



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 شحدة زعرب

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

2008م/1429هـ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

وَالَّذِينَ هُمْ عَنْ صَلَاتِهِمْ سَاهَوْنَ فَأُولَٰئِكَ لَنَا عَذَابٌ أَلِيمٌ

مَنْ لَمْ يَلْبَسْهُ فَلَئِنَّ اللَّهَ فَضِيلُ الْعَالَمِينَ وَأُولَٰئِكَ عِزُّنَا

سورة النساء: الآية 113

المخلص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق أساليب المحاسبة الادارية 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 الادارية التقليدية في الشركات الصناعية بنسب متفاوتة وأكثر الأساليب تطبيقاً أسلوب التكاليف الفعلية يليه أسلوب تحليل التعادل وأقلها استخداماً أسلوب أسعار التحويل، وكذلك الأمر بالنسبة لأساليب المحاسبة الادارية الحديثة حيث أنها تطبق بنسب متفاوتة وأكثر الأساليب استخداماً أسلوب الجودة الشاملة. وتستخدم الشركات أساليب المحاسبة الادارية 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 الادارية المختلفة.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها :

تنمية الوعي لدى مدراء الشركات الصناعية بأهمية أساليب المحاسبة الادارية ودورها في تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات والمساهمة في عملية التخطيط والرقابة، والعمل على تطبيق أساليب المحاسبة الادارية المختلفة بصورة أوسع في الشركات الصناعية، وعقد الدورات التدريبية الخاصة بأساليب المحاسبة الادارية 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 their capitals are a half million dollars and more and their 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 follows 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.

إلى والدي

إلى والدي الكريمين اللذين منحاني كل الحب
والاهتمام... وشجعاني على مواصلة دراستي.....

إلى زوجي وابنتي.....

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

الباحثة

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين الذي وفقني لانجاز هذا البحث.

والشكر والتقدير لكل من ساعدني في انجاز بحثي واخ بشكري العميق د.حمدي زعرب لتفضله بالإشراف على هذه الدراسة ولما قدمه من عون ونصح في سبيل انجاز هذا البحث.

كما أتقدم بجزيل الشكر لكل من أ.د.سالم حلس، ود. عصام البيصي لتفضلهما بمناقشة الرسالة وإثرائها بملاحظاتهن القيمة.

الباحثة

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 الملاحق
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 العادية
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 للتكاليف المعلاة
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	مزايا أسلوب التكاليف الحدية
35	الانتقادات الموجهة لأسلوب التكاليف الحدية
36	تاسعاً: محاسبة المسؤولية
36	أهمية محاسبة المسؤولية
37	مقومات محاسبة المسؤولية
37	أنواع مراكز المسؤولية
38	عاشراً: أسعار التحويل
38	تعريف أسعار التحويل
38	أهمية أسعار التحويل
38	طرق تحديد أسعار التحويل
41	حادي عشر: أسلوب التدفق النقدي المخصوم
41	مفهوم أسلوب التدفق النقدي المخصوم
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 تنتمي له الشركة
60	جدول رقم "6.2" توزيع عينة الدراسة حسب قطاع الصناعة الذي تنتمي له الشركة
61	جدول رقم "7" توزيع عينة الدراسة حسب موقع عمل الشركة
61	جدول رقم "8" توزيع عينة الدراسة حسب حجم رأسمال الشركة
62	جدول رقم "9" مدى معرفة عينة الدراسة بأساليب المحاسبة الادارية
63	جدول رقم "10" معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الاول والمعدل الكلي لفقراته
66	جدول رقم "11" معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والمعدل الكلي لفقراته
68	جدول رقم "12" معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والمعدل الكلي لفقراته
70	جدول رقم "13" معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع والمعدل الكلي لفقراته
71	جدول رقم "14" معامل الارتباط بين معدل كل مجال من مجالات الدراسة مع المعدل الكلي 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 الموازنات التخطيطية
80	جدول رقم "22" تحليل فقرات اسلوب تحليل التعادل
81	جدول رقم "23" تحليل فقرات تطبيق محاسبة المسؤولية
82	جدول رقم "24" تحليل فقرات أسلوب أسعار التحويل
83	جدول رقم "25" تحليل فقرات أسلوب التدفق النقدي المخصوم
84	جدول رقم "26" تحليل فقرات أسلوب تسعير المنتجات بناء على التكاليف المعلاة
85	جدول رقم "27" تحليل فقرات أسلوب التكاليف الحديثة
87	جدول رقم "28" تحليل فقرات أساليب المحاسبة الادارية التقليدية
88	جدول رقم "29" تحليل فقرات تطبيق محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة
89	جدول رقم "30" تحليل فقرات أسلوب ادارة الجودة الشاملة
91	جدول رقم "31" تحليل فقرات أسلوب الانتاج فى الوقت المحدد
92	جدول رقم "32" تحليل فقرات أسلوب بطاقة الأداء المتوازن
94	جدول رقم "33" تحليل فقرات المحور الثاني تطبيق اساليب المحاسبة الادارية الحديثة
96	جدول رقم "34" تحليل فقرات المحور الثالث استخدام اساليب المحاسبة الادارية فى مجالات مختلفة
99	جدول رقم "35" تحليل فقرات المحور الرابع صعوبات تواجه الشركات عند تطبيق الأساليب
101	جدول رقم "36" نتائج تحليل التباين الاحادى (One Way Anova) لتطبيق أساليب المحاسبة الادارية حسب متغير مدة مزاوله الشركة لنشاطها
103	جدول رقم "37" نتائج تحليل التباين الاحادى (One Way Anova) لتطبيق أساليب المحاسبة الادارية 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 ومرونة، 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 ملبية 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 وتوفر الخدمات لإدارة المنشأة للمساهمة 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 اللازمة للنشاط الاقتصادي بل تعدتها إلى تنظيم سير الأموال والتخطيط والرقابة عليها، والعمل على اتخاذ القرارات الإدارية بما يحقق الأهداف المتعددة لأطراف المنشأة. (آل آدم والرزق، 2006، ص8).

وقد كان أول ظهور لفكرة المحاسبة الإدارية بصورتها الحالية في أوائل الستينيات، 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 بعملية التخطيط والرقابة لمساعدة الإدارة للقيام بمهامها. (آل آدم 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 وتقييم واتخاذ قرارات لضمان المحاسبة من الاستخدام المناسب للموارد المتاحة للمنشأة هذا بالإضافة للمساهمة في إعداد التقارير المالية للجهات الخارجية " (جمعة وآخرون، 2001، ص4).

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 وتقييم 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 وتقييم 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 وتقييم 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 وملاحظة أي انحرافات ومعالجتها، فإن أدوات المحاسبة الإدارية كقيلة بتحقيق ذلك، وتكمن مشكلة الدراسة الحالية في الإجابة عن السؤال الرئيس التالي:

ما هو واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة؟
ويتفرع من السؤال الرئيسي 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 بالتخطيط والرقابة على عمليات الشركة وذلك لتستطيع 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 رأسمال الشركة.

والمغيرات 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 المعلاة.

7- أسلوب التدفق النقدي المخصوم.

8- أسلوب التكاليف الحدية.

9- أسلوب تحليل التعادل.

10- محاسبة المسؤولية.

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 سيجرى 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 المعلاة، أسلوب التدفق النقدي المخصوم، أسلوب التكاليف الحدية، أسلوب تحليل التعادل، محاسبة المسؤولية، 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 مزاوله 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 التأكد البيئي، المؤهل العلمي) على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التالية: (الموازنات التشغيلية، الموازنات الرأسمالية، طرق تقدير التكاليف، تحليل العلاقة بين التكلفة-الحجم-الربح، التكاليف المعيارية، وتحليل 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 المصنع) ليس لهما تأثير على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية من عدمه أو على عدد الأساليب المستخدمة، أما المتغيرات (نوع الملكية، المؤهل العملي، حالة عدم التأكد البيئي) فلهما تأثير على استخدام الأساليب المستخدمة حيث إن المؤهل العلمي من أكثر المتغيرات تأثيراً على تطبيق الأساليب، يليه حالة

عدم التأكد البيئي ثم نوع الملكية، حيث كلما زادت نسبة مساهمة القطاع الخاص في رأسمال الشركة تزداد عدد الأساليب المستخدمة. وتوصلت الدراسة أيضاً إلى أن الأساليب الرقابية الأكثر تأثيراً بمتغيرات الموقف هي (محاسبة المسؤولية، والبرمجة الخطية، والتكاليف المعيارية وتحليل القرارات قصيرة الأجل). وأوصى الباحث بضرورة إجراء البحوث والدراسات حول النظرية الموقفية للمحاسبة الإدارية وضرورة قيام الإدارات العليا في المنشآت بتوعية المحاسبين بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وحثهم على زيادة استخدامها.

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

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية لمحاسبة المسؤولية، 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 المسؤولية، ونصف الشركات تطبق محاسبة المسؤولية بدرجة تبلغ نسبة متوسطها الحسابي 72%، ومن أهم معوقات تطبيق محاسبة المسؤولية عدم فصل الملكية عن الإدارة من الناحية التطبيقية، وتوصلت الدراسة أيضاً إلى أنه لا توجد أقسام مستقلة لمحاسبة التكاليف 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 المنشأة لأساليبها وإعداد استراتيجيات حديثة تتفاعل وتستجيب 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 الملاءمة

والصلاحية في مجال الرقابة والتقييم. وضرورة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في المنشآت المصرية لتحقيق القدرة التنافسية في ظل تطبيق الاتفاقيات الاقتصادية العالمية.

4- دراسة (الملحم، 2002) بعنوان "تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المنشآت الصناعية في المملكة العربية السعودية"

هدفت هذه الدراسة إلى استقصاء رأى مسئولى الحسابات في المنشآت الصناعية السعودية حول استخدام مجموعة من أساليب المحاسبة الإدارية والتي تم تصنيفها إلى أساليب تقليدية وحديثة، وقد توصل الباحث إلى انه بشكل عام يوجد ضعف في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المنشآت الصناعية بالمملكة، وأيضاً تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية بصورة اكبر من الأساليب الحديثة، وبينت الدراسة وجود فروق معنوية في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية من حيث حجم المنشأة "معبراً عنه بحجم المبيعات السنوية" أو من حيث نوعية الملكية "ملكية سعودية كاملة أو مشتركة".

5- دراسة (فودة، 2003) بعنوان "تحو إطار مقترح لتقويم الأداء الداخلي في الشركات الصناعية من خلال التكامل بين أسلوب تقنية ضبط الوقت "JIT" ومفهوم إدارة الجودة الشاملة "TQM" دراسة ميدانية"

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 ادارى شامل يحتوى على مجموعة شاملة من مقاييس الأداء. واتبع الباحث المنهجين الاستقرائي والاستنباطي في بحثه، وتوصل إلى انه يجب دراسة التغيرات المطلوبة في نظم التصنيع الحديثة والأساليب الفنية المستحدثة من خلال منهج إدارة التكلفة الإستراتيجية، وضرورة أن تتصف الشركات التي تطبق "JIT" بعدة خصائص وهي: ترتيب وجدولة أنشطة الإنتاج، تحديد أوقات الإعداد والتهيئة، جدولة الإنتاج وتحديد المهام الوظيفية للعاملين، وضرورة الأخذ بالحسبان المقاييس غير المالية بالإضافة للمقاييس المالية عند تقييم الأداء الداخلي للشركات الداخلي الصناعية المصرية وهذا يتحقق من خلال مقياس بطاقة الأداء المتوازن. وتوصل إلى انه لا توجد دراية لدى أفراد العينة بالأساليب أو المفاهيم المعاصرة، وانه توجد مشاكل تواجه مقاييس تقييم الأداء الداخلي للشركات الصناعية المصرية، وأوصى بضرورة زيادة الوعي بأهمية درجة التكامل بين أسلوب تقنية ضبط الوقت ومفهوم إدارة الجودة الشاملة

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

6- دراسة (أبو معيق، 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 وتنفيذه 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 استبانته وتوزيعها على 51 شركة صناعية، ولقد توصلت الدراسة إلى أن 51% من الشركات المستبانه 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 اقتناع 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 فلقد أوضحت الدراسة بأنه يتم بداخلها إعداد معايير التكلفة وفق أسس موضوعية وسليمة، وتقوم هذه الشركات بإعداد تقارير بانحرافات التكاليف الفعلية عن المعيارية، وتتعامل إدارات هذه الشركات مع تقارير الانحرافات بصورة موضوعية ويتم تحديد وتحليل أسباب الانحرافات، وتوصل الباحث إلى مجموعة من التوصيات أهمها: تقسيم الشركات الصناعية إلى مراكز تكلفة مع تحديد الصلاحيات بدقة، إتباع الطرق العلمية في تحميل التكاليف الإضافية على المراكز الإنتاجية، وتوعية 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 انتقادية 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 تعترم الاتجاه للتغيير واستخدام الأساليب الحديثة في السنوات القادمة، وأنه ليس هناك تأثير قوي لكل من حجم الشركة وملكيته والبيئة التي تعمل بها على مدى استخدامها لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

8- دراسة (الرزى، 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 تعترض 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: يتوفر 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 حوافز للعاملين إلا أنها لا تعتمد أسلوباً موحداً في منحها للمراكز أي بشكل عام تتوفر لدى الشركات الصناعية معظم مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية .

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

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

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق الشركات الصناعية في قطاع غزة لأساليب المحاسبة الإدارية، ومجال استخدامها، ومعرفة أي من تلك الأساليب الأكثر شيوعاً، ولانجاز 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، وتبين انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات في تطبيق هذه الأساليب يعزى إلى مدة مزاوله 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 (Chenhall and Lang field-Smith, 1998) بعنوان "Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: An Australian Study"

وقد هدفت الدراسة إلى معرفة أساليب المحاسبة الإدارية المطبقة في الشركات الاسترالية، وقد بينت 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 الايميل 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 السلوفينية أسلوب تقييم العملاء كأصول، ويليه تحليل فترة حياة ربحية العميل ثم تكلفة دورة حياة المنتج. توجد اختلاف في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية بين القطاعات الصناعية المختلفة، وأن معدلات الاستخدام واضحة بأهمية بين الصناعات لسبع أساليب (الموازنات الرأسالية، تقييم إنجاز المنافسين، مراقبة وضع المنافسين، إستراتيجية التسعير، تكلفة الجودة، المقارنات، تحليل 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 لمحم 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 مقترح 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 Lang) و(Simon, et. Al) فقد هدفتا 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 وعددها 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 مبحثين 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 للقيام 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 المعلاة.
- 8- أسلوب التكاليف الحدية.
- 9- محاسبة المسؤولية.
- 10- أسعار التحويل.
- 11- أسلوب التدفق النقدي المخصوم.

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، ص7).

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 بتكاليف الإنتاج (نواف والدليمي، 2002، ص19).

* أهداف أسلوب التكاليف الفعلية:

يحقق تطبيق أسلوب التكاليف الفعلية مجموعة من الأهداف وهي: (عبد المقصود، 2008، ص26-28).

- 1- قياس تكاليف الإنتاج والأنشطة: وذلك عن طريق استخدام سجلات التكاليف التي تتابع 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 المستنفذ للأنشطة وذلك للعمل على خفض التكاليف وترشيد استهلاك الموارد المتاحة لتحقيق أعلى ربحية.
- 3- توفير البيانات اللازمة للتخطيط، واتخاذ القرارات، والمفاضلة بين البدائل المختلفة.

* سلبيات أسلوب التكاليف الفعلية:

- يواجه تطبيق أسلوب التكاليف الفعلية مجموعة من السلبيات (إبراهيم وآخرون، 2001، ص8)، (كحالة وحنان، 1998، ص22-24).
- 1- تقديم البيانات والمعلومات بعد انتهاء الدورة المالية، بحيث لا تستطيع الإدارة تفادي التكاليف الناتجة عن الهدر وعدم الكفاءة، حيث يكتشف أسلوب التكاليف الفعلية الخطأ بعد حدوثه.

- 2- لا يقدم مقياس أو أساس يساعد الإدارة في الحكم على مستوى الأداء الفعلي، لأنه يظهر التكلفة الفعلية لعمل انتهى على مدار الفترة الزمنية الماضية.
- 3- عدم صلاحية هذا الأسلوب للرقابة وتقييم 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.
- 4- عدم ملاءمته لاتخاذ القرارات الخاصة بالتسعير في الصناعات التي تطبق نظام الأوامر والطلبات، 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 وتقييم 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 الإدارة في أغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وحتى تستطيع التكاليف المعيارية خدمة أغراضها لا بد أن تكون المعايير مسايرة لظروف المنشأة في الحاضر والمستقبل وبدون ذلك تكون هذه المعايير غير مناسبة وكأنها معايير منشأة أخرى" (كحالة وحنان، 1998، ص27).
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، ص246).

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 بعتل 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 لتحديدهم وأنهم لا يستطيعون تحقيقها مما قد يؤدي إلى تجاهلها من قبلهم وهذا النوع من المعايير غير واقعي ولا يمكن تحقيقه .

ثانياً : المعايير العادية:

عند إعداد هذه المعايير تأخذ بالاعتبار ظروف التشغيل وكفاءة العمال وتحتوى على قدر ممكن من المسموحات العادية وهى معايير قابلة للتطبيق و تستخدم هذه المعايير لفترة زمنية طويلة وتظل ثابتة طوال الفترة التي تستخدم 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 وهى : (كحالة وحنان،1998،ص 37-38) .

- 1- الواقعية : أي يتصف المعيار بالواقعية ويمكن تحقيقه وتطبيقه ويجب أن يراعى نواحي الضياع الطبيعي في المواد وجهد الأيدي العاملة ويراعى الطاقة الإنتاجية وإمكانية تعطل الآلات وهذه الصفة من أهم الصفات التي تساعد على قبول ونجاح نظام التكاليف المعيارية.
- 2- المشاركة والافتتاح : يجب مشاركة المشرفين والقائمين على تنفيذ الأعمال في إعداد المعايير وإبداء الرأي فيها وذلك ليكونوا مقتنعين بها ويعملوا على تنفيذها وليتحملوا المسؤولية 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 لتتمكن المنشأة من استخدامه كمقياس لفترات متعددة، ولتتمكن 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 التحديد المسبق لعناصر تكاليف الإنتاج المتغيرة والثابتة مما يساعد في تحديد أسعار بيع المنتجات وتحديد دخل المنشأة وقياس أرباحها مقدماً، وأيضاً تحديد هامش المساهمة الذي يحققه كل منتج على حدة، مما يساعد الإدارة على تخطيط الإنتاج وتحديد الكميات اللازمة من كل منتج لتعظيم أرباح المنشأة وأيضاً المساعدة في وضع الموازنات التخطيطية.

- 2- الرقابة على التكاليف وتقييم الأداء :
- من خلال مقارنة التكاليف المعيارية مع التكاليف الفعلية وتحديد الانحرافات وتحليل أسبابها تتم الرقابة على التكاليف، وأيضا تعمل على تقييم 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 وتشكيلة 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 ويعمل 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. (قللي، 2003، ص 225).

وتنقسم الانحرافات حسب عناصر التكلفة إلى الانحرافات التالية:

1- انحرافات التكاليف المباشرة لعنصري المواد و الأجور:

وتنقسم إلى نوعين من الانحرافات وهما: (قللي، 2003، ص 229-230)، (الرجبي، 2004، ص 356-357).

انحراف سعر وانحراف كفاءة (كمية) لكل من المواد والأجور

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

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

- انحراف السعر (معدل إنفاق) الأجور المباشرة: ويحدد بالفارق 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، ص309).

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، وسواءً 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 تعدها المنشأة وتعبر عن أوجه النشاط المختلفة فيها ويتم التعبير عنها بصورة كمية ومالية، وتتخذ هدفاً يتم بناءً عليه متابعة نتائج التنفيذ الفعلي والرقابة عليها، بحيث تستطيع الإدارة اتخاذ الإجراءات لمعالجة الانحرافات و التوصل لتحقيق الكفاية القصوى". (كحالة وحنان، 1996، ص38).

وتعرف الموازنة بأنها: " تعبير كمي عن الأهداف التي تسعى الإدارة 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 أداة تنسيق ورقابة على أعمال المنشأة.
- وبما أنها خطة مستقبلية فإنها تعتمد على وضع الأهداف بدايةً وتحويلها إلى خطة معبر عنها بصورة مالية، ومتابعة تنفيذ هذه الخطة، ومتابعة مدى تحقيقها للأهداف الموضوعية 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 وليست فعلية.

الموازنة الرقابية: لأنها تستخدم كأداة رقابية، حيث تقارن التكاليف في الموازنة بالتكاليف الفعلية للتعرف على الانحرافات، وهذا يساعد الإدارة 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 والتكيف 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، وإمكانية 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- مبدأ السلوكي للموازنات:

أي يتم إشراك كافة المستويات الإدارية المختلفة في المنشأة في عملية إعداد الموازنة حيث يتم تشكيل لجنة لغرض 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 ويؤدي لتضافر الجهود لتحقيق الأهداف الأساسية للمنشأة.

6- مبدأ القياس الاحتمالي:

أي أنه يجب الأخذ 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 تقديرياً عن فترة قادمة:

يعني هذا المبدأ التنبؤ بالعمليات المختلفة خلال فترة الموازنة، وتوفير البيانات التقديرية التي تعد 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، ص 65-66)

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 تغطيها الموازنة:

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

3- من حيث درجة التفاصيل التي تشملها الموازنات:

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

4- من حيث درجة المرونة :

- الموازنة التخطيطية الثابتة : وتعد 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 :

(آل آدم 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 الأساسي.

- 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 الموضوعية دون ضياع أو إسراف و أيضاً تعمل على التأكد من سير العمليات وفق الخطط الموضوعية.

- تعمل على التنسيق بين أنشطة الإدارات والأقسام من خلال تنفيذ الموازنة والعمل بتوازن لتحقيق الأهداف، وتعتبر أيضاً أداة اتصال مهمة بين المستويات الإدارية عن طريق التقارير الرقابية.

- تعمل الموازنة على تطبيق نظام محاسبة المسؤولية 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 لتخفيض 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 والمراكز وتحويلها لقيم مالية وكمية. ثانياً: مرحلة التنسيق بين الخطط والسياسات الفرعية.

إن نجاح الموازنة يعتمد على اشتراك جميع المستويات الإدارية المسؤولة عن تنفيذها 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 :

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

1- تغطي مدى من النشاط (عدة مستويات):

تسعى الموازنة المرنة إلى تزويد الإدارة بالمعلومات حول تأثير التغير في مستوى النشاط حيث إنها تعكس النتائج المتوقعة لعدة مستويات من النشاط، وهي مهمة بالنسبة للمنشآت التي تتصف 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 وماتولتس، 2000، ص 357-358).

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 الإدارة على الحصول على معلومات حول سلوك التكاليف والأرباح وكيفية تغييرهما 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 الإدارة في عدة مجالات وهي :

1- مجال الموازنات التخطيطية:

تحليل التعادل مهم في مجال الموازنات 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 البيعي 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 واختيار 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 عمليتي التخطيط والرقابة عمليتان متلازمتان حيث إن التخطيط هو وضع هدف، والرقابة عبارة عن متابعة تنفيذ الهدف، وتتم عملية متابعة التنفيذ وتقييم الأداء للتأكد من صحة تطبيق الخطة الموضوعة لتحقيق الهدف. وبالتالي يمكن اعتبار الخطة معيار مستهدف يمكن استخدامه للقياس والتقييم. وتحليل التعادل يسمح بإجراء مقارنات عمودية وأفقية لدراسة أثر التغيرات الفعلية في الأسعار والتكاليف على أرباح المنشأة والعمل على تحديد الانحرافات واستبعادها. وتتم عملية الرقابة استناداً إلى تحليل التعادل في المجالات التالية: (آل آدم و الرزق، 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 تحتوي 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:

الإيرادات الكلية (المبيعات) = التكاليف الثابتة + التكاليف المتغيرة، إذاً 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 التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة ثابتة ما دام حجم الإنتاج ضمن مدى النشاط الملائم.
- 2- ثبات التكاليف الثابتة في المدى القصير .
- 3- ثبات أسعار البيع وتكاليف عوامل الإنتاج وظروف التشغيل مع بقاء الظروف الأخرى المحيطة ثابتة.

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

* حساب نقطة التعادل :

يتم احتساب نقطة التعادل من خلال العلاقة بين التكاليف وحجم الإنتاج 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 المعلاة

أهمية التسعير:

التسعير من المواضيع المهمة بالنسبة للمنشآت، لأنه يؤثر على مدى تحقيقها للأرباح حيث إن السعر يؤثر على كمية المبيعات وبالتالي على الإيرادات المحققة. لذلك يتطلب الأمر من المنشأة اتخاذ القرارات الإدارية الخاصة بالتسعير 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 التسعير بحيث يجب أن تكون الأسعار أعلى من التكاليف، وذلك لتغطية هذه التكاليف وتحقيق الأرباح للمنشأة، وعند قيام المنشأة بتحديد الأسعار بناءً على التكاليف فإنها تستخدم إحدى الطرق التالية: (ظاهر، 2002، ص229).

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، ص37) (الرجبي، 2004، ص371)

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 - الحجم - الربح لكل المنتجات، لذلك توفر هذه الطريقة وسيلة سهلة ومباشرة 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، ص243).**

- 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 المخططة 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 تحميل الوحدات المباعة بعناصر التكلفة المتغيرة، وتعتبر عناصر التكلفة الثابتة مصروفات فترة. (الرجبي، 2004 ، ص371). 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 (المتغيرة)

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، ص277).

وتعرف التكلفة الحدية بأنها " عبارة عن الزيادة (التغير) في التكاليف الكلية الناتجة عن زيادة (تغير) حجم النشاط بمقدار وحدة النشاط الحدية ". (عمارة وآخرون، ص224).

* **خصائص أسلوب التكاليف الحدية (المتغيرة):** (صبري، 2002، ص277-278)،(عمارة وآخرون، ص226).

- 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 المصاريف الإدارية والبيعية الثابتة مصروفات تخص الفترة وتحمل مباشرة على حساب الأرباح والخسائر.
- 4- يتم تقييم مخزون آخر المدة من المنتجات تحت التشغيل وتامة 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:** (زعر، 2002، ص72-73).

- 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.

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

* **الانتقادات الموجهة لأسلوب التكاليف الحدية:** (عمارة وآخرون، ص229)، (زعر، 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 وتقييم المخزون لا تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- 4- يفترض هذا الأسلوب ثبات أسعار عوامل الإنتاج وأسعار البيع، وهو أمر لا يمكن تحقيقه 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 والتنسيق بين مختلف المراكز والفروع ظهرت محاسبة المسؤولية (آل آدم والرزق، 2006، ص353).

وتقوم محاسبة المسؤولية على تحديد الأهداف لكل مركز من مراكز المسؤولية، ويمنح المدير الصلاحية اللازمة ليقوم بتنفيذ الأهداف المحددة. وتتم الرقابة على أدائه و تقييم 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 الصلاحيات المفوضة لهم وفق مبدأ الكلفة المناسبة في الوقت الملائم، وذلك بربط التقارير المحاسبية بفعالية العاملين ". (آل آدم والرزق، 2006، ص359).

ويعرف أيضا 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 والصلاحيات 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 ومراكز المسؤولية.

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

1- تحديد مراكز المسؤولية:

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 للتقارير الرقابية (تقارير الأداء) :

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

* أنواع مراكز المسؤولية :

1- مراكز تكلفة:

مركز التكلفة عبارة عن دائرة نشاط يتم محاسبة المسئول فيها عن التكاليف التي تحدث فيها فقط، وتكون عناصر التكاليف خاضعة لمسئولية ورقابة المدير لأنه يستطيع أن يؤثر فيها وذلك 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)

عاشراً: أسعار التحويل

تعريف أسعار التحويل:

في ظل نظام اللامركزية وتقسيم المنشأة الاقتصادية إلى أقسام متعددة لها مسؤوليات و سلطات 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 اللامركزية فيها، وحسب قرارات الإدارة.

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 وتتعامل فيما بينها بصورة مستقلة، وذلك في حالة تطبيق نظام اللامركزية بصورة كبيرة.

ب- سعر السوق المعدل:

في هذه الحالة يتم اعتماد سعر السوق مخصصاً 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 تحميل القسم المستلم بكفاءة أو عدم كفاءة الأقسام الأخرى والتي لا تدخل ضمن رقابته.

ب- التكلفة المتغيرة:

يتم تحديد أسعار المنتجات المحولة بناءً 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.

ه- 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، وغالباً يتساوى مع سعر السوق، والسعر الثاني هو سعر الوحدة المحول إليها ويتساوى مع 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 تنتجها الوحدة. (آل آدم والرزق، 2006، ص384).

حادي عشر: أسلوب التدفق النقدي المخصوم

مفهوم أسلوب التدفق النقدي المخصوم:

أسلوب التدفق النقدي المخصوم هو أحد أساليب تقييم الاستثمار طويل الأجل، وقد يكون الاستثمار عبارة عن عملية شراء لأجهزة وآلات حديثة أو استبدال الآلات القديمة، أو التوسع في عمليات الإنتاج وزيادة خطوط الإنتاج، أو الاستثمار في مشروعات جديدة. ويقوم هذا الأسلوب على اعتبار القيمة الزمنية للنقود، وهي تعكس مدى أهمية وقت الحصول على التدفقات النقدية حيث يركز المشروع على التدفقات النقدية الداخلة والخارجة 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 المخصوم تأخذ بالاعتبار القيمة الزمنية للنقود، فإنها تقوم بخصم التدفقات النقدية الداخلة والخارجة بمعدل فائدة مناسب، وطرق التدفق النقدي المخصوم هما: طريقة صافي القيمة الحالية وطريقة معدل العائد الداخلي.

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، ص152)

بناءً على هذه الطريقة يتم خصم جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة باستخدام أقل معدل عائد مقبول، وهذا يتطلب من الإدارة تحديد الحد الأدنى لمعدل العائد المطلوب أولاً، ويقصد به تكلفة رأس المال أو معدل الخصم. (الفضل ونور، 2002، ص248)

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 الخارجة.

وفي حالة المفاضلة بين عدة مشاريع استثمارية لها نفس القيمة الحالية للتدفقات النقدية الخارجة 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 للوقت 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 والخارجة للمشروع الاستثماري.

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

ج- يتم تحديد القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة والخارجة 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 الخارجة. 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، أدت 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 لتستطيع مواجهة التحديات 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 وتخفيض نسب الفاقد والعمل على كسب رضا الزبائن (الفضل ونور، 2002، ص15).

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

وعرفت بأنها " التفوق في الأداء لإسعاد المستهلكين عن طريق عمل المديرين والموظفين مع بعضهم البعض، من أجل تزويد المستهلكين بجودة ذات قيمة من خلال تأدية العمل الصحيح ومن المرة الأولى وفي كل وقت " (درادكة والشبلي، 2002، ص 18).

وبناءً عليه، فإن نظام إدارة الجودة الشاملة عبارة عن نظام متكامل يعتمد على العوامل التالية لنجاحه: (الدرادكة والشبلي، 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 العالية.
- 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 يتناسب مع احتياجات المستهلك.
- 3- أن تكون المنشأة مرنة وقادرة 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: (العزاوي، 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 والمتتابعة 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 متناسقة لتحقيق أهداف إدارة الجودة الشاملة هذه العناصر هي :
(علوان، 2005، ص97-98)

- 1- عملية الجودة : وتشتمل على تنظيم وتخطيط الجودة وقيادة التنظيم والضبط، وتشمل العمليات الإدارية والتوجيهية والإنتاجية.
- 2- التكنولوجيا : تشتمل 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: التقييم:

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

4- المرحلة الرابعة: التنفيذ:

وهي أهم مراحل التطبيق لإدارة الجودة الشاملة وتتضمن خلق بيئة ثقافية ملائمة لفلسفة 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: (العزاوي، 2005، ص69)

(مجيد والزيادات، 2007، ص53).

1- عدم قدرة الإدارة الوسطى على تفهم الأدوار الجديدة وفق إدارة الجودة الشاملة وإحساسهم 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 لتقوم 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 (جمعة وآخرون، 2001، ص16).

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، ص286).

* عناصر نظام الإنتاج في التوقيت المحدد (المنضبط) :

- 1- يتطلب تطبيق هذا النظام توافر عدة عناصر رئيسية وهي : (حسين، 1997، ص287-289) (الجمال ونور الدين، 2005، ص169-175)
- 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 متعددي المهارات: يجب تدريب العاملين بحيث يصبحوا قادرين على تشغيل كافة أنواع المعدات الموجودة في خلية التصنيع وإجراء الإصلاحات البسيطة والصيانة الروتينية وأيضا 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 وتخفيض وقت إعداد الآلات وتكلفة الإعداد يساعد

على تخفيض حجم دفعة 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 المباني اللازمة لوضع كميات المخزون الكبيرة.

2- تخفيض تكاليف النقل ومناولة 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 وتعدد أساليب الإنتاج أدى لوجود تغيرات كبيرة في هيكل تكاليف الإنتاج، حيث كان عنصرى 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 تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات على أسس ترتبط بالحجم مثل تكلفة العمل المباشر أو ساعات تشغيل الآلات مما يؤدي إلى احتساب تكاليف غير صحيحة للمنتجات . (عبد العال، 1993، ص273).

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 بتحميل 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، ص22)

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

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

2- تحديد العوامل المسببة 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 مجمعات التكلفة) حيث يخصص لكل نشاط رئيس وعاء تكلفة تتراكم فيه تكلفة هذا النشاط، ويتم تحديد معدل تكلفة لكل وحدة من العامل المسبب للتكاليف .

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 تحميل المنتجات بكافة عناصر التكاليف صناعية وبيعيه وإدارية وعامة.

* الانتقادات الموجهة لنظام (ABC) :

- يوجه لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مجموعة من الانتقادات وهي: (الجذلب, 2007,ص34)،(درغام، 2005، ص700).
- 1- صعوبة تطبيق واختيار 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 المستهلكة 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.

www.Acco4arab.com بتاريخ 12-6-2008.

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 ولاءهم)
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 الأربعة وقد تكون هذه المقاييس كمية أو مالية أو وصفية.
3. دراسة المقاييس من خلال عرضها على العاملين وإبداء رأيهم فيها وتحديد البيانات اللازمة لذلك.
4. وضع قيمة مستهدفة للمقاييس، حتى يتم مقارنة الأداء الفعلي بالقيم والتكاليف 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:

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

1. التنسيق بين مختلف أقسام المنشأة وقيامها بالعمل بصورة متوازنة 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 يواجه عدة مشكلات وهي: (فوده، 2003، ص274).

1. كثرة المقاييس والبيانات قد تحدث غموضاً وسوء فهم لدى العاملين، خصوصاً إذا ظهرت بعض المقاييس كأنها تتعارض مع بعضها البعض.
 2. ربما تكون تكاليف التطبيق مرتفعة نظراً لتعدد وكثرة وتنوع البيانات المطلوبة وتكاليف تحليلها والحصول على النتائج قد تكون المقاييس غير مفهومة لبعض الأفراد في المنشأة.
- إلا أن هذا يجب ألا يشكل 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 للتكاليف فإن العائد على المدى الطويل أكبر منها، ويبرر 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 وعينتها، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة، وصدقها وثباتها، كما يتضمن وصفاً للإجراءات التي تم القيام بها في تقنين 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 تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS (Statistical Package for Social Science) 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 للمواقع الالكترونية 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 ويتكون من 45 فقرة.

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

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

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

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

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

مجتمع وعينة الدراسة:

يضم مجتمع الدراسة مدراء أو محاسبي الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة والتي يزيد حجم رأسمالها 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 الاستبانات لم تستبعد أي منها نظرا لتحقيق الشروط المطلوبة للإجابة على الاستبانة، وبذلك يكون عدد الاستبانات الخاضعة للدراسة 50 استبانة، أي بنسبة (83.3%).

والجداول التالية تبين خصائص وسمات عينة الدراسة كما يلي:

أولاً : المعلومات الشخصية:

1- المسمى الوظيفي :

يبين جدول رقم (1) أن: 60% من مجتمع الدراسة مساهم الوظيفي " محاسب"، و24.0% من مجتمع الدراسة المسمى الوظيفي لهم " مدير شركة" و16.0% من مجتمع الدراسة مساهم الوظيفي " مدير مالي" وهذا يدل على أن المجيبين على الاستبانة هم أفراد مطلعون على أنشطة المنشأة، ومؤشر على أن الإجابات ستكون على درجة من الدقة والموضوعية.

جدول رقم (1)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي

النسبة المئوية	التكرار	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 الادارية.

جدول رقم (2)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	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

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

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، و44.0% من الشركات بلغت مدة ممارسة الشركة لنشاطها من 6-10 سنوات، و28.0% من الشركات بلغت مدة ممارسة الشركة لنشاطها من 11-15 سنة، و24.0% من الشركات بلغت مدة ممارسة الشركة لنشاطها 16 سنة فأكثر.

جدول رقم (4)

مدة ممارسة الشركة لنشاطها

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

2- الشكل القانوني للشركة :

يبين جدول رقم (5) أن: 90.0% من الشركات هي "مساهمة خاصة"، و 4.0% من الشركات هي "مساهمة عامة"، و6.0% من الشركات هي "شركات أخرى".

جدول رقم (5)

الشكل القانوني للشركة

النسبة المئوية	التكرار	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 تنتمي له الشركة:

يبين جدول رقم (6) أن: 30.0% من الشركات يعملون في تصنيع "المواد الغذائية والمشروبات" و4.0% من الشركات يعملون في قطاع "النسيج"، و10.0% من الشركات يعملون في قطاع "الأثاث"، و4.0% من الشركات يعملون في قطاع "الصناعات الكيماوية"، و22.0% من الشركات يعملون في قطاع "الباطون"، و30.0% 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، وباقي القطاعات تعمل بطاقة أقل من المعتاد وذلك بحسب ما يتوافر من مواد خام وذلك بسبب ظروف الإغلاق والحصار المفروض على قطاع غزة.

جدول رقم (6.1)

قطاع الصناعة الذي تنتمي له الشركة

النسبة المئوية	التكرار	قطاع الصناعة الذي تنتمي 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 الكيماوية
0.0	0	المعدات الإلكترونية

22.0	11	الباطون
30.0	15	أخرى
100.0	50	المجموع

جدول رقم (6.2)

قطاع الصناعة الذي تنتمي له الشركة

التكرار	قطاع الصناعة الذي تنتمي له الشركة
2	المقاولات
2	صناعة البلاستيك
3	البلاط
1	المنتجات المعدنية
1	المنتجات الورقية
1	صناعة الأخشاب
2	أدوات صحية وسيراميك
1	كرتون ونايلون
1	معدات إلكترونية
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"، و18.0% من الشركات تقع في "محافظة الشمال"، و16.0% من الشركات تقع في "محافظة الوسطى"، و6.0% من الشركات تقع في "محافظة خان يونس"، و8.0% من الشركات تقع في "محافظة رفح".

جدول رقم (7)
موقع الشركة

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

5- حجم رأسمال الشركة:

يبين جدول رقم (8) أن 44.0% من الشركات تراوح حجم رأس مالها من 500000- \$750000 ، 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 رأسمال الشركة

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

6- المعرفة بأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة:

يبين جدول رقم (9) 8.0% من محاسبي الشركات لديهم معرفة بأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة بنسبة (أقل من 30%)، و 46.0% من محاسبي الشركات لديهم معرفة بأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة بنسبة (30% - 60%)، و 46.0% من محاسبي الشركات لديهم معرفة بأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة بنسبة (أكبر من 60.0%). وهذه نسبة جيدة وتدل على إمكانية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في هذه الشركات.

جدول رقم (9)

هل لديكم معرفة بأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة

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

صدق وثبات الاستبانة:

تم تقنين فقرات الاستبانة وذلك للتأكد من صدق وثبات فقراتها كالتالي:
* صدق فقرات الاستبانة: تم التأكد 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 مقترحاتهم، 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 التابعة 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 يبين 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

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

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 تغير التكاليف الثابتة و المتغيرة على الربحية.	27
0.000	0.536	يوجد في الشركة هيكل تنظيمي واضح يوضح الصلاحيات والمسئوليات لكل مدير في الشركة.	28
0.000	0.594	يتم تحديد مراكز المسؤولية بصورة دقيقة وفقا للهيكل التنظيمي.	29
0.000	0.591	يوجد معايير أداء لكل مركز مسؤولية.	30
0.005	0.394	تتفق 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 الإدارة.	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 المعلاة (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 تحميل التكاليف الصناعية الثابتة غير المباشرة على حساب الأرباح والخسائر.	44
0.004	0.396	يتم اعتبار المصاريف الإدارية و البيعية الثابتة مصاريف فترة تحمل على حساب الأرباح و الخسائر.	45

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "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 r المحسوبة أكبر من قيمة r 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

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

قيمة r 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) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث (أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات مختلفة) 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 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 تسعير 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 لتخفيض 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 الموازنات 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 r 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 r المحسوبة أكبر من قيمة r 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 فناعة 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 القادرة 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 توافر بيانات فعلية عن تكاليف الفترات السابقة.	89
0.000	0.818	عدم توافر المعلومات التفصيلية اللازمة 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 اللازمة لتطبيق بعض أساليب المحاسبة الإدارية.	92
0.000	0.719	ارتفاع تكاليف تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.	93

قيمة r 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 r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.275 .

جدول رقم (14)

معامل الارتباط بين معدل كل مجال من مجالات الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة

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 r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "48" تساوي 0.275

ثبات الاستبانة 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:

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

لفقرات الاستبانة.

جدول رقم (15)

معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

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

قيمة r 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 وبيّن جدول رقم (16) أن معاملات الثبات مرتفعة.

جدول رقم (16)

معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)

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

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 كولمغروف-سمرنوف 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 شفیه 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، وبدائيةً تم إجراء اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف-سمرنوف (1-Sample K-S)) لمعرفة توزيع البيانات.

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

تم إجراء اختبار كولمجروف-سمرنوف لمعرفة هل تتبع البيانات التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لان معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً. ويوضح الجدول رقم (17) نتائج الاختبار حيث أن قيمة مستوى الدلالة 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 الفقرات	قيمة Z	قيمة مستوى الدلالة
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 الفقرات	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 الدلالة 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 الدلالة أقل من 0.05

والوزن النسبي أقل من 60%)، وتكون آراء العينة في الفقرة محايدة 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 وتبويب 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 يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات تساوي 4.21، والوزن النسبي يساوي 84.13% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 15.492 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

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

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

أسلوب التكاليف المعيارية :

فيم 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 "82.6%"
 2. تقوم الشركة بإعداد معايير للتكاليف 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 يتبين 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

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

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

تحليل الانحرافات:

فيما يلي النتائج مبينة 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 المسؤولة 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 مساءلة الجهة المسؤولة 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 يتبين 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

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
9	بعد متابعة الأداء الفعلي تتم مقارنته مع المخطط وإعداد تقرير بالانحرافات.	3.60	0.756	72.0	5.612	0.000
10	يتم إعداد تقرير يوضح انحرافات المواد والأجور المباشرة عن التكاليف المعيارية .	3.72	0.809	74.4	6.292	0.000
11	يتم إعداد تقرير يوضح انحرافات التكاليف الإضافية الفعلية غير المباشرة عن التكاليف المعيارية	3.70	0.839	74.0	5.899	0.000
12	تقوم الإدارة بدراسة تقارير الانحرافات وتحديد الجهة المسؤولة عنها.	3.76	0.822	75.2	6.537	0.000
13	يتم دراسة الانحرافات وتحليلها والتعرف لأسبابها.	3.80	0.881	76.0	6.424	0.000
14	يتم مساءلة الجهة المسؤولة عن حدوث الانحرافات.	3.70	0.909	74.0	5.444	0.000
15	تهتم الإدارة بدراسة جميع الانحرافات بصورة تفصيلية.	3.64	0.875	72.8	5.172	0.000
	جميع الفقرات	3.70	0.676	74.06	7.350	0.000

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

الموازنات التخطيطية:

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

1. " تتم مراعاة المبادئ العلمية الخاصة بإعداد الموازنات عند إعدادها في الشركة " بوزن نسبي " 76.0% "

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

3. " تعد الموازنات بحيث تراعي الخطط الفرعية وتنسق بينها وبين الأهداف الرئيسية " بوزن نسبي " 74.8% "

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 " بوزن نسبي " 72.4% "

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

7. " يعتمد إعداد الموازنة على مشاركة جميع المستويات الإدارية في إعدادها " بوزن نسبي " 71.6% "

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات تساوي 3.69، والوزن النسبي يساوي 73.77 % وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 6.924 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 الموازنات التخطيطية.

جدول رقم (21)

موازنات تخطيطية

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
16	تعتمد شركتكم الموازنات التخطيطية كمعيار أداء يتوقع الوصول إليه من قبل العاملين.	3.62	0.901	72.4	4.866	0.000
17	تتم مراعاة المبادئ العلمية الخاصة بإعداد الموازنات عند إعدادها في شركتكم.	3.80	0.833	76.0	6.791	0.000
18	تعد الموازنات بحيث تشمل جميع أوجه النشاط في الشركة.	3.72	0.809	74.4	6.292	0.000
19	تعد الموازنات بحيث تراعي الخطط الفرعية وتتسق بينها وبين الأهداف الرئيسية.	3.74	0.899	74.8	5.819	0.000
20	تراعي الموازنات مبدأ المرونة عند إعدادها.	3.76	0.870	75.2	6.174	0.000
21	يعتمد إعداد الموازنة على مشاركة جميع المستويات الإدارية في إعدادها.	3.58	0.950	71.6	4.319	0.000
22	يتم إعداد الموازنة لعدة مستويات من النشاط.	3.60	1.125	72.0	3.772	0.000
	جميع الفقرات	3.69	0.703	73.77	6.924	0.000

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 يتبين 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

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

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

محاسبة المسؤولية:

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

1. " يوجد في الشركة هيكل تنظيمي واضح يوضح الصلاحيات 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 وفقا 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، و مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يتم تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الشركة.

جدول رقم (23)

محاسبة المسؤولية

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

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

أسعار التحويل:

فيما يلي النتائج مبينة 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 الإدارة " 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 $0.05 < 0.805$ أي أنه يوجد تشتت واختلاف في آراء أفراد العينة.

وبصفة عامة يتبين 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 الإدارة

جدول رقم (24)

أسعار التحويل

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
34	تقسم أجزاء الشركة إلى أقسام مستقلة عن بعضها.	3.44	1.013	68.8	3.070	0.003
35	يتم تحديد أسعار السلع و الخدمات بين الأقسام.	3.32	1.058	66.4	2.138	0.038
36	ينظر لعملية تحويل السلع و الخدمات بين الأقسام كعملية بيع لأطراف خارجية.	3.04	1.142	60.8	0.248	0.805
37	يتم تحديد أسعار التحويل بين الأقسام من قبل الإدارة.	3.38	1.028	67.6	2.614	0.012
	جميع الفقرات	3.30	0.879	65.90	2.374	0.022

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

أسلوب التدفق النقدي المخصوم:

فيما يلي النتائج مبينة في جدول رقم (25) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات (أسلوب التدفق النقدي المخصوم) 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 يتبين 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 المخصوم.

جدول رقم (25)

أسلوب التدفق النقدي المخصوم

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

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

تسعير المنتجات بناء على التكاليف المعلاة:

فيما يلي النتائج مبينة في جدول رقم (26) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات (تسعير المنتجات بناء على التكاليف المعلاة) 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 بتسعير المنتجات بناء على التكاليف المعلاة (تكاليف الإنتاج+نسبة). " بوزن نسبي " 76.8% "

3. " تعتمد الشركة على التكلفة المتغيرة للوحدة عند تحديد أسعار بيع المنتجات " بوزن نسبي " 73.6% "

وبصفة عامة يتبين 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، و مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن الشركات تقوم بتسعير المنتجات بناء على التكاليف المعلاة (تكاليف الإنتاج+نسبة).

جدول رقم (26)

تسعير المنتجات بناء على التكاليف المعلاة

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
40	تقوم شركتكم بتسعير المنتجات بناء على التكاليف المعلاة (تكاليف الإنتاج+نسبة).	3.84	0.842	76.8	7.056	0.000
41	تعتمد شركتكم على التكلفة الكلية للوحدة عند تحديد أسعار بيع المنتجات.	3.94	0.652	78.8	10.197	0.000
42	تعتمد شركتكم على التكلفة المتغيرة للوحدة عند تحديد أسعار بيع المنتجات.	3.68	0.819	73.6	5.870	0.000
	جميع الفقرات	3.82	0.531	76.40	10.916	0.000

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

التكاليف الحدية:

- فيما يلي النتائج مبينة 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 تحميل التكاليف الصناعية الثابتة غير المباشرة على حساب الأرباح والخسائر " 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 يتبين 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، و مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يتم تطبيق نظام التكاليف الحدية.

جدول رقم (27)

التكاليف الحدية

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
43	يتم تحديد تكاليف وحدة المنتج بحيث تشمل المواد والأجور المباشرة والتكاليف الإضافية غير المباشرة المتغيرة فقط.	3.60	0.782	72.0	5.422	0.000
44	يتم تحميل التكاليف الصناعية الثابتة غير المباشرة على حساب الأرباح والخسائر.	3.72	0.809	74.4	6.292	0.000
45	يتم اعتبار المصاريف الإدارية و البيعية الثابتة مصاريف فترة تحمل على حساب الأرباح و الخسائر.	3.82	0.629	76.4	9.220	0.000
	جميع الفقرات	3.71	0.610	74.27	8.271	0.000

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 "تسعير المنتجات بناء على التكاليف المعلاة" 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 المخصوم" بوزن نسبي "69.40%"
10. تقوم الشركات الصناعية في قطاع غزة بتطبيق "أسعار التحويل" بوزن نسبي "65.90%"

وبصفة عامة يتبين 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، و مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن الشركات الصناعية في قطاع غزة

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

جدول رقم (28)

أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية

م	الأسلوب	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	أسلوب التكاليف الفعلية	4.21	0.551	84.13	15.492	0.000
2	أسلوب التكاليف المعيارية	3.88	0.548	77.68	11.402	0.000
3	تحليل الانحرافات	3.70	0.676	74.06	7.350	0.000
4	موازنات تخطيطية	3.69	0.703	73.77	6.924	0.000
5	تحليل التعادل	4.10	0.580	82.00	13.404	0.000
6	محاسبة المسؤولية	3.78	0.608	75.53	9.039	0.000
7	أسعار التحويل	3.30	0.879	65.90	2.374	0.022
8	أسلوب التدقيق النقدي المخصص	3.47	0.703	69.40	4.729	0.000
9	تسعير المنتجات بناء على التكاليف المعلاة	3.82	0.531	76.40	10.916	0.000
10	التكاليف الحدية	3.71	0.610	74.27	8.271	0.000
	جميع الأساليب	3.77	0.433	75.40	12.588	0.000

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

نسبي " 72.8% "

2. " تعمل الشركة على تخفيض و الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج مثل (تكاليف

التخزين و المناولة). " بوزن نسبي " 71.2% "

3. " تعمل الشركة على تحديد الأنشطة و تقسيمها إلى أنشطة تضيف قيمة للمنتج وأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج " بوزن نسبي " 70.4% "
4. " يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة ثم إعادة تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات و الخدمات " بوزن نسبي " 68.8% "
- وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات تساوي 3.54، والوزن النسبي يساوي 70.80 % وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 5.288 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01، و مستوى 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

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

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

إدارة الجودة الشاملة :

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

1. " تعمل الشركة على تقديم مجموعة متنوعة من المنتجات لتلبية حاجات و متطلبات الزبائن " بوزن نسبي " 85.2% "
 2. " تسعى الشركة لاكتساب رضا الزبائن من خلال دراسة حاجاتهم " بوزن نسبي " 85.2% "
 3. " يتم إجراء عمليات تفتيش و رقابة على المنتجات بصورة مستمرة لضمان الجودة " بوزن نسبي " 84.0% "
 4. " تعمل الشركة على تصميم و تحسين المنتجات بصورة مستمرة " بوزن نسبي " 83.2% "
 5. " تقوم الشركة بتطبيق خطة واضحة و محددة الأهداف تلتزم بالجودة " بوزن نسبي " 82.4% "
 6. " يتم مشاركة العاملين في وضع الخطط لتحسين الجودة و الأداء " بوزن نسبي " 81.6% "
- وبصفة عامة يتبين 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، و مستوى 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

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
50	تقوم شركتكم بتطبيق خطة واضحة و محددة الأهداف تلتزم بالجودة.	4.12	0.849	82.4	9.333	0.000
51	تعمل الشركة على تصميم و تحسين المنتجات بصورة مستمرة.	4.16	0.710	83.2	11.548	0.000
52	تعمل الشركة على تقديم مجموعة متنوعة من المنتجات لتلبية حاجات و متطلبات الزبائن.	4.26	0.633	85.2	14.080	0.000
53	تسعى الشركة لاكتساب رضا الزبائن من خلال دراسة حاجاتهم.	4.26	0.751	85.2	11.867	0.000
54	يتم مشاركة العاملين في وضع الخطط لتحسين الجودة و الأداء.	4.08	0.804	81.6	9.498	0.000
55	يتم إجراء عمليات تفتيش و رقابة على المنتجات بصورة مستمرة لضمان الجودة.	4.20	0.728	84.0	11.649	0.000
	جميع الفقرات	4.18	0.562	83.60	14.840	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05 " و درجة 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 يتبين 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، و مستوى الدلالة 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 الإمكانيات المتاحة لدى الشركات العاملة في قطاع غزة.

جدول رقم (31)
الإنتاج في الوقت المحدد

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
56	تعمل شركتكم على تخفيض كميات المخزون من المواد الأولية و الإنتاج التام.	3.28	1.070	65.6	1.851	0.070
57	تعتمد الشركة على مجموعة من الموردين الموثوق بهم عند شراء المواد.	4.26	0.694	85.2	12.833	0.000
58	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)	3.72	0.927	74.4	5.494	0.000
59	لدى الشركة عمال قادرين على التعامل مع الآلات و إجراء الإصلاحات البسيطة و الصيانة الروتينية للآلات.	4.20	0.670	84.0	12.663	0.000
	جميع الفقرات	3.87	0.587	77.30	10.415	0.000

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 فقرات (بطاقة الأداء المتوازن) مرتبة حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي:

1. " تقوم الشركة بمتابعة الأداء و مدى تحقيقه للأهداف الموضوعه " 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 يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات تساوي 4.02، والوزن النسبي يساوي 80.40% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 14.372 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 الشركة تطبق بطاقة الأداء المتوازن.

جدول رقم (32)
بطاقة الأداء المتوازن

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

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 يبين 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 ادارة 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 يتبين 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 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 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 وترويجه 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 لاتصل إلى مرتبة تطبيق إدارة الجودة الشاملة بصورتها 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 ومتكامل ومتربط لقياس أداء الشركة.

جدول رقم (33)

أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

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

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

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث (استخدام الشركات الصناعية أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات مختلفة) تساوي 3.82، والوزن النسبي يساوي 76.5% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 9.702 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.010، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 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	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
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 وتقييم 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 بغرض 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 بغرض 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 لتخفيض 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 التوسع.	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

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
	إضافة أو إلغاء منتج.					
79	تستخدم الشركة أساليب المحاسبة الإدارية في دراسة إضافة خط إنتاج أو إلغاءه.	3.62	0.667	72.4	6.576	0.000
	جميع الفقرات	3.82	0.600	76.5	9.702	0.000

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 اللازمة لتطبيق بعض أساليب المحاسبة

الإدارية " بوزن نسبي " 68.0% "

6. " عدم توافر المعلومات التفصيلية اللازمة لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية " بوزن نسبي

" 67.6% "

7. " نقص معرفة الإدارة بأساليب المحاسبة الإدارية " بوزن نسبي " 66.0% "

8. " نقص الكفاءات والخبرات القادرة 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 (تواجه 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 اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 4.47 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.010، و مستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي اقل 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 قيداً أمام حرية العمل والتصنيع، ثم ارتفاع 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 وليست 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 (تواجه الشركات الصناعية في قطاع غزة معوقات وصعوبات تحول دون تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات مختلفة)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
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 توافر 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
0.000	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 مزاوله الشركة لنشاطها، حجم رأس مال الشركة).

ويتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

1-5 توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) بين الشركات الصناعية في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية تعزى إلى مدة مزاوله 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 مزاوله 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 مزاوله الشركة لنشاطها وبصفة عامة يتبين 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 مزاوله الشركة لنشاطها.

جدول رقم (36)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حسب متغير مدة مزاوله 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	0.221	0.881
		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	0.525	0.667
		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	0.828	0.485
		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	0.715	0.548
		داخل المجموعات	21.28754	46	0.462773		
		المجموع	22.28051	49			
	جميع المحاور	بين المجموعات	0.076425	3	0.025475	0.165	0.919
		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

2-5 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 يتبين 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 نسبي (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 نسبي (84.13%) يليه أسلوب تحليل التعادل بوزن نسبي (82.0%) ثم أسلوب التكاليف المعيارية بوزن نسبي (77.68%)، وأقل الأساليب تطبيقاً أسلوب أسعار التحويل بوزن نسبي (65.9%)، وذلك لأن الشركات لا تنظر لعملية التحويل بين الأقسام كعملية بيع لأطراف خارجية ويتم في الغالب تحديد أسعار التحويل من قبل الإدارة.

2- بلغ الوزن النسبي لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة (78.7%)، وأكثر الأساليب تطبيقاً هو أسلوب إدارة الجودة الشاملة بوزن نسبي (83.6%)، وأقلها تطبيقاً أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بوزن نسبي (70.8%)، وقد يكون ذلك لفناعة الإدارة بان 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 نسبي (80.4%)، ومجال خفض التكاليف والوحدات التالفة من الإنتاج بوزن نسبي (80.0%)، ثم مجال التخطيط للإنتاج والرقابة عليه بوزن نسبي (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 مزاوله الشركة لنشاطها، وهذه النتيجة تتفق مع النتيجة التي توصل لها زعرب في دراسته.

6- لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين الشركات في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية تعزى إلى حجم رأسمال الشركة، وفي هذا تتفق مع دراسة الفضل في عدم وجود

تأثير لحجم رأس المال على تطبيق أساليب المحاسبة الادارية، وتختلف مع دراسة الملحم 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 بالتكاليف 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 الصلاحيات والمسئوليات بما يتناسب مع تطبيق محاسبة المسئولية فيها.
- 9- العمل على تقسيم الشركات إلى أقسام مستقلة، وإنشاء أقسام مستقلة للتكاليف 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، الطبعة الثانية.
- 2- إبراهيم، محمود أحمد ورزوق، ساطع والدغيم، عبد العزيز، 2001، أنظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدماً (نظام 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 ومحرم، زينبات محمد والخطيب، صبحي محمود، 2001، المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات، الإسكندرية:الدار الجامعية.
- 6- الجمال، رشيد ونور الدين، ناصر، 2005، إدارة التكلفة 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- حسنين، عمر ومبارك، صلاح والخطيب، صبحي، 1991، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، الإسكندرية:الدار الجامعية للطباعة والنشر.
- 11- الدرادكة، مأمون، 2006، إدارة الجودة الشاملة وخدمة العملاء، عمان:دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.

- 12- الدرادكة، مأمون والشبلي، طارق، 2002، الجودة في المنظمات الحديثة، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.
- 13- الرجبي، محمد تيسير عبد الحكيم، 2004، المحاسبة الإدارية، الكويت: الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة.
- 14- الرجبي، محمد تيسير، 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 لإتخاذ القرارات الإدارية، غزة: مكتبة آفاق، الطبعة الأولى.
- 17- السعيدة، فيصل جميل، 2007، المحاسبة الإدارية لتخصص نظم المعلومات المحاسبية، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.
- 18- الشرع، مجيد وسفيان، سليمان، 2002، المحاسبة الادارية- اتخاذ قرارات ورقابة، عمان: دار الشروق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.
- 19- صبري، 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: دار الجامعة 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- العريبي، 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- عمارة، مجدي وخليفة، ميلود والسحيري، 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 ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة، عمان: دار زهران.
- 33- كحالة، جبرائيل وحنان، رضوان حلوة، 1998، محاسبة التكاليف المعيارية رقابة وإثبات، عمان: مكتبة الثقافة، الطبعة الثانية.
- 34- كحالة، جبرائيل وحنان، رضوان حلوة، 1996، المحاسبة الادارية-مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، عمان: مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.
- 35- ليستراي، هيتجر وسيرج، مالتوتش، 2000، المحاسبة الإدارية، ترجمة: أحمد حامد حجاج، 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 وشحاتة، شحاتة السيد، 2005، المحاسبة الادارية في بيئة الأعمال المعاصرة، الإسكندرية: الدار الجامعية.

ثانياً: الدوريات

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

- 2- درغام، 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 والكخن، 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 للإدارة، مجلة المحاسب القانوني العربي.
- 6- الفضل، مؤيد، 1997، تحليل أثر متغيرات الموقف على تطبيق أساليب المحاسبة الادارية-دراسة ميدانية في منشآت القطاع الصناعي العراقي، مجلة أبحاث اليرموك، المجلد 13، العدد 4.
- 7- فودة، شوقي السيد، 2003، نحو إطار مقترح 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، 1، المجلد 25.
- 8- جودة، يسري السيد، 2001، اتجاهات المدير المصري نحو بعض الفلسفات والأساليب الادارية 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 الادارية في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد 4، 3.
- 11- الملح، عدنان بن عبد الله، 2003، تطبيق أساليب المحاسبة الادارية 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 اللازمة للتخطيط، عمان.

ثالثاً: الأبحاث غير المنشورة:

- 1- أبو معلى، 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 المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة آل البيت.
- 4- الجخلب، درويش مصطفى، 2007، دور أساليب المحاسبة الادارية 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 مقترح 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 المسؤولية 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 Pupliching, UK.

الدوريات:

- 5- Chenhall, 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.

المواقع الالكترونية:

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

الملاحق

ملحق رقم (1)

بسم الله الرحمن الرحيم



الجامعة الإسلامية - غزة
كلية الدراسات العليا
ماجستير المحاسبة والتمويل

السادة المحترمين

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

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

وتفضلوا بقبول فائق الشكر والتقدير

الباحثة

ناريمان صباح

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

اسم الشركة (اختياري)

أولاً : المعلومات الشخصية:

1- المسمى 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 5سنوات 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 تنتمي له الشركة:

المواد الغذائية والمشروبات النسيج الأثاث المنتجات المعدنية

الصناعات الكيماوية المعدات الالكترونية الباطون أخرى(الرجاء ذكره)

4- موقع الشركة:

محافظة غزة محافظة الشمال محافظة الوسطى محافظة خانينوس محافظة رفح

5- حجم رأسمال الشركة:

\$500,000-750,000 \$750,000-1,000,000 \$1,000,000 فأكثر.

6- هل لديكم معرفة بأساليب المحاسبة الادارية المختلفة:

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

نعم بنسبة أكبر من 60% لا يوجد معرفة

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

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

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

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

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

ملحق رقم (2)

أسماء الشركات التي شملتها الدراسة

- 1- الحبشي للبلاط..... محافظة غزة
- 2- شركة ابو ستة للباطون..... محافظة خانيونس
- 3- مصنع الشام للعصير..... محافظة غزة
- 4- مصنع الهلال..... محافظة غزة
- 5- شركة فوجو للمقاولات..... محافظة رفح
- 6- شركة ذكار للمقاولات..... محافظة رفح
- 7- شركة ايفل للمقاولات..... محافظة رفح
- 8- شركة خليل ابو شمالة للمقاولات..... محافظة رفح
- 9- شركة ابو رجيلة للتجارة العامة والمقاولات..... محافظة خانيونس
- 10- شركة المجمع الصناعي الحديث..... محافظة خانيونس
- 11- شركة ايلاف للتجارة العامة والمقاولات..... محافظة خانيونس
- 12- شركة ادم (مصنع عصير فروتي)..... محافظة الشمال
- 13- مصنع سرايو الوادية..... محافظة غزة
- 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..... محافظة الوسطى

- 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 اسكمو الأمير..... 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 الصفدي 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 الزهارة 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 اوربال 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 محكمي الاستبانة في الجامعات الفلسطينية

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