

أساليب المحاسبة الادارية المستخدمة في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية ومحددات استخدامها

Management Accounting Techniques used in Palestinian Economic Entities and its Used Limitations

جبر إبراهيم الداعور

Jabr53@hotmail.com

قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

جامعة الأزهر - غزة

تاريخ القبول

تاريخ الاستلام

Abstract: The main purpose of this study is to explore the management accounting techniques used in Palestinian Economic Entities (PEE) and its used limitations.

In order to achieve the objective of this study, a survey for all economic entities which shares were marketable at Palestinian Securities Exchange (PSE) (36 entities) was carried out. The response rate for the survey was 70% (25 entities). Descriptive and analytical statistical techniques were used to analyze data and discuss the results.

The findings of the study indicate that PEE use traditional management accounting techniques more than advanced management accounting techniques. The most widely traditional management accounting techniques used are cost-volume-profit analysis, allocating overhead cost, allocating services cost, capital budget and operating budget. Where as, the most widely advanced management

المخلص: استهدفت هذه الدراسة معرفة أساليب

المحاسبة الإدارية المستخدمة من قبل الوحدات الاقتصادية الفلسطينية ومحددات استخدامها.

ولتحقيق هدف الدراسة تم اختيار جميع الوحدات الاقتصادية التي يتم تداول أسهمها في سوق فلسطين للأوراق المالية (36 وحدة). واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وصممت قائمة استقصاء وزعت على الوحدات المختارة وبلغت نسبة المستجيبين 70% (25 وحدة) وتم استخدام الأساليب الإحصائية لتحليل البيانات ومناقشة النتائج.

وقد توصلت الدراسة إلى أن الوحدات الفلسطينية تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية بشكل أكبر من استخدامها للأساليب الحديثة، وأن أكثر الأساليب التقليدية استخداما تحليل التكلفة-الحجم-الربح، توزيع التكاليف غير المباشرة، توزيع تكاليف الخدمات، والموازنات التشغيلية والرأسمالية. وأكثر الأساليب الحديثة

accounting techniques are responsibility accounting and contributed dividend. As well as the least widely used are product life cycles, just in time, and linear programming.

The study showed that the most desired benefits from the use of management accounting techniques cost reduction, quality enhancement, and increase profitability, while the parameters used was instability of security in Palestine, the lack of attention to evaluate the efficiency of financial and management systems, and qualified staff shortages. The study also revealed a significant relationship between variables (the nature of activity, entity experience, entity volume, response function, and response experience) and management accounting techniques.

The study provided a set of recommendations, foremost of which are to attempt to explore benefits and importance of using management accounting techniques for administrative staff, especially top management. In addition to concern of professional associations and universities professors in management accounting subject.

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

وانتهت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات من أهمها العمل توعية الجهاز الإداري وخاصة الإدارة العليا بأهمية ومنافع تطبيق أساليب المحاسبة الادارية، بالإضافة إلى اهتمام الجمعيات المهنية وأساتذة الجامعات بالمحاسبة الإدارية.

المقدمة

طبيعة المشكلة

تلعب المحاسبة الإدارية دوراً مهماً وبارزاً في الوظائف الرئيسة للإدارة والمتمثلة في التخطيط- الرقابة- تقييم الأداء- واتخاذ القرارات، لذا فإن المحاسبة الإدارية تستخدم عدة أساليب لإمداد متخذي القرارات على مختلف المستويات في الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية بالمعلومات اللازمة والملائمة لاتخاذ القرارات سواء الروتينية منها وغير الروتينية. وخاصة مع المنظور الحديث لوظيفة المحاسب الإداري/ محاسب التكاليف والتي

ينظر إليها على أن المدير هو المستهلك للمعلومات التي يوفرها المحاسب الإداري وبالتالي على المحاسب أن يوفر المعلومات التي يرغبها المدير عن المنتج أو الخدمة والتي تتصف بالنوعية والجودة وذلك في التوقيت المناسب. لذا أصبحت المحاسبة الإدارية ضرورية ومهمة جدا وتعتبر وصفاً لنجاح الوحدات الاقتصادية بغض النظر عن طبيعة نشاطها. ويرى (Gordon, 2001) إن الاستخدام المناسب لأساليب المحاسبة الإدارية هو الأكثر ملائمة لبقاء الشركات في هذه الأيام التي تتميز بالمعلومات الاقتصادية المتغيرة باستمرار، بينما يرى (Waldron, 2007) أن أساليب المحاسبة الإدارية تمد المساعدة لمتخذي القرارات للمحافظة على الميزة التنافسية.

وقد يرى البعض أن هناك فجوة بين النظرية والتطبيق في المحاسبة الإدارية (Scapens, 1985) وكذلك يرى آخرون قلة الدراسات التي تناولت تطبيقات المحاسبة الإدارية (Otley, 1985; Edwards and Emmanuel, 1990). بينما يرى (Drury, 1996) إن هناك المزيد من الاتجاه نحو ممارسة أساليب المحاسبة الإدارية في البلدان المتطورة في السنوات الأخيرة. ولقد تناولت العديد من الدراسات أساليب المحاسبة الإدارية (التقليدية والحديثة) المطبقة في الوحدات الاقتصادية واستخداماتها ومزايا وعيوب كل من هذه الأساليب، في دول مختلفة وقد تباينت النتائج من دولة لأخرى. ولقلة عدد الأبحاث في هذا المجال في فلسطين وللمزيد من المعرفة تمثلت مشكلة الدراسة في الحاجة إلى معرفة أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة من قبل الوحدات الاقتصادية الفلسطينية ومدى أهميتها والهدف من استخدامها والعوامل التي تحد من هذا الاستخدام.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على:

- ١- أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية والأهمية النسبية لكل منها.
- ٢- العوامل التي تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية والأهمية النسبية لكل منها.

٣- الغاية المرجوة من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية ودرجة أهميتها في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية.

٤- أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة على مستوى كل قطاع من القطاعات ودرجة أهميتها.

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من أهمية الموضوع التي نتناوله، حيث تعتبر أساليب المحاسبة الإدارية أدوات نجاح للوحدات الاقتصادية سواء كانت وحدات ربحية (خدمائية أو إنتاجية) أو وحدات تقدم خدمات مجتمعية لا تهدف إلى الربح. كما تتبع أهمية هذه الدراسة من قلة الإرشادات التي تساعد على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية من قبل الجهات والهيئات المهنية والعلمية في فلسطين. وكذلك في أنها ستعطي صورة واضحة عن أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية والعوامل التي تحد من استخدام هذه الأساليب مما يشجع هذه الوحدات على إعادة النظر في تقييم هذه الأساليب ومدى الحاجة إلى تغييرها. كما أنها قد تساعد صناع القرار في القطاعات الأخرى خاصة قطاعي الصحة والتعليم في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وخاصة الحديثة منها.

كما تتبع أهمية الدراسة من أنها تعد من أوائل الدراسات التي تناولت أساليب المحاسبة الإدارية المطبقة في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية.

منهجية الدراسة:

تعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي الذي يتضمن استخدام الأسلوب الميداني في جمع البيانات بواسطة قائمة الاستقصاء وتحليلها إحصائياً، بالإضافة إلى المسح المكتبي وذلك للاستفادة من المراجع والمصادر الجاهزة لبناء الخلفية النظرية لموضوع الدراسة.

مجتمع الدراسة وعينتها

يتكون مجتمع الدراسة من كافة الوحدات الاقتصادية الفلسطينية المتداول اسهمها في سوق فلسطين للاوراق المالية والتي بلغ عددها ٣٧ وحدة اقتصادية منه واحدة موقوفة ليلبغ

العدد ٣٦ وحدة وذلك حسب آخر تقرير صادر عن سوق فلسطين للاوراق المالية عام ٢٠٠٨ (www.p-s-e.com). وتبين أن هذه الوحدات موزعة على خمس قطاعات وهي قطاع الاستثمار يتضمن ٨ وحدات بنسبة ٢٢% من اجمالي مفردات مجتمع الدراسة، بينما قطاع البنول يتضمن ٦ وحدات بنسبة ١٧% من مجتمع الدراسة، أما قطاعي التأمين والخدمات فيتضمنان ٥، ٧ وحدات بنسبة ١٤%، ١٩% من مجتمع الدراسة على التوالي، وأكبر القطاعات هو قطاع الصناعة والذي يتضمن ١٠ وحدات بنسبة ٢٨% من مجتمع الدراسة. ونظرا لوجود غالبية هذه الوحدات في الضفة الغربية وصعوبة الوصول إليها بطريقة مباشرة للقيود التي يفرضها الاحتلال الصهيوني، فقد تم استخدام الفاكس كوسيلة لتوزيع قوائم الإستقصاء. ولعدم الاستجابة من غالبية الوحدات تم ارسال قوائم الاستقصاء مرة أخرى عن طريق البريد الإلكتروني (الايمل) ومرة ثالثة عن طريق الفاكس. وقد حاول الباحث جاهدا الحصول على استجابة من هذه الوحدات وقد تم اجراء اتصال تليفوني بهذه الوحدات حتى تم الحصول على استجابة خمس وحدات اقتصادية من كل قطاع، اي بمجموع ٢٥ وحدة وبما نسبته ٧٠% من مجتمع الدراسة.

أداة الدراسة:

بعد الإطلاع على الدراسات السابقة حول الموضوع والنتائج التي توصلت إليها والمقاييس التي استخدمت، وانسجاما مع أهداف الدراسة ولغاية جمع المعلومات تم تطوير قائمة استقصاء لمعرفة أساليب المحاسبة الإدارية المطبقة في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية والغاية منها والعوامل التي تحد من استخدامها. وتتكون أداة الدراسة من ثلاثة أجزاء:

الجزء الأول: ويشمل معلومات عامة عن المتغيرات الديمغرافية (طبيعة النشاط الذي تمارسه الوحدة - عدد سنوات الخبرة لدى الوحدة - حجم المبيعات سنويا - وظيفة المستقصى منه - مؤهل المستقصى منه - عدد سنوات خبرة المستقصى منه).

الجزء الثاني: ويشمل أساليب المحاسبة الإدارية (ثلاثة عشر) التي يمكن أن تستخدمها الوحدات الاقتصادية الفلسطينية ودرجة أهميتها. وتتضمن الأساليب التقليدية بالإضافة إلى الأساليب الحديثة.

الجزء الثالث: وقسم إلى مجموعتين، المجموعة الأولى وتشمل الغاية من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية ودرجة أهميتها. وتشمل المجموعة الثانية العوامل التي تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية، ثلاثة عشر عاملاً.

وتمشياً مع الاتجاهات الحديثة في تصميم استثمارات الاستقصاء والتي تؤكد على إن التحديد الوصفي للأوزان داخل الاستمارة (مثل مهم جداً، مهم إلى حد ما ... إلخ) يؤدي في أغلب الأحيان إلى تدخل متحيز من قبل الباحث في تحديد النتائج. ويرجع ذلك إلى أن الباحث يتولى في مرحلة لاحقة من البحث ترجمة الأوزان الوصفية إلى أوزان رقمية، قد تكون مختلفة عن تلك التي يضعها المستقصى منه إذا طلب منه ذلك. كما أن نطاق الأوزان الوصفية محدود لا يتيح للمستقصى منه المرونة الكافية لوضع الأوزان التي تتناسب مع معامل الثقة الذي يخصصه للإجابة. لهذا فقد تم تصميم الأوزان في شكل رقمي محدد، ليختار منها المستقصى منه ما يتناسب مع القوة الترجيحية أو معامل ثقته في الإجابة. وهكذا حاول الباحث استبعاد أي تدخل من جانبه لتصبح الآراء الواردة باستمارة الاستقصاء والتحليلات الإحصائية التي تأسست عليها فقط تعبر عن آراء المستقصى منهم. ويوضح الجدول رقم (١) درجات القياس الترتيبي والتي توضح الأهمية النسبية، حيث الرقم صفر يدل على درجة ثقة معدومة وبالتالي عدم التطبيق لاسلوب المحاسبة الإدارية، بينما الرقم (١) يشير إلى درجة ثقة وأهمية نسبية تبلغ من ١%-٢٠% وهكذا.

جدول رقم (١): درجات القياس الترتيبي

درجات القياس الترتيبي	٠	١	٢	٣	٤	٥
درجة ثقة معدومة عدم التطبيق	١%- ٢٠%	٢١%- ٤٠%	٤١%- ٦٠%	٦١%- ٨٠%	٨١%- ١٠٠%	

صدق أداة الدراسة وثباتها:

تم التحقق من الصدق الظاهري لبنود قائمة الاستقصاء من خلال عرضها على عدد من المحكمين المختصين من أعضاء هيئة التدريس في الجامعات الفلسطينية، وبعد الإطلاع

على آراء المحكمين قام الباحث بإجراء التعديلات المطلوبة في صياغة بعض الفقرات في ضوء مقترحاتهم، ولقياس مدى ثبات الأداة تم استخدام مقياس كرونباخ ألفا Cronbach Alpha لقياس الاتساق الداخلي لجميع أسئلة قائمة الاستقصاء، حيث بلغ (0.864) ويعد كافياً لأغراض الدراسة.

محددات الدراسة:

اقتصرت الدراسة على جميع الوحدات الاقتصادية المسجلة في سوق فلسطين للأوراق المالية وذلك لعدة أسباب منها:

- تمثل هذه الوحدات الاقتصادية أهم القطاعات الاقتصادية وتشمل (البنوك، الاستثمار، الصناعة، الخدمات، التأمين) وذلك اعتقاداً بأن هذه الوحدات أكثر حاجة لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية من الوحدات الأخرى.
- حجم رأسمال هذه الوحدات يعتبر كبير نسبياً وبالتالي فهي أكثر حاجة لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية من الوحدات التي رأسمالها متوسط أو صغير الحجم.
- سهولة الحصول على المعلومات اللازمة من هذه الوحدات وذلك لوجود بياناتها على شبكة الانترنت وسوق فلسطين للأوراق المالية.

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

- الوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والتوزيعات التكرارية، والنسب المئوية، وذلك بناء على نتائج برنامج (SPSS).
- اختبار ثبات أداة الدراسة ومصادقيتها من خلال معامل المصادقية (Reliability Coefficient) كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha)، إذ يمكن الاعتماد على نتائج البحث والإطمئنان إلى مصادقيتها عندما يزيد المعامل على النسبة المئوية (٦٠%)، (Sekaran, 2000).
- اختبار تحليل الانحدار المتعدد (Multiple Regression Analysis) وبمستوى معنوية ٠.٠٠٥.

تطور المحاسبة الادارية وأساليبها

لقد تطورت أنظمة التكاليف في منظمات الاعمال أثناء القرن التاسع عشر على يد المهندسين وقليل من المحاسبين المرتبطين بالصناعة (Stone, 1973; Chatfield, 1977) (Johnson, 1980 &). ويرى (Scapens, 1994) ان النظام التقليدي للتكاليف يهدف الى تحديد تكلفة الانتاج ومراقبة عناصر التكاليف، ولكن بعد الحرب العالمية الثانية ظهر الكثير من القصور في المعلومات التي توفرها أنظمة التكاليف التقليدية، وان المعلومات المحاسبية يجب ان تكون ملائمة لاحتياجات مستخدميها وخاصة ادارة الوحدة الاقتصادية. مما أدى الى ظهور اصطلاح المحاسبة الادارية والتي تهدف الى توفير المعلومات الملائمة لمتخذى القرارات. وذكر (Kaplan, 1993) انه تم استخدام محدود لبعض اساليب بحوث العمليات والاساليب الاحصائية في مجال اتخاذ القرارات في الستينات.

بينما رأى (Johnson & Kaplan, 1987) ان التطور التاريخي لاساليب المحاسبة الادارية قد بدأ في أوائل القرن العشرين من خلال ممارسات وابتكارات المهندسين ورجال الاعمال والشركات الكبيرة، وأن معظم اساليب المحاسبة الادارية المستخدمة الان كانت موجودة منذ عام 1925، لذا رأى الباحثان ضرورة تطوير اساليب المحاسبة الادارية لتلائم مع بيئة الاعمال الحديثة، وأن اساليب المحاسبة الادارية التقليدية لا تفي بمتطلبات بيئة التصنيع الحديثة والمنافسة الحالية وتحتاج الى تغييرات جذرية، وهذا يتفق مع (Otley, 1985).

وقد رأى (Scapens, 1994) أن هناك فجوة بين النظرية والتطبيق ولا بد من حث الباحثين على استكشاف ممارسات واساليب المحاسبة الادارية المطبقة في الشركات الصناعية والتركيز عليها وليس التركيز على الفجوة بين النظرية والتطبيق. كما أكد (Drury et al., 1993; Drury & Dugdale 1992) وجود الفجوة بين النظرية والتطبيق، وان هناك اختلاف في مدى التغيير المطلوب في المحاسبة الادارية. بينما (Kaplan, 1994) ذكر أن الفترة بين ١٩٨٤-١٩٩٤ قد شهدت تغييرات كبيرة في بيئة وممارسة الادارة مما يستوجب تقديم أطر مفاهيمية جديدة ونظريات تقود تلك الممارسة.

وفي دراسات (Bromwich & Bhimiani 1989, 1994) أكدوا أن لا حاجة الى اجراء تغيير لغالبية اساليب المحاسبة الادارية المستخدمة، وقدموا أدلة على أن كل من اساليب المحاسبة الادارية الحديثة وبعض الاساليب التقليدية لها فائدة ومنفعة في اتخاذ القرار. وفي المقابل فإن (Drury, 1996) رأى أن اساليب المحاسبة الادارية التقليدية تواجه انتقادات حول الفائدة من استخدامها، كما أنها تركز على البيئة الداخلية للوحدة الاقتصادية وتتجاهل البيئة الخارجية مثل المنافسين والسوق ورضاء العملاء.

ويرى كثير من الباحثين ان المحاسبة الادارية بشكلها التقليدي قد تصدعت وتقدمت وفقدت فاعليتها في ظل بيئة التصنيع الحديثة، وبالتالي يروا ضرورة احلال المحاسبة الادارية التقليدية بفرع اخر للمعرفة يسمى المحاسبة الادارية الاستراتيجية، أو مسمى تحليل التكاليف الاستراتيجية أو ادارة التكاليف الشاملة. ويروا ان التطورات في تكنولوجيا التصنيع مع خصائص المنافسة الحديثة هي المتغيرات البيئية التي اصابها المحاسبة الادارية بالتصدع والتقدم وفقدان الفاعلية، مما قد يترتب عليه اتخاذ قرارات ضارة باقتصاديات الوحدات الاقتصادية (Young & Davis, 1990; Ward, 1992; Kaplan, 1984). وهذا يتفق مع الدراسة التي أجراها الاتحاد الدولي للتصنيع على مرحلتين في كل من الولايات المتحدة وبريطانيا، والتي توصلت الى أن المحاسبة الادارية بشكلها المتعارف عليه اصبحت غير قادرة على توفير المعلومات التي تساعد عملية اتخاذ القرار في بيئة التصنيع الحديثة (Howell, 1987; CAM-I, 1988).

وقد فرق عاشور (١٩٩٧) بين المحاسبة الادارية باعتبارها احد فروع المعرفة الانسانية الهافة الى توفير المعلومات الداعمة لعملية اتخاذ القرار، وبين تقدم اساليب المحاسبة الادارية كالتكاليف المعيارية وتحليل التعادل و.....الخ. فالمحاسبة الادارية الاستراتيجية التي يقترحها البعض كفرع جديد من فروع المعرفة، هي في جوهرها المحاسبة الادارية ولكن بالاعتماد على أدوات جديدة أو باعادة صياغة الادوات التقليدية بالشكل الذي يكسبها الفاعلية اللازمة عند استخدامها في بيئة التصنيع الحديثة.

وقد أشار (العربي، 1999 و Atkinson et al., 1997) الى أن التطور التكنولوجي والتقني في البيئة الصناعية الحديثة أدى الى تغيير في المفاهيم الادارية والمحاسبية، وأوجد (٢٠٣)

فجوة بين مخرجات نظم المحاسبة الادارية وبين ما تشهده بيئة التصنيع الحديث من تطورات تكنولوجية مما أدى الى ضرورة التحول من الدور التقليدي للمحاسبة الادارية والذي يتمثل في التركيز على البيئة الداخلية، الى توفير المعلومات الملائمة التي يمكن الاستفادة منها وتساعد الادارة في اتخاذ القرارات المختلفة (تسعير المنتجات، ادارة الربحية، التكاليف بكفاءة وفعالية، تحسين الاداء المالي، تحقيق مزايا تنافسية) في ظل توافر الظروف الملائمة. وأكد ذلك (Jaruga & Simon, 2002) عندما رأيا ان التطور الصناعي في بيئة الاعمال الحديثة أدى الى نمو دور المحاسبة الادارية ليكون لها الفعالية في توفير البيانات والمعلومات التي تتميز بالملائمة والواقعية والدقة من خلال الالمام بالبيانات والمعلومات الداخلية والخارجية المتعلقة بأنشطة سلسلة القيمة للوحدة الاقتصادية وتحديد العلاقات بينها والانشطة التي يمكن أن تخلق قيمة للمنتج.

كما أن المحاسب الاداري في ظل هذه التطورات الحديثة قد تحول من الدور الرقابي الى الدور المساند والمؤيد لادارة الوحدة الاقتصادية وأصبح يطلق عليه المستشار الداخلي (IMA, 1999; Jin, 2001). لذا اصبح ضروريا ولضمان استمرار ونمو الوحدات الاقتصادية وتحقيق مزايا تنافسية لا بد من استحداث طرق واساليب جديدة في المحاسبة الادارية (منصور، ٢٠٠٢ و Kasurinen, 2002). وهذا يتفق مع دراسة (Murphy & Braund, 1990) التي تناولت ٢٣٦ محاسب من اعضاء معهد المحاسبة الادارية CIMA والمنتشرون في قطاع عريض من الشركات التي تستخدم تكنولوجيا التصنيع الحديثة، أن تكنولوجيا التصنيع الحديثة أدت الى زيادة أهمية الدور الذي تؤديه المحاسبة الادارية، الا ان ذلك يتطلب تطوير ادوات المحاسبة الادارية لتتواءم مع بيئة التصنيع الحديثة. وكذلك دراسة (Chenhall & Smith, 1998) ان ارتفاع مستويات المنافسة العالمية اوجب المحاسبة الادارية الحفاظ على ملائمتها بما يعني التكيف مع الاحتياجات المتغيرة للمديرين من المعلومات، ونتيجة لذلك ظهرت اساليب وأدوات جديدة للمحاسبة الادارية.

ونتيجة للتطورات الصناعية والتقنية والمنافسة الشديدة ظهرت العديد من اساليب المحاسبة الادارية الحديثة مثل محاسبة تكلفة النشاط، التكلفة المستهدفة، مقاييس الاداء غير

المالية، بطاقة الاداء المتوازن، ادارة الجودة الشاملة، سياسة الانتاج الفوري، محاسبة الانجاز، مقاييس الاداء المرجعية، تحليل سلسلة القيمة، ادارة التكلفة الاستراتيجية، هندسة القيمة. وهذا بدوره ادى الى تحويل الدور التقليدي للمحاسبة الادارية من الناحية الشكلية الى الناحية التأثيرية من خلال التكامل بين هذه الطرق والاساليب الادارية الحديثة لتحسين أداء الوحدة الاقتصادية (Vaivio, 1999; Burns & Scapens, 2000).

ومما سبق يتضح تعدد وتنوع اساليب المحاسبة الادارية التقليدية والحديثة، وكذلك الخلاف حول هذه الاساليب من الناحية النظرية ومدى تطبيق هذه الاساليب في الواقع العملي، وهل فعلا هناك فجوة بين الاطار النظري والواقع العملي وخصوصا في فلسطين. وهذا يبرز الحاجة الى هذه الدراسة لمعرفة اساليب المحاسبة الادارية المستخدمة في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية والهدف من استخدام تلك الاساليب والمعوقات التي تحد من استخدامها.

الدراسات السابقة:

هناك العديد من الدراسات السابقة التي تناولت جزئيا بالدراسة والتحليل الأدبيات النظرية ذات الصلة بموضوع الدراسة، بهدف التعرف إلى أهم النتائج والمؤشرات العامة التي أسفرت عنها تلك الدراسات، وفيما يلي عرض لبعض الدراسات المهمة في هذا المجال:

دراسة **Awad (1970)** بعنوان " Acceptance of Contemporary Management Accounting Techniques in Small Manufacturing Firms: A Study of Selected Medium and Small Manufacturing Companies in the State of Michigan ". هدفت هذه الدراسة إلى معرفة درجة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في خمسة وثلاثون شركة من الشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم في الولايات المتحدة الأمريكية. كما هدفت الدراسة معرفة العلاقة بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وكل من حجم الشركة والمؤهل العلمي وأعمال المحاسبين العاملين في الشركة، وكانت نتائج الدراسة كالتالي:

- أكثر الأساليب المطبقة في الشركات محل الدراسة هي الموازنات التشغيلية- الموازنات الرأسمالية- التكاليف المعيارية- وتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح، مرتبة على التوالي.
- متوسط عدد الأساليب المطبقة في الشركة ثلاثة أساليب.
- لا توجد شركة تطبق جميع الأساليب، كما أن هناك شركتين لم تطبقا أيًا من أساليب المحاسبة الإدارية، وشركة واحدة تطبق سبعة أساليب من ثمانية.
- لا توجد علاقة بين حجم الشركة ودرجة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.
- أهم العوامل التي تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية تتمثل في:
- مقاومة الإدارة للتغيير
- موقف المحاسب من الأساليب الجديدة
- قناعة المحاسب بالأساليب الحالية
- عدم توافر المحاسبين المؤهلين

دراسة Chiu and Chang (1979) بعنوان " Management Accounting in Taiwan". هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أساليب المحاسبة الإدارية المطبقة من قبل الشركات الصناعية التايوانية، وكانت نتائج الدراسة كالتالي:

- الأساليب الأكثر استخداما في الشركات الكبيرة والمتوسطة الحجم محل الدراسة هي الموازنات التشغيلية- الموازنات الرأسمالية - وتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح- التكاليف المعيارية، مرتبة على التوالي.
- الأساليب الأقل استخداما هي محاسبة المسئولية وتحليل عائد المساهمة.
- أساليب البرمجة الخطية- تحليل مسار الشبكة- والرقابة على المخزون كانت نادرة الاستخدام.
- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم الشركة وتطبيق أو عدم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، باستثناء أسلوب تحليل مسار الشبكة حيث وجدت علاقة بين تطبيقه وحجم الشركة.

- توجد علاقة بين حجم الشركة وعدد الأساليب التي تستخدمها، فكلما زاد حجم الشركة زاد عدد الأساليب المطبقة.
- أهم العوامل التي تحد من استخدام بعض أساليب المحاسبة الإدارية هو عدم توافر الخلفية العلمية الكافية حول هذه الأساليب. كما أن بعض الأساليب لا يمكن تطبيقه في بعض الشركات وأن الإدارة لا تعي أهمية هذه الأساليب.
- صاحب المبادرة في إدخال أساليب المحاسبة الإدارية إلى الشركات هو المحاسب ومن ثم إدارة الشركة.

دراسة McNally and Hock Eng (1981) بعنوان "Accounting Management Practice and Company Characteristics". هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العلاقة بين استخدام محاسبة التكاليف وأساليب المحاسبة الإدارية ومتغيرين من المتغيرات التنظيمية وهما طبيعة الصناعة ومنتجات المنشأة، وكانت نتائج الدراسة كالتالي:

- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين طبيعة الصناعة وتعدد واختلاف المنتجات وتطبيق أو عدم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم الشركة واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية.

دراسة Ghosh, et. al (1987) بعنوان "Management Accounting in Singapore". هدفت هذه الدراسة معرفة أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة من قبل الشركات الصناعية وغير الصناعية في سنغافورة، وكانت نتائج الدراسة كالتالي:

- لا توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين طبيعة الصناعة ودرجة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.
- ١٦% من الشركات تستخدم التكاليف المعيارية في الرقابة، بينما ٥٤% من الشركات تستخدمها بشكل جزئي.
- استخدام التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية أكثر منها في الشركات غير الصناعية.

- ٥٥% من الشركات تستخدم أسلوب تحليل التعادل.
- الموازنات التشغيلية استخدمت في الرقابة بشكل قليل، وذلك بخلاف دراسة Cheung (1986) في هونج كونج التي أوضحت أن الموازنات التشغيلية كانت تستخدم بشكل كبير.

دراسة رمضان (1990) بعنوان "تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمة العامة الصناعية في الأردن". هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية من قبل الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية، وتحديد العوامل التي تحد من قبولها في الحياة العملية. وكانت نتائج الدراسة كالتالي:

- ٧٥% من الشركات محل الدراسة تستخدم أسلوب تحليل التكلفة والحجم والريح.
- ٥٦% من الشركات المستجيبة تطبق أسلوب الموازنات التشغيلية، بينما ٤٧%، ٤٢% منها يطبق أسلوب الموازنات التشغيلية والتكاليف المعيارية على التوالي.
- أقل الأساليب استخداماً أسلوب محاسبة المسئولية ٨.٣%، وأسلوب البرمجة الخطية ٢.٨% من الشركات المستجيبة.
- متوسط عدد الأساليب المطبقة في الشركات المستجيبة ٢.٥ أسلوب، كما انه لا توجد شركة تطبق جميع الأساليب ولكن هناك شركة تطبق ستة أساليب من سبعة.
- من أهم العوامل التي تحد من تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية عدم توفر الكوادر المحاسبية المؤهلة وقناعة المدير المالي بالوضع الحالي، بالإضافة إلى شعور الإدارة أن تطبيق هذه الأساليب يحتاج إلى وقت كبير مما يؤدي إلى تعطيل في العمل وزيادة في التكاليف.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم الشركة والمؤهل العلمي وتطبيق أسلوب محاسبة المسئولية وتحليل عائد المساهمة فقط.
- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين طبيعة الصناعة واستخدام أيا من أساليب المحاسبة الإدارية.

دراسة مبارك (1992) بعنوان "دراسة ميدانية لنظم المعلومات المحاسبية الداخلية في الشركات الصناعية المصرية مع المقارنة باليابان والولايات المتحدة الامريكية". هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على اوجه الاتفاق والاختلاف في الممارسة العملية لنظم المحاسبة الادارية في الشركات الصناعية لكل من مصر واليابان والولايات المتحدة الامريكية، بالاضافة الى دراسة تأثير التقدم التكنولوجي على ممارسات واساليب المحاسبة الادارية المستخدمة في هذه الدول. وكانت نتائج الدراسة كالتالي:

- الشركات المصرية تطبق نظم التكاليف لتسهيل اعداد القوائم المالية والموازنات التخطيطية، بينما الشركات الامريكية تهدف من ذلك الرقابة على التكاليف واتخاذ القرار، اما الشركات اليابانية فتطبق نظم التكاليف لتوفير المعلومات اللازمة لاعداد القوائم المالية.
- اسلوب تحليل العلاقة الخطية بين التكلفة والحجم والربح مستخدم بشكل كبير من قبل الشركات المصرية، بينما الشركات اليابانية والامريكية تركز بصورة أكبر على النماذج الاحتمالية أو غير الخطية في تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح.
- يوجد اختلاف جوهري في مجال معايير الاداء المالية المفضلة من قبل الشركات في هذه الدول، حيث تفضل الشركات المصرية الاداء المخطط، تركز الشركات اليابانية على معايير العائد على المبيعات، بينما الشركات الامريكية تركز على العائد على الاستثمار ومقاييس الربح.

دراسة Al-rohaily (1992) بعنوان " The Evaluation of Accounting in Saudi Arabia: A Study of Its Relevance to the Social and Economic Environment". وقد هدفت الدراسة إلى فحص النظام المحاسبي في أكبر ٢٥ شركة سعودية تعمل في القطاع الصناعي، ومدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية لأغراض التخطيط والرقابة. وكانت أهم النتائج كالتالي:

- هناك اختلاف بين الشركات في المقاييس المحاسبية المستخدمة وممارسة الإفصاح مما يكون له الأثر الكبير في نوعية وكمية المعلومات المفصح عنها.

- إن استخدام أساليب المحاسبة الإدارية لأغراض التخطيط والرقابة محدود للغاية ومرفوض أحياناً.
- ضعف أنظمة الرقابة الداخلية وأنظمة محاسبة التكاليف.

دراسة Al-namri (1993) بعنوان " Management Accounting in Saudi Arabia: A Comparative Analysis of Saudi and Western approaches

- وقد هدفت الدراسة فحص أوجه الشبه والاختلاف في ممارسة المحاسبة الإدارية بين المشروعات ذات الإدارة والملكية السعودية والمشروعات ذات الإدارة والملكية المشتركة الغربية العاملة في المملكة العربية السعودية. وركزت الدراسة على مدخل دراسة الحالة لـ ١٨ شركة منها فقط ٩ شركات ذات الإدارة والملكية السعودية. وكانت نتائج الدراسة كالتالي:
- بصفة عامة إن أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في المشروعات المشتركة أكثر شمولية وتطوراً من الأساليب المستخدمة في المشروعات السعودية.
 - بصفة خاصة إن عدد محدود من الأساليب الإدارية مطبق من قبل الشركات السعودية (تقييم الاستثمار، تحليل التكلفة والحجم والربح).
 - لا توجد شركة من الشركات السعودية تفصح عن استخدام المعلومات المحاسبية لأغراض تقييم الإنجازات.

دراسة الحمود وإبراهيم (1997) بعنوان "مدى استعمال أساليب المحاسبة الإدارية وطرق التقويم الرأسمالي من قبل الشركات المساهمة القطرية". هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى وجود فروق معنوية بين الأنواع المختلفة للشركات من حيث استعمالها لأساليب المحاسبة الادارية وطرق تقويم الانفاق الرأسمالي، حيث تم توزيع الشركات حسب القطاعات (المالية، الصناعية، الخدمات، الزراعية) وحسب الملكية (مختلط، خاص). كما اقتصرَت الدراسة على استخدام سبعة فقط من اساليب المحاسبة الادارية التقليدية. وكانت نتائج الدراسة كالتالي:

- اساليب المحاسبة الادارية المختلفة غير مستخدمة بالشكل الملائم من قبل الشركات القطرية.

- لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين القطاعات سوى في استخدام أسلوب تحليل التكلفة-الحجم-الربح واسلوب هامش المساهمة.
- لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين شركات القطاع الخاص وشركات القطاع المختلط فيما يختص بمدى استخدام اساليب المحاسبة الادارية.

دراسة **Pierce and O'Dea (1998)** بعنوان " Management Accounting Practices in Ireland-The Preparers' Perspective". وقد هدفت الدراسة إلى معرفة مدى استخدام أساليب محاسبة إدارية معينة في الشركات في دولة أيرلندا. وقد تم ذلك من خلال توزيع قائمة استقصاء على عينة عشوائية من الشركات الأيرلندية بلغت ٣٣٠ شركة استجابة ١٠٨ شركة أي بنسبة ٣٢.٥% من حجم العينة. وقد تضمنت قائمة الاستقصاء ١٠ أساليب من أساليب المحاسبة الادارية التقليدية مثل الموازنات وتحليل الانحرافات وتحليل التعادل، و ١٠ أساليب من أساليب المحاسبة الادارية الحديثة مثل مقاييس الاداء غير التقليدية وتحليل ربحية العميل والمقاييس المرجعية. وكانت نتائج الدراسة كالتالي:

- أساليب المحاسبة الادارية التقليدية الاكثر استخداما وخاصة المقاييس المالية للرقابة وتقييم الاداء.
- استخدام اساليب المحاسبة الادارية الحديثة قليل ولكن يميل الى الازدياد في الشركات التي تستخدم الاساليب التقليدية بدرجة كبيرة، حيث تعد الاساليب الحديثة مكملية للأساليب التقليدية وليست بديلا عنها.
- توجد فروق معنوية في استخدام اساليب المحاسبة الادارية تعود الى هيكل ملكية الشركة والحجم.

دراسة **Chenhall and Langfield-Smith (1998)** بعنوان " Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: An Australian Study". وقد هدفت الدراسة إلى معرفة أساليب المحاسبة الإدارية المطبقة في الشركات الأسترالية، وذلك بالتطبيق على ١٤٠ شركة من كبريات الشركات الأسترالية التي تعمل في ٩ أنواع من الصناعات والتي يمثل الحد الأدنى فيها لعدد العاملين ٢٠٠ فرد. وقد بينت الدراسة الآتي:

- نسبة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية أكبر من نسبة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.
- ٧٦% من الشركات تطبق أسلوب التكلفة المتغيرة.
- ٨٠% من الشركات تطبق أسلوب التكاليف المستوعبة.
- ٥٦% من الشركات تطبق أسلوب التكلفة على أساس النشاط.
- ٣٨% من الشركات تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة.

دراسة **Adler, et. al (2000)** بعنوان " Advanced Management Accounting Techniques in Manufacturing: Utilization, Benefits, and Barriers to Implementation". وهدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وأهداف ومنافع ومحددات تطبيق هذه الأساليب في الشركات الصناعية النيوزلاندية، وقد استخدمت قائمة الاستقصاء للحصول على البيانات، وكانت نتائج الدراسة كالتالي:

- أنظمة التكاليف التقليدية مستخدمة من قبل معظم الشركات النيوزلاندية أكثر من استخدام أنظمة التكاليف الحديثة، وهذا يدعم ما توصل إليه **Bright, et. al (1992)** إن معظم الشركات البريطانية لا تزال تعمل بنظام التكاليف التقليدي.
- ٥٧% من الشركات المستجيبة تستخدم نظام التكلفة الإجمالية، و ٤٦.٧% تستخدم نظام التكاليف المعيارية، بينما نظام التكلفة المتغيرة مطبق بنسبة ٣٨.٨%.
- أكثر أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة استخداما هو أسلوب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بنسبة ٢٥.٥%، يليه أسلوب التكلفة على أساس النشاط وتكلفة الجودة بنسبة ١٩.٤%، وأقل هذه الأساليب استخداما هو أسلوب دورة حياة المنتج بنسبة ٣%.
- أهم محددات تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة تمثلت في تكلفة التغيير، قلة المهارات الملائمة، قصور الإدارة، قلة البرامج الملائمة، كفاية النظام الموجود حاليا، بالإضافة إلى عدم كفاية المعلومات عن هذه الأساليب.

- أهم المنافع المرغوبة من تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية هي تحسين الربحية وتخفيض التكاليف وتحسين الجودة، كما بينت الدراسة أن دورة حياة المنتج والتكاليف المستهدفة وتكلفة الجودة هي أفضل الأساليب للحصول على هذه المنافع، وبالتالي استخدام هذه الأساليب ربما يعطي الشركات فرصة للحصول على ميزة تنافسية.

دراسة الخاطر وقطب (2002) بعنوان "دراسة تحليلية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المنشآت الصناعية القطرية". هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم التطورات في أساليب المحاسبة الادارية، ومدى استخدام اساليب المحاسبة الادارية في المنشآت الصناعية القطرية وأهميتها والاسباب التي تحد من استخدام اساليب المحاسبة الادارية في تلك المنشآت. وتم ذلك من خلال توزيع قائمة استقصاء على عينة عشوائية من الشركات الصناعية القطرية بلغت ٦٠ شركة بغض النظر عن ملكيتها أو حجم رأسمالها أو طبيعة نشاطها وتم استجابة ٤٠ شركة أي بنسبة ٦٧% من حجم العينة. وكانت نتائج الدراسة كالتالي:

- المنشآت الصناعية القطرية لا تزال تفضل استخدام اساليب المحاسبة الادارية التقليدية.
- أهم الاساليب المستخدمة اسلوب تحليل التكلفة-الحجم-الربح واسلوب تحليل التكلفة والعائد، وأقلها استخداما اسلوبي البرمجة الخطية والمحاكاة.
- محدودية استخدام المنشآت القطرية لاساليب المحاسبة الادارية الحديثة.
- أهم معوقات استخدام اساليب المحاسبة الادارية الحديثة تتمثل في تكلفة التغيير وعدم توفر التأهيل والتدريب الكافي للمحاسبين وصعوبة التطبيق.
- عدم وجود فروق ذات دلالة معنوية بين المنشآت في استخدام وأهمية اساليب المحاسبة الادارية وكذلك مجالات الاستخدام والعوامل التي تحد من استخدام تلك الاساليب، تعود الى عدد الموظفين أو عدد المنتجات.

دراسة مفتي والخيال (2002) بعنوان "مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية بالشركات الصناعية بالمملكة العربية السعودية". هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الادارية المستخدمة في المنشآت الصناعية بالمملكة العربية السعودية. وكانت نتائج الدراسة كالتالي:

- الشركات السعودية تستخدم اساليب المحاسبة الادارية التقليدية، واهمها اسلوبي اسعار التحويل وتحليل التعادل.
- تستخدم الشركات السعودية بعض اساليب المحاسبة الادارية الحديثة مثل التكلفة المستهدفة وتقارير تكاليف الجودة.
- غالبية الشركات السعودية تعتمد على نظام التكاليف الفعلية كأساس لتحديد تكلفة المنتجات، بينما البعض الاخر من هذه الشركات يعتمد على التكلفة الفعلية والمعيارية لتحديد تكلفة المنتجات.
- غالبية الشركات السعودية تعتمد على نظام الاوامر الانتاجية أو نظام المراحل الانتاجية في تحديد تكلفة الانتاج.

دراسة الملحم (2002) بعنوان "نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC): دراسة تحليلية وتطبيقية على المنشآت الصناعية السعودية". هدفت هذه الدراسة إلى التعرف مدى تطبيق اسلوب التكلفة على اساس النشاط في المنشآت الصناعية السعودية، وقد تم ذلك بالتطبيق على عينة من ٦٢ منشأة صناعية. وكانت نتائج الدراسة كالتالي:

- ١٤.٥% من عينة الدراسة تطبق نظام التكلفة على اساس النشاط (ABC).
- ٤٥% من عينة الدراسة تدرس تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط (ABC).
- توجد علاقة طردية بين حجم المبيعات السنوية وتطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط، حيث تبين ان غالبية الشركات ذات حجم مبيعات اكبر من مليون ريال سنويا تطبق نظام ABC.
- توجد علاقة طردية بين عدد المنتجات وعدد خطوط الانتاج وتطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط.
- أهم اسباب عدم تطبيق نظام التكلفة على اساس النشاط تتمثل في صعوبة تصميم النظام وتحديد الانشطة الرئيسية ومسببات التكلفة.

دراسة El-Ebaishi, et. al (2003) بعنوان " Empirical Evidence on the Use of Management Accounting Techniques in A Sample of Saudi Manufacturing Companies ". وقد هدفت الدراسة إلى تقديم أدلة عملية عن أساليب

المحاسبة الإدارية المستخدمة من قبل عينة من الشركات الصناعية السعودية متوسطة وكبيرة الحجم، وتم ذلك من خلال توزيع قائمة استقصاء على ٢٠٠ شركة وتم استجابة ١٢١ شركة أي بنسبة 61% من حجم العينة. وكانت نتائج الدراسة كالتالي:

- أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية مهمة جدا ومستخدمه بشكل كبير من قبل الشركات السعودية، بينما أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وخاصة أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) استخدم من قبل عدد محدود من الشركات السعودية.
- موازنة الإنتاج أكثر الأساليب استخداما حيث ما نسبته ٧٧% من الشركات تطبق هذا الأسلوب، يليه أسلوب الموازنة النقدية بنسبة ٧٦%، الموازنة الرئيسية ٧٥%، وموازنة المبيعات ٧٥%. بينما أسلوب ABC ٢٥%، وأقلها أهمية من وجهة نظر المستجيبين أسلوب البرمجة الخطية ١٦%، وقد يعود ذلك إلى محدودية استخدام الكمبيوتر وطبيعة المجتمع السعودي المغلق والمحافظ مما يؤدي إلى بطء عملية تطبيق الأساليب الحديثة خاصة.
- مستوى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة مقارنة بالدول الأخرى مثل بريطانيا، استراليا واليابان مقبول، مع الأخذ في الاعتبار أن حجم الشركات السعودية أصغر منه في البلدان المتطورة بالإضافة إلى الاختلاف في الثقافة.
- إن سلوك الإدارة يلعب دورا رئيسيا في تحديد استخدام الأساليب الإدارية ولتغيير سلوك الإدارة نحو هذه الأساليب لا بد من تعليم المديرين بفوائد وأهمية تطبيق هذه الأساليب.
- توجد علاقة طردية بين حجم الشركة وعدد الأساليب المطبقة، فكلما كبر حجم الشركة كلما زاد عدد الأساليب الإدارية المطبقة.

دراسة ابراهيم (2005) بعنوان "دراسة تحليلية لمدى استجابة طرق واساليب المحاسبة الادارية للتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على تحسين الاداء المالي للوحدة الاقتصادية -دراسة ميدانية". وقد هدفت الدراسة الى معرفة مدى انعكاس التغيرات في بيئة التصنيع الحديثة على تحسين الاداء المالي للوحدة الاقتصادية، من خلال استحداث طرق واساليب جديدة في المحاسبة الادارية تساهم في زيادة كفاءة وفعالية المحاسبة الادارية لتوفير (٢١٥)

المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار وتدعيم القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية. وتم ذلك من خلال توزيع قائمة استقصاء على عينة عشوائية من الوحدات الاقتصادية الصناعية المصرية بلغت ٥٠ وحدة اقتصادية وتم استجابة ٢٣ وحدة أي بنسبة ٤٦% من حجم العينة. وكانت نتائج الدراسة كالتالي:

- ٣٤.٨% من الوحدات الاقتصادية المستجيبة تطبق اسلوب دورة حياة المنتج، بينما ٣٠.٤%، ٢٦.١% تطبق اسلوب هندسة القيمة واسلوب سلاسل القيمة على التوالي، أما اسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة على اساس النشاط فإن ٢١.٧% من الوحدات المستجيبة تطبقهما. وأقل الاساليب استخداما هو اسلوب المحاسبة عن الانجاز بنسبة ١٣%.
- توجد علاقة معنوية طردية بين استخدام كل من اساليب المحاسبة الادارية الحديثة (دورة حياة المنتج، سلسلة القيمة، هندسة القيمة) وبين خصائص بيئة التصنيع.
- توجد علاقة معنوية طردية بين التحسين في الاداء المالي وبين كل من اساليب المحاسبة الادارية الحديثة (التكلفة المستهدفة، هندسة القيمة، دورة حياة المنتج).
- لا يؤثر حجم الوحدة الاقتصادية على تبني أو استخدام اساليب المحاسبة الادارية الحديثة، حيث تبين أن الوحدات كبيرة الحجم أكثر استخداما لاسلوب التكلفة المستهدفة، بينما الوحدات متوسطة الحجم تستخدم اسلوب سلاسل القيمة، ولا توجد علاقة معنوية بين حجم الوحدة الاقتصادية وبين استخدام اساليب المحاسبة الادارية الحديثة الاخرى (دورة حياة المنتج، هندسة القيمة، المحاسبة عن الانجاز، التكلفة على اساس النشاط).

دراسة **Waldron and Everett (2005)** بعنوان "An Application of Contingency Theory for Examination of Performance Effects in the Management Accounting Change Process". وقد هدفت الدراسة إلى معرفة أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة من قبل الشركات الأمريكية، وتوصلت الدراسة والتي تمت من خلال توزيع قائمة استقصاء إلى النتائج التالية:

- الشركات الأمريكية لا تزال تثق وتستخدم أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية أكثر منه استخداماً لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.
- أكثر أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية استخداماً أسلوب التكاليف المعيارية بنسبة ٧٨.٣%، يليه أسلوب تكلفة الأوامر الإنتاجية بنسبة ٣٥.٧%، ثم أسلوب التكلفة الإجمالية وتكاليف المراحل الإنتاجية بنسبة ٢٩.٩% و ١٦.٦% على التوالي.
- أما أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة المستخدمة من قبل الشركات الأمريكية كانت كالتالي: أسلوب back-flush بنسبة ٢١.٧%، يليه أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) بنسبة ٢٠.٤%، ثم أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، التكاليف المستهدفة، الإدارة على أساس النشاط، ومحاسبة الإنجاز بنسب ١١.٥%، ١٠.٢%، ٧.٦%، ٧% على التوالي.
- أقل أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة استخداماً هو أسلوب تكلفة دورة حياة المنتج بنسبة قدرها ١.٣%.

دراسة Simon, et. al (2005) بعنوان "A Cross-Industry Comparative Analysis of Strategic Management Accounting techniques application: Evidence from Slovenia". وقد هدفت الدراسة إلى تقييم أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في الشركات السلوفينية وكذلك مقارنة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة بين الصناعات المختلفة، ولإنجاز هذين الهدفين استخدمت الدراسة أداة الاستبيان للحصول على البيانات، وقد تم توزيع 500 استبانة عن طريق المرسال (الايمل) وكان عدد الشركات المستجيبة 193 شركة أي بنسبة 49.7%، وكانت نتائج الدراسة كالتالي:

- أكثر أساليب المحاسبة الإدارية استخداماً من قبل الشركات السلوفينية أسلوب الموازنات الرأسمالية، يليه تقييم إنجاز المنافسين ثم مراقبة وضع المنافسين.
- أقل الأساليب استخداماً من قبل الشركات السلوفينية أسلوب تقييم العملاء، يليه تحليل فترة حياة ربحية العميل ثم تكلفة دورة حياة المنتج.
- توجد اختلاف في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية بين القطاعات الصناعية المختلفة، وأن معدلات الاختلاف واضحة بأهمية وخاصة عند استخدام أساليب

(الموازنات الرأسمالية، تقييم إنجاز المنافسين، مراقبة وضع المنافسين، استراتيجية التسعير، تكلفة الجودة، المقارنات، تحليل ربحية العملاء، تقدير تكلفة المنافسين).

- أكثر القطاعات استخداماً لأساليب المحاسبة الإدارية قطاع الصناعة، النقل، الخدمات اللوجستية، بينما أقلها استخداماً لأساليب المحاسبة الإدارية الخدمات العامة والبناء.

دراسة Xiao, et. al (2007) بعنوان "Management Accounting In China". وقد هدفت الدراسة إلى معرفة مدى وأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الصين، كما تناولت الدراسة مدى الاختلاف في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية من قبل الشركات الصينية الذي يعود إلى الاختلاف في الحجم أو المناطق الجغرافية أو الصناعة. ولتحقيق ذلك استخدمت الدراسة أداة قائمة الاستقصاء والتي وزعت عن طريق الايميل (المرسال) على ٣٣٧ شركة في سبع مناطق جغرافية، وبلغ عدد المستجيبين ٢٢٥ شركة، وقد شملت قائمة الاستقصاء على ٢٥ أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية، وكانت النتائج كالتالي:

- الأساليب الأكثر استخداماً من قبل الشركات الصينية هي: الموازنات التشغيلية، مكافآت الإنجاز، تحليل سلوك التكاليف، توزيع التكاليف، محاسبة المسؤولية، وتحليل التكلفة-الحجم-العائد. وجميعها أساليب تقليدية.
- أقل الأساليب استخداماً تشمل الإدارة على أساس النشاط، استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، Kaizan Costing، مفاوضات أسعار التحويل، التكاليف المعيارية، والمحاسبة البيئية.
- كما وجدت الدراسة اختلافات هامة بين الصناعات في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التالية: توزيع التكاليف، التكاليف المستهدفة، موازنات الإنتاج، وبطاقة الأداء المتوازن.
- توجد علاقة طردية بين حجم الشركات وعدد الأساليب المستخدمة، أي أن الشركات ذات الحجم الكبير تستخدم عدد أكبر من الأساليب عنها في الشركات الصغيرة.

- الشركات الصناعية تستخدم عدد أكبر من أساليب المحاسبة الإدارية عنها في الشركات غير الصناعية.

دراسة **Waldron (2007)** بعنوان " Today's Management Accounting Techniques in N Z Businesses". وقد هدفت الدراسة إلى توفير إمكانية للتحليل المقارن لأساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة من قبل الشركات النيوزلندية، وكانت نتائج الدراسة كالتالي:

- أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية لا تزال الأكثر استخداما في معظم وحدات الأعمال.
- أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة أقل استخداما من المتوقع من قبل وحدات الأعمال.
- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة من قبل الشركات النيوزلندية لا يزال في أقل مستوياته مقارنة بالمنافسين.
- هناك اختلاف في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية من قبل الشركات النيوزلندية يعود إلى الحجم.
- وحدات الأعمال تفحص جدارة أساليب المحاسبة الإدارية لتقييم دعمها لاستراتيجية المنافسة.

وبالإضافة إلى الدراسات المذكورة أنفا فإن هناك العديد من الدراسات الأخرى مثل دراسة Szendi and Elmore (1993) ودراسة Bruggeman, et. al (1996) ودراسة Innes and Mitchell (1995) ودراسة Israelsen, et. al (1996) ودراسة Wallance (1993) ودراسة Tani, et. al (1994) ودراسة Guilding et. Al (2000) ودراسة Cravens and Guilding (2001)، وقد أثرت جميع هذه الدراسات على تصميم البحث. كما أن هذه الدراسات تناولت بأشكال مختلفة مدى تطبيق أنظمة التكاليف في بلدان مختلفة وصناعات وقطاعات مختلفة، ودرست مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية منها والحديثة في تلك البلدان. ومنها من اسهب في عدد الاساليب التي تضمنتها الدراسة ومنها من اقتصر على عدد بسيط، فمن هذه الدراسات من استخدم ٤٢ اسلوبا من

اساليب المحاسبة الادارية التقليدية والحديثة (Chanhall & Smith, 1998)، ومنها من استخدم ٦ اساليب فقط من اساليب المحاسبة الادارية الحديثة (ابراهيم، ٢٠٠٥)، بينما (رمضان، ١٩٩٠) استخدم ٧ اساليب من اساليب المحاسبة الادارية التقليدية، ومنها من استخدم عدد من الاساليب بين هذين العددين. ولكن بعضها من تناول أهداف تطبيق هذه الأساليب والعوامل التي تحد من استخدام تلك الأساليب، ولقد جاءت هذه الدراسة استكمالاً للدراسات السابقة لتوضح مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في فلسطين وأهداف ومحددات تطبيق هذه الأساليب والأهمية النسبية لذلك، بالإضافة إلى تحديد مدى استخدام هذه الأساليب على مستوى القطاعات المختلفة. وقد تم استخدام ١٣ أسلوب من اساليب المحاسبة الادارية التقليدية منها والحديثة والتي تعتبر من الاساليب التي يمكن تطبيقها في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية.

تحليل بيانات الدراسة ومناقشة النتائج :

تحليل خصائص عينة الدراسة

١ - طبيعة النشاط

يبين الجدول رقم (٢) توزيع الوحدات الاقتصادية المستجيبة حسب طبيعة النشاط حيث تبين أن الوحدات الاقتصادية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تشتمل على خمس قطاعات وهى قطاع الاستثمار والبنوك والتأمين وقطاع الخدمات وقطاع الصناعة. وقد حاول الباحث جاهدا حتى تمكن من الحصول على استجابة خمس وحدات اقتصادية من كل قطاع ليكون المجموع 25 وحدة اقتصادية يتمثل كل قطاع فيها بنسبة متساوية ٢٠%. كما يبين العمود الاخير من الجدول عدد الوحدات الرسمي في كل قطاع، فنجد أن قطاع الصناعة أكبر القطاعات يتضمن ١٠ وحدات اقتصادية، وقد تم استجابة ٥ وحدات فقط وتمثل ٥٠% من مفردات المجتمع لقطاع الصناعة. بينما قطاع التأمين يتضمن ٥ وحدات اقتصادية وقد استجابت جميعها وتمثل ١٠٠% من مفردات المجتمع لقطاع التأمين.

جدول رقم (٢): توزيع الوحدات المستجيبة حسب طبيعة النشاط.

طبيعة النشاط	التكرار	النسبة	عدد وحدات القطاع
استثمار	5	20%	8
بنوك	5	20%	٦
تأمين	5	20%	٥
خدمات	5	20%	٧
صناعة	5	20%	١٠
المجموع	25	100.0	٣٦

٢ - عدد سنوات الخبرة لدى الوحدة الاقتصادية (عمر الوحدة الاقتصادية)

ويبين الجدول رقم (٣) توزيع الوحدات الاقتصادية المستجيبة حسب عدد سنوات الخبرة حيث يظهر أن 20% من وحدات المستجيبة تقل سنوات الخبرة لديها عن عشر سنوات، بينما حوالي 44% عدد سنوات الخبرة لديها أكثر من 10 سنوات وأقل من 15 سنة. كما يبين الجدول أن 36% من الوحدات المستجيبة لديها سنوات خبرة تزيد عن 15 سنة. وهذا يدل على أن معظم الوحدات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية ذات خبرة عالية مما يزيد من إمكانية تعاملها بأساليب المحاسبة الإدارية حيث 80% من هذه الوحدات سنوات الخبرة لديها أكثر من 10 سنوات.

جدول رقم (٣): توزيع الوحدات المستجيبة حسب عمر الوحدة.

عمر الوحدة الاقتصادية	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	3	12%
من 5 : < 10 سنوات	2	8%
من 10 : < 15 سنة	11	44%
15 سنة فأكثر	9	36%
المجموع	25	100.0%

٣- حجم المبيعات

كما يبين الجدول رقم (٤) حجم مبيعات الوحدات المستجيبة، حيث بلغ حجم مبيعات 20% منها أقل من مليون دينار كما أن 20% منه أخرى كان حجم مبيعاتها ما بين خمسة إلى عشرة مليون دينار. لكن غالبية الوحدات المستجيبة وعددها 13 وحدة والتي تمثل ما نسبته 52% من الوحدات المستجيبة بلغ حجم مبيعاتها أكثر من عشرة مليون دينار أردني. مما يدل على كبر حجم المبيعات لغالبية الوحدات المستجيبة رغم الظروف الاقتصادية الصعبة التي تعاني منها هذه الوحدات، وذلك مما يساعدها على امكانية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.

جدول رقم (٤): توزيع الوحدات المستجيبة حسب حجم المبيعات:

حجم المبيعات	التكرار	النسبة
أقل من مليون دينار	5	20 %
من مليون : < من خمسة مليون دينار	2	8 %
من خمسة مليون : < من 10 مليون	5	20 %
10 مليون فأكثر	13	52 %
المجموع	25	100.0 %

٤- وظيفة المستقصى منه بالوحدة الاقتصادية

يبين الجدول رقم (٥) توزيع المستجيبين حسب وظائفهم حيث يظهر أن غالبية المستجيبين بنسبة 84% كانوا من المدراء سواء مدراء ماليين (60%) أو مدراء إداريين (24%)، وأن نسبة المحاسبين من المستجيبين بلغت 8%، والنسبة المتبقية 8% من المستجيبين أعضاء مجلس إدارة. وهذا يدل على اهتمام المستجيبين بالاستبيان بالإضافة الى دقة المعلومات المستوفاة من خلال الاستبيان، وذلك لأن المدراء هم الأكثر دراية وتنفيذا لأساليب المحاسبة الإدارية.

جدول رقم (5): توزيع الوحدات المستجيبة حسب وظيفة المستقصى منه

وظيفة المستقصى منه	التكرار	النسبة
عضو مجلس إدارة	2	8 %
مدير مالي	15	60 %
مدير إداري	6	24 %
محاسب	2	8 %
المجموع	25	100.0 %

٥ - المؤهل العلمي للمستقصى منه

الجدول رقم (6) يتعلق بتوزيع المستجيبين حسب مؤهلاتهم العلمية، ويظهر أن المستجيبين ينقسمون إلى فئتين. الفئة الأولى منهم تتمثل في حملة الماجستير بنسبة 40 %، والفئة الثانية من حملة البكالوريوس بنسبة 60 %. مما يدل على إهتمام الوحدات الفلسطينية المستجيبة بالكوادر المؤهلة ذات الكفاءة، مما يزيد من امكانية تعاملها مع أساليب المحاسبة الإدارية ولا سيما الحديثة منها.

جدول رقم (٦) : توزيع الوحدات المستجيبة حسب المؤهل

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
دكتورة	0	0 %
ماجستير	10	40 %
بكالوريوس	15	60 %
دبلوم	0	0 %
المجموع	25	100.0 %

٦ - عدد سنوات الخبرة للمستقصى منه

الجدول رقم (7) يبين توزيع المستجيبين حسب عدد سنوات الخبرة لديهم، حيث يظهر أن 24 % من المستجيبين لديهم سنوات خبرة اقل من 10 سنوات، بينما 76 % من (٢٢٣)

المستجيبين لديهم أكثر من 10 سنوات خبرة. ومن ذلك يتضح أن الوحدات الفلسطينية المستجيبة والمدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية تمتلك العديد المؤهلات والخبرات، مما يدعم موثوقية المعلومات التي يمكن الحصول عليها وكذلك معرفة ودراية المستجيبين بأساليب المحاسبة الإدارية واستخداماتها وكيفية الإفادة منها.

جدول رقم(٧): توزيع الوحدات المستجيبة حسب عدد سنوات الخبرة للمستقصى منه

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
اقل من 5 سنوات	3	12 %
من 5: < 10 سنوات	3	12 %
من 10: < 15 سنة	8	32 %
15 سنة فأكثر	11	44 %
المجموع	25	100.0 %

الوحدات الاقتصادية الفلسطينية ونظام التكاليف

الجدول رقم (٨) يبين توزيع الوحدات الاقتصادية المستجيبين حسب وجود نظام تكاليف لديها من عدمه، حيث يظهر أن 76% منها لديهم نظام تكاليف، بينما 24% منها لا يطبق نظام تكاليف، ومن ذلك يتضح أن غالبية الوحدات الاقتصادية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية لديها نظام تكاليف.

جدول رقم(٨): توزيع الوحدات المستجيبة تبعا لوجود نظام تكاليف

يوجد نظام تكاليف	التكرار	النسبة
نعم	19	76 %
لا	6	24 %
المجموع	25	100.0 %

أساليب المحاسبة الإدارية المطبقة في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية:

يوضح الجدول رقم (٩) أساليب المحاسبة الإدارية المطبقة من قبل الوحدات الاقتصادية الفلسطينية المستجيبة والأهمية النسبية لهذا التطبيق، ويتضح من الجدول أن أسلوب تحليل التكلفة - الحجم - الربح أكثر الأساليب استخداماً من قبل الوحدات الفلسطينية بنسبة 96% حيث بلغ عدد الوحدات المطبقة لهذا الأسلوب 24 وحدة، وهناك وحدة واحدة فقط لا تطبق هذا الأسلوب، بينما 75% من الوحدات المطبقة ترى أن الأهمية النسبية لهذا التطبيق تزيد عن 60% وهذا يدل على أهمية هذا الأسلوب ومدى اتساع استخدامه في فلسطين. بينما 12.5% منها ترى أن الأهمية النسبية للتطبيق تقع بين 41%-60%. يليه في الأهمية أسلوب توزيع التكاليف غير المباشرة بنسبة 92%، وأن 87% من الوحدات المطبقة لأسلوب توزيع التكاليف غير المباشرة ترى أن الأهمية النسبية لهذا التطبيق تزيد عن 60%. وقد يعود انتشار استخدام تلك الأساليب باعتبارها أساليب تقليدية ولا تحتاج إلى تكاليف مرتفعة للتطبيق، بالإضافة إلى معرفة المحاسبين والإداريين بهذه الأساليب.

أما أسلوب توزيع تكاليف قسم الخدمات فقد بلغت نسبة الوحدات الاقتصادية المطبقة لهذا الأسلوب 88% من الوحدات المستجيبة (22 وحدة) وأن ما نسبته 12% منها لا تطبق هذا الأسلوب، وأن 77% من الوحدات المطبقة ترى أن الأهمية النسبية للتطبيق تزيد عن 60%، وأن 14% منه ترى أن الأهمية النسبية للتطبيق تقع بين 41%-60%. أما أسلوب الموازنات الرأسمالية والتشغيلية فقد بلغت نسبة الوحدات المطبقة لكل منهما 84%، 80% ويعدد 21 وحدة و 20 وحدة على التوالي، كما بلغت ما نسبته 43% من الوحدات المطبقة لأسلوب الموازنات الرأسمالية ترى أن الأهمية النسبية للتطبيق تقع بين 41%-60%، بينما 57% منها ترى أن الأهمية النسبية للتطبيق تتجاوز 60%. ولكن الوحدات المطبقة لأسلوب الموازنات التشغيلية وما نسبته 70% منها ترى أن الأهمية النسبية للتطبيق تتجاوز 60% و 20% منها ترى أن الأهمية النسبية للتطبيق تقع بين 41%-60%.

أما أقل أساليب المحاسبة الإدارية تطبيقاً من قبل الوحدات الاقتصادية الفلسطينية المستجيبة كان أسلوب دورة حياة المنتج وسياسة الإنتاج الفوري (JIT) بنسبة 12% لكل منهما من الوحدات المستجيبة، كما أن ما نسبته 100% من الوحدات المطبقة لأسلوب دورة حياة المنتج ترى أن الأهمية النسبية للتطبيق تتجاوز 60%. أما الوحدات المطبقة لأسلوب

سياسة الإنتاج الفوري فإن 67% منها يرى أن الأهمية النسبية للتطبيق تتجاوز 60% واذ 33% من هذه الوحدات يرى أن الأهمية النسبية للتطبيق تقع بين 41%-60%، وقد يعود ذلك إلى نقص الخلفية العلمية وقلة إمكانيات التطبيق. ثم يأتي بعد ذلك أسلوب البرمجة الخطية بنسبة 24% من الوحدات المستجيبة، وأن ما نسبته 50% منها ترى أن الأهمية النسبية للتطبيق تتجاوز 60%، والـ 50% الأخرى ترى أن الأهمية النسبية للتطبيق أقل من 60%.

أما أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) وإدارة الجودة الشاملة (TQM) فإن الوحدات المستجيبة تطبقهما بنسبة 44% و 52% على التوالي، حيث أن 36% من الوحدات المطبقة لأسلوب التكلفة على أساس النشاط ترى أن الأهمية النسبية للتطبيق تتجاوز 60% وهي أقل نسبة يحصل عليها هذا الأسلوب خاصة بالأهمية النسبية عند المقارنة بالأهمية النسبية التي توليها الوحدات للأساليب التي تطبقها، وان 64% منها ترى أن الأهمية النسبية للتطبيق تقع بين 41%-60%. بينما 69% من الوحدات المطبقة لأسلوب إدارة الجودة الشاملة ترى أن الأهمية النسبية للتطبيق تتجاوز 60%، وان 31% منها ترى أن نسبة التطبيق تقع بين 41%-60%.

ومن ذلك يمكن الاستنتاج بوضوح أن أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية هي الأكثر استخداماً من قبل الوحدات الاقتصادية الفلسطينية مقارنة بمدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة. وقد يرجع ذلك إلى معرفة الإدارة بالأساليب التقليدية وعدم رغبتها بالمجازفة والاتجاه نحو تطبيق الأساليب الحديثة، بالإضافة إلى التغيرات الاقتصادية والأمنية غير المستقرة في البيئة المحيطة وانعكاساتها على القرارات الإدارية والاستثمارية مما يقلل من الاتجاه نحو إنفاق مزيداً من الأموال لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتي من المتوقع أن تكون مرتفعة التكاليف وتحتاج إلى أعدادات خاصة.

جدول رقم (٩): أساليب المحاسبة الادارية المطبقة من قبل الوحدات الاقتصادية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية.

اساليب المحاسبة الإدارية	يطبق		لا يطبق		الأهمية النسبية للتطبيق				
	عدد	نسبة %	عدد	نسبة %	%1-20	21- %40	41- %60	%61-80	81- %100
1- توزيع تكاليف قسم الخدمات	22	%88	3	%12	%4.5	%4.5	%14	%27	%50
2 - توزيع التكاليف غير المباشرة	23	%92	2	%8	%0.0	%9	%4	%30	%57
3 - التكاليف المعيارية	17	%68	8	%32	%0.0	%12	%35	%12	%41
4 - الموازنات الرأسمالية	21	%84	4	%16	%0.0	%10	%33	%33	%24
5 - الموازنات التشغيلية	20	%80	5	%20	%5	%5	%20	%35	%35
6- تحليل التكلفة - الحجم - الربح	24	%96	1	%4	%0.0	%12.5	12.5 %	%29	%46
7- تحليل عائد المساهمة	19	%76	6	%24	%0.0	%0.0	%16	%53	%31
8- البرمجة الخطية	6	%24	19	%76	%0.0	%33	%17	%33	%17
9- دورة حياة المنتج	3	%12	22	%88	%0.0	%0.0	%0.0	%33	%67
10- سياسة الإنتاج الفوري (JIT)	3	%12	22	%88	%0.0	%0.0	33.3 %	%33.3	%33.3
11- التكلفة على أساس النشاط (ABC)	11	%44	14	%56	%0.0	%0.0	%64	%9	%27
12- إدارة الجودة الشاملة (TQM)	13	%52	12	%48	%0.0	%0.0	%31	%31	%38
13 محاسبة المسؤولية	18	%72	7	%28	%0.0	%0.0	%0.0	%56	%44

أساليب المحاسبة الادارية المطبقة من قبل الوحدات الفلسطينية موزعة حسب القطاعات

يوضح الجدول رقم (١٠) استخدام أساليب المحاسبة الادارية على مستوى القطاعات فنجد أن

• أسلوب توزيع تكاليف قسم الخدمات

يتضح من الجدول أن الوحدات الاقتصادية المستجيبة في قطاعي التأمين والخدمات تطبق هذا الأسلوب بنسبة 100% بينما الأهمية النسبية للتطبيق في القطاعين بلغت 80% و 84% على التوالي، أما في قطاعات الاستثمار والبنوك والصناعة فإن 80% من الوحدات العاملة في هذه القطاعات تطبق هذا الأسلوب، وبأهمية نسبية للتطبيق بلغت 100%، 85%، 88% على التوالي. وهذا يدل على انتشار استخدام هذا الأسلوب في مختلف القطاعات.

• توزيع التكاليف غير المباشرة

الوحدات الاقتصادية المستجيبة في قطاعات التأمين والخدمات والصناعة تطبق أسلوب توزيع التكاليف غير المباشرة بنسبة 100% ولكن بأهمية مختلفة لهذا التطبيق بلغت على التوالي 92%، 84%، 88%. بينما في قطاعي الاستثمار والبنوك فإن نسبة التطبيق بلغت 80% وبأهمية نسبية للتطبيق بلغت 100% لقطاع الاستثمار و 70% لقطاع البنوك. وهو من الأساليب التقليدية الأكثر استخداما كما أسلوب توزيع تكاليف قسم الخدمات.

• التكاليف المعيارية

الوحدات المستجيبة في قطاع الاستثمار تطبق أسلوب التكاليف المعيارية بنسبة 100% وبأهمية نسبية 88%، يليه الوحدات في قطاعات التأمين والخدمات والصناعة بنسبة 80% وبأهمية نسبية 65%، 60%، 85% على التوالي، بينما أقل القطاعات تطبيقا لهذا الأسلوب هو قطاع البنوك بنسبة 60%، وبأهمية نسبية 50%.

• الموازنات الرأسمالية و الموازنات التشغيلية

الوحدات المستجيبة العاملة في قطاعي الاستثمار والصناعة تطبق هذين الأسلوبين بنسبة 100%، وبأهمية نسبية متفاوتة للتطبيق بلغت 68%، 76% لقطاع الاستثمار و 64%، 73% لقطاع الصناعة. يلي ذلك الوحدات العاملة في قطاع البنوك فإنها تطبق الموازنات الرأسمالية بنسبة 100% وبأهمية نسبية 84%، أما الموازنات التشغيلية فإنها

تطبق بنسبة 80% وبأهمية نسبية 90%. أما قطاعي التأمين والخدمات فإن نسبة الوحدات المستجيبة المطبقة لهذين الأسلوبين 60%، وبأهمية نسبية قدرها 73%، 67% لقطاع التأمين و87% لقطاع الخدمات.

• التكلفة - الحجم - الربح

نجد أن هذا الأسلوب مطبق من كل الوحدات الفلسطينية المستجيبة في جميع القطاعات بنسبة 100% ما عدا الوحدات في قطاع البنوك فإن نسبة التطبيق 80% وبأهمية نسبية للتطبيق في جميع القطاعات بلغت 72%، 90%، 84%، 80%، 84% على التوالي. ويعتبر هذا الأسلوب من أكثر الأساليب تطبيقاً في الوحدات المستجيبة وقد يعود ذلك لمعرفة القائمين على هذه الوحدات بأهمية هذا الأسلوب والمميزات التي يوفرها وقلة تكاليف التطبيق.

• تحليل عائد المساهمة

الوحدات المستجيبة العاملة في كل القطاعات ما عدا قطاع الاستثمار تطبق هذا الأسلوب بنسبة 80% وبأهمية نسبية متقاربة 80% لقطاعي البنوك والتأمين و90% لقطاع الخدمات و 75% لقطاع الصناعة. بينما الوحدات في قطاع الاستثمار تطبق أسلوب تحليل عائد المساهمة بنسبة 60% وبأهمية نسبية 93% وهي أقل القطاعات استخداماً لهذا الأسلوب.

• البرمجة الخطية

الوحدات المستجيبة في القطاع الصناعي تطبق أسلوب البرمجة الخطية بنسبة 80% وبأهمية نسبية بلغت 75%، بينما الوحدات المستجيبة في قطاعي البنوك والخدمات تطبق هذا الأسلوب بنسبة 20% وبأهمية نسبية متفاوتة بلغت 80% لقطاع البنوك و 40% لقطاع الخدمات. أما الوحدات المستجيبة في قطاعي الاستثمار والتأمين فإنها لا تطبق هذا الأسلوب. وقد يعود ذلك إلى محدودية استخدام الحاسوب وعدم إمكانية الحصول على البيانات اللازمة للتطبيق، أو قد يعود ذلك إلى عدم توفر الخلفية الكافية في النواحي الكمية للمحاسبة الإدارية وفي بحوث العمليات لدى المحاسبين.

• دورة حياة المنتج وسياسة الإنتاج الفوري (JIT)

الوحدات المستجيبة في كل القطاعات ما عدا قطاع الصناعة لا تطبق أيا من الأسلوبين، أما في القطاع الصناعي فإن نسبة التطبيق متوسطة بلغت 60%، وبأهمية نسبية للتطبيق بلغت 93% لأسلوب دورة حياة المنتج و 80% لأسلوب سياسة الإنتاج الفوري. وقد يعود ذلك إلى أنهما من أساليب المحاسبة الادارية الحديثة والتي تعتبر غير منتشرة الاستخدام من قبل الوحدات الفلسطينية، وكذلك لعدم توافر الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة للتطبيق وعدم معرفة الإدارة العليا بأهمية ومنافع الأسلوبين.

• التكلفة على أساس النشاط (ABC) و إدارة الجودة الشاملة (TQM)

الوحدات المستجيبة في كل القطاعات تطبق هذين الأسلوبين بنسب مختلفة وبأهمية نسبية متفاوتة، وقد يعود ذلك لقناعة الإدارة في هذه القطاعات لأهمية هذين الأسلوبين لتخفيض التكاليف وتحقيق ميزة تنافسية وتحسين الأداء. فنجد أن الوحدات المستجيبة في قطاع البنوك تطبق أسلوب التكلفة على أساس النشاط بنسبة 80% وبأهمية نسبية 65% وقد يعود ذلك أيضا إلى قدرة هذه الوحدات على تحمل التكاليف اللازمة للتطبيق، بينما الوحدات في قطاعات الاستثمار والتأمين والخدمات تطبق هذا الأسلوب بنسبة 40% وبأهمية نسبية متساوية 80%، وفي قطاع الخدمات بلغت نسبة تطبيق هذا الأسلوب 20% وبأهمية نسبية 60%، وهو أقل قطاع يطبق أسلوب ABC. أما أسلوب إدارة الجودة الشاملة فإن قطاعات البنوك والتأمين والصناعة تطبق هذا الأسلوب بنسبة 60% وبأهمية نسبية متفاوتة 70%، 67%، 93%. والوحدات المستجيبة في قطاعي الاستثمار والخدمات تطبق أسلوب TQM بنسبة 40% وبأهمية نسبية 90% لقطاع الاستثمار و 80% لقطاع الخدمات.

• محاسبة المسؤولية

الوحدات المستجيبة في قطاعات التأمين والخدمات والصناعة تطبق هذا الأسلوب بنسبة 80% وبأهمية نسبية متقاربة 85%، 90%، 90%. أما الوحدات في قطاعي الاستثمار والبنوك فإنها تطبق أسلوب محاسبة المسؤولية بنسبة 60% وبأهمية نسبية متقاربة 93%، 87% على التوالي. وقد يعود ذلك الى قناعة الإدارة بأهمية هذا الأسلوب في تحديد المسؤوليات وتقييم الأداء مما ينعكس إيجابا على تحقيق أهداف الوحدات. بالإضافة إلى

إدراك المديرين بأهمية تحديد مراكز المسؤولية (التكلفة، الإيراد، الاستثمار، الربحية) وذلك لتحديد الإنجازات والمكافآت مما ينعكس إيجاباً على أداء هؤلاء المديرين. ومن الجدول رقم (10) يتضح أن أكثر القطاعات استخداماً لأساليب المحاسبة الإدارية هو قطاع الصناعة بنسبة 78.5%، يليه قطاع البنوك بنسبة 60%، ثم قطاعي الاستثمار والتأمين بنسبة 58%. وأقل القطاعات استخداماً لأساليب المحاسبة الإدارية قطاع الخدمات بنسبة 52%.

جدول رقم (١٠): أساليب المحاسبة الإدارية المطبقة من قبل الوحدات الفلسطينية موزعة حسب القطاعات

القطاعات										أساليب المحاسبة الإدارية والأهمية النسبية لها
صناعة		خدمات		تأمين		بنوك		استثمار		
لا يطبق	يطبق	لا يطبق	يطبق	لا يطبق	يطبق	لا يطبق	يطبق	لا يطبق	يطبق	
(1)	% 80 (4)	(0)	% 100(5)	(0)	% 100(5)	(1)	% 80 (4)	(1)	% 80 (4)	توزيع تكاليف الخدمات
	% 88		% 84		% 80		% 85		% 100	الأهمية النسبية
(0)	% 100(5)	(0)	% 100(5)	(0)	% 100(5)	(1)	% 80 (4)	(1)	% 80 (4)	توزيع تكاليف غير مباشرة
	% 88		% 84		% 92		% 70		% 100	الأهمية النسبية
(1)	% 80 (4)	(4)	% 20 (1)	(1)	% 80 (4)	(2)	% 60 (3)	(0)	% 100(5)	التكاليف المعيارية
	% 85		% 60		% 65		% 50		% 88	الأهمية النسبية
(0)	% 100(5)	(2)	% 60 (3)	(2)	% 60 (3)	(0)	% 100(5)	(0)	% 100(5)	الموازنات الرأسمالية
	% 64		% 87		% 73		% 84		% 68	الأهمية النسبية
(0)	% 100(5)	(2)	% 60 (3)	(2)	% 60 (3)	(1)	% 80 (4)	(0)	% 100(5)	الموازنات التشغيلية
	% 72		% 87		% 67		% 90		% 76	الأهمية النسبية
(0)	% 100(5)	(0)	% 100(5)	(0)	% 100(5)	(1)	% 80 (4)	(0)	% 100(5)	تحليل التكلفة- الحجم- الربح
	% 84		% 80		% 84		% 90		% 72	الأهمية النسبية
(1)	% 80 (4)	(1)	% 80 (4)	(1)	% 80 (4)	(1)	% 80 (4)	(2)	% 60 (3)	تحليل عائد المساهمة

أساليب المحاسبة الادارية المستخدمة في الوحدات الاقتصادية

جبر الداعور

	%75		%90		%80		%80		%93	الأهمية النسبية
(1)	%80 (4)	(4)	(1) %20	(5)	%0.0 (0)	(4)	%20 (1)	(5)	%0.0 (0)	البرمجة الخطية
	%75		%40		%0.0		%80		%0.0	الأهمية النسبية
(2)	%60 (3)	(5)	%0.0 (0)	(5)	%0.0 (0)	(5)	%0.0 (0)	(5)	%0.0 (0)	دورة حياة المنتج
	%93		%0.0		%0.0		%0.0		%0.0	الأهمية النسبية
(2)	%60 (3)	(5)	%0.0 (0)	(5)	%0.0 (0)	(5)	%0.0 (0)	(5)	%0.0 (0)	سياسة الإنتاج الفوري (JIT)
	%80		%0.0		%0.0		%0.0		%0.0	الأهمية النسبية
(3)	%40 (2)	(4)	(1) %20	(3)	%40 (2)	(1)	%80 (4)	(3)	%40 (2)	التكلفة على أساس النشاط (ABC)
	%80		%60		%80		%65		%80	الأهمية النسبية
(2)	%60 (3)	(3)	%40 (2)	(2)	%60 (3)	(2)	%60 (3)	(3)	%40 (2)	ادارة الجودة الشاملة (TQM)
	%93		%80		%67		%70		%90	الأهمية النسبية
(1)	%80 (4)	(1)	%80 (4)	(1)	%80 (4)	(2)	%60 (3)	(2)	%60 (3)	محاسبة المسئولية
	%90		%90		%85		%87		%93	الأهمية النسبية
14	51	31	34	27	38	26	39	27	38	المجموع
	%78.5		%52		%58		%60		%58	النسبة المئوية

الهدف من استخدام أساليب المحاسبة الادارية

يوضح الجدول رقم (11) أهداف استخدام أساليب المحاسبة الادارية من قبل الوحدات الاقتصادية الفلسطينية، ومن ذلك يتضح أن كل الأهداف المذكورة مهمة حيث المتوسط الحسابي لغالبية هذه الأهداف يزيد عن 4.00، كما أن الأهمية النسبية لهذه الأهداف من وجهة نظر الوحدات المستجيبة تزيد عن 80%. ونجد أن أهم هذه الأهداف الهدف رقم (9) "تساعد في تخفيض التكاليف" بمتوسط حسابي قدره 4.32 وانحراف معياري قدره 0.748، وبلغت الأهمية النسبية لهذا الهدف 86.4%. يليه في الأهمية الهدف رقم (1) "تساعد في زيادة الربحية" بمتوسط حسابي قدره 4.20 وانحراف معياري قدره 0.913 وبأهمية نسبية

بلغت 84%. ثم الهدف رقم (2) "تساعد في عملية التخطيط" بمتوسط حسابي قدره 4.20 وانحراف معياري قدره 0.909 وأهمية نسبية بلغت 81.6%.

أما أقل هذه الأهداف أهمية الهدف رقم (6) "تساعد في تلبية احتياجات العملاء" بمتوسط حسابي قدره 3.76 وانحراف معياري قدره 0.879 وبلغت الأهمية النسبية لهذا الهدف 75.2%، يليه الهدف رقم (7) "تساعد الإدارة في تحقيق ميزة تنافسية لمنتجاتها" بمتوسط حسابي بلغ 3.92 وانحراف معياري قدره 0.862 وأهمية نسبية بلغت 78.4%.

ويمكن القول أن الوحدات الاقتصادية المستجيبة تعي أهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية سواء التقليدية منه أو الحديثة وما تقدمه هذه الأساليب من معلومات تساعد الإدارة في التخطيط وتخفيض التكاليف وتحسين الأداء بالإضافة إلى المساعدة في اتخاذ القرارات مما يمكنها من تحقيق أهدافها وخاصة زيادة الربحية.

جدول رقم (١١): أهداف استخدام أساليب المحاسبة الإدارية

الترتيب	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الهدف من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية
2	84 %	0.913	4.20	1- تساعد في زيادة الربحية
3	81.6 %	0.909	4.08	2 – تساعد في عملية التخطيط
7	80.8 %	1.098	4.04	3 – تساعد في عملية الرقابة
6	80.8 %	0.978	4.04	4 – تساعد في عملية تقييم الأداء
4	81.6 %	0.954	4.08	5 – تساعد في عملية اتخاذ القرارات
9	75.2 %	0.879	3.76	6 – تساعد في تلبية احتياجات العملاء
8	78.4 %	0.862	3.92	7 – تساعد الإدارة في تحقيق ميزة تنافسية لمنتجاتها
5	80.8 %	0.841	4.04	8 – تساعد في تحسين الجودة
1	86.4 %	0.748	4.32	9 – تساعد في تخفيض التكاليف

	%			
--	---	--	--	--

• العوامل التي تحد من استخدام أساليب المحاسبة الادارية

يوضح الجدول رقم (12) العوامل التي تحد من استخدام أساليب المحاسبة الادارية من قبل الوحدات الاقتصادية الفلسطينية، ويبين الجدول أن أهم هذه العوامل هو العامل رقم (10) "حالة عدم الاستقرار الأمني في فلسطين" بمتوسط حسابي مقداره 3.68 وبانحراف معياري بلغ 1.108، أما الأهمية النسبية لهذا العامل من وجهة نظر المستجيبين فبلغت 73.6%. يليه في الأهمية العامل رقم (13) "عدم الاهتمام بتقييم كفاءة النظم المالية والإدارية" و العامل رقم (9) "بطء الاستجابة للمتغيرات البيئية" بمتوسط حسابي متساوي مقداره 3.04، و بأهمية نسبية متساوية 60.8%. وفي هذا المجال فإن عدم الاهتمام بتقييم كفاءة النظم المالية والإدارية لا يولد الحاجة إلي تطبيق أساليب المحاسبة الادارية والاستفادة من المزايا التي تحققها وبالتالي كان هذا عاملا رئيسيا في الحد من تطبيق أساليب المحاسبة الادارية وخاصة الحديثة منها. كما أن بطء الاستجابة للمتغيرات البيئية يرتبط ارتباطا وثيقا بحالة عدم الاستقرار الأمني والاقتصادي في فلسطين، كما أنه مرتبط بالعامل الذي يليه في الأهمية "عدم توفر كوادر مؤهلة"، لان الكوادر المؤهلة هي التي تعي أهمية ودور أساليب المحاسبة الادارية.

أما أقل العوامل أهمية والتي تحد من استخدام أساليب المحاسبة الادارية فهو العامل رقم (2) "شعور الإدارة بعدم الحاجة لهذه الأساليب" بمتوسط حسابي قدره 2.04 وبانحراف معياري قدره 1.541، حيث بلغت الأهمية النسبية أدنى مستوياتها 40.8%، يليه العاملين رقم (3) و (4) "قناعة المدير المالي بالوضع الحالي" و "قناعة المحاسب الإداري بالوضع الحالي" بمتوسطات حسابيه قدرها 2.12 و 2.24 على التوالي، وبانحرافات معيارية قدرها 1.509 و 1.562، وقد بلغت الأهمية لكل منهما 42.4% و 44.8% على التوالي.

ويمكن القول أن هذه العوامل نالت أهمية أقل حيث أن 84% من المستجيبين أما مدراء ماليين أو مدراء إداريين وبالتالي سيظهرون أنهم مع الاهتمام والعمل على تطبيق أساليب المحاسبة الادارية وسيما الحديثة منها، وأنهم يعوا مزايا تطبيق هذه الأساليب،

وخاصة أنهم اعتبروا أن المعوق الأساسي هو عدم الاستقرار الأمني والاقتصادي في فلسطين وما ينتج عنه من ضعف وتشوه للاقتصاد الفلسطيني.

جدول رقم (12): محددات استخدام أساليب المحاسبة الإدارية

الترتيب	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العوامل التي تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية
10	46.4%	1.574	2.32	1- مقاومة الإدارة للتغيير
13	40.8%	1.541	2.04	2 - شعور الإدارة بعدم الحاجة لهذه الأساليب
12	42.4%	1.509	2.12	3- قناعة المدير المالي بالوضع الحالي
11	44.8%	1.562	2.24	4- قناعة المحاسب الإداري بالوضع الحالي
4	59.2%	1.744	2.96	5- عدم توافر كوادر مؤهلة
7	56.8%	1.599	2.84	6- ارتفاع التكاليف المرتبطة بالتطبيق
8	56%	1.472	2.80	7- عدم توفر المعلومات التي تصف أساليب المحاسبة الإدارية
6	56.8%	1.491	2.84	8- عدم توفر الخلفية العلمية الكافية حول أساليب المحاسبة الإدارية
3	60.8%	1.338	3.04	9- بطء الاستجابة للمتغيرات البيئية (تكنولوجية، اقتصادية، سياسية، قانونية)
1	73.6%	1.108	3.68	10- حالة عدم الاستقرار الأمني في فلسطين
9	54.4%	1.458	2.72	11- عدم اهتمام الجمعيات المهنية المختصة بمفاهيم المحاسبة الإدارية
5	57.6%	1.536	2.88	12- غياب استراتيجية التخطيط واتخاذ القرارات
2	60.8%	1.207	3.04	13- عدم الاهتمام بتقييم كفاءة النظم المالية والإدارية

• علاقة أساليب المحاسبة الإدارية بالمتغيرات التنظيمية

يوضح الجدول رقم (13) علاقة أساليب المحاسبة الادارية المطبقة من قبل الوحدات الاقتصادية الفلسطينية المستجيبة بالمتغيرات التنظيمية بصورة تفصيلية من خلال إجراء تحليل الانحدار المتعدد عند مستوى معنوية 0.05:

• طبيعة النشاط

ويتضح من الجدول أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين طبيعة النشاط والأساليب المتبعة من قبل الوحدات المستجيبة، ولعل السبب في ذلك العلاقة المعنوية الواضحة بين النشاط الصناعي وهذه الأساليب. وبين الجدول أيضا انه لا توجد علاقة بين نشاط الاستثمار وكل من أساليب البرمجة الخطية، دورة حياة المنتج، وسياسة الإنتاج الفوري، كما توجد علاقة معنوية اقل مع أسلوب التكلفة على أساس النشاط وإدارة الجودة الشاملة، وعلاقة معنوية مع باقي الأساليب. كما يتضح أن هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين نشاط البنوك وكافة الأساليب ما عدا أساليب البرمجة الخطية، دورة حياة المنتج، وسياسة الإنتاج الفوري. أما بالنسبة إلى نشاط التأمين فإنه لا توجد علاقة بين هذا النشاط وكل من أساليب البرمجة الخطية، دورة حياة المنتج، وسياسة الإنتاج الفوري، كما توجد علاقة معنوية اقل مع أسلوب التكلفة على أساس النشاط وإدارة الجودة الشاملة، وعلاقة معنوية مع باقي الأساليب. بينما نشاط الخدمات لا توجد علاقة بين هذا النشاط وكل من أساليب التكاليف المعيارية، البرمجة الخطية، دورة حياة المنتج، سياسة الإنتاج الفوري، التكلفة على أساس النشاط، وإدارة الجودة الشاملة. كما توجد علاقة معنوية واضحة بين النشاط الصناعي وكافة أساليب المحاسبة الادارية المتبعة من قبل الوحدات المستجيبة.

• عدد سنوات الخبرة لدى الوحدة (عمر الوحدة)

كما يوضح الجدول وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين أساليب المحاسبة الادارية المستخدمة من قبل الوحدات المستجيبة وعدد سنوات الخبرة لدى هذه الوحدات، حيث تبين انه لا توجد علاقة بين الوحدات التي تقل خبرتها عن خمس سنوات وكل من أساليب البرمجة الخطية، دورة حياة المنتج، سياسة الإنتاج الفوري، وإدارة الجودة الشاملة. أما الوحدات التي تبلغ خبرتها خمس سنوات إلى أقل من عشر سنوات فإنه لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بينها وبين كل من أساليب التكاليف المعيارية، البرمجة الخطية، دورة حياة المنتج، سياسة الإنتاج الفوري، التكلفة على أساس النشاط، ومحاسبة المسؤولية. بينما لا

توجد علاقة بين الوحدات التي تبلغ خبرتها عشرة سنوات إلى أقل من خمسة عشر سنة وكل من أساليب البرمجة الخطية، دورة حياة المنتج، وسياسة الإنتاج الفوري، وهناك علاقة أقل معنوية مع أسلوب التكلفة على أساس النشاط، وتوجد علاقة معنوية مع باقي الأساليب. ولكن هناك علاقة ذات دلالة معنوية واضحة بين جميع الأساليب المتبعة وسنوات الخبرة التي تزيد عن خمسة عشر سنة، مما يدل على أنه كلما زادت عدد سنوات الخبرة لدى الوحدات المستجيبة كلما زاد عدد الأساليب المستخدمة.

• حجم الوحدة ممثلاً بحجم المبيعات سنوياً

ومن الجدول يتضح أن هناك علاقة معنوية بين حجم الوحدة ممثلاً بحجم المبيعات سنوياً وبين الأساليب المستخدمة، ولكن يتضح أنه لا توجد علاقة بين حجم الوحدة التي يقل عن مليون دولار وكل من أساليب البرمجة الخطية، دورة حياة المنتج، سياسة الإنتاج الفوري، وإدارة الجودة الشاملة. كما لا توجد علاقة بين الوحدات التي يبلغ حجمها مليون دولار إلى أقل من خمسة مليون دولار وكل من أساليب التكاليف المعيارية، البرمجة الخطية، دورة حياة المنتج، والتكلفة على أساس النشاط. أما في حالة الوحدات التي حجمها خمسة إلى أقل من عشرة مليون دولار فإنه لا توجد علاقة بين هذه الوحدات وكل من أساليب البرمجة الخطية، دورة حياة المنتج، سياسة الإنتاج الفوري، والتكلفة على أساس النشاط. بينما الوحدات التي يزيد حجمها عن عشرة مليون دولار توجد لها علاقة معنوية واضحة بالأساليب المستخدمة ما عدا أسلوب دورة حياة المنتج وسياسة الإنتاج الفوري. وهذا يعكس سبب العلاقة المعنوية بين الأساليب والحجم، حيث كلما زاد حجم الوحدة كلما زاد عدد الأساليب المستخدمة، أي أن الوحدات كبيرة الحجم تستخدم أساليب محاسبة إدارية أكثر من الوحدات صغيرة الحجم.

• وظيفة المستقصى منه

توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين وظيفة المستقصى منه والأساليب المستخدمة من قبل الوحدات المستجيبة. ولكن لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين عضو مجلس الإدارة وكل من أساليب التكاليف المعيارية، الموازنات، البرمجة الخطية، دورة حياة المنتج، والتكلفة على أساس النشاط. كما لا توجد علاقة بين وظيفة المدير المالي وأسلوب سياسة الإنتاج الفوري فقط وتوجد علاقة مع باقي أساليب المحاسبة الإدارية وقد يعود ذلك لأن غالبية المستجيبين

مدراء ماليين بالإضافة إلى إدراك هؤلاء المدراء بأهمية ومزايا تطبيق هذه الأساليب. ولا علاقة بين وظيفة المدير الإداري وكل من أساليب البرمجة الخطية، دورة حياة المنتج، سياسة الإنتاج الفوري، التكلفة على أساس النشاط، وإدارة الجودة الشاملة. كما لا توجد علاقة بين وظيفة محاسب وكل من أساليب دورة حياة المنتج، سياسة الإنتاج الفوري، التكلفة على أساس النشاط، ومحاسبة المسؤولية

• عدد سنوات الخبرة لدى المستقصى منه

يتضح من الجدول وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين أساليب المحاسبة الادارية وعدد سنوات الخبرة لدى المستقصى منه في الوحدات المستجيبة، حيث يتضح وجود علاقة بين سنوات الخبرة التي تقل عن خمسة سنوات للمستقصى منه وجميع الأساليب ما عدا أساليب البرمجة الخطية، دورة حياة المنتج، وسياسة الإنتاج الفوري. كما لا توجد علاقة بين خبرة المستقصى منه التي تبلغ خمسة سنوات وأقل من عشر سنوات وكل من أساليب التكاليف المعيارية، البرمجة الخطية، دورة حياة المنتج، سياسة الإنتاج الفوري، التكلفة على أساس النشاط، ومحاسبة المسؤولية. ولا توجد علاقة بين خبرة المستقصى منه التي تبلغ عشر سنوات وأقل من خمسة عشر سنة وكل من أساليب البرمجة الخطية، دورة حياة المنتج، سياسة الإنتاج الفوري، والتكلفة على أساس النشاط. كما توجد علاقة ذات دلالة معنوية واضحة بين خبرة المستقصى منه التي تبلغ خمسة عشر سنة فأكثر وكل أساليب المحاسبة الادارية. وهذا يدل على انه كلما زادت سنوات الخبرة للمستقصى منه زادت الأساليب المستخدمة.

ومن ذلك كله يتبين أن هناك علاقة معنوية واضحة بين النشاط الصناعي وعدد سنوات الخبرة للوحدات التي يزيد عمرها عن خمسة عشر سنة، وحجم الوحدات التي تزيد عن عشرة ملايين دولار ووظيفة المدير المالي، وخبرة المستقصى منه التي تزيد عن خمسة عشر سنة وكافة أساليب المحاسبة الادارية.

جدول رقم (١٣): علاقة أساليب المحاسبة الادارية بالمتغيرات التنظيمية

--	--

النتائج و التوصيات

أولا : النتائج

بناء على ما تم بيانه في الفقرات السابقة من تحليل لبيانات الدراسة ومناقشة نتائجها فانه يمكن الخروج بالنتائج التالية:

١. الوحدات الاقتصادية الفلسطينية تستخدم أساليب المحاسبة الادارية التقليدية بشكل أكبر من استخدامها لأساليب المحاسبة الادارية الحديثة.

٢. أكثر أساليب المحاسبة الادارية التقليدية استخداما هي التكلفة-الحجم-الربح، توزيع التكاليف غير المباشرة، توزيع تكاليف قسم الخدمات، الموازنات الرأسمالية والتشغيلية على التوالي.

٣. أكثر أساليب المحاسبة الادارية الحديثة استخداما محاسبة المسؤولية، عائد المساهمة وأقلها استخداما أساليب دورة حياة المنتج، سياسة الإنتاج الفوري، والبرمجة الخطية.

٤. أهم المنافع المرجوة من تطبيق أساليب المحاسبة الادارية من قبل الوحدات الفلسطينية تخفيض التكاليف وتحسين الجودة وزيادة الربحية.

٥. أهم العوامل التي تحد من استخدام أساليب المحاسبة الادارية تمثلت في حالة عدم الاستقرار الأمني والاقتصادي في فلسطين وعدم الاهتمام بتقييم كفاءة النظم المالية والإدارية، بالإضافة إلى بطء الاستجابة للمتغيرات البيئية وعدم توافر كوادر مؤهلة.

٦. هناك اختلافات هامة بين القطاعات المختلفة في تطبيق أساليب المحاسبة الادارية سواء التقليدية منها أو الحديثة، كما أن هناك اختلافا في الوحدات المطبقة لهذه الأساليب من حيث الأهمية النسبية للتطبيق. أكثر القطاعات استخداما قطاع الصناعة بنسبة 80%، يليه قطاع الاستثمار بنسبة 61.5%، وقطاع البنوك بنسبة 60%، وأقلها قطاع الخدمات 52%.

٧. الوحدات في القطاع الصناعي تستخدم عدد اكبر من أساليب المحاسبة الادارية عنها في الوحدات في القطاعات الأخرى، كما أن استخدام أساليب المحاسبة

التقليدية في القطاع الصناعي أكثر من استخدامات أساليب المحاسبة الادارية الحديثة.

٨. لا يوجد أسلوب من أساليب المحاسبة الادارية مطبق من قبل كل الوحدات المستجيبة في جميع القطاعات، كما لا توجد وحدة من الوحدات تطبق كل أساليب المحاسبة الادارية، وان كان جميع الوحدات تطبق العديد من أساليب المحاسبة الادارية.

٩. توجد علاقة بين طبيعة النشاط والأساليب المتبعة، وخاصة النشاط الصناعي. كما توجد علاقة بين سنوات الخبرة لدى الوحدات والأساليب المتبعة، فكلما زادت عدد سنوات الخبرة زادت عدد الأساليب المتبعة.

١٠. توجد علاقة بين حجم الوحدة وعدد الأساليب المستخدمة، أي أن الوحدات كبيرة الحجم تستخدم أساليب محاسبة إدارية أكثر من الوحدات صغيرة الحجم.

١١. توجد علاقة بين وظيفة المدير المالي والأساليب المتبعة، كما توجد علاقة بين خبرة المستقصى منه والأساليب المتبعة، فكلما زادت سنوات الخبرة زادت الأساليب المتبعة.

ثانياً: التوصيات

بناء على ما توصلت إليه الدراسة من نتائج يقترح الباحث بعض التوصيات:

١. ضرورة توعية الجهاز الإداري وخاصة الإدارة العليا للوحدات الفلسطينية بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الادارية وذلك للاستجابة للمتغيرات البيئية السريعة والتي تزداد تعقيدا يوما بعد يوم.

٢. ضرورة اهتمام الجمعيات المهنية وأساتذة الجامعات الفلسطينية بالمحاسبة الادارية وذلك من خلال عقد الندوات والمؤتمرات التي تسلط الضوء على أهمية المحاسبة الادارية واساليبها ودورها في توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات.

٣. العمل على إنشاء جمعية المحاسبين الإداريين الفلسطينية على غرار جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية، والعمل على منح شهادة محاسب إداري قانوني. وذلك

- لتأهيل محاسبي التكاليف والمحاسبين الإداريين ورفع كفاءتهم من خلال الدورات التدريبية لمسايرة التقدم الذى تشهده بيئة الاعمال الحديثة.
٤. العمل على تطبيق اساليب المحاسبة الادارية الحديثة في قطاعي الصحة والتعليم في فلسطين وذلك للمساعدة في حل مشاكل هذين القطاعين واللذين يعتبران من أهم قطاعات الخدمات، وذلك من خلال اقناع الجهات المسؤولة في القطاعين بأهمية ومزايا تطبيق الاساليب الحديثة وعقد الندوات والدورات اللازمة لذلك، حيث اثبتت الدراسات في كثير من البلدان نجاح تطبيق اساليب المحاسبة الادارية في هذين القطاعين وتحقيق الاهداف المرجوة.
٥. إجراء دراسات أخرى تشمل جميع الوحدات الاقتصادية العاملة في فلسطين وايضا عدد اكبر من اساليب المحاسبة الادارية التقليدية والحديثة وتفحص العلاقة بين المواقف الإدارية واختيار اساليب المحاسبة الإدارية، وكذلك لدراسة العلاقة بين الثقافة/المعرفة في فلسطين وممارسة المحاسبة الإدارية ولعل ذلك يساهم في تقليل الفجوة بين النظرية والتطبيق في فلسطين.

المراجع

أولا : المراجع العربية

١. ابراهيم، سماسم كامل موسى، ٢٠٠٥، دراسة تحليلية لمدى استجابة طرق وأساليب المحاسبة الادارية للتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على تحسين الاداء المالي للوحدة الاقتصادية: دراسة ميدانية، **الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ٢٥٧-٣٣٦.
٢. الحمود، تركي راجي ومحمد زيدان ابراهيم، ١٩٩٧، مدى استعمال أساليب المحاسبة الادارية وطرق التقويم الرأسمالي من قبل الشركات المساهمة القطرية، **المجلة العربية للعلوم الادارية**، المجلد الرابع، العدد الثاني، ٢٤٣-٢٦٩.

٣. خاطر، خالد ناصر واحمد سباعي قطب، ٢٠٠٢، دراسة تحليلية لاستخدام اساليب المحاسبة الادارية في المنشآت الصناعية القطرية، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الاول، ٢٥٣-٢٨٤.
٤. عاشور، عصافيت سيد أحمد، ١٩٩٧، معايير التكلفة في بيئة التصنيع الحديثة: اطار مقترح لتطوير معايير التكلفة، *الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الاول، ١٠١-١٦٠.
٥. العربي، محمد بكر، ١٩٩٩، إطار مقترح لإعادة هندسة المحاسبة الادارية لتحقيق مطلب الادارة الاستراتيجية في القطاع الصناعي مع دراسة ميدانية، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني.
٦. رمضان، صايل، 1990، تطبيق أساليب المحاسبة الادارية في الشركات المساهمة العامة الصناعية في الأردن، *المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد*، جامعة قطر، العدد الأول، 230-259.
٧. مبارك، صلاح الدين عبد المنعم، ١٩٩٢، دراسة ميدانية لنظم المعلومات المحاسبية الداخلية في الشركات الصناعية المصرية مع مقارنة باليابان والولايات المتحدة الامريكية، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، العدد الثاني، ٦١-١٠٨.
٨. مفتي، محمد حسن على و توفيق عبد المحسن الخيال، ٢٠٠٢، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الادارية بالشركات الصناعية بالملكة العربية السعودية، *المجلة العلمية للاقتصاد*، العدد الرابع، ١٩٥-٢٤٧.
٩. منصور، محمد محمد، ٢٠٠٢، دور الاساليب الحديثة للمحاسبة الادارية في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة، *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية*، العدد الثالث والرابع، ١٢-٥١.
١٠. الملحم، عدنان بن عبد الله، ٢٠٠٢، نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC): دراسة تحليلية وتطبيقية على المنشآت الصناعية السعودية، *البحوث المحاسبية*، المجلد السادس، العدد الثاني، سبتمبر.

ثانيا : المراجع الأجنبية

1. Adler, R., Everett, A. and M. Waldron (2000), "Advanced Management Accounting Techniques in Manufacturing: (٢٤٤)

- Utilization, Benefits, and Barriers to Implementation", *Accounting Forum*, No. (2), pp. 131-150.
2. Al-Namry, M. (1993), "Management Accounting in Saudi Arabia: A Comparative Analysis of Saudi and Western Approaches" *Unpublished PhD Thesis*, University of Newcastle Upon Tyne
 3. Al-Rohaily, A. (1992), "The Evaluation of Accounting in Saudi Arabia: A Study of Its Relevance to the Social and Economic Environment", *Working Paper*, University of Hull.
 4. Atkinson, A. et al., (1997), "*Management Accounting*", Second Edition, Nj, Prentice Hall.
 5. Awad, S. M. (1970), "Acceptance of Contemporary Management Accounting Techniques in Small Manufacturing Firms: A Study of Selected Medium and Small Manufacturing Companies in the State of Michigan", *Unpublished PhD thesis*, Michigan State University.
 6. Bright, J., Davies, R. E., Downes, C. A., and R. C. Sweeting (1992), "The Development of Costing Techniques and Practices: A UK Study", *Management Accounting Research*, No. (3), pp. 201-211.
 7. Bromwich, M. and A. Bhimani (1989), "Management Accounting: Evolution not Revolution", *The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)*, London.
 8. Bromwich, M. and A. Bhimani (1994), "Management Accounting: Pathways to Progress", *The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)*, London.
 9. Bruggeman, W., Slagmulder, R. and D. Waeytens (1996), "Management Accounting Changes: The Belgian Experience" in Bhimani, A. (ed.), *Management accounting: European Perspective*, Oxford: Oxford University Press, pp. 1-30.
 10. Burns J. and R. W. scapens (2000), "Conceptualizing Management Accounting Change: an Institutional Framework", *Management Accounting Research*, No. (11).
 11. CAM-I (1988), "Management Accounting in Advanced Manufacturing Environment: A Survey", *CAM-I*, January.
 12. Chatfield, M. (1977), "*The History of Accounting Thought*", Krieger, New York.

13. Chenhall, R. and K. Langfield-Smith (1998), "Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: an Australian Study", *Management Accounting Research*, No. (9), pp. 1-19.
14. Chiu, J. S. and D. L. Chang (1979), "Management Accounting in Taiwan", *Management Accounting (USA)*, June, pp. 50-55.
15. Cravens, K. and C. Guilding (2001), "An Empirical study of the Application of Strategic Management Accounting Techniques", *Advances in Management Accounting*, No. (10), pp. 95-124.
16. Drury, C. and D. Dugdale (1992), "Surveys of Management Accounting Practice" in Drury (Ed.), *Management Accounting Handbook*, CIMA, London.
17. Drury, C. (1996), *"Management and Cost Accounting"*, 4th Ed., International Thompson Business Press.
18. Drury, C., Braund, S., Osborne, P., and M. Tayles (1993), "A Survey of Management Accounting Practice in U.K. Manufacturing Companies", *ACCA Research Occasional Papers*, Chartered Association of Certified Accountants.
19. Edwards, K. and C. Emmanuel (1990), "Diverging Views on the Boundaries of Management Accounting", *Management Accounting Research*, Vol. 1, No. (1).
20. El-Ebaishi, M., Karbhari, Y., and K. Naser (2003), "Empirical Evidence on the Use of Management Accounting Techniques in A Sample of Saudi Manufacturing Companies", *International Journal of Commerce and Management*, Vol. 13, No. (2), pp. 74-101.
21. Ghosh, B. C. et. al (1987), "Management Accounting in Singapore" *Management Accounting (UK)*, December, pp. 28-30.
22. Guilding, C., Cravens, K., and M. Tayles (2000), "An International Comparison of Strategic Management Accounting Practices", *Management Accounting Research*, Vol. 11, pp. 113-135.
23. Howell, R. A. (1987), *"Management Accounting in the New Manufacturing Environment"*, National Association of Accountants.
24. IMA (1999), "Counting More, Counting Less: Transformation in Management Profession", Montvale, NJ, *IMA*

25. Innes, J. and F. Mitchell (1995), "A survey of activity-Based Costing in the UK's Largest Companies", *Management Accounting research*, June, pp. 137-153.
26. Israelsen, P., Anderson, M., Rohde, C., and P. Sorensen (1996), "Management Accounting in Denmark: Theory and Practice", in Bhimani, A. (ed.), *Management accounting: European Perspective*, Oxford: Oxford University Press.
27. Jaruga, Alicja and S. M. Simon (2002), "Management Accounting in Transitional Economics", *Management Accounting Research*, No. (13).
28. Jin, Jim Y. (2001), "Strategic Cost Reduction and Cost Revelation", *German Economic Review*, Vol. 2, No. (2).
29. Johnson, H. and R. Kaplan (1987), *Relevant Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston, Mass, Harvard Business School Press.
30. Johnson, H. T. (1980), *Hierarchies and History of Management Accounting*, Third International Congress of Accounting Historians, London Business School.
31. Kaplan, R. S. (1983), "Measuring Manufacturing Performance: A New Challenge for Managerial Accounting Research", *The Accounting Review*, Vol. 58, No. (4), pp. 686-705.
32. Kaplan, R. S. (1984), "Yesterday Accounting Undermines Production", *Harvard Business Review*, July-August, pp. 95-101.
33. Kaplan, R. S. (1994), "Management Accounting (1984-1994): Development of New Practice and Theory", *Management Accounting Research*, No. (5), pp. 247-260.
34. Kin-Cheung, Liu (1986), "Management accounting in Hong Kong", a paper presented at the *S. E. Asian University Accounting Teachers Conference* held in Singapore in April.
35. McNaily, G. M. and L. E. Hock (1981), "Management Accounting Practice and Company Characteristics", *Abacus*.
36. Murphy, J. C. and S. L. Braund (1990), "Management Accounting and New Manufacturing Technology", *Management Accounting*, February, pp. 38-40.
37. Otley, D. (1985), "Developing in Management Accounting Research", *The British Accounting Review*, Vol. 17, pp. 3-23.

38. Pierce, B. and T. O'Dea (1998), "Management Accounting Practices in Ireland- The Preparers' Perspective", *DCUBS Research Paper Series 34*: Dublin City University Business School.
39. Scapens, A. (1985), "*Management Accounting: A Review of Recent Developments*", McMillan Publishing.
40. Scapens, R. (1994), "Never Mind the Gap: Towards an Institutional Perspective of Management Accounting Practice", *Management Accounting Research*, Vol. 5, pp. 301-322.
41. Sekaran, U. (2000), "*Research Methods for Business*", Third Edition, John Wiley and Sons, Inc, USA.
42. Simon, C., Marko, H., and Z. Maja (2005), "A Cross-Industry Comparative Analysis of Strategic Management Accounting Techniques Application: Evidence from Slovenia", *Sixth International Conference on Enterprise in Transition*, pp. 1029-1042.
43. Stone, W. E. (1973), "An Early English Cotton Mill Cost Accounting System: Charlton Mills, 1810-1889", *Accounting and Business Research*, pp. 71-78.
44. Szendi, J. Z. and R. C. Elmore (1993), "Management Accounting: Are New Trends Making in-Roads With Practitioners?", *Journal of Accounting Education*, Vol. 11, pp. 61-76.
45. Tani, T., Okano, H., Shimizu, N., Iwabuchi, Y., Fukuda, J., and S. Cooray (1994), "Target Cost Management in Japanese Companies: Current State of the Art", *Management Accounting Research*, Vol. 5, pp. 67-81.
46. Vaivio, Juhani (1999), "Exploring a non-Financial Management Accounting Change", *Management Accounting Research*, No. (10).
47. Waldron, M. and A. Everett (2005), "An Application of Contingency Theory for Examination of Performance Effects in The Management Accounting Change Process", *Working Paper*, University of Otago.
48. Waldron, M. (2007), "Today's Management Accounting Techniques in NZ Businesses", *Chartered Accountants journal*, February, pp. 32-34.

49. Wallace, R. S. (1993), "Developing of Accounting Standards for Developing and Newly Industrialized Countries", *Research in Third World Accounting*, Vol. 2, pp. 121-165.
50. Ward, Keith (1992), "*Strategic Management Accounting*", Butterworth-Heinemann Ltd, Oxford.
51. Xiao, J., Chow, C., Duh, R. and L. Zhao (2007), "Management Accounting in China", *Financial Management*, January, pp. 32-36.
52. Young, S. M. and J. S. Davis (1990), "Factories of the Past and of the Future: The Impact of Robotics on Workers and Management Accounting Systems", In, David J. Cooper & Trevor M. Hopper (eds), *Critical Accounts*, Macmillan Press LTD, London, pp. 87-106.

قائمة استقصاء

السادة / المحترمين

تحية طيبة وبعد ،،

يقوم الباحث بإعداد دراسة بعنوان " اساليب المحاسبة الادارية المستخدمة في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية ومحددات استخدامها "، و نظرا لخبرتكم العملية فلقد وقع الاختيار على شركتكم لتكون ضمن أهم الشركات العاملة في دولة فلسطين، لذلك يسرنا مساهمتكم في هذه الدراسة من خلال الإجابة على فقرات قائمة الاستقصاء و إعادته للباحث في أقرب فرصة ممكنة، حتى يتسنى تحليل هذه الإجابات و التي تمثل في رأى الباحث أحد الدعامات الأساسية لإثراء البحث، و ما يسفر عنه من نتائج، مع العلم بأن جميع البيانات سوف تحظى بالسرية التامة ويتم الإفصاح عن البيانات المستقاة من قائمة الاستقصاء في شكل إجمالي لا تكشف عن اسم القائم بالإجابة عليها.

برجاء وضع علامة (X) أمام الإجابة التي ترون أنها تناسب أرائكم.

مع جزيل الشكر لحسن تعاونكم

الباحث

الجزء الأول: معلومات عامة

١ - طبيعة النشاط

☐ استثمار ☐ بنوك ☐ تأمين ☐ خدمات ☐ صناعة

٢ - عدد سنوات الخبرة لدى الشركة (عمر الشركة)

☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 5- أقل من 10 سنوات ☐ من 10- أقل من 15 سنة ☐ 15 سنة فأكثر

٣ - حجم المبيعات سنوياً

☐ أقل من مليون \$ ☐ من 1- أقل من 5 مليون \$ ☐ من 5- أقل من 10 مليون \$ ☐ 10 مليون \$ فأكثر

٤ - وظيفة المستقصى منه (المستجيب) بالشركة

☐ عضو مجلس إدارة ☐ مدير مالي ☐ مدير إداري ☐ محاسب

٥ - المؤهل العلمي للمستقصى منه

☐ دكتورة ☐ ماجستير ☐ بكالوريوس ☐ دبلوم

٦ - عدد سنوات الخبرة للمستقصى منه

☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 5- أقل من 10 سنوات ☐ من 10- أقل من 15 سنة ☐ 15 سنة فأكثر

الجزء الثاني:

١ - هل يوجد لدى الشركة نظام تكاليف

☐ نعم ☐ لا

٢ - اساليب المحاسبة الادارية المطبقة لدى شركتكم

(يرجى اختيار الاساليب المطبقة لدى شركتكم مع تحديد درجة الاهمية لكل اسلوب من الاساليب المطبقة، علماً بان الرقم صفر يمثل عدم الأهمية (عدم التطبيق) بينما الرقم 1

درجة الأهمية من 1 - 20% ، والرقم 2 من 21 - 40% ، والرقم 3 من 41% - 60% ، والرقم 4 من 61% - 80% ، والرقم 5 من ٨١% - 100%

درجة الأهمية						اساليب المحاسبة الادارية
5	4	3	2	1	0	
						1- توزيع تكاليف قسم الخدمات
						2 - توزيع التكاليف غير المباشرة
						3 - التكاليف المعيارية
						4 - الموازنات الراسمالية
						5 - الموازنات التشغيلية
						6 - تحليل التكلفة - الحجم - الربح
						7 - تحليل عائد المساهمة
						8 - البرمجة الخطية
						9 - دورة حياة المنتج
						10- سياسة الإنتاج الفوري (JIT)
						11- التكلفة على أساس النشاط (ABC)
						12- إدارة الجودة الشاملة (TQM)
						13- محاسبة المسؤولية

الجزء الثالث:

درجة الأهمية						أ- الهدف من استخدام اساليب المحاسبة الادارية
5	4	3	2	1	0	
						1- تساعد في زيادة الربحية
						2 - تساعد في عملية التخطيط
						3 - تساعد في عملية الرقابة
						4 - تساعد في عملية تقييم الاداء
						5 - تساعد في عملية اتخاذ القرارات
						6 - تساعد في تلبية احتياجات العملاء

أساليب المحاسبة الادارية المستخدمة في الوحدات الاقتصادية

جبر الداعور

						٧- تساعد الادارة فى تحقيق ميزة تنافسية لمنتجاتها
						٨- تساعد في تخفيض التكاليف
						٩- تساعد في تحسين الجودة
ب- العوامل التى تحد من استخدام اساليب المحاسبة الادارية						
						1- مقاومة الادارة للتغيير
						2 - شعور الادارة بعدم الحاجة لهذه الاساليب
						3- قناعة المدير المالي بالوضع الحالي
						4- قناعة المحاسب الادارى بالوضع الحالي
						5- عدم توفر كوادر مؤهلة
						6- ارتفاع التكاليف المرتبطة بالتطبيق
						7- عدم توفر المعلومات التى تصف اساليب المحاسبة الادارية
						8- عدم توفر الخلفية العلمية الكافية حول اساليب المحاسبة الادارية
						9- بطئ الاستجابة للمتغيرات البيئية (تكنولوجية، اقتصادية، سياسية، قانونية)
						١٠- حالة عدم الاستقرار الامني في فلسطين
						١١- عدم اهتمام الجمعيات المهنية المختصة بمفاهيم المحاسبة الادارية
						١٢- غياب استراتيجية التخطيط واتخاذ القرارات في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية
						١٣- عدم الاهتمام بتقييم كفاءة النظم المالية والادارية فى الوحدات الاقتصادية الفلسطينية

ملاحظة: يرجى التكرم بإعادة قائمة الاستقصاء على الفاكس رقم ٢٨٧٢٩٣٤ (٠٨) أو ٢٨٢٤٢١٢ (٠٨)

مع وافر شكري وتقديري لتعاونكم

الباحث

(٢٥٢)