

# مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة (دراسة ميدانية)

أ.م.د. عبد الحكيم مصطفى جودة\* أ.م.د. خليل محمد نمر\*\* أ.م.د. علا محمد خريسات\*\*

## المستخلص :

هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، ومعرفة أي من تلك الأساليب الأكثر شيوعاً، ومجالات استخدامها. ولقد خلصت الدراسة إلى أن أكثر الشركات يوجد لديها تعريف واضح لمفهوم المحاسبة الإدارية، وأن أكثر هذه الشركات يوجد بها أقسام مستقلة أو أشخاص مسؤولين عن تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، وأن استخدام أساليب المحاسبة الإدارية، في الشركات بشكل عام ضعيف، وخاصة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، حيث إن أغلبية الشركات تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية، إضافة إلى أن هذه الشركات تركز على الأهداف الرئيسية للمحاسبة الإدارية، التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية. كما خلصت الدراسة إلى ضرورة اهتمام الشركات باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية وخاصة الأساليب الحديثة منها، والعمل على زيادة إدراك المسؤولين في الشركات، لأهمية الدور الذي تلعبه المحاسبة الإدارية وتطوير أقسام المحاسبة الإدارية، والاهتمام بالتدريب والتعليم المستمر لرفع كفاءة المحاسبين الإداريين، والاهتمام بالبحث في المجالات المختلفة للمحاسبة الإدارية حيث يتجه التركيز في الوقت الحاضر إلى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

الكلمات الدالة: أساليب المحاسبة الإدارية، الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة.

## Abstract:

The study aimed to high lighting the extent of using the methods of managerial accounting in the Jordanian industrial public cooperation firms and to know which of these methods is the most common and areas

\* أستاذ مساعد/ جامعة العلوم التطبيقية الخاصة/ عمان / الاردن

\* أستاذ مساعد/ جامعة العلوم التطبيقية الخاصة/ عمان / الاردن

\* أستاذ مساعد/ جامعة العلوم التطبيقية الخاصة/ عمان / الاردن

مقبول للنشر بتاريخ 2010/11/3

of their use. The study concluded that most of the companies have a clear definition of the concept of managerial accounting and provide independent sections or persons in charge of the application of these methods. The study also concluded that the use of these methods in the companies is generally poor in the use of the modern managerial accounting methods where most of these companies use traditional methods of management accounting. It is also observed that companies focus on the main objectives of management accounting, planning, control and managerial decision making. Moreover, the study pointed out that companies should pay attention to the necessity of using the methods of managerial accounting especially modern methods. They should also increase the awareness of officials to the importance of the role played by management accounting and develop its sections in companies.

They should also take into account training and continuous education and research on the different areas of managerial accounting to evaluate the efficiency of managerial accountants; hence the focus in the present time is on the use of modern methods of managerial accountans.

## المقدمة:

تلعب المحاسبة الإدارية دوراً بارزاً في تزويد الشركات بالمعلومات التي تساعد في التخطيط والرقابة، وترشيد القرارات. وخلال السنوات الماضية ومع التطور الحديث في تكنولوجيا المعلومات والإنتاج وزيادة المنافسة، ظهرت الحاجة الماسة إلى تطوير واستخدام أساليب المحاسبة الإدارية. ونظراً للمنافسة الشديدة الموجودة بين الشركات المختلفة في العصر الحاضر لانتفاخ الأسواق العالمية على بعضها بعضاً، ونتيجة لتطور تقنية المعلومات بشكل سريع واستجابة لأذواق العملاء المتغيرة فقد استدعى كل ذلك طلب معلومات أكثر دقة وسرعة من السابق لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب للبقاء في دائرة المنافسة. وبالإضافة إلى ذلك فقد أصبحت الشركات تركز أكثر مما سبق على جودة منتجاتها، وعلى تصنيف عملياتها إلى أنشطة متعددة للحصول على معلومات أكثر دقة لتكاليف منتجاتها. ونتيجة للتغيرات المختلفة في تقنية المعلومات وأذواق المستهلكين فقد تغير دور المحاسب الإداري من الدور التقليدي في توفير المعلومات إلى دور أكثر فاعلية، بوضعه ضمن الفريق الإداري المتكامل الذي يسعى للتخطيط واتخاذ القرارات الملائمة لتحقيق أفضل أرباح للشركة (ظاهر، 2002: 1-15).

## مشكلة الدراسة:

إن عدم تبني الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة أساليب المحاسبة الإدارية، لتوفير معلومات ملائمة لإدارتها الشركة يتسبب في ضعف قدرتها التنافسية، لذلك لا بد من استخدام هذه الشركات أساليب المحاسبة الإدارية وتطويرها لكي تستطيع أن تتخذ القرارات على أسس علمية، ويمكن صياغة مشكلة الدراسة بالسؤال الآتي: هل تستخدم الشركات الصناعية الأردنية المساهمة

العامّة أساليب المحاسبة الإداريّة؟ وهل يتأثر هذا الاستخدام ببعض خصائص الشركات؟ وما هي مجالات استخدامها؟

## أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام أساليب المحاسبة الإداريّة في الشركات الصناعيّة الأردنيّة المساهمة العامّة، والتعرف على أكثر تلك الأساليب استخداماً، والتعرف على مجالات استخدام هذه الأساليب.

## أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة من الناحية التطبيقية في مساهمتها في تقديم معلومات وصفية وكمية في مجال تتميز الدراسات العلمية فيه بالندرة على مستوى الشركات الصناعيّة في الأردن. كما أنّها تعتبر من الدراسات الحديثة التي تبحث عن الممارسات المختلفة لتطبيق أساليب المحاسبة الإداريّة سواءً التقليديّة أو الحديثة في الشركات الصناعيّة الأردنيّة المساهمة العامّة.

## فرضيات الدراسة:

في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها تمت صياغة الفرضيات الآتية:

### الفرضية الأولى:

(Ho): لا تستخدم الشركات الصناعيّة الأردنيّة المساهمة العامّة أساليب المحاسبة الإداريّة.

### الفرضية الثانية:

(Ho): لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات الصناعيّة الأردنيّة المساهمة العامّة في استخدام أساليب المحاسبة الإداريّة يعزى إلى عمر الشركة.

### الفرضية الثالثة:

(Ho): لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات الصناعيّة الأردنيّة المساهمة العامّة في استخدام أساليب المحاسبة الإداريّة يعزى إلى حجم رأسمال الشركة.

### الفرضية الرابعة:

(Ho): لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات الصناعيّة الأردنيّة المساهمة العامّة في استخدام أساليب المحاسبة الإداريّة يعزى إلى قطاع الصناعة الذي تنتمي إليها الشركة.

### الفرضية الخامسة:

(Ho): لا تستخدم الشركات الصناعيّة الأردنيّة المساهمة العامّة أساليب المحاسبة الإداريّة في مجالات مختلفة.

## مجتمع الدراسة:

يتألف مجتمع الدراسة من كافة الشركات الصناعيّة الأردنيّة المساهمة العامّة والبالغ عددها 96 شركة. تم توزيع الاستبانات على 81 شركة فقط، وذلك بسبب إغلاق بعضها وقيام بعضها بأعمال التصفيّة. تم استلام 59 استبانته منها، تم قبول 57 استبانته منها صالحة قابلة للتحليل.

## طرق جمع البيانات وأساليب تحليلها والبرامج المستخدمة:

تم جمع البيانات الأولية والثانوية بالأدوات الآتية:

- 1- الكتب والدوريات والرسائل الجامعية، وذلك بهدف بناء الإطار النظري للدراسة.
- 2- الاستبانة التي أعدت خصيصاً لهذا الغرض، بهدف الحصول على بعض البيانات غير الموثقة كتابة، وإيضاح بعض الآراء. وتتألف الاستبانة من ثلاثة أجزاء رئيسية: يغطي الجزء الأول بيانات عن الشركات وبيانات شخصية عن المجيبين، أما الجزء الثاني فيشتمل على معلومات أخرى عن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، وأما الجزء الثالث فيشتمل على اختبار فرضيات الدراسة.

وقد تم الاعتماد على الرزمة الإحصائية الاجتماعية SSPS في عملية التحليل واختبار الفرضيات حيث استخدمت الوسائل الإحصائية الآتية:

- 1- المتوسطات الحسابية والنسب المئوية.
- 2- اختبار T (One Sample T-Test).
- 3- اختبار تحليل التباين الأحادي One way ANOVA.

## الصعوبات والمشاكل:

خلال عملية توزيع الاستبانات رفضت بعض إدارات الشركات التعاون في تعبئتها، أضيف إلى ذلك صعوبة الاتصال ببعض الشركات، بسبب عدم الرد على الهاتف أو تغيير أرقام هواتفها.

## منهجية الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على منهج التحليل الوصفي للدراسة النظرية وأساليب الدراسة الميدانية، ففي الدراسة النظرية تم التركيز على البحث المكتبي لتغطية الجانب النظري من خلال الرجوع للكتب والدراسات السابقة. أما الدراسة الميدانية فتم جمع بياناتها بواسطة استبانة تم تصميمها لهذا الغرض.

## الدراسات السابقة:

### 1- دراسة (زعر، 2007):

هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على مدى تطبيق الشركات الصناعية المساهمة في قطاع غزة لأساليب المحاسبة الإدارية، ومجال استخدامها، ومعرفة أي من تلك الأساليب الأكثر شيوعاً، أجرى الباحث دراسة ميدانية، مستخدماً في ذلك استبانة معدة خصيصاً لهذا الغرض، تم توزيعها على القائمين على تلك الشركات، لقد أسفرت الدراسة عن أن استخدام أساليب المحاسبة الإدارية من قبل الشركات الصناعية في قطاع غزة ضعيف، وكذلك مجال استخدامها، كما خلصت إلى عدة توصيات أهمها: العمل على تنمية الوعي والرغبة والقدرة على استخدام الأساليب الإدارية وتطبيقها، والعمل على زيادة إدراك المسؤولين في الشركات الصناعية في قطاع غزة لأهمية الدور الذي تلعبه المحاسبة الإدارية من خلال أساليبها المتعددة والمتنوعة نحو توفير المعلومات الملائمة التي تساعد المديرين على القيام بوظائفهم كالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات.

## 2- دراسة (Emily et al., 2007):

هذه الدراسة أول الدراسات التي تتطرق إلى أساليب المحاسبة الإدارية واستخداماتها في منطقة الكاربيبي. هدفت الدراسة إلى تقديم البيانات والمعلومات الضرورية لزيادة وتطوير استخدام أساليب المحاسبة الإدارية وزيادة المنافسة بين الشركات في منطقة الكاربيبي. وتوصلت الدراسة إلى أن أكثر الشركات تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية بشكل أكبر من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، وأن أكثر الشركات لا يتوفر لديها تعريف واضح لمفهوم المحاسبة الإدارية، وأن أكثر هذه الشركات أيضاً لا يوجد بها أقسام أو إدارات مستقلة أو أشخاص مسؤولين عن تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.

## 3- دراسة (الحسن، 2004):

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان المدى الذي وصلت إليه الشركات المساهمة الصناعية الأردنية في استخدام بعض المفاهيم الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية - التي تم اختيارها - مفاهيم إدارة الجودة الشاملة ونظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة، بالإضافة إلى البحث فيما إذا كان لاستخدام هذه المفاهيم علاقة بتحسين الأداء المالي. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة موجبة بين استخدام مفاهيم إدارة الجودة الشاملة ونظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة وبين تحسن الأداء المالي بشكل منفصل ، بالإضافة إلى أن الاستخدام المتزامن لهذين المفهومين يدعم الأداء المالي بشكل أكبر. وقد أوصت الدراسة بقيام الشركات التي لا تتبنى نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة بالعمل على استخدامه وضرورة قيامها بعمل دراسة حول احتياجاتها ومتطلباتها، وما يمكن أن يقدمه لها هذا النظام قبل الشروع باستخدامه. وسعي الشركات الأردنية عموماً والصناعية بشكل خاص التي لا تتبنى مفاهيم إدارة الجودة الشاملة بالعمل على استخدامها لما لها من منافع وآثار إيجابية فيما يتعلق بالنعوية وبالتالي رضا الزبون.

## 4- دراسة (الملحم، 2003):

هدفت الدراسة إلى معرفة رأي مديري إدارات الحسابات في الشركات الصناعية في المملكة العربية السعودية عن مدى ملاءمة معلومات المحاسبة الإدارية في شركاتهم. واهتمت الدراسة بالتعرف على مدى استخدام أساليب وأدوات محاسبة إدارية معينة سواءً أكانت تقليدية أم حديثة. وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج المهمة، وبشكل عام وجود ضعف في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية بالمملكة العربية السعودية. من جهة أخرى بينت نتائج البحث استمرار سيطرة الأساليب التقليدية على نظم المحاسبة الإدارية نتيجة لاستخدامها بشكل أكبر من الأساليب الحديثة. كما أظهرت النتائج وجود فروق ذات دلالة معنوية في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية سواءً من حيث حجم الشركة (معبراً عنه بحجم المبيعات السنوية) أو من حيث نوعية الملكية (ملكية سعودية كاملة أو مشتركة). وكذلك قدمت الدراسة التوصيات الآتية: العمل على زيادة إدراك المسؤولين لأهمية الدور الذي تلعبه المحاسبة الإدارية من خلال أساليبها المتعددة والمتنوعة نحو توفير المعلومات الملائمة التي تساعد المديرين على القيام بوظائفهم، والاهتمام بالتدريب والتعليم المستمر لرفع كفاءة المحاسبين الإداريين من خلال عقد دورات تدريبية تتيج لهم التعرف على نظم واستخدامات المحاسبة الإدارية والتطورات المستمرة في أساليبها، والاهتمام بالبحث في مجال المحاسبة الإدارية حيث يتجه التركيز إلى المحاسبة الإدارية.

## 5- دراسة (مفتي، والخيال، 2002):

قام الباحثان بدراسة ميدانية استطلاعية لأوجه الضعف والقوة في أساليب المحاسبة الإدارية المطبقة في الشركات الصناعية بالمملكة العربية السعودية وشملت عينة الدراسة 200 شركة صناعية في حين أن المفردات التي خضعت للتحليل 50 استبانة، أظهرت الدراسة عدة نتائج من أهمها: إن الشركات الصناعية السعودية تهتم حالياً ببعض أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية مثل، أسعار التحويل وتحليل التعادل، وقد بدأت هذه الشركات تولي اهتماماً في الوقت الحالي لبعض أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة مثل التكاليف المستهدفة وتقارير تكاليف الجودة، في حين أن هناك أساليب أخرى مثل التكلفة على أساس النشاط لا تحظى بأهمية كافية من قبل هذه الشركات. وأن غالبية الشركات الصناعية تعتمد على نظام التكاليف الفعلية كأساس لتحديد تكلفة المنتجات في حين أن البعض الآخر يعتمد على التكلفة الفعلية والمعيارية في هذا المجال. وأن الغالبية العظمى من الشركات تعتمد إما على نظام الأوامر أو نظام المراحل في تحديد تكلفة الإنتاج.

## 6- دراسة (منصور، 2002):

قام الباحث بإجراء دراسة تحليلية لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لمقابلة خصائص البيئة التنافسية المتغيرة، وتحديد احتياجات التطوير في أساليب المحاسبة الإدارية لتتلاءم مع متطلبات التخطيط الاستراتيجي وتحقيق ريادة الشركة في سوق المنتج، ونتيجة لتحليل النتائج تبين أنه لا بد من تطوير أساليب المحاسبة الإدارية لكي تتفاعل وتستجيب مع متطلبات وخصائص المتغيرات البيئية والاقتصادية والاجتماعية المحيطة بالشركة، كما أوصى الباحث بالعمل على تفعيل دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية باعتبارها نظاماً للمعلومات في تحقيق استراتيجية القدرة التنافسية للشركة، وضرورة تطبيق الشركات المصرية للأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية بما يمكنها من تحقيق القدرة التنافسية في ظل تطبيق الاتفاقيات الاقتصادية العالمية، ويحقق لها ريادة التكلفة في سوق المنتج.

## 7- دراسة (Adler et al., 2000):

أجريت هذه الدراسة على 165 شركة صناعية في نيوزيلندا لتقييم مدى تبني تلك الشركات أدوات المحاسبة الإدارية المتقدمة وأساليب مقارنتها بالأساليب التقليدية، وقد خلصت الدراسة إلى أن أغلبية الشركات تقوم باستخدام العديد من الأساليب الحديثة مع عدم تخليها عن استخدام أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية، كما توصلت الدراسة إلى أن أهم معوقات تبني الأساليب الحديثة تعود إلى محددات خاصة بالموارد البشرية لهذه الشركات.

**ميزة الدراسة:**

تعتبر الدراسة الأولى التي تنطرق إلى دراسة مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة.

**الجانب النظري**

شهدت المحاسبة الإدارية مراحل تطور عديدة نتيجة للعديد من العوامل الاقتصادية والسياسية والقانونية والاجتماعية. تمتد جذور المحاسبة الإدارية إلى القرن التاسع عشر عندما ظهرت حاجة الإدارة إلى معلومات عن التكاليف في كل من صناعة الغزل والنسيج وصناعة الحديد والصلب وغيرها من الصناعات القائمة على الحجم الكبير للإنتاج، إذ تركز الاهتمام على تكلفة المواد

والأجور بالدرجة الأساس، ومن ثم توسع الاهتمام ليشمل التكاليف الإضافية والتي يطلب تخصيصها على المنتجات وبما يساهم في تحديد تكلفة المخزون السلعي بشكل أفضل. والاهتمام بتطوير وسائل التحليل التكاليفي لخدمة أهداف التخطيط والرقابة. واتخاذ القرارات وتحليل التعادل ثم استخدام الأساليب الرياضية والإحصائية بشكل واسع ليرتفع مستوى الدقة في معلومات التكاليف (جاريسون، ونورين، 2002: 25).

ومع بداية ستينيات القرن العشرين بدأ تدفق جديد في أدبيات المحاسبة الإدارية، حول تطبيق النماذج الكمية على مشاكل متنوعة في التخطيط والرقابة، وهو الأمر الذي حفزه التطور الحاصل في أساليب بحوث العمليات، والذي قدم أدوات تحليلية لدعم القرارات الخاصة بتحديد المزيج الإنتاجي الأمثل، وقرارات التصنيع أو الشراء. واهتمت بدراسة قرارات التمويل الاستثماري، حيث كانت الإدارة المحاسبية مشغولة بالعلاقات المالية الخارجية، وتكلفة رأس المال، تاركة بذلك فجوة بينها وبين متطلبات الإدارة. والاهتمام بتطوير وسائل التحليل التكاليفي لخدمة أهداف التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات (Kaplan, Norton, 1992: 404).

وزاد الاهتمام بمحاسبة التكاليف المعيارية باعتبارها الأساس العلمي لأعداد الموازنات التخطيطية، فأصبح النظام المحاسبي لا يهتم بالأحداث الفعلية فقط وإنما يمتد اهتمامه للتنبؤ بالمستقبل ومحاولة التوقع لما سيكون عليه لمساعدة الإدارة في وضع الخطط المناسبة. وللتغلب على مشاكل التوزيع الإعتباطي والتقدير الشخصي لعناصر التكلفة الثابتة والمتغيرة، اقترح كابن استخدام طرق إحصائية لتقدير سلوك التكاليف في ظل أسلوب السلاسل الزمنية (Kaplan, 1984: 396).

ولكي تكون المحاسبة أكثر أهمية للمجتمع ظهرت الحاجة لأن تتعامل مع علوم أخرى، لتوفير معلومات عن الماضي والحاضر والمستقبل، وعن مختلف أوجه النشاط بهدف تحقيق الرقابة الإدارية لعملية اتخاذ القرارات، فأدخلت مفاهيم العلوم السلوكية في إعداد الموازنات التخطيطية. ولمعالجة جوانب القصور في قرارات الموازنة الرأسمالية الخاصة بإهمال ظروف عدم التأكد والمخاطرة، اتجهت أساليب المحاسبة الإدارية إلى استخدام نظرية الاحتمالات ونظرية القرار الإحصائي وأسلوب التباين وأسلوب قيمة المعلومات المثالية كأساس لاتخاذ قرارات الموازنة الرأسمالية (Scapens, 1982: 29).

أما في السبعينات برز اهتمام المحاسبة الإدارية بالتخطيط للاستثمارات طويلة الأجل وإعداد الموازنات التخطيطية لذلك من خلال إعداد سلسلة من الموازنات التخطيطية للمبيعات والإنتاج والتكاليف وذلك لظهور وتطور محاسبة التكاليف (آدم، والرزق، 2000: 12-13). ثم تبعها في العقدين الأخيرين من القرن التاسع عشر الاستفادة من حركة الإدارة العلمية لتحسين كفاءة العمليات الإنتاجية وجعلها أكثر معيارية والتوصل إلى ما يسمى بالتكاليف المعيارية التي كان لها الأثر في أنظمة محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية (السبوع، 2000: 17-18).

وفي الثمانينيات شهدت اهتماماً كبيراً بدراسة تكلفة رأس المال، وتنوع الحقيبة المالية فضلاً عن الاهتمام بأخذ عنصر التضخم بعين الاعتبار. أما في التسعينات فقد تميزت المحاسبة الإدارية بصناعة المعلومات خدمة للقرارات الإدارية. فكان ذلك بداية ولادة مدرسة جديدة اهتمت بتطوير الأنظمة المحاسبية كإطار معبر لاستخدام البيانات المحاسبية والإدارية لرسم السياسات الاستثمارية (آدم، والرزق، 2000: 12-13). وفي نهاية القرن نفسه تم تطوير أسلوبين للمحاسبة الإدارية هما (الموازنات) لتنسيق وموازنة التدفق الداخلي للموارد من المواد الخام مع المستهلك النهائي، و (العائد على الاستثمار) والذي من خلاله استطاع توجيه تركيز الإدارة على إنتاجية وأداء رأس المال والبحث عن فرص أكثر إنتاجية لرأس المال وكان للعائد على الاستثمار دور مهم في تقييم أداء الأقسام في المنظمة لغاية عام 1925 ليتبعه تطوير كافة ممارسات المحاسبة الإدارية من محاسبة التكلفة عن المواد والعمل والتكاليف الإضافية، والموازنات التشغيلية وموازنات النقد والدخل ورأس

المال، الموازنة المرنة وتنبؤات المبيعات والتكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات وأسعار التحويل ومقاييس أداء الأقسام وغيرها (السبوع، 2000: 17-18).

شهدت مرحلة السبعينات وحتى نهاية القرن الماضي تغيرات جوهرية وجذرية سريعة يمكن

تلخيصها بما يأتي (Drury, 2000):

- 1- اتساع نطاق المنافسة بين المنظمات. فلم تعد الأسواق ذات حدود محلية بل توسعت لتكون عالمية.
- 2- النجاح الاستراتيجي للمنظمة كان يعتمد - وبالخصوص - ضمن المدى الطويل على رضا الزبائن.
- 3- الثورة المعلوماتية وما تحتاجه الإدارة من الاستخدام الكفء لتكنولوجيا المعلومات.
- 4- تغير معايير الآداب والسلوك المهني للمحاسبين الإداريين.
- 5- مدخل المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

النظام المحاسبي من أهم الأنظمة المنتجة للمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، وتمثل المحاسبة الإدارية أهم النظم الفرعية لنظام المحاسبة كونها تلعب دوراً بارزاً في توفير المعلومات اللازمة للإدارة لاتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، فهي تقدم معلومات لازمة تفصيلية لإدارة الشركة في الوقت المناسب لعملية اتخاذ القرارات (ظاهر، 2002: 1-15).

إن البناء الفكري للمحاسبة الإدارية لم يتبلور بشكل نهائي وما زال في مرحلة التطوير. ولكي نصل إلى بناء فكري مستقر ومتطور للمحاسبة الإدارية فإنه لا بد من إجراء المزيد من البحوث النظرية. وأن الخطوة الأولى لتطوير البناء الفكري للمحاسبة الإدارية هو تغيير أهداف المحاسبة الإدارية وفقاً للتغير في الظروف الاقتصادية والإنتاجية الحديثة. وأن التغير في الأهداف سوف يؤدي إلى تغيير الفروض والمفاهيم التي كانت سائدة بالإضافة إلى تغيير الأساليب التقليدية المطبقة حالياً والتي تدرس في كل كتب المحاسبة الإدارية (الدهراوي، 1998).

إن للمحاسبة الإدارية دوراً هاماً ومؤثراً في مختلف جوانب الحياة الاقتصادية، وعليها أن تنهض لتواكب متطلبات المجتمع واحتياجات المديرين التي تتغير بوتيرة متسارعة، فنحن نواجه في القرن الحادي والعشرين حقبة جديدة تشهد طفرة معلوماتية عارمة، ولما كانت المحاسبة وليدة الحاجات الاقتصادية بات من الضروري لها أن تأخذ في حساباتها التطورات التقنية الهائلة التي نراها اليوم. لقد اجتاحت العالم في الماضي ثورة صناعية تبعها ثورة تكنولوجية وقد خلفتا وراءهما أعداداً هائلة من الوحدات مختلفة الأنشطة، ومنها الشركات العملاقة متعددة الجنسيات، وإنتاج أصناف متنوعة من السلع والخدمات عالية التقنية والتعقيد، فبعد عصر تكنولوجيا المعلومات والاتصالات أفرزت هناك تقنيات جديدة يتعامل معها المحاسبون في مواجهة هذا العصر المعلوماتي الجديد كان لا بد للمحاسبين الإداريين أن يكونوا موظفين رئيسيين مهتمين بتطوير معلومات ذات جودة وملائمة لاتخاذ القرارات، ويتم توزيعها في الوقت المناسب إلى جانب أهمية مواكبة المحاسبة الإدارية باعتبارها المصدر الأساسي للمحافظة على القدرة التنافسية للتطور والتكيف مع تلك التغيرات، فلا سبيل للمحاسب الإداري إلا أن يمتلك مجموعة من المعارف والمهارات لتكون غير محددة بالجوانب الفنية فقط، بل أيضاً بجوانب الإبداع والتفكير وإيجاد الحلول المسبقة للمشاكل التي تواجه المنظمات أثناء صنع القرار، إذ سيجد المحاسبون الإداريون الذين لا يستطيعون التكيف مع تلك التغيرات أنه من الصعوبة المنافسة في هذه المهنة المتوسعة، ولن يتمكنوا من تقديم خدمات مهنية بنوعية جيدة مما يعرضهم إلى تهديدات قد ينتج عنها عدم إمكانية احتفاظهم بالوظائف التي يمارسونها اليوم. لذا فإن الحاجة لمعلومات محاسبية جديدة لاتخاذ القرارات كانت محدودة واقتصرت في توفير ما يحتاجه المديرين من معلومات لاتخاذ القرارات الروتينية، والتي كانت تمثل النوع السائد من القرارات بشكل واسع دون محاولة التأثير على سلوك أولئك المديرين، كما كان التركيز في معلومات المحاسبة الإدارية يتوجه بتتبع استهلاك الموارد وتحديد السياسة المثلى التي تحقق الاستغلال الأمثل للموارد، ولم يكن يتوجه إلى البيئة الخارجية في تحديد السياسات المستقبلية (علي، 2000: 8-12).



## التطورات في بيئة التصنيع الحديثة وأثرها في أساليب المحاسبة الإدارية:

أدى التطور في مجالات الأعمال منذ الثورة الصناعية إلى الاتجاه نحو تكوين الشركات ذات الحجم الكبير بالإضافة إلى تنوع الأنشطة في الشركة الواحدة وتعدد المنتجات فيها، وقد أدى هذا الاتجاه إلى تعقيد عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، ونظراً لتزايد العوامل التي تؤثر على استخدام أساليب حديثة تمكنها من التحقق من كفاءة استخدام الموارد المتاحة في تحقيق الأهداف المنشودة على الصورة المرغوبة بأقل تكلفة ممكنة لمواكبة تطورات العصر وضمان الاستمرارية والتواصل، لذلك زادت أهمية المعلومات وأنظمتها وتقنياتها والدراسة عن أفضل استخدامات بأقل تكلفة لإنتاجها، لأن المعلومات السليمة تؤدي إلى قرارات سليمة (فخر، والدلمي، 2002: 5). ويتميز العصر الحالي بأنه عصر العولمة وانفتاح الأسواق العالمية على بعضها بعضاً، وحرية التجارة الدولية، كما أنه عصر التطور الهائل في تكنولوجيا الإنتاج والمعلومات وانتشار ما يسمى البيئة الصناعية الحديثة (جمعة، ومحرم، والخطيب، 2002). حيث ظهر في عالم الإنتاج تقنيات حديثة وتطورات جذرية إذ انتشر استخدامها ومنها: نظم التصنيع المرنة، ونظم التصنيع المتكاملة مع الحاسب الآلي، ونظام الإنتاج في الوقت المناسب، ونظام إدارة الجودة الشاملة، وقد أدت هذه التطورات إلى وجود فجوة بين أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية وبيئة تطبيقها مما استوجب ضرورة تطوير أدوات وأساليب المحاسبة الإدارية حتى تتلائم مع ظروف ببنية وتقنيات الإنتاج الحديثة (حسين، 2004: 175). ولقد أثرت تلك النظم على مفاهيم وإجراءات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في الجوانب الآتية: انخفاض تكلفة العمل المباشر وزيادة التكاليف غير المباشرة، وزيادة تكلفة التجهيزات الآلية ومن ثم زيادة التكلفة الثابتة وزيادة مستويات الجودة نتيجة الاعتماد على الآلية دون تدخل العنصر البشري وبالتالي إلى مقاييس ومؤشرات للرقابة على الجودة وانخفاض مستويات المخزون نتيجة الجدولة الآلية والمناولة الآلية للمواد الخام والإنتاج تحت التشغيل، ويتطلب التدعيم المستمر لتحسين وتطوير الجودة مجموعة من المقاييس والمؤشرات التي تقيس الجودة بحيث تكون لها نفس أهمية ومكانة المقاييس المالية (عبد الرحمن، 2004: 2-12).

## الاقتصاد العالمي الجديد وما يفرضه من تغييرات مهنية:

يعد الاقتصاد العالمي الجديد أحد أهم أشكال التغيير التي شهدتها المرحلة الراهنة والتي فرضت على بيئة الأعمال وفي مجالات متعددة ضرورة الاستجابة لتلك التغييرات، ولم تكن المحاسبة مستثناة من تلك التغييرات، إلا أنه بدت التساؤلات تبرز من قبل مديري شركات الأعمال حول مدى قدرة المحاسبين الإداريين على الاستجابة بسرعة لتلك التغييرات، ومواجهة التحديات المعاصرة، وما هي التهديدات التي سيتعرضون لها في حالة إخفاقهم لتلبية تلك الاحتياجات؟ لذا كان لا بد من الوقوف على أهم التغييرات المهنية التي فرضها الاقتصاد العالمي الجديد على المحاسبة الإدارية والمهارات المطلوبة من المحاسبين صقلها، والاستعداد لها في ظل التغييرات الجديدة للبيئة المعاصرة من جانب، ومن جانب آخر الوقوف على طبيعة التهديدات التي يواجهها المحاسبون الإداريون عند افتقادهم لتلك المهارات، وعدم قدرتهم على التكيف مع متطلبات العمل المعاصرة. إن الطلب على المعلومات وبالمفهوم الاقتصادي يمكن أن يتحدد بعدد القرارات التي يحتاج إليها نظام معين، وكنتيجه لذلك فإن درجة تعقيد الهيكل والبناء الاقتصادي لأي نظام هي التي تحدد نوع وكمية المعلومات التي يمكن أن تتدفق من خلال هذا النظام، ومع ذلك فإن المنفعة من مثل هذه المعلومات تعتمد بشكل كبير ليس فقط على حجمها بل أيضاً على نوعيتها، ومن المعروف أن المصدر الأساسي لتوفير المعلومات المفيدة والمؤثرة في اتخاذ القرارات المختلفة للمديرين هو نظام المحاسبة الإدارية والذي أصبح دوره أساسياً وحيوياً وبشكل أكبر في الآونة الأخيرة، نظراً للحاجة إلى المعلومات الهامة التي ينتجها هذا النظام لإزالة الغموض وتقليل درجة عدم التأكد المحيطة باتخاذ القرارات والذي سيتطلب الحاجة إلى تطوير

المهارات المطلوبة في مجال توفير المعلومات. فالمعلومات الحديثة والمفيدة هي كالدّم الذي يسري في الجسم بالنسبة للشركة المعاصرة، وإذا كان محاسبو الغد يتوقعون المشاركة في اتخاذ قرارات الإدارة بشكل أكبر، فإن عليهم أن يكونوا موظفين رئيسيين مهتمين بتطوير المعلومات وترتيبها وتوزيعها على جميع إدارات الشركة، ويرى البعض أن الشركات تعزو قوتها التنافسية في مدى قدرتها على التعلم ومواصلة التعلم، فالتعلم هو شكل جديد من العمل بل هو جوهر النشاط الإنتاجي، وأن المهنيين الذين يسيطرون على المعلومات هم المصدر الرئيسي لهذا التعلم، وعند توافر هذه المعلومات فإن الأولوية الرئيسية تعطى للمحاسبين الإداريين في مجال بناء نظم المعلومات التنفيذية بما يمكن المديرين أن يصبوا المعلومات في بنك المعلومات ويستخرجوا منه ببسر وسهولة ما يحتاجونه منها للمحافظة على القدرة التنافسية للشركة (Zarowin, 1997: 41).

لذا فإن مسؤولية المحاسب الإداري اليوم أصبحت كبيرة وتتطلب منه أن يكون جاهزاً لأداء تلك المهمة، إذ تؤكد الإصدارات المهنية الدولية الحديثة على الحاجة المتزايدة للمحاسبين الإداريين لتقديم مجموعة واسعة من الخدمات التي تضيف قيمة، إذ تتزايد الفرص أمام أصحاب مهنة المحاسبة الإدارية الذين أعدوا أنفسهم لتحمل المسؤوليات الموسعة لاستخدام مهاراتهم في مجال إدارة المعلومات والإدارة المالية الاستراتيجية، وسيضمن هذا الدور الموسع المشاركة في إيجاد الحلول المسبقة للمشكلات التي تواجه الشركات أثناء عملية صنع القرار (Stuart, 1997: 5).

### الانتقادات الموجهة إلى المحاسبة الإدارية:

على الرغم من أهمية المحاسبة الإدارية في تقديم المعلومات المستخدمة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات للإدارة إلا أنه توجد مجموعة من الانتقادات للممارسات الحالية لأساليب المحاسبة الإدارية منها: أن تكلفة المنتج في الشركات التي تنتج أكثر من منتج تبقى غير دقيقة بسبب وجود المشاكل المتعلقة بتوزيع التكاليف غير المباشرة، وأن استخدام معلومات المحاسبة الإدارية في القرارات الاستراتيجية تبقى محدودة، وأن التطور التكنولوجي المستمر في عمليات التشغيل أدى إلى عدم مسايرة المحاسبة الإدارية أداء الشركات في ظل نظم التصنيع الحديثة (Clarke, 1995: 46-51). وأن المحاسبة الإدارية قد تطورت بشكل ضئيل خلال الخمسين سنة الماضية، ونتيجة لذلك فإنها لا توفر احتياجات المديرين في بيئة الأعمال في الوقت الحاضر وأن نظم التكاليف التقليدية تقدم معلومات مضللة، وأن المحاسبة الإدارية تعتبر محكومة من المحاسبة المالية، وأن المحاسبة الإدارية تركز على الجوانب الداخلية ولا تطبق المنظور الاستراتيجي من خلال التركيز على أسواق الشركة والمنافسين (Drury, 1996). وإن المعلومات التي تقدمها نظم المحاسبة الإدارية لا تتلاءم مع احتياجات الإدارة الفعالة، فالمعلومات المقدمة للإدارة تصل متأخرة جداً وتقدم بشكل تفصيلي ويشوبها نوع من التحريف، وكل هذه الخصائص تجعل المعلومات غير ملائمة لعمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات (Johnson, Kaplan, 1987). ويوجد هناك فجوة كبيرة بين الابتكارات في أساليب المحاسبة الإدارية وبين نظم التصنيع الحديثة كما أن هناك فجوة بين ما يتم تدريسه في مقررات المحاسبة الإدارية التقليدية وبين ما يتم تطبيقه من قبل المحاسبين الإداريين في الشركات، وأن نظم المحاسبة الإدارية الحالية التي تقدمها للإدارة لا تتلاءم مع احتياجاتها ولا تتوافر فيها الخصائص المتميزة لها (Rayan, Scapens, Theobald, 1992).

**أساليب المحاسبة الإدارية:**

نظراً لتزايد العوامل التي تؤثر على اتخاذ القرارات وتغيرها ونتيجة لذلك زادت حاجة الإدارة إلى استخدام أساليب حديثة تمكنها من التحقق من كفاءة استخدام الموارد المتاحة في تحقيق الأهداف المنشودة على الصورة المرغوبة بأقل تكلفة ممكنة لمواكبة تطورات العصر وضمان الاستمرارية والتواصل وكذلك استخدام الأساليب الحديثة في حل مشاكلها، لذلك زادت أهمية المعلومات وأنظمتها وتقنياتها والدراسة عن أفضل استخدامات بأقل تكلفة لإنتاجها لأن المعلومات السليمة تؤدي إلى قرارات سليمة (جمعة، ومحرم، والخطيب، 2002). وفي الآونة الأخيرة أظهرت نتائج العديد من الدراسات نجاح تطبيق عدد من الأدوات والأساليب الحديثة في مجال المحاسبة، ومثال هذه الأساليب والأدوات نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (الشيخ، وجودة، 2007)، (جودة، وعويس، 2007)، (جودة، 2010)، ونظام الإدارة على أساس الأنشطة (Dutton, Ferguson, 1996: 33-36)، ونظام التكلفة المستهدفة (البشتاوي، 2007: 84-109).

وعلى الرغم من أن هذه التطورات والنتائج المشجعة، قدمت كثير من الدراسات دلائل ضعف وقلة تطبيق الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية بالمقارنة مع أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية. فعلى سبيل المثال أشارت إحدى الدراسات أن استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة من قبل الشركات الصناعية كان ضعيفاً (زعر، 2007). من ناحية أخرى بينت نتائج دراسات أخرى أن أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية ما زالت تستخدم بشكل أكبر مقارنة باستخدام الأساليب الحديثة (Pierce, O'Dea, 1998). وفي دراسات أخرى وجد بعض الباحثين أنه على الرغم من زيادة الاهتمام بالأساليب الحديثة إلا أن تبني هذه الأساليب كان ضعيفاً (Dick-Ford, Burnett, 2007: 50-72). وفي دراسة تم تقسيم أساليب المحاسبة الإدارية إلى أساليب تقليدية وأساليب حديثة. حيث أوضحت أن أهم أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية هي: الموازنات، وتحليل الانحرافات، والتكاليف المعيارية، ومعدل العائد على الاستثمار، وتحليل التكاليف الإضافية بناءً على الحجم والتدفق النقدي المخصوم والموازنات المرنة والتكاليف الحدية، وتحليل التعادل، وأن أهم أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة هي نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، ونظام الإدارة المبني على أساس الأنشطة، ونظام التكلفة المستهدفة، وتحليل جودة التكاليف، وتحليل ربحية قنوات التوزيع وتحليل ربحية العميل، وبطاقات الأداء المتوازن (الملحم، 2003: 297).

**الجانب العملي**

خصص هذا الفصل لمعالجة موضوع الدراسة من الناحية التطبيقية، حيث تم عرض وتحليل بيانات الدراسة، وذلك من خلال الأساليب الإحصائية المستخدمة، وعرض أداة الدراسة وصدق الأداة وثباتها، ثم تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة، وأخيراً عرض النتائج والتوصيات. تم اختبار فرضيات الدراسة واستخلاص النتائج من البيانات التي تم جمعها باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة من خلال البرنامج الإحصائي (SPSS)، ومن خلاله استخدمت أساليب الإحصاء المناسبة لاختبار الفرضيات واستخلاص النتائج.

وفيما يأتي أهم الأساليب الإحصائية التي تم استخدامها:

1- **الإحصاء الوصفي:** يهدف الإحصاء الوصفي إلى تزويد مقاييس تلخيصية للبيانات المتوفرة عن عناصر العينة. حيث تم استخدام التكرارات والنسب المئوية لوصف عينة الدراسة بالإضافة إلى الوسط الحسابي والانحراف المعياري.

2- اختبار (One Sample T-test): يستخدم هذا الاختبار لمقارنة المتوسطات الحسابية الفعلية لكل متغير من المتغيرات المستقلة مع المتوسط الحسابي الفرضي وذلك لمعرفة فيما إذا كان الفرق بين المتوسط الحسابي الفعلي والمتوسط الحسابي الفرضي ذا دلالة إحصائية عند مستوى ثقة إحصائية (5%). ويتم استخدام هذا الاختبار وذلك لمقارنة درجة التأثير المحسوبة مع الوسط الحسابي الافتراضي لدرجة التأثير المقبولة والبالغة (3) وهذا الرقم عبارة عن مجموع بدائل إجابات أفراد عينة الدراسة في الاستبانة  $5/(5+4+3+2+1)$ .

3- اختبار كرونباخ ألفا للمصداقية (Cronbach Alpha): لقد تم استخدام اختبار الموثوقية كرونباخ ألفا لتبيان تناسق الأسئلة ولقياس مدى صدق وثبات أداة القياس، واختبار درجة مصداقية البيانات وثباتها، وتعد القيمة المقبولة إحصائياً لمعامل كرونباخ ألفا (0,60) أو (60%). بلغت قيمة معامل ألفا لإجابات أسئلة الاستبانة على جميع الأسئلة (89.57%) وهي نسبة ممتازة كونها أعلى من النسبة المقبولة (60%)، وهذا يعني توافر درجة كبيرة من المصداقية في إجابات الأسئلة.

تم اعتماد الفرضية العدمية والفرضية البديلة لاختبار الفرضيات، ويتم قبول الفرضية العدمية أو رفضها حسب قاعدة القرار وهي: تقبل الفرضية العدمية إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية التي يتم استخراجها من الجداول الإحصائية أو إذا كانت قيمة ألفا (Sig) أكبر من القيمة (0.05) وهي القيمة المعتمدة في الدراسات الإنسانية، ويتم رفضها إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، أو إذا كانت قيمة ألفا (Sig) أقل من القيمة (0.05).

### القسم الأول: وصف خصائص عينة الدراسة:

1- عدد الاستبانات الموزعة، والمستردة والصالحة للتحليل، ونسبة الاستجابة:

جدول رقم (1)

عدد الاستبانات الموزعة، والمستردة والصالحة للتحليل، ونسبة الاستجابة

نسبة الاستجابة	عدد الاستبانات المستردة والصالحة للتحليل	عدد الاستبانات الموزعة
70%	57	81

يتضح من الجدول السابق أن نسبة الاستجابة بلغت (70%)، وهي نسبة جيدة من إجمالي الاستبانات الموزعة.

## 2- توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر:

جدول رقم (2)

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر

النسبة المئوية	التكرار	الفئة
2%	1	أقل من 25 سنة
37%	21	25 - أقل من 35 سنة
25%	14	35 - أقل من 45 سنة
30%	17	45 - أقل من 55 سنة
6%	4	55 سنة فأكثر
100%	57	المجموع

نلاحظ أن ما نسبته (92%) من أفراد العينة هم من الذين تتراوح أعمارهم (25 - أقل من 55 سنة) وهذا مؤشر جيد على مدى إدراك المجيبين للمهام المكلفين بها. حيث نلاحظ أن (2%) فقط من العينة تقل أعمارهم عن (25 سنة)، و (37%) منها تتراوح أعمارهم تقع بين (25 - أقل من 35 سنة)، و (30%) من العينة تتراوح أعمارهم بين (45 - أقل من 55 سنة) و (6%) منها تتراوح أعمارهم (55 سنة فأكثر).

## 3- توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:

جدول رقم (3)

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
2%	1	ثانوية عامة
79%	45	بكالوريوس
4%	2	دبلوم عالي
5%	3	ماجستير
2%	1	دكتوراه
8%	5	أخرى
100%	57	المجموع

نلاحظ أن النسبة الأكبر من أفراد عينة الدراسة يحملون الشهادة الجامعية الأولى حيث بلغ عددهم (45) فرد من أصل (57) فرد ونسبة (79%). وباقى أفراد العينة توزعت على المؤهلات العلمية الأخرى. وهذا مؤشر جيد على أن أفراد عينة الدراسة على قدر جيد من التأهيل العلمي يؤهلهم الإجابة على أسئلة الاستبانة.

## 4- توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي:

جدول رقم (4)

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

النسبة المئوية	التكرار	التخصص
77%	44	محاسبة
11%	6	إدارة أعمال
7%	4	مالية
-	-	اقتصاد
5%	3	أخرى
100%	57	المجموع

نلاحظ أن (77%) من أفراد عينة الدراسة متخصصون في المحاسبة، و (11%) من العينة متخصصون في إدارة الأعمال، و (7%) من العينة متخصصون في الإدارة المالية والمصرفية و (5%) من العينة في تخصصات أخرى. وهذا يدل على تناسب تخصصات عينة الدراسة مع أهداف الدراسة.

## 5- توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي:

جدول رقم (5)

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي

النسبة المئوية	التكرار	المركز الوظيفي
60%	34	مدير مالي
18%	10	مساعد مدير مالي
12%	7	محاسب
2%	1	مدقق داخلي
8%	5	أخرى
100%	57	المجموع

يتضح من الجدول أعلاه أن (60%) من العينة مديرون ماليون، و (18%) من العينة مساعداً مدير مالي، و (12%) من العينة محاسبون، و (2%) من العينة مدققون داخليون، و (8%) من العينة في مراكز أخرى. وهذا يتناسب مع التوزيع الطبيعي الوظيفي وفقاً مع التسلسل الهرمي الوظيفي.

## 6- توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة في الوظيفة الحالية:

جدول رقم (6)

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة في الوظيفة الحالية

النسبة المئوية	التكرار	الفئة
25%	14	أقل من 5 سنوات
33%	19	5 - أقل من 10 سنوات
14%	8	10 - أقل من 15 سنة
14%	8	15 - أقل من 20 سنة
8%	5	20 - أقل من 25 سنة
6%	3	25 سنة فأكثر
100%	57	المجموع

يشير الجدول رقم (6) إلى أن ما نسبته (25%) من أفراد العينة خبراتهم أقل من (5 سنوات)، وأن (75%) من العينة هم من الذين تتراوح خبراتهم أكثر من (5 سنوات). هذا يدل على أن الخبرة العملية تعتبر جيدة لنسبة كبيرة من أفراد العينة، مما يشير أن هذا العدد من سنوات الخبرة يأتي مناسباً لطبيعة الأعمال والمهام الموكلة إليهم.

## 7- توزيع أفراد عينة الدراسة حسب حجم رأسمال الشركة:

جدول رقم (7)

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب حجم رأسمال الشركة (المبلغ بملايين اللنانير)

النسبة المئوية	التكرار	الفئة
40%	23	0.50 مليون - أقل من 5 مليون
26%	15	5 مليون - أقل من 10 مليون
16%	9	10 مليون - أقل من 15 مليون
5%	3	15 مليون - أقل من 20 مليون
5%	3	20 مليون - أقل من 25 مليون
8%	4	25 مليون فأكثر
100%	57	المجموع

نلاحظ من الجدول أعلاه إلى أن ما نسبته (40%) من الشركات رأسمالها أقل من (5 مليون دينار، وأن (60%) من الشركات رأسمالها أكثر من (5 مليون دينار. بشكل عام أن رأس المال المستثمر في الشركات كبير حيث يعتبر القطاع الصناعي أكبر القطاعات استثماراً في رأس المال بالمقارنة مع القطاعات الأخرى.

## 8- توزيع أفراد عينة الدراسة حسب مدة مزاوله الشركة لنشاطها:

جدول رقم (8)

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب مدة مزاوله الشركة لنشاطها

النسبة المئوية	التكرار	الفئة
25%	14	أقل من 10 سنوات
33%	19	أكثر من 10 سنوات وأقل من 20 سنة
14%	8	أكثر من 20 سنة وأقل من 30 سنة
14%	8	أكثر من 30 سنة وأقل من 40 سنة
9%	5	أكثر من 50 سنة وأقل من 60 سنة
5%	3	أكثر من 60 سنة وأقل من 70 سنة
100%	57	المجموع

يشير الجدول السابق إلى أن ما نسبته (25%) من الشركات مدة مزاوله نشاطها أقل من (10) سنوات وأن (75%) من الشركات مدة مزاوله نشاطها أكثر من (10) سنوات. وهذا يدل على أن مدة مزاوله الشركة لنشاطها يشير إلى أن معظمها شركات مستقرة ومستمره في عملها.

## 9- توزيع أفراد عينة الدراسة حسب قطاع الصناعة التي تنتمي له الشركة:

جدول رقم (9)

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب قطاع الصناعة التي تنتمي له الشركة

النسبة المئوية	التكرار	القطاع
11%	6	الأدوية والصناعات الطبية
14%	8	الصناعات الكيماوية
4%	2	صناعات الورق والكرتون
2%	1	الطباعة والتغليف
17%	10	الأغذية والمشروبات
2%	1	التبغ والسجائر
15%	9	الصناعات الاستخراجية والتعدينية
12%	7	الصناعات الهندسية والإنشائية
7%	4	الصناعات الكهربائية
14%	8	صناعات الملابس والجلود والنسيج
2%	1	الصناعات الزجاجية والخزفية
100%	57	المجموع

يتضح من الجدول أعلاه أن الدراسة شملت جميع القطاعات الصناعية. وهذا مؤشر إيجابي على إشراك جميع القطاعات الصناعية في الدراسة.



## القسم الثاني: معلومات أخرى.

1- هل هناك تعريف واضح لمفهوم المحاسبة الإدارية في الشركة التي تعمل بها؟

جدول رقم (10)

النسبة المئوية	التكرار	الفئة
9%	5	درجة كبيرة جداً
28%	16	درجة كبيرة
46%	26	درجة متوسطة
11%	6	درجة قليلة
6%	4	درجة قليلة جداً
100%	57	المجموع

يبين الجدول أعلاه أن ما نسبته (37%) من الشركات لديها تعريف واضح لمفهوم المحاسبة الإدارية بدرجة كبيرة فأكثر، وأن ما نسبة (46%) بدرجة متوسطة، أي أن ما نسبته (83%) من الشركات لديها تعريف واضح لمفهوم المحاسبة الإدارية بدرجة فوق المتوسط. وهذا مؤشر إيجابي على أن معظم إدارات الشركات لديها تعريف واضح لمفهوم المحاسبة الإدارية وأن لديها القدرة على تعبئة الاستبانة بشكل جيد. وكذلك نلاحظ أن (6%) فقط من الشركات ليس لديها تعريف واضح لمفهوم المحاسبة الإدارية.

2- هل هناك قسم أو شخص مسؤول يقوم بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الشركة التي تعمل بها؟

جدول رقم (11)

النسبة المئوية	التكرار	الفئة
7%	4	درجة كبيرة جداً
28%	16	درجة كبيرة
44%	25	درجة متوسطة
12%	7	درجة قليلة
9%	5	درجة قليلة جداً
100%	57	المجموع

يشير الجدول السابق إلى أن ما نسبته (79%) من الشركات لديها قسم أو شخص مسؤول يقوم بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية بدرجة فوق المتوسط، وأن ما نسبته (21%) أقل من المتوسط. وهذا يؤكد على أن الشركات لديها أقسام أو أشخاص مسؤولين عن تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في شركاتهم ولكن بتسميات مختلفة.

## القسم الثالث: فرضيات الدراسة.

## الفرضية الأولى:

(H<sub>0</sub>): لا تستخدم الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة أساليب المحاسبة الإداري.

جدول رقم (12)

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	الموازنات التخطيطية.	3.67	1.02
2	التكاليف الفعلية.	3.58	1.02
3	أنظمة التكاليف التقليدية (نظام الأوامر والمراحل الإنتاجية).	3.44	1.17
4	نموذج الحجم الأمثل للمخزون.	3.44	1.02
5	تحليل التعادل وتحليل التكلفة والحجم والربح.	3.42	1.06
6	محاسبة المسؤولية والمحاسبة الإجتماعية والبيئية	3.36	1.14
7	تقييم المشاريع الرأسمالية.	3.28	1.03
8	معدل العائد على الاستثمار.	3.07	1.16
9	التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات.	2.98	1.40
10	أسعار التحويل بين الأقسام.	2.95	1.32
11	تحليل ربحية العملاء وتحليل قنوات التوزيع.	2.86	1.33
12	نظام الجودة الشاملة.	2.77	1.34
13	تحليل جودة التكاليف.	2.71	1.31
14	الأساليب الكمية.	2.69	1.26
15	نظام التكلفة المستهدفة.	2.56	1.38
16	نظام الإنتاج في الوقت المحدد.	2.39	1.26
17	نظام تكاليف الأنشطة.	2.35	1.25
18	نظام إدارة الأنشطة.	2.31	1.32
19	القياس المقارن بأفضل أداء (داخلي وخارجي).	2.31	1.30
20	بطاقات الأداء المتوازن.	2.23	1.34
21	نظام كليزن (تطوير أداء الموازنات).	1.56	1.10
	إجمالي الفقرات.	2.85	1.14

نلاحظ من الجدول أعلاه أن اتجاهات العينة إيجابية للفقرات 1-8 وذلك لأن متوسطاتها الحسابية أكبر من متوسط أداة القياس (3) بينما اتجاهات العينة سلبية للفقرات 9-21 وذلك لأن متوسطاتها الحسابية أقل من متوسط أداة القياس (3). ونلاحظ أيضاً من خلال تحليل جميع الفقرات من (1-21) أن المتوسط الحسابي لفقرات هذه الفرضية بلغ (2.85) وهو أقل من متوسط أداة القياس (3)، وبانحراف معياري (1.14). حصلت الفقرة (1) والتي تشير إلى استخدام الموازنات التخطيطية

على أعلى وسط حسابي بلغ (3.67)، وهذا يدل على أهمية الموازنات التخطيطية في إعداد الخطط المستقبلية. بينما حصلت الفقرة (21) والتي تشير إلى استخدام نظام كايزن لتطوير أداء الموازنات على أقل وسط حسابي بلغ (1.56). وكذلك نلاحظ أن الشركات الصناعية تركز على أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية، مثل، الموازنات التخطيطية والتكاليف الفعلية وتحليل التعادل وتحليل التكلفة الحجم الربح ولا تركز على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة مثل بطاقات الأداء المتوازن والقياس المقارن بأفضل أداء ونظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ونظام الإدارة المبني على أساس الأنشطة ونظام الإنتاج في الوقت المحدد ونظام التكلفة المستهدفة.

ولتأكيد اختبار الفرضية الأولى تم استخدام اختبار (One Sample T-test).

جدول رقم (13)

نتائج اختبار (One Sample T-test) للفرضية الأولى

T المحسوبة	T الجدولية	T SIG	نتيجة الفرضية العدمية
0.99	2.00	0.33	قبول

نجد من مطالعتنا لنتائج الجدول السابق أن قيمة (T) المحسوبة تساوي (0.99) وهي أقل من قيمتها الجدولية، وتبعاً لقاعدة القرار: تقبل الفرضية العدمية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية والقيمة المعنوية (SIG) أكبر من (0.05) وترفض الفرضية العدمية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية والقيمة المعنوية (SIG) أقل من (0.05)، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية العدمية (Ho) ونرفض الفرضية البديلة (Ha). وهذا يعني أنه لا يتم استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة.

الفرضية الثانية:

(Ho): لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية يعزى إلى عمر الشركة. ولفحص الفرضية الثانية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA)، بحيث إذا كانت قيمة مستوى الدلالة أكبر من (0.05) فإن هذا يعني أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية، بينما إذا كانت قيمة مستوى الدلالة أقل من (0.05) فإن هذا يعني أنه يوجد فروق ذات دلالة إحصائية. والجدول الآتي يظهر نتائج اختبار (ANOVA) للفرضية الثانية.

جدول رقم (14)

نتائج اختبار (ANOVA) للفرضية الثانية

F المحسوبة	F الجدولية	F SIG	نتيجة الفرضية العدمية
6.72	3.20	0.00	رفض

نجد من مطالعتنا لنتائج الجدول السابق أن قيمة F المحسوبة تساوي (6.72) وهي أكبر من قيمتها الجدولية، وتبعاً لقاعدة القرار: تقبل الفرضية العدمية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، والقيمة المعنوية (SIG) أكبر من (0.05). ونتيجة لذلك يتم قبول الفرضية القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات الصناعية في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية يعزى إلى مدة مزاوله الشركة لنشاطها.

الفرضية الثالثة:

(H<sub>0</sub>): لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية يعزى إلى حجم رأسمال الشركة.  
ولفحص الفرضية الثالثة تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA)، بحيث إذا كانت قيمة مستوى الدلالة أكبر من (0.05) فإن هذا يعني أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية، بينما إذا كانت قيمة مستوى الدلالة أقل من (0.05) فإن هذا يعني أنه يوجد فروق ذات دلالة إحصائية.  
والجدول الآتي يظهر نتائج اختبار (ANOVA) للفرضية الثالثة.

جدول رقم (15)

نتائج اختبار (ANOVA) للفرضية الثالثة

F المحسوبة	F الجدولية	F SIG	نتيجة الفرضية العدمية
7.41	3.65	0.00	قبول

نجد من مطالعتنا لنتائج الجدول السابق أن قيمة F المحسوبة تساوي (7.41) وهي أكبر من قيمتها الجدولية، وتبعاً لقاعدة القرار: تقبل الفرضية العدمية (H<sub>0</sub>) إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، والقيمة المعنوية (SIG) أكبر من (0.05) وترفض الفرضية العدمية (H<sub>0</sub>) إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، والقيمة المعنوية (SIG) أقل من (0.05)، وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية (H<sub>0</sub>) ونقبل الفرضية البديلة (H<sub>a</sub>). وهذا يعني أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات الصناعية في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية يعزى إلى حجم رأسمال الشركة. ونتيجة لذلك يتم قبول الفرضية القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات الصناعية في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية يعزى إلى حجم رأسمال الشركة.

الفرضية الرابعة:

(H<sub>0</sub>): لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية يعزى إلى قطاع الصناعة الذي تنتمي إليها الشركة.  
ولفحص الفرضية الرابعة تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA)، بحيث إذا كان كانت قيمة مستوى الدلالة أكبر من (0.05) فإن هذا يعني أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية، بينما إذا كانت قيمة مستوى الدلالة أقل من (0.05) فإن هذا يعني أنه يوجد فروق ذات دلالة إحصائية.  
والجدول التالي يظهر نتائج اختبار (ANOVA) للفرضية الرابعة.

جدول رقم (15)

نتائج اختبار (ANOVA) للفرضية الثالثة

F المحسوبة	F الجدولية	F SIG	نتيجة الفرضية العدمية
0.41	4.43	0.61	قبول

نجد من مطالعتنا لنتائج الجدول السابق أن قيمة (F) المحسوبة تساوي (0.41) وهي أقل من قيمتها الجدولية، وتبعاً لقاعدة القرار: تقبل الفرضية العدمية (H<sub>0</sub>) إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية والقيمة المعنوية (SIG) أكبر من (0.05) وهذا يعني أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات الصناعية في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية يعزى إلى حجم رأسمال

الشركة. ونتيجة لما سبق يتم قبول الفرضية القائلة بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات الصناعية في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية يعزى إلى حجم رأسمال الشركات الصناعية.

#### الفرضية الخامسة:

(Ho): لا تستخدم الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات مختلفة.

جدول رقم (16)

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرة	الرقم
1.16	4.43	التخطيط.	1
1.21	4.30	إتخاذ القرارات الإدارية.	2
1.22	4.12	الرقابة.	3
1.27	4.05	قرارات التسعير.	4
1.28	3.80	تقييم الأداء.	5
1.31	3.79	تخطيط وإدارة المخزون.	6
1.28	3.61	إعداد القوائم المالية وتقييم الأداء المالي.	7
1.17	3.54	التنسيق والتوجيه.	8
1.30	3.44	تقييم الاستثمارات.	9
1.47	3.28	الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف.	10
1.20	3.54	إجمالي الفقرات.	

نلاحظ أن اتجاهات العينة إيجابية لجميع فقرات الفرضية الرابعة، وذلك لأن متوسطاتها الحسابية أكبر من متوسط أداة القياس (3). وتشير نتائج الجدول أعلاه ومن خلال تحليل الفقرات من (10-1) أن المتوسط الحسابي لهذه الفرضية بلغ (3.54) وهو أعلى من متوسط أداة القياس (3)، وبانحراف معياري (1.20)، وهذا يدل على تقارب الإجابات، وليس هناك تشتت كبير في الإجابات حول المتوسط الحسابي لها. وحصلت الفقرة رقم (1) والتي تشير إلى استخدام الشركات الصناعية أساليب المحاسبة الإدارية في التخطيط على أعلى وسط حسابي حيث بلغ (4.43)، وهذا يدل على أن الشركات الصناعية تستخدم أسلوب الموازانات التخطيطية بشكل جيد في إعداد خططها المستقبلية. بينما حصلت الفقرة (10) والتي تشير إلى استخدام الشركات الصناعية أساليب المحاسبة الإدارية في الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف، على أقل وسط حسابي بين جميع الفقرات وقد بلغ (3.28). على الرغم من استخدام الشركات الصناعية للموازانات التخطيطية إلا أنها لا تركز على الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف.

ولتعزيز النتيجة تم استخدام اختبار One Sample T-test لتأكيد اختبار الفرضية الرابعة.

## جدول رقم (17)

## نتائج اختبار (One Sample T-test) للفرضية الرابعة

T المحسوبة	T الجدولية	T SIG	نتيجة الفرضية العدمية
0.40	2.01	0.69	قبول

نجد من مطالعتنا لنتائج الجدول السابق أن قيمة (T) المحسوبة تساوي (0.40) وهي أقل من قيمتها الجدولية، وتبعاً لقاعدة القرار: تقبل الفرضية العدمية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية والقيمة المعنوية (SIG) أكبر من (0.05) وهذا يعني أنه لا يتم استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات مختلفة في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة.

## النتائج والتوصيات

## أولاً: النتائج

يستعرض الباحثون فيما يلي أهم النتائج التي تم استخلاصها من خلال تحليل الاستبانة واختبار الفرضيات:

- 1- إن أكثر الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن يوجد بها تعريف واضح لمفهوم المحاسبة الإدارية. وأن أكثر هذه الشركات أيضاً يوجد بها أقسام مستقلة أو أشخاص مسؤولون عن استخدام أساليب المحاسبة الإدارية.
- 2- إن استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن بشكل عام ضعيف، وخاصة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة. حيث إن أغلبية الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن تركز على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية.
- 3- إن أكثر أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية استخداماً في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن هي الموازنات التخطيطية، يليها بالأهمية التكاليف الفعلية وأنظمة التكاليف التقليدية (نظام الأوامر والمراحل الإنتاجية) ونموذج الحجم الأمثل للمخزون وتحليل التعادل وتحليل التكلفة الحجم الربح.
- 4- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية يعزى إلى عمر الشركة وحجم رأسمال الشركة، وأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية يعزى إلى قطاع الصناعة التي تنتمي إليها الشركة الصناعية.
- 5- أن أكثر هدف (مجال) لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن هو هدف التخطيط، يليه في الأهمية اتخاذ القرارات الإدارية والرقابة. وهذا يدل على أن الشركات الصناعية تركز على الأهداف الرئيسية للمحاسبة الإدارية من التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية.

**ثانياً: التوصيات.**

وبناءً على النتائج التي تم التوصل إليها يوصي الباحثون بما يأتي:

- 1- ضرورة اهتمام الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن بضرورة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية وخاصة الأساليب الحديثة منها، والاهتمام بالمجالات المختلفة للمحاسبة الإدارية لكي تتفاعل وتستجيب مع متطلبات وخصائص المتغيرات البنائية والاقتصادية والاجتماعية وتحقق القدرة التنافسية في الأسواق العالمية.
- 2- العمل على زيادة إدراك المسؤولين في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن لأهمية الدور الذي تلعبه المحاسبة الإدارية من خلال أساليبها المتعددة والمتنوعة، نحو توفير المعلومات الملائمة التي تساعد المديرين على القيام بوظائفهم كالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات.
- 3- تطوير أقسام المحاسبة الإدارية والاهتمام بالتدريب والتعليم المستمر لرفع كفاءة المحاسبين الإداريين في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن، من خلال عقد دورات تدريبية تتيح لهم التعرف على نظم واستخدامات المحاسبة الإدارية والتطورات المستمرة في أساليبها.
- 4- الاهتمام بالبحث في المجالات المختلفة للمحاسبة الإدارية حيث يتجه التركيز في الوقت الحاضر إلى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية.

**المراجع:****المراجع العربية:**

- 1- آل آدم، يوحنا، الرزق صالح، (2000)، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية الحديثة. دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن.
- 2- البشتاوي، سليمان، (2007)، تطبيق المعرفة الجديدة: نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة - دراسة تطبيقية في القطاع الصناعي الأردني. مجلة دراسات، الجامعة الأردنية، العدد الرابع والثلاثون، المجلد الأول، عمان، الأردن، ص 84-109.
- 3- الحسن، علاء محمد، (2004)، أثر استخدام بعض المفاهيم الاستراتيجية للمحاسبة الإدارية على الأداء المالي للشركات المساهمة الصناعية العامة الأردنية. رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الأردن.
- 4- الدهراوي، كمال الدين مصطفى، (1998)، اتجاهات معاصرة لتطوير البناء الفكري للمحاسبة الإدارية. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- 5- السبوع، سليمان، (2000)، استخدام نظام ABC وأساليب ABM لاتخاذ القرار وتقييم أداء المنظمة. رسالة دكتوراه، غير منشورة، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، بغداد، العراق.
- 6- الشيخ، عماد، جودة عبد الحكيم، (2007)، تطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة على إحدى الشركات البلاستيك الأردنية - دراسة ميدانية. المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، جامعة العلوم التطبيقية، المجلد العاشر، العدد الأول، ص ص 21-44.
- 7- الملحم، عدنان بن عبد الله، (2003)، تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في المملكة العربية السعودية. مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد الواحد والستون، السنة الثانية والأربعون، ص ص 279-325.

- 8- جاريسون، ري اتش، نورين اريك، (2002)، الخاسبة الإدارية. الطبعة العربية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، مراجعة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، السعودية.
- 9- جمعة، إسماعيل، محرم زينات، الخطيب صبحي، (2002)، الخاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات. الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- 10- جودة، عبد الحكيم مصطفى، (2010)، محاسبة التكاليف. دار تسنيم للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، ص 489-536.
- 11- جودة، عبد الحكيم، عويس خالد، (2007)، استخدام نظام التكاليف المبنى على الأنشطة لأغراض تسعير الخدمات - دراسة ميدانية على أحد المستشفيات الأردنية الخاصة. مجلة اربد للبحوث والدراسات، جامعة اربد الأهلية، ص ص 155-200.
- 12- حسين، زينب أحمد، (2004)، تحقيق التكلفة من خلال التكامل بين مدخلي محاسبة تكاليف الأنشطة ومحاسبة نظرية القيود في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة. مجلة البحوث الإدارية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، السنة الثانية والعشرون، العدد الأول، ص 175.
- 13- زعوب، حمدي شحدي، (2007)، دراسة مدى استخدام أساليب الخاسبة الإدارية في الشركات المساهمة الصناعية في قطاع غزة. مجلة جامعة الأزهر، سلسلة العلوم الإنسانية، ص ص 142-166.
- 14- ظاهر، أحمد حسن، (2002)، الخاسبة الإدارية. دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن.
- 15- عبد الرحمن، أحمد يوسف، (2004)، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في ظل نظم التصنيع الحديثة. رسالة ماجستير، جامعة الإسكندرية، الإسكندرية، مصر.
- 16- علي، حسين، (2002)، الخاسبة الإدارية المتقدمة. الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- 17- فخر، نواف، الدليمي خليل (2002)، محاسبة التكاليف الصناعية. الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، ودار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن.
- 18- مفتي، محمد حسن، الخيال توفيق عبد المحسن، (2002)، مدى تطبيق أساليب الخاسبة الإدارية بالشركات الصناعية بالمملكة العربية السعودية. المجلة العلمية للاقتصاد، العدد الرابع، ص ص 195-247.
- 19- منصور، محمد محمد، (2002)، دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تدعيم القدرة التنافسية للشركة. المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الثالث والرابع، ص ص 12-51.

### المراجع الأجنبية:

- 1- Adler, R., Everett, A., and Waldron, M., (2000), *Advanced Management Techniques in Manufacturing Utilization, Benefits and Barriers to Implementation*, Accounting Forum, PP. 131-150.
- 2- Clarke, P., (1995), *The Old and New in Management Accounting*. Management Accounting, June, pp. 46-51.



- 3- Dick-Ford, E., Burnett, J., and Devonesh, (2007), *A Preliminary Survey of Management Accounting Practices in Barbados*. Journal of Eastern Caribbean Studies, Vol. No. 2, June, pp. 50-72.
- 4- Drury, C., (1996), *Management and Cost Accounting*. London, Thomson.
- 5- Drury, C., (2000), *Management and Cost Accounting*. 5th, Ed. Business Press, Thomson Learning.
- 6- Dutton, J., and Ferguson, M., (1996), *Target Costing at Taxas Instrument*”, Journal of Cost Management, Full, pp. 33-36.
- 7- Johnson, H., and Kaplan, R., (1987), *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston, Mass.: Harvard Business School Press.
- 8- Kaplan, R., (1984). *The Evaluation of Management Accounting*. The Accounting Review, July, p. 396.
- 9- kaplan, R., and Norton, D., (1992), *The Balanced Scorcard Measures That Drive Performance*. Harvard Business Review, Jan-Feb, p. 404.
- 10- Pierce, B., and O’Dea, T., (1998), *Management Accounting Practices in Irelan*. The Irish Accounting Review, Vol. No. 2, Autumn.
- 11- Rayan, B., Scapens, R., and Theobald, M., (1992), *Research Method and Methodology in Financial and Accounting*. London Academic Press.
- 12- Scapens, R., (1982), *Management Accounting—A Survey Paper*. Published Paper Commissioned by SSRC, May, p. 29.
- 13- Stanley, Z., (1997), *Finances Future: Challenge Or Threat?*. Journal of Accountancy, April, p. 41.
- 14- Stuart, R., (1997), *Accountants in Management: A globally Changing Role*. CMA Management, Feb, p. 5.

.....

.....

.....