

بسم الله الرحمن الرحيم



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

دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحوكمة
"دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية"

إعداد الطالب:

أحمد محمود خليل الأسطل

إشراف الدكتور:

ماهر موسى حامد درغام

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

1431 هـ - 2010 م

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

﴿ وَمَا تَوْفِیْقِیْ اِلَّا بِاللّٰهِ عَلَیْهِ
تَوَكَّلْتُ وَاِلَیْهِ اُنِیْب ﴾

سورة هود، آية (88).

الإهداء

- إلى كل من صلى على خير البرية عليه الصلاة والسلام.
- إلى المجاهدين من أجل إعلاء راية التوحيد.
- إلى الذين إذا قالوا صدقوا... وإذا صدقوا عملوا... وإذا ما أحسنوا أخلصوا دينهم لله... لا يريدون جزاءً ولا شكوراً.
- إلى من استمد منها الدفء والحنان... إلى من ربتني على العفة والكرامة والشرف... إلى من غرست في حب العلم منذ نعومة أظفاري... إلى أمي... (ألمي ومستقبلي).
- إلى النموذج النادر من نماذج العطاء المتدفق الذي لم ينضب معينه يوماً واحداً... إلى من رباني بحبات العرق... وماء العيون... إلى الباحث عن الحق دائماً ولا يخاف فيه لومة لائم... إلى أبي (قدوتي ومفخرتي).
- إلى من شاطروني الألم والأمل... إلى إخواني الأعزاء.
- إلى الأكرم منا جميعاً، الشهداء الذين بذلوا أرواحهم رخيصة في سبيل الله، وأخص منهم بالذكر: علي إبراهيم عاشور، وأحمد محمد الأسطل - رحمهما الله تعالى.
- إلى كل من غرس شجرة... أو بذر بذرة... أو أضاء شمعة... لتنت كرامة... وتبني حرية... وتحيا أمة.

شكر وتقدير

قال الله تعالى : (لَيْنُ شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ) (1).

الحمد لله أولاً وآخراً أهل الشناء والشكر، الذي وفقني لإتمام هذا البحث وهياً لي من الأساتذة، والأهل والأحبة من أزربي في مشوار بحثي فله الحمد بكرةً وعشياً. وإقراراً بالفضل لذويه ونزولاً عند قول النبي - صلى الله عليه وسلم - : " من لا يشكر الناس لا يشكر الله " (2).

فإن الواجب يدفعني إلى أن أحص بالشكر بعد الله تعالى نبع المعرفة وأستاذي المشرف على رسالتي الدكتور/ ماهر موسى درغام حفظه الله .الذي تفضل عليّ بأن أعطاني الكثير من وقته الثمين، فلم يدخر جهداً في مساعدتي وتقديم العون العلمي والمعنوي لي، فكان نعم الأستاذ، ونعم المشرف، فجزاه الله عني كل خير وبارك الله له في علمه وعمره، وجعله ذخراً للإسلام والمسلمين. كما وأتقدم بالشكر والعرفان لأستاذي الكريمين أعضاء لجنة المناقشة:

الدكتور/ علي عبد الله شاهين حفظه الله.

الدكتور/ حمدي شحدة زعرب حفظه الله.

على ما بذلاه من جهد في قراءة بحثي وتصويبه وتنقيحه ليخرج في أهى حلة فجزاهما الله عني وعن طلبة العلم وعن أمة الإسلام خير الجزاء.

وجزى الله كل الإخوة والأصدقاء والأحبة الذين وقفوا بجاني وشجعوني خير الجزاء وأخص

بالذكر منهم الأستاذ/ محمد مروان بربخ، والأستاذ / عبد العزيز محمود أبو عليان.

وأخيراً أتقدم بشكري وتقديري لكل من أسهم في إخراج هذه الرسالة إلى الوجود ولو بأقل

مجهود.

والشكر موصول لمحضن العلم ومنارة العلماء وصرح الفكر والإبداع جامعتي الغراء، الجامعة

الإسلامية.

وصلى الله على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه وسلم.

¹ سورة إبراهيم: الآية (7).

² أخرجه أبو داود في سننه (كتاب الأدب، باب في شكر المعروف، 2005/4، رقم 4811)، وصححه الألباني في صحيح سنن أبي داود (182/3).

بيان المحتويات

رقم الصفحة	بيان المحتويات	م.
	صفحة العنوان	
	نتيجة الحكم على أطروحة ماجستير	
ب	آية قرآنية	
ت	الإهداء	
ث	شكر وتقدير	
ج	بيان المحتويات	
د	فهرس الجداول	
ذ	فهرس الملاحق	
ر	ملخص الدراسة	
ز	Abstract	
1	الفصل الأول: الإطار العام للدراسة	
2	مقدمة	1-1
3	مشكلة الدراسة	2-1
4	أهمية الدراسة	3-1
4	أهداف الدراسة	4-1
4	فرضيات الدراسة	5-1
5	الدراسات السابقة	6-1
15	ما يميز الدراسة	7-1
16	الفصل الثاني: تحديد تكلفة المنتجات	
17	مقدمة	0-1-2
18	تحديد إجمالي تكاليف الإنتاج	1-1-2
18	تحديد تكلفة المنتج	2-1-2
19	تحديد أساس قياس التكلفة	3-1-2
20	خصائص المعلومات التكاليفية	4-1-2
23	الفصل الثالث: التنافسية وحوكمة الشركات	
24	مقدمة	
25	المبحث الأول: مفهوم المنافسة والسياسات التنافسية والقدرة التنافسية	
26	تمهيد	0-1-3
26	مفهوم المنافسة	1-1-3
27	السياسات التنافسية	2-1-3
29	القدرة التنافسية	3-1-3
30	الاستراتيجيات العامة للتنافس	1-3-1-3
31	الميزة التنافسية	4-1-3

33	المبحث الثاني: حوكمة الشركات	
34	تمهيد	0-2-3
34	مفهوم حوكمة الشركات	1-2-3
35	أهمية حوكمة الشركات	2-2-3
35	أبعاد الحوكمة (مجالات الحوكمة)	3-2-3
36	الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات	4-2-3
37	مبادئ حوكمة الشركات	5-2-3
41	حوكمة الشركات في فلسطين	6-2-3
41	واقع الحوكمة في فلسطين	1-6-2-3
42	معوقات تطبيق الحوكمة في فلسطين	2-6-2-3
42	مبادرات وتجارب الحوكمة في فلسطين	3-6-2-3
43	المبحث الثالث: محاسبة المسؤولية كأحد آليات الحوكمة بالشركات الصناعية	
44	تمهيد	0-3-3
44	مفهوم محاسبة المسؤولية	1-3-3
45	أهمية محاسبة المسؤولية	2-3-3
45	خصائص محاسبة المسؤولية	3-3-3
46	مزايا تطبيق محاسبة المسؤولية	4-3-3
46	مقومات نظام محاسبة المسؤولية	5-3-3
46	تحديد مراكز المسؤولية	1-5-3-3
47	هيكل تنظيمي جيد ومفهوم	2-5-3-3
48	وجود نظام معلومات محاسبي متطور وشامل	3-5-3-3
48	قياس الأداء الفعلي باستخدام الأنظمة المحاسبية المختلفة	4-5-3-3
48	تحليل الانحرافات في مراكز المسؤولية وتحديد المسؤولية عن حدوثها	5-5-3-3
48	نظام تقارير الأداء لمراكز المسؤولية	6-5-3-3
49	وجود نظام حوافز فعال	7-5-3-3
50	المبحث الرابع: الإدارة الاستراتيجية للتكلفة كأحد آليات الحوكمة بالشركات الصناعية	
51	تمهيد	0-4-3
51	مفهوم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة	1-4-3
52	تنظيم إدارة التكلفة	2-4-3
53	أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة	3-4-3
57	المبحث الخامس: إدارة الجودة الشاملة كأحد آليات الحوكمة بالشركات الصناعية	
58	تمهيد	0-5-3
58	مفهوم إدارة الجودة الشاملة	1-5-3
58	مبادئ إدارة الجودة الشاملة	2-5-3
59	عناصر إدارة الجودة الشاملة	3-5-3
61	فوائد تطبيق إدارة الجودة الشاملة.	4-5-3

61	تكاليف الجودة	5-5-3
63	الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية	
64	مقدمة	
65	المبحث الأول: قطاع الصناعة في سوق فلسطين للأوراق المالية	
66	تمهيد	0-1-4
66	أهداف التصنيع في فلسطين	1-1-4
67	المؤشرات الإحصائية الرئيسية لقطاع الصناعة	2-1-4
67	الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية	3-1-4
69	المبحث الثاني: منهجية الدراسة	
70	أسلوب الدراسة	1-2-4
70	مجتمع وعينة الدراسة	2-2-4
70	أداة الدراسة	3-2-4
71	معايير قياس الاستبانة	4-2-4
71	صدق الاستبانة	5-2-4
72	ثبات الاستبانة	6-2-4
79	الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة	7-2-4
80	المبحث الثالث: تفسير وتحليل مجالات الدراسة واختبار الفرضيات	
81	الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق الخصائص والسمات الشخصية	1-3-4
83	تحليل وتفسير مجالات الدراسة	2-3-4
94	مناقشة واختبار الفرضيات	3-3-4
99	المبحث الرابع: النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية المقترحة	
100	النتائج	1-4-4
102	التوصيات	2-4-4
103	الدراسات المستقبلية المقترحة	3-4-4
104	المراجع	
111	الملاحق	

فهرس الجداول

رقم الصفحة	بيان الجدول	رقم الجدول
67	المؤشرات الإحصائية الرئيسية لقطاع الصناعة في سوق فلسطين للأوراق المالية	1
68	الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية	2
71	درجات مقياس ليكرت	3
72	معامل الارتباط بين كل فقرة من الفقرات والدرجة الكلية للمجال الأول	4
73	معامل الارتباط بين كل فقرة من الفقرات والدرجة الكلية للمجال الثاني	5
75	معامل الارتباط بين كل فقرة من الفقرات والدرجة الكلية للمجال الثالث	6
76	معامل الارتباط بين كل فقرة من الفقرات والدرجة الكلية للمجال الرابع	7
78	معامل الارتباط بين كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة	8
78	نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة	9
81	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	10
81	توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي	11
82	توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي	12
82	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	13
83	المتوسط الحسابي والأهمية النسبية والقيمة الاحتمالية للمجال الأول	14
84	المتوسط الحسابي والأهمية النسبية والقيمة الاحتمالية للمجال الثاني	15
88	المتوسط الحسابي والأهمية النسبية والقيمة الاحتمالية للمجال الثالث	16
91	المتوسط الحسابي والأهمية النسبية والقيمة الاحتمالية للمجال الرابع	17
94	معامل الارتباط ومستوى الاحتمال للفرضية الأولى	18
95	معامل الارتباط ومستوى الاحتمال للفرضية الثانية	19
95	معامل الارتباط ومستوى الاحتمال للفرضية الثالثة	20
96	معامل الارتباط ومستوى الاحتمال للفرضية الرابعة	21
96	معامل الارتباط ومستوى الاحتمال للفرضية الخامسة (أ)	22
97	معامل الارتباط ومستوى الاحتمال للفرضية الخامسة (ب)	23
97	متوسطات الرتب للتخصصات العلمية	24
97	معامل الارتباط ومستوى الاحتمال للفرضية الخامسة (ج)	25
98	معامل الارتباط ومستوى الاحتمال للفرضية الخامسة (د)	26

فهرس الملاحق

رقم الصفحة	بيان الملحق	رقم الملحق
112	قائمة الاستبانة	1
119	قائمة أسماء محكمي الإستبانة	2

ملخص الدراسة

تناولت الدراسة بالتحليل والمناقشة دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحوكمة: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية. وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة من خلال جمع البيانات من مصادرها الأولية والثانوية، حيث تم جمع البيانات من خلال استبانة أعدت خصيصاً لهذا الغرض، وتم توزيعها على مجتمع الدراسة المكون من فئة (المدير العام، المدير المالي، مدقق الحسابات، رئيس قسم الحسابات، المحاسب) في الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية البالغ عددهم (55)، وتم الحصول على (50) استبانة بنسبة استرداد (90.9%). وقد تم استخدام برنامج التحليل الإحصائي (Spss) في تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها: 1- هناك أثر للتحديد الدقيق لتكلفة المنتجات على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية. 2- هناك أثر لتطبيق آليات محاسبة المسؤولية على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية. 3- هناك أثر لتطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية لتكلفة على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية. 4- هناك أثر لتطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية. وكان من أهم توصيات الدراسة: 1- ضرورة توجيه الاهتمام بدرجة أكبر لبيانات التكاليف وتحليلاتها، لأنها تمثل المدخل الفعال لوصول الشركات الصناعية إلى مركز تنافسي مميز في ظروف المنافسة السائدة حالياً. 2- ضرورة أن تتضمن الإجراءات الحاكمة للتنظيم الإداري الفعال بالشركات الصناعية الفلسطينية، دور أنظمة التكاليف والمحاسبة الإدارية في وضع خطط الشركة، ووضع الأهداف، ومتابعة التنفيذ، وتقويم الأداء في ضوء آليات الحوكمة المتمثلة في: تطبيقات محاسبة المسؤولية وأساليب الإدارة الاستراتيجية لتكلفة ومفاهيم الجودة الشاملة. 3- العمل على تفعيل دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية باعتبارها نظاماً للمعلومات في تحقيق استراتيجية القدرة التنافسية للشركات. 4- ضرورة إدخال مفهوم حوكمة الشركات في خطط المناهج الدراسية بأقسام المحاسبة في الجامعات الفلسطينية. 5- العمل على إجراء المزيد من الدراسات والأبحاث الخاصة بتطبيقات الحوكمة والممارسة السليمة لها.

Abstract

Through analysis and discussion, the study tackles the role costs data in activating competition in light of methods of governance. An applied study on industrial companies registered at Palestine Securities.

The researcher used the analytic descriptive method in his study. He gathered data from its major and minor resources through a questionnaire was designed for this purpose. This questionnaire was distributed on study sample, which includes general manager, financial manager, auditor, accountant and head of accounting department) in the registered companies at Palestine Securities. Their number was 55 persons, where 50 questionnaires were retrieved and this represents 90.9%. The researcher used Statistical Package for Social Sciences (SPSS) to analyze data and assumptions.

Study findings:

- There is an effect for accurate specifying of products cost on activating and increasing competitive ability of industrial registered companies at Palestine Securities.
- There is an effect for applying responsibility accounting methods on activating and increasing competitive ability of industrial registered companies at Palestine Securities.
- There is an effect for applying methods of strategic administration for cost on activating and competitive ability of industrial registered companies at Palestine Securities.
- There is an effect for applying comprehensive quality system on activating and increasing competitive ability of industrial registered companies at Palestine Securities.

Study recommendations:

- Giving more focus on costs data and its analyses because they represent the effective entrance to reach industrial registered companies at Palestine Securities.
- Including cost systems and administrative accounting in putting plans for companies within governance of administrative organization. It also should include objectives, following up process, evaluation and methods of strategic administration.
- Working on activating methods of modern administrative accounting as a system for information helps in achieving strategy for competition between companies.
- Inserting the concept of corporate governance at university curricula related to accounting.
- Working on more studies and researches connected to applications of governance and the correct practice of it.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1-1: مقدمة.

2-1: مشكلة الدراسة.

3-1: أهمية الدراسة.

4-1: أهداف الدراسة.

5-1: فرضيات الدراسة.

6-1: الدراسات السابقة.

7-1: ما يميز الدراسة.

1-1: مقدمة

إن نظام محاسبة التكاليف يعتبر أساس في جميع الشركات الصناعية والخدمية المختلفة، ونظراً للانفتاح العالمي وزيادة قوة المنافسة وانفتاح الأسواق واتفاقيات التجارة العالمية دفع جميع الشركات في مختلف القطاعات إلى الاهتمام بأنظمة التكاليف بهدف الحد من الهدر في عناصر الإنتاج ومحاولة استخدام طرق وأساليب حديثة لحساب التكاليف بهدف خفض التكاليف عند حدها الأدنى وبالتالي إعطاء ميزة تنافسية للمنتج من خلال تخفيض الأسعار وزيادة الجودة (أبو شنب، 2008: 2).

ويجب على نظام التكاليف الذي تقرر إدارة الشركة اختياره أن لا يقتصر على مجرد تحديد تكلفة المنتج بل من الضروري تأمين وتحديد هذه التكلفة على أعلى درجة ممكنة من الدقة، إضافة إلى جاهزية هذه المعلومة في أي وقت تحتاجه الإدارة مما سيمكنها من اتخاذ قرارات تتعلق بتسعير وترويج المنتج أي له علاقة مباشرة بوجودها. هذا وإن وجود أي شركة يجب أن لا يعني إضافة رقماً إلى مجموع هذه الشركات في السوق بل يجب أن تقاس عملية وجود الشركة بحجم تنافسها في سوق المنتج الذي تنتجه.

إن قدرة المنظمة على تصميم وتصنيع وتسويق منتج بكلفة أقل مقارنة مع المنظمات المنافسة، وبما يؤدي في النهاية إلى تحقيق عوائد أكبر أو بعبارة أخرى قدرة المنظمة على إنتاج وتسويق منتجاتها بسعر أقل من معدل السعر للمنظمات المنافسة، هذا لا يعني أن تقدم المنتجات أو الخدمات بأقل من مستويات كلفتها، إنما يمكن أن يتم من خلال الوصول إلى تكلفة متغيرة أقل، أو تحقيق مستوى أقل من نفقات التسويق، أو تحقيق مستوى أقل من النفقات التشغيلية والنفقات الإدارية، وكل نوع من هذه التكاليف يمكن أن يكون مصدراً للميزة التكاليفية.

إن القدرة التنافسية هي الإطار الذي يُمكن المنشأة من التميز والتفوق على المنافسين ويتحدد هذا الإطار بأربعة عوامل هي: 1- توفر عناصر الإنتاج كماً وكيفاً ومدى توفر خدمات البنية التحتية. 2- الطلب من حيث حجمه ونمطه الذي يرتبط بالعادات الاجتماعية السائدة. 3- درجة التشابك الاقتصادي بين القطاعات الاقتصادية وما يوفره التشابك القوي من سرعة وتكلفة أقل في الحصول على مدخلات الإنتاج. 4- البيئة المحلية وتأثيرها على إستراتيجية المؤسسات وهيكلها ونشأتها وتنظيمها وتنافسيتها (الطراونة، 2002: 264).

إن دخول ميدان المنافسة يتطلب من الشركة التمتع بالعديد من المزايا، لعل من أهمها الأسعار الملائمة لمنتجاتها، الاختيار الدقيق لمانفذ تصريف هذه المنتجات مما يؤمن سرعة الحصول على العوائد المتأتية من عمليات البيع بأقل حد ممكن من المخاطر. وهذا يعتمد على جودة المنتج من ناحية وقدرة الإدارة على اتخاذ القرار المناسب وبالسعر المناسب لمنتجاتها في

الوقت المناسب، وهذا بدوره يتطلب نظام تكاليف يُؤمّن دقة حساب تكلفة المنتج إضافةً إلى تأمين كامل المعلومات المتعلقة بالمنتج في الوقت المناسب.

ولقد تزايدت الأهمية الخاصة بتطبيق مبادئ وآليات حوكمة الشركات خاصة في ظل العولمة الاقتصادية وزيادة حدة المنافسة بين جميع الوحدات الاقتصادية على المستوى المحلي والعالمى، ومحاولة كل نشاط إنتاجي البحث عن دور ملائم يتيح له دعم الأداء والقدرة التنافسية وعدم التعرض لشبح الانهيارات المالية والفشل والطرده من السوق، ولذا فقد حظي مفهوم حوكمة الشركات بالاهتمام وأصبح على قائمة أولويات البحث العلمي.

ولا شك أن مفاهيم حوكمة الشركات كمحاسبة المسؤولية والإدارة الإستراتيجية للتكلفة والجودة الشاملة تهم بالدرجة الأولى المهتمين بمحاسبة التكاليف كمجموعة من مبادئ الحوكمة التي تعمل على تفعيل ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية من خلال العمل على ضرورة تطبيق هذه الآليات (حميدة، 2005: 2).

1-2: مشكلة الدراسة

تكمن مشكلة الدراسة في الإجابة عن السؤال الرئيس التالي: ما دور بيانات التكاليف في تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية في ضوء آليات الحوكمة؟ ويتفرع منه الأسئلة التالية:

- 1- هل يوجد علاقة بين التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات وبين تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية؟
- 2- هل يوجد علاقة بين تطبيق آليات محاسبة المسؤولية وبين تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية؟
- 3- هل يوجد علاقة بين تطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وبين تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية؟
- 4- هل يوجد علاقة بين تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة وبين تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية؟
- 5- هل يوجد فروق حول دور بيانات التكاليف في تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تُعزى للمتغيرات الشخصية؟

3-1: أهمية الدراسة

تبرز أهمية الدراسة من خلال النقاط التالية:

- 1- ستقدم خدمة حيوية لكل الفئات ذات المصلحة في نجاح الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية وتقدمها واستمرارها وتفعيل قدرتها التنافسية، وذلك بدءاً من حملة الأسهم ومروراً بأصحاب المصالح الأخرى وانتهاءً بجهات الرقابة والإشراف.
- 2- تفيدي إدارات التسويق في الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية لإدارة السياسات التنافسية بشكل فعال لهذه الشركات.
- 3- تفيدي الاقتصاد الوطني الفلسطيني وازدهاره بالعمل على تطبيق آليات ومبادئ الحوكمة في الشركات الصناعية الفلسطينية.

4-1: أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي:

- 1- تبيان أثر التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات في تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.
- 2- التعرف على آليات ومبادئ الحوكمة المتمثلة في محاسبة المسؤولية والإدارة الإستراتيجية للتكلفة وإدارة الجودة الشاملة وانعكاس تطبيقها على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.
- 3- العمل على وضع نتائج وتوصيات الدراسة في خدمة إدارة الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية والتي من شأنها تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية لها ومساعدتها في اتخاذ قراراتها.
- 4- فتح المجال أمام الدراسات والأبحاث الأخرى، وذلك لقلّة الدراسات في هذا المجال على المستوى المحلي.

5-1: فرضيات الدراسة

تستند الدراسة على الفرضيات التالية:

- 1- يؤثر التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات تأثيراً ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.
- 2- يؤثر تطبيق آليات محاسبة المسؤولية تأثيراً ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

- 3- يؤثر تطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة تأثيراً ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.
- 4- يؤثر تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة تأثيراً ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.
- 5- يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ حول دور بيانات التكاليف في تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تُعزى للمتغيرات الشخصية.

1-6: الدراسات السابقة

أولاً: الدراسات العربية

1- دراسة قنديل (2008)، بعنوان: "أثر تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة على السياسات التنافسية في المنشآت الصناعية: دراسة تطبيقية على منشآت القطاع الصناعي في قطاع غزة".

هدفت الدراسة إلى دراسة أثر تطبيق متغيرات نظام إدارة الجودة الشاملة كمتغيرات مستقلة على السياسات التنافسية في المنشآت الصناعية الفلسطينية كمتغير تابع، بالإضافة إلى التعرف على واقع إدارة الجودة الشاملة في المنشآت الصناعية الفلسطينية، والتعرف على السياسات التنافسية التي تتبعها هذه الشركات.

وقد كشفت الدراسة عن مجموعة من النتائج تتلخص في:

- إن هناك اهتماماً كبيراً من قبل المنشآت الصناعية الفلسطينية بأبعاد نظام إدارة الجودة الشاملة، وتطبيق هذه الأبعاد بدرجات ومستويات إيجابية متفاوتة.
- هناك اهتمام كبير من قبل هذه المنشآت بالسياسات التنافسية وتطبيقها بدرجات ومستويات إيجابية متفاوتة.
- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين جميع متغيرات نظام إدارة الجودة الشاملة والسياسات التنافسية المتبعة في المنشآت الصناعية الفلسطينية.
- ومن أهم ما أوصت به الدراسة:
- زيادة الاهتمام والوعي بضرورة تطبيق كافة أبعاد الجودة الشاملة.
- ضرورة تحديد المنشآت لأهدافها الاستراتيجية والمرحلية واختيار السياسات والأساليب المناسبة لتحقيقها بشكل دقيق ومدروس.

- ضرورة أن تسعى المنشآت لزيادة قدرتها التنافسية كهدف استراتيجي بشكل يتفق ومتطلبات النظام الاقتصادي العالمي الجديد.

2- دراسة الرحيلي (2008)، بعنوان: "لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات: حالة السعودية".

هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على مفهوم حوكمة الشركات، وأسباب ودوافع انتشار هذا المفهوم في السنوات الأخيرة في الدول المتقدمة، وبحث ومناقشة دور لجان المراجعة كأحد أبرز دعائم تحقيق هذا المفهوم الجديد وعلاقة ذلك بالمراجعة الداخلية والخارجية مع التركيز على حالة المملكة العربية السعودية.

وقد كشفت الدراسة عن مجموعة من النتائج تتلخص في:

- بالرغم من حداثة مفهوم حوكمة الشركات في البيئة السعودية إلا أنه يلاحظ أن هناك تحركاً جاداً من قبل المهتمين لمحاولة شرح هذا المفهوم والتعرف على جوانبه وكيفية تطبيقه في قطاع الأعمال السعودي.

- تبني مفهوم حوكمة الشركات يعزز الإفصاح والشفافية.

- تطبيق القواعد الجديدة للجان المراجعة في الشركات المساهمة سوف يساهم إيجابياً في الرقابة على هذا النوع من الشركات، الأمر الذي ينعكس على دعم وتفعيل مفهوم حوكمة الشركات في البيئة السعودية.

ومن أهم ما أوصت به الدراسة:

- ضرورة العمل على إنشاء مركز وطني تحت مسمى "المركز الوطني لحوكمة الشركات" ليتولى كل ما له علاقة بتفعيل تطبيق مفهوم حوكمة الشركات في المملكة.

- الإسراع في مراجعة الأنظمة واللوائح (خاصة تلك المتعلقة بتنظيم الشركات والبنوك) وتطويرها بما يتلاءم مع متطلبات الفترة الحالية والمستقبلية، وبما يعزز الإفصاح والشفافية في البيانات المالية.

- التأكيد على أهمية التعاون بين لجنة المراجعة بالشركات المساهمة وكل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، الأمر الذي يعزز الرقابة على هذه الشركات.

3- دراسة أبو شنب (2008)، بعنوان: "دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة: دراسة ميدانية".

هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة، وتقييم هذه الأنظمة وتطورها، وبيان دور بيانات نظام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة المنتجات وتسعيرها، ومدى اعتماد إدارة الشركة على مخرجات نظام التكاليف في اتخاذ القرار.

- وقد كشفت الدراسة عن مجموعة من النتائج تلخصت في:
- تلعب بيانات التكاليف دور كبير في مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المختلفة.
 - غالبية الشركات تستخدم نظام التكاليف المحوسب.
 - تحديد أسعار المنتجات وقياس تكلفة الإنتاج هو الهدف الأساس لتطبيق نظام التكاليف من وجهة نظر الإدارة.
 - أنظمة التكاليف في الشركات تحتاج إلى تطوير وتحسين فيما يتعلق بأسس ومعدلات تحميل التكاليف غير المباشرة والمقومات والنظريات المستخدمة بما يتلاءم مع التغيرات الحاصلة في بيئة التصنيع الحديثة.
 - ومن أهم ما أوصت به الدراسة:
 - ضرورة زيادة الاهتمام بنظام محاسبة التكاليف من خلال التحسين والتطوير الدائم للنظام من حيث المقومات والأسس والنظريات.
 - تطوير الكوادر المحاسبية العاملة في الشركة لتواكب آخر التطورات المتسارعة المرتبطة بالتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة.
 - العمل على تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط في تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة.

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

هدفت الدراسة إلى تزويد المستثمرين في سوق فلسطين للأوراق المالية بمعلومات عن مستوى تطبيق حوكمة الشركات في الشركات المدرجة، والتعرف على الصعوبات التي تحد من الالتزام بتطبيق حوكمة الشركات وطرق التغلب عليها، ودراسة العلاقة بين تطبيق مبادئ الحوكمة وبين جذب الاستثمارات المحلية والخارجية للسوق المالي الفلسطيني، ودراسة العلاقة بين جودة المعلومات المحاسبية وبين كفاءة سوق فلسطين للأوراق المالية.

وانتهت الدراسة بمجموعة من النتائج أهمها:

- تلتزم الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بأربعة مبادئ من المبادئ الخاصة بحوكمة الشركات وهي مبدأ حماية حقوق المساهمين، ومبدأ المعاملة العادلة للمساهمين، ومبدأ الإفصاح والشفافية، والمبدأ الخاص بمسؤوليات مجلس الإدارة.
- لا تلتزم الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بالمبدأ المتعلق بدور الأطراف ذات المصلحة أو الصلة في الشركة.

- يختلف التزام الشركات المدرجة في السوق بمبادئ الحوكمة وفقاً للقطاعات التي تنتمي إليها ويمكن ترتيب تلك القطاعات تنازلياً على النحو التالي: أ- قطاع البنوك. ب- قطاع التأمين. ج- قطاع الصناعة. د- قطاع الاستثمار. هـ- قطاع الخدمات.
- ومن أهم ما أوصت به الدراسة:
- نشر ثقافة الحوكمة لدى المستثمرين والمراجعين والشركات وغيرها من الجهات ذات العلاقة.
- تطوير مؤشر لحوكمة الشركات في فلسطين يشتمل على عدة نقاط ومعايير ومقاييس لتقييم مدى التزام الشركات بمبادئ الحوكمة.
- ضرورة إلزام الشركات المساهمة العامة غير المدرجة في السوق المالي بالإدراج، حتى تخضع لرقابة وإشراف السوق المالي.
- ضرورة وجود مؤسسات تهتم بتقييم مدى التزام الشركات بالحوكمة.
- ضرورة الحفاظ على استقلالية سوق فلسطين للأوراق المالية، وضمان عدم التأثير على قراراته من الشركات المدرجة أو من الشركات الأعضاء.
- 5- دراسة نور ومطر (2007)، بعنوان: "مدى التزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بمبادئ الحوكمة المؤسسية: دراسة تحليلية مقارنة بين القطاعين المصرفي والصناعي".
- هدفت الدراسة إلى تقويم مدى التزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بمبادئ الحوكمة المؤسسية.
- وقد كشفت الدراسة عن مجموعة من النتائج تتلخص في:
- مستوى التزام الشركات المساهمة العامة العاملة في القطاعين يتراوح بين قوي وضعيف جداً، ولكن بمستوى عام مقبول أو متوسط.
- جوانب الخلل في تطبيق النظام تترسخ بشكل رئيس في عدم التزام مجالس الإدارة كما يجب بقواعد السلوك المهني، وعدم إشراك القاعدة العامة للمساهمين في اتخاذ القرارات الاستراتيجية للشركة وحرمانهم من الاطلاع على محاضر اجتماعات مجلس الإدارة، وكذلك عدم التزام الشركات بمسؤوليتها الاجتماعية للبيئة التي تعمل فيها.
- ومن أهم ما أوصت به الدراسة:
- المبادرة من جهات الرقابة والإشراف على تلك الشركات بإصدار دليل يوضح المبادئ الأساسية لنظام الحوكمة المؤسسية وإرشادات تطبيقه في الواقع العملي ومن ثم تشجيع الشركات على الالتزام به.
- أن تفرض جهات الرقابة والإشراف على جميع الشركات المساهمة العامة في القطاعات المختلفة تأسيس لجان للحوكمة المؤسسية فيها.

- تفعيل دور لجان التدقيق وإعطائها مزيداً من الصلاحيات في الشركات المساهمة العامة.
- حث مجالس الإدارة والإدارات التنفيذية وكذلك مدققي حسابات تلك الشركات على مراعاة قواعد السلوك المهني.

6- دراسة حميدة (2005)، بعنوان: "دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحوكمة: دراسة نظرية تطبيقية".

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية للشركات الإنتاجية المصرية من خلال الاعتماد على مفاهيم وآليات حوكمة الشركات التي تتعلق بكيفية الاستغلال الأمثل لموارد تلك الشركات، ومن ثم العمل على توفير الآلية التي تحقق فعالية الأداء المالي والإنتاجي والبيعي والتنافسي.

وانتهت الدراسة بمجموعة من النتائج أهمها:

- إن مبادئ الحوكمة في رقابتها على مصالح المساهمين بالشركات الإنتاجية تدعم الميزة التنافسية للشركات خاصة في مجال الصناعات العالمية، على أساس أن الشركات وليست الدول هي التي تتنافس في مجال الصناعات العالمية.
- يجب أن تقوم الشركات الإنتاجية التي ترغب في تطبيق محاسبة المسؤولية في التعامل مع مجموعة من مقاييس الأداء التي تساعد في تطوير وتحسين نظم واستراتيجيات وأهداف الشركة وتدعم الموقف التنافسي لمنتجاتها على غزو الأسواق المحلية والدولية ومواجهة شراسة المنافسة.
- إن الإدارة الإستراتيجية للتكلفة تلعب دوراً مهماً في توفير المعلومات اللازمة لتنفيذ خطوات الإستراتيجية التنافسية للشركة الإنتاجية من خلال تركيزها على الأمور الخارجية وعلى الميزة التنافسية وهيكل المنافسة.
- الجودة الشاملة هي أحد العوامل المهمة التي تعمل على حماية حقوق المساهمين وحقوق أصحاب المصالح بالشركة الإنتاجية، كما تعمل على تفعيل آليات الإجراءات الحاكمة للتنظيم الإداري الفعال في جوانبه المختلفة في الشركات كي تحقق الشفافية والإفصاح الدقيق بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المحاسبية .
- ومن أهم ما أوصت به الدراسة:
- ضرورة توجيه الاهتمام بدرجة أكبر لبيانات التكاليف وتحليلاتها، لأنها تمثل المدخل الفعال لوصول الشركات الإنتاجية إلى مركز تنافسي مميز في ظروف المنافسة السائدة حالياً.
- ضرورة توفير معلومات للشركات الإنتاجية عن المنافسين في الأسواق المحلية والعالمية ووضع الأهداف والإستراتيجيات والخطط للوصول إلى مستوى أداء يفوق هؤلاء المنافسين.

- ضرورة أن تتضمن الإجراءات الحاكمة للتنظيم الإداري والفعال في جوانبه المختلفة بالشركات المساهمة الإنتاجية، دور أنظمة التكاليف والمحاسبة الإدارية في وضع خطط الشركة ووضع الأهداف ومتابعة التنفيذ، وتقييم الأداء في ضوء آليات الحوكمة.

7- دراسة عبيدات (2004)، بعنوان: "مكونات البعد الإنتاجي والقدرة التنافسية: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة".

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف العلاقة بين مجموعة من العوامل المستقلة شملت التكنولوجيا والتطوير وسرعة الاستجابة أو المرونة والجودة ومستوى استخدام الطاقة الإنتاجية والصيانة والتي تمثل البعد الإنتاجي، والقدرة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تمثلت في:

- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكنولوجيا المستخدمة والقدرة التنافسية للشركة.
- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين البحث والتطوير والقدرة التنافسية للشركة.
- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوى استخدام الطاقة الإنتاجية والقدرة التنافسية للشركة.

- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الصيانة والقدرة التنافسية للشركة.

- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين رضا العاملين والقدرة التنافسية للشركة.

ومن أهم ما أوصت به الدراسة:

- زيادة الاهتمام بنوعية الآلات المستخدمة في الإنتاج وبمستوى التكنولوجيا الذي تمثله هذه الآلات وذلك لتحقيق قدرات إنتاجية مساوية على الأقل لقدرات المنافسين ولتعزيز القدرة التنافسية للشركة.

- زيادة الاهتمام بأنشطة البحث والتطوير وتوفير مستلزمات ذلك.

- زيادة الاهتمام بالجودة ولا سيما مع النظام العالمي الجديد وانفتاح الأسواق وازدياد شدة المنافسة.

- ضرورة امتلاك طاقة إنتاجية تمكن الشركة من إشباع الطلب كماً ونوعاً وبالتوقيت والسعر المناسب.

8- دراسة ميده (2003)، بعنوان: "نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية واقع وتطلعات".

هدفت الدراسة إلى تبيان دور المحاسبة الإدارية في تقديم المعلومات المالية التي تساعد الإدارة في عملية التخطيط والرقابة، وإمدادها بالتقارير والبيانات اللازمة لمساعدتها في عملية اتخاذ القرار. وأوضحت الدراسة أهمية تقويم أداء المدراء في المستويات الإدارية المختلفة سواء

كانت شركات خاصة أو عامة، وذلك من أجل تحسين نوعية الخدمات المقدمة وترشيد إنفاق الموارد الاقتصادية.

وقد توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج تمثلت في:

- لا تطبق قرابة 34% من الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية نظام محاسبة المسؤولية بسبب عدم تمكنها من امتلاك مقومات ومستلزمات تطبيقه.
- تطبق قرابة 66% من الشركات المساهمة الأردنية محاسبة المسؤولية، لكنها تطبقه بشكل غير كامل وليس وفق الأسس العلمية الصحيحة.
- لا يوجد تصنيف وتحليل للتكاليف والإيرادات في الشركات المساهمة العامة الأردنية على مستوى مراكز المسؤولية وفق هيكلها التنظيمي.
- وقد نتجت عن الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها:
- ضرورة توضيح وشرح أهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية للإدارات العليا في الشركات الصناعية الأردنية وخاصة من حيث عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.
- العمل على توفير تحديد دقيق وواضح للهيكل التنظيمي في تلك الشركات وألا يقتصر هذا التحديد على المستويات الإدارية العليا فقط.
- تطبيق نظام محاسبة التكاليف وفقاً للأسس العلمية، بحيث يحقق عملية تبويب وتصنيف التكاليف على مستوى مراكز المسؤولية، بشكل يُمكن من قياس الأداء الفعلي قبل مقارنته بالأداء المخطط بصورة سليمة.
- ضرورة تطبيق نظام الموازنات التخطيطية لكل مركز مسؤولية على حدة وليس على مستوى الشركة ككل لتتمكن من تقييم الأداء وتحليل الانحرافات في كل مركز مسؤولية.
- إنشاء إدارات مستقلة وظيفتها الأساسية إعداد التقارير الرقابية ومتابعتها والعمل على تطوير نظام تقارير متكامل يتلاءم مع كل شركة.

9- دراسة الطراونة (2002)، بعنوان: "الجودة الشاملة والقدرة التنافسية: دراسة تطبيقية على قطاع الصناعات الدوائية في الأردن".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع الجودة الشاملة في شركات الصناعة الدوائية في الأردن، ومعرفة السياسات التنافسية التي تستخدمها هذه الشركات، ودراسة العلاقة بين الجودة الشاملة والسياسات التنافسية، والعلاقة بين الجودة الشاملة والقدرة التنافسية، وكذلك العلاقة بين السياسات التنافسية والقدرة التنافسية.

وتم تطبيق الدراسة على الشركات الدوائية المسجلة حتى نهاية 1994م، والتي تتوفر لديها بيانات مالية للسنوات من 1995م-1999م والبالغ عددها عشر شركات.

وقد توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج تمثلت في:

- تطبيق الشركات الدوائية لأبعاد الجودة الشاملة مطبق بنسب متفاوتة، إلا أنها في مجملها متوسطة، حيث بينت الدراسة أن هذه المستويات من التطبيق لا تتناسب مع أهمية الموضوع ومتطلبات المنافسة في ظل قوانين المواصفات والتجارة العالمية.
 - عدم وضوح السياسات التنافسية التي تعتمدها الشركات الدوائية وذلك من حيث الأولويات ومستويات التكامل بين هذه السياسات.
 - هناك علاقة معنوية بين معظم أبعاد الجودة الشاملة والسياسات التنافسية المستخدمة بشكل يستدل منه على ضرورة زيادة الاهتمام بتطبيق كافة الأبعاد.
 - ومن أهم ما أوصت به الدراسة:
 - زيادة الاهتمام والوعي بضرورة تطبيق كافة أبعاد الجودة الشاملة.
 - ضرورة تحديد الشركات لأهدافها الإستراتيجية والمرحلية واختيار السياسات والأساليب المناسبة لتحقيقها بشكل دقيق ومدروس.
 - ضرورة أن تسعى الشركات لزيادة قدرتها التنافسية كهدف استراتيجي بشكل يتفق ومتطلبات النظام الاقتصادي العالمي الجديد.
- 10- دراسة منصور(2002)، بعنوان: "دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة".**
- هدفت هذه الدراسة إلى تحليل أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لمقابلة خصائص البيئة التنافسية المتغيرة، وتحديد احتياجات التطوير في أساليب المحاسبة الإدارية لتتلاءم مع متطلبات التخطيط الاستراتيجي وتحقيق ريادة المنشأة في سوق المنتج.
- ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:
- عدم مقابلة أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية احتياجات إدارة المنشأة في ضوء التغيرات الحديثة.
 - ومن أهم ما أوصت به الدراسة:
 - العمل على تفعيل دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية باعتبارها نظاماً للمعلومات في تحقيق استراتيجية القدرة التنافسية للمنشأة.
 - التركيز على توجيه إستراتيجيتي ريادة التكلفة والميزة التنافسية في تحقيق موقف تنافسي للمنشأة بالنسبة للمنشآت المنافسة.
 - إعداد المعايير- في ضوء الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية- لتحقيق الملاءمة والصلاحية في مجال رقابة التكلفة وتقويم الأداء.

11 - Study of Shawwa, (2007)

Corporate Governance and Firms Performance In Jordan.

هدفت الدراسة إلى بحث العلاقة بين مدى تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية ومؤشرات الأداء في الشركات المساهمة الأردنية، وقد تم التركيز على عنصري حجم مجلس الإدارة وتركز مناصبي رئاسة مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية العليا في شخص واحد.

وقد خلصت الدراسة إلى:

- أن الجمع بين مناصبي رئاسة مجلس الإدارة والمنصب الأول في الإدارة التنفيذية كان له ارتباط إيجابي بمؤشرات أداء الشركات المساهمة الأردنية.
- ومن أهم ما أوصت به الدراسة:
- أن يتم تعديل بعض معايير مبادئ الحوكمة المطبقة وفقاً للاعتبارات والمعايير الثقافية والمؤسسية التي قد تميز مجتمعاً عن سواه.

12 - Study of Smadi, Al-Khawaldeh, (2006)

The Adoption of Total Quality Management (TQM) in Dubai Manufacturing Firms.

هدفت هذه الدراسة إلى تطوير إطار عام تستخدمه الإدارة لعمل تقويم ذاتي لعملية تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة في الشركات الصناعية، بالإضافة إلى تشجيع هذه الإدارة بالمضي قدماً نحو إنجاز عملية التطبيق. يمكن استخدام هذا الإطار من قبل الإدارة لفهم واستيعاب المراحل اللازمة لعملية تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة، وكذلك التركيز على الجوانب المهمة والتي يجب استهدافها من قبل المدراء لعملية تحسين جودة الأداء طبقاً لرؤية ورسالة الشركة. واعتمدت الدراسة عند وضعه هذا الإطار على مبادئ إدارة الجودة الشاملة، ومعايير الحصول على شهادة الجودة المحلية والدولية، وأيضاً على مجموعة من الدراسات التي تدور في نفس المحتوى.

وتوصلت الدراسة إلى:

- أن هذه الشركات الصناعية كانت لديها دراية بنظام إدارة الجودة الشاملة ولا يوجد فروق كبيرة بين هذه الشركات من حيث فهمهم للنظام وتطبيقه.
- تركيز هذه الشركات على بعض مبادئ إدارة الجودة الشاملة وإهمال مبادئ أخرى، حيث كان التركيز الأكبر على مبادئ القيادة ومشاركة العاملين، وإهمال مبدأ التركيز على الزبائن.
- ومن أهم ما أوصت به الدراسة:
- ضرورة التركيز على جميع مبادئ إدارة الجودة الشاملة دون استثناء خلال وبعد عملية تطبيق هذا الإطار.

13 - Study of Abu Suad, (2005)

The Enhancement of the Participatory Climate For Corporate Governance In Egypt Towards Integration with Global Initiatives.

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل المبادرات الرائدة لإرساء قواعد الحوكمة على المستوى الدولي والإقليمي وربطها بالمبادرات المصرية من أجل اندماج أكبر بين قضايا وظروف السوق المصري في إطار العولمة.

وتوصلت الدراسة إلى:

- أن الحوكمة المؤسسية الجيدة يجب أن تكون محط اهتمام استراتيجي من قبل صانعي القرار لتميرير المفهوم الثقافي للحوكمة الجيدة إلى المدراء والموظفين المعنيين.
- ومن أهم ما أوصت به الدراسة:
- تهيئة إطار قانوني متكامل يمكن من تطبيق الحوكمة المؤسسية الجيدة.

14 - Study of Neumann, et.al., (2004)

Cost Management Using ABC For IT Activities And Services

هدفت هذه الدراسة استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كبديل عن نظام التكاليف التقليدي، بغرض تطوير سبل جديدة لإدارة ومراقبة التكاليف. وتم خلال الدراسة استعراض بعض الدراسات التي طبقت نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في القطاع الصناعي وقطاع الخدمات، وانعكاسات تطبيقاته الناجحة في مجالات الرعاية الصحية والتأمين والنقل... الخ.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج متعددة، أهمها:

- نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يوفر أداة دقيقة لإدارة التكاليف وقياسها بكفاءة وخاصة في ظل العولمة والاتجاهات الحديثة نحو شدة المنافسة.
- ومن أهم ما أوصت به الدراسة:
- ضرورة التركيز على تطبيق النظام الجديد كونه يعمل على إعادة تصميم أنشطة المنشأة وذلك بالقضاء على الأنشطة غير الضرورية، وبالتالي إعادة توزيع الموارد على منتجات وخدمات الشركات بشكل عادل ودقيق.

15 - Study of Chong, Rundus, (2004)

Total Quality Management , Market Competition and Organizational Performance

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار تأثير ممارسات إدارة الجودة الشاملة وكثافة منافسة السوق على الأداء التنظيمي، وذلك من خلال اختبار العلاقة بين التركيز على الزبائن كأحد أهم مرتكزات إدارة الجودة الشاملة وبين الأداء التنظيمي، وأيضاً من خلال اختبار العلاقة بين التركيز على

تصميم المنتج والأداء التنظيمي. ولتحقيق هذا الغرض تم توزيع استبانة على عينة عشوائية من الشركات الصناعية في أستراليا.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين منافسة السوق والتركيز على الزبائن والأداء التنظيمي.
- كلما زادت منافسة السوق كلما زادت العلاقة بين الأداء التنظيمي للمنشأة وتصميم المنتج.
- ومن أهم ما أوصت به الدراسة:
- على المنشآت التي تعمل في بيئة تنافسية عالية المستوى أن تنتج وتسوق منتجات ذات جودة عالية لمقابلة توقعات ورغبات الزبائن ومعايير الجودة التنافسية.

16 - Study of Nakomaura, (2001)

Japanese Corporate Governance And Macroeconomic Problems.

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم نظام الحاكمية ووصف آلياته في اليابان ومقارنته مع آليات

نظام الحاكمية في أمريكا وبريطانيا.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- أن آليات نظام الحاكمية المؤسسية في اليابان تختلف عن الدول الأخرى، وذلك تبعاً للظروف الاقتصادية السائدة في اليابان مثل الانفتاح والحجم الكبير واختلاف المساهمين.
- ومن أهم ما أوصت به الدراسة:
- تبني الشركات اليابانية لنظام الحاكمية المؤسسية كوسيلة لتحسين الاقتصاد الياباني ومعالجة مشاكله بحيث يعمل هذا النظام كوسيلة للتصحيح الاقتصادي في اليابان لكافة القطاعات وخاصة البنوك.

7-1: ما يميز الدراسة

أهم ما يميز الدراسة الحالية:

- 1- أنها تختلف عن الدراسات السابقة في بيئة التطبيق فهي طبقت على الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، ودورها الكبير في تنمية الإقتصاد الوطني.
- 2- أنها تطرقت إلى آليات ومبادئ حوكمة الشركات المتعلقة بالنواحي الإدارية والتكليفية المتمثلة في آليات محاسبة المسؤولية وأساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ومفاهيم إدارة الجودة الشاملة ، بخلاف تطرق الدراسات السابقة للنواحي المالية لحوكمة الشركات.
- 3- أنها وجهت الاهتمام إلى دور بيانات التكاليف في الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية لوصول تلك الشركات لمركز تنافسي مميز في ظروف المنافسة السائدة حالياً.

الفصل الثاني

تحديد تكلفة المنتجات

0-1-2: مقدمة.

1-1-2: تحديد إجمالي تكاليف الإنتاج.

2-1-2: تحديد تكلفة المنتج.

3-1-2: تحديد أساس قياس التكلفة.

4-1-2: خصائص المعلومات التكاليفية.

2-1-0: مقدمة

أصبحت المحاسبة عن التكاليف أمراً ضرورياً وحيوياً لإستمرار الوحدات الاقتصادية وازدهارها وقدرتها على المنافسة، وتهتم محاسبة التكاليف بقياس التكلفة بما يحقق أغراضاً معينة تساعد إدارة الوحدة الاقتصادية في أداء وظائفها بأكبر قدر ممكن من الفعالية والكفاءة، وتتمثل أهداف محاسبة التكاليف أساساً في قياس التكلفة لأغراض تقييم الإنتاج والمخزون وإعداد القوائم المالية، ولأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وقد ظل اهتمام محاسبة التكاليف منصباً على تحقيق الهدف الأول لفترة طويلة إلا أن التطورات التكنولوجية والتغيرات في البيئة الاقتصادية وما ترتب عليها من زيادة حاجة الإدارة لما يساعدها في أداء وظائفها أضاف لمحاسبة التكاليف بعداً جديداً باهتمامها بقياس وتوفير المعلومات التكاليفية لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات (محروم وآخرون، 2005: 9).

ولكن من أجل قيامها بهذا الدور بفاعلية وكفاءة لا بد من تنظيمها تنظيماً علمياً وفنياً بشكل ملائم لخصائص التكنولوجيا المستخدمة وظروف تنظيم العمل والإنتاج، وتعميق وظائفها التحليلية والرقابية لكي تتمكن من قياس تكلفة الموارد المالية والبشرية والمالية المستخدمة (المدخلات) وتكلفة العمليات والأنشطة والمنتجات (المخرجات) بصورة صحيحة وتحقيق رقابة جارية وفعالة، وتقديم المعلومات السليمة والملائمة التي تساعد على اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة.

وتم التركيز في هذا الفصل على تحديد إجمالي تكاليف الإنتاج وتحديد تكلفة المنتج وتحديد أساس قياس التكلفة وكذلك خصائص المعلومات التكاليفية.

2-1-1: تحديد إجمالي تكاليف الإنتاج

يشترط عند تحديد تكاليف الإنتاج ما يلي:

- 1- يمكن قياسها بافتراض ثبات القوة الشرائية لقيمة النقود.
 - 2- أن ترتبط التكلفة بعامل إنتاجي معين أو نشاط معين أو فترة زمنية معينة.
 - 3- أن ترتبط التكلفة بعلاقة سببية مباشرة أو غير مباشرة بالعائد الذي تحصل عليه مقابل التضحية، والذي يغطي أو يسترد هذه التكاليف.
 - 4- أن تتحدد التكلفة الحقيقية بناءً على قيمة المستخدم فعلاً من كل عامل من عوامل الإنتاج خلال فترة زمنية معينة.
- ومتى تحددت التكلفة، يمكن لإدارة التكاليف أن تمارس دورها في تسجيلها وتبويبها، وعليها أن تعمل على (باسيلي، 2007: 74):

- 1- التحقق من وجود التكلفة، أي قياس أو تقدير الإنتاج لمنتج معين أو قسم معين.
- 2- تحليل التكلفة، أي إبراز ارتباطات التكاليف بمختلف محدداتها سواء كانت وحدة نشاط أو حجم نشاط أو مستوى إداري معين، أي تبويب التكاليف وفقاً للأغراض المختلفة.
- 3- تسجيل التكلفة، أي تبويب وتوزيع التكاليف في مختلف السجلات والتقارير والحسابات.
- 4- إعداد تقارير التكلفة، وتعتمد على توصيل بيانات التكلفة لمختلف الأطراف التي تستفيد من الإطلاع على هذه المعلومات، والعمل على تسهيل عملية تبادل المعلومات وفق نظام المعلومات الفعال الذي يعتمد على أسلوب التغذية العكسية.

2-1-2: تحديد تكلفة المنتج

هي عبارة عن تخصيص التكاليف على محاور التكلفة طبقاً للأهداف الإدارية، حيث يعتمد تحديد تكاليف المنتج على الهدف الإداري الذي تسعى المنشأة إلى تحقيقه، وذلك تطبيقاً لمبدأ إدارة التكلفة القائل "تكلفة مختلفة لأغراض مختلفة"، فإذا تعددت تعريفات تكلفة المنتج طبقاً لإختلاف الأهداف الإدارية، تعددت بالتالي الكيفية التي يحدد على أساسها تكلفة المنتج، وتوجد ثلاثة أنواع من الأهداف الإدارية التي تسعى إدارة المنشأة إلى تحقيقها هي (باسيلي، 2007: 75):

- 1- إذا كان الهدف هو اتخاذ قرارات التسعير، أو التحليل الإستراتيجي لربحية المنتجات أو قرارات مزج المنتجات، يتطلب تحقيق هذا تبويب التكاليف وفقاً لأنشطة سلسلة القيمة الداخلية، التي تعتمد على تخصيص التكاليف على الأنشطة التي تقع في سلسلة القيمة الداخلية، والتي تتمثل في أنشطة البحوث والتطوير، والتصميم والإنتاج والتسويق والتوزيع وخدمة العملاء.

2- أما إذا كان الهدف الإداري يتمثل في قرارات تصميم المنتجات والتحليل التكتيكي لربحية المنتجات، أي في الأجل القصير، يتطلب تحقيق هذا الهدف الإداري تبويب التكاليف وفقاً للأنشطة، واعتبار أنشطة الإنتاج والتسويق وخدمة العملاء هي وحدها الأنشطة التشغيلية داخل سلسلة القيمة والتي تعد في غاية الأهمية، وتعرف عملية تخصيص التكاليف على هذه الأنشطة وحدها بتكاليف المنتج التشغيلية. وتعتبر تكاليف أنشطة البحوث والتطوير والتصميم غير ملائمة للمنتجات الموجودة بالفعل على وجه الخصوص، ويصبح قرار قبول أو رفض المنتج الموجود يعتمد على السعر المقدم من العميل بحيث تغطي تكاليف الأنشطة الإنتاجية والتسويقية والتوزيعية وخدمة العملاء.

3- أما إذا كان الهدف الإداري هو إعداد التقارير المالية خدمة للأطراف الخارجية، فيتطلب تحقيق هذا الهدف الإداري التقليدي أن يتم تبويب التكاليف وفقاً للأنشطة الإنتاجية فقط، وتعتبر تكاليف المنتج التقليدية التي نحتاجها هي الواجبة التحديد في إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد التقارير المالية خدمة للأطراف الخارجية. وتصبح تكاليف المنتج وفقاً لهذا الهدف هي التكاليف التي تتحدد على أساس تكاليف النشاط الإنتاجي فقط، وهي تعتبر تكاليف قابلة للتخزين.

2-1-2-1: إدارة التكلفة وتحديد تكلفة المنتج

يعتبر تحديد تكاليف المنتج لغرض إعداد التقارير المالية خدمة لأطراف من خارج المنشأة أحد الأهداف الرئيسية لإدارة التكلفة، لذلك ينبغي أن تبويب التكاليف تحقيقاً لتلك الأغراض أو وظائف سلسلة القيمة التي تخدمها إلى مجموعتين فرعيتين هما:

1- **التكاليف الإنتاجية:** هي التكاليف التي تختص بإنتاج المنتجات الملموسة أو الخدمات غير الملموسة، ويطلق عليها تكاليف المنتج.

2- **التكاليف غير الإنتاجية:** هي التكاليف التي تختص بوظائف البحوث والتطوير والتصميم المنتج وتسويق وتوزيع وخدمة العملاء، فضلاً عن تكاليف الإدارة العامة.

2-1-3: تحديد أساس قياس التكلفة

هناك العديد من المداخل (النظريات) العلمية الرئيسية الخاصة بتحميل عناصر التكاليف على وحدات الإنتاج وهذه المداخل تبحث في أسلوب العمل الذي يسير عليه نظام التكاليف وكذلك إجراءات التحميل المتبعة من أجل تحديد تكلفة وحدة الإنتاج بطريقة سليمة، وفيما يلي مداخل تحميل عناصر التكاليف (درغام، 2007: 59):

1- مدخل التكاليف الكلية:

يقوم مدخل التكاليف الكلية على أساس تحميل الوحدات المنتجة بجميع التكاليف الإنتاجية المباشرة وغير المباشرة سواء كانت متغيرة أو ثابتة، أما عناصر التكاليف التسويقية والإدارية والتمويلية فتُحمل على الوحدات المباعة فقط لأنها تكاليف فترة.

2- مدخل التكاليف المباشرة:

وفقاً لهذا المدخل يتم تحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المباشرة فقط (مواد مباشرة، أجور مباشرة، مصاريف مباشرة، تكاليف تسويقية مباشرة) وهي التكاليف التي من السهل تخصيصها على كل وحدة من وحدات المنتج النهائي وأما الجزء غير المباشر من التكاليف فيعد تكاليف فترة ويتم تحميله بالكامل على قائمة الدخل.

3- مدخل التكاليف المتغيرة:

وفقاً لهذا المدخل يتم تحميل الوحدات المنتجة بجميع التكاليف المتغيرة (المباشرة وغير المباشرة) فقط سواء كانت هذه التكاليف صناعية أو تسويقية أو إدارية (إن وجدت)، أما الجزء الثابت من التكاليف فيعد تكاليف فترة، أي من ضمن الأعباء وي طرح بالكامل في قائمة الدخل، ويستند أنصار هذا المدخل على التالي:

أ- التكاليف الثابتة هي تكاليف دورية (فترة) تتحملها الشركة بغض النظر عن حجم الإنتاج المحقق وبالتالي ترحل إلى قائمة الدخل.

ب- إن هذا المدخل يقوم على الفرض العلمي وهو أن البند المتغير من التكاليف يبدأ مع النشاط ويستمر باستمراره وينتهي بانتهائه، وبالتالي يجب أن تحمل الوحدة المنتجة بجميع التكاليف المتغيرة فقط.

4- مدخل التكاليف المستغلة:

يقوم هذا المدخل على أساس تحميل الوحدات المنتجة بجميع التكاليف الصناعية المتغيرة إضافة إلى الجزء المستغل من التكاليف الثابتة، وكذلك الوحدات المباعة تحمل بجميع التكاليف التسويقية المتغيرة إضافة إلى الجزء المستغل من التكاليف الثابتة، أما الجزء غير المستغل من التكاليف الصناعية والتسويقية فيعد من ضمن الأعباء وي طرح بالكامل في قائمة الدخل.

ولكل مدخل من المدخل السابقة مميزاته وعيوبه وعلى إدارة الشركة بالتنسيق والتعاون مع قسم التكاليف المفاضلة بين خصائص كل مدخل وبين احتياجاتها للبيانات والمعلومات التكاليفية المناسبة لها واختيار النظرية التي سوف يتم تطبيقها.

2-1-4: خصائص المعلومات التكاليفية

يعتبر نظام محاسبة التكاليف كغيره من الأنظمة يتكون من مدخلات عبارة عن بيانات تحتاج إلى تشغيل ومعالجة وفقاً لمجموعة من الأسس والطرق والإجراءات لإنتاج معلومات

مفيدة لإدارة الشركة، وحتى يتم الحكم على مدى جودة هذه المعلومات يجب وضع معايير وضوابط وخصائص يجب أن تتصف بها هذه المعلومات، ويقصد بجودة المعلومات المحاسبية القدرة على تشغيل وتوفير المعلومات التي يتحقق فيها التوافق بين معرفة مُعدي هذه المعلومات مع توقعات المستخدمين النهائيين. إن المعلومات تستمد قيمتها من تأثيرها على القرارات من جهة، ومن جهة ثانية فإن المعلومات يتم الحصول عليها وفق تكلفة معينة، لذلك إذا لم تؤدي هذه المعلومات إلى تحسين القرار أو التأثير فيه فسيكون لهذه المعلومات قيمة سالبة (قاسم، 2006: 26). إن خصائص المعلومات التكاليفية كالتالي (أبو طالب وآخرون، 2000: 38):

2-2-4-1: الخصائص الأساسية للمعلومات

أولاً: الملاءمة:

حيث يجب أن تكون المعلومات المحاسبية ملائمة ومناسبة لاستخدامات متخذ القرار، ويمكن تحقيق هذه الخاصية من خلال معرفة مدى استفادة متخذ القرار من المعلومات المحاسبية عندما تساهم تلك المعلومات في تقليل البدائل المتاحة أمامه والمساهمة في تحديد البديل الأمثل الذي يمثل القرار المتخذ، وعليه يمكن تحقيق خاصية الملاءمة من خلال التالي:

1- **التوقيت المناسب:** أي أنه يجب توفير المعلومات المحاسبية في فترة زمنية مناسبة يمكن تحديدها بالفترة الزمنية اللازمة لاتخاذ قرار معين من قبل مستخدميها (متخذ القرار) لكي لا تفقد قيمتها أو قدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرار.

2- **القيمة التنبؤية:** أي أن تكون للمعلومات المحاسبية إمكانية تحقيق استفادة منها في اتخاذ القرارات التي لها علاقة بالتنبؤات المستقبلية.

3- **القيمة الرقابية:** أي أن تكون للمعلومات المحاسبية إمكانية الاستخدام في الرقابة والتقييم من خلال التغذية العكسية وتصحيح الأخطاء التي يمكن أن تنتج عن سوء الاستخدام أو عدم الكفاية.

ثانياً: الثقة:

وهي تتعلق بمدى إمكانية خلق حالة الاطمئنان لدى مستخدم المعلومات المحاسبية (متخذ القرار) لكي تعتمد عليها في اتخاذ قراراته المختلفة. ويمكن تحقيق هذه الخاصية من خلال:

1- **صدق التعبير:** أي أن تكون المعلومات المحاسبية معبرة عن الأحداث الخاصة بها بصورة سليمة وأمانة وخالية من أي تلاعب متعمد.

2- **الحياد (عدم التحيز):** أي عدم التأثير على عملية الحصول على المعلومات وتهيئتها بصورة مقصودة يمكن أن تساهم في خدمة مستخدم معين دون آخر.

3- القابلية للتحقق: أي القدرة على الوصول إلى نفس النتائج من قبل أكثر من شخص، إذا تم استخدام نفس الطرق والأساليب التي استخدمت في قياس المعلومات المحاسبية.

2-2-4: الخصائص الثانوية للمعلومات

أولاً: الثبات:

وهي تعني الثبات على استخدام نفس الطرق والأساليب المعتمدة في قياس وتوصيل المعلومات المحاسبية من فترة لأخرى، وإذا ما دعت الحاجة إلى أي تغيير فيجب التتويه عن ذلك لكي يتم أخذ ذلك بعين الاعتبار من قبل المستخدم.

ثانياً: القابلية للمقارنة:

أي أن يكون للمعلومات المحاسبية القدرة على إجراء المقارنات بين فترة مالية وأخرى لنفس الوحدة الاقتصادية، أو المقارنة مع وحدات اقتصادية أخرى ضمن نفس النشاط، ومن الواضح أنه كلما كانت الطرق والأساليب المحاسبية متميزة كلما تحققت فائدة أكبر من المعلومات المحاسبية لأغراض الرقابة.

الفصل الثالث

التنافسية وحوكمة الشركات

- مقدمة.
- المبحث الأول: مفهوم المنافسة والسياسات التنافسية والقدرة التنافسية.
- المبحث الثاني: حوكمة الشركات.
- المبحث الثالث: محاسبة المسؤولية كأحد آليات الحوكمة بالشركات الصناعية.
- المبحث الرابع: الإدارة الإستراتيجية للتكلفة كأحد آليات الحوكمة بالشركات الصناعية.
- المبحث الخامس: إدارة الجودة الشاملة كأحد آليات الحوكمة بالشركات الصناعية.

مقدمة:

تتزايد الأهمية الخاصة بتطبيق مبادئ وآليات حوكمة الشركات خاصة في ظل العولمة الاقتصادية وزيادة حدة المنافسة بين جميع الوحدات الاقتصادية على المستوى المحلي والعالمي، ومحاولة كل نشاط صناعي البحث عن دور ملائم يتيح له دعم الأداء والقدرة التنافسية وعدم التعرض لشبح الانهيارات المالية والفشل والخروج من السوق ولذا فقد حظي مفهوم حوكمة الشركات بالاهتمام. إن تطبيق آليات محاسبة المسؤولية والتي تقضي بالتحديد الدقيق للمسؤولية عن جميع عناصر المدخلات والمخرجات لكل قسم أو إدارة أو مركز داخل الوحدة الاقتصادية، وتطبيق آليات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة بكافة المداخل الحديثة التي تلائم إدارة التكلفة داخل المشروعات الصناعية لدعم ودفع القدرة التنافسية للمنتجات بدلا من الاستمرار في تطبيق الأساليب التقليدية، وكذلك تطبيق آليات مفهوم الجودة الشاملة على كافة المستويات من حيث التخطيط أو التنفيذ أو الرقابة أو اتخاذ القرارات لتحقيق التحسين المستمر في الإنتاجية.

إن مفاهيم محاسبة المسؤولية والإدارة الإستراتيجية للتكلفة والجودة الشاملة تهم بالدرجة الأولى المهتمين بمحاسبة التكاليف كمجموعة من مبادئ الحوكمة التي تعمل على تفعيل ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية من خلال العمل على ضرورة تطبيق هذه الآليات.

ويتناول هذا الفصل من خلال المبحث الأول مفهوم المنافسة والسياسات التنافسية والقدرة التنافسية ، ويتناول المبحث الثاني مفهوم حوكمة الشركات وأهميتها والأطراف المعنية بتطبيقها ويتناول أيضا حوكمة الشركات في فلسطين، أما المبحث الثالث فيعرض مفهوم محاسبة المسؤولية وأهميتها وخصائصها ومزايا تطبيقها ومقوماتها، وسيتم التعرف في المبحث الرابع على مفهوم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وتنظيم إدارة التكلفة وأساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، وأخيرا معرفة مفهوم إدارة الجودة الشاملة ومبادئها وفوائد تطبيقها من خلال المبحث الخامس.

المبحث الأول

مفهوم المنافسة والسياسات التنافسية والقدرة التنافسية

0-1-3: تمهيد.

1-1-3: مفهوم المنافسة.

2-1-3: السياسات التنافسية.

3-1-3: القدرة التنافسية.

4-1-3: الميزة التنافسية.

3-1-0: تمهيد

في ظل النظام العالمي الجديد وازدياد حدة المنافسة وانفتاح الأسواق أصبحت إدارات الشركات أمام تحديات كبيرة، ولمواجهة هذه التحديات ركزت هذه الإدارات على بناء وتعزيز القدرة التنافسية للشركة، هذه التي ستمكن الشركات من تحقيق نمو عال في الإنتاجية وإلى امتلاك المرونة الكافية لمواجهة التغيرات في أذواق وحاجات المستهلكين، كما تعني قدرة الشركة على إظهار تفوق في الأداء مقارنة مع المنافسين، وكذلك القدرة على تحسين العمليات وتويع المنتجات وتخفيض التكاليف، أي امتلاك قدرات ومهارات ومؤهلات أساسية يصعب على المنافسين امتلاكها (عبيدات، 2004: 1679).

3-1-1: مفهوم المنافسة

هي نظام من العلاقات الاقتصادية ينضوي تحته عدد كبير من المشترين والبائعين، وكل منهم يتصرف مستقلاً عن الآخرين للبلوغ بربحه إلى الحد الأقصى. وينبغي أن تنشغل المنظمة دائماً بمركزها التنافسي، سواءً من أجل بناء هذا المركز أو بمتابعته وحمايته والمحافظة عليه، أو بتدعيمه وتطويره، وحتى تحقق المنظمة ذلك بكفاءة وفعالية يقتضي الأمر أن تحدد مركزها التنافسي، ليس على مستوى السوق ككل فقط، ولكن أيضاً مركزها التنافسي على مستوى كل القطاعات السوقية المستهدفة، ويتطلب ذلك أيضاً العمل المستمر على تطوير عناصر ومكونات نشاط التسويق والبيع بما يلائم كل قطاع من هذه القطاعات السوقية، ومن خلال المتابعة المستمرة لرؤية العملاء والصورة الذهنية لهم عن مشاريع أو منتجات المنظمة وخدماتها بالمقارنة مع المنافسين ومشاريعهم ومنتجاتهم وخدماتهم. كذلك يمكن لمنظمة الأعمال أن ترسم صورة ذهنية متميزة ومن ثم مركز تنافسي متميز لدى العملاء من خلال تركيزها على عدة مجالات رئيسية مثل (قنديل، 2008: 48):

- 1- تنويع المنتج أو الخدمة التي تقدم للعملاء.
- 2- تطوير الشكل الخارجي للمنتج.
- 3- تطوير التركيب أو التكوين الداخلي للمنتج.
- 4- إيجاد وتوضيح التميز في منفعة المنتج.
- 5- خلق منفعة أو منافع جديدة للمنتج.
- 6- اكتشاف أو إضافة استخدامات جديدة مع المنتج.
- 7- إضافة خدمات جديدة مع المنتج.
- 8- إيجاد ارتباط بين المنتج وخدمات معينة.
- 9- توضيح العلاقة المنطقية بين سعر المنتج وجودته.

3-1-2: السياسات التنافسية

لكل شركة من شركات الأعمال سياساتها التنافسية الخاصة بها والتي تسعى من خلالها أن تحافظ على موقعها في السوق، ومحاولة زيادة الحصة السوقية للشركة، كذلك تعتبر هذه السياسات قواعد أساسية لا بد من ظهورها بمواقع العمل التسويقية لدى شركات الأعمال وخاصة أن العالم اليوم يشهد تطورات اقتصادية وتكنولوجية سريعة التغيير والتطور (العولمة، الثورة التكنولوجية في كل المجالات وخاصة الاتصالات منها، الثورة المعلوماتية، اقتصاد المعرفة... الخ) كلها مؤشرات لا بد من التكيف معها حتى تستطيع هذه الشركات من النمو والتطور، ضمن هذا المجال سيتم الإشارة إلى نوعين من السياسات التنافسية (قنديل، 2008: 52-54) و(الصميدعي ويوسف، 2006: 322-325):

1- سياسات سعرية:

هنا يكون سعر المنتج هو العامل الذي تتحكم فيه الشركة في تنفيذ سياستها التنافسية، ومن المؤكد بأن هناك أهمية نسبية لكل عنصر من عناصر المزيج التسويقي ودرجة تأثير كل منها في تدعيم الموقف التنافسي لأي منظمة من منظمات الأعمال. إن هناك جدلاً واسعاً في أي من عناصر المزيج التسويقي الأكثر تأثيراً في تدعيم الموقف التنافسي، حيث يجد البعض أن عامل السعر هو العامل الأكثر أهمية في القاعدة التنافسية، بينما يرى الآخرون بأن المنافسة السعرية لعناصر المزيج التسويقي الأخرى هي الأكثر أهمية في هذا المجال.

2- سياسات غير سعرية:

إن دور السياسات غير السعرية لا يقل أهمية عن دور السياسات السعرية، ومن ضمن السياسات غير السعرية:

- سياسة المنتجات:

تلعب سياسة المنتجات دوراً مهماً في تدعيم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال، حيث إن تحقيق القدرة التنافسية من خلال المنتجات يتطلب تقديم منتجات ذات مستوى متقدم من الجودة من خلال تدعيم وحدات البحث والتطوير، ويجب أن تحرص الشركة على توفير منتجات بعوات وأحجام مختلفة، بناءً على دراسة رغبات المشترين، إضافة إلى وجوب حرصها على تحقيق الجودة في تصميم منتجاتها. إن نجاح منظمات الأعمال في تحقيق مركز تنافسي عالي يعتمد بشكل كبير على المنتج الذي تقدمه للسوق، فالتسعير ما هو إلا تسعير لذلك المنتج، والترويج ما هو إلا ترويج لذلك المنتج والتوزيع ما هو إلا توزيع لذلك المنتج أيضاً.

- سياسة الترويج والإعلان:

الترويج هو شكل من أشكال الاتصال الذي يهدف إلى بناء المنفعة الإدراكية لدى الجمهور المستهدف حول السلع أو الخدمات المروج لها، ويتغلب الترويج على مشكلة جهل المشتري من خلال تقديم المعلومات عن المؤسسة أو السلعة أو الأسعار أو استخدامات السلعة، كما يتغلب الترويج على تراخي المشتري من خلال إغرائه، وخلق حالة نفسية معينة يتقبل المشتري بمقتضاها ما يقدم إليه، وفي ظل المنافسة العالمية التي نشهدها اليوم يلعب الترويج بعناصره المختلفة دوراً مهماً في تعريف المشتري بالمنتج وإقناعه به واتخاذ قرار بشرائه ثم تكرار هذا الشراء، وهذا يعني أن الترويج يساعد منظمات الأعمال على زيادة حجم المبيعات التي تسعى إلى تحقيقها، بالإضافة إلى تمكنها من مواجهة المنافسة الحادة في السوق، لذلك فإن الإعلان والترويج حظي بنصيب مرموق في استراتيجية المنافسة غير السعرية.

- سياسة التوزيع:

إن التوزيع هو العنصر الذي من خلاله يتم إيصال السلع والخدمات من أماكن إنتاجها إلى أماكن استهلاكها في الوقت والمكان والجودة والكمية والسعر المناسبين، إن هذا الدور المركزي للتوزيع لم يخفى عن الشركات العالمية التي اهتمت به بحيث جعلت لها عدة مراكز للتوزيع متوفرة في بقاع العالم ولديها الاستعداد الكامل لبيع منتجاتها إلى أقل عدد ممكن من المستهلكين الموجودين في أي قطاع من القطاعات السوقية التي تسعى هذه الشركات إلى تلبية حاجاته المختلفة، إن التوزيع هو حلقة الوصل بين المنظمة ومستهلكيها، لذلك فلا بد من العناية الفائقة في اختيار مراكز التوزيع في القطاعات السوقية المختلفة وفقاً لمتطلبات المستهلكين وطبيعة المنتج.

- سياسة التطوير والابتكار:

إن هدف البقاء والاستمرار الذي تستهدفه المؤسسة يُلمي عليها الاهتمام بتطوير منتجاتها من السلع أو الخدمات، حتى يمكنها من الارتقاء بهذه المنتجات إلى مستوى الحاجات والرغبات الاستهلاكية التي تتصف بدرجة عالية من التطور، ومما لا شك فيه أن قدرة المؤسسة على البقاء والاستمرار في دنيا الأعمال تكمن في قدرتها على تحقيق مطابقة خلاقة بين منتجاتها والحاجات والرغبات الاستهلاكية.

إن إدراك الإدارة المتزايد في مؤسسات الأعمال الحديثة لأهمية التطوير والابتكار قد مكناها من الإمساك بزمام المبادرة في تحديد كثير من مسارات النجاح، ودعمها بمقومات بقائها واستمرارها وينطوي مفهوم التطوير والابتكار على واحد أو أكثر من الأبعاد التالية:

1- إضافة خط جديد إلى خطوط الإنتاج الحالية.

2- إضافة منتج جديد إلى خط المنتجات الحالي.

- 3- تعديل أو تطوير المنتجات الحالية.
- 4- حذف أو إسقاط منتج حالي ووقف إنتاجه.
- 5- ابتكار منتجات جديدة.

- سياسة تمييز المنتجات وتحسين جودتها:

يؤدي تمييز المنتجات والخدمات التي تقدمها منظمات الأعمال إلى تلبية رغبات وحاجات المستهلكين من خلال ميزة تنافسية مستمرة، وفي هذه الحالة يكون تركيز منظمة الأعمال على القيمة التي يقدمها المنتج أكثر من تركيزها على السعر، وتتطلب عملية تمييز المنتجات أو الخدمات تقسيم السوق إلى قطاعات واستهداف كل قطاع منها بناءً على ما يتميز به من صفات ومميزات.

- سياسة الخدمات قبل أو بعد البيع:

تعطي الشركات العالمية اهتماماً واسعاً للخدمات المقدمة قبل أو بعد البيع لدورها في جذب الزبائن للتعامل مع منتجات هذه الشركات وخاصة في الأسواق الجديدة، إن أهمية هذه الوظيفة تستند على فكرة فلسفية بسيطة جداً وهي أنه لا أهمية للمنتج إذا لم يكن المستهلك على دراية بكيفية استعماله أو إصلاحه في حالة توقفه، وعليه فإن الاهتمام بالخدمات المقدمة مسألة بالغة الحيوية وتساعد كثيراً في جذب الزبائن للتعامل مع الشركة.

3-1-3: القدرة التنافسية

القدرة التنافسية هي درجة نجاح المنظمة في تحقيق هدفها بالمحافظة على مواقعها التنافسية وبناء مواقع تنافسية أعمق بينها وبين مثيلاتها من المنظمات من خلال تقليل نسبة الخطأ والعيوب بالإنتاج، وزيادة الحصة السوقية، وزيادة الإنتاجية الفعلية، والاهتمام والابتكار، ونمو المبيعات (الطراونة، 2002: 38).

وعُرفت القدرة التنافسية كذلك بأنها الإطار أو الكيفية الذي يُمكن المنشأة من التميز والتفوق على المنافسين ويتحدد هذا الإطار بأربعة عوامل هي (الطراونة، 2002: 264):

- 1- توفر عناصر الإنتاج كما وكيفاً ومدى توفر خدمات البنية التحتية.
- 2- الطلب من حيث حجمه ونمطه الذي يرتبط بالعادات الاجتماعية السائدة.
- 3- درجة التشابك الاقتصادي بين القطاعات الاقتصادية وما يوفره التشابك القوي من سرعة وتكلفة أقل في الحصول على مدخلات الإنتاج.
- 4- البيئة المحلية وتأثيرها على إستراتيجية المؤسسات وهيكلها ونشأتها وتنظيمها وتنافسيتها.

3-1-3: الاستراتيجيات العامة للتنافس

تستند الشركات إلى تطبيق استراتيجية معينة للتنافس، الهدف الرئيس منها الحيازة على ميزة أو مزايا تنافسية. وتُعرف الاستراتيجية على أنها تلك القرارات الهيكلية التي تتخذها المؤسسة لتحقيق أهداف دقيقة، والتي يتوقف على درجة تحقيقها نجاح أو فشل الشركة. وبناءً على ذلك يوجد ثلاثة استراتيجيات عامة للتنافس، وذلك بغرض تحقيق أداء أفضل عن بقية المنافسين وهي:

1- إستراتيجية زيادة التكلفة:

تمكن إستراتيجية زيادة التكلفة من استخدام حجم أقل من الموارد مقارنة بالمنافسين في إنتاج نفس القدر من السلع والخدمات، مما يحقق للمنشأة اكتساب القدرة التنافسية التكاليفية، ومن أهم مزايا هذه الاستراتيجية (Ashcraft, 2004: 229):

- بالنسبة للمنافسين فإن المنشأة المنتجة بتكلفة أقل تكون في موقع أفضل من حيث المنافسة على أساس السعر.
- بالنسبة للمشتريين فإن المنشأة المنتجة بتكلفة أقل تتمتع بحصانة ضد العملاء الأقوياء حيث لا يمكنهم المساومة على تخفيض الأسعار.
- بالنسبة لدخول المنافسين المحتملين إلى السوق فإن المنشأة المنتجة بتكلفة أقل تحتل موقعاً تنافسياً ممتازاً يُمكنها من تخفيض السعر.
- بالنسبة للسلع البديلة فإن المنشأة المنتجة بالتكلفة الأقل - مقارنة مع منافسيها - تتمكن من استخدام تخفيضات السعر كسلاح ضد السلع البديلة والتي قد تتمتع بأسعار جذابة.

2- استراتيجية التمييز:

تتمثل هذه الاستراتيجية في اعتماد المنشأة على تصنيع منتجات متميزة من حيث تصميمها وسمات جودتها، وتهدف المنشأة من تطبيق استراتيجية التمييز إلى تقديم منتج متميز عن منتجات المنافسين ومن ثم تتميز المنتجات بحساسيتها الأقل تجاه التغير في الأسعار حيث تستطيع المنشأة تحديد أسعار أعلى لمنتجاتها (منصور، 2002: 23).

ويصبح من الضروري فهم المصادر المحتملة لتمييز المنتج من خلال التالي (قنديل، 2008: 63):

- 1- النوعية: وتعني قدرة المنظمة على إنتاج منتج ذو مواصفات عالية الجودة مقارنة بمنتجات المنظمات المنافسة.
- 2- التسليم: ويعني إتاحة المنتج للمشتري عند حساب الطلب دون تأخير.
- 3- المرونة: وهي التكيف مع التقلبات في الطلب سواء كان ذلك بالمواصفات أو التكلفة وغيرها والقدرة على الاستجابة لها.

4- **الإبتكارية:** وتعني قدرة المنظمة على تقديم منتجات جديدة من حيث التصميم أو التصنيع أو التغليف أو كل ما هو جديد، ويمكن أن ينتج عن الإبتكار استجابة أسرع للفرص والتهديدات ولأسس الميزة التنافسية، وهذا يحدث عندما تستطيع المنظمة استغلال قدرتها الجوهرية في المحافظة على ميزاتها التنافسية.

3- استراتيجية التركيز:

تهدف استراتيجية التركيز إلى بناء قدرة تنافسية والوصول إلى موقع أفضل في السوق من خلال إشباع حاجات خاصة لمجموعة معينة من العملاء، أو بواسطة التركيز على سوق جغرافي محدود. وتعتمد هذه الاستراتيجية على إفتراض أساسي هو إمكانية قيام الوحدة الاقتصادية بخدمة سوق مستهدف بشكل أكثر فعالية وكفاءة، ويتم تحقيق الميزة التنافسية في ظل استراتيجية التركيز من خلال: إما تمييز المنتج بشكل أفضل بحيث يشبع حاجات القطاع السوقي المستهدف، أو من خلال تكاليف أقل للمنتج المقدم لهذا القطاع السوقي، أو من خلال التمييز والتكلفة الأقل معا (الجندي، 2006: 24).

3-1-4: الميزة التنافسية

تُعرّف الميزة التنافسية بأنها المجالات التي يمكن للمنظمة أن تنافس الغير من خلالها بطريقة أكثر فاعلية، وبهذا فهي تمثل نقطة قوة تتسم بها المنظمة دون منافسيها في أحد أنشطتها الإنتاجية أو التسويقية أو التمويلية أو فيما يتعلق بمواردها البشرية أو الموقع الجغرافي لها، لذا تعتمد الميزة التنافسية على نتائج فحوص وتحليل كل من نقاط القوة والضعف الداخلية إضافة إلى الفرص والمخاطر المحيطة والسائدة في بيئة المنظمة مقارنة بمنافسيها في السوق (قنديل، 2008: 61).

وتُعرّف كذلك بأنها الموقع الفريد طويل الأمد الذي تطوره المنظمة من خلال أداء أنشطتها بشكل مميز وفعال، واستغلال نقاط قوتها الداخلية باتجاه تقديم منافع ذات قيمة فائقة لزيائنها لا يستطيع منافسوها تقديمها (التميمي والخشالي، 2004: 169).

وتُعرّف كذلك على أنها مجموعة المهارات والتكنولوجيات، والموارد والقدرات، التي تستطيع الإدارة تنسيقها واستثمارها لتحقيق أمرين أساسيين (السلمي، 2001: 14):

- 1- إنتاج قيم ومنافع للعملاء أعلى مما يحققه المنافسون.
- 2- تأكيد حالة من التمييز والإختلاف فيما بين المنظمة ومنافسيها. ويُمكن تلخيص خصائص وصفات الميزة التنافسية كما يلي:
 - 1- أنها نسبية، أي تتحقق بالمقارنة مع المنافسين، وليست مطلقة.
 - 2- أنها تؤدي إلى التفوق والأفضلية للمنظمة على المنظمات المنافسة.

- 3- أنها تتبع من داخل المنظمة وتحقق قيمة لها.
- 4- أنها تتعكس في كفاءة أداء المنظمة لأنشطتها، أو في قيمة ما تقدمه للمشتريين، أو كليهما.
- 5- أنها يجب أن يكون لها دور في التأثير في المشتريين وإدراكهم للأفضلية في ما تقدمه المنظمة من منتجات (سلع، خدمات) وتحفزهم للشراء منها.
- 6- أنها تتحقق لمدة طويلة ولا تزول بسرعة عندما يتم تطويرها وتحديثها.

المبحث الثاني

حوكمة الشركات

3-2-0: تمهيد.

3-2-1: مفهوم حوكمة الشركات.

3-2-2: أهمية حوكمة الشركات.

3-2-3: أبعاد الحوكمة (مجالات الحوكمة).

3-2-4: الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات.

3-2-5: مبادئ حوكمة الشركات.

3-2-6: حوكمة الشركات في فلسطين.

3-2-0: تمهيد

أدى ظهور نظرية الوكالة وما ارتبط بها من إلقاء الضوء على المشكلات التي تنشأ نتيجة تعارض المصالح بين أعضاء مجالس إدارة الشركات وبين المساهمين، إلى زيادة الاهتمام والتفكير في ضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح التي تعمل على حماية مصالح المساهمين والحد من التلاعب المالي والإداري الذي قد يقوم به أعضاء مجالس الإدارة بهدف تعظيم مصالحهم الخاصة، وذلك باعتبارهم الجهة التي تمسك بزمام الأمور داخل الشركات، وزاد الإهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإبراز أهميته في الحد أو التقليل من المشكلات التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة والتي مثلتها نظرية الوكالة، وجاءت الدراسات العلمية والعملية والتي أكدت على أهمية الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات وأثرها على زيادة ثقة المستثمرين في أعضاء مجالس إدارة الشركات، وبالتالي قدرة الدول على جذب مستثمرين جدد سواء محليين أو أجانب، وصاحب ذلك قيام العديد من دول العالم بالإهتمام بمفهوم حوكمة الشركات عن طريق قيام كل من الهيئات العلمية بها والمشرعين بإصدار مجموعة من اللوائح والقوانين والتقارير التي تؤكد على أهمية التزام الشركات بتطبيق تلك المبادئ (أبو موسى، 2008: 15).

3-2-1: مفهوم حوكمة الشركات

لا يوجد تعريف موحد متفق عليه بين كافة الاقتصاديين والقانونيين والمحللين لمفهوم حوكمة الشركات "Corporate Governance"، ويرجع ذلك إلى تداخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات وهو الأمر الذي يؤثر على المجتمع والاقتصاد ككل.

وتم تعريف حوكمة الشركات بأنها:

1- النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية (حماد، 2005: 3).

2- مجموعة من القواعد والحوافز التي تهتدي بها إدارة الشركات لتعظيم ربحية الشركة وقيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين (سليمان، 2006: 15).

3- وقد قدمت منظمة التعاون الاقتصادي للتنمية (Organization For Economic Co-operation And Development) (OECD) مفهوما لحوكمة الشركات على أنها مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها ومساهميها وأصحاب المصالح الأخرى، وتوفر حوكمة الشركات الهيكل الذي من خلاله توضع أهداف الشركة وتحديد

طرق تحقيق هذه الأهداف إضافة إلى مراقبة الأداء (مجلة سوق المال الفلسطيني، 2008: 4).

4- النظام الذي يحكم الشركات التجارية ويوجهها (أبو بكر، 2007: 26).

3-2-2: أهمية حوكمة الشركات

تزداد أهمية الحوكمة في إدارة الشركات لزيادة الثقة في المعلومات الواردة في القوائم المالية المنشورة لمستخدميها خاصة المساهمين والمتعاملين في سوق الأوراق المالية، حفاظاً على حقوقهم. وفي الآونة الأخيرة تعاضت أهمية حوكمة الشركات لتحقيق كل من التنمية الاقتصادية والحصافة القانونية والرفاهة الاجتماعية للاقتصادات والمجتمعات، ويحقق إتباع القواعد السليمة لحوكمة الشركات التالي (سليمان، 2006: 28):

- 1- تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري التي تواجهها الشركات والدول.
- 2- رفع مستويات الأداء للشركات وما يترتب عليه من دفع عجلة التنمية والتقدم الاقتصادي للدول التي تنتمي إليها تلك الشركات.
- 3- جذب الاستثمارات الأجنبية وتشجيع رأس المال المحلي على الاستثمار في المشروعات الوطنية.
- 4- زيادة قدرة الشركات الوطنية على المنافسة العالمية وفتح أسواق جديدة لها.
- 5- الشفافية والدقة والوضوح في القوائم المالية التي تصدرها الشركات وما يترتب على ذلك من زيادة ثقة المستثمرين بها واعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات.
- 6- زيادة فرص العمل لأفراد المجتمع.

3-2-3: أبعاد الحوكمة (مجالات الحوكمة)

من خلال ما سبق من تعريفات للحوكمة نستخلص أن الحوكمة مفهوم متعدد الأبعاد، ويمكن التعبير عن هذه الأبعاد كما يلي (أبو موسى، 2008: 16):

1- البعد الإشرافي:

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

2- البعد الرقابي:

ويتعلق بتدعيم وتفعيل الرقابة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي للشركة، فعلى المستوى الداخلي فإن تدعيم وتفعيل الرقابة يتناول تفعيل نظم الرقابة الداخلية ونظم إدارة الخطر، أما على المستوى الخارجي فيتناول القوانين واللوائح وقواعد التسجيل في البورصة،

وإتاحة الفرصة لحملة الأسهم والأطراف ذات المصلحة في الرقابة، فضلاً عن توسيع نطاق مسؤوليات المراجع الخارجي وتدعيم استقلاله.

3- البعد الأخلاقي:

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

4- الاتصال وحفظ التوازن:

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

5- البعد الإستراتيجي:

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

6- المساءلة:

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

7- الإفصاح والشفافية:

ويتعلق بالإفصاح والشفافية ليس فقط عن المعلومات اللازمة لترشيد قرارات كافة الأطراف ذات المصلحة على مستوى الشركة، بل يتسع المفهوم ليشمل الإفصاح ضمن التقارير العامة عن المؤشرات الدالة على الالتزام بمبادئ الحوكمة.

3-2-4: الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات

هناك أربعة أطراف رئيسة تتأثر وتتوثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد، وهذه الأطراف هي (سليمان، 2006: 18):

1- المساهمين: بصفتهم من يملك الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.

- 2- **مجلس الإدارة:** بصفتهم من يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل لهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، وبرسم السياسات العامة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم.
- 3- **الإدارة:** وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، كما أن الإدارة تكون مسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسئوليتها اتجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.
- 4- **أصحاب المصالح:** وهي مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين، وقد تكون مصالح هذه الأطراف متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان.

3-2-5: مبادئ حوكمة الشركات

تنقسم المبادئ الدولية الخاصة بالقواعد المنظمة لإدارة الشركات والصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) إلى ست مجموعات رئيسية ويندرج تحت كل قسم مجموعة من المبادئ التفصيلية كما يلي (خليل، 2009: 31-35) و(أبو موسى، 2008: 27-31):

أولاً: توافر الأسس اللازمة لفاعلية إطار حوكمة الشركات:

يجب أن يعمل هيكل حوكمة الشركات على رفع مستوى الشفافية وكفاءة الأسواق، وأن يتوافق مع دور القانون ويحدد بوضوح تقسيم المسؤوليات بين الهيئات المختلفة المسؤولة عن الإشراف والرقابة والإلزام بتطبيق القانون.

ثانياً: حقوق المساهمين:

يجب أن يحمي إطار القواعد المنظمة لحوكمة الشركات، ويسهل ممارسة حقوق المساهمين، والتي تتضمن:

1- المبادئ الأساسية وأهمها:

- أ- الأساليب الآمنة لتسجيل الملكية.
 - ب- نقل أو تحويل ملكية الأسهم.
 - ج- الحصول على المعلومات المتعلقة بالشركة بصفة دورية ومنتظمة.
 - د- المشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين.
 - هـ- انتخاب أو عزل أعضاء مجلس الإدارة.
 - و- المشاركة في أرباح الشركة.
- 2- المشاركة في القرارات المتعلقة بالتغيرات الجوهرية في الشركة، وإطلاعهم عليها.

- 3- المشاركة بفعالية والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين وإعلامهم بالقواعد بما في ذلك إجراءات التصويت التي تحكم اجتماعات الجمعية.
- 4- التأكد من إجراءات الإفصاح عن هيكل رأس المال والترتيبات التي تُمكن بعض المساهمين من الحصول على قدر من التحكم الذي يؤثر على سياسة الشركة بما لا يتناسب مع نسبة مساهمتهم.
- 5- التأكد من الكفاءة والشفافية في قيام السوق بوظائفه في الرقابة على الشركات.
- 6- ممارسة حقوق الملكية الخاصة بهم.
- 7- تبادل الاستشارات في الموضوعات المتعلقة بحقوق ملكيتهم المنصوص عليها بالمبادئ التي تتناول الاستثناءات لمنع سوء الاستغلال.

ثالثاً: المعاملة العادلة للمساهمين:

يجب أن تتضمن قواعد حوكمة الشركات المساواة في معاملة المساهمين من ذات الفئة، بما في ذلك صغار المساهمين والأجانب من المساهمين، وحققهم في تعويضات كافية في حالة انتهاك حقوقهم، من خلال الآليات التالية:

- 1- يجب معاملة جميع المساهمين من نفس الفئة بالتساوي:
 - أ- توفير حقوق التصويت المتساوية لحملة الأسهم داخل كل فئة، ولهم الحق في الحصول على معلومات عن حقوق التصويت المرتبطة بكافة فئات الأسهم قبل شراء الأسهم، كما يجب أن تخضع التغييرات في حقوق التصويت والتي تؤثر سلباً على بعض فئات المساهمين لموافقتهم.
 - ب- حماية حقوق الأقلية من المساهمين من الممارسات الاستغلالية من جانب أو لمصلحة المساهمين المسيطرين سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة مع توفير وسائل تعويضية فعالة.
 - ج- حق التصويت من جانب أمناء الحفظ أو المالك المسجل بالاتفاق مع المالك المستفيد.
 - د- إزالة المعوقات الخاصة بالتصويت عبر الحدود.
- 2- يجب حظر الاتجار أو التداول لحساب المطلعين على المعلومات الداخلية.
- 3- يجب على أعضاء مجلس الإدارة والمديرين الإفصاح عن تعاملاتهم الخاصة بالصفقات أو الأمور التي لها تأثير على الشركة سواء بأسلوب مباشر أو غير مباشر أو نيابة عن أطراف أخرى.

- رابعاً: دور الأطراف ذات المصلحة أو الصلة، بالنسبة للقواعد المنظمة لحوكمة الشركات:
- يقر الإطار الخاص بالقواعد المنظمة لحوكمة الشركات على ضرورة احترام حقوق أصحاب المصالح كما هي محددة في القانون، ويشجع التعاون الفعال بين الشركات وأصحاب المصالح بالشركة لخلق الوظائف وتوفير الاستمرارية للشركات السليمة مالياً، وفقاً للتالي:
- 1- ضرورة احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون.
 - 2- إتاحة الفرصة لأصحاب المصالح للحصول على تعويض مناسب عن انتهاك حقوقهم.
 - 3- العمل على تطوير آليات مشاركة العاملين في تحسين الأداء.
 - 4- السماح لذوي المصالح، بالاتصال بحرية بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم اتجاه التصرفات غير القانونية والمنافية لأخلاقيات المهنة.
 - 5- تصميم هيكل فعال كفاء للحماية من الإعسار والتطبيق الفعال لحقوق الدائنين.

خامساً: الإفصاح والشفافية:

يؤكد إطار القواعد المنظمة لحوكمة الشركات على الإفصاح السريع والدقيق لكافة البيانات المتعلقة بالأمور المالية للشركة، بما في ذلك الموقف المالي، الأداء، الملكية والرقابة على الشركة، وفقاً للتالي:

- 1- الإفصاح على المعلومات الجوهرية ويشمل ما يلي:
 - أ- النتائج المالية والتشغيلية للشركة.
 - ب- أهداف الشركة.
 - ج- ملكية أسهم الأغلبية وحقوق التصويت.
 - د- مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمعلومات الخاصة بمؤهلاتهم وكيفية اختيارهم وعلاقتهم بالمديرين الآخرين ومدى استقلالهم.
 - هـ- معاملات الأطراف ذوي العلاقة.
 - و- عناصر المخاطر الجوهرية المتوقعة.
 - ز- الأمور الجوهرية المتعلقة بالعاملين وغيرهم من ذوي الشأن والمصالح.
 - ح- هياكل وسياسات قواعد حوكمة الشركات ومضمون قانون حوكمة الشركات وأسلوب تنفيذه.
- 2- المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها طبقاً لمعايير المحاسبة والمراجعة.
- 3- المراجعة السنوية لحسابات الشركة بواسطة مراجع مستقل ومؤهل وذلك بهدف تقديم ضمان خارجي وموضوعي للمجلس والمساهمين يفيد أن القوائم المالية تمثل بالفعل المركز المالي للشركة وأدائها في جميع المجالات.
- 4- تقارير مراجعي الحسابات الخارجيين ذات المهنية العالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية.

5- توفير قنوات لنشر المعلومات الكافية وفي التوقيت المناسب وبتكلفة اقتصادية وبطريقة تتسم بالعدالة لكل الأطراف ذات العلاقة.

6- منهج فعال لتحليل مستند لتوصيات المحلل، والوسطاء، وشركات التصنيف، وغيرها من الأطراف التي تؤثر على القرارات التي يتخذها المستثمرين والتي تخلو من تعارض المصالح الذي قد يؤثر على نزاهة التحليل أو توصيات المحلل.

سادساً: مسؤوليات مجلس الإدارة:

يؤكد إطار قواعد حوكمة الشركات على استراتيجية رئاسة الشركة والرقابة الفعالة لمجلس الإدارة على إدارة الشركة، ومسؤولية مجلس الإدارة أمام الشركة والمساهمين، وفقاً للتالي:

- 1- رعاية مجلس الإدارة مصالح الشركة والمساهمين.
- 2- المعاملة المتساوية لكل فئة من فئات المساهمين.
- 3- الالتزام بالقانون مع الحرص على مصالح الأطراف ذات المصلحة.
- 4- القيام ببعض المهام الرئيسة ومنها:

أ- وضع استراتيجية الشركة، سياسة الخطر، الميزانيات، خطط العمل، تحديد أهداف الأداء، مراقبة التنفيذ والأداء، النفقات الرأسمالية، وتصفية الاستثمارات.

ب- متابعة قياس كفاءة ممارسة الشركة لقواعد حوكمة الشركات وإجراء التعديلات عند الحاجة.

ج- اختيار ومكافأة ومتابعة وإحلال كبار المديرين عند الضرورة.

د- الإفصاح عن مكافآت المديرين وأعضاء مجلس الإدارة، لتحقيق مصالح الشركة والمساهمين طويلة الأجل.

هـ- توفير نظام رسمي يتصف بالشفافية لعمليات ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة.

و- الرقابة على حالات تعارض المصالح الخاصة بالمديرين وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين بما في ذلك سوء استخدام أصول الشركة وإحكام السيطرة في بعض العمليات المتعلقة بها.

ز- التأكد من سلامة التقارير والنظم المحاسبية والمالية للشركة.

ح- الإشراف على عملية الإفصاح ووسائل الاتصال.

5- الحكم بموضوعية على شؤون الشركة مستقلاً عن الإدارة التنفيذية من خلال:

- أ- تكليف عدد كاف من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين يتوافر فيهم القدرة على الحكم الموضوعي على مهام قد يحدث فيها حالات تعارض المصالح المحتملة (مثل التقارير المالية- التعيينات- المكافآت).

ب- التحديد الدقيق والإفصاح عن الهدف والتشكيل وإجراءات العمل الخاصة بلجان مجلس الإدارة عند تأسيسها.

ج- تكريس وقت كاف لممارسة مسؤولياتهم.

6- سهولة النفاذ إلى المعلومات المناسبة الدقيقة وفي التوقيت المناسب حتى يتسنى لهم القيام بمسؤولياتهم على أكمل وجه.

3-2-6: حوكمة الشركات في فلسطين

أدركت منشآت القطاع الخاص في كثير من الأقطار العربية أهمية إدخال المفاهيم الحديثة في حوكمة الشركات، كما هو الحال مثلاً في لبنان والأردن ومصر، وبالطبع في دول الخليج إلا أن عملية التطوير في بيئة الإدارة السائدة في المنشآت التجارية في الضفة الغربية وقطاع غزة كانت بطيئة بشكل ملفت للنظر، سواء خلال فترة الاحتلال أو بعد إقامة السلطة الوطنية الفلسطينية (عورتاني وموسى، 2003: 6).

قد تكون الحوكمة أكثر أهمية للدول النامية ذات الموارد المحدودة، بسبب ارتباط ذلك بالقدرة على اجتذاب الاستثمارات الأجنبية الضرورية للتنمية، لذلك فإن العمل على تحسين جودة الحوكمة في فلسطين ليس ترفاً بل إن ذلك ضرورة تفرضها الحاجة إلى اجتذاب الاستثمارات الخارجية وتعزيز ثقة المستثمرين بالأسواق المحلية، وتعزيز السلامة المالية في فلسطين (الوزير، 2007: 149).

3-2-6-1: واقع الحوكمة في فلسطين

هناك توجه لإدارة سوق فلسطين للأوراق المالية باستخدام أحدث تقنيات أنظمة التداول المعمول بها في الأسواق الإقليمية، لكن هذا التوجه لا يكفي لجذب الاستثمارات لسوق رأس المال الفلسطينية ما لم يرافقه تطور في الأنظمة والتعليمات والقوانين التي تحكم الشركات المدرجة في السوق، وبخاصة تبنى أسس وقواعد حوكمة الشركات التي يجب أن تؤخذ بالاعتبار مستقبلاً كمتطلب للإدراج في السوق المالية والعمل على زيادة الوعي لدى الأفراد بأهمية الحوكمة (العصا، 2007: 24).

وبالرغم من أن هناك بعض الشركات والمؤسسات تنتهج جزئياً مناهج الحوكمة والإدارة الرشيدة من خلال تعليماتها الملزمة للقطاعات التي تشرف عليها، كهيئة سوق رأس المال وسلطة النقد وغيرها، وهناك الكثير من الشركات والمؤسسات والبنوك تتبع هذه الأنظمة، إلا أن نسبة الشركات التي تمارس بعض قواعد الحوكمة حالياً في فلسطين لا تتجاوز 20% فقط (أيوب، 2008: 10).

3-2-6-2: معوقات تطبيق الحوكمة في فلسطين

من الواضح أن القطاع الخاص في فلسطين يعاني كثيراً من ضعف مستوى الحوكمة في المؤسسات ذات العلاقة به، وهناك مظاهر متعددة لهذا الضعف تثير القلق وتستحق الكثير من الاهتمام منها (عورتاني، 2008: 7) و(أبو دياب، 2007: 159):

- 1- الركود في الغرف التجارية حيث إن بقاء أعضاء مجالس هذه الغرف في مواقعهم لمدة طويلة هو ظاهرة خطيرة تؤدي إلى انعكاسات سلبية بالغة.
- 2- القصور الذي يكتنف البيئة القانونية بالرغم من الجهود المبذولة لتطويرها، ما يعني أن الشركات الفلسطينية تواجه قصوراً في الضوابط الداخلية والخارجية.
- 3- محدودية عدد الشركات المساهمة العامة وكذلك المدرجة منها في البورصة الفلسطينية.
- 4- سيطرة الملكية العائلية على هيكل القطاع الخاص من ناحية ملكية رأس المال أو من ناحية الإدارة.
- 5- ضعف الوعي الاستثماري لدى جمهور صغار المستثمرين رغم المحاولات الجادة التي تقوم بها سوق فلسطين للأوراق المالية.
- 6- عدم وجود جمعية لحماية حقوق صغار المستثمرين.
- 7- عدم وجود مؤسسات تهتم بتقييم مدى التزام الشركات بالحوكمة، حيث تعنى هذه المؤسسات بتقييم دوري للشركات بناء على مدى التزامها بالحوكمة.

3-2-6-3: مبادرات وتجارب الحوكمة في فلسطين

بعد الجهود الحثيثة في الأعوام 2007م، 2008م، 2009م من قبل أعضاء اللجنة الوطنية للحوكمة التي تضم ممثلين عن جهات رقابية واقتصادية وقانونية وأكاديمية متنوعة صدرت في نوفمبر 2009م مدونة قواعد الحوكمة للشركات المساهمة العامة في فلسطين لتكون دليلاً استرشادياً للشركات في إدارة أعمالها من خلال إرساء قواعد التعامل الرشيد والشفافية والعدل والترفع عن المصالح الشخصية في سبيل المصلحة العامة بين الإدارة والمساهمين والعاملين والجهات ذات العلاقة وذلك بهدف رفع الكفاءة في العمل، وتحقيق الربح، والنمو المستدام، ورفع القدرة على المنافسة، ورفع قيمة الشركة، وتعزيز ثقة أصحاب المصالح الآخرين في الشركة، وكذلك المساعدة في تحسين المناخ الاستثماري، وتفعيل أداء السوق المالي وتوسيعه (مدونة قواعد حوكمة الشركات في فلسطين، 2009: 14).

وتنطبق قواعد الحوكمة على الشركات التي تنضوي تحت إشراف هيئة سوق رأس المال ورقابتها، وعليه تسري مدونة قواعد حوكمة الشركات على الشركات المساهمة العامة (المدرجة وغير المدرجة)، وسوق فلسطين للأوراق المالية، وشركات الرهن العقاري، وشركات التأجير التمويلي، وشركات الأوراق المالية.

المبحث الثالث

محاسبة المسؤولية كأحد آليات الحوكمة بالشركات الصناعية

0-3-3: تمهيد.

1-3-3: مفهوم محاسبة المسؤولية.

2-3-3: أهمية محاسبة المسؤولية.

3-3-3: خصائص محاسبة المسؤولية.

4-3-3: مزايا تطبيق محاسبة المسؤولية.

5-3-3: مقومات نظام محاسبة المسؤولية.

3-3-0: تمهيد

كانت محاسبة المسؤولية وليدة لمتطلبات ظروف استثنائية في المحاسبة لكي تواكب تطورها مع العلوم والتكنولوجيا التي تميز بها المنتصف الأخير للقرن العشرين، فبرزت نظم المعلومات ونظم القرارات ومشكلة صنع تلك القرارات في الوحدات الاقتصادية ذات الحجم الكبير والإنتاج الوفير والتقنية العالية، وظهرت مشكلة اتخاذ القرارات لمختلف المواضيع والمستويات والظروف بحيث يصعب تحديد كفاءة اتخاذها وفعاليتها في المستويات الإدارية المركزية، بل ظهرت الحاجة لصنع واتخاذ تلك القرارات من قبل المسؤولين المشرفين على إدارة المراكز الإنتاجية مباشرة. وظهرت فكرة اللامركزية في إدارة واتخاذ بعض القرارات الإدارية الروتينية، وكان لا بد من وسيلة لربط عملية اتخاذ مثل هذه القرارات بمسؤولية تنفيذها، مما أدى إلى ولادة هذا النظام الجديد في المحاسبة، لكي يكون وسيلة الإدارة في التقييم والتنسيق والرقابة على الأداء للعاملين في مختلف المراكز والفروع وربط ذلك بالصلاحيات المفوضة لهؤلاء العاملين (آل آدم والرزق، 2006: 353).

3-3-1: مفهوم محاسبة المسؤولية

إن كبر حجم المشروعات الاقتصادية أدى إلى ظهور مشكلة العدد الضخم من القرارات والتفاعلات المطلوبة بين المستويات الإدارية المختلفة وأصبح من الصعب إدارتها والإشراف عليها من قبل الإدارة العليا، لذلك تلجأ الكثير من المنظمات في الوقت الحالي للتغلب على تلك المشكلة إلى تفويض سلطة اتخاذ القرارات وبعض الصلاحيات إلى رؤساء الأقسام الإدارية لتمكينهم من أداء المهام الموكلة بهم، وتتطلب عملية التفويض هذه إتباع مبدأ لا مركزية الإدارة، أي تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى أقسام وإدارات بحيث تتفق مع الهيكل التنظيمي السائد فيها، وأن يمنح مسؤول أو مدير كل مركز مسؤولية أو إدارة أو قسم تفويضا باستخدام قدر من الصلاحيات والسلطات تمكنه من إدارة النشاط بكفاءة وفاعلية مناسبة (كلاب، 2008: 18).

وعُرِّفت محاسبة المسؤولية بأنها نظام للمعلومات المحاسبية يقوم على دراسة البيانات المحاسبية وتحليلها وعرضها بشكل معين من خلال تقرير المسؤولية بما يحقق الفاعلية بالرقابة وتقييم الأداء، وبما يتبعها من اتخاذ قرارات تركز عليها الإدارة في وضع خطط التشغيل ومتابعة تنفيذها أولاً بأول (Garrison, et. al., 2008: 346).

وقد عُرِّفت بأنها نظام محاسبي يبتغي الرقابة على الأداء وتقييمه في ضوء قيام الأفراد أو المسؤولين في تنفيذ واجباتهم بحدود الصلاحيات المفوضة لهم وفق مبدأ الكلفة المناسبة في الوقت الملائم، وذلك بربط التقارير المحاسبية بفعالية العاملين (آل آدم والرزق، 2006: 359).

وعُرِّفت كذلك بأنها النظام الذي يقيس ويقارن بين المخطط له (الموازنة التخطيطية) وبين المنفذ فعلياً (النتائج الفعلية) لكل مركز مسؤولية على حدة (Horngren, et.al., 2005: 225).

وعُرِّفت أيضاً بأنها أسلوب إداري محاسبي يهدف إلى تصميم النظام المحاسبي لتحقيق رقابة فعالة على الأداء، عن طريق الربط مباشرة بين التقارير المحاسبية من جهة، وبين الأشخاص المسؤولين من جهة ثانية وفقاً لهيكل التنظيم الإداري للمنشأة بجميع مستوياتها الإدارية (ميدة، 2003: 324).

وتم تعريفها كذلك بأنها النظام الذي يقيس ما هو مخطط له والأداء الفعلي لكل مركز مسؤولية (خشارمة والعمرى، 2004: 263).

3-3-2: أهمية محاسبة المسؤولية

تتبع أهمية محاسبة المسؤولية من كونها جزء لا يتجزأ من نظام الرقابة الداخلية، الذي يوظف لخدمة عمليات التخطيط والرقابة على الموارد المستخدمة في الوحدة الاقتصادية لتحقيق الكفاءة والفعالية في استخدامها، وكذلك في تقييم أداء الأقسام والإدارات في الوحدة الاقتصادية، كما تعتبر من الأدوات المحاسبية التي تساعد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل مركز مسؤولية في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية ككل (كلاب، 2008: 20).

3-3-3: خصائص محاسبة المسؤولية

هناك العديد من الخصائص التي يتميز بها أسلوب محاسبة المسؤولية:

- 1- تُعد محاسبة المسؤولية أسلوباً من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، وكما أنها تُعد من أدوات الرقابة وتقييم الأداء في الشركات والمؤسسات التجارية (اللاهمة، 2008: 213).
- 2- ترتبط محاسبة المسؤولية بالهيكل التنظيمي في المؤسسات المالية من حيث تحديد الأقسام باعتبارها مراكز للمسؤولية وتفويض الصلاحيات وتحديد المسؤوليات (Banerjee, 2007: 579).
- 3- تعمل محاسبة المسؤولية على ربط التكاليف والإيرادات الخاصة بكل مركز مسؤولية بالأشخاص الذين يتخذون قرارات تؤثر في هذه التكاليف (اللاهمة، 2008: 213).
- 4- تمثل محاسبة المسؤولية مجموعة من المفاهيم والأدوات التي تستخدم لقياس كفاءة الأشخاص والأقسام في المنشأة وذلك لتحقيق الأهداف المطلوبة (كلاب، 2008: 24).
- 5- تصدر محاسبة المسؤولية تقارير أداء مراكز المسؤولية توضح الأداء الفعلي والمخطط والانحراف بينهما ليقدّم للإدارة العليا لاتخاذ القرارات اللازمة (اللاهمة، 2008: 321).
- 6- تقوم محاسبة المسؤولية على نظام الموازنات التخطيطية ونظام التكاليف المعيارية كي تتمكن من الإطلاع بدور التخطيط والرقابة وتقييم أداء الوحدات الاقتصادية من خلال الربط

بين الأداء المخطط والفعلي، وتحديد الانحرافات وتحليلها لتحديد المسؤولين عنها واتخاذ القرارات اللازمة لمعالجتها وتصحيحها (كلاب، 2008: 24).

3-3-4: مزايا تطبيق محاسبة المسؤولية

نظام محاسبة المسؤولية يحقق العديد من المزايا تعود على الوحدة الاقتصادية عندما تقوم بتطبيقه (خشارمة والعمرى، 2004: 263):

1- يؤدي نظام محاسبة المسؤولية إلى قياس التكلفة على مستوى الأقسام والمراكز بدلاً من قياسها على مستوى إجمالي، مما يساعد في قياس تكلفة الخدمات العامة حسب نوعها وحسب الأقسام التي تؤديها.

2- يؤدي إلى الإفصاح عن التوزيع الجغرافي للإنفاق، الأمر الذي يساعد في التخطيط العام والمساءلة.

3- يساعد في تقييم أداء الوحدة الاقتصادية من القاعدة إلى القمة عن طريق استخدام معايير لتقييم الأداء تختلف حسب المستوى التنظيمي.

4- يجعل العاملين بالوحدة مدركين لأهمية المعلومات في قراراتهم، ومن ضمنها ترشيد الإنفاق واحتواء التكاليف سواء كانت ضمن مسؤولياتهم أو خارج نطاق مسؤولياتهم.

5- يساعد في إعداد موازنات تفصيلية، كما أنه يُمكن من معرفة الإنفاق الفعلي حسب المراكز التي أعدت على أساسها الموازنات.

6- يُمكن من إتاحة معلومات أداء الأقسام في الوقت المناسب للمستفيدين منها للمساعدة في تحسين أداء الأقسام باتخاذ الإجراءات المناسبة.

7- توضح للإدارة المشرفين المناسبين لتولي مراكز ومسؤوليات أكبر.

3-3-5: مقومات نظام محاسبة المسؤولية

لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في أي مؤسسة مالية أو حكومية لا بد من توافر المقومات الأساسية التي يقوم عليها نظام محاسبة المسؤولية، كما يلي:

3-3-5-1: تحديد مراكز المسؤولية

الهدف الرئيس من تقسيم المنشأة إلى مراكز مسؤولية هو إحكام الرقابة الفعالة على أداء الأفراد، وما يحدثونه من تكاليف داخل المركز. ويقتضي ذلك التعبير عن الأداء الواجب أن يكون (الأداء المعياري) في صورة تكاليف معيارية وموازنات تخطيطية، ثم بمقارنتها بالأداء الفعلي المعبر عنه في صورة تكاليف فعلية (التي حدثت أو وقعت فعلاً)، تنتج الفروق أو الاختلافات التي يجب أن تدرس للوقوف على أسبابها والمتسببين فيها، والمسؤولين عنها، ثم تحلل نتائجها للتعرف على طرق علاجها (باسيلي، 2007: 248).

وعُرِّفت مراكز المسؤولية بأنها جزء أو وحدة مصغرة للمؤسسة التي يكون فيها المدير مسؤولاً عن مجموعة مخصصة من الأنشطة (Horngren, 2005: 958).

وتم تعريفها كذلك بأنها وحدة إدارية أو فنية موجودة في المنشأة ولها هدف معين وتستخدم مصادر المنشأة ومواردها من أجل تحقيق أهدافها وتقع تحت سلطة شخص معين وبدون ذلك لا يكون لها وجود (الرجبي، 2004: 327).

وعُرِّفت كذلك بأنها عبارة عن وحدات تنظيمية تمارس نشاطاً فنياً أو إدارياً، ويرأسها شخص مسئول عن أداء مهام محددة له، وتتنحصر مساعته عن كل ما ينتجه المركز من مخرجات (وحدات النشاط) نتيجة الاستغلال الكفاء لما يدخل فيه من مدخلات (عوامل الإنتاج)، والتي تخضع لإشرافه وسلطته (باسيلي، 2007: 249).

3-3-5-1: أنواع مراكز المسؤولية

تنقسم مراكز المسؤولية بشكل عام إلى أربعة أنواع رئيسية وهي (Garrison et.al., 2008: 552):

- **مركز التكلفة:** يُعرّف مركز التكلفة بأنه عبارة عن دائرة النشاط التي يتم محاسبة المسؤول عنها ما يحدث فيها من تكاليف فقط، بحيث تدخل في نطاق تحكمه ورقابته ومسؤوليته.
- **مركز الإيراد:** تتمثل المسؤولية في مراكز الإيراد في الرقابة على الإيرادات فقط.
- **مركز الربحية:** يُعرّف مركز الربحية بأنه دائرة النشاط التي تتم محاسبة المسؤول عنها عما يحدث فيها من تكاليف وما تحققه من إيرادات، وكأن مركز الربحية يُعد منشأة مستقلة، لها تكاليفها وإيراداتها المستقلة داخل الوحدة الاقتصادية الأصلية.
- **مركز الاستثمار:** يُعرّف مركز الاستثمار بأنه دائرة نشاط رئيسه يتولى مسؤولية استخدام مجموعة من الأصول وحيازتها بالإضافة إلى مسؤوليته عن الإيرادات والنفقات في هذا المركز.

3-3-5-2: هيكل تنظيمي جيد ومفهوم

وجود هيكل تنظيمي معتمد وسليم وواضح للشركات يوضح الأهداف والمهام والصلاحيات وتوزع المسؤوليات وفق مراكز المسؤولية التي يتألف منها الهيكل التنظيمي، بالإضافة إلى وضوح الإجراءات والسياسات من ناحية المتطلبات التنظيمية التي تقرها الإدارة العليا، وكل مدير أو مسؤول مركز مسؤولية تناط به صلاحيات ومسؤوليات وفقاً لمؤهلاته العلمية والمهنية لتنفيذ السياسات والإجراءات المعتمدة من قبل الإدارة العليا، لذلك يُعد الهيكل التنظيمي بالنسبة للشركات محورياً أساسياً يبني عليه نظام محاسبة المسؤولية، الأمر الذي يساعد في تحديد مراكز المسؤولية كإحدى المقومات الأساسية لهذا النظام ويساعد أيضاً في إلغاء التعارض في الأهداف والاستخدام الأمثل للموارد والأخذ بالإجراءات المثالية (ميدة، 2003: 327).

3-3-5-3: وجود نظام معلومات محاسبي متطور وشامل

ترتكز فكرة نظام المعلومات بشكل عام على وجود مجموعة من المتغيرات تمثل استخدامات النظام أو مدخلاته، وعلى وجود مجموعة من العمليات التي يقوم النظام بأدائها على هذه المدخلات في ظل ظروف بيئية معينة ومعايير أداء محددة، ومجموعة من النتائج التي تمثل الإنتاج النهائي للنظام، وبذلك يقوم أي نظام على ثلاثة أركان أساسية هي (أبو محسن، 2009: 35):

1- مجموعة مدخلات النظام.

2- مجموعة العمليات التي يقوم النظام بأدائها والظروف البيئية المحيطة بالأداء (عمليات التشغيل).

3- مجموعة مخرجات النظام.

3-3-5-4: قياس الأداء الفعلي باستخدام الأنظمة المحاسبية المختلفة

تبدأ عملية قياس الأداء الفعلي بمراكز المسؤولية مع بداية التنفيذ الفعلي باستخدام الأنظمة المحاسبية تمهيداً لإجراء مقارنة بين الأداء الفعلي والمخطط بالنسبة لكل مركز مسؤولية على حدة، حتى يمكن تحديد الانحرافات والأشخاص المسؤولين عن حدوثها، واتخاذ الإجراءات اللازمة لعلاجها، لذلك يتطلب الأمر وجود وسيلة لقياس الأداء الفعلي حتى يمكن متابعة هذا الأداء بمراكز المسؤولية وبالمستويات الإدارية المختلفة (الرزقي، 2007: 46).

3-3-5-5: تحليل الانحرافات في مراكز المسؤولية وتحديد المسؤولية عن حدوثها

يقصد بتحليل الانحرافات دراسة ما يتم اكتشافه وتحليله عند مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لمراكز المسؤولية بالمستويات الإدارية المختلفة بالوحدة الاقتصادية، ويعني حدوث الانحرافات أن الأداء الفعلي قد انحرف عن ما هو مخطط له. وتهدف دراسة هذه الانحرافات إلى تحديد الأسباب المختلفة المؤدية إلى حدوثها وتقدير إمكانية تكرار تلك الأسباب وتحديد الأشخاص المسؤولين عن حدوثها، وينحصر حدوث الانحرافات بين الأداء الفعلي والأداء المخطط في متغيرين هما: عدم الدقة في التخطيط وعدم كفاءة التنفيذ (كلاب، 2008: 64).

3-3-5-6: نظام تقارير الأداء لمراكز المسؤولية

يعتبر نظام التقارير من أهم مقومات نظام محاسبة المسؤولية وبدونها لا يمكن لهذا النظام أن يحقق أهدافه، وتظهر أهمية التقارير كأداة لإمداد المستويات الإدارية بالمعلومات المالية منها وغير المالية للتعرف على الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط مما يعطي صورة عن الانحرافات الموجودة مع التركيز على الانحرافات السلبية التي تستدعي الانتباه مع اتخاذ

الإجراءات العلاجية لها، لذلك يلعب نظام التقارير دوراً كبيراً في محاسبة المسؤولية التي تتطلب إعداد تقارير لكل قطاع ومركز مسؤولية (غلاء، 2005: 49).

- ولكي تؤدي تقارير المسؤولية دورها في مجال الرقابة وتقييم الأداء في ظل نظام محاسبة المسؤولية يجب أن تتوفر أسس معينة لإعدادها منها (الفضل وشعبان، 2003: 254-255):
 - 1- إعداد التقارير وفق الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية.
 - 2- تقرير الأداء يجب أن يشمل البيانات والمعلومات الخاصة بنشاط كل مركز من مراكز المسؤولية بحيث تتصاعد التقارير وفقاً لخطوط السلطة والمسؤولية من الأدنى إلى الأعلى.
 - 3- إن التقارير في ظل نظام محاسبة المسؤولية يجب أن تعتمد وتركز على مواطن الضعف لاتخاذ القرارات اللازمة لمعالجتها في الوقت المناسب.
 - 4- إن تقارير الأداء يجب أن تصمم وفق نموذج ثابت لشكل التقرير وما يتضمنه من بيانات بما يلائم نشاط مركز المسؤولية، إذ أن الثبات يؤدي إلى الحصول على البيانات المالية والتكاليفية بطريقة واحدة منتظمة من فترة إلى أخرى مما يجعلها قابلة للمقارنة والمتابعة الفعالة والتقييم السليم.

3-3-5-7: وجود نظام حوافز فعال

يُعد نظام محاسبة المسؤولية عديم الفائدة إذا لم يتضمن نظاماً فعالاً للحوافز يكفل للعاملين في الوحدة الاقتصادية مقابلاً ملائماً للأداء المتميز، وذلك في حال تنفيذه وفق المعايير الموضوعية أو الخطط المرسومة، وتختلف الحوافز وتتعدد باختلاف تعدد الاحتياجات الإنسانية التي يسعى نظام الحوافز الفعال لتلبيتها، فهناك الاحتياجات الجسمانية والاجتماعية والذاتية (الجديبة، 2008: 72).

المبحث الرابع

الإدارة الإستراتيجية للتكلفة كأحد آليات الحوكمة بالشركات الصناعية

0-4-3: تمهيد.

1-4-3: مفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة.

2-4-3: تنظيم إدارة التكلفة.

3-4-3: أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة.

3-4-0: تمهيد

غني عن القول أن المهمة المحورية للمديرين هي إدارة التكلفة، وعلى مدار العشر سنوات الماضية حدثت نقلة نوعية هائلة في الأسلوب والطريقة التي يتعامل بها الممتحنون مع محاسبة التكلفة، وقد انعكست نتائج تلك النقلة العلمية الهائلة على تزايد البيئة التنافسية التي واكبت ظهور بيئة التصنيع الحديثة على سطح الحياة الإنتاجية. وأصبح البحث يدور الآن حول فئة الممتحنين الذين يفهمون المقصود ببيئة الأعمال الحديثة، ومدى مقدرتهم على تفسير معلومات التكاليف المهمة بالطريقة التي تسهم في إنجاح المنشأة. وأصبح التركيز على الرؤية الإستراتيجية لإدارة التكلفة أمر لا مناص منه، حيث أصبحت إدارة التكلفة تنظر إلى النجاح التنافسي للمنشأة في الأجل الطويل، في حين تركز التقارير المالية والإدارية فقط على النتائج المالية في الأجل القصير. لذلك يجب على كل إدارة ناجحة في أية منشأة كانت أن تحافظ على ميزاتها التنافسية التي تتأسس على استراتيجية فريدة من نوعها لكي تحافظ على هذا النجاح. وبناءً على ما تقدم يمكن إبراز دور إدارة التكلفة في التحقق، وقياس، وتجميع، وتحليل، وإعداد تقارير عن المعلومات التكاليفية، لبيان مدى مصداقية عوامل نجاح المنشأة على مدار فترة زمنية معينة. وأصبح لدى المحاسبين الممتحنين في العشر سنوات الأخيرة مصطلح جديد هو "الاستراتيجية" يطلق على إدارة التكلفة، وهي صفة تطلق على الإدارة وليس على التكلفة، لتصبح الإدارة الإستراتيجية للتكلفة. مما أدى إلى إتساع دور محاسبي التكاليف الممتحنين وتعاضم مسؤولياتهم ، نظراً لدورهم الحيوي في إنجاح إدارة أية منشأة (باسيلي، 2007: 14).

إن نظام إدارة التكاليف لأي منشأة يهدف إلى تعظيم الأرباح في الوقت الحالي وفي المستقبل، ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال بناء نظام إدارة تكاليف يكون قادر على تحقيق الأهداف التالية (عوض، 2009: 121):

- 1- قياس تكلفة الموارد المستنفذة في أداء أنشطة المنشأة المهمة.
- 2- تحديد وإزالة تكلفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج دون المساس بجودة المنتج.
- 3- تحديد كفاءة وفاعلية كل الأنشطة الرئيسية التي تؤدي في المنشأة.
- 4- تحديد وتقدير الأنشطة الجديدة التي يمكن أن تحسن أداء المنشأة المستقبلي.

3-4-1: مفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة

يُمكن تعريف إدارة التكلفة بأنها مجموعة العمليات الخاصة بتخطيط التكلفة، والتحكم فيها مع اتخاذ الوسائل المناسبة لتخفيض التكلفة والعمل على تحسينها بشكل مستمر، ويمكن تحقيق ذلك من خلال حذف وإزالة الأنشطة التي لا تضيف قيمة من خلال استخدام الأساليب والأدوات

المتكاملة لتحديد تكلفة الإنتاج في الوقت المحدد مع تحسين عملية تتبع التكلفة بغرض إعداد التقارير الإدارية (حميدة، 2005: 118).

وعُرفت كذلك بأنها منهج علمي لتحليل بيانات التكاليف في إطار من العوامل الاستراتيجية (الخارجية والداخلية) والتي تحدد مصادر الميزة التنافسية، مستخدماً في ذلك مجموعة من الأساليب والأدوات العلمية مثل (تحليل سلسلة القيمة- تحليل البيئة الخارجية- التكلفة المستهدفة - تكاليف الأنشطة) بهدف الحصول على بيانات (مالية وغير مالية- خارجية وداخلية) تفيد في صياغة الإستراتيجية التي تتبناها المنشأة (التخطيط الإستراتيجي) وتنفيذها، ومراقبتها، بتطوير أساليب القياس وتقييم الأداء المحاسبي، مثل: التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية ومقاييس تقييم الأداء باستخدام مدخل تكلفة النشاط ABC (www.jps-dir.org، 2010/4/14).

وتؤكد الدراسات في مجال الإدارة الاستراتيجية أهمية التكاليف باعتبارها ركيزة أساسية لتحقيق مزايا تكاليفية تنافسية وأساساً قوياً لبقاء المشروع، وفي هذا السياق تعددت أساليب تخفيض التكلفة بين أساليب تقليدية مثل معايير التكلفة والموازنات وأساليب حديثة مثل سلاسل القيمة وتكلفة الهدف. ويتم ترجيح الأساليب الحديثة وتشجيع تطبيقها بقوة بدعوى أنها قادرة على تحقيق ضبط التكلفة من منظور استراتيجي يركز على الموقف التنافسي، حيث لا تستطيع نظيراتها التقليدية تحقيق هذا الهدف.

3-4-2: تنظيم إدارة التكلفة

من استقراء الأهداف التي على محاسبة التكاليف تحقيقها، يتضح عظم المسؤولية الملقاة على عاتق إدارة التكاليف، والتي تحتاج إلى نظرة فاحصة متعمقة، فهي تؤدي دوراً بالغ الأهمية، يتمثل في تحقيق الأهداف التقليدية المطلوبة منها، فضلاً عن الأهداف المتطورة والتي تتمثل في كيفية استخدام عوامل الإنتاج بكفاءة وفعالية بحيث تؤدي إلى الاستخدام الأفضل لعوامل الإنتاج المتاحة بحيث تنتج أكبر كم وكيف إنتاجي ممكن وبأقل تكاليف ممكنة. لذلك يكون من الضروري أن تقع إدارة التكاليف في مستوى إداري في الهيكل التنظيمي للمنشأة أعلى من مستوى مديري الإدارات، بحيث يتحقق الاستقلال من جهة نظراً لتبعيتها لرئيس مجلس الإدارة، والتحرر في تقديم الاستشارات البناءة الواجبة التنفيذ من جهة أخرى، ولعلاج المشكلات والصعاب التي تعترض طريق العملية التشغيلية في كافة الإدارات التي تربطها علاقة ما بإدارة التكاليف (باسيلي، 2007: 63).

3-4-3: أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة

تتمثل أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في تحقيق الميزة التنافسية للشركة الصناعية لتطبيق آليات الحوكمة في مجموعة العناصر التالية:

أولاً: محاسبة التكاليف المبنية على الأنشطة Activity- Based Costing

يُعد نظام محاسبة التكاليف المبنية على الأنشطة أداة جديدة من أدوات المحاسبة الإدارية، وقد حظي هذا النظام بالتأييد السريع في التطبيق العملي، وقد عُرّف نظام محاسبة التكاليف المبنية على الأنشطة بأنه تكتيك محاسبي يسمح للمنشأة بتحديد التكلفة الفعلية المرتبطة بالخدمات وذلك بناءً على الموارد المستهلكة من قبل الأنشطة التي تم القيام بها لإنجاز هذه الخدمات (Grandlich, 2004: 189)، وهو النظام الذي يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المنشأة في مجتمعات للتكلفة ثم توزيع هذه التكاليف على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة بموجب معدلات تحميل تحدد بموجب مسببات أو موجّهات مبنية على العلاقة السببية (Horngren, 2005: 131)، كما أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو عبارة عن طريقة لحساب التكاليف التي يتم توزيعها على أنشطة المنشأة، ومن ثم تحميلها للمنتجات أو الخدمات بناءً على ما تستخدمه هذه المنتجات أو الخدمات من أنشطة (Taylor, 2000: 9)، ويركز نظام التكاليف المبنية على الأنشطة على فهم علاقة السبب والنتيجة بين الموارد المستهلكة بواسطة الأنشطة وتكلفة الإنفاق مما يمكن من التخصيص المباشر للتكاليف غير المباشرة على وحدات التكلفة (المنتجات والخدمات) بدلاً من التخصيص العشوائي (Needy And Bidanda, 2000: 31).

ومن أهم مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية:

- 1- يتفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة مع مجموعة الأنظمة الإدارية الحديثة التي تتطلبها بيئة الأعمال الحديثة والتي تهدف إلى زيادة جودة المنتج وخفض تكلفة المخزون والتركيز على طلب العملاء (Needy, et. al., 2003: 3).
- 2- يعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة أكثر دقة في قياس تكلفة المنتج من خلال التخصيص الدقيق للتكلفة غير المباشرة وربطها بالمنتج أو السلعة النهائية مما تساعد في تحديد بيانات التكلفة الأكثر مناسبة لاتخاذ القرارات الإدارية (Caplan, et. al., 2005: 51).
- 3- يؤدي نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى تخصيص أكثر دقة للتكاليف وبالتالي يساعد على تحديد ربحية عناصر التكاليف بشكل أكثر دقة (Geri and Ronen, 2005: 134).

4- زيادة فاعلية الدور الرقابي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة، فمعرفة الأنشطة المتعلقة بالتكاليف غير المباشرة يؤدي إلى تحديد المسؤولية عن تلك التكاليف وبالتالي إخضاعها لرقابة أكثر فعالية (ظاهر، 2002: 212).

5- يعتبر أداة مهمة للإدارة المالية وعملية التحسين المستمر (Agrawal, et. al., 2006: 18).

ثانياً: أسلوب التكلفة المستهدفة Target Costing

التكلفة المستهدفة هي أحد أدوات إدارة التكلفة والتي تهدف إلى خفض التكلفة الكلية للمنتج عبر كل مراحل دورة حياته (إنتاجه واستخدامه) وذلك بمساعدة كل من أقسام البحوث والتطوير والهندسة والإنتاج والتسويق والصيانة وذلك وصولاً إلى السعر المنشود- بعد إضافة الربح المستهدف- الذي يكون المستهلك على استعداد لدفعه. أي أن فلسفة التكلفة المستهدفة تقوم على أنه لا يتم تصميم المنتجات في ضوء الإمكانيات والتقنيات الصناعية المتاحة بهدف تحقيق الاستخدام الأمثل لتلك الإمكانيات ولكن يتم تصميم المنتجات التي سوف تقابل السعر المطلوب والذي يحقق نجاحاً متفوقاً في السوق (Mouritsen, et.al., 2001: 221).

وقد عُرِّفت التكلفة المستهدفة بأنها أسلوب لدعم القدرة التنافسية عن طريق الحفاظ على محددات استمرارية الوحدة الاقتصادية (الجودة والسعر والأداء) في الحدود التي يقبلها العملاء (Pierce, 2002: 31).

إن التكلفة المستهدفة توضح هيكل تطوير وتحسين المنتجات وفق عناصر محددة لإستراتيجية المنشأة التي تشمل إستراتيجية الأسعار المتحركة (المتغيرة)، ودرجة تعقيد منتجات وتحليلات دورة حياة المنتج وعلاقات الموردين التي تتطلب من الإدارة اتخاذ سلسلة من القرارات التي تتضمن تعريف المنتجات المطلوبة من قبل العملاء المستهلكين والتحقق من اقتصاديات عوامل الإنتاج المطلوبة ومستويات الربحية وتحديد الفجوة بين التكاليف المستهدفة وتكاليف الإنتاج الرئيسية (Chen and Chung, 2002: 1-2).

إن إجراءات منهج التكلفة المستهدفة تركز على تخفيض تكاليف الإنتاج إلى أدنى مستوى ممكن من خلال بناء مواصفات للمنتج توازي رغبات ومتطلبات العملاء من جهة، والعوائد المالية للمنشأة من جهة أخرى، وقد جاءت هذه الفلسفة نتيجة إتباع المنشآت الصناعية لتقنيات إنتاج متقدمة (عوض، 2009: 133).

إن من الأسباب التي أدت للاتجاه إلى نظام التكلفة المستهدفة تلك البيئة التي تعيش فيها الشركات التي تتصف بأنها بيئة تنافسية وسريعة التغيير ولا تسمح بالتأخير أو الأخطاء وبأنها بيئة متزايدة الطلب (Ansari, et.al., 2006: 20).

ويتضمن منهج التكلفة المستهدفة سبعة مبادئ أساسية هي (Hilton, 2002: 670):

1- **قيادة السعر للتكلفة:** فلتحديد التكلفة المستهدفة يجب القيام أولاً بتحديد السعر الذي يمكن أن يباع به المنتج، وبطرح الربح المستهدف من هذا السعر نحصل على التكلفة المستهدفة التي يجب تصنيع المنتج بحدودها.

2- **التركيز على الزبون:** إذ ينبغي على الإدارة معرفة تفضيلات الزبائن وردود أفعالهم والسعر الذي يناسبهم.

3- **التركيز على تصميم المنتج:** تُعد هندسة التصميم العنصر الرئيس في التكلفة المستهدفة، إذ يجب على المهندسين تصميم المنتج بالشكل الذي يمكن إنتاجه بحدود تكلفته المستهدفة.

4- **التركيز على عملية التصميم:** وهذا يعني فحص جميع أوجه العملية الإنتاجية للتأكد من أن المنتج سيتم تصنيعه بأعلى كفاءة ممكنة، كما يجب تصميم جميع هذه الأوجه وفقاً للتكلفة المستهدفة للمنتج.

5- **فرق متداخلة المهام:** يتطلب تصنيع المنتج بحدود تكلفته المستهدفة استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات ومن مختلف إدارات المنشأة كالمختصين في بحوث التسويق، والبيع، وهندسة التصميم، وهندسة الإنتاج، وجدولة الإنتاج، وإدارة التكلفة.

6- **دورة حياة التكاليف:** ينبغي أن ينتبه المحللون عند تحديد التكلفة المستهدفة إلى أهمية أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج في الاعتبار، فالنظام المحاسبي التقليدي يركز على التكاليف خلال مرحلة الإنتاج فقط ولا يعير اهتماماً لبقية التكاليف ذات العلاقة بالمنتج.

7- **توجيه سلسلة القيمة:** في بعض الأحيان، قد تزيد التكلفة المخططة عن التكلفة المستهدفة، وهنا تُبذل الجهود لحذف التكاليف التي لا تضيف قيمة من أجل تخفيض التكلفة المخططة.

ويوفر هذا المدخل العديد من المزايا منها (الفضل وآخرون، 2007: 38):

1- **حصر التصميم وعمليات الإنتاج في حدود تكلفة محددة مسبقاً بناءً على معطيات السوق، بالإضافة إلى مساهمته في كبح جماح مهندسي التصميم، فإنه سيؤدي إلى الضغط على المسؤولين في كافة الأنشطة للسعي للحد من الفاقد والضياع من خلال إعادة تنظيم أنشطتهم ابتداءً من تطوير مفهوم المنتج وانتهاءً بخدمات ما بعد البيع.**

2- **إتاحة الفرصة للحصول على وضع تنافسي أفضل من خلال التسعير وفقاً للمنافسة، وليس وفقاً للتكلفة.**

ثالثاً: نظام الإنتاج الفوري Just In Time

يهدف نظام الإنتاج الفوري إلى مزامنة عمليات وأنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة بدايةً من تسليم المواد الخام من الموردين إلى أقسام الإنتاج، ووصولاً إلى تسليم المنتجات إلى المستهلكين والعملاء، وطبقاً لهذا النظام لا يتم الإنتاج إلا استجابة لطلبات العملاء بحيث لا يتراكم المخزون خلال أي مرحلة من مراحل الإنتاج مثل مواد خام، مخزون تحت التشغيل، مخزون إنتاج تام (عوض، 2009: 123)، ويتم تحقيق ذلك من خلال الخطوات التالية (الفضل وآخرون، 2007: 21):

- 1- يجب استبعاد كل نشاط لا يؤدي إلى زيادة القيمة المضافة للمنتج أو الخدمة.
- 2- الالتزام والتعهد بمستوى عالٍ من الجودة بكافة أوجه نشاط المنشأة.
- 3- الالتزام والتعهد بالتحسين المستمر في كل أنشطة المنشأة والاستفادة من البيانات المقدمة لإدارتها.
- إن السمات العامة التي يركز عليها هذا النظام كالتالي (الفضل وآخرون، 2007: 22-34):

- 1- أنه نظام جذب وليس نظام دفع.
- 2- الرقابة عن طريق البطاقات.
- 3- العلاقة المشتركة مع الموردين.
- 4- خفض وقت وتكلفة إعداد الآلات.
- 5- يتكون الأمر الإنتاجي من وحدة واحدة.
- 6- ترتيب الآلات وفقاً للمجموعات التكنولوجية.
- 7- احترام العنصر البشري.
- 8- الصيانة الوقائية.
- 9- إلغاء الفاقد والضياع.
- 10- الجودة عند المصدر.
- 11- مواجهة ظروف عدم التأكد.
- 12- تطبيق النظام على مراحل طويلة.

المبحث الخامس

إدارة الجودة الشاملة كأحد آليات الحوكمة بالشركات الصناعية

3-5-0: تمهيد.

3-5-1: مفهوم إدارة الجودة الشاملة.

3-5-2: مبادئ إدارة الجودة الشاملة.

3-5-3: عناصر إدارة الجودة الشاملة.

3-5-4: فوائد تطبيق إدارة الجودة الشاملة.

3-5-5: تكاليف الجودة.

3-5-0: تمهيد

ازداد وعي المؤسسات في السنوات الأخيرة بضرورة تطبيق مفاهيم إدارة الجودة الشاملة، إذ سعت العديد من المؤسسات والشركات في العالم لترسيخ مبادئ ومفاهيم الجودة في عملياتها التصنيعية والخدمية والإنتاجية حتى تستطيع مجابهة التحديات الجديدة المرتبطة بشدة المنافسة على المستوى الدولي والمحلي بعد أن تم التركيز على حرية التجارة، والسماح للسلع بالتدفق الحر بين الدول وإلغاء الحواجز الجمركية، ويعني هذا الأمر ضرورة سعي هذه الشركات والمؤسسات إلى الوصول إلى أعلى مستويات الجودة في سلعها وخدماتها حتى تستطيع أن تثبت نفسها على الصعيد المحلي والدولي. ويعد مفهوم إدارة الجودة الشاملة من المفاهيم الإدارية الحديثة التي تقوم على مجموعة من الأفكار والمبادئ التي يمكن لأي مؤسسة أن تطبقها من أجل تحقيق أفضل أداء ممكن، وتحسين الإنتاجية، وزيادة الأرباح، وتحسين سمعتها في السوق المحلي والخارجي، في ظل الإرتفاع الكبير في عدد الشركات والمؤسسات على اختلاف مجالاتها ونشاطاتها (الدرادكة، 2006: 15).

3-5-1: مفهوم إدارة الجودة الشاملة

عُرِّفت إدارة الجودة الشاملة بأنها نظام متكامل موجه نحو تحقيق احتياجات المستهلكين وإعطاء صلاحيات أكبر للموظفين تساعدهم في اتخاذ القرار والتأكيد على التحسين المستمر لعمليات إنتاج السلع والخدمات والذي يؤدي إلى تحقيق ولاء الزبون في الحاضر والمستقبل ضمن كلفة تنافسية معقولة (زيدان، 2010: 26).

وعُرِّفت كذلك بأنها منهج تطبيقي شامل يهدف إلى تحقيق حاجات وتوقعات العميل، إذ يتم استخدام الأساليب الكمية من أجل التحسين المستمر في العمليات والخدمات (الدرادكة، 2006: 17).

وعُرِّفت كذلك بأنها مفهوم يستلزم توفير عدد من العناصر المتمثلة في التركيز على العميل، والتركيز على العمليات والنتائج معاً، والوقاية من الأخطاء قبل وقوعها، وتعبئة خبرات القوى العاملة، واتخاذ القرارات استناداً إلى الحقائق والتغذية العكسية (الطراونة، 2002: 36).

3-5-2: مبادئ إدارة الجودة الشاملة

هناك ثمانية مبادئ لإدارة الجودة الشاملة تعكس أفضل الممارسات الإدارية الواجب تنفيذها، وقد شكلت تلك المبادئ الأساس الذي تم الاستناد إليه عند إجراء التغييرات في سلسلة المواصفات الدولية ISO9000، وهي كالتالي (العزاوي، 2005: 40):

أولاً: التركيز على الزبون

تعتمد المنظمة على زبائنها في استمرارها ونجاحها، مما يتوجب عليها فهم حاجاتهم الحالية والمستقبلية، والعمل على تلبيةها والسعي بجد لتجاوز توقعاتهم.

ثانياً: القيادة

تقع على قيادة المنظمة مسؤولية خلق وحدة الغرض والتوجه الكلي للمنظمة، وإيجاد البيئة الداخلية المناسبة التي تسمح للعاملين بالمشاركة الفاعلة في تحقيق الأهداف، والمحافظة على تلك البيئة.

ثالثاً: مشاركة الأفراد

إن الأفراد في جميع المستويات هم المنظمة والسماح لهم بالمشاركة الكاملة تمكنهم من إظهار قدراتهم ومواهبهم من أجل فائدة المنظمة.

رابعاً: مدخل العملية

إن الوصول للنتائج المرجوة يتحقق بصورة أكثر كفاءة عندما تتم إدارة الأنشطة والموارد ذات العلاقة من خلال نموذج العملية.

خامساً: استخدام مدخل النظام للإدارة

إن تحديد وفهم إدارة العمليات المترابطة والمتفاعلة كنظام يسهم في تحقيق المنظمة لأهدافها بفعالية وكفاءة.

سادساً: التحسين المستمر

إن التحسين المستمر للأداء الكلي للمنظمة، يجب أن يكون هدفاً ثابتاً ومستمرًا.

سابعاً: مدخل الحقائق في اتخاذ القرار

إن القرارات الفاعلة هي تلك المستندة على تحليل البيانات والمعلومات وليس على الحدس والتخمين أو الخبرة.

ثامناً: علاقات المنفعة المتبادلة مع المجهزين

تعتمد المنظمة والمجهزون كلاً على الآخر، إذ تربطهم علاقة مصلحة مشتركة، تؤدي عند إدارتها بكفاءة إلى تعزيز قدرتهما على خلق قيمة مضافة لكل منهما.

3-5-3: عناصر إدارة الجودة الشاملة

هناك عدة عناصر لإدارة الجودة الشاملة وهي (عليما، 2004: 29-31):

1- سياسة الجودة: الجزء الرئيسي من تصميم وتطبيق إدارة الجودة الشاملة هو تحديد سياسة الجودة، فوجود سياسة ثابتة للجودة شرط أساسي لتطبيق إدارة الجودة الشاملة في المنظمات

- الصناعية، والهدف الرئيس من وجود هذه السياسة هو التأكد من أن الجودة أصبحت محل اهتمام كل فرد وكل قسم وكل إدارة داخل المنظمة.
- 2- **مراجعة العقد:** يعتبر جزءاً مهماً في إدارة الجودة وعنصراً أساسياً في عناصر إدارة الجودة الشاملة، وكل هذا قبل العمل والتنفيذ من أجل ضمان وتأكيد الجودة.
- 3- **دليل الجودة:** يعتبر من أهم متطلبات إدارة الجودة الشاملة، فوجوده في المنظمات الصناعية أمر ضروري، فمن خلاله تستطيع المنظمات متابعة أداء الأنظمة المختلفة وتحديد الإجراءات والمستندات التي يجب أن تُوثق، ونوع الرقابة التي يجب أن تُطبق.
- 4- **مراقبة العمليات:** تطبيق إدارة الجودة الشاملة في أية منظمة تتطلب توفر نظام فعال يتم من خلاله مراقبة جميع العمليات بالمنظمة سواء كانت خاصة أو عامة.
- 5- **الفحص والاختبار:** للوصول إلى نظام جودة فعال يتطلب القيام بعملية الفحص والاختبار سواء للمواد المشتراة من الموردين أو المواد أثناء التشغيل، وتتم عملية الفحص والاختبار بواسطة الاستخدام المناسب للوسائل المناسبة لعملية الفحص والاختبار أثناء عمليات التشغيل المختلفة.
- 6- **تحليل تكاليف الجودة:** ترتبط بتحسين الجودة وتطويرها مجموعة من بنود التكلفة والتي تشمل تكاليف منع الأخطاء، وتكاليف الفحص والتقييم وتكاليف الفشل الداخلية والخارجية، وتطبيق إدارة الجودة الشاملة في المنظمات يؤدي إلى خفض التكاليف وبالتالي يحقق الأرباح.
- 7- **المراجعة الداخلية للجودة:** وهي عبارة عن قيام إدارة المنظمة بتأسيس نظام المراجعة للجودة للتأكد من أن أنشطة الجودة تتطابق تماماً مع المتطلبات المقررة واتخاذ الإجراءات الضريبية لمعالجة الانحرافات إن وجدت.
- 8- **التدريب:** لا بد من تحديد الاحتياجات التدريبية لكل الأفراد المساهمين في تطوير وتحسين الجودة، وكذلك تحديد الجهات المسؤولة عن عملية التدريب وتحديد المواصفات التي يجب توافرها في القائمين بعملية التدريب.
- 9- **سجلات الجودة:** تتطلب إدارة الجودة الشاملة سجلات تُسجّل فيها جميع الإجراءات الخاصة بالجودة وتكون بمثابة مرجع يظهر مدى التقدم في تحقيق متطلبات الجودة ومدى فعالية نظام الجودة المعمول بها.

3-5-4: فوائد تطبيق إدارة الجودة الشاملة

إن تطبيق واستخدام مبادئ ومفاهيم إدارية معينة لا يمكن أن يحظى باهتمام الإدارة العليا إلا إذا ترتب عنها تحقيق فوائد معينة، وتطبيق مفاهيم ومبادئ إدارة الجودة الشاملة يؤدي إلى تحقيق كثير من الفوائد من أبرزها (زيدان، 2010: 187):

- 1- تحسين نوعية الخدمات والسلع المنتجة.
- 2- رفع مستوى أداء العاملين في المؤسسة.
- 3- تخفيض تكاليف الخدمات والتشغيل.
- 4- العمل على تحسين وتطوير طرق وأساليب العمل.
- 5- زيادة ولاء وانتماء ورضا العاملين عن المؤسسة.

3-5-5: تكاليف الجودة

يُمكن تعريف تكاليف الجودة على أنها التكاليف المتعلقة بمنع إنتاج المنتجات المعيبة أو اكتشاف وتصحيح المنتجات المعيبة. ويمكن تقسيم تكاليف الجودة إلى أربعة أنواع رئيسية (Garrison et.al., 2008: 65-67):

أ- تكاليف الفشل الداخلية:

يقصد بها تلك التكاليف المتعلقة باتخاذ الإجراءات التصحيحية لعدم مطابقة المواصفات المطلوبة من أول مرة، ويتم اكتشافها أثناء العمليات الإنتاجية وقبل وصول المنتج إلى الزبون، ومن أمثلتها:

- 1- **الخرودة:** تكاليف القوى العاملة والمواد التي تُحمل على المنتجات التي بها عيوب والتي لا يمكن إصلاحها بطريقة عادية.
- 2- **إعادة العمل:** التكاليف المتعلقة بالمواد والقوى العاملة والمصاريف الأخرى التي تدفع في سبيل إصلاح المنتجات المعيبة.
- 3- **إعادة الفحص:** تكاليف إعادة فحص المنتجات التي تم إعادة العمل بها وتشمل تكاليف تشغيل معدات وأجهزة الفحص بالإضافة إلى تكلفة الوقت المقضي على هذا الفحص.
- 4- **تحليل الفشل:** المقصود بذلك هو تكاليف تحليل أسباب الفشل الداخلي، وذلك لأجل تجنب هذه الأسباب مستقبلاً والقضاء على أية معوقات تصاحبها.

ب- تكاليف الفشل الخارجية:

تشمل تكاليف الفشل الخارجية التكاليف المتعلقة باكتشاف العيوب بعد تسليم المنتجات إلى الزبائن، ومن أمثلتها:

1- **شكاوى الزبائن:** إن استلام الشكاوى أو الاستماع إليها والتحقق منها وحلها يحتاج إلى وقت وجهد ويتم التركيز هنا على شكاوى الزبائن بسبب تدني مستوى الجودة عن الحد المطلوب.

2- **الكفالة:** تشمل تكلفة استبدال أو إصلاح المنتجات المباعة إلى الزبائن أثناء الفترة التي تغطيها الكفالة.

3- **المردودات:** معالجة وإصلاح العيوب في المنتجات المباعة التي قام الزبائن بإرجاعها إلى المنظمة بسبب وجود عيوب في التصميم أو التشغيل.

4- **فقدان السمعة:** حتى لو قامت المنظمة باستبدال المنتج المعيب أو بإصلاحه وإرجاعه إلى الزبون، إلا أن المنظمة لا شك أنها تتفق جزء من مصداقيتها وسمعتها بين الزبائن وكذلك بين الموزعين.

ج- تكاليف التقويم:

تكاليف التقويم هي التكاليف المتعلقة بتقويم المنتج، والتأكد من مدى مطابقته للمواصفات المطلوبة من الزبون، ومن أهم الأمثلة على تكاليف التقويم:

1- **فحص المواد الداخلة:** فحص المواد والآلات والمعدات المشتراة، والتي تعتبر من مدخلات عملية الإنتاج وذلك بهدف التأكد من مطابقتها للمواصفات المطلوبة.

2- **فحص العمليات:** فحص العمليات أو الأنشطة الخاصة بتحويل المدخلات إلى مخرجات، وتشمل هذه التكلفة فحص العمليات في كافة مراحل العملية الإنتاجية.

3- **فحص المنتجات:** فحص المنتجات بعد الانتهاء من عملية التصنيع وقبل القيام ببيعها إلى الزبون بهدف التأكد من مطابقتها للمواصفات.

د- تكاليف الوقاية:

تشمل كافة الأنشطة المصممة لمنع وقوع الأخطاء، ومن أمثلتها:

1- **تخطيط الجودة:** وهي تكلفة تخطيط الجودة ووضع المواصفات التي تلبي احتياجات الزبون.

2- **معدات الفحص:** وهي تكلفة شراء وتركيب معدات الفحص والتفتيش للمدخلات والعمليات والمخرجات.

3- **التدقيق الداخلي:** وهي تكلفة تخطيط وإجراء التدقيق الداخلي للتأكد من تطبيق نظام الجودة بالشكل السليم ولصيانة هذا النظام.

4- **التدريب:** وهي تكلفة تدريب العاملين على أساليب الوقاية من الوقوع في الأخطاء وزيادة مهاراتهم وقدراتهم على تطبيق نظام الجودة.

الفصل الرابع

الدراسة التطبيقية

- مقدمة.
- المبحث الأول: قطاع الصناعة في سوق فلسطين للأوراق المالية.
- المبحث الثاني: منهجية الدراسة.
- المبحث الثالث: تفسير وتحليل مجالات الدراسة واختبار الفرضيات.
- المبحث الرابع: النتائج والتوصيات والدراسات المقترحة.

مقدمة:

يحتل القطاع الصناعي في أي بلد مكانة خاصة ومميزة في البناء الإقتصادي، كما أن له دور كبير في تحقيق التنمية الاقتصادية، وتشغيل الأيدي العاملة وزيادة حصيله الإيرادات وتحقيق الاكتفاء الذاتي والاستقلال الاقتصادي وتحسين مستوى المعيشة. وهذا بالتأكيد ينعكس على تعزيز سيادة الدولة وقدرتها على اتخاذ القرارات بعيداً عن أية تدخلات أو ضغوطات خارجية ويحميها من الخضوع والابتزاز والعيش تحت نير المساعدات والمعونات الخارجية.

وتتميز الصناعة عن غيرها من القطاعات الاقتصادية الأخرى بمساهمتها العالية في تحقيق الأهداف العامة للتنمية الاقتصادية، وبما أن التصنيع يعتبر جوهر التنمية بالنسبة للدول النامية والذي لا يمكن بدونه التغلب على التخلف الاقتصادي والاجتماعي والثقافي للبلد، جاءت مساهمة الصناعة في توسيع قاعدة الإنتاجية وتنويع مصادر الدخل وبناء اقتصاد متوازن من خلال استخدام الموارد المحلية المادية والبشرية (أبو كرش، 2006، 3).

ويعتبر القطاع الصناعي من أهم القطاعات في فلسطين إذ يعتبر القطاع الأول المعول عليه لإحداث تنمية اقتصادية من خلال تشجيع الصناعات المحلية باختلاف أصنافها ومن أجل العمل على خفض حجم السلع الصناعية المستوردة من جانب، ومن جانب آخر إنتاج سلع للتصدير والتي تمتلك ميزة تنافسية وعليها طلب إقليمي ودولي (أبو عودة، 2006: 2).

وتم التركيز في هذا الفصل من خلال المبحث الأول على قطاع الصناعة في سوق فلسطين للأوراق المالية، أما المبحث الثاني فيعرض منهجية الدراسة، وسيتم التعرف في المبحث الثالث على تفسير وتحليل مجالات الدراسة واختبار الفروض، أما المبحث الرابع فيتناول نتائج الدراسة وتوصياتها والدراسات المستقبلية المقترحة.

المبحث الأول

قطاع الصناعة في سوق فلسطين للأوراق المالية

0-1-4: تمهيد.

1-1-4: أهداف التصنيع في فلسطين.

2-1-4: المؤشرات الإحصائية الرئيسة لقطاع الصناعة.

3-1-4: الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

4-1-0: تمهيد

رغم المعوقات التي وضعها الاحتلال الصهيوني أمام الصناعة الفلسطينية خصوصاً قبل قيام السلطة الوطنية الفلسطينية، إلا أنه برز في فلسطين عدد من الصناعات سواء الاستخراجية والتي تقوم في مجملها على استغلال المحاجر أو الصناعات التحويلية من صناعات كيمياوية ومعدنية وتجميعية وخشبية وجلدية، حيث أن الصناعة التحويلية تشكل حوالي ثلاثة أرباع إجمالي قطاع الصناعة.

ويضم قطاع الصناعة في سوق فلسطين للأوراق المالية 10 شركات أي حوالي ربع عدد الشركات المدرجة إلا أنها لا تمثل سوى 7.5% من القيمة السوقية لجميع الشركات المدرجة، وتتمحور الشركات الصناعية المدرجة في مجالات صناعة الأدوية والأغذية والسجائر والبلاستيك والكرتون والدهانات والباطون والدواجن والأعلاف.

أما بالنسبة لنشاط التداول، فقد تجاوز عدد الأسهم المتداولة 13.4 مليون سهم تشكل ما نسبته 5.64% من إجمالي عدد الأسهم المتداولة، وتجاوزت قيمة الأسهم المتداولة 27 مليون دولار تشكل ما نسبته 5.42% من إجمالي قيمة الأسهم المتداولة، فيما تجاوز عدد العقود المنفذة 6 آلاف عقد شكلت ما نسبته 7.06% من إجمالي عدد العقود المنفذة (www.p-s-e.com)، (2010/5/15).

4-1-1: أهداف التصنيع في فلسطين

تتلخص أهداف التصنيع في فلسطين في النقاط التالية (أبو شنب، 2008: 84):

- 1- رفع مساهمة الصناعة في الناتج المحلي الإجمالي والتوظيف.
- 2- رفع قدرة القطاع الصناعي على تغطية الحاجات الأساسية للسكان.
- 3- زيادة حجم الصادرات الفلسطينية من خلال تطوير الصناعات القائمة واستحداث صناعات جديدة.
- 4- توسيع وتطوير العلاقات التشابكية مع القطاعات الاقتصادية الأخرى.
- 5- نقل التكنولوجيا والمعرفة.
- 6- الانفكاك من التبعية للإقتصاد الإسرائيلي والعمل قدر الإمكان على الاندماج في الاقتصاد العالمي.

4-1-2: المؤشرات الإحصائية الرئيسية لقطاع الصناعة

الجدول رقم (1) يوضح المؤشرات الإحصائية الرئيسية لقطاع الصناعة:

جدول رقم (1)

المؤشرات الإحصائية الرئيسية لقطاع الصناعة

2009	2008	2007	البند
10	10	10	عدد الشركات المدرجة
67260000	66652330	64552330	عدد الأسهم المكتتب فيها
179229307	174708257	207862470	القيمة السوقية (\$))
27129424	44730790	19242479	قيمة الأسهم المتداولة (\$))
13476222	10793066	6648063	عدد الأسهم المتداولة
6270	10974	10274	عدد الصفقات المنفذة
246	244	248	عدد أيام التداول
20.04	16.19	10.30	معدل دوران الأسهم (%))
10.95	9.61	19.15	القيمة السوقية إلى العائد (مرة)
16374819	18170908	10853232	صافي الأرباح بعد الضرائب (\$))
0.24	0.27	0.17	عائد السهم (\$))
0.09	0.10	0.05	العائد إلى القيمة السوقية

(2010/5/15، www.p-s-e.com)

4-1-3: الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية

الجدول رقم (2) يوضح عدد الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق

المالية وتاريخ الإدراج ورأس المال:

جدول رقم (2)

الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية

الرقم	اسم الشركة	الرمز	تاريخ الإدراج	رأس المال المكتتب (دينار أردني)	المقر الرئيس
1	الشركة العربية لمنتجات الباطون (موقوفة)	ACPC	1999/12/23	660000	المنطقة الصناعية- نابلس
2	الشركة العربية لصناعة الدهانات	APC	1997/3/5	1500000	المنطقة الصناعية- نابلس
3	شركة دواجن فلسطين م.ع.م	AZIZA	2002/12/31	10000000	كفر صور - طولكرم
4	شركة بيرزيت للأدوية	BPC	2004/12/22	12100000	المنطقة الصناعية- رام الله
5	شركة مطاحن القمح الذهبي	GMC	2005/5/17	15000000	قرية برهام - بيرزيت - رام الله
6	شركة سجائر القدس م.ع.م	JCC	1997/7/24	7000000	العيزرية - القدس
7	شركة القدس للمستحضرات الطبية	JPH	1997/1/20	5000000	شارع نابلس - البيرة
8	شركة فلسطين لصناعة اللدائن	LADAEN	2002/12/30	7000000	دير شرف - نابلس
9	الشركة الوطنية لصناعة الكرتون	NCI	2006/8/6	5000000	المنطقة الصناعية- نابلس
10	شركة مصانع الزيوت النباتية	VOIC	1999/8/9	4000000	المنطقة الصناعية- نابلس

(2010/4/15 ، www.p-s-e.com)

المبحث الثاني

منهجية الدراسة

4-2-1: أسلوب الدراسة.

4-2-2: مجتمع وعينة الدراسة.

4-2-3: أداة الدراسة.

4-2-4: معايير قياس الإستبانة.

4-2-5: صدق الإستبانة.

4-2-6: ثبات الإستبانة.

4-2-7: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة.

4-2-1: أسلوب الدراسة

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي والذي يحاول وصف وتقييم واقع "دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحوكمة - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية". ويحاول المنهج الوصفي التحليلي أن يقارن ويفسر ويقيم أملاً في التوصل إلى تعميمات ذات معنى يزيد بها رصيد المعرفة عن الموضوع.

وقد استخدم الباحث مصدرين أساسيين للمعلومات:

1. المصادر الثانوية: حيث اتجه الباحث في معالجة الإطار النظري للبحث إلى مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة.
2. المصادر الأولية: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع البحث لجأ الباحث إلى جمع البيانات الأولية من خلال الإستبانة كأداة رئيسة للبحث، صممت خصيصاً لهذا الغرض، ووزعت على فئة المدير العام والمدير المالي ومدقق الحسابات ورئيس قسم الحسابات والمحاسب في الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

4-2-2: مجتمع وعينة الدراسة

تم استخدام طريقة الحصر الشامل لمجتمع الدراسة وتمثل مجتمع الدراسة في فئة المدير العام وعددهم 10 والمدير المالي وعددهم 6 ومدقق الحسابات وعددهم 14 ورئيس قسم الحسابات وعددهم 7 والمحاسب وعددهم 18 في الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، وتم توزيع 55 إستبانة على مجتمع الدراسة وتم الحصول على 50 إستبانة بنسبة استرداد 90.9%.

4-2-3: أداة الدراسة

تم إعداد إستبانة حول "دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحوكمة: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية".

تتكون إستبانه الدراسة من قسمين رئيسيين هما:

القسم الأول: وهو عبارة عن السمات الشخصية عن المستجيب: المؤهل العلمي، التخصص، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة.

القسم الثاني: يتكون القسم من أربعة مجالات موزعة على 65 فقرة.

المجال الأول: أثر التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

المجال الثاني: أثر تطبيق آليات محاسبة المسؤولية على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

المجال الثالث: أثر تطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

المجال الرابع: أثر تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

4-2-4: معايير قياس الاستبانه

تم استخدام مقياس ليكرت لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبانه حسب جدول (3):

جدول رقم (3)

درجات مقياس ليكرت

الاستجابة	عالية جدا	عالية	متوسط	قليلة	قليلة جدا
الدرجة	5	4	3	2	1

4-2-5: صدق الاستبانه

يقصد بصدق الاستبانه أن تقيس أسئلة الإستبانه ما وضعت لقياسه، وقام الباحث بالتأكد من

صدق الإستبانه بطريقتين:

1- صدق أداة الدراسة:

عرض الباحث الإستبانه على مجموعة من المحكمين وقد استجاب الباحث لآراء المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرجت الإستبانه بصورتها النهائية.

2- صدق المقياس:

أولاً: الاتساق الداخلي

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الإستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد قام الباحث بحساب الاتساق الداخلي للإستبانة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الإستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه.

ثانياً: الصدق البنائي

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الإستبانة.

4-2-6: ثبات الإستبانة

يقصد بثبات الإستبانة أن تعطي هذه الإستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الإستبانة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الإستبانة يعني الاستقرار في نتائج الإستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة.

أولاً: نتائج الاتساق الداخلي

يوضح جدول رقم (4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول رقم (4)

يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من الفقرات والدرجة الكلية للمجال الأول

أثر التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات

م.	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الاحتمال
1.	نظام التكاليف المطبق بشركتكم يؤدي إلى قياس فعلي لعناصر الإنتاج.	0.434	0.002
2.	نظام التكاليف المطبق بشركتكم يقدم بيانات سريعة عن الأداء وفي الوقت المناسب.	0.625	0.000
3.	تساعد بيانات نظام التكاليف على تحسين أساليب حساب تكلفة المنتجات.	0.495	0.000

م	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الاحتمال
4.	يساهم وجود نظام التكاليف في تقييم تكلفة منتجات الشركة بشكل واقعي.	0.482	0.000
5.	وجود نظام تكاليف يساعد على تقليل تكاليف التخزين عند حدها الأدنى.	0.555	0.000
6.	نظام التكاليف المطبق بشركتكم يقدم بيانات دقيقة عن الموردين، مما يساعد في الحصول على مواد خام بأسعار مناسبة.	0.523	0.000

جدول رقم (5)

يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من الفقرات والدرجة الكلية للمجال الثاني
أثر تطبيق آليات محاسبة المسؤولية على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات

م	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الاحتمال
	أ- الهيكل التنظيمي		
1.	هناك تحديد واضح للهيكل التنظيمي للشركة والوحدات الإدارية فيها.	0.463	0.001
2.	يوجد وصف واضح لمراكز المسؤولية في الشركة.	0.537	0.000
3.	يوجد مدير مختص لكل مركز مسؤولية.	0.555	0.000
4.	يمنح مدير المركز الصلاحيات المناسبة لأداء مسؤولياته.	0.372	0.008
5.	يؤدي كل مركز مسؤولية نوع واحد من النشاط.	0.406	0.003
6.	العمليات داخل مركز المسؤولية الواحد متجانسة.	0.335	0.017
	ب- النظام المحاسبي		
7.	هناك وضوح في القواعد والسياسات المحاسبية المستخدمة.	0.431	0.002
8.	يوجد ربط بين النظام المحاسبي والهيكل التنظيمي للشركة.	0.617	0.000
9.	يوجد ربط بين عناصر التكاليف وبين مراكز المسؤولية.	0.736	0.000
10.	بالإمكان معرفة إجمالي التكاليف التي تخص مركز مسؤولية معين.	0.641	0.000
	ج- النظام المعياري للتكاليف		
11.	يوجد تقدير للأداء المعياري اللازم لإنجاز النشاط في مراكز المسؤولية.	0.303	0.033

م.م	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الاحتمال
12.	توضع المعايير على أسس تناسب طبيعة هدف مركز المسؤولية.	0.316	0.025
13.	تستخدم التكاليف المعيارية في تقدير تكاليف إنجاز النشاط.	0.533	0.000
14.	تعتبر معايير التكاليف واضحة ومفهومة من قبل مستخدميها.	0.344	0.014
15.	تشارك مراكز المسؤولية في وضع معايير التكاليف التي تخصها.	0.452	0.001
16.	تقدر التكاليف المعيارية بناءً على دراسة علمية من قبل أشخاص مهنيين.	0.528	0.000
	د- نظام التقارير		
17.	تعد التقارير مقياس أداء مراكز المسؤولية.	0.569	0.000
18.	تحتوى التقارير على التكاليف والإيرادات الفعلية المقارنة بالأداء المخطط لقياس أداء مركز المسؤولية.	0.283	0.046
19.	يتم دراسة وتحليل الإنحرافات المهمة الواردة في التقارير.	0.555	0.000
20.	تحدد أسباب حدوث الإنحرافات.	0.295	0.038
21.	تحدد الجهة المسؤولة عن حدوث الإنحرافات.	0.317	0.025
22.	توضع وسائل لعلاج أسباب الإنحرافات.	0.298	0.036

يوضح جدول رقم (5) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول رقم (6)

يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من الفقرات والدرجة الكلية للمجال الثالث

أثر تطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات

م.	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الاحتمال
	أ- نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC): - توجهات الإدارة العليا في تطبيق نظام (ABC):		
1.	تتوافر معلومات كافية لدى إدارة الشركة عن أهمية نظام (ABC).	0.372	0.008
2.	ترى إدارة الشركة أن مخرجات نظام التكاليف المطبق حاليا سليمة ولا حاجة للتحويل إلى نظام (ABC).	0.284	0.045
3.	ترى إدارة الشركة أن تكلفة تطبيق نظام (ABC) تفوق المنافع المتوقعة من تطبيقه.	0.351	0.013
4.	ترى إدارة الشركة أن نظام التكاليف التقليدي يشوه حساب معدلات تحميل تكلفة الوحدة المنتجة، مما يستدعي تطبيق نظام (ABC).	0.287	0.043
5.	تستلزم صعوبة تحديد تكلفة بعض المنتجات تطبيق نظام (ABC).	0.636	0.000
6.	إن توافر الإعتقاد لدى إدارة الشركة بإمكانية إعادة حساب تكلفة المنتجات بشكل أدق، سوف يؤدي إلى تطبيق نظام (ABC).	0.411	0.003
	- يساعد توفر أنظمة محاسبية سليمة لدى الشركات الصناعية في تطبيق نظام (ABC)		
7.	يسهل توفر الموارد البشرية المؤهلة تطبيق نظام (ABC).	0.479	0.000
8.	يتطلب تزايد استخدام الأتمتة في عمليات الإنتاج، ضرورة تطبيق نظام (ABC).	0.710	0.000
9.	يؤدي توفر إجراءات وأنظمة محاسبية تتميز بالمرونة إلى تطبيق نظام (ABC).	0.577	0.000
10.	إن استخدام الشركة البرامج المحوسبة يساعد في تطبيق نظام (ABC).	0.379	0.007
	- دور تطبيق نظام (ABC) في تفعيل درجة المنافسة:		
11.	إن اختلاف وتدني أسعار المنتجات المنافسة يتطلب السعي نحو تبني نظام (ABC).	0.593	0.000
12.	يساعد تطبيق نظام (ABC) في الرقابة على عناصر التكاليف وتخصيصها بشكل أدق مما يؤدي إلى مواجهة المنافسة بشكل أقوى.	0.577	0.000
13.	لتسعير المنتجات التنافسية بشكل أدق، من الضروري تطبيق نظام (ABC).	0.616	0.000

م.م	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الاحتمال
14.	تعتمد إدارة الشركة على بيانات التكاليف في عملية اتخاذ القرارات بخصوص طرح منتجات جديدة وتنافسية.	0.356	0.011
	ب- أسلوب التكلفة المستهدفة:		
15.	يتطلب تزايد استخدام التكنولوجيا الحديثة والأتمتة في إنتاج المنتج تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.	0.491	0.000
16.	يوجد اندماج بأنشطة ومهام أقسام الشركة (التسويق، التصنيع، البيع، إدارة التكلفة... الخ) لدعم وتشجيع عملية حساب التكلفة المستهدفة.	0.415	0.003
17.	يتم إجراء بحوث على السوق والبيئة السوقية والتنافسية للشركة التي تعمل من خلالها.	0.432	0.002
18.	يتم تحديد مواصفات المنتج وفقا لرغبات الزبائن.	0.314	0.026
19.	يتم حساب التكلفة المستهدفة بأن يطرح من السعر المستهدف هامش الربح والمخصصات والاحتياطات.	0.352	0.012
20.	يضمن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة مستوى مرتفع لجودة المنتج.	0.320	0.024

يوضح جدول رقم (6) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول رقم (7)

يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من الفقرات والدرجة الكلية للمجال الرابع أثر تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات

م.م	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الاحتمال
	أ- التركيز على الزبائن:		
1.	تقوم الشركة بدراسة دورية للسوق، للتعرف على حاجات ورغبات المستهلكين.	0.445	0.001
2.	تتصف الشركة بسرعة تلبية رغبات الزبائن.	0.518	0.000
3.	تحرص الشركة على تقديم تشكيلة واسعة من المنتجات لتلبية حاجات ورغبات أكبر عدد من الزبائن.	0.740	0.000
4.	تقوم الشركة بمتابعة شكاوى الزبائن وتقديم الحلول المناسبة لهم.	0.339	0.016
5.	تعتقد إدارة الشركة أن الجودة الشاملة تتحدد عن طريق تلبية حاجات الزبائن.	0.408	0.003

م.م	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الاحتمال
	ب- التزام الإدارة العليا بالجودة:		
6.	توجد لدى الشركة خطة واضحة حول الجودة ومحددة بأهداف معينة وتلتزم الإدارة بتطبيقها.	0.387	0.006
7.	تعمل الإدارة على نشر ثقافة الجودة في جميع الأقسام والمستويات الإدارية.	0.545	0.000
8.	تعمل الإدارة جاهدة كي تكون خدمات الشركة متميزة.	0.722	0.000
9.	تؤمن الإدارة بأن الجودة هي طريقها وفلسفتها في تسيير أعمالها.	0.410	0.003
	ج- التحسين المستمر:		
10.	تحرص الشركة على التحسين المستمر على نظام الإنتاج والخدمة من أجل تحسين الجودة.	0.284	0.046
11.	تعتمد الشركة على أساليب وأدوات علمية لغرض تحسين الجودة.	0.526	0.000
12.	إن تخطيط المنتجات وتطويرها وفحصها وتقديمها للسوق تعتبر عملية متكاملة (غير متجزئة) لتحسين الجودة.	0.455	0.001
13.	تنظر الإدارة إلى التحسين المستمر في العمل على أنه جزء من متطلبات الجودة.	0.551	0.000
	د- الأنظمة الإدارية:		
14.	توصف الشركة بسرعة الاستجابة للطلبات والمتغيرات من خلال وجود أنظمة واضحة وصريحة.	0.741	0.000
15.	يوجد في الهيكل التنظيمي الخاص بالشركة قسم خاص بمراقبة أو توكيد الجودة.	0.729	0.000
16.	توجد خطة تدريب سنوية لتنمية قدرات العاملين.	0.429	0.002
17.	تنفذ البرامج التدريبية بناء على أسس ومعايير واضحة.	0.663	0.000

يوضح جدول رقم (7) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

ثانياً: الصدق البنائي

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الإستبانة.

جدول رقم (8)

يوضح معامل الارتباط بين كل مجال من مجالات الإستبانة والدرجة الكلية للإستبانة

م	الفقرات	معامل الارتباط	مستوى الاحتمال
1.	أثر التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات على تفعيل القدرة التنافسية للشركات.	0.625	0.000
2.	أثر تطبيق آليات محاسبة المسؤولية على تفعيل القدرة التنافسية للشركات.	0.745	0.000
3.	أثر تطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة على تفعيل القدرة التنافسية للشركات.	0.500	0.000
4.	أثر تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة على تفعيل القدرة التنافسية للشركات.	0.595	0.000

يبين جدول رقم (8) أن جميع معاملات الارتباط في جميع مجالات الإستبانة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ وبذلك يعتبر جميع مجالات الإستبانة صادقه لما وضع لقياسه.

ثالثاً: ثبات الإستبانة:

يقصد بثبات الإستبانة أن تعطي هذه الإستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الإستبانة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الإستبانة يعني الاستقرار في نتائج الإستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة.

وقد تحقق الباحث من ثبات إستبانة الدراسة من خلال استخدام طريقة معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول رقم (9).

جدول رقم (9)

يوضح نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة

م	المجالات	معامل ألفا
1.	أثر التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات على تفعيل القدرة التنافسية للشركات.	0.681
2.	أثر تطبيق آليات محاسبة المسؤولية على تفعيل القدرة التنافسية للشركات.	0.672
3.	أثر تطبيق أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة على تفعيل القدرة التنافسية للشركات.	0.725
4.	أثر تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة على تفعيل القدرة التنافسية للشركات.	0.747
	الدرجة الكلية	0.689

يوضح الجدول رقم (9) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت مقبولة لكل مجال من مجالات الإستبانة وتتراوح بين (0.672-0.747)، وتعد القيمة مقبولة إحصائياً لمعامل ألفا كرونباخ إذا كانت (60%) فأكثر، أما إذا كانت أقل من ذلك فتعد ضعيفة (Sekaran, 2005). ومن خلال نتائج اختبار ألفا كرونباخ نجد أن قيمة معامل ألفا كرونباخ هي (68.9%) وهذا يعنى أن معامل الثبات مقبول، وتكون الإستبانة في صورتها النهائية كما هي في الملحق (1) قابلة للتوزيع. وبذلك يكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات إستبانة الدراسة مما يجعله على ثقة تامة بصحة الإستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

4-2-7: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

قام الباحث بتفريغ وتحليل الإستبانة من خلال برنامج التحليل الإحصائي Statistical Package for the Social Sciences (SPSS)، وتم استخدام الاختبارات الإحصائية اللا معلمية، وذلك بسبب أن مقياس ليكرت هو مقياس ترتيبي وقد تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

- 1- النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي والمتوسط الحسابي النسبي: يستخدم هذا الأمر بشكل أساس لأعراض معرفة تكرار فئات متغير ما ويفيد الباحث في وصف عينة الدراسة.
- 2- اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha): لمعرفة ثبات فقرات الإستبانة.
- 3- معامل ارتباط سبيرمان (Spearman Correlation Coefficient): لقياس درجة الارتباط: يستخدم هذا الاختبار لدراسة العلاقة بين المتغيرات في حالة البيانات غير المعلمية.
- 4- اختبار الإشارة (Sign Test): لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الحياد وهي 3 أم لا.
- 5- اختبار (Kruskal Wallis Test): لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين عدة مجموعات مختلفة.

المبحث الثالث

تفسير وتحليل مجالات الدراسة واختبار الفرضيات

4-3-1: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق الخصائص والسمات الشخصية.

4-3-2: تفسير وتحليل مجالات الدراسة.

4-3-3: مناقشة واختبار الفرضيات.

4-3-1: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق الخصائص والسمات الشخصية

وفيما يلي عرض لعينة الدراسة وفق الخصائص والسمات الشخصية:

4-3-1-1: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

جدول رقم (10)

يبين توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية %
ماجستير	13	26
بكالوريوس	30	60
أخرى (دبلوم)	7	14
المجموع	50	100

يبين جدول رقم (10) أن ما نسبته 26% من أفراد العينة من حملة درجة الماجستير و60% من أفراد العينة هم من حملة درجة البكالوريوس وما نسبته 14% من حملة الدرجات الأخرى وتبين أنها درجة الدبلوم، وبذلك اطمئن الباحث لقدرة غالبية أفراد العينة المؤهلين تأهيلاً أكاديمياً ملائماً على تفهم أسئلة الإستبانة والإجابة عليها وتزويدها بالمعلومات اللازمة، كما أن المستوى العلمي العالي مؤشر إيجابي على قدرات وكفاءة الباحثين.

4-3-1-2: توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

جدول رقم (11)

يبين توزيع أفراد العينة حسب التخصص

التخصص	العدد	النسبة المئوية %
محاسبة	38	76
اقتصاد	4	8
علوم مالية ومصرفية	4	8
أخرى (إدارة)	4	8
المجموع	50	100

يبين جدول رقم (11) أن ما نسبته 76% من أفراد العينة تخصصهم محاسبة و8% من أفراد العينة تخصصهم اقتصاد و8% من أفراد العينة تخصصهم علوم مالية ومصرفية وما نسبته 8% تخصصهم إدارة، وبذلك فإن عينة البحث التي أجابت على الإستبانة هي عينة ذات صلة

بموضوع الدراسة، وهي على درجة عالية من الانسجام في تخصصاتها، وبالتالي يتوقع أن تكون الإجابات على الاستبانة على درجة من الدقة والمصدقية يمكن الإعتماد عليها.

3-1-3-4: توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي

جدول رقم (12)

يبين توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي

النسبة المئوية %	العدد	المسمى الوظيفي
20	10	مدير عام
12	6	مدير مالي
26	13	مدقق حسابات
10	5	رئيس قسم الحسابات
32	16	محاسب
100	50	المجموع

يبين جدول رقم (12) أن ما نسبته 20% من أفراد العينة مساهم الوظيفي مدير عام و 12% من أفراد العينة مساهم الوظيفي مدير مالي و 26% من أفراد العينة مساهم الوظيفي مدقق حسابات و 10% من أفراد العينة مساهم الوظيفي رئيس قسم الحسابات و 32% من أفراد العينة مساهم الوظيفي محاسب، مما يدل على أن العينة التي أجابت على الاستبانة ذات صلة بموضوع الدراسة.

4-1-3-4: توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

جدول رقم (13)

يبين توزيع العينة حسب سنوات الخبرة

النسبة المئوية %	العدد	سنوات الخبرة
10	5	أقل من 5 أعوام
56	28	من 5 إلى أقل من 10 أعوام
28	14	من 10 إلى أقل من 15 عاما
6	3	15 عاما فأكثر
100	50	المجموع

يبين جدول رقم (13) أن ما نسبته 90% من أفراد العينة سنوات خبرتهم أكثر من 5 أعوام، وهذا يدل على خبرتهم الواسعة في مجال عملهم، وبالتالي فإن إجاباتهم على استبانة البحث تتبع من هذه الخبرة.

4-3-2: تحليل وتفسير مجالات الدراسة

جدول رقم (14)

يوضح المتوسط الحسابي والأهمية النسبية والقيمة الاحتمالية للمجال الأول
أثر التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات

م.	الفقرات	المتوسط	الأهمية النسبية	مستوى الاحتمال	الترتيب
1.	نظام التكاليف المطبق بشركتكم يؤدي إلى قياس فعلي لعناصر الإنتاج.	3.94	78.80	0.000	3
2.	نظام التكاليف المطبق بشركتكم يقدم بيانات سريعة عن الأداء وفي الوقت المناسب.	3.90	78.00	0.000	4
3.	تساعد بيانات نظام التكاليف على تحسين أساليب حساب تكلفة المنتجات.	4.02	80.40	0.000	2
4.	يساهم وجود نظام التكاليف في تقييم تكلفة منتجات الشركة بشكل واقعي.	4.18	83.60	0.000	1
5.	وجود نظام تكاليف يساعد على تقليل تكاليف التخزين عند حدها الأدنى.	3.36	67.20	0.000	5
6.	نظام التكاليف المطبق بشركتكم يقدم بيانات دقيقة عن الموردين، مما يساعد في الحصول على مواد خام بأسعار مناسبة.	3.20	64.00	0.152	6
	لجميع الفقرات	3.76	75.20	0.000	

من جدول رقم (14) يتبين:

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة يساوي 4.18 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 83.6% وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 لذلك تعتبر الفقرة دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل على أن متوسط الاستجابة قد زاد عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على تلك الفقرة، مما يدل على مساهمة وجود نظام التكاليف في تقييم تكلفة منتجات الشركات بشكل واقعي.

- المتوسط الحسابي للفقرة السادسة يساوي 3.20 أي أن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 64% وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.152 لذلك تعتبر الفقرة غير دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل على أن متوسط الاستجابة لا يختلف عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على تلك الفقرة، مما يدل على أن نظام التكاليف المطبق بالشركات يقدم بيانات بدرجة متوسطة الدقة عن الموردين، مما يساعد بدرجة متوسطة في الحصول على مواد خام بأسعار مناسبة.

- وبشكل عام تبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال يساوي 3.76 و المتوسط الحسابي النسبي يساوي 75.2% وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 ، لذلك يعتبر مجال " أثر التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذا المجال، وبالتالي يمكن قبول الفرضية القائلة بأن هناك أثر للتحديد الدقيق لتكلفة المنتجات على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين لأوراق المالية.

جدول رقم (15)

يوضح المتوسط الحسابي والأهمية النسبية والقيمة الاحتمالية للمجال الثاني
أثر تطبيق آليات محاسبة المسؤولية على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات

م.	الفقرات	المتوسط	الأهمية النسبية	مستوى الاحتمال	الترتيب
	أ-الهيكل التنظيمي				
1.	هناك تحديد واضح للهيكل التنظيمي للشركة والوحدات الإدارية فيها.	4.14	82.8	0.000	1
2.	يوجد وصف واضح لمراكز المسؤولية في الشركة.	3.9	78	0.000	2
3.	يوجد مدير مختص لكل مركز مسؤولية.	3.6	72	0.000	4
4.	يمنح مدير المركز الصلاحيات المناسبة لأداء مسؤولياته.	3.24	64.8	0.327	5
5.	يؤدي كل مركز مسؤولية نوع واحد من النشاط.	3.72	74.4	0.000	3
6.	العمليات داخل مركز المسؤولية الواحد متجانسة.	3.04	60.8	0.856	6
	ب-النظام المحاسبي				
7.	هناك وضوح في القواعد والسياسات المحاسبية المستخدمة.	4	80	0.000	1
8.	يوجد ربط بين النظام المحاسبي والهيكل التنظيمي للشركة.	3.74	74.8	0.000	3
9.	يوجد ربط بين عناصر التكاليف وبين مراكز المسؤولية.	3.32	66.4	0.099	4
10.	بالإمكان معرفة إجمالي التكاليف التي تخص مركز مسؤولية معين.	3.92	78.4	0.000	2

م.	الفقرات	المتوسط	الأهمية النسبية	مستوى الاحتمال	الترتيب
	ج- النظام المعياري للتكاليف				
11.	يوجد تقدير للأداء المعياري اللازم لإنجاز النشاط في مراكز المسؤولية.	3.92	78.4	0.000	3
12.	توضع المعايير على أسس تناسب طبيعة هدف مركز المسؤولية.	4.04	80.8	0.000	1
13.	تستخدم التكاليف المعيارية في تقدير تكاليف إنجاز النشاط.	3.02	60.4	0.999	5
14.	تعتبر معايير التكاليف واضحة ومفهومة من قبل مستخدميها.	3.98	79.6	0.000	2
15.	تشارك مراكز المسؤولية في وضع معايير التكاليف التي تخصها.	2.92	58.4	0.636	6
16.	تقدر التكاليف المعيارية بناءً على دراسة علمية من قبل أشخاص مهنيين.	3.38	67.6	0.043	4
	د- نظام التقارير				
17.	تعد التقارير مقياس أداء مراكز المسؤولية.	3.56	71.2	0.004	5
18.	تحتوى التقارير على التكاليف والإيرادات الفعلية المقارنة بالأداء المخطط لقياس أداء مركز المسؤولية.	3.56	71.2	0.000	6
19.	يتم دراسة وتحليل الانحرافات المهمة الواردة في التقارير.	3.96	79.2	0.000	1
20.	تحدد أسباب حدوث الانحرافات.	3.72	74.4	0.000	4
21.	تحدد الجهة المسؤولة عن حدوث الانحرافات.	3.78	75.6	0.000	3
22.	توضع وسائل لعلاج أسباب الانحرافات.	3.82	76.4	0.000	2
	لجميع الفقرات	3.65	73.0	0.000	

من جدول رقم (15) يتبين:

محور الهيكل التنظيمي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى يساوي 4.14 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 82.8% وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 لذلك تعتبر الفقرة دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل على أن متوسط الاستجابة قد زاد عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على تلك الفقرة، مما يدل على أن هناك تحديد واضح للهيكل التنظيمي والوحدات الإدارية في الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

- المتوسط الحسابي للفقرة السادسة يساوي 3.04 أي أن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 60.8% وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.856 لذلك تعتبر الفقرة غير دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل على أن متوسط الاستجابة لا يختلف عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على تلك الفقرة، مما يدل على أن العمليات داخل مركز المسؤولية الواحد متوسطة التجانس.

محور النظام المحاسبي:

- المتوسط الحسابي للفقرة السابعة يساوي 4 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 80% وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 لذلك تعتبر الفقرة دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل على أن متوسط الاستجابة قد زاد عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على تلك الفقرة، مما يدل على أن هناك وضوح في القواعد والسياسات المحاسبية المستخدمة.

- المتوسط الحسابي للفقرة التاسعة يساوي 3.32 أي أن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 66.4% وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.099 لذلك تعتبر الفقرة غير دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل على أن متوسط الاستجابة لا يختلف عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على تلك الفقرة، مما يدل على أن هناك ربط بدرجة متوسطة بين عناصر التكاليف وبين مراكز المسؤولية.

محور النظام المعياري للتكاليف:

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية عشر يساوي 4.04 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 80.8% وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 لذلك تعتبر الفقرة دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل على أن متوسط الاستجابة قد زاد عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على تلك الفقرة، مما يدل على أن وضع المعايير في الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تناسب طبيعة هدف مراكز المسؤولية لديها.

- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة عشر يساوي 2.92 أي أن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 58.4% وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.636 لذلك تعتبر الفقرة غير دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل على أن متوسط الاستجابة لا يختلف عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على تلك الفقرة، مما يدل على أن مراكز المسؤولية تشارك في وضع معايير التكاليف التي تخصها بدرجة متوسطة.

محور نظام التقارير:

- المتوسط الحسابي للفقرة التاسعة عشر يساوي 3.96 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 79.2% وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 لذلك تعتبر الفقرة دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل على أن متوسط الاستجابة قد زاد عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على تلك الفقرة، مما يدل على أنه يتم دراسة وتحليل الانحرافات المهمة الواردة في التقارير.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثامنة عشر يساوي 3.56 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 71.2% وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 لذلك تعتبر الفقرة دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل على أن متوسط الاستجابة قد زاد عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على تلك الفقرة، مما يدل على أن التقارير تحتوي على التكاليف والإيرادات الفعلية المقارنة بالأداء المخطط لقياس أداء مراكز المسؤولية.

- وبشكل عام تبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال يساوي 3.65 و المتوسط الحسابي النسبي يساوي 73% وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 ، لذلك يعتبر مجال "أثر تطبيق آليات محاسبة المسؤولية على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه المجال يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذا المجال، وبالتالي يمكن قبول الفرضية القائلة بأن هناك أثر لتطبيق محاسبة المسؤولية على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

جدول رقم (16)

يوضح المتوسط الحسابي والأهمية النسبية والقيمة الاحتمالية للمجال الثالث
أثر تطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات

م.	الفقرات	المتوسط	الأهمية النسبية	مستوى الاحتمال	الترتيب
	أنظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC). توجهات الإدارة العليا في تطبيق نظام (ABC).				
1.	تتوافر معلومات كافية لدى إدارة الشركة عن أهمية نظام (ABC).	3.56	71.2	0.011	3
2.	ترى إدارة الشركة أن مخرجات نظام التكاليف المطبق حاليا سليمة ولا حاجة للتحويل إلى نظام (ABC).	4.12	82.4	0.000	2
3.	ترى إدارة الشركة أن تكلفة تطبيق نظام (ABC) تفوق المنافع المتوقعة من تطبيقه.	3.02	60.4	0.736	5
4.	ترى إدارة الشركة أن نظام التكاليف التقليدي يشوه حساب معدلات تحميل تكلفة الوحدة المنتجة، مما يستدعي تطبيق نظام (ABC).	2.64	52.8	0.014	6
5.	تستلزم صعوبة تحديد تكلفة بعض المنتجات تطبيق نظام (ABC).	3.52	70.4	0.000	4
6.	إن توافر الاعتقاد لدى إدارة الشركة بإمكانية إعادة حساب تكلفة المنتجات بشكل أدق، سوف يؤدي إلى تطبيق نظام (ABC).	4.16	83.2	0.000	1
	يساعد توفر أنظمة محاسبية سليمة لدى الشركات الصناعية في تطبيق نظام (ABC).				
7.	يسهل توفر الموارد البشرية المؤهلة تطبيق نظام (ABC).	4.44	88.8	0.000	1
8.	يتطلب تزايد استخدام الأتمتة في عمليات الإنتاج، ضرورة تطبيق نظام (ABC).	4.1	82	0.000	3
9.	يؤدي توفر إجراءات وأنظمة محاسبية تتميز بالمرونة إلى تطبيق نظام (ABC).	4.3	86	0.000	2
10.	إن استخدام الشركة البرامج المحوسبة يساعد في تطبيق نظام (ABC).	4.06	81.2	0.000	4
	دور تطبيق نظام (ABC) في تفعيل درجة المنافسة				
11.	إن اختلاف وتدني أسعار المنتجات المنافسة يتطلب السعي نحو تبني نظام (ABC).	3.68	73.6	0.000	4
12.	يساعد تطبيق نظام (ABC) في الرقابة على عناصر التكاليف وتخصيصها بشكل أدق مما يؤدي إلى مواجهة المنافسة بشكل أقوى.	4.1	82	0.000	1
13.	لتسعير المنتجات التنافسية بشكل أدق، من الضروري تطبيق نظام (ABC).	3.7	74	0.000	3
14.	تعتمد إدارة الشركة على بيانات التكاليف في عملية اتخاذ القرارات بخصوص طرح منتجات جديدة وتنافسية.	3.94	78.8	0.000	2

م.	الفقرات	المتوسط	الأهمية النسبية	مستوى الاحتمال	الترتيب
	ب- أسلوب التكلفة المستهدفة				
15.	يتطلب تزايد استخدام التكنولوجيا الحديثة والأتمتة في إنتاج المنتج تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.	3.84	76.8	0.000	3
16.	يوجد اندماج بأنشطة ومهام أقسام الشركة (التسويق، التصنيع، البيع، إدارة التكلفة... الخ) لدعم وتشجيع عملية حساب التكلفة المستهدفة.	3.42	68.4	0.017	5
17.	يتم إجراء بحوث على السوق والبيئة السوقية والتنافسية للشركة التي تعمل من خلالها.	3.62	72.4	0.000	4
18.	يتم تحديد مواصفات المنتج وفقا لرغبات الزبائن.	2.3	46	0.000	6
19.	يتم حساب التكلفة المستهدفة بأن يطرح من السعر المستهدف هامش الربح والمخصصات والاحتياطات.	4.6	92	0.000	1
20.	يضمن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة مستوى مرتفع لجودة المنتج.	4.06	81.2	0.000	2
	لجميع الفقرات	3.82	76.4	0.000	

من جدول رقم (16) يتبين:

أ- نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC):

محور توجهات الإدارة العليا في تطبيق نظام (ABC):

- المتوسط الحسابي للفقرة السادسة يساوي 4.16 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 83.2% وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 لذلك تعتبر الفقرة دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل على أن متوسط الاستجابة قد زاد عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على تلك الفقرة، مما يدل على أن توافر الإعتقاد لدى إدارة الشركات بإمكانية إعادة حساب تكلفة المنتجات بشكل أدق سوف يؤدي إلى تطبيق نظام (ABC).

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة يساوي 2.64 أي أن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 52.8% وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.014 لذلك تعتبر الفقرة دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل على أن متوسط الاستجابة قد نقص عن درجة الحياد، وهذا يعني أنه لا يوجد موافقة من قبل أفراد العينة على تلك الفقرة، مما يدل على أنه لا ترى إدارة الشركات أن نظام التكاليف التقليدي يشوه حساب معدلات تحميل تكلفة الوحدة المنتجة، مما لا يستدعي تطبيق نظام (ABC).

محور مساعدة توفر أنظمة محاسبية سليمة لدى الشركات الصناعية في تطبيق نظام (ABC):
- المتوسط الحسابي للفقرة السابعة يساوي 4.44 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 88.8% وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 لذلك تعتبر الفقرة دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل على أن متوسط الاستجابة قد زاد عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على تلك الفقرة، مما يدل على تسهيل توفر الموارد البشرية المؤهلة لتطبيق نظام (ABC).

- المتوسط الحسابي للفقرة العاشرة يساوي 4.06 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 81.2% وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 لذلك تعتبر الفقرة دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل على أن متوسط الاستجابة قد زاد عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على تلك الفقرة، مما يدل على استخدام الشركات للبرامج المحوسبة يساعد في تطبيق نظام (ABC).

محور تطبيق نظام (ABC) في تفعيل درجة المنافسة:

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية عشر يساوي 4.1 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 82% وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 لذلك تعتبر الفقرة دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل على أن متوسط الاستجابة قد زاد عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على تلك الفقرة، مما يدل على مساعدة تطبيق نظام (ABC) في الرقابة على عناصر التكاليف وتخصيصها بشكل أدق مما يؤدي إلى مواجهة المنافسة بشكل أقوى.

- المتوسط الحسابي للفقرة الحادية عشر يساوي 3.68 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 73.6% وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 لذلك تعتبر الفقرة دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل على أن متوسط الاستجابة قد زاد عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على تلك الفقرة، مما يدل على أن إختلاف وتدني أسعار المنتجات المنافسة يتطلب السعي نحو تبني نظام (ABC).

ب- محور أسلوب التكلفة المستهدفة:

- المتوسط الحسابي للفقرة التاسعة عشر يساوي 4.6 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 92% وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 لذلك تعتبر الفقرة دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل على أن متوسط الاستجابة قد زاد عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على تلك الفقرة، مما يدل على أنه لحساب التكلفة المستهدفة يتم طرح هامش الربح والمخصصات والاحتياطيات من السعر المستهدف.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثامنة عشر يساوي 2.3 أي أن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 46% وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 لذلك تعتبر الفقرة دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل على أن متوسط الاستجابة قد نقص عن درجة الحياد، وهذا يعني أنه لا يوجد موافقة من قبل أفراد العينة على تلك الفقرة، مما يدل على أنه لا يتم تحديد مواصفات المنتج وفقا لرغبات الزبائن.

- وبشكل عام تبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال يساوي 3.82 و المتوسط الحسابي النسبي يساوي 76.4% وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 ، لذلك يعتبر مجال "أثر تطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه المجال يختلف جوهريا عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذا المجال، وبالتالي يمكن قبول الفرضية القائلة بأن هناك أثر لتطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

جدول رقم (17)

يوضح المتوسط الحسابي والأهمية النسبية والقيمة الاحتمالية للمجال الرابع
أثر تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات

م.	الفقرات	المتوسط	الأهمية النسبية	مستوى الاحتمال	الترتيب
	أ- التركيز على الزبائن				
1.	تقوم الشركة بدراسة دورية للسوق، للتعرف على حاجات ورغبات المستهلكين.	3.16	63.2	0.327	4
2.	تنصف الشركة بسرعة تلبية رغبات الزبائن.	3.42	68.4	0.000	3
3.	تحرص الشركة على تقديم تشكيلة واسعة من المنتجات لتلبية حاجات ورغبات أكبر عدد من الزبائن.	3.62	72.4	0.000	2
4.	تقوم الشركة بمتابعة شكاوى الزبائن وتقديم الحلول المناسبة لهم.	2.3	46	0.002	5
5.	تعتقد إدارة الشركة أن الجودة الشاملة تتحدد عن طريق تلبية حاجات الزبائن.	4.6	92	0.000	1

م.	الفقرات	المتوسط	الأهمية النسبية	مستوى الاحتمال	الترتيب
	ب-التزام الإدارة العليا بالجودة				
6.	توجد لدى الشركة خطة واضحة حول الجودة ومحددة بأهداف معينة وتلتزم الإدارة بتطبيقها.	3.28	65.6	0.065	4
7.	تعمل الإدارة على نشر ثقافة الجودة في جميع الأقسام والمستويات الإدارية.	3.98	79.6	0.000	2
8.	تعمل الإدارة جاهدة كي تكون خدمات الشركة متميزة.	3.9	78	0.000	3
9.	تؤمن الإدارة بأن الجودة هي طريقها وفلسفتها في تسيير أعمالها.	4.1	82	0.000	1
	ج- التحسين المستمر				
10.	تحرص الشركة على التحسين المستمر على نظام الإنتاج والخدمة من أجل تحسين الجودة.	4.28	85.6	0.000	2
11.	تعتمد الشركة على أساليب وأدوات علمية لغرض تحسين الجودة.	3.06	61.2	0.999	4
12.	إن تخطيط المنتجات وتطويرها وفحصها وتقديمها للسوق تعتبر عملية متكاملة (غير متجزئة) لتحسين الجودة.	4.32	86.4	0.000	1
13.	تنظر الإدارة إلى التحسين المستمر في العمل على أنه جزء من متطلبات الجودة.	3.9	78	0.000	3
	د- الأنظمة الإدارية				
14.	توصف الشركة بسرعة الاستجابة للطلبات والمتغيرات من خلال وجود أنظمة واضحة وصريحة.	3.48	69.6	0.047	1
15.	يوجد في الهيكل التنظيمي الخاص بالشركة قسم خاص بمراقبة أو توكيد الجودة.	2.6	52	0.033	4
16.	توجد خطة تدريب سنوية لتنمية قدرات العاملين.	3.32	66.4	0.119	2
17.	تنفذ البرامج التدريبية بناء على أسس ومعايير واضحة.	3.24	64.8	0.736	3
	لجميع الفقرات	3.66	73.2	0.000	

من جدول رقم (17) يتبين ما يلي:

محور التركيز على الزبائن:

-المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة يساوي 4.6 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 92% وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 لذلك تعتبر الفقرة دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل على أن متوسط الاستجابة قد زاد عن درجة الحياد. وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على تلك الفقرة، مما يدل على اعتقاد إدارة الشركات

الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية أن الجودة الشاملة تتحدد عن طريق تلبية حاجات الزبائن.

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة يساوي 2.3 أي أن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 46% وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.002 لذلك تعتبر الفقرة دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل على أن متوسط الاستجابة قد نقص عن درجة الحياد. وهذا يعني أنه لا يوجد موافقة من قبل أفراد العينة على تلك الفقرة، مما يدل على أن إدارة الشركات لا تقوم بمتابعة شكاوى الزبائن وتقديم الحلول المناسبة لهم.

محور التزام الإدارة العليا بالجودة:

-المتوسط الحسابي للفقرة التاسعة يساوي 4.1 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 82% وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 لذلك تعتبر الفقرة دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل على أن متوسط الاستجابة قد زاد عن درجة الحياد. وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على تلك الفقرة، مما يدل على أن إدارة الشركات تؤمن بأن الجودة هي طريقها وفلسفتها في تسيير أعمالها.

-المتوسط الحسابي للفقرة السادسة يساوي 3.28 أي أن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 65.6% وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.065 لذلك تعتبر الفقرة غير دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل على أن متوسط الاستجابة لا يختلف عن درجة الحياد. وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على تلك الفقرة، مما يدل على أنه توجد لدى الشركات خطة حول الجودة ومحددة بأهداف معينة وتلتزم الإدارة بتطبيقها بدرجة متوسطة.

محور التحسين المستمر:

-المتوسط الحسابي للفقرة الثانية عشر يساوي 4.32 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 86.4% وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 لذلك تعتبر الفقرة دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل على أن متوسط الاستجابة قد زاد عن درجة الحياد. وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على تلك الفقرة، مما يدل على أن تخطيط المنتجات وتطويرها وفحصها وتقديمها للسوق تعتبر عملية متكاملة (غير متجزئة) لتحسين الجودة.

-المتوسط الحسابي للفقرة الحادية عشر يساوي 3.06 أي أن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 61.2% وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.999 لذلك تعتبر الفقرة غير دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل على أن متوسط الاستجابة لا يختلف عن درجة الحياد. وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على تلك الفقرة، مما يدل على أن الشركات تعتمد على أساليب وأدوات علمية لغرض تحسين الجودة بدرجة متوسطة.

محور الأنظمة الإدارية:

-المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة عشر يساوي 3.48 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 69.6% وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.047 لذلك تعتبر الفقرة دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل على أن متوسط الاستجابة قد زاد عن درجة الحياد. وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على تلك الفقرة، مما يدل على أن الشركات توصف بسرعة الإستجابة للطلبات والمتغيرات من خلال وجود أنظمة واضحة وصريحة.

-المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة عشر يساوي 2.6 أي أن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 52% وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.033 لذلك تعتبر الفقرة دالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 مما يدل على أن متوسط الاستجابة قد نقص عن درجة الحياد. وهذا يعني أنه لا يوجد موافقة من قبل أفراد العينة على تلك الفقرة، مما يدل على أنه لا يوجد في الهيكل التنظيمي للشركات قسم خاص بمراقبة وتوكيد الجودة.

- وبشكل عام تبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال يساوي 3.66 و المتوسط الحسابي النسبي يساوي 73.2% وأن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 ، لذلك يعتبر مجال "أثر تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه المجال يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذا المجال، وبالتالي يمكن قبول الفرضية القائلة بأن هناك أثر لتطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

3-3-4: مناقشة واختبار الفرضيات

الفرضية الأولى:

جدول رقم (18)

يوضح معامل الارتباط ومستوى الإحتمال للفرضية الأولى

مستوى الاحتمال (sig)	معامل الارتباط	الفرضية
0.000	0.625	يؤثر التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات تأثيراً ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

يبين الجدول رقم (18) أن قيمة معامل الارتباط بين أثر التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات و تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية 0.625 ومستوى الاحتمال أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يدل على أنه كلما كان هناك تحديد دقيق لتكلفة المنتجات من قبل إدارة الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية كلما أدى ذلك لتفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية لها.

الفرضية الثانية:

جدول رقم (19)

يوضح معامل الارتباط ومستوى الإحتمال للفرضية الثانية

مستوى الاحتمال (sig)	معامل الارتباط	الفرضية
0.000	0.745	يؤثر تطبيق آليات محاسبة المسؤولية تأثيراً ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

يبين الجدول رقم (19) أن قيمة معامل الارتباط بين أثر تطبيق آليات محاسبة المسؤولية و تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية 0.745 ومستوى الاحتمال أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يدل على أنه كلما كان هناك تطبيق لآليات محاسبة المسؤولية من قبل إدارة الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية كلما أدى ذلك لتفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية لها.

الفرضية الثالثة:

جدول رقم (20)

يوضح معامل الارتباط ومستوى الإحتمال للفرضية الثالثة

مستوى الاحتمال (sig)	معامل الارتباط	الفرضية
0.000	0.500	يؤثر تطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة تأثيراً ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

يبين الجدول رقم (20) أن قيمة معامل الارتباط بين أثر تطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة و تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية 0.500 ومستوى الاحتمال أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يدل على أنه كلما

كان هناك تطبيق لأساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة من قبل إدارة الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية كلما أدى ذلك لتفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية لها.
الفرضية الرابعة:

جدول رقم (21)

يوضح معامل الارتباط ومستوى الإحتمال للفرضية الرابعة

مستوى الاحتمال (sig)	معامل الارتباط	الفرضية
0.000	0.595	يؤثر تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة تأثيراً ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

يبين الجدول رقم (21) أن قيمة معامل الارتباط بين أثر تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة و تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية 0.595 ومستوى الاحتمال أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يدل على أنه كلما زاد تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة من قبل إدارة الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية كلما أدى ذلك لتفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية لها.
الفرضية الخامسة:

جدول رقم (22)

يوضح قيمة اختبار "Kruskal Wallis Test" ومستوى الإحتمال للفرضية الخامسة (أ)

مستوى الاحتمال (sig)	قيمة الاختبار	الفرضية
0.532	1.264	يوجد فروق ذات دلالة إحصائية حول دور بيانات التكاليف في تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تُعزى للمؤهل العلمي.

يبين الجدول رقم (22) بعد استخدام اختبار "Kruskal Wallis Test" أن قيمة الاختبار 1.264 ومستوى الاحتمال أكبر من مستوى الدلالة 0.05 ، مما يدل على أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية حول دور بيانات التكاليف في تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تُعزى للمؤهل العلمي، أي أن المؤهل العلمي لم يكن له دور في إحداث فروق حول دور بيانات التكاليف في تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

جدول رقم (23)

يوضح قيمة اختبار "Kruskal Wallis Test" ومستوى الإحتمال للفرضية الخامسة (ب)

مستوى الاحتمال (sig)	قيمة الاختبار	الفرضية
0.018	10.031	يوجد فروق ذات دلالة إحصائية حول دور بيانات التكاليف في تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تُعزى للتخصص العلمي.

يبين الجدول رقم (23) بعد استخدام اختبار "Kruskal Wallis Test" أن قيمة الاختبار 10.031 ومستوى الاحتمال أقل من مستوى الدلالة 0.05 ، مما يدل على أنه يوجد فروق ذات دلالة إحصائية حول دور بيانات التكاليف في تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تُعزى للتخصص العلمي، والجدول رقم (24) يوضح متوسطات الرتب:

جدول رقم (24)

يوضح متوسطات الرتب للتخصصات العلمية

أخرى	علوم مالية ومصرفية	اقتصاد	محاسبة
17.25	36.25	7.50	27.13

يبين جدول رقم (24) متوسطات الرتب، وأنه يوجد فروق حول دور بيانات التكاليف في تفعيل وزيادة القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية لصالح أصحاب تخصص العلوم المالية والمصرفية والمحاسبة، ويعزى ذلك لأن لديهم معرفة بشكل كبير بموضوع الدراسة بخلاف التخصصات الأخرى.

جدول رقم (25)

يوضح قيمة اختبار "Kruskal Wallis Test" ومستوى الإحتمال للفرضية الخامسة (ج)

مستوى الاحتمال (sig)	قيمة الاختبار	الفرضية
0.148	6.784	يوجد فروق ذات دلالة إحصائية حول دور بيانات التكاليف في تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تُعزى للمسمى الوظيفي.

يبين الجدول رقم (25) بعد استخدام اختبار "Kruskal Wallis Test" أن قيمة الاختبار 6.784 ومستوى الاحتمال أكبر من مستوى الدلالة 0.05 ، مما يدل على أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية حول دور بيانات التكاليف في تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تُعزى للمسمى الوظيفي، أي أن المسمى الوظيفي لم يكن له دور في إحداث فروق حول دور بيانات التكاليف في تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

جدول رقم (26)

يوضح قيمة اختبار "Kruskal Wallis Test" ومستوى الإحتمال للفرضية الخامسة (د)

مستوى الاحتمال (sig)	قيمة الاختبار	الفرضية
0.416	2.846	يوجد فروق ذات دلالة إحصائية حول دور بيانات التكاليف في تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تُعزى لسنوات الخبرة.

يبين الجدول رقم (26) بعد استخدام اختبار "Kruskal Wallis Test" أن قيمة الاختبار 2.846 ومستوى الاحتمال أكبر من مستوى الدلالة 0.05 ، مما يدل على أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية حول دور بيانات التكاليف في تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تُعزى لسنوات الخبرة ، أي أن سنوات الخبرة لم يكن لها دور في إحداث فروق حول دور بيانات التكاليف في تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

المبحث الرابع

النتائج والتوصيات

والدراسات المستقبلية المقترحة

1-4-4: النتائج.

2-4-4: التوصيات.

3-4-4: الدراسات المستقبلية المقترحة.

4-4-1: النتائج

- من خلال تحليل ومناقشة الجوانب النظرية والعملية للدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:
- 1- وجود وعي وإدراك من الإدارة العليا ومتخذي القرار في الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية فيما يخص تطبيق آليات الحوكمة، وذلك رغبة منهم في تحسين إدارة وقياس أداء الشركات وصولاً للأهداف المخطط لها.
 - 2- هناك اهتمام من قبل الشركات الصناعية محل الدراسة بالتحديد الدقيق لتكلفة المنتجات، وتم إثبات الفرضية الأولى القائلة بأن هناك تأثيراً للتحديد الدقيق لتكلفة المنتجات ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.
 - 3- هناك اهتمام من قبل الشركات الصناعية محل الدراسة بأبعاد محاسبة المسؤولية (تحديد واضح للهيكل التنظيمي، وضوح في القواعد والسياسات المحاسبية المستخدمة، وجود نظام معياري للتكاليف واضح ومفهوم من قبل مستخدميه، ويتم دراسة وتحليل الانحرافات الواردة في التقارير وتحديد أسباب حدوثها والجهة المسؤولة عن حدوثها ووسائل لعلاجها)، وتطبيقها بدرجات ومستويات إيجابية متفاوتة.
 - 4- تم إثبات الفرضية الثانية القائلة بتأثير تطبيق آليات محاسبة المسؤولية تأثيراً ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.
 - 5- إن الإدارة الإستراتيجية للتكلفة تلعب دوراً مهماً في توفير المعلومات اللازمة لتنفيذ الخطوات الإستراتيجية التنافسية للشركات الصناعية من خلال تركيزها على الأمور الخارجية وعلى الميزة التنافسية وهيكل المنافسة، وتتمثل أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في تحقيق الميزة التنافسية للشركة الصناعية لتطبيق آليات الحوكمة في مجموعة العناصر الآتية: محاسبة التكاليف المبنية على الأنشطة، أسلوب التكلفة المستهدفة، نظام الإنتاج الفوري.
 - 6- يمثل منهج التكلفة المستهدفة طريقة تسعير ونظام لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة في البيئة التنافسية حيث يُعد أداة الإدارة الاستراتيجية التي تبحث عن تخفيض تكاليف الإنتاج، ويساعد على طرح منتجات ذات مواصفات ضمن رغبات المستهلكين وضمن حدودهم المالية.
 - 7- يساعد توفر أنظمة محاسبية سليمة لدى الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية في تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبنية على الأنشطة (ABC).

- 8- تم إثبات الفرضية الثالثة القائلة بتأثير تطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة تأثيراً ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.
- 9- هناك اهتمام كبير من قبل الشركات الصناعية محل الدراسة بأبعاد نظام إدارة الجودة الشاملة (التركيز على الزبائن، التزام الإدارة العليا بالجودة، التحسين المستمر، الأنظمة الإدارية)، وتطبيق هذه الأبعاد بدرجات ومستويات إيجابية متفاوتة.
- 10- تم إثبات الفرضية الرابعة القائلة بتأثير تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة تأثيراً ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.
- 11- إن ما نسبته (90%) من المجيبين لديهم خبرة تزيد عن (5) أعوام، وهذا يعكس توفر خبرة جيدة لديهم، مما يؤكد توفر كادر مؤهل بإعتباره أحد المقومات الرئيسة لتطبيق آليات ومبادئ الحوكمة.
- 12- لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ حول دور بيانات التكاليف في تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تُعزى للمؤهل العلمي والمسمى الوظيفي وسنوات الخبرة.
- 13- يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ حول دور بيانات التكاليف في تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تُعزى للتخصص العلمي لصالح تخصص العلوم المالية والمصرفية والمحاسبة.

4-4-2: التوصيات

- بناءً على ما تم التوصل إليه من نتائج في هذه الدراسة فإننا نوصي بما يلي:
- 1- ضرورة إدخال مفهوم حوكمة الشركات في خطط المناهج الدراسية بأقسام المحاسبة في الجامعات الفلسطينية مع التركيز على عقد ورش العمل والندوات والحالات العملية لشرح الجوانب التطبيقية لهذا المفهوم في البيئة الفلسطينية.
 - 2- ضرورة أن تسعى الشركات الصناعية الفلسطينية لزيادة قدرتها التنافسية كهدف استراتيجي بشكل يتفق ومتطلبات النظام الاقتصادي العالمي الجديد الذي لا بد وأن يضعف القدرات التنافسية لصناعات الدول النامية، إذا لم تجد سبيلاً لمواجهة والتعامل معه.
 - 3- زيادة حرص إدارات التسويق في الشركات الصناعية الفلسطينية على إدارة السياسات التنافسية بشكل فعال من خلال إجراء دراسات سوقية شاملة للتعرف على رغبات وحاجات المستهلكين، بحيث تكون عمليات إنتاج المنتجات وتسعيها وتوزيعها وترويجها مبنية على أساس نتائج تلك الدراسات.
 - 4- ضرورة زيادة قدرة الإدراك لدى إدارات الشركات بأهمية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) الذي يؤمن تخصيص دقيق للتكاليف لمنتجاتها لتتمكن بالتالي من اتخاذ القرار المناسب وفي الوقت المناسب لأسعار هذه المنتجات واختيار منافذ التسويق التي تراها مناسبة، وبالتالي مدى قدرتها على المنافسة في سوق ترسخ به أقدم تلك الشركات التي تمتلك نظام معلومات قوي ومتين يمدها بما تحتاجه منها في الوقت المناسب.
 - 5- إعداد التقارير على مستوى مراكز المسؤولية وبصورة دورية للشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، لأنها تمكن الإدارة العليا من التعرف على كفاءة مسؤول المركز في استخدام الموارد المتاحة له وبالتالي ستمكن الإدارة العليا من تحديد مراكز المسؤولية الضعيفة ومعرفة أسباب ضعفها.
 - 6- إعطاء أهمية أكبر لعملية تحديد الانحرافات بين الأداء الفعلي والمخطط لمراكز المسؤولية في الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، والعمل على دراسة وتفسير تلك الانحرافات بالطريقة التي تحدد أسبابها وتمكن من وضع وسائل العلاج المناسبة.
 - 7- ضرورة توجيه الاهتمام بدرجة أكبر لبيانات التكاليف وتحليلاتها، لأنها تمثل المدخل الفعال لوصول الشركات الصناعية إلى مركز تنافسي مميز في ظروف المنافسة السائدة حالياً.
 - 8- ضرورة أن تتضمن الإجراءات الحاكمة للتنظيم الإداري الفعال في جوانبه المختلفة بالشركات الصناعية الفلسطينية، دور أنظمة التكاليف والمحاسبة الإدارية في وضع خطط

الشركة ووضع الأهداف ومتابعة التنفيذ، وتقييم الأداء في ضوء آليات الحوكمة المتمثلة في تطبيقات محاسبة المسؤولية وأساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ومفاهيم الجودة الشاملة.

9- ترسيخ القناعة لدى الإدارة العليا والعاملين في كافة المستويات التنظيمية بأهمية إدارة الجودة الشاملة، والفوائد الناجمة عن تطبيقها، ودون اقتناع الإدارة بأهمية إدارة الجودة الشاملة فإن أي جهد يبذل وفي أي مستوى كان لن يكتب له النجاح، ولا بد من ترجمة الإقتناع إلى ممارسات فعلية ملموسة، وتوفير الموارد المادية والبشرية والتسهيلات الكافية.

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

4-4-3: الدراسات المستقبلية المقترحة

- 1- دراسة أثر تطبيق نظم المعلومات على اكتساب القدرة التنافسية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.
- 2- دراسة أثر تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة على اكتساب القدرة التنافسية في الشركات الصناعية بقطاع غزة.
- 3- دراسة تكامل إعادة الهندسة والجودة الشاملة وتأثيرهما على أداء المنشآت الصناعية وقدرتها التنافسية.
- 4- تقييم دور سوق فلسطين للأوراق المالية في إلزام الشركات بتطبيق مبادئ الحوكمة.

المراجع

- القرآن الكريم.
 - سنن أبي داود، كتاب الأدب، باب في شكر المعروف، (4/2005)، رقم (4811).
- أولاً: المراجع العربية**
1. أبو بكر، محمد، (2007). اللجنة الوطنية للحكومة... والمهمة الصعبة، مقالة، مجلة سوق المال الفلسطيني، العدد 2، ص ص 26-27.
 2. أبو دياب، نبيل، (2007). آفاق تطوير لائحة حوكمة في فلسطين، ورقة عمل، الملتقى السنوي الأول لسوق رأس المال الفلسطيني، رام الله، فلسطين.
 3. أبو طالب، أحمد وسلام، حلمي وعبد، عبد العاطي، (2000). أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، القاهرة، مصر.
 4. أبو عودة، فؤاد، (2006). المشاكل والمعوقات التي تواجه فرع صناعة النسيج والملابس في قطاع غزة والسبل المقترحة لمعالجتها. مؤتمر تنمية وتطوير قطاع غزة بعد الانسحاب الإسرائيلي، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
 5. أبو كرش، شريف، (2006). المدن والمناطق الصناعية الفلسطينية، واقع وطموحات. مؤتمر تنمية وتطوير قطاع غزة بعد الانسحاب الإسرائيلي، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
 6. أبو محسن، أحمد محمد، (2009). مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
 7. أبو موسى، أشرف درويش، (2008). حوكمة الشركات وأثرها على كفاءة سوق فلسطين للأوراق المالية. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
 8. أبو شنب، شادي صبحي، (2008). دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة: دراسة ميدانية. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
 9. أيوب، نظام، (2008). تطبيق الحوكمة في المؤسسات الفلسطينية... ترف أم ضرورة ملحة، مجلة سوق المال الفلسطيني، العدد 5، ص 10.
 10. آل آدم، يوحنا عبد والرزق، صالح، (2006). المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، الطبعة الثانية، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع، الأردن.

11. باسيلي، مكرم، (2007). إدارة التكلفة الاستراتيجية- مدخل معاصر، موسوعة محاسبة التكاليف، الكتاب الأول، المكتبة العصرية، المنصورة، مصر.
12. التميمي، إياد والخشالي، شاكر، (2004). السلوك الإبداعي وأثره على الميزة التنافسية- دراسة ميدانية في شركات الصناعات الغذائية الأردنية، مجلة البصائر، المجلد 8 ، العدد 2، جامعة البترا الخاصة، عمان، الأردن، ص ص 159- 196.
13. الجديبة، علي، (2008). قياس إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في الأجهزة الحكومية الفلسطينية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
14. الجندي، نهال أحمد، (2006). تفعيل دور أساليب المحاسبة الإدارية في إدارة تكاليف سلسلة التوريد (منظومة مقترحة)، مركز الاستشارات والبحوث والتطوير، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، السنة الرابعة والعشرون، العدد الرابع، ص ص 11-44.
15. حماد، طارق عبد العليم، (2005). حوكمة الشركات المفاهيم والمبادئ والتجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
16. حميدة، عيد محمود، (2005). دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحوكمة- دراسة نظرية تطبيقية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، السنة الخامسة والعشرون، العدد 2، ص ص 93-145.
17. خليل، هاني محمد، (2009). مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين- دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين والمستثمرين، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
18. خشارمة، حسين والعمرى، أحمد، (2004). قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الأردنية-دراسة ميدانية، مجلة أبحاث اليرموك، مجلد 20 ، العدد 1 ، ص ص 260-287.
19. درغام، ماهر موسى، (2007). محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الأولى، مكتبة آفاق، غزة، فلسطين.
20. الدلاهمة، سليمان، (2008). تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة السعودية- دراسة ميدانية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 14، ص ص 313-344.
21. الدرادكة، مأمون سليمان، (2006). إدارة الجودة الشاملة وخدمة العملاء، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

22. الرحيلي، عوض سلامة، (2008). لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات: حالة السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 22، العدد 1، ص ص 179-218.
23. الرزي، ديالا جميل، (2007). مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة- دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
24. الرجبي، "محمد تيسير" عبد الحكيم، (2004). المحاسبة الإدارية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
25. زيدان، سلمان، (2010). إدارة الجودة الشاملة الفلسفة ومداخل العمل، الجزء الأول، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
26. سليمان، محمد مصطفى، (2006). حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري- دراسة مقارنة، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.
27. السلمي، علي، (2001). إدارة الموارد البشرية الاستراتيجية، دار غريب للنشر والطباعة، القاهرة، مصر.
28. الشعبي، عزمي، (2008). تطبيق الحوكمة في المؤسسات الفلسطينية ترف أم ضرورة ملحة، مجلة سوق المال الفلسطيني، العدد 5، ص 9.
29. الصميدعي، محمود ويوسف، ردينة، (2006). إدارة التسويق مفاهيم وأسس، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
30. ظاهر، أحمد حسن، (2002). المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
31. الطراونة، محمد أحمد، (2002). الجودة الشاملة والقدرة التنافسية- دراسة تطبيقية على قطاع الصناعات الدوائية في الأردن. مجلة دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 29، العدد 1، الجامعة الأردنية، ص ص 32-47.
32. عبيدات، سليمان خالد، (2004). مكونات البعد الإنتاجي والقدرة التنافسية- دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة، مجلة أبحاث اليرموك، المجلد 20، العدد 3 (ب)، جامعة اليرموك، اربد، الأردن، ص ص 1679-1703.
33. عورتاني، هشام وموسى، نائل، (2003). دليل منهجية الإدارة في المنشآت التجارية المعاصرة، مركز تطوير القطاع الخاص، الطبعة الأولى، فلسطين.
34. عورتاني، هشام، (2008). تطبيق الحوكمة في المؤسسات الفلسطينية...ترف أم ضرورة ملحة، مجلة سوق المال الفلسطيني، العدد 5، ص 7.

35. عوض، فاطمة رشدي، (2009). تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن (BSC) ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تطوير أداء المصارف الفلسطينية -دراسة تطبيقية بنك فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
36. عليمات، صالح ناصر، (2004). إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات التربوية، دار الشروق، عمان، الأردن.
37. العزاوي، محمد، (2005). إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
38. العصا، أحمد عيسى، (2007). حوكمة الشركات في سوق فلسطين للأوراق المالية..تurf أم حاجة ملحة، مجلة سوق المال الفلسطيني، العدد 2، ص 24.
39. غلاء، أبو بكر، (2005). مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، عمان، الأردن.
40. الفضل، مؤيد وشعبان، عبد الكريم، (2003). المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة، دار زهران للنشر، عمان، الأردن.
41. الفضل، مؤيد ونور، عبد الناصر والراوي، عبد الخالق، (2007). المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان - الأردن.
42. قنديل، باسل فارس، (2008). أثر تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة على السياسات التنافسية في المنشآت الصناعية- دراسة تطبيقية على منشآت القطاع الصناعي في قطاع غزة. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
43. قاسم، عبد الرزاق محمد، (2006). تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
44. كلاب، يعرب جميل، (2008). مدى توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في بنك فلسطين المحدود- دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
45. مطر، محمد ونور، عبد الناصر، (2007). مدى التزام الشركات المساهمة العامة الأردنية لمبادئ الحاكمية المؤسسية- دراسة تحليلية مقارنة بين القطاعين المصرفي والصناعي، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، المجلد 3، العدد 1، ص 46-71.

46. ميدة، إبراهيم عمر، (2003). نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية واقع وتطلعات، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 19، العدد 2، جامعة دمشق، ص ص 317-364.
47. منصور، محمد محمد، (2002). دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد 3، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، القاهرة، ص ص 13-51.
48. محرم، زينات والجمال، محمد وشحاته، السيد، (2005). أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر.
49. مدونة قواعد حوكمة الشركات في فلسطين، (2009). اللجنة الوطنية للحوكمة، موقع هيئة سوق رأس المال الفلسطيني ([http:// www.pcma.ps](http://www.pcma.ps)).
50. الوزير، جهاد، (2007). دور الحوكمة في تمكين المساهمين والمستثمرين واستقرار الأسواق المالية، ورقة عمل، الملتقى السنوي الأول لسوق رأس المال الفلسطيني، فلسطين.

ثانياً: المراجع الأجنبية

1. Agrawal, Surendra p. and Rezaee, Zabiholla, and Pack, Hongs., (2006). Continuous Improvement : An Activity – Based Model, Management Accounting Quarterly, Spring, Vol.7, No.3, p.14-22.
2. Ashcraft, s.,(2004). Commercial Negotiation skills, Industrial and Commercial Training, Vol.36, No.6, p.229-233. Available . online : [http:// www.emeraldinsight.com](http://www.emeraldinsight.com).
3. Abu- Saud, Heba, (2005). The enhancement of the Participatory Climate For Corporate Governance in Egypt Towards Integration with Global Initiatives , Corporate Governance and it's dimensions, (5th) Convention, University of Alexandria, Vol. 2
4. Bhabatosh banerjee ,(2007). financial policy and management accounting , (7th) edition, prentice, hall of India private limited new dilhi,p. 577-580.
5. Chong, Vincent k. And Rundus, Michael J, (2004). Total Quality Management, Market Competition and Organizational Performance , The British Accounting Review 36.
6. Chen, Richard C., and Chung, Chen II, (2002). Cause- Effect Analysis for Target Costing. Management Accounting Quarterly, winter.
7. Garrison, Ray H. and Noreen, Eric W. (2008). Managerial Accounting , (11th). New York: McGraw- Hill.
8. Grandlich , Cheryl, (2004). Using Activity Based Costing In Surgery, Association of Operating Room Nurses, Association of Operating Room Nurses Journal. Vol.79, No.1, P. 189.

9. Geri, Nita and Ronen, Boaz, (2005). Relevance Lost: the rise and fall of activity – Based Costing. Human System Management, 24, p. 133-144.
10. Horngren , Charles T. and others, (2005). Management and Cost accounting. Prentice –Hall, Inc., London.
11. Hilton, Ronald W. (2002). Managerial Accounting : Creating Value in a Dynamic Business Environment, 5 th ed., New York : McGraw- Hill Companies , Inc.
12. Kaplan, S. Robert and Norton, David P., (2005). The Balance Scorecard Measures that Drive Performance ,Harvard Business Review, The High-Performance Organization , July-August, p. 1-11.
13. Mouritsen, J., Hansen, A. and Hansen, C., (2001). Inter-Organization Controls and Organizational Competencies: Episodes Around Target Cost Management/ Functional Analysis and Open Book Accounting , Management Accounting Research, Vol .12, No.2, P. 221-244.
14. Needy, Kim and Bidanda, Bopaya, (2000). A Model to Develop, Assess and Validate An Activity – Based Costing System For Small Manufactures, Engineering Management Journal, Vol.12, No.1,p. 31-38.
15. Nakomaura, Mosoa, (2001). Japanese Corporate Governance and Macro economics Problems, Online available.
16. Neumann, Bruce R., Gerlach, James H., Moldaure, Edwin., and olson, Christine, (2004). Cost Management Using ABC For IT Activities and services. Management Accounting Quarterly, Vol.6, No.1, p.29-40.
17. Needy, Kim Lascola, and Nachtmann, Heather, and Roztock, Narcyz, and Warner , Rona Colosimo, and Bidanda, Bopaya, (2003). Implementing Activity – Based Costing in small Manufacturing Firms: A Field Study, Engineering Management Journal, Vol.15, No.1, p. 3-10.
18. Pierce, B.,(2002). Target Costing Management Comprehensive Benchmarking for a Competitive Market, Accountancy Ireland , April, Vol.34, No.2, p.31.
19. Smadi, Majed S. And Al-Khawaldeh, Khleef, (2006). The Adoption of Total Quality Management (TQM) in Dubai Manufacturing Firms, Jordan Journal of Business Administration , Vol.2, No .4.
20. Shahi Ansari, Janice Bell, Dan Swenson, (2006). Cost Management. Vol.20, Iss.5, A Templat For Implementing Target Costing.
21. Shawwa, Mahmoud , (2007). Corporate Governance and firm's Performance in Jordan, University of Wales, Bangor.
22. Taylor, Thomasc, (2000). Current Developments in Cost Accounting and the Dynamics of economic calculation . The Quarterly Journal of Austrian economics . Vol.3, No.2, summer, p. 3-19.

ثالثاً: المواقع الإلكترونية

1. [http:// www.p-s-e.com](http://www.p-s-e.com) موقع سوق فلسطين للأوراق المالية
2. [http:// www.jps-dir.org](http://www.jps-dir.org) موقع دليل المحاسبين

الملاحق

- الملحق رقم (1): قائمة الإستبانة.
- الملحق رقم (2): قائمة أسماء محكمي الإستبانة.

الملحق رقم (1)

قائمة الإستبانة

بسم الله الرحمن الرحيم



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

استبانة

الأخ الكريم / الأخت الكريمةالمحترم/ة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،،،

تحية طيبة وبعد،،،

الاستبانة المرفقة هي جزء من بحث أكاديمي لنيل درجة الماجستير من كلية التجارة تخصص المحاسبة والتمويل من الجامعة الإسلامية بغزة، وهي بعنوان:

دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحوكمة
"دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية"

وحيث إن قيمة البحث العلمي تأتي من خلال ربطه بالواقع العملي، لذا يأمل الباحث أن تتكرموا بالإجابة على هذه الإستبانة بدقة وموضوعية بما يساعد على تحقيق الهدف من البحث. ونعدكم بأن يتم التعامل مع إجاباتكم بسرية تامة، وألا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، ونؤكد استعدادنا لتزويدكم بنتائج هذه الدراسة إذا رغبتم في ذلك.

شاكرين لكم حسن تعاونكم واستجابتكم ،،،

الباحث

أحمد محمود خليل الأسطل

أرجو وضع علامة (√) أمام الإجابة المناسبة:

أولاً: معلومات عامة:

1- المؤهل العلمي:

- بكالوريوس.
 ماجستير.
 دكتوراه.
 أخرى (حددها).....

2- التخصص:

- محاسبة.
 علوم مالية ومصرفية.
 اقتصاد.
 أخرى (حددها).....

3- المسمى الوظيفي:

- مدير عام.
 مدير مالي.
 مدقق حسابات.
 رئيس قسم الحسابات.
 محاسب.
 أخرى (حددها).....

4- سنوات الخبرة:

- أقل من 5 أعوام.
 من 5 إلى أقل من 10 أعوام.
 من 10 إلى أقل من 15 عاماً.
 15 عاماً فأكثر.

ثانياً: أثر التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركة:

رقم	الفقرة	موافق بدرجة			
		عالية جداً	عالية	متوسطة	قليلة جداً
1	نظام التكاليف المطبق بشركتكم يؤدي إلى قياس فعلي لعناصر الإنتاج.				
2	نظام التكاليف المطبق بشركتكم يقدم بيانات سريعة عن الأداء وفي الوقت المناسب.				
3	تساعد بيانات نظام التكاليف على تحسين أساليب حساب تكلفة المنتجات.				
4	يساهم وجود نظام التكاليف في تقييم تكلفة منتجات الشركة بشكل واقعي.				
5	وجود نظام تكاليف يساعد على تقليل تكاليف التخزين عند حدها الأدنى.				
6	نظام التكاليف المطبق بشركتكم يقدم بيانات دقيقة عن الموردين، مما يساعد في الحصول على مواد خام بأسعار مناسبة.				

ثالثاً: أثر تطبيق آليات محاسبة المسؤولية على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركة:

رقم	الفقرة	موافق بدرجة			
		عالية جداً	عالية	متوسطة	قليلة جداً
أ- الهيكل التنظيمي					
1	هناك تحديد واضح للهيكل التنظيمي للشركة والوحدات الإدارية فيها.				
2	يوجد وصف واضح لمراكز المسؤولية في الشركة.				
3	يوجد مدير مختص لكل مركز مسؤولية.				
4	يُمنح مدير المركز الصلاحيات المناسبة لأداء مسؤولياته.				
5	يؤدي كل مركز مسؤولية نوع واحد من النشاط.				
6	العمليات داخل مركز المسؤولية الواحد متجانسة.				
ب- النظام المحاسبي					
1	هناك وضوح في القواعد والسياسات المحاسبية المستخدمة.				

					يُوجد ربط بين النظام المحاسبي والهيكل التنظيمي للشركة.	2
					يُوجد ربط بين عناصر التكاليف وبين مراكز المسؤولية.	3
					بالإمكان معرفة إجمالي التكاليف التي تخص مركز مسؤولية معين.	4
ج - النظام المعياري للتكاليف						
					يُوجد تقدير للأداء المعياري اللازم لإنجاز النشاط في مراكز المسؤولية.	1
					تُوضع المعايير على أسس تتناسب طبيعة هدف مركز المسؤولية.	2
					تُستخدم التكاليف المعيارية في تقدير تكاليف إنجاز النشاط.	3
					تُعتبر معايير التكاليف واضحة ومفهومة من قبل مستخدميها.	4
					تُشارك مراكز المسؤولية في وضع معايير التكاليف التي تخصها.	5
					تُقدر التكاليف المعيارية بناءً على دراسة علمية من قبل أشخاص مهنيين.	6
د - نظام التقارير						
					تُعد التقارير مقياس أداء مراكز المسؤولية.	1
					تحتوي التقارير على التكاليف والإيرادات الفعلية المقارنة بالأداء المخطط لقياس أداء مركز المسؤولية.	2
					يتم دراسة وتحليل الانحرافات المهمة الواردة في التقارير.	3
					تُحدد أسباب حدوث الانحرافات.	4
					تُحدد الجهة المسؤولة عن حدوث الانحرافات.	5
					تُوضع وسائل لعلاج أسباب الانحرافات.	6

رابعاً: أثر تطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركة:

رقم	الفقرة	موافق بدرجة			
		عالية جداً	عالية	متوسطة	قليلة
	أ- نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)				
	- توجهات الإدارة العليا في تطبيق نظام (ABC)				
1	تتوافر معلومات كافية لدى إدارة الشركة عن أهمية نظام (ABC).				
2	ترى إدارة الشركة أن مخرجات نظام التكاليف المطبق حالياً سليمة ولا حاجة للتحويل إلى نظام (ABC).				
3	ترى إدارة الشركة أن تكلفة تطبيق نظام (ABC) تفوق المنافع المتوقعة من تطبيقه.				
4	ترى إدارة الشركة أن نظام التكاليف التقليدي يشوه حساب معدلات تحميل تكلفة الوحدة المنتجة، مما يستدعي تطبيق نظام (ABC).				
5	تستلزم صعوبة تحديد تكلفة بعض المنتجات تطبيق نظام (ABC).				
6	إن توافر الاعتقاد لدى إدارة الشركة بإمكانية إعادة حساب تكلفة المنتجات بشكل أدق، سوف يؤدي إلى تطبيق نظام (ABC).				
	- يساعد توفر أنظمة محاسبية سليمة لدى الشركات الصناعية في تطبيق نظام (ABC).				
1	يسهل توفر الموارد البشرية المؤهلة تطبيق نظام (ABC).				
2	يتطلب تزايد استخدام الأتمتة في عمليات الإنتاج، ضرورة تطبيق نظام (ABC).				
3	يؤدي توفر إجراءات وأنظمة محاسبية تتميز بالمرونة إلى تطبيق نظام (ABC).				
4	إن استخدام الشركة البرامج المحوسبة يساعد في تطبيق نظام (ABC).				
	- دور تطبيق نظام (ABC) في تفعيل درجة المنافسة.				
1	إن إختلاف وتدني أسعار المنتجات المنافسة يتطلب السعي نحو تبني نظام (ABC).				

					يساعد تطبيق نظام (ABC) في الرقابة على عناصر التكاليف وتخصيصها بشكل أدق مما يؤدي إلى مواجهة المنافسة بشكل أقوى.	2
					لتسعير المنتجات التنافسية بشكل أدق، من الضروري تطبيق نظام (ABC).	3
					تعتمد إدارة الشركة على بيانات التكاليف في عملية اتخاذ القرارات بخصوص طرح منتجات جديدة وتنافسية.	4
					ب- أسلوب التكلفة المستهدفة	
					يتطلب تزايد استخدام التكنولوجيا الحديثة والأتمتة في إنتاج المنتج تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.	1
					يوجد اندماج بأنشطة ومهام أقسام الشركة (التسويق، التصنيع، البيع، إدارة التكلفة... الخ) لدعم وتشجيع عملية حساب التكلفة المستهدفة.	2
					يتم إجراء بحوث على السوق والبيئة السوقية والتنافسية للشركة التي تعمل من خلالها.	3
					يتم تحديد مواصفات المنتج وفقاً لرغبات الزبائن.	4
					يتم حساب التكلفة المستهدفة بأن يطرح من السعر المستهدف هامش الربح والمخصصات والاحتياطيات.	5
					يضمن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة مستوى مرتفع لجودة المنتج.	6

خامساً: أثر تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة على تفعيل وزيادة ودعم القدرة التنافسية للشركة:

رقم	الفقرة	موافق بدرجة			
		عالية جداً	عالية	متوسطة	قليلة جداً
	أ- التركيز على الزبائن				
1	تقوم الشركة بدراسة دورية للسوق للتعرف على حاجات ورغبات المستهلكين.				
2	تتصف الشركة بسرعة تلبية رغبات الزبائن.				
3	تحرص الشركة على تقديم تشكيلة واسعة من المنتجات لتلبية حاجات ورغبات أكبر عدد من الزبائن.				
4	تقوم الشركة بمتابعة شكاوى الزبائن وتقديم الحلول المناسبة لهم.				

					5	تعتقد إدارة الشركة أن الجودة الشاملة تتحدد عن طريق تلبية حاجات الزبائن.
ب- التزام الإدارة العليا بالجودة						
					1	توجد لدى الشركة خطة واضحة حول الجودة ومحددة بأهداف معينة وتلتزم الإدارة بتطبيقها.
					2	تعمل الإدارة على نشر ثقافة الجودة في جميع الأقسام والمستويات الإدارية.
					3	تعمل الإدارة جاهدة كي تكون خدمات الشركة متميزة.
					4	تؤمن الإدارة بأن الجودة هي طريقها وفلسفتها في تسيير أعمالها.
ج- التحسين المستمر						
					1	تحرص الشركة على التحسين المستمر على نظام الإنتاج والخدمة من أجل تحسين الجودة.
					2	تعتمد الشركة على أساليب وأدوات علمية لغرض تحسين الجودة.
					3	إن تخطيط المنتجات وتطويرها وفحصها وتقديمها للسوق تعتبر عملية متكاملة (غير متجزئة) لتحسين الجودة.
					4	تتظر الإدارة إلى التحسين المستمر في العمل على أنه جزء من متطلبات الجودة.
د- الأنظمة الإدارية						
					1	توصف الشركة بسرعة الاستجابة للطلبات والمتغيرات من خلال وجود أنظمة واضحة وصريحة.
					2	يوجد في الهيكل التنظيمي الخاص بالشركة قسم خاص بمراقبة أو توكيد الجودة.
					3	توجد خطة تدريب سنوية لتنمية قدرات العاملين.
					4	تتخذ البرامج التدريبية بناءً على أسس ومعايير واضحة.

شاكرين لكم حسن تعاونكم معنا ،،،

الملحق رقم (2)
قائمة بأسماء محكمي الإستبانة

م.م	الإسم	المسمى الوظيفي
1	أ.د. سالم عبد الله سالم حلس	نائب رئيس الجامعة الإسلامية للشؤون الإدارية والمالية
2	د. علي عبد الله أحمد شاهين	مساعد نائب رئيس الجامعة الإسلامية للشؤون الإدارية والمالية
3	د. حمدي شحدة محمود زعرب	نائب عميد كلية التجارة بالجامعة الإسلامية
4	د. ماهر موسى حامد درغام	رئيس قسم المحاسبة بالجامعة الإسلامية
5	د. سمير خالد حسين صافي	أستاذ الإحصاء المشارك بكلية التجارة بالجامعة الإسلامية