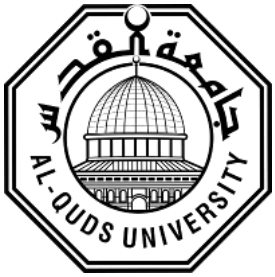
عمادة الدراسات العليا

جامعة القدس



مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية

" من وجهة نظر العاملين فيها "

بهاء محمد موسى شعيبات

رسالة ماجستير

القدس– فلسطين

1437هـ/ 2016م

مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية

" من وجهة نظر العاملين فيها "

إعداد:

بهاء محمد موسى شعيبات

بكالوريوس علوم مالية ومصرفية- جامعة القدس- فلسطين

المشرف : د.ساهر عقل

قدمت هذه الرسالة إستكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير من معهد التنمية المستدامة- برنامج بناء مؤسسات وتنمية موارد بشرية - كلية الدراسات العليا- جامعة القدس

1437هـ/2016م

جامعة القدس

عمادة الدراسات العليا

معهد التنمية المستدامة

إجازة الرسالة

مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية

" من وجهة نظر العاملين فيها "

إسم الطالب: بهاء محمد موسى شعيبات

الرقم الجامعي: 21310110

المشرف: د. ساهر عقل

نوقشت هذه الرسالة وأجيزت بتاريخ 2016/06/26 من أعضاء لجنة المناقشة المدرجة أسماؤهم وتواقيعهم:

1. رئيس لجنة المناقشة — د. ساهر عقل — التوقيع.....
2. ممتحنا داخليا — د. إبراهيم عوض — التوقيع:.....
3. ممتحنا خارجيا — د. فادي قطان — التوقيع:.....

القدس- فلسطين

1437هـ/2016م

الإهداء

إلى من غرس في نفسي مخافة الله في السّر والعلن ورباني صغيراً ورعاني كبيراً

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار ..... والدي أمدّ الله في عمره

إلى رمز المحبة والعطاء... إلى من سهرت الليالي من أجل راحتي

إلى من أنارت دربي وحياتي... إلى من يسعد قلبي بلقياها.. والدتي أمد الله في عمرها

إلى إخوتي وأخواتي وعائلتي عرفاناً وتقديراً لدعمهم

إلى كل من وقف بجانبي وشجعني

بكل حب وتقدير ووفاء...أهدي لهم هذا الجهد المتواضع

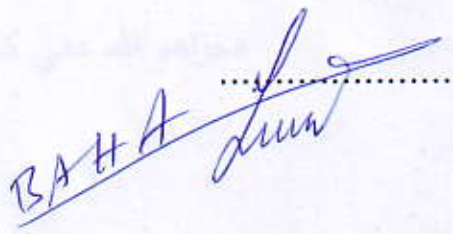
وأرجو قبوله ولهم مني خالص الشكر وصادق الدعاء

بهاء محمد موسى شعيبات

إقرار

أقر أنا معد الرسالة بأنها قدمت لجامعة القدس، لنيل درجة الماجستير، وأنها نتيجة أبحاثي الخاصة، باستثناء ما تم الإشارة له حيثما ورد، وأن هذه الرسالة أو أي جزء منها لم يقدم لنيل درجة عليا لأي جامعة أو معهد آخر.

التوقيع:.....



إسم الطالب: بهاء محمد موسى شعيبات

2016/06/26

شكر وعرفان

الحمد لله ولا إله إلا الله وحده، والشكر والثناء له ﷻ الذي تفضل علي بالتوفيق لإنجاز هذه الإطروحة العلمية، والصلاة والسلام على سيدنا محمد الذي لا نبي بعده وعلى آله وصحبه أجمعين.

إعترافاً بالفضل والجميل أتوجه بخالص الشكر والعرفان وعميق التقدير والإمتنان إلى الدكتور

د. ساهر عقل

الذي أشرف على هذا العمل، وما كان لي أن أنجزه لولا توجيهاته القيمة.

كما أشكر الهيئة التدريسية والإدارية في جامعة القدس– أبو ديس، كلية الدراسات العليا، وخاصة معهد التنمية المستدامة الذين لم يبخلو علي بأي معلومة لإتمام هذا العمل.

فجزاهم الله عني كل خير.

ملخص الدراسة

هدفت الدراسة للتعرف على مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، بالإضافة لمعرفة مدى توافق بيئة الشركات مع متطلبات تطبيق هذه الأساليب.

تكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، والبالغ عددها (13) شركة، وإتبع الباحث أسلوب المسح الشامل بحيث كانت عينة الدراسة تمثل مجتمع الدراسة كاملاً.

للوصول لأهداف الدراسة تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي، وتصميم إستبانة تكونت من خمسة محاور تتحدث عن أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الحديثة تكونت من (60) فقرة، بالإضافة للمحور السادس الذي تناول المتغيرات الديمغرافية لعينة الدراسة. وتم جمع المعلومات وتحليلها بإستخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS.

وقد تم إستخدام العديد من الأساليب الإحصائية لتحقيق أهداف الدراسة كالنسب المئوية والتكرارات والمتوسط والإنحراف المعياري وإختبار الفا كرونباخ وإختبار تحليل التباين الإحادي (ANOVA) وإختبار T.

وقد قام الباحث بزيارة الشركات التي شكلت عينة الدراسة، وتم إختيار من لديه خبرة واسعة في مجال الإدارة والمحاسبة ليقوم الباحث بقراءة الإستبانة عليه وتعبئتها.

وبعد إجراء التحليل الإحصائي للبيانات بإستخدام الأساليب الإحصائية المذكورة، تم الخروج بالنتائج التالية:

1. تقوم الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بنسب متفاوتة، وكان من أكثر أساليب المحاسبة الإدارية إستخداماً هو إدارة التكاليف المبنية على الأنشطة، بينما أقلها إستخداماً كان أسلوب دورة حياة المنتج.
2. لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة ممارسة شركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية لأساليب المحاسبة الإدارية تعزى لمتغير رأس المال.

3. وجود وعي وإدراك من الإدارة العليا ومتخذي القرار في الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية فيما يخص تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وذلك رغبة منها في تحسين قياس أدائها وصولا لأهدافها المخطط لها.

The Application of the Strategic Managerial Accounting Methods in Industrial Companies Listed on the Palestine Exchange

"From Workers' Perspective"

Prepared by: Baha'a Mohammad MousaShaibat

Supervisor: Dr. SahirAqil

Abstract

This study aims to acknowledge how far the strategic managerial accounting methods are being applied in industrial companies listed on the Palestine Exchange, in addition to knowing the extent of correspondence between the companies' environment and the requirements of applying these methods.

The study population is consisted of the 13 industrial companies listed on the Palestine Exchange. The researcher used comprehensive survey in which the study sample represented the whole study population.

To achieve the study objectives, a descriptive statistical method was used. The distributed questionnaire consisted of five aspects and 60 paragraphs that talk about the modern strategic managerial accounting methods, in addition to the sixth aspect which dealt with the demographic variables of the study sample. The data was collected and analyzed using IBM SPSS Statistics program.

Also a lot of statistical methods were used in the process of achieving the purpose of the study. Such as, percentages, frequencies, median, standard deviation, cronbach's alpha, one-way ANOVA and independent sample t-test.

After the researcher visited the companies that represented the study sample, he chose those with extensive experience in administration and accounting to answer the questionnaire.

After the data was statistically analyzed using the statistical methods mentioned before, these were the results:

1) The industrial companies listed in the Palestine Exchange apply the strategic managerial accounting methods in varying proportions. The most applied managerial accounting method was the cost management based on activities, whereas the least commonly used was the product lifecycle method.
2) There were no statistically significant differences in the degree of applying the managerial accounting methods attributed to equity capital in these listed industrial companies.
3) The existence of awareness and realization of the boards and decision makers in these industrial companies listed on the Palestine Exchange regarding the

application of strategic managerial accounting methods, for the sake of improving the measurement of their performance while accomplishing the planned objectives.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1-1: مقدمة

مع التغيرات الواسعة الحاصلة في الآونة الأخيرة والمستجدات والمتغيرات الكبيرة من دخول أصناف جديدة للسوق واتساع رقعة المنافسة العالمية والمحلية خاصة مع دخول البضائع من الدول ذات الأيدي العاملة الرخيصة والمواد الخام المتوفرة بكثرة، أصبح لا بد من الشركات لإعادة النظر في السياسات الإدارية وخاصة التكاليف والتسعير للمنتج بهدف القدرة على الاستمرارية والقدرة على المنافسة والبقاء في السوق والحفاظ على الحصة السوقية وزيادة الأرباح.

وبالتالي فقد ظهرت المحاسبة الإدارية نتيجة للتطور واتساع حجم المشروعات الاقتصادية لتلبية حاجة منشآت الأعمال والوحدات الاقتصادية إلى توفير قدر كبير من البيانات والمعلومات التي يحتاجها المهتمون للمساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

إن تبني الأنظمة الجديدة والتي ترتبط بالأنشطة أو العمليات أو المنتجات أو حتى الخدمات والعملاء يزيد من قدرة المنشأة الصناعية والخدمية على تقديم منتجاتها أو خدماتها في السوق العالمية بشكل مستمر، ويكون التنافس بين هذه المؤسسات والمنشات في قدرتها على مواءمة نفسها مع هذه الأساليب والإستفادة منها ومتابعة تطورها بشكل مستمر لتغير من برامجها بما يكفل تحقيق نتائج أفضل على جميع المستويات. (الجخلب، 2007).

وبما أن الهدف الأساسي للمحاسبة الإدارية هو تلبية احتياجات الإدارة من بيانات ومعلومات، فإنها تعمل في إطار الوحدة الاقتصادية وتوفر الخدمات لإدارة المنشأة للمساهمة في تحقيق أهدافها، ولا تقتصر طريقة عمل المحاسبة الإدارية على الأساليب المحاسبية فقط بل تشمل أيضاً مفاهيم اقتصادية ومالية وأساليب إحصائية وكمية لتسهيل مهمتها في تقديم المعلومات اللازمة للإدارة. المحاسبة الإدارية هي المدخل لوضع سياسات التسعير وتحديد التكلفة واتخاذ القرارات الإدارية الصحيحة وتوفير المعلومات الهامة لمتخذي القرار (الفرا، 2012)

1-2: مشكلة الدراسة

تتمحور مشكلة الدراسة حول سؤال رئيسي وهو " ما هو مدى استخدام الشركات الصناعية الفلسطينية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية لأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية"، ويتفرع منه الأسئلة التالية:-

1- ما هو مدى استخدام أسلوب إدارة التكاليف المبنية على الأنشطة في الشركات الصناعية الفلسطينية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية ؟

2- هل يتم تطبيق إدارة الجودة الشاملة في الشركات الصناعية الفلسطينية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية ؟

3- هل تقوم الشركة بإتباع سياسة التحسين المستمر في عملياتها الإدارية؟

4- هل تلعب سياسة التكلفة المستهدفة دورا في سياسات الشركة الإدارية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية ؟

5- هل تتضمن سياسات الشركة نظام دورة حياة المنتج كواحدة من أساليب المحاسبة الإداريةالإستراتيجية ؟

1-3: أهداف الدراسة

تهدف الدراسة بشكل أساسي للتعرف على مدى استخدام الشركات الصناعية الفلسطينية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية لأساليب المحاسبة الإدارية والتي تتمثل في إدارة الأنشطة، إدارة الجودة الشاملة، التكلفة المستهدفة، سياسة التحسين المستمر ودورة حياة المنتج، وينبثق عنه أهداف فرعية تتمثل في التالي:

1- ما مدى اهتمام الإدارة باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في عملياتها الإدارية؟

2- ما هي إمكانية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في الشركات الصناعية الفلسطينية؟

3- ما هي متطلبات تطبيق هذه الأساليب وكم من هذه المتطلبات متوفر لدى الشركات الصناعية الفلسطينية؟

من النظرة الأولى للقارئ، والمتطلع على أساليب المحاسبة الإدارية، يجد تعارض ما بين أسلوب الجودة الشاملة والتكلفة المستهدفة، وبذلك نقول له أنه ليس من الشرط أن تقوم الشركات بتطبيق هذين الأسلوبين في نفس الوقت، ولكن القصد معرفة هل يتم تطبيقها أم لا.

1-4: أهمية الدراسة

تنبثق أهمية البحث من أنه إهتم بقطاع الصناعة بشكل كامل والذي يتكون من الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية. بالإضافة إلى أنه يهتم بخمسة من أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية التي تعد من أهم أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية. مع العلم أن تطبيق هذه الأساليب مكلف جدا. وهذا بالإضافة إلى:

1- تسليط الضوء على أهم السياسات الإدارية المتبعة.

2- معرفة مدى قابلية الشركات لتطبيق هذه السياسات الإدارية.

وقد تم إختيار الشركات الصناعية فقط، بحيث أنها تمثل قطاعاً كاملاً متكاملاً وتم تطبيق هذا البحث على هذا القطاع بأكمله. ومن ناحية أخرى، تم إستثناء القطاعات الأخرى مثل الخدمات بحيث أن أساليب المحاسبة الإدارية تختص بشكل كبير للصناعة أكثر من غيرها من القطاعات.

1-5: فرضيات الدراسة

بناء على أهداف الدراسة تم صياغة الفرضيات كالتالي:

1- تستخدم الشركات الصناعية الفلسطينية نظام إدارة التكاليف المبنية على الأنشطة كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في عملياتها الإدارية.

2- تستخدم الشركات الصناعية الفلسطينية نظام إدارة الجودة الشاملة في عملياتها الإنتاجية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية .

3- تستخدم الشركات الصناعية الفلسطينية نظام التحسين المستمر للمنتج في عملياتها الإنتاجية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية .

4- تستخدم الشركات الصناعية الفلسطينية نظام التكلفة المستهدفة في عملياتها الإدارية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية .

5- تستخدم الشركات الصناعية الفلسطينية نظام دورة حياة المنتج في عملياتها الإنتاجية والإدارية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية .

6- يلعب حجم رأس المال دوراً مهما في تطبيق الشركة لأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية .

1-6: حدود الدراسة

حدود موضوعية: سوف تقتصر الدراسة على خمسة من أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الحديثة، وهي إدارة التكاليف المبنية على الأنشطة، التحسين المستمر، الجودة الشاملة، التكلفة المستهدفة، دورة حياة المنتج. وسوف يتم دراسة مدى تطبيق هذه الأساليب في الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالي الفلسطيني والبالغ عددها ثلاثة عشرة شركة.

حدود جغرافية: تمثلت الحدود الجغرافية بمواقع الشركات التي اهتم بها الباحث والواقعة داخل الضفة الغربية، وبالتالي الحدود الجغرافية تكون حدود الضفة الغربية.

حدود زمانية: قام الباحث بإعداد مخطط زمني للبحث بحيث تبدأ بشهر أيلول من عام 2015 وتكون المرحلة الأخيرة منه في شهر حزيران من عام 2016م.

1-7: مجتمع الدراسة

تمثل مجتمع الدراسة بالشركات الفلسطينية الصناعية الواقعة في الضفة الغربية والمدرجة في السوق المالي الفلسطيني. وقد تنوعت الصناعات المنتجة في هذه الشركات، حيث يتم إنتاج الدهانات والأدوية والسجاير والألمنيوم وغيرها من المنتجات. ومن الجدير ذكره أن ما يزيد عن نصف هذه الشركات تركزت في

محافظة نابلس، وبعضها في محافظة رام الله، وشركة واحدة لكل من محافظة بيت لحم والخليل.

1-8: عينة الدراسة

قام الباحث بجعل عينة الدراسة تشمل مجتمع الدراسة كاملا، وهي الشركات الصناعية الفلسطينية الواقعة في الضفة الغربية وعددها ثلاثة عشرة شركة.

1-9: الخاتمة

لقد قام الباحث في هذا الفصل بطرح هيكلية الدراسة بمقدمة شملت الأهداف والأهمية والفرضيات للدراسة، وتم توضيح مجتمع وعينة الدراسة بشكل بسيط، بحيث سيتم التطرق لهما في الفصل الثالث بالتفصيل.

وسوف ينتقل الباحث الان للفصل الثاني الذي سيهتم بالإطار النظري والأدبيات السابقة للدراسة.

الفصل الثاني: الإطار النظري للدراسة

المبحث الأول: نظام التكاليف التقليدي

المبحث الثاني: نظام التكاليف حسب الأساليب الإدارية الحديثة

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

الفصل الثاني

الإطار النظري للدراسة

المبحث الأول

نظام التكاليف التقليدي

2-1-1: مقدمة

يعود علم المحاسبة المالية إلى القرن الثالث عشر حينما كانت تمسك الدفاتر بطريقة القيد المزدوج، وبعدها أصبحت تستخدم كوسيلة لتسهيل الحسابات والعمل على تدقيقها ومراجعتها وحفظ البيانات، حيث كانت تقوم المحاسبة المالية بحساب الأرباح والخسائر في فترة زمنية معينة لمشروع تجاري معين في منطقة جغرافية محددة. تطورت بعد ذلك لتصبح إحدى الوسائل التي تعتمد عليها الإدارة لاتخاذ القرارات المهمة والمصيرية، حيث تقوم المحاسبة بتقديم المعلومات اللازمة لاتخاذ هذه القرارات التي لها من التأثير الكبير على استمرارية الشركة وتحسين استراتيجيتها.

تطورت النظم المحاسبية نتيجة لتطور حجم المنشآت والمشاريع التجارية والصناعية لتلبية احتياجات إدارات تلك المنشآت والمشاريع، واحتياجات الجهات والأطراف الخارجية بتزويدهم بالبيانات والمعلومات والتقارير المحاسبية التي تساعدهم في اتخاذ القرارات الصحيحة. ولقد ظهر العديد من النظم المحاسبية ومنها: نظام المحاسبة المالية، نظام محاسبة التكاليف، نظام المحاسبة الإدارية. ونظرا لأهمية النظام المحاسبي بمختلف أشكاله وتفرعاته فلقد كان من الضروري التفكير في مقومات نظام محاسبة التكاليف التي تفي بكل هذه الأغراض. (الفرا، 2012)

استطاعت المحاسبة الادارية تلبية احتياجات العصر من تنظيم للتكاليف المرتبطة بالآلات والإنتاج، واحتساب تكلفة هذه المنتجات بما يتوافق مع سعر

المـــواد الخـــام وتكلفـــة تشـــغيل الآلات وظـــل الوضـــع قائمـــا الـــى ان أصـــبحت الشـــركات الصـــناعية ذات مرتبـــة متقدمـــة فـــي العـــالم ودخلـــت التجـــارة العالميـــة علـــى الأســـواق المحليـــة، وبـــدأت عمليـــات التصـــدير والاســـتيراد تتزايـــد بشـــكل ســـريع جـــد، وذلـــك مـــع نهايـــة القـــرن التاســـع عشـــر وبدايـــة القـــرن العشرين.اســـتطاع العلمـــاء التطـــوير علـــى محاســـبة التكـــاليف لتتماشـــى مـــع التطـــور الحاصـــل، ولكـــن بعـــد ذلـــك أصـــبح التطـــور جامحـــا وأصـــبحت الاســـتراتيجيات المعمـــول بهـــا فـــي المحاســـبة الإداريـــة غيـــر قـــادرة علـــى أداء واجبهـــا، وأصـــبحت هنـــاك الكثيـــر مـــن الأخطـــاء والثغـــرات داخـــل هـــذا النظـــام الأمـــر الـــذي دفـــع العلمـــاء بوضـــع اســـتراتيجيات جديـــدة فـــي المحاســـبة الإداريـــة التـــي من شأنها الرفع من مستوى المحاسبة الإدارية وتمكنها من أداء وظيفتها.

تســـعى محاســـبة التكـــاليف إلـــى خدمـــة مجموعـــة متعـــددة مـــن الأهـــداف وقـــد عملـــت محاســـبة التكـــاليف منـــذ ظهورهـــا علـــى خدمـــة هـــدف أساســـي واحـــد هـــو تحديـــد تكلفـــة الإنتـــاج. ولكـــن مـــع تطـــور النشـــاط الاقتصـــادي وتعـــدد وتنـــوع الاحتياجـــات والاســـتخدامات التـــي مـــن أجلهـــا تطلـــب بيانـــات التكـــاليف جعـــل الأمـــر لزامـــا علـــى محاسبة التكاليف أن تتطور لإشباع تلك الاحتياجات. (الفرا، 2012)

ومـع دخـول العـالم فـي ظـل مـا يسـمى بالعولمـة، وظهـور منظمـة التجـارة العالميـة ومـا ينـتج عـن ذلـك مـن فـتح الاسـواق العالميـة امـام السـلع والمنتجـات، زاد مـن أهميـة قـرار التمويـل بالنسـبة لشـركات الاعمـال، وهـو مـن أهـم وأعقـد القـرارات الاسـتراتيجية مـن اجـل مواجهـة اي تهديـد للاستمرارية في المستقبل.

2-1-2: مفهوم محاسبة التكاليف

لـم تكـن محاسـبة التكـاليف وليـدة الثـورة الصـناعية التـي حـدثت فـي القـرن الثـامن عشـر فقـط، بـل إن جـذورها ترجـع بقـديم الـزمن حيـث كانـت العصـور المنصـرمة. تسـتخدم محاسـبة التكـاليف البدائيـة فـي التجـارة عامـة وفـي الزراعـة خاصـة، وكـان الفراعنـة يسـتخدمونها فـي النشـاط المعمـاري أيضـا. وفـي العهـد الإسـلامي، ذكـر انـه قـد اسـتخدم هـذا النظـام فـي إعـداد القـوائم الماليـة لبيـت مـال المسـلمين. ومـع حـدوث الثـورة الصـناعية، بـرزت محاسـبة التكـاليف بشـكلها المعـروف لـدينا الان، وقـد اسـتخدمت فـي المصـانع انـذاك بهـدف تحديـد التكلفـة ومراقبـة العمليـة الانتاجيـة واتخـاذ القـرارات والتخطـيط. وبهـذا، يمكننـا تعريـف محاسـبة التكـاليف علـى

أنها فن استخدام العلم الذي يهتم بتجميع وتسجيل وتبويب وتلخيص وتحليل تكاليف النشاط الانتاجي او الخدمي بهدف تحديد التكلفة وإخضاعها للرقابة والاستفادة منها في ترشيد القرارات الإدارية. (السعيد، 2010)

تعرف محاسبة التكاليف على أنها " أساسيات إنشاء الميزانيات والتكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية للعلميات، الأنشطة، المنتجات و تحليل الفروق والربحية. (البشتاوي، 2007)

وتعرف أيضا على أنها " أحد النظم الفرعية لنظام المعلومات المحاسبية وهو عبارة عن مجموعة من العناصر المترابطة والمتفاعلة والمتكاملة مع بعضها البعض لتحقيق أهداف محددة. فالنظام يهدف أولا إلى تحديد تكلفة كل عملية من عمليات المنشأة من خلال إجراءات محاسبية لكل عناصر تكاليف نشاط المنشأة بصفة عامة ثم إجراءات تحليلها، وإجراءات تخصيصها على كل عملية من تلك العمليات. كما أن النظام يهدف إلى المساهمة في إعداد الخطط المختلفة بأنشطة المنشأة ثم الرقابة على تنفيذ الخطط الخاصة بالتكاليف" . (الفرا، 2012)

ويمكن تعريفها أيضا على أنها " الوسيلة التي تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لديها والتخطيط للمستقبل والتي يستخدمها محاسب التكاليف في تتبع وتسجيل وتحليل عناصر تكاليف عوامل الإنتاج لغرض استخدامها بأقصى درجة من الكفاية. (Mongiello, 2015).

وبهذا، القارئ في مفهوم محاسبة التكاليف، تاريخها ومراحل تطورها، يجد أنها تحمل من الأهمية ليست بالبسيطة للمنشآت الصناعية وغيرها التي تعنى بالإنتاج وتوزيع التكلفة على المنتجات بالشكل الصحيح لكي تتمكن من تسعيرها بما يتناسب مع تكاليف انتاجها والحفاظ على جودة المنتج الحفاظ على سمعتها وميزتها التنافسية في السوق. حيث أن الأسعار تشكل من الأهمية الكبيرة في السوق التنافسي بين المنشآت وتعمل دائما هذه المنشآت لكي تضع الأسعار المناسبة للفئة المستهدفة لهذا المنتج في داخل منطقة جغرافية محددة في زمن محدد. وأن محاسبة التكاليف لم تعد قاصرة على مجرد تحديد تكلفة المنتجات في الوحدات الصناعية، بل دخلت مجالات جديدة في مساندة الإدارة في تخطيط

عملياتهـــا ومتابعـــة الأداء وتحليـــل البيانـــات وتقـــديم التقـــارير للرقابـــة واتخـــاذ القـــرارات فـــي مختلـــف المجـــالات. وبهـــذا تصـــبح محاســـبة التكـــاليف تعمـــل علـــى اســـتخراج تكلفـــة وحـــدات الإنتـــاج والمراقبـــة علـــى عناصـــر التكـــاليف وكيفيـــة اســـتخدام بيانـــات التكـــاليف في التخطيط واتخاذ القرارات.

2-1-3: أهداف محاسبة التكاليف

تتلخص أهداف محاسبة التكاليف في النقاط التالية:

1- قياس تكاليف الإنتاج

حيـث ان محاسـبة التكـاليف تقـوم بقيـاس وتجميـع وتسـجيل بيانـات التكـاليف بغـرض قيـاس تكلفـة الانتـاج خـلال فتـرة زمنيـة معينـة، وتقيـيم المخـزون السـلعي مـن الانتـاج التـام والإنتـاج تحـت التشـغيل فـي نهايـة الفتـرة المحاسـبية وبالتـالي قياسـالأرباح عـن الفترة عن طريق مقابلة الإيرادات بالتكاليف. (السعيد، 2010)

2- الرقابة والتخطيط

تعمـل محاسـبة التكـاليف علـى مراقبـة العمليـة الانتاجيـة فـي كـل مرحلـة مـن مراحـل الإنتـاج، حيـث انهـا تقـوم بحسـاب المـواد الخـام المسـتعملة، كميـات المـواد الضـائعة، سـاعات عمـل الآلـة، المصـاريف المتغيـرة، النشـاطات التـي تسـببت بالمصـاريف، المخـزون. وتقـوم بـالتخطيط لمعرفـة كيفيـة القيـام بالعمليـة الانتاجيـة فـي ظـل الكميـات المتـوفرة مـن المـواد الخـام وغيرهـا مـن المـدخلات فـي العمليـة الإنتاجيـة. (المهنـي، 2009)

3- المسـاعدة فـي اتخـاذ القـرارات الإداريـة وإمـداد الإدارة بالمعلومـات والبيانـات الكميـة التـي تسـاعدها فـي اتخـاذ القـرارات الاداريـة السـليمة فـي كـل مـن مجـالات التسـعير والإنفـاق الاستثماريوالاختيار بين البدائل (السعيد، 2010).

2-1-4: محددات نظام التكاليف التقليدي

اعتمـد نظـام التكـاليف التقليـدي علـى التكـاليف العامـة وليسـت الخاصـة لكـل عمليـة، فكـان لـذلك الأثـر الكبيـر فـي ظهـور عـدة مشـاكل فـي نظـام التكـاليف التقليـدي الـذي لـم يعـد قـادر علـى تلبية احتياجات العصر الحديث ومنها:(راضي، 2011)

1- اقتصار نظام التكاليف التقليدي على التكاليف الكلية لتحديد تكلفة الإنتاج، وهذا الأمر أدى إلى وضع سعر بيع خاطئ للمنتج أدى في كثير من الأوقات إلى عدم القدرة على المنافسة.

2- عدم إعطاء المعلومات الكافية للإدارة لاتخاذ القرارات الضرورية المتعلقة في الإنتاج والمواد الخام وسياسات التسعير والتسويق والحفاظ على جودة المنتج مع المحافظة على مستوى التكاليف.

3- عدم قدرته على مواكبة بيئة العمل الواسعة التي تحولت من بيئة محلية ضيقة إلى بيئة عالمية تتنافس فيها الشركات الأجنبية والمحلية وذلك بهدف مواكبة التطوير والتحسين الذي أصبح لا بد منه من أجل البقاء.

4- عدم قدرته تفصيل العملية الإنتاجية بحيث تعطي لكل مرحلة من مراحل عملية الإنتاج تكلفة على حدة، بل كانت تعمل على تجميع التكاليف الكلية وتوزيعها بالتساوي على مراحل الإنتاج وعلى أكثر من منتج.

المبحث الثاني

نظام التكاليف حسب الأساليب الإدارية الإستراتيجية

2-2-1: مقدمة

هناك العديد من الاستراتيجيات والأساليب التي تندرج تحت المحاسبة الإدارية الحديثة، خاصة مع التطور الحاصل في التجارية المحلية والعالمية على حد سواء. حيث أصبح يتطلب من محاسبة التكاليف واجبات إضافية لتقوم بها إضافة للواجبات الرئيسية والأساسية التي كانت معروفة سابقا. حيث كما ذكرنا سابقا، كان يقتصر عمل محاسبة التكاليف على إيجاد تكلفة إنتاج منتج معين في ظروف إنتاجية معينة داخل حدود جغرافية محددة. وذلك بناء على تكلفة المواد الخام وما يتبعها من تكاليف إنتاجية مثل الكهرباء والأيدي العاملة والصيانة وغيرها.

في الوقت الحاضر ومع التطور الكبير الحاصل ومع الثورة الصناعية التي حدثت في القرن الثامن عشر، أصبح من الواجب على محاسبة التكاليف تقديم خدمات أخرى لم تكن موجودة سابقا وهذه الخدمات لها من الدور الهام لما يترتب عليها من قرارات إدارية ومالية التي لها الأهمية الكبيرة في بقاء المؤسسة وتوسعها والمنافسة والاستمرارية (الداعور، 2012).

حيث أصبح يتوجب على محاسبة التكاليف أو المحاسبة الإدارية الحديثة تقديم المعلومات المحاسبية والمالية المهمة التي تبني عليها الإدارة والمجلس الإداري القرارات الهامة التي من شأنها تغيير مسار المؤسسة بشكل كامل في بعض الأوقات. ويرجع ذلك إلى التوسع الحاصل في أداء وخط سير المؤسسة، بالإضافة إلى دخول البضائع المستوردة من الدول المجاورة أو الأجنبية والتي تمتاز بالأيدي العاملة الرخيصة، الأمر الذي يؤثر سلبا على إنتاجية المؤسسة وقدرتها على المنافسة السعرية وتوفير الجودة المناسبة للمستهلك بالأسعار المعقولة. إضافة إلى أن القدرة الشرائية للمستهلك تتغير من وقت لأخر وذلك

بحسب التضخم الحاصل في تلك الدولة وأسعار صرف العملات الأجنبية التي تؤثر في بعض الأوقات سلبا على المؤسسة، حيث أنها تصبح غير قادرة على شراء المواد الخام لارتفاع سعرها ومن ناحية أخرى ارتفاع سعر صرف العملات.(الساحري، 2008)

تمتاز المحاسبة الإدارية في أنها تقدم المعلومات المحاسبية للإدارة والمجلس الإداري بما يصف ويحلل البيئة الداخلية للمؤسسة. حيث أن المحاسبة اللإدارية تهتم بالمعلومات المحاسبية والمالية الداخلية ولا تتطرق للمحاسبة المالية التي تصف وتحلل البيئة الخارجية للمؤسسة من مستهلكين وزبائن وموردين وغيرهم من الأطراف الذين يتعاملون مع هذه المؤسسة.(المهني، 2009)

تتعدد الأساليب الإدارية الحديثة التي تتبعها المحاسبة الإدارية في تقديم خدماتها، ولذلك قام الباحث بتخصيص خمسة من هذه الأساليب لكي يقوم عليها البحث، وهذه الأساليب هي:

1- نظام الإدارة المبنية على الأنشطة"ABM" ACTIVITY BASED MANAGEMENT
2- إدارة الجودة الشاملة"TQM" TOTAL QUALITY MANAGEMENT
3- نظام التحسين المستمر. "KAIZEN" CONTINUOUS IMPROVEMENT
4- التكلفة المستهدفة."T.C" TARGET COST
5- دورة حياة المنتج. "PLC" PRODUCT LIFE CYCLE

وتعتبر هذه الأساليب من أهم الأساليب البارزة على ساحة المحاسبة الإدارية لما لها من خصائص تمكنها من توريد البيانات المطلوبة عن التكاليف لأصحاب الشركات وتساعدهم بشكل كبير في إتخاذ القرارات التي تعتبر في كثير من الأحيان مهمة جدا لدوام وإستمرارية الشركة، ومن ناحية أخرى تعتبر هذه التكاليف ذات تكلفة عالية لما فيها من خصائص عالية، ولكن في كثير من الأحيان تكون فائدتها أعلى وأكبر من تكاليفها. (الشرقاوي، 2013)

2-2-2: نظام إدارة التكلفة المبنية على الأنشطة"ABM"

2-2-2-1: مقدمة

باعتبار أن العملاء والزبائن هم الهدف الرئيسي ومركز اهتمام المنظمة أصبحت عملية إنشاء وتحسين العمليات الإدارية والإنتاجية بهدف زيادة الزبائن، هو الهدف الأساسي للمديرين في هذه المنظمات. وللوصول إلى هذا الهدف يحتاج المدير لمعلومات ذات صلة بالعمليات بحيث تكون المعلومات شفافة ويمكن الدفاع عنها وفعالة. وبهذا فإن الاختبار النهائي للمعلومات هو ما إذا كانت المعلومات تحفز وتساعد على تحقيق الأهداف الإستراتيجية، التشغيلية والتكتيكية في الوقت المناسب وبكفاءة وبطريقة فعالة. (Mongiello, 2015)

كانت أنظمة التكاليف التقليدية تركز على تكاليف المواد والعمالة المباشرة، وتقوم بتجميع التكاليف الأخرى وتلخيصها في جانب واحد ومن ثم تقسيمها اعتباطيا على المنتجات والخدمات وعادة ما تكون نسبة مئوية من ساعات العمل للعمال او للماكينة. مع تزايد المنافسة،عالميا ومحليا، أدى لإدراك الشركات بوضوح كبير ما هي مصادر ومبادئ العمليات وتكاليف المنتجات والخدمات لديها.(Tarr, 2011)

خلال القرن الثامن عشر، قامت العديد من الشركات باستخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة وذلك بهدف الوصول لحسابات أكثر دقة عن تكلفة المنتجات والخدمات لديها. وسرعان ما ما تبين أن المعلومات التي قدمت لنظام التكاليف المبني على الأنشطة تم استخدامها بنطاق اوسع ولم يقتصر ذلك على حساب تكاليف المنتجات أو الخدمات. (الساحري، 2008)

2-2-2-2: مفهوم إدارة التكلفة المبنية على الأنشطة ABM

تم تعريف إدارة الأنشطة بمفاهيم مختلفة وفي دول عدة ومن هذه التعاريف:

يهدف لتحقيق نفس مستوى الإنتاج مع تخفيض التكاليف باستخدام مجموعة كاملة من الإجراءات التي يمكن اتخاذها على أساس أكثر إطلاعا باستخدام المعلومات على أساس النشاط. (CARDOS, 2011)

ويعرف أيضا على أنه " مستوى جديد من المعلومات يجمع بين المعلومات المالية والتشغيلية على حد سواء بطريقة تمكن من استخدامها لتحسين عملية اتخاذ القرار. وهي أداة لإدارة المعلومات وليست طريقة لتقييم البيان المالي ". (Tarr, 2011)

ومن ناحية أخرى، عرف على أنه " نهج لحساب التكاليف ورصد الأنشطة التي تنطوي على البحث عن استهلاك الموارد وتكلفة المنتجات النهائية. حيث يكون لكل منتج موارد، ولكل مورد نشاط ولكل نشاط تكلفة وتوزيع التكلفة الإجمالية على الأنشطة بحسب استخدامها للموارد وإنتاجها للمنتجات. (Edwards, 2008)

2-2-2-3: أهداف إدارة التكلفة المبنية على الأنشطة ABM

يهدف نظام إدارة التكاليف المبني على الأنشطة إلى ما يلي:-

1- تزويد معلومات بدقة أكثر عن تكاليف المنتج والعملاء بالاعتماد على استخدام صحيح وسليم للموارد. ويتوجب على الشركة الاستفادة من الإدارة المبنية على الأنشطة لتغطية ما لم يستطع نظام التكاليف المبني على الأنشطة تغطيته.

2- إعطاء دقة أكثر للتكاليف المهمة عن طريق تحميل التكاليف للمنتجات بالشكل الصحيح.

3- تطوير وتحسين تحليل الربحية والخطط الإستراتيجية والتركيز على تطوير العمليات وتقليل التكاليف.(راضي، 2011)

2-2-2-4: مقارنة ما بين إدارة التكلفة المبنية على الأنشطة ونظام التكاليف المبني على الأنشطة

يتمثل الفرق الرئيسي بين النظامين هو الهدف لكل منهما، بالإضافة إلى أمور أخرى تتمثل في التالي(Capusneanu, 2010)

1- نظام التكاليف المبني على الأنشطة هو عملية لقياس تكاليف العمليات سواء الإنتاجية أو غيرها، أما إدارة التكاليف المبنية على الأنشطة هي عملية لقياس وتحسين الوظائف والعمليات.

2- يهدف نظام التكاليف المبني على الأنشطة لتحليل عناصر التكاليف ومسبباتهاوتحديد الاداء بالاعتماد على الانشطة، قياس عملية الإنتاج والتكلفة الوظيفية. أما إدارة التكاليف المبنية على الأنشطة فتهدف إلى قياس التكلفة واستخدام تقنيات الاحتساب وأي أنظمة ذات علاقة بالإضافة لتنظيم البنية التحتية.

2-2-2-5: متطلبات نجاح نظام إدارة التكلفة المبنية على الأنشطة

إن الأسس التي يجب تحقيقها وتوافرها لنجاح نظام إدارة التكلفة المبنية على الأنشطة تتلخص في: (الساحري، 2008)

- تقويم إحتياجات المنظمة من المعلومات وكذلك طبيعة هيكل المعلومات.
- توفر أنظمة محاسبية جيدة تكون قادرة على توفير البيانات والمعلومات الدقيقة والتفصيلية بشكل مرن وسلس.
- فهم وتحديد العوامل التي تؤدي إلى نشوء نشاط ما، ومن ثم تتسبب في حدوث تكاليف ذلك النشاط، وكذلك تحديد المسببات التي يتم بموجبها توزيع تكاليف النشاط على المنتجات.

2-2-2-6: عيوب تطبيق نظام إدارة التكلفة المبنية على الأنشطة

على الرغم من أن نظام إدارة التكلفة المبنية على الأنشطة قامت بثورة في علم المحاسبة من الناحية النظرية، إلا أنه من الناحية العملية تواجه بعض المشاكل والصعوبات التي تتلخص في: (البشتاوي، 2007)

- صعوبة الحفاظ على إستمرارية النموذج عند حدوث تغيرات على العمليات وإستخدام الموارد.
- لا يقضي إستخدام نظام إدارة التكلفة المبنية على الأنشطة على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فيوجد صعوبة في توزيع بعض التكاليف لصعوبة تحديد مسبب التكلفة.
- طول الوقت الذي يتم صرفه في حصر بيانات التكاليف ومعالجتها.

2-2-3: إدارة الجودة الشاملة

2-2-3-1: مقدمة

بعد الثورة التكنولوجية التي حدثت في أواخر التسعينات، أصبح من السهل على سكان الكرة الأرضية التواصل فيما بينهم بسهولة جدا، حيث قام الهاتف بتحويل الكرة الأرضية إلى قرية صغيرة، ومن بعده أتت وسائل التواصل الحديثة لتحل مكان الهاتف وتقوم بتزويد المستخدم بخصائص أفضل تمكنه من رؤية من يتحدث معه مباشرة، بالإضافة إلى أن هذه العملية غير مكلفة كما كانت عملية الاتصال بالهاتف التقليدي حيث كانت مكلفة جدا وكانت عملية التواصل تحتاج لوقت أطول مما هو الحال في الوقت الحالي أو مع بداية تطوير وسائل التواصل.ومع هذه الوسائل التي أصبحت في متناول معظم سكان العالم، أصبح من الممكن استعمالها للتعرف على أشياء أخرى غير عملية التواصل.

حيث أصبح من الممكن التعرف على المنتجات المختلفة في جميع أنحاء العالم، والتعرف على مواصفاتها ومدى ملائمتها وقدرتها على القيام بعملها بالشكل المطلوب منها.

مع هذا التطور والتقدم التكنولوجي السريع جدا ومع قدرة الناس على التعرف على المنتجات المختلفة، أدى إلى وجود نقطة تحول لدى منظور الشركات والمنتجين تجاه المنتجات. حيث أصبح لا بد من التفكر جيدا، وذلك بسبب تطور مفاهيم الجودة لدى الناس، وقدرتهم على تتبع مسار هذه الجودة ومدى مصداقية هذه الشركة في تقديم أجود المنتجات في العالم.

هنا كان لا بد من النظر جيدا والتفكر بدقة لكي تستمر الشركة أو المؤسسة في عملها ولاستمرار قدرتها على المنافسة في الأسواق المحلية على أقل تقدير. أصبحت الجودة من الأمور ذات الأهمية الكبيرة التي تهتم بها الشركات عند إنتاجها لمنتجاتها، فلم يعد الأمر كما كان سابقا على الاطلاق. الان أصبح

النـــاس علـــى درايـــة كاملـــة بالمنتجـــات التـــي تنتجهـــا الشـــركة وبإمكـــانهم وبكـــل ســـهولة مقارنتها مع نفس المنتجات في الأسواق العالمية أو في الأسواق المجاورة.

ولهـــذا، بـــرز مفهـــوم جديـــد، يجمـــع بـــين الفلســـفة والتطبيـــق، الجـــودة الشـــاملة. حيـــث قامـــت الشـــركات بإلقـــاء الضـــوء علـــى جـــودة منتجاتهـــا وقـــاموا باختبـــارات كثيـــرة لمـــدى قـــدرة هـــذه المنتجـــات علـــى تلبيـــة المطلـــوب منهـــا فـــي الأمـــاكن المخصـــص لهـــا، بالإضـــافة إلـــى مـــدى قـــدرتها علـــى المنافســـة الســـوقية مـــن ناحيـــة الجـــودة والســـعر أيضـــا. حيـــث أن المســـتهلك عـــادة يبحـــث عـــن أفضـــل المنتجـــات بأقـــل الأســـعار، ولكـــن فـــي عـــالم الشـــركات الصـــناعية فالعلاقـــة طرديـــه فكلمـــا ارتفعـــت الجـــودة كلمـــا ارتفـــع ســـعر المنـــتج وفـــي هـــذه الحالـــة إذا كانـــت المنتجـــات تلبـــي احتياجـــات وتوقعـــات المســـتهلك وأن الســـعر يتناســـب مـــع متوســـط الـــدخل فـــي منطقـــة جغرافيـــة معينـــة، فـــإن هذه المنتجات سوف تجذب المستهلكين عليها بشكل كبير.

2-2-3-2: ما هي إدارة الجودة الشاملة؟

اختلـــف معظـــم العلمـــاء علـــى تعريـــف الجـــودة مـــن حيـــث الكلمـــات، ولكـــنهم كـــانوا يجتمعـــون تحـــت نفـــس المعنـــى العـــام للجـــودة خاصـــة تلـــك المنتجـــات التـــي تنـــتج عـــن طريـــق شـــركات صـــناعية لـــديها فـــروع فـــي دول أخـــرى وتعتبـــر منتجاتهـــا منتجـــات عالمية تصل لمعظم دول العالم وعليها إقبال كبير من قبل المستهلكين.

وتجـــدر الإشـــارة هنـــا، أن مثـــل هـــذه الشـــركات، تنـــتج نفـــس المنتجـــات فـــي دول مختلفـــة، ولكـــن ســـعر بيعهـــا يكـــون مختلـــف مـــن دول لأخـــرى ويعـــزى ذلـــك إلـــى عـــدة أســـباب مـــن أهمهـــا: الضـــرائب والجمـــارك فـــي الدولـــة، تكلفـــة المـــواد الخـــام لكـــل دولـــة، تكلفـــة الأيـــدي العاملـــة لكـــل دولـــة، نســـبة الطلـــب مقارنـــة بـــالعرض فـــي الدولـــة، متوســـط دخـــل الفـــرد فـــي دولة معينة.

قـــام الكثيـــر مـــن رواد علـــم الإدارة بتعريـــف الجـــودة بعـــدة مفـــاهيم وكـــانوا هـــؤلاء مـــن العلمـــاء الـــذين أحـــدثوا نقلـــة نوعيـــة فـــي علـــم الإدارة والقـــدرة الصـــناعية، حيـــث كـــان لهـــم

الأثـر الكبيـر علـى تحسـين جـودة المنـتج والرفـع مـن أهميـة الجـودة وتسـليط الضـوء على الجودة لتصبح الشركات والمصانع تنظر لها بمنظور الدقة والاهتمام.

عرفـت علـى أنهـا " مـدخل لأداء الاعمـال ومحاولـة تعظـيم القـدرة التنافسـية للمنظمـة مـن خـلال التحسـينات المسـتمرة لجـودة منتجاتهـا، أفرادهـا، عملياتهـا وبيئتهـا. (حجازي، 2007)

التطـوير والمحافظـة علـى إمكانيـات المؤسسـة مـن أجـل تحسـين الجـودة بشـكل مسـتمر والإيفـاء بمتطلبـات المسـتفيد وتجاوزهـا، فهـي بحـث مسـتمر عـن الجـودة وتطبيقهـا فـي أي مظهـر مـن مظـاهر العمـل بـدءا مـن التعـرف علـى احتياجـات المسـتفيد وانتهـاء بمعرفـة مـدى رضـا المسـتفيد عـن الخـدمات أو المنتجـات المقدمـة له. (الكبيسي، 2011)

وقـد عرفتهـا "منظمـة الآيـزو العالميـة" علـى أنهـا الدرجـة التـي تشـبع فيهـا الاحتياجـات والتوقعـات الظاهريـة و الضـمنية مـن خـلال جملـة مـن الخصـائص الرئيسـية المحـددة مسبقاً.(رضوان، 2012)

وهـذا التعريـف الشـامل للجـودة يضـعنا أمـام عـدة محـاور وأطـراف تشـترك كلهـا مـن أجـل الوصـول للهـدف المنشـود مـن إدارة الجـودة، وهـذه الأطـراف تختلـف فـي خصائصـها ومواقعهـا وقـدرتها للتـأثر علـى مسـار الشـركة، فمنهـا الأطـراف الداخليـة ومنها الخارجية أيضاَ.

2-2-3-3: مقومات إدارة الجودة الشاملة

وبمـا تضـمنه إدارة الجـودة الشـاملة مـن تعريفـات ومفـاهيم، ومـا تهـدف إليـه مـن أهـداف خاصـة وعامـة، فإننـا نسـتطيع وضـع ثلاثـة مرتكـزات أساسـية تقـوم عليها،وهي(حجازي، 2007):-

1- تحقيق رضا المستهلك.

2- مساهمة العاملين في المنظمة.

3- استمرارية التحسن والتطوير في الجودة.

إن تطبيق نظام الجودة الشاملة ليس بالمجان، حيث يرافق هذا النظام إدخال تكاليف جديدة على ميزانية الشركة، وهذه التكاليف تتمثل في منع حدوث أخطاء في العملية الإنتاجية التي تؤدي إلى منتجات غير مطابقة للمواصفات، وهذه التكاليف يمكن تقسيمها إلى أربعة أقسام تبدأ بتكاليف الوقاية التي ترتبط بالفترة التي تسبق عملية الإنتاج وتتمثل في التخطيط والتعليم والتدريب ومراجعة التصميم وتحسين العملية والتحكم في العملية، ومن ثم تأتي تكاليف التقييم التي تنتج عن تقييم المنتجات هل هي مستوفية للشروط ومطابقة للمواصفات أم لا، وهي تعد عملية اختبار لهذه المنتجات وننتقل بعدها لتكاليف الفشل الداخلية.

بالإضافة إلى ذلك، تعتمد إدارة الجودة الشاملة على خمسة خطوات تعتبر الركيزة الأساسية لها، وهي متداخلة ومتتابعة مع بعضها البعض، وهي:(منصور، 2005)

1- تقليص التكاليف من خلال تكثيف الجهود الإنسانية في تقليل الأخطاء وإعادة الإنتاج.
2- تحسين وتطوير الإنتاجية.
3- زيادة الحصة السوقية وتحسين الجودة وملائمة الأسعار.
4- زيادة الربحية والتي تؤدي إلى تحقيق ثبات واستقرار المنظمة في نشاط الأعمال.
5- تطوير مستمر في العمل الإنتاجي.

هناك جوانب عدة تؤثر فيها الجودة الشاملة، حيث يؤدي تحسين الجودة إلى مطابقة المخرجات، أي زيادة نسبة المخرجات إلى المدخلات وهذا يعني زيادة الإنتاجية، بالإضافة إلى أن تحسين الجودة يؤدي إلى ارتفاع كفاءة العمليات وتقليل تكلفة التقويم والفشل الخارجي والداخلي، أي تقليل التكلفة بشكل عام. وبالنسبة لرضى المستهلك فإن تحسين الجودة تؤدي إلى تحسين كفاءة استغلال

المـوارد وتحسـين كفـاءة العمليـة الإنتاجيـة وبـذلك يـتم تحسـين كفـاءة المـوارد والعمليـة الإنتاجيـة وإلـى تحسـين المركـز التنافسـي وزيـادة نسـبة السـعر إلـى التكلفـة.(العزاوي، 2005)

2-2-3-4: أهمية إدارة الجودة الشاملة

لقـد بـرزت إدارة الجـودة الشـاملة كعلـم وفلسـفة واسـتطاع مـن خلالهـا العلمـاء بتطـوير مفهومهـا وإبـراز أهميتهـا علـى السـاحة الصـناعية ومـدى قـدرة المؤسسـة للاسـتفادة منهـا، ولقـد بـرزت أهميـة إدارة الجـودة الشـاملة فـي عـدة محـاور كـان أبرزهـا انحسـار شـكاوى المسـتهلكين وتقليصـها فـي إحـدى الشـركات الإيطاليـة، وبالتـالي تقلـيص التكـاليف التـي كانـت تنـتج عـن عمليـة إعـادة الإنتـاج وكانـت تقـدر فـي الشـركة الإيطاليـا بمـا قيمتـه 19% " مـا يقـارب 1.9 مليـون دولار وقـد انخفضـت بعـد ذلـك إلـى 1% " مـا يقـارب 100 ألـف" دولار مـن إجمـالي المبيعـات. وقـد أدى ذلـك أيضـا إلـى تقلـيص الحـوادث والشـكاوى ممـا أدى بـدوره إلـى تقلـيص المبيعـات وزيـادة رضا المستهلكين وزيادة الكفاءة وزيادة القدرة التنافسية. (السامرائي، 2012)

2-2-3-5: المنظمة العالمية للمواصفات القياسية (ISO)

هـي منظمـة غيـر حكوميـة مقرهـا فـي سويسـرا تأسسـت عـام 1946 ويمتـد عملهـا ل 157 دولـة وتقـوم بإصـدار المواصـفات القياسـية الدوليـة للمنتجـات والمـواد والعمليـات ويقصـد بهـا التسـاوي فـي المواصـفات للمنـتج فـي كـل الـدول وبكـل اللغـات. وحتـى هـذه اللحظـة، قامـت هـذه المنظمـة بإصـدار مـا يزيـد عـن سـبعة عشـرة ألـف مواصـفة فنيـة قياسـية لكافـة المنتجـات، ويبـدأ رمـز كـل مواصـفة بكلفـة اَيـزو ثـم رقـم المواصـفة. وقـد اشـتهرت فـي مواصـفتين كانتـا ذات أهميـة كبيـرة وهمـا ايـزو 9000، ايـزو 14000. كانـت وصـفة ايـزو 9000 تهـتم لإدارة جـودة العمليـات الداخليـة للمنشـأة وإرضـاء العمـلاء وكـان ايـزو 14000 يهـتم لإدارة البيئـة والحفـاظ عليهـا مـن التـأثيرات الإنتاجيـة الضـارة.ونظام ايـزو 9000 صـدر فـي عـام 1987 والإصـدار الثـاني كـان فـي عـام 1994 والإصـدار الثالـث عـام 2000 الـذي مـا زال

معمولا به حتى الان. ويقوم على ثمانية مبادئ رئيسية تبدأ بالقيادة مرورا بالتركيز على العمل، مشاركة العاملين، مدخل العمليات، مدخل إدارة النظم، التحسين المستمر، القرارات المبنية على الحقائق وانتهاءً بعلاقة منفعة وشراكة متبادلة مع الموردين. ومن أجل ذلك يتطلب نظام الأيزو 2000 بعض المتطلبات العامة القابلة للتطبيق مثل التوثيق الذي يشمل دليل الجودة وضبط الوثائق والسجلات، وأيضا مسؤولية الإدارة وتشمل الالتزام بالجودة والتركيز على العميل. متطلبات ادارة الموارد وتحقيق المنتج والقياس.(المعموري، 2006)

2-2-3-6: عوامل نجاح إدارة الجودة الشاملة

مفهوم الإدارة بحد ذاته يتطرق إلى أربعة خطوات متتالية ومترابطة ومتداخلةتبدأ بالتخطيط ثم التنظيم القيادة والتوجيه ثم التحكم والرقابة. عن طريق هذه الخطوات يتضح لنا أنه يتوجب أن تتوفر البيئة المناسبة لإنجاح إدارة الجودة الشاملة حيث يتطلب ذلك التخطيط الدقيق للعمليات الإنتاجية والرقابية قبل البدء فيها بحيث يكون المنتج جاهزا لتوفير احتياجات المستهلك وتلبية توقعاته وعدم الوقوع في حفرة إعادة التصنيع مرة أخرى. وهذا يتطلب إشراك الإدارة الوسطى التي يعتبر عملها ميدانيا وذات صلة أكبر بالإنتاج وما هي الاحتياجات التي يجب توفيرها من أجل الحصول على منتج ذات جودة حسب المعايير والمقاييس التي حددتها الشركة مسبقا بناء على متطلبات المستهلك. وهذا يتطلب وضع أهداف ملموسة وذات تأثير سريع من أجل المحافظة على الجودة وعدم وجود أخطاء إنتاجية وهذا يتطلب زيادة الرقابة الإنتاجية الأمر الذي يحتاج لزيادة الاتصال بين العاملين من أجل تنسيق العمل بينهم وعدم وجود فجوة إنتاجية وبذلك تكون المهام واضحة لكل قسم على حدا ويتم تقسيم المهام بين العاملين في هذا القسم.

ولتحقيق التطبيق الناجح والفعال لهذه الفلسفة في المنظمات الهادفة إلى الارتقاء بجودة منتجاتها وإحراز رضا الزبون الأساس الذي نشأت من أجله المنظمات، يمكن إجمال أهم متطلبات تطبيق إدارة الجودة الشاملة بوجود عدة تطبيقات لإنجاحها، تبدأ بوجود القيادة التي يتطلب منها القيام بالبحث والتقصي عن أعمال

المنظمة و الاستماع لمشكلات العاملين وتدريبهم على التقنيات الجديدة بما يتضمن تحقيق تحسين فعلا لأداء العاملين ومن ثم التزام الإدارة العليا بالجودة الشاملة الأمر الذي يتطلب من القادة التدرب على المفاهيم والمبادئ الأساسية لهذه الفلسفة بما يحقق الاستفادة من مزاياها وأيضا يجب وجود فرق العمل الجماعية التي تعتبر أحد متطلبات نجاح إدارة الجودة الشاملة لما ينتج عنها من اندماج للعاملين وقال في ذلك (هول و تورنتون) " أنك مهما تكن كبيرا أو متمكنا في التنظيم فإن عظمتك ومكانتك لا تتجسد في فرديتك إنما في نجاح المنظمة كونها كيانا واحدا وشاملا كما أن فشلها كمن لو كنت عاطلا عن العمل"، ويجب وجود أيضا التصميم الفعال والتركيز على العمليات من أجل نجاح تطبيق إدارة الجودة الشاملة.(العزاوي، 2005)

تعتبر إدارة الجودة الشاملة نظاما متكاملا ومتطور عن نظام ISO9000 الذي ينحصر نشاطه في نطاق الجودة التي تتعلق بالسعلة أو الخدمة التي تقدمها المنظمة بينما إدارة الجودة الشاملة تتجاوز نطاق السلعة أو الخدمة إلى جودة المنظمة ذاتها ككل وبالتالي فإن فوائد تطبيق نظام الجودة الشاملة يشمل تحسين نوعية الخدمات المقدمة للجمهور تخفيض تكاليف التشغيل العمل على تحسين وتطوير إجراءات وأساليب العمل زيادة قدرة المنظمة على البقاء والاستمرار وزيادة ولاء العاملين للمنظمة ورفع مستوى الأداء.(رضوان، 2012)

2-2-3-7: مراحل تطبيق إدارة الجودة الشاملة

تبدأ عملية التطبيق بمرحلة الإعداد والتي تهتم بتحليل البيئة الداخلية والخارجية، وضع الرؤية والرسالة والأهداف الإستراتيجية بعيدة المدى اتخاذ قرار تطبيق منهجية إدارة الجودة الشاملة والاستعانة بمستشار خارجي وإعداد فرق العمل وتدريبهم.

تأتي بعد ذلك مرحلة التخطيط، التي تنقسم إلى ثلاثة أقسام، التخطيط الإستراتيجي للجودة والذي يشمل تحليل البيئة، الرؤيا، الرسالة، الأهداف. القسم

الثـــاني هـــو تخطـــيط جـــودة المنـــتج، تحديـــد العمـــل ومتطلباتـــه وينتهـــي بـــإجراء القياســـات اللازمـــة لرضـــا العميـــل. والقســـم الثالـــث تخطـــيط جـــودة العمليـــات ضـــمن المواصـــفات المحددة سلفا.

ثـم تـأتي مرحلـة التنفيـذ، وهـي بدايـة التنفيـذ الفعلـي للخطـط، إحـداث التغيـرات اللازمـة مـن خـلال تنفيـذ المهـام وبـدء عمليـات التـدريب وتحديـد طـرق التحسـين المسـتمر وحل المشاكل التي قد تظهر في مرحلة التنفيذ.

المرحلـــة الرابعـــة وهـــي الرقابـــة والتقـــويم. ويقصـــد بهـــا تقـــويم أداء العـــاملين وتقـــويم المنتجـــات والحصـــول علـــى تغذيـــة راجعـــة مـــن العميـــل، ومـــن المهـــم هنـــا أن يكـــون نظـــام الرقابـــة نظـــام فعـــال واقتصـــادي. وهـــذه المرحلـــة يتبعهـــا دعـــوة مختلـــف الجهـــات لزيارة المنظمة والاستفادة منها وتبادل الخبرات مع الاخرين (عيشاوي، 2013).

ولتطبيـــق هـــذه الإدارة معوقـــات كثيـــرة، خاصـــة مـــا ينـــتج عـــن تـــداخل الأســـواق الخارجيـــة بالداخليـــة ودخـــول العولمـــة علـــى التجـــارة وســـرعة تحـــرك البضـــائع وكثـــرة الطلـــب عليهـــا ومحدوديـــة المـــوارد التـــي أصـــبحت محـــط نظـــر العـــالم كلـــه فـــي العقـــدين الأخيـــرين حيـــث أصـــبحت الجهـــود تتجـــه للطاقـــة البديلـــة ولإعـــادة التـــدوير والتكريـــر مـــن أجـــل الاســـتفادة المثلـــى مـــن المـــوارد المتاحـــة. ومـــن هـــذه المعوقـــات أيضـــا عـــدم تخصـــيص المبـــالغ الكافيـــة لنشـــأة التطبيـــق وعـــدم تـــوفر الكـــادر الـــوظيفي المـــتمكن مـــن إدارة الجـــودة ومقاومـــة التغييـــر والتســـرع فـــي النتـــائج بالإضـــافة لوجـــود نظـــام دكتـــاتوري وتشـــدد المديرين(رضوان، 2012).

ويمكننـــا هنـــا القـــول بـــأن إدارة الجـــودة الشـــاملة عبـــارة عـــن توجـــه إداري للنجـــاح بعيـــد المـــدى مـــن خـــلال إرضـــاء الزبـــائن. ومـــن خـــلال إدارة الجـــودة الشـــاملة يتشـــارك كـــل أعضـــاء المؤسســـة فـــي تحســـين الإجـــراءات، المنتجـــات، الخـــدمات والثقافـــة الســـائدة فـــي مكـــان العمـــل. وتقـــوم علـــى التركيـــز علـــى العمـــلاء. المشـــاركة الشـــاملة للمـــوظفين ونظـــام متكامـــل والتوجـــه المنهجـــي والاســـتراتيجي والتحســـين المســـتمرواتخاذ القـــرارات بناء على الحقائق، التواصل.

2-2-3-8: علاقة إدارة الجودة الشاملة بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

تعتمد إدارة الجودة الشاملة على متابعة وتحسين جودة المنتج باستمرارية. وذلك بهدف ضمان استمرارية المنتج في السوق واستمرار قدرته وتعزيزها لتلبية احتياجات ومتطلبات ورغبات المستهلكين بأكبر قدر ممكن. وذلك بهدف تعزيز الميزة التنافسية في السوق وزيادة مبيعات وأرباح الشركة، وتقليل التكاليف من خلال الإنتاج الصحيح من أول مرة وتجنب إعادة الإنتاج مرة أخرى وتصحيح الإخطاء (الكبيسي، 2011).

وبهذا، نجد أن الهدف لإدارة الجودة الشاملة يتوافق بشكل كبير مع أهداف أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الحديثة.

2-2-4: نظام التحسين المستمر "C.I"

2-2-4-1: مقدمة

في منتصف الثمانينيات، قامت إدارة الشركات بإتباع تقنيات مشاركة الموظفين والعمال، والقيام بعمليات التحفيز من خلال العمل الجماعي في فريق، والاتصالات التفاعلية وتحسين جودة العمل المنتج ولكن في اليابان يختلف الوضع. فقد رأت الشركات العالمية أن الشركات اليابانية أظهرت التزاما أكبر في نظام التحسين المستمر من الشركات الغربية. (THESSALONIKI, 2006)

باليابانية "KAIZEN"، كان أول ظهور لهذا النظام في اليابان بعد الحرب العالمية ألثانية وذلك عندما كانت الدولة تحاول إعادة بناء المصانع وإعادة النظر في كثير من الأنظمة الاقتصادية والإدارية المستخدمة. وبحسب العالم "MasakiImai"–واضع هذا ألنظام فإنها تعد واحدة من أهم المفاهيم والنظم الإدارية اليابانية، وهي المفتاح الرئيسي لنجاح النشاط التجاري الياباني. (PROSIC, 2011)

على مستوى العالم ككل، أصبح نظام التحسين المستمر متميز بشكل خاص على أنه أفضل الطرق لتطوير الأداء داخل المؤسسة، بالإضافة إلى أن التكلفة أقل ما يمكن. وفي هذه الأيام وبقدر أكبر من أي وقت مضى، فإن العلاقة بين

المـــوظفين والمـــدراء هـــي علاقـــة حاســـمة، ولقـــد لعـــب نظـــام التحســـين المســـتمر دورا كبيـــرا فـــي تعزيـــز هـــذه العلاقـــة خاصـــة أن إنجـــازات الشـــركة ناتجـــة عـــن جهـــود مختلطـــة من كل موظف من موظفي الشركة (TITU, 2010).

2-2-4-2: مفهوم التحسين المستمر

لقـــد تعـــددت التعـــاريف بخصـــوص نظـــام التحســـين المســـتمر، فقـــد تـــم تعريـــف هـــذا النظـــام بأنـــه " العمليـــة التـــي " إذا أنجـــزت بالشـــكل الصـــحيح " يـــؤنس مكـــان العمـــل، يزيـــل العمـــل الشـــاق الـــذي لا داعـــي لـــه، ويعلـــم النـــاس كيفيـــة القيـــام بالتجـــارب الســـريعة باســـتخدام الأســـاليب العلميـــة، وكيفيـــة القضـــاء علـــى النفايـــات فـــي العمليـــات التجاريـــة. (PROSIC, 2011)

ويعـــرف أيضـــا علـــى أنـــه " التطـــوير، التحســـين المســـتمر مـــن خـــلال إشـــراك جميـــع العـــاملين فـــي المؤسســـة مـــن الإدارة العليـــا إلـــى مـــدراء الأقســـام ثـــم العـــاملين" (THESSALONIKI, 2006)

وقـــد عـــرف علـــى أنـــه " التغيـــر إلـــى الأفضـــل " وذلـــك علـــى ثلاثـــة مراحـــل وهـــي: التحســـين التـــدريجي المســـتمر، إنجـــاز تغييـــرات تدريجيـــة صـــغيرة يوميـــة، ينـــتج عنـــه أســـلوب فـــي الحيـــاة العمليـــة للقـــوى العاملـــة ويضـــمن التحســـين المســـتمر. (King, 2010)

وعـــرف علـــى أنـــه " فلســـفة تســـتند إلـــى النـــزوع الـــدائم نحـــو الأفضـــل، ويعـــد توءمـــاً يســـير بـــالتوازي مـــع متطلبـــات الاســـتجابة للتغييـــر لكونـــه الثابـــت الوحيـــد فـــي الحيـــاة، لـــذا يمكـــن النظـــر للتحســـين كمرحلـــة لا نهايـــة معلومـــة لهـــا بالنســـبة للمنظمـــات التـــي التـــي تســـعى للتنافس والتربع على عرش السوق". (البرواري، 2008)

وعـــرف أيضـــا علـــى أنـــه " أحـــد نظـــم الإدارة اليابانيـــة المتميـــزة، حيـــث أنـــه يهـــتم بـــالروح المعنويـــة للأفـــراد وبتنميـــة المقـــدرة الفكريـــة لـــديهم نحـــو الإبـــداع والابتكـــار والوقـــوف علـــى المشـــاكل وإيجـــاد الحلـــول الجذريـــة لهـــا، كمـــا انـــه يهـــتم بتنميـــة روح الفريـــق لـــديهم والقـــدرة علـــى العمـــل الجمـــاعي بحيـــث يكـــون هـــدف الفـــرد هـــو نفســـه هـــدف المجموعـــة ككـــل، وشـــعور ذلـــك الفـــرد بـــالفخر حتـــى لـــو اســـتطاع إنجـــاز أبســـط التغييـــرات. (زملـــط، 2013)

2-2-4-3: أهداف التحسين المستمر

إن الهدف الأساسي من التحسين المستمر هو الوصول للإتقان الكامل وذلك من خلال: (زملط، 2013)

1- استمرار التحسين في العمليات الإنتاجية.

2- تلبية احتياجات الزبائن من خلال تحسين المواصفات باستمرار وذلك حسب احتياجات ومتطلبات الزبائن.

3- تخفيض التكاليف باستمرار للمحافظة على ميزتها التنافسية من خلال اعتماد سياسة إنتاجية لإنتاج منتج خالي من العيوب والخلل.

وهذا كله بهدف:

1- التفوق في التصنيع من خلال تخفيض مستويات المخزون وارتفاع مستوى الجودة.

2- التفوق في التصميم من خلال تبسيط تصميم المنتجات وإمكانية تحسين تدفق الإنتاج بدقة وبأقل أعطال ممكنة.

3- التفوق في التسويق من خلال الفهم الجيد لاحتياجات المستهلك وتلبية تلك الاحتياجات بفعالية وبالوقت المناسب.

2-2-4-4: الأسس التي يقوم عليها نظام التحسين المستمر

إن نظام التحسين المستمر يقوم بعملية التحسين المستمرة بالاعتماد على المبادئ التي تعنى باستمرار العملية بخطوات قصيرة وبنتائج سريعة، وتتلخص في التالي:

1- الاعتماد الكبير على فريق العمل، حيث أن رأي أي فرد من فريق العمل يعطى قيمته ويؤخذ بعين الاعتبار.

2- تسجيل اراء أعضاء الفريق الفعالة في نموذج الاقتراحات بهدف الاستفادة منها في عملية التحسين المستمر.

3- القناعة الدائمة بأن هناك غرفة متوفرة دائما للتحسين والتطوير بتجهيزاتها الكاملة.

4- النظـــام يســـتخدم دائـــرة الجـــودة، وفريـــق العمـــل الجمـــاعي الـــذي يعمـــل لحـــل المشاكل والإتيان بتغييرات مبتكرة.

2-2-4-5: فلسفة نظام التحسين المستمر " خطة الخطوات الخمسة "(5S)

يقـــوم نظـــام التحســـين المســـتمر علـــى فلســـفة مفادهـــا التنظـــيم والترتيـــب فـــي العمـــل والبيت وتتخلص في النقاط التالية:(القادر، 2008)

1- تقـويم الأوضـاع السـائدة، فـي هـذه المرحلـة يـتم التمييـز بـين الأشـياء الأساسـية وغيـر الأساسـية ويعنـي الفـرز عمليـا ، هـو الـتخلص مـن الاحتفـاظ بالأشـياء الغيـر مسـتفاد منهـا وغيـر المسـتخدمة ويطلـق علـى الفـرز باليابانيـة "SEIRI" ومعناها الترتيب المنطقي للأشياء.

2- الترتيـب السـليم للأشـياء ويطلـق عليهـا باليابانيـة "SIETON" بمعنـى إعـادة وضـع وترتيـب الأشـياء فـي مواقعهـا الصـحيحة وحسـب ترتيبهـا وذلـك لتفـادي ضـياع الوقـت فـي البحـث عنهـا بحيـث تكـون جـاهزة للاسـتخدام عنـد الحاجـة وقابلـة للاسـترجاع كمـا اسـتعمل اليابـانيون قـانون الثلاثـين ثانيـة حيـث ترتـب المنظمـات أدوات الاسـتخدام الميكـانيكي فـي لوحـة خاصـة ببسـاطة خـلال ثلاثـين ثانيـة وذلـك فـي فلفـة كـل شـيء يرجـع إلـى مكانـه المخصـص بعـد الاستخدام.

3- تنظيـف مكـان العمـل، وباليابانيـة "SEISO" بمعنـى التنظيـف الـدائم لمكـان العمـل والمحافظـة علـى النظافـة بصـورة مسـتمرة، فالمؤسسـات اليابانيـة تقـوم بتنظيـف شـامل لمكـان العمـل خـلال الخمـس دقـائق الأولـى والأخيـرة مـن كـل يوم.

4- التعقـيم الشـامل يطلـق عليـه باليابانيـة "SEIKETSU" وهـي الحـرس علـى تطبيـق والمحافظـة علـى المفـاهيم الثلاثـة الأولـى فـي مكـان العمـل كمـا تشـير ضـرورة محافظـة الفـرد داخـل المؤسسـة علـى نظافتـه الشخصـية بحيـث يكـون مظهره لائقا عند أداء وظيفته.

5- الانضـباط الـذاتي يطلـق عليهـا باليابانيـة "SHITSUKE" بمعنـى حـث الأفـراد علـى الانضـباط الـذاتي والالتـزام بتعليمـات وقـوانين النظافـة والترتيـب

كمـا تحـث هـذه الخطـوة علـى اللـين واللطـف مـع كـل الأفـراد علـى الانضـباط الذاتي والالتزام بتعليمات وقوانين أنظمة العمل داخل المنظمة.

2-2-4-6: الاتجاهات التي يستهدفها نظام التحسين المستمر

إن نظـام التحسـين المسـتمر يعنـي التغيـر نحـو الأفضـل، والأفضـل عبـارة عـن تغييـر مسـتمر فـي الحيـاة الشخصـية والاجتماعيـة والعمليـة علـى نحـو بسـيط للـتخلص مـن التكلفـة غيـر الضـرورية، وتـدعو إلـى تضـافر الجهـود بـين العـاملين والإدارة مـن أجـل التحسـين داخـل المنظمـة، وبـذلك تكـون الجهـات التـي يسـتهدفها نظـام التحسـين المستمر كالأتي:

1- المـزج بـين تنـوع الأسـاليب والمبـادئ داخـل ثقافـة التحسـين وفلسـفته بوصـفها أسلوباً للحياة وليس مجرد تطبيق مبادئ.
2- المساعدة في دعم روح التقدير والاحترام الذاتي في نفوس العاملين.
3- العوائد المالية المتطورة والناتجة من إجراء العمليات كافة بكفاءة.
4- إرضاء الزبون بالجودة المحسنة.

2-2-4-7: فوائد تطبيق نظام التحسين المستمر

بنـاء علـى تطبيـق هـذا النظـام فـي مؤسسـات وشـركات رومانياسـتنتجت الفوائـد التالية لتطبيق نظام التحسين المستمر (Chicajanu, 2011)

1- نمو إنتاجية العمل الشعبي، والقضاء على الوقت الضائع.
2- مـن الناحيـة الماليـة يـتم تغطيـة الاسـتثمار حتـى فاقـت المكاسـب التـي تحققـت من خلال تنظيم أكثر صرامة بكثير من تكاليف عملية الإنتاج.
3- خفض التكاليف الإنتاجية.
4- استغلال الوقت بأفضل طريقة وتقليل الوقت الضائع.
5- تحسين العملية الإنتاجية وإنتاج منتجات خالية من العيوب.

2-2-4-8: مسار التحسين المستمر

قـام العلمـاء بالاعتمـاد علـى البحـوث التـي أجريـت ببنـاء مسـار لعمليـة التحسـين المستمر مكون من سبع مراحل كالآتي(Deming, 2008):

1- تحديد وضع المشكلة وإرساء الأهداف.

2- تحديد المشكلات المحتملة الوقوع.

3- تحديد السبب الرئيسي والتثبت من صحته.

4- ابتكار حلول محتملة واختيار الأحسن من بينها.

5- تطوير خطة للعمل والتحقق منها.

6- تطبيق خطة العمل.

7- مراقبة مدى فاعلية مسار معالجة المشكلات، وعمل التغييرات اللازمة إذا دعت الحاجة.

2-2-5: التكلفة المستهدفة

2-2-5-1: مقدمة

تسعى الشركات لزيادة قدرتها التنافسية في السوق، وإلى زيادة حصتها السوقية قدر الإمكان، وذلك من خلال العديد من الأساليب الإدارية والمحاسبية والتي تشمل الجودة والسعر ورضا المستهلك.وبهذا، تعمل الشركة للحصول على أفضل جودة ممكنة بأقل التكاليف الممكنة.

في الأسواق، ومع مرور الزمن، يتأثر السعر صعودا أو هبوطا. وأذا هبط سعر المنتج، يتوجب على الشركة تقليل التكاليف لتحافظ على هامش الربح نفسه، حيث أن هامش الربح هو الفرق بين سعر المنتج وتكاليف المنتج.(غفير، 2014)

2-2-5-2: مفهوم التكلفة المستهدفة

تعرف التكلفة المستهدفة على أنها الطريقة المناسبة لتحديد التكلفة، ثم تصميم المنتج في حدود تلك التكلفة، وهو ما يسمح للمحاسب بتوفير معلومات متعلقة بالمقدرة الربحية للمنتج، كما يساعد على ضبط التصميم والطاقة الإنتاجية قبل بدء الإنتاج، وتمثل إدارة مثلى للرقابة على تكاليف الإنتاج. (الحداد، 2011)

ويمكن تعريفها أيضا، على أنها مدخل من مداخل إدارة التكاليف، ويلعب دورا أساسيا في تخفيض التكاليف ومن ثم زيادة الأرباح والقدرة والاستمرارية على المنافسة في ظل التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية في ظل بيئة التصنيع الحديثة. (حلس.والحداد، 2012)

وتم تعريفه أيضا، أنه أحد أنظمة التكاليف الفعالة والشاملة التي تهتم بالتنسيق والتنظيم لجميع مراحل وأقسام المشروع من تخطيط وتصميم وإنتاج ورقابة بهدف تقديم منتجات متنوعة وذات جودة مناسبة وتكاليف منخفضة، ولها وظائف متطورة تشبع احتياجات العملاء وتحقق الأرباح المطلوبة والمكانة السوقية المهمة. (عودة، 2010)

ويعرف على أنه يساعد الشركات على تحديد السعر الصحيح والتكلفة الصحيحة، وتقليل مخاطرة عدم الحصول على ربح كافي، والحصول على تطوير أسرع وأفضل لمنتج منافس في السوق. (JUSOH, 2015)

وقد أعتمد الباحث في دراسته على التعريف الأخير لما رأى فيه من موضوعية وشمولية لبنود التكلفة المستهدفة بصورة واضحة وسلسة تمكن القارئ من استيعاب مفهوم التكلفة المستهدفة.

2-2-5-3: أهداف تطبيق التكلفة المستهدفة

إن الهدف الرئيسي له الذي اتفق عليه العلماء هو إدارة التكاليف وخفضها وبالإضافة لذلك، فإن أهم أهداف التكلفة المستهدفة تتمثل في التالي: (عودة، 2010)

1- خفض تكلفة المنتجات مع مراعاة الحفاظ على جودة المنتج.
2- تحفيز الموظفين على العمل للوصول إلى الربح المستهدف.
3- التخطيط الإستراتيجي للمشروع وبما يكفل تحقيق الخفض المستمر في التكلفة وزيادة فعالية تصميم المنتج وتطويره لجذب المستهلكين.

4- المساعدة في تحديد تكاليف المنتج التنافسية المستمدة من واقع السوق الخارجي.

5- تحقيق أهداف الإدارة العليا من أرباح ومنافسة على المدى الطويل.

6- تقديم منتجات جديدة في الوقت المناسب وبجودة مناسبة لضمان الاستمرارية.

2-2-5-4: مسار نظام التكلفة المستهدفة

إن التكلفة المستهدفة كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الحديثة، فإنها تعتمد في مسارها على الترتيب الزمني وخطوات متزامنة ومتتابعة بهدف الوصول وتحقيق الهدف منها، وهذا المسار كالتالي: (VASILE, 2011)

1- تحديد السعر المستهدف، من خلال تقنيات محددة تطبق في جميع مراحل حياة المنتج.

2- تحديد الربح المستهدف، يتحقق من خلال التحليل المالي، مع الأخذ بعين الاعتبار محفظة المؤسسة الإستراتيجية والمنتجات ويمثل منحنى الربح اعتمادا على العمر الافتراضي للمنتج.

3- تحديد التكلفة المستهدفة، والذي يتحقق تحليليا عن طريق نوع محدد من الجزء المستهدف بالاعتماد على مكونات المنتج، وذلك باستخدام طريقة التحليل العضوي على أساس المعرفة من التكلفة الحالية من المكونات وقدرة الشركة على إنتاجها، وطريقة التحليل الوظيفي على أساس العملاء واحتياجات السوق.

2-2-5-5: الصعوبات التي تواجه منهج التكلفة المستهدفة

إن صعوبة هذا المنهج تنبع من حداثته، وقلة خبرة المهنيين في تطبيق، وذلك للأسباب التالية: (الحداد، 2011)

1- عدم وجود إطار يتسم بالعمومية يحدد متطلبات وخطوات التنفيذ نظرا لتركيز معظم الأبحاث التي تناولت هذا المدخل على تحليل التجارب لبعض الشركات البيانية مما أدى إلى نتائج تتسم بالخصوصية.
2- عدم وجود إطار مفاهيمي ومنهجية واضحة لتطبيق الأساليب الحديثة لخفض التكلفة في إطار المحافظة على مستوى الجودة والأداء الوظيفي وبما يؤدي إلى الوصول إلى التكلفة المستهدفة.
3- صعوبة التحديد الدقيق للعناصر الأساسية لتطبيق هذا المدخل وهي أسعار البيع والأرباح ومن ثم التكلفة المستهدفة نتيجة لعدم توافر قواعد بيانات ملائمة خصوصا في دول العالم النامية.

2-2-5-6: متطلبات نجاح تطبيق منهج التكلفة المستهدفة

إن لتطبيق منهج التكلفة المستهدفة بعض المتطلبات التي يجب توافرها في الشركات الراغبة في تطبيقه، والتي تتمثل في بعض المزايا وهي: (زملط، 2013)

1- الشركات التي تكون حياة منجاتها متنوعة من حيث عمر المنتج.
2- الشركات التي تعتمد في صناعاتها على المعدات الالية والحاسوب.
3- الشركات التي تكون لديها خبرة خاصة بالمنتجات ذات دورة حياة قصيرة.
4- أن تعتمد على أنظمة التطوير في خفض التكلفة سواء أثناء مرحلة التطوير والتصميم أو في دورة حياة المنتج.

2-2-6: دورة حياة المنتج PLC

2-2-6-1: مقدمة

إن المنتجات بشكل عام تمر في مراحل حياة مختلفة، وتتباين باختلاف طول المدة الزمنية لكل مرحلة لوحدها ولكل طبيعة منتج، وذلك باختلاف طبيعة كل منتج وصلاحيته والهدف منه ومدى توفر البدائل له ومدى قدرته على توفير احتياجات الزبائن.

وكما سنرى لاحقا، بأن المنتجات تختفي من السوق بسبب تغير أذواق المستهلكين، وعدم قدرته على مواكبة هذه التغيرات.

في السنوات الأولى من تطور المشاريع الحديثة، كانت الممارسات الإدارية تعمل على التخطيط المنهجي، جدولة وإدارة على أنه مشروع مستقل لكل مرحلة من مراحل حياة المنتج منذ البداية وحتى النهاية. (ARCHIBLAD, 2012)

2-2-6-2: مفهوم دورة حياة المنتج

يعتبر أسلوب دورة حياة المنتج واحد من أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الحديثة التي تساعد الشركة على إدارة تكاليف المنتج خلال فترة نشاطه، ويمكن تعريف أسلوب دورة حياة المنتج بعدة تعاريف، ومنها:

يعتبر أسلوب لإدارة التكلفة الذي يحدد تكاليف المنتج خلال دورة حياته مما يساعد الشركة على قياس تكلفة المنتج، تحقيق قيمة للزبون، وذلك من خلال تلبية رغباته بتقديم منتجات بمواصفات عالية الجودة.(صالح، 2014)

وتعرف أيضا على أنها " إن المنتجات على اختلاف أنواعها ليسا باقية إلى الأبد ولكن لها عمر معين، ويمكن أن يكون عمرها قصير وتختفي بسرعة من السوق أو تبقى لفترة طويلة من الزمن ولكنها في النتيجة النهائية تختفي أيضا. ذلك بالإضافة إلى أن بعض المنتجات لا تمر بكل مراحل دورة حياة المنتج من جراء تعرضها للفشل المبكر من حياتها ". (الجاسم، 2013)

وعرفت أيضا على أنها " توضيح كامل للمراحل التي يمر بها المنتج من لحظة استخراجه كمواد خام إلى أن يختفي من السوق، مرورا بالنمو والنضوج والانحدار " (GLESSNER, 2012)

2-2-6-3: مراحل دورة حياة المنتج

إن المنتجات بشكل عام تختلف في مراحل حياتها، وذلك لعدة أسباب منها تاريخ صلاحيتها والغرض منها ومدى وجود بدائل لها في السوق، ولكنها تشترك بشكل كبير في دورة حياة عامة تتلخص في التالي: (الجاسم، 2013)

1- مرحلة التقديم، تعد هذه المرحلة مفتاحا لنجاح المنتج فالمنتج إما يموت أو يحقق نجاحاً، ويكون الإنفاق في هذه المرحلة كبير على أنشطة الاتصالات التسويقية من أجل تعظيم المبيعات ودفع المنتج نجو مرحلة النمو.

2- مرحلة النمو، يكتسب المنتج الذي يصل إلى هذه المرحلة نمواً متزايداً ويبدأ في العطاء، إذ يحقق أرباحا كبيرة في حال لقي إقبالاً كبيراً من قبل المستهلكين وتسترد الشركة في هذه المرحلة النفقات على إعداد وتطوير المنتج وإطلاقه.

3- مرحلة النضوج، يحتل المنتج في هذه المرحلة موقعاً راسخاً في السوق، ويصبح معروفاً ويعطي ربحاً منتظماً إلى حد ما، لأن مرحلة النضج تعد المرحلة الأكثر عطاءً، ويجب أن تبقى الشركة متيقظة للتغيرات التي تحدث في الأسواق مثل دخول منافسين جدد، أو دخول منتجات تتفوق على منتجات الشركة من ناحية المواصفات والجودة، وقد تبدأ المبيعات بالتناقص، الأمر الذي يتطلب الاستمرار في بذل الجهود في المبيعات الشخصية وغير الشخصية للمحافظة على مستوى المبيعات. تركز الشركة في هذه المرحلة على الإعلان التذكيري طالما المنتج معروف من قبل المستهلكين.

4- مرحلة الانحدار، تبدأ المبيعات في هذه المرحلة بالتدهور السريع وكذلك الأرباح، إن المبيعات تتدهور في هذه المرحلة بسبب تغير أذواق المستهلكين وحاجاتهم وعدم قدرة الشركة على مواكبة تلك التغيرات،

وبسبب المنافسة الجديدة من قبل شركات تقدم عروض أفضل ويترتب على استمرار الشركة تكاليف عالية وخسائر متزايدة.

2-2-6-4: أهداف إستراتيجية دورة حياة المنتج

يمكن تحديد الأهداف الرئيسية لإستراتيجية دورة حياة المنتج كما يلي(ARCHIBLAD، 2012):

1- تمكين كل الأشخاص المعنيين من إنشاء، تخطيط وتنفيذ مشاريع لفهم العمليات التي ينبغي إتباعها في جميع أنحاء الحياة للمشروع.
2- أخذ وتوثيق أفضل الخبرات في المؤسسة حيث العمليات داخل كل مشروع يمكن تحسينها وتطويرها باستمرار.
3- تمكين كل الأدوار والمسؤوليات والتخطيط للمشروع، وجدولة ورصد طرق الرقابة والتحكم على تكاليف المنتج.
4- تمكين التطبيق الفعال لبرامج إدارة المشاريع التي تتكامل مع جميع نظم المعلومات المؤسسية المناسبة.

2-2-6-5: مسار دورة حياة المنتج

إن لتطبيق إستراتيجية دورة حياة المنتج والاستفادة منها كآلية للتسعير ولمعرفة تكلفة المنتجات خطواتها ومسارها المحدد الذي يجب تطبيقه بالشكل الصحيح للوصول للنتيجة المرجوة، وهذا المسار يتلخص في الخطوات التالي: (سيلفاهور، 2008)

1- تحديد طبيعة المنتج، مواصفاته وتصنيفه.
2- تحديد مدى صلاحية المنتج للاستهلاك.
3- تحديد البدائل للمنتج المتوافرة في السوق ومدى قدرة المنتج على المنافسة في ظل وجود البدائل.
4- تحديد قدرة المنتج على تلبية احتياجات المستهلكين.
5- عمل دراسات من أجل التطوير على المنتج وإدخاله في السوق.

6- عمل دراسة جدوى من إنتاج هذا المنتج، وتحديد التكاليف اللازمة للإنتاج والتطوير والتسويق والدعاية.

7- تنفيذ خطة عملية الإنتاج، ومن ثم جني الأرباح.

8- تحديد البدائل التي يجب توافرها عندما يصل المنتج لمرحلة الانحدار.

2-2-6-6: دورة حياة المنتج من وجهة نظر المحاسبة الإدارية، فعاليتها وأهدافها المحاسبية

يعد تحليل دورة حياة المنتج أحد أهم أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الحديثة، فهو يوفر إطارا لإدارة تكاليف وأداء المنتج خلال فترة نشاطه، حيث إن فهم وتحليل دورة حياة المنتج يساعد الشركات على تحديد الوقت المناسب في إدخال المنتجات إلى الأسواق بناء على الوضع التنافسي القائم. (حمام، 2013)

حدث تطور في أسلوب المحاسبة الإدارية لقياس أداء أنشطة تصميم وتطوير المنتج مع هدف تخفيض تكاليف المنتجات الجديدة ومن أهمها دورة حياة المنتج والذي يعتبر أن تكاليف المنتج تكون من ثلاث عناصر أساسية وذلك من وجهة نظر المعهد الياباني للمحاسبين القانونيين JICPA وتتمثل في: (عنبواسي، 2012)

- التكاليف المبدئية
- التكاليف العادية
- التكاليف النهائية

وتبرز أهمية دورة حياة المنتج للمحاسبة الإدارية من خلال العناصر التالية:

1- تكاليف غير قابلة للإسترداد: وتتمثل في التكاليف القبلية أي تكاليف ما قبل التصنيع كتكاليف البحث والتطوير والتصميم والهندسة.

2- تكاليف الصنيع كتكاليف الشراء والتكاليف المباشرة والغير مباشرة.

3- التكاليف البعدية: أي التكاليف ما بعد التصنيع مثل الإعلان والتغليف والشحن والضمان.

4- تكاليف يتحملها العميل بعد عملية الشراء مثل تشغيل واستخدام المنتج والصيانة والتخلص من المنتج.

5- التكاليف البيئية مثل المؤثرات الخارجية لإستخدام المنتج وتكاليف تدريب العاملين والتكاليف غير المنظورة نتيجة الالتزام بالقواعد المنظمة لحماية البيئة. (عنبواسي، 2012)

تبدأ دورة حياة المنتج من التحديد المبدئي لحاجة الزبون، ثم إلى التخطيط والبحث والتصميم والتطوير والإنتاج والتقييم والإستخدام والإمدادات في التشغيل وإنهاء خدمتها ثم التخلص من المنتج. ودورة حياة المنتج هامة للتحكم في التكاليف بسبب تداخل إعتماد الأنشطة على بعضها في الفترات الزمنية المختلفة. ويتوجب على الشركات ان توحيد الأبعاد الثلاث وهي الجودة والتكلفة والوقت، حيث أن هذه الأبعاد الثلاثة تمثل دعائم المثلث الإستراتيجي.(حمام، 2013)

المبحث الثالث

الدراسات السابقة

لقد اختلفت الدراسات السابقة لهذه الرسالة باختلاف مواطنها ومؤلفيها ومواضيعها ومنهجها ونتائجها وتوصياتها. فمن هذه الدراسات من قامت بدراسة أسلوب واحد من أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية الحديثة ومدى تطبيقها في قطاع معين، ومنها من قام بدراسة حالة لشركة أو مؤسسة واحدة، ومنها من قام بدراسة أسلوبين اثنين، ومنها من قام بدراسة أكثر من ذلك. وقد تم تناول الدراسات العربية والأجنبية في دول مختلفة بمواضيع مختلفة. وسيتم سرد الدراسات السابقة بما يتناسب مع فرضيات الدراسة، وذلك كما يلي:

الفرضية الأولى: تستخدم الشركات الصناعية الفلسطينية أسلوب الإدارة المبنية على الأنشطة كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الحديثة في عملياتها الإدارية.

دراسة (Watts, 2014)

كانت بعنوان " دراسة حالة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المتعددة الجنسيات ". حيث هدفت الدراسة للتعرف على مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المتعددة الجنسيات.

وقد قامت الدراسة بدراسة حالة إحدى الشركات الصناعية متعددة الجنسيات، مقرها في الولايات المتحدة الأمريكية، ولها فروع في 27 دولة أخرى من ضمنها أستراليا.

وقد خلصت الدراسة إلى أن الشركة تقوم بتطبيق بعض أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة التي تتناسب مع بيئتها وطبيعة عملها. ولأنها شركة متعددة

الجنسيات ولها الكثير من الفروع، كانت تواجه الكثير من الصعوبات في تطبيق هذه الأساليب عند تجميع البيانات في التقارير السنوية في الفرع الرئيسي.

دراسة (Capuseanu, 2009)

كانت بعنوان " أساسيات إدارة التكاليف المبنية على الأنشطة ومراحل تطبيق نظان الإدارة المبنية على الأنشطة ". هدفت الدراسة لتسليط الضوء على اساسيات ومراحل تطبيق إدارة التكاليف المبنية على الأنشطة وقد اختصت بالصناعات المعدنية في رومانيا.

وقد اهتمت الدراسة بإبراز دور إدارة التكاليف المبنية على الأنشطة والتي تعتبر إمتداد بنظام التكاليف المبني على الأنشطة، وقد إعتبرت الدراسة أن أسلوب الإدارة المبنية على الأنشطة وسيلة مهمة لتطوير وتحسين أداء الأدارة في إتخاذ القرارات.

وقد خلصت الدراسة إلى أن أسلوب إدارة التكاليف المبنية على الأنشطة تعتبر مهمة فقط في حال أن المعلومات الصحيحة وصلت للشخص الصحيح لإتخاذ القرارات الصحيحة التي من شأنها تطوير وتحسين المؤسسة.

دراسة (ابو مغلي، 2008)

كانت بعنوان "أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تعظيم الربحية".

هدفت إلى تبيان أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تعظيم الربحية كدراسة تطبيقية عل المستشفيات الخاصة، وذلك من خلال التعرف على مدى مساهمة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية.لقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من أجل تحليل البيانات وذلك من خلال برنامج التحليل الإحصائي SPSS، وتم الاعتماد على نموذج الانحدار الخطي البسيط وتحليل أنوفا.وقد تشكل مجتمع الدراسة من المستشفيات الخاصة العاملة في العاصمة عمان

وعـددها 39 مستشـفى. وقـد تـم اختيـار عينـة الدراسـة بنـاء علـى عـدد الأسـرة التـي يزيـد عـددها عـن 50 سـرير، والبـالغ عـددها 20 مستشـفى. وقـد تـم توزيـع ثلاثـة إستبانات على كل مستشفى.

وقـد خلصـت إلـى أن نظـام التكـاليف حسـب الأنشـطة يسـاهم فـي تخفـيض تكلفـة الخـدمات الصـحية وبشـكل يـؤدي إلـى تعظـيم الربحية.وقـد أوصـت الدراسـة بتبنـي نظـام التكـاليف المبنـي علـى الأنشـطة الـذي سـيعمل علـى تطـوير آليـة العمـل فـي هـذه المستشـفيات لمـا يـوفره مـن بيانـات ومعلومـات أكثـر دقـة وملائمـة لعمليـة إتخـاذ القرارات بصورة أكثر كفاءة وفاعلية.

دراسة (ساحري،2008)

وفـي الجزائـر أجريـت دراسـة بعنـوان " أهميـة نظـام التكلفـة علـى أسـاس النشـاط فـي تحسين مردودية المؤسسة ".

وهـدف للتعـرف علـى أهميـة نظـام التكـاليف علـى أسـاس النشـاط ومـدى تطبيقـه فـي الشـركات ومـدى تـأثيره وقدرتـه لتحسـين مردوديـة المؤسسـة. اعتمـدت الدراسـة علـى عمـل دراسـة حالـة علـى شـركة "وحـدة الاميانـت والإسـمنت " وقامـت مـن خلالهـا بتطبيـق هـذا النظـام. وقـد تـم اسـتخدام المـنهج الاسـتقرائي للوصـول للنتـائج والإجابـة عن أسئلة الدراسة.

خلصـت الدراسـة إلـى أن هنـاك ارتبـاط كبيـر بـين نظـام التكلفـة علـى أسـاس النشـاط وتحسـين مردوديـة المؤسسـة وذلـك مـن خـلال الاسـتغلال الأمثـل للمـوارد وتحسـين أداء الشـركة. وقـد أوصـت الدراسـة بإعـادة النظـر فـي النظـام الحـالي لحسـاب التكلفـة وذلـك مـن خـلال إعـادة توزيـع المـوارد علـى مختلـف مراكـز التحليـل وإتبـاع مبـادئ طريقـة التكلفـة الكليـة، ذلـك بالإضـافة إلـى تنميـة شـعور ولاء الأفـراد العـالمين بالوحدة والالتزام.

دراسة (البشتاوي، 2007)

كانـت بعنـوان " تطبيـق المعرفـة الجديـدة نظـام إدارة التكـاليف علـى أسـاس الأنشـطة، دراسة تطبيقية في القطاع الصناعي الأردني ".

قامت الدراسة ببحث فلسفة نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة وبيان مدى اعتماد الإدارة بمفهومها الاستراتيجي الحديث على نظام التكاليف على أساس الأنشطة.حيث هدفت الدراسة إلى تحسين وتطوير أنشطة الشركات من خلال المعلومات المالية وغير المالية التي تستمدها الإدارة من نظام التكاليف المبني على الأنشطة وتعزيز قدرة الشركات على مواكبة متطلبات العصر الحالي، التغلب على المنافسة الحادة التي تسود البيئة المحيطة وذلك من خلال قياس كلفة منتجاتها وخفضها إلى أقل درجة ممكنة وتحسين عمليات التسويق وتحقيق أعلى مستويات الربحية.وقد طبقت الدراسة على الشركات الصناعية الأردنية وهي تمثل مجتمع الدراسة، وقد بينت الدراسة أن فقط 23 شركة لديها قسم للتكاليف أو تعد حسابات التكاليف. وقد تجاوبت 20 شركة من أصل 23 شركة في الإجابة على الاستبانة وتقديم المعلومات التي تخدم الجانب العملي وهي تمثل عينة الدراسة.

وقد اعتمدت الدراسة في جمع بياناتها على المصادر الثانوية التي تتمثل في الكتب والمجلات والمراجع العلمية والدراسات السابقة، وعلى المصادر الأولية التي تم الحصول عليها من خلال الاستبانة والمقابلات. وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة، ولإجابة عن تساؤلات الدراسة تم استخدام عدة أساليب إحصائية ومنها الوسط الحسابي والانحراف المعياري لوصف عينة الدراسة، واختبار T-TEST وذلك لاختبار مدى وجود دلالة إحصائية للفرق بين الوسط الحسابي ومتوسط أداة القياس، واختبار معامل الارتباط بيرسون وذلك لإيجاد العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع واختبار دلالتهما الإحصائية عند مستوى 0.05.

وقد توصلت الدراسة إلى أن التخطيط السليم لا بد أن يعتمد على تحليل أسلوب التكاليف للوصول إلى التكلفة الدقيقة للمنتج، أن تطبيق نظام إدارة التكاليف المبني على الأنشطة يؤدي إلى تطوير المؤسسة وزيادة أرباحها عن طريق تخفيض التكاليف وأن لهذا النظام متطلبات مالية ومادية يجب توفيرها وذلك للوصول إلى تطبيق سليم للنظام. وقد أوصت الدراسة أنه على مديري الشركات

الصناعية الأردنية اتخاذ القرار بسرعة لتبني نظام إدارة التكلفة المبني على الأنشطة لما له من فوائد ومزايا متعددة، وضرورة استخدام عناصر الثورة المعلوماتية كبرامج وتقنيات الحاسوب وضرورة توفر الكادر المحاسبي الذي يعنى بالتطورات الحاصلة بالبيئة المحيطة.

الفرضية الثانية: تستخدم الشركات الصناعية الفلسطينية نظام إدارة الجودة الشاملة في عملياتها الإنتاجية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الحديثة.

دراسة (Sadikoglu, 2014)

كانت بعنوان " أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة على الأداء "

وقد هدفت الدراسة للتعرف على أهمية أسلوب إدارة الجودة الشاملة كواحد من أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية أثر تطبيقه على أداء الشركات في تركيا.

وقد قامت الدراسة بدراسة مجموعة من الشركات التركية ببناء إستبانة وتوزيعها على الشركات وتم إتباع المنهجية المقطعية "Cross Sectional" في العينة وتم توزيع الإستبانة على 500 شركة تركية محلية وعالمية.

وقد خلصت الدراسة إلى أن تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة يعمل على زيادة كفاءة أداء الشركات. بالإضافة إلى أنه كلما تنوعت تطبيقات أسلوب إدارة الجودة الشاملة، كلما نتج عنه نتائج متنوعة تفيد الشركة في البيئة المحيطة المختلفة.

دراسة (بدر،2009)

وفي فلسطين، وتحديدا في قطاع غزة، قام بدر بدراسة كانت بعنوان "أثر تطبيق مبادئ الجودة الشاملة على أداء المؤسسات الأهلية الأجنبية العاملة في القطاع" وقد هدفت هذه الدراسة للتعرف على واقع تطبيق مبادئ الجودة الشاملة في المؤسسات الأهلية الأجنبية، وما هي مقاييس الأداء التي تتبعها هذه المؤسسات. ولمعرفة ذلك قامت الدراسة بتصميم إستبانة وتوزيعها من أجل اختبار الفرضيات. حيث تم توزيع 80 إستبانة على العينة التي شملت الإدارة العليا وتم اعتماد 72 من هذه الإستبانات. وكانت العينة عينة عمديةقصدية.

وقد تم تحليل الإستبانة باستخدام برنامج التحليل الإحصائيSPSSوباستخدام أساليب إحصائية تتمثل في الفا كرونمبخ، انوفا، ومعامل الارتباط سبيرمن.

وقد خلصت الدراسة إلى وجود اهتمام كبير من قبل هذه المنظمات بمبادئ الجودة الشاملة وكان التركيز الأكبر على العملاء وجمهور المستفيدين وكانت عملية مشاركة العاملين ذات النصيب الأقل في هذه المنظمات. وقد أوصت الدراسة هذه المنظمات بضرورة إتباع المبادئ الأساسية لإدارة الجودة الشاملة مما يؤثر إيجابا على التطوير المؤسسي، بالإضافة إلى إشراك العاملين في اتخاذ القرارات المتعلقة بالجودة.

دراسة (Adediran, 2008)

وفي نيجيريا، تم تطبيق دراسة بعنوان " اختبار تأثير تطبيق إدارة الجودة الشاملة في شركة طيران على الأداء ورضا أصحاب الملكية".

وهدفت بشكل أساسي لتوضيح فائدة تطبيق إدارة الجودة الشاملة في صناعة الخطوط الجوية النيجيرية عن طريق اختبار القواعد الأساسية في إدارة الجودة الشاملة. وقد تم إعداد استبانة وتوزيعها على الزبائن والموظفين العاملين في شركة الطيران النيجيرية.

وتم تجميع والحصول على المعلومات من خلال الاستبانة والمشاهدات والمقابلات والتي تعتبر بيانات أولية، وتم الحصول على البيانات الثانوية من خلال الكتب والأوراق البحثية المنشورة والمجلات التي تهتم بإدارة الجودة الشاملة.

تكون مجتمع الدراسة من 6 شركات، أما بالنسبة لعينة الدراسة، فقد تم توزيع استبانة على ثلاثين موظف وموظفة ممن يعملون في هذه الشركات ويتعاملون بشكل يومي مع الزبائن.

وبتحليل هذه الاستبانة، وعن طريق عمل مقارنة ما بين وضع الشركة قبل تطبيق إدارة الجودة الشاملة وما بين وضعها بعد التطبيق، كان الفرق واضح، وذلك يتبين في:

1- هدفت الشركة من خلال تطبيقها لإدارة الجودة الشاملة على تلبية رغبات الزبائن والوصول قدر الإمكان إلى رضا الزبون، الأمر الذي يؤدي إلى جذب الزبون للشركة وإعادة شراء تذاكرها وبالتالي زيادة مبيعات الشركة.

2- قامت الدراسة بتطبيق أساسيات إدارة الجودة الشاملة، ومنها إشراك العاملين والموظفين في العملية الإدارية واتخاذ القرار، الأمر الذي عاد بالإيجاب الكبير على الموظفين وأدى للوصول إلى الرضا الوظيفي ورضا الموظفين والعمال. وأشارت

الرسالة إلى أن هذا الأمر أدى إلى تحفيز الموظفين بشكل أكبر وبالتالي قيام الموظفين بواجبهم تجاه الزبائن بشكل أفضل، الأمر الذي زاد من رضا الزبائن.

3- الجودة في عيون الزبون، وقوة الشركة تتماشى جنبا إلى جنب مع تعريف الزبون لها من وقت لأخر.

وقد أوصت الدراسة بما يلي:

1. القيام بمزيد من البحوث حول هذا الموضوع بشكل يتناول جميع الدوائر والأقسام في شركات الطيران.
2. الاهتمام بإدراك الزبائن بمدى جودة الخدمة المقدمة في شركات الطيران.

دراسة (حجازي، 2007)

وفي الجامعة الإسلامية، في فلسطين، قام حجازي بعمل دراسة تحت عنوان " أثر تطبيق الجودة الشاملة على تطوير وظائف ومهام المراجعة الداخلية ".

هدفت الدراسة للتعرف على المبادئ الأساسية التي تهدف إليها إدارة الجودة الشاملة وانعكاساتها على تطوير مهام المراجعة الداخلية، وقد ظهرت أهمية الدراسة من خلال الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية باعتبارها دعما أساسيا وجهة رقابية داخلية التي توفر لمجالس الإدارات المعلومات التي تساعد على مراقبة جميع أنشطتها. وقد أجريت هذه الدراسة في قطاع غزة على الشركات الحاصلة على شهادة الجودة الدولية (ISO).وقد شمل مجتمع الدراسة جميع الأفراد المؤهلين للقيام بمهام مراجعة أنظمة الجودة الشاملة في الشركات الصناعية الحاصلة على شهادة الجودة الدولية في قطاع غزة، وبالتالي فإن عينة الدراسة شملت كافة أفراد المجتمع المكون من 70 شخص وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي كما أستخدم أسلوب الحصر الكامل في توزيع الإستبانة التي تم استرجاع 63 إستبانة من أصل 70.

وقد خرجت الدراسة بأن تطبيق إدارة الجودة الشاملة تؤثر على وظائف ومهام المراجعة الداخلية كأداة لتحقيق التحسين المستمر في جودة خدمات المراجعة الداخلية، وأظهرت أيضا الدور الجديد للمراجع الداخلي في فحص ومراقبة المخاطر المحيطة بالشركة سواء أكانت داخلية أو خارجية. وقد أوصت الدراسة

بضـــرورة إنشـــاء معهـــد المـــراجعين الـــداخليين يتـــولى الإشـــراف علـــى تنظـــيم شـــؤون المهنـــة وإصـــدار المعايير.وقـــد أوصـــت الدراســـة بضـــرورة إنشـــاء معهـــد للمـــراجعين الـــداخليين لتنظـــيم شـــؤون المهنـــة وإصـــدار معـــايير للمحافظـــة علـــى أخـــلاق المهنـــة، بالإضـــافة للعنايـــة بتطبيـــق مبـــادئ مفـــاهيم إدارة الجـــودة الشـــاملة لـــدى الشـــركات الفلسطينية وذلك من خلال الحصول على شهادة الجودة العالمية.

الفرضـــية الثالثـــة: تســـتخدم الشـــركات الصـــناعية نظـــام التحســـين المســـتمر للمنـــتج فـــي عملياتهـــا الإنتاجيـــة كواحـــدة مـــن أســـاليب المحاســـبة الإداريـــة الإســـتراتيجية الحديثة.

دراسة (Smith, 2014)

كانت بعنوان" أسلوب الكايزن في عملية الابتكار، دراسة حالة في دول البيرو "

وقـــد هـــدفت الدراســـة لتبـــين دور وأهميـــة أســـلوب الكـــايزن فـــي عمليـــة الإبتكـــار والتطـــوير، وقـــد أظهـــرت الدراســـة أن عمليـــة التطـــوير أســـتخدمت لتحســـين وإعـــادة تنظـــيم العمليـــة التجاريـــة. وللوصـــول لهـــدف الدراســـة، تمـــت دراســـة عـــدة شـــركات فـــي دول البيـــرو حيـــث تكونـــت عينـــة الدراســـة مـــن 26 شـــركة فـــي أربـــع دول مختلفـــة، المكسيك، البيرو، إكوادور وإسبانيا.

وقـــد قامـــت الدراســـة بعمـــل مقـــابلات مـــع ذوي الاختصـــاص فـــي هـــذه الشـــركات، وسؤالهم عن مدى أهمية أسلوب الكايزن في عملية الإبتكار والتطوير.

وقـــد خلصـــت الدراســـة، إلـــى أن الشـــركات تطبـــق أســـلوب الكـــايزن، وتعتبـــره مـــن أهـــم الأســـاليب التـــي ســـاعدت علـــى تطـــوير وتحســـين أداء الشـــركات وإعـــادة تنظـــيم العمليـــة الإدارية في هذه الشركات.

دراسة (Rahmanian, 2013)

كانت بعنوان " أثر تطبيق منهجية الكايزن على أداء العاملين في الشركات الصناعية ".

قامـت الدراسـة بدراسـة فلسـفة منهجيـة الكـايزن كواحـدة مـن سياسـات التحسـين المسـتمر فـي الشـركات وأثـر تطبيقهـا علـى أداء العـاملين فـي الشـركات الصـناعية. وقـد هـدفت الدراسـة إلـى

تطبيق منهجية الكايزن في الشركات الصناعية الإيرانية، بحيث يتوقع من العاملين في الشركات الصناعية الأهداف التالية:

- كل الأنشطة التي تعتبر مكلفة ولا تعطي أي قيمة يجب توقيفها.
- كل الأنشطة المختلفة التي صنفت تحت بند واحد وتتوازى مع بعضها البعض في أهدافها يجب دمجها في نشاط واحد.
- إضافة أي نشاط يعتبر مهما لتكملة وتطوير عمل المؤسسة.

وقد تم تطبيق الدراسة على الشركات الصناعية الإيرانية، وهي تمثل مجتمع الدراسة، وتم أخذ عينة عشوائية منها لتوزيع الاستبانة عليها ومن ثم تحليل الاستبانة عن طريق البرنامج الإحصائي (SPSS)، حيث استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليل بالإضافة للمنهج الاستقرائي، وتم استخدام أسلوب التحليل الإحصائي المتوسط الحسابي بالإضافة لأسلوب التحليل الأحادي (One Way Anova).

وقد وجدت الدراسة أن تطبيق منهجية الكايزن تؤدي لتقليل نقطة التعادل للتكلفة وتدفع الإدارة للاهتمام بشكل أكبر باحتياجات الزبائن. ووجدت أيضا أن هذا الأسلوب يدفع الإدارة لإيجاد أنظمة صارمة ومراقبتها على العاملين، الأمر الذي أدى لتحسين أداء العاملين، هذا بسبب قناعتهم بوجوب إشراكهم في العملية الإدارية والإنتاجية وأن أداء العامل يقاس بما قام به لتحسين وضع الشركة.

وقد أوصت الدراسة المدراء للشركات الصناعية بتوجيه اهتمامهم لتطبيق منهجية الكايزن كواحدة من سياسات التحسين المستمر لما لها من الأثر الإيجابي الكبير على خفض التكاليف المرفقة للعملية الإنتاجية، وتحسين الإنتاجية والرفع من أداء العالمين لشعورهم بضرورة إشراكهم في العملية الإدارية والإنتاجية.

دراسة (Bogdanoiu)

كانت بعنوان " مقرانة ما بين أسلوب الكايزن و إعادة هندسة العمليات التجارية "

هدفت الدراسة لتسليط الضوء على نقاط قوة وضعف كل من إستراتيجية الكايزن وإعادة هندسة العمليات من خلال توضيح مسار كل أسلوب من هذه الأساليب وإعطاء أمثلة تطبيقية على كل أسلوب وما هو مجال تطبيق كل من هذه الأساليب وسرعة الحصول

على النتائج وتكلفة تطبيق كل منهما Kaizen and Business Reengineering Process.

وقد خلصت الدراسة إلى أن تطبيق أسلوب الكايزن أفضل من تطبيق أسلوب إعادة هندسة العمليات التجارية، حيث أن أسلوب إعادة الهندسة يكون عبارة عن شبه مشروع له بداية ونهاية، بينما أسلوب الكايزن لا يكون له نهاية.

الفرضية الرابعة: تستخدم الشركات الصناعية الفلسطينية نظام التكلفة المستهدفة في عملياتها الإدارية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الحديثة.

دراسة (الفرا، 2012)

كانت بعنوان " قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف، دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية السعودية "

وقد اهتمت الدراسة بقياس كفاءة وفعالية نظام محاسبة التكاليف المستخدم في الشركات الصناعية السعودية واستطلاع أراء المهنيين والمتخصصين في هذا المجال.وقد هدف البحث للتعرف على نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية السعودية ذات المسؤولية المحدودة وهل هي أنظمة يدوية أم أنظمة تعمل بواسطة الحاسب الآلي.

تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات والمعلومات الواردة في الدراسة. لقد تكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية ذات المسؤولية المحدودة بمدينة جدة في المملكة العربية السعودية، وقد تمثلت عينة الدراسة في 30 شركة صناعية ذات المسؤولية المحدودة وتم تغطيتها عن طريق استبانة وتم استرجاعها كاملة.

وقد خلصت الدراسة إلى عدم وجود قسم أو إدارة تكاليف في معظم الشركات، واتضح أن كل الشركات تستخدم طريقة التكاليف الكلية لاحتساب تكلفة الإنتاج، وأن كل الشركات تقوم باحتساب وإعداد تكلفة معيارية لمنتجاتها.وقد أوصت الدراسة لضرورة إنشاء قسم للتكاليف في هذه الشركات.

دراسة (Ghafeer,2014)

كانت بعنوان " تأثير التكلفة المستهدفة لتعزيز القدرة التنافسية للشركة الصناعية"

قامت هذه الدراسة بالتعامل مع طريقة تحديد التكلفة كإحدى اساليب المحاسبة الادارية ودراسة اثره في تعزيز المنافسة للشركات الصناعية، وقام الباحث بعمل استمارة بحث وتوزيعها على الشركات الهندسية الصناعية في سوريا.

لقد اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي. وقامت الدراسة بتحليل الكتب والرسائل العربية والأجنبية المتصلة بالجوانب الفكرية للبحث. وقامت الدراسة أيضا بدراسة استكشافية عن طريق مسح ميداني للعديد من الشركات في قطاع الصناعات الهندسية في سوريا وذلك باستخدام استبيان لتحديد أثر أسلوب التكلفة المستهدفة في تعزيز القدرة التنافسية.

وقد تم تحديد مجتمع الدراسة ب 53 شركة حيث تهتم الدراسة بأربعة دوائر وأقسام من هذه الشركات. وتم توزيع 265 إستبانة على موظفي هذه الأقسام وتم استرجاع 203 إستبانة، اي ما نسبته 77%، وهذه تمثل عينة الدراسة. واعتمدت الدراسة على برنامج التحليل الإحصائي SPSS وتم الاعتماد على عدة أساليب إحصائية منها الفا كرونمبخ و تحليل التباين الأحادي one way anova

وخلصت الدراسة الى وجود علاقة طرديه جيدة بين طريقة تحديد التكلفة وبين كل من "تعزيز ميزة التكلفة، تعزيز الميزة البيئية المحيطة، وتعزيز ميزة النوعية والجودة. وأوصت الدراسة لإعطاء اهتمام أكثر لنظام التكلفة المستهدفة لتقليل تكلفة الإنتاج الأمر الذي ينمي القدرة التنافسية.

دراسة (Ndwiga, 2011)

عنوانها " دور المحاسبة الإدارية في خلق وتعزيز الميزة التنافسية ".

طبقت هذه الدراسة في كينيا واستهدفت المحاسبة الإدارية وأساليبها في تعزيز الميزة التنافسية، وتم تطبيق الدراسة على إحدى بنوك كينيا.

هذه الدراسة قامت باختبار دور المحاسبة الإدارية في خلق وتقوية الميزة التنافسية لبنك الأسهم– دراسة حالة في "كينيا". وبينت الدراسة إن المنافسة في الأوساط التجارية عادة ما تضغط على الإدارة وتدفعها لتطوير الأساليب والاستراتيجيات الإدارية التي تقود المؤسسة لزيادة الأرباح. أما أهداف الدراسة الفرعية فكانت كما يلي:–

1. تحديد دور الممارسات لأساليب المحاسبة الإدارية في اتخاذ القرارات التنظيمية نحو خلق ميزة تنافسية والحفاظ عليها.
2. معرفة أهمية المحاسبة الإدارية في التنمية والنمو، الأداء المالي، المنافسة والمسؤولية التنظيمية لها.
3. اختبار الاستراتيجيات التنافسية التي طبقتها البنوك من حيث النمو والربحية التي أسفرت عن ميزتها التنافسية.

وقد تم الحصول على المعلومات الكافية لعمل هذه الدراسة من خلال المقابلات والاستبانة والملاحظات وتحليل المستندات.

وتعتبر هذه الدراسة نوعية بطبيعتها وقد تم استخدام المنهج الوصفي لدراسة دور المحاسبة الإدارية في خلق وتعزيز الميزة التنافسية حيث أن المنهج الوصفي يقوم بدراسة الصورة كاملة بدلا من تقسيمها إلى عدة أقسام. وكان مجتمع الدراسة يتألف من 22 من المكاتب التنفيذية و 22 من مدراء الفروع للبنك في منطقة نيروبي في كينيا وشملت عينة الدراسة مجتمع الدراسة كاملا. وقد تم اتباع المنهج الوصفي والاستنتاجي في عملية تحليل البيانات، وتم تحليل البيانات عن طريق تقسيمها إلى عدة أقسام حسب الاستبانة ومن ثم تحليلها والخروج بالنتائج التالية:

1. ممارسات المحاسبة الإدارية تقدم الدعم الداخلي والخارجي للاستراتيجيات التنافسية التي تساعد المؤسسة لخلق الميزة التنافسية والحفاظ عليها.
2. ممارسات المحاسبة الإدارية تعتبر عملية جدا في خلق واتخاذ القرارات التنظيمية التي تتضمن التسويق وتقديم الخدمات ومعالجة المعاملات التي تساعد المؤسسة في خلق ميزتها التنافسية.
3. ممارسات المحاسبة الإدارية تقدم استراتيجيات مهمة جدا لتقييم النمو، وتغيرات بيئة السوق وإدارة المخاطر بالإضافة لتحليل بيئة الزبائن والمنافسة والأداء المالي خاصة في بيئة البنوك.
4. الاستراتيجية التي تهتم بمحدودي الدخل والتمويل الصغير، تعتبر مهمة جدا في النمو وخلق التنافسية في المؤسسات المالية وخاصة المؤسسات النامية.

وقد وجدت الدراسة أن ممارسات المحاسبة الإدارية ضرورية جدا في خلق وتعزيز الميزة التنافسية، ولذلك توصي الدراسة بما يلي:

1. أن يقوم المدراء باحتضان وتبني المحاسبة الإدارة وجعلها جزء لا يتجزأ من الإدارة.
2. أن تقوم الحكومة بالاهتمام المؤسسات المالية والمصرفية التي تخدم السوق وذوي الدخل المنخفض.
3. أن يقوم ذوي الدخل المنخفض بالاستفادة من الخدمات المالية التي يقدمها البنك من أجل تحسين حالتهم الاجتماعية.
4. إدخال الأساليب التكنولوجية الحديثة في معاملات البنك الأمر الذي يسهل عملية توصيل الخدمات المالية للمستفيدين منها.

دراسة (ياسين،2010)

كانت بعنوان "الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة"

وهدفت إلى دراسة التكاليف الغير مباشرة واستعراض مختلف الطرق الحديثة للتعامل معها. اعتمدت الرسالة على المنهج التاريخي لتطور محاسبة التكاليف، ومن ثم المنهج الوصفي التحليلي، وتم الاعتماد على الوثائق الرسمية والسجلات المحاسبية والمالية لشركة معينة، أي أن هذه الدراسة هي دراسة حالة.

وخلصت الدراسة إلى أن محاسبة التكاليف لها أهمية بالغة، بينما معظم المؤسسات الاقتصادية تعتمد في نظام تكاليفها الطرق التقليدية. وبالرغم من الانتشار الواسع الذي عرفته طريقة التكاليف الكلية إلا أنها واجهت الكثير من الصعوبات منذ العقود الأخيرة من القرن الماضي، وأصبح يطلق عليها النظام التقليدي. ووجدت الدراسة أيضا أن التكاليف غير المباشرة هي المحور الأساسي في محاسبة التكاليف نظرا لصعوبة تتبعها إلى المنتجات أو مواضع التكلفة بشكل عام.وقد أوصت الدراسة بتبني المؤسسات لنظام التكاليف على أساس الأنشطة لأنه يحقق العديد من المزايا وذلك عن طريق توفيره لمعلومات دقيقة حول التكاليف وإمكانية تحقيق تسيير فعال وذلك من خلال إشراك جميع المستويات الإدارية في المؤسسة عند تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وبالتالي تسهيل مهمة التحليل الدقيق للأنشطة فيها.

الفرضية الخامسة: تستخدم الشركات الصناعية الفلسطينية نظام دورة حياة المنتج في عملياتها الإنتاجية والإدارية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الحديثة.

دراسة (Oluwasanmi, 2014)

كانت بعنوان " إدارة دورة حياة المنتج في صناعة البضائع الرأسمالية النيجيرية ".

وقد عملت الدراسة لتبيين دور دورة حياة المنتج كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الصناعات الرأسمالية في نيجيريا.وقد هدفت الدراسة لتسليط الضوء على أثر دورة حياة المنتج على السلوك الشرائي للمستهلك، وتأثيرها على المنافسة في ظل البضائع الرأسمالية.

وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وقد طبقت الدراسة على البضائع الرأسمالية في نيجيريا، وقد تم جمع البيانات من المصادر الأولية التي تمثلت في الاستبانة والمصادر الثانوية التي تمثلت في الكتب والمراجع.

وقد توصلت الدراسة إلى أن دورة حياة المنتج تعمل بشكل ملحوظ على التأقلم مع سياسات التسويق، ولذلك يتوجب على الإدارة تبني منهج دورة الحياة المنتج في سياساتها التسويقية. وقد أوصت الدراسة الشركات التي تسعى للمنافسة والتربع على عرش السوق بضرورة تبني سياسة ومنهج دورة حياة المنتج في قطاع البضائع الرأسمالية.

دراسة (زملط،2013)

في فلسطين تم إجراء هذه الدراسة والتي كانت تحت عنوان " أثر أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في رفع الكفاءة الائتمانية لها ".

وهدفت لقياس مدى تأثير استخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في رفع الكفاءة الائتمانية للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، وذلك من خلال دراسة مدى تطبيق هذه الشركات لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتعرف على درجة الكفاءة الائتمانية لكل شركة من الشركات الممثلة لعينة الدراسة، من خلال تطبيق نماذج إحصائية مثل (Z-score,) لقياس مخاطر الائتمان على قوائمها المنشورة في بورصة فلسطين. ولغرض ذلك تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال إعداد قائمة استقصاء وزعت

على الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين وعددها 48 شركة. وقد خلصت الدراسة إلى أن أكثر الأساليب المستخدمة هي إدارة الجودة الشاملة ثم نظام الإنتاج في الوقت المحدد، ثم التحسين المستمر، ثم التكلفة المستهدفة ثم نظام التكاليف حسب الأنشطة. وقد أوصت الدراسة بضرورة قيام المؤسسات المعنية في السلطة الفلسطينية كهيئة الاستثمار وبورصة فلسطين بوضع الإطار التشريعي والقانوني الذي يمكن الشركات من التعامل مع وكالات التصنيف الائتماني العالمية، والحصول على درجة التصنيف الائتماني. إضافة إلى ضرورة توعية الجهاز الإداري وخاصة الإدارة العليا للوحدات الفلسطينية بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ذلك استجابة للمتغيرات البيئية السريعة التي تزداد تعقيدا يوما بعد يوم.

دراسة (Shubair,2013)

كانت بعنوان (مدى تطبيق تقنيات المحاسبة الإدارية في المؤسسات غير الهادفة للربح).

هدفت هذه الدراسة لقياس أثر تطبيق سياسات المحاسبة الادارية في المؤسسات غير الهادفة للربح ومدى تقبل ذلك من قبل الموظفين والإدارة ومدى نجاح تطبيق هذه السياسات في الأوضاع الخاصة لقطاع غزة.لقد استمدت هذه الدراسة أهميتها من أهمية المؤسسات الغير هادفة للربح في فلسطين وخاصة في قطاع غزة لما لها من الانتشار الواسع والأثر الاجتماعي الكبير والواضح التي تكون تحت اسم مؤسسات المجتمع المدني.

قامت هذه الدراسة بالربط بين متغيراتها المستقلة " نظام توزيع التكلفة حسب النشاط وإدارة الوقت وإدارة الجودة الكاملة و التخطيط الاستراتيجي" والمتغيرات التابعة "التخطيط، التنظيم وعملية اتخاذ القرار" وخلصت هذه الدراسة لوجود قابلية وترحيب كبيرين لدى المؤسسات والموظفين بتطبيق النظام المحاسبي توزيع التكلفة حسب النشاط ما بينما وجدوا عدم قابلية لسياسة التخطيط الاستراتيجي. من جهة أخرى وجدوا قابلية لتطبيق السياسات الادارية المحاسبية في كل من عملية اتخاذ القرار، التنظيم والتخطيط.

دراسة (احمد،2011)

وفي الجزائر، قام أحمد بدراسة مقارنة بين " طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية "

هدفت للتعرف على واقع النظم المحاسبية للتكاليف في الشركات الجزائرية وإبراز أهم عيوب الطرق التقليدية في تحميل التكاليف غير المباشرة وتوضيح مبدأ عمل نظام التكاليف حسب الأنشطة. اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي حيث اعتمد الباحث على جمع المعلومات الثانوية وتحليلها والخروج بالنتائج التالية:

خلصت الدراسة إلى أن معظم المؤسسات الصناعية الجزائرية تفتقر إلى وجود طرق تكاليف تساعدها على عملية التسعير الدقيق لمنتجاتها، وأن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يمكنها من اتخاذ القرارات بشكل أفضل في ظل المنافسة.

وقد أوصت الدراسة المؤسسات الصناعية الجزائرية بإتباع أحد طرق تحديد التكاليف، وإعادة النظر في تكاليف العمال والآلات والاهتمام بتطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

دراسة (HOSSAN, 2011)

كانت بعنوان " أهمية تقنيات المحاسبة الإدارية في اتخاذ القرار، دراسة حالة المؤسسات الصناعية في بنغلادش".

هدفت الدراسة لإبراز أهمية المحاسبة الإدارية والإشارة إلى تقنياتها وأساليبها ودورها في اتخاذ القرار. لقد قامت الدراسة ببحث مدى استخدام تقنيات وأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في القرارات الإدارية، وقامت بوضع نسب مئوية لمدى استخدام كل من هذه التقنيات في عملية اتخاذ القرار. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم جمع البيانات وتحليلها، حيث أن مجتمع الدراسة مكون من 74 شركة صناعية، وتم توزيع الإستبانة عليها جميعها، والشركة التي كانت تستجيب للإستبانة كانت تدخل في عينة الدراسة وتم الاستجابة من قبل جميع الشركات لتصبح عينة الدراسة مكونة من 74 شركة صناعية.

تـم تحليـل البيانـات باسـتخدام الوسـط الحسـابي وتحليـل الانحـدار المتعـدد ومعامـل الارتبـاط سـبيرمن وتحليـل التبـاين الأحـادي. وقـد خرجـت الدراسـة بـأن معظـم الشـركات الصـناعية تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية في عملية إتخاذ قراراتها.

دراسة (Smith, 2010)

كانـت بعنـوان " تـأثير تطبيـق نظـام المحاسـبة الإداريـة الهيكـل والإسـتراتيجية علـى الأداء ".

طبقـت هـذه الدراسـة علـى المؤسسـات والشـركات فـي ماليزيـا خـلال التطـور الصـناعي والتكنولـوجي العولمـة الضـخمة الحاصـلة فـي العـالم ودخـول المنتجـات والأسـواق والتجـارة العالميـة علـى السـاحة العمليـة، ولأن ماليزيـا تعتبـر مـن التجـارب الفريـدة مـن نوعهـا فـي التنميـة، فقـد كـان لهـذه الدراسـة نتائجهـا الخاصـة التـي تخـص بالـذكر الشـركات والمؤسسـات الماليزيـة التـي تختلـف كليـا عـن تلـك التـي فـي الـدول المتقدمـة الاخـرى. ويعـزى السـبب فـي ذلـك لسياسـات الحكومـة التـي ركـزت اهتمامهـا على القطاع الصناعي "الصناعة التحويلية" .

وبـذلك، خلصـت هـذه الدراسـة لوجـود ارتبـاط بـين العوامـل الخارجيـة والعوامـل التنظيميـة مـع سياسـات المحاسـبة الاداريـة والتـي تـؤثر علـى اداء المؤسسـة ومـن ناحيـة أخـرى، فـإن التغيـر فـي سياسـات المحاسـبة الاداريـة المطبقـة يتبعـه تغيـر فـي التكنولوجيـا الصـناعية ولا يتبعـه تـأثر فـي المنافسـة السـوقية. وأظهـرت الدراسـة ان ايـا مـن المنافسـة السـوقية وتكنولوجيـا الصـناعة المتقدمـة لا تتـأثر بالهيكـل التنظيمي.

دراسة (أبو محسن، 2009)

كانـت بعنـوان " مـدى تطبيـق أسـاليب المحاسـبة الإداريـة الحديثـة فـي البنـوك العاملـة فـي قطـاع غزة "

وقـد هـدفت الدراسـة للتعـرف علـى مـدى تطبيـق هـذه الأسـاليب فـي البنـوك العاملـة فـي قطـاع غـزة ومـا هـي أهـم المعوقـات التـي تواجـه البنـوك فـي تطبيـق هـذه الأسـاليب ومـا هـي الوسـائل للتغلب على هذه المعوقات.

إعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي بإعتباره أنسب الأساليب لمعالجة مشكلة الدراسة. وقد تألف مجتمع الدراسة من أفراد القيادة العليا والوسطى للبنك (المدير العام، نائب المدير، المدير المالي، رئيس قسم الحسابات) البالغ عددهم 62 موظف وموظفة، ونظرا لصغر حجم مجتمع الدراسة تم إستخدام أسلوب الحصر أو المسح الشامل وذلك من خلال توزيع إستبانة على جميع البنوك الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة.

وقد خرجت الدراسة بأن 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 لتطبيق هذه الأساليب وأن تدفق المعلومات المالية التشغيلية لأنظمة التكاليف على أساس الأنشطة تعد قاعدة بيانات لأهداف التطوير والتحسين المستمرين للخدمات والتي تصب في بطاقة الأداء المتوازن ونظام الموازنة على أساس الأنشطة.

وقد أوصت الدراسة بزيادة الوعي لدى المدراء بأهمية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة التي تساعد في إتخاذ القرارات والمساهمة في عملية التخطيط.

دراسة (صباح، 2008)

كانت بعنوان " واقع إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة ".

قامت الدراسة ببحث مدى تطبيق وإستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية في قطاع غزة. هدفت الدراسة إلى تحديد مدى إهتمام الشركات الصناعية الفلسطينية لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، ومدى إستخدام الشركات الصناعية الفلسطينية لهذه الأساليب بالإضافة إلى تقويم مدى فاعلية أساليب المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء وإتخاذ القرارات في الشركات الصناعية.

وقد تم تطبيق الدراسة على مدراء ومحاسبي الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة والتي يزيد حج رأسمالها عن نصف مليون دولار، ويبلغ عددها 60 شركة. وقد تم توزيع 60 إستبانة على الشركات حيث تم إسترداد 50 إستبانة أي بنسبة 83.3%. وقامت الدراسة بإستخدام المنهج الوصفي التحليلي، وقد توصلت الدراسة إلى أنه يتم تطبيق أساليب

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

وقد أوصت الدراسة إلى تنمية الوعي لدى مدراء الشركات الصناعية بأهمية أساليب المحاسبة الإدارية ودورها في تقديم المعلومات الملائمة لإتخاذ القرارات والمساهمة في عملية التخطيط والرقابة.

التعليق على الدراسات السابقة

قامت الدراسات السابقة بتناول أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بأشكال مختلفة، فمنها من تخصص بأسلوب واحد، ومنها من إهتم بأسلوبين أو أكثر، وهي بشكل عام إتفقت مع بعضها البعض في طريقة تناولها لهذه الأساليب والهدف العام الذي يتشابه فيما بين الدراسات السابقة بشكل كبير.

ففي حين قام (Shubair,2013) و (ياسين,2010) بدراسة عامة عن مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية بشكل عام في المؤسسات غير الهادفة للربح والمؤسسات بشكل عام قام (Smith,2010) و (زملط,2013) و (Ndwiga,2011) بقياس أثر هذه الأساليب بشكل عام على خلق وتعزيز الميزة التنافسية، وعلى الأداء وعلىالكفاءة الائتمانية لهذه المؤسسات.

وفي جانب أخر فضل البعض أخذ أسلوب واحد من هذه الأساليب وقياس أثره على المؤسسة. ففي حين قام (حجازي,2007) و (بدر,2009) و (Adediran,2008) بدراسة أثر أسلوب إدارة الجودة الشاملة ودوره، قام كل من (أبو مغلي,2008) و (ساحري,2008) و (البشتاوي,2007) بدراسة الإدارة المبنية على الأنشطة ودورها في المؤسسة.

ومن ناحية أخرى حين قام (Rahmanian,2013) بدراسة دور وأثر أسلوب التحسين المستمر على المؤسسة قام (Oluwasanmi,2014) بدراسة دورة حياة المنتج ودورها في المؤسسة وقام (Ghafeer,2014) بدراسة التكلفة المستهدفة.

وفي حين فضل (أحمد,2011) بعمل دراسة مقارنة ما بين طرق التكاليف التقليدية ونظام المحاسبة المبني على الأنشطة قام (الفرا,2012) بعمل دراسة لقياس فعالية نظام محاسبة التكاليف بشكل عام وعمل دراسة ميدانية للوصول إلى هدفه.

ويوضح الجدول التالي مقارنة بين نتائج الدراسات السابقة

الدراسة	المؤلف	الأساليب التي تمت دراستها	النتيجة
واقع إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة.	صباح 2008	إدارة الجودة الشاملة، الإنتاج في الوقت المحدد، التكاليف على أساس الأنشطة، بطاقة الأداء المتوازن.	تقوم الشركات بتطبيق أساليب المحاسبية الإدارية الحديثة المذكورة.
مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك العاملة في قطاع غزة	أبو محسن 2009	نظام محاسبة المسؤولية، نظام التكاليف على أساس الأنشطة، نظام الموازنة على أساس الأنشطة، بطاقة الأداء المتوازن.	تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة وباقي الأساليب أيضا.
أثر تطبيق منهجية الكايزن على أداء العاملين في الشركات الصناعية	Rahmanian, 2013	منهجية الكايزن " التحسين المستمر"	تطبق الشركات منهجية الكايزن، وأن المنهجية تساعد على تقليل التكاليف.

تطبيق المعرفة الجديدة نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة، دراسة تطبيقية في القطاع الصناعي الأردني	البشتاوي 2007	التكاليف على أساس الأنشطة	تطبق الشركات نظام التكاليف المبني على الأنشطة وهو يساعد على التخطيط السليم وتطوير المؤسسة.
إدارة دورة حياة المنتج في صناعة البضائع الرأسمالية النيجيرية	Oluwasanmi, 2014	دورة حياة المنتج	لا تطبق الشركات أسلوب دورة حياة المنتج
قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف، دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية السعودية	الفرا، 2012	نظام محاسبة التكاليف	عدم وجود قسم تكاليف، وعدم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.
دور المحاسبة الإدارية في خلق وتعزيز الميزة التنافسية	Ndwiga, 2011		تلعب المحاسبة الإدارية دورا في تعزيز الميزة التنافسية
اختبار تأثير تطبيق إدارة الجودة الشاملة في شركة طيران على الأداء ورضا أصحاب الملكية	Adediran, 2008	إدارة الجودة الشاملة	تطبق الشركة أسلوب الجودة الشاملة، ويؤثر بشكل إيجابي على رضا المستهلكين
أثر أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في رفع الكفاءة الائتمانية	زملط،2013	نظام التكاليف على أساس الأنشطة، الإنتاج بالوقت المحدد، الجودة الشاملة، التحسين المستمر	تطبق الشركات الأنظمة المذكورة بنسب متفاوتة حسب القطاع

لها			
تأثير التكلفة المستهدفة لتعزيز القدرة التنافسية للشركة الصناعية"	Ghafeer, 2014	التكلفة المستهدفة	تطبق الشركات الصناعية أسلوب التكلفة المستهدفة ويساعد على تعزيز ميزة التكلفة
أثر تطبيق مبادئ الجودة الشاملة على أداء المؤسسات الأهلية الأجنبية العاملة في قطاع غزة	بدر،2009	الجودة الشاملة	تطبق المؤسسات أسلوب الجودة الشاملة
دراسة مقارنة بين " طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية	احمد،2011	التكاليف على أساس الأنشطة	الشركات تفتقر إلى وجود طرق تكاليف تساعدها على عملية التسعير الدقيق لمنتجاتها
أهمية تقنيات المحاسبة الإدارية في اتخاذ القرار، دراسة حالة المؤسسات الصناعية في بنغلادش	HOSSAN , 2011	كايزن، التكاليف حسب الأنشطة، الأداء المتوازن، تدفق تحليل تدفق الأموال	تطبق أسلوب التكلفة حسب النشاط والأداء والمتوازن وتفتقر لمنهجية كايزن وتحليل الأموال
الطرق الحديثة	ياسين،	التكاليف حسب الأنشطة	معظم المؤسسات

لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة	2010		الاقتصادية تعتمد في نظام تكاليفها الطرق التقليدية
أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة	ساحري، 2008	التكاليف حسب الانشطة	لا تطبق الشكات هذا النظام مع أن هناك ارتباط كبير بين نظام التكلفة على أساس النشاط وتحسين مردودية المؤسسة
اثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تعظيم الربحية	ابو مغلي، 2008	التكاليف حسب الأنشطة	النظام يساهم في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية وتعزيز الربحية
أثر تطبيق الجودة الشاملة على تطوير وظائف ومهام المراجعة الداخلية	حجازي، 2007	إدارة الجودة الشاملة	تساعد إدارة الجودة الشاملة على التحسين المستمر من خلال المراجعة الداخلية
مدى تطبيق تقنيات المحاسبة الإدارية في المؤسسات الغير هادفة للربح	Shubair, 2013	نظام توزيع التكلفة حسب النشاط وإدارة الوقت وإدارة الجودة الكاملة و التخطيط الاستراتيجي	تطبق الشركات التكلفة حسب النشاط دون الأساليب الاخرى
تأثير تطبيق نظام المحاسبة الإدارية الهيكل والإستراتيجية على الأداء	Smith, 2010	نظام التكلفة حسب الأنشطة، الجودة الشاملة، الإنتاج في الوقت المحدد	تطبق الشركات هذه الأنظمة

جدول رقم (2-1): المصدر: إعداد الباحث.

وبـذلك يمكـن القـول أنـه تـم الإسـتفادة مـن الدراسـات السـابقة فـي مسـاعدة الباحـث فـي صـياغة أهـداف وفرضـيات الدراسـة. ومـن ناحيـة أخـرى، يمكـن القـول أن هـذا البحـث يتميـز عـن الدراسـات السـابقة بشـموليته لأسـاليب المحاسـبة الإداريـة الإسـتراتيجية الحديثـة المختلفـة، بالإضـافة إلـى أنـه شـمل جميـع الشـركات الصـناعية المدرجـة فـي السوق المالي الفلسطيني.

الخاتمة

تطـرق الباحـث فـي هـذه الفصـل للإطـار النظـري للدراسـة، بحيـث تـم مناقشـة محـاور الدراسـة بالتفصـيل المتمثلـة فـي أسـاليب المحاسـبة الإداريـة الإسـتراتيجية، بالإضـافة إلـى إعطـاء نبـذة عـن المحاسـبة التقليديـة وتوضـيح عيوبهـا وإنتقاداتهـا التـي أدت إلـى ظهـور أسـاليب المحاسـبة الإدارية الإستراتيجية والدور الذي تلعبه في هذه الشركات الهادفة لزيادة الربح والمبيعات.

وفـي نهايـة الفصـل تـم سـرد الأدبيـات السـابقة التـي إعتمـد الباحـث عليهـا فـي بعـض الأحيـان لتوضـيح بعـض القضـايا مثـل التعريفـات والأهميـة والأهـداف، والعيـوب والإمتيـازات لكـل أسـلوب مـن أسـاليب المحاسـبة الإداريـة الإسـتراتيجية. وسـوف ينتقـل الباحـث الان لمنهجيـة الدراسة، التي ستقوم بدراسة وإختبار فرضيات الدراسة.

الفصل الثالث: الطريقة والإجراءات

3-1 مقدمة

3-2 خلفية نظرية عن قطاع الصناعات والشركات الصناعية في فلسطين

3-3 مجتمع الدراسة

3-4 عينة الدراسة

3-5 منهجية الدراسة

3-6 أسلوب الدراسة- طرق جمع المعلومات

3-7 أداة الدراسة

3-8 صدق أداة الدراسة

3-9 ثبات أداة الدراسة

3-10 المعالجة الإحصائية

3-11 الأساليب الإحصائية المستخدمة

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

3-1: مقدمة

تناول هذا الفصل المنهج الذي قام الباحث بإتباعه في هذه الدراسة، ويتضمن وصفا للإجراءات التي قام الباحث في تنفيذ دراستها، من حيث وصف مجتمع الدراسة وعينتها، الطريقة التي تم إختيار العينة بها، أدوات الدراسة والطرق التي تم إتباعها في إعدادها والتأكد من صدقها وثباتها، وخطوات تطبيقها، وتصميم الدراسة وإجراءاتها والمعالجة الإحصائية التي تم إستخدامها في تحليل النتائج.

3-2: خلفية نظرية عن قطاع الصناعات والشركات الصناعية في فلسطين

إن قطاع الصناعة في فلسطين يعد من القطاعات التي تساهم بشكل كبير نسبيا في الناتج المحلي الإجمالي، حيث بلغ حجم الإنتاج من أنشطة الصناعة أربعة مليار دولار خلال عام 2014 أي بنسبة تزيد عن 50 بالمئة من الناتج المحلي الإجمالي (مركز الإحصاء الفلسطيني، 2014).

يغلب على القطاع الصناعي في فلسطين الطابع الفردي، بحيث أن معظم الصناعات في الأراضي الفلسطينية تابعة لعائلات وأفراد وليست شركات، الأمر الذي يؤدي إلى تقليل فرص العمل وتقليل مشاركة قطاع الصناعة في الناتج المحلي الإجمالي. ويظهر ذلك جليا في صناعة الحجر والرخام التي تمتلكها عائلات وأفراد فقط.

يعد الاحتلال الإسرائيلي أهم المعوقات التي تقف أمام تقدم قطاع الصناعة في فلسطين، وذلك لصعوبة الحصول على المواد الخام إلا عن طريق الاحتلال الإسرائيلي بالإضافة إلى محدودية المنتجات الصناعية التي يسمح بصناعتها، حيث الصناعات الثقيلة لا يسمح الاحتلال الإسرائيلي بصناعتها في الأراضي الفلسطينية.

يتشكل قطاع الصناعة في فلسطين، كما ذكرنا سابقا، من مشاريع فردية وشركات. حيث توجد في فلسطين ثلاثة عشر شركة صناعية تختلف في منتجاتها ومواقعها ورأس مالها، وتوفر ما يقارب سبعمائة فرصة عمل لمختلف المهن والتخصصات.

تأسست أولى الشركات الصناعية في فلسطين في عام 1953م، وهي شركة مصانع الزيوت النباتية في محافظة نابلس، بواقع رأس مال أربعة مليون دينار أردني، وكان أخر شركة تأسست في عام 1997م، وهي شركة دواجن فلسطين في محافظة طولكرم بواقع رأس مال عشرة مليون دينار أردني.

3-3: مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من كافة الشركات الصناعية الفلسطينية المدرجة في السوق المالي الفلسطيني. حيث بلغ عددها ثلاثة عشرة شركة.

اختلف هذه الشركات في منتجاتها وسنة تأسيسها ورأس المال لديها. والجدول 1.3 يبين هذه الاختلافات.

جدول (3-1): مجتمع الدراسة والاختلافات بين الشركات التي تمثل المجتمع.

اسم الشركة	الاختصار	التأسيس	الموقع	رأس المال/ دينار أردني	المنتجات
مصانع الزيوت النباتية	VOIC	1953	نابلس	100 ألف	زيوت
سجاير القدس	JCC	1964	العيزرية	7 مليون	سجاير
القدس للمستحضرات الطبية	JPH	1969	رام الله	5 مليون	مستحضرات طبية
بيت جالا لصناعة الأدوية	BJP	1970	بيت لحم	4 مليون	مستحضرات أدوية
بيرزيت للأدوية	BPC	1973	رام الله	11 مليون	مستحضرات أدوية
مصنع الشرق للألكترود	ELECTRODE	1977	الخليل	750 ألف	سياخ لحام
دار الشفاء لصناعة الأدوية	PHARMACARE	1986	رام الله	8 مليون	مواد بيطرية

العربية لصناعة الدهانات	APC	1990	نابلس	1.5 مليون	دهانات
الوطنية لصناعة الألمنيوم	NAPCO	1991	نابلس	14 مليون	ألمنيوم وبروفيلات
الوطنية لصناعة الكرتون	NCI	1993	نابلس	5 مليون	الكرتون
مطاحن القمح الذهبي	GMC	1995	رام الله	11 مليون	طحين ومشتقاته
دواجن فلسطين	AZIZA	1997	طولكرم	10 مليون	دواجن
فلسطين لصناعة اللدائن	LADAEN	1998	نابلس	5 مليون	أنابيب وعبوات بلاستيكية

3-4: عينة الدراسة

لما يعانيه قطاع الصناعة في فلسطين من غلبة الطابع العائلي على المشاريع الصناعية، فقد أثر ذلك بشكل كبير على وجود شركات مساهمة عامة صناعية في الأراضي الفلسطينية. ولصغر مجتمع الدراسة الذي يتكون من ثلاثة عشرة شركة صناعية مدرجة في السوق المالي الفلسطيني، فقد شملت عينة الدراسة هذه الشركات بشكل كامل. وبذلك، تصبح عينة الدراسة هي مجتمع الدراسة كاملاً.

إستخدم الباحث طريقة المسح الشامل لجمع البيانات، وهي عبارة عن جمع البيانات من جميع عناصر المجتمع الإحصائي وتمتاز نتائج هذه الطريقة بالدقة العالية والوضوح والتفصيل والمصداقية. (طبيّه، 2008)

جدول (3-2): إيجابيات وسلبيات طريقة المسح الشامل لجمع البيانات (طبيّه، 2008)

إيجابيات الطريقة	سلبيات الطريقة
الدقة العالية	ارتفاع التكاليف
الوضوح والتفصيل	الحاجة للوقت والجهد
المصداقية	الحاجة لعدد كبير من الباحثين

حيث قام الباحث بتوزيع (13) إستبانة وتم إستردادها كاملة، وبعد إتمام عملية جمع البيانات تلك، إجراء التحليل الإحصائي لها.

جدول (3-3): توزيع أفراد العينة حسب متغير العمرد

المتغيرات	البدائل	العدد	النسبة %
العمر	أقل من 22 سنة	0	0
	بين 22-30 سنة	4	30.8
	بين 30-40 سنة	6	46.2
	بين 40-50 سنة	3	23
	أكثر من 50 سنة	0	0

يبين الجدول (3-3) وصف العينة حسب متغير العمر، ومن الملاحظ أن ما نسبته 46.2% من العينة يتراوح عمرهم ما بين 30-40 سنة، وأن 30.8% ما بين 22-30 سنة، وأن 23% ما بين 40-50 سنة وهذا دل على أن المجيبين على الإستبانة هم أفراد مطلعون على أنشطة المنشأة، ومؤشر على أن الإجابات ستكون على درجة من الدقة والموضوعية.

جدول (3-4): توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

المتغيرات	البدائل	العدد	النسبة %
المؤهل العلمي	كلية/ معهد	0	0
	بكالوريوس	12	92.3
	دبلوم عالي	0	0
	ماجستير	1	7.7
	دكتوراة	0	0

ويبين الجدول (3-4) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي، ومن الواضح أن ما نسبته 92.3% حاصلون على درجة البكالوريوس وأن ما نسبته 7.7% حاصلون على درجة الماجستير، وهذا مؤشر جيد على قدرة المستجيبين على الإجابة على أسئلة الإستبانة بصورة صحيحة للوصول إلى الهدف من هذه الإستبانة، ومؤشر لقدرتهم على التعامل مع أساليب المحاسبة الإدارية. ويعزى ذلك لسنوات الخبرة الواجب توفرها لإستلام الوظيفة.

جدول (3-5): توزيع أفراد العينة حسب متغير المسمى الوظيفي

المتغيرات	البدائل	العدد	النسبة %
المسمى الوظيف	محاسب	3	23
	مدير حسابات	4	30.8

	مدير مالي	4	30.8
	مدير انتاج	2	15.4
	مدير عام	0	0
	غير ذلك	0	0

ويبين الجدول (3-5) توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي، ويوضح أن ما نسبته 23% يعملون محاسبين في الشركات، وأن 30.8% يعملون مدراء حسابات، وأن 30.8% يعملون مدراء ماليين والنسبة المتبقية التي تمثل 15.4% يعملون مدراء إنتاج، وهذا مؤشر جيد جدا بحيث أن المستجيبين يملكون المعلومات الكافية لفهم أسئلة الإستبانة والإجابة عنها بصورة عقلانية وصحيحة. ويعزى ذلك إلى الشروط التي تضعها الشركات للمؤهلات الواجب توفرها للتوظيف، وتختلف هذه الشروط من وظيفة لأخرى.

جدول (3-6): توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة

المتغيرات	البدائل	العدد	النسبة %
سنوات الخبرة	أقل من سنتين	0	0
	بين 2-4 سنوات	2	15.4
	بين 4-7 سنوات	2	15.4
	بين 7 -10 سنوات	2	15.4
	أكثر من 10 سنوات	7	53.8

ويبين الجدول (3-6) توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة، ومن الواضح أن ما نسبته 15.4% لديهم خبرة 2-4 سنوات، وأن 15.4% أيضا من فئة 4-7 سنوات خبرة، وأن 15.4% من فئة 7-10 سنوات خبرة والنسبة المتبقية وهي 53.8% لديهم خبرة أكثر من 10 سنوات، وهذا يدل على أن المبحوثين لديهم خبرة واسعة في مجال عملهم، وإجاباتهم على أسئلة الإستبانة بناء على خبرتهم وممارستهم العملية.

جدول (3-7): توزيع أفراد العينة حسب متغير رأس المال

المتغيرات	البدائل	العدد	النسبة %
رأس مال الشركة	أقل من 5 مليون	4	31
	بين 5-10 مليون	5	38
	أكثر من 10 مليون	4	31

ويبين الجدول (3-7) توزيع أفراد العينة حسب رأس المال، ويبين أن 31% من الشركات رأس مالهم أقل من 5مليون دينار أردني، وأن 38% من الشركات رأس مالهم ما بين 5-10 مليون دينار أردني، وأن الباقي من النسبة وهي 31% من الشركات لديهم رأس مال أكثر من 10 مليون دينار أردني. وهذا يدل على أن حجم الشركات متوسط حسب المفهوم العام للشركات.

3-5: منهجية الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي والذي يعرف بأنه طريقة في البحث تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هي دون التدخل في مجرياتها ويستطيع الباحث أن يتفاعل معها فيصفها ويحللها. (الأغا، 2008)

فقد قام الباحث بعمل إستبانة تقيس متغيرات البحث بصورة علمية، وقام بتوزيعها على الشركات، ومن ثم تحليل البيانات والخروج بالنتائج. حيث قام الباحث بعمل بقراءة أسئلة الإستبانة على عينة الدراسة في هذه الشركات من أجل دمج هذه المعلومات وتقنينها والخروج بأفضل النتائج واستنتاج أفضل التوصيات.

3-6: أسلوب الدراسة- طرق جمع المعلومات

قام الباحث بجمع المعلومات من مصدرين، وهما:

1- المصادر الأولية

حيث قام الباحث ببناء استبانة، كما ذكرنا سابقا، وتوزيعها على عينة الدراسة.

2- المصادر الثانوية

قام الباحث بمراجعة الكتب والمراجع والادبيات السابقة المتعلقة بأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.

3-7: أداة الدراسة

بغرض التعرف على مدى تطبيق الشركات الصناعية الفلسطينية المدرجة في السوق المالي الفلسطيني لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، فقد تم استخدام إستبانة لهذا الغرض كأحد أدوات البحث العلمي وقد قام الباحث بناء الاستبانة وتطويرها كاداة لجمع المعلومات من خلال مراجعة الأدب النظري المتعلق بموضوع الدراسة وقام الباحث بمراجعة الأبحاث والدراسات والكتب التي بحثت في أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الحديثة، وقد تم إعداد الإستبانة على النحو التالي:

1- إعداد إستبانة أولية من أجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات. ملحق 3-1.
2- عرض الإستبانة على المشرف من أجل اختبار مدى ملائمتها لجمع البيانات.
3- تعديل الإستبانة بشكل أولي حسب ما يراه المشرف.
4- تم عرض الإستبانة على مجموعة من المحكمين، والموضحة أسماؤهم في الملحق رقم 3-2، والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم. وإعطاء أهمية نسبية لكل سؤال حسب تحديده لمدى تطبيق الدراسة للأسلوب المعني قياسه.
5- توزيع الإستبانة على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة، وقد تم تقسيم الإستبانة إلى جزأين كما يلي:

الجزء الأول: يتكون من خصائص وسمات المستجيب (المتغيرات الديمغرافية) والتي تتمثل في العمر، الجنس، مكان العمل، المسمى الوظيفي، المؤهل العلمي، مدة العمل.

الجزء الثاني: يتناول مدى تطبيق الشركات الصناعية الفلسطينية المدرجة في السوق المالي الفلسطيني لأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الحديثة. وتم تقسيمه إلى خمسة محاور كما يلي:

المحـــور الأول: مـــدى تطبيـــق الشـــركات الصـــناعية الفلســـطينية المدرجـــة فـــي الســـوق المالي الفلسطيني لأسلوب إدارة التكاليف المبنية على الأنشطة ABM.

المحـــور الثـــاني: مـــدى تطبيـــق الشـــركات الصـــناعية الفلســـطينية المدرجـــة فـــي الســـوق المالي الفلسطيني لأسلوب الجودة الشاملة TQM.

المحـــور الثالـــث: مـــدى تطبيـــق الشـــركات الصـــناعية الفلســـطينية المدرجـــة فـــي الســـوق المالي الفلسطيني لأسلوب التحسين المستمر KAISEN.

المحـــور الرابـــع: مـــدى تطبيـــق الشـــركات الصـــناعية الفلســـطينية المدرجـــة فـــي الســـوق المالي الفلسطيني لأسلوب التكلفة المستهدفة TC.

المحـــور الخـــامس: مـــدى تطبيـــق الشـــركات الصـــناعية الفلســـطينية المدرجـــة فـــي الســـوق المالي الفلسطيني لأسلوب دورة حياة المنتج PLC.

3-8: صدق أداة الدراسة

بهـــدف التحقـــق مـــن صـــدق أداة الدراســـة، تـــم عرضـــها علـــى مجموعـــة مـــن المحكمـــين وذوي الاختصـــاص، الموضـــحة أســـماؤهم فـــي ملحـــق 3-2، بهـــدف إبـــداء رأيهـــم فيهـــا مـــن حيـــث مـــدى مناســـبة الفقـــرة للمحتـــوى، مـــدى كفايـــة أداة الدراســـة مـــن حيـــث عـــدد الفقـــرات، شـــموليتها، تنـــوع محتوياتهـــا، تقـــويم مســـتوى الصـــياغة اللغويـــة، الإخـــراج، أو أيـــه ملاحظـــات يرونهـــا مناســـبة فيمـــا يتعلـــق بالتعـــديل، التغييـــر، أو الحـــذف وفـــق مـــا يـــراه المحكـــم لازمـــا، وقـــد أعتبـــر الباحـــث أن الأخـــذ بـــآراءألمحكمين وإجـــراء التعـــديلات المشـــار إليهـــا أعـــلاه بمثابـــة الصـــدق الظـــاهري لأداة الدراســـة. حيـــث أن الباحـــث يستنتج أن صدق أداة الدراسة يعني أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه.

3-9: ثبات أداة الدراسة

يقصـــد بثبـــات الإســـتبانة أن تعطـــي هـــذه الإســـتبانة نفـــس النتيجـــة لـــو تـــم إعـــادة توزيـــع الإســـتبانة أكثـــر مـــن مـــرة تحـــت نفـــس الظـــروف والشـــروط. ولـــو تـــم إعـــادة توزيعهـــا علـــى

أفـراد العينـة عـدة مـرات خـلال فتـرات زمنيـة معينـة، تعطـي ثبـات وإسـتقرار فـي نتـائج الإستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير.(الأسطل، 2010)

وقد تحقق الباحث من ثبات إستبانة الدراسة من خلال إستخدام طريقة متعامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة.

وعلى الرغم من عدم وجود قواعد قياسية بخصوص القيم المناسبة (Alpha) يعد من الناحية التطبيقية (Alpha≤ 0.6)معقولاً في البحوث المتعلقة بالإدارة و العلوم الإنسانية.(Sekaran، 2010)

وللتحقق من ثبات أداة الدراسة تم استخدام ثبات الاتساق الداخلي لفقرات الأداة باستخدام معادلة الثبات كرونباخ ألفا على مجتمع الدراسة في كل مجال من مجالات أداة الدراسة بالإضافة إلى الدرجة الكلية كما هو موضح في الجدول (3-8).

جدول (3–8): معامل الثبات كرونباخ ألفا لمجالات أداة الدراسة

المجال	عدد الفقرات	قيمة معامل الثبات ألفا
أسلوب إدارة التكلفة المبنية على الأنشطةABM	12	0.70
أسلوب الجودة الشاملة TQM	10	0.67
أسلوب التحسين المستمر KAIZEN	15	0.70
أسلوب التكلفة المستهدفة TC	12	0.67
أسلوب دورة حياة المنتجPLC	11	0.65
الدرجة الكلية لأداة الدراسة	**60**	**0.83**

يلاحظ من الجدول (3–8) أن درجة ثبات أداة الدراسة الكلي مرتفعة، حيث بلغت قيمة معامل الثبات ألفا كرونباخ 0.83 عند الدرجة الكلية، أي أن أداة الدراسة المستخدمة قادرة على استرجاع ما نسبته 83% من البيانات، والنتائج الحالية فيما لو تم إعادة استخدامها و توزيعها مرة أخرى أي في حالة إعادة القياس، وتعتبر معاملات الثبات المستخرجة لهذا المقياس مناسبة وتفي لأغراض الدراسة.

3–10: المعالجة الإحصائية

بعد جمع بيانات الدراسة ، قام الباحث بمراجعتها تمهيدا لإدخالها إلى الحاسوب وقد تم إدخالها للحاسوب بإعطائها أرقاماً معينة، أي بتحويل الإجابات اللفظية

إلـى رقميـة، حيـث أعطيـت الإجابـة علـى درجـة الممارسـة (موافـق بشـدة) 5 درجـات، الإجابـة (موافـق) 4 درجـات, الإجابـة (لا اعلـم) 3 درجـات, الإجابـة (غيـر موافـق) درجتين والإجابة (غير موافق بشدة) فقد أعطيت درجة واحدة.

وقـد تمـت المعالجـة الإحصـائية اللازمـة للبيانـات، تـم اسـتخراج الأوسـاط الحسـابية والانحرافـات المعياريـة للفقـرات والـدرجات الكليـة للمجـالات، وقـد تـم فحـص فرضيات الدراسة وذلك باستخدام الحاسوب و برنامج الرزم الإحصائية SPSS .

3-11: الأساليب الإحصائية المستخدمة

تنوعـت الأسـاليب الإحصـائية، وعنـد البحـث عـن أكثـر الأسـاليب ملائمـة لهـذه الدراسـة كـان إلزامـا العـودة إلـى الدراسـات السـابقة التـي تناولـت موضـوع الدراسـة، أو كانـت قريبـة لأهـداف الدراسـة. حيـث كـان المتوسـط الحسـابي والإنحـراف المعيـاري مـن أكثـر الأسـاليب الإحصـائية المسـتخدمة فـي الدراسـات، والوسـط الحسـابي هـو المقياس الأوسع إستخداما من مقاييس النزعة المركزية.

وبناءً على ما سبق قام الباحث بإستخدام الأساليب الإحصائية التالية:

1- النسـب المئويـة والتكـرارات والمتوسـطات الحسـابية: يسـتخدم هـذا الأمـر بشـكل أساسـي لأغـراض معرفـة تكـرار فئـات متغيـر مـا ويفيـد الباحـث فـي وصـف عينة الدراسة.
2- إختبـار ألفـا كرونبـاخ (Cronbach Apha): ويسـتخدم هـذا الأسـلوب لمعرفة ثبات فقرات الإستبانة.
3- إختبـار تحليـل التبـاين الأحـادي (One Way Analysis Of Variance) والـذي يعـرف ب (ANOVA) والـذي يسـتخدم لمعرفـة مـا إذا كـان هنـاك فروقـات بـين ثلاثـة مجموعـات أو أكثـر مـن البيانـات، وقـد إسـتخدمه الباحـث لبيان الفروق التي تعزى للمتغير الذي يشمل على ثلاث مجموعات فأكثر.
4- إختبار One Sample T TEST

والغـرض مـن هـذا الإختبـار معرفـة مـا إذا كـان متوسـط متغيـر مـا يختلـف عـن متوسـط معـين والـذي يطلـق عليـه (بعـد) والـذي يكـون إفتراضـي أو متوقـع عادة ما يكون (3).

3-12: الخاتمة

لقد قام الباحث في هذا الفصل بتوضيح ووصف مجتمع وعينة الدراسة بالتفصيل، بالإضافة إلى توضيح الأساليب الإحصائية المستخدمة في إختبار الفرضيات الذي سيتم في الفصل التالي.

الفصل الرابع: مناقشة نتائج الدراسة

4-1 مقدمة

4-2 نتائج أسئلة الدراسة

4-3: الخاتمة

4-1 مقدمة

تضمن هذا الفصل عرضا لنتائج الدراسة، التي توصل إليه الباحث عن موضوع الدراسة وهو " **مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الحديثة في الشركات الصناعية الفلسطينية المدرجة في السوق المالي الفلسطيني**" وبيان علاقة كل من المتغيرات من خلال استجابة أفراد العينة على أداة الدراسة، وتحليل البيانات الإحصائية التي تم الحصول عليها.

4-2 نتائج أسئلة الدراسة:

4-2-1 النتائج المتعلقة بالسؤال الرئيسي:

ما مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الحديثة في الشركات الصناعية الفلسطينية المدرجة في السوق المالي الفلسطيني؟

للإجابة عن هذا السؤال قام الباحث بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على مجالات الاستبانة التي تعبر عن مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الحديثة في الشركات الصناعية الفلسطينية المدرجة في السوق المالي الفلسطيني والجدول (4-2) يوضح ذلك.

جدول (4-1): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمجالات مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الحديثة في الشركات الصناعية الفلسطينية المدرجة في السوق المالي الفلسطيني

	المجال	المتوسط	الانحراف	قيمة t	مستوى الدلالة
	أسلوب إدارة التكلفة المبنية على الأنشطةABM	3.85	0.15	20.127	0.000
	أسلوب الجودة الشاملة TQM	4.17	0.23	18.052	0.000
	أسلوب التحسين المستمر KAIZEN	3.92	0.27	12.000	0.000

	أسلوب التكلفة المستهدفة TC	4.08	0.29	13.475	0.000
	أسلوب دورة حياة المنتجPLC	3.68	0.36	6.809	0.000
	الدرجة الكلية	3.94	0.19	17.768	0.000

ويلاحظ من الجدول (4-1) الذي يعبر عن مستوى الدلالة، نجد أن جميع القيم لجميع المحاور أقل من مستوى دلالة 0.05، وهذا يعني أن الشركات الصناعية تقوم بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة. وهذا يعزى إلى مستوى الإدراك لدى هذه الشركات بأهمية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ودورها.

ويعبر الجدول أيضا عن قيمة t المحسوبة، نجد أن جميع القيم لجميع المحاور أعلى من قيمة t الجدولية والتي قيمتها 3 والذي يعني أن الشركات الصناعية تقوم بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة. ويلاحظ من الجدول أيضا المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة لمجالات مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الحديثة في الشركات الصناعية الفلسطينية المدرجة في السوق المالي الفلسطيني أن المتوسط الحسابي للدرجة الكلية(3.94) وانحراف معياري (0.19) وهذا يدل على أن مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الحديثة في الشركات الصناعية الفلسطينية المدرجة في السوق المالي الفلسطيني جاءت بدرجة مرتفعة ولجميع المحاور.

كما وتشير النتائج في الجدول رقم (4-1) أن جميع المجالات جاءت بدرجة مرتفعة، حيث حصل مجال أسلوب الجودة الشاملة TQM على أعلى متوسط حسابي، يليه أسلوب التكلفة المستهدفة TC، ثم يليه أسلوب التحسين المستمر KAIZEN، ثم جاء مجال أسلوب إدارة التكلفة المبنية على الأنشطةABM ، يليه أسلوب دورة حياة المنتجPLC بأقل متوسط حسابي.

4-2-2 النتائج المتعلقة بالفرضية الأولى:

تستخدم الشركات الصناعية الفلسطينية أسلوب إدارة التكلفة المبنية على الأنشطةABM للمنتج في عملياتها الإنتاجية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية.

ولفحص الفرضية تم استخدام إختبار TEST T بالإضافة للمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد عينة الدراسة على أسلوب إدارة التكلفة

المبنيـــة علـــى الأنشـــطةABM للمنـــتج فـــي عملياتهـــا الإنتاجيـــة كواحـــدة مـــن أســـاليب المحاسبة الإدارية والجدول (4-2) يوضح ذلك.

جـــدول (4-2): المتوســـطات الحســـابية والانحرافـــات المعياريـــة لاســـتجابات أفـــراد عينـــة الدراســـة علـــى أســـلوب إدارة التكلفـــة المبنيـــة علـــى الأنشـــطةABM للمنـــتج فـــي عملياتهـــا الإنتاجيـــة كواحـــدة مـــن أساليب المحاسبة الإدارية

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة
ف2	لدى الشركة القدرة على الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة	4.3	0.63	7.479	0.000
ف10	تتوفر لدى الشركة الموارد البشرية القادرة على ضبط وتشغيل نظما التكاليف المبني على الأنشطة	4.23	0.43	10.119	0.000
ف3	تستخدم الشركة نظام التكلفة المبني على الأنشطة للوصول إلى معلومات التكاليف	4.15	0.55	7.5	0.000
ف5	تدعم الشركة دورها الرقابي على العملية الإنتاجية من خلال تطبيق أسلوب الإدارة المبنية على الأنشطة	4.15	0.37	11.078	0.000
ف6	تستخدم الشركة عناصر مشتركة تستخدم في صناعة أكثر من منتج، بالنسبة لمجموع العناصر المكونة للمنتج	4.15	0.55	7.5	0.000
ف11	تؤدي تزايد المنافسة في السوق لاستخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة	4.15	0.55	7.5	0.000

ف12	تعتمد الشركة في قراراتها على بيانات التكاليف الصادرة من نظام التكاليف المبني على الأنشطة	3.92	0.27	12	0.000
ف1	لدى الشركة دراية كافية بأسلوب الإدارة المبنية على التكلفة	3.85	0.15	12.70	0.000
ف7	يشكل مزيج التكاليف غير المباشرة نسبة كبيرة من هيكل تكلفة المنتج، وهي لا تتغير بشكل نسبي مع حجم النشاط المتعلق بكل منتج	3.69	0.75	3.323	0.000
ف4	العملية الإنتاجية في الشركة معقدة ومتنوعة مما يتطلب استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة	3.61	0.65	3.411	0.005
ف9	ترى إدارة الشركة أن تكلفة تطبيق نظام التكلفة المبني على الأنشطة تفوق منافعه	2.61	0.96	1.443	0.175
ف8	يوجد صعوبة في تحديد تكلفة بعض المنتجات، ومن ثم صعوبة تفسير ربحية بعض المنتجات المنخفضة منها أو المرتفعة	2.53	0.77	2.144	0.053
	الدرجة الكلية	3.85	0.15	20.127	0.000

يوضح الجدول (4-2) مستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات المحور الأول، ونجد من الجدول أن معظم الفقرات لها مستوى دلالة أقل من 0.05، وأن الدرجة الكلية أيضاً أقل من 0.05. ويوضح الجدول أيضا قيمة t المحسوبة لكل فقرة من فقرات الإستبيان التي تقيس محور أسلوب إدارة التكلفة المبنية على الأنشطة للمنتج في عملياتها الإنتاجية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية، وبمقارنة قيمة t المحسوبة مع قيمة t الجدولية التي قيمتها (3)، نجد بأن معظم الفقرات

تكون قيمة t المحسوبة أعلى من قيمة t الجدولية، وبذلك لا نستطيع رفض الفرضية القائلة (**تستخدم الشركات الصناعية الفلسطينية أسلوب إدارة التكلفة المبنية على الأنشطةABM للمنتج في عملياتها الإنتاجية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية**).

ومن ناحية أخرى، يوضح الجدول (4-2) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة من فقرات الاستبيان التي تقيس محور أسلوب إدارة التكلفة المبنية على الأنشطةABM للمنتج في عملياتها الإنتاجية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية مرتبة ترتيبا تنازليا حسب المتوسط الحسابي، وتشير الدرجة الكلية الواردة في الجدول أسلوب إدارة التكلفة المبنية على الأنشطةABM للمنتج في عملياتها الإنتاجية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية كانت مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الدرجة على الدرجة الكلية للمقياس (3.85) مع انحراف معياري مقداره (0.15) وبالتالي يستنتج بأن أسلوب إدارة التكلفة المبنية على الأنشطةABM للمنتج في عملياتها الإنتاجية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية مرتفعة، وعليه لا نستطيع رفض الفرضية القائلة (**تستخدم الشركات الصناعية الفلسطينية أسلوب إدارة التكلفة المبنية على الأنشطةABM للمنتج في عملياتها الإنتاجية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية**).

ورتبت فقرات الاستبيان ترتيبا تنازليا حسب المتوسط الحسابي، وقد جاء في مقدمة هذه الفقرات: الفقرة (لدى الشركة القدرة على الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة) بمتوسط حسابي مقداره (4.30) وانحراف معياري مقداره (0.63).

في حين كانت أدنى الفقرات: الفقرة (يوجد صعوبة في تحديد تكلفة بعض المنتجات، ومن ثم صعوبة تفسير ربحية بعض المنتجات المنخفضة منها أو المرتفعة) بمتوسط حسابي مقداره (2.53) وانحراف معياري مقداره (0.77).

وفي حين تتفق نتيجة هذه الفرضية مع دراسة (صباح,2008)، (أبو محسن،2009)، (البشتاوي، 2007)، (زملط،2013)، (أبو مغلي، 2008). حيث قام (صباح) بدراسة واقع إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، وخرجت بنتيجية أن الشركات تطبق أساليب المحاسبة الإدارية. وقام (أبو محسن) بدراسة مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك العاملة في قطاع غزة، وخرجت بالنتيجة القائلة: تطبق الشركات أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة. وقد قام (البشتاوي،2007) بدراسة تطبيق المعرفة الجديدة– نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة، دراسة تطبيقية في القطاع الصناعي الأردني، وخرجت بنتيجة تقول تطبق الشركات نظام التكاليف المبني على الأنشطة. وقد قام (زملط، 2013) بدراسة أثر أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في رفع الكفاءة الإئتمانية للشركات، وخرجت بالنتيجة التي تقول: تطبق الشركات الأنظمة المحاسبية الإدارية الحديثة. وقد قام (أبو مغلي) بدراسة أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تعظيم الربحية، والتي خرجت بنتيجة تقول ان النظام يساهم في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية وتعزيز الربحية.

وقد إختلفت النتيجة مع دراسة (أحمد، 2011)، (ياسين، 2010)، (ساحري،2008).

حيث قام (أحمد) بدراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وخرجت بالنتيجة التي تقول: الشركات تفتقر إلى وجود طرق تكاليف تساعدها على عملية التسعير الدقيق لمنتجاتها. وقد قام (ياسين) بدراسة الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، وخرجت بنتيجة تقول أن معظم المؤسسات الاقتصادية تعتمد في نظام تكاليفها الطرق التقليدية. وقد قام (ساحري) بدراسة أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة، التي خرجت بنتيجة تقول: لا تطبق الشركات هذا

النظـــام مـــع أن هنالـــك ارتبـــاط كبيـــر بـــين نظـــام التكلفـــة علـــى أســـاس النشـــاط وتحســـين مردودية المؤسسة.

4-2-3: النتائج المتعلقة بالفرضية الثانية:

تســـتخدم الشـــركات الصـــناعية الفلســـطينية أســـلوب الجـــودة الشـــاملة TQM للمنـــتج في عملياتها الإنتاجية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية.

ولفحـــص الفرضـــية تـــم اســـتخدام إختبـــار T TEST بالإضـــافة للمتوســـطات الحســـابية والانحرافـــات المعياريـــة لاســـتجابة أفـــراد عينـــة الدراســـة علـــى أســـلوب الجـــودة الشـــاملة TQM للمنـــتج فـــي عملياتهـــا الإنتاجيـــة كواحـــدة مـــن أســـاليب المحاســـبة الإداريـــة والجدول (4-3) يوضح ذلك.

جـــدول (4-3): المتوســـطات الحســـابية والانحرافـــات المعياريـــة لاســـتجابات أفـــراد عينـــة الدراســـة علـــى أســـلوب الجـــودة الشـــاملة TQM للمنـــتج فـــي عملياتهـــا الإنتاجيـــة كواحـــدة مـــن أســـاليب المحاســـبة الإدارية

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة
ف1	لدى الشركة دراية كافية بنظام الجودة الشاملة TQM	4.38	0.5	9.8590	0.000
ف6	تعتمد الشركة مبدأ الأداء الصحيح من أول مرة، بحيث يتم تقليل الأخطاء إلى أدنى مستوى ممكن	4.38	0.65	7.675	0.000
ف10	تقتنع الشركة بأن إدارة العمليات الإنتاجية من أهم الخطوات التي تتبع في نظام أسلوب الجودة الشاملة من حيث تحسين الجودة والأداء	4.38	0.5	9.859	0.000
ف2	تقوم الشركة بعمل البحث والتقصي عن	4.15	0.55		

	الأعمال العامة للشركة			7.5	0.000
ف7	تحرص الشركة على احتساب تكلفة الجودة، مثل تكلفة الفرص الضائعة، تكلفة الأخطاء وعملية التقويم	4.15	0.55	7.5	0.000
ف8	تتخذ الشركة القرارات على أساس من الحقائق الفعلية، حيث يتم تحليل البيانات ووضح الاستنتاجات في خدمة متخذي القرار.	4.15	0.37	11.078	0.000
ف9	لدى الشركة قناعة بأن أسلوب الجودة الشاملة هو الأساس في تلبية احتياجات الزبون من حيث الجودة	4.15	0.37	11.078	0.000
ف3	تقوم الشركة بالاستماع لمشكلات العاملين، وإقامة شبكة اتصالات مع أقسام الشركة بهدف تحقيق تحسين فعال في أداء العاملين	4.07	0.27	14	0.000
ف4	تطبق الشركة القول " أنك مهما تكن كبيرا ومتمكنا في التنظيم فإن عظمتك ومكانتك لا تتجسد في فرديتك، إنما في نجاح الشركة كونها كيانا وحدا وشاملا، وأن فشلها كما لو أنك عاطلا عن العمل "	4	0.4	8.832	0.000
ف5	تمتلك الشركة أقسام بحث وتطوير لتصميم منتجات تحقق رضا الزبون عن طريق المطابقة مع المواصفات التي يرغب الزبون	3.92	0.27	12	0.000

	بإيجادها في المنتجات				
	الدرجة الكلية	4.17	0.23	18.052	0.000

يوضح الجدول (4-3) مستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات المحور الثاني، ونجد من الجدول أن جميع الفقرات لها مستوى دلالة أقل من 0.05، وأن الدرجة الكلية أيضاً أقل من 0.05. ويوضح أيضاً قيمة t لكل فقرة من فقرات الاستبيان التي تقيس محور أسلوب الجودة الشاملة TQM للمنتج في عملياتها الإنتاجية كواحدة من أساليب المحاسبة، ويوضح الجدول بأن جميع فقرات المحور لديها قيمة t المحسوبة أعلى من قيمة t الجدولية والتي قيمتها (3)، وبالتالي لم يتم رفض الفرضية القائلة **(تستخدم الشركات الصناعية الفلسطينية أسلوب الجودة الشاملة TQM للمنتج في عملياتها الإنتاجية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية).**

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة من فقرات الاستبيان التي تقيس محور أسلوب الجودة الشاملة TQM للمنتج في عملياتها الإنتاجية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية مرتبة ترتيبا تنازليا حسب المتوسط الحسابي، وتشير الدرجة الكلية الواردة في الجدول أسلوب الجودة الشاملة TQM للمنتج في عملياتها الإنتاجية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية كانت مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الدرجة على الدرجة الكلية للمقياس (4.17) مع انحراف معياري مقداره (0.23) وبالتالي يستنتج بأن أسلوب الجودة الشاملة TQM للمنتج في عملياتها الإنتاجية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية مرتفعة، وعليه لا يتم رفض الفرضية القائلة **(تستخدم الشركات الصناعية الفلسطينية أسلوب الجودة الشاملة TQM للمنتج في عملياتها الإنتاجية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية).**

ورتبت فقرات الاستبيان ترتيبا تنازليا حسب المتوسط الحسابي، وقد جاء في مقدمة هذه الفقرات: الفقرة (لدى الشركة دراية كافية بنظام الجودة الشاملة TQM) بمتوسط حسابي مقداره (4.38) وانحراف معياري مقداره (0.5).

في حين كانت أدنى الفقرات: الفقرة (تمتلك الشركة أقسام بحث وتطوير لتصميم منتجات تحقق رضا الزبون عن طريق المطابقة مع المواصفات التي يرغب الزبون بإيجادها في المنتجات) بمتوسط حسابي مقداره (3.92) وانحراف معياري مقداره (0.27).

وقد إأتفقت نتيجة هذه الفرضية مع دراسة (صباح، 2008)، (Adediran,2008)، (زملط، 2013)، (حجازي، 2007)، (Shubair,20013)، (Smith, 2010).

حيث قام (صباح) بدراسة واقع إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، وخرجت بنتيجية أن الشركات تطبق أساليب المحاسبة الإدارية. وقد قام (زملط، 2013) بدراسة أثر أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في رفع الكفاءة الإئتمانية للشركات، وخرجت بالنتيجة التي تقول: تطبق الشركات الأنظمة المحاسبية الإدارية الحديثة. وقد قام (حجازي) بدراسة أثر تطبيق الجودة الشاملة على تطوير وظائف ومهام المراجعة الداخلية، وقد خرجت بنتيجة تقول: تساعد إدارة الجودة الشاملة على التحسين المستمر من خلال المراجعة الداخلية. وقد قام (Adediran,2008) بإختبار تأثير تطبيق إدارة الجودة الشاملة في شركة طيران على الأداء ورضا أصحاب الملكية، وقد خرجت بنتيجة تقول تطبق الشركات أسلوب الجودة الشاملة ويؤثر بشكل إيجابي على رضا المستهلكين. وقد قام (Shubair, 2013)، بدراسة مدى تطبيق تقنيات المحاسبة الإدارية في المؤسسات الغير هادفة للربح، وقد خرجت بالنتيجة التي تقول تطبق الشركات التكلفة حسب النشاط دون الأساليب الأخرى. وقد قام (Smith, 2010) بدراسة تأثير تطبيق نظام المحاسبة الإدارية الهيكل

والإستراتيجية على الأداء، وخرجت بنتيجة تقول تطبق الشركات الأنظمة المحاسبية الإدارية الحديثة.

4-2-4: النتائج المتعلقة بالفرضية الثالثة:

تستخدم الشركات الصناعية الفلسطينية أسلوب التحسين المستمر KAIZEN للمنتج في عملياتها الإنتاجية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية.

ولفحص الفرضية تم استخدام إختبار TEST T بالإضافة للمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد عينة الدراسة على أسلوب التحسين المستمر KAIZEN للمنتج في عملياتها الإنتاجية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية والجدول (4-4) يوضح ذلك.

جدول (4-4): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على أسلوب التحسين المستمر KAIZEN للمنتج في عملياتها الإنتاجية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة
ف10	تعمل الشركة على موازنة الإنتاج "العرض" مع الطلب من أجل تقليل الهدر في الوقت والجهد والمال والمواد	4.38	0.5	9.859	0.000
ف15	لدى الشركة القناعة أنها إذا لم تقم بالتحسين المستمر بتطبيق الإستراتيجيات الحديثة في الإدارة، فسوف يقوم المنافسين بذلك	4.3	0.48	9.815	0.000
ف4	تتبع الشركة مبدأ الجودة أولاً، وليس الربح	4.23	0.59	7.407	0.000

ف11	تتبع الشركة آلية التخطيط، التنفيذ، التأكد من النتائج ومن ثم تحسين العمليات	4.23	0.43	10.119	0.000
ف12	تتبع الشركة طرح تساؤلات متكررة ومستمرة بهدف الوصول إلى المسبب الأساسي للمشكلة	4.23	0.43	10.119	0.273
ف8	تحرص الشركة على عمل تغيير مستمر، وبطريقة أفضل كل يوم، وذلك لجعل العمل اليومي أكثر تبسيطاً ومن ثم التخلص من الهدر	4.15	0.68	6.04	0.000
ف13	تتبع الشركة أسلوب التغيير التدريجي البطيء ولكنه مستمر لتجد حالها بعدها تحقق الكثير من الأهداف	4.15	0.37	110.78	0.000
ف7	تركز الشركة على تحسين العمليات الإدارية منها والإنتاجية، بحيث أن النتائج لا تتحسن بدون تحسين العمليات	4.07	0.49	7.867	0.000
ف14	تقوم الشركة بالتركيز على تحسين ظروف العمل وأي عوامل ممكن أن تدعم عملية التغيير، وتتحلى بالصبر لرؤية نتائج التغيير	4	0.7	5.099	0.000
ف6	يتم في الشركة رفع معايير الأداء من خلال تحسين طرائق أداء العمليات التصنيعية	3.92	0.49	6.743	0.000
ف3	تركز الشركة على أن أي نشاط إداري يجب أن يزيد رضا المستهلك	3.84	0.8	3.811	0.002

ف5	تركز الشركة على إشراك العاملين في إبداء الرأي والاقتراحات للتحسين	3.69	0.75	3.323	0.006
ف2	تركز الشركة على انخراط وإشراك العاملين في العملية الإدارية	3.3	0.75	1.477	0.165
ف9	تعتمد الشركة على مبدأ اللامركزية في التغيير، ومن حق أي موظف أو عامل إبداء رأيه في عمليات التغيير والتحسين في مجاله فقط	3.23	0.72	1.148	0.273
ف1	لدى الشركة دراية كافية بأسلوب التحسين المستمر KAIZEN	3.07	0.95	0.291	0.776
	الدرجة الكلية	3.92	0.27	12	0.000

يوضح الجدول (4-4) مستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات المحور الثالث، ونجد من الجدول أن معظم الفقرات لها مستوى دلالة أقل من 0.05، وأن الدرجة الكلية أيضاً أقل من 0.05. ويوضح الجدول أيضاً قيمة t لكل فقرة من فقرات الاستبيان التي تقيس محور أسلوب التحسين المستمر KAIZEN للمنتج في عملياتها الإنتاجية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية، وبمقارنة قيمة t المحسوبة مع قيمة t الجدولية، والتي قيمتها (3)، نجد بأن معظم فقرات المحور لديها قيمة t المحسوبة أعلى من قيمة t الجدولية، وبذلك لا نرفض الفرضية القائلة (**تستخدم الشركات الصناعية الفلسطينية أسلوب التحسين المستمر KAIZEN للمنتج في عملياتها الإنتاجية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية**).

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة من فقرات الاستبيان التي تقيس محور أسلوب التحسين المستمر KAIZEN للمنتج في عملياتها الإنتاجية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية مرتبة ترتيبا تنازليا حسب المتوسط

الحسابي، وتشير الدرجة الكلية الواردة في الجدول أن أسلوب التحسين المستمر KAIZEN للمنتج في عملياتها الإنتاجية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية كانت مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الدرجة على الدرجة الكلية للمقياس (3.92) مع انحراف معياري مقداره (0.27) وبالتالي يستنتج بأن أسلوب التحسين المستمر KAIZEN للمنتج في عملياتها الإنتاجية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية مرتفعة، وعليه لا نستطيع رفض الفرضية القائلة **(تستخدم الشركات الصناعية الفلسطينية أسلوب التحسين المستمر KAIZEN للمنتج في عملياتها الإنتاجية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية).**

ورتبت فقرات الاستبيان ترتيبا تنازليا حسب المتوسط الحسابي، وقد جاء في مقدمة هذه الفقرات: الفقرة (تعمل الشركة على موازنة الإنتاج "العرض" مع الطلب من أجل تقليل الهدر في الوقت والجهد والمال والمواد) بمتوسط حسابي مقداره (4.38) وانحراف معياري مقداره (0.5). في حين كانت أدنى الفقرات: الفقرة (لدى الشركة دراية كافية بأسلوب التحسين المستمر KAIZEN) بمتوسط حسابي مقداره (3.07) وانحراف معياري مقداره (0.95).

وقد إتفقت نتيجة هذه الفرضية مع دراسة (Rahmanian,2013) وإتفقت أيضا مع دراسة (زملط، 2013) ومع دراسة (Hossan, 2011). حيث قامت دراسة (Rahmanian,2013) بدراسة أثر تطبيق منهجية الكايزن على أداء العاملين في الشركات الصناعية، وخرجت بالنتيجة القائلة: تطبق الشركات منهجية الكايزن، وتؤثر المنهجية إيجابا في تقليل التكاليف وتساعد على تنمية أداء العاملين.

4-2-5: النتائج المتعلقة بالفرضية الرابعة:

تستخدم الشركات الصناعية الفلسطينية أسلوب التكلفة المستهدفة TC للمنتج في عملياتها الإنتاجية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية.

ولفحص الفرضية تم استخدام إختبار T TEST بالإضافة للمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد عينة الدراسة على أسلوب التكلفة المستهدفة TC للمنتج في عملياتها الإنتاجية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية والجدول (4-5) يوضح ذلك.

جدول (4-5): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على أسلوب التكلفة المستهدفة TC للمنتج في عملياتها الإنتاجية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة
ف4	العاملون في قسم التكاليف يعملون على تخفيض التكاليف وتحسين تسعير المنتجات	4.46	0.51	10.156	0.000
ف6	تعطي إدارة الشركة أهمية كبيرة لتخفيض التكاليف	4.3	0.63	7.479	0.000
ف9	تقوم الشركة بتحديد هامش ربح للمنتج قبل الإنتاج	4.3	0.48	9.815	0.000
ف11	تدرك الشركة أن أذواق المستهلكين تتميز بسرعة التغير، مما يتطلب تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة	4.3	0.63	7.479	0.000
ف3	العاملون في قسم تحديد التكاليف يمتلكون المهارة والخبرة الكافية لتحديد التكاليف	4.23	0.43	10.119	0.000
ف1	لدى الشركة الدراية الكافية بأسلوب التكلفة المستهدفة	4.15	0.68	6.040	0.000

ف2	يوجد في الشركة قسم أو إدارة خاصة بتحديد التكاليف	4.15	0.37	11.078	0.000
ف10	تقوم الشركة بدراسة وتحليل المنتجات المنافسة ومقارنتها بمنتجاتها	4.15	0.89	4.629	0.001
ف5	اختلاف وتدني أسعار المنتجات المنافسة يتطلب استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة للتسعير	4.07	0.64	6.062	0.000
ف7	تقوم الشركة بتحديد التكلفة الإجمالية للمنتج قبل البدء بعملي الإنتاج	4	0.57	6.245	0.000
ف8	تركز الشركة على اكتسابرضا المستهلك من خلال تخفيض التكاليف	4	0.4	8.832	0.000
ف12	تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يتطلب تكاليف عالية تفوق فائدته	2.92	1.11	-0.249-	0.808
	الدرجة الكلية	4.08	0.29	13.475	0.000

يوضح الجدول (4-5) مستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات المحور الرابع، ونجد من الجدول أن معظم الفقرات لها مستوى دلالة أقل من 0.05، وأن الدرجة الكلية أيضاً أقل من 0.05. ويوضح الجدول أيضاً قيمة t لكل فقرة من فقرات الاستبيان التي تقيس محور أسلوب التكلفة المستهدفة TC للمنتج في عملياتها الإنتاجية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية، ونجد بأن معظم فقرات المحور لديها قيمة t المحسوبة أعلى من قيمة t الجدولية والتي قيتها (3). وبذلك لا يتم رفض الفرضية القائلة **(تستخدم الشركات الصناعية الفلسطينية أسلوب التكلفة**

المستهدفة TC للمنتج في عملياتها الإنتاجية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية).

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة من فقرات الاستبيان التي تقيس محور أسلوب التكلفة المستهدفة TC للمنتج في عملياتها الإنتاجية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية مرتبة ترتيبا تنازليا حسب المتوسط الحسابي، وتشير الدرجة الكلية الواردة في الجدول أسلوب التكلفة المستهدفة TC للمنتج في عملياتها الإنتاجية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية كانت مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الدرجة على الدرجة الكلية للمقياس (4.08) مع انحراف معياري مقداره (0.29) وبالتالي يستنتج بأن أسلوب التكلفة المستهدفة TC للمنتج في عملياتها الإنتاجية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية مرتفعة، وعليه لا يتم رفض الفرضية القائلة **(تستخدم الشركات الصناعية الفلسطينية أسلوب التكلفة المستهدفة TC للمنتج في عملياتها الإنتاجية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية).**

ورتبت فقرات الاستبيان ترتيبا تنازليا حسب المتوسط الحسابي، وقد جاء في مقدمة هذه الفقرات: الفقرة (العاملون في قسم التكاليف يعملون على تخفيض التكاليف وتحسين تسعير المنتجات) بمتوسط حسابي مقداره (4.46) وانحراف معياري مقداره (0.51).

في حين كانت أدنى الفقرات: الفقرة (تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يتطلب تكاليف عالية تفوق فائدته) بمتوسط حسابي مقداره (2.92) وانحراف معياري مقداره (1.11).

وقد إتفقت نتيجة هذه الفرضية مع دراسة (Ghafeer,2014) التي قامت بدراسة تأثير التكلفة المستهدفة لتعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية، والتي خرجت بالنتيجة القائلة: تطبق الشركات الصناعية أسلوب التكلفة المستهدفة الذي يساعد على تعزيز ميزة التكلفة.

4-2-6: النتائج المتعلقة بالفرضية الخامسة:

تستخدم الشركات الصناعية الفلسطينية أسلوب دورة حياة المنتجPLC للمنتج في عملياتها الإنتاجية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية.

ولفحص الفرضية تم استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد عينة الدراسة على أسلوب دورة حياة المنتجPLC للمنتج في عملياتها الإنتاجية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية والجدول (4-6) يوضح ذلك.

جدول (4-6): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة على أسلوب دورة حياة المنتجPLC للمنتج في عملياتها الإنتاجية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة
ف6	تقوم الشركة بدراسة تكلفة المنتج وسعر بيعه ومدى القدرة التنافسية له في السوق قبل الترويج له وبيعه	4.23	0.59	7.407	0.000
ف7	تعمل الشركة تغذية راجعة للمنتج بشكل دوري لمتابعته في السوق	4.07	0.27	14	0.000
ف1	لدى الشركة المعرفة الكافية حول نظام دورة حياة المنتج	4	0.7	5.099	0.000
ف10	تعمل الشركة على دراسة وضع المنتجات المنافسة للمنتج الخاص بها " المحلية والمستوردة "	4	0.57	6.245	0.000
ف8	يوجد في الشركة قسم خاص يقوم بمتابعة وضع المنتج في السوق	3.84	0.68	4.43	0.001

ف3	تقوم الشركة بمتابعة المنتج في السوق	3.76	0.59	4.629	0.001
ف9	تقوم الشركة بعمل مسح كامل للسوق لمعرفة الحصة السوقية لها من خلال هذا المنتج	3.69	0.85	2.92	0.013
ف2	تقوم الشركة بدراسة شاملة للمنتج في كل مرحلة من مراحل إنتاجه	3.38	1.04	1.328	0.209
ف4	تقوم الشركة بمقارنة بين السابق والحاضر لمعرفة نقاط الضعف أو القوة للمنتج	3.38	1.12	1.237	0.240
ف11	للمنتج القدرة على الاستمرارية لفترة تتيح للشركة عمل خطة بديلة في حال توقف المنتج عن التداول في السوق	3.38	0.65	2.132	0.000
ف5	يوجد في الشركة بديل جاهز عن المنتج ليحل محله في حال عدم قدرة المنتج للمنافسة في السوق	2.76	0.92	-0.898-	0.387
	الدرجة الكلية	3.68	0.36	6.809	0.000

يوضح الجدول (4-6) مستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات المحور الخامس، ونجد من الجدول أن معظم الفقرات لها مستوى دلالة أقل من 0.05، وأن الدرجة الكلية أيضاً أقل من 0.05. ويوضح الجدول أيضاً قيمة t لكل فقرة من فقرات الاستبيان التي تقيس محور أسلوب دورة حياة المنتج في عملياتها الإنتاجية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية، ونجد بأن معظم فقرات المحور لديها قيمة t المحسوبة أعلى من قيمة t الجدولية والتي قيتها (3). ويوضح أيضاً المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة من فقرات الاستبيان التي تقيس محور أسلوب دورة حياة المنتجPLC للمنتج في عملياتها الإنتاجية كواحدة

من أساليب المحاسبة الإدارية مرتبة ترتيبا تنازليا حسب المتوسط الحسابي، وتشير الدرجة الكلية الواردة في الجدول أسلوب دورة حياة المنتجPLC للمنتج في عملياتها الإنتاجية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية كانت مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الدرجة على الدرجة الكلية للمقياس (3.68) مع انحراف معياري مقداره (0.36) وبالتالي يستنتج بأن أسلوب دورة حياة المنتجPLC للمنتج في عملياتها الإنتاجية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية مرتفعة، وعليه لا نستطيع رفض الفرضية القائلة (**تستخدم الشركات الصناعية الفلسطينية أسلوب دورة حياة المنتجPLC للمنتج في عملياتها الإنتاجية كواحدة من أساليب المحاسبة الإدارية**).

ورتبت فقرات الاستبيان ترتيبا تنازليا حسب المتوسط الحسابي، وقد جاء في مقدمة هذه الفقرات: الفقرة (تقوم الشركة بدراسة تكلفة المنتج وسعر بيعه ومدى القدرة التنافسية له في السوق قبل الترويج له وبيعه) بمتوسط حسابي مقداره (4.23) وانحراف معياري مقداره (0.59).

في حين كانت أدنى الفقرات: الفقرة (يوجد في الشركة بديل جاهز عن المنتج ليحل محله في حال عدم قدرة المنتج للمنافسة في السوق) بمتوسط حسابي مقداره (2.76) وانحراف معياري مقداره (0.92).

وقد إتفقت نتيجة هذه الفرضية مع دراسة (صباح، 2008) التي قامت بدراسة واقع إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، وقد خرجت بنتيجة تقول تقوم الشركات بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ومن ضمنها دورة حياة المنتج. ولم تتفق نتيجة هذه الفرضية مع دراسة (Oluwasanmi,2014) التي قامت بدراسة إدارة دورة حياة المنتج في صناعة البضائع الرأسمالية، وقد خرجت بنتيجة تقول أن الشركات لا تطبق أسلوب دورة حياة المنتج.

4-2-7: النتائج المتعلقة بالفرضية السادسة

يلعب حجم رأس المال دوراً مهماً في تطبيق الشركة لأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الحديثة.

ولفحص الفرضية تم حساب المتوسطات الحسابية لاستجابة أفراد عينة الدراسة على حجم رأس المال في تطبيق الشركة لأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الحديثة والجدول (4-7) يوضح ذلك.

جدول (4-7): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابة أفراد عينة الدراسة على حجم رأس المال في تطبيق الشركة لأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الحديثة

حجم رأس المال	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
أقل من 5 مليون	4	3.91	0.29
بين 5-10 مليون	5	3.96	0.20
أكثر من 10 مليون	4	3.94	0.06
المجموع	13	3.94	0.19

يلاحظ من الجدول رقم (4-7) وصف عينة الدراسة وقيمة رأس المال لكل شركة وقد تم استخدام تحليل التباين الأحادي (one way ANOVA) كما يظهر في الجدول (4-8) يبين ذلك:

جدول(4-8): نتائج تحليل التباين الأحادي لاستجابة أفراد العينة في حجم رأس المال في تطبيق الشركة لأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الحديثة

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة "ف" المحسوبة	مستوى الدلالة
بين المجموعات	0.006	2	0.003	0.067	0.936
داخل المجموعات	0.432	10	0.043		
المجموع	0.438	12			

يلاحظ أن قيمة ف للدرجة الكلية(0.06) ومستوى الدلالة (0.93) وهي كبيرة، أي أنه لا يلعب حجم رأس المال دوراً مهماً في تطبيق الشركة لأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الحديثة ، وبذلك تم رفض الفرضية. وذلك لأن الشركات تصنف ضمن الشركات المتوسطة حسب تصنيف حجم رأس المال الذي يظهر

أنـــه متقاربـــاً جـــداً بـــين الشـــركات. ورأس المـــال الـــذي يتـــوفر فـــي هـــذه الشـــركات المســـاهمة العامـــة يعتبـــر كافيـــاً ويمكـــن الشـــركات مـــن الحصـــول علـــى أســـاليب المحاسبة الإدارية التي تعتبر ذات تكلفة عالية على عكس الشركات العائلية.

4-3: الخاتمة

لقـــد تـــم فـــي هـــذا الفصـــل إختبـــار الفرضـــيات ومناقشـــة نتـــائج الفرضـــيات مقارنـــة بالدراســـات والأدبيـــات الســـابقة التـــي إعتمـــد عليهـــا الباحـــث وتـــم ذكرهـــا فـــي الفصـــل الثـــاني. وكانـــت النتـــائج فـــي معظمهـــا تتفـــق مـــع الأدبيـــات والدراســـات الســـابقة. وســـوف ينتقل الباحث الان لسرد ومناقشة نتائج وتوصيات الدراسة.

الفصل الخامس: إستنتاجات وتوصيات الدراسة

5-1: مقدمة

5-2: إستنتاجات الدراسة

5-3: توصيات الدراسة

5-4: الدراسات المقترحة

5-1: مقدمة

بعد إستعراض الإطار النظري لكل من متغيرات الدراسة، والتعريف بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، وإعطاء لمحة عن قطاع الصناعة والشركات الصناعية في فلسطين المدرجة في السوق المالي الفلسطيني، تم إجراء الدراسة الميدانية، وإختبار فرضيات الدراسة وبالتالي تم التوصل إلى الإستنتاجات التالية:

5-2: نتائج الدراسة

بناء على ما تم بيانه في الفقرات السابقة من تحليل لبيانات الدراسة وإختبار الفرضيات، فإنه يمكن الخروج بالنتائج التالية:

1- هناك تطبيق معقول لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة من قبل الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالي الفلسطيني، وقد كانت أكثر الأساليب المستخدمة إدارة التكاليف المبنية على الأنشطة، وأقلها إستخداما هي دورة حياة المنتج، مع ذلك يمكن القول أن هناك تطبيق مقبول لأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الحديثة في الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالي الفلسطيني، رغم حداثة هذه الأساليب ورغم الوضع الاقتصادي الصعب في الأراضي الفلسطينية، مما يعطي مؤشر جيد لقابلية هذه الشركات على زيادة نسبة تطبيق هذه الأساليب مستقبلا مع تحسن الوضع الاقتصادي والإستقرار الأمني في فلسطين.

2- لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة ممارسة شركات الصناعية المدرجة في السوق المالي الفلسطيني لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة تعزى لمتغير رأس المال.

3- لدى الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالي الفلسطيني الدراية الكافية بمعظم أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الحديثة التي تمكنها

من إستخدام هذه الأساليب بالشكل الصحيح الذي يتلائم مع أهداف المؤسسة.

4- لدى الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالي الفلسطيني القناعة بأن منفعة إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الحديثة تفوق تكاليفها، وأنه من الضروري وجود مثل هذه الأساليب في الشركات لتحقيق الهدف الرئيسي للشركة.

5- يتوفر لدى الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالي الفلسطيني الكادر البشري القادر على إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الحديثة وهو على خبرة كافية في هذه الأساليب تمكنه من توظيف هذه الأساليب لخدمة مخططات الشركة.

6- أن أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة تقوم بتطبيقها الشركات الصناعية المدرجة في السوق المالي الفلسطيني دونا عن الشركات الصناعية العائلية وذلك لإرتفاع تكلفتها، ومن ناحية أخرى، كانت عينة الدراسة عبارة عن 13 شركة صناعية فقط بحيث يغلب الطابع العائلي على قطاع الصناعة في فلسطين.

5-3: توصيات الدراسة

بناء على ما سبق من تحليل لفرضيات الدراسة والخروج بالنتائج السابقة، فقد أوصى الباحث بالتوصيات التالية:

1- تشكيل فريق من موظفي الشركة لديه الخبرة الكافية لدراسة إمكانية تطبيق أساليب محاسبية إدارية حديثة مثل .Lean Management, Time Driven Activity Based Costing

2- إستغلال تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية لرفع الميزة التنافسية التي تؤدي لزيادة الأرباح والحصة السوقية.

3- الإستمرار في الدراسات التي توضح الدور الذي تلعبه الأساليب المحاسبية الإدارية في تحقيق أهداف الشركات وخفض التكاليف. بالإضافة للتأكد من

وجـــود أرضـــية ســـليمة لإحتياجـــات تطبيـــق هـــذه الأســـاليب فـــي الشـــركات الصناعية.

4- العمـــل علـــى تطـــوير نظـــم المحاســـبية والإداريـــة للـــتلائم مـــع نظـــم التصـــنيع الحديثة.

5- العمـــل علـــى تطـــوير عمـــل الشـــركات مـــن خـــلال توظيـــف دور الأســـاليب المحاســـبية الإداريـــة الإســـتراتيجية الحديثـــة بشـــكل أكبـــر لتأديـــة دورهـــا بشـــكل أفضل والخروج بنتائج مرضية.

5-4: الدراسات المقترحة

فـــي ضـــوء مـــا ســـبق تقديمـــه مـــن نتـــائج وتوصـــيات فـــي دراســـة تطبيـــق أســـاليب المحاســـبة الإدارية الحديثة، يقترح الباحث القيام بالدراسات والبحوث التالية:

- مزايا وعيوب تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الحديثة.
- مـــدى تـــأثير إســـتخدام أســـاليب المحاســـبة الإداريـــة الإســـتراتيجية الحديثـــة فـــي رفع الميزة التنافسية للشركة.
- مـــدى مســـاهمة تطبيـــق أســـاليب المحاســـبة الإداريـــة الإســـتراتيجية الحديثـــة فـــي زيادة أرباح الشركة.

5-5: الخاتمة

لقـــد قـــام الباحـــث فـــي هـــذا الفصـــل بمناقشـــة إســـتنتاجات وتوصـــيات الدراســـة بـــالتوافق مـــع أهـــداف وفرضـــيات الدراســـة، وقـــد خـــرج بالنتـــائج التـــي تقـــول لا يمكـــن رفـــض فرضـــيات الدراســـة الخمســـة الأولـــى، وتـــم رفـــض فرضـــية الدراســـة السادســـة. وتـــم وضـــع دراسات مقترحة في ضوء الاستنتاجات والتوصيات.

المراجع

أولا المراجع العربية

- ابو غبن والداعور (2012). نظام التكاليف على اساس الانشطة الموجهة بالوقت واثره على سياسة توزيع الارباح لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين. جامعة الازهر، 27-30.
- أبو محسن، أحمد محمد. (2009). مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك العاملة في قطاع غزة. الجامعة الإسلامية، قطاع غزة.
- أبو مغلي، أشرف عزمي مسعود. (2008). أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تعظيم الربحية. جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن. رسالة ماجستير.
- الأسطل، أحمد محمود خليل (2010). دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء اليات الحوكمة . الجامعة الإسلامية- قطاع غزة، 70-80.
- أحمد، حابي (2011). دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية. جامعة الجزائر، الجزائر.
- البشتاوي، سليمان حسين. (2007). تطبيق المعرفة الجديدة نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة، دراسة تطبيقية في القطاع الصناعي الأردني. مجلة العلوم الإدارية، المجلد 34، العدد 1، الجامعة الأردنية، الأردن.

- الفرا، عبد الشكور عبد الرحمن. (2012). قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف، دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية السعودية. مجلة جامعة الأزهر، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد 14، العدد 2، ص 249-280.

- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني. (2009). محاسبة التكاليف. المملكة العربية السعودية.

- الجخلب، درويش مصطفى، "دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي". دراسة ماجستير، فلسطين، غزة، 2007.

- المعموري، إيثار عبد الهادي (2006). تشخيص وتقويم الفجوة بين متطلبات المواصفات القياسية ISO وواقع نظام الجودة في شركة سنحاريب بتقانات الري الحديثة العامة. مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، 16-88.

- السامرائي، برهان الدين حسين (2012). رسالة ماجستير "دور القيادة في تطبيق اساس ومبادئ ادارة الجودة الشاملة". الأكاديمية العربية البريطانية للتعليم العالي، 144.

- أبو حمام، حسن عيسى (2013). رسالة ماجستير: أساليب المحاسبة االإدارية االستراتيجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة. جامعة الأزهر- غزة، 40-50.

- البشتاوي، سليمان (2007). تطبيق المعرفة الجديدة: نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة. دراسات. العلوم الإدارية، العدد 1، المجلد 34، 40-67.

- السعيد، شعيب (2010). " محاسبة التكاليف (1)" كتاب برنامج محاسبة البنوك والبورصات. مصر.

- الأغـــا، صـــهيب كمـــال (2008). الاشـــراف التربـــوي ودوره فـــي فعاليـــة المعلـــم فـــي مرحلـــة التعلـــيم الاساســـي العليـــا بمـــدارس وكالـــة الغـــوث الدوليـــة بمحافظـــات قطـــاع غـــزة. مجلـــة جامعـــة الازهـــر- سلســـلة العلـــوم الانســـانية- المجلـــد10 العدد 1-B، 168.

- الفـــرا، عبـــد الشـــكور عبـــد الـــرحمن (2012). قيـــاس فعاليـــة نظـــام محاســـبة التكاليف. مجلة جامعة الأزهر، 249-280.

- ابـــو عـــودة، علـــي عـــدنان (2010). رســـالة ماجســـتير: اهمـــي اســـتخدام مـــنهج التكلفـــى المســـتهدفة فـــي تحســـين كفـــاءة تســـعير الخـــدمات المصـــرفية . الجامعـــة الاسلامية- قطاع غزة.

- الكبيســـي، لولـــوة محمـــد (2011). رســـالة ماجســـتير: أثـــر تطبيـــق إدارة الجـــودة الشـــاملة فـــي ريـــاض الاطفـــال بدولـــة قطـــر. الجامعـــة البريطانيـــة العربيـــة، 60-65.

- الســـاحري، محمـــد (2008). اهميـــة نظـــام التكلفـــة علـــى اســـاس النشـــاط فـــي تحســـين مردوديـــة المؤسســـة. رســـالة ماجســـتير. جامعـــة الحـــاج خضـــر- الجزائر، 12-15.

- الحـــداد، محمـــد حســـن (2011). رســـالة ماجســـتير: مـــدى تطبيـــق مـــدخل التكلفـــة المســـتهدفة فـــي الشـــركات الصـــناعية الفلســـطينية العاملـــة فـــي قطـــاع غزة. الجامعة الاسلامية.

- الجاســـم، محمـــد خالـــد (2013). اســـتراتيجية المنتجـــات ودورة حيـــاة المنـــتج. منشورات جامعة البعث، الفصل السابع ، 2.

- العـــزاوي، محمـــد عبـــد الوهـــاب (2005). إدارة الجـــودة الشـــاملة. الاردن: جامعة الاسراء.

- البـــرواري، نـــزار عبـــد المجيـــد (2008). تقنيـــات التحســـين المســـتمر والأداء التنظيمـــي: تـــأطير مفـــاهيمي ومؤشـــرات قابلـــة للتطبيـــق فـــي المنظمـــات الصـــناعية. مجلـــة العلـــوم الإداريـــة والإقتصـــادية- العـــدد الأول- البحـــرين، 7-10.

- بـــدر، رشـــاد محمـــود. (2009). أثـــر تطبيـــق مبـــادئ الجـــودة الشـــاملة علـــى أداء المؤسســـات الأهليـــة الأجنبيـــة العاملـــة فـــي القطـــاع. الجامعـــة الإســـلامية- قطاع غزة.

- حجـــازي، منتصـــر أحمـــد ســـالم (2007). أثـــر تطبيـــق الجـــودة الشـــاملة علـــى تطـــوير وظـــائف ومهـــام المراجعـــة الداخليـــة، دراســـة حالـــة الشـــركات الصـــناعية الحاصلة على الأيزو في قطاع غزة. الجامعة الإسلامية- قطاع غزة.

- حلـــس، ســـالم عبـــد الله والحـــداد، محمـــد حســـن (2012). مـــدى تطبيـــق مـــدخل التكلفـــة المســـتهدفة فـــي الشـــركات الصـــناعية العاملـــة فـــي قطـــاع غـــزة. مجلـــة الجامعـــة الاســـلامية لدراســـات الاقتصـــادية والاداريـــة- المجلـــد20 العـــدد2، 50-67.

- راضـــي، مجبـــل مالـــك (2011). تحديـــد التكـــاليف علـــى اســـاس الانشـــطة ودوره في اتخاذ القرارات الادارية. مجلة جامعة الكوفة، 5-7.

- رضـــوان، محمـــود عبـــد الفتـــاح (2012). إدارة الجـــودة الشـــاملة. المملكـــة العربية السعودية: المجموعة العربية للتدريب والنشر ط1.

- زملـــط، ايـــاد ســـليم (2013). رســـالة ماجســـتير: اســـاليب المحاســـبة الاداريـــة الحديثـــة واثرهـــا فـــي رفـــع الكفـــاءة الائتمانيـــة لشـــركات المســـاهمة العامـــة المدرجـــة في سوق فلسطين. جامعة الازهر، 64-65.

- زملـــط، إيـــاد ســـليم. (2013). أثـــر أســـاليب المحاســـبة الإداريـــة الحديثـــة فـــي رفع الكفاءة الائتمانية لها. جامعة الأزهر، قطاع غزة. رسالة ماجستير.

- ساحري، اليزيد. (2008). أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة. جامعة الحاج لخضر. الجزائر. رسالة ماجستير.

- صالح، صباح فوزي (2014). رسالة ماجستير: الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة. الجامعة الاسلامية- قطاع غزة.

- صباح، ناريمان إبراهيم. (2008). واقع إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة. الجامعة الإسلامية- قطاع غزة.

- طبيّه، أحمد عبد السميع (2008). مبادئ الإحصاء. الأردن-عمان الطبعة الأولى : دار البداية .

- عيشاوي، أحمد (2013). ادارة الجودة الشاملة TQM السبيل الى تحقيق الاداء المنظمي المتميز. مجلة اداء المؤسسات الجزائرية العدد 13، 33-46.

- عبد القادر، دبون (2008). دور مداخل التكيف التكنولوجي في ادارة التغيير في المؤسسة. مجلة الباحث- جامعة بورقلة- الجزائر، 165-1666.

- عنبواسي، وليد أبو عنين (2012). ادارة تكلفة دورة حياة المنتج. مدونة وليد الجبلي، 5.

- غفير، نور الدين (2014). اثر التكلفة المستهدفة على تقوية وتعزيز الميزة التنافسية للشركات الصناعية. المجلة العالمية لادارة الاعمال والعلوم الاجتماعية- جامعة فيلادلفيا- الاردن- العدد 2 المجلد 5، 263-250.

- مركز الإحصاء الفلسطيني (2014).

- منصـــور، نعمـــة عبـــد الـــرؤوف عبـــد الهـــادي (2005). رســـالة ماجســـتير" تصـــوير مقتـــرح لتوظيـــف مبـــادئ إدارة الجـــودة الشـــاملة فـــي المـــدارس الثانويـــة بمحافظات قطاع غزة". الجامعة الإسلامية- قطاع غزة.
- ياســـين، ســـالمي. (2010). الطـــرق الحديثـــة لحســـاب التكـــاليف واتخـــاذ القـــرار في المؤسسة. جامعة الجزائر, الجزائر. رسالة ماجستير.

ثانيا: المراجع الأجنبية

- ARCHIBLAD .(2012) .The Six Phase Comprehensive Project Life Cycle Model Including the Project Incubation/ Feasibility Phase and the Post-Project Evaluation Phase. University of Roma, 6-3.
- ADEDIRAN OLUWATOYIN. (2008) A Test of the Effect of TQM on Performance and Stakeholders Satisfaction. Blekinge Institution of Technology. Nigeria.
- CARDOS ILDIKO REKA .(2011) .Activity Based Costing and Activity Based Management Implementation, is this the Solution for Organization to Gain Profitability .Romania: Bolyai University.
- Capusneanu Sorinel .(2010) .Activity Based Management Principles and Implementation Opportunities of the ABM system .Romania: Artifex University.
- Chicajanu Mihaela .(2011) .Romanian companies dilemmas- Business reengeneering or KAIZEN .Annals of the university of PETROSANI.101-99 .
- Deming W.Edward .(2008) .Quality Control & continuous improemnet .United States: ch.7 p. 97.

- Edwards Stephane .(2008) .Activity Based Costing .Uited Kingdom: The chartered institution of management accounting.
- Glessner Linda .(2012) . The Knowledge Product Lifecycle and the Strategic Dashboard. University of Texas- Continuing Higher Education Review VLO.76.111-100 ،
- Ghafeer Nour Aldeen M.. (2014). The Impact of Target Cost Method to Strengthen the Competetiveness of Industrial Companies. International Journal of Business and social science, vol.5, No2. Philadilphia University, Jordan.
- Hossan Amran. (2011). Significance of Management Accounting Techniques in Decision-Making: An Empirical Study on Manufacturing Organizations in Bangladesh.World Journal of Social Sciences. Vol.1 No.1 Pp. 148-164. Bangladesh.
- Heisinger Kurt .(2011) .Mnagerial Accounting .United States: Saylor.org.
- Jusoh Norhaiza .(2015) .Target Cost Management, Case Study of an Automotive Company, Procedia .Malasya: Social and Behaviour Scince.
- King, P. L. (2010). Kaizen events as lean six sigma projects. united state: productivity press.
- M. Mongiello .(2015) .Management accounting .United Kingdom: University of London.

- Ndwiga Nicholas Murithi. (2011).The Role of Management Accounting in Creating and Sustaining Competitive Advantage. University of South Africa. KENYA.
- Oluwasanmi, Product Life Cycle Management in the Nigerian Capital Goods Industry. (2014). British Journal of Marketing Studies, Vol.2,No.8, pp.1-17, Joseph Ayo Babalola University, Ikeji Arakeji Osun State, Nigeria.
- Prosic, S. (2011). Kaizen Management Philosophy. Engeneering Mnagaement , 173-175.
- Rahmanian Fariba. (2013). Impact of Kaizen Implementation on Performance of Manufacturing Companies Staff. European Online Jurnal of Natural and Social Sciences, VOL 2, NO 3. QOM UNIVERSITY, IRAN.
- Silfahor Kamri .(2008) . Product Life Cycle as One of Price Determining .KIEV UNIVERSITY- UKRAINE.70-55 ،
- Smith Lilian. (2010). The Impact of the Application of Management Accounting System Structure and Strategy on Performance. Jamar Jurnal, Vol.12 No 1. Malaysia.
- Shubair Farlia. (2013). The Extent of the Application of Management Accounting Techniques in Non-Profit Institutions. Uneversity of Wterloo, Senate.
- Tarr James .(2011) .Acivity Based Management- Merging Process and Measurement . Greece: ACA, Arcadia.

- Titu Mihaiel .(2010) . Applying the Method and the 5S Techniques in the Activity of post Sale Services in the Knowledge Based Organization .HONG KUNG: CONFERENCE OF ENGINEERS AND COMPUTER SCIENTIST.
- Thessaloniki. (2006). Kaizen Defenition and Principles in Brief, a Concept and Tool for Employees Involvement .GREECE: GREECE.
- U Sekaran .(2010) .research methods for business .united states: john wiley & sons.
- Vasile Emilia .(2011) . Target Cost-Tool for Planning, Managing, and Controlling Costs. University of Buchrest. 119-130.
- William Watts. (2014). The Case of a Newly Implemented Modern Management Accounting System in a Multinational Manufacturing Company. Australasian Accounting, Business and Finance Journal.

الملاحق

ملحق 3-1: الإستبانة

جامعة القدس

معهد التنمية الريفية المستدامة

برنامج الماجستير

بناء مؤسسات وتنمية موارد بشرية

المشارك الكريم

تحية طيبة و بعد ...

يقوم الباحث في كلية الدراسات العليا، معهد التنمية المستدامة في جامعة القدس بدراسة بحثية حول موضوع " مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الحديثة في الشركات الصناعية الفلسطينية المدرجة في السوق المالي الفلسطيني"

أهداف البحث : تتمثل الأهداف الرئيسية للبحث على النحو الآتي:

1- التعرف على مدى إستخدام الشركات الصناعية الفلسطينية المدرجة في السوق المالي الفلسطيني لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتي تتمثل في إدارة الأنشطة، إدارة الجودة الشاملة، التكلفة المستهدفة، سياسة التحسين المستمر ودورة حياة المنتج.

2- توفير المعلومات الكافية لمتخذي القرار في هذه الشركات عن أهمية هذه الأساليب.

3- توفير المعلومات لمتخذي القرار في هذه الشركات عن مدى إمكانية تطبيق هذه الأساليب.

نرجو من حضرتك التكرم بقراءة الاستبانة جيداً ، ثم تعبئة الاستمارة المرافقة، ونؤكد على أن إستخدام هذه المعلومات فقط لأغراض البحث العلمي و ستعامل بالسرية التامة .

نشكر لك حسن إهتمامك و مشاركتك

الباحث

بهاء شعيبات

يرجى قراءة فقرات الإستبانة، ووضع إشارة X في المكان المخصص لها والتي تتفق مع رأيك.

المحور الأول: أسلوب إدارة التكلفة المبنية على الأنشطة ABM

الفقرة	موافق بشدة	موافق	لا أعلم	غير موافق	غير موافق بشدة
لدى الشركة دراية كافية بأسلوب الإدارة المبنية على التكلفة					
لدى الشركة القدرة على الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة					
تستخدم الشركة نظام التكلفة المبني على الأنشطة للوصول إلى معلومات التكاليف					
العملية الإنتاجية في الشركة معقدة ومتنوعة مما يتطلب استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة					
تدعم الشركة دورها الرقابي على العملية الإنتاجية من خلال تطبيق أسلوب الإدارة المبنية على الأنشطة					
تستخدم الشركة عناصر مشتركة تستخدم في صناعة أكثر من منتج، بالنسبة لمجموع العناصر المكونة للمنتج					
يشكل مزيج التكاليف غير المباشرة نسبة كبيرة من هيكل تكلفة المنتج، وهي لا تتغير بشكل نسبي مع حجم النشاط المتعلق بكل منتج					
يوجد صعوبة في تحديد تكلفة بعض المنتجات، ومن ثم صعوبة تفسير ربحية بعض المنتجات المنخفضة منها أو المرتفعة					
ترى إدارة الشركة أن تكلفة تطبيق نظام التكلفة المبني على الأنشطة تفوق منافعه					
تتوفر لدى الشركة الموارد البشرية القادرة على ضبط وتشغيل نظما التكاليف المبني على الأنشطة					
تؤدي تزايد المنافسة في السوق لاستخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة					
تعتمد الشركة في قراراتها على بيانات التكاليف الصادرة من نظام التكاليف المبني على الأنشطة					

المحور الثاني: أسلوب الجودة الشاملة TQM

الفقرة	موافق بشدة	موافق	لا أعلم	غير موافق	غير موافق بشدة
لدى الشركة دراية كافية بنظام الجودة الشاملة TQM					
تقوم الشركة بعمل البحث والتقصي عن الأعمال العامة للشركة					
تقوم الشركة بالاستماع لمشكلات العاملين، وإقامة شبكة اتصالات مع أقسام الشركة بهدف تحقيق تحسين فعال في أداء العاملين					
تطبق الشركة القول " أنك مهما تكن كبيرا ومتمكنا في التنظيم فإن عظمتك ومكانتك لا تتجسد في فرديتك، إنما في نجاح الشركة كونها كيانا وحدا وشاملا، وأن فشلها كما لو أنك عاطلا عن العمل "					
تمتلك الشركة أقسام بحث وتطوير لتصميم منتجات تحقق رضا الزبون عن طريق المطابقة مع المواصفات التي يرغب الزبون بإيجادها في المنتجات					
تعتمد الشركة مبدأ الأداء الصحيح من أول مرة، بحيث يتم تقليل الأخطاء إلى أدنى مستوى ممكن					
تحرص الشركة على احتساب تكلفة الجودة، مثل تكلفة الفرص الضائعة، تكلفة الأخطاء وعملية التقويم					
تتخذ الشركة القرارات على أساس من الحقائق الفعلية، حيث يتم تحليل البيانات ووضح الاستنتاجات في خدمة متخذي القرار.					
لدى الشركة قناعة بأن أسلوب الجودة الشاملة هو الأساس في تلبية احتياجات الزبون من حيث الجودة					
تقتنع الشركة بأن إدارة العمليات الإنتاجية من أهم الخطوات التي تتبع في نظام أسلوب الجودة الشاملة من حيث تحسين الجودة والأداء					

المحور الثالث: أسلوب التحسين المستمر KAIZEN

الفقرة	موافق بشدة	موافق	لا أعلم	غير موافق	غير موافق بشدة
لدى الشركة دراية كافية بأسلوب التحسين المستمر KAIZEN					
تركز الشركة على انخراط وإشراك العاملين في العملية الإدارية					
تركز الشركة على أن أي نشاط إداري يجب أن يزيد رضا المستهلك					
تتبع الشركة مبدأ الجودة أولاً، وليس الربح					
تركز الشركة على إشراك العاملين في إبداء الرأي والاقتراحات للتحسين					
يتم في الشركة رفع معايير الأداء من خلال تحسين طرائق أداء العمليات التصنيعية					
تركز الشركة على تحسين العمليات الإدارية منها والإنتاجية، بحيث أن النتائج لا تتحسن بدون تحسين العمليات					
تحرص الشركة على عمل تغيير مستمر، وبطريقة أفضل كل يوم، وذلك لجعل العمل اليومي أكثر تبسيطاً ومن ثم التخلص من الهدر					
تعتمد الشركة على مبدأ اللامركزية في التغيير، ومن حق أي موظف أو عامل إبداء رأيه في عمليات التغيير والتحسين في مجاله فقط					
تعمل الشركة على موازنة الإنتاج "العرض" مع الطلب من أجل تقليل الهدر في الوقت والجهد والمال والمواد					
تتبع الشركة آلية التخطيط، التنفيذ، التأكد من النتائج ومن ثم تحسين العمليات					
تتبع الشركة طرح تساؤلات متكررة ومستمرة بهدف الوصول إلى المسبب الأساسي للمشكلة					
تتبع الشركة أسلوب التغيير التدريجي البطيء ولكنه مستمر لتجد حالها بعدها تحقق الكثير من الأهداف					
تقوم الشركة بالتركيز على تحسين ظروف العمل وأي عوامل ممكن أن تدعم عملية التغيير، وتتحلى بالصبر لرؤية نتائج التغيير					
لدى الشركة القناعة أنها إذا لم تقم بالتحسين المستمر بتطبيق الإستراتيجيات الحديثة في الإدارة، فسوف يقوم المنافسين بذلك					

المحور الرابع: أسلوب التكلفة المستهدفة TC

الفقرة	موافق بشدة	موافق	لا أعلم	غير موافق	غير موافق بشدة
لدى الشركة الدراية الكافية بأسلوب التكلفة المستهدفة					
يوجد في الشركة قسم أو إدارة خاصة بتحديد التكاليف					
العاملون في قسم تحديد التكاليف يمتلكون المهارة والخبرة الكافية لتحديد التكاليف					
العاملون في قسم التكاليف يعملون على تخفيض التكاليف وتحسين تسعير المنتجات					
اختلاف وتدني أسعار المنتجات المنافسة يتطلب استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة للتسعير					
تعطي إدارة الشركة أهمية كبيرة لتخفيض التكاليف					
تقوم الشركة بتحديد التكلفة الإجمالية للمنتج قبل البدء بعملي الإنتاج					
تركز الشركة على اكتساب رضا المستهلك من خلال تخفيض التكاليف					
تقوم الشركة بتحديد هامش ربح للمنتج قبل الإنتاج					
تقوم الشركة بدراسة وتحليل المنتجات المنافسة ومقارنتها بمنتجاتها					
تدرك الشركة أن أذواق المستهلكين تتميز بسرعة التغير، مما يتطلب تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة					
تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يتطلب تكاليف عالية تفوق فائدته					

المحور الخامس: أسلوب دورة حياة المنتج PLC

الفقرة	موافق بشدة	موافق	لا أعلم	غير موافق	غير موافق بشدة
لدى الشركة المعرفة الكافية حول نظام دورة حياة المنتج					
تقوم الشركة بدراسة شاملة للمنتج في كل مرحلة من مراحل إنتاجه					
تقوم الشركة بمتابعة المنتج في السوق					
تقوم الشركة بمقارنة بين السابق والحاضر لمعرفة نقاط الضعف أو القوة للمنتج					
يوجد في الشركة بديل جاهز عن المنتج ليحل محله في حال عدم قدرة المنتج للمنافسة في السوق					
تقوم الشركة بدراسة تكلفة المنتج وسعر بيعه ومدى القدرة التنافسية له في السوق قبل الترويج له وبيعه					
تعمل الشركة تغذية راجعة للمنتج بشكل دوري لمتابعته في السوق					
يوجد في الشركة قسم خاص يقوم بمتابعة وضع المنتج في السوق					
تقوم الشركة بعمل مسح كامل للسوق لمعرفة الحصة السوقية لها من خلال هذا المنتج					
تعمل الشركة على دراسة وضع المنتجات المنافسة للمنتج الخاص بها " المحلية والمستوردة "					
للمنتج القدرة على الاستمرارية لفترة تتيح للشركة عمل خطة بديلة في حال توقف المنتج عن التداول في السوق					

.

المتغيرات الديمغرافية

يرجى وضع إشارة X أمام الخيار الذي يناسبك

	أقل من 22 سنة	بين 22-30	بين 30-40	بين 40-50	أكثر من 50 سنة
العمر					

	كلية/ معهد	بكالوريوس	دبلوم عالي	ماجستير	دكتوراه
المؤهل العلمي					

	محاسب	مدير حسابات	مدير مالي	مدير إنتاج	مدير عام	غير ذلك "أذكره"
المسمى الوظيفي						

	أقل من سنتين	بين 2-4	بين 4-7	بين 7-10	أكثر من 10 سنوات
سنوات الخبرة					

	يرجى ذكره
رأس مال الشركة المفصح عنه	

شاكرين لكم حسن تعاونكم

ملحق 3-2: قائمة أسماء لجنة التحكيم

الإسم	التخصص
د. عزمي الأطرش	دكتوراه علوم مالية ومصرفية، عميد معهد التنمية المستدامة جامعة القدس– أبو ديس
د. إبراهيم عوض	دكتوراه إقتصاد، نائب عميد كلية العلوم الإدارية والإقتصادية– جامعة القدس– أبو ديس
د. إسكندر كتاب	دكتوراه محاسبة، مدرس في جامعة بيت لحم
د. فادي قطان	دكتوراه محاسبة، عميد كلية العلوم الإدارية والإقتصادية في جاكعة بيت لحم

فهرس الجداول

الجدول **العنوان** **رقم الصفحة**

جدول (2-1): مقارنة بين نتائج الدراسات والأدبيات السابقة.....58

جدول (3-1): مجتمع الدراسة والإختلافات بين الشركات التي تمثل مجتمع الدراسة.....65

جدول (3-2): إيجابيات وسلبيات طريقة المسح الشامل لجمع البيانات.....66

جدول (3-3): توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر.....67

جدول (3-4): توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي 67

جدول (3-5): توزيع أفراد العينة حسب متغير المسمى الوظيفي 67

جدول (3-6): توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة 68

جدول (3-7): توزيع أفراد العينة حسب متغير رأس المال 68

جدول (3-8): معامل الثبات كرونباخ ألفا لمجالات أداة الدراسة.....72

جدول (4-1):التوزيع الطبيعي للبيانات.....76

جدول (4-2):المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة.....78

جدول (4-3): نتائج تحليل أسلوب إدارة التكلفة المبنية على الأنشطةABM.....82

جدول (4-4): نتائج تحليل أسلوب الجودة الشاملة TQM.....86

جدول (4-5): نتائج تحليل أسلوب التحسين المستمر KAIZEN.....90

جدول (4-6): نتائج تحليل أسلوب التكلفة المستهدفة TC.....93

جدول (4-7): نتائج تحليل أسلوب دورة حياة المنتجPLC.....96

جدول (4-8): نتائج تحليل التباين الأحادي لفرضية رأس المال.....96

فهرس المحتويات

الرقم البيان رقم الصفحة

صفحة الغلاف

صفحة العنوان

صفحة إجازة الرسالة

الإهداء.....أ

إقرار.....ب

شكر وعرفان.....ج

ملخص الرسالة.....د

ABSTRACT.....و

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة

1-1: مقدمة.....1

1-2: مشكلة الدراسة.....2

1-3: أهداف الدراسة.....2

1-4: أهمية الدراسة.....3

1-5: فرضيات الدراسة.....3

1-6: حدود الدراسة.....4

1-7: مجتمع الدراسة.....4

1-8: عينة الدراسة.....5

1-9: خاتمة.....5

الفصل الثاني: الإطار النظري للدراسة

المبحث الأول: نظام التكاليف التقليدي.....6

2-1-1: مقدمة.....7

2-1-2: مفهوم محاسبة التكاليف.....8

2-1-3: أهداف محاسبة التكاليف.....9

2-1-4: محددات نظام التكاليف التقليدي.....10

المبحث الثالث: نظام التكاليف حسب الأساليب الإدارية الحديثة.....12

2-2-1: مقدمة.....12

2-2-2: نظام إدارة التكلفة المبنية على الأنشطة.....14

2-2-2-1 : مقدمة.....14

2-2-2-2: مفهوم إدارة التكلفة المبنية على الأنشطة.....14

2-2-2-3: أهداف إدارة التكلفة المبنية على الأنشطة.....15

2-2-2-4: مقارنة بين إدارة التكاليف المبنية على الأنشطة وبين.....15

2-2-2-5: متطلبات نجاح نظام إدارة التكلفة المبنية على الأنشطة.....16

2-2-2-6: عيوب تطبيق نظام إدارة التكلفة المبنية على الأنشطة.....16

2-2-3: إدارة الجودة الشاملة.....17

2-2-3-1: مقدمة.....17

2-2-3-2: ما هي إدارة الجودة الشاملة.....18

الرقم	البيان	رقم الصفحة

2-2-3-3: مقومات إدارة الجودة الشاملة.....19

2-2-3-4: أهمية إدارة الجودة الشاملة.....21

2-2-3-5: المنظمة العالمية للمواصفات القياسية.....21

2-2-3-6: عوامل نجاح إدارة الجودة الشاملة.....22

2-2-3-7: مراحل تطبيق إدارة الجودة الشاملة.....23

2-2-3-8: علاقة إدارة الجودة الشاملة بأساليب المحاسبة الإدارية.....25

2-2-2: نظام التحسين المستمر.....25

2-2-4-1: مقدمة.....25

2-2-4-2: مفهوم التحسين المستمر.....26

2-2-4-3: أهداف التحسين المستمر.....27

2-2-4-4: الأسس التي يقوم عليها نظام التحسين المستمر.....27

2-2-4-5: فلسفة نظام التحسين المستمر.....28

2-2-4-6: الإتجاهات التي يستهدفها نظام التحسين المستمر.....29

2-2-4-7: فوائد تطبيق نظام التحسين المستمر 29

2-2-4-8: مسار التحسين المستمر.....29

2-3-5: التكلفة المستهدفة.....30

2-2-5-1:مقدمة.....30

2-2-5-2: مفهوم التكلفة المستهدفة.....30

الرقم	البيان	رقم الصفحة

2-2-5-3: أهداف التكلفة المستهدفة.....31

2-2-5-4: مسار نظام التكلفة المستهدفة.....32

2-2-5-5: الصعوبات التي تواجه منهج التكلفة المستهدفة.....32

2-2-5-6: متطلبات نجاح تطبيق منهج التكلفة المستهدفة.....33

2-2-6: دورة حياة المنتج.....33

2-2-6-1: مقدمة.....33

2-2-6-2: مفهوم دورة حياة المنتج.....34

2-2-6-3: مراحل دورة حياة المنتج.....35

2-2-6-4: أهداف إستراتيجية دورة حياة المنتج.....36

2-2-6-5: مسار دورة حياة المنتج.....36

2-2-6-6: دورة حياة المنتج من وجهة نظر المحاسبة الإدارية.....37

المبحث الثالث: الدراسات السابقة.....39

التعليق على الدراسات السابقة.....57

الخاتمة.....62

الفصل الثالث: الطريقة والإجراءات

3-1: مقدمة.....64

3-2: خلفية نظرية عن قطاع الصناعة والشركات الصناعية في فلسطين.....64

3-3: مجتمع الدراسة.....65

الرقم	البيان	رقم الصفحة

3-4: عينة الدراسة.....66

3-5: منهجية الدراسة.....69

3-6: أسلوب الدراسة، طريقة جمع المعلومات.....69

3-7: أداة الدراسة.....70

3-8: صدق أداة الدراسة.....71

3-9: ثبات أداة الدراسة.....71

3-10: المعالجة الإحصائية.....72

3-11: الأساليب الإحصائية المستخدمة.....73

3-12: الخاتمة.....74

الفصل الرابع: نتائج فرضيات الدراسة

4-1: مقدمة.....76

4-2: نتائج أسئلة الدراسة.....76

4-2-1: النتائج المتعلقة بالسؤال الرئيسي 76

4-2-2: نتيجة الفرضية الأولى 77

4-2-3: نتيجة الفرضية الثانية.....82

4-2-4: نتيجة الفرضة الثالثة 86

4-2-5: نتيجة الفرضية الرابعة 89

4-2-6: نتيجة الفرضية الخامسة 93

الرقم	البيان	رقم الصفحة

4-2-7: نتيجة الفرضية السادسة 96

4-3: الخاتمة.....97

الفصل الخامس: إستنتاجات وتوصيات الدراسة

5-1: مقدمة 99

5-2: نتائج الدراسة.....99

5-3: توصيات الدراسة.....100

5-4: الدراسات المقترحة.....101

5-5: الخاتمة.....101

المصادر و المراجع.....102

المراجع العربية.....102

المراجع الأجنبية.....107

الملاحق.....111

فهرس الجداول.....119

فهرس المحتويات.....120