



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أم البواقي
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية



الموضوع:

أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية والتطبيق

- دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في الجزائر -

أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية تخصص: محاسبة ومالية

إشراف: أ.د. خير الدين معطي الله

إعداد الطالب: حاب الله الشريف

أعضاء اللجنة:

رئيسا	جامعة أم البواقي	أستاذ محاضر (أ)	د. نور الدين زعيبيط
مقررا	جامعة قلمة	أستاذ التعليم العالي	أ.د. خير الدين معطي الله
عضوا	جامعة قسنطينة 2	أستاذ التعليم العالي	أ.د. نعيمة غلاب
عضوا	جامعة قسنطينة 2	أستاذ التعليم العالي	أ.د. مليكة زغيب
عضوا	جامعة أم البواقي	أستاذ محاضر (أ)	د. مراد كواشي
عضوا	جامعة قلمة	أستاذ محاضر (أ)	د. ناصر بوعزيز

السنة الجامعية 2015 / 2016

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام الشركات الصناعية في الجزائر لأساليب المحاسبة الإدارية في مجالات التخطيط ، الرقابة وتقييم الأداء وصنع القرار. ودراسة العلاقة بين درجة تطبيق الشركات الصناعية لأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة و الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة، ثم تحديد أهم مزايا استخدام هذه الأساليب، وكذلك أهم الأسباب أو المعوقات التي تحول دون استخدام هذه الأساليب، ولتحقيق هذه الأهداف تم تصميم إستبانة وزعت على موظفي الإدارة المالية و المحاسبة في تلك الشركات.

وقد أظهرت النتائج أن الشركات الصناعية محل الدراسة تقوم بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية بمستوى قليل، وأن أكثر الأساليب استخداما وبدرجة كبيرة جدا في مجال التخطيط هي موازنة مشتريات المواد و اللوازم و موازنة مبيعات المنتجات للفترة المقبلة. أما في مجال الرقابة و تقييم الأداء تعتبر درجة إستخدامها متوسطة وأكثر الأساليب استخداما أسلوب نظام إدارة الجودة الشاملة وبدرجة أهمية كبيرة جدا، يليه أسلوب تحليل الانحرافات بدرجة استخدام كبيرة.أما فيما يخص أكثر الأساليب استخداما في مجال إتخاذ القرارات هو أسلوب أسعار التكلفة وبدرجة استخدام متوسطة. كما تبين أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة تطبيق هذه الشركات لأساليب المحاسبة الإدارية و الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة باستثناء المركز الوظيفي.

وتبين أيضا أن أهم ميزات استخدام هذه الأساليب أنها تعمل على ضبط التكاليف وتخفيضها. وتساهم في زيادة القوة التنافسية للشركة. و كانت أهم معوقات استخدام هذه الأساليب هي غياب المنافسة ، و يليها ارتفاع تكاليف استخدام هذه الأساليب من حيث الوقت والجهد ثم مقاومة الإدارة للتغير. كما بينت الدراسة أيضا درجة أهمية المعوقات التي تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في الشركات الصناعية تعتبر قليلة.

وقد أوصى الباحث بزيادة اهتمام تلك الشركات بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة ، وتحفيز الشركات على تطوير أساليب المحاسبة الإدارية المتعلقة بالتخطيط والرقابة ، واتخاذ القرارات من خلال إشراك الأفراد بها ليؤدي إلى رفع كفاءتهم في أداء العمل وتحسينه ، وتهيئة المناخ التنظيمي المناسب لتطبيقها وتنمية معرفة ومهارات وقدرات الأفراد القائمين على تنفيذ هذه الأساليب.

الكلمات الدالة: المحاسبة الإدارية،أساليب المحاسبة الإدارية ،التخطيط، الرقابة، إتخاذ القرارات.

Résumé :

Cette étude vise à identifier les possibilités d'utilisation des méthodes de comptabilité de gestion par les entreprises industrielles algériennes dans un but de planification, de contrôle, d'évaluation des performances et de prise de décision, d'une part, mais aussi la relation entre le degré d'utilisation de ce type de comptabilité et les spécificités démographiques des personnes objet de l'échantillon d'étude, d'autre part, ainsi que les causes et obstacles qui peuvent freiner son utilisation. Dans ce sens, un questionnaire a visé un échantillon de personnels administratif et financier dans ces entreprises .

Les résultats font apparaître une faible utilisation de cette comptabilité de gestion , mais de manière différente, selon le domaine : En matière de planification, l'utilisation est plus grande en ce qui concerne la balance des ventes futures. En matière de contrôle et d'évaluation des performances, l'utilisation est moyenne mais plutôt élevée en ce qui concerne la gestion de la qualité total suivi de la l'analyse des écarts. En matière de prise de décision, l'utilisation est moyenne pour ce qui est de la détermination des coûts. Enfin les résultats de cette étude font apparaître l'absence de relation statistique significative entre le degré d'utilisation de ces méthodes et la caractéristique démographique des personnels sondés. à l'exception des fonction.

De même, les résultats font apparaître que ces méthodes visent la réduction des coûts et le renforcement du pouvoir concurrentiel de l'entreprise mais plusieurs obstacles contrecarrent cette utilisation comme l'absence de concurrence, les coûts élevés de son utilisation, inertie de l'administration central (tutelle) .

Le chercheur recommande aux entreprises plus d'intérêt à ces méthodes par recours l'intéressement des personnels en vue de leur participation et le renforcement de leur compétences. Ou sein d'un environnement propice à l'application et au développement de ces instruments comptables.

Mots clés : Comptabilité de gestion, Les méthodes de comptabilité de gestion, Planification, Contrôle, Prise de décision.

Abstract :

This study aimed to identify the extent of use management accounting methods in industrial companies in Algeria at the field of planning, monitoring and evaluation of performance in addition to decision-making. The study focused on of the relationship between the degree of application of these companies to different ways of management accounting, and demographic characteristics of the sample, then identify the most important advantages of using these methods, as well as the most important reasons or obstacles that prevent the use of these methods. to achieve these goals questionnaire was designed for this purpose.

The results showed that the studied industrial companies are littly applying management accounting methods. The most largely used the field of planning are purchases goods and product sales budget for forward period. In the area of control and performance evaluation, it used at the medium level. The most commonly used with great degree in total quality management system, followed by deviations analysis method with big degree of use. Concerning the most commonly, used method in the Field of decision-making is the cost price method with medium degree. The study turns out that there are no statistically significant differences between the degree of implementation of the secompanies to management accounting methods and demographic characteristics of the study sample with the exception of function.

The most important advantages of using these methods is to control and reduce cost. As well as, contributes to increase the competitive strength of the company. the most significant obstacles to the use of these methods is the absence of competition, increase of using costs of these methods from aspect of time, effort and management resistance of change. The study also showed the degree of importance of the obstacles that prevent the use of various management accounting methods in industrial companies is low.

The researcher recommended by increasing the interest of those companies to apply different management accounting methods. Also stimulate companies to develop management accounting which related to planning and control , and decision-making through the involvement of individuals , to raise their competence and improve performance, in addition to create an appropriate regulatory environment for application and development of knowledge, skills and abilities of individuals those in charge of the implementation of these methods. The Expenditure on the use of management accounting methods in accordance with scientific methods due to their importance in providing the necessary information for administrative operations , because any the success of any organization associated with the successful management accounting information system.

Key-words: Management accounting, The management accounting methods, planning, monitoring, Decision making

الإهداء:

أهدي هذا العمل المتواضع إلى والديّ العزيزين رحمهما الله الذين لم يدخرا جهدا في توفير الظروف المساعدة لرؤيتي في أسمى المراتب و جعل هذا العمل في ميزان حسناتهما .
كما أهدي ثمرة جهدي إلى زوجتي الغالية نادية التي ساعدت على توفير ظروف ملائمة لإنجاز هذا العمل دون أن أنسى أولادي الأعزاء . هبة ، إلياس ، أسامة
و إلى كل أفراد عائلتي و كل إخوتي و أخواتي و زملائي.
و شكرا

الباحث.

شكر وتقدير

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

يتوجه الباحث بالحمد والشكر لله سبحانه وتعالى الذي أمدّه بعونه وتوفيقه على إنجاز هذه الرسالة .. ثم يسجل بكل الفضل والعرفان إلى سعادة الأستاذ الفاضل:

الأستاذ الدكتور/ خير الدين معطي الله

والذي تفضّل مشكوراً بالإشراف على هذه الرسالة .. ومنحني كل العون والمساعدة الإنسانية .. حيث كانت لتوجيهات سعادته السديدة وملاحظاته القيّمة أكبر الأثر في إتمام البحث على هذه الصورة .. فله مني خالص الدعاء وأن يبارك الله في علمه وخلقه .. ويجزيه عنّي خير الجزاء.

كما يسر الباحث أن يتقدم بجزيل الشكر والتقدير للسادة الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على تفضّلها بقبول الإشتراك في لجنة المناقشة والحكم على الأطروحة .. وإثراء البحث بنصائحهم وإرشاداتهم الثمينة.

كما أقدم شكري و تقديري لإدارة كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير بجامعة العربي بن مهدي - أم البواقي - على اهتمامها بانشغالاتنا و تعاونها معنا.

وأخيراً .. إلى كل من قدم إليّ معروفاً .. وأسدى إليّ جميلاً .. أسأل الله العليّ القدير أن يكون جهود هؤلاء وخدماتهم في ميزان حسناتهم .. وأن يجعل عملي هذا مقبولاً ونافعاً.

والفضل والمئة لله من قبل ومن بعد،،،

الباحث

قائمة الأشكال:

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
21	وظائف الإدارة	1
21	وظائف المحاسبة	2
51	علاقة الإستراتيجية بالتخطيط	3
68	أساليب تحقيق الميزة الإستراتيجية في نظام ABC	4
70	إجراءات تطبيق نظام تكاليف على أساس الأنشطة	5
92	الإستراتيجية الهادفة	6
93	مزايا الجودة الشاملة	7
95	مراحل إدارة الجودة الشاملة	8
98	أبعاد بطاقة الأداء المتوازن	9
110	مخطط أسعار التحويل الداخلية	10
120	مخطط نموذج الدراسة	11

قائمة الجداول:

الرقم	العنوان	الصفحة
1	العلاقة بين المحاسبة الإدارية و المحاسبة المالية	34
2	العلاقة بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف	36
3	قياس الاتجاهات وفقا لمقياس ليكارت الخماسي للمحور الأول	121
4	قياس الاتجاهات وفقا لمقياس ليكارت الخماسي للمحور الأول	121
5	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (مجال التخطيط) و الدرجة الكلية للمحور	123
6	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول(مجال الرقابة) و الدرجة الكلية للمحور	124
7	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول(إتخاذ القرار) و الدرجة الكلية للمحور	125
8	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني و الدرجة الكلية للمحور	125
9	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني و الدرجة الكلية للمحور	126
10	معامل الارتباط بين كل درجة كل مجال من مجالات الإستبانة والدرجة الكلية للإستبانة	127
11	قيمة معامل الثبات للاتساق الداخلي لمتغيرات الدراسة	127
12	معيار مقياس التحليل للمتوسطات الحسابية	129
13	معيار مقياس التحليل لمعامل الارتباط بيرسون	129
14	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للعمر	133
15	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للدرجة العلمية	133
16	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للتخصص	134
17	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لعدد سنوات الخبرة	134
18	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للمسمى الوظيفي	135
19	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للدورات التكوينية	135
20	مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال التخطيط	136

الرقم	العنوان	الصفحة
21	مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة وتقييم الأداء	138
22	مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال إتخاذ القرارات	140
23	درجة أهمية مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية	141
24	درجة أهمية المعوقات التي تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية	142
25	نتائج اختبار (t) لمدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في الشركات الصناعية	146
26	نتائج اختبار (t) لمدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال التخطيط في الشركات الصناعية	147
27	نتائج اختبار (t) لمدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة في الشركات الصناعية	148
28	نتائج اختبار (t) لمدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال إتخاذ القرارات الشركات الصناعية	149
29	تحليل التباين الأحادي بين خصائص العاملين في الدوائر المالية و المحاسبية و لمدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في الشركات الصناعية	151
30	نتائج اختبار (t) لمزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية	154
31	نتائج اختبار (t) لمعوقات استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية	155
32	ملخص نتائج اختبار فرضيات الدراسة	159

قائمة الاختصارات

الاختصار	الدلالة بالإنجليزية	الدلالة بالعربية	الرقم
AIS	Accounting information system	نظام المعلومات المحاسبية	1
MIS	Management Information System	نظام المعلومات الإدارية	2
MAS	Management Accounting System	نظام المحاسبة الإدارية	3
ABC	Activity-Based Costing	نظام التكاليف على أساس الأنشطة	4
ABM	Activity Based Management	نظام الإدارة على أساس الأنشطة	5
TC	Target Costing	نظام التكلفة المستهدفة	6
CVP	Cost-Volume-Profit Analysis	تحليل التعادل	7
PB	Planning Budgeting	الموازنات التخطيطية	8
SC	Standard Costs	التكلفة المعيارية	9
RA	Responsibility Accounting	محاسبة المسؤولية	10
SFM	Sales Forecasting Methods	أساليب التنبؤ بالمبيعات	11
CB	Capital Budgeting	الموازنات الرأسمالية	12
SA	Sensitivity Analysis	تحليل الحساسية	13
LP	Linear Programming	البرمجة الخطية	14
DAD	Decentralization And Authority Delegation	اللامركزية وتفويض الصلاحيات	15
PR	Performance Reports	تقارير الأداء	16
BENG	Bench marking	المقارنة المرجعية (الاستدلالية)	17
FAM	Financial Analysis Methods	أساليب التحليل المالي	18
TQM	Total Quality Management	إدارة الجودة الشاملة	19
BSC	Balanced Score Card	بطاقة الأداء المتوازن	20
DA	Differential Analysis	التحليل التفاضلي	21
PM	Pricing Methods	طرق تسعير المنتجات أو الخدمات	22
TP	Transfer Pricing	أسعار التحويل	23

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ	ملخص
د	الإهداء
هـ	التشكرات
و	قائمة الأشكال
ز	قائمة الجداول
ط	قائمة الاختصارات و الرموز
ي	فهرس المحتويات
1	المقدمة
14	الفصل الأول: الأسس النظرية للمحاسبة الإدارية:
15	تمهيد
16	المبحث الأول: نشأة المحاسبة الإدارية، تطورها التاريخي، مفهومها وتعريفها
16	المطلب الأول: نشأة المحاسبة الإدارية، وتطورها التاريخي
16	1- نشأة المحاسبة الإدارية
17	2- التطور التاريخي للمحاسبة الإدارية
20	المطلب الثاني: مفهوم وتعريف المحاسبة الإدارية
20	1- المفاهيم المختلفة للمحاسبة الإدارية
22	2- تعريف المحاسبة الإدارية
23	المبحث الثاني: خصائص، سمات، مهام ووظائف المحاسبة الإدارية
23	المطلب الأول: خصائص وسمات المحاسبة الإدارية
23	1- خصائص المحاسبة الإدارية
25	2- سمات المحاسبة الإدارية
25	المطلب الثاني: مهام ووظائف المحاسبة الإدارية
25	1- مهام المحاسبة الإدارية
25	2- وظائف المحاسبة الإدارية
26	المبحث الثالث: أهداف و دور المحاسبة الإدارية وعلاقتها بالأنظمة المحاسبية والعلوم الأخرى
26	المطلب الأول: أهداف ودور المحاسبة الإدارية
26	1- أهداف المحاسبة الإدارية
27	2- دور المحاسبة الإدارية
32	المطلب الثاني: علاقة المحاسبة الإدارية بالأنظمة المحاسبية و العلوم الأخرى
32	1- العلاقة بين المحاسبة الإدارية و المحاسبة المالية
35	2- العلاقة بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف
36	3- العلاقة بين المحاسبة الإدارية وعلم الإدارة

37	4- العلاقة بين المحاسبة الإدارية وعلم الاقتصاد
الصفحة	الموضوع
37	5- العلاقة بين المحاسبة الإدارية والأساليب الكمية
39	خلاصة الفصل
40	الفصل الثاني: أساليب المحاسبة الإدارية ومجالات استخدامها
41	تمهيد
42	المبحث الأول: أساليب المحاسبة الإدارية في مجال التخطيط
42	المطلب الأول: أسلوب تحليل التعادل و التنبؤ بالمبيعات
42	1- أسلوب تحليل التعادل
43	1-1 تعريف نقطة التعادل
45	2-1 أهمية تحليل التعادل ومجالات استخدامه
46	2- أسلوب التنبؤ بالمبيعات
47	المطلب الثاني: أسلوب الموازنات التخطيطية
47	1- تعريف الموازنات التخطيطية
48	2- أهمية ومزايا تطبيق نظام الموازنات التخطيطية
51	3- التخطيط باستخدام الموازنات التخطيطية
52	4- أنواع الموازنات التخطيطية
58	5- مراحل إعداد الموازنات التخطيطية
60	6- المعوقات التي تحد من فاعلية نظام الموازنات التخطيطية
62	المطلب الثالث: أسلوب الموازنات الرأسمالية
62	1 تعريف الموازنة الرأسمالية
62	2 أنواع قرارات الإنفاق الرأسمالي
63	3 طرق تقييم المشاريع الاستثمارية
64	المطلب الرابع: أسلوب تحليل الحساسية و البرمجة الخطية
64	1- أسلوب تحليل الحساسية
65	2- أسلوب البرمجة الخطية
66	المطلب الخامس: أسلوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة
66	1- تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة
66	2- شروط استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة
66	3- أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة
67	4- أهداف ومقومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة
67	5- مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة
69	6- إجراءات تطبيق طريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة
71	المبحث الثاني: أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة وتقييم الأداء
71	المطلب الأول: أسلوب اللامركزية وتفويض الصلاحيات

الصفحة	الموضوع
71	1- ايجابيات اللامركزية
71	2- سلبيات اللامركزية
72	المطلب الثاني: أسلوب محاسبة المسؤولية
73	1- تعريف محاسبة المسؤولية
74	2- أهداف محاسبة المسؤولية
75	3- خصائص محاسبة المسؤولية
76	4- شروط وخطوات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية
77	5- مميزات نظام محاسبة المسؤولية
79	6- أهمية محاسبة المسؤولية في عمليات الرقابة
81	المطلب الثالث: أسلوب التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات
81	1- تعريف التكاليف المعيارية
82	2- أهداف التكاليف المعيارية
84	3- شروط التكاليف المعيارية
85	4- أنواع المعايير وكيفية إعدادها
88	5- تحليل الانحرافات
88	المطلب الرابع: أسلوب تقارير الأداء والمقارنة المرجعية و التحليل المالي
88	1- أسلوب تقارير الأداء
89	2- أسلوب المقارنة المرجعية
89	3- أساليب التحليل المالي
90	المطلب الخامس: أسلوب إدارة الجودة الشاملة
91	1- تعريف إدارة الجودة الشاملة
91	2- أهداف إدارة الجودة الشاملة
93	3- مراحل إدارة الجودة الشاملة
95	4- المبادئ الأساسية لإدارة الجودة الشاملة
97	المطلب السادس: أسلوب بطاقة الأداء المتوازن
98	1- تعريف بطاقة الأداء المتوازن
102	2- متطلبات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن
104	3- صعوبات استخدام بطاقة الأداء المتوازن
105	4- خطوات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن
107	المبحث الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية في مجال اتخاذ القرارات
107	المطلب الأول: أسلوب التحليل التفاضلي
108	المطلب الثاني: أسلوب طرق تسعير المنتجات أو الخدمات
108	المطلب الثالث: أسلوب أسعار التحويل
الصفحة	الموضوع

108	1- تعريف أسعار التحويل
111	2- طرق تحديد أسعار التحويل
115	خلاصة الفصل
116	الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من الشركات الصناعية
117	تمهيد
117	المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية
117	المطلب الأول: مجتمع و عينة الدراسة
117	1- مجتمع الدراسة
117	2- عينة الدراسة
118	المطلب الثاني: أدوات البحث
118	1- الاستمارة
119	2- المقابلة
120	المطلب الثالث: نموذج الدراسة و متغيراتها
120	1- نموذج الدراسة
121	2- متغيرات الدراسة
122	المطلب الرابع: صدق و ثبات أداة الدراسة
122	1- صدق أداة الدراسة
122	2- نتائج الاتساق الداخلي
127	3- الصدق البنائي
127	4- ثبات أداة الدراسة
128	المبحث الثاني: تفرغ البيانات و المعالجة الإحصائية
128	المطلب الأول: الأساليب الإحصائية
128	1- الأساليب الوصفية
129	2- اختبار معامل الارتباط بيرسون (Pearson)
130	3- معامل الثبات للاتساق الداخلي (Cronbach Alpha)
130	المطلب الثاني: فرضيات الدراسة
132	المطلب الثالث: عرض و تحليل البيانات
132	1- خصائص عينة الدراسة
136	2- الإجابة عن أسئلة الدراسة
145	المبحث الثالث: اختبار الفرضيات
145	المطلب الأول: اختبار الفرضية الرئيسية الأولى وفرضيتها الفرعية
149	المطلب الثاني: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية وفرضيتها الفرعية
153	المطلب الثالث: اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة
الصفحة	الموضوع
155	المطلب الرابع: اختبار الفرضية الرئيسية الرابعة

156	المبحث الرابع: مناقشة النتائج و التوصيات
156	المطلب الأول: مناقشة نتائج
156	1- ملخص نتائج تحليل عينة الدراسة
158	2- ملخص نتائج اختبار الفرضيات
160	المطلب الثاني: توصيات الدراسة
162	خلاصة الفصل
163	الخاتمة
167	الملاحق
209	المراجع

1. تمهيد:

تلعب المحاسبة الإدارية دوراً بارزاً في تزويد الشركات بالمعلومات التي تساعد في التخطيط والرقابة، وترشيد القرارات. وخلال السنوات الماضية ومع التطور الحديث في تكنولوجيا المعلومات والإنتاج وزيادة المنافسة، ظهرت الحاجة الماسة إلى تطوير واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية. ونظراً للمنافسة الشديدة الموجودة بين الشركات المختلفة في العصر الحاضر لانفتاح الأسواق العالمية على بعضها بعضاً، ونتيجة لتطور تقنية المعلومات بشكل سريع واستجابة لأذواق العملاء المتغيرة فقد استدعى كل ذلك طلب معلومات أكثر دقة وسرعة من السابق لاتخاذ القرارات في الوقت الملائم للبقاء في دائرة المنافسة. وبالإضافة إلى ذلك فقد أصبحت الشركات تركز أكثر مما سبق على جودة منتجاتها، وعلى تصنيف عملياتها إلى أنشطة متعددة للحصول على معلومات أكثر دقة لتكاليف منتجاتها. ونتيجة للتغيرات المختلفة في تقنية المعلومات وأذواق المستهلكين فقد تغير دور المحاسب الإداري من الدور التقليدي في توفير المعلومات إلى دور أكثر فاعلية، بوضعه ضمن الفريق الإداري المتكامل الذي يسعى للتخطيط واتخاذ القرارات الملائمة لتحقيق أفضل أرباح للشركة .

2. إشكالية الدراسة:

بالرغم من تزايد الاهتمام بفنون المحاسبة الإدارية وظهور الكثير من المداخل و المناهج و المفاهيم و الأساليب و النماذج الخاصة بقياس و تحميل التكلفة و الأخرى الخاصة بقياس و تحليل و تصحيح انحرافات التكلفة، وعدم تبني الشركات الصناعية في الجزائر أساليب المحاسبة الإدارية، لتوفير معلومات ملائمة لإدارتها الشركة يتسبب في ضعف قدرتها التنافسية، لذلك لا بد من استخدام هذه الشركات أساليب المحاسبة الإدارية وتطويرها لكي تستطيع أن تتخذ القرارات على أسس علمية، ويمكن صياغة مشكلة الدراسة بالسؤال الآتي:

" ما هو الواقع التطبيقي لأساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الناشطة في الشرق الجزائري في ظل مستجدات بيئة الأعمال الحديثة ؟ "

ينفرد من السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

1- هل تستخدم الشركات الصناعية في الجزائر أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في المجالات التالية: التخطيط ، الرقابة وتقييم الأداء، واتخاذ القرار؟

2- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين العاملين في الدوائر المالية و المحاسبية فيما يتعلق باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية تعود لخصائص المستجيبين التالية: العمر، الدرجة العلمية، التخصص، عدد سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي، المشاركة في الدورات التكوينية في مجال المحاسبة الإدارية أو أية موضوع يرتبط بها؟

3- هل توجد مزايا من استخدام الشركات الصناعية لأساليب المحاسبة الإدارية؟

4- هل توجد أسباب أو معوقات تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في الشركات الصناعية؟

3. أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد مدى اهتمام الشركات الصناعية في الجزائر بتطبيق الأساليب المختلفة للمحاسبة الإدارية و مجالات استخدامها، وإلى تقويم مدى فاعلية تطبيق هذه الأدوات في عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات. والتعرف على الصعوبات التي تواجه وتحد من فاعلية استخدامها في المجالات الإدارية المختلفة، وكذلك مزايا استخدام هذه الأساليب لمسايرة بيئة الأعمال الحديثة.

4. فرضيات الدراسة:

في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها تمت صياغة الفرضيات الآتية:

الفرضية الأولى: لا تستخدم الشركات الصناعية في الجزائر أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في مجال التخطيط، الرقابة وتقييم الأداء، واتخاذ القرار؟

الفرضية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين العاملين في الدوائر المالية و المحاسبية فيما يتعلق باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية تعود لخصائص المستجيبين التالية: العمر، الدرجة العلمية، التخصص، عدد سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي، المشاركة في الدورات التكوينية في مجال المحاسبة الإدارية أو أية موضوع يرتبط بها.

الفرضية الثالثة : لا توجد مزايا من استخدام الشركات الصناعية لأساليب المحاسبة الإدارية.

الفرضية الرابعة: لا توجد أسباب أو معوقات تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في الشركات الصناعية.

5. أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من أهمية الموضوع التي تتناوله، حيث تعتبر أساليب المحاسبة الإدارية أدوات نجاح للشركات الصناعية في الجزائر سواء كانت وحدات ربحية (خدماتية أو إنتاجية) أو وحدات لا تهدف للربح. كما تتبع أهمية هذه الدراسة من قلة الإرشادات التي تساعد على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية من قبل الجهات والهيئات المهنية و العلمية في الجزائر. وكذلك في أنها ستعطي صورة واضحة عن أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في الشركات الصناعية الجزائرية و العوامل التي تحد من استخدام هذه الأساليب مما يشجع هذه الشركات على إعادة النظر في تقييم هذه الأساليب و مدى الحاجة إلى تغييرها. كما أنها قد تساعد صناع القرار في القطاعات الأخرى في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية .

كما تتبع أهمية الدراسة من أنها تعد من أوائل الدراسات التي تناولت أساليب المحاسبة الإدارية المطبقة في الشركات الصناعية الجزائرية.

6. صعوبات الدراسة:

تتمثل أهم الصعوبات بالنسبة لهذه الدراسة في تشعب الموضوع وحدائته كون المحاسبة الإدارية، كفكر محاسبي حديث غير معروف في الشركات الصناعية الجزائرية هذا من جهة و من جهة أخرى صعوبة الحصول على بعض المعلومات من الشركات قيد الدراسة كونها لا تستعمل في أغلبها المحاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية بالطرق العلمية المعروفة وإن وجدت في الهيكل التنظيمي فإن استعمالها شكلي لا يتعدى تقييم المخزونات حسب ما علمته لأنها ليس إلا مقارنة لمحاسبة التكاليف.

من الصعوبات كذلك تعدد المصطلحات والمعاني التي يستعملها ويقصدها الكتاب في دراسة و معالجة أساليب المحاسبة الإدارية.

ومن الصعوبات أيضا نقص المراجع في المكاتب الجامعية وكذا انعدام الدراسات إن صح القول من قبل الباحثين في مجال المحاسبة عموما والمحاسبة الإدارية خصوصا.

كذلك من الصعوبات التي وجهتنا خلال عملية توزيع الإستبانات رفضت بعض إدارات الشركات التعاون في تعبئتها، أضف إلى ذلك صعوبة الاتصال ببعض الشركات، بسبب عدم الرد على الهاتف أو تغيير أرقام هواتفها.

7. حدود الدراسة:

حدود الدراسة نابعة عن طبيعة الموضوع، حيث شمل دراسة استخدام بعض أساليب المحاسبة الإدارية منها أساليب يمكن اعتبارها أساليب تقليدية و البعض الآخر يعتبر كأساليب حديثة في الشركات الصناعية، والتي تتسم بالتشعب و التفرع، مما يحد من الدراسة التحليلية و الدقيقة لها. لذا قمنا بحصر حدود الدراسة المكانية للموضوع بالشركات الصناعية المتواجدة بولايات الشرق الجزائري(سوق أهراس، عنابة، قالمة، الطارف، تبسة). أما الحدود الزمنية فتمثلت في فترة إجراء دراسة تطبيقية لمدى تطبيق الشركات الصناعية لأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة خلال سنوات نشاطها. من أجل اختبار فرضيات الدراسة و الوصول إلى نتائج البحث.

8. أسباب اختيار الموضوع :

- الغياب الشبه التام لهذه الدراسات في الشركات الصناعية الجزائرية .
- التعريف بأهمية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مراحل العملية الإدارية في ظل متغيرات البيئة الحديثة للتصنيع والمنافسة العالمية.
- العمل على تفعيل دور أساليب المحاسبة الإدارية باعتبارها نظامًا للمعلومات يساهم في خدمة أهداف الإدارة داخل الشركات يمكن متخذي القرار من الإلمام الجيد و فهم الطرق المختلفة لحساب و تحليل التكاليف لاتخاذ القرار المناسب والأمثل .
- زيادة تنمية الوعي لدى مدراء الشركات بأهمية أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية و الحديثة، ودورها في تقديم المعلومات الملائمة للمساهمة في عملية التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.
- مدى إمكانية تطبيق بعض أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية و الحديثة حسب ظروف الشركة ومدى تحقيق التكامل بينهما.
- نتائج التطبيق والاقتراحات الممكنة لتحسين أداء الشركة الصناعية في الجزائر.

9. منهجية الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع، ويهتم بوصفها وصفا دقيقا ويعبر عنها تعبيراً كفيها و كميا، ولا يقف هذا المنهج عند حد جمع المعلومات

المتعلقة بالظاهرة من أجل استسقاء مظاهرها و علاقاتها المختلفة، وإنما بعهد كذلك إلى تحليل الظاهرة و تفسيرها و الوصول إلى استنتاجات تسهم في تطوير الواقع و تحسينه، بالاعتماد على مصدرين لجمع البيانات:

- المصادر الثانوية:

وتشمل على الأدبيات المتعلقة بالموضوع في الكتب و الدوريات و الأبحاث و التقارير بالإضافة إلى القوانين و الأنظمة ذات الصلة بموضوع الدراسة بهدف تغطية الجانب النظري.

- المصادر الأولية: وقد تم إجراء المقابلات الشخصية مع بعض مديري الدوائر المالية و المحاسبية ورؤساء أقسام المحاسبة في الشركات الصناعية بهدف الإطلاع على الواقع و الخروج ببعض الانطباعات و الآراء لتحقيق أهداف الدراسة ولتطوير الإستبانة. ولجمع بيانات هذه الدراسة، تم تصميم إستبانة وجهة إلى كافة المديرين الماليين و المحاسبين، ورؤساء أقسام المحاسبة، المحاسبين، المدققين الداخليين العاملين لدى الشركات موضوع الدراسة لتغطية الجانب التطبيقي.

10. الدراسات السابقة:

تم القيام بمسح الدراسات السابقة حول موضوع البحث وذلك لتكوين إطار مفاهيمي يتم الاستناد إليه في الدراسة الحالية .

- دراسة جودة(2001) بعنوان " قياس اتجاهات المدير المصري نحو بعض الفلسفات والأساليب الإدارية الحديثة : دراسة تطبيقية على بيئة الإدارة المصرية. وكانت أهم النتائج والتوصيات على النحو التالي:
 - تقديم المعرفة بالأساليب الإدارية الحديثة لجميع العاملين بالمنظمات المصرية عموماً من خلال إعداد المطبوعات في شكل كتيبات أو أدلة عمل تتضمن شرحاً وافياً لهذه الأساليب من حيث المفهوم والمعنى.
 - اختيار ما يتوافق من هذه الأساليب وبيئة المنظمات المصرية وأهم المشكلات والعقبات التي تواجهها وتقف عقبة أساسية أمام تطويرها حتى يمكن أن تساهم تلك الأساليب المختارة في علاجها بالفعالية المطلوبة..
 - ضرورة اقتناع الإدارة العليا في المنظمات محل البحث بأهمية تطبيق الأساليب الإدارية الحديثة، والدور الاستراتيجي الذي يمكن أن تؤديه حينما يتم تطبيقها وبنجاح.
 - طالما توافرت المعرفة والدراية وزادت القناعة بأهمية هذه الأساليب لدى الإدارة العليا بهذه المنظمات يمكن بسهولة الحصول على الدعم والمساندة الكاملة لتطبيق الأساليب الإدارية الحديثة وقد يتمثل هذا الدعم فيما يلي:
 - توفير الإمكانيات المادية والمالية اللازمة لتطبيق مثل هذه الأساليب.
 - تهيئة المنظمة لتقبل تطبيق الأساليب الإدارية الحديثة.
 - نقل الأفكار الخاصة بهذه الأساليب إلى المرعوسين للحصول على تأييدهم وتقبلهم للتغيير.
- دراسة منصور (2002) بعنوان "دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة". هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية في تدعيم قدرة المنشآت التنافسية وذلك من

خلال إجراء دراسة تحليلية للموضوع، وبعد تحليل النتائج توصل الباحث إلى ضرورة تطوير المنشأة لأساليبها وإعداد استراتيجيات حديثة تتفاعل وتستجيب لمتطلبات وخصائص المتغيرات البيئية والاقتصادية والاجتماعية. وضرورة التركيز على أولويات الأهداف بحيث تكون إدارة إستراتيجية التكلفة من الأولويات لتحقيق القدرة التنافسية. وأوصى الباحث بضرورة العمل على تفعيل دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة باعتبارها نظامًا للمعلومات في تحقيق إستراتيجية القدرة التنافسية للمنشأة، واستخدام أسلوب الجودة الشاملة وإعداد المعايير في ضوء الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية لتحقيق الملائمة والصلاحية في مجال الرقابة والتقييم. وضرورة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في المنشآت المصرية لتحقيق القدرة التنافسية في ظل تطبيق الاتفاقيات الاقتصادية العالمية.

- دراسة الملحم (2003) بعنوان " تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المنشآت الصناعية في المملكة العربية السعودية" . هدفت هذه الدراسة إلى معرفة رأي مديري إدارات الحسابات في المنشآت الصناعية في المملكة العربية السعودية عن مدى ملائمة معلومات المحاسبة الإدارية في منشآتهم ، كما هدفت إلى التعرف على مدى استخدام أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية سواء كانت تقليدية أو حديثة. أما نتائج هذه الدراسة فهي:

- وجود ضعف في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في المنشآت الصناعية في المملكة العربية السعودية.
- استمرار سيطرة الأساليب التقليدية على نظم المحاسبة الإدارية نتيجة لاستخدامها بشكل أكبر من الأساليب الحديثة.

- دراسة موسى التمبكتي (2004) بعنوان " الاتجاهات الحديثة لتطوير أساليب المحاسبة الإدارية في إطار مفهوم الملائمة : دراسة انتقادية تحليلية بالتطبيق على الشركات الصناعية السعودية بمدينة جدة. هدفت الدراسة إلى :

- توضيح مفهوم الملائمة في المحاسبة الإدارية سواء أكانت متعلقة بالمعلومات التي تنتجها المحاسبة الإدارية أو بالممارسات والأساليب التي تستخدمها المحاسبة الإدارية في سبيل تحقيق الأهداف المرجوة منها، وذلك عن طريق استعراض مفهوم الملائمة والانتقادات التي وجهت بأن المحاسبة الإدارية غير ملائمة للتغيرات التي حدثت في بيئة التصنيع الحديثة ، وذلك بأسلوب تحليلي لما جاء في الأدب المحاسبي .
- استعراض الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية لمعرفة المنافع الناتجة عن تبني أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة من قبل الشركات الصناعية ومدى إمكانية تطبيقها في الواقع العملي، والعوامل التي تساهم في إمكانية تبني مثل هذه الممارسات والأساليب الحديثة وهل يمكن الربط أو الانتفاع من جمع كل من الأساليب التقليدية والحديثة معا وكون كلا منهما مكملان لبعضهما البعض.

○ إجراء مسح ميداني على الشركات الصناعية السعودية لمعرفة مدى استخدام وتطبيق المحاسبين والإداريين لأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة والمستخدمة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات والمنافع المترتبة على

تطبيقها حيث أن الأساليب والممارسات التي تطبق بنجاح في الدول الصناعية المتقدمة قد لا تلقى نفس النجاح عند تطبيقها في الدول النامية والتعرف على التوجهات المستقبلية للشركات الصناعية السعودية في مجال تبني الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية والعوامل المؤثرة في مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة .

- دراسة الحديدي (2005) بعنوان " مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها على الأداء". هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى استخدام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في مجال اتخاذ القرارات ، والتخطيط ، والرقابة . كما هدفت أيضا إلى دراسة العلاقة بين درجة تطبيق الشركة لأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة وأدائها المالي. ومن أهدافها أيضا تحديد الصعوبات التي تعترض استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في اتخاذ القرارات والرقابة والتخطيط ، وكشف درجة التباين في مدى استخدام هذه الأساليب بين الشركات الصناعية الأردنية. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها:

○ بلغ متوسط نسبة استخدام الشركات لأساليب المحاسبة الإدارية % 66.6 بينما بلغ متوسط نسبة

استخدام الأساليب المتعلقة باتخاذ القرارات % 63.3 وفي نفس الوقت بلغ نسبة التخطيط والرقابة % 66.1 و % 70.2 على التوالي.

○ كما وجدت الدراسة أن استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المتعلقة بالمقارنات لنتائج أعمال الشركة مع السنوات السابقة هو الأكثر استخداما وبنسبة % 92.5 يليها الموازنات التشغيلية والمالية المختلفة فمحاسبة المسؤولية وتقارير الأداء.

○ ووجدت الدراسة علاقة معنوية بين استخدام أساليب المحاسبة الإدارية ككل وحجم الشركة.

- دراسة حسن (2006) بعنوان "الدور المعاصر للمحاسبة الإدارية تجديد أم تهديد". هدفت هذه الدراسة إلى بيان الدور المعاصر للمحاسبين الإداريين في ضوء المتغيرات الجديدة لبيئة الأعمال وما هي متطلبات العمل والمهارات المطلوب تطويرها من المحاسبين الإداريين لينسجم مع هذا التغيير. وقد أسفر عن هذه الدراسة مجموعة نتائج أهمها :
○ أن هناك تغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة تسببت بفقدان خاصية الملائمة في المعلومات التي تقدمها المحاسبة الإدارية الحالية والتي يتطلب منها ضرورة الاستجابة والتكيف مع تلك التغيرات، كما اتسمت ملامح بيئة الأعمال المعاصرة بتأثيرها بثلاثة أنماط تغير رئيسة فرضت الحاجة لتغير دور المحاسبين الإداريين والاستجابة لها تمثلت بكل مما يأتي (تكنولوجيا المعلومات، اتساع المنافسة وظهور الشركات المتعددة الجنسيات، النجاح الاستراتيجي للشركة الذي يعتمد على رضا الزبون في المدى الطويل)، وبناء على هذه النتائج أوصت الدراسة بضرورة أن يصبح المحاسب الإداري جزء من فريق إضافة القيمة للشركة ويشارك في صياغة وتنفيذ استراتيجياتها ويساهم في نقل الأهداف والأغراض الإستراتيجية داخل المقاييس الإدارية والتشغيلية، و التحرك بعيدا عن كون المحاسب الإداري ماسكا

للسجلات ليصبح مصمما لأنظمة المعلومات المحاسبية إلى جانب قيامه بدور الشريك في الشركة والذي يزود الإدارة العليا بالمشورة الحكيمة ويتفهم كافة نواحي العمل.

- دراسة مصطفى الجذب (2007) بعنوان دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي "تطبيق أسلوب ABC في إعداد موازنة الجامعة الإسلامية. هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نظام التكاليف المبني على الأنشطة بكل أبعاده والتعرف على مفهومه وخصائصه وميزاته ومقارنته مع نظام التكاليف التقليدي والهدف الأساسي من هذه الدراسة هو ، البحث في إمكانية استخدام أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة في المؤسسات التعليمية بداية ومن ثم البحث في إمكانية وجدوى إعداد الموازنة في الجامعة الإسلامية حسب الأسلوب المذكور. وخلصت الدراسة إلى أن الطريقة المتبعة حالياً في إعداد موازنة الجامعة الإسلامية تفتقر إلى الأسلوب العلمي وبالتالي تحرم الجامعة من الكثير من المزايا التي يمكن أن تحققها نتيجة استخدام الأسلوب العلمي، كما وتبين أن إعداد موازنة الجامعة الإسلامية حسب أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة يوفر أساساً سليماً لإعداد موازنة الجامعة بما يحققه من مزايا على صعيد الوفورات وإمكانية تخفيض المصاريف السنوية و توفير معلومات تفصيلية عن حجم التكاليف والوقوف على الأنشطة التي تضيف قيمة وتلك التي لا تضيف قيمة وبالتالي إمكانية إزالة أو تخفيض تكاليف تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة، كذلك يعتبر هذا الأسلوب أسلوباً أكثر منطقية في اعتباره أساساً سليماً للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

- دراسة إبراهيم صباح (2008) بعنوان واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة. هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، والتعرف على أكثر الأساليب تطبيقاً في هذه الشركات، وتحديد مجالات استخدامها، وأيضاً التعرف على الصعوبات والمعوقات التي تواجهها الشركات عند تطبيق هذه الأساليب.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها:

○ يتم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية 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 الإدارية الحديثة حيث أنها تطبق بنسب متفاوتة وأكثر الأساليب استخداماً أسلوب الجودة الشاملة. وتستخدم الشركات أساليب المحاسبة الإدارية بهدف التعرف المسبق لتكاليف الإنتاج وخفض التكاليف الإنتاجية وخفض عدد الوحدات الناتجة من الإنتاج وأيضاً في مجال التخطيط للإنتاج والرقابة عليه، إلا أنها تواجه بعض الصعوبات والمعوقات بنسبة متوسطة عند تطبيقها لأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة.

- دراسة محمد أبو محسن (2009) بعنوان مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة. هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى إمكانية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من 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 وجدي؛ لتعزيز الأداء المالي من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة .
 - ثالثاً: إن تدفق المعلومات المالية التشغيلية لأنظمة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) تعد 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.
- دراسة مصطفى جودة (2010) بعنوان مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة. هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، ومعرفة أي من تلك الأساليب الأكثر شيوعاً، ومجالات استخدامها. ولقد خلصت الدراسة إلى أن أكثر الشركات يوجد لديها تعريف واضح لمفهوم المحاسبة الإدارية ، وأن أكثر هذه الشركات يوجد بها أقسام مستقلة أو أشخاص مسؤولين عن تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، وأن استخدام أساليب المحاسبة الإدارية، في الشركات بشكل عام ضعيف، وخاصة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، حيث إن أغلبية الشركات تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية، إضافة إلى أن هذه الشركات ركز على الأهداف الرئيسية للمحاسبة الإدارية، التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية. كما خلصت لدراسة إلى ضرورة اهتمام الشركات باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية وخاصة الأساليب الحديثة منها، والعمل على زيادة إدراك المسؤولين في الشركات، لأهمية الدور الذي تلعبه المحاسبة الإدارية وتطوير أقسام المحاسبة الإدارية، والاهتمام بالتدريب والتعليم المستمر لرفع كفاءة المحاسبين الإداريين، والاهتمام بالبحث في المجالات المختلفة للمحاسبة الإدارية حيث يتجه التركيز في الوقت الحاضر إلى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.
- دراسة عبد الله الخليل (2012) بعنوان تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية". هدفت الدراسة إلى بيان تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية ، والتعرف على الصعوبات التي تعترض استخدام هذه الأساليب في الشركات المذكورة.

توصلت الدراسة إلى 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 إلى أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تقوم بتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بدرجة مرتفعة.
- أشارت نتائج التحليل إلى أن 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 إلى أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تعمل على تطبيق نظام بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الأداء بدرجة مرتفعة.

- دراسة عيسى أبو الحمام (2013) بعنوان أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين (PEX) وتأثيرها على الهيكل التمويلي لتلك الشركات. هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام الشركات المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على الهيكل التمويلي لتلك الشركات، وذلك من خلال قياس درجة ممارسة الشركات المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين ممارسة الشركات المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والتمويل بالدين لدى تلك الشركات، بينما أظهرت وجود علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين ممارسة الشركات المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والتمويل بحقوق الملكية لدى تلك الشركات، وكذلك علاقة عكسية مع التمويل بالأرباح المحتجزة لكنها لم تكن ذات دلالة إحصائية. وفي ظل هذه النتائج أوصت الدراسة بضرورة توعية الجهاز الإداري وخاصة الإدارة العليا للشركات الفلسطينية بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في تخفيض مخاطر الأعمال لديها، والاستفادة من هذا الأثر في الوصول لخفض مخاطر التمويل، وبالتالي تكلفته إلى الحد الأدنى.

- دراسة عبد الكريم جرادات (2014) بعنوان: مدى مساهمة المحاسبة الإدارية في اندماج المصارف التجارية. هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة المحاسبة الإدارية في اندماج البنوك التجارية، حيث تكون مجتمع الدراسة من جميع مدراء ورؤساء أقسام الإدارة العليا والدوائر المالية في البنوك التجارية، وتم أخذ عينه من مجتمع الدراسة تكونت من المحاسبين الإداريين ومدراء ورؤساء أقسام، المدراء الماليين، مدراء التدقيق، مدراء ورؤساء أقسام الحسابات، ورؤساء أقسام التحليل المالي، ومدراء ورؤساء أقسام إعداد القوائم المالية في البنوك التجارية. وقد توصلت الدراسة إلى أن المعلومات التي توفرها المحاسبة الإدارية تساهم في اندماج البنوك التجارية،

من خلال المراحل المتمثلة بـ (مرحلة التخطيط، مرحلة التفاوض، مرحلة الإنهاء والتكامل، مرحلة تقدير وتحديد الآثار المتولدة عن الاندماج). توصي هذه الدراسة بضرورة تعزيز الاعتماد على المحاسبة الإدارية وأدواتها في اندماج البنوك التجارية، إضافة إلى ضرورة اعتماد كوادرات المحاسبة الإدارية على نتائج الدراسة دليلاً يقدم المساعدة والإرشاد لها خلال تأدية وظائفها.

11. مميزات الدراسة:

1. جاءت هذه الدراسة للتعرف على مدى مساهمة أساليب المحاسبة الإدارية في مساعدة إدارة الشركات في عمليات التخطيط، التوجيه، الرقابة وتقييم الأداء، واتخاذ القرارات الرشيدة، حيث تناولت أدوات المحاسبة الإدارية والتي تعتبر من الأدوات ذات الأهمية بالنسبة للمنشأة، إذا ما تم تفعيلها وتطبيق مضمونها النظري عملياً.
2. ما يميز هذه الدراسة باعتقاد الباحث بأنها تعتبر من المواضيع الجديدة، والتي لم تنطرق إليه أية دراسات سابقة في الجامعات الجزائرية على الرغم من أهميتها، فمعظم الدراسات السابقة ركزت على مدى استخدام وتطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية في القطاعات المختلفة حيث بحثت في عموم أدوار المحاسبة الإدارية داخل المنظمات، وخاصة في دورها الكبير في صنع واتخاذ القرارات. كون أن الشركات الصناعية الجزائرية تواجه وضعاً تنافسياً شديداً، وهناك عدم تكافؤ بينها وبين الشركات الدولية وذلك لظهور بيئة صناعية حديثة ألفت بمسؤوليات على هذه الشركات نحو تطبيق أساليب محاسبة إدارية طويلة الأجل.
3. كما ما يميز هذه الدراسة أيضاً أنها تحاول ربط استعمالات المحاسبة الإدارية بتوفير المعلومات الملائمة لإدارة الشركة.
4. تسلط الضوء على أهمية استخدام بعض أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية والتي لم تنطرق لها الدراسات السابقة.
5. أن الدراسات السابقة تتفق على فحص أهمية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية من أجل المساعدة في عمليات التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات، أما هذه الدراسة تقوم بربط استعمالات أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة بالخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة.
6. أن الدراسات السابقة كانت تأخذ الموضوع بصورة عامة دون التفصيل بينما هذه الدراسة أكثر تفصيلاً، أي أنها شاملة بحيث تغطي أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة و ميزات و مميزات استخدامها، ويتضح ذلك من خلال أهداف الدراسة.

7. تقسيمات البحث :

ل للوصول إلى هدف الموضوع، تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول وخاتمة، حيث نتناول بالدراسة في الفصل الأول الأسس النظرية للمحاسبة الإدارية بحيث نتطرق في المبحث الأول إلى نشأة المحاسبة الإدارية، تطورها التاريخي

،مفهومها و تعريفها.ثم نستعرض في المبحث الثاني خصائص، سمات، مهام ووظائف المحاسبة الإدارية وفي آخر هذا الفصل نقوم بدراسة أهداف و دور المحاسبة الإدارية وعلاقتها بالأنظمة المحاسبية والعلوم الأخرى.

خصصنا الفصل الثاني لتحليل أساليب المحاسبة الإدارية ومجالات استخدامها في الشركات الصناعية من خلال التعرف في المبحث الأول على أساليب المحاسبة الإدارية في مجال التخطيط وفي المبحث اللاحق ثم التطرق إلى أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة وتقييم الأداء، وفي المبحث الثالث تعرفنا بالتفصيل على أساليب المحاسبة الإدارية في مجال إتخاذ القرارات.

عرضنا في الفصل الثالث و الأخير دراسة تطبيقية على مجموعة من الشركات الصناعية في الجزائر، حيث خصص المبحث الأول لمعرفة منهجية الدراسة الميدانية بينما تناولنا في المبحث الثاني تفرغ البيانات و المعالجة الإحصائية وفي المبحث الثالث إلى اختبار الفرضيات و في نهاية الفصل بينا في المبحث الرابع مناقشة النتائج و التوصيات.

الفصل الأول: الأسس النظرية للمحاسبة الإدارية:

تمهيد:

تعد المحاسبة الإدارية تطور حديث في المحاسبة غير من مفهوم العلاقة الموجودة بين المحاسبة وإدارة المؤسسة بحيث جعل المحاسبة تأخذ دوراً أكثر فعالية و إيجابية في إدارة المؤسسات مما كان عليه الأمر السابق، فالعمل الرئيسي للمحاسبة المالية كان ولا زال تسجيل العمليات اليومية في سجلات خاصة ثم تبويبها وتنظيمها حسب أسس و أعراف متفق عليها تستخلص منها في النهاية نتائج معينة بصورة حسابات تسمى بالحسابات الختامية، وتهدأ هذه النتائج عادة في نهاية فترة معينة من عمر المؤسسة، وبهذا تكون هذه الحسابات نتائج أعمال المؤسسة حصلت في الماضي. وبالرغم من أهمية هذه النتائج بالنسبة لإدارة المؤسسة فهي لا تستطيع على ضوءها اتخاذ التدابير اللازمة لتجنب الأخطاء التي حصلت فعلاً خلال الفترة التي تخص تلك الحسابات بالنظر لفوات الأوان. إن فائدة هذه الحسابات بقدر ما يتعلق الأمر بإدارة المؤسسة هو زيادة خبرة الإدارة بأحوال المؤسسة واستخدام المعلومات الواردة فيها للإعداد للحاضر و المستقبل ، وقد تستخدم أيضاً كأساس للمقارنات مع السنوات اللاحقة. إلا أن التطور الذي حصل في إدارة المؤسسات و الذي جعل من الإدارة علماً قائماً بذاته وضع على عاتق الإدارة وظائف جديدة تطلبت البحث عن السبل التي تتيح لها فرصة مواجهة المعضلات الإدارية عند أو قبل حدوثها لاتخاذ القرار المناسب وأن تعد العدة لمواجهة الظروف الاقتصادية وغير الاقتصادية المحيطة بالمؤسسة والتي تتسم عادة بالتعقيد و التغيير المستمر. وبالنظر للعلاقة الوثيقة بين إدارة المؤسسات و المحاسبة ولكي يواكب العلم الأخير التطور الجديد أصبح لزاماً عليه أن يتكيف مع هذه الظروف ليصبح بإمكانه تقديم الخدمات اللازمة للإدارة للقيام بمهمتها الجديدة فنشأ ما نسميه اليوم بالمحاسبة الإدارية.

ولتوضيح ذلك وتقديم عرض أكثر تفصيلاً ، سنحاول من خلال هذا الفصل الإلمام بجوانب المحاسبة الإدارية وما يتعلق بها من إعطاء نظرة شاملة عن ماهية المحاسبة الإدارية ، وهذا بالتطرق إلى نشأة والتطور التاريخي للمحاسبة الإدارية و مختلف مفاهيمها و تعريفها و هذا سنحاول ذكره من خلال المبحث الأول.

ثم نتناول في المبحث الثاني خصائص و سمات و مهام ووظائف المحاسبة الإدارية. لنصل في الأخير إلى المبحث الثالث والمتمثل في علاقة المحاسبة الإدارية بالأنظمة المحاسبية و العلوم الأخرى ، وهنا تم التطرق إلى علاقة المحاسبة الإدارية و علاقتها بالمحاسبة المالية و محاسبة التكاليف و كذا علاقتها بالعلوم الأخرى الاقتصاد و الإدارة والأساليب الكمية .

المبحث الأول: نشأة المحاسبة الإدارية، تطورها التاريخي، مفهومها و تعريفها:

المطلب الأول: نشأة المحاسبة الإدارية، وتطورها التاريخي :

1. نشأة المحاسبة الإدارية:

يمكن القول أن بدايات التفكير بالمحاسبة الإدارية كفرع من فروع المعرفة المحاسبية قد نشأ نتيجة حاجة الوحدات الاقتصادية إلى بيانات ومعلومات، تساعد في حل المشكلات الكبيرة التي تتعلق بالقرارات المستقبلية والتخطيط لها خلال فترة زمنية أطول من الفترة المالية الواحدة التي كانت تغطيها محاسبة التكاليف، إضافة إلى ضرورة وجود نظام

مسؤول عن تجميع ومعالجة البيانات وتهيئتها كمعلومات يمكن أن تحقق الاستفادة من قبل مستخدميها الذين لهم علاقات . مباشرة أو غير مباشرة . مع الوحدة الاقتصادية المعنية، ومن هنا يمكن القول أن ظهور المحاسبة الإدارية كان " استجابة لحاجة الإدارة العلمية الحديثة إلى نوعية معينة من المعلومات المحاسبية اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وكذلك المساهمة بدور أكبر في حل المشكلات الإدارية التي يمكن أن تواجهها إدارة الوحدة الاقتصادية، وعلى هذا الأساس أخذت توصف المحاسبة الإدارية بأنها " امتزاج عملي بين المحاسبة والإدارة " ¹.
وأن تطور الحاجة إلى تفصيل وتحليل أكثر للبيانات والمعلومات المحاسبية لتلبية الاحتياجات الداخلية والخارجية، قد تطلب أن يكون هناك اندماجا وتكاملاً بين نظم المعلومات الفرعية على مستوى الوحدة الاقتصادية وخاصة بين نظامي المعلومات الأساسيين في أي وحدة اقتصادية، وهما نظام المعلومات المحاسبية AIS (بكافة نظمه الفرعية) ونظام المعلومات الإدارية MIS (بكافة نظمه الفرعية) انطلاقاً من أن وظائف المحاسبة والإدارة تكمل بعضها بعضاً، وإنهاء الفكرة الخاطئة بأن المحاسبة أداة لخدمة إدارة الوحدة الاقتصادية التي حلت محلها فكرة أن كلاً من المحاسبة والإدارة أداتين تنفيذيتين في خدمة أهداف الوحدة الاقتصادية، فالمحاسب ليس مسؤولاً عن حل مشكلات الوظائف الإدارية بل يشارك الإدارة في حل المشكلات التي تجابه الوحدة الاقتصادية.²
كما أن المحاسب إذا ما كان يعمل كجزء من الإدارة الأساسية فإنه سوف يساهم في إضافة قيمة إلى العمل الإداري.³
وعليه فإن الأمر قد تطلب تطور نظم المعلومات الفرعية ضمن الوحدة الاقتصادية بحيث تعمل تحت نظام كلي ومتكامل للمعلومات أطلق عليه : النظام المتكامل للمعلومات المحاسبية والإدارية والذي يتمثل بنظام المحاسبة الإدارية .MAS

2. التطور التاريخي للمحاسبة الإدارية:

عرفت المحاسبة الإدارية مراحل تطور عديدة نتيجة للعديد من العوامل الاقتصادية والسياسية والقانونية والاجتماعية. تمتد جذور المحاسبة الإدارية إلى القرن التاسع عشر عندما ظهرت حاجة الإدارة إلى معلومات عن التكاليف في كل من صناعة الغزل والنسيج وصناعة الحديد والصلب وغيرها من الصناعات القائمة على الحجم الكبير للإنتاج، إذ تركز الاهتمام على تكلفة المواد والأجور بالدرجة الأساس، ومن ثم توسع الاهتمام ليشمل التكاليف الإضافية والتي يطلب تخصيصها على المنتجات وبما يساهم في تحديد تكلفة المخزون السلعي بشكل أفضل. والاهتمام بتطوير وسائل التحليل التكاليفي لخدمة أهداف التخطيط والرقابة. واتخاذ القرارات وتحليل التعادل ثم استخدام الأساليب الرياضية والإحصائية بشكل واسع ليرتفع مستوى الدقة في معلومات التكاليف ⁴.

ومع بداية ستينيات القرن العشرين بدأ تدفق جديد في أدبيات المحاسبة الإدارية، حول تطبيق النماذج الكمية على مشاكل متنوعة في التخطيط والرقابة، وهو الأمر الذي حفزه التطور الحاصل في أساليب بحوث العمليات، والذي قدم أدوات تحليلية لدعم القرارات الخاصة بتحديد المزيج الإنتاجي الأمثل، وقرارات التصنيع أو الشراء. واهتمت بدراسة

¹ الحارس أسامة، المحاسبة الإدارية، ط1 ، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 15.

² مكرم عبد المسيح باسيلي، المحاسبة الإدارية مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، ط 3، المكتبة العصرية، ج. م.، 2001، ص 41

³ D.C.Basu, cost & Management Accountants, Vision in the Emergin Environment, The Management Accountant , January, 2001, P 24 .

⁴ جاريسون، ري اتش، نورين اريك، المحاسبة الإدارية. الطبعة العربية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، مراجعة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، السعودية، 2002، ص 25.

قرارات التمويل الاستثماري، حيث كانت الإدارة المحاسبية مشغولة بالعلاقات المالية الخارجية، وتكلفة رأس المال، تاركة بذلك فجوة بينها وبين متطلبات الإدارة. والاهتمام بتطوير وسائل التحليل التكاليفي لخدمة أهداف التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات⁵.

وزاد الاهتمام بمحاسبة التكاليف المعيارية باعتبارها الأساس العلمي لأعداد الموازنات التخطيطية، فأصبح النظام المحاسبي لا يهتم بالأحداث الفعلية فقط وإنما يمتد اهتمامه للتنبؤ بالمستقبل ومحاولة التوقع لما سيكون عليه لمساعدة الإدارة في وضع الخطط المناسبة. وللتغلب على مشاكل التوزيع الاعتباطي والتقدير الشخصي لعناصر التكلفة الثابتة والمتغيرة، اقترح كابلن استخدام طرق إحصائية لتقدير سلوك التكاليف في ظل أسلوب السلاسل الزمنية⁶. ولكي تكون المحاسبة أكثر أهمية للمجتمع ظهرت الحاجة لأن تتعامل مع علوم أخرى، لتوفير معلومات عن الماضي والحاضر والمستقبل، وعن مختلف أوجه النشاط بهدف تحقيق الرقابة الإدارية لعملية اتخاذ القرارات، فأدخلت مفاهيم العلوم السلوكية في إعداد الموازنات التخطيطية. ولمعالجة جوانب القصور في قرارات الموازنة الرأس مالية الخاصة بإهمال ظروف عدم التأكد والمخاطرة، اتجهت أساليب المحاسبة الإدارية إلى استخدام نظرية الاحتمالات ونظرية القرار الإحصائي وأساليب التباين وأسلوب قيمة المعلومات المثالية كأساس لاتخاذ قرارات الموازنة الرأس مالية⁷. أما في السبعينات برز اهتمام المحاسبة الإدارية بالتخطيط للاستثمارات طويلة الأجل وإعداد الموازنات التخطيطية لذلك من خلال إعداد سلسلة من الموازنات التخطيطية للمبيعات والإنتاج والتكاليف وذلك لظهور وتطور محاسبة التكاليف⁸. ثم تبعها في العقد الأخيرين من القرن التاسع عشر الاستفادة من حركة الإدارة العلمية لتحسين كفاءة العمليات الإنتاجية وجعلها أكثر معيارية والتوصل إلى ما يسمى بالتكاليف المعيارية التي كان لها الأثر في أنظمة محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية⁹.

وفي الثمانينيات شهدت اهتماماً كبيراً بدراسة تكلفة رأس المال، وتنوع الحقيبة المالية فضلاً عن الاهتمام بأخذ عنصر التضخم بعين الاعتبار. أما في التسعينات فقد تميزت المحاسبة الإدارية بصناعة المعلومات خدمة للقرارات الإدارية. فكان ذلك بداية ولادة مدرسة جديدة اهتمت بتطوير الأنظمة المحاسبية كإطار معبر لاستخدام البيانات المحاسبية والإدارية لرسم السياسات الاستثمارية. وفي نهاية القرن نفسه تم تطوير أسلوبين للمحاسبة الإدارية هما (الموازنات) لتنسيق وموازنة التدفق الداخلي للموارد من المواد الخام مع المستهلك النهائي، و (العائد على الاستثمار) والذي من خلاله استطاع توجيه تركيز الإدارة على إنتاجية وأداء رأس المال والبحث عن فرص أكثر إنتاجية لرأس المال وكان للعائد على الاستثمار دور مهم في تقييم أداء الأقسام في المنظمة لغاية عام 1925 ليتبعه تطوير كافة ممارسات المحاسبة الإدارية من محاسبة التكلفة عن المواد والعمل والتكاليف الإضافية، والموازنات التشغيلية وموازنات

⁵ Kaplan, R., and Norton, D., The Balanced Scorecard Measures That Drive Performance. Harvard Business Review, Jan-Feb, 1992, p. 404.

⁶ Kaplan, R., The Evaluation of Management Accounting. The Accounting Review, July, 1984, p. 396.

⁷ Scapens, R., Management Accounting—A Survey Paper. Published Paper Commissioned by SSRC, May, 1982, p. 29.

⁸ آل آدم، يوحنا، الرزق صالح، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية الحديثة. دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2000، صص 12-13.

⁹ السبوع، سليمان، استخدام نظام ABC وأساليب ABM لاتخاذ القرار وتقييم أداء المنظمة. رسالة دكتوراه، غير منشورة، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، بغداد، العراق، 2000، ص ص

النقد والدخل ورأس المال، الموازنة المرنة وتنبؤات المبيعات والتكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات وأسعار التحويل ومقاييس أداء الأقسام وغيرها¹⁰.

إن البناء الفكري للمحاسبة الإدارية لم يتبلور بشكل نهائي وما زال في مرحلة التطوير. ولكي نصل إلى بناء فكري مستقر ومتطور للمحاسبة الإدارية فإنه لا بد من إجراء المزيد من البحوث النظرية. وأن الخطوة الأولى لتطوير البناء الفكري للمحاسبة الإدارية هو تغيير أهداف المحاسبة الإدارية وفقاً للتغير في الظروف الاقتصادية والإنتاجية الحديثة. وأن التغير في الأهداف سوف يؤدي إلى تغيير الفروض والمفاهيم التي كانت سائدة بالإضافة إلى تغيير الأساليب التقليدية المطبقة حالياً والتي تدرس في كل كتب المحاسبة الإدارية¹¹.

إن للمحاسبة الإدارية دوراً هاماً ومؤثراً في مختلف جوانب الحياة الاقتصادية، وعليها أن تنهض لتواكب متطلبات المجتمع واحتياجات المديرين التي تتغير بوتيرة متسارعة، فنحن نواجه في القرن الحادي والعشرين حقبة جديدة تشهد طفرة معلوماتية عارمة، ولما كانت المحاسبة وليدة الحاجات الاقتصادية بات من الضروري لها أن تأخذ في حسابها التطورات التقنية الهائلة التي نراها اليوم. لقد اجتاحت العالم في الماضي ثورة صناعية تبعها ثورة تكنولوجية وقد خلفتا وراءهما أعداداً هائلة من الوحدات مختلفة الأنشطة، ومنها الشركات العملاقة متعددة الجنسيات، وإنتاج أصنافٍ متنوعة من السلع والخدمات عالية التقنية والتعقيد، فبعد عصر تكنولوجيا المعلومات والاتصالات أفرزت هناك تقنيات جديدة يتعامل معها المحاسبون في مواجهة هذا العصر المعلوماتي الجديد كان لا بد للمحاسبين الإداريين أن يكونوا موظفين رئيسيين مهتمين بتطوير معلومات ذات جودة وملائمة لاتخاذ القرارات، ويتم توزيعها في الوقت المناسب إلى جانب أهمية مواكبة المحاسبة الإدارية باعتبارها المصدر الأساسي للمحافظة على القدرة التنافسية للتطور والتكيف مع تلك التغيرات، فلا سبيل للمحاسب الإداري إلا أن يمتلك مجموعة من المعارف والمهارات لتكون غير محددة بالجوانب الفنية فقط، بل أيضاً بجوانب الإبداع والتفكير وإيجاد الحلول المسبقة للمشاكل التي تواجه المنظمات أثناء صنع القرار، إذ سيجد المحاسبون الإداريون الذين لا يستطيعون التكيف مع تلك التغيرات أنه من الصعوبة المنافسة في هذه المهنة المتوسعة، ولن يتمكنوا من تقديم خدمات مهنية بنوعية جيدة مما يعرضهم إلى تهديدات قد ينتج عنها عدم إمكانية احتفاظهم بالوظائف التي يمارسونها اليوم. لذا فإن الحاجة لمعلومات محاسبية جديدة لاتخاذ القرارات كانت محدودة واقتصرت في توفير ما يحتاجه المديرون من معلومات لاتخاذ القرارات الروتينية، والتي كانت تمثل النوع السائد من القرارات بشكل واسع دون محاولة التأثير على سلوك أولئك المديرين، كما كان التركيز في معلومات المحاسبة الإدارية يتوجه بنتبع استهلاك الموارد وتحديد السياسة المثلى التي تحقق الاستغلال الأمثل للموارد، ولم يكن يتوجه إلى البيئة الخارجية في تحديد السياسات المستقبلية¹².

¹⁰ لسبوع، سليمان، مرجع سابق ذكره ص 17-18.

¹¹ الدهراوي، كمال الدين مصطفى، اتجاهات معاصرة لتطوير البناء الفكري للمحاسبة الإدارية. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 1998، ص 20.

¹² علي، حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة. الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 8-10.

المطلب الثاني: مفهوم وتعريف المحاسبة الإدارية:

1. المفاهيم المختلفة للمحاسبة الإدارية:

نظرا لحدائثة المحاسبة الإدارية كفرع من فروع المحاسبة مازال هناك اختلاف حول مفهومها. وبالتالي ظهرت مفاهيم وأراء متعددة كل أعطى مفهوما خاص منها:¹³

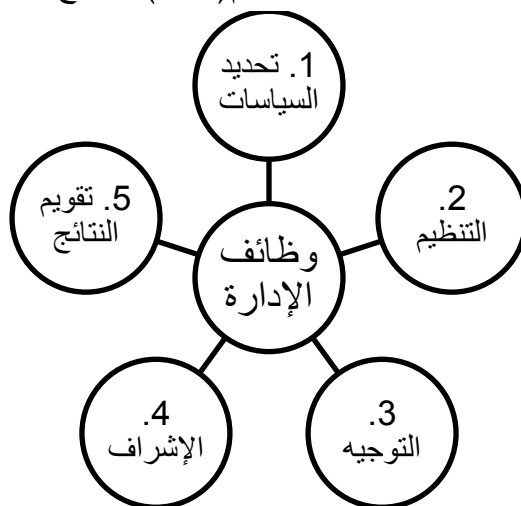
(أ) **المفهوم الأول:** تعتبر المحاسبة الإدارية مجرد تطوير البيانات المحاسبة المالية. بما يتناسب مع احتياجات الإدارية، إذا تبدأ من حيث تنتهي المحاسبة المالية، وبالتالي لا تحتاج إلى مجموعة دفترية خاصة بل بعض الكشوف و القوائم الإحصائية لإعادة عرض البيانات و تحليلها بشكل يلبي حاجة الإدارة.

(ب) **المفهوم الثاني:** يستند إلى وجود علاقات متوازنة وارتباط وثيق بين وظائف الإدارة ووظائف المحاسبة. هناك دور للإدارة تقابلها دور للمحاسبة. فوظائف الإدارة حسب هذا المفهوم تتلخص في النقاط الخمس التالية:

1. تحديد سياسات و أهداف المشروع: وضع الأهداف الرئيسية ورسم طرق وأساليب تحقيقها.
2. تنظيم نشاطات المشروع وعمل الأفراد بشكل يخدم تحقيق السياسة المرسومة.
3. إصدار التوجيهات الكفيلة بتوجيه النشاطات في الطريق السليم.
4. الإشراف على نشاط العاملين و تنسيق الأعمال.
5. تقييم النتائج و الأداء.

ويمكن توضيح ذلك في الشكل الموالي:

شكل رقم (01) يوضح وظائف الإدارة



المصدر: إعداد الباحث

ومقابل وظائف الإدارة هناك وظائف مقابلة للمحاسبة متناظرة في مراحلها مع دورة الإدارة:

1. إعداد الموازنات التخطيطية.
2. تصميم النظم المحاسبية و القيام بالعمليات التنظيمية اللازمة لقيامه بمهامها على الوجه الأكمل.

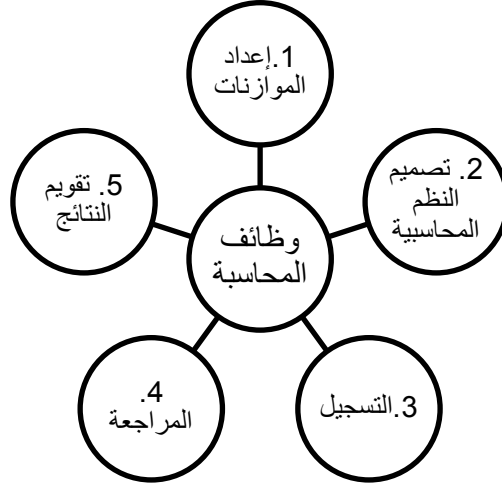
3. تسجيل الأحداث المالية للمشروع.

4. المراجعة الداخلية و الخارجية.

5. تفسير وتحليل النتائج و تقديم التقارير اللازمة.

ويمكن توضيح ذلك في الشكل الموالي:

شكل رقم (02) يوضح وظائف المحاسبة



المصدر: من إعداد الباحث.

مما سبق نستنتج العلاقة بين وظائف الإدارة و المحاسبة:

1. هناك علاقة وثيقة و متناظرة بين تحديد السياسات و إعداد الموازنات، فالموازنات هي تعبيراً رقمياً عن سياسات الإدارة.

2. هناك تقابل و تعادل بين التنظيم الإداري و تصميم النظم المحاسبية.

3. هناك مقابل إصدار التوجيهات الإدارية و عمليات تسجيل الأحداث المالية.

4. الإشراف الإداري يقابله عمليات المراجعة الداخلية و الخارجية.

5. مقابل تقييم النتائج و الأداء على المستوى الإداري هناك تحليل و تفسير و تقديم التقارير اللازمة لذلك.

من هذا التقابل و التناظر تبين أن أعمال الإدارة و المحاسبة تمتزج في عملية واحدة. وهذا ما يسمى بالمحاسبة الإدارية و يخلص المشروع من الاعتماد على القرارات الحديثة و الانتقال إلى مرحلة القرار الرشيد.

ج) المفهوم الثالث: الإدارة و المحاسبة يشكل جزء من الأدوات التي تخدم الأهداف التي يسعى المشروع لتحقيقها وأن هناك تكامل، فالإدارة وجدت لخدمة المحاسبة ولا العكس.

فالمحاسبة الإدارية وفقاً لهذا المفهوم تهتم بدراسة و وضع البيانات اللازمة للإدارة و البيانات و القرارات الإدارية اللازمة للمحاسبة، و تدمج هاتين المهمتين في إطار واحد يركز على التخطيط و الرقابة بشكل يخدم تحقيق أهداف المشروع و تحتاج إلى وسائل اقتصادية و إحصائية و رياضية لإتمام دورها.

2. تعريف المحاسبة الإدارية: إن من بين تعريف المحاسبة الإدارية:

(أ) **التعريف الأول:** لقد عرفت المحاسبة الإدارية بأنها " القسم المحاسبي الذي يتعامل بشكل محدد مع الكيفية التي يتم بها استخدام البيانات المحاسبية و المعلومات المالية الأخرى في إدارة الأعمال، الوحدات الحكومية، والوحدات غير الهادفة للربح.¹⁴

(ب) **التعريف الثاني:** عرفت المحاسبة الإدارية بأنها " عملية تحديد، قياس، تجميع، تحليل، إعداد، تفسير، وتوصيل المعلومات المالية المستخدمة من قبل الإدارة للتخطيط، التقييم، والرقابة داخل المنظمة وللتأكد من الاستخدام المناسب و المسائلة لمواردها".¹⁵

(ج) **التعريف الثالث:** وقد عرفت المحاسبة الإدارية بأنها " عملية تحديد وقياس و تجميع وتحليل وإعداد وتفسير وتوصيل المعلمات (المالية و التشغيلية) المستخدمة من قبل الإدارة للتخطيط والتقييم و الرقابة ضمن منطقة ما، وبما يضمن الاستخدام المناسب و المسائلة عن مواردها وتتضمن المحاسبة الإدارية كذلك إعداد تقارير مالية للمجموعات غير إدارية كحملة الأسهم والدائنون و المكاتب الرسمية و السلطات الضريبية.¹⁶

(د) **التعريف الرابع:** كما عرفت أيضا المحاسبة الإدارية على أنها " عملية تحديد وقياس و إبلاغ و تحليل المعلومات عن الأحداث الاقتصادية للمنظمة أو عملية توفير معلومات مالية و تشغيلية لمدراء و منتسبي المنظمة وهذه العملية يجب أن تشتق من الحاجات للمعلومات للأقسام الداخلية للمنظمة التي يجب أن ترشد قراراتهم الاستثمارية و التشغيلية.¹⁷

المبحث الثاني: خصائص، سمات، مهام ووظائف المحاسبة الإدارية:

المطلب الأول: خصائص وسمات المحاسبة الإدارية:

1. خصائص المحاسبة الإدارية: إن من خصائص المحاسبة الإدارية:

(أ) **الملائمة:** إن ملائمة المعلومات المحاسبية لموضوع الاستخدام تكون ذات دلالة مهمة بحيث يمكن الاستفادة منها عند دراسة المشكلة و اتخاذ القرارات بشأنها كلما ركزت المعلومات المحاسبية على ذات الموضوع كلما نجم عن ذلك اختصار للوقت و الجهد . و من هنا تبرز أهمية المعلومات المحاسبية الإدارية في مجال اتخاذ القرار و الرقابة و لذلك تكون هذه المعلومات مبنية على الاعتبارات التالية :

- جمع و قياس البيانات المتعلقة بالنشاط .
- تصنيف و تبويب تلك البيانات بصيغ تتلاءم و التشغيل .

¹⁴ Hilton ,Ronald W ;Management Accounting,4th ed,NewYork,Mc Growhill ,1999 ,P :4

¹⁵ Bhattacharyya&Dearder,John :Accounting for Management :Text And Cases , printed at Kaykay printers,Delhi ;1996 ;p :3

¹⁶ IFAC,1997 ;Naa,Stetement On Management Accounting No.1B :Objectives of managements Accounting from managements Accounting (US) ;November,1982,p :57

¹⁷ Atkinson Anthony A. & Bankar D Rajiv ;Management Accounting,3rd ed,2000, printic Hall. ;P :3

- تلخيص المعلومات بما يتلاءم و اتخاذ القرارات .

ب) **التوقيت** :و يعني أن الحاجة للمعلومات المحاسبية ترتبط بوقت استخدامها فلو فرضنا أن المنظمة تعاقدت مع أحد عملاءها بتزويده بالمنتجات بفترات منتظمة كل أول شهر بناء على طلبه لهذا يستدعي الأمر على الحصول على معلومات محاسبية تختص بتكلفة تلك المنتجات لكل فترة محاسبية و هذا يعني تحديد ربح المنظمة من هذا التعاقد و عليه تقاس جدوى الارتباط في مثل هذه الحالة.

و بالتالي فالتوقيت المناسب هو الذي يعطي المعلومات قيمة أو تفقد فاعليتها إذا قدمت في توقيت غير مناسب و التوقيت المناسب هو درجة توقيت قابلية تحول القرارات المتخذة بواسطة مستخدم المعلومات إلى قرارات فعالة .

إذن ليس المهم هو التوقيت المناسب فقط بل درجة التوقيت المناسب لأن هذا التوقيت له تأثير على قيمة المعلومات التي تصل لمتخذ القرار في الوقت المناسب و لها صفة الاستمرارية لدقتها .أفضل كثيرا من المعلومات التي تصل إلى متخذ القرار في التوقيت المناسب و ليس له صفة الاستمرارية لعدم دقتها. 18

ج) **الدقة** :لا شك أن المعلومات المحاسبية التي يحتاج إعدادها إلى فترة زمنية طويلة لتقديمها إلى مستخدميها . تتميز بدرجة مرتفعة من الدقة .تفضل نظريتها التي يحتاج إعدادها إلى فترة زمنية قصيرة و تتسم بدرجة أقل من الدقة ،حيث تزداد بها الأخطاء البشرية نظرا للعجلة في إعدادها كما تؤثر درجة الدقة في المعلومات عن قيمة تلك المعلومات ،و مقدار الانتفاع منها مستقبلا بصفة مستمرة و قد أغنتنا بيئة التصنيع الحديثة ،و استخدام الحاسبات الآلية على نطاق واسع عن التضحية بأحدهما بل أتسمت بالجمع بين الدقة و التوقيت المناسب و الشمول.

د) **المصداقية**:هنا يثار تساؤل فحواه درجة الوثوق في المعلومات و محتواه درجة الموضوعية عند تجميع المعلومات و ابتعادها عن التغيير بدرجة معقولة ترفع من مقدار مصداقية المعلومات . فلاشك أن زيادة درجة الوثوق في المعلومات تعني زيادة درجة الموضوعية و انخفاض درجة التغيير و العكس صحيح لذلك ينبغي أن يعمل معدو المعلومات على التحسين المستمر لدرجة المصداقية بتحسين درجة الموضوعية بمعدل أسرع من درجة الذخيرة .

هـ) **اقتصاديات المعلومات** :وفقا لمبدأ التكلفة و المنفعة ينبغي أن تكون منافع استخدام المعلومات أكبر من تكلفة الحصول عليها ،أي ينبغي أن تكون عملية الحصول على المعلومات لها مبرر اقتصادي أي أن قيمة المعلومات تكون أكبر من تكلفة المعلومات كما بينا من قبل .

و) القابلية للقياس و الاستخدام :يجب أن تكون المعلومات يمكن قياسها قياسا ماليا أو كميا أو وصفا سواء كان قياسا لكمية المعلومات أو تكلفة أو قيمة المعلومات مع الأخذ في الاعتبار العوامل المؤثرة في مدى صدق و دقة و سلامة المعلومات المحاسبية¹⁹ .

2. سمات المحاسبة الإدارية: أما المقصود بالسمات المحاسبة الإدارية²⁰:

1- إن المحاسبة الإدارية موجهة لخدمة الأطراف الداخلية حيث تركز على إعداد التقارير للمستخدمين الداخليين (الإدارة).

2- 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.

3- إن الهدف من المحاسبة الإدارية هو خدمة الإدارة في ممارسة وظائفها المختلفة من تخطيط و اتخاذ قرارات ورقابة.

المطلب الثاني: مهام ووظائف المحاسبة الإدارية:

1. مهام المحاسبة الإدارية :²¹

من مهام المحاسبة الإدارية:

- جمع البيانات المالية و غير 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 الفترية .

2. وظائف المحاسبة الإدارية :

هي نفس وظائف الإدارة حيث إنها تقوم بـ :²²

- التخطيط : للعمل ووضع الآليات المسبقة لنظام المحاسبية الإدارية وأيضا وضع أهداف معينة تلزم الإدارة بتنفيذها لتحقيق الهدف المرجو منها .
- التوجيه : من خلال نصح الإدارة وإمدادها للبيانات التي تساعد في اتخاذ القرارات .
- التنسيق : تنسيق الجهود بين الأقسام المختلفة وتنسيق الجهود ما بين الإدارات المختلفة .

¹⁹ مكرم عبد المسيح باسلي، المحاسبة الإدارية الأصالة و المعاصرة، المكتبة العصرية للنشر و التوزيع، مصر، سنة 2008، ص 16.

²⁰ مصطفى يوسف كافي وآخرون، مرجع سابق ذكره، ص 18

²¹ مصطفى يوسف كافي وآخرون، مرجع سابق ذكره، ص 24

²² المرجع السابق الذكر، ص 24

- الإشراف : الإشراف على تنفيذ الخطط والأهداف و الإستراتيجيات .
- الرقابة : من خلال المتابعة و التغذية العكسية أو المرتدة و تحليل الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية بشأن بعض الأمور التي تستوجب العناية.

المبحث الثالث: أهداف و دور المحاسبة الإدارية وعلاقتها بالأنظمة المحاسبية والعلوم الأخرى:
المطلب الأول: أهداف ودور المحاسبة الإدارية :

1. أهداف المحاسبة الإدارية:

- يمكن تلخيص الهدف الأساسي من نظام المحاسبة الإدارية في انه:
- توفير المعلومات المناسبة في مساعدة الإدارة على اتخاذ قرارات رشيدة. "والمقصود بالمعلومات البيانات التي خضعت للتحليل والتمحيص بناء على مبادئ وطرق علميه. والمعلومات المناسبة هي التي تصل إلى الإدارة في وقت مناسب لاتخاذ القرار، أي قبل اتخاذ القرار بفترة كافية للدراسة والتفكير ولكي تقوم إدارة المنشأة بأنشطة التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات تحتاج إلى معلومات مختلفة تحصل عليها من مصادر متنوعة سواء الخبراء الماليين أو الاقتصاديين أو إدارات الإنتاج والمشتريات والمخازن والتسويق والمحاسبين بالمنشأة. ومن الأهداف الرئيسية لنشاط المحاسبة الإدارية ما يلي23:
- الوقت الذي تصل فيه المعلومات بالنسبة لوقت اتخاذ القرار: توفير المعلومات اللازمة لمساعدة المديرين في اتخاذ القرارات والتخطيط، فعلى سبيل المثال: " قرار افتتاح خط إنتاجي جديد يتأثر بالتقديرات الخاصة بتكلفة إنشاء الخط وتكلفة المحافظة عليه خلال تشغيله، وأيضا تقديرات التكاليف والإيرادات المرتبطة بالتشغيل والتي تساعد في عملية إعداد الموازنة الخاصة بهذه الخط."
- مدى نجاح المعلومات في تخفيض حالة عدم التأكد عند متخذ القرار :مساعدة المديرين في الرقابة على الأنشطة التشغيلية، وتتم عملية الرقابة من خلال توافر بيانات مقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط المحدد بالموازنة ثم تحديد الفروق أو الانحرافات وتحليل أسبابها واتخاذ الإجراءات المصححة، كما يتم الاستفادة من هذا التحليل عند إعداد الخطط الجديدة. وتهتم المحاسبة الإدارية بقياس أداء الأفراد والوحدات الفرعية للمنشأة مثل الأقسام وخطوط الإنتاج والمناطق الجغرافية، كما أن قياس الأداء يساعد في إعداد نظم الحوافز حيث يجب أن يتم تحفيز المديرين والعاملين من خلال ربط مكافأتهم بالأرباح المحققة بواسطة الوحدات التي يديرونها أو يعملون بها.

2. دور المحاسبة الإدارية:

2.1 دور المحاسبة الإدارية في النظام المحاسبي:

- إن النظرة الحديثة للنظام المحاسبي تؤكد انه نظام متكامل متماسك. ويقوم هذا النظام بخدمة نوعين رئيسيين من متخذي القرارات ومستخدمي المعلومات التي يصدرها النظام:
- النوع الأول : مستخدمون خارجيون – أي يقع عملهم واهتمامهم خارج المنشأة .وهذا النوع يضم ملاك المشروع "مثل: المساهمين بالنسبة للشركات المساهمة، والشركاء في شركات التضامن والشعب بصفه عامه في الشركات أو المنظمات الحكومية، ومقرضون) مثل: الموردین، البنوك، وأصحاب السندات (والأسواق التي تتبع فيها المنشأة سلعها أو خدماتها، والتي تشتري منها عوامل إنتاجها (مثل: أسواق المواد الخام)، والهيئات الرقابية) مثل: " الجهاز المركزي للمحاسبات " ، والمؤسسات التي ينتمي إليها أعضاء المنشأة (مثل: المؤسسات العمالية، والحرفية، والمنظمات الاجتماعية والسياسية والاقتصادية على اختلاف أنواعها).
 - النوع الثاني :مستخدمون داخليون – وهم الذين يقع عملهم واهتماماتهم الرئيسية داخل المنشأة، أي هم الأعضاء المديرون والمنفذون في المنشأة.

2.2 دور المحاسبة الإدارية في مساعدة الإدارة:

تعتبر المحاسبة الإدارية أحد أقسام علم المحاسبة وتبحث في دراسة البيانات المحاسبية اللازمة لإدارة الشركة وعلاقتها بعملية اتخاذ القرارات الإدارية ودمج الاثنين في إطار عام يرتكز على وظيفتي التخطيط و الرقابة بهدف تحقيق أهداف الشركة بأقل تكلفة وأكثر إنتاجية وأعظم ربحية .من هذا المنطلق فإن المحاسبة الإدارية تقدم من خلال تقاريرها بيانات فعلية وتقديرية عن أعمال الشركة إلى المديرين في مختلف المستويات الإدارية داخل المنشأة وذلك لتمكينهم من القيام بوظائفهم الإدارية الرئيسية من ناحية ،وتحقيق الأهداف الرئيسية للشركة بأعلى كفاءة ممكنة من ناحية أخرى .

ويبن "Hilton"²⁴ أن الوظائف الإدارية التي يجب على الإدارة الاهتمام بها و متابعتها بشكل يومي وهي باختصار :

- اتخاذ القرارات : وذلك من خلال إتخاذ القرار الملائم من البدائل المتوفرة.
- التخطيط : وذلك من خلال وضع وصف مالي و تشغيلي لجميع أنشطة الشركة ومشاريعها المتوقعة .
- توجيه الأنشطة التشغيلية : وذلك من خلال وضع خطط يومية لانجاز أعمال الشركة ومشاريعها ومتابعتها والإشراف عليها وتصحيح الانحرافات ومنع حدوث مشاكل في التطبيق لضمان انجاز كل شخص المهام الموكل إليه .

²⁴ Hilton,Ronald W.,Managerial accounting, 5th Edition, New-york ,McGraw-Hill,2001,P5.

- الرقابة : وذلك من خلال مقارنة الأداء المتوقع مع الأداء الفعلي و ضمان أن الأنشطة و المشاريع تم إنجازها كما هو مخطط لها لتحقيق أهداف الشركة .

وحدد " أبو حشيش " ²⁵ أن الوظائف الإدارية في أي منشأة يمكن أن تنقسم إلى وظيفتين أساسيتين تشملان الوظائف الأخرى الفرعية هما : التخطيط والرقابة ويرى أن التخطيط هو تحديد الأهداف ورسم السياسات وتقرير أوجه النشاط المستقبلية اللازمة لتحقيق الأهداف ،أي أن قرارات التخطيط هي اختيار بين خطط بديلة بحيث يتحقق أحسن مستوى لأهداف المنشأة . أما الرقابة فتعنى بالتأكد من أن التنفيذ الفعلي يطابق الخطط الموضوعة ومن ثم إتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة لرد التنفيذ الفعلي إلى الخطط الموضوعة في حال وجود انحرافات عن الخطط.

ويبين " أبو زيد كمال و عطية مرعي" ²⁶ أن المعلومات المحاسبية الإدارية تخدم الإدارة في اتخاذ القرارات التخطيطية و التنظيمية و الرقابية ،وبجانب ذلك تلعب المحاسبة الإدارية دورا رائدا في وضع خصائص معينة للأداء المالي ، و يبرز الدور الجوهري للمحاسبة الإدارية بدرجة أكبر في التخطيط قصير الأجل حيث تكون الأهداف قد حددت تماما ، وتحقق الميزانيات التقديرية تكامل الخطة الكلية للشركة ،وتساعد معلومات المحاسبة الإدارية في التخطيط بفاعلية وتركيز الانتباه على الانحرافات عن الخطط وتوجيه العمليات ودراسة حلول المشاكل ولا يقتصر اهتمام المحاسبة الإدارية على المعلومات المالية فقد تتضمن تقاريرها معلومات غير مالية بهدف مساعدة الإدارة في تفهم الحقائق .

وفي بيئة الأعمال التنافسية لاستطيع أي منشأة أن ترفع الأسعار أو تزيد حجم مبيعاتها أو تكلفه الخدمات ، ولكن كل شركة تحاول أن تزيد أرباحها عن طريق تخفيض التكاليف وتتطلب الرقابة المنتظمة على التكاليف .ويرى "أبو زيد والدهراوي" ²⁷ أنه يجب على الإدارة أن تفهم طبيعة وسلوك التكاليف المعينة متى وأين تتحمل هذه التكاليف ومن المسئول عنها .ويجب أن تكون قادرة على دمج توقعات التكاليف في الخطط المستقبلية للعمليات .وأن تقارن التكاليف المخططة بالتكاليف الفعلية وتحليل الانحرافات ما أمكن ذلك .وتحتاج الإدارة إلى التغذية العكسية للمعلومات عن الخطط والموازنات للتأكد من توافق الأداء الفعلي مع الخطط الموضوعة ،أو بمعنى آخر تتأكد من تحقيق أهداف المنشأة.

وقد حدد "آل آدم و الرزق" ²⁸ ، أن عملية التخطيط من وجهة نظر المحاسبة الإدارية تنقسم إلى المراحل التالية:

• تحديد الأهداف :

حيث أن الغدارة تقوم بتحديد الأهداف طبقا للموارد المتاحة ومن هنا يبدأ دور المحاسبة الإدارية في ترجمة الأهداف من صيغتها الوصفية إلى صورة كمية باستخدام بيانات محاسبية وسبل رياضية و إحصائية للتنبؤ

²⁵ أبو حشيش، خليل عواد، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، ط1، دار الأوتائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص 25

²⁶ أبو زيد كمال، وعطية مرعي، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، ط1، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 21 .

²⁷ أبو زيد كمال، وكمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، ط1، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، الإسكندرية، مصر، 1999، ص 98.

²⁸ آل آدم، يوحنا عبد، وصالح الرزق، المحاسبة الإدارية و السياسات الإدارية المعاصرة، ط2، دار و مكتبة الحامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2006 ، ص ص

واستنتاج معلومات تساعد على قياس أثر تحقيق الأهداف على زيادة الربحية وزيادة قيمة المنشأة. وعلى هذا الأساس يتم تحديد أهمية كل هدف و أولويته بالنسبة للأهداف الأخرى.

• دراسة التنبؤات :

وبعد تحديد الأهداف تقوم الإدارة بدراسة كل السبل الممكنة بغية إقرار الهدف الملائم. أم دور المحاسبة الإدارية فإنه ينحصر في دراسة السبل التي تحددها الإدارة بأساليب كمية ، وذلك باستخدام مؤشرات ونظم معلومات في ترجمتها إلى قيم مالية باستخدام معادلات رياضية وأساليب إحصائية في التنبؤ ، مثل استخدام نقطة التعادل لتخطيط ربحية المنشأة.

• تجميع الموارد:

وتقوم الإدارة بتحديد الاحتياجات المالية ودراسة مصادرها ومقارنة عائد الإستثمار بتكلفتها في ضوء المراحل السابقة. أما المحاسبة الإدارية فإنها تقوم بإعداد قوائم تفصيلية للاحتياجات المالية المستقبلية ، وكذلك تحديد التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من المشروع طيلة فترة الخطة ، وربط هذه التدفقات بالموازنات الرأسمالية واحتساب تكلفة الفرصة البديلة لكل مشروع استثماري.

• ترتيب بدائل الإستثمار :

في ضوء المعدلات والمؤشرات المحددة في المرحلة السابقة تقوم الإدارة بدراسة اتجاهات كل بديل وتحديد مستوى أهميته فبذلك يتم تحديد السياسات المالية ومفاهيمهم لأجل ترشيد الإدارات الأخرى بتقدير احتياجاتهم. أما دور المحاسبة الإدارية فإنه ينحصر في وضع المعدلات التقديرية لكل الأنشطة التي تساهم في تحقيق الهدف ، وذلك بترجمة البدائل و السياسات المذكورة أنفاً إلى موازنات تخطيطية بحيث يتم تصوير قائمة المركز المالي التقديري ، فضلا عن إعداد كشف لمجرى النقد لكل بديل و قائمة لمصادر الأموال المحددة لكل بديل وأوجه استخدام الأموال .

• وضع الخطط وسياسات العمل :

أخيرا فإن الإدارة تقوم بصياغة الإجراءات و القواعد التي تحقق تنفيذ البديل الأول أو البديل المختار. أما بالنسبة للمحاسبة الإدارية فإنها تقوم بوضع معدلات الأداء وربط وتنسيق تلك المعدلات بين مختلف الأنشطة وتسجيل ذلك على مستوى الإدارة وعلى مستوى الأفراد لأجل تحقيق مفاهيم محاسبة المسؤولية ، وان ذلك يحقق اكتشاف مصادر الانحراف حالة حدوثه و إعلام الإدارة بذلك بغية اتخاذ قرار التصحيح ، وهذا ما يسمى الإدارة بالاستثناء.

وبينما يرى²⁹ الكفراوي، أن عملية الرقابة المالية من وجهة نظر المحاسبة الإدارية تنقسم إلى المراحل التالية:

• وجود أهداف محددة مسبقا :

حيث أنه من المسلم به أن الرقابة لا توجد إلا حيث توجد أهداف محددة مسبقا ، قد تكون في صورة خطة أو سياسة أو معيار أو نمط ، فاللوائح المالية و قوانين ربط الموازنة وما تتضمنه من قواعد وضوابط ، وكذلك التكاليف المعيارية و معدلات الأداء المعياري ، أهداف محددة مسبقا يتم على أساسها الرقابة .

• قياس الأداء الفعلي :

ويتم قياس أو تقدير الأداء الفعلي عادة بالاعتماد على ما توفره النظم المحاسبية و الأساليب الإحصائية من بيانات و معلومات .

• مقارنة الأداء الفعلي بالمستهدف :

ويتم مقارنته لتحديد الأخطاء و الانحراف ليس هذا فحسب بل لتمكين الإدارة من التنبؤ بالنتائج المستقبلية ، وجعلها قادرة على مجابهة الأخطاء بالمستقبل لإجراء التصويت اللازم .

• اتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح الانحرافات :

و أخيرا فإن إتخاذ القرار لتصحيح انحراف ما يتوقف على بيانات و المعلومات المتاحة عن الأهداف المحددة مسبقا وقياس الأداء الفعلي و مقارنة ذلك الأداء الفعلي بالهدف المخطط فإن تحليل الانحراف يكون في الوقت المناسب ، ومحددا بوضوح نوع التصحيح المطلوب أخذا جميع الظروف المحيطة بالقرار .

لقد اختلف الكتاب والباحثون في تحديد الوظائف الإدارية وعلاقتها بالمحاسبة الإدارية ، حيث يميل البعض إلى حصر هذه الوظائف في نطاق محدود لتشمل الوظائف المتخصصة بالتخطيط ، والتنظيم ، والإشراف ، والرقابة . وهناك من يرى تحديد تلك الوظائف على أساس تزويد الشركة بما يلزمها من الموارد لإدارة الإنتاج ، وتجهيز الأموال و استثمارها وتنمية الكفاءات الإدارية ، ومكافأة العاملين، والشؤون الإدارية و البحوث و الخدمات . ومهما يكن تصنيف الوظائف الإدارية في الشركة فانه لا يمكن أن تحقق أهداف الإدارة بدون الدور التي تقوم به أساليب المحاسبة الإدارية في كل وظيفة ، حيث تقوم المحاسبة الإدارية بتحليل وعرض البيانات المحاسبية على شكل نظم معلومات لترشيد عملية صنع القرارات الإدارية لمختلف الوظائف الإدارية . لذا فان أي تحليل للوظائف الإدارية في أي شركة يبرز دور أساليب المحاسبة الإدارية و الوظائف الإدارية تقع في حكم الاندماج و التكامل ، لذا سميت المعرفة المحاسبية التي تهتم بهذا الشأن بالمحاسبة الإدارية .

2.3 دور المحاسب الإداري في إتخاذ القرار :

المحاسبة الإدارية هو ذلك النظام المعلوماتي الذي يقوم على تقديم تقارير تفيد في اتخاذ قرار ما أو حتى مساعدة الإدارة في إتخاذ قرار ما مثل التوسع أو قرارات الشراء أو الصنع أو قرار إضافة طاقة جديدة أو غلق أحد الأقسام .

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

تقديم تلك القرارات في الوقت المناسب حتى يكون اتخاذ القرار سليما حيث أن للتوقيت أهمية كبيرة في نجاح مثل تلك القرارات وحيث بينت إحدى الدراسات أن تأخر المحاسب الإداري في تقديم التقارير بشأن افتتاح فرع جديد تؤثر بنسبة كبيرة على نجاح القرار وأيضا الملائمة من حيث مضمون التقارير وحيث أن التقرير هو بمثابة رسالة موجهة لمتخذ قرار له خلفية ثقافية معينة يجب على المحاسب الإداري أن يأخذها في الإعتبار ولا يفترض أن المستخدم على علم بكل الحثيات و الخلفيات 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 الاعتماد على البيانات حتى أنها في الغالب معظمها بيانات تقديرية تتأثر بمدى تلك التقارير من حيث الخبرة و الحكم الشخصي و الخلفية الثقافية و مجالات الاهتمام تحديث البيانات المالية وكذلك التقرير عن كل ما يفيد في اتخاذ القرار .

المطلب الثاني: علاقة المحاسبة الإدارية بالأنظمة المحاسبية و العلوم الأخرى :

1. العلاقة بين المحاسبة الإدارية و المحاسبة المالية :

ويمكن كذلك توضيح العلاقة بين المحاسبة الإدارية و المحاسبة المالية من حيث³⁰ :

أوجه الشبه :

- استخدام الأحداث الاقتصادية .
- الاهتمام بالإيرادات و المصروفات و الوصول و التدفقات النقدية .
- الاعتماد على نظام المعلومات المحاسبي (مدخلات ، تشغيل ، مخرجات)
- اعتمادها على مفهوم المسؤولية وإن كان مجال التطبيق مختلف .

أوجه الاختلاف :

- المحاسبة المالية مقيدة بالمبادئ المحاسبية المقبولة لدى المحاسبين (مبدأ التكلفة التاريخية) أما المحاسبة الإدارية غير مقيدة بالمبادئ المحاسبية فقد يتم تقويم الأصول الثابتة بالتكلفة الاستبدالية .
- تهتم المحاسبة المالية بالمنشأة ككل ، أما المحاسبة الإدارية تركز على القطاعات المختلفة (مراكز ربحية ، أقسام)
- تهتم المحاسبة المالية بالمعلومات النقدية ، أما المحاسبة الإدارية فتهتم بالمعلومات النقدية و غير النقدية .
- تركز المحاسبة المالية على الماضي ، أما المحاسبة الإدارية تركز على المستقبل (خطط مستقبلية)
- تركز المحاسبة المالية على موضوعية البيانات ودقتها و قابليتها للتحقق و تعتبر ملائمتها أمراً ثانوياً . أما المحاسبة الإدارية تركز على ملائمة المعلومات للمشكلة موضع الدراسة و تعتبر الموضوعية أمراً ثانوياً .
- توفر المحاسبة المالية معلومات أكثر دقة من المحاسبة الإدارية حيث أن الإدارة قد تضحي ببعض الدقة من أجل الحصول على المعلومات بالسرعة المطلوبة .
- تعتمد المحاسبة الإدارية على مصادر معلومات أخرى مثل بحوث العمليات ، الإحصاء ، الاقتصاد بخلاف نظام المحاسبة المالية .
- المحاسبة المالية ملزمة بالاحتفاظ بدفاتر و سجلات معينة ، أما المحاسبية الإدارية فلديها الحرية الكاملة في الدفاتر و السجلات التي تستخدمها .

³⁰ إسماعيل يحيى الكريبي وآخرون، المحاسبة الإدارية: قضايا معاصرة، ط2، دار إثراء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2010، صص 25-26

- المعلومات التي توفرها المحاسبة الإدارية تعتبر الهدف الأساسي منها فعند إعدادها ينتهي دور المحاسبة المالية ، أما المعلومات التي توفرها المحاسبة الإدارية تعتبر وسيلة لاستخدامها في التخطيط التوجيه والرقابة .
 - تركز المحاسبة المالية على الجهات الخارجية (بنوك ،مستثمرين ،أجهزة حكومية) بينما تركز المحاسبة الإدارية على احتياجات الإدارة .
- ويمكن توضيح ذلك في الجدول الموالي:

الجدول رقم (01) يلخص العلاقة بين المحاسبة الإدارية و المحاسبة المالية :

المحاسبة المالية	المحاسبة الإدارية	الرقم
تخدم أطراف خارج المنشأة	تخدم المستويات الإدارية المختلفة داخل المنشأة إلى مستفيدين آخرين خارج المنشأة.	(1)
إلزامية طبقاً للقانون حيث تعد القوائم المالية بصورة مكررة ودورية في نهاية كل فترة.	اختيارية حسب رغبة إدارة المنشأة حيث تعد المعلومات بحسب الحاجة إليها.	(2)
لا يوجد التزام قانوني على الإدارة في إعداد القوائم والتقارير على مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.	لا يحكم إعداد قوائم وتقارير مبادئ متعارف عليها مثل: قائمة الدخل والمركز المالي.	(3)
توفر معلومات مالية فقط (إيرادات - مصروفات - أصول - التزامات).	توفر معلومات مالية (حجم المبيعات - احتياجات كل منتج من العناصر الناتج - عدد الوحدات التالفة..)	(4)
توفر معلومات تاريخية فقط.	توفر معلومات تاريخية ومعلومات عن المستقبل .	(5)
توفر معلومات إجمالية تساعد في تقييم أداء المنشأة ككل.	توفر معلومات عن الوحدات الفرعية داخل المنشأة (أقسام - إدارات - خطوط إنتاج - فروع...)	(6)
تعتمد على نظام القيد المزدوج .	تستخدم الأساليب المحاسبية والرياضية و الإحصائية .	(7)
بينما تخضع القوائم المالية تنتجها المحاسبة المالية للمراجعة والفحص من قبل المراجع الخارجي .	لا تخضع المعلومات التي تقدمها المحاسبة الإدارية للفحص والمراجعة من جانب مراجع الحسابات .	(8)
تتميز بأنها تنتج معلومات دقيقة تم مراجعتها بواسطة مراجع حسابات خارجي لذلك فهي تحتاج إلى فترة زمنية كافية لإنتاج هذه المعلومات تمتد لعدة شهور بعد نهاية السنة المالية .	قد تحتاج الإدارة لاتخاذ قرار معين في وقت مناسب إلى معلومات سريعة من المحاسب الإداري قد لا تكون بنفس دقة معلومات المحاسبة المالية خاصة إذا كانت هذه المعلومات ترتبط بالمستقبل غير المؤكد .	(9)

المصدر: مصطفى يوسف كافي، وآخرون المحاسبة الإدارية، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع،

عمان، الأردن، 2012، ص ص: 26-27

2. العلاقة بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف³¹:

ويمكن كذلك توضيح العلاقة بين المحاسبة الإدارية و محاسبة التكاليف من حيث :

أوجه التشابه :

- التعامل في الأحداث الاقتصادية .
- تحتاج المحاسبة الإدارية إلى معلومات من محاسبة التكاليف .
- كلا الفرعين ينتميان إلى فرع من فروع المحاسبة وهو المحاسبة لخدمة الأطراف الداخلية.

أوجه الاختلاف :

- الهدف من محاسبة التكاليف هو تحديد تكلفة الإنتاج ، في حين أن المحاسبة الإدارية تهدف لحل المشكلات الإدارية و المفاضلة بين البدائل المتاحة .
 - الفترة المحاسبية لمحاسبة التكاليف لها وقت محدد (فترة تكاليفية) بينما لا يوجد قيود على الوقت (فترة غير محددة) بالمحاسبة الإدارية .
 - درجة الدقة في محاسبة التكاليف تتسم بالموضوعية وخاصة عند حصر المخزون ، والمحاسبة الإدارية تتسم بالحكم الشخصي و التنبؤ .
 - إما في مجال الاهتمام فإن المحاسبة التكاليف تهتم بعناصر التكلفة و تحليلها (الأقسام الإنتاجية فقط) في حين أن المحاسبة الإدارية لها مجالات متعددة في كافة الأنشطة ووظائف الإدارة .
 - ينحصر نطاق محاسبة التكاليف على التركيز فقط على التكاليف ، في حين أن نطاق المحاسبة الإدارية يناقش محاسبة المسؤوليات وتقييم الأداء ومؤشراته .
- ويمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (02) يلخص العلاقة بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف:

رقم	المحاسبة الإدارية	محاسبة التكاليف
(1)	تخدم المستويات الإدارية المختلفة داخل المنشأة وقد تمتد خدماتها إلى مستفيدين آخرين.	تخدم المستويات الإدارية المختلفة داخل المنشأة.
(2)	توفر معلومات تاريخية ومعلومات عن المستقبل.	توفر معلومات تاريخية فقط.
(3)	مصدر البيانات التي تعتمد عليها هو نظام المعلومات المحاسبي الكلي للمنشأة مع مصادر أخرى مثل: كمية الإنتاج المعيب، كميات المواد وساعات العمالة المستخدمة في الإنتاج .	مصدر البيانات التي تعتمد عليها هو نظام المعلومات المحاسبي الكلي للمنشأة.
(4)	تركز على المعلومات الخاصة بعناصر تكاليف المنشأة بالإضافة إلى عناصر إيرادات المنشأة.	تركز على المعلومات الخاصة بعناصر تكاليف المنشأة.
(5)	تركز على كل من التكاليف التي تستحق في الأجل القصيرة وأيضاً التي قد تتعدى السنة الواحدة أي التي تستنفد في الأجل المتوسط والطويل.	تركز على التكاليف التي تستنفد في الأجل القصير (سنة عادة) من أجل إنجاز أعمال المنشأة.

المصدر: مصطفى يوسف كافي، وآخرون المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص: 29

3. العلاقة بين المحاسبة الإدارية وعلم الإدارة:

تقوم الإدارة بعدة وظائف هامة لخدمة أغراض المشروع و تحقيق أهدافه كالتخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات و غيرها... و لأداء هذه الوظائف تحتاج الإدارة إلى البيانات و معلومات محاسبية، كما تحتاج المحاسبة إلى بيانات و معلومات إدارية لإعداد البيانات و المعلومات الخاصة بها لذلك فعندما يتم تحليل و عرض البيانات المحاسبية بحيث تحتل احتياجات الإدارة مكان الصدارة في هذا التحليل و العرض، و عندما يتم تصميم النظام المحاسبي بحيث يتم تحليل و عرض البيانات المحاسبية حسب تسلسل خطوط السلطة و المسؤولية وفقاً لخريطة التنظيم الداخلي للمشروع، و عندما يتم تحليل البيانات و عرض البيانات المحاسبية تحت كل بديلة لترشيد عملية اتخاذ القرارات الإدارية... و بالمقابل عندما تعتمد الإدارة عند ممارستها لوظائف التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات في جميع مجالات النشاط الإنتاجية و التسويقية و الإدارية و المالية على البيانات المحاسبية. فإن العلاقة بين المحاسبة و الإدارة تصبح علاقة تكامل و اندماج يمكن أن تطلق على حقل المعرفة الذي يختص بتحقيق هذه العلاقة بين المحاسبة الإدارية³².

4. والعلاقة بين المحاسبة الإدارية وعلم الاقتصاد.

يعتبر علم الاقتصاد مصدراً لكثير من العلوم التجارية إذ يمكن أن نعيد الكثير من مفاهيم العلوم التجارية إلى علم الاقتصاد إلا أن المفاهيم الاقتصادية في معظمها مفاهيم نظرية ترمي إلى تبسيط الحالة الاقتصادية و بيان الصورة التي يعمل بها الاقتصاد و قد لا يكون من الممكن إخضاع المفاهيم الاقتصادية بالصورة التي هي عليها في علم

الاقتصاد إلى القياس الكمي مباشرة، ولابد من إدخال يعطي التعديلات على هذه المفاهيم حتى تخضع للقياس الكمي بصورة عملية و تأخذ هذه المفاهيم صور مخالفة تماما للصورة التي يظهر بها علم الاقتصاد .

أما المحاسبة الإدارية فهي ترمي إلى القياس الكمي ،و هي تستعين بالعديد من المفاهيم الاقتصادية و لكنها تخضعها إلى القياس الكمي ومن أوضح الأمثلة على ذلك التكلفة الحدية و نعني التكلفة الحدية في علم الاقتصاد إنتاج أو بيع وحدة إضافية واحدة ،و لكن التكلفة الحدية في المحاسبة الإدارية تعني التكلفة المتغيرة و لا يتم قياسها و حسابها على أساس إنتاج أو بيع وحدة إضافية واحدة إذ ما تستخدم بعض الوسائل الفنية و الهندسية و الإحصائية في قياس و تحليل التكلفة المتغيرة³³.

من الأمثلة عن المفاهيم الأخرى التي تستمدتها المحاسبة الإدارية من علم الاقتصاد مفهوم كل من القيمة الحالية تكلفة الفرصة البديلة ،التكلفة التفاضلية و التكلفة المضافةو غيرها³⁴.

5. العلاقة بين المحاسبة الإدارية والأساليب الكمية .

تستعين المحاسبة الإدارية القيام بدورها الهام في التخطيط لأعمال المشروع و في الرقابة على هذه الأعمال و في اتخاذ القرارات بشأنها بالعديد من أساليب التحليل الكمي مثل :المعادلات الرياضية ،نظرية الاحتمالات ،الأرقام القياسية ،تحليل التعادل و بحوث العمليات .

فاستخدام نظرية الاحتمالات تتمكن المحاسبة الإدارية من التنبؤ بأحداث مستقبلية و فرص تحققها .وما دامت المحاسبة الإدارية تستخدم القيم الحقيقية و المعيارية فإنها تستطيع استخدام المعادلات الرياضية التعبير عن العلاقات السليمة بين المتغيرات المحاسبية و الإدارية في الماضي و الحاضر و المستقبل .

و أيضا يسبب اهتمام المحاسبة الإدارية بالقيم الحقيقية و المعيارية للأحداث المالية لنشاط المشروع فإنها تقوم بتعديل القيم الفعلية للحصول على القيم الحقيقية . مستعينة في ذلك بالأرقام القياسية التي تمكنها من حساب معدل التغير في المستوى العام للأسعار و من مراقبة تطوره صعودا و هبوطا أما تحليل التعادل الذي يستند إلى تحليل العلاقة بين التكلفة و الحجم و الربح فإنه يعتبر من التحليلات الهامة للمحاسبة الإدارية من أجل الحصول على المعلومات الخاصة بسلوك التكاليف و الأرباح و كيفية تغيرهما مع تغير حجم النشاط .

و يخدم تحليل التعادل المحاسبة الإدارية في تخطيط هدف الربحية من خلال تحديد مستوى النشاط الذي يعطي التكاليف الثابتة و يحقق الربح المستهدف قبل الضريبة و بعدها ،أو من خلال تحديد التشكيلة المثلى للمبيعات . و في مجال إعداد الموازنات التخطيطية المرنة يوفر تحليل التعادل المعلومات الملائمة لبدائل العديد من القرارات المتعلقة بعدد الوحدات الواجب إنتاجها و أسعار البيع و التكاليف المتغيرة و الثابتة و ذلك سعيا للوصول إلى أفضل استخدام ممكن للموارد المتاحة في ضوء الأهداف المحددة.

و تستفيد المحاسبة الإدارية من بحوث العمليات في مجال اكتشاف البدائل لحل المشكلات في المستقبل و من ثم تقييمها لاختيار الأفضل من بينها و كذلك تستعين المحاسبة الإدارية ببحوث العمليات في حل المشكلات ذات المتغيرات المتداخلة و التي تتعلق باستخدام موارد محدودة و تهدف إلى خفض التكاليف و زيادة الأرباح و في حالة

³³ المرجع السابق الذكر، ص 30

³⁴ رضوان حلوة حنان، جبرائيل جوزيف كحالة، المحاسبة الإدارية، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 1997، ص 30.

العمليات المعقدة التي يعتمد بعضها على البعض الآخر بشكل لا يمكن أن تبدأ فيه عملية دون انتهاء عملية أخرى. تلعب بحوث العمليات دورا هاما في أسباب حركة أداء العمليات و تجنب نقاط الاختناق.

و نخلص من هذا إلى أن الإدارة الداخلية للمشروعات الصناعية و التجارية و المالية ...تحتاج إلى بيانات و معلومات محاسبية لمساعدتها في أداء عملها بكفاية و أن المحاسبة ليست إلا نظاما للمعلومات المحاسبية يعمل على تحديد و قياس و تحليل و عرض و توصيل البيانات و المعلومات اللازمة لهذه الإدارة لأهداف التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات .

و على ذلك فإن المحاسبة الإدارية هي فرع حديث من فروع المحاسبة تتميز بالمرونة و يركز على المستقبل و يبرز الدور المحاسبي في العملية الإدارية و أن العلاقة بين المحاسبة الإدارية و فروع المعرفة الأخرى ليست مجرد علاقة ارتباط وثيقة فحسب و لكنها علاقة تكامل و إدماج.³⁵

خلاصة الفصل:

ارتبطت التغييرات التي تم ملاحظتها في المحاسبة الإدارية بالتفاعل بين المنشأة و محيطها، فقد ظهرت المحاسبة الإدارية نتيجة للتطور واتساع وكبر حجم المشروعات الاقتصادية ملبية حاجة منشآت الأعمال والوحدات الاقتصادية إلى توفير قدر كبير من البيانات والمعلومات التي يحتاجها المهتمون للمساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

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

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

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

وحتى نتعرف أكثر على هذه التطورات و التحولات في أدوات و أساليب المحاسبة الإدارية و التي تقوم إدارات الشركات بغض النظر عن طبيعة نشاطها باستخدامها للقيام بعمليات التخطيط والرقابة و تقييم الأداء واتخاذ القرارات سنخصص الفصل الموالي إلى مختلف أساليب المحاسبة الإدارية و مجالات إستخدامها.

الفصل الثاني: أساليب المحاسبة الإدارية و مجالات إستخدامها:

تمهيد:

نظراً لتزايد العوامل التي تؤثر على اتخاذ القرارات وتغيرها ونتيجة لذلك زادت حاجة الإدارة إلى استخدام أساليب تمكنها من التحقق من كفاءة استخدام الموارد المتاحة في تحقيق الأهداف المنشودة على الصورة المرغوبة بأقل تكلفة ممكنة لمواكبة تطورات العصر وضمان الاستمرارية والتواصل وكذلك استخدام الأساليب في حل مشاكلها، لذلك زادت أهمية المعلومات وأنظمتها وتقنياتها والدراسة عن أفضل استخدامات بأقل تكلفة لإنتاجها لأن المعلومات السليمة تؤدي إلى قرارات سليمة. وفي الآونة الأخيرة أظهرت نتائج العديد من الدراسات نجاح تطبيق عدد من الأدوات والأساليب في مجال المحاسبة، ومثال هذه الأساليب والأدوات نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، ونظام الإدارة على أساس الأنشطة، ونظام التكلفة المستهدفة.

غير أنه في الحقيقة لا توجد قائمة متفق عليها لأساليب المحاسبة الإدارية، لأن التطور المستمر في العلوم ينعكس على أدوات المحاسبة الإدارية، وأهم هذه الأدوات التي تعتمد عليها المحاسبة الإدارية، أسلوب التكلفة المعيارية، أسلوب التكلفة الفعلية، أسلوب تحليل التعادل، أسلوب الموازنات التخطيطية، أسلوب بحوث العمليات، نماذج التحليل الإحصائية، محاسبة المسؤولية، أسلوب الرقابة على الجودة، أسلوب الإدارة بالنظم والأهداف والاستثناء...، لكننا في هذا الفصل تم التركيز على مجموعة من أساليب التي رأينا أنها معروفة ومتداولة في الشركات الجزائرية.

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، حيث تناولنا في المبحث الأول أساليب المحاسبة الإدارية في مجال التخطيط منها: (أسلوب تحليل التعادل و التنبؤ بالمبيعات الموازنات التخطيطية ورأسمالية، تحليل الحساسية و البرمجة الخطية، نظام التكاليف المبني على الأنشطة، أساليب التنبؤ بالمبيعات).

بينما في المبحث الثاني فقد تطرقنا أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة وتقييم الأداء منها: (اللامركزية وتفويض الصلاحيات محاسبة المسؤولية، التكاليف المعيارية و تحليل الانحرافات، تقارير الأداء، المقارنة المرجعية، أساليب التحليل المالي، إدارة الجودة الشاملة، وبطاقة الأداء المتوازن).

أما المبحث الثالث فقد خصصناه إلى أساليب المحاسبة الإدارية في مجال إتخاذ القرارات منها (أسلوب التحليل التفاضلي، طرق تسعير المنتجات و الخدمات، أسعار التحويل).

المبحث الأول: أساليب المحاسبة الإدارية في مجال التخطيط:

إن التخطيط هو عبارة عن عملية وضع الأهداف و الأغراض، وتحديد الطرق لإنجاز هذه الأهداف، واتخاذ الإجراءات اللازمة في ظل بدائل تحقيق هذه الأهداف. ويتطلب النجاح في عملية التخطيط القدرة في الحصول على المعلومات الضرورية و معالجتها لاستخدامها في وضع خطط تتطابق مع حاجة الشركة وظروفها، ومن الأمور الهامة التي يجب مراعاتها في عملية التخطيط التغيرات البيئية كالتكنولوجيا، و السياسات الحكومية، والوضع الاقتصادي، والمنافسة، والثقافة الاجتماعية، والموارد المتاحة. وهي من أهم الوظائف الإدارية وتعتبر بداية العملية الإدارية ويبنى عليها عملية الرقابة واتخاذ القرارات .

المطلب الأول: أسلوب تحليل التعادل و التنبؤ بالمبيعات:

1. أسلوب تحليل التعادل:

يعتبر تحليل التعادل الأداة الرئيسية الهامة، التي يستخدمها المديرون في تخطيط الأرباح عند مستويات مختلفة من النشاط في الوحدة الاقتصادية، فهو يساعدهم على فهم العلاقات المتشابكة بين التكلفة والحجم والربح ودارستها وتحليلها وبيان الآثار الربحية التي تنتجها التغيرات في العناصر الخمسة الآتية:³⁶

أ- التغيرات في أسعار بيع المنتجات.

ب- التغيرات في حجم أو مستوى النشاط.

ج- التغيرات في مستوى التكاليف الثابتة الإجمالية.

د- التغيرات في مستوى التكاليف المتغيرة للوحدة.

هـ- التغيرات في التشكيلة النسبية للمزيج السلعي للبضائع المباعة أو المنتجة.

إن التغيرات في العوامل المذكورة أعلاه تؤثر على أرباح الوحدة الاقتصادية بصورة انفرادية أو بصورة مجتمعة وبتأثير متبادل فيما بينهما، إن تحليل التعادل هو تجسيد لتحليل العلاقة المتشابكة للعناصر المذكورة مما يساعد المدراء على تفهم العلاقات المتداخلة بينهما، بهدف اتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بتخطيط الإنتاج و سياسات التسعير الواجب إتباعها واستراتيجيات التسويق وفي تخطيط الأرباح، ونظراً لفائدتها، فإن هذا التحليل يعتبر بدون شك أفضل أداة لاكتشاف أسباب نقص أو زيادة الأرباح في الوحدة الاقتصادية، وكذلك أداة في تقييم بدائل استغلال الطاقة الإنتاجية والبيعية المتاحة بهدف اتخاذ القرارات السليمة التي تحقق أهداف الوحدة الاقتصادية³⁷.

تبدأ دراسة التعادل بعد دراسة سلوك التكاليف، حيث يعتبر تحليل سلوك التكاليف احد المفاهيم الأساسية للمحاسبة الإدارية التي يركز عليه معظم الأدوات التحليلية المستخدمة في اتخاذ القرارات قصيرة الأجل.

إن التعرف على سلوك التكاليف يمثل عنصراً مهماً في عناصر العملية الإدارية حيث توفر المعرفة في انتخاب الأهداف الأكثر مردوداً للوحدة الاقتصادية، لهذا حتى يتمكن المحاسب الإداري من استخدام تحليل التعادل يلجأ إلى تبويب عناصر التكاليف إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة ودراسة سلوكها تجاه المستويات المختلفة لحجم النشاط وكذلك دراسة سلوك

³⁶ ري اتش جاريسون واربك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين واحمد حامد حجاج - دار المريخ، الرياض السعودية، 2002، ص 25.

³⁷ الفضل مؤيد وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان، الأردن، 2007، ص 151

الإيرادات كلاً على حده، وتحديد العناصر الأساسية لطبيعة كل نشاط لغرض معرفة مقدار الاستجابة للتغيرات التي تحصل في كل عنصر من عناصر التكلفة أو الإيرادات تبعاً للتغير في مستوى النشاط، أي مقدار استجابة العامل التابع الذي يمثل التكلفة أو الإيرادات نتيجة التغير في العامل المستقل الذي يمثل حجم ومستوى النشاط. بعد ذلك يتم الربط بين التكاليف و الإيرادات في نموذج واحد هو نموذج تحليل التعادل. واستناداً إلى هذا النموذج الرياضي تقسم التكاليف إلى بنود ثابتة وبنود متغيرة بهدف تحديد هامش المساهمة (عائد المساهمة) الذي يمثل الفرق بين المبيعات والمصاريف المتغيرة، إن عائد المساهمة هو القيمة المتاحة أولاً لتغطية التكاليف الثابتة وبعد ذلك لتحقيق الإرباح.

1-1 تعريف نقطة التعادل:

وتعرف نقطة التعادل تحت مصطلح تحليل التعادل بأنها ذلك المستوى من النشاط الذي يتساوى عندها الإيرادات الكلية مع التكاليف الكلية (التكاليف الثابتة والمتغيرة) بحيث لا يكون ربح أو خسارة³⁸، أي أن صافي الربح عند هذا المستوى يساوي صفراً.

يعد تحليل التعادل من أهم الأدوات التحليلية في عملية التخطيط والرقابة، لا سيما أن محور التحليل هو فهم أو تحليل العلاقات المتشابكة بين أسعار المنتجات وعناصر التكاليف والحجم والربح، وهي عوامل تخضع لسيطرة الإدارة في مرحلة التخطيط عند دراسة وتقييم بدائل استغلال الطاقة الإنتاجية والبيعية المتاحة. بهدف اتخاذ القرارات التي تحقق أهداف الوحدة الاقتصادية وعرفها جبرائيل كحالة على أنها نقطة تساوي إيرادات البيع مع تكلفة هذه البضاعة المباعة، أي نقطة تعادل المبيعات مع التكاليف. فالإيرادات تغطي تماماً التكاليف ويمكن كتابة هذه العلاقة رياضياً على النحو التالي³⁹:

$$\text{عدد الوحدات المباعة} + \text{التكاليف الثابتة} \times \text{عدد الوحدات المباعة} = \text{التكلفة المتغيرة} \times \text{سعر البيع للوحدة}$$

إن تحليل التعادل – من وجهة النظر المحاسبية – ينطلق من توافر الافتراضات التالية:

أ- افتراض الثبات ويشمل:-

1. ثبات أسعار البيع وعدم تأثيره بالكميات المعروضة.

2. ثبات كلفة عناصر وعوامل الإنتاج (سواء كانت تكاليف ثابتة أو تكاليف متغيرة).

3. ثبات الكفاءة الإنتاجية خلال فترة التحليل.

4. ثبات التشكيلة النسبية للسلع والمنتجات التي تتعامل بها المنشأة.

ب- افتراض إمكانية فصل وتبويب التكاليف إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة.

ج- فرض تطابق كمية الإنتاج مع كمية المبيعات، أي ما يتم إنتاجه يتم بيعه بالكامل ويتحقق هذا الغرض عندما:-

1. يكون السوق في وضع تنافسي كامل، أي توافر سوق التنافس الكامل.

2. تكون درجة الطلب على السلع والمنتجات مرنة وتكون بدرجة المرونة الكاملة.

د- فرض الثبات النسبي للطاقة الإنتاجية مع الطاقة البيعية المستغلة.

³⁸ آدم يوحنا، صالح الرزق المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2000، ص 12-13.

³⁹ جبرائيل جوزيف كحاله، رضوان حلوة حنان المحاسبة الإدارية، مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء -الدار العلمية الدولية للنشر ودار ،

إن هذه الافتراضات التي تأسس عليها النموذج التقليدي للتعاقد ساعد على تعريف نقطة التعادل من قبل الرجبي،⁴⁰ بأنها نسبة التكاليف الثابتة إلى هامش المساهمة للوحدة وبالتالي فإن حجم التعاقد يزداد إذا ازدادت التكاليف الثابتة أو عند زيادة التكاليف المتغيرة أو نقص في سعر البيع للوحدة كل على حده مع بقاء العوامل الأخرى على ما هي عليه.

وفي هذه الحالة فإن فرص المشروع في تحقيق أرباح تنخفض أو ربما يتعرض المشروع إلى خسارة ، في حين كلما انخفضت نقطة التعادل كلما ارتفعت فرص المشروع في تحقيق أرباح وانخفاض احتمال تعرض المشروع إلى خسائر. إن هامش المساهمة هو القيمة الباقية من إيرادات المبيعات بعد طرح المصروفات المتغيرة وبذلك فهي تمثل القيمة الباقية لتغطية التكاليف الثابتة، بعد ذلك تنتج أرباح الفترة. إن هامش المساهمة الحدية يستخدم أولاً لتغطية التكاليف الثابتة والباقي بعد ذلك تبدأ الوحدة بتحقيق أرباح. ففي حالة إن المساهمة الحدية لم تكن كافية في تغطية التكاليف الثابتة فهذا يعني أن الوحدة الاقتصادية تعمل في مستوى نشاط دون مستوى نشاط التعاقد وإن المنشأة تحقق خسائر متمثلة بمقدار المبالغ التي لم يتم تغطيتها من التكاليف الثابتة.

1-2 أهمية تحليل التعاقد ومجالات استخدامه:

إن الانتقادات الموجهة لتحليل التعاقد تنصب على خطية العلاقة بين العناصر والعوامل التي تأسس عليها نموذج التعاقد، متجاهلاً الطبيعة غير الخطية لهذه العلاقة في كثير من الحالات مع الواقع العملي، كما أن تحليل التعاقد أداة ساكنة تصور الوضع عند نقطة من الزمن، وبالتالي يعتقد البعض أنها لا تصلح للمواقف المتحركة ، في حين أن هذه العوامل والعناصر غير ساكنة تتأثر بالظروف الاقتصادية والاجتماعية المحيطة بالمنشأة، أي أنها عوامل ديناميكية ، فهي تتأثر بالعوامل الاقتصادية المتعلقة بالمنافسة وبالعرض والطلب والسعر بتأثير متبادل.

ورغم هذه الانتقادات فإن هذا النوع من التحليل لا زال شائع الاستخدام في مختلف نواحي الحياة، فهو بمثابة أداة تساهم في توفير البيانات الملائمة والمفيدة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات السليمة في الأمد القصير، نظراً لكونه يستند على تتبع تطور العلاقات المتشابهة والمتبادلة لعناصر التكلفة والحجم والربح، وتأثير هذه العلاقة على أرباح الوحدة الاقتصادية، كما يمكن تفادي عيوب التحليل التقليدي بالاعتراف بهذه الانتقادات وأخذها بنظر الاعتبار من خلال تطوير هذا النموذج وجعله أداة أكثر فاعلية في توفير البيانات والمعلومات التي تتسجم مع الواقع العملي للظروف الداخلية والخارجية المحيطة بالوحدة الاقتصادية، مما لاشك فيه إن البيانات والمعلومات التي تتولد من تحليل التعاقد في حدود القيود المفروضة هي أفضل بكثير من عدم توفرها، كما أن استخدام الحاسوب والبرامج كالبرمجية الخطية كجزء مكمل لنظام محاسبة التكلفة والمحاسبة الإدارية سوف يقوم بتبسيط وتأجيل الحصول على البيانات والمعلومات التي تساعد على توضيح وتفسير هذه العلاقات المتشابهة لعناصر تحليل التعاقد، بالتالي إدراك وتصوير النتائج الاقتصادية للأنشطة المختلفة والعمل على تخطيطها والرقابة عليها حسب الواقع العملي والموضوعي.

إن تحليل التعاقد أداة يسهل مهمة الإدارة في التخطيط والرقابة وفي اتخاذ القرارات السليمة وفي إعداد الموازنات التخطيطية المرنة وفي تقييم الأداء، أن تحليل التعاقد يفيد في توفير البيانات والمعلومات التي تساعد على الإجابة على مجموعة التساؤلات التي يطرح المدراء الحصول على إجابة لها بشكل موضوعي، والتي يكون لها تأثير بشكل مباشر أو

غير مباشر على تطوير ونمو الوحدة الاقتصادية ومدى إمكانية استمرارها في السوق التنافسية ومن هذه الأسئلة على سبيل المثال:

- ما هو السعر المناسب الذي يحمل به المنتج أو الخدمة في ضوء ظروف السوق وظروف المنشأة
- ما هي كمية المبيعات اللازمة لتحقيق الربح المستهدف في ضوء السياسة التسعيرية المرنة التي تتبناها الوحدة الاقتصادية.
- ما هي التشكيلة النسبية للمزيج السلعي للسلع المنتجة والمباعة من قبل الوحدة في حالة إنتاج وبيع عدة أصناف من السلع ذات هوامش مساهمة مختلفة وتأثير ذلك على الربح.
- هل تقبل المنشأة طلبات خاصة أو تقوم برفضها في ضوء الطاقة التشغيلية المستغلة من قبل المنشأة.
- ما هي عدد الوحدات التي يجب إنتاجها لتحقيق رغبة الإدارة للوصول إلى الأرباح المستهدفة.
- هل أن هنالك إمكانية في زيادة مصاريف الإعلان والدعاية وتأثير هذه الزيادة على حجم المبيعات والربح.
- هل تقوم المنشأة بإلغاء خط إنتاجي أو إضافة خط إنتاجي جديد، وتأثير ذلك على السوق.
- ما هي فرص المنشأة في الدخول في أسواق جديدة محلية أو خارجية.
- ما هي التأثيرات التي تحصل عليها المنشأة نتيجة تغير المواد الأولية أو تغيير المجهزين.
- ما هي الطرق المستخدمة من قبل المنشأة في تصنيع المنتجات وهل أن هناك إمكانية استخدام مكتبة حديثة في عمليات التصنيع وتأثير ذلك على وضع المنشأة في السوق.
- هل تقوم بزيادة أو تخفيض قوة العمل من خلال استخدام بدائل إنتاجية حديثة وما هي الجدوى الاقتصادية لعمليات الاستثمار في هذه البدائل الجديدة.
- ما هي قنوات التوزيع الملائمة وبرامج الترويج التي تساعد على زيادة المبيعات.
- ما هي آثار التغيرات الفعلية في الأسعار والتكاليف على أرباح المنشأة وما هي الطرق والوسائل لتغطية هذه الزيادة في أسعار عناصر الإنتاج.

2. أسلوب التنبؤ بالمبيعات:

إن مفهوم التنبؤ بالمبيعات يشير إلى تقدير الطلب المتوقع على السلع أو الخدمات التي تقدمها المنشأة، ويعتمد تخطيط المبيعات على نتائج التنبؤ بالمبيعات . وتبدأ عملية التنبؤ بالمبيعات بدراسة طبيعة السوق لمعرفة مستوى الطلب، مما يتطلب القيام بتجميع البيانات عن سوق السلعة أو الخدمة موضوع الدراسة، وكذلك التعرف على المتغيرات المؤثرة في الطلب عليها ، وذلك بما يكفل إمكانية تحليل تلك البيانات بهدف الحصول على مؤشرات تستخدم في عمليات التنبؤ التي يتم على أساسها إعداد خطط المبيعات بما يحقق أهداف المنشأة . ويمكن تعريف التنبؤ بالمبيعات بأنه تقدير لكمية وقيمة المبيعات المتوقعة في ظل الظروف الاقتصادية والاجتماعية المحتملة . وتتعدد طرق التنبؤ بالمبيعات من حيث سهولة تطبيقها ودرجة دقة نتائجها ، فهناك طرق سهلة وبسيطة تعتمد الإدراك الحدسي واستقراء

المستقبل نوهي لا تحتاج إلى مهارات وخبرة عالية ، وهناك طرق كمية تقوم على استخدام الأساليب الإحصائية والطرق الرياضية في تحليل المتغيرات وقياسها انطلاقاً من المعطيات العددية والبيانات المتاحة لدى المنشأة، ولا يعني التنبؤ الجيد بالمبيعات المتوقعة استخدام أساليب إحصائية معقدة ، فهناك نماذج وأساليب يسهل فهمها وتؤدي إلى تنبؤات جيدة تتناسب مع طبيعة نشاط المنشأة ويسهل استخدامها من قبل الإدارة. كما أن استخدام الأساليب الإحصائية لا يعني بالضرورة استبعاد الخبرة والحكم الشخصي، فالجمع بين الأساليب الإحصائية والحكم الشخصي يزيد من فعالية التنبؤ.⁴¹

المطلب الثاني: أسلوب الموازنات التخطيطية:

تعد الموازنات التخطيطية أحد أهم الأساليب التي تستخدمها الإدارة العلمية من أجل التوصل للأهداف الإستراتيجية التي تم وضعها من خلال الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة سواء المادية أو البشرية، وهناك عدة تعريفات للموازنات التخطيطية نذكر منها ما يلي:

1. تعريف الموازنات التخطيطية:

- تعرف الموازنة على أنها "مزيج من تدفق المعلومات والإجراءات والعمليات الإدارية، وفي نفس الوقت جزء من التخطيط طويل وقصير الأجل، ونظام للرقابة على مختلف أوجه النشاط في المنشأة، وما يرتبط بذلك من اعتبارات بمفردها أو مع غيرها معياراً لتقييم الأداء يلتزم به المسؤولون عند التنفيذ، حيث تتحدد بموجبها الانحرافات التي تعد أساساً لاتخاذ القرارات المصححة والمسائلة المحاسبية وتقييم الأداء.⁴²
- تعرف الموازنة التخطيطية على أنها تعبير رقمي عن الخطط والبرامج التي تضعها الإدارة، والتي تتضمن كل العمليات والنتائج المتوقعة في فترة معينة مستقبلية.⁴³
- الموازنة التخطيطية هي عبارة عن خطة مالية كمية تغطي أوجه النشاطات المختلفة للوحدة الاقتصادية لفترة مالية مستقبلية.⁴⁴
- تعرف الموازنة التخطيطية في رأي الباحث على أنها خطة مستقبلية تتم صياغتها بطريقة تبيين وتترجم أهداف المنشأة من خلال تعبير رقمي كمي يقود إلى تحقيق الأهداف التي تسعى إدارة الشركة العليا لتحقيقها في المستقبل من خلال تحديد الكلفة والسعي إلى تقليصها وكذلك رسم طريق تحقيق الإيرادات المستهدفة والعمل على تعظيمه.

2. أهمية ومزايا تطبيق نظام الموازنات التخطيطية:

ترتبط الموازنات التخطيطية ارتباطاً وثيقاً بأهداف المنشأة وحيث إن تحقيق الأهداف من خلال الموازنات التخطيطية، فإنه لا يوجد تخطيط من دون رقابة ولا توجد رقابة دون تقييم للأداء الفعلي بالمخطط، ومن هنا يمكن تلخيص أهم الفوائد التي يمكن أن نجنيها من خلال تطبيق نظام الموازنات التخطيطية كما يلي:

⁴¹ بدوي محمد وآخرون، المحاسبة الإدارية ودراسات الجدوى الاقتصادية، مرجع سابق الذكر، 2009، ص: 177- 179
⁴² الفضل، مؤيد ونور، عبد الناصر، المحاسبة الإدارية "الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان الأردن، 2002، ص: 144
⁴³ أبو حشيش، خليل عواد، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية ، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص: 396.
⁴⁴ أبو نصار، محمد، المحاسبة الإدارية "الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 2005، ص: 308 .

2.1 أداة للتنسيق والاتصال:

التنسيق هو انسجام وتوازن لكل أوجه الإنتاج والخدمات والوحدات أو الأقسام الموجودة بالمنشأة على أكمل وجه، لتحقيق أهداف هذه المنشأة، ويدفع عنصر التنسيق المديرين داخل الشركة إلى التفكير في العلاقة التي تربط بين كل دائرة من دوائر الشركة على حدة مع الشركة بشكل كامل.⁴⁵

يفيد نظام الموازنات التخطيطية في تحقيق التنسيق التام بين إدارات وأقسام المنشأة وأنشطتها المختلفة خلال عملية تنفيذ الموازنة، بحيث يعمل الجميع بشكل متوازن نحو تحقيق الأهداف المحددة مسبقاً من قبل إدارة الشركة.⁴⁶

2.2 أداة للتخطيط :

عرف (Horngren) التخطيط على أنه ضبط وتحديد الأهداف وتطوير الإستراتيجيات من أجل تحقيق هذه الأهداف.⁴⁷

وحيث إن الموازنات التخطيطية تعتبر أداة تخطيط تقوم على ترجمة الخطط والأهداف إلى جداول تقديرية لمختلف أنشطة الحياة، تتجلى أهمية التخطيط بما يلي⁴⁸ :

- التقدير المبرمج لاحتياجات أنشطة المنشأة اعتماداً على المعلومات والبيانات الأولية، بهدف الوصول إلى حجم هذه الاحتياجات، ونوعها، وأولوياتها.
- تحديد وتحليل الموارد المتاحة من مادية، وبشرية، ومؤسسية، وحجمها، وما تتعرض له من تغيير في علاقاتها وتفاعلاتها.
- المتابعة والتقييم لتوفير آلية لمتابعة تنفيذ الخطة أولاً بأول، والعمل على معالجة الأخطاء من خلال التغذية الراجعة.
- يسارع في عملية التنمية، من خلال حصر الموارد سواء الداخلية أو الخارجية ويحسن من عملية استغلالها بكفاءة وفاعلية.
- يؤدي إلى الاطمئنان النفسي بين أفراد المجتمع ويساعد على تحقيق الرضا لديهم نتيجة المساهمة في وضع الخطة، وتعميم المشروعات لتنفيذها وتحديد الوسائل والمتطلبات المالية اللازمة لتحقيق تلك الأهداف.
- توفير التناسق والانسجام بين مختلف الأهداف والقطاعات، مما يسهل عملية الرقابة والالتزام بالتنفيذ، ويساعد في تحديد المسؤوليات بدقة ووضوح.

إن اعتماد المنشآت على التخطيط واستخدام الموازنات كأداة لتحقيق الأهداف المنشودة يؤدي بشكل أو بآخر إلى خلق تنسيق العمل بين أقسام المنشأة وأنشطتها المختلفة وذلك من أجل توحيد الجهود وتوجيهها نحو الهدف.

⁴⁵ Charles T.Horngren, Srikant M.Datar, George Foster , *Cost accounting*,Twelfth Edition., Pearson Prentice Hall,2006,P182.

⁴⁶ حنان رضوان وكحالة جبرائيل، المحاسبة الإدارية" الطبعة الأولى، دار الثقافة، للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 1997، ص:39

⁴⁷ Charles T.Horngren, Srikant M.Datar, George Foster , *Cost accounting*,Twelfth Edition., Pearson Prentice Hall,2006,P181.

⁴⁸ الطراونة، غاده عوض، تقييم نظم الموازنات التخطيطية ودورها في فعالية إدارة سلطة إقليم البتراء، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت-الأردن، 2005، ص:17.

فمثلاً لوضع خطة إنتاج للفترة القادمة يتطلب الأمر أولاً قيام إدارة الإنتاج بالتنسيق مع إدارة المبيعات حول حجم المبيعات المتوقعة وتوقيتها، وذلك لكي تستطيع توفير الإنتاج إلى إدارة التسويق التي بدورها تتمكن من الوفاء بمتطلبات الزبائن، كما يتطلب من إدارة الإنتاج التنسيق حول كميات المواد الأولية الواجب شراؤها وأوقات استلامها وبرمجيتها مع برامج الإنتاج بحيث يضمن انسيابية تدفق المواد إلى العمليات الإنتاجية بالمواعيد المحددة لها.⁴⁹

2.3 أداة للرقابة وتقييم الأداء :

تعتبر الموازنات التخطيطية أداة فعالة تتمكن من خلالها الإدارة من القيام بعملية الرقابة وتقييم الأداء وذلك من خلال قياس ما هو مقدر أو مخطط له بالأداء الفعلي والذي يعبر عنه بأرقام فعلية مستخرجة من النظام، وعند وجود انحرافات بين النتائج المتوقعة والفعلية فإنه يتم تحليل أسباب هذه الانحرافات عن طريق مراكز المسؤولية لكي تتمكن الإدارة من أخذ الإجراءات التصحيحية لذلك.

تستخدم الموازنات التخطيطية كأداة تمكن مديري الشركة من قياس الأداء الفعلي مقابل المقدر، كما ويمكن من أجل تقدير الأداء المستقبلي، الاعتماد على الأداء السابق الذي تم تحقيقه ولكن هنا سوف نواجه محددان: الأول هو أننا نستخدم الأداء الماضي للحكم على النتيجة الفعلية أو الحالية ومن الممكن أن تكون الفترة المختارة لمقارنة الأداء فيها دون المستوى المطلوب، أما المحدد الآخر لاستعمال الأداء الماضي هو أن الشروط المستقبلية يمكن أن تختلف اختلافاً كلياً عن شكل الماضي.⁵⁰

2.4 أداة لتحفيز العاملين :

تستخدم الموازنة التخطيطية أداة لتحفيز الموظفين داخل الشركة على كافة المستويات الإدارية حيث إن عدم تحقيق الموازنة المقدر في بداية كل عام يعتبر أحد أشكال الفشل الذي ينعكس بدوره سلباً على أداء الموظفين داخل الشركة. لذلك فإن تحقيق الموازنة يعتبر من أهم الأهداف التي يجب تحقيقها من قبل الإدارة الوسطى داخل الشركة والذي بدوره يؤدي إلى حفز المديرين للعمل بجد والإيعاز إلى مرؤوسيهم للعمل بجد أيضاً لكي يتم تحقيق الموازنة على أعلى مؤشرات الأداء المراد التوصل إليها.

يعد نظام الموازنات التخطيطية أداة تحفيز للمديرين من حيث إن مدى العمل بها جماعي وتعطي الدور في إعداد أرقام الموازنات التخطيطية المعدة، مما يعطي شعوراً أدبياً وأخلاقياً للمهمة التي يقومون بها لتحقيق الأرقام التي شاركوا فيها وربطها بالأرقام الفعلية للموازنة وكذلك الربط بين أهداف الموازنة والحوافز المعنوية والمادية.⁵¹

2.5 خطة شاملة وتفصيلية :

تمثل الموازنات التخطيطية خطة شاملة وتفصيلية لنشاط المنشأة يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة محددة بحيث تشمل الإدارات الموجودة في المنشأة كافة، ومما سبق نستنتج أن الموازنات التخطيطية تعتمد على وضع تقديرات لخطة المنشأة وذلك في ضوء الظروف المتوقعة وبعد دراسة وافية للعوامل الداخلية والخارجية التي قد تسود خلال فترة الموازنة.⁵²

⁴⁹ الفضل مؤيد و نور، مرجع سابق، ص، 146

⁵⁰ Charles T.Horngren, Srikant M.Datar, George Foster , Cost accounting, Twelfth Edition., Pearson Prentice Hall, 2006, P183.

⁵¹ Henk, Emerson O., and Spoede, Charlene W, Cost Accounting :Managerial Use of Accounting Data, PWS-Kent Publishing, Boston, 1991, P 546.

3. التخطيط باستخدام الموازنات التخطيطية :

إن وضع الموازنات أداة للتخطيط مفيد جداً وهي عنصر مكمل لتحليل وضع الشركة الإستراتيجي. كما أن الإستراتيجية تُحدد القدرة الداخلية للمنشأة للحصول على فرص في السوق لتحقيق أهدافها ، من خلال تطوير مديري إستراتيجيين ناجحين ينظرون إلى السوق نظرة شاملة من خلال المساءلات التالية:

4. ما أهدافنا (أي أهداف المنشأة)؟

5. هل الأسواق لمنتجاتنا محلية، أو إقليمية، أو عالمية؟

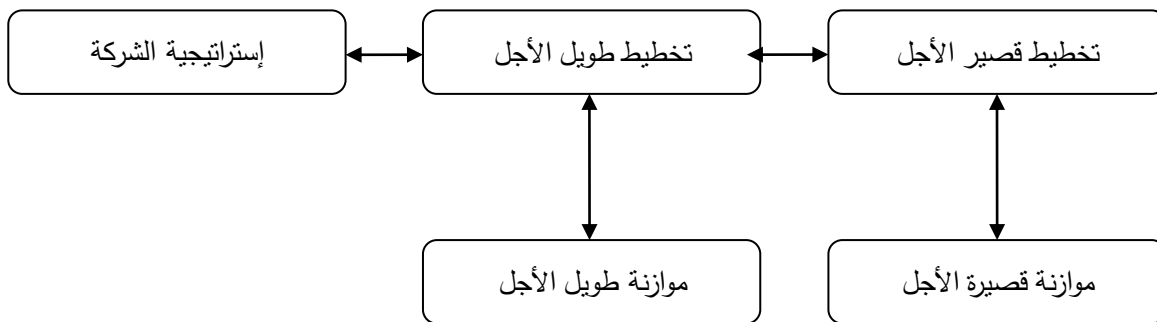
6. ما الاتجاه الذي يؤثر على أسواقنا، الاقتصاد، الصناعات، أم المنافسون؟

7. هل للمنشأة تنظيم مالي متين يساعدنا على أكمل وجه؟

8. ما الأخطار والفرص البديلة للإستراتيجيات، وهل يوجد خطط للطوارئ في حال فشل خطتنا الحالية؟

إن خلق عادة التخطيط لدى الإدارة يجعلها تنظر إلى المستقبل باستمرار مما يؤدي إلى تقليل المفاجآت ويرى (Horngren) أن التفكير المسبق يساعد الإدارة على تغيير الأحوال والظروف، نحو الأفضل، فمثلاً إذا توقعت الإدارة حدوث عجز في النقدية خلال فترة الموازنة فإنه يمكنها من ترتيب التمويل قبل الحاجة إليه بفترة طويلة وإذا كان ذلك ناتجاً عن التوسعات الرأسمالية فإن التخطيط يساعد الإدارة على جدولة هذه التوسعات لتخفيف الضغط على النقدية.⁵³ ويوضح الشكل التالي:

الشكل رقم (03) علاقة الإستراتيجية بالتخطيط



المصدر: Charles T.Horngren, Srikant M.Datar, George Foster,op,cit , 2006,P181

وبرأي الباحث يمكن أن تعتمد الشركة إستراتيجية تخطيط طويل الأجل وقصير الأجل معاً، وذلك من خلال عمل موازنات تخطيطية مستمرة ترسم من خلالها الإدارة الأهداف المطلوب تحقيقها خلال فترة قصيرة أي بنهاية العام وكذلك موازنات طويلة الأجل لمدة خمسة أعوام أو أكثر تتضمن الخطط المطلوب تحقيقها بكل مرحلة من مراحل الموازنات القصيرة الأجل يرتكز هذا النوع من الموازنات على أمور عده أهمها:⁵⁴

⁵²الأفندي، سجي مصطفى ، مدى استخدام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في منشآت القطاع العام"، رسالة ماجستير غير منشوره جامعة حلب -الجمهورية العربية السورية،2003، ص:15.

⁵³ حلس، سالم عبدالله، دور الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة في مؤسسات المجتمع المدني الفلسطينية"، رسالة دكتوراه منشورة، مجلة الجامعة الإسلامية(سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد الرابع عشر، العدد الأول، 2005، ص:138

⁵⁴ الطراونة ،غادة عوض، مرج سابق،2005، ص:29

• الاعترافات الطويلة الأجل.

• تحليل الكلف والمنافع .

• بيان البدائل المحتملة والمتعلقة بقرار تخصيص البرامج لتنفيذ البرامج والمشاريع وفق الظروف السائدة.

و لا بد عند إعداد موازنة التخطيط التركيز على الأهداف العامة التي يتم تحقيقها عن طريق البرامج والأنشطة التي تطول لأكثر من سنة، حيث يوجه القياس نحو كلفة تحقيق الأهداف العامة وليس تحديد تكلفة برنامج أو مشروع.

4. أنواع الموازنات التخطيطية :

إن الموازنات التخطيطية هي نتاج لتخطيط إداري مسبق من أجل تحقيق عدة أهداف في ظل الظروف والمتغيرات المتاحة، غير أن الموازنات التخطيطية تختلف في فحواها وأهدافها طبقاً للمتغيرات والعوامل والأهداف المختلفة، نعرض فيما يلي أهم هذه الموازنات طبقاً للظروف والأهداف المختلفة:

4.1 من حيث الفترة الزمنية التي تغطيها الموازنة:

تقسم الموازنات التخطيطية من حيث الفترة الزمنية إلى ثلاثة أقسام هي:

أولاً: الموازنات القصيرة الأجل:

هي الموازنات التي تعد لمدة أقصاها سنة مالية واحدة، ويكون الهدف منها رسم برنامج العمل خلال تلك الفترة والرقابة عليها ومدى كفاءة أدائها وتنفيذها، أي أنها تستعمل في هذه الحالة أداة تخطيطية ورقابية معاً.⁵⁵

ثانياً: الموازنات الطويلة الأجل:

تتمثل في الموازنات التي تعد لأكثر من سنة مالية واحدة، وتهدف هذه الموازنات إلى التنسيق بين الأهداف والإمكانيات المستقبلية في ضوء أهداف وإمكانيات الحاضر وعلى أساس التجربة والخبرات السابقة. إن هذا النوع من الموازنات يعمل على خدمة أهداف التخطيط الطويل الأجل، ويتضمن تقديرات عن الخطط الطويلة الأجل الخاصة بالعمليات الاستثمارية الطويلة الأجل.⁵⁶

ثالثاً: الموازنات المستمرة :

هي موازنة لسنة كاملة ومتجددة، بحيث يتم مع نهاية كل شهر من تنفيذ الموازنة إضافة شهر جديد. أي عند الإعداد لموازنة 2015 وعند الانتهاء من الشهر الأول من العام 2015 يتم إزالته من الموازنة ويحل مكانه الشهر الأول من العام 2016 وهكذا بالنسبة للأشهر التالية.

وهذا الأسلوب يساعد الإدارة على عملية التخطيط المستمر والمسبق لمتطلبات الموازنة نظراً لأنه يغطي دائماً موازنة لسنة كاملة، وبالتالي يكون لدى الإدارة الوقت الكافي والقدرة على مواجهة ما هو جديد وتنسيق الأنشطة المختلفة لديها⁵⁷.

وفي رأي الباحث فإن استخدام الموازنات المستمرة أفضل بكثير من الموازنات الفترية والتي تغطي فترة زمنية محددة تنقضي بانقضائها وتحل محلها موازنة جديدة حيث إن الموازنات المستمرة تحفز الإدارة والمسؤولين على تجديد الأفكار

⁵⁵Sharama,R. K. and Gupta, Shashik ,Management Accounting,5 th ed.,Kalyani Publisher, NewDelhi,1987,P782.

⁵⁶العلاوين، أمجد عبد الفتاح ، تقييم نظم الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشوره، جامعة آل البيت-الأردن، 2000 ، ص:22 .

⁵⁷ أبو نصار، محمد، مرجع سابق، 2005، ص: 315

والاستمرار بالتخطيط لتحقيق الأهداف المستقبلية. وتضمن هذه الموازنات التنبؤ بالمشاكل المستقبلية بفترة زمنية سابقة وكافية لإيجاد الحلول، مع العلم بأن تكاليف الإعداد المستمر للموازنات المستمرة أكثر من تكاليف الموازنات المرحلية أو الموازنات لفترة محددة ولكن العائد من هذه الموازنات يبرر التكاليف الخاصة بها.

4.2 من حيث طبيعة عمليات النشاط الاقتصادي الذي تغطيه الموازنة التخطيطية:

يمكن تقسيم عمليات المنشأة بحسب طبيعة النشاط إلى عمليات جارية وعمليات استثمارية، وينتج عن عمليات المنشأة هذه تدفقات نقدية تحتاج إلى قياس وإعداد تقارير خاصة بها، يترتب على ذلك التمييز بين نوعين من الموازنات:

أولاً: الموازنات التشغيلية:

تختص الموازنات التشغيلية بتخطيط الأنشطة الإنتاجية للمنشأة بكل جوانبها من حيث الموارد المتاحة والاستخدام الأمثل لها، والرقابة على هذه الأنشطة بما يكفل كفاءة استغلالها وأدائها، هذا وتعد الموازنات التشغيلية للمدى الطويل أو القصير أو كليهما، كما ويمكن إعدادها بشكل مستمر أو نهائي. هذا وتتناول الموازنات التخطيطية الأنشطة التشغيلية عن فترة الموازنة مثل الإنتاج والمشتريات والشؤون الإدارية وفيما يلي بعض أنواع الموازنات التشغيلية.⁵⁸

1. **موازنة المبيعات:** تعد موازنة المبيعات حجر الأساس لإعداد الموازنة الشاملة للمنشأة لأن التخطيط للوصول إلى حجم معين من المبيعات يسهم إسهاماً مباشراً في تحديد الموازنات الأخرى مثل موازنة الإنتاج والمواد الأولية والمشتريات ... الخ.

2. **موازنة الإنتاج:** تختص موازنة الإنتاج بالتخطيط للأنشطة الإنتاجية وتعتبر هذه الموازنات الأساس لإعداد موازنة المواد الأولية والأجور المباشرة والمصاريف الصناعية غير المباشرة وتتحدد موازنة الإنتاج بعاملين أساسيين:

(أ) موازنة المبيعات: تتحدد خطة الإنتاج بصفة أساسية بالمبيعات حيث تهدف خطة الإنتاج إلى التنسيق وتخطيط العمليات الإنتاجية بشكل يضمن تدفق الإنتاج بمعدل ينسجم وطلبات الزبائن على المنتج.

(ب) سياسة المخزون: عند إعداد موازنة الإنتاج لابد من الاهتمام بسياسة المخزون، وذلك لأن المخزون سيؤثر بشكل مباشر على حجم الإنتاج اللازم لمواجهة المبيعات.

3. **موازنة المشتريات:** تعتمد موازنة المشتريات على ما توضحه موازنة المواد الأولية من احتياجات الإنتاج للمواد الأولية، ولهذه الموازنة أهمية كبيرة في تقييم كفاءة أداء إدارة المشتريات في المنشأة، إذ ستبين الانحرافات الحاصلة بين الأداء المخطط والأداء الفعلي كفاءة هذه الإدارة في تلبية احتياجات الإنتاج في المواعيد المحددة لها وحسن اختيارها للموردين وشروط التوريد المناسبة للمنشأة والتي تتلاءم مع التدفقات النقدية المتولدة من المبيعات. ولإعداد هذه الموازنة نعتد المعادلة الآتية التي يعد المخزون أحد أهم أركانها:

$$\text{مشتريات المواد الأولية} = \text{احتياجات الإنتاج من المواد الأولية} + \text{مخزون آخر الفترة من المواد الأولية} - \text{مخزون أول الفترة من المواد الأولية}.$$

4. **موازنة العمل المباشر**: توضح موازنة العمل المباشر الاحتياجات المطلوبة للوفاء ببرنامج الإنتاج من كل نوع من أنواع العمالة المباشرة وفي كل مركز تكلفة، وتحدد الاحتياجات اللازمة من أنواع العمالة المباشرة استناداً إلى الكمية المخططة للإنتاج وإلى الدراسة الفنية الهندسية لمعدلات استخدام هذه العمالة في العملية الإنتاجية.
5. **موازنة المصاريف الصناعية غير المباشرة**: تهدف موازنة المصاريف الصناعية غير المباشرة إلى بيان عناصر الكلفة التي لا تدخل في تكوين المنتج بشكل مباشر ولكنها ضرورية من أجل العملية الإنتاجية، وتعد هذه الموازنة من الأهمية بمكان في ظل ثورة المعلوماتية والتكنولوجيا والتطور السريع في أساليب الإنتاج وتقنياته.
- من المفضل عند إعداد هذه الموازنة تبويب عناصر الكلفة بحسب علاقتها مع حجم الإنتاج، أي تبويبها إلى متغيرة وثابتة، وكونها من التكاليف الخاضعة للرقابة فإنه يمكن ربطها بشكل مباشر بمراكز المسؤولين وبشكل خاص مراكز الإنتاج وخدمات الإنتاج.
6. **موازنة التكاليف التسويقية**: توضح هذه الموازنة بنود التكاليف التسويقية والبيعية التي يمكن أن تتحملها المنشأة من أجل الترويج لمنتجاتها وفقاً لما هو مخطط له، وتتضمن هذه الموازنة بنوداً مختلفة منها متغير وأخرى ثابتة، أما البنود المتغيرة فتتمثل بعمولة موظفي المبيعات أو المبيعات نفسها، أما المصاريف الثابتة فتتمثل في اهتلاك المباني ومعدات وأجهزة معرض البيع، ومصاريف الكهرباء والهاتف الخاص بمعرض المبيعات ورواتب مدير المبيعات.
7. **موازنة التكاليف الإدارية**: تختص هذه الموازنة بالمصاريف الإدارية العامة مثل رواتب الموظفين والمدير العام ومصاريف الكهرباء المستنفدة نتيجة العمليات الإدارية وغيرها من المصاريف الخاصة بالإدارة، وتعد معظم بنود هذه الموازنة من النوع الثابت الخاضع للرقابة الإدارية العليا، ويمكن هنا التمييز بين نوعين من هذه التكاليف هما: التكاليف الملزمة والتكاليف غير الملزمة.

ثانياً: الموازنات المالية:

تعتبر الموازنات المالية أداة جيدة لتخطيط عملية الوفاء بالالتزامات القصيرة الأجل وتوفير السيولة اللازمة لذلك، وتشمل هذه الموازنات نوعين هما:

1. الموازنات النقدية :

تهدف الموازنات النقدية إلى توفير المعلومات اللازمة من أجل تجنب الوقوع في عجز أو فائض نقدي، وعليه تعد الموازنات النقدية أداة لتخطيط المتحصلات والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة زمنية معينة وبدرجة عالية الدقة والتفصيل لضمان استمرارها في مزاولة مختلف أنشطتها وعملياتها والوفاء بالتزاماتها وإدارة مواردها النقدية بصورة صحيحة، وبذلك فهي أداة تنسيق بين المتحصلات والمدفوعات النقدية.⁵⁹

2. الموازنات الرأسمالية:

يختص هذا النوع من الموازنات بتخطيط أنشطة العمليات الرأسمالية في المنشأة وكيفية تمويلها والرقابة على تنفيذها طبقاً للموازنة الموضوعية وتمثل المشاريع الرأسمالية المبالغ التي تنفقها المنشأة لشراء الأصول الثابتة أو لتحسين وزيادة كفاءة هذه الأصول والتي يقصد منها المنفعة المستقبلية.

وعادة ما تكون الموازنات الرأسمالية طويلة الأجل، ثم يتم تقسيمها إلى موازنات سنوية لأغراض متابعة التنفيذ والرقابة عليها، ويحدث غالباً أن تعد هذه الموازنات بمعرفة الإدارة العليا للمنشأة على أساس الأهداف الطويلة الأجل، وغالباً تهدف إلى مستقبل المنشأة والاتجاه العام لها خاصة في مجال الاستثمار طويل الأجل.⁶⁰

4.3 بحسب مستويات النشاط:

يرتبط العديد من عناصر التكاليف بمستوى النشاط السائد خلال فترة زمنية معينة، فمن المعروف أنه كلما زاد مستوى النشاط زادت التكاليف المتغيرة. ونتيجة لذلك، إذا اختلف المستوى الفعلي للنشاط عن المستوى المخطط في الموازنة، فقدت الموازنة معايير صلاحيتها أداة للرقابة وتقييم الأداء وفي هذا المجال يمكن التمييز بين نوعين من الموازنات طبقاً للغرض المتعلق بمستوى التشغيل أو مستويات النشاط التي يتم إعدادها على أساسه وهي:

أولاً: الموازنات الساكنة:

هي الموازنات التي تعد لمستوى واحد من مستويات النشاط، ويعتبر هذا المستوى من النشاط المستوى المتوقع، وطبقاً لمعهد محاسبي الكلفة والإدارة بلندن فإن الموازنات الثابتة تعرف على أنها تلك الموازنات التي تعد لمستوى معين واحد من النشاط لا تتغير بغض النظر عن مستوى النشاط الفعلي المتوقع.⁶¹

وهذا ما يجعل الموازنات الثابتة ذات فائدة محدودة في أغراض الرقابة وتقييم الأداء، بسبب حالة الجمود التي تنتصف بها، إضافة إلى عدم قدرتها على الاستجابة لما يستجد من ظروف قد لا تكون واضحة عند إعداد الموازنات مما يترتب عليه حصول انحرافات كبيرة بين الأداء الفعلي والمخطط، كما تحتاج إلى عمليات مراجعة وتعديل بشكل مستمر إذ أريد لها أن تستخدم أداة رقابة جيدة وفعالة.⁶²

ثانياً: الموازنات المرنة:

هي الموازنات التي يتم إعدادها لعدة مستويات من النشاط الإنتاجي تقع ضمن المدى الملائم لذلك النشاط، بحيث يتوازن مستوى النشاط الفعلي مع أحد هذه المستويات لزيادة فعالية المقارنة التي تتم بين الأرقام الفعلية والمقدرة في الموازنة في نهاية فترة الموازنة، وتبرز أهمية المرونة في هذه الموازنات عند عدم حصول التوازن المطلوب في نهاية الفترة بحيث يتم تعديل حجم النشاط المقدر بشكل يوازي حجم النشاط الفعلي، ومن ثم يتم تعديل أرقام الموازنة بناء على ذلك لما لذلك من أثر كبير في دقة تحليل الانحرافات الناجمة عن الاختلاف بين الأرقام الفعلية والأرقام المقدرة، وتكتسب هذه الموازنات صفة المرونة أو الديناميكية من الجزء المتغير من التكاليف.⁶³

⁶⁰ العلاوين، مرجع سابق، 2000، ص: 24.

⁶¹ Maheshwair, Management Accounting and Financial Control, 3 rd ed., Chand and Sons publisher, New Delhi, 1984, P43.

⁶² Sharama, R. K. and Gupta, Shashik, 1987, P789.

⁶³ السعيدات، زياد محمد، الموازنات المرنة وأثرها في الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة: دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عمان العربية - الأردن، 2003، ص: 25.

كما أن استخدام الموازنات المرنة مفضل أكثر من استخدام الموازنات الثابتة لأغراض الرقابة على مراحل إعداد الموازنات والتخطيط وتقييم الأداء، حيث يتم على هذا الأساس مقارنة التكاليف الفعلية لمستوى النشاط الفعلي بالتكاليف المعيارية لنفس مستوى النشاط، و من ثم تكون هذه المقارنات أكثر تعبيراً ودقة وواقعية إلا أنه من جهة أخرى فإننا لا نجزم بأن الموازنات المرنة يفضل استخدامها في جميع المنشآت بغض النظر عن حجم نشاطها.

الموازنة الشاملة⁶⁴ :

الموازنة الشاملة أو (الرئيسية) ما هي إلا الإطار العام أو الملخص للموازنات الفرعية والخاصة بكافة أنشطة المنشأة، وهي تمثل الخطة العامة للمنشأة ويختلف الإطار العام للموازنة الشاملة باختلاف نوعية وحجم المنشأة، وعلى العموم فإن الموازنة الشاملة تضم نوعين أساسيين من الموازنات هما:

1. الموازنات التشغيلية .

2. الموازنات المالية .

5. مراحل إعداد الموازنات التخطيطية :

تمر عملية إعداد الموازنات التخطيطية في أي منشأة بمراحل وخطوات تبدأ من الدراسة التمهيديّة والإعداد المسبق للتصميم، وتنتهي بإقرار واعتماد الموازنات ووضعها موضع التنفيذ، وفيما يلي أهم المراحل التي تمر بها عملية إعداد الموازنات التخطيطية:

5.1 مرحلة التخطيط المسبق للموازنات:

تهدف هذه المرحلة إلى التمهيد والتحضير لعملية إعداد الموازنات التخطيطية، مع العلم أن هذه المرحلة لا تتكرر سنوياً، إذ إنها بطبيعتها طويلة الأجل، وبالتالي لا تشكل مرحلة من مراحل إعداد الموازنات التي هي بطبيعتها قصيرة الأجل.

إلا أنه نظراً لحتمية وضع الإطار العام للموازنات انطلاقاً من الخطة الإستراتيجية الطويلة الأجل يصبح من الضروري في مرحلة التحضير لإعداد الموازنات إعادة النظر سنوياً في المعلومات التي بنيت عليها، وذلك في ضوء النتائج الفعلية للأداء وتشمل هذه المرحلة خطوات أساسية أهمها:⁶⁵

- تقييم الوضع الحالي للمنشأة وتحليل العوامل المؤثرة فيها .
- تحديد الأهداف والسياسات العامة للمنشأة.
- وضع الخطة المالية الطويلة الأجل للمنشأة والتي تحوي أرقاماً إجمالية يخضع قسم كبير منها لبعض المرونة.
- قيام كل مسؤول عن مركز مسؤوليته بتحديد الأهداف التفصيلية لمركز المسؤولية الذي يتولى الإشراف عليه، انطلاقاً من الخطة الإستراتيجية للمنشأة وتقديمها للإدارة العليا.

5.2 إعداد الموازنة:

⁶⁴ إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية، قضايا معاصرة، ط2، دار إثراء للنشر و التوزيع، الأردن، 2010، ص260

⁶⁵ العلاوين، مرجع سابق، 2000، ص:26

انطلاقاً من الأهداف التفصيلية لكل مركز من مراكز المسؤولية، وعلى ضوء الأهداف والإستراتيجيات العامة والخطة الطويلة الأجل ، يتم إعداد الموازنات التخطيطية وفقاً للمراحل التالية:⁶⁶

- تحضير الجدول الزمني لإعداد الموازنة والذي يشمل تحديد خطوات العمل التي يجب اتباعها لإعداد الموازنة، وذلك ضمن إطار برنامج تفصيلي للعمل يلتزم به جميع المشتركين في المهمة.
- توزيع وشرح الخطة الإستراتيجية وإجراءات وأساليب إعداد الموازنات لكافة المشرفين على مراكز المسؤولية.
- إعداد وتسليم الموازنات أولاً بأول إلى رئيس قسم الموازنات لمراجعتها وتنسيقها مع الموازنات الأخرى.
- تجميع الموازنات وإعداد الموازنات الختامية .

5.3 اعتماد الموازنة التخطيطية:

يقوم أعضاء لجنة الموازنات بمناقشة متعمقة لكل موازنة من هذه الموازنات، فيما بينهم ومع المسؤول التنفيذي الذي قام بإعدادها، وبعد مناقشات ومداولات عديدة وربما اتخاذ الكثير من القرارات لحسم أية تباينات بين الخطط الفرعية المختلفة، قد تعيد لجنة الموازنة هذه الموازنات الفرعية إلى المسؤولين التنفيذيين لتعديلها على ضوء القرارات المتخذة وإعادتها ثانية للاعتماد حيث تقوم لجنة الموازنات بعد ذلك برفع جميع الموازنات إلى الإدارة العليا للموافقة عليها واعتمادها.⁶⁷

إن اعتماد الموازنة والموافقة عليها يعتبر أمراً ضرورياً لكي يتوفر عنصر الالتزام بها ويتقيد الجميع بتقديراتها، وعند اعتماد الموازنات التخطيطية والموافقة عليها من قبل الإدارة العليا تصبح:

- إذناً أو ترخيصاً بتنفيذ جميع عمليات المنشأة وفقاً لما هو وارد فيها .
- مرشداً لجميع العاملين في المنشأة عند تنفيذ العمليات المختلفة .
- مستنداً رقابياً هاماً لمعرفة مدى الالتزام بتقديراتها .

إذاً المراحل التي تمر بها عملية إعداد الموازنات التخطيطية تبدأ أولاً بتحديد الأهداف الرئيسية للمنشأة، ومن ثم ترجمة هذه الأهداف ترجمة كمية ورقمية في شكل خطة شاملة تفصيلية منسقة تشمل كافة الأعمال المتعلقة بنشاط المنشأة في المستقبل بحيث يتم تصديقها من قبل الإدارة العليا لتصبح مرشداً لجميع العاملين في المنشأة، لكن بعد التصديق على الموازنة التخطيطية واعتمادها خطة شاملة لنشاط المنشأة لابد من وضعها موضع التنفيذ.⁶⁸

وتجدر الإشارة إلى أن لجنة الموازنات تضم المسؤولين التنفيذيين في المنشأة على مستوى مديري الدوائر، بالإضافة إلى رئيس قسم الموازنات، ويقوم مدير الشؤون المالية عادةً برئاسة جلسة إقرار الموازنة .

تشمل المسؤولية التي تقع على عاتق لجنة الموازنة، في مجال إعداد واستخدام الموازنات المهام التالية:⁶⁹

- تقييم الوضع الحالي للمنشأة وتحديد نقاط القوة ومواطن الضعف ووضع الإستراتيجيات والسياسات العامة للمنشأة.

⁶⁶ الخطيب، أحمد، الموازنات أداة فعالة للتخطيط والرقابة الإدارية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 1988، ص:41

⁶⁷ حنان، رضوان وكحالة، جبرائيل، المحاسبة الإدارية" الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، 1997، ص: 55 .

⁶⁸ الأفندي، مرجع سابق، 2003، ص:34.

⁶⁹ العلاوين، مرجع سابق، 2000، ص:29-30

- وضع خطة مالية طويلة الأجل تترجم الأهداف والإستراتيجيات والسياسات العامة للمنشأة .
 - دراسة ومناقشة التعديلات المقترحة من قبل رئيس قسم الموازنات على سياسات وإجراءات إعداد الموازنات لتصبح عملية الإعداد أكثر فعالية، وعرضها على الإدارة العليا.
 - مناقشة واعتماد تصاميم النماذج والجدول والتقارير التي يجب استخدامها في إعداد الموازنات.
 - دراسة ومناقشة وتعديل الموازنات الفرعية وتقديم الاقتراحات بشأنها والتأكد من توافقها مع الأهداف والإستراتيجيات المحددة مسبقاً من الإدارة العليا.
 - اقتراح التعديلات على إجراءات الرقابة باستخدام الموازنات، وعرضها على الإدارة العليا لاعتمادها.
- وبرأي الباحث يكمن هنا مدى دور الموازنات التخطيطية في عملية الرقابة على العمليات التشغيلية وغير التشغيلية للمنشأة ومدى الاستفادة منها وفاعلية هذه الموازنات، فحين وضع هذه الموازنات موضع التطبيق يتم متابعة النتائج الفعلية لهذه الموازنات ومقارنتها بالأداء المقدر الموضوع مسبقاً لمعرفة مدى دقة هذه الموازنات التي أخذت على عاتقها دور تحديد الإيرادات والمصاريف مسبقاً من أجل تحديد اتجاه المنشأة، وعند الحصول على النتائج الفعلية فإنه يتم تصحيح الانحرافات وأخذها بعين الاعتبار مستقبلاً كي لا يقع فيها معدو الموازنات التخطيطية.
- #### 5.4 تطبيق الخطط والرقابة عن طريق الموازنات:

بعد اعتماد الموازنة من قبل الإدارة العليا يجري العمل على تطبيق الخطط الواردة في هذه الموازنات، والرقابة على أداء المنشأة للتأكد من مدى الالتزام بالخطط الموضوعية، وتشمل هذه الخطوة إعداد تقارير الأداء الدورية التي تتضمن مقارنة النتائج الفعلية بتلك المقدر الواردة في الموازنات، وتحديد الانحرافات وتحليلها وتحديد أسبابها ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.⁷⁰

6. المعوقات التي تحد من فاعلية نظام الموازنات التخطيطية :

- تنحصر أهم العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة على مدى فاعلية نظام الموازنات التقديرية في:⁷¹
- مدى تعقيد النواحي الفنية: ترتبط درجة التقدم التكنولوجي للصناعة التي تنتمي إليها المنشأة بدرجات عدم التأكد بالنسبة للتنبؤ بالموارد والاستخدامات المستقبلية للمنشأة، فكلما تعقدت النواحي الفنية في الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة زادت درجات عدم التأكد وبالتالي ازدادت صعوبة التخطيط وقلت درجة فاعلية النظام.
- طبيعة البيئة السوقية: يتعلق هذا المعوق بإطار السوق الذي تعمل من خلاله المنشأة وما يتضمنه من عوامل ومؤثرات خاصة بالمنافسة والانفتاح على الأسواق الخارجية. فكلما قلت درجة المنافسة والانفتاح على الأسواق الخارجية، قلت درجة المنافسة، وسهل التنبؤ بأحوال السوق المستقبلية مما يساعد على التخطيط ويزيد من احتمالات فاعلية النظام، وإذا كان السوق يتسم بصفات الاقتصاد الحر فإن هذا من شأنه أن يعقد مشاكل التخطيط والتنبؤ نظراً لمؤثرات الأسواق العالمية على السوق المحلية.

⁷⁰ الخطيب، مرجع سابق، 1988، ص: 45
⁷¹ العلاوين، مرجع سابق، 2000، ص: 45

- نوع التشريعات الحكومية: يرتبط نظام الموازنات التخطيطية ويتأثر بعوامل سياسات الدولة المحلية من حيث مدى تدخل الدولة في الاقتصاد الجزئي وتأثير ذلك على السياسة السعرية ونوعية الإنتاج وكميته.
- الشكل القانوني للمنشأة (استقلالية المنشأة): من البديهي أنه إذا ارتبطت المنشأة بنظام الشركات القابضة والتابعة فإن هذا من شأنه أن يؤثر إلى حد ما على درجة استقلالية المنشأة في اتخاذ قراراتها المتعلقة بالتخطيط وإعداد الموازنات التخطيطية. ولذلك فإن المنشأة غير المرتبطة بنظام القابضة والتابعة تتوفر لديها المناخ الذي يمكنها من تحقيق درجات أكبر لفاعلية الموازنات التخطيطية.
- الهيكل التنظيمي للمنشأة: إن وجود هيكل تنظيمي سليم يحتوي على مراكز للموازنة ويحدد بوضوح الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات فإنه يزيد من فاعلية نظام الموازنات التخطيطية والعكس صحيح.
- العلاقات الشخصية المتداخلة بين الأفراد في التنظيم: تلعب العلاقات الشخصية المتداخلة بين الأفراد في المستويات الإدارية المختلفة دوراً هاماً في تحديد فاعلية نظام الموازنة التخطيطية، إذ كلما كانت هذه العلاقات إيجابية توفرت جوانب التعاون والثقة بين الأفراد في المراحل المختلفة لإعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية وبالتالي فإن الفرصة تكون متاحة لإنجاح النظام وزيادة فاعليته والعكس صحيح.
- عدم وجود نظام محاسبي تكاليفي ونظام تكاليف معيارية سليم يوفر كافة البيانات والمعلومات التي تساعد في عملية التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

المطلب الثالث: أسلوب الموازنات الرأسمالية :

1. تعريف الموازنة الرأسمالية:

يعد التخطيط لقرارات الإتفاق الرأسمالي إحدى المشاكل الأساسية التي تواجه المنشأة عند القيام بتخصيص أو تخصيص مواردها الاقتصادية النادرة على أفضل استخدام ممكن ، وتنشأ المشكلة بسبب ندرة الموارد الاقتصادية من ناحية ، وتعدد الاستخدامات البديلة المتنافسة على هذه الموارد من ناحية أخرى ، فغالبا ما يكون لدى الإدارة العديد من فرص الاستثمار المرغوب فيها ، إلا أنها تحتاج إلى موارد قد تزيد عن الموارد المتاحة ، مما يؤدي إلى الحاجة إلى المفاضلة بين الفرص الاستثمارية المتاحة ، وبمعنى آخر اختيار البديل الذي يؤدي إلى ترشيد رأس المال ، ويقصد بترشيد رأس المال في هذا المجال توزيع الموارد المخصصة للإتفاق الرأسمالي على أفضل بدائل المشروعات الاستثمارية⁷² ، ويمكن تعريف الموازنة الرأسمالية بأنها أداة تستخدم للمساعدة في اتخاذ القرارات من خلال توفيرها للمعلومات المتعلقة بالإستثمار في المشروعات والمنافع من هذا الإستثمار،⁷³ ويعرفها باسيلي⁷⁴ بأنها "الأسلوب الحاسبي لتحليل ورقابة تكاليف المشروعات ، وهي تساعد المديرين في اتخاذ القرارات طويلة الأجل".

⁷² عثمان الأميرة، وعبد الوهاب علي، مقدمة في المحاسبة الإدارية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006، ص:191

⁷³ العريبي عصام، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص:227

⁷⁴ باسيلي مكرم، المحاسبة في المنشآت الفندقية، رؤية إدارية الفنادق-المستشفيات، المكتبة العصرية للنشر و التوزيع، لمنصورة، مصر، 2006، ص:275

2. أنواع قرارات الإنفاق الرأسمالي:

من الأمثلة على الإنفاق الرأسمالي:⁷⁵

- قرارات تخفيض التكاليف ، وهل شراء معدات وأجهزة جديدة يخفض التكلفة ؟
- قرارات التوسعة ، وهل التوسيع في الخدمات التي يقدمها المستشفى يمكن أن تزيد الإيرادات ؟
- قرارات اختيار المعدات ، أي نوع من الأجهزة والمعدات يجب شراؤها؟
- قرارات الاستئجار أو الشراء ، هل تستأجر المعدات والأجهزة الجديدة أم تشتري؟
- قرارات استبدال المعدات والأجهزة ، هل يجب استبدالها الآن أم تستبدل فيما بعد؟

3. طرق تقييم المشاريع الاستثمارية:

إن فكرة تقييم المشاريع الاستثمارية تقوم على أساس مقارنة التدفقات النقدية المتوقعة لكل بديل ، ثم اختيار البديل الذي يحقق أكبر التدفقات ، وهناك مجموعة من الطرق والأساليب المستخدمة لهذا الغرض:

3.1 طريقة صافي القيمة الحالية:

تعتبر من أهم الطرق المستخدمة في تقييم المشاريع ، تتضمن إيجاد القيمة الحالية لجميع التدفقات النقدية المرتبطة بالمشروع المراد تقييمه باستخدام معدل العائد الذي تطلبه تعريف صافي القيمة الحالية للمشروع بأنها الفرق بين القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلية والقيمة الحالية للتدفقات النقدية الخارجية لهذا المشروع ، أو رفضه اعتماداً على صافي القيمة الحالية فإذا كانت موجبة فيتم قبول المشروع ، وإن كانت سالبة يتم رفض المشروع ، وعند المفاضلة بين أكثر من بديل استثماري يتم اختيار المشروع ذي صافي القيمة الحالية الأكبر.⁷⁶

3.2 طريقة معدل العائد الداخلي:

هو معدل الخصم الذي تتساوى عنده القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة مع القيمة الحالية للتدفقات النقدية الخارجة ، أي انه معدل الخصم الذي يجعل صافي القيمة الحالية للتدفقات النقدية تساوي صفراً.⁷⁷

3.3 طريقة مؤشر الربحية:

ويطلق عليها أيضاً طريقة مؤشر القيمة الحالية ويتم حساب مؤشر الربحية وذلك بقسمة القيمة الحالية للتدفقات الداخلة على القيمة الحالية للتدفقات النقدية الخارجة ، ويتم قبول المشروع الذي يعطي مؤشر ربحية أكبر من واحد الصحيح ، ويتم رفض المشروع الذي يعطي مؤشر ربحية أقل من الواحد الصحيح ، كما أن ارتفاع مؤشر الربحية يعني قبول أكثر للمشروع.⁷⁸

⁷⁵ Garrison, Ray, Noreen, Eric, and Brewer, Peter, Managerial Accounting, 11th Edition, McGraw-Hill, New York, USA, 2006, P654

⁷⁶ الحارس أسامة، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر ، 2004، ص: 339

⁷⁷ زامل أحمد، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي، معهد الإدارة العامة، السعودية، 2000، ص: 656

⁷⁸ الحارس أسامة، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق الذكر، 2004، ص: 346

3.4 طريقة فترة الاسترداد:

هذه الطريقة تقيس الفترة الزمنية المطلوبة لتساوي التدفقات النقدية الداخلية مع التدفقات النقدية الخارجة، ويتم اختيار المشروع الذي تكون فيه هذه الفترة أقل ما يمكن.⁷⁹

3.5 طريقة معكوس فترة الاسترداد:

تعتبر هذه الطريقة من أسهل الطرق المستخدمة لتقدير معدل العائد الداخلي للمشروع إلا أن تطبيقها يتطلب توافر عدة شروط مثل انتظام التدفقات السنوية، قصر فترة الاسترداد نسبياً، وطول العمر الإنتاجي للاستثمار (أن تكون فترة التدفقات النقدية على الأقل ضعف فترة الاسترداد)، ويتم حساب معكوس فترة الاسترداد بقسمة (1) على فترة الاسترداد، فإذا كانت فترة الاسترداد 4 سنوات فإن معكوس فترة الاسترداد يساوي (25%)⁸⁰.

3.6 طريقة معدل العائد المحاسبي:

هذه الطريقة تقيس ربحية المشروع من وجهة النظر التقليدية للمحاسبة، وذلك من خلال العلاقة بين الإستثمار المطلوب والدخل بعد الضرائب المتوقع أن يحققه المشروع، ويتم حساب معدل بقسمة متوسط صافي الربح بعد الضرائب على الإستثمار الأساسي، وفي بعض الأحيان يستخدم متوسط المبلغ المستثمر يتناقص بمقدار قسط الاستهلاك السنوي ومن ثم تصبح قيمته متساوية لقيمة الخردة في نهاية عمر المشروع،⁸¹ ويتم اختيار المشروع الذي يحقق أعلى عائد محاسبي.

المطلب الرابع: أسلوب تحليل الحساسية و البرمجة الخطية:

1. أسلوب تحليل الحساسية:

وهو أسلوب تحليل يقوم على طرح السؤال ماذا إذا؟ وذلك لمعرفة كيفية تغير نتيجة معينة إذا تغيرت الفروض التي بنيت عليها هذه النتيجة، أو إذا لم تتحقق البيانات المتنبأ بها. ولذلك فإن تحليل الحساسية عند استخدامه في تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح يجب على أسئلة مثل: ماذا سيكون الربح إذا تغيرت التكاليف المتغيرة، أو إذا تغيرت التكاليف الثابتة، أو إذا تغير سعر البيع، أو إذا تغير حجم المبيعات عن المخطط؟⁸²

ويتم استخدام تحليل الحساسية للتعرف على مدى استجابة المشروع الرأسمالي المقترح للتغيرات التي تحدث في أحد المتغيرات أو العوامل المستخدمة في تقييمه، أو مدى حساسية المشروع لتغيير العوامل التي تؤثر على ربحيته، وهنا تكون الإجابة على الأسئلة مثل: ماذا يحدث إذا زاد تكلفة الاستثمار المبني عن التقدير المتوقع؟ أو ماذا يحدث إذا تغيرت أسعار المخرجات، أو أسعار المدخلات، أو فترة إنشاء المشروع، أو معدل الخصم، وكلما كانت درجة حساسية الربحية للتغير في أي متغير من المتغيرات الأساسية منخفضة كلما كان احتمال ربحية المشروع أكبر.⁸³

⁷⁹ العريبيد عصام، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق الذكر، 2002، ص 231

⁸⁰ الحارس أسامة، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق الذكر، 2004، ص: 357

⁸¹ زامل أحمد، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي، مرجع سابق الذكر، 2000، ص: 641

⁸² نور أحمد، وأحمد علي، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص: 98

⁸³ بدوي محمد وآخرون، المحاسبة الإدارية و دراسات الجدوى الاقتصادية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2009، ص ص: 341-342

2. أسلوب البرمجة الخطية:

تسمى الإدارة إلى تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة وذلك من خلال تحديد تشكيلة المنتجات المثلى التي تؤدي إلى أحسن تخصيص ممكن لهذه الموارد وتحقيق أقصى ربح أو أدنى تكلفة، وأسلوب البرمجة الخطية بأنها أسلوب رياضي يسعى إلى التخصيص الأمثل للموارد والتسهيلات المتاحة المحددة من بين البدائل المتعددة.⁸⁴

وللبرمجة الخطية مجموعة من الخصائص هي: البحث عن الأفضل والأمتلية للحالة الخاضعة للتحليل، ويبني نموذج البرمجة الخطية بصيغة اللامساواة (متباينات)، ومنطقية النتائج والطول التي يمكن الحصول عليها من تطبيقات البرمجة الخطية، وإتباع أسلوب التجربة والخطأ للتوصل إلى الحل الأمثل. كما توجد عدة مكونات هيكلية لنموذج البرمجة الخطية هي: دالة الهدف وهو تعظيم الأرباح أو تخفيض التكاليف، والمحددات (القيود)، وشروط عدم السلبية. كما أن هناك عدة طرق لحل البرمجة الخطية منها: الطريقة البيانية، والطريقة المبسطة (Simplex). أما الطريقة البيانية رغم بساطتها وسهولتها إلا أنها لا تستخدم لمعالجة مشاكل البرمجة الخطية التي تزيد متغيراتها على ثلاثة متغيرات وذلك لتعذر التمثيل البياني بأكثر من ثلاثة أبعاد، أما الطريقة المبسطة فهي تعتمد على إجراء العمليات الحسابية من خلال خطوات متتابعة ونمطية إلى أن يتم التوصل إلى الحل الأمثل لمشاكل البرمجة الخطية وهي بذلك لا تسحب جميع الحلول الأساسية المسموح بها، بل إنها تبحث دائماً عن حل أفضل من الحل الذي تم التوصل إليه في الخطوة السابقة حتى الوصول إلى الحل الأمثل، ولذا فالطريقة المبسطة تعتبر من أكفأ الأساليب التي تستخدم لمعالجة مشكلات البرمجة الخطية، وتتميز بوضوح إجراءاتها الحسابية وبساطتها ودقتها.⁸⁵

المطلب الخامس: أسلوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

1. تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

يعرف بأنه مدخل تكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية حيث يستخدم تكلفتها كأساس لتحديد تكلفة أغراض تكلفة أخرى كالمنتجات والخدمات.⁸⁶

2. شروط استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

استعمالها يقتضي توفير الشروط التالية⁸⁷:

- أن المنافع المتوخاة من استعمال طريقة الأنشطة تفوق التكاليف المتعلقة به لان تطبيق طريقة ABC هو عملية معقدة و شاملة تتطلب الخبرات و تستنفذ الكثير من الموارد لذلك على الإدارة التأكد مسبقاً من أن المنافع المتوقعة أكبر من تكاليف تطبيق الطريقة .
- أن المؤسسة تستطيع تقسيم عملياتها إلى أنشطة مختلفة .
- أن المؤسسة لديها التقنية العالية لتجميع المعلومات و التكاليف عن كل نشاط من الأنشطة بدقة.

⁸⁴ الحارس أسامة، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق الذكر، 2004، ص: 451

⁸⁵ أبو حشيش خليل، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005، ص: 274-285

⁸⁶ T.CHARLES HORNGREN & OTHERS , « cost accounting :A MANAGERIAL EMPHASIS », prentice hall international , 10th edition , neujersey , 2000 , p :140.

⁸⁷ شقر عامر و أخرون ، " المحاسبة الادارية " ، دار البداية للنشر و التوزيع ، عمان- الاردن ، 2006 ، ص : 112.

- أنه لا يوجد ثقة بمعلومات التكاليف للطرق التقليدية .
 - أنه يوجد محرك للتكاليف في كل نشاط من الأنشطة .
- 3. أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة :**

- لقد أثبتت هذه الطريقة نجاحا باهرا و إمكانيات هائلة حيث لها أهمية كبيرة في مهام التخطيط و الرقابة و كذا اتخاذ القرارات خاصة تلك التي تخص التشكيلة الإنتاجية و تسعير المنتجات و الخدمات و تكمن أهميتها في⁸⁸:
- تحديد الأنشطة و الموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة و تحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم و مقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة .
 - قياس تكلفة المنتج بأكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة و تحميل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة .
 - توفر طريقة التكاليف على أساس الأنشطة معلومات حول التكاليف أكثر دقة و تتصف بالموضوعية لتمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج و الأنشطة المختلفة .
 - تتيح هذه الطريقة للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة
- 4. أهداف ومقومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة:**

4.1 الأهداف: يراد من خلالها تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل في⁸⁹:

- تحقيق العدالة و التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة
- البحث الدائم و الضروري على تحسين إنتاجية الأنشطة غير المباشرة و خاصة خدمات دعم الإنتاج.
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات و تحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما .
- يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة و دقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف و من ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدى و تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة .
- المساعدة على تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج و العمل على تقليل تكاليفها .

- تحديد فعالية و نجاعة كل الأنشطة أي الأداء بقياس مساهمتها في الأهداف الإستراتيجية و العملية للمؤسسة .

4.2 المقومات: توجد مجموعة من المقومات نذكرها كما يلي⁹⁰:

- اعتقاد الإدارة بأن طرق التكاليف التقليدية و السائدة لديها و التي تستند على تكاليف العمل المباشر في حساب معدلات التحميل تشوه تكلفة المنتج أو الخدمات .
- اختلاف أحجام و كميات الإنتاج للسلع المنتجة مع اشتداد حدة المنافسة في السوق التي تعمل فيه المؤسسة سواء كان محليا أو عالميا .

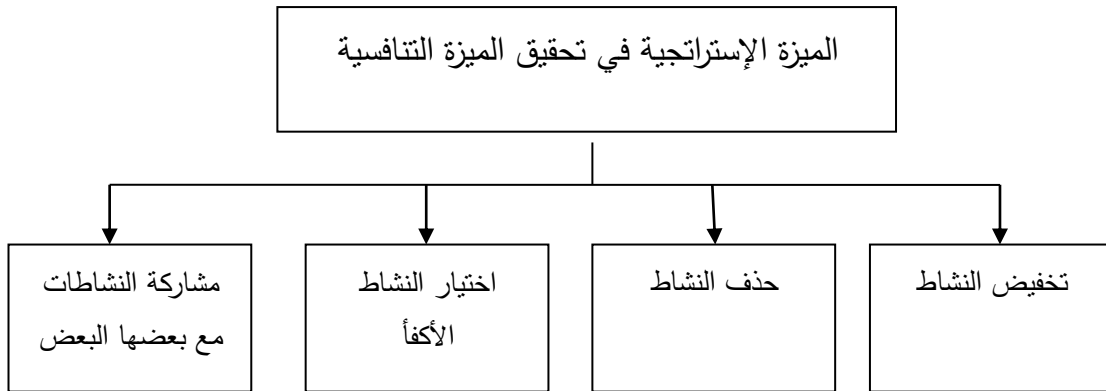
⁸⁸: أحمد عطية هاشم ، " محاسبة التكاليف " ، الدار الجامعية للنشر و التوزيع ، مصر ، 2000 ، ص : 24 .

⁸⁹: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص : 164 .

⁹⁰: عصام فهد العريبي ، " المحاسبة الإدارية " ، دار مناهج للنشر و التوزيع ، عمان - الأردن ، 2003 ، ص : 256 .

- توفر أنظمة محاسبية قادرة على توفير البيانات و المعلومات الدقيقة و التفصيلية بشكل سهل و ميسور و بأقل التكاليف من أجل تحديد و قياس العلاقة بين التكلفة و مسبباتها .
- تزايد استخدام الأنشطة غير المباشرة في المؤسسة .
- 5. مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة:
- تكمن مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة في⁹¹:
- التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات و بشكل عام تستطيع القول أن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هي الأكثر دقة عن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف التقليدي .
- استمرارية عملية التحسين و تجاوز المشاكل المرتبطة بالأسلوب التقليدي بتخصيص و توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة و ذلك من خلال إلغاء جميع الفعاليات غير الضرورية و التي لا تضيف أي قيمة للسلعة أو الخدمة .
- يستفاد من نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات التي تكون التكاليف الصناعية غير المباشرة عالية و تنوع المنتجات .
- يشجع هذا النظام المؤسسات على تقييم الأنشطة لتحديد أي الأنشطة ليست ذات قيمة و يمكن أن تهمل في العملية الاستغلالية و التركيز على الأنشطة ذات القيمة .
- يساهم استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة إستراتيجية في قيادة التكلفة التي تهدف إلى جعل المؤسسة أقل تكلفة في قطاع الصناعة التي تعمل فيه و لتحقيق هذه الميزة الإستراتيجية لابد من إتباع أساليب و هي موضحة في الشكل التالي :

الشكل رقم (04) أساليب تحقيق الميزة الإستراتيجية في نظام ABC



المصدر : إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، مرجع سابق، ص: 183 .

- يؤدي تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى زيادة فعالية الرقابة حيث يرتبط بين ثلاث متغيرات و هي النشاط و الموارد التي تم استهلاكها و المسؤول عن هذا النشاط و بالتالي تقييم أداء دقيق للمسؤولية .

6. إجراءات تطبيق طريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

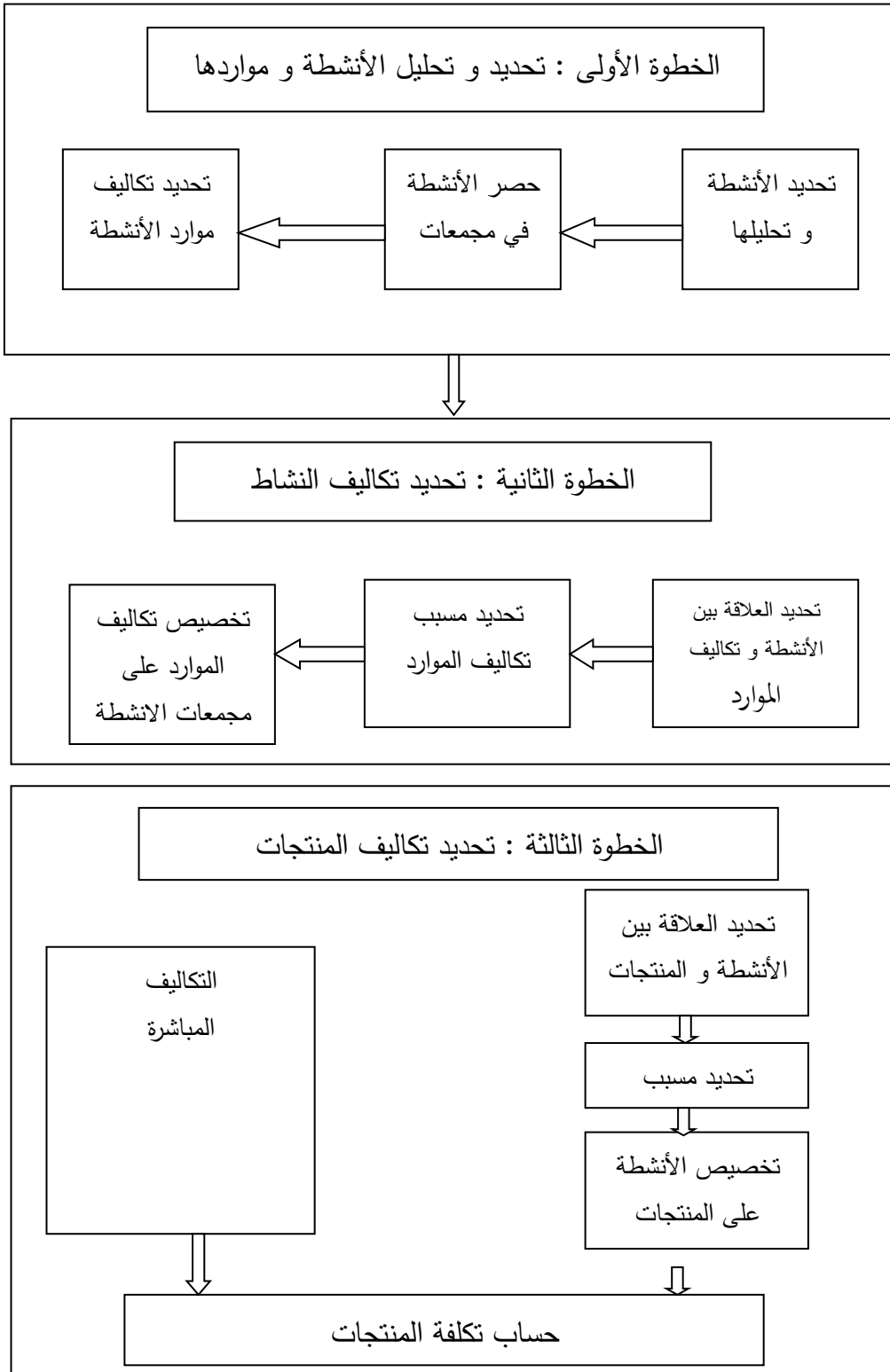
كما هو معروف أن جوهر الاختلاف طرق تحديد تكاليف المنتجات هو في توزيع التكاليف غير المباشرة بينما التكاليف المباشرة لا تعطي أي إشكال في توزيعها ففي طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تتصف بالعدالة في توزيعها للتكاليف .

لقد اختلف العديد من الخبراء و المتخصصين في عدد الخطوات التي يتم بها تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة و لكن مجمل هذا الاختلاف لا يخرج من أن آلية عمل هذه الطريقة أنها تقوم على ثلاث خطوات أساسية حيث يتم في الخطوة الأولى تحديد و تحليل الأنشطة و مواردها ، ليتم بعدها في الخطوة الثانية تحديد تكاليف الأنشطة و في الخطوة الثالثة و الأخيرة يتم تحديد تكاليف المنتجات⁹².

و الشكل التالي يوضح هذه الخطوات بالتفصيل :

⁹²: إسماعيل يحي التكريتي ، " محاسبة التكاليف المتقدمة " ، مرجع سابق ، ص : 168 .

الشكل رقم (05) : إجراءات تطبيق نظام تكاليف على أساس الأنشطة:



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي «محاسبة التكاليف المتقدمة» مرجع سابق:ص 168 .

المبحث الثاني: أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة وتقييم الأداء

أن عميلة الرقابة هي مكملة لعملية التخطيط، وهي من أهم الوظائف الإدارية تقوم بالتحقق من الوصول إلى الأهداف المخطط لها ومتابعة الإنجاز الفعلي، ومقارنته مع ما هو مخطط ورفع التقارير عن ذلك، والبحث عن أسباب الانحرافات، واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة. وأساس الرقابة هو المقارنة، إما أداء الشركة للسنة الحالية مع السنوات السابقة أو مع الشركات الأخرى في نفس الصناعة، وتساعد المحاسبة الإدارية في الرقابة باستخدام نظام محاسبة المسؤولية.

كما يتطلب التخطيط العلمي السليم ضرورة الاستعانة بالبيانات والمعلومات والأساليب المحاسبية، فهو يتطلب وجود رقابة فعالة حتى يتم مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط، ودراسة وتحليل الانحرافات، ومعرفة أسبابها والمسؤولين عنها، وطرق علاجها وتصحيحها، لذلك لا يقل دور أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة وتقييم الأداء عن دورها في التخطيط.⁹³

وفيما يلي عرض لبعض أساليب المحاسبة الإدارية التي تساعد في عملية الرقابة وتقييم الأداء:

المطلب الأول: أسلوب اللامركزية وتفويض الصلاحيات:

اللامركزية تعني تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى أقسام تمارس نشاطها كوحدات مستقلة ويتمتع كل قسم منها بإدارة لها سلطة اتخاذ القرارات. ويترتب على إتباع اللامركزية في الإدارة تخفيض حجم وحدة إتخاذ القرار، عن طريق تقسيم الوحدة الاقتصادية الكبيرة إلى وحدات صغيرة متعددة مع توزيع وتفويض السلطات المسؤولية عن كل وحدة أو قسم داخلي مما يؤدي إلى زيادة كفاية وفاعلية الوحدة بشكل كامل.⁹⁴

1. إيجابيات اللامركزية:⁹⁵

• زيادة احتمالية اتخاذ قرارات إدارية مثلى لأن مديري الوحدات الفرعية لديهم معلومات أكثر واقعية تساعدهم على اتخاذ القرارات.

• توزيع عبء اتخاذ القرارات مما يتيح المجال أمام الإدارة العليا للتخطيط الاستراتيجي .

• تحفيز متخذي القرارات، وزيادة درجة الرضا لديهم .

• تدريب المديرين وإعدادهم للترقي داخل المؤسسة.

2. سلبيات اللامركزية:⁹⁶

قد تتسبب بتضارب المصالح بين الأقسام المختلفة في الإدارة الواحدة.

• تكرار بعض المناصب القيادية والتنفيذية في الأقسام.

• ارتفاع تكاليف الرقابة الإدارية، واختلاف مصادر المعلومات وزيادة تكلفتها.

⁹³ باسيلي مكرم، المحاسبة الإدارية: الأصول والمعاصرة، المكتبة العصرية للنشر و التوزيع، لمنصورة، مصر، 2007، ص: 309

⁹⁴ الحارس أسامة، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، 2004، ص: 406

⁹⁵ الحارس أسامة، المحاسبة الإدارية، المرجع السابق الذكر، 2004، ص: 407

⁹⁶ عبد الله عامر، وزهير الحدر، المحاسبة الإدارية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2010، ص: 180

المطلب الثاني: أسلوب محاسبة المسؤولية:

إن فكرة محاسبة المسؤولية تواجدت بتواجد الإنسان الذي يكلف بأداء عمل معين وبالتالي يجب محاسبته على نتيجة أداء هذا العمل تقوم فكرة محاسبة المسؤوليات على تقسيم الشركة إلى وحدات فرعية تسمى بوحدات أو مراكز المسؤولية، بحيث يتم حصر النفقات والإيرادات لكل مركز مسؤولية وإعطاء صلاحيات تنفيذ الأنشطة، وما يتعلق بها من مصروفات وإيرادات لمشرف مركز المسؤولية، وفي المقابل تتم محاسبة المشرفين على الإيرادات والنفقات التي تقع تحت إشرافهم وضمن صلاحياتهم، كما يهدف نظام محاسبة المسؤوليات إلى توفير نظام للرقابة وتقييم أداء العاملين من خلال تقسيم الشركة إلى مراكز مسؤولية وربط مسؤولية اتخاذ القرارات المتعلقة بالأنشطة الخاصة بكل مركز مسؤولية بالمشرفين المباشرين⁹⁷.

فمحاسبة المسؤولية تعمل على ترسيم سمات التنظيم الإداري، وربط تقارير الأداء بالأفراد والمسؤولين عن الوحدات الإدارية المختلفة في الشركة، فعند ربط تقارير الأداء بمراكز المسؤولية المختلفة الموجودة في الشركة، فإنه يمكن الوقوف على مدى انجاز هذه المراكز لأهدافها، ولنجاح محاسبة المسؤولية في تحقيق أهدافها، لا بد من وجود خريطة تنظيمية واضحة للشركات تبين سلطات واختصاصات الوحدات الإدارية المختلفة التي تتكون منها الشركة وتعرف هذه الوحدات بمراكز المسؤولية، ويعرف مركز المسؤولية على أنه "وحدة إدارية أو فنية موجودة في الشركة وله هدف معين يستخدم مصادر الشركة ومواردها من أجل تحقيق أهدافه، ويقع تحت سلطة شخص معين وبدون ذلك لا يكون له وجود"⁹⁸. والهدف من تقسيم الشركة أو الوحدة الاقتصادية إلى مراكز مسؤولية هو ما يلي:⁹⁹

1. تحقيق الرقابة الإدارية المباشرة على تنفيذ الأعمال واتخاذ القرارات اللازمة لترشيد الاستهلاك والاستغلال العقلاني لوقت العمل وزيادة كفاءة التشغيل.

2. تحقيق الديناميكية والسرعة في اتخاذ القرارات بما يساعد على تلافي أسباب الخلل في حينه وتصحيح المسار.

3. تقييم الأداء بشكل موضوعي من خلال المقارنة بين مؤشرات الأداء التخطيطية والفعلية وكشف الانحرافات وتحليلها بحسب أسبابها والمسؤولية عنها، وهذا يحقق مبدأ المساءلة الإدارية.

1. تعريف محاسبة المسؤولية:

قام كثير من المؤلفين والكتاب بتعريف مفهوم محاسبة المسؤولية وفيما يلي أهم التعاريف:

- عرفت محاسبة المسؤولية بأنها "أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية والتي تركز على جزئيات الوحدة التنظيمية كالأقسام مثلا، من حيث المعلومات المعطاة لتمكين الإدارة من تقييم أداء هذه الأقسام والحكم على مدى كفاءتها وفعاليتها في استخدام الموارد المتاحة لها"¹⁰⁰.

⁹⁷ صبري، نضال، المحاسبة الإدارية، جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية للنشر، غزة، 2002، ص:406

⁹⁸ الرجبي، عبد الحكيم، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان، 2004، ص:327.

⁹⁹ فخر، نواف، محاسبة المسؤولية - الظروف الملائمة لتطبيقها، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، المجلد 20، العدد الأول، 1998، ص

ص:102-103

¹⁰⁰ المنيف، عبدالله، دراسة مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية، الإدارة العامة، العدد 77،

1993، ص:136.

- كما عرفت بأنها " ذلك النظام الذي يقيس ما هو مخطط له والأداء الفعلي لكل مركز مسؤولية".¹⁰¹
- وفي تعريف آخر لمحاسبة المسؤولية فهي " أسلوب إداري محاسبي يهدف إلى تصميم النظام المحاسبي لتحقيق رقابة فعالة على الأداء، عن طريق الربط مباشرة بين التقارير المحاسبية من جهة، وبين الأشخاص المسؤولين من جهة ثانية وفقاً لهيكل التنظيم الإداري للمنشأة بجميع مستوياتها الإدارية".¹⁰²
- وقد عرفها روس بأنها " اتجاه حديث نسبياً يعمل على تصميم النظام المحاسبي بهدف تحقيق الرقابة على التكاليف بمراكز المسؤولية المختلفة، ويتم بمقتضاه تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى مراكز للمسؤولية بما يتلاءم مع طبيعة النشاط والهيكل التنظيمي بها، ومساءلة كل رئيس مركز من مراكز المسؤولية المختلفة عن بنود التكاليف التي يمكن التحكم فيها أو الرقابة عليها فقط، أما بنود التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها أو الرقابة عليها فتدخل في نطاق مسؤولية رئيس مركز مسؤولية آخر، وذلك عن طريق ربط نظام التقارير والأداء المخطط والأداء الفعلي فيما يتعلق ببنود التكاليف التي يمكن التحكم فيها بواسطة رئيس مركز المسؤولية بكل مركز على حدة، حتى يمكن تحديد الانحرافات وأسبابها والأشخاص المسؤولين عن حدوثها وإجراءات علاجها في الوقت المناسب".¹⁰³
- كما وعرفها آخرون بأنها " رقابة على تصرفات الأفراد في إنشاء التكاليف كل في حدود السلطات الممنوحة له والمسؤوليات المترتبة عليها)".¹⁰⁴
- وفي ضوء ما سبق يمكن تعريف محاسبة المسؤولية بأنها " نظام رقابي يهدف إلى ربط التكاليف والإيرادات بالأشخاص المسؤولين عن حدوثها ضمن مراكز المسؤولية ومحاسبتهم وفق الصلاحيات والمسؤوليات المخولة لهم.

2. أهداف محاسبة المسؤولية:

- إن الهدف الأساسي من محاسبة المسؤولية هو تمكين المستويات الإدارية المختلفة في الشركة والمسؤولين عن وحدات الإشراف من الرقابة على عناصر الإيرادات، كما تمكن من قياس الأداء داخل وحدات الهيكل التنظيمي، وتسمح للمسؤولين باتخاذ الإجراءات الصحيحة داخل الشركة، كما توجد أهداف أخرى تتمثل بالنقاط التالية:¹⁰⁵
1. يهتم أسلوب محاسبة المسؤولية بإيجاد علاقة مباشرة بين التكاليف والإيرادات والأشخاص المسؤولين عنها على أساس إمكانية التحكم والقابلية للرقابة، لتتبع المسؤولية عن هذه التكاليف والإيرادات.

¹⁰¹ خشارمة، حسين؛ العمري، أحمد، قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الأردنية - دراسة ميدانية، أبحاث اليرموك، المجلد 20، العدد 1، أ، 2004، ص:263.

¹⁰² ميده إبراهيم، نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية واقع وتطلعات، مجلة جامعة دمشق، المجلد 19 العدد الثاني، 2003، ص:324.

¹⁰³ روس سمير، المقومات الأساسية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في مجال الرقابة على التكاليف الصناعية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة طنطا، 1983، ص 13.

¹⁰⁴ كحالة جبرائيل؛ حنان رضوان، المحاسبة الإدارية: مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، عمان - الدار العلمية الدولية للنشر، 2002، ص 413.

¹⁰⁵ الفضل مؤيد؛ شعبان عبد الكريم، المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة، عمان - دار زهران للنشر، 2003، ص: 248-255.

2. تحتوي محاسبة المسؤولية على مبادئ وأسس التنظيم ونظم المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والتقارير مع ربط هذه النظم بالمستويات الإدارية.
3. تساعد محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء الخاص بكل مستوى من المستويات الاقتصادية ككل، فهي أسلوب لرقابة تنفيذ الخطط عن طريق متابعة تنفيذ الأحداث وتقييم أداء كل وحدة من وحدات الإشراف، والتعرف على الانحرافات واتخاذ الإجراءات اللازمة للتوصل إلى الحلول المناسبة.
4. يتجه مضمون محاسبة المسؤولية إلى تبويب وتجميع وتحليل عناصر التكاليف والإيرادات بالنسبة لوحدات المسؤولية، وعليه يمكن تحديد حجم المشاكل الإدارية والانحرافات بالنسبة لكل فرد أو مستوى إداري مسؤول، تمهيداً لاتخاذ الإجراءات التصحيحية.
5. إن نتائج محاسبة المسؤولية كأسلوب رقابي تتمثل في المساعدة في تنفيذ العمليات والرقابة على هذه العمليات بصورة أكثر فاعلية.
6. إن أسلوب محاسبة المسؤولية يمثل مدخلاً حديثاً لتطوير المحاسبة والتقارير الرقابية، ولا يتطلب تغييراً في المبادئ أو النظريات، وإنما تطوير النظام المحاسبي القائم من خلال الربط المباشر مع الهيكل الإداري للشركة.
7. تساهم محاسبة المسؤولية في تطبيق نظام الإدارة بالأهداف والذي يقوم على أساس مقارنة النتائج بالأهداف التي تم التوصل إليها مع الأهداف السابق تحديدها، أي اتفاق الرؤساء على مختلف درجات السلطة في الشركة مع العاملين في وحداتهم على الأهداف المتوقع الوصول إليها خلال فترة زمنية متفق عليها.
8. تسمح محاسبة المسؤولية لأي مستوى إداري بالشركة ألا يمارس ولا يراقب أيًا من العمليات إلا بما يؤهله موقعه التنظيمي لذلك، أو بقدر ما له من سلطة وما عليه من مسؤوليات وواجبات، وبالتالي تضمن محاسبة المسؤولية تخليص الإدارة العليا من تفاصيل الأعمال التي تستطيع أن تؤديها المستويات الأقل.

3. خصائص محاسبة المسؤولية:¹⁰⁶

1. تعتبر محاسبة المسؤولية أسلوباً من أساليب المحاسبة الإدارية وكما أنها تعتبر أداة للرقابة وتقييم الأداء في الشركات.
2. ترتبط محاسبة المسؤولية بالهيكل التنظيمي في الشركة من حيث تحديد الأقسام باعتبارها مراكز للمسؤولية وتفويض الصلاحيات وتحديد المسؤوليات.
3. تعمل محاسبة المسؤولية على ربط التكاليف والإيرادات الخاصة بكل مركز مسؤولية بالأشخاص الذين يتخذون قرارات تؤثر في هذه التكاليف والإيرادات.

¹⁰⁶ جبريل نائل، محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة الصناعية الأردنية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة آل البيت، 1999، ص23.

4. تصدر محاسبة المسؤولية تقارير أداء مراكز المسؤولية توضح الأداء الفعلي والمخطط والانحراف بينهما ليقدم للإدارة العليا لاتخاذ القرارات اللازمة.

كما وأضاف ميده الخاصة التالية لمحاسبة المسؤولية.¹⁰⁷

"تقوم محاسبة المسؤولية على نظام الموازنات التخطيطية ونظام التكاليف المعيارية كي تتمكن من الاطلاع بدور التخطيط والرقابة وتقييم أداء الشركات من خلال الربط بين الأداء المخطط والفعلي وتحديد الانحرافات، وتحليلها لتحديد المسؤولين عنها واتخاذ القرارات اللازمة لمعالجتها وتصحيحها".

4. شروط وخطوات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية:

4.1 شروط تطبيق نظام محاسبة المسؤولية:

من الشروط الأساسية لخلق ظروف ملائمة لتطبيق محاسبة المسؤولية بشكل صحيح وموضوعي هي:¹⁰⁸

- توافر نظام محاسبة متكامل الأركان؛ أي أن يكون النظام المحاسبي مصممًا بشكل علمي بما يتوافق مع طبيعة العمليات التكنولوجية، والهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية.
- تطبيق النظام المعياري الشامل المرتكز على المعايير والموازنات التخطيطية؛ لقد نشأ نظام التكاليف المعيارية تلبية لاحتياجات الإدارة العلمية وتطورت نماذجه ووظائفه وأهدافه وأصبح مدخلا إداريًا مهمًا يستخدم في التخطيط والرقابة والمحاسبة وتقييم الأداء، وأهم ما يميز نظام التكاليف المعيارية هو المنهجية العلمية في تحديد مستويات المعايير في ظل مستوى أداء جيد للعاملين.
- التعمق في درجة التحليل للانحرافات؛ إن التحليل المعمق للانحرافات يمكن من الوقوف على الأسباب الحقيقية لها وتقييم الأداء بصورة موضوعية مما يتيح إمكانية القيام بالمساءلة الإدارية وتطبيق محاسبة المسؤولية بشكل صحيح.
- المعالجة الآلية أو الالكترونية للبيانات والمعلومات؛ إن المطلب الأساسي لتنفيذ الشروط المذكورة عاليًا هو المعالجة الآلية أو الالكترونية للبيانات المتعلقة بالإنتاج والتكاليف والإيرادات، مما يسمح بتوفير الوقت والجهد والموارد وتحقيق السرعة في الانجاز، وتحديد النتائج وعرض الانحرافات وتحليلها، وتقييم الأداء، ومحاسبة المسؤولين في الوقت المحدد دون تأخير، وأي تأخير في كشف الخلل في أداء العاملين يقلل من فعالية وكفاءة نظام الرقابة وتقييم الأداء ومحاسبة المسؤولين.
- النظام الجيد للاتصال بين المستويات الإدارية؛ الاتصال الجيد لا يتحقق إلا من خلال توفر نظام فعال للاتصال، والعنصر الأساسي لنظام الاتصال الفعال بين المستويات الإدارية في إطار الهيكل التنظيمي للشركة هو تقارير الأداء. لذلك يجب أن تتمتع تقارير الأداء بخصائص جيدة والمتمثلة بشكل أساسي في:

¹⁰⁷ ميده إبراهيم، مرجع سابق، ص 324-325

¹⁰⁸ فخرنواف، مرجع سابق، ص 107

- تناسب التقرير مع الهيكل التنظيمي.
- تناسب التقرير مع من يستخدمه من حيث الإيجاز والاختصار.
- أن يكون موضوعه محدداً ويعالج مشكلة محددة.
- ارتباطه بمسؤولية محددة وأن يركز على البنود القابلة للرقابة والتي تخضع لسلطة وإشراف المسؤول عن المركز لأن الهدف هو تقييم الأداء للمسؤول.
- أن يتميز بالبساطة والوضوح والنمطية في عرض البيانات.
- إعدادها وتوصيلها للمعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ الإجراءات المناسبة.

4.2 خطوات تطبيق نموذج محاسبة المسؤولية وضرورة إتباعها: ¹⁰⁹

- تحديد مراكز التكلفة من واقع التوزيع الموجود في الهيكل التنظيمي.
- تجميع وتبويب التكاليف بالشكل المناسب لمراكز التكلفة.
- توزيع التكاليف العامة ومن ثم الحصول على مجمل التكاليف للخدمات لكل قسم من الأقسام .
- تحديد أساس توزيع التكاليف بالتعرف على الخدمات المقدمة في مراكز التكلفة .
- تحديد التكلفة الكلية للوحدات المنتجة لكل قسم بقسمه .
- ضرورة تحديد معيار لقياس مدى كفاءة الأداء في الأقسام ليتم مقارنة ما تم بما كان يجب أن يتم.

5. مميزات نظام محاسبة المسؤولية:

نظام محاسبة المسؤولية يحقق العديد من المزايا تعود على الشركة عندما تقوم بتطبيقه. ¹¹⁰

1. تسهيل إدارة النشاط في الشركة بتقسيمها إلى مراكز مسؤولية.
2. التعرف على كفاءة مديري مراكز المسؤولية ومساهمة كل مركز في تحقيق أهداف الشركة، وتمكين الإدارة من التعرف على نجاح أو فشل ذلك المركز.
3. مساعدة الإدارة العليا في تقييم الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية ووضع نظام ملائم للحوافز لتشجيع العاملين في تلك المراكز على تحقيق أهداف الشركة.
4. يهدف إلى مشاركة رجال الإدارة في اتخاذ القرارات، مما يؤدي إلى رفع روحهم المعنوية وتحقيق درجة عالية من الرضا النفسي عن أعمالهم.

كما أضاف خشارمة المزايا التالية: ¹¹¹

¹⁰⁹ المنيف، عبد الله ، مرجع سابق ،ص 138
¹¹⁰ غلاء، أبو بكر، مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الليبية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة آل البيت، 2005، ص: 18-19 .
¹¹¹ خشارمة، العمري ، مرجع سابق ،ص 263

1. يؤدي نظام محاسبة المسؤولية إلى قياس التكلفة على مستوى الأقسام والمراكز بدلا من قياسها على مستوى إجمالي، مما يساعد في قياس تكلفة الخدمات العامة حسب نوعها وحسب الأقسام التي تؤديها.
 2. يؤدي إلى الإفصاح عن التوزيع الجغرافي للإنفاق الأمر الذي يساعد في التخطيط العام والمساءلة.
 3. يساعد في تقييم أداء الشركة من القاعدة إلى القمة عن طريق استخدام معايير لتقييم الأداء تختلف حسب المستوى التنظيمي.
 4. يجعل العاملين بالشركة مدركين لأهمية المعلومات في قراراتهم، ومن ضمنها ترشيد الإنفاق واحتواء التكاليف سواء كانت ضمن مسؤولياتهم أو خارج نطاق مسؤولياتهم.
 5. يساعد في إعداد موازنات تفصيلية، كما أنه يمكن من معرفة الإنفاق الفعلي حسب المراكز التي أعدت على أساسها الموازنات.
 6. يمكن من إتاحة معلومات أداء الأقسام في الوقت المناسب للمستفيدين منها للمساعدة في تحسين أداء الأقسام باتخاذ الإجراءات المناسبة.
- على الرغم من وضوح الأفكار المتعلقة بمحاسبة المسؤوليات وسلامتها المنطقية إلا أن هناك صعوبة في التنفيذ، ويرجع عدم نجاح التطبيق للأسباب التالية:¹¹²
1. تداخل أنشطة الوحدات الفرعية بصفة عامة، وصعوبة وضع خطوط فاصلة واضحة بين الوحدات الفرعية.
 2. صعوبة تقسيم كافة أنشطة الشركة إلى مراكز مسؤولية وتحديد طبيعة كل منها.
 3. صعوبة الفصل بين التكاليف المراقب عليها وغير المراقب عليها لكل من الوحدات الفرعية.
 4. صعوبة معالجة بنود التكلفة الثابتة والمشاركة وتوزيعها على مراكز المسؤولية لغرض الرقابة واتخاذ القرارات.
6. أهمية محاسبة المسؤولية في عمليات الرقابة:

تتبع أهمية محاسبة المسؤولية من كونها جزءاً لا يتجزأ من نظام الرقابة الداخلية على الموارد المستخدمة في الشركة لتحقيق الكفاءة والفاعلية، وكذلك تقييم أداء الأقسام والإدارات، وهي من الأدوات المحاسبية التي تساعد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل مركز مسؤولية في تحقيق أهداف الشركة ككل:¹¹³

تتولد الحاجة إلى الرقابة عن تعدد المستويات الإدارية المختلفة في الشركة، مما يجعل من الصعوبة قيام فرد بمزاولة كل الأنشطة وأداء كل العمليات بمفرده التي تطلبها منه الشركة، فالرقابة تتضمن مراجعة أعمال وأفعال للتحقق من توافقها مع الخطط الموضوعية.

إن أساس الرقابة هو التخطيط، يتم منه استنباط معايير مناسبة للتأكد من سلامة تنفيذ الخطط، المحددة، لذلك لا وجود للرقابة بدون تخطيط مسبق تتم الرقابة على أساسه¹¹⁴، وقد عرف مرعي الرقابة بأنها "مجموعة الأنشطة التي تزاولها

¹¹² صبري، نضال، مرجع سابق، ص 406

¹¹³ جبريل، نانيل، مرجع سابق، ص 24

¹¹⁴ غلاء، مرجع سابق، ص 20

المستويات الإدارية المختلفة في مشروع معين أو منشأة معينة للتأكد من توافق الأداء الفعلي مع الأداء المخطط في ، شتى المجالات وتقييم الانحرافات وتفصي أسبابها ومحاولة تصحيحها¹¹⁵ " "

إن محاسبة المسؤولية نظام رقابي يتطلبه الاتجاه اللامركزي للإدارة وهي تهدف من خلال النظام الرقابي إلى ما يلي:¹¹⁶

- 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 إدارة شخص معين تكون لقراراته قوة تأثير على عناصر المدخلات والمخرجات في صورة معينة تتصف بالوضوح التام، أي يكون مسؤولاً عن تحقيق أهداف مركز المسؤولية وفقاً لسياسات وخطط الشركة ككل، وذلك في حدود السلطات الممنوحة له ومقارنة النتائج بالأداء الفعلي لتحديد الانحرافات.

فالرقابة هي التنفيذ الحقيقي لإجراءات محاسبة المسؤولية، وهي نتيجة حتمية لتطبيقها، فهي تمثل مجموعة الإجراءات والأساليب التي ترمي إلى التأكد من تنفيذ الخطط الموضوعية، واتخاذ القرارات الضرورية لمعالجة الانحرافات التي قد تحصل بين ما هو مخطط وما يتم تنفيذه، حيث تقوم الرقابة على أساس قياس أداء الأعمال التي يؤديها المرؤوسون والكشف عن الانحرافات وتصحيحها قبل فوات الأوان، ومقارنة الأداء الفعلي بالمخطط في النهاية تجعل من السهولة كشف الانحرافات واتخاذ ما يلزم من تدابير لمنع حدوث انحرافات مستقبلية.¹¹⁷

ويقوم نموذج الرقابة الملائمة على عدة خطوات هامة منها:¹¹⁸

- تحديد مركز المسؤولية والهدف المطلوب منه، وعلى مركز المسؤولية أن يقوم بتحقيقه.
- تحديد المعايير الملائمة التي توضح كيفية أداء الأنشطة والعمليات اللازمة لتحقيق الهدف المرغوب من مركز المسؤولية.
- إبلاغ الجهة المسؤولة عن مركز المسؤولية المعين بالمعايير الواجب الالتزام بها في أداء العمليات المختلفة.
- تسجيل الأداء الفعلي ومقارنته بالمعايير المحددة له وتحديد الانحرافات وإعداد تقارير الأداء الملائمة.
- إبلاغ الجهات التي يهمها الأمر بالنتائج عن طريق تقارير الأداء وإجراء ما يلزم من تعديلات على الخطط أو المعايير وأساليب الأداء إذا توافرت إمكانية ذلك.

إن تفويض الصلاحيات وتحديد المسؤوليات يتطلب بناء نظام فعال للرقابة، حتى يمكن من خلاله متابعة تنفيذ الأعمال وقياس كفاءة الأداء وتحديد الانحرافات، وتتخلص المقومات الأساسية لبناء نظام فعال للرقابة في التالي:¹¹⁹

¹¹⁵ مرعي ، مرجع سابق ،ص 437

¹¹⁶ الفضل ،مرجع سابق،ص 376

¹¹⁷ جبريل،نائل، مرجع سابق ،ص 25

¹¹⁸ مرعي ، مرجع سابق، ص 428

¹¹⁹ فحر ، مرجع سابق ، ص 101

- تحديد الأهداف المطلوب تنفيذها والتعبير عنها بمؤشرات تخطيطية أي معايير الأداء.
- إعداد موازنات تخطيطية للمراكز المختلفة وتحديد المهام والمسؤوليات.
- المقارنة بين مؤشرات الأداء التخطيطية وبين البيانات الفعلية، وتحديد الانحرافات ومعرفة أسبابها ومسبباتها.
- اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة لإزالة أسباب الخلل.

المطلب الثالث: أسلوب التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات:

1. تعريف التكاليف المعيارية:

اختلف المحاسبون في تعريفهم للتكاليف المعيارية ، فأنطلق أحدهم من المعيار التاريخي وعرف التكاليف المعيارية بأنها : " تكاليف مثلية تتلخص في رقم تستنتجه المنشأة من سابق خبراتها مثلا لتكلفة سلعة من إنتاجها ، أو أي عنصر من عناصر إنتاج هذه السلعة . ويفترض عادة أن يكون رقم تكلفة السلعة طوال الفترة التكاليفية هو رقم التكاليف المثلية دون نظر إلى ما يحققه الواقع من فروق الزيادة أو النقص ¹²⁰ . ويهدف اختيار كلمة " مثلية " في هذا التعريف إلى أن تكون التكلفة الفعلية الحالية " مثل " التكلفة الفعلية التاريخية المستخرجة من دفاتر المنشأة وسجلاتها .

وركز آخر على أسلوب إعداد المعايير و الهدف منها ، فعرف التكاليف المعيارية بأنها " خطة تكاليف محددة مقدما على أساس فني و علمي دقيق لما ينبغي أن تكون عليه وحدة التكلفة من منتج أو عملية ، وتستخدم كأداة قياس لتحديد الفروق التي تشير إلى مستوى أداء الكفاية الإنتاجية لما تم تنفيذه فعليا . " ¹²¹

وعرفها ثالث بأنها " تكاليف محددة مقدما لما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج خلال الفترة المقبلة ، ويتم تحديدها عادة باستخدام الأساليب العلمية ، وتهدف إلى مساعدة الإدارة في أغراض التخطيط و الرقابة واتخاذ القرارات.حتى تستطيع التكاليف المعيارية خدمة أغراضها لابد أن تكون المعايير مسايرة لظروف المنشأة في الحاضر و المستقبل وبدون ذلك تكون هذه المعايير غير مناسبة وكأنها معايير منشأة أخرى " ¹²².

وقد ركز آخر على أنها تخص العملية الإنتاجية فقط فعرفت بأنها " تكاليف محددة مسبقا قبل بداية عملية الإنتاج وتنقسم إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة : المباشرة و تخص مصاريف المادة الأولية و اليد العاملة ، غير المباشرة وتخص كل المصاريف الأخرى التي تنقسم بدورها إلى مصاريف متغيرة و مصاريف ثابتة.

التكاليف المعيارية هي تكاليف خاصة بالإنتاج وتعتمد على تحديد المعيار الكمي و القيمي للمادة الأولية ، اليد العاملة و المصاريف غير المباشرة ، إذ أنها لا تهتم بمصاريف التوزيع ¹²³ .

حسب رأينا أن أي تعريف للتكاليف المعيارية يجب أن يركز على النواحي الثلاث التالية :

أولا : الأسلوب العلمي في المعايرة .

ثانيا : واقعية المعايير .

¹²⁰ محمد كامل الحاروني " محاسبة التكاليف و إدارة المصانع " دار المعارف القاهرة طبعة 1996 ص ص: 8 - 9

¹²¹ محمد السيد الجزار " الرقابة على التكاليف " دار النهضة العربية ، القاهرة ، طبعة 1980 ، ص 330 .

¹²² محمد توفيق بليغ " التكاليف المعيارية " ، مكتبة الشباب ، القاهرة ، 1980 ، ص 51 - 55

¹²³ علي رحال " سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية " ديوان المطبوعات الجامعية ، 1992 ، ص 86 .

ثالثاً : الهدف التخطيطي و الرقابي للمعايير .

وبذلك يمكن تعريف التكاليف المعيارية بأنها " تكاليف محددة بصورة مسبقة ، تبين ما يجب لأن تكون عليه التكلفة أثناء سريانها ، وتعد استناداً إلى دراسات لجنة مشتركة مؤلفة من مهندسين واقتصاديين وإداريين ومحاسبين لكل عملية إنتاجية أو مرحلة من مراحل الصنع على حدة ، وذلك تحت ظروف الكفاية الإنتاجية الواقعية و الممكنة ، بغية تحديد نوع و حجم الانحرافات عن الهدف المعياري حتى تتمكن الإدارة من اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة " .¹²⁴

هذا ، وتجرى معايرة استخدام المواد بناء على الدراسات الهندسية و المخططات التصميمية التي تحدد المواصفات الفنية و الكميات اللازمة ، كما تجري معايرة الزمن اللازم للصنع بناء على دراسة كفاية اليد العاملة و دراسات الوقت و الحركة ، كما تحلل عناصر التكاليف غير المباشرة وتدرس لمعرفة أماكن التوفير و إمكانيات خفض التكلفة فيها قبل معايرتها. وبذلك تمثل التكاليف المعيارية هدفاً تكاليفياً يمكن اعتماده كأساس للمقارنة مع التكاليف الفعلية وكأداة لتقييم عملية إنتاجية معينة أو مركز إنتاجي معين .

فالتكاليف المعيارية توفر للإدارة إطاراً يمكنها من تقييم الكفاية الإنتاجية وإعداد الموازنات التخطيطية على أسس علمية سليمة وتوفر الأساس المنطقي للتسعير عند البيع .¹²⁵

2. أهداف التكاليف المعيارية:

يحقق استخدام التكاليف المعيارية أهدافاً متعددة للإدارة ففي البداية ، ونتيجة لحدة المنافسة بين المنشآت تمثل الهدف الرئيسي للتكاليف المعيارية في رقابة وخفض تكلفة الوحدة المنتجة . ولكن مع ازدياد أهمية الإدارة العلمية في تحقيق أهداف المنشأة ، ازداد الاهتمام بتطوير نظام التكاليف المعيارية وتوسعت أهدافها وباتت تحتل أهمية خاصة في المجالات التالية :

2.1 المساعدة في الرقابة على التكاليف:

تعتبر الرقابة على التكاليف وقياس كفاءة الأداء الإنتاجي من الأهداف الرئيسية للتكاليف المعيارية . فمن خلال المقارنة بين التكاليف الفعلية و التكاليف المعيارية تحدد الانحرافات، ومن خلال تحليل هذه الانحرافات تتضح لأسبابها و المسؤولون عنها، الأمر الذي يمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة. وبذلك يخلق استخدام التكاليف المعيارية وعياً تكاليفياً لدى العاملين في المنشأة يدفعهم إلى المحافظة على التكلفة عند مستواها المعقول، بل قد يحفزهم هذا الاستخدام إلى خفض هذه التكلفة ، خاصة إذا اقترن نظام الحوافز في المنشأة بمستوى تحقيق المعايير الموضوعية.

2.2 المساعدة في تقييم الأداء¹²⁶ :

تساعد التكاليف المعيارية على قياس كفاءة الأداء للمستويات الإدارية المختلفة، إذ تتطلب الرقابة الواعية للتكاليف تجزئة العمليات الإنتاجية مثلاً إلى مراكز للمسؤولية، مما يسمح بالكشف عن ظواهر عدم الكفاءة في الأداء عند مصادرها. فمقارنة التكاليف المعيارية لأحد مراكز المسؤولية بتكاليفه الفعلية تعبر عن كفاءة أداء المسؤول عن هذا

¹²⁴ محمد رضوان حلوة حنان " محاسبة التكاليف المعيارية " مديرية الكتب و المطبوعات الجامعية ، حلب ، 1987 ص ص: 101-102

¹²⁵ جبرائيل جوزيف كحالة ، رضوان حلوة حنان " م التكاليف المعيارية رقابة وإثبات " مكتبة الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، 1998 ، ص 28

¹²⁶ علي أحمد أبو الحسن ، كمال الدين الدهراوي " محاسبة التكاليف للتخطيط و الرقابة " الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 1997 ، ص 99

المركز . بالإضافة إلى ذلك فإن فاعلية الرقابة وقياس كفاءة الأداء تتحددان بنوعية المعايير ، الأمر الذي يتطلب الحرص و الدقة عند إعداد هذه المعايير .ولكي تستخدم معايير التكلفة بفعالية في عملية تقييم الأداء ، يجب أن تكون مفهومة لدى العاملين ، ويجب أن يوفر نظام التقارير بالشركة لهؤلاء العاملين معلومات فورية كلما أمكن عن تقييم أدائهم الفعلي بالمقارنة مع الأداء المعياري حتى يمكنهم تحسين الأداء و الالتزام بالمعايير . هذا ، وتعتمد رقابة عناصر التكاليف على مقارنة النتائج الفعلية بالمعايير الموضوعية . وهنا يكون محاسب التكاليف أمام إحتمالين :

الأول : أن تتطابق النتائج الفعلية مع المعايير الموضوعية ، وفي هذه الحالة تنتهي الوظيفة الرقابية عند هذا الحد ولا حاجة لإبلاغ الإدارة نظرا لعدم وجود انحرافات تعيق أو تحول دون تحقيق أهداف المنشأة .

أما الثاني :فلا تتطابق النتائج الفعلية مع المعايير الموضوعية ، وفي هذه الحالة لا بد من تحليل الانحراف لتحديد أسبابه و المسؤول عنه وتجميع هذه المعلومات في شكل تقرير يقدم إلى الإدارة لتتمكن - على ضوءه - من اتخاذ الإجراء التصحيحي المناسب تحقيقا لأهداف المنشأة.

وينسجم هذا الإجراء الرقابي للتكاليف المعيارية تماما مع مبدأ الإدارة بالاستثناء الذي يقضي بإبلاغ الإدارة فقط بالأحداث الهامة التي تعيق أو تحول دون تحقيق أهداف المنشأة.

2.3 المساعدة في اتخاذ القرارات :

في ظل نظام التكاليف المعيارية القائم على التمييز بين التكاليف المتغيرة و التكاليف الثابتة ، تعد التكاليف المعيارية العامل الأساسي في تحديد الحد الأدنى للسعر الذي يمكن أن تقبله الإدارة ، وتساعد في تحديد مستويات الإنتاج وأثر استغلال الطاقة الإنتاجية على التكاليف ، كما تساعد في تحديد تشكيلة الإنتاج التي تحقق أكبر ربحية ممكنة إضافة إلى مساعدتها في اتخاذ العديد من القرارات الهامة . هذا ، وتمثل المعايير المعدة لمختلف عناصر التكاليف الأساس الموضوعي و الدقيق و الملائم لدراسة الحلول البديلة لحل مشكلة معينة تمهيدا لاتخاذ القرار المناسب بشأنها مثل استخدام مواد أولية جديدة بدلا من المواد الأولية المستخدمة حاليا ، أو استخدام طرق إنتاج بديلة...

3. شروط التكاليف المعيارية:

لتقوم محاسبة التكاليف المعيارية بدورها على أكمل وجه يفرض توفر مجموعة من الشروط منها

3.1 لامركزية استعمال المعايير والانحرافات: ¹²⁷

تحليل الانحرافات، تحديد المعايير وقياس الإنجازات يجب أن تتم في نفس المستوى الذي تتخذ فيه الإجراءات التصحيحية، و من بين أهم أسباب الانحرافات، الملائمة أو غير الملائمة يمكن ذكر:

- تحفيز العمال.
- عدم احترام الموازين.
- الاستعمال السيء للعمال.

¹²⁷ SAADA Toufik et autres, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, Vuibert, Paris, France, 1995 , P 149.

- نوعية المادة الأولية المستعملة.

في كل واحد من هذه المستويات يجب وضع معايير ثم حساب الانحرافات وتفسيرها، لأن وجود معايير شاملة (عامة) لا تسمح باستخراج الأسباب الحقيقية للانحراف، وبالتالي لا تسمح بتحديد الإجراءات التصحيحية الضرورية.

3.2 دورية الحساب: يجب أن تتعلق بنوع الحركة التصحيحية المسموح بها:

لو انتظرنا مثلا نهاية إنجاز طلبية لحساب الانحرافات على تكلفتها، لن يكون هناك أي حركة تصحيحية ممكنة، يجب أن تحسب الانحرافات الدورية اعتماداً على فترات قصيرة تسمح بالتصحيح قبل فوات الأوان خاصة إذا كانت دورة الإنتاج قصيرة (مثلا أقل من يوم).

3.3 المرونة في إعدادها: لا بد أن يراعى في إعدادها قدر كبير من المرونة ليتمكن من التكيف مع الظروف المحيطة به باستمرار كإمكانية تعديل المعايير.

4. أنواع المعايير وكيفية إعدادها:

4.1 أنواع المعايير .

تختلف كيفية وضع المعايير من منشأة إلى أخرى وذلك باختلاف عدة عوامل منها : اختلاف في الأهداف ، اختلاف في نوع البيانات ، اختلاف في طرق الإنتاج... الخ . ومن هنا نجد صعوبة وضع معايير ثابتة وموحدة تطبقها كافة المنشآت . ومما يجدر ذكره أن كيفية وضع المعايير بشكل عام إلى أمور شخصية و ذهنية حيث يمكن أن تكون الجهة المسؤولة عن وضع المعايير متفائلة أو متشائمة فيما يخص تطور أسعار المواد ومصروفات العاملين ويمكن أن تكون متشددة أو غير متشددة فيما يخص اختيار المعايير التقنية المتعلقة باستعمال المواد.¹²⁸ يوجد في الحياة العملية عدة أنواع من المعايير منها :

أ- المعايير التاريخية: إن اعتماد المنشآت القائمة على بياناتها التكاليفية عن الدورات المالية السابقة يعد أمراً طبيعياً . وذلك بحكم توفر هذه البيانات من جهة، وتراكم الخبرات و التجارب لدى العاملين على التنفيذ و المسؤولين عنه من جهة ثانية . لذلك تمثل المعايير التاريخية المرحلة الأولى من مراحل تطور المعايير كوسيلة للرقابة على أعمال الفترة الحالية و الحكم عليها . لكن وبعد فترة من الزمن اتضحت عيوب المعايير التاريخية وأصبحت قاصرة عن تقديم أداة سليمة لرقابة التكاليف و تقييم كفاءة أداء العاملين ، ومع ذلك لازالت هذه المعايير مطبقة في العديد من المنشآت الصغيرة نظراً لسهولة إعدادها واستخدامها ولعدم توفر الكادر الفني المتخصص اللازم لإدخال واستخدام نظام علمي متكامل للتكاليف المعيارية.¹²⁹

ب- المعايير النظرية أو المثالية : وهي تلك المعايير التي يمكن تحقيقها فقط في ظل أحسن الظروف ، فهي لا تسمح بأية أعطال للآلات أو توقف للعمل ، وتتطلب مستوى مجهود يمكن فقط للعامل الأكثر مهارة و خبرة تحقيقه عندما يعملون عند أقصى جهد 100 % من الوقت . ويعتقد بعض المديرين أن مثل هذه المعايير

¹²⁸ Louis dubrelle et Didier Jourdain , Manuel de Comptabilite Analytique de Gestion , tome 1, Dunod , 1997

يكون لها قيمة من ناحية التحفيز ، فهم يرون أن العاملين حتى وإن شعروا بأنهم سوف لا يحققوا هذه المعايير إلا أنها تذكرهم دائما بالحاجة إلى زيادة كفاءتهم ومجهوداتهم . ويطبق عدد قليل من المنشآت المعايير المثالية ، حيث يرى البعض الآخر من المديرين أن مثل هذه المعايير تعمل على تثبيط همة العاملين ، كذلك إذا طبقت المعايير المثالية فإن الانحرافات عن هذه المعايير ستكون غير ذات مغزى ، والسبب في ذلك هو أن الانحراف تشمل على عناصر نقص الكفاءة العادي وليس فقط نقص الكفاءة غير العادي الذي يرغب المديرين في ضرورة العمل على حده وتوجيه عنايتهم نحوه .¹³⁰

ج- المعايير الواقعية: تمثل هذه المعايير هدفا يمكن تحقيقه في ظروف الإنتاج الكفاء وهذه المعايير ليست سهلة المنال ، ولكن يمكن بلوغها بشيء من الجهد ومتابعة سير العملية الإنتاجية بصورة مستمرة ، بحيث تعد هذه المعايير بشكل يرضي القائمين على التنفيذ ويعتبرونها قابلة للتحقيق في شروط العمل الجدي. وعند تطبيقها تكون الانحرافات -غالبا- سالبة أكثر مما تكون موجبة . ونتيجة لذلك يمكن القول بأن المعايير الواقعية هي أفضل المعايير لتنفيذ الرقابة على التكاليف . كما تعتبر أفضل المعايير خدمة للإدارة ، إذ تراعي هذه المعايير عند إعدادها كافة الجوانب العلمية و الفنية و الواقعية لظروف النشاط الإنتاجي في تاريخ سريانها فالمعايير الخاصة بكفاية اليد العاملة تراعي الظروف المستقبلية المحيطة بالعمل وبالمؤهلات للعمال واحتياجاتهم الشخصية . أما المعايير الخاصة بالمواد فإنها تراعي الظروف المستقبلية لطبيعة هذه المواد وللعملية الإنتاجية و للمسموحات الطبيعية التي تؤثر على الكمية المستخدمة من هذه المواد .

وحتى تتصف المعايير بالواقعية يجب أن تتضمن المسموحات الطبيعية التالية¹³¹:

- **مسموحات المواد :** وتعتبر عن كمية المواد التي يسمح بتلفها أو فقدها كما تحتتمها طبيعة كل من العملية الإنتاجية و المواد ذاتها و العمل .
- **مسموحات العمل البشري :** وتعتبر عن الزمن الذي يسمح للعامل بضياعه، إما بسبب الظروف المحيطة بعمله أو بسبب الطبيعة البشرية ذاتها . وقد تشمل هذه المسموحات أيضا زمن الوحدات التالفة أو المعيبة من وحدات الإنتاج ، خاصة إذا كان العامل جديدا في عمله أو كانت العملية الإنتاجية جديدة عليه.
- **مسموحات العمل الآلي :** وتعتبر عن الزمن الذي يسمح للآلة بالتوقف فيه ، إما لإعدادها أو لصيانتها أو تنظيفها أو نتيجة عطل أصابها . وقد تشمل هذه المسموحات زمن الوحدات التالفة من الإنتاج التي تحدث - مثلا - عند البدء بتشغيل الآلة أو عند إيقافها .

130 ري إتش جاريسون ، إريك نورين ، " المحاسبة الإدارية " ترجمة محمد عصام الدين زايد ، دار المريخ ، 2002 ، ص 487
131 جبرائيل جوزيف كحالة ، رضوان حلوة حنان ، مرجع سابق ، ص 36

- **مسموحات التكلفة** : وتعتبر عن الكميات أو القيم التي يسمح بإضافتها إلى كميات العناصر الإنتاجية غير المباشرة أو قيمتها ، وتنشأ هذه المسموحات نتيجة اختلاف العوامل المسببة لهذه العناصر وتباين أثرها .

4.2 كيفية إعداد المعايير :

تقع مسؤولية إعداد المعايير على لجنة خاصة تضم ممثلين عن إدارة الإنتاج و الهندسة الإنتاجية و محاسبة التكاليف وإدارة الأفراد والعاملين القائمين على التنفيذ كل في موقع عمله ¹³² . وتقوم هذه اللجنة :

- أولاً : إعداد المعايير الكمية (الطبيعية) لجميع عناصر الإنتاج من مواد ويد عاملة وتكاليف غير مباشرة ، وذلك استناداً إلى دراسات فنية لموصفات المنتجات ودراسات هندسية للعمليات الإنتاجية ودراسات عملية تجريبية للوقت و الحركة .

- ثانياً : بعد انتهاء اللجنة من إعداد المعايير الكمية تبدأ إدارة محاسبة التكاليف بتجميع المعايير السعرية لمعدلات أجور مختلف فئات العاملين ولمختلف أنواع المواد ومراجعتها ، ثم تقوم بتحويل المعايير الكمية إلى تكاليف معيارية باستخراج نتيجة جداء المعيار الكمي بالمعيار السعري .

حيث أن قبول الأفراد القائمين على التنفيذ للمعايير كمقياس لتقييم أدائهم ومحاسبتهم و الحكم عليهم يعد شرطاً أساسياً وضرورياً لنجاح نظام التكاليف المعيارية ، إذ يدفعهم هذا القبول إلى الالتزام بهذه المعايير و إلى التعاون فيما بينهم وإلى تضافر جهودهم لتحقيقها . ومن أهم الشروط أو الصفات الواجب توفرها في المعيار الناجح هي ¹³³ :

- الواقعية : وهي أن يتصف المعيار بالواقعية أي أن يكون اقتصادياً وسهل التطبيق من ناحية وأن يراعي ظروف الإنتاج و الظروف المحيطة بالمنشأة أثناء تطبيقه من ناحية أخرى . بحيث يجب أن يأخذ بالاعتبار إمكانية وقابلية تحقيقه .

- المشاركة و الاقتناع : ضرورة مشاركة جميع المستويات الإدارية المعنية (العمال ، رؤساء الورش ، المشرفين على التنفيذ ، رؤساء الأقسام الإنتاجية ..) في إعداد المعايير وإبداء الرأي حولها قبل صدورها كأوامر إدارية ملزمة .

- الوضوح والفهم : أن تكون المعايير الموضوعية واضحة لكل من سيتولى تطبيقها و مفهومة منه ، وأن لا تحتل الالتباس أو التأويل و التفسير .

- الثبات النسبي : أن يكون المعيار ثابتاً لأطول مدة ممكنة ، حتى يمكن استخدامه كمقياس للحكم على فترات متعددة ولمقارنة أعمال هذه الفترات .

5. تحليل الانحرافات :

¹³² ليستراي هيتجر ، د سيرج ماتولتش ، ترجمة أحمد حامد حجاج ، " المحاسبة الإدارية " دار المريخ للنشر ، الرياض ، 2004 ، ص 299-300
¹³³ جبرائيل جوزيف كحالة ، رضوان حلوة حنان ، مرجع سابق ، ص 38-39

تقوم الإدارة بحساب الانحرافات الخاصة بكل بند من بنود التكاليف الصناعية الثلاثة (المواد المباشرة و العمل المباشر ،والتكاليف الصناعية غير المباشرة) بعد انتهاء كل عملية إنتاج¹³⁴ ، أوفي نهاية كل فترة مالية محددة ،ويحسب لكل بند من بنود التكاليف الثلاثة الانحراف الكلي ،وبعدها يتم تحليل هذه الانحرافات بشكل تفصيلي ،للتعرف إلى مسبباتها ومحاولة إيجاد الحلول المناسبة لها.وفي حال كون التكاليف الفعلية أكبر من التكاليف المعيارية ،يطلق على هذا الفرق انحراف غير مفضل ،أما إذا كانت التكاليف المعيارية أكبر من التكاليف الفعلية ،فهذا ما يسمى بالانحراف المفضل ،ولكن ليس بالضرورة أن يكون الانحراف المفضل هو انحراف جيد ،كما لا يعني -أيضا -أن الانحراف غير المفضل هو انحراف غير جيد ، بل يتحدد الانحراف الجيد من الانحراف الغير الجيد بعد دراسة مسببات ذلك الانحراف وتحليلها.¹³⁵

المطلب الرابع: أسلوب تقارير الأداء والمقارنة المرجعية و التحليل المالي:

1. أسلوب تقارير الأداء:

تعرف تقارير الأداء بأنها وسيلة اتصال بين المستويات الإدارية داخل المنشأة، تتضمن بيانات ملخصة لما جاء في السجلات والحسابات، ومعدة بطريقة موضوعية في ضوء مقومات معينة، وبمستويات متتابعة بهدف مساعدة الإدارة في الرقابة وتقييم الأداء. وترتبط تقارير الأداء بحاسبة المسؤولية حيث تعتبر تقارير الأداء من المقاومات الهامة لمحاسبة المسؤولية وبدونها لا يمكن للأسلوب أن يحقق أهدافه، كما أن تقارير الأداء تتضمن ملخصات بنتائج الأقسام وتحليل للاتجاهات التي تساعد المستويات الإدارية في الرقابة وتقييم الأداء. ولكي تكون تقارير الأداء فعالة في الرقابة يجب أن يراعى عند إعدادها وتقديمها المبادئ التالية :

- إعداد التقارير وفقا للمستويات الإدارية بالهيكل التنظيمي.
- السهولة والوضوح في إعداد التقارير حيث يكون التقرير مختصرا قدر الإمكان وان يتضمن عرض جميع البيانات باستخدام تعريفات محددة المعنى.
- توافر السرعة والدقة في إعداد التقارير حتى يتمكن متخذ القرار من الاستفادة منها.
- أن تكون التقارير مناسبة لنطاق المسؤولية ولاحتياجات المستويات الإدارية المرفوعة لها.
- ثبات شكل وعناصر التقارير من أجل عمل المقارنات السليمة.
- اعتماد التقارير على مقارنات والأساليب التوضيحية والتحليلية، وتكون المقارنة بين النتائج الفعلية والخطط الموضوعية مقدما.¹³⁶

2. أسلوب المقارنة المرجعية:

شهدت التسعينيات من القرن المنصرم شيوع المقارنة المرجعية على مستوى المنظمات المختلفة، كاستجابة لمتغيرات عدة من أبرزها حدة المنافسة، ورغبة المنظمات بإظهار قدرتها على التكيف مع البيئة، والاستجابة

¹³⁴ أحمد حلمي جمعة، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الصفاء للنشر، عمان، الأردن، 2011، ص146
¹³⁵ الشنطي أيمن، وعامر شقر، المحاسبة الإدارية، دار البداية ناشرون و موزعون، عمان، الأردن، 2005، ص217
¹³⁶ الحارس أسامة، المحاسبة الإدارية، المرجع السابق الذكر ، 2004، ص ص:430-431

لمتغيراتها كشرط أساسي لاستمرار النمو والتطوير. ويمكن تعريف المقارنة المرجعية بأنها عملية تقييم مستمرة لأداء المنظمة من خلال مقارنة أداء عملياتها مع الممارسات الأفضل.¹³⁷

2.1 أنواع المقارنة المرجعية:¹³⁸

1. المقارنة المرجعية الداخلية: حيث تتم المقارنة داخل المنظمة بين العمليات المتشابهة في الأقسام والفروع المختلفة.

2. المقارنة المرجعية الخارجية: حيث تتم المقارنة مع منظمات أخرى، وهي أنواع:

- التنافسية: حيث تتم المقارنة مع المنافسين المباشرين أو غير المباشرين في الصناعة (والمنافس غير المباشر الذي يعمل في نفس الصناعة لكن في السوق مختلفة)
- غير التنافسية: وتميل إلى أن تكون تعاونية بين المتنافسين، وتتفجع الأطراف المشاركة من المعلومات الجارية التشارك فيها.

3. المقارنة المرجعية بالممارسات الأفضل: وتتم المقارنة مع عمليات متشابهة مميزة بغض النظر عن الصناعة.

3. أساليب التحليل المالي :

يقصد بالتحليل المالي دراسة الأداء الماضي للمنشأة، وتقييم ظروفها الحاضرة، ثم التنبؤ بإمكانية تحقيق أهدافها المرغوبة في المستقبل من خلال قوائمها المالية.¹³⁹ ويعتبر التحليل المالي عملية نقد بناء للقوائم المالية وذلك خدمة الأطراف متعددة سواء من داخل المنشأة كالمساهمين أو من خارجها كالمستثمرين، والدائنين. ويعتمد التحليل المالي على إجراء المقارنات الرأسية والأفقية بين الأرقام الواردة بالقوائم المالية، بغرض الربط بينها وإيجاد علاقات أو معدلات أو نسب مئوية، والتي تعتبر بمثابة مؤشرات للحكم على مدى كفاءة إدارة المنشأة وسلامة عملياتها.¹⁴⁰

3.1 أنواع التحليل المالي:¹⁴¹

1. حسب الجهة القائمة بالتحليل :

- تحليل داخلي : يقوم به شخص أو مجموعة من الأشخاص من داخل المنشأة والهدف منه خدمة إدارة المنشأة .

- تحليل خارجي : تقوم به جهات من خارج المنشأة مثل البنوك وذلك خدمة لأهدافها.

2. حسب الزمن للتحليل :

¹³⁷ طالب علاء، وعبد الفتاح محمد، أساسيات المقارنة المرجعية، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص:25- 27

¹³⁸ الطائي رعد، وعيسى قدامة، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص:218

¹³⁹ قلبي يحيى، دراسات في أساليب المحاسبة الإدارية للقادة الإداريين وغير التجاريين، إيتراك للنشر و التوزيع، القاهرة، مصر، 2003، ص:323

¹⁴⁰ باسيلي مكرم، المحاسبة الإدارية، الأصالة والمعاصرة، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، مصر، 2007، ص:17

¹⁴¹ الحياي وليد، الإتجاهات الحديثة في التحليل المالي، دار إثراء للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص:9

- التحليل الرأسي : حيث يتم تحليل كل قائمة مالية على حدة و بشكل مستقل عن غيرها ، ويتم بشكل رأسي لعاصر القائمة المالية ، حيث ينسب كل عنصر من عناصرها إلى المجموع النهائي لهذه العاصر ، أو مجموعة جزئية منها مثل نسبة المخزون إلى مجموع الأصول المتداولة ، أو نسبة الأصول المتداولة إلى مجموع الأصول ، وغالبا يكون التحليل لسنة مالية واحدة .
- التحليل الأفقي :ويهتم بدراسة سلوك كل عنصر من عناصر القائمة المالية ، وفي زمن متغير أكثر من سنة ، بمعنى متابعة حركة هذا العنصر زيادة أو نقصا عبر فترة زمنية ، وقد يكون بالأرقام أو التغير النسبي السنوي .

المطلب الخامس: أسلوب إدارة الجودة الشاملة:

إدارة الجودة الشاملة هي فلسفة حديثة تأخذ شكل نهج أو نظام إداري شامل ، قائم على أساس إحداث تغييرات إيجابية جذرية لكل شيء داخل المنظمة ، و ذلك من أجل تحسين و تطوير كل مكونات المنظمة ، للوصول لأعلى جودة في مخرجاتها (سلع و خدمات) و بأقل تكلفة ، بهدف تحقيق أعلى درجة من الرضا لدى عملائها ، عن طريق إشباع حاجاتهم و رغباتهم ، وفق ما يتوقعونه ، بل و تخطي هذا التوقع ، تماشيا مع إستراتيجية تدرك أن رضا الزبون و هدف المنظمة هما هدف واحد ، و بقاء المنظمة و نجاحها و استمرارها يعتمد على هذا الرضا ، و كذلك على رضا كل من يتعامل معها من غير الزبائن كالموردين و غيرهم ، و يقوم هذا النهج الجديد الشامل من أجل تحقيق غايته على قاعدة تدعى " العمل الصحيح بدون أخطاء من المرة الأولى "

1. تعريف إدارة الجودة الشاملة:

و هناك عدة تعريفات أخرى منها ¹⁴²:

– تعريف منظمة الجودة البريطانية : " هي الفلسفة الإدارية للمؤسسة " التي تدرك من خلالها تحقيق كل من احتياجات المستهلك و كذلك تحقيق أهداف المشروع.

– " إدارة الجودة الشاملة هي أسلوب لتأكيد الفاعلية و الكفاءة القصوى للمنظمة بتطبيق العمليات و النظم التي تؤدي إلى التفوق و تمنع الأخطاء، و تؤكد أن كل نشاط بالمنظمة مرتبط بحاجيات العملاء "

و من هذا نستنتج أن إدارة الجودة الشاملة ، هي نظام يربط بين إدارات و أقسام المنشأة المختلفة و العاملين بها و ما يقومون به من أنشطة متباينة في منظومة متكاملة و متناسقة .

2. أهداف إدارة الجودة الشاملة:

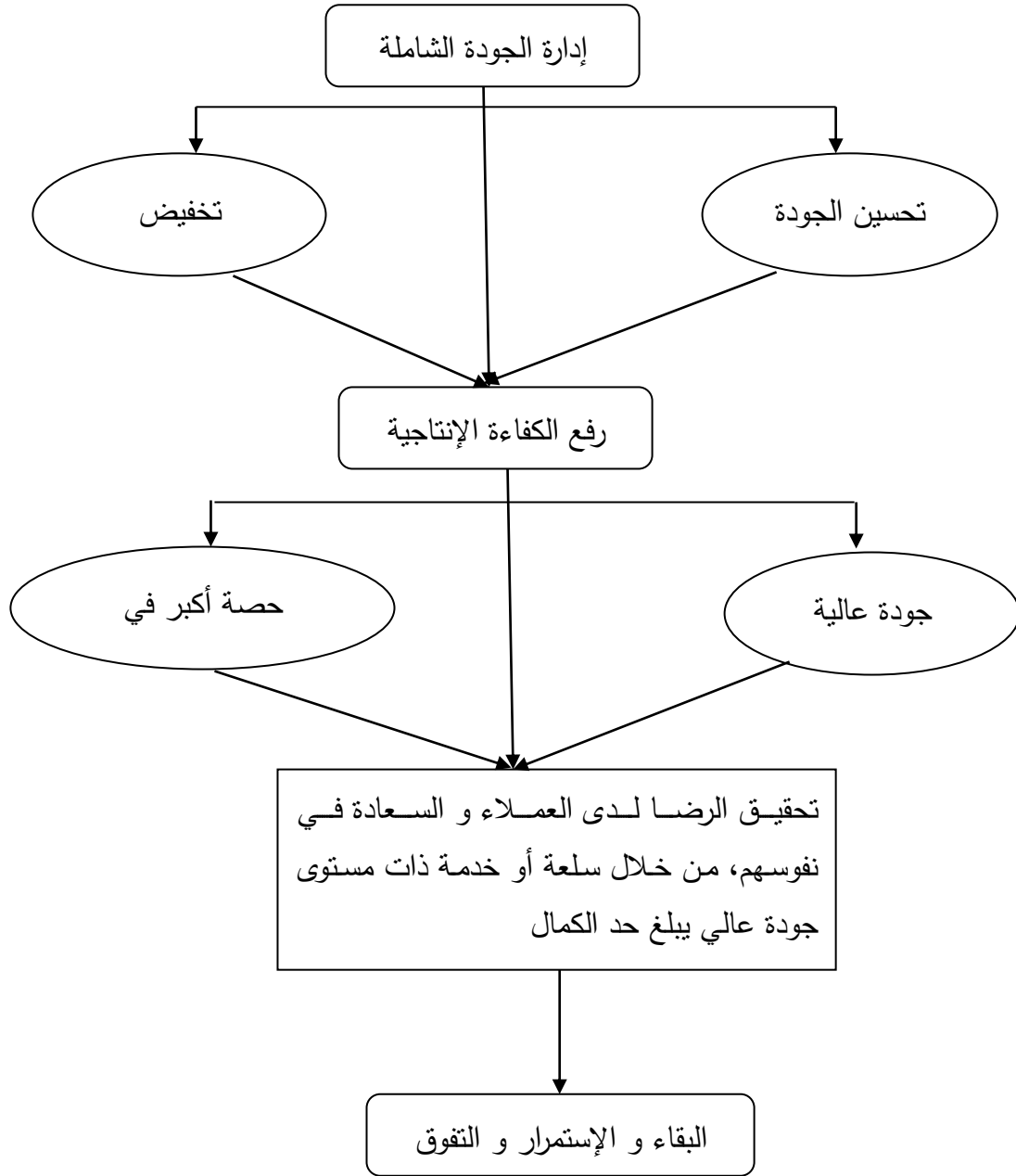
إن المنافسة لا يمكن لأحد أن يصمد في وجهها ، إلا من يسعى إلى إرضاء العميل و تحقيق متطلباته و رغباته بدرجة عالية ، و تخطيها بشكل دائم و مستمر ، إن تحقيق المقولة الأنفة الذكر و التي تعبر عن هدف إدارة الجودة الشاملة بشكل عام.¹⁴³

¹⁴² الطائي حميد عبد النبي وآخرون، إدارة الجودة الشاملة و الأيزو، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان، الاردن، 2014،ص15

¹⁴³ الطائي حميد عبد النبي وآخرون، مرجع سابق ، ص74

لا يكون في الواقع ، إلا من خلال إستراتيجية متكاملة ، تضع نصب عينيها هدفا أساسيا هو تحقيق مستوى جودة عالي في سبيل تحقيق رضا و سعادة عالية المستوى لدى العملاء ، لضمان البقاء و الإستمرار و التطور المطلوب ، و يمكن توضيح هذه الإستراتيجية الهادفة من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم (06) يوضح الإستراتيجية الهادفة.

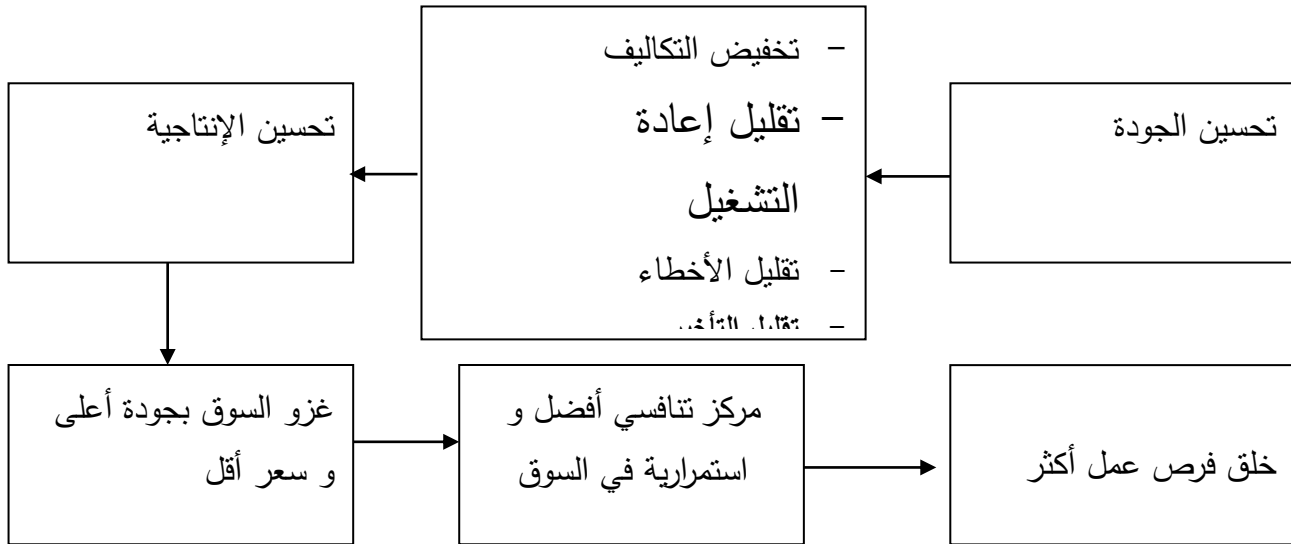


المصدر: عمر وصفي عقيلي، المنهجية المتكاملة إدارة الجودة الشاملة، ص 40

في ضوء الشكل السابق و في مسعى لتحقيق مضمونه نجد أن إدارة الجودة الشاملة تسعى إلى مايلي :

1. فهم حاجيات و رغبات العميل (المستهلك ، الجمهور) لتحقيق ما يريده .
2. توفير السلعة أو الخدمة وفق متطلبات العميل من حيث : الجودة ، التكلفة،الوقت، الاستمرارية.
3. التكيف مع المتغيرات التقنية و الاقتصادية و الاجتماعية بما يخدم تحقيق الجودة المطلوبة .
4. توقع احتياجات و رغبات العميل في المستقبل و جعل ذلك عملا مستمرا .
5. جذب المزيد من العملاء و المحافظة على العملاء الحاليين .
6. التميز في الأداء و الخدمة عن طريق التطوير و التحسين المستمرين للمنتج ، و الخدمة و جعل الكفاءة الإنتاجية بشكل عام عالية في ظل تخفيض التكلفة إلى أدنى حد ممكن ، لكن ليس على حساب الجودة بل من خلال ترشيد الإنفاق يحدد Deming مزايا الجودة الشاملة فيمايلي :

الشكل رقم (07) يبين مزايا الجودة الشاملة:



المصدر: علي السلمي، تطور أداء و تجديد المنظمات، ص 159

3. مراحل إدارة الجودة الشاملة:

المرحلة الأولى: ما قبل الثورة الصناعية:

في هذه المرحلة لم يكن المصنع موجود بمعنى الكلمة إنما وجود ورشات ، فالنسبة لعملية الرقابة على الجودة فقد كانت تتم من قبل العامل نفسه و منفردا، مع تدقيق نهائي من قبل صاحب الورشة.

المرحلة الثانية: بعد الثورة الصناعية.

في هذه المرحلة لم تعد الرقابة على الجودة تتم من قبل العامل نفسه، بل من قبل المشرف المباشر، الذي كانت عليه مسؤولية التحقق من الجودة.

المرحلة الثالثة: الإدارة العلمية.

في هذه المرحلة ظهر مفهوم فحص الجودة الذي سحب بموجبه مسؤولية فحص جودة المنتج من المشرف المباشر، وأسندت إلى مفتشين مختصين بالعمل الرقابي على الجودة.

المرحلة الرابعة: الرقابة الإحصائية على الجودة:

ظهرت الرقابة الإحصائية على الجودة مع ظهور أسلوب الإنتاج الكبير عام 1931 الذي صاحبه آنذاك مفهوم تنميط و توحيد الإنتاج كوسيلة للإقلال من أخطاء تصنيع السلعة ، فقد صمم كل من هار ولد دودج و هاري رومينغ أسلوبا إحصائيا لفحص عينات من الإنتاج بدلا من فحصه كله.

المرحلة الخامسة: تأكيد الجودة.

بدأ التفكير بمفهوم تأكيد الجودة عام 1956 ثم طور بعد ذلك ليأخذ أبعاده كأسلوب فعال في مجال الرقابة على الجودة على فلسفة مفادها ما يلي:

إن الوصول إلى مستوى عالي من الجودة و تحقيق إنتاج بدون أخطاء ، يتطلب رقابة شاملة على كافة العمليات و ذلك من مرحلة تصميم المنتج حتى مرحلة وصوله للسوق ليد المستهلك و هذا يعني وجود جهود مشتركة من قبل جميع الإدارات المعنية بتنفيذ هذه المراحل .

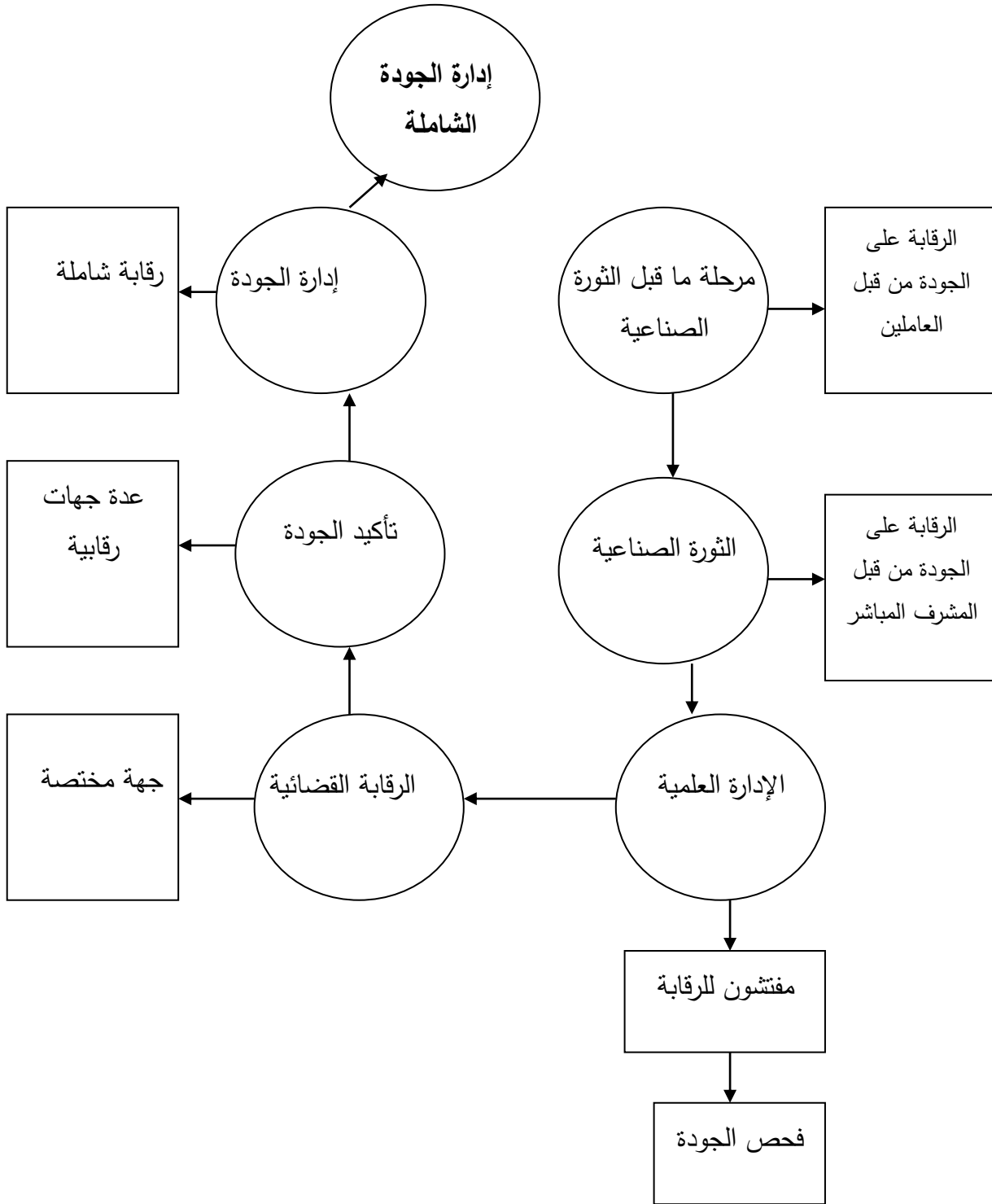
المرحلة السادسة : إدارة الجودة الإستراتيجية

ظهر هذا المفهوم عن الجودة ما بين عامي 1970 و 1980 و كان ذلك بسبب دخول التجارة العالمية في حالة منافسة بين الشركات اليابانية التي غزت أسواق العالم بمنتجاتها ذات الجودة المتميزة و الأسعار المعقولة و لعل شركة إ.ب.م الأمريكية هي أولى الشركات الأمريكية التي تبنت إدارة الجودة الإستراتيجية .

المرحلة السابعة : إدارة الجودة الشاملة

ظهر هذا المفهوم عن الجودة في الثمانينات و مازال مستمر حتى يومنا هذا و سبب ظهوره هو تزايد شدة المنافسة العالمية و اكتساح الصناعة اليابانية للأسواق و خاصة البلدان النامية ، و خسارة الشركات الأوروبية و الأمريكية لحصص كبيرو من الأسواق .و الشكل التالي يبين هذه المراحل :

الشكل رقم (08) يبين مراحل إدارة الجودة الشاملة:



المصدر: عمر وصفي عقيلي، المنهجية المتكاملة إدارة الجودة الشاملة، ص 21

4. المبادئ الأساسية لإدارة الجودة الشاملة :

يمكن أن نجعل المبادئ الأساسية لإدارة الجودة الشاملة فيمالي :

- **التركيز على العميل** : تقوم الجودة الشاملة على أساس أن استمرار و نجاح نشاطات المنشأة يعتمد إلى حد كبير على توافر احتياجات و متطلبات العملاء و محاولة تنفيذ توقعاتهم ، حيث أن رضا العميل يعد الركيزة الأساسية و القاعدة المتينة التي يجب أن تنطلق منها طموحات المنشأة في المستقبل ، إن انضمام إدارة الجودة الشاملة يوسع مفهوم و دائرة العملاء لتشمل أيضا الموظفين العاملين داخل المنشأة و يعدهم عنصرا مهما و حيويا من عناصر مجموعة العملاء .¹⁴⁴

- **التحسين المستمر** : تؤكد فلسفة إدارة الجودة الشاملة على أهمية التحسين المستمر للمنشآت التي ترغب في عملية التطوير ، و يرتكز هذا المبدأ على أساس فرضية مفادها أن العمل هو ثمرة سلسلة من الخطوات و النشاطات المترابطة و التي تؤدي إلى محصلة نهائية.¹⁴⁵

و من الضروري أن تلقى كل خطوة من هذه الخطوات ما تحتاجه و تستحقه من اهتمام مستمر حتى يمكن تقليص احتمالات تغيير تلك المحصلة النهائية ، و كذلك لتعزيز ثقة و إمكانية الاعتماد على إجراءات و نظم العمل ، إن فكرة التحسين المستمر تنطلق من مبدأ لتطوير المعرفة لأبعاد العملية الإدارية و إتخاذ الإجراءات اللازمة لذلك التطوير و يعد التحسين المستمر عنصرا مهما لتخفيض الانحرافات بأنواعها الخاصة و العامة التي تحدث في العملية الإنتاجية مما يساعد في الحفاظ على جودة الأداء و زيادة الإنتاجية من أهداف التحسين المستمر للجودة وجود نظم عمل و عمليات يوثق بها و يعتمد عليها في تحقيق النتائج المرجوة في كل مرة دون حدوث اختلافات في تلك النتائج .

- **التعاون الجماعي بدلا من المنافسة** : يركز نظام إدارة الجودة الشاملة على أهمية التعاون بين مختلف المستويات الإدارية في المنشأة بدلا من المنافسة بينهم، حيث أنه من خلال هذا التعاون تستطيع الأقسام معرفة احتياجات الأقسام الأخرى من موارد مالية و فنية و غيرها من المستلزمات المختلفة التي تساعد على دعم عملية التحسين المستمر للمنشأة .¹⁴⁶

- **الوقاية بدلا من التفتيش** :¹⁴⁷ تنطلق فلسفة إدارة الجودة الشاملة من مبدأ أن الجودة عبارة عن ثمرة العملية الوقائية و ليست العملية التفتيشية ، ففي نظريات الإدارة التقليدية نجد أن مراقبة الجودة أو التفتيش على مستوى الخدمات و السلع يكون بعد عملية التصنيع أو تقديم الخدمة ، هذه الطريقة التقليدية تستنزف الكثير من الطاقات

¹⁴⁴ دافيد لاسكال، روي بيكوك، قمة الأداء، ترجمة أحمد عثمان، سلسلة إصدارات بريك، مصر، 1998، ص 30.

¹⁴⁵ عمر وصفي عقيلي و آخرون ، مبادئ التسويق ، دار زهران للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 1996، ص 30

¹⁴⁶ عمر وصفي عقيلي، مرجع سبق ذكره، ص 52.

¹⁴⁷ Vincent Laboucheix, traité la qualité totale, les nouvelles règles du management des années 90, Dunod, Paris, 1990, P 105.

البشرية و الموارد المالية من أجل الكشف عن عيوب و أخطاء العملية الإنتاجية ، أما في حالة تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة فإن ذلك سيؤدي إلى تقليص التكاليف و زيادة الإنتاجية لأن هذا النظام يحاول إدخال عنصر الوقاية في العملية الإنتاجية و مراقبة الانحرافات بأنواعها سواء كانت الانحرافات لأسباب عامة أو انحرافات لأسباب خاصة .

– **المشاركة الكاملة** : تعد مشاركة كل فرد في العمل الجماعي من أهم النشاطات التي يجب التركيز عليها حيث تساعد في زيادة الولاء و الانتماء للمنشأة ، إن العمل الجماعي عبارة عن أداة فعالة لتشخيص المشكلات و إيجاد الحلول المثلى لها من خلال الاتصال المباشر بين الأقسام المختلفة و الاحتكاك المتواصل بين أفراد المنشأة الواحدة ، و من أجل زيادة فعالية ذلك الاتصال يؤكد نظام إدارة الجودة الشاملة على أهمية استخدام أسلوب اللامركزية و الاتصالات الأفقية بدلا من أسلوب المركزية و الاتصالات الرأسية ، و ذلك لدعم فكرة العمل الجماعي بين الأفراد في الأقسام المختلفة .

– **إتخاذ القرار بناء على الحقائق** : تمتاز المنشآت التي تطبق نظام إدارة الجودة الشاملة بأن قراراتها مبنية على حقائق و بيانات صحيحة و ليست مجرد تكهنات فردية أو افتراضات أو توقعات مبنية على آراء شخصية ، فليس بمقدور المنظمة إصدار القرارات الارتجالية المبنية على أساس ممكن أن تنجح في عالم يتغير بخطوات متسارعة ، إن القرار الذي يتم التوصل إليه يجب أن يكون سريعا و دقيقا .

المطلب السادس: أسلوب بطاقة الأداء المتوازن:

إن معظم أساليب تقييم الأداء في الشركات تعتمد على المؤشرات المالية، إلا أن التطورات التي شهدتها بيئة الأعمال في الفترة الأخيرة أدت إلى دفع بعض الباحثين للعمل على إدخال تعديلات جوهرية على أساليب تقييم الأداء .لذلك فقد تم توجيه الاهتمام نحو مقاييس الأداء غير المالية باعتبارها تعبر عن المتغيرات الأساسية التي تمكن الوحدة من المنافسة في بيئة العمل الحالية.

كما فرض هذا ضرورة إيجاد أداة للربط بين المقاييس المالية وغير المالية للأداء ضمن إطار واحد للوصول إلى تقييم شامل لأداء الوحدة، ولذلك فقد اقترح كل من كابلن نورتن (Kaplan & Norton) سنة 1992، نموذجا لقياس الأداء أطلق عليه بطاقة الأداء المتوازن لتوسيع إطار قياس الأداء ليشمل بالإضافة إلى الجانب المالي أبعادا أخرى تتعلق بكل من العملاء والتشغيل الداخلي للعمليات والنمو والتعلم.

فبطاقة الأداء المتوازن هي أداة للربط بين المقاييس المالية وغير المالية للأداء فإذا ما نظر إلى مفردات ومؤشرات هذه الأداة نجد أنها تتألف من مقاييس ومؤشرات مالية ومقاييس ومؤشرات غير مالية.

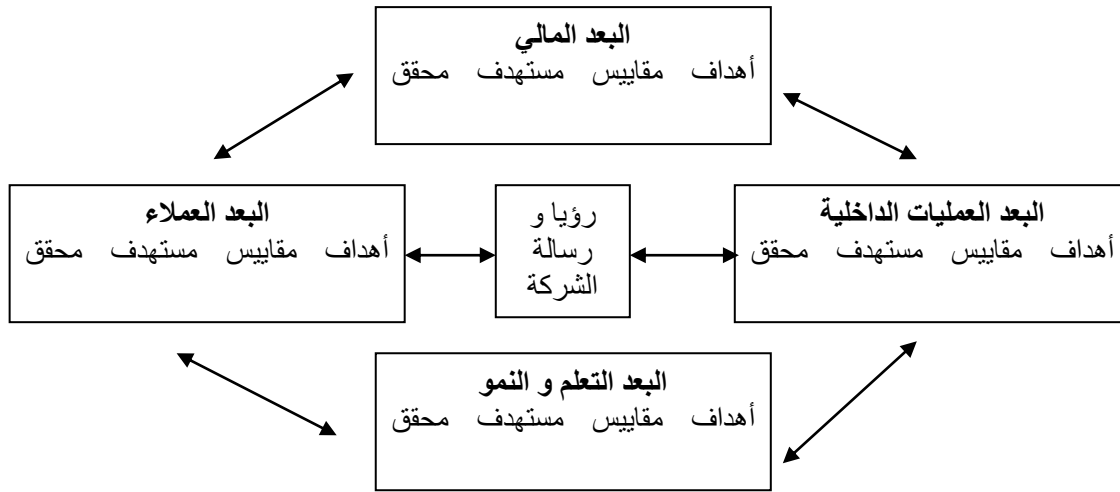
وقد كان الدافع الرئيس وراء اقتراح بطاقة الأداء المتوازن متمثلاً في قصور مقاييس الأداء المالية التي تتعلق بالأجل القصير وتتسم بالطبيعة التاريخية ولا تصلح للتعامل مع المستقبل وتتجاهل المعلومات الإستراتيجية المتعلقة بكل من الجودة وتنمية الموارد البشرية والبحوث والتطوير والابتكار ورضا العميل.¹⁴⁸

1. تعريف بطاقة الأداء المتوازن:

تُعرف بطاقة الأداء المتوازن بأنها: إحدى أدوات نظام المحاسبة الإدارية الحديثة وتهتم بقياس الأداء في الشركات لزيادة قدرتها التنافسية في بيئة الأعمال المعاصر¹⁴⁹، لذلك تتكون بطاقة الأداء المتوازن من مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية تشمل:¹⁵⁰

- البعد المالي
- بعد العملاء
- بعد العمليات الداخلية
- بعد التعلم والنمو

والشكل (09) يوضح أبعاد بطاقة الأداء المتوازن:



المصدر: Robert S. Kaplan and David D. Norton, pp. 71-79

وفيما يلي عرض شرح لهذه الأبعاد كما يلي:

أولاً : البعد المالي:

تحتوي بطاقة الأداء المتوازن على البعد المالي، حيث أن النتائج المالية المختلفة تمثل قيمة لحملة الأسهم لأنها تلخص نتائج التبعات الاقتصادية القابلة للقياس للإجراءات المتخذة فعلياً في أداء أعمال الشركات ونشاطها.¹⁵¹

¹⁴⁸ الديسبي محمد عبد القادر، التقرير المتوازن للأداء، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 27، العدد 1، المنصورة، 2003، ص 191-192

¹⁴⁹ Chow, C., K. Haddad and J. Williamson, Management Accounting, Applying the BSC to small companies, 1997, p 21.

¹⁵⁰ Robert S. Kaplan and David D. Norton, The Balanced Score Card: Measures That Drive Performance, Harvard Business Review, Jan 1992, pp. 71-79

¹⁵¹ الفلاحات، محمود فلاح، إستراتيجيه مقترحة لتطبيق النموذج المتوازن لقياس الأداء لتطوير فعالية التخطيط والرقابة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية رسالة دكتوراه، جامعة عمان العربية. 2005، ص 62

وتبين مقاييس الأداء المالي إلى أي حد كانت الإستراتيجية المقترحة قابلة للتطبيق أو التنفيذ ، ومدى إسهامها في تحسين الهدف الرئيس للإنتاج ، وعلى نحو نموذجي فإنه يتصل بمقاييس الأرباح لنتائج النشاطات الأخرى علي سبيل المثال ، فإن البعد المالي يقاس من خلال قيمة الدخل التشغيلي ، ومعدل العائد على رأس المال العامل أو القيمة الاقتصادية المضافة.¹⁵²

ثانيا : بعد العملاء:

يجب أن يحدد المديرون في هذا البعد شرائح العملاء ، والأسواق التنافسية للمنشأة، بالإضافة إلى تحديد قياسات أداء عمل الشرائح المستهدفة، ويوضح بعد العملاء مقاييس أداء متعددة لقياس مخرجات إستراتيجية المنشأة المصاغة والتي من بينها رضا العملاء ، وكيفية الاحتفاظ بهم ، وطرق كسب عملاء جدد بالنظر إلى ربحية العملاء ، وتحديد حصة الشركة في السوق من الشرائح المستهدفة.¹⁵³

وذلك يجب أن تستهدف هذه الإستراتيجية فهم طبيعة العملاء وحاجاتهم ومن ثم تزويدهم بما يرغبون بالضبط ، لكي تحقق وحدة العمل من ذلك أكبر نسبة نمو مبيعات و ربحية، ويعتبر مقياس رضا العملاء من أهم المقاييس التي تضعها الشركة وذلك لأنه يحدد ويعبر عن النتائج والأعمال التي تقوم بها الشركة كما أن الرضا يتحقق نتيجة للأداء الجيد الذي تقوم به الشركة ، ويمكن ربط هذا المقياس مع المقاييس الأخرى ، وبشكل عام رضا العملاء يحقق منافع متعددة منها.¹⁵⁴

1. يحافظ على استمرار تعامل العملاء مع الشركة لأطول فترة ممكنة؛

2. يعتبر مدخلا لتعميق علاقة العملاء بالشركة؛

3. يقلل من حساسية العملاء تجاه أسعار السلع والخدمات التي تقدمها الشركة.

ولكن رغم أهمية هذا المقياس إلا أنه وبشكل منفرد لا يعتبر كافياً للتعبير عن بعد العملاء وقياسه ، لأن من الممكن أن تجعل الشركة العملاء راضين بأساليب متعددة ، ولكن رضا العميل وحده لا يؤكد قيام العميل بتكرار الشراء. و تستطيع الشركة قياس الاحتفاظ بالعملاء من خلال مراقبة عدد المرات التي يكرر بها العميل عملية الشراء ، ويتم ذلك من خلال مراقبة الشركة لسلوك عملائها، ويمكن لهذا المقياس أن يكون دقيقاً في الشركات التي تقدم سلعاً وخدمات لعملائها الذين يرتبطون مع الشركة ويسهل التعرف عليهم من خلال سجلات أو قوائم.

ثالثا : بعد العمليات الداخلية:

في هذا البعد، يحدد المديرون التنفيذيون العمليات الداخلية الحاسمة التي يجب على المؤسسة أن تتفوق فيها وتمثل العمليات الداخلية مجموعة النشاطات التي تعطي الشركة ميزة تنافسية في السوق حيث إن العمليات الداخلية التي تحدها،¹⁵⁵ الإدارة تنطلق من بعد العملاء بشكل رئيس، وذلك لأن إيصال القيمة إلى العميل وبالتالي الحصول على رضاه، وولائه والاحتفاظ به يحتاج إلى تقديم الشركة للسلعة أو الخدمة حسب المواصفات التي تحق الإشباع للمستهلك،

¹⁵² Kaplan , R . and .A .Atkinson .Advanced Management Accounting . Third edition. prentice Hall. USA ,1998, p 355-375.

¹⁵³ متولي، طلعت عبد العظيم ، نموذج وصفي لقياس أداء رأس المال الفكري باستخدام إستراتيجية القياس المتوازن للأداء ، المجلة العملية للتجارة والتمويل ، العدد الأول ، طنطا ، 2003، ص108 .

¹⁵⁴ Kaplan , R . and .A .Atkinson .Advanced Management Accounting,op,cit, p 368.

¹⁵⁵ Kaplan , R . and .A .Atkinson .Advanced Management Accounting, op,cit, p 371

وبالتالي يتحقق لديه قيمة نتيجة التعامل مع الشركة ، لذلك فان البراعة في أداء العمليات الداخلية ستتحول إلى العمل.¹⁵⁶

رابعاً : بعد التعلم والنمو:

البعد الثالث في بطاقة الأداء المتوازن، هو بعد التعلم والنمو وهذا البعد يحدد البنية التحتية التي يتوجب على الشركة بنائها لتحقيق نمو وتحسن طويل المدى . إن جوانب بعد العمليات الداخلية، وبعد العملاء تحدد العوامل التنافسية الأكثر حسماً بالنسبة لنجاح الشركة الحالي والمستقبلي، وإن إمكانات الشركة الحالية مثل

- التكنولوجيا المستخدمة.

- كفاءات النظم والأعمال.

ولذلك يحتمل ألا تكون قادرة على تلبية الأهداف طويلة الأجل المحددة في بعد العملاء ، وبعد العمليات الداخلية ، وتتطلب المنافسة العالمية الشديدة من الشركات لمواصلة التحسين المستمر لقدراتها ، لتسليم القيمة أو المنفعة للمستهلكين والمساهمين.¹⁵⁷

يأتي التعلم والنمو من مصادر مختلفة هي (الناس ، والأنظمة المعلوماتية ، والإجراءات المؤسسية)، إن الأبعاد المختلفة لبطاقة الأداء المتوازن (البعد المالي ، وبعد العملاء ، العمليات الداخلية، والتعلم والنمو .) ربما تبين بوضوح فجوات كبيرة بين الكفاءات الحالية للناس ، والأنظمة والإجراءات (

وما يتطلبه تحقيق التقدم في الأداء لإنجاز الأهداف الإستراتيجية لهذه الأبعاد ، يتوجب على إدارة الشركة لملء تلك الفجوات العمل بالاستثمار في قدراتها من خلال إعادة تزويد العاملين لديها بالمهارات، وتعزيز تكنولوجيا المعلومات وأنظمتها ، وتوحيد الإجراءات ، لذلك فإن بعد التعلم والنمو الخاص ببطاقة الأداء المتوازن (BSC) سوف يعزز ويقوي تحقيق الأبعاد الأخرى للأهداف الإستراتيجية المقترحة ، وكما في بعد العملاء ، فان بعد التعلم والنمو يركز على مجموعة من الإجراءات تكون خاصة بالعامل، وتشتمل على مقاييس متعددة.¹⁵⁸ مثل: رضا العامل، والاحتفاظ به، وتدريبه، وتزويده بالمهارات، ورفع درجة انتمائه ووصولاً إلى زيادة إنتاجيته، حيث إن العامل الراضي هو العامل الأكثر إنتاجية.

كما أن رضا العميل يتحقق في أحد جوانبه كأثر تابع عن رضا العامل، إن قياس رضا العامل يحتاج إلى عمل مسح دوري تقوم به إدارة الشركة أو جهة خارجية ، ويرتكز هذا المسح إلي بيان رضا العامل ورضاه عن المجموعة من العناصر وهي¹⁵⁹:

- مشاركته في صنع القرار

- الاعتراف له عند إنجازه العمل بنجاح

- تأمينه بالمعلومات الملائمة اللازمة للعمل.

¹⁵⁶ Robert S. Kaplan and David D. Norton, The Balanced Score,Card: Translating Strategy into Action,Harvard ,Business School Press,1996, pp.9-85.

¹⁵⁷ Kaplan , R . and .A .Atkinson .Advanced Management Accounting, p 374.

¹⁵⁸ إدريس، ثابت عبد الرحمن، مقدمة في إدارة الأعمال اللوجيستية، الدار الجامعية، الإسكندرية ، 2003، ص79

¹⁵⁹ لفلاحات، محمود فلاح ،مرجع سابق ، ص 98

- حصوله على التشجيع عند إبراز المهارات
- الدعم المادي عند تحقيق أنجاز.
- الرضا العام عن الشركة.

يجب أن يهدف المديرون من خلال استراتيجيات شركاتهم إلي الاحتفاظ بالعامل ، وذلك لأن العامل القديم يمثل قيمة للشركة ، وهو جزء من رأس المال الشركة الثقافي والمعرفي، إن الخبرة التي يكتسبها العامل عبر الزمن تعتبر عامل نجاح وتقدم للشركة وبالتالي يجب على الشركة أن تحافظ على هذه الخبرات.

بالإضافة إلى ذلك ، فإن إدارة الشركة سوف تتحمل تكاليف مالية ، ومعنوية في سبيل إنجاز عمليات إحلال عمالة جديدة مكان العمالة المفقودة ، ومن الممكن أن تشمل التكاليف الناتجة عن تدني مستوى الإنتاجية في المرحلة الأولى من بدء العاملين الجدد في العمل، أما التكاليف المعنوية فيمكن أن تشمل على تدني درجة انسجام العامل الجديد في التنظيم البشري القائم في الشركة، وشعور العمال الآخرين بعدم الاستقرار، وإعادة درجة الاحتفاظ بالعامل من خلال معدل دوران العاملين.

2. متطلبات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن:

هناك مجموعة من المتطلبات الأساسية التي تمكن من استخدام وتطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن هي: التحديد الواضح للأهداف الإستراتيجية: تعتبر عملية تحديد الأهداف الإستراتيجية المحور الأساسي لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، ويجب أن يتوافر في الأهداف مجموعة من المعايير أهمها¹⁶⁰:

1. الأهمية الإستراتيجية والتي تعني أن يرتبط الهدف بميزة تنافسية.
2. إمكانية تحقيق الأهداف، وهذا يعني ضرورة أن تكون الأهداف قابلة للتحقيق ومحددة على ضوء الإمكانيات المتاحة للوحدة الاقتصادية.
3. درجة التأثير، أي أن يتوافر لدى الوحدة الإمكانيات والكفاءات التي تمكن من تحقيق الأهداف المرسومة.
4. القياس، ويقصد به قابلية كل الأهداف للقياس الكمي أو الكيفي من خلال مؤشرات ومقاييس مناسبة.
5. جدوى التنفيذ، ويعنى أن تكون الموارد المطلوبة لتحقيق الأهداف سواء أكانت موارد مالية أم بشرية متاحة.
6. الأخذ بمنهج النظم: وهذا يعني استخدام بطاقة الأداء المتوازن كنظام إدارة استراتيجي وليس نظام لقياس الأداء . وهذا يتطلب دمج الجوانب الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن في شكل منظومة متكاملة تسهم في تطبيق المبادئ الأساسية التي يقوم عليها هذا النظام.

7. وجود الدافعية لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن: وذلك استجابة للتغيرات في بيئة الأعمال كثدة المنافسة والتركيز على رضا العملاء التي أوجدت ضرورة البحث عن أساليب وأدوات أكثر فاعلية لمواجهة هذه التغيرات، حيث

¹⁶⁰ عبد العزيز، شهيرة محمود، 2003 ، إطار مقترح لاستخدام مقاييس الأداء المتوازن في المنظمات غير الحكومية بالتطبيق على الجمعيات الأهلية، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد 27، العدد 3، المنصورة، ص 251-252

تعتبر بطاقة الأداء المتوازن من الأساليب التي يتم استخدامها في قياس وتقييم الأداء في ظل بيئة الأعمال الحالية.

بالإضافة إلى ما تقدم فهناك مجموعة من المتطلبات الأخرى اللازمة لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن تتعلق بنظام المعلومات وهي:

- وضع نظام لجمع المعلومات اللازمة لعملية تقييم الأداء.
- وضع المعايير والطرق الضرورية لجمع المعلومات غير الكمية.
- تحليل البيانات وحساب قيم المؤشرات التي يتضمنها نظام تقييم الأداء.
- توفير الموارد البشرية والمادية لتشغيل النظام.
- استخدام نظام الرقابة على الأداء ورفع التقارير بشكل مستمر إلى الإدارة العليا لمتابعة الأداء أولاً بأول.

لذلك تعتبر الدافعية لدى الأفراد من أهم المتطلبات لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، وذلك يتوقف على درجة الوعي والإحساس بالمسؤولية تجاه تحسين الأداء، كما تتطلب مواجهة التغيرات التي أفرزتها المنافسة التي تشهدها بيئة الأعمال استخدام الأساليب والأدوات الحديثة في قياس وتقييم الأداء والإفادة من تجارب الشركة في هذا المجال. ولتحقيق ذلك لا بد من إعادة النظر في نظم قياس وتقييم الأداء ونظم المعلومات المالية والمحاسبية المستخدمة في الشركات للتغلب على جميع المشكلات التي تعاني منها ، وذلك من خلال تأهيل الكوادر وزيادة الوعي ونشر الأفكار الإدارية والطرق المحاسبية بما يمكن من الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة والنهوض بأدائها.¹⁶¹

3. صعوبات استخدام بطاقة الأداء المتوازن:

إن أهم نقاط الضعف التي تشكل خطورة على نجاح بطاقة الأداء المتوازن هو التعقيد في النظام والمدة الزمنية التي يتطلبها لتطويرها. حيث أن التطوير يحتاج إلى أن يتضمن كافة المستويات الإدارية وأحياناً كافة الأفراد في المنظمة إذا كان له أن يستخدم حسب المطلوب، وتصل مدة تطوير بطاقة الأداء المتوازن إلى ثلاثين شهراً، وهذا الإجراء مكلف وقد تفوق تكاليفه المنافع المتوقعة منه في تحسين الأداء وقد يشجع التعقيد بعض المنظمات إلى التطبيق الجزئي للبطاقة فعلى سبيل المثال قد يقتصر تصميم البطاقة على المستويات الإدارية العليا فقط.¹⁶²

أما الانتقادات الأخرى فيمكن إجمالها فيما يلي:

1. ينتج عن الخلط بين مقاييس الأداء المالية وغير المالية في قياس الأداء توفر كم هائل من المعلومات تفوق طاقة المديرين وتتسبب في تشتيت الجهود على أهداف متعددة مما ينقص من فاعلية نظم قياس الأداء، لذا فإن عدداً من الشركات لا تزال تعتقد أن مقاييس الأداء يجب أن تركز على قياس الأداء المالي فقط، وذلك بهدف تركيز الجهود على هدف رئيس واحد لتجنب تشتيت الجهود الذي ينعكس سلباً على فاعلية نظم قياس الأداء.

¹⁶¹ عبد الوهاب، محمد، تكنولوجيا بطاقة الدرجات المتوازنة واستخداماتها في بناء وتطوير نظام تقييم أداء المصارف التجارية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، بغداد، 2002، ص 18

¹⁶² متولي، طلعت عبد العظيم، مرجع سابق، ص 125

2. تفترض بطاقة الأداء المتوازن وجود علاقة السبب والأثر بين المعلومات غير المالية والإيرادات المستقبلية . حيث اعتمدت بطاقة الأداء المتوازن على بعض الدراسات التي تشير إلى وجود مثل هذه العلاقة وتجاهلوا الدراسات التي تنفي وجود هذه العلاقة. فعلى سبيل المثال اعتمد (Kaplan et Norton) على بعض الدراسات التي تشير إلى رضاء المستهلك يؤدي إلى زيادة الإيرادات المستقبلية، في حين أن هناك عددًا من الدراسات تنفي وجود هذه العلاقة. وهذا يعني أن العلاقة بين المعلومات غير المالية و المالية في أفضل الأحوال علاقة منطقية وليست سببية، أيضًا العلاقة التي تربط بين نظم قياس الأداء وإستراتيجية المنظمة (التميز في المنتج /الزيادة في التكاليف) والتي اعتمدت عليها بطاقة الأداء المتوازن مبنية على دراسات نظرية أما الدراسات الميدانية فهي نادرة ومتباينة.

3. يرى بعض الباحثين أن معظم مقاييس الأداء غير المالية يصعب تقييمها وتفسيرها وتحتاج إلى اجتهاد عند الحكم عليها، كما أن معظمها لا تختلف عن مقاييس الأداء المالية من حيث إنها تاريخية ولا تساعد الإدارة في كيفية التحسين والتطوير المستقبلي

4. تكاليف تصميم مقاييس الأداء المتعددة الأبعاد عالية حدًا، وهذا الانتقاد موجه بصفة خاصة إلى بطاقة الأداء المتوازن حيث إنه يجب قبل تبني هذه البطاقة، مقارنة التكلفة بالمنفعة.

5. يعاني مفهوم الإستراتيجية في أدبيات المحاسبة والإدارة من عدم الإجماع على تعريف عام وشامل للإستراتيجية، وهذا ينعكس سلبيًا على التحديد السليم لمقاييس الأداء.

4. خطوات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن:

يمكن تلخيص أهم خطوات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في ما يلي¹⁶³:

1. التحضير: في المنظمات المتكونة من أكثر من وحدة أعمال يصار إلى بناء بطاقة الأداء المتوازن لكل وحدة في ضوء الأهداف المرغوبة للشركة من استخدام هذه البطاقة، بحيث يكون للوحدة المشار إليها زبائنها الذين يمكن تحديدهم بوضوح، وكذلك لها قنواتها التوزيعية ومرافقها الإنتاجية فضلًا عن معاييرها التي تعتمدها في تقييم أدائها المالي.

2. المقابلات: الجولة الأولى يتم إمداد المديرين التنفيذيين في وحدة الأعمال بخلفية عن مفاهيم النظام، وكذلك وثائق داخلية توضح رؤية المنظمة ورسالتها وإستراتيجيتها . وتجدر الإشارة إلى أنه لا بد من وجود منسق قد يكون من خارج المنشأة (مستشار من إحدى المنظمات المتخصصة بالاستشارات أو بيوت الخبرة) أو من داخل المنظمة نفسها، يتحدد دوره بتنظيم الجهود وإدارة المقابلات المؤدية إلى الحصول على تصور واضح عن أهداف المنشأة، واقتراحات تتعلق بالمقاييس التي يمكن تضمينها لبطاقة الأداء المتوازن المراد بناؤها، واقتراحات تتعلق بالمقاييس التي يمكن تضمينها

¹⁶³ عامري، صالح مهدي، والغالبى طاهر محسن، بطاقة قياس الأداء المتوازن كنظام لتقييم أداء منشآت الأعمال في عصر المعلومات :نموذج مقترح للتطبيق في

للبطاقة المراد بناؤه. وربما يستعين المنسق ببعض حملة الأسهم أو المالكين للاستئناس بأرائهم وتطلعاتهم حول الأداء المتوقع للمنظمة، كذلك قد يستعين بأراء بعض الزبائن والموردين بهدف معرفة وجهات نظرهم وتوقعاتهم لأداء المنشأة.

3. ورشة العمل التنفيذية الأولى : يتمثل النشاط الأساسي في هذه المرحلة في بداية الربط بين القياس والإستراتيجية الذي يقوم به المنسق مع الفريق الذي يمثل الإدارة العليا وتتم مناقشة محتوى إستراتيجية المنشأة ومهمتها ثم الانتقال إلى البحث في النتائج المحتملة المترتبة على نجاح المنشأة في إستراتيجيتها ورسالتها ورؤيتها لكل من الأبعاد الأربعة السابقة الذكر. وهنا يستعين فريق العمل المكلف بالمقابلات التي سبق وأن أجريت مع حملة الأسهم وممثلي الزبائن لإثراء المناقشات في هذا الموضوع. إن المنشأة الجارية ستقود إلى تشخيص عوامل النجاح الأساسية لأداء المنشأة الأمر الذي يساعد في صياغة بطاقة الأداء المتوازن.

4. المقابلات : الجولة الثانية تهدف المقابلات هذه المرة إلى استطلاع رأي كل من المديرين التنفيذيين في المنشأة حول بطاقة الأداء المتوازن التي تم تطويرها في الخطوة السابقة، وذلك اعتماداً على مراجعة وتوثيق نتائج ورشة العمل التنفيذية الأولى. كذلك يقوم المنسق في هذه المقابلات بطلب اقتراحات من المديرين التنفيذيين حول المساعدة في عملية تنفيذ النظام.

5. ورشة العمل التنفيذية الثانية: يشارك في هذه الورشة كل من أفراد فريق العمل من الإدارة العليا ومرؤوسيه المباشرين، إضافة إلى أكبر عدد ممكن من أعضاء الإدارة الوسطى لمناقشة رسالة المنظمة ورؤيتها ومحتوى إستراتيجيتها والنظام المقترح لبطاقة الأداء المتوازن. ثم تشكل مجاميع عمل صغيرة لغرض مناقشة الآتي:

- المقاييس المقترحة.

- طريقة ربط برامج العمل الجارية مع المقاييس.

- البدء بتطوير خطة عمل لتنفيذ النظام.

وكخلاصة لعمل هذه الورشة فإنه يتوقع أن تقدم عند انتهائها صياغة واضحة ودقيقة للأهداف لكل مقياس مقترح بما في ذلك المعدلات المستخدمة للتحسين في الأداء.

6. ورشة العمل التنفيذية الثالثة: إن هذه الورشة هي التي ستضع اللمسات الأخيرة على البطاقة قبل البدء بالتنفيذ المباشر، حيث إنها ستقوم بالآتي:

- إجماع نهائي على الرؤية للمنشأة وأهدافها والمقاييس التي طورت في ورشتي العمل السابقتين.

- تحديد دقيق للمعدلات المستهدفة لكل مقياس تم اختياره في بطاقة الأداء المتوازن.

- تشخيص برامج العمل التي ستمكن المنشأة من الوصول إلى المعدلات المستهدفة للأداء في مختلف الأنشطة.

- الاتفاق النهائي على برنامج التنفيذ والذي يشتمل على خطة الاتصالات مع جميع العاملين وإبلاغهم بفلسفة وأهداف بطاقة الأداء المتوازن.

7. التنفيذ: إن عملية التنفيذ تتطلب تشكيل فريق عمل جديد يتولى مهمة التنفيذ بما فيها ربط المقاييس بقواعد بيانات ونظام المعلومات، وكذلك تعميم البطاقة على مختلف مستويات المنظمة وتشجيع وتسهيل مهمة تطوير مقاييس للوحدات الفرعية أو التي تتمتع بنوع من اللامركزية. وبهذا سيكون هناك نظام متكامل للمعلومات يسند المديرين التنفيذيين في اتخاذ قراراتهم.

8. المراجعة الدورية: إن المراجعة ومتابعة عمل النظام تجري شهرياً أو فصلياً عن طريق تخصيص سجلات خاصة للمتابعة يتم تحضيرها للإدارة العليا بهدف مراجعتها ومناقشتها مع مديري الوحدات الفرعية في الشركة وأقسامها وشعبها المختلفة. أما المعدلات المستهدفة فيجري مراجعتها سنوياً كجزء من أجزاء الخطة الإستراتيجية وتحديد الأهداف وتخصيص الموارد.

المبحث الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية في مجال اتخاذ القرارات:

تعتبر عملية اتخاذ القرارات من المهام الرئيسة للإدارة ، وبصفة عامة يمكن القول أن عملية اتخاذ القرارات ما هي إلا عملية مفاضلة بين عدة بدائل متاحة على ضوء الموارد المتاحة والمحدودة لاختيار إحداها بما يحقق الأهداف بأقل تكلفة وبأكبر كفاءة.¹⁶⁴

وبالرغم من أن المعلومات المتعلقة باتخاذ القرارات لها عدة مصادر إلا أن المعلومات المحاسبة تعتبر من أهمها، وفيها مايلي عرض لبعض أساليب المحاسبة الإدارية التي تساعد في عملية اتخاذ القرارات:

المطلب الأول: أسلوب التحليل التفاضلي:

يستخدم التحليل التفاضلي بين بدائل المختلفة، بحيث يستخدم أحد البدائل كأساس لمقارنة تكاليفه وإيراداته مع تكاليف البدائل المنافسة وإيراداتها، بحيث يتم طرح تكاليف وإيرادات المشروعات من تكاليف وإيرادات المشروع المستخدم كأساس للمقارنة، فإذا زادت الإيرادات التفاضلية فيتم اختيار البديل المستخدم كأساس للمقارنة.¹⁶⁵ ولتحديد التكاليف الملائمة والمتعلقة باتخاذ القرارات في حالة معينة يجب إتباع الخطوات التالية:¹⁶⁶

- حصر جميع التكاليف ذات العلاقة لكل بديل من البدائل.
- استبعاد التكاليف الغارقة.
- استبعاد التكاليف غير تفاضلية، أي التكاليف التي لا تتفاوت من بديل لآخر.
- تمثل التكاليف الباقية التفاضلية الملائمة لاتخاذ القرار.

¹⁶⁴ أبو حشيش خليل، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، مرجع سابق الذكر، 2005، ص 18

¹⁶⁵ الرجبي محمد تيسير، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق الذكر، 2004، ص 149

¹⁶⁶ كحالة جبرائيل، ورضوان حنان، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق الذكر، 1997، ص 334

ويمكن الاستفادة من هذا الأسلوب في المستشفيات عند استبدال الأجهزة القديمة بأجهزة حديثة، وقرار قبول أو رفض طلبات خاصة مثل تقديم الخدمة العلاجية لجهة ما بسعر أقل من التسعيرة الاعتيادية، وقرار الإضافة أو التخلص من بعض الأقسام أو الخدمات المقدمة للمرضى.

المطلب الثاني: أسلوب طرق تسعير المنتجات أو الخدمات:

تعتبر قرارات تسعير المنتجات أو الخدمات من أهم القرارات التي تتخذها الإدارة لتحقيق الهدف الأساسي لأي منشأة وهو تحقيق الأرباح، وتسعى الإدارة جاهدة بين فترة وأخرى إلى تحديد وتعديل السعر بحيث يتلاءم مع الظروف الاقتصادية السائدة، ويعتبر اتخاذ قرارات التسعير من أصعب القرارات التي تواجه المنشأة لأنه يعتمد على العديد من العوامل منها طبيعة المنافسة الموجودة في السوق، وطبيعة التغيرات في أذواق المستهلكين، والمستوى الاقتصادي للبلد وغيرها.¹⁶⁷

وتعتبر أساليب التسعير باستخدام بيانات التكاليف أكثر الطرق انتشارا في تحديد الأسعار، وتقوم على احتساب تكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمة المقدمة ثم إضافة نسبة هامش ربح من التكلفة وبذلك يتم التأكد من أن سعر البيع أكبر من التكلفة وتضمن المنشأة إمكانية تحقيق الأرباح والمنافسة والاستمرارية. ولأسلوب التسعير على أساس التكلفة بعض المزايا والعيوب فمن مزايا:

سهولة وبساطة تطبيقه وخصوصا عندما يتم تسعير عدد كبير من السلع أو الخدمات وتزداد فعالية هذا الأسلوب كلما اتجهت التكاليف خلال فترة زمنية إلى استقرار والثبات. ومن أهم عيوب هذا الأسلوب: صعوبة تحديد التكلفة الفعلية الدقيقة للسلعة أو الخدمة، كذلك يؤخذ على هذا الأسلوب عدم أخذ كل من الطلب على السلعة أو الخدمة أو المنافسة بالاعتبار وبالتالي إهمال تأثيرهما المتوقع على حجم المبيعات. ومن طرق تسعير المنتجات أو الخدمات: التسعير باستخدام التكاليف كأساس لتحديد السعر (طريقة التسعير على أساس التكاليف الكلية، وطريقة التسعير على أساس التكاليف المتغيرة)، والتسعير باستخدام معدل العائد على الاستثمار كأساس لتحديد السعر.¹⁶⁸

المطلب الثالث: أسلوب أسعار التحويل:

1. تعريف أسعار التحويل:

كثيرا ما يتم في الشركات الكبيرة التي تنتج عدة منتجات تبادل المواد والمنتجات بين القطاعات داخل نفس الشركة، فقد يكون المنتج النهائي لقطاع ما مواد أولية بالنسبة لقطاع آخر، وعلى ذلك فإن إيراد القطاع الأول يعد جزءا من تكلفة الإنتاج في القطاع الثاني، وإذ أن الإيراد والتكاليف من العوامل التي تستخدم لتقويم أداء كل قطاع، فلا بد من تسعير المواد المحولة من قطاع إلى آخر بسعر تحويل عادل للقطاعات وبالشكل الذي لا يستفيد قسم على حساب قسم آخر.¹⁶⁹

¹⁶⁷ التكريتي إسماعيل، وآخرون، المحاسبة الإدارية، قضايا معاصرة، مرجع سابق، ص 193

¹⁶⁸ الحارس أسامة، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، 2004، ص ص 260-296

¹⁶⁹ أبو حشيش، خليل عواد المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، مرجع سابق، ص 315.

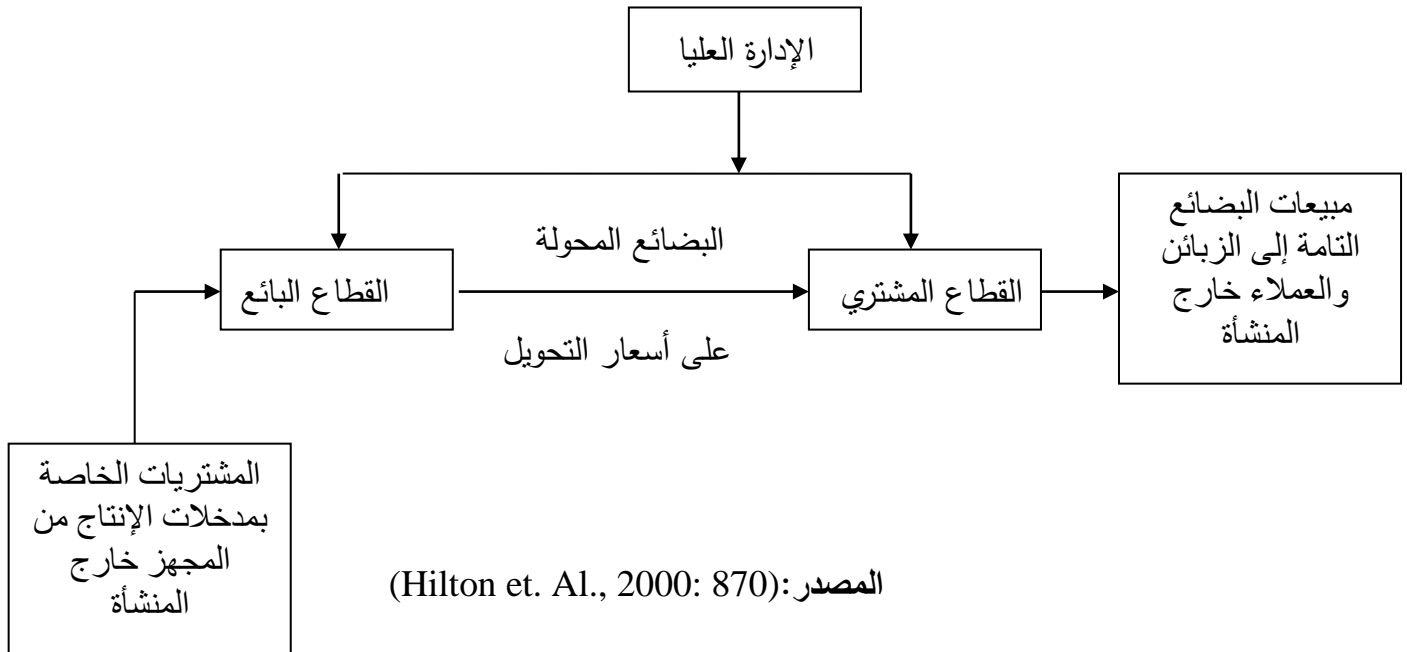
أن سعر التحويل يُعرف على أنه السعر الذي يحمله قطاع لقطاع آخر مقابل ما قدم له من سلع أو خدمات داخل نفس الشركة.¹⁷⁰

أو أن أسعار التحويل تُعرف على أنها المبلغ الذي يحمله القطاع عندما يقوم ببيع السلع والخدمات لقطاع آخر داخل نفس الشركة.¹⁷¹

إن أسعار التحويل تستخدم عندما تكون هنالك تحويلات داخلية من السلع والخدمات ما بين القطاعات إذ أن هناك قطاع بائع يقوم ببيع السلع إلى القطاع المشتري وهذه العملية تسمى عملية تحويل داخلي ، أن أسعار التحويل تستخدم لقياس كفاءة أداء كل قطاع من قطاعات الشركة وقياس كفاءة أداء مدراء القطاعات ومدى قدرتهم على استغلال الموارد أفضل استخدام وبالشكل الذي يحقق أهداف واستراتيجيات الشركة ويقوم بتقويم أداء عمل كل قطاع وذلك بسبب أن كل القطاعات التي تعمل في المنشأة ستسعى إلى تخفيض كلف إنتاج المنتجات والذي ينعكس على أرباح كل قطاع من قطاعات المنشأة مما يؤدي إلى كل القطاعات ستستغل الموارد أفضل استخدام وبالشكل الذي يؤدي إلى عدم الإسراف والضياع في موارد المنشأة.¹⁷²

والشكل التالي يبين مخطط أسعار التحويل الداخلية في الشركة:

شكل رقم (10) مخطط أسعار التحويل الداخلية:



المصدر: (Hilton et. Al., 2000: 870)

¹⁷⁰ Horngren ,Gharles T , et Al , " Cost accounting: AManagerial Emphasis" , 12 edition , now jersey, prentice Hall , InC ,2006,P764 .

¹⁷¹ Hillton , Ronald W,et Al , "Cost Management: Strategies for Business Decision." Boston , Irwin Mc G raw –Hill , Inc ,2000,P 870.

¹⁷² Horngren ,Gharles T , et Al , " Cost accounting: AManagerial Emphasis" , op.cit , P 764 .

من خلال الشكل يلاحظ بأن القطاع البائع يقوم بشراء المشتريات المتمثلة بالمواد الأولية اللازمة للإنتاج من المجهزين الخارجيين و ثم بيع هذا القطاع البضاعة نصف المصنعة إلى القسم أو القطاع المشتري والذي بدوره يبيع البضاعة كبضاعة تامة الصنع إلى الزبائن والعملاء من خارج المنشأة.

إن السؤال الذي يواجه أي شركة هو ما هو السعر الذي يحكم التحويلات ما بين القطاعات، فهل يكون السعر متضمنا بعض الربح للقطاع البائع أم هل يحدد السعر على أساس التكلفة المجمعة عند نقطة التحويل أم يتحدد برقم آخر وتزداد المشكلة تعقيدا إذا كان القطاع البائع يقوم ببيع جزء من إنتاجه إلى عملاء خارجيين ويبيع الباقي للقطاعات داخل الشركة ، وتحدث تعقيدات أخرى عندما يمثل السعر المحول لأحد القطاعات تكلفة للقطاع المحول إليه وكلما زادت هذه التكلفة انخفض معدل العائد في القطاع المشتري ، لذلك فإن القطاع المشتري يرغب في ان يكون سعر التحويل منخفضا في حين يرغب القطاع البائع في أن يكون هذا السعر مرتفعاً، بل قد يطلب القطاع البائع إن يكون سعر التحويل للقطاعات الداخلية هو نفسه سعر السوق للعملاء الخارجيين¹⁷³.

مما سبق يتضح بأنه أسعار التحويل بين القطاعات قد تؤدي إلى حدوث خلاف ما بين مدراء مراكز الربحية ومدراء مراكز الاستثمار وهذا الخلاف يكون على أساس الأسعار التي ستحول ما بين القطاعات. فلذلك عند وضع سعر تحويل ما يجب على القطاعات إن تختار سعر مناسب حتى يمكن تقويم قطاعاتهم. وعند وضع سعر تحويل يجب إن يتم مراعاة الأتي¹⁷⁴:

1. إن يساعد هذا السعر الإدارة العليا على تقويم ربحية كل القطاعات المختلفة تقويما عادلا لبيان مدى مشاركة كل قطاع في تحقيق أهداف المنشأة ككل.

2. إن يشجع هذا السعر مدراء القطاعات على بذل المزيد من الجهد لتحقيق أهداف قطاعاتهم بشكل يضمن تحقيق أهداف المنشأة.

2. طرق تحديد أسعار التحويل :

(أ) التسعير على أساس التكلفة:

تستخدم هذه الطريقة في الشركات التي تتبع نظام المركزية في الإدارة وتقوم هذه الشركات بوضع أسعار تحويل بين القطاعات على أساس مجموع التكاليف السلع المحول دون استخدام أي أرباح للقطاعات في قطاع البيع وقد تكون التكاليف المستخدمة كأساس لتحديد سعر تحويل المنتجات بين القطاعات هي تكاليف فعلية كما أن السعر قد يكون على أساس التكلفة الكلية أو على أساس التكلفة المتغيرة.¹⁷⁵

أو إن السعر المحول قد يكون على أساس التكلفة المعيارية إن استخدام طريقة التكاليف الكلية كأساس للتسعير الداخلي تتمثل بعدم عدالتها ومن ثم فهي لا تصلح للشركات التي تتبع نظام لامركزية في الإدارة إذا إن هذه الطريقة لن توفر

¹⁷³ جاريسون ري اتش، نورين اريك، " المحاسبة الإدارية"، ترجمة: احمد حامد سجان، محمد عصام الدين زايد، الرياض، دار المريخ للنشر، 2002، ص

625 .

¹⁷⁴ أبو حشيش، خليل عواد المحاسبة الإدارية لترشيد القدرات التخطيطية، مرجع سابق ، ص 315.

¹⁷⁵ Horngren ,Gharles T.,et Al., " Cost accounting: A Managerial Emphasis", 9 edition , now jersey, prentice Hall International , InC1997,P 909.

أي حوافز للقطاعات من السيطرة على التكلفة ، فان كانت تكلفة قطاع ما ستحول إلى قطاع آخر فلن يكون هناك حافز لأي منهم للسيطرة على التكلفة ويتحمل القطاع الأخير بسعر التحويل الذي يتضمن كل الضياع وعدم الكفاءة في الأقسام السابقة وبالتالي سيعاقب القطاع الأخير نتيجة لتحقيقه معدل عائد اقل من المنافسين. وكذلك يعاب على هذه الطريقة بأنه لا تبين عائد المساهمة للقطاع المحتسب للأقسام المحولة وللقسم المحول إليه وبالشكل الذي لا يوفر أساسا لتقويم أداء القطاعات المختلفة بالشركات وبالتالي فان هذه الطريقة لا تصلح في الشركات التي تقوم بإعداد تقارير القطاعية.¹⁷⁶

ب) التسعير على أساس التكلفة مضافا إليها هامش ربح:

يتم التحويل حسب هذه الطريقة على أساس التكلفة الكلية أو التكلفة المتغيرة مضافا إليها نسبة معينة كربح للقطاع البائع وذلك لأجل الحصول على سعر سوق تقريبي ولتشجيع استقلالية القطاعات ، إن مقدار هامش الربح المضاف يختلف فيما إذا كان لدى القطاع البائع طاقة غير مستغلة من عدمه وفيما إذا كان هذا القطاع يبيع إنتاجه خارج المنشأة أم يقتصر إنتاجه على خدمة قطاعات أخرى في الشركة.¹⁷⁷ إذ انه في حالة وجود طاقة غير مستغلة فيمكن تحويل المنتج من قطاع إلى آخر بسعر يعادل التكلفة المتغيرة دون أو تكون هنالك أي نسبة أرباح على هذه التكلفة وذلك لان القطاع البائع: سيحقق أرباح تتمثل في استغلال الجزء غير المستغل من الطاقة المتاحة.¹⁷⁸

إما إذا كان القطاع البائع يبيع كامل إنتاجه إلى الخارج ولا يوجد لديه طاقة فائضة لإنتاج أي منتج للقطاعات الداخلية ، أي انه إذا تم الإنتاج للقطاعات الداخلية داخل الشركة فان ذلك سيؤدي إلى توقف بيعه إلى الخارج بسبب عدم قدرة الطاقة المتاحة على الإنتاج لخدمة القطاعات الداخلية والبيع للخارج معا ففي هذه الحالة فان أسعار التحويل يجب إن تعادل بعدها الأدنى التكلفة المتغيرة للوحدة من المنتجات المحولة مضافا إليها هامش مساهمة الوحدة الذي يمكن إن يخسرها القطاع البائع نتيجة لتوفيق بيع منتجاته خارج الشركة ويتم التغيير عن ذلك بالمعادلة الآتية:¹⁷⁹

$$\text{سعر التحويل} = \text{التكلفة المتغيرة للوحدة} + \text{هامش المساهمة الضائع للوحدة من المبيعات الخارجية.}$$

ج) التسعير على أساس أسعار السوق:

ينظر إلى بعض أشكال أسعار السوق التنافسي (أي السعر الذي تحدده السوق المفتوحة) على انه المدخل الأفضل لتحديد أسعار التحويل، ويرجع السبب في ذلك إلى انه يتماشى مع أهداف مراكز الربحية، كما انه يؤدي إلى إمكانية إعداد وتقدير الأداء على أساس الربحية عند المستويات المختلفة للشركة ويمكن إن تظهر كل قطاعات الشركة أرباحا عن مجهوداتها وليس القطاع الأخير فقط. إن سعر التحويل على أساس السوق يناسب الشركات ذات اللامركزية

¹⁷⁶ Hillton , Ronald W,et Al , "Cost Management: Strategies for Business Decision.", Op.cit ,P 877.

¹⁷⁷ Horngren ,Gharles T , et Al , " Cost accounting: AManagerial Emphasis" , op.cit , P 769 .

¹⁷⁸ أبو حشيش، خليل عواد المحاسبة الإدارية لترشيد القدرات التخطيطية، مرجع سابق ، ص 317.

¹⁷⁹ Hillton , Ronald W,et Al , "Cost Management: Strategies for Business Decision.", Op.cit ,P 875.

العالية ، ويقصد بذلك أنها مستخدمة في الشركات التي يكون لمدير الفروع فيها الاستقلالية الكافية لاتخاذ القرارات لدرجة انه ينظر إليها كما لو كانت منشآت مستقلة في تحقيق الأرباح.¹⁸⁰

إن الفكرة وراء التحويل الداخلي ما بين القطاعات على أساس أسعار السوق هو لخلق ظروف المنافسة في السوق ما بين القطاعات كما لو كانت هذه القطاعات منفصلة ومستقلة وتمارس التفاوض والمساهمة في ظل ظروف السوق الفعلية، ومن ثم توفير أساسا لتقييم أداء القطاعات.¹⁸¹

على الرغم من مزايا هذه الطريقة إلا أنها تواجه صعوبة التطبيق في بعض الأحيان تتمثل في عدم وجود سعر محدد لبعض المنتجات وخصوصا نصف المصنعة مما يؤدي إلى صعوبة تحديد سعر سوق لها.

د) التسعير على أساس التفاوض بين القطاعات:

تستخدم هذه الطريقة في حالة عدم وجود سعر سوق لبعض المنتجات كأن تكون هذه المنتجات نصف مصنعة وليس لها سعر سوق أو إن هنالك تقلبات في أسعار السوق لبعض المنتجات و تغير هذا السعر باستمرار.¹⁸² ولذلك تستخدم هذه الطريقة عندما تكون المصروفات البيعية والإدارية تقل نتيجة للبيع الداخلي أو إن يكون حجم المشتريات كبيرا جدا لدرجة تبرر خصومات الكمية وأخيرا يمكن إن يتم استخدام سعر السوق التفاوضي عندما تكون هنالك طاقة عاطلة (غير مستغلة).¹⁸³

وفي مثل هذه الظروف فإن أفضل طريقة للتسعير ما بين القطاعات هي طريقة سعر التحويل التفاوضي إذ إن هذا السعر يمثل الظروف غير العادية. إذ إن القطاع المشتري يقوم بمفاوضة القطاع الآخر على سعر التحويل المناسب الذي سيقوم بتحويله إليه القطاع البائع.¹⁸⁴

هـ) التسعير على أساس سعر تحويل مزدوج:

يتم تحويل المنتجات بين قطاعات الشركة وفق هذه الطريقة بسعرين مختلفين هما سعر البيع وهذا السعر يستخدمه القطاع البائع لتسجيل كافة تحويلاته إلى القطاعات الأخرى، ويشتمل هذا السعر تكلفة الوحدة مضافا إليها نسبة معينة من الأرباح. وسعر شراء يشتمل فقط على تكلفة الوحدة يستخدمه القسم المشتري لإثبات قيمة السلع المحولة إليه من القطاعات الأخرى.¹⁸⁵

إن الهدف الرئيسي لاستخدام سعر التحويل المزدوج هو لحفز كل من القطاع البائع والمشتري على تحقيق أهداف الشركة فهذا الأسلوب يعطي حافزا قويا للقطاع البائع بأن يبيع داخليا بسعر معادل لسعر السوق وهو بذلك سيحقق

¹⁸⁰ Morse, Wayne J. Davis , James R., Hartgraves , AL L., "Managerial Accounting: A Strategic Approach", Third Edition , USA , South – Western , 2002, P 570.

¹⁸¹ جاريسون ري اتش، نورين اريك، " المحاسبة الإدارية"، مرجع سابق ، ص 628 .

¹⁸² Hillton , Ronald W, et Al , "Cost Management: Strategies for Business Decision.", Op.cit ,P 765.

¹⁸³ جاريسون ري اتش، نورين اريك، " المحاسبة الإدارية"، مرجع سابق ، ص 632 .

¹⁸⁴ Hillton , Ronald W, et Al , "Cost Management: Strategies for Business Decision.", Op.cit ,P 876.

¹⁸⁵ Horngren ,Gharles T , et Al , " Cost accounting: A Managerial Emphasis" , op.cit , P 800.

أرباح تكون مؤشرا على أدائه. كما أن القطاع المشتري عندما يسجل المواد المحولة إليه بالتكلفة فإن تكلفة إنتاج السلعة التي يقوم بتصنيعها ستكون منخفضة ونتيجة لذلك ستزيد أرباحه.¹⁸⁶

على الرغم من منطقية هذه الطريقة فإن تحويل المنتجات من قطاع إلى آخر بسعر يترتب عليه إثبات أرباح غير محققة في القسم البائع مما يستوجب استبعادها للوصول إلى الربح الحقيقي للمنشأة ككل.

من خلال ما تقدم يلاحظ بان أسعار التحويل تتمثل بالأسعار التي تحمل على تحويلات السلع أو الخدمات بين قطاعين مختلفين داخل الشركة. ويمكن إن يتحدد على أساس الكلفة أو على أساس الكلفة زائد هامش ربح أو على أساس سعر السوق أو على أساس سعر السوق التفاوضي بين القسم المشتري والقسم البائع. إن أفضل سعر للتحويل بين القطاعين هو على أساس سعر السوق أو الكلفة المتغيرة زائد هامش الربح أو على أساس السعر التفاوضي أو المزوج وذلك لأنه يحدد هامش مساهمة كل قطاع ويتلاءم مع إعداد التقارير القطاعية لكل قطاع في المنشأة وبالشكل الذي يساعد في تقويم أداء قطاعات الشركة والتعرف على مدى قدرة القطاع من تحقيق الربح.

¹⁸⁶ أبو حشيش، خليل عواد المحاسبة الإدارية لترشيد القدرات التخطيطية، مرجع سابق، ص 321.

خلاصة الفصل:

أدى التطور في مجالات الأعمال منذ الثورة الصناعية إلى الاتجاه نحو تكوين الشركات ذات الحجم الكبير بالإضافة إلى تنوع الأنشطة في الشركة الواحدة وتعدد المنتجات فيها، وقد أدى هذا الاتجاه إلى تعقيد عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، ونظراً لتزايد العوامل التي تؤثر على استخدام أساليب تمكنها من التحقق من كفاءة استخدام الموارد المتاحة في تحقيق الأهداف المنشودة على الصورة المرغوبة بأقل تكلفة ممكنة لمواكبة تطورات العصر وضمان الاستمرارية والتواصل، لذلك زادت أهمية المعلومات وأنظمتها وتقنياتها والدراسة عن أفضل استخدامات بأقل تكلفة لإنتاجها. ويتميز العصر الحالي بأنه عصر العولمة وانفتاح الأسواق العالمية على بعضها بعضاً، وحرية التجارة الدولية، كما أنه عصر التطور الهائل في تكنولوجيا الإنتاج والمعلومات وانتشار ما يسمى البيئة الصناعية الحديثة. حيث ظهر في عالم الإنتاج تقنيات حديثة وتطورات جذرية إذ انتشر استخدامها ومنها: نظم التصنيع المرنة، ونظم التصنيع المتكاملة مع الحاسب الآلي، ونظام الإنتاج في الوقت المناسب، ونظام إدارة الجودة الشاملة، . ولقد أثرت تلك النظم على مفاهيم وإجراءات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في الجوانب الآتية: انخفاض تكلفة العمل المباشر وزيادة التكاليف غير المباشرة، وزيادة تكلفة التجهيزات الآلية ومن ثم زيادة التكلفة الثابتة وزيادة مستويات الجودة نتيجة الاعتماد على الآلية دون تدخل العنصر البشري وبالتالي إلى مقاييس ومؤشرات للرقابة على الجودة وانخفاض مستويات المخزون نتيجة الجدولة الآلية والمناولة الآلية للمواد الخام والإنتاج تحت التشغيل، ويتطلب التدعيم المستمر لتحسين وتطوير الجودة مجموعة من المقاييس والمؤشرات التي تقيس الجودة بحيث تكون لها نفس أهمية ومكانة المقاييس المالية.

لأن المصدر الأساسي لتوفير المعلومات المفيدة والمؤثرة في اتخاذ القرارات المختلفة للمديرين هو نظام المحاسبة الإدارية والذي أصبح دوره أساسياً وحيوياً وبشكل أكبر في الآونة الأخيرة، نظراً للحاجة إلى المعلومات الهامة التي ينتجها هذا النظام لإزالة الغموض وتقليل درجة عدم التأكد المحيطة باتخاذ القرارات والذي سيتطلب الحاجة إلى تطوير المهارات المطلوبة في مجال توفير المعلومات. وهذا ما سنحاول دراسته في الجانب التطبيقي على عينة من الشركات الصناعية في الجزائر.

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لعينة من الشركات الصناعية الناشطة بالشرق الجزائري

تمهيد:

يتناول هذا الفصل الجانب التطبيقي للدراسة بداية بمنهجية الدراسة الميدانية و يبين المجتمع و العينة، كما يوضح كيفية بناء أداة الدراسة لجمع البيانات اللازمة و الإجراءات العلمية المستخدمة في التأكد من صدق و ثبات الأداة و أساليب المعالجة الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات، و اختبار الفرضيات و قد تم الاستعانة ببرنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية " SPSS 17 " .

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية:

بعد عرض مشكلة الدراسة و أهدافها و التأسيس النظري لموضوعها، نقدم في هذا الفصل المنهجية المعتمدة و الأدوات المستخدمة و أساليب القياس و اختبار الفرضيات للوصول إلى النتائج.

إن الدراسة الحالية هي دراسة ميدانية تحليلية تهدف لمعرفة مدى التطبيق لأساليب المحاسبة الإدارية، ومزايا الاستخدام لهذه الأساليب، وكذا المعوقات و الأسباب التي تحول دون إستخدامها في عينة من الشركات الصناعية التي تنشط في الشرق الجزائري.

المطلب الأول: مجتمع و عينة الدراسة:

1/ مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية الجزائرية التي تنشط في بعض ولايات الشرق الجزائري حيث تم التركيز على الولايات التالية:(سوق أهراس، عنابة، قالمة، الطارف، تبسة، قسنطينة) في القطاعين العام و الخاص في قطاعات مختلفة من بينها الصناعات الغذائية، الكيمائية، النسيجية و الملابس، المعدنية، البلاستيكية و المطاط، الصيدلانية، و الميكانيكية، و مواد البناء.... بالاستعانة بالمعلومات و البيانات التي وفرها الدليل السنوي للمؤسسات الجزائرية لسنة 2013، حيث تم التركيز على الشركات الصناعية فقط (المتوسطة و الكبيرة)، حيث بلغ حجم مجتمع الدراسة 361 شركة موزعة على الولايات المذكورة كما يلي: سوق أهراس ($N_1 = 51$)؛ عنابة ($N_2 = 88$)؛ قالمة ($N_3 = 48$)؛ الطارف ($N_4 = 22$)؛ تبسة ($N_5 = 58$)؛ قسنطينة ($N_1 = 94$) .

2/ عينة الدراسة:

تم اختيار عينة عشوائية من المؤسسات المشار إليها في مجتمع الدراسة، حيث تم توزيع 112 استمارة على مجموعة من الشركات الناشطة بولايات كل من سوق أهراس؛ عنابة؛ قالمة؛ الطارف؛ تبسة؛ قسنطينة و قد تم توزيع الاستمارات على فئة المديرين الماليين والمحاسبين، ورؤساء أقسام المحاسبة و المحاسبين و المراجعين الداخليين، لاعتقاد الباحث أن هذه الفئة هي الأقدر على تفهم طبيعة الدراسة و أبعادها و تعتبر أكثر إلماما بالجانب المحاسبي للشركة و المعنية باتخاذ الإجراءات المتعلقة بتطبيق واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات التخطيط، الرقابة واتخاذ القرارات. وقد بلغ عدد الإستبانات المستردة (76) وبعد فحص هذه الإستبانات تم إستبعاد (6) إستبانات لعدم صلاحيتها للتحليل، وبقي (70) إستبانة صالحة للتحليل أي ما نسبته (62.50 %) من عينة الدراسة، حيث كانت موزعة على الولايات التي تم الإشارة إليها كما يلي:

- ولاية سوق أهراس: (08 شركات. ويمثل 15.68 % من العينة) تم إستعادة 21 إستبانة
- ولاية نيسة: (05 شركات. ويمثل 8.62 % من العينة) تم إستعادة 11 إستبانة
- ولاية عنابة : (06 شركات. ويمثل 6.81 % من العينة) تم إستعادة 10 إستبانة
- ولاية قالمة : (03 شركات . ويمثل 6.25 %) تم إستعادة 12 إستبانة
- ولاية الطارف: (03 شركات . ويمثل 13.63 % من العينة) تم إستعادة 12 إستبانة
- ولاية قسنطينة: (03 شركات . ويمثل 3.19 % من العينة) تم إستعادة 10 إستبانة

نشير كذلك إلى أن تحديد الفئة السابقة الموجهة إليهم استمارة الدراسة بحيث تم توجيه 4 استمارات لكل شركة مدروسة، و ذلك لطبيعة الموضوع الذي يكون عادة على المستويات القائمة بالمحاسبة في الشركات لهذا كانت استمارتنا موجهة إلى المديرين الماليين والمحاسبين، ورؤساء أقسام المحاسبة و المحاسبين و المراجعين الداخليين ، و يبين الملحق رقم (01) قائمة إسمية للشركات الصناعية المشاركة في عينة الدراسة حسب نوع النشاط الممارس.

المطلب الثاني: أدوات البحث:

1/ الاستمارة:

- الاستبيان هو أداة لجمع المعلومات المتعلقة بموضوع الدراسة عن طريق صياغة مجموعة من الفقرات بطريقة علمية مناسبة يتم توزيعها على عينة الدراسة لجمع البيانات و المعلومات المتعلقة بمشكلة الدراسة و هو من أشهر أدوات البحوث الكمية استخداما، حيث يعمل على جمع معلومات و بيانات من عينة الدراسة بهدف معرفة اتجاهاتهم، قيمهم، آرائهم، ميولهم، و غيرها من المعارف للإجابة على أسئلة الدراسة لدى الباحث.¹⁸⁷

- الاستبيان هو قائمة تتضمن مجموعة من الأسئلة ذات طابع رسمي يتم تحديدها و صياغتها و ترتيبها وفق أسس عملية لخدمة الهدف من البحث، فهي وسيلة لجمع البيانات و المعلومات الخاصة بالموضوع من الميدان و يقوم بتعبئتها في العادة عناصر المجتمع المدروس¹⁸⁸.

تمّ تطوير استمارة تتألف من قسمين:

القسم الأول: : وهو عبارة عن معلومات ديموغرافية (شخصية) تتعلق بالمستجوب عددها تشمل (العمر، الدرجة العلمية، التخصص، عدد سنوات الخبرة في العمل، المسمى (المركز) الوظيفي، الدورات تكوينية حول استخدام أساليب المحاسبة الإدارية أو أي موضوع يرتبط بها).

القسم الثاني: وهو عبارة عن محاور الدراسة وتتكون الإستبانة من 61 فقرة موزعة على 3 محاور رئيسة هي:

- **المحور الأول:** درجة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية. ويتكون من:
 - درجة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال التخطيط ويحتوي على (15) فقرة.
 - درجة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة ويحتوي على (12) فقرة.

¹⁸⁷ ماجد محمد الخياط، أساسيات البحوث الكمية و النوعية في العلوم الاجتماعية"، دار الراية للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 109.

¹⁸⁸ علي لزرع، منهجية لطلبة الاقتصاد و التجارة و التسيير"، المعارف للطباعة، عنابة - الجزائر، 2012، ص 200.

• درجة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال إتخاذ القرار ويحتوي على (08) فقرات.

- **المحور الثاني:** مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية ويتكون من (11) فقرة.

- **المحور الثالث:** الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية ويتكون من (15) فقرة.

تم اعتماد عدة أساليب في التوزيع فكانت إمّا عن طريق التوزيع المباشر من قبل الباحث خاصة بالنسبة للشركات الصناعية التي لها اتفاقيات تعاون مع الجامعة، أو غيرها من التي أبدت تعاوناً، و الإرسال عن طريق البريد و البريد الإلكتروني.

2/ المقابلة:

تعتبر المقابلة من الطرق الرئيسية لجمع المعلومات و البيانات حول الظاهرة و المشكلة المراد دراستها من فرد، أو عدة أفراد، أو حتى مجموعات، و هي نوع من الحديث الهادف، و له غرض محدد.¹⁸⁹ المقابلة هي أسلوب لتجميع البيانات و المعلومات اللازمة في الميدان و هي تبادل لفظي وجها لوجه بين القائم بالمقابلة و المستجوب أو المستجوبين بهدف الحصول على معلومات، دافع سلوك معين، آراء أو اتجاهات في الماضي و الحاضر أو توقع في المستقبل.¹⁹⁰

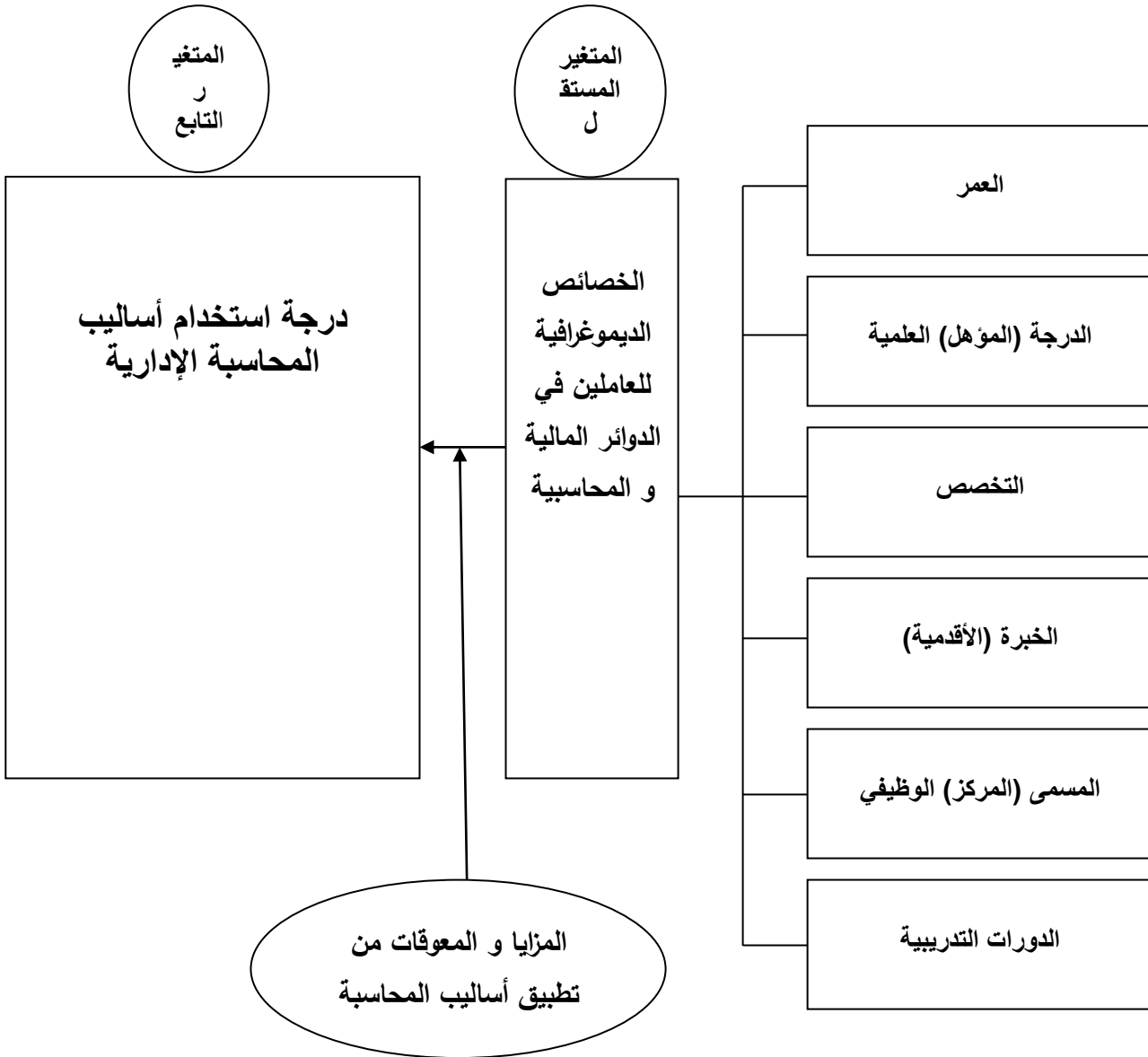
المطلب الثالث: نموذج الدراسة و متغيراتها:

نستعرض من خلال هذا المبحث النموذج المقترح للدراسة و المتغيرات المتعلقة بالموضوع كما يلي:

¹⁸⁹ ماجد محمد الخياط، مرجع سابق، ص 260.

¹⁹⁰ علي لزرع، مرجع سابق، ص 181.

الشكل رقم (11) نموذج الدراسة



المصدر: إعداد الباحث.

2/ متغيرات الدراسة:

احتوت الدراسة على المتغير التابع و المتغير المستقل كما كان موضحا في نموذج الدراسة:

1.2/ المتغير المستقل:

يتمثل هذا المتغير في الخصائص الديموغرافية للعاملين في الدوائر المالية والمحاسبية في الشركات المبحوثة، حيث تم اعتماد عدة أبعاد لقياس هذا المتغير، و قد تم صياغة مجموعة من الفقرات في الاستمارة لقياس كل بعد من أبعاد المتغير المستقل و قد تمثلت أبعاد هذا المتغير في ما يلي:

- العمر.
- التخصص.
- المسمى الوظيفي.
- الدرجة العلمية.
- عدد سنوات الخبرة.
- الدورات التدريبية.

2.2/ المتغير التابع:

تمثل هذا المتغير في درجة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في عينة من الشركات الصناعية، ومزايا استخدام هذه الأساليب و المعوقات التي تحول دون لاستخدامها. و قد كانت الأسئلة المصممة لقياس هذه الأبعاد من النوع المغلق لقياس اتجاهات المبحوثين وفقا لمقياس ليكرت الخماسي لفقرات الاستبيان الخاصة المحور الأول كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (03) قياس الاتجاهات وفقا لمقياس ليكارت الخماسي للمحور الأول

التصنيف	عديمة الاستخدام	قليلة الاستخدام	متوسطة الاستخدام	كبيرة الاستخدام	كبيرة جدا
الوزن	1	2	3	4	5

المصدر: إعداد الباحث

بينما تم استخدام مقياس ليكرت لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان الخاصة المحور الثاني و الثالث كما يلي:

الجدول رقم (04) قياس الاتجاهات وفقا لمقياس ليكارت الخماسي للمحور الثاني

التصنيف	عديمة الأهمية	قليلة الأهمية	متوسطة الأهمية	مهمة	عالية الأهمية
الوزن	1	2	3	4	5

المصدر: إعداد الباحث

اختار الباحث الدرجة (1) للاستجابة "عديمة الاستخدام أو عديمة الأهمية" وبذلك يكون الوزن النسبي في هذه الحالة هو (20 %) يتناسب مع هذه الاستجابة.

المطلب الرابع: صدق و ثبات أداة الدراسة:

1/ صدق أداة الدراسة:

لقد تم عرض استمارة الدراسة على مجموعة من الأساتذة المحكمين من بعض الجامعات للتحقق من مدى صدق فقرات الاستمارة من خلال أخذ رأيهم بخصوص:

- وضوح الفقرات و سلامتها اللغوية.
- انتماء الفقرة للمجال الذي أعدت لقياسه.
- أية ملاحظات أو اقتراحات أخرى.

و لقد تمّ الأخذ بملاحظاتهم و إعادة صياغة و تعديل بعض الفقرات. كما قمنا بعرض الإستمارة على عينة اختبارية حتى يمكننا تقييم درجة استجابة و وضوح الأسئلة بالنسبة للمبحوثين و قد كانت النتيجة إيجابية، مما يثبت صدق أداة الدراسة.

2/ نتائج الاتساق الداخلي:

يوضح جدول (05) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (مجال التخطيط) والدرجة الكلية للمحور، الذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ وبذلك يعتبر المحور صادق لما وضع لقياسه.

الجدول رقم 05 معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (مجال التخطيط) و الدرجة الكلية للمحور.

رقم الفقرة	الفقرة	معامل الارتباط (R)	مستوى الدلالة (Sig)
A1	إعداد موازنة مشتريات المواد للوزم	-0.613	*0.000
A2	إعداد موازنة مبيعات المنتجات	-0.657	*0.000
A3	إعداد موازنة العمل و الأجور .	-0.209	*0.000
A4	إعداد موازنة المصاريف الإدارية.	0.564	*0.000
A5	إعداد الموازنة النقدية التقديرية.	0.865	*0.000
A6	إعداد قائمة الدخل التقديرية .	0.837	*0.000
A7	إعداد قائمة التدفقات النقدية التقديرية .	0.816	*0.000
A8	إعداد قائمة المركز المالي التقديرية .	0.841	*0.000
A9	إعداد الموازنات الرأسمالية .	0.804	*0.000
A10	طريقة أسلوب تحليل التعادل	0.854	*0.000
A11	طريقة رفع التشغيلي .	0.869	*0.000
A12	طريقة تحليل الحساسية .	0.881	*0.000
A13	طريقة البرمجة الخطية .	0.783	*0.000
A14	نظام التكاليف البني على الأنشطة .	0.833	*0.000
A15	طريقة التسعير على أساس التكلفة المتغيرة.	0.944	*0.000

*الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$

المصدر: إعداد الباحث بالاستعانة ببرنامج SPSS 17

يوضح جدول (06) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (مجال الرقابة وتقييم الأداء) والدرجة الكلية للمحور، الذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ وبذلك يعتبر المحور صادق لما وضع لقياسه.

الجدول رقم 06 معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (مجال الرقابة) و الدرجة الكلية للمحور.

رقم الفقرة	الفقرة	معامل الارتباط (R)	مستوى الدلالة (Sig)
B1	أساليب محاسبة المسؤولية .	0.201	0.095
B2	أسلوب اللامركزية وتفويض الصلاحيات في الإدارة .	-0.300	*0.012
B3	التكاليف المعيارية .	-0.151	0.213
B4	تحليل الانحرافات .	-0.762	*0.000
B5	تقارير الأداء .	-0.239	*0.046
B6	أساليب التحليل المالي المختلفة .	-0.348	*0.003
B7	مقارنة نتائج أعمالها مع نتائج أعمالها للسنة السابقة.	-0.175	0.148
B8	مقارنة نتائج الأقسام مع بعضها.	0.639	*0.000
B9	مقارنة أداؤها بأعلى أداء تحققه الشركاء الأخرى.	0.673	*0.000
B10	نظام إدارة الجودة الشاملة .	-0.690	*0.000
B11	مبدأ الإدارة بالاستثناء .	0.755	*0.000
B12	نموذج بطاقة الأداء المتوازن.	0.970	*0.000

*الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$. المصدر: إعداد الباحث بالاستعانة ببرنامج SPSS 17

يوضح جدول (07) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (مجال اتخاذ القرارات) والدرجة الكلية للمحور، الذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ وبذلك يعتبر المحور صادق لما وضع لقياسه.

الجدول رقم 07 معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (إتخاذ القرار) و الدرجة الكلية للمحور.

رقم الفقرة	الفقرة	معامل الارتباط (R)	مستوى الدلالة (Sig)
C1	أسلوب التحليل التفاضلي.	0.943	*0.000
C2	طريقة التسعير على أساس التكاليف الكلية .	0.941	*0.000
C3	طريقة التسعير على التكاليف المتغيرة .	0.916	*0.000
C4	اعتماد على عائد الإستثمار عند التسعير.	0.923	*0.000
C5	طريقة أسعار التحويل حسب السوق .	0.854	*0.000
C6	طريقة أسعار التحويل حسب التفاوض .	0.851	*0.000
C7	طريقة أسعار التحويل حسب التكلفة .	-0.289	*0.015
C8	طريقة أسعار التحويل محددة من الإدارة .	0.919	*0.000

*الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$. المصدر: إعداد الباحث بالاستعانة ببرنامج SPSS 17

يوضح جدول (08) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية) والدرجة الكلية للمحور، الذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية $\alpha = 0.05$ وبذلك يعتبر المحور صادق لما وضع لقياسه.

الجدول رقم 08 معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني و الدرجة الكلية للمحور.

رقم الفقرة	الفقرة	معامل الارتباط (R)	مستوى الدلالة (Sig)
D1	تساهم في زيادة ربحية الشركة.	0.758	*0.000
D2	تساعد في عملية التخطيط.	0.235	*0.050
D3	تساعد في عملية الرقابة .	0.594	*0.000
D4	تساعد في عملية تقييم الأداء .	0.023	0.848
D5	تساعد في عملية اتخاذ القرارات .	0.381	*0.001
D6	تؤدي إلى تطوير أساليب العمل .	-0.249	*0.037
D7	تؤدي إلى تطوير خبرات الموظفين .	0.411	*0.000
D8	تعمل على ضبط التكاليف وتخفيضها.	-0.574	*0.000
D9	تعمل على تحسين الأداء والجودة .	0.062	0.612
D10	تساهم في زيادة القوة التنافسية للشركة .	-0.276	*0.021
D11	تساعد في تلبية احتياجات العملاء .	0.829	*0.000

*الارتباط دال إحصائيا عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$. المصدر: إعداد الباحث بالاستعانة ببرنامج SPSS 17
يوضح جدول (09) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (المعوقات التي تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية) والدرجة الكلية للمحور، الذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية $\alpha = 0.05$ وبذلك يعتبر المحور صادق لما وضع لقياسه.

الجدول رقم 09 معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني و الدرجة الكلية للمحور.

رقم الفقرة	الفقرة	معامل الارتباط (R)	مستوى الدلالة (Sig)
E1	عدم الإدراك لأثار أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات التخطيط والرقابة المالية .	0.978	*0.000
E2	ارتفاع تكاليف استخدام هذه الأساليب من حيث الوقت والجهد .	-0.758	*0.000
E3	عدم توفر برنامج حاسوبية جاهزة تساعد في هذا المجال .	0.812	*0.000
E4	صعوبة وتعقيد الأساليب المذكورة.	0.905	*0.000
E5	عدم وجود أنظمة وتعليمات ملزمة للاستخدام .	-0.764	*0.000
E6	مقاومة الإدارة التغيير .	-0.831	*0.000
E7	قناعة ورضا الإدارة بالأساليب المستخدمة حاليا ..	-0.366	*0.000
E8	عدم توفر الكوادر الفنية المهلة علميا وعمليا .	0.793	*0.000
E9	شعور الإدارة بعدم الحاجة لاستخدام هذه الأساليب .	0.948	*0.000

E10	-0.729	*0.000	غياب المنافسة التي تشجع على استخدام أساليب أحدث من الأساليب الموجودة
E11	0.892	*0.000	عدم توفر الدورات التدريبية التي تركز على أساليب المحاسبة الإدارية .
E12	0.909	*0.000	عدم توفر الخبرة الكافية بأساليب المحاسبة الإدارية .
E13	-0.245	*0.041	الخوف من الفشل في حالة تطبيقها .
E14	0.831	*0.000	عدم الاهتمام بتقييم كفاءة النظم المالية و الإدارية .
E15	0.983	*0.000	غياب إستراتيجية التخطيط واتخاذ القرارات .

*الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$. المصدر: إعداد الباحث بالاستعانة ببرنامج SPSS 17

3/ الصدق البنائي :

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الإستبانة. يبين جدول (10) أن جميع معاملات الارتباط في جميع محاور الإستبانة دالة إحصائياً عند مستوي معنوية $\alpha = 0.05$ ، وبذلك يعتبر جميع محاور الإستبانة صادقه لما وضع لقياسه .

الجدول رقم (10) معامل الارتباط بين كل درجة كل مجال من مجالات الإستبانة والدرجة الكلية للإستبانة.

رقم المحور	المحور	معامل الارتباط (R)	مستوى الدلالة (Sig)
1	درجة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال التخطيط	0.791	*0.000
2	درجة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة	0.604	*0.000
3	درجة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال إتخاذ القرار	0.841	*0.000
4	مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية	0.499	*0.000
5	معوقات تحول دون تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية	0.903	*0.000

*الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$. المصدر: إعداد الباحث بالاستعانة ببرنامج SPSS 17

4/ ثبات أداة الدراسة:

تم استخراج معامل الثبات طبقاً لكرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) للاتساق الداخلي بصيغته النهائية الكلية، و لكل متغير بجميع أبعاده باستعمال spss17 (برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية) و كانت النتائج كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (11) قيمة معامل الثبات للاتساق الداخلي لمتغيرات الدراسة:

رقم المحور	المحور	معامل ألفا كرونباخ
1	درجة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال التخطيط	0.883
2	درجة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة	0.735
3	درجة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال إتخاذ القرار	0.833
4	مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية	0.643
5	معوقات تحول دون تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية	0.776
	جميع فقرات الإستبانة	0.908

المصدر: إعداد الباحث بالاستعانة ببرنامج SPSS 17

واضح من النتائج الموضحة في جدول (11) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت مرتفعة لكل محور وتتراوح بين (0.643) ، (0.883) لكل محور من محاور الإستبانة. كذلك كانت قيمة معامل ألفا لجميع فقرات الإستبانة (0.908) وهذا يعنى أن معامل الثبات مرتفع، وتكون الإستبانة في صورتها النهائية كما هي في الملحق (1) قابلة للتوزيع. وبذلك فقد تم التأكد من صدق وثبات إستبانة الدراسة مما يجعله على ثقة تامة بصحة الإستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

لأغراض إجراء الدراسة وبالرجوع لمعامل الصدق فهو يبرز أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه، وبحسب عن طريق حساب جذر التربيعي لمعامل الثبات، ويعرف بصدق المحك.

صدق المحك = $\sqrt{0.908} = 0,952$ ، الملاحظ أن صدق المحك قيمته مرتفعة مما يدل على أن المقياس جيد للدراسة.

المبحث الثاني: تفرغ البيانات و المعالجة الإحصائية:

بعد الانتهاء من جمع استمارات الدراسة القابلة للتحليل تم تفرغها باستعمال برنامج Spss17 و قد تم معالجتها آليا حسب نوع الأسئلة و نشير إلى أن قياس اتجاهات المبحوثين كان باستعمال مقياس ليكارت الخماسي حيث أعطيت الإجابة عديمة (الاستخدام أو الأهمية) 01 درجات، الإجابة قليلة (الاستخدام أو الأهمية) 02 درجات، متوسطة (الاستخدام أو الأهمية) 03 درجات، الإجابة كبيرة / مهمة 04 درجات، الإجابة كبيرة جدا أو عالية الأهمية 05 درجة.

المطلب الأول: الأساليب الإحصائية:

بعد تفرغ البيانات تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

1/ الأساليب الوصفية:

تم احتساب التكرارات، النسب المئوية، المتوسطات الحسابية، و الانحرافات المعيارية لفقرات الاستمارة المختلفة و قد قمنا باستخراج التكرارات و النسب المئوية و المتوسطات الحسابية لكل سؤال على حدى ثم (المتوسط الحسابي لكل بعد، ثم المتوسط الحسابي للمتغير المستقل ككل و كذلك نفس الخطوات للمتغير التابع) لعرض أهم ملامح الأفراد المشاركين في عينة الدراسة و خصائصها، ومعرفة مستويات الاستخدام لأساليب المحاسبة الإدارية و مزايا استخدام

هذه الأساليب و المعوقات التي تحول دون تطبيقها. تم التعامل مع المتوسطات الحسابية التي توصلنا إليها في هذه الدراسة لتفسير البيانات حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (12) معيار مقياس التحليل للمتوسطات الحسابية

المجال	1- 1.79	1.80 - 2.50	2.60 - 3.39	3.40 - 4.19	4.20 - 5.00
العبارة	عديمة الاستخدام أو الأهمية	قليلة الاستخدام أو الأهمية	متوسطة الاستخدام أو الأهمية	كبيرة / مهمة	كبيرة جدا أو عالية الأهمية

المصدر: إعداد الباحث

حسب سلم ليكرت الخماسي نقسم الأوزان الخاصة بالعبارة قصد التحليل إلى خمسة مجالات وعليه إذا كانت قيمة المتوسط الحسابي للفقرات في المجال 1-1.79 فيكون مستوى التصورات في الاتجاه عديمة الاستخدام أو الأهمية لأفراد العينة المبحوثة على الفقرة، أما إذا كانت قيمة المتوسط الحسابي محصورة بين 1.80-2.59 فإن مستوى التصورات يعبر عن الاتجاه قليلة الاستخدام أو الأهمية لأفراد العينة المبحوثة، وإذا كان المتوسط الحسابي أقل في المجال 2.60-3.39 فيكون مستوى التصورات في الاتجاه متوسطة الاستخدام أو الأهمية، أما إذا كان المتوسط محصور بين قيمتين 3.40-4.19 فيكون الاتجاه العام للفقرة كبيرة أو مهمة لأفراد العينة المبحوثة و يكون الاتجاه العام كبيرة جدا أو عالية الأهمية إذا كان متوسط الحسابي للفقرة محصور في المجال : 4.20-5.00 .

2/ اختبار معامل الارتباط بيرسون (Pearson) :

و قد تم التعامل مع معاملات الارتباط التي المتوصل إليها في هذه الدراسة لتحديد نوع العلاقة و درجتها حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (13) معيار مقياس التحليل لمعامل الارتباط بيرسون

العلاقة	قوية جدا	قوية	متوسطة	أقل من المتوسطة	ضعيفة
معامل الارتباط	0,9 - 1,00	0,7 - 0,89	0,5 - 0,69	0,35 - 0,49	0,0 - 0,34

المصدر: إعداد الباحث

3/ معامل الثبات للاتساق الداخلي (Cronbach Alpha) :

بهدف قياس درجة مصداقية الإجابات على فقرات الاستمارة، و تعني هنا الدرجة التي يتسق فيها الأداء على الفقرة مع الأداء على البعد الذي تنتمي إليه، و هنا نستخدم طريقة كرونباخ ألفا لإيجاد معامل الثبات.¹⁹¹

المطلب الثاني: فرضيات الدراسة:

يمكن تعريف الفرضية بأنها تفسير مؤقت أو محتمل يوضح العوامل أو الأحداث أو الظروف التي يحاول الباحث فهمها، أو هي تفسير مقترح للمشكلة موضوع الدراسة، و عموما الفرضية تخمين و استنتاج ذكي بصوغه و

يتبناه الباحث مؤقتا لشرح بعض ما يلاحظه من الحقائق و الظواهر، و لتكون هذه الفرضية كموجه له في الدراسة التي يقوم بها.¹⁹²

تصنف الفرضيات على أنها:¹⁹³

فرضيات صفرية: رمزها H_0 تصاغ الفرضيات الإحصائية في صيغة صفرية، و الفرض الإحصائي أو الصفري ينص على أنه "لا توجد علاقة أو فرق بين متغيرين".

فرضيات بديلة رمزها H_1 تصاغ في صيغة إثباتية و الفرضية البديلة تحدد علاقة متوقعة أو فرقا بين متغيرين.

1/ الفرضية الرئيسية الأولى:

H_0 : لا تستخدم الشركات الصناعية في الجزائر أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في مجال التخطيط ، الرقابة وتقييم الأداء، واتخاذ القرارات؟

H_1 : تستخدم الشركات الصناعية في الجزائر أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في مجال التخطيط ، الرقابة وتقييم الأداء، واتخاذ القرارات.

1-1/ الفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية الأولى:

1-1-1/ الفرضية الفرعية الأولى من الرئيسية الأولى:

H_{01} : لا تستخدم الشركات الصناعية في الجزائر أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في مجال التخطيط .

1-1-2/ الفرضية الفرعية الثانية من الرئيسية الأولى:

H_{02} : لا تستخدم الشركات الصناعية في الجزائر أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في مجال الرقابة وتقييم الأداء؟

1-1-3/ الفرضية الفرعية الثالثة من الرئيسية الأولى:

H_{03} : لا تستخدم الشركات الصناعية في الجزائر أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في مجال اتخاذ القرارات؟

2/ الفرضية الرئيسية الثانية:

H_0 : هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين العاملين في الدوائر المالية و المحاسبية فيما يتعلق باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية تعود لخصائص المستجيبين التالية: العمر، الدرجة العلمية، التخصص، عدد سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي، المشاركة في الدورات التكوينية في مجال المحاسبة الإدارية أو أية موضوع يرتبط بها؟

H_1 :توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين العاملين في الدوائر المالية و المحاسبية فيما يتعلق باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية تعود لخصائص المستجيبين التالية: العمر، الدرجة العلمية، التخصص، عدد سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي، المشاركة في الدورات التكوينية في مجال المحاسبة الإدارية أو أية موضوع يرتبط بها؟

1-2/ الفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية الثانية:

1-1-2/ الفرضية الفرعية الأولى من الرئيسية الثانية:

¹⁹² ماجد محمد الخياط، مرجع سابق، ص 56.

¹⁹³ نفس المرجع، ص 63.

H₀₁: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين العاملين في الدوائر المالية و المحاسبية فيما يتعلق باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية تعود لعمر المستجيب.

2-1-2/ الفرضية الفرعية الثانية من الرئيسية الثانية:

H₀₂: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين العاملين في الدوائر المالية و المحاسبية فيما يتعلق باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية تعود للدرجة العلمية للمستجيب.

2-1-3/ الفرضية الفرعية الثالثة من الرئيسية الثانية:

H₀₃: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين العاملين في الدوائر المالية و المحاسبية فيما يتعلق باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية تعود لتخصص المستجيب.

2-1-4/ الفرضية الفرعية الرابعة من الرئيسية الثانية:

H₀₄: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين العاملين في الدوائر المالية و المحاسبية فيما يتعلق باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية تعود لعدد سنوات الخبرة في مجال العمل للمستجيب.

2-1-5/ الفرضية الفرعية الخامسة من الرئيسية الثانية:

H₀₅: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين العاملين في الدوائر المالية و المحاسبية فيما يتعلق باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية تعود للمسمى الوظيفي للمستجيب.

2-1-6/ الفرضية الفرعية السادسة من الرئيسية الثانية:

H₀₆: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين العاملين في الدوائر المالية و المحاسبية فيما يتعلق باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية تعود للمشاركة في دورات تدريبية حول استخدام أساليب المحاسبة الإدارية أو أي موضوع يرتبط بها.

3/ الفرضية الرئيسية الثالثة: لا توجد مزايا من استخدام الشركات الصناعية لأساليب المحاسبة الإدارية.

4/ الفرضية الرئيسية الرابعة: لا توجد أسباب أو معوقات تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في الشركات الصناعية.

المطلب الثالث: عرض و تحليل البيانات:

نقدم فيما يلي عرضا لنتائج التحليل الإحصائي الوصفي للبيانات من خلال قيم المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية و الأهمية النسبية لجميع أبعاد الدراسة، و الفقرات المكونة لكل بعد و سيتم التعامل معها من خلال معيار مقياس التحليل الموضح في الجداول التالية:

1/ خصائص عينة الدراسة:

فيما يلي وصف لعينة الدراسة التي تم توزيع الإستبانات عليها:

1-1/ توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للعمر:

جدول رقم 14 توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للعمر.

العمر	التكرار	النسبة	النسبة التراكمية
57 عام فأكثر	4	5.7	5.7
أقل من 25 عام	5	7.1	12.9
47 - 57 عام	7	10.0	22.9
25 - 35 عام	27	38.6	61.4
36 - 46 عام	27	38.6	100.0
المجموع	70	100	-

المصدر: إعداد الباحث بالاستعانة ببرنامج SPSS17

يظهر من الجدول السابق أن 38.6 % من عينة الدراسة هم ضمن الفئة العمرية من 25 عام إلى 46 عام، يليها من 47 إلى 57 سنة وشكلت 10 % من عينة الدراسة، ثم أقل من 25 عام بنسبة 7.1 من عينة الدراسة، أم النسبة الباقية فهي تمثل الفئة العمرية 57 عام فأكثر. و هذا يدل على أن معظم أفراد عينة الدراسة هم من الشباب، وأصحاب الخبرة و الكفاءة. ويعزى ذلك لأن الشباب لديهم الحافز للتعلم و التطور.

1-2/ توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للدرجة العلمية:

جدول رقم 15 توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للدرجة العلمية.

الدرجة العلمية	التكرار	النسبة	النسبة التراكمية
ماجستير	3	4.3	4.3
شهادة مهنية	6	8.6	12.9
مستوى ثانوي	13	18.6	31.4
ليسانس	48	68.6	100.0
المجموع	70	100	-

المصدر: إعداد الباحث بالاستعانة ببرنامج SPSS17

يظهر من الجدول السابق أن 68.6 % من عينة الدراسة هم من الموظفين الحاصلين على شهادة الليسانس، ثم يليهم الحاصلين على مستوى التعليم الثانوي بنسبة 18.6 %، ثم الحاصلين على شهادة مهنية بنسبة 8.6 %، ثم الحاصلين على شهادة الماجستير بنسبة عامة 4.3 %، وهذا يدل أن معظم أفراد عينة الدراسة هم من الموظفين المؤهلين علميا مما يؤثر ايجابيا على إجاباتهم على أسئلة الإستبانة بدقة و موضوعية.

1-3/ توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للتخصص:

جدول رقم 16 توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للتخصص.

التخصص	التكرار	النسبة	النسبة التراكمية
تسويق	3	4.3	4.3
إدارة الأعمال	4	5.7	10.0
غير ذلك	4	5.7	15.7
محاسبة	20	28.6	44.3
مالية	39	55.7	100.0
المجموع	70	100	-

المصدر: إعداد الباحث بالاستعانة ببرنامج SPSS17

يظهر من الجدول السابق أن 55.7% من أفراد عينة الدراسة هم من تخصص مالية، ثم يليه تخصص المحاسبة بنسبة 28.6%، ثم نسبة 15.7% من عينة الدراسة لباقي التخصصات الأخرى. مما يدل على أن معظم أفراد عينة الدراسة لديهم العلم و المعرفة التامة بالمحاسبة الإدارية و أساليبها المختلفة، مما يؤدي إلى الإجابة عن أسئلة الإستبانة بدقة و موضوعية مما يعزز نتائج الدراسة.

1-4/ توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لعدد سنوات الخبرة في العمل:

جدول رقم 17 توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لعدد سنوات الخبرة.

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة	النسبة التراكمية
أقل من 5 سنوات	3	4.3	4.3
5 - أقل من 10 سنوات	31	44.3	48.6
10 سنوات فأكثر	36	51.4	100.0
المجموع	70	100	-

المصدر: إعداد الباحث بالاستعانة ببرنامج SPSS17

يظهر من الجدول السابق أن 51.4% من أفراد عينة الدراسة خبرتهم في مجال العمل من 10 سنوات فأكثر، يليها من خبرتهم من 5 سنوات وأقل من 10 بنسبة 44.3% من عينة الدراسة، والنسبة المتبقية 4.3% تمثل من خبرتهم في مجال العمل أقل من 5 سنوات. وهذا يتناسب مع أعمار أفراد عينة الدراسة، مما يعطي مؤشراً أن المجيبين من أصحاب الخبرة الكافية للإجابة على أسئلة الدراسة، وقدرتهم على الإدلاء بمعلومات مفيدة.

1-5/ توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للمسمى الوظيفي:

جدول رقم 18 توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للمسمى الوظيفي.

النسبة التراكمية	النسبة	التكرار	المسمى الوظيفي
5.7	5.7	4	وظيفة أخرى
17.1	11.4	8	مراجع داخلي
30.0	12.9	9	محاسب
58.6	28.6	20	مدير مالي
100.0	41.4	29	رئيس قسم المحاسبة
-	100	70	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاستعانة ببرنامج SPSS17

يظهر من الجدول السابق أن 41.4% من أفراد عينة الدراسة مركزهم الوظيفي رئيس قسم المحاسبة، ثم يليه 28.6% مركزهم الوظيفي مدير مالي، ثم يليه 12.9% مركزهم الوظيفي محاسب، وتتنوع النسب الباقية 11.4% ، 5.7% للمركز الوظيفي المراجعة و الوظائف أخرى داخل الشركة على التوالي، وهذا يدل على أن معظم أفراد عينة الدراسة من المحاسبين الإداريين وهذا يتناسب مع موضوع الدراسة، ويعتبر مؤشر ايجابي يدل على أن لدى هؤلاء معلومات عن أهمية المحاسبة الإدارية في المجالات المختلفة.

1-6/ توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للدورات التكوينية:

جدول رقم 19 توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للدورات التكوينية.

النسبة التراكمية	النسبة	التكرار	الدورات التكوينية
28.6	28.6	20	لا
100.0	71.4	50	نعم
-	100	70	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالاستعانة ببرنامج SPSS17

يظهر من الجدول السابق أن 71.4% من أفراد عينة الدراسة لم يحصلوا على دورات تكوينية حول استخدام أساليب المحاسبة الإدارية أو أية موضوع يرتبط بها، ثم يليه 28.6% تحصلوا على دورات تكوينية، وهي نسبة معتبرة وتمثل مؤشر ايجابي يساهم في زيادة الوعي لدى الموظفين بأهمية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية، ويعزز قيام الشركات الصناعية بالمحاسبة الإدارية وأساليبها المختلفة لمساعدتها في مجال التخطيط و الرقابة و إتخاذ القرار .

2/ الإجابة عن أسئلة الدراسة:

1-2/ الإجابة عن أسئلة المحور الأول المتعلق بفقرات قياس درجة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية:

أولاً: في مجال التخطيط:

جدول رقم 20 مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال التخطيط.

النتيجة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	درجة الاستخدام					أساليب المحاسبة الإدارية في مجال التخطيط
			كبرى جدا	كبيرة	متوسطة	قليلة	عديمة الاستخدام	
كبيرة جدا	0.583	4.51	--	--	4.3	40.0	55.7	موازنة مشتريات المواد للوزم
كبيرة جدا	0.687	4.39	--	--	11.4	38.6	50.0	موازنة مبيعات المنتجات
كبيرة	0.481	3.83	--	--	21.4	74.3	4.3	موازنة العمل و الأجور
متوسطة	0.440	3.26	--	--	74.3	25.7	--	موازنة المصاريف الإدارية.
قليلة	1.392	2.34	48.6	1.4	20.0	27.1	2.9	الموازنة النقدية التقديرية
قليلة	1.273	2.21	50.0	--	28.6	21.4	--	قائمة الدخل التقديرية
متوسطة	0.915	2.79	--	50.0	25.7	20.0	4.3	قائمة التدفقات النقدية التقديرية
قليلة	1.435	2.36	50.0	--	18.6	27.1	4.3	قائمة المركز المالي التقديرية
قليلة	1.501	2.46	48.6	2.9	7.1	37.1	4.3	الموازنات الرأسمالية
قليلة	1.334	2.30	48.6	1.4	21.4	28.6	--	طريقة أسلوب تحليل التعادل
قليلة	1.346	2.31	48.6	1.5	20.0	30.0	--	طريقة رفع التشغيلي
قليلة	1.179	2.13	50.0	--	37.1	12.9	--	طريقة تحليل الحساسية
متوسطة	0.921	2.81	--	50.0	21.4	25.7	2.9	طريقة البرمجة الخطية
قليلة	1.390	2.32	50.0	--	18.6	30.0	1.4	نظام التكاليف المبني على الأنشطة
قليلة	1.403	2.34	50.0	--	17.1	31.4	1.4	طريقة التسعير على التكلفة المتغيرة.
كبيرة	0.483	3.42						نتيجة الفقرات ككل

المصدر: إعداد الباحث اعتماد على برنامج spss17

ويتبين من الجدول السابق ما يلي:

- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية بشكل عام في مجال التخطيط في الشركات الصناعية بدرجة استخدام كبيرة لأن المتوسط الحسابي يقع بين 3.40-4.19 حسب مقياس ليكارت الخماسي المستخدم في هذه الدراسة.
- هناك تقارب بسيط بين الشركات الصناعية في مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في مجال التخطيط حيث بلغ الانحراف المعياري 0.483.
- نلاحظ من الجدول السابق أن الشركات الصناعية تستخدم موازنة مشتريات المواد للوزم و موازنة مبيعات المنتجات بدرجة أهمية كبيرة جدا حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي لها 4.51، 4.39 على التوالي. وتستخدم موازنة العمل و الأجور بدرجة أهمية كبيرة حيث بلغ الوسط الحسابي لها 3.83، ثم موازنة المصاريف الإدارية ثم قائمة التدفقات النقدية التقديرية ، ثم طريقة البرمجة الخطية حيث بلغ الوسط الحسابي لها 3.26، 2.79، 2.81 على التوالي بدرجة أهمية متوسطة .

- باقي الأساليب الأخرى تعتبر قليلة الاستخدام بالنسبة للشركات الصناعية، حيث يتراوح الوسط الحسابي لها 1.80 إلى 2.59 حسب المقياس السابق.

ثانياً: في مجال الرقابة و تقييم الأداء:

جدول رقم 21 مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة و تقييم الأداء.

النتيجة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	درجة الاستخدام					أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة و تقييم الأداء
			عديمة الاستخدام	قليلة	متوسطة	كبيرة	كبيرة جداً	
كبيرة	0.329	3.91	--	1.4	5.7	92.9	--	أساليب محاسبة المسؤولية .
كبيرة	0.413	3.79	--	--	21.4	78.6	--	أسلوب اللامركزية وتفويض الصلاحيات في الإدارة .
كبيرة	0.469	3.80	--	--	22.9	74.3	2.9	التكاليف المعيارية .
كبيرة	0.905	4.14	--	--	34.3	17.1	48.6	تحليل الانحرافات .
كبيرة	0.391	3.86	--	--	15.7	82.9	1.4	تقارير الأداء .
كبيرة	0.391	3.86	--	--	15.7	82.9	1.4	أساليب التحليل المالي المختلفة .
كبيرة	0.528	3.80	1.4	1.4	12.9	84.3	--	مقارنة نتائج أعمالها مع نتائج أعمالها للسنة السابقة.
متوسطة	0.916	2.73	1.4	50.0	27.1	17.1	4.3	مقارنة نتائج الأقسام مع بعضها.
متوسطة	1.021	2.97	--	48.6	10.0	37.1	4.3	مقارنة أداؤها بأعلى أداء تحققه الشركاء الأخرى.
كبيرة جداً	0.772	4.31	--	--	18.6	31.4	50.0	نظام إدارة الجودة الشاملة .
متوسطة	0.941	2.89	--	50.0	11.4	38.6	--	مبدأ الإدارة بالاستثناء .
قليلة	1.325	2.11	50.0	12.9	20.0	10.0	7.1	نموذج بطاقة الأداء المتوازن.
متوسطة	0.676	3.01						نتيجة الفقرات ككل

المصدر: إعداد الباحث اعتماد على برنامج spss17

يتبين من الجدول السابق مايلي:

- استخدام لأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في مجال الرقابة و تقييم الأداء في الشركات الصناعية بدرجة الاستخدام متوسطة.

- هناك تقارب بين الشركات الصناعية في مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة و تقييم الأداء حيث بلغ الانحراف المعياري 0.676.

- نلاحظ من الجدول السابق أن استخدام أسلوب نظام إدارة الجودة الشاملة الذي يعتمد على تقديم الخدمة بأقل تكلفة وأقصى جودة بدرجة أهمية كبيرة جداً حيث بلغ الوسط الحسابي لها 4.31، يليها استخدام أسلوب تحليل الانحرافات الذي يمثل الفرق بين الأداء الفعلي والأداء المخطط له بدرجة أهمية كبيرة ، وبوسط حسابي 4.41 .

- بينما أساليب محاسبة المسؤولية، حيث يتم تقسيم الشركة إلى مراكز مسؤولية ممثلة بمراكز التكلفة ، ومراكز الإيرادات ، ومراكز الإستثمار، بدرجة أهمية كبيرة و بوسط حسابي 3.91، يليها أسلوب تقارير الأداء في متابعة و رقابة عملية التنفيذ و كذلك أساليب التحليل المالي المختلفة في تحليل القوائم المالية بدرجة أهمية كبيرة وبوسط حسابي 3.86 على التوالي .
- أما فيما يخص استخدام أسلوب التكاليف المعيارية في ضبط و ترشيد مصاريف الشركة ومقارنتها مع التكاليف الفعلية وأسلوب مقارنة نتائج أعمالها للسنة الحالية مع نتائج أعمالها للسنة السابقة، فكانت درجة استخدامهما كبيرة وبوسط حساب 3.80 على التوالي.
- أما أسلوب اللامركزية وتفويض الصلاحيات في الإدارة بدرجة استخدام كبيرة وبوسط حسابي 3.79.
- بالنسبة للأساليب التالية: مقارنة نتائج الأقسام مع بعضها البعض وكذلك مقارنة أداءها بأعلى أداء تحققه الشركات الأخرى، ثم أسلوب مبدأ الإدارة بالاستثناء فكانت درجة أهمية استخدامهما متوسطة وبأوساط حسابية ،2.73، 2.89،2.67 على التوالي.
- استخدام نموذج بطاقة الأداء المتوازن التي تستخدم المقاييس الكمية وغير الكمية في تقييم أدائها فهو الأقل استخداما وبدرجة استخدام قليلة وبوسط حسابي موزون 2.11.

ثالثا: في مجال إتخاذ القرارات:

- جدول رقم 22 مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال إتخاذ القرارات

النتيجة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	درجة الاستخدام					أساليب المحاسبة الإدارية في مجال إتخاذ القرارات
			عديمة الاستخدام	قليلة	متوسطة	كبيرة	كبيرة جدا	
متوسطة	1.070	2.99	--	48.6	12.9	30.0	8.6	أسلوب التحليل التفاضلي.
قليلة	1.368	2.31	50.0	--	18.6	31.4	--	طريقة التسعير على أساس التكاليف الكلية
قليلة	1.387	2.30	50.0	--	24.3	21.4	4.3	طريقة التسعير على التكلفة المتغيرة .
قليلة	1.376	2.30	50.0	--	22.9	24.3	2.9	اعتماد على عائد الإستثمار عند التسعير.
متوسطة	1.001	2.89	--	51.4	12.9	31.4	4.3	طريقة أسعار التحويل حسب السوق .
قليلة	1.342	2.23	50.0	4.3	21.4	21.4	2.9	طريقة أسعار التحويل حسب التفاوض .
كبيرة	0.572	3.81	--	4.3	13.4	77.1	4.3	طريقة أسعار التحويل حسب التكلفة .
متوسطة	0.899	2.79	--	50.0	24.3	22.9	2.9	طريقة أسعار التحويل محددة من الإدارة
متوسطة	0.918	2.89						نتيجة الفقرات ككل

المصدر: إعداد الباحث اعتماد على برنامج spss17

يتبين من الجدول السابق مايلي:

- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في مجال إتخاذ القرارات بشكل عام في الشركات الصناعية بدرجة استخدام متوسطة حسب مقياس لكارث وبوسط حسابي 2.89.
- هناك تقارب بين الشركات الصناعية في مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال إتخاذ القرارات حيث بلغ الانحراف المعياري 0.918 .
- أسلوب أسعار التكلفة لتحديد المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية هو الأكثر استخداما في الشركات الصناعية وبدرجة استخدام كبيرة وبوسط حسابي 3.81 حسب مقياس لكارث.
- أما أسلوب التحليل التفاضلي الذي يقوم على مقارنة الإيرادات الإضافية مع التكاليف الإضافية الخاصة بكل بديل يلي الأسلوب السابق من حيث درجة الاستخدام وبوسط حسابي 2.99، يليه استخدام أسلوب أسعار السوق لتحديد أسعار المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية بوسط حسابي 2.89، ثم استخدام أسلوب أسعار محددة من الإدارة لتحديد المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية و بوسط حسابي 2.79، وبدرجة استخدام متوسطة.
- أما باقي الأساليب الأخرى فهي لأقل استخداما في الشركات الصناعية وتتمثل في :طريقة أسعار حسب التفاوض بوسط حسابي 2.23، الاعتماد على أسلوب عائد الإستثمار عند التسعير بوسط حسابي 2.30، ثم أسلوب التسعير على أساس التكلفة الكلية و المتغيرة بوسط حسابي 2.30، 2.31 على التوالي وبدرجة استخدام قليلة.

2-2/ الإجابة عن أسئلة الجزء الأول المتعلق بفقرات قياس درجة أهمية مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية:

- جدول رقم 23 درجة أهمية مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية .

النتيجة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	درجة الأهمية					مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية
			عديمة الأهمية	قليلة الأهمية	متوسطة الأهمية	مهمة	عالية الأهمية	
متوسطة	0.427	3.14	--	--	88.6	8.6	2.9	تساهم في زيادة ربحية الشركة.
مهمة	0.515	3.71	--	1.4	27.1	70.0	1.4	تساعد في عملية التخطيط.
متوسطة	0.363	3.11	--	1.4	85.7	12.9	--	تساعد في عملية الرقابة .
مهمة	0.530	3.74	--	1.4	25.7	70.0	2.9	تساعد في عملية تقييم الأداء .
متوسطة	0.548	3.30	--	--	74.3	21.4	4.3	تساعد في عملية اتخاذ القرارات .
مهمة	0.582	3.74	--	5.7	15.7	77.1	1.4	تؤدي إلى تطوير أساليب العمل .
متوسطة	0.380	3.17	--	--	82.9	17.1	--	تؤدي إلى تطوير خبرات الموظفين .
عالية	0.906	4.30	--	1.4	25.7	14.3	58.6	تعمل على ضبط التكاليف وتخفيضها.
متوسطة	0.593	3.29	--	1.4	74.3	18.6	5.7	تعمل على تحسين الأداء والجودة .
مهمة	0.932	4.17	--	2.9	27.1	20.0	50.0	تساهم في زيادة القوة التنافسية للشركة
متوسطة	0.498	3.11	--	5.7	78.6	14.3	1.4	تساعد في تلبية احتياجات العملاء .

يتبين من الجدول السابق مايلي:

- درجة أهمية مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في الشركات الصناعية متوسطة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.13. يقع بين 2.60-3.39 حسب مقياس ليكارت الخماسي المستخدم في هذه الدراسة.
- هناك توافق كبير بين المستجيبين في مدى أهمية هذه المزايا مجتمعة، حيث بلغ الانحراف المعياري 0.368، كما أن هناك توافقا بينهم في مدى أهمية جميع المزايا .
- أكثر المزايا أهمية أنها تعمل على ضبط التكاليف وتخفيضها بوسط حسابي 4.30 ، وبدرجة أهمية عالية، يليها أنها تساهم في زيادة القوة التنافسية للشركة بمتوسط حسابي 4.17، وبدرجة أهمية مهمة.
- أما أنها تساعد في عملية تقييم الأداء، و تؤدي إلى تطوير أساليب العمل وبوسط حسابي 3.74 على التوالي، ثم أنها تساعد في عملية التخطيط بوسط حسابي 3.71 وبدرجة أهمية مهمة .
- بالنسبة لبقية الميزات فهي الأقل أهمية حسب أفراد عينة الدراسة من حيث مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية و المتمثلة في: تساعد في عملية اتخاذ القرارات بوسط حسابي 3.30 ، ثم أنها تعمل على تحسين الأداء والجودة بوسط حسابي 3.29 ، يليها أنها تؤدي إلى تطوير خبرات الموظفين بوسط حسابي 3.17، يليها أنها تساهم في زيادة ربحية الشركة بوسط حسابي 3.14، ثم أنها تساعد في عملية الرقابة ، تساعد في تلبية احتياجات العملاء بوسط حسابي 3.11 على التوالي وبدرجة أهمية متوسطة.

2-3/ الإجابة عن أسئلة الجزء الأول المتعلق بفقرات قياس درجة أهمية المعوقات التي تحول

دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية:

جدول رقم 24 درجة أهمية المعوقات التي تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية .

النتيجة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	درجة الأهمية					معوقات استخدام أساليب المحاسبة الإدارية
			عديمة الأهمية	قليلة الأهمية	متوسطة الأهمية	مهمة	عالية الأهمية	
قليلة	1.189	2.09	50.0	2.9	40.0	2.9	4.3	عدم الإدراك لأثار أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات التخطيط والرقابة المالية .
مهمة	0.904	4.23	--	--	31.4	14.3	54.3	ارتفاع تكاليف استخدام هذه الأساليب من حيث الوقت والجهد .
متوسطة	0.781	2.64	--	54.3	27.1	18.6	--	عدم توفر برنامج حاسوبية جاهزة تساعد في هذا المجال .
قليلة	1.239	2.17	50.0	1.4	30.0	18.6	--	صعوبة وتعقيد الأساليب المذكورة.
مهمة	0.978	4.17	--	5.7	22.9	20.0	51.4	عدم وجود أنظمة وتعليمات ملزمة للاستخدام
مهمة	0.921	4.19	--	2.9	25.7	21.4	50.0	مقاومة الإدارة التغيير .

مهمة	0.535	3.79	--	--	27.1	67.1	5.7	قناعة ورضا الإدارة بالأساليب المستخدمة حاليا
متوسطة	0.840	2.70	--	51.4	30.0	15.7	2.9	عدم توفر الكوادر الفنية المهلة علميا وعمليا
متوسطة	1.366	2.30	48.6	1.4	25.7	20.0	4.3	شعور الإدارة بعدم الحاجة لاستخدام هذه الأساليب
عالية	0.874	4.30	--	1.4	22.9	20.0	55.7	غياب المنافسة التي تشجع على استخدام أساليب أحدث من الأساليب الموجودة
قليلة	1.250	2.21	--	48.6	1.4	30.0	20.0	عدم توفر الدورات التدريبية التي تركز على أساليب المحاسبة الإدارية .
متوسطة	0.859	2.76	--	50.0	25.7	22.9	1.4	عدم توفر الخبرة الكافية بأساليب المحاسبة الإدارية
مهمة	0.630	3.74	--	1.4	31.4	58.6	8.6	الخوف من الفشل في حالة تطبيقها .
متوسطة	0.906	2.70	--	52.9	31.4	8.6	7.1	عدم الاهتمام بتقييم كفاءة النظم المالية و الإدارية
قليلة	1.350	2.27	50.0	--	25.7	21.4	2.9	غياب إستراتيجية التخطيط واتخاذ القرارات
قليلة	1.245	2.18						نتيجة الفقرات ككل

المصدر: إعداد الباحث اعتماد على برنامج spss17

يتبين من الجدول السابق مايلي:

- أهمية المعوقات التي تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في الشركات الصناعية تعتبر درجة أهميتها قليلة، لأن المتوسط الحسابي يقع بين 1.80-2.59 حسب مقياس ليكارت الخماسي المستخدم في هذه الدراسة.
- هناك توافق كبير بين المستجيبين في مدى أهمية هذه المزايا مجتمعة، حيث بلغ الانحراف المعياري 1.245، كما أن هناك توافقا بينهم في مدى أهمية جميع المعوقات .
- غياب المنافسة التي تشجع على استخدام أساليب أحدث من الأساليب الموجودة هي أكثر الأسباب التي تحول دون تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية حسب أفراد عينة الدراسة بدرجة أهمية عالية وبمتوسط حسابي 4.30، يليها ارتفاع تكاليف استخدام هذه الأساليب من حيث الوقت والجهد، بوسط حسابي 4.23، ثم مقاومة الإدارة للتغيير بوسط حسابي 4.19، ثم عدم وجود أنظمة وتعليمات ملزمة للاستخدام بوسط حسابي موزون 4.17 ، وبدرجة أهمية مهمة، حسب مقياس لكارث.
- بالنسبة لسبب النسبة لقناعة ورضا الإدارة بالأساليب المستخدمة حاليا ، حسب رأي المستجيبين فتعتبر من المعوقات بوسط حسابي 3.79، ثم تليها الخوف من الفشل في حالة تطبيقها بوسط حسابي 3.74، وبدرجة أهمية مهمة.

- من المعوقات الأخرى أهمية حسب آراء المستجيبين و بدرجة أهمية متوسطة ، عدم توفر الخبرة الكافية بأساليب المحاسبة الإدارية بمتوسط حسابي 2.76 ، عدم توفر الكوادر الفنية المهلة علميا وعمليا و عدم الاهتمام بتقييم كفاءة النظم المالية و الإدارية بوسط حسابي موزون 2.70 على التوالي ، ثم عدم توفر برنامج حاسوبية جاهزة تساعد في هذا المجال بوسط حسابي 2.64، ثم شعور الإدارة بعدم الحاجة لاستخدام هذه الأساليب بوسط حسابي 2.30.

- بالنسبة لباقي المعوقات حسب آراء المستجيبين فهي قليلة الأهمية وتتمثل في : غياب إستراتيجية التخطيط واتخاذ القرارات بوسط حسابي 2.27 ، ثم عدم توفر الدورات التدريبية التي تركز على أساليب المحاسبة الإدارية بوسط حسابي 2.21، صعوبة وتعقيد الأساليب المذكورة بوسط حسابي 2.17 وأخيرا عدم الإدراك لأثار أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات التخطيط والرقابة المالية بوسط حسابي 2.09.

المبحث الثالث : اختبار الفرضيات

بعد اختبار صدق و ثبات أداة الدراسة، و بعد القيام بوصف خصائص عينة الدراسة نمر إلى مرحلة اختبار فرضيات الدراسة كما يلي:

المطلب الأول: اختبار الفرضية الرئيسية الأولى وفرضيتها الفرعية:

H₀: لا تستخدم الشركات الصناعية في الجزائر أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في مجال التخطيط ، الرقابة وتقييم الأداء، واتخاذ القرارات؟

H₁: تستخدم الشركات الصناعية في الجزائر أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في مجال التخطيط ، الرقابة وتقييم الأداء، واتخاذ القرارات؟

باستخدام اختبار ت للمجموعة الواحدة (One-Sample- T- Test) الذي يستخدم لمقارنة متوسط نظري بأخر حسابي لمعرفة السمة العامة المميزة للصفة المقاسة ، حيث افترضنا أن المتوسط النظري (المحك = test value) يساوي 03. ، وهي القيمة التي تمثل متوسط سلم ليكرت في هذه الدراسة، لاختبار هذه الفرضية، علما بأن فقرات الإستبانة من (A₁-A₁₅) تمثل أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في مجال التخطيط، وفقرات الإستبانة من (B₁-B₁₂) تمثل أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في مجال الرقابة وتقييم الأداء، وفقرات الإستبانة من (C₁-C₈) تمثل أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في مجال اتخاذ القرارات. ويبين الجدول رقم.... نتائج اختبار (t) لمدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في الشركات الصناعية.

و بناء على قاعدة القرار الخاصة باختبار (t) للعينة الواحدة (One Sample T-Test) وهي:

- ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة إذا كان المتوسط الحسابي أكبر من 3 وكانت قيمة (t) المحسوبة أكبر من (t) الجدولية و التي تساوي 1.684، أو أن مستوى الدلالة أقل من 0.05 ، و المتوسط الحسابي أكبر من

- أو تقبل الفرضية الصفرية وترفض الفرضية البديلة إذا كان المتوسط الحسابي أقل من 3 وكانت قيمة (t) المحسوبة أقل من (t) الجدولية و التي تساوي 1.684، أو أن مستوى الدلالة أكبر من 0.05، و المتوسط الحسابي أقل من 3.

الفرضية الرئيسية الأولى: لا تستخدم الشركات الصناعية في الجزائر أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في مجال التخطيط ، الرقابة وتقييم الأداء، واتخاذ القرارات؟

الجدول رقم 25 نتائج اختبار (t) لمدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة .

رقم الفقرة	الفقرة	قيمة (t) المحسوبة	المتوسط الحسابي	مستوى الدلالة
	استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة (1)،(2)،(3)	6.445	3.39	0.000

المصدر: إعداد الباحث اعتماد على برنامج spss17

يتبين من الجدول السابق وجود دلالة إحصائية للمتوسط الحسابي لاستخدام الشركات الصناعية أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة كأداة للتخطيط ، الرقابة و تقييم الأداء واتخاذ القرارات ككل و البالغ قيمته 3.39 و هو أكبر من الوسط الفرضي 3، حيث بلغت قيمة (t) = 6.445 وبدلالة إحصائية 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية $\alpha = 0.05$ والتي تساوي 1.684، وبذلك يتم رفض الفرضية الصفرية و التي تنص على " لا يتم استخدام أساليب المحاسبة الإدارية كأداة للتخطيط، الرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات لدى الشركات الصناعية"، وقبول الفرضية البديلة و التي تنص على " يتم استخدام أساليب المحاسبة الإدارية كأداة للتخطيط ، الرقابة وتقييم الأداء و اتخاذ القرارات لدى الشركات الصناعية". وبينت الدراسة أن الانحراف المعياري للإجابات عن أسئلة الإستبانة المتعلقة باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال اتخاذ القرارات كان 0.510 وهذا يدل على أنه يوجد تجانس بين الإجابات. حيث تقسم الفرضية العامة الأولى إلى الفرضيات الفرعية التالية:

أولاً: الفرضية الفرعية الأولى: لا تستخدم الشركات الصناعية في الجزائر أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في مجال التخطيط ؟

لقد تم استخدام اختبار (t) للعينة الواحدة (One Sample T-Test) بقيمة مقارنة مرجعية = 3

الجدول رقم 26 نتائج اختبار (t) لمدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال التخطيط في الشركات الصناعية.

رقم الفقرة	الفقرة	قيمة (t)	المتوسط الحسابي	مستوى الدلالة
A ₁	إعداد موازنة مشتريات المواد اللوازم	21.716	4.51	*0.000
A ₂	إعداد موازنة مبيعات المنتجات	16.871	4.39	*0.000
A ₃	إعداد موازنة العمل و الأجور .	14.422	3.83	*0.000
A ₄	إعداد موازنة المصاريف الإدارية.	4.887	3.26	*0.000
A ₅	إعداد الموازنة النقدية التقديرية.	3.949-	2.34	*0.000
A ₆	إعداد قائمة الدخل التقديرية .	5.165-	2.21	*0.000
A ₇	إعداد قائمة التدفقات النقدية التقديرية .	1.959-	2.79	0.054
A ₈	إعداد قائمة المركز المالي التقديرية .	3.748-	2.36	*0.000
A ₉	إعداد الموازنات الرأسمالية .	3.027-	2.46	*0.003
A ₁₀	طريقة أسلوب تحليل التعادل	4.392-	2.30	*0.000
A ₁₁	طريقة رفع التشغيلي .	4.261-	2.31	*0.000
A ₁₂	طريقة تحليل الحساسية .	6.186-	2.13	0.000
A ₁₃	طريقة البرمجة الخطية .	1.686-	2.81	0.096
A ₁₄	نظام التكاليف البني على الأنشطة .	4.039-	2.32	*0.000
A ₁₅	طريقة التسعير على أساس التكلفة المتغيرة.	3.919-	2.34	*0.000
لمجموع الفقرات (1)		7.413	3.43	*0.000

*ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha \geq 0.05$). المصدر: إعداد الباحث اعتماد على برنامج spss17

يتبين من الجدول السابق وجود دلالة إحصائية للمتوسط الحسابي لاستخدام الشركات الصناعية أساليب المحاسبة الإدارية كأداة للتخطيط ككل و البالغ قيمته 3.43 و هو أعلى من الوسط الفرضي 3، حيث بلغت قيمة (t) = 7.413 وبدلالة إحصائية 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية $\alpha = 0.05$ والتي تساوي 1.684، وبذلك يتم رفض الفرضية الصفرية و التي تنص على " لا يتم استخدام أساليب المحاسبة الإدارية كأداة للتخطيط لدى الشركات الصناعية ، وقبول الفرضية البديلة و التي تنص على " يتم استخدام أساليب المحاسبة الإدارية كأداة للتخطيط لدى الشركات الصناعية". وبينت الدراسة أن الانحراف المعياري للإجابات عن أسئلة الإستبانة المتعلقة باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال التخطيط كان 0.484 وهذا يدل على أنه يوجد تجانس بين الإجابات.

ثانيا: الفرضية الفرعية الثانية: لا تستخدم الشركات الصناعية في الجزائر أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في مجال الرقابة وتقييم الأداء ؟

الجدول رقم 27 نتائج اختبار (t) لمدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة.

رقم الفقرة	الفقرة	قيمة t المحسوبة	المتوسط الحسابي	مستوى الدلالة
B ₁	أساليب محاسبة المسؤولية .	23.224	3.91	0.000
B ₂	أسلوب اللامركزية وتفويض الصلاحيات في الإدارة .	15.906	3.79	0.000
B ₃	التكاليف المعيارية .	14.261	3.80	0.000
B ₄	تحليل الانحرافات .	10.560	4.14	0.000
B ₅	تقارير الأداء .	18.321	3.86	0.000
B ₆	أساليب التحليل المالي المختلفة .	18.321	3.86	0.000
B ₇	مقارنة نتائج أعمالها مع نتائج أعمالها للسنة السابقة.	12.689	3.80	0.000
B ₈	مقارنة نتائج الأقسام مع بعضها.	-2.480	2.73	0.016
B ₉	مقارنة أداؤها بأعلى أداء تحققه الشركاء الأخرى.	-0.234	2.97	0.816
B ₁₀	نظام إدارة الجودة الشاملة .	14.250	4.31	0.000
B ₁₁	مبدأ الإدارة بالاستثناء .	-1.016	2.89	0.313
B ₁₂	نموذج بطاقة الأداء المتوازن.	-5.594	2.11	0.000
	لمجموع الفقرات (2)	0.177	3.01	0.860

المصدر: إعداد الباحث اعتماد على برنامج spss17

يتبين من الجدول السابق وجود دلالة إحصائية للمتوسط الحسابي لاستخدام الشركات الصناعية أساليب المحاسبة الإدارية كأداة للرقابة و تقييم الأداء ككل و البالغ قيمته 3.01 و هو أعلى من الوسط الفرضي 3، حيث بلغت قيمة (t) = 0.177 وبدلالة إحصائية 0.860 وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية $\alpha = 0.05$ والتي تساوي 1.684، وبذلك يتم رفض الفرضية الصفرية و التي تنص على " لا يتم استخدام أساليب المحاسبة الإدارية كأداة للرقابة و تقييم الأداء لدى الشركات الصناعية"، وقبول الفرضية البديلة و التي تنص على " يتم استخدام أساليب المحاسبة الإدارية كأداة للرقابة و تقييم الأداء لدى الشركات الصناعية". وبينت الدراسة أن الانحراف المعياري للإجابات عن أسئلة الإستبانة المتعلقة باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة و تقييم الأداء كان 0.676 وهذا يدل على أنه يوجد تجانس بين الإجابات.

ثالثاً: الفرضية الفرعية الثالثة: لا تستخدم الشركات الصناعية في الجزائر أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في مجال إتخاذ القرارات ؟

الجدول رقم 28 نتائج اختبار (t) لمدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال إتخاذ القرارات.

رقم الفقرة	الفقرة	قيمة t المحسوبة	المتوسط الحسابي	مستوى الدلالة
C ₁	أسلوب التحليل التفاضلي.	-0.112	2.99	0.911
C ₂	طريقة التسعير على أساس التكاليف الكلية .	-4.194	2.31	0.000
C ₃	طريقة التسعير على التكلفة المتغيرة .	-4.223	2.30	0.000

0.000	2.30	4.255-	اعتماد على عائد الإستثمار عند التسعير .	C ₄
0.343	2.89	0.956-	طريقة أسعار التحويل حسب السوق .	C ₅
0.000	2.23	4.808-	طريقة أسعار التحويل حسب التفاوض .	C ₆
0.000	3.81	11.908	طريقة أسعار التحويل حسب التكلفة .	C ₇
0.050	2.79	1.994-	طريقة أسعار التحويل محددة من الإدارة .	C ₈
0.301	2.89	1.042-	لمجموع الفقرات (3)	

المصدر: إعداد الباحث اعتماد على برنامج spss17

يتبين من الجدول السابق عدم وجود دلالة إحصائية للمتوسط الحسابي لاستخدام الشركات الصناعية أساليب المحاسبة الإدارية كأداة لاتخاذ القرارات ككل و البالغ قيمته 2.89 و هو أقل من الوسط الفرضي 3، حيث بلغت قيمة $t = -1.042$ وبدلالة إحصائية 0.301 وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية $\alpha = 0.05$ والتي تساوي 1.684، وبذلك يتم قبول الفرضية الصفرية و التي تنص على " لا يتم استخدام أساليب المحاسبة الإدارية كأداة لاتخاذ القرارات لدى الشركات الصناعية"، ورفض الفرضية البديلة و التي تنص على " يتم استخدام أساليب المحاسبة الإدارية كأداة لاتخاذ القرارات لدى الشركات الصناعية". وبينت الدراسة أن الانحراف المعياري للإجابات عن أسئلة الإستبانة المتعلقة باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجال اتخاذ القرارات كان 0.918 وهذا يدل على أنه لا يوجد تجانس بين الإجابات.

المطلب الثاني: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية وفرضيتها الفرعية:

H₀: هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين العاملين في الدوائر المالية و المحاسبية فيما يتعلق باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية تعود لخصائص المستجيبين التالية: العمر، الدرجة العلمية، التخصص، عدد سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي، المشاركة في الدورات التكوينية في مجال المحاسبة الإدارية أو أية موضوع يرتبط بها؟

H₁: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين العاملين في الدوائر المالية و المحاسبية فيما يتعلق باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية تعود لخصائص المستجيبين التالية: العمر، الدرجة العلمية، التخصص، عدد سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي، المشاركة في الدورات التكوينية في مجال المحاسبة الإدارية أو أية موضوع يرتبط بها. و للتحقق من هذه الفرضية فقد تم استخدام تحليل التباين الأحادي (One-Way Anova) ، كما تم تقسيم هذه الفرضية إلى فرضيات فرعية التالية:

1. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين العاملين في الدوائر المالية و المحاسبية فيما يتعلق باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية تعود لعمر المستجيب.
2. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين العاملين في الدوائر المالية و المحاسبية فيما يتعلق باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية تعود للدرجة العلمية للمستجيب.

3. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين العاملين في الدوائر المالية و المحاسبية فيما يتعلق باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية تعود لتخصص المستجيب.

4. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين العاملين في الدوائر المالية و المحاسبية فيما يتعلق باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية تعود لعدد سنوات الخبرة في مجال العمل للمستجيب.

5. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين العاملين في الدوائر المالية و المحاسبية فيما يتعلق باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية تعود للمسمى الوظيفي للمستجيب.

6. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين العاملين في الدوائر المالية و المحاسبية فيما يتعلق باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية تعود للمشاركة في دورات تدريبية حول استخدام أساليب المحاسبة الإدارية أو أي موضوع يرتبط بها.

يبين الجدول التالي نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way Anova) لمعرفة ما إذا كانت هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة وخصائص المستجيبين من العاملين في الدوائر المالية و المحاسبية في الشركات الصناعية.

الجدول رقم 29 تحليل التباين الأحادي بين خصائص العاملين في الدوائر المالية و المحاسبية ولمدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في الشركات الصناعية.

مستوى الدلالة						الأسلوب
العمر	الدرجة العلمية	التخصص	سنوات الخبرة	المسمى الوظيفي	الدورات التكوينية	
0.496	0.704	0.238	0.578	0.302	0.749	إعداد موازنة مشتريات المواد للوزم
0.118	0.548	0.550	0.779	0.221	0.913	إعداد موازنة مبيعات المنتجات
0.356	*0.041	0.665	0.481	*0.015	0.436	إعداد موازنة العمل و الأجور .
0.116	0.070	0.452	0.386	0.045	0.496	إعداد موازنة المصاريف الإدارية.
0.590	0.633	0.643	0.788	0.269	0.554	إعداد الموازنة النقدية التقديرية.
0.673	0.829	0.809	0.819	0.701	0.331	إعداد قائمة الدخل التقديرية .
0.806	0.505	0.991	0.967	0.294	0.127	إعداد قائمة التدفقات النقدية التقديرية .
0.437	0.390	0.882	0.872	0.502	0.481	إعداد قائمة المركز المالي التقديرية .
0.756	0.490	0.753	0.558	0.524	0.396	إعداد الموازنات الرأس مالية .
0.616	0.505	0.777	0.453	0.509	0.325	طريقة أسلوب تحليل التعادل
0.845	0.887	0.522	0.694	0.865	0.739	طريقة رفع التشغيلي .
0.711	0.972	0.725	0.681	0.977	0.589	طريقة تحليل الحساسية .
0.203	0.096	0.877	0.632	0.102	0.839	طريقة البرمجة الخطية .

0.788	0.850	0.566	0.499	0.868	0.521	نظام التكاليف البني على الأنشطة .
0.594	0.987	0.791	0.551	0.980	0.690	طريقة التسعير على أساس التكلفة المتغيرة.
0.170	0.109	0.259	0.782	0.138	*0.001	أساليب محاسبة المسؤولية .
0.276	0.194	0.591	0.703	0.477	0.955	أسلوب اللامركزية وتفويض الصلاحيات.
1.000	*0.013	*0.011	0.094	*0.012	0.390	التكاليف المعيارية .
0.263	0.534	0.403	0.835	0.381	0.586	تحليل الانحرافات .
0.444	*0.012	0.212	0.371	0.596	0.149	تقارير الأداء .
0.566	0.721	0.490	0.081	0.542	0.060	أساليب التحليل المالي المختلفة .
0.620	0.280	0.780	0.881	0.412	0.051	مقارنة نتائج أعمالها مع نتائج أعمالها للسنة السابقة.
0.683	0.902	0.774	0.610	0.994	0.693	مقارنة نتائج الأقسام مع بعضها.
0.687	0.857	*0.050	0.203	0.733	0.675	مقارنة أداؤها بأعلى أداء تحققه الشركات الأخرى.
0.143	0.869	0.136	0.635	0.554	0.378	نظام إدارة الجودة الشاملة .
0.359	0.563	0.715	0.866	0.640	0.324	مبدأ الإدارة بالاستثناء .
0.591	0.113	0.585	0.619	0.124	0.478	نموذج بطاقة الأداء المتوازن.
0.576	0.510	0.336	0.388	0.756	0.979	أسلوب التحليل التفاضلي.
0.743	0.666	0.428	0.788	0.510	0.825	طريقة التسعير على أساس التكاليف الكلية
0.344	0.218	0.754	0.780	0.220	0.512	طريقة التسعير على التكاليف المتغيرة .
0.704	0.421	0.923	0.843	0.626	0.630	اعتماد على عائد الإستثمار عند التسعير.
0.389	0.351	0.348	0.368	0.230	0.427	طريقة أسعار التحويل حسب السوق .
0.911	0.958	0.793	0.310	0.887	0.794	طريقة أسعار التحويل حسب التفاوض .
0.294	0.341	0.083	0.463	0.865	0.801	طريقة أسعار التحويل حسب التكلفة .
0.210	0.118	0.588	0.918	0.053	0.333	طريقة أسعار التحويل محددة من الإدارة .
0.058	*0.021	0.918	0.774	0.174	0.974	المجموع

*توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\geq 5\%$

المصدر: إعداد الباحث اعتماد على برنامج spss17

بناء على قاعدة القرار الخاصة باختبار تحليل التباين الأحادي، يتبين من الجدول السابق ما يلي:

1. من خلال تحليل التباين أحادي الاتجاه بين عمر المستجيب و مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية تبين عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (5%)، باستثناء أساليب محاسبة المسؤولية، لذلك تقبل الفرضية الصفرية الخاصة بهذا المتغير وترفض الفرضية البديلة.
2. من خلال تحليل التباين أحادي الاتجاه بين الدرجة العلمية المستجيب و مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية تبين عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى

الدلالة (5%)، باستثناء إعداد موازنة العمل و الأجور، أسلوب التكاليف المعيارية، لذلك تقبل الفرضية الصفرية الخاصة بهذا المتغير وترفض الفرضية البديلة.

3. من خلال تحليل التباين أحادي الاتجاه بين تخصص المستجيب و مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية تبين عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (5%)، بدون استثناءات، لذلك تقبل الفرضية الصفرية الخاصة بهذا المتغير وترفض الفرضية البديلة.

4. من خلال تحليل التباين أحادي الاتجاه بين سنوات الخبرة للمستجيب و مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية تبين عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (5%)، باستثناء أسلوب التكاليف المعيارية، ومقارنة أداؤها بأعلى أداء تحققه الشركات الأخرى. لذلك تقبل الفرضية الصفرية الخاصة بهذا المتغير وترفض الفرضية البديلة.

5. من خلال تحليل التباين أحادي الاتجاه بين المسمى الوظيفي للمستجيب و مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية تبين وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (5%)، لذلك ترفض الفرضية الصفرية الخاصة بهذا المتغير وتقبل الفرضية البديلة.

6. من خلال تحليل التباين أحادي الاتجاه بين الدورات التكوينية للمستجيب و مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية تبين عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (5%)، لذلك تقبل الفرضية الصفرية الخاصة بهذا المتغير وترفض الفرضية البديلة وبدون استثناءات.

المطلب الثالث: اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة:

H₀: لا توجد مزايا من استخدام الشركات الصناعية لأساليب المحاسبة الإدارية ؟

H₁: توجد مزايا من استخدام الشركات الصناعية لأساليب المحاسبة الإدارية .

الجدول رقم 30 نتائج اختبار (t) لمزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية .

رقم الفقرة	الفقرة	قيمة (t) المحسوبة	المتوسط الحسابي	مستوى الدلالة
D ₁	تساهم في زيادة ربحية الشركة.	2.800	3.14	0.007
D ₂	تساعد في عملية التخطيط.	11.609	3.71	0.000
D ₃	تساعد في عملية الرقابة .	2.635	3.11	0.010
D ₄	تساعد في عملية تقييم الأداء .	11.730	3.74	0.000
D ₅	تساعد في عملية اتخاذ القرارات .	4.583	3.30	0.000
D ₆	تؤدي إلى تطوير أساليب العمل .	10.679	3.74	0.000
D ₇	تؤدي إلى تطوير خبرات الموظفين .	3.778	3.17	0.000
D ₈	تعمل على ضبط التكاليف وتخفيضها.	11.998	4.30	0.000
D ₉	تعمل على تحسين الأداء والجودة .	4.029	3.29	0.000
D ₁₀	تساهم في زيادة القوة التنافسية للشركة .	10.515	4.17	0.000
D ₁₁	تساعد في تلبية احتياجات العملاء .	1.922	3.11	0.059
	لمجموع الفقرات	2.923	3.13	0.005

المصدر: إعداد الباحث اعتماد على برنامج spss17

يتبين من الجدول السابق وجود دلالة إحصائية للمتوسط الحسابي لمزايا استخدام الشركات الصناعية أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة كأداة للتخطيط ، الرقابة و تقييم الأداء واتخاذ القرارات ككل و البالغ قيمته 3.13 و هو أكبر من الوسط الفرضي 3، حيث بلغت قيمة (t) = 2.923 وبدلالة إحصائية 0.005 وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية $\alpha = 0.05$ والتي تساوي 1.684، وبذلك يتم رفض الفرضية الصفرية و التي تنص على " لا توجد مزايا من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية كأداة للتخطيط، الرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات لدى الشركات الصناعية"، وقبول الفرضية البديلة و التي تنص على " توجد مزايا من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية كأداة للتخطيط ، الرقابة وتقييم الأداء و اتخاذ القرارات لدى الشركات الصناعية". وبينت الدراسة أن الانحراف المعياري للإجابات عن أسئلة الإستبانة المتعلقة بمزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية كان 0.368 وهذا يدل على أنه يوجد تجانس بين الإجابات، مع عدم وجود استثناء لأي من المزايا مما يعني أن أفراد عينة الدراسة لديهم إدراك كبير جدا لأهمية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية .

المطلب الرابع: اختبار الفرضية الرئيسية الرابعة:

H₀: لا توجد أسباب أو معوقات تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في الشركات الصناعية؟

H₁: توجد أسباب أو معوقات تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في الشركات الصناعية.

الجدول رقم 31 نتائج اختبار (t) لمعوقات استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية.

رقم الفقرة	الفقرة	قيمة (t) المحسوبة	المتوسط الحسابي	مستوى الدلالة
E ₁	عدم الإدراك لأثار أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات التخطيط والرقابة المالية	-6.436	2.09	0.007
E ₂	ارتفاع تكاليف استخدام هذه الأساليب من حيث الوقت والجهد .	11.375	4.23	0.000
E ₃	عدم توفر برنامج حاسوبية جاهزة تساعد في هذا المجال .	-3.827	2.64	0.010
E ₄	صعوبة وتعقيد الأساليب المذكورة.	-5.595	2.17	0.000
E ₅	عدم وجود أنظمة وتعليمات ملزمة للاستخدام .	10.025	4.17	0.000
E ₆	مقاومة الإدارة التغيير .	10.766	4.19	0.000
E ₇	قناعة ورضا الإدارة بالأساليب المستخدمة حاليا ..	12.276	3.79	0.000
E ₈	عدم توفر الكوادر الفنية المهلة علميا وعمليا .	-2.988	2.70	0.004
E ₉	شعور الإدارة بعدم الحاجة لاستخدام هذه الأساليب .	-4.288	2.30	0.000
E ₁₀	غياب المنافسة التي تشجع على استخدام أساليب أحدث من الأساليب الموجودة	12.445	4.30	0.000
E ₁₁	عدم توفر الدورات التدريبية التي تركز على أساليب المحاسبة الإدارية .	-5.260	2.21	0.000
E ₁₂	عدم توفر الخبرة الكافية بأساليب المحاسبة الإدارية .	-2.366	2.76	0.021
E ₁₃	الخوف من الفشل في حالة تطبيقها .	9.868	3.74	0.000
E ₁₄	عدم الاهتمام بتقييم كفاءة النظم المالية و الإدارية .	-2.769	2.70	0.007
E ₁₅	غياب إستراتيجية التخطيط واتخاذ القرارات .	-4.514	2.27	0.000
	لمجموع الفقرات	-5.518	2.18	0.000

المصدر: إعداد الباحث اعتماد على برنامج spss17

يتبين من الجدول السابق عدم وجود دلالة إحصائية للمتوسط الحسابي لمعوقات استخدام الشركات الصناعية لأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة كأداة للتخطيط ، الرقابة و تقييم الأداء واتخاذ القرارات ككل و البالغ قيمته 2.18 و هو أقل من الوسط الفرضي 3، حيث بلغت قيمة (t) = -5.518 وبدلالة إحصائية 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية $\alpha = 0.05$ والتي تساوي 1.684، وبذلك يتم قبول الفرضية الصفرية و التي تنص على " لا توجد معوقات تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية كأداة للتخطيط، الرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات لدى الشركات الصناعية"، ورفض الفرضية البديلة و التي تنص على " توجد معوقات تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية كأداة للتخطيط ، الرقابة وتقييم الأداء و اتخاذ القرارات لدى الشركات الصناعية". وبينت الدراسة أن الانحراف المعياري للإجابات عن أسئلة الإستبانة المتعلقة بالمعوقات التي تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية كان 1.245 وهذا يدل على أنه يوجد تجانس بين الإجابات.

المبحث الرابع: مناقشة النتائج و التوصيات:

نتناول في هذا المبحث مناقشة النتائج المتوصل إليها بعد الاختبارات:

المطلب الأول: مناقشة نتائج :

1/ ملخص نتائج تحليل عينة الدراسة:

لقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية، و المزايا التي يمكن أن تحققها استخدام هذه الأساليب، و المعوقات التي تحول دون استخدام هذه الأساليب، وقد توصلت الدراسة الميدانية إلى النتائج التالية بناء على تحليل البيانات، واختبار فرضيات الدراسة.

1. بلغ متوسط استخدام الشركات الصناعية لأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة 53% وتعتبر درجة الاستخدام قليلة.

2. أكثر الأساليب استخداما في مجال التخطيط هي: إعداد موازنة مشتريات المواد واللوازم للفترة المقبلة، وموازنة مبيعات المنتجات للفترة المقبلة ودرجة استخدام كبيرة جدا في الشركات الصناعية. يليها إعداد موازنة العمل والأجور لتحديد تكلفة ما سيدفعه للعاملين ودرجة استخدام كبيرة.

3. استخدام لأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في مجال الرقابة وتقييم الأداء في الشركات الصناعية بدرجة الاستخدام متوسطة. وأكثر الأساليب استخداما أسلوب نظام إدارة الجودة الشاملة الذي يعتمد على تقديم الخدمة بأقل تكلفة وأقصى جودة بدرجة أهمية كبيرة جدا حيث بلغ الوسط الحسابي لها 4.31، يليها استخدام أسلوب تحليل الانحرافات الذي يمثل الفرق بين الأداء الفعلي والأداء المخطط له بدرجة أهمية كبيرة، وبوسط حسابي 4.41 .

4. استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في مجال إتخاذ القرارات بشكل عام في الشركات الصناعية بدرجة استخدام متوسطة بوسط حسابي 2.89. وأكثر الأساليب استخداما أسلوب أسعار التكلفة لتحديد المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية ودرجة استخدام كبيرة وبوسط حسابي 3.81

5. أكثر الأساليب المحاسبة الإدارية في المجالات المختلفة (تخطيط، رقابة، إتخاذ القرارات) قليلة الاستخدام في الشركات الصناعية .

6. هناك تقارب بين الشركات الصناعية في مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المجالات المختلفة حيث بلغ الانحراف المعياري 0.579.

7. هناك مزايا يمكن تحقيقها الشركات الصناعية في حال استخدامها لأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة.

8. درجة أهمية مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في الشركات الصناعية متوسطة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.13.

9. هناك توافق كبير بين المستجيبين في مدى أهمية هذه المزايا مجتمعة، حيث بلغ الانحراف المعياري 0.368، كما أن هناك توافقا بينهم في مدى أهمية جميع المزايا .

10. أكثر المزايا أهمية أنها تعمل على ضبط التكاليف وتخفيضها بوسط حسابي 4.30 ، وبدرجة أهمية عالية، يليها أنها تساهم في زيادة القوة التنافسية للشركة بمتوسط حسابي 4.17، وبدرجة أهمية مهمة.
11. المزايا الأقل أهمية حسب أفراد عينة الدراسة متمثلة في: تساعد في عملية اتخاذ القرارات بوسط حسابي 3.30 ، ثم أنها تعمل على تحسين الأداء والجودة بوسط حسابي 3.29 ، يليها أنها تؤدي إلى تطوير خبرات الموظفين بوسط حسابي 3.17، يليها أنها تساهم في زيادة ربحية الشركة بوسط حسابي 3.14، ثم أنها تساعد في عملية الرقابة ، تساعد في تلبية احتياجات العملاء بوسط حسابي 3.11 على التوالي وبدرجة أهمية متوسطة.
12. درجة أهمية المعوقات التي تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في الشركات الصناعية تعتبر قليلة.
13. هناك توافق كبير بين المستجيبين في مدى أهمية هذه المزايا مجتمعة، حيث بلغ الانحراف المعياري 1.245، كما أن هناك توافقا بينهم في مدى أهمية جميع المعوقات .
14. غياب المنافسة التي تشجع على استخدام أساليب أحدث من الأساليب الموجودة هي أكثر الأسباب التي تحول دون تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية حسب أفراد عينة الدراسة بدرجة أهمية عالية وبمتوسط حسابي 4.30، يليها ارتفاع تكاليف استخدام هذه الأساليب من حيث الوقت والجهد، بوسط حسابي 4.23، ثم مقاومة الإدارة للتغيير بوسط حسابي 4.19، ثم عدم وجود أنظمة وتعليمات ملزمة للاستخدام بوسط حسابي موزون 4.17 ، وبدرجة أهمية مهمة.
15. توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات الصناعية في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية تعود إلى خصائص المستجيبين التالية: وهي المسمى (المركز) الوظيفي.
16. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات الصناعية في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية تعود إلى خصائص المستجيبين التالية وهي العمر، الدرجة العلمية، التخصص، عدد سنوات الخبرة، ومشاركة المستجيب في الدورات التكوينية في مجال أساليب المحاسبة الإدارية.

2/ ملخص نتائج اختبار الفرضيات:

الجدول التالي يلخص نتائج اختبار فرضيات الدراسة:

الجدول رقم (32) ملخص نتائج اختبار فرضيات الدراسة

نتائج الاختبار	الفرضيات
قبول الفرضية البديلة	الفرضية الرئيسية الأولى: H ₀ : لا تستخدم الشركات الصناعية في الجزائر أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في مجالات التخطيط، الرقابة، واتخاذ القرارات . H ₁ : تستخدم الشركات الصناعية في الجزائر أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في مجالات التخطيط، الرقابة، واتخاذ القرارات .
قبول الفرضية البديلة	الفرضية الفرعية الأولى من الرئيسية الأولى: H ₀₁ : لا تستخدم الشركات الصناعية في الجزائر أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في مجال التخطيط .
قبول الفرضية البديلة	الفرضية الفرعية الثانية من الرئيسية الأولى: H ₀₁ : لا تستخدم الشركات الصناعية في الجزائر أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في مجال الرقابة و تقييم الأداء .
قبول فرضية العدم	الفرضية الفرعية الثالثة من الرئيسية الأولى: H ₀₁ : لا تستخدم الشركات الصناعية في الجزائر أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في مجال إتخاذ القرارات.
قبول فرضية العدم	الفرضية الفرعية الأولى من الرئيسية الثانية: H ₀₁ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين العاملين في الدوائر المالية و المحاسبية فيما يتعلق باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية تعود لعمر المستجيب.
قبول فرضية العدم	الفرضية الفرعية الثانية من الرئيسية الثانية: H ₀₂ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين العاملين في الدوائر المالية و المحاسبية فيما يتعلق باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية تعود للدرجة العلمية للمستجيب.
قبول فرضية العدم	الفرضية الفرعية الثالثة من الرئيسية الثانية: H ₀₃ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين العاملين في الدوائر المالية و المحاسبية فيما يتعلق باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية تعود لتخصص المستجيب.
قبول فرضية العدم	الفرضية الفرعية الرابعة من الرئيسية الثانية: H ₀₄ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين العاملين في الدوائر المالية و المحاسبية فيما يتعلق باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية تعود لعدد سنوات الخبرة في مجال العمل للمستجيب.
قبول الفرضية البديلة	الفرضية الفرعية الخامسة من الرئيسية الثانية: H ₀₅ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين العاملين في الدوائر المالية و المحاسبية فيما يتعلق باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية تعود للمسمى الوظيفي للمستجيب.
قبول فرضية العدم	الفرضية الفرعية السادسة من الرئيسية الثانية: H ₀₆ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين العاملين في الدوائر المالية و المحاسبية فيما يتعلق باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية تعود للمشاركة في دورات تدريبية حول استخدام أساليب المحاسبة الإدارية أو أي

	موضوع يرتبط بها.
قبول الفرضية البديلة	الفرضية الرئيسية الثالثة: H ₀ : لا توجد مزايا من استخدام الشركات الصناعية لأساليب المحاسبة الإدارية. H ₁ : توجد مزايا من استخدام الشركات الصناعية لأساليب المحاسبة الإدارية.
قبول فرضية العدم	الفرضية الرئيسية الرابعة: H ₀ : لا توجد أسباب أو معوقات تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في الشركات الصناعية. H ₁ : توجد أسباب أو معوقات تحول دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في الشركات الصناعية.

المصدر: إعداد الباحث

المطلب الثاني: توصيات الدراسة:

في ضوء ما تقدم من نتائج و استنتاجات يمكن تقديم مجموعة من المقترحات و التوصيات التي يمكن أن تساهم في إمكانية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة و مواكبة بيئة التصنيع الحديثة في الشركات الصناعية قيد الدراسة نوجزها في الآتي:

1- زيادة اهتمام الشركات بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة ، وتحفيز الشركات على تطوير أساليب المحاسبة الإدارية المتعلقة بالتخطيط والرقابة المالية من خلال إشراك الأفراد بها ليؤدي إلى رفع كفاءتهم في أداء العمل وتحسينه ، وتهيئة المناخ التنظيمي المناسب لتطبيقها وتنمية معرفة ومهارات وقدرات الأفراد القائمين على تنفيذ هذه الأساليب.

2- التوسع في استخدام الشركات الصناعية لأساليب المحاسبة الإدارية وفقا للأساليب العلمية الصحيحة لأهميتها في توفير المعلومات اللازمة للعمليات الإدارية كافة ، لأن نجاح أي منظمة مقترن بنجاح نظام معلومات المحاسبة الإدارية.

3- ضرورة وضع التعليمات الملزمة من قبل الجهات الحكومية المسئولة لاستخدام بعض أساليب المحاسبة الإدارية اللازمة للتطوير والتحديث.

4- توفير الكفاءات المؤهلة علميا وعمليا لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية .

5- العمل على توفير وتطوير برامج حاسوبية جاهزة تساعد في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية .

6- توعية الموظفين بأهمية مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية من خلال برامج تدريبية لرفع الأداء وكذلك معالجة المعوقات والأسباب التي تحول دون تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية .

7- ضرورة مراعاة الفروق الفردية بين الأفراد سواء من حيث العمر أو المؤهل العلمي أو سنوات الخبرة مع محاولة استقطاب الكفاءات المؤهلة.

8- تنمية الوعي لدى المسؤولين والموظفين في شركات الصناعية بأهمية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة الأمر الذي سيؤدي إلى زيادة كافية شركات الصناعية الجزائرية وزيادة القدرة التنافسية لها.

- 9- أن تقوم الإدارات بتعيين الموظفين المؤهلين علميا وعمليا لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة.
- 10- أن تقوم الجهات المسؤولة عن وضع عن وضع الأنظمة والقوانين والتعليمات للشركات الصناعية الجزائرية بالزامها باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة.
- 11- أن تقوم الإدارات بتوفير البرامج الحاسوبية المتعلقة باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية لدى الشركات الصناعية.
- 12- العمل على إجراء دراسات أخرى في مجال استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة المتعلقة بأنظمة الحواسيب المتطورة .
- 13- إنشاء أقسام محاسبة إدارية مجهزة بأجهزة حواسيب حديثة وبرامج ومتطورة ، للوصول إلى الأهداف المراد الوصول إليها من خلال الدراسات المختلفة .
- 14- ضرورة إجراء دراسات أخرى مماثلة لتشمل الشركات الأخرى التي تخدمها المحاسبة الإدارية كالشركات التجارية والخدمية الأخرى والبنوك والجامعات والمعاهد ، وتغطية الأساليب الأخرى في مجال تقييم الأداء واتخاذ القرارات.
- 15- ضرورة التعاون الجاد بين الشركات الصناعية الجزائرية والجامعات من خلال المشاركة في عقود أو مؤتمرات في مجال تعزيز فعالية تطبيقات باستضافة متخصصين في مجال المحاسبة الإدارية.

خلاصة الفصل الثالث:

تناولنا في هذا الفصل الجانب التطبيقي لهذه الدراسة للوقوف على واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية لما لها من مزايا عديدة للشركات الصناعية في مجالات التخطيط، الرقابة وتقييم الأداء، واتخاذ القرارات. من حيث الجوانب الداخلية و التي اقترحت كمتطلبات في نموذج الدراسة، و الجوانب الخارجية المتمثلة في النتائج و ذلك في عينة من الشركات الصناعية الناشطة ببعض الولايات الواقعة بالشرق الجزائري بالاعتماد على أسلوب الاستثمار بعدة محاور لتحليل نتائجها، و الوقوف على بعض الجوانب التي تم تناولها في الفصول النظرية، لقياس الاتجاهات و الحصول على الإجابات، كما تم اعتماد أسلوب المقابلة التي تمت مع بعض الإطارات.

لقد أظهرت نتائج الاختبارات وجود اهتمام بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة حسب نموذج الدراسة المقترح لدى الشركات المبحوثة و المكونة لعينة الدراسة بدرجات متفاوتة مع ملاحظة البطء في مواكبة المستجدات في بيئة التصنيع الحديثة باعتبارها مقاربات متقدمة في بيئة الأعمال، حيث لمسنا غموضا من حيث المفهوم لهذه الأساليب و وطرق و كفاءات تطبيقها في معظم الشركات.

الخاتمة:

يتميز العصر الحالي بأنه عصر العولمة وافتتاح الأسواق العالمية على بعضها بعضاً، وحرية التجارة الدولية، كما أنه عصر التطور الهائل في تكنولوجيا الإنتاج والمعلومات وانتشار ما يسمى البيئة الصناعية الحديثة. حيث ظهر في عالم الإنتاج تقنيات حديثة وتطورات جذرية إذ انتشر استخدامها ومنها: نظم التصنيع المرنة، ونظم التصنيع المتكاملة مع الحاسب الآلي، ونظام الإنتاج في الوقت المناسب، ونظام إدارة الجودة الشاملة، وقد أدت هذه التطورات إلى وجود فجوة بين أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية وبيئة تطبيقها مما استوجب ضرورة تطوير أدوات وأساليب المحاسبة الإدارية حتى تتلائم مع ظروف بيئية وتقنيات الإنتاج الحديثة.

لقد حاولنا من خلال هذه الأطروحة في جانبها النظري تناول المفاهيم العامة التي تقوم عليها المحاسبة الإدارية وكذلك أهم الأدوات و الأساليب المستخدمة في شتى المجالات الإدارية كالتخطيط و الرقابة و تقييم الأداء من جهة ومجال إتخاذ القرارات من جهة أخرى، ذلك لأن ظهور أساليب المحاسبة الإدارية قد جاء مواكباً للتطورات في بيئة الأعمال الحديثة ، و التي بدورها أدت إلى زيادة اهتمام الإدارة والتركيز على مفاهيم المرتبطة بالمحاسبة الإدارية من أجل مواكبة بيئة التصنيع الحديثة و خلق مزايا تنافسية تساعد في التفوق و التميز. كون أن المحاسبة الإدارية بأساليبها المختلفة تمثل الركيزة الداعمة لإدارة المنظمة في ضبط وإدارة التكاليف، باعتبارها تمثل نظام معلومات يختص بإنتاج المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية اللازمة لصنع القرارات، وذلك من خلال معالجة وتحليل البيانات والمعلومات باستخدام المقاييس المحاسبية والأساليب الكمية الملائمة لسياق القرار، ثم التقرير عن نتائج هذه المعالجات والتحليلات بمعلومات نافعة يتم تقديمها لمتخذي القرارات سواء داخل أو خارج المنظمة.

سمحت لنا الدراسة الميدانية التي تمت على عينة من الشركات الصناعية بالشرق الجزائري حول موضوع أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية و التطبيق بالوقوف على الواقع التطبيقي لهذه الأساليب في ظل مستجدات بيئة الأعمال الحديثة وقد تم التركيز بصفة أساسية على هذه الأساليب باعتبارها الأدوات التي تساعد إدارة الشركة في أداء وظائفها الأساسية والمتمثلة في التخطيط و الرقابة واتخاذ القرارات المناسبة. و تشخيص المزايا المحصل عليها من التطبيق من جهة، و معرفة المعوقات والأسباب التي تحول دون التطبيق لها من جهة أخرى.

وقد توصلنا إلى أن من أكبر المشكلات التي تواجه الكثير من الشركات الصناعية محل الدراسة، وتؤدي في الغالب إلى فشلها وتعثرها في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، هي مشكلة عدم الاهتمام بأساليب ونظم المحاسبة الإدارية وخصوصاً الأساليب الحديثة منها وأن الكثير من مسؤوليها لا يعطونها الاهتمام اللازم، وذلك لأسباب عديدة، قد ترجع إلى عدم كفاءة وفعالية الإدارة، أو نقص القدرات والمهارات الإدارية والمحاسبية، أو عدم الوعي بأهميتها ودورها الهام في الرقابة وترشيد القرارات الإدارية.

ويمكننا الإجابة على إشكالية بحثنا حول الواقع التطبيقي لأساليب المحاسبة الإدارية في ظل مستجدات بيئة الأعمال الحديثة. بعد النتائج المتوصل إليها في الجانب الميداني التي أثبتت بأن كثيراً من أساليب المحاسبة الإدارية كأدوات للتخطيط والرقابة الإدارية واتخاذ القرارات لا تستخدم في التطبيق العملي، خاصة وأن القليل من تلك الأساليب يرجع استخدامها أساساً إلى تأثير المتغيرات الديمغرافية، حيث أثبتنا وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات

الصناعية في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية تعود إلى خصائص المستجيبين المسمى (المركز) الوظيفي. كما بين الواقع العملي أيضاً أن الأنظمة المحاسبية لا ينظر إليها كمجالات ذات أولوية فيما يتعلق بتطوير الأنشطة والأنظمة في المنشآت، وقد يقتصر التطوير -أحياناً- على قيام بعض المنشآت بإدخال تحسينات على الأنظمة التقليدية في رقابة التكاليف وقياس الأداء، بالإضافة إلى عدم الاهتمام بالأسس العلمية في إعداد الموازنات التخطيطية وتحليل الانحرافات. حيث بينت النتائج هناك بعض أساليب المحاسبة وأن كانت مستخدمة (كما هو الحال بالنسبة للموازنات) لا يتم تطبيقها وفقاً لأسس علمية مدروسة وإنما يتم بموجب قوانين أو تعليمات صادرة عن مستويات إدارية عليا، كما أن هناك استخدام لأساليب أخرى (التكاليف المعيارية، الأساليب الكمية) هي دون المستوى بكثير بسبب عدم أدراك أفراد العينة لمتطلبات تطبيق هذه الأساليب. كما بينت الدراسة أيضاً من المعوقات الهامة التي تحول دون تطبيق هذه الأساليب، شعور الإدارة بعدم الحاجة لتطبيقها، وقد يعزى ذلك إلى أن القائمين على الإدارة العليا للشركات هم غالباً من حملة شهادات غير المالية و المحاسبة، الذين لم يتعرفوا على أساليب المحاسبة الإدارية، وبالتالي من البديهي أن لا يكون لديهم معرفة وإدراك لما يمكن أن تحققه لهم هذه الأساليب من مزايا، وأنها بما تقدمه لهم من معلومات يمكن أن تساعدهم في عمليات التخطيط، الرقابة، تقييم الأداء، واتخاذ القرارات.

وفي ختام هذه الدراسة يمكن للباحث الإشارة إلى بعض النقاط التي قد تؤدي إلى صياغة إشكاليات لمسارات بحثية أخرى خاصة في الجزء الميداني المتعلق بالشركات الصناعية قيد الدراسة التي نوردتها فيما يلي:

- مدى توافر مقومات تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في القطاع الصناعي في الجزائر.
- مدى فاعلية أدوات المحاسبة الإدارية في عمليتي التخطيط والرقابة في الشركات الصناعية في الجزائر.
- توفير البيئة التكنولوجية الحديثة لإمكانية ربط أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بنظم محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الجزائرية.
- إجراء دراسات أخرى من قبل باحثين آخرين حول سبل تعزيز استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في القطاعات الاقتصادية المختلفة من أجل مواجهة التغييرات المتسارعة في البيئة الاقتصادية وتحقيق الميزة التنافسية في ظل تحديات العولمة.

الملحق رقم (01): الشركات الصناعية المشاركة في عينة الدراسة حسب نوع النشاط الممارس:

الرقم	إسم الشركة (المؤسسة)	قطاع النشاط
01	المؤسسة الوطنية للدهن ENAP، وحدة سوق أهراس	صناعي: إنتاج الدهن و مشتقاته
02	زجاج الشرق، سوق أهراس	صناعي: منتجات زجاجية منزلية
03	المطاحن الكبرى بلغيث، مداوروش، سوق أهراس	غذائي: إنتاج الدقيق
04	المؤسسة الوطنية للنسيج LAZA، سوق أهراس	صناعي: نسيج و ألبسة
05	ملبنة حمادة، سوق أهراس	غذائي: الحليب المبستر
06	مصنع الأجر، الزعرورية، سوق أهراس	إنتاجي: الأجر الأحمر
07	مؤسسة منصوري، سدراتة، سوق أهراس	صناعي: الورق و الكرايس
08	مؤسسة القلم، سوق أهراس	صناعي: الورق و المستلزمات المكتبية
09	أنتريكو ماطي، تبسة	المحروقات: أنابيب الغاز
10	شركة الأسمنت، الماء لبيض تبسة	صناعي الإسمنت
11	مؤسسة الفوسفات، ونزة، تبسة	صناعي: إنتاج الفوسفات
12	المؤسسة الوطنية للصناعة الميكانيكية و الأدوات القاطعة العادية و النوعية FAMOS، تبسة	صناعي: الآلات الحديدية
13	أرسلور ميتال، تبسة	صناعي: الحديد و الصلب
14	مؤسسة أنفراراي INFRARAIL، عنابة	صناعي: منشآت السكة الحديدية
15	مجمع صيدال، فرمال، وحدة عنابة	صناعي، الدواء
16	فريتال، عنابة	صناعي كيميائي: إنتاج الأسمدة الفلاحية
17	المؤسسة الوطنية للحديد و الفسفات FERPHOS	صناعي: الحديد و الفسفات
18	ملبنة الإيدوغ، عنابة	غذائي: الحليب المبستر
19	أرسلور ميتال (مركب الحجار) عنابة	صناعي: الحديد والصلب
20	المؤسسة العمومية للدرجات و الدرجات النارية والتطبيقات سيكما، قالمة	صناعي: صناعة الدرجات الهوائية و النارية
21	مجمع عمر بن عمر، قالمة	غذائي: إنتاج الدقيق، العجائن والمصبرات
22	مصنع تكرير السكر، قالمة	غذائي: إنتاج السكر
23	مصنع تحويل الخشب الطارف	صناعي: صناعة الخشب بأنواعه
24	مصنع تحويل الطماطم الصناعية، شبيطة مختار	صناعي: إنتاج الطماطم المصبرة
25	مصنع صناعة الدواء، بن مهدي الطارف	صناعي: صناعة صيدلانية
26	الجزائرية للتجهيزات، الآلات و الأدوات	صناعي: المخارط، أدوات التكسير،

المناشيرالمكانكية، الأقفال، رؤوس النقر	ALEMO الخروب قسنطينية	
صناعة كيميائية: صناعة الزجاج بأنواعه	وحدة زجاج سيليس الدولية	27
صناعية: صناعة الأنسولين والأدوية	وحدة صيدال لإنتاج المواد الصيدلانية (بالما)	28

الملحق رقم (02): قائمة بأسماء الأساتذة المحكمين لاستمارة الدراسة:

الرقم	الاسم و اللقب	مؤسسة الانتساب
01	الأستاذ الدكتور: ربحان الشريف	جامعة باجي مختار عنابة
02	الدكتور: بوعزيز ناصر	جامعة 08 ماي 1945 قالمة
03	الدكتور: سالمى جمال	جامعة باجي مختار عنابة
04	الدكتور: بهلول نور الدين	جامعة محمد الشريف مساعديّة سوق أهراس

الملحق رقم (03) نموذج استمارة الدراسة:

حضرة المجيب المحترم

تحية طيبة وبعد ،،

يقوم الباحث بإجراء دراسة بعنوان " أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية و التطبيق - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في الجزائر - " وذلك للحصول على درجة دكتوراه علوم في المحاسبة .

نرجو من حضرتكم التكرم بالمساعدة في إتمام هذه الدراسة عن طريق الإجابة على الأسئلة التي تتضمنها الإستبانة المرفقة وذلك بكل دقة وموضوعية لما له من أهمية على صدق نتائج الدراسة. كما نؤكد لكم بأن جميع البيانات التي سيتم الحصول عليها سوف تعامل بسرية تامة وتستخدم لغايات البحث العلمي فقط . شاكري لكم حسن تعاونكم على إنجاز هذه الدراسة.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحث

القسم الأول: معلومات عامة:
الرجاء وضع إشارة (√) في المكان المناسب
1. العمر:

- أقل من 25 عام () - 25-35 عام () - 36-46 عام ()
- 47-57 عام () - 57 عام فأكثر ()

2. الدرجة العلمية :

- شهادة مهنية () - ثانوي () - ليسانس ()
- ماجستير () - دكتوراه ()

3. التخصص:

- محاسبة () - مالية () - إدارة أعمال ()
- تسويق () - غير ذلك ()

4. عدد سنوات الخبرة:

- أقل من 5 سنوات () - 5- أقل من 10 () - أكثر من 10 ()

5. المسمى الوظيفي :

- مدير مالي () - رئيس قسم المحاسبة () - محاسب ()
- مراجع داخلي () - أخرى ()

6. هل حصلت على أي دورات تدريبية حول استخدام أساليب المحاسبة الإدارية أو أي موضوع يرتبط بها?
نعم () ، لا () .

القسم الثاني: محاور الدراسة:

المحور الأول: درجة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية:

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

	السؤال	درجة الاستخدام			
		كبيرة جدا	كبيرة	متوسطة	قليلة
					عديمة الاستخدام
أولا	أساليب المحاسبة الإدارية في مجال التخطيط				
A1	تقوم شركتكم بإعداد موازنة مشتريات المواد اللوازم للفترة المقبلة				
A2	تقوم شركتكم بإعداد موازنة مبيعات المنتجات للفترة المقبلة.				
A3	تقوم شركتكم موازنة العمل و الأجور لتحديد تكلفة ما سيدفعه للعاملين.				
A4	تقوم شركتكم بإعداد موازنة المصاريف الإدارية.				
A5	تقوم شركتكم بإعداد الموازنة النقدية التقديرية للتنبؤ بالفائض أو العجز النقدي .				
A6	تقوم شركتكم بإعداد قائمة الدخل التقديرية للفترة المقبلة				
A7	تقوم شركتكم بإعداد قائمة التدفقات النقدية التقديرية للفترة المقبلة.				
A8	تقوم شركتكم بإعداد قائمة المركز المالي التقديرية للفترة المقبلة				
A9	تعتمد شركتكم على الموازنات الرأسمالية لاتخاذ قرارات الاستثمارات طويلة الأجل وطرق تمويلها.				
A10	تستخدم شركتكم طريقة أسلوب تحليل التعادل				
A11	طريقة رفع التشغيلي (القائمة على قسمة هامش المساهمة على صافي الربح).				
A12	تستخدم شركتكم طريقة تحليل الحساسية الذي يضمن دراسة التغيير الذي قد يطرأ على الحل الأمثل نتيجة تغير أحد أو بعض المعاملات التي استخدمت في تحديد الحل الأمثل.				
A13	تستخدم شركتكم طريقة البرمجة الخطية في تحديد أفضل البدائل المتوفرة في ضوء ندرة الموارد.				
A14	تستخدم شركتكم نظام التكاليف البني على الأنشطة في قياس تكاليف الأنشطة والخدمات والعمليات ومد استغلال الطاقة المتاحة.				
A15	تستخدم شركتكم عند تسعير المنتجات أو الخدمات على التكلفة المتغيرة.				
ثانيا	أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة وتقييم الأداء				
B1	تستخدم شركتكم أساليب محاسبة المسؤولية حيث يتم تقسيم الشركة إلى مراكز مسؤولية ممثلة بمراكز التكلفة ، ومراكز الإيرادات ، ومراكز الإستثمار.				

					تستخدم شركتكم أسلوب اللامركزية وتفويض الصلاحيات في الإدارة .	B ₂
					تستخدم شركتكم التكاليف المعيارية في ضبط و ترشيد مصاريف شركتكم ومقارنتها مع التكاليف الفعلية.	B ₃
					تستخدم شركتكم تحليل الانحرافات الذي يمثل الفرق بين الأداء الفعلي والأداء المخطط له..	B ₄
					تستخدم شركتكم تقارير الأداء في متابعة و رقابة عملية التنفيذ.	B ₅
					تستخدم شركتكم أسلوب التحليل المالي المختلفة في تحليل القوائم المالية.	B ₆
					تقارن شركتكم نتائج أعمالها للسنة الحالية مع نتائج أعمالها للسنة السابقة..	B ₇
					تعتمد شركتكم في حكمها على أداء الأقسام المختلفة على عمل مقارنة نتائج الأقسام مع بعضها.	B ₈
					تقارن شركتكم أداؤها بأعلى أداء تحققه الشركاء الأخرى.	B ₉
					تستخدم شركتكم نظام إدارة الجودة الشاملة الذي يعتمد على تقديم الخدمة بأقل تكلفة وأقصى جودة.	B ₁₀
					تستخدم شركتكم مبدأ الإدارة بالاستثناء التي يتم فيها لفت انتباه الإدارة على مواطن الضعف التي بحاجة للفحص فقط.	B ₁₁
					تستخدم شركتكم نموذج بطاقة الأداء المتوازن التي تستخدم المقاييس الكمية وغير الكمية في تقييم أدائها بناء على الأربعة التالية :وجهة نظر المستثمرين ، والزبائن ، والنمو و التعلم ، والتطوير الداخلي للعمليات.	B ₁₂
					ثالثا أساليب المحاسبة الإدارية في مجال إتخاذ القرارات	
					تستخدم شركتكم أسلوب التحليل التفاضلي الذي يقوم على مقارنة الإيرادات الإضافية مع التكاليف الإضافية الخاصة بكل بديل .	C ₁
					تعتمد شركتكم على التكاليف الكلية عند تسعير الخدمات التي تقدمها .	C ₂
					تعتمد شركتكم على التكاليف المتغيرة عند تسعير الخدمات التي تقدمها.	C ₃
					تعتمد شركتكم على عائد الإستثمار عند تسعير الخدمات التي تقدمها .	C ₄
					تستخدم أسعار السوق لتحديد أسعار المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية.	C ₅
					تستخدم أسعار التفاوض لتحديد أسعار المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية.	C ₆

					C7	تستخدم أسعار التكلفة لتحديد المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية.
					C8	تستخدم أسعار محددة من الإدارة لتحديد المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية.

المحور الثاني: مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية:

ما هي درجة أهمية ميزات استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في شركتكم ، وذلك بوضع إشارة (×) في المكان المناسب .

الرقم	المزايا	درجة الأهمية			
		عديمة الأهمية	قليلة الأهمية	متوسط الأهمية	عالية الأهمية
D1	تساهم في زيادة ربحية الشركة .				
D2	تساعد في عملية التخطيط .				
D3	تساعد في عملية الرقابة .				
D4	تساعد في عملية تقييم الأداء .				
D5	تساعد في عملية اتخاذ القرارات .				
D6	تؤدي إلى تطوير أساليب العمل .				
D7	تؤدي إلى تطوير خبرات الموظفين .				
D8	تعمل على ضبط التكاليف وتخفيضها .				
D9	تعمل على تحسين الأداء والجودة .				
D10	تساهم في زيادة القوة التنافسية للشركة .				
D11	تساعد في تلبية احتياجات العملاء .				

المحور الثالث: معوقات استخدام أساليب المحاسبة الإدارية:

ما هي درجة أهمية المعوقات أو الأسباب التي تعتقد لأنها تواجهكم فعليا فيما يتعلق بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في شركتكم ، وذلك بوضع إشارة (×) في مكان المناسب .

الرقم	الأسباب أو المعوقات	عالية الأهمية	مهمة	متوسط الأهمية	قليلة الأهمية	عديمة الأهمية
E ₁	عدم الإدراك لأثار أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات التخطيط والرقابة المالية .					
E ₂	ارتفاع تكاليف استخدام هذه الأساليب من حيث الوقت والجهد .					
E ₃	عدم توفر برنامج حاسوبية جاهزة تساعد في هذا المجال .					
E ₄	صعوبة وتعقيد الأساليب المذكورة.					
E ₅	عدم وجود أنظمة وتعليمات ملزمة للاستخدام .					
E ₆	مقاومة الإدارة للتغير .					
E ₇	قناعة ورضا الإدارة بالأساليب المستخدمة حاليا					
E ₈	عدم توفر الكوادر الفنية المهلة علميا وعمليا .					
E ₉	شعور الإدارة بعدم الحاجة لاستخدام هذه الأساليب .					
E ₁₀	غياب المنافسة التي تشجع على استخدام أساليب أحدث من الأساليب الموجودة					
E ₁₁	عدم توفر الدورات التدريبية التي تركز على أساليب المحاسبة الإدارية .					
E ₁₂	عدم توفر الخبرة الكافية بأساليب المحاسبة الإدارية .					
E ₁₃	الخوف من الفشل في حالة تطبيقها .					
E ₁₄	عدم الاهتمام بتقييم كفاءة النظم المالية و الإدارية					
E ₁₅	غياب إستراتيجية التخطيط واتخاذ القرارات .					

شكرا جزيلا على تعاونكم.

الملحق رقم (04) نتائج الاتساق الداخلي (مخرجات SPSS17)

Corrélations

		تستخدم شركتكم طريقة البرمجة الخطية	تستخدم شركتكم نظام التكاليف البني على الأنشطة	تستخدم شركتكم عند تسعير المنتجات أو الخدمات على التكلفة المتغيرة	أساليب المحاسبة الإدارية في مجال التخطيط
تقوم شركتكم بإعداد موازنة مشتريات المواد اللوازم للفترة المقبلة	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,736** ,000 70	-,854** ,000 70	-,838** ,000 70	-,613** ,000 70
تقوم شركتكم بإعداد موازنة مبيعات المنتجات للفترة المقبلة.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,824** ,000 70	-,862** ,000 70	-,816** ,000 70	-,657** ,000 70
تقوم شركتكم موازنة العمل و الأجور	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,171 ,157 70	-,413 ,000 70	-,384** ,001 70	-,209 ,082 70
تقوم شركتكم بإعداد موازنة المصاريف الإدارية.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,655 ,000 70	,594** ,000 70	,583** ,000 70	,564** ,000 70
تقوم شركتكم بإعداد الموازنة النقدية التقديرية	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,920** ,000 70	,899** ,000 70	,918** ,000 70	,865** ,000 70
تقوم شركتكم بإعداد قائمة الدخل التقديرية للفترة المقبلة	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,838** ,000 70	,934** ,000 70	,916** ,000 70	,837** ,000 70
تقوم شركتكم بإعداد قائمة التدفقات النقدية التقديرية للفترة المقبلة.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,829** ,000 70	,774** ,000 70	,814** ,000 70	,816** ,000 70
تقوم شركتكم بإعداد قائمة المركز المالي التقديرية للفترة المقبلة	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,873** ,000 70	,899** ,000 70	,903** ,000 70	,841** ,000 70
تعتمد شركتكم على الموازنات الرأسمالية	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,901** ,000 70	,913** ,000 70	,888** ,000 70	,804** ,000 70
تستخدم شركتكم طريقة أسلوب تحليل التعادل	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,848** ,000 70	,915** ,000 70	,905** ,000 70	,854** ,000 70
طريقة رفع التشغيلي	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,842** ,000 70	,927** ,000 70	,924** ,000 70	,869** ,000 70
تستخدم شركتكم طريقة تحليل الحساسية	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,823** ,000 70	,938** ,000 70	,946** ,000 70	,881** ,000 70
تستخدم شركتكم طريقة البرمجة الخطية	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	1 ,000 70	,829** ,000 70	,846** ,000 70	,783** ,000 70
تستخدم شركتكم نظام التكاليف البني على الأنشطة	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,829** ,000 70	1 ,000 70	,930** ,000 70	,833** ,000 70

تستخدم شريككم عند تسعير المنتجات أو الخدمات على التكلفة المتغيرة.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,846** ,000 70	,930** ,000 70	1 70	,944** ,000 70
أساليب المحاسبة الإدارية في مجال التخطيط	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,783** ,000 70	,833** ,000 70	,944** ,000 70	1 70

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Corrélations

		تستخدم أسلوب نموذج بطاقة الأداء المتوازن	أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة
تستخدم شركتكم أساليب محاسبة المسؤولية	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,044 ,720 70	,201 ,095 70
تستخدم أسلوب اللامركزية في الإدارة	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,378** ,001 70	-,300* ,012 70
تستخدم أسلوب التكاليف المعيارية	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,219 ,068 70	-,151 ,213 70
تستخدم أسلوب تحليل الانحرافات	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,823 ,000 70	-,762 ,000 70
تستخدم أسلوب تقارير الأداء	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,248 ,039 70	-,239 ,046 70
تستخدم أسلوب التحليل المالي	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,303 ,011 70	-,348 ,003 70
مقارنة نتائج أعمال للسنة الحالية مع نتائج أعمال السنة السابقة	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,257 ,032 70	-,175 ,148 70
تعتمد في حكمها على أداء الأقسام المختلفة بمقارنة نتائج الأقسام مع بعضها.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,683** ,000 70	,639** ,000 70
مقارنة الأداء بأعلى أداء تحققه الشركات الأخرى	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,742** ,000 70	,673** ,000 70
تستخدم أسلوب نظام إدارة الجودة الشاملة	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,702 ,000 70	-,690 ,000 70
تستخدم أسلوب مبدأ الإدارة بالاستثناء	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,778 ,000 70	,755 ,000 70
تستخدم أسلوب نموذج بطاقة الأداء المتوازن	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	1 70	,970 ,000 70
أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,970 ,000 70	1 70

* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Corrélations

		تستخدم أسعار محددة من الإدارة لتحديد المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية.	تستخدم أسعار محددة من الإدارة لتحديد المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية.	أساليب المحاسبة الإدارية في مجال إتخاذ القرار
تستخدم شركتكم أسلوب التحليل التفاضلي	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,265 ,027 70	,735** ,000 70	,943** ,000 70
تعتمد شركتكم على التكاليف الكلية عند تسعير الخدمات التي تقدمها .	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,202 ,093 70	,833** ,000 70	,941** ,000 70
تعتمد شركتكم على التكاليف المتغيرة عند تسعير الخدمات التي تقدمها.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,203 ,092 70	,866** ,000 70	,916** ,000 70
تعتمد شركتكم على عائد الإستثمار عند تسعير الخدمات التي تقدمها .	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,167 ,166 70	,872** ,000 70	,923** ,000 70
تستخدم أسعار السوق لتحديد أسعار المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,291 ,015 70	,842** ,000 70	,854** ,000 70
تستخدم أسعار التفاوض لتحديد أسعار المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,189 ,117 70	,714** ,000 70	,851** ,000 70
تستخدم أسعار التكلفة لتحديد المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	1 70	-,276* ,021 70	-,289 ,015 70
تستخدم أسعار محددة من الإدارة لتحديد المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,276 ,021 70	1 70	,919** ,000 70
أساليب المحاسبة الإدارية في مجال إتخاذ القرار	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,289 ,015 70	,919** ,000 70	1 70

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

Corrélations

		تساهم في زيادة القوة التنافسية للشركة .	تساعد في تلبية احتياجات العملاء .	مزايا إستخدام أساليب المحاسبة
تساهم في زيادة ربحية الشركة.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,317 ,007 70	,263 ,028 70	,758** ,000 70
تساعد في عملية التخطيط.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,466 ,000 70	,129 ,286 70	,235 ,050 70
تساعد في عملية الرقابة .	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,359 ,002 70	,248 ,039 70	,594** ,000 70
تساعد في عملية تقييم الأداء .	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,472 ,000 70	-,162 ,181 70	,023 ,848 70
تساعد في عملية إتخاذ القرارات .	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,443 ,000 70	,085 ,484 70	,381** ,001 70
تؤدي إلى تطوير أساليب العمل .	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,376 ,001 70	-,197 ,102 70	-,249 ,037 70
تؤدي إلى تطوير خبرات الموظفين .	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,412 ,000 70	,278 ,020 70	,411** ,000 70
تعمل على ضبط التكاليف وتخفيضها.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,676 ,000 70	-,431** ,000 70	-,574** ,000 70

تعمل على تحسين الأداء والجودة .	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,483 ^{**} ,000 70	-,014 ,908 70	,062 ,612 70
تساهم في زيادة القوة التنافسية للشركة .	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	1 ,260 70	-,137 ,260 70	-,276 ,021 70
تساعد في تلبية احتياجات العملاء .	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,137 ,260 70	1 ,000 70	,829 ^{**} ,000 70
مزايا استخدام أساليب المحاسبة	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,276 ,021 70	,829 ^{**} ,000 70	1 ,000 70

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

** La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Corrélations

		الخوف من الفشل في حالة تطبيقها .	عدم الاهتمام بتقييم كفاءة النظم المالية و الإدارية .	غياب إستراتيجية التخطيط واتخاذ القرارات .	معلومات إستخدام أساليب المحاسبة
عدم الإدراك لأثار أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات التخطيط والرقابة المالية .	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,202 ,093 70	,858 ^{**} ,000 70	,924 ^{**} ,000 70	,978 ^{**} ,000 70
ارتفاع تكاليف استخدام هذه الأساليب من حيث الوقت والجهد .	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,359 ^{**} ,002 70	-,640 ^{**} ,000 70	-,776 ^{**} ,000 70	-,758 ^{**} ,000 70
عدم توفر برنامج حاسوبية جاهزة تساعد في هذا المجال .	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,455 ^{**} ,000 70	,686 ^{**} ,000 70	,794 ^{**} ,000 70	,812 ^{**} ,000 70
صعوبة وتعقيد الأساليب المذكورة.	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,426 ^{**} ,000 70	,704 ^{**} ,000 70	,907 ^{**} ,000 70	,905 ^{**} ,000 70
عدم وجود أنظمة وتعليمات ملزمة للاستخدام .	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,355 ^{**} ,003 70	-,693 ^{**} ,000 70	-,749 ^{**} ,000 70	-,764 ^{**} ,000 70
مقاومة الإدارة للتغيير .	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,283 ,017 70	-,748 ^{**} ,000 70	-,810 ^{**} ,000 70	-,831 ^{**} ,000 70
قناعة ورضا الإدارة بالأساليب المستخدمة حاليا ..	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,135 ,265 70	-,313 ^{**} ,008 70	-,299 ,012 70	-,366 ^{**} ,002 70
عدم توفر الكوادر الفنية المهلة علميا وعمليا .	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,066 ,589 70	,736 ^{**} ,000 70	,763 ^{**} ,000 70	,793 ^{**} ,000 70
شعور الإدارة بعدم الحاجة لاستخدام هذه الأساليب .	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,263 ,028 70	,788 ^{**} ,000 70	,930 ^{**} ,000 70	,948 ^{**} ,000 70
غياب المنافسة التي تشجع على استخدام أساليب أحدث من الأساليب الموجودة	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,300 ,012 70	-,616 ^{**} ,000 70	-,733 ^{**} ,000 70	-,729 ^{**} ,000 70
عدم توفر الدورات التدريبية التي تركز على أساليب المحاسبة الإدارية .	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,316 ^{**} ,008 70	,774 ^{**} ,000 70	,892 ^{**} ,000 70	,892 ^{**} ,000 70

عدم توفر الخبرة الكافية بأساليب المحاسبة الإدارية .	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,278 ,020 70	,762** ,000 70	,883** ,000 70	,909** ,000 70
الخوف من الفشل في حالة تطبيقها .	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	1 ,587 70	,066 ,587 70	-,275 ,021 70	-,245 ,041 70
عدم الاهتمام بتقييم كفاءة النظم المالية و الإدارية .	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,066 ,587 70	1 ,000 70	,778** ,000 70	,831** ,000 70
غياب إستراتيجية التخطيط واتخاذ القرارات .	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,275 ,021 70	,778** ,000 70	1 ,000 70	,983** ,000 70
معوقات إستخدام أساليب المحاسبة	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	-,245 ,041 70	,831** ,000 70	,983** ,000 70	1 ,000 70

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

Corrélations

		معوقات إستخدام أساليب المحاسبة	مزايا إستخدام أساليب المحاسبة	إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة :
معوقات إستخدام أساليب المحاسبة	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	1 ,000 70	,463** ,000 70	,903** ,000 70
مزايا إستخدام أساليب المحاسبة	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,463** ,000 70	1 ,000 70	,499** ,000 70
إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة :	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,903** ,000 70	,499** ,000 70	1 ,000 70
أساليب المحاسبة الإدارية في مجال التخطيط	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,882** ,000 70	,398** ,001 70	,791** ,000 70
أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,798** ,000 70	,430** ,000 70	,604** ,000 70
أساليب المحاسبة الإدارية في مجال إتحاد القرار	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,963** ,000 70	,377** ,001 70	,841** ,000 70
جميع فقرات الإستبانة	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,903** ,000 70	,499** ,000 70	1,000** ,000 70

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

الملحق رقم (05) معامل ثبات الاتساق الداخلي (Alpha Cronbach) مخرجات SPSS17

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	70	100,0
	Exclus ^a	0	,0
	Total	70	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,883	2

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,735	2

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,833	2

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,643	2

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,776	2

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,908	6

الملحق رقم (06) عرض و تحليل البيانات الإحصائية (مخرجات SPSS17)

[Ensemble_de_données1] E:\cherif .sav

Statistiques

العمر

N	Valide	70
	Manquante	0

العمر

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
57 عام فأكثر	4	5,7	5,7	5,7
أقل من 25 عام	5	7,1	7,1	12,9
57- 47 عام	7	10,0	10,0	22,9
35 - 25 عام	27	38,6	38,6	61,4
46- 36 عام	27	38,6	38,6	100,0
Total	70	100,0	100,0	

الدرجة العلمية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
ماجستير	3	4,3	4,3	4,3
شهادة مهنية	6	8,6	8,6	12,9
مستوى ثانوي	13	18,6	18,6	31,4
ليسانس	48	68,6	68,6	100,0
Total	70	100,0	100,0	

التخصص

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
تسويق	3	4,3	4,3	4,3
إدارة الأعمال	4	5,7	5,7	10,0
غير ذلك	4	5,7	5,7	15,7
محاسبة	20	28,6	28,6	44,3
مالية	39	55,7	55,7	100,0
Total	70	100,0	100,0	

عدد سنوات الخبرة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
أقل من 5 سنوات	3	4,3	4,3	4,3
5 - أقل من 10 سنوات	31	44,3	44,3	48,6
أكثر من 10 سنوات	36	51,4	51,4	100,0
Total	70	100,0	100,0	

المسمى الوظيفي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
وظيفة أخرى	4	5,7	5,7	5,7
مراجع داخلي	8	11,4	11,4	17,1
محاسب	9	12,9	12,9	30,0
مدير مالي	20	28,6	28,6	58,6
رئيس قسم المحاسبة	29	41,4	41,4	100,0
Total	70	100,0	100,0	

القيام بدورات تكوينية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide				
لا	20	28,6	28,6	28,6
نعم	50	71,4	71,4	100,0
Total	70	100,0	100,0	

الملحق رقم (07) قياس درجة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية (مخرجات SPSS17)

Effectifs

[Ensemble_de_données1] E:\cherif .sav

Tableau de fréquences

تقوم شركتكم بإعداد موازنة مشتريات المواد اللوازم للفترة المقبلة.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide متوسطة	3	4,3	4,3	4,3
كبيرة	28	40,0	40,0	44,3
كبيرة جدا	39	55,7	55,7	100,0
Total	70	100,0	100,0	

تقوم شركتكم بإعداد موازنة مبيعات المنتجات للفترة المقبلة.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide متوسطة	8	11,4	11,4	11,4
كبيرة	27	38,6	38,6	50,0
كبيرة جدا	35	50,0	50,0	100,0
Total	70	100,0	100,0	

تقوم شركتكم بموازنة العمل و الأجر

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide متوسطة	15	21,4	21,4	21,4
كبيرة	52	74,3	74,3	95,7
كبيرة جدا	3	4,3	4,3	100,0
Total	70	100,0	100,0	

تقوم شركتكم بإعداد موازنة المصاريف الإدارية.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide متوسطة	52	74,3	74,3	74,3
كبيرة	18	25,7	25,7	100,0
Total	70	100,0	100,0	

تقوم شركتكم بإعداد الموازنة النقدية التقديرية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide عديمة الاستخدام	34	48,6	48,6	48,6
قليلة	1	1,4	1,4	50,0
متوسطة	14	20,0	20,0	70,0
كبيرة	19	27,1	27,1	97,1
كبيرة جدا	2	2,9	2,9	100,0
Total	70	100,0	100,0	

تقوم شركتكم بإعداد قائمة الدخل التقديرية للفترة المقبلة.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide عديمة الاستخدام	35	50,0	50,0	50,0
متوسطة	20	28,6	28,6	78,6
كبيرة	15	21,4	21,4	100,0
Total	70	100,0	100,0	

تقوم شركتكم بإعداد قائمة التدفقات النقدية التقديرية للفترة المقبلة.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide قليلة	35	50,0	50,0	50,0
متوسطة	18	25,7	25,7	75,7
كبيرة	14	20,0	20,0	95,7
كبيرة جدا	3	4,3	4,3	100,0
Total	70	100,0	100,0	

تقوم شركتكم بإعداد قائمة المركز المالي التقديرية للفترة المقبلة.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	عديمة الاستخدام	35	50,0	50,0
	متوسطة	13	18,6	68,6
	كبيرة	19	27,1	95,7
	كبيرة جدا	3	4,3	100,0
	Total	70	100,0	

تعتمد شركتكم على الموازنات الرأسمالية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	عديمة الاستخدام	34	48,6	48,6
	قليلة	2	2,9	51,4
	متوسطة	5	7,1	58,6
	كبيرة	26	37,1	95,7
	كبيرة جدا	3	4,3	100,0
	Total	70	100,0	

تستخدم شركتكم طريقة أسلوب تحليل التعادل

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	عديمة الاستخدام	34	48,6	48,6
	قليلة	1	1,4	50,0
	متوسطة	15	21,4	71,4
	كبيرة	20	28,6	100,0
	Total	70	100,0	

طريقة رفع التشغيلي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	عديمة الاستخدام	34	48,6	48,6
	قليلة	1	1,4	50,0
	متوسطة	14	20,0	70,0
	كبيرة	21	30,0	100,0
	Total	70	100,0	

تستخدم شركتكم طريقة تحليل الحساسية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	عديمة الاستخدام	35	50,0	50,0
	متوسطة	26	37,1	87,1
	كبيرة	9	12,9	100,0
	Total	70	100,0	

تستخدم شركتكم طريقة البرمجة الخطية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	قليلة	35	50,0	50,0
	متوسطة	15	21,4	71,4
	كبيرة	18	25,7	97,1
	كبيرة جدا	2	2,9	100,0
	Total	70	100,0	

تستخدم شركتكم نظام التكاليف البني على الأنشطة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	عديمة الاستخدام	35	50,0	50,0
	متوسطة	13	18,6	68,6
	كبيرة	21	30,0	98,6
	كبيرة جدا	1	1,4	100,0
	Total	70	100,0	

تستخدم شركتكم عند تسعير المنتجات أو الخدمات على التكلفة المتغيرة.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	عديمة الاستخدام	35	50,0	50,0
	متوسطة	12	17,1	67,1
	كبيرة	22	31,4	98,6
	كبيرة جدا	1	1,4	100,0
	Total	70	100,0	

تستخدم شركتكم أساليب محاسبة المسؤولية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	قليلة	1	1,4	1,4
	متوسطة	4	5,7	7,1
	كبيرة	65	92,9	100,0
	Total	70	100,0	

تستخدم أسلوب اللامركزية في الإدارة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	متوسطة	15	21,4	21,4
	كبيرة	55	78,6	100,0
	Total	70	100,0	

تستخدم أسلوب التكاليف المعيارية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	متوسطة	16	22,9	22,9
	كبيرة	52	74,3	97,1
	كبيرة جدا	2	2,9	100,0
	Total	70	100,0	

تستخدم أسلوب تحليل الانحرافات

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	متوسطة	24	34,3	34,3
	كبيرة	12	17,1	51,4
	كبيرة جدا	34	48,6	100,0
	Total	70	100,0	

تستخدم أسلوب تقارير الأداء

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	متوسطة	11	15,7	15,7
	كبيرة	58	82,9	98,6
	كبيرة جدا	1	1,4	100,0
	Total	70	100,0	

تستخدم أسلوب التحليل المالي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	متوسطة	11	15,7	15,7
	كبيرة	58	82,9	98,6
	كبيرة جدا	1	1,4	100,0
	Total	70	100,0	

مقارنة نتائج أعمال للسنة الحالية مع نتائج أعمال السنة السابقة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	عديمة الاستخدام	1	1,4	1,4
	قليلة	1	1,4	2,9
	متوسطة	9	12,9	15,7
	كبيرة	59	84,3	100,0
	Total	70	100,0	

تعتمد في حكمها على أداء الأقسام المختلفة بمقارنة نتائج الأقسام مع بعضها.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé	
Valide	عديمة الاستخدام	1	1,4	1,4	1,4
	قليلة	35	50,0	50,0	51,4
	متوسطة	19	27,1	27,1	78,6
	كبيرة	12	17,1	17,1	95,7
	كبيرة جدا	3	4,3	4,3	100,0
	Total	70	100,0	100,0	

مقارنة الأداء بأعلى أداء تحققه الشركات الأخرى

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé	
Valide	قليلة	34	48,6	48,6	48,6
	متوسطة	7	10,0	10,0	58,6
	كبيرة	26	37,1	37,1	95,7
	كبيرة جدا	3	4,3	4,3	100,0
	Total	70	100,0	100,0	

تستخدم أسلوب نظام إدارة الجودة الشاملة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé	
Valide	متوسطة	13	18,6	18,6	18,6
	كبيرة	22	31,4	31,4	50,0
	كبيرة جدا	35	50,0	50,0	100,0
	Total	70	100,0	100,0	

تستخدم أسلوب مبدأ الإدارة بالاستثناء

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé	
Valide	قليلة	35	50,0	50,0	50,0
	متوسطة	8	11,4	11,4	61,4
	كبيرة	27	38,6	38,6	100,0
	Total	70	100,0	100,0	

تستخدم أسلوب نموذج بطاقة الأداء المتوازن

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé	
Valide	عديمة الاستخدام	35	50,0	50,0	50,0
	قليلة	9	12,9	12,9	62,9
	متوسطة	14	20,0	20,0	82,9
	كبيرة	7	10,0	10,0	92,9
	كبيرة جدا	5	7,1	7,1	100,0
	Total	70	100,0	100,0	

تستخدم شركتكم أسلوب التحليل التفاضلي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé	
Valide	قليلة	34	48,6	48,6	48,6
	متوسطة	9	12,9	12,9	61,4
	كبيرة	21	30,0	30,0	91,4
	كبيرة جدا	6	8,6	8,6	100,0
	Total	70	100,0	100,0	

تعتمد شركتكم على التكاليف الكلية عند تسعير الخدمات التي تقدمها .

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé	
Valide	عديمة الاستخدام	35	50,0	50,0	50,0
	متوسطة	13	18,6	18,6	68,6
	كبيرة	22	31,4	31,4	100,0
	Total	70	100,0	100,0	

تعتمد شركتكم على التكلفة المتغيرة عند تسعير الخدمات التي تقدمها.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé

Valide	عديمة الإستخدام	35	50,0	50,0	50,0
	متوسطة	17	24,3	24,3	74,3
	كبيرة	15	21,4	21,4	95,7
	كبيرة جدا	3	4,3	4,3	100,0
	Total	70	100,0	100,0	

تعتمد شركتكم على عائد الإستثمار عند تعسير الخدمات التي تقدمها .

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	عديمة الإستخدام	35	50,0	50,0	50,0
	متوسطة	16	22,9	22,9	72,9
	كبيرة	17	24,3	24,3	97,1
	كبيرة جدا	2	2,9	2,9	100,0
	Total	70	100,0	100,0	

تستخدم أسعار السوق لتحديد أسعار المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية.

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	قليلة	36	51,4	51,4	51,4
	متوسطة	9	12,9	12,9	64,3
	كبيرة	22	31,4	31,4	95,7
	كبيرة جدا	3	4,3	4,3	100,0
	Total	70	100,0	100,0	

تستخدم أسعار التفاوض لتحديد أسعار المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية.

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	عديمة الإستخدام	35	50,0	50,0	50,0
	قليلة	3	4,3	4,3	54,3
	متوسطة	15	21,4	21,4	75,7
	كبيرة	15	21,4	21,4	97,1
	كبيرة جدا	2	2,9	2,9	100,0
	Total	70	100,0	100,0	

تستخدم أسعار التكلفة لتحديد أسعار المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية.

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	قليلة	3	4,3	4,3	4,3
	متوسطة	10	14,3	14,3	18,6
	كبيرة	54	77,1	77,1	95,7
	كبيرة جدا	3	4,3	4,3	100,0
	Total	70	100,0	100,0	

تستخدم أسعار محددة من الإدارة لتحديد أسعار المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية.

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	قليلة	35	50,0	50,0	50,0
	متوسطة	17	24,3	24,3	74,3
	كبيرة	16	22,9	22,9	97,1
	كبيرة جدا	2	2,9	2,9	100,0
	Total	70	100,0	100,0	

تساهم في زيادة ربحية الشركة.

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	متوسط الأهمية	62	88,6	88,6	88,6
	مهمة	6	8,6	8,6	97,1
	عالية الأهمية	2	2,9	2,9	100,0
	Total	70	100,0	100,0	

تساعد في عملية التخطيط.

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	قليلة الأهمية	1	1,4	1,4	1,4

متوسط الأهمية	19	27,1	27,1	28,6
مهمة	49	70,0	70,0	98,6
عالية الأهمية	1	1,4	1,4	100,0
Total	70	100,0	100,0	

تساعد في عملية الرقابة .

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide قليلة الأهمية	1	1,4	1,4	1,4
متوسط الأهمية	60	85,7	85,7	87,1
مهمة	9	12,9	12,9	100,0
Total	70	100,0	100,0	

تساعد في عملية تقييم الأداء .

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide قليلة الأهمية	1	1,4	1,4	1,4
متوسط الأهمية	18	25,7	25,7	27,1
مهمة	49	70,0	70,0	97,1
عالية الأهمية	2	2,9	2,9	100,0
Total	70	100,0	100,0	

تساعد في عملية اتخاذ القرارات .

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide متوسط الأهمية	52	74,3	74,3	74,3
مهمة	15	21,4	21,4	95,7
عالية الأهمية	3	4,3	4,3	100,0
Total	70	100,0	100,0	

تؤدي إلى تطوير أساليب العمل .

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide قليلة الأهمية	4	5,7	5,7	5,7
متوسط الأهمية	11	15,7	15,7	21,4
مهمة	54	77,1	77,1	98,6
عالية الأهمية	1	1,4	1,4	100,0
Total	70	100,0	100,0	

تؤدي إلى تطوير خبرات الموظفين .

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide متوسط الأهمية	58	82,9	82,9	82,9
مهمة	12	17,1	17,1	100,0
Total	70	100,0	100,0	

تعمل على ضبط التكاليف وتخفيضها.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide قليلة الأهمية	1	1,4	1,4	1,4
متوسط الأهمية	18	25,7	25,7	27,1
مهمة	10	14,3	14,3	41,4
عالية الأهمية	41	58,6	58,6	100,0
Total	70	100,0	100,0	

تعمل على تحسين الأداء والجودة .

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide قليلة الأهمية	1	1,4	1,4	1,4
متوسط الأهمية	52	74,3	74,3	75,7
مهمة	13	18,6	18,6	94,3
عالية الأهمية	4	5,7	5,7	100,0
Total	70	100,0	100,0	

تساهم في زيادة القوة التنافسية للشركة .

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	قليلة الأهمية	2	2,9	2,9	2,9
	متوسط الأهمية	19	27,1	27,1	30,0
	مهمة	14	20,0	20,0	50,0
	عالية الأهمية	35	50,0	50,0	100,0
	Total	70	100,0	100,0	

تساعد في تلبية احتياجات العملاء .

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	قليلة الأهمية	4	5,7	5,7	5,7
	متوسط الأهمية	55	78,6	78,6	84,3
	مهمة	10	14,3	14,3	98,6
	عالية الأهمية	1	1,4	1,4	100,0
	Total	70	100,0	100,0	

عدم الإدراك لأثار أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات التخطيط والرقابة المالية .

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	عديمة الأهمية	35	50,0	50,0	50,0
	قليلة الأهمية	2	2,9	2,9	52,9
	متوسط الأهمية	28	40,0	40,0	92,9
	مهمة	2	2,9	2,9	95,7
	عالية الأهمية	3	4,3	4,3	100,0
	Total	70	100,0	100,0	

ارتفاع تكاليف استخدام هذه الأساليب من حيث الوقت والجهد .

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	متوسط الأهمية	22	31,4	31,4	31,4
	مهمة	10	14,3	14,3	45,7
	عالية الأهمية	38	54,3	54,3	100,0
	Total	70	100,0	100,0	

عدم توفر برنامج حاسوبية جاهزة تساعد في هذا المجال .

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	قليلة الأهمية	38	54,3	54,3	54,3
	متوسط الأهمية	19	27,1	27,1	81,4
	مهمة	13	18,6	18,6	100,0
	Total	70	100,0	100,0	

صعوبة وتعقيد الأساليب المذكورة.

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	عديمة الأهمية	35	50,0	50,0	50,0
	قليلة الأهمية	1	1,4	1,4	51,4
	متوسط الأهمية	21	30,0	30,0	81,4
	مهمة	13	18,6	18,6	100,0
	Total	70	100,0	100,0	

عدم وجود أنظمة وتعليمات ملزمة للاستخدام .

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	قليلة الأهمية	4	5,7	5,7	5,7
	متوسط الأهمية	16	22,9	22,9	28,6
	مهمة	14	20,0	20,0	48,6
	عالية الأهمية	36	51,4	51,4	100,0
	Total	70	100,0	100,0	

مقاومة الإدارة للتغيير .

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé

Valide	قليلة الأهمية	2	2,9	2,9	2,9
	متوسط الأهمية	18	25,7	25,7	28,6
	مهمة	15	21,4	21,4	50,0
	عالية الأهمية	35	50,0	50,0	100,0
	Total	70	100,0	100,0	

قناعة ورضا الإدارة بالأساليب المستخدمة حاليا ..

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	متوسط الأهمية	19	27,1	27,1	27,1
	مهمة	47	67,1	67,1	94,3
	عالية الأهمية	4	5,7	5,7	100,0
	Total	70	100,0	100,0	

عدم توفر الكوادر الفنية المهلة علميا وعمليا .

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	قليلة الأهمية	36	51,4	51,4	51,4
	متوسط الأهمية	21	30,0	30,0	81,4
	مهمة	11	15,7	15,7	97,1
	عالية الأهمية	2	2,9	2,9	100,0
	Total	70	100,0	100,0	

شعور الإدارة بعدم الحاجة لاستخدام هذه الأساليب .

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	عديمة الأهمية	34	48,6	48,6	48,6
	قليلة الأهمية	1	1,4	1,4	50,0
	متوسط الأهمية	18	25,7	25,7	75,7
	مهمة	14	20,0	20,0	95,7
	عالية الأهمية	3	4,3	4,3	100,0
	Total	70	100,0	100,0	

غياب المنافسة التي تشجع على استخدام أساليب أحدث من الأساليب الموجودة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	قليلة الأهمية	1	1,4	1,4	1,4
	متوسط الأهمية	16	22,9	22,9	24,3
	مهمة	14	20,0	20,0	44,3
	عالية الأهمية	39	55,7	55,7	100,0
	Total	70	100,0	100,0	

عدم توفر الدورات التدريبية التي تركز على أساليب المحاسبة الإدارية .

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	عديمة الأهمية	34	48,6	48,6	48,6
	قليلة الأهمية	1	1,4	1,4	50,0
	متوسط الأهمية	21	30,0	30,0	80,0
	مهمة	14	20,0	20,0	100,0
	Total	70	100,0	100,0	

عدم توفر الخبرة الكافية بأساليب المحاسبة الإدارية .

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	قليلة الأهمية	35	50,0	50,0	50,0
	متوسط الأهمية	18	25,7	25,7	75,7
	مهمة	16	22,9	22,9	98,6
	عالية الأهمية	1	1,4	1,4	100,0
	Total	70	100,0	100,0	

الخوف من الفشل في حالة تطبيقها .

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	قليلة الأهمية	1	1,4	1,4	1,4

متوسط الأهمية	22	31,4	31,4	32,9
مهمة	41	58,6	58,6	91,4
عالية الأهمية	6	8,6	8,6	100,0
Total	70	100,0	100,0	

عدم الاهتمام بتقييم كفاءة النظم المالية و الإدارية .

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide قليلة الأهمية	37	52,9	52,9	52,9
متوسط الأهمية	22	31,4	31,4	84,3
مهمة	6	8,6	8,6	92,9
عالية الأهمية	5	7,1	7,1	100,0
Total	70	100,0	100,0	

غياب إستراتيجية التخطيط واتخاذ القرارات .

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide عديمة الأهمية	35	50,0	50,0	50,0
متوسط الأهمية	18	25,7	25,7	75,7
مهمة	15	21,4	21,4	97,1
عالية الأهمية	2	2,9	2,9	100,0
Total	70	100,0	100,0	

الملحق رقم (08) اختبار الفرضيات (مخرجات SPSS17)

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3			
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne
أساليب المحاسبة الإدارية في مجال التخطيط	7,413	69	,000	,429
أساليب المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة	,177	69	,860	,014
أساليب المحاسبة الإدارية في مجال إتخاذ القرار	-1,042	69	,301	-,114
: إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة	6,445	69	,000	,393

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
تقوم شركتكم بإعداد موازنة مشتريات المواد اللوازم للفترة المقبلة	21,716	69	,000	1,514	1,38	1,65
تقوم شركتكم بإعداد موازنة مبيعات المنتجات للفترة المقبلة.	16,871	69	,000	1,386	1,22	1,55
تقوم شركتكم موازنة العمل و الأجر	14,422	69	,000	,829	,71	,94
تقوم شركتكم بإعداد موازنة المصاريف الإدارية.	4,887	69	,000	,257	,15	,36
تقوم شركتكم بإعداد الموازنة النقدية التقديرية	-3,949	69	,000	-,657	-,99	-,33
تقوم شركتكم بإعداد قائمة الدخل التقديرية للفترة المقبلة	-5,165	69	,000	-,786	-1,09	-,48
تقوم شركتكم بإعداد قائمة التدفقات النقدية التقديرية للفترة المقبلة.	-1,959	69	,054	-,214	-,43	,00
تقوم شركتكم بإعداد قائمة المركز المالي التقديرية للفترة المقبلة	-3,748	69	,000	-,643	-,99	-,30
تعتمد شركتكم على الموازنات الرأسالية	-3,027	69	,003	-,543	-,90	-,19
تستخدم شركتكم طريقة أسلوب تحليل التعادل	-4,392	69	,000	-,700	-1,02	-,38
طريقة رفع التشغيلي	-4,261	69	,000	-,686	-1,01	-,36
تستخدم شركتكم طريقة تحليل الحساسية	-6,186	69	,000	-,871	-1,15	-,59
تستخدم شركتكم طريقة البرمجة الخطية	-1,686	69	,096	-,186	-,41	,03
تستخدم شركتكم نظام التكاليف البني على الأنشطة	-4,039	69	,000	-,6714	-1,003	-,340
تستخدم شركتكم عند تسعير المنتجات أو الخدمات على التكلفة المتغيرة.	-3,919	69	,000	-,657	-,99	-,32
تستخدم شركتكم أساليب محاسبة المسؤولية	23,224	69	,000	,914	,84	,99
تستخدم أسلوب اللامركزية في الإدارة	15,906	69	,000	,786	,69	,88
تستخدم أسلوب التكاليف المعيارية	14,261	69	,000	,800	,69	,91
تستخدم أسلوب تحليل الانحرافات	10,560	69	,000	1,143	,93	1,36
تستخدم أسلوب تقارير الأداء	18,321	69	,000	,857	,76	,95
تستخدم أسلوب التحليل المالي	18,321	69	,000	,857	,76	,95
مقارنة نتائج أعمال للسنة الحالية مع نتائج أعمال السنة السابقة	12,689	69	,000	,800	,67	,93
تعتمد في حكمها على أداء الأقسام المختلفة بمقارنة نتائج الأقسام بعضها.	-2,480	69	,016	-,271	-,49	-,05
مقارنة الأداء بأعلى أداء تحققه الشركات الأخرى	-,234	69	,816	-,029	-,27	,21
تستخدم أسلوب نظام إدارة الجودة الشاملة	14,250	69	,000	1,314	1,13	1,50

تستخدم أسلوب مبدأ الإدارة بالاستثناء	-1,016	69	,313	-,114	-,34	,11
تستخدم أسلوب نموذج بطاقة الأداء المتوازن	-5,594	69	,000	-,886	-1,20	-,57
تستخدم شركتكم أسلوب التحليل التفاضلي	-,112	69	,911	-,014	-,27	,24
تعتمد شركتكم على التكاليف الكلية عند تسعير الخدمات التي تقدمها .	-4,194	69	,000	-,686	-1,01	-,36
تعتمد شركتكم على التكلفة المتغيرة عند تسعير الخدمات التي تقدمها.	-4,223	69	,000	-,700	-1,03	-,37
تعتمد شركتكم على عائد الإستثمار عند تسعير الخدمات التي تقدمها .	-4,255	69	,000	-,700	-1,03	-,37
تستخدم أسعار السوق لتحديد أسعار المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية.	-,956	69	,343	-,114	-,35	,12
تستخدم أسعار التفاضل لتحديد أسعار المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية.	-4,808	69	,000	-,771	-1,09	-,45
تستخدم أسعار التكلفة لتحديد المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية.	11,908	69	,000	,814	,68	,95
تستخدم أسعار محددة من الإدارة لتحديد المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية.	-1,994	69	,050	-,214	-,43	,00

Test-t

T-TEST

/TESTVAL=3

/MISSING=ANALYSIS

/VARIABLES=E1 E2 E3 E4 E5 E6 E7 E8 E9 E10 E11 E12 E13 E14 E15

/CRITERIA=CI(.95).

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3			
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne
عدم الإدراك لأثار أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات التخطيط والرقابة المالية .	-6,436	69	,000	-,914
ارتفاع تكاليف استخدام هذه الأساليب من حيث الوقت والجهد .	11,375	69	,000	1,229
عدم توفر برنامج حاسوبية جاهزة تساعد في هذا المجال .	-3,827	69	,000	-,357
صعوبة وتعقيد الأساليب المذكورة.	-5,595	69	,000	-,829
عدم وجود أنظمة وتعليمات ملزمة للاستخدام .	10,025	69	,000	1,171
مقاومة الإدارة التغيير .	10,766	69	,000	1,186
قناعة ورضا الإدارة بالأساليب المستخدمة حاليا ..	12,276	69	,000	,786
عدم توفر الكوادر الفنية المهله علميا وعمليا .	-2,988	69	,004	-,300
شعور الإدارة بعدم الحاجة لاستخدام هذه الأساليب .	-4,288	69	,000	-,700
غياب المنافسة التي تشجع على استخدام أساليب أحدث من الأساليب الموجودة	12,445	69	,000	1,300
عدم توفر الدورات التدريبية التي تركز على أساليب المحاسبة الإدارية .	-5,260	69	,000	-,786
عدم توفر الخبرة الكافية بأساليب المحاسبة الإدارية .	-2,366	69	,021	-,243
الخوف من الفشل في حالة تطبيقها .	9,868	69	,000	,743
عدم الاهتمام بتقييم كفاءة النظم المالية والإدارية .	-2,769	69	,007	-,300
غياب إستراتيجية التخطيط واتخاذ القرارات .	-4,514	69	,000	-,729

Test-t

T-TEST

/TESTVAL=3

/MISSING=ANALYSIS

/VARIABLES=D1 D2 D3 D4 D5 D6 D7 D8 D9 D10 D11

/CRITERIA=CI(.95).

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3			
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne
تساهم في زيادة ربحية الشركة.	2,800	69	,007	,143
تساعد في عملية التخطيط.	11,609	69	,000	,714
تساعد في عملية الرقابة.	2,635	69	,010	,114
تساعد في عملية تقييم الأداء.	11,730	69	,000	,743
تساعد في عملية اتخاذ القرارات.	4,583	69	,000	,300
تؤدي إلى تطوير أساليب العمل.	10,679	69	,000	,743
تؤدي إلى تطوير خبرات الموظفين.	3,778	69	,000	,171
تعمل على ضبط التكاليف وتخفيضها.	11,998	69	,000	1,300
تعمل على تحسين الأداء والجودة.	4,029	69	,000	,286
تساهم في زيادة القوة التنافسية للشركة.	10,515	69	,000	1,171
تساعد في تلبية احتياجات العملاء.	1,922	69	,059	,114

A 1 facteur

ANOVA

: استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,134	4	,033	,122	,974
Intra-groupes	17,812	65	,274		
Total	17,946	69			

ONEWAY G BY q2

ANOVA

: استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	1,291	3	,430	1,706	,174
Intra-groupes	16,655	66	,252		
Total	17,946	69			

ONEWAY G BY q3

ANOVA

: استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,480	4	,120	,447	,774
Intra-groupes	17,466	65	,269		
Total	17,946	69			

ONEWAY G BY q4

ANOVA

: استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,046	2	,023	,086	,918
Intra-groupes	17,901	67	,267		
Total	17,946	69			

ONEWAY G BY q5

ANOVA

: استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	2,884	4	,721	3,112	,021

Intra-groupes	15,062	65	,232		
Total	17,946	69			

ONEWAY G BY q6

ANOVA

: استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,929	1	,929	3,712	,058
Intra-groupes	17,018	68	,250		
Total	17,946	69			

ONEWAY A1 A2 A3 A4 A5 A6 A7 A8 A9 A10 A11 A12 A13 A14 A15 B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7 B8 B9 B10 B11 B12 C1 C2 C3 C4 C5 C6 C7 C8 BY q1

A 1 facteur

ANOVA

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification	
تقوم شركتكم بإعداد موازنة مشتريات المواد اللوازم للفترة المقبلة	Inter-groupes Intra-groupes Total	1,174 22,312 23,486	4 65 69	,293 ,343	,855	,496
تقوم شركتكم بإعداد موازنة مبيعات المنتجات للفترة المقبلة.	Inter-groupes Intra-groupes Total	3,438 29,148 32,586	4 65 69	,859 ,448	1,917	,118
تقوم شركتكم موازنة العمل و الأجور	Inter-groupes Intra-groupes Total	1,026 14,916 15,943	4 65 69	,257 ,229	1,118	,356
تقوم شركتكم بإعداد موازنة المصاريف الإدارية.	Inter-groupes Intra-groupes Total	1,420 11,951 13,371	4 65 69	,355 ,184	1,931	,116
تقوم شركتكم بإعداد الموازنة التقديرية	Inter-groupes Intra-groupes Total	5,581 128,190 133,771	4 65 69	1,395 1,972	,707	,590
تقوم شركتكم بإعداد قائمة الدخل التقديرية للفترة المقبلة	Inter-groupes Intra-groupes Total	3,901 107,885 111,786	4 65 69	,975 1,660	,588	,673
تقوم شركتكم بإعداد قائمة التدفقات النقدية التقديرية للفترة المقبلة.	Inter-groupes Intra-groupes Total	1,395 56,390 57,786	4 65 69	,349 ,868	,402	,806
تقوم شركتكم بإعداد قائمة المركز المالي التقديرية للفترة المقبلة	Inter-groupes Intra-groupes Total	7,901 134,170 142,071	4 65 69	1,975 2,064	,957	,437
تعتمد شركتكم على الموازنات الرأسمالية	Inter-groupes Intra-groupes Total	4,381 150,990 155,371	4 65 69	1,095 2,323	,471	,756
تستخدم شركتكم طريقة أسلوب تحليل التعادل	Inter-groupes Intra-groupes Total	4,854 117,846 122,700	4 65 69	1,213 1,813	,669	,616
طريقة رفع التشغيلي	Inter-groupes Intra-groupes Total	2,614 122,472 125,086	4 65 69	,653 1,884	,347	,845
تستخدم شركتكم طريقة تحليل الحساسية	Inter-groupes Intra-groupes Total	3,054 92,788 95,843	4 65 69	,764 1,428	,535	,711
تستخدم شركتكم طريقة البرمجة الخطية	Inter-groupes Intra-groupes Total	5,052 53,533 58,586	4 65 69	1,263 ,824	1,534	,203
تستخدم شركتكم نظام التكاليف البني	Inter-groupes	6,369	4	1,592	,814	,521

على الأنشطة	Intra-groupes	127,074	65	1,955		
	Total	133,443	69			
تستخدم شريككم عند تسعير المنتجات أو الخدمات على التكلفة المتغيرة.	Inter-groupes	4,549	4	1,137	,563	,690
	Intra-groupes	131,222	65	2,019		
	Total	135,771	69			
تستخدم شركتكم أساليب محاسبية المسؤولية	Inter-groupes	1,953	4	,488	5,735	,001
	Intra-groupes	5,533	65	,085		
	Total	7,486	69			
تستخدم أسلوب الامركزية في الإدارة	Inter-groupes	,119	4	,030	,166	,955
	Intra-groupes	11,666	65	,179		
	Total	11,786	69			
تستخدم أسلوب التكاليف المعيارية	Inter-groupes	,920	4	,230	1,046	,390
	Intra-groupes	14,280	65	,220		
	Total	15,200	69			
تستخدم أسلوب تحليل الانحرافات	Inter-groupes	2,378	4	,595	,713	,586
	Intra-groupes	54,193	65	,834		
	Total	56,571	69			
تستخدم أسلوب تقارير الأداء	Inter-groupes	1,031	4	,258	1,755	,149
	Intra-groupes	9,541	65	,147		
	Total	10,571	69			
تستخدم أسلوب التحليل المالي	Inter-groupes	1,356	4	,339	2,391	,060
	Intra-groupes	9,216	65	,142		
	Total	10,571	69			
مقارنة نتائج أعمال للسنة الحالية مع نتائج أعمال السنة السابقة	Inter-groupes	2,562	4	,641	2,502	,051
	Intra-groupes	16,638	65	,256		
	Total	19,200	69			
تعتمد في حكمها على أداء الأقسام المختلفة بمقارنة نتائج الأقسام مع بعضها.	Inter-groupes	1,926	4	,482	,560	,693
	Intra-groupes	55,916	65	,860		
	Total	57,843	69			
مقارنة الأداء بأعلى أداء تحققه الشركات الأخرى	Inter-groupes	2,499	4	,625	,585	,675
	Intra-groupes	69,443	65	1,068		
	Total	71,943	69			
تستخدم أسلوب نظام إدارة الجودة الشاملة	Inter-groupes	2,543	4	,636	1,072	,378
	Intra-groupes	38,543	65	,593		
	Total	41,086	69			
تستخدم أسلوب مبدأ الإدارة بالاستثناء	Inter-groupes	4,162	4	1,041	1,188	,324
	Intra-groupes	56,924	65	,876		
	Total	61,086	69			
تستخدم أسلوب نموذج بطاقة الأداء المتوازن	Inter-groupes	6,251	4	1,563	,885	,478
	Intra-groupes	114,835	65	1,767		
	Total	121,086	69			
تستخدم شركتكم أسلوب التحليل التفاضلي	Inter-groupes	,532	4	,133	,110	,979
	Intra-groupes	78,454	65	1,207		
	Total	78,986	69			
تعتمد شركتكم على التكاليف الكلية عند تسعير الخدمات التي تقدمها .	Inter-groupes	2,922	4	,730	,376	,825
	Intra-groupes	126,164	65	1,941		
	Total	129,086	69			
تعتمد شركتكم على التكاليف المتغيرة عند تسعير الخدمات التي تقدمها.	Inter-groupes	6,441	4	1,610	,829	,512
	Intra-groupes	126,259	65	1,942		
	Total	132,700	69			
تعتمد شركتكم على عائد الإستثمار عند تسعير الخدمات التي تقدمها .	Inter-groupes	5,019	4	1,255	,649	,630
	Intra-groupes	125,681	65	1,934		
	Total	130,700	69			
تستخدم أسعار السوق لتحديد أسعار المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية.	Inter-groupes	3,912	4	,978	,975	,427
	Intra-groupes	65,174	65	1,003		
	Total	69,086	69			
تستخدم أسعار التفاوض لتحديد أسعار	Inter-groupes	3,125	4	,781	,419	,794

المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية.	Intra-groupes	121,218	65	1,865		
	Total	124,343	69			
تستخدم أسعار التكلفة لتحديد المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية.	Inter-groupes	,555	4	,139	,410	,801
	Intra-groupes	22,030	65	,339		
	Total	22,586	69			
تستخدم أسعار محددة من الإدارة لتحديد المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية.	Inter-groupes	3,740	4	,935	1,168	,333
	Intra-groupes	52,045	65	,801		
	Total	55,786	69			

ONEWAY A1 A2 A3 A4 A5 A6 A7 A8 A9 A10 A11 A12 A13 A14 A15 B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7 B8 B9 B10 B11 B12 C1 C2 C3 C4 C5 C6 C7 C8 BY q2

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
تقوم شركتكم بإعداد موازنة مشتريات المواد اللوازم للفترة المقبلة	Inter-groupes	,492	3	,164	,471	,704
	Intra-groupes	22,994	66	,348		
	Total	23,486	69			
تقوم شركتكم بإعداد موازنة مبيعات المنتجات للفترة المقبلة.	Inter-groupes	1,022	3	,341	,712	,548
	Intra-groupes	31,564	66	,478		
	Total	32,586	69			
تقوم شركتكم موازنة العمل و الأجر	Inter-groupes	1,861	3	,620	2,908	,041
	Intra-groupes	14,082	66	,213		
	Total	15,943	69			
تقوم شركتكم بإعداد موازنة المصاريف الإدارية.	Inter-groupes	1,346	3	,449	2,462	,070
	Intra-groupes	12,026	66	,182		
	Total	13,371	69			
تقوم شركتكم بإعداد الموازنة النقدية التقديرية	Inter-groupes	3,412	3	1,137	,576	,633
	Intra-groupes	130,359	66	1,975		
	Total	133,771	69			
تقوم شركتكم بإعداد قائمة الدخل التقديرية للفترة المقبلة	Inter-groupes	1,478	3	,493	,295	,829
	Intra-groupes	110,308	66	1,671		
	Total	111,786	69			
تقوم شركتكم بإعداد قائمة التدفقات النقدية التقديرية للفترة المقبلة.	Inter-groupes	1,999	3	,666	,788	,505
	Intra-groupes	55,787	66	,845		
	Total	57,786	69			
تقوم شركتكم بإعداد قائمة المركز المالي التقديرية للفترة المقبلة	Inter-groupes	6,285	3	2,095	1,018	,390
	Intra-groupes	135,787	66	2,057		
	Total	142,071	69			
تعتمد شركتكم على الموازنات الرأسمالية	Inter-groupes	5,557	3	1,852	,816	,490
	Intra-groupes	149,814	66	2,270		
	Total	155,371	69			
تستخدم شركتكم طريقة أسلوب تحليل التعادل	Inter-groupes	4,246	3	1,415	,789	,505
	Intra-groupes	118,454	66	1,795		
	Total	122,700	69			
طريقة رفع التشغيلي	Inter-groupes	1,196	3	,399	,212	,887
	Intra-groupes	123,889	66	1,877		
	Total	125,086	69			
تستخدم شركتكم طريقة تحليل الحساسية	Inter-groupes	,336	3	,112	,078	,972
	Intra-groupes	95,506	66	1,447		
	Total	95,843	69			
تستخدم شركتكم طريقة البرمجة الخطية	Inter-groupes	5,337	3	1,779	2,205	,096
	Intra-groupes	53,248	66	,807		
	Total	58,586	69			
تستخدم شركتكم نظام التكاليف البني على الأنشطة	Inter-groupes	1,438	3	,479	,240	,868
	Intra-groupes	132,005	66	2,000		
	Total	133,443	69			
تستخدم شركتكم عند تسعير المنتجات أو الخدمات على التكلفة المتغيرة.	Inter-groupes	,382	3	,127	,062	,980
	Intra-groupes	135,389	66	2,051		

	Total	135,771	69			
تستخدم شركتكم أساليب محاسبة المسؤولية	Inter-groupes	,595	3	,198	1,899	,138
	Intra-groupes	6,891	66	,104		
	Total	7,486	69			
تستخدم أسلوب اللامركزية في الإدارة	Inter-groupes	,433	3	,144	,839	,477
	Intra-groupes	11,353	66	,172		
	Total	11,786	69			
تستخدم أسلوب التكاليف المعيارية	Inter-groupes	2,311	3	,770	3,944	,012
	Intra-groupes	12,889	66	,195		
	Total	15,200	69			
تستخدم أسلوب تحليل الانحرافات	Inter-groupes	2,552	3	,851	1,039	,381
	Intra-groupes	54,019	66	,818		
	Total	56,571	69			
تستخدم أسلوب تقارير الأداء	Inter-groupes	,296	3	,099	,633	,596
	Intra-groupes	10,276	66	,156		
	Total	10,571	69			
تستخدم أسلوب التحليل المالي	Inter-groupes	,336	3	,112	,722	,542
	Intra-groupes	10,236	66	,155		
	Total	10,571	69			
مقارنة نتائج أعمال للسنة الحالية مع نتائج أعمال السنة السابقة	Inter-groupes	,811	3	,270	,970	,412
	Intra-groupes	18,389	66	,279		
	Total	19,200	69			
تعتمد في حكمها على أداء الأقسام المختلفة بمقارنة نتائج الأقسام مع بعضها.	Inter-groupes	,074	3	,025	,028	,994
	Intra-groupes	57,769	66	,875		
	Total	57,843	69			
مقارنة الأداء بأعلى أداء تحققه الشركات الأخرى	Inter-groupes	1,374	3	,458	,428	,733
	Intra-groupes	70,569	66	1,069		
	Total	71,943	69			
تستخدم أسلوب نظام إدارة الجودة الشاملة	Inter-groupes	1,272	3	,424	,703	,554
	Intra-groupes	39,814	66	,603		
	Total	41,086	69			
تستخدم أسلوب مبدأ الإدارة بالاستثناء	Inter-groupes	1,528	3	,509	,564	,640
	Intra-groupes	59,558	66	,902		
	Total	61,086	69			
تستخدم أسلوب نموذج بطاقة الأداء المتوازن	Inter-groupes	10,030	3	3,343	1,987	,124
	Intra-groupes	111,056	66	1,683		
	Total	121,086	69			
تستخدم شركتكم أسلوب التحليل التفاضلي	Inter-groupes	1,396	3	,465	,396	,756
	Intra-groupes	77,590	66	1,176		
	Total	78,986	69			
تعتمد شركتكم على التكاليف الكلية عند تسعير الخدمات التي تقدمها .	Inter-groupes	4,414	3	1,471	,779	,510
	Intra-groupes	124,671	66	1,889		
	Total	129,086	69			
تعتمد شركتكم على التكاليف المتغيرة عند تسعير الخدمات التي تقدمها.	Inter-groupes	8,527	3	2,842	1,511	,220
	Intra-groupes	124,173	66	1,881		
	Total	132,700	69			
تعتمد شركتكم على عائد الإستثمار عند تسعير الخدمات التي تقدمها .	Inter-groupes	3,392	3	1,131	,586	,626
	Intra-groupes	127,308	66	1,929		
	Total	130,700	69			
تستخدم أسعار السوق لتحديد أسعار المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية.	Inter-groupes	4,337	3	1,446	1,474	,230
	Intra-groupes	64,748	66	,981		
	Total	69,086	69			
تستخدم أسعار التفاوض لتحديد أسعار المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية.	Inter-groupes	1,195	3	,398	,214	,887
	Intra-groupes	123,147	66	1,866		
	Total	124,343	69			
تستخدم أسعار التكلفة لتحديد المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز	Inter-groupes	,248	3	,083	,244	,865
	Intra-groupes	22,338	66	,338		
	Total					

المسؤولية.	Total	22,586	69			
تستخدم أسعار محددة من الإدارة لتحديد المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية.	Inter-groupes	6,076	3	2,025	2,689	,053
	Intra-groupes	49,710	66	,753		
	Total	55,786	69			

ONEWAY A1 A2 A3 A4 A5 A6 A7 A8 A9 A10 A11 A12 A13 A14 A15 B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7 B8 B9 B10 B11 B12 C1 C2 C3 C4 C5 C6 C7 C8 BY q3

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
تقوم شركتكم بإعداد موازنة مشتريات المواد اللوازم للفترة المقبلة	Inter-groupes	1,883	4	,471	1,417	,238
	Intra-groupes	21,603	65	,332		
	Total	23,486	69			
تقوم شركتكم بإعداد موازنة مبيعات المنتجات للفترة المقبلة.	Inter-groupes	1,472	4	,368	,769	,550
	Intra-groupes	31,114	65	,479		
	Total	32,586	69			
تقوم شركتكم بموازنة العمل و الأجر	Inter-groupes	,566	4	,141	,598	,665
	Intra-groupes	15,377	65	,237		
	Total	15,943	69			
تقوم شركتكم بإعداد موازنة المصاريف الإدارية.	Inter-groupes	,724	4	,181	,930	,452
	Intra-groupes	12,647	65	,195		
	Total	13,371	69			
تقوم شركتكم بإعداد الموازنة النقدية التقديرية	Inter-groupes	4,991	4	1,248	,630	,643
	Intra-groupes	128,781	65	1,981		
	Total	133,771	69			
تقوم شركتكم بإعداد قائمة الدخل التقديرية للفترة المقبلة	Inter-groupes	2,672	4	,668	,398	,809
	Intra-groupes	109,114	65	1,679		
	Total	111,786	69			
تقوم شركتكم بإعداد قائمة التدفقات النقدية التقديرية للفترة المقبلة.	Inter-groupes	,246	4	,061	,069	,991
	Intra-groupes	57,540	65	,885		
	Total	57,786	69			
تقوم شركتكم بإعداد قائمة المركز المالي التقديرية للفترة المقبلة	Inter-groupes	2,512	4	,628	,293	,882
	Intra-groupes	139,559	65	2,147		
	Total	142,071	69			
تعتمد شركتكم على الموازنات الرأسمالية	Inter-groupes	4,429	4	1,107	,477	,753
	Intra-groupes	150,942	65	2,322		
	Total	155,371	69			
تستخدم شركتكم طريقة أسلوب تحليل التعادل	Inter-groupes	3,258	4	,814	,443	,777
	Intra-groupes	119,442	65	1,838		
	Total	122,700	69			
طريقة رفع التشغيلي	Inter-groupes	5,950	4	1,487	,812	,522
	Intra-groupes	119,136	65	1,833		
	Total	125,086	69			
تستخدم شركتكم طريقة تحليل الحسابية	Inter-groupes	2,940	4	,735	,514	,725
	Intra-groupes	92,903	65	1,429		
	Total	95,843	69			
تستخدم شركتكم طريقة البرمجة الخطية	Inter-groupes	1,060	4	,265	,299	,877
	Intra-groupes	57,526	65	,885		
	Total	58,586	69			
تستخدم شركتكم نظام التكاليف البني على الأنشطة	Inter-groupes	6,634	4	1,658	,850	,499
	Intra-groupes	126,809	65	1,951		
	Total	133,443	69			
تستخدم شركتكم عند تسعير المنتجات أو الخدمات على التكلفة المتغيرة.	Inter-groupes	6,119	4	1,530	,767	,551
	Intra-groupes	129,653	65	1,995		
	Total	135,771	69			
تستخدم شركتكم أساليب محاسبية	Inter-groupes	,196	4	,049	,437	,782

المسؤولية	Intra-groupes	7,290	65	,112		
	Total	7,486	69			
تستخدم أسلوب الامركزية في الإدارة	Inter-groupes	,383	4	,096	,546	,703
	Intra-groupes	11,403	65	,175		
	Total	11,786	69			
تستخدم أسلوب التكاليف المعيارية	Inter-groupes	1,724	4	,431	2,079	,094
	Intra-groupes	13,476	65	,207		
	Total	15,200	69			
تستخدم أسلوب تحليل الانحرافات	Inter-groupes	1,230	4	,308	,361	,835
	Intra-groupes	55,341	65	,851		
	Total	56,571	69			
تستخدم أسلوب تقارير الأداء	Inter-groupes	,662	4	,166	1,086	,371
	Intra-groupes	9,909	65	,152		
	Total	10,571	69			
تستخدم أسلوب التحليل المالي	Inter-groupes	1,252	4	,313	2,183	,081
	Intra-groupes	9,319	65	,143		
	Total	10,571	69			
مقارنة نتائج أعمال للسنة الحالية مع نتائج أعمال السنة السابقة	Inter-groupes	,341	4	,085	,294	,881
	Intra-groupes	18,859	65	,290		
	Total	19,200	69			
تعتمد في حكمها على أداء الأقسام المختلفة بمقارنة نتائج الأقسام مع بعضها.	Inter-groupes	2,317	4	,579	,678	,610
	Intra-groupes	55,526	65	,854		
	Total	57,843	69			
مقارنة الأداء بأعلى أداء تحققة الشركات الأخرى	Inter-groupes	6,207	4	1,552	1,534	,203
	Intra-groupes	65,736	65	1,011		
	Total	71,943	69			
تستخدم أسلوب نظام إدارة الجودة الشاملة	Inter-groupes	1,560	4	,390	,641	,635
	Intra-groupes	39,526	65	,608		
	Total	41,086	69			
تستخدم أسلوب مبدأ الإدارة بالاستثناء	Inter-groupes	1,169	4	,292	,317	,866
	Intra-groupes	59,917	65	,922		
	Total	61,086	69			
تستخدم أسلوب نموذج بطاقة الأداء المتوازن	Inter-groupes	4,760	4	1,190	,665	,619
	Intra-groupes	116,326	65	1,790		
	Total	121,086	69			
تستخدم شركتكم أسلوب التحليل التفاضلي	Inter-groupes	4,795	4	1,199	1,050	,388
	Intra-groupes	74,191	65	1,141		
	Total	78,986	69			
تعتمد شركتكم على التكاليف الكلية عند تسعير الخدمات التي تقدمها .	Inter-groupes	3,311	4	,828	,428	,788
	Intra-groupes	125,774	65	1,935		
	Total	129,086	69			
تعتمد شركتكم على التكاليف المتغيرة عند تسعير الخدمات التي تقدمها.	Inter-groupes	3,494	4	,873	,439	,780
	Intra-groupes	129,206	65	1,988		
	Total	132,700	69			
تعتمد شركتكم على عائد الإستثمار عند تسعير الخدمات التي تقدمها .	Inter-groupes	2,759	4	,690	,350	,843
	Intra-groupes	127,941	65	1,968		
	Total	130,700	69			
تستخدم أسعار السوق لتحديد أسعار المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية.	Inter-groupes	4,350	4	1,087	1,092	,368
	Intra-groupes	64,736	65	,996		
	Total	69,086	69			
تستخدم أسعار التفاوض لتحديد أسعار المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية.	Inter-groupes	8,695	4	2,174	1,222	,310
	Intra-groupes	115,647	65	1,779		
	Total	124,343	69			
تستخدم أسعار التكلفة لتحديد المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية.	Inter-groupes	1,200	4	,300	,912	,463
	Intra-groupes	21,386	65	,329		
	Total	22,586	69			
تستخدم أسعار محددة من الإدارة لتحديد	Inter-groupes	,792	4	,198	,234	,918

المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية.	Intra-groupes	54,994	65	,846		
	Total	55,786	69			

ONEWAY A1 A2 A3 A4 A5 A6 A7 A8 A9 A10 A11 A12 A13 A14 A15 B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7 B8 B9 B10 B11 B12 C1 C2 C3 C4 C5 C6 C7 C8 BY q4

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
تقوم شركتكم بإعداد موازنة مشروعات المواد اللوازم للفترة المقبلة	Inter-groupes	,382	2	,191	,554	,578
	Intra-groupes	23,104	67	,345		
	Total	23,486	69			
تقوم شركتكم بإعداد موازنة مبيعات المنتجات للفترة المقبلة.	Inter-groupes	,242	2	,121	,250	,779
	Intra-groupes	32,344	67	,483		
	Total	32,586	69			
تقوم شركتكم موازنة العمل و الأجر	Inter-groupes	,344	2	,172	,739	,481
	Intra-groupes	15,599	67	,233		
	Total	15,943	69			
تقوم شركتكم بإعداد موازنة المصاريف الإدارية.	Inter-groupes	,375	2	,188	,967	,386
	Intra-groupes	12,996	67	,194		
	Total	13,371	69			
تقوم شركتكم بإعداد الموازنة النقدية التقديرية	Inter-groupes	,947	2	,474	,239	,788
	Intra-groupes	132,824	67	1,982		
	Total	133,771	69			
تقوم شركتكم بإعداد قائمة الدخل التقديرية للفترة المقبلة	Inter-groupes	,663	2	,331	,200	,819
	Intra-groupes	111,123	67	1,659		
	Total	111,786	69			
تقوم شركتكم بإعداد قائمة التدفقات النقدية التقديرية للفترة المقبلة.	Inter-groupes	,058	2	,029	,034	,967
	Intra-groupes	57,728	67	,862		
	Total	57,786	69			
تقوم شركتكم بإعداد قائمة المركز المالي التقديرية للفترة المقبلة	Inter-groupes	,580	2	,290	,137	,872
	Intra-groupes	141,491	67	2,112		
	Total	142,071	69			
تعتمد شركتكم على الموازنات الرأسمالية	Inter-groupes	2,679	2	1,339	,588	,558
	Intra-groupes	152,693	67	2,279		
	Total	155,371	69			
تستخدم شركتكم طريقة أسلوب تحليل التعادل	Inter-groupes	2,868	2	1,434	,802	,453
	Intra-groupes	119,832	67	1,789		
	Total	122,700	69			
طريقة رفع التشغيلي	Inter-groupes	1,358	2	,679	,368	,694
	Intra-groupes	123,728	67	1,847		
	Total	125,086	69			
تستخدم شركتكم طريقة تحليل الحساسية	Inter-groupes	1,093	2	,546	,386	,681
	Intra-groupes	94,750	67	1,414		
	Total	95,843	69			
تستخدم شركتكم طريقة البرمجة الخطية	Inter-groupes	,796	2	,398	,462	,632
	Intra-groupes	57,789	67	,863		
	Total	58,586	69			
تستخدم شركتكم نظام التكاليف البني على الأنشطة	Inter-groupes	2,249	2	1,125	,574	,566
	Intra-groupes	131,194	67	1,958		
	Total	133,443	69			
تستخدم شركتكم عند تسعير المنتجات أو الخدمات على التكلفة المتغيرة.	Inter-groupes	,947	2	,474	,235	,791
	Intra-groupes	134,824	67	2,012		
	Total	135,771	69			
تستخدم شركتكم أساليب محاسبية المسؤولية	Inter-groupes	,296	2	,148	1,378	,259
	Intra-groupes	7,190	67	,107		
	Total	7,486	69			
تستخدم أسلوب اللامركزية في الإدارة	Inter-groupes	,184	2	,092	,530	,591
	Intra-groupes	11,602	67	,173		

Total		11,786	69			
تستخدم أسلوب التكاليف المعيارية	Inter-groupes	1,927	2	,963	4,863	,011
	Intra-groupes	13,273	67	,198		
	Total	15,200	69			
تستخدم أسلوب تحليل الانحرافات	Inter-groupes	1,513	2	,757	,921	,403
	Intra-groupes	55,058	67	,822		
	Total	56,571	69			
تستخدم أسلوب تقارير الأداء	Inter-groupes	,478	2	,239	1,587	,212
	Intra-groupes	10,093	67	,151		
	Total	10,571	69			
تستخدم أسلوب التحليل المالي	Inter-groupes	,223	2	,111	,721	,490
	Intra-groupes	10,349	67	,154		
	Total	10,571	69			
مقارنة نتائج أعمال للسنة الحالية مع نتائج أعمال السنة السابقة	Inter-groupes	,142	2	,071	,249	,780
	Intra-groupes	19,058	67	,284		
	Total	19,200	69			
تعتمد في حكمها على أداء الأقسام المختلفة بمقارنة نتائج الأقسام مع بعضها.	Inter-groupes	,441	2	,220	,257	,774
	Intra-groupes	57,402	67	,857		
	Total	57,843	69			
مقارنة الأداء بأعلى أداء تحققه الشركات الأخرى	Inter-groupes	6,139	2	3,070	3,125	,050
	Intra-groupes	65,804	67	,982		
	Total	71,943	69			
تستخدم أسلوب نظام إدارة الجودة الشاملة	Inter-groupes	2,372	2	1,186	2,052	,136
	Intra-groupes	38,714	67	,578		
	Total	41,086	69			
تستخدم أسلوب مبدأ الإدارة بالاستثناء	Inter-groupes	,608	2	,304	,337	,715
	Intra-groupes	60,478	67	,903		
	Total	61,086	69			
تستخدم أسلوب نموذج بطاقة الأداء المتوازن	Inter-groupes	1,920	2	,960	,540	,585
	Intra-groupes	119,166	67	1,779		
	Total	121,086	69			
تستخدم شركتكم أسلوب التحليل التفاضلي	Inter-groupes	2,530	2	1,265	1,108	,336
	Intra-groupes	76,456	67	1,141		
	Total	78,986	69			
تعتمد شركتكم على التكاليف الكلية عند تسعير الخدمات التي تقدمها .	Inter-groupes	3,225	2	1,613	,859	,428
	Intra-groupes	125,860	67	1,879		
	Total	129,086	69			
تعتمد شركتكم على التكاليف المتغيرة عند تسعير الخدمات التي تقدمها.	Inter-groupes	1,111	2	,556	,283	,754
	Intra-groupes	131,589	67	1,964		
	Total	132,700	69			
تعتمد شركتكم على عائد الإستثمار عند تسعير الخدمات التي تقدمها .	Inter-groupes	,313	2	,156	,080	,923
	Intra-groupes	130,387	67	1,946		
	Total	130,700	69			
تستخدم أسعار السوق لتحديد أسعار المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية.	Inter-groupes	2,143	2	1,072	1,072	,348
	Intra-groupes	66,943	67	,999		
	Total	69,086	69			
تستخدم أسعار التفاوض لتحديد أسعار المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية.	Inter-groupes	,859	2	,429	,233	,793
	Intra-groupes	123,484	67	1,843		
	Total	124,343	69			
تستخدم أسعار التكلفة لتحديد المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية.	Inter-groupes	1,618	2	,809	2,585	,083
	Intra-groupes	20,968	67	,313		
	Total	22,586	69			
تستخدم أسعار محددة من الإدارة لتحديد المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية.	Inter-groupes	,878	2	,439	,536	,588
	Intra-groupes	54,908	67	,820		
	Total	55,786	69			

ONEWAY A1 A2 A3 A4 A5 A6 A7 A8 A9 A10 A11 A12 A13 A14 A15 B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7 B8 B9 B10 B11 B12 C1 C2 C3 C4 C5 C6 C7 C8 BY q5

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
تقوم شركتكم بإعداد موازنة مشتريات المواد اللوازم للفترة المقبلة	Inter-groupes	1,666	4	,417	1,241	,302
	Intra-groupes	21,820	65	,336		
	Total	23,486	69			
تقوم شركتكم بإعداد موازنة مبيعات المنتجات للفترة المقبلة.	Inter-groupes	2,705	4	,676	1,471	,221
	Intra-groupes	29,880	65	,460		
	Total	32,586	69			
تقوم شركتكم موازنة العمل و الأجور	Inter-groupes	2,716	4	,679	3,337	,015
	Intra-groupes	13,227	65	,203		
	Total	15,943	69			
تقوم شركتكم بإعداد موازنة المصاريف الإدارية.	Inter-groupes	1,836	4	,459	2,587	,045
	Intra-groupes	11,535	65	,177		
	Total	13,371	69			
تقوم شركتكم بإعداد الموازنة التقديرية	Inter-groupes	10,111	4	2,528	1,329	,269
	Intra-groupes	123,660	65	1,902		
	Total	133,771	69			
تقوم شركتكم بإعداد قائمة الدخل التقديرية للفترة المقبلة	Inter-groupes	3,649	4	,912	,548	,701
	Intra-groupes	108,137	65	1,664		
	Total	111,786	69			
تقوم شركتكم بإعداد قائمة التدفقات النقدية التقديرية للفترة المقبلة.	Inter-groupes	4,168	4	1,042	1,263	,294
	Intra-groupes	53,618	65	,825		
	Total	57,786	69			
تقوم شركتكم بإعداد قائمة المركز المالي التقديرية للفترة المقبلة	Inter-groupes	7,016	4	1,754	,844	,502
	Intra-groupes	135,056	65	2,078		
	Total	142,071	69			
تعتمد شركتكم على الموازنات الرأسمالية	Inter-groupes	7,372	4	1,843	,809	,524
	Intra-groupes	148,000	65	2,277		
	Total	155,371	69			
تستخدم شركتكم طريقة أسلوب تحليل التعادل	Inter-groupes	5,988	4	1,497	,834	,509
	Intra-groupes	116,712	65	1,796		
	Total	122,700	69			
طريقة رفع التشغيلي	Inter-groupes	2,404	4	,601	,318	,865
	Intra-groupes	122,682	65	1,887		
	Total	125,086	69			
تستخدم شركتكم طريقة تحليل الحساسية	Inter-groupes	,667	4	,167	,114	,977
	Intra-groupes	95,176	65	1,464		
	Total	95,843	69			
تستخدم شركتكم طريقة البرمجة الخطية	Inter-groupes	6,479	4	1,620	2,020	,102
	Intra-groupes	52,107	65	,802		
	Total	58,586	69			
تستخدم شركتكم نظام التكاليف البني على الأنشطة	Inter-groupes	2,734	4	,684	,340	,850
	Intra-groupes	130,709	65	2,011		
	Total	133,443	69			
تستخدم شركتكم عند تسعير المنتجات أو الخدمات على التكلفة المتغيرة.	Inter-groupes	,689	4	,172	,083	,987
	Intra-groupes	135,083	65	2,078		
	Total	135,771	69			
تستخدم شركتكم أساليب محاسبية المسؤولية	Inter-groupes	,811	4	,203	1,974	,109
	Intra-groupes	6,675	65	,103		
	Total	7,486	69			
تستخدم أسلوب اللامركزية في الإدارة	Inter-groupes	1,036	4	,259	1,567	,194
	Intra-groupes	10,749	65	,165		
	Total	11,786	69			
تستخدم أسلوب التكاليف المعيارية	Inter-groupes	2,657	4	,664	3,442	,013
	Intra-groupes	12,543	65	,193		
	Total	15,200	69			
تستخدم أسلوب تحليل الانحرافات	Inter-groupes	2,634	4	,658	,794	,534
	Intra-groupes	53,937	65	,830		

Total		56,571	69			
تستخدم أسلوب تقارير الأداء	Inter-groupes	1,870	4	,468	3,493	,012
	Intra-groupes	8,701	65	,134		
	Total	10,571	69			
تستخدم أسلوب التحليل المالي	Inter-groupes	,328	4	,082	,520	,721
	Intra-groupes	10,243	65	,158		
	Total	10,571	69			
مقارنة نتائج أعمال للسنة الحالية مع نتائج أعمال السنة السابقة	Inter-groupes	1,419	4	,355	1,297	,280
	Intra-groupes	17,781	65	,274		
	Total	19,200	69			
تعتمد في حكمها على أداء الأقسام المختلفة بمقارنة نتائج الأقسام مع بعضها.	Inter-groupes	,914	4	,228	,261	,902
	Intra-groupes	56,929	65	,876		
	Total	57,843	69			
مقارنة الأداء بأعلى أداء تحققه الشركات الأخرى	Inter-groupes	1,428	4	,357	,329	,857
	Intra-groupes	70,515	65	1,085		
	Total	71,943	69			
تستخدم أسلوب نظام إدارة الجودة الشاملة	Inter-groupes	,773	4	,193	,312	,869
	Intra-groupes	40,312	65	,620		
	Total	41,086	69			
تستخدم أسلوب مبدأ الإدارة بالاستثناء	Inter-groupes	2,688	4	,672	,748	,563
	Intra-groupes	58,398	65	,898		
	Total	61,086	69			
تستخدم أسلوب نموذج بطاقة الأداء المتوازن	Inter-groupes	12,971	4	3,243	1,950	,113
	Intra-groupes	108,115	65	1,663		
	Total	121,086	69			
تستخدم شركتكم أسلوب التحليل التفاضلي	Inter-groupes	3,849	4	,962	,832	,510
	Intra-groupes	75,137	65	1,156		
	Total	78,986	69			
تعتمد شركتكم على التكاليف الكلية عند تسعير الخدمات التي تقدمها .	Inter-groupes	4,570	4	1,143	,596	,666
	Intra-groupes	124,515	65	1,916		
	Total	129,086	69			
تعتمد شركتكم على التكاليف المتغيرة عند تسعير الخدمات التي تقدمها.	Inter-groupes	11,077	4	2,769	1,480	,218
	Intra-groupes	121,623	65	1,871		
	Total	132,700	69			
تعتمد شركتكم على عائد الاستثمار عند تسعير الخدمات التي تقدمها .	Inter-groupes	7,480	4	1,870	,986	,421
	Intra-groupes	123,220	65	1,896		
	Total	130,700	69			
تستخدم أسعار السوق لتحديد أسعار المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية.	Inter-groupes	4,488	4	1,122	1,129	,351
	Intra-groupes	64,598	65	,994		
	Total	69,086	69			
تستخدم أسعار التفاوض لتحديد أسعار المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية.	Inter-groupes	1,201	4	,300	,159	,958
	Intra-groupes	123,141	65	1,894		
	Total	124,343	69			
تستخدم أسعار التكلفة لتحديد المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية.	Inter-groupes	1,493	4	,373	1,150	,341
	Intra-groupes	21,093	65	,325		
	Total	22,586	69			
تستخدم أسعار محددة من الإدارة لتحديد المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية.	Inter-groupes	5,894	4	1,474	1,920	,118
	Intra-groupes	49,891	65	,768		
	Total	55,786	69			

ONEWAY A1 A2 A3 A4 A5 A6 A7 A8 A9 A10 A11 A12 A13 A14 A15 B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7 B8 B9 B10 B11 B12 C1 C2 C3 C4 C5 C6 C7 C8 BY q6

ANOVA

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification	
تقوم شركتكم بإعداد موازنة مشتريات المواد اللوازم للفترة المقبلة	Inter-groupes	,036	1	,036	,104	,749
	Intra-groupes	23,450	68	,345		
	Total	23,486	69			
تقوم شركتكم بإعداد موازنة مبيعات	Inter-groupes	,006	1	,006	,012	,913

المنتجات للفترة المقبلة.	Intra-groupes	32,580	68	,479		
	Total	32,586	69			
تقوم شركتكم موازنة العمل و الأجر	Inter-groupes	,143	1	,143	,615	,436
	Intra-groupes	15,800	68	,232		
	Total	15,943	69			
تقوم شركتكم بإعداد موازنة المصاريف الإدارية.	Inter-groupes	,091	1	,091	,468	,496
	Intra-groupes	13,280	68	,195		
	Total	13,371	69			
تقوم شركتكم بإعداد الموازنة التقديرية	Inter-groupes	,691	1	,691	,353	,554
	Intra-groupes	133,080	68	1,957		
	Total	133,771	69			
تقوم شركتكم بإعداد قائمة الدخل التقديرية للفترة المقبلة	Inter-groupes	1,556	1	1,556	,960	,331
	Intra-groupes	110,230	68	1,621		
	Total	111,786	69			
تقوم شركتكم بإعداد قائمة التدفقات النقدية التقديرية للفترة المقبلة.	Inter-groupes	1,956	1	1,956	2,382	,127
	Intra-groupes	55,830	68	,821		
	Total	57,786	69			
تقوم شركتكم بإعداد قائمة المركز المالي التقديرية للفترة المقبلة	Inter-groupes	1,041	1	1,041	,502	,481
	Intra-groupes	141,030	68	2,074		
	Total	142,071	69			
تعتمد شركتكم على الموازنات الرأسمالية	Inter-groupes	1,651	1	1,651	,731	,396
	Intra-groupes	153,720	68	2,261		
	Total	155,371	69			
تستخدم شركتكم طريقة أسلوب تحليل التعادل	Inter-groupes	1,750	1	1,750	,984	,325
	Intra-groupes	120,950	68	1,779		
	Total	122,700	69			
طريقة رفع التشغيلي	Inter-groupes	,206	1	,206	,112	,739
	Intra-groupes	124,880	68	1,836		
	Total	125,086	69			
تستخدم شركتكم طريقة تحليل الحساسية	Inter-groupes	,413	1	,413	,294	,589
	Intra-groupes	95,430	68	1,403		
	Total	95,843	69			
تستخدم شركتكم طريقة البرمجة الخطية	Inter-groupes	,036	1	,036	,041	,839
	Intra-groupes	58,550	68	,861		
	Total	58,586	69			
تستخدم شركتكم نظام التكاليف البني على الأنشطة	Inter-groupes	,143	1	,143	,073	,788
	Intra-groupes	133,300	68	1,960		
	Total	133,443	69			
تستخدم شركتكم عند تسعير المنتجات أو الخدمات على التكلفة المتغيرة.	Inter-groupes	,571	1	,571	,287	,594
	Intra-groupes	135,200	68	1,988		
	Total	135,771	69			
تستخدم شركتكم أساليب محاسبية المسؤولية	Inter-groupes	,206	1	,206	1,922	,170
	Intra-groupes	7,280	68	,107		
	Total	7,486	69			
تستخدم أسلوب اللامركزية في الإدارة	Inter-groupes	,206	1	,206	1,208	,276
	Intra-groupes	11,580	68	,170		
	Total	11,786	69			
تستخدم أسلوب التكاليف المعيارية	Inter-groupes	,000	1	,000	,000	1,000
	Intra-groupes	15,200	68	,224		
	Total	15,200	69			
تستخدم أسلوب تحليل الانحرافات	Inter-groupes	1,041	1	1,041	1,275	,263
	Intra-groupes	55,530	68	,817		
	Total	56,571	69			
تستخدم أسلوب تقارير الأداء	Inter-groupes	,091	1	,091	,593	,444
	Intra-groupes	10,480	68	,154		
	Total	10,571	69			
تستخدم أسلوب التحليل المالي	Inter-groupes	,051	1	,051	,332	,566

	Intra-groupes	10,520	68	,155		
	Total	10,571	69			
مقارنة نتائج أعمال للسنة الحالية مع نتائج أعمال السنة السابقة	Inter-groupes	,070	1	,070	,249	,620
	Intra-groupes	19,130	68	,281		
	Total	19,200	69			
تعتمد في حكمها على أداء الأقسام المختلفة بمقارنة نتائج الأقسام مع بعضها.	Inter-groupes	,143	1	,143	,168	,683
	Intra-groupes	57,700	68	,849		
	Total	57,843	69			
مقارنة الأداء بأعلى أداء تحققة الشركات الأخرى	Inter-groupes	,173	1	,173	,164	,687
	Intra-groupes	71,770	68	1,055		
	Total	71,943	69			
تستخدم أسلوب نظام إدارة الجودة الشاملة	Inter-groupes	1,286	1	1,286	2,197	,143
	Intra-groupes	39,800	68	,585		
	Total	41,086	69			
تستخدم أسلوب مبدأ الإدارة بالاستثناء	Inter-groupes	,756	1	,756	,852	,359
	Intra-groupes	60,330	68	,887		
	Total	61,086	69			
تستخدم أسلوب نموذج بطاقة الأداء المتوازن	Inter-groupes	,516	1	,516	,291	,591
	Intra-groupes	120,570	68	1,773		
	Total	121,086	69			
تستخدم شركتكم أسلوب التحليل التفاضلي	Inter-groupes	,366	1	,366	,316	,576
	Intra-groupes	78,620	68	1,156		
	Total	78,986	69			
تعتمد شركتكم على التكاليف الكلية عند تسعير الخدمات التي تقدمها .	Inter-groupes	,206	1	,206	,109	,743
	Intra-groupes	128,880	68	1,895		
	Total	129,086	69			
تعتمد شركتكم على التكاليف المتغيرة عند تسعير الخدمات التي تقدمها.	Inter-groupes	1,750	1	1,750	,909	,344
	Intra-groupes	130,950	68	1,926		
	Total	132,700	69			
تعتمد شركتكم على عائد الإستثمار عند تسعير الخدمات التي تقدمها .	Inter-groupes	,280	1	,280	,146	,704
	Intra-groupes	130,420	68	1,918		
	Total	130,700	69			
تستخدم أسعار السوق لتحديد أسعار المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية.	Inter-groupes	,756	1	,756	,752	,389
	Intra-groupes	68,330	68	1,005		
	Total	69,086	69			
تستخدم أسعار التفاوض لتحديد أسعار المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية.	Inter-groupes	,023	1	,023	,013	,911
	Intra-groupes	124,320	68	1,828		
	Total	124,343	69			
تستخدم أسعار التكلفة لتحديد المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية.	Inter-groupes	,366	1	,366	1,119	,294
	Intra-groupes	22,220	68	,327		
	Total	22,586	69			
تستخدم أسعار محددة من الإدارة لتحديد المواد والخدمات المتبادلة بين مراكز المسؤولية.	Inter-groupes	1,286	1	1,286	1,604	,210
	Intra-groupes	54,500	68	,801		
	Total	55,786	69			

قائمة المراجع باللغة العربية :

الكتب:

1. أبو حشيش، خليل عواد، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، ط1، دار الأوائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2005.
2. أبو زيد كمال، وعطية مرعي، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، ط1، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، الإسكندرية، مصر، 2004 .
3. أبو زيد كمال، وكمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، ط1، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، الإسكندرية، مصر، 1999.
4. أبو نصار، محمد، المحاسبة الإدارية" الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان – الأردن، 2005 .
5. أحمد عطية هاشم ، " محاسبة التكاليف " ، الدار الجامعية للنشر و التوزيع ، مصر ، 2000.
6. أحمد حلمي جمعة، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الصفاء للنشر، عمان، الأردن، 2011.
7. إدريس، ثابت عبد الرحمن، مقدمة في إدارة الأعمال اللوجيستية، الدار الجامعية، الإسكندرية ، 2003.
8. إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية: قضايا معاصرة، ط2، دار إثراء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2010.
9. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ، 2007 .
10. إيهاب عبد السلام محمود، تحليل البرنامج الإحصائي Spss، دار صفاء للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى عمان، الأردن، 2013
11. آل آدم، يوحنا، الرزق صالح، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية الحديثة. دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2000.
12. آل آدم، يوحنا عبد، وصالح الرزق، المحاسبة الإدارية و السياسات الإدارية المعاصرة، ط2 ، دار و مكتبة الحامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2006 .
13. بدوي محمد وآخرون، المحاسبة الإدارية و دراسات الجدوى الاقتصادية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2009.
14. جاريسون، ري اتش، نورين اريك، المحاسبة الإدارية. الطبعة العربية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، مراجعة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، السعودية، 2002.

15. جبرائيل جوزيف كحاله، رضوان حلوة حنان المحاسبة الإدارية، مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء -الدار العلمية الدولية للنشر ودار الثقافة للنشر والتوزيع، 1996 .
16. جبرائيل جوزيف كحاله، رضوان حلوة حنان ، المحاسبة الإدارية :مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، عمان -الدار العلمية الدولية للنشر، 2002 .
17. جبرائيل جوزيف كحالة ، رضوان حلوة حنان " م التكاليف المعيارية رقابة وإثبات " مكتبة الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، 1998 .
18. الحيايى وليد، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي، دار إثراء للنشر، عمان، الأردن، 2009.
19. الحارس أسامة، المحاسبة الإدارية، ط1 ، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
20. الخطيب أحمد، الموازنات أداة فعالة للتخطيط والرقابة الإدارية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 1988.
21. دافيد لاسكال، روي بيكوك، قمة الأداء، ترجمة أحمد عثمان، سلسلة إصدارات بيمك، مصر، 1998.
22. الدهراوي، كمال الدين مصطفى، اتجاهات معاصرة لتطوير البناء الفكري للمحاسبة الإدارية. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 1998 .
23. رضوان حلوة حنان، جبرائيل جوزيف كحالة ،المحاسبة الإدارية ،دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان ،الأردن ،1997،
24. الرجيبى محمد تيسير ، المحاسبة الإدارية، ط3، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2004 .
25. زامل أحمد، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي، معهد الإدارة العامة، السعودية، 2000.
26. سليمان سفيان ،ماجد الشرع ،المحاسبة الإدارية اتخاذ القرارات و الرقابة ،دار الشرق للتوزيع و النشر، ط.الأولى ،عمان ،2002.
27. شقر عامر و آخرون ، " المحاسبة الإدارية " ، دار البداية ناشرون و موزعون ، عمان -الأردن ، 2006.
28. صبري نضال، المحاسبة الإدارية ، جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين للنشر، غزة، 2002 .
29. طالب علاء، وعبد الفتاح محمد، أساسيات المقارنة المرجعية، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2009.
30. الطائي رعد، وعيسى قداد، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
31. الطائي حميد عبد النبي وآخرون، إدارة الجودة الشاملة و الأيزو، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان ،الأردن، 2014.
32. علي لزعر، منهجية لطلبة الاقتصاد و التجارة و التسيير"، المعارف للطباعة، عنابة، الجزائر، 2012.
33. علي، حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة. الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002 .

34. علي أحمد أبو الحسن، كمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف للتخطيط و الرقابة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية، 1997 .
35. عثمان الأميرة، وعبد الوهاب علي، مقدمة في المحاسبة الإدارية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006.
36. علي رجال " سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية " ديوان المطبوعات الجامعية ، 1992 .
37. عبد الله عامر، وزهير الحدرب، المحاسبة الإدارية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2010.
38. عمر وصفي عقيلي و آخرون ، مبادئ التسويق ، دار زهران للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 1996.
39. عبد الوهاب، محمد، تكنولوجيا بطاقة الدرجات المتوازنة واستخداماتها في بناء وتطوير نظام تقييم أداء المصارف التجارية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، بغداد، 2002.
40. العرييد عصام، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002.
41. الفضل مؤيد وآخرون، المحاسبة الإدارية ،دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان، الأردن، 2007.
42. الفضل مؤيد ونور عبد الناصر، المحاسبة الإدارية "الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان الأردن، 2002.
43. الفضل مؤيد؛ شعبان عبد الكريم، المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة، عمان - دار زهران للنشر ، 2003.
44. قللي يحي ،دراسات في أساليب المحاسبة الإدارية للقادة الإداريين وغير التجاريين، إيتراك للنشر و التوزيع، القاهرة، مصر، 2003.
45. الكفراوي عوف، الرقابة المالية: النظرية و التطبيق، ط2 ، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر ، 2004 .
46. ليستراي هيتجر ، د سيرج ماتولنتش ، ترجمة أحمد حامد حجاج ، " المحاسبة الإدارية" دار المريخ للنشر، الرياض ، 2004 .
47. مصطفى يوسف كافي وآخرون، المحاسبة الإدارية ،مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، ط1 ، عمان ، الأردن ، 2012 .
48. مكرم عبد المسيح باسيلي، المحاسبة الإدارية مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، ط 3، المكتبة العصرية، ج. م.، 2001.
49. مكرم عبد المسيح باسلي، المحاسبة الإدارية الأصالة و المعاصرة، المكتبة العصرية للنشر و التوزيع ، مصر ، سنة 2008.

50. مكرم عبد المسيح باسلي، المحاسبة في المنشآت الفندقية، رؤية إدارية الفنادق-المستشفيات، المكتبة العصرية للنشر و التوزيع، لمنصورة، مصر، 2006.

51. محمد رضوان حلوة حنان " محاسبة التكاليف المعيارية " مديرية الكتب و المطبوعات الجامعية ، حلب ، 1987 .

52. محمد كامل الحاروني " محاسبة التكاليف و إدارة المصانع " دار المعارف ، القاهرة طبعة 1996 .

53. محمد السيد الجزار " الرقابة على التكاليف " دار النهضة العربية ، القاهرة ، طبعة 1980.

54. محمد توفيق بلبع " التكاليف المعيارية " ، مكتبة الشباب ، القاهرة ، 1980 .

55. ماجد محمد الخياط، أساسيات البحوث الكمية و النوعية في العلوم الاجتماعية "، دار الرياء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2010.

56. نور أحمد، وأحمد علي، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.

الأعمال الأكاديمية:

57. الأفندي، سجي مصطفى ، مدى استخدام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في منشآت القطاع العام"، رسالة ماجستير غير منشوره جامعة حلب- الجمهورية العربية السورية، 2003 .

58. جبريل نائل، محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة الصناعية الأردنية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة آل البيت، 1999.

59. جلس، سالم عبدالله، دور الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة في مؤسسات المجتمع المدني الفلسطينية"، رسالة دكتوراه منشورة، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد الرابع عشر، العدد الأول، 2005.

60. روس سمير، المقومات الأساسية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في مجال الرقابة على التكاليف الصناعية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة طنطا، 1983 .

61. السبوع، سليمان، استخدام نظام ABC وأساليب ABM لاتخاذ القرار وتقييم أداء المنظمة. رسالة دكتوراه، غير منشورة، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، بغداد، العراق، 2000.

62. السعيدات، زياد محمد، الموازنات المرنة وأثرها في الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة: دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن، رسالة ماجستير غير منشوره، جامعة عمان العربية - الأردن، 2003 .

63. الطراونة، غاده عوض، تقييم نظم الموازنات التخطيطية ودورها في فعالية إدارة سلطة إقليم البتراء، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت-الأردن ، 2005 .

64. العلاوين، أمجد عبد الفتاح ، تقييم نظم الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشوره، جامعة آل البيت- الأردن، 2000 .

65. غلاء، أبو بكر، مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الليبية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة آل البيت، 2005 .

66. الفلاحات، محمود فلاح ، استراتيجيه مقترحة لتطبيق النموذج المتوازن لقياس الأداء لتطوير فعالية التخطيط والرقابة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية رسالة دكتوراه، جامعة عمان العربية. 2005 .

المجلات:

67. خشارمة، حسين؛ العمري، أحمد، قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الأردنية – دراسة ميدانية ، أبحاث اليرموك، المجلد 20 ، العدد 1 أ ، 2004.

68. الديسبي محمد عبد القادر، التقرير المتوازن للأداء، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 27، العدد 1، المنصورة، 2003.

69. عامري، صالح مهدي، والغالي طاهر محسن، بطاقة قياس الأداء المتوازن كنظام لتقييم أداء منشآت الأعمال في عصر المعلومات :نموذج مقترح للتطبيق في الجامعات الخاصة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثاني، 2003.

70. عبد العزيز، شهيرة محمود، إطار مقترح لاستخدام مقاييس الأداء المتوازن في المنظمات غير الحكومية بالتطبيق على الجمعيات الأهلية، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد 27، العدد 3، المنصورة، 2003 .

71. فخر، نواف، محاسبة المسؤولية – والظروف الملائمة لتطبيقها ، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية ، المجلد 20 ، العدد الأول، 1998 .

72. ميده إبراهيم، نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية واقع وتطلعات، مجلة جامعة دمشق، المجلد 19 ، العدد الثاني ، 2003 .

73. متولي، طلعت عبد العظيم ، نموذج وصفي لقياس أداء رأس المال الفكري باستخدام إستراتيجية القياس المتوازن للأداء ، المجلة العملية للتجارة والتمويل ، العدد الأول ، طنطا ، 2003.

74. المنيف، عبدالله، دراسة مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية، الإدارة العامة، العدد 77 ، 1993 .

المجلات الإلكترونية

75. حاج قويدر قورين ، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية، مجلة العلوم الإنسانية ، نسخة إلكترونية

76. عماد قطب ، استخدام تحليل أنشطة ABC في مجال اتخاذ القرارات ، المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة
جامعة عين شمس العدد 4 أكتوبر 1999.

القواميس:

77. سهيل إدريس، المنهل، قاموس فرنسي عربي، دار الآداب، بيروت، لبنان، 2000.

78. مصطفى هني، قاموس المصطلحات الاقتصادية والمالية، (فرنسي - عربي)، مكتبة لبنان ناشرون، الطبعة
الأولى، بيروت، لبنان، 1997.

المراجع باللغة الأجنبية:

الكتب:

79. Atkinson Anthony A. & Bankar D Rajiv ;Management Accounting,3rd ed, printic Hall,2000.
80. A. Cibert , Comptabilité Analytique de gestion , paris ,édition dunod , 4eme Edition 1986
81. Bhattacharyya&Dearder,John :Accounting for Management :Text And Cases , printed at Kaykay printers,Delhi ;1996 .
82. C.C.Raulet, Comptabilité Analytique et Contrôle de gestion, paris, Edition ,dunod,1982
83. Claude Alazard,Sabine Sépari ,Contrôle de gestion - manuel et Applications-,5eme éd ,Dunod paris,2000.
84. Claude ALAZARD et salime SEPARI, contrôle de gestion, Dunod édition, France, 1998
85. Charles T.Horngren, Srikant M.Datar, George Foster , Cost accounting,Twelfth Edition., Pearson Prentice Hall,2006.
86. Garrison,Ray,Noreen,Eric,and Brewer,Peter,Managerial Accounting,11th Edition,McGraw-Hill, New York,USA,2006.
87. CHARLES HORNGREN & OTHERS , « cost accounting :A MANAGERIAL EMPHASIS », prentice hall international , 10th edition , neujersey , 2000.
88. Chow, C., K. Haddad and J. Williamson, Management Accounting, Applying the BSC to small companies,1997.
89. GERVAIS Michel, Contrôle de gestion, 7eme édition, Economica, Paris, France, 2001.
90. Horngren ,Gharles T , et Al , " Cost accounting: AManagerial Emphasis" , 12 edition , now jersey, prentice Hall , InC ,2006.
91. Hillton , Ronald W,et Al , "Cost Management: Strategies for Business Decision." Boston , Irwin Mc G raw –Hill , Inc ,2000.
92. Horngren ,Gharles T.,et Al., " Cost accounting: AManagerial Emphasis", 9 edition , now jersey, prentice Hall Inter national , InC1997.
93. Hilton ,Ronald W ;Management Accounting,4th ed,NewYork,Mc Growhill ,1999 .
94. Hilton,Ronald W.,Managerial accounting, 5th Edition, New-york ,McGraw-Hill,2001.
95. Henk, Emerson O., and Spoede, Charlene W, Cost Accounting :Managerial Use of Accounting Data,PWS-Kent Publishing,Boston,1991.
96. Kaplan , R . and .A .Atkinson .Advanced Management Accounting . Third edition. prentice Hall. USA ,1998.
97. Louis dubrelle et DidierJourdain , Manuel de Comptabilite Analytique de Gestion ,tome 1,Dunod , 1997 .

98. Morse, Wayne J. Davis , James R., Hartgraves , AL L., "Managerial Accounting: A strategic Approach", Third Edition , USA , South – Western , 2002.
99. Maheshwair, Management Accounting and Financial Control, 3 rd ed., Chand and Sons publisher, New Delhi, 1984.
100. Robert S. Kaplan and David D. Norton, The Balanced Score, Card: Translating Strategy into Action, Harvard , Business School Press, 1996.
101. Sharama, R. K. and Gupta, Shashik , Management Accounting, 5 th ed., Kalyani Publisher, New Delhi, 1987.
102. SAADA Toufik et autres, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, Vuibert, Paris, France, 1995.
103. Vincent Laboucheix, traité la qualité totale, les nouvelles règles du management des années 90, Dunod, Paris, 1990.

المجلات:

104. D.C. Basu, cost & Management Accountants, Vision in the Emergin Environment, The Management Accountant , January, 2001.
105. Kaplan, R., and Norton, D., The Balanced Scorecard Measures That Drive Performance. Harvard Business Review, Jan-Feb, 1992
106. Kaplan, R., The Evaluation of Management Accounting. The Accounting Review, July, 1984.
107. Scapens, R., Management Accounting—A Survey Paper. Published Paper Commissioned by SSRC, May, 1982.
108. IFAC, 1997 ; Naa, Stetement On Management Accounting No.1B : Objectives of managements Accounting from managements Accounting (US) ; November, 1982.