

أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية على الأداء المالي في

الشركات الصناعية الأردنية

**The Effect of Using Management Accounting Methods
on Financial Performance in Jordanian Industrial
Companies**

إعداد: وسيم محمد إبراهيم العنثري

إشراف: أ. د. سناء نظمي مسوده

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

قسم المحاسبة

كلية الأعمال

جامعة الشرق الأوسط

حزيران، 2020

التفويض

أنا "وسيم محمد إبراهيم العنتري"، أفوض جامعة الشرق الأوسط بتزويد نسخ من رسالتي ورقياً وإلكترونياً للمكتبات، أو المنظمات، أو الهيئات والمؤسسات المعنية بالأبحاث والدراسات العلمية عند طلبها.

الاسم: وسيم محمد إبراهيم العنتري.

التاريخ: 2020 / 06 / 25.

التوقيع: 

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها: «أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية على الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية».

للباحث: وسيم محمد إبراهيم العنتري.

وأجيزت بتاريخ: 25 / 06 / 2020.

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم	الصفة	جهة العمل	التوقيع
أ.د. سناء نظمي مسوده	رئيساً ومشرفاً	الشرق الأوسط	
د. عبد العزيز فريد صايمة	عضواً داخلياً	الشرق الأوسط	
أ.د. محمد عطيه مطر	ممتحناً خارجياً	الشرق الأوسط (سابقاً)	

الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين الذي وفقني وألهمني الطموح وسدد خطاي وزادني علماً، وعلى ما آتاني من قوة من بعد تعب وعلى ما أنجزت في رسالتي.

قال صلوات الله وسلامه عليه: ﴿لَا يَشْكُرُ اللَّهُ مَنْ لَا يَشْكُرُ النَّاسَ﴾.

أتقدم بوافر الشكر والتقدير إلى (الأستاذة الدكتورة الفاضلة: سناء نظمي مسوده) التي وجهتني وأثرتني بمعرفتها وأنارت عقلي بعلمها وغمرتني بجهدا ووقتها.

كما أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى عمادة كلية الأعمال بجامعة الشرق الأوسط وكافة أعضاء الهيئة التدريسية فيها.

وأتقدم بالشكر إلى (أساتذتي القديرين: الدكتور راشد محمد سلامه، والدكتور عبد الله أحمد الدعاس) على نصائحهم المستمرة الذين مهدوا الطريق لي لكي أصل إلى أعلى المراتب ومن مد لي يد العون في كل خطواتي.

ويوجب علي الاعتراف بالفضل أن أشكر (المناقشين الكريمين: الأستاذ الدكتور محمد مطر، والدكتور عبد العزيز فريد صايمة) على تفضلهم لمناقشة موضوع الدراسة.

كما أوجه شكري وتقديري وأمتناني إلى الدكاترة المحكمين على تفضلهم بقبول تحكيم الاستبانة وعلى ما تكبدوه من عناء في قراءتها وأعنائها بمقترحاتهم القيمة.

وفي النهاية يسرني أن أتقدم بجزيل الشكر إلى من مد لي يد العون في مسيرتي العلمية، وأشكر كل من قدم لي المساعدة خصوصاً وإن كانت سخية، ولعل ما يفي حق ذلك الدعاء له اللهم أجعل هذا العمل خالصاً لوجهك الكريم ونفعني به يا رب العالمين.

الباحث

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿وَقُلْ اَعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ وَسَتُرَدُّونَ إِلَىٰ عَالَمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنبِّئُكُمْ
بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ﴾.

◆ السورة ورقم الآية: التوبة (105).

إلهي لا يطيب الليل إلا بشرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك، ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك،
ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك، ولا تطيب الجنة إلا برويتك الله □.

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة، ونصح الأمة، إلى نبي الرحمة ونور العالمين سيد المرسلين
الأولين والآخرين سيدنا محمد بن عبد الله □.

إلى من كلله الله بالهبة والوقار، إلى من علمني العطاء بدون انتظار، إلى من أحمل أسمه بكل
افتخار، أرجو من الله أن يمد في عمرك لتري ثماراً قد حان قطاقها بعد طول انتظار وستبقى كلماتك
نجوماً أهتدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد (والدي العزيز: محمد إبراهيم خضر العنتري).

إلى ملاكي في الحياة، إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني، إلى بسمة الحياة وسر
الوجود، إلى من كان دعاؤها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أعلى الحبايب (أمي الحبيبة:
سناء درويش صالح أبو زنط).

إلى من بها أكبر وعليه أعتمد، إلى شمعة منقذة تنير ظلمة حياتي، إلى من بوجودها أكتسب قوة
ومحبة لا حدود لها، إلى من عرّفت معها معنى الحياة لقرة عيني (جميلتي: غيدا أحمد حسين
الزغول).

إلى توأم روعي ورفيقة دربي وحببية قلبي، إلى صاحبة القلب الطيب والنوايا الصادقة وحيدتنا
وصغيرتنا (أختي الأميرة: رعد).

إلى من أرى التفاؤل بعينهم، والسعادة في ضحكهم، إلى شعلة الذكاء والنور، إلى الوجوه المفعمة
بالبراءة ولمحبتهم لأزهرت أيامي وتفتحت براعم اللغد، إلى الأرواح التي تفتح الأشعة وترفع المرساة
لتنطلق السفينة في عرض بحر واسع مظلم هو بحر الحياة وفي هذه الظلمة لا يضيء إلا قنديل
الذكريات ذكريات الأخوة البعيدة القريبة إلى الذين أحببتهم وأحبوني (أخواني عزوتي: تميم، ونسيم،
وسليم).

إلى الشموع التي ذابت في كبرياء، لتتير كل خطوة في دربنا، لتندل كل عائق أمامنا، فكانوا
رسلاً للعلم والأخلاق، شكراً لكم جميعاً.

ورحم الله روح فقيدنا (دكتورنا الغالي: خالد جمال الجعارات).

هل يستطيع أحد أن يشكر الشمس لأنها أضاءت الدنيا، لكني سأحاول رد جزء من جميلكم بأن
أكون كما أردتموني، نشكركم جميعكم على جهودكم معنا.

قائمة المحتويات

الموضوع	الصفحة
العنوان.....	أ
التفويض.....	ب
قرار لجنة المناقشة.....	ج
الشكر والتقدير.....	د
الإهداء.....	هـ
قائمة المحتويات.....	ز
قائمة الجداول.....	ك
قائمة الأشكال.....	ل
قائمة الملحقات.....	م
الملخص باللغة العربية.....	ن
الملخص باللغة الإنجليزية.....	س

الفصل الأول: خلفية الدراسة وأهميتها

مقدمة.....	(1-1)	2
مشكلة الدراسة وأسئلتها.....	(2-1)	5
أهداف الدراسة.....	(3-1)	6
أهمية الدراسة.....	(4-1)	7
فرضيات الدراسة.....	(5-1)	8
أنموذج الدراسة.....	(6-1)	9
حدود الدراسة.....	(7-1)	9
محددات الدراسة.....	(8-1)	10
مصطلحات الدراسة.....	(9-1)	10

الفصل الثاني: الأدب النظري والدراسات السابقة

14	.....	تمهيد
15	.....	(1-2) أساليب المحاسبة الإدارية
17	.....	(1-1-2) سلسلة القيمة
17	.....	(1-1-1-2) مفهوم سلسلة القيمة
17	.....	(2-1-1-2) مكونات سلسلة القيمة
20	.....	(3-1-1-2) أهداف سلسلة القيمة
21	.....	(4-1-1-2) مزايا سلسلة القيمة
22	.....	(2-1-2) التكلفة المستهدفة
22	.....	(1-2-1-2) مفهوم التكلفة المستهدفة
24	.....	(2-2-1-2) مقومات التكلفة المستهدفة
24	.....	(3-2-1-2) أهداف التكلفة المستهدفة
25	.....	(4-2-1-2) مزايا التكلفة المستهدفة
26	.....	(3-1-2) التصنيع في الوقت المناسب
26	.....	(1-3-1-2) مفهوم التصنيع في الوقت المناسب
29	.....	(2-3-1-2) مقومات التصنيع في الوقت المناسب
30	.....	(3-3-1-2) أهداف التصنيع في الوقت المناسب
31	.....	(4-3-1-2) مزايا التصنيع في الوقت المناسب
32	.....	(4-1-2) تكاليف الجودة
32	.....	(1-4-1-2) مفهوم تكاليف الجودة
34	.....	(2-4-1-2) مكونات تكاليف الجودة
36	.....	(3-4-1-2) أهداف تكاليف الجودة
36	.....	(4-4-1-2) مزايا تكاليف الجودة

38	.....الأداء المالي.....(2-2)
39	.....مفهوم الأداء المالي.....(1-2-2)
41	.....تقييم الأداء المالي.....(2-2-2)
42	.....مزايا تقييم الأداء المالي.....(3-2-2)
42	.....مؤشرات الأداء المالي.....(4-2-2)
48	.....الدراسات السابقة.....(3-2)
48	.....الدراسات باللغة العربية.....(1-3-2)
63	.....الدراسات باللغة الأجنبية.....(2-3-2)
69	.....ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.....(3-3-2)

الفصل الثالث: منهجية الدراسة (الطريقة والإجراءات)

71	.....تمهيد.....
71	.....مجتمع وعينة الدراسة.....(1-3)
72	.....مصادر جمع بيانات الدراسة.....(2-3)
72	.....متغيرات الدراسة.....(3-3)
74	.....اختبار ثبات أداة الدراسة.....(4-3)
75	.....اختبار التوزيع الطبيعي.....(5-3)
76	.....اختبار الارتباط المتعدد.....(6-3)
77	.....اختبار الارتباط الذاتي.....(7-3)

الفصل الرابع: نتائج التحليل الإحصائي

79	.....تمهيد.....
79	.....التحليل الإحصائي لمتغيرات الدراسة.....(1-4)
80	.....تحليل البيانات الديموغرافية.....(1-1-4)
81	.....وصف متغيرات الدراسة.....(2-1-4)
93	.....نتائج اختبار الفرضيات.....(2-4)

الفصل الخامس: مناقشة النتائج والتوصيات

98	تمهيد.....
98	نتائج الدراسة..... (1-5)
100	توصيات الدراسة..... (2-5)

المراجع

102	قائمة المراجع باللغة العربية.....
109	قائمة المراجع باللغة الأجنبية.....
114	المراجع الإلكترونية.....

الملحقات

قائمة الجداول

الصفحة	محتوى الجدول	رقم الفصل - رقم الجدول
35	أمثلة لتكاليف الجودة	(1-2)
74	قيم اختبار ألفا كرونباخ	(1-3)
75	قيم اختبار التوزيع الطبيعي	(2-3)
76	نتائج اختبار معامل تضخم التباين للارتباط المتعدد	(3-3)
77	نتائج اختبار دارين واتسون للارتباط الذاتي	(4-3)
80	تحليل البيانات الديموغرافية	(1-4)
82	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات سلسلة القيمة	(2-4)
84	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات التكلفة المستهدفة	(3-4)
86	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات التصنيع في الوقت المناسب	(4-4)
88	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات تكاليف الجودة	(5-4)
90	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الأداء المالي	(6-4)
92	ملخص نتائج اختبار (T للعينات المفردة) لأساليب المحاسبة الإدارية	(7-4)
93	نتائج اختبار الانحدار المتعدد للفرضية الرئيسية	(8-4)

قائمة الأشكال

الصفحة	محتوى الشكل	رقم الفصل - رقم الشكل
9	أنموذج الدراسة	(1-1)
18	الترابطات بين الأنشطة الأولية والأنشطة الداعمة ضمن سلسلة القيمة	(1-2)
29	أوجه الاختلاف بين التصنيع في الوقت المناسب والتصنيع الفائض	(2-2)

قائمة الملحقات

الصفحة	محتوى الملحق	رقم الملحق
116	أداة الدراسة (الاستبانة)	(1)
123	قائمة بأسماء الشركات المشمولة في أداة الدراسة (الاستبانة)	(2)
125	قائمة بأسماء السادة محكمي أداة الدراسة (الاستبانة)	(3)
126	مخرجات برنامج التحليل الإحصائي	(4)

أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية على الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية

إعداد: وسيم محمد إبراهيم العنتري

إشراف: أ. د. سناء نظمي مسوده

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية والمتمثلة بـ (سلسلة القيمة، والتكلفة المستهدفة، والتصنيع في الوقت المناسب، وتكاليف الجودة) على الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية. ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)، حيث تم الاعتماد على نموذج الانحدار المتعدد لاختبار فرضيات الدراسة. وتكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية الأردنية والمدرجة في بورصة عمان، وتمثلت عينة الدراسة بـ (43) شركة حتى نهاية عام (2019)، حيث تم توزيع (111) استبانة على المدراء الماليين والمحاسبين العاملين لهذه الشركات، وتم استرداد (100) استبانة حيث كان صالحاً منها للتحليل (96) استبانة، وبنسبة استرداد بلغت (86%) من الاستبانات الموزعة.

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها: وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لكلا من التصنيع في الوقت المناسب وتكاليف الجودة على الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، في حين تبين عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لكلا من سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة على الأداء المالي لهذه الشركات.

وأوصت الدراسة بالعديد من التوصيات أبرزها: بضرورة زيادة اهتمام إدارات الشركات الصناعية بالتطوير المستمر لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية ومنها التصنيع في الوقت المناسب وتكاليف الجودة لما لها من أثر إيجابي على الأداء المالي، بالإضافة إلى تعزيز استخدام أسلوب سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية من خلال اتخاذ إجراءات صارمة للتقليل من تكاليف التالف والفاقد والهدر في الوقت عند تطبيق سلسلة القيمة، بالإضافة إلى وضع البرامج المحكمة لتحديد الأسواق المستهدفة وتوفير معلومات بشكل مستمر ودائم عن أسعار المنافسين وبما يقود إلى تحسين الأداء المالي لهذه الشركات.

الكلمات المفتاحية: أساليب المحاسبة الإدارية، الأداء المالي، الشركات الصناعية الأردنية.

The Effect of Using Management Accounting Methods on Financial Performance in Jordanian Industrial Companies

Prepared By: Waseem Mohammad Ibrahim Al-Antari

Supervised By: Prof. Sanaa Nazmi Maswadeh

Abstract

This study aimed to know the effect of using management accounting methods represented by (value chain, target costing, just in time manufacturing and quality costs) on financial performance of Jordanian industrial companies.

In order to achieve the aims of the study and test its hypotheses, a statistical program (SPSS) was used, where the multiple regression model was used to test the study hypotheses.

The study population consisted of Jordanian industrial companies listed on the Amman Stock Exchange, the study sample represented by (43) industrial companies at the end of the year (2019), where (111) questionnaires were distributed to the financial managers and accountants working of these companies, (100) questionnaires were retrieved, where (96) questionnaires were valid for analysis, with a recovery rate of (86%) of the distributed questionnaires.

The study reached many results and the most important of them are: found that there statistically significant positive effect for both just in time and quality costs on the financial performance of Jordanian industrial companies listed on the Amman Stock Exchange, while it was found that there was no statistically significant effect for both value chain and target costing on the financial performance of these companies.

The study recommended several recommendations and the most important of them are: the need to increase the interest of the industrial companies' managements in the continuous development of applying management accounting methods, including just in time manufacturing and quality costs, because of their positive effect on financial performance, in addition to enhancing the using of the value chain and target costing method in Jordanian industrial companies by taking strict procedures to reduce costs of spoiled, lost and time wasted when applying the value chain, in addition to developing tight programs to define the target markets and provide information continuously and permanently on the prices of competitors, which leads to improving the financial performance of these companies.

Keywords: Management Accounting Methods, Financial Performance and Jordanian Industrial Companies.

الفصل الأول

خلفية الدراسة وأهميتها

- (1-1) مقدمة
- (2-1) مشكلة الدراسة وأسئلتها
- (3-1) أهداف الدراسة
- (4-1) أهمية الدراسة
- (5-1) فرضيات الدراسة
- (6-1) أنموذج الدراسة
- (7-1) حدود الدراسة
- (8-1) محددات الدراسة
- (9-1) مصطلحات الدراسة

الفصل الأول

خلفية الدراسة وأهميتها

(1-1) مقدمة

يعتبر عالمنا المعاصر عصر المعلومات والتكنولوجيا المعاصرة السريعة ويتسم بالتطور في شتى المجالات الاقتصادية والخدمية والاستثمارية والتمويلية والصناعية فضلاً عن ذلك فقد شهد في الآونة الأخيرة تزايد هائل في حجم البيانات والمعلومات التي هي بحاجة إلى التفسير والمعالجة والقياس والتحليل، مما أدى إلى زيادة الاهتمام في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية والمتمثلة بـ (سلسلة القيمة، والتكلفة المستهدفة، والتصنيع في الوقت المناسب، وتكاليف الجودة) كأحد التطورات المحاسبية والإدارية المستخدمة في كثير من الشركات العالمية الضخمة والمؤثرة في أداؤها.

ولتحقيق ذلك لا بد من استخدام أساليب إنتاجية وإدارية تساهم في إرضاء العملاء وتساهم في إرضاء عملائها، وتحد من الفاقد وتحكم الرقابة على التكاليف وبالتالي تقديم المنتج أو الخدمة بتكلفة أقل وجودة أعلى.

وبما أن أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية لم تعد كافية لتحديد فرص الشركات بالنجاح والبقاء، فبدون استخدام الشركات لأساليب حديثة في المحاسبة الإدارية، سيكون نجاحها إذا ما تحقق هو بمحض الصدفة، وذلك لأن أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية أصبحت غير قادرة على تزويد الإدارة في بيانات التكاليف اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية السليمة والاستجابة لرغبات وميول العملاء، والتي إذا ما تمكنت الشركات من تحقيقها، يكسبها مزايا تنافسية تساعدها في البقاء والاستمرار في ظل بيئة شديدة المنافسة (زعر، 2013).

وتعتبر أسلوب سلسلة القيمة هي إحدى أساليب المحاسبة الإدارية والتي طورت من قبل "Michael Porter" في عام (2004)، وتعتبر أسلوباً عالٍ المستوى، وتشير إلى العملية التي تضاف من قبلها القيمة إلى المواد الأولية التي تتلقاها الشركات، وذلك عن طريق إجراء عدة عمليات بهدف تصنيع منتج نهائي، والتمكن من بيعه إلى العملاء، حيث إن الهدف العام من هذه السلسلة هو تقديم أقصى قيمة بأقل تكلفة ممكنة، وزيادة قدرة الشركة على التنافس، وتقوم الشركات المختلفة بإجراء تحليلاً لسلسلة القيمة عن طريق النظر إلى كل خطوة مطلوبة لإنتاج منتج جديد، أو خدمة معينة، وتحديد أساليب لزيادة كفاءة هذه السلسلة.

كما أستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة والتي تقوم على أساس وضع تكلفة وفقاً للأسس السوقية للمنتج أو الخدمة منذ مرحلة التصميم وحتى عملية البيع والتسليم النهائي والتي تعمل الشركة على تحقيقها وعدم تجاوزها، وبما تساهم في زيادة السيطرة على التكاليف، كما أن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة تساعد في تسعير المنتجات والخدمات في مختلف القطاعات، لأنها تساعد على اتخاذ القرارات وفق أساس السوق وبما تزيد من القدرة التنافسية والبقاء والاستمرارية في السوق.

في حين أن أسلوب التصنيع في الوقت المناسب والذي يقوم على إستراتيجية تخزين تقوم الشركات الصناعية بتوظيفها لزيادة الكفاءة وخفض الهدر والتلف من خلال الحصول على السلع فقط كما تشترط في عملية الإنتاج، وبالتالي تقليل تكاليف المخزون، وتشترط هذه الطريقة أن يقوم المنتجون بتوقع الطلب بدقة، ويمثل أسلوب التصنيع في الوقت المناسب تحولاً بعيداً عن الإستراتيجية القديمة التقليدية، حيث كان المنتج يقوم بتحمل تكاليف تخزين كبيرة لتلبية الطلب على السلع.

وظهر في الآونة الأخيرة أسلوب تكاليف الجودة وهي تعد من الأساليب الفعالة في كشف المشاكل الناتجة في بيئة التصنيع الحديثة والتي قد تؤدي عدم اكتشافها إلى فشل الشركات الصناعية، مما

جعل الشركات الصناعية تستجيب لتحديات المنافسة والعمل على التكيف معها بمرونة وكفاءة فاعلية أكبر، وأصبحت المنافسة على أساس الجودة هي المعيار المحافظة على حصتها السوقية، وأن من أهم أولوياتها تقديم منتجات أو خدمات ذات جودة عالية وبما يحقق الميزة التنافسية لها.

وقد أظهرت العديد من الدراسات السابقة (الخالدي، 2015)، و(شجاع، 2015)، و(العاني، 2015)، و(العون، 2015)، و(نور، 2015)، و(أبو يوسف، 2016)، و(نعمان، 2017)، و(بني يونس، وأبو حسين، 2018)، و(الكساسبة، 2018)، و(البياتي، 2019)، و(الكسنزاني، 2019)، و(مالك، ومهدي، 2019)، و(غنمه، 2020)، أنه في حال تبني هذه الأساليب فإنه سيزيد من قدرة الشركات على رفع الميزة التنافسية والكفاءة الإنتاجية والتحسين المستمر للجودة وتحقيق الفاعلية مما ينعكس إيجاباً على استمراريته، وعلى الدرجة ذاتها من الأهمية من المتوقع أن يؤدي تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية على تخفيض الهدر والتلف والتكاليف من خلال محاولة التخلص من الأنشطة التي ليس لها قيمة مضافة والإبقاء فقط على الأنشطة المجدية اقتصادياً، وبما يؤثر إيجابياً على الأداء المالي للشركات.

ويعد الأداء المالي سبباً لنجاح أي شركة والحفاظ عليها مؤشراً على حسن استغلالها لمواردها ومتطلباً ضرورياً ومهم للحفاظ على استمراريته، حيث تعتبر بيانات ومعلومات الأداء المالي مفيدة في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات السليمة، وخاصة أن المال هو عصب الحياة في الشركة، وتهدف الشركات إلى تحسين الأداء المالي فيها من خلال إيجاد الانحرافات السلبية والعمل على تصويبها، وبالتالي تعظيم فرص الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة، ويتجلى أهمية الأداء المالي لأي شركة باعتباره مؤشراً من المؤشرات الهامة لتحديد نقاط القوة والضعف في المركز المالي والعمل على تفادي نقاط الضعف والمحافظة على نقاط قوتها والعمل على تطويرها، وبهدف اتخاذ

القرارات الإدارية والإستراتيجية الملاءمة والمهمة خاصة ما يتعلق بالتكلفة، وتفيد بيانات ومعلومات الأداء المالي أصحاب القرار والمستثمرين والعملاء والمقرضين والموردين والمحلين والأجهزة الحكومية وغيرهم من الأطراف المستفيدة، هذا بالإضافة إلى الآثار المترتبة على القرارات المتخذة من قبل هذه الأطراف بناءً على تلك البيانات والمعلومات، فالأداء المالي هو المرآة التي تعكس وضع الشركة من عدة جوانب.

لذا أصبح من الضروري تسليط الضوء على أهمية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية والمتمثلة بـ (سلسلة القيمة، والتكلفة المستهدفة، والتصنيع في الوقت المناسب، وتكاليف الجودة) وأثرها على الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان.

(2-1) مشكلة الدراسة وأسئلتها

إن تطبيق الشركات الصناعية لأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية وعدم مواكبتها أنظمة وتكنولوجيا وأساليب حديثة يؤثر بشكل مباشر على التكلفة وجودة المنتج، وهناك فرصة أن يفقد المنتج المحلي قدرته على المنافسة وعجزه أمام المنتجات المستوردة والخروج من السوق المحلي والعالمي، علاوة على ذلك فإن الاعتماد على أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية يفقد الإدارة القدرة على التعرف عن طبيعة العلاقة التي تربط بين التكلفة والسعر المنافس في السوق، الأمر الذي يحتم الوقوف ملياً والبحث في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية وانعكاساته على الأداء المالي في الشركات الصناعية نظراً لكون هذه الشركات تعتبر رافداً لخزينة الدولة إضافة إلى أنها تدعم الموازنة بإيرادات ضريبة الدخل والرسوم الأخرى، كما أن الصناعة ونجاحها في أي دولة تعتبر العصب الأساسي لتطورها ونموها وازدهارها، مما أدى إلى ضرورة قيام هذه الشركات باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية والتي من المتوقع أن تؤثر على أدائها المالي.

مما سبق جاءت هذه الدراسة للإجابة على التساؤلات التالية:

– هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأساليب المحاسبة الإدارية على الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية؟

وينبثق عنه الأسئلة التالية:

(1) هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لسلسلة القيمة على الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية؟

(2) هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتكلفة المستهدفة على الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية؟

(3) هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتصنيع في الوقت المناسب على الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية؟

(4) هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكاليف الجودة على الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية؟

(3-1) أهداف الدراسة

وبناءً على ما تقدم فقد هدفت هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى تقديم إطار نظري وعملي للمدراء في الشركات المبحوثة يشمل موضوع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية والمتمثلة بـ (سلسلة القيمة، والتكلفة المستهدفة، والتصنيع في الوقت المناسب، وتكاليف الجودة) وأثرها على تعزيز وتطوير الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية.

لذا جاءت هذه الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

- 1) التعرف على أثر سلسلة القيمة على الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية.
- 2) التعرف على أثر التكلفة المستهدفة على الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية.
- 3) التعرف على أثر التصنيع في الوقت المناسب على الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية.
- 4) التعرف على أثر تكاليف الجودة على الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية.

(4-1) أهمية الدراسة

تبرز أهمية هذه الدراسة من خلال الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، وكونها تتناول موضوعاً يعد ذو أهمية في الشركات الصناعية نظراً لارتباطه بالأداء المالي والوظيفة المالية، فقد جاءت الدراسة لإثراء الأدب النظري والفكر المحاسبي فيما يتعلق في أساليب المحاسبة الإدارية والتعرف على مدى استخدام تلك الأساليب وأثرها على الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية، وبالتالي خدمة أطراف عديدة من أبرزها:

- 1) مساعدة إدارات الشركات في معرفة أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية على أدائها المالي، ويقدر ما تخدم مصالح الجمهور المتعامل معها من جهة، وكذلك تعظيم أرباح المساهمين في تلك الشركات من جهة أخرى.
- 2) مساعدة إدارات الشركات في تحديد مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية على تخفيض تكاليف الإنتاج وبما يسهل تحديد أسعار تلك المنتجات بموثوقية ووفق أسعار السوق وبما يحقق الميزة التنافسية لتلك الشركات.
- 3) إفادة الجهات الرسمية والمهنية في الأردن بالتعرف على أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية على الأداء المالي للشركات الصناعية، وبما يزيد من قدرتها في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الرشيدة، ويعزز الموقف التنافسي لهذه الشركات في السوق المحلي والعالمية.

4) مساعدة الباحثين والمهتمين في التوصل إلى بعض المقترحات من خلال النتائج المقدمة والتي يمكن الاستفادة منها بما يخدم الدراسات المستقبلية اللاحقة للباحثين والمهتمين في دراسة أساليب المحاسبة الإدارية.

(5-1) فرضيات الدراسة

بناءً على الأسئلة المتفرعة من مشكلة الدراسة ستقوم الدراسة على اختبار الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية، (H₀): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوي ($\alpha \leq 0.05$)

لأساليب المحاسبة الإدارية على الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية.

وينبثق عن الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى، (H₀₁): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوي

($\alpha \leq 0.05$) لسلسلة القيمة على الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية.

الفرضية الفرعية الثانية، (H₀₂): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوي

($\alpha \leq 0.05$) للتكلفة المستهدفة على الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية.

الفرضية الفرعية الثالثة، (H₀₃): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوي

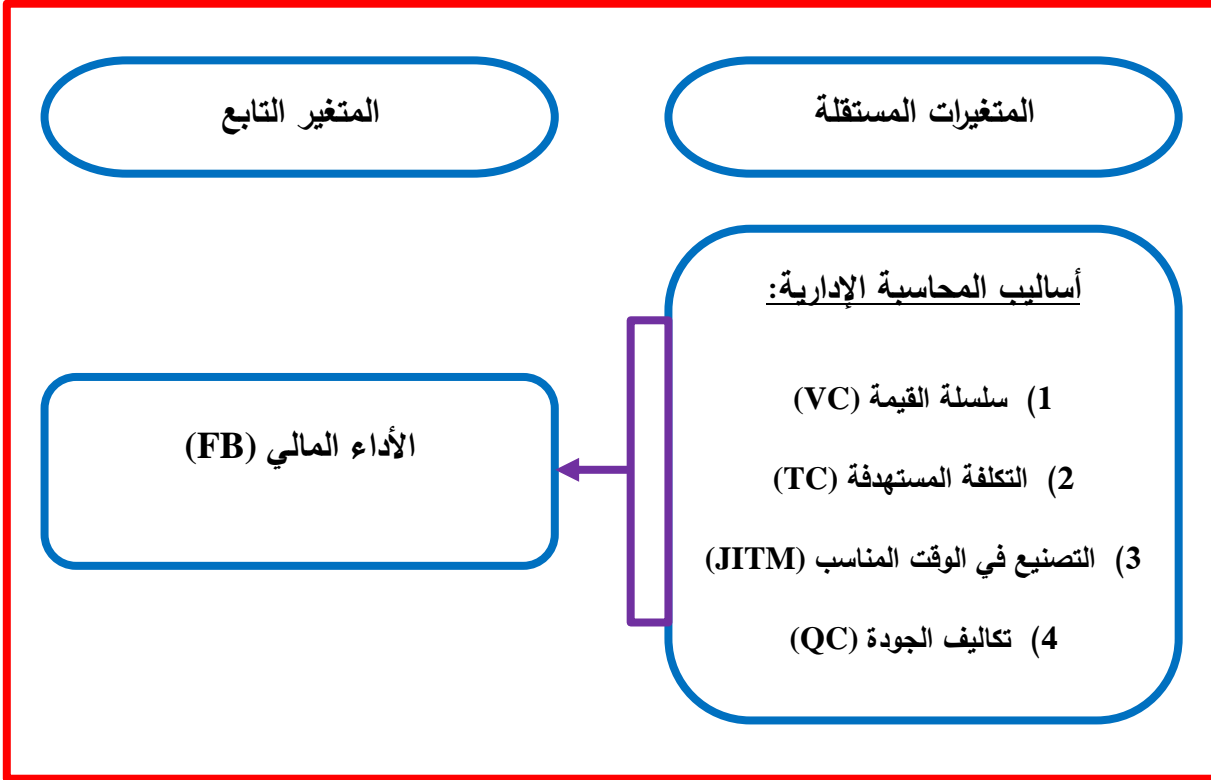
($\alpha \leq 0.05$) للتصنيع في الوقت المناسب على الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية.

الفرضية الفرعية الرابعة، (H₀₄): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوي

($\alpha \leq 0.05$) لتكاليف الجودة على الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية.

(6-1) أنموذج الدراسة

في ضوء فرضيات الدراسة فإن أنموذج الدراسة يمكن توضيحه من خلال الشكل التوضيحي التالي:



المصدر: من إعداد الباحث، الشكل التوضيحي رقم (1-1).

(7-1) حدود الدراسة

اقتصرت هذه الدراسة على الحدود الآتية:

الحدود المكانية: تتمثل الحدود المكانية لهذه الدراسة في قطاع الشركات الصناعية المدرجة

أسهمها في بورصة عمان.

الحدود الزمانية: سوف تقوم هذه الدراسة خلال عام (2020).

(8-1) محددات الدراسة

تتلخص المحددات لهذه الدراسة فيما يلي:

(1) عدم قيام الشركات الصناعية الأردنية بنشر بيانات مالية كمية متعلقة في أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة لديها مما جعل الباحث يلجأ إلى استخدام أسلوب الاستبانة لقياس متغيرات الدراسة المستقلة والتابع بالقدر المستطاع.

(2) اقتصرت الدراسة على قطاع الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمّان.

(9-1) مصطلحات الدراسة

لأغراض هذه الدراسة فقد تم تبني تعريفات للمتغيرات الدراسة المستقلة والتابع المستخدمة فيها

وهي كالآتي:

* المحاسبة الإدارية (MA) Management Accounting:

وهو نظام لتجميع، وتبويب، وتلخيص، وتحليل، وإعداد التقارير عن تلك المعلومات التي تساعد الإدارة على ممارسة أنشطتها الرقابية، واتخاذ قراراتها الإدارية المتنوعة وهي جزء من نظام المعلومات الإداري للشركة، حيث يعتمد المدراء على معلومات ذلك النظام في تخطيط ورقابة عمليات الشركة (يوسف، والخولي، وضو، وحسنين، ومصطفى، وآخرون، 2019).

* سلسلة القيمة (VC) Value Chain:

وهي تسلسل وظائف الأعمال (البحث والتطوير، وتصميم المنتجات والعمليات، والإنتاج، والتسويق، والتوزيع، وخدمة العملاء) التي يتم من خلالها جعل المنتج أكثر فائدة للعملاء بشكل تدريجي (Datar & Rajan, 2017).

*** التكلفة المستهدفة (TC) Target Costing :**

وهي التكلفة المقدرة على المدى الطويل لكل وحدة من منتج أو خدمة تمكن الشركة من تحقيق الدخل التشغيلي المستهدف لكل وحدة عند البيع بالسعر المستهدف (Datar & Rajan, 2017).

*** التصنيع في الوقت المناسب (JITM) Just in Time Manufacturing :**

وهو الإنتاج الخالي من الهدر وهو نظام تصنيع "سحب بناءً على الطلب" الذي يقوم بتصنيع كل مكون في خط الإنتاج في أقرب وقت، فقط عند الحاجة إليه في الخطوة التالية في خط الإنتاج (Datar & Rajan, 2017).

*** تكاليف الجودة (QC) Quality Costs :**

وهي التكاليف المتكبدة لمنع إنتاج منتج منخفض الجودة أو التكاليف الناشئة عن هذه المنتجات (Datar & Rajan, 2017).

*** الأداء المالي (FP) Financial Performance :**

وهو الوضع المالي القائم في الشركة في وقت أو فترة محددة لناحية معينة من الشركة أو لأدائها المالي ككل وبحيث يتم قياس قدرة الشركة على استغلال مواردها في تحقيق أهدافها (Holota, Hrubec, Kotus, Holienčinová & Čapošová, 2016).

الفصل الثاني

الأدب النظري والدراسات السابقة

تمهيد

(1-2) أساليب المحاسبة الإدارية

(1-1-2) سلسلة القيمة

مفهوم سلسلة القيمة (1-1-1-2)

مكونات سلسلة القيمة (2-1-1-2)

أهداف سلسلة القيمة (3-1-1-2)

مزايا سلسلة القيمة (4-1-1-2)

(2-1-2) التكلفة المستهدفة

مفهوم التكلفة المستهدفة (1-2-1-2)

مقومات التكلفة المستهدفة (2-2-1-2)

أهداف التكلفة المستهدفة (3-2-1-2)

مزايا التكلفة المستهدفة (4-2-1-2)

(3-1-2) التصنيع في الوقت المناسب

(1-3-1-2) مفهوم التصنيع في الوقت المناسب

(2-3-1-2) مقومات التصنيع في الوقت المناسب

(3-3-1-2) أهداف التصنيع في الوقت المناسب

(4-3-1-2) مزايا التصنيع في الوقت المناسب

(4-1-2) تكاليف الجودة

(1-4-1-2) مفهوم تكاليف الجودة

(2-4-1-2) مكونات تكاليف الجودة

(3-4-1-2) أهداف تكاليف الجودة

(4-4-1-2) مزايا تكاليف الجودة

(2-2) الأداء المالي

(1-2-2) مفهوم الأداء المالي

(2-2-2) تقييم الأداء المالي

(3-2-2) مزايا تقييم الأداء المالي

(4-2-2) مؤشرات الأداء المالي

(3-2) الدراسات السابقة

(1-3-2) الدراسات باللغة العربية

(2-3-2) الدراسات باللغة الأجنبية

(3-3-2) ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

الفصل الثاني

الأدب النظري والدراسات السابقة

تمهيد

يشتمل هذا الفصل على إعداد الأدب النظري للدراسة الحالية من خلال تسليط الضوء على أهم الموضوعات ذات الصلة في مشكلة الدراسة ومتغيراتها، والتي تتمثل في كل من أساليب المحاسبة الإدارية والأداء المالي.

ويسعى الباحث في هذا الفصل إلى توضيح كل من المفاهيم المتعلقة بهذه المتغيرات وأثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية والمتمثلة بـ (سلسلة القيمة، والتكلفة المستهدفة، والتصنيع في الوقت المناسب، وتكاليف الجودة) على الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية، بالإضافة إلى مناقشة أهم العوامل التي تؤثر على أساليب المحاسبة الإدارية، واستخداماتها.

كما سيتم التطرق إلى مفهوم الأداء المالي ومؤشراته (العائد على الأصول، والعائد على حقوق الملكية، وربحية السهم، ومؤشر Tobin's Q) وطرق قياسها والجدوى من استخدامها كمؤشرات مالية.

وسيختم الفصل بمراجعة الدراسات الأدبية السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة وما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.

(1-2) أساليب المحاسبة الإدارية

ظهرت المحاسبة الإدارية نتيجة لتطور واتساع وكبر حجم المشروعات الاقتصادية، ملية حاجة الشركات الاقتصادية إلى توفير قدر كبير من البيانات والمعلومات التي يحتاجها المهتمون للمساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، وتعتمد على أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة.

والمحاسبة الإدارية هي عبارة عن عملية الإبلاغ المالي عن العوامل التي تؤثر على صنع القرار، والرقابة التشغيلية والتخطيط الإداري، وتركز المحاسبة الإدارية على التخطيط الإداري والرقابة لتحقيق الأهداف الإدارية للشركة، وهي أساليب لتجميع وتبويب وتلخيص وتحليل وإعداد التقارير عن المعلومات التي تساعد إدارة الشركة على ممارسة أنشطتها التخطيطية والرقابية واتخاذ قراراتها الإدارية المتنوعة، وعلى ذلك، فالمحاسبة الإدارية ما هي إلا جزء من نظام المعلومات الإداري المتكامل للشركة.

والمحاسبة الإدارية بدأت تتحول من المدخل التقليدي إلى المدخل المعاصر، حيث تطورت مفاهيمها وأساليبها وأطرها لتتلاءم مع متطلبات العصر الحديث، واحتياجات المستخدمين الداخليين والخارجيين، وبذلك تطورت من مفهومها التقليدي إلى المفهوم المعاصر الحديث والذي تطرق إلى أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (باسيلي، 2007).

وقد عرّف Bhattacharyya, (2011) المحاسبة الإدارية بأنها فرع من فروع المحاسبة تقوم بتقديم المعلومات المحاسبية للإدارة بطريقة منتظمة بحيث تتمكن من القيام بوظائفها الإدارية من تخطيط ورقابة واتخاذ القرار بطريقة فعالة، فهي بمثابة نظام لدعم الإدارة في اتخاذ القرارات.

وكما عرّفها (Atkinson, Kaplan, Matsumura & Young, 2012) بأنها عملية تزويد المدراء والموظفين في الشركة بالمعلومات المالية وغير المالية لاتخاذ القرارات وتخصيص الموارد، ومراقبة وتقييم الأداء.

في حين عرّفها (Ukessays, 2018) بأنها من أهم أغراض المحاسبة الإدارية هما القياس والتوصيل، فالقياس يقيس القيم المستقبلية والقيم الفعلية وقد يكون القياس نقدياً أو غير نقدي، والتوصيل يقوم بإيصال المعلومات فيكون للإدارة داخل الشركة.

ومن وجهة نظر (Tuovila, 2020) أن المحاسبة الإدارية عبارة عن مجموعة من المعلومات المتوفرة داخل الشركات وتكون سرية وغير معلنة بحيث لا يمكن الاطلاع عليها أو الوصول إليها إلا من خلال الإدارة وصناع القرار بالشركة، وتعتمد على المعلومات المتعلقة بالتكاليف والإيرادات ومبيعات السلع والخدمات التي تنتجها الشركة، وتعتبر محاسبة التكاليف مجموعة فرعية أساسية من المحاسبة الإدارية.

ويرى أيضاً (Tuovila, 2020) بأن للاستفادة من أساليب المحاسبة الإدارية في الوظائف الإدارية المختلفة (التخطيط، والتنظيم، والتوجيه، والرقابة)، فإنه يجب تزويد المشاركين باتخاذ القرارات في الأساليب والمهارات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات التخطيطية قصيرة وطويلة الأجل، ويجب رفع مستوى الكفاءة في مجال القراءة الانتقادية للتحليل المالي، والقوائم المالية، وكيفية إدارة رأس المال العامل بفعالية.

ومن أساليب المحاسبة الإدارية التي قامت الدراسة بالبحث بها:

Value Chain (VC) سلسلة القيمة (1-1-2)

(1-1-1-2) مفهوم سلسلة القيمة

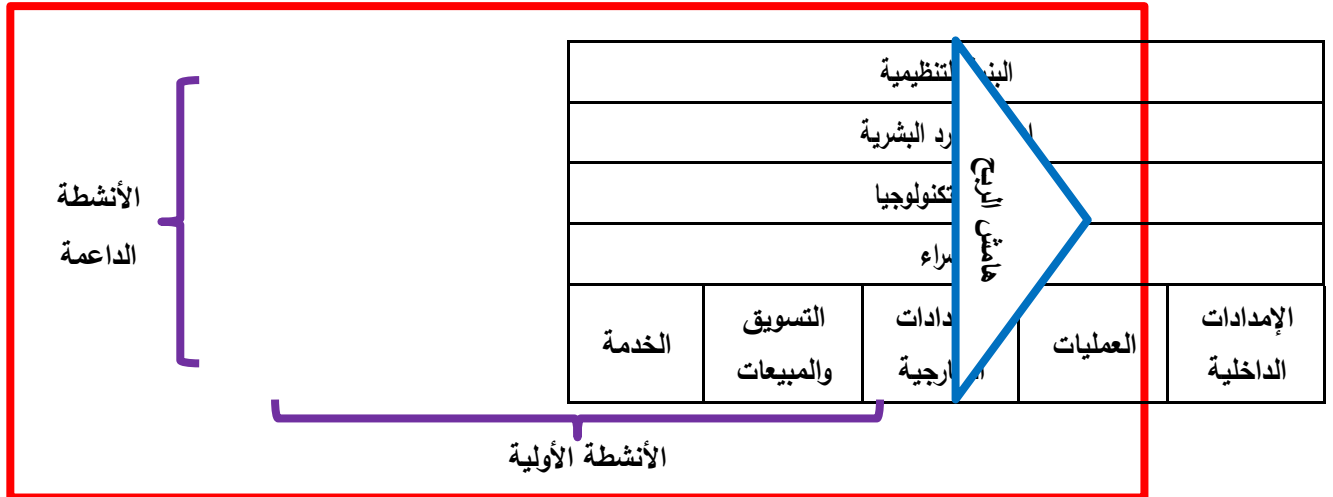
قد عرّف Porter, (2004) سلسلة القيمة بأنها أسلوب أعمال يصف النطاق الكامل للأنشطة اللازمة لإنشاء منتج أو خدمة، وتشتمل سلسلة القيمة على الخطوات اللازمة لتحويل المنتج من مجرد فكرة إلى أن يتم توزيعه، ويشمل ذلك جميع الخطوات أو الإجراءات مثل شراء المواد الخام وعمليات التصنيع وأنشطة التسويق وما إلى ذلك.

في حين عرّفها عبد العظيم، (2005) بأنها تركز على النواحي الخارجية المرتبطة بأنشطة خلق القيمة في المجال الصناعي بدءاً من المواد الخام وصولاً إلى المنتج النهائي الذي يسلم للعميل.

ومن وجهة نظر مرسي وسليم، (2007) أن سلسلة القيمة عبارة عن مجموعة الخطوات المتعاقبة في عملية الإنتاج أو الأنشطة التي تضيف القيمة إلى منتج معين حتى يصل إلى المستخدم النهائي. وبناءً على ما سبق فإن الباحث يرى أن مفتاح مفهوم سلسلة القيمة هو أن إضافة القيمة تحدث عند كل مرحلة من المراحل، ويمكن قياس إضافة القيمة هذه وتحليل توزيعها على طول السلسلة بحيث تعرّف ما هي حلقات السلسلة التي توجد داخل حدودها ومدى ربحية هذه الحلقات القائمة والإمكانات المتاحة لإدخال حلقات إضافية.

(2-1-1-2) مكونات سلسلة القيمة

يقوم أسلوب سلسلة القيمة بتجزئة أنشطة الشركة إلى مكونين من الأنشطة، منها الأنشطة الأولية والأنشطة الداعمة، ويمكن توضيح الترابطات بين الأنشطة الأولية والأنشطة الداعمة ضمن سلسلة القيمة من خلال الشكل التوضيحي التالي:



المصدر: (Porter, 2004)، الشكل التوضيحي رقم (1-2).

وقد تم طرح مفهوم سلسلة القيمة من قبل (Porter, 2004) في كتابه ” Competitive Advantage“، حيث أشار Porter في كتابه بأنه لا يمكن فهم الميزة التنافسية من خلال النظر إلى الشركة ككل، بل بالنظر إلى العديد من الأنشطة المنفصلة التي تقوم بها الشركة من تصميم وإنتاج وتسويق وتقديم ودعم لمنتجاتها، وبمعنى آخر، من المهم مضاعفة القيمة عند كل نشاط محدد في عمليات الشركة، وقسم Porter أنشطة الأعمال في سلسلة القيمة إلى قسمين:

1) الأنشطة الأولية؛ وتشير هذه الأنشطة إلى الإيجاد الفعلي للمنتجات ونقلها وتسليمها إلى العميل، فضلاً عن توفير خدمات ما بعد البيع (Hinson, 2010)، وتتكون الأنشطة الأولية من خمس مكونات ضرورية لإضافة قيمة وإنشاء ميزة تنافسية وهي (محمد، 2016):

- الإمدادات الداخلية؛ وهي كل الأنشطة المتعلقة بنقل واستلام وتحريك وتخزين ومناولة المواد وعناصر المدخلات الأخرى اللازمة للنظام الإنتاجي، أي الإدارة اللوجستية وحركة المواد وضمان تدفقها لتلبية لاحتياجات الإنتاج.

- العمليات؛ وهي كل الأنشطة الصناعية وغيرها الخاصة بتحويل المدخلات إلى مخرجات (سلع أو خدمات).
- الإمدادات الخارجية؛ وتشمل كل الأنشطة والعمليات اللوجستية ذات العلاقة بنقل وتوزيع وتخزين أو تسليم المخرجات (من سلع تامة الصنع أو نصف مصنعة) وتنفيذ وجدولة تسليم الطلبات في الوقت المناسب.
- التسويق والمبيعات؛ وتتصل بكل أنشطة إدارة التسويق من تخطيط للمزيج التسويقي أو تنفيذ للوظائف التسويقية.
- الخدمة؛ وهي أنشطة مرتبطة بدعم المبيعات وتقديم خدمات ما بعد البيع لتحقيق الرضا للمستهلك، مثل الإصلاح، والصيانة، وتبديل الأجزاء، وتوفير قطع غيار.
- (2) الأنشطة الداعمة؛ وتساعد هذه الأنشطة على دعم وتحسين وتعزيز فعالية وكفاءة الأنشطة الأولية (Dagman & Lindström, 2004)، ويتلخص دورها بالمساعدة في جعل الأنشطة الأولية أكثر كفاءة، فعندما تزيد كفاءة أي من الأنشطة الداعمة الأربعة، فإنها تفيد واحداً من الأنشطة الأولية الخمسة على الأقل، وتتكون الأنشطة الداعمة من أربع مكونات وهي الأنشطة التالية (محمد، 2016):
- البنية التنظيمية؛ وتتضمن الإدارة والتخطيط الإستراتيجي والشؤون القانونية والتحويل والمحاسبة وكل الأنشطة الداعمة الأخرى.
- إدارة الموارد البشرية؛ وهي الأنشطة التي يتم من خلالها إجراء عمليات التوظيف والمحافظة على الموظفين الذين ينفذون إستراتيجيات العمل والمساعدة في تصميم وتسويق وبيع المنتج.
- تنمية التكنولوجيا؛ وهي أنشطة مرتبطة في تحسين المنتج، وتصميم المنتج، والمعرفة الفنية والإجراءات والمدخلات التكنولوجية بكل نشاط في سلسلة القيمة.

- الشراء؛ وهي الأنشطة الخاصة بتوفير المدخلات وضمان تدفقها من مواد أولية وأجزاء أو مواد نصف مصنعة أو خدمات وتسهيلات داعمة.

(2-1-1-3) أهداف سلسلة القيمة

تقوم الشركات بإجراء تحليل لسلسلة القيمة من خلال تقييم الإجراءات التفصيلية المتعلقة بكل نشاط من نشاطات أعمالها، وذلك بغرض زيادة كفاءة الإنتاج حتى تتمكن الشركة من تقديم أعلى قيمة بأقل تكلفة ممكنة، فالهدف الأساسي لسلسلة القيمة يكمن في تقديم أكبر قيمة ممكنة بأقل تكلفة من أجل خلق ميزة تنافسية.

ويساعد مفهوم سلسلة القيمة في فهم وفصل النشاطات المفيدة التي تساعد في الحصول على ميزة تنافسية إيجابية، والأنشطة التي تؤدي إلى الهدر الوقت والجهد وتعيق العمل، كما توضح سلسلة القيمة بأنه إذا ما تم إضافة القيمة خلال كل نشاط، فإن القيمة الإجمالية للمنتج سيتم تحسينها مما يساعد على تحقيق هوامش ربح أكبر.

هناك العديد من الأهداف الأخرى لسلسلة القيمة منها (يوسف، 2009):

- إنتاج كميات من البضائع أو تقديم الخدمات من خلال تكامل الأنشطة داخل الشركة وبالتعاون مع الأطراف الأخرى.
- التركيز على زيادة مصلحة جميع الأطراف في سلسلة القيمة من خلال إدارة وربط نشاطات السلسلة الكلية من موردين المواد الأولية إلى المستخدمين النهائيين.
- يؤدي العمل ضمن السلسلة الكلية للصناعة إلى تطوير سلاسل قيمة تنافسية وبما يحقق الحصول على نتائج إيجابية من خلال تعظيم قيمة الشركات المشتركة ضمن السلسلة الكلية.

- إعداد منهاج عمل مشترك للعمل مع الموردين والعملاء، مما يساعد في اتخاذ قرارات تساعد على إنجاز النشاطات التي تؤدي إلى إنتاج منتجات تحقق حاجات المستهلك، بالإضافة إلى تحديد الجهات التي سيتم العمل معها بشكل متواصل من خلال استخدام تكنولوجيا المعلومات لدعم العلاقات بين الأطراف المترابطة ضمن السلسلة الكلية.

(2-1-1-4) مزايا سلسلة القيمة

- تتميز سلسلة القيمة في تخفيض كلف العمليات مما يساعد الشركة في ترتيب أداؤها، وبالتالي تحديد مؤشرات الأداء، مما يساعدها في اتخاذ القرارات (Atkinson, Kaplan, Matsumura & Young, 2012).

- وهناك مزايا عديدة لسلسلة القيمة ومن أبرز تلك المزايا الآتية (Elloumi & Anderson, 2004):
- تحسين الموقف التكاليفي للشركة، وبالتالي تدعيم قدرتها التنافسية في الأسواق المحلية والعالمية.
 - إتاحة الفرصة للإدارة لتحليل مجتمعات التكلفة، ومسبباتها، ومن ثم تخفيض التكلفة الإجمالية، والوصول إلى التكلفة المستهدفة، وعليه فهي تخدم تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

- تحديد مجموعات جديدة من محركات التكلفة نتيجة للتقسيم الجديد لأنشطة الشركة.
- الكشف عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة جزئياً، أو كلياً للعميل.
- تحديد الروابط بين أنشطة سلسلة القيمة في الشركة.
- التركيز على تخفيض التكلفة، وإيجاد طرق لتحسين العوائد من نشاطات سلسلة القيمة.
- فهم مشاكل إدارة التكلفة، وتحسين اتخاذ القرارات.
- مساعدة الشركة في إبراز مؤشرات الأداء وضمها لنظام المعلومات الإدارية لديها.

Target Costing (TC) التكلفة المستهدفة (2-1-2)

(1-2-1-2) مفهوم التكلفة المستهدفة

ظهر أسلوب التكلفة المستهدفة في السنوات الأخيرة ويحمل في طياته مزايا تميزه عن غيره من أنظمة التكاليف الأخرى، لأن مفهومه لا يقتصر على إدارة التكاليف فحسب، إنما يتعداها ليهتم بعملية التنسيق والتنظيم لجميع إدارات وأقسام الشركة، حيث يتناول العملية الإنتاجية منذ بداية التخطيط لها وحتى يصل المنتج إلى المستهلك النهائي، بل قد يتجاوز هذه المرحلة ليهتم أيضاً بمرحلة الصيانة والمتابعة والتشغيل لبعض المنتجات التي تحتاج لذلك (Matarneh & El-Dalabeeh, 2016).

والتكلفة المستهدفة هي العملية التي يتم من خلالها احتساب تكلفة منتج ما، عن طريق تحديد مقدار الربح المطلوب للمنتج بناءً على سعر السوق، فإذا كانت الشركة تستطيع إنتاج المنتج بالتكلفة المستهدفة أو أقل من ذلك، فسوف يكون ذات جدوى، وسوف يتحقق هدف الربح.

وبما أن الشركة مقيدة بسعر المنتج، فيجب عليها التركيز على التحكم في التكاليف لتحقيق الربح المطلوب، من خلال تحقيق التكلفة المستهدفة التي تحقق الربح المستهدف.

وبذلك تسعى الشركة إلى تصميم المنتج في حدود تلك التكلفة المستهدفة، كما يساعد على ضبط التصميم والطاقة الإنتاجية قبل البدء في الإنتاج ويمثل إدارة مثلى للرقابة على تكاليف الإنتاج.

وظهرت العديد من الدراسات التي توضح وتشرح مفهوم التكلفة المستهدفة، حيث عرّفها (المطارنة، 2008) بأنها أسلوب يهدف إلى تقديم منتج للسوق بجودة عالية وبسعر منخفض يتماشى مع أسعار المنافسين محققاً الأرباح المطلوبة وذلك من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج خلال دورة حياة المنتج ابتداءً من مرحلة التخطيط والتصميم وحتى بيع المنتج.

وبينما عرّفها المسعودي، (2010) بأنها عملية إدارة تصميم المنتج والعملية للوصول إلى الكلفة التي تمكن الشركة من تحقيق الربح المطلوب وديمومة المنافسة في الأسواق عن طريق التخطيط لتقديم منتج أو خدمة تتمتع بقيمة عالية لدى العملاء.

وكما عرّفها (Atkinson, Kaplan, Matsumura & Young, 2012) بأنها أسلوب لتخطيط التكلفة يستخدم خلال دورة حياة المنتج، ويهدف إلى تحليل تكاليف المنتجات، وتقصير دورة حياة المنتج إلى أدنى حد معقول.

في حين عرّفها (Hematfar, Arasteh & Nooryan, 2013) بأنها عملية لتحديد التكلفة المستهدفة للمنتجات الجديدة قبل أن تنتج عن عملية التطوير للمنتجات، وعبر تزويد معلومات التكلفة المستهدفة لمهندسي التصميم ليحققوا تطبيق إدارة التكلفة للمنتجات الجديدة ومن أجل ضمان ربحية المنتج الجديد عندما يتم إطلاقه نحو السوق.

ومن وجهة نظر الكبيجي، (2014) أن التكلفة المستهدفة عبارة عن أسلوب إدارة التكاليف يهدف إلى تقليل التكاليف خلال دورة حياة المنتج للارتقاء في تقديم منتج يلاءم احتياجات الجهات المستهدفة. وبناءً على ما سبق فإن الباحث يرى أن التكلفة المستهدفة أحد أساليب المحاسبة الإدارية التي تبحث حول إمكانية خفض التكاليف من مرحلة تصميم المنتج إلى مرحلة إنتاجه مع التأكيد على جودته في ضوء المنافسة الكاملة لتحقيق الربح التنافسي، وإتباع الإدارة لهذا الأسلوب سيزيد من قدرة الشركة التنافسية ويساعدها على تحقيق هدف البقاء والنمو والاستمرار، ويزيد من ثقة ورضا العملاء في التعامل مع الشركة.

(2-2-1-2) مقومات التكلفة المستهدفة

يتم تحديد الهدف من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة والذي يتمثل في خفض التكلفة، ويتم تطبيق هذا الأسلوب من خلال المراحل التالية (سلمان، وعبد الله، وحليجل، 2012):

(1) تحديد سعر البيع المستهدف؛ وهو السعر التنافسي الذي تسعى الشركات للوصول إليه من أجل البقاء في السوق.

(2) احتساب التكلفة المستهدفة؛ ويتم احتساب التكلفة المستهدفة من خلال طرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف وعادة ما يتم الاعتماد على نسب الربحية والعائد على الاستثمار في تحديد الربح المستهدف لأنها تفحص قدرة الشركة في توليد الأرباح من المبيعات والأصول وحقوق الملكية.

(3) احتساب التخفيض المستهدف؛ إن التكاليف الحالية تمثل جميع تكاليف العمليات اللازمة لإنتاج وتسليم المنتج وعادةً تكون هذه التكاليف أكبر من التكلفة المستهدفة، ويمثل الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الحالية مقدار تخفيض التكلفة المستهدفة.

(4) الوصول إلى التكلفة المستهدفة؛ ويتم إجراء الاختبارات والتصميمات على المنتج ضمن ما يعرف بعملية إعادة هندسة التكلفة من أجل الوصول إلى التكلفة المخطط الوصول لها.

(3-2-1-2) أهداف التكلفة المستهدفة

إن التكلفة المستهدفة تهدف إلى تحقيق أهداف الإدارة العليا من تحقيق الأرباح والمنافسة على المدى الطويل رغم التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية ورغم احتياجات السوق المتجددة والضغط الداخلية والخارجية، ويمكن إيجاز أهداف التكلفة المستهدفة بالآتي (المطارنة، 2008):

- تحديد سعر البيع الذي يحقق للشركة الحصة السوقية المستهدفة.

- تحديد هامش الربح الذي تسعى الشركة لتحقيقه قبل طرح المنتج إلى السوق.
 - إنتاج المنتجات بالجودة المنافسة والتي تفي باحتياجات العميل.
 - تحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح والمنافسة على المدى الطويل.
 - خفض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر البيع المستهدف.
 - مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع.
- ويتضح من ذلك أن التكلفة المستهدفة تهدف إلى خفض قيمة التكاليف دون التأثير على جودة أو مميزات المنتج من خلال حذف بعض التكاليف التي لا تضيف قيمة للمنتج، ولا تحقق منفعة للمستهلك.

(2-1-2-4) مزايا التكلفة المستهدفة

هناك عدة مزايا لهذا الأسلوب ومن أهمها (Clifton, Townsend, Bird & Albano, 2003):

- تستخدم التكلفة المستهدفة البحث السوقي من أجل تقدير ما يمكن أن يدفعه العملاء لمنتج معين ومعرفة أسعار المنافسين.
- يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة على تقسيم تكلفة المنتج إلى عدة عناصر حسب وظائف المنتج، مما قد يؤدي إلى حذف بعض الوظائف التي لا يرغبها العميل.
- يقوم بوصف خطة التطوير مع الأخذ بعين الاعتبار ديناميكية التسعير وتعدد مكونات المنتج والعلاقة مع الموردين.
- يهتم بالتفاعل القائم بين المشروع والبيئة الخارجية، عن طريق معرفة رغبات العملاء والعمل على تحقيقها.

- يستخدم كأداة للرقابة، لأنه يعمل على تفادي حدوث الزيادة في التكاليف منذ مرحلة التصميم وقبل البدء في الإنتاج.
- يساعد هذا الأسلوب في التعرف على أي المنتجات تحقق الأرباح المطلوبة، أي أنه يساعد الإدارة في صنع القرارات الاستثمارية حول الاستمرار في صنع منتج معين أو التوقف عن صنعه.
- يعمل على التخطيط طويل الأجل، حيث يحدد التكلفة والربح المناسبين ويجعل منهما هدفاً يعمل على الوصول إليه من خلال تطبيق أنشطة التحسين المستمر.

(3-1-2) التصنيع في الوقت المناسب (JITM) Just in Time Manufacturing

(1-3-1-2) مفهوم التصنيع في الوقت المناسب

التصنيع في الوقت المناسب هو أحد أساليب مراقبة المخزون والتي تقوم الشركة باستخدامها لزيادة الكفاءة وتقليل الهدر والتلف، ويتم ذلك من خلال تخزين كميات المواد الأولية اللازمة لعملية التصنيع بدون زيادة أو نقصان، وتوفيرها لقسم التصنيع في الوقت المناسب وبالكميات المناسبة ليتم تصنيع الكميات المطلوبة من المنتج بدون زيادة أو نقصان، وبما يؤدي إلى تخفيض تكلفة التخزين وتقليل الهدر والتلف الناتج عن تخزين كميات أكثر من اللازم سواءً من المواد الأولية أو المنتجات النهائية.

واقترح هذا الأسلوب على اليابانيين "Edward Deming" وهو أخصائي أمريكي وخبير في حقل الكفاءة الإنتاجية، ويستعمل هذا الأسلوب على نطاق واسع في اليابان وفي العالم، وهي من الأساليب التي تم تطويرها في شركة تويوتا في السبعينات لتنتقل بعد ذلك ليتم استخدامها في العديد من الشركات.

وهو يعتبر أيضاً أسلوباً إدارياً يقوم بمطابقة أوامر المواد الخام من الموردين مباشرةً مع جداول التصنيع، وتوظف الشركات هذا الأسلوب لزيادة الكفاءة وتقليل الهدر والتلف من خلال استلام المواد عند الحاجة إليها في عملية التصنيع، وبالتالي تقليل تكاليف المخزون، وتتطلب هذه الطريقة أن يكون المنتجين قادرين على التنبؤ بالطلب بدقة.

وظهرت العديد من الدراسات التي توضح وتشرح مفهوم التصنيع في الوقت المناسب، حيث عرّفه (Atrill & Mclaney, 2018)، بأنه يقوم على أساس الرقابة على الجودة من خلال تحقيق زمن بدء التشغيل والشراء الفوري وجدولة الإنتاج حسب الطلب والعمل طبقاً لمبدأ التخصص في العمليات والأنشطة الداخلية للإنتاج حتى يتسنى إجراء تقييم دقيق للشركة في ظل المعايير التشغيلية للرقابة وخلايا الإنتاج والصيانة الوقائية حتى يمكن التحكم في الأداء التكاليفي، من خلال قدرته على تخفيض الإجراءات المحاسبية في بيئة التصنيع الحديثة، التي تركز على تحقيق مستوى عالٍ من الجودة وكسب ثقة العملاء.

وكما عرّفه (Adeyemi, 2010) بأنه أسلوب يعمل كإستراتيجية شاملة تسعى إلى تجميع العناصر التكتيكية الأساسية والتي تشتمل على الشراء والإنتاج من أجل إزالة الهدر والتلف، والاستخدام الأمثل للموارد في كافة أجزاء سلسلة التوريد.

في حين عرّفه البعاج والكرعاوي، (2014) بأنه نظام تكاليف المخزون في الوقت المناسب الذي يعمل على استلام المواد عند البدء في استخدامها في الإنتاج وضبط توقيت استلام المواد.

ومن وجهة نظر (Blocher, Stout, Juras & Smith, 2018) أن التصنيع في الوقت المناسب عبارة عن عملية إنتاج في أي مرحلة وهذه العملية لا تحدث حتى يكون هناك أمراً مستملاً من عميل داخلي وخارجي، أي أن هذا النظام يعمل تحت أسم "سحب بناءً على الطلب".

وبناءً على ما سبق فإن الباحث يرى أن التصنيع في الوقت المناسب هو أسلوب من أساليب وتكنولوجيا المحاسبة الإدارية وهو يعتمد على تخفيض مستويات المخزون إلى أدنى حد ممكن والسعي إلى جعله يساوي صفر إن أمكن ذلك، وبالتالي يعمل على خفض التكاليف الناتجة من التخزين، إلا أن هذا الأسلوب فرض على نظام التكاليف وجود مجموعة من المشاكل التي لم تكن ظاهرة في ظل وجود مخزون، مما تطلب ضرورة توطيد علاقات ثقة قوية مع الموردين والدائنين لضمان توريد الخامات المطلوبة في الوقت المطلوب، وتوطيد علاقات ثقة قوية مع العملاء لضمان استمرارية تعاملهم مع الشركة.

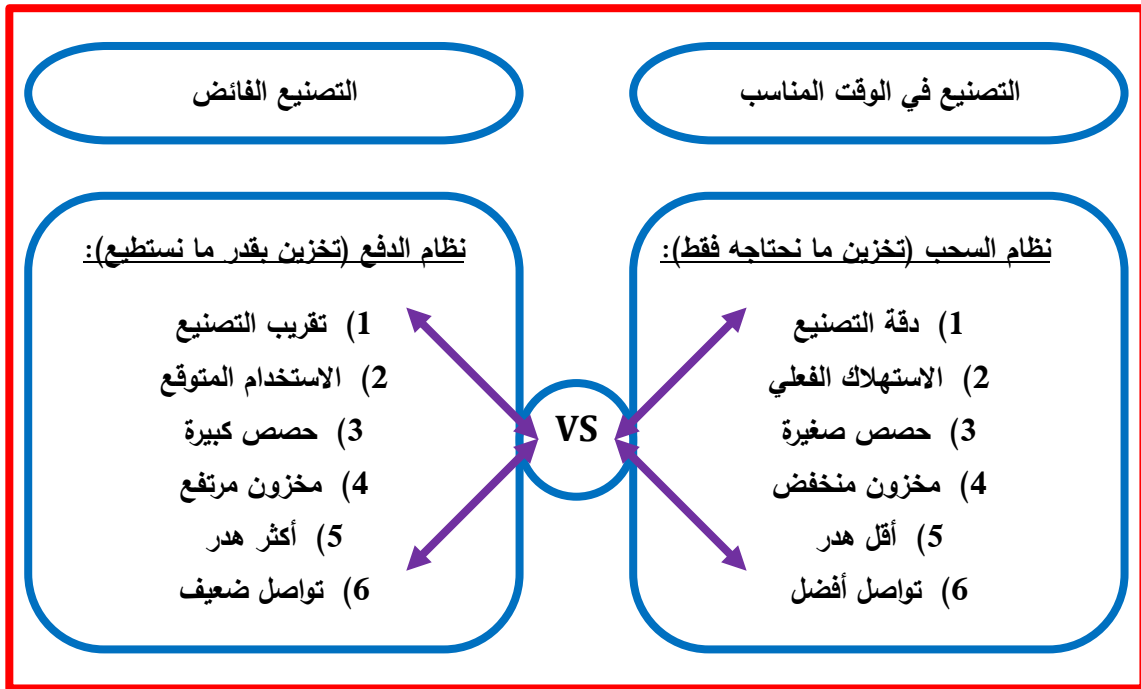
ويختلف أسلوب التصنيع في الوقت المناسب عن أسلوب التصنيع الفائض (Just in Case Manufacturing)، والتي يحتفظ بها المنتجون بمخزونات كبيرة في متناول اليد (جاهزة) للحصول على ما يكفي من المنتجات لاستيعاب أكبر طلب في السوق.

ومن المحتمل أن تتكبد الشركة التي تمارس أسلوب تكاليف المخزون في الوقت المناسب تكاليف أكبر من تكاليف الاحتفاظ بالمخزون نتيجة تحملها المبيعات المفقودة بسبب نفاذ المخزون، وفي تغير الأحداث الجديد، بدأت بعض الشركات بالتخزين بأقل من العدد المطلوب، ويمكن لصانعي الأصناف المستحدثة وفق مواصفات خاصة والتي لا يرغب مشتروها قبول بدائل لها استخدام هذا الأسلوب، وتعد شركة "Lululemon Athletica" مثلاً واضحاً لشركة تستخدم هذا الأسلوب، فهي تنتج أقل من الطلب المتوقع لصنف معين بنمط معين، وهذا يخلق إحساساً بين قاعدة عملائها ليقوموا بالشراء فوراً عندما يجدون شيئاً يحبونه، لأنه من المحتمل أن لا يكون متاحاً لمدة طويلة، ولن ينجح هذا الأسلوب مع الشركات التي تنتج السلع التي تشعر قاعدة عملائها بوجود بدائل متاحة لها.

ويستخدم أسلوب التصنيع الفائض، من قبل الشركات التي لديها مشاكل في التنبؤ بالطلب، بحيث يكون لدى الشركات ما يكفي من مواد لإنتاج وتلبية الزيادة غير المتوقعة في الطلب، وتعتبر زيادة تكاليف التخزين من المساوئ الرئيسية لاستخدام هذا الأسلوب.

ويمكن توضيح أوجه الاختلاف بين التصنيع في الوقت المناسب والتصنيع الفائض من خلال

الشكل التوضيحي التالي:



المصدر: (Kootanaee, Babu & Talari, 2013)، الشكل التوضيحي رقم (2-2).

(2-3-1-2) مقومات التصنيع في الوقت المناسب

قد حدد الجبوري، (2015) مقومات رئيسية للعمل بأسلوب التصنيع في الوقت المناسب وهي:

1) المخزون في الوقت المناسب؛ إن الشركات تحتفظ بثلاث أنواع من المخزون وهي ثلاثة: (المواد

الخام، والإنتاج تحت التشغيل، والإنتاج التام) لكن الاحتفاظ بهذا المخزون يكون مكلفاً ويعتبر

نشاطاً لا يضيف قيمة للمنتج أو العملاء.

- (2) عدد محدود من الموردين؛ إن أسلوب التصنيع في الوقت المناسب بالنسبة لمشتريات المواد التي يركز المورد على تخفيضها تعتمد على تخفيض عدد محدد من الموردين وذلك من خلال وجود عقود شراء توريد طويلة الأجل وفقاً لشروط يلتزم بها المورد.
- (3) تحسين ترتيب المصنع؛ أحد عناصر التصنيع في الوقت المناسب هو التمويل أو التغيير من الترتيب التقليدي للمصنع إلى خلايا.
- (4) تخفيض وقت التهيئة أو الإعداد؛ من خلال خلايا العمل واستخدام طرق الإنتاج المؤتمتة التي تساعد في تخفيض وقت التهيئة.
- (5) رقابة الجودة الشاملة؛ وهي عدم السماح بوجود أي عيوب أو عدم المطابقة للمواصفات في المواد والإنتاج قد يحمل الشركة خسائر في قيمة الشركة والعميل، وتبدأ رقابة الجودة بالموردين أولاً إذ إن عقود التوريد يجب أن تتضمن تسليم المواد الخالية من العيوب وتكون عملية فحص الإنتاج مستمرة.

(2-1-3-3) أهداف التصنيع في الوقت المناسب

قد حدد جميل، (2015) أهم الأهداف الرئيسية للتصنيع في الوقت المناسب:

- تخفيض المخزون إلى أدنى حد ممكن، ولذلك لمواجهة احتياجات الطلب.
- الإنتاج بأقل تكلفة وذلك بإلغاء كل مصادر التبذير التي يمكن أن تظهر خلال العملية الإنتاجية، ويعتبر مستوى المخزون من أهم المؤشرات وأفضلها لقياس التبذير.
- يعتبر طريقة تبحث لتوفير الإمكانيات لتحقيق التدفق المستمر للإنتاج.
- البدء بتحسين العمليات بالمعدات المتاحة، وحتى يتم تحديد المطلوب منها وبدقة.

- تصغير حجم الطلبية بهدف السماح بتطوير الطرق الاقتصادية للتصنيع وإمكانية التحكم والرقابة بطريقة أكفأ في العمليات الإنتاجية.

- تقليل الاختلافات والانحرافات بين وقت العملية الفعلي عن الوقت المطلوب، بالتحسين المادي لمدخلات العملية الإنتاجية لتقليل المعيب والتوقف في الإنتاج، والعمل على تعديل الانحرافات في أقصر وقت ممكن.

- القضاء على الإسراف في أي نشاط لا يساهم في خلق قيمة مضافة للمنتج.

(2-1-3-4) مزايا التصنيع في الوقت المناسب

هناك الكثير من المزايا التي يعززها تطبيق التصنيع في الوقت المناسب ومن هذه المزايا

(التكريتي، والطعمة، وعبد القادر، 2010):

- تخفيض تكلفة التوريد حيث يتم الأخذ بأسلوب خطوط الاتصال المفتوحة مع الموردين ضماناً للتوريد في حين الحاجة إليه.

- انخفاض تكلفة مناولة المواد الخام والإنتاج التام والمساحة المطلوبة للمخزون.

- تقليل زمن بدء التشغيل حتى يترتب على ذلك الإسراع في بدء تنفيذ طلبيات الإنتاج والقدرة على الوفاء بتلك الطلبات في حينها دون أي تأخير مما ينعكس بدوره على تخفيض التكلفة.

- عدم شعور الموظفين بالملل نتيجة تكرار الأعمال وروتينية الأداء، واكتساب الموظفين مهارات جديدة نظراً لتنوع المهام التي تطلب منهم، ومشاركتهم في عملية تصميم وتطبيق النظام.

- تخفيض عدد الموظفين وبالتالي تكاليف العمل، وذلك من خلال استخدام المكنة الحديثة ذات التكنولوجيا العالية والعمالة متعددة المهارة.

- تخفيض مستويات التخزين لجميع أنواعه وبالتالي إمكانية الاستفادة بصورة أكبر من رأس المال العامل في مجالات استثمارية أخرى، مما يؤدي بدوره إلى تحسين الاستثمار وربحية الشركة.
- تخفيض معدل الهدر والتلف وتحسين نوعية المنتج نتيجة تطبيق السيطرة النوعية الشاملة مما يؤدي إلى زيادة رضا العملاء.

(4-1-2) تكاليف الجودة (QC) Quality Costs

(1-4-1-2) مفهوم تكاليف الجودة

قد عرّف Holota, Hrubec, Kotus, Holienčinová & Čapošová, (2016) تكاليف الجودة بأنها تكاليف تتعلق بنوعية محددة من العمليات والتي تهدف إلى تبني نظام جودة في الشركة، كما أنها التكاليف المرتبطة بضمان وتحسين جودة المنتجات والعمليات والأنظمة داخل الشركة.

وبينما عرّفها Garrison, Noreen & Brewer, (2017) بأنها التكاليف الإجمالية المطلوبة لضمان جودة المنتج أو الخدمة، وتشمل هذه التكاليف فئتين رئيسيتين هما: تكلفة المطابقة والتي تشمل تكلفة الوقاية وتكلفة التقييم، وتشمل تكلفة الوقاية جميع التكاليف التي تم تحديدها خصيصاً للحفاظ على جودة المنتج من حدوث أي عارض يؤدي إلى التحول في جودته، أما تكلفة التقييم فتشير إلى التكلفة المطلوبة لقياس وتقييم المنتج أو الخدمة على فترات مختلفة أثناء الإنتاج وبعد الانتهاء من عملية الإنتاج، والفئة الأخرى هي تكلفة عدم المطابقة، ويشار إليها أيضاً بتكلفة الفشل، وهي التكاليف المترتبة على إصلاح أو إعادة تجهيز منتج أو خدمة ذات نوعية رديئة لتصبح مطابقة لمواصفات الجودة، وتشمل تكاليف عدم المطابقة أو الفشل، تكاليف الفشل الداخلي وهي التكاليف التي تتكبدها الشركة قبل شحن المنتج أو تقديم الخدمة إلى العملاء، وتكاليف الفشل الخارجي والتي تشير إلى التكاليف بعد شحن المنتج وأثناء أو بعد تقديم الخدمة إلى العملاء.

وكما عرّفها (Krajewski, Malhotra & Ritzman, 2018) بأنها التكاليف التي تتحملها الشركة من أجل تحقيق الجودة الجيدة وتكلفة ضمان الجودة وتكلفة المنتجات ذات الجودة الرديئة أو تكلفة عدم مطابقة المواصفات.

في حين عرّفها مزهر وسلطان، (2018) بأنها التكاليف التي تتحملها الشركة لمنع القصور في الجودة وعدم تلبية متطلبات العملاء فضلاً عن التكاليف التي تتحملها عندما تفشل الجودة في تلبية متطلبات العملاء.

ومن وجهة نظر (Almosre & Kathem, 2019) أن تكاليف الجودة عبارة عن التكاليف التي ترتبط وتتحدد مع تحقيق أو عدم تحقيق جودة المنتج أو الخدمة، وتنقسم إلى قسمين هما تكاليف الجودة الجيدة وتتحملها الشركة لضمان تطوير ونجاح المنتج أو الخدمة، وتكاليف الجودة الرديئة التي تتحملها الشركة نتيجة معرفة العيوب التي حدثت في المنتج أو الخدمة وذلك لجعله مقبولاً لدى العميل.

وبناءً على ما سبق فإن الباحث يرى أن تقوم تكاليف الجودة بحساب وتقليل التكاليف المتعلقة بالجودة، كما يمكن أن تمثل تكاليف الجودة نسبة كبيرة من التكاليف الكلية التي تتحملها الشركة، ولكن الحذف الكامل لتكاليف الجودة ليس ممكناً، كما إن تقليل أحد عناصر تكاليف الجودة من الممكن أن يؤدي إلى زيادة تكاليف عنصر آخر.

(2-1-4-2) مكونات تكاليف الجودة

تنقسم تكاليف الجودة إلى أربع مكونات وكما يلي (مبارك، 2013):

1) تكاليف الوقاية؛ وتعمل هذه التكاليف على منع الجودة الرديئة قبل حدوثها، مثل: (دفع أسعار

أعلى للموردين لضمان توريد مواد خام ذات جودة عالية، صيانة الأثاث، تدريب الموظفين).

2) تكاليف التقييم؛ وهي تكاليف إجراء اختبارات في المراحل المختلفة من عملية الإنتاج، مثل:

(التفتيش على المواد الخام للمورد، وبضاعة تحت التشغيل، والمنتجات المصنعة قبل شحنها إلى

العملاء).

3) تكاليف الفشل الداخلي؛ وتنتج هذه التكلفة من اكتشاف منتجات معيبة قبل بيعها إلى العملاء،

مثل: (تكلفة الخردة، وإعادة تصنيع المنتجات المعيبة) كما تتضمن تكلفة الفرصة البديلة المتمثلة

في الأرباح التي كان يمكن تحقيقها.

4) تكاليف الفشل الخارجي؛ وتنتج هذه التكلفة من اكتشاف العملاء لمنتجات معيبة بعد بيع المنتجات

وتسليمها، مثل: (تكلفة التبديل والضمان، والتكاليف الإدارية الخاصة بمعالجة شكاوى ومرتجات

العملاء).

والأمثلة التالية لتكاليف الجودة يمكن توضيحها من خلال الجدول التوضيحي التالي رقم (1-2):

تكاليف الوقاية:	تكاليف التقييم:	تكاليف الفشل الداخلي:	تكاليف الفشل الخارجي:
* الموظفين: توظيف للجودة. توفير التدريب والتوعية. إنشاء برامج المشاركة. * العملاء: احتياجات المسح. احتياجات البحث. إجراء التجارب الميدانية. * الآلات: تصميم لكشف العيوب. ترتيب لتدفق فعال. ترتيب للمراقبة. تكبد الصيانة الوقائية. اختبار وضبط المعدات. تركيب الآلات للعمليات ضد الأخطاء. * الموردين: تقييم الجودة. تثقيف الموردين. إشراك الموردين. * تصميم المنتج: تطوير المواصفات. الهندسة والنمذجة. اختبار وضبط المطابقة والأداء الفعال والممتانة وسهولة الاستخدام والأمان والراحة والجاذبية والتكلفة.	* قبل الإنتاج: التفتيش عند الاستلام. * عملية الإنتاج: المراقبة والتفتيش. إبقاء العملية متسقة ومستقرة وموثوقة. استخدام التحقق من الإجراءات. الأتمتة. * أثناء وبعد الإنتاج: إجراء عمليات تدقيق الجودة. * عملية المعلومات: تسجيل العيوب والإبلاغ عنها. قياس الأداء. * المنظمة: إدارة قسم مراقبة الجودة.	* المنتج: إعادة العمل. خلق التلف. تخزين التلف والتخلص منها. إعادة النظر في العمل. * عملية الإنتاج: إعادة المعالجة. إنشاء مقاطعات غير مجدولة. تعاني من وقت تعطل غير مخطط له. * المنتج: إصلاح. الاستبدال. السداد. الاستدعاء. التقاضي. * الخدمات: تقديم خدمة غير مخطط لها. التعجيل. التقديم بعد الشراء.	* المنظمة: إدارة شكاوى التوظيف. إدارة مطالبات ضمان التوظيف. * العملاء: خسارة المبيعات المستقبلية. فقدان السمعة. خسارة الشهرة. * المنتج: الإصلاح. الاستبدال. السداد. الاستدعاء. التقاضي. * الخدمات: تقديم خدمة غير مخطط لها. التعجيل. التقديم بعد الشراء.

المصدر: (Raiborn & kinney, 2012).

(2-1-4-3) أهداف تكاليف الجودة

إن الهدف الأساسي من تطبيق تكاليف الجودة في الشركات هو تطوير الجودة للمنتجات والخدمات مع إحراز تخفيض التكاليف والتقليل من الوقت والجهد الضائع، لتحسين الخدمة المقدمة للعملاء وكسب رضاهم، وهذا الهدف الرئيسي للجودة يشمل ثلاث فوائد مهمة هي (الحواجرة، والزيود، والهوري، وشلاش، 2011):

- خفض التكاليف؛ إن الجودة تتطلب عمل الأشياء الصحيحة بالطريقة الصحيحة من أول مرة وهذا يعني تقليل الأشياء التالفة أو إعادة إنجازها وبالتالي تقليل التكاليف.
- تقليل الوقت اللازم لإنجاز المهمات للعميل؛ فالإجراءات التي وضعت من قبل الشركة لإنجاز الخدمات للعميل قد ركزت على تحقيق الأهداف ومراقبتها وبالتالي جاءت تلك الإجراءات طويلة جامدة في كثير من الأحيان، مما أثر سلباً على العميل.
- تحقيق الجودة؛ وذلك بتطوير المنتجات والخدمات حسب رغبة العملاء، حيث إن عدم الاهتمام بالجودة يؤدي إلى زيادة وقت إنجاز المهام وزيادة أعمال المراقبة وبالتالي زيادة شكوى المستفيدين من تلك الخدمات.

(2-1-4-4) مزايا تكاليف الجودة

تكاليف الجودة لها أهمية كبيرة في الشركات، خاصة أنها تعتبر أداة مهمة وضرورية في الشركات، كونها تؤثر على نوعية الخدمة المقدمة الذي تلبي احتياجات العملاء ومتطلباتهم.

ويمكن القول إن تكاليف الجودة لها مزايا كبيرة في إستراتيجية التكلفة من خلال عدة نقاط أهمها

(سرور، وعمر، 2013):

- توفير معلومات مفيدة لتقييم مدى فاعلية وكفاءة برامج الجودة من خلال توفيرها لمجموعة من المؤشرات الخاصة بالجودة فمثلاً تأثير تدريب الموظفين لتطبيق معايير الجودة وانعكاسه على تخفيض الوحدات المعيبة والفاشلة داخلياً وخارجياً وبالتالي تخفيض تكاليف الجودة.
- تستعمل كمؤشر للمقارنة بين المدخلات والمخرجات فمثلاً المقارنة بين تكاليف الوقاية وتكاليف الفشل الخارجي أو الفشل الداخلي.
- توفير معلومات يمكن أن تعطي رؤية واضحة عن واقع التنفيذ الفعلي من خلال التأكد من مدى فاعلية الإجراء التصحيحي حيث يتم جمع معلومات عن تنفيذ ذلك الإجراء من أجل الوقوف على مدى تمكن هذا الإجراء من معالجة مشاكل الجودة.
- تساعد في توفير معلومات هامة عن مقدار التحسن في أداء الشركة ومقدار جودة عملياتها ومنتجاتها.
- تساعد في قياس وتقييم مستوى الجودة في جميع العمليات وكذلك المنتجات من خلال توفير نظام للقياس والتقييم ومقارنة ذلك الأداء المنجز مع ما حققه المنافسين عن طريق توفير معايير ومؤشرات لهذه المقارنة.
- هناك علاقة بين تكاليف الجودة والأهداف الإستراتيجية للشركة فمثلاً علاقة تكاليف الجودة في المبيعات وتكاليف التصنيع والأرباح، وبمرور الزمن يمكن ملاحظة مدى التحسن في الأداء وحل المشاكل وتحقيق الأهداف الاستراتيجية، وبالتالي فهي ضرورية لتقييم الأداء الإستراتيجي في ظل بيئة التصنيع الحديثة.
- ترتبط الجودة بالأداء المالي ويمكن بيان ذلك من خلال علاقة الجودة بتكاليف المنتج حيث إن الجودة العالية تؤدي إلى تخفيض هذه التكاليف وبالتالي تحسين الأداء المالي للشركة.

(2-2) الأداء المالي

يتحقق الأداء المالي الجيد من خلال تطوير القدرات التنظيمية التي تسهم في زيادة قدرة الشركة على التعامل الصحيح مع بيئة الصناعة وتساعد في ضمان تنفيذ العمليات بكفاءة وبالتالي كسب مزايا تنافسية تؤدي إلى تطوير الأداء المالي (الخضر، وشنيني، 2011).

ويعكس الأداء المالي وضع الشركة المالي، ويضع وصفاً للأساليب التي يتم استخدامها في الوصول إلى هذا الموضوع من خلال دراسة مجموعة من المتغيرات مثل الإيرادات، والمبيعات، والأصول، والمطلوبات وصافي الدخل.

وتعبر الشركات عن أدائها المالي بعبارات تمثل رؤية موضوعية لمستوى الأداء من خلال صيغ ملموسة ذات قيم عددية وكمية بدلاً من استخدام عبارات تؤكد على حقائق عامة حتى يتسنى للشركات تحديد مستوى الأداء بدقة وفاعلية (الخطيب، 2010).

وبناءً على ما سبق فإن الباحث يرى أن الأداء المالي يعتبر من أهم المؤشرات الدالة على مدى قوة أو ضعف الشركة ومدى قدرتها على البقاء والاستمرار والمنافسة في السوق، ويعتبر من أهم المؤشرات التي تساعد على المقارنة بين السنوات الماضية والحالية للشركة، وذلك من أجل الاستفادة من المقارنة بين الشركات وإيجاد المشاكل التي تواجه هذا الأداء والمحاولة في هذه المقارنة والقدرة على تحسين الأداء المالي وإيجاد حلول لهذه المشاكل بغية تحسين هذا الأداء المالي.

(1-2-2) مفهوم الأداء المالي

ينبغي عند تعريف مفهوم الأداء المالي الوقوف على تعريف مفهوم الأداء نفسه، فمعنى الأداء بمفهومه اللغوي المبسط هو كلمة الأداء والتي تشتق من مصدر أدى وتعني أتم أو أنجز أو أكمل، ويمكن تعريف الأداء بأنه إنجاز الأعمال كما يجب أن تنجز.

وبمفهومه الإصطلاحي عرّفه حسن، (2001) بأنه درجة تحقيق وإتمام المهام المكونة لوظيفة الفرد، وهو يعكس الكيفية التي يحقق أو يشبع بها الفرد متطلبات الوظيفة، وغالباً ما يحدث لبس أو تداخل بين الأداء والجهد، فالجهد يشير إلى الطاقة المبذولة، أما الأداء فيقاس على أساس النتائج التي حققها الفرد.

وقد عرّف كاظم، (2014) الأداء بأنه المقدرة والإمكانية على إتمام وتنفيذ مهمة أو وظيفة معينة يتم التخطيط لها مسبقاً تقاس من خلال الاستناد إلى معايير موضوعة سلفاً تتسم بالدقة والشمولية والسرعة والتكلفة، أي يشير إلى الدرجة التي يمكن من خلالها الوصول إلى تحقيق الهدف المنشود. في حين عرّفه القيسي، (2016) بأنه يمثل السلوك الحقيقي لتحويل الأهداف المخطط لها إلى واقع حقيقي محسوس، وبمعنى التحول من الفكرة والنظرية ليتم تطبيقها على أرض الواقع، وبصورة مختصرة فإن الأداء هو الفعل الهادف والذي يتم إقراره من أجل التوصل لغاية محددة دوناً عن غيرها. ولا يعتبر مصطلح الأداء المالي حديثاً بل توجد عدة دراسات وأبحاث من الناحيتين النظرية والتطبيقية هدفت إلى تدقيق مفهومه.

وقد عرّف الخطيب، (2010) الأداء المالي بأنه يمثل قدرة الشركة على إنجاز أهدافها المالية وهو الركيزة الأساسية في دعم مختلف الأعمال التي تمارسها الشركة، ويعبر عن الأداء المالي للشركة من خلال مؤشرات مالية مثل الربحية والسيولة وغيرها.

وبينما عرّفه (Awan & Saeed, 2015) بأنه أداة للتعرف على الوضع المالي القائم في الشركة في لحظة معينة ككل أو جانب معين من أداء الشركة.

وكما عرّفه (Datar & Rajan, 2017) بأنه مؤشر لتحديد مدى نجاح الشركة واستمراريتها وقدرتها على البقاء وإن فقدانها للمستوى المراد تحقيقه من الأداء المالي يزيد من مخاطر وجودها واستمراريتها.

في حين عرّفه زاهية وعباس، (2018) بأنه مدى مساهمة الأنشطة في خلق القيمة والفعالية في استخدام الموارد المالية المتاحة، من خلال بلوغ الأهداف المالية بأقل التكاليف المالية الممكنة.

ومن وجهة نظر (Abdullah, 2019) أن الأداء المالي يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى إنجاز الأهداف المحددة، ويعتبر أداء الشركات المالي الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها الشركات ويساهم في إتاحة الموارد المالية لها وتزويدها في فرص استثمارية في مختلف الميادين.

وبناءً على ما سبق فإن الباحث يرى أن الأداء المالي مؤشر عام للصحة المالية الشاملة للشركة خلال فترة زمنية معينة، ويمكن الاعتماد عليه لمقارنة شركات مماثلة في نفس الصناعة أو لمقارنة أداء الشركة مع نفسها عبر السنوات السابقة.

(2-2-2) تقييم الأداء المالي

إن الشركات تسعى لاستغلال مواردها الاستغلال الأمثل، ومهما كانت تلك الموارد فإنها تحتاج إلى إدارة حكيمة وجيدة لاتخاذ القرارات السليمة لاستغلالها، ولكي يتم معرفة ما حققته الإدارة من نتائج أو ما هدرته من فرص يجب عليها تقييم أدائها وخاصة الأداء المالي.

وقد عرّف Poister & Streib, (2005) تقييم الأداء المالي بأنه عملية تحليل انتقادي شامل للخطط والأهداف، واستخدام الموارد واستغلالها بأعلى كفاءة، وبحيث يؤدي ذلك إلى تحقيق الأهداف والخطط المرسومة.

وبينما عرّفه عبد الغني، (2006) بأنه تقديم الشركة لحكم حول إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية، أي أن تقييم الأداء المالي هو قياس النتائج المحققة أو المنتظرة على ضوء معايير محددة سلفاً لتحديد ما يمكن قياسه ومن ثم مدى تحقيق الأهداف لمعرفة مستوى الفعالية، وتحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على درجة الكفاءة.

وكما عرّفه Zhu, (2014) بأنه أسلوب متبع على نطاق واسع يتم من خلالها الوقوف على أكفأ الممارسات والاعتماد على أفضلها كمنهجية تسعى لرفع الإنتاجية وتحسين الأداء.

في حين عرّفه Kaya, (2016) بأنه دراسة مرجعية للإنجازات التي تم تحقيقها بالإستناد على معايير العمل، التي يتم وضعها بهدف إعطاء تقييم للأداء بوصفه عامل ضبط ورقابة وإرشاد لمهام العاملين على جميع المستويات الإدارية وبهدف تحقيق الأهداف الإستراتيجية المرجوة.

ومن وجهة نظر (Simionescu, 2016) أن تقييم الأداء المالي عبارة عن طريقة تعتمد على رفق الإدارة بتغذية راجعة تستطيع من خلالها وضع الخطوط العريضة التي سترسمها لتحقيق أهدافها الإستراتيجية والدفع بعجلة تطور الأداء نحو الأمام.

وبناءً على ما سبق فإن الباحث يرى أن تقييم الأداء يكون بهدف تحديد مدى تمتع وتحقيق الشركة لهامش أمان لواجهة أو التصدي للمخاطر والصعاب المالية المحتملة.

(3-2-2) مزايا تقييم الأداء المالي

من أهم مزايا تقييم الأداء المالي للشركات ما يأتي (الحسيني، والدوري، 2008):

- بيان نجاح الشركة في تحقيق أهدافها، فهو مؤشر لفاعلية أداء الشركة وكفاءتها لضمان بقائها ونموها.
- توفير المعلومات اللازمة لمستويات الإدارة المختلفة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.
- بيان مدى تطور الشركة من خلال مسيرتها، وذلك بمقارنة الأداء الفعلي لفترات زمنية مختلفة، أو المقارنة مع شركات مشابهة لها.
- بيان مدى إسهام الشركة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية من خلال تحقيقها أكبر قدر من النتائج بأقل التكاليف.
- إيجاد نوع من المنافسة بين أقسام الشركة، وإدارتها مما يؤدي إلى تحسين الأداء المالي.

(4-2-2) مؤشرات الأداء المالي

تستخدم مؤشرات الأداء المالي في عدة أغراض منها (حماد، 2011):

- معاينة الاتجاه بين الفترات المالية لنفس الشركة.
- مقارنة الشركة مع الشركات الأخرى العاملة في نفس القطاع.

- مقارنة مؤشرات الشركة ببعض المؤشرات المعيارية المحددة مسبقاً.

- مقارنة البيانات الحالية مع التنبؤات المستقبلية.

وترتبط مؤشرات الأداء المالي بين صافي الربح وبين الإستثمارات، وتأخذ الإستثمارات مفاهيم

مالية عدة، ومن أبرز مؤشرات الأداء المالي المؤشرات التالية:

- العائد على الأصول (ROA) Return on Assets

قد عرّف Jewell & Mankin, (2011) العائد على الأصول بأنه هو أحد أكثر المؤشرات

المالية إستخداماً، حيث تم البدء بإستخدامها في قطاع الصناعة لأول مرة في العام (1919) في

شركة دويونت "Dupont".

وسميت هذه النسبة لأول مرة بالعائد على الإستثمار وتم إحتسابها من خلال نسبة الربح إلى

إجمالي الأصول حيث تمثل رأس الهرم، وكانت الشركة تحتسب مؤشراتنا بصورة هرمية وكانت

القاعدتين فيه نسبة هامش الربح ومعدل دوران رأس المال والتي تحتسب بقسمة المبيعات إلى إجمالي

الأصول، وفي العام (1968) شمل نموذج التمان "Altman Z-Score" مفهوم العائد على الأصول

بدلاً من العائد على الإستثمار.

وبينما عرّفه David, Sepe & Nelson, (2012) بأنه إجمالي ربحية الشركة ويعبر عن

الدخل كنسبة من متوسط الأصول الإجمالية المتاحة لتوليد ذلك الدخل.

وكما عرّفه الجعيدي، (2015) بأنه القوة الإيرادية وهو أحد أكثر المؤشرات التحليلية المستخدمة

في قياس الأداء لدى شركات الأعمال والتي تهتم كلاً من الإدارة والملاك والمستثمرين، وهو إطار

تلجأ إليه الشركات لكونه يمثل مزيجاً لكل مقومات الربحية (الإيرادات والتكاليف والإستثمارات).

في حين عرّفه (Rosikah, Prananingrum, Muthalib, Azis & Rohansyah, 2018)

بأنه هو أحد نسب الربحية ويعتبر من النسب المالية الهامة التي تقيس نجاح الشركة كمؤشر يستخدم لقياس قدرة الشركة على تحقيق الأرباح من خلال إجمالي أصولها المملوكة في المستقبل، ويشير العائد على الأصول المرتفع إلى فاعلية الشركة في إدارة أصولها لتحقيق الأرباح.

ومن وجهة نظر (Zutter & Smart, 2018) أن العائد على الأصول هو أحد المؤشرات

المالية الهامة التي تستخدم لقياس الربحية وتقييم الأداء المالي للشركات، ويعبر عن العلاقة بين الأرباح وحجم الأموال المتاحة للإستثمار، إذ يقيس القدرة على تحقيق الأرباح من الأموال المتاحة للإستثمار وبغض النظر عن طرق تمويلها.

ويتم من خلال هذه النسبة رصد كفاءة الشركة في توليد الأرباح من الأصول، حيث أن ارتفاع

هذه النسبة مؤشر على الكفاءة العالية في تحقيق الأرباح من الأصول بينما المؤشر المتدني يبين عكس ذلك، وقد يعود سبب ارتفاع هذه النسبة إلى ارتفاع قدرة الشركة على تحقيق الأرباح، بينما يكون سبب الإنخفاض مرده فشل الشركة في تحقيق أرباح عالية نتيجة لزيادة الكلف والمصاريف أو بسبب الزيادة في إجمالي الأصول نتيجة لشراء أصول جديدة، لذا فإن المقام في هذه النسبة يمكن أن يكون متوسط إجمالي الأصول (خنفر، والمطارنة، 2011).

- العائد على حقوق الملكية (ROE) Return on Equity

قد عرّف عباس، (2008) العائد على حقوق الملكية بأنه قياس العائد على كل دينار مستثمر من قبل حملة الأسهم العادية، ويحسب العائد على حقوق الملكية عن طريق حاصل قسمة صافي الربح على متوسط إجمالي حقوق الملكية، ويحدد إذا كان استثمار أموال المساهمين يحقق لهم عائداً كافياً،

وبناءً عليه قد يقررون الاستمرار في النشاط أو تحويل أموالهم لاستثمارات أخرى تحقق لهم عائداً مناسباً، وبالتالي، كلما قلت هذه النسبة يعتبر ذلك مؤشراً سلبياً على أداء الشركة.

في حين عرّفه مطر، (2016) بأنه قيمة العائد المحقق من كل دينار يستثمره حملة الأسهم العادية في أنشطة الشركة لقياس الربحية من خلال الكشف عن معدل العائد المتحقق من استثمار أموال المساهمين.

ومن وجهة نظر علي، (2017) أن العائد على حقوق الملكية هو أحد المؤشرات المالية الهامة التي تستخدم لقياس الربحية وتقييم الأداء المالي للشركات، وهي نسبة من نسب الربحية المرتبطة بالاستثمارات حيث يتم بموجبها الربط بين صافي الربح المتحقق من خلال فترة ما وبين حقوق الملكية لنفس الفترة، وتشمل حقوق الملكية رأس مال الأسهم بالإضافة إلى الإحتياطيات والأرباح المحتجزة، ويمكن للمحلل المالي أن يعبر عن مقام النسبة بمتوسط حقوق الملكية.

- ربحية السهم (EPS) Earnings Per Share

قد عرّف مطر، (2016) ربحية السهم بأنه صافي الربح بعد الضريبة مطروحاً منه توزيعات الأسهم الممتازة ومقسومة على المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية، ويمثل العائد الذي يحققه المساهم على كل سهم يمتلكه في الشركة، وتعد نتيجة هذه النسبة مؤشراً مالياً مهماً، وتعكس شكل الأداء الذي مارسته الإدارة وارتفاع هذه النسبة يعد مؤشراً إيجابياً على سلامة وضع الشركة وقدرتها على تحقيق الأرباح.

ومن وجهة نظر عابد وزلمط، (2019) أن ربحية السهم هو أحد المؤشرات المالية الهامة التي تستخدم لتقييم الأداء المالي للشركات، ومن المؤشرات الهامة للسعر الحقيقي للسهم لأنه يظهر نصيب

كل مساهم من ربح الشركة بعد خصم الضرائب، ويحسب ربحية السهم بطرح توزيعات أرباح على الأسهم الممتازة من صافي الربح، ثم قسمة هذا الرقم على المتوسط المرجح لعدد الأسهم المتداولة. وتبين هذه النسبة الربح الذي يتحقق عن كل سهم عادي خلال الفترة المالية، لذا فهي تعرّف أيضاً بنسبة نصيب السهم العادي من الأرباح، وتعتبر هذه النسبة من نسب السوق الهامة ويلجأ إليها المستثمرون الحاليون والمرقبون، ونظراً لأهميتها طالبت المجامع والهيئات المحاسبية العالمية بالإفصاح عنها في صلب قائمة الدخل، وهو ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي الأول (المعيار الدولي، 1)، ويتكون بسط النسبة من صافي الربح خلال الفترة المالية مطروحاً منه نصيب الأسهم الممتازة من هذه الأرباح، حتى يتبقى صافي الربح المتاح للأسهم العادية، أما المقام وهو المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية، فهو يمثل عدد الأسهم العادية التي حققت الأرباح خلال الفترة المالية، وتختلف أرباح هذه الأسهم كل حسب تاريخ إصداره (خنفر، والمطارنة، 2011).

- مؤشر Tobin's Q (TQ)

قد عرّف Tobin, (1969) مؤشر Tobin's Q بأنه مؤشر يظهر قدرة الشركات على تحسين قيمتها من خلال قياس القيمة السوقية للشركات مقارنةً مع قيمتها الدفترية (Tobin, 1969). ومن وجهة نظر النعيمي، (2012) أن مؤشر Tobin's Q هو أحد المؤشرات المالية المتطورة لتقييم قيمة الشركة من خلال تقدير قيمتها السوقية مما عزز من كفاءتها بين المؤشرات الأخرى، ويتم قياسه من خلال قسمة القيمة السوقية للشركة على قيمتها الدفترية، ويمكن احتسابه بسهولة بناءً على المعلومات المالية والمحاسبية المتاحة في القوائم المالية.

ويعتبر هذا المؤشر هو أحد مؤشرات الربح المستقبلي للإستثمار، وإن الإعتماد على هذا المؤشر يتمثل في قدرته على توقع ربحية وأداء الشركة.

ويمكن التعبير بأن مؤشر Tobin's Q يشير إلى النسبة التي تستخدمها الشركات لمقارنة السعر السوقي للسهم مع قيمته الدفترية، وذلك عبر قسمة سعر السهم الواحد على القيمة الدفترية لهذا السهم (النجار، 2013)، حيث تعتبر القيمة السوقية للأسهم مقياساً يعكس التدفقات النقدية المستقبلية للشركة، أما القيمة الدفترية للسهم فتعتبر مقياساً محاسبياً يستند إلى مبدأ التكلفة التاريخية، ويعكس قدرة الشركة على تحقيق الأرباح واحتجازها على شكل احتياطات قانونية واختيارية.

(3-2) الدراسات السابقة

يعرض في هذا الجزء أهم الدراسات باللغتين العربية والأجنبية التي تعرضت لموضوع الدراسة، وعمل الباحث على تبويب هذه الدراسات بناءً على لغتها، فصنفت إلى الدراسات باللغة العربية، والدراسات باللغة الأجنبية، كما أتبع الباحث التسلسل الزمني من الأقدم إلى الأحدث لعرض التطور الزمني لهذا المجال وفيما يلي عرضاً لتلك الدراسات:

(1-3-2) الدراسات باللغة العربية

- دراسة الخالدي (2015) بعنوان:

"أثر استخدام تقنيات المحاسبة الإدارية على عملية اتخاذ القرارات في الشركات الصناعية الكويتية".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر أساليب المحاسبة الإدارية بمتغيراتها (التكلفة على

أساس الأنشطة، والتكلفة المستهدفة، وبطاقة الأداء المتوازن، والتصنيع في الوقت المناسب، والإدارة

على أساس الأنشطة) في عملية اتخاذ القرارات في الشركات الصناعية الكويتية.

وتكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية،

والبالغ عددها (27) شركة.

واستخدم الباحث الاستبانة كأداة لجمع البيانات، واستخدم تحليل الانحدار الخطي المتعدد وتحليل

الانحدار الخطي البسيط واختبار تحليل التباين الأحادي (Anova) وذلك لغرض اختبار فرضيات

الدراسة.

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها: وجود أثر ذو دلالة إحصائية لأساليب المحاسبة

الإدارية بمتغيراتها (التكلفة على أساس الأنشطة، والتكلفة المستهدفة، وبطاقة الأداء المتوازن،

والتصنيع في الوقت المناسب، والإدارة على أساس الأنشطة) في عملية اتخاذ القرارات في الشركات الصناعية الكويتية، كما أظهرت النتائج: أن أساليب المحاسبة الإدارية تسهم في تسريع خطوات عملية صنع القرارات، كذلك تبين أنه تتوافر الكفاءات المؤهلة للتعامل مع أساليب المحاسبة الإدارية في اتخاذ القرارات، وتبين أيضاً أنه يتم إشراك العاملين في مجال المحاسبة الإدارية مع ذوي الاختصاص في سبيل الوصول إلى قرار سليم.

وأوصت الدراسة بالعديد من التوصيات أبرزها: بضرورة قيام الشركات الصناعية الكويتية باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية منها، والاهتمام بمجالاتها المختلفة، لكي تكون قادرة على التفاعل والاستجابة للمتغيرات البيئية والاجتماعية والاقتصادية، وأن تقوم بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية لما توفره من منافع خاصة في تقييم ربحية العملاء، والعمل على وفير البنية التحتية اللازمة لتطبيق هذه الأساليب.

– دراسة شجاع (2015) بعنوان:

"دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف" – (دراسة تطبيقية على شركة فاين للورق الصحي).
هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور أدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف في شركة فاين للورق الصحي الأردنية.

وكان منهج الدراسة المستخدم هو المنهج التجريبي لاختبار تأثير أدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف في شركة فاين للورق الصحي، إذ تم استخدام أسلوب سلسلة القيمة لعرض أنشطة الإنتاج بتفاصيلها وتحديد أماكن الهدر والضياع هذا من جانب، ومن جانب آخر تم مقارنة منتجات الشركة بالمنتجات المنافسة عن طريق استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة، وعدم تجاوز الحد الأعلى للتكلفة المسموح بها، والبحث عن أساليب جديدة لتخفيض تكلفة الإنتاج.

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها: استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة (سلسلة القيمة، والتكلفة المستهدفة، وتخفيض المخزون) لها أثر في تخفيض التكاليف بشكل مباشر وغير مباشر على المدى البعيد.

وأوصت الدراسة بالعديد من التوصيات أبرزها: بضرورة الالتزام بتطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة التي تم اختبارها على الشركة لما لها أثر في تخفيض التكاليف، وتخفيض المخزون الاحتياطي، وتطبيق أسلوب سلسلة القيمة لما له أثر مباشر في خفض التكاليف وتحديد أماكن الهدر والتلف والقضاء عليه، استخدام آلات أحدث لزيادة كمية الإنتاج بوقت أقل وطاقة أقل، وتوعية العاملين بالأساليب المعنية بتخفيض التكاليف، الالتزام بأداة التكلفة المستهدفة وجمع المعلومات المناسبة عن المنافسين وإدخال التعديلات المطلوبة في الوقت المناسب.

– دراسة العاني (2015) بعنوان:

"أثر تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحسين جودة التقارير المالية" – (دراسة ميدانية على الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية).

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحسين جودة التقارير المالية للشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية.

وتكون مجتمع الدراسة وعينتها من جميع شركات تصنيع الأدوية الأردنية البشرية المدرجة في سجلات الإتحاد الأردني لمنتجات الأدوية للعام (2014-2015) والبالغ عددها (15) شركة.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي إضافة إلى استخدام كل من تحليل

الانحدار المتعدد لاختبار فرضيات الدراسة.

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها: وجود تأثير ذي دلالة إحصائية لأسلوب المقارنة المرجعية في تحسين جودة التقارير المالية في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، ووجود تأثير ذي دلالة إحصائية لأسلوب المقارنة المرجعية في تحسين جودة التقارير المالية من حيث الملاءمة والقابلية للفهم في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

وأوصت الدراسة بالعديد من التوصيات أبرزها: بضرورة توفير البيئة التكنولوجية الحديثة لإمكانية ربط أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بأساليب المحاسبة المختلفة بالشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية، والقيام بإجراء دراسات وأبحاث في الأساليب المتطورة للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية ومحاولة ربطها بالأساليب المحاسبية عامة، وذلك لاستيعاب المتغيرات البيئية.

– دراسة العون (2015) بعنوان:

"أثر أنظمة معلومات المحاسبة الإدارية على ربحية الشركات المساهمة العامة الأردنية".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر أساليب معلومات المحاسبة الإدارية على ربحية الشركات المساهمة العامة الأردنية، وذلك من خلال معرفة أثر المتغيرات المستقلة، وهي (التكلفة على أساس الأنشطة، والإدارة على أساس الأنشطة، والتصنيع في الوقت المناسب، والتكلفة المستهدفة، وبطاقة الأداء المتوازن، والموازنات التخطيطية) على المتغير التابع ربحية الشركات المساهمة العامة الأردنية. واعتمد الباحث في جمع بيانات الدراسة على استبانة تم تصميمها لمعالجة الجانب العملي، تم توزيعها على أفراد عينة الدراسة من المدراء الماليين والمحاسبين الإداريين ورؤساء أقسام الحسابات في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية، وعددها (75) شركة في وقت إعداد الدراسة.

وقد تم تحليل بيانات الاستبانة باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وعدد من الأساليب الإحصائية ومن خلال التحليل الإحصائي الوصفي كالتوسطات الحسابية والانحراف المعياري، والنسب المئوية، وتم اختبار فرضيات الدراسة بواسطة اختبار الانحدار المتعدد.

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة على ربحية الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية، ولا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأسلوب الإدارة على أساس الأنشطة على ربحية الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية، ولا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأسلوب التصنيع في الوقت المناسب على ربحية الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية، ولا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأسلوب التكلفة المستهدفة على ربحية الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية، ويوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأسلوب الموازنات التخطيطية على ربحية الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية.

وأوصت الدراسة بالعديد من التوصيات أبرزها: زيادة الاهتمام من قبل الشركات المساهمة العامة الأردنية في تطبيق أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة، وذلك للإفادة من المعلومات التي يقدمها أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، والعمل على إعداد كوادر مؤهلة في التعامل مع مكونات أساليب معلومات المحاسبة الإدارية، والعمل على تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن، وتذليل الصعوبات التي تواجه تطبيقها من خلال وضع البرامج التعليمية والعلمية والتدريبية والمالية، والعمل على تطبيق أسلوب الموازنات التخطيطية في الشركات الأردنية لأن تطبيقها يساهم في تفعيل وظائف التخطيط والرقابة وتقييم الأداء والاتصال، والعمل على أن تقوم الشركات الأردنية المطبقة لأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة بتطوير هذا الأسلوب بما ينعكس إيجاباً على أدائها الكلي، وضرورة قيام الشركات

الأردنية بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لما يحققه من فوائد ومزايا ومقدرة تنافسية في ظل التطورات الاقتصادية والتكنولوجية العالمية.

– دراسة نور (2015) بعنوان:

"دور المحاسبة الإدارية باستخدام أسلوب سلسلة القيمة في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان" – (دراسة ميدانية).

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر المحاسبة الإدارية باستخدام أسلوب سلسلة القيمة في تحقيق الأهداف الإستراتيجية، ولتحقيق هدف هذه الدراسة تم تطوير استبانة من (36) فقرة تم توزيعها على عينة الدراسة، وتكون مجال الدراسة من الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان وعددها (66) شركة.

وتمثلت عينة الدراسة بالعاملين في مجال المحاسبة من ذوي الاختصاص بموضوع الدراسة حصراً وقد استخدم الباحث برنامج (SPSS) لتحليل البيانات واختبار الفرضيات.

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها: أنه يوجد تطبيق لأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، وأنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بتطبيق الشركات الصناعية المساهمة العامة أسلوب سلسلة القيمة.

وأوصت الدراسة بالعديد من التوصيات أبرزها: استمرار الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية، بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، والعمل على تطوير تطبيق أسلوب سلسلة القيمة لدى الشركات الصناعية.

– دراسة أبو يوسف (2016) بعنوان:

"أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر أساليب المحاسبة الإدارية في زيادة ثقة المستثمرين لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، حيث سعت إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تمثلت في تحليل أساليب المحاسبة الإدارية، من حيث مزايا ومحددات كل نوع منها، والوقوف على المؤشرات الكمية الدالة على ثقة المستثمرين متمثلة في كل من (الربحية، والتدفق النقدي، وحجم التداول، وسعر التداول) لكل شركة من الشركات المتمثلة لعينة الدراسة، والوقوف على أثر ممارسة شركات المساهمة العامة لأساليب المحاسبة الإدارية، والعوامل المؤدية إلى زيادة ثقة المستثمرين في تلك الشركات.

وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وتم الاستعانة بالقوائم المالية المنشورة لتلك الشركات عن الفترة المالية لعام (2015) في الوصول للنسب اللازمة لقياس المؤشرات المالية الدالة على ثقة المستثمرين من خلال المؤشرات المذكورة، إلى جانب أسلوب الدراسة الميدانية باستخدام الاستبانة كأداة رئيسة لجمع البيانات الأساسية للدراسة.

وتكون مجتمع الدراسة في البيانات المالية لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين والتي يبلغ عددها (49) شركة موزعة على خمس قطاعات وهي قطاع الاستثمار، وقطاع البنوك، وقطاع التأمين، وقطاع الخدمات، وقطاع الصناعة حيث استجاب منها (41) شركة.

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها: وجود وعي وإدراك بدرجة متوسطة لدى الإدارة العليا ومنتخذي القرار في شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين فيما يخص تطبيق

أساليب المحاسبة الإدارية حيث أن نجاحها يتطلب العمل بشكل جاد لتعزيز الربحية من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإدارية.

وأوصت الدراسة بالعديد من التوصيات أبرزها: بضرورة تنمية الوعي لدى مدراء شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين بأهمية أساليب المحاسبة الإدارية، ودورها في زيادة الربحية مما يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين، إلى جانب الاهتمام بعملية التحليل المالي لما لها من دور فاعل في بيان الوضع المالي للشركات، فضلاً عن دوره في تعزيز جوانب تلك الثقة.

– دراسة نعمان (2017) بعنوان:

"أثر التقنيات الحديثة للمحاسبة الإدارية في تقييم الأداء المالي للشركات العراقية" – (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة البطاريات / بغداد – الوزيرية).

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإدارية من حيث المفهوم والأنواع، وكذلك التعريف بالأداء المالي للشركات، وإبراز أهمية أساليب المحاسبة الإدارية كأسلوب للمعلومات يخدم إدارة الشركة المبحوثة في تحديد توجهها من خلال السعي لإنتاج وتقديم منتج تساهم فيه كافة أساليب سلسلة القيمة في الشركة وإيصاله بالجودة المرغوبة لدى الزبون وبالسعر الذي يقبله ويكون مستعداً لدفعه مقارنة بالعروض المختلفة التي يقدمها المنافسون الحاليون في السوق المحلية.

وقد تمحورت إشكالية الدراسة حول تأثير أساليب المحاسبة الإدارية على مؤشرات تحسين الأداء المالي، وقد تضمنت الدراسة في جانبها النظري أهم أساليب المحاسبة الإدارية، وطرائق قياس الأداء المالي للشركات، وقد اختيرت الشركة العامة لصناعة البطاريات وهي إحدى تشكيلات وزارة الصناعة كعينة للدراسة.

وتم جمع البيانات من الشركة عينة الدراسة للأعوام من (2012-2016) من قسمي التخطيط والإنتاج، وتم تحليلها على وفق الاتجاهات للمحاسبة الإدارية.

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها: أظهرت نتائج تحليل المؤشرات للشركة عينة الدراسة انخفاض كبير في مستويات الإنتاج الفعلي عن مستويات الطاقات المخططة السنوية خلال المدة من (2012-2016)، مع تجاوز نسب المعيب الفعلي على النسب المسموح بها في مراحل العملية الإنتاجية كافة للبطارية السائلة، وهذا قد أدى إلى ارتفاع التكاليف الفعلية الكلية للإنتاج وبالأخص منها تكاليف الجودة المنخفضة (متمثلة في تكاليف الفشل الداخلي، والفشل الخارجي).

– دراسة بني يونس، وأبو حسين (2018) بعنوان:

"أثر مخرجات نظام الإنتاج في الوقت المحدد على الإستراتيجيات التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر مخرجات أسلوب التصنيع في الوقت المناسب على الإستراتيجيات التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن.

واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي.

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها: وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية لمخرجات أسلوب التصنيع في الوقت المناسب (تخفيض تكاليف الإنتاج، وتحسين جودة المنتج، وتخفيض نسب التالف، وتحقيق التفوق التنافسي، وتخفيض عامل الوقت) على الإستراتيجيات التنافسية (إستراتيجية قيادة التكلفة، وإستراتيجية التمايز، وإستراتيجية التركيز) في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن.

وأوصت الدراسة بالعديد من التوصيات أبرزها: زيادة الوعي لدى الإدارات والقيادات في تلك الشركات بمفهوم مخرجات أسلوب التصنيع في الوقت المناسب وذلك من أجل المساعدة في تقديم الآراء والأفكار الإبداعية التي تزيد من تطور أسلوب التصنيع وكفاءته وجودة المنتجات المقدمة.

– دراسة الكساسبية (2018) بعنوان:

"أثر تكاليف المنع في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على ماهية تكاليف الوقاية ومدى تطبيقها في الشركات الصناعية الأردنية، والتعرف على أثر تكاليف الوقاية في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية. حيث اتبعت المنهج الوصفي والمنهج التحليلي اعتماداً على استبيان تم تطبيقه على الشركات التي يبلغ عددها (63) شركة.

وقد اعتمدت الدراسة على الأساليب الإحصائية مثل الإحصاء الوصفي المتمثل بـ (النسب المئوية والتكرارات، والمتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية) والإحصاء التحليلي المتمثل بـ (اختبار الانحدار المتعدد)، وفرضيات الدراسة.

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها: وجود درجة مرتفعة لتكاليف الوقاية وكانت تكاليف تصميم المنتج أكثر أبعاد تكاليف الوقاية أهمية، كما توصلت الدراسة: إلى وجود أثر لتكاليف الوقاية مجتمعة في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية، وكذلك وجود أثر لكل من (تكاليف التقييم، وتكاليف الفشل الداخلي، وتكاليف الفشل الخارجي) على تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية.

وعلى ضوء النتائج أوصت الدراسة: بزيادة فاعلية وكفاءة تكاليف الجودة في الشركات الصناعية الأردنية.

– دراسة البياتي (2019) بعنوان:

"أثر استخدام التكلفة المستهدفة على قرارات تسعير الخدمات التعليمية في الجامعات الأهلية العراقية".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على قرارات تسعير الخدمات التعليمية في الجامعات الأهلية في العراق.

وتكون مجتمع الدراسة من مدير الحسابات، والمدير المالي، والمدققين الداخليين، ومحاسبي التكاليف عددهم (260) فرد في الجامعات الأهلية في العراق، بحيث كان عدد الجامعات الأهلية في بغداد (26) جامعة وتم توزيع استبانات على (16) جامعة.

ولتحليل بيانات الدراسة تم استخدام عدد من الأساليب الإحصائية مثل اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات أداة الدراسة واختبار (T) للعينة الواحدة لاختبار الفرضيات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لقياس متغيرات الدراسة.

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها: وجود أثر لتطبيق مبادئ التكلفة المستهدفة على تحديد تكاليف الخدمات التعليمية في العراق، ووجود أثر لتطبيق أساليب التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمات التعليمية في الجامعات الأهلية العراقية.

وأوصت الدراسة بالعديد من التوصيات أبرزها: أن تقوم الجامعات العراقية الأهلية غير المطبقة لأسلوب التكلفة المستهدفة بتطبيق أساليب التكاليف الحديثة نظراً للمزايا التي تحققها تلك الأساليب في دراسة عوامل السوق ورغبات الطلبة في نوعية وتوقيت الحصول على الخدمة التعليمية، وضرورة

توفير دوائر أو وحدات متكاملة في دراسة عناصر تكاليف الخدمة التعليمية في الجامعات الأهلية من حيث المدخلات والعمليات والمخرجات لها لتحديد التكاليف الحقيقية لها من واقع السوق التعليمي ويتوافق مع رغبات الطلبة في تلك الخدمة.

– دراسة الكسنزاني (2019) بعنوان:

"أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية لتحقيق الميزة التنافسية"
– (دراسة حالة اقليم كردستان العراق).

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية، لتحقيق الميزة التنافسية في تلك الشركات، وما يترك تلك الأساليب من أثر لمنح المنتج الميزة التنافسية، بحيث يرضي المستهلك والعملاء، وكذلك يحقق أرباحاً مقبولة لدى الشركة، وقد أخذ الباحث الشركات الصناعية في اقليم كردستان العراق، أنموذجاً للدراسة.

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة قام الباحث بتطبيق استبانة مطورة لغايات بيان أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية (التكلفة المستهدفة، وهندسة القيمة، والتكلفة على أساس الأنشطة، والتحسين المستمر، وبطاقة أداء المتوازن)، على عينة الدراسة التي تألفت من (50) شركة في اقليم كردستان العراق.

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها: أن درجة الأثر على عينة الدراسة لأساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية، جاءت بدرجة أثر متوسط على الأداء بشكل إجمالي، وعلى مجالاتها الخمسة، كما أظهرت الدراسة أثراً ذو دلالة إحصائية، لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية والمعاصرة على الميزة التنافسية، إذ بلغ مستوى الدلالة في المستوى الكلي أقل من $(\alpha \leq 0.05)$.

وأوصت الدراسة بالعديد من التوصيات أبرزها: على الشركات في إقليم كردستان العراق إلى الاهتمام بالأساليب المحاسبية الإدارية، وتغذية الوعي المحاسبي في مجال المحاسبة الإدارية، وإعادة هندسة عملياتها الإدارية والمحاسبية والاستفادة من تلك الأساليب مروراً بمرحلة انتقالية تسمح بالممارسة التدريجية، وكذلك الجزئية في بعض مراكز المسؤولية للشركة، وتوضيح معالم ومبادئ الأساليب الجديدة من خلال المزيد من الدورات والمنتديات، للوقوف على السلبيات والإيجابيات ومواطن الضعف والقوة.

– دراسة مالك، ومهدي (2019) بعنوان:

"أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ودورها في تسعير الخدمات المصرفية" - (دراسة حالة المصارف العاملة بولاية غرب كردفان - السودان).

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإدارية وكيفية الاستفادة منها للتأكد من مدى تطبيق تلك الأساليب في عمليات تسعير الخدمات المصرفية بالمصارف السودانية ومعوقات تطبيقها واتبع الباحثين المنهج الوصفي التحليلي، مستخدماً الاستبانة والمقابلات كأدوات لجمع البيانات.

وتكون مجتمع الدراسة من فروع المصارف العاملة بولاية غرب كردفان، وتم تحليلها باستخدام الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها: أن المصارف العاملة في ولاية غرب كردفان لديها الخبرات الداخلية التي تمكنها من تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في تسعير الخدمات المصرفية وهي أسلوب التكلفة المستهدفة، وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، كما توجد معوقات في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية لتسعير الخدمات المصرفية ومن تلك المعوقات قلة اهتمام

الإدارة العليا بعقد الدورات التدريبية وغموض الخطوات والإجراءات والمعايير اللازمة لتطبيق تلك الأساليب.

وأوصت الدراسة بالعديد من التوصيات أبرزها: بضرورة استقطاب الكوادر والخبرات الفنية المؤهلة والقادرة على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية بشكل كفاء وفعال في البنوك وضرورة عقد الدورات التدريبية للعاملين في المصارف وخصوصاً المسؤولين والإدارة العليا على أساليب المحاسبة بشكل عام وأساليب المحاسبة الإدارية بشكل خاص على أن تنصب تلك الدورات على بيان ميزات تلك الأساليب وآلية تطبيقها وتوضيح الغموض في تطبيق تلك الأساليب.

– دراسة غنمه (2020) بعنوان:

"أثر تكاليف الجودة على الأداء المالي في شركات الخدمة الأردنية المدرجة في بورصة عمان".
هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر تكاليف الجودة (تكاليف الوقاية، وتكاليف التقييم، وتكاليف الفشل الداخلي، وتكاليف الفشل الخارجي) على الأداء المالي في الشركات الخدمية الأردنية والتي تم تحديدها في شركات النقل الأردنية المدرجة في بورصة عمان وعددها (9) شركات نقل في نهاية عام (2018)، وتم استثناء شركة عالية -الخطوط الجوية الملكية الأردنية- لوجود قيم متطرفة بشكل ملحوظ لديها، لتضع (8) شركات أردنية لتحليل الإحصائي.

ولتحقيق هذا الهدف تم جمع البيانات من القوائم المالية المنشورة لشركات قطاع النقل الأردني المدرجة في بورصة عمان خلال الفترة الواقعة بين (2009-2018).

ولتحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها تم الاعتماد على البرنامج الإحصائي (SPSS) وبحيث استخدم تحليل الانحدار المتعدد لاختبار الفرضيات.

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها: إلى وجود أثر لتكاليف الجودة على الأداء المالي مقاساً في مؤشر Tobin's Q ومعدل العائد على الأصول في الشركات النقل الأردنية المدرجة في بورصة عمان، كما أن هناك تفاوت في أثر أبعاد تكاليف الجودة على مؤشرات الأداء المالي سواء كان الأثر إيجابياً أم سلبياً.

وأوصت الدراسة بالعديد من التوصيات أبرزها: بضرورة اهتمام إدارات شركات النقل الأردنية بالحد من تكاليف الفشل الداخلي والتكاليف المترتبة عليها لما لها من تأثير سلبي على الأداء المالي، وذلك من خلال زيادة الاهتمام بشكل أكبر بالإجراءات تكاليف الوقاية والتقييم والتي تحد من حدوث تكاليف الفشل الداخلي والخارجي.

(2-3-2) الدراسات باللغة الأجنبية

– دراسة (Kootanaee, Babu & Talari (2013) بعنوان:

“Just-in-Time Manufacturing System: From Introduction to Implement”.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرّف على مفهوم أسلوب التصنيع في الوقت المناسب، كما أوضحت فوائد تطبيق هذا الأسلوب من حيث الكشف عن المشاكل الخفية في أسلوب سلسلة القيمة والتقليل من الإنتاج التالف للأسلوب مع زيادة إجمالي (تكلفة مبيعات المواد الخام)، وعلى الرغم من أن أسلوب التصنيع في الوقت المناسب يبدو مثيراً للاهتمام وأقل تعقيداً، إلا أنه يتطلب الكثير من التنسيق مع سلسلة التوريد لتجنب التأخير في جدول الإنتاج.

وهدفت هذه الدراسة إلى قسمين: الهدف الأول هو تعريف القارئ بالمفهوم الشامل في أسلوب التصنيع في الوقت المناسب، والهدف الثاني هو العوامل اللازمة لتنفيذه؛ وتمثل المفاهيم المقدمة (المبادئ المثالية، وأساليب التنفيذ).

– دراسة (Al-Nawaiseh (2013) بعنوان:

“The Extent of Applying Strategic Management Accounting Tools in Jordanian Banks”.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرّف على مدى تطبيق البنوك التجارية في الأردن لأساليب المحاسبة الإدارية، قام الباحث باختبار تطبيق الأساليب الإدارية التالية: التكلفة على أساس على الأنشطة، والتكلفة المستهدفة، وسلسلة القيمة، وبطاقة الأداء المتوازن، وغيرها.

واعتمد الباحث المنهج الوصفي والمنهج التحليلي.

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها: أن المصارف الأردنية تستخدم المحاسبة الإدارية التقليدية، ولا تستخدم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وأدواتها.

وعلى ضوء النتائج أوصت الدراسة: بضرورة أن تدرب البنوك الأردنية موظفيها على استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لتحسين الأداء الإستراتيجي العام للبنوك التجارية.

– دراسة (2014) Mohamed & Jones بعنوان:

“Relationship between Strategic Management Accounting Techniques and Profitability: A Proposed Model”.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نموذج إستراتيجي شامل لإدارة الربحية وذلك من خلال اعتماد مفاهيم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، وقد تم اعتماد أدوات ومفاهيم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لتوضيح وإدارة موجّهات الربحية الرئيسية (التكاليف، والأصول، والإيرادات).

وتكون مجتمع الدراسة من قطاع الاتصالات والتكنولوجيا المصري.

أما عينة الدراسة فقد شملت (467) شركة تعمل في قطاع الاتصالات والتكنولوجيا المصري.

وقد تم استخدام المنهج الاستنباطي، وبعد إجراء التحليلات الإحصائية اللازمة.

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها: نموذج الربحية الشامل المقترح الذي يحتوي على أساليب التكاليف، والأصول الإيرادات كان مؤشراً أفضل للربحية من النماذج البديلة، والتي تحتوي على مزيج من متغيرين.

وأوصت الدراسة بالعديد من التوصيات أبرزها: أنها أول دراسة من نوعها، ويساهم هذا النموذج في الأدب النظري في هذا المجال، وكما أنها مساهمة عملية في إدارة ربحية قطاع الاتصالات والتكنولوجيا المصري.

– دراسة (Jaf, Sabr & Nader (2015) بعنوان:

“Impact of Management Accounting Techniques on Achieve Competitive Advantage”.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر أساليب المحاسبة الإدارية (إدارة الجودة الشاملة، وعملية إعادة هندسة الأعمال، والإدارة على أساس الأنشطة، والتكلفة على أساس الأنشطة، والتكلفة المستهدفة، والتصنيع في الوقت المناسب) على عوامل الميزة التنافسية في شركات صناعة المشروبات الغازية العراقية، وذلك لتحسين أداءها وزيادة كفاءتها الانتاجية، وأيضاً هدفت من خلال تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية لمعرفة الفجوة بين النظرية والممارسة العملية في المحاسبة الإدارية والتأثير الحاصل على الميزة التنافسية.

تم تصميم استبانة كأداة لجمع البيانات من شركات صناعة المشروبات الغازية.

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها: وجود علاقة إيجابية هامة بين متغيرات الدراسة المستقلة (أساليب المحاسبة الإدارية) والميزة التنافسية لدى شركات صناعة المشروبات الغازية في العراق.

– دراسة Wang (2017) بعنوان:

“The Study of Carbon Cost Management under the Carbon Trading Mechanism - Based on the Value Chain Theory”.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرّف على الدور الرئيسي لإدارة تكلفة الكربون في الاستجابة لتغيرات سوق الكربون.

ووفقاً لمراجعة الأدبيات في الصين وفي الخارج، تكسر هذه الدراسة قيود الأدبيات الحالية التي تركز فقط على مناقشة مفهوم إدارة تكلفة الكربون ومحاسبة تكلفة الكربون في الأنشطة التشغيلية.

وأوصت الدراسة بالعديد من التوصيات أبرزها: تعريف دور المحاسبة الإدارية للمشاركة الكاملة في قرار الأعمال واستناداً إلى نظرية أسلوب سلسلة القيمة، تقدم هذه الدراسة التسويق وإدارة الموارد البشرية، وغيرها، في نطاق محاسبة إدارة تكلفة الكربون.

كما أنها تعرّف بعوامل إدارة الكربون وتقدم صيغاً محاسبية لبناء أسلوب إجمالي لإدارة تكلفة الكربون ورسم البانوراما الخاصة به، مع أسلوب إدارة تكلفة الكربون الإجمالي هذا، يمكن للشركات الحصول على إحصاءات دقيقة لتكاليف الكربون لدعم قرارات أعمالها في سوق الكربون.

– دراسة Clemont & Ahn (2018) بعنوان:

“Research on Target Costing: Past, Present and Future”.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرّف على أصول أو منبت أسلوب التكلفة المستهدفة من بداية ظهور أساليب التكاليف التقليدية المتعلقة بتحديد تكاليف السلع أو الخدمات حتى ظهور أساليب التكاليف الحديثة المتمثلة بأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، وتم الرجوع إلى تواريخ ظهور أسلوب التكلفة

على أساس الأنشطة أو المحاسبة الإدارية ومحاولة إيجاد أوجه الشبه والاختلاف بين أساليب التكاليف القديمة وأساليب التكاليف الحديثة للوصول إلى كيفية بداية نشوء طريقة أسلوب التكلفة المستهدفة.

واعتمدت الدراسة على الرجوع إلى الكتب والأبحاث لمعرفة تواريخ نشور أساليب التكاليف.

ومن أهم نتائج الدراسة: أن أساليب التكاليف التقليدية هي جزء لا يتجزأ من أساليب التكاليف الحديثة، بما فيها طريقة أسلوب التكلفة المستهدفة.

وأوصت الدراسة بالعديد من التوصيات أبرزها: بضرورة إيجاد نقاط الالتقاء بين أساليب التكاليف الحديثة لمحاولة استحداث أساليب مقبولة نظرياً وقابلة للتطبيق عملياً على مختلف أنواع المشروعات، وساهمت هذه الدراسة في إثراء الأدب النظري للدراسة إضافة إلى صياغة عنوان الدراسة.

– دراسة (Abulaila, Abdulrahman & Aloudat (2019) بعنوان:

“The Impact of Quality Cost on Financial Performance of Banks Operating in Jordan”.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تأثير تكاليف الجودة على الأداء المالي للبنوك العاملة في

الأردن.

اشتمل مجتمع الدراسة على (25) بنكاً عاملاً في الأردن، في حين تضمنت العينة (12) بنكاً

توفرت لها جميع البيانات المطلوبة للفترة (2009-2015)، شكلت هذه البنوك (48%) من السكان.

ولتحقيق أهدافها، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم الحصول على بيانات

عن متغيرات الدراسة من التقارير المالية السنوية للبنوك، وتم قياس المتغير المستقل للدراسة (تكاليف

الجودة) بالاعتماد على تكاليف الوقاية، وتكاليف التقييم، وتكاليف الفشل الداخلي، وتكاليف الفشل

الخارجي، بينما تم قياس المتغير التابع (الأداء المالي) من خلال ثلاثة مؤشرات مالية (العائد على الأصول، وربحية السهم، ومؤشر Tobin's Q)، بالإضافة إلى ذلك، تم قياس متغير التحكم (حجم البنك) من خلال إجمالي أصول البنك.

وتم استخدام عدد من الأساليب الإحصائية في تحليل البيانات، مثل (الوسائل، والانحرافات المعيارية، ونموذج الانحدار المتعدد، واختبار Hausman)، وتم استخدام البرنامج الإحصائي لتحليل البيانات.

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها: أن البنوك العاملة في الأردن تهتم بتكاليف الجودة، وبشكل عام، أشارت النتائج إلى أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتكاليف الجودة على الأداء المالي، وكما أشارت الدراسة إلى وجود اختلافات في تأثير أبعاد تكاليف الجودة (السلبية، والإيجابية) على مؤشرات الأداء المالي، وكما أشارت النتائج إلى أن حجم البنك هو أهم متغير في التأثير على أداء البنوك العاملة في الأردن.

وأوصت الدراسة بالعديد من التوصيات أبرزها: أنه يجب على البنوك الاهتمام بتكاليف التقييم لأن نتائج الدراسة أشارت إلى وجود تأثير إيجابي لهذه التكاليف على العائد على الأصول، ومؤشر Tobin's Q، وكما أوصت الدراسة بأن على البنوك تحسين فعالية قراراتها الإستراتيجية المتخذة تجاه استخدام أصولها في توليد الأرباح من خلال زيادة استثماراتها، بالإضافة إلى ذلك، هناك ضرورة لزيادة الاستثمار في تكاليف الوقاية لأن لها دوراً مهماً في تقليل تكاليف الفشل الداخلي، وتكاليف الفشل الخارجي الناتجة عن عدم المطابقة لتكاليف الجودة.

(3-3-2) ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تتميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة بتناولها لموضوع أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية على الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية، وهو ما لم تتناوله أي من الدراسات السابقة التي تناولت واحداً من المتغيرات دون الآخر، في حين تناولت الدراسة الحالية هذا الموضوع بجميع متغيراته للتعبير عن أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية على الأداء المالي في ظل وجود كل من (سلسلة القيمة، والتكلفة المستهدفة، والتصنيع في الوقت المناسب، وتكاليف الجودة) كمتغيرات مستقلة، وفيما إذا كانت هناك فروقات في تأثير استخدام أساليب المحاسبة الإدارية على الأداء المالي، كما امتازت الدراسة الحالية عن سابقتها بحداتها حيث تم تطبيقها في عام (2020).

الفصل الثالث

منهجية الدراسة (الطريقة والإجراءات)

تمهيد

(1-3) مجتمع وعينة الدراسة

(2-3) مصادر جمع بيانات الدراسة

(3-3) متغيرات الدراسة

(4-3) اختبار ثبات أداة الدراسة

(5-3) اختبار التوزيع الطبيعي

(6-3) اختبار الارتباط المتعدد

(7-3) اختبار الارتباط الذاتي

الفصل الثالث

منهجية الدراسة (الطريقة والإجراءات)

تمهيد

يتضمن هذا المبحث عرض تحليلي للمنهجية المتبعة في الدراسة واستعراض المراحل والخطوات المتبعة لتحقيق أهداف الدراسة، حيث يبدأ الفصل بالتطرق لمجتمع وعينة الدراسة، وكذلك مصادر جمع البيانات والمعلومات ومتغيرات الدراسة وطريقة قياسها، والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل هذه البيانات.

(1-3) مجتمع وعينة الدراسة

تكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية الأردنية والمدرجة في بورصة عمان، وتمثلت عينة الدراسة بـ (43) شركة حتى نهاية عام (2019)، حيث تم توزيع (111) استبانة على المدراء الماليين والمحاسبين العاملين لهذه الشركات، وتم استرداد (100) استبانة حيث كان صالحاً منها للتحليل (96) استبانة، وبنسبة استرداد بلغت (86%) من الاستبانات الموزعة.

ويعزى سبب اختيار القطاع الصناعي إلى دورها الهام في الاقتصاد الأردني، حيث يساهم القطاع الصناعي بشكل مباشر وغير مباشر بحوالي (40%) من الناتج المحلي الإجمالي، كما ويساهم القطاع الصناعي في تغطية جزء من عجز الميزان التجاري من خلال صادراته التي تشكل حوالي (85%) من إجمالي الصادرات الوطنية (موقع غرفة صناعة الأردن، 2019).

(2-3) مصادر جمع بيانات الدراسة

تم جمع بيانات الدراسة من مصادر عديدة ومنها مصادر أولية بحيث قام الباحث بإعداد استبانة تم توزيعها على المدراء الماليين والمحاسبين في الشركات الصناعية الأردنية لقياس متغيرات الدراسة واختبار فرضياتها، بالإضافة إلى المصادر الثانوية وذلك بالرجوع إلى الكتب والدوريات والمجلات والرسائل الجامعية والانترنت من أجل بناء الخلفية النظرية والأدبية للدراسة.

(3-3) متغيرات الدراسة

تم قياس متغيرات الدراسة من خلال الاعتماد على استبانة تم تحكيما بالرجوع إلى ذوي الخبرة والاختصاص وقسمت إلى جزأين رئيسيين:

- أولاً: المتغيرات المستقلة والمتعلقة بأساليب المحاسبة الإدارية وقسمت إلى:

1) سلسلة القيمة (Value Chain (VC).

2) التكلفة المستهدفة (Target Costing (TC).

3) التصنيع في الوقت المناسب (Just in Time Manufacturing (JITM).

4) تكاليف الجودة (Quality Costs (QC).

- ثانياً: المتغير التابع والمتعلق بقياس الأداء المالي.

وتم صياغة نموذج معادلة الدراسة على شكل معادلة انحدار متعدد لتربط ما بين المتغيرات المستقلة والمتمثلة بـ (سلسلة القيمة، والتكلفة المستهدفة، والتصنيع في الوقت المناسب، وتكاليف الجودة)، والمتغير التابع والمتمثل بالأداء المالي، وفيما يلي نموذج الانحدار المتعدد التي قامت الدراسة الحالية بالاعتماد عليه:

$$FP = \beta_0 + \beta_1 \times VC + \beta_2 \times TC + \beta_3 \times JITM + \beta_4 \times QC + \varepsilon$$

حيث:

FP = المتغير التابع والمتمثل بالأداء المالي.

VC = المتغير المستقل الأول والمتمثل بسلسلة القيمة.

TC = المتغير المستقل الثاني والمتمثل بالتكلفة المستهدفة.

$JITM$ = المتغير المستقل الثالث والمتمثل بالتصنيع في الوقت المناسب.

QC = المتغير المستقل الرابع والمتمثل بتكاليف الجودة.

ε = هامش خطأ الانحدار.

β_0 = ثابت المعادلة.

$\beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4$ = معاملات الانحدار للمتغيرات المستقلة.

(4-3) اختبار ثبات أداة الدراسة

قام الباحث باستخدام اختبار ألفا كرونباخ لتحديد درجة ثبات أداة القياس، لذلك تم احتساب معامل الثبات لجميع محاور الدراسة والتي تم عرضها من خلال الجدول التوضيحي رقم (1-3):

قيم اختبار ألفا كرونباخ، الجدول التوضيحي التالي رقم (1-3):

المحور	قيمة ألفا كرونباخ
سلسلة القيمة	0.89
التكلفة المستهدفة	0.89
التصنيع في الوقت المناسب	0.87
تكاليف الجودة	0.94
الأداء المالي	0.73
الاستبانة ككل	0.96

يظهر الجدول التوضيحي رقم (1-3) أن قيمة ألفا كرونباخ للاستبانة ككل (0.96)، وهي نسبة جيدة كونها أعلى من النسبة المقبولة إحصائياً والمحددة بـ (Alpha \geq 0.60) (Sekaran & Bougie, 2016).

وكانت قيمة ألفا كرونباخ بالنسبة لكل محور من محاور الدراسة أعلى من النسبة المقبولة إحصائياً وبالبالغة (Alpha \geq 0.60) وبما يعكس ثبات واتساق اجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات المكونة منها الاستبانة، وكما هو موضح في الجدول التوضيحي رقم (1-3).

(5-3) اختبار التوزيع الطبيعي

قام الباحث باستخدام معاملي الالتواء والتفرطح للتأكد من مدى اتباع البيانات للتوزيع الطبيعي

والتي تم عرضها من خلال الجدول التوضيحي رقم (2-3):

قيم اختبار التوزيع الطبيعي، الجدول التوضيحي التالي رقم (2-3):

المحور	معامل الالتواء	معامل التفرطح
سلسلة القيمة	-0.23	-0.32
التكلفة المستهدفة	-0.25	-1.15
التصنيع في الوقت المناسب	-0.45	-0.64
تكاليف الجودة	-0.58	0.68
الأداء المالي	0.33	-1.13

يظهر الجدول التوضيحي رقم (2-3) أن قيم كل من معاملي الالتواء والتفرطح تقل عن الرقم

(2) وتقترب من الصفر مما يدل على اتباع البيانات للتوزيع الطبيعي (Gujarati & Porter,

2008).

(6-3) اختبار الارتباط المتعدد

قام الباحث باستخدام اختبار معامل تضخم التباين (VIF) Variance Inflation Factor لاختبار عدم وجود ارتباط متداخل بين المتغيرات المستقلة، والتي تم عرضها من خلال الجدول التوضيحي رقم (3-3):

نتائج اختبار معامل تضخم التباين للارتباط المتعدد، الجدول التوضيحي التالي رقم (3-3):

معامل تضخم التباين	معامل التحمل	المتغير المستقل
5.94	.17	سلسلة القيمة
4.85	.21	التكلفة المستهدفة
2.02	.50	التصنيع في الوقت المناسب
2.02	.50	تكاليف الجودة

يظهر الجدول التوضيحي رقم (3-3) أن قيم معامل تضخم التباين كانت جميعها أقل من العدد (10)، كما كانت قيمة معامل التحمل أكبر من (0.10)، مما يؤكد خلو أنموذج الدراسة من الارتباط الخطي المتعدد (Gujarati & Porter, 2008).

(7-3) اختبار الارتباط الذاتي

قام الباحث باستخدام اختبار دارين واتسون (Durbin-Watson) لاختبار عدم وجود مشكلة

الارتباط الذاتي في بيانات الدراسة، والتي تم عرضها من خلال الجدول التوضيحي رقم (3-4):

نتائج اختبار دارين واتسون للارتباط الذاتي، الجدول التوضيحي التالي رقم (3-4):

النتيجة	قيمة D-W الجدولية الدنيا	قيمة D-W الجدولية العليا	قيمة D-W المحسوبة
لا يوجد مشكلة ارتباط ذاتي	1.48	1.80	1.84

يظهر الجدول التوضيحي رقم (3-4) أن قيمة اختبار دارين واتسون المحسوبة تبلغ (1.84)

وبما يعكس عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي (Autocorrelation) في بيانات الدراسة، وتم اعتماد

قاعدة القرار التي تعتبر أن هذه المشكلة غير موجودة إذا كانت قيمة دارين واتسون المحسوبة تتراوح

بين العددين (0 و 4)، ويفضل أن تساوي العدد (2)، أو تقترب منه، كما أن قيمة دارين واتسون

المحسوبة كانت أكبر من قيمها الجدولية العليا عند مستوى دلالة (5%)، مما يشير إلى عدم وجود

مشكلة الارتباط الذاتي في معادلات (Gujarati & Porter, 2008).

الفصل الرابع

نتائج التحليل الإحصائي

تمهيد

(1-4) التحليل الإحصائي لمتغيرات الدراسة

(1-1-4) تحليل البيانات الديموغرافية

(2-1-4) وصف متغيرات الدراسة

(2-4) نتائج اختبار الفرضيات

الفصل الرابع

نتائج التحليل الإحصائي

تمهيد

يتضمن هذا الفصل نتائج التحليل الإحصائي والمرتبطة في تحليل متغيرات الدراسة بالإضافة إلى اختبار فرضيات الدراسة باتباع نموذج الانحدار المتعدد وبغرض معرفة أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية والمتمثلة بـ (سلسلة القيمة، والتكلفة المستهدفة، والتصنيع في الوقت المناسب، وتكاليف الجودة) على الأداء المالي لشركات الصناعة الأردنية المدرجة في بورصة عمان.

(1-4) التحليل الإحصائي لمتغيرات الدراسة

لقد تم استخدام الإحصاء الوصفي باستخراج كل من التكرارات والنسبة المئوية والمتوسطات

الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الاستبانة، وقد تم تلخيص النتائج في الجداول التالية:

(1-1-4) تحليل البيانات الديموغرافية

فيما يلي عرض لوصف عينة الدراسة باستخراج التكرارات والنسبة المئوية:

تحليل البيانات الديموغرافية، الجدول التوضيحي التالي رقم (1-4):

النسبة المئوية %	التكرار	الفئة	المتغير	الرقم
0.00	0	أقل من 20 سنة	العمر	(1)
18.75	18	20 سنة - أقل من 30 سنة		
34.38	33	30 سنة - أقل من 40 سنة		
46.88	45	40 سنة فأكثر		
2.08	2	دبلوم متوسط	المؤهل العلمي	(2)
94.79	91	بكالوريوس		
3.13	3	ماجستير		
0.00	0	دكتوراة		
8.33	8	أقل من 5 سنوات	الخبرة	(3)
21.88	21	5 سنوات - أقل من 10 سنوات		
39.58	38	10 سنوات - أقل من 15 سنة		
30.21	29	15 سنة فأكثر		
28.13	27	مدير مالي	المسمى الوظيفي	(4)
21.88	21	رئيس قسم المحاسبة		
50.00	48	محاسب		
0.00	0	أخرى، أذكرها		
4.17	4	نعم	هل تحمل شهادة مهنية؟	(5)
95.83	92	لا		

يشير الجدول التوضيحي رقم (4-1) أن (18.75%) من العينة تقل أعمارهم عن (30) سنة، و(34.38%) من العينة تتراوح أعمارهم ما بين (30 سنة - أقل من 40 سنة)، و(46.88%) من العينة تزيد أعمارهم عن (50) سنة، مما يدل على ارتفاع متوسطات أعمار عينة الدراسة وبما يتناسب مع الوظيفة التي يقومون به، وكما يشير الجدول التوضيحي رقم (4-1) أن النسبة الأكبر من عينة الدراسة (39.58%) تتراوح خبرتهم ما بين (10 سنوات - أقل من 15 سنة) وهذا يتناسب وارتفاع متوسطات أعمار أفراد العينة وبما ينعكس إيجابياً على قدرتهم على الإجابة على فقرات الاستبانة، ويلي هذه الفئة أولئك الذين تزيد خبرتهم عن (5) سنوات (30.21%) من عينة الدراسة، و(21.88%) من العينة تتراوح خبرتهم ما بين (5 سنوات - أقل من 10 سنوات)، و(8.33%) من العينة تقل خبرتهم عن (5) سنوات.

ويشير الجدول التوضيحي رقم (4-1) أن أغلبية عينة الدراسة من حملة البكالوريوس إذ بلغت نسبتهم (94.79%) من عينة الدراسة، و(3.13%) من العينة من حملة الماجستير و(2.08%) من العينة من حملة دبلوم متوسط وهذا يعزز من الثقة في إجابات عينة الدراسة على استبانة الدراسة، وكما يشير الجدول التوضيحي رقم (4-1) أن (50%) من أفراد العينة من المحاسبين و(28.13%) من أفراد العينة يشغلون منصب مدير مالي، و(21.88%) من أفراد العينة رؤساء قسم المحاسبة، وتبين أيضاً أن (95.83%) من أفراد العينة ليس لديهم أي شهادة مهنية.

(2-1-4) وصف متغيرات الدراسة

فيما يلي عرض لنتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة الموضحة

في الجداول التالية:

المتغير المستقل، المحور الأول: سلسلة القيمة (Value Chain)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات سلسلة القيمة، الجدول التوضيحي التالي رقم (4-2):

الرقم	الرتبة	مضمون الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	Sig.
(1)	1	توفر سلسلة القيمة نظام لاستلام ومناولة المواد الأولية ومستلزمات الإنتاج وإدارتها وتخزينها بشكل يضمن عدم تكبد تكاليف إضافية على إنتاج المنتجات.	4.56	0.56	27.42	0.00
(2)	4	توفر سلسلة القيمة معلومات تفصيلية ودقيقة عن كافة النشاطات في الشركة وبما يساعد في تحديد النشاطات التي تضيف قيمة وحذف النشاطات التي لا تضيف قيمة.	4.47	0.50	28.69	0.00
(3)	6	تركز سلسلة القيمة على النشاطات المتعلقة بتقديم خدمات الفحص الفني ما بعد البيع في فترة وجيزة وبما يساهم في التحسين المستمر في جودة المنتج وتحقيق رضا العملاء.	4.28	0.80	15.61	0.00
(4)	5	تساهم سلسلة القيمة في هندسة العمليات الإنتاجية وإدارتها بشكل مستمر وبما يؤدي إلى تخفيض تكاليف الإنتاج.	4.28	0.72	17.41	0.00
(5)	2	تطبيق سلسلة القيمة يوفر معلومات عن الموردين القادرين على تزويد الشركة في احتياجاتها من المواد الأولية في الوقت المناسب والجودة المطلوبة.	4.50	0.62	23.88	0.00
(6)	9	تساعد سلسلة القيمة في تحديد أساليب التكنولوجيا الحديثة للقيام في العمليات الإنتاجية التي تساهم في تحسين جودة المنتجات وتخفيض تكاليفها.	4.25	0.71	17.23	0.00
(7)	3	تسعى سلسلة القيمة إلى تطوير وتحديث العمليات الإنتاجية للشركة بما يواكب التطورات الحديثة في مجال الصناعة.	4.50	0.56	26.15	0.00
(8)	8	تطبيق سلسلة القيمة يساعد الشركة على التنسيق بين النشاطات التي تقوم بها الأقسام والإدارات المختلفة للوصول إلى منتجات تحقق الوظائف المطلوبة منها بجودة عالية.	4.28	0.72	17.41	0.00
(9)	7	تركز سلسلة القيمة على إدارة الوقت المطلوب لأداء جميع نشاطات سلسلة القيمة بشكل فعال.	4.28	0.72	17.41	0.00
(10)	10	تساعد سلسلة القيمة على التنسيق وزيادة التعاون بين فرق العمل لتنمية خبراتهم ومهاراتهم على أداء الوظائف المطلوبة منهم بكفاءة أعلى.	4.22	0.74	16.08	0.00
		المتوسط الحسابي العام	4.36	0.48	28.01	0.00

بالرجوع إلى الجدول التوضيحي رقم (4-2) يلاحظ الباحث أن جميع فقرات المحور حصلت على متوسط حسابي يزيد عن متوسط الاختبار البالغ (3) في مقياس ليكرت الخماسي، ويفرق معنوي ذو دلالة إحصائية، ($\alpha \leq 0.05$)، كما أن قيم المتوسطات الحسابية لفقرات المحور تراوحت بين (4.22) و(4.56)، وبلغ المتوسط الحسابي العام لجميع فقرات محور سلسلة القيمة (4.36)، وهو مؤشر على وجود اهتمام بتطبيق سلسلة القيمة في الشركات محل الدراسة.

وأظهرت النتائج أن الفقرة التي تنص على "توفر سلسلة القيمة نظام لاستلام ومناولة المواد الأولية ومستلزمات الإنتاج وإدارتها وتخزينها بشكل يضمن عدم تكبد تكاليف إضافية على إنتاج المنتجات" جاءت في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (4.56)، ويعزو الباحث ذلك إلى أن هذه الفقرة تعكس المفهوم الواجب تطبيقه بما يتعلق بسلسلة القيمة، بينما احتلت الفقرة التي نصها "تساعد سلسلة القيمة على التنسيق وزيادة التعاون بين فرق العمل لتنمية خبراتهم ومهاراتهم على أداء الوظائف المطلوبة منهم بكفاءة أعلى" المرتبة الأخيرة وبمتوسط حسابي يبلغ (4.22)، وعلى الرغم من ذلك فإن المتوسط الحسابي ذو مستوى مرتفع ويعكس أهمية سلسلة القيمة في الشركات.

المتغير المستقل، المحور الثاني: التكلفة المستهدفة (Target Costing)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات التكلفة المستهدفة، الجدول التوضيحي التالي رقم (3-4):

الرقم	الرتبة	مضمون الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	Sig.
(1)	1	تطبيق التكلفة المستهدفة يساعد على تحديد تكاليف المنتجات قبل البدء في الإنتاج لتحديد السعر المناسب المقبول للعملاء.	4.69	0.53	31.23	0.00
(2)	2	تطبيق التكلفة المستهدفة يشجع الشركة بطرح المناقصات والمفاضلة بينها لشراء المستلزمات الإنتاجية الضرورية بما يحقق التكلفة المخططة لها مسبقاً.	4.63	0.55	29.07	0.00
(3)	6	استخدام التكلفة المستهدفة يحافظ على مواعيد جدول الإنتاج وفق الخطة المحددة لبلوغ التكلفة المنشودة.	4.47	0.61	23.41	0.00
(4)	4	تطبيق التكلفة المستهدفة يساعد الشركة على تنفيذ خطة الإنتاج المقترحة بما يحقق التكاليف المخططة لها مسبقاً.	4.50	0.62	23.88	0.00
(5)	3	تتطلب التكلفة المستهدفة إعداد تقارير دورية لتقييم نسبة الإنجاز الفعلية ومقارنتها مع ما تم تخطيطه لتحديد الانحرافات ومعالجتها.	4.53	0.50	29.91	0.00
(6)	10	تطبيق التكلفة المستهدفة يؤدي إلى توفير معلومات بشكل مستمر ودائم عن أسعار المنافسين وبما يزيد من كفاءة سياسات التسعير لدى الشركة.	4.16	0.80	14.18	0.00
(7)	7	تساعد التكلفة المستهدفة الشركة على تحديد المزيج الإنتاجي الملائم والذي يحقق الربح المستهدف الذي تسعى الشركة لتحقيقه.	4.47	0.61	23.41	0.00
(8)	5	تضمن التكلفة المستهدفة المحافظة على الموردين من خلال عقود طويلة الأجل وبما يزود الشركة بمستلزمات الإنتاج بالتواريخ المحددة المتعاقد عليها.	4.50	0.56	26.15	0.00
(9)	8	تعزز التكلفة المستهدفة وضع البرامج المحكمة لتحديد الأسواق المستهدفة وتلبية احتياجات العملاء وفق الجودة المنشودة.	4.41	0.70	19.56	0.00
(10)	9	التكلفة المستهدفة تقود الشركة إلى تحديد أسواق بديلة في الظروف المتقلبة والغير متوقعة.	4.22	0.90	13.32	0.00
		المتوسط الحسابي العام	4.46	0.46	30.70	0.00

بالرجوع إلى الجدول التوضيحي رقم (3-4) يلاحظ الباحث أن جميع فقرات المحور حصلت على متوسط حسابي يزيد عن متوسط الاختبار البالغ (3)، ويفرق معنوي ذو دلالة إحصائية، ($\alpha \leq 0.05$)، كما أن قيم المتوسطات الحسابية لفقرات المحور تراوحت بين (4.16) و(4.69)، وبلغ المتوسط الحسابي العام لجميع فقرات محور التكلفة المستهدفة (4.46)، وهو مؤشر على وجود اهتمام بتطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات محل الدراسة.

وأظهرت النتائج إلى أن الفقرة التي تنص على "تطبيق التكلفة المستهدفة يساعد على تحديد تكاليف المنتجات قبل البدء في الإنتاج لتحديد السعر المناسب المقبول للعملاء" جاءت في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (4.69)، ويعزو الباحث ذلك إلى أن هذه الفقرة تعكس المفهوم الواجب تطبيقه فيما يتعلق بالتكلفة المستهدفة، بينما احتلت الفقرة "تطبيق التكلفة المستهدفة يؤدي إلى توفير معلومات بشكل مستمر ودائم عن أسعار المنافسين وبما يزيد من كفاءة سياسات التسعير لدى الشركة" المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي يبلغ (4.16)، وعلى الرغم من ذلك فإن المتوسط الحسابي ذو مستوى مرتفع يعكس أهمية التكلفة المستهدفة في الشركات.

المتغير المستقل، المحور الثالث: التصنيع في الوقت المناسب (Just in Time Manufacturing)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات التصنيع في الوقت المناسب، الجدول التوضيحي التالي رقم (4-4):

رقم	الرتبة	مضمون الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	Sig.
(1)	2	التصنيع في الوقت المناسب يقود إلى زيادة التعاون بين الشركة والموردين لتخفيض الوقت ما بين الطلب والاستلام إلى أدنى حد ممكن.	4.56	0.66	23.13	0.00
(2)	5	التصنيع في الوقت المناسب يوفر إجراءات وقائية لمعالجة الأخطاء المتوقعة في عمليات الإنتاج وبما يساهم في رفع كفاءة وجودة الإنتاج.	4.38	0.65	20.63	0.00
(3)	8	التصنيع في الوقت المناسب يزيد من قدرة الشركة على استغلال الوقت في مراحل الإنتاج المختلفة وبما يضمن الاستمرار بالإنتاج دون توقف.	4.34	0.65	20.38	0.00
(4)	3	التصنيع في الوقت المناسب يحقق القيام بالعمليات الإنتاجية بانسيابية وتكامل ويضمن الإنتاج ضمن الوقت المخطط له.	4.47	0.61	23.41	0.00
(5)	9	التصنيع في الوقت المناسب يساعد الشركة في تقليل الفاقد والتالف الناتج أثناء عمليات تخزين الإنتاج.	4.31	0.95	13.47	0.00
(6)	7	التصنيع في الوقت المناسب يقود إلى اختيار الموردين بعناية والتغلب على المشاكل المتعلقة بالتعامل مع الموردين في حالة الشراء الآجل.	4.38	1.00	13.51	0.00
(7)	1	التصنيع في الوقت المناسب يزيد من كفاءة الشركة للاستجابة وتلبية طلبات العملاء في الوقت المناسب من خلال تخفيض زمن الإنتاج ووقت التسليم النهائي للعملاء.	4.69	0.47	35.49	0.00
(8)	4	التصنيع في الوقت المناسب يقود إلى تخفيض تكاليف التخزين والمناولة وتكاليف مخاطر تأمين المخزون.	4.38	0.74	18.12	0.00
(9)	6	التصنيع في الوقت المناسب يزيد من كفاءة الشركة في استغلال المساحات المخصصة للاحتفاظ في المخزون في عمليات الإنتاج.	4.38	0.65	20.63	0.00
(10)	10	التصنيع في الوقت المناسب يساعد الشركة على توفير رأس المال العامل واستثماره في مجالات استثمار أخرى مما يحسن من ربحية الشركة.	4.22	0.90	13.32	0.00
		المتوسط الحسابي العام	4.41	0.50	27.53	0.00

بالرجوع إلى الجدول التوضيحي رقم (4-4) يلاحظ الباحث أن جميع فقرات المحور حصلت على متوسط حسابي يزيد عن متوسط الاختبار البالغ (3)، ويفرق معنوي ذو دلالة إحصائية، ($\alpha \leq 0.05$)، كما أن قيم المتوسطات الحسابية لفقرات المحور تراوحت بين (4.22) و(4.69)، وبلغ المتوسط الحسابي العام لجميع فقرات محور التصنيع في الوقت المناسب (4.41) وهو مؤشر على وجود اهتمام بتطبيق التصنيع في الوقت المناسب في الشركات محل الدراسة.

وأظهرت النتائج إلى أن الفقرة التي تنص على "التصنيع في الوقت المناسب يزيد من كفاءة الشركة للاستجابة وتلبية طلبات العملاء في الوقت المناسب من خلال تخفيض زمن الإنتاج ووقت التسليم النهائي للعملاء" جاءت في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (4.69)، ويعزو الباحث ذلك إلى أن هذه الفقرة تعكس التصنيع في الوقت المناسب ودوره في زيادة كفاءة الشركات محل الدراسة، بينما احتلت الفقرة "التصنيع في الوقت المناسب يساعد الشركة على توفير رأس المال العامل واستثماره في مجالات استثمار أخرى مما يحسن من ربحية الشركة" في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي يبلغ (4.22)، وعلى الرغم من ذلك فإن المتوسط الحسابي ذو مستوى مرتفع يعكس أهمية التصنيع في الوقت المناسب في الشركات.

المتغير المستقل، المحور الرابع: تكاليف الجودة (Quality Costs)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات تكاليف الجودة، الجدول التوضيحي التالي رقم (4-5):

الرقم	الرتبة	مضمون الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	Sig.
(1)	7	تطبيق تكاليف الجودة تقود إلى تأكد الشركة من سلامة المعدات المصنوع قبل البدء في العملية الإنتاجية لتجنب الأعطال المفاجئة وضياع الوقت.	4.28	0.84	14.90	0.00
(2)	2	تكاليف الجودة تقود إلى تطوير أداء الموظفين ويؤهلهم للقيام في المهام المطلوبة منهم في جودة عالية.	4.50	0.71	20.68	0.00
(3)	9	تكاليف الجودة يقود إلى جدولة وتصميم عمليات الإنتاج بما يضمن عدم التوقف المفاجئ للعمل.	4.22	0.78	15.23	0.00
(4)	4	تكاليف الجودة تزيد من اهتمام الشركة بفحص واختبار المواد الخام والإنتاج تحت التشغيل في كافة المراحل الإنتاجية لتحقيق من مدى مطابقتها للمواصفات المحددة.	4.44	0.75	18.75	0.00
(5)	6	تكاليف الجودة تساعد الشركة من اكتشاف المواد التالفة نتيجة التخزين قبل دخولها لعمليات الإنتاج وبما يزيد من جودة المنتجات.	4.31	0.81	15.84	0.00
(6)	5	تكاليف الجودة يقود الشركة إلى التأكد من سلامة المنتجات في أداء وظائفها المحددة في أعلى المواصفات قبل تسليمها للعملاء للحفاظ على رضاهم وسمعتها.	4.41	0.79	17.46	0.00
(7)	10	اعتماد تكاليف الجودة يقود إلى وجود حلول بديلة في حالة حدوث فشل في عمليات التشغيل لتجنب التأخير.	4.19	0.77	15.07	0.00
(8)	3	تكاليف الجودة تقود إلى إيجاد قسم متابعة شكاوى واقتراحات العملاء لتعزيز رضاهم وولائهم لمنتجات الشركة.	4.44	0.71	19.89	0.00
(9)	8	تطبيق تكاليف الجودة يضمن قيام الشركة بإصلاح أعطال المنتجات المباعة واستبدالها خلال فترة الضمان وبما يحقق رضا العملاء والحفاظ عليهم.	4.28	0.72	17.41	0.00
(10)	1	تطبيق تكاليف الجودة يؤدي إلى استغلال الوقت وعدم ضياعه في دراسة شكاوى العملاء المرتبطة في قضايا الجودة.	4.59	0.66	23.73	0.00
		المتوسط الحسابي العام	4.37	0.62	21.69	0.00

بالرجوع إلى الجدول التوضيحي رقم (4-5) يلاحظ الباحث أن جميع فقرات المحور حصلت على متوسط حسابي يزيد عن متوسط الاختبار البالغ (3)، ويفرق معنوي ذو دلالة إحصائية، ($\alpha \leq 0.05$)، كما أن قيم المتوسطات الحسابية لفقرات المحور تراوحت بين (4.19) و(4.59)، وبلغ المتوسط الحسابي العام لجميع فقرات محور تكاليف الجودة (4.37)، وهو مؤشر على وجود اهتمام بتطبيق تكاليف الجودة في الشركات محل الدراسة.

وأظهرت النتائج إلى أن الفقرة التي تنص على "تطبيق تكاليف الجودة يؤدي إلى استغلال الوقت وعدم ضياعه في دراسة شكاوى العملاء المرتبطة في قضايا الجودة" جاءت في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (4.59)، ويعزو الباحث ذلك إلى أن هذه الفقرة تعكس أهمية محور تكاليف الجودة في إدارة عنصر التكلفة الذي يعد من أهم العناصر التي تتعلق بعملية الإنتاج في المصانع وصولاً إلى زيادة أرباحها، بينما احتلت الفقرة "اعتماد تكاليف الجودة يقود إلى وجود حلول بديلة في حالة حدوث فشل في عمليات التشغيل لتجنب التأخير" المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي يبلغ (4.19)، وعلى الرغم من ذلك فإن المتوسط الحسابي ذو مستوى مرتفع يعكس أهمية تكاليف الجودة في الشركات.

المتغير التابع: الأداء المالي (Financial Performance)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الأداء المالي، الجدول التوضيحي التالي رقم (4-6):

الرقم	الرتبة	مضمون الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	Sig.
(1)	1	تساعد أساليب المحاسبة الإدارية اتخاذ القرارات المالية والتي بدورها تعمل على تحسين الأداء المالي.	4.66	0.60	27.26	0.00
(2)	3	تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية تقود إلى تخفيض تكاليف التشغيل دون التأثير على جودة منتجات الشركة.	4.56	0.61	25.00	0.00
(3)	5	تخضع منتجات الشركة إلى معايير دقيقة للوصول إلى الجودة المطلوبة لزيادة مبيعاتها عند تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.	4.41	0.75	18.42	0.00
(4)	2	تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية يزيد من كفاءة استغلال الشركة لرأس المال العامل لديها وإدارة سيولتها.	4.66	0.54	30.08	0.00
(5)	4	انخفضت معدلات مردودات مبيعات الشركة خلال السنوات السابقة بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.	4.47	0.71	20.27	0.00
(6)	10	تزيد الرقابة على رأس المال المستثمر في الشركة بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.	4.28	0.72	17.41	0.00
(7)	9	أدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية إلى ارتفاع الحصة السوقية للشركة مقارنة مع المنافسين.	4.34	0.69	18.99	0.00
(8)	8	اتخذت الشركة إجراءات صارمة للتقليل من تكاليف التالف والفاقد عند تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.	4.38	0.55	24.60	0.00
(9)	6	تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية زاد من كفاءة الشركة على استغلال عناصر التكاليف لديها.	4.41	0.66	20.93	0.00
(10)	7	تحسنت قدرة الشركة على اقتناص الفرص المتاحة في الأسواق بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.	4.38	0.74	18.12	0.00
		المتوسط الحسابي العام	4.45	0.36	39.86	0.00

بالرجوع إلى الجدول التوضيحي رقم (4-6) يلاحظ الباحث أن جميع فقرات المحور حصلت على متوسط حسابي يزيد عن متوسط الاختبار البالغ (3)، ويفرق معنوي ذو دلالة إحصائية، ($\alpha \leq 0.05$)، كما أن قيم المتوسطات الحسابية لفقرات المحور تراوحت بين (4.28) و(4.66)، وبلغ المتوسط الحسابي العام لجميع فقرات محور الأداء المالي (4.45)، وهو مؤشر على وجود ارتفاع في مستوى الأداء المالي في الشركات محل الدراسة.

وأظهرت النتائج إلى أن الفقرة التي تنص على "تساعد أساليب المحاسبة الإدارية اتخاذ القرارات المالية والتي بدورها تعمل على تحسين الأداء المالي" جاءت في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (4.66)، ويعزو الباحث ذلك إلى أن هذه الفقرة تعكس أهمية أساليب المحاسبة الإدارية في مساعدة إدارات الشركات في اتخاذ القرارات الرشيدة والتي تساهم في تحسين الأداء المالي.

بينما احتلت الفقرة "تزيد الرقابة على رأس المال المستثمر في الشركة بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية" المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي يبلغ (4.28)، وعلى الرغم من ذلك فإن المتوسط الحسابي ذو مستوى مرتفع يعكس أهمية أساليب المحاسبة الإدارية في الرقابة على حجم الاستثمارات في الشركات محل الدراسة.

بمراجعة هذه الجداول توصل الباحث إلى ترتيب المتغيرات المستقلة والتي تعبر عن "أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية على الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية"، ويمكن تلخيص نتائج اختبار (T للعينة المفردة) لأساليب المحاسبة الإدارية حسب الترتيب على النحو التالي:

ملخص نتائج اختبار (T للعينة المفردة) لأساليب المحاسبة الإدارية، الجدول التوضيحي التالي رقم (4-7):

الرقم	المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	Sig.
(1)	التكلفة المستهدفة	4.46	0.46	30.70	0.00
(2)	التصنيع في الوقت المناسب	4.41	0.50	27.53	0.00
(3)	تكاليف الجودة	4.37	0.62	21.69	0.00
(4)	سلسلة القيمة	4.36	0.48	28.01	0.00

بالرجوع إلى الجدول التوضيحي رقم (4-7) يلاحظ الباحث أن "التكلفة المستهدفة" جاءت في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (4.46)، وهو مؤشر على وجود اهتمام بتطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات محل الدراسة.

بينما احتلت الفقرة "سلسلة القيمة" المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي يبلغ (4.36)، وهو مؤشر

على وجود اهتمام بتطبيق سلسلة القيمة في الشركات محل الدراسة.

(2-4) نتائج اختبار الفرضيات

الفرضية الرئيسية، (HO): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوي ($\alpha \leq 0.05$)

لأساليب المحاسبة الإدارية على الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية.

لقد تم استخدام اختبار الانحدار المتعدد لاختبار الفرضية أعلاه حيث تم التوصل إلى النتائج

التالية:

نتائج اختبار الانحدار المتعدد للفرضية الرئيسية، الجدول التوضيحي التالي رقم (4-8):

Beta	B	T	Sig.	
	2.28	7.65	0.00	ثابت
-0.08	-0.06	-0.43	0.67	سلسلة القيمة
0.17	0.13	0.96	0.34	التكلفة المستهدفة
0.29	0.21	2.55	0.01	التصنيع في الوقت المناسب
0.37	0.22	3.21	0.00	تكاليف الجودة
14.89				F
0.63				R
0.40				R ²
0.37				Adjusted R ²
0.00				Sig.
*ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05				

تبين من الجدول التوضيحي رقم (4-8) أن قيمة معامل الارتباط البالغة (0.63) تعكس قوة العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، كما أن القوة التفسيرية للنموذج، معامل التحديد R^2 ، تساوي (0.40) وهذا يدل على أن المتغيرات المستقلة والمتمثلة بأساليب المحاسبة الإدارية مجتمعة تفسر ما نسبته (0.40) من التغيير في المتغير التابع والمتمثل بالأداء المالي، وتؤكد هذه القيمة وجود عوامل مستقلة أخرى تؤثر بشكل معنوي على التفسير التغيير في الأداء المالي في شركات الصناعة الأردنية المدرجة في بورصة عمان.

كما بلغت قيمة $F = (14.89)$ ، وبلغت مستوى الثقة للنموذج $\text{Sig} = (0.00)$ وهي أقل من (0.05)، وهذا يدل على تمتع أنموذج الدراسة بالملاءمة ويشير إلى أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوي ($\alpha \leq 0.05$) لأساليب المحاسبة الإدارية على الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية، وبالتالي ترفض الفرضية العدمية الرئيسية الأولى وتقبل الفرضية البديلة، والتي تنص على "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوي ($\alpha \leq 0.05$) لأساليب المحاسبة الإدارية على الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية".

وينبثق عن الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى، (H_{O1}): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوي ($\alpha \leq 0.05$) لسلسلة القيمة على الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية.

نلاحظ من الجدول السابق أن قيمة $T = (-0.43)$ بالنسبة لمتغير سلسلة القيمة ليست ذات دلالة إحصائية كون قيمة $\text{Sig} = (0.67)$ وهي أكبر من (0.05)، وبالتالي تقبل الفرضية العدمية التي تنص "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوي ($\alpha \leq 0.05$) لسلسلة القيمة على الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية".

الفرضية الفرعية الثانية، (H_{O2}): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوي ($\alpha \leq 0.05$) للتكلفة المستهدفة على الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية.

نلاحظ من الجدول السابق أن قيمة $T = (0.96)$ بالنسبة لمتغير التكلفة المستهدفة ليست ذات دلالة إحصائية كون قيمة $\text{Sig.} = (0.34)$ وهي أكبر من (0.05) ، وبالتالي تقبل الفرضية العدمية التي تنص "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوي ($\alpha \leq 0.05$) للتكلفة المستهدفة على الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية".

الفرضية الفرعية الثالثة، (H_{O3}): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوي ($\alpha \leq 0.05$) للتصنيع في الوقت المناسب على الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية.

نلاحظ من الجدول السابق أن قيمة $T = (2.55)$ بالنسبة لمتغير التصنيع في الوقت المناسب ذات دلالة إحصائية كون قيمة $\text{Sig.} = (0.01)$ وهي أقل من (0.05) ، وبالتالي تقبل الفرضية البديلة التي تنص "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوي ($\alpha \leq 0.05$) للتصنيع في الوقت المناسب على الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية".

الفرضية الفرعية الرابعة، (H_{O4}): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوي ($\alpha \leq 0.05$) لتكاليف الجودة على الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية.

نلاحظ من الجدول السابق أن قيمة $T = (3.21)$ بالنسبة لمتغير تكاليف الجودة ذات دلالة إحصائية كون قيمة $\text{Sig.} = (0.00)$ وهي أقل من (0.05) ، وبالتالي تقبل الفرضية البديلة التي تنص "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوي ($\alpha \leq 0.05$) لتكاليف الجودة على الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية".

وبعد اختبار كافة فرضيات الدراسة وبناءً على اختبار الانحدار المتعدد فإن معادلة الانحدار تم

صياغتها على النحو التالي:

$$FP = 0 + -0.06 \times VC + 0.13 \times TC + 0.21 \times JITM + 0.22 \times QC + \varepsilon$$

الفصل الخامس

مناقشة النتائج والتوصيات

تمهيد

(1-5) نتائج الدراسة

(2-5) توصيات الدراسة

الفصل الخامس

مناقشة النتائج والتوصيات

تمهيد

بناءً على ما تم التوصل إليه من نتائج من اختبارات التحليل الإحصائي في الفصل الرابع، يعرض الفصل الحالي أهم النتائج التي تم التوصل إليها، والتوصيات التي تم الخروج بها في ضوء النتائج.

(1-5) نتائج الدراسة

بعد تحليل بيانات الدراسة فقد توصلت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

(1) في ضوء وصف عينة الدراسة فقد تبين ارتفاع متوسطات أعمار عينة الدراسة وبما يتناسب مع طبيعة الوظيفة الذي يقومون به وهذا يتفق مع ارتفاع متوسط خبرة أفراد عينة الدراسة، كما أن أغلبية عينة الدراسة من حملة البكالوريوس وهذا يعكس الثقة في إجابات أفراد عينة الدراسة على استبانة الدراسة، كما أن النسبة الأكبر من العينة من المحاسبين المؤهلين للإجابة على فقرات الاستبانة والتي تتناسب وطبيعة عملهم.

(2) تبين من اختبار الفرضية الرئيسية أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوي ($\alpha \leq 0.05$) لأساليب المحاسبة الإدارية على الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية، واتفقت نتيجة هذه الفرضية مع كل من دراسة (الخالدي، 2015)، ودراسة (العاني، 2015)، ودراسة (نور، 2015)، ودراسة (أبو يوسف، 2016)، ودراسة (الكسنزاني، 2019)، ودراسة

(مالك، ومهدي، 2019)، ودراسة (Mohamed & Jones, 2014)، ودراسة (Jaf, Sabr & Nader, 2015)، ودراسة (Clemont & Ahn, 2018).

(3) تبين من اختبار الفرضية الفرعية الأولى أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوي ($\alpha \leq 0.05$) لسلسلة القيمة على الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية، واختلفت نتيجة هذه الفرضية مع كل من دراسة (شجاع، 2015)، ودراسة (نور، 2015)، ويمكن للباحث تفسير ذلك بأنه أصبح من البديهي لدى الشركات محل الدراسة تطبيق سلسلة القيمة كنظام لاستلام ومناولة المواد الأولية ومستلزمات الإنتاج وإدارتها وتخزينها بشكل روتيني، وبدون تطوير وتحديث العمليات الإنتاجية للشركة بما يواكب التطورات الحديثة في مجال الصناعة.

(4) تبين من خلال الفرضية الفرعية الثانية أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوي ($\alpha \leq 0.05$) للتكلفة المستهدفة على الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية، واتفقت نتيجة هذه الفرضية مع دراسة (العون، 2015)، واختلفت نتيجة هذه الفرضية مع كل من دراسة (الخالدي، 2015)، ودراسة (شجاع، 2015)، ودراسة (البياتي، 2019)، ودراسة (الكسنزاني، 2019)، ودراسة (مالك، ومهدي، 2019)، ودراسة (Jaf, Sabr & Nader, 2015)، ودراسة (Clemont & Ahn, 2018)، ويفسر الباحث ذلك من وجهة نظره بأن الشركات الصناعية الأردنية قد لا تقوم في تحديد تكاليف المنتجات قبل البدء في الإنتاج لتحديد السعر المناسب للعملاء، وقد تتأخر بطرح المناقصات والمفاضلة بينها لشراء المستلزمات الإنتاجية الضرورية بما يحقق التكلفة المستهدفة، ويعيق من تنفيذ خطة الإنتاج المخطط لها مسبقاً.

5) تبين من خلال الفرضية الفرعية الثالثة أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوي ($\alpha \leq 0.05$) للتصنيع في الوقت المناسب على الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية، واتفقت نتيجة هذه الفرضية مع كل من دراسة (الخالدي، 2015)، ودراسة (بني يونس، وأبو حسين، 2018)، ودراسة (Kootanaee, Babu & Talari, 2013)، ودراسة (Jaf, Sabr & Nader, 2015)، واختلقت نتيجة هذه الفرضية مع دراسة (العون، 2015).

6) تبين من خلال الفرضية الفرعية الرابعة أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوي ($\alpha \leq 0.05$) لتكاليف الجودة على الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية، واتفقت نتيجة هذه الفرضية مع كل من دراسة (الكساسبة، 2018)، ودراسة (غنمه، 2020)، واختلقت نتيجة هذه الفرضية مع كل من دراسة (نعمان، 2017)، ودراسة (Abulaila, Abdulrahman & Aloudat, 2019).

(2-5) توصيات الدراسة

بعد قيام الباحث باستعراض نتائج الدراسة فإنه يوصي بما يلي:

- 1) ضرورة أن تتخذ إدارات الشركات إجراءات صارمة للتقليل من تكاليف التالف والفاقد والهدر في الوقت والجهد عند تطبيق سلسلة القيمة على العمليات والاجراءات التي تقوم بها.
- 2) السعي إلى تحسين قدرة إدارات الشركات على اقتناص الفرص المتاحة في الأسواق من خلال تطبيق مشاريع بحثية تسعى إلى دراسة الأسواق ومتطلبات العملاء بها.
- 3) العمل على تدريب المحاسبين والقائمين على التصنيع في الوقت المناسب مع تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة وبما يزيد من قدرة الشركة على تحديد النشاطات ذات القيمة المضافة واستبعاد النشاطات التي لا قيمة مضافة لها.

4) قيام إدارات الشركات الصناعية في تطوير وتحديث العمليات الإنتاجية للشركة بما يواكب التطورات الحديثة في مجال الصناعة، ويزيد من فعالية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، ومنها سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة وبما يصب إيجابياً في أدائها المالي وقدرتها على تحقيق الميزة التنافسية.

5) قيام الشركات الصناعية الأردنية بتحديد تكاليف المنتجات قبل البدء في الإنتاج لتحديد السعر المناسب للعملاء، وطرح المناقصات والمفاضلة بينها لشراء المستلزمات الإنتاجية الضرورية بما يحقق التكلفة المستهدفة، ويزيد من كفاءة سياسات التسعير لدى الشركة.

6) إجراء دراسات تتعلق بالآثار المترتبة على استخدام أساليب المحاسبة الإدارية على الأداء المالي في قطاعات صناعية مختلفة ومقارنة نتائج تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية فيما بينها.

7) إجراء دراسات مستقبلية تظهر أثر تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية على متغيرات تابعة أخرى غير الأداء المالي، ومنها كفاءة التسعير، ورضا العملاء، وتحقيق الميزة التنافسية.

* قائمة المراجع باللغة العربية

- 1) أبو يوسف، إيمان عوني (2016). أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في زيادة ثقة المستثمرين لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين. (رسالة ماجستير غير منشورة)، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- 2) باسيلي، مكرم عبد المسيح (2007). المحاسبة الإدارية: الأصالة والمعاصرة. القاهرة، جمهورية مصر العربية: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع.
- 3) البعاج، قاسم محمد عبد الله، والكرعاوي، نجم عبد عليوي (2014). «التكامل بين نظام (JIT-ABC) في تخفيض التكاليف للشركات الصناعية - دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات النسيجية مصنع نسيج الديوانية»، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 39، الصفحات 365-393.
- 4) بني يونس، عرين جمال محمود، وأبو حسين، الحارث محمد (2018). «أثر مخرجات نظام الإنتاج في الوقت المحدد على الإستراتيجيات التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن»، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المجلد 2، العدد 11، الصفحات 24-39.
- 5) البياتي، براء بزوي حسين (2019). أثر استخدام التكلفة المستهدفة على قرارات تسعير الخدمات التعليمية في الجامعات الأهلية العراقية. (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.
- 6) التكريتي، إسماعيل، والطعمة، عبد الوهاب، وعبد القادر، وليد (2010). المحاسبة الإدارية: قضايا معاصرة. عمان، الأردن: إثراء للنشر والتوزيع.

- (7) الجبوري، نصيف جاسم محمد علي (2015). **محاسبة التكاليف المتقدمة**. بغداد، العراق: دار الكتب والوثائق الوطنية.
- (8) الجعدي، عمر عيد (2015). «مدى اختلاف العلاقة لكل من ROA و EVA مع العوائد غير العادية للأسهم وتأثير العلاقة بنوع القطاع والحجم - (دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة عمّان)»، **مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية**، المجلد 23، العدد 1، الصفحات 208-232.
- (9) جميل، عبد الكريم أحمد (2015). **إدارة الموارد البشرية**. عمّان، الأردن: دار الجنادرية للنشر والتوزيع.
- (10) حسن، راوية محمد (2001). **إدارة الموارد البشرية: رؤية مستقبلية**. الإسكندرية، جمهورية مصر العربية: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع.
- (11) الحسيني، فلاح حسن، والدوري، مؤيد عبد الرحمن (2008). **إدارة البنوك (مدخل كمي وإستراتيجي معاصر)**. الطبعة 4، عمّان، الأردن: دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع.
- (12) حماد، طارق عبد العال (2011). **تقييم أداء البنوك التجارية: تحليل العائد والمخاطرة**. الطبعة 2، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع.
- (13) الحواجرة، كامل، والزيود، حسين، والحوري، سليمان، وشلاش، عنبر (2011). «أثر دعم الإدارة العليا والتزامها في مؤشرات إدارة الجودة الشاملة من وجهة نظر المدراء ورؤساء الأقسام: دراسة حالة مدينة سحاب الصناعية»، **المجلة الأردنية في إدارة الاعمال**، المجلد 7، العدد 4، الصفحات 557-576.

- 14) الخالدي، عبد الله سلمان محمد (2015). أثر استخدام تقنيات المحاسبة الإدارية على عملية اتخاذ القرارات في الشركات الصناعية الكويتية. (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.
- 15) الخطيب، محمد محمود (2010). الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات. عمان، الأردن: دار الحامد للنشر والتوزيع.
- 16) خنفر، مؤيد راضي، والمطارنة، غسان فلاح (2011). تحليل القوائم المالية - (مدخل نظري وتطبيقي). الطبعة 3، عمان، الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع.
- 17) زاهية، لعراف، وعباس، فرحات (2018). «تقييم الأداء المالي للبنوك التجارية الجزائرية في ظل قيد السيولة»، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد 16، العدد 33، الصفحات 346-360.
- 18) زعرب، حمدي شحده محمود (2013). «مدخل متكامل لإدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين - (دراسة ميدانية)»، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 1، الصفحات 29-77.
- 19) سرور، منال جبار، وعمر، صبيحه صالح (2013). «استعمال تكاليف الجودة في تقويم الأداء الإستراتيجي»، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد 32، الصفحات 102-130.
- 20) سلمان، علاء جاسم، وعبد الله، حنان صبحت، وحليحل، جلييلة عيدان (2012). «استعمال تقنية الكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الأمل الصناعية»، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 7، العدد 21، الصفحات 208-240.

- (21) شجاع، مخلد فؤاد (2015). دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف - (دراسة تطبيقية على شركة فاين للورق الصحي). (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة الشرق الأوسط، عمّان، الأردن.
- (22) عابد، محمد نواف، وزلمط، إياد (2019). «أثر مؤشرات السيولة والربحية على مؤشرات الأداء السوقية للمصارف المدرجة في بورصة فلسطين»، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 1، الصفحات 114-131.
- (23) العاني، سمير شاكر محمود (2015). أثر تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحسين جودة التقارير المالية - (دراسة ميدانية على الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية). (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة الشرق الأوسط، عمّان، الأردن.
- (24) عباس، محمد علي (2008). الإدارة المالية. عمّان، الأردن: إثراء للنشر والتوزيع.
- (25) عبد العظيم، محمد حسن (2005). «دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات»، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 1، الصفحات 1-41.
- (26) عبد الغني، دادن (2006). «قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسات الاقتصادية»، مجلة الباحث، العدد 4، الصفحات 41-48.
- (27) علي، مفيد خالد الشيخ (2017). «استخدام المؤشرات المالية لمقارنة أداء المصارف التجارية مع المصارف الإسلامية المدرجة في بورصة فلسطين»، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 24، العدد 102، الصفحات 206-528.
- (28) العون، بندر عرسان (2015). أثر أنظمة معلومات المحاسبة الإدارية على ربحية الشركات المساهمة العامة الأردنية. (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.

- (29) غنمه، أنوار سليمان كمال (2020). أثر تكاليف الجودة على الأداء المالي في شركات الخدمة الأردنية المدرجة في بورصة عمان. (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.
- (30) القيسي، محمد وائل (2016). الأداء الإستراتيجي الأمريكي بعد العام 2008: إدارة باراك أوباما أنموذجاً. الرياض، المملكة العربية السعودية: مكتبة العبيكان للنشر والتوزيع.
- (31) الكبيجي، مجدي وائل (2014). «مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية»، مجلة العلوم الإدارية، المجلد 41، العدد 2، الصفحات 170-190.
- (32) الكساسبة، وسن هاشم كساب (2018). أثر تكاليف المنع في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية. (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.
- (33) الكسنزاني، علي حسين عبد الكريم (2019). أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية لتحقيق الميزة التنافسية - (دراسة حالة اقليم كردستان العراق). (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.
- (34) لخضر، عبد الرزاق مولاي، وشنيني، حسين (2011). «مجمع مداخلات الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات»، الطبعة 2، نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، للفترة من 22-23 نوفمبر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.

- (35) مالك، عبد المنعم البلة حسابة، ومهدي، سلمى حامد سالم (2019). «أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ودورها في تسعير الخدمات المصرفية - دراسة حالة المصارف العاملة بولاية غرب كردفان - السودان»، مجلة كلية العلوم الإدارية والمالية، المجلد 1، العدد 3، الصفحات 18-44.
- (36) مبارك، صلاح الدين عبد المنعم (2013). محاسبة التكاليف للأغراض الإدارية - (مدخل إدارة التكلفة). الإسكندرية، جمهورية مصر العربية: مكتبة الوفاء القانونية.
- (37) محمد، جمال عبد الله (2016). التخطيط الإستراتيجي. عمان، الأردن: دار المعترف للنشر والتوزيع.
- (38) مرسي، نبيل محمد، وسليم، أحمد عبد السلام (2007). الإدارة الإستراتيجية. الإسكندرية، جمهورية مصر العربية: المكتب الجامعي الحديث.
- (39) مزهر، أسيل علي، وسلطان، عباس فاضل (2018). «دور Lean Six Sigma (LSS) في تخفيض تكاليف الجودة - (دراسة حالة في مصنع إطارات الديوانية)»، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 8، العدد 4، الصفحات 184-197.
- (40) المسعودي، حيدر أحمد (2010). إدارة تكاليف الجودة إستراتيجياً. عمان، الأردن: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.
- (41) المطارنة، غسان فلاح (2008). «متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية - (دراسة ميدانية)»، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 2، الصفحات 277-305.
- (42) مطر، محمد (2016). الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني: الأساليب والأدوات والاستخدامات العملية. الطبعة 4، عمان، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.

- (43) النجار، جميل حسن (2013). «مدى تأثير الرفع المالي على الأداء المالي للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين - (دراسة اختيارية)»، مجلة جامعة الأزهر، المجلد 15، العدد 1، الصفحات 281-318.
- (44) نعمان، سعاد عدنان (2017). «أثر التقنيات الحديثة للمحاسبة الإدارية في تقويم الأداء المالي للشركات العراقية - (دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة البطاريات / بغداد - الويزيرية)»، مجلة جامعة التنمية البشرية، المجلد 3، العدد 2، الصفحات 619-651.
- (45) النعيمي، شهاب الدين حمد (2012). «التنبؤ بأداء وربحية الشركات باستخدام معادلة Tobin's Q»، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 7، العدد 20، الصفحات 20-37.
- (46) نور، سعيد خالد محمد (2015). دور المحاسبة الإدارية باستخدام أسلوب سلسلة القيمة في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان - (دراسة ميدانية). (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة الزرقاء، الزرقاء، الأردن.
- (47) يوسف، أحمد محمود، والخولي، هالة عبد الله، وضو، سعيد يحيى، وحسنين، طارق محمد، ومصطفى، مایسة، وآخرون (2019). المحاسبة الإدارية. القاهرة، جمهورية مصر العربية: كلية التجارة جامعة القاهرة.
- (48) يوسف، زينب جبار (2009). «إدارة وتخفيض الكلفة باستخدام سلسلة القيمة - (دراسة حالة في الشركة العامة للصناعات الإنشائية)»، مجلة التقني، المجلد 22، العدد 5، الصفحات 58-70.

* قائمة المراجع باللغة الأجنبية

- 1) Abdullah, A. (2019). The Role of Environmental Accounting in Evaluating the Financial Performance of the Joint Stock Companies “An Analytical Study from the Point of View of Saudi SABIC Employees”. *Route Educational & Social Science Journal*, Volume 6, Number 4, Pages 397-420.
- 2) Abulaila, Maher Diab, Abdulrahman, Imam & Aloudat, Abeer Atallah (2019), The Impact of Quality Cost on Financial Performance of Banks Operating in Jordan. *Research Journal of Finance and Accounting*, Volume 10, Number 2, Pages 53-61.
- 3) Adeyemi, S. L. (2010). Just-in-Time Production Systems (JITPS) in Developing Countries: The Nigerian Experience. *J Soc Sci*, Volume 22, Number 2, Pages 145-152.
- 4) Almosre, Y. & Kathem, H. (2019). The Role of Quality Costs in Reducing the Cost of Industrial Products. *Journal of Economics and Administrative Sciences*, Volume 25, Number 111, Pages 550-568.
- 5) Al-Nawaiseh, Musa Abdel Latif Ibrahim (2013). The Extent of Applying Strategic Management Accounting Tools in Jordanian Banks. *International Journal of Business and Management*, Volume 8, Number 19, Pages 32-44.
- 6) Altman, Edward I. (1968). Financial Ratios Discriminant Analysis and the Prediction of Corporate Bankruptcy. *Journal of Finance*, Volume 23, Number 4, Pages 589-609.
- 7) Atkinson, Anthony A., Kaplan, Robert S., Matsumura, Ella Mae & Young, S. Mark (2012). *Management Accounting: Information for Decision-Making and Strategy Execution*, (6th Edition), London, United Kingdom: Pearson Education.

- 8) Atrill, Peter & McLaney, Eddic (2018). *Management Accounting for Decision Makers*, (9th Edition), Philadelphia, United States: Coronet Books Incorporated.
- 9) Awan, Abdul Ghafoor & Saeed, Sobia (2015). Impact of CSR on Firms' Financial Performance: A Case Study of Ghee and Fertilizer Industry in Southern Punjab-Pakistan. *European Journal of Business and Management*, Volume 7, Number 7, Pages 375-384.
- 10) Bhattacharyya, Debarshi (2011). *Management Accounting*, London, United Kingdom: Pearson Education.
- 11) Blocher, Edward, Stout, David, Juras, Paul & Smith, Steven (2018). *Cost Management: A Strategic Emphasis*, (8th Edition), New York City, United States: McGraw-Hill Education.
- 12) Clemont, Marcel & Ahn, Heinz (2018). Research on Target Costing: Past, Present and Future. *Management Review Quarterly*, Volume 68, Number 3, Pages 321-354.
- 13) Clifton, M. Bradford, Townsend, Wesley P., Bird, Henry M. B. & Albano, Robert E. (2003). *Target Costing: Market Driven Product Design*, New Jersey, United States: Marcel-Dekker Publishing.
- 14) Dagman, Karl-Henrik & Lindström, Fredrik (2004). *Intermediaries Handling Disintermediation Due to the Changing Business Environment of E-commerce a Case Study of Incoming Operators in the Visiting/Resort Industry*, (Unpublished master's thesis), Lulea University of Technology, Luleå, Sweden.
- 15) Datar, Srikant M. & Rajan, Madhav V. (2017). *Hornsgren's Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, (16th Edition), London, United Kingdom: Pearson Education.

- 16) David, Spiceland, Sepe, James F. & Nelson, Mark W. (2012). *Intermediate Accounting*, (7th Edition), New York City, United States: McGraw-Hill Education.
- 17) Elloumi, Fathi & Anderson, Terry (2004). *Theory and Practice of Online Learning*, Athabasca University, Athabasca, Alberta, Canada: AU Press.
- 18) Garrison, Ray H., Noreen, Eric W. & Brewer, Peter C. (2017). *Managerial Accounting*, (16th Edition), New York City, United States: McGraw-Hill Education.
- 19) Gujarati, Damodar N. & Porter, Dawn C. (2008). *Basic Econometrics*, (5th Edition), New York City, United States: McGraw-Hill Education.
- 20) Hinson, Robert (2010). The Value Chain and E-business in Exporting: Case Studies from Ghana's Non-traditional Export (NTE) Sector. *Telematics and Informatics Journal*, Volume 27, Number 3, Pages 323-340.
- 21) Holota, Tomáš, Hrubec, Jozef, Kotus, Martin, Holienčinová, Maria & Čapošová, Eva (2016). The Management of Quality Costs Analysis Model. *Serbian Journal of Management*, Volume 11, Number 1, Pages 119-127.
- 22) Jaf, Rizgar Abdullah Sabir, Sabr, Sardar Abdullah & Nader, Karim Amin (2015). Impact of Management Accounting Techniques on Achieve Competitive Advantage. *Research Journal of Finance and Accounting*, Volume 6, Number 4, Pages 84-98.
- 23) Jewell, Jeff & Mankin, Jeffrey A. (2011). What is Your ROA? An Investigation of the Many Formulas for Calculating Return on Assets. *Academy of Educational Leadership Journal*, Volume 15, Special Issue, Pages 79-91.

- 24) Kaya, Emine Öner (2016). Financial Performance Assessment of Non–Life Insurance Companies Traded in Borsa Istanbul via Grey Relational Analysis. *International Journal of Economics and Finance*, Volume 8, Number 4, Pages 277-288.
- 25) Kootanaee, Akbar Javadian, Babu, K. Nagendra & Talari, Hamidreza Fooladi (2013). Just-in-Time Manufacturing System: From Introduction to Implement. *International Journal of Economics, Business and Finance*, Volume 1, Number 2, Pages 7-25.
- 26) Krajewski Lee J., Malhotra, Manoj K. & Ritzman, Larry P. (2018). *Operations Management: Processes and Supply Chains*, (12th Edition), London, United Kingdom: Pearson Education.
- 27) Matarneh, Ghassan Falah & El-Dalabeeh, Abdel-Rahman Kh. (2016). The Role of Target Costing in Reducing Costs and Developing Products in the Jordanian Public Shareholding Industrial Companies. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, Volume 6, Number 4, Pages 301-312.
- 28) Mohamed, Abeer Abdelmoneim & Jones, Tracy (2014). Relationship between Strategic Management Accounting Techniques and Profitability: A Proposed Model. *Measuring Business Excellence*, Volume 18, Number 3, Pages 1–22.
- 29) Poister, Theodore H. & Streib, Gregory D. (2005). Elements of Strategic Planning and Management in Municipal Government: Status after Two Decades. *Public Administration Review*, Volume 65, Number 1, Pages 45-56.
- 30) Porter, Michael E. (2004). *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*, New York City, United States: New York Free Press.

- 31) Raiborn, Cecily A. & Kinney, Michael R. (2012). *Cost Accounting Foundations and Evolutions*, (9th Edition), Boston, United States: Cengage Learning.
- 32) Rosikah, A., Prananingrum, Dwi Kartika, Muthalib, Dzulfikri Azis, Azis, Muh Irfandy & Rohansyah, Miswar (2018). Effects of Return on Asset, Return on Equity, Earning Per Share on Corporate Value. *The International Journal of Engineering and Science (IJES)*, Volume 7, Number 3, Pages 6-14.
- 33) Sekaran, Uma & Bougie, Roger (2016). *Research Methods for Business: A Skill Building Approach*, (7th Edition), Hoboken, New Jersey, United States: Wiley.
- 34) Simionescu, Mihaela (2016). The Competition between London Companies Regarding Their Financial Performance. *Journal of Competitiveness*, Volume 8, Number 2, Pages 5-16.
- 35) Tobin, James (1969). A General Equilibrium Approach to Monetary Theory. *Journal of Money, Credit and Banking*, Volume 1, Number 1, Pages 15-29.
- 36) Wang, Zidan (2017). The Study of Carbon Cost Management under the Carbon Trading Mechanism - Based on the Value Chain Theory. *Low Carbon Economy*, Volume 8, Number 2, Pages 51-62.
- 37) Zhu, Joe (2014). *Quantitative Models for Performance Evaluation and Benchmarking: Data Envelopment Analysis with Spreadsheets*, (3rd Edition), New York City, United States: Springer Science & Business Media.
- 38) Zutter, Chad J. & Smart, Scott B. (2018). *Principles of Managerial Finance*, (15th Edition), London, United Kingdom: Pearson Education.

*** المراجع الإلكترونية**

- 1) Hematfar, Mahmud, Arasteh, Alireza Sanati & Nooryan, Saeid (2013). «The Steps of Implementing Target Costing», *SSRN Electronic Journal*, (On-Line), Available: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1455184.
- 2) Tuovila, Alicia (2020). «Managerial Accounting», *Investopedia.com*, (On-Line), Available: <https://www.investopedia.com/terms/m/managerialaccounting.asp>.
- 3) UKEssays (2018). «Emergence of Management Accounting», *UKEssays.com*, (On-Line), Available: <https://www.ukessays.com/essays/finance/emergenc-of-management-accounting.php>.

الملحقات

- ملحق رقم (1) أداة الدراسة (الاستبانة)
- ملحق رقم (2) قائمة بأسماء الشركات المشمولة في أداة الدراسة (الاستبانة)
- ملحق رقم (3) قائمة بأسماء السادة محكمي أداة الدراسة (الاستبانة)
- ملحق رقم (4) مخرجات برنامج التحليل الإحصائي

ملحق رقم (1) أداة الدراسة (الاستبانة)

جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا

كلية الأعمال / قسم المحاسبة

بسم الله الرحمن الرحيم

الأخ الفاضل / الأخت الفاضلة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

يقوم الباحث وسيم محمد إبراهيم العنزي بإجراء دراسة ميدانية بعنوان: "أثر استخدام أساليب

المحاسبة الإدارية على الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية"، استكمالاً لمتطلبات الحصول

على درجة الماجستير في المحاسبة من جامعة الشرق الأوسط.

لذا، فإنني أرجو تعاونكم في التكرم بالإجابة عن فقرات الاستبانة المرفقة، وذلك بوضع في المكان

المناسب مقابل كل فقرة، حسب درجة اتفاقك مع مضمون الفقرة إشارة (✓)، علماً بأن المعلومات

التي سيتم الحصول عليها سوف تعامل بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

وتفضلوا بقبول فائق الشكر والتقدير

* الجزء الأول - معلومات العامة

يرجى الإجابة على الأسئلة التي تتضمن معلومات عامة بوضع إشارة (✓)

1) العمر:

- | | | | |
|--------------------------|------------------------|--------------------------|------------------------|
| <input type="checkbox"/> | أقل من 20 سنة | <input type="checkbox"/> | 20 سنة - أقل من 30 سنة |
| <input type="checkbox"/> | 30 سنة - أقل من 40 سنة | <input type="checkbox"/> | 40 سنة فأكثر |

2) المؤهل العلمي:

- | | | | |
|--------------------------|-------------|--------------------------|-----------|
| <input type="checkbox"/> | دبلوم متوسط | <input type="checkbox"/> | بكالوريوس |
| <input type="checkbox"/> | ماجستير | <input type="checkbox"/> | دكتورة |

3) الخبرة:

- | | | | |
|--------------------------|--------------------------|--------------------------|---------------------|
| <input type="checkbox"/> | أقل من 5 سنوات | <input type="checkbox"/> | 5 - أقل من 10 سنوات |
| <input type="checkbox"/> | 10 سنوات - أقل من 15 سنة | <input type="checkbox"/> | 15 سنة فأكثر |

4) المسمى الوظيفي:

- | | | | |
|--------------------------|-----------|--------------------------|-------------------|
| <input type="checkbox"/> | مدير مالي | <input type="checkbox"/> | رئيس قسم المحاسبة |
| <input type="checkbox"/> | محاسب | <input type="checkbox"/> | أخرى، أذكرها |

5) هل تحمل شهادة مهنية؟

- | | | | |
|--------------------------|-----|--------------------------|----|
| <input type="checkbox"/> | نعم | <input type="checkbox"/> | لا |
|--------------------------|-----|--------------------------|----|

في حال الإجابة (نعم)، أذكر نوع الشهادة.....

* الجزء الثاني

فيما يلي مجموعة من العبارات خاصة "أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية على الأداء

المالي في الشركات الصناعية الأردنية"، يرجى التكرم باختيار الإجابة المناسبة ووضع إشارة (✓)

في المكان الذي يعبر عن وجهة نظرك بعد قراءة العبارات الآتية:

المتغير المستقل، المحور الأول: سلسلة القيمة (Value Chain)

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	مضمون الفقرة	الرقم
					توفر سلسلة القيمة نظام لاستلام ومناولة المواد الأولية ومستلزمات الإنتاج وإدارتها وتخزينها بشكل يضمن عدم تكبد تكاليف إضافية على إنتاج المنتجات.	(1)
					توفر سلسلة القيمة معلومات تفصيلية ودقيقة عن كافة النشاطات في الشركة وبما يساعد في تحديد النشاطات التي تضيف قيمة وحذف النشاطات التي لا تضيف قيمة.	(2)
					تركز سلسلة القيمة على النشاطات المتعلقة بتقديم خدمات الفحص الفني ما بعد البيع في فترة وجيزة وبما يساهم في التحسين المستمر في جودة المنتج وتحقيق رضا العملاء.	(3)
					تساهم سلسلة القيمة في هندسة العمليات الإنتاجية وإدارتها بشكل مستمر وبما يؤدي إلى تخفيض تكاليف الإنتاج.	(4)
					تطبيق سلسلة القيمة يوفر معلومات عن الموردين القادرين على تزويد الشركة في احتياجاتها من المواد الأولية في الوقت المناسب والجودة المطلوبة.	(5)
					تساعد سلسلة القيمة في تحديد أساليب التكنولوجيا الحديثة للقيام في العمليات الإنتاجية التي تساهم في تحسين جودة المنتجات وتخفيض تكاليفها.	(6)
					تسعى سلسلة القيمة إلى تطوير وتحديث العمليات الإنتاجية للشركة بما يواكب التطورات الحديثة في مجال الصناعة.	(7)
					تطبيق سلسلة القيمة يساعد الشركة على التنسيق بين النشاطات التي تقوم بها الأقسام والإدارات المختلفة للوصول إلى منتجات تحقق الوظائف المطلوبة منها بجودة عالية.	(8)
					تركز سلسلة القيمة على إدارة الوقت المطلوب لأداء جميع نشاطات سلسلة القيمة بشكل فعال.	(9)
					تساعد سلسلة القيمة على التنسيق وزيادة التعاون بين فرق العمل لتنمية خبراتهم ومهاراتهم على أداء الوظائف المطلوبة منهم بكفاءة أعلى.	(10)

المتغير المستقل، المحور الثاني: التكلفة المستهدفة (Target Costing)

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	مضمون الفقرة	الرقم
					تطبيق التكلفة المستهدفة يساعد على تحديد تكاليف المنتجات قبل البدء في الإنتاج لتحديد السعر المناسب المقبول للعملاء.	(1)
					تطبيق التكلفة المستهدفة يشجع الشركة بطرح المناقصات والمفاضلة بينها لشراء المستلزمات الإنتاجية الضرورية بما يحقق التكلفة المخططة لها مسبقاً.	(2)
					استخدام التكلفة المستهدفة يحافظ على مواعيد جدولة الإنتاج وفق الخطة المحددة لبلوغ التكلفة المنشودة.	(3)
					تطبيق التكلفة المستهدفة يساعد الشركة على تنفيذ خطة الإنتاج المقترحة بما يحقق التكاليف المخططة لها مسبقاً.	(4)
					تتطلب التكلفة المستهدفة إعداد تقارير دورية لتقييم نسبة الإنجاز الفعلية ومقارنتها مع ما تم تخطيطه لتحديد الانحرافات ومعالجتها.	(5)
					تطبيق التكلفة المستهدفة يؤدي إلى توفير معلومات بشكل مستمر ودائم عن أسعار المنافسين وبما يزيد من كفاءة سياسات التسعير لدى الشركة.	(6)
					تساعد التكلفة المستهدفة الشركة على تحديد المزيج الإنتاجي الملائم والذي يحقق الربح المستهدف الذي تسعى الشركة لتحقيقه.	(7)
					تضمن التكلفة المستهدفة المحافظة على الموردين من خلال عقود طويلة الأجل وبما يزود الشركة بمستلزمات الإنتاج بالتواريخ المحددة المتعاقد عليها.	(8)
					تعزز التكلفة المستهدفة وضع البرامج المحكمة لتحديد الأسواق المستهدفة وتلبية احتياجات العملاء وفق الجودة المنشودة.	(9)
					التكلفة المستهدفة تقود الشركة إلى تحديد أسواق بديلة في الظروف المتقلبة والغير متوقعة.	(10)

المتغير المستقل، المحور الثالث: التصنيع في الوقت المناسب (Just in Time Manufacturing)

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	مضمون الفقرة	الرقم
					التصنيع في الوقت المناسب يقود إلى زيادة التعاون بين الشركة والموردين لتخفيض الوقت ما بين الطلب والاستلام إلى أدنى حد ممكن.	(1)
					التصنيع في الوقت المناسب يوفر إجراءات وقاتية لمعالجة الأخطاء المتوقعة في عمليات الإنتاج وبما يساهم في رفع كفاءة وجودة الإنتاج.	(2)
					التصنيع في الوقت المناسب يزيد من قدرة الشركة على استغلال الوقت في مراحل الإنتاج المختلفة وبما يضمن الاستمرار بالإنتاج دون توقف.	(3)
					التصنيع في الوقت المناسب يحقق القيام بالعمليات الإنتاجية بانسيابية وتكامل ويضمن الإنتاج ضمن الوقت المخطط له.	(4)
					التصنيع في الوقت المناسب يساعد الشركة في تقليل الفاقد والتالف الناتج أثناء عمليات تخزين الإنتاج.	(5)
					التصنيع في الوقت المناسب يقود إلى اختيار الموردين بعناية والتغلب على المشاكل المتعلقة بالتعامل مع الموردين في حالة الشراء الآجل.	(6)
					التصنيع في الوقت المناسب يزيد من كفاءة الشركة للاستجابة وتلبية طلبات العملاء في الوقت المناسب من خلال تخفيض زمن الإنتاج ووقت التسليم النهائي للعملاء.	(7)
					التصنيع في الوقت المناسب يقود إلى تخفيض تكاليف التخزين والمناولة وتكاليف مخاطر تأمين المخزون.	(8)
					التصنيع في الوقت المناسب يزيد من كفاءة الشركة في استغلال المساحات المخصصة للاحتفاظ في المخزون في عمليات الإنتاج.	(9)
					التصنيع في الوقت المناسب يساعد الشركة على توفير رأس المال العامل واستثماره في مجالات استثمار أخرى مما يحسن من ربحية الشركة.	(10)

المتغير المستقل، المحور الرابع: تكاليف الجودة (Quality Costs)

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	مضمون الفقرة	الرقم
					تطبيق تكاليف الجودة تقود إلى تأكد الشركة من سلامة المعدات المصنع قبل البدء في العملية الإنتاجية لتجنب الأعطال المفاجئة وضياع الوقت.	(1)
					تكاليف الجودة تقود إلى تطوير أداء الموظفين ويؤهلهم للقيام في المهام المطلوبة منهم في جودة عالية.	(2)
					تكاليف الجودة يقود إلى جدولة وتصميم عمليات الإنتاج بما يضمن عدم التوقف المفاجئ للعمل.	(3)
					تكاليف الجودة تزيد من اهتمام الشركة بفحص واختبار المواد الخام والإنتاج تحت التشغيل في كافة المراحل الإنتاجية لتحقيق من مدى مطابقتها للمواصفات المحددة.	(4)
					تكاليف الجودة تساعد الشركة من اكتشاف المواد التالفة نتيجة التخزين قبل دخولها لعمليات الإنتاج وبما يزيد من جودة المنتجات.	(5)
					تكاليف الجودة يقود الشركة إلى التأكد من سلامة المنتجات في أداء وظائفها المحددة في أعلى المواصفات قبل تسليمها للعملاء للحفاظ على رضاهم وسمعتها.	(6)
					اعتماد تكاليف الجودة يقود إلى وجود حلول بديلة في حالة حدوث فشل في عمليات التشغيل لتجنب التأخير.	(7)
					تكاليف الجودة تقود إلى إيجاد قسم متابعة شكاوى واقتراحات العملاء لتعزيز رضاهم وولائهم لمنتجات الشركة.	(8)
					تطبيق تكاليف الجودة يضمن قيام الشركة بإصلاح أعطال المنتجات المباعة واستبدالها خلال فترة الضمان وبما يحقق رضا العملاء والحفاظ عليهم.	(9)
					تطبيق تكاليف الجودة يؤدي إلى استغلال الوقت وعدم ضياعه في دراسة شكاوى العملاء المرتبطة في قضايا الجودة.	(10)

المتغير التابع: الأداء المالي (Financial Performance)

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	مضمون الفقرة	الرقم
					تساعد أساليب المحاسبة الإدارية اتخاذ القرارات المالية والتي بدورها تعمل على تحسين الأداء المالي.	(1)
					تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية تقود إلى تخفيض تكاليف التشغيل دون التأثير على جودة منتجات الشركة.	(2)
					تخضع منتجات الشركة إلى معايير دقيقة للوصول إلى الجودة المطلوبة لزيادة مبيعاتها عند تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.	(3)
					تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية يزيد من كفاءة استغلال الشركة لرأس المال العامل لديها وإدارة سيولتها.	(4)
					انخفضت معدلات مردودات مبيعات الشركة خلال السنوات السابقة بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.	(5)
					تزيد الرقابة على رأس المال المستثمر في الشركة بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.	(6)
					أدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية إلى ارتفاع الحصة السوقية للشركة مقارنة مع المنافسين.	(7)
					اتخذت الشركة إجراءات صارمة للتقليل من تكاليف التالف والفاقد عند تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.	(8)
					تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية زاد من كفاءة الشركة على استغلال عناصر التكاليف لديها.	(9)
					تحسنت قدرة الشركة على اقتناص الفرص المتاحة في الأسواق بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.	(10)

ملحق رقم (2) قائمة بأسماء الشركات المشمولة في أداة الدراسة (الاستبانة)

الرقم:	أسم الشركة الصناعية الأردنية:	العنوان:
(1)	دار الدواء للتنمية والاستثمار	عمان - ناعور
(2)	الحياة للصناعات الدوائية	عمان - الرجيب - شارع النيل
(3)	فيلادلفيا لصناعة الأدوية	سحاب - مدينة الملك عبد الله الثاني الصناعية - الباب الثاني شارع 10
(4)	الصناعية التجارية الزراعية / الإنتاج	عمان - شارع وصفي التل - بناية تطوير العقارات - رقم 145
(5)	المتصدرة للأعمال والمشاريع	عمان - ماركا الشمالية - قرب جسر ماركا
(6)	الصناعات الكيماوية الأردنية	عمان - جبل الحسين - شارع خالد بن الوليد
(7)	الوطنية لصناعة الكلورين	عمان - الموقر
(8)	الموارد الصناعية الأردنية	سحاب - مدينة الملك عبد الله الثاني الصناعية - شارع الأزرق 250
(9)	العربية لصناعة المبيدات والأدوية البيطرية	أربد - مدينة الحسن الصناعية
(10)	الصناعات البتروكيماوية الوسيطة	الزرقاء - وادي العش
(11)	الأردنية لتجهيز وتسويق الدواجن ومنتجاتها	عمان - عين غزال
(12)	الألبان الأردنية	الزرقاء - الرصيفة - الشارع الرئيسي
(13)	الاستثمارات العامة	عمان - شارع زهران - بناية أبو جابر رقم 188
(14)	العالمية الحديثة للزيوت النباتية	الزرقاء - خلف المنطقة الحرة
(15)	الوطنية للدواجن	عمان - بيادر وادي السير
(16)	دار الغذاء	عمان - ناعور - طريق سيل الحسبان - قرب شركة دار الدواء
(17)	مصانع الزيوت النباتية الأردنية	سحاب - مدينة الملك عبد الله الثاني الصناعية - شارع 3
(18)	سنيورة للصناعات الغذائية	عمان - سحاب - مدينة الملك عبد الله الثاني الصناعية
(19)	الإقبال للاستثمار	عمان - أم أذينة - شارع سعد بن أبي وقاص - بناية رقم 39
(20)	مصانع الاتحاد لإنتاج التبغ والسجائر	عمان - أم أذينة - شارع ارتيريا - عمارة رقم 6 - طابق 4
(21)	العربية لصناعة الألمنيوم / ارال	عمان - عين الباشا
(22)	الوطنية لصناعة الصلب	الزرقاء - وادي العش - حي المصانع
(23)	مناجم الفوسفات الأردنية	عمان - الشميساني
(24)	مصانع الاسمنت الأردنية	الفحيص - دوار شاكر - مبنى الإدارة العامة
(25)	البوتاس العربية	عمان - الشميساني
(26)	حديد الأردن	الزرقاء - الهاشمية - حي الفيحاء

عمان - شارع الملكة نور - مجمع زينه التجاري	الوطنية لصناعات الألمنيوم	(27)
الأغوار الوسطى - غور داميا - حي فنوش	شركة الترافرتين	(28)
عمان - الجيزة	المتحدة لصناعة الحديد والصلب	(29)
جبل اللويبة الشرقي - شارع الشريف الحسين بن علي عمارة رقم 64	أسمنت الشمالية	(30)
عمان - حي الجندويل - شارع ميدان الملك عبد الله الثاني بن الحسين مبنى رقم 302 مقابل شركة زين	آفاق للاستثمار والتطوير العقاري القابضة	(31)
الزرقاء - الهاشمية	الأردنية لصناعة الأنابيب	(32)
عمان - ناعور - المقابلين - طريق رأس العين	الأردنية للصناعات الخشبية / جوايكو	(33)
عمان - شارع ثابت بن أكرم 44	الباطون الجاهز والتوريدات الانشائية	(34)
سحاب - مدينة عبد الله الثاني بن الحسين الصناعية	العربية لصناعة المواسير المعدنية	(35)
عمان - المقابلين - شارع الصخرة المشرفة - خلف السيفوي	القدس للصناعات الخرسانية	(36)
عمان - القسطل - شارع المصانع	أساس للصناعات الخرسانية	(37)
عمان - ضاحية الرايبة الزرقاء - منطقة اليبيل الذهبي	الوطنية لصناعة الكوابل والأسلاك الكهربائية	(38)
سحاب - مدينة عبد الله الثاني بن الحسين الصناعية - النقيرة	العربية للصناعات الكهربائية	(39)
عمان - الشميساني - شارع عصام العجلوني - خلف بنك الاتحاد - مجمع نوتردام طابق 3	مصانع الكابلات المتحدة	(40)
الرمثا - مدينة الحسن الصناعية	مجموعة العصر للاستثمار	(41)
الزرقاء - الرصيفة - عوجان	مصانع الأجواخ الأردنية	(42)
عمان - الشميساني - مقابل مجمع النقابات	الزي لصناعة الألبسة الجاهزة	(43)

ملحق رقم (3) قائمة بأسماء السادة محكمي أداة الدراسة (الاستبانة)

الرقم:	أسم المحكم:	الرتبة العلمية:	التخصص:	جهة العمل:
(1)	خليل إبراهيم الدليمي	أستاذ دكتور	المحاسبة	جامعة إربد الأهلية
(2)	لينا هاني وراد	أستاذ دكتور	المحاسبة	جامعة العلوم التطبيقية
(3)	محمد عبد حسين الطائي	أستاذ دكتور	إدارة الأعمال	جامعة الزرقاء
(4)	محمد فوزي شبيطة	أستاذ دكتور	المحاسبة	جامعة عمان العربية
(5)	أسامة سميح شعبان	أستاذ مشارك	المحاسبة	جامعة الزيتونة الأردنية
(6)	أسامة عبد المنعم عبد الجبار	أستاذ مشارك	المحاسبة	جامعة جرش
(7)	رضوان العناتي	أستاذ مشارك	المحاسبة	جامعة العلوم الإسلامية
(8)	طارق حماد المبيضين	أستاذ مشارك	المحاسبة	جامعة الزرقاء
(9)	عبد الله أحمد الدعاس	أستاذ مشارك	المحاسبة	جامعة الشرق الأوسط
(10)	علي مصطفى المقابلة	أستاذ مشارك	المحاسبة	جامعة إربد الأهلية
(11)	محمد سليمان العدوان	أستاذ مشارك	المحاسبة	الجامعة الأردنية
(12)	محمد محمود ياسين	أستاذ مشارك	المحاسبة	جامعة الزيتونة الأردنية
(13)	نوفان حامد العليمات	أستاذ مشارك	المحاسبة	جامعة آل البيت
(14)	تيسير علي المومني	أستاذ مساعد	المحاسبة	جامعة عجلون الوطنية
(15)	ضياء الدين عمر السريحين	أستاذ مساعد	المحاسبة	جامعة آل البيت
(16)	مازن العمري	أستاذ مساعد	المحاسبة	جامعة عمان العربية
(17)	مالك منير أبو عفيفة	أستاذ مساعد	المحاسبة	جامعة الزيتونة الأردنية
(18)	محمد وليد حمدان	أستاذ مساعد	المحاسبة	جامعة البترا
(19)	نواف عبد الله الجندي	أستاذ مساعد	المحاسبة	جامعة الشرق الأوسط
(20)	هاشم عبد الله الشرفات	أستاذ مساعد	المحاسبة	الجامعة الهاشمية
(21)	هاني عبد الجواد الكايد	أستاذ مساعد	المحاسبة	جامعة البترا

ملحق رقم (4) مخرجات برنامج التحليل الإحصائي

T-Test

Notes		
Output Created		08-JUN-2020 22:53:02
Comments		
Input	Data	C:\Users\Lenovo\Desktop\ وسيم العنتري | Waseem.sav
	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	96
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each analysis are based on the cases with no missing or out-of-range data for any variable in the analysis.
Syntax		T-TEST /TESTVAL=3 /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6 a7 a8 a9 a10 a /CRITERIA=CI (.95).
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.01

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
a1	96	4.5625	.55843	.05699
a2	96	4.4688	.50164	.05120
a3	96	4.2813	.80398	.08206
a4	96	4.2813	.72116	.07360
a5	96	4.5000	.61559	.06283
a6	96	4.2500	.71082	.07255
a7	96	4.5000	.56195	.05735
a8	96	4.2813	.72116	.07360
a9	96	4.2813	.72116	.07360
a10	96	4.2188	.74273	.07580
a	96	4.3625	.47667	.04865

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
a1	27.415	95	.000	1.56250	1.4494	1.6756
a2	28.687	95	.000	1.46875	1.3671	1.5704
a3	15.614	95	.000	1.28125	1.1183	1.4442
a4	17.408	95	.000	1.28125	1.1351	1.4274
a5	23.875	95	.000	1.50000	1.3753	1.6247
a6	17.230	95	.000	1.25000	1.1060	1.3940
a7	26.153	95	.000	1.50000	1.3861	1.6139
a8	17.408	95	.000	1.28125	1.1351	1.4274
a9	17.408	95	.000	1.28125	1.1351	1.4274
a10	16.078	95	.000	1.21875	1.0683	1.3692
a	28.006	95	.000	1.36250	1.2659	1.4591

T-Test

Notes		
Output Created		08-JUN-2020 22:53:24
Comments		
Input	Data	C:\Users\Lenovo\Desktop\ وسيم العنتري | Waseem.sav
	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	96
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each analysis are based on the cases with no missing or out-of-range data for any variable in the analysis.
Syntax		T-TEST /TESTVAL=3 /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=b1 b2 b3 b4 b5 b6 b7 b8 b9 b10 b /CRITERIA=CI (.95).
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.01

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
b1	96	4.6875	.52940	.05403
b2	96	4.6250	.54772	.05590
b3	96	4.4688	.61478	.06275
b4	96	4.5000	.61559	.06283
b5	96	4.5313	.50164	.05120
b6	96	4.1563	.79905	.08155
b7	96	4.4688	.61478	.06275
b8	96	4.5000	.56195	.05735
b9	96	4.4063	.70454	.07191
b10	96	4.2188	.89681	.09153
b	96	4.4562	.46472	.04743

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
b1	31.232	95	.000	1.68750	1.5802	1.7948
b2	29.069	95	.000	1.62500	1.5140	1.7360
b3	23.408	95	.000	1.46875	1.3442	1.5933
b4	23.875	95	.000	1.50000	1.3753	1.6247
b5	29.908	95	.000	1.53125	1.4296	1.6329
b6	14.178	95	.000	1.15625	.9943	1.3182
b7	23.408	95	.000	1.46875	1.3442	1.5933
b8	26.153	95	.000	1.50000	1.3861	1.6139
b9	19.556	95	.000	1.40625	1.2635	1.5490
b10	13.315	95	.000	1.21875	1.0370	1.4005
b	30.703	95	.000	1.45625	1.3621	1.5504

T-Test

Notes		
Output Created		08-JUN-2020 22:53:45
Comments		
Input	Data	C:\Users\Lenovo\Desktop\ وسيم العنتري | Waseem.sav
	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	96
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each analysis are based on the cases with no missing or out-of-range data for any variable in the analysis.
Syntax		T-TEST /TESTVAL=3 /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=c1 c2 c3 c4 c5 c6 c7 c8 c9 c10 c /CRITERIA=CI (.95).
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.01

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
c1	96	4.5625	.66193	.06756
c2	96	4.3750	.65293	.06664
c3	96	4.3438	.64609	.06594
c4	96	4.4688	.61478	.06275
c5	96	4.3125	.95490	.09746
c6	96	4.3750	.99736	.10179
c7	96	4.6875	.46595	.04756
c8	96	4.3750	.74339	.07587
c9	96	4.3750	.65293	.06664
c10	96	4.2188	.89681	.09153
c	96	4.4094	.50159	.05119

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
c1	23.128	95	.000	1.56250	1.4284	1.6966
c2	20.633	95	.000	1.37500	1.2427	1.5073
c3	20.378	95	.000	1.34375	1.2128	1.4747
c4	23.408	95	.000	1.46875	1.3442	1.5933
c5	13.467	95	.000	1.31250	1.1190	1.5060
c6	13.508	95	.000	1.37500	1.1729	1.5771
c7	35.485	95	.000	1.68750	1.5931	1.7819
c8	18.123	95	.000	1.37500	1.2244	1.5256
c9	20.633	95	.000	1.37500	1.2427	1.5073
c10	13.315	95	.000	1.21875	1.0370	1.4005
c	27.530	95	.000	1.40937	1.3077	1.5110

T-Test

Notes		
Output Created		08-JUN-2020 22:54:02
Comments		
Input	Data	C:\Users\Lenovo\Desktop\ وسيم العنتري \ Waseem.sav
	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	96
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each analysis are based on the cases with no missing or out-of-range data for any variable in the analysis.
Syntax		T-TEST /TESTVAL=3 /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=d1 d2 d3 d4 d5 d6 d7 d8 d9 d10 d /CRITERIA=CI (.95).
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.01

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
d1	96	4.2813	.84234	.08597
d2	96	4.5000	.71082	.07255
d3	96	4.2188	.78409	.08003
d4	96	4.4375	.75131	.07668
d5	96	4.3125	.81192	.08287
d6	96	4.4063	.78911	.08054
d7	96	4.1875	.77204	.07880
d8	96	4.4375	.70804	.07226
d9	96	4.2813	.72116	.07360
d10	96	4.5938	.65820	.06718
d	96	4.3656	.61692	.06296

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
d1	14.903	95	.000	1.28125	1.1106	1.4519
d2	20.676	95	.000	1.50000	1.3560	1.6440
d3	15.229	95	.000	1.21875	1.0599	1.3776
d4	18.747	95	.000	1.43750	1.2853	1.5897
d5	15.839	95	.000	1.31250	1.1480	1.4770
d6	17.461	95	.000	1.40625	1.2464	1.5661
d7	15.070	95	.000	1.18750	1.0311	1.3439
d8	19.892	95	.000	1.43750	1.2940	1.5810
d9	17.408	95	.000	1.28125	1.1351	1.4274
d10	23.725	95	.000	1.59375	1.4604	1.7271
d	21.689	95	.000	1.36563	1.2406	1.4906

T-Test

Notes		
Output Created		08-JUN-2020 22:54:15
Comments		
Input	Data	C:\Users\Lenovo\Desktop\ وسيم العنتري \ Waseem.sav
	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	96
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each analysis are based on the cases with no missing or out-of-range data for any variable in the analysis.
Syntax		T-TEST /TESTVAL=3 /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=e1 e2 e3 e4 e5 e6 e7 e8 e9 e10 e /CRITERIA=CI (.95).
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.01

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
e1	96	4.6563	.59521	.06075
e2	96	4.5625	.61237	.06250
e3	96	4.4063	.74802	.07634
e4	96	4.6563	.53955	.05507
e5	96	4.4688	.71012	.07248
e6	96	4.2813	.72116	.07360
e7	96	4.3438	.69325	.07075
e8	96	4.3750	.54772	.05590
e9	96	4.4063	.65820	.06718
e10	96	4.3750	.74339	.07587
e	96	4.4531	.35717	.03645

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
e1	27.264	95	.000	1.65625	1.5356	1.7769
e2	25.000	95	.000	1.56250	1.4384	1.6866
e3	18.420	95	.000	1.40625	1.2547	1.5578
e4	30.076	95	.000	1.65625	1.5469	1.7656
e5	20.265	95	.000	1.46875	1.3249	1.6126
e6	17.408	95	.000	1.28125	1.1351	1.4274
e7	18.992	95	.000	1.34375	1.2033	1.4842
e8	24.597	95	.000	1.37500	1.2640	1.4860
e9	20.934	95	.000	1.40625	1.2729	1.5396
e10	18.123	95	.000	1.37500	1.2244	1.5256
e	39.863	95	.000	1.45312	1.3808	1.5255

Descriptives

Notes		
Output Created		08-JUN-2020 22:54:49
Comments		
Input	Data	C:\Users\Lenovo\Desktop\ وسيم العنتري | Waseem.sav
	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	96
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	All non-missing data are used.
Syntax		DESCRIPTIVES VARIABLES=a b c d e /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX KURTOSIS SKEWNESS.
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.01

Descriptive Statistics							
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Skewness	
	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Std. Error
a	96	3.10	5.00	4.3625	.47667	-.234	.246
b	96	3.50	5.00	4.4563	.46472	-.253	.246
c	96	3.40	5.00	4.4094	.50159	-.454	.246
d	96	2.00	5.00	4.3656	.61692	-.580	.246
e	96	3.90	5.00	4.4531	.35717	.326	.246
Valid N (listwise)	96						

Reliability

Notes		
Output Created		08-JUN-2020 22:57:08
Comments		
Input	Data	C:\Users\Lenovo\Desktop\ وسيم العنتري \ Waseem.sav
	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	96
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6 a7 a8 a9 a10 /SCALE ('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.01

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary			
		N	%
Cases	Valid	96	100.0
	Excluded^a	0	.0
	Total	96	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.890	10

Reliability

Notes		
Output Created		08-JUN-2020 22:57:19
Comments		
Input	Data	C:\Users\Lenovo\Desktop\ وسيم العنتري | Waseem.sav
	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	96
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=b1 b2 b3 b4 b5 b6 b7 b8 b9 b10 /SCALE ('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.01

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary			
		N	%
Cases	Valid	96	100.0
	Excluded^a	0	.0
	Total	96	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.894	10

Reliability

Notes		
Output Created		08-JUN-2020 22:57:32
Comments		
Input	Data	C:\Users\Lenovo\Desktop\ وسيم العنتري \ Waseem.sav
	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	96
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=c1 c2 c3 c4 c5 c6 c7 c8 c9 c10 /SCALE ('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.01

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary			
		N	%
Cases	Valid	96	100.0
	Excluded^a	0	.0
	Total	96	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.865	10

Reliability

Notes		
Output Created		08-JUN-2020 22:57:44
Comments		
Input	Data	C:\Users\Lenovo\Desktop\ وسيم العنتري | Waseem.sav
	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	96
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=d1 d2 d3 d4 d5 d6 d7 d8 d9 d10 /SCALE ('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Resources	Processor Time	00:00:00.03
	Elapsed Time	00:00:00.01

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary			
		N	%
Cases	Valid	96	100.0
	Excluded^a	0	.0
	Total	96	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.944	10

Reliability

Notes		
Output Created		08-JUN-2020 22:57:57
Comments		
Input	Data	C:\Users\Lenovo\Desktop\ وسيم العنتري \ Waseem.sav
	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	96
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=e1 e2 e3 e4 e5 e6 e7 e8 e9 e10 /SCALE ('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.01

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary			
		N	%
Cases	Valid	96	100.0
	Excluded^a	0	.0
	Total	96	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.730	10

Reliability

Notes		
Output Created		08-JUN-2020 22:58:05
Comments		
Input	Data	C:\Users\Lenovo\Desktop\ وسيم العنتري \ Waseem.sav
	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	96
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		<p style="text-align: center;">RELIABILITY</p> <p>/VARIABLES=a1 a2 a3 a4 a5 a6 a7 a8 a9 a10 b1 b2 b3 b4 b5 b6 b7 b8 b9 b10 c1 c2 c3 c4 c5 c6 c7 c8 c9 c10 d1 d2 d3 d4 d5 d6 d7 d8 d9 d10 e1 e2 e3 e4 e5 e6 e7 e8 e9 e10</p> <p style="text-align: center;">/SCALE ('ALL VARIABLES') ALL</p> <p style="text-align: center;">/MODEL=ALPHA.</p>
Resources	Processor Time	00:00:00.00
	Elapsed Time	00:00:00.01

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary			
		N	%
Cases	Valid	96	100.0
	Excluded^a	0	.0
	Total	96	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.959	50

Regression

Notes		
Output Created		08-JUN-2020 22:58:12
Comments		
Input	Data	C:\Users\Lenovo\Desktop\ وسيم العنتري \ Waseem.sav
	Active Dataset	DataSet2
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	96
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on cases with no missing values for any variable used.
Syntax		REGRESSION /MISSING LISTWISE /STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA COLLIN TOL /CRITERIA=PIN (.05) POUT (.10) /NOORIGIN /DEPENDENT e /METHOD=ENTER a b c d /RESIDUALS DURBIN.
Resources	Processor Time	00:00:00.02
	Elapsed Time	00:00:00.02
	Memory Required	6304 bytes
	Additional Memory Required for Residual Plots	0 bytes

Variables Entered / Removed^a			
Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	d, c, b, a^b	.	Enter

a. Dependent Variable: e
b. All requested variables entered.

Model Summary^b					
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.629^a	.396	.369	.28373	1.839

a. Predictors: (Constant), d, c, b, a
b. Dependent Variable: e

ANOVA^a						
Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	4.793	4	1.198	14.886	.000^b
	Residual	7.326	91	.081		
	Total	12.119	95			

a. Dependent Variable: e
b. Predictors: (Constant), d, c, b, a

Coefficients^a							
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.	Collinearity Statistics
		B	Std. Error	Beta			Tolerance
1	(Constant)	2.282	.298		7.647	.000	
	a	-.063	.149	-.084	-.424	.672	.168
	b	.131	.138	.171	.950	.344	.206
	c	.209	.082	.294	2.541	.013	.496
	d	.215	.067	.371	3.207	.002	.495

Collinearity Diagnostics^a							
Model	Dimension	Eigenvalue	Condition Index	Variance Proportions			
				(Constant)	A	B	C
1	1	4.977	1.000	.00	.00	.00	.00
	2	.011	21.411	.18	.00	.00	.10
	3	.007	26.721	.79	.02	.01	.24
	4	.004	37.293	.00	.10	.20	.64
	5	.001	63.835	.02	.88	.79	.03

Residuals Statistics^a					
	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	N
Predicted Value	3.8218	4.7443	4.4531	.22463	96
Residual	-.49925	.56857	.00000	.27769	96
Std. Predicted Value	-2.811	1.296	.000	1.000	96
Std. Residual	-1.760	2.004	.000	.979	96

a. Dependent Variable: e