



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة حمة لخضر بالوادي



كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: علوم مالية ومحاسبية
تخصص: محاسبة وتدقيق

واقع إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات العاملة
بولاية الوادي
دراسة إستبianaية

تحت إشراف الدكتورة:
لطيفة بكوش

إعداد الطلبة :
أحلام بن فطيمة
فطيمة الزهرة بالرمضان
عبير زابي

السنة الجامعية: 2019/2018

تشكرات

الحمد لله الذي فرض الشكر وأوجبه.. والصلاة والسلام على خاتم النبيين وسيد الشاكرين المبعوث رحمة للعالمين وعلى آله وصحبه أجمعين.

نتوجه بالحمد والشكر لله سبحانه وتعالى الذي أمدنا بعونه وتوفيقه على إنجاز الدراسة. كما نتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى الأستاذة الفاضلة:

الأستاذة الدكتورة/ بكوش لطيفة

والتي تفضلت مشكورة بالإشراف على هذه الدراسة، ومنحنا العون والمساعدة، حيث كانت لتوجيهاتها وملاحظاتها القيمة أكبر الأثر في إتمام البحث على هذه الصورة.. فلها منا خالص الدعاء وأن يبارك الله في علمها وخلقها ويمجزيها عنا خير الجزاء.

كما يسرنا أن نتقدم بالشكر والتقدير للسادة الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول الإشتراك في لجنة المناقشة والحكم على الدراسة.. وإثراء البحث بنصائحهم وإرشاداتهم الثمينة. وأخيرا.. إلى كل من قدم إلينا معروفا.. وأسدى إلينا جميلا.. أسأل الله العلي القدير أن يكون جهود هؤلاء وخدماتهم في ميزان حسناتهم.. وأن يجعل عملنا هذا مقبولا ونافعا.

والفضل والمنة لله من قبل ومن بعد

الباحثات

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على واقع استخدام اساليب المحاسبة الادارية التقليدية و الحديثة في المؤسسات العاملة بولاية الوادي، والتعرف على أكثر الأساليب تطبيقا في هذه المؤسسات و تحديد مزايا استخدامها، و أيضا التعرف على المعوقات التي تواجهها المؤسسات عند تطبيق هذه الاساليب . وقد تم اتباع المنهج الوصفي والمنهج التحليلي في هذه الدراسة، و لتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة وزعت بمقدار 60 استبانة علمينة الدراسة من المؤسسات العاملة بولاية الوادي و قد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج اهمها: يتم تطبيق اساليب المحاسبة الادارية التقليدية في المؤسسات بنسب متفاوتة والاكثر اساليب تطبيقا اسلوب الموازنة التقديرية و يليه اسلوب المحاسبة التحليلية و يليه اسلوب محاسبة المسؤولية و اقلها استخداما اسلوب سعر التحويل، و كذلك الامر بالنسبة لاساليب المحاسبة الادارية الحديثة حيث انها تطبق بنسب متفاوتة و اكثر الاساليب استخداما اسلوب الجودة الشاملة و اقلها استخداما اسلوب القياس المقارن و اسلوب التكاليف المبني على اساس الانشطة، الا انها تواجه بعض المعوقات بنسب متوسطة عند تطبيقها لاساليب المحاسبة الادارية المختلفة.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإدارية، أساليب المحاسبة الإدارية، المؤسسات العاملة.

The Abstract

The objective of this study is to identify the use of traditional and modern accounting methods in the institutions operating in the state of ElOued and to identify the most practical methods applied in these institutions, specifically the advantages identify the obstacles faced by the institutions in applying these methods. The descriptive and the analytical approach was followed in this study. A questionnaire was designed and distributed to the study community, which is composed of the institutions operating in the state of ElOued. The study reached a number of results, the most important of which is application of traditional administrative accounting methods in institutions in varying proportions and methods. The method of accounting and analytical

accounting and the method of accounting of the responsibility and the less used method of conversion rate as well as the methods of modern administrative accounting as it is applied in varying proportions and the methods used in the over all quality method, the comparative measurement method and the cost-based method are based on activities, but they encounter some obstacles at moderate rate when applied to different management accounting methods.

Key Words: Administrative accounting, Administrative accounting methods , Operating institutions.

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
-	التشكرات
-	الملخص
I	فهرس المحتويات
III	فهرس الجداول
IV	فهرس الأشكال
V	فهرس الملاحق
أ-د	مقدمة
الفصل الأول: مدخل عام لأساليب المحاسبة الإدارية	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: الأسس النظرية للمحاسبة الادارية
03	المطلب الأول: ماهية المحاسبة الادارية
06	المطلب الثاني: خصائص، سمات، ومهام المحاسبة الإدارية
07	المطلب الثالث: أهداف ودور المحاسبة الإدارية وعلاقتها بالأنظمة المحاسبية والعلوم الأخرى
11	المبحث الثاني: أساليب المحاسبة الإدارية
11	المطلب الأول: أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية
16	المطلب الثاني: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة
31	المبحث الثالث: الدراسات السابقة
31	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
34	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية
36	المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية
38	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
40	تمهيد

41	المبحث الأول: الطريقة والأدوات
41	المطلب الأول: الطريقة
43	المطلب الثاني: الأدوات
45	المبحث الثاني: النتائج ومناقشتها
45	المطلب الأول: خصائص عينة الدراسة التطبيقية
51	المطلب الثاني: ثبات الاستبانة
52	المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة
52	المطلب الأول: اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمغروف - سمر موف (-SAMPLE K-S1))
52	المطلب الثاني: تحليل فقرات الدراسة
69	خلاصة الفصل
71	خاتمة
74	قائمة المصادر والمراجع
79	الملاحق

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
41	يوضح عدد الإستثمارات الموزعة والمسترجعة والغير مسترجعة والمستبعدة والصحيحة	01
42	اقسام الاستبانة والاسئلة التي تقيس كل متغير من متغيرات الدراسة	02
45	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي.	03
46	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية بالمؤسسة.	04
47	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المركز الوظيفي.	05
49	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص.	06
50	الحصول على دورات تدريبية.	07
51	معاملات الثبات مرتفعة .	08
51	معاملات الثبات مرتفعة .	09
52	جدول اختبار التوزيع الطبيعي	10
53	أسلوب المحاسبة التحليلية.	11
54	أسلوب الموازنة التقديرية	12
55	أسلوب سعر التنازل.	13
56	أسلوب محاسبة المسؤولية.	14
56	أسلوب التكاليف المبني على أساس الأنشطة.	15
57	أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة.	16
58	أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة.	17
59	أسلوب الانتاج بالوقت المحدد	18
60	أسلوب الجودة الشاملة.	19
60	أسلوب التكلفة المستهدفة.	20
61	أسلوب سلسلة القيمة.	21
62	أسلوب القياس المقارن.	22
63	بطاقة الأداء المتوازن.	23

65	مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية.	24
67	معوقات استخدام اساليب المحاسبة الادارية.	25

قائمة الاختصارات والرموز

الرمز	الدلالة بالإنجليزية	الدلالة بالعربية
ABC	Activity Based Costing	نظام التكاليف على أساس الأنشطة
ABM	Activity Based Management	نظام الإدارة على أساس الأنشطة
TC	Target Costing	نظام التكلفة المستهدفة
RA	Responsibility Accounting	محاسبة المسؤولية
TQM	Total Quality Management	إدارة الجودة الشاملة
BSC	Blanced Score Card	بطاقة الأداء المتوازن
TP	Transfer pricing	أسعار التحويل (التنازل)

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
10	العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والمحاسبة الادارية.	1-1
46	توزيع العينة حسب المستوى التعليمي	1-2
47	توزيع العينة حسب الخبرة المهنية.	2-2
48	توزيع العينة حسب المركز الوظيفي.	3-2
49	توزيع العينة حسب التخصص.	4-2
50	الحصول على دورات تدريبية حول استخدام أساليب المحاسبة الادارية	5-2

فهرس الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
79	الإستمارة الموزعة	01
85	أسماء المؤسسات التي شملتها الدراسة	02
86	مخرجات برنامج spss	03

قائمة الاختصارات والرموز

الرمز	الدلالة بالإنجليزية	الدلالة بالعربية
ABC	Activity Based Costing	نظام التكاليف على أساس الأنشطة
ABM	Activity Based Management	نظام الإدارة على أساس الأنشطة
TC	Target Costing	نظام التكلفة المستهدفة
RA	Responsibility Accounting	محاسبة المسؤولية
TQM	Total Quality Management	إدارة الجودة الشاملة
BSC	Blanced Score Card	بطاقة الأداء المتوازن
TP	Transfer pricing	أسعار التحويل (التنازل)

مقدمة

يشهد العالم منذ العقدين الأخيرين من القرن الماضي وبداية القرن الواحد والعشرين تطور هائل في التقدم التكنولوجي والاقتصادي، حيث تطورت تكنولوجيا الإنتاج وتعددت رغبات المستهلكين، هذا ما أدى إلى البحث عن أفضل وأدق المعلومات وأكثرها ملائمة ومرونة، وذلك بأقل التكاليف لأن المعلومات الدقيقة والسليمة تؤدي إلى اتخاذ القرارات الرشيدة خصوصا في المجالات الاقتصادية والإدارية. وبالتالي ظهرت الحاجة الماسة إلى تطوير واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية.

إشكالية الدراسة:

إن تطور مفاهيم المحاسبة الإدارية أدى ظهور أدوات وأساليب جيدة لمساعدة المؤسسات وأصحاب القرار على القيام بمهامهم من تخطيط ورقابة وتقييم للأداء، وبما أن المؤسسات العاملة بالوادي تسعى كغيرها إلى التطوير والاستغلال الأمثل للموارد للتوصل إلى أحسن النتائج، فإن أساليب المحاسبة الإدارية كفيلة بتحقيق ذلك، ومنه يمكن طرح مشكلة الدراسة كالتالي:

ما هو واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات العاملة بالوادي؟

ويتفرع من السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

1. ماهي درجة استخدام المؤسسات العاملة بالوادي لأساليب المحاسبة الإدارية (التقليدية والحديثة)؟
3. فيما تتمثل مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات العاملة بالوادي؟
4. ما هي المعوقات تواجه المؤسسات العاملة بالوادي التي تحد من فاعلية أساليب المحاسبة الإدارية؟

فرضيات الدراسة

في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها تمت صياغة الفرضيات التالية التي سيجرى اختبارها واستخلاص النتائج والتوصيات منها:

✓ **الفرضية الأولى:** تقوم المؤسسات العاملة بالوادي بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية المتمثلة في (المحاسبة التحليلية، الموازنات التقديرية، سعر التنازل، محاسبة المسؤولية)، وأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة المتمثلة في (نظام الإدارة على أساس الأنشطة، نظام التكاليف على أساس الأنشطة، الإنتاج في الوقت المحدد، إدارة الجودة الشاملة، التكلفة المستهدفة، القياس المقارن، سلسلة القيمة).

✓ **الفرضية الثانية:** توجد مزايا من استخدام المؤسسات العاملة بالوادي لأساليب المحاسبة الإدارية.

✓ **الفرضية الثالثة:** تواجه المؤسسات العاملة بالوادي معوقات تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية.

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في البحث عن مدى استخدام أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية من قبل المؤسسات العاملة بالوادي والعوامل المؤثرة على استخدامها، ومدى اهتمام هذه المؤسسات باستخدام أكثر من أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية، ومحاولة التعرف على مجالات استخدامها، ومعوقات تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية فيها.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى:

1. التعرف على نظم وأساليب المحاسبة الإدارية ومدى فعاليتها في الرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات؛
2. تحديد مدى اهتمام واستخدام المؤسسات العاملة بالوادي لأساليب المحاسبة الإدارية في المجالات الإدارية المختلفة؛
3. التعرف على الصعوبات التي تواجه المؤسسات العاملة وتحدد من فعالية أساليب المحاسبة الإدارية.

أسباب اختيار الموضوع

- التخصص في المجال المحاسبي والرغبة في زيادة الرصيد المعرفي في هذا المجال.
- التعريف بأهمية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في ظل متغيرات البيئة الحديثة والمنافسة العالمية.
- العمل على تفعيل دور أساليب المحاسبة الإدارية باعتبارها نظاما للمعلومات يساهم في خدمة أهداف المؤسسة واتخاذ القرار المناسب والأمثل.
- زيادة تنمية الوعي لدى مدراء المؤسسات بأهمية أساليب المحاسبة الإدارية، ودورها في تقديم المعلومات الملائمة للمساهمة في عملية التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

منهجية الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع، ويهتم بوصفها وصفا دقيقا ويعبر عنها تعبيراً كمياً وكمياً، ويعتمد أيضاً على تحليل الظاهرة وتفسيرها والوصول إلى استنتاجات تساهم في تطوير الواقع وتحسينه، بالاعتماد على مصدرين لجمع البيانات:

-المصادر الثانوية:

وتتمثل في الأدبيات المتعلقة بالموضوع في الكتب والأبحاث والتقارير ذات الصلة بموضوع الدراسة بهدف تغطية الجانب النظري.

-المصادر الأولية:

تم إجراء المقابلات الشخصية مع بعض مديري المؤسسات ورؤساء أقسام المحاسبة في المؤسسات العاملة بالوادي بهدف الإطلاع على الواقع والخروج ببعض الانطباعات والآراء لتحقيق أهداف الدراسة وتطوير الإستبانة. ولجمع بيانات هذه الدراسة، تم تصميم إستبانة وجهت إلى كافة المديرين ، ورؤساء أقسام المحاسبة، المحاسبين، العاملين لدى المؤسسات موضوع الدراسة لتغطية الجانب التطبيقي.

حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة كالآتي:

-الحدود المكانية: المؤسسات العاملة بولاية الوادي ودوائرها.

-الحدود الزمانية: فترة إجراء الدراسة التطبيقية لواقع تطبيق المؤسسات لأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة خلال سنوات نشاطها امتدت أسبوع. من أجل اختبار فرضيات الدراسة والوصول إلى نتائج البحث.

صعوبات الدراسة:

تتمثل أهم الصعوبات بالنسبة لهذه الدراسة في تشعب الموضوع وحدائته كون المحاسبة الإدارية كفكر محاسبي حديث غير معروف في المؤسسات هذا من جهة ومن جهة أخرى صعوبة الحصول على بعض المعلومات من المؤسسات قيد الدراسة.

من الصعوبات أيضا تعدد المصطلحات والمعاني التي يستعملها الكُتاب في دراسة ومعالجة أساليب المحاسبة الإدارية.

كذلك من الصعوبات التي واجهتنا خلال عملية توزيع الإستبانات رفض بعض إدارات المؤسسات التعاون في تعبئتها.

تقسيمات البحث:

لوصول إلى هدف الدراسة تم تقسيم الدراسة إلى مقدمة وفصلين وخاتمة، الفصل الأول تناولنا فيه ثلاثة مباحث بحيث نتطرق في المبحث الأول إلى الأسس النظرية للمحاسبة الإدارية، وخصصنا المبحث الثاني لتحليل أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة، والمبحث الثالث يدرس الدراسات السابقة والفرق بينها وبين الدراسة الحالية.

وعرضنا في الفصل الثاني والأخير دراسة تطبيقية على مجموعة من المؤسسات العاملة في الوادي، حيث خصص المبحث الأول لمعرفة منهجية الدراسة الميدانية بينما تناولنا في المبحث الثاني تفريغ البيانات والمعالجة الإحصائية، وفي المبحث الثالث تطرقنا إلى اختبار الفرضيات .

التمهيد

تعتبر المحاسبة الادارية الفرع الثاني لنظم المعلومات المحاسبية تبحث في دراسة البيانات المحاسبية اللازمة للادارة وعلاقتها بعملية اتخاذ القرارات الادارية ودمج الاثنين في اطار عام يرتكز على وظيفتي التخطيط والرقابة بهدف تحقيق اهداف المشروع بأقل تكلفة و أكثر إنتاجية وربحية. إن المحاسبة الادارية تقدم من خلال تقاريرها بيانات فعلية وتقديرية عن اعمال المشروع الى المدراء في مختلف المستويات الادارية داخل المنشأة بأعلى كفاءة ممكنة.

ترتبط المحاسبة الادارية بالعلوم الاخرى كالمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف ووظائف الادارة و تستخدم أساليب تقليدية و أساليب حديثة بهدف توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات.

تفصيلا لما ذكر اعلاه تم تقسيم هذا الفصل في المباحث التالية :

- المبحث الاول: الاسس النظرية للمحاسبة الادارية؛
- المبحث الثاني: أساليب المحاسبة الإدارية.

المبحث الأول: الأسس النظرية للمحاسبة الإدارية

تركز المحاسبة الادارية على خدمة اغراض الادارة عن طريق توفير وتقديم معلومات تساعد في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وعليه تخصص بتوفير المعلومات للاطراف الداخلية بالمؤسسة.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة الادارية

تعتبر المحاسبة الإدارية من أهم العناصر المكونة لنظام المعلومات الإدارية والمحاسبية في المشروع، فهذا النظام يوفر المعلومات والاقتصادية ويتولى تجميع المعلومات الأخرى المتولدة من نظم المعلومات الفرعية الأخرى في المشروع.

الهدف الأساسي من هذه العمليات التي يقوم بها نظام المحاسبة الإدارية هو مساعدة الإدارة في عمليات الرقابة وتقويم الأداء واتخاذ القرارات. تختص المحاسبة الإدارية بتجميع وتحليل وتبويب وتخزين بيانات أساسية أو معلومات ناتجة من نظم أخرى فرعية للمعلومات في الشركات لغرض إنتاج معلومات ذات طابع كمي مالي وغير مالي تقدم للإدارة. بدأت المحاسبة الإدارية تتحول من المدخل التقليدي إلى المدخل المعاصر، حيث تطورت مفاهيمها وأبعادها وأساليبها وأطرها لتلائم مع متطلبات العصر الحديث واحتياجات المستهلكين الداخليين والخارجيين، وبذلك تطورت من مفهومها من المفهوم التقليدي إلى المحاسبة الإستراتيجية¹.

أولاً: نشأة المحاسبة الإدارية

لقد كان أول ظهور للمحاسبة الإدارية عام 1900 م، في شكل تشريع مالي، أي أن الاهتمام ينصب بالدرجة الأساسية على النواحي المالية التي تتعلق بتكوين المؤسسات وتصنيفها، ويمكن التعبير عن التطور التاريخي عبر مراحل أساسية كما يلي²:

● المرحلة الأولى: مرحلة عقد العشرينات والثلاثينات وبداية الأربعينات

في عقد العشرينات ظهرت ملامح هذه المرحلة من خلال الأزمة المالية الاقتصادية التي حصلت عام 1929 م، والتي أثرت على حقوق المؤسسات والمتعاملين معها، وقد أحدثت هذه الأزمة إنحياراً بالإفلاس وإعادة هيكلة العديد من المشاريع.

أما خلال عقد الثلاثينات وبداية الأربعينات أصبح هناك توجه نحو دراسة ربحية المنشأة وضمان حقوق الوحدات الاقتصادية والمتعاملين معها.

¹ فاطمة بوشخشوخة، شهنواز بن طويلة، دور المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات (دراسة حالة الشركات الصناعية العاملة في الجزائر)، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة العربي تبسي، تبسة، سنة 2016/2017، ص 03.

² نفس المرجع السابق، ص 03.

● المرحلة الثانية: ما بعد الحرب العالمية الثانية، منتصف الأربعينيات إلى نهاية الخمسينات

تميزت هذه المرحلة بالتأكيد على إجراء التحليلات المالية لموجودات المؤسسة، وقد استخدمت النماذج الرياضية في مجال تقييم المخزون والتدفقات النقدية والمديونية والموجودات الثابتة، كما برزت ناحية تحميل القوائم كصفة مميزة لهذه المرحلة، بالإضافة إلى توجه العديد من المفكرين الماليين والمحاسبين نحو تقديم الدراسات الأكاديمية المتعمقة بوضع المشاريع خلال هذه الفترة.

● المرحلة الثالثة: بداية الستينات حتى عصرنا الحاضر

تميزت هذه المرحلة بدراسة القرارات ذات العلاقة بالاستثمارات وتمويلها، الأمر الذي اوجد احتياجا كبيرا لاستخدام نماذج التنبؤ وإعداد التقديرات ومعالجة حالات عدم التأكد، مما يعني أن الاهتمام كان بتكلفة رأس مال المستثمر، وبعدها استمر الأمر بالتركيز نحو الاستثمارات طويلة الأجل وإعداد الموازنات التقديرية، تم استخدام بيانات محاسبة التكاليف وبحوث العمليات والأساليب الإحصائية المختلفة، وذلك بهدف تأكيد موضوعية المعلومات وتأثيرها في صنع قرارات اقتصادية سليمة.

أما في الوقت الحاضر فان هناك اتساعا واضحا في مجال استخدام المحاسبة الإدارية وتأثيرها في دعم القرارات الاقتصادية، ويظهر ذلك من خلال التفكير نحو تصميم نظام معلومات متكامل للمحاسبة الإدارية يختص بصياغة المعلومات خدمة لمتطلبات الإدارة واحتياجاتها في كافة المجالات مع مراعاة أن تكون المنافع المتحققة أكبر من تكاليفها¹.

ثانيا: تعريفها

لقد تعددت مفاهيم المحاسبة الإدارية وتنوعت تعاريفها. ذلك بسبب شمولية هذا المفهوم ومواكبة التطورات التكنولوجية. فقد عرفها بايون وملر بأنها: مجموعة من الوظائف المحاسبية التي تتعلق بإعداد المعلومات التي تمكن الإدارة من أداء وظائفها في مجال التخطيط والرقابة والتوجه واتخاذ القرارات.

يظهر هذا التعريف تكاملا واضحا بين دور المحاسبة الإدارية. ووظائف الإدارة المختلفة.

في حين يرى ويستن وايرجين أن المحاسبة الادارية تبرز من خلال وظيفة التخطيط والرقابة ومسؤولية دعم الإدارة بالمعلومات اللازمة لتمكينها من توجيه النشاط الاقتصادي نحو الأفضل وبالتكلفة المناسبة.

وبالتالي فإن للمحاسبة الإدارية دورا في دعم جهود الإدارة نحو تحقيق أفضل مستوى للنشاط الاقتصادي².

¹ فاطمة بوشخوشوخة، نفس المرجع السابق، ص 04.

² عبد اللطيف إمام حاج عمر، زين العابدين عالم مصطفى أحمد، المحاسبة الإدارية، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، سنة 2011، ص 15.

في حين يرى هور نكرن: بأن المحاسبة الإدارية تهتم بتجهيز البيانات والمعلومات التي يتم استخدامها بدور واسع في عمليات التخطيط والرقابة وصنع القرارات لتحقيق أقصى الأرباح. وبذلك يظهر هذا التعريف للمحاسبة الإدارية الآثار المتحققة من البيانات والمعلومات التي تقدمها ودورها في تحقيق أقصى الأرباح.

ومن خلال المفاهيم التي وردت للمحاسبة الإدارية يمكن تحديد الإعتبارات الآتية :

- إن شمولية أهداف المحاسبة الإدارية تركت أثرا على عدم تحديد تعريف ثابت ومحدد لهذا الحقل المحاسبي؛
- إن هناك إتفاقا بشأن تداخل وظائف المحاسبة الإدارية مع وظائف الإدارة في مجال التخطيط والرقابة والتوجيه وإتخاذ القرارات؛

- المحاسبة الإدارية تهدف إلى خدمة مستويات الإدارة المختلفة داخل الوحدة الإقتصادية؛

- إن المحاسبة الإدارية تستخدم كافة المفاهيم والمبادئ الإدارية والمحاسبية. وتستخدم وسائل مختلفة لتوفير المعلومات وتصنيفها وفق إحتياجات مستخدميها؛

- ينبغي مراعاة توفير المعلومات بالتكلفة المناسبة وذلك تحقيقا لمبدأ المنفعة والتكلفة وأن تكون المنافع المتحققة أكثر من تكلفة معالجة البيانات¹.

وتعرف أيضا على أنها : أداة لتوفير البيانات والمعلومات الى المستويات المختلفة في الادارة الداخلية للوحدة الاقتصادية لإستخدامها في أغراض تخطيط ورقابة العمليات المختلفة، على أن يتم توفير البيانات والمعلومات بشكل مستمر للمساعدة في إتخاذ القرارات الروتينية وغير الروتينية لحل المشاكل التي تواجه الإدارة في أعمالها اليومية².

المطلب الثاني: خصائص، ، مهام، ووظائف المحاسبة الإدارية

يسلط الضوء في هذا المطلب الى خصائص وسمات ومهام ووظائف المحاسبة الادارية كما يلي:

أولاً: خصائص المحاسبة الإدارية

للمحاسبة الإدارية عدة خصائص تم استنتاجها من التعاريف السابقة والتي تتمثل في:

- تعتمد على الإجراءات المحاسبية المعروفة من تجميع وتسجيل وتبويب وتلخيص وعرض وتفسير البيانات، إما عن طريق النظام المحاسبي أو عن طريق أساليب التحليل الخاصة كالتحليل المالي³؛

¹ عبد اللطيف إمام حاج عمر، زين العابدين عالم مصطفى أحمد، نفس المرجع السابق، ص 15.

² وليد ناجي الحياي، المدخل في المحاسبة الإدارية، مؤسسة مي للطباعة، سنة 1991، ص 05.

³ سارة درويش، آليات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية (دراسة حالة مؤسسة الشفق لصناعة البطاريات عين مليلة)، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، سنة 2015-2016، ص 06.

- تقوم المحاسبة الإدارية أساسا على خدمة الإدارة ومساعدتها في تأدية وظائفها المختلفة على أكمل وجه؛
- تقدم المحاسبة الإدارية معلومات موجهة خصيصا للجهات الداخلية في المؤسسة؛
- توفر المحاسبة الإدارية معلومات بشكل دائم لتجنب المشاكل الروتينية وغير الروتينية التي قد تواجهها المؤسسات في أعمالها اليومية¹.

ثالثا: مهام المحاسبة الإدارية

- من مهام المحاسبة الإدارية :
- جمع البيانات المالية وغير المالية؛
- تبويب وتلخيص تلك البيانات؛
- إعداد التقارير المالية التقديرية مثل قائمة الدخل المخططة أو التقديرية الموازنة أو الميزانية التقديرية وكذلك قائمة التدفقات النقدية المقدرة؛
- إعداد القوائم الفترية².

- ثانيا: سمات المحاسبة الإدارية

- أما المقصود بالسمات المحاسبة الإدارية:
- إن المحاسبة الإدارية موجهة لخدمة الأطراف الداخلية حيث تركز على إعداد التقارير للمستخدمين الداخليين (الإدارة).
- أن جوهر المحاسبة الإدارية هو القياس والتوصيل، فالقياس يشتمل على قياس القيم المستقبلية بالإضافة إلى القيم الفعلية ويكون القياس نقدي وغير نقدي أما توصيل المعلومات فيتم للإدارة داخل المنشأة.
- إن الهدف من المحاسبة الإدارية هو خدمة الإدارة في ممارسة وظائفها المختلفة من تخطيط واتخاذ قرارات ورقابة³.

¹ سارة درويش، نفس المرجع السابق، ص 06.

² نفس المرجع السابق، ص 35.

³ حاب الله الشريف، أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية والتطبيق (دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في الجزائر)، مذكرة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، سنة 2015-2016، ص 35.

المطلب الثالث: أهداف ودور المحاسبة الإدارية وعلاقتها بالأنظمة المحاسبية والعلوم الأخرى

تتمتع المحاسبة الادارية بأهداف أساسية كما تتمتع ايضا بدور مهم في حين لها علاقات بالانظمة المحاسبية والعلوم الاخرى.

أولا: أهداف المحاسبة الإدارية

وتسعى المحاسبة الإدارية إلى تحقيق جملة من الأهداف من بينها:¹

- توفير المعلومات اللازمة التي تحتاجها إدارة المؤسسة لاتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، والقيام بعمليات التخطيط ورسم السياسات المستقبلية؛
- مساعدة المدراء في توجيه عمليات المؤسسة والرقابة عليها؛
- العمل على تحفيز المدراء والموظفين بما يخدم تحقيق أهداف المؤسسة؛
- تقييم الأداء والتأكد من كفاءة العاملين في تحقيق الأهداف المرجوة وبأقل تكلفة ممكنة؛
- تقييم الوضع التنافسي للمنشأة والعمل مع باقي الفريق الإداري لضمان استمرارية الميزة التنافسية للمنشأة على المدى البعيد؛
- المساهمة في صنع القرارات الاستثمارية والتخطيط للأموال اللازمة والرقابة عليها بما يضمن تحقيق الأرباح.

ثانيا: دور المحاسبة الإدارية

1- دور المحاسبة الإدارية في النظام المحاسبي

إن النظرة الحديثة للنظام المحاسبي تؤكد أنه نظام متكامل متماسك ويقوم هذا النظام بخدمة نوعين رئيسيين من متخذي القرارات ومستخدمي المعلومات التي يصدرها النظام:²

- النوع الأول: مستخدمون خارجيون أي يقع عملهم واهتمامهم خارج المؤسسة. وهذا النوع يضم ملاك المشروع مثل: المساهمين بالنسبة لشركات المساهمة، والشركاء في شركات التضامن والشعب بصفة عامة في الشركات أو المنظمات الحكومية، ومقرضون.
- النوع الثاني: مستخدمون داخليون وهم الذين يقع عملهم واهتمامهم الرئيسية داخل المؤسسة، أي الأعضاء المدبرون والمنفذون في المؤسسة.

¹ سارة درويش، مرجع سبق ذكره، ص 08.

² حاب الله الشريف، مرجع سبق ذكره، ص 37.

2- دور المحاسب الإداري في إتخاذ القرار:

المحاسبة الإدارية هوذلك النظام المعلوماتي الذي يقوم على تقديم تقارير تفيد في إتخاذ قرار ما أوحى مساعدة الإدارة في إتخاذ قرار ما مثل التوسع أوقرارات الشراء أوالصنع أوقرار إضافة طاقة جديدة أوغلق أحد الأقسام.

ودور المحاسب يتمثل في تقديم التقارير بهذا الشأن تتسم بالملائمة من حيث ملائمة تلك التقارير والبيانات لمتخذي القرار ومساعدتهم في إتخاذ القرار بتقديم النصح والمشورة.

تقديم تلك القرارات في الوقت المناسب حتى يكون إتخاذ القرار سليما حيث أن للتوقيت أهمية كبيرة في نجاح مثل تلك القرارات وحيث بينت ض إحدى الدراسات أن تأخر المحاسب الإداري في تقديم التقارير بشأن افتتاح فرع جديد تؤثر بنسبة كبيرة على نجاح القرار وأيضا الملائمة من حيث المضمون التقارير وحيث أن التقرير هو بمثابة رسالة موجهة لمتخذ قرار له خلفية ثقافية معينة يجب على المحاسب الإداري أن يأخذ في الإعتبار ولا يفترض أن المستخدم على علم بكل الحثيات والخلفيات بل عليه أن يوفر التقرير في شكل بسيط مفهوم فمدير الإنتاج بحاجة لتقرير يختلف في المحتوى والمضمون بل والشكل

عن تقدير مقدم لرئيس مجلس الإدارة لأخذ في درجة التأكد الموثوقية في الإعتماد على البيانات حتى أنها في الغالب معظمها بيانات تقديرية تتأثر بمدى تلك التقارير من حيث الخبرة والحكم الشخصي والخلفية الثقافية ومجالات الاهتمام تحديث البيانات المالية وكذلك التقرير عن كل ما يفيد في اتخاذ القرار¹.

ثالثا: علاقة المحاسبة الإدارية بالعلوم الأخرى

1-العلاقة بين المحاسبة الإدارية وعلم الإدارة

تقوم الإدارة بعدة وظائف هامة لخدمة وظائف المؤسسة وتحقيق أهدافها، كالتخطيط، الرقابة، اتخاذ القرارات وغيرها...ولأداء هذه الوظائف تحتاج الإدارة إلى بيانات ومعلومات محاسبية، وكي تقوم المحاسبة الادارية بإعداد هذه المعلومات المفيدة للإدارة، عليها أن تستمد بياناتها من المعلومات الإدارية، لذا فإن العلاقة بين المحاسبة الإدارية وعلم الإدارة، علاقة تكامل واندماج².

¹ نفس المرجع السابق، ص 40.

² نجوم قمازي، مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية- دراسة استقصائية على المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف - مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف 1، سنة 2017-2018، ص 28.

2- العلاقة بين المحاسبة الإدارية وعلم الاقتصاد

بالرغم من أن المحاسبة الإدارية تتعامل مع الأحداث الحاضرة والمستقبلية في صورة كمية قريبة من الواقع العلمي إلا أنها تعتمد على المفاهيم النظرية لعلم الاقتصاد في صياغة تقاريرها كما هو الحال في دراسات نقطة التعادل والتكاليف الحدية والدراسات الخاصة والتكاليف الثابتة والمتغيرة¹.

3-العلاقة بين المحاسبة الإدارية والعلوم السلوكية

تنطوي معلومات المحاسبة الإدارية على جوانب سلوكية، والتي يجب أخذها في الاعتبار عند تصميم نظام المحاسبة الإدارية. فالمدير قد يحاول التأثير على التقديرات الظاهرة بالموازنة من حيث التكلفة والايادات حيث أنها سوف تستخدم كأداة لتقييم أداءه بعد ذلك. يتعين أيضا مراعاة حجم البيانات والمعلومات التي تحتويها تقارير الاداء ذلك أنه إذا زادت درجة التفصيل في تقرير الأداء لحد كبير فأن ذلك يشكل عبئا على الإدارة، مما قد يصرف نظرها عن النقاط الهامة بالتقرير، إذا كان التقرير موجزا أكثر من اللازم فإنه قد يكون مبهما ولا يؤدي إلى الغرض منه، ولذلك فإن النواحي السلوكية تؤثر على حجم التفاصيل التي تظهر بتقارير المحاسبة الإدارية للسلوك الإنساني، كلما زادت كفاءة المعلومات التي يقدمها للإدارة².

ومنه المحاسبة الإدارية تهتم بالعامل البشري فتهتم المحاسبة الإدارية بدراسات العلوم السلوكية في مجال الحوافز وتقارير محاسبة المسؤولية والإدارة بالإستثناء كما تستعمل نظم دفع الأجور الشخصية على أساليب المشاركة في إعداد الموازنات التخطيطية.

4-علاقة المحاسبة الإدارية بالمحاسبة المالية

المحاسبة المالية هي ذلك الجزء من المحاسبة المتعلق في الأساس بإعداد القوائم المالية عامة الاستخدام للدائنين والمستثمرين وغيرهم من المستفيدين خارج الشركة (المستفيدين النهائيين)، ومن جهة أخرى نجد أن المحاسبة الإدارية تتعلق في الأساس بإعداد القوائم المالية ليستخدمها مديروالشركات للقيام بأدوارهم بصنع القرارات داخل شركاتهم (المستفيدين الداخليين)³.

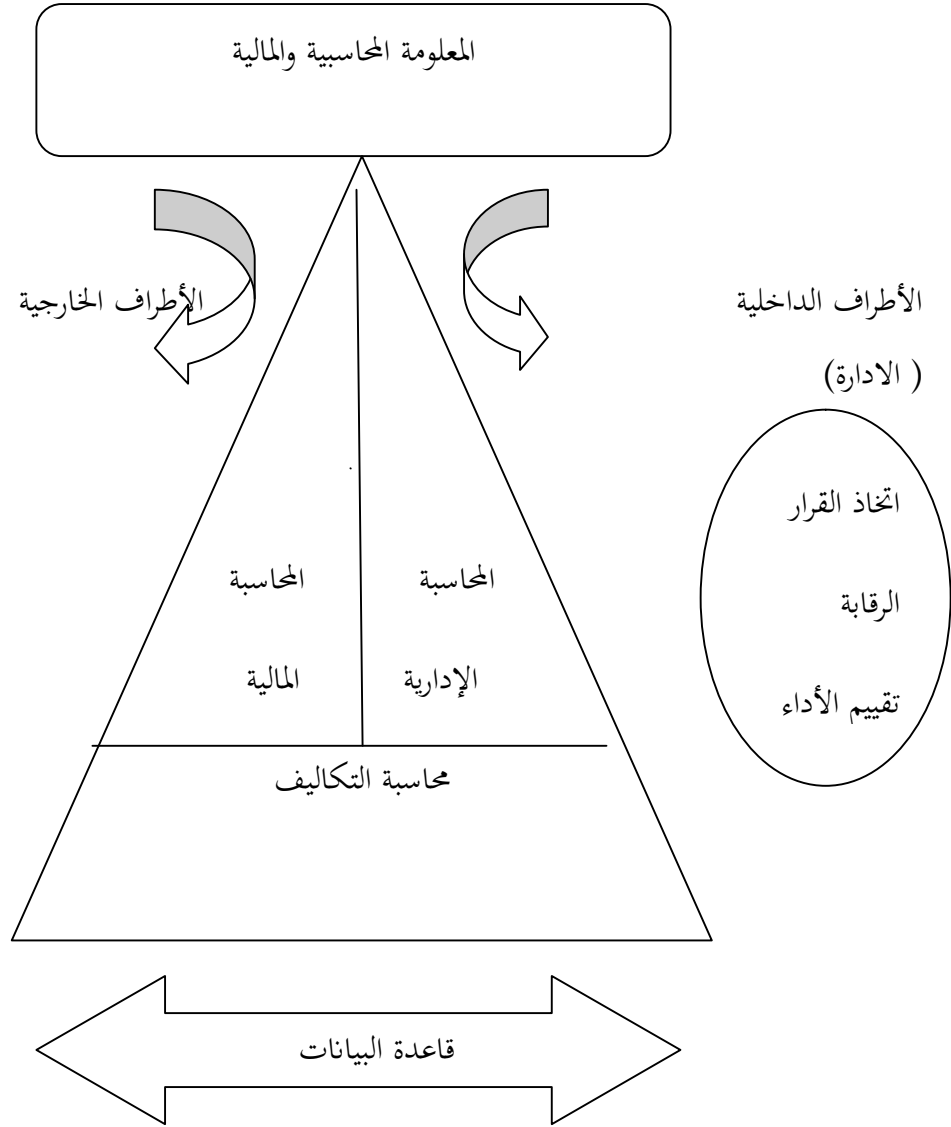
¹ نجاب الله شريف، مرجع سبق ذكره، ص 20-21.

² هبة جعفر حسن حبيب، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تخطيط ورقابة العملية الإنتاجية (دراسة ميدانية على الشركات الصناعية بولاية نهر النيل)، مذكره لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة سندي، السودان، سنة 2017، ص 73.

³ نفس المرجع السابق، ص 73.

5- العلاقة بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف أداة تحليلية ورقابية هامة لكونها تمد مختلف المستويات الإدارية في المؤسسة الاقتصادية بمعلومات وبيانات أي تشكل قاعدة بيانات للمعلومة المحاسبية والمالية، تستخدمها الإدارة في الرقابة على عناصر التكاليف بهدف اتخاذ الاجراءات الفنية والتنظيمية والإدارية الفعالة لتصحيح الانحرافات إن وجدت¹.
الشكل رقم (1-1): العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والمحاسبة الادارية.



المصدر : من إعداد الطالبات بالإعتماد على نوبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الادارية في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم العلوم تجارية، جامعة بسكرة، سنة 2014-2015، ص 91.

¹ فاطمة بوشخوشوخة، شهنياز بن طويلة، مرجع سبق ذكره، ص 09.

يتضح جليا من الشكل بأن محاسبة التكاليف تعتبر هي الأساس أو القاعدة التي يركز عليها من المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية، أي هناك علاقة تكاملية بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف لأن كل من المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية تستمدان مدخلاتهما من مخرجات محاسبة التكاليف.

المبحث الثاني: أساليب المحاسبة الإدارية

ظهرت المحاسبة الادارية نتيجة لتطور واتساع وكبر حجم المشروعات الاقتصادية، ملية حاجة الشركات الاقتصادية الى توفير قدر كبير من البيانات والمعلومات التي يحتاجها المهتمون للمساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، وتعتمد على اساليب المحاسبة الادارية المختلفة التقليدية منها والحديثة

المطلب الأول: أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية

ان اساليب المحاسبة الادارية التقليدية تعد من اهم الادوات التي تم الاعتماد عليها لتحقيق اهداف المؤسسة ورسم السياسات المستقبلية لها.

الفرع الأول: أسلوب المحاسبة التحليلية

أولا: تعريف المحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة المحاسبة التحليلية على وجه العموم فرعاً متخصصاً من فروع المحاسبة العامة وتكون مهمتها تجميع وتحليل بيانات التكاليف، وتوزيع المصروفات من أجل تحديد ثمن تكلفة المنتجات أو الخدمات، وتقديم معلومات دقيقة إلى إدارة المؤسسة، وتقوم بتسجيل كل العمليات النسبية الخاصة لنشاط المؤسسة.¹

ثانيا: أهداف المحاسبة التحليلية²

تسعى المحاسبة التحليلية إلى تحقيق الأهداف التالية:

- حساب التكاليف؛
- مراقبة الشروط الداخلية للإستغلال؛
- متابعة مراحل تطور المردودية واتخاذ القرارات الرشيدة؛
- إعداد التقارير الدورية.

¹ بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية- بن عكنون- الجزائر، ص 8.

² لخضاري صالح، إشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة- دراسة حالة الشركة التجارية لأشغال الطرق ألترو ALTRO- سكيكدة، مذكرة مقدمة لنيل درجة ماجستير، جامعة منتوري قسنطينة، 2007، ص 48، 49.

ثالثا: شروط نجاح المحاسبة التحليلية

حتى يكون إعداد وتطبيق المحاسبة التحليلية جيدا مفيدا وذات أبعاد اقتصادية للمؤسسة يستلزم مساهمة كل المهتمين والعاملين بها أينما كانوا ضمن الهيكل التنظيمي، إن صيرورة المحاسبة التحليلية بإلزامية استعمالها في المستقبل يستلزم أيضا توحيد الإطار العام حتى يسهل على المؤسسات في مختلف النشاطات من الاستعانة بها في مراقبة التكاليف وفي تحسين التسيير وفي المساهمة في خدمة الاقتصاد الوطني¹.

الفرع الثاني: أسلوب الموازنات التقديرية

أولا: مفهوم الموازنات التقديرية

هي التعبير والترجمة الرقمية لخطة المؤسسة بهدف استغلال الموارد المتاحة بكفاءة وفعالية خلال الفترة المحددة في المستقبل.

1-مزايا الموازنات التقديرية

إنتهاج أسلوب الموازنات التقديرية في مراقبة التسيير واتخاذ القرار له مزايا عديدة أهمها²:

- أداة تحليلية دقيقة وفي الوقت المناسب؛
- القدرة على التقدير مسبقا بالأداء؛
- علامات تحذيرية مبكرة في حالة الإنحراف عن التوقعات؛
- تحقيق النفقات المختلفة والقضاء على الإسراف؛
- إشراك جميع العمال في وضع الخطط والسياسات والأهداف؛
- تعزز فهم أفراد الإدارة لمشاكل كل زملائهم.

2-عيوب الموازنات التقديرية³

للموازنات التقديرية عيوب يمكن ذكر أهمها :

- تتطلب متابعة ودراسة مستمرة وتعديلات؛

¹ ياسين يعقوب، أهمية المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة شركة سونطراك حوض بركاوي- مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، قسم علوم إقتصادية، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2014، ص05.

² أحمد نور، المحاسبة الإدارية، ط2، دار النهضة العربية، مصر، 1999، ص92.

³ محمد يوسف، دور الموازنات التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة المديرية الجهوية للتوزيع للشركة الوطنية للكهرباء والغاز، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، قسم إدارة أعمال، ص 39.

- لا توجد طريقة موحدة لحساب وقياس الموازنات التقديرية فهناك تجارب ماضية ومع ما يحدث في الحاضر بالإضافة إلى دراسة ما يمكن أن يتوقع حدوثه في المستقبل؛
- انعدام اليقين قد يفقد الموازنات التقديرية وثاقه صلتها؛
- في حالة تعدد طرق إنتاج معين لن تستطيع الموازنات التقديرية الإجابة على أفضل أسلوب فني تختاره المؤسسة وسوف تهتم بالحجم فقط؛
- تعقيد الإجراءات الإدارية؛
- عدم مراعاة القدرة المالية للمؤسسة.

رابعاً: مبادئ إعداد الموازنات التقديرية

تتمثل مبادئ الموازنات التقديرية في¹:

- مبدأ الشمولية؛
- مبدأ المشاركة؛
- مبدأ إعتبار الموارد مقياس للأداء؛
- مبدأ الربط بين معايير الموارد ومراكز المسؤولية؛
- مبدأ التعبير المالي.

الفرع الثالث: سعر التحويل (سعر التنازل)

أولاً: تعريف أسعار التحويل

هي الأسعار المفروضة على السلع المنتجة بواسطة أحد الأقسام والمحوّلة لقسم آخر. وهذه الأسعار تؤثر على إيرادات القسم المحول وتكاليف القسم المستلم، ونتيجة لذلك سوف تتأثر الربحية والعائد على الاستثمار وتقويم الأداء في كلا القسمين.²

ثانياً: أهمية أسعار التحويل

تتمثل أهمية أسعار التحويل في ما يلي:³

¹ بن عزوز ليندة، واقع تطبيق الموازنات التقديرية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة مطاحن الحنونة بالمسيلة- مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، قسم علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2014-2015، ص 11

² عاصم عبد الرحمان أحمد يوسف، أحمد هاشم أحمد يوسف، أهمية تطبيق أسعار التحويل لقياس الأداء في الشركات السودانية، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد16، جانفي 2015، ص03.

³ نفس المرجع السابق، ص 5.

- تحفيز الأقسام على حسن استغلال الموارد التي تصل اليها من أقسام أخرى. فعندما يتحمل القسم تكاليف هذه الموارد وأن أدائه يقاس بمدى أرباحه فإنه يسعى إلى حسن استغلالها،
- عند تحديد أسعار التحويل بالاتفاق بين رؤساء الأقسام وموافقة الإدارة يزداد مستوى الرضا الوظيفي بين رؤساء الأقسام مقارنة بحالة فرض هذه الأسعار من قبل الإدارة،
- يمكن للإدارة استخدام أسعار التحويل في تنفيذ بعض السياسات الإدارية مثل استرجاع رأس المال المستثمر في مناطق لا تتمتع بالاستقرار السياسي أو تجميع الأرباح في المناطق التي تكون فيها معدلات الضرائب منخفضة،
- يساعد تحديد أسعار التحويل في زيادة دقة أرقام تكلفة المخزون الموجودة في الأقسام المختلفة في المنشأة،
- يمكن استخدام أسعار التحويل كأساس لحفز الأقسام نحو تحقيق أهدافها وهذا ينعكس إيجاباً على الهدف الكلي للمنشأة¹.

ثالثاً: طرق تحديد أسعار التحويل

يتم تحديد أسعار التحويل وفقاً لعدة أسس وهي:²

1-أساس سعر السوق: وبناء على هذا الأساس يتم تحديد الأسعار وفق طريقتين وهما:

1-1 سعر السوق: يتم تسعير المنتجات المحولة بين الأقسام بناء على سعر السوق، وذلك عندما يكون اعتماد الأقسام على بعضها أقل ما يمكن وتتعامل فيما بينها بصورة مستقلة، وذلك من في حالة تطبيق نظام اللامركزية بصورة كبيرة.

1-2 سعر السوق المعدل: في هذه الحالة يتم اعتماد سعر السوق مخصوماً منه تكاليف التسويق

والنقل، لتسعير السلع المحولة بين الأقسام.

2-أساس التكلفة: وتوجد عدة طرق لاحتساب أسعار التحويل اعتماداً على التكلفة وهي:

1-2 التكلفة الكلية: يتم تحديد أسعار المنتجات المحولة بناء على التكلفة الكلية للسلعة المحولة، هذا التسعير يعمل على تحميل القسم المستلم بكفاءة أو عدم كفاءة الأقسام الأخرى والتي لا تدخل ضمن رقابته؛

2-2 التكلفة المتغيرة: يتم تحديد أسعار المنتجات المحولة بناء على سعر التكلفة المتغيرة + الفائض ويكون

الفائض هونسبة العائد المخصصة للقسم من الزيادة المتحققة في الربح التشغيلي الكلي؛

¹ نفس المرجع السابق، ص 03.

² ((محمد تيسير)) عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص، 95.

2-3 التكلفة المعيارية: يتم اعتماد أسعار التحويل وفقا لسعر التكلفة المعيارية وهي تعتبر أساسا عادلا لتحديد الأسعار، وتعمل على توفير الحوافز للعمل بكفاءة عالية؛

2-4 التكلفة المعدلة: وفقا لهذه الطريقة يتم تعديل التكاليف التي يتم اعتمادها لتحديد أسعار التحويل، مثلا يتم إضافة مبلغ معين أو نسبة معينة إلى تكلفة المنتج؛

2-5 تكلفة الفرصة البديلة: وهي تعني الفرصة الضائعة بسبب تفضيل بديل على آخر، ويكون سعر التحويل عبارة عن: التكلفة + تكلفة الفرصة الضائعة.

3-أساس السعر المزدوج: في هذه الحالة تقوم الإدارة المركزية بتحديد سعرين للتحويل، الأول سعر الوحدة المحولة للسلعة ويتضمن هامش ربح، وغالبا يتساوي مع سعر السوق، والسعر الثاني هو سعر الوحدة المحول إليها ويتساوى مع التكلفة.

4-أساس السعر التفاوضي: في هذه الحالة يتم تحديد أسعار التحويل بناء على مفاوضات تتم بين الوحدة المحولة للسلع والوحدة المحول إليها، كما لو كان الأمر بين منشآت مستقلة.

5-أساس السعر التحكمي: وفقا لهذا الأساس تقوم الإدارة المركزية بفرض سعر تحويل معين، يراعي أسعار السوق وسعر التكلفة، وهذا في حالة عدم الاتفاق بين الوحدات على سعر تحويل مناسب.

6-أساس الربح المستهدف: وفقا لهذا الأساس يتم تحديد الأسعار لتحويل السلع بناء على نسبة الربح المستهدف من قبل الوحدة، كأن يكون هدف الربح للوحدة يساوي 20% من التكاليف المعيارية أو من التكاليف الكلية، ويتم اللجوء إليه في حال عدم وجود سوق محدد للسلعة التي تنتجها الوحدة¹.

الفرع الرابع : أسلوب محاسبة المسؤولية

أولا: مفهوم محاسبة المسؤولية

هي نظام محاسبي يصمم في ضوء تدرج السلطة والمسؤولية داخل المؤسسة، ويتأسس على إعداد التقارير التي توفر المعلومات التي تمكن من تحديد وتقييم مدى نجاح كل مسؤول في الاطلاع بمسؤولياته بما ينعكس على تحقيق أهداف المؤسسة. فهي عبارة عن أسلوب محاسبي إداري رقابي يهدف لتحقيق رقابة فعالة على الأداء بربط التقارير الإدارية مع الجهة المسؤولة لتقديمها².

¹ نفس المرجع السابق، ص 96.

² نوبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الادارية في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة، رسالة مقدمة ليل شهادة الدكتوراه، قسم العلوم التجارية، جامعة بسكرة، سنة 2014-2015، ص 110.

ثانيا: خصائص محاسبة المسؤولية

تتمثل خصائص محاسبة المسؤولية فيما يلي¹:

- تعد محاسبة المسؤولية أحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة؛
- تعتبر أداة فعالة الرقابة وتقييم الأداء في المنشآت وجزء من نظام الرقابة الداخلية؛
- تعتمد محاسبة المسؤولية على الموازنات التخطيطية؛
- ترتبط محاسبة المسؤولية بالهيكل التنظيمي الخاص بالمنشأة حيث يمكن تقسيمها إلى مراكز مسؤولية؛
- يتم من خلال محاسبة المسؤولية اصدار تقارير عن أداء مراكز المسؤولية حيث تقدم للإدارة العليا لاتخاذ القرارات اللازمة.

ثالثا: أهمية محاسبة المسؤولية في عمليات الرقابة

تتمثل أهمية محاسبة المسؤولية فيما يلي²:

- التحقق من الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة في الشركة خلال فترة زمنية معينة؛
- التحقق من التكامل الداخلي بين إدارات وأقسام الشركة بما يساعد على تحقيق الأهداف؛
- اقتراح الوسائل المناسبة لمعالجة الانحرافات عن الأهداف؛
- إن تطبيق محاسبة المسؤولية تتطلب تقسيم الشركة إلى وحدات تنظيمية صغيرة في مراكز مسؤولية؛
- تكون المسؤولية تحت ادارة شخص معين لقراراته قوة تأثير تتصف بالوضوح التام، أي يكون مسؤولا عن تحقيق أهداف مركز المسؤولية وفقا لسياسات وخطط الشركة ككل، وذلك في حدود السلطات الممنوحة له ومقارنة النتائج بالأداء الفعلي لتحديد الانحرافات.

المطلب الثاني: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

بعد الحرب العالمية الثانية ظهر الكثير من القصور في المعلومات التي توفرها انظمة التكاليف التقليدية نتيجة لحدوث تغيرات متلاحقة في البيئة المحيطة بالمنشآت الصناعية، والتي كان أبرزها ظهور النظام العالمي الجديد، وفي ظل هذه الاتجاهات الادارية تبلورت أبعادها مع بداية القرن الحالي ظهرت العديد من المداخل والاساليب الادارية التي ساهمت في اضافة فكر او منهج جديد لإدارة وتطوير الشركات الحالية.

¹ أحمد عز الدين اسحاق كحيل، مدى امكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي الفلسطينية، أطروحة مقدمة للحصول على درجة الماجستير، قسم محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، سنة 2017، ص 29/28.

² حاب الله شريف، مرجع سبق ذكره، ص 79.

الفرع الأول: أسلوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة

أولاً: تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة: يعرف نظام (ABC) على انه طريقة لقياس الكلفة، وأداء الأنشطة، وأغراض الكلفة، حيث تخصص الكلف إلى الأنشطة مستندة على مقدار استخدامهم من الأنشطة، إذا (ABC) تعرف العلاقة السببية لمواجهات الكلفة إلى الأنشطة.¹

ثانياً: أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة :

يهدف نظام التكلفة على أساس الأنشطة إلى تحقيق الأغراض التالية²:

- إضفاء المزيد من الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة لوحدة النشاط باعتبار أن هذه الوحدة هي التي تخلق الطلب من الأنشطة وان الأنشطة هي التي تخلق الطلب من الموارد؛
- القياس الدقيق والموضوعي لتكلفة وحدة النشاط وأيضاً بوحدة التكلفة من المنتجات أو الخدمة؛
- تسهيل إجراء الرقابة على اقتناء واستخدام الموارد الإنتاجية المتاحة بما يساعد في إجراء خفض الحقيقي لعناصر التكاليف المختلفة في رحلة استفادها بأنشطة المنظمة؛
- ترشيد القرارات الإدارية والتي من أهمها قرارات التسعير كمدخل لمواجهة ظروف المنافسة العالمية الحادة حفاظاً على حصة المنظمة في الأسواق وتدعيم هذه الحصة مستقبلاً، فضلاً عن خدمة قرارات الدخول في تعاقدات جديدة أو التوقف عن الاستمرار في أنشطة محددة، وغير ذلك من القرارات الأخرى؛
- تعظيم أداء الأنشطة المضيفة للقيمة واستبعاد الأنشطة الأخرى غير المضيفة للقيمة وذلك كمدخل لتعظيم قيمة المنظمة وتعظيم ربحيتها والعائد على استثماراتها.

ثالثاً: مزايا نظام تكاليف على أساس الأنشطة :

أعطى استخدام نظام تكاليف على أساس الأنشطة العديد من المنافع والمزايا المتنوعة، من أهمها³:

- برهن على أن هناك كثيراً من التكاليف لا ترتبط بحجم الإنتاج، بل ترتبط بدرجة تعقيد وتنوع المنتجات وغيرها من العوامل المسببة لوجود التكاليف؛
- ساعد على تحديد السليم لتكاليف الإنتاج وذلك من خلال العدالة في تخصيص التكاليف غير المباشرة عن طريق اختيار محركات التكلفة المناسبة والتي توضح العلاقة السببية لسلوك التكاليف؛

¹ فيصل زماط حسن السليم، "التكاليف على أساس الأنشطة(abc) وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة" مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 67، 2017/12/17، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة المستنصرية قسم المحاسبة، ص30.

² محمد العشموي، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث، ط 01، دار البازوري، 2011، ص286.

³ محمد هيثم الدبس، نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) كأساس لاتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة، رسالة للحصول على درجة الماجستير، قسم المحاسبة، جامعة دمشق سوريا ، 2014، ص31.

- توصل إلى قياس تكاليف المنتجات والخدمات بشكل أكثر دقة مما كانت تفعله الأنظمة التقليدية؛
- قام بتوفير المؤشرات التي تساعد في تحديد أهمية الأنشطة معبرا عنها بشكل تكلفة، وفي تحديد مجالات الوفرة أو الإسراف في تكلفة، ويمكن الإدارة من إتخاذ القرارات المرتبطة بتخصيص الموارد طبقا لأهداف كل نشاط.

رابعا: عيوب نظام تكاليف على أساس الأنشطة¹

- تستهلك عملية المقابلة والمعاينة والمسح من اجل تطبيق نظام (ABC) الكثير من الوقت والكلفة، إلى جانب تكاليف تخزين البيانات والتقارير الصادرة عن نظام، مما يجعل من تطبيق النظام ككل عملية تستلزم تكاليف مرتفعة، وتستهلك وقتا طويلا جدا، موارد كثيرة؛
- إضافة إلى بيانات الأنشطة، تنشأ مشكلة تحديد وقياس أسباب نشوء التكاليف في كل نشاط مما يزيد من حجم البيانات التي يجب أن تسجل وتعالج وتخزن؛
- إن الحصول على المعلومات التفصيلية التي يتطلبها تطبيق هذا النظام حول الموارد والأنشطة، وعن كل محرك محركات التكاليف يعتبر أمرا بالغ الصعوبة، بالإضافة إلى العدد الكبير من العمليات الحسابية لتحديد تكلفة المنتج، ونتيجة لذلك ترى الإدارات إن تطبيق هذا النظام يسبب زيادة في التكاليف تفوق المنافع المتوقعة من تطبيقه؛
- عدم وجود محركات تكلفة استهلاك موارد أو استهلاك أنشطة واضحة وملائمة لجميع التكاليف؛
- يتطلب نظام (ABC) استخدام العديد من معدلات التحميل من اجل تحميل تكاليف الأنشطة على منتجات المستفيدة، بشكل يتناسب وعدد الأنشطة المصممة ضمن المؤسسة.

خامسا: خطوات تنفيذ نظام التكاليف على أساس الأنشطة

بنسبة لنظام (ABC) لها مراحل رئيسية هي :

- 1 تحديد الأنشطة : إن أهمية هذه المرحلة ضرورية لان الأنشطة هي النقطة المركزية في العملية، وتمثل الصعوبة الرئيسية في تحديد الأنشطة بدرجة من الدقة كافية لتكون النتائج ذات صلة، ويجب إن يكون عدد الأنشطة معقولا وليس توليد معقد للغاية من الأنشطة تتكون من المهام الأولية التي ترتبط بهدف مشترك.
- 2 تحديد العوامل المسببة للتكاليف : تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط أو مجموعة متجانسة من الأنشطة وتكون المسببات مقاييس كمية مثل عدد أوامر الشراء أو عدد ساعات العمل².

¹ نفس المرجع السابق، ص 34.

² Bouksessasouhilakheira, (la mise en place d un système de comptabilité analytique dans une enterprisalgerienne)miémoire, de magister*universited oraN, 2009-2010, p 125.

3 تحديد أوعية التكاليف وتخصيص وتكاليف الأنشطة: على مجتمعات التكلفة حيث يخصص لكل نشاط رئيس وعاء تكلفة تتراكم فيه تكلفة النشاط، ويتم تحديد معدل تكلفة لكل وحدة من العوامل المسبب للتكاليف.

4 تخصيص التكاليف على المنتجات: وذلك استنادا إلى العلاقة السببية بين التكلفة والنشاط والمنتجات.¹

الفرع الثاني: أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة

أولا: مفهوم الإدارة على أساس الأنشطة (ABM):

بأنها القرارات الإدارية التي تستخدم معلومات ABC لتحقيق رضا الزبون وتحسين الربحية وان هذه القرارات تتضمن التسعير وتشكيلة المنتجات وخفض الكلف، وقرارات تصميم المنتج وتحسين عملية الإنتاج.

ثانيا: مراحل نظام الإدارة على أساس الأنشطة

يتطلب وضع نظام الإدارة على أساس الأنشطة ثلاث مراحل وتمثل فيما يلي:

- التعرف على الأنشطة الرئيسية التي تتم في المؤسسة؛

- تحديد التكاليف على مراكز التكلفة التي تنتمي إليها الأنشطة؛

- تحديد عامل أو مسبب التكلفة لكل نشاط والذي يتم على أساسه حساب تكلفة النشاط.

قبل ظهور نظام الإدارة على أساس الأنشطة لم تكن معظم المؤسسات على علم بتكلفة الأنشطة التي تنجز فيها، وقد مكنت معرفة تكلفة الأنشطة من تركيز الانتباه على تلك الأنشطة المرتفعة التكلفة وإعطائها الأولوية في الدراسة المفصلة للتحقق من إمكانية إلغائها أو أدائها بكفاءة أفضل، وقد وجدت عدة مؤسسات أنه من المفيد تصنيف الأنشطة إلى أنشطة ذات قيمة مضافة وأنشطة بدون قيمة مضافة لتحديد وتمييز القدرة على تخفيض التكلفة.²

ثالثا: الأهداف التي يحققها أسلوب (ABM) بالآتي³:

● قياس تكلفة الموارد المستهلكة في أداء أنشطة المنشأة؛

¹ نريمان إبراهيم صباح، واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2008، ص 49

² معاد خلف إبراهيم الجنابي، محاضرة بعنوان تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وترابطها في خدمة منظمات الأعمال، جامعة العراق، بدون سنة، ص 9.

³ أحمد غازي طاهر، عبد الرزاق عوفي جبر، ناصر طالب شريف، أهمية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في إستراتيجية التكلفة دراسة تطبيقية الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة جامعة جيهان، أربيل العلمية، العدد 2 (الجزء -A)، ايلول 2018، ص 512.

- تحديد وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة وهي تكاليف الأنشطة التي يمكن إن تحذف من دون تأثير على جودة المنتج أو الخدمة والأداء والقيمة المستخدمة؛
 - تحديد كفاءة وفاعلية جميع الأنشطة المنجزة في المنشأة؛
 - تحديد وتقييم الأنشطة الجديدة والتي يمكن أن تحسن الأداء المستقبلي للمنشأة؛
- إن اعتماد أسلوب إدارة التكلفة على أسلوب الأنشطة في تخفيض التكلفة يتطلب إتباع مجموعة من المعايير يمكن تحديدها كما يلي :

- تخفيض الوقت أو الجهد المطلوب لأداء الأنشطة؛
- حذف الأنشطة غير الضرورية التي لا تضيف قيمة؛
- اختيار الأنشطة الأقل تكلفة؛
- إشراك مجموعة من الأنشطة في أداء وظيفة واحدة؛
- إعادة استخدام الموارد غير المستغلة.

رابعاً: مزايا الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) :

للإدارة على أساس الأنشطة مزايا أهمها ما يلي¹ :

- يقوم بتحليل الكلف غير المباشرة المرتبطة بحركة ودورة الحساب وكذلك الكلف الأخرى المرتبطة بالاحتفاظ بالمخزون والتي غالباً ما تبقى مخفية في الأنظمة التقليدية؛
- يساعد في التحليل على ترتيب الفرص حسب أسبقيتها إذ ترتب الأنشطة حسب الكلفة الأكثر والمتوقع أن تحصل على مردودات أكبر، ويمكن وصف الكلفة بأنها ذات قيمة مضافة مقابل عدم وجود قيمة مضافة لها لغرض النظر إلى التخفيض أو التخلص من الضياع الموجود في الأنشطة والعمليات وعدا الكلفة يأخذ التحليل بنظر الاعتبار العوامل غير المالية الأخرى مثل رضا الزبون والنوعية وموضوع الموارد البشرية كوسيلة لتحديد الفرص لتحسين الأعمال.

خامساً: أهمية أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة

تتمثل أهمية أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة فيما يلي² :

- مساعدة الإدارة في اتخاذ الكثير من القرارات المهمة التي تؤدي الى الاستخدام الأمثل للتكاليف؛

¹ نفس المرجع السابق، ص 512-513.

² نفس المرجع السابق، ص 513.

– حذف الأنشطة أو الأقسام التي لا تضيف أي قيمة للمنشأة أو دمج أنشطة في عمل واحد أو فتح أنشطة جديدة ذات قيمة للمنشأة؛

تقديم خدمات افضل للزبائن من خلال تقليل الوقت اللازم لتقديم المنتج أو الخدمة من خلال المعلومات التي يقدمها هذا الاسلوب؛

– استخدام الموارد الغير مستغلة واستغلالها بما يخدم عمل المنشأة.

الفرع الثالث: أسلوب نظام الإنتاج بالوقت المحدد (Jit)

أولاً: تعريف نظام الإنتاج بالوقت المحدد (Jit)

هو نظام إنتاج يهدف لتحقيق موقع تنافسي مميز من خلال تحسين الإنتاجية وإزالة الهدر والفاقد، والاستغناء عن كافة أنواع المخزون¹.

ثانياً: أهداف نظام الإنتاج بالوقت المحدد (Jit)

يتمثل في²:

- القضاء على الهدر والإسراف في أي نشاط لا يؤدي إلى خلق قيمة مضافة؛
- تنظيم موقع العمل من خلال الاحتفاظ بالأشياء في الأماكن المخصصة لها؛
- تقليل حجم الطلبية كلما أمكن للقدرة على التحكم والرقابة على عناصر التكاليف؛
- تقليل الانحراف بين وقت العمل الفعلي والمعياري من خلال تنظيم العمليات التشغيلية.

ثالثاً: عناصر نظام الإنتاج في الوقت المحدد (Jit)

يتطلب التطبيق الناجح لنظام التوقيت المنضبط وجود أوتوافر خمسة عناصر أساسية وهي³:

- يجب أن تعتمد الشركة على عدد محدود من الموردين بالإضافة إلى إلزام هؤلاء الموردين بعقود طويلة الأجل
- يجب أن يكون الموردون اللذين تم اختيارهم على استعداد للتوريد المتكرر على فترات صغيرة وبكميات صغيرة
- يجب أن تطبق الشركة برنامج الجودة الشاملة على المواد الخام وعلى الأجزاء نصف المصنعة وبالتالي على المنتجات التامة

– يجب أن يتصف العمال في بيئة التوقيت المنضبط بتعدد وتنوع المهارات والمواهب؛

¹ طلال سليمان جريوة، نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) JUST IN TIME ومتطلبات تطبيقه في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن – دراسة ميدانية- مجلة العلوم الإدارية، المجلد 40، العدد 1، سنة 2013، الأردن، ص 90.

² مناي علي العازل، محمود أحمد إبراهيم، أثر التكامل بين نظام الإنتاج بالوقت المحدد وآلية جدولة وضبط العمليات الإنتاجية DBR في تحسين كفاءة العمليات التشغيلية – دراسة حالة مقارنة- مجلة جامعة البحث، المجلد 38، العدد 18، سنة 2016، ص 55.

³ أحمد حسن علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، قسم المحاسبة، جامعة الإسكندرية، مصر، سنة 2002، ص 201-202.

- يجب التركيز على تبسيط أنشطة الإنتاج بحيث يتم إكتشاف الأنشطة غير الضرورية والتخلص منها؛

الفرع الرابع: إدارة الجودة الشاملة

أولا : مفهوم ادارة الجودة الشاملة

هي عبارة عن نظام اداري شامل يساعد على تحسين الربحية والانتاجية، من خلال العمل على خلق بيئة تنظيمية تهدف إلى إرضاء العميل وتحقيق توقعاته، وذلك بالتوجه نحو إشراك العاملين بكافة مستوياتهم بأنشطة التحسين المستمر.¹

وبناء عليه فإن نظام إدارة الجودة الشاملة يعتمد على المبادئ التالية²:

- الزبون هو من يعرف الجودة، والأولية هي رضاه عن المنتج،
- اهتمام الإدارة العليا بالجودة، وتقديم القيادة لها،
- الجودة هي مسؤولية جميع الأفراد في المنظمة بكل مستوياتها،
- الجودة عبارة عن موضوع استراتيجي، وبهذا تتطلب خطة استراتيجية،
- يجب على جميع الوظائف في المنظمة أن تركز على تحسين الجودة المستمرة، وهذا من أجل تحقيق أهداف استراتيجية.

ثانيا: مزايا تطبيق إدارة الجودة الشاملة³:

- تعزز الموقع التنافسي طالما يجري التركيز من خلال إدارة الجودة الشاملة على تقديم السلعة ذات الجودة العالية للزبون وبالتالي زيادة الانتاج بأقل التكاليف؛
- يمثل تطبيقها سلسلة من الفعاليات المتتابعة التي تتيح للمنظمة إنجاز أهدافها المتمثلة في تحقيق النمو وزيادة الأرباح والإستثمار الأمثل لمواردها البشرية؛
- التركيز المستمر على تحسين العملية، فالتركيز على المخرجات أو النتائج تعد مسألة في غاية الأهمية؛
- تخفيض تكاليف الجودة وزيادة الربحية بسبب تقليل الأخطاء؛

¹ توبلي نجلاء، مرجع سبق ذكره، ص 129.

² لشرف نفيسة، معايير ادارة الجودة الشاملة كداعم لجودة الخدمات الاستشفائية، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، سنة 2011، ص 07.

³ بن شلول كاميلية شرقي أمال، الجودة كمدخل لتحسين الأداء الإنتاجي في المؤسسات العمومية، مذكرة لنيل شهادة الليسانس، قسم علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، سنة 2013، ص 43.

- زيادة الكفاءة من خلال تقليص الضياع في المخزون وتقليص الأخطاء بالعمليات التشغيلية وتقليص المشاكل المتعلقة بالزبائن.

ثالثا: مراحل تطبيق ادارة الجودة الشاملة

لكي يكون تطبيق ادارة الجودة الشاملة في المؤسسة الإقتصادية ذا الأثر الملموس لا بد لها أن تتبع خطة منهجية أثناء تطبيقها بالمرحل التالية:

1-المرحلة الأولى(التهيئة والإعداد): مرحلة التحضير لتطبيق إدارة الجودة الشاملة وتحديد مدى الحاجة إلى تطبيقه بالإضافة إلى تسطير الأهداف المتوخاة من تطبيقه وكذا الموارد المطلوبة لتطبيقه.¹

2-المرحلة الثانية(الدراسة والتخطيط): وفق ماتوصل إليه في المرحلة السابقة يتم التخطيط لعملية التطبيق ودراسة وتحديد آلية بدء التنفيذ؛

3-المرحلة الثالثة(التقويم): وتعني تقويم واقع المؤسسة بما يتناسب مع تطبيق إدارة الجودة الشاملة؛

4-المرحلة الرابعة(التنفيذ): وتتضمن خلق بيئة ثقافية ملائمة لفلسفة ادارة الجودة من خلال التعليم والتطوير للعاملين واستخدام المدخل العلمي في حل المشاكل وتحسين العمليات؛

5-المرحلة الخامسة(تبادل الخبرات): ويقصد بها التغذية العكسية من المراحل السابقة وتحليل الانحرافات وإتخاذ الإجراءات المناسبة لتصحيحها.²

الفرع الخامس: أسلوب التكلفة المستهدفة(Tc)

أولاً: مفهوم التكلفة المستهدفة (Tc)

هي نظام استراتيجي حديث لإدارة الأرباح والتكاليف، يساعد المنشأة على تحقيق الأرباح التي تصبو إليها وتلبية احتياجات العملاء من خلال إنتاج منتجات ذات تكلفة منخفضة وجودة عالية، كما يساعد على زيادة القدرة التنافسية للمنشأة.³

ثانياً: مزايا تطبيق التكلفة المستهدفة (Tc)

هناك العديد من المزايا التي يمكن أن تعود على المنظمات من وراء تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، ومن أهم هذه المزايا ما يلي¹:

¹ نوبلي نجلاء، مرجع سبق ذكره، ص 130.

² نفس المرجع السابق، ص 131.

³ آلاء مصطفى خليل، نموذج مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل في قطاع غزة- دراسة حالة- الجامعة الإسلامية غزة، قسم المحاسبة والتمويل، قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، سنة 2012، ص 21.

- مدخل التكلفة المستهدفة يساهم في الإدارة الإستراتيجية للأرباح المستقبلية؛
- تعتبر التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة والربحية في آن واحد؛
- تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات يساعد في تحديد قدرات الموردين على الابتكار بما يفيد المنظمة والموردين؛
- يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تخفيض التكلفة عن طريق إدارة أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة، وعلاقتها بأنشطة الموردين والعملاء، بحيث يتم الإنتاج بأفضل طريقة ممكنة من الأنشطة؛
- لا يقتصر دور المحاسب الإداري في ظل مدخل التكلفة المستهدفة على مجرد قياس أنشطة الأعمال والتقرير عنها، وإنما يمتد ليشترك مع فرق العمل في مبادرات تصميم وتطوير المنتجات.

ثالثاً: خطوات عملية التكلفة المستهدفة (Tc)

تنطوي التكلفة المستهدفة على عدد من الخطوات أهمها ما يلي²:

- تقدير سعر السوق المستهدف وحجم المبيعات؛
- تحديد الربح المستهدف؛
- تحديد التكلفة المستهدفة؛
- هندسة القيمة "تحليل تكلفة الخصائص الوظيفية للمنتج"؛
- تقدير التكلفة؛
- مقارنة التكلفة المستهدفة بالتكلفة المقدرة؛
- اتخاذ القرار النهائي.

الفرع السادس: اسلوب القياس المقارن

اولاً: تعريف اسلوب القياس المقارن :

هو طريقة معيارية لجمع وتقرير البيانات الاجرائية المهمة، بطريقة تساعد على اجراء مقارنات مناسبة بين جوانب الاداء في المؤسسات المختلفة، والبرامج، بهدف تحقيق ممارسة جيدة، وتشخيص المشكلات التي تعوق الاداء

¹ ايمان عوني أبويوسف، أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة لاستكمال درجة الحصول على الماجستير، قسم محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، سنة 2016، ص 33.

² مرجع سبق ذكره، ص 32،

وتحديد مجالات القوة، ويتضح من هذا التعريف ان القياس المقارن يوفر¹ للمؤسسة الاطر المرجعية الخارجية والممارسات الجيدة التي يتم على اساسها اجراء التقويم والتصميم عمليات العمل والبرامج التعليمية².

ثانيا: انواع القياس المقارن

يقسم القياس المقارن الى اربعة اصناف وهي³:

1-القياس المقارن الداخلي: ويتم ذلك عن طريق المقارنة بين الاقسام اخرى من نفس المؤسسة، او قد

يكون مع مؤسسات اوفروع تابعة لنفس المجموعة سواء على مستوى الداخلي اوالدولي؛

2-القياس المقارن الخارجي: وفيه يتم المقارنة بين مؤسستين او اكثر بالنسبة لمنتج معين اوعملية محددة داخل

صناعة معينة، كما يمكن للمؤسسة ان تختار احسن المؤسسات لاتخاذها كشريك للمقارنة بغض النظر عن مجال النشاط الذي تشتغل فيه، وهناك العديد من المؤسسات من يتخذ معيار الحصول على الجوائز الاقتصادية لاختيار

الشريك المقارنة؛

3-القياس المقارن التنافسي: ترتبط المقارنة مع المنافسين المباشرين، وتكمن الصعوبة عند اتباع هذا النوع من

القياس المقارن في الحصول على معلومات عن المنافسين لطابعها السري، مما تستدعي تفعيل دور⁴ نظم الاستخبارات التسويقية، ويمكن الاكتفاء ببعض المعلومات المنشورة من خلال غرف التجارة ومراكز البحوث المستقبلية؛

4-القياس المقارن الوظيفي: ويتمثال هذا النوع من القياس المقارن، بمقارنة القيادات البارزة على مستوى الصناعة

والدين يشغلون وظائف مماثلة.

ثالثا:اهداف القياس المقارن

تتمثل فيما يلي⁵:

● **تغيير المناخ الثقافي:** حيث يسمح بوضع اهداف واقعية وقوية مما يؤدي الى اقناع العاملين بجدوى الاهداف المطلوب تحقيقها.الفكرة الاساسية هي محاولة دراسة الاخرين والبحث عن افكار وحلول ثبت جدواها وتشير

¹ محمد رفعت وآخرون، نماذج تطبيقية لأسلوب القياس المقارن بالأفضل لتحسين النماذج أداء المؤسسات التعليمية، بحث من أطروحة للحصول على درجة دكتوراه، معهد الدراسات والبحوث التربوية، جامعة القاهرة، 2015، ص 5.

² نفس المرجع السابق، ص 5.

³ بن أحسن ناصر الدين، نفس المرجع السابق، ص 44.

⁴ بن أحسن ناصر الدين، مكانة الجودة في المؤسسة الخدمية (دراسة حالة مؤسسة خدمية جزائرية)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008، ص 44.

⁵ نوال آمنة، دور القياس المقارن في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة(دراسة حالة لألمنيوم لولاية الجزائر e.a.w.a)، مذكرة لنيل درجة الماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة احمد بوقرة بومرداس، 2009/2008، ص 58

جميع الدراسات الى تغير الثقافات السائدة في تنظيم وكيفية اقناع الافراد بان هناك من يؤدي العمل بطريقة افضل منهم هما اصعب خطوة في تطبيق؛

- **تحسين الاداء** : حيث تسمع عمليات القياس المقارن بتحديد فجوات الاداء واختيار عمليات التحسين
- وهي عادة تقدم الوسيلة او الطريقة لاعادة تصميم العمليات بحيث يمكن الوفاء بتوقعات المستهلكين او بما يفوق توقعاتهم؛
- **ترشيد التكاليف** : يؤدي القياس المقارن الى ترشيد التكاليف حيث انه لا يتطلب اختراعا او ابتكارا بل هو عملية تكيف وتطبيق لطرق مجربة ونموذج عملي لتحسين العمليات مما يؤدي الى تخفيض جهود انشطة التخطيط والاختيار والنماذج المبدئية. ؛
- **تفعيل الموارد البشرية** : تقدم عمليات القياس المقارن اساسا جيدا للتكوين والتمهين، فعندما يدرك العاملون الفجوة بين ما يقدمون من عمل وما ينبغي ان يعملوه وفق طريقة عمل الرائد فان القضاء على هذه الفجوة يتطلب اشتراك الافراد في حل المشاكل وتحسين العمليات؛
- **وسيلة لتحقيق الاهداف** : يعطي القياس المقارن شرعية اكثر لاهداف المسطرة لانه يحددها تبعا لمعطيات البيئة الخارجية، فهو يستغل الموارد المتوفرة لحل المشاكل الرئيسية التي تعيق نجاح المؤسسة؛
- **وسيلة لتحقيق رضا العملاء** : ان القياس المقارن باكتشافه لطرق جديدة ومتفوقة يزيد من رضا عملائه فقد يحقق لهم رغبتهم في خصائص مميزة في منتج او وضع طرق جديدة للدفع او التقليل من وقت الانتظار، والى تحقيق الرضا الوظيفي لدى العاملين في المؤسسة؛
- **دعم القدرة التنافسية للمؤسسة** : وذلك لان القياس المقارن يساعد المؤسسة على تحديد نقاط القوة والضعف لديها وتمكنها من ان تعرف على بيئتها الخارجية بشكل افضل واكتشاف الطرق الاحسن والاحداث في كافة المجالات خاصة تلك التي تخضع للتطور التكنولوجي السريع.

رابعاً: خطوات تطبيق القياس المقارن

الخطوات التي يجب اتباعها لتطبيق القياس المقارن هي¹ :

- تحديد موضوع القياس المقارن.
- تحديد معايير القياس المقارن
- تحديد المرجع للقياس المقارن (شريك المقارنة)

¹ بن أحسن ناصر الدين، مرجع سبق ذكره، ص 45.

- تجميع المعلومات من المرجع
- تحليل ومقارنة المعلومات من اجل تحديد الفوارق.
- تحديد مخطط عمل ووضع الاهداف
- التحقق من نجاح عملية القياس.

الفرع السابع: أسلوب سلسلة القيمة

أولاً: تعريف سلسلة القيمة

عرف بأنه: أسلوب لتخفيض الكلفة يستعمل بصورة رئيسية خلال مرحلة التصميم ويستفاد من جميع المعلومات حول جميع وظائف سببها القيمة لتحقيق رضا الزبون من خلال تخفيض الكلفة.¹

ثانياً: أهداف سلسلة القيمة

تتمثل أهداف سلسلة القيمة فيما يلي²:

- دعم المركز الاستراتيجي لتكاليف المنشأة أي قدرة المنشأة على إنتاج المنتجات والخدمات بتكاليف تقل عن تكلفة المنافسين في السوق؛
- دعم القدرة الاستراتيجية للتكاليف لتحقيق القيادة التكاليفية أي القدرة على تخفيض التكاليف عند حدود تقل عن متوسط كلفة الوحدة من هذا المنتج في المنشأة ذات المركز الاستراتيجي للتكاليف.

ثالثاً: مزايا سلسلة القيمة

- تتميز سلسلة القيمة في تخفيض كلف العمليات مما يساعد المنشأة في ترتيب أدائها وبالتالي تحديد مؤشرات الأداء، مما يساعدها في اتخاذ القرارات، ومن أبرز مزايا تحليل سلسلة القيمة ما يأتي³:
- تحسين الموقف التكاليفي للمنشأة، وبالتالي تدعيم قدرتها التنافسية في السوق المحلية والعالمية؛
- إتاحة الفرصة للإدارة لتحليل مجتمعات التكلفة، ومسبباتها، ومن ثم تخفيض التكلفة الإجمالية، والوصول إلى التكلفة المستهدفة، وعليه فهي تخدم تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة؛
- تحديد مجموعات جديدة من محركات التكلفة نتيجة للتقسيم الجديد لأنشطة المنشأة؛
- يؤدي تحليل أنشطة القيمة إلى الكشف عن الأنشطة التي لا تضيف جزئياً، أو كلياً إلى القيمة؛

¹ بثينة راشد الكعبي، فاتم حاتم الفاضل، العوامل المؤثرة في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة في العراق، مجلة الإدارة والاقتصاد، العراق، منه وستة، سنة 2016، ص 205.

² نوبلي نجلاء، مرجع سبق ذكره، ص 124.

³ سعيد خالد محمد نور، دور المحاسبة الإدارية بإستخدام سلسلة القيمة في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، مذكرة لنسبل شهادة الماجستير، جامعة الزرقاء، عمان الأردن، سنة 2014-2015، ص 47.

- يساعد على تحديد الروابط بين أنشطة القيمة في المنظمة؛
- التركيز على تخفيض التكلفة، وإيجاد طرق لتحسين العوائد من سلسلة القيمة؛
- فهم مشاكل إدارة التكلفة، وتحسين اتخاذ القرارات؛
- يساعد المنشأة في إبراز مؤشرات الأداء وتوضيحها لنظام المعلومات الإدارية لديها.

رابعاً: خطوات أسلوب سلسلة القيمة

تتكون خطوات أسلوب سلسلة القيمة كما يأتي¹:

- **تحديد أنشطة سلسلة القيمة** : ينتج عن هذه الخطوة تحديد الأنشطة الأساسية، والأنشطة الداعمة التي تشكل سلسلة القيمة الخاصة بالمنظمة؛
- **تحديد الأنشطة الاستراتيجية**: وتعتمد هذه الخطوة على تحديد كل من مواصفات المنتج التي تعد قيمة من وجهة نظر العميل الحالي، والمواصفات المتوقع أن تكون قيمة للعميل المستقبلي؛
- وقد تشمل هذه المواصفات على الجودة أو السعر المنخفض.... الخ، وبعد تحديد هذه المواصفات يجب على المنظمة أن تحدد ما الأنشطة المسؤولة عن تحقيق هذه المواصفات التي يمكن عدها أنشطة استراتيجية مسؤولة عن توليد ميزة تنافسية؛
- تحديد تكلفة كل نشاط؛
- إدارة سلسلة القيمة بصورة أفضل من المنافسين.

الفرع الثامن: أسلوب بطاقة الأداء المتوازن

أولاً: مفهوم بطاقة الأداء المتوازن

هي عبارة عن مجموعة مختارة بعناية من المقاييس المشتقة من إستراتيجية المؤسسة هذه المقاييس تمثل أداة للمديرين لاستعمالها في توصيل نتائج الموظفين وأصحاب المصلحة الخارجيين ودوافع الأداء من خلالها المؤسسة ستنتج رسالتها وأهدافها الإستراتيجية.

ثانياً: مكونات بطاقة الأداء المتوازن

تتكون من²:

¹ سعيد خالد مجد نور، نفس المرجع السابق، ص 55.

² قناوة فتيحة، مساهمة بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات شهادة ماستر أكاديمي، قسم علوم التسيير، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، سنة 2013، ص 05.

- 1 الرؤية المستقبلية: والتي تبين إلى أين تتجه المنظمة وماهي الهيئة المستقبلية التي ستكون عليها.
- 2 الإستراتيجية: تتألف من مجمل الأهداف والخطط الطويلة المدى.
- 3 الأهداف: تمثل نتائج المراد تحقيقها التي تساهم في الوصول الى رؤية المنظمة، حيث الأبعاد الأربعة حيث يجب أن تكون الأهداف واقعية وقابلة للقياس ومحددة باطار زمني.
- 4 المنظور (المحور): مكون يدفع باتجاه تبني إستراتيجية معينة وفق تحليل مؤشرات مهمة في هذا المنظور أو المكون ومن ثم العمل على تنفيذ هذه الإستراتيجية للوصول إلى المؤشرات الواردة في المنظور.
- 5 المقاييس: تعكس قيام أداء التقدم باتجاه الأهداف، ويفترض أن يكون المقياس ذو طابع كمي وتوصل القياسات إلى الأعمال المطلوبة لتحقيق الهدف ويصبح الكشف الممكن وضعه على شكل فعل لكيفية تحقيق الأهداف الإستراتيجية، فالمقاييس ما هي إلا تنبؤات عن الأداء المستقبلي وهذه المقاييس هي التي تدعم تحقيق الأهداف،¹
- 6 المبادرات الإستراتيجية: هي برامج عمل توجه الأداء الإستراتيجي وتسهل عملية التنفيذ والإنجاز على المستويات التنظيمية الدنيا.

ثالثا: مزايا تطبيق بطاقة الأداء المتوازن

- إن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسة الاقتصادية يوفر لها جملة من المزايا منها²:
- التنسيق بين مختلف فروع المؤسسة والتعاون في تحقيق الأهداف المسطرة؛
 - تحديد المسؤوليات بصورة واضحة مما يسهل التدخل في حالة الانحرافات؛
 - القدرة على تحليل وتقييم العمليات والأنشطة في المؤسسة الاقتصادية؛
 - تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة بأكثر فعالية وكفاءة؛
 - توفر بطاقة الأداء المتوازن معلومات كافية للمسؤولين لاتخاذ القرارات المناسبة.

رابعا: عيوب تطبيق بطاقة الأداء المتوازن

¹قناوة فينحة، نفس المرجع السابق، ص 05.

²أحلام بنزوي، عبد الرؤوف حجاج، دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الإستراتيجي للمؤسسات النفطية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 03، ديسمبر 2015، ص

لما كانت بطاقة الأداء المتوازن عبارة عن أداة فعالة لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة الإقتصادية إلا أنه يواجه تطبيقها عدة مشكلات منها¹:

- نقص المعرفة عن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن وبالتالي عدم وجود اطارات مؤهلة لتطبيقها مما يؤدي إلى مقاومة تطبيقها من طرف العمال؛
- قد تكون تكاليف تطبيق بطاقة الأداء المتوازن مرتفعة بالمقارنة بالفائدة المنتظرة منها؛
- كثرة المقاييس والمعلومات قد تحدث لبسا في فهم العاملين؛
- صعوبة تحديد مقاييس تترجم السياسات والأهداف العامة للمؤسسة الإقتصادية؛
- بالرغم من هذه الصعوبات والمشاكل يجب أن لا يشكل تطبيق بطاقة الأداء المتوازن عائق أمام المؤسسة الإقتصادية، نظرا إلى المزايا والمنافع الكبيرة التي تعود بها عليها.

خامسا: خطوات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن

يمكن تلخيص الخطوات التفصيلية لتصميم بطاقة الأداء المتوازن في المراحل التالي²:

- تحديد الرؤية المستقبلية للمؤسسة وصياغة رسالتها؛
- وضع الإستراتيجيات وتحديد الأهداف الإستراتيجية بدقة ؛
- تحديد عوامل النجاح الحرجة وإعداد الخريطة الإستراتيجية؛
- اختيار القياسات؛
- إعداد خطط العمل؛
- متابعة وتقييم بطاقة الأداء المتوازن.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

¹نوبلي نجلاء، مرجع سبق ذكره، ص 127-128.

²أحلام بن رنو، عبد الرؤوف حجاج، مرجع سبق ذكره، ص 140-141.

المطلب الأول: الدراسة باللغة العربية

1-دراسة ناريمان إبراهيم صباح (2008) بعنوان واقع إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة فلسطين

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

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

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

2-دراسة أحمد محمد أبو محسن (2009) مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة فلسطين.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى إمكانية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة، وقد تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد صممت استبانة وزعت على مجتمع الدراسة والمكون من البنوك الوطنية العاملة في قطاع غزة والبالغ عددها سبعة بنوك وبلغ عدد الاستبيانات الموزعة (45) وما تم استرداده (38) استبانة، أي بنسبة استرداد (84.45 %) وقد تم استخدام التحليل الوصفي واختبار الإشارة واختبار مان -وتني، واختبار كروسكال -ولاس.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، أولاً: إن البنوك الفلسطينية العاملة في قطاع غزة لديها من أنظمة المعلومات والخبرات الداخلية التي تمكنها من تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وهذا يعد من المؤشرات الجيدة على وجود البنية التحتية للتطبيق.

ثانياً: إن البنوك الوطنية العاملة في قطاع غزة، يتوفر لديها الإدراك الجيد، بأن نجاحها يتطلب العمل بشكل حثيث وجددي؛ لتعزيز الأداء المالي من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة. ثالثاً: إن تدفق المعلومات المالية التشغيلية لأنظمة التكاليف على أساس الأنشطة عد قاعدة بيانات لأهداف التطوير والتحسين المستمرين للخدمات والتي تصب في، بطاقة الأداء المتوازن (BSC) ونظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)، والذي تنعكس نتائجه على تحسين العوائد المتحققة من خلال الاستثمار الأمثل للموارد بهدف إبقاء البنك مستمر بنشاطه في بيئة تنافسية.

3-دراسة محار عبد الخليل (2012) تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

هدفت الدراسة الى بيان تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، والتعرف على الصعوبات التي تعترض استخدام هذه الأساليب في الشركات المذكورة. ولتحقيق هذه الأهداف فقد تم جمع المعلومات من الشركات الصناعية المساهمة العامة من خلال تصميم استبانة وفقاً لأهداف وفرضيات الدراسة، وقد تم توزيعها على عينة مكونة (109) من العاملين في أقسام المحاسبة في الشركات قيد الدراسة، وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج من بينها :

- بينت نتائج الدراسة أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تطبق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وذلك من خلال المحاور الخمسة التي تشكل مجالات هذا التطبيق والتي تناولتها الدراسة؛
- أشارت نتائج الدراسة الى أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تقوم بتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بدرجة مرتفعة؛
- أشارت نتائج التحليل الى الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تطبق نظام التكلفة المستهدفة بدرجة مرتفعة؛
- كما بينت نتائج التحليل أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تعمل على تطبيق نظام تحليل ربحية الزبون بدرجة مرتفعة؛
- أشارت نتائج التحليل الى أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تعمل على تطبيق نظام بطاقة العمليات المتوازنة لتقويم الأداء بدرجة مرتفعة؛
- أظهر تحليل البيانات ان الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تعمل على تطبيق سيجما ستة six sigma لقياس الجودة بدرجة مرتفعة؛

• بينت نتائج التحليل أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تواجه معوقات تحد من إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بدرجة متوسطة.

4-دراسة حمدي شحده محمود زعرب(2013) دراسة تحليلية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين (دراسة ميدانية)

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة إلقاء الضوء على مدى تطبيق الشركات المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية سواء التقليدية منها أو الحديثة، ومجال استخدامها، ومعرفة أي من تلك الأساليب الأكثر شيوعاً، ولإنجاز ذلك قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية، مستخدماً في ذلك قائمة معدة خصيصاً لهذا الغرض، حيث تم توزيع (86) استبانة، اعتمد منها لغايات التحليل (63).

وقد تبين من نتائج الدراسة أن استخدام أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين متوسطاً، في حين كانت نسبة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة متدنية، وأن من أكثر الأساليب الإدارية التقليدية المتبعة أسلوب التكلفة الفعلية وأقلها استخداما كل من أسلوب التدفق النقدي المخصوم وأسلوب الموازنات الرأسمالية، ومن أكثر الأساليب الحديثة اتباعاً أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأقلها استخداماً أسلوب القيمة المضافة، وأن الشركات المدرجة في بورصة فلسطين تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية في المجالات المختلفة بدرجة متوسطة منها :إعداد القوائم المالية، وتقييم الأداء، وإعداد الموازنات، وأن من أسباب عدم تمتع أساليب المحاسبة الإدارية خاصة الحديثة منها باستخدام واسع النطاق منها :ارتفاع تكلفة التطبيق، وضعف المعرفة بهذه الأساليب، ونقص الإدراك بأهمية الأساليب الحديثة، وعدم قناعة الإدارة العليا بأهميتها.

5-دراسة هدى دياب أحمد صالح (2013) أساليب المحاسبة الإدارية ودورها في تحقيق الريادة في المؤسسات الفندقية.

يهدف هذا البحث الإدارية في تحقيق الى توضيح دور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تحقيق الريادة في المؤسسات الفندقية لزيادة الإيرادات وتخفيض التكاليف.

يتكون مجتمع البحث من كل الفنادق العاملة بالسودان والمراجعين وأساتذة الجامعات، بينما تنحصر عينة البحث في الفنادق العاملة بولاية الخرطوم ومراجعي المؤسسات الفندقية وأساتذة الجامعات المختصين بتدريس كليات الضيافة والفندقة.

ويقوم البحث بقياس مدى تطبيق وإستخدام أساليب المحاسبة الإدارية كأساليب علمية لتحقيق الريادة في المؤسسات الفندقية.

وإستخدمت أداة الإستبانة لقياس آراء عينة البحث.

اتبع البحث المنهج التاريخي للدراسات السابقة والمنهج الإستقرائي لوضع الفرضيات والمنهج الإستبطائي لاختيار الفرضيات.

وتوصل البحث للنتائج الآتية :

● إن تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في قياس تكاليف وإيرادات الخدمات في المؤسسات الفندقية تعمل على تحقيق الريادية عن طريق تحسين وتطوير وابتكار الأداء في أداء الخدمات في المؤسسات الفندقية، مما يؤدي إلى زيادة الإيرادات وتخفيض التكاليف.

● كما أن استخدام أساليب المحاسبة الادارية تعمل على تطوير وابتكار تكلفة الخدمة في أوقات الكساد، مما يحافظ على إيرادات الفندق ويقيه في سوق المنافسة.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

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

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

وكان من أهم نتائج الدراسة أن تطوير نموذج مفاهيمي لتطبيق بطاقة الاداء المتوازن يبدأ بتوضيح للرؤية والرسالة للمؤسسة وكذلك تشكيل وجهات النظر المختلفة وتسليط الضوء على التدابير والأهداف الموضوعية وجوانب ونواحي أخرى مختلفة، كما اظهرت النتائج أن المؤسسات تبذل جهودا كبيرا لإدارة العمليات المرتبطة بتحسين رأس المال الفكري فيها وتعزيز دورها في المجتمع. كما أن عملية تطبيق وتنفيذ بطاقة الأداء المتوازن بالنسبة للأكاديمين هي مهمة معقدة، وأيضا قابليتها للتطبيق يمكن أن تكون فقط في كليات إدارة الأعمال الصغيرة.

2-)Needy, et, al, 2003, (Implementing Activity-Based Costing in Small Manufacturing Firms: A Field Study, ITALY.

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المنشآت الصناعية الصغيرة وقد طبقت الدراسة على ثلاث منشآت صغيرة متشابهة وغير متشابهة في عمل كل منها، وقد بينت الدراسة أن منهجية كفاءة الوقت والتكلفة في المنشآت الصناعية الصغيرة تعمل على تطوير وتطبيق هذا النظام فيها.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة، أولاً: نجاح نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المنشآت الثلاث باستخدام كفاءة الوقت والتكلفة، كما تبحت في علاج فجوة المعرفة بين الشركات الصغيرة والشركات الكبيرة. ثانياً: إن المنشآت الصغيرة بحاجة إلى معلومات أكثر دقة عن التكلفة لتستمر طويلاً. ثالثاً: مع تنوع المنتج والتكاليف الصناعية غير المباشرة العالية ووجود انحراف في توزيع العملاء فإن المنشآت بحاجة إلى معلومات دقيقة عن التكلفة لتساعد في عملية التسعير واتخاذ القرارات الإستراتيجية.

3-) Ramljak and Rogosi2012)Stratigic management accounting practices in coroatia

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

وكان من أهم نتائج الدراسة أن معلومات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية مفيدة للمدراء في دعم قراراتهم، من خلال إمدادهم بمعلومات ذات صلة وفي الوقت المناسب، كما أنها تعمل على الرقابة على التكاليف وخفضها، كما وجدت الدراسة أن الشركات الكرواتية تطبق التقنيات محل الدراسة بمستويات جيدة جداً.

4-) بعنوان: (تصنيف أدوات المحاسبة الإدارية المفيدة بواسطة معايير shakouri&salehi 2011

اتخاذ القرار المتعددة)

Ranking the useful tools of management accounting by multi criteria decision making (MCDM) Malazia

هدفت الدراسة إلى وضع تصنيف شجري (عنقودي) لأساليب المحاسبة الإدارية حسب أهميتها للشركات، مستخدمة تقنية إختيار الاحتمال المقارب للحل الأمثل the technique for order of topsis: preference by similarity to ideal solution وتقنية التحليل الهرمي للقرارات ahp:analyticalhierachy process، لترتيب أساليب المحاسبة الإدارية حسب فعاليتها، وقد استخدمت الدراسة قائمة الاستقصاء، وقد أظهرت الدراسة بإستخدام تقنية التحليل الهرمي للقرارات ahp، أن أهم ثلاث أساليب متبعة لدى الشركات (عينة الدراسة) هي (محاسبة إدارة المخاطر، محاسبة الموارد البشرية، تكاليف الجودة)، كما أظهرت الدراسة بإستخدام تقنية إختيار الاحتمال المقارب للحل الأمثل topsis أن أكثر ثلاث أساليب فعالية متبعة لدى الشركات المكونة لعينة الدراسة هي (تكاليف الجودة، التكلفة المعيارية، تكلفة أوامر الإنتاج).

5-دراسة (ahmad,2012) بعنوان: المحاسبة الادارية المستخدمة في ماليزيا

The use of management accounting practices in Malaysian smes

هدفت الدراسة إلى استكشاف مدى ممارسة اساليب المحاسبة الادارية التالية: (نظام التكاليف، نظام الموازنات، تقييم الاداء، نظم دعم القرارات، المحاسبة الادارية الاستراتيجية)، من قبل الشركات الماليزية صغيرة ومتوسطة الحجم، وتحديد أهمية إستخدامها للمدراء في تلك الشركات والعناصر المؤثرة في مدى استخدام تلك الأساليب، وقد أجريت الدراسة على 160 شركة صغيرة ومتوسطة.

وكان من أهم نتائج تلك الدراسة أما غالبية الشركات الممثلة في عينة الدراسة تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية المتمثلة في (نظام التكاليف، نظام الموازنات، وتقييم الأداء)، أكثر بدرجة كبيرة من إستخدامها في أساليب (نظام دعم القرارات، والمحاسبة الإدارية الإستراتيجية). مما يشير إلى أن الأساليب التقليدية أكثر إستخداما من الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية. كما أن الشركات متوسطة الحجم أكثر استخداما لكافة أساليب المحاسبة الادارية مقارنة بالشركة صغيرة الحجم.

المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

تناولت الدراسات السابقة أساليب المحاسبة الإدارية ومدى استخدامها في عملية اتخاذ القرار والعوامل المؤثرة على تطبيقها، وتميزت هذه الدراسات ب:

- استقرار سيطرة أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية بشكل أكبر ووجود ضعف في استخدام الأساليب الحديثة.
- الدراسات السابقة قد تمت في بيئات مختلفة عن البيئة المحلية الأمر الذي يقلل من امكانية الاعتماد على النتائج التي توصلت اليها نظرا لاختلاف ظروفها.

- الدراسات السابقة أغلبها تناولت أسلوب واحد فقط من أساليب المحاسبة الإدارية ومدى تطبيقه في المؤسسات اما الدراسة الحالية فهي تدرس واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات العاملة بالوادي وتشمل مجموعة واسعة من الأساليب التقليدية والحديثة ومدى الاهتمام بتطبيقها في المؤسسات، والتعرف على مزايا استخدامها والمعوقات التي تحد من تطبيقها
- ما يميز هذه الدراسة أيضا عن الدراسات السابقة اختلاف مجتمع الدراسة من خلال التعرف على امكانية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات العاملة بالوادي
- قد عملت الدراسات السابقة على تدعيم وتقوية البحث نظرا لملائمة مفاهيم المحاسبة الإدارية لمختلف أنواع الوحدات الاقتصادية.

لقد تطورت وظيفة المحاسبة الادارية واتسعت أهدافها مع تزايد النشاط الاقتصادي وزادت أهميتها في المنشأة، وأصبحت من الوظائف الاساسية المهمة، حيث أن الادارة لم تعد تقتصر مهمتها على توفير الأموال اللازمة للنشاط الاقتصادي تعدتها الى تنظيم سير الأموال والتخطيط و الرقابة عليها، والعمل على اتخاذ القرارات الادارية بما يحقق الأهداف المتعددة للأطراف المختلفة في المنشأة، أي أن المحاسبة الإدارية عبارة عن نظام قائم على جمع وتصنيف البيانات وتحليلها وتجهيزها في صورة معلومات مفيدة لتقديم للإدارة حول جميع أوجه النشاط في المنشأة لاستخدامها عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء للمساهمة في اتخاذ القرارات الادارية والتي تؤدي لتحقيق أهداف المنشأة.

يتميز العصر الحالي بأنه عصر العولمة وانفتاح الأسواق العالمية على بعضها بعض، كما أنه عصر التطور الهائل في تكنولوجيا الانتاج والمعلومات وانتشار مايسمى البيئة الصناعية الحديثة .

حيث ظهر في عالم الانتاج تقنيات حديثة وتطورات جذرية إذ إنتشر إستخدامها ومنها نظام الانتاج في الوقت المحدد، ونظام الجودة الشاملة، وتعد المصدر الأساسي لتوفير المعلومات المفيدة والمؤثرة في إتخاذ القرارات المختلفة للمديرين ونظام المحاسبة الادارية الذي أصبح دوره أساسيا وحيويا وبشكل أكبر في الأونة الأخيرة.

تمهيد

بعد الانتهاء من الجانب النظري كان لابد من إجراء دراسة ميدانية هدفها تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية على الواقع فقد وقع الاختيار على مجموعة من المؤسسات العاملة بولاية الوادي بحيث تعتبر المحاسبة الإدارية أداة أساسية لما توفره جمع البيانات المالية وغير المالية وإعداد التقارير المالية التقديرية ولتحقيق ذلك اعتمدنا إلى اعداد استمارة استبانة تحتوي على مجموعة من الأسئلة التي تشمل محاور الدراسة، وتم توزيعها على عينة الدراسة، وتم تحليل النتائج للتأكد من صحة الفرضيات انطلاقاً من الاجابات المقدمة، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى :

- المبحث الاول: الطريقة والادوات؛
- المبحث الثاني: النتائج والمناقشة.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات

يتناول هذا الفصل وصفاً لمنهج الدراسة، والأفراد مجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة، وصدقها وثباتها، والمعالجات الإحصائية التي تم الاعتماد عليها في تحليل الدراسة.

المطلب الأول: الطريقة

- **مجتمع الدراسة:** هو كامل الأفراد والأحداث والمشاهدات موضوع البحث أ والدراسة. ويتكون مجتمع الدراسة من: المؤسسات التجارية بولاية الوادي وعددها (22) مؤسسة موزعة في الملحق رقم (02).
- **عينة الدراسة:** هي مجموعة جزئية من مجتمع الدراسة يتم اختيارها بطريقة معينة¹. تتمثل عينة هذه الدراسة من مدراء، ورؤساء المصالح، وعاملين إداريين، في كل شركة تجارية تجارية، وتم توزيع إستبيان واحد إلى خمسة إستبيانات لكل مؤسسة لأفراد عينة الدراسة، وقد بلغ عدد الاستبيانات الموزعة (80) إستبانه، استرد منها (65) استبعد منها (20) استبانه غير صالحة، وقد تم إخضاع (60) استبانه للتحليل وكما يتضح في الجدول التالي :

جدول رقم (1-1): يوضح عدد الإستمارات الموزعة والمسترجعة والغير مسترجعة والمستبعدة والصحيحة

النسبة المئوية	العدد	البيان
100	80	الاستبيانات الموزعة
81.25	65	الاستبيانات المستردة
06.25	05	الاستبيانات الغير صالحة للتحليل
75	60	الاستبيانات الخاضعة للتحليل

المصدر: من إعداد الطالبات.

● متغيرات الدراسة

خلال هذه الدراسة نحاول معرفة واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات العاملة في ولاية الوادي. فالمتغير المدروس هو أساليب المحاسبة الإدارية حيث نحاول معرفة مدى استخدامها في المؤسسات العاملة بولاية الوادي.

اقسام الاستبانه والاسئلة التي تقيس كل متغير من متغيرات الدراسة

¹ د إبراهيم بخي، الدليل المنهجي لإعداد البحوث العلمية (المذكورة، الاطروحة، التقرير، المقال) وفق طريقة IMRAD، ط 4، ورقة، ص 18.

جدول رقم (2): اقسام الاستبانة والاسئلة التي تقيس كل متغير من متغيرات الدراسة

الاسئلة	المتغيرات	اقسام الاستبانة
أ - د	المستوى التعليمي، الخبرة المهنية بالمؤسسة، المركز الوظيفي، التخصص	القسم الأول
1 4-2 6-5 7	تطبيق نظام المحاسبة التحليلية تطبيق نظام الموازنة التقديرية تطبيق نظام سعر التنازل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية	القسم الثاني
	ثانيا	
1 2 3 7-4 8 9 11-10 13-12 15-14	تطبيق نظام التكاليف المبنى على أساس الأنشطة . تطبيق ABB . تطبيق نظام الادارة على أساس الأنشطة . تطبيق نظام الإنتاج بالوقت المحدد . تطبيق نظام الجودة الشاملة . تطبيق نظام التكلفة المستهدفة . تطبيق نظام سلسلة القيمة . تطبيق نظام القياس المقارن . تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن.	

المصدر: من إعداد الطالبات.

وتم تصميم الاجابات على أداة البحث وفق مقياس ليكرت الخماسي كما يلي:

موافق بشدة ولها (5) درجات، وموافق ولها (4) درجات، ومحايد ولها (3) درجات، وغير موافق ولها (2) درجة وغير موافق بشدة ولها (1) درجة واحدة.

وقد تم اعتماد التقسيم التالي لتحديد درجة الموافقة:

$$\text{الحد الأعلى} - \text{الحد الأدنى} = 5 - 1 = 4$$

وبما ان هناك ثلاثة درجات للموافقة فيتم قسمة الرقم 4 على 3 = 1.333

وبناء عليه يتم توزيع درجات الموافقة كما يلي:

$$1.333 + 2.333 = 1.333 + 2.333 = 1 \text{ الى أقل من } 2.333 \text{ درجة متدنية } ^1$$

¹ نبيل جمعة صالح النجار، الاحصاء التحليلي مع تطبيقات برمجية SPSS، ط 1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان الاردن، سنة 2015، 21-23.

$3.666=1.333+2.333$ أي أن من -2.333 الى أقل من 3.666 درجة متوسطة .

$5.00=1.333+3.666$ أي من -3.66 الى 5.00 = درجة مرتفعة

المطلب الثاني: الأدوات

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

-**الاستبانة:** هي عبارة عن مجموعة من الأسئلة المدونة ورقياً أو رقمياً بهدف الحصول على معلومات لظاهرة معينة، ويتم إرسالها إما عن طريق البريد العادي أو ترسل عبر البريد الإلكتروني أو وتوضع في موقع على شبكة المعلومات أو تسلم مباشرة للفرد المعني بالدراسة، حيث اعتمدنا على نوعين :

-**الاستبانة الالكترونية:** في العصر الحالي، عصر المعلومات والحاسب الآلي شرع استخدام التحري الإلكتروني (أ والتحري الافتراضي) الذي يعتمد على شبكة الانترنت عن طريق الويب أو عن طريق البريد الإلكتروني أو كليهما معاً؛ إن التحري الإلكتروني يتكون من ثلاث خطوات أساسية¹:

1- تكوين الاستبانة؛

2- إدارة الاستبانة؛

3- الفرز والتحليل.

أولاً: الأدوات الإحصائية: لقد تم استخدام تدوات احصائية متعددة بما يتوافق مع الاشكالية المدروسة والتي تتمثل فيما يلي²:

➤ **الوسط الحسابي:** هو معدل المشاهدات في التوزيع؛

➤ **المنوال:** هو العلامة أو مركز الفئة أو الصفة التي تقابل أعلى تكرار في التوزيع ؛

➤ **الفاكرونباخ:** هو طريقة تستخدم لمعرفة ثبات الاستبانة، ثم اجراءه مرة على عينة صغيرة ومرة أخرى على العينة ككل، وبفضله تم التأكد من ثبات كل محاور الاستبانة³ ؛

¹ د إبراهيم بختي، نفس المرجع السابق، ص 13 .

² اعتماداً على:

³ نبيل جمعة صالح النجار، نفس المرجع السابق، ص 21-23 .

⁴ نجوم قمازي، مرجع سبق ذكره، ص 184 .

➤ **الانحراف المعياري:** هو من أكثر مقاييس التشتت شيوعاً وأهمية، وهو الجذر التربيعي لمتوسط مربعات انحرافات القيم عن متوسطها الحسابي، وإن الانحراف المعياري هو الجذر التربيعي للتباين؛

➤ **معامل الارتباط بيرسون:** معامل ارتباط بيرسون يقيس قوة واتجاه العلاقة الخطية فقط بين متغيرين كميّين؛

➤ **معامل ارتباط سبيرمان:** يستخدم معامل ارتباط سبيرمان ومعامل كندال تاو لقياس قوة الارتباط بين متغيرين ترتيبيين؛

➤ **ليكارث:** هو مقياس صمم للتعرف على قوة موافقة وعدم موافقة المستقصى منه على جمل معينة، وذلك باستخدام مقياس مكون من خمس فئات؛

➤ **SPSS:** هو أحد أهم وأشهر حزم البرامج الجاهزة في مجال المعالجة الإحصائية للبيانات، إذ يتمتع بالعديد من الخصائص الفريدة التي تميزه عن باقي البرامج المماثلة ومن أهم هذه الخصائص بساطة الاستخدام وسهولة الفهم.¹

ثانياً: منهجية الدراسة

يتناول هذا الفصل الطريقة، والإجراءات المعتمدة لإنجاز أهداف الدراسة، حيث تضمن المنهج الذي تم اعتماده في الدراسة، ومجتمع الدراسة وعينتها، والأداة المستخدمة فيها وأسلوب إعدادها، واختبار صدق الأداة وثباتها، وكذلك أهم الأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة البيانات التي تم جمعها. إتبعنا في إجراء الدراسة خطوات العلمية المتعارف عليها بإتباع المنهج الوصفي والمنهج التحليلي لأغراض هذه الدراسة حيث اعتمد الباحث مصادر المعلومات ذات الصلة بموضوع الدراسة وتحليلها، وتم تجميع البيانات عن طريق الاستبانة التي تم إعدادها بناء على الإطار النظري والدراسات السابقة، وقد تم اختيار عينة عشوائية بسيطة من المؤسسات في ولاية الوادي .

ثالثاً: أداة الدراسة

لقياس واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات العاملة بولاية الوادي، فقد تم إعداد الصورة الأولية لأداة الدراسة بالاعتماد على الأدبيات ذات الصلة والدراسات السابقة، وبناءً على ذلك فقد تمكنت الباحثات من تحديد المجالات التي شملتها الدراسة .

هذا ويبين الجدول رقم (02) اقسام الاستبانة والاسئلة المخصصة لقياس كل متغير من متغيرات الدراسة .

¹ نبيل جمعة صالح النجار، نفس المرجع السابق، ص 30-34 .

المبحث الثاني : النتائج ومناقشتها

المطلب الأول: خصائص عينة الدراسة التطبيقية

1-المستوى التعليمي

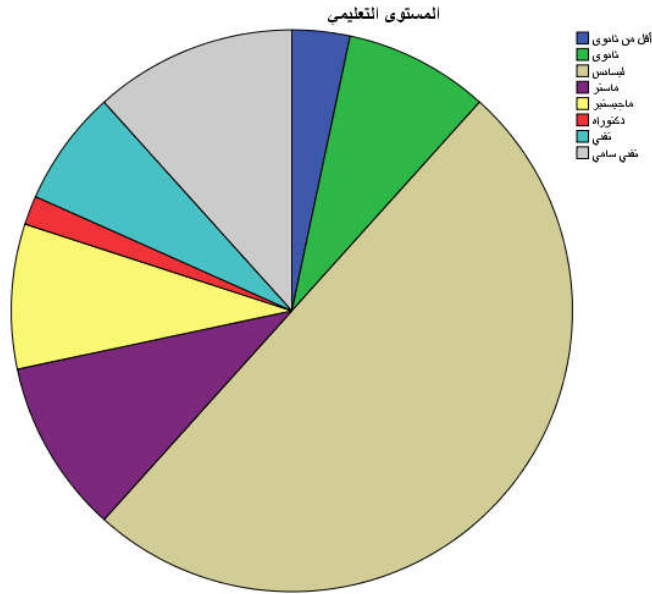
يبين الجدول رقم (03) أن: 3.3% من مجتمع الدراسة مستواهم التعليمي "أقل من ثانوي"، 8.3% من مجتمع الدراسة مستواهم التعليمي "ثانوي"، 50% مستواهم التعليمي "ليسانس"، 10% مستواهم التعليمي "ماستر"، 1.7% مستواهم التعليمي "دكتوراه"، 6.7% مستواهم التعليمي "تقني"، 11.7% مستواهم التعليمي "تقني سامي"، أي أن ما نسبته 61.7% يحملون مؤهل جامعي وهذا مؤشر جيد على قدرة المبحوثين على الإجابة على أسئلة الاستبيان بصورة صحيحة، ومؤشر لقدرتهم على التعامل مع أساليب المحاسبة الإدارية.

جدول رقم (03) توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي.

النسبة المئوية	التكرار	المستوى التعليمي
3.3%	2	أقل من ثانوي
8.3%	5	ثانوي
50%	30	ليسانس
10%	6	ماستر
1.7%	1	دكتوراه
6.7%	4	تقني
11.7%	7	تقني سامي
100%	60	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات (SPSS).

الشكل رقم (2-1): توزيع العينة حسب المستوى التعليمي.



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات (SPSS).

2- الخبرة المهنية بالمؤسسة

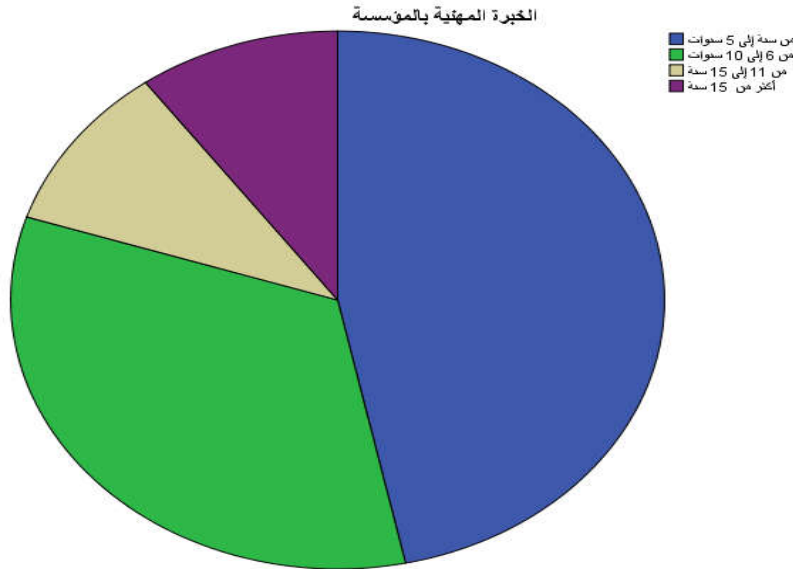
يبين الجدول رقم (04) أن: 46.7% من مجتمع الدراسة بلغت عدد سنوات الخبرة لهم من سنة إلى 5 سنوات، 33.3% من مجتمع الدراسة بلغت عدد سنوات الخبرة لهم من 06 إلى 10 سنوات، 10% من مجتمع الدراسة بلغت عدد سنوات الخبرة لهم من 11 إلى 15 سنة، و10% أيضا بلغت عدد سنوات الخبرة لديهم أكثر من 15 سنة، وهذا يدل على أن المبحوثين لديهم خبرة واسعة في مجال عملهم، وإجاباتهم على أسئلة الاستبيان ستكون بناء على خبرتهم وممارساتهم العملية.

جدول رقم (04): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية بالمؤسسة.

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
من سنة إلى 5 سنوات	28	46.7%
من 6 إلى 10 سنوات	20	33.3%
من 11 إلى 15 سنة	6	10%
أكثر من 15 سنة	6	10%
المجموع	60	100%

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات (SPSS).

الشكل رقم(2-2): توزيع العينة حسب الخبرة المهنية.



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات (SPSS).

3-المركز الوظيفي

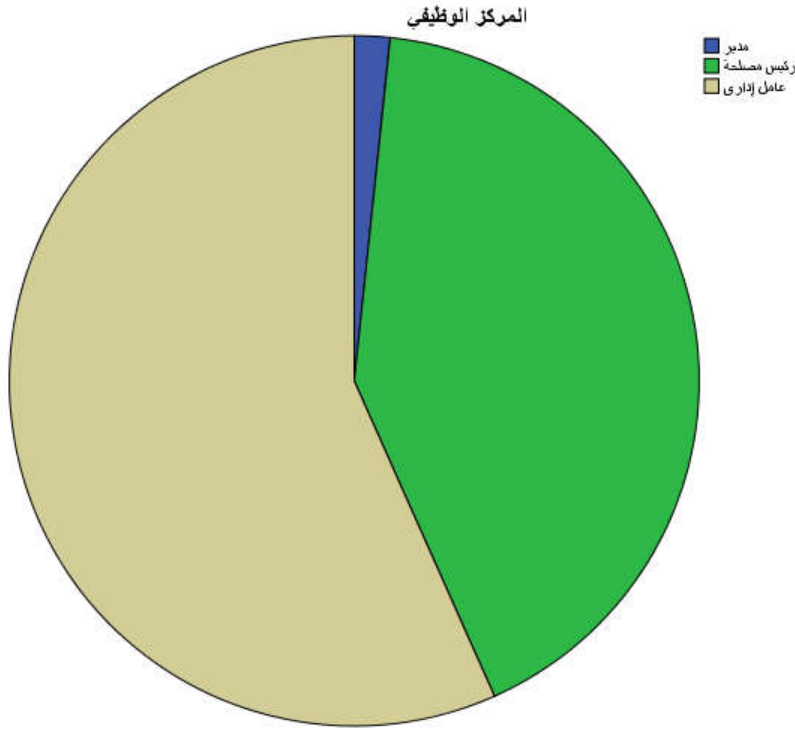
يبين الجدول رقم(05) أن: 1.7% من مجتمع الدراسة مركزهم الوظيفي "مدير"، 41.7% من مجتمع الدراسة مركزهم الوظيفي "رئيس مصلحة"، 56.7% من مجتمع الدراسة مركزهم الوظيفي "عامل إداري"، وهذا يدل على أن المجيبين على أسئلة الاستبيان هم أفراد مطلعون على أنشطة المؤسسة، ومؤشر على أن الإجابات ستكون على درجة من الدقة والموضوعية.

جدول رقم (05) توزيع عينة الدراسة حسب متغير المركز الوظيفي.

النسبة المئوية	التكرار	المركز الوظيفي
1.7%	1	مدير
41.7%	25	رئيس مصلحة
56.7%	34	عامل إداري
100%	60	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات (SPSS).

الشكل رقم (2-3): توزيع العينة حسب المركز الوظيفي.



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات (SPSS).

4-التخصص:

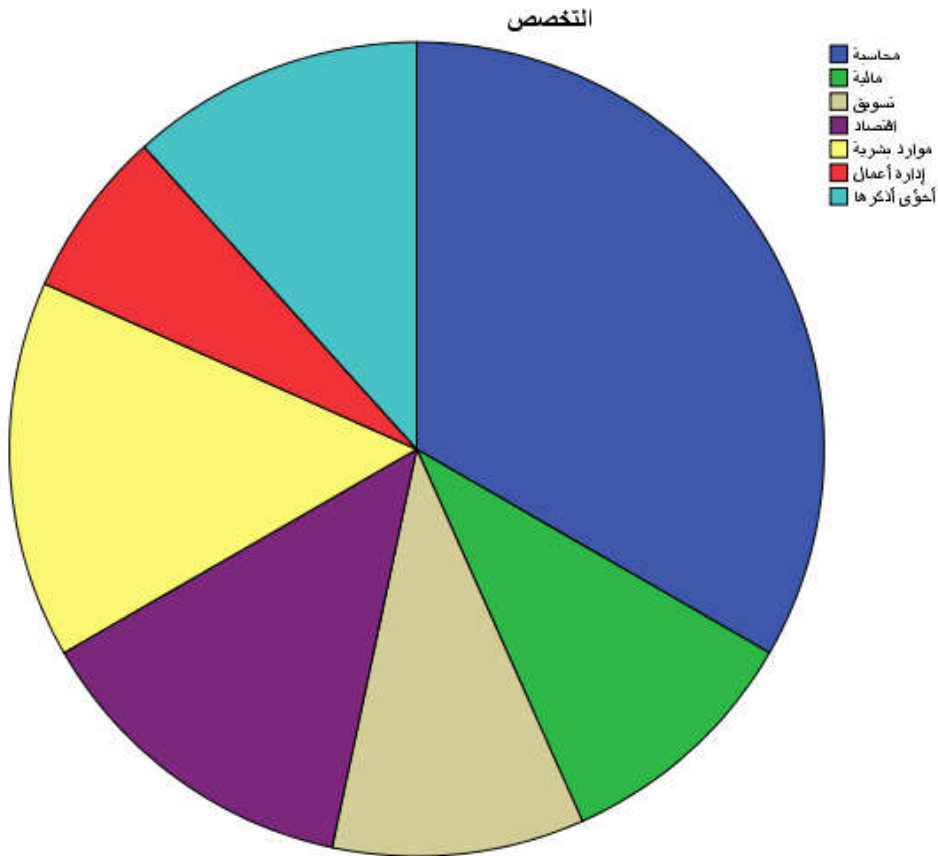
يبين الجدول رقم (05) أن: 33.3% من مجتمع الدراسة تخصصهم "محاسبة"، 10% من مجتمع الدراسة تخصصهم "مالية"، 10% أيضا من مجتمع الدراسة تخصصهم "تسويق"، 13.3% من مجتمع الدراسة تخصصهم "اقتصاد"، 15% من مجتمع الدراسة تخصصهم "موارد بشرية"، 6.7% من مجتمع الدراسة تخصصهم "إدارة أعمال"، 11.7% من مجتمع الدراسة لديهم "اختصاصات أخرى" وهذا يدل على أن 43.3% من المجيبين على أسئلة الاستبيان لديهم تخصص يشمل أساليب المحاسبة الإدارية وبالتالي ستكون الإجابات شاملة لموضوع الدراسة.

جدول رقم (06) توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص.

النسبة المئوية	التكرار	التخصص
%33.3	20	محاسبة
%10	6	مالية
%10	6	تسويق
%13.3	8	اقتصاد
%15	9	موارد بشرية
%6.7	4	إدارة أعمال
%11.7	7	أخرى
%100	60	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات (SPSS).

الشكل رقم (2-4): توزيع العينة حسب التخصص.



المصدر: من إعداد الباحثات بالاعتماد على مخرجات SPSS.

5-الحصول على دورات تدريبية حول استخدام أساليب المحاسبة الادارية:

يبين الجدول رقم(06) أن: 38.3% من مجتمع الدراسة حصلوا على دورات تدريبية حول استخدام أساليب المحاسبة الإدارية أ وأي موضوع يرتبط بها، 61.7% من مجتمع الدراسة لم يحصلوا على دورات تدريبية حول استخدام أساليب المحاسبة الادارية أ وأي موضوع يرتبط بها، وهذا يدل على إمكانية تطبيق أساليب المحاسبة الادارية في هذه المؤسسات.

جدول رقم (07)

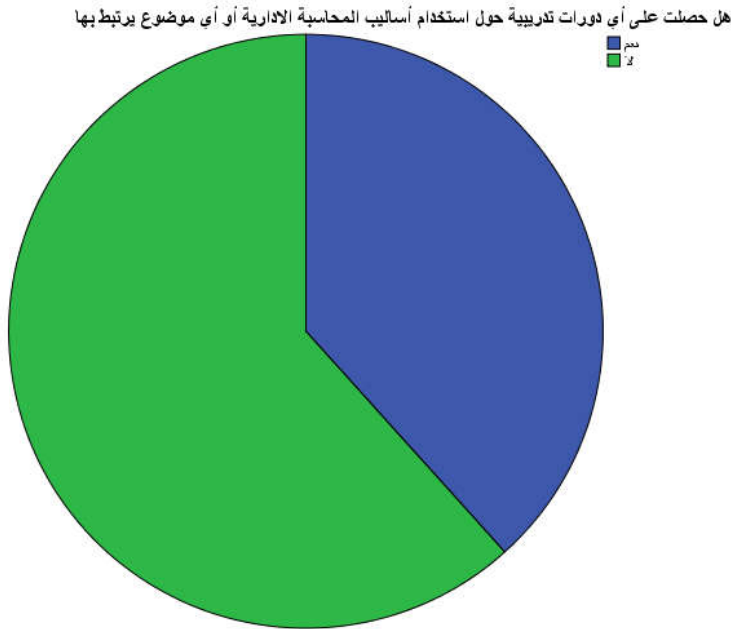
هل حصلت على أي دورات تدريبية حول استخدام أساليب المحاسبة الإدارية أ وأي موضوع يرتبط بها ؟

جدول رقم(07): الحصول على دورات تدريبية.

النسبة المئوية	التكرار	هل حصلت على دورات تدريبية
38.3%	23	نعم
61.7%	37	لا
100%	60	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات (SPSS).

الشكل رقم(2-5):الحصول على دورات تدريبية حول استخدام أساليب المحاسبة الادارية



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات (SPSS).

المطلب الثاني: ثبات الاستبانة

أولاً: الفاكرونباخ لكل الاستبانة

استخدمنا طريقة الفاكرونباخ لقياس ثبات الاستبانة ويبين من خلال:

الجدول رقم (08): معاملات الثبات مرتفعة .

الفاكرونباخ	جميع الفقرات
0.870	50

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على نتائج تحليل (SPSS).

ثانياً: الفاكرونباخ لكل المحاور

تم إستخدام طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة ويبين من خلال:

جدول رقم (09): معاملات الثبات مرتفعة .

المحور	محتوى المحور	عدد الفقرات	معامل الفاكرونباخ
الأول	درجة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية	24	0.726
الثاني	مزايا استخدام أساليب المحاسبة الادارية	11	0.731
الثالث	معوقات استخدام أساليب المحاسبة الإدارية	15	0.547
جميع الفقرات			0.870

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات (SPSS).

المعالجات الاحصائية :

لقد تم تفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج الإحصائي SPSS الاصدار رقم 21 وتم استخدام

الاختبارات الإحصائية التالية: تم ذكره سابقا

- النسب المئوية والتكرارات؛
- اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة؛
- معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات؛
- معادلة سبيرمان براون للثبات؛
- اختبار t لمتوسط عينة واحدة (One sample T test).

المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة

بعد إجراء الاختبارات اللازمة لقياس صدق وثبات فقرات الاستبانة تم إجراء التحليل للنتائج واختبار الفرضيات، وبدايةً تم إجراء اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولجروف) لمعرفة توزيع البيانات.

المطلب الأول: اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولجروف – سمر موف (-SAMPLE K-S1))

تم إجراء اختبار كولجروف – سمرنوف لمعرفة تتبع بيانات التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لان معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً . ويوضح الجدول رقم (11) نتائج الاختبار حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل قسم أكبر من 0.05 ($SIG > 0.05$) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية .

جدول رقم (10): جدول اختبار التوزيع الطبيعي

الجزء	عنوان المحور	كلوموجروف	
		احصائية	مجال الثقة
الأول	درجة استخدام أساليب المحاسبة الادارية التقليدية والحديثة	0.063	60
الثاني	مزايا استخدام أساليب المحاسبة الادارية	0.165	60
الثالث	معيقات استخدام أساليب المحاسبة الإدارية	0.070	60
	جميع الفقرات	0.62	60

المصدر: من إعداد الطالبات بالإعتماد على مخرجات (SPSS).

المطلب الثاني: تحليل فقرات الدراسة

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (ONE SAMPLE T TEST) لتحليل فقرات الاستبانة، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن افراد العينة يوافقون على محتواها اذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية والتي تساوي 0.05، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة T المحسوبة أصغر من قيمة T الجدولية التي تساوي -0.05، وتكون آراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى الدلالة لها أكبر من 0.05¹.

¹ ناريمان ابراهيم صباح، مرجع سبق ذكره، ص74.

المحور الأول: درجة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية.

تم استخدام اختبار T للعينات الواحدة والنتائج المبينة في جدول رقم (12) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات (أسلوب المحاسبة التحليلية) مرتبة حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي:

- تستخدم مؤسستكم أسلوب المحاسبة التحليلية الذي يقوم على تجميع وتحليل بيانات التكاليف بنسبة 50.0%

يتبين أن المتوسط الحسابي لهذه الفقرة يساوي 3.83 والنسبة المئوية تساوي 50.0% وهي أقل من النسبة المئوية المحايدة 60% وقيمة t المحسوبة تساوي 23.674 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 0.05 ، ومستوى الدلالة تساوي 0.001 وهي أقل من 0.05 مما يدل على استخدام أسلوب المحاسبة التحليلية فيما يلي النتائج مبينة في الجدول رقم (12) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرة (أسلوب المحاسبة التحليلية) كما يلي:

جدول رقم (11): أسلوب المحاسبة التحليلية.

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التكرار النسبي	المنوال	قيمة T	مستوى الدلالة
1	تستخدم مؤسستكم أسلوب المحاسبة التحليلية الذي يقوم على تجميع وتحليل بيانات التكاليف	3.38	1.091	50.0	4	23.674	0.00
	جميع الفقرات	3.38	1.091	50.0	4	23.674	0.00

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات (SPSS).

فيما يلي النتائج مبينة في الجدول رقم (13) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرة تطبيق (الموازنة التقديرية) كما يلي:

- تقوم مؤسستكم بإعداد الموازنة النقدية التقديرية للتنبؤ بالفائض أو العجز النقدي 56.7%؛
- تستخدم مؤسستكم أسلوب الموازنة التقديرية الذي يعتبر الأساس والمنطلق الأول لإعداد باقي الموازنات 58.3%؛
- تسمح الموازنة التقديرية بتقدير حجم النشاط التجاري المتوقع عن طريق تحديد أهداف البيع حجماً أو سعراً بنسبة 60%.

بصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.72، والنسبة المئوية 58.33% وهي أقل من النسبة المئوية المحايد " 60 % " وقيمة t المحسوبة تساوي 35.670 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 0.05، ومستوى دلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يتم تطبيق نظام الموازنة التقديرية في المؤسسة

جدول رقم (12): أسلوب الموازنة التقديرية.

مستوى الدلالة	قيمة T	المحاولات	التكرار النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
0.00	30.171	4	56.7	0.920	3.63	تقوم مؤسساتكم بإعداد الموازنة النقدية التقديرية للتنبؤ بالفائض أ والعجز النقدي
0.00	34.623	4	58.3	0.813	3.68	تستخدم مؤسساتكم أسلوب الموازنة التقديرية الذي يعتبر الأساس والمنطلق الأول لإعداد باقي الموازنات
0.00	42.217	4	60	0.700	3.87	تسمح الموازنة التقديرية بتقدير حجم النشاط التجاري المتوقع عن طريق تحديد أهداف البيع حجماً أو سعراً
0.00	35.670	4	58.33	0.615	3.72	جميع الفقرات

المصدر: من إعداد الطالبات بالإعتماد على مخرجات (SPSS).

فيما يلي النتائج مبينة في جدول رقم (14) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرة تطبيق (اسلوب سعر التنازل) كما يلي :

- تستخدم مؤسساتكم أسلوب سعر التنازل وهو سعر السلع والخدمات التي تحول من قسم أ ووحدة إدارية إلى قسم آخر أ ووحدة إدارية أخرى ضمن مؤسسة واحدة بنسبة 36.7%؛
- تقييم سعر التنازل يؤثر القرار لإقتصادي الوحدات وعلى هدف المؤسسة ككل 35.0%.

بصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.183، والنسبة المئوية تساوي 35.85% وهي أقل من النسبة المئوية المحايدة 60% وقيمة t المحسوبة تساوي 25.15 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 0.05، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه لا يتم تطبيق اسلوب سعر التنازل في المؤسسة

جدول رقم (13): أسلوب سعر التنازل.

مستوى الدلالة	قيمة T	المنوال	التكرار النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
0.00	25.612	4	36.7	0.948	3.18	تستخدم مؤسستكم أسلوب سعر التنازل وهو سعر السلع والخدمات التي تحول من قسم أو وحدة إدارية إلى قسم آخر أو وحدة إدارية أخرى ضمن مؤسسة واحدة
0.00	24.699	4	35.0	0.983	3.18	تقييم سعر التنازل يؤثر القرار لإقتصادي الوحدات وعلى هدف المؤسسة ككل
0.00	25.15	4	35.85	0.965	3.183	جميع الفقرات

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات (SPSS).

فيما يلي النتائج مبينة في جدول رقم (15) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرة تطبيق (اسلوب محاسبة المسؤولية) كما يلي :

- تستخدم مؤسستكم أساليب محاسبة المسؤولية حيث يتم تقسيم الشركة إلى مراكز مسؤولية ممثلة بمراكز التكلفة، مراكز الإيرادات، مراكز الإستثمار بنسبة 46.7% بصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.42، والنسبة المئوية تساوي 46.7% وهي أقل من النسبة المئوية المحايدة 60% وقيمة t المحسوبة تساوي 27.113 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 0.05 ، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه تستخدم المؤسسة اساليب محاسبة المسؤولية حيث يتم تقسيم الشركة إلى مراكز.

جدول رقم (14): أسلوب محاسبة المسؤولية.

مستوى الدلالة	قيمة T	المنوال	التكرار النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
0.00	27.113	4	46.7	0.962	3.42	تستخدم مؤسستكم أساليب محاسبة المسؤولية حيث يتم تقسيم الشركة إلى مراكز مسؤولية ممثلة بمراكز التكلفة، مراكز الإيرادات، مراكز الإستثمار
0.00	27.113	4	46.7	0.962	3.42	

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على نتائج تحليل (SPSS).

الأساليب الحديثة

فيما يلي النتائج مبينة في جدول رقم (16) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرة تطبيق (نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة) كما يلي :

- تستخدم مؤسستكم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في قياس تكاليف الأنشطة والخدمات والعمليات ومدى إستغلال الطاقة المتاحة بنسبة 40% بصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.18، والنسبة المئوية تساوي 40% وهي أقل من النسبة المئوية المحايدة 60% وقيمة t المحسوبة تساوي 26.637 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 0.05، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يتم استخدام نظام abc في قياس تكاليف الأنشطة والخدمات والعمليات.

جدول رقم(15): أسلوب التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

مستوى الدلالة	قيمة T	المنوال	التكرار النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
0.00	26.637	4	40	0.911	3.18	تستخدم مؤسستكم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة(ABC) في قياس تكاليف الأنشطة والخدمات والعمليات ومدى إستغلال الطاقة المتاحة
0.00	14.963	4	40	0.911	3.18	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على نتائج تحليل (SPSS).

فيما يلي النتائج مبينة في جدول رقم (17) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرة تطبيق (ABB) كما يلي :

- تستخدم مؤسستكم نظام (ABB) وهي تعبير كمي عن الأنشطة المتوقعة للمؤسسة بنسبة 43.7% بصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.38، والنسبة المئوية تساوي 43.7% وهي أقل من النسبة المئوية المحايدة 60% وقيمة t المحسوبة تساوي 27.850 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يتم استخدام نظام (ABB)

جدول رقم(16): أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة.

مستوى الدلالة	قيمة T	المنوال	التكرار النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	ال فقرات
0.00	27.850	3	43.3	0.867	3.17	تستخدم مؤسستكم (ABB) هي تعبير كمي عن الأنشطة المتوقعة للمؤسسة
0.00	27.850		43.3	0.867	3.17	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات بالإعتماد على مخرجات (SPSS).

فيما يلي النتائج مبينة في جدول رقم (18) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرة تطبيق (ABM) كما يلي :

- تستخدم مؤسستكم أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة ويعتمد على مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات بالاستعانة بمعلومات (ABC) بنسبة 41.7% بصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.17، والنسبة المئوية تساوي 41.7% وهي أقل من النسبة المئوية المحايدة 60% وقيمة t المحسوبة تساوي 26.130 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يتم استخدام أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة.

جدول رقم (17): أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة.

مستوى الدلالة	قيمة T	المتنوع	التكرار النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
0.00	26.130	4	41.7	0.924	3.17	تستخدم مؤسستكم أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة ويعتمد على مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات بالاستعانة بمعلومات (ABC)
0.00	26.130	4	41.7	0.924	3.17	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات بالإعتماد على مخرجات (SPSS).

فيما يلي النتائج مبينة في جدول رقم (19) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرة تطبيق (JIT)

كما يلي :

- تستخدم مؤسستكم أسلوب الإنتاج بالوقت المحدد (JIT) الذي يعني أن يتم ضبط توقيت إستلام المواد على وقت إبتداء إستخدامها في عملية الإنتاج بنسبة 40.0%
- تقوم مؤسستكم بتنظيم موقع العمل من خلال الإحتفاظ بالأشياء في الأماكن المخصصة لها 61.7%
- تعتمد مؤسستكم على عدد محدود من الموردين بالإضافة إلى إلتزامهم بعقود طويلة الأجل 43.3%
- يتصف عمال مؤسستكم في بيئة التوقيت المنضبط بتعدد وتنوع المهارات والمواهب 61.7%

بصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.675، والنسبة المئوية تساوي 51.675% وهي أقل من النسبة المئوية المحايدة 60% وقيمة t المحسوبة تساوي 32.913 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 0.05، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يتم استخدام أسلوب (JIT)

جدول رقم (19): أسلوب الانتاج بالوقت المحدد

مستوى الدلالة	قيمة T	المنوال	التكرار النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
0.00	24.304	4	40.0	1.015	3.23	تستخدم مؤسستكم أسلوب الإنتاج بالوقت المحدد (JIT) الذي يعني أن يتم ضبط توقيت إستلام المواد على وقت إبتداء إستخدامها في عملية الإنتاج
0.00	48.655	4	61.7	0.650	4.13	تقوم مؤسستكم بتنظيم موقع العمل من خلال الإحتفاظ بالأشياء في الأماكن المخصصة لها
0.00	22.094	4	43.3	1.139	3.30	تعتمد مؤسستكم على عدد محدود من الموردین بالإضافة إلى إلزامهم بعقود طويلة الأجل
0.00	36.599	4	61.7	0.843	4.03	يتصف عمال مؤسستكم في بيئة التوقيت المنضبط بتعدد وتنوع المهارات والمواهب
0.00	32.913	4	51.675	0.91	3.675	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات بالإعتماد على مخرجات (SPSS).

فيما يلي النتائج مبينة في جدول رقم (20) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرة تطبيق (أسلوب الجودة الشاملة) كما يلي :

- تستخدم مؤسستكم أسلوب الجودة الشاملة الذي يعتمد على خلق بيئة تنظيمية تهدف إلى إرضاء العميل وتحقيق توقعاته بنسبة 60% بصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 4.13، والنسبة المئوية تساوي 60% وهي تساوي النسبة المئوية المحايدة 60% وقيمة t المحسوبة تساوي 45.167 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 0.05، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه تستخدم المؤسسة أسلوب الجودة الشاملة

جدول رقم (20): أسلوب الجودة الشاملة.

مستوى الدلالة	قيمة T	المتوال	التكرار النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
0.00	45.167	4	60	0.700	4.13	تستخدم مؤسستكم أسلوب الجودة الشاملة الذي يعتمد على خلق بيئة تنظيمية تهدف إلى إرضاء العميل وتحقيق توقعاته
0.00	45.167	4	60	0.700	4.13	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات (SPSS).

فيما يلي النتائج مبينة في جدول رقم (21) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرة تطبيق (التكلفة المستهدفة) كما يلي :

- تستخدم مؤسستكم أسلوب التكلفة المستهدفة الذي يعني التكلفة التقديرية لوحدة المنتج خلال مدة زمنية طويلة بنسبة 45% بصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.55، والنسبة المئوية تساوي 54% وهي أقل من النسبة المئوية المحايدة 60% وقيمة t المحسوبة تساوي 29.203 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 0.05، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يتم تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

جدول رقم (21): أسلوب التكلفة المستهدفة.

مستوى الدلالة	قيمة T	المتوال	التكرار النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
0.00	29.203	4	45	0.928	3.55	تستخدم مؤسستكم أسلوب التكلفة المستهدفة الذي يعني التكلفة التقديرية لوحدة المنتج خلال مدة زمنية طويلة
0.00	29.203	4	45	0.928	3.55	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات (SPSS).

فيما سبق النتائج مبينة في جدول رقم (22) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرة تطبيق (سلسلة القيمة) كما يلي :

- تستخدم مؤسستكم أسلوب سلسلة القيمة الذي يخفض التكاليف مما يؤدي إلى تقديم منتجات وخدمات يمكن بها منافسة المنتجات البديلة والمنافسة بنسبة 46.7%.

- تستخدم مؤسستكم أسلوب سلسلة القيمة الذي يقوم على تحليل المنشأة إلى عدة أنشطة بهدف الإستغلال الأمثل للموارد 53.3%.

بصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.58، والنسبة المئوية تساوي 50% وهي أقل من النسبة المئوية المحايدة 60% وقيمة t المحسوبة تساوي 28.749 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 0.05، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يتم استخدام أسلوب سلسلة القيمة الذي يخفض التكاليف

جدول رقم (22): أسلوب سلسلة القيمة.

مستوى الدلالة	قيمة T	المتوال	التكرار النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
0.00	25.332	4	46.7	1.065	3.53	تستخدم مؤسستكم أسلوب سلسلة القيمة الذي يخفض التكاليف مما يؤدي إلى تقديم منتجات وخدمات يمكن بها منافسة المنتجات البديلة والمنافسة
0.00	32.166	4	53.3	0.863	3.63	تستخدم مؤسستكم أسلوب سلسلة القيمة الذي يقوم على تحليل المنشأة إلى عدة أنشطة بهدف الإستغلال الأمثل للموارد
0.00	28.749	4	50	0.964	3.58	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات (spss).

فيما يلي النتائج مبينة في جدول رقم (23) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرة تطبيق (القياس المقارن) كما يلي :

- تستخدم مؤسستكم أسلوب القياس المقارن لجمع وتقرير البيانات لإجراء المقارنات بين جوانب الأداء في المؤسسات المختلفة بنسبة 38.3%.
- تستخدم مؤسستكم القياس المقارن الداخلي الذي يقوم على المقارنة بين أقسام أخرى من نفس المؤسسة 41.7% .

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 40، والنسبة المئوية تساوي 40% وهي أقل من النسبة المئوية المحايدة 60% وقيمة t المحسوبة تساوي 30.537 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 0.05، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يتم استخدام أسلوب القياس المقارن

جدول رقم (24): أسلوب القياس المقارن.

مستوى الدلالة	قيمة T	المنوال	التكرار النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
0.00	31.303	3	38.3	0.854	3.50	تستخدم مؤسستكم أسلوب القياس المقارن لجمع وتقرير البيانات لإجراء المقارنات بين جوانب الأداء في المؤسسات المختلفة
0.00	29.772	4	41.7	0.863	3.37	تستخدم مؤسستكم القياس المقارن الداخلي الذي يقوم على المقارنة بين أقسام أخرى من نفس المؤسسة
0.00	30.537	3.5	40	0.858	3.435	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات (SPSS).

فيما يلي النتائج مبينة في جدول رقم (24) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرة تطبيق (بطاقة الأداء المتوازن) كما يلي :

- تستخدم مؤسستكم نموذج بطاقة الأداء المتوازن الذي يعتمد على العملاء : العملاء الحاليين والمستقبليين بنسبة 36.7%
 - تستخدم مؤسستكم نموذج بطاقة الأداء المتوازن الذي يعتمد على :عمليات الداخلية : التكلفة والجودة والوقت بنسبة 46.7%
 - تستخدم مؤسستكم نموذج بطاقة الأداء المتوازن الذي يعتمد على: التعلم والنم و والأفراد والإجراءات والنظم 43.3%
 - تستخدم مؤسستكم نموذج بطاقة الأداء المتوازن الذي يعتمد على :البعد المالي : تحسين الإنتاجية والربحية وتخفيض التكاليف 50%
- بصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي للفقرة يساوي 3.472، والنسبة المئوية تساوي 44.175% وهي أقل من النسبة المئوية المحايدة 60% وقيمة t المحسوبة تساوي 24.501 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 0.05، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يتم استخدام نموذج بطاقة الأداء المتوازن

جدول رقم (23): بطاقة الأداء المتوازن.

مستوى الدلالة	قيمة T	المنوال	التكرار النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
------------------	--------	---------	-------------------	----------------------	--------------------	---------

0.00	23.401	4	36.7	1.081	3.32	تستخدم مؤسستكم نموذج بطاقة الأداء المتوازن الذي يعتمد على العملاء : العملاء الحاليين والمستقبليين
0.00	27.302	4	46.7	0.998	3.57	تستخدم مؤسستكم نموذج بطاقة الأداء المتوازن الذي يعتمد على :عمليات الداخلية : التكلفة والجودة والوقت
0.00	24.302	4	43.3	1.057	3.37	تستخدم مؤسستكم نموذج بطاقة الأداء المتوازن الذي يعتمد على: التعلم والنم و الأفراد والإجراءات والنظم
0.00	22.999	4	50	1.207	3.63	تستخدم مؤسستكم نموذج بطاقة الأداء المتوازن الذي يعتمد على :البعد المالي : تحسين الإنتاجية والربحية وتخفيض التكاليف
0.00	24.501	4	44.175	1.085	3.472	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات (SPSS).

الفرضية الأولى: تستخدم مؤسسات العاملة بولاية الوادي أساليب المحاسبة الإدارية (التقليدية والحديثة) عند مستوى دلالة 0.05

تم استخدام اختبار t للعينه الواحدة والنتائج مبينه في جدول رقم () والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في الفقرات (الاساليب التقليدية والأساليب الحديثة) مرتبة حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي:

1- درجة استخدام الأساليب التقليدية للمحاسبة الادارية

- تستخدم المؤسسات العاملة بولاية الوادي أسلوب المحاسبة التحليلية بنسبة 50%؛
- تستخدم المؤسسات العاملة بولاية الوادي أسلوب الموازنات التقديرية بنسبة 58.33%
- تستخدم المؤسسات العاملة بولاية الوادي أسلوب سعر التحويل (التنازل) بنسبة 35.85%؛
- تستخدم المؤسسات العاملة بولاية الوادي أسلوب محاسبة المسؤولية بنسبة 46.7%.

2- درجة استخدام الاساليب الحديثة للمحاسبة الادارية

- تستخدم المؤسسات العاملة بولاية الوادي أسلوب التكاليف المبني على أساس الأنشطة بنسبة 40%؛

- تستخدم المؤسسات العاملة بولاية الوادي أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة بنسبة 43.3%؛
- تستخدم المؤسسات العاملة بولاية الوادي أسلوب الادارة على أساس الأنشطة بنسبة 41.7%؛
- تستخدم المؤسسات العاملة بولاية الوادي أسلوب الانتاج بالوقت المحدد بنسبة 51.675%؛
- تستخدم المؤسسات العاملة بولاية الوادي أسلوب الجودة الشاملة بنسبة 60 % ؛
- تستخدم المؤسسات العاملة بولاية الوادي أسلوب التكلفة المستهدفة بنسبة 45 %؛
- تستخدم المؤسسات العاملة بولاية الوادي أسلوب سلسلة القيمة بنسبة 50%؛
- تستخدم المؤسسات العاملة بولاية الوادي أسلوب القياس المقارن 40 بنسبة % ؛
- تستخدم المؤسسات العاملة بولاية الوادي أسلوب بطاقة الأداء المتوازن بنسبة 44.175%.

بصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول (درجة استخدام اساليب المحاسبة الادارية) تساوي 84.17، النسبة المئوية تساوي 46.66 % وهي أقل من النسبة المئوية المحايدة 60 % وقيمة t المحسوبة تساوي 65.066 وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 0.05 ، ومستوى دلالة يساوي 0.00 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن المؤسسات العاملة في ولاية الوادي التي تستخدم اساليب المحاسبة الادارية عند مستوى دلالة 0.05 وبالتالي يتم قبول الفرضية الأولى، إلا أنه بالنظر إلى النتائج نجد أن نسبة تطبيق أسلوب ادارة الجودة الشاملة مرتفعة وقد لا تتلائم مع الواقع في المؤسسات العاملة بولاية الوادي بصورة دقيقة الا أنه يمكن تفسير ذلك بقناعة المستجيبين بأهمية تطبيق معايير خاصة بالجودة .

أيضا نسبة تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد التي تبلغ 51.675% وهي نسبة متوسطة الا أنه بالنظر لبنود تطبيقه نجد أن البند الأهم الازم لتطبيقه هو ضبط توقيت استلام المواد على وقت ابتداء استخدامها في عملية الانتاج لا يتم تطبيقه في المؤسسات العاملة بولاية الوادي وذلك نظرا للظروف الخاصة التي يعيشها القطاع، حيث تسعى المؤسسات إلى الحصول إلى مخزون كبير لمواجهة متطلبات الانتاج وحتى لا تتوقف عن العمل وبالتالي فان استخدام هذا الاسلوب لا يتم فعليا بصورة متكاملة وصحيحة .

الفرضية الثانية: توجد مزايا من استخدام المؤسسات العاملة بولاية الوادي لأساليب المحاسبة الإدارية

جدول رقم (24): مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية.

الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التكرار النسبي	المنوال	قيمة T	مستوى الدلالة
---------	-----------------	-------------------	----------------	---------	--------	---------------

0.00	38.875	4	63.3	0.780	3.97	تساهم استخدام أساليب المحاسبة الادارية في زيادة ربحية الشركة
0.00	37.159	4	61.7	0.823	4.00	تساعد أساليب المحاسبة الإدارية في عملية التخطيط
0.00	39.537	4	66.7	0.780	4.03	تساعد أساليب المحاسبة الإدارية في عملية الرقابة
0.00	41.777	4	71.7	0.723	3.95	تساعد أساليب المحاسبة الإدارية في عملية تقييم الأداء
0.00	50.605	4	73.3	0.610	4.03	تساعد أساليب المحاسبة الإدارية في عملية إتخاذ القرارات
0.00	36.357	4	60.0	0.852	4.05	تؤدي أساليب المحاسبة الإدارية الى تطوير أساليب العمل
0.00	39.537	4	55	0.780	4.03	تؤدي أساليب المحاسبة الإدارية الى تطوير خبرات الموظفين
0.00	34.455	4	63.3	0.869	3.92	تعمل أساليب المحاسبة الإدارية على ضبط التكاليف وتخفيضها
0.00	40.314	4	65	0.769	4.05	تعمل أساليب المحاسبة الإدارية على تحسين الأداء والجودة
0.00	29.473	4	56.7	0.994	3.83	تساهم أساليب المحاسبة الإدارية في زيادة القوة التنافسية للشركة
0.00	27.733	4	46.7	1.005	3.65	تساعد أساليب المحاسبة الإدارية في تلبية احتياجات العملاء
0.00	29.349	4	62.127	0.889	3955.	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مخرجات (SPSS).

- عند مستوى دلالة 0.00 لا اختبار الفرضية الثانية تم تحليل فقرات المحور الثالث : مزايا استخدام اساليب المحاسبة الادارية تم استخدام اختبار t للعينه الواحدة والنتائج مبينه في جدول رقم (38) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثاني (المتعلق بمزايا استخدام اساليب المحاسبة الادارية) لكل فقرة كما يلي :
- تساهم استخدام أساليب المحاسبة الادارية في زيادة ربحية الشركة بنسبة 63.3%؛
 - تساعد أساليب المحاسبة الإدارية في عملية التخطيط بنسبة 61.7%؛
 - تساعد أساليب المحاسبة الإدارية في عملية الرقابة بنسبة 66.7%؛
 - تساعد أساليب المحاسبة الإدارية في عملية تقييم الأداء بنسبة 71.7%؛
 - تساعد أساليب المحاسبة الإدارية في عملية إتخاذ القرارات بنسبة 73.3%؛

- تؤدي أساليب المحاسبة الإدارية الى تطوير أساليب العمل بنسبة 60.0%؛
- تؤدي أساليب المحاسبة الإدارية الى تطوير خبرات الموظفين بنسبة 55%؛
- تعمل أساليب المحاسبة الإدارية على ضبط التكاليف وتخفيضها بنسبة 63.3%؛
- تعمل أساليب المحاسبة الإدارية على تحسين الأداء والجودة بنسبة 65%؛
- تساهم أساليب المحاسبة الإدارية في زيادة القوة التنافسية للشركة بنسبة 56.7%؛
- تساعد أساليب المحاسبة الإدارية في تلبية احتياجات العملاء بنسبة 46.7%؛

بصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني (مزايا استخدام اساليب المحاسبة الادارية (تساوي 3.955، النسبة المئوية تساوي 62.127 % وهي أكبر من النسبة المئوية المحايدة 60 % وقيمة t المحسوبة تساوي 29.349 وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 43.516 ، ومستوى دلالة يساوي 0.00 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن المؤسسات العاملة في ولاية الوادي التي تستخدم اساليب المحاسبة الادارية في مجالات مختلفة ومزايا متعددة.

الفرضية الثالثة : تواجه المؤسسات العاملة بولاية الوادي معوقات تحول دون استخدام اساليب المحاسبة الإدارية

مستوى الدلالة	قيمة T	المتوال	التكرار النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
0.00	29.349	4	50.0	0.889	3.42	الادراك لاثار المحاسبة الادارية في مجالات التخطيط والرقابة المالية
0.00	23.893	4	45	1.027	3.22	ارتفاع تكاليف استخدام هذه أساليب المحاسبة الإدارية من حيث الوقت والجهد
0.00	28.600	4	51.7	1.002	3.75	توفر برنامج حاسوبية جاهزة تساعد في هذا المجال
0.00	27.850	3	38.3	0.867	3.17	صعوبة وتعقيد الاساليب المذكورة
0.00	31.698	4	55	0.867	3.60	وجود قوانين وتعليمات ملزمة الاستخدام
0.00	26.091	3	40	0.935	3.20	مقاومة الادارة للتغير في الاساليب المطبقة
0.00	34.083	4	53.3	0.830	3.70	فناعة ورضاء الادارة بالاساليب المستخدمة حاليا
0.00	25.867	4	40	1.073	3.63	توافر الكوادر الفنية المؤهلة علميا وعمليا
0.00	21.328	2	40	0.938	2.63	شعور الادارة بعدم الحاجة لاستخدام هذه الاساليب
0.00	24.735	4	45	1.002	3.25	غياب المنافسة التي تشجع على اساليب احداث من الاساليب الموجودة
0.00	26.488	4	51.7	1.043	3.62	توفر الدورات التدريبية التي تركز على اساليب المحاسبة الادارية
0.00	28.713	4	50	0.971	3.65	توفر الخبرة الكافية بأساليب المحاسبة
0.00	26.612	4	36.7	0.917	3.20	الخوف من الفشل في حالة تطبيقها
0.00	33.477	4	66.7	0.825	3.62	الإهتمام بتقييم كفاءة نظم المالية والادارية
0.00	17.934	2	31.7	1.231	2.90	غياب استراتيجية التخطيط واتخاذ القرارات
0.00	25.20	3.53	43.40	0.961	3.370	المجموع

المصدر: من إعداد اطالبات بالاعتماد على مخرجات (SPSS).

تم استخدام اختبار t للعينه الواحدة والنتائج مبينه في جدول رقم(38) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في

فقرات المحور الثالث معوقات استخدام أساليب المحاسبة الإدارية مرتبة حسب النسبة المئوية لكل فقرة كما يلي:

- الادراك لاثار المحاسبة الادارية في مجالات التخطيط والرقابة المالية بنسبة 50.0%؛

- ارتفاع تكاليف استخدام هذه أساليب المحاسبة الإدارية من حيث الوقت والجهد بنسبة 45%؛

- توفر برنامج حاسوبية جاهزة تساعد في هذا المجال بنسبة 51.7%؛

- صعوبة وتعقيد الاساليب المذكورة بنسبة 38.3%؛

- غياب قوانين وتعليمات ملزمة الاستخدام بنسبة 55%؛
- مقاومة الإدارة للتغيير في الأساليب المطبقة بنسبة 40%؛
- قناعة ورضاء الإدارة بالأساليب المستخدمة حالياً بنسبة 53.3%؛
- توافر الكوادر الفنية المؤهلة علمياً وعملياً بنسبة 40%؛
- شعور الإدارة بعدم الحاجة لاستخدام هذه الأساليب بنسبة 40%؛
- غياب المنافسة التي تشجع على أساليب أحداث من الأساليب الموجودة بنسبة 45%؛
- غياب الدورات التدريبية التي تركز على أساليب المحاسبة الإدارية بنسبة 51.7%؛
- توفر الخبرة الكافية بأساليب المحاسبة بنسبة 50%؛
- الخوف من الفشل في حالة تطبيقها 36.7%؛
- الإهتمام بتقييم كفاءة النظم المالية والإدارية 66.7%؛
- غياب إستراتيجية التخطيط واتخاذ القرارات 31.7%.

بصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث معوقات استخدام أساليب المحاسبة الإدارية تساوي 3.370، والنسبة المئوية تساوي 43.40% وهي أكبر من والنسبة المئوية المحايدة " 60 % وقيمة t المحسوبة تساوي 25.2 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 53.292، ومستوى الدلالة تساوي 0.00 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن المؤسسات العاملة في ولاية الوادي تواجه معوقات بدرجة متوسطة تحول دون تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وبالتالي يتم قبول الفرضية الثالثة .

نلاحظ من خلال التحليل أن السبب بالدرجة الأولى في وجود معوقات وهو ارتفاع تكاليف استخدام هذه أساليب المحاسبة الإدارية من حيث الوقت والجهد والاهتمام بتقييم كفاءة النظم المالية والإدارية، ونلاحظ أن الشركات ترى أنه توجد معوقات بدرجة متوسطة وليست بدرجة كبيرة، بحيث تحول دون تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية بصورة مطلقة، وبالتالي لا يوجد تعارض بين الفرضيتين الثانية والثالثة .

خلاصة الفصل:

- بناءً على الدراسة الميدانية التي أجرتها الباحثات واختبار فرضيات الدراسة، فقد تم التوصل إلى النتائج التالية :
- بين معظم الأفراد المستجيبين للاستبانة أنه يتم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية بنسبة 46.695% وهي نسبة متوسطة نوعاً ما نظراً لعدم الإدراك لآثار المحاسبة الإدارية في مجالات التخطيط والرقابة المالية. وأكثر الأساليب استخداماً هو أسلوب الموازنة التقديرية بنسبة 58.33% يليه أسلوب المحاسبة التحليلية بنسبة 50% ويليها أسلوب محاسبة المسؤولية بنسبة 46.7% وأقل الأساليب تطبيقاً هو سعر التنازل بنسبة 35.75% وذلك لأن الشركات لا تنتظر لعملية التحويل بين الأقسام كعملية بيع لأطراف خارجية ويتم في الغالب تحديد أسعار التحويل من قبل الإدارة؛
 - بلغت نسبة تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية 46.20%، وأكثر الأساليب تطبيقاً هو أسلوب الجودة الشاملة بنسبة 60% وأقلها تطبيقاً أسلوب التكاليف المبني على أساس الأنشطة، وأسلوب القياس المقارن بنفس النسبة 40%، وقد يكون ذلك لقناعة الإدارة بأن رضا المستهلك هو الذي يضمن استمرارية المنتج في السوق. وبالتالي تهتم بتطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة لمواجهة المنافسة؛
 - تتسم أساليب المحاسبة الإدارية بعدة مزايا أهمها : تساعد في عملية اتخاذ القرارات بنسبة 73.3%، تقييم الأداء بنسبة 71.7%؛
 - تبين أنه تواجه المؤسسات العاملة في ولاية الوادي صعوبات ومعوقات عند تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية ويعود ذلك لعدم الاهتمام بتقييم كفاءة النظم المالية والإدارية بنسبة 66.7%، وغياب القوانين وتعليمات ملزمة الاستخدام بنسبة 56%.

الخاتمة

لقد حاولنا من خلال هذه الدراسة من جانبها النظري تقديم عام لمفاهيم حول المحاسبة الادارية، وكذلك أهم الأدوات و الأساليب المستخدمة التقليدية والحديثة ذلك لان ظهور أساليب المحاسبة الادارية جاء مواكبا للتطورات لبيئة الاعمال الحديثة، التي بدورها ادت الى زيادة اهتمام الادارة والتركيز على مفاهيم المرتبطة بالمحاسبة الادارية من أجل مواكبة بيئة التصنيع الحديثة وخلق مزايا تنافسية تساعدها في التفوق والتميز. كون أن المحاسبة الادارية بأساليبها المختلفة تمثل الركيزة الداعمة لادارة المنظمة لتقييم أدائها .

سمحت لنا الدراسة الميدانية التي تمت على عينة من المؤسسات العاملة بولاية الوادي حول موضوع واقع استخدام اساليب المحاسبة الادارية بالوقوف على الواقع التطبيقي لهذه الاساليب في ظل مستجدات بيئة الأعمال الحديثة، وقد تم التركيز بصفة أساسية على كلى الأسلوبين (التقليدية والحديثة) باعتبارها أدوات تساعد الادارة في أداء وظائفها الاساسية والمتمثلة في التخطيط و الرقابة واتخاذ القرارات. وتشخيص المزايا المحصل عليها من التطبيق من جهة، ومعرفة المعوقات و الأسباب التي تحول دون التطبيق لها من جهة أخرى، وقد توصلنا الى ان من أكبر المشكلات التي تواجه الكثير من المؤسسات محل الدراسة، وتؤدي في الغالب الى فشلها هي مشكلة غياب القوانين والتعليمات التي تلزم الاستخدام، وكذا عدم الاهتمام بتقييم كفاءة النظم المالية والادارية وعدم الاهتمام باساليب المحاسبة الادارية و خصوصا الاساليب الحديثة منها، وذلك لأسباب عديدة قد ترجع الى عدم الوعي بأهميتها ودورها الهام .

يمكننا الاجابة على اشكالية بحثنا حول الواقع التطبيقي لأساليب المحاسبة الادارية في المؤسسات العاملة. بعد النتائج المتوصل اليها في الجانب الميداني التي أثبتت أن أساليب المحاسبة الادارية التقليدية أكثر استخداما من اساليب المحاسبة الادارية الحديثة، حيث أثبتنا فروق ذات دلالة احصائية بين المؤسسات في استخدام أساليب المحاسبة الادارية تعود الى خصائص المستجيبين المسمى (المركز الوظيفي). كما بينت الدراسة أيضا من بين المعوقات الهامة التي تحول دون تطبيق هذه الأساليب ارتفاع تكاليف استخدام هذه الأساليب من حيث الوقت والجهد و صعوبة وتعقيد هذه الاساليب. وتم تأكيد فرضيات الدراسة الثلاثة المتمثلة في:

✓ **الفرضية الأولى:** تقوم المؤسسات العاملة بالوادي بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية المتمثلة في (المحاسبة التحليلية، الموازنات التقديرية، سعر التنازل، محاسبة المسؤولية)، وأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة المتمثلة في (نظام

الإدارة على أساس الأنشطة، نظام التكاليف على أساس الأنشطة، الإنتاج في الوقت المحدد، إدارة الجودة الشاملة، التكلفة المستهدفة، القياس المقارن، سلسلة القيمة.)؛

✓ **الفرضية الثانية:** توجد مزايا من استخدام المؤسسات العاملة بالوادي لأساليب المحاسبة الإدارية؛

✓ **الفرضية الثالثة:** تواجه المؤسسات العاملة بالوادي معوقات تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية.

التوصيات

يمكن عرض بعض التوصيات والتي من شأنها تدعم الدراسة في النقاط التالية:

- تنمية الوعي لدى مدراء المؤسسات العاملة بولاية الوادي بأهمية أساليب المحاسبة الادارية ودورها في تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات المساهمة في عملية التخطيط والرقابة؛
- العمل على تطبيق أساليب المحاسبة الادارية المختلفة بصورة أوسع في المؤسسات لما لها جدوى ومنفعة كبيرة؛
- عقد دورات تدريبية متخصصة حول أساليب المحاسبة الإدارية و آلية تطبيقها والمزايا التي تعود على المؤسسة من تطبيقها؛
- العمل على تفعيل دور أساليب المحاسبة الادارية باعتبارها نظام للمعلومات يساهم في خدمة أهداف الادارة؛
- ابرام قوانين و تعليمات ملزمة الاستخدام لاساليب المحاسبة الادارية؛
- الاهتمام بقيم كفاءة النظم الحاسبية والادارية؛
- العمل على تقسيم المؤسسات الى مراكز المسؤولية بما يسهل تطبيق اسلوب اسعار التحويل؛
- العمل على توفير وتطوير برامج حاسوبية جاهزة تساعد في تطبيق اساليب المحاسبة الادارية .

آفاق الدراسة

وفي ختام هذه الدراسة يمكننا الاشارة الى بعض النقاط التي قد تؤدي الى صياغة اشكاليات لمسارات بحثية

اخرى نوردتها فيما يلي:

- مدى فعالية أدوات المحاسبة الادارية في عملية التخطيط والرقابة؛
- سبل تعزيز استخدام اساليب المحاسبة الادارية الحديثة في القطاعات الاقتصادية المختلفة؛
- مدى توافر مقومات تطبيق اساليب المحاسبة الادارية الحديثة في المؤسسات العاملة في ولاية الوادي.

1- المراجع:

- ✓ عبد اللطيف إمام حاج عمر، د- زين العابدين عالم مصطفى أحمد، المحاسبة الإدارية، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، سنة 2011 .
- ✓ وليد ناجي الحياي، المدخل في المحاسبة الإدارية، مؤسسة مي للطباعة، سنة 1991 .
- ✓ مُجد العشماوي، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث، ط 01، دار اليازوري، 2011.
- ✓ معاد خلف إبراهيم الجنابي، محاضرة بعنوان تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وتربطها في خدمة منظمات الأعمال، جامعة العراق، بدون سنة
- ✓ أحمد حسن علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة ، قسم المحاسبة، جامعة الإسكندرية، مصر، سنة 2002.
- ✓ بوبعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية- بن عكنون- الجزائر .
- ✓ مُجد نور، المحاسبة الإدارية، ط2، دار النهضة العربية، مصر، 1999،
- ✓ نبيل جمعة صالح النجار، الاحصاء التحليلي مع تطبيقات برمجية SPSS، ط 1، دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان الاردن، سنة 2015.
- ✓ أحمد حسن علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة ، قسم المحاسبة، جامعة الإسكندرية، مصر، سنة 2002
- ✓ 1 إبراهيم بختي، الدليل المنهجي لإعداد البحوث العلمية (المذكرة، الاطروحة، التقرير، المقال) وفق طريقة IMRAD، ط 4، ورقة.

2- المجالات

- ✓ عاصم عبد الرحمان أحمد يوسف، أحمد هاشم أحمد يوسف، أهمية تطبيق أسعار التحويل لقياس الأداء في الشركات السودانية، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 16، جانفي 2015.
- ✓ فيصل زماط حسن السليم، "التكاليف على أساس الأنشطة(abc) وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة "مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 17، 2017/12/67، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة المستنصرية قسم المحاسبة .
- ✓ أحمد غازي طاهر، عبد الرزاق عوفي جبر، ناصر طالب شريف، أهمية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في إستراتيجية التكلفة دراسة تطبيقية الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة جامعة جيهان، أربيل العلمية، العدد 2 (الجزء A-)، ايلول 2018.

✓ طلال سليمان جريرة، نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) JUST IN TIME و متطلبات تطبيقه في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن - دراسة ميدانية- مجلة العلوم الإدارية، المجلد 40، العدد 1، سنة 2013، الأردن.

✓ منافي علي العازل، محمود أحمد إبراهيم ، أثر التكامل بين نظام الإنتاج بالوقت المحدد وآلية جدولة و ضبط العمليات الإنتاجية DBR في تحسين كفاءة العمليات التشغيلية - دراسة حالة مقارنة- مجلة جامعة البحث، المجلد 38، العدد 18، سنة 2016.

✓ بثينة راشد الكعبي، فاتن حاتم الفاضل، العوامل المؤثرة في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة في العراق، مجلة الإدارة و الإقتصاد، العراق، منه وستة، سنة 2016

✓ احلام بن رنو، عبد الرؤوف حداد، دور بطاقة الاداء المتوازن في تقييم الاداء الاستراتيجي للمؤسسات النفطية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد3، ديسمبر 2015.

3- المذكرات والرسائل

✓ فاطمة بوشخشوخة، شهيناز بن طويلة، دور المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات (دراسة حالة الشركات الصناعية العاملة في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة العربي تبسي، تبسة، سنة 2016/2017.

✓ سارة درويش، آليات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية (دراسة حالة مؤسسة الشفق لصناعة البطاريات عين مليلة)، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، سنة 2015-2016.

✓ حاب الله الشريف، أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية و التطبيق (دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في الجزائر)، مذكرة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، سنة 2015-2016.

✓ هبة جعفر حسن حبيب، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تخطيط ورقابة العملية الإنتاجية (دراسة ميدانية على الشركات الصناعية بولاية نهر النيل، مذكره لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة سندي، السودان، سنة 2017.

✓ لخضاري صالح، إشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة- دراسة حالة الشركة التجارية لأشغال الطرق ألترو ALTRO- سكيكدة، مذكرة مقدمة لنيل درجة ماجستير، جامعة منتوري قسنطينة، 2007.

- ✓ ياسين يعقوب، أهمية المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة شركة سونطراك حوض بركاوي- مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، قسم علوم إقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014.
- ✓ محمد يوسف، دور الموازنات التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة المديرية الجهوية للتوزيع للشركة الوطنية للكهرباء والغاز، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، قسم إدارة أعمال.
- ✓ بن عزوز ليندة، واقع تطبيق الموازنات التقديرية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية- دراسة حالة مطاحن الحضنة بالمسيلة- مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، قسم علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة، 2014-2015.
- ✓ أحمد عز الدين اسحاق كحيل، مدى امكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي الفلسطينية، أطروحة مقدمة للحصول على درجة الماجستير، قسم محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، سنة 2017 .
- ✓ محمد هيثم الدبس، نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) كأساس لاتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة، رسالة للحصول على درجة الماجستير، قسم المحاسبة، جامعة دمشق، 2014.
- ✓ ناريمان إبراهيم صباح، واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير، قسم المحاسبة والتمويل ،الجامعة الإسلامية غزة، 2008.
- ✓ لشرف نسيمة، معايير ادارة الجودة الشاملة كداعم لجودة الخدمات الاستشفائية، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011.
- ✓ بن شلول كاميليلة، شرقي آمال، الجودة كمدخل في تقسيم الاداء الانتاجي في المؤسسات العمومية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ليسانس، قسم علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، سنة 2013.
- ✓ آلاء مصطفى خليل، نموذج مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل في قطاع غزة- دراسة حالة- الجامعة الإسلامية غزة، قسم المحاسبة و التمويل، قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، سنة 2012.
- ✓ إيمان عوني أبو يوسف، أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زياد ثقة المستثمرين لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة لاستكمال درجة الحصول على الماجستير، قسم محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، سنة 2016.

- ✓ محمد رفعت وآخرون، نماذج تطبيقية لأسلوب القياس المقارن بالأفضل لتحسين النماذج أداء المؤسسات التعليمية، بحث من أطروحة للحصول على درجة دكتوراه، معهد الدراسات و البحوث التربوية، جامعة القاهرة، 2015.
- ✓ بن أحسن ناصر الدين، مكانة الجودة في المؤسسة الخدمية (دراسة حالة مؤسسة خدمية جزائرية)، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، 2008/2009.
- ✓ توال آمنة، دور القياس المقارن في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة (دراسة حالة لألمنيوم لولاية الجزائر e.a.w.a)، مذكرة لنيل درجة الماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة احمد بوقرة بومرداس، 2008/2009.
- ✓ سعيد خالد محمد نور، دور المحاسبة الإدارية بإستخدام سلسلة القيمة في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الزرقاء، عمان الأردن، سنة 2014-2015.
- ✓ قناوة فتيحة، مساهمة بطاقة الأداء المتوازن في تقييم اداء المؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل متطلبات شهادة الماستر، قسم علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.

4- المحاضرات:

- ✓ معاد خلف إبراهيم الجنابي، محاضرة بعنوان تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وتربطها في خدمة منظمات الأعمال، جامعة العراق، بدون سنة.

5- المراجع الأجنبية

36-Boukssessasouhilakheira ;(la mise en place d un système de comptabilité analytique dans une enterprisalgerienne)miémoire de magister ;universited oran; 2009-2010; p 125

الملحق رقم (01): الاستمارة الموزعة

جامعة حمه لخضر الوادي

كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم علوم المالية و المحاسبية

إستبيان

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

تقوم الباحثات بإعداد مذكرة ماستر بعنوان : واقع إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات العاملة بولاية الوادي . و تهدف الدراسة إلى معرفة أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في المؤسسات .

و في سبيل ذلك فإننا نتوقع منكم المساهمة الجادة في إنجاح هذه الدراسة و ذلك بالإجابة بكل موضوعية على كافة الأسئلة، و ذلك بوضع علامة (X) في الخانة التي تتفق مع رأيكم، علما بأن هذه المعلومات ستستخدم لغرض البحث العلمي فقط .

نشكركم مقدما على جهودكم و حسن تعاونكم .

الأستاذة المشرفة : بكوش لطيفة

الطالبات : زابي عبير

بالرمضان فطيمة الزهرة

بن فطيمة أحلام

تخصص : محاسبة و تدقيق .

سنة ثانية ماستر

القسم الأول: معلومات شخصية .

المستوى التعليمي :

أقل من ثانوي () ثانوي () ليسانس ()

ماجستير () دكتوراه () تقني ()

الملاحق

تقني سامي () كفاءات مهنية () .

الخبرة المهنية بالمؤسسة :

من سنة الى 5 سنوات () ، من 6 الى 10 سنوات ()

من 11 الى 15 سنة () ، أكثر من 15 سنة () .

المركز الوظيفي :

مدير () ، رئيس مصلحة () ، عامل إداري () .

التخصص :

محاسبة () ، مالية () ، تسويق () ، إقتصاد () ، موارد بشرية ()

إدارة أعمال () ، أخرى أذكرها () .

هل حصلت على أي دورات تدريبية حول إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية أو أي موضوع يرتبط بها ؟ نعم ()

، لا () .

القسم الثاني : محاور الدراسة .

المحور الأول : درجة إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية .

يرجى وضع العلامة (X) في الخانة التي تمثل درجة استخدامكم لكل من الأساليب المحاسبية الإدارية التالية :

العبرة					
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
					أولا
					1
					2
					3

الملاحق

					4	تسمح الموازنة التقديرية بتقدير حجم النشاط التجاري المتوقع عن طريق تحديد أهداف البيع حجماً أو سعراً
					5	تستخدم مؤسستكم أسلوب سعر التنازل وهو سعر السلع والخدمات التي تحول من قسم أو وحدة إدارية إلى قسم آخر أو وحدة إدارية أخرى ضمن مؤسسة واحدة
					6	تقييم سعر التنازل يؤثر القرار لإقتصادي الوحدات وعلى هدف المؤسسة ككل
					7	تستخدم مؤسستكم أساليب محاسبة المسؤولية حيث يتم تقسيم الشركة إلى مراكز مسؤولية ممثلة بمراكز التكلفة، مراكز الإيرادات، مراكز الإستثمار

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الأساليب الحديثة للمحاسبة الادارية	ثانيا
					1	في (abc) تستخدم مؤسستكم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة قياس تكاليف الأنشطة والخدمات والعمليات ومدى إستغلال الطاقة المتاحة
					2	هي تعبير كمي عن الأنشطة المتوقعة للمؤسسة abb تستخدم مؤسستكم
					3	تستخدم مؤسستكم أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة و يعتمد على ABC مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات بالاستعانة بمعلومات
					4	الذي يعني أن يتم Jit تستخدم مؤسستكم أسلوب الإنتاج بالوقت المحدد ضبط توقيت إستلام المواد على وقت إبتداء إستخدامها في عملية الإنتاج
					5	تقوم مؤسستكم بتنظيم موقع العمل من خلال الإحتفاظ بالأشياء في الأماكن المخصصة لها
					6	تعتمد مؤسستكم على عدد محدود من الموردين بالإضافة إلى إلزامهم بعقود طويلة الأجل
					7	يتصف عمال مؤسستكم في بيئة التوقيت المنضبط بتعدد وتنوع المهارات والمواهب
					8	تستخدم مؤسستكم أسلوب الجودة الشاملة الذي يعتمد على خلق بيئة تنظيمية تهدف إلى إرضاء العميل وتحقيق توقعاته

الملاحق

					9	تستخدم مؤسستكم أسلوب التكلفة المستهدفة الذي يعني التكلفة التقديرية لوحدة المنتج خلال مدة زمنية طويلة
					10	تستخدم مؤسستكم أسلوب سلسلة القيمة الذي يخفض التكاليف مما يؤدي إلى تقديم منتجات أو خدمات يمكن بها منافسة المنتجات البديلة و المنافسة
					11	تستخدم مؤسستكم أسلوب سلسلة القيمة الذي يقوم على تحليل المنشأة إلى عدة أنشطة بهدف الإستغلال الأمثل للموارد
					12	تستخدم مؤسستكم أسلوب القياس المقارن لجمع وتقرير البيانات لإجراء المقارنات بين جوانب الأداء في المؤسسات المختلفة
					13	تستخدم مؤسستكم أسلوب القياس المقارن لجمع وتقرير البيانات لإجراء المقارنات بين جوانب الأداء في المؤسسات المختلفة
					14	تستخدم مؤسستكم نموذج بطاقة الأداء المتوازن الذي يعتمد على العملاء : العملاء الحاليين و المستقبليين
					15	تستخدم مؤسستكم نموذج بطاقة الأداء المتوازن الذي يعتمد على عمليات الداخلية : التكلفة و الجودة و الوقت
					16	تستخدم مؤسستكم نموذج بطاقة الأداء المتوازن الذي يعتمد: التعلم و النمو و الأفراد و الإجراءات و النظم
					17	تستخدم مؤسستكم نموذج بطاقة الأداء المتوازن الذي يعتمد على: البعد المالي : تحسين الإنتاجية و الربحية و تخفيض التكاليف

المحور الثاني: مزايا استخدام أساليب المحاسبة الاداري

(في المكان المناسب.Xماهي درجة أهمية ميزات استخدام أساليب المحاسبة الادارية في مؤسستكم، وذلك بوضع)

المزايا	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1					

الملاحق

					ربحية الشركة
					2 تساعد أساليب المحاسبة الإدارية في عملية التخطيط
					3 تساعد أساليب المحاسبة الإدارية في عملية الرقابة
					4 تساعد أساليب المحاسبة الإدارية في عملية تقييم الأداء
					5 تساعد أساليب المحاسبة الإدارية في عملية إتخاذ القرارات
					6 تؤدي أساليب المحاسبة الإدارية الى تطوير أساليب العمل
					7 تؤدي أساليب المحاسبة الإدارية الى تطوير خبرات الموظفين
					8 تعمل أساليب المحاسبة الإدارية على ضبط التكاليف و تخفيضها
					9 تعمل أساليب المحاسبة الإدارية على تحسين الأداء و الجودة
					10 تساهم أساليب المحاسبة الإدارية في زيادة القوة التنافسية للشركة
					11 تساعد أساليب المحاسبة الإدارية في تلبية احتياجات العملاء

المحور الثالث : معوقات استخدام أساليب المحاسبة الإدارية

ماهي درجة أهمية المعوقات التي تعتقد أنها تواجهكم فيما يتعلق بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في مؤسستكم، وذلك بوضع إشارة

(في المكان المناسب .x)

					المعوقات	
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة		
					1 الادراك لاثار المحاسبة الادارية في مجالات التخطيط والرقابة المالية	
					2 ارتفاع تكاليف استخدام هذه أساليب المحاسبة الإدارية من حيث الوقت والجهد	
					3 توفر برنامج حاسوبية جاهزة تساعد في هذا المجال	
					4 صعوبة وتعقيد الاساليب المذكورة	

					وجود قوانين وتعليمات ملزمة الاستخدام	5
					مقاومة الادارة للتغير في الاساليب المطبقة	6
					قناعة ورضاء الادارة بالاساليب المستخدمة حاليا	7
					توافر الكوادر الفنية المؤهلة علميا وعمليا	8
					شعور الادارة بعدم الحاجة لاستخدام هذه الاساليب	9
					غياب المنافسة التي تشجع على اساليب احداث من الاساليب الموجودة	10
					توفر الدورات التدريبية التي تركز على اساليب المحاسبة الادارية	11
					توفر الخبرة الكافية بأساليب المحاسبة	12
					الخوف من الفشل في حالة تطبيقها	13
					الإهتمام بتقييم كفاءة النظم المالية والادارية	14
					غياب استراتيجية التخطيط واتخاذ القرارات	15

الملحق رقم (01): أسماء المؤسسات التي شملتها الدراسة

- 1- شركة المنارة للإستثمارات.....المغير
- 2- شركة LG.....الوادي
- 3- شركة HYUNDAI.....الوادي
- 4- شركة PEUGEOT.....الوادي
- 5- الوكالة التجارية موبيليس.....المغير
- 6- الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز.....المغير
- 7- شركة CONDOR.....المغير
- 8- شركة باتيسيم.....المغير
- 9- شركة ENASAL وحدة أملاح مروان.....المغير
- 10- المؤسسة العمومية للنقل الحضري والشبه الحضري.....الوادي
- 11- وكالة أبو خليل للسياحة والأسفار.....الوادي
- 12- شركة سيوف الصحراء للسفر والسياحة.....الوادي
- 13- مؤسسة قرميط للتجهيزات العامة.....الوادي
- 14- الجزائرية للمياه(وكالة المنظر الجميل).....الوادي
- 15- شركة سوف للدقيق.....الوادي
- 16- الفرع التجاري نفطال.....الوادي
- 17- مؤسسة نفطال.....الوادي
- 18- مؤسسة تسويق المعدات والآلات الفلاحية.....الوادي
- 19- شركة متعددة الأشغال.....الوادي
- 20- شركة SOVAC ALGERIE SPA.....الوادي
- 21- شركة عموري لصناعة الآجور.....جامعة

الملحق رقم (03): مخرجات برنامج spss

Statistics

	التعليمي المستوى	المهنية الخبرة بالمؤسسة	الوظيفي المركز	التخصص	أي على حصلت هل حول تدريبية دورات أساليب استخدام أو الادارية المحاسبية بها يرتبط موضوع أي
N	Valid	60	60	60	60
	Missing	0	0	0	0
Mean		4.02	1.83	2.55	3.33
Mode		3	1	3	1
Std. Deviation		1.953	.977	.534	2.144

التعليمي المستوى

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ثانوي من أقل	2	3.3	3.3	3.3
ثانوي	5	8.3	8.3	11.7
ليسانس	30	50.0	50.0	61.7
ماستر	6	10.0	10.0	71.7
Valid ماجستير	5	8.3	8.3	80.0
دكتوراه	1	1.7	1.7	81.7
تقني	4	6.7	6.7	88.3
سامي تقني	7	11.7	11.7	100.0
Total	60	100.0	100.0	

بالمؤسسة المهنية الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
سنوات 5 إلى سنة من	28	46.7	46.7	46.7
سنوات 10 إلى 6 من	20	33.3	33.3	80.0
Valid سنة 15 إلى 11 من	6	10.0	10.0	90.0
سنة 15 من أكثر	6	10.0	10.0	100.0
Total	60	100.0	100.0	

الوظيفي المركز

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
مدير	1	1.7	1.7	1.7
Valid مصلحة رئيس	25	41.7	41.7	43.3
إداري عامل	34	56.7	56.7	100.0
Total	60	100.0	100.0	

التخصص

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محاسبة	20	33.3	33.3	33.3
مالية	6	10.0	10.0	43.3
تسويق	6	10.0	10.0	53.3
Valid اقتصاد	8	13.3	13.3	66.7
بشرية موارد	9	15.0	15.0	81.7
أعمال إدارة	4	6.7	6.7	88.3
أنكرها أخوى	7	11.7	11.7	100.0
Total	60	100.0	100.0	

بها يرتبط موضوع أي أو الادارية المحاسبة أساليب استخدام حول تدريبية دورات أي على حصلت هل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid نعم	23	38.3	38.3	38.3
لا	37	61.7	61.7	100.0
Total	60	100.0	100.0	

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.726	25

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.731	16

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.547	3

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.870	50

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
AA	.063	60	.200*	.991	60	.925
BB	.165	60	.000	.919	60	.001
CC	.070	60	.200*	.984	60	.621
HH	.062	60	.200*	.992	60	.973

*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction

التكاليف بيانات وتحليل تجميع على يقوم الذي التحليلية المحاسبية أسلوب مؤسستكم تستخدم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid بشدة موافق غير	3	5.0	5.0	5.0
موافق غير	13	21.7	21.7	26.7
محاييد	8	13.3	13.3	40.0
موافق	30	50.0	50.0	90.0
بشدة موافق	6	10.0	10.0	100.0
Total	60	100.0	100.0	

النقدي العجز أو بالفائض للتنبؤ التقديرية النقدية الموازنة باعدله مؤسستكم تقوم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid بشدة موافق غير	1	1.7	1.7	1.7
موافق غير	8	13.3	13.3	15.0
محاييد	10	16.7	16.7	31.7
موافق	34	56.7	56.7	88.3
بشدة موافق	7	11.7	11.7	100.0
Total	60	100.0	100.0	

الموازنات باقي لاعداد الأول والمنطق الأساس يعتبر الذي التقديرية الموازنة أسلوب مؤسستكم تستخدم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
--	-----------	---------	---------------	--------------------

	بشدة موافق غير	1	1.7	1.7	1.7
	موافق غير	4	6.7	6.7	8.3
Valid	محايد	14	23.3	23.3	31.7
	موافق	35	58.3	58.3	90.0
	بشدة موافق	6	10.0	10.0	100.0
	Total	60	100.0	100.0	

سعرًا أو حجمًا البيع أهداف تحديد طريق عن المتوقع التجاري النشاط حجم بتقدير التقديرية الموازنة تسمح

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
	موافق غير	2	3.3	3.3
	محايد	13	21.7	25.0
Valid	موافق	36	60.0	85.0
	بشدة موافق	9	15.0	100.0
	Total	60	100.0	100.0

أو آخر قسم إلى إدارية وحدة أو قسم من تحول التي والخدمات السلع سعر وهو التنازل سعر أسلوب مؤسستكم تستخدم
واحدة مؤسسة ضمن أخرى إدارية وحدة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
	بشدة موافق غير	2	3.3	3.3
	موافق غير	13	21.7	25.0
Valid	محايد	20	33.3	58.3
	موافق	22	36.7	95.0
	بشدة موافق	3	5.0	100.0
	Total	60	100.0	100.0

ككل المؤسسة هدف وعلى للوحدات الاقتصادي القرار على يؤثر التنازل سعر تقييم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بشدة موافق غير	2	3.3	3.3
	موافق غير	14	23.3	26.7

محايد	19	31.7	31.7	58.3
موافق	21	35.0	35.0	93.3
بشدة موافق	4	6.7	6.7	100.0
Total	60	100.0	100.0	

التكلفة، بمراكز ممثلة مسؤولية مراكز إلى الشركة تقسيم يتم حيث المسؤولية محاسبية أساليب مؤسستكم تستخدم

الإستثمار مراكز الإيرادات، مراكز

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة موافق غير	2	3.3	3.3	3.3
موافق غير	9	15.0	15.0	18.3
Valid محايد	16	26.7	26.7	45.0
موافق	28	46.7	46.7	91.7
بشدة موافق	5	8.3	8.3	100.0
Total	60	100.0	100.0	

ومدى والعمليات والخدمات الأنشطة تكاليف قياس في الأنشطة أساس على الميني التكاليف ظام مؤسستكم تستخدم

المتاحة الطاقة استغلال

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة موافق غير	1	1.7	1.7	1.7
موافق غير	15	25.0	25.0	26.7
Valid محايد	18	30.0	30.0	56.7
موافق	24	40.0	40.0	96.7
بشدة موافق	2	3.3	3.3	100.0
Total	60	100.0	100.0	

مؤسستكم تستخدمAbb للمؤسسة المتوقعة الأنشطة عن كمي تعبير تمثل التي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بشدة موافق غير	1	1.7	1.7
	غير موافق	12	20.0	21.7

محايد	26	43.3	43.3	65.0
موافق	18	30.0	30.0	95.0
بشدة موافق	3	5.0	5.0	100.0
Total	60	100.0	100.0	

القرارات اتخاذ في الإدارة مساعدة على ويعتمد الأنشطة أساس على الإدارة أسلوب مؤسسكم تستخدم **Abc**

بمعلومات بالاستعانة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة موافق غير	3	5.0	5.0	5.0
موافق غير	11	18.3	18.3	23.3
Valid محايد	20	33.3	33.3	56.7
موافق	25	41.7	41.7	98.3
بشدة موافق	1	1.7	1.7	100.0
Total	60	100.0	100.0	

مؤسسكم تستخدم **Jit** الإنتاج عملية في إستخدامها إبتداء وقت على المواد إستلام توقيت ضبط يتم أن يعني الذي

المحدد بالوقت الإنتاج أسلوب

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة موافق غير	3	5.0	5.0	5.0
موافق غير	12	20.0	20.0	25.0
Valid محايد	17	28.3	28.3	53.3
موافق	24	40.0	40.0	93.3
بشدة موافق	4	6.7	6.7	100.0
Total	60	100.0	100.0	

لها المخصصة الأماكن في الأشياء الإحتفاظ خلال من العمل موقع بتنظيم مؤسسكم تقوم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق غير	1	1.7	1.7	1.7

محايد	6	10.0	10.0	11.7
موافق	37	61.7	61.7	73.3
بشدة موافق	16	26.7	26.7	100.0
Total	60	100.0	100.0	

الأجل طويلة يعقود إلزامهم إلى بالإضافة الموردین من محدود عدد على مؤسستكم تعتمد

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة موافق غير	3	5.0	5.0	5.0
موافق غير	16	26.7	26.7	31.7
Valid محايد	8	13.3	13.3	45.0
موافق	26	43.3	43.3	88.3
بشدة موافق	7	11.7	11.7	100.0
Total	60	100.0	100.0	

والمواهب المهارات وتنوع بتعدد المنضبط التوقيت بيئة في مؤسستكم عمال يتصف

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة موافق غير	2	3.3	3.3	3.3
موافق غير	1	1.7	1.7	5.0
Valid محايد	5	8.3	8.3	13.3
موافق	37	61.7	61.7	75.0
بشدة موافق	15	25.0	25.0	100.0
Total	60	100.0	100.0	

وتحقيق العميل إرضاء إلى تهدف تنظيمية بيئة خلق على يعتمد الذي الشاملة الجودة أسلوب مؤسستكم تستخدم

توقعاته

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق غير	2	3.3	3.3	3.3
Valid محايد	5	8.3	8.3	11.7
موافق	36	60.0	60.0	71.7

بشدة موافق	17	28.3	28.3	100.0
Total	60	100.0	100.0	

طويلة زمنية مدة خلال المنتج لوحددة التقديرية التكلفة يعني الذي المستهدفة التكلفة أسلوب مؤسستكم تستخدم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق غير	10	16.7	16.7	16.7
محايد	15	25.0	25.0	41.7
Valid موافق	27	45.0	45.0	86.7
بشدة موافق	8	13.3	13.3	100.0
Total	60	100.0	100.0	

بها يمكن خدمات أو منتجات تقديم إلى يؤدي مما التكاليف يخفض الذي القيمة سلسلة أسلوب مؤسستكم تستخدم

والمنافسة البديلة المنتجات منافسة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة موافق غير	3	5.0	5.0	5.0
موافق غير	8	13.3	13.3	18.3
Valid محايد	12	20.0	20.0	38.3
موافق	28	46.7	46.7	85.0
بشدة موافق	9	15.0	15.0	100.0
Total	60	100.0	100.0	

الأمثل الإستغلال بهدف أنشطة البعده المنشأة تحليل على يقوم الذي القيمة سلسلة أسلوب مؤسستكم تستخدم

للموارد

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق غير	8	13.3	13.3	13.3
محايد	13	21.7	21.7	35.0
Valid موافق	32	53.3	53.3	88.3
بشدة موافق	7	11.7	11.7	100.0
Total	60	100.0	100.0	

المؤسسة نفس من أخرى أقسام بين المقارنة على يقوم الذي الداخلي المقارن القياس مؤسستكم تستخدم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق غير	11	18.3	18.3	18.3
محايد	20	33.3	33.3	51.7
Valid موافق	25	41.7	41.7	93.3
بشدة موافق	4	6.7	6.7	100.0
Total	60	100.0	100.0	

والمستقبليين الحاليين الملاء: العملاء على يعتمد الذي المتوازن الأداء بطاقة نموذج مؤسستكم تستخدم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة موافق غير	4	6.7	6.7	6.7
موافق غير	9	15.0	15.0	21.7
Valid محايد	18	30.0	30.0	51.7
موافق	22	36.7	36.7	88.3
بشدة موافق	7	11.7	11.7	100.0
Total	60	100.0	100.0	

وتخفيض والربحية الإنتاجية تحسين المالي، البعد : على يعتمد الذي المتوازن الأداء بطاقة نموذج مؤسستكم تستخدم التكاليف

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة موافق غير	5	8.3	8.3	8.3
موافق غير	8	13.3	13.3	21.7
Valid محايد	4	6.7	6.7	28.3
موافق	30	50.0	50.0	78.3
بشدة موافق	13	21.7	21.7	100.0
Total	60	100.0	100.0	

الشركة ربحية زيادة في الإدارية المحاسبة أساليب استخدام تساهم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid بشدة موافق غير	1	1.7	1.7	1.7

موافق غير	2	3.3	3.3	5.0
محايد	7	11.7	11.7	16.7
موافق	38	63.3	63.3	80.0
بشدة موافق	12	20.0	20.0	100.0
Total	60	100.0	100.0	

التخطيط عملية في الإدارية المحاسبة أساليب تساعد

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة موافق غير	1	1.7	1.7	1.7
موافق غير	3	5.0	5.0	6.7
محايد	5	8.3	8.3	15.0
Valid موافق	37	61.7	61.7	76.7
بشدة موافق	14	23.3	23.3	100.0
Total	60	100.0	100.0	

الرقابة عملية في الإدارية المحاسبة أساليب تساعد

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة موافق غير	2	3.3	3.3	3.3
محايد	5	8.3	8.3	11.7
Valid موافق	40	66.7	66.7	78.3
بشدة موافق	13	21.7	21.7	100.0
Total	60	100.0	100.0	

الأداء تقييم عملية في الإدارية المحاسبة أساليب تساعد

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة موافق غير	1	1.7	1.7	1.7
Valid موافق غير	2	3.3	3.3	5.0
محايد	5	8.3	8.3	13.3

موافق	43	71.7	71.7	85.0
بشدة موافق	9	15.0	15.0	100.0
Total	60	100.0	100.0	

الموظفين خبرات تطوير إلى الإدارية المحاسبة أساليب تؤدي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق غير	3	5.0	5.0	5.0
محايد	8	13.3	13.3	18.3
Valid موافق	33	55.0	55.0	73.3
بشدة موافق	16	26.7	26.7	100.0
Total	60	100.0	100.0	

والجودة الأداء تحسين على الإدارية المحاسبة أساليب تعمل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة موافق غير	1	1.7	1.7	1.7
موافق غير	2	3.3	3.3	5.0
Valid محايد	4	6.7	6.7	11.7
موافق	39	65.0	65.0	76.7
بشدة موافق	14	23.3	23.3	100.0
Total	60	100.0	100.0	

للشركة التنافسية القوة زيادة في الإدارية المحاسبة أساليب تساهم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة موافق غير	2	3.3	3.3	3.3
موافق غير	6	10.0	10.0	13.3
Valid محايد	5	8.3	8.3	21.7
موافق	34	56.7	56.7	78.3
بشدة موافق	13	21.7	21.7	100.0
Total	60	100.0	100.0	

العملاء احتياجات تلبية في الإدارية المحاسبية أساليب تساعد

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid بشدة موافق غير	1	1.7	1.7	1.7
موافق غير	9	15.0	15.0	16.7
Valid محايد	11	18.3	18.3	35.0
موافق	28	46.7	46.7	81.7
بشدة موافق	11	18.3	18.3	100.0
Total	60	100.0	100.0	

المالية والرقابة التخطيط مجالات في الإدارية المحاسبية لأثار الإدراك

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid بشدة موافق غير	2	3.3	3.3	3.3
موافق غير	7	11.7	11.7	15.0
Valid محايد	18	30.0	30.0	45.0
موافق	30	50.0	50.0	95.0
بشدة موافق	3	5.0	5.0	100.0
Total	60	100.0	100.0	

والجهد الوقت حيث من الإدارية المحاسبية أساليب استخدام تكاليف ارتفاع

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق غير	22	36.7	36.7	36.7
محايد	7	11.7	11.7	48.3
Valid موافق	27	45.0	45.0	93.3
بشدة موافق	4	6.7	6.7	100.0
Total	60	100.0	100.0	

المجال هذا في تساعد جاهزة حاسوبية برامج توفر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
--	-----------	---------	---------------	--------------------

بشدة موافق غير	2	3.3	3.3	3.3
موافق غير	6	10.0	10.0	13.3
Valid محايد	9	15.0	15.0	28.3
موافق	31	51.7	51.7	80.0
بشدة موافق	12	20.0	20.0	100.0
Total	60	100.0	100.0	

المذكورة الأساليب وتعقيد صعوبة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق غير	15	25.0	25.0	25.0
Valid محايد	23	38.3	38.3	63.3
موافق	19	31.7	31.7	95.0
بشدة موافق	3	5.0	5.0	100.0
Total	60	100.0	100.0	

للاستخدام ملزمة وتعليمات قوانين وجود

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق غير	9	15.0	15.0	15.0
Valid محايد	12	20.0	20.0	35.0
موافق	33	55.0	55.0	90.0
بشدة موافق	6	10.0	10.0	100.0
Total	60	100.0	100.0	

المطبقة الأساليب في للتغير الإدارة مقاومة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة موافق غير	1	1.7	1.7	1.7
موافق غير	13	21.7	21.7	23.3
Valid محايد	24	40.0	40.0	63.3
موافق	17	28.3	28.3	91.7
بشدة موافق	5	8.3	8.3	100.0

Total	60	100.0	100.0
-------	----	-------	-------

حاليا المستخدمة بالأساليب الإدارة ورضاء قناعة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق غير	6	10.0	10.0	10.0
محايد	14	23.3	23.3	33.3
Valid موافق	32	53.3	53.3	86.7
بشدة موافق	8	13.3	13.3	100.0
Total	60	100.0	100.0	

وعمليا علميا المؤهلة الفنية الكوادر توافر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة موافق غير	2	3.3	3.3	3.3
موافق غير	8	13.3	13.3	16.7
Valid محايد	13	21.7	21.7	38.3
موافق	24	40.0	40.0	78.3
بشدة موافق	13	21.7	21.7	100.0
Total	60	100.0	100.0	

وعمليا علميا المؤهلة الفنية الكوادر توافر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة موافق غير	2	3.3	3.3	3.3
موافق غير	8	13.3	13.3	16.7
Valid محايد	13	21.7	21.7	38.3
موافق	24	40.0	40.0	78.3
بشدة موافق	13	21.7	21.7	100.0
Total	60	100.0	100.0	

الموجودة الأساليب من أحدث أساليب على تشجع التي المنافسة غياب

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid بشدة موافق غير	3	5.0	5.0	5.0
موافق غير	12	20.0	20.0	25.0
محايد	15	25.0	25.0	50.0
موافق	27	45.0	45.0	95.0
بشدة موافق	3	5.0	5.0	100.0
Total	60	100.0	100.0	

الإدارية المحاسبية أساليب على تركيز التي التدريبية الدورات توفر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid بشدة موافق غير	1	1.7	1.7	1.7
موافق غير	12	20.0	20.0	21.7
محايد	6	10.0	10.0	31.7
موافق	31	51.7	51.7	83.3
بشدة موافق	10	16.7	16.7	100.0
Total	60	100.0	100.0	

المحاسبية بأساليب الكافية الخبرة توفر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق غير	11	18.3	18.3	18.3
محايد	9	15.0	15.0	33.3
موافق	30	50.0	50.0	83.3
بشدة موافق	10	16.7	16.7	100.0
Total	60	100.0	100.0	

تطبيقها حالة في الفشل من الخوف

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid بشدة موافق غير	1	1.7	1.7	1.7
موافق غير	14	23.3	23.3	25.0
محايد	20	33.3	33.3	58.3

موافق	22	36.7	36.7	95.0
بشدة موافق	3	5.0	5.0	100.0
Total	60	100.0	100.0	

والإدارية المالية النظم كفاءة بتقييم الإهتمام

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة موافق غير	1	1.7	1.7	1.7
موافق غير	7	11.7	11.7	13.3
Valid محايد	9	15.0	15.0	28.3
موافق	40	66.7	66.7	95.0
بشدة موافق	3	5.0	5.0	100.0
Total	60	100.0	100.0	

القرارات واتخاذ التخطيط استراتيجية غياب

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
بشدة موافق غير	8	13.3	13.3	13.3
موافق غير	19	31.7	31.7	45.0
Valid محايد	9	15.0	15.0	60.0
موافق	19	31.7	31.7	91.7
بشدة موافق	5	8.3	8.3	100.0
Total	60	100.0	100.0	

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحاسبة أسلوب مؤسستكم تستخدم وتحليل تجميع على يقوم التحليلية التكاليف بيانات	60	3.38	1.091	.141
النقدية الموازنة باعدلد مؤسستكم تقوم النقدي العجز أو بالفائض للتنبؤ التقديرية	60	3.63	.920	.119
الموازنة أسلوب مؤسستكم تستخدم والمنطلق الأساس يعتبر الذي التقديرية الموازنات باقي لاعداد الأول	60	3.68	.813	.105

حجم بتقدير التقديرية الموازنة تسمح طريق عن المتوقع التجاري النشاط سعرا أو حجما البيع أهداف تحديد	60	3.87	.700	.090
التنازل سعر أسلوب مؤسستكم تستخدم تحول التي والخدمات السلع سعر وهو أو آخر قسم إلى إدارية وحدة أو قسم من واحدة مؤسسة ضمن أخرى إدارية وحدة	60	3.18	.948	.122
القرار على يؤثر التنازل سعر تقييم هدف وعلى للوحدات الاقتصادي ككل المؤسسة	60	3.18	.983	.127
محاسبة أساليب مؤسستكم تستخدم إلى الشركة تقسيم يتم حيث المسؤولية التكلفة، بمراكز ممثلة مسؤولية مراكز الاستثمار مراكز الإيرادات، مراكز المبني التكاليف طام مؤسستكم تستخدم تكاليف قياس في الأنشطة أساس على ومدى والعمليات والخدمات الأنشطة المتاحة الطاقة استغلال	60	3.42	.962	.124
الأنشطة عن كمي تعبير تمثل التي تستخدمAbb للمؤسسة المتوقعة مؤسستكم	60	3.17	.867	.112
الإدارة أسلوب مؤسستكم تستخدمAbc على ويعتمد الأنشطة أساس على القرارات اتخاذ في الإدارة مساعدة بمعلومات بالاستعانة	60	3.17	.924	.119
إستلام توقيت ضبط يتم أن يعني الذي في إستخدامها إبتداء وقت على المواد مؤسستكم تستخدمJil الإنتاج عملية المحدد بالوقت الانتاج أسلوب من العمل موقع بتنظيم مؤسستكم تقوم الأماكن في الأشياء الإحتفاظ خلال لها المخصصة	60	3.23	1.015	.131
من محدود عدد على مؤسستكم تعتمد بعقود إزامهم إلى بالإضافة الموردين الأجل طويلة	60	4.13	.650	.084
التوقيت بيئة في مؤسستكم عمال يتصف المهارات وتنوع بتعدد المنضبط والمواهب	60	3.30	1.139	.147
	60	4.03	.843	.109

الشاملة الجودة أسلوب مؤسستكم تستخدم تهدف تنظيمية بيئة خلق على يعتمد الذي توقعاته وتحقيق العميل إرضاء إلى	60	4.13	.700	.090
التكلفة أسلوب مؤسستكم تستخدم التقديرية التكلفة يعني الذي المستهدفة طويلة زمنية مدة خلال المنتج لوحة	60	3.55	.928	.120
القيمة سلسلة أسلوب مؤسستكم تستخدم إلى يؤدي مما التكاليف يخفض الذي بها يمكن خدمات أو منتجات تقديم والمنافسة البديلة المنتجات منافسة	60	3.53	1.065	.138
القيمة سلسلة أسلوب مؤسستكم تستخدم (لعدة المنشأة تحليل على يقوم الذي للموارد الأمتل الإستغلال بهدف أنشطة	60	3.63	.863	.111
المقارن القياس أسلوب مؤسستكم تستخدم المقارنات لإجراء البيانات وتقرير لجمع المؤسسات في الأداء جوانب بين المختلفة	60	3.50	.854	.110
المقارن القياس مؤسستكم تستخدم بين المقارنة على يقوم الذي الداخلي المؤسسة نفس من أخرى أقسام	60	3.37	.863	.111
الأداء بطاقة نموذج مؤسستكم تستخدم: العملاء على يعتمد الذي المتوازن والمستقبليين الحاليين الملاء	60	3.32	1.081	.140
الأداء بطاقة نموذج مؤسستكم تستخدم عمليات : على يعتمد الذي المتوازن والوقت والجودة التكلفة الداخلية،	60	3.57	.998	.129
الأداء بطاقة نموذج مؤسستكم تستخدم والنمو التعليم: يعتمد الذي المتوازن والنظم والإجراءات والأفراد	60	3.37	1.057	.136
الأداء بطاقة نموذج مؤسستكم تستخدم المالي، البعد : على يعتمد الذي المتوازن وتخفيض والربحية الإنتاجية تحسين التكاليف	60	3.63	1.207	.156
الإدارية المحاسبية أساليب استخدام تساهم الشركة ربحية زيادة في	60	3.97	.780	.101
في الإدارية المحاسبية أساليب تساعد التخطيط عملية	60	4.00	.823	.106
في الإدارية المحاسبية أساليب تساعد الرقابة عملية	60	4.03	.780	.101

في الإدارية المحاسبة أساليب تساعد الأداء تقييم عملية	60	3.95	.723	.093
في الإدارية المحاسبة أساليب تساعد القرارات اتخاذ عملية	60	4.03	.610	.079
إلى الإدارية المحاسبة أساليب تؤدي العمل أساليب تطوير	60	4.05	.852	.110
إلى الإدارية المحاسبة أساليب تؤدي الموظفين خبرات تطوير	60	4.03	.780	.101
على الإدارية المحاسبة أساليب تعمل وتخفيضها التكاليف ضبط	60	3.92	.869	.112
على الإدارية المحاسبة أساليب تعمل والجودة الأداء تحسين	60	4.05	.769	.099
في الإدارية المحاسبة أساليب تساهم للشركة التنافسية القوة زيادة	60	3.83	.994	.128
في الإدارية المحاسبة أساليب تساعد العملاء احتياجات تلبية	60	3.65	1.005	.130
في الإدارية المحاسبة لأثار الادراك المالية والرقابة التخطيط مجالات	60	3.42	.889	.115
المحاسبة أساليب استخدام تكاليف ارتفاع والجهد الوقت حيث من الإدارية	60	3.22	1.027	.133
في تساعد جاهزة حاسوبية برامج توفر المجال هذا	60	3.75	1.002	.129
المذكورة الأساليب وتعقيد صعوبة	60	3.17	.867	.112
للاستخدام ملزمة وتعليمات قوانين وجود	60	3.60	.867	.112
الأساليب في للتغيير الإدارة مقاومة المطبقة	60	3.20	.935	.121
بالأساليب الإدارة ورضاء قناعة حاليا المستخدمة	60	3.70	.830	.107
علميا المؤهلة الفنية الكوادر توافر وعمليات	60	3.63	1.073	.139
هذه لاستخدام الحاجة بعدم الإدارة شعور الأساليب	60	2.63	.938	.121
أساليب على تشجع التي المنافسة غياب الموجودة الأساليب من أحدث	60	3.25	1.002	.129
على تركيز التي التدريبية الدورات توفر الإدارية المحاسبة أساليب	60	3.62	1.043	.135
المحاسبة بأساليب الكافية الخبرة توفر تطبيقها حالة في القشل من الخوف	60	3.65	.971	.125
المالية النظم كفاءة بتقييم الإهتمام والإدارية	60	3.20	.917	.118
	60	3.62	.825	.107

واتخاذ التخطيط استراتيجيية غياب القرارات	60	2.90	1.231	.159
--	----	------	-------	------

One-Sample Test

	Test Value = 0.05					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
التحليلية المحاسبية أسلوب مؤسستكم تستخدم بيانات وتحليل جميع على يقوم الذي التكاليف	23.674	59	.000	3.333	3.05	3.62
النقدية الموازنة باعدلد مؤسستكم تقوم النقدي العجز أو بالفائض للتنبؤ التقديرية الموازنة أسلوب مؤسستكم تستخدم والمنطلق الأساس يعتبر الذي التقديرية الموازنات باقي لاعداد الأول	30.171	59	.000	3.583	3.35	3.82
حجم بتقدير التقديرية الموازنة تسمح تحديد طريق عن المتوقع التجاري النشاط سعرا أو حجما البيع أهداف	34.623	59	.000	3.633	3.42	3.84
التنازل سعر أسلوب مؤسستكم تستخدم من تحول التي والخدمات السلع سعر وهو وحدة أو آخر قسم إلى إدارية وحدة أو قسم واحدة مؤسسة ضمن أخرى إدارية	42.217	59	.000	3.817	3.64	4.00
القرار على يؤثر التنازل سعر تقييم المؤسسة هدف وعلى للوحدات الاقتصادي ككل	25.612	59	.000	3.133	2.89	3.38
محاسبة أساليب مؤسستكم تستخدم إلى الشركة تقسيم يتم حيث المسؤولية التكلفة، بمراكز ممثلة مسؤولية مراكز الإستثمار مراكز الإيرادات، مراكز المبني التكاليف ظام مؤسستكم تستخدم تكاليف قياس في الأنشطة أساس على ومدى والعمليات والخدمات الأنشطة المتاحة الطاقة استغلال	24.696	59	.000	3.133	2.88	3.39
الأنشطة عن كمي تعبير تمثل التي مؤسستكم تستخدم للـAbb المؤسسة المتوقعة	27.113	59	.000	3.367	3.12	3.62
	26.637	59	.000	3.133	2.90	3.37
	27.850	59	.000	3.117	2.89	3.34

الإدارة أسلوب مؤسستكم تستخدم ABC مساعدة على ويعتمد الأنشطة أساس على بالاستعانة القرارات اتخاذ في الإدارة بمعلومات	26.138	59	.000	3.117	2.88	3.36
إستلام توقيت ضبط يتم أن يعني الذي في إستخدامها إبتداء وقت على المواد أسلوب مؤسستكم تستخدم الإنتاج عملية المحدد بالوقت الإنتاج	24.304	59	.000	3.183	2.92	3.45
من العمل موقع بتنظيم مؤسستكم تقوم الأماكن في بالأشياء الإحتفاظ خلال لها المخصصة	48.655	59	.000	4.083	3.92	4.25
من محدود عدد على مؤسستكم تعتمد يعقود الإزامهم إلى بالإضافة الموردين الأجل طويلة	22.094	59	.000	3.250	2.96	3.54
التوقيت بيئة في مؤسستكم عمال يتصف المهارات وتتنوع بتعدد المنضبط والمواهب	36.599	59	.000	3.983	3.77	4.20
الشاملة الجودة أسلوب مؤسستكم تستخدم تهدف تنظيمية بيئة خلق على يعتمد الذي توقعاته وتحقيق العميل إرضاء إلى	45.167	59	.000	4.083	3.90	4.26
التكلفة أسلوب مؤسستكم تستخدم التقديرية التكلفة يعني الذي المستهدفة طويلة زمنية مدة خلال المنتج لوحدة	29.203	59	.000	3.500	3.26	3.74
القيمة سلسلة أسلوب مؤسستكم تستخدم تقديم إلى يؤدي مما التكاليف يخفض الذي مناقسة بها يمكن خدمات أو منتجات والمناقسة البديلة المنتجات	25.332	59	.000	3.483	3.21	3.76
القيمة سلسلة أسلوب مؤسستكم تستخدم إلبعدة المنشأة تحليل على يقوم الذي للموارد الأمتل الإستغلال بهدف أنشطة	32.166	59	.000	3.583	3.36	3.81
المقارن القياس أسلوب مؤسستكم تستخدم المقارنات لإجراء البيانات وتقرير لجمع المختلفة المؤسسات في الأداء جوانب بين	31.303	59	.000	3.450	3.23	3.67
الداخلي المقارن القياس مؤسستكم تستخدم أخرى أقسام بين المقارنة على يقوم الذي المؤسسة نفس من	29.772	59	.000	3.317	3.09	3.54
الأداء بطاقة نموذج مؤسستكم تستخدم الملاء: العملاء على يعتمد الذي المتوازن والمستقبليين الحاليين	23.401	59	.000	3.267	2.99	3.55

الملاحق

الأداء بطاقة نموذج مؤسستكم تستخدم عمليات : على يعتمد الذي المتوازن والوقت والجودة التكلفة الداخلية،	27.302	59	.000	3.517	3.26	3.77
الأداء بطاقة نموذج مؤسستكم تستخدم والنمو التعليم: يعتمد الذي المتوازن والنظم والإجراءات والأفراد	24.302	59	.000	3.317	3.04	3.59
الأداء بطاقة نموذج مؤسستكم تستخدم المالي، البعد : على يعتمد الذي المتوازن وتخفيض والربحية الإنتاجية تحسين التكاليف	22.999	59	.000	3.583	3.27	3.90
الإدارية المحاسبية أساليب استخدام تساهم الشركة ربحية زيادة في	38.875	59	.000	3.917	3.72	4.12
في الإدارية المحاسبية أساليب تساعد التخطيط عملية	37.159	59	.000	3.950	3.74	4.16
في الإدارية المحاسبية أساليب تساعد الرقابة عملية	39.537	59	.000	3.983	3.78	4.18
في الإدارية المحاسبية أساليب تساعد الأداء تقييم عملية	41.777	59	.000	3.900	3.71	4.09
في الإدارية المحاسبية أساليب تساعد القرارات اتخاذ عملية	50.605	59	.000	3.983	3.83	4.14
إلى الإدارية المحاسبية أساليب تؤدي العمل أساليب تطوير	36.357	59	.000	4.000	3.78	4.22
إلى الإدارية المحاسبية أساليب تؤدي الموظفين خبرات تطوير	39.537	59	.000	3.983	3.78	4.18
على الإدارية المحاسبية أساليب تعمل وتخفيضها التكاليف ضبط	34.455	59	.000	3.867	3.64	4.09
على الإدارية المحاسبية أساليب تعمل والجودة الأداء تحسين	40.314	59	.000	4.000	3.80	4.20
زيادة في الإدارية المحاسبية أساليب تساهم للشركة التنافسية القوة	29.473	59	.000	3.783	3.53	4.04
تلبية في الإدارية المحاسبية أساليب تساعد العملاء احتياجات	27.733	59	.000	3.600	3.34	3.86
في الإدارية المحاسبية لأثار الادراك المالية والرقابة التخطيط مجالات	29.349	59	.000	3.367	3.14	3.60
المحاسبية أساليب استخدام تكاليف ارتفاع والجهد الوقت حيث من الإدارية	23.893	59	.000	3.167	2.90	3.43
في تساعد جاهزة حاسوبية برامج توفر المجال هذا	28.600	59	.000	3.700	3.44	3.96
المذكورة الأساليب وتعقيد صعوبة	27.850	59	.000	3.117	2.89	3.34
للاستخدام ملزمة وتعليمات قوانين وجود	31.698	59	.000	3.550	3.33	3.77

الملاحق

الأساليب في للتغير الإدارة مقاومة المطبقة	26.091	59	.000	3.150	2.91	3.39
بالأساليب الإدارة ورضاء قناعة حاليا المستخدمة	34.083	59	.000	3.650	3.44	3.86
وعمليا علميا المؤهلة الفنية الكوادر توافر	25.867	59	.000	3.583	3.31	3.86
هذه لاستخدام الحاجة بعدم الإدارة شعور الأساليب	21.328	59	.000	2.583	2.34	2.83
أساليب على تشجع التي المنافسة غياب الموجودة الأساليب من أحدث	24.735	59	.000	3.200	2.94	3.46
على تركز التي التدريبية الدورات توفر الإدارية المحاسبة أساليب	26.488	59	.000	3.567	3.30	3.84
المحاسبة بأساليب الكافية الخبرة توفر تطبيقها حالة في الفشل من الخوف	28.713	59	.000	3.600	3.35	3.85
المالية النظم كفاءة بتقييم الإهتمام والإدارية	26.612	59	.000	3.150	2.91	3.39
واتخاذ التخطيط استراتيجي غياب القرارات	33.477	59	.000	3.567	3.35	3.78
	17.934	59	.000	2.850	2.53	3.17

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
AA	60	84.17	10.014	1.293
BB	60	43.5167	5.48184	.70770
CC	60	50.5500	7.34022	.94762

One-Sample Test

	Test Value = 0.05					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
AA	65.066	59	.000	84.117	81.53	86.70
BB	61.419	59	.000	43.46667	42.0506	44.8828
CC	53.292	59	.000	50.50000	48.6038	52.3962