



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

واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات

الصناعية في قطاع غزة

(دراسة ميدانية)

Actual Application of Managerial Accounting
Methods in The Industrial Companies in Gaza Strip
(Field Study)

إعداد:

ناريمان إبراهيم صباح

إشراف الدكتور:

حمدي شحادة زعرب

قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل

- 1429هـ / 2008م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(وَلَا يُنَزَّلَ كِتَابٌ مِّنْ رَّبِّكَ إِلَّا يَعْلَمُ فِيهِ مَا يَنْزَلُ وَلَا يَنْزَلُ عَلَيْكُمْ مِّنْ حَلَقَةٍ وَلَا يَنْزَلُ

مِنْ أَنْفُسِكُمْ إِلَّا يَعْلَمُ فِيهِ مَا يَنْزَلُ وَلَا يَنْزَلُ عَلَيْكُمْ بَعْضًا مِّمَّا يَنْزَلُ

سورة النساء: "الآية 113"

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، والتعرف على أكثر الأساليب تطبيقاً في هذه الشركات، وتحديد مجالات استخدامها، وأيضاً التعرف على الصعوبات والمعوقات التي تواجهها الشركات عند تطبيق هذه الأساليب.

وقد تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد صممت استبانة وزعت على مجتمع الدراسة والمكون من الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة، والتي يبلغ رأسمالها نصف مليون دولار أمريكي فأكثر، والبالغ عددها ستون شركة وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها :

يتم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية في الشركات الصناعية بنسب مقاومة وأكثر الأساليب تطبيقاً أسلوب التكاليف الفعلية يليه أسلوب تحليل التعادل وأقلها استخداماً أسلوب أسعار التحويل، وكذلك الأمر بالنسبة لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة حيث أنها تطبق بنسب مقاومة وأكثر الأساليب استخداماً أسلوب الجودة الشاملة. وتستخدم الشركات أساليب المحاسبة الإدارية بهدف التعرف المسبق لتكاليف الإنتاج وخفض التكاليف الإنتاجية وخفض عدد الوحدات التالفة من الإنتاج وأيضاً في مجال التخطيط للإنتاج والرقابة عليه، إلا أنها تواجه بعض الصعوبات والمعوقات بنسبة متوسطة عند تطبيقها لأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها :

تنمية الوعي لدى مدراء الشركات الصناعية بأهمية أساليب المحاسبة الإدارية ودورها في تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات والمساهمة في عملية التخطيط والرقابة، والعمل على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة بصورة أوسع في الشركات الصناعية، وعقد الدورات التدريبية الخاصة بأساليب المحاسبة الإدارية للمدراء والمسؤولين في الشركات الصناعية وتوضيح أهميتها وكيفية تطبيقها والمزايا التي تعود على الشركات عند تطبيقها.

Abstract

This study aims to identify the reality of the application of traditional and modern management accounting methods in the industrial companies in Gaza strip, and to identify the most applied methods in these companies and identify areas for the use of these methods, also to identify the difficulties and constraints faced by companies in the application of these methods and company-specific variables that affected by the use of different methods of accounting management.

To achieve the objectives of this study the **Descriptive Analytical Approach** is adopted, and a questionnaire was designed and distributed to the community of study which consists of industrial companies operating in Gaza Strip, which there capitals are a half million dollars and more and there number is sixty companies.

The important results of the study:

Traditional management accounting methods are applied in the industrial companies, the actual cost method is the most method used, the cost-volume-profit analysis method follow and the least used method is transfer prices.

They also apply modern methods of management accounting. The most used method is total quality management. The companies use management accounting methods in different areas but it faces some difficulties and obstacles by medium average when applied different methods of management accounting.

The recommendations of study :

Development awareness among managers of industrial companies by the importance of accounting management methods, and its role in providing appropriate information for decision-making and contribute to the process of planning and control, Promoting the application of different methods of management accounting in industrial companies, Make training courses in accounting methods for managers and administrative officials in industrial companies and clarify their importance and how to apply and the benefits that accrue to companies when applied.

اللّٰهُمَّ اسْرِعْ

إلى والدي الكريمين اللذين منهما يكمل المعجم
والاهتمام... وشبعاني على موصلة دراستي.....

إلى زوجي وابنتي

إلى كل من دعمني ووقف بجانبي لإكمال مشواري
العلمي.....

الباحثة

شُكْر وتقدير

الحمد لله رب العالمين الذي وفقني لإنجاز هذا
المبحث.

والشُّكْر والتقدير لكل من ساعدني في إنجاز بحثي
وأخص بشكري العميق د. محمد ذئب لتفضله
بالإشراف على هذه الدراسة ولما قدمه من مuron
ونصح في سبيل إنجاز هذا المبحث.

كما أتقدم بجزيل الشُّكْر لكل من أ.د. سالم حلس،
وأ.د. عصام البغوصي لتفضلهم بمناقشة الرسالة
وإثرائهم بلاحظاتهم القيمة.

المباحثة

ناريمان إبراهيم صباح

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	المحتوى
أ	آية قرآنية
ب	ملخص الدراسة
ج	Abstract
د	الإهداء
هـ	شكر وتقدير
و	قائمة المحتويات
ك	قائمة الجداول
ل	قائمة الملحق
1	الفصل الأول : الإطار العام للدراسة
2	المقدمة
3	مشكلة الدراسة
4	أهمية الدراسة
4	أهداف الدراسة
5	متغيرات الدراسة
5	فرضيات الدراسة
6	الدراسات السابقة
12	ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة
14	الفصل الثاني : أساليب المحاسبة الإدارية
15	المبحث الأول:أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية
15	تمهيد
16	تعريف أسلوب التكاليف الفعلية

16	أهداف أسلوب التكاليف الفعلية
16	سلبيات أسلوب التكاليف الفعلية
18	ثانياً: التكاليف المعيارية
18	تعريف التكاليف المعيارية
18	أنواع المعايير
18	أولاً: المعايير النظرية "المثالية"
19	ثانياً: المعايير العادلة
19	مواصفات المعايير الناجحة
19	أهداف استخدام نظام التكاليف المعيارية
21	ثالثاً: تحليل الانحراف
21	تعريف تحليل الانحراف
21	انحرافات التكاليف المباشرة لعنصري المواد والأجور
22	انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة
23	رابعاً: الموازنة التخطيطية
23	تعريف الموازنات التخطيطية
24	مبادئ إعداد الموازنة التخطيطية
25	أنواع الموازنات التخطيطية
26	مزايا الموازنات
27	مراحل إعداد الموازنة التخطيطية
28	خامساً: الموازنة المرنة
28	تعريف الموازنة المرنة
28	خصائص الموازنة المرنة
28	خطوات إعداد الموازنة المرنة
29	سادساً: تحليل التعادل
29	مفهوم تحليل التعادل
29	أهمية تحليل التعادل

30	تحليل التعادل ونقطة التعادل
31	حساب نقطة التعادل
32	سابعاً: سياسة تسعير المنتجات وفقاً لتكليف المعالة
32	أهمية التسعير
32	أولاً: طريقة التكلفة الكلية
32	مزايا طريقة التكلفة الكلية
33	عيوب طريقة التكلفة الكلية
33	ثانياً: طريقة التكلفة المتغيرة
34	ثامناً: أسلوب التكاليف الحدية "المتغيرة"
34	أهمية أسلوب التكاليف الحدية
34	خصائص أسلوب التكاليف الحدية
34	مزاياً أسلوب التكاليف الحدية
35	الانتقادات الموجهة لأسلوب التكاليف الحدية
36	تاسعاً: محاسبة المسئولية
36	أهمية محاسبة المسئولية
37	مقومات محاسبة المسئولية
37	أنواع مراكز المسئولية
38	عاشرأً: أسعار التحويل
38	تعريف أسعار التحويل
38	أهمية أسعار التحويل
38	طرق تحديد أسعار التحويل
41	حادي عشر: أسلوب التدفق النقدي المخصوص
41	مفهوم أسلوب التدفق النقدي المخصوص
41	طريقة صافي القيمة الحالية
42	طريقة معدل العائد الداخلي
43	المبحث الثاني: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

43	تمهيد
44	أولاً: إدارة الجودة الشاملة "TQM"
44	مفهوم إدارة الجودة
44	أهداف إدارة الجودة
45	مزايا تطبيق نظام الجودة الشاملة
45	عناصر إدارة الجودة
46	مراحل تطبيق إدارة الجودة الشاملة
46	معوقات تطبيق إدارة الجودة الشاملة
47	ثانياً:نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT
47	تعريف نظام الإنتاج في الوقت المحدد
47	عناصر نظام الإنتاج في الوقت المحدد
48	مزايا نظام الإنتاج في الوقت المحدد
49	ثالثاً:محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"
49	أهمية محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
49	مراحل تطبيق نظام "ABC"
50	مزايا محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
50	الانتقادات الموجهة لنظام "ABC"
51	رابعاً:بطاقة الأداء المتوازن
51	تعريف بطاقة الأداء المتوازن "BSC"
51	خطوات بناء نموذج بطاقة الأداء المتوازن
52	مزايا تطبيق بطاقة الأداء المتوازن
52	مشكلات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن
53	الفصل الثالث : الدراسة الميدانية
54	المبحث الأول:تحليل البيانات
55	تمهيد
55	منهجية الدراسة

55	أداة الدراسة
56	مجتمع وعينة الدراسة
56	خصائص أفراد عينة الدراسة
62	صدق وثبات الاستبانة
72	المعالجات الإحصائية
73	المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات
74	تمهيد
74	تحليل فقرات الدراسة
104	المبحث الثالث: النتائج والتوصيات
105	النتائج
106	التوصيات
107	الدراسات المستقبلية
108	قائمة المراجع
114	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول
57	جدول رقم "1" توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي
57	جدول رقم "2" توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي
58	جدول رقم "3" توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة
58	جدول رقم "4" توزيع عينة الدراسة حسب مدة ممارسة الشركة لنشاطها
59	جدول رقم "5" توزيع عينة الدراسة حسب متغير الشكل القانوني للشركة
59	جدول رقم "6.1" توزيع عينة الدراسة حسب قطاع الصناعة الذي تتبعه الشركة
60	جدول رقم "6.2" توزيع عينة الدراسة حسب قطاع الصناعة الذي تتبعه الشركة
61	جدول رقم "7" توزيع عينة الدراسة حسب موقع عمل الشركة
61	جدول رقم "8" توزيع عينة الدراسة حسب حجم رأس المال الشركة
62	جدول رقم "9" مدى معرفة عينة الدراسة بأساليب المحاسبة الإدارية
63	جدول رقم "10" معاملات الارتباط بين كل فقرات المحور الاول والمعدل الكلى لفقراته
66	جدول رقم "11" معاملات الارتباط بين كل فقرات المحور الثاني والمعدل الكلى لفقراته
68	جدول رقم "12" معاملات الارتباط بين كل فقرات المحور الثالث والمعدل الكلى لفقراته
70	جدول رقم "13" معاملات الارتباط بين كل فقرات المحور الرابع والمعدل الكلى لفقراته
71	جدول رقم "14" معامل الارتباط بين معدل كل مجال من مجالات الدراسة مع المعدل الكلى لفقرات الاستبانة
71	جدول رقم "15" معامل الثبات(طريقة التجزئة النصفية)
72	جدول رقم "16" معامل الثبات(طريقة ألفا كرونباخ)
74	جدول رقم "17" اختبار التوزيع الطبيعي
75	جدول رقم "18" تحليل فقرات اسلوب التكاليف الفعلية
76	جدول رقم "19" تحليل فقرات اسلوب التكاليف المعيارية
78	جدول رقم "20" تحليل فقرات اسلوب تحليل الانحرافات
79	جدول رقم "21" تحليل فقرات اسلوب الموارزنات التخطيطية
80	جدول رقم "22" تحليل فقرات اسلوب تحليل التعادل
81	جدول رقم "23" تحليل فقرات تطبيق محاسبة المسئولية
82	جدول رقم "24" تحليل فقرات اسلوب أسعار التحويل
83	جدول رقم "25" تحليل فقرات اسلوب التدفق النقدي المخصوص
84	جدول رقم "26" تحليل فقرات اسلوب تعثير المنتجات بناء على التكاليف المعلنة
85	جدول رقم "27" تحليل فقرات اسلوب التكاليف الحدية
87	جدول رقم "28" تحليل فقرات اساليب المحاسبة الإدارية التقليدية
88	جدول رقم "29" تحليل فقرات تطبيق محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة
89	جدول رقم "30" تحليل فقرات اسلوب ادارة الجودة الشاملة
91	جدول رقم "31" تحليل فقرات اسلوب الانتاج في الوقت المحدد
92	جدول رقم "32" تحليل فقرات اسلوب بطاقة الأداء المتوازن
94	جدول رقم "33" تحليل فقرات المحور الثاني تطبيق اساليب المحاسبة الإدارية الحديثة
96	جدول رقم "34" تحليل فقرات المحور الثالث استخدام اساليب المحاسبة الإدارية في مجالات مختلفة
99	جدول رقم "35" تحليل فقرات المحور الرابع صعوبات تواجه الشركات عند تطبيق الأساليب
101	جدول رقم "36" نتائج تحليل التباين الاحادي(One Way Anova) لتطبيق اساليب المحاسبة الإدارية حسب متغير مدة مزاولة الشركة لنشاطها
103	جدول رقم "37" نتائج تحليل التباين الاحادي(One Way Anova) لتطبيق اساليب المحاسبة الإدارية حسب متغير رأس مال الشركة

قائمة الملاحق

الموضوع
ملحق رقم(1) استبانة الدراسة
ملحق رقم(2) عينة الدراسة
ملحق رقم(3) أسماء محكمي الاستبانة

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

المقدمة

مشكلة الدراسة

أهداف الدراسة

أهمية الدراسة

فرضيات الدراسة

متغيرات الدراسة

الدراسات السابقة

ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

مقدمة

إن عصر التقدم الاقتصادي والتقنيات الحديثة وتطور نظم المعلومات الذي نعيشه اليوم يتطلب الحصول على أفضل وأدق المعلومات وأكثرها ملائمة وموئنة، وذلك بأقل التكاليف لأن المعلومات الدقيقة والسليمة تؤدي إلى اتخاذ القرارات السليمة وخصوصاً في المجالات الاقتصادية والإدارية.

وبالتالي فقد ظهرت المحاسبة الإدارية نتيجة للتطور واتساع وكبر حجم المشروعات الاقتصادية ملبياً حاجة منشآت الأعمال والوحدات الاقتصادية إلى توفير قدر كبير من البيانات والمعلومات التي يحتاجها المهتمون للمساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

وبما أن الهدف الأساسي للمحاسبة الإدارية هو تلبية احتياجات الإدارة من بيانات ومعلومات، فإنها تعمل في إطار الوحدة الاقتصادية وتتوفر الخدمات لإدارة المنشأة للمشاركة في تحقيق أهدافها، ولا تقتصر طريقة عمل المحاسبة الإدارية على الأساليب المحاسبية فقط بل تشمل أيضاً مفاهيم اقتصادية ومالية وأساليب إحصائية وكمية لتسهيل مهمتها في تقديم المعلومات اللازمة للإدارة.

لقد تطورت وظيفة المحاسبة الإدارية واتسعت أهدافها مع تزايد النشاط الاقتصادي وزادت أهميتها في المنشأة، وأصبحت من الوظائف الأساسية المهمة، حيث إن الإدارة لم تعد تقتصر مهمتها على توفير الأموال الضرورية للنشاط الاقتصادي بل تعدتها إلى تنظيم سير الأموال والتخطيط والرقابة عليها، والعمل على اتخاذ القرارات الإدارية بما يحقق الأهداف المتعددة للأطراف المختلفة في المنشأة. (آل أدم والرزق، 2006، ص 8).

وقد كان أول ظهور لفكرة المحاسبة الإدارية بصورتها الحالية في أوائل السبعينيات، حين اهتمت بدراسة قرارات التمويل الاستثماري، حيث كانت الإدارة المحاسبية مهتمة بالعلاقات المالية الخارجية وتكلفة رأس المال مما أدى لوجود فجوة بينها وبين متطلبات الإدارة، حيث إن اتساع حجم الأنشطة الاقتصادية وتطورها أدى إلى استخدام التقنيات الحديثة وتزايد كميات

الإنتاج مما ولد حاجة ملحة للقيام بعمليتي التخطيط والرقابة لمساعدة الإدارية للقيام بمهامها. (آل أدم والرزق، 2006، ص 13).

تعرف المحاسبة الإدارية بأنها "عملية تعريف وقياس وجمع وتحليل وإعداد وتفسير وتوصيل المعلومات التي تساعد في إنجاز أهداف المنظمة" (Horngren and Sundem, 1987, P.4)

وتعرف أيضاً بأنها "عملية تحديد وقياس وتجميع وتحليل وإعداد وتفسير وتوصيل المعلومات الكمية التي تحتاجها الإدارة في أداء وظائفها من تخطيط ورقابة وتقدير واتخاذ قرارات لضمان المحاسبة من الاستخدام المناسب للموارد المتاحة للمنشأة هذا بالإضافة للمساهمة في إعداد التقارير المالية للجهات الخارجية" (جامعة آخرون، 2001، ص 4).

أي أن المحاسبة الإدارية عبارة عن نظام قائم على جمع وتصنيف البيانات وتحليلها وتجهيزها في صورة معلومات مفيدة تقدم للإدارة حول جميع أوجه النشاط في المنشأة لاستخدامها في عمليات التخطيط والرقابة وتقدير الأداء للمساهمة في اتخاذ القرارات الإدارية والتي تؤدي لتحقيق أهداف المنشأة.

ولذا تقوم إدارات الشركات بغض النظر عن طبيعة نشاطها باستخدام مجموعة من أدوات وأساليب المحاسبة الإدارية وذلك للقيام بعمليات التخطيط والرقابة وتقدير الأداء واتخاذ القرارات.

مشكلة الدراسة :

إن تطور مفاهيم المحاسبة الإدارية قدم أدوات وأساليب جديدة لمساعدة إدارة المنشأة وأصحاب القرار على القيام بمهامهم من تخطيط ورقابة وتقدير للأداء. وبما أن الشركات الصناعية في قطاع غزة تسعى كغيرها إلى التطوير والاستغلال الأمثل للموارد لتحقيق أفضل النتائج، وذلك من خلال وضع الخطط لهذه الموارد والرقابة على تنفيذها وملحوظة أي انحرافات ومعالجتها، فإن أدوات المحاسبة الإدارية كفيلة بتحقيق ذلك، وتكون مشكلة الدراسة الحالية في الإجابة عن السؤال الرئيس التالي:

ما هو واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة؟
ويترعرع من السؤال الرئيسى الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما مدى تطبيق الشركات الصناعية في قطاع غزة لأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية؟
2. ما مدى تطبيق الشركات الصناعية في قطاع غزة لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة؟
3. ما هي مجالات استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة؟
4. هل هناك صعوبات تواجه الشركات الصناعية تحد من فاعلية أدوات المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات؟ وما هي هذه الصعوبات؟

أهمية الدراسة :

إن نجاح الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة في تحقيق أهدافها يتطلب منها القيام بالخطيط والرقابة على عمليات الشركة وذلك لتنстطيع الاستمرار في سوق العمل في ظل وجود المنافسة والمعوقات المختلفة، وذلك من خلال استخدام أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية المختلفة، وتتبع أهمية الدراسة من أنها تبحث في مدى استخدام الأدوات المحاسبية الإدارية من قبل الشركات الصناعية في قطاع غزة والعوامل المؤثرة على استخدامها، ومدى اهتمام الشركات الصناعية في قطاع غزة باستخدام أكثر من أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية، وتحاول التعرف على مجالات استخدامها، و معوقات تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية فيها.

أهداف الدراسة :

تهدف الدراسة إلى:

1. تحديد مدى اهتمام الشركات الصناعية الفلسطينية بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.
2. تحديد مدى استخدام الشركات الصناعية الفلسطينية لأساليب المحاسبة الإدارية في المجالات الإدارية المختلفة.
3. تقويم مدى فاعلية أساليب المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات في الشركات الصناعية.
4. التعرف على الصعوبات التي تواجه الشركات الصناعية و تحد من فاعلية أساليب المحاسبة الإدارية في المجالات الإدارية المختلفة.

متغيرات الدراسة :

تشتمل على المتغيرات المستقلة وهي:

- 1 مدة مزاولة الشركة لنشاطها.
- 2 حجم رأس المال الشركة.

والمتغيرات التابعة وهي أساليب المحاسبة الإدارية وتنقسم لمجموعتين وهما:

أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية وهي:

- 1 أسلوب الموازنات التخطيطية.
- 2 أسلوب الموازنات المرنة.
- 3 أسلوب التكاليف المعيارية.
- 4 أسلوب التكاليف الفعلية.
- 5 تحليل الانحرافات.
- 6 سياسة التسعير وفقاً للتكاليف المعللة.
- 7 أسلوب التدفق النقدي المخصوص.
- 8 أسلوب التكاليف الحدية.
- 9 أسلوب تحليل التعادل.
- 10 محاسبة المسئولية.
- 11 أسعار التحويل.

أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وهي:

- 1 التكلفة على أساس النشاط (ABC).
- 2 إدارة الجودة الشاملة (TQM).
- 3 الإنتاج في الوقت المخطط (JIT).
- 4 بطاقة الأداء المتوازن (BSC).

فرضيات الدراسة :

في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها تم صياغة الفرضيات التالية التي سيجري اختبارها واستخلاص النتائج والتوصيات منها:

1. تقوم الشركات الصناعية في قطاع غزة بتطبيق مجموعة من أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية وتشمل (أسلوب الموازنات التخطيطية، الموازنات المرنة، أسلوب التكاليف الفعلية،

أسلوب التكاليف المعيارية، تحليل الانحرافات، سياسة التسعير وفقاً للتكاليف المعللة، أسلوب التدفق النقدي المخصوص، أسلوب التكاليف الحدية، أسلوب تحليل التعادل، محاسبة المسئولية، أسعار التحويل).

2. تقوم الشركات الصناعية في قطاع غزة بتطبيق مجموعة من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، وتشمل(التكلفة على أساس النشاط، إدارة الجودة الشاملة، الإنتاج في الوقت المحدد، بطاقة الأداء المتوازن).

3. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين الشركات الصناعية في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية تعزى إلى المتغيرات المستقلة التالية (مدة مزاولة الشركة لنشاطها، حجم رأس مال الشركة).

4. تستخدم الشركات الصناعية في قطاع غزة أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات مختلفة.

5. تواجه الشركات الصناعية في قطاع غزة معوقات وصعوبات تحول دون تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.

الدراسات السابقة :

سيتم استعراض بعض الدراسات التي تتعلق بموضوع الدراسة:

1- دراسة (الفضل، 1995) بعنوان "تحليل أثر متغيرات الموقف على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية" دراسة ميدانية في منشآت القطاع الصناعي العراقي".

هدفت هذه الدراسة إلى قياس تأثير مجموعة من المتغيرات وهي (حجم المنشأة، نوع الملكية، نوع المنتجات المصنعة، درجة إدراك المدراء لحالة عدم التأكيد البيئي، المؤهل العلمي) على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التالية: (الموازنات التشغيلية، الموازنات الرأسمالية، طرق تقدير التكاليف، تحليل العلاقة بين التكلفة-الحجم-الربح، التكاليف المعيارية، وتحليل الانحرافات، محاسبة المسؤولية، طرق تقييم الأداء، البرمجة الخطية، تحليل القرارات قصيرة الأجل). وتم إجراء الدراسة على عينة مكونة من مدراء الحسابات في أربعة وثلاثون شركة صناعية عراقية، وتم إتباع المنهج الوصفي التحليلي.

وتوصلت الدراسة إلى أن متغيري (حجم المنشأة ونوع المنتج المصنوع) ليس لهما تأثير على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية من عدمه أو على عدد الأساليب المستخدمة، أما المتغيرات (نوع الملكية، المؤهل العلمي، حالة عدم التأكيد البيئي) فلهم تأثير على استخدام الأساليب المستخدمة حيث إن المؤهل العلمي من أكثر المتغيرات تأثيراً على تطبيق الأساليب، يليه حالة

عدم التأكيد البيئي ثم نوع الملكية، حيث كلما زادت نسبة مساهمة القطاع الخاص في رأس المال الشركة تزداد عدد الأساليب المستخدمة.

وتوصلت الدراسة أيضاً إلى أن الأساليب الرقابية الأكثر تأثيراً بمتغيرات الموقف هي (محاسبة المسؤولية، والبرمجة الخطية، والتکاليف المعيارية وتحليل القرارات قصيرة الأجل). وأوصى الباحث بضرورة إجراء البحوث والدراسات حول النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية وضرورة قيام الإدارات العليا في المنشآت بتوسيعه المحاسبين بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وحثهم على زيادة استخدامها.

2- دراسة(جبريل،1999) بعنوان "محاسبة المسئولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية لمحاسبة المسئولية، وأهميتها، وتحديد معوقات تطبيقها، واتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وقد شملت عينة الدراسة(90)شركة صناعية، وتوصلت الدراسة إلى أن ثلث الشركات لا تطبق محاسبة المسئولية، ونصف الشركات تطبق محاسبة المسئولية بدرجة تبلغ نسبه متوسطها الحسابي 72%， ومن أهم معوقات تطبيق محاسبة المسئولية عدم فصل الملكية عن الإدارة من الناحية التطبيقية، وتوصلت الدراسة أيضاً إلى أنه لا توجد أقسام مساقلة لمحاسبة التکاليف في بعض الشركات، وأوصت الدراسة بضرورة توفير الدعم المادي والإداري لتطوير النظم المحاسبية والإدارية والعاملين عليها والاهتمام بمخرجاتها.

3- دراسة (منصور،2002) بعنوان"دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة"

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية في تدعيم قدرة المنشآت التنافسية وذلك من خلال إجراء دراسة تحليلية للموضوع وبعد تحليل النتائج توصل الباحث إلى ضرورة تطوير المنشآة لأساليبيها وإعداد استراتيجيات حديثة تتفاعل و تستجيب لمتطلبات وخصائص المتغيرات البيئية والاقتصادية والاجتماعية. وضرورة التركيز على أولويات الأهداف بحيث تكون إدارة إستراتيجية التكلفة من الأولويات لتحقيق القدرة التنافسية. وأوصى الباحث بضرورة العمل على تفعيل دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة باعتبارها نظاماً للمعلومات في تحقيق إستراتيجية القدرة التنافسية للمنشأة، واستخدام أسلوب الجودة الشاملة وإعداد المعايير في ضوء الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية لتحقيق الملاعنة

والصلاحيـة في مجال الرقابة والتقييم، وضرورـة تطبيق أساليـب المحاسبـة الإدارـية الحديثـة في المنشـآت المصرـية لتحقيق القدرة التـنافـسـية في ظـل تـطـيـق الـاتـقـاـفيـات الـاـقـتـصـاديـة الـعـالـمـيـة.

4- دراسة (المـلـحـمـ، 2002) بـعنـوان "تطـيـقـ أـسـالـيـبـ المحـاسـبـةـ الإـدـارـيـةـ فـيـ المـنـشـآـتـ الصـنـاعـيـةـ فـيـ الـمـمـلـكـةـ الـعـرـبـيـةـ السـعـوـدـيـةـ"

هدفت هذه الدراسة إلى استقصاء رأى مسئولي الحسابات في المنشآت الصناعية السعودية حول استخدام مجموعة من أساليـب المحاسبـة الإدارـية والتي تم تصـنيـفـها إـلـىـ أـسـالـيـبـ تقـليـديـةـ وـهـيـةـ،ـ وـقـدـ توـصـلـ الـبـاحـثـ إـلـىـ أـنـهـ بشـكـلـ عـامـ يـوـجـدـ ضـعـفـ فيـ اـسـتـخـادـ أـسـالـيـبـ المحـاسـبـةـ الإـدـارـيـةـ فـيـ المـنـشـآـتـ الصـنـاعـيـةـ بـالـمـمـلـكـةـ،ـ وـأـيـضـاـ تـسـتـخـدـمـ أـسـالـيـبـ المحـاسـبـةـ الإـدـارـيـةـ التقـليـديـةـ بـصـورـةـ أـكـبـرـ مـنـ أـسـالـيـبـ الـهـيـةـ،ـ وـبـيـنـتـ الـدـرـاسـةـ وـجـودـ فـروـقـ مـعـنـوـيـةـ فـيـ اـسـتـخـادـ أـسـالـيـبـ المحـاسـبـةـ الإـدـارـيـةـ مـنـ حـيـثـ حـجمـ الـمـنـشـآـةـ "ـمـعـبـراـ عـنـهـ بـحـجمـ الـمـبـيعـاتـ السـنـوـيـةـ"ـ أـوـ مـنـ حـيـثـ نـوـعـيـةـ الـمـلـكـيـةـ "ـمـلـكـيـةـ سـعـوـدـيـةـ كـامـلـةـ أـوـ مـشـترـكـةـ".ـ

5- دراسة (فـوـدـةـ، 2003) بـعنـوان "ـنـحـوـ إـطـارـ مـقـترـنـ لـتـقـويـمـ الـأـدـاءـ الدـاخـلـيـ فـيـ الشـرـكـاتـ الصـنـاعـيـةـ مـنـ خـلـالـ التـكـامـلـ بـيـنـ أـسـلـوـبـ تـقـيـةـ ضـبـطـ الـوقـتـ "ـJITـ"ـ وـمـفـهـومـ إـدـارـةـ الـجـوـدـةـ الشـاملـةـ "ـTQMـ"ـ درـاسـةـ مـيـدانـيـةـ"

هدفت هذه الدراسة إلى بناء إطار مقترح لتقويم الأداء الداخلي في الشركات الصناعية من خلال التكامل بين "JIT" و "TQM" ويتحقق ذلك من خلال مقياس الأداء المتوازن "BSC" باعتباره نظام اداري شامل يحتوى على مجموعة شاملة من مقاييس الأداء. واتبع الباحث المنهجين الاستقرائي والاستباقي في بحثه، وتوصل إلى أنه يجب دراسة التغيرات المطلوبة في نظم التصنيع الحديثة والأساليـبـ الفـنـيـةـ المستـحـدـثـةـ منـ خـلـالـ منـهـجـ إـدـارـةـ التـكـلـفـةـ الإـسـتـرـاتـيـجـيـةـ،ـ وـضـرـورـةـ أـنـ تـنـصـفـ الشـرـكـاتـ الـتـيـ تـطبـقـ "ـJITـ"ـ بـعـدـ خـصـائـصـ وـهـيـ:ـ تـرـتـيبـ وـجـوـلـةـ أـنـشـطـةـ الـإـنـتـاجـ،ـ تـحـدـيدـ أـوـقـاتـ الـإـعـادـ وـالـتـهـيـةـ،ـ جـوـلـةـ الـإـنـتـاجـ وـتـحـدـيدـ الـمـهـامـ الـوـظـيفـيـةـ لـلـعـالـمـيـنـ،ـ وـضـرـورـةـ الـأـخـذـ بـالـحـسـبـانـ الـمـقـايـسـ غـيرـ الـمـالـيـةـ بـالـإـضـافـةـ لـلـمـقـايـسـ الـمـالـيـةـ عـنـدـ تـقـيـمـ الـأـدـاءـ الدـاخـلـيـ للـشـرـكـاتـ الدـاخـلـيـ الصـنـاعـيـةـ الـمـصـرـيـةـ وـهـذـاـ يـتـحـقـقـ مـنـ خـلـالـ مـقـيـاسـ بـطاـقةـ الـأـدـاءـ المـتـواـزنـ.ـ وـتـوـصـلـ إـلـىـ أـنـهـ لـاـ تـوـجـدـ دـرـاـيـةـ لـدـىـ أـفـرـادـ العـيـنةـ بـالـأـسـالـيـبـ أـوـ الـمـفـاهـيمـ الـمـعاـصـرـةـ،ـ وـاـنـهـ تـوـجـدـ مشـاـكـلـ تـوـاجـهـ مـقـايـسـ تـقـيـمـ الـأـدـاءـ الدـاخـلـيـ لـلـشـرـكـاتـ الصـنـاعـيـةـ الـمـصـرـيـةـ،ـ وـأـوـصـىـ بـضـرـورـةـ زـيـادـةـ الـوعـيـ بـأـهـمـيـةـ درـجـةـ التـكـامـلـ بـيـنـ أـسـلـوـبـ تـقـيـةـ ضـبـطـ الـوقـتـ وـمـفـهـومـ إـدـارـةـ الـجـوـدـةـ الشـاملـةـ

للغرض تقييم الأداء الداخلي للشركات الصناعية محل الدراسة، والاهتمام بقياس الأداء الداخلي من خلال محورين وهما : تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة وتحديد التكاليف التي تضيف قيمة.

6- دراسة(أبو معيلق،2005) بعنوان " التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق نظام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، والكيفية التي يتم إعداده وتنفيذها في الشركات التي تستخدمه، وكذلك معرفة المعوقات أو الأسباب التي تحول دون تطبيقه في الشركات الأخرى، وقد تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي فيها، وتم إعداد استبانة وتوزيعها على 51 شركة صناعية، ولقد توصلت الدراسة إلى أن 51% من الشركات المستبانتة تستخدم نظام التكاليف المعيارية في حين أن 49% من تلك الشركات لا تستخدمه، وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات التي لا تطبق التكاليف المعيارية لا يوجد لديها فهم أو افتتاح لدى إدارتها بأهمية نظام التكاليف، ويوجد نقص في الكفاءات الإدارية والفنية في تلك الشركات، وأيضا عدم وجود بيانات منتظمة عن التكاليف الفعلية يجعل من عملية إعداد وتنفيذ نظام تكاليف معيارية سليم غير قابلة للتطبيق.

أما الشركات التي تطبق التكاليف المعيارية فقد أوضحت الدراسة بأنه يتم بداخلها إعداد معايير التكلفة وفق أسس موضوعة وسليمة، وتقوم هذه الشركات بإعداد تقارير بانحرافات التكاليف الفعلية عن المعيارية، وتعامل إدارات هذه الشركات مع تقارير الانحرافات بصورة موضوعية ويتم تحديد وتحليل أسباب الانحرافات، وتوصى الباحث إلى مجموعة من التوصيات أهمها: تقسيم الشركات الصناعية إلى مراكز تكلفة مع تحديد الصالحيات بدقة، إتباع الطرق العلمية في تحويل التكاليف الإضافية على المراكز الإنتاجية، وتنوعية الشركات التي لا تطبق التكاليف المعيارية بأهمية وضع معايير للتكلفة والأداء، وزيادة الوعي بأهمية الموازنات التخطيطية وتوضيح مزاياها في عملية التخطيط والرقابة.

7- دراسة (التمبكتي،2005) بعنوان "الاتجاهات الحديثة لتطوير أساليب المحاسبة الإدارية في إطار مفهوم الملائمة دراسة انتقاديه تحليلية بالتطبيق على الشركات الصناعية السعودية بمدينة جدة".

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة وتحليل الأسباب التي أدت إلى توجيه الانتقادات الشديدة إلى أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية، إضافة إلى دراسة الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية و مدى انتشار استخدام هذه الأساليب في المنشآت الصناعية.

وقد توصلت الباحثة إلى أن الشركات الصناعية السعودية تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية أكثر من استخدامها للأساليب الحديثة وأن بعض الشركات تجمع بين استخدام الأساليب التقليدية والحديثة، وأن الشركات الصناعية السعودية تعتمد الاتجاه للتغيير واستخدام الأساليب الحديثة في السنوات القادمة، وأنه ليس هناك تأثير قوي لكل من حجم الشركة وملكيتها والبيئة التي تعمل بها على مدى استخدامها لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

8- دراسة (الرزي ،2007) بعنوان " مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة".

هدفت الدراسة إلى الوقوف على مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة والتعرف على الصعوبات التي تعرّض تطبيقها وبيان الفوائد من تطبيقها، وتم إتباع المنهج الوصفي التحليلي، وقد أخذت عينة عددها (75) شركة صناعية وتم إجراء الدراسة عليها. وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية: يتوفّر لدى الشركات الصناعية هيكل تنظيمي واضح، إلا أنه لا يوجد لديها سياسات مكتوبة لتطبيق محاسبة المسؤولية، كذلك تعتمد الشركات الصناعية على أسلوب الإدارة المركزية وتقوم بتطبيق نظام الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية لكنها لا تشرك العاملين بالشركة في إعدادها، كما أنها تقوم بإعداد المقارنات بين الأداء المخطط والفعلي لتحديد الانحرافات ومحاسبة المسؤولين القائمين عليها كما أن نسبة استخدام الشركات الصناعية لنظام التقارير جيدة لكن لا توجد قاعدة موحدة من حيث الشكل للالتزام بها في إعداد التقارير وأنها تتبع نظام حواجز للعاملين إلا أنها لا تعتمد أسلوباً موحداً في منحها للمراكز أي بشكل عام تتوفّر لدى الشركات الصناعية معظم مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية .

ونوصي الدراسة بأن يتم تحسين الهيكل التنظيمي المتبّع في الشركات ليتنلّاع مع أهداف الشركة، وتوضيح العلاقات بين مراكز المسؤولية والتنسيق بينها، ووضع معايير وأسس عملية لتحديد التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية بما يتّسّب مع طبيعة عمل وأهداف الشركة.

9- دراسة (زعرب،2007) بعنوان "دراسة مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمة الصناعية في قطاع غزة (دراسة ميدانية)"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرّف على مدى تطبيق الشركات الصناعية في قطاع غزة لأساليب المحاسبة الإدارية، ومجال استخدامها، ومعرفة أي من تلك الأساليب الأكثر شيوعاً، ولإنجاز ذلك قام الباحث بإتباع المنهج الوصفي التحليلي، وقد قام بتوزيع استبانة على الشركات

لهذا الغرض، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن استخدام أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية من قبل الشركات الصناعية في قطاع غزة ضعيفاً وكذلك مجال استخدامها، وتبيّن أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات في تطبيق هذه الأساليب يعزى إلى مدة مزاولة الشركة لنشاطها.

كما وتوصلت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها: العمل على تنمية الوعي والرغبة والقدرة على استخدام الأساليب الإدارية وتطبيقاتها، والعمل على زيادة إدراك المسؤولين في الشركات المساهمة الصناعية في قطاع غزة لأهمية دور المحاسبة الإدارية في تقديم المعلومات الملائمة لهم.

الدراسات الأجنبية:

1- دراسة (Adoption Chenhall and Lang field-Smith, 1998) بعنوان "and Benefits of Management Accounting Practices: An Australian Study"

وقد هدفت الدراسة إلى معرفة أساليب المحاسبة الإدارية المطبقة في الشركات الاسترالية، وقد بيّنت الدراسة الآتي:

نسبة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية أكبر من نسبة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة. 76% من الشركات تطبق أسلوب التكلفة المتغيرة، 80% من الشركات تطبق أسلوب التكاليف المستوعبة، 56% من الشركات تطبق أسلوب التكلفة على أساس النشاط، 38% من الشركات تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة.

2- دراسة (Simon, et. Al, 2005) بعنوان "A Cross-Industry Comparative Analysis of Strategic Management Accounting techniques application: Evidence from Solvenia"

وقد هدفت الدراسة إلى تقييم أساليب المحاسبة الإدارية 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 500 استبانة عن طريق البريد الإلكتروني وكان عدد الشركات المستجيبة 193 شركة أي بنسبة 49.7%， وكانت نتائج الدراسة كالتالي:

أكثر أساليب المحاسبة الإدارية استخداماً من قبل الشركات السلوفينية أسلوب الموازنات الرأسمالية، يليه تقييم إنجاز المنافسين ثم مراقبة وضع المنافسين.

أقل الأساليب استخداماً من قبل الشركات السلفينية 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، تحليلاً ربحية العملاء، تقدير تكلفة المنافسين) أكثر القطاعات استخداماً لأساليب المحاسبة الإدارية قطاع الصناعة، النقل، بينما أقلها استخداماً لأساليب المحاسبة الإدارية الخدمات العامة والبناء.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة :

تناولت الدراسات السابقة أساليب المحاسبة الإدارية ومدى تطبيقها في الشركات الصناعية، ويمكن تقسيمها إلى مجموعتين.

المجموعة الأولى: دراسات تم تطبيقها على الشركات الصناعية في قطاع غزة .

وقد تناولت اغلب هذه الدراسات أداة واحدة من أدوات المحاسبة الإدارية ومدى تطبيقها في الشركات الصناعية حيث تناولت دراسة الرزي مقومات تطبيق محاسبة المسئولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، وتناولت دراسة أبو معيلق التكاليف المعيارية ومدى تطبيقها في الشركات الصناعية في قطاع غزة، ما عدا دراسة زعرب فقد هدفت إلى دراسة مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية فقط، دون أن تحتوي على أي من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية في قطاع غزة.

المجموعة الثانية: دراسات تم تطبيقها على الشركات الصناعية في دول مختلفة.

حيث إن الفضل قام بدراسة تأثير مجموعة من المتغيرات كما حددها من وجهة نظره على تطبيق مجموعة من أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية العراقية، أما منصور فقد قام بدراسة دور أساليب المحاسبة الدارية الحديثة في تدعيم قدرة المنشآت التنافسية، ودراسة ملحم تناولت مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المنشآت الصناعية السعودية، ودراسة التمبكتي تناولت الاتجاهات الحديثة لتطوير أساليب المحاسبة الإدارية في مدينة جدة، وهدفت دراسة فودة لبناء إطار مقترن لتقويم الأداء الداخلي في الشركات الصناعية المصرية من خلال التكامل بين أسلوب تقنية ضبط الوقت ومفهوم إدارة الجودة الشاملة، ودراسة جبريل تناولت مدى تطبيق نظام محاسبة المسئولية في الشركات الصناعية الأردنية، أما دراستي (Chenhall and Simon, et. Al) و(Lang) فقد هدفنا لمعرفة أساليب المحاسبة الإدارية المطبقة في الشركات الصناعية في كل من استراليا وسلوفينيا.

أما هذه الدراسة فإنها تأتي لدراسة واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في قطاع غزة وتشمل مجموعة واسعة من هذه الأساليب التقليدية والحديثة ومدى الاهتمام بتطبيقها من قبل الشركات الصناعية والعوامل التي تؤثر على استخدام هذه الأساليب وعدها والتعرف على المعوقات التي تحد من تطبيق أدوات وأساليب المحاسبة الإدارية وذلك في ظل الظروف الاقتصادية التي يعيشها قطاع غزة.

الفصل الثاني

أساليب المحاسبة الإدارية

يتناول هذا الفصل بالدراسة المحاسبة الإدارية وأساليبها، وينقسم إلى مباحثين على النحو التالي:

المبحث الأول: أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية

المبحث الثاني: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

المبحث الأول

أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية

تمهيد:

يهدف تطبيق أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية إلى تقديم البيانات والمعلومات اللازمة للإدارة ل القيام بعمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، بحيث تؤدي إلى الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة، وذلك من خلال تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة. وفي هذا المبحث سيتم مناقشة مجموعة من أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية وهي:

- 1- أسلوب التكاليف الفعلية.
- 2- أسلوب التكاليف المعيارية.
- 3- تحليل الانحرافات.
- 4- أسلوب الموازنات التخطيطية.
- 5- أسلوب الموازنات المرنة.
- 6- أسلوب تحليل التعادل.
- 7- سياسة التسعير وفقاً للتكاليف المعلقة.
- 8- أسلوب التكاليف الحدية.
- 9- محاسبة المسئولية.
- 10- أسعار التحويل.
- 11- أسلوب التدفق النقدي المخصوص.

أولاً: أسلوب التكاليف الفعلية

تعريف أسلوب التكاليف الفعلية:

هو أسلوب لتحديد التكاليف الفعلية للمنتجات والمراحل والعمليات والأنظمة المختلفة في المنشأة الصناعية، وتحديد نتيجة نشاط المنشأة خلال فترة معينة بصورة دقيقة. (إبراهيم وآخرون، 2001، ص 7).

ويتم بناءً على هذا الأسلوب تسجيل النفقات وتحليلها وتحميلها على مراكز التكلفة، وعلى المنتجات المختلفة، ويتم تقديم البيانات عن تكاليف المخزون السلعي من المنتجات تحت التشغيل وتامة الصنع، وعن تكاليف الإنتاج والمواد الأولية المستخدمة وأجور العاملين وكل ما يتعلق بتكليف الإنتاج (نوف والدليمي، 2002، ص 19).

*** أهداف أسلوب التكاليف الفعلية:**

يحقق تطبيق أسلوب التكاليف الفعلية مجموعة من الأهداف وهي: (عبد المقصود، 2008، ص 26-28).

- 1- قياس تكاليف الإنتاج والأنشطة: وذلك عن طريق استخدام سجلات التكاليف التي تتبع تكاليف التصنيع لجميع مراحل الإنتاج وصولاً للمنتج النهائي، وتستخدم التكاليف في تحديد سياسات التسعير المناسبة للمنتجات.
- 2- ضبط ورقابة عناصر التكاليف: وذلك من خلال تصميم الإجراءات والنظم الخاصة بعناصر التكاليف وتخزين المواد، وتحديد الزمن المستند للأنشطة وذلك للعمل على خفض التكاليف وترشيد استهلاك الموارد المتاحة لتحقيق أعلى ربحية.
- 3- توفير البيانات الازمة للتخطيط، واتخاذ القرارات، والمفاضلة بين البديل المختلفة.

*** سلبيات أسلوب التكاليف الفعلية:**

يواجه تطبيق أسلوب التكاليف الفعلية مجموعة من السلبيات (إبراهيم وآخرون، 2001، ص 8)، (كحالة وحنان، 1998، ص 22-24).

- 1- تقديم البيانات والمعلومات بعد انتهاء الدورة المالية ، بحيث لا تستطيع الإدارة تقادى التكاليف الناتجة عن الهدر وعدم الكفاءة، حيث يكتشف أسلوب التكاليف الفعلية الخطأ بعد حدوثه.

- لا يقدم مقياس أو أساس يساعد الإدارة في الحكم على مستوى الأداء الفعلي، لأنه يظهر التكلفة الفعلية لعمل انتهى على مدار الفترة الزمنية الماضية.
- عدم صلاحية هذا الأسلوب للرقابة وتقدير الأداء عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية للفترة المالية بالتكاليف الفعلية لفترة سابقة، لأنه لا يمكن اعتبار البيانات والتكاليف عن الفترة السابقة معياراً للمقارنة، لأنها تحتوي على جوانب هدر وإسراف وضياع في المواد ووقت العمل. والرقابة عن طريق البيانات الفعلية وهو عبارة عن اكتشاف للأخطاء فقط لمنع تكرارها مستقبلاً. أما الرقابة التي تعمل على منع الانحرافات قبل حدوثها، لا تتم باستخدام هذه البيانات.
- عدم ملاءمتها لاتخاذ القرارات الخاصة بالتسعير في الصناعات التي تطبق نظام الأوامر والطلبيات، وفي شركات المقاولات، حيث يجب تحديد التكلفة والسعر قبل البدء بالعمل. وبسبب هذه السلبيات وقصور نظام التكاليف الفعلية عن تقديم البيانات والمعلومات اللازمة للإدارة للقيام بعمليات التخطيط وتحديد الأسعار والرقابة على الإنتاج وتقدير الأداء، فقد تم الاتجاه إلى نظام التكاليف المعيارية والذي يتغلب على سلبيات نظام التكاليف الفعلية.

ثانياً: التكاليف المعيارية

تعريف التكاليف المعيارية:

تعتبر التكاليف المعيارية مقياساً لما يجب أن تكون عليه تكلفة المنتج، أو أداة مقارنة بين التكاليف الفعلية والمتوقعة للتعرف على مدى كفاءة وفعالية الأداء الفعلي .

و تعرف بأنها: "تكاليف محددة مقدماً لما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج خلال الفترة المقبلة ويتم تحديدها عادة باستخدام الأساليب العلمية وتهدف إلى مساعدة الإدارية في أغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وحتى تستطيع التكاليف المعيارية خدمة أغراضها لا بد أن تكون المعايير معايير ملائمة لظروف المنشأة في الحاضر والمستقبل وبدون ذلك تكون هذه المعايير غير مناسبة وكأنها معايير منشأة أخرى" (كحالة وحنان، 1998، ص 27).

أي أن التكاليف المعيارية عبارة عن تكاليف محددة مسبقاً لتكلفة وحدة المنتج ويتم إعدادها باستخدام الأساليب العلمية، مع مراعاة ظروف المنشأة وذلك لتحقيق الهدف منها وهو المساعدة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وقياس كفاءة وفعالية الأداء.

أنواع المعايير

يتم التمييز بين أنواع المعايير حسب درجة تعاملها مع ظروف العمل الطبيعية من مسموحات خاصة بالتلف وتعطل الآلات ومراعاة العوامل البشرية، وأهم هذه المعايير يلي: (الرجبي، 2004، ص 246).

أولاً : المعايير النظرية (المثالية) :

تعد هذه المعايير عند أفضل مستوى أداء يمكن تحقيقه في ظل أفضل الظروف الإنتاجية وعلى أساس أفضل الأسعار لعناصر الإنتاج، وتفترض إنتاج أعلى كمية من المنتجات بدون السماح بعطل الآلات أو توقف الإنتاج تحت أي ظرف، ولا تسمح بضياع الوقت أثناء العمل ويتم استخدام الموارد بطريقة اقتصادية بدون أي هدر وإسراف، وعند استخدام المنشأة لهذه المعايير يعلم العمال أنها وضعت لتحديهم وأنهم لا يستطيعون تحقيقها مما قد يؤدي إلى تجاهلها من قبلهم وهذا النوع من المعايير غير واقعي ولا يمكن تحقيقه .

ثانياً : المعايير العادلة:

عند إعداد هذه المعايير تأخذ بالاعتبار ظروف التشغيل وكفاءة العمال وتحتوى على قدر ممكн من المسموحات العادلة وهى معايير قابلة للتطبيق و تستخدm هذه المعايير لفترة زمنية طويلة وتظل ثابتة طوال الفترة التي تستخدm فيها.

*** مواصفات المعايير الناجحة:**

إن نجاح نظام التكاليف المعيارية يعتمد على مدى مراعاة الظروف الخاصة بعملية الإنتاج ومواصفات عناصر الإنتاج عند إعداد المعايير الواقعية والدقيقة الخاصة بالمنشأة وهي : (كحالة وحنان، 1998، ص 37-38) .

1- الواقعية : أي يتصرف المعيار بالواقعية ويمكن تحقيقه وتطبيقه ويجب أن يراعى نواحي الصياغ الطبيعى في المواد وجهد الأيدي العاملة ويراعى الطاقة الإنتاجية وإمكانية تعطى الآلات وهذه الصفة من أهم الصفات التي تساعد على قبول ونجاح نظام التكاليف المعيارية.

2- المشاركة والاقتناع : يجب مشاركة المشرفين والقائمين على تنفيذ الأعمال في إعداد المعايير وإبداء الرأي فيها وذلك ليكونوا مقتدين بها ويعملوا على تنفيذها ولি�تحملوا المسؤلية عن أي انحرافات عن هذه المعايير .

3- الوضوح والفهم: يجب أن تكون المعايير واضحة ومفهومة لكل من سيعمل على تطبيقها.

4- الثبات النسبي: من المهم أن يكون المعيار ثابتاً لأطول مدة ممكنة لتمكن المنشأة من استخدامه كمقاييس لفترات متعددة، ولتمكن من مقارنة أعمال هذه الفترات.

ويفضل عدم تغيير أو تعديل هذه المعايير إلا إذا طرأت أحداث جديدة يمكن أن تستمر لفترة طويلة مثل خفض تكلفة العمل أو ساعات العمل .

*** أهداف استخدام نظام التكاليف المعيارية:**

إن استخدام نظام التكاليف المعيارية يؤدي لتحقيق مجموعة من الأهداف وهي: (كحالة وحنان، 1998، ص 29-31)، (ظاهر، 2002، ص 120-121)، (صبري، 2002، ص 301).

1- المساعدة في عملية التخطيط :

تعتمد التكاليف المعيارية على تحديد المسبق لعناصر تكاليف الإنتاج المتغيرة والثابتة مما يساعد في تحديد أسعار بيع المنتجات وتحديد دخل المنشأة وقياس أرباحها مقدماً، وأيضاً تحديد هامش المساهمة الذي يحقق كل منتج على حدة، مما يساعد الإدارة على تحضير الإنتاج وتحديد الكميات اللازمة من كل منتج لتعظيم أرباح المنشأة وأيضاً المساعدة في وضع الموارد التخطيطية.

2- الرقابة على التكاليف وتقدير الأداء :

من خلال مقارنة التكاليف المعيارية مع التكاليف الفعلية وتحديد الانحرافات وتحليل أسبابها تتم الرقابة على التكاليف، وأيضاً تعمل على تقدير الأداء للمنشأة ككل.

3- المساعدة في اتخاذ القرارات :

حيث تعتبر التكاليف المعيارية العنصر الأساس في تحديد الحد الأدنى للسعر الذي يمكن قبوله، وتساعد في تحديد مستويات الإنتاج وتشكلة الإنتاج التي تحقق أعلى ربح ممكن.

4 - تقديم بيانات التكاليف للأغراض المختلفة :

يمكن الحصول على التكاليف من خلال نظام التكاليف المعيارية المحددة مسبقاً دون الحاجة إلى انتظار انتهاء السنة المالية للحصول على التكاليف الفعلية، مما يؤدي لإيجاد قاعدة بيانات يمكن استخدامها لخدمة الإدارة.

5- دراسة المشاريع والعروض الجديدة :

عند القيام بإنشاء مشاريع جديدة أو استلام عروض من عملاء يتم مقارنة الإيرادات المتوقعة من المشاريع والعروض الجديدة بالتكاليف المعيارية لها فإن كانت الإيرادات المتوقعة أكبر من التكاليف المعيارية يتم قبول هذه المشاريع.

6- توفير نظام مناسب لتحقيق الإدارة بالاستثناء:

حيث إن الانحرافات المهمة تلفت انتباه الإدارة لوجود مشكلة أو خلل يجب معالجته بسرعة، وأيضاً تحليل الانحرافات يكشف عن نقاط الضعف وسوء الإدارة وي العمل على خفض التكاليف.

ثالثاً: تحليل الانحرافات

تعريف تحليل الانحرافات :

بعد انتهاء العملية الإنتاجية تتم المقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية بهدف تحديد الانحرافات. ويقصد بتحليل الانحرافات تحديد الفروق والاختلافات بين البيانات الفعلية والبيانات المعيارية عن ذات الفترة، والتعرف إلى أسبابها واتخاذ القرارات اللازمة بشأنها. (فللي، 2003، ص225).

وتقسم الانحرافات حسب عناصر التكلفة إلى الانحرافات التالية:

1- انحرافات التكاليف المباشرة لعناصر المواد والأجور:

وتتقسم إلى نوعين من الانحرافات وهما: (فللي، 2003، ص229-230)، (الرجبي، 2004، ص356-357).

انحراف سعر وانحراف كفاءة (كمية) لكل من المواد والأجور

- انحراف السعر للمواد: ويتم تحديده بالفرق بين السعر الفعلي و السعر المخطط لوحدة المدخلات مضروباً في كمية المدخلات الفعلية.

- انحراف كفاءة (كمية) للمواد: ويتحدد بالفرق بين كمية المدخلات الفعلية وكمية المدخلات المعيارية مضروباً في السعر المعياري.

- انحراف السعر (معدل إنفاق) للأجور المباشرة: ويحدد بالفرق بين معدل الأجور الفعلية ومعدل الأجور المعيارية مضروباً في عدد ساعات العمل الفعلية.

- انحراف كفاءة الأجور المباشرة: ويتم قياسه من خلال الفرق بين ساعات العمل الفعلية و ساعات العمل المعيارية مضروباً في معدل الأجر المعياري.

يعتبر انحراف سعر المواد المباشرة من مسؤولية مدير قسم المشتريات و يعود سببه إلى عدم القدرة على التنبؤ بالأسعار بشكل دقيق بسبب تقلبات الأسعار في السوق (ظاهر، 2002، ص 121).

أما انحراف الكفاءة (الكمية) فهو من مسؤولية دائرة الإنتاج حيث يحدث أثناء عملية الإنتاج طوال الفترة المالية (الرجبي، 2004، ص 356-357).

وإذا كان السعر الفعلي للمواد أو معدل الأجر الفعلي أكبر من السعر المعياري يكون الانحراف غير مفضل، وإذا حدث العكس يكون الانحراف مفضل.

وإذا كانت الكمية الفعلية المستخدمة من المواد أو من الأجور أقل من الكمية المعيارية يكون الانحراف مفضل، وإذا كانت الكمية الفعلية المستخدمة أكبر من الكمية المعيارية يكون الانحراف غير مفضل، أي يوجد إسراف في الكميات (صبري، 2002، ص 309).

2- انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة: (ظاهر، 2002، ص 129-131)

أ- انحرافات التكاليف الصناعية المتغيرة غير المباشرة:

وتنقسم إلى نوعين من الانحرافات هما:

- انحراف إنفاق: والسبب في حدوثه هو استخدام المنشأة لتكاليف صناعية أكبر أو أقل مما هو مخطط أو قيامها بدفع أسعار لهذه التكاليف أعلى أو أقل مما هو مخطط.
- انحراف كفاءة: وهو يوضح الفرق الناتج عن استخدام عدد ساعات أقل أو أكثر مما هو مخطط.

ب- انحرافات التكاليف الصناعية الثابتة غير المباشرة:

وتنقسم إلى نوعين من الانحراف هما:

- انحراف الإنفاق: و هو عبارة عن الفرق بين التكاليف الإضافية الثابتة الفعلية للفترة والتكاليف الإضافية الثابتة المخططة.
 - انحراف الحجم: وهو يقيس مدى الاستفادة من الآلات و المعدات. و ينشأ عند اختلاف عدد الساعات المسموح بها معيارياً لمخرجات الفترة عن مستوى النشاط المخطط.
- وبغض النظر عما إذا كانت الانحرافات في المواد أو الأجور أو التكاليف الصناعية غير المباشرة، سواءً كانت في صالح المنشأة أو في غير صالحها، يجب على المنشأة البحث عن أسباب تلك الانحرافات ومعالجتها.

رابعاً: الموازنات التخطيطية

تعريف الموازنات التخطيطية :

الموازنة هي عبارة عن "خطة مستقبلية تعدّها المنشاة وتعبر عن أوجه النشاط المختلفة فيها ويتم التعبير عنها بصورة كمية ومالية، وتتّخذ هدفاً يتم بناءً عليه متابعة نتائج التنفيذ الفعلي والرقابة عليها، بحيث تستطيع الإداره اتخاذ الإجراءات لمعالجة الانحرافات و التوصل لتحقيق الكفاية القصوى".(كحالة وحنان،1996،ص38).

وتعرف الموازنة بأنها: "تعبير كمي عن الأهداف التي تسعى الإداره إلى تحقيقها خلال فترة العمل المقبلة " (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين،2001،ص1).

وتعرف أيضاً بأنها: "تعبير مالي عن خطة الأعمال ومساعدة لتحقيق التنسيق والرقابة " (Horngren,1991,p.172)

وتشتمل الموازنة على عدة نقاط وهي : (آل آدم والرزق،2006،ص182)

1- أنها عبارة عن خطة مالية وتفصيلية لأعمال المنشأة المستقبلية.

2- عبارة عن خطة شاملة يتم التعبير عنها بصورة كمية خلال مدة مستقبلية محددة.

3- عبارة عن أدلة تنسيق ورقابة على أعمال المنشأة.

وبما أنها خطة مستقبلية فإنها تعتمد على وضع الأهداف بدايةً وتحويلها إلى خطة عبر عنها بصورة مالية، ومتابعة تنفيذ هذه الخطة، ومتابعة مدى تحقيقها للأهداف الموضوعة بما يحقق عملية الرقابة عليها، ويطلق على الموازنة عدة تسميات منها:(المجمع العربي للمحاسبين القانونيين،2001،ص1).

الموازنة التخطيطية: لأنها تغطي ما يتوقع حدوثه مستقبلاً كأنها خطة عمل مستقبلية.

الموازنة التقديرية: لأنها تحتوى على بيانات تقديرية وليس فعلية.

الموازنة الرقابية: لأنها تستخدم كأدلة رقابية، حيث تقارن التكاليف في الموازنة بالتكاليف الفعلية للتعرف على الانحرافات، وهذا يساعد الإداره على تطبيق مبدأ الرقابة بالاستثناء حيث يتم التركيز على الانحرافات المهمة.

* **مبادئ إعداد الموازنة التخطيطية:** (الفضل وشعبان، 2003، ص 280-286).

1- مبدأ الشمول:

يجب أن تشمل الموازنة جميع أوجه النشاط في جميع وحدات المنشأة من فروع وأقسام.

2- مبدأ التنسيق:

يجب تحديد الأهداف والتنسيق بينها حيث إن الإدارة المالية تهدف لتحقيق أقصى ربح عن طريق تخفيض التكاليف ومنها المخزون، أما إدارة المخازن تهدف لتوفير مخزون كبير لتلبية أية طلبات، وإدارة الإنتاج تهدف لاستغلال كامل الطاقة الإنتاجية، فيجب التنسيق بين هذه الأنشطة والعمليات حتى لا تحدث مشكلات تؤثر في نجاح تنفيذ أهداف الموازنة.

3- مبدأ المرونة:

أي تكون الموازنة مرنة وقابلة للتعديل والتكييف مع الأحداث المستقبلية التي قد تواجهها المنشأة نتيجة تغير الظروف الداخلية والخارجية، ويمكن التعبير عن مبدأ المرونة من خلال ربط تقديرات الموازنة بعدة مستويات متوقعة من أحجام النشاط المختلفة.

4- مبدأ ربط الموازنة بالهيكل التنظيمي :

أي وضع التقديرات للإيرادات والتكاليف بناءً على الهيكل التنظيمي وذلك لتحديد مسؤولية كل إدارة وقسم، ولإمكانية استخدام الموازنة كأداة للرقابة لأن الهيكل التنظيمي يعتبر أساساً لتحديد السلطة والمسؤولية، وذلك للتعرف على القسم المسؤول عن أي انحراف في الموازنة ومحاسبته عن ذلك .

5- المبدأ السلوكي للموازنات:

أي يتم إشراك كافة المستويات الإدارية المختلفة في المنشأة في عملية إعداد الموازنة حيث يتم تشكيل لجنة لعرض إعداد الموازنة وتضم اللجنة المنفذين والمشرفين والمديرين، ولا ينفرد شخص أو إدارة معينة بوضعها، ومبدأ المشاركة يجعل جميع الأفراد والمستويات على دراية بأنشطتهم ووظائفهم ويؤدي لتنمية روح التعاون بين المستويات المختلفة ويعودي لتضافر الجهود لتحقيق الأهداف الأساسية للمنشأة.

6- مبدأ القياس الاحتمالي:

أي أنه يجبأخذ بعين الاعتبار ظاهرة عدم التأكد، حيث إن كل بند من بنود الموازنة سواء تكلفة أو إيراد ليس قيمة مطلقة أو محددة إنما له مدى إحصائي معين، حيث إن الموازنة عبارة عن توقعات مبنية على أسس علمية تأخذ بعين الاعتبار جميع الظروف والإمكانيات.

7- مبدأ إعداد البيانات تقديريةً عن فترة قادمة:

يعني هذا المبدأ التنبؤ بالعمليات المختلفة خلال فتره الموازنة، وتوفير البيانات التقديرية التي تدعى على أساسها الموازنة مثل البيانات التقديرية عن المبيعات والإنتاج والمخزون السلعي والمصاريف الصناعية والإدارية والبيعية وغير ذلك.

8- مبدأ التمييز بين العمليات الجارية والعمليات الاستثمارية:

أي يتم الفصل بين موازنة العمليات الجارية وموازنة العمليات الاستثمارية، وذلك بسبب اختلاف الهدف من إعداد كل من الموازنتين، حيث تهدف موازنة العمليات الجارية إلى تحقيق أقصى الأرباح بأقل التكاليف وأيضاً تتعمق في تفاصيل الأنشطة بصورة دقيقة وتكون لفترة قصيرة. أما الهدف من إعداد موازنة العمليات الرأسمالية فهو تحقيق نمو في حجم الطاقة من خلال إضافة أو استبدال آلات جديدة، ويتم إعدادها بصورة إجمالية وليس تفصيلية وتكون الموازنة لفترة طويلة ويكون الاهتمام بفرص الاستثمار وتكلفة رأس المال وفترة الاسترداد.

9- مبدأ التوقيت الزمني:

أي يتم إيجاد موازنة بين حجم العمليات وتوزيعها زمنياً، حيث يتم توقيت العمليات لكل فترة في شكل برنامج زمني يقوم بتحقيق التوازن بين الأنشطة في المنشأة.

* أنواع الموازنات التخطيطية:(نور و السوافيري، 1993، ص65-66)

1 - من حيث مجال الموازنة:

- موازنة تشغيلية : وهي تغطي العمليات الجارية للمنشأة .
- موازنات رأسمالية: وهي تغطي مجالات التخطيط الاستثماري للمنشأة.

2 - من حيث الفترة الزمنية التي تعطيها الموازنة:

- موازنات تخطيطية قصيرة الأجل .
- موازنات تخطيطية طويلة الأجل .

3- من حيث درجة التفاصيل التي تشملها الموازنات:

- موازنة برامج : وهي تحدد الخطط الرئيسية التي تعتمد المنشأة تنفيذها .
- موازنة المسؤولية : تحدد الخطط من حيث الأفراد المسؤولين عن تنفيذها.

4- من حيث درجة المرونة :

- الموازنة التخطيطية الثابتة : وتعتبر عند حجم إنتاج واحد.
- الموازنة التخطيطية المرنة : وهي تعد لمجموعة متعددة من مستويات النشاط.

* مزايا الموازنات :

تطبيق نظام الموازنات التخطيطية في المنشآت يؤدي لتحقيق مجموعة من المزايا منها :
(الآدم والرزق، 2006، ص 186-189).

1- على صعيد عملية التخطيط :

- عند الإعداد للموازنة يتم التعرف على أي مشكلة من الممكن حدوثها خلال فترة التنفيذ، مما يؤدي إلى دراستها والعمل على حلها في وقت مبكر بدلاً من أن تواجهها المنشأة مستقبلاً.
- تعمل الموازنة على تضافر جهود جميع المستويات الإدارية وذلك خلال فترة التحضير للموازنة حيث إنها عبارة عن خطة شاملة لجميع أوجه نشاط المنشأة.
- تعمل الموازنة على التنسيق بين خطط الإدارات والأقسام المختلفة وذلك لتحقيق الهدف المشترك وهو هدف المنشأة الأساسية.
- إن التخطيط السليم لأنشطة المنشأة يؤدي لتحقيق حالة من التوازن الاقتصادي والمالي مع تحقيق الكفاية في جميع المجالات والأنشطة، وهذا الأمر يحتاج إلى تقديرات مفصلة للإيرادات والمدفوعات النقدية وكمية الرصيد النقدي خلال فترة الموازنة.

2- على صعيد عملية الرقابة :

- استخدام الموازنات يؤدي إلى تحقيق الرقابة السليمة على الأنشطة وعدم ضياع وقت المسؤولين، حيث يتم التركيز على الانحرافات التي تظهر عند التطبيق إذا كانت بصورة كبيرة مما يؤدي إلى دراستها ومعرفة أسبابها، وبالتالي تركز الإدارة مجهودها على المسائل التي يجب معالجتها حتى تسير جميع الأنشطة حسب الموازنة.
- تساعد الموازنة في تحقيق الأهداف الموضوعة دون ضياع أو إسراف وأيضاً تعمل على التأكيد من سير العمليات وفق الخطط الموضوعة.
- تعمل على التنسيق بين أنشطة الإدارات والأقسام من خلال تنفيذ الموازنة والعمل بتوافق لتحقيق الأهداف، وتعتبر أيضاً أداة اتصال مهمة بين المستويات الإدارية عن طريق التقارير الرقابية.
- تعمل الموازنة على تطبيق نظام محاسبة المسئولية عند تحديد أسباب الانحرافات والأفراد المسؤولين عنها، حيث يشعر كل مسئول بحدود مسؤوليته.

3 - على صعيد اتخاذ القرارات:

- تساعد الموازنات على تحديد الانحرافات وقياسها والعمل على دراستها واتخاذ القرارات لانخفاض الانحرافات السالبة والعمل على تنمية الانحرافات الموجبة.

* مراحل إعداد الموازنة التخطيطية:

يوجد ثلاثة مراحل لإعداد الموازنات التخطيطية وهي:(كحالة وحنان، 1996، ص 51-).

(55)

أولاً: مرحلة تحديد الأهداف:

يتم في هذه المرحلة تحديد الأهداف الأساسية التي ترغب المنشأة بتحقيقها، و يتم تحديد الأهداف وعمرها الزمني والأهمية النسبية لها حتى لا يحدث تضارب أو تناقض أثناء العمل على تحقيقها. ويتم تحديد السياسات والخطط المناسبة لتكون أساساً للموازنة، وأيضاً تحديد الخطط الفرعية لمختلف الأقسام والمراکز وتحويلها لقيم مالية وكمية.

ثانياً: مرحلة التنسيق بين الخطط والسياسات الفرعية.

إن نجاح الموازنة يعتمد على اشتراك جميع المستويات الإدارية المسئولة عن تتنفيذها في إعداد الموازنة عن طريق إعداد الخطط والسياسات لكل مستوى إداري، ويجب مراجعة هذه الخطط والسياسات الفرعية من قبل لجنة الموازنة للتنسيق بينها وتقليل أثر التحيز إلى أدنى حد ممكن.

ثالثاً: مرحلة اعتماد الموازنة:

بعد قيام لجنة الموازنة بالتنسيق بين الأهداف العامة والفرعية، وبين الخطط والسياسات الفرعية وتعديلها، يكون قد تم إعداد الموازنة التي تشمل مختلف نشاطات المنشأة، ومن ثم تقوم بتقديمها للإدارة العليا لاعتمادها، وباعتماد الموازنة تصبح معياراً للأداء، يجب على الجميع التقيد بها والعمل على تحقيق أهدافها.

خامساً: الموازنة المرنة

تعريف الموازنة المرنة:

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

*** خصائص الموازنات المرنة :**

تنقسم الموازنات المرنة بعدة خصائص و هي:(هيتجر وماتولتش ،2000، ص 352-354)

1- تغطى مدى من النشاط (عدة مستويات) :

تسعى الموازنة المرنة إلى تزويد الإدارة بالمعلومات حول تأثير التغيير في مستوى النشاط حيث إنها تعكس النتائج المتوقعة لعدة مستويات من النشاط، وهي مهمة بالنسبة للمنشآت التي تتصرف أنشطتها بالتغير المستمر. ويعتبر تقدير مدى النشاط، الذي ستغطيه الموازنة من أهم مراحل إعدادها، حيث إن الإدارة تحتاج لوجود معلومات كافية عن مستويات النشاط المتوقعة.

2- موازنة ديناميكية :

الموازنة المرنة تسمح للإدارة بتعديل الخطط وتقديرات الموازنة بسهولة في حالة تغير مستوى النشاط الفعلي عن المستوى المتوقع عند إعداد الموازنة، بحيث تعكس أثر تغير مستوى النشاط المتوقع .

3- تسهيل قياس وتقييم الأداء:

تعتبر الموازنة المرنة أداة مهمة لقياس الكفاءة الفعلية حيث إنها توضح النتائج التي تترتب على نفس مستوى النشاط الفعلي .

*** خطوات إعداد الموازنة المرنة:(هيتجر وماتولتش،2000،ص357-358).**

1- تحديد مدى النشاط الذي سيتم بناء عليه إعداد الموازنة.

2- تحديد سلوك التكاليف لكل عنصر تكلفة تحتويه الموازنة.

3- اختيار مستويات النشاط التي يتم إعداد الموازنة على أساسها .

4- إعداد الموازنة المرنة بناء على سلوك التكاليف ومستويات النشاط المتوقعة.

سادساً: تحليل التعادل

مفهوم تحليل التعادل :

تحليل التعادل عبارة عن تحليل للعلاقات القائمة بين التكاليف وحجم النشاط (الانتاجي والبيعي) وهو من التحليلات المهمة التي تساعد الادارة على الحصول على معلومات حول سلوك التكاليف والأرباح وكيفية تغيرهما مع تغير حجم النشاط، ويقصد بتحليل (التكلفة - الحجم - الأرباح) بأنه: "طريقة فحص منظمة للعلاقة بين الكلفة وحجم النشاط والربح للوصول إلى ذلك المستوى من النشاط الذي تتساوى عنده إجمالي التكاليف (الثابتة والمتغيرة) مع إجمالي الإيرادات بحيث لا يكون هناك أي أرباح أو خسائر" (الفضل ونور, 2002, ص85). أي أن نقطة التعادل تحدد عدد الوحدات التي يجب إنتاجها وبيعها لكي تقوم المنشأة بتغطية تكاليفها بدون تحقيق خسائر.

* أهمية تحليل التعادل :

يعتبر تحليل التعادل من الأساليب المهمة ويفيد الادارة في عدة مجالات وهي :

1- مجال الموارنات التخطيطية:

تحليل التعادل مهم في مجال الموارنات التخطيطية حيث يساعد على تحديد الربح المتوقع في حال وجود أحجام مختلفة من المبيعات. وذلك انطلاقاً من تحديد سلوك التكاليف وسلوك إيرادات البيع ومن ثم سلوك الأرباح للمستويات البيعية المختلفة. ويساعد على تحديد نقطة التعادل الجديدة إذا تم زيادة الطاقة الإنتاجية لأنه يدرس أثر تغير التكاليف الثابتة. (كحالة وحنان، 1996، ص196-197).

2- مجال عملية التخطيط:

يعتبر أداة مهمة في مجال عملية التخطيط واتخاذ القرارات الإدارية وذلك عن طريق ما يلي: (كحالة وحنان، 1996، ص196-197).

- تحديد كمية المبيعات والإنتاج ودراسة العلاقة بينهما مع التكاليف والأرباح وتخطيط المخزون.

- تخطيط الأرباح عند مستويات مختلفة من الإنتاج والبيع، وتحديد المزيج البيعى الذي يحقق أعلى ربحية.

- وضع سياسة تسعير ملائمة تتناسب مع ظروف المنشأة والسوق، عن طريق تحليل التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة والأخذ بعين الاعتبار التكاليف المتغيرة فقط في قرارات التسعير قصيرة الأجل.

- دراسة قنوات تسعير المنتجات وبرامج ترويج المبيعات و اختيار الأفضل .

- دراسة تأثير إضافة أو استبعاد أحد خطوط الإنتاج واتخاذ القرار المناسب .

- دراسة إمكانية قبول طلبات جديدة أو رفضها ودراسة إمكانية دخول أسواق جديدة.

3- مجال الرقابة والتقييم:

إن عملية التخطيط والرقابة عملية متلازمان حيث إن التخطيط هو وضع هدف، والرقابة عبارة عن متابعة تنفيذ الهدف، وتقىم عملية متابعة التنفيذ وتقييم الأداء للتأكد من صحة تطبيق الخطة الموضوعة لتحقيق الهدف. وبالتالي يمكن اعتبار الخطة معيار مستهدف يمكن استخدامه لقياس والتقييم. وتحليل التعادل يسمح بإجراء مقارنات عمودية وأفقية لدراسة أثر التغيرات الفعلية في الأسعار والتكاليف على أرباح المنشأة والعمل على تحديد الانحرافات واستبعادها. وتقىم عملية الرقابة استناداً إلى تحليل التعادل في المجالات التالية:(آل آدم والرزق،2006،ص87).

- في مجال المقارنة بين المنشأة الاقتصادية التي تعمل في نفس القطاع، لدراسة أثر تغير التكاليف والأسعار عليها.

- في مجال تقييم أداء أجزاء من المشاريع وذلك في حالة المشاريع الضخمة والتي تحتوى على عدد من الوحدات الإنتاجية المختلفة عن بعضها في نوع المنتج وظروف التشغيل.

* تحليل التعادل ونقطة التعادل :

بما أن نقطة التعادل هي النقطة التي تتساوى عندها الإيرادات الكلية مع التكاليف الكلية بحيث لا يوجد ربح أو خسارة، بحيث يكون:

$\text{الإيرادات الكلية (المبيعات)} = \text{التكليف الثابتة} + \text{التكليف المتغيرة، إذا وللوصول إلى نقطة التعادل لا بد من توفر الفرضيات التالية:}(آل آدم والرزق،2006، ص88-89).$

1- فصل التكاليف الثابتة عن التكاليف المتغيرة وأيضا التكاليف المختلطة، حيث تكون التكاليف المتغيرة للوحدة الواحدة ثابتة ما دام حجم الإنتاج ضمن مدى النشاط الملائم.

2- ثبات التكاليف الثابتة في المدى القصير .

3- ثبات أسعار البيع وتكليف عوامل الإنتاج وظروف التشغيل مع بقاء الظروف الأخرى المحيطة ثابتة.

- 4- يتم التحليل لسلعة واحدة أو لمجموعة من السلع ذات المزاج البيعي الثابت (ويقصد به مبيعات مجموعة من السلع ذات نسبة وزنیه ثابتة داخل المجموعة) .
- 5- عدم وجود تأثير للمخزون آخر المدة على التكاليف .
- 6- ثبات السياسة الإدارية والثبات النسبي للطاقة الإنتاجية للمنشأة، لأن أي توسيع في الطاقة الإنتاجية سيؤثر على العلاقة بين التكلفة والربح والحجم.

* حساب نقطة التعادل :

يتم احتساب نقطة التعادل من خلال العلاقة بين التكاليف والإنتاج والأرباح وعند هذه النقطة تكون الأرباح مساوية للصفر، وهي تحدد عدد الوحدات التي يمكن إنتاجها وبيعها لتغطية التكاليف في المنشأة بدون تحقيق أرباح، ويمكن حساب نقطة التعادل بعدة طرق وهي:(آل آدم والرزق،2006، ص 89-96).

- 1- طريقة المعادلة : وهي نقطة تساوي الإيرادات الكلية مع التكاليف الكلية.
- 2- طريقة هامش المساهمة للوحدة: وهو يمثل مدى مساهمة الوحدة الواحدة في تغطية التكاليف الثابتة وتحقيق الأرباح.
- 3- طريقة التعادل (الطريقة البيانية) : يتم إيجاد نقطة التعادل عن طريق الرسم البياني.
- 4- طريقة التجربة والخطأ: من خلال وضع جدول يحتوي على البيانات التاريخية المتوفرة.

سابعاً: سياسة تسعير المنتجات وفقاً للتكاليف المعلقة

أهمية التسعير:

السعير من المواضيع المهمة بالنسبة للمنشآت، لأنّه يؤثّر على مدى تحقيقها للأرباح حيث إن السعر يؤثّر على كمية المبيعات وبالتالي على الإيرادات المحققة. لذلك يتطلّب الأمر من المنشأة اتخاذ القرارات الإدارية الخاصة بالسعير بناءً على أسس دقيقة وبعد دراسة عناصر التكاليف والعوامل المؤثرة على الأسعار مثل (ظروف السوق، عوامل الطلب، طبيعة المنافسة) تعتبر التكاليف عامل رئيس يؤخذ بالاعتبار عند اتخاذ قرارات السعير بحيث يجب أن تكون الأسعار أعلى من التكاليف، وذلك لتغطية هذه التكاليف وتحقيق الأرباح للمنشأة، وعند قيام المنشأة بتحديد الأسعار بناءً على التكاليف فإنّها تستخدم إحدى الطرق التالية:(ظاهر، 2002، ص 229).

1- طريقة التكلفة الكلية.

2- طريقة التكلفة المتغيرة.

أولاً : طريقة التكلفة الكلية :

تعتمد هذه الطريقة على تحديد التكلفة الكلية للمنتج وهي عبارة عن تكلفة إنتاج أو تصنيع وحدة واحدة من المنتج، وبناءً على ذلك فإن التكاليف الإدارية والبيعية لا تدخل ضمن التكلفة الكلية، ويتم وضع هامش ربح بحيث يغطي التكاليف الإدارية والبيعية مع تحقيق الربح الذي تسعى إليه المنشأة.

* مزايا طريقة التكلفة الكلية :

توجد عدة مزايا تتحقق للمنشأة عند استخدامها للتكلفة الكلية عند تسعير المنتجات وهي:

(حسين، 1993، ص 37) (الرجبي، 2004، ص 371)

- 1- تأخذ بعين الاعتبار التكاليف الثابتة وتعمل على تغطيتها في المدى الطويل.
- 2- طريقة سهلة لاحتساب السعر المستهدف، لا تحتاج لدراسات وعمليات حسابية معقدة وخصوصاً في حالة وجود مجموعة كبيرة من المنتجات، حيث أنه أمر مكلف في حال اللجوء إلى تحليل علاقة التكلفة - الربح لـ كل المنتجات، لذلك توفر هذه الطريقة وسيلة سهلة و مباشرة لتحديد السعر، ويمكن تعديله حسب الظروف المحيطة.

- 3- طريقة تضمن وجود الأسعار عند حد معين وملائم بحيث لا تؤدي إلى خسائر، أو قبول أسعار منخفضة للمنتجات، حيث تعتبر التكلفة هي الحد الأدنى للأسعار.
- 4- قد تؤدي إلى استقرار الأسعار في صناعة معينة.

* عيوب طريقة التكلفة الكلية : (ظاهر، 2002، ص 243).

- 1- تتجاهل العلاقة بين عدد الوحدات التي يمكن بيعها وسعر بيع هذه الوحدات، حيث إنه في حال وجود منافسة كبيرة وانخفاض الطلب على المنتجات، لن تستطيع المنشأة بيع كمية المنتجات المخطططة والتي تريد بيعها بالسعر المحدد مسبقاً.
- 2- عند تطبيق هذه الطريقة تنشأ مشكلة تذبذب الأسعار، حيث إنه يتم الاعتماد على التكلفة الكلية عند تحديد الأسعار، والتي تتأثر بالتغير في حجم الإنتاج، حيث تختلف تكلفة الوحدة الواحدة باختلاف حجم الإنتاج، والحجم المباع يعتمد على الأسعار، لذلك فإن الأسعار ستكون مرتفعة إذا انخفض حجم الإنتاج المتاح للبيع والعكس صحيح.

ثانياً : طريقة التكلفة المتغيرة :

تعتمد هذه الطريقة على تسعير المنتجات بناءً على تحديد التكلفة المتغيرة للوحدة، ويتم تحويل الوحدات المباعة بعناصر التكلفة المتغيرة، وتعتبر عناصر التكلفة الثابتة مصروفات فترة. (الرجبي، 2004 ، ص 371). ويتم إضافة نسبة إلى التكاليف المتغيرة بحيث تغطي التكاليف الثابتة وتحقق نسبة الربح المحدد. وتعتبر هذه الطريقة الأفضل بالنسبة لقرارات التسعير قصيرة الأجل.

ثامناً: أسلوب التكاليف الحدية (المتغير)

أهمية أسلوب التكاليف الحدية:

نشأت الحاجة إلى أسلوب جديد لاحتساب تكاليف الوحدة الواحدة بسبب عدم قدرة نظام التكاليف الكلية على حساب تكلفة الوحدة الواحدة بصورة دقيقة، وخصوصاً في حال تغير حجم الإنتاج، حيث تتغير تكلفة الوحدة بتغير حجم الإنتاج، وبالتالي يختلف ربح الوحدة. فظهر نظام التكاليف الحدية الذي يقوم على الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة. (صبري، 2002، ص 277).

وتعرف التكلفة الحدية بأنها " عبارة عن الزيادة (التغيير) في التكاليف الكلية الناتجة عن زيادة (تغير) حجم النشاط بمقدار وحدة النشاط الحدية ". (عمارة وآخرون، ص 224).

* **خصائص أسلوب التكاليف الحدية (المتغير):** (صبري، 2002، ص 277-278)، (عمارة وآخرون، ص 226).

- 1- يتم تحديد تكلفة الوحدة على أساس التكلفة المتغيرة للإنتاج وتشمل المواد المباشرة والأجور المباشرة والتكلفة الصناعية غير المباشرة المتغيرة.
- 2- يتم اعتبار التكاليف الصناعية الثابتة غير المباشرة تكاليف فترة تحمل على حساب الأرباح والخسائر مباشرة.
- 3- يتم اعتبار المصارييف الإدارية والبيعية الثابتة مصروفات تخص الفترة وتحمل مباشرة على حساب الأرباح والخسائر.
- 4- يتم تقدير مخزون آخر المدة من المنتجات تحت التشغيل وتمامة الصنع على أساس التكلفة المتغيرة.
- 5- يتم تحديد المساهمة الحدية للوحدة بطرح التكلفة المتغيرة للوحدة من سعر بيع الوحدة وهو يمثل مدى مساهمة الوحدة في تغطية التكاليف الثابتة.

* **مزايا أسلوب التكاليف الحدية:** (زعرب، 2002، ص 73-72).

- 1- يتسم أسلوب التكاليف الحدية بدرجة عالية من الثبات من فترة لأخرى لعدم تأثرها بالتغير في حجم النشاط.
- 2- يساعد الإدارة عند قيامها بعملية التسعير في حال الركود، بحيث تكون التكاليف المتغيرة هي الحد الأدنى لسعر البيع.

- تقدم المعلومات للقيام بتحليل التعادل وحساب هامش المساهمة.
- تقدم بيانات لإدارة المنشأة تساعد في عملية التخطيط وإعداد الموازنات التخطيطية واتخاذ القرارات.

* **الانتقادات الموجهة لأسلوب التكاليف الحدية:** (عمارة وآخرون، ص229)، (زعرب، 2002، ص73).

- 1- عدم سهولة الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة وذلك في حالة التكاليف المختلطة، حيث لا يوجد حد فاصل بين كل من التكاليف الثابتة والمتغيرة.
- 2- تجاهل التكاليف الثابتة، والتي تمثل جزءاً من تكاليف المنتج.
- 3- اعتماد التكاليف المتغيرة في تحديد تكلفة الإنتاج وتقدير المخزون لا تتفق مع المبادئ المحاسبية المعترف عليها.
- 4- يفترض هذا الأسلوب ثبات أسعار عوامل الإنتاج وأسعار البيع، وهو أمر لا يمكن تتحقق إلا في المدى القصير، حيث تتغير حالة السوق وهذه التغيرات تؤثر على ناتج الربح الحدي للمنتجات.
- 5- غير مناسب لعملية التسعير أو لعملية التخطيط طويل الأجل.

تاسعاً: محاسبة المسؤولية

أهمية محاسبة المسؤولية:

ظهرت محاسبة المسؤولية نتيجةً لوجود المنشآت الاقتصادية الكبيرة ذات الأنشطة المتعددة والانتشار الجغرافي الواسع. حيث إنه مع التطور التكنولوجي وظهور نظم المعلومات ونظم القرارات الإدارية أصبح اتخاذ القرارات بالنسبة للمنشآت الاقتصادية الكبرى ذات المستويات الإدارية المتعددة مشكلة تحتاج إلى حل، فظهرت فكرة اللامركزية في الإدارة ليتمكن المسؤولين المشرفين على إدارة المراكز من اتخاذ القرارات الروتينية بصورة مباشرة، وبالتالي ولتحقيق الرقابة وتقييم الأداء والتسيير بين مختلف المراكز والفروع ظهرت محاسبة المسؤولية (آل آدم والرزق، 2006، ص353).

وتقوم محاسبة المسؤولية على تحديد الأهداف لكل مركز من مراكز المسؤولية، ويعطي المدير الصلاحية اللازمة ليقوم بتنفيذ الأهداف المحددة. وتنتمي الرقابة على أدائه وتقييم كفاءته وإذا وجدت أي انحرافات تتم محاسبته.

و يعرف نظام محاسبة المسؤولية بأنه "نظام محاسبي يبتغي الرقابة على الأداء وتقييمه في ضوء قيام الأفراد أو المسؤولين في تنفيذ واجباتهم بحدود الصالحيات المفوضة لهم وفق مبدأ الكلفة المناسبة في الوقت الملائم، وذلك بربط التقارير المحاسبية بفعالية العاملين ". (آل آدم والرزق، 2006، ص359).

ويعرف أيضاً بأنه: "أسلوب إداري - محاسبي" يهدف إلى تصميم النظام المحاسبي ليحقق رقابة فعالة على الأداء عن طريق الربط مباشرة بين التقارير المحاسبية من جهة وبين الأشخاص المسؤولين من جهة ثانية، وفقاً لهيكل التنظيم الإداري للمنشأة بجميع مستوياته الإدارية (كحالة وحنان، 1996 ، ص413).

أي أن نظام محاسبة المسؤولية قائم على:(كحالة وحنان، 1996، ص414)

- تحديد المسؤوليات والصالحيات للأفراد.
- الرقابة على الأداء وتقييم الكفاءة وذلك من خلال التقارير التي يتم إعدادها حول الأداء.
- يتطلب هذا النظام وضع خريطة تنظيمية واضحة للمنشأة تشمل جميع المستويات الإدارية ومبرمج المسؤولية.

* مقومات محاسبة المسئولية: (كحالة وحنان، 1996، ص416-417).

1- تحديد مراكز المسئولية:

وهذا الأمر يتطلب وجود هيكل تنظيمي واضح، يحدد المسؤوليات والسلطات في الوحدات الإدارية المختلفة ويراعي التوازن بين السلطة الممنوحة والمسؤولية التي يتحملها المدراء، وذلك لتكون عملية التقييم والمساءلة موضوعية.

2- تحديد معايير الأداء:

يتطلب تحديد معايير للأداء يتم على أساسها التقييم والمساءلة ومحاسبة المدراء، وهذا يحتاج إلى وجود موازنة تخطيطية، تكون هي الهدف الذي يسعى المدراء لتحقيقه، ومعياراً لقياس الأداء ومقارنة الأداء الفعلي بالموازنة.

3- وجود نظام للنقارير الرقابية (نقارير الأداء) :

حيث إن النقارير هي وسيلة الاتصال بين مراكز المسئولية المختلفة في المنشأة، وهي توضح أداء كل مدير مسئول ومدى تحقيقه للأهداف وتوضح فيما إذا وجدت انحرافات.

* أنواع مراكز المسئولية :

1- مراكز تكلفة:

مركز التكلفة عبارة عن دائرة نشاط يتم محاسبة المسئول فيها عن التكاليف التي تحدث فيها فقط، وتكون عناصر التكاليف خاضعة لمسؤولية ورقابة المدير لأنه يستطيع أن يؤثر فيها ذلك من خلال قراراته وتصرفاته. (آل آدم والرزق، 2006، ص361).

2- مراكز ربحية :

مركز الربحية عبارة عن دائرة نشاط يكون مديرها مسؤولاً عن الإيرادات والأرباح التي يتم تحقيقها، بالإضافة إلى التكاليف التي تحدث في الدائرة، ويكون الهدف الرئيسي للمدير تعظيم الأرباح الناتجة عن مقابلة الإيرادات بالمصروفات، وينظر إلى مركز الربحية كأنه منشأة مستقلة داخل الوحدة الاقتصادية، لها إيراداتها وتكاليفها الخاصة. أما رأس المال المستثمر فيكون ضمن مسؤولية الإدارة العليا. (الفضل ونور، 2002، ص377).

3- مراكز الاستثمار:

عبارة عن دائرة نشاط يكون المدير فيها مسؤولاً عن ما يحققه من إيرادات وما يسببه من نفقات وتكاليف بالإضافة إلى متابعة رأس المال المستثمر وما يحققه من عائد، ويكون مقياس كفاءة الأداء في مركز الاستثمار معدل العائد على الاستثمار. (الفضل ونور، 2002، ص378)

عاشرًا: أسعار التحويل

تعريف أسعار التحويل:

في ظل نظام الالامركزية وتقسيم المنشأة الاقتصادية إلى أقسام متعددة لها مسؤوليات وسلطات محددة واستقلالية عن بعضها البعض، تنشأ مشكلة تحديد أسعار تحويل المنتجات بين هذه الأقسام.

وتعرف أسعار التحويل بأنها عبارة عن " سعر السلع والخدمات التي تحول من قسم أو وحدة إدارية إلى قسم آخر أو وحدة إدارية أخرى ضمن المنشأة الواحدة ". (الرجبي، 2004، ص299) ويعتبر هذا السعر بمثابة إيراد بالنسبة للقسم المحول (القسم البائع)، ويعتبر تكاليف بالنسبة للقسم المحول إليه (القسم المشتري).

* أهمية أسعار التحويل: (الرجبي، 2004، ص300) ،(صبري، 2002، ص466).

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

* طرق تحديد أسعار التحويل:

بما أن أسعار التحويل عبارة عن سعر تحويل للسلع والخدمات بين الأقسام المختلفة داخل المنشأة الواحدة، فإنها تعتبر أسعار داخلية بين الأقسام. وهناك عدة طرق لتحديد أسعار التحويل ويتم الاختيار بينها بناء على سياسات المنشأة ودرجة الالامركزية فيها، وحسب قرارات الإدارية.

يتم تحديد أسعار التحويل وفقاً لعدة أسس وهي:
أولاً : أساس سعر السوق :

وبناء على هذا الأساس يتم تحديد الأسعار وفق طريقتين وهما: (آل آدم والرزق، 2006، ص381).

أ- سعر السوق:

يتم تسعير المنتجات المحولة بين الأقسام بناءً على سعر السوق، وذلك عندما يكون اعتماد الأقسام على بعضها أقل ما يمكن وتعامل فيما بينها بصورة مستقلة، وذلك في حالة تطبيق نظام الالمركزية بصورة كبيرة.

ب- سعر السوق المعدل :

في هذه الحالة يتم اعتماد سعر السوق مخصوصاً منه تكاليف التسويق والنقل، لتسعير السلع المحولة بين الأقسام.

ثانياً : أساس التكلفة :

وتوجد عدة طرق لاحتساب أسعار التحويل اعتماداً على التكلفة وهي:(آل آدم والرزق،2006،ص382-383)(الشرع وسفيان،2002،ص469).

أ- التكلفة الكلية:

يتم تحديد أسعار المنتجات المحولة بناءً على التكلفة الكلية للسلعة المحولة، هذا التسعير يعمل على تحويلي القسم المستلم بكفاءة أو عدم كفاءة الأقسام الأخرى والتي لا تدخل ضمن رقابته.

ب- التكلفة المتغيرة:

يتم تحديد أسعار المنتجات المحولة بناء على سعر التكلفة المتغيرة+فائض ويكون الفائض هو نسبة العائد المخصصة للقسم من الزيادة المتحققة في الربح التشغيلي الكلي.

ج- التكلفة المعيارية:

يتم اعتماد أسعار التحويل وفقاً لسعر التكلفة المعيارية وهي تعتبر أساساً عادلاً لتحديد الأسعار، وتعمل على توفير الحوافز للعمل بكفاءة عالية.

د- التكلفة المعدلة:

وفقاً لهذه الطريقة يتم تعديل التكاليف التي يتم اعتمادها لتحديد أسعار التحويل، مثلاً يتم إضافة مبلغ معين أو نسبة معينة إلى تكلفة المنتج.

هـ- تكلفة الفرصة البديلة:

وهي تعني الفرصة الضائعة بسبب تفضيل بديل على آخر، ويكون سعر التحويل عبارة عن:
التكلفة + تكلفة الفرصة الضائعة.

ثالثاً : أساس السعر المزدوج :

في هذه الحالة تقوم الإدارة المركزية بتحديد سعرين للتحويل، الأول سعر الوحدة المحولة للسلعة ويتضمن هامش ربح، غالباً يتساوی مع سعر السوق، والسعر الثاني هو سعر الوحدة المحول إليها ويتضمن التكلفة. (صبري، 2002، ص469)

رابعاً : أساس السعر التفاوضي :

في هذه الحالة يتم تحديد أسعار التحويل بناءً على مفاوضات تتم بين الوحدة المحولة للسلع والوحدة المحول إليها، كما لو كان الأمر بين منشآت مستقلة. (آل آدم والرزق، 2006، ص384).

خامساً : أساس السعر التحكمي :

وفقاً لهذا الأساس تقوم الإدارة المركزية بفرض سعر تحويل معين، يراعي أسعار السوق وسعر التكلفة، وهذا في حالة عدم الاتفاق بين الوحدات على سعر تحويل مناسب. (صبري، 2002، ص469)

سادساً : أساس الربح المستهدف :

وفقاً لهذا الأساس يتم تحديد الأسعار لتحويل السلع بناءً على نسبة الربح المستهدف من قبل الوحدة، كأن يكون هدف الربح للوحدة يساوي 20% من التكاليف المعيارية أو من التكاليف الكلية، ويتم اللجوء إليه في حال عدم وجود سوق محدد للسلعة التي تتجهها الوحدة. (آل آدم والرزق، 2006، ص384).

حادي عشر: أسلوب التدفق النقدي المخصوص

مفهوم أسلوب التدفق النقدي المخصوص:

أسلوب التدفق النقدي المخصوص هو أحد أساليب تقييم الاستثمار طويل الأجل، وقد يكون الاستثمار عبارة عن عملية شراء لأجهزة وآلات حديثة أو استبدال الآلات القديمة، أو التوسيع في عمليات الإنتاج وزيادة خطوط الإنتاج، أو الاستثمار في مشروعات جديدة.

ويقوم هذا الأسلوب على اعتبار القيمة الزمنية للنقد، وهي تعكس مدى أهمية وقت الحصول على التدفقات النقدية حيث يركز المشروع على التدفقات النقدية الداخلة والخارجية في المشروع الاستثماري، على أساس أن دينار اليوم يساوي أكثر من دينار المستقبل. وذلك للأسباب التالية : (Upchurch, 1998, p326)

1 - المال الذي يستثمر اليوم يتم الحصول من خلاله على عائد، وإذا تأجل الحصول على هذا المال يتم خسارة العائد المتوقع.

2 - الأفراد والمنشآت يفضلون وجود السيولة لديهم، ليتمكنوا من إنفاق المال على السلع والخدمات الآن، بدلاً من فرصة الحصول على المال وإنفاقه مستقبلاً.

وبما أن طرق التدفق النقدي المخصوص تأخذ بالاعتبار القيمة الزمنية للنقد، فإنها تقوم بخصم التدفقات النقدية الداخلة والخارجية بمعدل فائدة مناسب، وطرق التدفق النقدي المخصوص هما: طريقة صافي القيمة الحالية وطريقة معدل العائد الداخلي.

1- طريقة صافي القيمة الحالية:

يتم تحديد صافي القيمة الحالية للمشروع الاستثماري بناءً على توقيت حدوث التدفقات النقدية للمشروع وكميتها ومعدل الفائدة عليها ومدة الحصول عليها. (ظاهر، 2002، ص 152) بناءً على هذه الطريقة يتم خصم جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجية باستخدام أقل معدل عائد مقبول، وهذا يتطلب من الإداراة تحديد الحد الأدنى لمعدل العائد المطلوب أولاً، ويقصد به تكلفة رأس المال أو معدل الخصم. (الفضل ونور، 2002، ص 248)

وإذا كانت القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة أكبر من القيمة الحالية للتدفقات النقدية الخارجة يتم قبول المشروع، وإذا كانت القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة أقل من القيمة الحالية للتدفقات النقدية الخارجة يتم رفض المشروع، ويتم التوصل إلى صافي القيمة الحالية عن طريق المعادلة التالية:

صافي القيمة الحالية = القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة – القيمة الحالية للتدفقات النقدية
الخارجية.

وفي حالة المفاضلة بين عدة مشاريع استثمارية لها نفس القيمة الحالية للتدفقات النقدية
الخارجية يتم اختيار المشروع الذي يعطي أكبر صافي قيمة حالية.(ظاهر،2002،ص159).

2- طريقة معدل العائد الداخلي :

يقصد بمعدل العائد الداخلي معدل الخصم الذي يتم بناءً عليه خصم التدفقات النقدية
للحوق الحالي، بحيث تكون القيمة الحالية للتدفقات النقدية مساوية لتكلفة الاستثمار ، بمعنى أن
يكون صافي القيمة الحالية يساوي صفر. ويتم احتساب معدل العائد الداخلي وفقاً للخطوات التالية:
(الفضل ونور، 2002، ص253)

أ- تقدير التدفقات النقدية الداخلة والخارجية للمشروع الاستثماري.

ب- تحديد الحد الأدنى المطلوب، كمعدل للعائد على المشروع.

ج- يتم تحديد القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة والخارجية حسب المعادلة:

القيمة الحالية للتدفقات النقدية = التدفق النقدي \times معامل القيمة الحالية لسعر الخصم

د- ثم تحديد صافي القيمة الحالية باستخدام المعادلة التالية:

صافي القيمة الحالية = القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة – القيمة الحالية للتدفقات النقدية
الخارجية. إذا كان صافي القيمة الحالية يساوي صفر أو قريباً منه، يكون معدل الخصم المستخدم
هو معدل العائد على المشروع.

أما إذا كان صافي القيمة الحالية قيمة موجبة أكبر من الصفر بكثير، فهذا يعني أن معدل
العائد الداخلي أكبر من معدل الخصم المستخدم في تحديد صافي القيمة الحالية، وهذا يتطلب
إعادة حساب صافي القيمة الحالية باستخدام معدل خصم أكبر.

وإذا كان صافي القيمة الحالية قيمة سالبة تقل كثيراً عن الصفر، فهذا يعني أن معدل العائد
الداخلي أقل من معدل الخصم المستخدم في تحديد صافي القيمة الحالية، وهذا يتطلب إعادة
حساب صافي القيمة الحالية باستخدام معدل خصم أقل.

المبحث الثاني

أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

تمهيد:

إن التقدم العلمي والصناعي وثورة تكنولوجيا المعلومات، أدىت لوجود تغيرات جوهرية ومستمرة لكيفية أداء وتنفيذ الأعمال، وأيضاً اشتداد حدة المنافسة بين المنشآت الصناعية والاقتصادية على مستوى العالم، وخصوصاً بعد اتفاقيات التجارة الدولية وحرية تدفق السلع والعمل على تخفيض التعرفة الجمركية، يتطلب من المنشآت الاقتصادية العمل على تطبيق المفاهيم والأساليب الإدارية الحديثة، وذلك لتسليط الضوء على تحديات الجديدة المفروضة عليها، ومواجهة المنافسة في سوق العمل، وهذا يتطلب من الإدارة العمل على تحقيق تحسين إنتاجيتها وتحقيق أفضل أداء ممكن والعمل على زيادة الأرباح والارتقاء بمستوى الخدمات والمنتجات التي يقدمها. ومن هذه الأساليب الحديثة الأساليب التالية والتي سيتم مناقشتها في هذا المبحث:

- 1- إدارة الجودة الشاملة.(TQM)
- 2- نظام الإنتاج في الوقت المحدد.(JIT)
- 3- نظام التكاليف على أساس الأنشطة.(ABC)
- 4- بطاقة الأداء المتوازن.(BSC).

أولاً: إدارة الجودة الشاملة Total Quality Management

مفهوم إدارة الجودة الشاملة:

من المفاهيم الإدارية الحديثة مفهوم إدارة الجودة الشاملة ، وهو يقوم على مجموعة من الأفكار والمبادئ التي تهدف إلى تحسين نوعية الإنتاج والخدمات وتحقيق الأداء الأفضل وتخفيف نسب الفاقد والعمل على كسب رضا الزبائن (الفضل ونور، 2002، ص15).

وعرفت إدارة الجودة الشاملة من قبل معهد الجودة الفيدرالي بأنها "منهج تطبيقي شامل يهدف إلى تحقيق حاجات وتوقعات العميل إذ يتم استخدام الأساليب الكمية من أجل التحسين المستمر في العمليات و الخدمات".(درادكة والشبلی،2002،ص18).

وعرفت بأنها " النجاح في الأداء لإسعاد المستهلكين عن طريق عمل المديرين والموظفين مع بعضهم البعض، من أجل تزويد المستهلكين بجودة ذات قيمة من خلال تأدية العمل الصحيح ومن المرة الأولى وفي كل وقت " (درادكة والشبلی،2002، ص18).

وبناءً عليه، فإن نظام إدارة الجودة الشاملة عبارة عن نظام متكامل يعتمد على العوامل التالية لنجاحه: (الدرادكة والشبلی، 2002، ص18-19) ، (علوان، 2005، ص81).

- 1- تحقيق التميز والتفوق في الأداء التنظيمي للمنشأة.
- 2- العمل على إرضاء المستهلكين.
- 3- اعتماد المشاركة الجماعية والعمل بروح الفريق.
- 4- تقديم السلع والخدمات ذات الجودة العالمية.
- 5- إجراء تحسينات مستمرة على أنشطة المنشأة والعمل على إنجاز الأعمال بطريقة صحيحة في جميع الأوقات.

*** أهداف إدارة الجودة الشاملة: (علوان ، 2005 ، ص99)**

- 1- إنتاج منتجات ذات جودة عالية.
- 2- امتلاك المنشأة لأفضل قنوات توزيع المنتجات بحيث تستطيع تقديم خدمات ما بعد البيع وبما يتاسب مع احتياجات المستهلك.
- 3- أن تكون المنشأة مرنة وقدرة على التكيف مع التغيرات، وإجراء التعديلات في عمليات الإنتاج بما يتلاءم مع احتياجات المستهلك.

4- العمل باستمرار على تخفيض تكلفة المنتجات من خلال عمليات تحسين الجودة والعمل على تخفيض عدد الوحدات المعيبة والتالفة في المنتجات تامة الصنع.

* **مزايا تطبيق نظام الجودة الشاملة:**(العاوبي،2005،ص68)

1- تعزيز الموقع التنافسي للمنشآت من خلال التركيز على تقديم السلع والخدمات ذات الجودة العالية.

2- يمثل تطبيق نظام الجودة الشاملة سلسلة من الفعاليات المتواصلة والمتابعة التي تسمح للمنشأة بتحقيق أهدافها وهي تحقيق النمو وزيادة الأرباح والاستثمار الأمثل لمواردها

3- التركيز وبصورة مستمرة على تحسين العمليات الإنتاجية.

4- العمل على زيادة الكفاءة أثناء العمل وتخفيض الأخطاء الخاصة بالتشغيل.

* **عناصر إدارة الجودة الشاملة:**

نظام إدارة الجودة عبارة عن نموذج متكامل يحتوي عدة نظم فرعية ، يجب توفرها في المنشأة ويجب أن تعمل بصورة متاسقة لتحقيق أهداف إدارة الجودة الشاملة هذه العناصر هي :

(علان، 2005، ص97-98)

1- عملية الجودة : وتشتمل على تنظيم وتحفيظ الجودة وقيادة التنظيم والضبط، وتشمل العمليات الإدارية والتوجيهية والإنتاجية.

2- التكنولوجيا : تشمل على عدة مكونات ضرورية لأداء المهام بشكل كامل وهي خط الإنتاج ونظم المعلومات.

3- الهيكل التنظيمي : ويتضمن مسؤوليات العاملين وظروف عملهم والاتصالات بين الأفراد والإدارة.

4- نظام الأفراد : ويتضمن الأفراد العاملين وبناء فرق العمل والتدريب والتطوير ونظام الحوافز والمكافآت.

5- المهام : وتشتمل على مهام الجودة وتحديد الأعمال و الوظائف.

* مراحل تطبيق إدارة الجودة الشاملة:

توجد عدة مراحل لتطبيق إدارة الجودة الشاملة وهي : (علوان،2005،ص110-130).

1- المرحلة الأولى: التهيئة أو الإعداد:

وهي عبارة عن مرحلة تحضير وإعداد لتطبيق إدارة الجودة الشاملة، وتحديد مدى الحاجة إلى تطبيق هذا النظام وتحديد الأهداف والموارد المطلوبة لتطبيقه.

2- المرحلة الثانية : الدراسة والتخطيط :

بعد مرحلة التحضير يتم التخطيط لعملية التطبيق ودراسة آلية التنفيذ.

3- المرحلة الثالثة : التقويم :

وهي تعني تقويم واقع المنشأة من خلال دراسة وضع المنشأة الحالي وتقويمه بما يتناسب مع تطبيق إدارة الجودة الشاملة، ودراسة آراء المستهلكين حول التغيير في بيئه عمل المنشأة.

4- المرحلة الرابعة : التنفيذ :

وهي أهم مراحل التطبيق لإدارة الجودة الشاملة وتتضمن خلق بيئه ثقافية ملائمة للفلسفة إدارة الجودة من خلال التعليم والتطوير للعاملين واستخدام المدخل العلمي في حل المشاكل وتحسين العمليات.

5- المرحلة الخامسة : تبادل الخبرات :

يتم في هذه المرحلة مناقشة نتائج تنفيذ المراحل السابقة وتقييمها واتخاذ الإجراءات المناسبة.

* معوقات تطبيق إدارة الجودة الشاملة : (العاوبي، 2005، ص69)

(مجيد والزيادات،2007،ص53).

1- عدم قدرة الإدارة الوسطى على تفهم الأدوار الجديدة وفق إدارة الجودة الشاملة وإنحسارهم بأن فلسفة الجودة الشاملة ستفقد العاملين قوتهم في انجاز العمل.

2- التركيز على الفعاليات الداخلية للجودة والاهتمام بها لكونها مهمة في الأداء الرئيس للجودة على حساب الاهتمام بحاجات الزبائن الخارجية ورغباتهم.

3- تشكيل فرق عمل متعددة وكثيرة وعدم توفير الموارد والإدارة المطلوبة بما يضمن نجاحها.

4- بناء برامج ممتازة للجودة دون إجراء تعديلات بما يتناسب مع خصائص المنشأة.

5- ضعف الربط بين أهداف الجودة والعوائد المالية.

6- عدم وجود كفاءات بشرية مؤهلة لتقديم بتطبيق نظام الجودة الشاملة.

7- عدم وجود نظام فعال للاتصالات والتغذية العكسية.

8- عجز الإدارة العليا عن توضيح التزامها بإدارة الجودة الشاملة.

ثانياً: نظام الإنتاج في الوقت المحدد Just In Time

تعريف نظام الإنتاج في الوقت المحدد:

إن نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT هو أحد نظم الإنتاج الحديثة والتي تهدف إلى تطبيق نظام إنتاج بدون مخزون بحيث يؤدي إلى تخفيض المخزون من المواد الأولية والإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام إلى أدنى حد أو التخلص من المخزون تماماً (جامعة وآخرون، 2001، ص 16).

ويقصد بالتوقيت المحدد (المنضبط) JIT أن يتم ضبط توقيت استلام المواد على وقت ابتداء استخدامها في عملية الإنتاج، وأن يتم ضبط توقيت الانتهاء من الإنتاج على وقت تسليم أو شحن الإنتاج التام إلى العميل". (حسين، 1997، ص 286).

* عناصر نظام الإنتاج في التوقيت المحدد (المنضبط) :

يتطلب تطبيق هذا النظام توافر عدة عناصر رئيسة وهي : (حسين، 1997، ص 287-289) (الجمال ونور الدين، 2005، ص 169-175)

1- توافر علاقات قوية مع الموردين: والاعتماد على عدد محدود من الموردين الموثوق بهم وعقد اتفاقيات طويلة الأجل، ويتم التوريد للمواد بكميات صغيرة وعلى فترات قصيرة وذلك حسب حاجة الإنتاج.

2- وجود عمال متعدد المهارات: يجب تدريب العاملين بحيث يصبحوا قادرين على تشغيل كافة أنواع المعدات الموجودة في خلية التصنيع وإجراء الإصلاحات البسيطة والصيانة الروتينية وأيضاً إجراء فحص جودة المنتجات.

3- تنظيم خلايا التصنيع : تصنف الآلات في صورة خلايا تصنيع على أساس المنتجات حيث يتم وضع مجموعة الآلات التي تستخدم في إنتاج منتج محدد أو مجموعة محددة من المنتجات في مكان واحد قريبة من بعضها بحيث تشكل خلية تصنيع منتج، ويكون تخزين المواد تحت الإنتاج أثناء عملية الإنتاج في مكان التصنيع وليس في أماكن خاصة للتخزين، مما يخفض من تكلفة مناولة المواد.

4- تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة: بحيث يتم نقل الأجزاء والمنتجات تحت التشغيل من مرحلة لأخرى مع عدم وجود أي عيوب أو تلف في هذه الوحدات.

5- تخفيض فترة الانتظار ووقت إعداد الآلات: تخفيض فترة الانتظار يعمل على زيادة سرعة الاستجابة لطلبات العملاء وتخفيف وقت إعداد الآلات وتكلفة الإعداد يساعد

على تخفيض حجم دفعات الإنتاج، (ويصبح الإنتاج على دفعات صغيرة) ولا يعود هناك حاجة لكمية كبيرة من المخزون.

* مزايا نظام التوقيت المحدد (المنضبط) : JIT

نظام التوقيت المحدد يركز على رقابة إجمالي التكاليف الصناعية، وتطبيقه يؤدي إلى تخفيض التكاليف الصناعية بصورة كبيرة ومنها: (الجمال ونور الدين ، 2005 ، ص176)

1- تخفيض حجم المخزون وكمية الأموال المستثمرة فيه وفي المبني اللازم لوضع كميات المخزون الكبيرة.

2- تخفيض تكاليف النقل وتناوله المخزون.

3- تخفيض تكاليف إعداد الآلات مما يؤدي لانخفاض إجمالي تكلفة الإنتاج.

4- انخفاض عدد الوحدات التالفة والفاقدة بناء على تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة.

5- ازدياد إيرادات المبيعات نتيجةً لسرعة الاستجابة للعملاء.

ثالثاً: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

Activity Based Costing

أهمية محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

لقد ظهر نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) نتيجة لقصور نظم التكاليف التقليدية في تحديد تكلفة وحدة المنتج بصورة صحيحة ودقيقة، حيث إن التطور الكبير في تقنيات الإنتاج وتعقد أساليب الإنتاج أدى لوجود تغيرات كبيرة في هيكل تكاليف الإنتاج، حيث كان عنصري المواد والعمالة المباشرة يشكلان الجزء الأكبر من التكاليف وتشكل التكاليف غير المباشرة جزءاً ضئيلاً من التكاليف الكلية للإنتاج، أما في الوقت الحالي فقد أصبحت التكاليف غير المباشرة تشكل الجزء الأكبر من التكاليف الإنتاجية، ووفقاً لطرق التكاليف التقليدية يتم تحويل التكاليف غير المباشرة على المنتجات على أساس ترتبط بالحجم مثل تكلفة العمل المباشر أو ساعات تشغيل الآلات مما يؤدي إلى احتساب تكاليف غير صحيحة للمنتجات . (عبد العال، 1993، ص 273).

أما نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) فهو قائم على أن الأنشطة هي التي تقوم باستهلاك الموارد (وليس المنتجات) ومن ثم المنتجات تستخدم هذه الأنشطة، ونظام التكاليف على أساس الأنشطة هو نظام محاسبة تكاليف يقوم بتحميم تكلفة الموارد المستخدمة على المنتجات استناداً إلى النشاط، أي أنه قائم على إيجاد العلاقات السببية بين الموارد المستخدمة والأنشطة والإنتاج . (فرح، مجلة المحاسب القانوني العربي، ص 22)

* مراحل تطبيق نظام (ABC): (أبو زيد والدهراوي ، 2007 ، ص364-367).

1- تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد: وتحديد التكاليف لهذه الأنشطة، ويطلب القيام بهذه المرحلة الفهم الجيد للأنشطة الازمة للإنتاج.

2- تحديد العوامل المسبيبة للتكاليف: تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط أو لمجموعة متجانسة من الأنشطة وتكون المسببات مقاييس كمية مثل عدد أوامر الشراء أو عدد ساعات العمل .

3- تحديد أوعية التكاليف وتخصيص تكاليف الأنشطة : (على مجموعات التكلفة) حيث يخصص لكل نشاط رئيس وعاء تكلفة تتراكم فيه تكلفة هذا النشاط، ويتم تحديد معدل تكلفة لكل وحدة من العامل المسبب للتكليف .

4- تخصيص التكاليف على المنتجات: وذلك استناداً إلى العلاقة السببية بين التكلفة والنشاط والمنتجات .

* مزايا نظام التكاليف المبني على الأنشطة: (فخر والدليمي ، 2002 ، ص436) (عبد العال والسوافيري ، 1993 ، ص292-294)

1- تحديد تكاليف المنتجات بصورة دقيقة مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات ذات جودة في مجالات التسويق والتسعير .

2- تحسين الأداء من خلال تحليل الأداء لمجموعة من الأنشطة ويتم العمل على تخفيض التكاليف من خلال التخلص أو التقليل من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج .

3- تحسين وظائف التخطيط والرقابة ورفع الكفاءة .

4- تخصيص التكاليف الإضافية غير المباشرة على أساس الأنشطة التي تسبب هذه التكاليف .

5- يؤدي تطبيقه إلى تحويل المنتجات بكلفة عناصر التكاليف صناعية وبيعية وإدارية وعامة.

* الانتقادات الموجهة لنظام (ABC) :

يوجه لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مجموعة من الانتقادات وهي: (الجخلب، 2007، ص34)،(در غام، 2005، ص700).

1- صعوبة تطبيق و اختيار مسببات التكلفة مما يتطلب الاستعانة بخبرات خارجية متخصصة.

2- التكاليف العالية المتعلقة بالحصول على البيانات من تكاليف الأنشطة المختلفة.

3- صعوبة الحصول على البيانات التفصيلية اللازمة الخاصة بالموارد والأنشطة المستهدفة لها، وتحديد كل مسبب من مسببات التكلفة.

4- توجد صعوبة في توزيع التكاليف غير المباشرة بدقة على الأنشطة، لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلقة ببعض الأنشطة.

رابعاً: بطاقة الأداء المتوازن Balanced score card (BSC)

تعريف بطاقة الأداء المتوازن:

بطاقة الأداء المتوازن عبارة عن أداة فعالة تترجم الخطط والسياسات للمنشأة وترتبط بالأهداف الإستراتيجية لها وتعمل على متابعة الأداء ومدى تحقيقه للأهداف.

2008-6-12 بتاريخ www.Acco4arab.com

بطاقة الأداء المتوازن عبارة عن نظام شامل لقياس الأداء الإستراتيجي للمنشآت الصناعية وتحتوي على مجموعة شاملة من مقاييس الأداء، وذلك بالنظر لأداء المنشأة من أربع جوانب وهي: (فوده، 2003، ص 273).

1. جانب الأداء المالي (نمو الدخل، الربحية، العائد على الاستثمار)

2. جانب العلاقات مع العملاء (تحقيق رضا العملاء، خدمة العملاء، مدى ولائهم)

3. جانب العمليات الداخلية (جودة الخدمة الداخلية، ابتكار منتجات جديدة)

4. جانب الموارد البشرية (تطوير الأداء، التعلم، الابتكار)

* خطوات بناء نموذج بطاقة الأداء المتوازن:

يتطلب بناء النموذج القيام بعدة خطوات وهي: (فوده، 2003، ص 274).

1. تحديد وضع الأهداف الإستراتيجية من قبل الإدارة العليا في المنشأة.

2. تحديد مقاييس الأداء لكل جانب من جوانب القياس الأربع وقد تكون هذه المقاييس كمية أو مالية أو وصفية.

3. دراسة المقاييس من خلال عرضها على العاملين وإيادء رأيهم فيها وتحديد البيانات اللازمة لذلك.

4. وضع قيمة مستهدفة للمقاييس، حتى يتم مقارنة الأداء الفعلي بالقيم والتکاليف المستهدفة.

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

6. إعداد تقرير حول مدى تحقيق مؤشرات الأداء المتوازن للقيم المستهدفة.

7. وضع نظام للحوافز للمدراء والعاملين بناء على مدى تحقيقهم للأهداف.

* مزايا تطبيق بطاقة الأداء المتوازن:

تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن يحقق عدة مزايا للمنشأة وهي:

. بتاريخ 12-6-2008 . www.12manage.com/methods_balancedscorecard_ar.html

1. التنسيق بين مختلف أقسام المنشأة وقيامها بالعمل بصورة متوازية معاً لتحقيق النتائج والأهداف من خلال تحسين قدرات الشركة.

2. العمل بتوازي في جميع المستويات وبين جميع الأنشطة لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للشركة.

3. تحديد المسؤوليات بصورة واضحة لكل إدارة وإمكانية مساءلتها.

4. القدرة على تحليل وقياس العمليات والأنشطة.

5. ربط أهداف المنشأة بنظام الحوافز.

6. إنجاز أهداف المنشأة بأكثر الأساليب فاعلية وكفاءة.

* مشكلات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن:

يواجه تطبيق بطاقة الأداء المتوازن عدة مشكلات وهي: (فوده، 2003، ص 274).

1. كثرة المقاييس والبيانات قد تحدث غموضاً وسوء فهم لدى العاملين، خصوصاً إذا ظهرت بعض المقاييس لأنها تتعارض مع بعضها البعض.

2. ربما تكون تكاليف التطبيق مرتفعة نظراً للتعدد وكثرة وتنوع البيانات المطلوبة وتتكاليف تحليلها والحصول على النتائج قد تكون المقاييس غير مفهومة لبعض الأفراد في المنشأة.

إلا أن هذا يجب ألا يشكل عائقاً أمام استخدامها من قبل الشركات، حيث أن تطبيقها يحقق مزايا كبيرة للشركات، ويمكن التغلب على هذه المشاكل من خلال التنسيق بين المقاييس المختلفة وتوضيحها للعاملين في المنشأة، وبالنسبة للتتكاليف فإن العائد على المدى الطويل أكبر منها، ويبير الجهد المبذول لتطبيقها.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

المبحث الأول: تحليل البيانات

المبحث الثاني: تحليل النتائج واختبار الفرضيات

المبحث الثالث: النتائج والتوصيات

المبحث الأول

❖ تمهيد

❖ منهجية الدراسة

❖ مجتمع وعينة الدراسة

❖ خصائص عينة الدراسة

❖ صدق وثبات الاستبانة

❖ المعالجات الإحصائية

تمهيد:

يتناول هذا الفصل وصفاً لمنهج الدراسة، والأفراد مجتمع الدراسة وعيتها، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة، وصدقها وثباتها، كما يتضمن وصفاً للإجراءات التي تم القيام بها في تقيين أدوات الدراسة وتطبيقها، والمعالجات الإحصائية التي تم الاعتماد عليها في تحليل الدراسة .

منهجية الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث هدفت هذه الدراسة إلى دراسة واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، وقد اعتمدت الدراسة على مصدرين أساسيين في جمع البيانات وهما:

1-البيانات الأولية:

وذلك بالبحث في الجانب الميداني بتوزيع استبيانات لدراسة بعض مفردات البحث وحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج Statistical Package for Social Science (SPSS) الإحصائي واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة .

2-البيانات الثانوية:

وذلك من خلال الاطلاع على الكتب والمراجع والأبحاث والدراسات السابقة والدوريات المتعلقة بموضوع الدراسة، بالإضافة للموقع الالكتروني المختلفة، والتي تتعلق بواقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة.

أداة الدراسة :

وقد تم تصميم استبانة لجمع البيانات من أفراد عينة الدراسة، بحيث تغطي أسئلة الاستبانة فرضيات البحث.

ولقد تم تقسيم الاستبانة إلى قسمين كما يلي:

- القسم الأول : يتكون من البيانات الشخصية ومعلومات عن الشركة وتتكون من 9 فقرات

- القسم الثاني: تتناول واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة وتم تقسيمه إلى أربعة محاور كما يلي:

المحور الأول : يناقش تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية ويكون من 45 فقرة.

المحور الثاني : يناقش تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ويكون من 19 فقرة.

المحور الثالث : يناقش أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات مختلفة ويكون من 15 فقرة.

المحور الرابع : يناقش المعوقات وصعوبات تحول دون تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية ويكون من 14 فقرة.

وقد كانت الإجابات على كل فقرة وفق مقاييس ليكرت الخماسي كما يلي:

الدرجة	موافقة بشدة	موافقة	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	التصنيف
5	4	3	2	1		

مجتمع و عينة الدراسة:

يضم مجتمع الدراسة مدراء أو محاسبي الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة والتي يزيد حجم رأساتها عن نصف مليون دولار، ويبلغ عددها 60 شركة وذلك حسب قائمة بأسماء الشركات صادرة عن وزارة الاقتصاد الوطني. وقد تم توزيع الاستبانة على الشركات، وتم استرداد 50 استبانة، وبعد تفحص الاستبيانات لم تستبعد أي منها نظراً لتحقيق الشروط المطلوبة للإجابة على الاستبانة، وبذلك يكون عدد الاستبيانات الخاضعة للدراسة 50 استبانة، أي بنسبة (83.3%).

والجدول التالي تبين خصائص وسمات عينة الدراسة كما يلي:

أولاً : المعلومات الشخصية:

1- المسمى الوظيفي :

يبين جدول رقم (1) أن: 60% من مجتمع الدراسة مسماهم الوظيفي "محاسب"، و 24.0% من مجتمع الدراسة المسمى الوظيفي لهم "مدير شركة" و 16.0% من مجتمع الدراسة مسماهم الوظيفي "مدير مالي" وهذا يدل على أن المجبين على الاستبانة هم أفراد مطلعون على أنشطة المنشأة، ومؤشر على أن الإجابات ستكون على درجة من الدقة وال موضوعية.

جدول رقم (1)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي

النسبة المئوية	النكرار	المسمى الوظيفي
24.0	12	مدير الشركة
16.0	8	مدير المالي
60.0	30	محاسب
0.0	0	غير ذلك
100.0	50	المجموع

2- المؤهل العلمي :

يبين جدول رقم (2) أن 10.0 % من مجتمع الدراسة مؤهلهم العلمي " دراسات عليا" 84.0 % من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي " بكالوريوس" ، و 6.0 % من مجتمع الدراسة مؤهلهم العلمي " دبلوم " . أي أن ما نسبته 94% يحملون مؤهل جامعي وهذا مؤشر جيد على قدرة المبحوثين على الإجابة على أسئلة الاستبانة بصورة صحيحة، ومؤشر لقدرتهم على التعامل مع أساليب المحاسبة الإدارية.

جدول رقم (2)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية	النكرار	المؤهل العلمي
10.0	5	دراسات عليا
84.0	42	بكالوريوس
6.0	3	دبلوم
100.0	50	المجموع

3- عدد سنوات الخبرة :

يبين جدول رقم (3) أن: 44.0 % من مجتمع الدراسة بلغت عدد سنوات الخبرة لهم من 5- أقل من 10 سنوات، 32.0 % من مجتمع الدراسة بلغت عدد سنوات الخبرة لهم من 10- أقل من 15 سنة، و 14.0 % من مجتمع الدراسة بلغت عدد سنوات الخبرة لهم 15 سنة فأكثر، وهذا يدل على أن المبحوثين لديهم خبرة واسعة في مجال عملهم، وإجاباتهم على أسئلة الاستبانة بناءً على خبرتهم وممارستهم العملية.

جدول رقم (3)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة

النسبة المئوية	التكرار	عدد سنوات الخبرة
10.0	5	أقل من 5 سنوات
44.0	22	من 5 - أقل من 10 سنة
32.0	16	من 10 - أقل من 15 سنة
14.0	7	15 سنة فأكثر
100.0	50	المجموع

ثانياً : معلومات عن الشركة:

1- مدة ممارسة الشركة لنشاطها :

يبين جدول رقم (4) أن 4.0% من الشركات بلغت مدة ممارسة الشركة لنشاطها من 1-5 سنوات، و 44.0% من الشركات بلغت مدة ممارسة الشركة لنشاطها من 6-10 سنوات، و 28.0% من الشركات بلغت مدة ممارسة الشركة لنشاطها من 11-15 سنة، و 24.0% من الشركات بلغت مدة ممارسة الشركة لنشاطها 16 سنة فأكثر.

جدول رقم (4)

مدة ممارسة الشركة لنشاطها

النسبة المئوية	التكرار	مدة ممارسة الشركة لنشاطها
4.0	2	من 1-5 سنوات
44.0	22	من 6 - 10 سنوات
28.0	14	من 11-15 سنة
24.0	12	16 سنة فأكثر
100.0	50	المجموع

2- الشكل القانوني للشركة :

يبين جدول رقم (5) أن: 90.0% من الشركات هي "مساهمة خاصة"، و 4.0% من الشركات هي "مساهمة عامة"، و 6.0% من الشركات هي "شركات أخرى".

جدول رقم (5)
الشكل القانوني للشركة

النسبة المئوية	النكرار	الشكل القانوني للشركة
90.0	45	مساهمة خاصة
4.0	2	مساهمة عامة
6.0	3	أخرى
100.0	50	المجموع

3- قطاع الصناعة الذي تنتهي له الشركة:

يبين جدول رقم (6) أن: 30.0% من الشركات يعملون في تصنيع "المواد الغذائية والمشروبات" و 4.0% من الشركات يعملون في قطاع "النسيج"، و 10.0% من الشركات يعملون في قطاع "الأثاث"، و 4.0% من الشركات يعملون في قطاع "الصناعات الكيميائية"، و 22.0% من الشركات يعملون في قطاع "الباطون"، و 30.0% من الشركات يعملون في قطاعات مختلفة. وتصنف القطاعات الأخرى حسب الجدول رقم (6.2).

بالنسبة للطاقة التشغيلية التي تعمل بها الشركات فقد وجد بناءً على الملاحظة الميدانية أن قطاع الباطون متوقف عن العمل بسبب ظروف الإغلاق وعدم وجود المواد الخام، وبباقي القطاعات تعمل بطاقة أقل من المعتمد وذلك بحسب ما يتوافر من مواد خام وذلك بسبب ظروف الإغلاق والحصار المفروض على قطاع غزة.

جدول رقم (6.1)
قطاع الصناعة الذي تنتهي له الشركة

النسبة المئوية	النكرار	قطاع الصناعة الذي تنتهي له الشركة
30.0	15	المواد الغذائية والمشروبات
4.0	2	النسيج
10.0	5	الأثاث
0.0	0	المنتجات المعدنية
4.0	2	الصناعات الكيميائية
0.0	0	المعدات الالكترونية

22.0	11	الباطون
30.0	15	أخرى
100.0	50	المجموع

جدول رقم (6.2)

قطاع الصناعة الذي تنتهي له الشركة

النكرار	قطاع الصناعة الذي تنتهي له الشركة
2	الماولات
2	صناعة البلاستيك
3	البلاط
1	المنتجات المعدنية
1	المنتجات الورقية
1	صناعة الأخشاب
2	أدوات صحية وسيراميك
1	كرتون ونابلون
1	معدات الكترونية
1	مصنع آلي لحجر الجبهة
15	المجموع

4- موقع الشركة:

من خلال الجدول رقم (7) نجد أن: 52.0% من الشركات تقع في "محافظة غزة"، و 18.0% من الشركات تقع في "محافظة الشمال"، و 16.0% من الشركات تقع في "محافظة الوسطى"، و 6.0% من الشركات تقع في "محافظة خانيونس"، و 8.0% من الشركات تقع في "محافظة رفح".

جدول رقم (7)

موقع الشركة

النسبة المئوية	النكرار	موقع الشركة
52.0	26	محافظة غزة
18.0	9	محافظة الشمال
16.0	8	محافظة الوسطى
6.0	3	محافظة خانيونس
8.0	4	محافظة رفح
100.0	50	المجموع

5- حجم رأس المال الشركة:

يبين جدول رقم (8) أن 44.0% من الشركات تراوح حجم رأس مالها من \$500000-\$1000000 ، و 24.0% من الشركات تراوح حجم رأس مالها من \$750000-\$1000000 ، و 32.0% من الشركات بلغ حجم رأس مالها من \$1000000 فأكثر.

جدول رقم (8)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير حجم رأس المال الشركة

حجم رأس المال الشركة	النكرار	النسبة المئوية
\$750,000-500,000	22	44.0
\$1000,000-750,000	12	24.0
\$1000,000 فأكثر.	16	32.0
المجموع	50	100.0

6- المعرفة بأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة:

يبين جدول رقم (9) أن 8.0% من محاسبى الشركات لديهم معرفة بأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة بنسبة (أقل من 30%)، و 46.0% من محاسبى الشركات لديهم معرفة بأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة بنسبة (30% - 60%)، و 46.0% من محاسبى الشركات لديهم معرفة بأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة بنسبة (أكبر من 60%). وهذه نسبة جيدة وتدل على إمكانية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في هذه الشركات.

جدول رقم (9)

هل لديكم معرفة بأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة

النسبة المئوية	النكرار	هل لديكم معرفة بأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة
8.0	4	نعم بنسبة أقل من 30 %
46.0	23	نعم بنسبة أكبر من 30% وأقل من 60%
46.0	23	نعم بنسبة أكبر من 60%
100.0	50	المجموع

صدق وثبات الاستبانة:

تم تقيين فقرات الاستبانة وذلك للتأكد من صدق وثبات فقراتها كالتالي:

* صدق فقرات الاستبانة: تم التأكيد من صدق فقرات الاستبانة بطريقتين:

1- صدق الاستبانة من خلال المحكمين :

تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من (6) أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية التجارة بالجامعة الإسلامية، وجامعة الأزهر متخصصين في المحاسبة والإحصاء وقد استجابت الباحثة لآراء السادة المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقتراحاتهم، وبذلك خرجت الاستبانة في صورتها النهائية.

2- صدق الاتساق الداخلي:

أولاً: صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة:

تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة، وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للمحور التابع له.

الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية

جدول رقم (10) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبيّن أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.275، وبذلك تعتبر فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (10)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول : تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	تقوم الشركة بتسجيل وتبويب وتلخيص عناصر تكاليف التصنيع لجميع مراحل الإنتاج في السجلات والدفاتر المحاسبية.	0.450	0.001
2	تقوم الشركة بتصميم دورات مستديمة خاصة بكل عنصر من عناصر التكاليف.	0.427	0.002
3	تقوم شركتكم بتحليل بنود التكاليف والنفقات المختلفة.	0.490	0.000
4	تقوم الشركة بإعداد معايير للمواد المباشرة والأجور المباشرة.	0.579	0.000
5	تقوم الشركة بإعداد معايير للتكاليف الإضافية (مباشرة أو غير مباشرة).	0.479	0.000
6	تقوم الشركة بإعداد المعايير لفترة الموازنة بأكملها.	0.627	0.000
7	يتم إعداد المعايير بناء على أسس موضوعية مع مراعاة ظروف الإنتاج الطبيعية.	0.612	0.000
8	يتم إعداد معايير بناءً على التكاليف الفعلية لفترات سابقة.	0.695	0.000
9	بعد متابعة الأداء الفعلي تتم مقارنته مع المخطط وإعداد تقرير بالانحرافات.	0.583	0.000
10	يتم إعداد تقرير يوضح انحرافات المواد والأجور المباشرة عن التكاليف المعيارية .	0.615	0.000
11	يتم إعداد تقرير يوضح انحرافات التكاليف الإضافية الفعلية غير المباشرة عن التكاليف المعيارية	0.750	0.000
12	تقوم الإدارة بدراسة تقارير الانحرافات وتحديد الجهة المسئولة عنها.	0.617	0.000
13	يتم دراسة الانحرافات وتحليلها والتعرف لأسبابها.	0.488	0.000
14	يتم مساعدة الجهة المسئولة عن حدوث الانحرافات.	0.550	0.000
15	تهتم الإدارة بدراسة جميع الانحرافات بصورة تفصيلية.	0.490	0.000
16	تعتمد شركتكم الموازنات التخطيطية كمعيار أداء يتوقع الوصول إليه من قبل العاملين.	0.571	0.000
17	تتم مراعاة المبادئ العلمية الخاصة بإعداد الموازنات عند إعدادها في شركتكم.	0.651	0.000
18	تعد الموازنات بحيث تشمل جميع أوجه النشاط في الشركة.	0.645	0.000
19	تعد الموازنات بحيث تراعي الخطط الفرعية وتنسق بينها وبين الأهداف الرئيسية.	0.682	0.000
20	تراعي الموازنات مبدأ المرونة عند إعدادها.	0.566	0.000
21	يعتمد إعداد الموازنة على مشاركة جميع المستويات الإدارية في إعدادها.	0.683	0.000

0.000	0.516	يتم إعداد الموازنة لعدة مستويات من النشاط.	22
0.000	0.497	تقوم شركتكم بالفصل بين التكاليف المتغيرة و الثابتة.	23
0.002	0.434	تقوم الشركة بتحليل التكاليف المختلطة إلى شقيها المتغير و الثابت.	24
0.032	0.304	تقوم الشركة بدراسة تأثير تغير أسعار بيع المنتجات على الأرباح.	25
0.017	0.337	تقوم الشركة بدراسة تأثير تغير حجم الإنتاج على الأرباح.	26
0.001	0.450	تقوم الشركة بدراسة تأثير تغيير التكاليف الثابتة و المتغيرة على الربحية.	27
0.000	0.536	يوجد في الشركة هيكل تنظيمي واضح يوضح الصالحيات والمسؤوليات لكل مدير في الشركة.	28
0.000	0.594	يتم تحديد مراكز المسؤولية بصورة دقيقة وفقاً للهيكل التنظيمي.	29
0.000	0.591	يوجد معايير أداء لكل مركز مسؤولية.	30
0.005	0.394	تنتفق معايير الأداء لمراكز المسؤولية مع أهداف الشركة.	31
0.006	0.382	تقوم الشركة بإعداد تقارير الأداء لكل مركز مسؤولية.	32
0.000	0.536	يتم تقييم الأداء وإعداد التقارير بصورة دورية للعاملين.	33
0.005	0.387	تقسم أجزاء الشركة إلى أقسام مستقلة عن بعضها.	34
0.001	0.438	يتم تحديد أسعار السلع و الخدمات بين الأقسام.	35
0.000	0.587	ينظر لعملية تحويل السلع و الخدمات بين الأقسام كعملية بيع لأطراف خارجية.	36
0.000	0.651	يتم تحديد أسعار التحويل بين الأقسام من قبل الإداره.	37
0.001	0.462	تستخدم شركتكم طريقة صافي القيمة المالية عند تقييم الاستثمار.	38
0.000	0.559	تقوم شركتكم بتطبيق طريقة معدل العائد الداخلي عند تقييم الاستثمار.	39
0.010	0.361	تقوم شركتكم بتسعير المنتجات بناء على التكاليف المعلقة (تكاليف الإنتاج كنسبة).	40
0.035	0.299	تعتمد شركتكم على التكلفة الكلية للوحدة عند تحديد أسعار بيع المنتجات.	41
0.015	0.343	تعتمد شركتكم على التكلفة المتغيرة للوحدة عند تحديد أسعار بيع المنتجات.	42
0.000	0.594	يتم تحديد تكاليف وحدة المنتج بحيث تشمل المواد والأجور المباشرة والتكاليف الإضافية غير المباشرة المتغيرة فقط.	43
0.039	0.293	يتم تحويل التكاليف الصناعية الثابتة غير المباشرة على حساب الأرباح والخسائر.	44
0.004	0.396	يتم اعتبار المصارييف الإدارية و البيعية الثابتة مصارييف فترة تحمل على حساب الأرباح و الخسائر.	45

قيمة ٢ الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرارة "48" تساوي 0.275

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

جدول رقم (11) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة α المحسوبة أكبر من قيمة α الجدولية والتي تساوي 0.275، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (11)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني : تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

مسلسل	الفقرة	الارتباط	مستوى الدلالة
46	تقوم الشركة بوضع مخطط تدفق الأنشطة المختلفة و الوقت اللازم لكل نشاط.	0.403	0.004
47	تعمل شركتكم على تحديد الأنشطة و نقسمها إلى أنشطة تضيف قيمة المنتج و أنشطة لا تضيف قيمة المنتج.	0.673	0.000
48	تعمل الشركة على تخفيض و الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة المنتج مثل (تكاليف التخزين و المناولة).	0.605	0.000
49	يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة ثم إعادة تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات و الخدمات.	0.653	0.000
50	تقوم شركتكم بتطبيق خطة واضحة و محددة الأهداف تلتزم بالجودة.	0.474	0.001
51	تعمل الشركة على تصميم و تحسين المنتجات بصورة مستمرة.	0.685	0.000
52	تعمل الشركة على تقديم مجموعة من المنتجات لتلبية حاجات و متطلبات الزبائن.	0.529	0.000
53	تشعى الشركة لاكتساب رضا الزبائن من خلال دراسة حاجاتهم.	0.719	0.000
54	يتم مشاركة العاملين في وضع الخطط لتحسين الجودة و الأداء.	0.764	0.000
55	يتم إجراء عمليات تفتيش و رقابة على المنتجات بصورة مستمرة لضمان الجودة.	0.778	0.000
56	تعمل شركتكم على تخفيض كميات المخزون من المواد الأولية و الإنتاج التام.	0.512	0.000
57	تعتمد الشركة على مجموعة من الموردين الموثوق بهم عند شراء المواد.	0.549	0.000
58	تصنف الآلات على هيئة خلايا تصنيع على أساس المنتجات (حيث يتم وضع مجموعة الآلات التي تستخدم في إنتاج منتج معين في مكان واحد بحيث يشكل خلية تصنيع منتج)	0.424	0.002
59	لدى الشركة عمال قادرين على التعامل مع الآلات و إجراء الإصلاحات البسيطة و الصيانة الروتينية للآلات.	0.621	0.000
60	تقوم الشركة بمتابعة الأداء و مدى تحقيقه للأهداف الموضوعة.	0.736	0.000
61	تضع الشركة مقاييس للأداء المالي فيها و مدى تحقيق الأرباح.	0.528	0.000
62	تضع الشركة مقاييس لمعرفة مدى رضا الزبائن عن منتجات الشركة.	0.744	0.000
63	يتم قياس الخدمات الداخلية في الشركة و العمل على تطوير آلية العمل.	0.560	0.000
64	تعمل الشركة على تطوير و تدريب العاملين لديها.	0.578	0.000

قيمة ٢ الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "48" تساوي 0.275

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات مختلفة

جدول رقم (12) يبيّن عواملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث (أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات مختلفة) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبيّن أن عواملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.275، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثالث صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (12)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث : أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات مختلفة

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.000	0.639	تستخدم الشركة أساليب المحاسبة الإدارية بهدف التعرف المسبق إلى تكاليف الإنتاج.	65
0.000	0.654	تستخدم الشركة أساليب المحاسبة الإدارية في عملية التخطيط للإنتاج والرقابة عليه.	66
0.000	0.766	تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية في وضع الخطط والسياسات العامة للشركة.	67
0.000	0.781	تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية في عملية الرقابة وتقييم الأداء.	68
0.000	0.719	تستخدم الشركة أساليب المحاسبة الإدارية لوضع سياسة تشجيع مناسبة	69
0.000	0.777	تطبق الشركة أساليب المحاسبة الإدارية بغرض تقييم المخزون بصورة دقيقة.	70
0.000	0.726	تستخدم الشركة أساليب المحاسبة الإدارية في اتخاذ القرارات.	71
0.000	0.749	تطبق الشركة أساليب المحاسبة الإدارية بهدف إنتاج منتجات ذات جودة عالية.	72
0.000	0.696	تستخدم الشركة أساليب المحاسبة الإدارية بغرض خفض التكاليف من خلال عمليات تحسين الجودة وخفض الوحدات التالفة	73
0.000	0.704	تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية لتخفيف حجم المخزون وتقليل تكاليف الاحتفاظ به.	74
0.000	0.733	تستخدم الشركة أساليب المحاسبة الإدارية لقياس ربحية كل قسم على حدة.	75
0.000	0.770	تستخدم الشركة أساليب المحاسبة الإدارية في إعداد الموارزنات التقديرية.	76
0.000	0.785	تستخدم الشركة أساليب المحاسبة الإدارية في دراسة عمليات التوسع.	77
0.002	0.427	تستخدم الشركة أساليب المحاسبة الإدارية في دراسة إضافة أو إلغاء منتج.	78
0.026	0.314	تستخدم الشركة أساليب المحاسبة الإدارية في دراسة إضافة خط إنتاج أو إلغاءه.	79

قيمة α الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "48" تساوي 0.275

الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع: المعوقات وصعوبات تحول دون تطبيق الشركات الصناعية أساليب المحاسبة الإدارية.

جدول رقم (13) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع (معوقات وصعوبات تحول الشركات الصناعية دون تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05، وقيمة β المحسوبة أكبر من قيمة α الجدولية والتي تساوي 0.275، وبذلك تعتبر فقرات المحور الرابع صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (13)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع : معوقات وصعوبات تحول دون الشركات الصناعية تطبيق الشركات الصناعية أساليب المحاسبة الإدارية

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.012	0.351	الظروف السياسية والاقتصادية السائدة في قطاع غزة تشكل عائقاً أمام تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.	80
0.017	0.337	عدم انتظام وصول المواد في الوقت المناسب بسبب الظروف السائدة يمثل مشكلة أمام تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.	81
0.033	0.303	عدم ثبات أسعار المواد يمثل مشكلة عند تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.	82
0.000	0.560	نقص معرفة الإدارة بأساليب المحاسبة الإدارية.	83
0.000	0.730	عدم قناعة الإدارة بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.	84
0.000	0.654	عدم معرفة الإدارة بالمزايا و الفوائد التي تتحقق للشركة بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.	85
0.000	0.642	مقاومة الإدارة للتغيير من النظم الإدارية التقليدية إلى النظم الحديثة.	86
0.000	0.703	نقص الكفاءات والخبرات القادر على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.	87
0.000	0.804	نقص الكفاءة العلمية والعملية التي تجمع بين المعرفة المحاسبية وبرامج الحاسوب.	88
0.000	0.799	عدم توافق بيانات فعلية عن تكاليف الفقرات السابقة.	89
0.000	0.818	عدم توافق المعلومات التفصيلية الازمة لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.	90
0.000	0.842	ضعف التنسيق وعملية الاتصال بين الإدارات المختلفة.	91
0.000	0.814	عدم وضوح الإجراءات والخطوات والمعايير الازمة لتطبيق بعض أساليب المحاسبة الإدارية.	92
0.000	0.719	ارتفاع تكاليف تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.	93

قيمة α الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "48" تساوي 0.275

ثانياً: صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة:

جدول رقم (14) يبين معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة α المحسوبة أكبر من قيمة α الجدولية والتي تساوي 0.275 .

جدول رقم (14)

معامل الارتباط بين معدل كل مجال من مجالات الدراسة مع المعدل الكلى لفقرات الاستبابة

المجال	محتوى المجال	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
الأول	تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية	0.922	0.000
الثاني	تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة	0.782	0.000
الثالث	أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات مختلفة	0.859	0.000
الرابع	المعوقات وصعوبات تحول دون تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية	0.400	0.004

قيمة τ الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "48" تساوي 0.275

ثبات الاستبابة :Reliability

وقد تم اجراء خطوات الثبات بطريقتين هما طريقة التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ.

1- طريقة التجزئة النصفية :Split-Half Coefficient

تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل مجال

وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (-Spearman)

(Brown Coefficient) حسب المعادلة التالية:

$$\text{معامل الثبات} = \frac{r^2}{r+1} \quad \text{حيث } r \text{ معامل الارتباط وقد بين جدول رقم (15) أن هناك معامل ثبات كبير نسبياً لفقرات الاستبابة.}$$

جدول رقم (15)

معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

المحور	محتوى المحور	التجزئة النصفية				المحور
		مستوى المعنوية	معامل الارتباط المصحح	معامل الارتباط	عدد الفقرات	
الأول	تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية	0.0000	0.8222	0.6981	45	
الثاني	تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة	0.0000	0.8390	0.7227	19	
الثالث	أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات مختلفة	0.0000	0.8396	0.7235	15	
الرابع	المعوقات وصعوبات تحول دون تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية	0.0000	0.7945	0.6591	14	
	جميع الفقرات	0.0000	0.8399	0.7240	93	

قيمة τ الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "48" تساوي 0.275

2- طريقة ألفا كرونباخ :Cronbach's Alpha

تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة كطريقة ثانية لقياس الثبات ويبين جدول رقم (16) أن معاملات الثبات مرتفعة.

جدول رقم (16)
معامل الثبات (طريقة والفا كرونباخ)

المعامل	عدد الفقرات	محتوى المحور	المحور
0.9386	45	تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية	الأول
0.9106	19	تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة	الثاني
0.9393	15	أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات مختلفة	الثالث
0.8977	14	المعوقات وصعوبات تحول دون تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية	الرابع
0.9570	93	جميع الفقرات	

المعالجات الإحصائية:

لقد تم تفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج SPSS الإحصائي وتم استخدام الاختبارات الإحصائية التالية:

- 1- النسب المئوية والتكرارات
- 2- اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة
- 3- معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات
- 4- معادلة سبيرمان براون للثبات
- 5- اختبار كولمجروف-سمنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (1- Sample K-S)
- 6- اختبار t لمتوسط عينة واحدة One sample T test
- 7- اختبار تحليل التباين الأحادي للفروق بين ثلاث عينات مستقلة فأكثر
- 8- اختبار شفيه للفروق المتعددة بين المتوسطات للعينات

المبحث الثاني

تحليل نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات

❖ اختبار التوزيع الطبيعي

❖ تحليل النتائج واختبار الفرضيات

تمهيد:

بعد إجراء الاختبارات اللازمة لقياس صدق وثبات فقرات الاستبانة تم إجراء التحليل للنتائج واختبار الفرضيات، وببداية تم إجراء اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف- سمنوف (1-Sample K-S) لمعرفة توزيع البيانات.

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

تم إجراء اختبار كولمجروف- سمنوف لمعرفة هل تتبع البيانات التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشرط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا. ويوضح الجدول رقم (17) نتائج الاختبار حيث أن قيمة مستوى الدالة لكل قسم أكبر من 0.05 ($sig. > 0.05$) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

جدول رقم (17)

اختبار التوزيع الطبيعي(1-Sample Kolmogorov-Smirnov)

الجزء	عنوان المحور	عدد القرارات	قيمة Z	قيمة مستوى الدالة
الأول	تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية	45	0.624	0.832
الثاني	تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة	19	0.579	0.891
الثالث	أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات مختلفة	15	1.083	0.191
الرابع	المعوقات وصعوبات تحول دون تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية	14	0.713	0.689
	جميع القرارات	93	0.959	0.316

تحليل فقرات الدراسة

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبانة، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01 (أو مستوى الدالة أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من 60 %)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي -2.01(أو مستوى الدالة أقل من 0.05)

والوزن النسبي أقل من 60 %)، وتكون آراء العينة في الفقرة محابية إذا كان مستوى الدلالة لها أكبر من 0.05.

المحور الأول(تطبيق الشركات الصناعية أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية) أسلوب التكاليف الفعلية:

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (18) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات (أسلوب التكاليف الفعلية) مرتبة حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي:

1. تقوم الشركة بتسجيل وتنويب وتلخيص عناصر تكاليف التصنيع لجميع مراحل الإنتاج في السجلات والدفاتر المحاسبية بوزن نسبي "85.6%"

2. تقوم الشركة بتحليل بنود التكاليف والنفقات المختلفة بوزن نسبي "84.8%"

3. تقوم الشركة بتصميم دورات مستندية خاصة بكل عنصر من عناصر التكاليف بوزن نسبي "82.0%"

وبصفة عامة يتبيّن أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات تساوي 4.21، والوزن النسبي يساوي 15.492 % وهي أكبر من الوزن النسبي المحابي "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 14.139 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على استخدام أسلوب التكاليف الفعلية.

جدول رقم (18)
أسلوب التكاليف الفعلية

مُسْتَوْى الدلالة	قيمة t	وزن النسبة	الوزن النسبي	قيمة t	الفقرات	م
0.000	14.139	85.6	0.640	4.28	تقوم الشركة بتسجيل وتنويب وتلخيص عناصر تكاليف التصنيع لجميع مراحل الإنتاج في السجلات والدفاتر المحاسبية.	1
0.000	9.859	82.0	0.789	4.10	تقوم الشركة بتصميم دورات مستندية خاصة بكل عنصر من عناصر التكاليف.	2
0.000	12.246	84.8	0.716	4.24	تقوم شركتكم بتحليل بنود التكاليف والنفقات المختلفة.	3
0.000	15.492	84.13	0.551	4.21	جميع الفقرات	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "49" تساوي 2.01

أسلوب التكاليف المعيارية :

فيما يلي النتائج مبينة في جدول رقم (19) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات (أسلوب التكاليف المعيارية) مرتبة حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي:

1. تقوم الشركة بإعداد معايير للمواد المباشرة والأجور المباشرة. بوزن نسبي "82%"
 2. تقوم الشركة بإعداد معايير للتکاليف الإضافية (مباشرة أو غير مباشرة). بوزن نسبي "79.6%"
 3. يتم إعداد المعايير بناء على أسس موضوعية مع مراعاة ظروف الإنتاج الطبيعية. بوزن نسبي "%77.2"
 4. تقوم الشركة بإعداد المعايير لفترة الموازنة بأكملها. بوزن نسبي "%75.6"
 5. يتم إعداد معايير بناءً على التكاليف الفعلية لفترات سابقة. بوزن نسبي "%73.6"
- وبصفة عامة يتبيّن أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات تساوي 3.88، والوزن النسبي يساوي 77.68 % وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 11.402 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على استخدام أسلوب التكاليف المعيارية

جدول رقم (19)
أسلوب التكاليف المعيارية

الفرقة	م	الوزن النسبي	قيمة t	نسبة	الوزن	البيان
تقوم الشركة بإعداد معايير للمواد المباشرة والأجور المباشرة.	4	82.4	12.018	0.659	4.12	0.000
تقوم الشركة بإعداد معايير للتکاليف الإضافية (مباشرة أو غير مباشرة).	5	79.6	10.590	0.654	3.98	0.000
تقوم الشركة بإعداد المعايير لفترة الموازنة بأكملها.	6	75.6	6.565	0.840	3.78	0.000
يتم إعداد المعايير بناء على أسس موضوعية مع مراعاة ظروف الإنتاج الطبيعية.	7	77.2	8.345	0.729	3.86	0.000
يتم إعداد معايير بناءً على التكاليف الفعلية لفترات سابقة.	8	73.6	6.057	0.794	3.68	0.000
جميع الفقرات		77.68	11.402	0.548	3.88	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "49" تساوي 2.01

تحليل الانحرافات:

فيما يلي النتائج مبنية في جدول رقم (20) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات (تحليل الانحرافات) مرتبة حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي:

1. يتم دراسة الانحرافات وتحليلها والتعرف لأسبابها " بوزن نسبي "%76.0
2. تقوم الإدارة بدراسة تقارير الانحرافات وتحديد الجهة المسئولة عنها " بوزن نسبي "%75.2
3. يتم إعداد تقرير يوضح انحرافات المواد والأجور المباشرة عن التكاليف المعيارية " بوزن نسبي "%74.4
4. يتم إعداد تقرير يوضح انحرافات التكاليف الإضافية الفعلية غير المباشرة عن التكاليف المعيارية " بوزن نسبي "%74.0
5. يتم مساعلة الجهة المسئولة عن حدوث الانحرافات " بوزن نسبي "%74.0
6. بعد متابعة الأداء الفعلي تتم مقارنته مع المخطط وإعداد تقرير بالانحرافات " بوزن نسبي "%72.0
7. تهتم الإدارة بدراسة جميع الانحرافات بصورة تفصيلية " بوزن نسبي "%72.8 وبصفة عامة يتبيّن أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات تساوي 3.70، والوزن النسبي يساوي 74.06 % وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60 % وقيمة t المحسوبة تساوي 7.350 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على استخدام طريقة تحليل الانحرافات

جدول رقم (20)

تحليل الانحرافات

مُسْتَوْى الدَّلَالة	t	بُوزَن الشَّيْءِ	الخَرَق المُعيَارِيِّ	الْمُوْسَط الحَاسِبِيِّ	الفَقَرَات	m
0.000	5.612	72.0	0.756	3.60	بعد متابعة الأداء الفعلي تتم مقارنته مع المخطط وإعداد تقرير بالانحرافات.	9
0.000	6.292	74.4	0.809	3.72	يتم إعداد تقرير يوضح انحرافات المواد والأجور المباشرة عن التكاليف المعيارية .	10
0.000	5.899	74.0	0.839	3.70	يتم إعداد تقرير يوضح انحرافات التكاليف الإضافية الفعلية غير المباشرة عن التكاليف المعيارية	11
0.000	6.537	75.2	0.822	3.76	تقوم الإدارة بدراسة تقارير الانحرافات وتحديد الجهة المسئولة عنها.	12
0.000	6.424	76.0	0.881	3.80	يتم دراسة الانحرافات وتحليلها والتعرف لأسبابها.	13
0.000	5.444	74.0	0.909	3.70	يتم مساعدة الجهة المسئولة عن حدوث الانحرافات.	14
0.000	5.172	72.8	0.875	3.64	تهتم الإدارة بدراسة جميع الانحرافات بصورة تفصيلية.	15
0.000	7.350	74.06	0.676	3.70	جميع الفَقَرَات	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "49" تساوي 2.01

الموازنات التخطيطية:

فيما يلي النتائج مبنية في جدول رقم (21) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فَقَرَات (موازنات تخطيطية) مرتبة حسب الوزن النسبي لكل فَقَرة كما يلي:

1. " تتم مراعاة المبادئ العلمية الخاصة بإعداد الموازنات عند إعدادها في الشركة " بوزن

"%76.0 " نسبي

2. " تراعي الموازنات مبدأ المرونة عند إعدادها " بوزن نسبي "%75.2

3. " تعد الموازنات بحيث تراعي الخطط الفرعية وتتسق بينها وبين الأهداف الرئيسية "

"%74.8 " بوزن نسبي

4. " تعد الموازنات بحيث تشمل جميع أوجه النشاط في الشركة " بوزن نسبي "%74.4

5. "تعتمد الشركة الموازنات التخطيطية كمعيار أداء يتوقع الوصول إليه من قبل العاملين "

"وزن نسبي %72.4"

6. "يتم إعداد الموازنة لعدة مستويات من النشاط" وزن نسبي "%72.0"

7. "يعتمد إعداد الموازنة على مشاركة جميع المستويات الإدارية في إعدادها" وزن نسبي

"%71.6"

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات تساوي 3.69، والوزن النسبي يساوي 6.924 73.77 % وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 0.000 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01، ومستوى الدلالة تساوي 0.05 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن الشركات تقوم بتطبيق الموازنات التخطيطية.

جدول رقم (21)

موازنات تخطيطية

مسمى الفقرات	الوزن النسبي	وزن التحقيق	قيمة t	مستوى الدلالة
تعتمد شركتكم الموازنات التخطيطية كمعيار أداء يتوقع الوصول إليه من قبل العاملين.	16	72.4	0.901	3.62
تم مراعاة المبادئ العلمية الخاصة بإعداد الموازنات عند إعدادها في شركتكم.	17	76.0	0.833	3.80
تعد الموازنات بحيث تشمل جميع أوجه النشاط في الشركة.	18	74.4	0.809	3.72
تعد الموازنات بحيث تراعي الخطط الفرعية وتتسق بينها وبين الأهداف الرئيسية.	19	74.8	0.899	3.74
تراعي الموازنات مبدأ المرونة عند إعدادها.	20	75.2	0.870	3.76
يعتمد إعداد الموازنة على مشاركة جميع المستويات الإدارية في إعدادها.	21	71.6	0.950	3.58
يتم إعداد الموازنة لعدة مستويات من النشاط.	22	72.0	1.125	3.60
جميع الفقرات		73.77	0.703	3.69

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "49" تساوي 2.01

تحليل التعادل:

فيما يلي النتائج مبينة في جدول رقم (22) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات (تحليل التعادل) مرتبة حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي:

1. " تقوم الشركة بدراسة تأثير تغير حجم الإنتاج على الأرباح " بوزن نسبي "%85.2
2. " تقوم الشركة بدراسة تأثير تغير أسعار بيع المنتجات على الأرباح " بوزن نسبي "%84.4
3. " تقوم الشركة بدراسة تأثير تغير التكاليف الثابتة و المتغيرة على الربحية " بوزن نسبي "%82.0
4. " تقوم الشركة بالفصل بين التكاليف المتغيرة و الثابتة " بوزن نسبي "%80.8
5. " تقوم الشركة بتحليل التكاليف المختلطة إلى شقيها المتغير والثابت " بوزن نسبي "%77.6 وبصفة عامة يتبيّن أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات تساوي 4.10، والوزن النسبي يساوي 82.00 % وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60 % وقيمة t المحسوبة تساوي 13.404 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01، و مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن الشركات تقوم بتطبيق تحليل التعادل.

جدول رقم (22)

تحليل التعادل

مُنْوِي الدَّلَالَة	مُنْوِي الدَّلَالَة	مُنْوِي الدَّلَالَة	مُنْوِي الدَّلَالَة	مُنْوِي الدَّلَالَة	الفقرات	م
0.000	7.144	80.8	1.029	4.04	تقوم شركتكم بالفصل بين التكاليف المتغيرة و الثابتة.	23
0.000	6.473	77.6	0.961	3.88	تقوم الشركة بتحليل التكاليف المختلطة إلى شقيها المتغير و الثابت.	24
0.000	14.830	84.4	0.582	4.22	تقوم الشركة بدراسة تأثير تغير أسعار بيع المنتجات على الأرباح.	25
0.000	16.899	85.2	0.527	4.26	تقوم الشركة بدراسة تأثير تغير حجم الإنتاج على الأرباح.	26
0.000	12.659	82.0	0.614	4.10	تقوم الشركة بدراسة تأثير تغير التكاليف الثابتة و المتغيرة على الربحية.	27
0.000	13.404	82.00	0.580	4.10	جميع الفقرات	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05 " و درجة حرية " 49 " تساوي 2.0

محاسبة المسئولية:

فيما يلي النتائج مبينة في جدول رقم (23) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات تطبيق (محاسبة المسئولية) مرتبة حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي:

1. " يوجد في الشركة هيكل تنظيمي واضح يوضح الصالحيات والمسئوليات لكل مدير في الشركة " بوزن نسبي "%78.4"
2. " تقوم الشركة بإعداد تقارير الأداء لكل مركز مسئولية " بوزن نسبي "%76.8"
3. " يتم تحديد مراكز المسؤولية بصورة دقيقة وفقاً للهيكل التنظيمي " بوزن نسبي "%76.4"
4. " تتفق معايير الأداء لمراكز المسؤولية مع أهداف الشركة " بوزن نسبي "%76.4"
5. " يتم تقييم الأداء وإعداد التقارير بصورة دورية للعاملين " بوزن نسبي "%73.2"
6. " يوجد معايير أداء لكل مركز مسئولية " بوزن نسبي "%72.0"

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات تساوي 3.78، والوزن النسبي يساوي 75.53% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 9.039 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يتم تطبيق نظام محاسبة المسئولية في الشركة.

جدول رقم (23)

محاسبة المسئولية

مسمى الفقرة	نسبة	وزن النسبة	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	الفقرات	م
0.000	7.418	78.4	0.877	3.92	يوجد في الشركة هيكل تنظيمي واضح يوضح الصالحيات والمسئوليات لكل مدير في الشركة.	28
0.000	6.824	76.4	0.850	3.82	يتم تحديد مراكز المسؤولية بصورة دقيقة وفقاً للهيكل التنظيمي.	29
0.000	5.612	72.0	0.756	3.60	يوجد معايير أداء لكل مركز مسئولية.	30
0.000	9.220	76.4	0.629	3.82	تفق معايير الأداء لمراكز المسؤولية مع أهداف الشركة.	31
0.000	7.056	76.8	0.842	3.84	تقوم الشركة بإعداد تقارير الأداء لكل مركز مسئولية.	32
0.000	5.088	73.2	0.917	3.66	يتم تقييم الأداء وإعداد التقارير بصورة دورية للعاملين.	33
0.000	9.039	75.53	0.608	3.78	جميع الفقرات	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05" و درجة حرية " 49" تساوي 2.01

أسعار التحويل:

فيما يلي النتائج مبنية في جدول رقم (24) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات (أسعار التحويل) مرتبة حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي:

1. " تقسم أجزاء الشركة إلى أقسام مستقلة عن بعضها " بوزن نسبي "%68.8
2. " يتم تحديد أسعار التحويل بين الأقسام من قبل الإداره " بوزن نسبي "%67.6
3. " يتم تحديد أسعار السلع و الخدمات بين الأقسام " بوزن نسبي "%66.4
4. " ينظر لعملية تحويل السلع و الخدمات بين الأقسام كعملية بيع لأطراف خارجية " بوزن نسبي "%60.8 ، مستوى الدلالة "0.805<0.05" أي أنه يوجد تشتت و اختلاف في آراء أفراد العينة.

وبصفة عامة يتبيّن أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات تساوي 3.30، والوزن النسبي يساوي 65.90 % وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 2.374 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01، ومستوى الدلالة تساوي 0.022 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يتم تحديد أسعار التحويل بين الأقسام من قبل الإداره

جدول رقم (24)

أسعار التحويل

م	الفرات	الوزن النسبي	قيمة t	نسبة الدلالة
34	تقسم أجزاء الشركة إلى أقسام مستقلة عن بعضها.	68.8	3.070	0.003
35	يتم تحديد أسعار السلع و الخدمات بين الأقسام.	66.4	2.138	0.038
36	ينظر لعملية تحويل السلع و الخدمات بين الأقسام كعملية بيع لأطراف خارجية.	60.8	0.248	0.805
37	يتم تحديد أسعار التحويل بين الأقسام من قبل الإداره.	67.6	2.614	0.012
	جميع الفقرات	65.90	2.374	0.022

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "49" تساوي 2.01

أسلوب التدفق النقدي المخصوص:

فيما يلي النتائج مبينة في جدول رقم (25) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات (أسلوب التدفق النقدي المخصوص) مرتبة حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي:

1. " تستخدم الشركة طريقة صافي القيمة الحالية عند تقييم الاستثمار " بوزن نسبي

"%70.8

2. " تقوم الشركة بتطبيق طريقة معدل العائد الداخلي عند تقييم الاستثمار " بوزن نسبي

"%68.0

وبصفة عامة يتبيّن أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات تساوي 3.47، والوزن النسبي يساوي 69.40 % وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60 % " وقيمة t المحسوبة تساوي 4.729 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على استخدام الشركات أسلوب التدفق النقدي المخصوص.

جدول رقم (25)
أسلوب التدفق النقدي المخصوص

مُستوى الدلالة	t	الوزن النسبي	t المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	m
0.000	5.200	70.8	0.734	3.54	تستخدم شركتكم طريقة صافي القيمة الحالية عند تقييم الاستثمار.	38
0.000	3.883	68.0	0.728	3.40	تقوم شركتكم بتطبيق طريقة معدل العائد الداخلي عند تقييم الاستثمار.	39
0.000	4.729	69.40	0.703	3.47	جميع الفقرات	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05 " و درجة حرية " 49 " تساوي 2.01

تسعير المنتجات بناء على التكاليف المعللة:

فيما يلي النتائج مبينة في جدول رقم (26) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات (تسعير المنتجات بناء على التكاليف المعللة) مرتبة حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي:

1. " تعتمد الشركة على التكلفة الكلية للوحدة عند تحديد أسعار بيع المنتجات " بوزن نسبي

"%78.8 "

2. " تقوم الشركة بتنصير المنتجات بناء على التكاليف المعلقة (تكاليف الإنتاج+نسبة). "

"وزن نسبي %76.8"

3. " تعتمد الشركة على التكلفة المتغيرة للوحدة عند تحديد أسعار بيع المنتجات " وزن

"نسبي %73.6"

وبصفة عامة يتبيّن أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات تساوي 3.82، والوزن النسبي يساوي 76.40 % وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة 10.916 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن الشركات تقوم بتنصير المنتجات بناء على التكاليف المعلقة (تكاليف الإنتاج+نسبة).

جدول رقم (26)

تنصير المنتجات بناء على التكاليف المعلقة

مُسْتَوْى الـt	بِعْدِه	وزن	أَثْرِه	وزن	الفقرات	m
0.000	7.056	76.8	0.842	3.84	تقوم شركتكم بتنصير المنتجات بناء على التكاليف المعلقة (تكاليف الإنتاج+نسبة).	40
0.000	10.197	78.8	0.652	3.94	تعتمد شركتكم على التكلفة الكلية للوحدة عند تحديد أسعار بيع المنتجات.	41
0.000	5.870	73.6	0.819	3.68	تعتمد شركتكم على التكلفة المتغيرة للوحدة عند تحديد أسعار بيع المنتجات.	42
0.000	10.916	76.40	0.531	3.82	جميع الفقرات	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "49" تساوي 2.01

التكاليف الحدية:

فيما يلي النتائج مبنية في جدول رقم (27) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات (التكاليف الحدية) مرتبة حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي:

1. يتم اعتبار المصاريف الإدارية و البيعية الثابتة مصاريف فترة تحمل على حساب الأرباح و الخسائر " بوزن نسبي " **%76.4**
 2. يتم تحويل التكاليف الصناعية غير المباشرة على حساب الأرباح و الخسائر " بوزن نسبي " **%74.4**
 3. يتم تحديد تكاليف وحدة المنتج بحيث تشمل المواد والأجور المباشرة والتكاليف الإضافية غير المباشرة المتغيرة فقط " بوزن نسبي " **%72.0**
- وبصفة عامة يتبيّن أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات تساوي 3.71، والوزن النسبي يساوي 74.27 % وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60 % " وقيمة t المحسوبة تساوي 8.271 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يتم تطبيق نظام التكاليف الحدية.

جدول رقم (27)

التكاليف الحدية

مُسْنَى الدَّلَالَةِ	بَوْزَنٌ	نَسْبَةٌ	الْأَثْرُ الْمُعْلَقُ	الْمُتَوْزِعُ	الْمُتَوْزِعُ الحَسَابِيُّ	الفقرات	م
0.000	5.422	72.0	0.782	3.60		يتم تحديد تكاليف وحدة المنتج بحيث تشمل المواد والأجور المباشرة والتكاليف الإضافية غير المباشرة المتغيرة فقط.	43
0.000	6.292	74.4	0.809	3.72		يتم تحويل التكاليف الصناعية الثابتة غير المباشرة على حساب الأرباح و الخسائر.	44
0.000	9.220	76.4	0.629	3.82		يتم اعتبار المصاريف الإدارية و البيعية الثابتة مصاريف فترة تحمل على حساب الأرباح و الخسائر.	45
0.000	8.271	74.27	0.610	3.71		جميع الفقرات	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05 " و درجة حرية " 49 " تساوي 2.01

الفرضية الأولى : تقوم الشركات الصناعية في قطاع غزة بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (28) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية مرتبة حسب الوزن النسبي لكل أسلوب كما يلي:

1. تقوم الشركات الصناعية في قطاع غزة بتطبيق "أسلوب التكاليف الفعلية" بوزن نسبي "%84.13"

2. تقوم الشركات الصناعية في قطاع غزة بتطبيق "تحليل التعادل" بوزن نسبي "%82.00"

3. تقوم الشركات الصناعية في قطاع غزة بتطبيق "أسلوب التكاليف المعيارية" بوزن نسبي "%77.68"

4. تقوم الشركات الصناعية في قطاع غزة بتطبيق أسلوب "تعظيم المنتجات بناء على التكاليف المعلقة" بوزن نسبي "%76.40"

5. تقوم الشركات الصناعية في قطاع غزة بتطبيق أسلوب "محاسبة المسئولية" بوزن نسبي "%75.53"

6. تقوم الشركات الصناعية في قطاع غزة بتطبيق أسلوب "التكاليف الحدية" بوزن نسبي "%74.27"

7. تقوم الشركات الصناعية في قطاع غزة بتطبيق أسلوب "تحليل الانحرافات" بوزن نسبي "%74.06"

8. تقوم الشركات الصناعية في قطاع غزة بتطبيق أسلوب "الموازنات تخطيطية" بوزن نسبي "%73.77"

9. تقوم الشركات الصناعية في قطاع غزة بتطبيق "أسلوب التدفق النقدي المخصوص" بوزن نسبي "%69.40"

10. تقوم الشركات الصناعية في قطاع غزة بتطبيق "أسعار التحويل" بوزن نسبي "%65.90"

وبصفة عامة يتبيّن أن المتوسط الحسابي لجميع أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية تساوي 3.77، والوزن النسبي يساوي 75.40 % وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60 %" وقيمة t المحسوبة تساوي 12.588 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن الشركات الصناعية في قطاع غزة

نقوم بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ، وبالتالي سيتم قبول الفرضية الأولى.

جدول رقم (28)
أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية

مُسْتَوْى الدَّلَالَةِ	t	الوزن النَّسْبِيُّ	الثَّرِيق الْمُعَارِفِيِّ	المُؤْسَطُ الْحَسَابِيِّ	الأسلوب	m
0.000	15.492	84.13	0.551	4.21	أسلوب التكاليف الفعلية	1
0.000	11.402	77.68	0.548	3.88	أسلوب التكاليف المعيارية	2
0.000	7.350	74.06	0.676	3.70	تحليل الانحرافات	3
0.000	6.924	73.77	0.703	3.69	موازنات تخطيطية	4
0.000	13.404	82.00	0.580	4.10	تحليل التعادل	5
0.000	9.039	75.53	0.608	3.78	محاسبة المسؤولية	6
0.022	2.374	65.90	0.879	3.30	أسعار التحويل	7
0.000	4.729	69.40	0.703	3.47	أسلوب التدقيق النقدي المخصوص	8
0.000	10.916	76.40	0.531	3.82	تسعير المنتجات بناء على التكاليف المعلقة	9
0.000	8.271	74.27	0.610	3.71	التكاليف الحدية	10
0.000	12.588	75.40	0.433	3.77	جميع الأساليب	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "49" تساوي 2.01

المحور الثاني: تطبيق الشركات الصناعية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

بناءً على النتائج المبينة في جدول رقم (29) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات (محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة) نجد أن الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي:

1. " تقوم الشركة بوضع مخطط تدفق الأنشطة المختلفة و الوقت اللازم لكل نشاط " بوزن

"%72.8" نسي

2. " تعمل الشركة على تخفيض و الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج مثل (تكاليف التخزين و المناولة)". بوزن نسي "%71.2"

3. " تعمل الشركة على تحديد الأنشطة و تقسيمها إلى أنشطة تضيف قيمة للمنتج وأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج " بوزن نسيبي "%70.4

4. " يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة ثم إعادة تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات و الخدمات " بوزن نسيبي "%68.8

وبصفة عامة يتبيّن أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات تساوي 3.54، والوزن النسيبي يساوي 70.80 % وهي أكبر من الوزن النسيبي المحايد " 60 % " وقيمة t المحسوبة تساوي 5.288 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بنسبة ضعيفة.

جدول رقم (29)
محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

مُسْتَوْيَ الْجَدْلِيَّة	نِسْبَة t	نِسْبَة الْوَزْن	الْأَثْرُ الْجَدْلِيُّ	نِسْبَة الْفَقْرَاتِ	الْفَقْرَات	م
0.000	7.170	72.8	0.631	3.64	تقوم الشركة بوضع مخطط تدفق الأنشطة المختلفة و الوقت اللازم لكل نشاط.	46
0.000	4.383	70.4	0.839	3.52	تعمل شركتكم على تحديد الأنشطة و تقسمها إلى أنشطة تضيف قيمة للمنتج و أنشطة لا تضيف قيمة للمنتج.	47
0.000	4.073	71.2	0.972	3.56	تعمل الشركة على تخفيض و الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج مثل (تكاليف التخزين و المناولة).	48
0.003	3.070	68.8	1.013	3.44	يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة ثم إعادة تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات و الخدمات.	49
0.000	5.288	70.80	0.722	3.54	جميع الفقرات	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية " 49 " تساوي 2.01

إدارة الجودة الشاملة :

فيما يلي النتائج مبنية في جدول رقم (30) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات (الجودة الشاملة) مرتبة حسب الوزن النسيبي لكل فقرة كما يلي:

1. " تعمل الشركة على تقديم مجموعة متنوعة من المنتجات لتلبية حاجات ومتطلبات الزبائن " بوزن نسبي "%85.2
2. " تسعى الشركة لاكتساب رضا الزبائن من خلال دراسة حاجاتهم " بوزن نسبي "%85.2
3. " يتم إجراء عمليات تفتيش ورقابة على المنتجات بصورة مستمرة لضمان الجودة " بوزن نسبي "%84.0
4. " تعمل الشركة على تصميم وتحسين المنتجات بصورة مستمرة " بوزن نسبي "%83.2
5. " تقوم الشركة بتطبيق خطة واضحة ومحددة الأهداف تلتزم بالجودة " بوزن نسبي "%82.4
6. " يتم مشاركة العاملين في وضع الخطط لتحسين الجودة والأداء " بوزن نسبي "%81.6 وبصفة عامة يتبيّن أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات تساوي 4.18، والوزن النسبي يساوي 83.60 % وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "%60" وقيمة t المحسوبة تساوي 14.840 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن الشركات تقوم بتطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة.

جدول رقم (30)

الجودة الشاملة

مُستوى دلالة	قيمة t	وزن نسبي	الوزن النسبي	قيمة t	الفرات	م
0.000	9.333	82.4	0.849	4.12	تقوم شركتكم بتطبيق خطة واضحة ومحددة الأهداف تلتزم بالجودة.	50
0.000	11.548	83.2	0.710	4.16	تعمل الشركة على تصميم وتحسين المنتجات بصورة مستمرة.	51
0.000	14.080	85.2	0.633	4.26	تعمل الشركة على تقديم مجموعة متنوعة من المنتجات لتلبية حاجات ومتطلبات الزبائن.	52
0.000	11.867	85.2	0.751	4.26	تسعي الشركة لاكتساب رضا الزبائن من خلال دراسة حاجاتهم.	53
0.000	9.498	81.6	0.804	4.08	يتم مشاركة العاملين في وضع الخطط لتحسين الجودة والأداء.	54
0.000	11.649	84.0	0.728	4.20	يتم إجراء عمليات تفتيش ورقابة على المنتجات بصورة مستمرة لضمان الجودة.	55
0.000	14.840	83.60	0.562	4.18	جميع الفقرات	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "49" تساوي 2.0

الإنتاج في الوقت المحدد:

بناءً على النتائج المبينة في جدول رقم (31) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات (الإنتاج في الوقت المحدد) نجد أن الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي:

1. "تعتمد الشركة على مجموعة من الموردين الموثوق بهم عند شراء المواد" بوزن نسبي

"%85.2"

2. "لدى الشركة عمال قادرين على التعامل مع الآلات و إجراء الإصلاحات البسيطة والصيانة الروتينية للآلات" بوزن نسبي "%84.0"

3. "تصنف الآلات على هيئة خلايا تصنيع على أساس المنتجات (بحيث يتم وضع مجموعة الآلات التي تستخدم في إنتاج منتج معين في مكان واحد بحيث يشكل خلية تصنيع منتج)" بوزن نسبي "%74.4"

4. " تعمل الشركة على تخفيض كميات المخزون من المواد الأولية والإنتاج التام" بوزن نسبي "%65.6" ، وقيمة t المحسوبة تساوي 1.851 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01، أي أن أفراد العينة لا يعملون على تخفيض حجم المخزون من المواد الخام وذلك بسبب ظروف الإغلاق وتخوفهم من توقف الإنتاج لعدم توافر المواد الخام.

وبصفة عامة يتبيّن أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات تساوي 3.87، والوزن النسبي يساوي 77.30 % وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60 %" وقيمة t المحسوبة تساوي 10.415 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01، ومستوى الدلالـة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن الشركات تطبق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في المتوسط وذلك بناءً على نتائج التحليل، إلا أنه من حيث الواقع فإن البند الأهم اللازم لتطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد وهو تخفيض كميات المخزون من المواد الأولية والإنتاج التام لا يتم تطبيقه نظراً للظروف الخاصة التي يعيشها قطاع غزة من إغلاق للمعابر وعدم انتظام وصول المواد الخام، وبالتالي فإن تطبيق هذا الأسلوب لا يتم بصورة متكاملة وصحيحة ، وإنما هي محاولة وذلك حسب الإمكـانات المتاحة لدى الشركات العاملة في قطاع غزة.

جدول رقم (31)
الإنتاج في الوقت المحدد

مُسْتَوْى الدَّلَالَةِ	قِيمَةٌ	الْوَزْنُ النَّسْبِيُّ	الْمُوْجَمُونُ النَّسْبِيُّ	الْمُوْجَمُونُ النَّسْبِيُّ	الفُقَرَاتُ	م
0.070	1.851	65.6	1.070	3.28	تعمل شركتكم على تخفيض كميات المخزون من المواد الأولية و الإنتاج التام.	56
0.000	12.833	85.2	0.694	4.26	تعتمد الشركة على مجموعة من الموردين الموثوق بهم عند شراء المواد.	57
0.000	5.494	74.4	0.927	3.72	تصنف الآلات على هيئة خلايا تصنيع على أساس المنتجات (بحيث يتم وضع مجموعة الآلات التي تستخدم في إنتاج منتج معين في مكان واحد بحيث يشكل خلية تصنيع منتج)	58
0.000	12.663	84.0	0.670	4.20	لدى الشركة عمال قادرين على التعامل مع الآلات وإجراء الإصلاحات البسيطة و الصيانة الروتينية للآلات.	59
0.000	10.415	77.30	0.587	3.87	جميع الفُقَرَاتُ	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "49" تساوي 2.01

بطاقة الأداء المتوازن:

فيما يلي النتائج موضحة في جدول رقم (32) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فُقَرَات (بطاقة الأداء المتوازن) مرتبة حسب الوزن النسبي لكل فُقرة كما يلي:

1. " تقوم الشركة بمتابعة الأداء و مدى تحقيقه للأهداف الموضوعة " بوزن نسبي "%82.4

2. " تعمل الشركة على تطوير و تدريب العاملين لديها " بوزن نسبي "%80.8

3. " تضع الشركة مقاييس لمعرفة مدى رضا الزبائن عن منتجات الشركة " بوزن نسبي "%80.0

4. " يتم قياس الخدمات الداخلية في الشركة و العمل على تطوير آلية العمل " بوزن نسبي "%80.0 "

5. " تضع الشركة مقاييس للأداء المالي فيها و مدى تحقيق الأرباح " بوزن نسبي "%78.8

وبصفة عامة يتبيّن أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات تساوي 4.02، والوزن النسبي يساوي 14.372% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 14.372 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن الشركة تطبق بطاقة الأداء المتوازن.

جدول رقم (32)
بطاقة الأداء المتوازن

مُسْتَوِي الدلالة	الوزن النسبي	الفقرات	م				
0.000	12.625	82.4	0.627	4.12		تقوم الشركة بمتابعة الأداء و مدى تحقيقه للأهداف الموضوعة.	60
0.000	10.197	78.8	0.652	3.94		تضع الشركة مقاييس للأداء المالي فيها و مدى تحقيق الأرباح.	61
0.000	11.068	80.0	0.639	4.00		تضع الشركة مقاييس لمعرفة مدى رضا الزبائن عن منتجات الشركة.	62
0.000	11.068	80.0	0.639	4.00		يتم قياس الخدمات الداخلية في الشركة و العمل على تطوير آلية العمل.	63
0.000	10.995	80.8	0.669	4.04		تعمل الشركة على تطوير و تدريب العاملين لديها.	64
0.000	14.372	80.40	0.502	4.02		جميع الفقرات	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "49" تساوي 2.01

الفرضية الثانية : تقوم الشركات الصناعية في قطاع غزة بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (33) والذي يبيّن آراء أفراد عينة الدراسة في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة مرتبة حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي:

1. تقوم الشركات الصناعية في قطاع غزة بتطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة بوزن نسبي "%83.60"

2. تقوم الشركات الصناعية في قطاع غزة بتطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن بوزن نسبي "%80.40"

3. تقوم الشركات الصناعية في قطاع غزة بتطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد بوزن نسبي "%77.30"

4. تقوم الشركات الصناعية في قطاع غزة بتطبيق أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بوزن نسبي "%70.80"

وبصفة عامة يتبيّن أن المتوسط الحسابي لجميع أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة تساوي 3.94، والوزن النسبي يساوي 78.74 % وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60 % " وقيمة t المحسوبة تساوي 13.780 و هي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن الشركات الصناعية في قطاع غزة تقوم بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة . وبالتالي سيتم قبول الفرضية الثانية، إلا أنه بالنظر إلى النتائج نجد أن نسبة تطبيق إدارة الجودة الشاملة مرتفعة وقد لا تتلاءم مع الواقع في الشركات الصناعية في قطاع غزة بصورة دقيقة إلا أنه يمكن تفسير ذلك بأنه قناعة لدى المستجيبين بأهمية تطبيق معايير خاصة بالجودة، وأيضاً العمل على تحسين نوعية المنتج وتوعيه والتعرف لحاجات المستهلك وتلبيتها لضمان استمرارية المنتج في السوق ومواجهة المنافسة هذه عناصر ضمن نظام إدارة الجودة الشاملة ويتم تطبيقها في الشركات الصناعية في قطاع غزة، وبالتالي فإن هذا عبارة عن محاولة وقد لا تصل إلى مرتبة تطبيق إدارة الجودة الشاملة بصورةتها المتكاملة والشاملة.

وأيضاً نسبة تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد تبلغ "%77.3" وهي نسبة متوسطة إلا أنه بالنظر لبنود تطبيقه نجد أن البند الأهم اللازم لتطبيقه وهو تخفيض كميات المخزون من المواد الأولية والإنتاج التام لا يتم تطبيقه في الشركات الصناعية في قطاع غزة وذلك نظراً للظروف الخاصة التي يعيشها القطاع من إغلاق للمعابر وعدم انتظام وصول المواد الخام، حيث تسعى الشركات إلى الحصول على مخزون كبير لمواجهة متطلبات الإنتاج وحتى لا تتوقف عن العمل، وبالتالي فإن تطبيق هذا النظام لا يتم فعلياً بصورة متكاملة وصحيحة وذلك بسبب الظروف الخاصة التي يعيشها قطاع غزة.

أما بالنسبة لتطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن فإن نسبة تطبيقه بناءً على إجابات المستجيبين تصل إلى "%80.4" وهي نسبة مرتفعة قد لا تمثل الواقع بصورة دقيقة، وقد تكون هذه الإجابات المرتفعة دلالة على قناعة المستجيبين بأهمية هذا النظام وضرورة تطبيقه، وقد يكون تطبيقها للبنود الواردة في الاستبانة عبارة عن محاولة لجعل الشركة في وضع أفضل ويتم تطبيقها بغض النظر عن بناء نظام شامل ومتكملاً ومترابطاً لقياس أداء الشركة.

جدول رقم (33)
أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

مستوى الدلالة	نسبة	الوزن النسبي	الحرارة المعياري	المقسط الحسابي	الأسلوب	م
0.000	5.288	70.80	0.722	3.54	محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	1
0.000	14.840	83.60	0.562	4.18	الجودة الشاملة	2
0.000	10.415	77.30	0.587	3.87	الإنتاج في الوقت المحدد	3
0.000	14.372	80.40	0.502	4.02	بطاقة الأداء المتوازن	4
0.000	13.780	78.74	0.481	3.94	جميع الأساليب	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "49" تساوي 2.01

الفرضية الثالثة : تستخدم الشركات الصناعية أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات

مختلفة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

لاختبار الفرضية الثالثة تم تحليل فقرات المحور الثالث: استخدام الشركات الصناعية أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات مختلفة

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (34) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثالث (المتعلق باستخدام الشركات الصناعية أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات مختلفة) مرتبة حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي:

1. " تستخدم الشركة أساليب المحاسبة الإدارية بهدف التعرف المسبق إلى تكاليف الإنتاج "

بوزن نسبي "%80.4"

2. " تستخدم الشركة أساليب المحاسبة الإدارية بغرض خفض التكاليف من خلال عمليات

تحسين الجودة وخفض الوحدات التالفة " بوزن نسبي "%80.4"

3. " تستخدم الشركة أساليب المحاسبة الإدارية في عملية التخطيط للإنتاج والرقابة عليه "

بوزن نسبي "%79.2"

4. " تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية في وضع الخطط والسياسات العامة للشركة " بوزن

نسبي "%78.4"

5. " تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية في عملية الرقابة وتقييم الأداء " بوزن نسبي "

"%78.0"

6. " تطبق الشركة أساليب المحاسبة الإدارية بهدف إنتاج منتجات ذات جودة عالية " بوزن نسي %78.0
7. " تستخدم الشركة أساليب المحاسبة الإدارية في اتخاذ القرارات " بوزن نسي %77.2
8. " تستخدم الشركة أساليب المحاسبة الإدارية في إعداد الموازنات التقديرية " بوزن نسي %77.2
9. " تستخدم الشركة أساليب المحاسبة الإدارية لوضع سياسة تسعير مناسبة " بوزن نسي %76.0
10. " تستخدم الشركة أساليب المحاسبة الإدارية في دراسة عمليات التوسيع " بوزن نسي %75.2
11. " تطبق الشركة أساليب المحاسبة الإدارية بغرض تقييم المخزون بصورة دقيقة " بوزن نسي %74.8
12. " تستخدم الشركة أساليب المحاسبة الإدارية لقياس ربحية كل قسم على حدة " بوزن نسي %74.0
13. " تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية لتخفيض حجم المخزون وتقليل تكاليف الاحتفاظ به " بوزن نسي %72.8
14. " تستخدم الشركة أساليب المحاسبة الإدارية في دراسة إضافة أو إلغاء منتج " بوزن نسي %72.8
15. " تستخدم الشركة أساليب المحاسبة الإدارية في دراسة إضافة خط إنتاج أو إلغاءه " بوزن نسي %72.4

وبصفة عامة يتبيّن أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث (استخدام الشركات الصناعية أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات مختلفة) تساوي 3.82، والوزن النسي يساوي 76.5% وهي أكبر من الوزن النسي المحايد " 60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 9.702 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.010، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 0.05 وهي أقل من 0.05 مما يدل على الشركات الصناعية تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات مختلفة.

جدول رقم (34)

تحليل فقرات المحور الثالث (استخدام الشركات الصناعية أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات مختلفة)

م	الفقرات	متوسط المسابقة	النوع	النسبة (%)	بيان	مسئولي الأداء
65	تستخدم الشركة أساليب المحاسبة الإدارية بهدف التعرف المسبق إلى تكاليف الإنتاج.	4.02	0.869	80.4	8.302	0.000
66	تستخدم الشركة أساليب المحاسبة الإدارية في عملية التخطيط للإنتاج والرقابة عليه.	3.96	0.807	79.2	8.411	0.000
67	تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية في وضع الخطط والسياسات العامة للشركة.	3.92	0.804	78.4	8.091	0.000
68	تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية في عملية الرقابة وتقدير الأداء.	3.90	0.839	78.0	7.584	0.000
69	تستخدم الشركة أساليب المحاسبة الإدارية لوضع سياسة تسعير مناسبة	3.80	0.857	76.0	6.600	0.000
70	تطبق الشركة أساليب المحاسبة الإدارية بعرض تقييم المخزون بصورة دقيقة.	3.74	0.853	74.8	6.137	0.000
71	تستخدم الشركة أساليب المحاسبة الإدارية في اتخاذ القرارات.	3.86	0.857	77.2	7.093	0.000
72	تطبق الشركة أساليب المحاسبة الإدارية بهدف إنتاج منتجات ذات جودة عالية.	3.90	0.814	78.0	7.814	0.000
73	تستخدم الشركة أساليب المحاسبة الإدارية بعرض خفض التكاليف من خلال عمليات تحسين الجودة وخفض الوحدات التالفة	4.02	0.820	80.4	8.791	0.000
74	تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية لتخفيف حجم المخزون وتقليل تكاليف الاحتفاظ به.	3.64	0.875	72.8	5.172	0.000
75	تستخدم الشركة أساليب المحاسبة الإدارية لقياس ربحية كل قسم على حدة.	3.70	0.814	74.0	6.078	0.000
76	تستخدم الشركة أساليب المحاسبة الإدارية في إعداد الموازنات التقديرية.	3.86	0.756	77.2	8.042	0.000
77	تستخدم الشركة أساليب المحاسبة الإدارية في دراسة عمليات التوسيع.	3.76	0.870	75.2	6.174	0.000
78	تستخدم الشركة أساليب المحاسبة الإدارية في دراسة	3.64	0.693	72.8	6.532	0.000

مستوى الدلالة	قيمة t	وزن في المجموع	الحرارة المعيارية	المتوسط النسبي	الفقرات	M
					إضافة أو إلغاء منتج.	
0.000	6.576	72.4	0.667	3.62	تستخدم الشركة أساليب المحاسبة الإدارية في دراسة إضافة خط إنتاج أو إلغاءه.	79
0.000	9.702	76.5	0.600	3.82	جميع الفقرات	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "49" تساوي 2.01

الفرضية الرابعة : تواجه الشركات الصناعية في قطاع غزة معوقات وصعوبات تحول

دون تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

لاختبار الفرضية الرابعة تم تحليل فقرات المحور الرابع: تواجه الشركات الصناعية في قطاع غزة معوقات وصعوبات تحول دون تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (35) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثالث (تواجه الشركات الصناعية في قطاع غزة معوقات وصعوبات تحول دون تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات مختلفة) مرتبة حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي:

1. "الظروف السياسية والاقتصادية السائدة في قطاع غزة تشكل عائقاً أمام تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية" بوزن نسبي "%84.0"
2. "عدم ثبات أسعار المواد يمثل مشكلة عند تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية" بوزن نسبي "%83.6"
3. "عدم انتظام وصول المواد في الوقت المناسب بسبب الظروف السائدة يمثل مشكلة أمام تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية" بوزن نسبي "%81.6"
4. "ارتفاع تكاليف تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية" بوزن نسبي "%68.4"
5. "عدم وضوح الإجراءات والخطوات والمعايير الازمة لتطبيق بعض أساليب المحاسبة الإدارية" بوزن نسبي "%68.0"
6. "عدم توافر المعلومات التفصيلية الازمة لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية" بوزن نسبي "%67.6"
7. "نقص معرفة الإدارة بأساليب المحاسبة الإدارية" بوزن نسبي "%66.0"

8. "نقص الكفاءات والخبرات القادر على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية" بوزن نسبي "%66.0
9. "عدم توافر بيانات فعلية عن تكاليف الفترات السابقة" بوزن نسبي "%66.0
10. الفقرة (88) نقص الكفاءة العلمية والعملية التي تجمع بين المعرفة المحاسبية وبرامج الحاسوب بوزن نسبي "%63.6 ومستوى الدلالة(0.22) <(0.05) وبالتالي لا تشكل عائق
11. مقاومة الإدارة للتغيير من النظم الإدارية التقليدية إلى النظم الحديثة بوزن نسبي "%62.8" مستوى الدلالة(0.322) <(0.05) وبالتالي لا تشكل عائق
12. ضعف التنسيق وعملية الاتصال بين الإدارات المختلفة بوزن نسبي "% 61.2" ومستوى الدلالة(0.722) <(0.05) وبالتالي لا تشكل عائق
13. عدم معرفة الإدارة بالمزايا و الفوائد التي تتحقق للشركة بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية بوزن نسبي "%60.8" ومستوى الدلالة(0.816) <(0.05) وبالتالي لا تشكل عائق
14. عدم قناعة الإدارة بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية بوزن نسبي "%60.0" ومستوى الدلالة(1.0) <(0.05) وبالتالي لا تشكل عائق وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الرابع (تواجده الشركات الصناعية في قطاع غزة معوقات وصعوبات تحول دون تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات مختلفة) تساوي 3.43، والوزن النسبي يساوي 68.5 % وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60 % " وقيمة t المحسوبة تساوي 4.47 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.010، و مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن الشركات الصناعية تواجه في قطاع غزة معوقات وصعوبات بدرجة متوسطة تحول دون تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، وبالتالي يتم قبول الفرضية الرابعة.
- نلاحظ من خلال التحليل أن السبب بالدرجة الأولى في وجود المعوقات والصعوبات هو الوضع السياسي والاقتصادي القائم والذي يمثل قياداً أمام حرية العمل والتصنيع، ثم ارتقاء تكاليف التطبيق، إلا أنه مقارنة بالفوائد التي تعود على الشركة من تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية فإن الفوائد أكبر. ونلاحظ أن الشركات ترى أنه توجد معوقات بدرجة متوسطة وليس بدرجة كبيرة، بحيث تحول دون تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية بصورة مطلقة، وبالتالي لا يوجد تعارض بين الفرضيتين الأولى والثالثة، والفرضيتين الثانية والثالثة.

جدول رقم (35)

تحليل فقرات المحور الرابع(واجه الشركات الصناعية في قطاع غزة معوقات وصعوبات تحول دون تطبيق
أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات مختلفة)

م	الفرات	المنطقة	الجذب	الجذب	الجذب	الجذب
80	الظروف السياسية والاقتصادية السائدة في قطاع غزة تشكل عائقاً أمام تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.	4.20	0.857	84.0	9.899	0.000
81	عدم انتظام وصول المواد في الوقت المناسب بسبب الظروف السائدة يمثل مشكلة أمام تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.	4.08	0.966	81.6	7.909	0.000
82	عدم ثبات أسعار المواد يمثل مشكلة عند تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.	4.18	0.825	83.6	10.109	0.000
83	نقص معرفة الإدارة بأساليب المحاسبة الإدارية.	3.30	1.074	66.0	1.976	0.054
84	عدم قناعة الإدارة بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.	3.00	1.030	60.0	0.000	1.000
85	عدم معرفة الإدارة بالمزايا و الفوائد التي تتحقق للشركة بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.	3.04	1.212	60.8	0.233	0.816
86	مقاومة الإدارة للتغيير من النظم الإدارية التقليدية إلى النظم الحديثة.	3.14	0.990	62.8	1.000	0.322
87	نقص الكفاءات والخبرات القادرة على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.	3.30	0.974	66.0	2.178	0.034
88	نقص الكفاءة العلمية والعملية التي تجمع بين المعرفة المحاسبية وبرامج الحاسوب.	3.18	1.024	63.6	1.243	0.220
89	عدم توافق بيانات فعلية عن تكاليف الفترات السابقة.	3.30	1.055	66.0	2.011	0.050
90	عدم توافر المعلومات التفصيلية اللازمة لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.	3.38	1.086	67.6	2.474	0.017
91	ضعف التنسيق وعملية الاتصال بين الإدارات المختلفة.	3.06	1.185	61.2	0.358	0.722
92	عدم وضوح الإجراءات والخطوات والمعايير اللازمة لتطبيق بعض أساليب المحاسبة الإدارية.	3.40	0.990	68.0	2.858	0.006
93	ارتفاع تكاليف تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.	3.42	1.071	68.4	2.774	0.008
	جميع الفقرات	3.43	0.674	68.5	4.479	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "49" تساوي 2.01

الفرضية الخامسة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين الشركات الصناعية في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية تعزى إلى المتغيرات المستقلة التالية(مدة مزاولة الشركة لنشاطها، حجم رأس مال الشركة).

ويتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

5-1 توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين الشركات الصناعية في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية تعزى إلى مدة مزاولة الشركة لنشاطها (1-5 سنوات، 6-10 سنوات، 11-15 سنة، 16 سنة فأكثر).

لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي للفروق بين آراء أفراد عينة الدراسة حول تطبيق الشركات لأساليب المحاسبة الإدارية تعزى لمدة مزاولة الشركة لنشاطها والنتائج مبينة في جدول رقم (36) والذي يبين أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق في محتوى محاور الدراسة يعزى لمدة مزاولة الشركة لنشاطها وبصفة عامة يتبيّن أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.165 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.81، كما أن قيمة مستوى الدلالة لجميع المحاور تساوي 0.919 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين الشركات الصناعية في تطبيق أساليب المحاسبة تعزى إلى مدة مزاولة الشركة لنشاطها.

جدول رقم (36)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حسب متغير مدة مزاولة الشركة لنشاطها

المحور	عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "F"	مستوى الدلالة
الأول	تطبيق الشركات الصناعية أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية	بين المجموعات	0.130239	3	0.043413	0.8810.221	
		داخل المجموعات	9.04271	46	0.196581		
		المجموع	9.172948	49			
الثاني	تطبيق الشركات الصناعية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة	بين المجموعات	0.374921	3	0.124974	0.6670.525	
		داخل المجموعات	10.94918	46	0.238026		
		المجموع	11.3241	49			
الثالث	استخدام الشركات الصناعية أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات مختلفة	بين المجموعات	0.902113	3	0.300704	0.4850.828	
		داخل المجموعات	16.7122	46	0.363309		
		المجموع	17.61431	49			
الرابع	معوقات وصعوبات تحول دون تطبيق الشركات الصناعية أساليب المحاسبة الإدارية	بين المجموعات	0.992974	3	0.330991	0.5480.715	
		داخل المجموعات	21.28754	46	0.462773		
		المجموع	22.28051	49			
	جميع المحاور	بين المجموعات	0.076425	3	0.025475	0.9190.165	
		داخل المجموعات	7.09765	46	0.154297		
		المجموع	7.174076	49			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية 3، 46" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.81

5-2 توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين الشركات الصناعية في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية تعزى إلى حجم رأس مال الشركة.

لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي للفروق بين آراء أفراد عينة الدراسة حول تطبيق الشركات الصناعية لأساليب المحاسبة الإدارية تعزى إلى حجم رأس مال الشركة والنتائج مبينة في جدول رقم (37) والذي يبين أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق في محتوى محاور الدراسة يعزى لحجم رأس مال الشركة.

وبصفة عامة يتبيّن أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.040 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 3.20 ، كما أن قيمة مستوى الدلالة لجميع المحاور تساوي 0.961 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين الشركات الصناعية في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية تعزى إلى حجم رأس مال الشركة.

جدول رقم (37)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حسب متغير حجم رأس مال الشركة

المحور	عنوان المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "F"	مستوى الدلالة
الأول	تطبيق الشركات الصناعية أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية	بين المجموعات	0.180296	2	0.090148	0.471	0.627
		داخل المجموعات	8.992652	47	0.191333		
		المجموع	9.172948	49			
الثاني	تطبيق الشركات الصناعية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة	بين المجموعات	0.052028	2	0.026014	0.108	0.897
		داخل المجموعات	11.27207	47	0.239831		
		المجموع	11.3241	49			
الثالث	استخدام الشركات الصناعية أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات مختلفة	بين المجموعات	0.046306	2	0.023153	0.062	0.940
		داخل المجموعات	17.56801	47	0.373787		
		المجموع	17.61431	49			
الرابع	معوقات وصعوبات تحول دون تطبيق الشركات الصناعية أساليب المحاسبة الإدارية	بين المجموعات	0.302155	2	0.151078	0.323	0.726
		داخل المجموعات	21.97835	47	0.467625		
		المجموع	22.28051	49			
	جميع المحاور	بين المجموعات	0.012206	2	0.006103	0.040	0.961
		داخل المجموعات	7.161869	47	0.15238		
		المجموع	7.174076	49			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية 2، 47 ومستوى دلالة 0.05 تساوي 3.20

المبحث الثالث

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج:

بناءً على الدراسة الميدانية التي أجرتها الباحثة واختبار فرضيات الدراسة، فقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

1- بين معظم الأفراد المستجيبين للاستبانة أنه يتم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية بوزن نسيبي (75.4%) وهي نسبة جيدة نظراً للوضع القائم وظروف الإغلاق

التي يعاني منها القطاع من إغلاق للمعابر وعدم انتظام وصول المواد الخام. وأكثر

الأساليب استخداماً هو أسلوب التكاليف الفعلية بوزن نسيبي (84.13%) يليه أسلوب

تحليل التعادل بوزن نسيبي (82.0%) ثم أسلوب التكاليف المعيارية بوزن نسيبي (77.68%)، وأقل الأساليب تطبيقاً أسلوب أسعار التحويل بوزن نسيبي (65.9%)،

وذلك لأن الشركات لا تتظر لعملية التحويل بين الأقسام كعملية بيع لأطراف خارجية

ويتم في الغالب تحديد أسعار التحويل من قبل الإدارة.

2- بلغ الوزن النسيبي لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة (78.7%)، وأكثر

الأساليب تطبيقاً هو أسلوب إدارة الجودة الشاملة بوزن نسيبي (83.6%)، وأقلها تطبيقاً

أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بوزن نسيبي (70.8%)، وقد يكون ذلك

لقناعة الإدارة بأن رضا المستهلك هو الذي يضمن استمرارية المنتج في السوق.

وبالتالي تهتم بتطبيق إدارة الجودة الشاملة لمواجهة المنافسة.

3- تقوم الشركات الصناعية باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات متعددة

أهمها: التعرف المسبق لتكاليف الإنتاج بوزن نسيبي (80.4%)، ومجال خفض

التكاليف والوحدات التالفة من الإنتاج بوزن نسيبي (80.0%)، ثم مجال التخطيط

للإنتاج والرقابة عليه بوزن نسيبي (79.2%).

4- وتبين أنه تواجه الشركات الصناعية صعوبات ومعوقات عند تطبيق أساليب المحاسبة

الإدارية بنسبة متوسطة، وذلك يعود بالدرجة الأولى إلى الوضع السياسي والاقتصادي

القائم، من إغلاق للمعابر، وعدم ضمان وصول المواد الخام بصورة منتظمة، وعدم

ثبات أسعار المواد.

5- لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين الشركات في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية

تعزى إلى مدة مزاولة الشركة لنشاطها، وهذه النتيجة تتفق مع النتيجة التي توصل لها

زرع في دراسته.

6- لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين الشركات في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية

تعزى إلى حجم رأس المال الشركة، وفي هذا تتفق مع دراسة الفضل في عدم وجود

تأثير لحجم رأس المال على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، وتختلف مع دراسة الملمح من حيث وجود فروق في التطبيق تعزى إلى رأس المال.

ثانياً: التوصيات:

توصلت الباحثة إلى مجموعة من التوصيات وهي:

- 1- تنمية الوعي لدى مدراء الشركات الصناعية في قطاع غزة بأهمية أساليب المحاسبة الإدارية ودورها في تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات والمساهمة في عملية التخطيط والرقابة.
- 2- العمل على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة بصورة أوسع في الشركات الصناعية لما لها من جدوى ومنفعة كبيرة تعود على الشركات.
- 3- عقد دورات تدريبية متخصصة لمدراء الشركات وأصحاب القرار حول أساليب المحاسبة الإدارية وآلية تطبيقها والمزايا التي تعود على الشركة من تطبيقها.
- 4- قيام الشركات بتوفير البيانات والمعلومات الخاصة بالتكليف والمعلومات التي تتعلق بأداء الشركة وذلك لاستخدامها في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة.
- 5- العمل على تطوير النظم المحاسبية والإدارية لتتلاءم مع التطور في نظم التصنيع الحديثة.
- 6- العمل على تفعيل دور أساليب المحاسبة الإدارية باعتبارها نظاماً للمعلومات يساهم في خدمة أهداف الإدارة.
- 7- تطبيق نظام التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية بناءً على أسس علمية وفي ضوء الأساليب الحديثة مثل أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد، وذلك لتكون المعايير أكثر دقة، ويتم استخدامها في مجال الرقابة والتقييم.
- 8- تحسين الهيكل التنظيمي في الشركات وتحديد الصالحيات والمسؤوليات بما يتناسب مع تطبيق محاسبة المسئولية فيها.
- 9- العمل على تقسيم الشركات إلى أقسام مستقلة، وإنشاء أقسام مستقلة للتكليف بما يسهل تطبيق أسلوب أسعار التحويل وأسلوب التكاليف المبني على الأنشطة.

الدراسات المستقبلية:

- 1- مدى توافر مقومات تطبيق أساليب المحاسبة الادارية الحديثة في القطاع الصناعي في قطاع غزة.
- 2- مدى فاعلية أدوات المحاسبة الادارية في عمليتي التخطيط والرقابة في الشركات الصناعية في قطاع غزة.

قائمة المراجع

* القرآن الكريم.

المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

- 1- آل آدم، يوحنا والرزق، صالح، 2006، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، عمان:مؤسسة الحامد للنشر،طبعة الثانية.
- 2- إبراهيم، محمود أحمد ورزق، ساطع والدغيم، عبد العزيز، 2001، أنظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدماً(نظم التكاليف التقديرية ونظام التكاليف المعيارية)، عمان:مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.
- 3- أبو الحسن، على احمد، 1997، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الإسكندرية:الدار الجامعية، بدون طبعة.
- 4- أبوزيد، كمال خليفة والدهراوي، كمال الدين مصطفى، 2007، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، الإسكندرية:المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الأولى.
- 5- جمعة، إسماعيل إبراهيم ومحمد، زينات محمد والخطيب، صبحي محمود، 2001، المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات، الإسكندرية:الدار الجامعية.
- 6- الجمال، رشيد ونور الدين، ناصر، 2005، إدارة التكاليف لأغراض القياس والتخطيط والرقابة، الإسكندرية:الدار الجامعية.
- 7- الجزار، محمد محمد السيد، 1981، المحاسبة الإدارية - الإطار الفكري، القاهرة:جامعة عين شمس.
- 8- الحارس، أسامة، 2004، المحاسبة الإدارية، عمان:دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.
- 9- حسين، أحمد حسين، 1997، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الإسكندرية:مكتبة الإشعاع للنشر والتوزيع.
- 10- حسين، عمر ومبارك، صلاح والخطيب، صبحي، 1991، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، الاسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر.
- 11- الدرادكة، مأمون، 2006، إدارة الجودة الشاملة وخدمة العملاء، عمان:دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.

- 12- الدرادكة، مأمون والشبلبي، طارق، 2002، الجودة في المنظمات الحديثة، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.
- 13- الرجبى، محمد نيسير عبد الحكيم، 2004، المحاسبة الإدارية، الكويت: الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة.
- 14- الرجبى، محمد نيسير، 2004، مبادئ محاسبة التكاليف، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة.
- 15- الرزق، صالح وخليل، عطا الله، 1999، محاسبة التكاليف الفعلية، الأردن: دار زهران، الطبعة الأولى.
- 16- زعرب، حمدي، 2006، محاسبة التكاليف مدخل لاتخاذ القرارات الإدارية، غزة: مكتبة آفاق، الطبعة الأولى.
- 17- السعaidة، فيصل جميل، 2007، المحاسبة الإدارية لتخصص نظم المعلومات المحاسبية، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.
- 18- الشرع، مجید وسفیان، سليمان، 2002، المحاسبة الإدارية- اتخاذ قرارات ورقابة، عمان: دار الشروق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.
- 19- صبرى، نضال، 2002، المحاسبة الإدارية، جامعة بيرزيت.
- 20- ظاهر، أحمد حسن، 2002، المحاسبة الإدارية، عمان: دار وائل للنشر، الطبعة الأولى.
- 21- عباس، علي، 2001، الرقابة الإدارية على المال والأعمال، عمان: مكتبة الرائد العلمية، الطبعة الأولى.
- 22- عبد العال، أحمد رجب، 1995، المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية، الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة.
- 23- عبد العال، أحمد رجب، 2002، المحاسبة الإدارية، الإسكندرية: الدار الجامعية الجديدة.
- 24- عبد المقصود، محمد، 2008، الأصول العلمية في محاسبة التكاليف وعلاقتها ببحوث العمليات والإحصاء الاقتصادي والإدارة، القاهرة.
- 25- عوض، عبد المنعم، 1986، المحاسبة الإدارية في مجالات الرقابة والتخطيط، القاهرة: مطبعة عبادين، الطبعة الأولى.
- 26- العزاوي، محمد عبد الوهاب، 2005، إدارة الجودة الشاملة، عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.
- 27- العربيد، عصام فهد، 2003، المحاسبة الإدارية، عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.

- 28- علوان، قاسم نايف، 2005، إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات الأيزو 9001، عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.
- 29- عماره، مجدي وخليفة، ميلود والسعيري، الهادي، دراسات منهجية معاصرة في محاسبة التكاليف الفعلية، الجماهيرية العربية الليبية:جامعة الجبل الغربي.
- 30- فخر، نواف والدليمي، خليل، 2002، محاسبة التكاليف الصناعية، عمان: الدار العلمية، الطبعة الأولى.
- 31- الفضل، مؤيد ونور، عبد الناصر، 2002، المحاسبة الإدارية، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.
- 32- الفضل، مؤيد وشعبان، عبد الهادي، 2003، المحاسبة الإدارية دورها في ترشيد القرارات في المنشأة، عمان : دار زهران.
- 33- حالة، جبرائيل وحنان، رضوان حلوة، 1998، محاسبة التكاليف المعيارية رقابة وإثبات، عمان: مكتبة الثقافة، الطبعة الثانية.
- 34- حالة، جبرائيل وحنان، رضوان حلوة، 1996، المحاسبة الإدارية-مدخل محاسبة المسئولية وتقييم الأداء، عمان: مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.
- 35- ليستراي، هيتجر وسيرج، مالتوش، 2000، المحاسبة الإدارية، ترجمة:أحمد حامد حاج، الرياض: دار المريخ للنشر.
- 36- مبارك، صلاح الدين وعثمان، الأميرة ابراهيم ومصطفى، محمود مراد، 2003، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض إدارية، الإسكندرية:دار الجامعة الجديدة للنشر.
- 37- مبارك، صلاح ومحرم، زينات محمد وعثمان، الأميرة ابراهيم، 2002، محاسبة التكاليف- مدخل إداري، الإسكندرية:دار الجامعة الجديدة للنشر.
- 38- نور، أحمد والسوافيري، فتحي، 1993، المحاسبة الإدارية، الإسكندرية:دار الشعاع.
- 39- نور، أحمد محمد ومحرم، زينات محمد وشحاته، شحاته السيد، 2005، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة، الإسكندرية:الدار الجامعية.

ثانياً: الدوريات

- 1- حسين، زينب أحمد عزيز، 2004، تحقيق التكلفة من خلال التكامل بين مدخل محاسبة تكاليف الأنشطة ومحاسبة نظرية القيود في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة- دراسة نظرية وتطبيقية، مجلة البحث الإدارية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، السنة الثانية والعشرون، العدد الأول.

- 2- در غام، ماهر موسى، 2007، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة-دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني.
- 3- الدليمي، خليل، 2005، نظام التكاليف المبني على الأنشطة وإمكانية تطبيقه في الشركات المساهمة في الأردن: دراسة ميدانية، أبحاث اليرموك، المجلد 21، العدد 3(أ).
- 4- عبد الكريم، نصر والخن، رشيد، 1997، إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة(ABC)في الشركات الصناعية الفلسطينية-دراسة نظرية وميدانية، مجلة دراسات، المجلد 24، العدد 2.
- 5- فرح، حازم، 1995، التكاليف المبنية على الأنشطة أداة إستراتيجية هامة لإدارة، مجلة المحاسب القانوني العربي.
- 6- الفضل، مؤيد، 1997، تحليل أثر متغيرات الموقف على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية- دراسة ميدانية في منشآت القطاع الصناعي العراقي، مجلة أبحاث اليرموك، المجلد 13، العدد 4.
- 7- فودة، شوقي السيد، 2003، نحو إطار مقترن لتقويم الأداء الداخلي في الشركات الصناعية من خلال التكامل بين أسلوب تقنية ضبط الوقت(JIT) ومفهوم إدارة الجودة الشاملة(TQM)- دراسة ميدانية، مجلة البحوث التجارية، العدد 2، المجلد 25.
- 8- جودة، يسري السيد، 2001، اتجاهات المدير المصري نحو بعض الفلسفات والأساليب الإدارية الحديثة- دراسة تطبيقية على بيئة الإدارة المصرية، مجلة البحوث التجارية، مجلد 23، العدد 2.
- 9- خشارمة، حسين، 2002، استخدام نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، مجلد 29، العدد 1.
- 10- منصور، محمد، 2002، دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد 4، المجلد 3.
- 11- الملحم، عدنان بن عبد الله، 2003، تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المنشآت الصناعية في المملكة العربية السعودية، مجلة المحاسبة والإدارة والتامين، العدد 21، السنة 42.
- 12- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2001، المحاسبة الإدارية(المفاهيم الأساسية)، عمان.
- 13- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2001، المحاسبة الإدارية المعلومة الضرورية للتخطيط، عمان.

ثالثاً: الأبحاث غير المنشورة:

- 1- أبو معيلق، عبد الله، 2005، التكاليف المعيارية كأداة تخطيط ورقابة في الشركات الصناعية، رسالة ماجستير في المحاسبة، الجامعة الإسلامية.
- 2- التمبكتي ، خلود عدنان موسى، 2005، الاتجاهات الحديثة لتطوير أساليب المحاسبة الإدارية في إطار مفهوم الملائمة دراسة انتقادية تحليلية بالتطبيق على الشركات الصناعية السعودية بمدينة جدة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية.
- 3- جبريل، نائل، 1999، محاسبة المسئولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة آل البيت.
- 4- الجخلب، درويش مصطفى، 2007، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي - دراسة تطبيقية حول إعداد موازنة الجامعة الإسلامية وفقاً لأسلوب ABC، رسالة ماجستير في المحاسبة، الجامعة الإسلامية.
- 5- خلف الله، وائل، 2007، واقع إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية-قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة، الجامعة الإسلامية.
- 6- زعرب، حمدي، 2002، إطار محاسبي مقترن لقياس التكلفة في المنشآت الصحية دراسة نظرية وعملية للتطبيق على مستشفيات قطاع غزة، رسالة دكتوراه في المحاسبة، جامعة النيلين.
- 7- الرزي، ديالا، 2007، مقومات تطبيق محاسبة المسئولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة، الجامعة الإسلامية.

المراجع الأجنبية:

الكتب:

- 1- Folk, Jeannie M., Garrison, Ray H. and Noreen, Eric., Introduction To Managerial Accounting, Mc.GrawHill, USA.
- 2- Garrison, Ray H., and Noreen, Eric W., Managerial Accounting, Mc. Graw Hill, 9th edition.
- 3- Horngren, Charles T., Sundem, Gray L., 1987, Introduction To Management Accounting, Prentice Hall, 7th edition, USA.
- 4- Upchurch, Alan, 1998, Management Accounting :Principles and Practice, Financial Times Pitman Publishing, UK.

الدوريات:

- 5- Chennall, R. and K. Langfield-Smith, 1998, "Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: an Australian Study", Management Accounting Research, No. (9).
- 6- Simon, C., Marko, H., and Z. Maja, 2005, "A Cross-Industry Comparative Analysis of Strategic Management Accounting Techniques Application: Evidence from Slovenia", Sixth International Conference on Enterprise in Transition.

الموقع الالكترونية:

- 1- www.12manage.com.
- 2- www.Acco4arab.com.

الملاحق

ملحق رقم (1)

بسم الله الرحمن الرحيم



الجامعة الإسلامية - غزة
كلية الدراسات العليا
ماجيستير المحاسبة والتمويل

السادة المحترمين

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته
أتوجه إلى سعادتكم بالتقدير والاحترام، راجية تعاونكم لإنجاح هذه الدراسة الميدانية والتي تهدف إلى
التعرف على أدوات وأساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في شركتكم ومدى استخدامها من قبلكم،
والتي تحمل عنوان "واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة"
لذا أرجو من سعادتكم التفضل بتبليئة الاستبانة المكونة من مجموعة من الفقرات تتضمن مجموعة من
أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية المستخدمة في الشركات الصناعية مع العلم بأن المعلومات التي
سيتم الحصول عليها ستتعامل بسرية تامة وسيتم استخدامها لغرض البحث العلمي فقط .

وتقضوا بقبول فائق الشكر والتقدير

الباحثة

ناريمان صباح

الرجاء وضع اشارة (X) أمام الاجابة المناسبة لكم :-

اسم الشركة (اختياري)

أولاً : المعلومات الشخصية:

1- المسماي الوظيفي :

مدير الشركة مدير مالي محاسب غير ذلك (الرجاء ذكره).....

2- المؤهل العلمي :

دراسات عليا بكالوريوس دبلوم غير ذلك (الرجاء ذكره).....

3- عدد سنوات الخبرة :

أقل من 5 سنوات من 5 إلى أقل من 10 من 10 إلى أقل من 15 15 فأكثر

ثانياً : معلومات عن الشركة:

1- مدة ممارسة الشركة لنشاطها :

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

2- الشكل القانوني للشركة :

مساهمة خاصة مساهمة عامة أخرى (الرجاء ذكرها).....

3- قطاع الصناعة الذي تتنتمي له الشركة :

المواد الغذائية والمشروبات النسيج الأثاث المنتجات المعدنية

الصناعات الكيميائية المعدات الالكترونية الباطون أخرى(الرجاء ذكره)

4- موقع الشركة:

محافظة غزة محافظة الشمال محافظة الوسطى محافظة خانيونس محافظة رفح

5- حجم رأس المال الشركة :

\$1000,000 \$1000,000-750,000 \$750,000-500,000 فاكثر.

6- هل لديكم معرفة بأساليب المحاسبة الادارية المختلفة :

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

لا يوجد معرفة نعم بنسبة أكبر من 60 %

السؤال	م	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
تقوم الشركة بتسجيل وتبويب وتلخيص عناصر تكاليف التصنيع لجميع مراحل الانتاج في السجلات والدفاتر المحاسبية.	1					
تقوم الشركة بتصميم دورات مستديرة خاصة بكل عنصر من عناصر التكاليف.	2					
تقوم شركتكم بتحليل بنود التكاليف والنفقات المختلفة.	3					
تقوم الشركة بإعداد معايير للمواد المباشرة والأجور المباشرة.	4					
تقوم الشركة بإعداد معايير للتكاليف الإضافية (مباشرة أو غير مباشرة).	5					
تقوم الشركة بإعداد المعايير لفترة الموازنة بأكملها.	6					
يتم إعداد المعايير بناء على أساس موضوعية مع مراعاة ظروف الإنتاج الطبيعية.	7					
يتم إعداد معايير بناء على التكاليف الفعلية لفترات سابقة.	8					
بعد متابعة الأداء الفعلي تتم مقارنته مع المخطط وإعداد تقرير بالإنحرافات.	9					
يتم إعداد تقرير يوضح إنحرافات المواد والأجور المباشرة عن التكاليف المعيارية .	10					
يتم إعداد تقرير يوضح إنحرافات التكاليف الإضافية الفعلية غير المباشرة عن التكاليف المعيارية	11					
تقوم الادارة بدراسة تقارير الإنحرافات وتحديد الجهة المسئولة عنها.	12					
يتم دراسة الإنحرافات وتحليلها والتعرف لأسبابها.	13					
يتم مساعدة الجهة المسئولة عن حدوث الإنحرافات.	14					
تهتم الادارة بدراسة جميع الإنحرافات بصورة تفصيلية.	15					
تعتمد شركتكم الموازنات التخطيطية كمعيار أداء يتوقع الوصول إليه من قبل العاملين .	16					
تتم مراعاة المباديء العلمية الخاصة بإعداد الموازنات عند إعدادها في شركتكم.	17					
تعد الموازنات بحيث تشمل جميع أوجه النشاط في الشركة.	18					
تعد الموازنات بحيث تراعي الخطط الفرعية وتنسق بينها وبين الأهداف الرئيسية.	19					
تراعي الموازنات مبدأ المرونة عند إعدادها.	20					
يعتمد إعداد الموازنة على مشاركة جميع المستويات الإدارية في إعدادها.	21					
يتم إعداد الموازنة لعدة مستويات من النشاط.	22					
تقوم شركتكم بالفصل بين التكاليف المتغيرة و الثابتة.	23					
تقوم الشركة بتحليل التكاليف المختلفة إلى شقيها المتغير و الثابت.	24					

السؤال	م	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
تقوم الشركة بدراسة تأثير تغير أسعار بيع المنتجات على الأرباح.	25					
تقوم الشركة بدراسة تأثير تغير حجم الانتاج على الأرباح.	26					
تقوم الشركة بدراسة تأثير تغير التكاليف الثابتة و المتغيرة على الربحية.	27					
يوجد في الشركة هيكل تنظيمي واضح يوضح الصالحيات والمسؤوليات لكل مدير في الشركة.	28					
يتم تحديد مراكز المسؤولية بصورة دقيقة وفقاً للهيكل التنظيمي.	29					
يوجد معايير أداء لكل مركز مسؤولية.	30					
تنتف معايير الأداء لمراكز المسؤولية مع أهداف الشركة.	31					
تقوم الشركة باعداد تقارير الأداء لكل مركز مسؤولية.	32					
يتم تقييم الأداء باعداد التقارير بصورة دورية للعاملين.	33					
تقسم أجزاء الشركة إلى أقسام مستقلة عن بعضها.	34					
يتم تحديد أسعار السلع و الخدمات بين الأقسام.	35					
ينظر لعملية تحويل السلع و الخدمات بين الأقسام كعملية بيع لأطراف خارجية.	36					
يتم تحديد أسعار التحويل بين الأقسام من قبل الادارة.	37					
تستخدم شركتكم طريقة صافي القيمة المالية عند تقييم الاستثمار.	38					
تقوم شركتكم بتطبيق طريقة معدل العائد الداخلي عند تقييم الاستثمار.	39					
تقوم شركتكم بتسعير المنتجات بناء على التكاليف المعلقة (تكاليف الانتاج+نسبة).	40					
تعتمد شركتكم على التكالفة الكلية للوحدة عند تحديد أسعار بيع المنتجات.	41					
تعتمد شركتكم على التكالفة المتغيرة للوحدة عند تحديد أسعار بيع المنتجات.	42					
يتم تحديد تكاليف وحدة المنتج بحيث تشمل المواد والأجور المباشرة والتكاليف الإضافية غير المباشرة المتغيرة فقط.	43					
يتم تحويل التكاليف الصناعية الثابتة غير المباشرة على حساب الارباح والخسائر.	44					
يتم اعتبار المصارييف الادارية و البيعية الثابتة مصارييف فترة تحمل على حساب الأرباح و الخسائر.	45					
تقوم الشركة بوضع مخطط تدفق الأنشطة المختلفة و الوقت اللازم لكل نشاط.	46					
تعمل شركتكم على تحديد الأنشطة و تقسمها إلى أنشطة تضييف قيمة المنتج و أنشطة لا تضييف قيمة المنتج.	47					

السؤال	م	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
تعمل الشركة على تخفيض و الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج مثل (نفقات التخزين و المناولة).	48					
يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة ثم إعادة تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات و الخدمات.	49					
تقوم شركتكم بتطبيق خطة واضحة و محددة الأهداف تلتزم بالجودة.	50					
تعمل الشركة على تصميم و تحسين المنتجات بصورة مستمرة.	51					
تعمل الشركة على تقديم مجموعة متنوعة من المنتجات لتلبية حاجات و متطلبات الزبائن.	52					
تسعى الشركة لاكتساب رضا الزبائن من خلال دراسة حاجاتهم.	53					
يتم مشاركة العاملين في وضع الخطط لتحسين الجودة و الأداء.	54					
يتم اجراء عمليات تفتيش و رقابة على المنتجات بصورة مستمرة لضمان الجودة.	55					
تعمل شركتكم على تخفيض كميات المخزون من المواد الاولية و الانتاج التام.	56					
تعتمد الشركة على مجموعة من الموردين الموثوق بهم عند شراء المواد.	57					
تصنف الالات على هيئة خلايا تصنيع على اساس المنتجات (بحيث يتم وضع مجموعة الالات التي تستخدم في انتاج منتج معين في مكان واحد بحيث يشكل خلية تصنيع منتج)	58					
لدى الشركة عمال قادرين على التعامل مع الالات و اجراء الاصلاحات البسيطة و الصيانة الروتينية للالات.	59					
تقوم الشركة بمتابعة الأداء و مدى تحقيقه للأهداف الموضوعة.	60					
تضع الشركة مقاييس للأداء المالي فيها و مدى تحقيق الأرباح.	61					
تضع الشركة مقاييس لمعرفة مدى رضا الزبائن عن منتجات الشركة.	62					
يتم قياس الخدمات الداخلية في الشركة و العمل على تطوير آلية العمل.	63					
تعمل الشركة على تطوير و تدريب العاملين لديها.	64					
تستخدم الشركة أساليب المحاسبة الإدارية بهدف التعرف المسبق إلى تكاليف الإنتاج.	65					
تستخدم الشركة أساليب المحاسبة الإدارية في عملية التخطيط للإنتاج و الرقابة عليه.	66					
تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية في وضع الخطط و السياسات العامة للشركة.	67					
تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية في عملية الرقابة و تقييم الأداء.	68					
تستخدم الشركة أساليب المحاسبة الإدارية لوضع سياسة تعديل مناسبة	69					

السؤال	م	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
تطبق الشركة أساليب المحاسبة الإدارية بغرض تقييم المخزون بصورة دقيقة.	70					
تستخدم الشركة أساليب المحاسبة الإدارية في اتخاذ القرارات.	71					
تطبق الشركة أساليب المحاسبة الإدارية بهدف إنتاج منتجات ذات جودة عالية.	72					
تستخدم الشركة أساليب المحاسبة الإدارية بعرض خفض التكاليف من خلال عمليات تحسين الجودة وخفض الوحدات التالفة	73					
تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية لتخفيف حجم المخزون وتقليل تكاليف الاحتفاظ به.	74					
تستخدم الشركة أساليب المحاسبة الإدارية لقياس ربحية كل قسم على حدة.	75					
تستخدم الشركة أساليب المحاسبة الإدارية في اعداد الموازنات التقديرية.	76					
تستخدم الشركة أساليب المحاسبة الإدارية في دراسة عمليات التوسع.	77					
تستخدم الشركة أساليب المحاسبة الإدارية في دراسة إضافة أو إلغاء منتج.	78					
تستخدم الشركة أساليب المحاسبة الإدارية في دراسة إضافة خط إنتاج أو إلغاءه.	79					
الظروف السياسية والاقتصادية السائدة في قطاع غزة تشكل عائقاً أمام تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.	80					
عدم انتظام وصول المواد في الوقت المناسب بسبب الظروف السائدة يمثل مشكلة امام تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.	81					
عدم ثبات أسعار المواد يمثل مشكلة عند تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.	82					
نقص معرفة الإدارة بأساليب المحاسبة الإدارية.	83					
عدم قناعة الإدارة بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.	84					
عدم معرفة الإدارة بالمزايا والفوائد التي تتحقق للشركة بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.	85					
مقاومة الإدارة للتغيير من النظم الإدارية التقليدية إلى النظم الحديثة.	86					
نقص الكفاءات والخبرات القادر على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.	87					
نقص الكفاءة العلمية والعملية التي تجمع بين المعرفة المحاسبية وبرامج الحاسوب.	88					
عدم توافر بيانات فعلية عن تكاليف الفترات السابقة.	89					

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	السؤال	م
					عدم توافر المعلومات التفصيلية اللازمة لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.	90
					ضعف التنسيق وعملية الاتصال بين الإدارات المختلفة.	91
					عدم وضوح الاجراءات والخطوات والمعايير اللازمة لتطبيق بعض أساليب المحاسبة الإدارية.	92
					ارتفاع تكاليف تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.	93

ملحق رقم (2)

أسماء الشركات التي شملتها الدراسة

- محافظة غزة 1- الحبشي للباط
- محافظة خانيونس 2- شركة ابو ستة للباطون
- محافظة غزة 3- مصنع الشام للعصير
- محافظة غزة 4- مصنع الهلال
- محافظة رفح 5- شركة فوجو للمقاولات
- محافظة رفح 6- شركة ذكار للمقاولات
- محافظة رفح 7- شركة ايفل للمقاولات
- محافظة رفح 8- شركة خليل ابو شماله للمقاولات
- محافظة خانيونس 9- شركة ابو رجيلة للتجارة العامة والمقاولات
- محافظة خانيونس 10- شركة المجمع الصناعي الحديث
- محافظة خانيونس 11- شركة ايلاف للتجارة العامة والمقاولات
- محافظة الشمال 12- شركة ادم (مصنع عصير فروتي)
- محافظة غزة 13- مصنع سرايو الوادية
- محافظة الوسطى 14- شركة مطاحن السلام
- محافظة الوسطى 15- شركة مطاحن الإيمان
- محافظة الوسطى 16- الشركة الوطنية للأعلاف
- محافظة الوسطى 17- شركة المجد للصناعة والتجارة (كرتون + بلاستيك)
- محافظة الوسطى 18- شركة النهضة الحديثة

- 19- شركة التعاون للباطون الجاهز محافظة الوسطى
- 20- الشركة العربية للمقاولات والصناعات الخرسانية محافظة غزة
- 21- شركة شرف للمنتجات المعدنية محافظة غزة
- 22- شركة جار الله الخزندار وأولاده محافظة غزة
- 23- شركة مجموعة اليازجي لتعبئة المشروبات الخفيفة محافظة غزة
- 24- شركة اسکمو الامير محافظة غزة
- 25- شركة فلسطين لمواد البناء محافظة غزة
- 26- الشركة الفلسطينية للصناعة والتجارة والاستثمار محافظة غزة
- 27- شركة الشوا للأثاث محافظة غزة
- 28- الشركة العربية للأخشاب محافظة غزة
- 29- شركة محمد صالح الحايك وأولاده للصناعة والتجارة محافظة غزة
- 30- مصنع نبيل الحداد للمزايكو محافظة غزة
- 31- شركة الصافي للتجارة والصناعة م.خ.م محافظة الشمال
- 32- شركة ابو عيدة للباطون الجاهز محافظة الشمال
- 33- شركة باطون الشمال للباطون محافظة الشمال
- 34- شركة ساهر ابو الاعور للباطون الجاهز والتجارة والمقاولات محافظة الوسطى
- 35- شركة معامل الشرق الاوسط لصناعة الأدوية محافظة غزة
- 36- شركة تاية لصناعة البسكويت محافظة الشمال
- 37- شركة شارب للمعدات الالكترونية محافظة غزة
- 38- مصنع الديراوي للبلاستيك محافظة الوسطى
- 39- شركة الزهارنة للألمنيوم محافظة غزة

- 40- شركة نور البهاء للنسيج محافظة الشمال
- 41- شركة المدينة للمشروبات الخفيفة م.خ.م محافظة غزة
- 42- شركة الباطون الجاهز ومواد البناء م.خ.م محافظة الشمال
- 43- شركة اوريال للمواد الغذائية محافظة غزة
- 44- شركة شومر للمواد الغذائية محافظة غزة
- 45- شركة بيوكلينا محافظة غزة
- 46- شركة السخاء للأثاث محافظة غزة
- 47- شركة ابو دية وسلمان للباطون الجاهز محافظة غزة
- 48- مصنع انترلوك الشمال محافظة الشمال
- 49- مصنع البدر لتعليب المواد الغذائية والزيوت المعدنية محافظة غزة
- 50- شركة بلاستيكو م.خ.م محافظة غزة

ملحق رقم (3)

أسماء ممكّمي الاستبانة في الجامعات الفلسطينية

- 1- د. سالم حلسدكتوراه محاسبة
- 2- د. على شاهيندكتوراه محاسبة
- 3- د. ماهر درغامدكتوراه محاسبة
- 4- د. عصام البحيصىدكتوراه محاسبة
- 5- د. جبر الداعوردكتوراه محاسبة
- 6- د. نافذ بركاتدكتوراه رياضيات