

أستخدام نظم المحاسبة الادارية الحديثة لتحسين الاداء المستمر للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية

أ.د. عماد يوسف الشيخ

استاذ المحاسبة / قسم المحاسبة

جامعة العلوم الخاصة التطبيقية

Emad_sh@asu.edu.jo

dremad50@yahoo.com

المستخلص:

اشتداد المنافسة بين الشركات كافة وعلى مختلف المستويات أصبح لازماً على كل شركة ضرورة العمل على الاستمرار في التحسين لأدائها لكي تستطيع مواجهة تلك المنافسة والبقاء في السوق. لأجل تحقيق ذلك، لابد ان تعتمد الشركة على معلومات محاسبية اكثر دقة وملاءمة وتقدم في الوقت المناسب، لغرض استخدامها في التخطيط واتخاذ القرار.

لذا لابد من وجود نظم معلومات تساعد الادارة على التطوير والتحسين المستمر لأداء الشركات بشكل عام، وهذا ما تحتاجه الشركات الاردنية خصوصاً بعد دخول الاردن مجال الاقتصاد الحر. لقد تم اختيار نظام الادارة على اساس الانشطة ونظام الموازنات المعدة على اساس الانشطة كادوات للتحسين والتطوير المستمرين لاداء الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية المدرجة في سوق عمان المالي (بورصة عمان المالية).

لعل اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة لها هي ان الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تمتلك المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق كل من نظامي الموازنات والإدارة على أساس الأنشطة، كما تمتلك نظم تساعد على تطبيق نظامي الموازنات والإدارة المبنيان على أساس الأنشطة. الا انه لا يتوفر لديها كادراً لديه إطلاع كافٍ على نظامي الموازنات والإدارة المبنيان على أساس الأنشطة، وان معظم ادارات الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية كانت مقتنعة بمزايا نظام الإدارة على أساس الأنشطة.

المصطلحات الرئيسية للبحث / نظم المحاسبة الادارية الحديثة - لتحسين الاداء المستمر

للشركات الصناعية تقييم الاداء المستمر.



مجلة العلوم

الاقتصادية والإدارية

المجلد ٢١

العدد ٨١

لسنة 2015

الصفحات ٢٦٣-٢٩٧

المقدمة

منذ دخول العالم في مرحلة العولمة اشتدت المنافسة بين الشركات فأصبح لازماً على كل شركة ضرورة التحسين المستمر لأدائها كما تستطيع مواجهة المنافسة والبقاء في السوق. ولأجل تحقيق ذلك لا بد ان تعتمد الشركة على معلومات محاسبية صحيحة وفي الوقت المناسب، لغرض استخدامها في التخطيط واتخاذ القرار.

ان تطور نظم المحاسبة، خاصة الادارية والتكاليفية منها، ساعد في ظهور ما يعرف بالادارة على اساس الانشطة الذي يُعد نموذجاً لتحليل الانشطة الادارية بهدف تقليل التكاليف واستخدام معلوماته في اعداد الموازنات. الامر الذي استلزم ايضاً وجود نظام موازنات معتمداً على نموذج ادارة الانشطة، فكان نظام الموازنات المعدة على اساس الانشطة وليس المعدة على اساس الأقسام او المنتجات وفقاً للأسلوب التقليدي في اعداد الموازنات.

نظراً لأهمية كل من نظامي الموازنات والادارة المبنيان على اساس الانشطة في اي شركة بشكل عام، وفي الشركات الاردنية بشكل خاص. فلقد جاء هذا البحث لبيان كيفية مساهمتهما في التطوير المستمر للاداء.

اهداف البحث

يمكن تلخيص اهداف البحث بمايلي:

- تقييم اسلوب اعداد الموازنات المتبع حالياً في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية لمعرفة فاعليته في التطوير المستمر لأداء الشركة.
- دراسة نظامي الموازنات و الادارة المبنيان على اساس الانشطة لمعرفة فاعليتها في التطوير المستمر لأداء الشركة.
- معرفة معوقات تنفيذ نظامي الموازنات والادارة على اساس الانشطة كأدوات للتطوير المستمر للاداء.

مشكلة البحث

- بما ان الهدف الاساس من البحث هو التعرف عن مدى امكانية تطبيق نظام الموازنات المعدة على اساس الانشطة ونظام الادارة على اساس الانشطة بهدف التطوير المستمر لأداء هذه الشركات فانه سوف يتم الأجابة على مجموعة من الاسئلة الاتية والتي تعبر عن مشكلة البحث:
- مدى نجاح نظام الموازنات التقليدي المستخدم في الشركات الصناعية المساهمة الاردنية كأداة للتطوير المستمر لأداء الشركة؟

للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية

- هل يوفر كل من نظامي الموازنات والادارة على اساس الانشطة وسيلة جيدة ومناسبة لتحقيق التطوير للاداء وبشكل مستمر في الشركات عينة البحث؟
- هل تتوفر في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية المقومات الاساسية والضرورية لتطبيق نظامي الموازنات والادارة على اساس الانشطة؟

فرضيات البحث

استندت البحث على ثلاث فرضيات نفي (عدمية) رئيسية هي :

الفرضية الأولى H01 :

لا يعتبر نظام الموازنات التقليدي المطبق حاليًا في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية أداة مناسبة للتطوير المستمر لأداء الشركات.

الفرضية الثانية H02 :

لا يعتبر كل من نظامي الموازنات والإدارة المبنيان على الانشطة وسيلة مناسبة للتطوير المستمر لأداء الشركات.

الفرضية الثالثة H03 :

لا تمتلك الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق كل من نظامي الموازنات والإدارة المبنيان على الانشطة.

عينة البحث

لقد تكون مجتمع البحث من جميع الشركات الصناعية العامة المساهمة الاردنية المدرجة في بورصة عمان في نهاية سنة ٢٠٠٧، وكان عدد الشركات (٦٤) شركة. تم توزيع الاستبانة على جميع المجتمع، وتم استرداد (٤٦) استبانة صالحة، وتعادل اكثر من ٧٠% من مجتمع البحث، وهي نسبة مقبولة لاغراض البحث. كما سيتم جمع البيانات من مصدرين رئيسيين هما:

- البيانات الثانوية التي تتمثل بالمراجع والدوريات الادبية المتعلقة بالجانب النظري بالموضوع.
- البيانات الرئيسية التي تم جمعها من خلال استبانة صممت لهذا الغرض وتم تحليل البيانات بشكله التحليل الوصفي والاسلوب الاحصائي.

الجانب النظري

اولاً - نظام الموازنات

ان نظام الموازنات يقوم على اساس وضع جداول لتجميع الموارد اللازمة لتنفيذ برنامج معين، متضمناً ايضاً جدول زمني لتنفيذ ذلك البرنامج، وتعتبر الموازنات وسيلة من الوسائل الفاعلة في التخطيط والادارة والتنسيق والتواصل بين اقسام وانشطة الشركة، كما تُعد من الادوات الرئيسية لتحفيز الموظفين وتقييم الاداء، وتعتبر الموازنات من احد مظاهر نجاح الشركة.

لقد عرفت الموازنة بعدة تعاريف منها على سبيل المثال وليس الحصر:

• " تعبير كمي لخطة مفترضة توضع من قبل الادارة لفترة معينة، وتنسيق النشاطات لتحقيق هذه الخطة، وعادة تضم بيانات مالية وغير مالية" (Horngren et al 2006,p.181).

• "خطة مفصلة، معبر عنها بشكل كمي، تحدد كيفية الحصول على الموارد واستخدامها ضمن فترة معينة" (Hilton,2002,p.370).

• " عبارة عن خطة مالية وكمية تغطي اوجة النشاطات المختلفة للوحدة الاقتصادية لفترة مالية مستقبلية" (ابو نصار، ٢٠٠٥، ص ٣٠٨).

لذا يمكننا القول ان الموازنة هي ((ترجمة مالية لخطط الشركة في استخدام مواردها المتاحة لفترة مستقبلية محددة تكفل للادارة القيام بوظيفة التخطيط والرقابة والتنسيق والتحفيز وتقييم الاداء)).

يُعد التحليل الاستراتيجي الاساس لكل انواع التخطيط سواء كان تخطيط طويل الاجل ام قصير الاجل، وهذه الخطط هي التي تقود بالنتيجة الى اعداد الموازنات، ويكون عمل الموازنات بتجزئة خطط الشركة الى فترات طويلة او قصيرة الاجل. كما تستخدم الموازنات كاسلوب للتنبؤ بالمستقبل لتحديد النتائج المتوقعة لتحديد اسلوب الاداء المستهدف من قبل الشركة (Baker Bale ،٢٠٠٧، p.17). وتقسم الخطط بشكل عام الى (Hope & Arnold, 1990,p.278):-

- خطط تشغيلية قصيرة الاجل ترتبط بتحقيق اهداف مرحلية
- خطط ادارية وهي خطط تكتيكية تهتم بهيكلية الشركة وتحديد مستوى الاداء الملائم لانجاز المهام الادارية.
- خطط استراتيجية تهتم بالتطوير طويل الاجل لأستراتيجية الشركة، وتكون ذات خطوط عريضة الاتجاه لرؤى الشركة.

بعد عملية التخطيط تأتي عملية التنسيق وهي عملية خلق المواعمة بين كافة عوامل متغيرات الانتاج، واقسام الشركة، بالشكل الذي يمكن من تحقيق الاهداف. والموازنة تسعى للتوفيق بين مختلف قرارات الشركة لما هو في مصلحة الشركة ذاتها، بدلاً من مصلحة كل قسم على حدة.

للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية

بما ان العملية الادارية معقدة لما تنطوي عليه من انجاز الاهداف بواسطة الافراد وتحت ظروف بيئية مختلفة و متغيرة، لذلك تحتاج الادارة في ذلك الى الاتصال بشكل كفو لكي تتأكد من توصيل تلك الاهداف والخطط والبرامج لكل افراد الشركة. بذلك سوف تضمن الشركة ان يقوم الافراد بمسؤولياتهم في تنفيذ الموازنة، ومن خلال الموازنة ايضا تتواصل الادارة العليا مع الادارة التشغيلية لتحديد ما تتوقعة منها (Drury, 2006,p.427).

كما تساهم الموازنة في الرقابة على كل الانشطة وتحديد المسؤول عنها، وتساعد الادارة في معرفة الانحرافات والفروقات من خلال المقارنة للنتائج المتحققة مع المخطط ولكل نشاط من أنشطة الشركة، خاصة تلك المتعلقة بالانفاق. ان عملية الرقابة تلحق بعملية التخطيط وتتكون من ثلاث خطوات هي:

- تسجيل الاداء الفعلي
- مقارنة الاداء الفعلي مع الاداء المتوقع
- التغذية العكسية (المرترجة)

بالاضافة الى ذلك، ان اداء الادارات غالبا ما يقيم بقياس مدى نجاحها في تحقيق الموازنة، كما ان بعض الشركات تمنح مكافأتها على اساس قابلية الموظفين في تحقيق الهدف المحدد في فترة الموازنة، مما يجعل الموازنة وسيلة فعالة لتطوير الاداء.

في عقد الثمانينات من القرن الماضي اصبحت محددات نظام التكاليف التقليدي اوسع واكثر انتشاراً، وتم استخدام نظام التكاليف المبني على اساس الانشطة، ومن النتائج التي حققها هو استخدام بيانات التكاليف والمعلومات المحاسبية، بحيث طور نظام الموازنات التقليدي الى نظام الموازنات المعدة على اساس الانشطة، الذي استفادة من دقة نظام التكاليف المبني على الانشطة في احتساب تكلفة الاشياء لتخطيط أداء الشركة في فترة مقبلة وتحديد كفاءة أداءها. وقد عرفت الموازنة المعدة على اساس الانشطة على انها " تقنية تسمح للشركة بفهم هيكل تكاليفها بشكل اوضح، وتركز على الانشطة التي تضيف قيمة، كما تعمل على زيادة دقة التنبؤ ببند الموازنة" (www.fsn.co.uk/index).

الموازنة المعدة على اساس الانشطة

ان نظام الموازنات التقليدي قائم على عملية المفاوضات ما بين ادارة الشركة و رؤساء الاقسام حول قدرة كل قسم في الحصول على اكبر قدر من موارد الشركة. وتسعى الادارة على زيادة الرقابة على الانفاق لهذه الاقسام بذلك فان الموازنة للسنة القادمة ماهي الا خطوط عريضة مستندة على موازنة السنة الماضية مع زيادة (او نقصان) وينسب متفاوتة حسب نتيجة المفاوضات ما بين المدراء ورؤساء الاقسام.

بينما الموازنة المعدة على اساس الانشطة تقدم فرصة للمناقشة المبنية على الحقائق وتقلل من اي نفوذ سواء من الادارة او من رؤساء الاقسام وقدراتهم على التفاوض. وعندما تطبق الموازنة المعدة على اساس الانشطة بنجاح سوف تلغي مفهوم التكاليف الثابتة، لان نظام الموازنات لا تعمل على التنبؤ بالانشطة غير المباشرة على اساس مستوى نشاط ثابت بل على اساس مستوى القدرة الاستيعابية لكل نشاط من الانشطة غير المباشرة وعدد موجبات الكلفة (p.21، ٢٠٠٧، and Baker Bale)، ومن ثم تحدد نسبة التحميل وتقدير التكاليف الثابتة.

للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

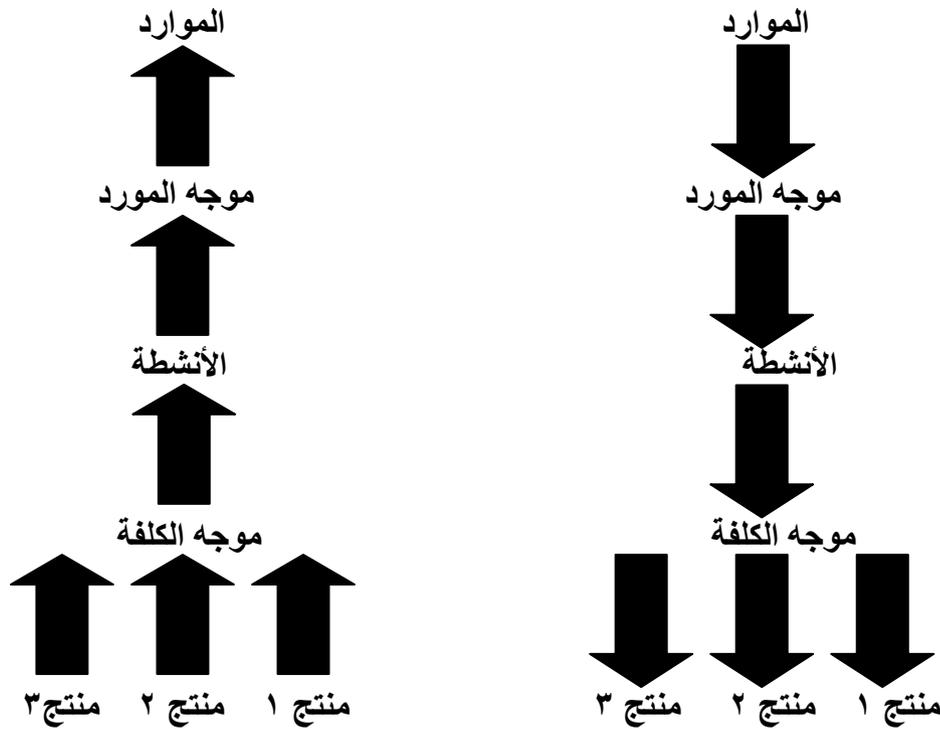
ان آلية عمل الموازنات المُعدة على اساس الانشطة هو تطبيق معكوس لعمل نظام التكاليف المبني على

اساس الانشطة، وتتلخص الخطوات بما يلي (Cooper, 1999.p.529-30)

- تقدير الانتاج المتوقع وحجم ومزيج المبيعات للفترة المقبلة.
- التنبؤ بالطلب على أنشطة الشركة.
- حساب الطلب على الموارد لأداء أنشطة الشركة.
- تحديد الموارد الفعلية المتوفرة لمقابلة ذلك الطلب.
- تحديد الطاقة الاستيعابية للأنشطة.

ولعل الشكل رقم (١) يوضح ذلك (Kaplan, 1998.p & Cooper . ١١٦)

نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة نظام الموازنات المبني على أساس الأنشطة



شكل رقم (١) آلية عمل نظام التكاليف المبني على الأنشطة والموازنات المعدة على الأنشطة

استخدام الموازنة المعدة على اساس الأنشطة:

تتطلب الموازنة التقليدية تغيرات عديدة كي تصبح أداة فعالة لزيادة كفاءة أداء الشركة، " نظام الإدارة على أساس الأنشطة التشغيلية " أي استغلال قدرة الأنشطة بأفضل طريقة ممكنة وذلك عن طريق استخدام الأنشطة كأساس لبناء الموازنة، بحيث يكون لها المقدرة على تغيير الطلب على الأنشطة، "نظام الإدارة على أساس الأنشطة الاستراتيجية" وذلك عن طريق استخدام الأنشطة كأساس لاتخاذ القرارات الاستراتيجية كالتسعير وتصميم المنتج وتطويره ، وعلاقة الشركة مع العملاء والموردين . بحيث تصبح قادرة على تخفيض تكاليف الأنشطة وتقليل بعض الأنشطة غير المباشرة كفحص الجودة ومناولة المواد ، هذان التطويران من الممكن أن يأترا على الطلب على الموارد، والقدرة الفعلية للأنشطة والقدرة الإستيعابية لشركة من الموارد، من خلال تغيير التقديرات المطلوبة من عدد موجهات تكلفة الأنشطة، وتغيير العلاقة بين أداء الأنشطة والموارد المطلوبة لهذه الأنشطة.

عند اعتماد الموازنة المعدة على أساس الأنشطة فإن المستخدم للموازنة ممكن أن يستخدم أرقام الموازنة لعمل نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالطريقة التقليدية كونه تم احتسابه عند إعداد الموازنة المعدة على أساس الأنشطة، وهذا المعدل المقدر يمكن استخدامه في عدة أوجه منها نظام الإدارة على أساس الأنشطة للتطوير المستمر لأداء الشركة.

وفي التطبيق العملي إن الموازنة المعدة على أساس الأنشطة ليست سهلة التطبيق، لأنه على الشركة- على سبيل المثال - تحديد تفاصيل أكثر عن الكيفية التي سيتم بها التصنيع، وكيفية حدوث عملية البيع، وفهم ماهية كفاءة أداء الأنشطة (Cooper، R، 1999، P.533).

نظام الادارة على اساس الأنشطة:

ان التطورات التي طرأت على هيكلية البيئة الاقتصادية، خاصة في حجم الانتاج، التغير في تكنولوجيا الانتاج، وهيكلة التكاليف، كل هذه العوامل اثرت على نظم التكاليف ولعل فكرة تحليل الأنشطة اهم تلك التغيرات. فقد ادت الى نشوء نظام التكاليف المبني على الأنشطة الذي وفر قاعدة بيانات كبيرة ودقيقة عن احتساب تكاليف السلع والخدمات واصبحت هذه المعلومات اكثر مفيدة لاتخاذ القرارات، ومنه نشأت فكرة الادارة على اساس الأنشطة الذي اعتمد على تحليل مخرجات نظام التكاليف. فنظام الادارة على اساس الأنشطة يحسن من القرارات المتخذة من قبل الشركة لاعتمادها على بيانات دقيقة ويساعد على انجاز العمل باقل قدر ممكن من استخدام للموارد، ومن ثم باقل تكلفة، ويحقق نظام الادارة على اساس الأنشطة اهدافه من خلال نظامين: نظام الادارة على اساس الأنشطة التشغيلي ونظام الادارة على اساس الأنشطة اهدافه من نظام الادارة على اساس الأنشطة على انه " ادارة ورقابة أداء المشروع باستخدام معلومات النشاط كوسائل اساسية لدعم القرار " (Hixon,1995,p.30).

نظام الإدارة على اساس الأنشطة التشغيلي:

ويقصد به مجموعة الإجراءات التي تعمل على رفع كفاءة الأداء وتزيد من مستوى استخدام القدرة غير المستغلة للنشاط وتخفيض التكاليف، حيث يؤخذ الطلب على الأنشطة كما هو، ويتم الوفاء بهذا الطلب باستخدام أقل الموارد التشغيلية المادية والبشرية منها.

تكون خطوات تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة، بالإضافة إلى الخطوات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، كآلاتي: (Atkinson & Kaplan, 1998, p.240).

- وضع خارطة العمليات لتحديد كل نشاط.
- تحديد كلفة كل نشاط.
- تحديد الفرص لأغراض التحسين (إعادة هندسة الإلغاء والتحسين المستمر لتحسين أداء الأنشطة التي تضيف قيمة).
- وضع أولوية للتحسين.
- توفير المبررات المالية لجهود إعادة الهندسة.
- تحديد ما الذي ينبغي عمله لإلغاء أو تخمين كلف النشاط.
- صنع التغيرات المطلوبة.
- تتبع المنافع لمقارنتها مع التكاليف.

نظام الإدارة على اساس النشاط الاستراتيجي:

اساس عمل نظام الإدارة على اساس الأنشطة الاستراتيجية هو تغير مزيج أنشطة الشركة من أنشطة ذات تكاليف عالية وغير مربحة إلى أنشطة أقل تكلفة وأكثر ربحية. ولعل أهم ما يؤثر هذا النظام على القرارات المتعلقة بما يلي:

- التسعير: حيث هناك عدة عوامل تؤثر على تسعير المنتجات سواء العوامل الداخلية أو الخارجية، فالتحديد الدقيق لتكلفة الأنشطة والمنتجات من خلال نظام التكاليف المبني على الأنشطة يسمح للإدارة بالمفاضلة بين الأنشطة ومن ثم اختيار الأنشطة ذات التكاليف الأقل، وتحديد تكاليف المنتج بشكل أدق ومن ثم فإن عملية التسعير سوف تصبح أدق وأكثر كفاءة.
- العلاقة مع العملاء: تنظر الشركة إلى العملاء من منظور تكاليفي بحت، أي ما هي تكلفة العميل وما هو هامش الربح المتوقع من ذلك العميل. ولقد حددت صفات العملاء ذات التكاليف العالية والمنخفضة (Cooper, 1999, 0.343). وان نظامي الإدارة والتكاليف على اساس الأنشطة يوفر معلومات وبيانات حقيقية على مقدار تكلفة كل عميل وهامش ربحه بحيث يسمح للشركة في تحديد أي فئة من العملاء تريد وأي هامش مساهمة ترغب به.

- العلاقة مع الموردين: العلاقة المتعكسة ما بين الادارة والموردين لاختلاف المصالح والعوامل الداخلية والخارجية، حيث بعض العوامل الداخلية قد تؤثر على نتيجة هذا العلاقة، لانه ليس السعر الاقل هو الذي يحدد هذه العلاقة، بل التكاليف الاقل هي الاساس. وهناك أنشطة في الشركة تؤثر على هذه العلاقة كما موضح في الجدول رقم (١) ، حيث تزيد هذه الأنشطة من التكاليف. فتحدددها بشكل دقيق يسمح للادارة الاختيار بين الموردين الاقل تكلفة لا الاقل سعراً (Cooper,1999,p.346).

أنشطة الاقتناء
استلام المواد
فحص المواد
إرجاع المواد
مناولة المواد
تخزين المواد
طلب المواد

جدول رقم (١) : نماذج لأنشطة الاقتناء

- تصميم المنتجات وتطويرها: عند تصميم منتج ما تبدأ الشركة باعداد الدراسات والبحوث عن متطلبات المستهلكين واحتياجاتهم من ذلك المنتج، والتي يمكن تلبيتها بطرق متعددة ومختلفة وبتكاليف متنوعة. فتحدد تكلفة هذه المتطلبات والاحتياجات بشكل دقيق من خلال نظام التكاليف المبني على الأنشطة تكون الادارة قادرة على المفاضلة بين هذه الطرق المختلفة لتحديد ما هية المنتجات الاكثر ربحية وتلبي متطلبات واحتياجات المستهلك.

العلاقة ما بين نظامي الادارة والموازنات المبنيان على اساس الأنشطة:

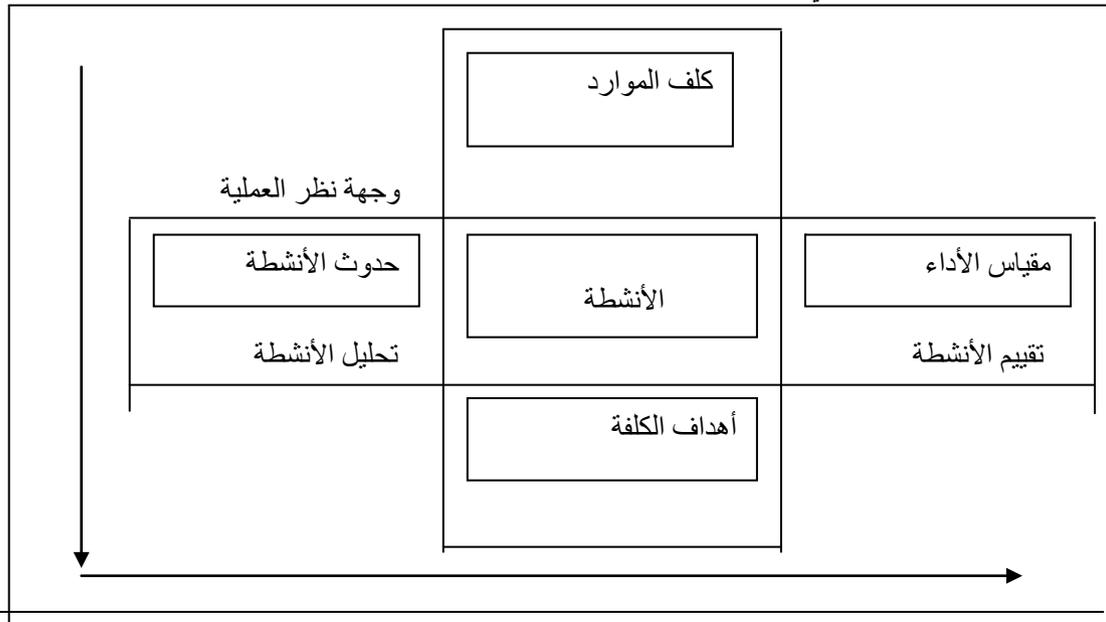
يمثل نظام الإدارة على أساس الأنشطة قرارات الإدارة التي تستخدم معلومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة لإرضاء العملاء وتحسين الربحية، أما نظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة هو التخطيط لقرارات الإدارة باستخدام معلومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة لإرضاء الزبون وتحسين الربحية، ونلاحظ من خلال التعريفات السابقة اشتراكهم في استخدام الية نظام التكاليف على أساس الأنشطة، ولتحليل العلاقة بين هذين النظامين يجب تحديد علاقة كل نظام مع نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

يعمل نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى تحديد الموارد التي استخدمتها الشركة ومن ثم توزيعها على الأنشطة ومن ثم تحمل تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات عن طريق استخدام موجهات الكلفة لتحديد تكلفة المنتجات بدقة، أما استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الموازنات يتم بتحديد حجم المبيعات والإنتاج المتوقع وتفصيل عملية البيع والإنتاج، ومن ثم تحديد عدد الأنشطة المطلوبة لتحقيق حجم الإنتاج.

للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية

ومن ثم احتساب تكلفة هذه الأنشطة لتحديد حجم الموارد التي سوف تستخدمها الشركة في عملياتها، ويفسر الشكل رقم (١) هذه العلاقة حيث نلاحظ أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يبدأ من أعلى إلى أسفل بينما نظام الموازنات المعد على أساس الأنشطة يبدأ من أسفل إلى أعلى، فمن خلال هذه الآلية يمكن تحديد أهداف هذه الأنظمة، فنظام التكاليف على أساس الأنشطة يهدف إلى تحديد تكاليف الأنشطة، أما نظام الموازنة المعدة على أساس الأنشطة يهدف إلى استخدام المعلومات الدقيقة التي يوفرها نظام التكاليف على أساس الأنشطة للتخطيط لكفاءة أداء لعملية أنشطة الشركة، من خلال تحسين العلاقة بين إنتاج المنتجات وأداء الأنشطة وحجم الموارد اللازمة لأداء أنشطة الشركة في فترة معينة، أي أن هدف نظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة هو زيادة كفاءة أداء الشركة.

أما العلاقة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام الإدارة على أساس الأنشطة، فإن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو نظام لتحديد ماهية تكلفة الأشياء؟ أو ماذا تكلف الأشياء؟ من خلال تحديد الموارد المستخدمة فعلياً وتوزيعها على الأنشطة ومن ثم على هدف التكلفة " السلع و الخدمات"، أما نظام الإدارة على أساس الأنشطة فهو يبدأ بتحليل الأنشطة من خلال تحديد المبيعات والأنشطة الناتجة عن هذه المبيعات ومن ثم تحديد تكاليف هذه الأنشطة ومن ثم تتم عملية تقييم الأنشطة من خلال مقاييس الأداء لتحديد لماذا تكلف الأشياء، و نلاحظ من خلال الشكل (٢) أن الجانب العامودي هو لتحديد تكاليف السلع والخدمات، أما الجانب الأفقي هو لتحليل لماذا كانت هذه التكلفة.



شكل رقم (٢) : العلاقة بين نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة والإدارة على أساس الأنشطة (التكريتي، ٢٠٠٧، ص ٣٦٨).

للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية

ذكرنا سابقا أن هدف نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو تحديد تكلفة المنتجات، والخدمات، أما نظام الإدارة على أساس الأنشطة فإن هدفه تقييم كفاءة أداء الشركة والعمل على رفع هذه الكفاءة.

ومن خلال علاقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة بنظامي الإدارة على أساس الأنشطة والموازنات المعدة على أساس الأنشطة نلاحظ أن كلا النظامين الموازنة والإدارة لهما نفس الهدف، وهو رفع من كفاءة أداء الشركة، وإن اختلفت آلية تطبيقهم حيث يعد نظام الإدارة على أساس الأنشطة هو تحليل لبيانات فعلية أما نظام الموازنة المعدة على أساس الأنشطة فهو تحليل لبيانات مخططة أو مستهدفة. ويمكن استنتاج العلاقات الآتية :

- ١- إن كلا النظامين تمثل الأنشطة فيها المحور الأساسي الذي تعمل عليه.
- ٢- إن كلا النظامين قائمان على تحليل الأنشطة.
- ٣- إن كلا النظامين يستخدمان آلية نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد بيانات التكاليف لكي يتم استخدامها كمدخلات لكلا النظامين.
- ٤- استخدام نظامي الإدارة والموازنات المبنين على أساس الأنشطة يساعد الإدارة في زيادة الرقابة على التكاليف بشكل عام وعلى التكاليف غير المباشرة بشكل خاص.
- ٥- إن كلا النظامين يعدان مدخلا للرقابة التشغيلية.
- ٦- إن تحليل الأنشطة في نظام الإدارة على أساس الأنشطة يهدف إلى التحسين لأداء الشركة خلال الفترة المالية، أما في نظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة فإنه يهدف إلى التحسين المستهدف لأداء الشركة خلال فترة مقبلة.

الجانب الميداني:

لقد تم وضع فرضيات بشكل تؤدي الى تفسير مشكلة البحث وكانت الاطار لجمع وتحليل البيانات، ولقد اعتمد المنهج الوصفي باعتباره المنهج الملائم لنوعية الظاهرة المبحوثة للاجابة على اسئلة الاستبانة التي صممت لهذا الغرض. وتم تحديد مقاييس للإجابة على أسئلة الاستبانة باستخدام مقياس ليكرت خماسي الدرجات ، وقد أعطيت للإجابات الدرجات التالية :

جدول رقم (٢) : مقاييس إجابات أسئلة الاستبانة

الفئات	درجة كل مقياس	الدرجات المقابلة
من ١٠٠% الى ٨١%	5	موافق بشدة
من ٨٠% الى ٦١%	4	موافق
من ٦٠% الى ٤١%	3	محايد
من ٤٠% الى ٢١%	2	غير موافق
أقل من ٢١%	1	غير موافق بشدة

هذا واعتمد الباحث على وسط معياري مقداره (٣) والذي يمثل نسبة تأثير (٤١%-٦٠%) .



للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية

تم استخدام إختبار Kolmogorov-Smirnov الإحصائي الذي هدفه هو التأكد من أتباع البيانات للتوزيع الطبيعي ، و يبين الجدول رقم (٣) نتائج الاختبار .

جدول رقم (٣) : نتائج إختبار التوزيع الطبيعي

المقياس	البعد الأول	البعد الثاني	البعد الثالث
Kolmogorov-Smirnov	٠.٥٨٣	١.٠٥٠	٠.٩٠٨
الدلالة الإحصائية	٠.٨٨٦.	٠.٢٢٠	٠.٣٨٢.

حيث يلاحظ من الجدول أعلاه أن جميع متغيرات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي نظرا لكون جميع القيم المعنوية لهذه المتغيرات أكبر من (٥ %)، أي عدم وجود قيم شاذة أو متطرفة في إجابات أفراد العينة.

مجتمع وعينة البحث:

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية والمدرجة في بورصة عمان حتى تاريخ ٢٠٠٧/١٢/٣١، والبالغ عددها أربع وستين شركة.

توصيف خصائص العينة :

تم توزيع أربع وستين استبانة وتم قبول ست وأربعين استبانة بعد استرداد ست وأربعين منها. واشتملت العينة على العاملين في القسم المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. واحتوت الاستبانة على معلومات عامة تصف بعض الخصائص للعينة، والجدول الآتية تلخص توصيف تلك الخصائص باستخدام التكرارات والنسب المئوية :

- المؤهل العلمي:

جدول رقم (٤) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

البيان	التكرارات	النسبة المئوية
الثانوية العامة فما دون	0	%0
دبلوم	0	%0
بكالوريوس	45	%97.8
ماجستير	1	%2.2



للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية

يلاحظ من الجدول رقم (٤) أن معظم الأشخاص الذين قاموا بالإجابة يحملون درجة بكالوريوس حيث كان عددهم (٤٥) شخصا من مجموع أفراد العينة أي ما نسبته (٩٧.٨ %)، وشخص واحد فقط ممن قاموا بالإجابة حاصل على درجة الماجستير أي ما نسبته (٢.٢ %)، ولم يكن من الأشخاص الذين قاموا بالإجابة ممن يحملون درجة الدبلوم أو الثانوية العامة فما دون، وهذا يدل على أن التأهيل العلمي للأشخاص الذين قاموا بالإجابة كان جيدا ومناسبا.

جدول رقم (٥) : مدى التوافق في إجابات فئات العينة من ناحية المؤهل العلمي

Kruskal-Wallis Test	
كاي سكوير	0.569
درجة الحريه	١
مستوى الدلالة	٠.٤٥١

استخدام اختبار Kruskal-Wallis لاختبار مدى التوافق في إجابات فئات العينة من ناحية المؤهل العلمي، وذلك كون الإجابة على أسئلة الاستبانة تحتاج إلى توفر المؤهل العلمي الجيد لدى المستجيبين، وكما هو موضح في الجدول رقم (٤) أن فئات العينة تتوزع على فئتين، ويتضح من الجدول رقم (٥) أن قيمة كاي سكوير تساوي ٠.٥٦٩ بدرجات حرية تساوي ١ أي (عدد الفئات - ١) ومستوى الدلالة Sig يساوي ٠.٤٥١ وهو أكبر من ٠.٠٥٠ وهذا يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين وسيط الفئتين، لذلك نجد أن هناك توافقاً عالياً في النتائج.

- التخصص العلمي :

جدول رقم (٦) : توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص

البيان	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	44	95.6%
إدارة مالية	1	2.2%
إدارة أعمال	0	0%
اقتصاد	1	2.2%

للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية

يلاحظ من الجدول رقم (٦) أن معظم الأشخاص الذين قاموا بالإجابة هم من تخصص المحاسبة حيث كان عددهم (٤٤) شخصا من مجموع أفراد العينة أي ما نسبته (٩٥.٦ %)، وهذا يعزز من ملائمة الأشخاص الذين قاموا بالإجابة على موضوع الدراسة ، بينما بلغت بقية التخصصات للأشخاص الذين قاموا بالإجابة ما نسبته (٤.٤ %) موزعة كما هو موضح في الجدول السابق وهي كما يلي :-

(٢.٢ %) للإدارة المالية أي ما يشكل مجيب واحد من مجموع أفراد العينة.

(٢.٢ %) للاقتصاد أي ما يشكل مجيب واحد من مجموع أفراد العينة.

جدول رقم (٧) : مدى التوافق في إجابات فئات العينة من ناحية التخصص العلمي

Kruskal-Wallis Test	
كاي سكوير	1.729
درجة الحرية	٢
مستوى الدلالة	٠.٤٢١

استخدام اختبار Kruskal-Wallis لاختبار مدى التوافق في إجابات فئات العينة من ناحية التخصص العلمي، وذلك كون الإجابة على أسئلة الاستبانة تحتاج إلى توفر التخصص العلمي المناسب لدى المستجيبين، وكما هو موضح في الجدول رقم (٦) أن فئات العينة تتوزع على ثلاث فئات، ويتضح من الجدول رقم (٧) أن قيمة كاي سكوير تساوي ١.٧٢٩ بدرجات حرية تساوي ٢ أي (عدد الفئات - ١) ومستوى الدلالة Sig يساوي ٠.٤٢١ وهو أكبر من ٠.٠٥٠ وهذا يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين وسيط الفئات الثلاث، لذلك نجد أن هناك توافقاً عالياً في النتائج.

- عدد سنوات الخبرة

جدول رقم (٨) : توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

النسبة المئوية	التكرار	البيان
41.3%	19	أقل من سنتين
32.6%	15	إلى أقل من خمس سنوات من سنتين
15.2%	7	إلى أقل من تسع سنوات من خمس سنوات
6.5%	3	سنة إلى أقل من خمس عشرة من تسع سنوات
4.4%	2	فأكثر خمس عشرة

للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية

يلاحظ من الجدول رقم (٨) أن توزيع الأشخاص الذين قاموا بالإجابة حسب سنوات الخبرة (٤١.٣%) أقل من سنتين أي ما يشكل (١٩) شخصا من مجموع أفراد العينة، و (٣٢.٦%) من سنتين الى أقل من خمس سنوات أي ما يشكل (١٥) شخصا من مجموع أفراد العينة، و (١٥.٢%) من خمس سنوات الى أقل من تسع سنوات أي ما يشكل (٧) أشخاص من مجموع أفراد العينة، و (٦.٥%) من تسع سنوات الى أقل من خمس عشرة سنة أي ما يشكل (٣) أشخاص من مجموع أفراد العينة، و (٤.٤%) أكثر من خمس عشرة سنة أي ما يشكل شخصين اثنين فقط من مجموع أفراد العينة، ويلاحظ من توزيع الأشخاص الذين قاموا بالإجابة على أسئلة الاستبانة ارتفاع سنوات الخبرة لديهم حيث إن (٢٧) شخصا لديهم خبرة من سنتين فأكثر و (١٩) شخصا لديهم خبرة أقل من سنتين، ويدل ارتفاع سنوات الخبرة على قدرة أفراد عينة الدراسة على استيعاب فقرات الاستبانة والأهداف من وراء هذه الدراسة لما لهم من تجارب سابقة واطلاع.

جدول رقم (٩) : مدى التوافق في إجابات فئات العينة من ناحية مستوى خبرة

Kruskal-Wallis Test	
كاي سكوير	2.137
درجة الحريه	٤
مستوى الدلالة	٠.٧١١

استخدام اختبار Kruskal-Wallis لاختبار مدى التوافق في إجابات فئات العينة من ناحية مستوى خبرة المستجيبين، وذلك كون الإجابة على أسئلة الاستبانة تحتاج إلى توفر الخبرة الجيدة لدى المستجيبين، وكما هو موضح في الجدول رقم (٨) أن فئات العينة تتوزع على خمس فئات، ويتضح من الجدول رقم (٩) أن قيمة كاي سكوير تساوي ٢.١٣٧ بدرجات حرية تساوي ٤ أي (عدد الفئات - ١) ومستوى الدلالة Sig يساوي ٠.٧١١ وهو أكبر من ٠.٠٥٠ وهذا يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين وسيط الفئات الخمس، لذلك نجد أن هناك توافقاً عالياً في النتائج.

- المستوى الوظيفي

جدول رقم (١٠) : توزيع عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي

البيان	التكرار	النسبة المئوية
مدير مالي	1	2.2%
مدير فرع	1	2.2%
مساعد مدير	0	0%
رئيس قسم	10	21.7%
محاسب	34	73.9%



للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية

يلاحظ من الجدول رقم (١٠) توزيع الأشخاص الذين قاموا بالإجابة على اسئلة الاستبانة حسب المستوى الوظيفي، والذي يلاحظ من خلاله أن ما نسبته (٧٣.٩%) يشغلون وظيفة محاسب أي ما يشكل (٣٤) شخصا من مجموع أفراد عينة الدراسة، والنسبة الباقية توزعت بين (٢١.٧%) رئيس قسم أي ما يشكل (١٠) أشخاص من مجموع أفراد عينة الدراسة، و (٢.٢%) مدير فرع أي ما يشكل شخصا واحدا من مجموع عينة الدراسة، و (٢.٢%) مديراً مالياً أي ما يشكل شخصا واحد من مجموع عينة الدراسة، ويلاحظ من توزيع عينة الدراسة الفهم والوعي لموضوع الدراسة.

جدول رقم (١١) : مدى التوافق في إجابات فئات العينة من ناحية المستوى الوظيفي

Kruskal-Wallis Test	
كاي سكوير	1.786
درجة الحرية	٣
مستوى الدلالة	٠.٦١٨

استخدام اختبار Kruskal-Wallis لاختبار مدى التوافق في إجابات فئات العينة من ناحية المستوى الوظيفي، وذلك كون الإجابة على أسئلة الاستبانة تحتاج إلى توفر المستوى الوظيفي الملائم لدى المستجيبين، وكما هو موضح في الجدول رقم (١٠) أن فئات العينة تتوزع على أربع فئات، ويتضح من الجدول رقم (١١) أن قيمة كاي سكوير تساوي ١.٧٨٦ بدرجات حرية تساوي ٣ أي (عدد الفئات - ١) ومستوى الدلالة Sig يساوي ٠.٦١٨ وهو أكبر من ٠.٠٥٠ وهذا يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين وسيط الفئات الأربع، لذلك نجد أن هناك توافقاً عالياً في النتائج.

-أهمية نظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة

جدول رقم (١٢) : توزيع عينة اجابات افراد العينة حسب أهمية نظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة

البيان	التكرار	النسبة المئوية
مهمة جدا	14	30.4%
مهمة	11	23.9%
لا أعلم	14	30.4%
غير مهمة	4	8.8%
غير مهمة كثيرا	3	6.5%

للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية

يلاحظ من جدول رقم (١٢) توزيع الأشخاص الذين قاموا بالإجابة على أسئلة الاستبانة حسب مدى قناعتهم بأهمية نظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة، والذي يلاحظ من خلاله أن ما نسبته (٣٠.٤ %) يدركون أن نظام الموازنات المعد على أساس الأنشطة مهم جدا والذين يمثلون (١٤) شخصا من مجموع أفراد عينة الدراسة، أما النسب الباقية فقد توزعت على الشكل التالي: (٣٠.٤ %) لا أعلم والذين يمثلون (١٤) شخصا من مجموع أفراد عينة الدراسة، (٨.٨ %) غير مهمة والذين يمثلون (٤) أشخاص من مجموع أفراد عينة الدراسة، (٦.٥ %) غير مهمة جدا والذين يمثلون (٣) أشخاص من مجموع عينة الدراسة ، ويكشف الجدول رقم (١٢) عن درجة جيدة من قناعة ذوي الخبرة في عينة الدراسة بأهمية نظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة حيث أجاب (٢٥) شخصا بأنها مهمة جدا أو مهمة وما يمثل (٥٤.٣ %) من مجموع أفراد عينة الدراسة.

جدول رقم (١٣) : مدى التوافق في إجابات فئات العينة من ناحية أهمية نظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة

Kruskal-Wallis Test	
كاي سكوير	4.650
درجة الحرية	٤
مستوى الدلالة	٠.٣٢٥

استخدام اختبار Kruskal-Wallis لاختبار مدى التوافق في إجابات فئات العينة من ناحية أهمية نظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة ، وذلك كون الإجابة على أسئلة الاستبانة تحتاج إلى توفر مستوى من القناعة الملانمة لدى المستجيبين، وكما هو موضح في الجدول رقم (١٢) أن فئات العينة تتوزع على خمس فئات، ويتضح من الجدول رقم (١٣) أن قيمة كاي سكوير تساوي ٤.٦٥٠ بدرجات حرية تساوي ٤ أي (عدد الفئات - ١) ومستوى الدلالة Sig يساوي ٠.٣٢٥ وهو أكبر من ٠.٠٥٠ وهذا يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين وسيط الفئات الخمس، لذلك نجد أن هناك توافقاً عالياً في النتائج.

- الاشتراك في ورشة عمل متعلقة بنظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة

للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية

جدول رقم (١٤) : توزيع عينة الدراسة حسب الاشتراك في ورشة عمل متعلقة بنظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة

النسبة المئوية	التكرار	البيان
2.2%	1	نعم
97.8%	45	لا

يلاحظ من جدول رقم (١٤) توزيع الأشخاص الذين قاموا بالإجابة على أسئلة الاستبانة حسب اشتراكهم في دورات تدريبية على نظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة، والذي يلاحظ من خلاله أن ما نسبته (٩٧.٨ %) لم يشتركوا في دورات تدريبية على نظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة والذين يمثلون (٤٥) شخصا من مجموع أفراد عينة الدراسة ، و أن نسبة (٢.٢ %) اشتركوا في دورات تدريبية على نظام الموازنات المعد على أساس الأنشطة والذين يمثلون شخصا واحدا من مجموع عينة أفراد الدراسة، ويكشف جدول رقم (٩) عن قصور من قبل الإدارات العليا للشركات الصناعية المساهمة الأردنية في إيفاد العاملين في تلك الشركات بمجال إعداد الموازنات للمشاركة في دورات متخصصة في هذا الموضوع.

جدول رقم (١٥) : مدى التوافق في إجابات فئات العينة من ناحية الاشتراك في ورشة عمل متعلقة بنظام

الموازنات المعدة على أساس الأنشطة

Kruskal-Wallis Test	
كاي سكوير	0.569
درجة الحرية	١
مستوى الدلالة	٠.٤٥١

استخدام اختبار Kruskal-Wallis لاختبار مدى التوافق في إجابات فئات العينة من ناحية الاشتراك في ورشة عمل متعلقة بنظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة ، وذلك كون الإجابة على أسئلة الاستبانة تحتاج إلى توفر مستوى من الدراية لدى المستجيبين، وكما هو موضح في الجدول رقم (١٤) أن فئات العينة تتوزع على فئتين، ويتضح من الجدول رقم (١٥) أن قيمة كاي سكوير تساوي ٠.٥٦٩ بدرجات حرية تساوي ١ أي (عدد الفئات - ١) ومستوى الدلالة Sig يساوي ٠.٤٥١ وهو أكبر من ٠.٠٥٠ وهذا يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين وسيط الفئتين، لذلك نجد أن هناك توافقاً عالياً في النتائج.

- رأس المال الشركة المدفوع (دينار أردني)

جدول رقم (١٦) : توزيع عينة الدراسة حسب رأس المال

النسبة المئوية	التكرار	البيان
0%	0	اقل من مليون دينار
28.2%	13	من ١ الى اقل من ٥ مليون دينار
32.6%	15	من ٥ الى اقل من ١٠ مليون دينار
19.6%	9	من ١٠ الى اقل من ٢٠ مليون دينار
19.6%	9	مليون دينار فأكثر 20

يلاحظ من جدول رقم (١٦) أن (٢٨.٢%) من الشركات رأسمالها يتراوح بين مليون إلى أقل من خمسة ملايين دينار، والذين يمثلون (١٣) شركة من مجموع أفراد عينة الدراسة، وأن (٣٢.٦%) من الشركات رأسمالها يتراوح بين خمسة ملايين إلى أقل من عشرة ملايين دينار والذين يمثلون (١٥) شركة من مجموع أفراد عينة الدراسة، وأن مانسبته (١٩.٦%) من الشركات رأسمالها يتراوح بين عشرة ملايين إلى أقل من عشرين مليون دينار، والذين يمثلون (٩) شركات من مجموع أفراد عينة الدراسة، و أن ما نسبته (١٩.٦%) رأسمالها أكثر من عشرين مليون دينار، والذين يمثلون (٩) شركات من مجموع أفراد عينة الدراسة، ويدل ارتفاع رأسمال الشركات المدفوع على مقدرة هذه الشركات على امتلاك أنظمة معلوماتية متطورة سواء كانت محاسبية أو ادارية لتطوير أداؤها.

جدول رقم (١٧) : مدى التوافق في إجابات فئات العينة من ناحية رأس المال

Kruskal-Wallis Test	
كاي سكوير	5.740
درجة الحرية	٣
مستوى الدلالة	٠.١٢٥

استخدام اختبار Kruskal-Wallis لاختبار مدى التوافق في إجابات فئات العينة من ناحية رأس المال، وكما هو موضح في الجدول رقم (١٦) أن فئات العينة تتوزع على أربع فئات، ويتضح من الجدول رقم (١٧) أن قيمة كاي سكوير تساوي ٥.٧٤٠ بدرجات حرية تساوي ٣ أي (عدد الفئات - ١) ومستوى الدلالة Sig يساوي ٠.١٢٥ وهو أكبر من ٠.٠٥٠ وهذا يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين وسيط الأربع فئات، لذلك نجد أن هناك توافقاً عالياً في النتائج.



للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية

- عدد العاملين في الشركة

جدول رقم (١٨) : توزع عينة الدراسة حسب عدد العاملين

النسبة المئوية	التكرار	البيان
0%	0	أقل من ١٠٠ عامل
54.3	25	من ١٠٠-٣٠٠ عامل
34.8%	16	عامل 301-500من
6.6%	3	من ٥٠١-١٠٠٠ عامل
4.3%	2	عامل 1000 أكثر من

يلاحظ من جدول رقم (١٨) أن ما نسبته (٥٤.٣ %) من الشركات عدد العاملين فيها بين المائة إلى ثلاثمائة عامل والذين يمثلون (٢٥) شركة من مجموع عينة الدراسة، وأن (٣٤.٨ %) من الشركات عدد العاملين فيها بين ثلاثمائة وواحد إلى خمسمائة عامل والذين يمثلون (١٦) شركة من مجموع أفراد عينة الدراسة، وأن ما نسبته (٦.٦ %) من الشركات عدد العاملين فيها بين خمسمائة وواحد إلى ألف عامل والذين يمثلون (٣) شركات من مجموع أفراد عينة الدراسة، وأن ما نسبته (٤.٣ %) من الشركات عدد العاملين فيها أكثر من ألف عامل ، والذين يمثلون (٢) شركتين من مجموع أفراد عينة الدراسة، و أن ما نسبته (٠ %) من الشركات عدد العاملين فيها أقل من مائة والذين يمثلون (٠) شركة من مجموع أفراد عينة الدراسة، ويلاحظ من تدني عدد العمال الى أن الشركات تعتمد إلى استخدام الآلات أكثر من العمالة المباشرة.

جدول رقم(١٩) مدى التوافق في إجابات فئات العينة من ناحية عدد العاملين

Kruskal-Wallis Test	
كاي سكوير	2.395
درجة الحرية	٣
مستوى الدلالة	٠.٤٩٤

استخدام اختبار Kruskal-Wallis لاختبار مدى التوافق في إجابات فئات العينة من ناحية عدد العاملين، وكما هو موضح في الجدول رقم (١٨) أن فئات العينة تتوزع على أربع فئات، ويتضح من الجدول رقم (١٩) أن قيمة كاي سكوير تساوي ٢.٣٩٥ بدرجات حرية تساوي ٣ أي (عدد الفئات - ١) ومستوى الدلالة Sig يساوي ٠.٤٩٤ وهو أكبر من ٠.٠٥٠ وهذا يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين وسيط الأربع فئات، لذلك نجد أن هناك توافقاً عالياً في النتائج.

- عدد المنتجات

جدول رقم (٢٠) : توزيع عينة الدراسة حسب عدد المنتجات

البيان	التكرار	النسبة المئوية
منتجات 5 أقل من	15	32.6%
من ١٠-٥ منتجات	12	26.1%
من ٢٠-١١ منتج	7	15.2%
من ٥٠-٢١ منتج	8	17.4%
منتج 50 أكثر من	4	8.7%

يلاحظ من الجدول رقم (٢٠) أن (٣٢.٦ %) من الشركات عدد منتجاتها أقل من خمسة منتجات والذين يمثلون (١٥) شركة من مجموع أفراد عينة الدراسة، وأن ما نسبته (٢٦.١ %) من الشركات عدد منتجاتها ما بين خمسة إلى عشرة منتجات والذين يمثلون (١٢) شركة من مجموع أفراد عينة الدراسة، وأن ما نسبته (١٥.٢ %) من الشركات عدد منتجاتها ما بين أحد عشر إلى عشرين منتج والذين يمثلون (٧) شركات من مجموع أفراد عينة الدراسة، وأن ما نسبته (١٧.٤ %) من الشركات عدد منتجاتها ما بين الواحد والعشرون إلى الخمسين منتج والذين يمثلون (٨) شركات من مجموع أفراد عينة الدراسة، وأن (٨.٧ %) من الشركات عدد منتجاتها أكثر من خمسين منتج والذين يمثلون (٤) شركات من مجموع أفراد عينة الدراسة، ويدل ارتفاع عدد المنتجات لدى عينة الدراسة على حاجة الشركات إلى نظم تكاليف تعمل على إدارة وتوزيع التكاليف بشكل دقيق.

جدول رقم (٢١) : مدى التوافق في إجابات فئات العينة من ناحية عدد المنتجات

Kruskal-Wallis Test	
كاي سكوير	4.561
درجة الحرية	٤
مستوى الدلالة	٠.٣٣٥

استخدام اختبار Kruskal-Wallis لاختبار مدى التوافق في إجابات فئات العينة من ناحية عدد المنتجات، وكما هو موضح في الجدول رقم (٢٠) أن فئات العينة تتوزع على خمس فئات، ويتضح من الجدول رقم (٢١) أن قيمة كاي سكوير تساوي ٤.٥٦١ بدرجات حرية تساوي ٤ أي (عدد الفئات - ١) ومستوى الدلالة Sig يساوي ٠.٣٣٥ وهو أكبر من ٠.٠٥٠ وهذا يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين وسيط الخمس فئات، لذلك نجد أن هناك توافقاً عالياً في النتائج.



للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية

- تطبيق نظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة

جدول رقم (٢٢) : توزيع عينة الدراسة حسب تطبيق نظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة

النسبة المئوية	التكرار	البيان
0%	0	نعم
100%	46	لا

يلاحظ من الجدول رقم (٢٢) أن ما نسبته (١٠٠%) لا تطبق نظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة والذين يمثلون (٤٦) شركات من مجموع أفراد عينة الدراسة، وهذا يدل على قصور الإدارات في تطبيق نظم معلوماتية متطورة.

- استخدمت الأساليب الإحصائية المناسبة التي تضمنها برنامج SPSS، ومنها:

أ- استخدمت مقاييس النزعة المركزية المتمثلة بالوسط الحسابي، ومقاييس التشتت المتمثلة بالانحراف المعياري لتوصيف متغيرات العينة.

ب- استخدم معامل الانحدار البسيط في اختبار الفرضيات، لتقدير الصورة الرياضية للعلاقة بين متغير مستقل ومتغير تابع (جودة، ٢٠٠٨، ص٢٦٦).

ج- استخدم اختبار (T Test) في اختبار الفرضيات، "للحكم على مدى معنوية الفروق بين متوسط عينة ومتوسط لمجتمع أو بين متوسط عينة وقيمة ثابتة محددة سلفاً" (جودة مرجع سابق).

- التوصيف الإحصائي لأسئلة الاستبانة وفقاً لمحاورها

الفرضية الأولى :

"لا يعتبر نظام الموازنات التقليدي المطبق حالياً في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية أداة مناسبة للتطوير المستمر لأداء الشركة".

ولمعرفة إمكانية وقدرة نظام الموازنات التقليدي على التطوير المستمر لأداء الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية ، فقد تم احتساب الوسط الحسابي والوسيط والانحراف المعياري لتعبر عن إمكانيات وقدرة هذا النظام .



جدول رقم (٢٣) : الوصف الحسابي لإجابات أفراد العينة على فقرات نظام الموازنات التقليدي

السؤال	البيان	الوسط الحسابي	الوسيط	الانحراف المعياري
١	يتم الاستفادة من نظام الموازنات التقليدي في:			
1-1	التخطيط	4.8	5	0.401
2-1	الرقابة	4.87	5	0.341
١-٣	تقييم الأداء	4.72	5	0.455
١-٤	تحديد المسؤوليات	4.76	5	0.431
5-1	تحفيز	4.43	5	0.720
6-1	تنسيق	4.46	5	0.690
7-1	الاتصال	4.43	5	0.720
١-٨	توزيع الموارد	4.48	5	0.722
١-٩	تحديد حجم الأعمال المطلوبة من الأقسام	4.76	5	0.431
١-١٠	تحديد كفاءة الأداء	3.93	4	0.929
١-١١	إدارة التكاليف	3	3	1.155
١-١٢	تطوير المنشأه	3.89	4	0.900
١-١٣	تخفيض تكاليف الأنشطة	2.28	2	0.807
١-١٤	تقليل من الأنشطة غير المباشرة (مناولة المواد، فحص الجودة)	2.13	2	0.718
٢	يتم التنبؤ بالموارد اللازمة لإتمام المهام بناءً على :			
٢-١	بيانات تاريخية ويضاف أو يطرح منها نسبة معينة	4.85	5	0.420
٢-٢	تحليل لمتطلبات الأنشطة من الموارد	2.17	2	0.870
٣	يتم تقدير التكاليف غير المباشرة بناءً على :			
٣-١	نظام التكاليف التقليدي	4.96	5	0.206
٣-٢	نظام التكاليف على أساس الأنشطة	1.52	1.50	0.547
٤	يحدد نظام الموازنات التقليدي كل من :			
٤-١	القدرة المتاحة للأنشطة	2.15	2	0.816
٤-٢	القدرة غير المستغلة للأنشطة	2.13	2	0.806
٥	يعمل نظام الموازنات على تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة	1.91	2	0.661
٦	يتم تخفيض التكاليف في الموازنة التقليدية بناءً على :			
٦-١	تحليل الأنشطة	1.96	2	0.759
٦-٢	قرارات إدارية	4.61	5	0.614
٧	يعد نظام الموازنات التقليدي ملائم لرفع كفاءة أداء الشركة	3.22	3	1.031

0.782	1	1.50	يؤثر عدم التنبؤ بتفاصيل عملية البيع و الإنتاج على تقييم كفاءة الأداء	٨
			يتم تحديد المعايير التي تبني عليها الموازنات بناءً على :	٩
0.25	5	4.93	بيانات تاريخية	٩-١
0.948	2	2.11	تحليل الأنشطة	٩-٢
1.366	5	4.04	توقعات السوق	٩-٣
1.309	3	3.41	الأداء المستهدف	٩-٤
			يعد مايلي وسيلة لرفع كفاءة أداء الشركة :	١٠
0.566	5	4.65	اختيار أفضل أداء للمنشأة مسجل في دفاترها كأداء مستهدف لتطوير الشركة	١٠-١
0.947	5	4.24	اختيار أفضل أداء للمنشآت المنافسة كأداء مستهدف لتطوير الشركة	١٠-٢

وفيما يتعلق بإمكانية وقدرة نظام الموازنات التقليدي على التطوير المستمر لأداء الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية فقد تم تقسيم أداة القياس إلى قسمين :

القسم الأول من الفرضية الأولى : استخدامات نظام الموازنات التقليدي من قبل الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية :

ولمعرفة استخدامات نظام الموازنات التقليدي من قبل الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، تم اختبار (١٤) سؤالاً لقياس ماهية استخدامه من قبل الشركات، ويلاحظ من الجدول رقم (٢٣) أن إجابات أفراد العينة تشير إلى أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تستخدم نظام الموازنات التقليدي في عدة مجالات وهي :

١- يدل المتوسط الحسابي المرتفع عن الوسط الحسابي المعياري ٣ على أن أغلب الشركات كانت توافق بشدة على استخدام نظام الموازنات التقليدي في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء وتحديد المسؤوليات وتحفيز وتنسيق والاتصال وتوزيع الموارد وتحديد حجم الأعمال المطلوبة من الأقسام وتحديد كفاءة الأداء وإدارة التكاليف وتطوير الشركة.

٢- يدل المتوسط الحسابي المنخفض عن الوسط المعياري ٣ على أن أغلب الشركات كانت لاتوافق على استخدام نظام الموازنات التقليدي في تخفيض التكاليف الأنشطة وتقليل من الأنشطة غير المباشرة (مناولة المواد، فحص الجودة).

القسم الثاني من الفرضية الأولى : بعض الإجراءات والتطبيقات المؤثره على كفاءة الأداء:

ولمعرفة ماهي الإجراءات وتطبيقات المستخدمة عند إعداد نظام الموازنات التقليدي من قبل الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، تم اختبار (١٧) سوألاً لقياس ماهو مستخدم من قبل الشركات، ويلاحظ من الجدول رقم (٢٣) أن إجابات أفراد العينة تشير إلى أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تستخدم الإجراءات والتطبيقات الآتية :

١- يدل المتوسط الحسابي المرتفع عن الوسط الحسابي المعياري ٣ على أن أغلب الشركات كانت توافق بشدة على استخدام الإجراءات والتطبيقات الآتية : يتم التنبؤ بالموارد اللازمة لإتمام المهام بناءً على بيانات تاريخية ويضاف أو يطرح منها نسبة معينة، ويتم تقدير التكاليف غير المباشرة بناءً على نظام التكاليف التقليدي، ويتم تخفيض التكاليف في الموازنة التقليدية بناءً على قرارات إدارية، ويتم تحديد المعايير التي تبنى عليها الموازنات بناءً على بيانات تاريخية، وبناءً على توقعات السوق، وبناءً على الأداء المستهدف، كما يعد اختيار أفضل أداء لشركة مسجل في دفاتها واختيار أفضل أداء للشركات المنافسة كأداء مستهدف وسيلة لرفع من كفاءة أداء الشركة، كما يعد نظام الموازنات التقليدي ملائماً للرفع من كفاءة أداء الشركة حسب رأي المجيبين.

٢- يدل المتوسط الحسابي المنخفض عن الوسط الحسابي المعياري ٣ على أن أغلب الشركات كانت لا توافق على استخدام الإجراءات والتطبيقات الآتية : لا يتم التنبؤ بالموارد اللازمة لإتمام المهام بناءً على تحليل لمتطلبات الأنشطة من الموارد، ولا يتم تقدير التكاليف غير المباشرة بناءً على نظام التكاليف على أساس الأنشطة، ولا يتم تخفيض التكاليف في الموازنة التقليدية بناءً على تحليل الأنشطة، ولا يتم تحديد المعايير التي تبنى عليها الموازنات بناءً على تحليل الأنشطة، كما أن نظام الموازنات التقليدي لا يحدد القدرة المتاحة للأنشطة، ولا القدرة غير المستغلة للأنشطة، ولا يؤثر عدم التنبؤ بتفاصيل عملية البيع والإنتاج على تقييم كفاءة الأداء حسب رأي المجيبين.

- الفرضية الثانية :

"لا يعتبر كل من نظامي الموازنات والإدارة على أساس الأنشطة وسيلة مناسبة للتطوير المستمر لأداء الشركة".

أ- نظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة :

ولمعرفة إمكانية وقدرة نظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة على التطوير المستمر لأداء الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، فقد تم احتساب الوسط الحسابي والوسيط والانحراف المعياري لتعبير عن إمكانيات وقدرة هذا النظام .

أستخدام نظم المحاسبة الادارية الحديثة لتحسين الاداء المستمر

للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية

جدول رقم (٢٤) : الوصف الحسابي لإجابات أفراد العينة على فقرات نظام الموازنات المعد على أساس الأنشطة

السؤال	البيان	الوسط الحسابي	الوسيط	الانحراف المعياري
١	تحديد تفاصيل عملية الإنتاج والبيع يزيد من كفاءة الرقابة على الأداء	4.65	5	0.604
٢	تحليل التنبؤ بالطلب على الأنشطة غير المباشرة والداعمة (كصيانة ، أمر شراء المواد الأولية ، الإشراف) يساعد على تحديد الأنشطة التي لاتضيف قيمة	4.59	5	0.541
٣	تحديد الطلب على موارد الشركة لأداء الأنشطة يساعد على توزيع الموارد بكفاءة وحسب حاجة الأنشطة	4.52	5	0.505
٤	تحديد القدرة المتاحة للأنشطة يساعد على تقييم كفاءة الأداء	4.59	5	0.498
٥	تحديد القدرة غير المستغلة للأنشطة يرفع من تقييم كفاءة الأداء	4.57	5	0.501
٦	تقليل الطلب على الأنشطة غير المباشرة (كتهينة الآلات، مناولة المواد، فحص الجودة) يؤدي إلى التخفيض في التكلفة	4.48	5	0.586
٧	إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة يرفع من كفاءة الأداء	4.50	4.50	0.506
٨	تقدير كمية الأنشطة المطلوبة يساعد على تحديد الموارد اللازمة لإنجاز العمل	4.59	5	0.498
٩	حساب الموارد اللازمة لإنجاز العمل يساعد على تحديد قدرة الأنشطة المستخدمة	4.59	5	0.498
	كل الأسئلة	4.562	-	0.435

وفيما يتعلق بإمكانية وقدرة نظام الموازنات المعد على أساس الأنشطة على التطوير المستمر لأداء الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية فقد تم اختبار (٩) عبارات لقياس أثر بعض الإجراءات والتطبيقات على التطوير المستمر للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، ويلاحظ من الجدول رقم (٢٤) أن إجابات أفراد العينة تشير إلى :

١- يدل المتوسط الحسابي المرتفع عن الوسط الحسابي المعياري ٣ على أن أغلب الشركات كانت توافق بشدة على أن الإجراءات والتطبيقات الآتية لها أثر إيجابي على كفاءة الأداء : تحديد تفاصيل عملية الإنتاج والبيع يزيد من كفاءة الرقابة على الأداء، وتحليل التنبؤ بالطلب على الأنشطة غير المباشرة والداعمة (كصيانة، أمر شراء المواد الأولية، الإشراف) يساعد على تحديد الأنشطة التي لاتضيف قيمة، وتحديد الطلب على موارد الشركة لأداء الأنشطة يساعد على توزيع الموارد بكفاءة وحسب حاجة الأنشطة، وتحديد القدرة المتاحة للأنشطة يساعد على تقييم كفاءة الأداء، وتحديد القدرة غير المستغلة للأنشطة يرفع من تقييم كفاءة الأداء، وتقليل الطلب على الأنشطة غير المباشرة (كتهينة الآلات، مناولة المواد، فحص الجودة) يؤدي إلى التخفيض في التكلفة، وإلغاء الأنشطة التي

للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية

لا تضيف قيمة يرفع من كفاءة الأداء، وتقدير كمية الأنشطة المطلوبة يساعد على تحديد الموارد اللازمة لإنجاز العمل، وحساب الموارد اللازمة لإنجاز العمل يساعد على تحديد قدرة الأنشطة المستخدمة.

ب- نظام الإدارة على أساس الأنشطة :

ولمعرفة إمكانية وقدرة نظام الإدارة على أساس الأنشطة على التطوير المستمر لأداء الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، فقد تم احتساب الوسط الحسابي والوسيط والانحراف المعياري لتعبير عن إمكانيات وقدرة هذا النظام .

جدول رقم (٢٥) : الوصف الحسابي لإجابات أفراد العينة على فقرات نظام الإدارة على أساس الأنشطة

السؤال	البيان	الوسط الحسابي	الوسيط	الانحراف المعياري
١	تحليل الأنشطة يساعد على تحديد فرص التحسين والتطوير لأداء الشركة	4.83	5	0.383
٢	تساعد إعادة هندسة عمليات الأنشطة التي لا تضيف قيمة على تقليل من تكلفتها	4.65	5	0.640
٣	تساعد إعادة هندسة عمليات الأنشطة التي تضيف قيمة على رفع من كفاءة الأداء	4.72	5	0.502
٤	تحديد زمن إنجاز كل نشاط وكل عملية يساعد في الرفع من كفاءة تقييم الأداء	4.15	4	0.918
٥	تغيير الطلب من الأنشطة ذات التكلفة العالية الى الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة يساعد على زيادة ربحية المنتجات	4.91	5	0.285
٦	يعد ما يأتي وسيلة لرفع كفاءة أداء الشركة:			
٦-١	يؤدي الحجم الكبير لدفعة الإنتاج الى الإقلال من نشاط تهيئة الآلات	4.72	5	0.544
٦-٢	يؤدي التنسيق ما بين الأنشطة إلى التقليل من وقت انتظار العمال (عدم العمل)	4.70	5	0.591
٦-٣	يؤدي التوقف عن شراء كميات زائدة من المخزن إلى تقليل تكاليف التخزين	4.70	5	0.553
	كل الأسئلة	4.671	-	0.409

وفيما يتعلق بإمكانية وقدرة نظام الإدارة على أساس الأنشطة على التطوير المستمر لأداء الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية فقد تم اختبار (٨) عبارات لقياس أثر بعض الإجراءات والتطبيقات على التطوير المستمر للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، ويلاحظ من الجدول رقم (٢٥) أن إجابات أفراد العينة تشير إلى :

١- يدل المتوسط الحسابي المرتفع عن الوسط الحسابي المعياري ٣ على أن أغلب الشركات كانت توافق بشدة على أن الإجراءات والتطبيقات التالية لها أثر إيجابي على كفاءة الأداء : تحليل الأنشطة يساعد على تحديد فرص التحسين والتطوير لأداء الشركة، وتساعد إعادة هندسة عمليات الأنشطة التي لا تضيف قيمة على تقليل من تكلفتها، وتساعد إعادة هندسة عمليات الأنشطة التي تضيف قيمة على رفع من كفاءة الأداء، وتحديد زمن إنجاز كل نشاط وكل عملية يساعد في الرفع من كفاءة تقييم الأداء، وتغيير الطلب من الأنشطة



للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية

ذات التكلفة العالية إلى الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة يساعد على زيادة ربحية المنتجات، ويعد مايلي وسيلة لرفع كفاءة أداء الشركة يؤدي الحجم الكبير لدفعة الإنتاج إلى الإقلال من نشاط تهيئة الآلات، ويعد ما يأتي وسيلة لرفع كفاءة أداء الشركة يؤدي التنسيق ما بين الأنشطة إلى التقليل من وقت انتظار العمال (عدم العمل)، ويعد ما يأتي وسيلة لرفع كفاءة أداء الشركة يؤدي التوقف عن شراء كميات زائدة من المخزن إلى تقليل تكاليف التخزين.

- الفرضية الثالثة :

"لا تمتلك الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق كل من نظامي الموازنات والإدارة على أساس الأنشطة".

ولمعرفة إمكانية إمتلاك الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق كل من نظامي الموازنات المعدة على أساس الأنشطة و الإدارة على أساس الأنشطة، فقد تم احتساب الوسط الحسابي والوسيط والانحراف المعياري لتحديد مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق كل من نظامي الموازنات والإدارة على أساس الأنشطة .

جدول رقم (٢٦) : الوصف الحسابي لإجابات أفراد العينة على فقرات مدى توفر المقومات الأساس

اللازمة لتطبيق كل من نظامي الموازنات والإدارة على أساس الأنشطة

السؤال	البيان	الوسط الحسابي	الوسيط	الانحراف المعياري
١	وجود خارطة العمليات للأنشطة	2.70	3	1.209
٢	وجود نظام فعال لإدارة موارد الشركة	4.02	4	0.802
٣	توفر كادر لديه إطلاع كافٍ على نظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة	2.93	3	1.181
٤	اقتناع الإدارات بمزايا نظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة	2.93	3	1.218
٥	توفر كادر لديه إطلاع كافٍ على نظام الإدارة على أساس الأنشطة	2.91	3	1.189
٦	اقتناع الإدارات بمزايا نظام الإدارة على أساس الأنشطة	3.02	3	1.220
٧	يعد تطوير المنشأه هدف تسعى إليه جميع الإدارات	4.67	5	0.634
٨	يتم وضع نسبة ربح تسعى الإدارة إلى تحقيقها	4.76	5	0.565
	كل الأسئلة	3.494	-	0.640

للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية

فيما يتعلق بمدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق كل من نظامي الموازنات والإدارة على أساس الأنشطة فقد تم اختبار (٨) عبارات لقياس مدى توفر مقومات تطبيق نظامي الموازنات والإدارة على أساس الأنشطة لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، ويلاحظ من الجدول رقم (٢٦) أن إجابات أفراد العينة تشير إلى :

١- يدل المتوسط الحسابي المرتفع عن الوسط الحسابي المعياري ٣ على أن أغلب الشركات كانت توافق بشدة على توفر المقومات الآتية : وجود نظام فعال لإدارة موارد الشركة، واقتناع الإدارات بمزايا نظام الإدارة على أساس الأنشطة، ويعد تطوير المنشأ هدف تسعى إليه جميع الإدارات، ويتم وضع نسبة ربح تسعى الإدارة إلى تحقيقها.

٢- يدل المتوسط الحسابي المنخفض عن الوسط الحسابي المعياري ٣ على أن أغلب الشركات كانت لا توافق على توفر المقومات الآتية : وجود خارطة العمليات للأنشطة، وتوفر كادر لديه إطلاع كافٍ على نظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة، واقتناع الإدارات بمزايا نظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة، وتوفر كادر لديه إطلاع كافٍ على نظام الإدارة على أساس الأنشطة.

اختبار الفرضيات

- الفرضية الأولى :

نصت الفرضية الأولى على أنه " لا يعتبر نظام الموازنات التقليدي المطبق حالياً في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية أداة مناسبة للتطوير المستمر لأداء الشركة". تناولت هذه الفرضية قياس وجهة نظر أفراد العينة حول إمكانية استخدام نظام الموازنات التقليدي المطبق حالياً في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية كأداة مناسبة للتطوير المستمر لأداء الشركة، وذلك من خلال الجزء الثاني من الاستبانة.

وقد تم قياس أثر الإجراءات والتطبيقات المستخدمة من قبل الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية على الأهداف التي يستخدم من أجلها نظام الموازنات التقليدي، ولهذه الإجراءات والتطبيقات أثر على كفاءة أداء الشركة إما بشكل إيجابي أو سلبي، وقد تم الأخذ بعين الاعتبار الأثر الإيجابي والسلبي لهذه الإجراءات والتطبيقات على كفاءة الأداء، فقد تم توحيد الأوزان (عكس مقياس ليكرت موافق بشدة من درجة ٥ إلى درجة ١، موافق من درجة ٤ إلى درجة ٢، محايد من درجة ٣ إلى درجة ٣، غير موافق من درجة ٢ إلى درجة ٤، غير موافق بشدة من درجة ١ إلى درجة ٥) في الفقرات المتعلقة بنظام الموازنات التقليدي (١-٢، ٣-١، ٣-٢، ٦-١، ٩-١، ١٠-١، ١٠-٢) لإثرها السلبي على كفاءة الأداء.

وللتحقق من قدرة نظام الموازنات التقليدي على تطوير الأداء تم استخدام اختبار الانحدار الخطي البسيط الذي يبحث في تأثير متغير مستقل واحد (الإجراءات والتطبيقات المستخدمة) على متغير تابع واحد (الأهداف من استخدام نظام الموازنات التقليدي).

معامل التحديد R^2	معامل الارتباط R	مستوى الدلالة	قيمة F الجدولية	قيمة F المحسوبة
0.004	0.060	0.692	2.40	0.159

ويوضح الجدول رقم (٢٧) أن قيمة F المحسوبة (٠.١٥٩) أقل من قيمتها الجدولية (٢.٤٠)، ولا يوجد دلالة احصائية لأن مستوى الدلالة الاحصائية أكبر من ٥%، وبما أن قاعدة القرار هي: قبول الفرضية العدمية إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، ورفضها إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، فإنه يتم قبول الفرضية العدمية، مما يعني أنه: لا يعتبر نظام الموازنات التقليدي المطبق حالياً في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية أداة مناسبة للتطوير المستمر لأداء الشركة.

ويوضح الجدول السابق أيضاً أن معامل الارتباط (R) بلغ ٠.٠٦٠ وهي قيمة منخفضة، حيث تظهر علاقة ارتباط ضعيفة بين الإجراءات والتطبيقات المستخدمة والأهداف من استخدام نظام الموازنات التقليدي، ويظهر معامل التحديد (R^2) أن المتغير المستقل (الإجراءات والتطبيقات المستخدمة) يفسر ما نسبته ٤.٠٠٠% من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع (الأهداف من استخدام نظام الموازنات التقليدي). كما أن معادلة الانحدار الخطي بين الإجراءات والتطبيقات المستخدمة والأهداف من استخدام نظام الموازنات التقليدي كما يلي:

$$(الأهداف من استخدام نظام الموازنات التقليدي) = ٣.٩٢ + ٠.٠٧٢(الإجراءات والتطبيقات المستخدمة)$$

- الفرضية الثانية :

نصت الفرضية الثانية على أنه " لا يعتبر كل من نظامي الموازنات و الإدارة على أساس الأنشطة وسيلة مناسبة للتطوير المستمر لأداء الشركة".

تناولت هذه الفرضية قياس وجهة نظر أفراد العينة حول إمكانية كل من نظامي الموازنات و الإدارة على أساس الأنشطة كوسيلة مناسبة للتطوير المستمر لأداء الشركة، وذلك من خلال الجزء الثالث من الاستبانة. يتضح من الجدول رقم (٢٦ و ٢٧) أن الوسط الحسابي العام لآراء أفراد العينة حول إمكانية كل من نظامي الموازنات و الإدارة على أساس الأنشطة كوسيلة مناسبة للتطوير المستمر لأداء الشركة بلغ (٤.٦١٣٨)، وهو أعلى من الوسط الفرضي (٣)، وأنه ليس هناك انحراف معياري كبير حيث بلغ المتوسط (٠.٣٥٩)، وهذا يدل على تقارب الآراء حول تأثير هذا المتغير.

وللتحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون أكبر بدرجة معنوية من متوسط أداة القياس، وأن هذه الزيادة لا ترجع للصدفة، تم استخدام اختبار (One Sample T-test) للتأكد من ذلك، وكانت نتائج الاختبار على النحو الآتي :

للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية

جدول رقم (٢٨) : نتائج اختبار الفرضية الثانية على مستوى الخطوات ككل

T المحسوبة	T الجدولية	مستوى الدلالة	نتيجة الفرضية العدمية
٣٠.٤٢٣	١.٦٧	صفر	رفض

ونظرا لأن قيمة T المحسوبة (٣٠.٤٢٣) أعلى من قيمتها الجدولية (١.٦٧) عند مستوى دلالة صفر، وبما أن قاعدة القرار هي : قبول الفرضية العدمية إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، ورفضها إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة مما يعني:

يعتبر كل من نظامي الموازنات والإدارة على أساس الأنشطة وسيلة مناسبة للتطوير المستمر لأداء الشركة.

- الفرضية الثالثة :

نصت الفرضية الثالثة على أنه "لا تمتلك الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق كل من نظامي الموازنات والإدارة على أساس الأنشطة". تناولت هذه الفرضية قياس وجهة نظر أفراد العينة حول امتلاك الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق كل من نظامي الموازنات والإدارة على أساس الأنشطة، وذلك من خلال الجزء الرابع من الاستبانة.

يتضح من الجدول رقم (٢٦) أن الوسط الحسابي العام لآراء أفراد العينة حول إمتلاك الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق كل من نظامي الموازنات والإدارة على أساس الأنشطة بلغ (٣.٤٩٤)، وهو أعلى من الوسط الفرضي (٣)، وإنه ليس هناك انحراف معياري كبير حيث بلغ المتوسط (٠.٦٤٠)، وهذا يدل على تقارب الآراء حول تأثير هذا المتغير. وللتحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون أكبر بدرجة معنوية من متوسط أداة القياس، وأن هذه الزيادة لا ترجع للصدفة، تم استخدام اختبار (One Sample T-test) للتأكد من ذلك، وكانت نتائج الاختبار على النحو الآتي :

جدول رقم (٢٩) : نتائج اختبار الفرضية الثالثة على مستوى الخطوات ككل

T المحسوبة	T الجدولية	مستوى الدلالة	نتيجة الفرضية العدمية
٥.٢٣٦	١.٦٧	صفر	رفض

ونظرا لأن قيمة T المحسوبة (٥.٢٣٦) أعلى من قيمتها الجدولية (١.٦٧) عند مستوى دلالة صفر، وبما أن قاعدة القرار هي: قبول الفرضية العدمية إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، ورفضها إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة مما يعني:

تمتلك الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق كل من نظامي الموازنات والإدارة على أساس الأنشطة.

الاستنتاجات والتوصيات

- الاستنتاجات:

لعل أهم الاستنتاجات التي توصلت اليه الدراسة هي :

١- تبين أن نظام الموازنات التقليدي يهدف إلى تطوير الشركة، ولكنه لا يهتم بكفاءة أداء الأنشطة وأن العلاقة بين تطوير الشركة وكفاءة الأداء هي علاقة ضعيفة حيث بلغ معامل الارتباط (R) ٠.٠٦٠ ، كما أظهر معامل التحديد (R^2) أن المتغير المستقل (الإجراءات والتطبيقات المستخدمة) يفسر ما نسبته ٠.٠٠٤% من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع (الأهداف من استخدام نظام الموازنات التقليدي) ، وذلك نتيجة اعتماد نظام الموازنات التقليدي على نظم معلومات تعتمد على بيانات تاريخية وأساليب غير دقيقة في عملها، وعدم اهتمام نظام الموازنات التقليدي بمدى درجة كفاءة الأداء للمنشأة.

٢- الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تهدف من وراء استخدام نظام الموازنات التقليدي للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء وتحديد المسؤوليات والتحفيز والتنسيق والاتصال وتوزيع الموارد وتحديد حجم الأعمال المطلوبة من الأقسام وتحديد كفاءة الأداء وإدارة التكاليف وتطوير الشركة.

٣- تعتمد الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية عند إعداد نظام الموازنات التقليدي على الإجراءات والتطبيقات الآتية : يتم التنبؤ بالموارد اللازمة لإتمام المهام بناءً على بيانات تاريخية ويضاف أو يطرح منها نسبة معينة، ويتم تقدير التكاليف غير المباشرة بناءً على نظام التكاليف التقليدي، ويتم تخفيض التكاليف في الموازنة التقليدية بناءً على قرارات إدارية، ويتم تحديد المعايير التي تبنى عليها الموازنات بناءً على بيانات تاريخية، وبناءً على توقعات السوق، وبناءً على الأداء المستهدف، كما يعد إختيار أفضل أداء للمنشأة مسجل في دفاترها وإختيار أفضل أداء للمنشآت المنافسة كأداء مستهدف وسيلة للرفع من كفاءة أداء الشركة.

٤- أن نظامي الموازنات والإدارة المبنيان على أساس الأنشطة يتوفر لديهم القدرة على تطوير الشركة والرفع من كفاءة أداء الشركة حيث بلغت قيمة T المحسوبة (٣٠.٤٢٣) وهي أعلى من قيمتها الجدولية (١.٦٧) ، ومستوى دلالة الإحصائية صفر.

٥- أن تحديد تفاصيل عملية الإنتاج والبيع يزيد من كفاءة الرقابة على الأداء، كما يساعد تحليل التنبؤ بالطلب على الأنشطة غير المباشرة والداعمة (كصيانة، أمر شراء المواد الأولية، الإشراف) الشركة على تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، كما يؤثر تحديد الطلب على موارد الشركة لأداء الأنشطة بشكل يساعد الشركة على توزيع الموارد بكفاءة وحسب حاجة الأنشطة، يؤثر تحديد القدرة المتاحة للأنشطة على تقييم كفاءة الأداء، كما يؤثر تحديد القدرة غير المستغلة للأنشطة بشكل يرفع من تقييم كفاءة الأداء، كما يساعد تقليل الطلب على الأنشطة غير المباشرة (كتهينة الآلات، مناولة المواد، فحص الجودة) على تخفيض في التكلفة، كما يؤثر إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة بشكل يرفع من كفاءة الأداء، كما يساعد تقدير كمية الأنشطة المطلوبة على تحديد الموارد اللازمة لإنجاز العمل، كما يساعد حساب الموارد اللازمة لإنجاز العمل على تحديد قدرة الأنشطة المستخدمة، كما أن تحليل الأنشطة يساعد على تحديد فرص التحسين والتطوير لأداء الشركة، كما أن تساعد إعادة هندسة عمليات الأنشطة التي لا تضيف قيمة على تقليل من تكلفتها.

للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية

كما أن تساعد إعادة هندسة عمليات الأنشطة التي تضيف قيمة على رفع من كفاءة الأداء، كما أن تحديد زمن إنجاز كل نشاط وكل عملية يساعد في الرفع من كفاءة تقييم الأداء، كما أن تغيير الطلب من الأنشطة ذات التكلفة العالية الى الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة يساعد على زيادة ربحية المنتجات، كما أن الحجم الكبير لدفعة الإنتاج يؤدي إلى الإفلال من نشاط تهيئة الآلات مما يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء، كما أن التنسيق ما بين الأنشطة يؤدي إلى التقليل من وقت انتظار العمال (عدم العمل) مما يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء، كما أن التوقف عن شراء كميات زائدة من المخزن يؤدي إلى تقليل تكاليف التخزين مما يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء .

٦ - تمتلك الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق كل من نظامي الموازنات والإدارة على أساس الأنشطة حيث بلغت قيمة T المحسوبة (٥.٢٣٦) وهي أعلى من قيمتها الجدولية (١.٦٧)، ومستوى دلالة الإحصائية صفر .

٧ - تبين أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تمتلك نظم تساعد على تطبيق نظامي الموازنات والإدارة المبنين على أساس الأنشطة.

٨ - تبين أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية يتوفر لديها كادر لديه إطلاع كافٍ على نظامي الموازنات والإدارة المبنين على أساس الأنشطة.

٩ - تبين أن استراتيجية الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تهدف إلى تطوير المنشأ، كما تبين أنه يتم وضع نسبة ربح تسعى الإدارة إلى تحقيقها مما يدل على إحتياج الشركات الصناعية المساهمة العامة لهذه النظم.

- التوصيات :

١ - ضرورة الاسراع في تبني نظم المحاسبة الحديثة كنظام الموازنات المبني على أساس الأنشطة من قبل الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لئلا من أثر على كفاءة التخطيط في تلك الشركات، خاصة ان هذه الشركات لديها القناعة الكاملة بمزايا هذه النظم.

٢ - كما انه من الضرورة تبني نظم المحاسبة الحديثة كنظام الإدارة المبني على أساس الأنشطة من قبل الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لئلا من أثر على كفاءة أداء الشركات، الذي سوف يساعد بشكل كبير في تطبيق نظام الموازنات المبني على اساس الانشطة.

٣ - ضرورة زيادة وعي العاملين في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بنظم المحاسبة الحديثة كنظامي الموازنات والإدارة المبنين على الأنشطة ، وذلك من خلال زيادة اشراك العاملين بدورات تدريبية متطورة ومتعلقة بالمستجدات الحديثة للمحاسبة الادارية بشكل خاص، كما انه على الجامعات الأردنية دور لا بد ان تلعبه في التطوير من خلال إعداد الندوات والمحاضرات المتعلقة بنظم المحاسبة الحديثة.

٤ - ضرورة زيادة عدد الدراسات المتعلقة بنظامي الموازنات والإدارة المبنين على الأنشطة وعلى قطاعات اقتصادية اخرى.

٥ - ضرورة استفادة الشركات الصناعية المساهمة الاردنية من المقومات المتوفرة لديها في تطبيق المستجدات العلمية المتطورة في نظمها المحاسبية بشكل عام والادارية بشكل خاص، لتطوير ادائها بشكل مستمر.

**المراجع العربية :**

- ١- أبونصار، محمد "المحاسبة الإدارية"، داروائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٥.
- ٢- التكريتي، إسماعيل يحيى، " محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة"، دار الحامد، عمان، الأردن، ٢٠٠٧.
- ٣- جودة محفوظ، "التحليل الإحصائي الأساسي باستخدام SPSS"، دار وائل، عمان، الأردن، ٢٠٠٨.

المراجع الأجنبية :

- ١- Bale J ; Baker K ;" Management Accounting and Reporting", Institute of Management Accounting, version 2 , 2007.
- ٢- Cooper R ؛ Kaplan R ; "The Design of Cost Management Systems " ,Prentice Hall ,second edition ,1999.
- ٣- Cooper R ; Kaplan R ;"The promise and peril of integrated cost systems" ,Harvard Business Review ,July-August, 1998 .
- ٤-Drury C ; " Cost and Management Accounting –an Introduction " ,Thomson ,sixth edition ,2006 .
- ٥ -Hilton R" ؛ Managerial Accounting Creating Value in a Dynamic Business Environment " ,McGraw-Hill Higher Education ,Fifth Edition ,2002 .
- ٦-Hixon, M;"Activity-Based Management ,its purpose and benefits", Management Accounting, June, 1995, p30.
- ٧-Hope T; Arnold J ;"Accounting For Management Decisions " , Prentice Hall , second edition ,1990 .
- 8- Horngren C ; Datar S ; Foster G ;" Cost Accounting A Managerial Emphasis " , Prentice Hall , twelfth Edition ,2006 .
- 9- Kaplan R ؛ Atkinson A ;"Advanced Management Accounting" , Prentice Hall ,Third Edition , .١٩٩٨



The use of modern management accounting systems for continuous improve the performance of Jordanian Industrial Companies

Abstract:

The intensification of competition among all companies and at different levels has become necessary for every company need to continue to improve its performance in order to be able to face the competition and stay in the market. To achieve this, we must rely on the company's accounting information more accurate and appropriate and provided in a timely manner, for the purpose of use in planning and decision making.

So there must be information systems that help the administration to continuous development and improvement of the performance of companies in general, and this is what you need Jordanian companies, especially after the accession of Jordan to the field of economy. The management system was selected on the basis of the activities and the system of budgets prepared on the basis of the activities as tools for continuous improvement and development of the performance of industrial companies listed Jordanian public shareholding in the Amman Financial Market (Amman Stock Exchange of Finance).

Perhaps the most important findings of the study is that the industrial companies Jordanian public shareholding has the basic components needed to implement each of the budgets and management systems on the basis of activities, as have the systems to help implement a systematic management of budgets and buildings on the basis of the activities. But they do not have a cadre who has a sufficiently familiar with budgets and management systems on the activity based built, and most of the departments of industrial companies Jordanian public shareholding was convinced of the benefits of the management system based on the most active

Key word/ modern management accounting systems- performance of Jordanian Industrial Companies