة وكذلك معرف مدى دور وأهمية لجان المراجعة وأثرها على تفعيل مبادئ الحوكمة، وقد توصلت الدراسة الي أن الميثاق الأخلاقي لمهنة المراجعة الداخلية يؤثر في دعم وتفعيل مبادئ الحوكمة، مما يشير إلى أهمية دراسة وتطوير المعايير والأسس التي يقوم عليها هذا الميثاق بصورة مستمرة تدعيمًا لقواعد ومبادئ الحوكمة في هذا الخصوص وأن متابعة تطوير معايير المراجعة الداخلية يساهم بشكل رئيسي في تحسين تطبيق الحوكمة في المصارف.

وقد اوصت الدراسة بضرورة العمل على زيادة الاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية وتفعيل دورها لما لها من دور ايجابي على دعم تطبيقات الحوكمة وضرورة تعميق المفاهيم والمبادئ التي قضت بها المعايير الدولية للمراجعة الداخلية لدى كافة المراجعين الداخليين وكذلك العمل على تدعيم أركان الاستقلالية للمراجع الداخلي والعمل على تطوير المراجعة الداخلية ومدى علاقتها بحوكمة المصارف، وقد أوصت الدراسة بضرورة نشر مفهوم ونظام الحوكمة لدى كافة الأطراف ذات العلاقة بالمصارف وضرورة التدريب المستمر ووضع البرامج التأهيلية لتأهيل المراجعين الداخليين في المصارف لدعم الحوكمة ومبادئها.

6. دراسة (خليل، 2009) بعنوان :- مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين (دراسة تحليلية لأراء المراجعين الخارجيين والمستثمرين)

وقد تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف على مدى مساهمة تطبيق قواعد حوكمة الشركات في فلسطين على تضييق فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة.

وقد هدفت الدراسة إلي دراسة إطار حوكمة الشركات ومدى تأثير تحديد وتوزيع المسؤوليات على فجوة التوقعات وكذلك التعرف على مدى تأثير إجراءات حماية حقوق المساهمين على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة والتعرف أيضا على الدور الذي يمنح لأصحاب المصالح من مستخدمي القوائم المالية في حوكمة الشركات وأثره على فجوة التوقعات وكذلك التعرف على مبدأ الإفصاح والشفافية في حوكمة الشركات واليات تخصيصه وارتباطه بفجوة التوقعات في مهنة المراجعة، وقد توصلت الدراسة إلى ان هناك علاقة بين تطبيق قواعد حوكمة الشركات وبين

تضييق فجوة التوقعات بحسب آراء مراجعي الحسابات، وأن تطبيق قواعد حوكمة الشركات يزيد من الطمأنينة والثقة لدى المستثمرين ومنتخذي القرار في الاعتماد على التقارير المالية.

وقد أوصت الدراسة بضرورة التوسع في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وذلك بتفعيل عمليات كبار المستثمرين والأطراف ذات العلاقة حول مدى الالتزام بمبادئ الحوكمة وكذلك العمل على مراجعة التشريعات ذات الصلة بحوكمة الشركات مثل قانون الشركات وقانون سوق المال وقانون مزاوله المهنة وتطويرها بما يتوافق مع مبادئ حوكمة الشركات وكذلك العمل على توعية المجتمع بحوكمة الشركات من خلال الندوات والمؤتمرات وكذلك زيادة البحوث والدراسات في هذا المجال.

7. دراسة (أبو موسى، 2008) بعنوان: - حوكمة الشركات وأثرها على كفاءة سوق فلسطين للأوراق المالية

حيث تمثلت مشكلة هذه الدراسة في هل للحوكمة الفعالة تأثير على كفاءة وأداء سوق فلسطين للأوراق المالية وهل تلتزم الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات؟

وقد هدفت الدراسة إلى تزويد المستثمرين في سوق فلسطين للأوراق المالية بالمعلومات عن مستوى تطبيق حوكمة الشركات في الشركات المدرجة والتعرف على أهم الصعوبات التي تحد من الالتزام بتطبيق حوكمة الشركات وطرق التغلب عليها، والتعرف على مدى ملائمة الإطار القانوني والرقابي المنظم لسوق فلسطين للأوراق المالية لمبادئ حوكمة الشركات والتعرف على مدى التزام الشركات المدرجة بهذه القوانين، وقد توصلت الدراسة إلى أن الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تلتزم بمبادئ الحوكمة الأربعة والتي تتعلق بحماية حقوق المساهمين والمعاملة العادلة للمساهمين والافصاح والشفافية وتحديد مسؤوليات مجلس الإدارة.

وقد أوصت الدراسة بضرورة نشر ثقافة الحوكمة لدى المستثمرين والمراجعين والشركات من خلال الندوات والدورات وإصدار النشرات وكذلك أوصت بالإسراع في إعداد لائحة الحوكمة في فلسطين والتي تسجل مبادئ وقواعد محلية لضبط عمل الشركات وكذلك تطوير مؤشر لحوكمة الشركات في فلسطين يسجل عدة نقاط معايير ومقاييس لتقييم مدى التزام الشركات لمبادئ الحوكمة كذلك ضرورة إيجاد مؤسسات تهتم بتقييم مدى التزام الشركات بالحوكمة وضمان الالتزام بتنفيذ القوانين والأنظمة والتعليمات الصادرة عن الهيئات الرقابية الإشرافية.

8. دراسة (جودة، 2008) بعنوان: - "مدى تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية في المصارف الفلسطينية وفقا لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومبادئ لجنة بازل".

حيث تمثلت مشكلة هذه الدراسة في التعرف على مدى تطبيق بنك فلسطين لمبادئ الحوكمة المؤسسية وفقا لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومبادئ لجنة بازل.

هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على المفاهيم والمبادئ الأساسية التي يقوم عليها نظام الحوكمة المؤسسية في بنك فلسطين واستكشاف مدى التزام بنك فلسطين بالمبادئ المتعارف عليها للحوكمة المؤسسية وتشخيص اسباب تطبيق هذا النظام ومعوقاته، ووضع اطار عام مقترح لنظام الحوكمة الملائم للتطبيق في بيئة بنك فلسطين.

وقد خلصت الدراسة إلى أن بنك فلسطين يلتزم بقواعد الحوكمة المؤسسية وأن أعضاء مجلس الإدارة يتمتعون بدرجة عالية من النزاهة والشفافية والإستقلالية وأنه يوجد لدى بنك فلسطين تحديد واضح لهيكلية البنك وأن البنك يحتفظ بأنظمة تدقيق مستقلة ونزيهة وفعاله، وأن البنك يلتزم بمبادئ الإفصاح والشفافية ويتميز أيضا بوجود نظام لإدارة المخاطر.

وأوصت الدراسة بالعمل على تطوير تعليمات سلطة النقد فيما يتعلق بمجال الحوكمة المؤسسية لدى البنوك الفلسطينية من خلال اعتماد نموذج مقترح لإطار عمل البنوك في فلسطين وأوصت بضرورة اعتماد لجنة وطنية للحوكمة تمثل كافة المؤسسات المالية العاملة، وأوصت بضرورة استحداث نظام مكتوب للحوكمة خاص ببنك فلسطين والعمل على نشر ثقافة حوكمة الشركات بين كافة المستويات الادارية العاملة في بنك فلسطين وأوصت مجلس الادارة بضرورة استحداث لجنة خاصة بإدارة المخاطر لتحديد المخاطر المستقبلية المتوقعة مثل المخاطر التشغيلية ومخاطر السوق وتحديد كيفية التعامل معها.

9. دراسة (الداعور ، 2008) بعنوان: - "أساليب المحاسبة الادارية المستخدمة في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية ومحددات استخدامها"

هدفت الدراسة الي معرفة اساليب المحاسبة الادارية المستخدمة من قبل الوحدات الاقتصادية الفلسطينية ومحددات استخدامها، ولتحقق هذه الدراسة أهدافها تم اختيار العينة من الشركات التي تتداول أسهمها في سوق فلسطين للأوراق المالية.

وقد توصلت الدراسة إلى أن الوحدات الفلسطينية تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية بشكل أكبر من الأساليب الحديثة، وأن أكثر الأساليب التقليدية المستخدمة هو أسلوب تحليل

التكلفة، والموازنات التشغيلية والرأسمالية، وأن أكثر أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة إستخداما محاسبة المسئولية وعائد المساهمة وأقلها استخداما أسلوب دورة حياة المنتج والإنتاج الفوري.

وقد أوصت الدراسة إلي ضرورة العمل على توعية الجهاز الإداري وخاصة الإدارة العليا بأهمية ومنافع اساليب المحاسبة الإدارية وأيضا أوصت بضرورة إهتمام المؤسسات الاكاديمية بهذا الخصوص.

10. دراسة (ريحاوي، 2008) بعنوان "الشركات المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين والتعليمات"

هدفت هذه الدراسة إلى بيان القواعد والقوانين والمعايير المنظمة لحوكمة الشركات في سلطنة عُمان، ومدى توافقها مع مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCED، حيث تمت مناقشة مفهوم حوكمة الشركات وأهميته بشكل عام من منظور محاسبي، ثم تناولت الجوانب المختلفة لسوق المال، والإطار القانوني والرقابي الذي يحكم سوق الأوراق المالية، والإجراءات المتخذة من قبل الأطراف المعنية لتطبيق معايير الحوكمة وقد تم تقييم تطور قواعد الحوكمة في السلطنة وفقاً لمعايير حوكمة الشركات الدولية الست التي وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عام 2004 وهي: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات، وحقوق المساهمين، والمعاملة المتساوية للمساهمين، ودور أصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة، والإفصاح والشفافية، ومسؤوليات مجلس الإدارة.

وخلصت الدراسة إلى أن سوق المال في السلطنة قد شهد تطوراً ملحوظاً في مجال إرساء قواعد حوكمة الشركات، مما ترتب عليه بشكل عام تحسن في التقييم الإجمالي للمعايير الستة للحوكمة، كما أظهرت متانة الإطار القانوني والمؤسسي لحوكمة الشركات في السلطنة، ومدى إلتزام الشركات بالمبادئ والإجراءات التي تصدرها الهيئة العامة لسوق المال وبالقوانين واللوائح المعمول بها في البلاد.

أوصت الدراسة بضرورة إعطاء عملية حوكمة الشركات الإهتمام الأكبر من قبل جميع الجهات الإقتصادية والقانونية والمحاسبية وتعزيز الرقابة بأنوعها الداخلية والخارجية، وذلك لضمان إستمرار النشاط الاقتصادي.

11. دراسة (صباح، 2008) بعنوان :-"واقع استخدام اساليب المحاسبة الادارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة"

حيث تمثلت مشكلة هذه الدراسة في السؤال التالي "ما هو واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة؟"

وقد هدفت الدراسة إلى تحديد مدى إهتمام الشركات الصناعية الفلسطينية بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، وتحديد مدى استخدام الشركات الصناعية الفلسطينية لأساليب المحاسبة الإدارية في المجالات الإدارية المختلفة، وتقويم مدى فاعلية أساليب المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات في الشركات الصناعية، والتعرف على الصعوبات التي تواجه الشركات الصناعية وتحد من فاعلية أساليب المحاسبة الإدارية في المجالات الإدارية المختلفة.

وقد خلصت الدراسة إلى أنه يتم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية بوزن نسبي 75.4% وهي نسبة جيدة نظرًا للوضع القائم وظروف الإغلاق التي يعاني منها القطاع من إغلاق للمعابر وعدم انتظام وصول المواد الخام، وتقوم الشركات الصناعية باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات متعددة .

وقد أوصت الدراسة بضرورة تنمية الوعي لدى مدراء الشركات الصناعية في قطاع غزة بأهمية أساليب المحاسبة الإدارية ودورها في تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات والمساهمة في عملية التخطيط والرقابة، والعمل على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة بصورة أوسع في الشركات الصناعية، وأوصت بضرورة عقد دورات تدريبية متخصصة لمدراء الشركات وأصحاب القرار حول أساليب المحاسبة الإدارية وآلية تطبيقها.

12. دراسة (حبوش، 2007) بعنوان :- **مدى التزام الشركات المساهمة العامة في فلسطين بقواعد حوكمة الشركات "دراسة تحليلية لأراء المراجعين الداخليين والخارجيين ومدراء الشركات المساهمة العامة"**

حيث تمثلت مشكلة الدراسة في السؤال هل تلتزم الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات ؟

وهدفنا الدراسة إلى الوقوف على مدى التزام الشركات المساهمة العامة في تطبيق قواعد الحوكمة وكذلك التعرف على مدى مساهمة المراجع الداخلي والخارجي في تحسين القرارات المالية وكذلك التعرف على دور أصحاب المصالح في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وكذلك التعرف على مبادئ الحوكمة ومدى توافرها في الشركات المساهمة وكذلك التعرف على تجارب الدول المتقدمة والدول المجاورة لفلسطين في مجال حوكمة الشركات، وقد توصلنا الدراسة إلى أن الشركات المساهمة تلتزم بالمبادئ المتعارف عليها لحوكمة الشركات، وأن المصارف الفلسطينية تتفوق على غيرها من شركات المساهمة العامة في تطبيق مبادئ الحوكمة.

وقد أوصت الدراسة إلى ضرورة قيام الجهات الرقابية متمثلة بوزارة الاقتصاد وسلطة النقد وهيئة سوق راس المال بالاهتمام وتشجيع الشركات على تطبيق مبادئ الحوكمة والقيام بإصدار مبادئ ملزمة للحوكمة لتشجيع وإلزام الشركات على الالتزام بها كذلك يجب تضمين القوانين التي تخضع لها الشركات بتشريعات ذات علاقة بالحوكمة والعمل على تفعيل الدور الرقابي الذي تمارسه هيئة سوق الأوراق المالية في مجال تحقيق التزام الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بقواعد الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية وكذلك العمل على ضرورة نشر ثقافة الحوكمة على مستوى كافة الأطراف المعنية والمرتبطة ببيئة الأعمال سواء الداخلية والخارجية والعمل على إنشاء معهد متخصص في قواعد حوكمة الشركات وتشجيع تنمية الحوكمة على المستوى العلمي في المعاهد والجامعات.

13. دراسة (الجلب، 2007) بعنوان :- دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي دراسة تطبيقية حول أعداد موازنة الجامعة الإسلامية وفقاً للأسلوب A.B.C

حيث تمثلت مشكلة الدراسة في السؤال التالي: هل يمكن إعداد موازنة الجامعة الإسلامية كمؤسسة خدمية وفقاً لأسلوب التكاليف المبني على الأنشطة؟

وقد هدفت الدراسة إلى دراسة الإطار الفكري لأسلوب التكاليف المبني على الأنشطة وارتباطه بتطوير الأداء في المؤسسة الخدمية وكذلك دراسة وتحليل العناصر المكونة لهذا الأسلوب الحديث وتطبيقه على الجامعة الإسلامية وتحليل النظم المالية المطبقة في الجامعة والوقوف على آلية عملها واستخدام الأساليب الجديدة لتطويرها، وقد توصلت الدراسة إلى أن إعداد موازنة الجامعة الإسلامية حسب أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة يوفر أساساً مناسباً لقياس كافة الخدمات المقدمة من قبل الجامعة وهو الأمر الذي يُبصر متخذي القرارات بواقع التكاليف في أرجاء الجامعة وبالتالي تأثير هذه التكاليف في أي قرار يمكن أن يُتخذ، وأن إعداد موازنة الجامعة الإسلامية حسب أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة يساهم في تخفيض التكاليف.

وقد أوصت الدراسة بالاعتماد على نظام التكاليف المبني على الأنشطة كنظام التكاليف في الجامعة الإسلامية والتحول من النظام الحالي المعتمد في أعداد الموازنة تدريجياً إلى نظام A.B.C وكذلك أوصت إلى ضرورة قيام الإدارة العليا في الجامعات الفلسطينية لتبني هذا الأسلوب والقيام بعمليات التوعية اللازمة لباقي الهرم الجامعي لتكوين الثقافة المناسبة للتحويل إلى هذا النظام الجديد وكذلك يوصى الباحث باحثين آخرين باعتبار هذه الدراسة كأساس للانطلاق لخدمة المؤسسات والجامعات المحلية.

14. دراسة (زعرى ، 2006) بعنوان :مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمات الصناعية في قطاع غزة (دراسة ميدانية)

حيث تمثلت مشكلة الدراسة في السؤال: هل الشركات الصناعية في قطاع غزة تطبق أساليب المحاسبة الإدارية؟

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة آراء المدراء الماليين في الشركات الصناعية وتبسيط الضوء الممارسات المختلفة كتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في منشآتهم للتعرف على أكثر تلك الأساليب استخداما من قبل المنشآت الصناعية في قطاع غزة حيث كانت هذه الدراسة هي من أوائل الدراسات التي اهتمت بهذا المجال، وقد توصلت الدراسة إلى أن الأساليب الإدارية غير معروفة بشكل كبير لدى الغالبية العظمى من متخذي القرارات في الشركات الصناعية المساهمة، وقد توصلت الدراسة إلى أن نسبة الذين يطبقون أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات 43% الصناعية المساهمة في قطاع غزة لا تمثل نسبة كبيرة حيث بلغت هذه النسبة من أكثر الأساليب الإدارية المتبعة في الشركات الصناعية المساهمة أسلوب محاسبة التكاليف الفعلية، ولكن نسبة إتباعها متوسطة.

وقد أوصت الدراسة إلى أن معظم أفراد مجتمع الدراسة لديهم معرفة منخفضة بالأساليب الإدارية لذا لا بد من توفير المستندات الضرورية والتي من شأنها أن تساهم في تنمية وصقل المعرفة بالأساليب الإدارية وزيادة الإدراك لأهمية الدور الذي تلعبه أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمة الصناعية في قطاع غزة وزيادة الوعي لدى الشركات وإدارتها بأهمية واستقطاب الكفاءات في مجالي محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية الحديثة وزيادة إدراك أهمية الدور الذي تلعبه المحاسبة الإدارية وأساليبها الحديثة في الشركات المساهمة الصناعية وغيرها.

1. دراسة Shih-Cheng & Chien , 2010 بعنوان

"An accounting-based valuation approach to valuing corporate governance in Taiwan

قامت هذه الدراسة باستخدام نموذج التقييم المحاسبي المقترح من feltham سنة 1995 لتقييم قيمة الشركة ولتقييم أثر قواعد الحوكمة علي قيمة الشركة وترتيبها، إستخدمت الدراسة مجموعة شاملة مكونة من اثنان وثلاثون مقياس وقاعدة من مقاييس وقواعد الحوكمة مقسمة في خمسة تقسيمات للشركات في تايوان وقد تبين أن مقياس الحوكمة التي تتعلق ببناء الملكية والتباعد بين حقوق التدفق النقدي المالي وحقوق الضبط أي التحكم يؤدي إلى التباين في أسعار الأسهم مع مرور الوقت، ومتابعة القيمة الدفترية للسهم وصافي الأصول التشغيلية والأرباح غير الاعتيادية التشغيلية والتي تمثل ما نسبته 59% من قيمة ملكة الشركات مع الوقت بالإضافة إلى ما نسبته 39% من قيمة أسهم الشركات، أيضا حددت الدراسة أن عملية إمتلاك الأسهم من قبل مجلس الإدارة والمراقبين والعائلة المالكة والمستوى الإداري الأعلى في الشركة وحملة الأسهم الذين لهم أكبر حق في التصويت هذا يؤثر على مسار عمل الشركات ، وقد توصلت الدراسة إلي ضرورة إلقاء الضوء على مدى قيمة الأسهم التي يمكن التوصل إليها عن طريق ممارسات حوكمة الشركات مع هيكلية الشركات المتشابهة.

2. دراسة Ali shah et al. 2009 بعنوان

Corporate Governance and Earnings Management an Empirical Evidence Form Pakistani Listed Companies

هدفت هذه الدراسة إلي فحص العلاقة بين جودة حوكمة الشركات وإدارة الأرباح ، تم تحليل ودراسة هذه العلاقة لمجموعة من الشركات في العام 2006 ، وقد تم قياس جودة حوكمة الشركات بتعيين أوزان لمجموعة من المتغيرات ذات العلاقة، بينما إدارة الأرباح تم تقييمها باستخدام الاستحقاقات التقديرية ثم استخدام نموذج جون المقطعي المعدل لتحديد الاستحقاقات التقديرية، أشارت طريقة (OLS) طريقة المربعات الصغرى إلي جود علاقة طردية موجبة بين حوكمة الشركات وإدارة الأرباح والنتائج التي ظهرت غير منطقية وذلك لاحتمال تطبيق الدراسة في الطور الانتقالي للشركات في باكستان بعد إعلان إصدار قوانين الحوكمة عام 2002 في باكستان والتي أدت إلى إعتبار الإستحقاقات التقديرية مقياس تجنب المخاطرة والتي أيضا تميل لزيادة الإستحقاقات التقديرية كمقياس لتجنب المخاطرة، وقد تم إحتساب الإستحقاقات التقديرية عن طريق أخذ الفرق بين الإستحقاقات غير النقدية من إجمالي الإستحقاقات، حيث إفتترضت الفرضية الصفرية في هذه

الدراسة على أن حوكمة الشركات تؤثر على إدارة الأرباح بينما الفرضية البديلة نفت ذلك، وقد استخدمت هذه الدراسة مجموعة من النماذج لاختبار هذه الفرضيات ومن هذه النماذج klapper and love 2002 .

3. دراسة Cornett et al. 2009 بعنوان

Corporate governance and earnings management at large U.S. bank holding companies

تمثلت مشكلة هذه الدراسة في " هل حوكمة الشركات تؤثر على الأرباح وإدارتها في أكبر بنك تجاري في الولايات المتحدة الأمريكية؟"، وقد حددت الدراسة أن الأداء وإدارة الأرباح وحوكمة الشركات تتطور بشكل طبيعي وان طريقة المربعات الصغرى حيث تم استخدام هذه الطريقة (OLS) وفي نفس الوقت تم استخدام منهج المعادلات لتحديد المتغيرات الخاصة بالحوكمة ، وجدت الدراسة أن أداء المدير التنفيذي واستقلالية مجلس الإدارة وراس المال لها علاقة طردية مع الأرباح وهي متغيرات الدراسة، وقد توصلت الدراسة إلى أن حساسية أداء المدير التنفيذي للشركة ترتبط بعلاقة طردية موجبة مع إدارة الأرباح وفي النهاية أن حساسية أداء المدير التنفيذي واستقلالية الأداء بينهما علاقة طردية مع بعضهما البعض وأنها مرتبطتين بتحقيق إرباح مرتفعة ، وانه كلما زادت استقلالية مجلس الإدارة كلما كان اثر ذلك على إدارة أفضل من حساسية أداء المدير التنفيذي .

4. دراسة Kajola, 2008 بعنوان

Corporate Governance and Firm Performance: The Case of Nigerian Listed Firms

هدفت هذه الدراسة لدراسة العلاقة بين أربعة آليات لحوكمة الشركات " حجم المجلس، تركيبة المجلس، الوضع القانوني لرئيس المجلس التنفيذي الجنة التدقيق " كما تهدف لدراسة وفحص آليات لقياس أداء الشركة :وهما "عوائد حقوق المساهمين، وهامش الربح لعينة فحص تتكون من 20 شركة نيجيرية بين الأعوام "2000 الى 2006" ، باستخدام لوحة منهجية والمربعات الصغرى الاعتيادية كطريقة للتقدير، النتيجة تعطينا دليل على العلاقة الايجابية الواضحة بين عوائد المساهمين مع "حجم المجلس والوضع القانوني للرئيس التنفيذي بناء على ذلك فان حجم المجلس يجب أن يكون محدودا بشكل كبير وأن المشاركات للرئيس التنفيذي ورئيس المجلس يجب أن يتم تطبيقها بواسطة أشخاص مختلفين النتائج تكشف عن مزيد من العلاقة الايجابية الواضحة بين هامش الربح والوضع القانوني للرئيس التنفيذي هذه الدراسة "على أي حال" لا يمكن أن تزودنا بعلاقة واضحة بين مقياسي الأداء مع تركيبة المجلس ولجنة التدقيق هذه النتائج تتلاءم مع دراسات تجريبية سابقة

5. دراسة Ageawal & Chadha 2005 بعنوان

"Corporate Governance And Accounting Scandals"

هذه الدراسة تفحص بشكل تجريبي ما إذا كانت آلية حوكمة الشركات متعلقة باحتمالية تكرار الأرباح لدى الشركة، فحصت الدراسة عينة فحص مكونة من 159 شركة عمومية في الولايات المتحدة الأمريكية والتي كررت الأرباح، ولديها حجم صناعة مطابق للسيطرة اللازمة، لقد تم تجميع مجموعة بيانات جديدة بشكل يدوي والتي تفحص خصائص وصفات حوكمة الشركات لـ 318 شركة، لقد تم ايجاد أن الكثير من خصائص حوكمة الشركات غير مرتبطة باحتمالية تكرار الأرباح وهذا يشمل أيضا إستقلالية مجلس الإدارة ولجنة التدقيق وتزويد الشركة بخدمات غير المراجعة من قبل مراجعي الحسابات الخارجيين ، لقد وجدت الدراسة أن إحتتمالية إعادة الأرباح أقل في الشركات صاحبة مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق التي تحتوي على مدير مستقل مع خبراء ماليين، وتكون بشكل أكبر في الشركات صاحبة المدير التنفيذي الذي ينتمي للعائلة المؤسسة للشركة، وهذه العلاقات واضحة إحصائيا، كبيرة في الحجم وقوية في المحدودات البديلة نتائجا متناغمة ومتناسقة مع فكرة أن المدراء المستقلين مع خبراء الماليين هم أكثر قيمة في تزويد الشركة برقابة للتقارير المالية.

6. دراسة Qiao Liu & Zhou Joe 2006 بعنوان

Corporate governance and earnings management in the Chinese listed companies: A tunneling perspective

هدفت هذه الدراسة إلى فحص العلاقة بين إدارة الأرباح وحوكمة الشركات في الصين عن طريق منظور نقفي ، يوثق الباحثون الإختلافات المنهجية في إدارة الأرباح في مختلف الشركات المدرجة في الصين في الفترة الواقعة بين العامين 1999 و 2005م. ويثبت تجريبيا أن الشركات صاحبة مستوى حوكمة الشركات الأعلى لديها مستوى اقل من إدارة الأرباح ، ويدرس الباحثون في هذه الدراسة وضعين محددتين في الصين والتان تمتلكان دافع قوي لإدارة الأرباح لكي يحققوا عوائد على حقوق المساهمين محددة وأكيدة وقد ظهر أن إدارة الأرباح هي الأفضل والأكثر وضوحاً كذلك أظهرت النتائج أن الشركات المدرجة لديها حوافز مرتفعة لإدارة الأرباح لتحقيق العائد على حقوق الملكية وتتمتع بإدارة أرباح مرتفعة وكانت العلاقة بين إدارة الأرباح وحوكمة الشركات واضحة بشكل كبير، وقد حددت الدراسة دليل نقفي لكل وضع من هذان الوضعان على الرغم من أن النتائج غير قادرة على الإهمال الكلي للتفسيرات الأخرى إلا أنها تقترح أن صراعات الوكالة بين حملة الأسهم المتحكمين وصغار المساهمين لها دور كبير في إدارة الأرباح في الشركات المدرجة في الصين.

7. دراسة (Core, et.al,2005) بعنوان

"Does Weak Governance Cause Weak Stock Returns : an Examination of Firm Operating Performance and Investors, Expectations?"

هدفت الدراسة إلي إظهار العلاقة بين الحوكمة الضعيفة وعائد الأسهم، حيث تم فحص الأداء التشغيلي للشركات وتوقعات المستثمرين، وقد شملت العينة الأساسية للدراسة كل الشركات التي لهل دليل الحوكمة، وتم استخدام معامل ارتباط بيرسون لدراسة العلاقة بين دليل الحوكمة المُعد وخصائص الشركات محل الدراسة، وخلصت إلي أن الشركات التي تعاني من ضعف في حقوق حملة الأسهم يؤدي إلي ضعف الأداء التشغيلي لها، بينما أخطاء توقعات المحللين والإعلان عن توزيعات الأرباح لا تعطي مؤشراً علي ضعف الأداء كما أوضحت الدراسة بأن فرضية الحوكمة الضعيفة لا تكون سبباً في تحقيق عوائد قليلة علي الأسهم.

8. دراسة (Maiga and Jacobs, 2003)، بعنوان:

"Balanced Scorecard activity-based costing and company performance: an empirical analysis".

هدفت هذه الدراسة إلي توضيح أثر التكامل بين مقاييس الأداء المتوازن ونظام التكاليف علي أساس الأنشطة علي أداء منشآت الأعمال، وأثر تفاعل هذان النظامين معاً وعلاقة ذلك بتدعيم وتحسين العمليات في المؤسسة وأن مقياس الأداء المتوازن تقدم للإدارة إطار تكاملي لإدارة أنشطة المنشأة.

وقد توصلت الدراسة إلي أن الشركات تحتاج إلي تحسين أساسي في برامجها وذلك من خلال مبادرات التصنيع من أجل إتمام معايير الأداء الجيدة، وأن كل محور من المحاور المكونة لمقياس الأداء المتوازن يتفاعل مع نظام التكاليف علي أساس الأنشطة ويؤثر علي أداء المنشأة، غير أن تفاعل محور العمليات الداخلية في مقياس الأداء المتوازن مع نظام التكاليف علي أساس الأنشطة لا يؤثر علي هامش المبيعات، وأن الباحثين بحاجة إلي أن يدركوا أهمية قواعد مقياس الأداء المتوازن ونظام التكاليف علي أساس الأنشطة لتحديد فعالية أي من التدخلات في بيئة التصنيع المعاصرة.

وقد خلصت الدراسة إلي ضرورة إجراء المزيد من الدراسات التطبيقية لدراسة أثر التكامل بين مقياس الأداء المتوازن ونظام التكاليف علي أساس الأنشطة، لأن هناك متغيرات كثيرة تؤثر علي إستراتيجية وحدة الأعمال في الواقع العملي.

التعليق على الدراسات السابقة

من خلال مراجعة ودراسة الدراسات السابقة اتضح للباحث :-

- إن معظم الدراسات السابقة تحدثت عن مفهوم الحوكمة بشكل عام وتحدثت كذلك عن اثر نظام حوكمة الشركات في الحياة الاقتصادية العامة فدرست تلك الدراسات اثر نظام حوكمة الشركات على فروع العمل المالي المختلفة من تدقيق الحسابات وإفصاح في تقارير مالية واثر نظام حوكمة الشركات على محاسبة التكاليف وتوضيح الدور الذي تلعبه بيانات لتكاليف في زيادة قدرة الشركة التنافسية في ضوء آليات الحوكمة و تحدثت دراسات أخرى على دور وأثر حوكمة الشركات على عمليات الإفصاح في التقارير والقوائم المالية وعلاقة نظام الحوكمة بجودة التقارير المالية وكذلك بعض الدراسات التي تحدثت عن موضوع أساليب المحاسبة الإدارية تطرقت إلي الحديث عن دور أساليب المحاسبة الادارية في تطوير الأداء المالي وتطبيق أنظمتها سواء التقليدية أو الحديثة، على الرغم من أن هذه الدراسات قد تحدثت بإسهاب عن اثر نظام حوكمة الشركات على العمل المالي في الشركات والمؤسسات المالية وعن أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة إلا أنها لم تتحدث عن العوامل التي من الممكن أن تؤدي إلي زيادة فعالية نظام الحوكمة بحد ذاته حيث جاءت هذه الدراسة لدراسة اثر أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة على زيادة وتفعيل نظام حوكمة الشركات .

ما يميز الدراسة

- تميزت هذه الدراسة عن غيرها من الدراسات السابقة بأنها ربطت بين مصطلحين مهمين وهما أساليب المحاسبة الإدارية ونظام حوكمة الشركات، حيث قامت هذه الدراسة بالتعرف على أثر العلاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة من جهة وبين زيادة فعالية حوكمة الشركات من جهة أخرى وهذا الأمر الذي لم تتطرق له أي من الدراسات السابقة.

الفصل الثاني: أساليب المحاسبة الادارية

وفيه مبحثان

المبحث الأول: الأساليب التقليدية للمحاسبة الادارية.

المبحث الثاني: الأساليب الحديثة للمحاسبة الادارية.

مقدمة

منذ ظهور الثورة الصناعية في أوروبا أواخر القرن الثامن عشر بدأ العالم يتجه نحو التطور والازدهار حيث عملت الثورة الصناعية على تطوير كافة مجالات الحياة وذلك من خلال مساهمتها الفاعلة في زيادة الإقتصاديات العالمية ونمو الأعمال في دول أوروبا، بدأ العالم يتأثر بهذه الثورة وتطورت الصناعة ونتيجة لارتباط الصناعة بكافة المجالات الإقتصادية بدأ التطور ينتشر سريعا في كافة القطاعات الإقتصادية الأخرى، فازدهرت الزراعة والتجارة والتعدين واستخراج المعادن من باطن الأرض والنفط وغير ذلك من الأعمال الاقتصادية، وبدأ المستثمرون يهتموا أكثر بالأعمال وبدأوا بتأسيس الشركات التي تقدم الخدمات في كافة المجالات وفي كافة الصعد، الأمر الذي ترتب عليه زيادة الحاجة إلى الاهتمام بالعمل المالي من جوانبه المختلفة لما له من عظيم الأثر على نمو الصناعات وتطورها.

بدأ علم المحاسبة في التطور حتى يواكب هذه التطورات التي بدأت تتسارع وتتطور يوما بعد يوم حيث عملت المحاسبة بشكل عام على النهوض بالعمل المالي في نواحي الاقتصاد المختلفة ومن أهم فروع علم المحاسبة الذي له الأثر في هذا المجال محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، حيث إن نظام المحاسبة الإدارية عمل على التصدي لهذه التطورات العالمية في الاقتصاد وأخذ في تقديم المعلومات والبيانات التي من شأنها المساعدة في رسم ووضع السياسات المستقبلية، كذلك تساعد المحاسبة الإدارية من خلال أساليبها المختلفة في ترشيد وتحسين القرار الاستثماري والقرار الإداري على اختلاف جوانبه وساعدت في تحسين جودة مختلف القرارات، كذلك ساعدت في عمليات التخطيط الفعال وصنع ووضع السياسات المناسبة والملائمة والتي من شأنها المساعدة بشكل كبير في تحقيق أهداف وطموحات المنشآت، كذلك تساعد المحاسبة الإدارية على الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة والتي تتميز بالندرة والقلّة وذلك من خلال تحقيق أقصى استفادة ممكنة منها فهي تسخر موارد العالم وإمكانياته لتحقيق أهدافه المتمثلة في تحقيق الإشباع وكذلك من خلال المساعدة في التخطيط وتحسين عمليات صنع واتخاذ القرار كل ذلك يترتب عليه استغلال المثل للموارد المتاحة.

تساعد المحاسبة الإدارية عبر أساليبها المختلفة في توفير بيانات دقيقة وشاملة تتميز بدرجة عالية من المرونة تركز على التخطيط للمستقبل ورسم ووضع السياسات المستقبلية فهي بذلك تساعد المنشأة والأطراف ذات العلاقة سواء الأطراف من داخل المنشأة أم من خارجها.

تعريف المحاسبة الإدارية:-

تعتبر المحاسبة الإدارية نظام متكامل للعمل المالي حيث إنها تهتم بعمليات التجميع والتبويب والتلخيص للمعلومات المتاحة بهدف الاستفادة منها في وضع ورسم السياسات المستقبلية والتي تمكن الأطراف ذات العلاقة من الاستفادة منها وبالتالي يمكن تعريف المحاسبة الإدارية بأنها:-

"إحدى وظائف المحاسبة التي تهتم بإستقصاء المعلومات وإعداد الخطط والرقابة عليها للتأكد من مدى تحقيقها للأهداف (آل آدم ، والرزق 2006 ص 9).

كذلك يمكن تعريف المحاسبة الإدارية "بأنها نظام معلومات شامل لخدمة وظائف الإدارة المختلفة من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة، يتضمن تحديد وتحليل وتفسير وتوفير البيانات اللازمة لتلبية إحتياجات الإدارة وخدمتها وتحقيق أهدافها وصنع قراراتها، والتوجيه الأمثل لإستثمارات المنشأة، والتخطيط للأموال اللازمة والرقابة عليها" (الحارس 2004 ، ص 28).

كذلك تعرف بأنها "النظام الذي يقوم بجمع وتصنيف وتلخيص وتحليل وإيصال المعلومات التي تساعد المديرين في إتخاذ القرارات والرقابة عليها" (الفضل وآخرون 2007 ، ص 13).

كذلك تُعرف " المحاسبة الإدارية تعرف من خلال وظائفها التخطيطية والرقابية ومسئولية توفير المعلومات اللازمة من مختلف المصادر لإدارة النشاط الاقتصادي للوحدة بالتكلفة المناسبة (آل آدم ، والرزق 2006 ص 9).

مما سبق يتضح أنه ليس هناك تعريف محدد وثابت لنشاط المحاسبة الإدارية بسبب شموليتها من ناحية ومواكبتها لكل التطورات التكنولوجية من ناحية أخرى لذا فإن تعدد التعريفات يرجع لرغبة كل كاتب من الكتاب في إبراز النواحي المهمة من أنشطتها على حساب النواحي الأخرى (آل آدم ، والرزق 2006 ص 9).

ويرى الباحث أنه يمكن تعريف المحاسبة الادارية بأنها فرع من فروع علم المحاسبة يعمل كنظام متكامل للمعلومات حيث يساهم هذا النظام في توفير المعلومات والبيانات اللازمة التي تحتاجها الادارة في عمليات التخطيط ورسم السياسات المستقبلية والرقابة على تنفيذ الخطط والسياسات الأمر الذي يساعد الإدارة في عمليات إتخاذ القرارات وتحقيق الأهداف.

أهداف نشاط المحاسبة الإدارية

يهدف نشاط المحاسبة الإدارية إلى تحقيق الأهداف التالية: (الحارس، 2004، ص 28).

1. توفير المعلومات اللازمة التي تحتاجها إدارة المشروع لإتخاذ القرارات الإدارية المختلفة والقيام بعمليات التخطيط ورسم السياسات المستقبلية.
2. مساعدة المدراء في توجيه عمليات المنشأة والرقابة عليها .
3. العمل على تحفيز المدراء والموظفين بما يخدم تحقق أهداف المنشأة وذلك من خلال التحليل المالي للإنحرافات وتقييمها ومدى الدقة في وصول المعلومات بالتكلفة والوقت المناسب لمستخدميها.
4. تقييم الأداء والتأكد من كفاءة العاملين في تحقيق الأهداف بأقل تكلفة ممكنة.
5. تقييم الوضع التنافسي للمنشأة والعمل مع باقي الفريق الإداري لضمان إستمرارية الميزة التنافسية للمنشأة على المدى البعيد.
6. المساهمة في صنع القرارات الإستثمارية والتخطيط للأموال اللازمة والرقابة عليها بما يضمن تحقيق الأرباح المناسبة.
7. قياس أداء مراكز المسؤولية.

أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية

يمكن تقسيم أساليب المحاسبة الإدارية إلى قسمين وهما:

أولاً: أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية

ثانياً: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

المبحث الأول: الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية

أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية

مقدمة

تعتبر أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية من أهم الأدوات التي اعتمدت عليها المحاسبة الإدارية في تحقيق أهدافها ووضع ورسم السياسات المستقبلية، وفي هذه الدراسة تم تناول بعض هذه الأساليب والتي تعتبر الأكثر استخداماً في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة وكانت كما يلي:

الأسلوب الأول: أسلوب التكاليف الفعلية

الأسلوب الثاني: أسلوب التكاليف المعيارية

الأسلوب الثالث: تحليل الانحرافات

الأسلوب الرابع: الموازنات التخطيطية

الأسلوب الخامس: الموازنات المرنة

الأسلوب السادس: الموازنات الرأسمالية

الأسلوب السابع: الموازنات الثابتة

الأسلوب الثامن: أسلوب التدفق النقدي المخصص

الأسلوب التاسع: تحليل التعادل

الأسلوب العاشر: محاسبة المسؤولية

الأسلوب الحادي عشر: أسعار التحويل

الأسلوب الثاني عشر: سياسات التسعير

الأسلوب الثالث عشر: سياسة التسعير وفقاً للتكاليف المعلاه

الأسلوب الأول: أسلوب التكلفة الفعلية

أولاً: المفهوم

تعتبر التكاليف الفعلية هي التكاليف التي تمت وكلفت بالفعل عملية الحصول على سلعة او خدمة معينة وبالتالي يمكن تعريف التكاليف الفعلية بأنها:

"أسلوب لتحديد التكاليف الفعلية للمنتجات والمراحل والعمليات والأنظمة المختلفة في المنشآت الصناعية، وتحديد نتيجة نشاط المنشأة خلال فترة زمنية معينة وبصورة دقيقة" (إبراهيم وآخرون، 2001، ص 7)

ثانياً: أهداف أسلوب التكاليف الفعلية

يحقق استخدام أسلوب التكاليف الفعلية مجموعة من الأهداف وهي: (عبد المقصود، 2008 ص 26)

1. قياس التكاليف والأنشطة:

يعتبر أسلوب التكاليف الفعلية من أهم الأساليب التي يمكن من خلالها التعرف على التكاليف المرتبطة بالأنشطة حيث إنها هي التكاليف التي حدثت بالفعل وبالتالي فهي مصدر حقيقي للمعلومات لقياس التكاليف، فمن خلال سجلات التكاليف الفعلية يمكن الوصول لتكلفة كل منتج وبالتالي يمكن استخدام هذه المعلومات في اتخاذ بعض القرارات المهمة كقرارات التسعير مثلاً.

2. ضبط ورقابة عناصر التكاليف:

يساعد أسلوب التكاليف الفعلية على إجراء رقابة فاعلة على عناصر التكلفة من خلال استخدام معلومات التكاليف الفعلية في إجراء المقارنات الأمر الذي يمكن من تقييم الأداء وتحقيق رقابة فاعلة على عناصر التكاليف، الأمر الذي من شأنه تقليل التكاليف وترشيد إستهلاك الموارد مما يحقق ربحية أفضل للمنشأة.

3. توفير المعلومات:

يساعد أسلوب التكاليف الفعلية في توفير المعلومات اللازمة لعمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات والمفاضلة بين البدائل المتاحة.

ثالثاً: سلبيات أسلوب التكاليف الفعلية

يواجه تطبيق أسلوب التكاليف الفعلية مجموعة من السلبيات وأوجه القصور وهي: (زعر، 2006، ص100)، (صباح، 2008، ص16)،

1. لا تساعد في إعداد الموازنات التخطيطية وذلك لأنها مرتبطة بتكاليف حدثت بالفعل في الماضي.
2. أسلوب التكاليف الفعلية لا يلبي احتياجات الإدارة في تسعير المنتجات التي تخضع لأذواق المستهلك ورغباته.
3. لا تأخذ التكاليف الفعلية فكرة الوفرة في المهارة المكتسبة التي يكتسبها العامل بمرور الوقت.
4. إن الإنتظار حتى يتم الانتهاء من العمل حتى يتم تحديد التكلفة لا يساعد في منع الإهدار والإسراف.
5. تقديم البيانات والمعلومات بعد إنتهاء الدورة المالية، وبالتالي لا تستطيع الإدارة تفادي التكاليف الناتجة عن الهدر وعدم الكفاءة الأمر الذي يؤدي إلى إكتشاف الأخطاء بعد حدوثها.
6. لا يقدم مقياس أو أساس يساعد الإدارة في الحكم على مستوى الأداء الفعلي لأنه يظهر التكلفة الفعلية لعمل انتهى.
7. عدم ملائمة هذا الأسلوب لعمليات الرقابة وتقييم الأداء وذلك لأن هذا الأسلوب يعمل على إكتشاف إنحرافات الماضي ومحاولة معالجتها لكن من بعد حدوثها دون محاولة تلاشيها وبالتالي لا يستطيع التنبؤ بالانحرافات التي يمكن أن تحدث في المستقبل لذا فإن مقارنة الأداء الفعلي الحالي مع الماضي لا يُحقق رقابة فعالة بشكل كبير مقارنة بمقارنة الأداء الفعلي مع المعياري.
8. عدم ملائمة لاتخاذ القرارات الخاصة بالتسعير في الصناعات التي تطبق نظام الأوامر والطلبات وذلك لوجود القصور لدى هذا الأسلوب في عمليات التخطيط، ولأن هذا النوع من الصناعات يحتاج لتحديد التكلفة قبل البدء في العمل ولا تنتظر لحين إنتهاء العمل لتحديد التكلفة كما هو الحال مع أسلوب التكاليف الفعلية.

الأسلوب الثاني: أسلوب التكاليف المعيارية

أولاً: المفهوم

بسبب أوجه القصور في أسلوب التكاليف الفعلية التي ذُكرت فيما سبق اتجه الاهتمام نحو أسلوب التكاليف المعيارية والتي أضحت أكثر فعالية في الاستخدام كونها أسلوب يهتم بتحديد التكلفة المستقبلية للسلع والخدمات لدى أي مؤسسه فضلاً عن مساعدتها للمنشأة في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرار (ظاهر، 2002، ص113)

ويعرف أسلوب التكاليف المعيارية "تلك التكاليف المحددة مقدماً بعناية وتستخدم للمقارنة مع التكاليف الفعلية، والتكاليف المعيارية هي مقياس تحقق لقياس الأداء (السعيدة، 2007، ص81).

وكذلك يُعرف أسلوب التكاليف المعيارية " تكاليف معدة بصورة مسبقة تبين ما يجب أن يكون عليه التكلفة أثناء سريانها، وتعد استناداً إلى دراسات لجنة مشتركة متخصصة مكونة من مهندسين واقتصاديين وإداريين لكل عملية إنتاجية أو مرحلة من مراحل الصنع على حدى، وذلك وفق ظروف الكفاية الإنتاجية الواقعية الممكنة، بغية تحديد نوع وحجم الانحرافات عن الهدف المعياري حتى تتمكن الإدارة من اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة" (زعر، 2006، ص 101).

ثانياً: أنواع المعايير

هناك مجموعة من المعايير التي يمكن استخدامها في أسلوب التكاليف المعيارية وهي كمايلي:

(الرمحي، 2009، ص 67) (زعر، 2006، ص104)

أ. المعايير المثالية (النظرية)

وهي معايير يمكن تحقيقها في ظل ظروف التشغيل الأمثل بحيث لا يوجد أخطاء أو أعطال بمعنى لا توجد أي مشاكل إنتاجية وهذه النوع من المعايير يعكس أكثر توقعات الإدارة المثالية، وهذه المعايير لا تسمح بوجود مسموحات لعناصر التكلفة من مواد وأجور وغيرها وبالطبع فإن هذا النوع غير واقعي وهذا ما يعاب عليه.

ب. المعايير الأساسية أو التاريخية

ويطلق عليها المعايير طويلة الأجل أحيانا وذلك لأنها تستخدم القياس ومقارنة الأداء خلال عدة سنوات سابقة بمعنى أنها تفترض أن ما حدث في العام السابق سيحدث في العام الحالي وبالتالي يمكن التنبؤ بالمستقبل بهذه الطريقة.

ج. المعايير الممكن تحقيقها (الواقعية)

ويطلق عليها المعايير العادية وهي الأكثر شيوعاً واستخداماً، وتقاس كفاءة الإنتاج في ظل الظروف البيئية وهي تسمح ببعض المشاكل والإختناقات.

ثالثاً: مواصفات المعايير الناجحة

لكي يقوم المعيار بتحقيق الأهداف المرجوة منه ينبغي توافر مجموعة من المواصفات وهي (كحالة وحنان، 1998، ص38)، (زعر، 2006، ص 106)

1. الواقعية

وبعني أن يتصف المعيار بالواقعية أن يكون هناك قابلية وإمكانية لتطبيقه، أي أن يراعي هذا المعيار إمكانية حدوث الضياع الطبيعي في المواد والأيدي العاملة والطاقة الإنتاجية وإمكانية حدوث تعطيل في عمل الآلات

2. المشاركة والإقناع

وبعني بها مشاركة المشرفين والقائمين على تنفيذ الأعمال في إعداد المعايير وذلك حتى يتشجعوا في تطبيق هذه المعايير وبالتالي نجاحها.

3. الوضوح والفهم

أي أن يكون المعيار واضحاً ومُيسراً يمكن فهمه والتعامل معه، بمعنى أن لا يكون معقد يصعب التعامل معه من قبل العاملين.

4. الثبات النسبي

بمعنى أن تكون المعايير ثابتة نسبياً ولا تكون عرضة للتغيير حتى يتسنى للعاملين فهمها وتطبيقها بالشكل الأمثل ولتحقيق العدالة في حالة إجراء المقارنات، والثبات لا يعني الثبات المطلق وإنما لو تم التعرف على عدم منطقيّة المعيار فهذا يجب تغييره.

5. أن يكون المعيار اقتصادياً

وهنا يجب التعرف على المنافع التي يمكن تحقيقها جراء استخدام معيار معين ومقارنة ذلك مع التكاليف التي سيكلفها تطبيق هذا المعيار فلو كانت تكاليفه أكثر من منفعته فيجب إعادة النظر في تطبيقه.

6. أن يتصف بالمرونة

بمعنى إمكانية إدخال بعض التعديلات المنطقية والضرورية التي تزيد من نجاح المعيار.

رابعاً: أهداف التكاليف المعيارية

تتمثل أهداف التكاليف المعيارية فيما يلي: (الرماحي، 2007، ص67) (زعر، 2006، ص 102)

1. المساعدة في عمليات التخطيط كون التكاليف المعيارية هي تكاليف يتم تقديرها الآن لفترة قادمة يعني أنها تساعد الإدارة في عمليات التخطيط للمستقبل وكذلك تساعد التكاليف المعيارية الإدارة في عمليات تخطيط الأسعار وتحديد الأسعار المناسبة للمنتجات ومحاولة التنبؤ بدخل المنشأة الذي يمكن تحقيقه بالإضافة إلي مساعدته في إعداد الموازنات التخطيطية.
2. المساعدة في الرقابة، حيث يساعد أسلوب التكاليف المعيارية الإدارة في عمليات الرقابة وتقييم الأداء من خلال توفير معلومات تمكن من إجراء عمليات المقارنة بين التكاليف الفعلية والمعيارية ومحاولة تحديد وإكتشاف الإنحرافات ومحاولة إصلاحها ماحدث وتلافي حدوثها في المستقبل.
3. المساعدة في زيادة الكفاءة من خلال تحفيز الموظفين وهذا الأمر من شأنه منع الإسراف والهدر في عناصر التكاليف الأمر الذي يزيد من الكفاءة.
4. المساعدة في عمليات إتخاذ القرار حيث يساعد أسلوب التكاليف المعيارية الإدارة في اتخاذ القرارات المختلفة كقرارات التسعير وتحديد الحد الأدنى من الأسعار في بعض الحالات الاقتصادية.
5. تساعد في منع الإهدار والإسراف في عناصر التكلفة من خلال زيادة الكفاءة وإشراك العاملين في عمليات وضع المعايير وتقييم الأداء لمقارنة الأداء الفعلي مع المعيارى وتحديد الإنحرافات ومعالجتها ووضع سبل تلافي حدوثها في المستقبل.
6. المساعدة في خفض التكاليف لأنه يوفر الوقت والجهد .
7. المساعدة في عمليات تقييم الأداء وذلك بتقييم أداء كل مركز من مراكز المسؤولية بحيث يقدم لنا التكاليف المعيارية معلومات تساعد في عمليات التقييم وإجراء المقارنات لتحديد الانحرافات، وكذلك يساعد أسلوب التكاليف المعيارية في إمكانية رقابة الأقسام على بعضها البعض نظرا لترابط الأعمال بين العديد من الأقسام.

الأسلوب الثالث: تحليل الانحرافات

أولاً: المفهوم

بعدما تعرفنا على أسلوب التكاليف الفعلية وهي التكاليف التي وقعت بالفعل وحدثت في الماضي، والتكاليف المعيارية المخطط لها والتي يتم تقديرها الآن للفترة القادمة، تتم عملية المقارنة فيما بينهما لتحديد واكتشاف الانحرافات التي قد تكون موجودة، إذن تعتبر الانحرافات هي الفروقات التي تحدث عند مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية.

ثانياً: تحليل الانحرافات

للمساعدة في عمليات اتخاذ القرار يجب القيام بعملية تحليل الانحرافات حيث يمكن تقسيم الانحرافات إلى:

1. الإنحراف الإجمالي للمواد.
2. الإنحراف الإجمالي للأجور.
3. الإنحراف الإجمالي للتكاليف الصناعية غير المباشرة.
1. الإنحراف الإجمالي للمواد (السعادية، 2007، ص 84).

يتم تحديد الانحراف الكلي للمواد من خلال العلاقات التالية (السعادية، 2007، ص 84).

$$\frac{\text{التكاليف المعيارية}}{\text{وحدة}} = \frac{\text{الكمية المعيارية}}{\text{السعر المعياري}} \times \frac{\text{الوحدة} \times \text{الانتاج}}{\text{الوحدة} \times \text{الانتاج}}$$

$$\frac{\text{التكاليف الفعلية}}{\text{وحدة}} = \frac{\text{الكمية الفعلية}}{\text{السعر الفعلي}} \times \frac{\text{الوحدة} \times \text{الانتاج}}{\text{الوحدة} \times \text{الانتاج}}$$

تحليل انحرافات المواد

- إنحراف الكمية = (الكمية المعياري - الكمية الفعلية) × السعر المعياري
- إنحراف السعر = (السعر المعياري - السعر الفعلي) × الكمية الفعلية
- الإنحراف الكلي للمواد = إنحراف الكمية + إنحراف السعر

2. إنحراف الأجور المباشرة

يمكن التوصل لإنحراف الأجور المباشرة من خلال العلاقات التالية: (السعايدة، 2007، ص 86)

- الإنحراف الكلي للأجور المباشرة = التكاليف الإجمالية المعيارية - التكاليف الإجمالية الفعلية.
 - التكلفة الإجمالية المعيارية = التكلفة المعيارية (ساعات العمل المباشر / الوحدة) × معدل الأجر المعياري × عدد الوحدات المنتجة.
 - التكلفة الإجمالية الفعلية = الكمية الفعلية (ساعات العمل الفعلي / الوحدة) × معدل الأجر الفعلي × عدد الوحدات المنتجة الفعلية.
- ### 3. إنحراف التكاليف الصناعية غير المباشرة

أسباب إنحراف التكاليف الصناعية غير المباشرة (السعايدة، 2007، ص 89)

1. إنحراف الكمية ويحدث بسبب :
 - عدم الدقة في تقدير ساعات التشغيل.
 - عدم الكفاية الإنتاجية للعاملين.
 2. إنحراف معدل التحميل ويكون بسبب :
 - عدم الدقة في فصل التكلفة المتغيرة عن التكلفة الثابتة.
 - عدم التمييز بين التكلفة المتغيرة والتكلفة الثابتة.
- الإنحراف الكلي للتكاليف الصناعية غير المباشرة = التكاليف المعيارية - التكاليف الفعلية.

يرى الباحث أن أسلوب تحليل الإنحرافات يساعد في:

1. تحقيق الدقة في عمليات اتخاذ القرارات حيث يتم اتخاذ قرارات تتلاءم مع ما تم تحديده من إنحرافات بما يساهم في تخفيف الانحرافات السلبية وتدعيم الانحرافات الايجابية.
2. تحقيق الدقة في تقدير ساعات التشغيل وبالتالي التقليل من انحراف الكمية.
3. تحقيق الكفاية الانتاجية للعاملين.
4. المساعدة بشكل كبير في اجراء عمليات رقابية على درجة كبيرة من الفعالية.
5. المساعدة في تصحيح مسار عمليات التخطيط المستقبلية حيث يتم العمل على تجنب المشاكل التي واجهت عمليات المنشأة في الفترات السابقة وتدعيم نقاط القوة وتميبتها.

الأسلوب الرابع: الموازنات التخطيطية

أولاً: المفهوم

تعتبر الموازنات التخطيطية من الأساليب المهمة للمحاسبة الإدارية حيث إنها تساعد الإدارة في عمليات تخطيط العمل وتقييم أداء المستويات الإدارية المختلفة وذلك لأنها تهتم بوضع الخطط المستقبلية لأقسام النشاط ككل وبالتالي تستطيع تقييم عمل ونشاط كل قسم من هذه الأقسام. (ظاهر، 2002، ص 113)

تعريف الموازنات التخطيطية:

يمكن تعريف الموازنات التخطيطية كما يلي :

"الموازنة هي تعبير كمي مقيم بالنقد يظهر بالتفصيل تطلعات المنشأة الي المستقبل وأين ترغب أن تكون وتعطي الإدارة وسيلة لقياس التقدم في تنفيذ الأعمال لتحقيق الأهداف الموضوعة". (آل آدم والرزق، 2006، ص 182)

الموازنة التخطيطية "هي أسلوب يتم بمقتضاه وضع تقديرات للعمليات المستقبلية خلال فترة زمنية في صورة خطة مالية شاملة تتخذ كأداة رقابية يتم على أساسها متابعة وتقييم الأداء" (شادي، 1987، ص 10).

يلاحظ من التعريفات السابقة أن الموازنة (آل آدم والرزق، 2006، ص 182)

1. خطة مالية.

2. عبارة عن تقديرات الإيرادات والتكاليف عن فترة مستقبلية قادمة.

3. أداة رقابية فاعلة.

من خلال التعريف يرى الباحث أن الموازنة بشكل عام هي خطة تقديرية تتعلق بفترة قادمة وكونها تخطيطية فهذا يدل على الخطة التي ستتبعها الإدارة في المستقبل وكذلك يدل أن الخطة تستخدم لتقييم الأداء وذلك من خلال مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المعياري المخطط في هذه الخطة أو الموازنة وبالتالي نستطيع أن نتوصل للانحرافات وتقييمها ونستطيع أيضا الحكم على مدى تحقيق الأهداف، ويتضح كذلك أن دور الموازنة لا يقتصر على التخطيط فحسب بل يشمل الرقابة وتقييم الأداء كذلك، حيث يظهر عنصر التخطيط في إعداد الموازنة في وضع التقديرات المستقبلية لما سيكون عليه وضع المنشأة في المستقبل وكذلك في عمليات اتخاذ القرار المرتبطة بهذه التقديرات فمثلا تقدير قيمة الإيرادات المتوقع تحصيلها من مبيعات العام القادم له تأثير كبير

على اتخاذ القرارات المتعلقة بالنفقات والمصاريف التي يتوقع إنفاقها خلال العام ذاته، أما بالنسبة لعنصر الرقابة حيث يظهر عنصر الرقابة في الموازنات التخطيطية وذلك في عمليات تقييم الأداء وذلك بمقارنة الأداء المعياري المخطط في الموازنة مع نتائج الأعمال الفعلية التي تم التوصل إليها ومن تم نستطيع تحديد الانحرافات وبالتالي تقييم أداء عمل المنشأة هل ايجابي أم سلبي وبالتالي يستطيع أن يؤثر ذلك على عمليات اتخاذ القرار المناسب في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها.

مما سبق يتضح للباحث أن إعداد الموازنات التخطيطية يؤثر على عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء وكذلك عمليات اتخاذ القرار بشكل كبير.

ثانياً: مبادئ الموازنات التخطيطية

يمكن تلخيص مبادئ الموازنات التخطيطية كما يلي: (شادي، 1987، ص16)

1. الاعتماد على التنبؤ

إن الموازنة تعني وضع خطط مستقبلية قائمة على التنبؤ بما سيكون عليه الحال في المستقبل وهذه التقديرات بالتأكد تعتمد على بيانات تاريخية سابقة يمكن أن يحصل عليها الواضع للخطة أو للموازنة من خلال الخبرة التي اكتسبها في عمله لفترة في عمل معين، كذلك يمكن الاعتماد على عمليات التخمين والتقدير الجزافي في وضع التقديرات والتنبؤات بهذه الموازنات وغالبا ما تحدث انحرافات كبيرة عند تقييم الأداء في مثل الحالات، كذلك يمكن الاعتماد على البيانات التاريخية للموازنات الخاصة بالأعوام السابقة كاستخدام المتوسطات الحسابية لموازنات عدة سنوات سابقة أو اعتبار أن ما حدث في السابق سيحدث لاحقا مع اخذ معدلات النمو في عين الاعتبار، كذلك يمكن الاعتماد على دراسة وتحليل البيانات الداخلية ودراسة سلوك التكاليف وعلاقة عناصر الإنتاج ببعضها البعض ودراسة الظروف المحيطة الاقتصادية وغيرها من الظروف المؤثرة على النشاط الاقتصادي عند وضع التقديرات للموازنة، ومن هنا نجد أن وجود الخبرة الكافية والبيانات التاريخية الكافية لدى المخطط أو واضعي الخطط ومقديري الموازنات ومعرفة بالظروف المحيطة بأعمال المنشأة من شأنه رفع درجة الدقة في التقديرات والتنبؤات وبالتالي التقليل من الانحرافات السلبية التي يمكن أن تحدث عند عمليات تقييم الأداء .

2. ارتباط الموازنة بفترة زمنية محددة

يتم تقدير بنود الموازنات لفترة زمنية قادمة تكون محددة وغالبا ما يتم تحديد هذه الفترة بسنة زمنية واحدة تمتد لـ 12 شهرا، واستخدام هذه الفترة يساعد كثيرا في محاولة الوصول إلى تقديرات صحيحة أو قريبة للواقع، كذلك اعتماد فترة سنة للتقدير يساعد في عمليات المقارنة بين السنوات

المالية وذلك للتماثل في المدة، كذلك فإن السنة المالية المحدد بسنة تمتد ل اثني عشر شهرا يعتبر أمرا مهم وذلك لان هذه السنة تمر فيها كافة نشاطات المنشأة خلال كل المواسم وبالتالي يساعد على تحقيق الموضوعية في التقدير، إن تحديد الموازنة بفترة زمنية محدد يساعد في إجراءات الرقابة وتقييم الأداء فمن خلال ذلك نستطيع مقارنة السنوات المالية مع بعضها البعض ومقارنة الأداء الفعلي مع المخطط في الموازنة وبالتالي نستطيع تحديد الانحرافات التي من الممكن أن تحدث ومحاولة وضع حلول لها .

3. شمولية الموازنة

وتعني شمولية الموازنة أن تكون الموازنة شاملة لكافة أوجه النشاط في المنشأة بمعنى أن تشمل جميع المصاريف المتعلقة بالنفقات وكذلك جميع الأنشطة المتعلقة بتحصيل الإيرادات بمعنى أن تشمل عمليات البيع والشراء والإنتاج والاستثمار والتمويل وجميع جوانب النشاط المالية أو العينية، كذلك لا بد أن تكون الموازنة متناسقة ومترابطة بالمعلومات والنتائج بمعنى أن تكون منطقية في بياناتها ومترابطة في دلالاتها ومعانيها ومعتمدة ومترابطة مع بعضها البعض فتحدد موازنة الشراء لابد أن يرتبط مع موازنة الإنتاج وهكذا.

4. الموازنة خطة مالية

تعتبر الموازنة بمثابة الخطة المالية التي ستستخدمها المنشأة في الفترة المالية القادمة، فوجود الموازنة لدى المنشأة يدل على المنشأة تسير نحو تحقيق أهدافها، فمثلا لو تمت عملية التخطيط لإنتاج مليون وحدة من منتج معين في خطة الإنتاج سيتم السير قدما نحو تحقيق هذا الهدف باستخدام الموارد المتاحة والخطة تساعد كثيرا في الانجاز وتشجع عليه، إن وجود خطة منطقية وواقعية منسقة وشاملة يساعد المؤسسة على الاستمرار والنمو وتحقيق الأهداف.

5. الموازنة اداة رقابة

كما ذكرنا سابقا إن الموازنة أده تخطيط ورقابة وتقييم أداء واتخاذ قرار، كذلك قيام الموازنة بعمليات تقييم الأداء من خلال مقارنة الأداء المعياري المخطط مع الأداء الفعلي التي تم التوصل إليه علي ارض الواقع هو في حد ذاته عمل رقابي يساعد في كشف الانحرافات والعمل على إصلاحها واتخاذ قرارات في هذا النطاق تتوافق مع النتائج التي تم التوصل إليها، إن قيام الموازنة في تقييم أداء الوحدات والأقسام داخل المؤسسة له عظيم الأثر في تحقيق الأهداف الرقابية للمؤسسة فكما ذكرنا تلعب الموازنة دورا بالغ الأهمية في الرقابة من خلال عمليات التخطيط ووضع الأهداف وتقدير ووضع معايير التقييم المتمثل في الخطة ومن تم مقارنتها مع الأعمال التي تم

التوصل لها هو في حد ذاته عمل تقييمي رقابي يحقق أهداف الرقابة في كشف الانحرافات وتصليح المسار.

إن وجود خطة شاملة لجميع الأقسام ومتسقة يساهم في تفعيل الدور الرقابي من خلال وضعه لمعايير التقييم ومتابعة الأداء يساهم في تحقيق رقابة كل قسم على أعمال القسم الآخر نظراً لترابط مخرجات قسم معين مع مدخلات قسم آخر الأمر الذي يمكن من تطبيق الموازنة بل التنافس في تحقيق أهدافها بين الأقسام المختلفة داخل المؤسسة وربط مراكز المسؤولية مع بعضها البعض الأمر الذي يضيف رقابة أفضل وأكثر فعالية.

6. مبدأ المرونة

ويعني أن يتم وضع الموازنة بصورة مرنة بحيث تسمح بإدخال بعض التعديلات الضرورية والمنطقية والتي اقتضت طبيعة العمل إدخالها على الخطط والسياسات، وهذه المرونة لا تعني جعل الموازنة عرضة للتغير بين فينة وأخرى وإنما تعني إضفاء نوع من المرونة يتصف كما ذكر بالمنطقية والواقعية، وجعل الموازنة تتكيف مع الأحداث الاقتصادية الواقعة.

7. مبدأ واقعية الموازنة

ويعتبر هذا المبدأ مبدأ مهم جداً وتعني الواقعية إمكانية التطبيق لا أن تكون الموازنة مثالية مستحيلة التطبيق، ويعني أن تكون الموازنة واضحة سهلة مرنة يمكن تطبيقها وتكون مراعيه لكافة الظروف المحيطة وان توضع بما يتفق مع الوضع العام الذي تعيشه المنشأة.

ثالثاً: أنواع الموازنات:

تنقسم الموازنات إلى عدة أنواع ومن عده زوايا (الفضل وآخرون، 2007، ص238)

- أ. من حيث مجال الموازنة تنقسم الموازنات إلى:
 - موازنات تشغيلية (جارية) وهي تتعلق بالعمليات الجارية التشغيلية قصيرة الأجل في المنشأة
 - موازنات رأسمالية وهي تتعلق بالعمليات بمجال العمل والتخطيط طويل الأجل في المنشأة
- ب. من حيث الفترة الزمنية التي تغطيها الموازنة وتنقسم الموازنات هنا إلى:
 - موازنات تخطيطية قصيرة الأجل.
 - موازنات تخطيطية طويلة الأجل.
- ج. من حيث درجة التفصيل التي تتضمنها الموازنة وتنقسم هنا الموازنات إلى:-

- موازنات برامج وهي تحدد الخطط الرئيسية المنوي القيام بها من قبل المنشأة.
- موازنة المسؤولية وهي تحدد الخطط من حيث الأفراد المسؤولين عن تنفيذها وتسمى بالموازنات الخاصة.

د. من حيث درجة المرونة وتنقسم الموازنات هنا إلى :-

- الموازنة التخطيطية الثابتة وتعد عند حجم إنتاج واحد.
- الموازنة التخطيطية المرنة وتعد عند مجموعة متعددة من مستويات النشاط.

رابعاً: مزايا الموازنات التخطيطية

إذا رغبت المشاءات في إتباع نظام الموازنات التخطيطية فلا بد من القيام بعمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وهنا تكمن مزايا الموازنات التخطيطية والتي يمكن تحقيقها كما يلي: (آل آدم والرزق، 2006، ص 186)

أ. في مجال التخطيط

كما ذكر سابقاً إن إعداد الموازنة لفترة مستقبلية قادمة يمثل خطوة مهمة على الطريق السليم نحو تحقيق الأهداف حيث إن وجود موازنة يعني وجود خطة وهذا مؤشر أن العمل سيسير وفقاً لشيء مخطط وبالتالي وجود مثل هذه الخطط والموازنات يمكن من:

- يتيح تحضير وإعداد الموازنة فرصة التعرف على المشكلات التي يمكن حدوثها وبالتالي يمكن العمل على مواجهتها ومنع حدوثها أو على الأقل التقليل من آثارها فمعرفة المشكلة ووضع بدائل وحلول لها قبل أن تحدث لا يمكن التعرف عليه إلا إذا تم تخطيط العمل ومحاولة التنبؤ به.
- إن إعداد الموازنة يساهم في تحقيق المشاركة بين جميع المستويات وجميع الأقسام في عمل وإعداد الخطة، الأمر الذي من شأنه إشعار الجميع بأن لهم هدف واحد يسعى الكل لتحقيقه وهذا في حد ذاته انجاز وثمره من ثمار الموازنات.
- إن وجود خطة يساهم بشكل فعال في زيادة التنسيق بين الأقسام والإدارات في ضوء آليات العمل التي تقررها الموازنات.
- يساهم تخطيط الموازنة في التخطيط السليم لأعمال المنشأة لتحقيق التوازن الاقتصادي والمالي للإيرادات والمصروفات في المؤسسة.
- تساهم الموازنة في رفع الكفاءة الإنتاجية ومحو الإسراف في عمليات المنشأة المتعددة.

ب. في مجال الرقابة

إن وجود موازنة وخطة معدة مسبقاً له دور فعال في الرقابة داخل المؤسسات حيث يمكن أن نحقق المزايا التالية:

- ترشيد القرارات الإدارية للمساهمة في تحقيق الأهداف الموضوعة في الخطة دون ضياع أو إهدار.
- تعتبر الموازنة أداة مهمة في الاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة الأمر الذي يساهم في تفعيل الرقابة بين الأقسام.
- تعمل الرقابة على تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح وذلك من خلال تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة والرقابة عليها وهذا يمكن تحقيقه من خلال إعداد الموازنات.
- ترشد الرقابة نحو تحقيق الأهداف الفرعية وعدم إهمالها مما يساهم في رفع الأداء والكفاءة.
- تساهم الرقابة من خلال دورتها الرقابية عن مركزية الهدف وهو الريح والارتقاء والجودة ولا مركزية التنفيذ.
- إتاحة فرصة تطبيق محاسبة المسؤولية وذلك عند تحديد مسببات الانحراف وبالتالي تشعر كل مسئول بحدود مسؤوليته.

ج. في مجال اتخاذ القرار

- حيث تمكن الموازنة من قياس الانحرافات من خلال مقارنة الأداء الفعلي على أرض الواقع مع ما تم تقديره في الموازنة أو الخطة وبالتالي اتخاذ القرارات الإدارية السليمة لمعالجة الانحرافات السلبية وتدعيم نقاط القوة.
- تمكن الموازنة الإدارة من رسم ووضع السياسات المستقبلية في ضوء ما حدث في دورة الموازنة الماضية وفي ضوء البيانات الفعلية التي حدثت وتحسين عمليات الرقابة على الموازنات.

الأسلوب الخامس: الموازنات المرنة

أولاً: المفهوم

الموازنة المرنة هي عبارة عن "موازنة شاملة تعد عند مجموعة متعددة من مستويات النشاط ونأخذ بعين الاعتبار سلوك الإيرادات والتكاليف خلال مدى معين من النشاط" (قللي، 2003، ص 213).

كذلك تُعرف "الموازنة المرنة هي التي تعد عند مستويات مختلفة من النشاط ويتم تعديلها بما يتفق مع حجم النشاط الفعلي ويمكن بسهولة تحويل بنود الموازنة الثابتة الى موازنة مرنة إن أمكن فصل التكاليف الى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة" (أبو حشيش، 2012، ص 78)

ثانياً: خصائص الموازنات المرنة

هناك مجموعة من الخصائص للموازنات المرنة وهي: (الرماحي، 2009، 49)

1. تغطي مدى من النشاط، ويعني ذلك أن الموازنة المرنة تتفق مع المنشآت التي تتميز أنشطتها بالتغير المستمر وذلك لأنها تزود الإدارة بمعلومات حول تأثير التغير في مستوى النشاط حيث إنها تعكس النتائج المتوقعة لعدة مستويات.
2. موازنة ديناميكية حيوية، بمعنى أن الموازنة تسمح للإدارة بإدخال تعديلات على الخطط بسهولة في حالة تغيير مستوى النشاط الفعلي، أي أنه يمكن تكييفها لتتفق مع الواقع الفعلي وبالتالي تعكس أثر التغير على مستوى النشاط المتوقع.
3. تسهيل قياس وتقييم الأداء، تساعد الموازنات المرنة الإدارة في قياس الكفاءة الفعلية وخاصة لأنها توضح النتائج التي تترتب على نفس مستوى النشاط الفعلي.

ثالثاً: خطوات إعداد الموازنة المرنة

تمر عملية إعداد الموازنة المرنة في عدة مراحل وهي: (الرماحي، 2009، ص 49)

1. تحديد مدى النشاط، أي كم مستوى من النشاط.
2. تحديد سلوك التكاليف أي عناصر التكاليف (المواد والأجور والتكاليف الصناعية المباشرة وغير المباشرة المتغيرة والثابتة).
3. اختيار مستويات النشاط التي على أساسها يتم إعداد الموازنات المرنة
4. بناء على سلوك التكاليف يتم إعداد الموازنات المرنة.

الأسلوب السادس: الموازنات الرأسمالية

أولاً: المفهوم

تعتبر قرارات الإستثمار في الأصول طويلة الأجل وكيفية تمويلها من القرارات ذات الأهمية الكبيرة في المنشآت وذلك لأن تأثير هذه القرارات يمتد لفترات طويلة لذا عند اتخاذ مثل هذه القرارات لا بد أن يبنى ذلك على أسس قوية وواضحة يتم التخطيط لها مسبقاً لتلافي أي اضطرابات قد تؤدي إلى عدم إستقرار أعمال الشركة من هنا تظهر أهمية إعداد الموازنات الرأسمالية طويلة الأجل ومن أمثلة القرارات التي تحتاج الإدارة فيها إلى إعداد الموازنات الرأسمالية قرارات شراء آلات جديدة للمصنع أو فتح خط إنتاجي جديد، أو شراء مخزن جديد للمنشأة (ظاهر، 2008، ص149).

ثانياً: مراحل إعداد الموازنات الرأسمالية

تمر عملية إعداد الموازنات الرأسمالية بستة مراحل وهي: (ظاهر، 2008، ص150)

1. مرحلة التعرف على المشاريع، وهذه المرحلة تهدف إلي التعرف على أهم المشاريع الرأسمالية التي تخدم أهداف الشركة وإستراتيجياتها الرئيسية.
2. مرحلة البحث، وفي هذه المرحلة تتم عملية الدراسة الأولية للبدائل المتاحة للإستثمارات طويلة الأجل ويتم هنا إنتقاء بعض البدائل ورفض البقية تمهيداً للقراءة المعمقة للبدائل التي تم إنتقاؤها.
3. مرحلة تجميع المعلومات وتتعلق هذه المرحلة بتجميع المعلومات المتعلقة بالإستثمارات طويلة الأجل كأن يتم تجميع معلومات عن تكلفة هذه الاستثمارات المتوقعة والنتائج التي يمكن أن تترتب على إختيار بديل دون الآخر.
4. مرحلة الإختيار بين المشاريع، وفي هذه المرحلة يتم المقارنة بين المشاريع المختلفة للإستثمارات الرأسمالية ويتم إختيار المشروع الذي يحقق الهدف في ضوء مقارنة العوائد المتوقعة بالتكلفة حيث يتم إختيار أفضل البدائل والذي يكون فيه الفرق بين المنافع والتكاليف أكبر ما يمكن.
5. مرحلة التمويل، وتهتم هذه المرحلة بدراسة إمكانيات وبدائل التمويل المتاحة سواء التمويل الداخلي أم الخارجي وتتم دراسة الأمر تمهيد لاختيار البديل الافضل.
6. مرحلة التنفيذ والرقابة، وفي هذه المرحلة تتم عملية التنفيذ للمشروع الإستثماري المراد تنفيذه ويتم أيضاً تحديد طريقة تمويله ومراقبة ومتابعة عملية التنفيذ هل تتم وفقاً لما هو مخطط لها وإعداد تقارير توضح متابعة التنفيذ ومقارنة الأداء الفعلي مع المخطط.

ثالثاً: أنواع قرارات الموازنات الرأسمالية

من أنواع القرارات التي يتم اتخاذها في ضوء الموازنات الرأسمالية: (الرجبي، 2007، ص 233)

1. قرارات شراء الأصول الجديدة وهنا يتم التعامل معها كما هو الحال عند انشاء منشأة جديدة او إدخال منتج جديد.
2. قرارات إستبدال الأصول بحيث يتم هنا مقارنة هامش مساهمة الأصل القديم الذي تملكه الشركة مع هامش مساهمة الأصل الجديد المنوي شراؤه.
3. قرارات التوسع وهذه القرارات تشبه قرارات شراء الأصول فهي مرتبطة بإضافة طاقات إنتاجية جديدة للمنشأة.
4. قرارات الإستئجار وفي هذا النوع من القرارات تتم عملية المفاضلة بين شراء الاصل او استئجاره من خلال مقارنة التكلفة بالمنفعة.

الأسلوب السابع: الموازنات الثابتة

هي الموازنات التي تعد على أساس حجم نشاط واحد ولا يتم تسوية هذه الموازنة أو تعديلها بعد

الإنهاء من إعدادها ، وتتم عملية إعداد الموازنة الثابتة بالخطوات التالية: (أبو

حشيش، 2012، ص 77)

1. تحديد حجم نشاط معين لكل قسم أو لكل مركز تكلفة.
2. ثم يعد لهذا القسم موازنة ثابتة على أساس الحجم.

الأسلوب الثامن: أسلوب التدفق النقدي المخصوم

أولاً: المفهوم

تعتبر طرق التدفق النقدي المخصوم من الطرق التي تهتم بتقييم المشروعات حيث تأخذ بعين الاعتبار القيمة الزمنية للنقود والتي تعكس أهمية توقيت التدفقات النقدية للمشروع الاستثماري بحيث أن دينار اليوم تختلف قيمته الشرائية عن دينار الغد وهذا يرجع لأسباب الإستفادة من هذا الدينار لتحقيق عوائد اليوم من خلال استثماره وأيضاً لأسباب التضخم وإنخفاض قوة الدينار الشرائية. (ظاهر، 2008، ص152)

ثانياً: طرق التدفق النقدي المخصوم

وبما أن طرق التدفق النقدي المخصوم تأخذ بالاعتبار القيمة الزمنية للنقود فإنها تقوم بخصم التدفقات النقدية الداخلة والخارجة بمعدل فائدة مناسب وطرق التدفق النقدي المخصوم هما: طريقة صافي القيمة الحالية وطريقة معدل العائد الداخلي. (صباح، 2008، ص41)

ويتم توضيح الطريقتين كما يلي:

1. طريقة صافي القيمة الحالية، ويقصد بها هي الفرق بين القيمة الحالية لكافة التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من الإستثمار والقيمة الحالية للمبلغ المطلوب الآن من الإستثمار. (ظاهر، 2008، ص158).

ثالثاً: مزايا ومآخذ صافي القيمة الحالية

يمكن ذكر مزايا ومآخذ صافي القيمة الحالي كما يلي: (الهندي، 2006، ص216)

المزايا

- أ. مراعاة القيمة الزمنية للنقود مما يعكس قدرة المشروع على تغطية التكاليف الاستثمارية وتحقيق عائد إضافي.
- ب. يأخذ بعين الاعتبار المكاسب النقدية للمشروع طول عمر المشروع.

المآخذ

- أ. تجاهل ربحية الدينار الواحد من الإستثمار مما يجعل المفاضلة بين المشروعات المختلفة في تكاليفها الإستثمارية غير موضوعية.
- ب. مشكلة إختيار الخصم المناسب وما يرتبط به من مخاطر عدم التأكد.

2. طريقة معدل العائد الداخلي، يمكن تعريف معدل العائد الداخلي بأنه "معدل الخصم أو الفائدة الذي تتساوى عنده التدفقات النقدية الواردة المخصومة لمشروع استثماري معين مع تكاليف ذلك المشروع المبدئية" (ظاهر، 2008، ص 162)

او هو "معدل العائد الداخلي الذي تتساوى عنده التدفقات النقدية الداخلية لمشروع استثماري معين مع التدفقات النقدية الخارجة لنفس المشروع بمعنى هو معدل الخصم الذي تكون عنده صافي القيمة الحالية للمشروع تساوي صفر" (الهندي، 2006، ص 221).

رابعاً: طرق تحديد معدل العائد الداخلي: (الهندي، 2006، ص 222)

1. طريقة التجربة والخطأ.
2. الطريقة الرياضية وفي هذه الطريقة يتم استخدام المعادلات الرياضية لتحديد معدل العائد الداخلي.

الأسلوب التاسع: تحليل التعادل

أولاً: المفهوم

يعتبر تحليل التعادل من أساليب المحاسبة الإدارية المهمة في تحديد حجم الإنتاج الذي يتساوى عنده إجمالي التكاليف مع إجمالي الإيرادات وبالتالي يكون عند هذه النقطة لا ربح ولا خسارة. (ظاهر، 2002، ص 65)

وتُعرف نقطة التعادل بأنها: "هي النقطة التي يلتقي فيها جميع الإيرادات مع جميع التكاليف الكلية بحيث لا يحقق ربح أو خسارة" (السعيدة، 2007، ص 51).

ثانياً: أهمية تحليل التعادل

تكمن أهمية تحليل التعادل في: (آل ادم والرزق، 2006، ص 86):

أ. مساعدة الإدارة في التخطيط:

إن استخدام تحليل التعادل يمكن الإدارة من التخطيط وذلك عن طريق :

- تحديد كمية المبيعات اللازمة لتحقيق الربح المخطط.
- تحديد المزيج البيعي في حالة بيع عدة أصناف ذات هوامش ربح مختلفة.
- إتخاذ قرارات سليمة بالنسبة للسلع التي لا يغطي سعرها في السوق تكاليفها.
- تحديد أنسب سعر بالنسبة لمنتج معين في ضوء ظروف السوق وظروف المشروع.
- إعداد الموازنات التخطيطية والتي يعتبر تحليل التعادل أساساً لتحديد البيانات التي يمكن استخدامها في عملية تقدير الموازنات.

ب. مساعدة الإدارة في الرقابة وتقييم الأداء:

تعتبر وظيفة التخطيط وظيفية مكملة لوظيفة الرقابة فوجود التخطيط لا بد أن يرتبط بعمليات الرقابة وتقييم الأداء وإلا لا فائدة كثيرة لعملية التخطيط إن لم أقيم خُططي واعمل على تطويرها وبالتالي فإن تحليل التعادل كما أن له أهمية في مساعدة الإدارة في عمليات التخطيط كما ذكر أيضاً له أهمية في مساعدة الإدارة في عمليات الرقابة وتقييم الأداء.

ثالثاً: تحليل التعادل ونقطة التعادل (آل آدم والرزق، 2006، ص 88)

كما ذكر في تعريف التعادل بأنه النقطة التي تتساوى عندها إجمالي الإيرادات مع إجمالي التكاليف بحيث لا يكون لا ربح ولا خسارة عند هذه النقطة، وبالتالي يمكن أن نستنتج العلاقة التالية:

الإيرادات الإجمالية (المبيعات) = التكاليف الثابتة + التكاليف المتغيرة + الأرباح المتحققة.

وبالتالي لا بد من توافر مجموعة من الفرضيات:

1. يمكن فصل التكاليف الثابتة عن التكاليف المتغيرة وذلك لأننا نعلم أن التكاليف الثابتة متغيرة للوحدة وثابتة للمجموع، أما التكاليف المتغيرة فهي ثابتة للوحدة ومتغيرة للمجموع.
2. ثبات التكاليف الثابتة في الأمد القصير.
3. ثبات الأسعار المستخدمة للبيع وتكاليف وعوامل الإنتاج وكفاءة التشغيل .
4. أن التحليل يتم إما لسلعة واحدة أو لمزيج من السلع.
5. عدم وجود مخزون آخر المدة (عدم تأثير مخزون آخر المدة على التكاليف).
6. ثبات السياسة الإدارية وفي إطارها يتم وضع برامج التشغيل.
7. الثبات النسبي للطاقة الإنتاجية وذلك لأن التغيير في الطاقة الإنتاجية سيؤثر على العلاقة بين الربح والتكلفة وحجم الإنتاج.

رابعاً: العوامل التي تؤثر على الربح (متغيرات تحليل التعادل)

من أهم متغيرات تحليل التعادل: (الحارس، 2004، ص 104)

1. سعر البيع.
2. حجم المبيعات.
3. مستوى التكاليف.
4. التكلفة المتغيرة للوحدة.
5. إجمالي التكاليف الثابتة.
6. مزيج المنتجات المباعة.

الأسلوب العاشر: محاسبة المسئولية

أولاً: المفهوم

لقد نشأت محاسبة المسئولية كأسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية يهدف أساساً إلي الرقابة وتقييم الأداء عن طريق تحديد مسئولية العاملين في الوحدة الاقتصادية بمستوياتهم الإدارية المختلفة وذلك عن طريق الأداء الفعلي وما ترتب عليه من نتائج مفضلة أو غير مفضلة وذلك نتيجة لقياسها بالأداء المخطط (الحارس، 2004، ص423).

وتُعرف على أنها "نظام محاسبي يبتغي الرقابة على الأداء وتقييمه في ضوء قيام الأفراد أو المسئولين بتنفيذ واجباتهم بحدود الصلاحيات المفوضة لهم وفقاً مبدأ التكلفة المناسبة في الوقت المناسب، وذلك بربط التقارير المحاسبية بفعالية العاملين" (آل آدم والرزق، 2006، ص329)

وبالتالي من خلال ما سبق يرى الباحث أن محاسبة المسئولية هي نظام يهدف إلى جمع البيانات عن البرامج والخطط والأنشطة وربطها بالمسئولين عن تنفيذها ومقارنة النتائج مع المخطط لتحديد المسئوليات ومساءلة كل عامل ومسئول عن مهامه الموكلة له وتحديد الانحرافات التي يمكن اكتشافها وتحديد المسئولية عن هذه الانحرافات إن وجدت لبيان مدى الالتزام بالخطط.

ثانياً: مقومات محاسبة المسئولية

يقوم نظام محاسبة المسئولية على: (كحالة وحنان، 1996، ص 416).

1. تحديد مراكز المسئولية ويتم ذلك من خلال الهيكل التنظيمي الذي يتم فيه وضع وتحديد الصلاحيات والإختصاصات لكل العاملين في المنشأة حتى يتسنى لمحاسبة المسئولية القيام بأعمالها بشكل فعال و لذا يجب تحديد الصلاحيات وتقسيم الأعمال بين الموظفين وتحديدتها.
2. تحديد معايير الأداء ويعني تحديد المعايير التي يتم من خلالها تقييم وقياس الأداء ومسائلة العاملين في المؤسسات وهذا لا يمكن تحقيقه إلا من خلال التخطيط ووضع الموازنات التقديرية التي يمكن مقارنتها مع النتائج الفعلية التي تم التوصل إليها.
3. وجود نظام للتقارير الرقابية وهذه التقارير تعتبر وسيلة الاتصال التي يتم فيها التواصل بين مراكز المسئولية وتوضيح صلاحية كل مركز واختصاص كل عامل من العاملين في المراكز والمراكز نفسها والموازنات وأدائهم الفعلي، وبالتالي توضح هذه التقارير للمدربين مسئولية تحقيق الأهداف المرجوة والمخطط لها ومدى تحقيق كل قسم من الأقسام وكل مركز من مراكز المسئولية لهذه الأهداف.

ثالثاً: أنواع مراكز المسؤولية

تمثل مراكز المسؤولية في الوحدات العاملة في داخل المؤسسات والتي يتم تحديد صلاحياتها ورسم سياساتها ووضع الخطط لها وهذه المراكز متعددة وهي كما يلي: (آل آدم والرزق، 2006، ص 360-361)

1. مراكز التكلفة ومركز التكلفة هو عبارة عن وحدة أو دائرة نشاط التي يتم محاسبة المسئول عنها عن التكاليف التي تحدث في مركز المسؤولية التابع له وبالتالي يظهر لنا هنا أن ما يدخل ضمن صلاحيات ومسئوليات هذا المدير والذي سوف يُسأل عنها هو التكلفة فقط، ويعتبر مركز التكلفة من أكثر مراكز المسؤولية شيوعاً واستخداماً وذلك لأن كثيراً من أقسام ودوائر أي مشروع يمكن إعتبارها مراكز تكلفة، من خلال ما سبق فإننا نصل إلى أن التكاليف هي الأمر الذي يكون موضوع المساءلة والمحاسبة للمسئول عن مركز التكلفة وهي تلك التي تدخل ضمن نطاق عمله ويستطيع أن يؤثر ويتحكم فيها.
2. مراكز الربحية وهي وحدة أو دائرة النشاط التي يتم محاسبة المسئول عنها وذلك عن التكاليف التي تحدث فيها وما تحققه من إيرادات أيضاً، بمعنى تتم مسائلة المسئول هنا ليس عن التكلفة فحسب وإنما عن الإيرادات التي تم تحصيلها من وراء استخدام هذه التكاليف وذلك لأن الهدف الأساسي لأي مؤسسة أو أي مشروع هو تحقيق الربح.
3. مراكز الاستثمار وهي عبارة عن وحدة أو دائرة نشاط التي يتم محاسبة المسئول عنها عن العائد على ما تم استثماره بها من موارد.

رابعاً: الفروض الأساسية لمحاسبة المسؤولية

هناك مجموعة من الفروض لمحاسبة المسؤولية وهي: (الرماحي، 2009، ص 117)

1. يجب أن تكون أهداف المشروع ممكنة التحقيق في ظل أداء فعال وكفاء.
2. يجب أن يسعى كل مدير في المشروع لتحقيق أهداف المشروع.
3. يجب أن يتحمل كل مدير في المشروع مسؤولية الأنشطة داخل دائرة التنظيم.
4. يجب أن يكون لمحاسبة المسؤولية دور في تقدم ونمو المشروع.
5. يجب أن يشترك رجال المشروع في وضع التقارير (المشاركة).
6. يجب أن تصل التقارير (الأداء والتغذية العكسية) لكل مدير في الوقت المناسب.

الأسلوب الحادي عشر: أسعار التحويل

أولاً: المفهوم

تعتبر اللامركزية ثمرة من ثمار تقسيم الأعمال وتحديد الصلاحيات واللامركزية تعني بمعناها العام تفويض السلطات والصلاحيات، أما بالنسبة لأثر اللامركزية على المحاسبة الإدارية فلها أثر كبير حيث تساهم في تطوير وظهور محاسبة المسؤولية وأسعار التحويل (صباح، 2008، ص 51)

تُعرف أسعار التحويل بـ " هي تلك القيمة التي يحملها مركز مسئولية لمركز مسئولية آخر في داخل التنظيم مقابل السلع والخدمات التي استفاد منها" (الحارس، 2004، ص 406).

وكذلك يمكن تعريفها بـ "هي عبارة عن سعر يحمله قسم أو وحدة من وحدات التنظيم الفرعية لقسم آخر في نفس التنظيم مقابل ما جهزه من سلع وخدمات" (آل ادم والرزق، 2006، ص 379).

ثانياً: طرق تحديد أسعار التحويل

كما سبق وذكر بأن أسعار التحويل هي القيمة التي يتم بناءً عليها تحويل أو تبادل السلع والخدمات بين وحدات التنظيم الواحد لذا فإنها أسعار داخلية، وهناك العديد من الطرق التي يمكن استخدامها لتحديد أسعار التحويل وهي : (آل آدم والرزق، 2006، ص 379).

1. تحديد سعر التحويل باستخدام سعر السوق حيث يتم تحديد سعر السوق بواسطة طرف خارجي بناءً على عوامل الطلب والعرض ويقصد هنا باستخدام سعر السوق لسعر تحويل السلع والخدمات داخل المؤسسة هو السعر الذي يتم فيه نقل السلع والخدمات بين أقسام التنظيم الداخلية ويتم تقييم أسعار هذه السلع باستخدام السعر الذي يتم تداوله الآن في السوق
2. تحديد سعر التحويل باستخدام سعر السوق المعدل ويعني أن يتم تعديل سعر السلع والخدمات المراد تبادلها داخلياً داخل التنظيم الواحد بحيث يتم الاعتماد عليه كأسعار تحويل داخل التنظيم بعد إدخال بعض التعديلات عليه كأن يتم تخفيض سعر السوق الخارجي بالمصاريف والتكاليف التسويقية التي يمكن استخدامها في تسويق المنتج، أو تخفيض رسوم الخدمات المقدمة للمنتج حتى يتم بيعه لعميل خارجي
3. تحديد سعر التحويل باستخدام التكلفة الفعلية، يمكن استخدام التكلفة الفعلية في تحديد أسعار تحويل المنتجات والسلع والخدمات التي يتم تناقلها وتبادلها داخل التنظيم الواحد وهذه الطريقة من طرق تحديد أسعار التحويل تقوم على أساس تحويل السلع والخدمات بين الأقسام بالسعر الذي كلف فعلياً، ولكن ما يعاب على هذه الطريقة أنها تُحمل الأقسام

الفاعلة وذات الكفاءة العالية تكاليف إضافية وذلك لأنها قد تكون إستلمت مواد أو سلع وخدمات من أقسام أقل كفاءة.

4. استخدام التكلفة المعيارية في تحديد سعر التحويل، ويقصد بالتكلفة المعيارية هي التكلفة المخططة، بمعنى أن يتم تحديد سعر التحويل بين أقسام المؤسسة والتنظيم الواحد عند مرحلة معينة وباستخدام التكاليف المعيارية المخطط لها وهنا نستطيع أن نتفادى مشكلة عدم نقل الكفاءة.

5. استخدام التكلفة المعدلة في تحديد أسعار التحويل، توجد العديد من النماذج لتعديل التكاليف والإعتماد عليها في تحديد أسعار التحويل ومن هذه النماذج نموذج التكلفة المعلاة والذي يعني إضافة قدر معين إلى تكلفة المنتج وصول إلى سعر تحويله كأن يضاف مبلغ معين أو نسبة معينة لكل وحدة إنتاج.

6. تحديد سعر التحويل باستخدام سعر التفاوض، بمعنى التفاوض بين القسم المرسل والقسم المرسل له، وهذا السعر يتم التوصل إليه بين الأقسام باستخدام التفاوض والمساومة والمناقشة إلى أن يتم تحديد السعر الذي يمكن استخدامه لنقل وتبادل السلع والخدمات داخليا في التنظيم.

7. تحديد سعر التحويل باستخدام الربح المستهدف، وتستخدم هذه الطريقة لتحديد سعر التحويل عندما لا يكون هناك سعر محدد للسلعة أو الخدمة التي ينتجها القسم، أو إذا كانت الطرق المستخدمة في تحديد أسعار التحويل غير مرضية، ويمكن أن تحدد الأسعار هنا كأن يكون مقدار الربح المستهدف 10% مثلا من التكاليف المعيارية أو من التكاليف الفعلية.

ثالثاً: أهمية أسعار التحويل

تظهر أهمية أسعار التحويل فيما يلي:(صباح، 2004، ص38):

1. تعمل على إمكانية قياس الأداء للعاملين ومحاسبتهم على مستوى الوحدات الفرعية.
2. تعمل على إمكانية قياس الربحية لكل قسم على حده.
3. تساعد في عملية المفاضلة بين قرارات التصنيع والشراء.
4. تساعد في تحديد أسعار بيع المنتجات لجهات خارجية.
5. تساعد في تحديد تكلفة المخزون بصورة دقيقة في الأقسام المختلفة.
6. تعمل على تحفيز الأقسام على إستغلال الموارد بصورة كفؤة، عند تحمل القسم تكاليف هذه الموارد فإنه يسعى لحسن إستغلالها، والعمل على زيادة أرباحه.

الأسلوب الثاني عشر: سياسات التسعير

أولاً: المفهوم

يعتبر تحديد أسعار المنتجات من أهم العمليات التي ينبغي على الإدارة الاهتمام بها وذلك لأنه يترتب عليه تحقيق الأرباح وإستمرار المنشأة من جانب ومواجهة المنافسين وزيادة الحصة السوقية من جانب آخر ، لذا فيجب على الإدارة أن تهتم بهذه السياسات وأن تتحرى فيها الدقة والموضوعية وأن تتوافق مع الواقع التجاري الموجود في المنطقة مكان النشاط، إن الشركات والمؤسسات التجارية تهدف للبقاء والإستمرار والنمو والتطور وزيادة قيمتها في السوق وكذلك تسعى لرفع حصتها التسويقية وتحقيق مستويات مرتفعة من الربح في ضوء ما سبق، لذا يجب أن تتخذ قرارات التسعير بما يحقق الأهداف المذكورة.(ظاهر، 2002، 229)

ثانياً: العوامل المؤثرة في قرارات التسعير

العوامل المؤثرة في قرارات التسعير كثيرة ومتعددة ويمكن تلخيصها في:(الحارس، 2004 ص248)

- 1- الأهداف العامة التسويقية للمنشأة.
- 2- القوانين والأنظمة السائدة ومدى تدخل الحكومة ، فقد يتم وضع حدود عليا للأسعار والتدخل في تحديدها لمواجهة حالات الكساد أو التضخم.
- 3- الهدف الأساس للتسعير، بمعنى إن تحديد هدف التسعير يؤثر بشكل كبير على قرار التسعير هل نسعى لزيادة الحصة السوقية وهنا نتجه نحو تخفيض الأسعار مع زيادة الجودة أم لتحقيق الربح والعائد على الاستثمار وهنا نتجه لزيادة الأسعار.
- 4- التكلفة حيث يجب على الشركات أن تأخذ التكلفة عند تحديد الأسعار وذلك حتى يتسنى لها القدرة على التطور والاستمرار.
- 5- توقعات أعضاء قنوات التوزيع بمعنى أخذ توقعات تجار التجزئة عند اتخاذ القرارات.
- 6-مدى أهمية السعر بالنسبة للمشتري بمعنى مدى تأثير المشتري بالتغير في السعر فنجد أن المشتري تكون له حساسية كبيرة لبعض التغيرات في الأسعار.
- 7- المنافسون وهو عامل مهم يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار حيث يجب وضع الأسعار والنظر لأسعار المنافسين أنفسهم وكذلك توقع ردة فعل المنافسين على قرارات التسعير الخاصة بهم.

8- مدى مرونة الطلب على السلعة والخدمة ومرونة الطلب هي مدى استجابة الكميات المطلوبة للتغير في السعر.

9- العناصر الأخرى للمزيج التسويقي حيث إن هذا المزيج يتكون بالإضافة للسعر من مجموعة من العناصر وهي المنتج والتوزيع والترويج.

ثالثاً: مراحل تحديد السعر

إن عملية تحديد أسعار المنتجات تمر بعدة مراحل وهي (الحارس، 2004، ص 249):

1. تحديد أهداف التسعير حيث إن تحديد الهدف قبل عملية التسعير أمر مهم فلو افترضنا أننا نسعى لزيادة الحصة السوقية للمنشأة فهنا يجب العمل نحو الاتجاه للتخفيض في الأسعار مع الاهتمام بجودة المنتجات أما لو كنا نهتم بتحقيق زيادة في العائد فهنا يجب الاتجاه نحو زيادة الأسعار ولكن الشركات الناجحة تستطيع أن توفق بين هذين الهدفين وتحقق أفضل النتائج وكذلك أخذ أهداف أخرى كثيرة ومتعددة في عين الاعتبار عند عملية تحديد السعر.
2. تحديد خصائص الأسواق المستخدمة بمعنى دراسة وتقييم القيم والدوافع السلوكية التي من شأنها التأثير على تصرفات المجتمع أو السوق المستهدف ووضع أسعار تتوافق مع هذه الدوافع المهمة والعمل على وضع مستويات أسعار تتوافق مع أذواق ورغبات أشخاص المجتمع المستهدف.
3. تحديد الطلب وتقديره وهذا أمر مهم يجب أخذه عند تقدير وتحديد السعر، فالسعر عند تحديده يجب أن يراعى مدى تأثير الكمية المطلوبة من سلعة ما نتيجة لتحديد هذا السعر فقد يكون انخفاض السعر مع تحقيق عائد عادي ومقبول أمر له تأثير على زيادة الكمية المطلوبة من سلعة معينة، لذا يجب مراعاة ومحاولة تقدير الطلب عند وضع السعر حيث إن العلاقة بين السعر ومستوى الطلب في ظل الظروف الطبيعية هي علاقة عكسية فزيادة السعر يؤدي إلى انخفاض الكمية المطلوبة من سلعة معينة وانخفاضه يؤدي إلى زيادة الكمية المطلوبة من سلعة معينة.
- 4- المقارنة بين الكمية المطلوبة والتكلفة والربح ويمكن استخدام أسلوب التحليل الحدي وهو مرتبط بالتكلفة الحدية وهي إحدى الأساليب التي من خلالها يمكن فهم وتقييم العلاقة بين الطلب والتكلفة والربح، وكذلك يمكن استخدام أسلوب تحليل التعادل وهي النقطة التي تتساوى فيها التكاليف الكلية مع الإيرادات الكلية.

رابعاً: سياسات التسعير

إن من أهم سياسات التسعير مايلي:(الحارس، 2004، ص256)

1. سياسة التسعير الرائدة

وهذه السياسة مرتبطة بالسلع الجديدة، وتدرج تحتها السياسات التالية:

أ. سياسة قشط السوق وهنا يتم فرض سعر مرتفع أعلى ما يمكن حتى نتمكن من تغطية التكاليف بسرعة

ب. سياسة التمكن من السوق وهذا عكس الأول تماماً.

2. سياسة التسعير النفسي:

وهذه السياسة تقوم على الأثر النفسي لسعر سلعة على المستهلك بمعنى تعتمد على ردود الفعل النفسية للمستهلكين تجاه الأسعار.

3. سياسات التسعير الترويجي:

بمعنى أن تشجع الأسعار على ترويج السلعة وجعل السعر أحد عناصر المزيج التسويقي ويندرج هنا سياسات :

أ. تسعير المناسبات الخاصة مثل تخفيض الأسعار في أوقات المواسم والمناسبات والأعياد للتخلص من المخزون وزيادة الحصة السوقية.

ب. سياسة الإستدراج (القيادة السعرية)

بمعنى أنه يكن وضع أسعار اقل من التكلفة لجذب عملاء جدد وزيادة المبيعات.

4. التسعير المهني، ويستخدم هذا النوع من التسعير في حالة المهن الحرة كالطب والمحاماة والمحاسبة.

5. التسعير حسب الخطوط، وفي هذه الحالة يتم تحديد عدة أسعار لعدة أصناف مختلفة أو

موديلات مختلفة أو ماركات مختلفة من ناحية الجودة من نفس السلعة وذلك بهدف

إجتذاب مجموعات مختلفة من المستهلكين بخصائص وأذواق مختلفة.

ويرى الباحث أن طريقة التسعير المثلي التي يمكن إتباعها هي التي تتلائم مع أذواق المستهلكين ورغباتهم بما يضمن عدم المساس بربحية الشركة كإتباع سياسة التسعير النفسي او سياسة التسعير الترويجي والتي من شأنها العمل على تصريف المنتجات وزيادة الحصة السوقية وجذب عملاء جدد.

الأسلوب الثالث عشر: سياسات التسعير وفقاً للتكاليف المعلاة

أولاً: المفهوم

كما ذكر سابقاً إن عملية تحديد السعر هي عملية ليست عملية عادية يمكن المرور عليها دون إهتمام بل إن عملية اتخاذ القرار بالتسعير من أهداف التسعير ومن ظروف السوق وأوضاع المستهلكين وسلوك الأسواق وغيرها من العوامل في عين الاعتبار إن استخدام المنشأة للتكاليف في قرار الإستثمار يمكن أن يتم من خلال استخدام الطرق التالية:

ثانياً: طرق التسعير

وهناك أربع طرق مختلفة مبنية على مدخل التسعير باستخدام التكاليف كأساس لاحتساب السعر وهذه الطرق هي: (الحارس، 2004، ص261)

1. طريقة التكاليف الإجمالية الكلية
2. طريقة التكاليف الصناعية المتغيرة
3. طريقة التكاليف الصناعية الكلية
4. طريقة إجمالي التكاليف المتغيرة

1. طريقة التسعير على أساس التكاليف الإجمالية (الكلية)

وتقوم هذه الطريقة على اعتبارات أساسية ومنها تحليل وتبويب عناصر التكاليف المباشرة وفصلها عن التكاليف غير المباشرة وتحميل كل التكاليف للوحدات المنتجة، وتعتبر هذه الطريقة من أفضل الطرق في تحديد الأسعار للمدى الطويل ولكن لا يؤخذ عليها إهمالها لجوانب مهمة ومنها مرونة الطلب وعامل آخر مهم جداً وهو عامل المنافسة وطبيعة العملية الصناعية والتكلفة المتوقعة في المستقبل ووفقاً لهذه الطريقة فإن معادلة السعر هي:

السعر = التكلفة الصناعية + تكاليف التسويق والبيع + التكاليف الإدارية + هامش ربح من التكلفة.

ويُضاف إلى ذلك أن طريقة التكلفة الكلية كما قلنا تتلاءم مع تحديد الأسعار للمدى البعيد وكذلك تتميز بالسهولة وتؤدي إلى تحقيق الاستقرار في الأسعار.

2. طريقة التسعير على أساس التكاليف الصناعية المتغيرة

وتقوم هذه الطريقة في التسعير على الفصل بين عناصر التكاليف الثابتة والمتغيرة وهنا يمكن إستثناء التكاليف الصناعية الثابتة وإجمالي التكاليف الإدارية والبيعية، إذن هذه الطريقة يتم فيها

تحميل المنتجات بالتكلفة المتغيرة لهذه الوحدات وهذه الطريقة تعتبر أفضل في تحديد واتخاذ قرارات التسعير في المدى القصير.

والمعادلة التالية توضح طريقة التسعير على أساس التكاليف الصناعية المتغيرة (الحارس ص 263)

السعر = التكاليف الصناعية المباشرة + التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة + هامش ربح من التكلفة

ملاحظة / نسبة هامش الربح من التكلفة في المعادلة تغطي مقدار الأرباح المستخدمة إضافة إلى إجمالي التكاليف الإدارية و البيعية (ثابتة ومتغيرة) والتكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة

3. طريقة التسعير على أساس التكاليف الصناعية الكلية

وتستخدم هذه الطريقة إجمالي التكاليف الصناعية سواء كانت ثابتة أو متغيرة ولكن هنا يتم إستثناء التكاليف الإدارية والبيعية ويمكن تحديد السعر من خلال العلاقة

السعر = التكاليف الصناعية المباشرة + التكاليف الصناعية غير المباشرة + هامش ربح من التكلفة

ملاحظة / نسبة هامش الربح في المعادلة تغطي مقدار الأرباح المستهدفة إضافة إلى إجمالي التكاليف الإدارية والبيعية (الثابتة والمتغيرة)

4. طريق التسعير على أساس إجمالي التكاليف المتغيرة

وفي هذه الطريقة نستخدم إجمالي التكاليف المتغيرة الصناعية والإدارية والبيعية في تحديد السعر ولكن يتم إستثناء التكاليف الثابتة الصناعية والإدارية والبيعية

ووفقا لهذه الطريقة يمكن تحديد السعر من خلال العلاقة

السعر = التكاليف الصناعية المتغيرة + التكاليف الإدارية والبيعية المتغيرة + هامش ربح من التكلفة

ملاحظة / نسبة هامش الربح من التكلفة هنا ستغطي مقدار الأرباح المستهدفة إضافة إلى إجمالي التكاليف الثابتة الصناعية والإدارية والبيعية.

المبحث الثاني

الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية

أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

إن البيئة الصناعية تأخذ بالتطور والنمو الحاد بشكل كبير وهذا كله بفضل الاستثمارات الهائلة في هذا القطاع الحيوي من الحياة الاقتصادية حيث تُضخ مئات المليارات من الدولارات في الصناعات المختلفة، وهذا النمو يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالحياة الاقتصادية ككل، إن تطور ونمو حجم الاستثمارات يدفع نحو ضرورة تبني نظريات وأسس محاسبية جديدة تتسجم مع هذا التطور لذا فنجد المحاسبة الإدارية حاضرة ففي هذا المجال نظراً لإرتباطها الوثيق بالعمل الصناعي فنجدها تعمل على تطوير أساليبها ووسائلها للتكيف وتتوافق مع التطورات الهائلة الحادثة في المجالات الاقتصادية، لقد أخذت المحاسبة الإدارية كثيراً بذلك التطور وذلك ليتسنى لها القيام بدورها الرائد في مجالات وضع ورسم السياسات المستقبلية آخذة بعين الإعتبار التطورات الكبيرة، فنجدها تعمل على تطوير أساليبها فظهرت أساليب حديثة للمحاسبة الإدارية تعمل على مواكبة التطور الحاد، ولعل أهم هذه الأساليب والتي تمت دراستها في هذه الدراسة:

الأسلوب الأول: أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM

الأسلوب الثاني: نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT

الأسلوب الثالث: محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC

الأسلوب الرابع: بطاقة الأداء المتوازن BSC

الأسلوب الخامس: المحاسبة عن الإنجاز

الأسلوب السادس: نظام الموازنة المبني على الأنشطة ABB

الأسلوب السابع: التكلفة المستهدفة

حيث شكلت هذه الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية نقلة نوعية في العمل المحاسبي والإداري في البيئة الصناعية العالمية بشكل عام والفلسطينية بشكل خاص كون الشركات الصناعية الفلسطينية هي شركات ناشئة حديثاً.

الأسلوب الأول: أسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM) Total Quality Management

أولاً: المفهوم

إن مفهوم إدارة الجودة الشاملة من المفاهيم الحديثة في المحاسبة الإدارية حيث بدأ تطبيق هذا المفهوم في القطاع الصناعي في اليابان أولاً ثم في الولايات المتحدة الأمريكية فيما بعد وهو يهدف لتحسين نوعية الإنتاج أو الخدمات والحد من الفاقد وتحقيق رضا الزبائن. (الفضل وآخرون، 2007، ص17)

وتُعرف إدارة الجودة الشاملة TQM: "هي التفوق في الأداء لإسعاد المستهلكين عن طريق عمل المديرين والموظفين مع بعضهم البعض، من أجل تزويد المستهلكين بجودة ذات قيمة من خلال تأدية العمل الصحيح ومن المرة الأولى وفي كل وقت" (دراكة والشبلي، 2002، ص15).

وقد عرفت إدارة الجودة الشاملة بأنها: "جهد المنظمة الكلي المنصب على التحسين المستمر لأداء العمليات، التي تمثل طرائق الأفراد والمكائن وأنظمة إنجاز المهمات المناطة بهم" (الهاشمي، 2006، ص16)

"ومن الواضح أن هذا التعريف قد ركز على الأطراف أو العناصر المسؤولة عن جهود التحسين المستمر التي تقود إلى الجودة، ويأتي في مقدمتهم الأفراد العاملين والمعدات أو الأدوات التي يستخدمونها والأنظمة، التي تؤدي العملية بموجبها" (الهاشمي، 2006، ص16)

ثانياً: مبادئ إدارة الجودة الشاملة

تمثل إدارة الجودة الشاملة مبادئ الإدارة التي تُركز على تحسن الجودة كقوة محفزة في كافة المجالات الوظيفية وعلى كل المستويات في الشركة وتتمثل أهم مبادئ الجودة الشاملة في (النعيمي وآخرون، 2008، ص53)

1. أن المستهلك هو من يعرف الجودة ورضا الزبائن هو الأولوية.
2. الجودة عبارة عن موضوع إستراتيجي وتتطلب خطة إستراتيجية.
3. الجودة هي مسؤولية كل الموظفين ضمن كل المستويات في المنظمة.
4. كل وظائف الشركة يجب أن تركز على تحسين الجودة المستمرة من أجل تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.
5. مشاكل الجودة يمكن أن تحل من خلال التعاون بين الموظفين والإدارة.
6. لحل المشاكل وتحسين الجودة المستمر نستخدم طرق الجودة الإحصائية.
7. التدريب والتعليم لكل الموظفين هو القاعدة لتحسين الجودة المستمر.

ثالثاً: أهداف إدارة الجودة الشاملة

تتمثل أهداف إدارة الجودة الشاملة في: (علوان، 2005، ص99) (الموسوي، وعلى، 2006، ص12)

1. إنتاج منتجات تتمتع بدرجة عالية من الجودة وامتلاك قنوات توزيع متميزة تستطيع أن تقدم الخدمات ما بعد عملية البيع بما يتناسب مع رغبة المستهلك.
2. قدرة المنشأة على التكيف مع التغيرات التي يمكن أن تحدث وأن تقوم بتعديل الإنتاج بما يتفق مع احتياجات المستهلك.
3. العمل على تحسين الجودة وزيادتها وفي نفس الوقت الاهتمام بتخفيض التكلفة وذلك لتحقيق الأهداف المتعددة للشركة وزيادة القدرة التنافسية للمنظمة.
4. إرضاء المستفيدين والتفوق والتميز على المنافسين وزيادة إنتاجية كل عنصر في المنظمة.
5. زيادة حركية ومرونة المنظمة في تعاملها مع المتغيرات المحيطة بها في البيئة.
6. ضمان التحسين المتواصل الشامل لكل قطاعات ومستويات وفعاليات المنظمة.
7. كما تهدف أيضاً إلى زيادة القدرة الكلية للمنظمة على النمو المتواصل.
8. زيادة الربحية وتحسين إقتصاديات المنظمة وتقليل إجراءات العمل الروتينية واختصارها من حيث الوقت والتكلفة.

رابعاً: عناصر إدارة الجودة الشاملة

لقد أجمع الباحثون أن عمليات إدارة الجودة الشاملة تحتوى على العديد من العناصر وهي كما يلي: (الفضل اخرون، 2007، ص 19)

1. مساندة ودعم الإدارة العليا حيث إن مسئولية إدارة الجودة الشاملة تقع على عاتق الإدارة العليا حيث أن الإدارة مسئولة عن توفير المصادر التي تهتم بعمليات تعليم وتدريب العاملين وهذا الأمر يحتاج لمتابعة وتقييم وتطوير.
2. الاهتمام بالزبائن وذلك لأنهم محور إدارة الجودة الشاملة والاتصال معهم له أهمية كبيرة في كل مراحل التخطيط والتنفيذ والتقييم.
3. مشاركة العاملين، وهذا يعني ضرورة مشاركة كافة العاملين في تحسين وتطوير الجودة وإدارتها وتفويض واتخاذ القرارات الخاصة بها، والعمل على تحفيز العاملين وتشجيعهم للتطوير وخلق الإبداعات.
4. بناء فرق العمل، إن بناء فرق العمل يؤدي إلى تحقيق إدارة فاعلة للجودة الشاملة فمن خلال ذلك يمكن الحصول على السلع والخدمات المتميزة والتي لا يمكن تحقيقها إلا من خلال بناء فرق عمل والعمل الجماعي داخل المؤسسة.

5. تدريب العاملين، إن تدريب العاملين له كبير الأثر في الارتقاء بالعمل وتحقيق التميز والإبداع وهذا الأمر يمكن الحصول عليه من خلال التدريب وإكساب العاملين المهارات المختلفة التي تمكنهم من الإبداع والرقي في أعمالهم.
6. إحترام وتقدير العاملين، إن إحترام وتقدير العاملين وعقلياتهم وجهودهم داخل المؤسسة له بالتأكيد دور فعال في زيادة الجودة داخل هذه المؤسسة.

خامساً: مراحل تطبيق إدارة الجودة الشاملة

تمر عملية تطبيق إدارة الجودة الشاملة بمجموعة من المراحل وهي: (علوان، 2005، ص 110)

المرحلة الأولى التهيئة والإعداد:

وتعتبر هذه المرحلة من أهم المراحل حيث يتم فيها التحضير والإعداد لتطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة وتحديد مدى الحاجة لهذا النظام والأهداف التي يمكن تحقيقها جراء تطبيقه وكذلك تحديد ومعرفة المواد المطلوبة لتنفيذ هذه النظام وتهيئة الظروف المناسبة لإيجاد مثل هذا النظام.

المرحلة الثانية الدراسة والتخطيط:

وهنا يتم تقييم ودراسة نظام إدارة الجودة الشاملة من جوانبه المختلفة والمزايا التي يحققها إذا تم تطبيقه والضرر الذي سيلحق بالمؤسسة جراء عدم تطبيقه، بمعنى دراسة المنافع والتكلفة المترتبة على تطبيق هذا النظام وتحديد الفوائد والمكاسب التي يمكن تحقيقها من جراء تطبيقه وكذلك الضرر الذي قد يحدث إذا لم تقم الشركة بتطبيق هذا النظام.

المرحلة الثالثة التقييم:

وهنا يتم تقييم العمل داخل المؤسسة ودراسة وضع المنشأة الحالي والعمل على تقويمه وتعديله بما يتناسب مع متطلبات تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة ومعرفة الآثار التي يمكن أن تترتب جراء تطبيق هذا النظام وقياس درجة التغيير التي سيحدثها تطبيق هذا النظام ومعرفة آراء وسلوكيات المستهلكين حول ما أحدثه هذا النظام على عمل المؤسسة.

المرحلة الرابعة التنفيذ:

بعد الإعداد لتطبيق نظام الجودة الشاملة ودراسة هذا النظام دراسة معمقة من جميع جوانبه وتعديل وتقويم الوضع داخل المؤسسة ليتلاءم مع النظام المراد تطبيقه تأتي المرحلة الرابعة وهي مرحلة تطبيق هذا النظام وهذه المرحلة مرتبطة ومبينة على المراحل السابقة حيث يتم في هذه

المرحلة إيجاد بيئة ثقافية مناسبة تتلاءم مع فلسفة إدارة الجودة الشاملة والعمل على تثقيف وتطوير وتدريب العاملين.

المرحلة الخامسة تبادل الخبرات:

وهنا يتم التعرف على النتائج التي ترتبت على تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة من خلال المراحل السابقة والعمل على تقييمها ووضع الحلول للمشكلات التي حدثت وتعديل الوضع وتطويره من خلال تبادل الخبرات التي تم التوصل إليها بين العاملين جراء تطبيق هذا النظام كل في مجاله.

سادساً: مزايا نظام إدارة الجودة الشاملة

يحقق نظام إدارة الجودة الشاملة مجموعة من المزايا وهي: (العزاوي، 2005، ص 26)

1. تعزيز الموقع التنافسي للمنشآت من خلال الإهتمام بتقديم السلع والخدمات عالية الجودة.
2. يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها في النمو والإستمرار والتطوير وزيادة الأرباح وتحقيق الإستغلال الأمثل للموارد وذلك كونه نظام ذو مراحل متتالية ومتراصة ومتواصلة.
3. العمل على تحسين الإنتاجية والإهتمام المستمر بها.
4. العمل على رفع كفاءة العمل .
5. تخفيض أخطاء التشغيل.

سابعاً: شروط تنفيذ نظام إدارة الجودة الشاملة

هناك خمسة شروط لتنفيذ نظام TQM بشكل ناجح وهي : (سرور وآخرون، 2004، ص44)

1. وجود شعور بالتغيير الفوري للأشياء ويعنى الاقتناع بضرورة التغيير نحو تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة والعمل على إقناع جميع العاملين في المؤسسة بهذه الضرورة في التغيير نحو تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة.
2. فهم الفرق بين الجودة والجودة الشاملة وتعريف كل منهما بمصطلحات واقعية.
3. التزام منهجية في العمل خطوة بخطوة وذلك لإنجاح تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة وتحقيقه والاحتفاظ به والزام الجميع بتنفيذه.
4. معرفة كيفية تحقق الجودة حتى يتسنى النجاح في التطبيق.
5. معرفة كيفية المحافظة على الجودة الشاملة بمعنى أن نطبقها ونهتم بها ونطورها وكذلك نحافظ عليها.

ثامناً: معوقات تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة

تتمثل معوقات تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة (الهاشمي، 2006، ص 39)

- 1 - عجز الإدارة العليا عن توضيح التزامها بإدارة الجودة الشاملة.
- 2 - التركيز على الفعاليات الداخلية للجودة والاهتمام بها لأنها مؤثرة على الأداء الرئيس للجودة وإغفالها حاجات الزبائن الخارجيين.
- 3 - التغيير المستمر في القيادات الإدارية مما يحول دون تمكنها من السيطرة على برنامج إدارة الجودة الشاملة.
- 4 - مشكلة طول الوقت الذي يتطلبه إنجاز بعض الأعمال عند استخدام نموذج إدارة الجودة.
- 5 - كبر حجم المستفيدين وتنوع فئاتهم ومطالبهم وتعارضهم في بعض الأحيان، تجعل عمليات استطلاع رضاهم تتصف بالصعوبة .
6. ضعف الإمكانيات المالية والمعلوماتية وخاصة في أجهزة القطاع الحكومي.

ويرى الباحث انه يمكن التغلب على هذه المعوقات باتباع مايلي:

1. زيادة الوعي لدى الإدارة العليا بأهمية إدارة الجودة الشاملة والعمل على تدريب وتنقيف أعضاء الإدارة من خلال الإستعانة بمختصين في هذا المجال.
2. توظيف الإمكانيات المادية المناسبة لتطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة بما يتلائم مع المنافع التي يمكن تحقيقها جراء استخدام هذا النظام.
3. زيادة مشاركة العاملين على اختلاف مستوياتهم الادارية في تحسين الجودة في داخل المؤسسة.
4. العمل على تنقيف العاملين في المؤسسة وبيان مدى أهمية التغيير للأفضل الأمر الذي يساعد في تطبيق مفهوم إدارة الجودة الشاملة، ويساهم في تحقيق رضا العاملين.
5. العمل على ضم الكفاءات المهنية والكوادر عالية التدريب والكفاءة للمؤسسة لتحقيق أفضل إستفادة ممكنة من هذا النظام.

الأسلوب الثاني: نظام الإنتاج في الوقت المحدد Just In Time

أولاً: المفهوم

تقوم فلسفة هذا النظام على الإنتاج في الوقت المحدد مع إلغاء المخزون في كافة مراحل (مواد خام، تحت التشغيل، تام الصنع) بمعنى أن يتم الإنتاج في الوقت الذي يحتاج فيه المستهلك للسلعة وهنا لا يتم الاحتفاظ بمخزون وتخفيض تكاليف التخزين ومخاطرة إلى الحد الأدنى. (البشتاوي والبطارنة، 2005، ص7)

ثانياً: العناصر الرئيسية في نظام التوقيت المنضبط (نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT)

إن التطبيق الناجح لنظام الإنتاج في التوقيت المحدد يتطلب خمسة عناصر أساسية هي: (حسين، 1997، ص287)

1. يجب أن تعتمد الشركة على عدد محدود من الموردين والزامهم بعقود توريد طويلة الأجل حتى تكون مطمئنة لتوفير المواد الخام واللازمة عند الحاجة إليها والاعتماد على ذلك.
2. يجب أن يكون الموردون اللذين تم اختيارهم على استعداد للتوريد المتكرر على فترات صغيرة وبكميات قليلة (التوريد عند الحاجة بالكمية الضرورية فقط).
3. يجب أن تطبق الشركة برنامج الجودة الشاملة على المواد الخام وعلى الأجزاء نصف المصنعة وبالتالي على المنتجات التامة.
4. يجب أن يكون في الشركة عمال متعددي المهارات والمواهب حتى يكونوا قادرين على ترتيب الآلات والتجهيزات بصورة جيدة وإجراء عمليات الإنتاج والصيانة الروتينية أو الطارئة عند الضرورة وفحص المنتجات.
5. التركيز على تبسيط أنشطة الإنتاج بحيث يتم اكتشاف الأنشطة غير الضرورية والتخلص منها.

ثالثاً: منافع ومزايا نظام الإنتاج في الوقت المحدد (المنضبط)

إن تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT يحقق العديد من المزايا وهي تتمثل في:

(علي، 1997 ص291) (الجمال ونورالدين 2005، ص176)

1. تخفيض حجم تكلفة المخزون حيث إن إتباع هذا النظام لا يتم الاحتفاظ بمخزون سواء كان مواد خام أو تحت التصنيع أو تام الصنع وتخفيض تكاليف نقل وحفظ المخزون.
2. تخفيض التكاليف من خلال تقليل عدد الآلات المستخدمة في عمليات النقل والإعداد.

3. تحقيق وفورات المخزون (يعنى التخلص من الوفورات المالية وغير المالية) المالية تتمثل في تكلفة التخزين وغير المالية توفير الإضاءة والحيز والحراسة وخفض عدد الوحدات التالفة وذلك لتطبيق نظام الجودة الشاملة.
4. السرعة في الاستجابة لطلبات العملاء وبالتالي تحقيق زيادة في المبيعات وزيادة الوعي بالمشاكل ومسببات المشاكل وتخفيض كمية الإنتاج في كل دورة.
5. تخفيض التكاليف وتقليل الفاقد

رابعاً: السمات العامة لنظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT

تتوفر في نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT مجموعة من السمات وهي: (الفضل اخرون، 2007، ص21)

1. أنه نظام جذب وليس دفع، السحب يعني إعداد جدول التسليم النهائي للزبائن ويحدد قيمة آخر وقت لانجاز آخر عملية إنتاج وليس دفع والدفع هو نظام مبني على الجداول.
2. الرقابة عن طريق البطاقات وهو نظام أحدثته شركة تويوتا ويعمل على التأكد من إنتاج المنتجات الضرورية عند الحاجة لها.
3. العلاقة مع الموردين يجب إقامة علاقة وتوقيع عقود بيع طويلة الأجل مع عدد محدود من الموردين وأن تكون لديهم القدرة على توريد السلع بكميات صغيرة خلال فترات صغيرة.
4. خفض وقت وتكلفة إعداد الآلات نتيجة للعمل في الوقت المحدد .
5. الأمر الإنتاجي يتكون من وحدة واحدة يعنى تخفيض حجم الدفعة الإنتاجية إلى أقل حد.
6. ترتيب الآلات وفقاً للمجموعة التكنولوجية.
7. إحترام العنصر البشري من خلال عمليات التدريب والتعليم والتطوير واحترام القدرات.
8. الصيانة الوقائية وإلغاء الفاقد والضياع.
9. الجودة عند المصدر، من أهم متطلبات نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT ضرورة تسليم المواد بجودة تامة وذلك لان أي عيوب بها سيعطل العملية الإنتاجية.
10. مواجهة ظروف عدم التأكد، وهذا الأمر حتى يتوافق مع فلسفة النظام القائمة على إلغاء وجود مخزون وتطبيق النظام على مراحل طويلة، يأخذ تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT العديد من السنوات أكثر مما يأخذ من شهور وذلك حتى لا تحدث به أخطاء عند التطبيق وذلك لكبر حجم الوقت والمال.

الأسلوب الثالث: نظام التكاليف المبني على الأنشطة Activity Based Costing

أولاً: المفهوم

يعتبر نظام تكاليف الأنشطة تطوراً كبيراً وجديداً في مجال محاسبة التكاليف حيث بدأ الاهتمام به في العقدين الأخيرين حيث يهدف هذا النظام إلى توزيع تكاليف المصادر الاقتصادية للمؤسسة على أنشطتها ومنها على المنتجات أو الخدمات التي تقدمها (الرجبي، 2009، ص257)

لقد ظهر نظام التكاليف المبني على الأنشطة نتيجة للتطور في أنظمة التكاليف التقليدية والتي تهتم بتحديد تكلفة المنتج بصورة صحيحة فالتطور في تقنيات العمل والإنتاج عمل على إحداث تغييرات كبيرة في هيكل التكاليف حيث يشكل عنصر المواد العاملة المباشرة الجزء الأكبر من التكاليف وتشكل التكاليف غير المباشرة جزءاً قليلاً من تكلفة المنتج لكن مع التطورات الكبيرة في تقنيات العمل والإنتاج أصبحت التكاليف غير المباشرة ذات تأثير كبير في تكلفة المنتج وتشكل جزء كبير من التكاليف الإنتاجية (عبد العال، 1993، ص273)

تعريف نظام التكاليف المبني على الأنشطة A.B.C

"لا نجد تعريفاً واحداً متفقاً عليه بين المحاسبين لتعريف نظام التكاليف المبني على الأنشطة A.B.C وذلك لحدائته من جانب ولأن المفاهيم التي يعتمد عليها هذا النظام ما زالت تتطور من جانب آخر ومداخل هذا النظام تدور حول مجموعة من الأسس"

ويُعرف نظام التكاليف المبني على الأنشطة

"نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المنشأة وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف وتستند فلسفة هذا النظام إلى استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة حيث إن الأنشطة تستهلك المواد المتاحة في حين أن الوحدة المنتجة تستهلك تلك الأنشطة". (درغام، 2007، ص264)

ثانياً: العوامل التي ساعدت على ظهور نظام التكاليف المبني على الأنشطة A.B.C

يمكن حصر العوامل التي أدت إلى ظهور نظام التكاليف المبني على الأنشطة A.B.C فيما يلي (أبو نصار، 2008، ص192)

1. زيادة نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى إجمالي التكاليف الصناعية وذلك بسبب

استخدام المنشآت للآلات والأجهزة وفي عمليات الإنتاج والتصنيع بدلاً من استخدام

- الأيدي العاملة وهذا بدوره أدى إلى انخفاض تكاليف العمل وبالتالي أدى إلى زيادة التكاليف الصناعية غير المباشرة.
2. زيادة عدد المنتجات واختلاف مواصفاتها وتنوع أصناف المنتج الواحد هذا أدى إلى عدم قدرة أنظمة التحميل التقليدية على توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات بشكل دقيق.
3. زيادة المنافسة بين الشركات ودخول العولمة في عالم الأعمال وسهولة دخول منتجات جديدة للأسواق.
4. زيادة وعي الإدارة بأهمية موضوع التكاليف في عمليات ووظائف المشروع من تخطيط ورقابة وتقييم أداء واتخاذ قرارات.

ثالثاً: أسباب التحول إلى نظام التكاليف المبني على الأنشطة A.B.C

إن الأسباب التي إقتضت التحول من الأنظمة التقليدية في تحميل التكاليف إلى نظام التكاليف المبني على الأنشطة A.B.C كثير منها: (فخر والدليمي، 2002، ص384)(درغام، 2007، ص 268)

1. تطور البيئة الصناعية بشكل نوعي حيث أصبحت المنشآت تعتمد على التكنولوجيا، واستخدامها بشكل كبير في العمليات الإنتاجية.
2. انخفاض حجم العمالة نتيجة للإعتماد على التكنولوجيا والآلات وهذا بدوره أدى إلى انخفاض ساعات العمل المباشر.
3. إن استخدام التكنولوجيا المتطورة في عمليات الإنتاج أدى إلى زيادة أهمية الأنشطة الداعمة للإنتاج مما ترتب على ذلك زيادة حجم التكاليف الصناعية غير المباشرة.
4. تركيز دور أنظمة التكاليف في عمل التقارير على تقويم المخزون وتكلفة مخزون آخر المدة أكثر من الاهتمام بالمعلومات حول تكلفة المنتج.
5. تناقص نسبة العمل المباشر من مجموع التكاليف الصناعية وزيادة نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة.
6. تزايد تعقيد العملية الإنتاجية بسبب التنوع الكبير في المنتجات أو الخدمات.
7. فشل نظام التكاليف التقليدي في تحقيق التخصيص العادل والأمثل للتكاليف غير المباشرة وذلك لاعتماده على معدل تحميل واحد مثل ساعات العمل المباشر.

رابعاً: مراحل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة A.B.C

من أجل وضع نظام التكاليف المبني على الأنشطة A.B.C يجب إتباع مجموعة من المراحل (فخر والدليمي، 2002، ص396)

1. تحديد الأنشطة الملائمة وتعريفها.
2. تقسيم الأنشطة إلى مراكز تكلفة.
3. تحديد العناصر الرئيسية للتكلفة.
4. تحديد العلاقات بين الأنشطة والتكاليف.
5. تحديد مسببات التكلفة.
6. تكوين نماذج تدفق التكلفة.
7. اختيار الأساليب المناسبة لتنفيذ النظام.
8. تخطيط نموذج تجميع التكلفة.
9. تجميع البيانات الضرورية لبناء نموذج تجميع التكلفة.
10. بناء نموذج تجميع التكلفة.

خامساً: مزايا استعمال نظام التكاليف المبني على الأنشطة A.B.C

إن استعمال نظام التكاليف المبني على الأنشطة A.B.C له العديد من المزايا وهي: (ظاهر، 2002، ص212) (درغام 2007 ص273)

1. التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات بمعنى إن تكاليف المنتجات التي نحصل عليها باستخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة A.B.C هي أكثر دقة من تكاليف المنتجات التي نحصل عليها من النظام التقليدي
2. التحسن في رقابة التكاليف غير المباشرة وهذا من شأنه تحسين تحديد المسؤولية من تلك التكاليف وبالتالي زيادة فعالية الرقابة عليها
3. إتخاذ قرارات إدارية أفضل وذلك لأنه تم تحديد التكلفة بشكل أدق وبخاصة قرارات التسعير.
4. الاستخدام الفعال لمبدأ المقابلة من خلال عدم تخصيص تكاليف البحوث والتطوير التي تخص فترات مالية تالية على تكاليف الفترة الحالية
5. يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت و الجهد المطلوب للقيام بالنشاط
6. يوفر نظام التكاليف المبني على الأنشطة A.B.C مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية وذلك من خلال مؤشرات قياس مسببات التكلفة مثل قياس التكلفة والوقت والجودة.

7. يؤثر نظام التكاليف المبني على الأنشطة A.B.C بصورة فعالة على قرارات التسعير من خلال التحديد الدقيق لتكلفة المنتج.
8. زيادة النظرة الإيجابية لدور المحاسبين في إدارة الإنتاج وفي مجالات اتخاذ القرارات.
9. المساعدة في إعداد الموازنات التخطيطية على أساس الأنشطة A.B.B.

سادساً: عيوب استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة A.B.C

تتلخص عيوب استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة A.B.C فيما يلي: (الدليمي، 2002، ص213)، (درغام، 2007، ص280)

1. التكاليف العالية المتعلقة بالحصول على بيانات تكاليف الأنشطة المختلفة
2. إن استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة A.B.C لا يقضى نهائياً على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة
3. أكثر صعوبة في التطبيق مقارنة بالنظام التقليدي.
4. تجميع الأعمال المتجانسة في نشاط واحد واستخدام مسبب تكلفة واحد يؤدي إلى تناقص قدرة مسبب التكلفة على تتبع الموارد الاقتصادية بشكل دقيق.
5. لا يتم تحميل تكلفة الطاقة الفائضة غير المستغلة على منتجات أو خدمات معينة وإنما يتم معالجتها على أنها تكاليف فترة.
6. يستبعد نظام التكاليف المبني على الأنشطة A.B.C أنواع التكاليف المرتبطة بمنتجات معينة نظراً لعدم إمكانية تخصيصها على المنتجات أو الخدمات مثل تكاليف البحوث والتطوير للمنتجات.
7. لا يزال نظام التكاليف المبني على الأنشطة A.B.C يستخدم بعض الأسس الحكيمة التي تعتمد على الحجم في تخصيص بعض التكاليف على الأقسام أو المنتجات أو الخدمات مثل تكاليف المباني من إيجار وتأمين وغيرها.

الأسلوب الرابع: بطاقة الأداء المتوازن Balance Score Card

أولاً: المفهوم

تعد بطاقة الأداء المتوازن نموذج من أهم النماذج المستخدمة في القياس الإداري وقد تم ابتكار هذا النموذج في بداية التسعينات وبعد ذلك أخذ هذا النموذج في التطور والإنتشار حتى أصبح الأكثر إنتشاراً على مستوى العالم ويعتبر نظام قياس أداء متوازن متكامل وأداة لترجمة الاستراتيجيات إلى أهداف تشغيلية ومؤشرات عملية تحقق رؤية ومهمة المؤسسات المالية. (أبو محسن، 2009، ص87)

تُعرف بطاقة الأداء المتوازن بأنها عبارة عن: "نظام شامل لقياس الأداء الاستراتيجي في المنشآت الصناعية والتي تحتوي على مجموعة شاملة من مقاييس الأداء، وذلك بالنظر لأداء المنشأة من عدة جوانب وهي الجانب المادي وجانب العلاقات مع الزبائن وجانب العمليات الداخلية وجانب الموارد البشرية. (فودة، 2003، ص 273).

كذلك يمكن أن يعرف نموذج بطاقة الأداء المتوازن على انه " أداة تستخدم لنقل وتوصيل إستراتيجية المنشأة إلى الوحدات والمستويات الإدارية المختلفة وأيضاً لقياس نماذج التنفيذ في تلك الوحدات، فاستخدامها بشكل يضمن تحقيق النتائج المستهدفة بما يضمن قوة المنشأة وموقفها التنافسي وذلك عن طريق توفير أداة لتنفيذ الإستراتيجية والمحاسبة عن النتائج المستهدفة. (درغام وأبو فضة، 2009، ص10)

ثانياً: اسباب ظهور بطاقة الاداء المتوازن

من أهم الأسباب التي أدت الى ظهور بطاقة الأداء المتوازن مايلي:(أبو محسن، 2009، ص88)

1. زيادة حدة المنافسة على المستويين المحلي والدولي وأثر ذلك في ظهور التكتلات الإقتصادية.
2. ظهور ثورة تكنولوجية في مجال الإنتاج وأنظمة المعلومات وما ترتب عليها من دخول الحاسوب في مختلف مستويات العمل في المؤسسات المالية.
3. المقاييس غير التقليدية للأداء تعد مقاييس ذات طبيعة تاريخية وبالتالي فإن القرارات المترتبة عليها قد لا تكون رشيدة نظراً لأنها تعتمد على معلومات تاريخية غير مناسبة.
4. ظهور تغييرات وتحولات جذرية في أهداف المنشآت وذلك للمحافظة على بقائها وسط ظروف المنافسة الشديدة.

5. استخدام المقاييس التقليدية للأداء يعد نظاماً أحادي البعد وليس متعدد الأبعاد وذلك من خلال التركيز على البعد المالي فقط دون التركيز على الجوانب الأخرى مثل العلاقات مع العملاء والعمليات الداخلية والعلاقة مع المديرين وعمليات النمو والإبتكار والعمليات المتعلقة بتحسين البيئة المحيطة.
6. تركيز اهتمام المقاييس التقليدية لتقييم الأداء على النتائج في الأجل القصير وإهمال العنصر الأهم وهو اتخاذ القرارات ذات التأثير طويل الأجل الذي دفع متخذي القرار إلى تحسين الأداء في الأجل القصير وتأجيل اتخاذ القرارات طويلة الأجل.
7. تركيز إهتمام المقاييس التقليدية لتقييم الأداء على النتائج النهائية للأداء وعدم الإهتمام الكافي بمسببات تلك النتائج الأمر الذي يؤثر على الدور الرقابي لأنظمة قياس وتقويم الأداء.

ثالثاً: المقومات الأساسية لنموذج بطاقة الاداء المتوازن

لنجاح تطبيق نموذج بطاقة الأداء المتوازن لابد من توافر مجموعة من المتطلبات وهي كما يلي: (درغام وأبو فضة، 2009، ص11)

1. تحديد واضح للأهداف الإستراتيجية وذلك لأن تحديد الأهداف الإستراتيجية يعتبر من أهم المحاور المستخدمة في نموذج بطاقة الأداء المتوازن.
2. الاخذ بمنهج النظام، حيث يتوقف نجاح نموذج بطاقة الأداء المتوازن على الأخذ بمنهج النظام على أن يُستخدم ذلك لمقاييس نظام إدارة استراتيجي.
3. وجود الواقعية لاختيار مقاييس الأداء المتوازن
4. الإستجابة للتغيرات البيئية والضغوط التي تتعرض لها المنشآت مثل شدة المنافسة والتركيز على العميل.

رابعاً: خطوات بناء نموذج بطاقة الاداء المتوازن

إن عملية بناء نموذج بطاقة الأداء المتوازن تتطلب القيام بما يلي: (فودة، 2003، ص 274)

1. وضع الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة من قبل الإدارة العليا وهو ما يمثل رؤية المؤسسة المالية.
2. تحديد مقياس الأداء لكل جانب من جوانب القياس وقد تكون هذه المقاييس كمية أو وصفية أو مالية.

3. دراسة المقاييس من خلال عرضها على العاملين داخل المؤسسة والتعرف على آرائهم تجاه هذه المقاييس.
4. وضع قيمة مستهدفة للقياس وذلك للمساعدة في عمليات مقارنة الأداء الفعلي بالتكاليف المستهدفة.
5. إعادة النظر في القيم المستهدفة بين فترة وأخرى وذلك حسب التغيرات التكنولوجية.
6. إعداد تقرير حول مدى تحقيق مؤشرات الأداء المتوازن للقيم المستهدفة.
7. وضع نظام للحوافز للمدراء والعاملين بناء على مدى تحقيق الأهداف.

خامساً: مزايا نموذج بطاقة الأداء المتوازن BSC

يحقق استخدام هذا النموذج المزايا الآتية (درغام وأبو فضة، 2009، ص11) و (صباح، 2008، ص65) و (أبو محسن، 2009، ص90):

1. تقدم بطاقة الأداء المتوازن اطاراً شاملاً لترجمة الأهداف الإستراتيجية إلى مجموعة متكاملة من المقاييس التي تنعكس في صورة مقاييس أداء الإستراتيجية.
2. تعمل بطاقة الأداء المتوازن على إشباع العديد من الإحتياجات الإدارية مثل إحتياجات العملاء وتلبية هذه الإحتياجات وتخفيض الزمن اللازم لإدخال منتجات جديدة.
3. تؤدي بطاقة الأداء المتوازن إلى الحد من مشكلات التعظيم الفرعي للأرباح حيث تأخذ في الإعتبار كل المقاييس التشغيلية المهمة وبالتالي يستطيع مدير المؤسسة المالية تحديد ما يكون على حساب المقاييس الأخرى ويجبر المدراء في المستويات الإدارية العليا على الأخذ في عين الإعتبار كافة مقاييس التشغيل المهمة.
4. التنسيق بين مختلف أقسام المنشأة وقيامها بالعمل بصورة متوازنة معاً لتحقيق النتائج والأهداف من خلال تحسين قدرات الشركة.
5. تحديد المسؤوليات بصورة واضحة لكل إدارة وإمكانية مشاركتها.
6. القدرة على تحليل وقياس العمليات والأنشطة وربط أهداف المنشأة بنظام الحوافز.
7. إنجاز أهداف المنشأة بأكثر الأساليب فعالية وكفاءة.

سادساً: مشكلات ومعوقات تطبيق نموذج بطاقة الأداء المتوازن

يواجه تطبيق نموذج بطاقة الأداء المتوازن مجموعة من المعوقات وهي: (أبو محسن، 2009، ص82)، (صباح، 2008، ص52)

1. يفترض نموذج بطاقة الأداء المتوازن وجود علاقة السبب والنتيجة بين المعلومات غير المالية والإيرادات المالية المستقبلية.
2. تكاليف تصميم مقاييس الأداء المتوازن عالية جدا حيث يجب قبل تصميم النموذج مقارنة التكلفة بالمنفعة.
3. سوء التنظيم في بعض المؤسسات المالية يعيق جمع البيانات المطلوبة وعدم توفر الكفاءات الإدارية التي تستخدم نموذج بطاقة الأداء المتوازن.
4. عدم وجود أسلوب تفصيلي يوضح كيفية إختيار مقياس الأداء لكل مدخل حيث لا يوجد مناقشة لكيفية وضع أهداف الأداء في نظام قياس الأداء المتوازن أو كيفية حدوث مفاضلة بين الأهداف أو حتى مستوى صعوبة تحقيق الهدف الذي يختلف من هدف إلى آخر بالطبع.
5. كثرة المقاييس والبيانات قد تحدث غموضا وسوء فهم لدى العاملين، خصوصا إذا ظهرت بعض المقاييس كأنها تتعارض مع بعضها البعض.
6. ربما تكون تكاليف التطبيق مرتفعة نظرا لتعدد وكثرة وتنوع البيانات المطلوبة وتكاليف تحليلها والحصول على النتائج قد تكون المقاييس غير مفهومة لبعض الأفراد في المنشأة، إلا أن هذا يجب ألا يشكل عائقا أمام استخدامها من قبل الشركات، حيث أن تطبيقها يحقق مزايا كبيرة.

ويرى الباحث أنه يمكن التغلب على هذه المشكلات من خلال:

1. تدريب العاملين داخل المؤسسة على استخدام نموذج بطاقة الأداء المتوازنة والإشارة إلى أهميته.
2. الإستعانة بخبراء مختصين في هذا المجال بما يضمن زيادة تثقيف العاملين في هذا المجال.
3. لفت إنتباه الإدارة العليا لأهمية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن.
4. تحديد أهداف المؤسسة التي تتطلع لتحقيقها جراء استخدام هذا النموذج والتخطيط الجيد لتحقيق الأهداف.
5. تقديم حوافز للموظفين بما يضمن تشجيعهم على تطبيق وفهم هذا النموذج مما ينعكس إيجابا على نجاح تطبيق هذا النموذج.
6. التخطيط المسبق لتطبيق هذا النموذج للحد من الإسراف وإرتفاع التكاليف الأمر الذي يساهم في تخفيض تكاليف تطبيق هذا النموذج.
7. زيادة التنسيق بين الإدارات المختلفة بما يحقق أغراض هذا النموذج ويساعد على إنجاز المخطط بدرجة عالية من الكفاءة.

الأسلوب الخامس: المحاسبة عن الإنجاز

أولاً: المفهوم

تعتبر المحاسبة عن الإنجاز هي التطور الطبيعي لنظرية القيود وإدارة الاختناقات، كما أنها هي النموذج المتطور في منظومة إدارة التكلفة القادرة على إنتاج المعلومات التكاليفية والكمية اللازمة لرفع كفاءة وفعالية إدارة الوقت في إطار إدارة الاختناقات فضلاً عن توفير المعلومات اللازمة لعمليات التخطيط وتنفيذ برامج التطوير والتحسين المستمر. (العشماوي، 2011، ص 365)

ثانياً: دور المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد القرارات

تلعب المحاسبة عن الإنجاز دوراً كبيراً في ترشيد: (عشماوي 2011، ص 373)

1. قرارات التشغيل.
2. قرارات التسعير.

ثالثاً: متطلبات تنفيذ مدخل المحاسبة عن الإنجاز لأغراض قياس التكلفة :

يتطلب تنفيذ مدخل المحاسبة عن الإنجاز لأغراض قياس التكلفة و تقويم الأداء تعديل بعض المفاهيم وإدخال بعض المفاهيم الجديدة كمتطلبات أساسية لتنفيذه، وذلك كما يلي (مؤمنة، 2004، ص 105).

1. إعادة النظر في تبويب هيكل عناصر التكاليف.
2. دراسة و تحديد معوقات العملية الإنتاجية .
3. الإهتمام بعنصر الزمن .

رابعاً: حدود استخدام المحاسبة عن الإنجاز

إن تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز له العديد من المزايا وله العديد من العيوب وهي كما يلي:
(العشماوي، 2011، ص379)

المزايا

1. الإهتمام بنقاط الإختناق في المراحل الإنتاجية مع الإهتمام بالقيود المفروضة على صورة الموارد الانتاجية.
2. التركيز على ادارة الوقت والاختناقات في تعظيم الانجاز وتخفيض المخزون السلعي مما يؤدي الي تخفيض نفقات التشغيل.
3. تعظيم ربحية المنظمة من خلال التخلص من الوقت الضائع.
4. المساعدة في بناء استراتيجيات التسعير القادرة على ضبط عمليات تخطيط وجدولة وتقييم المنتجات.
5. تدعيم المقاييس المادية للحكم على الأداء التشغيلي للمنظمات.

العيوب

1. عدم الإتفاق على مفهوم محدد للإنجاز ومؤشراته كمدخل غير مالي يدعم المؤشرات المالية التقليدية.
2. عدم الإهتمام باستخدام الموارد الإنتاجية غير المقيدة رغم دورها في تعظيم الإنجاز الكلي للمنظمة.
3. إفتراضه بأن كسر القيود والإختناقات هو السبيل الوحيد لتعظيم الإنجاز الكلي.
4. إستناده إلى نظرية القيود التي تتبنى علي مجموعة من الإفتراضات غير الموضوعية.
5. حاجته إلى قاعدة بيانات لحساب أوقات الإنجاز والتشغيل والإنتظار والفحص والتخزين والتسليم على مستوى دفعات الإنتاج والمنتجات.

الأسلوب السادس: نظام الموازنة المبني على الأنشطة Activity Based Budget

أولاً: المفهوم

نتيجة للريادة في مواصلة بناء برنامج الجودة الشاملة في إدارة جهاز العمل الإداري داخل المؤسسة ظهر منهج إعداد الموازنة على أساس الأنشطة وهو ما يعرف بـ ABB وذلك بهدف خفض التكاليف العامة، وتعتمد الموازنة على أساس الأنشطة على مجموعة من التقنيات اللازمة لإعداد تقارير الإنفاق وطرق تحليل الإنفاق على أساس الأهداف (ابو محسن، 2009، ص63)

تعريف الموازنة على أساس الأنشطة

يمكن تعريف الموازنة على أساس الأنشطة على " أنها عملية تخطيط وتحكم في الأنشطة المتوقعة في المنظمة لاشتقاق موازنة فعالة للتكاليف تعني بحمل العمل المتنبأ به وتحقيق الأهداف الإستراتيجية المتفق عليها" (حماد، 2005، ص 1174).

وكذلك يمكن تعريف الموازنة على أساس الأنشطة بأنها "هي أسلوب يقوم على ربط الإستراتيجية بالموازنة حيث نبدأ بتحديد متطلبات العمل وتحليل الإستراتيجيات التنافسية ثم نوضع بعد ذلك الأهداف أهداف الوقت والجودة والتكلفة ثم يتم ترجمة هذه الأهداف الى أهداف على مستوى النشاط(ابو رحمة، 2008، ص 70).

ثانياً: مراحل الموازنة على أساس الأنشطة ABB

تمر عملية إعداد الموازنة على أساس الأنشطة بمجموعة من المراحل وهي (حماد، 2005، ص1178)

1. تحديد العميل ورجباته، وهذه هي الخطوة الأولى حيث يتم فيها تحديد العميل المستهدف وتحديد رغبات هذا العميل إذا ما تم تحديد ذلك يتم التوجه لإشباع رغبات هذا العميل مع ضرورة أخذ وضع المنافسين في عين الاعتبار وتقديم الخدمة التي تجذب العميل لنا دون النظر للمنافسين.
2. تقدير الإدارة لأحمال أعمالهم، وهنا يجب أن تعمل الإدارة على التنبؤ بالمبيعات والخدمات الجديدة التي يمكن أن تقدمها لعملائها وكذلك دراسة أهم التغييرات التي يمكن أن تطرأ على الإستراتيجية المتبعة.
3. وضع الأهداف الخاصة، وهذه الأهداف يجب أن يتم تعريفها للمدراء العاملين حيث يتم عليها التخطيط لهذه الأهداف وفي النهاية يجب لكل مدير أهداف خاصة لتحسين انشطته

من أجل إضافة قيمة للعمل وتحقيق الإنجازات المطلوبة والبعد عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

4. التعرف على المشروعات المشتركة بين الإدارات، وهذا الأمر يساعد على إجراء التنسيق بشكل فعال مما يحسن العمل ويرتقى بجودة الأداء.

5. تحديد المشروعات التي تحقق الأهداف، وذلك بهدف التحسين المستمر في هذه المشروعات وتدعيمها مما يزيد من عملية تحقيق الأهداف بفاعلية وهنا يجب استخدام لجان متخصصة لإختيار المشروعات التي تحقق الأهداف وتفي بالإحتياجات المطلوبة للعملاء.

6. تقرير الأنشطة، وتعتبر هذه الخطوة هي آخر الخطوات في تقرير الأنشطة وتكليفها للسنة المقبلة.

ثالثاً: مزايا الموازنة على أساس الأنشطة

إن الموازنة على أساس الأنشطة تحقق العديد من المزايا (أبو رحمة، 2008، ص68) (أبو محسن ، 2009، ص75)

1. الموازنة والموائمة بين الأنشطة حيث تعمل الموازنة على أساس الأنشطة على الموائمة والموازنة بين الأنشطة مما يساعد على تحقيق مكاسب كبيرة للمنشأة في مجالات التخطيط السليم والرقابة الفعالة وخفض التكاليف.

2. التركيز على متطلبات العميل وليس العمل وهذا بدوره يساهم في تحليل إحتياجات العميل من الموارد وبالتالي ربطها بالأهداف الإستراتيجية المخطط لها على المدى القصير أو الطويل.

3. تحديد التكلفة بشكل دقيق وهذا بدوره يؤدي إلي تحسين جودة القرارات الإستثمارية المتخذة

4. للموازنة على أساس الأنشطة فوائد تنظيمية مثل تحسين العلاقة مع العملاء وتعزيز العمل الجماعي وتوفير المعلومات اللازمة للمنشأة.

5. تخطيط العمليات المستقبلية بشكل سليم وذلك من خلال تحديد التكاليف بشكل دقيق سواء كانت تكاليف مباشرة او تكاليف غير مباشرة.

6. عند استخدام نظام الموازنة على أساس الأنشطة فإنها تفيد فيما يلي:

- جعل الموازنة توصلنا إلى تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة.
- إشراك الموظفين في تحضير وإعداد الموازنة وذلك من خلال تعريف وتحديد الأنشطة.
- يساعد في تحليل التكاليف الثابتة وتحديد الإجراءات الكمية للأنشطة الخدمية.

رابعاً: الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة
تواجه عملية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة مجموعة من الصعوبات وهي (أبو محسن،
2009، ص69):

1. مقاومة التغيير من قبل الموظفين وذلك يحدث عند تطبيق أي نظام جديد نظراً لتعود الموظفين على الأنظمة القديمة.
2. قلة دعم الإدارة العليا وخاصة تلك التي تفكر بشكل تقليدي مقاوم للتغيير وقد يعتبر أهم أسباب قلة دعم الإدارة العليا لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة هو الخوف من ارتفاع التكاليف.
3. قلة المحاسبين المدربين حيث يحتاج تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة إلى عدد من الموظفين الماليين أصحاب الخبرة والدراية والمدربين بدرجة عالية وهذا الأمر قد يكون صعب في البداية نظراً لارتفاع التكاليف المرتبطة بعمليات الإعداد والتدريب ورفع الكفاءة.
4. قلة الخبرة ومحدودية القدرة على إستعمال الأجهزة الإلكترونية كالحاسوب وغيره وبخاصة لدى الموظفين القدامى.
5. صعوبة تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في تقدير التكاليف وعدم القدرة على تحديد التكاليف وتقديرها يحول دون تطبيق المدخل الحديث للموازنات ABB.
6. صعوبة تحديد وتحليل الأنشطة التي تضيف قيمة وذلك بسبب تداخل وتعدد أنواع المنتجات والخدمات.

ويرى الباحث أنه يمكن التغلب على هذه الصعوبات من خلال:

1. نشر ثقافة التغيير بين العاملين داخل المؤسسة وثمار ذلك التي تعود بالنفع على العاملين ومؤسساتهم.
2. لفت انتباه الإدارة العليا لأهمية تطبيق نظام الموازنة المبنية على الأنشطة ودورها في زيادة كفاءة عمل المؤسسة، وتنقيف الإدارة حول ضرورة التغيير للأفضل.
3. تدريب العاملين على تطبيق هذا النظام من خلال الدورات التدريبية والإستعانة بخبراء ومختصين في مثل هذا المجال والعمل على إستقطاب المهرة من الموظفين الجدد الذين تتوفر لديهم القدرة على تطبيق هذا النموذج.
4. العمل على دراسة أنشطة المؤسسة والتعرف على الأنشطة التي تضيف قيمة وتلك التي لا تضيف قيمة لما لهذا الأمر من نتائج إيجابية على تطبيق هذا النظام.
5. دراسة العوائد التي ينتظر تحقيقها جراء الإستخدام الجيد لهذا النموذج ومقارنتها مع التكاليف لبيان إيجابيات التطبيق الأمر الذي يشجع الإدارة على ضرورة الإستجابة لإحداث التغييرات المطلوبة.

الأسلوب السابع: التكلفة المستهدفة Target Costing

أولاً: المفهوم

تعتبر التكلفة المستهدفة هي التكلفة المحددة مقدماً في مرحلة تصميم وتطوير المنتج والتي يجب أن لا تتعداها التكلفة الفعلية لإنتاج هذا المنتج، وبهذه الخاصية يجب أن تقوم المنظمة بتعديل هيكل المنتج وصولاً للتصميم الذي يكون في حدود التكلفة المستهدفة التي تصبح بمثابة معيار تكلفة يمكن من خلاله تحديد مجالات الاداء الفعلي كمدخل لإحداث خفض حقيقي في التكلفة وتحقيق تحسين وتطوير ملموس في المنتج. (العشماوي، 2011، ص331)

وتُعرف التكلفة المستهدفة على أنها "التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج أو الخدمة والتي تساعد الشركة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف. (القباني، 2010، ص381)

ثانياً: مميزات منهج التكلفة المستهدفة

يمتاز منهج التكلفة المستهدفة بما يلي: (زعر، 2012، ص247)

1. يساعد منهج التكلفة المستهدفة على خلق مستقبل تنافسي للمنظمة من خلال التركيز على الإدارة الموجهة بالسوق (العميل).
2. أنه منهج رقابي شامل يخضع التكاليف في كافة مراحلها للتحليل والتقييم وتخطيط الخدمة إلى ما بعد البيع ويشمل الألف الداخلي والخارجي معاً.
3. أنه منهج يوفر الدفع الذاتي، لتحقيق النتائج المرجوة.

ثالثاً: أهداف التكلفة المستهدفة

يسعى مدخل التكلفة المستهدفة الي: (العشماوي، 2011، ص335)

1. حصر التصميم وعمليات الإنتاج في حدود تكلفة محددة مسبقاً بناءً على معطيات السوق بالإضافة لمساهمته في كبح جماح مهندسي التصميم للحد من الفاقد والضياع.
2. إتاحة الفرصة للحصول على وضع تنافسي أفضل من خلال التسعير وفقاً للمنافسة وليس وفقاً للتكلفة.
3. يوسع من دور المعلومات المحاسبية بدءاً من مرحلة التصميم وبالتالي ينقل العمل المحاسبي من موقع الانتظار الى موقع المشاركة في مراحل التصميم من خلال توفيره للمعلومات المتعلقة بتكلفة المنتج.

4. العمل على خفض التكلفة في مرحلتي تخطيط وتصميم المنتج.
5. العمل على تحقيق ودعم القدر التنافسية للمنظمة كأحد أهم أهداف الإستراتيجية.
6. يساعد في تفسير العلاقة بين تكلفة الإنتاج وتكلفة المنافسين.
7. المساعدة في خلق مستقبل تنافسي أفضل للمنظمة.
8. تحليل وتقييم ورقابة التكاليف في كافة مراحلها بدءاً بتخطيط المنتج وانتهاءً بالتخلص منه.
9. يدعم هذا الأسلوب روح الفريق في تحقيق النتائج المرجوة.
10. يساعد في تحقيق الربح المخطط للمنظمة.
11. يعمل على إشباع رغبات وإحتياجات العملاء من زوايا السعر والتكلفة والجودة وتقديم المنتجات الجديدة في الوقت المناسب.

رابعاً: مبادئ التكاليف المستهدفة.

يرتكز نظام التكاليف المستهدفة في تحقيق أهدافه على مجموعة من المبادئ تتمثل في

(الآتي: (راجخان، 2002، ص22)

- يقوم نظام التكاليف المستهدفة على أساس التخطيط المتوسط والطويل الأجل للتكاليف والأرباح.
- يقوم بتحديد تكلفة المنتج وفقاً للمعادلة التالية: السعر المستهدف - الربح المستهدف = التكلفة المستهدفة.
- يؤكد على أهمية تشغيل فريق عمل ذي مهارة ملائمة للمهام المنسوبة إليه، سواءً من داخل المشروع أو من خارجه كالموردين والوسطاء والموزعين.
- يهتم بتوثيق العلاقة مع الموردين ويجعل أساس التعامل معهم الثقة لسنوات طويلة، أو يجعل منهم شركاء للمشروع أو طرفاً أساسياً في عملية التخطيط والتصميم للمنتجات.
- ينادي بأهمية إنتاج العديد من المنتجات في المشروع الواحد، حتى تسهل عملية تحقيق الأرباح المستهدفة للمجموعة ككل.
- يقوم بإشراك جميع العاملين في وضع الخطة التصنيعية، مما يحفزهم على تنفيذ الخطة بكفاءة عالية.
- يعتمد على أساس دقيق وصحيح من المعلومات الجديدة من داخل وخارج المشروع.

الفصل الثالث

حوكمة الشركات Corporate Governance

وفيه مبحثان

المبحث الأول: حوكمة الشركات، المفهوم والنشأة

المبحث الثاني : قواعد ومعايير حوكمة الشركات

ظهرت في الفترات الأخيرة مصطلحات عدة مثل العولمة وغيرها، واحتلت مساحات كبيرة، والآن ظهرت كلمة كبيرة جديدة وهي مرشحة لكثرة الاستخدام والتداول بشكل كبير نظراً لارتباطها بالمجال الإقتصادي والإداري، وهي "الحوكمة"، و"الحوكمة" ليست فقط مصطلح، لكنه نهج ومبادئ تطبق كاملة ويحذافيرها، كما أنها ليست لفظاً جديداً، أو كلمة ترد وتضاف إلى قاموس التداول لعرض عضلات ثقافية، بل هي معان ومعايير تنقل الواقع الإقتصادي من درجة إلى أخرى ومن مقام إلى آخر، وباتت حوكمة الشركات من الموضوعات المثيرة جداً خصوصاً بعد ما وجدت الدوائر الأكاديمية والسياسية والاقتصادية العالمية فيها وسيلة فعالة للتدخل في إقتصاديات الدول النامية تحت عناوين برامج الإصلاح ومتطلبات إعادة الهيكلة والإهتمام بالجودة والبحث عن عوائد إقتصادية مرتفعة حسب ما يراه صندوق النقد والبنك الدوليين. (منتدى التمويل الإسلامي <http://islamfin.go-forum.net/t1778-topic> 2012/01/30).

لقد إكتسبت قضية حوكمة الشركات Corporate Governance أهمية كبيرة منذ انفجار الأزمة المالية الآسيوية في العقد الأخير من القرن العشرين، وزاد من أهمية هذه القضية ما أكتشف خلال السنوات القليلة الماضية من تلاعب وغش مالي وفساد إداري في بعض الشركات الأمريكية الدولية العملاقة، الأمر الذي أودى ببعضها إلى الإفلاس، وما ترتب على ذلك من خسائر فادحة لأصحاب المصالح المباشرة والاقتصاديات القومية المعنية والاقتصاد العالمي. ويرجع تزايد أهمية حوكمة الشركات باكتشاف الجرائم المشار إليها إلى أن الحوكمة تعتبر أحدث توجه عالمي لإحكام الرقابة على إدارات الشركات لمنعها من إساءة استعمال سلطاتها، وحثها على حماية حقوق المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح، وتحسين أدائها وممارساتها المحاسبية، وتوفير الشفافية في التقارير المالية وغير المالية الصادرة عنها، كما تؤدي الحوكمة الجيدة الفعالة إلى الاكتشاف المبكر لانخفاض مستويات الأداء التشغيلي والمالي والإداري ومستويات الإفصاح والشفافية بالشركات وعلاجه فور اكتشافه، الأمر الذي يساعد على وقايتها من الانزلاق إلى غيابات الغش والفساد، ويجنبها والمؤسسات والأسواق المالية الكثير من الأزمات، وهكذا تبدو لنا حوكمة الشركات علاجاً ووقاءً ومقوياً عاماً للشركات.

وهكذا فقد اختار المنتدى الإقتصادي العالمي في دافوس خلال دورته الـ 33 موضوع الحوكمة وبناء الثقة عنواناً له، وعلى أثر سلسلة الفصائح في عالم الأعمال الأميركي، أصبح تعبير "حوكمة الشركات" متداولاً ومثيراً لاهتمام عالمي، وأقر الكونغرس قانون "سارابينزأوكسلي" الذي يشدد القواعد التنظيمية في الحوكمة الشركانية، وتطورت تداعيات مفهوم حوكمة الشركات إلى الحد الذي أصبح معه المفهوم شعاراً إصلاحياً وجزءاً من خطاب سياسي إقتصادي للحكومات أو من يقف في

مقابلتها، وطرحت آليات مختلفة للتعامل مع إستحقاقاته الإدارية والمالية والمحاسبية وكذلك المهنية والأخلاقية.

أما بالنسبة لموضوع حوكمة الشركات ذلك المصطلح الذي ظهر حديثاً على الساحة الاقتصادية العالمية فقد كان لهذا المصطلح وجوداً في فلسطين حيث ذكرت مدونة حوكمة فلسطين أنه بتاريخ 2007/6/3 عقد أول اجتماع للجنة الوطنية للحوكمة في مقر هيئة سوق رأس المال وقد اطلع الحضور على الجهود التي بذلت من الهيئة وعدد من الجهات التي إهتماماً في موضوع الحوكمة، وقد إتفق الحضور على تشكيل اللجنة الوطنية للحوكمة تشكل من الجهات التالية:

هيئة سوق رأس المال و سلطة النقد الفلسطينية و مراقب الشركات وسوق فلسطين للأوراق المالية ورئيس المجلس التنسيقي للقطاع الخاص وأمناء سر المجلس التنسيقي للقطاع الخاص وجمعية البنوك واتحاد شركات التأمين وجمعية المدققين القانونيين ونقابة المحامين والائتلاف من أجل النزاهة والمساءلة (أمان) واثنين من الأكاديميين يتم تنسيبهم من قبل رئيس اللجنة، حيث كانت من أهم أهداف الحوكمة في فلسطين وكما رسمتها اللجنة الوطنية للحوكمة هي على النحو التالي: تحسين أداء الشركات وقدرتها على المنافسة وإمكانية حصولها على رأس مال إضافي وتحسين نوعية المعلومات ذات الصلة بالحوكمة والمتاحة لأسواق الأسهم، وبناء ثقة المستثمرين وأصحاب المجتمع ككل، والارتقاء بالمعايير ودفع عجلة إصلاح أنظمة حوكمة الشركات.

(مدونة حوكمة فلسطين – <http://www.pcma.ps/portal/corporate>

<http://www.pcma.ps/portal/corporate> – [governance/Pages/CorGov-In-Pal.aspx](http://www.pcma.ps/portal/corporate/governance/Pages/CorGov-In-Pal.aspx) – 30-0102012م)

المبحث الأول: حوكمة الشركات: المفهوم والنشأة

أولاً: المقدمة

ظهر مفهوم الحوكمة بقوة في السنوات القليلة الماضية نتيجة للعديد من العوامل الاقتصادية والاجتماعية والتنظيمية التي تدفع نحو تطوير هذا المفهوم والحوكمة مصطلح مستمد من الحكم والسيطرة والإنضباط بكل ما تعني الكلمة من معنى (حماد، 2005، ص9).

يعتبر مفهوم حوكمة الشركات من المفاهيم الحديثة والتي بدأت في الظهور بعد ظهور نظرية الوكالة agency theory والتي تعني فصل ملكية الشركة عن إدارتها (حبوش، 2007، ص38)

حوكمة الشركات (corporate governance) هي من أهم واشمل المصطلحات التي أخذت تنتشر على المستوى العالمي خلال العقد الأخيرين وقد زاد الاهتمام بالحوكمة في معظم الاقتصاديات الناشئة والمتقدمة نظراً لإرتباطها بالجوانب التنظيمية والمحاسبية والمالية والاقتصادية والاجتماعية والبيئية. (حداد، 2008، ص4).

لايتفق كافة الاقتصاديين والقانونيين والمحليلين على تعريف واحد لحوكمة الشركات corporate Governance ويرجع ذلك إلى تداخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات وهو الأمر الذي يؤثر على المجتمع ككل. (أبو موسى، 2008، ص15).

ثانياً: الحوكمة في اللغة:

إن مصطلح "حوكمة الشركات" مصطلح جديد في اللغة ، وقد اختلف الكتاب حول التسمية في البداية، إلى أن قرر مجمع اللغة العربية في القاهرة تسمية النظام قيد البحث بـ "حوكمة الشركات"، الحوكمة في اللغة مستمدة من الحوكمة وتعني الإنضباط والسيطرة والحكم بكل ما تعني هذه الكلمات من معنى. (حماد، 2005، ص9).

ثالثاً: أما مفهوم الحوكمة إصطلاحاً فهناك العديد من التعريفات:

يقصد بمفهوم حوكمة الشركات "هي النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسئولية والنزاهة والشفافية" (حبوش، 2007، ص25).

"الحوكمة هي نظام شامل يتضمن مقاييس لأداء الإدارة الجيدة ومؤشرات حول وجود أساليب رقابية تمنع أي طرف من الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة داخليا وخارجيا من التأثير بصفة سلبية على أنشطة المنشأة وبالتالي ضمان الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بما يخدم مصالح جميع الأطراف

بطريقة عادلة تحقق الدور الإيجابي للمنشأة لصالح مُلاكها والمجتمع ككل (جودة، 2008، ص16).

وكذلك تُعرف حوكمة الشركات:

"هو نظام متكامل للرقابة المالية وغير المالية الذي عن طريقه يتم إدارة الشركة والرقابة عليها (حبوش، 2007، ص26).

الحوكمة عبارة عن مجموعة من النظم والقرارات والسياسات التي تتبعها الشركة من أجل تحقيق الجودة والتميز في إختيار الأساليب الفعالة والقادرة على تحقيق أهداف الشركة. (حداد، 2008، ص5)

أما حوكمة الشركات بالمفهوم الواسع، الذي تتبناه مدونة حوكمة الشركات في فلسطين فيقصد به "مجموعة القواعد والإجراءات التي يتم بموجبها إدارة الشركة والرقابة عليها، عن طريق تنظيم العلاقات بين مجلس الإدارة، والإدارة التنفيذية، والمساهمين، وأصحاب المصالح الآخرين، وكذلك المسؤولية الاجتماعية والبيئية للشركة"، وعليه تهتم حوكمة الشركات، بشكل رئيسي، بالأسلوب الذي يتم فيه إدارة الشركة والرقابة عليها، وبفحص قدرات مجلس الإدارة على وضع سياسات ورسم أهداف للشركة تتفق ومصالحة المساهمين وأصحاب المصالح الآخرين <http://www.pcma.ps/portal/corporate-governance/Pages/About.aspx>

ويرى الباحث أنه يمكن تعريف حوكمة الشركات من خلال التعريفات السابقة بانها:

ذلك النظام الذي يهدف إلى ضبط العمل داخل المؤسسة وتوجيهه نحو إنجاز أعمال المؤسسة بدرجة عالية من الشفافية والملائمة والدقة والوضوح وبما يحقق أغراض المؤسسة في خدمة المساهمين والمجتمع وغيرهم من أطراف العلاقة بنزاهة وموضوعية، وبما يحقق الرقابة على عمل الإدارة داخل المؤسسة وبما يحقق جودة العمل داخل المؤسسة ويزيد من تميزها على نظيراتها من المؤسسات المشابهة، ويضمن الإستغلال الأمثل لطاقات وموارد المؤسسة.

رابعاً: عوامل ظهور مفهوم الحوكمة

هناك مجموعة من العوامل إرتبطت بالمناخ الاقتصادي في دول العالم ساهمت في ظهور مفهوم حوكمة الشركات إلى العلن منها: (منتدى التمويل الإسلامي - <http://islamfin.go> forum.net/t1778-topic 2012/01/30)

أولاً: مع انفجار الأزمة المالية الآسيوية أخذ الاهتمام العالمي يتجه نحو حوكمة الشركات، والأزمة المالية المشار إليها قد يمكن وصفها بأنها كانت أزمة ثقة في المؤسسات والتشريعات التي تنظم نشاط الأعمال والعلاقات في ما بين منشآت الأعمال والحكومة، ومن أهم المشاكل التي برزت إلى المقدمة أثناء الأزمة تتضمن عمليات ومعاملات الموظفين الداخليين والأقارب والأصدقاء بين منشآت الأعمال وبين الحكومة، وحصول الشركات على مبالغ هائلة من الديون قصيرة الأجل في الوقت نفسه الذي حرصت فيه على عدم معرفة المساهمين بهذه الأمور وإخفاء هذه الديون من خلال طرق ونظم محاسبية "مبتكرة" كما أن الأحداث الأخيرة ابتداءً بفضيحة شركة إنرون Enron وما تلا ذلك من سلسلة اكتشافات تلاعب الشركات في قوائمها المالية التي كانت لا تعبر عن الواقع الفعلي لها، بالتواطؤ مع كبرى الشركات العالمية الخاصة بالمراجعة والمحاسبة، وهو ما جعل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تصدر مجموعة من الإرشادات في شأن حوكمة الشركات بشكل عام، وهو ما أظهر بوضوح أهمية حوكمة الشركات حتى في الدول التي كان من المعتاد اعتبارها أسواقاً مالية "قريبة من الكمال".

ثانياً: إن من أهم الأسباب التي دعت إلى حوكمة الشركات، ممارسات الشركات متعددة الجنسية في اقتصاديات العولمة، حيث تقوم بالاستحواذ والاندماج بين الشركات من أجل السيطرة على الأسواق العالمية، فرغم وجود الآلاف من الشركات متعددة الجنسية فإن هناك 100 شركة فقط هي التي تسيطر على مقدرات التجارة الخارجية على مستوى العالم من خلال ممارستها الاحتكارية.

ثالثاً: نظراً لضعف النظام القانوني الذي لا يمكن معه إجراء تنفيذ العقود وحل المنازعات بطريقة فعالة اكتسب مفهوم الحوكمة أهمية كبرى بالنسبة للديموقراطيات الناشئة كما أن ضعف نوعية المعلومات تؤدي إلى منع الإشراف والرقابة وتعمل على انتشار الفساد وانعدام الثقة.

إن إن انهيار الشركات والأزمات المالية الحادة كانت من أهم الأسباب التي أدت إلى ظهور حوكمة الشركات وبالتالي فإن أهم الأسباب التي أدت إلى ظهور مصطلح حوكمة الشركات ما يلي (نسمان، 2009، ص22)، (أبو موسى، 2008، ص20).

1. الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء.
 2. تحسين الكفاءة الاقتصادية.
 3. إيجاد الهيكل الذي تتحدد من خلاله أهداف الشركة، ووسائل تحقيقها، ومتابعة الأداء.
 4. مراجعة وتعديل القوانين الحاكمة لأداء الشركات بحيث تتحول مسؤولية الرقابة إلى كل من مجلس إدارة الشركة والمساهمين ممثلة في الجمعية العمومية للشركة.
 5. زيادة وعي مسؤولي الإدارة وأصحاب المصلحة بحوكمة الشركات.
 6. عدم الخلط بين مهام ومسؤوليات المديرين التنفيذيين ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضائه.
 7. تعزيز المساءلة، وتقويم أداء الإدارة العليا.
 8. توفير الحوافز الملائمة لمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية للشركة لمتابعة الأهداف التي تتفق ومصالح المصرف والمساهمين.
 9. تحقيق التكامل مع البيئة القانونية، والتنظيمية، والمؤسسية للمصرف.
 10. المساعدة على رفع درجة الثقة مع تحقيق المزيد من الاستقرار لمصادر التمويل، مع جلب للإستثمارات الأجنبية.
 11. ضمان الحصول على معاملة عادلة لجميع المساهمين.
 12. مساهمة العاملين وغيرهم من الأطراف أصحاب المصلحة في نجاح الشركة والمساهمة في تحسين أدائه في المدى الطويل.
- كذلك إن من أسباب ظهور حوكمة الشركات مايلي: (العرايزة، 2009، ص19)

1. الفجوة بين مكافآت الادارة واداء الشركات.
2. حالات الفشل المؤسسي في دول آسيا وأمريكا وروسيا.
3. الإخفاق في جذب رأس المال مما يهدد كيانات الشركات ويجعلها عاجزة عن المنافسة.
4. عدم قدرة المستثمرين على تحليل ومقارنة فرص الإستثمار المحتملة.
5. عدم توافر الدقة ومعايير الشفافية والوضوح في إعداد الحسابات الختامية.
6. الممارسات غير الأخلاقية من قبل مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والموظفين.
7. ضعف مجلس الإدارة الذي يمكن ان يؤثر على الإدارة التنفيذية والعليا والتي قد تعاني من عجز او قصور في قدرتها على القيام بممارسات إدارية ناجحة.
8. عدم فعالية إجراءات الرقابة الداخلية التي لا يمكنها إكتشاف ومنع المشاكل.
9. ضعف الاطراف الخارجية ورقابتها للمنشأة كالقائمين على وضع القوانين ومراجعي الحسابات.

المبحث الثاني: قواعد ومعايير حوكمة الشركات

أولاً: أهداف حوكمة الشركات

هناك عدة أهداف تعمل الحوكمة على تحقيقها وهي: (نسمان، 2009، ص20) (خليل، 2009، ص23)

1. التأكيد على مبدأ الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء، مع تحسين الكفاءة الاقتصادية للمنشآت.
2. إيجاد الهيكل الذي تتحدد من خلاله أهداف المنشأة، ووسائل تحقيق تلك الأهداف ومتابعة الأداء.
3. متابعة المراجعة والتعديل للقوانين الحاكمة لأداء المنشآت المالية، بحيث تتحول مسئولية الرقابة إلى كلا الطرفين وهما مجلس إدارة المؤسسة والمساهمون ممثلة في الجمعية العمومية للمنشأة.
4. عدم الخلط بين المهام والمسئوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين، ومهام مجلس الإدارة ومسئوليات أعضائه.
5. تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة.
6. إمكانية مشاركة المساهمين والموظفين والدائنين والمقرضين، والإضطلاع بدور المراقبين بالنسبة لأداء المنشآت.
7. تجنب حدوث مشاكل محاسبية ومالية، بما يعمل على تدعيم وإستقرار نشاط المنشآت العاملة بالاقتصاد، وعدم حدوث إنهيارات بالأجهزة المصرفية أو أسواق المال المحلية والعالمية، والمساعدة في تحقيق التنمية والاستقرار الاقتصادي.
8. تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات الشركة مما يساهم في ضبط الفساد المالي.
9. المساهمة في تمكين الشركات من الحصول على تمويل من جانب عدد اكبر من المستثمرين والاجانب.
10. تحسين الكفاءة الاقتصادية للشركة وقيمة أسهمها وتحسين اداء الشركة.
11. حماية أصول الشركة ومساهميها وغيرهم أصحاب المصالح.
12. تحسين الممارسات المحاسبية والمالية في المنظمة والعمل على تحقيق العدالة والنزاهة والشفافية في جميع تعاملات المنظمة وعملياتها.

ثانياً: أهمية حوكمة الشركات ومزاياها

أ. الأهمية

إن قواعد الحوكمة تسعى الى ضبط وتوجيه الممارسات الإدارية والمالية والفنية واحترام الضوابط والسياسات المرسومة ولعل أهمية حوكمة الشركات تتمثل في: (ابو حمام، 2009، ص17):

1. التأكيد على الإلتزام بالقوانين والأنظمة التي تحكم العمل داخل المؤسسات سواء كانت قوانين وأنظمة مالية ام ادارية ام غيرها من ضوابط العمل.
2. تدعيم عنصر النزاهة والشفافية في المعاملات التي تقوم بها الشركة سواء كانت هذه المعاملات داخلية ام خارجية مالية ام غير مالية.
3. تحسين عملية استخدام الموارد واستغلالها الاستغلال الامثل والعمل على جذب مصادر تمويل جديدة للشركة ورفع قيمة الشركة ومواردها وتعظيم مكانتها.
4. ضمان التعامل بطريقة عادلة بالنسبة لأصحاب المصالح في حالة تعرض الشركة لحالات اختلاس.
5. الإشراف على المسؤولية الإجتماعية للشركة عن طريق إجراءات مناسبة لأنشطتها من خلال خدمة البيئة والمجتمع.
6. زيادة الثقة في الإقتصاد القومي وتعميق دور سوق المال وزيادة قدرته على تنمية المدخرات ورفع معدلات الإستثمار ودعم القدرة التنافسية للشركة.
7. خفض تكلفة رأس المال للشركة وضمان إستمراريتها والحوكمة تلعب دور كبير في عدم هروب رأس المال ومكافحة الفساد.
8. تحقيق إمكانية المنافسة في الأجل الطويل وهذا بدوره يساهم في خلق وتطوير حوافز جديدة وتبني تكنولوجيا متطورة تزيد من الوعي الإستثماري وهذا من شأنه دعم صمود الشركة في مواجهة منافسيها.

وتكمن أهمية حوكمة الشركات الجيدة في تحقيق الآتي(الشواورة ، 2009، ص 129)

1. جذب الإستثمارات المحلية والأجنبية وتخفيض تكلفة التمويل، والحد من هروب رؤوس الأموال المحلية إلى الخارج وهجرتها.
2. مكافحة الفساد المالي والإداري وما يترتب عليه من فقر وبطالة.
3. ضمان حصول المستثمرين على عائد مجزٍ على استثماراتهم و زيادة النمو وتعظيم حقوق المساهمين وأصحاب المصالح.
4. ضمان قدر ملائم من الطمأنينة للمستثمرين وتعظيم القيمة السوقية للأسهم.

5. التأكد من كفاءة تطبيق برامج الخصخصة والاستخدام الأمثل لحصيلتها المالية.
6. تجنب الانزلاق في مشاكل محاسبية ومالية ودرء حدوث الانهيارات المصرفية.

ب. المزايا

إن تطبيق قواعد حوكمة الشركات يحقق العديد من المزايا ولعل ابرزها: (حبوش، 2007، ص30)

1. تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالية والإداري التي تُواجهها الشركات والدول.
2. رفع مستويات الأداء للشركات وما يترتب عليه من دفع عملية التنمية والتقدم الإقتصادي للدول التي تنتمي إليها تلك الشركات.
3. تشجيع رأس المال المحلي على الاستثمار في المشروعات الوطنية وضمان تدفق الأموال والدولية.
4. الشفافية والدقة والوضوح والنزاهة في القوائم المالية التي تصدرها الشركات مما يزيد من درجة إعتقاد المستثمرين على هذه القوائم في إتخاذ القرارات الإستثمارية.
5. حماية المساهمين بصفة عامة سواء كانوا أقلية أم أغلبية.
6. ضمان وجود هياكل إدارية يمكن معها إدارة الشركة أمام مساهميها مع ضمان وجود المراقبة المستقلة والخارجية وذلك للوصول إلى قوائم مالية عالية الجودة.
7. مراعاة مصالح المجتمع والعمال.
8. ضمان مراجعة الأداء المالي وحسن استخدام أموال الشركة والتعرف على مدى الالتزام بالقوانين والإشراف على المسؤولية الاجتماعية في ضوء قواعد حوكمة الشركات.
9. تعظيم قيمة اسهم الشركات وتدعيم قدرتها التنافسية في اسواق المال العالمية.
10. تجنب الإنزلاق في مشاكل محاسبية ومالية بما يعمل على تدعيم استقرار نشاط الشركات العاملة بالاققتصاد ومحاولة درء أي انهيارات في الاجهزة المصرفية او اسواق المال المحلية والعالمية والمساعدة في تحقيق التنمية الإستقرار الاقتصادي.
11. الحصول على مجلس ادارة قوي يستطيع اختيار مدراء مؤهلين قادرين على تحقيق وتنفيذ أنشطة الشركة في اطار القوانين واللوائح الحاكمة بطريقة اخلاقية.

كلما زادت حاجة ادارة الشركة الى الثقة في المعلومات الواردة لتعديل موقفها تجاه مساهميها ومجلس الادارة كلما زادت اهمية الحوكمة وبخاصة اذا كانت الشركة مدرجة ضمن الاسواق المالية وبالتالي فإن اتباع القواعد السليمة للحوكمة يحقق (سليمان، 2006، ص28):

1. جذب الاستثمارات الأجنبية وتشجيع رأس المال المحلي على الاستثمار في المشروعات الوطنية.

2. الشفافية والدقة والوضوح في القوائم المالية التي تصدرها الشركات وما يترتب على ذلك من زيادة ثقة المستثمرين بها واعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات.
3. زيادة فرص العمل لأفراد المجتمع.

ثالثاً: أبعاد الحوكمة ومجالاتها

إن مفهوم الحوكمة متعدد المجالات وأبعاد الحوكمة تتمثل فيما يلي (ابو موسى، 2008، ص17):

1. البعد الإشرافي

ويتعلق بتدعيم وتفعيل الدور الإشرافي لمجلس الإدارة على أداء الإدارة التنفيذية، والأطراف ذات المصلحة ومن بينهم أقلية المساهمين.

2. البعد الرقابي

ويتعلق بتدعيم وتفعيل الرقابة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي للشركة، فعلى المستوى الداخلي فإن تدعيم وتفعيل الرقابة يتناول تفعيل نظم الرقابة الداخلية ونظم إدارة الخطر، أما على المستوى الخارجي فيتناول القوانين واللوائح وقواعد التسجيل في البورصة، وإتاحة الفرصة لحملة الأسهم والأطراف ذات المصلحة في الرقابة، فضلاً عن توسيع نطاق مسؤوليات المراجع الخارجي وتدعيم إستقلاله.

3. البعد الأخلاقي

ويتعلق بخلق وتحسين البيئة الرقابية بما تشمله من قواعد أخلاقية، ونزاهة وأمانة ونشر ثقافة الحوكمة على مستوى إدارات الشركات وبيئة الأعمال بصفة عامة.

4. الاتصال وحفظ التوازن

ويتعلق بتصميم وتنظيم العلاقات بين الشركة ممثلة في مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية من جهة، والأطراف الخارجية سواء الأطراف الخارجية ذات المصلحة أو الجهات الإشرافية والرقابية أو التنظيمية من جهة أخرى، حيث يجب أن يحكم الإخلاص العلاقة بين إدارة الشركة وحملة الأسهم، بينما يجب أن تحكم العدالة علاقة الشركة بالعمالة، ويجب أن يحكم التوافق الوطني علاقات الشركة بالمنظمات الأهلية، كما يجب أن يحكم الالتزام علاقة الشركة بالهيئات والمنظمات الحكومية.

5. البعد الإستراتيجي

ويتعلق بصياغة إستراتيجيات الأعمال والتشجيع على التفكير الإستراتيجي، والتطلع إلى المستقبل إستناداً على دراسة متأنية ومعلومات كافية عن أدائها الماضي والحاضر، وكذلك دراسة عوامل البيئة الخارجية وتقدير تأثيراتها المختلفة إستناداً على معلومات كافية عن عوامل البيئة الداخلية ومدى تبادل التأثير فيما بينها.

6. المساءلة

ويتعلق بالإفصاح عن أنشطة وأداء الشركة والعرض أمام المساهمين وغيرهم ممن يحق لهم قانوناً مساءلة الشركة.

7. الإفصاح والشفافية:

ويتعلق بالإفصاح والشفافية ليس فقط عن المعلومات اللازمة لترشيد قرارات كافة الأطراف ذات المصلحة على مستوى الشركة، بل يتسع المفهوم ليشمل الإفصاح ضمن التقارير العامة عن المؤشرات الدالة على الإلتزام بمبادئ الحوكمة وهذا طبقاً لتوصيات سوق نيويورك للأسواق المالية.

رابعاً: خصائص الحوكمة الجيدة في الشركات

يجب أن يشمل نموذج الحوكمة للشركات الناجحة الخصائص التالية: (ابو حمام، 2009، ص37)

1. مجلس إدارة قوي وفعال ينفذ مسؤولياته بقدرة وسلامة.
2. رئيس تنفيذي مؤهل يتم إختياره من قبل مجلس الإدارة ويتم إعطاؤه السلطات والصلاحيات لإدارة أعمال الشركة.
3. الأعمال التي يتم إختيارها من قبل الرئيس التنفيذي يجب تنفيذها ضمن نصيحة وموافقة مجلس الإدارة.
4. نموذج عمل جيد يتم إختياره من قبل الرئيس التنفيذي وفريق الإدارة، وكذلك ضمن نصيحة مجلس الإدارة وموافقته.
5. إفصاح كافي وملائم عن أداء الشركة للمساهمين والمجتمع المالي.

خامساً: الاطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات

هناك أربعة أطراف رئيسية تؤثر وتتأثر بتطبيق قواعد الحوكمة وهذه الاطراف هي (ابو موسى، 2008، ص23) (أبو حمام، 2009، ص29):

1. المساهمون

والمساهمون هم ملاك الشركة الذين يقوموا بانتخاب واختيار مجلس الإدارة وهؤلاء المساهمون يقدموا رأس المال للشركة وذلك بهدف تعظيم الربح وتعظيم ثروتهم من خلال ما سيحصلوا عليه من أرباح عند توزيعها، وهم معنيون بالدرجة الأولى في اختيار وانتخاب مجلس الادارة الناجح الذي سيحقق لهم أهدافهم المذكوره.

2. مجلس الادارة

وهذا المجلس يتم انتخابه من خلال المساهمين وهو بدوره يقوم بتعيين ووضع المدراء التنفيذيين الذين يقوموا بإدارة الشركة حيث يضع مجلس الإدارة ويرسم السياسات العامة التي ستسير عليها الإدارة التنفيذية للشركة ويهدف المجلس ايضا لحماية حقوق المساهمين والمحافظة عليها وتطبيق قواعد حوكمة الشركات بشكل صحيح وسليم يساهم بدرجة كبيرة في تحقيق أهداف مجلس الإدارة ويحقق رقابة فاعلة على عمل المجلس.

3. الإدارة

وهي الجهة المسؤولة في الشركة عن تقديم التقارير الخاصة بالأداء الفعال إلى مجلس الإدارة كما أن الإدارة تكون مسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسئوليتها في الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين، وتطبيق قواعد الحوكمة له دور كبير في تحقيق هذه الأهداف بصورة فاعلة.

4. أصحاب المصالح

وهم الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة سواء أكانت أطراف داخلية ام خارجية كالدائنين والموردين والبنوك والعمال والموظفين، ويؤثر مفهوم حوكمة الشركات بشكل كبير بهذه العلاقات وقد تكون هذه الأطراف تحمل مصالح متعارضة ومختلفة، فتطبيق قواعد الحوكمة المشتملة على النزاهة والوضوح والشفافية يحقق العدالة في ذلك.

سادساً: قواعد حوكمة الشركات

هناك قواعد مهمة تشكل الدعائم الأساسية للتحكم المؤسسي نذكر منها (ريحاوي، 2008، ص 97):

1. الشفافية Transparency

تضمن الشفافية الثقة والنزاهة والموضوعية في إجراءات إدارة الشركة والإفصاح السليم وفي الوقت المناسب عن الموضوعات المهمة والمتعلقة بالشركة كالمركز المالي، والأداء، وحقوق الملكية، وحوكمة الشركات، وتؤمن هذه الدعامة توصيل معلومات محاسبية وإفصاحاً مالياً وغير مالي، على أن تكون المعلومات صحيحة وواضحة وكاملة إلى كل الأطراف ذات المصلحة، بما يتيح المجال لها لإعداد تحليل مفيد حول عمليات الشركة أو المؤسسة، والأساسيات الاقتصادية فيها. ويرى الباحث أن استخدام أسلوب التكاليف المعيارية وأسلوب التكاليف الفعلية ومقارنتها وصولاً لتحديد الانحرافات يُساهم بشكل كبير في تحقيق الشفافية في عمل المؤسسة من خلال الإفصاح لمتخذي القرار داخل المؤسسة عن الانحرافات التي تم اكتشافها ولفت إنتباه الإدارة العليا إلى معالجة الانحرافات السلبية وتدعيم الانحرافات الايجابية وهذا كله يتم من خلال إستخدام الاسلوبين المذكورين من أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية.

2. المساءلة accountability

وهي قاعدة تقضي بمحاسبة الذين يتخذون القرارات في الشركة أو المؤسسة، أو الذين ينفذون الأعمال، عن نتائج قراراتهم وأعمالهم تجاه الشركة والمساهمين وإيجاد الية لتحقيقها. ويرى الباحث أن إتباع أسلوب محاسبة المسؤولية وهو أحد أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية يساهم بشكل كبير في تحقيق المسائلة، وذلك من خلال قيام محاسبة المسؤولية بعمليات الرقابة وتقييم الأداء وتحديد مسؤولية العاملين في المؤسسة عن الأعمال التي قاموا بها حيث تتم مسائلتهم إن تحققت إنحرافات سلبية عن أسباب هذه الإنحرافات، من هنا نجد أهمية الدور الذي تلعبه محاسبة المسؤولية في زيادة فعالية هذه القاعدة من قواعد الحوكمة.

3. المسؤولية responsibility

ويقصد بها توفير هيكل تنظيمي واضح يحدد نقاط السلطة والمسؤولية، ومحاسبة مجلس الإدارة ومتخذي القرارات عن مسؤوليتهم تجاه الشركة والمساهمين فضلا عن وجود نظام فعال للرقابة الداخلية وتعمل الشركة في إطار أنظمة وقوانين ولوائح تنظيمية تتم مراجعتها بشكل دوري، كما يجب أن يتوفر نظام سلوك أخلاقي ومهني فعال.

ويرى الباحث أن أسلوب محاسبة المسؤولية يساهم بشكل كبير في تحديد مسؤوليات العاملين داخل المؤسسة على الأعمال والواجبات المناطة بهم وبالتالي تسهل عملية متابعتهم وتقييم الأداء.

4. الوضوح clarity

وتعني وضوح القوائم المالية والبلاغ المالي، ونظراً لأن إعداد التقارير المالية من مسؤولية إدارة الشركة فعليه يجب على مجلس إدارة الشركة إتخاذ الخطوات التي تضمن وضوح و شفافية وعدالة هذه القوائم والإيضاحات المتعلقة بها، بما يضمن أن تفي هذه القوائم والتقارير المالية باحتياجات الأطراف ذات العلاقة.

5. الإستقلالية independency

وهي الآلية التي تقلل أو تلغي تضارب المصالح ،مثل الهيمنة من رئيس قوي للشركة أو مساهم كبير على مجلس الإدارة، وهذه الآلية تبدأ من كيفية تشكيل المجالس، وتعيين اللجان، إلى تعيين مدقق خارجي مستقل كفاء مؤهل، يقوم بممارسة عمله بما تقتضيه العناية والأصول المهنية في عملية المراجعة، و يقدم تأكيدات خارجية بأن القوائم المالية تمثل بصدق المركز المالي وأداء الشركة.

6. لجنة التدقيق audit committee

وهي لجنة تساهم في تدعيم الإستقلالية وغالباً ما تكون من الأعضاء المستقلين في مجلس الإدارة وتمارس دورها الرقابي بالعمل على تعزيز فعالية وكفاءة المدققين الداخليين ومدقي الحسابات الخارجيين، وتعمل على ضمان إستقلاليتهم عن الإدارة ، وتقديم التقارير الخاصة بذلك، ومتابعة تنفيذ هذه التقارير للتأكد من قيام إدارة الشركة بتنفيذ التوصيات الواردة بهذه التقارير الامر الذي يساهم في تفعيل قواعد حوكمة الشركات.

7. العدالة justice

ضمان معاملة متساوية للمساهمين كافة بمن فيهم مساهمو الأقلية والمساهمون الأجانب وإدراج نصوص خاصة بحماية مساهمي الأقلية في النظام الأساسي للشركة، والإعتراف بحقوق كل الأطراف ذات المصالح التي ينشئها القانون والإفصاح عنها.

سابعاً: مبادئ الحوكمة

وضعت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية مبادئ عامة للحوكمة وهي: (الشواورة، 2009، ص128)

1. توافر إطار فعال لحوكمة الشركات يعمل على رفع مستوى الشفافية وكفاءة الأسواق وأن يتوافق مع دور القوانين ويحدد بوضوح تقسيم المسؤوليات بين الهيئات المختلفة المسؤولة عن الإشراف والرقابة والإلزام بتطبيق القانون.
2. حفظ حقوق المساهمين كلّهم من حيث حقهم في نقل ملكية الأسهم واختيار مجلس الإدارة والحصول على عائد مجزٍ من الأرباح ومراجعة القوائم المالية والحق بالمشاركة الفعالة في إجتماعات الهيئة العامة.
3. المساواة في التعامل بين المساهمين من حيث الحق في الدفاع عن حقوقهم القانونية والتصويت والمشاركة في القرارات الأساسية والحق في الاطلاع على الممارسات كلّها التي يقوم بها أعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.
4. احترام دور أصحاب المصلحة أو الأطراف المرتبطة بالشركة (المساهمين، المقرضين، مجلس الإدارة، الإدارة التنفيذية، القوى العاملة، المجتمع)، وتعويضهم عن أي انتهاك لحقوقهم القانونية وإفساح المجال أمامهم للمشاركة الفعالة في الرقابة على الشركة.
5. الإفصاح العادل وفي الوقت المناسب عن دور مراقب الحسابات وملكية النسبة العظمى من الأسهم والتصرفات المالية لأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وأصحاب المصالح.
6. تحديد الحقوق والواجبات القانونية لرئيس وأعضاء مجلس الإدارة وكيفية اختيارهم أعضاءه ودور الإشراف المناط بهم على الإدارة التنفيذية وأصحاب المصالح ولجنة المراجعة.

ثامناً: محددات الحوكمة

لكي تتمكن الشركات من الإستفادة من مزايا تطبيق الحوكمة يجب أن تتوفر مجموعة من المحددات والضوابط التي تضمن التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة، وتشتمل هذه المحددات على مجموعتين خارجية وداخلية وهما: (حداد، 2008، ص7) أبو موسى، 2008، ص26)

1. المحددات الخارجية:

وتشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، وتمثل البيئة التي تعمل من خلالها المصارف والشركات والتي قد تختلف من مكان لآخر أو من دولة لأخرى، وهي عبارة عن:
- القوانين واللوائح التي تنظم العمل بالأسواق المالية.

- نظام مالي جيد، يضمن توفير التمويل اللازم للمشروعات بالشكل المناسب الذي يشجع المصرف على الاستمرار والمنافسة الدولية.
- كفاءة الهيئات والأجهزة الرقابية مثل هيئات سوق المال وذلك عن طريق إحكام الرقابة على الشركات والمصارف والتحقق من دقة وسلامة البيانات والمعلومات المنشورة.
- دور المؤسسات غير الحكومية مثل جمعيات المحاسبين والمراجعين، في ضمان التزام أعضائها بالنواحي السلوكية والمهنية والأخلاقية والتي تضمن عمل الأسواق بكفاءة.
- وترجع أهمية هذه المحددات إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة، والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص.

2. المحددات الداخلية:

وتشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة، وهذه المحددات تشمل: (حداد، 2008، ص7)

1. القواعد والتعليمات والأسس التي تحدد أسلوب وشكل القرارات داخل الشركة .
2. توزيع السلطات والمهام بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين من أجل تخفيف التعارض بين مصالح هذه الأطراف .
3. الحوكمة تؤدي في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي .
4. زيادة وتعميق سوق العمل على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار .
5. العمل على ضمان حقوق الأقلية وصغار المستثمرين .
6. العمل على دعم وتشجيع نمو القطاع الخاص، وخاصة قدرته التنافسية .
7. مساعدة المشروعات في الحصول على تمويل مشاريعها وتحقيق الأرباح .

تاسعاً: أدوات الحوكمة ووسائلها:

حتى يتم تطبيق قواعد الحوكمة وتحقيق أهدافها بشكل فعال لابد من توافر الآتي (الشواورة، 2009، ص129):

1. إحساس رئيس وأعضاء مجلس الإدارة بحجم المسؤولية الملقاة على عاتقهم وجسامتها.
2. وجود هيكل تنظيمي يحدد الواجبات والمسؤوليات في الشركة بشكل دقيق ومتوازن.
3. توفير نظم محاسبية ومالية فعالة تضمن تشغيل عملية اتخاذ القرار الإداري بكفاءة عالية.
4. إيجاد مدونة أخلاق أو ميثاق شرف يتميز بالنزاهة والموضوعية.
5. توفير بيئة اقتصادية واجتماعية وقانونية تتصف بكل مقومات الكفاءة والصدق والعدالة.

6. الالتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق لضمان عملية المقارنة وتحقيق الرقابة وتسهيلها.

عاشراً: أبعاد حوكمة الشركات

وللحوكمة في الشركات أبعاد مختلفة تنصهر في بوتقة واحدة مع الدعائم الأساسية في كل شركة أو مؤسسة ولا تنحصر في بعد واحد هو الربح أو الخسارة وإنما هو ثلاثي الأبعاد تتمثل في (ريحاوي، 2008، ص99):

1. البعد الاقتصادي او الاستثماري investments dimension :

والذى يتضمن السياسات الإقتصادية على المستوى الكلى، ودرجة المنافسة في السوق وتوفر نظام المعلومات المالية والمعلومات غير المالية التي تساعد الشركة في الحصول على التمويل وإدارة المخاطر وتضمن تعظيم قيمة اسهم الشركة واستمرارها في الأجل الطويل ويتضمن هذا البعد ما يأتي:

• الإفصاح المالي Disclosure

ويشمل التقارير السنوية، السياسات المحاسبية المتبعة، تقارير لتدقيق الخارجي ومقاييس الإنجاز.

• الرقابة الداخلية interim audit

ويشمل التدقيق الداخلي، لجان التدقيق، ادارة المخاطر، الموازنة التقديرية، تدريب الموظفين.

2. البعد الاجتماعي والقانوني Social & legal dimension

الذي يشير إلى طبيعة العلاقة التعاقدية والتي تحدد حقوق وواجبات حملة الأسهم وأصحاب المصالح المختلفة من ناحية، والمديرين من ناحية أخرى وتتمثل المسؤولية الاجتماعية في حماية حقوق الأقلية وصغار المستثمرين وتحقيق التنمية الاقتصادية ويتضمن هذا البعد :

• الهيكل التنظيمي organizational structure

ويشمل تحديد الواجبات، وتوزيع المسؤوليات، وخطوط التفويض للسلطات، تعيين الإدارة العليا والإدارة التنفيذية... الخ.

• السلوك الاخلاقي ethical behavior

ويشمل التحكم بقيم المؤسسة وأخلاقياتها وبمستوى عالٍ من السلوك المثالي فيها والتقيّد بقواعد السلوك المهني.

3. البعد البيئي environmental dimension

العمل على حماية البيئة من أثر انتاج السلعة أو بيعها أو تقديم الخدمة.

حادي عشر: معايير الحوكمة :

لقد حرصت العديد من المؤسسات على وضع معايير محددة لتطبيق الحوكمة، وكانت هذه المعايير على النحو التالي:(حداد، 2008، ص8)

أ. معايير منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية

حددت منظمة التعاون الاقتصادية خمسة معايير في عام 1999 ثم أصدرت تعديلا لها عام 2004 وهذه المعايير هي :

1. وجود أطر فعالة لحوكمة الشركات تضمن كفاءات وشفافية وفعالية الأسواق، وأن يُحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف السلطات التنظيمية والتنفيذية.
2. حفظ حقوق جميع المساهمين مثل :-
 - نقل ملكية الأسهم .
 - الحق في اختيار مجلس الإدارة .
 - الحصول على عوائد الأرباح ومراجعة القوائم المالية .
 - حق المشاركة في اجتماعات الجمعية العامة للشركة .
 - حق التصويت .
3. المساواة بين جميع المساهمين، أي المساواة بين حملة الأسهم سواء كانوا وطنيين أو أجانب من حيث التصويت في الجمعية العامة بالإضافة إلى حقهم في الاطلاع ومعرفة كل ما يتعلق بالمعاملات .
4. إيجاد آلية قانونية تسمح للمساهمين مشاركتهم في الرقابة الفعالة على الشركة وحصولهم على المعلومات المطلوبة ويقصد بذلك أصحاب البنوك والعمالين وحملة السندات والعملاء
5. تطبيق الإفصاح والشفافية في الوقت المناسب عن كافة أعمال الشركة بما في ذلك الوضع المادي والأداء والملكية، حيث يتم الإفصاح بطريقة عادلة بين جميع المساهمين.
6. تحديد مهام وواجبات مجلس الإدارة وأسلوب اختيارهم ومهامهم ودورهم في الإشراف على إدارة الشركة .

ب. معايير لجنة بازل للرقابة المصرفية العالمية

وضعت لجنة بازل في عام 1999 تعليمات وإرشادات تتعلق بالحوكمة في المؤسسات المصرفية والمالية واهم هذه التعليمات هي :

1. وضع موثيق شرف بين المؤسسات لتحقيق وتطبيق التصرفات الجيدة للمؤسسات.
2. وضع إستراتيجية للشركة بمشاركة ومساهمة الأفراد فيها .

3. تحديد وتوزيع المسؤوليات ومراكز إتخاذ القرار بين أفراد المجلس .
4. إيجاد نظام يتضمن مهام التدقيق الداخلي والخارجي وإدارة مستقلة .
5. إيجاد صيغ واليات تبين نوع وشكل التعاون بين مجلس الإدارة ومدققي الحسابات.
6. إيجاد نوع من المراقبة لمراكز المخاطر مثل (كبار المساهمين والإدارة العليا) .
7. تطبيق العدالة والمساواة عند توزيع الحوافز المادية والإدارية سواء بين المديرين او الموظفين سواء كانت الحوافز مادية أو ترقية أو إدارية .
8. ضمان توفير وتدفق المعلومات المناسبة .

ج. معايير مؤسسة التمويل الدولية :

في عام 2003 وضعت مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي قواعد وأسس ومعايير مالية وإدارية هدفها دعم الحوكمة داخل المؤسسات واهم هذه الأسس هي :

1. يجب أن تكون الممارسات جيدة ومقبولة .
2. إيجاد خطوات جديدة تضمن الحكم الجيد الجديد .
3. اسهامات أساسية لتطوير وتحسين الحكم الجيد محلياً .
4. القيادة الجيدة .

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

وفيه مبحثان:

المبحث الاول: الطريقة والإجراءات

المبحث الثاني: تحليل النتائج واختبار الفرضيات

المبحث الأول: الطريقة والإجراءات

❖ مقدمة

❖ منهجية الدراسة

❖ مجتمع وعينة الدراسة

❖ صدق وثبات الإستبانة

❖ المعالجات الإحصائية

مقدمة

يتناول هذا المبحث وصفاً لمنهجية الدراسة، وأفراد مجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها، وصدقها وثباتها، كما يتضمن هذا الفصل وصفاً للإجراءات التي قام بها الباحث في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها، وأخيراً المعالجات الإحصائية التي إعتد الباحث عليها في تحليل الدراسة.

منهجية الدراسة

تم إستخدام المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة لكونه من أكثر المناهج استخداماً في الدراسات الإجتماعية والإنسانية وذلك للتوصل إلى نتائج منطقية إعتماًداً على مصادر جمع البيانات والتي كانت كمايلي:-

إعتد الباحث على نوعين من البيانات وهما:

1-البيانات الأولية.

وذلك بالبحث في الجانب الميداني بتوزيع إستبانة لدراسة بعض مفردات البحث وحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع الدراسة، ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS (Statistical Package for Social Sciences) الإحصائي.

2-البيانات الثانوية. Secondary Sources.

وتمت مراجعة الكتب والدوريات والمنشورات الخاصة والدراسات السابقة والمراجع العربية والأجنبية والمجلات العلمية والمقالات والوثائق علي الشبكة العنكبوتية (الإنترنت) والتي تتعلق بدراسة دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات" وهي دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة.

مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة، وقد تم استخدام طريقة المسح الشامل لجمع البيانات وتم توزيع الاستبانات على جميع أفراد مجتمع الدراسة البالغ حجمه 65، وتم استرداد 60 استبانة، وبعد تفحص الإستبانات لم يتم استبعاد أي منها نظراً لتحقق الشروط المطلوبة للإجابة على الإستبانة وبذلك يكون عدد الإستبانات الخاضعة للدراسة 60 إستبانة والجداول التالية تبين خصائص مجتمع الدراسة كما يلي:

أولاً: المعلومات الشخصية

1. المسمى الوظيفي:

يبين جدول رقم (1) أن 20.0% من مجتمع الدراسة المسمى الوظيفي لهم " مدير عام الشركة " ، و 11.7% من مجتمع الدراسة المسمى الوظيفي لهم " مدير مالي " ، و 5.0% من مجتمع الدراسة المسمى الوظيفي لهم " رئيس قسم " ، و 63.3% من مجتمع الدراسة المسمى الوظيفي لهم " محاسب "، ويعني ذلك ان ما غالبية المستطلعة ارائهم لهم معرفة بالعمل المالي داخل الشركات عينة الدراسة.

جدول رقم (1)

توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي

النسبة المئوية %	التكرار	المسمى الوظيفي
20.0	12	مدير عام الشركة
11.7	7	مدير مالي
5.0	3	رئيس قسم
63.3	38	محاسب
100.0	60	المجموع

2- المؤهل العلمي:

يبين جدول رقم (2) أن 10% من مجتمع الدراسة مؤهلهم العلمي "دراسات عليا" ، و 81.7% من مجتمع الدراسة مؤهلهم العلمي "بكالوريوس" ، و 8.3% من مجتمع الدراسة مؤهلهم العلمي " دبلوم".

جدول رقم (2)

توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية %	التكرار	المؤهل العلمي
10.0	6	دراسات عليا
81.7	49	بكالوريوس
8.3	5	دبلوم
100.0	60	المجموع

3- عدد سنوات الخبرة:

بين جدول رقم (3) أن 21.7% من مجتمع الدراسة بلغ عدد سنوات الخبرة لهم " أقل من 5 سنوات " ، و 38.3% من مجتمع الدراسة بلغ عدد سنوات الخبرة لهم " من 5 إلى 10 سنوات " ، و 10.0% من مجتمع الدراسة بلغ عدد سنوات الخبرة لهم " من 11 إلى 15 سنوات " ، و 30.0% من مجتمع الدراسة بلغ عدد سنوات الخبرة لهم "16 سنة فأكثر " .

جدول رقم (3)

توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية %
أقل من 5 سنوات	13	21.7
من 5 إلى 10 سنوات	23	38.3
من 11 إلى 15 سنوات	6	10.0
16 سنة فأكثر	18	30.0
المجموع	60	100.0

ثانياً: معلومات عن الشركة

1- مدة ممارسة الشركة لنشاطها:

يبين جدول رقم (4) أن 10.0% من الشركات تراوح مدة ممارستها لنشاطها " من 1-5 سنوات " ، و 13.3% من الشركات تراوح مدة ممارستها لنشاطها " من 6-10 سنوات " ، و 16.7% من الشركات تراوح مدة ممارستها لنشاطها " من 11-15 سنة " و 60.0% من الشركات تراوح مدة ممارستها لنشاطها " 16 سنة فأكثر " .

جدول رقم (4)

مدة ممارسة الشركة لنشاطها

النسبة المئوية %	التكرار	مدة ممارسة الشركة لنشاطها
10.0	6	من 1-5 سنوات
13.3	8	من 6-10 سنوات
16.7	10	من 11-15 سنة
60.0	36	16 سنة فأكثر
100.0	60	المجموع

2- الشكل القانوني للشركة:

يبين جدول رقم (5) أن 5.0% من الشركات الشكل القانوني لهم " مساهمة عامة " ، و 85.0% من الشركات الشكل القانوني لهم " مساهمة خاصة " ، و 10.0% من الشركات الشكل القانوني لهم " اشكال قانونية أخرى " .

جدول رقم (5)

توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير الشكل القانوني للشركة

النسبة المئوية %	التكرار	الشكل القانوني للشركة
5.0	3	مساهمة عامة
85.0	51	مساهمة خاصة
10.0	6	أخرى
100.0	60	المجموع

3- قطاع الصناعة الذي تنتمي إليه الشركة:

يبين جدول رقم (6) أن 26.7% من الشركات قطاع الصناعة الذي تنتمي إليه " المواد الغذائية والمشروبات " ، و 5.0% من الشركات قطاع الصناعة الذي تنتمي إليه " المنتجات المعدنية " ، و 3.3% من الشركات قطاع الصناعة الذي تنتمي إليه " الصناعات الكيماوية " ، و 13.3%

من الشركات قطاع الصناعة الذي تنتمي إليه " الأثاث " ، و 3.3% من الشركات قطاع الصناعة الذي تنتمي إليه " المعدات الالكترونية " ، و 20.0% من الشركات قطاع الصناعة الذي تنتمي إليه "الباطون" ، و 28.3% من الشركات قطاع الصناعة الذي تنتمي إليه " قطاعات أخرى" وهي متمثلة في مصانع الاوراق والاسفلت والادوية ومستلزمات الحماية والصناعات البلاستيكية وصناعة الاعلاف.

جدول رقم (6)

قطاع الصناعة الذي تنتمي إليه الشركة

النسبة المئوية %	التكرار	قطاع الصناعة الذي تنتمي إليه الشركة
26.7	16	المواد الغذائية والمشروبات
0.0	0	النسيج
5.0	3	المنتجات المعدنية
3.3	2	الصناعات الكيماوية
13.3	8	الأثاث
3.4	2	المعدات الالكترونية
20.0	12	الباطون
28.3	17	أخرى
100.0	60	المجموع

4- موقع الشركة:

يبين جدول رقم (7) أن 50.0% من الشركات تقع في " محافظة غزة " ، و 13.3% من الشركات تقع في "محافظة الشمال" و 23.3% من الشركات تقع في "محافظة الوسطى" ، و 3.3% من الشركات تقع في " محافظة خان يونس " ، و 10.0% من الشركات تقع في محافظة رفح.

جدول رقم (7)

موقع الشركة

النسبة المئوية %	التكرار	موقع الشركة
50.0	30	محافظة غزة
13.3	8	محافظة الشمال
23.4	14	محافظة الوسطى
3.3	2	محافظة خان يونس
10.0	6	محافظة رفح
100.0	60	المجموع

5- حجم رأسمال الشركة:

يبين جدول رقم (8) أن 23.3% من الشركات بلغ حجم رأسمالها يتراوح بين 500000 و 750000 دولار ، وان ما نسبته 18.3% يتراوح رأسمالها ما بين 750000 و 1000000 دولار ، وان ما نسبته 58.3% رأسمالها 1000000 دولار فأكثر .

جدول رقم (8)

توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير حجم رأسمال الشركة

النسبة المئوية %	التكرار	حجم رأسمال الشركة
23.3	14	\$750,000- 500,000
18.3	11	\$1000,000- 750,000
58.4	35	أكثر من \$1000,000
100.0	60	المجموع

6- هل لديكم معرفة بأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية:

يبين جدول رقم (9) أن 5.0% من مجتمع الدراسة لديهم معرفة بأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية " بنسبة أقل من 30%، و 43.3% من مجتمع الدراسة لديهم معرفة بأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية بنسبة أكبر من 30% وأقل من 60%، و 51.7% من مجتمع الدراسة لديهم معرفة بأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية بنسبة أكبر من 60%.

جدول رقم (9)
هل لديكم معرفة بأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية

النسبة المئوية %	التكرار	هل لديكم معرفة بأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية
5.0	3	نعم بنسبة أقل من 30%
43.3	26	نعم بنسبة أكبر من 30% وأقل من 60%
51.7	31	نعم بنسبة أكبر من 60%
0.0	0	لا يوجد معرفة
100.0	60	المجموع

7- هل لديكم معرفة بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة:

يبين جدول رقم (10) أن 10.0% من مجتمع الدراسة لديهم معرفة بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بنسبة أقل من 30%، و 35.0% من مجتمع الدراسة لديهم معرفة بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بنسبة أكبر من 30% وأقل من 60%، و 55.0% من مجتمع الدراسة لديهم معرفة بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بنسبة أكبر من 60%.

جدول رقم (10)

هل لديكم معرفة بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

النسبة المئوية %	التكرار	هل لديكم معرفة بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة
10.0	6	نعم بنسبة أقل من 30%
35.0	21	نعم بنسبة أكبر من 30% وأقل من 60%
55.0	33	نعم بنسبة أكبر من 60%
0.0	0	لا يوجد معرفة
100.0	60	المجموع

8- هل لديكم معرفة عن حوكمة الشركات:

يبين جدول رقم (11) أن 21.7% من مجتمع الدراسة لديهم معرفة عن حوكمة الشركات بنسبة أقل من 30% ، و 38.3% من مجتمع الدراسة لديهم معرفة عن حوكمة الشركات بنسبة أكبر من 30% وأقل من 60% و 23.3% من مجتمع الدراسة لديهم معرفة عن حوكمة الشركات بنسبة أكبر من 60% " و 16.7% من مجتمع الدراسة ليس لديهم معرفة عن حوكمة الشركات.

جدول رقم (11)

هل لديكم معرفة عن حوكمة الشركات

هل لديكم معرفة عن حوكمة الشركات	التكرار	النسبة المئوية %
نعم بنسبة أقل من 30%	13	21.7
نعم بنسبة أكبر من 30% وأقل من 60%	23	38.3
نعم بنسبة أكبر من 60%	14	23.3
لا يوجد معرفة	10	16.7
المجموع	60	100.0

مكونات الاستبانة:

◀ الجزء الأول : يتكون من البيانات الشخصية لعينة الدراسة ومعلومات عن الشركة ويتكون من 11 فقرة

◀ الجزء الثاني : يناقش دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات وتم تقسيمه إلى أربعة محاور كما يلي:

المحور الأول : يناقش أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية ويتكون من 17 فقرة.

المحور الثاني : يناقش الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية ويتكون من 13 فقرة.

المحور الثالث : يناقش حوكمة الشركات ويتكون من 22 فقرة

المحور الرابع: دور اساليب المحاسبة الادارية في تفعيل حوكمة الشركات ويتكون من 15 فقرة.

صدق وثبات الاستبيان:

صدق الاستبانة يعني التأكد من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه (العساف، 1995: 429)، كما يقصد بالصدق "شمول الاستبانة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها"، وقد قام الباحث بالتأكد من صدق أداة الدراسة كما يلي: "(عبيدات وآخرون 2001، 179)

صدق فقرات الاستبيان : تم التأكد من صدق فقرات الاستبيان بطريقتين.

1) الصدق الظاهري للأداة

قام الباحث بعرض أداة الدراسة في صورتها الأولية على مجموعة من المحكمين تألفت من (6) أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية التجارة بالجامعة الإسلامية متخصصين في المحاسبة والإدارة والإحصاء، ويوضح الملحق رقم (2) أسماء المحكمين الذين قاموا مشكورين بتحكيم أداة الدراسة، وقد طلب الباحث من المحكمين إبداء آرائهم في مدى ملائمة العبارات لقياس ما وضعت لأجله، ومدى وضوح صياغة العبارات ومدى مناسبة كل عبارة للمحور الذي ينتمي إليه. ومدى كفاية العبارات لتغطية كل محور من محاور متغيرات الدراسة الأساسية هذا بالإضافة إلى اقتراح ما يرويه ضروريا من تعديل صياغة العبارات أو حذفها، أو إضافة عبارات جديدة لأداة الدراسة، وكذلك إبداء آرائهم فيما يتعلق بالبيانات الأولية (الخصائص الشخصية والوظيفية المطلوبة من المبحوثين)، إلى جانب مقياس ليكارت المستخدم في الاستبانة. وتركزت توجيهات المحكمين على انتقاد طول الاستبانة حيث كانت تحتوي على بعض العبارات المتكررة، كما أن بعض المحكمين نصحوا بضرورة تقليص بعض العبارات من بعض المحاور وإضافة بعض العبارات إلى محاور أخرى.

واستنادا إلى الملاحظات والتوجيهات التي أبداها المحكمون قام الباحث بإجراء التعديلات التي اتفق عليها معظم المحكمين، حيث تم تعديل صياغة العبارات وحذف أو إضافة البعض الآخر منها.

2 - صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة

تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة الدراسة البالغة حجمها 30 مفردة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له كما يلي:

الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول : أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية

جدول رقم (12) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.361، وبذلك تعتبر فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (12)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يستخدم أسلوب التكلفة الفعلية لقياس التكاليف والأنشطة وضبط ورقابة عناصر التكاليف في شركتكم.	0.597	0.000
2	يستخدم أسلوب التكلفة الفعلية في توفير المعلومات اللازمة لعمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات والمفاضلة بين البدائل المتاحة.	0.715	0.000
3	تقوم إدارة شركتكم بتقدير تكاليف الإنتاج قبل البدء بعملية الإنتاج	0.597	0.000
4	تعد الموازنات في شركتكم عند مستويات مختلفة من النشاط ويتم تعديلها بما يتفق وحجم النشاط.	0.660	0.000
5	يتم اتخاذ القرارات الرأسمالية في شركتكم في ضوء موازنة ودراسة تُعد لهذا الغرض.	0.762	0.000
6	يتم إعداد الموازنات في شركتكم على أساس حجم نشاط واحد.	0.482	0.007
7	في نهاية فترة الموازنة تقوم الجهات المختصة في شركتكم بمقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية لتحديد الانحرافات.	0.729	0.000
8	تقوم الشركة بإعداد تقارير توضح الانحرافات التي تم اكتشافها، وتقوم بدراسة أسباب	0.719	0.000

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
	تلك الانحرافات وتحليلها ومعرفة أسبابها وتحديد الجهة المسؤولة عنها.		
9	تستخدم إدارة شركتكم أسلوب تحليل التعادل في عمليات التخطيط واتخاذ القرارات.	0.741	0.000
10	يساعد تطبيق أسلوب تحليل التعادل في تحديد أنسب سعر بالنسبة لمنتجات شركتكم في ضوء ظروف السوق وظروف المشروع.	0.477	0.008
11	يتوفر هيكل تنظيمي ووصف وظيفي يساهم في تحديد المسؤوليات والصلاحيات في شركتكم.	0.628	0.000
12	يتم استخدام أسعار التحويل في العمليات الداخلية.	0.471	0.009
13	تقوم الشركة بدراسة تأثير تغير أسعار بيع المنتجات على الأرباح.	0.557	0.001
14	تؤثر القوانين والأنظمة السائدة ومدى تدخل الحكومة وعامل المنافسين في سياسة التسعير المتبعة لدى شركتكم.	0.524	0.003
15	يتم أخذ القوة الشرائية للنقد في عين الاعتبار عند اتخاذ قرارات استراتيجية.	0.416	0.022
16	يتم استخدام مؤشر صافي القيمة الحالية في شركتكم.	0.733	0.000
17	يتم استخدام معدل العائد الداخلي في شركتكم.	0.611	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية

جدول رقم (13) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والمعدل الكلي لفقراته ، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05) ، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.361 ، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (13)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	تؤمن إدارة الشركة أن الجودة هي مقياس على تطور الشركة لذا تعمل على نشر ثقافة الجودة لدى موظفيها، وتعمل على تحسين جودة خدماتها المقدمة	0.645	0.000
2	تعمل الشركة على تدريب وتطوير الكفاءات لديها من اجل رفع مستوى الجودة في خدماتها المقدمة وتقدم حوافز لموظفيها أصحاب الابتكارات.	0.672	0.000
3	تلقي منتجات شركتكم وخدماتها قبولاً عاماً بين العملاء.	0.647	0.000
4	تتعامل شركتكم مع عدد محدد من الموردين لتوريد ما تحتاجه من مستلزمات ومواد، ويستطيع الموردون توريد المستلزمات والمواد التي تحتاجها شركتكم بشكل متكرر ويومي.	0.700	0.000
5	تسعى شركتكم إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المنشأة وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف.	0.765	0.000
6	تعمل شركتكم في ظل منافسة شركات لذا تحتاج لتقديم معلومات أكثر دقة حول تكلفة منتجاتها.	0.724	0.000
7	تستخدم شركتكم التكنولوجيا بشكل كبير في عملياتها.	0.687	0.000
8	يتم ترجمة الأهداف الإستراتيجية في شركتكم إلى مجموعة متكاملة من المقاييس التي تتعكس في صورة مقاييس أداء الاستراتيجية.	0.688	0.000
9	يتم التنسيق بين مختلف أقسام شركتكم للقيام بالعمل بصورة متوازنة معاً لتحقيق النتائج والأهداف.	0.708	0.000
10	تقوم إدارة شركتكم بتحديد متطلبات العميل وتحليل الإستراتيجيات التنافسية تم توضع الأهداف أهداف الوقت والجودة والتكلفة.	0.717	0.000
11	تعمل إدارة شركتكم على التنبؤ بالمبيعات والخدمات الجديدة التي يمكن أن تقدمها لعملائها وكذلك دراسة أهم التغيرات التي يمكن أن تطرأ على الإستراتيجية المتبعة.	0.395	0.031

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
12	يتم تحديد تكلفة منتج شركتكم مقدماً في مرحلة التصميم وتتم عملية تسعير منتجات شركتكم وفقاً لظروف المنافسة وليس وفقاً للتكلفة.	0.683	0.000
13	يتم التركيز على إدارة الوقت والاختناقات في تعظيم الإنجاز وتخفيض المخزون السليبي ويتم وضع استراتيجيات تسعير قادرة على ضبط عمليات تخطيط وجدولة وتقييم المنتجات	0.761	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361

- **الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: حوكمة الشركات**
- جدول رقم (14) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.361، وبذلك تعتبر فقرات **المحور الثالث** صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (14)

- **الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: حوكمة الشركات**

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يوجد فصل واضح بين الملكية والإدارة ويوجد تحديد واضح للصلاحيات والسلطات داخل شركتكم.	0.663	0.000
2	يتم انتخاب أعضاء مجلس الإدارة من خلال خبراتهم الإدارية التي يتمتعون بها، و يشارك المساهمون في اتخاذ إجراءات الانتخاب والعزل.	0.570	0.001
3	تلتزم شركتكم بالقوانين والأنظمة التي تحكم العمل داخل المؤسسات سواء كانت قوانين وأنظمة مالية ام ادارية ام غيرها من ضوابط العمل.	0.705	0.000

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
4	تقوم إدارة الشركة بتدعيم عنصر النزاهة والشفافية في المعاملات التي تقوم بها الشركة سواء كانت هذه المعاملات داخلية ام خارجية مالية ام غير مالية.	0.557	0.001
5	تقوم إدارة الشركة بتحسين عملية استخدام الموارد واستغلالها الاستغلال الامثل.	0.584	0.001
6	تعمل إدارة شركتكم على جذب مصادر تمويل جديدة للشركة ورفع قيمة الشركة ومواردها وتعظيم مكانتها.	0.547	0.002
7	تضمن إدارة شركتكم التعامل بطريقة عادلة بالنسبة لأصحاب المصالح في حالة تعرض الشركة لحالات الخطر المالي، حيث تتم حماية حقوق الأقلية من المساهمين من الإتجار أو التداول لحساب المطلعين على المعلومات الداخلية.	0.590	0.001
8	تقوم إدارة الشركة بالإشراف على المسؤولية الاجتماعية للشركة عن طريق إجراءات مناسبة لأنشطتها من خلال خدمة البيئة والمجتمع.	0.568	0.001
9	تعمل إدارة شركتكم تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري التي تواجهها الشركات.	0.630	0.000
10	توفر إدارة شركتكم الشفافية والدقة والوضوح والنزاهة في القوائم المالية التي تصدرها الشركات.	0.751	0.000
11	يوجد في شركتكم إطار فعال لحوكمة الشركات يعمل على رفع مستوى الشفافية.	0.481	0.007
12	تقوم الإدارة بحفظ حقوق المساهمين كلهم من حيث حقهم في نقل ملكية الأسهم واختيار مجلس الإدارة والحصول على عائد مجزٍ من الأرباح ومراجعة القوائم المالية والحق بالمشاركة الفعالة في اجتماعات الهيئة العامة في شركتكم.	0.625	0.000
13	تقوم الإدارة بالمساواة في التعامل بين المساهمين من حيث الحق في الدفاع عن حقوقهم القانونية والتصويت والمشاركة في القرارات الأساسية.	0.649	0.000
14	تحتزم الإدارة دور أصحاب المصلحة أو الأطراف المرتبطة بالشركة كالمساهمين و المقرضين.	0.765	0.000
15	تفسح الإدارة المجال أمام الاطراف ذات العلاقة بإجراء الرقابة على أعمال الشركة.	0.748	0.000
16	تقوم الإدارة بالإفصاح العادل وفي الوقت المناسب عن دور مراقب الحسابات و ملكية النسبة العظمى من الأسهم والتصرفات المالية لأعضاء مجلس الإدارة والمديرين	0.756	0.000

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
	التفذييين وأصحاب المصالح.		
17	تقوم الإدارة بتحديد الحقوق والواجبات القانونية لرئيس وأعضاء مجلس الإدارة وكيفية اختيارهم أعضاءه ودور الإشراف المناط بهم على الإدارة التنفيذية وأصحاب المصالح ولجنة المراجعة.	0.713	0.000
18	تتوفر لدى شركتكم نظم محاسبية ومالية فعالة تضمن تشغيل عملية اتخاذ القرار الإداري بكفاءة عالية.	0.611	0.000
19	يوجد في شركتكم مدونة أخلاق أو ميثاق شرف يتميز بالنزاهة والموضوعية.	0.660	0.000
20	تعمل إدارة شركتكم على توفير بيئة اقتصادية واجتماعية وقانونية تتصف بكل مقومات الكفاءة والصدق والعدالة.	0.718	0.000
21	تلتزم إدارة شركتكم بالمعايير الدولية للمحاسبة لضمان عملية المقارنة وتحقيق الرقابة وتسهيلها.	0.767	0.000
22	تتوخى الإدارة العدالة والمساواة عند توزيع الحوافز المادية والإدارية سواء بين المديرين أو الموظفين سواء كانت الحوافز مادية أو ترقيات أو إدارية .	0.763	0.000

• قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361.

- **الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع:** دور اساليب المحاسبة الادارية في تفعيل حوكمة الشركات
- جدول رقم (15) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات **المحور الرابع** والمعدل الكلي لفقراته ، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05) ، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.361، وبذلك تعتبر فقرات **المحور الرابع** صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (15)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع: دور اساليب المحاسبة الادارية في تفعيل حوكمة الشركات

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يؤدي تطبيق أسلوب الموازنات التخطيطية والمرنة الى زيادة فعالية حوكمة الشركات في شركتكم.	0.867	0.000
2	يؤدي تطبيق أسلوب الموازنات الرأسمالية إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات في شركتكم.	0.826	0.000
3	إن اخذ القوة الشرائية للنقود في عين الاعتبار يساهم في زيادة فعالية حوكمة الشركات في شركتكم.	0.729	0.000
4	يؤدي تطبيق أسلوب تحليل الانحرافات إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات في شركتكم.	0.801	0.000
5	يؤدي تطبيق أسلوب تحليل التعادل إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات في شركتكم.	0.751	0.000
6	يؤدي تطبيق سياسات تسعير ملائمة إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات في شركتكم.	0.730	0.000
7	يؤدي تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات في شركتكم.	0.818	0.000
8	يؤدي تحديد الواجبات والصلاحيات إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات في شركتكم.	0.648	0.000
9	يؤدي تطبيق أسلوب الإنتاج المنضبط (J.I.T) إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات في شركتكم.	0.607	0.000
10	يؤدي تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات في شركتكم.	0.763	0.000
11	يؤدي تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات في شركتكم.	0.782	0.000

0.000	0.884	يؤدي تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات في شركتكم.	12
0.000	0.811	يلعب تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية دوراً مهماً في تجنب شركتكم المخاطر المالية.	13
0.000	0.655	يزيد تطبيق الحوكمة من فاعلية اتخاذ القرار وتجنب الفشل المالي والإداري.	14
0.000	0.776	تهتم إدارة شركتكم بالمصالح الأساسية للمجتمع في مجالات الصحة والبيئة.	15

• قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361

• صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة

جدول رقم (16) يبين معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 ، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.355

جدول رقم (16)

معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة

المحور	العنوان	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
الأول	أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية	0.825	0.000
الثاني	الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية	0.796	0.000
الثالث	حوكمة الشركات	0.965	0.000
الرابع	دور اساليب المحاسبة الادارية في تفعيل حوكمة الشركات	0.924	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361

ثبات فقرات الاستبانة Reliability:

لقد أجرى الباحث خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين هما طريقة التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ.

1- طريقة التجزئة النصفية Split-Half Coefficient: تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل بعد وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) حسب المعادلة التالية:

$$\text{معامل الثبات} = \frac{r^2}{r+1}$$

حيث r معامل الارتباط وقد بين جدول رقم (17) يبين أن هناك معامل

ثبات كبير نسبياً لفقرات الاستبيان مما يطمئن الباحث على استخدام الاستبانة بكل طمأنينة

جدول رقم (17)

معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

التجزئة النصفية				عنوان المحور	المحور
القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط المصحح	معامل الارتباط	عدد الفقرات		
0.000	0.863	0.758	17	أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية	الأول
0.000	0.833	0.714	13	الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية	الثاني
0.000	0.887	0.797	22	حوكمة الشركات	الثالث
0.000	0.881	0.7877	15	دور اساليب المحاسبة الادارية في تفعيل حوكمة الشركات	الرابع
0.000	0.879	0.783	67	جميع المحاور	

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361

2- طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha:

تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة كطريقة ثانية لقياس الثبات وقد يبين جدول رقم (18) أن معاملات الثبات مرتفعة مما يطمئن الباحث على استخدام الاستبانة بكل طمأنينة

جدول رقم (18)

معامل الثبات (طريقة الفا كرونباخ)

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
الأول	أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية	17	0.882
الثاني	الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية	13	0.854
الثالث	حوكمة الشركات	22	0.901
الرابع	دور اساليب المحاسبة الادارية في تفعيل حوكمة الشركات	15	0.892
	جميع الفقرات	67	0.894

المعالجات الإحصائية:

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها، فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة باستخدام الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Science (SPSS) وفيما يلي مجموعة من الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

1 - تم ترميز وإدخال البيانات إلى الحاسب الآلي، حسب مقياس ليكرت الخماسي (1 غير موافق بشدة ، 2 غير موافق ، 3 موافق بدرجة متوسطة ، 4 موافق ، 5 موافق بشدة)، ولتحديد طول فترة مقياس ليكرت الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) المستخدم في محاور الدراسة، تم حساب المدى (5-4=1)، ثم تقسيمه على عدد فترات المقياس الخمسة للحصول على طول الفقرة أي (0.8=5/4) ، بعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى اقل قيمة في المقياس (وهي الواحد الصحيح) وذلك لتحديد الحد الأعلى للفترة الأولى وهكذا وجدول رقم (19) يوضح أطوال الفترات كما يلي:

جدول رقم(19)

الفترة	1.80-1	2.60-1.81	3.40-2.61	4.20-3.41	5.0-4.21
درجة الموافقة	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافق بشدة
الوزن	5	4	3	2	1

- تم حساب التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها تجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة
- المتوسط الحسابي Mean وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد الدراسة عن كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة الأساسية.
- تم استخدام الانحراف المعياري (Standard Deviation) للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة ولكل محور من المحاور الرئيسية عن متوسطها الحسابي.
- اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة
- معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات
- معادلة سبيرمان براون للثبات
- اختبار كولومجروف-سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (1- Sample K-S)
- اختبار t لمتوسط عينة واحدة One sample T test لمعرفة الفرق بين متوسط الفقرة والمتوسط الحيادي "3"

المبحث الثاني

تحليل النتائج واختبار الفرضيات

❖ اختبار التوزيع الطبيعي

❖ تحليل فقرات وفرضيات الدراسة

اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف - سمرنوف (1-Sample K-S))

سنعرض اختبار كولمجروف - سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لان معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً. ويوضح الجدول رقم (20) نتائج الاختبار حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور اكبر من 0.05 ($sig. > 0.05$) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

جدول رقم (20)

اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov)

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	قيمة Z	القيمة الاحتمالية
الأول	أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية	17	0.854	0.459
الثاني	الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية	13	0.672	0.757
الثالث	حوكمة الشركات	22	0.759	0.613
الرابع	دور اساليب المحاسبة الادارية في تفعيل حوكمة الشركات	15	0.619	0.838
	جميع الفقرات	67	0.640	0.808

تحليل فقرات الاستبانة

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبانة ، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01 (أو مستوى الدلالة اقل من 0.05 والوزن النسبي اكبر من 60 %)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي -2.01 (أو مستوى الدلالة اقل من 0.05 والوزن النسبي اقل من 60 %)، وتكون آراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى الدلالة لها اكبر من 0.05 ، وقد كان التحليل كمايلي:

أولاً: تحليل فقرات المحور الأول : أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (21) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الأول (أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية) مرتبة تنازلياً من الأكثر موافقة إلى الأقل موافقة على كل فقرة حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي:

1. في الفقرة رقم 3 بلغ الوزن النسبي 87.33% والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه تقوم إدارة الشركات التي تمت عليها الدراسة بتقدير تكاليف الإنتاج قبل البدء بعملية الإنتاج وان إدارة الشركة تطبق أسلوب التكلفة المعيارية.

2. في الفقرة رقم 14 بلغ الوزن النسبي 83.67% والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه تؤثر القوانين والأنظمة السائدة ومدى تدخل الحكومة وعامل المنافسين في سياسة التسعير المتبعة في الشركات التي تمت عليها الدراسة وأن إدارة هذه الشركات تطبق أسلوب سياسات التسعير.

3. في الفقرة رقم 1 بلغ الوزن النسبي 82.33% والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يستخدم أسلوب التكلفة الفعلية لقياس التكاليف والأنشطة وضبط ورقابة عناصر التكاليف في الشركات التي تمت عليها الدراسة وأن إدارة هذه الشركات تطبق أسلوب التكلفة الفعلية.

4. في الفقرة رقم 2 بلغ الوزن النسبي 81.67% والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يستخدم أسلوب التكلفة الفعلية في توفير المعلومات اللازمة لعمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات والمفاضلة بين البدائل المتاحة في الشركات التي تمت عليها الدراسة وأن إدارة هذه الشركات تطبق أسلوب التكلفة الفعلية.

5. في الفقرة رقم 13 بلغ الوزن النسبي 80.67% والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه تقوم الشركة بدراسة تأثير تغير أسعار بيع المنتجات على الأرباح في الشركات التي تمت عليها الدراسة وأن إدارة هذه الشركات تطبق أسلوب سياسات التسعير.

6. في الفقرة رقم 11 بلغ الوزن النسبي 80.67% والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يتوفر هيكل تنظيمي ووصف وظيفي يساهم في تحديد المسؤوليات والصلاحيات في الشركات التي تمت عليها الدراسة وأن إدارة هذه الشركات تطبق أسلوب محاسبة المسؤولية.

7. في الفقرة رقم 15 بلغ الوزن النسبي 79.00% والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يتم أخذ القوة الشرائية للنقود في عين الاعتبار عند اتخاذ قرارات استراتيجية الشركات التي تمت عليها الدراسة وأن إدارة هذه الشركات تطبق أسلوب التدفق النقدي المخصوم.

8. في الفقرة رقم 5 بلغ الوزن النسبي 78.67% والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يتم اتخاذ القرارات الرأسمالية في الشركات في ضوء موازنة ودراسة تُعد لهذا الغرض وذلك في الشركات التي تمت عليها الدراسة وأن إدارة هذه الشركات تطبق أسلوب الموازنات الرأسمالية.

9. في الفقرة رقم 7 بلغ الوزن النسبي 77.33% والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه في نهاية فترة الموازنة تقوم الجهات المختصة في الشركات بمقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية لتحديد الانحرافات في الشركات التي تمت عليها الدراسة وأن إدارة هذه الشركات تطبق أسلوب تحليل الانحرافات.

10. في الفقرة رقم 4 بلغ الوزن النسبي 76.33% والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه تعد الموازنات في الشركات عند مستويات مختلفة من النشاط ويتم تعديلها بما يتفق وحجم النشاط في الشركات التي تمت عليها الدراسة وأن إدارة هذه الشركات تطبق أسلوب الموازنات المرنة.

11. في الفقرة رقم 12 بلغ الوزن النسبي 75.33% والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يتم استخدام أسعار التحويل في العمليات الداخلية في الشركات التي تمت عليها الدراسة وأن إدارة هذه الشركات تطبق أسلوب أسعار التحويل.

12. في الفقرة رقم 10 بلغ الوزن النسبي 75.00% والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يساعد تطبيق أسلوب تحليل التعادل في تحديد أنسب سعر بالنسبة لمنتجات الشركات في ضوء ظروف السوق وظروف المشروع في الشركات التي تمت عليها الدراسة وأن إدارة هذه الشركات تطبق أسلوب تحليل التعادل.

13. في الفقرة رقم 17 بلغ الوزن النسبي 74.00% والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يتم استخدام معدل العائد الداخلي في الشركات التي تمت عليها الدراسة وأن إدارة هذه الشركات تطبق أسلوب التدفق النقدي المخصص.

14. في الفقرة رقم 8 بلغ الوزن النسبي 74.00% والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه تقوم الشركة بإعداد تقارير توضح الانحرافات التي تم اكتشافها، وتقوم بدراسة أسباب تلك الانحرافات وتحليلها ومعرفة أسبابها وتحديد الجهة المسؤولة عنها " وان إدارة الشركة تطبق أسلوب تحليل الانحرافات.

15. في الفقرة رقم 9 بلغ الوزن النسبي 71.00% والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه تستخدم إدارة الشركات أسلوب تحليل التعادل في عمليات التخطيط واتخاذ القرارات وان إدارة الشركة تطبق أسلوب تحليل التعادل.

16. في الفقرة رقم 16 بلغ الوزن النسبي 70.33% والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يتم استخدام مؤشر صافي القيمة الحالية في الشركات التي تمت عليها الدراسة وأن إدارة هذه الشركات تطبق أسلوب التدفق النقدي المخصص.

17. في الفقرة رقم 6 بلغ الوزن النسبي 63.00% والقيمة الاحتمالية تساوي 0.172 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على أن الآراء محايدة في الإجابة على هذه الفقرة وهي يتم إعداد الموازنات في الشركات التي تمت عليها الدراسة على أساس حجم نشاط واحد .

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول (أساليب المحاسبة

الإدارية التقليدية) تساوي 3.85، و الوزن النسبي يساوي 77.08% وهي أكبر من الوزن

النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 14.205 وهي أكبر من قيمة t الجدولية

والتي تساوي 2.01 و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن

تطبيق الشركات أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية

جدول رقم (21)
تحليل الفقرات المحور الأول (أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية)

مستلسل	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	يستخدم أسلوب التكلفة الفعلية لقياس التكاليف والأنشطة وضبط ورقابة عناصر التكاليف في شركتكم.	4.12	0.715	82.33	12.093	0.000
2	يستخدم أسلوب التكلفة الفعلية في توفير المعلومات اللازمة لعمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات والمفاضلة بين البدائل المتاحة.	4.08	0.696	81.67	12.056	0.000
3	تقوم إدارة شركتكم بتقدير تكاليف الإنتاج قبل البدء بعملية الإنتاج	4.37	0.663	87.33	15.967	0.000
4	تعد الموازنات في شركتكم عند مستويات مختلفة من النشاط ويتم تعديلها بما يتفق وحجم النشاط.	3.82	0.770	76.33	8.215	0.000
5	يتم اتخاذ القرارات الرأسمالية في شركتكم في ضوء موازنة ودراسة تُعد لهذا الغرض.	3.93	0.821	78.67	8.810	0.000
6	يتم إعداد الموازنات في شركتكم على أساس حجم نشاط واحد.	3.15	0.840	63.00	1.383	0.172
7	في نهاية فترة الموازنة تقوم الجهات المختصة في شركتكم بمقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية لتحديد الانحرافات.	3.87	0.791	77.33	8.485	0.000
8	تقوم الشركة بإعداد تقارير توضح الانحرافات التي تم اكتشافها، وتقوم بدراسة أسباب تلك الانحرافات وتحليلها ومعرفة أسبابها وتحديد الجهة المسؤولة عنها.	3.70	0.962	74.00	5.636	0.000
9	تستخدم إدارة شركتكم أسلوب تحليل التعادل في عمليات التخطيط واتخاذ القرارات.	3.55	0.946	71.00	4.501	0.000
10	يساعد تطبيق أسلوب تحليل التعادل في تحديد أنسب سعر بالنسبة لمنتجات شركتكم في ضوء ظروف السوق وظروف المشروع.	3.75	0.876	75.00	6.634	0.000
11	يتوفر هيكل تنظيمي ووصف وظيفي يساهم في تحديد المسؤوليات والصلاحيات في شركتكم.	4.03	1.008	80.67	7.942	0.000
12	يتم استخدام أسعار التحويل في العمليات الداخلية.	3.77	0.945	75.33	6.282	0.000
13	تقوم الشركة بدراسة تأثير تغير أسعار بيع المنتجات على الأرباح.	4.03	0.802	80.67	9.982	0.000
14	تؤثر القوانين والأنظمة السائدة ومدى تدخل الحكومة وعامل المنافسين في سياسة التسعير المتبعة لدى شركتكم.	4.18	0.701	83.67	13.078	0.000
15	يتم أخذ القوة الشرائية للنقد في عين الاعتبار عند اتخاذ قرارات استراتيجية.	3.95	0.832	79.00	8.844	0.000

مسلسل	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
16	يتم استخدام مؤشر صافي القيمة الحالية في شركتكم.	3.52	0.948	70.33	4.223	0.000
17	يتم استخدام معدل العائد الداخلي في شركتكم.	3.70	0.926	74.00	5.855	0.000
	جميع الفقرات	3.85	0.466	77.08	14.205	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "59" تساوي 2.01

ثانياً: تحليل فقرات المحور الثاني : الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (22) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثاني (الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية) مرتبة تنازلياً من الأكثر موافقة إلى الأقل موافقة على كل فقرة حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي:

1. في الفقرات رقم 1 و 2 و 3 بلغ الوزن النسبي على التوالي 91.67%، 79.33%، 88% ، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 في الفقرات الثلاثة وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يتم تطبيق أسلوب ادارة الجودة الشاملة بنسبة 86.3% في الشركات التي تمت عليها الدراسة
2. في الفقرات رقم 5 و 6 و 7 بلغ الوزن النسبي على التوالي 80.33%، 83.67%، 77.00%، وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 في الفقرات الثلاثة وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يتم تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC بنسبة 80.3% في الشركات التي شملتها الدراسة.
3. في الفقرات رقم 8 و 9 و 10 بلغ الوزن النسبي على التوالي 75.33%، 80.33%، 83.67% ، والقيمة الاحتمالية تساوي في الفقرتين 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يتم تطبيق أسلوب الأداء المتوازن BSC في الشركات التي شملتها الدراسة بنسبة 79.8%.
4. في الفقرة رقم 11 بلغ الوزن النسبي، 78% والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن إدارة الشركات التي شملتها الدراسة تطبق أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة ABB .
5. في الفقرة رقم 12 بلغ الوزن النسبي 77% والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يتم تحديد تكلفة منتج الشركات مقدماً في مرحلة التصميم وتتم

عملية تسعير منتجات شركتكم وفقاً لظروف المنافسة وليس وفقاً للتكلفة في الشركات التي شملتها الدراسة وان إدارة هذه الشركات الشرط تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة.

6. في الفقرة رقم 4 بلغ الوزن النسبي 75.67% والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه "تتعامل شركتكم مع عدد محدد من الموردين لتوريد ما تحتاجه من مستلزمات ومواد، ويستطيع الموردون توريد المستلزمات والمواد التي تحتاجها شركتكم بشكل متكرر ويومي وان إدارة الشركات التي شملتها الدراسة تطبق أسلوب نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT.

7. في الفقرة رقم 13 بلغ الوزن النسبي 75% والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يتم التركيز على إدارة الوقت والاختناقات في تعظيم الإنجاز وتخفيض المخزون السلعي ويتم وضع استراتيجيات تسعير قادرة على ضبط عمليات تخطيط وجدولة وتقييم المنتجات وان إدارة الشركات التي شملتها الدراسة تطبق أسلوب المحاسبة عن الانجاز.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني (الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية) تساوي 4.04، و الوزن النسبي يساوي 80.83% وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 18.421 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01 و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يدل على أن الشركات تطبق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية

ملاحظة/

يتبين للباحث من خلال إحتساب المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول (أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية) والتي تساوي 3.85، و الوزن النسبي يساوي 77.08% و احتساب المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني (الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية) تساوي 4.04، و الوزن النسبي يساوي 80.83%، يتبين أن الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة تطبق الأساليب الحديثة للمحاسبة الادارية الحديثة بشكل أكبر من الاساليب التقليدية حيث بلغ الوزن النسبي لتطبيق الاساليب التقليدية للمحاسبة الادارية 77.08%، بينما الوزن النسبي لتطبيق الاساليب التقليدية الحديثة بلغ 80.83%.

جدول رقم (22)
تحليل الفقرات المحور الثاني (الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية)

القيمة الاحتمالية	قيمة t	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	مسلسل
0.000	20.764	91.67	0.591	4.58	تؤمن إدارة الشركة أن الجودة هي مقياس على تطور الشركة لذا تعمل على نشر ثقافة الجودة لدى موظفيها، وتعمل على تحسين جودة خدماتها المقدمة.	1
0.000	7.832	79.33	0.956	3.97	تعمل الشركة على تدريب وتطوير الكفاءات لديها من أجل رفع مستوى الجودة في خدماتها المقدمة وتقديم حوافز لموظفيها اصحاب الابتكارات.	2
0.000	18.442	88.00	0.588	4.40	تلقي منتجات شركتكم وخدماتها قبولا عاما بين العملاء.	3
0.000	6.714	75.67	0.904	3.78	تتعامل شركتكم مع عدد محدد من الموردين لتوريد ما تحتاجه من مستلزمات ومواد، ويستطيع الموردون توريد المستلزمات والمواد التي تحتاجها شركتكم بشكل متكرر ويومي.	4
0.000	9.688	80.33	0.813	4.02	تسعى شركتكم إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المنشأة وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف.	5
0.000	12.649	83.67	0.725	4.18	تعمل شركتكم في ظل منافسة شركات لذا تحتاج لتقديم معلومات أكثر دقة حول تكلفة منتجاتها.	6
0.000	8.032	77.00	0.820	3.85	تستخدم شركتكم التكنولوجيا بشكل كبير في عملياتها.	7
0.000	7.147	75.33	0.831	3.77	يتم ترجمة الأهداف الإستراتيجية في شركتكم إلى مجموعة متكاملة من المقاييس التي تنعكس في صورة مقاييس أداء الاستراتيجية.	8

القيمة الاحتمالية	قيمة t	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	مسلسل
0.000	9.688	80.33	0.813	4.02	يتم التنسيق بين مختلف أقسام شركتكم للقيام بالعمل بصورة متوازية معاً لتحقيق النتائج والأهداف.	9
0.000	12.259	83.67	0.748	4.18	تقوم إدارة شركتكم بتحديد متطلبات العميل وتحليل الإستراتيجيات التنافسية تم توضع الأهداف أهداف الوقت والجودة والتكلفة.	10
0.000	8.531	78.00	0.817	3.90	تعمل إدارة شركتكم على التنبؤ بالمبيعات والخدمات الجديدة التي يمكن أن تقدمها لعملائها وكذلك دراسة أهم التغيرات التي يمكن أن تطرأ على الإستراتيجية المتبعة.	11
0.000	7.037	77.00	0.936	3.85	يتم تحديد تكلفة منتج شركتكم مقدماً في مرحلة التصميم وتتم عملية تسعير منتجات شركتكم وفقاً لظروف المنافسة وليس وفقاً للتكلفة.	12
0.000	7.739	75.00	0.751	3.75	يتم التركيز على إدارة الوقت والاختناقات في تعظيم الإنجاز وتخفيض المخزون السلعي ويتم وضع استراتيجيات تسعير قادرة على ضبط عمليات تخطيط وجدولة وتقييم المنتجات	13
0.000	18.421	80.83	0.438	4.04	جميع الفقرات	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "59" تساوي 2.01

ثالثاً: تحليل فقرات المحور الثالث : حوكمة الشركات

تم استخدام اختبار t للعينات الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (23) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثالث (حوكمة الشركات) وتبين النتائج أن أعلى ثلاث فقرات حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

1. في الفقرة رقم 4 بلغ الوزن النسبي 84% والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه تقوم إدارة الشركات التي شملتها الدراسة بتدعيم عنصر النزاهة والشفافية في المعاملات التي تقوم بها هذه الشركات سواء كانت هذه المعاملات داخلية ام خارجية مالية ام غير مالية.

2. في الفقرة رقم 10 بلغ الوزن النسبي 84% والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه توفر إدارة الشركات التي شملتها الدراسة الشفافية والدقة والوضوح والنزاهة في القوائم المالية التي تصدرها هذه الشركات.

3. في الفقرة رقم 5 بلغ الوزن النسبي 83.67% والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه تقوم إدارة الشركات التي شملتها الدراسة بتحسين عملية استخدام الموارد واستغلالها الاستغلال الأمثل.

كما تبين النتائج أن اقل ثلاث فقرات حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

1. في الفقرة رقم 6 بلغ الوزن النسبي 66% والقيمة الاحتمالية تساوي 0.040 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه تعمل إدارة الشركات التي شملتها الدراسة على جذب مصادر تمويل جديدة للشركة ورفع قيمة الشركة ومواردها وتعظيم مكانتها.

2. في الفقرة رقم 1 بلغ الوزن النسبي 65.67% والقيمة الاحتمالية تساوي 0.037 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يوجد فصل واضح بين الملكية والإدارة ويوجد تحديد واضح للصلاحيات والسلطات داخل الشركات التي شملتها الدراسة.

3. في الفقرة رقم 2 بلغ الوزن النسبي 62% والقيمة الاحتمالية تساوي 0.471 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على أن الآراء محايدة في الإجابة على هذه الفقرة وهي "يتم انتخاب أعضاء مجلس الإدارة في الشركات التي شملتها الدراسة من خلال خبراتهم الإدارية التي يتمتعون بها، ولا يشارك المساهمون في اتخاذ إجراءات الانتخاب والعزل".

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث (حوكمة الشركات) تساوي 3.78، و الوزن النسبي يساوي 75.55 % وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 11.053 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01 و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يدل على أن هناك وجود لتطبيق لحوكمة الشركات في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة.

جدول رقم (23)

تحليل الفقرات المحور الثالث (حوكمة الشركات)

القيمة الاحتمالية	قيمة t	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	مسلسل
0.037	2.138	65.67	1.027	3.28	يوجد فصل واضح بين الملكية والإدارة ويوجد تحديد واضح للصلاحيات والسلطات داخل شركتكم.	1
0.471	0.725	62.00	1.069	3.10	يتم انتخاب أعضاء مجلس الإدارة من خلال خبراتهم الإدارية التي يتمتعون بها، و يشارك المساهمون في اتخاذ إجراءات الانتخاب والعزل.	2
0.000	7.655	77.00	0.860	3.85	تلتزم شركتكم بالقوانين والأنظمة التي تحكم العمل داخل المؤسسات سواء كانت قوانين وأنظمة مالية أم إدارية أم غيرها من ضوابط العمل.	3
0.000	11.966	84.00	0.777	4.20	تقوم إدارة الشركة بتدعيم عنصر النزاهة والشفافية في المعاملات التي تقوم بها الشركة سواء كانت هذه المعاملات داخلية ام خارجية مالية ام غير مالية.	4
0.000	12.259	83.67	0.748	4.18	تقوم إدارة الشركة بتحسين عملية استخدام الموارد واستغلالها الاستغلال الأمثل.	5
0.040	2.095	66.00	1.109	3.30	تعمل إدارة شركتكم على جذب مصادر تمويل جديدة للشركة ورفع قيمة الشركة ومواردها وتعظيم مكانتها.	6
0.001	3.634	70.00	1.066	3.50	تضمن إدارة شركتكم التعامل بطريقة عادلة بالنسبة لأصحاب المصالح في حالة تعرض الشركة لحالات الخطر المالي، حيث تتم حماية حقوق الأقلية من المساهمين من الاتجار أو التداول لحساب المطلعين	7

القيمة الاحتمالية	قيمة t	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	مسلسل
					على المعلومات الداخلية.	
0.000	6.062	73.67	0.873	3.68	تقوم إدارة الشركة بالإشراف على المسؤولية الاجتماعية للشركة عن طريق إجراءات مناسبة لأنشطتها من خلال خدمة البيئة والمجتمع.	8
0.000	12.124	82.67	0.724	4.13	تعمل إدارة شركتكم تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري التي تواجهها الشركات.	9
0.000	12.317	84.00	0.755	4.20	توفر إدارة شركتكم الشفافية والدقة والوضوح والنزاهة في القوائم المالية التي تصدرها الشركات.	10
0.000	6.704	74.00	0.809	3.70	يوجد في شركتكم إطار فعال لحوكمة الشركات يعمل على رفع مستوى الشفافية.	11
0.000	4.984	72.33	0.958	3.62	تقوم الإدارة بحفظ حقوق المساهمين كلهم من حيث حقهم في نقل ملكية الأسهم واختيار مجلس الإدارة والحصول على عائد مجزٍ من الأرباح ومراجعة القوائم المالية والحق بالمشاركة الفعالة في اجتماعات الهيئة العامة في شركتكم.	12
0.000	6.437	76.33	0.983	3.82	تقوم الإدارة بالمساواة في التعامل بين المساهمين من حيث الحق في الدفاع عن حقوقهم القانونية والتصويت والمشاركة في القرارات الأساسية.	13
0.000	8.596	78.67	0.841	3.93	تحتزم الإدارة دور أصحاب المصلحة أو الأطراف المرتبطة بالشركة كالمساهمين و المقرضين.	14
0.000	6.673	75.33	0.890	3.77	تفسح الإدارة المجال أمام الأطراف ذات العلاقة بإجراء الرقابة على أعمال الشركة.	15
0.000	6.272	76.00	0.988	3.80	تقوم الإدارة بالإفصاح العادل وفي الوقت المناسب عن دور مراقب الحسابات و ملكية النسبة العظمى من الأسهم والتصرفات المالية لأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وأصحاب المصالح.	16
0.000	6.066	74.67	0.936	3.73	تقوم الإدارة بتحديد الحقوق والواجبات القانونية لرئيس	17

القيمة الاحتمالية	قيمة t	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	مسلسل
					وأعضاء مجلس الإدارة وكيفية اختيارهم أعضاءه ودور الإشراف المناط بهم على الإدارة التنفيذية وأصحاب المصالح ولجنة المراجعة.	
0.000	10.227	80.33	0.770	4.02	تتوفر لدى شركتكم نظم محاسبية ومالية فعالة تضمن تشغيل عملية اتخاذ القرار الإداري بكفاءة عالية.	18
0.000	6.754	74.67	0.841	3.73	يوجد في شركتكم مدونة أخلاق أو ميثاق شرف يتميز بالنزاهة والموضوعية.	19
0.000	9.371	79.67	0.813	3.98	تعمل إدارة شركتكم على توفير بيئة اقتصادية واجتماعية وقانونية تتصف بكل مقومات الكفاءة والصدق والعدالة.	20
0.000	7.209	76.00	0.860	3.80	تلتزم إدارة شركتكم بالمعايير الدولية للمحاسبة لضمان عملية المقارنة وتحقيق الرقابة وتسهيلها.	21
0.000	5.952	75.33	0.998	3.77	تتوخى الإدارة العدالة والمساواة عند توزيع الحوافز المادية والإدارية سواء بين المديرين أو الموظفين سواء كانت الحوافز مادية أو ترقيات أو إدارية .	22
0.000	11.053	75.55	0.545	3.78	جميع الفقرات	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "59" تساوي 2.01

رابعاً: تحليل فقرات المحور الرابع : دور اساليب المحاسبة الادارية في تفعيل حوكمة الشركات

تم استخدام اختبار t للعينه الواحدة والنتائج مبينه في جدول رقم (24) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الرابع (دور اساليب المحاسبة الادارية في تفعيل حوكمة الشركات) وتبين النتائج أن أعلي ثلاثة فقرات حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

1- في الفقرة رقم 8 بلغ الوزن النسبي 82.67% والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن تحديد الواجبات والصلاحيات يؤدي إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات في الشركات التي شملتها الدراسة .

2 في الفقرة رقم 10 بلغ الوزن النسبي 80.00% والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة يؤدي إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات في التي تمت عليها الدراسة.

3 في الفقرة رقم 3 بلغ الوزن النسبي 79.67% والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن اخذ القوة الشرائية للنقود في عين الاعتبار يساهم في زيادة فعالية حوكمة الشركات في الشركات التي تمت عليها الدراسة.

كما تبين النتائج أن أقل ثلاثة فقرات حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

1 في الفقرة رقم 5 بلغ الوزن النسبي 74.33% والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن تطبيق أسلوب تحليل التعادل يؤدي إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات في الشركات التي تمت عليها الدراسة.

2 في الفقرة رقم 1 بلغ الوزن النسبي 73.67% والقيمة الاحتمالية تساوي 0.00 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن تطبيق أسلوب الموازنات التخطيطية والمرنة يؤدي إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات في الشركات التي تمت عليها الدراسة.

3 في الفقرة رقم 2 بلغ الوزن النسبي 72.33% والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن تطبيق أسلوب الموازنات الرأسمالية يؤدي إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات في الشركات التي تمت عليها الدراسة.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الرابع (دور اساليب المحاسبة الادارية في تفعيل حوكمة الشركات) تساوي 3.89، و الوزن النسبي يساوي 77.84% وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 10.064 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01 و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يدل على أن اساليب المحاسبة الادارية لها اثر في تفعيل حوكمة الشركات وهو ما تهدف الدراسة للتحقق منه.

جدول رقم (24)

تحليل الفقرات المحور الرابع (دور اساليب المحاسبة الادارية في تفعيل حوكمة الشركات)

القيمة الاحتمالية	قيمة t	الوزن النسبي	الانحراف المعياري المتوسط	الحسابي	الفقرة	مسلسل
0.000	5.931	73.67	0.892	3.68	يؤدي تطبيق أسلوب الموازنات التخطيطية والمرنة إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات في شركتكم.	1
0.000	5.399	72.33	0.885	3.62	يؤدي تطبيق أسلوب الموازنات الرأسمالية إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات في شركتكم.	2
0.000	8.924	79.67	0.854	3.98	إن اخذ القوة الشرائية للنقود في عين الاعتبار يساهم في زيادة فعالية حوكمة الشركات في شركتكم.	3
0.000	7.990	76.33	0.792	3.82	يؤدي تطبيق أسلوب تحليل الانحرافات إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات في شركتكم.	4
0.000	6.727	74.33	0.825	3.72	يؤدي تطبيق أسلوب تحليل التعادل إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات في شركتكم.	5
0.000	8.032	77.00	0.820	3.85	يؤدي تطبيق سياسات تسعير ملائمة إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات في شركتكم.	6
0.000	8.486	79.33	0.882	3.97	يؤدي تطبيق أسلوب محاسبة المسئولية إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات في شركتكم.	7
0.000	11.096	82.67	0.791	4.13	يؤدي تحديد الواجبات والصلاحيات إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات في شركتكم.	8
0.000	7.447	76.67	0.867	3.83	يؤدي تطبيق أسلوب الإنتاج المنضبط (J.I.T) إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات في شركتكم.	9
0.000	9.652	80.00	0.803	4.00	يؤدي تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات في شركتكم.	10
0.000	7.991	78.33	0.889	3.92	يؤدي تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات في شركتكم.	11
0.000	7.140	77.67	0.958	3.88	يؤدي تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات في شركتكم.	12

0.000	7.874	78.67	0.918	3.93	يلعب تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية دوراً مهماً في تجنب شركتكم المخاطر المالية.	13
0.000	7.690	79.33	0.974	3.97	يزيد تطبيق الحوكمة من فاعلية اتخاذ القرار وتجنب الفشل المالي والإداري.	14
0.000	8.724	81.67	0.962	4.08	تهتم إدارة شركتكم بالمصالح الأساسية للمجتمع في مجالات الصحة والبيئة.	15
0.000	10.064	77.84	0.687	3.89	جميع الفقرات	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "59" تساوي 2.01

تحليل محاور الدراسة:

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (25) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في محاور الدراسة مرتبة تنازلياً حسب الوزن النسبي لكل محور و يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع محاور الدراسة تساوي 3.88 ، و الوزن النسبي يساوي 77.52% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 14.683 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.05 ، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن أساليب المحاسبة الإدارية تلعب دور مهماً في تفعيل حوكمة الشركات.

جدول رقم (25) تحليل محاور الدراسة

(أثر دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات)

القيمة الاحتمالية	قيمة t	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات	الأول
0.000	14.205	77.08	0.466	3.85	أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية	الأول
0.000	18.421	80.83	0.438	4.04	الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية	الثاني
0.000	11.053	75.55	0.545	3.78	حوكمة الشركات	الثالث
0.000	10.064	77.84	0.687	3.89	دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات	الرابع
0.000	14.683	77.52	0.462	3.88	جميع المحاور	

تحليل واختبار فرضيات الدراسة

الفرضية الرئيسية:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة 0.05 بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وبين زيادة فعالية حوكمة الشركات.

وينبثق عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

1. توجد علاقة بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية وزيادة فعالية حوكمة الشركات عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha = 0.05$).

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية وزيادة فعالية حوكمة الشركات عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha = 0.05$) والنتائج مبينة في جدول رقم (26) والذي يبين هذه العلاقة ، حيث إن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 ، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي 0.657 وهي أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.271 ، مما يدل على وجود علاقة بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية وزيادة فعالية حوكمة الشركات عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha = 0.05$).

جدول رقم (26)

معامل الارتباط بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية وزيادة فعالية حوكمة الشركات

المحور	الإحصاءات	حوكمة الشركات
تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية	معامل الارتباط	0.657
	القيمة الاحتمالية	0.000
	حجم العينة	60

قيمة r المحسوبة عند درجة حرية " 58 " ومستوى دلالة " 0.05 " يساوي 0.271

2. توجد علاقة بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وزيادة فعالية حوكمة الشركات عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha = 0.05$).

تم استخدام إختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وزيادة فعالية حوكمة الشركات عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha = 0.05$) والنتائج مبينة في جدول رقم (27) والذي يبين هذه العلاقة أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 ، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي 0.641 وهي اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.271 ، مما يدل على وجود علاقة بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وزيادة فعالية حوكمة الشركات عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha = 0.05$).

جدول رقم (27)

معامل الارتباط بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وزيادة فعالية حوكمة الشركات

المحور	الإحصاءات	حوكمة الشركات
تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة	معامل الارتباط	0.641
	القيمة الاحتمالية	0.000
	حجم العينة	60

قيمة r المحسوبة عند درجة حرية " 58 " ومستوى دلالة "0.05" يساوي 0.271

3. توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى ثقة 0.05 بين اجابات المبحوثين في دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات تعزى الى مدة مزولة الشركة للنشاط

لإختبار هذه الفرضية تم استخدام إختبار تحليل التباين الأحادي لإختبار الفروق بين إجابات المبحوثين في دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات تعزى الى مدة مزولة الشركة للنشاط ، والنتائج مبينة في جدول رقم (28) والذي يبين أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.812 وهي اكبر من 0.05 وقيمة F المحسوبة تساوي 0.318 وهي اقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.77 مما يدل على عدم وجود فروق بين اجابات

المبحوثين في دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات تعزى الى مدة مزاوله الشركة للنشاط عند مستوى ثقة 0.05

جدول رقم (28)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين في دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات تعزى الى مدة مزاوله الشركة للنشاط

عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "F"	القيمة الاحتمالية
دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات	بين المجموعات	0.211	3	0.070	0.318	0.812
	داخل المجموعات	12.396	56	0.221		
	المجموع	12.607	59			

قيمة F الجدولية عند درجتى حرية (3، 56) ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.77

4. توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى ثقة 0.05 بين اجابات المبحوثين في دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات تعزى الى قطاع الصناعة التي تنتمى اليه الشركة

لإختبار هذه الفرضية تم استخدام إختبار تحليل التباين الأحادي لإختبار الفروق بين إجابات المبحوثين حول دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات تعزى الى قطاع الصناعة التي تنتمى اليه الشركة، والنتائج مبينة في جدول رقم (29) والذي يبين أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.059 وهي اكبر من 0.05 وقيمة F المحسوبة تساوي 2.187 وهي اقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.28 مما يدل على عدم وجود فروق بين اجابات المبحوثين في دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات تعزى الى قطاع الصناعة التي تنتمى اليه الشركة

جدول رقم (29)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين في دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات تعزى الى قطاع الصناعة التي تنتمي اليه الشركة

عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "F"	القيمة الاحتمالية
دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات	بين المجموعات	2.502	6	0.417	2.187	0.059
	داخل المجموعات	10.105	53	0.191		
	المجموع	12.607	59			

قيمة F الجدولية عند درجتى حرية (6، 53) ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.28

5. توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى ثقة 0.05 بين اجابات المبحوثين في دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات تعزى الى حجم رأسم مال الشركة

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين إجابات المبحوثين في دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات تعزى الى حجم رأسم مال الشركة ، والنتائج مبينة في جدول رقم (30) والذي يبين أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.784 وهي اكبر من 0.05 وقيمة F المحسوبة تساوي 0.244 وهي اقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 3.16 مما يدل على عدم وجود فروق بين اجابات المبحوثين في دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات تعزى الى حجم رأسم مال الشركة

جدول رقم (30)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين إجابات المبحوثين في دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات تعزى الى حجم رأسم مال الشركة

عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "F"	القيمة الاحتمالية
دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات	بين المجموعات	0.107	2	0.054	0.244	0.784
	داخل المجموعات	12.500	57	0.219		
	المجموع	12.607	59			

قيمة F الجدولية عند درجتى حرية (2، 57) ومستوى دلالة 0.05 تساوي 3.16

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

النتائج

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية تأثير أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة على زيادة فعالية حوكمة الشركات وهي دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة وقد توصلت الدراسة من خلال الدراسة الميدانية الى مجموعة من النتائج وهي كما يلي:

1. بينت الدراسة أن ما نسبته 95% من المجيبين لديهم معرفة بأساليب المحاسبة الإدارية بنسبة تزيد عن 30%، وهذا يعكس توفر خبرة جيدة لدى العاملين في الشركات الصناعية، مما يؤكد توفر كادر مؤهل باعتباره أحد المقومات الرئيسة لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.
2. بينت الدراسة أن ما نسبته 61.6% من المجيبين لديهم معرفة بموضوع حوكمة الشركات بنسبة تزيد عن 30%، وهذا يعكس توفر خبرة جيدة لدى العاملين في الشركات الصناعية.
3. تبين معظم الأفراد المستجيبين للاستبانة أنه يتم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية بوزن نسبي (77.08%) وهي نسبة جيدة نظرًا للوضع القائم وظروف الإغلاق التي يعاني منها القطاع من إغلاق للمعابر وعدم انتظام وصول المواد الخام، حيث أوضحت النتائج أن أكثر الأساليب استخدامًا هو أسلوب التكاليف المعيارية بوزن نسبي "87.33%" ومن ثم يليه أسلوب سياسات التسعير بوزن نسبي "83.67%" ومن ثم يلي أسلوب التكلفة الفعلية بوزن نسبي "82.33%" ثم يليه أسلوب محاسبة المسؤولية بوزن نسبي "80.67%" ثم يليه أسلوب التدفق النقدي المخصوم بوزن نسبي "79.00%" ويليه أسلوب الموازنات الرأسمالية بوزن نسبي "78.67%" ويليه أسلوب تحليل الانحرافات بوزن نسبي بلغ "77.33%" ثم يليه أسلوب الموازنات المرنة بوزن نسبي بلغ "76.33%" ثم يليه أسلوب أسعار التحويل بوزن نسبي بلغ "75.33%" ثم يليه أسلوب تحليل التعادل بوزن نسبي بلغ "75.00%" ثم يليه أسلوب تحليل الإنحرافات بوزن نسبي "74.00%" ثم يليه أسلوب الموازنات الثابتة بوزن نسبي بلغ "63.00%"

4. بين معظم الأفراد المستجيبين للاستبانة أنه يتم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بوزن نسبي (80.83%) وهي نسبة جيدة جدا نظرًا للوضع القائم وظروف الإغلاق التي يعاني منها القطاع من إغلاق للمعابر، وبلغ أكثر الأساليب الحديثة استخدامًا وهو أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM حيث بلغ الوزن النسبي 86.3% وهي نسبة جيدة جداً، ثم يليه

أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC حيث بلغ الوزن النسبي لتطبيقه 80.3%، ثم يليه أسلوب بطاقة الأداء المتوازن BSC حيث بلغ الوزن النسبي لتطبيقه 79.8%، ثم يليه أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة ABB حيث بلغ الوزن النسبي لتطبيقه 78%، ثم يليه أسلوب التكلفة المستهدفة حيث بلغ الوزن النسبي لتطبيق هذا الأسلوب 77%، ثم يليه أسلوب الانتاج في الوقت المحدد حيث بلغ الوزن النسبي لتطبيقه 75.67%، ثم يليه أسلوب المحاسبة عن الانجاز حيث بلغ الوزن النسبي لتطبيق هذا الأسلوب 75%.

5. يتبين من خلال نتائج الدراسة أن الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة تطبق الأساليب الحديثة للمحاسبة الادارية بشكل أكبر من الاساليب التقليدية حيث بلغ الوزن النسبي لتطبيق الاساليب التقليدية للمحاسبة الادارية 77.08%، بينما الوزن النسبي لتطبيق الاساليب التقليدية بلغ 80.83%، وتعزى هذه النتيجة الى أن غالبية الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة هي شركات حديثة النشأة.

6. بينت نتائج الدراسة أن الشركات الممثلة لعينة الدراسة تطبق قواعد وإجراءات الحوكمة حيث بينت النتائج أن الشركات تقوم بتدعيم عنصر النزاهة والشفافية في المعاملات التي تقوم بها الشركة سواء كانت هذه المعاملات داخلية أم خارجية مالية أم غير مالية، وأنها توفر الشفافية والدقة والوضوح والنزاهة في القوائم المالية التي تصدرها الشركات، وأنها تقوم بتحسين عملية استخدام الموارد واستغلالها الاستغلال الأمثل كذلك تعمل إدارة الشركات على تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري التي تواجهها الشركات.

7. بينت نتائج الدراسة أن تطبيق أساليب المحاسبة الادارية التقليدية والحديثة يساهم بشكل كبير وفعال في زيادة فعالية حوكمة الشركات حيث يرى أفراد العينة المستطلعة آرائهم أن تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية يؤدي الي زيادة فعالية حوكمة الشركات بنسبة 82.675%، تم أسلوب أسلوب ادارة الجودة الشاملة بنسبة 80%، ويرى أفراد العينة أن أقل الاساليب تأثيراً على فعالية حوكمة الشركات من الأساليب المطبقة في الدراسة هو أسلوب الموازنات الرأسمالية حيث يوثر على فعالية الحوكمة بنسبة 72.33%، تم يليه أسلوب الموازنات التخطيطية بنسبة 73.67%.

التوصيات

من خلال عرض نتائج الدراسة يوصي الباحث بما يلي :

1. تنمية الوعي لدى مدراء الشركات الصناعية في قطاع غزة بأهمية أساليب المحاسبة الإدارية ودورها في تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات والمساهمة في عملية التخطيط والرقابة.
2. العمل على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة بصورة أوسع في الشركات الصناعية لما لها من جدوى ومنفعة كبيرة تعود على الشركات.
3. ضرورة عقد دورات تدريبية متخصصة لمدراء الشركات وأصحاب القرار حول أساليب المحاسبة الإدارية وآلية تطبيقها والمزايا التي تعود على الشركة من تطبيقها، وللمساهمة في تدعيم النزاهة والعدالة والشفافية.
4. ضرورة قيام الشركات بتوفير البيانات والمعلومات الخاصة بالتكاليف والمعلومات التي تتعلق بأداء الشركة وذلك لاستخدامها في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة وجعل إمكانية الحصول عليها من قبل الأطراف ذات العلاقة سهلة وميسرة.
5. تحسين الظروف الادارية داخل المؤسسة مما يسهل عملية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية من خلال توفير البيئة والعمالة والإمكانيات المناسبة لتطبيق هذه الأساليب.
6. تحسين الهيكل التنظيمي في الشركات وتحديد الصلاحيات والمسئوليات بما يتناسب مع تطبيق محاسبة المسئولية فيها والعمل على تقسيم الشركات إلى أقسام مستقلة
7. العمل على نشر مفهوم وثقافة الحوكمة لدى كافة الأطراف ذات العلاقة بالشركات الصناعية بشكل أوسع من خلال إصدار النشرات والتعليمات المنظمة لأسس وقواعد التطبيق السليم وآليات التنفيذ والمتابعة والكشف عن المخالفات ومواطن الضعف أو القصور
8. الاهتمام الأكاديمي بموضوع حوكمة الشركات وذلك من خلال زيادة الدراسات في هذا المجال والحاق موضوع حوكمة الشركات بالمناهج التدريسية بالكليات والجامعات.
9. عقد ورش العمل والندوات والحالات العملية لشرح الجوانب التطبيقية لهذا المفهوم في البيئة الاقتصادية الفلسطينية.

10. ضرورة تأسيس جمعيات مهنية تهتم بمجال حوكمة الشركات وتفعيل دورها في البيئة الاقتصادية الفلسطينية.

11. في حالة التوظيف الجديد يجب مراعاة أن يتم استقطاب الكوادر والخبرات الفنية المؤهلة والقادرة على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية بشكل كفؤ وفعال، وأن تكون لديهم القدرة على رفع كفاءة حوكمة الشركات من خلال تطبيق آليات وقواعد الحوكمة بشكل صحيح.

12. العمل على إجراء المزيد من الدراسات والأبحاث الخاصة بتطبيقات الحوكمة والممارسة السليمة لها، ودورها في منع حدوث الفشل المالي للشركات.

الدراسات المستقبلية المقترحة:

1. أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة على تكلفة المنتجات في الشركات الصناعية.
2. نموذج مقترح لتطبيق قواعد حوكمة الشركات في فلسطين، الآليات والأهداف.
3. دور المؤسسات التعليمية والمهنية الفلسطينية في زيادة فعالية حوكمة الشركات.
4. دور المؤسسات التعليمية والمهنية الفلسطينية في زيادة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.
5. دور حوكمة الشركات في تخفيض مخاطر الأعمال.
6. دور حوكمة الشركات في حماية حقوق الاقليات في الشركات المساهمة.
7. أثر التطبيق الفعال لقواعد حوكمة الشركات على القرارات الإدارية وعمليات الرقابة الادارية
8. أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على مهنة تدقيق الحسابات.
9. دور ادارة الجودة الشاملة في تدعيم حوكمة الشركات.

المراجع

القرآن الكريم

السنة النبوية

أولا المراجع العربية:

ابراهيم وآخرون، 2001 "أنظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدما(نظام التكاليف المتقديرية ونظام التكاليف الفعلية)، عمان، الاردن، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.

أبو حمام ، ماجد (2009) " اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبية وجود التقارير المالية " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية ، غزة .

أبو رحمة، محمد، 2008 " مدى توافر مقومات تطبيق نظام الموازنة على اساس الأنشطة A.B.B في بلديات قطاع غزة" رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية ، غزة.

أبو محسن ، أحمد 2009 " مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة " رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية ، غزة

أبو موسى ، اشرف 2008 " حوكمة الشركات وازها على كفاءة سوق فلسطين للأوراق المالية" رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية ، غزة .

أبو نصار، محمد حسين، 2008 "محاسبة التكاليف، عمان، الاردن، دائرة المكتبة الوطنية، الطبعة الأولى.

أبو حشيش، خليل عواد، 2012 "محاسبة التكاليف تخطيط ورقابة"، عمان، الاردن، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى.

الأسطل ، أحمد (2011) " دور بيانات التكاليف في تفعيل القدر التنافسية في ضوء آليات الحوكمة " دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية ، غزة .

آل آدم، يوحنا والرزق، صالح، 2006 "المحاسبة الادارية والسياسات الإدارية المعاصرة، عمان، الاردن، مؤسسة الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية.

آل غزوي ، حسين 2010 "حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية" ، الأكاديمية العربية في الدنمارك ، الدنمارك .

جبير، إياد، 2008 "مدى التزام النقابات المهنية الأردنية بتطبيق مبادي الحاكمية المؤسسية"، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا الأردن.

الجلب ، درويش 2007 " دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي"دراسة تطبيقية حول أعداد موازنة الجامعة الإسلامية وفقاً لأسلوب A.B.C" رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية ، غزة

الجمال، رشيد ونور الدين، ناصر، 2005 ، إدارة التكلفة لأغراض القياس والتخطيط"، الإسكندرية، مصر الدار الجامعية للنشر.

الحارس، أسامة، 2004 "المحاسبة الادارية، عمان، الاردن، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.

السعيدة، فيصل، 2007 "المحاسبة الإدارية لتخصص نظم المعلومات المحاسبية، عمان، الاردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى.

الهاشمي، مؤيد، 2006 مبادئ إدارة الجودة الشاملة وأثرها في تحديد الأسبقيات التنافسية، رسالة ماجستير منشورة، جامعة الكوفة، العراق.

الهندي، رمضان 2006 "دراسات الجدوى وتقييم المشروعات الاستثمارية، غزة، فلسطين، مكتبة آفاق، الطبعة الأولى.

جودة ، فكري عبد الغني محمد (2008) " مدى تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية في المصارف الفلسطينية وفقاً لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية "رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية ، غزة .

حبوش ، محمد جميل (2007) " مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات "،رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية ، غزة .

حداد، مناور، 2008 " دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية" ورقة عمل في المؤتمر العلمي الاول حول حوكمة الشركات ودورها في الاصلاح الاقتصادي المنعقد في جامعة دمشق، سوريا.

حسين، أحمد، 1997 "المحاسبة الإدارية المتقدمة، تسعير المنتجات - تقييم الأداء - نظم الإنتاج الحديثة"، الاسكندرية، مصر، مكتبة الاشعاع للطباعة والنشر والتوزيع.

حماد، طارق عبدالعال، 2005، "حوكمة الشركات المفاهيم - المبادئ - التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف"، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر

الحوري، فالح عبدالقادر، 2008 "تشخيص واقع تطبيق إدارة الجودة الشاملة في المستشفيات الأردنية دراسة ميدانية على عينة من المستشفيات الخاصة" مجلة البصائر، المجلد 12، العدد 1، عمان الاردن.

خليل، هاني 2009 " مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين (دراسة تحليلية لأراء المراجعين الخارجيين والمستثمرين) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية ، غزة .

آل غزوي ، حسين 2010 "حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية" ، ، رسالة ماجستير غير منشورة ، الاكاديمية العربية، الدنمارك.

الدرادكة، مأمون والشبلي، طارق، 2002 ، "الجودة في المنظمات الحديثة"، عمان ،دار صفاء للنشر والتوزيع.

درغام ، ماهر و ابو فضة، مروان، 2009 "أثر تطبيق نموذج بطاقة الاداء المتوازن BSC في تعزيز الاداء الاداء المالي الاستراتيجي للمصارف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، دراسة ميدانية ، مجلة الجامعة الاسلامية مجلد 17 ، العدد 2 ، غزة ، فلسطين.

درغام ، ماهر، 2007 "مدى توافر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة للشركات الصناعية في قطاع غزة ، دراسة ميدانية ، مجلة الجامعة الاسلامية مجلد 15 ، العدد 2 ، غزة ، فلسطين.

راجخان، ميساء محمود 2002 " دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات - دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة" رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية.

الرجبي، محمد تيسير "عبدالحكيم"، 2010 "مبادئ محاسبة التكاليف"، عمان، الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الخامسة.

الرحيلي ، عوض سلامة (2008) " لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات " ، مجلة
جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة ، مجلد 22 ، عدد 1 ، جدة ، السعودية.

الرماحي، نواف، 2009 "المحاسبة الادارية، عمان، الاردن، دار صفاء للنشر والتوزيع،
الطبعة الأولى.

ريحاوي ، مها 2008 "الشركات المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين والتعليمات " مجلة
جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، مجلد 24 ، العدد الأول ، دمشق ، سوريا.

زعرى، حمدي، 2006 "مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمات
الصناعية في قطاع غزة (دراسة ميدانية)"، مجلة جامعة الأزهر مجلد 9 ، العدد 1 ، غزة ،
فلسطين.

زعرى ، حمدي و عودة، علي 2012 " أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين
كفاءة تسعير الخدمات المصرفية: دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع
غزة،مجلة الجامعة الاسلامية، المجلد العشرين، العدد الاول، غزة ، فلسطين.

سرا، سرور و عبدالرحمن، محمد و العزاز، عبدالله، 2004 "تكاملاً إعادة الهندسة مع إدارة
الجودة الشاملة"، نسخة مترجمة ل جوزيف كيلاردا ، المملكة العربية السعودية، الرياض، دار
المريخ للنشر.

سليمان، محمد مصطفى، . (2006) " حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري -
دراسة مقارنة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.
شادي، علي محروس، 1987 "الموازنة التخطيطية، القاهرة، مصر، جامعة عين شمس
الطبعة الأولى.

شحاتة، شحاتة، 2007، "مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات"، الدار الجامعية، الاسكندرية،
مصر.

الشواورة، فيصل، 2009، " قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهر الفساد والوقاية
منه في الشركات المساهمة العامة الاردنية" مجلة جامعة دمشق مجلد رقم 25، العدد الثاني.

صباح، ناريمان 2008 " واقع استخدام اساليب المحاسبة الادارية في الشركات الصناعية
في قطاع غزة" رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية ، غزة.

- صيام ، أحمد زكريا (2009) " دور الحاكمية في الحد من تداعيات الأزمة المالية على بورصة عمان " مجلة العلوم الإنسانية (محكمة) ، العدد 22، السنة السابعة .
- ظاهر، أحمد حسن، 2002، "المحاسبة الإدارية"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، الطبعة الاولى.
- ظاهر، أحمد حسن، 2008، "المحاسبة الإدارية"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، الطبعة الثانية.
- عبد العال، أحمد رجب، 1993 ، المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية ،الإسكندرية، مصر مؤسسة شباب الجامعة للنشر .
- عبدالمقصود، محمد 2008 "الأصول العلمية في مجال محاسبة التكاليف وعلاقتها ببحوث العمليات والاحصاء الاقتصادي والإدارة، القاهرة.
- العرييد، عصام، 2003 "المحاسبة الإدارية، عمان، الاردن، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.
- العزاوي، محمد عبد الوهاب، 2005 "إدارة الجودة الشاملة"، عما، :دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.
- العزايزة ممدوح، 2009 " مدى تطبيق المصارف الوطنية الفلسطينية للقواعد والممارسات الفضلى لحوكمة المصارف في فلسطين"رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية ، غزة.
- العساف صالح حمد.(1995). "المدخل إلى البحث في العلوم السلوكية في العلوم السلوكية" الرياض: مكتبة العبيكان.
- العشماوي، محمد عبدالفتاح 2011 "محاسبة التكاليف"المنظور التقليدي والحديث"، عمان، الاردن، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.
- دياب، سهيل، 2003، "مناهج البحث العلمي" جامعة القدس المفتوحة. فلسطين.
- عبيدات، ذوقان، وعدس، عبد الرحمن، وعبد الخالق، كايد(2001) البحث العلمي، مفهومه، أدواته، وأساليبه. عمان: دار الفكر.

علوان، قاسم نايف، 2005 ، إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات الأيزو 9001 ، عمان ، دارالثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.

عيسى ،سمير كامل محمد (2008) "اثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات ادارة الأرباح" ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، عدد رقم 2، مجلد 45، مصر .
فخر، نواف والدليمي، خليل، 2002 "محاسبة التكاليف الصناعية"، عمان، الاردن الدار العلمية، الطبعة الأولى.

الفضل، مؤيد و نور، عبدالناصر و الراوي، عبد الخالق ، 2007 "المحاسبة الإدارية، عمان، الاردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى.

القباني، ثناء علي 2010 "إدارة التكلفة وتحليل الربحية"، عمان، الاردن، دار اليازوري العلمية للنشر، الطبعة الأولى.

القشي ، طاهر و الخطيب ، حازم 2006 " الحاكمة المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية " مجلة اريد للبحوث العلمية، المجلد العاشر، العدد الأول، عمان ، الأردن.

كحالة، جبرائيل و حنان، رضوان حلوة، 1996 ، المحاسبة الادارية- مدخل محاسبة المسئولية وتقييم الأداء"، عمان، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.

كحالة، جبرائيل وحنان، رضوان حلوة، 1998 "محاسبة التكاليف المعيارية رقابة وإثبات"، عمان، مكتبة الثقافة، الطبعة الثانية.

كشك، محمد بهجت. (1996م). "مبادئ الإحصاء واستخداماتها في مجالات الخدمة الاجتماعية". دار الطباعة الحرة، الإسكندرية.مصر.

الموسوي، سنان كاظم، 2006 مبادئ إدارة الجودة الشاملة وأثرها في تحديد الأسبقيات التنافسية (دراسة تطبيقية في معمل اسمنت الكوفة الجديد)، مجلة أداب الكوفة و مجلد 51، العدد 1.

مؤمنة، هبة محمود، 2004 " مدى فعالية المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة دراسة ميدانية على الشركات الصناعية بمدينة جدة" رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الملك عبد العزيز المملكة العربية السعودية.

نسمان ، إبراهيم إسحاق (2009) " دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة
دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في فلسطين " ، رسالة ماجستير غير منشورة ،
الجامعة الإسلامية ، غزة .

النعمي، محمد و صويص، راتب و صويص، غالب، 2009 "إدارة الجودة المعاصرة، مقدمة
في إدارة الجودة الشاملة للإنتاج والعمليات والخدمات، عماد، الاردن، دار اليازوري العلمية
للنشر والتوزيع، الطبعة العربية 2009.

نور، أحمد والسوافيري، فتحي، 1993 ،"المحاسبة الإدارية"، الإسكندرية:دار الشعاع.

Core, et.al,2005"**Does Weak Governance Cause Weak Stock Returns : an Examination of Firm Operating Performance and Investors, Expectations**"THE JOURNAL OF FINANCE • VOL. LXI, NO. 2 • APRIL 2006.

Kajola, Sunday O 2008 "**Corporate Governance and Firm Performance: The Case of Nigerian Listed Firms**" European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences , ISSN 1450-2275 Issue 14 (2008).

Maiga, Adam, and Jacobs, Fred, A., (2003). **Balanced Scorecard, activity based costing and company performance: an empirical analysis**, Journal of managerial, vol. xv, No 3.

Marci Millon Cornett et al.. , 2009 " **Corporate governance and earnings management at large U.S. bank holding companies**", Journal of Corporate Finance 15 (2009) 412–430.

Ageawal & Chadha, "**Corporate Governance And Accounting Scandals**"Journal Law and Economics, vol. XLVIII (October 2005)]

Qiao Liu & Zhou Joe 2006 "**Corporate governance and earnings management in the Chinese listed companies: A tunneling perspective**" , Journal of Corporate Finance 13 (2007) 881–906.

Sanjai Bhagat & Brian Bolton 2008 , " **Corporate governance and firm performance** " Journal of Corporate Finance 14 (2008) 257–273

Shih-Cheng Lee & Chien-Ting Lin 2010 ," **An accounting-based valuation approach to valuing corporate governance in Taiwan**" Journal of Contemporary Accounting & Economics 6 (2010) 47–60

Syed Zulfiqar Ali shah et al. 2009 , " **Corporate Governance and Earnings Management an Empirical Evidence Form Pakistani Listed Companies**", European Journal of Scientific Research ISSN 1450-216X Vol.26 No.4, pp.624-638.

ثالثاً: المواقع الإلكترونية:

www. islamfin.go–forum.net موقع التمويل الإسلامي

www.wikipedia.org موقع الموسوعة الحرة

www.pcma.ps موقع مدونة حوكمة فلسطين

الملاحق

ملحق رقم (1) الاستبانة

ملحق رقم (2) قائمة محكمي الاستبانة

ملحق رقم (1)



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

السادة الكرام،،،

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،،،

نتوجه إليكم بفائق الاحترام والتقدير راجين حسن تعاونكم معنا لإنجاح هذه الدراسة التي تهتم القطاع الصناعي في قطاع غزة، والتي تعد استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل من الجامعة الإسلامية بغزة والتي تحمل عنوان:

" دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات "

دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة.

نأمل منكم التفضل بالمشاركة الفاعلة والبناءة، والتي تشكل رافداً مهماً في إتمام هذه الدراسة، لذا نأمل تعاونكم معنا من خلال تزويدنا بالبيانات اللازمة، وذلك بتعبئة هذه الاستبانة والإجابة العلمية الدقيقة على جميع الأسئلة المطروحة فيها، لما لذلك من أثر جوهري في الوصول إلى نتائج دقيقة وقاطعة يمكن الاعتماد عليها وتعميمها.

ونوجه عنايتكم أن جميع الإجابات سوف تكون موضع ثقة، وسوف يتم التعامل معها بسرية تامة، ولن تُستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، كما أن نتائج الدراسة ستعرض بشكل عام، ولن يشار إلى أي اسم من الأسماء المشاركة في الإجابة على هذه الاستبانة. وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحث/

كامل يوسف بركة

0595228822

القسم الأول: الرجاء وضع إشارة (X) أمام الإجابة المناسبة لكم:

اسم الشركة (اختياري)

أولاً: المعلومات الشخصية

1- المسمى الوظيفي:

مدير عام الشركة مدير مالي رئيس قسم محاسب

غير ذلك (الرجاء ذكره)

2- المؤهل العلمي:

دراسات عليا بكالوريوس دبلوم

3- عدد سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات من 5 إلى 10

من 11 إلى 15 16 سنة فأكثر

ثانياً: معلومات عن الشركة

1- مدة ممارسة الشركة لنشاطها:

من 1-5 سنوات من 6-10 من 11-15 16 فأكثر

2- الشكل القانوني للشركة:

مساهمة عامة مساهمة خاصة أخرى (الرجاء ذكرها)

.....

3- قطاع الصناعة الذي تنتمي إليه الشركة:

المواد الغذائية والمشروبات النسيج المنتجات المعدنية

الصناعات الكيماوية الأثاث المعدات الالكترونية

الباطون أخرى (الرجاء ذكرها)

4- موقع الشركة:

محافظة غزة محافظة الشمال محافظة الوسطى

محافظة خان يونس محافظة رفح

5- حجم رأسمال الشركة:

\$750,000- \$1000,000- 750,000 \$1000,000 فأكثر

500,000

6- هل لديكم معرفة بأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية:

نعم بنسبة أقل من 30% نعم بنسبة أكبر من 30% وأقل من 60%

نعم بنسبة أكبر من 60% لا يوجد معرفة

7- هل لديكم معرفة بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة:

نعم بنسبة أقل من 30% نعم بنسبة أكبر من 30% وأقل من 60%

نعم بنسبة أكبر من 60% لا يوجد معرفة

8- هل لديكم معرفة عن حوكمة الشركات:

نعم بنسبة أقل من 30% نعم بنسبة أكبر من 30% وأقل من 60%

نعم بنسبة أكبر من 60% لا يوجد معرفة

القسم الثاني : المحور الأول : اساليب المحاسبة الادارية التقليدية.

م	الفقرة	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يستخدم أسلوب التكلفة الفعلية لقياس التكاليف والأنشطة وضبط ورقابة عناصر التكاليف في شركتكم.					
2	يستخدم أسلوب التكلفة الفعلية في توفير المعلومات اللازمة لعمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات والمفاضلة بين البدائل المتاحة.					
3	تقوم إدارة شركتكم بتقدير تكاليف الإنتاج قبل البدء بعملية الإنتاج					
4	تعد الموازنات في شركتكم عند مستويات مختلفة من النشاط ويتم تعديلها بما يتفق وحجم النشاط.					
5	يتم اتخاذ القرارات الرأسمالية في شركتكم في ضوء موازنة ودراسة تُعد لهذا الغرض.					
6	يتم إعداد الموازنات في شركتكم على أساس حجم نشاط واحد.					
7	في نهاية فترة الموازنة تقوم الجهات المختصة في شركتكم بمقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية لتحديد الانحرافات.					
8	تقوم الشركة بإعداد تقارير توضح الانحرافات التي تم اكتشافها، وتقوم بدراسة أسباب تلك الانحرافات وتحليلها ومعرفة أسبابها وتحديد الجهة المسؤولة عنها.					
9	تستخدم إدارة شركتكم أسلوب تحليل التعادل في عمليات التخطيط واتخاذ القرارات.					
10	يساعد تطبيق أسلوب تحليل التعادل في تحديد أنسب سعر بالنسبة لمنتجات شركتكم في ضوء ظروف السوق وظروف المشروع.					
11	يتوفر هيكل تنظيمي ووصف وظيفي يساهم في تحديد المسؤوليات والصلاحيات في شركتكم.					
12	يتم استخدام أسعار التحويل في العمليات الداخلية.					
13	تقوم الشركة بدراسة تأثير تغير أسعار بيع المنتجات على الأرباح.					
14	تؤثر القوانين والأنظمة السائدة ومدى تدخل الحكومة وعامل المنافسين في سياسة التسعير المتبعة لدى شركتكم.					
15	يتم أخذ القوة الشرائية للنقود في عين الاعتبار عند اتخاذ قرارات استراتيجية.					
16	يتم استخدام مؤشر صافي القيمة الحالية في شركتكم.					
17	يتم استخدام معدل العائد الداخلي في شركتكم.					

المحور الثاني : الاساليب الحديثة للمحاسبة الادارية.

م	الفقرة	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تؤمن إدارة الشركة أن الجودة هي مقياس على تطور الشركة لذا تعمل على نشر ثقافة الجودة لدى موظفيها، وتعمل على تحسين جودة خدماتها المقدمة.					
2	تعمل الشركة على تدريب وتطوير الكفاءات لديها من اجل رفع مستوى الجودة في خدماتها المقدمة وتقدم حوافز لموظفيها اصحاب الابتكارات.					
3	تلقي منتجات شركتكم وخدماتها قبولا عاما بين العملاء.					
4	تتعامل شركتكم مع عدد محدد من الموردين لتوريد ما تحتاجه من مستلزمات ومواد، ويستطيع الموردون توريد المستلزمات والمواد التي تحتاجها شركتكم بشكل متكرر ويومي.					
5	تسعى شركتكم إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المنشأة وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف.					
6	تعمل شركتكم في ظل منافسة شركات لذا تحتاج لتقديم معلومات أكثر دقة حول تكلفة منتجاتها.					
7	تستخدم شركتكم التكنولوجيا بشكل كبير في عملياتها.					
8	يتم ترجمة الأهداف الإستراتيجية في شركتكم الى مجموعة متكاملة من المقاييس التي تعكس في صورة مقاييس اداء الاستراتيجية.					
9	يتم التنسيق بين مختلف اقسام شركتكم للقيام بالعمل بصورة متوازية معا لتحقيق النتائج والأهداف.					
10	تقوم إدارة شركتكم بتحديد متطلبات العميل وتحليل الإستراتيجيات التنافسية تم توضع الأهداف أهداف الوقت والجودة والتكلفة.					
11	تعمل إدارة شركتكم على التنبؤ بالمبيعات والخدمات الجديدة التي يمكن أن تقدمها لعملائها وكذلك دراسة أهم التغيرات التي يمكن أن تطرأ على الإستراتيجية المتبعة.					
12	يتم تحديد تكلفة منتج شركتكم مقدماً في مرحلة التصميم وتتم عملية تسعير منتجات شركتكم وفقاً لظروف المنافسة وليس وفقاً للتكلفة.					
13	يتم التركيز على إدارة الوقت والاختناقات في تعظيم الإنجاز وتخفيض المخزون السلعي ويتم وضع استراتيجيات تسعير قادرة على ضبط عمليات تخطيط وجدولة وتقييم المنتجات					

المحور الثالث : حوكمة الشركات

م	الفقرة	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يوجد فصل واضح بين الملكية والإدارة ويوجد تحديد واضح للصلاحيات والسلطات داخل شركتكم.					
2	يتم انتخاب أعضاء مجلس الإدارة من خلال خبراتهم الإدارية التي يتمتعون بها، و يشارك المساهمون في اتخاذ إجراءات الانتخاب والعزل.					
3	تلتزم شركتكم بالقوانين والأنظمة التي تحكم العمل داخل المؤسسات سواء كانت قوانين وأنظمة مالية ام ادارية ام غيرها من ضوابط العمل.					
4	تقوم إدارة الشركة بتدعيم عنصر النزاهة والشفافية في المعاملات التي تقوم بها الشركة سواء كانت هذه المعاملات داخلية ام خارجية مالية ام غير مالية.					
5	تقوم إدارة الشركة بتحسين عملية استخدام الموارد واستغلالها الاستغلال الامثل.					
6	تعمل إدارة شركتكم على جذب مصادر تمويل جديدة للشركة ورفع قيمة الشركة ومواردها وتعظيم مكائتها.					
7	تضمن إدارة شركتكم التعامل بطريقة عادلة بالنسبة لأصحاب المصالح في حالة تعرض الشركة لحالات الخطر المالي، حيث تتم حماية حقوق الأقلية من المساهمين من الإتجار أو التداول لحساب المطلعين على المعلومات الداخلية.					
8	تقوم إدارة الشركة بالإشراف على المسؤولية الاجتماعية للشركة عن طريق إجراءات مناسبة لأنشطتها من خلال خدمة البيئة والمجتمع.					
9	تعمل إدارة شركتكم تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري التي تواجهها الشركات.					
10	توفر إدارة شركتكم الشفافية والدقة والوضوح والنزاهة في القوائم المالية التي تصدرها الشركات.					
11	يوجد في شركتكم إطار فعال لحوكمة الشركات يعمل على رفع مستوى الشفافية.					
12	تقوم الإدارة بحفظ حقوق المساهمين كلهم من حيث حقهم في نقل ملكية الأسهم واختيار مجلس الإدارة والحصول على عائد مجزٍ من الأرباح ومراجعة القوائم المالية والحق بالمشاركة الفعالة في اجتماعات الهيئة العامة في شركتكم.					

					تقوم الإدارة بالمساواة في التعامل بين المساهمين من حيث الحق في الدفاع عن حقوقهم القانونية والتصويت والمشاركة في القرارات الأساسية.	13
					تحتزم الإدارة دور أصحاب المصلحة أو الأطراف المرتبطة بالشركة كالمساهمين و المقرضين.	14
					تفسح الإدارة المجال أمام الاطراف ذات العلاقة بإجراء الرقابة على أعمال الشركة.	15
					تقوم الإدارة بالإفصاح العادل وفي الوقت المناسب عن دور مراقب الحسابات وملكية النسبة العظمى من الأسهم والتصرفات المالية لأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وأصحاب المصالح.	16
					تقوم الإدارة بتحديد الحقوق والواجبات القانونية لرئيس وأعضاء مجلس الإدارة وكيفية اختيارهم أعضاءه ودور الإشراف المناط بهم على الإدارة التنفيذية وأصحاب المصالح ولجنة المراجعة.	17
					تتوفر لدى شركتكم نظم محاسبية ومالية فعالة تضمن تشغيل عملية اتخاذ القرار الإداري بكفاءة عالية.	18
					يوجد في شركتكم مدونة أخلاق أو ميثاق شرف يتميز بالنزاهة والموضوعية.	19
					تعمل إدارة شركتكم على توفير بيئة اقتصادية واجتماعية وقانونية تتصف بكل مقومات الكفاءة والصدق والعدالة.	20
					تلتزم إدارة شركتكم بالمعايير الدولية للمحاسبة لضمان عملية المقارنة وتحقيق الرقابة وتسهيلها.	21
					تتوخى الإدارة العدالة والمساواة عند توزيع الحوافز المادية والإدارية سواء بين المديرين او الموظفين سواء كانت الحوافز مادية أو ترقية أو إدارية .	22
المحور الرابع: دور أساليب المحاسبة الادارية في تفعيل حوكمة الشركات						
م	الفقرة	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق بشدة	غير موافق
1						يؤدي تطبيق أسلوب الموازنات التخطيطية والمرنة الى زيادة فعالية حوكمة الشركات في شركتكم.
2						يؤدي تطبيق أسلوب الموازنات الرأسمالية إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات في شركتكم.
3						إن اخذ القوة الشرائية للنقود في عين الاعتبار يساهم في زيادة فعالية حوكمة الشركات في شركتكم.
4						يؤدي تطبيق أسلوب تحليل الانحرافات إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات في شركتكم.

					يؤدي تطبيق أسلوب تحليل التعادل إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات في شركتكم.	5
					يؤدي تطبيق سياسات تسعير ملائمة إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات في شركتكم.	6
					يؤدي تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات في شركتكم.	7
					يؤدي تحديد الواجبات والصلاحيات إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات في شركتكم.	8
					يؤدي تطبيق أسلوب الانتاج المنضبط (J.I.T) إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات في شركتكم.	9
					يؤدي تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات في شركتكم.	10
					يؤدي تطبيق أسلوب بطاقة الاداء المتوازن إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات في شركتكم.	11
					يؤدي تطبيق الموازنة على اساس الانشطة إلى زيادة فعالية حوكمة الشركات في شركتكم.	12
					يلعب تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية دوراً مهماً في تجنب شركتكم المخاطر المالية.	13
					يزيد تطبيق الحوكمة من فاعلية اتخاذ القرار وتجنب الفشل المالي والإداري.	14
					تهتم إدارة شركتكم بالمصالح الأساسية للمجتمع في مجالات الصحة والبيئة.	15

شاكراً حسن تعاونكم

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير ،،،

الباحث

ملحق رقم (2) قائمة بأسماء محكمي الاستبانة

#	الاسم	الدرجة العلمية / الجامعة	التخصص
1	أ.د. سالم حلس	استاذ / الجامعة الاسلامية	محاسبة
2	د. علي شاهين	استاذ مشارك / الجامعة الاسلامية	محاسبة
3	د. حمدي زعرب	استاذ مشارك / الجامعة الاسلامية	محاسبة
4	د. عصام البحيصي	استاذ مشارك / الجامعة الاسلامية	محاسبة
5	د. ماهر درغام	استاذ مشارك / الجامعة الاسلامية	محاسبة
6	د. نافذ بركات	استاذ مساعد / الجامعة الاسلامية	احصاء