جامعة آل البيت
Al al-Bayt University

جامعة آل البيت
كلية إدارة المال والأعمال
قسم المحاسبة

رسالة ماجستير بعنوان
مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعات الغذائية المساهمة العامة في دولة الكويت

The Extent of the Application of Modern Management Accounting Methods Industry Shareholding Food Companies in Kuwait

أعداد

سلمان نوري القلاف

اشراف

الدكتور نوفان العليمات

قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة
عمادة الدراسات العليا
جامعة ال البيت
٢٠١٧/٢٠١٦

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

تفويض

أنا الموقع أدناه (سلمان نوري القلاف) أفوض جامعة آل البيت بتزويد نسخ من رسالتي للمكتبات الجامعية أو الهيئات أو الأشخاص المعنية بالأبحاث والدراسات العلمية عند طلبها حسب التعليمات النافذة في الجامعة.

الاسم : سلمان نوري القلاف

التوقيع:

التاريخ: ٢٨ / ١٢ / ٢٠١٦

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

إقرار والتـزام بأنـظـمة وتعليمات جـامعــة آل الـبـيـت

إعداد

أنا الطالب سلمان نوري القلاف

التخصص: المحاسبة الكلية: إدارة المال والاعمال

أعلن بأنني قد التزمت بقوانين جامــعة آل البيت وأنظمتها وتعليـماتها وقراراتــها الســارية المفـعول المــتعلقـة بإعداد رســائل المـاجستير والدكـتوراه عندما قـمت شـخصـيا بإعداد رسالــتي بعنوان :

مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعات الغذائية المساهمة العامة في دولة الكويت

The Extent of the Application of Modern Management Accounting Methods Industry Shareholding Food Companies in Kuwait

توقيع الطالب : ..... التاريخ : ٢٨ / ١٢ / ٢٠١٦م

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

قرار لجنة المناقشة

مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعات الغذائية المساهمة العامة في دولة الكويت

The Extent of the Application of Modern Management Accounting Methods Industry Shareholding Food Companies in Kuwait

الطالب

سلمان نوري القلاف

الرقم الجامعي: ١٤٧٠٥٠٤٠٥٦

إشراف الدكتور

نوفان حامد العليمات

لجنة المناقشة :

الإسم	التوقيع
د. نوفان حامد العليمات (أستاذ مساعد)	مشرفا رئيسا .....
أ.د. غسان فلاح مطارنه (أستاذ دكتور)	عضوا داخليا .....
د. محمد مفلح الحدب (أستاذ مساعد)	عضوا داخليا .....
د. ياسر حسين الزعارير (أستاذ مساعد)	عضوا خارجيا .....

قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير المحاسبة – كلية إدارة المال والأعمال في جامعة آل البيت.

نوقشت وأوصى بإجازتها بتاريخ ٢٠١٦/١٢/٢٨

الفصل الدراسي الأول

٢٠١٧\٢٠١٦

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الإهــداء

إلى والداي أطال الله في عمرهما...الذين أفهماني

أن العلم هو الحياة، وأنارا طريقي أمام عيني

بشموع الأمل

إلى زوجتي التي وقفت بجانبي وكانت المنار

لطريقي

أهدي هذه الرسالة رمزا للمحبة والوفاء واعترافا

مني بفضلهم علي

وإلى من لا يزالون بجانبي يرقبون نجاحي وتقدمي،

ويقدمون لي كل الوقت

وكل الحب، وكل الدعم

إلى إخواني

إلى أصدقائي وأقربائي

أهدي لهم جميعا هذا الجهد المتواضع

مع المحبة والعرفان

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الشكر والتقدير

الحمد الله الذي بنعمته تتم الصالحات، والصلاة والسلام على نبينا محمد الداعي إلى مكافأة صانع الجميل.. والحمد لله الذي يسر لي إكمال هذه الرسالة، وأسأله تعالى كما أتم علينا نعمه في الدنيا، أن يتمها علينا وعلى والدينا وأزواجنا واخواننا ، راجيا الله أن ينتفع من رسالتي هذه كل ذي حاجة وكل طالب علم.

وبعد:

فقد وفقني الله عز وجل ومنَّ عليَّ بالانتهاء من إعداد هذه الرسالة وأرى من الواجب عليَّ أن أعترف بالفضل لأهله، لذا أتقدم بخالص شكري وتقديري لأستاذي.. الدكتور/ نوفان العليمات. المشرف على هذه الرسالة، والذي لم يدخر وسعاً في توجيهي، وإبداء ملاحظته حول ما أكتب فجزاه الله أحسن الجزاء.

كما وأتقدم بالشكر الجزيل إلى أعضاء لجنة المناقشة :

الاستاذ الدكتور غسان فلاح مطارنة و الدكتور محمد مفلح الحدب والدكتور ياسر حسين الزعارير

على تفضلهم بمناقشة الرسالة، والذين أثروها بآرائهم وملاحظاتهم القيمة.

والشكر مقرون بكل معتي الحب والوفاء لجامعة آل البيت ممثلة برئيسها ، وعميد كلية إدارة المال والأعمال، واخص بالذكر أعضاء الهيئة التدريسية لقسم المحاسبة وجميع العاملين فيها ، لجهودهم المشكورة في توفير كافة وسائل الدعم والمساندة العلمية طيلة فترة الدراسة.

الباحث

سلمان نوري القلاف

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

قائمة المحتويات

Contents

ملخص الدراسة ..... ك
Abstract ..... ل
الفصل الأول : الإطار التمهيدي للدراسة ١
١,١ المقدمة: ٢
١,٢ مشكلة الدراسة: ٣
١,٣ أهمية الدراسة: ٤
١,٤ أهداف الدراسة: ٤
١,٥ فرضيات الدراسة : ٥
١,٦ مصطلحات الدراسة ٦
الفصل الثاني : الاطار النظري للدراسة ٧
المبحث الأول : المحاسبة الإدارية ٨
المبحث الثاني : أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ١١
المطلب الأول : بطاقة الأداء المتوازن ١٢
المطلب الأول : بطاقة الأداء المتوازن ١٣
المطلب الثاني : التكلفة المستهدفة ٢٠
المطلب الثالث : نظام التكلفة على أساس النشاط ٢٥
المطلب الرابع : نظام الإدارة على أساس النشاط ٣٠
المبحث الثالث : الدراسات السابقة ٣٥
الفصل الثالث : منهجيّة الدارسة ٤٨
٣,١ المقدمة ٤٩
٣,٢ منهج الدراسة ٤٩
٣,٣ مصادر جمع البيانات ٤٩
٣,٤ التعريف بأداة الدِّراسة ٥٠
٣,٥ مجتمع وعينة الدراسة ٥١
٣,٦ وحدة التحليل ٥١
٣,٧ الاختبارات الخاصة بأداة الدراسة ٥٢
٣,٨ المعالجة الإحصائية ٥٦
٣,٩ وصف خصائص عينة الدِّراسة ٥٧
الفصل الرابع : تحليل ومناقشة نتائج الدراسة واختبار الفرضيات ٦٠
٤,١ المقدمة ٦١

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

4.2 تحليل ومناقشة نتائج اختبار فرضيات الدِّراسة: ٦١
4.3تحليل ومناقشة نتائج اختبار الفرضيَّة الرئيسة الأولى: ٧٨
الفصل الخامس : النتائج والتوصيات ٨٠
٥,١ مقدمة ٨١
٥,٢ النتائج ٨١
٥,٣ التوصيات ٨١
المصادر والمراجع ٨٣
المصادر والمراجع باللغة العربية: ٨٣
المصادر والمراجع الأجنبية: ٨٨
الملاحق ٩٠

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

قائمة الجداول

الجدول	رقم الصفحة
جدول رقم (١): درجات مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale) المُستخدم في أداة الدراسة	٦١
جدول رقم (٢): عينة الدراسة والاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل	٦٢
جدول رقم (٣): معاملات ارتباط الخاص بقياس صدق المحتوى لفقرات مجالات الدراسة	٦٤
جدول رقم (٤): معاملات الارتباط بين المجالات والدرجة الكلية للأداة	٦٥
الجدول رقم (٥): قيم معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا لمجالات الدراسة وللأداة ككل	٦٦
الجدول رقم (٦): اختبار التوزيع الطبيعي	٦٧
الجدول رقم (٧): توزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الشخصية	٦٩
الجدول رقم (٨): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة على فقرات مجال "تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية الغذائية في الكويت"	٧٤
الجدول رقم (٩): نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على إجابات أفراد العينة عن مجال "تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في الشركات الصناعية الغذائية"	٧٧
الجدول رقم (١٠): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة على فقرات مجال "تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الغذائية في الكويت"	٧٩
الجدول رقم (١١): نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على إجابات أفراد العينة عن مجال "تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الغذائية"	82
الجدول رقم (١٢): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة على فقرات مجال "تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية الغذائية في الكويت"	84
الجدول رقم (١٣): نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على إجابات أفراد العينة عن مجال "تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية الغذائية"	87
الجدول رقم (١٤): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة على فقرات مجال "تطبيق نظام الإدارة على أساس النشاط (ABM) في الشركات الصناعية الغذائية في الكويت"	89
الجدول رقم (١٥): نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على إجابات أفراد العينة عن مجال "تطبيق نظام الإدارة على أساس النشاط في الشركات الصناعية الغذائية"	91
جدول رقم (١٦): اختبار(T) للعينة المفردة لمجالات تطبيق الأساليب الإدارية الحديثة	92

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
١	إستبانة	107
٢	أسماء محكمي الاستلانة	113
٣	الشركات الصناعية الغذائية المساهمة المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية	114
٤	مخرجات التحليل الإحصائي	115

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

قائمة المختصرات		
الرمز	المعنى باللغة الإنجليزية	المعنى باللغة العربية
(A.B.C)	Activity based cost	نظام التكلفة المبني على الأنشطة
(A.B.M)	Activity Based Management	نظام الإدارة المبني على الأنشطة
(T.C)	Target Cost	نظام التكلفة المستهدفة
(B.S.C)	Balance Score Card	نظام بطاقة الأداء المتوازن

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعات الغذائية المساهمة العامة في دولة الكويت

أعداد الطالب
سلمان نوري القلاف
أشراف
الدكتور نوفان العليمات

ملخص الدراسة

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعات الغذائية المساهمة العامة في دولة الكويت ، ولتحقيق اهداف الدراسة تم تصميم استبانه وتم توزيعها على جميع الشركات الغذائية العاملة في دولة الكويت ، تكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصناعية الغذائية المساهمة العامة المُدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية لعام (٢٠١٦)، والبالغ عددها (١٤) شركة ، ونظراً لصغر مجتمع الدراسة تم اعتبار مجتمع الدراسة هو عينة الدراسة، حيث تمَّ توزيع الاستلانة عليها بواقع (٧) استبانات لكل شركة، وبهذا تكون عينة الدراسة مكونة من (٩٨) فرداً، واسترد منها (٩٢) استبانات أي ما نسبته (٩٣%) من عدد الإستبانات الموزعة على عينة الدراسة،

وقد توصلت الدراسة للعديد من النتائج أهمها تطبق الشركات الصناعات الغذائية المساهمة العامة بدولة الكويت تدرك أهمية تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في توفر معلومات ملائمة ودقيقة وفي الوقت المناسب للاتخاذ القرار.

تسعى الشركات الصناعية الغذائية في الكويت باستمرار إلى تطوير نظام محاسبة التكاليف بهدف تخفيض تكاليف الإنتاج وتحسين الميزة التنافسية للشركة.

أوصت الدراسة بالعمل على تجهيز وتوفير برامج تقنيات اللازمة لتطبيق أنظمة المحاسب الإدارية الحديثة لزيادة فرص نجاحها وتخفيض تكلفة الحصول على البيانات وخاصة وان هذه الأنظمة تحتاج إلى كم هائل من البيانات والمعلومات.

الكلمات المفتاحية: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، الشركات الصناعية الغذائية، سوق الكويت للأوراق المالية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

The Extent of the Application of Modern Management Accounting Methods Industry Shareholding Food Companies in Kuwait

Prepared by
Salman Nouri Al-Qallaf
Supervised by
Dr. Nofan Olimat

Abstract

The study aimed to identify the extent of the application of modern management accounting methods in the industrial food companies in Kuwait. To achieve the objectives of the study, a questionnaire was designed and distributed to all the food companies operating in Kuwait and the study population consisted of all the industrial food shareholding companies amounting to (14) companies , Due to its small size, the study population was considered the study sample. 7 questionnaires were distributed to each company, the study sample consisted of (98) individuals; (92) questionnaires by 93% of the distributed questionnaires were retrieved, The study concluded a number of results, most important of which are: the industrial food companies and the companies are aware of the importance of the application of the system in the availability of adequate and accurate information at the right time to take decisions.

The industrial food companies in Kuwait constantly seek to develop the cost accounting system in order to reduce the production costs and improve the company's competitive advantage.

The study recommended working on processing and providing the necessary technical programs to apply the modern administrative accounting systems to increase their chances of success and reduce the cost of data acquisition, especially that these systems require a huge amount of data and information.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Keywords: Modern Management Accounting, Industrial Shareholding Food Companies, Kuwait Stock Exchange.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الأول : الإطار التمهيدي للدراسة

١,١ المقدمة

١,٢ مشكلة الدراسة وأسئلتها

١,٣ أهداف الدراسة

١,٤ أهمية الدراسة

١,٥ فرضيات الدراسة

١,٧ مصطلحات الدراسة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١,١ المقدمة:

في ظل تزاحم وتسابق الشركات الصناعية لابراز منتجات متعدده تسعى إلى التميز من خلال إضافة قيمة لمنتجاتها تحقق المنافسة فيها عن غيرها من الشركات. والقدرة على تحقيق نيل الرضى من الزبون، ولقد نشأت الأساليب الإدارية في ظل قاعدة أفضل لاتخاذ القرارات الإدارية المختلفة والخاصة بسياسات التسعير وتحديد مزيج الإنتاج، و تحسين عملية تصميم الإنتاج ورفع الفعالية وكفاءة الأداء ، وهذا بدوره يؤدي إلى الزيادة في الإنتاجية وتحسين القدرة التنافسية للشركات التي تطبق هذه الأساليب.

ويتم انتقاد أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية من ناحية الدقة التي تمثل أهم خصائص المعلومات المحاسبية، حيث يتطلب الأمر ضرورة الاهتمام بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة التي تبحث في العناصر التي تشكل مدخلات للنظام مثل مكونات النظام والهيكل التنظيمي وأهداف النظام والمعايير والمؤشرات التي تساعد في تقييم النظام والتي تساعد على توفير المعلومات الدقيقة والملائمة لطبيعة وخصائص النماذج القرارية الحديثة والتي تتواكب مع خصائص البيئة الصناعية والخدماتية الحديثة والمتطورة.

وتعد الأساليب الإدارية الحديثة كنظام التكلفة على أساس النشاط ABC و نظام الإدارة على أساس النشاط ABM والتكلفة المستهدفة وبطاقة العلامات المتوازنة لتقييم الأداء. من أكثر الأساليب التي ساعدت الإدارة على اتخاذ القرارات والتحسين المستمر للمنتجات ، فاكتساب الميزة التنافسية أضحى من المرتكزات والدعائم الأساسية التي يقوم عليها أي نشاط اقتصادي يهدف إلى تحقيق أفضلية في السوق من خلال جذب اكبر عدد من العملاء والزبائن.

حيث تعمل الشركات الصناعية باستمرار على تحقيق رضا المستهلك من خلال تحسين قيمة المنتجات والخدمات المقدمة، وبالشكل الذي يمكنها من تحقيق التميز عن غيرها من المنشآت بالجودة والوقت المناسب، مما ينعكس أثره في زيادة الأرباح، وايصال الإدارة إلى أهدافها، فلا بد من تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١,٢ مشكلة الدراسة:

تطور عصر المعلوماتية والثورة التكنولوجية التي صاحبتها ثورة صناعية ظهر أثارها الواضحة على الحالة الاقتصادية، مما دفع أهل الاقتصاد والقائمين على أدارة الشؤون المحاسبية إلى أيجاد أساليب إدارية حديثة؛ لمساعدة الاداره في تحسين القرارات ورفع الكفاءة الإنتاجية والتقليل من التكلفة للمنتج. سعيا لزيادة الربحية والقدرة التنافسية. حيث إن الشركات الصناعية الغذائية سعت كغيرها من الشركات الأخرى للأخذ بهذه الأساليب الإدارية الحديثة لمواكبة التطور والنهضة الاقتصادية.

ومن خلال قراءة الباحث واطلاعه على العديد من الدراسات والأبحاث (محار ٢٠١٢، ؛ المطارنة، ٢٠٠٨؛الشعراني، ٢٠١٠؛الحديدي، ٢٠٠٥) وجد انه من الضرورة أن يتم دراسة حال الشركات الصناعية الغذائية في دولة الكويت، من حيث ما ستقدمه هذه الأساليب لرفع قيمة منتجها، سعيا لتطبيق هذه الأساليب ووصولا لبيان أيهما أفضل وأكثر قابلية وزيادة في الربحية. فنجاح الشركات الصناعية وتحصيلها الربحية الأكبر يأتي من خلال التوفير في عملية الإنتاج، وتحسين الميزة التنافسية والقدرة على جذب الزبائن. لذا قام الباحث باختيار هذا الموضوع والذي من خلاله ستتم الإجابة على الأسئلة التالية :

١- ما هي أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة المطبقة في الشركات الصناعات الغذائية المساهمة العامة بدولة الكويت؟
٢- ما مدى تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعات الغذائية المساهمة العامة بدولة الكويت؟
٣- ما مدى تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعات الغذائية المساهمة العامة بدولة الكويت؟
٤- ما مدى تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعات الغذائية المساهمة العامة بدولة الكويت ؟
٥- ما مدى تطبيق نظام الإدارة على أساس النشاط (ABM) في الشركات الصناعات الغذائية المساهمة الهامة بدولة الكويت؟

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١,٣ أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من كونها تبحث في مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعات الغذائية المساهمة العامة في الكويت وخاصة في ظل التغيرات الحديثة على المستوى العالمي نتيجة العولمة التي زادت من حدة المنافسة في القطاعات المختلفة.

حيث ان القطاع الصناعي من القطاعات المهمة التي تدعم الاقتصاد الوطني الكويتي ، وهو يعتبر من اهم الوسائل التي تقوم عليها عملية التنمية الاقتصادية من حيث تأثيرها على المجتمع ، لذا كان لا بد من الاهتمام باستخدام اساليب المحاسبة الادارية الحديثة بهذا القطاع. وتوضيح دور هذه الأساليب في مواكبة التطورات التي تتسم بها البيئة الحديثة.

وتأتي اهمية هذه الدراسة من إمكانية تطبيقها محليا من أجل تحسين نوعية الإنتاج وتخفيض التكاليف وتطوير اداء القطاع الصناعي المتمثل في الشركات الصناعات الغذائية المساهمة العامة في الكويت.

١,٤ أهداف الدراسة:

ستهدف هذه الدراسة إلى:

١- التعرف على الأساليب الإدارية الحديثة المطبقة في الشركات الصناعات الغذائية المساهمة العامة بدولة الكويت
٢- التعرف على مدى تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعات الغذائية المساهمة العامة بدولة الكويت.
٣- التعرف على مدى تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعات الغذائية المساهمة العامة بدولة الكويت.
٤- التعرف على مدى تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعات الغذائية المساهمة العامة بدولة الكويت.
٥- التعرف على مدى تطبيق نظام الإدارة على أساس النشاط (ABM) في الشركات الصناعات الغذائية المساهمة العامة بدولة الكويت.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١,٥ فرضيات الدراسة :

في ضوء مشكلة الدراسة واهدافها وللاجابة على تساؤلاتها التي تم طرحها قام الباحث بصياغة الفرضيات التالية:

HO الفرضية الرئيسة الأولى:

" لا يوجد تطبيق للأساليب الإدارية الحديثة المطبقة في الشركات الصناعات الغذائية المساهمة العامة بدولة الكويت

ويتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية :

HO1 الفرضية الفرعية الأولى:

" لا يوجد تطبيق لنظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعات الغذائية المساهمة العامة بدولة الكويت

HO2 الفرضية الفرعية الثانية:

" لا يوجد تطبيق للتكلفة المستهدفة في الشركات الصناعات الغذائية المساهمة العامة بدولة الكويت

HO3 الفرضية الفرعية الثالثة:

" لا يوجد تطبيق لبطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعات الغذائية لمساهمة العامة بدولة الكويت "

HO4 الفرضية الفرعية الرابعة:

" لا يوجد تطبيق لنظام الإدارة على أساس النشاط (ABM) في الشركات الصناعات الغذائية المساهمة العامة بدولة الكويت

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١,٦ مصطلحات الدراسة

هي الأنظمة اسبة الإدارية الحديثة:

هي الأنظمة التي تستخدمها الإدارة لمساعدتها في عمليات اتخاذ القرار للحصول على المنتجات المخططة لها في الشركات الصناعية كافة.

- **نظام التكلفة الالمستهدفة:أنشطة (ABC) :**

نظام لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات، بناءا على تحليل الأنشطة إلى أنشطة فردية باعتبارها هدفاً لاحتساب التكلفة الأساسية، والتي تنجم عنها خدمات مشتركة، وتجمع تكاليف كل نشاط على حدة، وتحمل للمنتجات على أساس حجم استهلاكها للخدمة باستخدام محركات التكاليف.(Hilton،2002).

- نظام التكلفة المستهدفة :

وهي تكنولوجياالمتوازن:ستخدم مبادئ علمية وتكنولوجية لتحديد وتخصيص وتحسين التكلفة، حيث يتم تبنى هذه التكنولوجيا خلال مراحل تصميم وتطوير المنتج للوصول إلى تكلفة محددة تشمل كافة تكاليف دورة حياة المنتج (تطوير، تصميم، إنتاج، توزيع، بيع، استخدام والتخلص من المنتج) وتساهم التكلفة المستهدفة في تحقيق تنسيق بين كافة الجهود التي ترمى إلى خفض التكلفة داخل المنشأة. (اليامور، ٢٠١٠).

- **بطاقة الأداء المتوازن :**

وفيما يتعلق ببطاقة الأداء المتوازنة(BCS) فقد عرف Kaplan and Norton بأنه نظام شامل لقياس الأداء من منظور استراتيجي، يتم بموجبه ترجمة إستراتيجية تنظيم" وقيم، (Measures)ومقاييس، (Strategic Objectives)الأعمال إلى أهداف إستراتيجية (Initiatives)"وخطوات إجرائية تمهيدية واضحة ، (Targets) مستهدفة.

- **نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM :**

وصف لقرارات الإدارة التي تستخدم معلومات نظام تكاليف الأنشطة لإرضاء الزبائن، وتحسين الأرباح، حيث نظام تكاليف الأنشطة يستخدم مثل هذه القرارات الإدارية كالتسعير للمنتجات المختلطة، وتخفيض التكلفة، وتحسين العمليات للمنتج وإعادة التصميم والتخطيط وإدارة الأنشطة. (اليامور ،٢٠١٠)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الثاني : الاطار النظري للدراسة

2.0 الإطار النظري للدراسة

٢,١ المبحث الأول : المحاسبة الإدارية

٢,٢ المبحث الثاني :أساليب المحاسبة الإدارية

٢,٢,١ بطاقة الأداء المتوازن

٢,٢,٢ التكلفة المستهدفة

٢,٢,٣ نظام الإدارة على أساس النشاط

٢,٢,٤ نظام التكلفة على أساس النشاط

٢,٣ المبحث الثالث: الدراسات السابقة

٢,٣,١ الدراسات العربية

٢,٣,٢ الدراسات الاجنبية

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المبحث الأول : المحاسبة الإدارية

2.1 المحاسبة الإدارية

٢,١,١ المقدمة .

٢,١,٢ تعريف المحاسبة الإدارية .

٢,١,٣ اهداف المحاسبة الإدارية .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المبحث الأول

2.1 المحاسبة الإدارية

2.1.1 المقدمة

إن مهام ووظائف المحاسبة الإدارية كانت مقتصرة في الماضي على المتطلبات التشغيلية، ولكن في ظل بيئة اليوم المتغيرة تبدو المعلومات الضرورية والتي تميل إلى أن تكون أكثر إستراتيجية في طبيعتها هي بحاجة إلى بعض التحليل من خلال منظور أوسع وأكثر وعياً ووضوحاً، وذلك لن يتم بمعزل عن استخدام أدوات المحاسبة الإدارية ووظائفها كما حددها ذوي الاختصاص والمتمثلة بتقديم معلومات تخدم الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات والتوجيه والرقابة الهادفة إلى تحقيق الأهداف وقياس أداء وانجاز الإدارات ومساعدة البنوك في المحافظة على مظهرها التنافسي والعمل على تحسينه في المدى الطويل، أضف إلى ذلك أن الإصدارات المهنية الدولية الحديثة تؤكد على الحاجة المتزايدة للمحاسبين الإداريين لتقديم مجموعة واسعة من الخدمات التي تضيف قيمة، إذ تتزايد الفرص أمام أصحاب مهنة المحاسبة الإدارية الذين أعدوا أنفسهم لتحمل المسؤوليات الموسعة لاستخدام مهاراتهم في مجال إدارة المعلومات والإدارة المالية الإستراتيجية، ويتضمن هذا الدور الموسع المشاركة في إيجاد الحلول المسبقة للمشكلات التي تواجه المنظمات أثناء عملية صنع القرار(الشبيل، وجرادات،٢٠١٤،ص:٢٦٢).

تعتبر المحاسبة الإدارية من العلوم المتجددة لما فيها من أساليب و رؤى وتحاليل كثيرة فهي من العلوم الحديثة والقابلة للتحديث باستمرار ولها دور فعال ومؤثر في مساندة المديرين ودعمهم في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء واتخاذ القرارات المناسبة .وبدأت المحاسبة الإدارية تتحول من المدخل التقليدي إلى المدخل المعاصر حيث تطورت مفاهيمها وأبعادها وأساليبها وأطرها لتتلاءم مع متطلبات العصر الحديث واحتياجات الإدارة. (الخليل ،محار ٢٠١٢).

2.1.2 مفهوم المحاسبة الإدارية الحديثة

عملية تحديد وقياس وتجميع وتحليل وإعداد وتفسير وتوصيل المعلومات الكمية التي تحتاجها الإدارة في أداء وظائفها من تخطيط ورقابة وتقييم واتخاذ قرارات لضمان المحاسبة من الاستخدام المناسب للموارد المتاحة للمنشأة هذا بالإضافة للمساهمة في إعداد التقارير المالية للجهات الخارجية . (جمعة، آخرون ،٢٠٠١،ص٤)

وقد ورد تعريفها بأنها تطور طبيعي للأنظمة المحاسبية، ولحاجة الإدارة لنظام جديد لاستقصاء المعلومات مجتمعة، حيث إن البيانات المحاسبية كل العاملين في المنشأة دون استثناء، كما أنها الجهة التي تختص بتهيئة المعلومات لصنع القرارات لأجل تقديمها إلى الإدارة بغية إقرارها. (الحارس،أسامة،٢٠٠٤،ص٢٢)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وكما عرف المعهد القانوني للمحاسبة الإدارية المحاسبة الإدارية بأنها " تطبيق مبادئ المحاسبة الإدارية والمالية لخلق وحماية وزيادة القيمة للأصحاب المصالح في كل من الشركات الربحية وغير الربحية في القطاعين العام والخاص(CIMA,2005)

وقد عرفها (جمعة، ٢٠١١،ص:٥) بأنها إطار علمي منظم منهجياً يهدف إلى مساعدة الإدارة في رسم السياسات وترشيد القرارات الخاصة بتحقيق أهداف الوحدة في ظل متغيرات الواقع وذلك من خلال توفير المعلومات الملائمة وفي الوقت المناسب.

ويعرف الباحث المحاسبة الإدارية بأنها " نظام يقوم بتوفير المعلومات اللازمة لترشيد القرارات الإدارية وأنها جزء من نظام المعلومات الإداري المتكامل للمنشاة الذي يساعد الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرار"

2.1.3 أهداف المحاسبة الإدارية

تقوم إدارة المنشأة بالعديد من الوظائف الإدارية من اجل تحقيق الأهداف الذي يسعى المنشأة للوصول إليها، ومن هذه الوظائف التخطيط والتنسيق والرقابة والتقييم واتخاذ القرارات وتسير أعمال المنشأة اليومية.

وتحتاج الإدارة إلى المعلومات الكافية لتمكينها من القيام بهذه الوظائف بشكل فعال، حيث تساهم المحاسبة الإدارية بتوفير بعض من هذه المعلومات. وعليه فأن الغاية الأساسية للمحاسبة الإدارية هي خدمة إدارة المنشأة، في حين تخدم المحاسبة المالية.

والمحاسبة الإدارية تخدم إدارة المنشأة في توفير معلومات مفيدة تساعدها في القيام بالمهام الموكلة إليها ، ويمكن تحديد خمسة اهداف رئيسية للمحاسبة الادارية (ابو نصار ٢٠٠٤ ص٨)

١- تزويد الإدارة بالمعلومات التي تحتاجها لغايات اتخاذ القرارات والتخطيط.
٢- مساعدة الإدارة في توجيه ورقابة الأنشطة التشغيلية في المنشأة.
٣- حفز الموظفين والمديرين لتحقيق اهداف المنشأة.
٤- قياس أداء وانجاز إدارات المنشأة وأقسامها وموظفيها المختلفين.
٥- تقييم الوضع التنافسي للمنشأة والعمل مع بقية الإدارات الأخرى في الحفاظ على المركز التنافسي الجيد للمنشأة في المدى الطويل.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المبحث الثاني : أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

2.2 أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

٢,٢,١ المطلب الأول : بطاقة الأداء المتوازن

٢,٢,٢ المطلب الثاني : التكلفة المستهدفة

٢,٢,٣ المطلب الثالث : نظام التكلفة على أساس الأنشطة

٢,٢,٤ المطلب الرابع : نظام الإدارة على أساس الأنشطة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المطلب الأول : بطاقة الأداء المتوازن

2.2.1 بطاقة الأداء المتوازن Balanced Scorecard

٢,٢,١,١ مقدمة

٢,٢,١,٢ مفهوم بطاقة الأداء المتوازن

٢,٢,١,٣ مكونات بطاقة الأداء المتوازن

٢,٢,١,٤ اهمية بطاقة الأداء المتوازن

٢,٢,١,٥ مميزات بطاقة الأداء المتوازن

٢,٢,١,٦ خطوات بناء نموذج بطاقة الأداء المتوازن

2.2.1.7 فوائد تطبيق بطاقة الأداء المتوازن

2.2.1.8 مقومات نجاح تطبيق بطاقة الأداء المتوازن

2.2.1.9 معوقات إستخدام بطاقة الأداء المتوازن

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المطلب الأول : بطاقة الأداء المتوازن

2.2.1 بطاقة الأداء المتوازن Balanced Scorecard

٢,٢,١,١ مقدمة :

إن تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة يستوجب توافر قيادة إدارية قادرة على استخدام وتطبيق الأساليب الإدارية الإستراتيجية الحديثة مثل إدارة الجودة ورضا العميل وتمكين العمل والتكلفة حسب الأنشطة، وإعادة تقييم المؤسسة. حيث إن اتجاه الإدارة إلى استخدام هذه الأساليب والأدوات الحديثة يخلق مشكلة جديدة لإدارة الأداء نتيجة قصور نظم قياس وتقييم الأداء التي تعتمد على المقاييس المحاسبية والمالية التقليدية للقيام بالدور المطلوب منها ، لذلك أصبح اختيار وتطوير أساليب وأدوات قياس وتقييم الأداء يعتبر من أهم التحديات التي تواجه المؤسسات .(محاد ،٢٠١١،ص:٦٥)

حيث تعد بطاقة الأداء المتوازن (BSC) أداة لتنفيذ الاستراتيجيات ،وليس لوضعها أو صياغتها فقط ، حيث أنها تترجمها إلى أهداف وقياسات محدده تسمح بمراقبة عملية تنفيذها فيما بعد . وتبدأ عملية بناء بطاقة الأداء المتوازن من المستويات العليا وتنتقل إلى المستويات الدنيا ، إن تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن يتطلب تجنيد جميع أفراد المؤسسة وعلى رأسهم الجهاز الإداري الذي ينبغي عليه تحديد التوجهات الأساسية لنجاح المؤسسة (Iribane, 2006).

٢,٢,١,٢ مفهوم بطاقة الأداء المتوازن Balanced Scorecard (BSC)

هي أداة تستخدم لنقل وتوصيل استراتيجية المنظمة إلى الوحدات والمستويات الإدارية المختلفة وقياس نماذج التنفيذ في تلك الوحدات ، فاستخدامها بشكل جيد يضمن النتائج المستهدفة، و ويدعم من قوة المنظمة وموقفها التنافسي وذلك عن طريق توفير أداه لتنفيذ الإستراتيجية والمحاسبة عن نتائجها المستهدفة . (درغام ، وأخرون، ٢٠٠٩)

وعرفت بطاقة الأداء المتوازن بأنها احدى المناهج التي تركز على محركات الأداء الرئيسية الغير مالية ، اذ تزود الإدارة بصورة عامة وسريعة عن الحالة الصحيحة لإستراتيجية المنشأة وتمكنها من معرفة الطريقة لجعل الإستراتيجية قابلة للتنفيذ والتطوير . Nair, 2004, p2632

ويعرف (Horngren and Charles et a.2009: p49l) بطاقة الأداء المتوازن بطاقة الأداء المتوازن بانها طريقة لتحويل رسالة المنظمة وإستراتيجياتها إلى مقاييس أداء ، وان أساس بطاقة الأداء المتوازن يقوم على وضع مقاييس لكل بعد من ابعادها وإجراء عملية القياسات لمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط .

ويعرف الغريب بطاقة الأداء المتوازن بأنها نظام شامل ومتوازي لقياس الأداء المالي والغير مالي ، ويتم فيها ترجمة رؤية واستراتيجيات المنظمة إلى اهداف ومقاييس اربط فيما بينها، لتحقيق افضل أداء يرضي المساهمين ويجذب المستثمرين والعملاء للتعامل مع المنظمة بالإضافة إلى تحقيق الأهداف الخاصة بالموظفين التي تتفق مع الأهداف العامة للمنظمة.(٢٠١٢،ص٢٥)

ويعرف الباحث بطاقة الأداء المتوازن (BSC) بأنها أداة من أدوات الإدارة الإستراتيجية التي تساعد الشركات والمؤسسات على وضع مؤشرات قياس للأداء تفسر

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وتترجم أهدافها الإستراتيجية لتحقيق رؤيتها والنتائج المستهدفة من خلال توصيل الإستراتيجية من مستويات الشركة العليا إلي المستويات الدنيا من الأقسام والوحدات .

٢,٢,١,٣ مكونات بطاقة الأداء المتوازن

قدم كل من كابلن ونورتن Kaplan and Norton عناصر بطاقة الأداء المتوازن كما يلي: (ادريس، ٢٠٠٩،ص١٥٨)

١- الرؤية المستقبلية: والتي تبين إلى أين تتجه المنظمة و ماهي الهيئة المستقبلية التي ستكون عليها

٢- الإستراتيجية: وتتألف من مجمل الأهداف والخطط الطويلة المدى .

٣- الأهداف: تمثل النتائج المراد تحقيقها التي تساهم في الوصول إلى رؤية المنظمة، حيث يتم توزيع وتخصيص الأهداف على الأبعاد الأربعة حيث يجب إن تكون الأهداف واقعية وقابلة للقياس ومحددة بإطار زمني.

٢,٢,١,٤ أهمية بطاقة الأداء المتوازن

تهتم بطاقة الأداء المتوازن ب معرفة سير عمل المنظمة بالتفصيل وترجمة الأهداف وقياسها وكفاءة استخدام عوامل النتاج في المنظمة ، وتكمن أهمية بطاقة الأداء المتوازن فيما يلي :(بلاسكة٢٠١٢،ص٢٥).

١- إن بطاقة الأداء المتوازن تهتم بتوضيح وترجمة رؤية واستراتيجية المنظمة : أي أنها تترجم الاستراتيجية إلى اهداف وتحدد السوق وقطاع العملاء التي ستقوم بخدمتهم ، وذلك لتحديد هذه الأهداف، وتقوم بالتركيز على كل من النجاح المالي والعمليات الداخلية والعملاء والتطور والتعلم، وتقوم بتحديد ما يحتاجه وما يتطلبه كل جانب بالتحديد .

٢- التخطيط ووضع الأهداف وترتيب المبادرات الإستراتيجية حيث يظهر افضل تأثير لقياس الأداء المتوازن عندما يتم توظيفه في احداث التغيير التنظيمي ولهذا يجب إن يضعا لمدراء التنفيذيون الأهداف في الجوانب الأربعة ومن خلال العلاقات السببية في البطاقة تصبح الإمكانات المطلوب تحقيقها مترجمة إلى أداء مالي.

٣- التوصيل وربط الأهداف الإستراتيجية والقياسات المطبقة ،حيث يجب إعلام جميع العمال في المنشأة بالأهداف الرئيسية التي يجب تطبيقها حتى تنجح إستراتيجية المنشأة، فعلى سبيل المثال التسليم السريع للعمال يمكن ترجمته إلى اهداف خفض وقت الإعداد أو سرعة تسليم الطلبات ، وهذا لتيسير على العاملين فهم واستيعاب الدور المنتظر منهم ، حتى تتوافق الأهداف الفرعية مع الهدف الرئيسي الإستراتيجية

٤- تحقيق الرقابة الإستراتيجية وتكمن أهمية بطاقة الأداء المتوازن بوضع مجموعة شاملة من الأهداف الإستراتيجية الرئيسية ، وفهم مشترك للفعاليات المخططة لإيصال الأهداف الإستراتيجية ،وتعتبر لغة مشتركة تضمن صنع الأهداف الإستراتيجية وخطط وغايات المنظمة وتفسير للأسباب التي تربط الأهداف بالمتطلبات المالية للمنظمة وتحديدي المبادرات الإستراتيجية اللازمة وكذلك قيادة دورية للأداء ومراجعة الإستراتيجية .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٥ ـ تعتبر البطاقة بمثابة حجر الأساس للنجاح الحالي والمستقبلي للمنظمة على العكس من المقاييس المالية التقليدية التي تنفذ بما حدث في الفترة الماضية من دون الإشارة إلى كيفية الاستفادة منها في نجسين الأداء مستقبلا. (عزايزة ، ٢٠١٠، ص٣٣)

٦- يمكن تطبيق بطاقة الأداء المتوازنة على كافة المستويات الإدارية، مما يتيح إمكانية التعلم الاستراتيجي، ووضع أولويات لكل مستوى إداري، وبما يوفر أداة اتصال توضح الأهداف الإستراتيجية لكل من يعمل في الشركة، بالإضافة إلى أن نظام بطاقة الأداء المتوازنة يوفر التوازن بين القياس والتقويم، حيث إ ن الأمور التي يصعب قياسها مالياً يمكن أن يكون لها تأثير كبير في استمرار الشركة أو فشلها . (دودين ،٢٠٠٩،ص٩)

٧- تشخيص وتحديد الصورة العامة للمنشاة ،حيث تقوم بطاقة الأداء المتوازن المجالات التي يجب اتباعها لتمييز المنشأة عن باقي المنشآت والتي تهدف إلى تحقيق اهاف المستهلك والمنشأة. (Bernardo ,etal,٢٠١٠)

٢,٢,١,٥ مميزات بطاقة الأداء المتوازن

اهتمت بطاقة الأداء المتوازن بالقياس والربط بين المؤشرات المالية والمؤشرات الغير مالية وذلك نتيجة تزايد الضغوط التنافسية ونتيجة قصور الأنظمة التقليدية فنتيجة لأوجه القصور في عمليات القياس التي واجهتها الأنظمة التقليدية ، ظهرت بطاقة الأداء المتوازن كأداة متكاملة لقياس وإدارة الأداء الإستراتيجي ، فتميزت بطاقة الأداء المتوازن بعدة ميزات منها : (زغلول ،٢٠١٠،ص١٣)

١- يعد مقياس الأداء المتوازن نموذج رباعي الأبعاد فهو ينطلق من أربع منظورات هي: منظور الأداء المالي ، منظور العلاقات مع العملاء ،منظور عمليات التشغيل الداخلية الداخلية ، منظر عمليات التعلم والنمو .

٢- تقوم بطاقة الأداء المتوازن على مبدأ تقسيم كل منظور إلى خمس مكونات: الهدف الإستراتيجي الفرعي، المؤشرات، القيم المستهدفة، الخطوات الإجرائية والمبادرات، القيم الفعلية.

٣- تهتم بطاقة الأداء المتوازن بالربط بين المؤشرات المالية وبين المؤشرات غير المالية الخاصة بكل منظور مع الأهداف الإستراتيجية الفرعية المستمدة أساسا من إستراتيجية تنظيم الأعمال .

٤- إن مقياس بطاقة الأداء المتوازن يقوم على المزج بين المؤشرات المالية والمؤشرات غير المالية وذلك للتعرف على مدى التقدم نحو تحقيق الأهداف الإستراتيجية كميا وماليا .

٥- إن بطاقة الأداء المتوازن تتطلب بنية تحتية لتكنولوجيا المعلومات وتوافر نظام معلومات متطور ،بحيث تتيح استخدام نظم التطوير البرمجية ، لتدفق المعلومات رأسيا وأفقيا في الوقت المحدد.

٦- إن بطاقة الأداء المتوازن تتطلب وجود وحدة إدارية مستقلة في الهيكل التنظيمي ، تتبع مجلس الإدارة مباشرة ، وتتولى هذه الوحدة عملية الإشراف على إدارة الأداء الإستراتيجي وربطه مع الأداء التشغيلي .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٧- إن بطاقة الأداء المتوازن تتسم بمحدودية عدد مؤشرات الأداء الأساسية ، وذلك انطلاقا من خاصية الرشد المحدود، وخاصية عدم إتاحة معلومات اكثر من الطاقة التحليلية لمتخذ القرار.

٢,٢,١,٦ خطوات بناء نموذج بطاقة الأداء المتوازن

أهم الخطوات التي يحتاجها بناء نموذج بطاقة الأداء المتوازن : (فوده، ٢٠٠٣ ،ص ٢٧٤)

١- تحديد وضع الأهداف الإستراتيجية من قبل الإدارة العليا في المنشأة.

٢- تحديد مقاييس الأداء لكل جانب من جوانب القياس الأربعة وقد تكون هذه المقاييس كمية أو مالية أو وصفية.

٣- دراسة المقاييس من خلال عرضها على العاملين وإبداء رأيهم فيها وتحديد البيانات اللازمة لذلك.

٤- وضع قيمة مستهدفة للمقاييس، حتى يتم مقارنة الأداء الفعلي بالقيم والتكاليف المستهدفة.

٥- إعادة النظر في القيم المستهدفة بين فترة وأخرى وذلك حسب التغيرات التكنولوجية والبيئية والاقتصادية.

٦- إعداد تقرير حول مدى تحقيق مؤشرات الأداء المتوازن للقيم المستهدفة.

٧- وضع نظام للحوافز للمدراء والعاملين بناء على مدى تحقيقهم الأهداف.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٢,٢,١,٧ فوائد تطبيق بطاقة الأداء المتوازن

حقق نموذج بطاقة الأداء المتوازن العديد من المزايا للمنشآت التي ساهمت في تحديد خطط العمل والتأكد من أنها تعمل بطريقة صحيحة وكما حدد العديد من المزايا كان لها العديد من الفوائد ومن هذه الفوائد ما يلي : (نديم ،٢٠١٣،ص١٩)

١- مساعدة الإدارة في توضيح استراتيجيتها لحملة الأسهم ، وتمكينه من تحديد ووضع الأهداف الإستراتيجية بكل وضوح ، كذلك تحقيق التوازن بين الأهداف الإدارية قصيرة ومتوسطة وطويلة الأجل داخل مختلف مقاييس الأداء.

٢- تساعد الإدارة على مراقة الأداء من لوحة قياس واحدة، والمساهمة في توحيد الأهداف التجارية لكل منشأة من المنشآت ، وتقوية تفهم أهمية تكوين مؤشرات وصفية غير مالية بجانب المؤشرات المالية .

٣- إزالة الغموض عن طريق الاحتفاظ بالمؤشرات الكمية ، إذ إن كل عنصر من عناصر البطاقة يمثل حلقة في سلسلة " السبب والأثر " والتي في نهاية كل منها يمكن تحقيق هف من الأهداف والتي تنتهي بتحقيق الأهداف المالية .

٤- وجود خطة واضحة لتحقيق الأهداف سواء إستراتيجية أو التكتيكية يمثل ميزة تنافسية تسهل عملية إعداد الموازنة السنوية وتدعم زيادة المحاسبة وتحقيق الشفافية .

٥- المساعدة في إيصال الإستراتيجية إلى جميع الموظفين ونشر التغيير التنظيمي والتعلم التنظيمي من خلال دورة متكررة لمراجعة النظرية .

٦- موائمة الأهداف الفردية وأهداف القسم مع إستراتيجية المؤسسة وتوفير خطة اتصال إستراتيجية تربط الإدارة العليا للمنظمة بالأفراد .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٢,٢,١,٨ مقومات نجاح تطبيق بطاقة الأداء المتوازن Balanced Scorecard

هناك العديد من العوامل التي تساعد على نجاح تطبيق بطاقة الأداء المتوازن (جودة،٢٠٠٨،ص:٢٨٠) و (بني حمدان وإدريس،٢٠٠٧،ص:٣٧٦):

١- دعم الإدارة العليا: حتى تكون عملية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن (BSC) ناجحة لابد من دعم الإدارة العليا، فعندما يدرك العاملون في المنظمة بأن الإدارة تدعم جهود تطبيق النظام بقوة فإن ذلك يساعد في التزام هؤلاء العاملين بتنفيذ النظام وإسراعهم في عملية التطبيق بالإضافة إلى انه يخفف من معارضتهم لتطبيقه.

٢- الحوافز المادية والمعنوية: ينبغي التركيز على منح الحوافز المادية والمعنوية لكل من يساهم في تعميم النظام وتطبيقه، وهذا يعتبر دافعاً قوياً للمسئولين عن تطبيق النظام .

٣- تكوين فرق العمل: حيث إن تطبيق النظام يشمل المنظمة ككل، من الضروري تشكيل فرق عمل تتمتع بروح الفريق والتماسك إذ أن العمل الجماعي من أهم مقومات نجاح أي مشروع.

٤- فعالية الاتصال: ليس كل الاتصالات التي تجري داخل المؤسسة وخارجها فعالة، فحتى تصل الرسالة إلى المرسل إليه ويفهم مضمونها كما قصده المرسل ينبغي أن تركز الإدارة على عملية الاتصال بالشكل السليم. إن النظام الجيد يحتاج على عقد اجتماعات وإجراء اتصالات ومناقشات بين العاملين وذلك لإقرار خطة العمل والمحاور الرئيسة للمقاييس التي ينبغي التركيز عليها.

٥- إدارة التغيير: تتطلب عملية تطبيق النظام إجراء عدة تغييرات في المنظمة، سواء أكان ذلك التغيير متعلقاً بالثقافة أم بالأنظمة أم الأفراد. إن تغيير البيئة مستمر ومتواصل، وكذلك كمتطلبات العملاء أو المستفيدين من الخدمة، وبالتالي فإن على المنظمة أن تجري التغييرات المطلوبة حتى تتمكن من مواكبة هذه التغييرات.

٦- دراسة الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية: إن اتخاذ الإجراءات التصحيحية لا يعني بالضرورة أن الاستراتيجيات الموجودة سيتم التخلي عنها أو ستتم صياغة استراتيجيات جديدة، فالإجراءات التصحيحية يفترض أن تضع المنظمة في وضع أفضل للاستفادة من نقاط القوة واستغلال الفرص وتلافي التهديدات الخارجية وتقليل نقاط الضعف الداخلية.

٧- تحديد الأهداف بشكل واضح وتعريف المقاييس بشكل دقيق: من الأهمية بمكان أن يتم تحديد الأهداف بطريقة يفهمها القائمون على التنفيذ، كما يجب مراعاة الدقة والموضوعية في تعريف المقاييس المرتبطة بالأهداف.

٢,٢,١,٩ معوقات استخدام بطاقة الأداء المتوازن Balanced Scorecard

إن ارتفاع معدل الفشل في تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن يعتبر موضوع مهم ويثير القلق، ويعتبر مجال واسع للبحث، حيث تواجه منظمات الأعمال معوقات تحول دون تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن بنجاح، والمعوقات التالية هي عبارة عن جزء من المعوقات التي تواجه منظمات الأعمال .(Jakobsen, 2008: 10) :

١- عدم التزام الإدارة والعاملين في عملية تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٢- عدم الالتزام بتطبيق الخطط التشغيلية قصيرة الأجل والموازنات السنوية في الوقت المحدد لها.
٣- القيود المفروضة على نظام المعلومات والتي تحول دون إمكانية تقييم أداء المنظمـة، وبالتالي عدم إمكانية مراقبة التقدم نحو تحقيق الأهداف.
٤- صعوبات تواجه فريق العمل في رسم الخريطة الإستراتيجية.
٥- عدم التوافق في الآراء بشأن اختيار مقاييس الأداء.
٦- مقاومة العاملين للتغيير.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المطلب الثاني : التكلفة المستهدفة

2.2.2 التكلفة المستهدفة Target Cost

٢,٢,٢,١ مقدمة

٢,٢,٢,٢ تعريف التكلفة المستهدفة

٢,٢,٢,٣ العوامل التي أدت إلى ظهور تقنية التكلفة المستهدفة

٢,٢,٢,٤ مميزات نظام التكلفة المستهدفة

٢,٢,٢,٥ المحددات التي تحد من استخدام نظام التكلفة المستهدفة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المطلب الثاني

2.2.2 التكلفة المستهدفة Target cost

٢,٢,٢,١ مقدمة :

تؤدي نظم محاسبة التكاليف دور مهماً وبارزاً في خدمة الإدارة، وتزويدها بالبيانات والتقارير المهمة اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات اللازمة، وتزويد الإدارة بيانات التكاليف اللازمة لقياس التكلفة وإعداد القوائم المالية الخاصة بالتكاليف، فقد "أصبحت المحاسبة عن التكاليف أمرا ضروريا وحيويا لاستمرار الوحدات الاقتصادية وازدهارها وقدرتها على المنافسة مع مثيلاتها (نور وآخرون، ٢٠٠٥، ص٩) ومن هنا جاء نظام التكلفة المستهدفة كعملية بسيطة الفهم والتطبيق نسبيا ،وبالرغم من ذلك فإنها تؤثر تأثيرا كبيرا على ربحية المنظمات والأعمال التجارية، كما أنها لا تتطلب جيش من المتخصصين والمهنيين ،أو حتى تتطلب تطبيقات برامج واسعة النطاق ،أو تراكيب وإجراءات إدارة معقدة. ولكنها في الغالب عبارة عن حس منضبط ومنطقي يترجم الإجراءات والعمليات الحالية للشركة . (السيد،،٢٠٠٩،ص٢٠٧)

وتعتبر ايضا ان العيوب التي شابت النظم التقليدية تعد من اهم الاسباب التي ساعدت إلى الاتجاه نحو نظام التكلفة المستهدفة ،حيث انها لا تحدد سعر البيع أولا بل تقوم بتحديد التكلفة واضافة هامش الربح المناسب ، فإذا كان السعر أعلى من سعر السوق أو ان الشركة لا تستطيع البيع بهذا السعر ،فيتم تخفيض سعر البيع إلى أقل قدر ممكن في حين نرى ان نظام التكلفة المستهدفة قد عالج هذا الامر عن طريق تحديد سعر السوق اولا ثم نقوم بتحديد هامش الربح المخطط تحقيقه والفرق بين سعر السوق والربح المخطط يمثل التكلفة المسموح بها .(Bell&Kim, 2003)

وان تطبيق نظام التكلفة المستهدفة (TC) يتم من خلال مدخل التكلفة المطورة ،التي تستند نحو اجراء تحسينات اضافية لعمليات الانتاج الحالية أو تصميم المنتج وهذه التحسينات تسعى إلي تطوير عمليات الإعداد وتحسين أداء الآلات لخفض الفاقد وزيادة تدريب العمالة.(العفيري،٢٠٠٦)

المستهدفة Targetلتكلفة المستهدفة Target cost

تعددت الدراسات التي قامت بتعريف التكلفة المستهدفة فبعضهم يرى أنها أسلوب لإدارة التكلفة خلال مراحل التصميم والتخطيط والتطوير، وبعضهم يرى أنها أسلوب للوصول إلى سعر المنتج .

عرف Horengren ,(٢٠٠٩) التكلفة المستهدفة (TC) بأنها تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج التي يجب أن تتكبدها المنشأة في تصنيع تلك الوحدة لتتوافق مع التكلفة المخطط لها والتي تحقق لها الربح المستهدف من بيع تلك الوحدة.

كما عرف Garrison ,(٢٠٠١) بأنها "عملية تحديد أقصى تكاليف مسموح بها لمنتج جديد وعبر تطوير نموذج أولي يمكن ان يقدم التكلفة القصوى المستهدفة".

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وعرفMatherly ,(٢٠٠٦) التكلفة المستهدفة على أنها" أداة لضبط التكلفة للمساعدة في تخفيض التكاليف التي تحدث خلال دورة حياة المنتج بدءا من مرحلة التصميم" .

كذلك عرفها العمر،(٢٠٠٧) بأنها "مدخل يهدف إلى تقديم منتج للسوق بجودة عالية وسعر منخفض يتماشى مع أسعار المنافسين محققاً الأرباح المطلوبة وذلك من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج خلال دورة حياة المنتج ابتداء من مرحلة التخطيط والتصميم وصولا إلى بيع المنتج".

وقد عرف كلا من مفتي، وشيخ (2005) التكفلة المستهدفة بأنها" مدخل من مداخل المحاسبة الإدارية لإدارة التكاليف والذي يهدف إلى تخفيض تكاليف المنتج في مرحلة تصميم وتطوير المنتج، هذا فضلاً عن تقديم منتجات متنوعة ذات جودة عالية تشبع حاجات العملاء".

وعرف Ellaram ,(٢٠٠٠) التكلفة المستهدفة بأنها "العملية التي تطور المنظمة بواسطتها أهداف محددة ، بالنسبة لتكاليفها لطرح سلعة أو تقديم خدمة وهي مبنية على هامش ربح مرغوب وسعر بيع مرسوم للسلعة أو قيمة مرسومة للخدمة وعلى التقييمات المعقولة التي يجب أن تكلفها السلعة أو الخدمة".

ويعرف الباحث التكلفة المستهدفة بأنها عبارة عن نظام لإدارة التكلفة لتقليل التكلفة الإجمالية على كامل دورة الحياة للمنتج ابتدءا من الإنتاج والتصميم والتطوير وصولا إلى المنتج النهائي وبيعه في السوق.

٢,٢,٢,٣ العوامل التي أدت إلى ظهور تقنية التكلفة المستهدفة

هنالك مجموعة عوامل ساهمت في ظهور التكلفة المستهدفة يمكن إجمالها بأربعة عوامل أساسية (الركابي ،٢٠١٠،ص:٩):

١- البيئة التنافسية الشديدة والتحديات الداخلية والخارجية التي تواجه الوحدات الاقتصادية ، بسبب التغييرات التي حدثت بالعالم وسهولة انتقال المنتجات من بل د إلى أخر بالإضافة إلى ما قدمته خدمة الانترنيت من تصفح و الاطلاع على أنواع المنتجات العالمية والشراء من خلال هذه الخدمة بالإضافة إلى تعدد أنواع المنتجات ذات المواصفات المتعددة و المناشئ العالمية المختلفة ، مما أدى إلى ظهور عوامل فاعلة بالعملية الإنتاجي ة متمثلة بسلسلة قيمة الزبون والمجهز.

٢- القصور الواضح في نظام التكاليف التقليدي وعدم استجابته لتحديات العصر والبيئة التنافسية الشديدة التي فرضتها التكنولوجيا المتناهية في الصغر وتطور الاتصالات وتكنولوجيا الإنتاج.

٣- في نظم التكاليف التقليدية لا ينظر إلى سلسلة قيمة الزبون والمجهز في عملية الإنتاج في حين تنظر الكلفة المستهدفة لذلك باهتمام باعتبارهما ضمن نظام سلسلة القيمة ويؤثر بشكل مباشر على الوضع التنافسي للوحدة الاقتصادية.

٤- هناك اختلاف جوهري بين نظام التكاليف التقليدي وتقنية التكلفة المستهدفة وهذا الاختلاف يعود إلى الاختلاف في الأساس الذي بني علية كل منهما وبالتالي اختلاف في النتائج وفي الأسلوب.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٢,٢,٢,٤ مميزات نظام التكلفة المستهدفة

يتميز نظام التكلفة المستهدفة (TC) بالعديد من المميزات اهمها (احمد،٢٠١٣،ص:٢٨-٢٩):

١- انه نظام مفتوح؛ لأنه يهتم بالتفاعل القائم بين المشروع وبيئته الخارجية ، عن طريق معرفة رغبات العملاء بصفة مستمرة ومن ثم تهيئة جميع الظروف والامكانيات لتحقيقها .

٢- يشرح ويصف هيكل وخطة التطوير مع الأخذ في الاعتبار ديناميكيالمنتج.ر وتعقد مكونات المنتج وعلاقة مع الموردين.

٣- يقوم بتحليل عناصر التكاليف ويدرس تأثير كل عنصر على ربحية المنتج .

٤- ينمي روح التعاون والابتكار لدى المصممين والمهندسين وجميع العاملين في المشروع لتحقيق هدف موحد وهو العمل على اخراج المنتج بالصورة المطلوبة .

٥- هو نظام يتنبأ بالتكاليف المطلوبة للمنتج ويجهز للإنتاج في حدودها .

٦- تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يتطلب تعاون من الادارات داخل المنشأة.

٧- يعمل على التخطيط في الاجل الطويل خلافا للتكاليف المعيارية التي تخطط لفترة محاسبية واحده حيث انه يحدد التكلفة والربح المناسبين ويجعل منهما هدفا يلتزم بالوصول إليه عن طريق تطبيق أنشطة التحسين المستمر لعدة أجيال للمنتج، أما التكاليف المعيارية فهي تقوم فقط بعملية المقارنة بين ما هو مخطط وبين ما تم تحقيقه فعلا لفترة محاسبية واحده .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٢,٢,٢,٥ المحددات التي تحد من استخدام نظام التكلفة المستهدفة

على الرغم من المزايا العديدة التي تحققها التكلفة المستهدفة، إلا أن هناك بعض المحددات التي قد تعيق تطبيق هذا المدخل أهمها: (الكبيجي، ٢٠١٤،ص١٧٥)

١- عدم وضوح مفهوم التكلفة المستهدفة ومفهوم هندسة القيمة في الواقع العملي لكثير من الوحدات الاقتصادية.

٢- الضغط الكبير على العاملين لبلوغ التكلفة المستهدفة ضمن جدول زمني محدد.

٣- ضعف قدرة إدارة الشركة على التنبؤ بسعر السوق، والذي يعتبر نقطة البداية لمدخل التكلفة المستهدفة.

٤- صعوبة التنبؤ بالمنافسين الجدد في المستقبل إضافة إلى المنافسين الحاليين.

٥- صعوبة التنبؤ بالتطورات التكنولوجية التي ستكون في المستقبل.

٦- صعوبة التنبؤ بتفضيلات العملاء المستقبلية.

٧_ صعوبة إدارة التكلفة المستهدفة لتحقيق التكلفة المستهدفة.

٨- النقص الذي يواجه الشركات في توافر المعلومات التفصيلية عن تكلفة المنتجات.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المطلب الثالث : نظام التكلفة على أساس النشاط

2.2.3 نظام التكلفة على أساس النشاطActivity Based Costing

٢,٢,٣,١ المقدمة

٢,٢,٣,٢ نشأة نظام التكلفة على أساس النشاط

٢,٢,٣,٣ مفهوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة

٢,٢,٣,٤ مقومات تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط

٢,٢,٣,٥ مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط

٢,٢,٣,٦ الانتقادات الموجهة لنظام التكلفة على أساس النشاط

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المطلب الثالث

2.2.3 نظام التكلفة على أساس النشاط

٢.المقدمة:

تواجه الشركات الصناعية ظروف جديدة متمثلة في اشتداد حدة المنافسة على المستوى العالمي ، والتعقد التكنولوجي في بيئة الأعمال عموما ، بالإضافة إلى ذوبان الحدود فيما بين الدول في ظل ثروة الاتصالات واتفاقيات التجارة العالمية ، مما جعل العالم أشبه بقرية صغيره ، وقد ألقى ذلك بضلاله على إدارة الشركات الصناعية كي تعيد النظر في مفاهيم نظم الرقابة على التكاليف وتحسين وسائل الانتاج كي تضمن البقاء على قيد الحياة .

حيث بدأ ظهور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بداية عقد الثمانينات عل يد بعض من الأكاديميين أمثال روبن كوبر ، وروبرت كابلان حيث اخذوا يثيرون عددا من علامات الاستفهام حول درجة كفاية وملائمة الممارسات العملية لنظم محاسبة التكاليف التقليدية . في هذا الوقت تمكن روبين كوبر من تطوير نظام التكاليف الذي يقوم على فكرة التكاليف الإضافية على الأنشطة ثم على المنتجات أطلق عليه – Activity Based Costing (ABC). (عطيه احمد ،٢٠٠٦،ص:٧٠).

كما إن نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يزود الإدارة بأدق المعلومات والتي بدورها تساعد في تفهم نظام المنافسة ونقاط القوة والضعف التي تمكنها من أداء مهامها بكفاءة. فاستخدام ساعات العمل المباشرة لا تعتبر المقياس الجيد بسبب التكلفة الحديثة في الأقسام المعتمدة على الآلات الصناعية بشكل كبير . (الجخلب درويش،٢٠٠٧)

٢,٢,٣,٢ نشأة نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)

ترجع الدراسة الأكاديمية الأولى لمدخل نظام تكاليف الأنشطة إلى الدراسة التي قام بها (Staubus,1971) حيث يعتبر أول من تناول فكرة نظام التكاليف على أساس النشاط في كتابة المنشور عام ١٩٧١ ، حيث قام بدراسة النقاط الأساسية التي يقوم عليها نظام محاسبة الأنشطة والتي وضحت مركز النشاط، وأهداف التكلفة، ومفهوم التكلفة، وتكاليف إدخال النشاط، وأوضح من خلالها أن استخدام أسس التخصيص في نظم التكاليف التقليدية(مثل ساعات العمل المباشر) يضلل تكلفة المنتج، بسبب تحميل بعض المنتجات بأقل من التكاليف الخاصة بها أو أكثر ومن ثم ربط هذه الأنشطة بالمنتجات عن طريق ما يعرف بمحركات التكلفة .(عبد الرحمن، ٢٠٠٤ ،ص:١)

فتمثل نظام أل ABC منذ نشأته بتحديد مسببات التكلفة والأنشطة المستخدمة والمستهلكة لعنصر التكلفة، والتي قسّمت إلى نوعين :الأول منها مسببات مرتبطة بالحجم، والثانية مسببات مرتبطة بالأنشطة والعمليات التشغيلية، واعتبرت بمجموعها مسببات تمد الإدارة بأداة رقابية على تكلفة الخدمات المقدمة للزبائن، والتي أصبحت الأساس في اتخاذ القرارات الإدارية الإستراتيجية والتشغيلية.(البشتاوي ،٢٠٠٧،ص:٨٨)

٢,٢,٣,٣ مفهوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة

يقوم مفهوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على فكرة إن المنتجات تحتاج إلى منظمات تقوم بأنشطة تتطلب تكلفة أو موارد ،مما يعني ضرورة تصميم النظم بحيث يتم تخصيص اي تكاليف لا يمكن تخصيصها مباشرة للمنتج على الأنشطة المتسببة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

فيها ومن ثم يسهل تخصيص تكاليف كل نشاط على المنتج حسب درجة استفادتها المتوقعة من ذلك النشاط .

عرف(راضي،٢٠٠٣،ص ٢٧٠) نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) بأنه" نظام يقوم على فكرة أن إنتاج المنتجات أو توفير الخدمات يحتاج إلى وحدات اقتصادية، والتي بدورها تحتاج الـى ممارسـة العديد من الأنشطة لتحقيق تلك الغاية، وأن تلك الأنشطة تحتاج إلى موارد "تكلفة".

وقد عرف (سامي، 2001 ،ص 378) نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)بأنه " أداة تستخدمها الإدارة لترشيد القرارات وذلك من خلال الحصول على معلومات دقيقة عن التكاليف والتي لا يمكن الحصول عليها من خلال مناهج المحاسبة التقليدية "

وقد قام (Horngren,2011)بتعريف نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)بأنه ذلك النظام الذي يصحح أنظمة محاسبة التكاليف الاخرى عن طريق التركيز على الأنشطة الفردية وعدها موقع الكلفة الاساسي . (Horngren,2011,P:144)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٢,٢,٣,٤ مقومات تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط

تتمثل اهم مقومات نظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الأنشطة بالآتي: (زينب ،وهيفاء،٢٠١٤،ص:٩٣٤-٩٣٥)

١- الموارد:وهي تمثل العناصر الاقتصادية التي يتم توزيعها لأداء النشاط.

٢- الأنشطة :وهي محور التركيز في ظل نظام تكاليف الأنشطة . وبشكل عام يمكن تقسيم الأنشطة التي يمكن ان تؤدي لإنتاج منتج معين او تقديم خدمة إلى أربع مجموعات كالآتي:

أ- أنشطة ترتبط بوحدة المنتج : وهي الأنشطة التي يتم اداؤها عند أنتاج كل وحدة من وحدات منتج معين .

ب- أنشطة ترتبط بالدفعة الانتاجية : وهي الأنشطة التي يتم اداؤها لكل دفعة انتاجية وذلك بغض النظر عن عدد الوحدات المنتجة الخاصة بكل دفعة

ج- أنشطة ترتبط بالمنتج : ويتم اداءها كلما كانت هناك حاجة لتدعيم المجموعات المختلفة من المنتجات ، ومن أمثلة هذه النوعية نشاط تغير مواصفات منتج معين .

د- أنشطة ترتبط بعمليات المنشأة ككل :ويتم اداؤها لدعم عملي ات المنشأة بصفة كلية وتتعلق بالآمداد بالخدمات الانتاجية والادارية المختلفة وهي أنشطة تسبب في حدوث تكلفة تتركز على انتاج منتجات او أداء خدمات معينة وذلك بشك ل منفصل تماما عن حجم الانتاج ومن امثله هذه الأنشطة ما يتعلق بأنشطة الشؤون المالية والإدارية والعلاقات العامة.

٢,٢,٣,٥ مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط

إن تطبيق النظام يسمح للإدارة بتحقيق مزايا عديدة منها :

١- تحليل الأنشطة وتحديد تكلفتها ومقارنتها بالعائد منها مما يسمح بالتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو تخفيضها إلى ادنى حد .

٢- اعادة تصميم عمليات المنظمة من خلال استحداث انشطة معينة أو الغائها أو دمجها أو اعادة تنظيمها .

٣- اعادة تصميم المنتج النهائي بحيث يخفض الاحتياج لخدمات أنشطة معينة .

٤- إتباع أساليب تكنولوجية حديثة

٥- تحويل بعض التكاليف غير المباشرة إلى تكاليف مباشرة (الشعراني ،٢٠١٠).

٢,٢,٣,٦ الانتقادات الموجهة لنظام التكلفة على أساس النشاط

على الرغم من مزايا نظام التكلفة على أساس النشاط والمتمثلة في توفير المعلومات التي تتصف بالدقة والتي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها وتخطيط ورقابة التكاليف الا إن هناك بعض الانتقادات الموجهة لنظام التكلفة على أساس النشاط ومن هذه الانتقادات(السيد ،٢٠٠٩،ص١٩٩-٢٠٠)

١- إن نظام التكلفة على أساس النشاط ما هو الا تطوير لنظام التكاليف المتعارف عليها والتي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة عبر علاقة السبب والنتيجة مع اجراء تفاصيل اكثر في مراكز الأنشطة .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٢- إن كفائة استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط تعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة ، وذلك ليس بالأمر السهل ومن الضروري تحديد افضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الأثار السلوكية لها .

٣- إن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يتطلب تكلفة مرتفعة وجهد كثيرا وهذا ما يجعل العديد من المنشآت الصناعية تتردد في استخدامه.

٤- إن أهم انتقاد تعرض له هذا النظام هو صعوبة التطبيق واختيار مسببات التكلفة ، الامر الذي يتطلب استعانة بخبرات خارجية متخصصة وإعادة تدريب الكادر المحاسبي.

٥- إن تكلفة تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط مرتفعة عموما، لذلك يجب الموازنة بين التكلفة والمنافع. ولكن في الجل الطويل فإن النظام يحقق منافع جمة خصوصا في مجال الرقابة التكاليفية وتحسين الأداء الإداري وفتح مجالات واسعة لتخفيض التكلفة .

٦- إن تطبيق النظام لا يتم الا في سياق جراء تغيير اداري شامل وضمن منظومة إدارة الجودة الشاملة مع التوجه نحو جعل مسألة إرضاء الزبائن مسألة محورية توجه الإنتاج وجميع أنشطة المنظمة . ولكن هذا الانتقاد نفسه ينقلب ليصبح تطبيق النظام ميزة ، لا بل ضرورة ، في ظل تنافس شديد محليا وعالميا .

٧- كما إن التجارب العلمية في بعض الشركات اثبتت إن تطبيق هذا النظام ليس في جميع الأحوال ذا عائد يفوق تكلفة التطبيق ، فقد تبين انه كلما اتجه حجم المنشأة إلى الصغر مثل منشئات الإنتاج الفوري ، حيث تتعدد الطلبيات مع صغر حجم الطلبيات فإن تجمع البيانات اللازمة للحصول على معلومات التكلفة حسب الأنشطة يعتبر مكلفا للغاية بما يتعارض بنفس الوقت مع اعتبار وهدف تخفيض التكلفة الذي تنشده تلك المشروعات وهو ما يعطي مبررا مقنعا لعدم التطبيق الكامل لها النظام أو قصور تطبيقه .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المطلب الرابع : نظام الإدارة على أساس النشاط

2.2.4 نظام الإدارة على أساس النشاط Activity Bases Management

٢,٢,٤,١ المقدمة

٢,٢,٤,٢ مفهوم نظام الإدارة على أساس النشاط

٢,٢,٤,٣ القرارات التي تتخذها الإدارة في نظام الإدارة على أساس النشاط

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المطلب الرابع

2.2.4 نظام الإدارة على أساس النشاط (ABM)

٢,٢,٤,١ المقدمة :

تعمل المنشآت باستمرار على تحقيق رضا المستهلك من خلال تحسين قيمة المنتجات والخدمات المقدمة وبالشكل الذي يمكنها من تحقيق التميز على غيرها من المنشآت، مما ينعكس أثره في زيادة الأرباح، وفي سبيل ذلك تعمل المنشآت على تبني مجموعة من الاستراتيجيات أهمها إستراتيجية تخفيض التكلفة، وهذا يتطلب استخدام مجموعة من الأساليب والأدوات لإدارة التكلفة بقصد تخفيضها، وتتعدد هذه الأساليب والأدوات وتتكامل مع بعضها وإحدى هذه الأساليب هي استخدام مدخل الأنشطة في إدارة التكلفة من خلال الإدارة الفاعلة للأنشطة المختلفة التي تتكون منها المنشأة وبالشكل الذي يحقق الاستغلال الأمثل للموارد المستخدمة في أداء هذه الأنشطة، مما يؤدي إلى تخفيض تكلفتها حيث أن إدارة هذه الأنشطة تتم من خلال استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة الـ ABM.(اليامور،٢٠٠٩،ص:١)

حيث انه تبين للعديد من المنظمات أنه من الممكن الارتقاء بعمليات التخطيط والرقابة من خلال تحليل الأنشطة وذلك للوصول إلى وصف أكثر تفصيلا للأنشطة التي يتم من خلالها أداء عمليات المنظمة،وتنبع اهمية تحليل الأنشطة إلى أنها توفر الأساس اللازم لتصميم وتنفيذ كل من نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام الإدارة على أساس الأنشطة ، ويستخدم نظام تكاليف الأنشطة لتحسين مستوى دقة تحليل التكلفة من خلال تحسين عملية تتبع التكلفة للمنتجات المختلفة ،أما نظام الإدارة على أساس الأنشطة فأنه يستخدم لتحسين كافة ما يرتبط برقابة العمليات والرقابة الإدارية بصفة عامة . وتزداد أهمية كل من الإدارة على أساس الأنشطة ونظام تكاليف الأنشطة كلما تزداد درجة التعقيد في عمليات المنظمة وهو أهم مايميز العديد من المنظمات في الوقت الحاضر . (ريشو،٢٠١٠،ص:٨-٩)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٢,٢,٤,٢ مفهوم نظام الإدارة على أساس النشاط (ABM)

يعتبر نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) من أهم الأساليب الإدارية الحديثة التي تهدف إلى زيادة الرضا لدى المستهلك وتخفيض التكلفة وزيادة الربحية وهو الذي يركز على إدارة المنشأة من خلال إدارة الأنشطة التي تمارسها.

وقد قام كل من (Kaplen&Atkinson,1998) بتعريف نظام الإدارة على أساس الأنشطة بأنه " م بمجموعة من الأفعال والتصرفات لرفع مستوى الربحية للمنتجات وهي مجموعة القرارات الإدارية المتخذة من قبل الإدارة التي تعتمد على المعلومات حول الأنشطة"

وقد عرف (Hilton, et. al., 2000,) نظام الإدارة على أساس النشاط بأنه " تقييم أنشطة العمليات من ناحية التكلفة والقيمة لتحديد الفرص الملائمة لأغراض تحسين الكفاءة وبالتالي فإنه يجمع بين تحليلات التكلفة على أساس الأنشطة وتحليلات القيمة المضافة لعمل التحسينات المستمرة التي ترفع القيمة لدى المستهلك وتخفيض الموارد الضائعة"

وعرف (العناتي ،٢٠٠٩) نظام الإدارة على أساس الأنشطة بأنه" احد أنظمة المحاسبة الإدارية الحديثة، ويقوم على استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة أساسا ، لمساعدة الإدارة في القيام بمهامها المختلفة ، كالتخطيط، وإعداد الموازنة التقديرية على أساس الأنشطة، واتخاذ القرارات الإدارية بأنواعها المختلفة، وأهمها قرارات تسعير المنتجات.

وعرف (اليامور،٢٠٠٩) نظام الإدارة على أساس الأنشطة بأنه " أسلوب لإدارة التكلفة يستخدم بيانات التكاليف للأنشطة التي تتكون منها المنشأة في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية التي تستخدم في تخفيض التكلفة وتحسين الأداء وتحسين القيمة لدى المستهلك وتحسين الربحية.

حيث انه بموجب هذا الاسلوب يتم تحليل الأنشطة، وإن عملية تحليل الأنشطة المختلفة للوحدة الاقتصادية تقدم فرصة كبيرة للادارة للتمييز بين نوعين من الأنشطة هما :

١- الأنشطة التي تضيف قيمة : تلك الأنشطة التي يميزها الزبون على أنها تضيف قيمة إلى السلع أو الخدمات التي يشتريها مثل (نشاط شراء لمواد الاولية ونشاط فحص النوعية وغيرها ...)

٢- الأنشطة التي لا تضيف قيمة : تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة إلى السلع أو الخدمات التي يشتريها مثل (نشاط خزن المواد ونشاط نقل المواد من مكان إلى آخر).

ويعتقد (البشتاوي ،٢٠١٤،ص:٨٧٣) بأن نظام الإدارة على أساس الأنشطة يعد نظاماً متطورا لنظام التكلفة على أساس الأنشطة في مفهومه للمرحلة الرابعة من مراحل تطوره، فقد ركز نظام الإدارة على أساس الأنشطة على خطوات لابد من تحقيقها للوصول إلى الأهداف الذي أعد من أجلها، وهي :

١- التركيز على إدارة أنشطة العلميات لتحقيق الأهداف التشغيلية الإستراتيجية.

٢- التقليل من تكلفة الأداء وتقديم الخدمات وتوجيه الأنشطة التي لا تضيف قيمة للخدمة وصولا إلى خلق قيمة اقتصادية .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٣- التركيز على العمليات والأنشطة التي تلبي احتياجات الزبائن مرتفعي الربحية والقادرين على الدفع.
٤- خلق مقاييس للأداء عن التكلفة والوقت والجودة.
٥- دعم مفاهيم تقييم الأداء الشامل على أساس بطاقة العلاقات المتوازنة وإيجاد المقاييس اللازمة لتطبيقه .
٦- إعادة هندسة العمليات والأنشطة لإعادة تصميم وتنفيذ أداء الخدمات أثناء دورة حياته.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٢,٢,٤,٣ القرارات التي تتخذها الإدارة في نظام الإدارة على أساس النشاط *(ABM)*

أشار كل من كابلان إلى أن الإدارة حالما تتعرف على تكلفة المنتجات عند تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة فإنها تقوم بمجموعة من الأفعال والتصرفات لرفع مستوى الربحية للمنتجات وهي مجموعة القرارات الإدارية المتخذة من قبل الإدارة التي تعتمد على المعلومات حول الأنشطة، وهو ما يعرف بالإدارة على أساس الأنشطة، ومن هذه القرارات (Kaplan& Atkinson,1998,P: 151-152).

١- اعادة تسعير المنتج : يمكن استخدام هذا النوع من القرارات لتعديل اسعار الكثير من المنتجات التي وضعت اسعارها اعتمادا على تكاليف غير صحيحة او عند اتخاذ الشركة قرار بالتخلص من المنتجات التي تعود عليها بالخسائر .

٢- استبدال المنتج : وهي احد بدائل رفع السعر بأن تقوم الشركة باستبدال المنتج بمنتج اقل تكلفة ، كأن تقوم الشركة بتحفيز الزبون واعطاءه المنتج بسعر مناسب .

٣- اعادة تصميم المنتج : تقوم الشركه باعادة تصميم المنتج لان كثير من المنتجات قد يرتفع ثمنها بسبب قلة كفاءة تصميمها حيث تعالج هذه المشكلة بتصميم المنتج بشكل جديد وبسعر اقل من المنتج الاساسي . وعند تطبيق هذا القرار يمكن للشركة الاستغناء عن القرارات السابقه في تعديل التسعير واستبدال المنتج .

٤- الاستثمار في التكنولوجيا : حيث يؤدي الاستثمار في التكنولوجيا في الكثير من الحالات إلى تغيير كبير في تكاليف الأنشطة المؤداه على مستوى الدفعة او الأنشطة المؤداه على مستوى المنتج ، وكما ان تكاليف هذه الأنشطة لا يمكن قياسها الا اذا ادامت الشركة نظاما للتكاليف المبنيه على الأنشطة بشكل دائم .

٥- التخلص من المنتج : بعد فشل محاولة الشركة من عمل جميع الاجراءات التي يمكن من خلالها تحويل المنتج من وضع الخساره إلى وضع الربح بالقرارات السابقة ، تقوم الشركة بالتخلص من المنتج بشكل نهائي .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المبحث الثالث : الدراسات السابقة

2.3 المبحث الثالث

2.3.1 الدراسات السابقة

2.3.1.1 الدراسات العربية

يوجد هناك العديد من الدراسات العلمية التي تناولت الأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة،

يوجد هناك العديد من الدراسات العلمية التي تناولت الأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، منها ما تم نشره في كتب أو مجلات علمية محكمة أو رسائل جامعية.

لذا استعرضت الدراسة عدداً من الدراسات، وما خلصت إليه من نتائج وبالتالي عما تختلف به الدراسة هذه عن الدراسات السابقة، وسيتم عرض الدراسات السابقة ذات العلاقة وهي:

١-دراسة البشتاوي،(٢٠٠٧) "تطبيق المعرفة الجديدة: نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABCM) دراسة تطبيقية في القطاع الصناعي الأردني"

هدفت الدراسة إلى دراسة نظام التكاليف التقليدي، وكذلك دراسة فلسفة نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABCM)، وبيان مدى اعتماد الإدارة بمفهومها الاستراتيجي الحديث على نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لتطبيق نظام ABCM ، وذلك بهدف:

١- تحسين وتطوير أنشطة الشركات من خلال المعلومات المالية وغير المالية التي تستمدها الإدارة من نظام ABC وتطبيق نظام ABCM .
٢- تعزيز قدرة الشركات على مواكبة متطلبات العصر الحالي، والتغلب على المنافسة الحادة التي تسود البيئة المحيطة من خلال قياس كلفة منتجاتها وخفضها إلى أقل درجة ممكنة.و تحسين عمليات تسويق منتجاتها وتحقيق أعلى مستويات الربحية.

وتكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة المسجلة لدى بورصة عمان للأوراق المالية .وعند قيام الباحث بإجراء المسح الأولي عليها، وإجراء اللقاءات لتوضيح موضوع وأهداف الدراسة مع الإدارة والقائمين على الدائرة المالية فيها، تبين أن ٢٣ شركة فقط لديها قسم للتكاليف أو تعد حسابات للتكاليف. وقد تجاوب مع الباحث في الإجابة عن استمارة الاستبانة وتقديم المعلومات التي تخدم الجانب العملي ٢٠ شركة تم اختيارها عينة للدراسة، ووزعت على كل منها ٣ استمارات للإدارة العليا والمدير المالي ورئيس قسم المحاسبة، لأنهم المختصون في مجال تطبيق الدراسة.كما اعتمد الباحث مقياس ليكرت الخماسي في إعداد هذه الاستبانة. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، لعل من أهمها أن الإدارة الإستراتيجية

الحديثة التي تعتمد على نظام ABC تستطيع تحديد كلفة منتجاتها بدقة، فضلا عن تزويد الإدارة بالمعلومات المالية وغير المالية التي تتعلق بتحليل الأنشطة المستخدمة إلى ذات قيمة مضافة وأخرى لا تضيف قيمة للمنتج بهدف إلغائها وذلك عن طريق تطبيق إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) الذي يلعب دوراً مهماً في نجاح الشركة واستمراريتها فضلاً

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

عن زيادة قدرتها على التخطيط المستقبلي لأنه يعزز من قدرتها على التكيف مع البيئة التي تعمل بها الشركات والذي يضمن بقاءها وربحيتها.

٢-دراسة المطارنه، (2008) " متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"

هدفت الدراسة إلى التعرف على مجالات استخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية والتعرف على مدى توافر العناصر اللازمة لاستخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية والتعرف على معوقات تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية. وتكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان 2007/1/1 والبالغ عددها 89 شركة وقد تم اختيار عينة مكونة من 38 شركة بعد إجراء مسح ميداني للشركات المهتمة بمدخل التكلفة المستهدفة عن طريق المقابلة الشخصية ووزعت استبانه الدراسة على تلك العينة وتم استرجاع 31 استبانه بنسبة بلغت81.57 %.ولاختبار الفرضيات وتحليل النتائج لعينة الدراسة والتي تتكون من 31 استُخدِم البرنامج الإحصائي (Spss) شركة من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية التي لها اهتمام ومعرفه بهذا المدخل.

توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج يمكن ذكرها على النحو الآتي:

١- بين تحليل الفرضية الأولى من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لأسئلة الفرضية أنه لا تقوم الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية باستخدام مدخل التكلفة المستهدفة في صناعتها .
٢- تتوافر في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية مجموعة من العناصر اللازمة لاستخدام مدخل التكلفة المستهدفة .حيث يتضح ذلك من خلال الوسط الحسابي والانحراف المعياري لأسئلة الفرضية الثانية مجتمعة، وكذلك من خلال نتيجة اختبار T-test إلا أن هذه العناصر تتوافر في حدها .
٣- كذلك اتضح من التحليل العملي لنتائج الفرضية الثالثة أن هناك معوقات تحول دون قيام الشركات الصناعية المساهمة العامة لاستخدام مدخل التكلفة المستهدفة في صناعتها.

٣-دراسة اليامور،(٢٠١٠) بعنوان" استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة ال (ABM) في تحديد فرص تخفيض التكلفة دراسة حالة في معمل ألبان الموصل"

هدفت الدراسة إلى توضيح أهمية استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة في تحديد فرص تخفيض التكلفة وبالشكل الذي يؤدي إلى تحقيق ميزة التكلفة المنخفضة مقارنة بالمنافسين، فضلاً عن توضيح أهمية المعلومات التي يوفرها نظام ال (ABM) عن الأنشطة وتكاليفها في التحليلات المختلفة لنظام ال (ABM) والعلاقة بين النظامين.

وتكونت عينة الدراسة من مصنع ألبان الموصل بوصفه عينة للبحث والذي يعد أحد مصانع الشركة العامة لمنتجات الألبان، وهو من المصانع الرائدة في مدينة الموصل وقد بدأ العمل به عام ١٩٧٦ ، ويتميز بتقديم منتجات متعددة مثل الحليب واللبن والقيمر والجبن والقشطة، وتم اختيار سنة ٢٠٠٥ لإجراء البحث بسبب إمكانية الحصول على بيانات هذه السنة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وقد توصلت الدراسة غالى عدة نتائج من أهمها إن نظام ال (ABM) يتكامل مع نظام ال (ABC) باستخدام المعلومات التي يوفرها في تحليل العمليات لتحديد فعالية الأنشطة وتصنيفها إلى أنشطة تضيف قيمة وأخرى لا تضيف قيمة ،وبالشكل الذي ينعكس أثره على إدارة التكلفة بقصد تخفيضها من خلال إدارة الأنشطة المسببة لها وتحديد فرص خفض التكلفة من خلال التحليلات المختلفة والتي تشكل الإطار العام لنظام ال (ABM) وهي تحليل الأنشطة وتحليل الأداء وتحليل مسببات التكلفة .

٤ـدراسة جريرة ،(٢٠١١) بعنوان " منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقه في قطاع الأدوية والصناعات الطبية في الأردن "

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى اعتماد قطاع الدواء والصناعات الطبية في الأردن على منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة، ومدى إسهامه في تطوير المنتجات وتخفيض التكاليف، إضافة إلى التعرف على الصعوبات التي تحد من استخدامه. يتكون مجتمع الدراسة من الشركات المساهمة التي تعمل في مجال قطاع الأدوية والصناعات الطبية في الأردن المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية والبالغ عددها 7 شركات.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن قطاع الأدوية والصناعات الطبية في الأردن يستند في تسعير منتجاته بصورة رئيسة على أساس التكلفة الكلية مضافًا إليها هامش معين للربح، حيث بلغ الوسط الحسابي لهذا المنهج . 3.95 وبطبيعة الحال فإن اعتماد هذا المنهج التقليدي في التسعير لا يمكن من المنافسة في حدود السعر السائد في الأسواق التنافسية .وان هناك إمكانية لتطبيق منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة في قطاع الدواء والصناعات الطبية في الأردن وذلك من خلال عدة متطلبات أهمها: إعادة تصميم المنتج وتبني إستراتيجية تخفيض التكاليف من خلال التحسن المستمر في مراحل الإنتاج والتسويق والتخزين.والتطوير التقني وانتشار ظاهرة الأتمتة يسهل عملية تطبيق هذا المنهج .

٥ـدراسة الخليل،(٢٠١٢) " تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات المساهمة العامة الصناعية "

هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية بصفة عامة من قبل الشركات الصناعية المساهمة الأردنية وبيان مدى استخدام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتعرف على العوائق والصعوبات التي تعترض استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية و اقتراح السبل المناسبة التي تشجع وتعزز استخدام هذه الأساليب في الشركات المذكورة .

وتكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية الأردنية المساهمة والمسجلة في بورصة عمان والبالغ عددها (94) شركة، حيث تم تطبيق هذه الدراسة على ما يمثل 64 %من إجمالي هذه الشركات والتي تمثل عينة .

حيث توصلت إلى نتائج منها: أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تطبق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وذلك من خلال المحاور الخمسة التي تشكل مجالات هذا التطبيق

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

والتي تناولته الدراسة .وقد جاء تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالمرتبة الأولى ، يليه نظام التكلفة المستهدفة ، ونظام تحليل ربحية الزبون ، ثم نظام سيجما ستة لقياس الجودة ، وأخيرا جاء تطبيق بطاقة العلامات المتوازنة لتقييم الأداء. كما أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تقوم بتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بد رجة مرتفعة إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات ذات العلاقة بهذا الجانب (4.12)، كما أشارت النتائج أيضا إلى أن قدرة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الشركة على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرار كانت العامل

الأهم وراء تطبيق هذا النظام..

وأشارت نتائج الدراسة إلى أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تعمل على تطبيق نظام بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الأداء بدرجة مرتفعة ، فقد بلغ المتوسط الحسابي للإجابات حول هذا الجانب(3.76) .

٦ـدراسة نديم،(٢٠١٣)، بعنوان " تقييم الأداء المالي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن(دراسة اختباريه في شركة الطيران الملكية الأردنية) "

هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع التطبيق العملي لبطاقة الأداء المتوازن في شركة الطيران للخطوط الجوية ،والى التعرف على اعم المفاهيم المرتبطة بتقنية الأداء المتوازن وإظهار أهم مزايا استعمال هذه الأداة والتي منها أنها لا تركز على قياس جانب معين من جوانب الأداء على حساب الجوانب الأخرى إذ تم إخضاع قوائمها المالية لعامي (٢٠١١-٢٠١٢) للدراسة والمقابلات الشخصية مع المعنيين بالشركة وذلك بهدف تقييم الأداء المالي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن .وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها وجود تأثير لتطبيق واستخدام محاور بطاقة الأداء المتوازن الأربعة على مقاييس الأداء المبنية على الربح المحاسبي في شركة الطيران الجوية الملكية ، وكذلك وجود تأثير لتطبيق واستخدام مناظير بطاقة الأداء المتوازن الأربعة على مقاييس الأداء الحديثة بمؤشراته .و أوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات كان من أهمها ضرورة القيام ببناء سليم لأسس تقييم الأداء الاستراتيجي بالاعتماد على تطبيق واستخدام محاور بطاقة الأداء المتوازن بالشكل الذي يظهر مدى انسجام الأهداف المرسومة مع الإستراتيجية التي تتبناها في ظل التطورات والتغيرات السريعة في بيئة الإعمال التنافسية.

٧ـدراسة مجتبى،(٢٠١٣)،بعنوان"مدى إمكانية تطبيق منهج التكلفة المستهدفة وأثره على قرارات تسعير المنتجات "

هدفت الدراسة إلى التعرف على مجالات استخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الغذائية والتعرف على مدى توافر العناصر اللازمة لتطبيق هذا المدخل كذلك المعوقات التي تحول دون تطبيقه . حيث تم استخدام برنامج ال Spss لاختبار الفرضيات وتحليل النتائج للعينة والتي تكونت من أربعة شركات صناعية غذائية . وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها أن الشركات الصناعية الغذائية السودانية لا تقوم بتطبيق هذا المدخل بالرغم من توافر عدد من العناصر اللازمة لتطبيقه في الشركات الصناعية الغذائية إلا أن هناك إلا انه يوجد بعد المعوقات التي تحول دون تطبيق هذا المدخل . و أوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات كان من أهمها أنه طالما تتوفر المقومات اللازمة لتطبيق مدخل

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

التكلفة المستهدفة لا بد من العمد الجاد للانتقال نحو تطبيق هذا المنهج لما فيه من فوائد وتحسين كفاءة التسعير بشكل خاص ، وعلى الشركات تطوير أنظمتها لتواكب التطور المستمر في بيئة الإعمال الصناعية الحديثة.

٨-دراسة البشتاوي ،(٢٠١٣) بعنوان "الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها (ABM)&(ABC) "

هدفت الدراسة إلى البحث في الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة، لتحقيق أهداف إدارات الشركات الصناعية نحو التحسين والتطوير المستمرين على الأنشطة والعمليات المستخدمة في أداء الخدمات المصرفية. وتكونت عينة الدراسة من البنوك الأردنية وعددها (19) بنكاً حسب آخر نشرة للبنك المركزي عام 2012 والمعنية بتطبيق هذه الأنظمة التكاليفية والإدارية الحديثة، وزعت (133) استمارة استبيان استهدف الإدارة العليا والدائرة المالية ودائرة التطوير و التخطيط .وقد تم استرجاع (١٢٠) استمارة منها وجدت (100) استمارة صالحة للتحليل حيث استخدم لتحليل النتائج واختبار الإحصائي SPSS . وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها أن التغيير الحاصل في تقديم الخدمات بسبب التطورات التكنولوجية وأتمتها على أنشطة البنك المختلفة والمستخدمة في تقديمها، مما أدى إلى تغيير في طبيعة الأنشطة وأداء وتقديم الخدمات المصرفية انعكس على تكاليف وزمن دورة حياة الخدمات ورفع نوعية العمالة إلى المستوى الأول المسمى بالنخبة الفكرية وأدائهم وخبراتهم العلمية والعملية

و أوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات كان من أهمها ضرورة اعتماد إدارات البنوك الأردنية على أنظمة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM) بشكل كامل، من أجل تقديم خدمات مصرفية والإدارة على أساس الأنشطة(ABC) بكلفة ونوعية مقبولة من قبل الزبائن وتوفير معلومات دقيقة للإدارات حول الأنشطة الرئيسة والفرعية للعمل المصرفي، لتمكين الإدارة من إعادة تصميم الخدمات باستمرار خلال دورات حياتها.

٩-دراسة زملط ،(٢٠١٣) بعنوان "أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وأثرها في رفع الكفاءة الائتمانية لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين"

هدفت هذه الدراسة بشكل أساسي إلى قياس مدى تأثير استخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في رفع الكفاءة الائتمانية لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، وذلك من خلال التوصل إلى قياس درجة ممارسة شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، .ومن ثم دراسة العلاقة بين درجة استخدام شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، ودرجة الكفاءة الائتمانية لتلك الشركات حسب النماذج المشار إليها.حيث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال إعداد قائمة استقصاء وزعت على شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين وعددها (٤٨) شركة، وذلك لقياس مدى تطبيقها لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة. قد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها :أن تطبيق شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية يتراوح ما بين(٦٠-٧٠%) وقد بينت النتائج أن أكثر الأساليب الحديثة تطبيقاً من قبل الشركات هي

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

إدارة الجودة الشاملة، يليها بالترتيب نظام الإنتاج في الوقت المحدد، ثم التحسين المستمر، فالتكلفة المستهدفة، ثم نظام التكاليف حسب الأنشطة، كما أظهرت الدراسة أيضاً وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة (ABC و KC) درجة الكفاءة الائتمانية لتلك الشركات حسب نموذج (Fulmer) إلا أن هذه العلاقة لم تكن ضمن الدلالة الإحصائية المقبولة للعلاقة بين الكفاءة الائتمانية وأساليب المحاسبة الإدارية (TQM و TC و.JIT). وقد أوصت الدراسة بضرورة قيام المؤسسات المعنية في السلطة الفلسطينية كهيئة الاستثمار، وبورصة فلسطين بوضع الإطار التشريعي والقانوني، الذي يمكن الشركات من التعامل مع وكالات التصنيف الائتماني العالمية، والحصول على درجة التصنيف الائتماني .إضافة إلى ضرورة توعية الجهاز الإداري وخاصة الإدارة العليا للوحدات الفلسطينية بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وذلك للاستجابة للمتغيرات البيئية السريعة والتي تزداد تعقيدا يوما بعد يوم.

١٠ـدراسة الكبيجي،(٢٠١٤) بعنوان " مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية"

هدفت هذه الدراسة إلى تعرف مدى توافر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، وبيان مدى الإدراك لمفاهيم ومبادئ وأهمية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها، للحصول على منتجات بأقل التكاليف وبنفس الجودة ولتحسين الربحية، وتوضيح تأثير استخدام مدخل هندسة القيمة على تخفيض تكلفة المنتجات وبالتالي الوصول إلى التكلفة المستهدفة، والتعرف على الصعوبات التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب هندسة القيمة .ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتصميم استبانه، تم توزيعها على المديرين الماليين ورؤساء الحسابات في الشركات والبالغ عددها (11) شركة، وقد تمثلت عينة الدراسة التي تجاوبت مع الباحث (9) شركات صناعية مساهمة عامة، والتي تمت مخاطبتها الاستبيان بواقع استبانه واحدة لكل شركة.وقد أظهرت النتائج أنه يتوافر لدى الشركات الصناعية مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، مما يدل على أن الشركات الصناعية الفلسطينية لديها البيئة المناسبة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، كما تبين أن الشركات تدرك مفاهيم ومبادئ وأهمية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها ولتحسين الربحية، وأن الشركات تستخدم مدخل هندسة القيمة لتحقق تخفيضاً في التكاليف وذلك للوصول إلى التكلفة المستهدفة .كما أظهرت النتائج أن هناك بعض الصعوبات التي قد تواجهها الشركات عند تبنيها للمدخل والتي أهمها، الكلفة المالية العالية التي تفوق عائد تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة. وقد قدم الدراسة مجموعة من التوصيات والاقتراحات من أهمها: قيام الشركات بتمكين مهارات وخبرات مديريها الماليين وعبر إطلاعهم على تجارب الشركات الموجودة في دول أخرى تطبق تلك المداخل، وتشجيع القطاع الصناعي عموماً في فلسطين على مواكبة وتبني التطورات الحديثة في إدارة التكاليف ليتسنى لتلك الشركات تحقيق المزيد من الأرباح في ظل البيئة التنافسية السائدة.

2.3.1.2 الدراسات الاجنبية دراسة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١- (Simon.et.al)، (٢٠٠٥) بعنوان :

A Cross Industry Comparative Analysis of Strategic Management techniques application: Evidence from Solvenia" cost

تحليل مقارن للإدارة الإستراتيجية في تطبيق تقنيات التكلفة: دراسة حالة في سلوفانيا

هدفت الدراسة إلى تقييم الأساليب الإدارية للتكاليف المختلفة في الشركات السلوفينية وكذلك مقارنة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة بين الصناعات المختلفة، ولإنجاز هذين الهدفين استخدمت الدراسة أداة الاستبانة للحصول على البيانات، وقد تم توزيع ٥٠٠ استبانه عن طريق الايميل وكان عدد الشركات المستجيبة ١٩٣ شركة أي بنسبة ٤٩,٧ %. وقد استخدمت التحليل الإحصائي للوصول إلى هذه النتائج . أهم نتائج الدراسة : إن أكثر أساليب الإدارية استخداما من قبل الشركات السلوفينية أسلوب الموازنات الرأسمالية، يليه تقييم إنجاز المنافسين ثم مراقبة وضع المنافسين التي تعمل بها على مدى استخدامها لأساليب الإدارية للتكاليف الحديثة. أقل الأساليب استخداماً من قبل الشركات السلوفينية أسلوب تقييم العملاء كأصول، ويليه تحليل فترة حياة ربحية العميل ثم تكلفة دورة حياة المنتج .توجد اختلاف في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية بين القطاعات الصناعية المختلفة، وأن معدلات الاستخدام واضحة بأهمية بين الصناعات لسبع أساليب (الموازنات الرأسمالية، تقييم إنجاز المنافسين، مراقبة وضع المنافسين، إستراتيجية التسعير، تكلفة الجودة، المقارنات، تحليل ربحية العملاء، تقدير تكلفة المنافسين) أكثر القطاعات استخداما لأساليب المحاسبة الإدارية قطاع الصناعة، النقل، بينما أقلها استخداما لأساليب المحاسبة الإدارية الخدمات العامة والبناء.

٢- دراسة (Withrite and Kim)،(٢٠٠٦) بعنوان

"Implementing Activity-Based Costing in the Banking Industry"

تطبيق التكلفة على أساس النشاط في القطاع المصرفي

هدفت هذه الدراسة إلى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على البنوك، وتناقش الدراسة عملية تحليل المنافع والعوائق في تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في البنوك، وترى الدراسة أن البنك قادر على تحديد إيراداته لكنه غير قادر على تحديد تكلفة كل منتج أو خدمة أدت إلى هذه الإيرادات، كما أن البنك يكسب من ناحية تجارية إلا أنه غير مربح من نواحي أخرى وأن هناك ازدواجية في تنفيذ أنشطة البنك.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة، أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يحدد تكلفة الخدمة بدقة و قدرة نظام التكاليف على أساس الأنشطة على قياس ربحيه العميل أو المنتج و أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعمل على تحسين عملية صنع القرار، ومساعدة البنوك على تحقيق الأهداف الإستراتيجية.

٤- دراسة (Ahmad, 2012) بعنوان

"The Use of Management Accounting Practices in Malaysian SME"

"استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الماليزية "

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف مدى ممارسة أساليب المحاسبة الإدارية التالية: (نظام التكاليف، ونظام الموازنات، وتقييم الأداء، ونظم دعم القرارات، والمحاسبة الإدارية لإستراتيجية)، من قبل الشركات الماليزية صغيرة ومتوسطة الحجم، وتحديد أهمية استخدامها للمدراء في تلك الشركات، والعناصر المؤثرة في مدى استخدام تلك الأساليب، وقد أجريت الدراسة على (٢٠٤) شركة صغيرة ومتوسطة، وقد أظهرت النتائج أن غالبية الشركات الممثلة في عينة الدراسة تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية المتمثلة في(نظام التكاليف، ونظام الموازنات، وتقييم الأداء)، أكثر بدرجة كبيرة من استخدامها لأساليب (نظام دعم القرارات والمحاسبة الإدارية الإستراتيجية)، مما يشير إلى أن الأساليب التقليدية أكثر استخداما من الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية .كما أن الشركات متوسطة الحجم أكثر استخداما لكافة أساليب المحاسبة الإدارية مقارنة بالشركة صغير الحجم .وقد أوصت هذه الدراسة بضرورة زيادة الوعي والفهم لأهمية ممارسة أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات صغيرة الحجم، لما لهذه الأساليب من أهمية في إنجاح الشركات.

٥- دراسة (2012),(hills) بعنوان :

" The Extent of Applying Managerial Accounting Techniques in Planning, Controlling, and Decision-Making "

مدى تطبيق تقنيات المحاسبة الإدارية في التخطيط، والسيطرة، وصنع القرار

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى تطبيق تقنيات المحاسبة الإدارية في الشركات الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين في ضوء درجة المعرفة الفنية من المشاركين في المحاسبة الإدارية واستكشاف مستوى المعرفة في مجال تقنيات المحاسبة الإدارية والممارسات بين المديرين الماليين والمحاسبين الذين يعملون في الشركات الفلسطينية في ضوء درجة المنافسة بين الشركات. وتكون مجتمع الدراسة من البيانات المستخدمة في هذا البحث مستمدة من استبيان وزع على خمسين موظف مالي يعملون في أربعة عشر شركة من الشركات الفلسطينية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق والعاملة في قطاع غزة .منهجية الدراسة :قد تم إعداد استبيان منظم بما على شكل أسئلة، ويتعلق القسم الأول بالصفات الشخصية وخصائص الشركة المستهدفة، في حين أن القسم الثاني يركز على الأهداف الثلاثة للدراسة (تطبيق المحاسبة الإدارية في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات) وأرسلت خمسين إستبانة للفئة المستهدفة ،وتمت الإجابة على هذه الإستبانات . الحزمة الإحصائية للدراسات الاجتماعية . (SPSS) المستخدمة لتحليل البيانات .وتوصلت إلى النتائج التالية : إن الشركات في قطاع غزة لديها معرفة فنية جيدة في تقنيات المحاسبة الإدارية وبعد تقييمهم، وخاصة أفراد العينة تبين انه يتم تنفيذ تقنيات المحاسبة الإدارية في الشركات مثل الميزانية وتحليل البيانات المالية في وظائف إدارة الأداء و أظهرت الدراسة نتائج إيجابية دعمت العلاقة بين معرفة الموظفين الإدارية والمحاسبة الإدارية واستخدامها في تنفيذ التخطيط، والسيطرة، وصنع القرار، ولكن معامل الارتباط هذه العلاقات لا تزال منخفضة .وقد أوصت الدراسة بعدة توصيات منها: انه سيكون من الأفضل للشركات الفلسطينية تطبيق التقنيات الحديثة مثل إدارة الجودة الشاملة، BSC ، و ABCمن أجل تحسين أداء الشركة ككل. و تنصح المدراء بالتركيز في الطرق التي تستخدم أفضل تقنيات المحاسبة الإدارية في وضع خططهم، ونظم التحكم، والتركيز على نوع المعلومات التي تساعد في صنع القرار.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٦- دراسة (Mazahrih، et.al)(٢٠١٤) بعنوان

The Impact of Target Cost Method to Strengthen the Competitiveness of " "Industrial Companies

"أثر التكلفة المستهدفة على تعزيز القدرة التنافسية في الشركات الصناعية "

وهدفت الدراسة إلى بيان العوامل التي أدت إلى ظهور طريقة التكلفة المستهدفة باعتبارها واحدة من أدوات إدارة التكلفة، والتي تركز على الجانب الخفي من الربحية، والتي تجسدت التكلفة الناتجة عن تخفيض التكلفة وترشيد الإنفاق، شريطة أن يتم ذلك من منظور استراتيجي أن يؤدي إلى خلق قيمة أكبر للمستهلك. لإضافة قيمة إضافية إلى المنتج النهائي يعتبر الهدف الاستراتيجي الذي ويتحقق من خلال التكامل بين الأنشطة خلال دورة حياة المنتج بدءا من مرحلة تصميم المنتج وحتى خدمة ما بعد البيع، وتناول هذا البحث طريقة التكلفة المستهدفة باعتبارها واحدة من أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، تأثيرها على تحقيق النجاح في مجال التنافسية للشركات الصناعية، وتحقيق مزايا تنافسية من خلال شركة التفوق على قدرات المنافسين، والتعامل مع البيئة التنافسية في الشركات التي تعمل بها، وضمان تعزيز القدرة التنافسية للشركة. وتكون مجتمع الدراسة من عينة عشوائية من ٢٦٥ شخص، موزعين على (٥٣) الشركات العاملة في كل من محافظات دمشق تم سحب الريف وحلب. وتم توزيع خمسة استبيانات في كل شركة. عدد وكانت استبيانات وزعت (٢٦٥)، تم استعادة (٢٢٤) استبانه، وكانت الأخرى (٢١) الاستبيانات استبعاد بسبب عدم وجود صلاحية التحليل، وبالتالي فقط واستخدمت (٢٠٣) الاستبيانات في التحليل . و توصلت الدراسة إلى نتائج منها : ان هناك ارتباط إيجابي ومباشر جيدة بين طريقة التكلفة المستهدفة وتعزيز ميزة التكلفة. وانه يوجد علاقة إيجابية ومباشرة بين طريقة التكلفة المستهدفة وتعزيز جودة المنتج ، وان هناك علاقة إيجابية ومباشرة متوسطة بين طريقة التكلفة المستهدفة وتعزيز ميزة التنافسية البيئية.

وتوصلت إلى التوصيات التالية :

1. **ضرورة دعم والاهتمام من الإدارة العليا لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة لتحقيق تخفيضات كبيرة في تكاليف الإنتاج لتعزيز القدرة التنافسية.**
2. **ضرورة تطوير نظم التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية السورية لتكون فعالة نظم المعلومات الاستراتيجية من خلال اعتماد مداخل حديثة شاملة من حيث التكلفة الإدارة من أجل تحقيق أهداف الربحية وتعزيز قدرتها التنافسية. لأن تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة لا يمكن مناقشتها وتطبيقها بمعزل عن غيرها من الأساليب الحديثة والمداخل، والتي لا يمكن أن تحل محل بعضها البعض، لكنها مترابطة ويجب أن توظف في بطريقة متكاملة مع بعضها البعض.**
3. **ضرورة لتوفير متطلبات تطبيق بعض الأنظمة مثل إنتاج فقط في الوقت من خلال إعادة النظر في قوانين التخليص الجمركي وعقد شراكات طويلة الأمد مع الموردين.**
4. **التأكيد على أهمية دمج سلسلة القيمة للعملاء والموردين مع أن من الشركة التي توفر مصادر مهمة للمعلومات التي تساعد على تجسيد رغبات و متطلبات العملاء في المنتج النهائي في مرحلة مبكرة من الهندسة والتصميم.**

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ملخص الدراسات السابقة

الباحث	عنوان الدراسة	أهم هدف	أهم نتيجة	الاستفادة من الدراسة
الكبيجي،مجدي (٢٠١٤)	مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية"	التعرف على مدى توافر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، وبيان مدى الإدراك لمفاهيم ومبادئ وأهمية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها، للحصول على منتجات بأقل التكاليف وبنفس الجودة ولتحسين الربحية، وتوضيح تأثير استخدام مدخل هندسة القيمة على تخفيض تكلفة المنتجات وبالتالي الوصول إلى التكلفة المستهدفة، والتعرف على الصعوبات التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب هندسة القيمة	أنه يتوافر لدى الشركات الصناعية مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كما تبين أن الشركات تدرك مفاهيم ومبادئ وأهمية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها ولتحسين الربحية، كما أظهرت النتائج أن هناك بعض الصعوبات التي قد تواجهها الشركات عند تبنيها للمدخل والتي أهمها، الكلفة المالية العالية التي تفوق عائد تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة	تم الاستفادة من هذه الدراسة من خلال معرفة العديد من النقاط الايجابية المتعلقة في نظام التكلفة المبني على الأنشطة
زملط، اياد (٢٠١٣)	"أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وأثرها في رفع الكفاءة الائتمانية لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين"	قياس مدى تأثير استخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في رفع الكفاءة الائتمانية لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين	أن تطبيق شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية يتراوح ما بين(٦٠-٧٠%) كما أظهرت النتائج وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ودرجة الكفاءة الائتمانية لتلك الشركات.	ساعدت هذه الدراسة في التعرف على أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة واثرها في رفع الكفاءة الإنتاجية .
البشتاوي ، سليمان (٢٠١٣)	"الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها (ABM)&(ABC) "	البحث في الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة، لتحقيق أهداف إدارات الشركات الصناعية نحو التحسين والتطوير المستمرين على الأنشطة والعمليات المستخدمة في أداء الخدمات المصرفية	أن التغيير الحاصل في تقديم الخدمات بسبب التطورات التكنولوجية وأتمتها على أنشطة البنك المختلفة والمستخدمة في تقديمها، مما أدى إلى تغيير في طبيعة الأنشطة وأداء وتقديم الخدمات المصرفية انعكس على تكاليف وزمن دورة حياة الخدمات	ساعدت هذه الدراسة في الربط بين نظامي التكلفة والإدارة المبني على الأنشطة ومدى اعتماد الشركات عليهم في خفض التكلفة .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

			ورفع نوعية العمالة إلى المستوى الأول المسمى بالنخبة الفكرية وأدائهم وخبراتهم العلمية والعملية	
احمد،مجتبى (٢٠١٣)	"مدى إمكانية تطبيق منهج التكلفة المستهدفة وأثره على قرارات تسعير المنتجات "	لتعرف على مجالات استخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الغذائية والتعرف على مدى توافر العناصر اللازمة لتطبيق هذا المدخل كذلك المعوقات التي تحول دون تطبيقه	أن الشركات الصناعية الغذائية السودانية لا تقوم بتطبيق هذا المدخل بالرغم من توافر عدد من العناصر اللازمة لتطبيقه في الشركات الصناعية الغذائية إلا أن هناك إلا انه يوجد بعد المعوقات التي تحول دون تطبيق هذا المدخل	التعرف على معوقات تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية واثرها على قرارات تسعير المنتجات .
نديم،مريم (٢٠١٣)	" تقييم الأداء المالي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن (دراسة اختبارية في شركة الطيران الملكية الاردنية "	التعرف على واقع التطبيق العملي لبطاقة الأداء المتوازن في شركة الطيران للخطوط الجوية ،والى التعرف على اعم المفاهيم المرتبطة بتقنية الأداء المتوازن وإظهار أهم مزايا استعمال هذه الاداة	وجود تأثير لتطبيق واستخدام محاور بطاقة الأداء المتوازن الاربعة على مقاييس الأداء المبنية على الربح المحاسبي في شركة الطيران الجوية الملكية ، وكذلك وجود تأثير لتطبيق واستخدام مناظير بطاقة الأداء المتوازن الاربعة على مقاييس الأداء الحديثة بمؤشراته .	قدمت هذه الدراسة بعضا من المعلومات التي اعتمدت عله هذه لدراسة لتحقيق أهدافها
الخليل ، محار (٢٠١٢)	" تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات المساهمة العامة الصناعية "	التعرف على واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية بصفة عامة من قبل الشركات الصناعية المساهمة الأردنية وبيان مدى استخدام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتعرف على العوائق والصعوبات التي تعترض استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية	أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تطبق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وذلك من خلال المحاور الخمسة التي تشكل مجالات هذا التطبيق والتي تناولته الدراسة	ساعدت هذه الدراسة بالتعرف على الأساليب الإدارية الحديثة المطبقة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية وذلك من خلال دراسة اسلوب التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء الموازن.
جريرة ،(٢٠١١)	"" منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقه في قطاع الأدوية والصناعات الطبية في الأردن "	هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى اعتماد قطاع الدواء والصناعات الطبية في الأردن على منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة، ومدى إسهامه في تطوير المنتجات وتخفيض التكاليف، إضافة إلى التعرف على الصعوبات التي تحد من استخدامه	أن قطاع الأدوية والصناعات الطبية في الأردن يستند في تسعير منتجاته بصورة رئيسة على أساس التكلفة الكلية مضافًا إليها هامش معين للربح، حيث بلغ الوسط الحسابي لهذا المنهج . 3.95 وبطبيعة الحال فإن اعتماد هذا المنهج التقليدي في التسعير لا يمكن من المنافسة في حدود السعر السائد في الأسواق التنافسية	ساعدت هذه الدراسة في التعرف على منهج التسعير ودروه في تخفيض التكلفة الذي يؤدي بدوره إلى إضافة قيمة للمنتجات.
المطارنة،غسان (٢٠٠٨)	" متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"	التعرف على مجالات استخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية والتعرف على مدى توافر العناصر اللازمة لاستخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية والتعرف على معوقات تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية	لا تقوم الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية باستخدام مدخل التكلفة المستهدفة في صناعتها تتوافر في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية مجموعة من العناصر اللازمة لاستخدام مدخل التكلفة المستهدفة أن هناك معوقات تحول دون قيام الشركات الصناعية المساهمة	تم من خلال هذه الدراسة التعرف على معوقات استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات المساهمة العامة الأردنية ودراستها على الشركات الصناعية المؤهلة في ما اذا

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

			العامة لاستخدام مدخل التكلفة المستهدفة في صناعتها	كانت هذه المعوقات قد تؤثر على إضافة قيمة للمنتج
البشتاوي، سليمان (٢٠٠٧)	"تطبيق المعرفة الجديدة: نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABCM) دراسة تطبيقية في القطاع الصناعي الأردني"	دراسة نظام التكاليف التقليدي، وكذلك دراسة فلسفة نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABCM)، وبيان مدى اعتماد الإدارة بمفهومها الاستراتيجي الحديث على نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لتطبيق نظامABCM	أن الإدارة الاستراتيجية الحديثة التي تعتمد على نظام ABC تستطيع تحديد كلفة منتجاتها بدقة، فضلا عن تزويد الإدارة بالمعلومات المالية وغير المالية التي تتعلق بتحليل الأنشطة المستخدمة إلى ذات قيمة مضافة وأخرى لا تضيف قيمة للمنتج بهدف إلغائها وذلك عن طريق تطبيق إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) الذي يلعب دوراً مهماً في نجاح الشركة واستمراريتها فضلاً عن زيادة قدرتها على التخطيط المستقبلي لأنه يعزز من قدرتها على التكيف مع البيئة التي تعمل بها الشركات والذي يضمن بقاءها وربحيتها	تم الاستفادة من هذه الدراسة من خلال معرفة العديد من النقاط الايجابية المتعلقة في نظام التكلفة المبني على الأنشطة .
(Withrite and Kim،(٢٠٠٦)	" تطبيق التكلفة على أساس النشاط في القطاع المصرفي	هدفت هذه الدراسة إلى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على البنوك، وتناقش الدراسة عملية تحليل المنافع والعوائق في تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في البنوك	أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يحدد تكلفة الخدمة بدقة و قدرة نظام التكاليف على أساس الأنشطة على قياس ربحيه العميل أو المنتج و أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعمل على تحسين عملية صنع القرار، ومساعدة البنوك على تحقيق الأهداف الإستراتيجية. .	تم الاستفادة من هذه الدراسة من خلال تطبيق التكلفة على أساس نشاط وقدرة النظام على قياس ربحية المنتج.
(hilles,husam, 2012)	مدى تطبيق تقنيات المحاسبة الإدارية في التخطيط، والسيطرة، وصنع القرار	تحديد مدى تطبيق تقنيات المحاسبة الإدارية في الشركات الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين في ضوء درجة المعرفة الفنية من المشاركين في المحاسبة الإدارية واستكشاف مستوى المعرفة في مجال تقنيات المحاسبة الإدارية والممارسات بين المديرين الماليين والمحاسبين الذين يعملون في الشركات الفلسطينية في ضوء درجة المنافسة بين الشركات	إن الشركات في قطاع غزة لديها معرفة فنية جيدة في تقنيات المحاسبة الإدارية وبعد تقييمهم، وخاصة أفراد العينة تبين انه يتم تنفيذ تقنيات المحاسبة الإدارية في الشركات مثل الميزانية وتحليل البيانات المالية في وظائف إدارة الأداء	قدمت هذه الدراسة نموذج تطبيق تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية
Ahmad, 2012	استخدام ممارسات المحاسبة الإدارية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الماليزية	هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف مدى ممارسة أساليب المحاسبة الإدارية التالية: (نظام التكاليف، ونظام الموازنات، وتقييم الأداء، ونظم دعم القرارات، والمحاسبة الإدارية لإستراتيجية)، من قبل الشركات الماليزية صغيرة ومتوسطة الحجم، وتحديد أهمية استخدامها للمدراء في تلك الشركات، والعناصر المؤثرة في مدى استخدام تلك الأساليب	النتائج أن غالبية الشركات الممثلة في عينة الدراسة تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية المتمثلة في (نظام التكاليف، ونظام الموازنات، وتقييم الأداء)، أكثر بدرجة كبيرة من استخدامها لأساليب (نظام دعم القرارات والمحاسبة الإدارية الإستراتيجية)، مما يشير إلى أن الأساليب التقليدية أكثر استخداما من الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.	قدمت هذه الدراسة اكتشاف مدى ممارسة الأساليب الإدارية الحديثة وتحديد أهمية استخدامها في الشركات والعناصر المؤثرة في مدى استخدام تلك الأساليب.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Simon.et.al) (٢٠٠٥)	تحليل مقارن للإدارة الاستراتيجية في تطبيق تقنيات التكلفة: دراسة حالة في سلوفانيا	تقييم الأساليب الإدارية للتكاليف المختلفة في الشركات السلوفينية وكذلك مقارنة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة بين الصناعات المختلفة	ان أكثر أساليب الإدارية استخداما من قبل الشركات السلوفينية أسلوب الموازنات الرأسمالية، يليه تقييم إنجاز المنافسين ثم مراقبة وضع المنافسين التي تعمل بها على مدى استخدامها لأساليب الإدارية للتكاليف الحديثة	تم الاستفادة من هذه الدراسة من خلال التعرف على تقنيات المحاسبة الإدارية وأساليبها في خفض التكلفة الإنتاجية .

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

تميزت هذه الدراسة بأنها تحدثت عن الأساليب الإدارية الحديثة ومدى تطبيقها في الشركات الصناعات الغذائية المساهمة العامة بدولة الكويت والتي استعرضت أكثر الأساليب الحديثة استخداما (نظام التكلفة على أساس النشاط ، نظام التكلفة المستهدفة ، نظام بطاقة الأداء المتوازن ، نظام الإدارة على أساس النشاط) وقامت بدراسة الأنظمة مجتمعة ، حيث تناولت الدراسات السابقة الحديث عن الأساليب كل على حدا والتي قامت أيضا بربط الأساليب الإدارية الحديثة بالأداء المالي للشركات وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات الصناعات الغذائية المساهمة العامة بدولة الكويت تقوم بتطبيق أنظمة المحاسبة الإدارية الحديثة وبينت مدى معرفة العاملين في الشركات قدرة هذه الأساليب والقدرة على تخفيض التكاليف.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الثالث : منهجيّة الدارسة

٣,١ المقدمة.

٣,٢ منهج الدراسة.

٣,٣ مصادر جمع البيانات.

٣,٤ التعريف بأداة الدراسة.

٣,٥ مجتمع وعينة الدِّراسة.

٣,٦ وحدة التحليل

٣,٧ الاختبارات الخاصة بأداة القياس.

3.7.1 صدق الأداة

3.7.2 ثبات أداة الدراسة

3.7.3 إختبار التوزيع الطبيعي للبيانات

٣,٨ المعالجة الإحصائيَّة.

٣,٩ وصف خصائص عينة الدِّراسة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الثالث
منهجية الدراسة

٣,١ المقدمة

تناول هذا الفصل وصفاً لمنهجية الدراسة التي اتبعها الباحث في تحقيق أهداف الدراسة، بحيث يتضمن على مصادر جمع البيانات، وتطوير أداة الدِّراسة، والتعريف بها، وصدقها وثباتها، كما يتضمن مجتمع وعينة الدِّراسة، ووصف خصائص عينة الدراسة، والأساليب الإحصائيَّة المستخدمة في تحليل البيانات.

٣,٢ منهج الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدم المنهج الوصفي التحليلي، وذلك باستخدام الأسلوب التطبيقي بهدف جمع البيانات وتحليلها، واختبار الفرضيات. يعرف هذا المنهج بأنة طريقة في البحث تتناول أحداث، وظواهر، وممارسات موجودة، ومتاحة للدراسة، وقياسها كما هي دون تدخل الباحث في مجرياتها، ويستطيع الباحث أن يتفاعل معها فيصفها ويحللها (النجار، وآخرون، ٢٠١٣) وهذا ينطبق على طبيعة الدراسة الحالية، ويتناسب معها.

٣,٣ مصادر جمع البيانات

اتبعت هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال جمع البيانات المتعلقة بظاهرة تطبيق أساليب المحاسبة الحديثة في الشركات الصناعية الغذائية في دولة الكويت، ويتطرق هذا المنهج إلى مصدرين لجمع البيانات، وهما:

١. المصادر الأولية: حيث تصنَّف الدِّراسة على أنهَّا دراسة ميدانيَّة لجمع البيانات الأوليَّة وتعتمد المنهج الوصفي التحليلي للتعرف على وجهه نظر المدراء العاميين والمدراء الماليين والعاملين في أقسام الحسابات في الشركات الصناعية الغذائية حول مدى تطبيق تطبيق أساليب المحاسبة الحديثة في الشركات الصناعية الغذائية في دولة الكويت، ولاختبار الفرضيَّات تمَّ استخدام أسلوب الإستبانة، حيث تمَّ إعداد فقراتها بالاعتماد على الإطار النظري ذو العلاقة، والدراسات السابقة.
٢. المصادر الثانويَّة: حيث قام الباحث بالرجوع إلى المصادر المكتبية، ومراجعة الأدبيات السابقة من أجل توضيح المفاهيم المتعلّقة بالدِّراسة بيان متغيرات الدِّراسة، وأسبابها، وتأثيرها، ومن أجل وضع الفرضيَّات الخاصة بالدراسة، وإثراء عملية المناقشة، ومن المصادر الثانوية:
   - كتب المحاسبة والمقالات العربية والأجنبية المتخصصة، والدِّراسات المنشورة، وخاصة التي تبحث في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.
   - رسائل الماجستير وأطروحات الدكتوراه التي تبحث أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.
   - التقارير والإحصاءات الرسمية الصادرة عن الشركات الصناعية الغذائية المدرجة في أسواق المال الكويتية.
   - التقارير والإحصاءات الرسمية الصادرة عن سوق الكويت للأوراق المالية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- المعلومات المتوفرة على الإنترنت والمواقع الإلكترونية.

٣,٤ التعريف بأداة الدِّراسة

تكونت أداة الدِّراسة من نموذج من استبانه موضحة بالملحق رقم (١) تم تصميمها من قبل الباحث لتحقيق أهداف الدراسة، وتكونت من قسمين تمثلت فيما يأتي:

القسم الأوَّل: هدف إلى جمع البيانات الديموغرافية عن أفراد عينة الدراسة واشتملت على المؤهل العلمي، والتخصص العلمي، وسنوات الخبرة، والمسمي الوظيفي، بالإضافة إلى عدد العاملين في الشركة.

القسم الثَّاني: يتكون من أربع مجالات تتناول مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية الغذائية في دولة الكويت وتكون من (٤٠) فقرة، وفيما يأتي توزيع هذه المجالات:

المجال الأوَّل: خصص لقياس تطبيق التكلفة على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية الغذائية في دولة الكويت، ويتضمن (١٠) فقرات.

المجال الثاني: خصص لقياس تطبيق بطاقة الأداء المتوازن (BSC) في الشركات الصناعية الغذائية في دولة الكويت، ويتضمن (١٠) فقرات.

المجال الثالث: خصص لقياس تطبيق التكلفة المستهدفة (T.C) في الشركات الصناعية الغذائية في دولة الكويت، ويتضمن (١٠) فقرات.

المجال الرابع: خصص لقياس تطبيق نظام الإدارة على أساس النشاط (ABM) في الشركات الصناعية الغذائية في دولة الكويت، ويتضمن (١٠) فقرات.

كما استخدم الباحث في أداة الدراسة مقياساً مكوَّناً من خمس درجات (١-٥) من الإجابات حسب مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale)، وهو مقياس فنوي مكون من خمس درجات لتحديد درجة موافقة أفراد عينة الدراسة على كل فقرة من فقرات أداة الدراسة، ويساعد هذا المقياس على تحويل الإجابات إلى بيانات كمية يمكن قياسها إحصائياً، وتم إعطائها الأوزان النسبية الظاهرة في جدول رقم (١).

جدول رقم (١)
درجات مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale) المُستخدم في أداة الدراسة

درجة المقياس	مرتفعة جداً	مرتفعة	متوسطة	منخفضة	منخفضة جداً
درجة الموافقة	٥	٤	٣	٢	١
الوزن النسبي	٨١-١٠٠%	٦١-٨٠%	٤١-٦٠%	٢١-٤٠%	٠-٢٠%

وفيما يتعلق بالحدود التي اعتمدتها هذه الدراسة لتحديد درجة أهمية كل فقرة من فقرات الدراسة عند التعليق على المتوسطات الحسابية للمتغيرات، فقد استخدام معيار إحصائي يقوم على تقسيم الأوساط الحسابية إلى ثلاثة مستويات، وهي (منخفض، متوسط، مرتفع) وبناءً على المعادلة الآتية (Sekaran, 2010):

طول الفئة= (الحد الأعلى للبديل – الحد الأدنى للبديل) / عدد المستويات.

طول الفئة= (٥-١) /٣ =٣/٤= ١,٣٣ وبذلك تكون المستويات كالأتي:

مستوى تطبيق منخفض: من (١– ٢,٣٣).

مستوى تطبيق متوسط: من (٢,٣٤– ٣,٦٦).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

مستوى تطبيق مرتفع: من (٣,٦٧– ٥).

٣,٥ مجتمع وعينة الدراسة

تكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصناعية الغذائية المساهمة العامة المُدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية لعام (٢٠١٦)، والبالغ عددها (١٤) شركة (سوق الكويت للأوراق المالية، ٢٠١٦) كما هو مبين في الملحق رقم (٣)، ونظراً لصغر مجتمع الدراسة تم اعتبار مجتمع الدراسة هو عينة الدراسة، حيث تمَّ توزيع الاستلانة عليها بواقع (٧) استبانات لكل شركة، وبهذا تكون عينة الدراسة مكونة من (٩٨) فرداً، واسترد منها (٩٢) استبانات أي ما نسبته (٩٣%) من عدد الإستبانات الموزعة على عينة الدراسة، وتعتبر هذه النسبة جيدة، وبعد فرزها تم استبعاد استبانه واحدة كانت غير صالحة للتحليل لعدم إكمال تعبئتها، وبهذا تكون عدد الإستبانات التي اجري عليها التحليل نظراً لتحقيق الشروط المطلوبة للإجابة على الاستلانة (٩١) استبانه بنسبة استجابة (٩٢%) من إجمالي الاستبانات الموزعة، والجدول رقم (٢) يبين ذلك.

جدول رقم (٢)

عينة الدراسة والاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل

مجتمع الدراسة	عينة الدراسة (شركات)		الاستبانات الموزعة		الاستبانات المستردة		الاستبانات الصالحة للتحليل	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
	١٤	١٠٠%	٩٨	١٠٠%	٩٢	٩٣%	٩١	٩٢%

المصدر: من إعداد الباحث

٣,٦ وحدة التحليل

شملت وحدة التحليل على المدراء العامين، والمدراء الماليين، ونائب مدير مالي، ورؤساء أقسام الحسابات، والمحاسبين العاملين في شركات الصناعية الغذائية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٣,٧ الاختبارات الخاصة بأداة الدراسة

٣,٧,١ صدق الأداة (Instrument Coefficient):

يهدف هذا الاختبار إلى التأكُّد من أنَّ الأداة التي تمَّ استخدامها في هذه الدِّراسة تقيس فعلياً ما ينبغي قياسه (Sekaran, 2010)، وعليه استخدمت الدراسة اختبارات صدق الأداة المستخدمة في العديد من الدراسات السابقة، ومنها:

١- الصدق الظاهري: ويهدف هذا الاختبار إلى التأكُّد من أنَّ الفقرات التي تحتويها أداة الدراسة (الاستبانة) يمكن أن تؤدي إلى جمع البيانات بدقة (Sekaran, 2010)، ولتحقيق ذلك قام الباحث بعرض الاستبانة على ذوي الخبرة من المختصين الأكاديميين في أقسام المحاسبة للحكم على مدى صلاحيتها كأداة لجمع البيانات والتعرُّف على درجة وضوح العبارات المستخدمة، وسهولتها، وشمولها لموضوع الدِّراسة، وتم إرفاق تقرير واف يتضمن مشكلة الدراسة وأهدافها، وقام الباحث بإجراء التعديلات المقترحة من المحكمين والأساتذة المختصين قبل توزيعها على العينة المبحوثة، والملحق رقم (٣) يبين أسماء محكمي استبانه الدراسة.

٢- صدق المحتوى: يُقصد بهذا الصدق مدى صدق فقرات كل مجال من مجالات الدِّراسة مع المجال الذي تنتمي إليه، وقد إنصب الاهتمام على التأكُّد من أنَّ كل مجال من مجالات الدِّراسة ممثل بشكل دقيق بمجموعة من الفقرات التي تخصه، وأنَّ هذه الفقرات تقيس بالفعل هذا المجال، وتمَّ قياس صدق محتوى الاستبانة من خلال قياس العلاقة بين كل فقرة وبين المجال الذي تنتمي إليه، وبين كل مجال والدرجة الكلية للأداة باستخدام معامل بيرسون للارتباط (Pearson Coefficient of Correlation)، وقد أعتمدت علاقات الارتباط التي تزيد عن (٣٠%)، وكانت دلالتها الإحصائيَّة مهمة عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) (Nunnally, 1978)، وتبين الجدول (٣) هذه العلاقات.

جدول رقم (٣)

معاملات ارتباط الخاص بقياس صدق المحتوى لفقرات مجالات الدراسة

الفقرة	تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط		تطبيق بطاقة الأداء المتوازن		تطبيق التكلفة المستهدفة		تطبيق نظام الإدارة على أساس النشاط	
	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
١	٠,٤٧٩	٠,٠٠٧	٠,٤٠٦	٠,٠٠٠	٠,٥٨٥	٠,٠٠٠	٠,٣٣٧	٠,٠٠١
٢	٠,٤٦٥	٠,٠٠٠	٠,٣٨٩	٠,٠٠٠	٠,٣٨٤	٠,٠٠٠	٠,٤٠٤	٠,٠٠٠
٣	٠,٤٨٨	٠,٠٠٦	٠,٥٧١	٠,٠٠٠	٠,٥٣٦	٠,٠٠٠	٠,٦٠٧	٠,٠٠٠
٤	٠,٦٢٢	٠,٠٠٠	٠,٤٢٣	٠,٠٠٠	٠,٦٥٠	٠,٠٠٠	٠,٤٧٩	٠,٠٠٠
٥	٠,٤٤٣	٠,٠٢٠	٠,٤٣٩	٠,٠٠٠	٠,٦٢٧	٠,٠٠٠	٠,٧٤٦	٠,٠٠٠
٦	٠,٤٢٧	٠,٠٣١	٠,٤٨٩	٠,٠٠٠	٠,٤١٩	٠,٠٠٠	٠,٤٤٩	٠,٠٠٠
٧	٠,٤٥٧	٠,٠٠٠	٠,٤٧١	٠,٠٠٠	٠,٤٦٧	٠,٠٠٠	٠,٤٩٠	٠,٠٠٠

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٨	٠,374	٠,٠٠٠	٠,549	٠,٠٠٠	٠,361	٠,٠٠٠	٠,516	٠,٠٠٠
٩	٠,580	٠,٠٠٠	٠,424	٠,٠٠٠	٠,481	٠,٠٠٠	٠,449	٠,٠٠٠
١٠	٠,406	٠,٠٠٠	٠,590	٠,٠٠٠	٠,549	٠,٠٠٠	٠,571	٠,٠٠٠

معامل الارتباط دال إحصائيا عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.01$)

يبين الجدول أن فقرات الاستبانة تتمتع بمعاملات ارتباط قوية ودالة إحصائية عند مستوى دلالة اقل من (0.01)، حيث تراوحت معاملات الارتباط بين (٠,٣٣٧- ٠,٧٤٦) وهذا يدل على ان الاستبانة بفقراتها تتمتع بصدق بنائي عالي.

ولقياس صدق المحتوى مجالات الإستبانة تم قياس علاقة الارتباط بين كل مجال والدرجة الكلية للاستبيانة باستخدام معامل بيرسون للارتباط Pearson Coefficient of (Correlation)، وقد اعتمدت علاقات الارتباط التي تزيد عن (٣٠%)، وكانت دلالتها الإحصائيَّة مهمة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) والجدول رقم (٤) يبين هذه العلاقة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول رقم (٤)
معاملات الارتباط بين المجالات والدرجة الكلية للأداة

المجال	عنوان المجال	الارتباط مع الدرجة الكلية	مستوى الدلالة
الأول	تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية الغذائية.	0.591(**)	٠,٠٠٠
الثاني	تطبيق بطاقة الأداء المتوازن (BSC) في الشركات الصناعية الغذائية.	0.604(**)	٠,٠٠٠
الثالث	تطبيق التكلفة المستهدفة (T. C) في الشركات الصناعية الغذائية.	0.614(**)	٠,٠٠٠
الرابع	تطبيق نظام الإدارة على أساس النشاط (ABM) في الشركات الصناعية الغذائية.	0.617(**)	٠,٠٠٠

** معامل الارتباط دال إحصائيا عند مستوى ($0.01 \geq \alpha$)

يبين الجدول السابق ارتباط كل مجال من مجالات الاستبيان بالدرجة الكلية للاستبيان، والذي يبين أن محتوى كل مجال له علاقة قوية بهدف الدراسة عند مستوى دلالة ($0.01 \geq \alpha$) حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل مجال اقل من (0.01) مما يشير إلى وجود صدق بنائي عالي لمجالات الدراسة.

٣,٧,٢ ثبات أداة الدراسة (Reliability):

يقصد بثبات أداة الدراسة إمكانيَّة أن تعطي أداة الدراسة نفس النتائج لو تم إعادة توزيعها أكثر من مرة في ظل ظروف واحدة ومتشابهة (Sekaran, 2010)، وقام الباحث بقياس ثبات الأداة بعد تقسيمها إلى أربع مجالات، وذلك لقياس الثبات لكل مجال على حدى، وللأداة كلل باستخدام مقياس الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha)، وتُعد القيمة المقبولة إحصائياً لهذا المقياس (٦٠%) فأكثر (Malhotra, 2004, p 268)، والجدول رقم (٥) يوضح معاملات الثبات لمتغيرات الدراسة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الجدول رقم (٥)
قيم معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا لمجالات الدراسة وللأداة ككل

المجال	عنوان المجال	عدد الفقرات	قيمة ألفا
الأول	تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية الغذائية.	10	0.713
الثاني	تطبيق بطاقة الأداء المتوازن (BSC) في الشركات الصناعية الغذائية.	10	0.620
الثالث	تطبيق التكلفة المستهدفة (T. C) في الشركات الصناعية الغذائية.	10	0.717
الرابع	تطبيق نظام الإدارة على أساس النشاط (ABM) في الشركات الصناعية الغذائية.	10	0.780
	معامل الثبات الكلي	50	0.805

يتضح من البيانات الواردة في الجدول رقم (٥) أن قيم معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا لفقرات مجالات الدراسة كانت مقبولة وتراوحت بين (٠,٦٢٠ – ٠,٧٨٠)، وجميع هذه القيم جيدة وتعطي اتساقا داخليا كافيا لاستجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات كل مجال من مجالات الدراسة، مما يؤكد على الثبات والتناسق الداخلي للمتغيرات داخل الأداة. كما بلغت قيمة ألفا للأداة ككل(٠,٨٠٥)، وعليه فان جميع القيم هي أكبر من المعيار الإحصائي المتعارف عليه للثبات البالغ (٦٠%)، وهذا يؤكد الاتساق بين فقرات مجالات الدراسة وموثوقيتة وإمكانية الاعتماد عليه لأغراض التحليل الإحصائي للدراسة.

3.7.3 اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات (اختبار كولمجروف–سمرنوف(1-SampleK-S))

تم إجراء اختبار (One-Sample Kolmogorov – Smirnov Test) لمعرفة هل تتبع البيانات التي تم الحصول عليها التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، وينص المعيار الإحصائي لقبول البيانات بان يكون مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة(Z) أكبر من (٥%)، ويبين الجدول رقم (٦) نتائج الاختبار.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الجدول رقم (٦)
اختبار التوزيع الطبيعي

المجال	عنوان المجال	عدد الفقرات	قيمة Z	قيمة مستوى الدلالة
الأول	تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية الغذائية.	10	1.141	0.148
الثاني	تطبيق بطاقة الأداء المتوازن (BSC) في الشركات الصناعية الغذائية.	10	1.178	0.125
الثالث	تطبيق التكلفة المستهدفة (T. C) في الشركات الصناعية الغذائية.	10	1.069	0.203
الرابع	تطبيق نظام الإدارة على أساس النشاط (ABM) في الشركات الصناعية الغذائية.	10	0.935	0.346
	الأداة كلل	40	0.730	0.662

يتضح من البيانات الواردة في جدول رقم (٦) أن قيمة مستوى الدلالة لكل مجال أكبر من مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$)، وهذا يدّل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

٣,٨ المعالجة الإحصائية

بعد أن أنهى الباحث عملية جمع البيانات اللازمة حول متغيرات الدراسة تم ترميزها وإدخالها إلى الحاسب الآلي لاستخراج النتائج الإحصائية، وتحليل البيانات باستخدام برنامج الحُزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Package for Social Sciences (SPSS))، وقد تم استخدام الأساليب إحصائيَّة التالية:

١- مقاييس النزعة المركزية: تمَّ استخدام مقاييس النزعة المركزية بهدف الحصول على قراءات عامة عن خصائص، وتركيبة عينة الدِّراسة، وتوزيعها، ومن مقاييس النزعة المركزية التي تمَّ استخدامها: التوزيع التكراري، والنسب المئويَّة، والوسط الحسابي بهدف تحديد مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية الغذائية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، ولكلِّ فقرة من فقرات الاستبانة، كما تمَّ استخدام الانحراف المعياري لبيان مدى تشتُّت الإجابات عن المتوسطات الحسابيَّة لبنود الاستبانة المختلفة.

٢- اختبار معامل بيرسون للارتباط: وتم استخدم هذا الاختبار بهدف الكشف عن علاقات الارتباط بين المتغيرات، وقد أعتمدت علاقات الارتباط التي تزيد عن (٣٠%)، وكانت دلالتها الإحصائيَّة مهمة عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$).

٣- اختبار كرونباخ ألفا: أُستخدم هذا الاختبار بهدف التحقُّق من مقدار الاتساق الداخلي لأداة الدِّراسة كأحد المؤشرات على ثباتها.

٤- اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات (One-Sample Kolmogorov – Smirnov Test) لمعرفة هل البيانات تتبع توزيعاً طبيعياً أم لا.

٥- اختبار (ت) للعينة المفردة (One Sample T–Test): تم استخدام هذا الاختبار لمقارنة الأوساط الحسابية لعينة الدراسة بقيمة وسط حسابي فرضي، إذ يتم احتساب قيمة (T) واستخراج مستوى دلالتها، ونظرا لأن مقياس الدراسة للاتجاهات كان خماسيا فان قيمة الوسط الفرضي Test Value الذي تم المقارنة به هو (٣)، فإذا

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

كانت مستوى الدلالة أقل من أو تساوي (α≤0.05) يتم رفض الفرضية العدمية، وقد تم استخدام هذا الاختبار في اختبار فرضيات الدراسة.

٣,٩ وصف خصائص عينة الدِّراسة

تكونت عينة الدراسة من (91) فرداً من المدراء العامين و المدراء الماليين، ورؤساء أقسام الحسابات، والمحاسبين العاملين في الشركات الصناعية الغذائية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، وللتعرف على خصائص أفراد عينة الدراسة تم استخراج التكرارات والنسب المئوية لتوزيع أفراد العينة، ويبين الجداول رقم (٧) توزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الشخصية.

الجدول رقم (٧)
توزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الشخصية

المتغير	الفئة	العدد	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	دبلوم	15	16.5
	بكالوريوس	56	61.5
	ماجستير	16	17.6
	دكتوراه	4	4.4
	المجموع	٩١	١٠٠,٠٠
التخصص العلمي	محاسبة	51	56.0
	علوم مالية ومصرفية	12	13.2
	نظم معلومات محاسبية	15	16.5
	اقتصاد	4	4.4
	إدارة أعمال	9	9.9
	المجموع	٩١	١٠٠,٠٠
سنوات الخبرة في مجال العمل الحالي	اقل من ٣ سنوات	18	19.8
	من ٣ سنوات إلى اقل من ٧ سنوات	37	40.7
	من ٧سنوات إلى اقل من ١٠سنوات	19	20.9
	من ١٠ سنوات فأكثر	17	18.7
	المجموع	٩١	١٠٠,٠٠
المسمى الوظيفي	مدير عام	4	4.4
	مدير مالي	7	7.7
	نائب مدير مالي	9	9.9
	رئيس قسم حسابات	12	13.2
	محاسب	59	64.8
	المجموع	٩١	١٠٠,٠٠

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات التحليل الإحصائي (SPSS)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

يبين الجدول رقم (٧) أنَّ غالبية عينة الدِّراسة (٦١,٥%) هم من حملة الشهادة الجامعيَّة الأولى (بكالوريوس)، بينما كانت نسبة الحاصلين على شهادة الماجستير فقد بلغت (١٧,٦%)، وان نسبة الحاصلين على شهادة الدبلوم بلغت بنسبة (١٦,٥%) من عينة الدراسة، والفئة الأقل كانت لحملة درجة الدكتوراه بنسبة (٤,٤%) من أفراد عينة الدراسة.

مما سبق نلاحظ أن ما نسبته (٨٣,٥%) من أفراد عينة الدراسة يحملون مؤهل علمي بكالوريوس فأكثر، مما يدل على أن أفراد العينة لديهم التأهيل والكفاءة العلمية مما يعزز مصداقية ودقة البيانات التي تم الحصول عليها، وبالتالي إمكانية الاعتماد عليها وخاصةً وأن غالبية عينة الدراسة يحملون تخصص محاسبة، ولديهم خبرة تزيد عن (٣) سنوات.

كما تبين أنَّ ما نسبته (٥٦%) من أفراد عينة الدراسة تخصصهم الأكاديمي الرئيس هو المحاسبة، وأنَّ نسبة الذين يحملون شهادة علوم مالية ومصرفية بلغت (١٣,٢%) من أفراد عينة الدراسة العينة، بينما كان هناك (١٦,٥%) من أفراد العينة يحملون تخصص نظم معلومات محاسبية، ونسبة عينة الدراسة الذين يحملون شهادة إدارة أعمال كانت (٩,٩%)، والفئة الأقل وبنسبة (٤,٤%) من أفراد عينة الدراسة من يحملون تخصص اقتصاد.

وهذا يشير إلى اهتمام الشركات الصناعية الغذائية بالتركيّز على التخصصات العلمية المتعلقة مباشرة بمجال المحاسبة في إدارات المحاسبة والتكاليف، وان هذا التدرج له علاقة مباشرة بموضوع الدراسة مما يجعل إجاباتهم أكثر دقة وموضوعية وخاصة وأنَّ الغالبيَّة العظمى من عينة الدِّراسة هم من حملة درجة البكالوريوس ولديهم خبرات عالية، مما يشير إلى إدراكهم وفهمهم لموضوع هذه الدِّراسة، وإمكانيَّة الاعتماد على إجاباتهم.

أما فيما يتعلق بتوزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة في مجال العمل الحالي، حيث يبيِّن أنَّ غالبية عينة الدراسة وبنسبة (٤٠,٧%) تتراوح سنوات خبرتهم (من ٣ سنوات إلى أقل من ٧ سنوات)، بينما بلغت نسبة عينة الدِّراسة الذين تتراوح خبرتهم (من ٧ سنوات إلى أقل ١٠ سنوات) ما نسبته (٢٠,٩%) ، وان الذين تقل خبرتهم عن (٣) سنوات كانت نسبتهم (١٩,٨%)، والفئة الأقل وبنسبته (١٨,٧%) من أفراد عينة الدراسة تزيد خبرتهم عن (١٠) سنوات.

مما يبين أن أفراد عينة الدراسة الذين تزيد خبرتهم عن (٣) سنوات كانت (٨٠,٢%)، مما يعني أن عينة الدراسة لديها الخبرة والكفاءة العملية، وان إجاباتهم لفقرات الاستبانة من واقع تلك الخبرة.

كما يُظهر الجدول السابق أنَّ أفراد عينة الدراسة توزعت على سلم المسميات الوظيفية الموضوع في الدراسة، حيث تبين الغالبية أفراد العينة وبنسبة (٦٤,٨%) يحتلون مسمى وظيفياً "محاسب"، وفي المرتبة الثانية جاء من يحتلون مسمى وظيفياً "رئيس قسم حسابات" بنسبة (١٣,٢%)، وأن هناك (٩,٩%) من أفراد عينة الدراسة يحتلّون مسمى وظيفياً "نائب مدير مالي، و(٧,٧%) من أفراد عينة الدراسة مسماهم الوظيفي "مدير مالي"، والفئة المتبقيَّة بنسبة متدنية (٤,٤%) من عينة الدراسة يعملون بمسمى وظيفي "مدير عام"، ويبين ذلك أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من لديهم معرفة بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات التي يعملون بها، وإن هذا التَّدرج الوظيفي يعتبر من

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

النقاط الإيجابيَّة التي تساعد على تحديد مدى تطبيق استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الرابع : تحليل ومناقشة نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

٤,١ المقدمة

٤,٢ تحليل ومناقشة نتائج إختبار فرضيات الدراسة

٤,٢,١ تحليل ومناقشة نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولي

4.2.1.1 نتيجة إختبار الفرضية الفرعية الأولى

٤,٢,٢ تحليل ومناقشة نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية

4.2.2.1 نتيجة إختبار الفرضية الفرعية الثانية

٤,٢,٣ تحليل ومناقشة نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

4.2.3.1 نتيجة إختبار الفرضية الفرعية الثالثة

٤,٢,٤ تحليل ومناقشة نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

4.2.4.1 نتيجة إختبار الفرضية الفرعية الرابعة

٤,٢,٥ تحليل ومناقشة نتائج اختبار الفرضية الرئيسية

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الرابع

تحليل ومناقشة نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

٤,١ المقدمة

يتضمن هذا الفصل عرض، وتحليل، ومناقشة نتائج الدِّراسة الميدانيَّة في ضوء فرضيَّات، وأهداف الدِّراسة التي تهدف إلى التعرف على مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الغذائية في دولة الكويت، ويبدأ الفصل بعرض موسع، وشامل لفرضيَّات الدِّراسة، ومناقشة نتائجها، ثم اختبار فرضيات الدارسة.

4.2 تحليل ومناقشة نتائج اختبار فرضيات الدِّراسة:

4.2.1 الفرضية الفرعية الأول: لا يوجد تطبيق لنظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية الغذائية في دولة الكويت.HO1

للتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لمجال تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية الغذائية في دولة الكويت من وجهة نظر المدراء العامين والماليين، ورؤساء الأقسام والمحاسبين العاملين في الشركات الصناعية الغذائية مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب أهميتها، وفقاً للمتوسطات الحسابية.

يلاحظ من البيانات الواردة في الجدول رقم (٨) أنَّ آراء أفراد عينة الدراسة من العاملين في الشركات الصناعية الغذائية كانت مرتفعة الأهمية اتجاه جميع الفقرات، وتراوحت المتوسطات الحسابية للفقرات بين (٣,٦٧- ٤,٠٤)، وأشارت النتائج أن أكثر الفقرات أهمية في تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) كانت الفقرة رقم (٢) والتي تنص على "يعتبر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة قادر على توفير معلومات ملائمة للاتخاذ القرار" وذلك بمتوسط حسابي (٤,٠٤)، وهي تقع ضمن درجة الأهمية المرتفعة، وانحراف معياري (٠,٧٨)، يبين بان عينة الدراسة على اطلاع بالمزايا والفوائد التي يحققها تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وتدرك بأنه قادر على تزويد الإدارة بالمعلومات الملائمة عن كافة عناصر التكاليف من خلال ربط التكلفة بمسبب التكلفة وتحميل المنتجات المصنعة بما يخصها من تكاليف سواء مباشرة أو غير مباشرة والتي بدورها تساعد في تفهم نظام المنافسة ونقاط القوة والضعف وتحديد الانحرافات وبالتالي تمكنها من أداء مهامها بكفاءة وفاعلية واتخاذ القرارات المناسبة لتعزيز نقاط القوة والتخلص أو الحد من نقاط الضعف.

الجدول رقم (٨)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة على فقرات مجال "تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية الغذائية في الكويت"

الرتبة	الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الأهميَّة
١	2	يعتبر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة قادر على توفير معلومات ملائمة للاتخاذ القرار.	4.05	0.78	مرتفعة
٢	8	يستطيع نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة توفير المعلومات في الوقت المناسب.	3.95	0.69	مرتفعة
٣	6	يوفر لدى الشركة نظام معلومات محاسبي فعال يساعد في تطبيق نظام محاسبة التكاليف على	3.90	0.75	مرتفعة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الرتبة	الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الأهميَّة
		أساس الأنشطة.			
٤	5	تقوم الإدارة بتطوير نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بشكل دوري.	3.86	0.59	مرتفعة
٥	3	يساعد تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الميزة التنافسية لدى الشركة.	3.85	0.67	مرتفعة
٦	10	لدى الشركة القدرة على تحديد التكاليف الغير مستغلة من الأنشطة.	3.85	0.67	مرتفعة
٧	9	لدى الشركة القدرة على حصر الأنشطة التي يستنفذها المنتج في الشركة.	3.77	0.68	مرتفعة
٨	4	يقوم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في توفير معلومات دقيقة للإدارة في الشركة.	3.76	0.78	مرتفعة
٩	7	يمكن لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من احتساب تكلفة المنتج بشكل دقيق.	3.69	0.81	مرتفعة
١٠	1	يعتبر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من الأنظمة المعروفة بشكل جيد للمستويات الإدارية في الشركة.	3.67	0.65	مرتفعة
مجال "تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في الشركات" ككل			٣,٨٣	٠,٢٨	مرتفعة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وفي الأهمية الثانية جاءت الفقرة رقم (٨) والتي تنص على "يستطيع نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة توفير المعلومات في الوقت المناسب"، وذلك بوسط حسابي (٣,٩٥) وهي تقع ضمن درجة الأهمية المرتفعة، وانحراف معياري (٠,٦٩)، ويعني ذلك بان تطبيق النظام قادر على توفير المعلومات للإدارات العليا في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات التنفيذية والإستراتيجية المتعلقة بخطط الإنتاج، ومؤشرات السوق والعلاقة مع العملاء، وتوفير المعلومات الخاصة بكل مراحل عملية الإنتاج قبل البدء بالتنفيذ، وخاصة وأن الشركات الصناعية الغذائية تقوم بإنتاج عدد كبير من المنتجات ذات مواصفات مختلفة وتنوع أصناف المنتج الواحد، وبالتالي فان تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة يساعد على توفير المعلومات التفصيلية في الوقت المناسب واتخاذ القرارات المناسبة وخاصة قرارات التسعير، حيث يؤثر النظام بصورة فعالة على قرارات التسعير من خلال حساب تكلفة التنوع بدرجة أكثر من دقة.

بينما حصلت الفقرة رقم (٦) على المرتبة الثالثة والتي تنص على "يوفر لدى الشركة نظام معلومات محاسبي فعال يساعد في تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة"، وذلك بمتوسط حسابي (٣,٩٠)، وهي تقع ضمن درجة الأهمية المرتفعة وانحراف معياري (٠,٧٥)، ويبين ذلك بان الأنظمة المحاسبية المستخدمة والمطبقة لدى الشركات الصناعية الغذائية في الكويت تتوفر فيها المقومات الأساسية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة من حيث القدرة على توزيع الموارد على الأنشطة المختلفة، والقدرة على توزيع التكاليف الغير مباشرة على المنتجات حسب مسببات التكلفة المختلفة.

ويلاحظ من الجدول رقم (٨) أنَّ أقل الفقرات أهميَّة من وجهة نظر العاملين في الشركات الصناعية الغذائية حول تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) كانت الفقرة رقم (١) والتي تنص على "يعتبر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من الأنظمة المعروفة بشكل جيد للمستويات الإدارية المختلفة في الشركة"، وذلك بمتوسط (٣,٦٧)، وهي تقع ضمن الدرجة الأهمية المرتفعة، وانحراف معياري (٠,٦٥)، ويبين ذلك بان الشركات الصناعية الغذائية تعمل على تطوير أنظمة التكاليف المتعارف عليها لتحليل الأنشطة وتحديد تكلفتها ومقارنتها بالعائد، وإعادة تصميم عمليات الإنتاج من خلال استحداث أنشطة معينة أو إلغائها أو دمجها أو إعادة تنظيمها وذلك باستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) والذي يعتبر من الأنظمة المعروفة لدى مختلف المستويات الإدارية في الشركة، كما تدرك بأن تطبيق النظام لا يتم إلا في سياق جراء تغيير إداري شامل وضمن منظومة إدارة الجودة الشاملة مع التوجه نحو جعل مسألة إرضاء الزبائن مسألة محورية توجه الإنتاج وجميع أنشطة المنظمة، كما "يمكن لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من احتساب تكلفة المنتج بشكل دقيق" وذلك بمتوسط (٣,٦٩)، وهي تقع ضمن درجة الأهمية المرتفعة، وانحراف معياري (٠,٨١)، ويبين ذلك أدراك عينة الدراسة بان نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة قادر على تحديد مسببات التكلفة والأنشطة المستخدمة والمستهلكة لعنصر التكلفة، والتي تعتبر بمجموعها مسببات تمد الإدارة بأداة رقابية على تكلفة الإنتاج، والتي أصبحت الأساس في اتخاذ القرارات الإدارية الإستراتيجية والتشغيلية، ومن هنا تستطيع الشركات تحليل الأنشطة وتحديد تكلفتها

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو تخفيضها إلى أدنى حد ممكن مما يساعد ذلك على احتساب تكلفة المنتج بشكل دقيق.

وتشير النتائج الإجمالية إلى أن نسبة متوسط تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية الغذائية في الكويت بلغت (٣,٨٣)، وهي تقع ضمن درجة التطبيق المرتفعة، وانحراف معياري منخفض بلغ (٠,٢٨) وهذا يبين بان الشركات تدرك أهمية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في توفير معلومات ملائمة ودقيقة للاتخاذ القرار وفي الوقت المناسب، لذلك تسعى الشركات إلى تطوير نظام محاسبة التكاليف بشكل دوري لتحسين الميزة التنافسية للشركة، كما أن الشركات لديها نظام معلومات محاسبي فعال يساعد في تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وتحديد التكاليف الغير مستغلة وحصر الأنشطة التي يستفيد منها المنتج. وقد اتفقت نتيجة هذه الدراسة دراسة البشتاوي،(٢٠٠٧) والتي توصلت الى ان الادارة الاستراتيجية الحديثة التي تعتمد على نظام ABC تستطيع تحديد كلفة منتجاتها بدقة ، فضلا عن تزويد الادارة بالمعلومات المالية وغير المالية التي تتعلق بتحليل الانشطة المستخدمة الى ذات قيمة مضافة واخرى لا تضيف قيمة للمنتج بهدف الغائها وذلك عن طريق تطبيق ادارة التكاليف على اساس النشاط الذي يلعب دورا مهما في نجاح الشركة واستمراريتها فضلا عن زيادة قدرتها على التخطيط المستقبلي لانه يعزز من قدرتها على التكيف مع البيئة التي تعمل بها الشركات والتي يضمن بقائها وربحيتها.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

4.2.1.1 نتيجة اختبار الفرضيَّة الفرعية الأولى:HO1

لاختبار الفرضية الفرعية الأولى والتي تنص على "لا يوجد تطبيق لنظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية الغذائية في دولة الكويت"، فقد تم استخدام اختبار (T) للعينة المفردة (One Sample T-Test)، والجدول رقم (٩) يبين نتائج اختبار هذه الفرضية.

الجدول رقم (٩)
نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على إجابات أفراد العينة عن مجال "تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في الشركات الصناعية الغذائية"

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التطبيق	قيمة (t) المحسوبة	درجات الحرية	الدلالة الإحصائية	القرار الإحصائي
تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في الشركات الصناعية الغذائية في دولة الكويت	٣,٨٣	٠,٢٨	مرتفعة	٢٨,١٢٢	٩٠	*٠,٠٠٠	رفض الفرضية العدمية

* ذات دلالة إحصائية عند مستوى (= α٠,٠٥)

ويتضح من نتائج الاختبار أن قيمة (T=٢٨,١٢٢) كانت ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٥%)، مما يبين وجود تطبيق لنظام التكلفة على أساس النشاط في الشركات الصناعية الغذائية في دولة الكويت وبمتوسط حسابي (٣,٨٣). وبناءً على ما سبق يتم رفض الفرضية العدمية الفرعية الأولي وقبول الفرضية البديلة التي تنص على "يوجد تطبيق لنظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية الغذائية في دولة الكويت"، ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى أن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في الشركات الصناعية يساعد وبشكل كبير على توفير المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات وفي الوقت المناسب، كما يدعم الميزة التنافسية للشركات الصناعية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

4.2.2 الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد تطبيق للتكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الغذائية في دولة الكويت.HO2

للتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لمجال تطبيق التكلفة المستهدفة (T. C) في الشركات الصناعية الغذائية في دولة الكويت من وجهة نظر المدراء العامين والماليين، ورؤساء الأقسام والمحاسبين العاملين في الشركات الصناعية الغذائية مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب أهميتها، وفقاً للمتوسطات الحسابية.

يلاحظ من البيانات الواردة في الجدول رقم (10) أنَّ آراء أفراد عينة الدراسة من العاملين في الشركات الصناعية الغذائية كانت مرتفعة الأهمية اتجاه جميع الفقرات، باستثناء الفقرات (٢، ٧، ٦، ٨) كانت متوسطة الأهمية، وتراوحت المتوسطات الحسابية للفقرات بين (٣,٥٢- ٤,٣٢)، وأشارت النتائج أن أكثر الفقرات أهمية في تطبيق نظام التكلفة المستهدفة (T. C) كانت الفقرة رقم (٣) والتي تنص على "يقوم نظام التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف في مرحلة التصميم" وذلك بمتوسط حسابي (٤,٣٢)، وهي تقع ضمن درجة الأهمية المرتفعة، وانحراف معياري (٠,٦٦)، مما يدل على أن الشركات الصناعية الغذائية تدرك بان التكلفة المستهدفة تستخدم من بدايات عملية التصنيع بدءا من مرحلة التصميم للمنتج وذلك بهدف تخفيض التكاليف إلى ادني مستوياتها في كل مرحلة من مراحل التصنيع من خلال دراسة كل الأفكار المطروحة لتخفيض التكاليف أثناء مراحل تخطيط وتصميم المنتج والبحث والتطوير وفي المراحل التجريبية للإنتاج، لان مرحلة التصميم تعتبر من المراحل الأولية التي تمنح أدارة الشركات معلومات كافية عن تكلفة المنتج النهائية وتحديد هامش الربح المطلوب وبالتالي تحديد السعر النهائي للمنتج في ضوء المنافسة الموجودة في السوق.

وجاء في الأهمية الثانية الفقرة رقم (١) والتي تنص على "يعتبر نظام التكلفة المستهدفة من الأنظمة المعروفة بشكل جيد لدى المستويات الإدارية في الشركة" وذلك متوسط حسابي بلغ (٤,٣١) وهي تقع ضمن درجة الأهمية المرتفعة، وانحراف معياري (٠,٦٦)، مما يبين بان شركات الصناعات الغذائية في الكويت تعمل على تدريب العاملين واطلاعهم على المزايا والفوائد التي يحققها تطبيق النظام التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف خلال دورة حياة المنتج بدءا من مرحلة التصميم، وزيادة الأرباح وتحسين الميزة التنافسية للشركة، مما يجعل هذا النظام معروف لدى مختلف المستويات الإدارية في الشركة، كما يبين بان الشركات قد تتلقي عروض خاصة من العملاء لإنتاج منتجات معينة وبأسعار تفضيلية مما يتطلب من الشركات أن تتنبأ بالتكاليف المطلوبة للمنتج قبل اتخاذ قرار قبولها أو رفضها ودراسة هذه الطلبات بناء على استخدام نظام التكلفة المستهدفة مع الأخذ بعين الاعتبار المحافظة على المستوى الملائم للجودة في ضوء التكلفة التي يقبلها العملاء.

الجدول رقم (١٠)
المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة على فقرات مجال "تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الغذائية في الكويت"

الرتبة	الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الأهميَّة
١	3	يقوم نظام التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف في	4.32	0.66	مرتفعة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الرتبة	الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الأهميَّة
		مرحلة التصميم.			
٢	1	يعتبر نظام التكلفة المستهدفة من الأنظمة المعروفة بشكل جيد لدى المستويات الإدارية في الشركة.	4.31	0.66	مرتفعة
٣	4	يساعد نظام التكلفة المستهدفة في تحديد التكلفة الإجمالية قبل البدء بعملية الإنتاج.	4.13	0.62	مرتفعة
٤	9	يساعد نظام التكلفة المستهدفة على تحديد هامش ربح قبل عملية الإنتاج.	4.11	0.67	مرتفعة
٥	5	يقوم نظام التكلفة المستهدفة على تخفيض تكلفة الإنتاج في الشركة.	4.08	0.69	مرتفعة
٦	10	يقوم تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في جميع مراحل عملية الإنتاج.	3.95	0.66	مرتفعة
٧	2	يساعد نظام التكلفة المستهدفة على توفير معلومات مناسبة لاتخاذ القرار.	3.79	0.80	متوسطة
٨	7	يعمل نظام التكلفة المستهدفة في تقديم منتجات يمكن للعميل تحمل سعرها.	3.76	0.66	متوسطة
٩	6	يساهم تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية لدى الشركة.	3.64	0.97	متوسطة
١٠	8	يقوم نظام التكلفة المستهدفة على طرح منتجات ذات مواصفات تلبي رغبات المستهلكين واحتياجاتهم.	3.52	0.77	متوسطة
مجال "تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الغذائية" ككل			٣,٩٦	٠,٣٤	مرتفعة

بينما حصلت الفقرة رقم (٤) على المرتبة الثالثة والتي تنص على "يساعد نظام التكلفة المستهدفة في تحديد التكلفة الإجمالية قبل البدء بعملية الإنتاج"، وذلك بمتوسط حسابي (٤,١٣)، وهي تقع ضمن درجة الأهمية المرتفعة وانحراف معياري (٠,٦٢)، حيث يرى الباحث بان هذه النتيجة هي نتيجة طبيعية لان الهدف الأساسي من تطبيق نظام التكلفة المستهدفة هو تحديد التكلفة الإجمالية قبل البدء بعملية الإنتاج عن طريق تحديد سعر السوق التنافسي للمنتج، ثم تحديد هامش الربح المطلوب تحقيقه، والفرق بين سعر السوق التنافسي وهامش الربح المطلوب يمثل التكلفة الإجمالية القصوى المسموح بها، كما تدرك الشركات بان استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على تحديد التكاليف في كل مرحلة من مراحل عملية التصنيع سواء كانت تكاليف مباشرة أو تكاليف غير مباشرة للوصول إلى إجمالي تكاليف الإنتاج.

ويلاحظ من الجدول السابق أنَّ أقل الفقرات أهميَّة من وجهة نظر العاملين في الشركات الصناعية الغذائية حول تطبيق نظام التكلفة المستهدفة كانت الفقرة رقم (٨) والتي تنص على "يقوم نظام التكلفة المستهدفة على طرح منتجات ذات مواصفات تلبي رغبات المستهلكين واحتياجاتهم"، وذلك بمتوسط (٣,٥٢)، وهي تقع ضمن الدرجة الأهمية المتوسطة، وانحراف معياري (٠,٧٧)، أي أن أفراد عينة الدراسة يدركون وبشكل متوسط بان تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يعمل على خفض التكاليف إلى ادني المستويات خلال دورة حياة المنتج مما يتيح للشركة في ضوء أسعار السوق التنافسية وهامش الربح المطلوب إلى تقديم منتجات متنوعة ذات جودة عالية تلبي رغبات المستهلكين واحتياجاتهم وبسعر يستطيع المستهلك تحمله، وعدم تقديم المنتج إلى السوق إلا بعد التأكد من المواصفات التي تلبي رغبات المستهلكين وتحديد السعر المتوقع قبوله من جانب العملاء. كما "يساهم تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية لدى الشركة" وذلك

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

بمتوسط (٣,٦٤)، وهي تقع ضمن درجة الأهمية المتوسطة أيضاً، وانحراف معياري (٠,٩٧)، وهذا يبين بان أسلوب التكلفة المستهدفة عبارة عن نظام يهتم بالتفاعل بين المشروع وبيئته الخارجية، عن طريق معرفة رغبات العملاء بصفة مستمرة ومن ثم تهيئة جميع الظروف والإمكانيات لتحقيقها من خلال تخفيض التكاليف والوصول إلى الربح المستهدف بتقديم منتجات ذات جودة عالية لتحقيق الميزة التنافسية للشركة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وتشير النتائج الإجمالية إلى أن نسبة متوسط تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الغذائية في الكويت بلغت (٣,٩٦)، وهي تقع ضمن درجة التطبيق المرتفعة، وانحراف معياري منخفض بلغ (٠,٣٤) والذي يعني أن نظام التكلفة المستهدفة من الأنظمة المعروفة بشكل جيد لدى المستويات الإدارية المختلفة في الشركات الغذائية، وان الشركات تسعي باستمرار إلى تخفيض التكاليف في جميع مراحل دورة حياة المنتج، وبالتالي تحديد تكلفة المنتج الإجمالية قبل البدء بعملية التصنيع، وتحديد هامش الربح المطلوب للوصول إلى تحديد السعر التنافسي للمنتج لتحقيق الميزة التنافسية للشركة، وقد اتفقت النتيجة مع نتائج دراسة (جريرة، ٢٠١١) والتي توصلت الى ان هناك امكانية لتطبيق اسلوب التسعير على اساس التكلفة المستهدفة في قطاع الدواء والصناعات الطبية في الاردن وذلك من خلال عدة متطلبات اهمها: اعادة تصميم المنتج وتبني استراتيجية تخفيض التكاليف من خلال التحسن المستمر من مراحل الانتاج والتسويق والتخزين والتطوير التقني وانتشار ظاهرة الاتمتة يسهل عملية تطبيق هذا الاسلوب.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

4.2.2.1 نتيجة اختبار الفرضيَّة الفرعية الثانية:HO2

لاختبار الفرضية الفرعية الثانية والتي تنص على "لا يوجد تطبيق للتكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الغذائية في دولة الكويت"، فقد تم استخدام اختبار (T) للعينة المفردة (One Sample T-Test)، والجدول رقم (١١) يبين نتائج اختبار هذه الفرضية.

الجدول رقم (١١)

نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على إجابات أفراد العينة عن مجال "تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الغذائية"

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الأهمية	قيمة (t) المحسوبة	درجات الحرية	الدلالة الإحصائية	القرار الإحصائي
تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الغذائية في دولة الكويت	٣,٩٦	٠,٣٤	مرتفعة	٢٦,٧١٧	٩٠	*٠,٠٠٠	رفض الفرضية العدمية

* ذات دلالة إحصائية عند مستوى (= α٠,٠٥)

ويتضح من نتائج الاختبار أن قيمة (T=٢٦,٧١٧) كانت ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٥%)، مما يبين وجود تطبيق للتكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الغذائية في دولة الكويت وبمتوسط حسابي (٣,٩٦). وبناءً على ما سبق يتم رفض الفرضية العدمية الفرعية الثانية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على "يوجد تطبيق للتكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الغذائية في دولة الكويت"، ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى أن تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية يساعد الشركات على تحديد التكاليف اللازمة للتصنيع قبل البدء بعملية التصنيع، ويعمل على تخفيض قيمتها.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

4.2.3 الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد تطبيق لبطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية الغذائية في دولة الكويت.HO3

للتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لمجال تطبيق بطاقة الأداء المتوازن (BSC) في الشركات الصناعية الغذائية في دولة الكويت من وجهة نظر المدراء العامين والماليين، ورؤساء الأقسام والمحاسبين العاملين في الشركات الصناعية الغذائية مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب أهميتها، وفقاً للمتوسطات الحسابية.

يلاحظ من البيانات الواردة في الجدول رقم (١٢) أنَّ آراء أفراد عينة الدراسة من العاملين في الشركات الصناعية الغذائية كانت مرتفعة الأهمية اتجاه جميع الفقرات، باستثناء الفقرات (٤، ٨) كانت متوسطة الأهمية، وتراوحت المتوسطات الحسابية للفقرات بين (٣,٤٧-٣,٩٦)، وأشارت النتائج أن أكثر الفقرات أهمية في تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كانت الفقرة رقم (٦) والتي تنص على "يوفر نظام بطاقة الأداء المتوازن قاعدة بيانات تساعد الإدارة على تقويم الأداء بشكل أفضل" وذلك بمتوسط حسابي (٣,٩٦)، وهي تقع ضمن درجة الأهمية المرتفعة، وانحراف معياري (٠,٨٩)، ولعل هذا يبين بان عينة الدراسة تدرك بان بطاقة الأداء المتوازن تتطلب بنية تحتية لتكنولوجيا المعلومات وتوفير قاعدة بيانات ومعلومات متطور، بحيث تتيح تدفق المعلومات رأسيا وأفقيا في الوقت المحدد، وان توفر قاعدة البيانات تساعد الإدارة على مقارنة الأداء الفعلي بالقيم والتكاليف المستهدفة وبالتالي تقويم أداء بشكل أفضل من خلال ربط الأداء الإستراتيجي مع الأداء التشغيلي.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الجدول رقم (١٢)
المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة على فقرات مجال "تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية الغذائية في الكويت"

الرتبة	الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الأهميَّة
١	6	يوفر نظام بطاقة الأداء المتوازن قاعدة بيانات تساعد الإدارة على تقويم الأداء بشكل أفضل.	3.96	0.89	مرتفعة
٢	2	يعتبر نظام بطاقة الأداء المتوازن قادر على توفير معلومات مناسبة للاتخاذ القرار.	3.88	0.74	مرتفعة
٣	3	يساعد تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن في وضع خطط إستراتيجية لخفض التكاليف.	3.84	0.78	مرتفعة
٤	9	يساعد نظام بطاقة الأداء المتوازن في تحديد التكلفة الإجمالية قبل البدء بعملية الإنتاج.	3.75	0.77	مرتفعة
٥	1	يعتبر نظام بطاقة الأداء المتوازن من الأنظمة المعروفة بشكل جيد لدى المستويات الإدارية في الشركة.	3.74	0.77	مرتفعة
٦	7	يساهم نظام بطاقة الأداء المتوازن في الإدارة الإستراتيجية للإرباح المستقبلية.	3.69	0.93	مرتفعة
٧	10	يساعد نظام بطاقة الأداء المتوازن في تصميم وتحسين المنتجات بشكل مستمر.	3.55	0.81	مرتفعة
٨	5	يقوم نظام بطاقة الأداء المتوازن قي توفير إطار للقياس يشمل مقاييس الأداء المالي وغير المالي.	3.53	0.67	مرتفعة
٩	4	يساهم تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن في تحقيق الميزة التنافسية لدى الشركة.	3.48	0.74	متوسطة
١٠	8	يؤدي إتباع نظام بطاقة الأداء المتوازن إلى تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من قبل العميل.	3.47	0.91	متوسطة
		مجال "تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية الغذائية" ككل	٣,٦٩	٠,٣٨	مرتفعة

كما "يعتبر نظام بطاقة الأداء المتوازن قادر على توفير معلومات مناسبة للاتخاذ القرار" وذلك متوسط حسابي (٣,٨٨) وهي تقع ضمن درجة الأهمية المرتفعة، وانحراف معياري (٠,٧٤)، مما يشير إلى أن بطاقة الأداء المتوازن تعتبر أداة هامة تهدف إلى مساعدة الإدارة في رسم السياسات وترشيد القرارات الخاصة بتحقيق أهداف الوحدة في ظل متغيرات البيئية الداخلية والخارجية، وذلك من خلال توفير المعلومات الملائمة وفي الوقت المناسب لاتخاذ القرارات في مختلف نواحي نشاط الشركة ابتدأ من مرحلة التصميم للمنتج ومروراً بمرحلة التخطيط والتنفيذ وتطبيق أنشطة التصنيع بسرعة ودقة وفي الوقت المناسب

بينما حصلت الفقرة رقم (٣) على المرتبة الثالثة والتي تنص على "يساعد تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن في وضع خطط إستراتيجية لخفض التكاليف"، وذلك بمتوسط حسابي (٣,٨٤)، وهي تقع ضمن درجة الأهمية المرتفعة وانحراف معياري (٠,٧٨)، ويبين ذلك إدراك عينة الدراسة بان بطاقة الأداء المتوازن (BSC) تعتبر أداة لتنفيذ استراتيجيات الشركة المالية إلى جانب استراتيجيات الشركة الغير مالية من خلال توفير كافة بيانات التكاليف اللازمة للإنتاج وترجمها إلى أهداف وقياسات محدده تسمح بمراقبة التكاليف وفق ما هو مخطط لها للحد من الفاقد والتبذير في استخدام الموارد المتاحة للشركة، مما يساعد ذلك على تخفيض التكاليف في جميع مراحل عملية الإنتاج، كما أن عينة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الدراسة تدرك بان هذه النظام يعمل على تزود الإدارة بصورة عامة وسريعة عن الحالة الصحيحة لإستراتيجية خفض التكاليف وإعلام جميع العاملين بالأهداف الإستراتيجية الرئيسية التي يجب تطبيقها والالتزام بها.

ويلاحظ من الجدول رقم (١٢) أنَّ أقل الفقرات أهميَّة من وجهة نظر العاملين في الشركات الصناعية الغذائية حول تطبيق بطاقة الأداء المتوازن(BSC) كانت الفقرة رقم (٨) والتي تنص على "يؤدي إتباع نظام بطاقة الأداء المتوازن إلى تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من قبل العميل"، وذلك بمتوسط (٣,٤٧)، وهي تقع ضمن الدرجة الأهمية المتوسطة، وانحراف معياري (٠,٩١)، ويبين بأن عينة الدراسة يوافقون وبشكل متوسط بان بطاقة الأداء المتوازن تهتم بقياس وجه نظر العميل وتحقيق رضا العملاء من خلال مقاييس الجودة، والدقة في التسليم، وتخفيض الأسعار، ويعزو الباحث ذلك لان أفراد عينة الدراسة تدرك بان بطاقة الأداء المتوازن تركز على الإدارة الفعالة للموارد البشرية وتقوم على تحقيق التوازن في متطلبات الأطراف ذات العلاقة ومنهم العملاء، أكثر من تركيزها على نوعية وجودة الخدمة المقدمة.

كما "يساهم تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن في تحقيق الميزة التنافسية لدى الشركة" وذلك بمتوسط (٣,٤٨)، وهي تقع ضمن درجة الأهمية المتوسطة أيضاً، وانحراف معياري (٠,٧٤)، حيث تعمل بطاقة الأداء المتوازن على نقل وتوصيل إستراتيجية الشركة إلى مختلف الوحدات والمستويات الإدارية وقياس نماذج التنفيذ في تلك الوحدات، فاستخدامها بشكل جيد يضمن النتائج المستهدفة، ويدعم الميزة التنافسية للشركة وذلك عن طريق توفير أداه لتنفيذ الإستراتيجية والمحاسبة عن نتائجها المستهدفة. كما تدرك عينة الدراسة بان تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن يتطلب دراسة الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية التي تهدف إلى الاستفادة من نقاط القوة واستغلال الفرص وتلافي التهديدات الخارجية وتقليل نقاط الضعف الداخلية وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية للشركة.

وتشير النتائج الإجمالية إلى أن نسبة متوسط تطبيق بطاقة الأداء المتوازن (BSC) في الشركات الصناعية الغذائية في الكويت بلغت (٣,٦٩)، وهي تقع ضمن درجة التطبيق المرتفعة، وانحراف معياري منخفض بلغ (٠,٣٨) وهذا يبين أهمية بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية الغذائية في الكويت من خلال مساهمته في توفير قاعدة بيانات تساعد الإدارة على تقويم الأداء بشكل أفضل، وتوفير معلومات مناسبة للاتخاذ القرار، ووضع خطط إستراتيجية لخفض التكاليف، وتحديد التكلفة الإجمالية قبل البدء بعملية الإنتاج، بالإضافة إلى انه يساعد في تصميم وتحسين المنتجات بشكل مستمر مما تحقيق الميزة التنافسية لدى الشركة. وقد اتفقت النتيجة مع نتائج دراسة نديم (٢٠١٣) والتي توصلت الى وجود تأثير لتطبيق واستخدام محاور بطاقة الاداء المتوازن الاربعة على مقاييس الاداء المبنية على الربح المحاسبي في شركة الطيران الجوية الملكية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

4.2.3.1 نتيجة اختبار الفرضيَّة الفرعية الثالثة:HO3

لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة والتي تنص على "لا يوجد تطبيق لبطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية الغذائية في دولة الكويت"، فقد تم استخدام اختبار (T) للعينة المفردة (One Sample T-Test)، والجدول رقم (١٣) يبين نتائج اختبار هذه الفرضية.

الجدول رقم (١٣)

نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على إجابات أفراد العينة عن مجال "تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية الغذائية"

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الأهمية	قيمة (t) المحسوبة	درجات الحرية	الدلالة الإحصائية	القرار الإحصائي
تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية الغذائية في دولة الكويت	٣,٦٩	٠,٣٨	مرتفعة	١٧,١٣٧	٩٠	*٠,٠٠٠	رفض الفرضية العدمية

* ذات دلالة إحصائية عند مستوى (= α٠,٠٥)

ويتضح من نتائج الاختبار أن قيمة (T=١٧,١٣٧) كانت ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٥%)، مما يبين وجود تطبيق لبطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية الغذائية في دولة الكويت وبمتوسط حسابي (٣,٦٩). وبناءً عليه يتم رفض الفرضية العدمية الفرعية الثالثة وقبول الفرضية البديلة التي تنص على "يوجد تطبيق لبطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية الغذائية في دولة الكويت"، ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى أن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية يساعد على توفير قاعد بيانات شاملة والعاملين مما تساعد على تقييم وتقويم الأداء وتحسين الكفاءة الإنتاجية وفقاً للموارد المتاحة.

4.2.4 الفرضية الفرعية الرابعة: لا يوجد تطبيق لنظام الإدارة على أساس النشاط (ABM) في الشركات الصناعية الغذائية في دولة الكويت.HO4

للتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لمجال تطبيق نظام الإدارة على أساس النشاط (ABM) في الشركات الصناعية الغذائية في دولة الكويت من وجهة نظر المدراء العامين والماليين، ورؤساء الأقسام والمحاسبين العاملين في الشركات الصناعية الغذائية مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب أهميتها، وفقاً للمتوسطات الحسابية.

يلاحظ من البيانات الواردة في الجدول رقم (١٤) أنَّ آراء أفراد عينة الدراسة من العاملين في الشركات الصناعية الغذائية كانت مرتفعة الأهمية اتجاه جميع الفقرات، باستثناء الفقرات (٦، ٧، ٥) كانت متوسطة الأهمية، وتراوحت المتوسطات الحسابية للفقرات بين (٣,٥٨- ٣,٨٩)، وأشارت النتائج أن أكثر الفقرات أهمية في تطبيق نظام الإدارة على أساس النشاط (ABM) كانت الفقرة رقم (٤) والتي تنص على "يتكامل نظام الإدارة على أساس الأنشطة مع نظام التكاليف على أساس الأنشطة من حيث تخفيض التكلفة" وذلك بمتوسط حسابي (٣,٨٩)، وهي تقع ضمن درجة الأهمية المرتفعة، وانحراف معياري (٠,٧٥)، حيث يرى الباحث من هذه النتيجة بان نظام (ABM) يقوم بالاعتماد على

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة لمساعدة الإدارة في القيام بمهامها المختلفة، كالتخطيط، وإعداد الموازنة التقديرية على أساس الأنشطة، واتخاذ القرارات الإدارية بأنواعها، وأهمها قرارات تسعير المنتجات، كما يبين بأن نظام الإدارة على أساس الأنشطة يعد مكملاً لنظام التكلفة على أساس الأنشطة حيث يستخدم لتحسين رقابة العمليات والرقابة الإدارية للمساهمة في تحسين الأنشطة المضيفة للقيمة وتقليل الأنشطة غير مضيفة للقيمة لتخفيض التكاليف وتحسين جودة المنتج والتركيز على متطلبات العملاء

ويوضح الجدول كذلك أن الفقرة رقم (٣) والتي تنص على "يساعد نظام الإدارة على أساس الأنشطة في فصل الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة وأخرى لا تضيف قيمة" وذلك بوسط حسابي (٣,٨٦) وهي تقع ضمن درجة الأهمية المرتفعة، وانحراف معياري (٠,٨٨)، ويبين ذلك بان عينة الدراسة على اطلاع بان تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية الغذائية يعمل على فصل الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة وأخرى لا تضيف قيمة من خلال تحقيق التكامل مع نظام التكاليف على أساس الأنشطة ومراقبة ومتابعة الأنشطة باستمرار وتحليل القيمة المضافة لعمل التحسينات المستمرة التي ترفع من قيمة المنتج وجودته والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يساعد ذلك إلى تخفيض التكلفة وتحسين الأداء وتحسين القيمة لدى المستهلك وتحسين الربحية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الجدول رقم (١٤)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة على فقرات مجال "تطبيق نظام الإدارة على أساس النشاط (ABM) في الشركات الصناعية الغذائية في الكويت"

الرتبة	الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الأهميَّة
١	4	يتكامل نظام الإدارة على أساس الأنشطة مع نظام التكاليف على أساس الأنشطة من حيث تخفيض التكلفة.	3.89	0.75	مرتفعة
٢	3	يساعد نظام الإدارة على أساس الأنشطة في فصل الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة وأخرى لا تضيف قيمة.	3.86	0.88	مرتفعة
٣	10	يساعد نظام الإدارة على أساس الأنشطة في خفض تكاليف المنتج في مرحلة مبكرة من عملية الإنتاج.	3.85	0.71	مرتفعة
٤	2	توفر الشركة برامج تدريبية للموظفين على الأساليب الإدارية الحديثة في العمل.	3.80	0.88	مرتفعة
٥	9	تخضع منتجات الشركة لعمليات إعادة الهندسة سعيا للتخلص من الإضافات التي لا تحقق قيمة للزبون.	3.77	0.86	مرتفعة
٦	8	يساعد نظام الإدارة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف الغير مباشرة في الشركة.	3.75	0.82	مرتفعة
٧	1	يعتبر نظام الإدارة على أساس الأنشطة من الأنظمة المعروفة بشكل جيد لدى المستويات الإدارية في الشركة.	3.67	0.91	مرتفعة
٨	6	يساهم نظام الإدارة على أساس الأنشطة في تحقيق الرضا لدى الزبون من خلال خفض التكاليف.	3.66	0.90	متوسطة
٩	7	يساعد نظام الإدارة على أساس الأنشطة في حذف الأنشطة الغير مضيفة للقيمة.	3.60	0.98	متوسطة
١٠	5	يساهم نظام الإدارة على أساس الأنشطة في تعزيز القدرة التنافسية لدى الشركة.	3.58	0.86	متوسطة
		مجال "تطبيق نظام الإدارة على أساس النشاط في الشركات الصناعية الغذائية" ككل	٣,٧٤	٠,٤٤	مرتفعة

كما "يساعد نظام الإدارة على أساس الأنشطة في خفض تكاليف المنتج في مرحلة مبكرة من عملية الإنتاج"، وذلك بمتوسط حسابي (٣,٨٥)، وهي تقع ضمن درجة الأهمية المرتفعة وانحراف معياري (٠,٧١)، مما يعني أن عينة الدراسة تدرك بان هذا النظام تهدف إلى تخفيض التكلفة في مراحل مبكرة من عملية الإنتاج ابتداء من مرحلة تصميم المنتج حتى الانتهاء من عملية الإنتاج نظراً لإتباع منهج تقييم أنشطة العمليات من ناحية التكلفة والقيمة لتحديد الفرص الملائمة لأغراض تحسين الكفاءة ومراقبة كل نشاط على حدا وتقييم ذلك النشاط ومعالجة الانحرافات أن وجدت قبل الانتقال إلى المرحلة أو النشاط التالي، مما يساعد ذلك على تخفيض تكاليف المنتج في مرحلة مبكرة من عملية الإنتاج

أما أقل الفقرات أهميَّة من وجهة نظر العاملين في الشركات الصناعية الغذائية حول تطبيق نظام الإدارة على أساس النشاط (ABM) كانت الفقرة رقم (٥) والتي تنص على "يساهم نظام الإدارة على أساس الأنشطة في تعزيز القدرة التنافسية لدى الشركة"، وذلك بمتوسط (٣,٥٨)، وهي تقع ضمن الدرجة الأهمية المتوسطة، وانحراف معياري (٠,٨٦)، واتفقت هذه النتيجة مع النتائج السابقة المتعلقة بالتكلفة بتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط، وبطاقة الأداء المتوازن، والتكلفة المستهدفة بان هذه الأنظمة تهدف إلى تحقيق الميزة التنافسية لدى الشركة وذلك من خلال التركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة بهدف تخفيض التكاليف، للوصول إلى السعر التنافسي الذي يحقق الميزة التنافسية لدى الشركة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

كما "يساعد نظام الإدارة على أساس الأنشطة في حذف الأنشطة الغير مضيفة للقيمة" وذلك بمتوسط (٣,٦٠)، وهي تقع ضمن درجة الأهمية المتوسطة أيضاً، وانحراف معياري (٠,٩٨)، وتتفق هذه النتيجة مع النتائج السابقة بان النظام يعمل على فصل الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة مثل نشاط شراء المواد الأولية ونشاط فحص النوعية والجودة، وأخرى لا تضيف قيمة مثل نشاط خزن المواد ونشاط نقل المواد من مكان إلى أخر، لذلك يقوم هذا النظام على تحليل القيمة المضافة لعمل التحسينات المستمرة التي ترفع القيمة لدى المستهلك وتخفيض الموارد الضائعة والتخلص من الأنشطة الغير مضيفة للقيمة.

وبشكل عام تشير النتائج إلى أن هناك تطبيق لنظام الإدارة على أساس النشاط (ABM) في الشركات الصناعية الغذائية في الكويت، وذلك بمتوسط حسابي بلغ (٣,٧٤)، وبانحراف معياري منخفض بلغ (٠,٤٤)، وهذا يبين بان الشركات الصناعية الغذائية في الكويت تدرك لأهمية الفوائد والمزايا التي يحققها تطبيق نظام الإدارة على أساس النشاط في تحقيق التكامل مع نظام التكاليف على أساس الأنشطة من حيث تخفيض التكلفة، وانه يساعد على فصل الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة وأخرى لا تضيف قيمة، وخفض تكاليف المنتج في مرحلة مبكرة من عملية الإنتاج. وقد اتفقت النتيجة مع نتائج دراسة اليامور ، علي (٢٠١٠) والتي توصلت على ان نظام ال (ABM) يتكامل مع نظام ال (ABC) باستخدام المعلومات التي يوفرها في تحليل العمليات لتحديد فعالية الانشطة وتصنيفها الى انشطة تضيف قيمة واخرى لا تضيف قيمة ، وبالشكل الذي ينعكس اثرة على ادارة التكلفة بقصد تخفيضها من خلال ادارة الانشطة المسببة لها وتحديد فرص خفض التكلفة من خلال التحليلات والتي تشكل الاطار العام لنظام ال (ABM) وهي تحليل الانشطة وتحليل الاداء وتحليل مسببات التكلفة. وقد اتفقت النتيجة مع نتائج دراسة اليامور ، علي (٢٠١٠) والتي توصلت على ان نظام ال (ABM) يتكامل مع نظام ال (ABC) باستخدام المعلومات التي يوفرها في تحليل العمليات لتحديد فعالية الانشطة وتصنيفها الى انشطة تضيف قيمة واخرى لا تضيف قيمة ، وبالشكل الذي ينعكس اثرة على ادارة التكلفة بقصد تخفيضها من خلال ادارة الانشطة المسببة لها وتحديد فرص خفض التكلفة من خلال التحليلات والتي تشكل الاطار العام لنظام ال (ABM) وهي تحليل الانشطة وتحليل الاداء وتحليل مسببات التكلفة.

4.2.4.1 نتيجة اختبار الفرضيَّة الفرعية الرابعة: H04

لاختبار الفرضية الفرعية الرابعة والتي تنص على "لا يوجد تطبيق لنظام الإدارة على أساس النشاط في الشركات الصناعية الغذائية في دولة الكويت"، فقد تم استخدام اختبار (T) للعينة المفردة (One Sample T-Test)، والجدول رقم (١٥) يبين نتائج اختبار هذه الفرضية.

الجدول رقم (١٥)
نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على إجابات أفراد العينة عن مجال "تطبيق نظام الإدارة على أساس النشاط في الشركات الصناعية الغذائية"

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الأهمية	قيمة (t) المحسوبة	درجات الحرية	الدلالة الإحصائية	القرار الإحصائي
تطبيق نظام الإدارة على	٣,٧٤	٠,٤٤	مرتفعة	١٦,٢٦٥	٩٠	*٠,٠٠٠	رفض

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أساس النشاط في الشركات الصناعية الغذائية في دولة الكويت							الفرضية العدمية

* ذات دلالة إحصائية عند مستوى (= α ٠,٠٥)

ويتضح من نتائج الاختبار أن قيمة (T=١٦,٢٦٥) كانت ذات دلالة إحصائية عند مستوى (٥%)، مما يبين وجود تطبيق لنظام الإدارة على أساس النشاط في الشركات الصناعية الغذائية في دولة الكويت وبمتوسط حسابي (٣,٧٤). وبناءً على ما سبق يتم رفض الفرضية العدمية الفرعية الرابعة وقبول الفرضية البديلة التي تنص على "يوجد تطبيق لنظام الإدارة على أساس النشاط (ABM) في الشركات الصناعية الغذائية في دولة الكويت"، ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى أن الشركات تسعي إلى تحقيق التكامل في أنظمة محاسبة التكاليف الحديثة وخاصة التكامل مع نظام (ABC) لتخفيض التكاليف، وفصل الأنشطة التي لا تضيف قيمة ومحاولة التخلص منها، لدعم الميزة التنافسية للشركات.

4.3 تحليل ومناقشة نتائج اختبار الفرضيَّة الرئيسة الأولى:

الفرضية الرئيسية: وتنص على "لا يوجد تطبيق للأساليب الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية الغذائية بدولة الكويت".

ولاختبار الفرضية الرئيسية تم استخدام اختبار (T) للعينة المفردة (One Sample T-Test) وتقسيم الأساليب الإدارية الحديثة إلى أربعة أساليب، كما تم شرحها سابقاً، ويبيِّن الجدول رقم (١٦) نتائج اختبار هذه الفرضية.

جدول رقم (١٦)

اختبار(T) للعينة المفردة لمجالات تطبيق الأساليب الإدارية الحديثة

ت	المجال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (t)	درجات الحرية	مستوى الدلالة
١	تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية الغذائية.	٣.٨٣	٠.٢٨	٢٨,١٢٢	٩٠	*٠,٠٠٠
٢	تطبيق التكلفة المستهدفة (T. C) في الشركات الصناعية الغذائية.	٣,٩٦	٠.٣٤	٢٦,٧١٧	٩٠	*٠,٠٠٠
٣	تطبيق بطاقة الأداء المتوازن (BSC) في الشركات الصناعية الغذائية.	٣,٦٩	٠,٣٨	١٧,١٣٧	٩٠	*٠,٠٠٠
٤	تطبيق نظام الإدارة على أساس النشاط (ABM) في الشركات الصناعية الغذائية.	٣,٧٤	٠.٤٤	١٦,٢٦٥	٩٠	*٠,٠٠٠
	مستوى التطبيق الإجمالي	٣.٨١	٠.٢٢	٣٥,٠٤٤	٩٠	*٠,٠٠٠

* ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05≥α)

يبين الجدول السابق أن الشركات الصناعية الغذائية المُدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية تقوم بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، حيث وصلت أعلى متوسط تطبيق لمجال تطبيق التكلفة المستهدفة (٣,٩٦)، وفي المرتبة الثانية تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) بمتوسط حسابي (٣,٨٣)، وفي المرتبة الثالثة تطبيق نظام الإدارة على أساس النشاط (ABM) بمتوسط حسابي (٣,٧٤)، بينما أقل الأساليب تطبيقاً كان تطبيق بطاقة الأداء المتوازن (BSC) بمتوسط حسابي (٣,٦٩)، وكانت جميع مجالات الدراسة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (٠,٠١).

تشير النتائج الإجمالية في الجدول رقم (١٦) أن متوسط التطبيق الإجمالي لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بلغت (٣,٨١)، وبانحراف معياري منخفض (٠,٢٢) أي أن

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الشركات الصناعية الغذائية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية تطبق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، وأن قيمة (t) (٣٥,٠٤٤) كانت دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (١%)

وبناءً على ما سبق يمكن التأكيد على رفض الفرضية العدمية الرئيسة وقبول الفرضية البديلة التي تنص على "يوجد تطبيق للأساليب الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية الغذائية بدولة الكويت".

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الخامس : النتائج والتوصيات

٥,١ مقدمة.

٥,٢ النتائج.

٥,٣ التوصيات.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الخامس
النتائج والتوصيات

٥,١ مقدمة

بعد تحليل البيانات التي تم الحصول عليها في الفصل السابق، يأتي هذا الفصل ليبين أهم النتائج التي تم الحصول عليها بناءً على نتائج التحليل الإحصائي، إضافةً إلى عرض بعض التوصيات التي يرى الباحث بأنها تفيد بعض الأطراف المعنية.

٥,٢ النتائج

من خلال تحليل واختبار ومناقشة فرضيات الدراسة توصلت الدراسة إلى أهم النتائج الآتية:

١- تطبق الشركات الصناعية الغذائية المدرجة في سوق المال الكويتي نظام التكلفة على أساس النشاط، وان الشركات تدرك بأهمية تطبيق النظام في توفر معلومات ملائمة ودقيقة وفي الوقت المناسب للاتخاذ القرار. يتوفر لدى الشركة الصناعية الغذائية في الكويت نظام معلومات محاسبي فعال يساعد في تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

٢- تطبق الشركات الصناعية الغذائية المدرجة في سوق المال الكويتي نظام التكلفة المستهدفة بمتوسط، وان الشركات تدرك بأهمية تطبيق النظام في تخفيض التكاليف في كل مرحلة من مراحل التصنيع. يساعد تطبيق نظام التكلفة المستهدفة على تحسين الميزة التنافسية للشركات الصناعية الغذائية في الكويت من خلال تحديد التكلفة الإجمالية للمنتج وهامش الربح المطلوب والسعر التنافسي قبل البدء بعملية الإنتاج، وتقديم منتجات متنوعة ذات جودة عالية تلبي رغبات المستهلكين واحتياجاتهم.

٣- تطبق الشركات الصناعات الغذائية المدرجة في سوق المال الكويتي بطاقة الأداء المتوازن في جميع مراحل التصنيع المنتجات بمتوسط، وان الشركات تدرك بأهمية تطبيق النظام في يوفر قاعدة بيانات تساعد الإدارة على تقويم الأداء بشكل أفضل. إن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية الغذائية في الكويت يوفر معلومات مناسبة للاتخاذ القرارات وفي الوقت المناسب.

٤- تطبق الشركات الصناعية الغذائية المدرجة في سوق المال الكويتي نظام الإدارة على أساس الأنشطة في مراقبة ومتابعة الأنشطة التصنيعية، وان الشركات تدرك بأهمية تطبيق النظام في يساعد على فصل الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة وأخرى لا تضيف قيمة.

٥,٣ التوصيات

من خلال تحليل البيانات واختبار الفرضيات، يوصي الباحث بما يأتي:

١. العمل على توفير البرامج والتقنيات اللازمة لتطبيق أنظمة المحاسبة الإدارية الحديثة لزيادة فرص نجاحها وتخفيض تكلفة الحصول على البيانات وخاصة وأن هذه الأنظمة تحتاج إلى كم هائل من البيانات والمعلومات التفصيلية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٢. ضرورة التأكيد على الشركات الصناعات الغذائية المساهمة العامة على تفعيل دور أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة بصورة أوسع باعتبارها نظاماً للمعلومات يساهم في خدمة الإدارة، ولما لها من جدوى ومنفعة كبيرة تعود على الشركات.
٣. توعية الشركات الصناعية من خلال الجهات المعنية بضرورة استقطاب الكفاءات العلمية ذات الخبرة الواسعة في مجال أنظمة التكاليف، وإنشاء أقسام متخصصة بالتكاليف لما لذلك من ايجابيات عديدة في المدى الطويل على الشركة.
٤. ضرورة توعية الشركات بطرح منتجات ذات مواصفات تلبي رغبات المستهلكين واحتياجاتهم.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المصادر والمراجع

المصادر والمراجع باللغة العربية:

- احمد، مجتبى (٢٠١٣)، مدى إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وأثراه على قرارات تسعير المنتجات ،قسم المحاسبة والإدارة المالية ،جامعة الخرطوم،السودان.
- آل آدم، يوحنا والرزق، صالح، .(2006) المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، العدد٢ ، الحامد للنشر، عمان، الأردن.
- باسيلي ، مكرم عبد المسيح (2007) ، المحاسبة الإدارية: الأصالة والمعاصرة ، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع ، جمهورية مصر العربية.
- بديع الدين ريشو ، إدارة التكاليف، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها (ABM)&(ABC) " مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الانسانية): مجلد ٢٨ ،عدد٨ ،فلسطين.
- البشتاوي ، سليمان (٢٠١٣) "الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة نحو تحسين وتطوير أداء أبو جزر،حمد احمد (٢٠١٢) ، استخدام بطاقة الأداء المتوازن كأداة تقييم البنك الإسلامي الفلسطيني دراسة ميدانيه، رسالة ماجستير غير منشوره ،الجامعة الإسلامية ،غزه،فلسطين.
- البشتاوي سليمان ،(٢٠٠٧) "تطبيق المعرفة الجديدة: نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABCM) دراسة تطبيقية في القطاع الصناعي الأردني" العلوم الإدارية، المجلّد 34 ، العدد1،جامعة ال البيت،الاردن.
- البشتاوي سليمان،(٢٠١٣) "الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها (ABM)&(ABC)، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الانسانية) المجلد،(٨) ،العدد٢٨ ،الاردن.
- بني حمدان،خالد وادريس،وائل(٢٠٠٧) ، الإستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي منهج معاصر ، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان ،الأردن.
- جاريسون، ري اتش ونورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين، 2000، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية.
- الجخلب ،درويش (٢٠٠٧)،دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي ،دراسة تطبيقية حول إعداد موازنة الجامعة الإسلامية وفقا لأسلوب ABC ، رسالة ماجستير غير منشورة ،الجامعة الإسلامية ،غزة.
- جريرة،طلال (٢٠١١)، منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقه في قطاع الأدوية والصناعات الطبية في الأردن ، دراسة ميدانية،مجلة العلوم الإدارية،المجلد ٣٨،العدد ١،الاردن.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- جهماني، عمر عيسى، والعمري، أحمد محمد،(2003) " .تطبيق نظم محاسبة التكاليف ، في البنوك التجارية العاملة في الأردن" :دراسة ميدانية، مجلة أبحاث اليرموك .المجلد١٩ ،العدد 2 منشورات جامعة اليرموك، ص683 .
- جوده،محفوظ احمد (٢٠٠٨)، تطبيق نظام قياس الأداء المتوازن وأثره في التزام المؤسسات للعاملين في شركات الالمنبوم الأردنية،المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية،جامعة العلوم التطبيقية ،عمان،الأردن.
- الحديدي ، إسراء تيسير (2005) ، مدى استخدام أساليب المحاسبة ا لإدارية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها على الأداء ،رسالة ماجستير غير منشورة،الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.
- حسين، زينب،(٢٠٠١) ، نموذج استراتيجي متعدد الأبعاد لتقييم الأداء ،ورقة عمل مقدمة إلى المؤتمر العربي الثاني في إدارة القياده الابداعية في مواجهة التحديات المعاصرة للإدارة العربية ٦-٨ نوفمبر ٢٠٠١ ،القاهرة ،مصر،ص:٢٧٦.
- الخلف نضال،و زويلف انعام (٢٠٠٧)، التسعيرباستخدام منهج التكلفة المستهدفه دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز ،الاقتصاد والإدارة، مجلد ٢١،عدد١،السعوديه.
- الخليل ،محار (٢٠١٢)، تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية،(رسالة ماجستير) جامعة الشرق الاوسط ، الاردن .
- درغام،وماهر،وأبو فضه (٢٠٠٩)، اثر تطبيق أنموذج بطاقة الأداء المتوازن في تعزيز الأداء المالي الاستراتيجي للمصارف الوطنية العاملة في قطاع غزه ،مجلة الجامعة الإسلامية ،سلسلة العلوم الإنسانية ،الجامعة السلامية ،المجلد ١٧،العدد٢،غزة.
- راضي، محمد سامي، ٢٠٠٣" مبادئ محاسبة التكاليف " الدارالجامعية، الإبراهيمية، رمل الإسكندرية، مصرص:٢٦.
- الركابي ،ناجي(٢٠١٠)، أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي لشركة الصناعات الالكترونية ،الكلية التقنية الإدارية ،بغداد ،العراق.
- الرواشدة صلاح،والعوامره محمد،(٢٠١١)، تحليل وتقييم تأثيرات الأزمة المالية على الاستثمار في المناطق الصناعية المؤهلة في الأردن(QIZ) ،مجلة الجامعة الإسلامية ،سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد ١٩،٢، الاردن.
- الرومي، عبد العزيز،(٢٠١٢)،اثر استخدام نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC)في تحسن أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت ،رسالة ماجستير غير منشورة ،جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن .
- زغلول ،جوده،وعبد الرؤوف(٢٠١٠) ، استخدام مقاييس الأداء في بناء نموذج قياس رباعي المسارات لإدارة الأداء الاستراتيجي والتشغيلي للأصول الفكرية ،بحث

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

مقدم إلى برنامج الندوه الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن ٢١.السعودية.

- زملط ، اياد (٢٠١٣) ،أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وأثرها في رفع الكفاءة الائتمانية لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة ماجستير غير منشوره الجامعة الإسلامية ،غزه.
- سامي ،مجدي محمد (٢٠٠١)، مدى فاعلية نظام التكاليف على أساس الأنشطة كنظام لمعلومات التكاليف ،مجلة البحوث التجارية ،المجلد ٢٢،العدد٢،مصر.
- السبوع ،سليمان ،(٢٠٠٠)، استخدام نظام ABC وأساليب ال ABM لاتخاذ القرار وتقييم أداء المنظمة ، رسالة دكتوراه غير منشوره، جامعة بغداد للادارة والاقتصاد ، بغداد،العراق .
- الشبيل ،سيف وجرادات،٢٠١٤، مدى مساهمة المحاسبة الإدارية في اندماج المصارف التجارية،المنارة ،مجلد ١٩،العدد٤، الأردن .
- الشعراني ، علا أسامة (2010) ، أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المرابحة في المصارف الإسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة ،جامعة دمشق،سوريا.
- الظاهر، أحمد حسن ، (2002) المحاسبة الإدارية :دار وائل للنشر والتوزيع، عمان ، الاردن.
- عبد الحميد،عبد الفتاح المغربي (٢٠٠٦)، التخطيط الاستراتيجي بقياس بطاقة الأداء المتوازن ،المكتبة العصرية للنشر والتوزيع ،مصر.
- عبد الرحمن ، عبد المجيد (2000) ، مدخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف استراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية،المجلة العلمية لكلية التجارة ، جامعة أسيوط ،المجلد ٢٢، العدد 28 ،مصر.
- عبد العظيم، محمد،(٢٠٠٥)، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الاستراتيجية في المنظمات، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية ،المجلد ٢١،العدد ١،ص:٢٦.
- عبد القادر، صالحي(٢٠١٣)، تقييم أداء العاملين باستخدام بطاقة الأداء المتوازن دراسة ميدانية في مؤسسة سونلغاز حضري ، رسالة ماجستير غير منشورة ،جامعة قاصدي مرباح، الجزائر .
- عبد اللطيف ،وتركمان (٢٠٠٦)،بطاقة الأداء المتوازن كأداة لقياس الأداء ،مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العملية ، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية ،جامعة تشرين ،كلية الاقتصاد،المجلد ٢٨،العدد٢، دمشق،سوريا.
- عبد المحسن ،توفيق محمد(٢٠٠٦) ، الاتجاهات حديثة في التقييم والتمييز في الإدارة ستة سيجما وبطاقة الأداء المتوازن ، دار الفكر العربي للنشر والتوزيع ،ص:١٢ ،القاهرة.مصر .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- عبده ماجده ،(٢٠١٢) "الجودة المدركة لخدمات المواقع الالكترونية وأثرها على تحقيق القيمة المضافة من وجهة نظر طلبة الجامعات الخاصة " رسالة ماجستير غير منشوره،جامعة الشرق الأوسط ، الأردن.
- عدس ، نائل ، الخلف ، نضال (2007) محاسبة التكاليف : مدخل حديث، جهينة للنشر. والتوزيع ، عمان، الاردن.
- العربيد ،عصام فهد (2003) ، المحاسبة الإدارية ، دار المناهج للنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن.
- العفيري ،فؤاد أحمد(٢٠٠٦)،تقييم الأداء المحاسبي واستراتيجيات تطويره في الشركات الصناعية التحويلية في اليمن ، أطروحة دكتوراه غير منشوره،جامعة دمشق ،سوريا.
- العمر، ،زياد (٢٠٠٧)، العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية ،رسالة ماجستير غير منشورة ،جامعة آل البيت ،الأردن.
- العمري، هاني، (٢٠٠٩)، منهجية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات السعودية ، مجلة الجامعة الاسلامية، فلسطين، المجلد ٢، العدد٣،ص:٤٩-٧٧.
- العناتي رضوان ،(٢٠٠٩) ، مدى تطبيق شركات الكهرباء في الاردن لنظام التكاليف والادارة المبني على الأنشطة ،مجلة الزرقاء للدراسات والبحوث المجلد ٩،العدد ١،الاردن.
- العناتي، رضوان محمد (٢٠٠٤)،بناء نموذج قياس وتقويم أداء شركات المقاولات الأردنية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن ،رسالة دكتوراه ،جامعة عمان العربية للدراسات العليا ،عمان ، الأردن.
- فخر، نواف، و الدليمي، خليل، .(2002) محاسبة التكاليف الصناعية، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، مجلد ١، العدد١، عمان ،الأردن.
- فضيلة ،عابد (٢٠١٠) آلية حساب الضريبة على القيمة المضافة، خصائصها معوقات تطبيقها في الجمهورية العربية السورية،مجلة جامعة دمشق للعلوم الانسانية، المجلد ٢٦،العدد٢، دمشق،سوريا.
- الكبيجي مجدي،(٢٠١٤) " مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية" رسالة ماجستير غير منشورة ،جامعة الشرق الاوسط ،الاردن.
- كواشي ،مراد(٢٠١٤) إشكالية تعميم وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن المستدام،المجلة العربية للمحاسبة ، المجلد ١١٧ ، العدد ١، ص٧٤ ،الجزائر .
- مجتبى احمد،(٢٠١٣)، " مدى إمكانية تطبيق منهج التكلفة المستهدفة وأثره على قرارات تسعير المنتجات " رسالة ماجستير غير منشوره، قسم المحاسبة والادارة المالية جامعة الخرطوم ، السودان.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- محاد ،عريوة (٢٠١١)، دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء المستدام بالمؤسسات المتوسطة للصناعات الغذائية ، رسالة ماجستير غير منشوره ،جامعة فرحات عباس،كلية العلوم الاقتصادية ،الجزائر.

- محرم، زينات محمد، (1995) ، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة لرفع كفاءة قرارات تسعير المنتجات الجديدة في ظروف البيئة الديناميكية المعاصرة، المجلة العلمية الاقتصاد والإدارة، العدد ١، القاهرة.
- المطارنة غسان فلاح(2008) ، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24 ، العدد الثاني،دمشق.
- مفتي ،محمد حسن علي مفتي وشيخ فريد عمر (٢٠٠٥)، مدى فعالية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالمنشآت الصناعية ، دراسة استكشافية على عينة من المنشآت الصناعية بمدينة جدة ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية،مقبول للنشر .
- نابلسي، طارق تيسير(٢٠٠٨)، إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الحسين بن طلال،معان، الأردن.
- نديم ، مريم (٢٠١٣) تقييم الأداء المالي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن ،رسالة ماجستير ،جامعة الشرق الأوسط،، عمان ،الأردن .

- نديم مريم ،(٢٠١٣)،" تقييم الأداء المالي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن(دراسة اختباريه في شركة الطيران الملكية الأردنية) " رسالة ماجستير غير منشوره،جامعة الشرق الاوسط ، الاردن.

- نصر، عبد الكريم والكخن،رشيد،" (1997) مستلزمات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط في بعض الشركات الصناعية : دراسة نظرية وميدانية" ، مجلة الإدارة العامة، مجلد 36، العدد ٤.دمشق.
- هيئة المحاسبين الإداريين الأردنيين (CIMA)،(٢٠٠٨).
- وائل محمد صبحي ادريس(٢٠٠٩)،سلسلة الأداء الاستراتيجي، ط١، دار وائل للنشر،عمان ، الأردن.
- اليامور علي ،(٢٠١٠) بعنوان" استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة ال(ABM) في تحديد فرص تخفيض التكلفة دراسة حالة في معمل ألبان الموصل" تنمية الرافدين، العدد ٩٨ مجلد ٣٢، كلية الإدارة والاقتصاد-جامعة الموصل،العراق.
- اليامور،علي (٢٠١٠)، استخدام نظام الإدارة على ساس الأنشطة ال ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة ،دراسة حالة في معمل ألبان الموصل ،تنمية الرافدين ،العدد٩٨،مجلد٣٢،كلية الإدارة والاقتصاد ،جامعة الموصل .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- يوسف زينب، وعوده هيفاء (٢٠١٤) ، اهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة في القرارات الإدارية ،مجلة جامعة بابل للعلوم الاسلامية ،المجلد ٢٢،العدد ٤،العراق.

المصادر والمراجع الأجنبية:

- **Anderson, S. W., j. W. Hesford and S. M. Young, (2002). "Factors influencing the performance of activity based costing teams: a field study of ABC model development time in the automobile industry" Accounting Organizations and Society.**
- **Atkinson, A. A., r. D. Banker, R. S. Kaplan and S. M. Young, (٢٠٠١). Management Accounting 3rd ed. Upper Saddle River: NJ: Prentice Hall.**
- **Atkinson, Anthony A. and Banker, 1997, ajar D. and Kaplan, Robert S. and Young Marks. ,"Management Accounting" 2nd Ed., p: 608-612.**
- **Bell, Jan& Kim, Won (2003)" Best Practices in Target Costing" Management accounting Quarterly, Winter.P:202-219.**
- **Blocher, Edward J. et al, (2002) "Cost Management: A Strategic Emphasis" Second Edition, P: 52.**
- **Blocher, Edward J.and Chem., Kung H. and Lin, Thomas W, (2002). ,"Cost Management: - A strategic Emphasis", McGraw- Hill, Co., p: 157.**
- **Charles T. Horngren, Gorge Foster, Sirkant M. Datar, (2003), cost accounting: a managerial emphasis, 11th edition, Printice-Hall international, Inc, New Jersy, U.S.A.**
- **Ellram, L. (2000) purchasing and supply managements participation in the target costing process, Journal of supply chain management by the Emphasis, (13th).Pearson Prentice Hal, P: 426-440.**
- **Ghafeer، Abdul Rahman، Mazahrih, (٢٠١٤)The Impact of Target Cost Method to Strengthen the Competitiveness of Industrial Companies" International Journal of Business and Social Science -Vol. 5 No. 2; February.**

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- **Harrison,Jeffrey S.&John,Caron H,(1998).”Foundation in Strategic Management” By South-Western College Publishing .Printed in The United States of America.**
- **Hilles,H.(2012), The Extent of Applying Managerial Accounting Techniques in Planning, Controlling, and Decision-Making,unpublished master dissertation, The Islamic University , Gaza.**
- **Hilton, (2000) Ronald W. and Maher, Michael W. and Selto, Frank H.,"Cost Management Strategies for Business Decisions" McGraw-Hill, Co, p: 566.**
- **Hitt,Michael A&Ireland ,R. Duane&Hoskisson,Robert E,(2001)” Strategic Management”4ed, By South-Westem College Publishing,Printed in the United States of America.**
- **Horngren, C. T., Sundem, G. L., Stratton, W. O.,(2005) Introduction To Management Accounting, 13th. ed., Upper Saddle River: New Jersey, Prentice Hall.**
- **Kaplan, R.S., and A.A. Atkinson (1998), Advanced Management Accounting: (3 Editions) Upper Saddle River, NJ. Prentice Hall.**
- **Lynch, Richard “Corporate Strategy”2ed, Prentice Hall Inc.2000.**
- **Robert s. Kaplan and Anthony A. Atkinson, (1998), Advanced Management Accounting, (3Ed), prentice-Hall. Inc, New Jersey.**

-

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الملاحق

ملحق رقم (١)

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة آل البيت
Al al-Bayt University

جامعة آل البيت
كلية إدارة المال والأعمال
قسم المحاسبة
بعد التحية .....

تهدف هذه الدراسة إلى التعرُّف على " مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية الغذائية في دولة الكويت"، وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة.

فان الباحث يسعده ويشرفة ان تكونوا من بين السادة الخبراء الذين يبدون رأيهم في صلاحية فقرات الاستبانة من عدمها وتعديل وابداء ملاحظاتكم القيمة على فقرات الاستبانة.

شاكرين لكم تعاونكم في مشاركتنا في إنجاز هذا العمل الأكاديمي الذي سوف تكون نتيجته مفيدة لتطوير الشركات الصناعية الغذائية في دولة الكويت.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام

اشراف	**الباحث الطالب**
الدكتور نوفان العليمات	**سلمان نوري القلاف**

القسم الأول: البيانات الشخصية:

يرجى التكرم بالإجابة عن هذه الأسئلة بوضع إشارة (✓).

١ـ المؤهل العلمي:

☐ **ثانويَّة عامة** ☐ **دبلوم** ☐ **بكالوريوس**

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

☐ ماجستير ☐ دكتوراة ☐ أخرى، يرجى ذكرها

٢- التخصُّص العلمي:

☐ محاسبة ☐ علوم مالية ومصرفية ☐ نظم معلومات حاسبية

☐ إقتصاد ☐ إدارة أعمال ☐ أخرى، يرجى ذكرها

٣- سـنوات الخبــرة في مجال عملك الحالي:

☐ أقل من ٣ سنوات ☐ من ٣ إلى أقل من ٧ سنوات

☐ من ٧ إلى أقل من ١٠ سنوات ☐ من ١٠ سنوات فأكثر

٤- المسمى الوظيفي:

☐ مدير عام ☐ مدير مالي ☐ نائب مدير مالي

☐ رئيس قسم ☐ محاسب ☐ أخرى، يرجى ذكرها

القسم الثاني: بيانات متغيرات الدراسة:

المجال الأول: مدى تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في الشركات الصناعية الغذائية في دولة الكويت.

١	يعتبر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من الأنظمة المعروفة بشكل جيد للمستويات الإدارية في الشركة.					
٢	يعتبر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة قادر على توفير معلومات ملائمة للاتخاذ القرار.					
٣	يساعد تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الميزة التنافسية لدى الشركة.					
٤	يقوم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في توفير معلومات دقيقة للإدارة في الشركة.					
٥	تقوم الإدارة بتطوير نظام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بشكل دوري.					
٦	يوفر لدى الشركة نظام معلومات محاسبي فعال يساعد في تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.					
٧	يمكن لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من احتساب تكلفة المنتج بشكل دقيق.					
٨	يستطيع نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة توفير المعلومات في الوقت المناسب.					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٩	لدى الشركة القدرة على حصر الأنشطة التي يستنفذها المنتج في الشركة.					
١٠	لدى الشركة القدرة على تحديد التكاليف الغير مستغلة من الأنشطة.					

المجال الثاني: مدى تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية الغذائية في دولة الكويت.

١	يعتبر نظام بطاقة الأداء المتوازن من الأنظمة المعروفة بشكل جيد لدى المستويات الإدارية في الشركة.					
٢	يعتبر نظام بطاقة الأداء المتوازن قادر على توفير معلومات مناسبة للاتخاذ القرار.					
٣	يساعد تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن في وضع خطط إستراتيجية لخفض التكاليف.					
٤	يساهم تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن في تحقيق الميزة التنافسية لدى الشركة.					
٥	يقوم نظام بطاقة الأداء المتوازن في توفير إطار للقياس يشمل مقاييس الأداء المالي وغير المالي.					
٦	يوفر نظام بطاقة الأداء المتوازن قاعدة بيانات تساعد الإدارة على تقويم الأداء بشكل أفضل.					
٧	يساهم نظام بطاقة الأداء المتوازن في الإدارة الإستراتيجية للإرباح المستقبلية.					
٨	يؤدي إتباع نظام بطاقة الأداء المتوازن إلى تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من قبل العميل.					
٩	يساعد نظام بطاقة الأداء المتوازن في تحديد التكلفة الإجمالية قبل البدء بعملية الإنتاج.					
١٠	يساعد نظام بطاقة الأداء المتوازن في تصميم وتحسين المنتجات بشكل مستمر.					

المجال الثالث:مدى تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الغذائية في دولة الكويت.

١	يعتبر نظام التكلفة المستهدفة من الأنظمة المعروفة بشكل جيد لدى المستويات الإدارية في الشركة.					
٢	يساعد نظام التكلفة المستهدفة على توفير معلومات مناسبة لاتخاذ القرار.					
٣	يقوم نظام التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف في مرحلة التصميم.					
٤	يساعد نظام التكلفة المستهدفة في تحديد التكلفة الإجمالية قبل البدء بعملية الإنتاج.					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٥	يقوم نظام التكلفة المستهدفة على تخفيض تكلفة الإنتاج في الشركة.					
٦	يساهم تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية لدى الشركة.					
٧	يعمل نظام التكلفة المستهدفة في تقديم منتجات يمكن للعميل تحمل سعرها.					
٨	يقوم نظام التكلفة المستهدفة على طرح منتجات ذات مواصفات تلبي رغبات المستهلكين واحتياجاتهم.					
٩	يساعد نظام التكلفة المستهدفة على تحديد هامش ربح قبل عملية الإنتاج.					
١٠	يقوم تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في جميع مراحل عملية الانتاج.					

المجال الرابع: مدى تطبيق نظام الإدارة على أساس النشاط (ABM) في الشركات الصناعية الغذائية في دولة الكويت.

١	يعتبر نظام الإدارة على أساس الأنشطة من الأنظمة المعروفة بشكل جيد لدى المستويات الإدارية في الشركة.					
٢	توفر الشركة برامج تدريبية للموظفين على الأساليب الإدارية الحديثة في العمل.					
٣	يساعد نظام الإدارة على أساس الأنشطة في فصل الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة وأخرى لا تضيف قيمة.					
٤	يتكامل نظام الإدارة على أساس الأنشطة مع نظام التكاليف على أساس الأنشطة من حيث تخفيض التكلفة.					
٥	يساهم نظام الإدارة على أساس الأنشطة في تعزيز القدرة التنافسية لدى الشركة.					
٦	يساهم نظام الإدارة على أساس الأنشطة في تحقيق الرضا لدى الزبون من خلال خفض التكاليف.					
٧	يساعد نظام الإدارة على أساس الأنشطة في حذف الأنشطة الغير مضيفة للقيمة.					
٨	يساعد نظام الإدارة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف الغير مباشرة في الشركة.					
٩	تخضع منتجات الشركة لعمليات إعادة الهندسة سعيا للتخلص من الإضافات التي لا تحقق قيمة للزبون.					
١٠	يساعد نظام الإدارة على أساس الأنشطة في خفض تكاليف المنتج في مرحلة مبكرة من عملية الإنتاج.					

والله ولي التوفيق

ملحق (٢)

أسماء محكمي الاستبانه

اسم الدكتور	اسم الجامعة
الاستاذ الدكتور محمد ياسين الرحاحله	جامعة آل البيت

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الدكتور سيف الشبيل	جامعة آل البيت
الدكتور مصطفى العثامنة	جامعة جدارا
الدكتور حسين الرباع	جامعة آل البيت
الدكتور مهند نزال	جامعة آل البيت
الدكتور عوده بني احمد	جامعة ال البيت
الدكتور علي الربيع	جامعة جدارا
الدكتور اشرف الرجوب	جامعة البلقاء التطبيقية
الدكتور حسن شطناوي	جامعة اربد الأهلية
الدكتور فراس ابو دلبوح	جامعة اربد الأهلية

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ملحق رقم (3)

الشركات الصناعية الغذائية المساهمة المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية عينة الدراسة

تسلسل	اسم الشركة
١	الشركة الكويتية للمسالخ
٢	الشركة الوطنية للمسالخ
٣	شركة النخيل للإنتاج الزراعي
٤	شركة نقل وتجارة المواشي
٥	شركة دانة الصفاة الغذائية
٦	الشركة الكويتية المتحدة للدواجن
٧	الشركة الكويتية للأغذية
٨	شركة ميزان للأغذية
٩	شركة صناعة التبريد والتخزين
١٠	شركة مركز السلطان للمواد الغذائية
١١	شركة المجموعة المتحدة للصناعات الغذائية
١٢	شركة العيد للأغذية
١٣	شركة الصناعات الوطنية
١٤	الشركة الوطنية الاستهلاكية

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ملحق رقم (4)

مخرجات التحليل الإحصائي

خصائص عينة الدراسة

المؤهل العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	دبلوم فأقل	15	16.5	16.5	16.5
	بكالوريوس	56	61.5	61.5	78.0
	ماجستير	16	17.6	17.6	95.6
	دكتوراة	4	4.4	4.4	100.0
	Total	91	100.0	100.0	

التخصص العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسبة	51	56.0	56.0	56.0
	علوم مالية ومصرفية	12	13.2	13.2	69.2
	نظم معلومات محاسبية	15	16.5	16.5	85.7
	إقتصاد	4	4.4	4.4	90.1
	إدارة أعمال	9	9.9	9.9	100.0
	Total	91	100.0	100.0	

سنوات الخبرة في مجال العمل الحالي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اقل من ٣ سنوات	18	19.8	19.8	19.8
	ن ٣ سنوات الى اقل من ٧ سنوات	37	40.7	40.7	60.4
	ن ٧سنوات الى اقل من ١٠ سنوات	19	20.9	20.9	81.3
	من ١٠ سنوات فأكثر	17	18.7	18.7	100.0
	Total	91	100.0	100.0	

المسمى الوظيفي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	مدير عام	4	4.4	4.4	4.4
	مدير مالي	7	7.7	7.7	12.1
	نائب مدير مالي	9	9.9	9.9	22.0
	رئيس قسم حسابات	12	13.2	13.2	35.2
	محاسب	59	64.8	64.8	100.0
	Total	91	100.0	100.0	

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

عدد العاملين في الشركة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من ٥٠ عامل	19	20.9	20.9	20.9
	ن ٥٠ الى اقل من ١٠٠ عامل	32	35.2	35.2	56.0
	١٠٠ الى أقل من ٢٠٠ عامل	24	26.4	26.4	82.4
	من ٢٠٠ عامل فأكثر	16	17.6	17.6	100.0
	Total	91	100.0	100.0	

التحليل الوصفي

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
a1	91	3.00	5.00	3.6703	.65073
a2	91	3.000	5.000	4.05495	.779781
a3	91	3.000	5.000	3.84615	.665383
a4	91	2.00	5.00	3.7582	.77947
a5	91	3.000	5.000	3.85714	.588245
a6	91	2.00	5.00	3.9011	.74617
a7	91	2.00	5.00	3.6923	.81230
a8	91	3.00	5.00	3.9451	.68900
a9	91	3.00	5.00	3.7692	.68438
a10	91	2.00	5.00	3.8462	.66538
لبيق نظام التكلفة على اساس النشاط	91	3.10	4.60	3.8341	.28293
Valid N (listwise)	91				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
b1	91	1.00	5.00	3.7363	.77223
b2	91	2.00	5.00	3.8791	.74289
b3	91	3.00	5.00	3.8352	.77837
b4	91	2.00	5.00	3.4835	.73579
b5	91	2.00	5.00	3.5275	.67232
b6	91	2.00	5.00	3.9560	.89333
b7	91	2.00	5.00	3.6923	.92727
b8	91	2.00	5.00	3.4725	.91093
b9	91	2.00	5.00	3.7473	.76874
b10	91	2.00	5.00	3.5495	.80642
طبيق بطاقة الاداء المتوازن	91	2.60	4.50	3.6879	.38292
Valid N (listwise)	91				

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
c1	91	3.00	5.00	4.3187	.66465
c2	91	2.000	5.000	3.79121	.796053
c3	91	2.00	5.00	4.3077	.66152
c4	91	3.00	5.00	4.1319	.61840
c5	91	3.00	5.00	4.0769	.68687
c6	91	2.00	5.00	3.6374	.97201
c7	91	3.00	5.00	3.7582	.65559
c8	91	2.00	5.00	3.5165	.76540
c9	91	2.00	5.00	4.1099	.67413
c10	91	3.00	5.00	3.9451	.65596
تطبيق التكلفة المستهدفة	91	3.10	4.50	3.9593	.34253
Valid N (listwise)	91				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
d1	91	1.00	5.00	3.5824	.85720
d2	91	2.00	5.00	3.8462	.71372
d3	91	1.00	5.00	3.8571	.87650
d4	91	2.00	5.00	3.8901	.75204
d5	91	2.00	5.00	3.6044	.97615
d6	91	1.00	5.00	3.6703	.90744
d7	91	1.00	5.00	3.6593	.89715
d8	91	2.00	5.00	3.7473	.82453
d9	91	2.00	5.00	3.8022	.88468
d10	91	2.00	5.00	3.7692	.85735
طبيق نظام الادارة على اساس النشاط	91	2.80	4.70	3.7429	.43567
Valid N (listwise)	91				

اختبار فرضيات الدراسة

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
طبيق نظام التكلفة على اساس النشاط	91	3.8341	.28293	.02966
تطبيق بطاقة الاداء المتوازن	91	3.6879	.38292	.04014
تطبيق الكلفة المستهدفة	91	3.9593	.34253	.03591
طبيق نظام الادارة على اساس النشاط	91	3.7429	.43567	.04567
الاداة ككل	91	3.8060	.21942	.02300

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط	28.122	90	.000	.83407	.7751	.8930
تطبيق بطاقة الاداء المتوازن	17.137	90	.000	.68791	.6082	.7677
تطبيق التكلفة المستهدفة	26.717	90	.000	.95934	.8880	1.0307
تطبيق نظام الادارة على اساس النشاط	16.265	90	.000	.74286	.6521	.8336
الاداة ككل	35.044	90	.000	.80604	.7603	.8517

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com