

The Islamic University–Gaza
Research and Postgraduate Affairs
Faculty of Commerce
Master of Accounting & Finance



الجامعة الإسلامية - غزة
شؤون البحث العلمي والدراسات العليا
كلية التجارة
ماجستير المحاسبة والتمويل

أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة
المستثمرين لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة
فلسطين.

The Impact of Using Modern Managerial Accounting Methods to Increase Confidence of Investors in the Public Shareholding Companies Listed in Palestinian Exchange

إعداد الباحثة

إيمان عوني أبو يوسف

إشراف

الأستاذ الدكتور

علي عبد الله شاهين

قُدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير
في برنامج المحاسبة والتمويل بكلية التجارة في الجامعة الإسلامية بغزة

سبتمبر/2016م - ذو الحجة/1437هـ

إقرار

أنا الموقعة أدناه مقدمة الرسالة التي تحمل العنوان:

أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة
المستثمرين لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة
فلسطين.


The Impact of Using Modern Managerial Accounting Methods to Increase Confidence of Investors in the Public Shareholding Companies Listed in Palestinian Exchange

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

Declaration

I understand the nature of plagiarism, and I am aware of the University's policy on this.

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

Student's name:	إيمان عوني أبو يوسف	اسم الطالب:
Signature:		التوقيع:
Date:	2016/10/10	التاريخ:



الرقم: ج س غ/35
2016/10/01
التاريخ:

نتيجة الحكم على أطروحة ماجستير

بناءً على موافقة شئون البحث العلمي والدراسات العليا بالجامعة الإسلامية بغزة على تشكيل لجنة الحكم على أطروحة الباحثة/ ايمان عوني عليان ابويوسف لنيل درجة الماجستير في كلية التجارة/ قسم المحاسبة والتمويل وموضوعها:

أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين

The Impact of Modern Managerial Accounting Methods used in Rises Investors trust with public Contributing Companies listed under Palestinian Bourse

وبعد المناقشة العلنية التي تمت اليوم السبت 31 ذو الحجة 1437هـ، الموافق 2016/10/01م الساعة الواحدة ظهراً بمبنى طيبة، اجتمعت لجنة الحكم على الأطروحة والمكونة من:

أ.د. علي عبد الله شاهين	مشرفاً و رئيساً	.....
أ.د. حمدي شحادة زعرب	مناقشاً داخلياً	.....
أ.د. يوسف محمود جريوع	مناقشاً خارجياً	.....

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

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

والله ولي التوفيق،،،

نائب الرئيس لشئون البحث العلمي والدراسات العليا

د. عبدالرؤوف علي المناعمة



ملخص الدراسة باللغة العربية

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين , حيث سعت إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تمثلت في تحليل الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، من حيث مزايا ومحددات كل نوع منها، والوقوف على المؤشرات الكمية الدالة على ثقة المستثمرين متمثلة في كل من (الربحية، التدفق النقدي، حجم التداول، سعر التداول) لكل شركة من الشركات الممثلة لعينة الدراسة، والوقوف على أثر ممارسة شركات المساهمة العامة لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، والعوامل المؤدية إلى زيادة ثقة المستثمرين في تلك الشركات .

وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وتم الاستعانة بالقوائم المالية المنشورة لتلك الشركات عن الفترة المالية لعام (2015م) في الوصول للنسب اللازمة لقياس المؤشرات المالية الدالة على ثقة المستثمرين من خلال المؤشرات المذكورة، إلى جانب أسلوب الدراسة الميدانية باستخدام الاستبانة كأداة رئيسة لجمع البيانات الأساسية للدراسة، حيث يتكون مجتمع الدراسة في البيانات المالية لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين والتي يبلغ عددها 49 شركة موزعة على خمس قطاعات وهي قطاع الاستثمار، قطاع البنوك، قطاع التأمين، قطاع الخدمات، وقطاع الصناعة حيث استجاب منها 41 شركة .

وكان من أهم نتائج الدراسة وجود وعي وإدراك بدرجة متوسطة لدى الإدارة العليا ومتخذي القرار في شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين فيما يخص تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة حيث أن نجاحها يتطلب العمل بشكل جاد لتعزيز الربحية من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

وكان من أهم توصيات الدراسة ضرورة تنمية الوعي لدى مدراء شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين بأهمية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، ودورها في زيادة الربحية مما يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين. إلى جانب الاهتمام بعملية التحليل المالي لما لها من دور فاعل في بيان الوضع المالي للمنشآت، فضلا عن دوره في تعزيز جوانب تلك الثقة.

Abstract

The study aimed at identifying the impact of the modern methods of management accounting on increasing investors' confidence amongst the listed public joint-stock companies in Palestine Exchange. The study sought to achieve a set of goals represented by analyzing the modern methods of management accounting in terms of: advantages and limitations of each type, the quantitative indicators of investors' confidence including (trading volume, trading price) using (reasons of increasing confidence, and their consequences) for each company in the study sample , the effect of public joint-stock companies practicing methods of modern management accounting, and the factors leading to increase the investors' confidence represented by the degree of fluctuation of cash flow and profitability for those companies.

The study adopted the descriptive and analytical approach where the published financial statements for those companies were used to reach the ratios necessary to measure the financial indicators of investors' confidence along with the field study method using the questionnaire as a major tool of collecting basic data for the study. The study population consists of the financial data of Public joint-stock companies listed in Palestine Exchange, which are 41 companies distributed in five sectors : investment, banking, insurance, services, and industry.

The most important findings of the study shows that awareness and perception are in average level within the senior management and decision makers in public joint-stock companies listed in Palestine Exchange with respect to the implementation of modern methods of management accounting where their success requires hard work to enhance profitability by using modern methods of management accounting.

The most important recommendations of the study is the need to increase awareness among the managers of companies listed in Palestine Exchange of using the modern methods of management accounting and their role in maximizing profitability and thus gaining investors' confidence. Additionally, pay further attention to financial analysis process because of its vital role in stating the financial status of organizations, as well as its role in promoting aspects of that confidence.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿وَاللَّهُ أَخْرَجَكُمْ مِنْ بُطُونِ أُمَّهَاتِكُمْ لَا تَعْلَمُونَ
شَيْئًا وَجَعَلَ لَكُمُ السَّمْعَ وَالْأَبْصَارَ وَالْأَفْئِدَةَ لَعَلَّكُمْ
تَشْكُرُونَ﴾

صدق الله العظيم

[النحل: 78]

إهداء

تظل أبلى الكلمات وأكثرها اعجازاً قطرة في بحر مما يجرول بخاطري ويسكن اعماقي في هذه اللحظة التي طالما حلمت بها ألا وهي لحظة حصولي على درجة الماجستير

أهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع

إلى من بلغ الرسالة وأدى الامانة ونصح الأمة إلى نبي الرحمة ونور العالمين سيدنا محمد (صلى الله عليه وسلم)

إلى من رفعت راسي عالياً افتخاراً به، إلى من كلله الله بالهيبه والوقار، إلى من علمني العطاء بدون انتظار، إلى من احمل اسمه بكل افتخار أرجو من الله أن يمد في عمرك لثرى ثماراً قد حان قطافها بعد طول انتظار وسيبقى كلماتك نجوماً أهدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد،

(والدي الغالي)

إلى ملاكي في الحياة ، وإلى معنى الحب، وإلى معنى الحنان والتفاني، إلى بسمة الحياة وسر الوجود، إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي، إلى أعلى الحبايب

(أمي الحبيبة)

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة .. الى رياحين حياتي

(أخوتي وأخواتي)

إلى أسرتي الثانية وزملاء العمل في البنك الاسلامي الفلسطيني والذين افتخر بانتمائي

لهم لما احاطوني به من محبة واكسبوني من خبرة

إلى أحبتي جميعاً .. من قدم لي العون والمساعدة والدعاء..

الباحثة

شكر وتقدير

الشكر أولاً وأخيراً لله ولي النعم وصاحب التوفيق ...

إلى من هم بفكرهم علماء .. وبتواضعهم عظماء .. بترفعهم كُبراء

من كان لهم فضل السبق ومداد القلم .. وكانوا في نصحهم وارشادهم أمناء ...

إلى القمم السماء ... إلى الأستاذ الدكتور علي شاهين , على ما نهلته من ينبوع علمه, فكانت ارشاداته خير معين , ولولاه لما كان لهذا العمل أن يتم , أدامه الله لنا ولأهل العلم ذخرا ووهبه الصحة والعمر المديد .

كما أتقدم بالشكر الجزيل لأعضاء لجنة المناقشة وهم الأستاذ الدكتور يوسف جربوع , والأستاذ الدكتور حمدي زعرب, اللذان شرفاني بالموافقة على مناقشة هذه الرسالة واثرائها بالملاحظات والتوجيهات القيمة , كما أتقدم بجزيل الشكر إلى الجامعة الاسلامية هذا الصرح الشامخ والمنارة العلمية التي لا تنطفئ ممثلة بإدارتها ومدرسيها وجميع العاملين فيها ,

كما أتقدم بالشكر والامتنان عبر نفحات النسيم وأريج الأزاهير وخيوط الأصيل، إلى الحضور الكريم الذين شرفوني بحضورهم فشكراً لكم من أعماق قلبي على حضوركم الرائع.

كما أتقدم بجزيل الشكر والامتنان لجميع أصدقائي وأحبائي الذين شجعوني وأزروني طوال فترة دراستي وفترة كتابتي للرسالة , وإلى كل من قدم لي عوناً, أو علمني حرفاً,

إلى رموز العطاء , لهم مني جميعاً خالص الشكر والتقدير .

الباحثة

فهرس المحتويات

أ	إقرار	1
ت	ملخص الدراسة باللغة العربية	2
ث	ABSTRACT	3
ح	إهداء	4
خ	شكر وتقدير	4
د	فهرس المحتويات	5
ر	فهرس الجداول	6
س	فهرس الأشكال والرسوم التوضيحية	6
ش	فهرس الملاحق	6
1	الفصل الأول الإطار العام للدراسة	1
2	المقدمة	2
3	مشكلة الدراسة	3
4	أهمية الدراسة	4
4	أهداف الدراسة	4
5	فرضيات الدراسة	5
6	منهجية الدراسة	6
6	مجتمع الدراسة	6
6	متغيرات الدراسة	6
8	مصطلحات الدراسة	8
9	الدراسات السابقة	9
28	التعليق على الدراسات السابقة	28
29	الفصل الثاني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة	29
30	مقدمة	30
31	أولاً : مدخل إلى التكلفة المستهدفة	31
32	خطوات عملية التكلفة المستهدفة	32
33	مزايا تطبيق التكلفة المستهدفة	33
33	مبادئ منهج التكلفة المستهدفة	33
35	دوافع الاتجاه إلى منهج التكلفة المستهدفة	35
35	ثانياً : مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة	35
36	مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة	36
37	ثالثاً : فلسفة نظام الإنتاج في الوقت المحدد (Just In Time)	37
38	مفهوم نظام الإنتاج في الوقت المحدد	38
38	العناصر الأساسية لنظام الإنتاج في الوقت المحدد	38
39	مزايا نظام الإنتاج في الوقت المحدد	39
39	رابعاً : مفهوم بطاقة قياس الأداء المتوازن	39
40	الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن	40
42	خامساً : مفهوم إدارة الجودة الشاملة	42
42	أهداف إدارة الجودة الشاملة	42
43	مزايا تطبيق نظام الجودة الشاملة	43
43	عناصر إدارة الجودة الشاملة	43

44	..... مراحل تطبيق إدارة الجودة الشاملة:
47	..... الفصل الثالث بورصة فلسطين ودلالات الربحية والتدفقات النقدية لأغراض الاستثمار
48	..... مقدمة
49	..... نظرة عامة على بورصة فلسطين
49	..... دور الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين
50	..... مفهوم سوق راس المال
51	..... نشأة بورصة فلسطين للأوراق المالية
51	..... الغاية المرجوة من تأسيس بورصة فلسطين للأوراق المالية
52	..... أهداف بورصة فلسطين للأوراق المالية
52	..... دلالات الربحية كأحد أهداف الاستثمار
53	..... الفرق بين الربح والربحية
55	..... العوامل المؤثرة على ربحية الشركات من الاستثمارات :-
56	..... وسائل تعظيم الربحية
57	..... دوافع تعظيم الربحية
57	..... مقاييس الربحية
60	..... دلالات التدفقات النقدية لأغراض الاستثمار :
61	..... طرق تحديد أسعار الأسهم في البورصات :
62	..... أنواع الأسعار التي يعلن عنها السوق المالي (البورصة)
64	..... الفصل الرابع الطريقة والإجراءات
65	..... منهجية الدراسة
66	..... طرق جمع البيانات:
66	..... مجتمع وعينة الدراسة:
69	..... أداة الدراسة:
71	..... صدق وثبات الاستبيان:
77	..... صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة
77	..... ثبات فقرات الاستبانة Reliability:
79	..... المعالجات الإحصائية:
81	..... الفصل الخامس نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها
82	..... اختبار التوزيع الطبيعي
82	..... تحليل فقرات محاور الدراسة
100	..... الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة للدوال المالية واختبار الفرضيات
116	..... الفصل السادس النتائج والتوصيات
117	..... النتائج :
118	..... التوصيات:
119	..... الدراسات المستقبلية المقترحة:
120	..... المصادر المراجع
131	..... الملاحق

فهرس الجداول

- جدول (4.1): المسمى الوظيفي 67
- جدول (4.2): المؤهل العلمي 67
- جدول (4.3): عدد سنوات الخبرة 68
- جدول (4.4): عمر الشركة 68
- جدول (4.5): نشاط الشركة 69
- جدول (4.6): هل لديكم معرفة بأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة 69
- جدول (4.7): مقياس ليكرت الخماسي 71
- جدول (4.8): الصدق الداخلي لفقرات الاستبانة 72
- جدول (4.9): معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة ... 77
- جدول (4.10): معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية) 78
- جدول (4.11): معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ) 78
- جدول (4.12): مقياس ليكرت الخماسي 79
- جدول (5.1): اختبار التوزيع الطبيعي (شابيرو ولك SHAOIRO WILK) 82
- جدول (5.2): تحليل فقرات المحور الأول:- مدى تطبيق الشركة لأسلوب التكلفة المستهدفة (TC) 84
- جدول (5.3): تحليل فقرات المحور الثاني:- مدى تطبيق الشركة لأسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC 87
- جدول (5.4): تحليل فقرات المحور الثالث:- مدى تطبيق الشركة لأسلوب الإنتاج حسب الطلب (JIT) 91
- جدول (5.5): تحليل فقرات المحور الرابع:- مدى تطبيق الشركة لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن (BSC) 94
- جدول (5.6): تحليل فقرات المحور الخامس:- مدى تطبيق الشركة لأسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM) ... 98
- جدول (5.7): تحليل جميع محاور الدراسة (أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين) 100
- جدول (5.8): الإحصاء الوصفي للمتغيرات التابعة (مدى ثقة المستثمرين بأسهم شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين والمقاسة) 101
- جدول (5.9): معامل الارتباط بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وزيادة الربحية لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين 102
- جدول (5.10): معامل الارتباط بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وزيادة التدفقات النقدية لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين 103
- جدول (5.11): معامل الارتباط بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وزيادة حجم التداول على الأسهم لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين 104
- جدول (5.12): معامل الارتباط بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وسعر التداول على الأسهم لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين 105

- جدول (5.13): نتائج تحليل التباين الأحادي (ONE WAY ANOVA) لاختبار الفروق في متوسطات آراء أفراد العينة في أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين تعزى إلى المسمى الوظيفي عند مستوى دلالة $(\alpha = 0.05)$ 106
- جدول (5.14): نتائج تحليل التباين الأحادي (ONE WAY ANOVA) لاختبار الفروق في متوسطات آراء أفراد العينة في أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين تعزى إلى المؤهل العلمي عند مستوى دلالة $(\alpha = 0.05)$ 107
- جدول (5.15): نتائج تحليل التباين الأحادي (ONE WAY ANOVA) لاختبار الفروق في متوسطات آراء أفراد العينة في أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين تعزى إلى عدد سنوات الخبرة عند مستوى دلالة $(\alpha = 0.05)$ 108
- جدول (5.16): نتائج تحليل التباين الأحادي (ONE WAY ANOVA) لاختبار الفروق في متوسطات آراء أفراد العينة في أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين تعزى إلى عمر الشركة عند مستوى دلالة $(\alpha = 0.05)$ 109
- جدول (5.17): نتائج تحليل التباين الأحادي (ONE WAY ANOVA) لاختبار الفروق في متوسطات آراء أفراد العينة في أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين تعزى إلى نشاط الشركة عند مستوى دلالة $(\alpha = 0.05)$ 111
- جدول (5.18): نتائج تحليل التباين الأحادي (ONE WAY ANOVA) لاختبار الفروق في متوسطات آراء أفراد العينة في أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين تعزى إلى عدد موظفي الشركة عند مستوى دلالة $(\alpha = 0.05)$ 112
- جدول (5.19): اختبار شففيه للفروق المتعددة حسب متغير رأس مال الشركة 113
- جدول (5.20): نتائج تحليل التباين الأحادي (ONE WAY ANOVA) لاختبار الفروق في متوسطات آراء أفراد العينة في أثر تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين في شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين تعزى إلى رأس مال الشركة عند مستوى دلالة $(\alpha = 0.05)$ 114

فهرس الأشكال والرسوم التوضيحية

شكل (1.1) متغيرات الدراسة.....7

فهرس الملاحق

- ملحق (1): الإستهانة..... 132
- ملحق (2): رسالة تسهيل المهمة..... 145
- ملحق (3): قائمة بأسماء محكمي الاستهانة..... 146

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

الفصل الأول الإطار العام للدراسة

المقدمة

تعتبر أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة أهم مكونات نظام المعلومات داخل المؤسسة حيث توفر هذه الأساليب البيانات الاقتصادية والمالية لزيادة ثقة المستثمرين لأي منشأة سواء كانت صناعية أو تجارية. وتمثل المحاسبة الإدارية الحديثة أهم النظم الفرعية لنظام المحاسبة لكونها تلعب دوراً بارزاً في توفير المعلومات اللازمة للإدارة لاتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، فهي تقدم معلومات لازمة وتفصيلية لإدارة المنشأة في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات.

إن استخدام الشركات المناسب لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة هو الأكثر ملاءمة للحصول على المعلومات المالية وغير المالية اللازمة لأداء عملها باستمرار، حيث أن كافة الشركات الربحية بغض النظر عن حجمها وتنوع انشطتها، تواجه نوعين من مخاطر الأعمال، منها أخطار لا يمكن السيطرة عليها وهي مخاطر عامة كتقلبات سعر الصرف، والظروف البيئية والاقتصادية، والتغيرات في القوانين الضريبية، وأخطار أخرى يمكن السيطرة عليها والتمثلة بتذبذب الأرباح وعدم التأكد من حالتها المستقبلية، إضافة إلى التقلبات في كل من تكاليف الإنتاج وأسعار البيع، وما يترتب عليها من تذبذب التدفقات النقدية من نشاط الشركة الرئيسي، وهذه الأخطار يمكن السيطرة عليها بممارسة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، والتي تعمل على تخفيضها من خلال السيطرة على التكاليف وتخفيضها ومن ثم زيادة الربحية وما يترتب عليه من استقرار للأرباح في ظل التنافس الحاد في الأسواق المحلية والعالمية، مما يتيح للشركة القدرة على التنبؤ بشكل دقيق بواقع الأرباح المستقبلية وضمان استقرار نسبي للتدفقات النقدية.

وحيث أن المستثمرين في الأغلب يميلون للشركات قليلة التذبذب في الأرباح، والتدفقات النقدية، لقلة مخاطرها، فإن من المنطق أن تزداد ثقة المستثمرين بالشركات المطبقة لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، لذلك فقد طورت المحاسبة الإدارية الحديثة مجموعة من النظم أو المداخل أو الأساليب المتكاملة التي يمكن استخدامها في خفض التكلفة والتي من شأنها السيطرة على مخاطر الأعمال التي قد تتعرض لها هذه الشركات مثل (تقلب الطلب، تقلب

السعر، ومدخلات الانتاج) والتي قد تتسبب في زيادة التكاليف أو تذبذب الأرباح، وبالتالي خفض مخاطر الأعمال وزيادة ثقة المستثمرين بإدارة الشركة.

ولا شك أن المحاسبة الإدارية تلعب دوراً رئيساً في إدارة المؤسسات والشركات في ظل التطورات المتلاحقة للنظام الاقتصادي كما أن أنظمة ومقاييس أداء المحاسبة الإدارية التقليدية لم تعد قادرة على إعطاء صورة متكاملة عن الأداء التنظيمي للمنشآت الحديثة في سوق بورصة فلسطين، مما استدعى التوجه نحو أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة. كما أن شركات المساهمة العامة المدرجة في سوق بورصة فلسطين بحاجة إلى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لتخرج بأفضل تحليل للقوائم المالية لإمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات ويجب أن تكون هذه البيانات في الوقت المناسب والكمية والنوعية اللازمة لتحقيق الهدف والجدوى من هذا القرار.

مشكلة الدراسة

تعد ثقة المستثمرين من أهم العوامل الاستراتيجية التي تحوز على اهتمام مدراء الشركات، والتي بدورها تحدد مقدار الطلب على تداول أسهم هذه الشركات، سواء بالحجم أو بسعر التداول، ورغم أن عوامل كثيرة تؤثر على أسعار التداول وحجمه إلا أن ثقة المستثمرين بإدارة الشركة وقلة المخاطر لديها يخفض من تذبذب هذه الأسعار، ومن أهم العوامل التي تزيد من ثقة المستثمر بإدارة الشركة هي زيادة الاستقرار في نمو الأرباح والتدفقات النقدية.

وحيث إن استخدام الشركة لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة يزيد من قدرتها على الموازنة بين خفض التكلفة من جهة، والحفاظ على جودة المنتج سواء خدمة أو سلعة من جهة أخرى، مما يؤثر في زيادة مبيعات الشركة مع خفض التكلفة في آن واحد، مما يبرر الاعتقاد بأن ذلك سوف يخفض من حالة عدم التأكد والمخاطر المصاحبة لها في كل من ربحية تلك الشركات وتدفقاتها النقدية، مما يزيد من ثقة المستثمرين ويخفض قلقهم من الاستثمار في مثل هذه الشركات، التي تطبق تلك الأساليب، وبالتالي يصبح الطلب على أسهمها منتظماً ومستقراً من حيث السعر وحجم التداول، ومن هنا تتمثل مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي:

ما أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين في شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين؟

ويتفرع من السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما أثر تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في زيادة ربحية شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين؟
2. ما أثر تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في زيادة التدفقات النقدية في شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين؟
3. ما أثر تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في زيادة حجم التداول على الأسهم للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين؟
4. ما أثر تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في زيادة سعر تداول السهم للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين؟

أهمية الدراسة

تعد هذه الدراسة استكمالاً للدراسات التي تحاول الربط بين نوعين من علوم المحاسبة (المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية)، والتي طالما تناولتها الأبحاث العالمية والعربية والفلسطينية كل على حدة، مما يؤمل منها فتح آفاق جديدة لتلك الأبحاث المحاسبية حيث تركز على جانب مهم من الجوانب المتعلقة بالخيارات الاستراتيجية المتوقع أن تواجهها الشركات وهو الجانب التمويلي باعتباره عاملاً مهماً من العوامل المحددة لتلك الخيارات والمتمثل بثقة المستثمر، هذا فضلاً عن الدور الكبير الذي تحققه تلك المحاسبة في العمل الرقابي والتخطيطي، الأمر الذي ينعكس بشكل إيجابي على الشركة ويؤدي إلى زيادة وتعميق فهم كل من المستثمرين وأصحاب رؤوس الأموال ومتخذي القرار والأطراف الأخرى المستفيدة لأهمية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في خفض المخاطر المالية وعدم التأكد لدى هذه الشركات ودورها في زيادة ثقة المستثمرين بأسهمها، وما يحققه ذلك من إيجابيات في زيادة توسع ونمو الشركات ودخولها أسواق جديدة تعزز من فرص تطوير مصادر إيراداتها ودعم استمرارياتها.

أهداف الدراسة

هدفت هذه الدراسة بشكل أساسي إلى قياس مدى تأثير استخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في زيادة ثقة المستثمرين بشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، وذلك من خلال:

1. تحليل الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، من حيث مزايا ومحددات كل نوع منها.

2. الوقوف على المؤشرات الكمية الدالة على ثقة المستثمرين متمثلة في كل من (حجم التداول، سعر التداول) وذلك (باستخدام أسباب زيادة الثقة، ونتائجها) لكل شركة من الشركات الممثلة لعينة الدراسة، من خلال قوائمها المنشورة في بورصة فلسطين.
3. الوقوف على أثر ممارسة شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، والعوامل المؤدية إلى زيادة ثقة المستثمرين في تلك الشركات متمثلة في درجة تذبذب كل من (التدفق النقدي، الربحية).
4. التعرف على أثر ممارسة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، على مؤشرات أو نتائج زيادة ثقة المستثمرين في تلك الشركات متمثلة في كل من (حجم التداول، سعر التداول) لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين.

فرضيات الدراسة

لقد اعتمدت الباحثة في إجابتها على مشكلة الدراسة وأهدافها بالفرضيات التالية :-

1. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وزيادة الربحية لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين.
2. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وزيادة التدفقات النقدية لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين.
3. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وزيادة حجم التداول على الأسهم لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين.
4. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وسعر التداول على الأسهم لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين.
5. لا توجد فروق في متوسطات آراء أفراد العينة في أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين تعزى إلى المتغيرات الديموغرافية التالية (المسمى الوظيفي ، المؤهل العلمي ، عدد سنوات الخبرة ، عمر الشركة ، نشاط الشركة ، عدد موظفي الشركة ، المعرفة بأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة ، رأس مال الشركة)

منهجية الدراسة

يتم تحديد جوانب وأبعاد الظاهرة موضع الدراسة من خلال مراجعة الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة التي تسعى الى التعرف علي مدي تطبيق شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين للأوراق المالية لبعض الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية وهي (التكلفة المستهدفة, محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة , فلسفة الشراء والتصنيع الفوري, بطاقة الأداء المتوازن , إدارة الجودة الشاملة) أثرها على ثقة المستثمرين لتلك الشركات.

حيث يتم التطرق بالبحث في الجانب الميداني عبر تطوير قائمة استقصاء لمعرفة درجة ممارسة شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وسوف يتم الاستعانة بالقوائم المالية المنشورة لتلك الشركات عن الفترة المالية لعام (2015م) في الوصول للنسب اللازمة لقياس المؤشرات المالية الدالة على ثقة المستثمرين من خلال مؤشرات (الربحية, التدفقات النقدية, وحجم التداول, وسعر التداول) باعتبارها المتغيرات التابعة في هذه الدراسة. وبعد ذلك سيتم استخدام الاختبارات الاحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة في البيانات المالية لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين والتي يبلغ عددها 49 شركة حسب الموقع الإلكتروني الرسمي لبورصة فلسطين (www.p-s-e.com). موزعة على خمس قطاعات وهي قطاع الاستثمار، قطاع البنوك، قطاع التأمين، قطاع الخدمات، وقطاع الصناعة.

متغيرات الدراسة

• المتغيرات المستقل

يتمثل المتغير المستقل لهذه الدراسة بدرجة ممارسة شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ممثلة بالأساليب التالية:

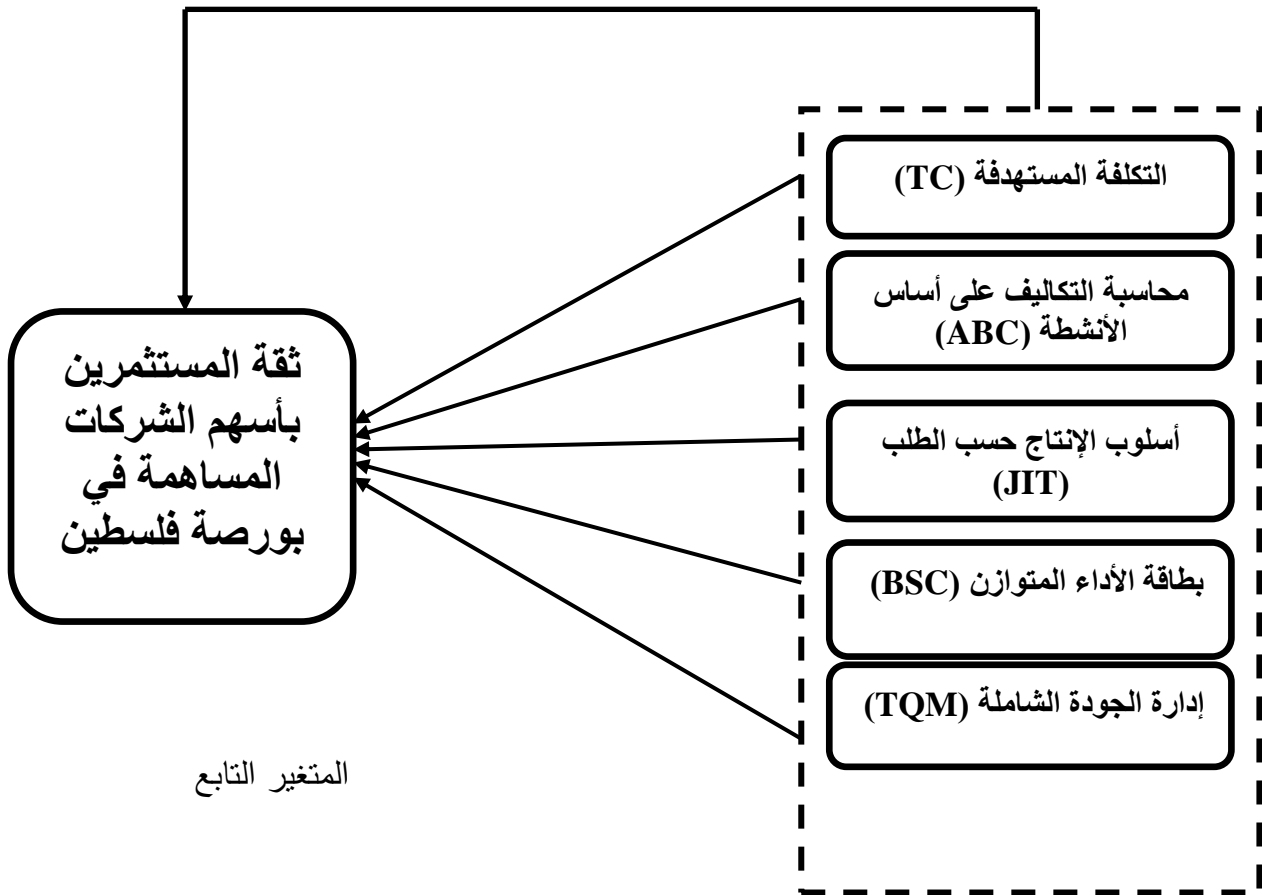
1. التكلفة المستهدفة (Target Cost).
2. محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (Activities based Cost).
3. فلسفة الشراء والتصنيع الفوري (Just In Time manufacturing).
4. بطاقة الأداء المتوازن (Balance score Card).

5. إدارة الجودة الشاملة (Total Quality Management).

• المتغير التابع

يتمثل المتغير التابع لهذه الدراسة بمدى ثقة المستثمرين بأسهم شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين والمقاسة بالمؤشرات التالية:

1. التدفقات النقدية: والمقاسة بمدى التشتت في نسبة كل من التدفقات التشغيلية، والاستثمارية والتمويلية إلى إجمالي الأصول.
 2. الربحية: والمقاسة بمدى التشتت في ربحية السهم.
 3. حجم التداول: والمقاسة بمدى تشتت نسبة الأسهم المتداولة إلى إجمالي عدد الأسهم.
 4. سعر التداول: والمقاس بمدى تشتت القيمة السوقية إلى الدفترية للسهم.
- والشكل (1.1) يوضح العلاقة المتوقعة بين تلك المتغيرات:



شكل (1.1) متغيرات الدراسة

المصدر: من إعداد الطالبة

المتغيرات المستقلة

مصطلحات الدراسة

1. **أساليب المحاسبة الإدارية:** تطبيق مبادئ المحاسبة الإدارية والمالية لخلق وحماية وزيادة القيمة لأصحاب المصالح في كل من الشركات الربحية وغير الربحية في القطاعين العام والخاص (CIMA, 2005).
2. **التكلفة المستهدفة (Target Cost):** أحد أهم تقنيات إدارة التكلفة الموجهة نحو السوق، والتي يتم استعمالها في بداية حياة المنتج -المرحلة المبكرة من دورة حياة المنتج- لتعزيز الربحية والإنتاجية بشكل عام (الذهبي والغبان، 2007).
3. **محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (Activities Based Cost):** طريقة لحساب التكلفة، مصمم لتزويد المديرين بمعلومات التكلفة اللازمة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية والقرارات الأخرى، والتي من المحتمل أن تؤثر على الطاقة الإنتاجية للشركة، وكذلك التكاليف الثابتة فضلاً عن التكاليف المتغيرة، وهو نظام يستخدم كمكمل لنظام التكاليف الأساسي للشركة وليس بديلاً عنه.
(Garrison, Lerner, Maio, Lookman, Sheahan, Spaite, 2012)
4. **أسلوب الإنتاج حسب الطلب (Just in Time):** نظام يعمل على خفض مستويات مخزون المواد الخام ومخزون الوحدات تحت الانتاج ومخزون الوحدات المنتجة وبالتالي تحسين كفاءة وجودة الانتاج وتحسين الربحية. (EL-Dyasty, 2006).
5. **بطاقة الأداء المتوازن (Balance performance Card):** مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية المتعلقة بعوامل النجاح الحرجة، لخلق قيمة للشركة من خلال تكامل مكوناتها المتمثلة بالفرص الحالية والمستقبلية كما انها تركز على توجه الشركة نحو الإبداع في مقاييس الأداء في ظل بيئة التصنيع الحديثة (البرزنجي، 2008).
6. **إدارة الجودة الشاملة (Total Quality Management):** مدخل فكري وثقافي لضمان جودة الشركة في جميع مراحلها بدءاً من المواصفات، التي تعنى بمتطلبات الزبون، مروراً بالتصميم والعمليات الإنتاجية والمراحل اللاحقة، وتعتمد على تكامل جميع الأنشطة، ويشترك في ممارستها جميع العاملين، وفي مقدمتها الإدارة العليا، التي تقود إلى التحسين المستمر للمنتجات (الدباغ، 2002).

الدراسات السابقة

أولاً / الدراسات العربية :-

1.دراسة (إدغيش، 2016م) بعنوان " مدى إمكانية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء شبكة الأقصى الإعلامية"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء شبكة الأقصى الإعلامية، حيث تم جمع البيانات الأولية والثانوية لتحقيق أهداف الدراسة ، وتم تصميم استبانة لاستطلاع آراء عينة الدراسة (شاغلي الوظائف الإشرافية) والتي بلغ عددها(65) موظف، وقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لإثبات فرضيات الدراسة والوصول إلى النتائج.

وكان من أهم نتائج الدراسة توافر مقومات تطبيق أبعاد بطاقة الأداء المتوازن الخمسة (البعد المالي، بعد العملاء، بعد العمليات الداخلية، بعد النمو والتعلم، والبعد الاجتماعي) كأداة لتقييم أداء شبكة الأقصى الإعلامية بدرجة مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي النسبي 72.3 %، والذي يدل على أن هناك إمكانية كبيرة لتطبيق هذه المنهجية ، وذلك من أجل النهوض بالاداء التنظيمي الإداري للشبكة .

وكان من أهم توصيات الدراسة ضرورة أن تسعى إدارة الشبكة نحو دعم وتبني تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن باعتبارها نظام متكامل وشامل للإدارة الاستراتيجية ، مع تهيئة الظروف اللازمة لتفعيل عملية تطبيقها، وكذلي العمل على استقطاب كوادر بشرية ومهنية قادرة على تطبيق هذا المنهجية في قياس الأداء، وأيضاً العمل على نشر ثقافة تقييم الأداء الكلي بين موظفي شبكة الأقصى من خلال تقديم دورات تدريبية تشمل زيادة الوعي بأهمية تطبيق هذا الأسلوب، الى جانب تطوير آليات التعرف إلى آراء الجمهور في أداء الشبكة وتحليل ود راسة كافة آرائهم وتطلعاتهم.

2.دراسة (أبوغبين، 2016م) بعنوان " مدى إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن(BSC) لتقييم أداء جامعة الأقصى "

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية استخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن كأداة لتقييم أداء جامعة الأقصى بغزة من وجهة نظر العاملين في الجامعة ،ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها اعتمدت الدراسة على البيانات الأولية والثانوية ،حيث تم تصميم استبانة لاستطلاع آراء أفراد العينة وذلك فيما يتعلق بالبعد الثاني من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن

وهو بعد العملاء (الطلبة) للوصول إلى القياس الحقيقي عن مدى رضا الطلبة عن الخدمات المقدمة من وجهة نظر الطلبة , وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب المنهج الوصفي التحليلي وتحليل متغيرات الدراسة واختبار فرضياتها.

وكان من أهم نتائج الدراسة أن إدارة الجامعة تحرص على توفير جو أكاديمي يساهم في نجاح وتقدم العملية التعليمية , كما وتعمل إدارة الجامعة على تقديم التسهيلات التي تحقق للطلبة عنصري الاستقرار والانسجام في الدراسة مما ينعكس بالإيجاب على قوة ودرجة التحصيل العلمي للطلبة , كما تسعى الجامعة جاهدةً إلى تطوير سمعتها ومكانتها بين الجامعات الفلسطينية والعربية, وقد اظهرت الدراسة ايضاً ملائمة تكلفة الساعات الدراسية مع نوعية الخدمات المقدمة من قبل الجامعة والتي تعكس مستوى الخدمات الأكاديمية.

وكان من أهم توصيات الدراسة ضرورة أن تبذل إدارة الجامعة جهوداً في سبيل تطبيق بطاقة الأداء المتوازن باعتبارها منهجاً شاملاً ومتكاملاً لتقييم الأداء لما تحقّقه هذه البطاقة من ميزات في جميع المجالات والأبعاد , وضرورة أن تولي الجامعة اهتماماً أكثر فيما يخص متابعة الطلبة الخريجين وتعزيز قنوات الاتصال والتواصل معهم , وأن تبدي الجامعة اهتماماً أكبر فيما يخص الشكاوي المقدمة من الطلبة والعمل على متابعتها ومعالجتها بالشكل السليم.

3.دراسة (عبد الجواد، 2016م) بعنوان " إدارة الجودة الشاملة ومدى مساهمتها في إدارة المعرفة بالخدمات الطبية العسكرية "

هدفت الدراسة إلى التعرف على إدارة الجودة الشاملة ومستوى مساهمتها في تحقيق إدارة المعرفة بالخدمات الطبية العسكرية بقطاع غزة، وقد تكون مجتمع الدراسة من العاملين في الوظائف الإشرافية (رئيس قسم حتى مدير عام)، ويقدر عددهم ب(156) موظفاً في جهاز الخدمات الطبية العسكرية بقطاع غزة، أما عينة الدراسة فاعتمدت على المسح الشامل لمجتمع الدراسة من جميع العاملين في الوظائف الإشرافية في جهاز الخدمات الطبية العسكرية بقطاع غزة باستثناء الأفراد الذين شاركوا بالعينة الاستطلاعية ليبقي(145) , وقد تضمنت الدراسة عدد 72 (فقرة) توزعت على ثلاثة محاور، وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وبرنامج التحليل الإحصائي (spss).

وكان من أهم نتائج الدراسة توفر العديد من مقومات إدارة الجودة الشاملة، المتابعة والتقييم في حين كان من أهم معيقات تطوير إدارة الجودة الشاملة وجود مقاومة من قبل بعض العاملين للتغيير بسبب الخوف من تأثيرات هذا التغيير على اوضاعهم الوظيفية.

وكان من أهم توصيات الدراسة ضرورة الاهتمام نحو تعزيز العمل بمبادئ إدارة الجودة الشاملة بجهاز الخدمات الطبية العسكرية بقطاع غزة من خلال العمل على تفعيل عمل وحدة الجودة بالجهاز و إمدادها بالكوادر والداعية للنهوض بعملها مع بذل المزيد من الجهود لتطوير عمليات إدارة المعرفة بالجهاز.

4.دراسة (عابدين، 2015م) بعنوان " مدخل محاسبة الانجاز لتطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية "

هدفت هذه الدراسة الى استخدام محاسبة الانجاز كمدخل لتطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية، بهدف قياس وتقييم الأداء، ومساعدة الشركات الصناعية الفلسطينية في تحقيق أهدافها.ولتحقيق اهداف الدراسة واختبار فرضياتها اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وصممت استبانة لاستطلاع آراء أفراد العينة بعدد 60 مبحوثاً.

وكان من أهم نتائج الدراسة ان ادارة الشركات الصناعية الفلسطينية تعمل على تحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز، بغرض تطوير تلك النظم، وتخفيض التكلفة بشكل اكبر، ولتوفير معلومات كافية وملائمة لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.كما تبين أن هناك صعوبات ومعوقات تحد من تطوير نظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية استجابة للأغراض الإدارية الحديثة، مبنياً أن الإدارة العليا ليس لديها معرفة بالمداخل المستحدثة لتطوير نظم التكاليف وأهميتها، ولا ترغب بتحمل تكاليف تطويرها.

وكان من أهم توصيات الدراسة ضرورة العمل على ضرورة تطوير نظم التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية الفلسطينية، وتحديثها لتتلاءم والتطورات التكنولوجية الحديثة والمتسارعة في بيئة التصنيع المتطورة إقليمياً ودولياً لضمان استمرار وبقاء تلك الشركات في عالم الأعمال الذي يشهد منافسة حادة، كما اوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالعاملين في الإدارات المالية وادارات التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية، وتأهيلهم عملياً وعملياً، وتنمية الوعي التكاليفي لديهم بأهمية تطوير نظم التكاليف، وزيادة فعاليتها وكفاءتها لخدمة أغراض الإدارة الحديثة، والتحسين والتطوير المستمر في الأداء والإنتاجية والجودة، ودعم المركز التنافسي لتلك الشركات.

5.دراسة (عابد 2015م) بعنوان: "أثر التكامل بين التكاليف المستهدفة وهندسة القيمة في تدعيم القدرة التنافسية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين (دراسة ميدانية تطبيقية)".

هدفت الدراسة إلى التعرف على تأثير التكامل بين أسلوبين من الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية هما (التكاليف المستهدفة وهندسة القيمة) في تدعيم القدرة التنافسية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين، وذلك من خلال التوصل إلى قياس درجة ممارسة شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لكل من التكاليف المستهدفة وهندسة القيمة، من خلال إعداد قائمة استقصاء وزعت على شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، فيما تم استخراج النسب المالية الدالة على القدرة التنافسية وهي (الربحية، والسيولة) من القوائم المالية المنشورة لتلك الشركات والخاصة بالسنة المالية (2014م).

وكان من أهم نتائج تلك الدراسة وجود تطبيق بدرجة معقولة من قبل شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لأسلوب التكلفة المستهدفة بنسبة (70.02%)، كما أن أكثر الشركات تطبيقاً لأسلوب هندسة القيمة من قطاعات الخدمات، والتأمين والاستثمار على التوالي، كما أظهرت النتائج وجود أثر للتكامل بين التكاليف المستهدفة (Target Cost) وهندسة القيمة (Value Engineering) على رفع القدرة التنافسية لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين.

وكان من أهم توصيات الدراسة ضرورة تطوير أنظمة شركات المساهمة العامة المحاسبية لتواكب التطور المستمر في بيئة الأعمال، لما يحقق ذلك من ترشيد وتحسين في القرارات الإدارية المختلفة، مع العمل على اعتماد منهج التكلفة المستهدفة في تسعير السلع والخدمات بدلا لمنهج التقليدي، لما يحقق ذلك من مزايا للشركة وزيادة لقدرتها على المنافسة.

6.دراسة (عبيد، 2014م) بعنوان " مدى إمكانية تطبيق بطاقة الاداء المتوازن كأداة لتقويم اداء شركة توزيع كهرباء محافظات غزة "

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن كأداة لتقويم أداء شركة توزيع كهرباء محافظات غزة. ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها اعتمدت الدراسة على البيانات الأولية والثانوية، حيث صممت استبانة تتناسب مع هذا الغرض وزعت على موظفي شركة توزيع كهرباء محافظات غزة بجميع فروعها تحت مسمى (عضو مجلس إدارة، مستشار، مدير عام، مدير فرع، مدير دائرة، رئيس قسم)، وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب المنهج الوصفي التحليلي وتحليل متغيرات الدراسة واختبار فرضياتها.

وكان من أهم نتائج الدراسة وجود إمكانية لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن بأبعادها الأربعة بدرجات متفاوتة ولكن كان بعد التعلم والنمو ذو أثر سلبي، وأن الشركة تطبق مقاييس أداء مالية يتم الاعتماد عليها ترتبط باستراتيجية الشركة كما تطبق مقاييس غير مالية يمكن ان تبوب ضمن أبعاد بطاقة الأداء المتوازن، وأن الشركة تعاني من ضعف في التمويل يؤثر بشكل كبير على تحقيق اهدافها وتطورها، مما يمكن ان ينعكس سلباً على إمكانية التطبيق، كما أظهرت النتائج أن إدارة الشركة العليا لا تأخذ بعين الاعتبار إشراك موظفين الإدارة الوسطى باتخاذ القرارات الإدارية، كما أن هناك قصور في الاهتمام بالأفراد ذوي الكفاءات العالية والاحتفاظ بهم، مما ينعكس سلباً على انتماء الموظفين للشركة.

وكان من أهم توصيات الدراسة ضرورة قيام إدارة الشركة بدعم وتبني تطبيق بطاقة الأداء المتوازن باعتبارها نظام متكامل وشامل للإدارة الاستراتيجية، من خلال تشكيل فرق عمل متخصصة لتطبيق منهجية بطاقة الأداء المتوازن، ضرورة زيادة الاهتمام بالموارد البشرية وعمل دورات تدريبية داخلية وخارجية تسهم في رفع كفاءة الموظفين، كذلك تفعيل نظام حوافز فعال يسهم في تعزيز الانتماء لدى الموظفين .كذلك ضرورة أن تعمل الشركة على تحسين وتطوير خدماتها بحيث تقدم الخدمة للعملاء بمستوى جودة عالي وفي الوقت المناسب دون تأخير ، كما اوصت بوجود اهتمام الجهات المهنية المالية والإدارية في فلسطين بالعمل على توصيل فكرة تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات والشركات الوطنية من خلال عقد ندوات ودورات ومؤتمرات علمية.

7.دراسة (أبوهذاف،2013م) بعنوان " المحددات المؤثرة في تطوير أساليب المحاسبة الإدارية "

هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على مدى استخدام الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية في المجالات الإدارية المختلفة، ومعرفة أياً من تلك الأساليب الأكثر شيوعاً من بين الأساليب الحديثة أم التقليدية، وتحديد مدى مواكبتها للتطورات المعاصرة .كماهدفت الى التعرف على العوامل المؤثرة في تطوير أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين وفقاً لمدخل النظرية الشرطية. ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من خلال الإطلاع على ما هو متوافر من الكتابات المحاسبية ذات العلاقة بمجال البحث، ثم وقد اعتمدت الدراسة الميدانية على استبانة صممت لهذا الغرض، وتم توزيعها على رؤساء قطاع الشؤون المالية ومديري الحسابات والتكاليف والمديرين الماليين والمحاسبين الإداريين في الشركات الصناعية المدرجة

في بورصة فلسطين ، وبلغت نسبة الاستجابة (93.8 %) ، وتم استخدام الأساليب الإحصائية لتحليل ردود المستجيبين .

وكان من أهم نتائج الدراسة أن الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية في المجالات المختلفة من التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات بدرجة كبيرة، كما أن استخدام الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية من قبل الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين تبلغ نسبة مرتفعة، في حين أن نسبة استخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية متوسطة . كما بينت الدراسة أن زيادة المنافسة وزيادة عدم التأكد البيئي وتطبيق تكنولوجيا التصنيع الحديثة .

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

8.دراسة (زملط، 2013م) بعنوان: "أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وأثرها في رفع الكفاءة الائتمانية لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين".

هدفت الدراسة إلى قياس مدى تأثير استخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في رفع الكفاءة الائتمانية لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، وذلك من خلال التوصل إلى قياس درجة ممارسة شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، من خلال إعداد قائمة استقصاء وزعت على شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين وقد بلغ عدد الشركات المستجيبة (41) شركة، بنسبة استجابة (85.42%)، فيما تم استخراج درجة الكفاءة الائتمانية من القوائم المالية المنشورة لتلك الشركات والخاصة بالسنة المالية (2011 م).

وكان من أهم نتائج تلك الدراسة تطبيق شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية يتراوح ما بين (70-60 %)، كما أظهرت النتائج وجود

علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ودرجة الكفاءة الائتمانية لتلك الشركات، كما أظهرت الدراسة أيضاً وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة (Activities Based Cost و Kaizen Cost Total Quality) ودرجة الكفاءة الائتمانية لتلك الشركات، إلا أن هذه العلاقة لم تكن ضمن الدلالة الاحصائية المقبولة للعلاقة بين الكفاءة الائتمانية وأساليب المحاسبة الادارية (Just In Time manufacturing و Target Cost و Management).

وكان من أهم توصيات الدراسة ضرورة قيام المؤسسات المعنية في السلطة الفلسطينية كهيئة الاستثمار، وبورصة فلسطين بوضع الإطار التشريعي والقانوني، الذي يمكن الشركات من التعامل مع وكالات التصنيف الائتماني العالمية، والحصول على درجة التصنيف الائتماني.

9.دراسة (غبين، 2013 م) بعنوان: "نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت وأثره على سياسة توزيع الأرباح لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين".

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (Time Direct Activity Based Cost) على سياسات توزيع الأرباح لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، وذلك من خلال التعرف على ممارسة تلك الشركات لنظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (Time Direct Activity Based Cost)، عبر قائمة استقصاء أعدت لهذا الغرض، وقد تم توزيعها على كافة الشركات المدرجة في البورصة الفلسطينية، وقد بلغت نسبة الاستجابة (75%)، وللاستدلال على سياسات توزيعات الأرباح المستخدمة من قبل هذه الشركات تم استخدام نسب مالية مشتقة من القوائم المالية المنشورة لتلك الشركات عن العامين (2010م-2011م)، وهذه النسب هي: (التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية إلى إجمالي الأصول، التدفقات النقدية الحرة إلى إجمالي الأصول، نصيب السهم من الأرباح المحققة، نصيب السهم من الأرباح الموزعة، نصيب السهم من التغير في حقوق الملكية، والقيمة السوقية إلى الدفترية لحقوق الملكية).

وكان من أهم نتائج تلك الدراسة وجود علاقة طردية دالة إحصائياً بين ممارسة شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لنظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت وكافة النسب المذكورة، كما أظهرت الدراسة أن الشركات الفلسطينية لديها تطبيق بنسبة

مقبولة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت، حيث بلغ متوسط درجة التطبيق (57.84%).

وكان من أهم توصيات الدراسة ضرورة تبني وتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وخصوصاً نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت من قبل الشركات الفلسطينية، وذلك للاستجابة للمتغيرات البيئية السريعة والتي تزداد تعقيداً يوماً بعد يوم، إضافة إلى الاستمرار في الدراسات التي توضح مزايا استخدام الشركات لنظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت، خاصة تلك التي توضح الأثر على الأداء المالي والإداري للشركات.

10. دراسة (أبو حمام، 2013م) بعنوان: "أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المطبقة

من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين وتأثيرها على الهيكل التمويلي لتلك الشركات".

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام الشركات المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الهيكل التمويلي لتلك الشركات، وذلك من خلال قياس درجة ممارسة الشركات المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية عبر استخدام قائمة استقصاء أعدت لهذا الغرض، وقد بلغت العينة المستجيبة (73%) من مجتمع الدراسة.

وكان من أهم نتائج تلك الدراسة تطبيق مقبول من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية، ومن خلال القوائم المالية المنشور للشركات المستجيبة للعامين (2010م-2011م)، تم استخراج النسب المالية المتعلقة بكل من التمويل بالدين، والتمويل بحقوق الملكية، وبالأرباح المحتجزة. وقد أظهرت الدراسة وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين ممارسة الشركات المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والتمويل بالدين لدى تلك الشركات، بينما أظهرت وجود علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين ممارسة الشركات المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والتمويل بحقوق الملكية لدى تلك الشركات، وكذلك علاقة عكسية مع التمويل بالأرباح المحتجزة لكنها لم تكن ذات دلالة إحصائية.

وكان من أهم توصيات الدراسة ضرورة توعية الجهاز الإداري وخاصة الإدارة العليا للشركات الفلسطينية بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في تخفيض مخاطر الأعمال

لديها، والاستفادة من هذا الأثر في الوصول لخفض مخاطر التمويل، وبالتالي تكلفته إلى الحد الأدنى.

11.دراسة (خليل , 2012م) بعنوان " نموذج مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل في قطاع غزة "

هدفت الدراسة إلى التعريف بأسلوب التكلفة المستهدفة كأسلوب من أساليب إدارة التكاليف الحديثة ومدى إمكانية تطبيقه ومن ثم بناء نموذج مقترح لتطبيق هذا الأسلوب، وقد تم استخدام أسلوب دراسة الحالة حيث طبقت الدراسة على شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل المساهمة العامة المحدودة في قطاع غزة. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم الاعتماد على العديد من الأبحاث والدراسات المتعلقة بأسلوب التكلفة المستهدفة، بالإضافة إلى التقارير المالية السنوية والبيانات المتعلقة بالعمليات الإنتاجية في الشركة محل الدراسة كما أجريت عدد من المقابلات مع المسؤولين والعاملين في الشركة. وقد تم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركة محل البحث رغم وجود العديد من العوائق المتعلقة بالبيانات اللازمة كالبيانات المتعلقة بالسعر المستهدف والربح المستهدف، و تم وضع نموذج مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركة محل الدراسة.

وكان من أهم نتائج الدراسة أن أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي دوراً مهماً في تخفيض التكاليف إن طُبّق في بيئة تنافسية فعالة؛ فهو يساعد على تحديد المنتجات التي تزيد تكلفتها الفعلية عن تكلفتها المستهدفة مما يمكّن الشركة من إعادة النظر في تكاليف تلك المنتجات ومن ثم العمل على تخفيض التكلفة الفعلية للوصول إلى التكلفة المستهدفة لتلك المنتجات، كما أنه يساعد على نجاح عملية تطوير المنتج الجديد بشكل كبير، بالإضافة إلى أن قطاع الصناعات الدوائية الفلسطيني يفتقر لوجود سياسة تسعير واضحة لديه.

وكان من أهم توصيات الدراسة ضرورة أن تعمل الشركات الصناعية الفلسطينية على توحيد طاقاتها من أجل مواكبة التطورات العالمية ومنافسة المنتجات الأجنبية سواء من حيث الجودة أو السعر عبر إعادة تقييم الأساليب الإدارية المطبقة حالياً لديها، وضرورة قيام إدارة الشركة بالعمل على تطوير نظام التكاليف لديها بصورة تمكنها من معرفة التكلفة الفعلية لكل وحدة منتجة بشكل دقيق، بالإضافة إلى ضرورة وضوح استراتيجية الشركة المتعلقة بالأرباح كي تتمكن إدارة الشركة من تحديد نسبة واضحة لهامش الربح الذي ترغب به إن أرادت تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بنجاح.

12. دراسة (الزعتري، 2010م) بعنوان: "استخدام أساليب التحليل الاستراتيجي بغرض تخفيض التكاليف: دراسة نظرية تطبيقية على الشركات الصناعية اليمنية".

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل طبيعة وأهداف الأساليب الاستراتيجية للتكاليف ودورها في إدارة وتخفيض التكلفة، وإبراز أهم المتطلبات الإدارية والمحاسبية اللازمة لتطبيق هذا المدخل، والتي تكفل نجاحه من الناحية العملية، كما هدفت إلى تقديم مجموعة من المقومات الملائمة لاستخدام أساليب التحليل الاستراتيجي المتمثلة في أسلوب تحليل سلسلة القيمة، وأسلوب تحليل مسببات التكلفة، وأسلوب تحليل الموقف الاستراتيجي، والاستفادة من العلاقات التكاملية بين هذه الأساليب لزيادة فاعليتها، ولتحقيق الهدفين السابقين تم تطبيق المقومات الملائمة لاستخدام أساليب التحليل الاستراتيجي بغرض تخفيض التكاليف، من خلال القيام بإجراء دراسة حالة في مصنع أسمنت البرج. كما تم استطلاع آراء المسؤولين في المصنع حول أهمية ونتائج تطبيق المقومات الملائمة لأساليب التحليل الاستراتيجي للتكاليف.

وكان من أهم نتائج تلك الدراسة أن تخفيض التكاليف يعد من أهم الاستراتيجيات التي تتبناها الشركات، وأكثرها فاعلية لتحقيق مزايا تنافسية، إضافة إلى حاجة عملية تخفيض التكاليف إلى إطار متكامل لإدارة التكلفة، ومن أهم تلك المداخل هو التحليل الاستراتيجي للتكاليف، والذي يسعى لتحقيق التكامل بين نظام التكاليف والبعد الاستراتيجي للإدارة، ويهتم بدراسة وتحليل التكلفة، وتحسينها، وتخفيضها، وليس مجرد الاهتمام بالرقابة عليها فقط، ويرتبط مباشرة باستراتيجية الشركة. كما أظهرت النتائج أن فحص وتحليل هيكل ومضمون تقارير تقييم الأداء بالمصنع كشف عن نقطة ضعف رئيسية، وهي تركيز هذه التقارير على توفير معلومات ومؤشرات عامة، تعكس النتائج النهائية للأداء على مستوى المصنع، ودون توفير معلومات ومؤشرات تحليلية تربط نتائج الأداء والتكاليف بالأنشطة المسببة لها. وأن السلبات وأوجه القصور التي تنسب إلى الأدوات المحاسبية المستخدمة في الرقابة، وتقويم الأداء بالمصنع، تكشف عن حاجة المصنع إلى تطوير الأدوات والأساليب المحاسبية، وما توفره من مؤشرات أو تقارير، لزيادة فعالية دورها في الرقابة، وتقييم الأداء، وتحقيق تخفيض مستمر في التكلفة.

وكان من أهم توصيات الدراسة ضرورة تطبيق المقومات الملائمة لاستخدام أساليب التحليل الاستراتيجي للتكاليف، والذي يعد كأداة فاعلة من أدوات إدارة التكلفة؛ لما يحققه هذا المدخل من مزايا متعددة، كما أوصت بوجود وضع آلية لترسيخ ثقافة التحليل الاستراتيجي كأداة لإدارة الكلفة والعمل على التدريب على أهمية إتقان صياغة الأهداف بوضوح والقدرة على تحليل محتواها وتسخير الخبرة لتحقيق المستوى الأمثل من التكلفة.

13.دراسة (العفيري، 2010م) بعنوان: "مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية".

هدفت الدراسة إلى تقديم مدخل متكامل لإدارة التكاليف الاستراتيجية في ظل المنافسة، لتدعيم القدرة التنافسية للشركات الصناعية، إقليمياً ودولياً، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وصممت استبانة لاستطلاع آراء أفراد العينة بعدد (60) مبحوثاً، وبعد تفحص الاستبانات، تم استبعاد ثلاث استبانات، نظراً لعدم تحقق الشروط المطلوبة للإجابة على الاستبانة، وبذلك يكون عدد الاستبانات الخاضعة للدراسة " 75 " استبانة، بنسبة % 57 من الاستبانات الموزعة.

وكان من أهم نتائج تلك الدراسة أن الجودة أقوى العوامل الهامة لتحقيق المزايا التنافسية في الشركات الصناعية فيظل استراتيجيات المنافسة التي تعتمد على سلسلة القيمة التي تحققها للعملاء، كما أمكن للمدخل المتكامل الجمع بين أدوات إدارة التكلفة، ممثلة بالإنتاج الفوري والمرن لتحقيق جودة عالية، والبحث عن الزبون، وضمان تخفيض التكاليف، وتحقيق عائد من خلال تكامل التكلفة المؤجلة والعائد المحاسبي، إضافة إلى تكامل التكاليف المستهدفة، وتكاليف الأنشطة، لتخطيط وتصميم المنتجات، وتحليل الأنشطة، لضمان إعادة هندسة القيمة، وتطوير التكاليف، وتحليلها وتقييمها ومقارنتها مع المنافسين في ظل بطاقة الأداء المتوازن والأداء المقارن، للوصول إلى استراتيجيتي إدارة التكلفة والتميز، التي تحدد سلسلة قيمة المنتجات، التي يرضى عنها العميل، والبحث عنه مستقبلاً.

وكان من أهم توصيات الدراسة ضرورة التركيز على جودة الأداء، لضمان الميزة التنافسية للشركة في ظل استراتيجيات المنافسة، من خلال سلسلة القيمة التي تحققها للعميل. كما أوصت بوجود ضرورة مشاركة الإدارات المخلفة في الشركات الصناعية الفلسطينية في تصميم نظم التكاليف والعمل بروح الفريق لترجمة الرؤى الاستراتيجية لتمك الشركات وأهدافها التنافسية.

14.دراسة (الجنابي، 2009م) بعنوان: "تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وتربطها في خدمة شركات الأعمال".

هدفت الدراسة إلى عرض تقنيات إدارة التكلفة باعتبارها مستجدات في محاسبة التكاليف، وبيان مدى التكامل والترابط بين تلك التقنيات، وأثره في خدمة شركات الأعمال في تحقيق أهدافها. وقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي في إعداد هذه الدراسة.

وكان من أهم نتائج تلك الدراسة أن إدارة التكلفة توفر المعلومات التي تحتاجها إدارة الشركة سواء كانت معلومات مالية أو غير مالية، من خلال مستجدات محاسبة التكاليف، والمتمثلة بتقنيات إدارة التكلفة. كما تساعد إدارة التكلفة، ومن خلال التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف، إظهار تكلفة المنتجات بدقة ورقابتها وقياس الأداء، عن طريق متابعة التكاليف، من خلال استخدام العلاقات السببية بين التكلفة والأنشطة بما يساعد على مواصلة الاستراتيجيات التنظيمية. كما أثبتت الدراسة وجود علاقة تكامل وترابط بين التقنيات JIT فلسفة الإنتاج في الوقت المحدد ، و BFC بطاقة الأداء المتوازن و Total Quality Management ادارة الجودة الشاملة ، ووجود علاقة تكامل وترابط بين التقنيات نظام التكاليف المبني على الانشطة Activities Based Cost و Activity Best Management نظام التكاليف المبني على الإدارة و Activity Best Budget نظام التكاليف المبني على الميزانية ، كما أثبتت أيضاً وجود علاقة تكامل وترابط بين التقنيات Target Cost التكلفة المستهدفة و Value Engineering هندسة القيمة و Kaizen وأسلوب كايزن .

وكان من أهم توصيات الدراسة ضرورة أن تتفاعل الشركات مع تلك التطورات والعمل على تطويرها لخدمة مصالحها، والاستجابة لظروف تلك البيئة من خلال الاعتماد على التقنيات الحديثة لإدارة التكلفة لتوفير معلومات تدعم الشركة في تنفيذ وتطوير استراتيجيتها.

15.دراسة (الداعور، 2008م) بعنوان: "أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين ومحددات استخدامها".

هدفت الدراسة إلى معرفة أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة من قبل شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين ومحددات استخدامها. ولتحقيق هدف الدراسة تم اختيار جميع الوحدات الاقتصادية التي يتم تداول أسهمها في بورصة فلسطين (36 وحدة). واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وصممت قائمة استقصاء وزعت على الوحدات المختارة وبلغت نسبة المستجيبين 70% (25 وحدة) وتم استخدام الأساليب الإحصائية لتحليل البيانات ومناقشة النتائج.

وكان من أهم نتائج تلك الدراسة أن الوحدات الفلسطينية تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية بشكل أكبر من استخدامها للأساليب الحديثة، وأن أكثر الأساليب التقليدية استخداماً تحليل التكلفة-الحجم-الربح، توزيع التكاليف غير المباشرة، توزيع تكاليف الخدمات، والموازنات التشغيلية والرأسمالية. وأكثر الأساليب الحديثة استخداماً أسلوب محاسبة المسؤولية

وعائد المساهمة وأقلها استخداما دورة حياة المنتج، سياسة الإنتاج الفوري، والبرمجة الخطية. كما بينت الدراسة أن أهم المنافع المرجوة من ممارسة أساليب المحاسبة الإدارية تخفيض التكاليف وتحسين الجودة وزيادة الربحية، بينما محددات استخدامها تمثلت في عدم الاستقرار الأمني في فلسطين، وعدم الاهتمام بتقييم كفاءة النظم الإدارية والمالية، وعدم توافر كوادر مؤهلة. وكذلك بينت الدراسة وجود علاقة بين المتغيرات (طبيعة النشاط، سنوات الخبرة، الحجم، وظيفة المستقصى منه، خبرة المستقصى منه) وأساليب المحاسبة الإدارية.

و كان من أهم توصيات الدراسة ضرورة العمل توعية الجهاز الإداري وخاصة الإدارة العليا بأهمية ومنافع تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، بالإضافة إلى اهتمام الجمعيات المهنية وأساتذة الجامعات بالمحاسبة الإدارية.

ثانياً / الدراسات الأجنبية :-

1. دراسة (Deshpande, 2015) بعنوان " تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في مؤسسات التعليم العالي مع التركيز في كلية إدارة الأعمال.

Application of balanced performance in higher education institutions card with an emphasis in the College of Business Administration.

هدفت الدراسة إلى تطوير نموذج مفاهيمي لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن التي تم تطويرها بواسطة روبرت كابلان وديفيد نورتون في مؤسسات التعليم العالي ومع التركيز بشكل خاص على كلية إدارة الأعمال، كما هدفت إلى دراسة مفهوم بطاقة الأداء المتوازن كأداة شاملة لتقييم الأداء. وقد تم جمع بيانات الدراسة من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة والكتب ودراسة الحالة وبعض المقالات المنشورة في المجالات ذات العلاقة بأسلوب بطاقة الأداء المتوازن والاستناد إليها كمرجع لتطوير هذا النموذج

وكان من اهم نتائج الدراسة ان تطوير نموذج مفاهيمي لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن يبدأ بتوضيح للرؤية والرسالة للمؤسسة وكذلك تشكيل وجهات النظر المختلفة وتبسيط الضوء على التدابير والأهداف الموضوعية وجوانب ونواحي أخرى مختلفة، كما اظهرت النتائج أن المؤسسات تبذل جهوداً كبيراً لإدارة العمليات المرتبطة بتحسين راس المال الفكري في فيها وتعزيز دورها في المجتمع. كما أن عملية تطبيق وتنفيذ بطاقة الأداء المتوازن بالنسبة

للأكاديميين هي مهمة معقدة، وأيضاً قابليتها للتطبيق يمكن أن تكون فقط في كليات إدارة الأعمال الصغيرة.

وكان من أهم توصيات الدراسة ضرورة حث كل الوحدات الاقتصادية إلى تطبيق كامل لبطاقة الأداء المتوازن بمحاورها الأربعة، لما لها من أهمية في تقييم الأداء وتقديم تقارير واقعية وحقيقية والحد من إدارة الأرباح، وكذلك حثاً عمى الحد من ممارسة سياسة إدارة الأرباح، وضرورة تفعيل دور الإدارة العليا في الرقابة عمى الوحدات الاقتصادية والعمل على ممارسة سياسة إدارة الأرباح.

2. دراسة (Mohammadi and Medizadeh,2015) بعنوان : "الجدوى من تنفيذ

بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الإقليمية على الصعيد الوطني للاتصالات".

"The Feasibility of Implementing the Balanced Scorecard in Nationwide Provincial Telecom companies".

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى تأثير تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء شركات الاتصالات الإيرانية وتسلط الضوء على آثار البطاقة في الأداء المؤسسي، وتم استخدام أسلوب التحليل الإحصائي الوصفي وتحليل متغيرات الدراسة واختبار فرضياتها، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على البيانات الأولية والثانوية وتم تصميم استبانة ووزعت على جميع المدراء والرؤساء الماليين لدى شركات الاتصالات وكان عددهم 62 شخص يعملون في 31 شركة.

وكان من أهم نتائج الدراسة أنه من الممكن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على شركات الاتصالات الإيرانية، وإمكانية تحديد الفهرسة المالية، العملاء، العمليات الداخلية والتعليم والنمو لدى الشركات، إلا أنه من ناحية أخرى فإن نظرة العملاء تعتبر من أهم الأبعاد المؤثرة يليها العمليات الداخلية ثم البعد المالي وأخيراً التعلم والنمو، ويمكن القول أن شركات الاتصالات أيقنت أهمية العوامل غير المالية في التقييم الأدائي.

وكان من أهم توصيات الدراسة ضرورة أن تقوم شركات الاتصالات بتطبيق بطاقة الأداء المتوازن وأن تعمل أيضاً على عقد دورات متخصصة في بطاقة الأداء المتوازن لتدريب كوادرها وموظفيها على آلية وخطوات تطبيق هذه البطاقة.

3. دراسة (Wadongo&Abdel-Kader,2014) بعنوان : "النظرية الموقفية وإدارة

الأداء والفعالية التنظيمية في المنظمات غير الحكومية: إطار نظري "

"Contingency theory, performance management and organizational effectiveness in the third sector: A theoretical framework"

هدفت الدراسة إلى إقترح إطاراً نظرياً يوضح كيفية تأثير العوامل الشرطية التالية:(العوامل التنظيمية وتشمل:الحجم والهيكل التنظيمي والإستراتيجية والتكنولوجيا والثقافة، والعوامل الخارجية وتشمل:المنافسة وعدم التأكد البيئي)،على إستخدام نظم المحاسبة الإدارية والفعالية التنظيمية في المنظمات غير الحكومية" المنظمات غير الهادفة للربح."ويتحقق هدف الدراسة من خلال إجراء دراسة ميدانية على المنظمات غير الحكومية وتصميم إستبانة توزع على المنظمات غير الحكومية بمعنى أن هذه الدراسة تفتح أفقاً لدراسات ميدانية مستقبلية للتحقق من النموذج المقترح

وكان من اهم نتائج الدراسة وجود علاقة إيجابية بين حجم التنظيمي والهيكل التنظيمي العضوي (اللامركزي) والاستراتيجية والثقافة والتكنولوجيا والمنافسة وعدم التأكد البيئي وإستخدام نظم المحاسبة الإدارية في المنظمات غير الحكومية، بمعنى أن المتغيرات الشرطية التنظيمية والخارجية تؤثر على تصميم وتنفيذ نظم المحاسبة الإدارية داخل تلك المنظمات.كما بينت الدراسة أيضاً إلى وجود علاقة إيجابية بين العوامل الشرطية "التنظيمية والخارجية"ونظم المحاسبة الإدارية والفعالية التنظيمية، وذلك لأن تنفيذ نظم المحاسبة الإدارية في المنظمات يعتمد على المتغيرات الشرطية ومن ثم فعالية نظم المحاسبة الإدارية التي تؤدي إلى تحسين الفعالية التنظيمية، فالتوافق بين المتغيرات الشرطية ونظم المحاسبة الإدارية من شأنها أن تؤدي إلى الفعالية التنظيمية المثلى والتي يمكن قياسها من خلال التقدم نحو تحقيق الأهداف.

وكان من اهم توصيات الدراسة أنه يجب على الشركات الصناعية التي ترغب في قياس وتقييم أدائها أن تعتمد على بطاقة القياس المتوازن (BSC) باعتبارها مقياساً شاملاً ومتمكلاً ، وذات أبعاد متعددة ومؤشرات فرعية، وضرورة اهتمام الشركات بإعادة النظر في مقاييس الأداء من حين لآخر لتأكد من نظم قياس وتقييم الأداء الإستراتيجي تؤدي الغرض المنوط بها، وضرورة أن تتجه الشركات الصناعية نحو تطوير وتعديل وتحسين عملياتها الصناعية من خلال استخدام طرق ومعايير ومؤشرات حديثة لتقييم الأداء .

4. دراسة (Ding and Mckinstry,2013) بعنوان: تطور المحاسبة الإدارية في شركة صناعة الورق في اسكتلندا في المملكة المتحدة ما بين الفترة 1779-1965

"Paper Trails: The Development of management accounting at Alex.Cowan&Sons Ltd,Penicuik,1779- 1965"

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

وكان من اهم توصيات الدراسة ضرورة العمل على تنمية الوعي والرغبة والقدرة على استخدام الأساليب الإدارية وتطبيقاتها، والعمل على زيادة إدراك المسؤولين في الشركات الصناعية لأهمية دور المحاسبة الإدارية في تقديم المعلومات الملائمة لهم.

5. دراسة (Ramljak and Rogošić, 2012) بعنوان: ممارسات المحاسبة الإدارية

الاستراتيجية في كرواتيا

" Strategic Management Accounting Practices in Croatia "

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية أساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية، ودورها في امداد المدراء بمعلومات ذات أهمية نسبية في التوقيت المناسب، كما هدفت إلى التعرف على دور هذه الأساليب متمثلة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة (Activities Based Cost) وإدارة الجودة الشاملة (Total Quality Management) في الرقابة على التكاليف، وتخفيضها. وقد استخدمت هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي من خلال قائمة استقصاء أعدت خصيصاً لهذا الغرض، والتي تم توزيعها على (65) شركة من الشركات الكرواتية.

وكان من أهم نتائج الدراسة أن معلومات المحاسبة الادارية الاستراتيجية مفيدة للمدراء في دعم قراراتهم، من خلال امدادهم بمعلومات ذات صلة وفي الوقت المناسب، كما أنها تعمل

على الرقابة على التكاليف وخفضها، كما وجدت الدراسة أن الشركات الكرواتية تطبق التقنيات محل الدراسة بمستويات جيدة جدا.

وكان من أهم توصيات الدراسة ضرورة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لتمكين مديري الشركات من تحديد وإدارة التكاليف البيئية والاجتماعية للمنظمة، وضرورة إجراء تحليل متعمق لأنشطة الشركة لتحديد الاحتياجات من المعلومات وذلك لتمكين مديري الشركات من رصد وتحليل الأداء الاقتصادي لشركاتهم.

6. دراسة (Ahmad, 2012) بعنوان: (ممارسات المحاسبة الإدارية المستخدمة في ماليزيا)

" The Use of Management Accounting Practices in Malaysian SMEs "

هدفت الدراسة إلى استكشاف مدى ممارسة أساليب المحاسبة الإدارية التالية: (نظام التكاليف، ونظام الموازنات، وتقييم الأداء، ونظم دعم القرارات، والمحاسبة الإدارية الاستراتيجية)، من قبل الشركات الماليزية صغيرة ومتوسطة الحجم، وتحديد أهمية استخدامها للمدراء في تلك الشركات، والعناصر المؤثرة في مدى استخدام تلك الأساليب، وقد أجريت الدراسة على (160) شركة صغيرة ومتوسطة.

و كان من أهم نتائج تلك الدراسة أن غالبية الشركات الممثلة في عينة الدراسة تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية المتمثلة في (نظام التكاليف، ونظام الموازنات، وتقييم الأداء)، أكثر بدرجة كبيرة من استخدامها لأساليب (نظام دعم القرارات، والمحاسبة الإدارية الاستراتيجية). مما يشير إلى أن الأساليب التقليدية أكثر استخداما من الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية. كما أن الشركات متوسطة الحجم أكثر استخداما لكافة أساليب المحاسبة الإدارية مقارنة بالشركة صغيرة الحجم.

وكان من أهم توصيات الدراسة ضرورة زيادة الوعي والفهم لأهمية ممارسة أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات صغيرة الحجم، لما لهذه الأساليب من أهمية في إنجاح الشركات.

7. دراسة (Shakouri and Salehi,2011) بعنوان: (تصنيف أدوات المحاسبة الإدارية المفيدة بواسطة معايير اتخاذ القرار المتعددة)

" Ranking the Useful Tools of Management Accounting by Multi Criteria Decision Making (MCDM) "

هدفت هذه الدراسة إلى وضع تصنيف شجري (عنفودي) لأساليب المحاسبة الإدارية حسب أهميتها للشركات مستخدمة تقنية اختيار الاحتمال المقارب للحل الأمثل (The Analytical Hierarchy Process)، وتقنية التحليل الهرمي للقرارات (Analytical Hierarchy Process)، لترتيب أساليب المحاسبة الإدارية حسب فعاليتها، وقد استخدمت الدراسة قائمة الاستقصاء. وأظهرت الدراسة باستخدام تقنية التحليل الهرمي للقرارات (AHP) ، أن أهم ثلاث أساليب متبعة لدى الشركات (عينة الدراسة) هي (محاسبة إدارة المخاطر، محاسبة الموارد البشرية، تكاليف الجودة)، كما أظهرت الدراسة باستخدام تقنية اختيار الاحتمال المقارب للحل الأمثل (TOPSIS) أن أكثر ثلاث أساليب فعالية متبعة لدى الشركات المكونة لعينة الدراسة هي (تكاليف الجودة، التكلفة المعيارية، تكلفة أوامر الإنتاج) .

6. دراسة (Waweru, Hoque and Uliana,2004) بعنوان : تغير نظم المحاسبة الإدارية لدى شركات بيع التجزئة المدرجة في بورصة للأوراق المالية في جنوب أفريقيا

"Management accounting change in South Africa: Case studies from retail services"

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

وكان من اهم توصيات الدراسة ضرورة أن 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.

التعليق على الدراسات السابقة

من الملاحظ أنه وبالرغم من تشابه بعض الدراسات التي تناولت موضوع أساليب المحاسبة الإدارية؛ إلا أنها اختلفت في أهداف تناولها لهذه الأساليب. نجد أن (Shakouri and Salehi, 2011) حاول تحليل هذه الأساليب حسب فاعليتها، في حين قارن كل من (Sumkaew, et, al., 2012) و (Ahmad, 2012) و (الداعور، 2008م) بين كل من الأساليب الحديثة والتقليدية للمحاسبة الإدارية، ومبررات استخدام كل منها، بينما هدفت دراسة (Ramljak and Rogošić, 2012) إلى التعرف على دور أساليب المحاسبة الإدارية متمثلة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة (Activities Based Cost) وإدارة الجودة الشاملة (Total Quality Management) في الرقابة على التكاليف وتخفيضها، كما أن هناك دراسات أخرى عملت على قياس أثر أساليب المحاسبة الإدارية على الأداء المالي لتلك الشركات عبر مؤشرات أداء مختلفة للشركات محل الدراسة مثل دراسة (الداعور و زلمط 2014) و (الداعور و أبوحماد 2014م) و (غبن، 2013م) إضافة إلى دراسة (عابد، 2015م).

وتتميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة بارتباطها ببيئة الأعمال المحلية في فلسطين، إلى جانب استخدامها نوعين من أدوات الدراسة هما قائمة الاستقصاء، والقوائم المالية المنشورة للشركات محل الدراسة، كما تتميز الدراسة الحالية بتحليلها لمجموعة من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وهي (التكلفة المستهدفة، محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، فلسفة الشراء والتصنيع الفوري، بطاقة الأداء المتوازن، إدارة الجودة الشاملة)، إضافة إلى تحليل أساليب المحاسبة الإدارية والتعمق في آثار استخدام الشركات لهذه الأساليب من خلال قياس أثر أساليب المحاسبة الإدارية على ثقة المستثمرين عبر تحليل الأساليب الحديثة التي تنطوي عليها وصولاً لقياس العلاقة بين كافة المتغيرات محل الدراسة، الأمر الذي يسهم في تطوير أساليب إدارة الشركات ويعمل على زيادة الثقة في المخرجات المالية مما يؤدي إلى إظهار صورة صادقة عن أدائها في البورصة، وبالتالي الرفع من أدائها وزيادة قيمتها السوقية.

الفصل الثاني
أساليب المحاسبة الإدارية
الحديثة

الفصل الثاني

أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

مقدمة

أدى التطور في مجالات الأعمال إلى الاتجاه نحو تكوين المشروعات ذات الحجم الكبير بالإضافة إلى تنوع الأنشطة في المشروع الواحد وتعدد المنتجات فيه، وقد أدى هذا الاتجاه إلى تعقيد عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، ونظرًا لتزايد العوامل التي تؤثر على اتخاذ القرارات وتغيرها ونتيجة لذلك زادت حاجة الإدارة إلى استخدام أساليب حديثة تمكنها من التحقق من كفاءة استخدام الموارد المتاحة في تحقيق الأهداف المنشودة على الصورة المرغوبة بأقل تكلفة ممكنة لمواكبة تطورات العصر وضمان الاستمرارية والتواصل واستخدام الأساليب الحديثة في حل مشاكلها .

رغم تعدد التعريفات الخاصة بالمحاسبة الإدارية الحديثة ، لم يتم التوصل إلى تعريف عام متفق عليه للمحاسبة الإدارية الحديثة ، ويمكن استكشاف تطور مفهوم المحاسبة الإدارية من خلال متابعة التغيير في تلك المفاهيم فقد ذكر بأنها نظام معلومات شامل لخدمة وظائف الإدارة المختلفة من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة ، يتضمن تحديد وتحليل وتفسير وتوفير البيانات اللازمة لتلبية احتياجات الإدارة وخدمتها وتحقيق أهدافها وصنع قراراتها ، والتوجيه الأمثل لاستثمارات المنشأة ، والتخطيط للأموال اللازمة والرقابة عليها" (الحارس، 2004م، ص28).

كما جاء أيضا بأنها تلك المحاسبة التي تركز على الجانب المعلوماتي من خلال المشاركة في صنع القرارات الإدارية والتخطيط وتقييم أداء النظم الإدارية ، و إمداد الإدارة بالمعرفة لمساعدتها في بناء وتنفيذ استراتيجية الشركة (CIMA, 2008).

مما سبق يتبين أن المحاسبة الإدارية هي " نظام لتجميع ، تيويب تلخيص، تحليل ، وإعداد التقارير عن المعلومات التي تساعد إدارة المنشأة على ممارسة أنشطتها التخطيطية ، الرقابية ، واتخاذ قراراتها الإدارية المتنوعة".

و يأتي هذا الفصل لتحليل بعض المفاهيم والأهداف المتعلقة بالمحاسبة الإدارية الحديثة و أهميتها ، وهي التكلفة المستهدفة (Target Cost (TC) ، ومحاسبة التكاليف على اساس الانشطة (Activity Based Cost (ABC) ، و فلسفة الشراء والتصنيع الفوري (Just In (JIN

Time، وبطاقة الأداء المتوازن (Balanced Performance Card (BSC)، وإدارة الجودة الشاملة (Total Quality Management (TQM) .

أولاً : مدخل إلى التكلفة المستهدفة

تؤدي نظم محاسبة التكاليف دوراً مهماً وبارزاً في خدمة الإدارة، وتزويدها بالبيانات والتقارير المهمة اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات اللازمة، وتزويد الإدارة ببيانات التكاليف اللازمة لقياس التكلفة وإعداد القوائم المالية الخاصة بالتكاليف، فقد أصبحت المحاسبة عن التكاليف أمراً ضرورياً وحيوياً لاستمرار الوحدات الاقتصادية وازدهارها وقدرتها على المنافسة مع مثيلاتها " (الجمال، ونور الدين، 2005، ص 9) .

بالإضافة إلى ما سبق فإن البيئة الصناعية شهدت منافسات ضارية لم يعد فيها إلا البقاء للأفضل وأصبح على المنشآت التي لم تستوعب تلك التغيرات أو تسايرها أن تتسحب من الساحة الصناعية وأن تترك الميدان للمنشآت الأخرى التي تعاملت مع تلك التغيرات وطورت نظمها الداخلية (فهمي، 2009م).

مفهوم التكلفة المستهدفة

يمكن تعريف التكلفة المستهدفة بأنها "أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم، لسرعة وكبير حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها، وذلك مع الحفاظ على جودة المنتج، والقدرات الوظيفية له، ودرجة ثقة العملاء. (فودة، 2007م، ص 209)

كما ذكر بأنها " مجموعة من المبادئ والقواعد والإجراءات التي تستخدم لتتبع عناصر التكاليف، وتحليل هذه العناصر بشكل يؤدي إلى تحديد تكلفة الإنتاج، والرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج لتحقيق الكفاءة الإنتاجية، وتقديم البيانات التحليلية للإدارة لمساعدتها في التخطيط واتخاذ القرارات على أسس سليمة " (الحدرب ووديان، 2010، ص 19)

وبالتالي يمكن القول بأن التكلفة المستهدفة هي " : أحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة للمنشأة الذي يركز على استراتيجية التميز السعري للمنتج من خلال الوصول لتكلفة تناسب السعر المنافس، مع ضمان الجودة للحصول على رضا الزبون."

خصائص منهج التكلفة المستهدفة

- يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة مدخلاً حديثاً من مداخل إدارة التكاليف وهو يشتمل على مجموعة من الخصائص أهمها (Kwah, 2004) :
- 1- التكلفة المستهدفة تطبق في مرحلة التطوير والتصميم حيث إنها تختلف عن الطرق التقليدية في إدارة التكاليف التي تطبق في مرحلة الإنتاج.
 - 2- التكلفة المستهدفة ليست طريقة إدارية للرقابة على التكاليف بل هي وسيلة لتخفيض التكاليف.
 - 3- إن عمليات وإجراءات التكلفة المستهدفة لها طرق أولية كثيرة مستخدمة لأن الأهداف الأولية للتكلفة المستهدفة تشتمل على تقنيات التطوير والتصميم.
 - 4- التعاون بين الأقسام المختلفة مطلوب لتحقيق التكلفة المستهدفة.
 - 5- التكلفة المستهدفة مناسبة تطبيقها في الصناعات أو المنتجات الصغيرة المتعددة أكثر من المنتجات القليلة الكبيرة.

خطوات عملية التكلفة المستهدفة

يتم التركيز في مدخل التكلفة المستهدفة على أهمية تحديد السعر والربح المستهدف قبل تحديد التكلفة المستهدفة، كما يجب الإدراك بأهمية التخطيط المبكر للتكلفة وعلى طول سلسلة العمليات الإنتاجية ودورة حياة المنتج (الذهبي والغبان، 2007م).

والتكلفة المستهدفة تنطوي على عدد من الخطوات أهمها (عبد الفتاح، 2010م) :

- 1- تقدير سعر السوق المستهدف وحجم المبيعات.
- 2- تحديد ربح مستهدف
- 3- تحديد التكلفة المستهدفة.
- 4- هندسة القيمة " تحليل تكلفة الخصائص الوظيفية للمنتج".
- 5- تقدير التكلفة.
- 6- مقارنة التكلفة المستهدفة بالتكلفة المقدرة.
- 7- اتخاذ القرار النهائي .

مزاياء تطبيق التكلفة المستهدفة

هناك العديد من المزايا التي يمكن أن تعود على المنظمات من وراء تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، ومن أهم هذه المزايا ما يلي (عابدين، 2015) :

- 1- مدخل التكلفة المستهدفة يساهم في الإدارة الاستراتيجية للأرباح المستقبلية.
- 2- تعتبر التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة والربحية في آن واحد.
- 3- تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات يساعد في تحفيز قدرات الموردين على الابتكار بما يفيد المنظمة والموردين.
- 4- يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تخفيض التكلفة عن طريق ادارة أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة، وعلاقتها بأنشطة الموردين والعملاء، بحيث يتم الانتاج بأفضل طريقة ممكنة من الأنشطة .
- 5- لا يقتصر دور المحاسب الإداري في ظل مدخل التكلفة المستهدفة على مجرد قياس أنشطة الأعمال والتقرير عنها، وإنما يمتد ليشترك مع فرق العمل في مبادرات تصميم وتطوير المنتجات.
- 6- وبذلك يمكن القول بأن مدخل التكلفة المستهدفة يتمثل بأنه نظام مفتوح ومركب من عدد كبير من العلاقات بين الإدارات الوظيفية للشركة والموردين حيث أنه تركز على العملاء وكسب رضاهم في المقام الأول بالإضافة إلى أن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يؤدي إلى إبراز وحل كثير من المشاكل المتعلقة بالمشتريات والتي لها تأثير على تكلفة المنتج.

مبادئ منهج التكلفة المستهدفة

ان نجاح تطبيق منهج التكلفة المستهدفة يعتمد بالضرورة على تطبيق مجموعة من المبادئ هي(Hilton,2002) :

- 1- يتم حساب التكلفة بناء على السعر :أسلوب التكلفة المستهدفة يُحدد التكلفة المستهدفة عبر تحديد السعر الذي يمكن أن يباع به المنتج أولاً ، ومن ثم يتم طرح هامش الربح المستهدف من السعر المستهدف فنحصل على التكلفة المستهدفة وهي التكلفة التي يجب تصنيع المنتج في حدودها
- 2- يركز على العميل :كي يطبق أسلوب التكلفة المستهدفة بنجاح على الإدارة الاستماع لعملاء الشركة؛ ما هي المنتجات التي يريدونها؟ وما هي الميزات المهمة بالنسبة لهم؟ وما هو المبلغ الذي هم مستعدون لدفعه مقابل مستوى محدد من جودة المنتج؟. أي أن

على الإدارة بذل جهد كبير في التحري عن التغذية الراجعة للعملاء ومن ثم تصميم المنتجات بصورة ترضي طلب العميل وبيعها بالسعر الذي يكون العميل مستعداً لدفعه.

3- يركز على تصميم المنتج: هندسة التصميم هي عنصر أساسي في أسلوب التكلفة المستهدفة، حيث يقع على عاتق المهندسين تصميم المنتج من الألف إلى الياء بحيث يتم إنتاجه بتكلفة لا تتجاوز التكلفة المستهدفة، وللقيام بذلك عليهم تحديد المواد الخام والعناصر الأساسية التي سيتم استخدامها بالإضافة إلى العمالة، والآلات وعناصر أخرى من عناصر العملية الإنتاجية، أي أنه يجب أن يصمم المنتج بصورة تجعله قابلاً للتصنيع.

4- يركز على تصميم العملية الإنتاجية: يجب تصميم جوانب عملية الإنتاج والتحقق منها بالإضافة إلى أخذ التكلفة المستهدفة للمنتج بعين الاعتبار كي تضمن الشركة إنتاج المنتج بأكثر فعالية ممكنة؛ ومن هذه الجوانب: الموارد البشرية، والتكنولوجيا، ومصادر الاستيراد العالمية وغيرها.

5- فرق متداخلة المهام: كي يتم إنتاج المنتج بتكلفة مساوية أو أقل من التكلفة المستهدفة هذا يتطلب مشاركة أشخاص من وظائف عديدة ومختلفة في الشركة، مع مراعاة أن وظيفة هذه الفرق لا تقتصر على مشاركة الخبرات فقط وإنما يتحمل مسؤولية العملية الإنتاجية بكاملها.

6- دورة حياة التكاليف: عند تحديد تكلفة المنتج المستهدفة، على المحللين الأخذ بعين الاعتبار ضرورة تضمين جميع تكاليف دورة حياة المنتج، بما فيها تكاليف التخطيط، وتصميم الفكرة، التصميم الأولي، و التصميم المعمق، والفحص، والإنتاج، والتوزيع، وخدمة الزبائن.

7- توجيه سلسلة القيمة: أحياناً تكون التكلفة المخططة لمنتج جديد أعلى من التكلفة المستهدفة، وبالتالي تنتج الجهود نحو حذف التكاليف التي لا تضيف قيمة بهدف خفض التكلفة، إن إلقاء نظرة عن كثب على كل سلسلة القيمة الخاصة بالشركة يساعد المدراء على المفاضلة بين بدائل تخفيض التكاليف المتاحة.

من خلال المبادئ السابقة يتبين أن أسلوب التكلفة المستهدفة مفيد في العديد من الجوانب فهو يتعدى كونه مجرد حسابات مالية بل يمكن النظر إليه على أنه فلسفة محاسبية جديدة كلياً فهو ليس جهد جهة محاسبية مستقلة، وإنما هو عملية يتولى أداؤها بفعالية فرق

متعددة الوظائف بحيث ترتبط تلك الفرق مع عمليات أخرى ذات قيمة إضافية مثل: الإشراف المبكر للموردين في عملية التصميم، تحليل القيمة وهندسة القيمة.

دوافع الاتجاه إلى منهج التكلفة المستهدفة

إن الدافع نحو الاتجاه إلى منهج التكلفة المستهدفة يرجع إلى القصور الذي شاب نظام التكاليف التقليدي وهذا القصور أدى إلى التفكير في صرف النظر عن هذه النظم نسبياً والتفكير في أساليب ونظم حديثة تعالج ذلك القصور، "حيث إنها لا تحدد سعر البيع أولاً بل تقوم بتحديد التكلفة وإضافة هامش الربح المناسب، فإذا كان هذا السعر أعلى من سعر السوق أو أن الشركة لا تستطيع البيع بهذا السعر، فيتم تخفيض سعر البيع إلى أقل قدر ممكن، ولذلك فإن نظام التكلفة المستهدفة قد عالج هذا الأمر عن طريق تحديد سعر السوق أولاً ثم تقوم بتحديد هامش الربح المخطط تحقيقه والفرق بين سعر السوق والربح المخطط يمثل التكلفة المسموح بها" (النايلسي، 2008 م، ص 9).

من خلال ما سبق يتبين أن التكلفة المستهدفة وغيرها من المفاهيم المحاسبية التي تشهد تطوراً كبيراً في الوقت المعاصر و إبتاع أساليب التصنيع الحديثة التي تعالج القصور الذي يشوب الأساليب التقليدية وظهور المفاهيم المستحدثة في محاسبة التكاليف أدى إلى الاهتمام بإدارة التكلفة المستهدفة والتي تعتبر بمثابة فلسفة إدارية لإدارة كافة موارد المنشأة من أجل ضمان نجاحها واستمراريتها وتعظيم أرباحها في المدى القصير والبعيد.

ثانياً : مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

نظام التكاليف على أساس الأنشطة أحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية الذي يهتم بتحليل الأنشطة واعتبار تكلفة المنتج أو الخدمة هي تكلفة تلك الأنشطة التي تضيف قيمة لذلك المنتج أو الخدمة، حيث يتيح هذا النظام تحديد تكلفة المنتج بشكل أدق وإلى زيادة الكفاءة الإنتاجية، بسبب إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج ولا تؤثر في جودته. (Hilton,2002).

يعرف بأنه ذلك النظام الذي يقوم أولاً بتجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المنظمة ثم يخصص كلف الأنشطة للمنتجات أو الخدمات أو أهداف التكلفة الأخرى التي تسبب الأنشطة (Horngern,1999,p136)

وعرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأنه النظام الذي يخصص التكاليف أولاً للأنشطة ثم للمنتجات أو الخدمات على أساس استخدام كل منتج أو خدمة من الأنشطة (Maher,1997 , p150)

مما سبق يتبين أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو " عبارة عن طريقة لحساب التكاليف التي يتم توزيعها على أنشطة المنشأة، ومن ثم تحميلها للمنتجات أو الخدمات بناء على ما تستخدمه هذه المنتجات أو الخدمات من أنشطة

"

مراحل تطبيق نظام (ABC)

هناك أربع مراحل أساسية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة تتمثل فيما يلي (Cooper and Kaplan, 1987, p264):

- 1- تحديد النشاطات الرئيسية في الشركة.
- 2- تحديد العوامل محركات التكلفة (Cost Drivers) التي تؤثر بشكل كبير في تكلفة النشاط ، والتحديد المباشر لكيفية طلب النشاط للتكلفة.
- 3- إنشاء وعاء تكلفة لكل نشاط، وتتبع التكاليف طبقاً للنشاطات، حسب مقدار استنفاد الأنشطة لتلك التكاليف.
- 4- تخصيص التكاليف على المنتجات :وذلك استناداً إلى العلاقة السببية بين التكلفة والنشاط والمنتجات.

مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة

حدد المعهد القانوني للمحاسبين الإداريين فوائد استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط(ABC) فيما يلي (CIMA,2008):-

- 1- نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) يعتبر أكثر دقة في حساب تكاليف المنتجات والخدمات.
- 2- يسمح نظام (ABC) بفهم أفضل وأشمل للنفقات العامة ومسببات حدوثها.
- 3- يصور نظام (ABC) بشكل أكثر وضوحاً تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة، مما يساعد المديرين في تخفيض تلك التكاليف أو القضاء عليها.

4- يدعم تطبيق (ABC) قدرة الشركة على استخدام أساليب محاسبة إدارية أخرى من شأنها دعم الموقع التنافسي للشركة، وتحسين الأداء المالي والإداري لها، كأسلوب التحسين المستمر و بطاقة الأداء المتوازن.

في ضوء ما سبق يمكن القول بأن نظام التكاليف على أساس الأنشطة منظوراً حديثاً ويحقق العديد من المنافع للمنشأة تتمثل بمساهماته في قياس الأداء بفعالية وبصورة أدق من خلال إدارة التكلفة بتحديد الأنشطة الأكثر ارتباطاً بالتكاليف ومن ثم إلغاء الأنشطة عديمة المنفعة، مما يتيح للإدارة فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل، بالإضافة إلى إعداد الموازنات والرقابة وتقويم الأداء وتوفير بيانات تكلفة أكثر دقة وملاءمة للوحدة أو الخدمة المقدمة، مما يمثل مجالاً أفضل للتطوير والتحسين، كما أنه يساعد على زيادة دور وأهمية المحاسبين .

ثالثاً : فلسفة نظام الإنتاج في الوقت المحدد (Just In Time)

تقوم فلسفة الإنتاج في الوقت المحدد على ضرورة الوصول الى مستويات المخزون عند حدها الأدنى وعلى اعتبار أن أي تراكم في المخزون يعني تحمل المنشأة لتكاليف مرتفعة يمكن تجنبها إذا وصل المخزون الى الصفر (محرم وعبد الغني ، 2002 م، ص 399).

ان مفتاح النجاح لتطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد هو الالتزام والثقة والجهد المستمر للتحسين ، بمعنى اخر انه بمجرد اتباع الاسلوب لا يضمن النجاح ، حيث أن تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد قد يؤثر على الانتاجية في الاجل القصير لان تركيز الادارة يكون على حل مشاكل العمليات ولكن الانتاجية سوف تزداد بالتدرج عندما يتم اكتشاف جذور المشكلات وتحديد مسبباتها ، ولهذا لا بد من وجود فهم كامل لفلسفة النظام واقناع الادارة العليا بالتطوير الاداري الذي يعكس طريقة تناول المشكلات المتعلقة بالوقت وما يتطلبه تطبيق هذا النظام من تغييرات واستجابة سريعة للظروف البيئية (البكري ، 2002 م، ص 343) .

أما في ظل فلسفة الإنتاج في الوقت المحدد، يتدفق الإنتاج وفقاً لما يسمى بمدخل الجذب للمنتجات المصنعة، وتتطوي فكرة الجذب هذه على أن ترسل المرحلة الأخيرة للإنتاج إشارة إلى نقطة الإنتاج السابقة، بمقدار المواد أو القطع اللازمة بالضبط لجميع المنتجات خلال الساعات القليلة القادمة، وهذا المقدار من المواد أو القطع فقط هو الذي يتم توفيره، بنفس هذه الإشارة ترسل إلى الخلف لكل نقطة إنتاج سابقة، وبشكل يحافظ على تدفق و انسياب المواد بسهولة وبدون مخزون عند أي نقطة، وبالتالي تتجاوز كل نقاط الإنتاج مع الجذب الذي تحدته

رحلة الإنتاج الأخيرة والتي تتجاوز بدورها مع طلبيات العملاء (الجمال ونور الدين ، 2005م ص 246).

مفهوم نظام الإنتاج في الوقت المحدد

تعددت التعاريف لنظام الإنتاج في الوقت المحدد ومن أهمها أنه نظام يتم بمقتضاه إنتاج كل عنصر على خط الإنتاج في حال حاجة الخطوة التالية على خط الإنتاج اليه (هورنجرون ، 1996م، ص 1012) ، كما يعتبر فلسفة تستهدف كل جزء من أجزاء المنشأة وهي تستند على تحليل علاقة السبب والنتيجة بين عناصر العملية الانتاجية كافة . (الصيرفي، 2004م ص 196) ، وبذلك فهو تعبير يتم استخدامه لوصف نظام إنتاج يتم فيه إنتاج الاجزاء اللازمة للعملية الانتاجية حتى وصولها واستلامها في موقع العملية الانتاجية (Anderson,2005).

وبذلك يقوم أسلوب الشراء أو الإنتاج عند وقت الطلب على فكرة عدم شراء أو إنتاج صنف معين طالما لم تسلم المنشأة طلب شراء من العملاء، أي أن الشراء أو الإنتاج يتم فور تلقي المنشأة أمر توريد من قبل زبائنها، ففلسفة هذا النظام تقوم على أن تحقق الإيراد للمنشأة لا تتم بالإنتاج أو الشراء وتكديس البضائع في المستودعات، وإنما تحدث عند إجراء عملية البيع (أبونصار,2003,ص587).

ومن خلال ذلك يتضح أن نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT هو : أحد أنظمة الإنتاج الحديثة يتم بمقتضاه إنتاج كمية معينة من المنتج النهائي في الوقت المحدد الذي يتم فيه طلب هذه المنتجات، وبالتالي الحصول على المدخلات في الوقت المحدد الذي لا يتجاوز وقت التسليم مطروحا منه المدة اللازمة للإنتاج، مما يؤدي إلى وصول المخزون إلى أقرب ما يكون من الصفر.

العناصر الأساسية لنظام الإنتاج في الوقت المحدد

هناك العديد من العناصر الأساسية المرتبطة بنظام الإنتاج في الوقت المحدد أهمها :

- 1- **تقليل عدد الموردين وتقوية العلاقة معهم:** حيث تعتمد المنشأة على عدد محدود من الموردين بالإضافة الى الزام الموردين بعقود طويلة الاجل (حسين، 2000م، ص200)
- 2- **تحسين ترتيب المنشأة :** ان تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد يحتم على المنشأة تحسين وتطوير خطوط تدفق الإنتاج بالمصنع . (الدليمي وفخر، 2002 م، ص196)

- 3- رقابة الجودة الشاملة: يجب ان تطبق المنشأة برنامج الجودة الشاملة على المواد الخام وعلى الاجزاء نصف المصنعة وبالتالي على المنتجات التامة (حسين ، 2000 ص 200)
- 4- قوى عاملة مرنة : نظرا لاختلاف ترتيب خط الانتاج في ظل بيئة الوقت المحدد عن الخطوط التقليدية فيجب أن يكون العمال متعددي المهارت والخبرة (Duncan,1998,p120)
- 5- الصيانة الوقائية : تهدف الصيانة الوقائية الى الحفاظ على المكين في ظروف عمل مناسبة من خلال الاعطال المفاجئة وتشمل تبديل التي قاربت على الاستهلاك والتفتيش ومراقبة حالة الآلات (حكمت ، 2001 ص 164)

مزايا نظام الإنتاج في الوقت المحدد

يركز نظام الإنتاج بالوقت المحدد على رقابة إجمالي التكاليف الصناعية، وتطبيقه يؤدي إلى تخفيض التكاليف الصناعية بصورة كبيرة ومنها (الجمال ونور الدين، 2005م) (صباح، 2008م)

- 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- ازدياد إيرادات المبيعات نتيجة لسرعة الاستجابة للعملاء

وبذلك فانه في ظل نظام الوقت المحدد فان الجميع يساهم في الإنتاج من أجل تحقيق أهداف المصنع التي تعكس نتائجها على تخفيض التكاليف الصناعية وزيادة الربحية. كما أن تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد يساهم مساهمة فعالة في تحقيق وفورات اقتصادية، والتي تقف عندها الأنظمة التقليدية عاجزة على تحقيقها.

رابعاً : مفهوم بطاقة قياس الأداء المتوازن

تعتبر بطاقة قياس الأداء المتوازن بأنها " نظام إداري يهدف إلى مساعدة المنشأة علي ترجمة رؤيتها و استراتيجياتها إلى مجموعة من الأهداف والقياسات الاستراتيجية المترابطة . " وذلك من خلال الاعتماد على بطاقة الأداء المتوازن، حيث لم يعد التقرير المالي يمثل الطريقة الوحيدة التي تستطيع الشركات من خلالها تقييم أنشطتها ورسم تحركاتها المستقبلية" (Kaplan and Norton,1992,p190)

كما تعتبر أداة تستخدم لنقل وتوصيل استراتيجية المنشأة إلى الوحدات والمستويات الإدارية المختلفة، إلى جانب قياس نماذج التنفيذ في تلك الوحدات، فاستخدامها بشكل يضمن تحقيق النتائج المستهدفة، بما يدعم من قوة المنشأة وموقفها التنافسي وذلك عن طريق توفير أداة لتنفيذ الاستراتيجية والمحاسبة عن نتائجها المستهدفة." (Gering and Keit,2000,p143).

وبالتالي فإن بطاقة قياس الأداء المتوازن تمثل نظاماً إدارياً شاملاً يربط الرؤية الاستراتيجية بالأهداف المحددة ويترجم الأهداف إلى مقاييس متوازنة من خلال الاعتماد على مقاييس مالية ومقاييس غير مالية، ويتم توزيعها على أبعاد البطاقة الأربعة.

الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن

تمكن بطاقة الأداء المتوازن المنظمة من تقييم الأداء على نحو متكامل عن طريق ربط الأهداف المتعددة التي تسعى المنظمة لتحقيقها وذلك بهدف تدعيم موقفها التنافسي، و يتم في البطاقة ترجمة رؤية المنظمة و استراتيجياتها إلى أهداف و مقاييس يتم تبويبها في أربعة أبعاد يقوم كل منها بتقييم الأداء من منظور مختلف، فيتم تقييم الأداء من منظور المساهمين و العملاء و العمليات التشغيلية الداخلية و التعلم و النمو. وعليه فإن بطاقة الأداء المتوازن نابعة من فكرة متعددة الأبعاد لقياس الأداء الكلي حيث تسمح بالقياس على مستوى أربع محاور أو أبعاد رئيسية هي:-

أولاً: البعد المالي:

على الرغم من الدور المهم للأهداف غير الملموسة وتأثيرها على الأجل الطويل، فإن العديد من الكتاب يعتبرون أن الأهداف المالية هي السبيل الأمثل في التطبيق (Niven,2006,p68) ، ويتم تقييم الأداء المالي من خلال استخدام النسب المالية والتحليل المالي المستند إلى القوائم المالية ،ويستنتج منها الربح المتحقق وحجم المبيعات ،ويجيب هذا البعد عن التساؤل في إيجاد آلية تعمل على خلق قيمة لمالكي منظمات الأعمال (البشتاوي,2004,ص402).

ومن خلال ما سبق يتبين أن البعد المالي يهتم بكيفية إدارة موارد الشركات الصناعية بشكل فعال، حيث يقيس هذا البعد موقع الشركة المالي والتغيرات المالية الحادثة فيها، كما يحدد الطرق التي تضمن استخدام الموارد بطريقة فعالة .

ثانيا : بعد العملاء:

ويهتم هذا البعد بالأساليب التي تخلق القيمة للزبائن ,وما هي القيمة التي ترضى الزبون ولماذا سيكون ا رغب الدفع عندها .إذاً يقوم هذا البعد بتوجيه بعد العمليات الداخلية و بعد التعليم وتطوير ونمو المنظمة وذلك من أجل نيل رضا العملاء ,وبذلك يعتبر هذا الجزء من العملية هو قلب بطاقة قياس الأداء المتوازن ,لأنه إذا لم تستطع المنظمة تسليم الإنتاج المناسب والخدمات بشكل يحقق لها الربح في المدى القصير والطويل فأنها ستنتلشى(عبد اللطيف وتركمان, 2006,ص146).

من خلال ما سبق تظهر اهمية هذا البعد بالنسبة للشركات الصناعية حيث يعمل على تجذب العملاء المربحين خاصة في ظل بيئة شديدة التنافس، كما يجب على الشركة أن تقابل احتياجات العملاء وتطلعاتهم مع أهدافها بهدف تحقيق رضاهم عنها.

ثالثاً : بعد العمليات الداخلية :

يركز هذا البعد على العوامل والاجراءات التشغيلية الداخلية المهمة التي تمكن المنظمة من التميز وبالتالي تؤدي إلى تحقيق رغبات العملاء المتوقعة منها بكفاءة وفاعلية ,وأيضاً إلى تحقق نتائج مالية متميزة مرضية للمساهمين حيث يهدف بعد العمليات الداخلية إلى تحديد العمليات المهمة التي يجب أن تتفوق فيها المنظمة لتنفيذ الاستراتيجية, أي أنه يجب أن تركز المنظمة على العمليات الداخلية التي تؤثر على رضا العملاء وبالتالي على تحقيق الأهداف المالية للمنظمة(الشيشيني,2004,ص112).

وبذلك يمكن القول إن هذا البعد يركز على آلية تنفيذ العمليات الداخلية بشكل أكثر كفاءة وفاعلية بما يقابل توقعات العملاء ويلبي احتياجاتهم.

رابعاً : بعد النمو والتعلم :

يركز بعد التعلم والنمو على كيفية تكيف المنظمة بفاعلية مع الظروف المتغيرة, وبمعنى آخر , ما يجب أن تفعله المنظمة لتحسن قدراتها المتعلقة بالعمليات الداخلية الجيدة التي تضيف قيمة للعملاء والمساهمين, وذلك من خلال القدرة على تقديم منتجات جديدة, وخلق قيمة أكبر للعملاء ,وتحسين العمليات التشغيلية باستمرار, حيث يمكن للمنظمة اختراق أسواق جديدة وزيادة الإيرادات وهوامش الأرباح ,وهذا يعني النمو وزيادة القيمة للمساهمين(الغروري,1998,ص65).

ومن خلال ما سبق يتبين أن هذا البعد يركز على ضمان قدرة الشركات الصناعية الحالية والمستقبلية من الموارد البشرية لديها. كما يركز على الاهتمام بقدرات العاملين الفكرية ومستويات مهاراتهم والعمل على رضاهم ورفع معنوياتهم وزيادة إنتاجيتهم، فضلاً عن الاهتمام بنظم المعلومات والإجراءات الإدارية داخل الشركة .

خامساً : مفهوم إدارة الجودة الشاملة

يعتبر مفهوم إدارة الجودة الشاملة من الأساليب الإدارية الحديثة التي تهدف إلى تحسين وتطوير الاداء بصفة مستمرة وذلك من خلال الاستجابة لمتطلبات العميل ، 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، 2002م، ص 15).

هذا كما عرفت إدارة الجودة الشاملة بأنها " منهج تطبيقي شامل يهدف إلى تحقيق حاجات وتوقعات العميل إذ يتم استخدام الأساليب الكمية من أجل التحسين المستمر في العمليات والخدمات." (درادكة والشبلي، 2002م، ص18)

ومن خلال ما سبق يمكن القول بأن إدارة الجودة الشاملة هي أسلوب إداري تسعى الإدارة من خلالها إلى استغلال كافة مواردها المتاحة سواء كانت مادية او بشرية او معلوماتية بكفاءة عالية، وبتنسيق شامل لكافة مقوماتها، وصولاً لإرضاء الزبون بشكل مستمر ومتجدد والحفاظ عليه، واكتساب زبائن جدد.

أهداف إدارة الجودة الشاملة

1. إن لإدارة الجودة الشاملة أهداف عديدة تسعى لتحقيقها في أي منظمة إدارية عند تطبيقها .ومن بين أهم تلك الأهداف ما يلي(الطاني,والعبادي,2005,ص164):-
2. زيادة القدرة التنافسية للمنظمة.
3. إرضاء المستفيدين والتفوق والتميز على المنافسين.
4. زيادة إنتاجية كل عنصر في المنظمة.
5. زيادة حركة ومرونة المنظمة في تعاملها مع المتغيرات المحيطة بها في البيئة.
6. ضمان التحسين المتواصل الشامل لكل قطاعات ومستويات وفعاليات المنظمة.
7. كما تهدف أيضاً إلى زيادة القدرة الكلية للمنظمة على النمو المتواصل.
8. زيادة الربحية وتحسين اقتصاديات المنظمة.

9. تقليل إجراءات العمل الروتينية واختصارها من حيث الوقت والتكلفة.

من خلال ما سبق يتبين أن الهدف الأساسي من تطبيق برنامج إدارة الجودة الشاملة في الشركات هو تطوير الجودة للمنتجات والخدمات مع إحراز تخفيض في التكاليف والإقلال من الوقت والجهد الضائع؛ لتحسين الخدمة المقدمة للعملاء وكسب رضاهم وإن تحقيق الأهداف الأنفة الذكر والتي تعبر عن هدف إدارة الجودة الشاملة بشكل عام، لا يكون في الواقع إلا من خلال استراتيجية متكاملة، تضع نصب عينيها هدفاً أساسياً هو تحقيق مستوى جودة عالي في سبيل تحقيق رضا لدى العملاء، لضمان البقاء والاستمرار والتطور.

مزايا تطبيق نظام الجودة الشاملة

تتضمن إدارة الجودة الشاملة عدداً من المزايا أهمها (العزاوي ، 2005 ، ص 68) :

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

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

3- التركيز وبصورة مستمرة على تحسين العمليات الإنتاجية.

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

وفي ضوء ما سبق يمكن القول أن تطبيق نظام الجودة الشاملة وما يحققه من مزايا يساهم في زيادة الحصة السوقية حيث تساهم الأنشطة المتعلقة باستخدامها في زيادة الحصة السوقية للمنظمات الإنتاجية و الخدماتية بشكل كبير مع زيادة الأرباح و العائد على الاستثمار وبالتالي تحقيق أهداف الشركات المختلفة .

عناصر إدارة الجودة الشاملة

ينظر إلى نظام إدارة الجودة بأنه نموذج متكامل يحتوي عدة نظم فرعية يجب توفرها في المنشأة ويجب أن تعمل بصورة متناسقة لتحقيق أهداف إدارة الجودة الشاملة وهو يتضمن العناصر التالية (علوان ، 2005م، ص 97).

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

- 2- التكنولوجيا : تشمل على عدة مكونات ضرورية لأداء المهام بشكل كامل وهي خط الإنتاج ونظم المعلومات.
- 3- الهيكل التنظيمي : ويتضمن مسؤوليات العاملين وظروف عملهم والاتصالات بين الأفراد والإدارة.
- 4- نظام الأفراد : ويتضمن الأفراد العاملين وبناء فرق العمل والتدريب والتطوير ونظام الحوافز والمكافآت.
- 5- المهام : وتشتمل على مهام الجودة وتحديد الأعمال و الوظائف.

وبناءً على ما تقدم يمكن القول أن وجود العناصر الخاصة بإدارة الجودة الشاملة يجعل المنظمة تتمتع ببيئة عمل تتميز بالثقة، التقدير، الجودة، إن تطبيق مفهوم إدارة الجودة الشاملة في المؤسسة يستلزم بعض العناصر التي تسبق البدء بتطبيق هذا البرنامج في المؤسسة حتى يمكن إعداد العاملين على قبول الفكرة ومن ثم السعي نحو تحقيقها بفعالية وحصر نتائجها المرغوبة.

مراحل تطبيق إدارة الجودة الشاملة:

يتطلب تطبيق إدارة الجودة الشاملة عدداً من المراحل، التي تسهم في إعداد وتهيئة ثقافة المنظمة. فإدارة الجودة الشاملة هي عملية منهجية علمية متطورة، ترتبط بكافة نشاطات المنظمة، وتهدف إلى تحسين جودة المنتج من أجل إرضاء العميل وإسعاده، وهذه المراحل هي:

1- مرحلة الإعداد

تهدف هذه المرحلة الى تجهيز الأجواء وإعدادها لتطبيق منهجية إدارة الجودة الشاملة، من خلال تعلم عناصر إدارة الجودة الشاملة والتدريب عليها، وتبدأ هذه المرحلة بعزم الإدارة العليا وقناعتها التامة بتطبيق منهجية إدارة الجودة الشاملة، وهذا يتطلب من الإدارة العليا الوعي الكامل بالمفهوم ودراسة العواقب الناتجة عن تطبيقه، ثم العمل على ترسيخ المفهوم والقناعة به، والقدرة على إقناع الآخرين بالتغيير. (جودة، 2004م)

2- مرحلة التخطيط

تهدف هذه المرحلة الى تجهيز الظروف الملائمة لتطبيق إدارة الجودة الشاملة، حيث يتم استخدام المعلومات التي تم جمعها خلال مرحلة الإعداد في عملية التخطيط لمنهجية التنفيذ. وتوضع خطة تفصيلية لتحسين الجودة والخدمة بلغة سهلة مفهومة للجميع، تُعرف بخطة العمل، يتم خلالها تحديد الإجراءات التي تُتخذ، وترتيب حدوثها، والأفراد المسؤولين عن هذه

الإجراءات، والدور الذي يلعبه الإجراء في الكينونة التي سوف تصبح عملية إدارة جودة شاملة . كما تشمل الخطة الميزانيات اللازمة لتنفيذ العملية . حيث أن ذلك التحديد سيساعد الإدارة على التأكيد فيما إذا كان للمنظمة القدرة على تطبيق إدارة الجودة الشاملة (الناظر, 2004م).

3- مرحلة التنفيذ

في هذه المرحلة يبدأ التنفيذ الفعلي للخطط الموضوعية, حيث تقوم فرق العمل المختلفة بإحداث التغييرات اللازمة من خلال أداء المهام الموكولة إليها للوصول إلى أهداف مهينة والتي من أهمها : (الدرادكة والشبلي , 2002 م)

1. تحليل عمليات العمل.
2. التعرف على حاجات المستفيدين.
3. الاتصال بالمزودين.
4. معالجة المشكلات التي تحول دون تطبيق مبدأ الجودة في عمليات المنظمة.

4- مرحلة الرقابة والتقييم

يجب على الإدارة العليا أن تراقب مرحلة بدء إدارة الجودة الشاملة بعناية، ويجب أن تستمر العملية طبقاً لخطة العمل المشيدة .ويتم بناء أنظمة الرقابة على أساس الرقابة المتزامنة أو الرقابة المرحلية والمتابعة الدقيقة أولاً بأول، بالإضافة إلى الرقابة اللاحقة أو الرقابة البعدية والتي يتم فيها تقويم الجهود المبذولة في تطبيق منهجية إدارة الجودة الشاملة .ومن الجدير بالذكر بأن هذه المرحلة تتطلب قيام المنظمة بعملية التقييم الذاتي عن طريق العاملين فيها، كما أن بعض المنظمات قد تستعين بخبرات خارجية في هذا المجال . حيث تسعى المنظمة في هذه المرحلة إلى إيجاد الثقافة التنظيمية الملائمة للتطبيق .ومن المفيد، ملاحظة ردود فعل الناس للأنشطة الأولية المرتبطة بتنفيذ إدارة الجودة الشاملة، لأن العملية كلها مبنية على ترحيب كل فرد بالمشاركة الكلية .ويجب تحليل أي مقاومة للتغيير، وملاحظة درجة مشاركة الأفراد .حيث أن هذه الخطوة هي التي تحرك الأفراد، وتنتقل الاستراتيجية من الورق إلى الواقع، وتتعامل مع أكثر المسائل صعوبة عن كيفية نشر عملية تحسين الجودة في المنظمة. (كيلادا , 2004)

5-مرحلة التحسين المستمر

إن الجودة ليس لها نهاية، فالإحساس بالإلحاح نحو الجودة يجب أن يكون مغروس بشكل دائم في كل شخص بالمنظمة .وأن إدارة الجودة الشاملة تتطلب استمرار البحث عن التحسين بخطى ثابتة وممارسة التدريب المستمر، وتقييم ومكافأة التقدم، وإعادة وضع أهداف

التحسن .فالأشياء تتغير، مثل حاجات العملاء والتكنولوجيا والموظفين، وعلى المنظمات تحسين عملياتها لتلاءم متطلبات عملائها وتوقعاتهم، ومتابعة التكنولوجيا وتطبيق ما هو جديد وضروري منها، كي تحافظ على الميزات التنافسية والقدرات الإنتاجية.(المناصر،1994)

في ضوء ما سبق يمكن القول بوجود توافر مجموعة من الأمور لنجاح تطبيق الجودة الشاملة مثل زيادة الوعي لدى الإدارة العليا بأهمية إدارة الجودة الشاملة، والعمل على تدريب وتنقيف أعضاء الإدارة من خال الاستعانة بمتخصصين في هذا المجال، وتوظيف الإمكانيات المادية المناسبة لتطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة بما يتلاءم مع المنافع التي يمكن تحقيقها جراء استخدام هذا النظام، والعمل على ضم الكفاءات المهنية والكوادر عالية التدريب والكفاءة للمؤسسة لتحقيق أفضل استفادة ممكنة من هذا النظام.

الفصل الثالث

بورصة فلسطين ودلالات

الربحية والتدفقات النقدية

لأغراض الاستثمار

الفصل الثالث

بورصة فلسطين ودلالات الربحية والتدفقات النقدية لأغراض الاستثمار

مقدمة

يلعب سوق رأس المال دوراً بارزاً جداً في تكوين حلقة الوصل بين الوحدات الاقتصادية ذات الفائض المالي المقرضين والوحدات الاقتصادية ذات العجز المالي والمقترضين، بهدف توجيه المدخرات نحو استغلال الفرص الاستثمارية المربحة، وبما يضمن مصلحة الأطراف المتعاملة.

فسوق رأس المال يقدم مجموعة متنوعة من الأدوات المالية طويلة الأجل التي تتناسب مع أذواق ورغبات المستثمرين المتباينة في ظل آليات تداول تحكمها قوى العرض والطلب.

ويرتكز بالأساس نشاط هذه الأسواق على توفير الأدوات المالية التي تمثل حقوق الملكية مثل الأسهم العادية والأسهم الممتازة، والأدوات المالية التي تمثل المديونية مثل السندات الحكومية وسندات الشركات.

حيث يرى الكثيرون أن الأسواق المالية باتت تلعب دوراً ريادياً في توجيه الاستثمارات في الدول، من خلال حشد الطاقات والموارد المالية وتوظيفها في اتجاه رفع مستوى المعيشة والتقدم الاقتصادي والاجتماعي، ومكافحة الأمراض الاقتصادية والاجتماعية مثل البطالة والتضخم والفقر وما إلى غير ذلك، وتلعب الكثير من الشركات المساهمة العامة دوراً بارزاً في الحياة الاقتصادية والاجتماعية من خلال عملياتها الإنتاجية والخدمية، حيث تقوم بتوظيف الموارد البشرية وتدريبها وتطويرها لتواكب التطور التكنولوجي ومتطلبات العصر، وكذلك تقوم بتوجيه مواردها بشكل يحقق لمساهميها الأرباح المناسبة والمحافظة على رؤوس أموالهم وتنميتها، وتحافظ على علاقات وطيدة مع عملائها بشكل يضمن الاستمرارية والتواصل معهم، وتحافظ على علاقات ايجابية مع المجتمع المحيط الذي هو الحاضنة والهواء الذي تتنفس منه هذه الشركات.

ومن خلال هذا المبحث يتم التعرف على بورصة فلسطين للأوراق المالية، والتعرف على الوسط الذي تعمل من خلاله الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين.

نظرة عامة على بورصة فلسطين

في مطلع عام 1995 م أدرك عدد من رواد القطاع الخاص الفلسطيني أهمية إنشاء سوق حديث متطور ومنظم جيداً لتسهيل التعامل بالأوراق المالية في البلاد، وكان الهدف هو استقطاب وحشد رأس المال المحلي والأجنبي لقطاع الأعمال من خلال التمويل الطويل الأمد للمشاريع الإنتاجية والتجارية والبنية التحتية. ومع توقيع اتفاقية تشغيل بورصة فلسطين الأوراق المالية، كشركة مساهمة خاصة، مع السلطة الوطنية الفلسطينية في السابع من تشرين الثاني 1996م، تكون قد تحققت فكرة رجال الأعمال على أرض الواقع، وقد عقدت أول جلسة تداول في السوق في 18 شباط 1997 م، وكانت أول بورصة عربية تسمح باستخدام التقنية الإلكترونية والآلية للتداول بالأوراق المالية.

وبالرغم من بدايته المتواضعة، حافظت بورصة فلسطين على نمو مستمر من حيث عدد الشركات المدرجة وعدد الجلسات وحجم التداول، فمن عدد قليل فقط من الشركات المدرجة في أوائل عام 1997م ارتفع عدد الشركات المدرجة إلى تسع وأربعين في عام 2016 م، ويتوقع أن يزداد عدد الشركات المدرجة بشكل مضطرب في المرحلة القادمة وخاصة مع تفعيل هيئة سوق رأس المال التي تشرف على المؤسسات المالية غير المصرفية ومن ضمنه بورصة فلسطين للأوراق المالية.

وبالإضافة إلى الشركات المدرجة، اعتمدت بورصة فلسطين تسع شركات وساطة كأعضاء فيها ويوجد لهذه الشركات مكاتب فرعية في معظم المدن الفلسطينية. لقد برهنت بورصة فلسطين ليس فقط على أنها مرنة وقادرة على التغلب على المعوقات السياسية والاجتماعية والاقتصادية التي واجهتها، وإنما استطاعت أن تكون في مقدمة البورصات العالمية من حيث الأداء، ورغم أن التقنية الحالية في البورصة قادرة على السماح بالتداول بأدوات مالية استثمارية عديدة، إلا أنه يتم حالياً التداول في البورصة فقط بالأسهم مع وجود خطط مستمرة للسماح بالتداول بأوراق مالية أخرى في المستقبل.

دور الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين

يرى (الجيعة وزعيتير، 2005 م) أن الحياة الاقتصادية في أي بلد ويأتي هذا الدور من مساهمة هذه الشركات في تجميع الأموال وتوحيد الجهود لإقامة المشروعات التي يلزمها تمويل كبير وخبرات فنية مختلفة ومتنوعة لا يستطيع أي فرد لوحده توفيرها. إضافة إلى أن الشركات تحقق الاستمرارية والاستقرار للمشاريع الصناعية والتجارية باعتبارها شخصية معنوية

مستقلة عن أشخاص الشركاء يضمن استمراريتها حتى بعد وفاة مؤسسها على عكس النشاط الفردي الذي يمكن أن يتوقف عند وفاة مؤسسه، كما أن الشركات المساهمة تعطي المجال لأصحاب الدخل المحدود للمشاركة في المشاريع حسب طاقاتهم وقدرتهم المالية وتحميهم من المسؤولية غير المحدودة في ذمة الشخص المالية وذلك عن طريق تحديد مسؤولية الشريك بقدر ما يملك من أسهم في رأس مال الشركة وبالتالي فإنها تفصل ما بين أموال الشخص الذاتية وأمواله المخصصة للتجارة.

ويضيف (الجيعلان وزعيتير، 2005 م) أنه قد ازدادت أهمية الشركات المساهمة فاحتلت المرتبة الأولى في النشاط الصناعي والتجاري وشكلت قوة اقتصادية واجتماعية لها ارتباط مهم بالمصالح الحيوية في الدولة وقد تؤثر في الحياة السياسية فيها لذلك تدخل المشرع لتنظيم تأسيس هذه الشركات وراقب نشاطها حتى لا تتحرف عن أهدافها ولحماية رؤوس الأموال والمستثمرين في هذه الشركات، وقد بدأ تأسيس الشركات المساهمة العامة في فلسطين منذ فترة طويلة ولكن على نطاق ضيق ومحدود، حيث لم يكن قد وجدت بورصة فلسطين للأوراق المالية في فلسطين حينها، واقتصرت عملية نقل الملكية والتداول على أسهم الشركات من خلال الصيارفة ومكاتب غير متخصصة مما أدى إلى تشوه أسعار أسهمها، فالذي كان يقرر ويتحكم بالسعر هو صاحب محل الصرافة أو المكتب غير المرخص، وقد أدى هذا إلى عدم تطور ونمو وازدياد أعداد هذه الشركات، حيث إن المستثمرين اتجهوا إلى قطاع العقارات في تلك الحقبة من الزمن أو إلى إيداع أموالهم لدى المصارف الموجودة لضمان عائد ثابت نسبياً ولسهولة الحصول على أموالهم وقت الحاجة إليها، حيث إن التداول بالأسهم من خلال الصيارفة لا يكون سهلاً أو متاحاً في أي وقت ولا يعكس القيمة العادلة للسهم.

وقد وصل عدد الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين للأوراق المالية حتى نهاية عام 2015 م إلى تسعة وأربعون شركة مساهمة عامة، موزعة على خمس قطاعات هي: قطاع الخدمات وقطاع الصناعة وقطاع التأمين وقطاع الاستثمار وقطاع البنوك .

مفهوم سوق رأس المال

هو السوق المختص بإبرام الصفقات ذات العلاقة بتوفير التمويل الاستثماري طويل الأجل، عبر عرض الأسهم والسندات (النقاش، 2001 م، ص 68)

وسوق رأس المال يمتاز بالخصائص التالية (رمضان، 1998 م، ص 43)

أ. أنه سوق للأوراق المالية طويلة الأجل.

- ب. أنه سوق جملة وتجزئة في نفس الوقت حيث تعقد فيه صفقات ضخمة وأخرى صغيرة حسب
ج. حاجة وطبيعة المتعاملين.

نشأة بورصة فلسطين للأوراق المالية

بعد إنشاء السلطة الوطنية الفلسطينية وبعد انطلاق عدد من الشركات المساهمة العامة الكبيرة إلى حيز الوجود، وعلى ضوء الدراسات التي تم إعدادها، فقد تم في العام 1995 تأسيس بورصة فلسطين للأوراق المالية كشركة مساهمة خصوصية والتي كانت شركة فلسطين للتنمية والاستثمار (باديكو) ومؤسسة صامد من المستثمرين الرئيسيين فيها وما إن تم الحصول على موافقة السلطة الوطنية الفلسطينية على إنشاء البورصة حتى بدأت الجهود تتصب لإنشاء بورصة كفؤة تعتمد أحدث أنظمة التداول والإيداع الإلكترونية التي تم شراؤها من كندا لتكون أول بورصة رأس مال عربية تنفذ جميع عمليات التداول والتسوية إلكترونياً. ومع حلول شهر أغسطس من العام 1996، أصبحت البورصة جاهزة للعمل حيث تم في السابع من شهر نوفمبر من نفس العام توقيع اتفاقية تشغيل مع وزارة المالية الفلسطينية. وفي الثامن عشر من شهر فبراير عام 1997 عقدت أول جلسة تداول في تاريخ البورصة.

الغاية المرجوة من تأسيس بورصة فلسطين للأوراق المالية

إن الحاجة الماسة لتطوير الاقتصاد الوطني والارتقاء به إلى آفاق جديدة، جعلت فكرة إنشاء بورصة فلسطين للأوراق المالية تتبلور لتكون حجر الأساس لبورصة فلسطين، ونظراً لما يتمتع به الشعب العربي الفلسطيني من خصوصية في وجود نسبة عالية منه خارج الوطن، ونظراً لتركز معظم الثروات الشخصية في الخارج، كان لفلسطين وضع خاص وحاجة ملحة لخلق بورصة رأس مال ثانوية لتسهيل تدفق الاستثمارات طويلة الأجل للاقتصاد الفلسطيني، والعمل على جعل هذا التدفق أكبر ما يمكن. وفي ظل الصعوبات التي يواجهها الفلسطينيون في المهجر والشتات في عدم القدرة على إدارة الاستثمارات داخل فلسطين بشكل نشط وفعال، فإن تأسيس الشركات المساهمة العامة شكل فرصة لرؤوس الأموال للحصول على عوائد استثمارية مجزية وفي الوقت ذاته عدم الحاجة للانخراط اليومي في إدارة هذه الشركات.

حيث إن فلسطين بحاجة وربما أكثر من أي اقتصاد آخر، إلى ترسيخ مفهوم الشركات المساهمة العامة لتوسيع قاعدة المستثمرين ولحمايتهم ولتعزيز قدرتهم على حشد التمويل من الجمهور ولتداول أسهمهم في ظروف ملائمة تتمتع بالكفاءة وتتسم بالشفافية وعلى قدر عالٍ من السيولة. وعليه، فقد برزت الحاجة لإقامة سوق رأس مال على درجة عالية من التنظيم مع وجود

وسطاء أكفاء للربط بين رؤوس الأموال الساعية إلى تحقيق عوائد استثمارية مجزية وبين الشركات ذات المشاريع الاستثمارية وذات العوائد المجزية والتي تحتاج إلى تمويل. فخلق سوق رأس مال كفؤ من شأنه أن يعمل على زيادة وتنشيط تدفقات رأس المال من خلال توفير عدة آليات تمويل طويلة الأجل للشركات المساهمة الأمر الذي يساهم في تقليل تكاليفها التمويلية وتنويع مخاطرها مما يؤدي إلى رفع كفاءة وإنتاجية الاقتصاد الفلسطيني ككل.

أهداف بورصة فلسطين للأوراق المالية

تسعى بورصة فلسطين إلى تحقيق العديد من الأهداف من أهمها ما يلي :-

1. توفير أنظمة تداول ورقابة وتسوية وتحويل ونقل لملكية الأوراق المالية تكفل السرعة والدقة في إنجاز صفقات البيع والشراء وسلامة التعامل بالأوراق المالية وتيسير اكتشاف الأسعار الحقيقية لها من خلال تعزيز عوامل العرض والطلب.
2. وضع أسس لتداول وإيصال المعلومات بصورة تضمن العدالة والتساوي بين جميع المتعاملين بالأوراق المالية بغض النظر عن موقعهم الجغرافي مما يوفر لجميع المستثمرين فرصًا متكافئة في الربح والخسارة.
3. توفير أكبر قدر من الاستقرار في حركة الأسعار بحيث يتم صعود وهبوط أسعار الأوراق المالية بشكل منتظم وتدرجي.
4. توفير انتشار واسع ودقيق للمعلومات المطلوبة وإيصالها بالسرعة اللازمة وذلك ليتسنى للمستثمر اتخاذ القرار المناسب.
5. حماية المستثمرين من كافة أشكال التلاعب والاحتيال.
6. تطوير خدمات البورصة عن طريق تطوير أساليب ووسائل جديدة للتعامل بالأوراق المالية ومن خلال استقطاب المعلومات والابتكارات التقنية والخبرات في هذا المجال.

دلالات الربحية كأحد أهداف الاستثمار

الربحية هدف أساسي لجميع الشركات وأمر ضروري لبقائها واستمرارها وغاية يسعى إليها المستثمرون, حيث أنها تعتبر أحد الأهداف المهمة التي تحفز المستثمرين علي توجيه استثماراتهم نحو الشركات التي تحقق الربحية باعتبارها احد الامور التي تأخذ بالاعتبار عند توجيه الاستثمارات كما أنها مؤشر يهتم به الدائنون عند تعاملهم مع الشركات وهي أيضا أداة هامة لقياس كفاءة الإدارة في استخدام الموارد المتاحة لديها, لذا نجد أن جهدا كبيرا من الإدارة المالية في المؤسسة يوجه بالدرجة الأولى نحو الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بهدف تحقيق

أفضل عائد ممكن لأصحابها, لا تقل قيمته عن العائد الممكن تحقيقه من الاستثمارات البديلة التي تتعرض لنفس الدرجة من المخاطر (عقل, 2011م).

وتعكس نسب الربحية الأداء الكلي للمنشأة ومدى قدرة المنشأة على توليد الأرباح, وعادة ما تستخدم الأرباح مقياسا لفعالية وكفاءة السياسات التي تتبعها المنشأة خاصة السياسات التشغيلية والتمويلية, ويمكن القول أيضا أن نسب الربحية تعكس نتائج تحليل باقي النسب المالية الأخرى وهي محصلة سياسات قرارات المنشأة فيما يتعلق بالسيولة والرفع المالي, وتعمل المنشأة على تحقيق هدفها في الربحية من خلال قرارين هما (الراوي وسعادة, 2000م):-

1. **قرار الاستثمار:** هو القرار المتعلق بكيفية استخدام المؤسسة للموارد المتاحة لها لاقتناء مختلف أنواع الموجودات, ويظهر اثر قرار الاستثمار في الربحية من خلال التوزيع الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسة على مختلف أنواع الأصول بطريقة توازن بين الاستثمار المناسب في كل بند من بنود الموجودات دون زيادة تؤدي إلى أي تعطيل للموارد, ودون نقص يؤدي إلى فوات الفرص لتمكين المؤسسة من تحقيق أفضل عائد ممكن.

2. **قرار التمويل:** وهو القرار المتعلق بكيفية اختيار المصادر التي سيتم الحصول منها على الأموال اللازمة للمؤسسة لتمويل الاستثمار في موجوداتها, وينعكس اثر القرار التمويلي على الربحية من خلال ترتيب مصادر الأموال (من ديون وحقوق ملكية) بشكل يمكن أصحاب المشروع من الحصول على أكبر عائد ممكن.

يتضح مما سبق أن الربحية هدف تسعى المؤسسات إلى تحقيقه, وتعمل على تعظيمه من خلال أنشطتها المختلفة كالتشغيلية والتسويقية والتمويلية وغيرها, لذلك يمكن القول ان نسب الربحية مؤشرات تعكس صورة مجملتها لباقي المؤشرات الأخرى داخل المنشأة.

الفرق بين الربح والربحية

الربح: يعتبر الربح من ناحية اقتصادية هو مردود للمخاطرة وعدم التأكد بشأن تخصيص الموارد لغرض استخدامها في ظل ظروف غير واضحة والتي يتوقع أن تؤتي ثمارها في المستقبل.

(أبو شعبان, 1997) أو هو مقدار التغير في القيمة المضافة للوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة. (كراجه, 2009) أما من الناحية المحاسبية فهو يعبر عن الفرق بين الدخل المحقق من قبل الوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة والمصروفات التي تكبدتها هذه الوحدة خلال نفس الفترة لتحقيق الدخل.

أما **الربحية**: فهي عبارة عن العلاقة بين الأرباح التي تحققها المؤسسة والاستثمارات التي ساهمت في تحقيقها إضافة لكونها هدفاً للمؤسسة فهي مقياس على كفاءتها على مستوى الوحدة الاقتصادية الكلية أو الوحدات الجزئية، وتقاس الربحية إما من خلال العلاقة بين الأرباح والمبيعات، وإما من خلال العلاقة بين الأرباح والاستثمارات، ويقصد بالاستثمارات إما الموجودات أو قيمة حقوق أصحاب المؤسسة (كلبونة، وزريقات، وسلامة، 2011).

لذلك يمكن القول أن الربحية تعتبر معياراً أكثر أهمية من مقياس الربح في المفاضلة بين الخيارات والبدائل، حيث أن تحقيق أرباح أعلى لبعض البدائل الاستثمارية لا يشكل بالضرورة ميزة تفاضلية إذا أخذ في الاعتبار حجم رأس المال المستثمر في حين أن تحقيق مستوى مرتفع من الربحية يعد مقياساً أفضل بصرف النظر عن حجم رأس المال المستثمر. العوامل المؤثرة على أسعار الأسهم السوقية تتأثر أسعار الأسهم بمجموعة من العوامل والمحددات التي تؤثر في قيمها السوقية وبشكل متفاوت.

وقد حاول العديد من الباحثين والمهتمين تحديد هذه العوامل ومعرفة مدى قدرتها في التأثير على سعر السهم، ومن هذه العوامل ما يلي:

- التوقعات بخصوص مستقبل المنشأة ومدى قوة مركزها المالي: إذ تعتبر من أهم العوامل المحددة لسعر السهم، حيث أنه كلما كانت الشركات تتمتع بمركز مالي قوي وقادرة على الاستمرار وتحقيق أرباح أكبر في المستقبل كلما انعكس ذلك على سعر السهم بالارتفاع، وعلى العكس من ذلك فكلما ضعف المركز المالي وضعفت قدرة الشركة على الاستمرار وتحقيق الأرباح كلما انخفض سعر السهم في السوق (خلف، 2006).
- الأرباح المحققة: تعتبر ربحية المنشأة من المحددات الأساسية لسعر السهم، لذلك ينصح المحللون الماليون بشراء الأسهم التي يتوقع زيادة أرباحها كما أنهم ينصحون ببيع الأسهم التي يتوقع اتجاه أرباحها للانخفاض، وعلى الرغم من ذلك قد يتضح في الأجل القصير عدم وجود ارتباط أو علاقة مباشرة بين سعر السهم وربحية المنشأة، فقد تنجح الأسعار في اتجاه معاكس للربح أو قد تتزايد بنسبة صغيرة بالمقارنة بنسبة الزيادة في الربح، ويمكن تفسير ذلك من خلال نظرية الثقة، حيث يتضح أن سعر السهم يتوقع على درجة ثقة التاجر والمستثمر في الأوراق المالية أكثر من الاعتماد على الربحية، أي أن درجة الثقة هي التي تدفع سعر السهم إلى الزيادة أو الانخفاض (حنفي، 2003).
- توزيع الأرباح في نهاية كل سنة: يعتبر من أبرز الانبء السارة التي يهتم بها المستثمر هي الزيادة في الأرباح النقدية الموزعة على السهم والعكس صحيح، وهناك دلائل تشير إلى أنه

كلما ارتفعت نسبة الارباح المدفوعة كلما ادى ذلك إلى زيادة العوائد المتوقعة من السهم, حيث انه اذا ما اعلنت الشركة عن نسب مرتفعة للأرباح النقدية الموزعة كلما اشار ذلك إلى توقعات مستقبلية عن قدرة الشركة على الحفاظ على هذه النسبة المرتفعة, مما يتبع ذلك زيادة في سعر السهم, وعلى العكس من ذلك فان العوائد المنخفضة ترتبط بنسب توزيع ارباح نقدية منخفضة(المجمع العربي للمحاسبين القانونيين, 2001)

- سعر الفائدة :ان الارتفاع في أسعار الفائدة من شأنه ان يخفض مستوى الاستهلاك في مختلف القطاعات الاقتصادية, وبالتالي يؤدي إلى الانخفاض في الطلب إلى تخفيض حجم المبيعات والارباح, وفي جو يسوده التشاؤم تزداد المصاعب المالية التي تواجه المنشآت وخاصة في مجال التمويل, فمع استمرار الارتفاع في أسعار الفائدة تزداد تكاليف الديون المترتبة على الشركات المقترضة, الأمر الذي يكون على حساب الارباح الموزعة لحاملي الاسهم, مما سيكون له اثره السلبي على رغبة المستثمرين في شراء الاسهم ومن ثم انخفاض اسعارها في السوق المالي(حيدر, 2002)

يتضح مما سبق ان أسعار الاسهم في بورصة فلسطين تتأثر بمجموعة من المحددات . منها ما هو داخلي وتحت سيطرة الشركة كقوة المركز المالي والارباح المحققة والتوزيعات النقدية والقيمة الدفترية للسهم, ومنها ما هو خارجي وهي التي لا تستطيع الشركة السيطرة عليه كأسعار الفائدة والايوضاع الاقتصادية الداخلية, والتي عادة ما يكون لها تأثيرات اخرى على أسعار الاسهم حسب طبيعتها وقوة اتجاهها.

العوامل المؤثرة على ربحية الشركات من الاستثمارات :-

هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر على ربحية الشركات (الخطيب, 2010).

1. مقدار النتائج والإيرادات الناجمة عن المبيعات او النشاطات التجارية الاخرى التي تمارسها الشركة.
2. المصاريف والتكاليف المختلفة، حيث أن قلة النفقات والمصاريف على اختلاف انواعها ستساعد على زيادة ربحية الشركة.
3. مقدار السيولة النقدية المتوفرة وراس المال العامل والثابت، حيث يؤدي توفر السيولة الى امكانية الاستفادة من فرص متاحة للاستثمار او الحصول على بعض الحسومات النقدية والكمية وهذا يؤدي الى زيادة ربحية الشركة.

4. الاسعار السائدة وتغيراتها، حيث أن قيمة المبيعات ترتبط بمستوى الاسعار، فعندما تكون اسعار منتجات أو خدمات الشركة مرتفعة فانها تحصل على ارباح اكثر من الحالة التي تكون اسعار منتجاتها وخدماتها منخفضة.
5. معدل الضريبة المفروض على الارباح.
6. الاعانات والتحويلات التي تتلقاها الشركة فهي تساعد على زيادة ربحيتها.
7. الاحتياطات المحجوزة في الشركة.
8. كثرة العوادم والتالف تؤدي الى تخفيض ربحية الشركة.

يتبين مما سبق بأن العوامل المؤثرة على الربحية قد تؤثر إيجاباً أو سلباً على أرباح الشركة، حيث أن الزيادة في المبيعات اليومية وجودة الخدمة أو السلعة التي تقدمها الشركة وتخفيض التكاليف له تأثير جيد على مؤشر ربحيتها فهو يبين بأن إدارة الشركة ذو كفاءة عالية على مقدرتها على توليد الأرباح، لكن ارتفاع أسعار السلع والخدمات قد يؤدي الى قلة الطلب وبالتالي تخفيض المبيعات اليومية مما قد يؤثر سلباً على أرباح الشركة.

وسائل تعظيم الربحية

توجد طرق متعددة لتحسين ربحية الشركات أهمها(اللويزي، ومراد ، والعكشه، 1997 ،

ص122)

- البحث عن فرص وخدمات جديدة تقدمها الشركة في قطاعات وانشطة جديدة او في مناطق جغرافية جديدة او لعملاء جدد.
- رفع اسعار بعض الخدمات المقدمة للعملاء الحاليين والجدد على سبيل المثال زيادة نسبة الفائدة على البيع بالتقسيط وغيرها من الخدمات المقدمة.
- الانتفاع الكامل بالاموال والاصول المتاحة تحت تصرف الشركة، من خلال استخدامها افضل استخدام.
- الرقابة على النفقات في أي مجال من المجالات ولاسيما في مجال المصروفات العامة وهي التي تكون اكثر مجالاً للانفاق دون رقابة.

مما سبق يتبين بأن هناك الكثير من الوسائل التي يمكن استخدامها في شركات المساهمة العامة بهدف تعظيم ربحيتها، حيث تكون هذه الوسائل عبارة عن افكار مبتكرة يتم الأخذ بها وتطبيقها عملياً من أجل زيادة قيمة الشركة.

دوافع تعظيم الربحية

لما كان الهدف الاساسي للشركات هو تعظيم الارباح فإن الاستخدام الامثل والأكفأ للموارد الرأسمالية يعمل على زيادة الربحية باعتبارها مطلباً اساسياً لكل منشأة للإستفادة منها في العديد من الجوانب كما يتبين مما يلي (العلي، 2010 م، ص 20)

- تعتبر الارباح ضرورية لمواجهة المخاطر التي قد تتعرض لها الشركة حتى تستمر بممارسة نشاطها التشغيلي ومن اهم تلك المخاطر هي مخاطر الاستثمار والمخاطر الائتمانية والسوقية.
- إن الارباح ضرورية للحصول على راس المال اللازم من خلال ثلاثة وجوه وهي ان الارباح تعتبر احدى مصادر التمويل الداخلي، حيث تقوم الشركات باحتجاز جزء من ارباحها السنوية وتستخدمها في النمو والتوسع، كذلك ان الارباح تشجع اصحاب رؤوس الاموال بالاكنتاب بالإصدارات الجديدة من الاسهم العادية وبالتالي زيادة راس المال، والوجه الاخير هو أن الارباح يتم توزيع جزء منها على حملة الاسهم العادية وهذا يزيد من ثقتهم بالشركة، ويجعلهم يتمسكون باسهمها مما يعني استقرار اسهم الشركة بالسوق المالي.
- تقيس الارباح المجهودات التي بذلت في تحقيقها، بمعنى ان تحقيق الارباح دليل على فعالية ادارة الشركة في اتخاذها القرارات ورسم السياسات مما يزيد من ثقة المالكين بالشركة وادارتها.

مقاييس الربحية

تستخدم مقاييس الربحية لتقييم قدرة الشركة على توليد الارباح من انشطتها التشغيلية مقارنة بالنفقات وغيرها من التكاليف تكبدتها خلال فترة زمنية محددة، وهي اداة هامة لقياس كفاءة الادارة في استخدام الموارد الموجودة بحوزتها بكفاية، وتدل مقاييس الربحية التي لها قيمة اعلى مقارنة بالفترات السابقة أو أن الشركة تحقق زيادة في المبيعات وبالتالي زيادة في ربحيتها، هذا ويتم تقييم الربحية من خلال المقاييس التالية أهمها (:طنيب وعبيدات، 2009).

أ. القوة الايرادية:

ويقاس بها مقدرة الشركة على تحقيق الربح من اعماله التشغيلية ويسمى هذا الربح بالربح التشغيلي، كما يمكن تعريفها بانها مقدرة الاستثمار المعين على تحقيق عائد نتيجة استخدامه وتعتمد القوة الايرادية على عاملين هما:

- الهامش : وهو يعبر عن النسبة بين صافي الربح التشغيلي قبل الفوائد والضرائب الذي تحققه الشركة خلال فترة وبين صافي مبيعاته خلال تلك الفترة، حيث يقصد بصافي الربح التشغيلي قبل الفوائد والضرائب بصافي الربح المحقق من اعمال الشركة خلال الفترة قبل احتساب الفوائد والضرائب، ويتم استبعاد الايرادات والمصروفات التي لا تتعلق بالعمليات العادية مثل ايراد عقار مؤجر ومصاريف صيانة، كما ويقصد بصافي المبيعات ثمن المبيعات مطروحا منها مردودات المبيعات ومسموحاتها.

- معدل دوران الاصول: يقصد به ذلك المعدل الذي يقيس مقدرة الاصول العاملة على توليد الايراد، ويقصد بالاصول العاملة الاصول التي تستعمل فعلا في انتاج السلعة او الخدمة التي انشئت الشركة من اجلها، ويستبعد من مجموع الاصول مخصصات الشركة مثل مخصص الاهلاك ومخصص الديون المشكوك فيها وغيرها، كما تستبعد الاصول المؤجرة للغير والاصول غير الملموسة إلا اذا كانت مدفوعة الثمن. وبذلك فإن القوة الايرادية تعتمد على عدة عناصر أهمها صافي الربح التشغيلي، وصافي المبيعات، وصافي الاصول العاملة (الاصول التشغيلية).

ب . **معدل العائد على الاستثمار:** يقيس مقدرة الشركة على تحقيق الربح، ويهتم هذا المقياس بكافة الارباح سواء التي تحققها الشركة من اعمالها التي انشئت من اجل القيام بها (ارباح تشغيلية أم أرباحاً اخرى غير تشغيلية)، لذلك يمكن تسميته العائد على مجموع الاصول. ويربط المالكون بين مقدار الربح الذي تحققه الشركة، وبين الاموال التي تستثمر في الشركة، حيث أن الاموال المستثمرة تمثل اموال المالكين مضافا اليها الاموال التي تقتربها الشركة من الغير، لذلك فإن هذا المقياس يهتم بالدرجة الاولى ادارة الشركة للحكم على كفاءة الانجاز ومقارنة مقدرتها على تحقيق الارباح. ولتحسين معدل العائد على الاستثمار فلا بد من اتباع احدى الوسائل الاتية :-

1. زيادة صافي الربح الشامل مع ثبات مجموع الاموال المستثمرة ويتم ذلك عن طريق زيادة المبيعات مع ثبات اسعارها وكذلك قد يتم عن طريق خفض النفقات التشغيلية.
2. تخفيض مجموع الاموال المستثمرة مع ثبات صافي الربح الشامل ويتم ذلك عن طريق الاستغناء عن الاموال غير المستثمرة وارجاعها الى اصحابها اما بسداد اموال الغير (القروض) او تخفيض رأس المال.
3. زيادة صافي الربح الشامل مع زيادة مجموع الاموال المستثمرة ولكن بشرط ان تكون نسبة الزيادة في صافي الربح الشامل اكبر من نسبة الزيادة في مجموع الاموال المستثمرة، أما في

حالة انخفاض كليهما فيشترط ان تكون نسبة الانخفاض في مجموع الاموال المستثمرة اكبر من نسبة الانخفاض في صافي الربح الشامل.

من خلال ما سبق يتبين بأن معدل القوة الايرادية يعكس هامش الربح المتمثل في معدل دوران الأصول وعليه يكون الناتج عبارة عن صافي الربح التشغيلي قبل الفوائد والضرائب مقسوما على صافي الأصول العاملة، وأن معدل العائد على الاستثمار عبارة عن صافي الربح التشغيلي قبل الضرائب وبعد الفوائد مقسوما على إجمالي الأموال المستثمرة (إجمالي الأصول).

دلالات التدفقات النقدية لأغراض الاستثمار :

تبرز أهمية إطلاع المستثمرين على قائمة التدفقات النقدية من خلال التعرف علي حجم تلك التدفقات ومقارنتها بالسيولة المتوفرة لدي المنشأة وربحيتها حيث تعتبر تلك القائمة مرشدا للمستثمرين للمفاضلة بين أرباح الشركات وأسعار أسهمها من ناحية المحاسبية وسعرها في السوق .

ويتجلى دور هذه القائمة في اظهار أهميتها للمستثمرين من عدة جوانب أهمها (الشواورة, 2013م، ص 281) :-

1. بيان الكيفية التي استخدم فيها النقد المتوفر للشركة سواء في عمليات التشغيل أو الاستثمار أو التمويل
2. بيان الكيفية التي حصلت فيها الشركة علي النقد جراء عمليات التشغيل أو الاستثمار أو التمويل
3. تقييم قدرة الشركة على توليد التدفقات النقدية في المستقبل
4. تقييم قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها وتوزيع الأرباح
5. تظهر التغيرات المالية والنقدية التي تعجز عن اظهاره باقي القوائم المالية الأخرى
6. التعرف على جوانب القوة والضعف في الشركة من خلال التحليل التاريخي لأدائها .
7. تبين الأسباب التي جعلت الشركة بأن تلجأ للاقتراض وما هي المبالغ التي تم اقتراضها .

كذلك يضيف (الشواورة, 2013م) النقاط التالية حول أهمية قائمة التدفقات النقدية :

1. لفت نظر متخذي القرار إلى الانحرافات السلبية التي حديث في الماضي والعمل على معالجتها ومنع حدوث تكرارها في المستقبل .
2. بيان مدى الملاءمة بين مصادر التمويل قصيرة وطويلة الأجل من جهة وبين الاستخدامات المتداولة والثابتة من جهة اخري
3. الافصاح عن فلسفة الادارة المالية وتقديم المعلومات التي تساعد علي اتخاذ القرارات المناسبة والتخطيط للمستقبل .

مما سبق يتبين أن قائمة التدفقات النقدية هي قائمة تبين وتوضح جميع ما يدخل لشركة وما يخرج منها من اموال نقدية سائلة خلال الفترة المالية وتفصح عن جميع الانشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية لتبين قدرة الشركة علي توليد التدفقات النقدية وخلص السيولة مما يؤدي الي زيادة ثقة المستثمرين حيث تساعدهم على معرفة الوضع المالي للشركة ومدى استمراريتها .

طرق تحديد أسعار الأسهم في البورصات :

يتوقع حملة الأسهم الحصول على عوائد دورية على شكل أرباح نقدية إضافة إلى سعر سهم متزايد أو على الأقل سعر ثابت، ويستخدم المشترون والبائعون تقديراتهم لعائد ومخاطرة السهم لتحديد سعر السهم، فقيمة السهم بالنسبة للمشتري هي أكثر ما يمكن أن يدفعه ثمنًا للسهم، أما بالنسبة للبائع فهي أقل ما يمكن أن يقبله كبديل للسهم . إن سعر السهم في الأسواق الكفؤة يحدد بنقطة التعادل بين منحنى الطلب والعرض على السهم، ويأتي تحديد منحنى الطلب والعرض بناء على المعلومات المتوفرة للبائعين والمشتريين عن الأداء المتوقع للسهم (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2001 م، ص132).

من هنا يمكن عرض عدة طرق لتحديد سعر السهم كما هو متبع في البورصات العالمية كالتالي (البرواري، 2002 م، ص75).

- **التسعير بالمناداة :** حيث يجتمع الوسطاء في جانب من البورصة وينادون بأعلى أصواتهم بالعروض والطلبات التي بحوزتهم، مستعملين إشارات اليد بالإضافة إلى المناداة، وذلك بوضع الساعد أفقياً في اتجاه الجسم عند الشراء وعمودياً عند البيع.
- **التسعير بالإدراج :** بموجب هذه الطريقة يتم توزيع مختلف الأسهم على الوسطاء الذين لديهم خبرة وتخصص في بعض الأسهم، حيث أن كل الأوامر المتعلقة بسهم معين تجمع في أدراج الاختصاصي الذي يحدد السعر، وفقاً لطريقة مماثلة للتسعير بالمناداة.
- **التسعير بالاعتراض أو المقارنة :** بمقتضى هذه الطريقة يدون في سجل خاص لكل ورقة مالية مختلف عروض البيع أو طلبات الشراء عليها، وتؤدي مجموع هذه التسهيلات إلى التعرف على مقدار ما يطلب بيعه أو شراؤه من الأوراق المالية، وحدود الأسعار المعروضة وذلك عن طريق وسيط متخصص.
- **التسعير بالصندوق :** تستخدم هذه الطريقة في حالة كون عروض البيع وطلبات الشراء في البورصة كثيرة ومتعددة، فيعمد الوسطاء في هذه الحالة إلى وضع عروضهم وطلباتهم في صندوق خاص، ومن ثم تقوم لجنة البورصة بتحديد الأسعار من خلال حساب معدل تلك العروض والطلبات.
- **التسعير بالنسبة المئوية :** بموجب هذه الطريقة تظهر الأسعار على جدول التسعير بالنسبة المئوية من قيمة السهم الاسمية مخصومة منها قيمة الجزء المعروف من القسيمة منذ الاقتطاع الأخير.

• **التسعير بالمطابقة :** عندما ي تلقي احد الوسطاء أمرين متقابلين، يتعلق احدهما بالبيع والآخر بالشراء وبالكمية نفسها، فيشتري الوسيط من الأول لحساب الثاني . وهي طريقة محظورة في كثير من الأسواق المالية، إلا بعد أن يتأكد الوسيط بواسطة احد السماسرة من انه لا يوجد عرض أو طلب أكثر ملاءمة.

أنواع الأسعار التي يعلن عنها السوق المالي(البورصة)

من المتعارف عليه في الأسواق المالية أن يكون أمر البيع أو الشراء الصادر من العميل إلى سمساره مكتوباً، وليس هناك ما يمنع أن يكون شفويًا لسهولة التعامل، ويتضمن الأمر الصادر من العميل الكمية التي يرغب في شرائها أو بيعها، والسعر الذي يقبل التعامل به محددًا بأحد الأساليب الآتية(حنفي، 2007 ، ص376)

• **السعر المحدد :**

فيه يضع العميل حداً أدنى لسعر البيع وحداً أعلى في حالة الشراء بحيث لا يجوز للسمسار البيع بأقل من هذا الحد أو الشراء بأعلى من هذا الحد ولا يجوز له التأجيل بحجة الأمل في سعر أفضل وإلا كان مسئولاً في حالة انخفاض الأسعار.

• **السعر الأفضل :**

حسب هذا السعر يجوز أن يشترط العميل أن يكون البيع أو الشراء بالسعر الأفضل ومعنى ذلك أن يحاول السمسار البيع بأحسن سعر أو الشراء بأقل سعر يمكنه الحصول عليه.

• **سعر الفتح والإقفال :**

يجوز أن يحدد العميل أيضاً تنفيذ العملية بسعر الفتح أي بالسعر المعروض في أول جلسة كما يجوز تحديد سعر الإقفال أي آخر سعر في نهاية الجلسة.

ويرى (البرواري، 2002 ، ص 77) أن وقوف المستثمر على هذه الأسعار، ومعرفة كيفية اخذ متوسطاتها وحساب الاتجاه العام لتطور السعر يساعده على اتخاذ قرار الاستثمار بشكل سليم، كما يمكنه الوقوف على مؤشر تطور سعر السهم من خلال جداول الأسعار والرسومات البيانية في إظهار تطور سعر السهم خلال فترة زمنية محددة.

مما سبق يتضح أن هناك عوامل عديدة لها تأثير على سعر السهم في السوق المالي سواء ما يتصل بعمل المنشأة بشكل خاص أو ما يتعلق بسياسة توزيع الأرباح أو بحالة المنشأة

من حيث سمعتها أو مستقبلها أو بحالة السوق المالية والنقدية التي يتحدد سعر السهم من خلالها، أو بالحالة العامة لاقتصاد الدولة والتي بدورها تؤثر على سعر السهم.

الفصل الرابع

الطريقة والإجراءات

الفصل الرابع

الطريقة والإجراءات

يتناول هذا الفصل وصفاً لمنهج الدراسة والأفراد مجتمع الدراسة وعينتها ، وكذلك الأداة المستخدمة وطرق إعدادها ، وصدقها وثباتها ، كما يتضمن وصفاً للإجراءات التي تم القيام بها في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها ، وأخيراً المعالجات الإحصائية التي تم الاعتماد عليها في تحليل الدراسة .

منهجية الدراسة

يمكن اعتبار منهج البحث بأنه الطريقة التي يتتبع الباحث خطاها، ليصل في النهاية إلى نتائج تتعلق بالموضوع محل الدراسة، وهو الأسلوب المنظم المستخدم لحل مشكلة البحث، إضافة إلى أنه العلم الذي يعني بكيفية إجراء البحوث العلمية.

وحيث أن الدراسة تعنى بأثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدي الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين ، والذي يتوافق مع المنهج الوصفي التحليلي الذي يهدف إلى توفير البيانات والحقائق عن المشكلة موضوع البحث لتفسيرها والوقوف على دلالاتها، من خلال مراجعة الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة التي تسعى الى التعرف علي مدي تطبيق شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين للأوراق المالية لبعض الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية وهي (التكلفة المستهدفة، محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ، فلسفة الشراء والتصنيع الفوري، بطاقة الأداء المتوازن ، إدارة الجودة الشاملة)أثرها على ثقة المستثمرين لتلك الشركات.

وقد تم التطرق بالبحث في الجانب الميداني عبر تطوير قائمة استقصاء لمعرفة درجة ممارسة شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة من خلال تحليل القوائم المالية المنشورة لتلك الشركات عن الفترة المالية لعام (2015م)، في الوصول للنسب اللازمة لقياس المؤشرات المالية الدالة على ثقة المستثمرين من خلال مؤشرات (التدفقات النقدية، والربحية، وحجم التداول، وسعر التداول) باعتبارها المتغيرات التابعة في هذه الدراسة. وبعد ذلك يتم استخدام الاختبارات الاحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

طرق جمع البيانات:

تم الاعتماد على نوعين من البيانات

1-البيانات الأولية.

وذلك بالبحث في الجانب الميداني بتوزيع الاستبيانات على جميع مجتمع الدراسة لهذا الغرض, ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام البرنامج (Statistical Package SPSS for Social Science) واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة .

2-البيانات الثانوية.

تم مراجعة الكتب و الدوريات و القوانين واللوائح والنظم والمجلات الخاصة بشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين ، كذلك الإحصاءات الرسمية السنوية والشهرية الصادرة والقوائم المالية السنوية المجمعة لتلك الشركات موضوع الدراسة , والتي تتعلق بأثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدي الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين .

مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في البيانات المالية لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين والتي يبلغ عددها 49 شركة حسب الموقع الإلكتروني الرسمي لبورصة فلسطين (www.p-s-e.com). موزعة على خمس قطاعات وهي قطاع الاستثمار، قطاع البنوك، قطاع التأمين، قطاع الخدمات، وقطاع الصناعة.

والجداول التالية تبين خصائص وسمات عينة الدراسة كما يلي:

القسم الأول : المعلومات العامة

أولاً : معلومات شخصية :

1-المسمى الوظيفي :

يبين جدول رقم (4.1) أن 22.0 % من عينة الدراسة المسمى الوظيفي لهم " مدير الشركة" ، و41.5% من عينة الدراسة المسمى الوظيفي لهم " مدير مالي" ، و36.6% من عينة الدراسة المسمى الوظيفي لهم " محاسب " .

جدول (4.1): المسمى الوظيفي

النسبة المئوية	التكرار	المسمى الوظيفي
22.0	9	مدير الشركة
41.5	17	مدير مالي
36.6	15	محاسب
100.0	41	المجموع

وبذلك فان الفئة المستهدفة من الدراسة تعتبر ملائمة ومتخصصة في الموضوع الذي تناولته هذه الدراسة .

2- المؤهل العلمي:

يبين جدول رقم (4.2) أن 39.0% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي " دراسات عليا"، و 46.3% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي "بكالوريوس" ، و 14.6% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي " دبلوم" .

جدول (4.2): المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
39.0	16	دراسات عليا
46.3	19	بكالوريوس
14.6	6	دبلوم
100.0	41	المجموع

وبذلك فان الفئة المستهدفة هم من حملة الشهادات العلمية التي تؤهلهم للقيام باداء اعمالهم المهنية والقدرة على فهم طبيعة وابعاد الاستبانة .

3- عدد سنوات الخبرة :

يبين جدول رقم (4.3) أن 14.6% من عينة الدراسة بلغ عدد سنوات الخبرة " أقل من 5 سنوات"، و 34.1% من عينة الدراسة بلغ عدد سنوات الخبرة " من 5 إلى أقل من 10 سنوات"، و 26.8% من عينة الدراسة بلغ عدد سنوات الخبرة " من 10 إلى أقل من 15 سنوات"، و 24.4% من عينة الدراسة بلغ عدد سنوات الخبرة " 15 سنة فأكثر " .

جدول (4.3): عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	6	14.6
من 5 إلى أقل من 10 سنوات	14	34.1
من 10 إلى أقل من 15 سنوات	11	26.8
15 سنة فأكثر	10	24.4
المجموع	41	100.0

وبذلك فإن معظم الفئة المستهدفة تتميز بتوفر سنوات الخبرة الكافية لديهم لفهم ومعالجة

المحاور التي تناولتها الاستبانة.

ثانياً : معلومات عامة حول الشركة :

1- عمر الشركة (الفترة من تأسيس الشركة حتى تاريخه)

يبين جدول رقم (4.4) أن 14.6% من الشركات تراوحت أعمارها " من 1 - 5 سنوات"، و 39.0% من الشركات تراوحت أعمارها " من 6 - 10 سنوات"، و 29.3% من الشركات تراوحت أعمارها " من 11 - 15 سنوات"، و 17.1% من الشركات تراوحت أعمارها " 16 سنة فأكثر".

جدول (4.4): عمر الشركة

عمر الشركة	التكرار	النسبة المئوية
من 1 - 5 سنوات	6	14.6
من 6 - 10 سنوات	16	39.0
من 11 - 15 سنوات	12	29.3
16 سنة فأكثر	7	17.1
المجموع	41	100.0

2- نشاط الشركة :

يبين جدول رقم (4.5) أن 34.1% من الشركات نشاطها "صناعي" ، و 22.0% من الشركات نشاطها "خدماتي" ، و 19.5% من الشركات نشاطها "استثمار" ، و 17.1% من الشركات نشاطها "مصرفي" ، و 7.3% من الشركات نشاطها "تأمين" .

جدول (4.5): نشاط الشركة

نشاط الشركة	التكرار	النسبة المئوية
صناعي	14	34.1
خدماتي	9	22.0
استثمار	8	19.5
مصرفي	7	17.1
تأمين	3	7.3
المجموع	41	100.0

3- هل لديكم معرفة بأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة :

يبين جدول رقم (4.6) أن 7.3% من عينة الدراسة لديكم معرفة بأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة " بنسبة أقل من 30% " ، و 31.7% " بنسبة أكبر من 30% وأقل من 60% " ، و 61.0% " بنسبة أكبر من 60% " .

جدول (4.6): هل لديكم معرفة بأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة

هل لديكم معرفة بأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة	التكرار	النسبة المئوية
نعم بنسبة أقل من 30%	3	7.3
نعم بنسبة أكبر من 30% وأقل من 60%	13	31.7
نعم بنسبة أكبر من 60%	25	61.0
المجموع	41	100.0

وبذلك يتبين ان النسبة العالية من مجتمع الدراسة لديهم المام ومعرفة باساليب المحاسبة الادارية مما يدعم نتائج الدراسة .

أداة الدراسة:

تتكون اداة الدراسة من البيانات المالية للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين للفترة المالية عام (2015م)، وكذلك تم إعداد استبانة لدراسة أثر استخدام أساليب

المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين على النحو التالي:

- 1- إعداد استبانة أولية من أجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات.
- 2- عرض الاستبانة على المشرف من أجل اختبار مدى ملاءمتها لجمع البيانات.
- 3- تعديل الاستبانة بشكل أولي حسب ما يراه المشرف.
- 4- تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم.
- 5- إجراء دراسة اختباريه ميدانية أولية للاستبانة وتعديل حسب ما يناسب.
- 6- توزيع الاستبانة على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة ، ولقد تم تقسيم الاستبانة إلى قسمين كما يلي:

◀ **القسم الأول :** يتكون من البيانات الأولية لعينة الدراسة ويشمل 8 فقرات

القسم الثاني يتضمن أسئلة تخص أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين وتم تقسيمه إلى خمسة محاور كما يلي:

المجال الأول : مدى تطبيق الشركة لأسلوب التكلفة المستهدفة (TC) ويتكون من 19 فقرة

المجال الثاني : مدى تطبيق الشركة لأسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC ويتكون من 24 فقرة

المجال الثالث : مدى تطبيق الشركة لأسلوب الإنتاج حسب الطلب (JIT) ويتكون من 20 فقرة

المجال الرابع : مدى تطبيق الشركة لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن (BSC) ويتكون من 20 فقرة.

المجال الخامس : مدى تطبيق الشركة لأسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM) ويتكون من 23 فقرة

وقد كانت الإجابات على كل فقرة حسب مقياس ليكارت الخماسي كما هو موضح في جدول رقم (4.7).

جدول (4.7): مقياس ليكارت الخماسي

درجة الموافقة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

صدق وثبات الاستبيان:

صدق الاستبانة يعني التأكد من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه، كما يقصد بالصدق " شمول الاستبانة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها، وقد تم التأكد من صدق أداة الدراسة كما يلي:

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

1) الصدق الظاهري للأداة (صدق المحكمين)

تم عرض أداة الدراسة في صورتها الأولية على مجموعة من المحكمين تألفت من (7) أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية في الجامعة الإسلامية وجامعة الأزهر متخصصين في الاقتصاد والإحصاء. ويوضح الملحق رقم (3) أسماء المحكمين الذين قاموا مشكورين بتحكيم أداة الدراسة. حيث طلب من المحكمين إبداء آرائهم في مدى ملاءمة العبارات لقياس ما وضعت لأجله، ومدى وضوح صياغة العبارات ومدى مناسبة كل عبارة للمحور الذي ينتمي إليه. ومدى كفاية العبارات لتغطية كل محور من محاور متغيرات الدراسة الأساسية هذا بالإضافة إلى اقتراح ما يروونه ضروريا من تعديل صياغة العبارات أو حذفها، أو إضافة عبارات جديدة لأداة الدراسة، وكذلك إبداء آرائهم فيما يتعلق بالبيانات الأولية (الخصائص الشخصية والوظيفية المطلوبة من المبحوثين)، إلى جانب مقياس ليكارت المستخدم في الاستبانة. وتركزت توجيهات المحكمين على انتقاد طول الاستبانة حيث كانت تحتوي على بعض العبارات المتكررة، كما أن بعض المحكمين نصحوا بضرورة تقليص بعض العبارات من بعض المحاور وإضافة بعض العبارات إلى محاور أخرى.

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

2- صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة

تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة الدراسة الاستطلاعية ، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له ويبين جدول رقم (4.8) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور والمعدل الكلي لفقراته ، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05) ، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.444، وبذلك تعتبر فقرات الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه

جدول (4.8): الصدق الداخلي لفقرات الاستبانة

رقم	المجال الأول : مدى تطبيق الشركة لأسلوب التكلفة المستهدفة (TC)	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	لدى الشركة معرفة بأسلوب التكلفة المستهدفة (TC) .	0.849	0.000
2	تقوم الشركة بدراسة وتحليل المنتجات المنافسة ومقارنتها بمنتجاتها .	0.532	0.016
3	تحدد الشركة سعر بيع المنتج بناء على دراسات السوق قبل البدء بالعملية الإنتاجية .	0.735	0.000
4	يتم تحديد التكلفة الإجمالية للمنتج قبل البدء بعملية الإنتاجية .	0.781	0.000
5	تركز الشركة على العملاء وكسب رضاهم .	0.710	0.000
6	تعمل الشركة على تحديد هامش الربح للمنتج قبل الإنتاج .	0.675	0.001
7	تعتمد الشركة على مجموعة من الموردين الموثوق بهم .	0.495	0.027
8	هناك اهتمام بتكاليف المنتج في مرحلة التصميم والتخطيط .	0.749	0.000
9	تشكل الشركة فريق عمل متخصص لدراسة تكاليف الإنتاج مسبقاً .	0.593	0.006
10	تسعى الشركة إلى خفض تكاليف المنتج في مرحلة مبكرة من الإنتاج .	0.646	0.002
11	تهتم الشركة بخصائص ومواصفات المنتج .	0.728	0.000
12	تتبنى الشركة إستراتيجية تصميم وتحسين المنتجات بصورة مستمرة .	0.620	0.004
13	يتم إجراء عمليات تفتيش ورقابة على المنتجات بصورة مستمرة لضمان الجودة .	0.649	0.002
14	استخدام أسلوب (ABC) لتوزيع التكاليف غير المباشرة .	0.776	0.000
15	تقوم مؤسستكم بتحديد هامش الربح للمنتج على أساس مكانة المنتج بين منافسيه .	0.692	0.001
16	تقوم مؤسستكم بتحديد هامش الربح للمنتج على أساس كمية المبيعات المتوقعة للمنتج	0.450	0.047
17	تقوم مؤسستكم بتحديد هامش الربح للمنتج على أساس مستوى دخول العملاء .	0.842	0.000
18	تعمل الإدارة على تخفيض تكلفة من خلال تخفيض التكاليف الخاصة بالتصميم .	0.802	0.000
19	تعمل الإدارة على تخفيض التكلفة من خلال تصميم يراعي خفض التكلفة أثناء الإنتاج	0.500	0.025

		المجال الثاني: مدى تطبيق الشركة لأسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC	
0.000	0.761	لدى الشركة معرفة بنظام توزيع التكاليف حسب الأنشطة (ABC) .	1
0.000	0.846	لدى الشركة القدرة على الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة.	2
0.001	0.664	لدى الشركة القدرة على حصر الأنشطة التي يستنفذها كل منتج.	3
0.001	0.673	تضع الشركة مخطط تدفق الأنشطة .	4
0.027	0.494	تقوم الشركة بتحديد تكلفة كل نشاط.	5
0.002	0.660	تستخدم الشركة معدلات تحميل متعددة لتكاليف الأنشطة تراعي العلاقة السببية بين التكلفة والأنشطة المسببة لها.	6
0.000	0.777	تقسم الشركة الأنشطة إلى أنشطة تصيف قيمة للمنتج وأنشطة لا تصيف قيمة للمنتج .	7
0.007	0.581	تعمل الشركة على تخفيض والحد من الأنشطة التي لا تصيف قيمة للمنتج مثل (تكاليف التخزين والمناولة) .	8
0.008	0.572	تقوم الشركة بتخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة .	9
0.008	0.575	تقوم الشركة بإعادة تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات والخدمات.	10
0.000	0.714	يتم إجراء عمليات تفتيش ورقابة على المنتجات بصورة مستمرة لضمان الجودة.	11
0.074	0.409	تخضع منتجات الشركة لإعادة هندسة بين الفينة والأخرى سعياً للتخلص من الإضافات التي لا تحقق قيمة للربح .	12
0.017	0.527	لدى الشركة القدرة على تحديد التكلفة غير المستغلة من الأنشطة .	13
0.000	0.905	يوجد لدى الشركة دليل خاص بمراكز التكلفة المستنفذة من قبل مراكز الإنتاج .	14
0.000	0.805	يتم تقسيم المنتج إلى أنشطة فرعية لتسهيل تحديد تكلفة المنتج.	15
0.005	0.603	استخدام أسلوب (TQM) إلى جانب أسلوب التكاليف حسب الأنشطة (ABC) .	16
0.001	0.704	تتبنى الإدارة منهج التحسين المستمر بصورة مستمرة .	17
0.013	0.544	تستخدم الشركة أسلوب (JIT) إلى جانب أسلوب التكاليف حسب الأنشطة (ABC).	18
0.030	0.487	استخدام أسلوب (TC) إلى جانب أسلوب التكاليف حسب الأنشطة (ABC).	19
0.018	0.524	لدى إدارة الشركة اقتناع بأهمية تطبيق أسلوب تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة.	20
0.000	0.657	لدى إدارة الشركة القدرة على تشكيل فريق متكامل لتوزيع التكاليف على أساس الأنشطة.	21
0.002	0.660	لدى إدارة الشركة القدرة على تحديد العدد الأمثل من الأنشطة ومسببات التكلفة لكل نشاط .	22
0.000	0.800	إدارة الشركة قادرة على إقناع الموظفين بمزايا التحول إلى أي من الأساليب الإدارية الحديثة.	23
0.002	0.656	لدى إدارة الشركة القدرة على الاستفادة من التطور التكنولوجي في تطبيق (ABC).	24

المجال الثالث : مدى تطبيق الشركة لأسلوب الإنتاج حسب الطلب (JIT)		
0.029	0.489	1 لدى الشركة معرفة بأسلوب الإنتاج بالوقت المحدد (JIT).
0.000	0.824	2 تعمل شركتكم على تخفيض كميات المخزون من المواد الأولية والإنتاج النهائي.
0.000	0.826	3 تعتمد الشركة على مجموعة من الموردين الموثوق بهم .
0.002	0.651	4 تصنف الآلات على هيئة خلايا تصنيع على أساس المنتجات.
0.001	0.693	5 تسعى الشركة لجدولة الإنتاج بالوقت المحدد.
0.000	0.906	6 لدى الشركة القدرة على توفير متطلبات العمل بالوقت التي تظهر الحاجة إليها.
0.000	0.820	7 لدى الشركة عمال قادرين على التعامل مع الآلات وإجراء الإصلاحات البسيطة والصيانة الروتينية للآلات.
0.000	0.846	8 تعمل الشركة على تخفيض والحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج مثل (تكاليف التخزين والمناولة).
0.000	0.833	9 عمال الشركة قادرين على اكتشاف الأخطاء وتصحيحها في الوقت المطلوب.
0.001	0.665	10 لدى الشركة فريق عمل تعاوني مسئولاً عن تنفيذ المهام مع تنسيق أنشطتهم من أجل الإبقاء على التدفق السلس للعمليات.
0.000	0.755	11 تسعى الشركة للتحسين المستمر لتدفق المنتج.
0.000	0.742	12 تسعى الشركة للقضاء على الفاقد أو الهدر في الموارد.
0.047	0.449	13 تحفز الشركة العاملين على خطوط الإنتاج وتمنحهم صلاحيات مناسبة لإنتاج منتجات ذات جودة عالية.
0.000	0.808	14 تعمل الشركة على اختصار الوقت المطلوب لأداء العمل.
0.000	0.878	15 تتبنى الشركة إستراتيجية تصميم وتحسين المنتجات بصورة مستمرة.
0.000	0.798	16 استخدام أسلوب (ABC) لتوزيع التكاليف غير المباشرة بجانب استخدام (JIT).
0.000	0.752	17 يتم العمل على استغلال الوقت المتاح للإنتاج بشكل أمثل لتقليل الهدر في الوقت.
0.000	0.789	18 ترتب الآلات أو مكاتب الخدمة بطريقة تسمح بالاستغلال الأمثل لمساحة العمل.
0.001	0.676	19 يتم ترتيب الآلات أو مكاتب الخدمة بحيث لا تسمح بوجود مخزون إنتاج تحت التشغيل أو تراكم الملفات.
0.000	0.801	20 استخدام أسلوب (TQM) إلى جانب أسلوب الإنتاج بالوقت المحدد (JIT) .

		المجال الرابع : مدى تطبيق الشركة لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن (BSC)	
0.000	0.918	يعد مفهوم نظام بطاقة الأداء المتوازن (BSC) من المفاهيم الحديثة نسبياً لإدارة الشركة .	1
0.000	0.847	رغبة الإدارة في تحسين قياس أداء الشركة يزيد من فرص تطبيق نظام (BSC).	2
0.000	0.788	توفر إجراءات وأنظمة محاسبية تتميز بالمرونة يساعد في تطبيق نظام (BSC).	3
0.022	0.510	تطبيق نظام (BSC) يساعد في توفير قاعد بيانات تساعد المستويات الإدارية العليا باتخاذ القرارات الرشيدة يساهم في تطبيق نظام (BSC).	4
0.000	0.725	ارتفاع تكلفة تطبيق نظام (BSC) في الشركة لا يشكل عائقاً لتطبيقه .	5
0.000	0.748	النتائج المتوقعة من تطبيق نظام (BSC) تفوق ارتفاع التكاليف الناتجة عن تطبيقه .	6
0.000	0.868	توفير بيانات للإدارة العليا للشركة بصورة شاملة عن عملياتها يتطلب تطبيق نظام (BSC).	7
0.000	0.774	تطبيق نظام (BSC) يساهم في تعزيز نظام الرقابة الداخلية للشركة .	8
0.001	0.698	توفر الموارد البشرية المؤهلة علمياً وعملياً لدى إدارة الشركة يسهل تطبيق نظام (BSC).	9
0.004	0.612	يتطلب تطبيق نظام (BSC) تحليل الرؤية والإستراتيجية للشركة وترجمتها على شكل أهداف إستراتيجية.	10
0.000	0.838	يساهم تطبيق نظام (BSC) في وضع الخطط الإستراتيجية للشركة .	11
0.000	0.882	تضع الشركة مقاييس للأداء المالي فيها ومدى تحقيق الهدف المالي للشركة.	12
0.000	0.748	يتم قياس الخدمات الداخلية في الشركة والعمل على تطوير آلية العمل.	13
0.002	0.656	تقوم الشركة بمتابعة الأداء ومدى تحقيقه للأهداف الموضوعه .	14
0.012	0.550	تعمل الشركة على تطوير نظم المعلومات بشكل مستمر .	15
0.000	0.788	يساهم تطبيق نظام (BSC) في استغلال الموارد والإمكانات المتاحة بآليات تمكن من تحقيق أرباح فوق المستوى المألوف .	16
0.000	0.910	تتخذ إجراءات فاعلة لتحقيق الانسجام بين العمليات الداخلية والأهداف العامة .	17
0.000	0.838	يوجد لدى الموظفين فكرة واضحة عن خصائص الشركة المهنية والثقافية بالإضافة للإمكانات المادية .	18
0.002	0.657	يتم مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المستهدف للوصول إلى نتائج يمكن الحكم بموجبها على مدى نجاح الشركة في تحقيق أهدافها الإستراتيجية .	19
0.000	0.848	تجري عمليات تدقيق دورية على فروع الشركة وبشكل منتظم .	20

		المجال الخامس : مدى تطبيق الشركة لأسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM)	
0.000	0.918	لدى إدارة الشركة دراية كافية بأسلوب الجودة الشاملة بالإنتاج (TQM).	1
0.000	0.847	لدى إدارة الشركة تصور واضح لإدارة الجودة الشاملة.	2
0.000	0.788	لدى إدارة الشركة كفاءات بشرية مؤهلة لتطبيق نظام الجودة الشاملة.	3
0.022	0.510	تعمل الشركة على خلق بيئة ثقافية ملائمة لفلسفة إدارة الجودة الشاملة.	4
0.000	0.725	تلتزم الشركة بتدريب العاملين وتطوير مهاراتهم.	5
0.000	0.748	لدى الشركة نظام فعال للاتصالات والتغذية العكسية.	6
0.000	0.868	تستخدم الشركة المدخل العلمي في حل المشاكل وتحسين العمليات.	7
0.000	0.774	تعمل الشركة على زيادة الكفاءة أثناء العمل لتخفيض أخطاء التشغيل.	8
0.001	0.698	تضع الشركاء مقاييس لرضا المستهلكين عن جودة خدماتها ومنتجاتها.	9
0.004	0.612	تقوم الشركة بتعديلات مستمرة في عمليات الإنتاج لتتلاءم ومتطلبات الجودة.	10
0.000	0.838	تعزز الشركة موقعها التنافسي من خلا التركيز على تقديم السلع والخدمات بجودة عالية.	11
0.000	0.882	تخفض الشركة التكلفة عبر تخفيض عدد الوحدات المعيبة والتالفة .	12
0.000	0.748	تطبق الشركة خطة واضحة ومحددة الأهداف تلتزم بالجودة.	13
0.002	0.656	تنوع الشركة منتجاتها لتلبية حاجات ومتطلبات الزبائن.	14
0.012	0.550	تسعى الشركة لاكتساب رضا الزبائن من خلال دراسة حاجاتهم .	15
0.000	0.788	يتم إشراك العاملين في وضع الخطط وتحسين الجودة والأداء .	16
0.000	0.910	يتم إجراء عمليات تفتيش ورقابة على المنتجات بصورة مستمرة لضمان الجودة.	17
0.000	0.838	تتبنى الشركة إستراتيجية تصميم وتحسين المنتجات بصورة مستمرة.	18
0.002	0.657	لدى الشركة نقاط تفتيش في كل مرحلة إنتاجية بهدف الوصول لإنتاج نهائي جيد.	19
0.000	0.848	لدى الشركة القدرة الكافية التي تؤهلها للاستجابة السريعة لمتطلبات العملاء فيما بعد البيع	20
0.000	0.918	استخدام أسلوب (ABC) لتوزيع التكاليف غير المباشرة.	21
0.000	0.847	تتبنى الإدارة منهج التحسين المستمر بصورة مستمرة .	22
0.000	0.788	استخدام أسلوب (BSC) إلى جانب أسلوب (TQM).	23

صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة

يبين جدول رقم (4.9) معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 ، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل محور اقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.444.

جدول (4.9): معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة

المحور	عنوان المحور	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
الأول	مدى تطبيق الشركة لأسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM)	0.853	0.000
الثاني	مدى تطبيق الشركة لأسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC	0.941	0.000
الثالث	مدى تطبيق الشركة لأسلوب الإنتاج حسب الطلب (JIT)	0.955	0.000
الرابع	مدى تطبيق الشركة لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن (BSC)	0.964	0.000
الخامس	مدى تطبيق الشركة لأسلوب التكلفة المستهدفة (TC)	0.934	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "18" تساوي 0.444

ثبات فقرات الاستبانة Reliability:

يعني ثبات أداة الدراسة التأكد من أن الإجابة ستكون واحدة تقريبا لو تكرر تطبيقها على الأشخاص ذاتهم في أوقات. وقد تم اجراء خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين هما طريقة التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ.

1- طريقة التجزئة النصفية Split-Half Coefficient:

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

معامل الثبات = $\frac{r^2}{r+1}$ حيث r معامل الارتباط وقد بين جدول رقم (4.10) يبين أن

هناك معامل ثبات كبير نسبيا لفقرات الاستبيان حيث بلغ معامل الثبات لجميع فقرات الاستبانة 0.878 وهو اكبر من 0.70 مما يطمئن الباحثة على استخدام الاستبانة بكل طمأنينة.

جدول (4.10): معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

التجزئة النصفية			عنوان المحور	المحور
معامل الارتباط المصحح	معامل الارتباط	عدد الفقرات		
0.808	0.678	19	مدى تطبيق الشركة لأسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM)	الأول
0.884	0.792	24	مدى تطبيق الشركة لأسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC	الثاني
0.862	0.757	20	مدى تطبيق الشركة لأسلوب الإنتاج حسب الطلب (JIT)	الثالث
0.876	0.779	20	مدى تطبيق الشركة لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن (BSC)	الرابع
0.884	0.792	23	مدى تطبيق الشركة لأسلوب التكلفة المستهدفة (TC)	الخامس
0.878	0.782	106	جميع المحاور	

2- طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha:

تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة كطريقة ثانية لقياس الثبات وقد يبين جدول رقم (4.11) أن معاملات الثبات مرتفعة حيث بلغ معامل الثبات لجميع فقرات الاستبانة 0.891 وهو أكبر من 0.70 مما يعني صلاحية الاستبانة لاجراء التحليل الملائم عليها.

جدول (4.11): معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)

معامل ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	عنوان المحور	المحور
0.832	19	مدى تطبيق الشركة لأسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM)	الأول
0.901	24	مدى تطبيق الشركة لأسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC	الثاني
0.882	20	مدى تطبيق الشركة لأسلوب الإنتاج حسب الطلب (JIT)	الثالث
0.874	20	مدى تطبيق الشركة لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن (BSC)	الرابع
0.897	23	مدى تطبيق الشركة لأسلوب التكلفة المستهدفة (TC)	الخامس
0.891	106	جميع المحاور	

المعالجات الإحصائية:

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

1- تم ترميز وإدخال البيانات إلى الحاسب الآلي، حسب مقياس ليكرت الخماسي لدرجة الاستخدام (1 غير موافق بشدة ، 2 غير موافق ، 3 محايد ، 4 موافق ، 5 موافق بشدة)، ولتحديد طول فترة مقياس ليكرت الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) المستخدم في محاور الدراسة، تم حساب المدى ($4=1-5$)، ثم تقسيمه على عدد فترات المقياس الخمسة للحصول على طول الفقرة أي ($0.8=5/4$) ، بعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى اقل قيمة في المقياس (وهي الواحد الصحيح) وذلك لتحديد الحد الأعلى للفترة الأولى وهكذا وجدول رقم (4.12) يوضح أطوال الفترات كما يلي:

جدول (4.12): مقياس ليكرت الخماسي

الفترة (متوسط الفقرة)	1-1.8	1.8-2.6	2.6-3.4	3.4-4.2	4.2-5
التقدير	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5
الوزن النسبي	%20-%36	%36-%52	%52-%68	%68-%84	%84-%100

2- تم حساب التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها تجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة

3- المتوسط الحسابي Mean وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد الدراسة عن كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة الأساسية، مع العلم بأنه يفيد في ترتيب العبارات حسب أعلى متوسط حسابي .

4- تم استخدام الانحراف المعياري (Standard Deviation) للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة ولكل محور من المحاور الرئيسية عن متوسطها الحسابي، ويلاحظ أن الانحراف المعياري يوضح التشتت في استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة إلى جانب المحاور

الرئيسية، فكلما اقتربت قيمته من الصفر كلما تركزت الاستجابات وانخفض تشتتها بين المقياس (إذا كان الانحراف المعياري واحد صحيحا فأعلى فيعني عدم تركيز الاستجابات وتشتتها)

5- اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة

6- معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات

7- معادلة سبيرمان براون للثبات

8- اختبار كولومجروف-سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (1- Sample K-S)

9- اختبار t لمتوسط عينة واحدة One sample T test لمعرفة الفرق بين متوسط الفقرة والمتوسط الحيادي "3"

10- اختبار t للفرق بين متوسطي عينتين مستقلتين

11- تحليل التباين الأحادي للفرق بين ثلاث متوسطات فأكثر

12- اختبار شفیه للفرق المتعددة بين المتوسطات

الفصل الخامس

نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها

الفصل الخامس

نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها

اختبار التوزيع الطبيعي

يتم تطبيق اختبار (شابيرو ولك (SHAOIRO WILK) لمعرفة ما اذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لان معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً. ويوضح الجدول رقم (15) نتائج هذا الاختبار حيث أن القيمة الاحتمالية لكل محور اكبر من 0.05 ($sig. > 0.05$) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

جدول (5.1): اختبار التوزيع الطبيعي (شابيرو ولك (SHAOIRO WILK)

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	قيمة Z	القيمة الاحتمالية
الأول	مدى تطبيق الشركة لأسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM)	19	0.853	0.461
الثاني	مدى تطبيق الشركة لأسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC	24	0.918	0.369
الثالث	مدى تطبيق الشركة لأسلوب الإنتاج حسب الطلب (JIT)	20	0.691	0.726
الرابع	مدى تطبيق الشركة لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن (BSC)	20	0.958	0.318
الخامس	مدى تطبيق الشركة لأسلوب التكلفة المستهدفة (TC)	23	0.789	0.563
	جميع المحاور	106	1.065	0.207

تحليل فقرات محاور 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 اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02 (أو القيمة الاحتمالية اقل من 0.05 والوزن النسبي اكبر من 60 %)، وعا ذلك تكون الفقرة غير ايجابية.

تحليل فقرات محاور الاستبانة

تحليل فقرات المحور الأول : مدى تطبيق الشركة لأسلوب التكلفة المستهدفة (TC)

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الأول (مدى تطبيق الشركة لأسلوب التكلفة المستهدفة (TC))، والنتائج مبينة في الجدول رقم (16) وتشير النتائج أن أعلى خمس فقرات حسب الوزن النسبي كانت كما يلي:

1. في الفقرة رقم "16" بلغ الوزن النسبي "80.98%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المؤسسات تقوم بتحديد هامش الربح للمنتج على أساس كمية المبيعات المتوقعة للمنتج".

2. في الفقرة رقم "12" بلغ الوزن النسبي "80.49%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "الشركات تتبنى إستراتيجية تصميم وتحسين المنتجات بصورة مستمرة".

3. في الفقرة رقم "5" بلغ الوزن النسبي "80.00%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "الشركات تركز على العملاء وكسب رضاهم".

4. في الفقرة رقم "6" بلغ الوزن النسبي "79.51%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "الشركات تعمل على تحديد هامش الربح للمنتج قبل الإنتاج".

5. في الفقرة رقم "10" بلغ الوزن النسبي "79.51%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "الشركات تسعى إلى خفض تكاليف المنتج في مرحلة مبكرة من الإنتاج".

وأن أقل خمس فقرات حسب الوزن النسبي كانت كما يلي:

1. في الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي "76.59%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على "الشركات تحدد سعر بيع المنتج بناء على دراسات السوق قبل البدء بالعملية الإنتاجية".

2. في الفقرة رقم "15" بلغ الوزن النسبي "76.59%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على "المؤسسات تقوم بتحديد هامش الربح للمنتج على أساس مكانة المنتج بين منافسيه".

3. في الفقرة رقم "13" بلغ الوزن النسبي "75.61%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه "يتم إجراء عمليات تفتيش ورقابة على المنتجات بصورة مستمرة لضمان الجودة".

4. في الفقرة رقم "8" بلغ الوزن النسبي "75.12%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على "هناك اهتمام بتكاليف المنتج في مرحلة التصميم والتخطيط".

5. في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي "72.68%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "الشركات تقوم بدراسة وتحليل المنتجات المنافسة ومقارنتها بمنتجاتها".

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول تساوي 3.90، والانحراف المعياري يساوي 0.478 والوزن النسبي يساوي 77.97% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 12.034 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على تطبيق الشركات الفلسطينية لأسلوب التكلفة المستهدفة (TC) عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ وذلك بدرجة غير كافية .

جدول (5.2):تحليل فقرات المحور الأول:- مدى تطبيق الشركة لأسلوب التكلفة المستهدفة (TC)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	لدى الشركة معرفة بأسلوب التكلفة المستهدفة (TC) .	3.93	1.104	78.54	5.374	0.000
2	تقوم الشركة بدراسة وتحليل المنتجات المنافسة ومقارنتها بمنتجاتها .	3.63	0.799	72.68	5.084	0.000
3	تحدد الشركة سعر بيع المنتج بناء على دراسات السوق قبل البدء بالعملية الإنتاجية .	3.83	0.771	76.59	6.883	0.000
4	يتم تحديد التكلفة الإجمالية للمنتج قبل البدء بعملية الإنتاجية .	3.88	0.872	77.56	6.450	0.000

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
5	تركز الشركة على العملاء وكسب رضاهم .	4.00	0.707	80.00	9.055	0.000
6	تعمل الشركة على تحديد هامش الربح للمنتج قبل الإنتاج .	3.98	0.651	79.51	9.589	0.000
7	تعتمد الشركة على مجموعة من الموردين الموثوق بهم.	3.93	0.721	78.54	8.234	0.000
8	هناك اهتمام بتكاليف المنتج في مرحلة التصميم والتخطيط .	3.76	0.830	75.12	5.832	0.000
9	تشكل الشركة فريق عمل متخصص لدراسة تكاليف الإنتاج مسبقاً .	3.93	0.877	78.54	6.765	0.000
10	تسعى الشركة إلى خفض تكاليف المنتج في مرحلة مبكرة من الإنتاج .	3.98	0.724	79.51	8.627	0.000
11	تهتم الشركة بخصائص ومواصفات المنتج .	3.90	0.735	78.05	7.862	0.000
12	تتبنى الشركة إستراتيجية تصميم وتحسين المنتجات بصورة مستمرة .	4.02	0.851	80.49	7.707	0.000
13	يتم إجراء عمليات تفتيش ورقابة على المنتجات بصورة مستمرة لضمان الجودة .	3.78	0.759	75.61	6.587	0.000
14	استخدام أسلوب (ABC) لتوزيع التكاليف غير المباشرة .	3.85	0.823	77.07	6.638	0.000
15	تقوم مؤسستكم بتحديد هامش الربح للمنتج على أساس مكانة المنتج بين منافسيه .	3.83	0.834	76.59	6.369	0.000
16	تقوم مؤسستكم بتحديد هامش الربح للمنتج على أساس كمية المبيعات المتوقعة للمنتج .	4.05	0.805	80.98	8.345	0.000
17	تقوم مؤسستكم بتحديد هامش الربح للمنتج على أساس مستوى دخول العملاء .	3.93	1.127	78.54	5.267	0.000
18	تعمل الإدارة على تخفيض تكلفة من خلال تخفيض التكاليف الخاصة بالتصميم .	3.95	0.893	79.02	6.820	0.000
19	تعمل الإدارة على تخفيض التكلفة من خلال تصميم يراعي خفض التكلفة أثناء الإنتاج .	3.93	0.565	78.54	10.499	0.000
	جميع الفقرات	3.90	0.478	77.97	12.034	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "40" تساوي 2.02

تحليل فقرات المحور الثاني : مدى تطبيق الشركة لأسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

تم استخدام اختبار t للعينه الواحدة والذي يبين آراء أفراد عينه الدراسة في فقرات المحور الثاني (مدى تطبيق الشركة لأسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC)، والنتائج مبينه في جدول رقم (5.3) حيث تبين النتائج أن أعلى خمس فقرات حسب الوزن النسبي كانت كما يلي:

1. في الفقرة رقم "10" بلغ الوزن النسبي " 81.95%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 " وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "الشركات تقوم بإعادة تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات والخدمات".

2. في الفقرة رقم " 19 " بلغ الوزن النسبي " 81.95%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 " وهي أقل من 0.05 مما يدل على " أن استخدام أسلوب (TC) إلى جانب أسلوب التكاليف حسب الأنشطة (ABC)".

3. في الفقرة رقم " 6 " بلغ الوزن النسبي " 80.98%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 " وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "الشركات تستخدم معدلات تحميل متعددة لتكاليف الأنشطة تراعي العلاقة السببية بين التكلفة والأنشطة المسببة لها".

4. في الفقرة رقم " 3 " بلغ الوزن النسبي " 80.49%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 " وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه " لدى الشركات القدرة على حصر الأنشطة التي يستنفذها كل منتج".

5. في الفقرة رقم " 9 " بلغ الوزن النسبي " 80.49%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 " وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "الشركات تقوم بتخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة".

وأن أقل خمس فقرات حسب الوزن النسبي كما يلي:

1. في الفقرة رقم " 4 " بلغ الوزن النسبي " 77.07%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 " وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "الشركات تضع مخطط تدفق الأنشطة".

2. في الفقرة رقم "13" بلغ الوزن النسبي "76.10%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه "لدى الشركات القدرة على تحديد التكلفة غير المستغلة من الأنشطة".

3. في الفقرة رقم "18" بلغ الوزن النسبي "75.61%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "الشركات تستخدم أسلوب (JIT) إلى جانب أسلوب التكاليف حسب الأنشطة (ABC)".

4. في الفقرة رقم "22" بلغ الوزن النسبي "75.61%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه "لدى إدارة الشركات القدرة على تحديد العدد الأمثل من الأنشطة ومسببات التكلفة لكل نشاط".

5. في الفقرة رقم "1" بلغ الوزن النسبي "74.15%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه "لدى الشركات معرفة بنظام توزيع التكاليف حسب الأنشطة (ABC)".

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني تساوي 3.94، والانحراف المعياري يساوي 0.440 والوزن النسبي يساوي 78.72% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 13.615 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على تطبيق الشركات الفلسطينية لأسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ وذلك بدرجة متوسطة.

جدول (5.3): تحليل فقرات المحور الثاني:- مدى تطبيق الشركة لأسلوب محاسبة التكاليف على أساس

الأنشطة ABC

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	لدى الشركة معرفة بنظام توزيع التكاليف حسب الأنشطة (ABC).	3.71	0.873	74.15	5.188	0.000
2	لدى الشركة القدرة على الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة.	4.00	0.806	80.00	7.942	0.000

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
3	لدى الشركة القدرة على حصر الأنشطة التي يستنفذها كل منتج.	4.02	0.689	80.49	9.523	0.000
4	تضع الشركة مخطط تدفق الأنشطة .	3.85	0.823	77.07	6.638	0.000
5	تقوم الشركة بتحديد تكلفة كل نشاط.	3.93	0.648	78.54	9.163	0.000
6	تستخدم الشركة معدلات تحميل متعددة لتكاليف الأنشطة تراعي العلاقة السببية بين التكلفة والأنشطة المسببة لها.	4.05	0.669	80.98	10.038	0.000
7	تقسم الشركة الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة للمنتج وأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج .	3.90	0.735	78.05	7.862	0.000
8	تعمل الشركة على تخفيض والحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج مثل (تكاليف التخزين والمناولة) .	3.90	0.625	78.05	9.250	0.000
9	تقوم الشركة بتخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة .	4.02	0.724	80.49	9.058	0.000
10	تقوم الشركة بإعادة تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات والخدمات .	4.10	0.664	81.95	10.592	0.000
11	يتم إجراء عمليات تفتيش ورقابة على المنتجات بصورة مستمرة لضمان الجودة.	3.88	0.714	77.56	7.875	0.000
12	تخضع منتجات الشركة لإعادة هندسة بين الفينة والأخرى سعياً للتخلص من الإضافات التي لا تحقق قيمة للزبون .	3.88	0.678	77.56	8.292	0.000
13	لدى الشركة القدرة على تحديد التكلفة غير المستغلة من الأنشطة .	3.80	0.872	76.10	5.908	0.000
14	يوجد لدى الشركة دليل خاص بمراكز التكلفة المستنفذة من قبل مراكز الإنتاج .	4.00	1.049	80.00	6.105	0.000
15	يتم تقسيم المنتج إلى أنشطة فرعية لتسهيل تحديد تكلفة المنتج.	3.95	0.805	79.02	7.569	0.000
16	استخدام أسلوب (TQM) إلى جانب أسلوب التكاليف حسب الأنشطة (ABC) .	4.00	0.592	80.00	10.823	0.000

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
17	تتبنى الإدارة منهج التحسين المستمر بصورة مستمرة .	3.95	0.669	79.02	9.104	0.000
18	تستخدم الشركة أسلوب (JIT) إلى جانب أسلوب التكاليف حسب الأنشطة (ABC).	3.78	0.759	75.61	6.587	0.000
19	استخدام أسلوب (TC) إلى جانب أسلوب التكاليف حسب الأنشطة (ABC).	4.10	0.800	81.95	8.783	0.000
20	لدى إدارة الشركة اقتناع بأهمية تطبيق أسلوب تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة.	3.98	0.651	79.51	9.589	0.000
21	لدى إدارة الشركة القدرة على تشكيل فريق متكامل لتوزيع التكاليف على أساس الأنشطة.	3.95	0.590	79.02	10.331	0.000
22	لدى إدارة الشركة القدرة على تحديد العدد الأمثل من الأنشطة ومسببات التكلفة لكل نشاط .	3.78	0.881	75.61	5.675	0.000
23	إدارة الشركة قادرة على إقناع الموظفين بمزايا التحول إلى أي من الأساليب الإدارية الحديثة.	3.93	0.848	78.54	6.996	0.000
24	لدى إدارة الشركة القدرة على الاستفادة من التطور التكنولوجي في تطبيق (ABC).	4.00	0.806	80.00	7.942	0.000
	جميع الفقرات	3.94	0.440	78.72	13.615	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05" و درجة حرية " 40" تساوي 2.02

تحليل فقرات المحور الثالث: مدى تطبيق الشركة لأسلوب الإنتاج حسب الطلب (JIT)

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثالث (مدى تطبيق الشركة لأسلوب الإنتاج حسب الطلب (JIT))، والنتائج مبينة في الجدول رقم (5.4) وتشير النتائج أن أعلى خمس فقرات حسب الوزن النسبي كانت كما يلي:

1. في الفقرة رقم " 5 " بلغ الوزن النسبي " 82.93%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 " وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن " الشركات تسعى لجدولة الإنتاج بالوقت المحدد".

2. في الفقرة رقم "6" بلغ الوزن النسبي "79.51%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه "لدى الشركات القدرة على توفير متطلبات العمل بالوقت التي تظهر الحاجة إليها".

3. في الفقرة رقم "7" بلغ الوزن النسبي "79.51%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه "لدى الشركات عمال قادرين على التعامل مع الآلات وإجراء الإصلاحات البسيطة والصيانة الروتينية للآلات".

4. في الفقرة رقم "9" بلغ الوزن النسبي "79.51%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "عمال الشركات قادرين على اكتشاف الأخطاء وتصحيحها في الوقت المطلوب".

5. في الفقرة رقم "17" بلغ الوزن النسبي "79.51%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه "يتم العمل على استغلال الوقت المتاح للإنتاج بشكل أمثل لتقليل الهدر في الوقت".

وأن أقل خمس فقرات حسب الوزن النسبي كانت كما يلي:

1. في الفقرة رقم "11" بلغ الوزن النسبي "77.56%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "الشركات تسعى للتحسين المستمر لتدفق المنتج".

2. في الفقرة رقم "14" بلغ الوزن النسبي "77.56%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "الشركات تعمل على اختصار الوقت المطلوب لأداء العمل".

3. في الفقرة رقم "18" بلغ الوزن النسبي "77.07%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "ترتيب الآلات أو مكاتب الخدمة تسمح بطريقة بالاستغلال الأمثل لمساحة العمل".

4. في الفقرة رقم "12" بلغ الوزن النسبي "76.59%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "الشركات تسعى للقضاء على الفاقد أو الهدر في الموارد".

5. في الفقرة رقم " 2 " بلغ الوزن النسبي " 75.61% " والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 " وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "الشركات تعمل على تخفيض كميات المخزون من المواد الأولية والإنتاج النهائي " .

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث تساوي 3.92، و الانحراف المعياري يساوي 0.505 والوزن النسبي يساوي 78.46% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 11.708 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على تطبيق الشركات الفلسطينية لأسلوب الإنتاج حسب الطلب (JIT) عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ وذلك بدرجة متوسطة

جدول (5.4): تحليل فقرات المحور الثالث:- مدى تطبيق الشركة لأسلوب الإنتاج حسب الطلب (JIT)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	لدى الشركة معرفة بأسلوب الإنتاج بالوقت المحدد (JIT).	3.88	0.872	77.56	6.450	0.000
2	تعمل شركتكم على تخفيض كميات المخزون من المواد الأولية والإنتاج النهائي.	3.78	0.791	75.61	6.318	0.000
3	تعتمد الشركة على مجموعة من الموردين الموثوق بهم .	3.88	0.872	77.56	6.450	0.000
4	تصنف الآلات على هيئة خلايا تصنيع على أساس المنتجات.	3.93	0.721	78.54	8.234	0.000
5	تسعى الشركة لجدولة الإنتاج بالوقت المحدد.	4.15	0.989	82.93	7.422	0.000
6	لدى الشركة القدرة على توفير متطلبات العمل بالوقت التي تظهر الحاجة إليها.	3.98	0.790	79.51	7.906	0.000
7	لدى الشركة عمال قادرين على التعامل مع الآلات وإجراء الإصلاحات البسيطة والصيانة الروتينية للآلات.	3.98	0.790	79.51	7.906	0.000
8	تعمل الشركة على تخفيض والحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج مثل (تكاليف التخزين والمناولة).	3.93	0.787	78.54	7.540	0.000

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
9	عمال الشركة قادرين على اكتشاف الأخطاء وتصحيحها في الوقت المطلوب.	3.98	0.821	79.51	7.607	0.000
10	لدى الشركة فريق عمل تعاوني مسئولاً عن تنفيذ المهام مع تنسيق أنشطتهم من أجل الإبقاء على التدفق السلس للعمليات.	3.95	0.631	79.02	9.660	0.000
11	تسعى الشركة للتحسين المستمر لتدفق المنتج.	3.88	0.678	77.56	8.292	0.000
12	تسعى الشركة للقضاء على الفاقد أو الهدر في الموارد.	3.83	0.704	76.59	7.546	0.000
13	تحفز الشركة العاملين على خطوط الإنتاج وتمنحهم صلاحيات مناسبة لإنتاج منتجات ذات جودة عالية.	3.90	0.664	78.05	8.709	0.000
14	تعمل الشركة على اختصار الوقت المطلوب لأداء العمل.	3.88	0.714	77.56	7.875	0.000
15	تتبنى الشركة استراتيجية تصميم وتحسين المنتجات بصورة مستمرة.	3.95	0.865	79.02	7.044	0.000
16	استخدام أسلوب (ABC) لتوزيع التكاليف غير المباشرة بجانب استخدام (JIT).	3.90	0.889	78.05	6.500	0.000
17	يتم العمل على استغلال الوقت المتاح للإنتاج بشكل أمثل لتقليل الهدر في الوقت.	3.98	0.908	79.51	6.880	0.000
18	ترتب الآلات أو مكاتب الخدمة بطريقة تسمح بالاستغلال الأمثل لمساحة العمل.	3.85	0.691	77.07	7.906	0.000
19	يتم ترتيب الآلات أو مكاتب الخدمة بحيث لا تسمح بوجود مخزون إنتاج تحت التشغيل أو تراكم الملفات.	3.95	0.740	79.02	8.231	0.000
20	استخدام أسلوب (TQM) إلى جانب أسلوب الإنتاج بالوقت المحدد (JIT).	3.93	0.755	78.54	7.864	0.000
0.000	جميع الفقرات	3.92	0.505	78.46	11.708	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "40" تساوي 2.02

تحليل فقرات المحور الرابع : مدى تطبيق الشركة لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن (BSC)

تم استخدام اختبار t للعينه الواحدة والذي يبين آراء أفراد عينه الدراسة في فقرات المحور الرابع (مدى تطبيق الشركة لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن (BSC)، والنتائج مبينه في جدول رقم (5.5) وتشير النتائج أن أعلى خمس فقرات حسب الوزن النسبي كانت كما يلي:

1. في الفقرة رقم " 14 " بلغ الوزن النسبي "81.46%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 " وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "الشركات تقوم بمتابعة الأداء ومدى تحقيقه للأهداف الموضوعه " .

2. في الفقرة رقم " 18 " بلغ الوزن النسبي " 81.46%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 " وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه "يوجد لدى الموظفين فكرة واضحة عن خصائص الشركة المهنية والثقافية بالإضافة للإمكانيات المادية " .

3. في الفقرة رقم " 1 " بلغ الوزن النسبي "80.98%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 " وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "مفهوم نظام بطاقة الأداء المتوازن (BSC) يعد من المفاهيم الحديثة نسبياً لإدارة الشركة " .

4. في الفقرة رقم " 19 " بلغ الوزن النسبي "80.98%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 " وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه "يتم مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المستهدف للوصول إلى نتائج يمكن الحكم بموجبها على مدى نجاح الشركة في تحقيق أهدافها الإستراتيجية " .

5. في الفقرة رقم " 13 " بلغ الوزن النسبي "80.49%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 " وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه "يتم قياس الخدمات الداخلية في الشركة والعمل على تطوير آلية العمل " .

وأن أقل خمس فقرات حسب الوزن النسبي كانت كما يلي:

1. في الفقرة رقم " 12 " بلغ الوزن النسبي "76.10%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 " وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "الشركات تضع مقاييس للأداء المالي فيها ومدى تحقيق الهدف المالي للشركة " .

2. في الفقرة رقم "17" بلغ الوزن النسبي "76.10%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 " وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه "تتخذ إجراءات فاعلة لتحقيق الانسجام بين العمليات الداخلية والأهداف العامة " .

3. في الفقرة رقم "20" بلغ الوزن النسبي "76.10%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على "تجري عمليات تدقيق دورية على فروع الشركة وبشكل منتظم".

4. في الفقرة رقم "11" بلغ الوزن النسبي "74.15%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "تطبيق نظام (BSC) يساهم في وضع الخطط الاستراتيجية للشركة".

5. في الفقرة رقم "8" بلغ الوزن النسبي "73.66%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "تطبيق نظام (BSC) يساهم في تعزيز نظام الرقابة الداخلية للشركة".

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الرابع تساوي 3.91، و الانحراف المعياري يساوي 0.538 والوزن النسبي يساوي 78.24% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 10.858 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على تطبيق الشركات الفلسطينية لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن (BSC) عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ وذلك بدرجة متوسطة.

جدول (5.5): تحليل فقرات المحور الرابع:- مدى تطبيق الشركة لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن (BSC)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	يعد مفهوم نظام بطاقة الأداء المتوازن (BSC) من المفاهيم الحديثة نسبياً لإدارة الشركة .	4.05	1.024	80.98	6.561	0.000
2	رغبة الإدارة في تحسين قياس أداء الشركة يزيد من فرص تطبيق نظام (BSC).	4.00	0.775	80.00	8.266	0.000
3	توفر إجراءات وأنظمة محاسبية تتميز بالمرونة يساعد في تطبيق نظام (BSC).	4.00	0.837	80.00	7.653	0.000
4	تطبيق نظام (BSC) يساعد في توفير قاعد بيانات تساعد المستويات الإدارة العليا باتخاذ القرارات الرشيدة يساهم في تطبيق نظام (BSC).	4.00	0.707	80.00	9.055	0.000

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
5	ارتفاع تكلفة تطبيق نظام (BSC) في الشركة لا يشكل عائقاً لتطبيقه .	3.80	0.813	76.10	6.339	0.000
6	النتائج المتوقعة من تطبيق نظام (BSC) تفوق ارتفاع التكاليف الناتجة عن تطبيقه .	3.88	0.678	77.56	8.292	0.000
7	توفير بيانات للإدارة العليا للشركة بصورة شاملة عن عملياتها يتطلب تطبيق نظام (BSC).	3.88	0.900	77.56	6.248	0.000
8	تطبيق نظام (BSC) يساهم في تعزيز نظام الرقابة الداخلية للشركة .	3.68	0.820	73.66	5.335	0.000
9	توفر الموارد البشرية المؤهلة علمياً وعملياً لدى إدارة الشركة يسهل تطبيق نظام (BSC).	3.95	0.773	79.02	7.879	0.000
10	يتطلب تطبيق نظام (BSC) تحليل الرؤية والاستراتيجية للشركة وترجمتها على شكل أهداف استراتيجية.	3.90	0.831	78.05	6.955	0.000
11	يساهم تطبيق نظام (BSC) في وضع الخطط الاستراتيجية للشركة .	3.71	0.680	74.15	6.662	0.000
12	تضع الشركة مقاييس للأداء المالي فيها ومدى تحقيق الهدف المالي للشركة.	3.80	0.813	76.10	6.339	0.000
13	يتم قياس الخدمات الداخلية في الشركة والعمل على تطوير آلية العمل.	4.02	0.758	80.49	8.655	0.000
14	تقوم الشركة بمتابعة الأداء ومدى تحقيقه للأهداف الموضوعه .	4.07	0.755	81.46	9.106	0.000
15	تعمل الشركة على تطوير نظم المعلومات بشكل مستمر .	3.88	0.812	77.56	6.922	0.000
16	يساهم تطبيق نظام (BSC) في استغلال الموارد والإمكانات المتاحة بآليات تمكن من تحقيق أرباح فوق المستوى المألوف	3.88	1.053	77.56	5.337	0.000
17	تتخذ إجراءات فاعلة لتحقيق الانسجام بين العمليات الداخلية والأهداف العامة .	3.80	0.901	76.10	5.723	0.000

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
18	يوجد لدى الموظفين فكرة واضحة عن خصائص الشركة المهنية والثقافية بالإضافة للإمكانيات المادية .	4.07	0.721	81.46	9.534	0.000
19	يتم مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المستهدف للوصول إلى نتائج يمكن الحكم بموجبها على مدى نجاح الشركة في تحقيق أهدافها الاستراتيجية .	4.05	0.669	80.98	10.038	0.000
20	تجري عمليات تدقيق دورية على فروع الشركة وبشكل منتظم .	3.80	0.749	76.10	6.881	0.000
	جميع الفقرات	3.91	0.538	78.24	10.858	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05 " و درجة حرية " 40 " تساوي 2.02

تحليل فقرات المحور الخامس : مدى تطبيق الشركة لأسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM)

تم استخدام اختبار t للعينه الواحدة والذي يبين آراء أفراد عينه الدراسة في فقرات المحور الخامس (مدى تطبيق الشركة لأسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM))، والنتائج مبينه في جدول رقم (5.6) وتشير أن أعلى خمس فقرات حسب الوزن النسبي كانت كما يلي:

1. في الفقرة رقم "1" بلغ الوزن النسبي "80.98%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه "لدى إدارة الشركات دراية كافية بأسلوب الجودة الشاملة بالإننتاج (TQM)".

2. في الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي "80.49%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "لدى إدارة الشركات كفاءات بشرية مؤهلة لتطبيق نظام الجودة الشاملة".

3. في الفقرة رقم "7" بلغ الوزن النسبي "80.49%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "الشركات تستخدم المدخل العلمي في حل المشاكل وتحسين العمليات".

4. في الفقرة رقم " 11 " بلغ الوزن النسبي "80.49%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "الشركات تعزز موقعها التنافسي من خلا التركيز على تقديم السلع والخدمات بجودة عالية".

5. في الفقرة رقم "10" بلغ الوزن النسبي "80.00%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "الشركات تقوم بتعديلات مستمرة في عمليات الإنتاج لتتلاءم ومتطلبات الجودة".

وأن أقل خمس فقرات حسب الوزن النسبي كانت كما يلي:

1. في الفقرة رقم " 22 " بلغ الوزن النسبي "77.07%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "الإدارة تتبنى منهج التحسين المستمر بصورة مستمرة".

2. في الفقرة رقم " 4 " بلغ الوزن النسبي "76.59%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "الشركات تعمل على خلق بيئة ثقافية ملائمة لفلسفة إدارة الجودة الشاملة".

3. في الفقرة رقم " 12 " بلغ الوزن النسبي "76.59%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "الشركات تخفض التكلفة عبر تخفيض عدد الوحدات المعيبة والتالفة".

4. في الفقرة رقم "13" بلغ الوزن النسبي "76.59%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.00" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "الشركات تطبق خطة واضحة ومحددة الأهداف تلتزم بالجودة".

5. في الفقرة رقم "15" بلغ الوزن النسبي "76.10%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "الشركات تسعى لاكتساب رضا الزبائن من خلال دراسة حاجاتهم".

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الخامس تساوي 3.92 ، و الانحراف المعياري يساوي 0.529 والوزن النسبي يساوي 78.41% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 11.147 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على

تطبيق الشركات الفلسطينية لأسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM) عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ وذلك بدرجة متوسطة

جدول (5.6): تحليل فقرات المحور الخامس: - مدى تطبيق الشركة لأسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	لدى إدارة الشركة دراية كافية بأسلوب الجودة الشاملة بالإنتاج (TQM).	4.05	0.740	80.98	9.075	0.000
2	لدى إدارة الشركة تصور واضح لإدارة الجودة الشاملة.	3.98	0.651	79.51	9.589	0.000
3	لدى إدارة الشركة كفاءات بشرية مؤهلة لتطبيق نظام الجودة الشاملة.	4.02	0.724	80.49	9.058	0.000
4	تعمل الشركة على خلق بيئة ثقافية ملائمة لفلسفة إدارة الجودة الشاملة.	3.83	0.704	76.59	7.546	0.000
5	تلتزم الشركة بتدريب العاملين وتطوير مهاراتهم.	3.90	0.768	78.05	7.521	0.000
6	لدى الشركة نظام فعال للاتصالات والتغذية العكسية.	3.98	0.758	79.51	8.243	0.000
7	تستخدم الشركة المدخل العلمي في حل المشاكل وتحسين العمليات.	4.02	0.651	80.49	10.069	0.000
8	تعمل الشركة على زيادة الكفاءة أثناء العمل لتخفيض أخطاء التشغيل.	3.88	0.781	77.56	7.200	0.000
9	تضع الشركة مقاييس لرضا المستهلكين عن جودة خدماتها ومنتجاتها.	3.93	0.721	78.54	8.234	0.000
10	تقوم الشركة بتعديلات مستمرة في عمليات الإنتاج لتتلاءم ومتطلبات الجودة.	4.00	0.742	80.00	8.634	0.000
11	تعزز الشركة موقعها التنافسي من خلا التركيز على تقديم السلع والخدمات بجودة عالية.	4.02	0.851	80.49	7.707	0.000
12	تخفض الشركة التكلفة عبر تخفيض عدد الوحدات المعيبة والتالفة .	3.83	1.160	76.59	4.578	0.000
13	تطبق الشركة خطة واضحة ومحددة الأهداف تلتزم بالجودة.	3.83	0.834	76.59	6.369	0.000
14	تنوع الشركة منتجاتها لتلبية حاجات ومتطلبات الزبائن.	3.98	0.689	79.51	9.070	0.000

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
15	تسعى الشركة لاكتساب رضا الزبائن من خلال دراسة حاجاتهم .	3.80	0.715	76.10	7.210	0.000
16	يتم إشراك العاملين في وضع الخطط وتحسين الجودة والأداء .	3.85	0.823	77.07	6.638	0.000
17	يتم إجراء عمليات تفتيش ورقابة على المنتجات بصورة مستمرة لضمان الجودة.	3.90	0.889	78.05	6.500	0.000
18	تتبنى الشركة استراتيجية تصميم وتحسين المنتجات بصورة مستمرة.	3.95	0.740	79.02	8.231	0.000
19	لدى الشركة نقاط تفتيش في كل مرحلة إنتاجية بهدف الوصول لإنتاج نهائي جيد.	3.88	0.812	77.56	6.922	0.000
20	لدى الشركة القدرة الكافية التي تؤهلها للاستجابة السريعة لمتطلبات العملاء فيما بعد البيع .	3.95	0.740	79.02	8.231	0.000
21	استخدام أسلوب (ABC) لتوزيع التكاليف غير المباشرة.	3.85	0.760	77.07	7.189	0.000
22	تتبنى الإدارة منهج التحسين المستمر بصورة مستمرة .	3.85	0.853	77.07	6.406	0.000
23	استخدام أسلوب (BSC) إلى جانب أسلوب (TQM).	3.88	0.927	77.56	6.063	0.000
	جميع الفقرات	3.92	0.529	78.41	11.147	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05 " و درجة حرية " 40 " تساوي 2.02

تحليل جميع محاور الدراسة : (مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين)

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في جميع محاور الدراسة حول مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، والنتائج مبينة في الجدول رقم (5.7) وتشير النتائج أن المتوسط الحسابي لجميع محاور الدراسة تساوي 3.92، و الانحراف المعياري يساوي 0.462 والوزن النسبي يساوي 78.38% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 12.747 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.02، و القيمة

الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن الشركات المدرجة في بورصة فلسطين تطبق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ وذلك بدرجة متوسطة .

جدول (5.7): تحليل جميع محاور الدراسة (أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدي الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	مدى تطبيق الشركة لأسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM)	3.90	0.478	77.97	12.034	0.000
2	مدى تطبيق الشركة لأسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC	3.94	0.440	78.72	13.615	0.000
3	مدى تطبيق الشركة لأسلوب الإنتاج حسب الطلب (JIT)	3.92	0.505	78.46	11.708	0.000
4	مدى تطبيق الشركة لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن (BSC)	3.91	0.538	78.24	10.858	0.000
5	مدى تطبيق الشركة لأسلوب التكلفة المستهدفة (TC)	3.92	0.529	78.41	11.147	0.000
	جميع الفقرات	3.92	0.462	78.38	12.747	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "40" تساوي 2.02

الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة للدوال المالية واختبار الفرضيات

قبل البدء في تحليل البيانات لا بد من وصف بيانات متغيرات الدراسة وتوضيح معالمها الرئيسية، وذلك باستخدام أساليب التحليل الوصفي الإحصائي الأكثر شيوعاً وهي الوسط الحسابي والانحراف المعياري وأقل القيم وأكبر القيم. وجدول رقم (5.8) يوضح نتائج الإحصاء الوصفي للمتغيرات التابعة (مدى ثقة المستثمرين بأسهم شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين والمقاسة) والمقاسة بالمشورات التالية:

1. التدفقات النقدية: والمقاسة بمدى التشتت في نسبة كل من التدفقات التشغيلية، والاستثمارية والتمويلية إلى إجمالي الأصول.

2. الربحية: والمقاسة بمدى التشتت في ربحية السهم.

3. حجم التداول: والمقاسة بمدى تشتت نسبة الأسهم المتداولة إلى إجمالي عدد الأسهم.

4. سعر التداول: والمقاس بمدى تشتت القيمة السوقية إلى الدفترية للسهم.

جدول (5.8): الإحصاء الوصفي للمتغيرات التابعة (مدى ثقة المستثمرين بأسهم شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين والمقاسة)

المؤشر	المتغيرات	عدد الشركات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	أقل قيمة	أكبر قيمة
التدفقات النقدية	راس المال العامل/اجمالي الاصول	41	0.17	0.27	-0.60	0.98
	صافي التدفق النقدي قبل الفوائد و الضرائب	41	-0.02	0.07	-0.26	0.13
الربحية	الارباح المحتجزة/اجمالي الاصول	41	-0.05	0.25	-0.89	0.44
	صافي الارباح قبل الفوائد والضرائب/اجمالي الاصول	41	0.01	0.08	-0.19	0.18
	صافي المبيعات/اجمالي الاصول	41	0.27	0.30	0.00	1.23
	صافي الأرباح قبل الضرائب/الالتزامات المتداولة	41	0.24	1.63	-4.97	6.35
	صافي الأرباح قبل الضرائب/حقوق الملكية	41	0.06	0.27	-0.47	1.46
حجم التداول	اجمالي الديون/اجمالي الاصول	41	0.44	0.31	0.02	1.06
	الالتزامات المتداولة/ اجمالي الاصول	41	0.34	0.30	0.01	0.98
سعر التداول	القيمة السوقية لاسهم الشركة/اجمالي الالتزامات	41	8.03	16.77	0.03	95.15

الفرضية الاولى: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وزيادة الربحية لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين.

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وزيادة الربحية لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين (الأرباح المحتجزة/اجمالي الاصول، صافي الأرباح قبل الفوائد والضرائب/اجمالي الاصول ، صافي المبيعات/اجمالي الاصول، صافي الأرباح قبل الضرائب/الالتزامات المتداولة ، صافي الأرباح قبل الضرائب/حقوق الملكية) عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ والنتائج مبينة في الجدول رقم (5.9) حيث يبين أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.025 ، 0.006 ، 0.008 ، 0.047 ، 0.019 على الترتيب، وهي اقل من 0.05 ، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي 0.351 ، 0.420 ، 0.409 ، 0.312 ، 0.364 على الترتيب وهي اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.302 ، مما يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وزيادة الربحية لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين وبذلك يتم قبول الفرضية.

جدول (5.9): معامل الارتباط بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وزيادة الربحية لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين

زيادة الربحية						
المؤشر	الإحصاءات	الأرباح المحتجزة/اجمالي الاصول	صافي الأرباح قبل الفوائد والضرائب/اجمالي الاصول	صافي المبيعات/اجمالي الاصول	صافي الأرباح قبل الضرائب/الالتزامات المتداولة	صافي الأرباح قبل الضرائب/حقوق الملكية
تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية	معامل الارتباط	0.351	0.420	0.409	0.312	0.364
	القيمة الاحتمالية	0.025	0.006	0.008	0.047	0.019
	حجم العينة	41	41	41	41	41

قيمة r المحسوبة عند درجة حرية " 39 " ومستوى دلالة " 0.05 " يساوي 0.302

الفرضية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وزيادة التدفقات النقدية لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين.

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وزيادة التدفقات النقدية لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين (راس المال العامل/اجمالي الاصول، صافي التدفق النقد قبل الفوائد والضرائب) عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ والنتائج مبينة في جدول رقم (5.10) والذي يبين أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 ، 0.021 على الترتيب وهي اقل من 0.05 ، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي 0.359، 0.576 على الترتيب وهي اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.302 ، مما يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وزيادة التدفقات النقدية لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين وبذلك يتم قبول الفرضية.

جدول (5.10): معامل الارتباط بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وزيادة التدفقات النقدية لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين

زيادة التدفقات النقدية			
المؤشر	الإحصاءات	راس المال العامل/اجمالي الاصول	صافي التدفق النقد يقبل الفوائد والضرائب
تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية	معامل الارتباط	0.576	-0.359
	القيمة الاحتمالية	0.000	0.021
	حجم العينة	41	41

قيمة r المحسوبة عند درجة حرية " 39 " ومستوى دلالة "0.05" يساوي 0.302

الفرضية الثالثة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وزيادة حجم التداول على الأسهم لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين.

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وزيادة حجم التداول على الأسهم لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين (اجمالي الديون/اجمالي الاصول، الالتزامات المتداولة/ اجمالي الاصول) عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ والنتائج مبينة في جدول رقم (5.11) والذي يبين أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.029، 0.000

على الترتيب وهي اقل من 0.05 ، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي 0.342، 0.835 على الترتيب وهي اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.302 ، مما يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وزيادة حجم التداول على الأسهم لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين وبذلك يتم قبول الفرضية.

جدول (5.11): معامل الارتباط بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وزيادة حجم التداول على الأسهم لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين

زيادة حجم التداول على الأسهم			
المؤشر	الإحصاءات	اجمالي الديون/اجمالي الاصول	الالتزامات المتداولة/ اجمالي الاصول
تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية	معامل الارتباط	0.342	0.835
	القيمة الاحتمالية	0.029	0.000
	حجم العينة	41	41

قيمة r المحسوبة عند درجة حرية " 39 " ومستوى دلالة "0.05" يساوي 0.302

الفرضية الرابعة لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وسعر التداول على الأسهم لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين.

تم استخدام اختبار بيرسون لإيجاد العلاقة بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وسعر التداول على الأسهم لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ والنتائج مبينة في جدول رقم (5.12) والذي يبين أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.016 وهي اقل من 0.05 ، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي 0.375 وهي اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.302، مما يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وسعر التداول على الأسهم لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين وبذلك يتم قبول الفرضية.

جدول (5.12): معامل الارتباط بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وسعر التداول على الأسهم لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين

المؤشر	الإحصاءات	سعر التداول على الأسهم
تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية	معامل الارتباط	0.375
	القيمة الاحتمالية	0.016
	حجم العينة	41

قيمة t المحسوبة عند درجة حرية "39" ومستوى دلالة "0.05" يساوي 0.302

الفرضية الرئيسية الخامسة : لا توجد فروق في متوسطات آراء أفراد العينة في أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين تعزى إلى المتغيرات الديموغرافية التالية (المسمى الوظيفي ، المؤهل العلمي ، عدد سنوات الخبرة ، عمر الشركة ، نشاط الشركة ، عدد موظفي الشركة ، رأس مال الشركة)

ويتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

1- لا توجد فروق في متوسطات آراء أفراد العينة في أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين تعزى إلى المسمى الوظيفي .

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في متوسطات آراء أفراد العينة في أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين تعزى إلى المسمى الوظيفي ، والنتائج مبينة في جدول رقم (5.13) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.810 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 3.24 ، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.452 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق في متوسطات آراء أفراد العينة في أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين تعزى إلى المسمى الوظيفي عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$)

جدول (5.13): نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لاختبار الفروق في متوسطات آراء أفراد العينة في أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين تعزى إلى المسمى الوظيفي عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$)

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	القيمة الاحتمالية
مدى تطبيق الشركة لأسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM)	بين المجموعات	0.127	2	0.063	0.267	0.767
	داخل المجموعات	9.017	38	0.237		
	المجموع	9.143	40			
مدى تطبيق الشركة لأسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC	بين المجموعات	0.192	2	0.096	0.482	0.621
	داخل المجموعات	7.559	38	0.199		
	المجموع	7.750	40			
مدى تطبيق الشركة لأسلوب الإنتاج حسب الطلب (JIT)	بين المجموعات	0.930	2	0.465	1.906	0.163
	داخل المجموعات	9.266	38	0.244		
	المجموع	10.195	40			
مدى تطبيق الشركة لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن (BSC)	بين المجموعات	0.690	2	0.345	1.204	0.311
	داخل المجموعات	10.884	38	0.286		
	المجموع	11.574	40			
مدى تطبيق الشركة لأسلوب التكلفة المستهدفة (TC)	بين المجموعات	0.536	2	0.268	0.956	0.394
	داخل المجموعات	10.647	38	0.280		
	المجموع	11.183	40			
جميع المحاور	بين المجموعات	0.349	2	0.174	0.810	0.452
	داخل المجموعات	8.176	38	0.215		
	المجموع	8.525	40			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "2، 38" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 3.24

2- لا توجد فروق في متوسطات آراء أفراد العينة في أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين تعزى إلى المؤهل العلمي .

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في متوسطات آراء أفراد العينة في أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين تعزى إلى المؤهل

العلمي ، والنتائج مبينة في جدول رقم (5.14) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 1.193 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 3.24، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.314 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق في متوسطات آراء أفراد العينة في أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين تعزى إلى المؤهل العلمي عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$)

جدول (5.14): نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لاختبار الفروق في متوسطات آراء أفراد العينة في أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين تعزى إلى المؤهل العلمي عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$)

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة " F "	القيمة الاحتمالية
مدى تطبيق الشركة لأسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM)	بين المجموعات	1.285	2	0.643	3.107	0.056
	داخل المجموعات	7.858	38	0.207		
	المجموع	9.143	40			
مدى تطبيق الشركة لأسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC	بين المجموعات	0.500	2	0.250	1.311	0.282
	داخل المجموعات	7.250	38	0.191		
	المجموع	7.750	40			
مدى تطبيق الشركة لأسلوب الإنتاج حسب الطلب (JIT)	بين المجموعات	0.931	2	0.466	1.910	0.162
	داخل المجموعات	9.264	38	0.244		
	المجموع	10.195	40			
مدى تطبيق الشركة لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن (BSC)	بين المجموعات	0.467	2	0.234	0.799	0.457
	داخل المجموعات	11.107	38	0.292		
	المجموع	11.574	40			
مدى تطبيق الشركة لأسلوب التكلفة المستهدفة (TC)	بين المجموعات	0.265	2	0.132	0.460	0.635
	داخل المجموعات	10.918	38	0.287		
	المجموع	11.183	40			
جميع المحاور	بين المجموعات	0.504	2	0.252	1.193	0.314
	داخل المجموعات	8.021	38	0.211		
	المجموع	8.525	40			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "2، 38" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 3.24

3- لا توجد فروق في متوسطات آراء أفراد العينة في أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين تعزى إلى عدد سنوات الخبرة .

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في متوسطات آراء أفراد العينة في دور المشاريع الصغيرة في أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين تعزى إلى عدد سنوات الخبرة ، والنتائج مبينة في جدول رقم (5.15) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.186 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.86، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.906 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق في متوسطات آراء أفراد العينة في أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين تعزى إلى عدد سنوات الخبرة عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$)

جدول (5.15): نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لاختبار الفروق في متوسطات آراء أفراد العينة في أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين تعزى إلى عدد سنوات الخبرة عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$)

القيمة الاحتمالية	قيمة " F "	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المحور
0.654	0.546	0.129	3	0.387	بين المجموعات	مدى تطبيق الشركة لأسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM)
		0.237	37	8.756	داخل المجموعات	
			40	9.143	المجموع	
0.957	0.104	0.022	3	0.065	بين المجموعات	مدى تطبيق الشركة لأسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
		0.208	37	7.686	داخل المجموعات	
			40	7.750	المجموع	
0.998	0.012	0.003	3	0.010	بين المجموعات	مدى تطبيق الشركة لأسلوب الإنتاج حسب الطلب (JIT)
		0.275	37	10.185	داخل المجموعات	
			40	10.195	المجموع	
0.585	0.656	0.195	3	0.584	بين المجموعات	مدى تطبيق الشركة لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن (BSC)
		0.297	37	10.990	داخل المجموعات	
			40	11.574	المجموع	

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة " F "	القيمة الاحتمالية
مدى تطبيق الشركة لأسلوب التكلفة المستهدفة (TC)	بين المجموعات	0.245	3	0.082	0.277	0.842
	داخل المجموعات	10.938	37	0.296		
	المجموع	11.183	40			
جميع المحاور	بين المجموعات	0.126	3	0.042	0.186	0.906
	داخل المجموعات	8.398	37	0.227		
	المجموع	8.525	40			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "3، 37" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.86

4- لا توجد فروق في متوسطات آراء أفراد العينة في أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين تعزى إلى عمر الشركة .

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في متوسطات آراء أفراد العينة في دور المشاريع الصغيرة في أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين تعزى إلى عمر الشركة ، والنتائج مبينة في جدول رقم (5.16) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 2.848 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.848 ، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.051 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق في متوسطات آراء أفراد العينة في أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين تعزى إلى عمر الشركة عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$)

جدول (5.16): نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لاختبار الفروق في متوسطات آراء أفراد العينة في أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين تعزى إلى عمر الشركة عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$)

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة " F "	القيمة الاحتمالية
مدى تطبيق الشركة لأسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM)	بين المجموعات	1.646	3	0.549	2.708	0.059
	داخل المجموعات	7.497	37	0.203		
	المجموع	9.143	40			

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة " F "	القيمة الاحتمالية
مدى تطبيق الشركة لأسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC	بين المجموعات	1.973	3	0.658	4.213	0.012
	داخل المجموعات	5.777	37	0.156		
	المجموع	7.750	40			
مدى تطبيق الشركة لأسلوب الإنتاج حسب الطلب (JIT)	بين المجموعات	1.783	3	0.594	2.614	0.066
	داخل المجموعات	8.412	37	0.227		
	المجموع	10.195	40			
مدى تطبيق الشركة لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن (BSC)	بين المجموعات	1.554	3	0.518	1.912	0.145
	داخل المجموعات	10.020	37	0.271		
	المجموع	11.574	40			
مدى تطبيق الشركة لأسلوب التكلفة المستهدفة (TC)	بين المجموعات	1.507	3	0.502	1.921	0.143
	داخل المجموعات	9.676	37	0.262		
	المجموع	11.183	40			
جميع المحاور	بين المجموعات	1.599	3	0.533	2.848	0.051
	داخل المجموعات	6.925	37	0.187		
	المجموع	8.525	40			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "3، 37" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.86

5- لا توجد فروق في متوسطات آراء أفراد العينة في دور المشاريع الصغيرة في أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدي الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين تعزى إلى نشاط الشركة .

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في متوسطات آراء أفراد العينة في أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدي الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين تعزى إلى نشاط الشركة ، والنتائج مبينة في جدول رقم (5.17) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 1.341 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.63 ، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.274 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق في متوسطات آراء أفراد العينة في أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدي الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين تعزى إلى نشاط الشركة عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$)

جدول (5.17): نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لاختبار الفروق في متوسطات آراء أفراد العينة في أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين تعزى إلى نشاط الشركة عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$)

القيمة الاحتمالية	قيمة " F "	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المحور
0.423	0.995	0.228	4	0.911	بين المجموعات	مدى تطبيق الشركة لأسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM)
		0.229	36	8.233	داخل المجموعات	
			40	9.143	المجموع	
0.211	1.540	0.283	4	1.132	بين المجموعات	مدى تطبيق الشركة لأسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
		0.184	36	6.618	داخل المجموعات	
			40	7.750	المجموع	
0.271	1.348	0.332	4	1.328	بين المجموعات	مدى تطبيق الشركة لأسلوب الإنتاج حسب الطلب (JIT)
		0.246	36	8.867	داخل المجموعات	
			40	10.195	المجموع	
0.267	1.360	0.380	4	1.520	بين المجموعات	مدى تطبيق الشركة لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن (BSC)
		0.279	36	10.054	داخل المجموعات	
			40	11.574	المجموع	
0.362	1.120	0.309	4	1.238	بين المجموعات	مدى تطبيق الشركة لأسلوب التكلفة المستهدفة (TC)
		0.276	36	9.945	داخل المجموعات	
			40	11.183	المجموع	
0.274	1.341	0.276	4	1.106	بين المجموعات	جميع المحاور
		0.206	36	7.419	داخل المجموعات	
			40	8.525	المجموع	

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "4، 40" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.63

6- لا توجد فروق في متوسطات آراء أفراد العينة في أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين تعزى إلى عدد موظفي الشركة.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في متوسطات آراء أفراد العينة في دور المشاريع الصغيرة في أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة

فلسطين تعزى إلى عدد موظفي الشركة، والنتائج مبينة في جدول رقم (5.18) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.344 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.86 ، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.794 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق في متوسطات آراء أفراد العينة في أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين تعزى إلى عدد موظفي الشركة عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$)

جدول (5.18): نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لاختبار الفروق في متوسطات آراء أفراد العينة في أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين تعزى إلى عدد موظفي الشركة عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$)

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة " F "	القيمة الاحتمالية
مدى تطبيق الشركة لأسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM)	بين المجموعات	0.123	3	0.041	0.917	0.168
	داخل المجموعات	9.021	37	0.244		
	المجموع	9.143	40			
مدى تطبيق الشركة لأسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC	بين المجموعات	0.088	3	0.029	0.934	0.141
	داخل المجموعات	7.662	37	0.207		
	المجموع	7.750	40			
مدى تطبيق الشركة لأسلوب الإنتاج حسب الطلب (JIT)	بين المجموعات	0.338	3	0.113	0.737	0.423
	داخل المجموعات	9.857	37	0.266		
	المجموع	10.195	40			
مدى تطبيق الشركة لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن (BSC)	بين المجموعات	0.580	3	0.193	0.588	0.650
	داخل المجموعات	10.994	37	0.297		
	المجموع	11.574	40			
مدى تطبيق الشركة لأسلوب التكلفة المستهدفة (TC)	بين المجموعات	0.782	3	0.261	0.437	0.927
	داخل المجموعات	10.401	37	0.281		
	المجموع	11.183	40			
جميع المحاور	بين المجموعات	0.231	3	0.077	0.794	0.344
	داخل المجموعات	8.293	37	0.224		
	المجموع	8.525	40			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "3، 37" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.86

7- لا توجد فروق في متوسطات آراء أفراد العينة في أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين تعزى إلى رأس مال الشركة.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في متوسطات آراء أفراد العينة في أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين تعزى إلى رأس مال الشركة ، والنتائج مبينة في جدول رقم (5.20) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 7.945 وهي أكبر من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.63 ، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على وجود فروق في متوسطات آراء أفراد العينة في أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين تعزى إلى رأس مال الشركة عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) ويبين اختبار شفاه جدول رقم (5.19) ان الفروق بين فئتي "45 - 60 مليون" ، و "15 مليون أو أقل" والفروق لصالح الفئة "45 - 60 مليون" كما توجد فروق بين فئتي "45 - 60 مليون" ، و "15 مليون أو أقل" والفروق لصالح الفئة "45 - 60 مليون" كما توجد فروق بين فئتي "45 - 60 مليون" ، و "30 - 45 مليون" والفروق لصالح الفئة "45 - 60 مليون"

جدول (5.19): اختبار شفاه للفروق المتعددة حسب متغير رأس مال الشركة

المحور	الفروق بين المتوسطات	15 مليون أو أقل	30 - 15 مليون	45- 30 مليون	60- 45 مليون	أكثر من 60 مليون
مدى تطبيق الشركة لأسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM)	15 مليون أو أقل		-0.483	-0.179	-0.748*	-0.760*
	30 - 15 مليون	0.483		0.304	-0.265	-0.277
	45 - 30 مليون	0.179	-0.304		-0.569*	-0.581
	60 - 45 مليون	0.748*	0.265	0.569*		-0.012
	أكثر من 60 مليون	0.760*	0.277	0.581	0.012	
مدى تطبيق الشركة لأسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC	15 مليون أو أقل		-0.258	0.103	-0.562*	-0.479*
	30 - 15 مليون	0.258		0.361	-0.304	-0.220
	45 - 30 مليون	-0.103	-0.361		-0.665*	-0.581
	60 - 45 مليون	0.562*	0.304	0.665*		0.083
	أكثر من 60 مليون	0.479*	0.220	0.581	-0.083	

المحور	الفروق بين المتوسطات	15 مليون أو أقل	30 - 15 مليون	45- 30 مليون	60- 45 مليون	أكثر من 60 مليون
مدى تطبيق الشركة لأسلوب الإنتاج حسب الطلب (JIT)	15 مليون أو أقل		-0.371	0.237	-0.652*	-0.561
	15 - 30 مليون	0.371		0.608	-0.281	-0.190
	30 - 45 مليون	-0.237	-0.608		-0.889*	-0.798
	45 - 60 مليون	0.652*	0.281	0.889*		0.092
	أكثر من 60 مليون	0.561*	0.190	0.798	-0.092	
مدى تطبيق الشركة لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن (BSC)	15 مليون أو أقل		-0.507	0.208	-0.755*	-0.691*
	15 - 30 مليون	0.507		0.715	-0.248	-0.184
	30 - 45 مليون	-0.208	-0.715		-0.963*	-0.899
	45 - 60 مليون	0.755*	0.248	0.963*		0.064
	أكثر من 60 مليون	0.691*	0.184	0.899	-0.064	
مدى تطبيق الشركة لأسلوب التكلفة المستهدفة (TC)	15 مليون أو أقل		-0.416	0.191	-0.783*	-0.515*
	15 - 30 مليون	0.416		0.606	-0.368	-0.100
	30 - 45 مليون	-0.191	-0.606		-0.974*	-0.706
	45 - 60 مليون	0.783*	0.368	0.974*		0.268
	أكثر من 60 مليون	0.515*	0.100	0.706	-0.268	
جميع المحاور	15 مليون أو أقل		-0.401	0.117	-0.697*	-0.593*
	15 - 30 مليون	0.401		0.517	-0.296	-0.192
	30 - 45 مليون	-0.117	-0.517		-0.813*	-0.709
	45 - 60 مليون	0.697*	0.296	0.813*		0.104
	أكثر من 60 مليون	0.593*	0.192	0.709	-0.104	

*توجد فروق جوهرية

جدول (5.20): نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لاختبار الفروق في متوسطات آراء أفراد العينة في أثر تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين في شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين تعزى إلى رأس مال الشركة عند مستوى دلالة $(\alpha = 0.05)$

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	القيمة الاحتمالية
مدى تطبيق الشركة لأسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM)	بين المجموعات	4.047	4	1.012	7.148	0.000
	داخل المجموعات	5.096	36	0.142		
	المجموع	9.143	40			
مدى تطبيق الشركة لأسلوب	بين المجموعات	2.576	4	0.644	4.481	0.005

القيمة الاحتمالية	قيمة " F "	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المحور
		0.144	36	5.174	داخل المجموعات	محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
			40	7.750	المجموع	
0.000	6.575	1.076	4	4.304	بين المجموعات	مدى تطبيق الشركة لأسلوب الإنتاج حسب الطلب (JIT)
		0.164	36	5.891	داخل المجموعات	
			40	10.195	المجموع	
0.000	8.838	1.434	4	5.734	بين المجموعات	مدى تطبيق الشركة لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن (BSC)
		0.162	36	5.840	داخل المجموعات	
			40	11.574	المجموع	
0.001	6.238	1.144	4	4.578	بين المجموعات	مدى تطبيق الشركة لأسلوب التكلفة المستهدفة (TC)
		0.183	36	6.605	داخل المجموعات	
			40	11.183	المجموع	
0.000	7.945	0.999	4	3.997	بين المجموعات	جميع المحاور
		0.126	36	4.528	داخل المجموعات	
			40	8.525	المجموع	

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "4، 40" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.63

الفصل السادس

النتائج والتوصيات

الفصل السادس

النتائج والتوصيات

النتائج :

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين وفي ضوء التحليلات النظرية والعملية توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج وهي كما يلي:

1. وجود وعي وإدراك من الإدارة العليا ومتخذي القرار في شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين فيما يخص تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، وذلك رغبة منها في تحسين قياس أدائها وصولاً للأهداف المخطط لها.
2. الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين يتوفر لديها الإدراك الجيد، بأن نجاحها يتطلب العمل بشكل جاد، لتعزيز الربحية من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.
3. الشركات الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين تعمل على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) بدرجة متوسطة , حيث ان الشركات تقوم بتحديد هامش الربح للمنتج على أساس كمية المبيعات المتوقعة للمنتج , الى جانب دراسة وتحليل المنتجات المنافسة ومقارنتها بالمنتجات مع محاولة كسب رضا العملاء وتبنى استراتيجية تصميم وتحسين منتجاتها.
4. الشركات الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين تعمل على تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بدرجة متوسطة , حيث تعمل على إعادة تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات والخدمات من خلال وضع مخطط تدفق الأنشطة .
5. الشركات الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين تعمل على تطبيق أسلوب الإنتاج حسب الطلب (JIT) بدرجة متوسطة , ويتطلب الامر قيام الشركات بتوفير كافة متطلبات العمل في الوقت المناسب وبشكل يحتاج الى المزيد من المتابعة .
6. الشركات الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين تعمل على تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن (BSC) بدرجة متوسطة, حيث يتطلب الامر متابعة الأداء والتحقق من مدى الاهداف الموضوعية.

7. تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية يساهم في زيادة ثقة المستثمرين من خلال زيادة حجم التدفقات النقدية والربحية وأسعار التداول مما ينعكس أيضاً على زيادة حجم التداول لأسهم الشركة في البورصة .

8. الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين تطبق أسلوب ادارة الجودة الشاملة (TQM) بدرجة متوسطة حيث تحاول الشركات تطبيق خطة واضحة ومحددة لتحقيق اهداف ومتطلبات الجودة , الى جانب سعيها نحو رضا العملاء من خلال دراسة احتياجاتهم.

التوصيات:

في ضوء النتائج السابقة فيما يلي اهم التوصيات التي أسفرت عنها الدراسة :-

1. ضرورة تنمية الوعي لدى مدراء شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين بأهمية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، ودورها في زيادة الربحية مما يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين .

2. العمل على تكثيف عدد ونوعية الدورات التدريبية للعاملين في شركات المساهمة العامة في بورصة فلسطين وخصوصاً المسؤولين والإدارة العليا لزيادة التوعية بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ، وبيان مميزات تلك الأساليب وآلية تطبيقها وأثرها على ثقة المستثمرين.

3. وجوب تعزيز إدراك المستثمرين وقناعتهم بأهمية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وتعريفهم بمزايا ذلك الاستخدام و تشجيع المستثمرين لزيادة معرفتهم بطبيعة أساليب المحاسبة الإدارية وأثرها على ثقتهم الاستثمارية وكيفية استخدامها لهذه الغاية.

4. ضرورة زيادة ثقة وقناعة المستثمرين في أساليب المحاسبة الإدارية وطرق استخدامها، وذلك بزيادة التوعية للمستثمرين.

5. الاهتمام بوظيفة تحليل القوائم المالية وذلك لمساعدة المستثمرين الذين تتقصصهم الخبرة المحاسبية لتقديم النصح والمشورة لهم، وذلك من خلال إنشاء مؤسسات مالية تتولى هذه المهمة.

6. يجب على الشركات الرفع من كفاءة وفاعلية انشطتها وعملياتها لتعظيم ربحيتها وتعظيم أدائها المالي ليزيد اقبال المستثمرين على منتجاتها وخدماتها.

7. ضرورة اهتمام شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين بقائمة التدفقات النقدية والاعتماد على البيانات الواردة بها عند اتخاذ القرارات الاستثمارية ، مع ضرورة اجراء التحليلات المالية اللازمة لتقييم ربحية الشركة .

8. ضرورة الاخذ في الحسبان أسعار الأسهم عند قياس ثقة المستثمرين لغرض تفسير التغيرات
الحاصلة في القيمة السوقية لأسعار الاسهم.

9. الاهتمام بعملية التحليل المالي لما لها من دور فاعل في بيان الوضع المالي للمنشآت ،
فضلا عن دوره في زيادة ثقة المستثمرين.

الدراسات المستقبلية المقترحة:

يرى الباحث ان ما يلي يمثل مجالات تستلزم الدراسة ارتباطا بالموضوع :-

1. التوظيف المحاسبي لأساليب المحاسبة الادارية كمدخل ملائم لترشيد قرارات التوسع
الاستثماري احدثا للتوازن بين الطاقات الإنتاجية المتاحة بمنشآت الاعمال

2. تطبيق اساليب المحاسبة الادرية لتحسين الاداء التشغيلي بالمنشآت غير الهادفة للربح
(حكومية وجمعيات المجتمع المدني).

3. تقويم نتائج تطبيق اساليب المحاسبة الادارية ودورها في تحسين الاداء في ظل تطبيق
المفهوم الشامل لنظرية القيود باستخدام بطاقة الاداء المتوازن .

4. أثر استخدام اساليب المحاسبة الادارية الحديثة على تكلفة المنتجات في الشركات الصناعية.

5. دور المؤسسات التعليمية والمهنية الفلسطينية في زيادة تطبيق اساليب المحاسبة الادارية.

6. دور اساليب المحاسبة الادارية الحديثة في تخفيض مخاطر الاعمال.

7. اثر التطبيق الفعال لأساليب المحاسبة الادرية الحديثة على القرارات الادارية وعمليات الرقابة
الادارية.

8. دور اساليب المحاسبة الادارية الحديثة في تنظيم اداء الهيكل المالي في شركات المساهمة
العامة المدرجة في بورصة فلسطين .

المصادر المراجع

المصادر المراجع

القرآن الكريم

أولاً / المراجع العربية :-

أبو شعبان ، ماهر رفعت.(1997م). *الربح والربحية :الطرق الفعالة لاتخاذ القرارات وقياس الأداء*.

أبو صرة، حازم.(2009م). *أصول المحاسبة 2*، ط2، الأردن، عمان: دار البداية للنشر والتوزيع.

أبو غبن نضال.(2016م). *مدى إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن (BSC) لتقييم أداء جامعة الأقصى (رسالة ماجستير غير منشور)*. كلية التجارة ، الجامعة الاسلامية ، غزة ، فلسطين

أبو نصار ، محمد.(2003م). *المحاسبة الإدارية*، ط1، عمان، الأردن، مكتبة الجامعة الأردنية .

أبو هدف، سميرة.(2013م). *المحددات المؤثرة في تطوير أساليب المحاسبة الإدارية (رسالة ماجستير غير منشورة)*. كلية التجارة ، الجامعة الاسلامية، غزة ،فلسطين.

أحمد خليل، اسلام. (2011م). *أثر الهيكل التمويلي على ربحية الشركات المساهمة العامة الأردنية وعلى سياساتها في توزيعات الأرباح*. (دراسة ماجستير غير منشورة)، الأردن، عمان: جامعة الشرق الأوسط.

ادغيش، احمد.(2016م). *مدى إمكانية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء شبكة الأقصى الإعلامية (رسالة ماجستير غير منشورة)*. كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، اكااديمية الادارة والسياسة، غزة فلسطين .

البراوي، خالد وسعادة، يوسف.(2000م). *التحليل المالي للقوائم المالية والافصاح المحاسبي*. ط1، عمان، الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.

البرزنجي، بهار خالد مصطفى. (2008 م). اعتماد بطاقة العلامات المتوازنة في تقويم الأداء بالتطبيق على معمل سمنت سرجنار في محافظة السليمانية. (رسالة ماجستير غير منشورة). كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، الموصل، العراق.

البرواري، شعبان محمد إسلام. (2002م). "بورصة الأوراق المالية من منظور إسلامي - دراسة تحليلية نقدية" أطروحة دكتوراه منشورة. الجامعة الإسلامية، ماليزيا.

البشتاوي، سليمان حسين (2004م). اطار عملي لجمع المقاييس المحاسبية المالية وغير المالية التشغيلية للأداء في ضوء المنافسة وعصر المعلوماتية (دراسة ميدانية في البنوك الاردنية، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة الزيتونة الأردنية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، المجلد العشرون، العدد الأول.

البكري، سونيا. (2002م). إدارة الجودة الكلية، الدراسة الجامعية - القاهرة.

الجمال، رشيد ونور الدين ، ناصر. (2005م). إدارة التكلفة لأغراض القياس والتخطيط و الرقابة، مصر، الاسكندرية، الدار الجامعية

الجنابي، معاذ (2009م)، "تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وترابطها في خدمة شركات الأعمال"، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق.

جودة ، محفوظ أحمد. (2004م). إدارة الجودة الشاملة : مفاهيم وتطبيقات. الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.

الحارس، أسامة . (2004م) .المحاسبة الادارية، ط1، الاردن ، عمان : دار الحامد للنشر والتوزيع.

الحدر، زهير ووديان ، لؤي. (2010م). محاسبة التكاليف ، الطبعة الأولى ، الأردن ، عمان ، دار البداية للنشر والتوزيع .

الحسين، محمد ابيديوي . (2000م) .مقدمة في إدارة الإنتاج والعمليات ، الاردن، عمان : دار المناهج للنشر والتوزيع.

حكمت، رامي .(2001م). الإدارة الصناعية اليابانية في نظام الإنتاج الآلي ،الأردن، عمان : دار وائل للنشر.

حنفي، عبد الغفار.(2003م). بورصة الأوراق المالية.ط1،الإسكندرية، مصر: دار الجامعة الجديدة للنشر.

حنفي، عبد الغفار.(2007م). الادارة المالية مدخل اتخاذ القرارات" .ط1، مصر، الاسكندرية :الدار الجامعية للنشر.

حيدر، فاخر عبد الستار.(2002م).التحليل الاقتصادي لتغيرات أسعار الاسهم.ط1 ، الرياض، السعودية: دار المريخ للنشر.

الخطيب، محمد محمود.(2010م). الأداء المالي وأثره على عوائد اسهم الشركات، الأردن، عمان : دار الحامد للنشر والتوزيع.

خلف، فليح حسن.(2006م).الاسواق المالية والنقدية .ط1 ،إربد، الأردن: عالم الكتب الحديث للنشر والتوزيع.

خليل ، آلاء. (2012م) . نموذج مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل في قطاع غزة (رسالة ماجستير غير منشورة) . كلية التجارة ، الجامعة الاسلامية ، غزة ،فلسطين.

الداعور، جبر وأبو حمام، حسن.(2013م). أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين (PEX) وتأثيرها على الهيكل التمويلي لتلك الشركات، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني،49-101.

الداعور، جبر (2008م)، أساليب المحاسبة الادارية المستخدمة في الشركات الفلسطينية ومحددات استخدامها، مجلة جامعة الأزهر بغزة، سلسلة العلوم الانسانية، المجلد العاشر، العدد الثاني، 195-252.

الداعور، جبر، وزملط، إياد(2013م)، أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة و أثرها في رفع الكفاءة الائتمانية لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر.

الدرادكة، مأمون والشبلي، طارق. (2002م). الجودة في المنظمات الحديثة ، الاردن، عمان- دار الصفاء للنشر والتوزيع .

رمضان، زياد. (1998م). الإدارة المالية في الشركات المساهمة، ط1، عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع.

زعيتر، فاروق أحمد، وخالد، حسن الجيعان.(2005م). سوق فلسطين للأوراق المالية الواقع والتطلعات نحو تمويل أفضل. مؤتمر الاستثمار والتمويل في فلسطين والمنعقد في الفترة ما بين 8-9 مايو 2005 بالجامعة الإسلامية، غزة.

الزعيتر، عادل . (2010م). "استخدام أساليب التحليل الاستراتيجي بغرض تخفيض التكاليف: دراسة نظرية تطبيقية على الشركات الصناعية اليمنية" (أطروحة دكتوراه غير منشورة). جامعة أسيوط، جمهورية مصر العربية.

سوق فلسطين للأوراق المالية (2016)، "لمحة تاريخية"، زيارة بتاريخ 2016/04/7 من www.p-s-e.com

الشيشيني، حاتم محمد عبد الرؤوف.(2004م). نحو اطار لقياس محددات استخدام ونجاح تبني نظام قياس الاداء المتوازن , مجلة البحوث التجارية, كلية التجارة ,جامعة الزقازيق, المجلد السادس والعشرون, العدد الأول.

صباح، محمد .(2008م). الرقابة الاقتصادية و تقييم الأداء في الوحدات الاقتصادية ، الأردن . عمان .

الطائي، يوسف والعبادي، هاشم .(2005م). إدارة الجودة الشاملة في التعليم الجامعي دراسة تطبيقية جامعة الكوفة، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الأول، العدد 3 السنة الأولى.

طنيب وعبيدات.(2009م). "الإدارة المالية في القطاع الخاص". ط1، الاردن، عمان: دار البداية والمستقبل للنشر و التوزيع.

عابد، رشا .(2015م). أثر التكامل بين التكاليف المستهدفة وهندسة القيمة في تدعيم القدرة التنافسية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين (PEX) :دراسة ميدانية تطبيقية (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة الأزهر , غزة , فلسطين
عابدين.(2015). مجلة الدراسات ، ط1, جامعة الأقصى .

عابدين، محمد.(2015م). مدخل محاسبة الانجاز لتطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية (رسالة ماجستير غير منشورة).كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين.

عبد الفتاح ، حسين .(2010م). تطبيق التكاليف المستهدفة ، الأردن , عمان, دار البداية للنشر و التوزيع.

عبد اللطيف، عبد اللطيف وترجمان، حنان .(2005م). بطاقة التصويب المتوازنة كأداة لقياس الاداء, مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية , سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية, جامعة تشرين ,كلية الاقتصاد ,دمشق ,المجلد الثامن والعشرون العدد الأول.

عبدالجواد، لميس(2016م): إدارة الجودة الشاملة ومدى مساهمتها في إدارة المعرفة بالخدمات الطبية العسكرية (رسالة ماجستير غير منشورة). كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، اكااديمية الادارة والسياسة، غزة ,فلسطين.

عبيد، وليد .(2014م) . مدى امكانية تطبيق بطاقة الاداء المتوازن كأداة لتقويم اداء شركة توزيع كهرباء محافظات غزة (رسالة ماجستير غير منشورة). كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة ,فلسطين.

العزاوي ، محمد عبدالوهاب .(2005م).إدارة الجودة الشاملة ,الاردن, عمان : دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.

العفيري، فؤاد .(2010م). " مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية"، مقدم للندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية،

مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين ، كلية إدارة الأعمال ، جامعة الملك سعود.

عقل، مفلح محمد.(2011). مقدمة في الإدارة المالية ، ط1، الاردن ، عمان : مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.

عقل، مفلح محمد.(2001م). مقدمة في الإدارة المالية. ط2، عمان، الأردن: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.

علوان، قاسم نايف .(2005م). إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات الأيزو، ط1، الاردن، عمان : دار الثقافة للنشر والتوزيع .

العمرو، زياد عوده انبيه.(2007م). العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة آل البيت ، عمان ، الاردن .

غانم ، فتح الله.(2009م) .بطاقة التصويب المتوازنة واستراتيجية أسفل الى أعلى: كأداة لتحسن الأداء ، (دراسة ماجستير غير منشورة) ، جامعة القدس المفتوحة ، غزة، فلسطين.

الغبان، ثائر صبري والذهبي جلييلة عيدان. (2007م). استهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للشركات العاملة في بيئة الأعمال الحديثة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الثالث عشر، العدد الثمن والأربعون، جامعة بغداد، 224-250.

غبين، هيثم (2013م) بعنوان: "نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) وأثره على سياسة توزيع الأرباح لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين" (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة الأزهر، غزة ، فلسطين .

الغروري، علي مجدي.(1998م).نحو نظام متكامل لمقاييس الاداء المتوازن في منشآت الاعمال (دراسة تجريبية) .المجلة العلمية لكلية التجارة ،جامعة الأزهر، المجلد الحادي والعشرون ،العدد الخامس عشر.

فخر، نواف الدليمي، خليل .(2002م). محاسبة التكاليف الصناعية ، ط1 ، الاردن ، عمان ، الدار العلمية للنشر و التوزيع ، و دار الثقافة للنشر والتوزيع .

فهيم، علي محمود.(2009م). المفاهيم الحديثة في محاسبة التكاليف، كلية التجارة - جامعة القاهرة، ط1.

فودة، شوقي.(2007م). إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة و التحليل الاستراتيجي للتكلفة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد الأول- المجلد 44.

كراجة (2002م). الإدارة والتحليل المالي، ط2، عمان،الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع.

كلبونة، احمد، وزريقات، قاسم، وسلامة، رفت، (2011م). اثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة على الأداء المالي دراسة ميدانية على الشركات المساهمة العامة الصناعية الاردنية. مجلة الجامعة الاسلامية، ع(2)، م(19).

كيلادا، جوزيف، (٢٠٠٤)، تكامل إعادة الهندسة مع إدارة الجودة الشاملة، ترجمة- د.م / سرور إبراهيم سرور، المملكة العربية السعودية، دار المريخ للنشر

اللوزي، سليمان، ومراد، فيصل، والعكشه، وائل.(1997م). إدارة الموازنات العامة بين النظرية والتطبيق، ط1، الاردن، عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة .

المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.(2001م). تمويل الاعمال والادارة المالية، عمان، الأردن: مطابع شمس.

محرم، زينات و عبد الغني، محمد.(2002م). نظام التكاليف في المنشآت الصناعية، مصر، الاسكندرية : مجلة الدار الجامعية .

المغربي، عبد الحميد عبد الفتاح.(2006). التخطيط الاستراتيجي بقياس الأداء المتوازن، المنصورة، مصر، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع .

المناصير، علي فلاح.(١٩٩٤ م). إدارة الجودة الشاملة: دراسة ميدانية على سلطة الكهرباء الأردنية (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الأردنية، الأردن.

النايلسي، طارق تيسير.(2008م). إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الأردنية، جامعة الحسين بن طلال .

الناظر، رولا محمد شفيق راتب.(2004م). مدى تطبيق إدارة الجودة الشاملة في الأجهزة الحكومية في الأردن (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الأردنية، الأردن.

النقاش، غازي عبد الرزاق (2001م) "التمويل الدولي والعمليات المصرفية الدولية، ط 2، عمان: دار وائل للطباعة والنشر.

نور ، عبد الناصر إبراهيم.(2005م). محاسبة التكاليف الصناعية، ط2، الأردن , عمان ، دار المسيرة للنشر والتوزيع .

نور، عبد الناصر و الفضل، مؤيد .(2002م). العوامل المحددة للعلاقة بين المشاركة في إعداد الموازنات والرضا عن العمل في المنظمة ، دراسة محاسبية مقارنة بين شركات المساهمة الأردنية والعراقية ، مجلة دراسات العلوم الإدارية.

ثانياً/ المراجع الأجنبية :-

- Ahmad, K. (2012). The use of management accounting practices in Malaysian SMEs.
- Andersson, A., & Öztürk, N. (2005). Supplier selection and performance evaluation in just-in-time production environments. *Expert systems with applications*,38(5), 6351-6359.
- Brooke Lerner, E., Garrison, H. G., Nichol, G., Maio, R. F., Lookman, H. A., Sheahan, W. D., ... & Spaite, D. W. (2012). An economic toolkit for identifying the cost of emergency medical services (EMS) systems: detailed methodology of the EMS cost analysis project (EMSCAP). *Academic Emergency Medicine*,19(2), 210-216.
- cima. R. (2008). *Time-driven activity-based costing: a simpler and more powerful path to higher profits*. Harvard business press.
- Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1987). Measure costs right: make the right decisions. *Harvard business review*, 66(5), 96-103.
- Deshpande, B. (2015). Application of Balanced Score Card in Higher Education with special emphasis in a Business School. In *International Conference on Technology and Business Management March* (Vol. 23, p. 25).
- Ding, Y. Y., & McKinstry, S. (2013). Paper trails: The development of management accounting at Alex. Cowan & Sons Ltd, Penicuik, 1779–1965. *Accounting History*, 18(1), 99-119.
- Duncan, Williamson, cost and management accounting , new delhi: prentice hall of india private limited , 1998 p120
- El-Dyasty M. (2006), " A Framework to Accomplish Strategic Cost Management ", available at: <http://ssrn.com> .
- Gering,Michael & Kieth Rosmarin, central beating financial management , june – 2000 p143
- Hilton, R. W. (2002). *Solutions Manual to Accompany Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment*. McGraw-Hill Irwin.

- Hilton, Ronald. (2002). *Managerial Accounting "Creating Value in a Dynamic Business Environment"*. Fifth edition, New York: McGraw- Hill.
- Horngron, Charles T. , *management and cost accounting* , prentice – hall , Inc. London – 1990 p 196
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The balanced scorecard: measures that drive performance. *Harvard business review*, 83(7), 172.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). *The balanced scorecard: translating strategy into action*. Harvard Business Press.
- Kwah, Discole Ganye(2004) *Target Costing In Swedish Firms Fiction, fad or fact? An Empirical Study of some Swedish firms*, International Management, Masters, Graduate Business School, School of Economics and Commercial law, Göteborg University.
- Maher, joun A. , *Activity based costing* , management accounting – 1997 p150
- Maina Waweru, N., Hoque, Z., & Uliana, E. (2004). Management accounting change in South Africa: Case studies from retail services. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(5), 675-704.
- Niven, Paul R., (2006) *"Balanced Scorecard step by step"*, John Wiley and Sons, Inc., Hoboken, New Jersey. Published Imultaneously in Canada.
- Ramljak, B., & Rogošić, A. (2012). Strategic management accounting practices in Croatia. *Journal of international management studies*, 7(2), 93-100.
- Shakouri M. and H. Salehi, (2011), "Ranking the Useful Tools of Management Accounting by Multi Criteria Decision Making (MCDM) " , *Journal of Basic and Applied Scientific Research* , Iran.
- Wadongo, B., & Abdel-Kader, M. (2014). Contingency theory, performance management and organisational effectiveness in the third sector: A theoretical framework. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 63(6), 680-703.

الملاحق

الملاحق

ملحق (1): الاستبانة

The Islamic University–Gaza
Research and Postgraduate Affairs
Faculty of Commerce
Master of Accounting & Finance



الجامعة الإسلامية - غزة
شئون البحث العلمي والدراسات العليا
كلية التجارة
ماجستير المحاسبة والتمويل

الاستبانة

الاستبانة التي بين يديكم هي إحدى أدوات الدراسة لاستكمال متطلبات لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل من الجامعة الإسلامية بغزة بعنوان:

" أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدي الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين "

إيماننا العميق بأنكم خير مصدر للوصول إلى المعلومات المطلوبة ، كونكم أهل خبرة واختصاص، ونعهد بكم الاهتمام والاستعداد الدائمين لمؤازرة الأبحاث العلمية التي تخدم المجتمع وتطوره، لذا توجهنا إليكم لتعبئة هذه الاستبانة وكلنا أمل أن نجد التعاون المطلق من قبلكم .

نأمل من سيادتكم التكرم بقراءة ما ورد في هذه الاستبانة من فقرات بدقة والإجابة عما جاء فيها بموضوعية وذلك بوضع إشارة (√) أمام الإجابة التي تعبر عن وجهة نظركم .

ملاحظة: البيانات التي يتم الحصول عليها منكم تستخدم لأغراض البحث العلمي فقد ويراعي فيها السرية التامة، حيث لا يتم التصريح باسم أي شخص عند الحديث عن النتائج .

شاكرين لكم حسن التعاون،،،

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير ،،،

الباحثة

إيمان عوني أبو يوسف

المصطلحات المستخدمة:

- **أساليب المحاسبة الإدارية:** تطبيق مبادئ المحاسبة الإدارية والمالية لخلق وحماية وزيادة القيمة للأصحاب المصالح في كل من الشركات الربحية وغير الربحية في القطاعين العام والخاص.
- **التكلفة المستهدفة (Target Cost):** أحد أهم تقنيات إدارة التكلفة الموجهة نحو السوق، والتي يتم استعمالها في بداية حياة المنتج -المرحلة المبكرة من دورة حياة المنتج- لتعزيز الربحية والإنتاجية بشكل عام.
- **محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (Activities Based Cost):** طريقة لحساب التكلفة، مصمم لتزويد المديرين بمعلومات التكلفة اللازمة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية والقرارات الأخرى، والتي من المحتمل أن تؤثر على الطاقة الإنتاجية للشركة، وكذلك التكاليف الثابتة فضلاً عن التكاليف المتغيرة، وهو نظام يستخدم كمكمل لنظام التكاليف الأساسي للشركة وليس بديلاً عنه.
- **أسلوب الإنتاج حسب الطلب (Just in Time):** نظام يعمل على خفض مستويات مخزون المواد الخام ومخزون الوحدات تحت الانتاج ومخزون الوحدات المنتجة وبالتالي تحسين كفاءة وجودة الانتاج وحسين الربحية .
- **بطاقة الأداء المتوازن (Balance performance Card):** مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية المتعلقة بعوامل النجاح الحرجة، لخلق قيمة للشركة من خلال تكامل مكوناتها المتمثلة بالفرص الحالية والمستقبلية كما أنها تركز على توجه الشركة نحو الإبداع في مقاييس الأداء في ظل بيئة التصنيع الحديثة.
- **إدارة الجودة الشاملة (Total Quality Management):** مدخل فكري وثقافي لضمان جودة الشركة في جميع مراحلها بدءاً من المواصفات، التي تعنى بمتطلبات الزبون، مروراً بالتصميم والعمليات الإنتاجية والمراحل اللاحقة، وتعتمد على تكامل جميع الأنشطة، ويشترك في ممارستها جميع العاملين، وفي مقدمتها الإدارة العليا، التي تقود إلى التحسين المستمر للمنتجات

القسم الأول : المعلومات العامة

أولاً : معلومات شخصية :

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

ثانياً : معلومات عامة حول الشركة :

1- عمر الشركة (الفترة من تأسيس الشركة حتى تاريخه)

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

2- نشاط الشركة :

□ صناعي □ خدماتي □ استثمار □ مصرفي □ تأمين

3- عدد موظفي الشركة :

□ أقل من 11 □ من 11 - 50 □ من 51 - 100 □ أكثر من 100

4- هل لديكم معرفة بأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة :

□ نعم بنسبة أقل من 30% □ نعم بنسبة أكبر من 30% وأقل من 60%
□ نعم بنسبة أكبر من 60% □ لا يوجد معرفة

5- رأس مال الشركة :

□ 15 مليون أو أقل □ 15 - 30 مليون □ 30 - 45 مليون
□ 45 - 60 مليون □ أكثر من 60 مليون

القسم الثاني: الرجاء وضع إشارة (√) أمام الإجابة التي تتفق معها أو ما تراها مناسبة للأسئلة التالية :-

رقم	المجال الأول :مدى تطبيق الشركة لأسلوب التكلفة المستهدفة (TC)	0%	1%-20%	21%-40%	41%-60%	61%-80%	81%-100%
1	لدى الشركة معرفة بأسلوب التكلفة المستهدفة. (TC))						
2	تقوم الشركة بدراسة وتحليل المنتجات المنافسة ومقارنتها بمنتجاتها .						
3	تحدد الشركة سعر بيع المنتج بناء على دراسات السوق قبل البدء بالعملية الإنتاجية .						
4	يتم تحديد التكلفة الإجمالية للمنتج قبل البدء بعملية الإنتاجية .						
5	تركز الشركة على العملاء وكسب رضاهم .						
6	تعمل الشركة على تحديد هامش الربح للمنتج قبل الإنتاج .						
7	تعتمد الشركة على مجموعة من الموردين الموثوق بهم .						
8	هناك اهتمام بتكاليف المنتج في مرحلة التصميم والتخطيط .						
9	تشكل الشركة فريق عمل متخصص لدراسة تكاليف الإنتاج مسبقاً .						
10	تسعى الشركة إلى خفض تكاليف المنتج في مرحلة مبكرة من الإنتاج .						
11	تهتم الشركة بخصائص ومواصفات المنتج .						
12	تتبنى الشركة إستراتيجية تصميم وتحسين المنتجات بصورة مستمرة .						
13	يتم إجراء عمليات تفنيش ورقابة على المنتجات بصورة مستمرة لضمان الجودة.						

رقم	المجال الأول :مدى تطبيق الشركة لأسلوب التكلفة المستهدفة (TC)	0%	1%-20%	21%-40%	41%-60%	61%-80%	81%-100%
14	استخدام أسلوب ABC)) لتوزيع التكاليف غير المباشرة .						
15	تقوم مؤسستكم بتحديد هامش الربح للمنتج على أساس مكانة المنتج بين منافسيه .						
16	تقوم مؤسستكم بتحديد هامش الربح للمنتج على أساس كمية المبيعات المتوقعة للمنتج .						
17	تقوم مؤسستكم بتحديد هامش الربح للمنتج على أساس مستوى دخول العملاء .						
18	تعمل الإدارة على تخفيض تكلفة من خلال تخفيض التكاليف الخاصة بالتصميم .						
19	تعمل الإدارة على تخفيض التكلفة من خلال تصميم يراعي خفض التكلفة أثناء الإنتاج .						

رقم	المجال الثاني: مدى تطبيق الشركة لأسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC	0%	1%-20%	21%-40%	41%-60%	61%-80%	81%-100%
1	لدى الشركة معرفة بنظام توزيع التكاليف حسب الأنشطة . (ABC)						
2	لدى الشركة القدرة على الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة.						
3	لدى الشركة القدرة على حصر الأنشطة التي يستنفذها كل منتج.						
4	تضع الشركة مخطط تدفق الأنشطة .						
5	تقوم الشركة بتحديد تكلفة كل نشاط.						
6	تستخدم الشركة معدلات تحميل متعددة لتكاليف الأنشطة تراعي العلاقة السببية بين التكلفة والأنشطة المسببة لها.						
7	تقسم الشركة الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة للمنتج وأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج .						
8	تعمل الشركة على تخفيض والحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج (مثل تكاليف التخزين والمناولة).						
9	تقوم الشركة بتخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة .						
10	تقوم الشركة بإعادة تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات والخدمات.						
11	يتم إجراء عمليات تفتيش ورقابة على المنتجات بصورة مستمرة لضمان الجودة.						
12	تخضع منتجات الشركة لإعادة هندسة بين الفينة والأخرى سعياً للتخلص من الإضافات التي لا تحقق قيمة للزبون .						

رقم	المجال الثاني: مدى تطبيق الشركة لأسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC	0%	1%-20%	21%-40%	41%-60%	61%-80%	81%-100%
13	لدى الشركة القدرة على تحديد التكلفة غير المستغلة من الأنشطة .						
14	يوجد لدى الشركة دليل خاص بمراكز التكلفة المستنفذة من قبل مراكز الإنتاج.						
15	يتم تقسيم المنتج إلى أنشطة فرعية لتسهيل تحديد تكلفة المنتج.						
16	استخدام أسلوب (TQM)) إلى جانب أسلوب التكاليف حسب الأنشطة (. (ABC						
17	تتبنى الإدارة منهج التحسين المستمر بصورة مستمرة .						
18	تستخدم الشركة أسلوب (JIT) إلى جانب أسلوب التكاليف حسب الأنشطة (. (ABC						
19	استخدام أسلوب (TC) إلى جانب أسلوب التكاليف حسب الأنشطة (. (ABC))						
20	لدى إدارة الشركة اقتناع بأهمية تطبيق أسلوب تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة .						
21	لدى إدارة الشركة القدرة على تشكيل فريق متكامل لتوزيع التكاليف على أساس الأنشطة .						
22	لدى إدارة الشركة القدرة على تحديد العدد الأمثل من الأنشطة ومسببات التكلفة لكل نشاط .						
23	إدارة الشركة قادرة على إقناع الموظفين بمزايا التحول إلى أي من الأساليب الإدارية الحديثة .						
24	لدى إدارة الشركة القدرة على الاستفادة من التطور التكنولوجي في تطبيق (. (ABC))						

رقم	المجال الثالث :مدى تطبيق الشركة لأسلوب الإنتاج حسب الطلب (JIT)	0%	1%-20%	21%-40%	41%-60%	61%-80%	81%-100%
1	لدى الشركة معرفة بأسلوب الإنتاج بالوقت المحدد. (JIT)						
2	تعمل شركتكم على تخفيض كميات المخزون من المواد الأولية والإنتاج النهائي.						
3	تعتمد الشركة على مجموعة من الموردين الموثوق بهم .						
4	تصنف الآلات على هيئة خلايا تصنيع على أساس المنتجات.						
5	تسعى الشركة لجدولة الإنتاج بالوقت المحدد .						
6	لدى الشركة القدرة على توفير متطلبات العمل بالوقت التي تظهر الحاجة إليها.						
7	لدى الشركة عمال قادرين على التعامل مع الآلات وإجراء الإصلاحات البسيطة والصيانة الروتينية للآلات.						
8	تعمل الشركة على تخفيض والحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج (مثل تكاليف التخزين والمناولة).						
9	عمال الشركة قادرين على اكتشاف الأخطاء وتصحيحها في الوقت المطلوب.						
10	لدى الشركة فريق عمل تعاوني مسؤولا عن تنفيذ المهام مع تنسيق أنشطتهم من أجل الإبقاء على التدفق السلس للعمليات.						
11	تسعى الشركة للتحسين المستمر لتدفق المنتج.						

رقم	المجال الثالث: مدى تطبيق الشركة لأسلوب الإنتاج حسب الطلب (JIT)	0%	1%-20%	21%-40%	41%-60%	61%-80%	81%-100%
12	تسعى الشركة للقضاء على الفاقد أو الهدر في الموارد.						
13	تحفز الشركة العاملين على خطوط الإنتاج وتمنحهم صلاحيات مناسبة لإنتاج منتجات ذات جودة عالية.						
14	تعمل الشركة على اختصار الوقت المطلوب لأداء العمل.						
15	تتبنى الشركة إستراتيجية تصميم وتحسين المنتجات بصورة مستمرة.						
16	استخدام أسلوب ((ABC لتوزيع التكاليف غير المباشرة بجانب استخدام (JIT).						
17	يتم العمل على استغلال الوقت المتاح للإنتاج بشكل أمثل لتقليل الهدر في الوقت.						
18	ترتب الآلات أو مكاتب الخدمة بطريقة تسمح بالاستغلال الأمثل لمساحة العمل.						
19	يتم ترتيب الآلات أو مكاتب الخدمة بحيث لا تسمح بوجود مخزون إنتاج تحت التشغيل أو تراكم الملفات.						
20	استخدام أسلوب (TQM) إلى جانب أسلوب الإنتاج بالوقت المحدد (JIT).						

رقم	المجال الرابع : مدى تطبيق الشركة لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن (BSC)	0%	1%-20%	21%-40%	41%-60%	61%-80%	81%-100%
1	يعد مفهوم نظام بطاقة الأداء المتوازن ((BSC من المفاهيم الحديثة نسبياً لإدارة الشركة .						
2	رغبة الإدارة في تحسين قياس أداء الشركة يزيد من فرص تطبيق نظام (BSC).						
3	توفر إجراءات وأنظمة محاسبية تتميز بالمرونة يساعد في تطبيق نظام ((BSC						
4	تطبيق نظام ((BSCيساعد في توفير قاعد بيانات تساعد المستويات الإدارية العليا باتخاذ القرارات الرشيدة يساهم في تطبيق نظام ((BSC						
5	ارتفاع تكلفة تطبيق نظام ((BSC في الشركة لا يشكل عائقاً لتطبيقه.						
6	النتائج المتوقعة من تطبيق نظام (BSC) تفوق ارتفاع التكاليف الناتجة عن تطبيقه .						
7	توفير بيانات للإدارة العليا للشركة بصورة شاملة عن عملياتها يتطلب تطبيق نظام ((BSC						
8	تطبيق نظام ((BSCيساهم في تعزيز نظام الرقابة الداخلية للشركة.						
9	توفر الموارد البشرية المؤهلة علمياً وعملياً لدى إدارة الشركة يسهل تطبيق نظام ((BSC						
10	يتطلب تطبيق نظام (BSC) تحليل الرؤية والإستراتيجية للشركة وترجمتها على شكل أهداف إستراتيجية.						
11	يساهم تطبيق نظام ((BSCفي وضع الخطط الإستراتيجية للشركة.						

رقم	المجال الرابع : مدى تطبيق الشركة لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن (BSC)	0%	1%-20%	21%-40%	41%-60%	61%-80%	81%-100%
12	تضع الشركة مقاييس للأداء المالي فيها ومدى تحقيق الهدف المالي للشركة.						
13	يتم قياس الخدمات الداخلية في الشركة والعمل على تطوير آلية العمل.						
14	تقوم الشركة بمتابعة الأداء ومدى تحقيقه للأهداف الموضوعه .						
15	تعمل الشركة على تطوير نظم المعلومات بشكل مستمر .						
16	يساهم تطبيق نظام (BSC) في استغلال الموارد والإمكانيات المتاحة بآليات تمكن من تحقيق أرباح فوق المستوى المألوف .						
17	تتخذ إجراءات فاعلة لتحقيق الانسجام بين العمليات الداخلية والأهداف العامة .						
18	يوجد لدى الموظفين فكرة واضحة عن خصائص الشركة المهنية والثقافية بالإضافة للإمكانيات المادية .						
19	يتم مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المستهدف للوصول إلى نتائج يمكن الحكم بموجبها على مدى نجاح الشركة في تحقيق أهدافها الإستراتيجية .						
20	تجري عمليات تدقيق دورية على فروع الشركة وبشكل منتظم .						

رقم	المجال الخامس : مدى تطبيق الشركة لأسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM)	0%	1%-20%	21%-40%	41%-60%	61%-80%	81%-100%
1	لدى إدارة الشركة دراية كافية بأسلوب الجودة الشاملة (TQM) بالإنتاج.						
2	لدى إدارة الشركة تصور واضح لإدارة الجودة الشاملة.						
3	لدى إدارة الشركة كفاءات بشرية مؤهلة لتطبيق نظام الجودة الشاملة.						
4	تعمل الشركة على خلق بيئة ثقافية ملائمة لفلسفة إدارة الجودة الشاملة.						
5	تلتزم الشركة بتدريب العاملين وتطوير مهاراتهم .						
6	لدى الشركة نظام فعال للاتصالات والتغذية العكسية.						
7	تستخدم الشركة المدخل العلمي في حل المشاكل وتحسين العمليات.						
8	تعمل الشركة على زيادة الكفاءة أثناء العمل لتخفيض أخطاء التشغيل.						
9	تضع الشركاء مقاييس لرضا المستهلكين عن جودة خدماتها ومنتجاتها.						
10	تقوم الشركة بتعديلات مستمرة في عمليات الإنتاج لتتلاءم ومتطلبات الجودة.						
11	تعزز الشركة موقعها التنافسي من خلا التركيز على تقديم السلع والخدمات بجودة عالية.						
12	تخفض الشركة التكلفة عبر تخفيض عدد الوحدات المعيبة والتالفة .						

رقم	المجال الخامس : مدى تطبيق الشركة لأسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM)	0%	1%-20%	21%-40%	41%-60%	61%-80%	81%-100%
13	تطبق الشركة خطة واضحة ومحددة الأهداف تلتزم بالجودة.						
14	تنوع الشركة منتجاتها لتلبية حاجات ومتطلبات الزبائن.						
15	تسعى الشركة لاكتساب رضا الزبائن من خلال دراسة حاجاتهم .						
16	يتم إشراك العاملين في وضع الخطط وتحسين الجودة والأداء .						
17	يتم إجراء عمليات تفتيش ورقابة على المنتجات بصورة مستمرة لضمان الجودة.						
18	تتبنى الشركة إستراتيجية تصميم وتحسين المنتجات بصورة مستمرة.						
19	لدى الشركة نقاط تفتيش في كل مرحلة إنتاجية بهدف الوصول لإنتاج نهائي جيد.						
20	لدى الشركة القدرة الكافية التي تؤهلها للاستجابة السريعة لمتطلبات العملاء فيما بعد البيع .						
21	استخدام أسلوب ((ABC لتوزيع التكاليف غير المباشرة.						
22	تتبنى الإدارة منهج التحسين المستمر بصورة مستمرة .						
23	استخدام أسلوب ((BSC إلى جانب أسلوب (TQM).						

ملحق (2): رسالة تسهيل المهمة

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



الجامعة الإسلامية - غزة
The Islamic University - Gaza

هاتف داخلي 1150

مكتب نائب الرئيس للبحث العلمي والدراسات العليا

الرقم.....ج.س.ع./35/...

التاريخ.....2016/02/13

لن يهمه الأمر

الموضوع/ تسهيل مهمة طالبة ماجستير

تهديكم شئون البحث العلمي والدراسات العليا أعطر تحياتها، وترجو من سيادتكم بمساعدة الطالبة/ إيمان عوني عليان أبو يوسف ، برقم جامعي 220130110 المسجلة في برنامج الماجستير بكلية التجارة تخصص المحاسبة والتمويل وذلك بهدف تطبيق أدوات دراستها والحصول على المعلومات التي تساعد في إعدادها والتي بعنوان:

أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين

لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين

The Impact of Modern Managerial Accounting Methods used in Rises
Investors trust with public Contributing Companies listed under
Palestinian Bourse

والله ولي التوفيق،،،

نائب الرئيس لشئون البحث العلمي والدراسات العليا

أ.د. عبدالرؤف علي المناعمة



صورة إلى:-
الملك.

ملحق (3): قائمة بأسماء محكمي الاستبانة

الاسم	الجامعة
د. خالد عيسى	جامعة فلسطين
د. علي النعامي	جامعة الأزهر
د. جبر الداعور	جامعة الأزهر
د. نافذ بركات	الجامعة الإسلامية
أ.د. عصام البحيصي	جامعة فلسطين
أ.د. سالم حلس	الجامعة الإسلامية
د. ماهر درغام	الجامعة الإسلامية