

أثر تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحسين جودة التقارير المالية
دراسة ميدانية على الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية

The Impact of Strategic Management Accounting Techniques in Improving the Quality of Financial Reporting

A Field Study on Jordanian Human Pharmaceutical Industrial firms

إعداد الطالب

سمير شاكر محمود العاني

401320065

إشراف الدكتور

سليمان البرغوثي

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في
المحاسبة

قسم المحاسبة

كلية الأعمال

جامعة الشرق الأوسط

تشرين الثاني/2015

تفويض

أنا الموقع أدناه "سمير شاكر محمود العاني" أفوض جامعة الشرق الأوسط بتزويد نسخ من رسالتي للمنظمات الجامعية أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص المعنيين بالأبحاث والدراسات العلمية عند طلبها.

الاسم: سمير شاكر محمود العاني

التوقيع:

التاريخ: 2015 / 11 / 16

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها:

" أثر تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحسين جودة التقارير المالية دراسة ميدانية على الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية "

وأجيزت بتاريخ 16 / 11 / 2015

أعضاء لجنة المناقشة	الجامعة	التوقيع
أ. د. محمد عطية مطر	رئيساً الشرق الأوسط	
د. سليمان البرغوثي	مشرفاً الشرق الأوسط	
أ. د. توفيق عبد الجليل	عضواً خارجياً الجامعة الاردنية	

شكر وتقدير

الحمد لله كما ينبغي لجلال وجهه الكريم وعظيم سلطانه والشكر لله الذي انعم على عباده نعمًا لا تعد ولا تحصى فالشكر لله اولًا واخرًا وضاهرا وباطنا وفي كل شيء وعلى كل شيء. وعرفاناً مني بأصحاب الفضل ... أتقدم بجزيل الشكر وعظيم التقدير والامتنان إلى الدكتور **سليمان البرغوثي** المُشرف على رسالتي، صاحب القلب الحاني، واليد المعطاءة، والعقل النّير والخبرة الواسعة، والنفس المتواضعة، الذي لم يبخل علي بنصائحه العلمية القيمة، وتوجيهاته السديدة، الذي منحني من وقته وجهده الكثير، مما كان له أكبر الأثر في إنارة دربي وإرشادي إلى ما فيه الصواب، وتمكيني من إتمام هذه الدراسة، التي رعاها من البداية، إلى أن خرجت بالشكل الذي هي عليه الآن.

واتقدم بالشكر الجزيل الى حكومة بلدي العزيز العراق لاتاحة الفرصة لنا من اكمال الدراسات العليا خارج العراق دعماً للنهوض بالمستوى العلمي لابنائنا تحية وتقدير الى العراق. وكل الشكر والتقدير الى الملحقية الثقافية العراقية في عمان ممثلةً بالسيد المستشار الثقافي الاستاذ الدكتور **عباس الحسيني** والاخوة والاخوات جميعا العاملين في الملحقية لتعاونهم في انجاز وتسهيل معاملات الطلبة الدارسين.

كما اتقدم بالشكر الجزيل الى بلدنا الثاني المملكة الاردنية الهاشمية ممثلةً ب**الملك عبدالله بن الحسين** حفظه الله وحكومة وشعب الاردن لما ابدوه من تعاون مع المقيمين في المملكة عامة والعراقيين خاصة حفظ الله الاردن وملكها وشعبها.

كما ويسعدني بأن اتقدم بالشكر الجزيل الى جامعتي العزيزة جامعة الشرق الاوسط ممثلة برئيسها الأستاذ الدكتور **ماهر سليم** وكافة العاملين فيها وأخص منهم كلاً من...

الأستاذ الدكتور محمد مطر والأستاذ الدكتور محمد النعيمي والأستاذ الدكتور ليث الربيعي والأستاذ الدكتور عبد الناصر نور والدكتور علي اللايث والدكتور عبد الرحيم القدومي. واتقدم بالشكر والتقدير الى عمادة كلية الاعمال لجهودها المبذولة دعماً للمسيرة العلمية ...

وكل الشكر والتقدير والاحترام الى اخي وسندي (ثامر العاني) لما ابداه من دعم مادي ومعنوي للوصول الى هذه المرحلة العلمية حيث كان السباق في مد يد العون ندعوا الله ان يوفقه وان يحفضه من كل شر وكل مكروه وان يوفقنا الله لرد ولو جزء يسير من جمائله.

شكر وتقديري الى اخي وزميلي عمر زهير عزالدين لما ابداه من تعاون طول مدة الدراسة وفقه الله فنعم الاخ ونعم الصديق، كما ويسعدني بان اتقدم بوافر شكري وامتناني الى جميع الاخوة والاستاذة الافاضل الذين مدو يد العون والمساعدة في كل مرحلة من مراحل انجاز هذه الدراسة داخل المملكة الاردنية الهاشمية واطمئن بالذكر منهم (أ.د.اسماعيل التكريتي، أ.د.غازي رحو، د.ثائر الشاهر، والاستاذ المهندس قيس العاني) وفقهم الله جميعاً.

كما وأقدم شكري وتقديري الى الاخوة والاخوات في المديرية العامة لتربية بغداد الكرخ الثانية جميعاً لتعاونهم معي وتواصلهم طول مدة الدراسة ببارك الله بهم جميعاً فنعم الاخوة ونعم الاصدقاء تحياتي لهم جميعاً. وختاماً اتقدم بعبارة الشكر المقرونة بالاعتذار على من عطر سمعي بكلمة طيبة اسهمت في تخفيف مصاعب دراستي ذكرهم قلبي وفاتهم قلبي كل الشكر والامتنان ووفق الله الجميع والله المعين وله الحمد اولاً واخيراً.

الباحث

سمير شاكر محمود العاني

الأهداء

اهدي ثمرة جهدي المتواضع هذا الى:

من سهرت الليالي لراحتنا ... الى من الجنة تحت اقدامها ...

امي الحنونة رحمها الله

الى من صارع الحياة وكبح جماحها ... الى الذي انحنى ظهره لاسعادنا ..

والدي العزيز رحمه الله

الى من اشدد بهم ازري واقوي بهم عزيمتي

اخوتي الاعزاء حفظهم الله جميعا

الى التي لم تنساني من صالح الدعاء

اختي الحنونة حفظها الله

الى رفيقة دربي وشريكة حياتي

زوجتي العزيزة حبا وتقديرا

الى ينابيع الفرح الذين ملؤوا علي حياتي والى فلذات كبدي ونور

عيوني ابنائي رامي ومريم عطفنا وحنانا

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ	عنوان الرسالة
ب	تفويض
ج	قرار لجنة المناقشة
د	شكر وتقدير
و	الإهداء
ز	قائمة المحتويات
ي	قائمة الجداول
ل	قائمة الأشكال
م	قائمة الملاحق
ن	الملخص باللغة العربية
ع	الملخص باللغة الإنجليزية
1	الفصل الأول خلفية الدراسة وأهميتها
2	(1-1): المقدمة
4	(2-1): مشكلة الدراسة
4	(3-1): أهداف الدراسة
5	(4-1): أهمية الدراسة
6	(5-1): أسئلة الدراسة وفرضياتها
8	(6-1): أنموذج الدراسة
9	(7-1): حدود الدراسة
9	(8-1): محددات الدراسة
10	(9-1): مصطلحات الدراسة وتعريفاتها الإجرائية

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
12	الفصل الثاني الأدب النظري والدراسات السابقة
13	(1-2): المقدمة
14	(2-2): المحاسبة الإدارية
18	(3-2): المحاسبة الإدارية الاستراتيجية
28	(4-2): جودة التقارير المالية
31	(5-2): الدراسات السابقة العربية والاجنبية
43	(6-2): ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
45	الفصل الثالث منهجية الدراسة (الطريقة والإجراءات)
46	(1-3): المقدمة
46	(2-3): منهج الدراسة
47	(3-3): مجتمع الدراسة
47	(4-3): عينة الدراسة
48	(5-3): وحدة التحليل والخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد وحدة التحليل
51	(6-3): أدوات الدراسة ومصادر الحصول على البيانات والمعلومات
53	(7-3): متغيرات الدراسة
53	(8-3): المعالجات الإحصائية
55	(9-3): التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة
56	(10-3): صدق أداة الدراسة وثباتها
58	الفصل الرابع نتائج التحليل الاحصائي للدراسة واختبار الفرضيات
59	(1-4): المقدمة
59	(2-4): نتائج التحليل الاحصائي للدراسة
68	(3-4): تحليل مدى ملائمة البيانات لإفتراسات اختبار فرضيات الدراسة
70	(4-4): اختبار فرضيات الدراسة

قائمة المحتويات

80	الفصل الخامس مناقشة النتائج والتوصيات
81	(1-5): المقدمة
81	(2-5): مناقشة النتائج
83	(3-5): التوصيات والمقترحات
85	قائمة المراجع
86	أولاً: المراجع العربية
90	ثانياً: المراجع الأجنبية
94	قائمة الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	الموضوع	الفصل . الجدول
47	أسماء شركات تصنيع الأدوية الأردنية مجتمع الدراسة	1 - 3
49	توزيع أفراد وحدة التحليل حسب الخصائص الشخصية والوظيفية	2 - 3
55	التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة	3 - 3
57	معامل ثبات الاتساق الداخلي لأبعاد الاستبانة (مقياس كرونباخ ألفا)	4 - 3
60	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى ممارسة تقنية التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية	1 - 4
62	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى ممارسة تقنية التكلفة المستهدفة في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية	2 - 4
64	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى ممارسة تقنية المقارنة المرجعية في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية	3 - 4
66	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى الملاءمة في التقارير المالية في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية	4 - 4
67	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى القابلية للفهم في التقارير المالية في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية	5 - 4
69	نتائج اختبار تضخم التباين والتباين المسموح به ومعامل الالتواء	6 - 4
71	نتائج اختبار تحليل الانحدار المتعدد لتأثير تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحسين جودة التقارير المالية في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية	7 - 4
73	نتائج اختبار تحليل الانحدار المتعدد لتأثير تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحسين جودة التقارير المالية من حيث الملاءمة في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية	8 - 4
75	نتائج اختبار تحليل الانحدار المتعدد لتأثير تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحسين جودة التقارير المالية من حيث الفهم في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية	9 - 4

قائمة الجداول

الصفحة	الموضوع	الفصل . الجدول
78	مؤشرات الموائمة لأنموذج المعادلة الهيكلية	10 - 4

قائمة الأشكال

الصفحة	الموضوع	الفصل . الشكل
8	أنموذج الدراسة	1 - 1
79	الأنموذج المقترح لتأثير تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحسين جودة التقارير المالية ببعديه (الملاءمة والقابلية لفهم) في الشركات الأردنية لصناعة الادوية البشرية	1 - 4

قائمة الملاحق

الصفحة	الموضوع	رقم الملحق
95	أسماء السادة محكمي أداة الدراسة (الاستبانة)	1
96	أداة الدراسة (الاستبانة) بشكلها النهائي	2
99	نتائج التحليل الإحصائي لإختبار فرضيات الدراسة	3

المخلص باللغة العربية

أثر تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحسين جودة التقارير المالية

دراسة ميدانية على الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية

إعداد الطالب

سمير شاكر محمود العاني

إشراف الدكتور

سليمان البرغوثي

هدفت الدراسة إلى دراسة أثر تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية الحديثة في تحسين جودة التقارير المالية للشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية. تكون مجتمع الدراسة وعينتها من جميع شركات تصنيع الأدوية الأردنية البشرية المدرجة في سجلات الإتحاد الأردني لمنتجي الأدوية للعام (2014 - 2015) والبالغ عددها (15) شركة، أما وحدة التحليل فقد تكونت من المديرين الماليين والمحاسبين العاملين بشركات تصنيع الأدوية البشرية الأردنية والمنتمية إلى اتحاد منتجي الأدوية الأردنية البشرية والبالغ عددهم (137) فرداً. ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي إضافة إلى استخدام كل من تحليل الانحدار المتعدد لإختبار فرضيات الدراسة. وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها وجود تأثير ذي دلالة إحصائية لتقنية 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 لتقنية المقارنة المرجعية في تحسين جودة التقارير المالية من حيث الملاءمة والقابلية للفهم في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

وفي ضوء النتائج أوصت الدراسة بضرورة توفير البيئة التكنولوجية الحديثة لإمكانية ربط تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الحديثة بنظم المحاسبة المختلفة بالشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية، والقيام بإجراء دراسات وأبحاث في الأساليب المتطورة والنظم الحديثة للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية ومحاولة ربطها بالنظم المحاسبية عامة، وذلك لاستيعاب المتغيرات البيئية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، جودة التقارير المالية والشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية.

ABSTRACT

The Impact of Strategic Management Accounting Techniques in Improving the Quality of Financial Reporting

A Field Study on Jordanian Human Pharmaceutical Industrial firms

Prepared by

Sameer Shakir Mahmood AL - Ani

Supervisor

Dr. Suleiman Al-Barghouthi

The study aimed to investigate the impact of Strategic Management Accounting Techniques in Improving the Quality of Financial Reporting. The study population and sample consisted of all Jordanian Human Pharmaceutical Industrial firms listed in the Jordanian Association of Pharmaceutical Manufacturers in (2014 - 2015) which are (15) firms. While the Unit of Analysis included financial managers and accountants working in Jordanian Human Pharmaceutical Industrial firms listed in the Jordanian Association of Pharmaceutical Manufacturers amount (137) personal. To achieve the study objectives the study used descriptive analytical method in addition used of multiple regression analysis to test the hypotheses of the study.

The study reached number of results: there is a significant impact of Benchmarking Technique in Improving the Quality of Financial Reporting at level ($\alpha \leq 0.05$) and there is a significant impact of Benchmarking Technique in Improving the Quality of Financial Reporting from Relevance and Understandability at level ($\alpha \leq 0.05$).

The study recommended that the need to provide modern technological environment for linking the strategic management accounting techniques with different accounting systems in Jordanian Human

Pharmaceutical Industrial firms. Conduct studies and research in cutting-edge methods of modern systems for strategic management accounting and try to link them with accounting systems, so as to accommodate the environmental variables.

Keywords: Strategic Management Accounting Techniques, Quality of Financial Reporting and Jordanian Human Pharmaceutical Industrial firms.

الفصل الأول

خلفية الدراسة وأهميتها

(1 . 1) : المقدمة

(2 . 1) : مشكلة الدراسة

(3 . 1) : أهداف الدراسة

(4 . 1) : أهمية الدراسة

(5 . 1) : أسئلة الدراسة وفرضياتها

(6 . 1) : أنموذج الدراسة

(7 . 1) : حدود الدراسة

(8 . 1) : محددات الدراسة

(9 . 1) : مصطلحات الدراسة وتعريفاتها الإجرائية

الفصل الأول

خلفية الدراسة وأهميتها

(1.1): المقدمة

عانت العديد من الشركات والمؤسسات على المستويين الدولي والإقليمي من عدم القدرة على إستيعاب التطوير الذي تحدثه أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية. إذ مثلت أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بأساليبها المختلفة الركيزة الداعمة لإدارة الشركات والمؤسسات لتحسين موقفها التنافسي بصفة مستمرة، وذلك من خلال المعلومات التي توفرها الإدارة عن منافسيها وعملائها ومورديها وأي أطراف أخرى يمكن أن تؤثر على الموقف التنافسي للمنظمة (Eze, 2009).

أكد Cadez & Guilding (2012، 485) أن ظهور تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية جاء مواكباً للتطورات في بيئة الأعمال الحديثة، حيث أدت هذه التطورات إلى زيادة اهتمام الإدارة والتركيز على مفاهيم وتقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية من أجل خلق مزايا تنافسية تساعد الإدارة في التفوق على منافسيها.

وبهذا أخذ البعد الاستراتيجي لإنظمة المحاسبة الإدارية بتطبيق حزمة من التقنيات والنظم التحليلية بهدف إيجاد المعلومات المحاسبية المناسبة والدقيقة لصناع القرارات وفق المعطيات التشغيلية للمنظمة لأجل خلق استمرارية الأنشطة وتحقيق العوائد المرضية للأطراف ذات العلاقة (Langfield-Smith, 2008، 206).

وبهذا ظهر الإهتمام بتقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بهدف ترشيد القرارات الاستراتيجية وكأحد مداخل المحاسبة الإدارية، الذي يوضح اهتمامات واستراتيجيات الإدارة العليا

من خلال وضع المحاسبة الإدارية في محيط خارجي، حيث تستخدم المعلومات المالية لتطوير الاستراتيجيات التابعة على أنها وسيلة لتحقيق ودعم الميزة التنافسية للمؤسسة، كما أن الصفة الأساسية المميزة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية هي التفاعل مع الإدارات الأخرى المكونة للمؤسسة (Cinquini & Tenucci, 2010, 230).

ووفقاً لوجهة نظر كل من Yi & Tayles (2009: 475) فإن استخدام تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية يؤدي إلى اكتشاف مواطن التحسين وإضافة القيمة لتطوير النظم المحاسبية ولدعم المزايا التنافسية، كما أنها تعمل على تجميع وتحليل بيانات التكاليف والأسعار، وحجم المبيعات والتدفقات لدراسة مدى ملاءمة الوضع التنافسي للشركة في مجال النشاط التي تنتمي إليه. ولكون تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تسعى للربط بين التكاليف والمنافع سواء المرتبطة بالمنتجات أو العمليات والأنشطة بحيث تكون المنفعة المتحققة للمستخدم أو المستفيد هي موجه التكلفة، وهذا الأسلوب يعمل بالتعاون مع أساليب أخرى كالتكلفة المستهدفة وتكلفة دورة حياة المنتج على مساعدة الإدارة على تحقيق مزايا تنافسية تمكن الوحدة الاقتصادية من الاستمرار والبقاء.

وحيث إن تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تؤدي إلى السيطرة على مخاطر الأعمال التي قد تتعرض لها هذه المؤسسات والتي قد تتسبب في زيادة التكاليف أو تذبذب الأرباح، من هنا يأتي دور تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، كعامل أساسي في زيادة أرباح المؤسسات، من خلال إدارة التكاليف وترشيدها (Brigham & Houston, 2009)، وهو ما يعكس الجودة العالية التي من المفترض أن تتمتع بها التقارير المالية للشركات.

(1 . 2): مشكلة الدراسة

تناولت العديد من الدراسات الاجنبية منها والعربية تقنيات المحاسبة الإدارية سواءاً التقليدية منها أو الاستراتيجية المطبقة في الشركات والمؤسسات، واستخداماتها، ومزايا وعيوب كل من هذه التقنيات، في دول مختلفة وقد تباينت النتائج من دولة لأخرى، لكن أياً من هذه الدراسات لم تتعمق في دراسة أثر تقنيات المحاسبة الادارية الاستراتيجية في تحسين جودة التقارير المالية وخصوصاً في قطاع الصناعات الدوائية، لذلك تمثلت مشكلة الدراسة الحالية نتيجة العوز في اجراء مثل هكذا دراسات في بيئة شركات صناعة الأدوية من ناحية، ومن ناحية أخرى لمعرفة الفائدة المتحققة من تطبيق تقنيات المحاسبة الادارية الاستراتيجية والدور الذي من الممكن أن تلعبه في تحسين جودة التقارير المالية وبالتالي ترشيد عملية اتخاذ القرارات. وعليه فإنه يمكن تمثيل مشكلة الدراسة الحالية بإثارة السؤال الرئيس التالي:

إلى أي مدى تؤثر تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (تقنية التكاليف على أساس الأنشطة، تقنية التكلفة المستهدفة، تقنية المقارنة المرجعية) في تحسين جودة التقارير المالية في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية؟

(1 . 3): أهداف الدراسة

تهدف الدراسة الحالية بشكل أساسي إلى دراسة أثر تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحسين جودة التقارير المالية للشركات الأردنية لصناعة الادوية البشرية، وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية:

1. تحديد أثر تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحسين جودة التقارير المالية في الشركات

الأردنية لصناعة الأدوية البشرية

2. التعرف إلى تأثير تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحسين جودة التقارير المالية من حيث الملاءمة في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية.
3. بيان أثر تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحسين جودة التقارير المالية من حيث القابلية للفهم في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية.
4. بناء أنموذج مقترح يوضح تأثير تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحسين جودة التقارير المالية ببعديه (الملاءمة والقابلية للفهم) في الشركات الأردنية لصناعة الادوية البشرية.

(1 . 4): أهمية الدراسة

تتبع أهمية هذه الدراسة من أهمية الموضوع الذي تتناوله حيث تعد تقنيات المحاسبة الادارية الاستراتيجية أدوات نجاح الشركات والمؤسسات بغض النظر عن نوع القطاع الذي تنتمي اليه. كما تتبع اهميتها من كونها تبين مدى الحاجة إلى تقنيات المحاسبة الادارية الاستراتيجية. بالإضافة إلى ذلك، فإن أهمية الدراسة الحالية ينبع من:

1. رغم الاهتمام المتزايد بتقنيات المحاسبة الادارية الاستراتيجية إلا أنه لا يوجد تأطير واضح لمفاهيمها وبالتالي فهناك حاجة إلى تحديد إطار لتوضيحها وكيفية الاستدلال عليها.
2. التأكيد على أهمية تقنيات المحاسبة الادارية الاستراتيجية بما يحقق جودة لتقارير الشركات الأردنية لصناعة الادوية البشرية وذلك للاستفادة والاعتاظ مما حدث للعديد من الشركات العملاقة في الكثير من الدول من انهيارات مالية نتيجة للممارسات الخاطئة والتلاعب في التقارير المالية وفقدانها للمصداقية مما أثر بالسلب على ثقة المستثمرين بها.
3. يعد البحث امتداداً للدراسات السابقة التي تناولت تقنيات المحاسبة الادارية الاستراتيجية ودورها في تحقيق مستويات أداء عالية للشركات والمؤسسات.

(1. 5): أسئلة الدراسة وفرضياتها

إستناداً إلى مشكلة الدراسة وسؤالها الرئيسي والاهداف المحددة لها، تم صياغة الاسئلة

التالية:

1. ما مستوى ممارسة الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية لتقنيات المحاسبة الإدارية

الاستراتيجية (تقنية التكاليف على أساس الأنشطة، تقنية التكلفة المستهدفة، تقنية المقارنة

المرجعية)؟

2. ما مستوى جودة التقارير المالية (الملاءمة والقابلية للفهم) في الشركات الأردنية لصناعة

الأدوية البشرية؟

3. هل تؤثر تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (تقنية التكاليف على أساس الأنشطة، تقنية

التكلفة المستهدفة، تقنية المقارنة المرجعية) في تحسين جودة التقارير المالية في الشركات

الأردنية لصناعة الأدوية البشرية؟

4. هل تؤثر تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (تقنية التكاليف على أساس الأنشطة، تقنية

التكلفة المستهدفة، تقنية المقارنة المرجعية) في تحسين جودة التقارير المالية من حيث الملاءمة

في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية؟

5. هل تؤثر تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (تقنية التكاليف على أساس الأنشطة، تقنية

التكلفة المستهدفة، تقنية المقارنة المرجعية) في تحسين جودة التقارير المالية من حيث القابلية

لفهم في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية؟

وعليه، وإعتماًداً على أسئلة الدراسة وأنموذجها تم صياغة الفرضية الرئيسة التالية، التي

سيجرى اختبارها، واستخلاص النتائج والتوصيات من خلالها، وذلك على النحو التالي:

الفرضية الرئيسة الأولى

HO₁: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (تقنية التكاليف على أساس الأنشطة، تقنية التكلفة المستهدفة، تقنية المقارنة المرجعية) في تحسين جودة التقارير المالية في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ".

الفرضية الرئيسة الثانية

HO₂: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (تقنية التكاليف على أساس الأنشطة، تقنية التكلفة المستهدفة، تقنية المقارنة المرجعية) في تحسين جودة التقارير المالية من حيث الملاءمة في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ".

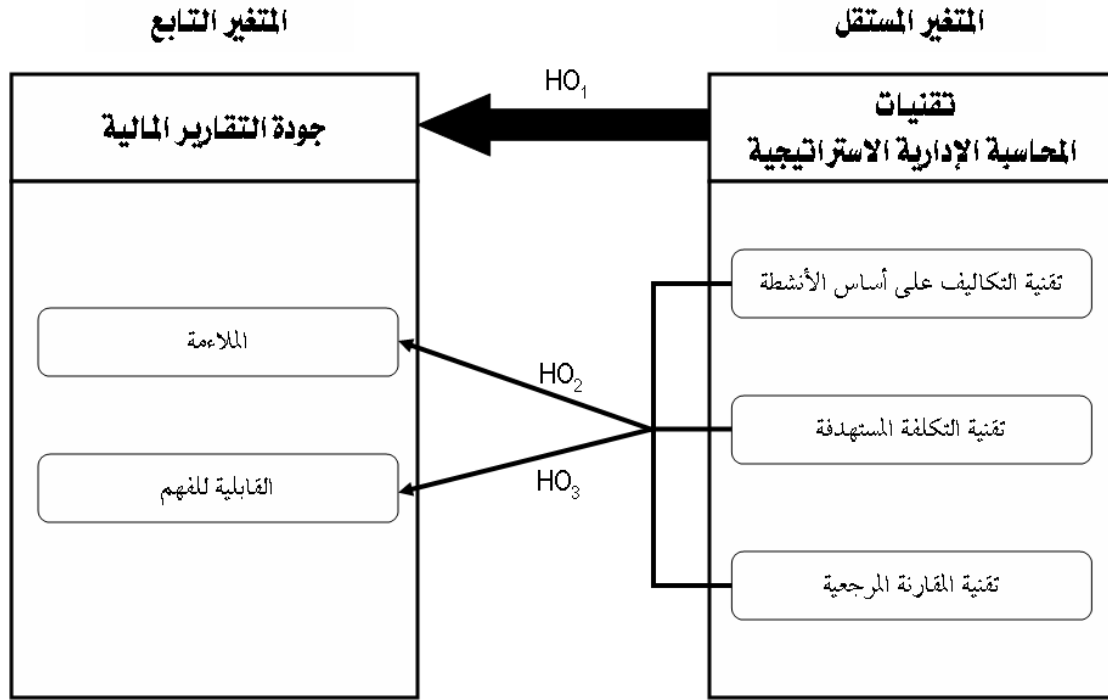
الفرضية الرئيسة الثالثة

HO₃: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (تقنية التكاليف على أساس الأنشطة، تقنية التكلفة المستهدفة، تقنية المقارنة المرجعية) في تحسين جودة التقارير المالية من حيث القابلية للفهم في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ".

(1 . 6): أنموذج الدراسة

يوضح الشكل (1 - 1) أنموذج الدراسة والذي يبين وجود متغيرين أحدهما مستقل والتمثل

تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والآخر تابع وهو جودة التقارير المالية.



شكل (1 - 1)

أنموذج الدراسة

إعداد الباحث بالإستناد إلى (AL-Nawayseh, 2013, 32 - 44 ; Chinedu, et..al., 2014,

140 - 153) لقياس تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية و (Beest, et..al., 2009, 1 - 41)

لقياس جودة التقارير المالية.

(7.1): حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة بما يلي:

الحدود المكانية: تمثلت الحدود المكانية لهذه الدراسة بشركات تصنيع الأدوية البشرية الأردنية، والمنتمية إلى اتحاد منتجي الأدوية الأردنية البشرية والبالغ عددها (15) شركة وفقاً لقاعدة بيانات اتحاد منتجي الأدوية الأردنية البشرية للأعوام (2014 - 2015)

الحدود البشرية: إن الحدود البشرية لهذه الدراسة تتمثل في كافة المديرين الماليين والمحاسبين العاملين بشركات تصنيع الأدوية البشرية الأردنية والمنتمية إلى اتحاد منتجي الأدوية الأردنية البشرية.

الحدود الزمانية: المدة الزمنية التي ستستغرق لإنجاز الدراسة، والتي من المتوقع أن تستغرق ستة شهور من (أيار إلى تشرين الثاني 2015) .

(8.1): محددات الدراسة

1. واجه الباحث صعوبات في مجال جمع البيانات من حيث الوقت.
2. عدم تجاوب بعض العاملين في الشركات المبحوثة في الإجابة عن بعض أسئلة الدراسة، مما دفع الباحث لاستبعاد الاستبانات التي وردت ناقصة المعلومات.

(9.1): مصطلحات الدراسة وتعريفاتها الإجرائية

المحاسبة الإدارية الاستراتيجية Strategic Management Accounting Techniques :
مجموعة تقنيات المحاسبة الموجهة استراتيجياً التي تتركز على مشاركة المحاسبين في عمليات
صنع القرارات الاستراتيجية للمؤسسة (Cadez & Guilding, 2008, 838).

وتعرف إجرائياً بأنها منهج استراتيجي يقوم على توفير المعلومات والبيانات المالية وغير
المالية المتعلقة بعمليات الشركات الأردنية لصناعة الادوية البشرية الداخلية، إضافة إلى معلومات
عن الموردين، والأسواق، والمنافسين والعمل على تحليلها بهدف صياغة استراتيجية ملائمة
للشركات الأردنية لصناعة الادوية البشرية وصولاً لتحقيق ميزة تنافسية. وتم قياسها من خلال
التقنيات التالية:

تقنية التكاليف على أساس الأنشطة Activity Based Costing Technique : إحدى
تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية الذي يهتم بتحليل أنشطة الشركات الأردنية لصناعة الادوية
البشرية واعتبار تكلفة منتجاتها هي تكلفة تلك الأنشطة التي تضيف قيمة لمنتجاتها، بما يؤدي إلى
زيادة الكفاءة الإنتاجية.

تقنية التكلفة المستهدفة Target Costing Technique : إحدى تقنيات المحاسبة الإدارية
الاستراتيجية والتي تعبر عن تكلفة الوحدة الواحدة من منتجات الشركات الأردنية لصناعة الادوية
البشرية التي تتحملها في عملية التصنيع بالتوافق مع التكلفة المخطط لها والتي تحقق لها الربح
المستهدف من بيع الوحدة الواحدة.

تقنية المقارنة المرجعية Benchmarking Technique: إحدى تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية الهادفة لمقارنة عمليات وتطبيقات الشركات الأردنية لصناعة الادوية البشرية بالعمليات والتطبيقات الأفضل وفق التصنيف العالمي.

جودة التقارير المالية Quality of Financial Reporting: مجموعة الخصائص النوعية التي يجب أن تتسم بها المعلومات المالية كي تكون مفيدة لتلبية الاحتياجات الضرورية لمستخدميها (حمادة، 2013، 682).

وتعرف إجرائياً مستوى المصداقية والملاءمة والعدالة التي تتمتع بها التقارير المالية للشركات الأردنية لصناعة الادوية البشرية والتي يتم الاستناد عليها في اتخاذ القرارات. وتم قياسها من خلال الملاءمة والقابلية للفهم.

الفصل الثاني

الأدب النظري والدراسات السابقة

(2 . 1): المقدمة

(2 . 2): المحاسبة الإدارية

(2 . 3): المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

(2 . 4): جودة التقارير المالية

(2 . 5): الدراسات السابقة العربية والاجنبية

(2 . 6): ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

الفصل الثاني

الأدب النظري والدراسات السابقة

(2 . 1): المقدمة

نتيجة لقصور الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية وعجز المنظمات على المنافسة في ظل التعقيد واللاتأكد البيئي الذي تواجهه تلك المنظمات تحتم الامر على المنظمات بشقيها السلعي والخدمي القيام على استخدام أساليب محاسبية إدارية فعالة تتميز بتقديم معلومات دقيقة وملاءمة لإتخاذ القرارات التي تدعم القدرة التنافسية للمنظمة. إذ أضحت معلومات المحاسبة الإدارية التقليدية غير كافية وغير ملائمة للمنظمات التي تعتمد على المدخل الاستراتيجي، وأصبح على المحاسب الإداري التعامل مع مفاهيم وأساليب وتقنيات جديدة، وأن يغير من مكانته ودوره ليكون عضواً في فريق الإدارة الاستراتيجية وليس جامعا للمعلومات التي تقدم للمساعدة في إتخاذ القرارات (حماد، 2003).

ولترشيد القرارات الاستراتيجية ظهرت المحاسبة الإدارية الاستراتيجية مدخلاً من مداخل المحاسبة الإدارية، الذي يوضح اهتمامات واستراتيجيات الإدارة العليا من خلال وضع المحاسبة الإدارية في محيط خارجي، حيث تستخدم المعلومات المالية لتطوير الاستراتيجيات على أنها وسيلة لتحقيق ودعم الميزة التنافسية للمنظمة. ونتيجة لذلك أدى التغير في بيئة الأعمال والتطورات السريعة في بيئة التصنيع الحديثة إلى ضرورة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، التي تتلخص أهدافها في تقليل التعارض وتوفير الرقابة وربط الاستراتيجية بتخصيص الموارد وتسهيل التناغم الداخلي لعمليات المنظمة (Wegman, 2008, 3).

وبالتالي لم يعد دور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية قاصراً على تقديم المعلومات لإتخاذ القرارات والقيام بالوظائف الإدارية بل تعدى ذلك إلى تسهيل وترشيد عملية إتخاذ القرارات الإدارية الاستراتيجية وإنجاز استراتيجيات الإدارة والتفاعل مع إدارة التسويق. وبالتالي فإن اهداف تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تتمثل في تكوين مزيج فعال بين مفهوم ومجال كل من الاستثمار التسويق والتمويل والربحية والرقابة والتقييم والمحاسبة الإدارية تهدف إلى تحقيق ميزة تنافسية مستدامة للمنظمة. وهذا ما ينعكس على كون التقارير المالية للمنظمة التي من المفترض أن تتصف بجودتها، كون أن مضامين التقارير المالية إن تميزت بالجودة ستعطي القدرة لمتخذي القرارات على تحديد أي الأعمال ستحقق للمنظمة ميزة تنافسية مستدامة.

في الفصل الحالي تم مناقشة المفاهيم الأساسية للمحاسبة الإدارية، إضافة إلى مضامين المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، وأبرز تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية التي تم تبنيها في الدراسة الحالية، ومن ثم المفاهيم الأساسية لجودة التقارير المالية، والدراسات السابقة وما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.

(2. 2): المحاسبة الإدارية

عُدت دراسة تطور علم المحاسبة الإدارية عاملاً هاماً لفهم التطبيقات الحالية ومدى ملاءمتها للتطبيق في المستقبل، إذ أوضح Zhang & Qian (2005، 2) أن هناك سببين رئيسيين للاهتمام في دراسة تاريخ المحاسبة الإدارية، هما:

1. أن الدراسة التاريخية تجعل من السهل علينا فهم التطبيقات الحالية.
2. التطبيقات الحالية هي تحت تأثير محددات لا يمكن فهمها حتى تتم دراسة الظروف التي أسهمت في تكوينها وبالتالي تسليط الضوء على هذه المحددات.

كما يؤكد Belkaoui (2002، 8) أن مفاهيم المحاسبة الإدارية تستند إلى كل من الأهداف والخصائص النوعية للمحاسبة الإدارية، والذي يؤسس لإطار مفاهيمي للمحاسبة الإدارية، ولقد حددت كثير من الأدبيات مفاهيم المحاسبة الإدارية التي تمثل الأساس الضروري إن لم يكن الأقل، لصياغة هيكل المعرفة للمحاسبة الإدارية:

1. القياس Measurement والذي يطبق في المحاسبة ويعرف بأنه التحديد العددي للظاهرة الاقتصادية السابقة والحاضرة والمستقبلية للمنظمة على أساس من الملاحظة الماضية والحاضرة للظاهرة وعلى وفق القواعد، وهذا المفهوم أساس في المحاسبة الإدارية.
2. الإفصاح Disclosure ويشمل الطريقة التي تؤثر فيها آلية في آلية أخرى.
3. المعلومات Information تمثل المعلومات البيانات التي تستند إليها الأفعال، فهي تشير إلى تلك البيانات التي تخفض اللاتأكد في جزء من الاستعمال، لذلك فإن البيانات المنتجة من المحاسبة الإدارية يجب أن تقوم بصيغة محتواها الإبلاغي.
4. النظام System ويشير إلى إن الوحدة تتألف من جزأين أو أكثر متفاعلة أو هي أنظمة فرعية تسعى للوصول لأهدافها، ويمكن أن يعرف نظام المحاسبة الإدارية بأنه مجموعة من الموارد البشرية والرأسمالية ضمن المنظمة والتي هي مسؤولة عن إنتاج ونشر المعلومات والتي يعتقد أنها ملائمة لعملية اتخاذ القرار الداخلي.
5. التخطيط Planning ويشير إلى وظيفة الإدارة في وضع الأهداف وتأسيس السياسات واختيار طرائق الإنجاز، وإن التخطيط يمكن أن يكون في مختلف مستويات المنظمة من الإستراتيجية حتى التشغيلية وربما يكون له أثر سلوكي.

6. التغذية العكسية Feedback وهي تشير إلى مخرجات العمليات التي ستعود لتصبح مدخلات لعمليات وذلك لتحقيق رقابة أولية، وهو مبدئياً يفتح عملية التخطيط للتكيف مع ظروف البيئة الجديدة.

7. الرقابة Control وتشير إلى متابعة وتقويم الأداء لتحديد درجة تطابق الأداء الفعلي مع المخطط، ونظرياً تسبق الرقابة والتي تتبع بالتغذية العكسية لتصحيح الأفعال أو تغذية أمامية Feed forward ليمنع الأفعال.

8. سلوك التكاليف Cost behavior تنتج الكلفة عن استعمال الأصول لتوليد الإيرادات، وإن تحديد الكلف وتصنيفها وتقديرها عملية أساسية لتقويم الأفعال.

عرف باسيلي (2007، 10) المحاسبة الإدارية بأنها مجموعة من الأساليب العلمية المحاسبية المتطورة التي تبحث في دراسة وتحليل البيانات المحاسبية اللازمة لإدارة المنظمة والبيانات الإدارية اللازمة للمحاسبة وادماج الاثنين في إطار عام تركز أركانه على التخطيط لأعمال وأنشطة المنظمة والرقابة على تنفيذ هذه الأعمال واتخاذ القرارات المناسبة اللازمة لحل المشاكل التي تنشأ أثناء التخطيط أو التنفيذ وذلك بقصد تحقيق أهداف كل نشاط من أنشطتها في نطاق الهدف الأشمل والرئيسي للمنظمة ككل وذلك بأقل تكاليف ممكنة وبأكبر إنتاجية ممكنة وبأعظم ربحية ممكنة.

كما عرف Hilton (2008، 4) المحاسبة الإدارية بأنها عملية تحديد وقياس وتحليل وتفسير وإيصال المعلومات المالية وغير المالية من أجل تحقيق أهداف المنظمة.

وبين الرماحي (2009، 17) المحاسبة الإدارية بأنها فرع من فروع المحاسبة مختصة بتحديد وقياس وتجميع وتحليل البيانات للتوصل إلى معلومات مالية وغير مالية تستفيد منها الإدارة لاستخدامها في أعمال التخطيط والرقابة واتخاذ القرار.

لقد تطورت وظيفة المحاسبة الادارية واتسعت أهدافها مع تزايد النشاط الاقتصادي وزادت أهميتها في المنظمة وأصبحت احدى الوظائف الاساسية المهمة فيها ولم تعد تقتصر مهمة الادارة على توفير الاموال اللازمة للنشاط الاقتصادي بل تعدتها الى تنظيم سير الاموال والتخطيط والرقابة عليها والعمل على اتخاذ القرارات الادارية بما يحقق الاهداف المتعددة للأطراف المختلفة في المنظمة، إذ تهدف المحاسبة الادارية الى (أبو نصار، 2005، 4):

1. تزويد الادارة بالمعلومات التي تحتاجها لغايات اتخاذ القرارات والتخطيط.
2. مساعدة الادارة في توجيه ورقابة الانشطة التشغيلية في المنظمة.
3. حفز المديرين لتحقيق أهداف المنظمة.
4. قياس اداء وانجاز ادارات المنظمة واقسامها وموظفيها المختلفين.
5. تقييم الوضع التنافسي للمنظمة والعمل مع بقية الادارات الاخرى في الحفاظ على مركز تنافسي جيد للمنظمة في المدى الطويل.

أما بالنسبة للشركة فان أهم أهداف المحاسبة الادارية فيها، هي (السجاعي، 2006، 46 -

48):

1. توفير البيانات اللازمة لاعداد الموازنات التخطيطية وفقا لمراكز المسؤولية.
2. الرقابة على عناصر التكاليف والرقابة على الايرادات وتحديد المسؤولية عنها.
3. توفير البيانات اللازمة لمساعدة الادارة في القيام بوظائفها المختلفة من رسم سياسات، وتخطيط، ورقابة، وتقييم اداء، واتخاذ قرارات خاصة القرارات المتعلقة بشراء المعدات الرأسمالية (الاجهزة الصناعية) والتي تمثل تكلفة باهظة تؤثر على المنظمات لسنوات طويلة.

أما Collier (2006، 7) فقد حدد الأنشطة الرئيسة للمحاسبة الإدارية بأنها تشتمل على:

1. المشاركة في عملية التخطيط في كل من المستويات الإستراتيجية والتشغيلية بما يتضمن صياغة الموازنات وإعداد السياسات.
2. التعرف على الإعداد لتوجيه القرارات الإدارية بما يتضمن إنشاء وتحليل وتقديم وتفسير المعلومات الملائمة.
3. الإسهام في مراقبة ومتابعة الإداريين من خلال إعداد التقارير التي تشمل مقارنة الأداء الفعلي مع الموازنة، مع تحليلها وتفسيرها.

(2. 3): المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

أوضح Atkinson,et..al., (2004، 6) أن تاريخ المحاسبة الإدارية الاستراتيجية له حقيقتان رئيسيتان:

1. إن المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تتوجه بتطور المنظمة والضرورات الاستراتيجية لها، فعندما كان الهدف هو رقابة الكلفة، أصبحت أنظمة الكلفة أكثر دقة، وعندما أصبحت قدرة المنظمة على التغير والتكيف لتغيرات البيئة أكثر أهمية تم تطوير أنظمة المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لدعم هذا التكيف.
2. غالبا ما كان يتم تطوير أنظمة المحاسبة الإدارية الاستراتيجية من لدن المدراء لتحديد حاجاتهم من عملية اتخاذ القرار، فالمحاسبة الإدارية الاستراتيجية يجب أن تكون براغماتية وإن تضيف قيمة إلى المنظمة.

ظهر مفهوم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، نتيجة البحث عن الحال الجارية للتطورات في المحاسبة الإدارية، والتي فيها حددت المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بوصفه أحد مساحات التطوير

المستقبلية، إذ تتضمن توفير المعلومات التي تدعم القرارات الاستراتيجية في المنظمة، والقرارات الاستراتيجية تتضمن عادة الطويلة الأجل والتي لها تأثير مهم على المنظمة، وهي لديها بعدان داخلي وخارجي، في بعدها الخارجي تتضمن تقديم بيانات المحاسبة الإدارية وتحليلها حول منافسي المنظمة والتي يستخدمونها لتطوير ومتابعة إستراتيجيتهم.

من هنا يمكن تحديد عدد من الاتجاهات التي تعمل من خلالها المحاسبة الإدارية

الاستراتيجية (Duruy, 2000,924):

□ توسيع تقنيات المحاسبة الإدارية التقليدية من التركيز الداخلي لتشمل المعلومات الخارجية حول المنافسين.

□ العلاقة بين الحالة الاستراتيجية المختارة من قبل المنظمة والتركيز المتوقع من قبل المحاسبة الإدارية (علاقة المحاسبة بالحالة الاستراتيجية).

□ تحقيق أفضلية تنافسية من خلال تحليل الطرق لتخفيض الكلفة و/ أو تشجيع التمايز لمنتجات المنظمة. من خلال استعمال العلاقة بين سلسلة القيمة وموجهات الكلفة الأقرب لها.

ان المتغيرات البيئية المحيطة بالنظام المحاسبي عموما والمحاسبة الادارية خصوصا من تنافس عالمي متزايد وتطورات تكنولوجية فائقة وما صحب ذلك من ثورة معلوماتية زادت حاجة الادارة الى المعلومات الاستراتيجية المتعلقة بالبيئة الخارجية وتحليلات المنافس وبالمقابل ظهر عجز الاساليب التقليدية للمحاسبة الادارية في مجال التخطيط والرقابة وتقويم الاداء، مما ادى ذلك الى ضرورة اعداد اساليب قياس جديدة كرضا الزبون والقدرة على الاحتفاظ بالزبون ورضا العاملين ومهاراتهم بحكم ان المقاييس المالية لوحدها غير كافية لتوجيه وتقييم كيفية عمل المنظمات.

يرى كل من AL-Maryani & Sadik (2012: 388) أن المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تهتم بالنظر للمعلومات بغرض خدمة متخذي القرار، حيث تهتم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بعدد من العناصر منها:

1. ما يفعله المنافسون.
 2. دراسة الموقف الاستراتيجي الحالي.
 3. فرص الحصول على المزايا الاستراتيجية.
 4. التخطيط لاستراتيجية المؤسسة.
- فقد عرف Cravens & Guilding (2001، 97) المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بأنها تحليل للمعلومات المالية المتعلقة بأسواق منتجات المؤسسة، وتكاليف الانتاج المتكبدة من قبل المنافسين، وهيكل التكاليف ورقابة استراتيجية الشركة، لتوفير معلومات عن سوق المؤسسة ومنافسيها، وللتركيز على البيانات الداخلية بما يخدم البعد الاستراتيجي.
- وأوضح Cinquini & Tenucci (2010، 230) بأن المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تعكس المضمون المفاهيمي للمحاسبة الإدارية التي تركز على النواحي الخارجية، وبالتالي ينصب جل إهتمامها على توفير معلومات تتعلق بسوق المنتجات النهائية، والتفصيلات عن المنتجات، والمنافسين، والعملاء.

كما عرفها Langfield-Smith (2008، 206) بأنها توفير وتحليل بيانات المحاسبة الإدارية عن المؤسسة ومنافسيها لصياغة ومراقبة استراتيجية الأعمال.

وفي الدراسة الحالية تم تحديد تقنيات المحاسبة الادارية الاستراتيجية بالاعتماد على AL-

Nawayseh (2013، 32 - 44)، Chinedu, et..al. (2014، 140 - 153)، وهي:

1. تقنية التكاليف على أساس الأنشطة (Activity-Based Costing Technique (ABC):

يعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة واحداً من الأنظمة الحديثة في مجال محاسبة الكلفة، والذي جاء تلبية لعدد من المتغيرات والتطورات التي حصلت في بيئة الأعمال، وعليه فإن هذا النظام ذو استخدامات متعددة، ولكون احد الاهتمامات المركزية لهذا النظام هو توزيع التكاليف غير المباشرة وفق طرق تقليدية تعتمد أسلوب تحديد الكلفة مع حصر وتقدير حجم التكاليف غير المباشرة ومن ثم تخصص وتوزيع هذه التكاليف على مراكز الكلفة وفق أسس توزيع معينة ثم إعادة توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج ومن ثم تحميل وحدات الإنتاج بالتكاليف المباشرة باستخدام معدلات التحميل المناسبة (عبود، 2008، 533).

في عام (1988) سعى (Cooper & Kaplan) إلى تطوير أسلوب أكثر دقة لتوزيع التكاليف الإضافية على المنتجات وحساب كلفة المنتج بطريقة تقنية التكاليف على أساس الأنشطة في بداية (1990) بدأ التطبيق الواسع لتقنية التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية المختلفة وفي عام (1995) طبقت هذه التقنية بشكل كبير في الشركات العالمية وبنسبة (10%) (Drury, 2000, 340).

ويحدد الداعور (2004، 12) إلى أن هناك أسباب شجعت على استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة، هي:

1. التطور الصناعي واستخدام التكنولوجيا التي أدت إلى تنظيم الدورة الإنتاجية وازدياد التكاليف الصناعية غير المباشرة والإنخفاض الحاد في تكلفة الأجور المباشرة.
2. شدة المنافسة التي تواجه المنظمات سواء في السوق المحلي أو على مستوى الأسواق العالمية، والتي فرضت عليها ضرورة العمل على تخفيض التكلفة، وتعدد المنتجات والتركيز على جودة المنتجات.

ويعتمد هذا النظام على مبدأ رئيس هو الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي سواء كان وحدات منتجة أو خدمات أو زبائن أو مشروعات ... الخ بمعنى أن فلسفة هذا النظام تستند إلى استخدام الأنشطة كأساس في حساب التكلفة كون أن الأنشطة هي التي تستهلك تلك الموارد (Garrison & Noreen, 2003, 225).

ويبين العشماوي (2011، 285) أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتبر نظاماً له قدرة على ربط التكاليف بالأنشطة كمصادر لوجود التكاليف بغض النظر عن فكرة التخصيص الحالي للتكاليف غير المباشرة. إذ يساهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق توزيع دقيق للتكاليف، مما ينعكس على صحة القرارات وذلك من خلال تحليل الأنشطة مما يساعد على التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، حيث تعتمد فكرة مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط على الربط المباشر بين الموارد المستخدمة من ناحية، والأنشطة التي تستهلك تلك الموارد من ناحية أخرى، ثم الربط بين تكاليف تلك الأنشطة والمنتجات النهائية (عبد الرحمن، 2008، 80).

ويشير درغام (2007، 679 - 725) بأن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يتميز بمجموعة من المزايا، هي:

□ يؤثر بصورة فعالة على قرارات التسعير، ويوفر الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط مما يؤدي إلى دقة توزيع التكاليف، وكما يوفر مجموعة من مقاييس الاداء غير المالية لقياس مسببات التكلفة.

□ يعمل على زيادة النظرة الإيجابية لأهمية دور المحاسبين في إدارة الإنتاج وفي مجالات إتخاذ القرارات الاخرى داخل المنظمة.

- الرقابة على التكاليف عن طريق التحديد الدقيق للأنشطة المتسببة في هذه التكاليف.
 - إعداد الموازنات بطريقة صحيحة نتيجة الاهتمام بمسببات ومجمعات التكلفة التي من خلالها يمكن تصحيح ومعالجة انحرافات الاداء الكلي بالمنظمة.
 - يساهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة استراتيجية للمنظمة.
- كما أوضح العشماوي (2011، 286 - 287) أن أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة، تتمثل في:

1. القياس الدقيق والموضوعي لتكلفة وحدة النشاط ولوحدة التكلفة من المنتجات أو الخدمات.
2. ترشيد القرارات الإدارية وأهمها قرارات التسعير كمدخل لمواجهة المنافسة العالمية والمحافظة على حصة المنظمة في الأسواق.
3. تسهيل إجراء الرقابة على إقتناء واستخدام الموارد الإنتاجية المتاحة بما يساعد في تخفيض عناصر التكاليف في مرحلة استنفادها بأنشطة المنظمة.
4. إضفاء مزيد من الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة لوحدة النشاط.
5. تعظيم أداء الأنشطة المضيئة للقيمة وإستبعاد الأنشطة غير المضيئة للقيمة كمدخل لتعظيم قيمة المنظمة وربحيتها.

2. تقنية التكلفة المستهدفة *Target Costing Technique (TC)*:

- تعتبر تقنية التكلفة المستهدفة سلاح استراتيجي يكسب المنظمات التي تستخدمه ميزة تنافسية لأنه مدخل استراتيجي لتخطيط الأرباح وليس فقط طريقة لخفض التكاليف، إذ تعتمد التكاليف المستهدفة على عوامل ومتغيرات السوق والبيئة التي تعمل بها المنظمات حيث أنها تتميز بعدة خصائص (Ansari, et..al., 2006):

- بيئة تنافسية.

- بيئة سريعة التغيير.
- بيئة لا تسامح في التأخير أو الأخطاء.
- بيئة متزايدة الطلب.

عرف الكاشف (2000، 78) تقنية التكلفة المستهدفة بأنها العملية التي تهدف للوصول إلى النتائج المالية المرغوبة للمنتج في توقيت معين من خلال خفض التكلفة وتحسين الربحية، فهو الفرق بين سعر البيع المرتقب وربحية المنشأة المخططة. وحددها Castellano & Young (2003، 294) بأنها نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة يعتمد على سعر البيع والتركيز على العميل وتصميم المنتج ووجود فريق عمل متكامل ملزم بتطبيق النظام. كما عرف Austill (2006، 61) التكلفة المستهدفة بأنها مجموعة من أدوات الإدارة والأساليب التي تهدف إلى توفير أساس للسيطرة على المراحل التنفيذية اللاحقة، والتخطيط والتصميم لأنشطة المنتجات الجديدة، والتأكد من أن المنتجات تحقق الربحية طول دورة حياتها، والجودة ومستوى مرضي من الربحية تفوق تكلفة دورة حياة المنتج.

وهي أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتنظيم ومن ثم فإن هذه الأداة تحاول تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم وذلك لكبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها وذلك مع الحفاظ على جودة المنتج ودرجة الثقة من جانب العملاء (فوده، 2007، 209).

وحدها العفيري (2010، 17) بكونها الطريقة المناسبة التي تسمح للمحاسب بتوفير معلومات متعلقة بالمقدرة الربحية للمنتج وذلك من خلال تحديد التكلفة ثم تصميم المنتج في حدود تلك التكلفة وهو ما يساعد على ضبط الطاقة الإنتاجية قبل البدء في الإنتاج وتمثل إدارة مثلى للرقابة على تكاليف الإنتاج.

وحدد Hematfar, et..al. (2013، 3) التكلفة المستهدفة بأنها عملية لتحديد التكلفة المستهدفة للمنتجات الجديدة قبل ان تنتج عن عملية التطوير للمنتجات، وعبر تزويد معلومات التكلفة المستهدفة لمهندسي التصميم ليحققوا تطبيق ادارة التكلفة للمنتجات الجديدة ومن اجل ضمان ربحية المنتج الجديد عندما يتم اطلاقه نحو السوق.

ويؤكد العشماوي (2011، 331 - 333) بوجود مجموعة من الخصائص لتقنية التكلفة المستهدفة، وهي:

- تعتبر تقنية التكلفة المستهدفة أداة حديثة في المحاسبة الإدارية، والتي تعتمد في تخطيط وتصميم وإنتاج المنتج على متغيرات البيئتين الداخلية والخارجية للمنظمة.
- تعتبر تقنية التكلفة المستهدفة إحدى أدوات إدارة التكلفة التي تمارسها الإدارة بغرض رقابة وخفض التكلفة بشكل مستمر لضمان بقاؤها واستمرارها في الأسواق وأيضاً لإرضاء عملاء المنظمة ودعم قدرتها التنافسية.
- تعتبر تقنية التكلفة المستهدفة بمثابة إحدى أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة التي تمزج بين إدارة التكلفة وبين مدخل الإدارة الاستراتيجية بغرض خفض التكلفة كهدف استراتيجي وصولاً إلى التكاليف التنافسية التي تحقق مزايا تنافسية ويقبلها العملاء.

3. تقنية المقارنة المرجعية *Benchmarking Technique (BM)*:

أكد النعيمي (2007، 100) أن مصطلح المقارنة المرجعية يمثل تقنية تكشف عن تطبيقات محددة تمكننا من الوصول إلى الأداء الأفضل وتساعد على فهم كيفية عمل تلك التطبيقات ومن ثم تبنيها وتطبيقها في المنظمة لتكون بمثابة أهداف نهائية لأغراض تقويم الأداء أي أنها تمثل القيام بعملية المقارنة ذاتها. كما شدد Heizer & Render (2000، 84) بأن المقارنة المرجعة تعتبر

عنصراً من عناصر أو جوهر إدارة الجودة الشاملة للمنظمة والتي تتضمن إنتقاء معيار مبرهن للأداء يمثل الأداء الأفضل لعملياتها وممارساتها.

وبين Johnson & Scholes (2002، 174) بأن المقارنة المرجعية تمثل الصدمة التي ينبغي أن تشجع المديرين على فهم كيفية التحسين وتحسين أدائهم، وعليه فإن المقارنة المرجعية تمكن المنظمة من تحديد الفرص للتفوق على غيرها من المنظمات في أسواق ومجالات عمل معينة، كما تشجع المنظمات على إستغلال نقاط ضعف الصناعة نفسها من خلال السعي الواسع للبحث عن أفضل الإجراءات أينما تكون وتوسيع إمكانية التغيير عبر القطاعات والصناعات.

عرّفت Horngren, et..al (2003، 23) المقارنة المرجعية بأنها العملية المستمرة لمقارنة مستويات الأداء لتصنيع المنتج أو الخدمة والأنشطة التشغيلية مقابل أفضل الوحدات في مستوى الأداء والتي يمكن إيجادها ضمن الوحدات المنافسة أو في وحدات تمارس عمليات مشابهة. أما Atkinson & Kaplan (2004، 298) فعرفها على أنها طريقة لجمع المعلومات عن أفضل أداء في مجال العمل، وهذه الطريقة تؤثر بصورة كبيرة على الكلف من خلال تلافي الأخطاء التي تحصل والتي أختبرتها وحدات رائدة وكذلك عدم إدخال أنشطة أو عمليات جديدة تم اختبارها مسبقاً، من قبل وحدات أخرى وأهملت لعدم فاعليتها، لذلك فإن اختيار شريك المقارنة (الوحدة المقارن بها) مهم جداً.

وبين العيهار (2005، 49) بأن المقارنة المرجعية تهدف بشكل أساسي إلى:

- تسريع حركة التغيير وتحقيق ميزة تنافسية للمنظمة من خلال الإستجابة لرغبات العملاء وتوليد قيمة أفضل للمنتجات.
- تحديد أهداف استراتيجية وفقاً لمتغيرات البيئة الخارجية للمنظمة، مع تحديد العمليات التي تسمح بالتوسع.

■ الإستعانة بالمنظمات الأخرى لتوليد الإبداع وتحفيز العاملين على تغيير طريقة أدائهم في العمل.

وحدد بني حمدان وإدريس (2009، 427) أن هناك العديد من الفوائد الكبيرة والمميّزة لعملية المقارنة المرجعية فهي تساعد على النظر إلى ما وراء نماذج أداء العمليات القائمة، فعندما تقوم المنظمة بإجراء المقارنات مع منظمات أخرى، فإنها تعمل بذلك وبشكل كبير على تحسين احتمالية وضع اليد على حلول الغد لمشاكل اليوم.

فيما حدد العيهار (2005، 51) عوامل نجاح تقنية المقارنة المرجعية بالآتي:

■ الإدراك والوعي بجودة المنافسة المتزايدة والسعي لتحقيق أعلى مستوى للأداء وتبادل الخبرة والمعرفة مع الآخرين.

■ المعرفة الدقيقة بعمليات المنظمة للتمكن من مقارنتها مع أفضل المنظمات الناجحة

■ التحفيز الفعال للعاملين في المنظمة وتوعيتهم بأهمية أسلوب المقارنة المرجعية وما يحققه من نتائج.

■ تشجيع الافراد على الإبداع والبحث عن أفضل الطرق بهدف تطوير نشاط المنظمة

كما أكد كاظم (2006، 27) بأن تطبيق تقنية المقارنة المرجعية يتطلب مجموعة من المقومات الأساسية، وهي:

1. أن تكون عمليات المنظمة واضحة وتمتلك هيكلًا إداريًا جيدًا يسمح بإجراء دراسة وتحليل لمهام كل جزء من أجزاء المنظمة، مع توفير الكوادر والخبرات اللازمة لإجراء المقارنة المرجعية.
2. توفير نظام كفوي يعطي المعلومات المطلوبة لغرض مقارنتها مستقبلاً مع المرجع أو القطاع.

3. أن يكون لدى المنظمة قسم أبحاث السوق يعمل على وفق نظام تتدفق بموجبه البيانات الخارجية عن المعايير المقارن بها عن المنظمات القائمة في القطاع عن طريق الإتصال مع المنظمة وبيانات داخلية عن طريق قسم الكلفة والإدارية.

4. توفر الموارد والمستلزمات المطلوبة لغرض إجراء المقارنة المرجعية.

(2. 4): جودة التقارير المالية

تعتبر جودة التقارير المالية الهدف الرئيسي الذي تسعى المنظمات لتحقيقه، إذ أكد أبو حمام (2009، 55) بأن هنالك مجموعة من العوامل التي تؤثر في جودة التقارير المالية، حيث أن جودة التقارير المالية التي تتضمنها القوائم المالية المقياس المناسب لتقييم مدى كفاءة نظام المعلومات المحاسبي، كما وأن جودة التقارير المالية تكمن في قدرتها على إضافة قيمة لمتخذي القرارات وذلك بتزويدهم بالمعلومات التي تحفزهم على اتخاذ القرارات التي تحقق أهداف تلك الجهات وتدنية احتمالات اللاتأكد المصاحبة لإتخاذ مثل تلك القرارات.

عرف خليل (2003) جودة التقارير المالية بأنها مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين في عملية اتخاذ القرارات. في حين حددها سامي (2009) وفقاً للجنة الخاصة بالتقارير المالية المنبثقة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين لقانونيين بأنها تعني مدى القدرة على استخدام المعلومات في مجال التنبؤ، ومدى ملائمة المعلومات لهدف من الحصول عليها.

كما حددتها حمادة (2013، 682) بأنها مجموعة الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المالية كي تكون مفيدة لتلبية الاحتياجات الضرورية لمستخدميها.

وأخيراً، وردت بأنها خلو تلك التقارير المالية من التحريفات الجوهرية وإعطائها صورة حقيقية وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة، وبالتالي ارتفاع قدرتها التنبؤية على تقييم الوضع الحالي والمستقبلي للمؤسسة (حمدان، 2011، 417 - 418).

ولكي تمتاز التقارير بالجودة فإنها من المفترض أن تتصف بالخصائص التالية (O'Brien, 2003, 18):

- الفعالية والكفاءة
- السرية والكمال
- الوفرة والالتزام
- الموثوقية
- الموضوعية والحيادية
- التمثيل الصادق للأحداث

إن تعزيز خصائص الجودة للتقارير المالية (القابلية على الفهم، والقابلية على المقارنة، وقابلية التحقق، والتوقيت المناسب) يمكن أن تحسن منفعة القرار عندما تؤسس الخصائص الأساسية التالية (Beest, et..al., 2009, 9):

أولاً: الملاءمة

عرفت الملاءمة بأنها قدرة المعلومات في تغيير القرارات المتخذة من قبل المستخدمين بصفتهم أصحاب رأس المال، وبما ان الملاءمة تعتمد على القدرة التنبؤية، فان هناك عدد من الدراسات اتجهت نحو جودة الأرباح بدلا من جودة الإبلاغ المالي، وان هذا النوع من الدراسة مجالها محدود (جودة الأرباح) لكونها تهمل المعلومات غير المالية، وحينها سيتم استثناء

المعلومات المالية المستقبلية المتاحة لمستخدمي القوائم المالية (Nichols & Wahlen, 2004). إذ يرى Barua (2005، 6) أن القدرة التنبؤية ضرورية للملاءمة لتأثيرها في القرارات وفي تكوين التوقعات حول الأرباح المستقبلية والسيولة النقدية، وأن القدرة التنبؤية للأرباح تُعد من مهام الأرباح الحالية وعناصر الدخل الجاري لتكوين التوقعات المستقبلية.

ثانياً: التمثيل الصادق

ثاني خاصية من خصائص جودة التقارير المالية، التمثيل الصادق يمثل مغزى المعلومات والتي يجب أن تكون من خلالها القوائم المالية متكاملة، وحيادية، وخالية من الأخطاء المادية (IASB, 2008, 36).

ثالثاً: القابلية للمقارنة

تقوى الخصائص النوعية بالقابلية على المقارنة تمكن مستخدميها من تحديد أوجه الشبه وأوجه الاختلاف والاختلافات بين مجموعتين من الظواهر الاقتصادية (IASB, 2008)، وبعبارة أخرى، في ظروف متشابهة يجب أن تمثل بشكل متشابه، بينما في حالات مختلفة يجب أن تمثل بشكل مختلف، القابلية على المقارنة تقاس بست فقرات بالتركيز على الاتساق أو الثبات، أربع منها تشير إلى الاتساق في استخدام الإجراءات والسياسات نفسها من فترة إلى أخرى داخل المنظمة (Cole, et..al., 2007).

(2 . 5): الدراسات السابقة العربية والاجنبية

تتضمن هذه الفقرة من الفصل الثاني مجموعة الدراسات العربية والأجنبية التي تأتي متممة للإطار النظري للدراسة. وعلى هذا الأساس فإن الدراسات السابقة التي سيتم عرضها وفقاً للمعيار الزمني، أي بحسب التسلسل الزمني من الأقدم إلى الأحدث.

(2 . 5 . 1): الدراسات العربية

دراسة الشامي (2009) بعنوان: "أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة

التقارير المالية للبنوك التجارية العاملة في الجمهورية اليمنية".

هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية الصادرة عن البنوك التجارية العاملة في اليمن. ولتحقيق أهداف الدراسة طورت استبانة ووزعت على مجموعة من المديرين الماليين والمدققين الداخليين والمحاسبين العاملين في البنوك التجارية اليمنية؛ حيث تم توزيع (70) استبانة على عينة الدراسة وتم استرجاع (63) منها، وبعد إجراء التحليلات الإحصائية اللازمة، توصلت الدراسة إلى هناك تأثيراً للخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية حيث بلغت نسبة التأثير (83%)، كما أظهرت الدراسة أن للخصائص الثانوية للمعلومات المحاسبية تأثيراً عالياً على جودة التقارير المالية وبنسبة بلغت (85%).

دراسة كيبلة (2010) بعنوان: "تقويم فاعلية الأداء في الوحدات الخدمية باستعمال تقنية

المقارنة المرجعية بالتطبيق على عينة من الفنادق العراقية".

هدفت هذه الدراسة بشكل أساسي إلى تقويم فاعلية الأداء في الوحدات الخدمية باستعمال أسلوب المقارنة المرجعية، وذلك من خلال تطبيق أسلوب المقارنة المرجعية على وحدات خدمية هادفة للربح في البيئة العراقية وبيان أثر تطبيقها على رفع مستوى أداء الوحدات الخدمية الهادفة للربح، لما لهذا الأسلوب من أهمية كبيرة في جذب أنظار المستويات الإدارية المختلفة حول المناطق التي تحتاج إلى عمليات تحسين في الأداء وكذلك إلى مناطق الفشل والعمل على تخفيضها، للإرتقاء بمستوى الأداء إلى مستوى أفضل. تكون مجتمع الدراسة من قطاع الفنادق بوصفه قطاع خدمي هادف للربح أختير من هذا القطاع فنادق الدرجة الممتازة (خمس نجوم) البالغة حسب إحصائيات الهيئة العامة للسياحة خمس فنادق. أما عينة الدراسة فقد شملت فندقية المنصور/ميليا وفلسطين/ميريديان. وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي بغرض الإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها. وبعد إجراء التحليلات الإحصائية اللازمة توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها أنه مازالت الوحدات الخدمية بصورة عامة والفنادق عينة الدراسة بصورة خاصة في العراق تستعمل طرائق تقليدية في تقويم أدائها والمتمثلة في مقارنة النشاط لسنتين متتاليتين للوحدة الخدمية نفسها وبالتالي فإن أسلوب المقارنة المرجعية طريقة فعالة لإدخال التحسينات، فضلاً عن أن لها قابلية في تعزيز الأداء التراكمي للوحدة الإقتصادية.

دراسة حمدان (2011) بعنوان: "أثر التحفظ المحاسبي في تحسين جودة التقارير المالية:

دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية".

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم دليلاً إضافياً حول مستوى التحفظ المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية، كما هدفت إلى إلقاء الضوء على علاقة التحفظ المحاسبي بتحسين جودة التقارير المالية. تكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان للأوراق المالية التي نشرت تقاريرها المالية للفترة من (2001 - 2006) وعددها (73) شركة. أما عينة الدراسة فشملت جميع الشركات التي تتوافر لها جميع البيانات اللازمة لحساب متغيرات الدراسة، بحيث لا تكون أدمجت أو أوقفت عن التداول خلال فترة الدراسة والتي بلغ عددها (50) شركة. ولتحقيق أهداف الدراسة جمعت البيانات اللازمة لاختبار فرضياتها من الشركات عينة الدراسة. وبعد إجراء التحليلات الإحصائية اللازمة، توصلت الدراسة إلى مؤشرات مهمة حول انخفاض مستوى التحفظ المحاسبي في التقارير المالية الصادرة عن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، كما أنها وجدت علاقة مهمة بين زيادة التحفظ المحاسبي وتحسين جودة التقارير المالية عن طريق تحسين رأي مدقق الحسابات الخارجي.

. دراسة أبو عواد ومطر (2011) بعنوان: "أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في

تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية".

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف ما إذا كانت إدارات البنوك التجارية الأردنية تدرك المزايا المترتبة على تبني منهج التكلفة المستهدفة في تسعير خدماتها المصرفية وما إذا كانت تتوفر لديها القناعة مع الامكانيات والشروط اللازمة لتطبيق هذا المنهج. ولتحقيق أهداف الدراسة أجرى الباحثان دراسة ميدانية على عينة من الموظفين ممن هم على علاقة بموضوع تسعير الخدمات المصرفية

في البنوك التجارية الاردنية العشرة المدرجة في نشرة بورصة عمان للاوراق المالية عند البدء بتنفيذ الدراسة؛ اي ما يعادل (77%) من جملة البنوك التجارية الاردنية البالغ عددها حينئذ ثلاثة عشر بنكا. وقد استخدمت في جمع البيانات استبانة شملت اسئلة تغطي محاور ثلاثة بعدد فرضيات الدراسة. وبعد إجراء التحليلات الاحصائية اللازمة توصلت الدراسة إلى ان معظم ادارات البنوك التجارية الاردنية على معرفة بالمزايا المتحققة من استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمات المصرفية، اضافة الى انها مقتنعة بشكل عام بأهمية استخدام هذا المنهج في هذا التسعير، وذلك لأنه أكثر عدالة من المنهج التقليدي في التسعير المبني على منهج التكلفة الكلية مضافا اليها هامش الربح المرغوب فيه.

. دراسة زعرب (2011) بعنوان: "مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في

الشركات الصناعية في قطاع غزة: دراسة ميدانية".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في قطاع غزة لتخفيض التكاليف ورقابتها والاستفادة منه في ترشيد هذه التكاليف، المعوقات التي تحول دون تطبيقه. ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام الاستبانة لجمع البيانات من مجتمع الدراسة الممثل بـ (50) شركة صناعية. وقد تكونت عينة الدراسة من كل من إدارة التكاليف وإدارة الإنتاج وإدارة المشتريات وإدارة التصميمات الهندسية وإدارة التسويق في تلك الشركات. ولتحقيق أهداف الدراسة استخدم المنهج الوصفي التحليلي. وبعد إجراء التحليلات الإحصائية اللازمة توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها أنه لا يتم تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة في الشركات الصناعية في قطاع غزة بل يتم اتباع العديد من المبادئ والأسس التي يقوم عليها، كما وتستخدم الشركات الصناعية في قطاع غزة أساليب متنوعة لتخفيض التكاليف، وأن الشركات

الصناعية في قطاع غزة تواجه محددات وصعوبات جوهرية في الجوانب التنظيمية والإدارية والمحاسبية؛ يعيق استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة منها شعور الإدارة بعدم وجود حاجة لتطبيقه وغياب النظم المعاونة لتحديد التكاليف المستهدفة سواء للتسعير وللبحوث وللتطوير، وعدم الاهتمام بالاستراتيجيات التسويقية الحديثة، وقلة المعرفة لدى إدارة الشركة بمزايا منهج التكلفة المستهدفة ومنافعه ولا توجد دراية كافية به.

. دراسة أبو حمام (2013) بعنوان: "أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المطبقة من

قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين (PEX) وتأثيرها على الهيكل التمويلي لتلك الشركات".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام الشركات المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على الهيكل التمويلي لتلك الشركات، وذلك من خلال قياس درجة ممارسة الشركات المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية عبر استخدام قائمة استقصاء أعدت لهذا الغرض. تكون مجتمع الدراسة من (84) شركة مدرجة في بورصة فلسطين، أما عينة الدراسة فقد شملت (23) شركة من مجتمع الدراسة وبنسبة استجابة بلغت (32%). وبعد إجراء التحليلات الاحصائية اللازمة، توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها أن هناك تطبيقاً مقبولاً من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية، وهذا التطبيق يتراوح ما بين (31%) إلى (61%). كما توصلت الدراسة إلى وجود علاقة عكسية ذات دلالة احصائية بين ممارسة الشركات المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والتمويل بحقوق الملكية لدى تلك الشركات، وكذلك علاقة عكسية مع التمويل بالأرباح المحتجزة لكنها لم تكن ذات دلالة احصائية. وقد اوصت الدراسة بضرورة توعية الجهاز

الإداري وخاصة الإدارة العليا للشركات الفلسطينية بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الادارية في تخفيض مخاطر الأعمال لديها، والاستفادة من هذا الأثر في الوصول لخفض مخاطر التمويل، وبالتالي تكلفته إلى الحد الأدنى.

. دراسة الكبيجي (2014) بعنوان: "مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة

كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية".

هدفت هذه الدراسة إلى تعرف مدى توافر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، وبيان مدى الإدراك لمفاهيم ومبادئ وأهمية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها، للحصول على منتجات بأقل التكاليف وبنفس الجودة ولتحسين الربحية، وتوضيح تأثير استخدام مدخل هندسة القيمة على تخفيض تكلفة المنتجات وبالتالي الوصول إلى التكلفة المستهدفة، والتعرف على الصعوبات التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب هندسة القيمة. تكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية والبالغ عددها (11) شركة. أما عينة الدراسة فقد شملت (9) شركات. ولتحقيق اهداف الدراسة قام الباحث بتصميم استبانة، تم توزيعها على المديرين الماليين ورؤساء أقسام المحاسبة. وقد أظهرت النتائج أنه يتوافر لدى الشركات الصناعية مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، مما يدل على أن الشركات الصناعية الفلسطينية لديها البيئة المناسبة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، كما تبين أن الشركات تدرك مفاهيم ومبادئ وأهمية استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها ولتحسين الربحية، وأن الشركات تستخدم مدخل هندسة القيمة لتحقيق تخفيضاً في التكاليف وذلك للوصول إلى التكلفة المستهدفة. كما أظهرت النتائج أن هناك بعض الصعوبات التي قد تواجهها الشركات عند تبنيها للمدخل والتي أهمها، الكلفة المالية

العالية التي تفوق عائد تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة. وأوصت الدراسة بضرورة قيام الشركات بتمكين مهارات وخبرات مديريها الماليين وعبر إطلاعهم على تجارب الشركات الموجودة في دول أخرى تطبق تلك المداخل، وتشجيع القطاع الصناعي عموماً في فلسطين على مواكبة وتبني التطورات الحديثة في إدارة التكاليف ليتسنى لتلك الشركات تحقيق المزيد من الأرباح في ظل البيئة التنافسية السائدة.

. دراسة سلمان وعلوان (2015) بعنوان: "دور تحديد تكاليف الجودة على أساس

الأنشطة في تحسين جودة المنتجات بالتطبيق في شركة مصافي الوسط".

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على استخدام الأسلوب المبني على الأنشطة في تحديد تكاليف الجودة من خلال تصنيف بيانات التكاليف وفقاً لتصنيفات أنشطة الجودة والذي ينتج عنه مقياس جيد لتكاليف الجودة ويوفر معلومات ضرورية ومهمة عن الأنشطة المتعلقة بتلك التكاليف. إضافة إلى تحديد تكاليف الجودة في شركة مصافي الوسط باعتبارها إحدى الشركات النفطية الحيوية وبيان أثرها في تحسين جودة المنتجات. وقد تم اختيار شركة مصافي الوسط عينة للدراسة إحدى الشركات النفطية الحيوية المهمة في العراق. وتم الاعتماد في الإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها على بيانات الشركة لعامي 2010 و 2011، وبعد إجراء التحليلات الإحصائية اللازمة توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها أن الشركة عينة الدراسة قد تحسنت جودة منتجاتها في عام 2011 مقارنة بعام 2010 بزيادة قيمة مبيعاتها بسبب قيام الشركة بزيادة تكاليف أنشطة الوقاية والتقييم التي أدت إلى إنخفاض واضح في تكاليف الفشل الداخلي ولكن بشكل لا يلبي الطموح، أي أن هناك علاقة بين تكاليف الجودة وبين حصة السوق حيث أن هذان العاملان يؤثران على الإنتاج ومن ثم على مستوى الجودة المتحققة.

(2 . 5 . 2): الدراسات الاجنبية

. دراسة Fowzia (2011) بعنوان: " Strategic Management Accounting

**Techniques: Relationship with Business Strategy and Strategic Effectiveness
."of Manufacturing Organizations in Bangladesh**

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مستوى استخدام تقنيات المحاسبة الادارية الاستراتيجية وعلاقتها بكل من نوع الصناعة، وحجم الصناعة، الانموذج الاستراتيجي، المهمة الاستراتيجية والمركز الاستراتيجي في المنظمات الصناعية في بنغلادش، إضافة إلى التركيز على تأثير هذه التقنيات لتحقيق الكفاءة الاستراتيجية للمنظمات الصناعية. تكون مجتمع الدراسة وعينتها من (70) منظمة صناعية في بنغلادش تم اختيارها بشكل عشوائي. ولتحقيق أهداف الدراسة استخدم المنهج الاستكشافي من خلال استبانة تم توزيعها على المنظمات الصناعية محل الدراسة. وتم استخدام الاساليب الاحصائية الملائمة. وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها أن مستوى تبني المنظمات الصناعية المبحوثة تراوح بين مستوى التبني المتوسط والمنخفض، وأن مستوى الاستخدام يختلف من منظمة إلى أخرى تبعاً للاختلاف في حجم الصناعة، الأنموذج الاستراتيجي، المهمة الاستراتيجية والمركز الاستراتيجي. كما ان تقنية التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة والتكلفة الاستراتيجية تؤثر بشكل دال على تحقيق الكفاءة الاستراتيجية.

. دراسة Ramljak & Rogošić (2012) بعنوان: " Strategic Management

"Accounting Practices in Croatia

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية تقنيات المحاسبة الادارية الاستراتيجية ودورها في امداد المديرين بمعلومات ذات أهمية نسبية في التوقيت المناسب، كما هدفت إلى التعرف على دور هذه التقنيات متمثلة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC وإدارة الجودة الشاملة TQM

في الرقابة على التكاليف، وتخفيضها. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي من خلال قائمة استقصاء أعدت خصيصاً لهذا الغرض، والتي تم توزيعها على (63) شركة من الشركات الكرواتية. وبعد إجراء التحليلات الإحصائية اللازمة، توصلت الدراسة إلى أن معلومات المحاسبة الادارية الاستراتيجية مفيدة للمديرين في دعم قراراتهم، من خلال امدادهم بمعلومات ذات صلة وفي الوقت المناسب، كما أنها تعمل على الرقابة على التكاليف وخفضها، كما وجدت الدراسة أن الشركات الكرواتية تطبق التقنيات محل الدراسة بمستويات جيدة جداً.

. دراسة Akenbor & Okoye (2012) بعنوان: " The Adoption of Strategic

"Management Accounting in Nigerian Manufacturing Firms

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى تأثير المحاسبة الادارية الاستراتيجية في الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية في نيجيريا. تكون مجتمع الدراسة من المديرين التنفيذيين والمحاسبين التنفيذيين ومديري التسويق في المؤسسات الصناعية في نيجيريا البالغ عددها (100) مؤسسة وبعدد مستجيبين بلغ (300) مستجيب. وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال استبانة تم تطويرها لتحقيق أهداف الدراسة والاجابة عن أسئلتها واختبار فرضياتها. وبعد إجراء التحليلات الاحصائية اللازمة توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها أن المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تعزز الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية في نيجيريا.

. دراسة AL-Nawayseh (2013) بعنوان: " The Extent of Applying Strategic

"Management Accounting Tools in Jordanian Banks

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق أدوات المحاسبة الادارية الاستراتيجية في البنوك الأردنية والمتضمنة التكاليف على أساس الأنشطة ABC والمقارنة المرجعية Benchmarking

وتحليل المنافسين CA وتقييم الزبائن VC وقياس الاداء المتكامل IPM وتكاليف دور الحياة LCC وتكاليف الجودة QC ورقابة قيمة العلامة BVM والادارة والموازنة MB والتسعير الاستراتيجي SP والتكلفة المستهدفة TC وتكلفة سلسلة القيمة VCC وبطاقة التقييم المتوازن، إضافة إلى معرفة هل هناك أثر للخصائص الديمغرافية للأعضاء مسؤولين على هذه البنوك على إدراك أهمية تطبيق أدوات المحاسبة الادارية الاستراتيجية. تكون مجتمع الدراسة من البنوك الاردنية. أما عينة الدراسة فقد شملت (30) فرد من العاملين بالبنوك الأردنية، وبعد إجراء التحليلات الاحصائية اللازمة توصلت الدراسة إلى أن البنوك الاردنية لا تستخدم ولا تطبق أدوات المحاسبة الادارية الاستراتيجية. وقد اوصت الدراسة بضرورة قيام البنوك الأردنية بتدريب موظفيها في استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

. دراسة Lachmann, et..al. (2013) بعنوان: " Strategic Management

Accounting Practices in Hospitals: Empirical evidence on their dissemination under competitive market environments

هدفت هذه الدراسة إلى إعطاء لمحة عامة عن استخدام ممارسات المحاسبة الادارية الاستراتيجية في المستشفيات. تكون مجتمع الدراسة من المستشفيات الألمانية الحكومية. أما عينة الدراسة فقد شملت (161) مستشفى ألمانيا حكومياً. ولتحقيق أهداف الدراسة اتبع المنهج الوصفي التحليلي من خلال استبانة تم تطويرها وتوزيعها على عينة الدراسة. وبعد إجراء التحليلات الاحصائية اللازمة توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها أن ممارسات المحاسبة الادارية الاستراتيجية تطبق بشكل مستمر في المستشفيات الألمانية الحكومية ويتم تعديلها بما يتوافق

وطبيعة عمل تلك المستشفيات، إلا أن ممارسات المحاسبة الادارية الاستراتيجية ليست واسعة الاستخدام.

.دراسة Santini (2013) بعنوان: " Strategic Management Accounting and

financial performance in the small and medium sized Italian
."manufacturing enterprises

هدفت هذه الدراسة إلى إقتراح إطار نظري للمحاسبة الادارية الاستراتيجية في المؤسسات المتوسطة وصغيرة الحجم، إضافة إلى اختبار تأثير المحاسبة الادارية الاستراتيجية على الأداء المالي في المؤسسات الصناعية المتوسطة والصغيرة الحجم الايطالية. تكونت عينة الدراسة من (40) مؤسسة صناعية ايطالية متوسطة وصغيرة الحجم. ولتحقيق اهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال استبانة تم تطويرها لأغراض الدراسة الحالية إضافة إلى استخدام المنهج النوعي وذلك من خلال إجراء مقابلات مديري تلك المؤسسات. وبعد اجراء التحليلات الاحصائية اللازمة توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها أن المحاسبة الادارية الاستراتيجية في المؤسسات الصناعية المتوسطة والصغيرة الحجم الايطالية تؤثر على ادائها المالي.

.دراسة Aksoylu & Aykan (2013) بعنوان: " Effects of Strategic

Management Accounting Techniques on Perceived Performance of
."Businesses

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر تقنيات المحاسبة الادارية الاستراتيجية على الاداء المنظور لأعمال المؤسسات الكبيرة والمتوسطة الحجم في مدينة Kayseri بتركيا. تكون مجتمع الدراسة من المؤسسات الكبيرة والمتوسطة الحجم في مدينة Kayseri بتركيا، اما عينة الدراسة فقد

شملت (202) مدير محاسبي في مدينة Kayseri بتركيا. وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال استبانة تم تطويرها لأغراض الدراسة الحالية. وتم استخدام الاساليب الاحصائية الملائمة والتي من خلالها توصلت الدراسة الى العديد من النتائج ابرزها أن تقنيات المحاسبة الادارية الاستراتيجية تؤثر على الاداء المنظور لأعمال المؤسسات الكبيرة والمتوسطة الحجم في مدينة Kayseri بتركيا إلا ان مستوى التأثير كان ضعيفاً.

. دراسة Mohamed & Jones (2014) بعنوان: " Relationship between "

Strategic Management Accounting Techniques and Profitability: A ."Proposed Model

هدفت هذه الدراسة إلى اقتراح انموذج استراتيجي شامل لإدارة الربحية وذلك من خلال إعتداد مفاهيم المحاسبة الادارية الاستراتيجية، وقد تم اعتماد أدوات ومفاهيم المحاسبة الادارية الاستراتيجية لتوضيح وإدارة موجهات الربحية الأساسية (التكلفة، الموجودات والعوائد). تكون مجتمع الدراسة من قطاع الاتصالات والتكنولوجيا المصري. أما عينة الدراسة فقد شملت (467) شركة تعمل في قطاع الاتصالات والتكنولوجيا المصري. فيما شملت وحدة التحليل الأفراد العاملين في تلك الشركات من المديرين الماليين والتنفيذيين. وقد تم استخدام المنهج الاستنباطي، وبعد إجراء التحليلات الاحصائية اللازمة، توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها أنموذج الربحية الشامل المقترح الذي يحتوي على تقنيات التكاليف، والأصول الإيرادات كان مؤشراً أفضل للربحية من النماذج البديلة، والتي تحتوي على مزيج من متغيرين.

(2. 6): ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

إن أهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة يمكن تلخيصه، بالآتي:

1. من حيث بيئة الدراسة وقطاع التطبيق: أجريت الدراسات السابقة على المنظمات الأمريكية والأوروبية بالإضافة إلى بعض المنظمات العربية مثل البنوك التجارية، في حين سيتم تطبيق الدراسة الحالية على الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية.
2. من حيث هدف الدراسة: تنوعت الاتجاهات البحثية للدراسات السابقة، والتي هدفت إلى تقييم مستوى ممارسة تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في المؤسسات الصناعية والخدمية إضافة إلى تعرف جودة التقارير المالية في المؤسسات محل الدراسة. في حين هدفت الدراسة الحالية إلى دراسة أثر تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحسين جودة التقارير المالية للشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية.

أما محاور استفادة الدراسة الحالية من الدراسات السابقة فتتمثل بالآتي:

1. التعرف على أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية من حيث المفهوم والمميزات مما يفيد في

تكوين الإطار النظري للدراسة.

2. الاستفادة من الدراسات السابقة في بناء الاستبانة الخاصة بالدراسة الحالية مثل دراسة AL-

Nawayseh (2013، 32-44) ودراسة Chinedu, et..al., (2014، 140 - 153) ودراسة

Beest, et..al., (2009، 1 - 41).

الفصل الثالث

منهجية الدراسة

(الطريقة والإجراءات)

(3 . 1): المقدمة

(3 . 2): منهج الدراسة

(3 . 3): مجتمع الدراسة

(3 . 4): عينة الدراسة

(3 . 5): وحدة التحليل والخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد وحدة التحليل

(3 . 6): أدوات الدراسة ومصادر الحصول على البيانات والمعلومات

(3 . 7): متغيرات الدراسة

(3 . 8): المعالجات الإحصائية

(3 . 9): التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

(3 . 10): صدق أداة الدراسة وثباتها

الفصل الثالث

منهجية الدراسة

(3 . 1): المقدمة

هدفت الدراسة الحالية إلى دراسة أثر تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحسين جودة التقارير المالية للشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية. إذ يتضمن وصفا لمنهج الدراسة، ومجتمع الدراسة وعينتها، وأدوات الدراسة ومصادر الحصول على المعلومات، ومتغيرات الدراسة والمعالجات الإحصائية المستخدمة، واختبار التحقق من ملائمة البيانات للتحليل الإحصائي.

(3 . 2): منهج الدراسة

اعتمدت الدراسة الحالية على المنهج الوصفي التحليلي، فعلى صعيد المنهج الوصفي تم إجراء المسح المكتبي والإطلاع على الدراسات والبحوث النظرية والميدانية العربية منها والأجنبية لأجل بلورة الأسس والمنطلقات التي يقوم عليها الإطار النظري والوقوف عند أهم الدراسات السابقة التي تمثل رافداً حيويًا في الدراسة. أما على الصعيد التحليلي فقد تم استخدام الاستبانة التي تم إعدادها بالاستناد إلى الأدب النظري للدراسات السابقة وبالاعتماد على مقاييس طورت من قبل العديد من الباحثين وبما يلائم بيئة شركات تصنيع الأدوية الأردنية البشرية، وذلك بهدف جمع البيانات الأولية وتحليلها واختبار الفرضيات.

(3. 3): مجتمع الدراسة

تكون مجتمع الدراسة من جميع شركات تصنيع الأدوية الأردنية البشرية المدرجة في سجلات الإتحاد الاردني لمنتجي الأدوية للعام (2014 - 2015) والبالغ عددها (15) شركة. والجدول (3 - 1) يبين أسماء تلك الشركات.

جدول (3 - 1)

أسماء شركات تصنيع الأدوية الأردنية مجتمع الدراسة

ت	اسم الشركة	ت	اسم الشركة
1	الشركة العربية لصناعة الأدوية	9	شركة الحياة للصناعات الدوائية
2	شركة دار الدواء للتنمية والاستثمار	10	شركة فيلادلفيا للصناعات الدوائية
3	شركة أدوية الحكمة	11	الشرق الأوسط للصناعات الدوائية
4	الشركة الأردنية لإنتاج الأدوية	12	الشركة الدولية للصناعات الدوائية
5	المركز العربي للصناعات الدوائية	13	الأردنية السويدية للصناعات الدوائية
6	الشركة المتحدة لصناعة الأدوية	14	شركة أم أس فارما للصناعات الدوائية
7	عمان للصناعات الدوائية	15	نهر الأردن للصناعات الدوائية
8	شركة الرام للصناعات الدوائية		

المصدر: الإتحاد الأردني لمنتجي الأدوية الأردنية، (2014)

(3. 4): عينة الدراسة

بالنظر لأهمية موضوع الدراسة لشركات تصنيع الأدوية الأردنية كافة ولضمان جودة النتائج المُتَحَصَّل عليها؛ تم إعتبار المجتمع بكامله عينة للدراسة الحالية بأسلوب الحصر الشامل، وبذلك تعد الشركات المشار إليها في الجدول (3 - 1) هي ذاتها العينة المكانية للدراسة الحالية.

(3 . 5): وحدة التحليل والخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد وحدة التحليل

تكونت وحدة التحليل للدراسة الحالية من كافة المديرين الماليين والمحاسبين العاملين بشركات تصنيع الأدوية البشرية الأردنية والمنتمية إلى اتحاد منتجي الأدوية الأردنية البشرية. وتم اختيار أفراد وحدة التحليل بشكل قصدي (عمدي) كونهم ذوي خبرة ومعرفة بالمجال المحاسبي والمالي. وقد تم توزيع (180) استبانة على أفراد وحدة التحليل العاملين في كل شركة، أي بمعدل (12) استبانة لكل شركة. وقد بلغ عدد الاستبانات المسترجعة ما مجمله (166) استبانة بنسبة مئوية بلغت (92.22%). وبعد فحص الاستبانات المسترجعة، تبين أن هناك (29) استبانة غير صالحة وغير مكتملة البيانات. وبهذا أصبح عدد الاستبانات الصالحة للتحليل ما مجمله (137) استبانة بنسبة مئوية بلغت (82.53%).

إذ توضح الجداول (3- 2) الخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد وحدة التحليل من حيث (المؤهل العلمي؛ وعدد سنوات الخبرة؛ والمنصب الوظيفي؛ وعدد الدورات التدريبية في مجال المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية).

فقد بينت النتائج المعروضة في الجدول (3- 2) أن 76% من من أفراد وحدة التحليل هم من حملة شهادة البكالوريوس في إختصاصاتهم، وأن 2% من افراد وحدة التحليل هم من حملة درجة الدبلوم العال في إختصاصاتهم. كما أن 20% من من أفراد وحدة التحليل هم من حملة شهادة الماجستير في إختصاصاتهم، وأن نسبة افراد وحدة التحليل من حملة درجة الدكتوراه في إختصاصاتهم 2%. وهذا دليل على المؤهلات العلمية العالية التي يتحلى بها العاملين من المديرين الماليين والمحاسبين العاملين بشركات تصنيع الأدوية البشرية الأردنية والمنتمية إلى اتحاد منتجي الأدوية الأردنية البشرية.

الجدول (3- 2)

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخصائص الشخصية والوظيفية

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية (%)
المؤهل العلمي	بكالوريوس	104	76
	دبلوم عال	3	2
	ماجستير	27	20
	دكتوراه	3	2
المجموع		137	100
عدد سنوات الخبرة	5 سنوات فأقل	9	6
	من 6 - 10 سنوات	57	42
	من 11 - 15 سنة	30	22
	16 سنة فأكثر	41	30
المجموع		137	100
المنصب الوظيفي	مدير مالي	15	11
	محاسب	122	89
المجموع		137	100
عدد الدورات التدريبية في مجال المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية	ولا دورة	3	3
	دورة واحدة	21	15
	دورتان	62	45
	ثلاث دورات	32	23
	أكثر من ثلاث دورات	19	14
المجموع		137	100

وبالنسبة لمتغير عدد سنوات، فقد أظهرت النتائج والموضحة بالجدول (3 . 2) أن ما نسبته

6% من أفراد وحدة التحليل هم ممن تقل عدد سنوات خبرتهم العملية عن 5 سنوات، وأن 42% هم

ممن تتراوح عدد سنوات خبرتهم العملية من 5 - 10 سنوات، وأن 22% هم ممن تتراوح عدد سنوات

خبرتهم العملية من 10 - 15 سنة، وأخيراً، تبين أن إجمالي النسبة المئوية للمبحوثين من أفراد وحدة

التحليل ممن لديهم خبرة أكثر من 16 سنة بلغت 30%. وهذا يعكس الطبيعة الدقيقة لعمل الشركات محل الدراسة والتي تحتاج إلى مستويات خبرة عالية، كما هو مبين في فئات الخبرة العملية التي تبتدئ من ست سنوات إلى أكثر من ستة عشر سنة.

وبما يرتبط بمتغير بالمنصب الوظيفي وكما هو موضح بالجدول (3 . 2) فقد تبين أن 11% من أفراد وحدة التحليل هم من المديرين الماليين، وأن 89% من افراد وحدة التحليل هم من المحاسبين. وهو ما يعكس التمثيل الصحيح، وهذا يعطي مجالاً للحصول على استجابات موضوعية على فقرات الدراسة.

وبالنسبة لمتغير عدد الدورات التدريبية في مجال المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، فقد أظهرت النتائج والموضحة بالجدول (3 . 2) أن ما نسبته 3% من أفراد وحدة التحليل هم ممن ليس لديهم ولا دورة تدريبية في مجال المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، وأن 15% من أفراد وحدة التحليل هم ممن لديهم دورة تدريبية واحدة في مجال المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية؛ وأن 45% من أفراد وحدة التحليل هم ممن لديهم دورتان في مجال المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، وأن 23% من أفراد وحدة التحليل هم ممن لديهم ثلاثة دورات في مجال المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، وأخيراً، تبين أن إجمالي النسبة المئوية للمبحوثين من أفراد وحدة التحليل ممن لديهم أكثر من ثلاثة دورات في مجال المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية بلغت 14%. وهو ما يعكس المؤهلات الفنية التي يتمتع بها أفراد وحدة التحليل في الشركات محل الدراسة.

(3 . 6): أدوات الدراسة ومصادر الحصول على البيانات والمعلومات

لتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتطوير استبانة بهدف الإجابة عن أسئلة الدراسة. إذ تم تطوير الأداة بالرجوع إلى الأدب النظري ذي الصلة. وتم استخدام مصدرين أساسيين لجمع المعلومات، وهما:

المصادر الثانوية، حيث إتجه الباحث في معالجة الإطار النظري للدراسة إلى مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والاجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، والبحث والمطالعة في مواقع الانترنت المختلفة. وكان هدف الباحث من اللجوء للمصادر الثانوية في الدراسة، التعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات، وكذلك أخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت في موضوعات الدراسة.

المصادر الأولية، لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة تم اللجوء إلى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسية للدراسة. والتي تضمنت عدداً من العبارات عكست أهداف الدراسة وأسئلتها، للإجابة عليها من قبل المبحوثين، وتم استخدام مقياس Likert الخماسي، بحيث أخذت كل إجابة أهمية نسبية.

تضمنت أداة الدراسة الرئيسة (الإستبانة) ثلاثة أجزاء، هي:

الجزء الأول: الجزء الخاص بالمتغيرات الشخصية والوظيفية لأفراد وحدة التحليل من خلال (4) متغيرات وهي (المؤهل العلمي؛ وعدد سنوات الخبرة؛ والمنصب الوظيفي؛ وعدد الدورات التدريبية في مجال المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية) لغرض وصف خصائص وحدة التحليل.

الجزء الثاني: تضمن مقياس تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية عبر ثلاث تقنيات رئيسية، وهي (تقنية التكاليف على أساس الأنشطة، تقنية التكلفة المستهدفة وتقنية المقارنة المرجعية) و(24) فقرة لقياسها، مقسمة على النحو الآتي:

تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية	تقنية التكاليف على أساس الأنشطة	تقنية التكلفة المستهدفة	تقنية المقارنة المرجعية
عدد الفقرات	8	8	8
ترتيب الفقرات	8 – 1	16 – 9	24 – 17

الجزء الثالث: تضمن مقياس جودة التقارير المالية عبر بعدين رئيسيين، وهما (الملاءمة والقابلية للفهم) و(8) فقرات لقياسها، مقسمة على النحو الآتي:

جودة التقارير المالية	الملاءمة	القابلية للفهم
عدد الفقرات	4	4
ترتيب الفقرات	28 – 25	32 – 29

وتراوح مدى الاستجابة من (1- 5) وفق مقياس ليكرت الخماسي Five Likert Scale

كالآتي:

بدائل الإجابة	أوافق بشدة	أوافق	أوافق إلى حد ما	لا أوافق	لا أوافق على الإطلاق
الدرجة	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)

وبهذا تكونت الإستبانة (أداة الدراسة) وبشكلها النهائي من (32) فقرة بمقياس ليكرت

الخماسي Five Likert Scale.

(3 . 7): متغيرات الدراسة

قام الباحث بتحديد متغير الدراسة المستقل بتقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (تقنية التكاليف على أساس الأنشطة، تقنية التكلفة المستهدفة، تقنية المقارنة المرجعية) بالإستناد إلى ما حدده (Chinedu, et..al., 2014, 140 – 153 ; AL-Nawayseh, 2013, 32 – 44) وقد تم تحديد المتغير التابع والمتمثل بجودة التقارير المالية بأبعادها (الملاءمة والقابلية للفهم) بالإستناد إلى (Beest, et..al., 2009, 1 – 41).

(3 . 8): المعالجات الإحصائية

للاجابة عن أسئلة الدراسة وإختبار فرضياتها عمد الباحث لإستخدام الأساليب الإحصائية

التالية:

- التكرارات والنسب المئوية لوصف المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة.
- إختبار Kolmogorov-Smirnov للتحقق من التوزيع الطبيعي (Normal Distribution) للبيانات.
- إختبار كرونباخ ألفا لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة والتي تم إعدادها خصيصاً لقياس متغيرات الدراسة

- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتحديد الأهمية النسبية لمتغيرات الدراسة وفقراتها.
- معادلة طول الفئة والتي تقضي بقياس مستوى ممارسة متغيرات الدراسة، والذي تم إحتسابه

وفقاً للمعادلة التالية:

$$\text{مستوى الممارسة} = \frac{\text{العلامة القصوى} - \text{العلامة الدنيا}}{5}$$
$$0.80 = \frac{4}{5} = \frac{1 - 5}{5} = \text{مستوى الممارسة}$$

وبناء على ذلك تكون:

الممارسة المنخفضة جداً من 1 - أقل من 1.80

الممارسة المنخفضة من 1.80 - أقل من 2.60

الممارسة المتوسطة من 2.61 - أقل من 3.40

الممارسة المرتفعة من 3.40 - 4.20

الممارسة المرتفعة جداً من 4.21 فأكثر

■ إختبار T لعينة واحدة One sample T-test وذلك للتحقق من معنوية فقرات الإستبانة المعدة مقارنة بالوسط الفرضي.

■ معامل تضخم التباين Variance Inflation Factor واختبار التباين المسموح Tolerance للتأكد من عدم وجود تعددية ارتباط Multicollinearity بين المتغيرات المستقلة.

■ تحليل الإنحدار المتعدد Multiple Regression Analysis لبيان تأثير أكثر من متغير مستقل على متغير تابع واحد.

■ أنموذج المعادلة الهيكلية Structurel Equation Model بهدف توضيح تأثير تقنيات المحاسبة

الإدارية الاستراتيجية في تحسين جودة التقارير المالية ببعديه (الملاءمة والقابلية للفهم) في الشركات

الأردنية لصناعة الادوية البشرية.

(3. 9): التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

لأغراض التحقق من موضوعية نتائج الدراسة فقد تم إجراء اختبار Kolmogorov Smirnov Test، وذلك للتحقق من خلو بيانات الدراسة من المشاكل الإحصائية التي قد تؤثر سلباً على نتائج اختبار فرضيات الدراسة، ويشترط هذا الاختبار توفر التوزيع الطبيعي في البيانات. ويعكس ذلك ينشأ ارتباط مزيف بين متغيرات الدراسة المستقلة والتابعة، وبالتالي يفقد الارتباط قدرته على تفسير الظاهرة محل الدراسة أو التنبؤ بها، وكما هو موضح بالجدول (3-3).

جدول (3-3)

التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة

ت	المتغير	Kolmogorov – Smirnov	Sig. *	النتيجة
1	تقنية التكاليف على أساس الأنشطة	1.039	0.230	يتبع التوزيع الطبيعي
2	تقنية التكلفة المستهدفة	1.116	0.166	يتبع التوزيع الطبيعي
3	تقنية المقارنة المرجعية	1.296	0.070	يتبع التوزيع الطبيعي
4	الملاءمة	1.154	0.139	يتبع التوزيع الطبيعي
5	القابلية للفهم	1.170	0.129	يتبع التوزيع الطبيعي

ملاحظة: * يكون التوزيع طبيعياً عندما يكون مستوى الدلالة ($\alpha > 0.05$).

المصدر: مخرجات نتائج التحليل الإحصائي لبرنامج SPSS.

وبالنظر إلى الجدول أعلاه وعند مستوى دلالة ($\alpha > 0.05$) فإنه يتبين أن توزيع المتغيرات

جميعها كانت طبيعية. حيث كانت نسب التوزيع الطبيعي لكل الإجابات أكبر من (0.05) وهو

المستوى المعتمد في المعالجة الإحصائية لهذه الدراسة.

(3 . 10): صدق أداة الدراسة وثباتها

أ) الصدق الظاهري

تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من (7) أساتذة من أعضاء الهيئة التدريسية متخصصين في المحاسبة وإدارة الأعمال والاحصاء وأسماء المحكمين بالملحق رقم (1)، وقد تمت الاستجابة لآراء المحكمين وتم إجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية كما موضح بالملحق رقم (2).

ب) ثبات أداة الدراسة

قام الباحث باستخدام اختبار الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha)، لقياس مدى التناسق في إجابات المبحوثين على كل الأسئلة الموجودة في المقياس، وعلى الرغم من أن قواعد القياس في القيمة الواجب الحصول عليها غير محددة، إلا أن الحصول على $(\alpha \geq 0.60)$ يُعد في الناحية التطبيقية للعلوم الإدارية والإنسانية بشكل عام أمراً مقبولاً (Sekaran & Bougie, 2010: 184). والجدول (3-4) يبين نتائج أداة الثبات لهذه الدراسة.

الجدول (3- 4)

معامل ثبات الاتساق الداخلي لأبعاد الاستبانة (مقياس كرونباخ ألفا)

ت	المتغير	عدد الفقرات	قيمة كرونباخ ألفا
1	تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية	24	0.877
1 . 1	تقنية التكاليف على أساس الأنشطة	8	0.764
2 . 1	تقنية التكلفة المستهدفة	8	0.703
3 . 1	تقنية المقارنة المرجعية	8	0.751
2	جودة التقارير المالية	8	0.765
1 . 2	الملاءمة	4	0.649
2 . 2	القابلية للفهم	4	0.673
	الاستبانة ككل	32	0.903

إذ يوضح الجدول (3- 4) قيم الثبات لمتغيرات الدراسة الرئيسة والتي بلغت (0.877) لتقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، و (0.765) لجودة التقارير المالية. وتدل مؤشرات كرونباخ ألفا Cronbach Alpha أعلاه على تمتع أداة الدراسة بصورة عامة بمعامل ثبات عال وبقدرتها على تحقيق أغراض الدراسة وفقاً لـ (Sekaran & Bougie, 2010: 184).

الفصل الرابع

نتائج التحليل الاحصائي للدراسة واختبار الفرضيات

(4 . 1): المقدمة

(4 . 2): نتائج التحليل الاحصائي للدراسة

(4 . 3): تحليل مدى ملاءمة البيانات لإفتراسات اختبار فرضيات الدراسة

(4 . 4): اختبار فرضيات الدراسة

الفصل الرابع

نتائج التحليل الإحصائي للدراسة واختبار الفرضيات

(4 . 1): المقدمة

يستعرض هذا الفصل نتائج التحليل الإحصائي لاستجابة أفراد وحدة التحليل من المديرين الماليين والمحاسبين عن المتغيرات التي اعتمدت فيها من خلال عرض المؤشرات الإحصائية الأولية لإجاباتهم من خلال المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل متغيرات الدراسة والأهمية النسبية، كما يتناول الفصل اختبار فرضيات الدراسة والدلالات الإحصائية الخاصة بكل منها.

(4 . 2): نتائج التحليل الإحصائي للدراسة

(4 - 2 - 1): تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

لوصف مستوى ممارسة تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (تقنية التكاليف على أساس الأنشطة، تقنية التكلفة المستهدفة، تقنية المقارنة المرجعية) في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية، لجأ الباحث إلى استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، واختبار One Sample T-Test للتحقق من معنوية الفقرة وأهمية الفقرة، كما هو موضح بالجدول (4 - 1)؛ (4 - 2) و (4 - 3).

جدول (4-1)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى ممارسة تقنية التكاليف على أساس الأنشطة

في الشركات الأردنية لصناعة الادوية البشرية

ت	تقنية التكاليف على أساس الأنشطة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	مستوى الممارسة
1	تفصل الشركة بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة	4.087	0.599	1	مرتفع
2	تحصر الشركة الأنشطة التي يحتاجها كل منتج	3.941	0.683	3	مرتفع
3	تقوم الشركة بتقدير التكلفة اللازمة لكل نشاط	3.868	0.745	5	مرتفع
4	لدى الشركة القدرة على تحديد التكلفة غير المستغلة من الأنشطة	3.569	0.765	8	مرتفع
5	تصنف الشركة الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة للمنتج وأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج	3.693	0.912	7	مرتفع
6	تخصص الشركة التكاليف غير المباشرة على الأنشطة	4.007	0.680	2	مرتفع
7	تحدد الشركة التكلفة غير المستغلة من الأنشطة	3.912	0.817	4	مرتفع
8	تملك الشركة دليل خاص بمراكز التكلفة المستغلة من قبل مراكز الإنتاج	3.715	0.890	6	مرتفع
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام لتقنية التكاليف على أساس الأنشطة	3.849	0.471	-	مرتفعة

إذ يوضح الجدول (4-1) إجابات وحدة التحليل عن العبارات المتعلقة بمستوى ممارسة

تقنية التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الأردنية لصناعة الادوية البشرية. حيث تراوحت

المتوسطات الحسابية لهذه التقنية بين (3.569- 4.087) بمتوسط كلي مقداره (3.849) على

مقياس ليكرت الخماسي الذي يشير إلى المستوى المرتفع لممارسة تقنية التكاليف على أساس

الأنشطة للشركات الأردنية لصناعة الادوية البشرية. إذ جاءت في المرتبة الأولى فقرة "تفصل

الشركة بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة" بمتوسط حسابي بلغ (4.087) وهو أعلى من

المتوسط الحسابي العام البالغ (3.849)، وانحراف معياري بلغ (0.599)، فيما حصلت الفقرة "لدى

الشركة القدرة على تحديد التكلفة غير المستغلة من الأنشطة" على المرتبة الثامنة والأخيرة بمتوسط حسابي (3.569) وهو أدنى من المتوسط الحسابي الكلي والبالغ (3.849) وانحراف معياري (0.765). وبشكل عام يتبين أن مستوى ممارسة تقنية التكاليف على أساس الأنشطة للشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية من وجهة نظر وحدة التحليل كان مرتفعاً.

وتأسيساً على ما تقدم يرى الباحث أن الشركات محل الدراسة تهتم بتقنية التكاليف على أساس الأنشطة كونها على أساس التركيز على الأنشطة بإعتبار النشاط هو مهمة لها غرض معين، حيث يتم تجميع كلف الأنشطة على شكل مجموعات وذلك عن طريق موجهات الكلف. أي أن الشركات محل الدراسة يقدرّون التكاليف اللازمة لكل نشاط تعمل به.

جدول (4-2)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى ممارسة تقنية التكلفة المستهدفة في الشركات

الأردنية لصناعة الادوية البشرية

ت	تقنية التكلفة المستهدفة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	مستوى الممارسة
9	لدى الشركة معرفة باستخدام تقنية التكلفة المستهدفة	3.678	0.848	5	مرتفع
10	يوجد في الشركة قسم متخصص لإدارة التكاليف المستهدفة	3.912	0.852	3	مرتفع
11	تسعير منتجات الشركة بموجب منهج التكلفة المستهدفة يوفر خاصية المرونة في تطبيق سياسة تسعير المنتجات	3.985	0.795	1	مرتفع
12	تبنى تقنية التكلفة المستهدفة في تسعير منتجات الشركة يساهم في تحسين نوعية المنتجات	3.759	0.844	4	مرتفع
13	تحدد الشركة السعر الذي يمكن أن يباع به المنتج بطرح السعر من الربح المستهدف	3.408	0.981	7	مرتفع
14	تعتمد الشركة في تحديد تكلفة منتجاتها المستهدفة عن طريق طرح الربح المستهدف من السعر المستهدف للزبون	3.554	0.882	6	مرتفع
15	تهتم الشركة بمتابعة وفحص أنشطة العمليات لإنتاجية للتأكد من أن التصنيع يتم بأعلى كفاءة ممكنة	3.350	1.004	8	متوسطة
16	تركز الشركة على تصميم المنتج بالشكل الذي يمكن إنتاجه دون أن يتجاوز التكلفة المسموح بها	3.941	0.639	2	مرتفع
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام لتقنية التكلفة المستهدفة	3.698	0.491	-	مرتفع

كما يوضح الجدول (4-2) إجابات وحدة التحليل عن العبارات المتعلقة بمستوى ممارسة

تقنية التكلفة المستهدفة للشركات الأردنية لصناعة الادوية البشرية. حيث تراوحت المتوسطات

الحسابية لهذه التقنية بين (3.350- 3.985) بمتوسط كلي مقداره (3.698) على مقياس ليكرت

الخماسي الذي يشير إلى المستوى المرتفع لممارسة تقنية التكلفة المستهدفة للشركات الأردنية

لصناعة الادوية البشرية. إذ جاءت في المرتبة الأولى فقرة "تسعير منتجات الشركة بموجب منهج

التكلفة المستهدفة يوفر خاصية المرونة في تطبيق سياسة تسعير المنتجات" بمتوسط حسابي بلغ (3.985) وهو أعلى من المتوسط الحسابي العام البالغ (3.698)، وانحراف معياري بلغ (0.795)، فيما حصلت الفقرة " تهتم الشركة بمتابعة وفحص أنشطة العمليات لإنتاجية للتأكد من أن التصنيع يتم بأعلى كفاءة ممكنة" على المرتبة الثامنة والأخيرة بمتوسط حسابي (3.350) وهو أدنى من المتوسط الحسابي الكلي والبالغ (3.698) وانحراف معياري (1.004). وبشكل عام يتبين أن مستوى ممارسة تقنية التكلفة المستهدفة في الشركات الأردنية لصناعة الادوية البشرية من وجهة نظر وحدة التحليل كان مرتفعاً.

وتأسيساً على ما تقدم يرى الباحث أن تقنية التكلفة المستهدفة تمنح الشركات محل الدراسة المرونة الكافية في تسعير منتجاتها قبل بداية العمل الإنتاجي مما يوفر مساحة كافية في هذا المجال.

جدول (4-3)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى ممارسة تقنية المقارنة المرجعية في الشركات

الأردنية لصناعة الادوية البشرية

ت	المقارنة المرجعية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	مستوى الممارسة
17	تعتمد إدارة الشركة أساليب متعددة في الحصول على المعلومات لتخطيط وتقديم منتجاتها	3.467	0.883	7	مرتفع
18	تقوم إدارة الشركة بتقييم أداء كافة الأقسام العاملة بها	3.591	0.781	5	مرتفع
19	تعتمد الإدارة في الشركة على الأساليب الإحصائية لقياس مستويات الاداء	3.408	0.879	8	مرتفع
20	تعتمد إدارة الشركة على المؤشرات المالية وغير المالية لقياس نتائج الاداء وفقاً للمعايير الموضوعة	3.474	1.007	6	مرتفع
21	تهتم إدارة الشركة بعملية التعلم المتعلقة بكيفية توليد قيمة مضافة للشركة وزبائنهم	3.744	0.767	1	مرتفع
22	تسعى الشركة للحصول على المعلومات بفعالية وتستخدمها في اتخاذ القرارات	3.656	0.817	4	مرتفع
23	تطور الشركة سيناريوهات مستقبلية مبنية على معلومات من البيئة الخارجية والداخلية	3.678	0.766	3	مرتفع
24	تساهم أساليب القياس المعتمدة في الشركة بتحسين الأداء الكلي	3.700	0.910	2	مرتفع
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام لتقنية المقارنة المرجعية	3.590	0.516	-	مرتفع

كما يبين الجدول (4-3) إجابات وحدة التحليل عن العبارات المتعلقة بمستوى ممارسة

تقنية المقارنة المرجعية للشركات الأردنية لصناعة الادوية البشرية. حيث تراوحت المتوسطات

الحسابية لهذه التقنية بين (3.408- 3.744) بمتوسط كلي مقداره (3.590) على مقياس ليكرت

الخماسي الذي يشير إلى المستوى المتوسط لممارسة تقنية المقارنة المرجعية للشركات الأردنية

لصناعة الادوية البشرية. إذ جاءت في المرتبة الأولى فقرة " تهتم إدارة الشركة بعملية التعلم

المتعلقة بكيفية توليد قيمة مضافة للشركة وزبائنها" بمتوسط حسابي بلغ (3.744) وهو أعلى من المتوسط الحسابي العام البالغ (3.590)، وانحراف معياري بلغ (0.767)، فيما حصلت الفقرة "تعتمد الإدارة في الشركة على الأساليب الإحصائية لقياس مستويات الاداء" على المرتبة الثامنة والأخيرة بمتوسط حسابي (3.408) وهو أدنى من المتوسط الحسابي الكلي والبالغ (3.590) وانحراف معياري (0.879). وبشكل عام يتبين أن مستوى ممارسة تقنية المقارنة المرجعية في الشركات الأردنية لصناعة الادوية البشرية من وجهة نظر وحدة التحليل كان مرتفعاً. وتأسيساً على ما تقدم يرى الباحث أن تقنية المقارنة المرجعية تعطي الشركات محل الدراسة القدرة على تلافي الأخطاء التي تحصل أثناء العمل بما ينعكس بشكل مباشر على الكلف التي تتحملها الشركات وبالتالي مستويات أدائها التشغيلي.

(4- 2- 2): جودة التقارير المالية

لوصف مستوى جودة التقارير المالية (الملاءمة والقابلية للفهم) في الشركات الأردنية لصناعة الادوية البشرية، لجأ الباحث إلى استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، واختبار One Sample T-Test للتحقق من معنوية الفقرة وأهمية الفقرة، كما هو موضح بالجدول (4- 4) و (4- 5).

جدول (4- 4)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى الملاءمة في التقارير المالية في الشركات الأردنية لصناعة الادوية البشرية

ت	الملاءمة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	مستوى الملاءمة
25	تساهم تقنية التكاليف على اساس الانشطة في ان تكون التقارير المالية تتصف بالملاءمة من حيث بناء التوقعات بشأن مستقبل الشركة.	3.627	1.021	3	مرتفع
26	تقارير شركتنا بالاستناد على تقنية التكلفة المستهدفة تتوافق مع متطلبات عملها من حيث احتوائها على معلومات مالية وغير مالية	4.000	0.696	1	مرتفع
27	ان للمقارنة المرجعية إثر في ان تتنظم التقارير المالية للشركة مؤشرات لقياس القيمة العادلة	3.744	0.757	2	مرتفع
28	ان التقارير المعدة من قبل شركتنا تكون نتائجها حقيقية لاعمالها في سوق العمل بالاعتماد على تقنيات المحاسبة الادارية	3.518	0.718	4	مرتفع
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للملاءمة	3.722	0.527	-	مرتفع

إذ يوضح الجدول (4- 4) إجابات وحدة التحليل عن العبارات المتعلقة بمستوى جودة التقارير المالية من حيث الملاءمة في الشركات الأردنية لصناعة الادوية البشرية. حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لهذه التقنية بين (3.518- 4.000) بمتوسط كلي مقداره (3.722) على مقياس ليكرت الخماسي الذي يشير إلى المستوى المرتفع لمستوى جودة التقارير المالية من حيث الملاءمة في الشركات الأردنية لصناعة الادوية البشرية. إذ جاءت في المرتبة الأولى فقرة "تقارير شركتنا بالاستناد على تقنية التكلفة المستهدفة تتوافق مع متطلبات عملها من حيث احتوائها على معلومات مالية وغير مالية" بمتوسط حسابي بلغ (4.000) وهو أعلى من المتوسط الحسابي العام البالغ (3.722)، وانحراف معياري بلغ (0.696)، فيما حصلت الفقرة "ان التقارير المعدة من قبل شركتنا تكون نتائجها حقيقية لاعمالها في سوق العمل بالاعتماد على تقنيات المحاسبة

الإدارية " على المرتبة الرابعة والأخيرة بمتوسط حسابي (3.518) وهو أدنى من المتوسط الحسابي الكلي والبالغ (3.722) وانحراف معياري (0.718). وبشكل عام يتبين أن مستوى جودة التقارير المالية من حيث الملاءمة في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية من وجهة نظر وحدة التحليل كان مرتفعاً. ويرى الباحث أن التقارير المالية للشركات محل الدراسة توفرت فيها خاصية الملاءمة وهو إنعكاس طبيعي حيث أن إلتزام الشركات بالمعايير العالمية والدولية يتطلب منها العمل بالتوجه بالجودة وتوفر هذه الخاصية في تقاريرها المالية هو إنعكاس لجودة عملها.

جدول (4-5)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى القابلية للفهم في التقارير المالية في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية

ت	القابلية للفهم	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	مستوى القابلية للفهم
29	بأعتماد تقنية التكاليف على أساس الأنشطة سيجعل تقارير شركتنا بأنها تكون منظمة	3.496	0.867	4	مرتفع
30	بأعتماد تقنية التكلفة المستهدفة سنتسم ميزانية شركتنا وقوائم دخلها بالوضوح	3.635	0.930	3	مرتفع
31	ان تقنية المقارنة المرجعية ستجعل تقارير شركتنا منتظمة لمجموعة من الرسوم البيانية والجدول	4.080	0.718	1	مرتفع
32	ان اعتماد تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية سيجعل عرض تقارير شركتنا والمصطلحات المستخدمة سهلة الفهم	3.737	0.806	2	مرتفع
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للقابلية للفهم	3.737	0.626	-	مرتفع

يبين الجدول (4-5) إجابات وحدة التحليل عن العبارات المتعلقة بمستوى جودة التقارير المالية من حيث القابلية للفهم في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية. حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لهذه التقنية بين (3.496- 4.080) بمتوسط كلي مقداره (3.737) على مقياس ليكرت الخماسي الذي يشير إلى المستوى المرتفع لمستوى جودة التقارير المالية من حيث القابلية للفهم في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية. إذ جاءت في المرتبة الأولى فقرة "ان تقنية المقارنة

المرجعية ستجعل تقارير شركتنا متظمنة لمجموعة من الرسوم البيانية والجداول " بمتوسط حسابي بلغ (4.080) وهو أعلى من المتوسط الحسابي العام البالغ (3.737)، وانحراف معياري بلغ (0.718)، فيما حصلت الفقرة "بأعتماد تقنية التكاليف على اساس الانشطة سيجعل تقارير شركتنا بأنها تكون منظمة " على المرتبة الرابعة والأخيرة بمتوسط حسابي (3.496) وهو أدنى من المتوسط الحسابي الكلي والبالغ (3.737) وانحراف معياري (0.867). وبشكل عام يتبين أن مستوى جودة التقارير المالية من حيث القابلية للفهم في الشركات الأردنية لصناعة الادوية البشرية من وجهة نظر وحدة التحليل كان مرتفعاً. ويرى الباحث ومن خلال متابعة عمل الشركات وتقاريرها الصادرة عنها أن تقاريرها المالية منظمة من حيث الشكل وتتصف بالوضوح مما يسهل على قابلية فهمها من قبل مستخدميها.

(4 . 3): تحليل مدى ملائمة البيانات لإفتراسات اختبار فرضيات الدراسة

قبل البدء في تطبيق تحليل الإنحدار لإختبار فرضيات الدراسة قام الباحث بإجراء بعض الإختبارات وذلك من أجل ضمان ملائمة البيانات لإفتراسات تحليل الإنحدار، إذ تم التأكد من عدم وجود إرتباط عالٍ بين المتغيرات المستقلة Multicollinearity باستخدام معامل تضخم التباين Variance Inflation Factor (VIF) وإختبار التباين المسموح به Tolerance لكل متغير من متغيرات الدراسة مع مراعاة عدم تجاوز معامل تضخم التباين المسموح به (VIF) للقيمة (10). وأن تكون قيمة التباين المسموح به Tolerance أكبر من (0.05). وتم التأكد أيضاً من إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي Normal Distribution بإحتساب معامل الإلتواء Skewness، إذ إن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي إذا كانت قيمة معامل الإلتواء تقل عن (± 1) ، والجدول رقم (4 - 6) يبين نتائج هذه الإختبارات.

جدول (4-6)

نتائج اختبار تضخم التباين والتباين المسموح به ومعامل الالتواء

ت	المتغيرات المستقلة	VIF	Tolerance	Skewness
1	تقنية التكاليف على أساس الأنشطة	1.580	0.633	- 0.067
2	تقنية التكلفة المستهدفة	2.319	0.431	- 0.720
3	تقنية المقارنة المرجعية	2.079	0.481	- 0.390

يتضح من النتائج الواردة في الجدول (4-6) عدم وجود تداخل خطي متعدد Multicollinearity بين المتغيرات المستقلة (تقنية التكاليف على أساس الأنشطة، تقنية التكلفة المستهدفة، تقنية المقارنة المرجعية)، وإن ما يؤكد ذلك قيم معيار اختبار معامل تضخم التباين (VIF) للأبعاد المتمثلة بـ (تقنية التكاليف على أساس الأنشطة، تقنية التكلفة المستهدفة، تقنية المقارنة المرجعية) والبالغة (1.580؛ 2.319؛ 2.079) على التوالي والتي تقل عن (10). كما يتضح أن قيم اختبار التباين المسموح به (Tolerance) تراوحت بين (0.431 - 0.633) وهي أكبر من (0.05) ويعد هذا مؤشراً على عدم وجود ارتباط عالٍ بين المتغيرات المستقلة. وقد تم التأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي بإحتساب معامل الالتواء (Skewness) حيث كانت القيم أقل من (±1).

وتأسيساً على ما تقدم وبعد التأكد من عدم وجود تداخل خطي بين أبعاد المتغير المستقل، وإن بيانات متغيرات الدراسة تخضع للتوزيع الطبيعي فقد أصبح بالإمكان اختبار فرضيات الدراسة في الشركات محل الدراسة.

(4 . 4): إختبار فرضيات الدراسة

الفرضية الرئيسة الأولى

H_{O1} : "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (تقنية التكاليف على أساس الأنشطة، تقنية التكلفة المستهدفة، تقنية المقارنة المرجعية) في تحسين جودة التقارير المالية في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ".

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد للتحقق من أثر تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (تقنية التكاليف على أساس الأنشطة، تقنية التكلفة المستهدفة، تقنية المقارنة المرجعية) في تحسين جودة التقارير المالية في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية، وكما هو موضح بالجدول (4-7).

جدول (4 - 7)

نتائج اختبار تحليل الانحدار المتعدد لتأثير تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحسين

جودة التقارير المالية في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية

المتغير التابع	(R)	(R ²) معامل التحديد	<i>Adjusted</i> (R ²) معامل التحديد المعدل	F المحسوبة	Sig* مستوى الدلالة	DF درجات الحرية	درجة التأثير β	T المحسوبة	Sig* مستوى الدلالة
جودة التقارير المالية	0.698	0.488	0.476	42.181	0.000	الانحدار	تقنية ABC	0.109	0.165
						البواقي	تقنية التكلفة المستهدفة	0.171	0.073
						المجموع	تقنية المقارنة المرجعية	0.498	0.000

ملاحظة:

*يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$).

*قيمة F الجدولية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) (2.672).

*قيمة T الجدولية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) (1.657).

يوضح الجدول (4 - 7) أثر تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (تقنية التكاليف على

أساس الأنشطة، تقنية التكلفة المستهدفة، تقنية المقارنة المرجعية) في تحسين جودة التقارير المالية

في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية. إذا أظهرت نتائج التحليل الإحصائي بأن مستوى

الدلالة (sig) بلغ لكل من التكاليف على أساس الأنشطة (0.165)، والتكلفة المستهدفة (0.073)

وهي أكبر من (0.05) وهذا يدل على أنه ليس لها أثر في تحسين جودة التقارير المالية من حيث

الملاءمة. كما أظهرت النتائج بأن تقنية المقارنة المرجعية لها أثر في جودة التقارير المالية من

حيث الملاءمة إذا بلغ مستوى الدلالة (sig) (0.000) وهو أقل من (0.05) ويؤكد ذلك درجة

التأثير **B** إذا بلغت (0.498) وهي الأعلى .

كما أوضحت النتائج أن قيمة F المحسوبة (42.181) وهي أكبر من قيمتها الجدولية

(2.672)، كما أن مستوى الدلالة لها كمجموعة بلغ (0.000) وهو أقل من (0.05)، كما بلغ

معامل الارتباط (R) وهو (0.698) للمجموعة وهذا يعني بأن العلاقة مرتفعة بين متغيرات المستقلة كمجموعة وتحسين جودة التقارير المالية من حيث الملاءمة ، كما بينت النتائج معامل التحديد المعدل R^2 وهو (0.488) وهذا يعني بأن المتغيرات المستقلة تفسر من نسبة (0.401) من التغيرات التي تطرأ على المتغير التابع ، وهذا يؤكد عدم صحة قبول الفرضية الرئيسة الأولى، وعليه ترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على:

وجود تأثير ذي دلالة إحصائية لتقنية المقارنة المرجعية في تحسين جودة التقارير المالية في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)".

الفرضية الرئيسة الثانية

HO₂: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (تقنية التكاليف على أساس الأنشطة، تقنية التكلفة المستهدفة، تقنية المقارنة المرجعية) في تحسين جودة التقارير المالية من حيث الملاءمة في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)".

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد للتحقق من أثر تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (تقنية التكاليف على أساس الأنشطة، تقنية التكلفة المستهدفة، تقنية المقارنة المرجعية) في تحسين جودة التقارير المالية من حيث الملاءمة في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية، وكما هو موضح بالجدول (4-8).

جدول (4- 8)

نتائج اختبار تحليل الانحدار المتعدد لتأثير تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحسين

جودة التقارير المالية من حيث الملاءمة في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية

Sig* مستوى الدلالة	T المحسوبة	درجة التأثير β		DF درجات الحرية		Sig* مستوى الدلالة	F المحسوبة	Adjusted (R ²) معامل التحديد المعدل	(R ²) معامل التحديد	(R) الارتباط	المتغير التابع
0.066	1.855	0.157	تقنية ABC	3	الانحدار	0.000	29.652	0.387	0.401	0.633	الملاءمة
0.160	1.413	0.144	تقنية التكلفة المستهدفة	133	البواقي						
0.000	4.323	0.418	تقنية المقارنة المرجعية	136	المجموع						

ملاحظة:

*يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$.

*قيمة F الجدولية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ (2.672).

*قيمة T الجدولية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ (1.657).

يوضح الجدول (4- 8) أثر تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (تقنية التكاليف على

أساس الأنشطة، تقنية التكلفة المستهدفة، تقنية المقارنة المرجعية) في تحسين جودة التقارير المالية

من حيث الملاءمة في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية. إذا اظهرت نتائج التحليل

الاحصائي بأن مستوى الدلالة (sig) بلغ لكل من التكاليف على اساس الأنشطة (0.066)،

والتكلفة المستهدفة (0.160) وهي أكبر من (0.05) وهذا يدل على انه ليس لها أثر في تحسين

جودة التقارير المالية من حيث الملاءمة. كما اظهرت النتائج بأن تقنية المقارنة المرجعية لها أثر

في جودة التقارير المالية من حيث الملاءمة إذا بلغ مستوى الدلالة (sig) (0.000) وهو اقل من

(0.05) ويؤكد ذلك درجة التأثير B إذا بلغت (0.418) وهي الاعلى.

كما اوضحت النتائج ان قيمة F المحسوبة (29.652) وهي اكبر من قيمتها الجدولية (2.672)، كما ان مستوى الدلالة لها كمجموعة بلغ (0.000) وهو اقل من (0.05)، كما بلغ معامل الارتباط (R) وهو (0.633) للمجموعة وهذا يعني بأن العلاقة مرتفعة بين متغيرات المستقلة كمجموعة وتحسين جودة التقارير المالية من حيث الملاءمة، كما بينت النتائج معامل التحديد المعدل R^2 وهو (0.401) وهذا يعني بأن المتغيرات المستقلة تفسر من نسبة (0.401) من التغيرات التي تطرأ على المتغير التابع، وهذا يؤكد عدم صحة قبول الفرضية الرئيسة الثانية وعليه ترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على:

وجود تأثير ذي دلالة إحصائية لتقنية المقارنة المرجعية في تحسين جودة التقارير المالية من حيث الملاءمة في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

الفرضية الرئيسة الثالثة

HO₃: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (تقنية التكاليف على أساس الأنشطة، تقنية التكلفة المستهدفة، تقنية المقارنة المرجعية) في تحسين جودة التقارير المالية من حيث القابلية للفهم في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)".

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد للتحقق من أثر تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (تقنية التكاليف على أساس الأنشطة، تقنية التكلفة المستهدفة، تقنية المقارنة المرجعية) في تحسين جودة التقارير المالية من حيث القابلية للفهم في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية، وكما هو موضح بالجدول (4-9).

جدول (4- 9)

نتائج اختبار تحليل الانحدار المتعدد لتأثير تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحسين

جودة التقارير المالية من حيث القابلية للفهم في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية

المتغير التابع	(R) الارتباط	(R ²) معامل التحديد	<i>Adjusted</i> (R ²) معامل التحديد المعدل	F المحسوبة	Sig* مستوى الدلالة	DF درجات الحرية	درجة التأثير β		T المحسوبة	Sig* مستوى الدلالة	
القابلية للفهم	0.597	0.356	0.341	24.505	0.000	الإنحدار	3	تقنية ABC	0.044	0.501	0.617
						البواقي	133	تقنية التكلفة المستهدفة	0.154	1.455	0.148
						المجموع	136	تقنية المقارنة المرجعية	0.451	4.493	0.000

ملاحظة:

*يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$.

*قيمة F الجدولية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ (2.672).

*قيمة T الجدولية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ (1.657).

يوضح الجدول (4- 9) أثر تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (تقنية التكاليف على

أساس الأنشطة، تقنية التكلفة المستهدفة، تقنية المقارنة المرجعية) في تحسين جودة التقارير المالية

من حيث القابلية للفهم في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية. إذا اظهرت نتائج التحليل

الاحصائي بأن مستوى الدلالة (sig) بلغ لكل من التكاليف على اساس الأنشطة (0.617)،

والتكلفة المستهدفة (0.148) وهي أكبر من (0.05) وهذا يدل على انه ليس لها أثر في تحسين

جودة التقارير المالية من حيث الملاءمة. كما اظهرت النتائج بأن تقنية المقارنة المرجعية لها أثر

في جودة التقارير المالية من حيث الملاءمة إذا بلغ مستوى الدلالة (sig) (0.000) وهو اقل من

(0.05) ويؤكد ذلك درجة التأثير **B** إذا بلغت (0.451) وهي الاعلى.

كما اوضحت النتائج ان قيمة F المحسوبة (24.505) وهي اكبر من قيمتها الجدولية (2.672)، كما ان مستوى الدلالة لها كمجموعة بلغ (0.000) وهو اقل من (0.05)، كما بلغ معامل الارتباط (R) وهو (0.597) للمجموعة وهذا يعني بأن العلاقة مرتفعة بين متغيرات المستقلة كمجموعة وتحسين جودة التقارير المالية من حيث الملاءمة، كما بينت النتائج معامل التحديد المعدل R^2 وهو (0.356) وهذا يعني بأن المتغيرات المستقلة تفسر من نسبة (0.356) من التغيرات التي تطرأ على المتغير التابع، وهذا يؤكد عدم صحة قبول الفرضية الرئيسة الثالثة، وعليه ترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على:

وجود تأثير ذي دلالة إحصائية لتقنية المقارنة المرجعية في تحسين جودة التقارير المالية من حيث القابلية للفهم في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية عند مستوى دلالة (0.05) ."

وتحقيقاً لأهداف الدراسة بشكل شمولي، استخدم الباحث برنامج تحليل المسار Amos Ver.21 بهدف بناء أنموذج مقترح لتأثير تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحسين جودة التقارير المالية ببعديه (الملاءمة والقابلية للفهم) في الشركات الأردنية لصناعة الادوية البشرية وذلك باستخدام انموذج المعادلات الهيكلية. إذ بينت النتائج المعروضة بالجدول (4 - 10) أن الأنموذج المقترح قد حقق الموائمة التامة، إذ بلغت قيمة χ^2 المحسوبة (0.257)، وهي ذات دلالة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$). وما يتعلق بمؤشرات الموائمة المطلقة **Absolute Fit** فقد بلغت قيمة **Goodness of Fit Index (GFI)** (0.991) وهو مؤشر موائمة الجودة وهو مقارب إلى قيمة الواحد صحيح. وبنفس السياق بلغت قيمة مؤشر جذر متوسط مربع الخطأ التقريبي **Root Mean Square Error of Approximation (RMSEA)** (0.000) وهو يقترب من قيمة الصفر. أما ما يرتبط بمؤشرات الموائمة التدريجية **Adjusted Incremental Fit** فقد بلغت قيمة مؤشر **Adjusted Goodness of Fit Index (AGFI)** (0.989) وهو مؤشر موائمة الجودة المعدل وهو مقارب إلى

قيمة الواحد صحيح. كما بلغت قيمة مؤشر الموائمة المقارن **Comparative Fit Index (CFI)** (0.999) وهو مقارب إلى قيمة الواحد صحيح، وأخيراً، بلغت قيمة مؤشر الموائمة الطبيعي **Normed Fit Index (NFI)** (0.999) وهو مقارب إلى قيمة الواحد صحيح. كما يبين الجدول أيضاً أن معامل التحديد للملاءمة والقابلية للفهم كان (0.400) و (0.355) على التوالي. والشكل (4-1) يوضح الأنموذج المقترح لتأثير تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحسين جودة التقارير المالية ببعديه (الملاءمة والقابلية للفهم) في الشركات الأردنية لصناعة الادوية البشرية. وهذه النتيجة تساهم في تحقيق أهداف الدراسة بشكل شمولي، والتي توضح الأنموذج المقترح المتضمن وجود تأثير تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحسين جودة التقارير المالية ببعديه (الملاءمة والقابلية للفهم) في الشركات الأردنية لصناعة الادوية البشرية.

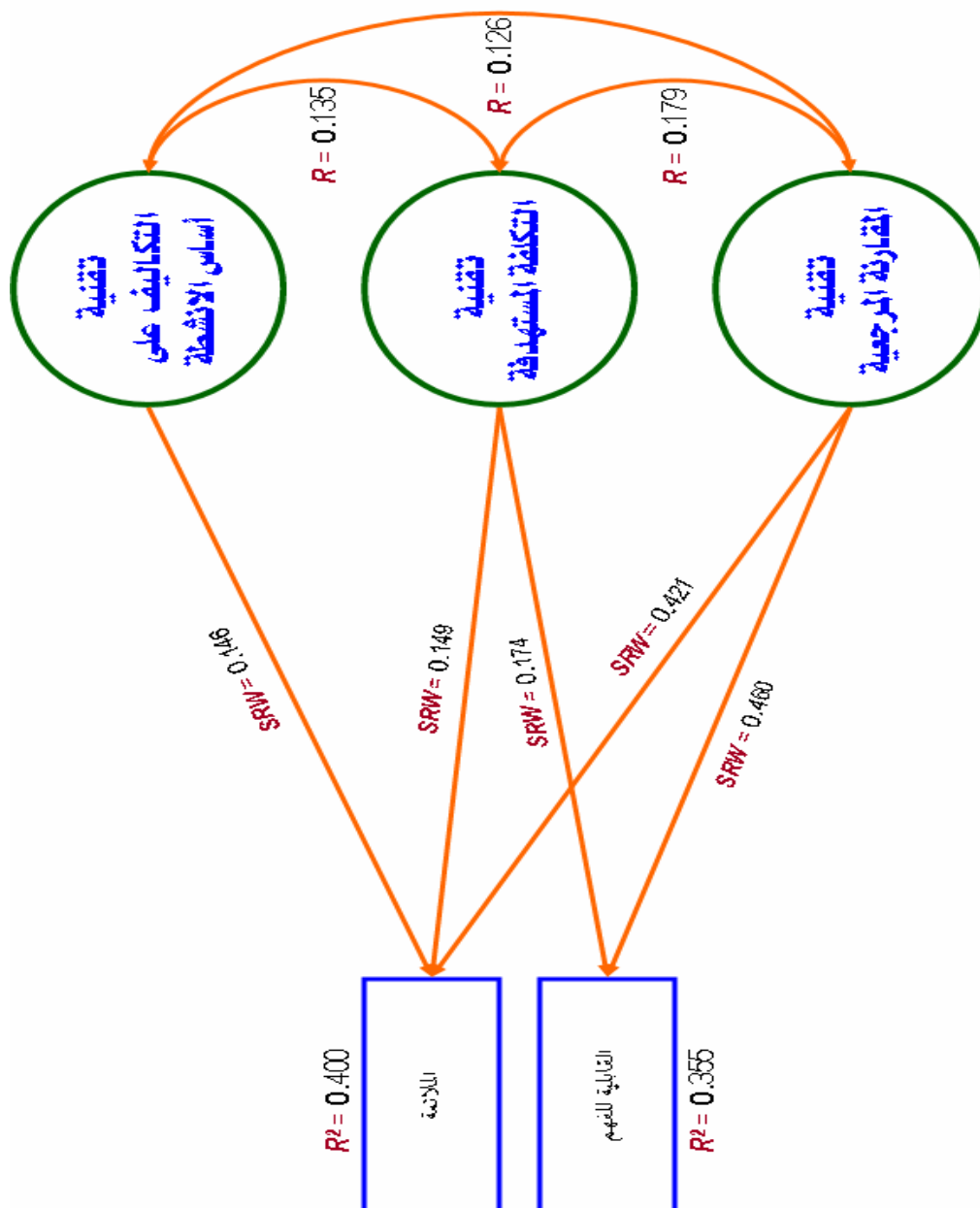
جدول (4- 10)

مؤشرات الموائمة لأنموذج المعادلة الهيكلية

المؤشر	قيم النتيجة		عتبة القيم
χ^2	0.257		–
<i>DF</i>	1		–
Absolute Fit Level			
<i>GFI</i>	0.991		0.900 فأكثر
<i>RMSEA</i>	0.000		أقل من 0.080
Incremental Fit Level			
<i>AGFI</i>	0.989		0.900 فأكثر
<i>CFI</i>	0.999		0.900 فأكثر
<i>NFI</i>	0.999		0.900 فأكثر
Parsimonious Fit Level			
χ^2 / DF	0.257		أقل من 3
<i>SMC(R²)</i>	0.400	الملاءمة	كلما كان أعلى كلما كان أفضل
	0.355	الفهم	

الشكل (4 - 1)

النموذج المقترح لتأثير تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحسين جودة التقارير المالية
ببعديه (الملاءمة والقابلية للفهم) في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية



المصدر: من إعداد الباحث وفقاً لنتائج تحليل المسار

SRW (Standard Regression Weight) = الوزن الإنحدار المعياري

الفصل الخامس

مناقشة النتائج والتوصيات

(1 . 5): المقدمة

(2 . 5): مناقشة النتائج

(3 . 5): التوصيات المقترحات

الفصل الخامس

مناقشة النتائج والتوصيات

(1. 5): المقدمة

في ضوء التحليل الذي تم في الفصل الرابع لنتائج التحليل الإحصائي الوصفي لمتغيرات الدراسة واختبار الفرضيات، فإن هذه الفصل يتناول عرضاً لمجمل النتائج التي توصل إليها الباحث، كإجابة عن الأسئلة التي تم طرحها في الفصل الأول من هذه الدراسة التي مثلت مشكلتها والفرضيات التي بنيت عليها، وعلى ضوء هذه النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسة الحالية قدم الباحث عدداً من التوصيات والمقترحات.

(2. 5): مناقشة النتائج

(1- 2- 4): النتائج الوصفية لمتغيرات الدراسة

1. بينت النتائج أن مستوى ممارسة تقنية التكاليف على أساس الأنشطة للشركات الأردنية لصناعة الادوية البشرية من وجهة نظر وحدة التحليل كان مرتفعاً.
2. أظهرت نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية أن مستوى ممارسة تقنية التكلفة المستهدفة في الشركات الأردنية لصناعة الادوية البشرية من وجهة نظر وحدة التحليل كان مرتفعاً.
3. كما تبين من خلال التحليل الوصفي لتقنية المقارنة المرجعية أن مستوى ممارستها من قبل الشركات الأردنية لصناعة الادوية البشرية من وجهة نظر وحدة التحليل كان متوسطاً.

4. وقد تبين أن مستوى جودة التقارير المالية من حيث الملاءمة في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية من وجهة نظر وحدة التحليل كان مرتفعاً.
5. وأخيراً، بينت النتائج من خلال تحليل متغير جودة التقارير المالية من حيث الفهم في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية من وجهة نظر وحدة التحليل أن مستواه حظى بأهمية مرتفعة أيضاً.

(4- 2- 2): نتائج اختبار فرضيات الدراسة

1. بينت نتائج تحليل فرضية الدراسة الاولى أن هناك تأثير ذي دلالة إحصائية لتقنية المقارنة المرجعية في تحسين جودة التقارير المالية في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

وهذه النتيجة تتفق ودراسة كبيلة (2010) من حيث كون أن أسلوب المقارنة المرجعية طريقة فعالة لإدخال التحسينات، فضلاً عن أن لها قابلية في تعزيز الأداء التراكمي للوحدة الإقتصادية.

2. وجود تأثير ذي دلالة إحصائية لتقنية المقارنة المرجعية في تحسين جودة التقارير المالية من حيث الملاءمة في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).
- وهذه النتيجة تتفق ودراسة حمدان (2011) التي بينت بأن هناك علاقة مهمة بين زيادة التحفظ المحاسبي وتحسين جودة التقارير المالية عن طريق تحسين رأي مدقق الحسابات الخارجي.

3. وجود تأثير ذي دلالة إحصائية لتقنية المقارنة المرجعية في تحسين جودة التقارير المالية من حيث الفهم في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ ".
وهذه النتيجة تتفق ودراسة الشامي (2009) التي بينت بأن للخصائص الثانوية للمعلومات المحاسبية تأثيراً عالياً على جودة التقارير المالية وبنسبة بلغت (85%).

(5 . 3): التوصيات المقترحات

من خلال النتائج التي تم التوصل إليها يوصي الباحث بما يلي:

1. ضرورة توعية الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية بأهمية تطبيق تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، والاستفادة من هذه التقنيات في تحسين مستويات الاداء الكلي لها.
2. ضرورة توفير البيئة التكنولوجية الحديثة لإمكانية ربط تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بنظم المحاسبة المختلفة بالشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية.
3. وضع الخطط وبرامج التدريب اللازمة لاستيعاب تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية التي توفر الرقابة وتقييم الأداء من أجل المنافسة والبقاء في ظل بيئة تتصف بالتعقيد واللاتأكد.
4. ضرورة التحول عند استخدام تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية إلي الأخذ بالأسباب والعناصر الموجهه للأداء وتفعيل هذه التقنيات واختيار أفضلها.
5. على القيادات الإدارية في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية محل الدراسة أن تعمل على الاهتمام باستخدام تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، وذلك بتطبيقها والتي تكفل تدعيم الموقف التنافسي لها، وبما يتلاءم مع خصائص بيئة الأعمال الأردنية الصناعية.
6. ضرورة تحقيق الربط والتكامل بين تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الحديثة لتحقيق الكفاءة والفاعلية في إدارة التكاليف في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية.

7. القيام بإجراء دراسات وأبحاث في الأساليب المتطورة والنظم الحديثة للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية ومحاولة ربطها بالنظم المحاسبية عامة، وذلك لاستيعاب المتغيرات البيئية.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية

ثانياً: المراجع الاجنبية

أولاً: المراجع العربية

1. أبو حمام، حسن عيسى. (2013). أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين (PEX) وتأثيرها على الهيكل التمويلي لتلك الشركات. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة: فلسطين.
2. أبو حمام، ماجد إسماعيل. (2009). أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية: دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة: فلسطين.
3. أبو عواد، محمد راجح خليل ومطر، محمد عطيه. (2011). أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، 7 (3): 412 – 432.
4. أبو نصار، محمد. (2005). المحاسبة الإدارية. عمان، دار وائل للنشر والتوزيع.
5. باسيلي، مكرم عبد المسيح. (2007). المحاسبة الإدارية: الأصالة والمعاصرة. المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، جمهورية مصر العربية
6. بني حمدان، خالد محمد طلال وإدريس، وائل محمد صبحي. (2009). الاستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي: منهج معاصر. عمان، دار اليازوري للنشر والتوزيع.
7. حماد، طارق عبدالعال. (2003). دور معلومات المحاسبة الإدارية في بناء الاستراتيجية المتوازنة للشركة. مجلة الفكر المحاسبي، (2): 61 – 138.
8. حمادة، رشا، (2013). قياس أثر الإفصاح الاختياري في جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية في بورصة عمان. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، 10 (4): 674 – 698.

9. حمدان، علام محمد موسى. (2011). أثر التحفظ المحاسبي في تحسين جودة التقارير المالية:

دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. العلوم الإدارية، 38 (2): 415

- 433.

10. خليل، محمد. (2003). دور المحاسب الإداري في إطار حوكمة الشركات. مجلة الدراسات

والبحوث التجارية، 2.

11. الداعور، جبر. (2004). الإتجاهات الحديثة في محاسبة التكاليف. جامعة الازهر، غزة:

فلسطين.

12. درغام، ماهر. (2007). مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

في المستشفيات الحكومية في قطاع غزة: دراسة ميدانية. مجلة الجامعة الإسلامية: سلسلة العلوم

الإنسانية. 8 (2): 679 - 725.

13. الرماحي، نواف محمد عباس. (2009). المحاسبة الادارية. عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.

14. زعرب، حمدي. (2011). مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات

الصناعية في قطاع غزة: دراسة ميدانية. مجلة جامعة النجاح للأبحاث: العلوم الإنسانية. 25

(10): 2677 - 2708.

15. سامي، مجدي محمد. (2009). دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة

القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، 46 (2): 1

- 42.

16. السجاعي، محمود محمود. (2007). محاسبة التكاليف في المنظمات الصحية. المكتبة

العصرية، مصر.

17. سلمان، علاء جاسم وعلوان، مازن كامل. (2015). دور تحديد تكاليف الجودة على أساس الأنشطة في تحسين جودة المنتجات بالتطبيق في شركة مصافي الوسط. مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، (35): 79 – 118.
18. الشامي، أكرم يحيى علي. (2009). أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية للبنوك التجارية العاملة في الجمهورية اليمنية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان: الأردن.
19. عبد الرحمن، عبد الرحمن سليم. (2008). دور أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تطوير محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية المصرية. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة اليمنية، اليمن.
20. عبود، سالم محمد. (2008). ادارة الكلفة في النشاط المصرفي. الطبعة الأولى، العراق، دار المرتضى للطباعة والنشر والتوزيع.
21. العشماوي، محمد عبد الفتاح. (2011). محاسبة التكاليف: منظورين التقليدي والحديث. الطبعة الأولى، عمان، الاردن، دار المرتضى للطباعة والنشر والتوزيع.
22. العفيري، فؤاد احمد محمد. (2010). مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية. مؤتمر سبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، كلية التجارة، جامعة الملك سعود.
23. العيهار، فلة. (2005). دور الجودة في تحقيق الميزة التنافسية. وزارة التربية والتعليم العالي والبحث العلمي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بالخروبة، جامعة الحزائر.

24. فوده، شوقي السيد. (2007). إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسلة القيمة: دراسة نظرية. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، 44 (1): 209 – 235.
25. الكاشف، محمود. (2000). التأصيل النظري ومتطلبات التطبيق العملي للتكلفة المستهدفة كمدخل لإدارة الربحية. مجلة الفكر المحاسبي، 4 (1).
26. كاظم، حاتم كريم. (2006). دور المقارنة المرجعية على أساس الأنشطة في تقييم كفاية أداء وحدات الخدمات الصحية: دراسة نظرية وتطبيقية لعينة من المستشفيات. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، 20 (1): 22 – 40.
27. الكبيجي، مجدي وائل. (2014). مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية. دراسات: العلوم الإدارية، 41 (2): 170 – 190.
28. كييلة، سارة عصام حسن. (2010). تقييم فاعلية الأداء في الوحدات الخدمية باستعمال تقنية المقارنة المرجعية بالتطبيق على عينة من الفنادق العراقية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة بغداد: العراق.
29. النعيمي، صباح عبد الوهاب. (2007). تقنيات إدارة الكلفة الاستراتيجية ودورها في تنفيذ وتقييم الإستراتيجيات الوظيفية في بيئة الأعمال المعاصرة: دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية. أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة بغداد: العراق.

ثانياً: المراجع الأجنبية

1. Akenbor, O.C & Okoye, E.I. (2012). The Adoption of Strategic Management Accounting in Nigerian Manufacturing Firms. **AFRREV IJAH: An International Journal of Arts and Humanities**. 1 (3): 270-287.
2. AL-Maryani, M. A. H & Sadik, H. H. (2012). Strategic Management Accounting Techniques in Romanian Companies: Some Survey Evidence. **Procedia Economics and Finance**, 3: 387–396.
3. AL-Nawayseh, M.A.I. (2013). The Extent of Applying Strategic Management Accounting Tools in Jordanian Banks. **International Journal of Business and Management**, 8 (19): 32 – 44.
4. Ansari, S; Bell, J & Swenson, D. (2006). A template for implementing Target Costing. **Cost Management**, 20 (5): 20 – 27.
5. Atkinson, A & Kaplan, R.S. (2004). **Management Accounting**. 4th Edition, Pentice Hall, U.S.A.
6. Atkinson, A; Kaplan, R.S & Young, M.S. (2004). **Management Accounting**. 4th Edition, Prentice Hall, Pearson.
7. Austill, D. (2006). Product Development and Cost Management Using Target Costing: A Discussion and Case Analysis. **Journal of Business and Economics Research**. 4 (2): 61 – 71.
8. Barua, Abhijit. (2005). Using the FASB Qualitative Characteristics in earnings Quality Measures. **Journal of Business Finance and Accounting**, 32 (3/4). 451 – 464.
9. Beest, F.V; Braam, G & Boelens, S. (2009). Quality of Financial Reporting: measuring qualitative characteristics. **NiCE Working Paper** 09-108, April: 1 – 41
10. Belkaoui, Ahmed. (2002). **Accounting Theory**. 4th Ed., Thomson Learning, U.S.A.
11. Brigham, E & Houston, J. (2009). **Fundamentals of Financial Management**. 12th ed., Cengage Learning.

12. Cadez, S & Guilding, C. (2008). An exploratory Investigation of an Integrated Contingency Model of Strategic Management Accounting. **Accounting, Organizations and Society**, 33(7): 836–863.
13. Cadez, S & Guilding, C. (2012). Strategy, strategic management accounting and performance: a configurational analysis. **Industrial Management & Data Systems**, 112 (3): 484-501
14. Castellano, F & Young, S. (2003). Speed Splashier: An interactive, team-based target costing exercise. **Journal of Accounting Education**, 84, (2): 293-305.
15. Chinedu, E.F; Ogbodo, O.C.Y & Onyali, C.I. (2014). Utilizing Strategic Management Accounting Techniques (SMATs) for Sustainability Performance Measurement. **Research Journal of Finance and Accounting**, 5 (13), 140 -153.
16. Cinquini, L & Tenucci, A. (2010). Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling?. **Journal of Accounting and Organizational Change**, 6 (2): 228-259.
17. Cole, V; Branson, J & Breesch, D. (2007). A review of the different methods developed to measure the comparability of financial statements. **Working Paper Series**: 1 – 32.
18. Collier, P. (2006). **Accounting for Managers: Interpreting Accounting information for Decision- Making**. 2nd ed., John Willy & Sons.
19. Cravens K.S., Guilding C. (2001). An empirical study of the application of Strategic Management Accounting Techniques. **Advances in Management Accounting**, 10: 95-124
20. Drury, C. (2000). **Management and Cost Accounting**. 5th ed., Thamson, United States.
21. Eze, W. (2009). Strategic Management Accounting and Performance Measurement in Nigerian Hotels: A contingency-Based Study. **A Master Thesis in Tourism and Hospitality Management**, The Institute of Graduate Studies and Research, Eastern Mediterranean University, Gazimagusa-North Cyprus.
22. Fowzia, R. (2011). Strategic Management Accounting Techniques: Relationship with Business Strategy and Strategic Effectiveness of

Manufacturing Organizations in Bangladesh. **World Journal of Management**, 3 (2): 54-69

23. Garrison, R & Noreen, E. (2003). **Managerial Accounting**. 8th ed., Irwin McGraw-Hill, Inc.

24. Hematfar, M; Arasteh, A & Nooryan, S. (2013). The Steps of Implementing Target Costing. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1455184>.

25. Hiezer, J & Render, B. (2000). **Operations Management**. 6th ed., Prentice Hall, New Jersey, U.S.A.

26. Hilton, R.W. (2008). **Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment**. McGraw-Hill/Irwin.

27. Horngren, C.T; Foster, G & Datar, S.M. (2003). **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**. 11th ed., Printice-Hall international, Inc, New Jersey, U.S.A.

28. IASB. (2008). **Exposure Draft on an improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-useful Financial Reporting Information**. London, U.K.

29. Johnson, G., Scholes, K., (2002), “**Exploring Corporate Strategy: Text and Cases**”, 6th ed., Europe Prentice-Hall.

30. Lachmann, M; Knauer, T & Trapp, R. (2013). Strategic management accounting practices in hospitals: Empirical evidence on their dissemination under competitive market environments. **Journal of Accounting & Organizational Change**, 9 (3): 336-369

31. Langfield-Smith, K. (2008). Strategic management accounting: how far have we come in 25 years?. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, 21 (2), 204-228.

32. Mohamed, A. A & Jones, T. (2014). Relationship between strategic management accounting techniques and profitability: a proposed model. **Measuring Business Excellence**, 18 (3): 1 – 22.

33. Nichols, D & Wahlen, J. (2004). How Do Earnings Numbers Relate to Stock Returns? A Review of Classic Accounting Research with Updated Evidence. **Accounting Horizons**, 18(4): 263-286.
34. O'Brien, J.A. (2003). **Introduction to Information systems essential for E-business Enterprise**. 11th ed., McGraw- Hill / Irwin N.Y. USA.
35. Ramljak, B & Rogošić, A. (2012). Strategic Management Accounting Practices in Croatia. **The Journal of International Management Studies**, 7(2): 93-100.
36. Santini, F. (2013). Strategic Management Accounting and financial performance in the small and medium sized Italian manufacturing enterprises. **Management Control**, 1: 77-107.
37. Sekaran, U & Bougie, R. (2010). **Research Methods for Business: A Skill Building Approach**. 5th edition, John Wiley & Sons.
38. Wegman, G. (2008). The Activity-Based Costing Method: Development and Applications. **The IUP Journal of Accounting Research and Audit Practices**, VIII (1): 1 – 22.
39. Yi, M & Tayles, M. (2009). On the emergence of strategic management accounting: an institutional perspective. **Accounting and Business Research**, 39(5): 473-495.
40. Zhang, C & Qian, Q. (2005). Evolution of Several Phases in the Development of Management Accounting. **Journal of Modern Accounting and auditing**, 1 (7): 1 – 17.

قائمة الملاحق

الملحق رقم (1): أسماء محكمي أداة الدراسة (الاستبانة)

الملحق رقم (2): أداة الدراسة (الاستبانة) بشكلها النهائي

الملحق رقم (3): نتائج التحليل الإحصائي لإختبار فرضيات الدراسة

الملحق رقم (1): أسماء محكمي أداة الدراسة (الاستبانة)

الرقم	اللقب العلمي والاسم	التخصص	مكان العمل
1	أ.د. اسماعيل التكريتي	محاسبة	جامعة عمان الأهلية
2	د. اسامة سميح	محاسبة	جامعة الزيتونة الأردنية
3	د.علي اللايد	محاسبة	جامعة الشرق الأوسط
4	د. نجيب مسعود	محاسبة	جامعة الشرق الأوسط
5	د. ثائر فيصل الشاهر	إحصاء	جامعة عمان الأهلية
6	د. أحمد علي صالح	إدارة أعمال	جامعة الشرق الأوسط
7	د. عبدالله أبو سلمى	إدارة أعمال	جامعة الشرق الأوسط

الملحق رقم (2): أداة الدراسة (الاستبانة) بشكلها النهائي

السيد / ة الفاضل / ة تحية طيبة

يهدف الباحث القيام بدراسة بعنوان "أثر تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحسين جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية على الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية". حيث تهدف الدراسة بشكل أساسي إلى دراسة أثر تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحسين جودة التقارير المالية للشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية. نحن نشق بآرائكم وستكون هذه الآراء موضع اعتزاز وتقدير

الخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة

(1) المؤهل العلمي

- | | |
|------------------------------------|------------------------------------|
| ☐ بكالوريوس | ☐ دبلوم عال |
| ☐ ماجستير | ☐ دكتوراه |

(2) عدد سنوات الخبرة

- | | |
|---|--|
| ☐ 5 سنوات فأقل | ☐ من 6 - 10 سنوات |
| ☐ من 11 - 15 سنة | ☐ 16 سنة فأكثر |

(3) المنصب الوظيفي

- | | |
|------------------------------------|--------------------------------|
| ☐ مدير مالي | ☐ محاسب |
|------------------------------------|--------------------------------|

(4) عدد الدورات التدريبية في مجال المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية

- | | |
|---|-------------------------------------|
| ☐ ولا دورة | ☐ دورة واحدة |
| ☐ دورتان | ☐ ثلاث دورات |
| ☐ أكثر من ثلاث دورات | |

الرجاء بيان الرأي بالعبارات التالية لتحديد مدى الإتفاق بما يرد في كل عبارة من عبارات تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

ت	الفقرة	بدائل الإجابة			
		أوافق بشدة	أوافق	أوافق إلى حد ما	لا أوافق على الإطلاق
تقنية التكاليف على أساس الأنشطة: إحدى تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية الذي يهتم بتحليل أنشطة الشركات الأردنية لصناعة الادوية البشرية واعتبار تكلفة منتجاتها هي تكلفة تلك الأنشطة التي تصنف قيمة لمنتجاتها، بما يؤدي إلى زيادة الكفاءة الإنتاجية					
1	تفصل الشركة بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة				
2	تحصر الشركة الأنشطة التي يحتاجها كل منتج				
3	تقوم الشركة بتقدير التكلفة اللازمة لكل نشاط				
4	لدى الشركة القدرة على تحديد التكلفة غير المستغلة من الأنشطة				
5	تصنف الشركة الأنشطة إلى أنشطة تصنف قيمة للمنتج وأنشطة لا تصنف قيمة للمنتج				
6	تخصص الشركة التكاليف غير المباشرة على الأنشطة				
7	تحدد الشركة التكلفة غير المستغلة من الأنشطة				
8	تملك الشركة دليل خاص بمراكز التكلفة المستغلة من قبل مراكز الإنتاج				
تقنية التكلفة المستهدفة: إحدى تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية التي تعمل على خفض تكاليف المنتجات في الشركات الأردنية لصناعة الادوية البشرية خلال دورة حياتها					
9	لدى الشركة معرفة باستخدام تقنية التكلفة المستهدفة				
10	يوجد في الشركة قسم متخصص لإدارة التكاليف المستهدفة				
11	تسعر منتجات الشركة بموجب منهج التكلفة المستهدفة يوفر خاصية المرونة في تطبيق سياسة تسعير المنتجات				
12	تبني تقنية التكلفة المستهدفة في تسعير منتجات الشركة يساهم في تحسين نوعية المنتجات				
13	تحدد الشركة السعر الذي يمكن أن يباع به المنتج بطرح السعر من الربح المستهدف				
14	تعتمد الشركة في تحديد تكلفة منتجاتها المستهدفة عن طريق طرح الربح المستهدف من السعر المستهدف للزبون				
15	تهتم الشركة بمتابعة وفحص أنشطة العمليات الإنتاجية للتأكد من أن التصنيع يتم بأعلى كفاءة ممكنة				
16	تركز الشركة على تصميم المنتج بالشكل الذي يمكن إنتاجه دون أن يتجاوز التكلفة المسموح بها				
تقنية المقارنة المرجعية: إحدى تقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والتي تعبر عن تكلفة الوحدة الواحدة من منتجات الشركات الأردنية لصناعة الادوية البشرية التي تتحملها في عملية التصنيع بالتوافق مع التكلفة المخطط لها والتي تحقق لها الربح المستهدف من بيع الوحدة الواحدة					
17	تعتمد إدارة الشركة أساليب متعددة في الحصول على المعلومات لتخطيط وتقديم منتجاتها				
18	تقوم إدارة الشركة بتقييم أداء كافة الأقسام العاملة بها				
19	تعتمد الإدارة في الشركة على الأساليب الإحصائية لقياس مستويات الاداء				
20	تعتمد إدارة الشركة على المؤشرات المالية وغير المالية لقياس نتائج الاداء وفقاً للمعايير الموضوعية				
21	تهتم إدارة الشركة بعملية التعلم المتعلقة بكيفية توليد قيمة مضافة للشركة وزبائنها				
22	تسعى الشركة للحصول على المعلومات بفعالية وتستخدمها في اتخاذ القرارات				
23	تطور الشركة سيناريوهات مستقبلية مبنية على معلومات من البيئة الخارجية والداخلية				
24	تساهم أساليب القياس المعتمدة في الشركة بتحسين الاداء الكلي				

الرجاء بيان الرأي بالعبارات التالية لتحديد مدى الإتفاق بما يرد في كل عبارة من عبارات جودة التقارير المالية

ت	الفقرة	بدائل الإجابة			
		أوافق بشدة	أوافق	أوافق إلى حد ما	لا أوافق
لا أوافق على الإطلاق					
الملاءمة					
25	تساهم تقنية التكاليف على اساس الأنشطة في ان تكون التقارير المالية تتصف بالملاءمة من حيث بناء التوقعات بشأن مستقبل الشركة .				
26	تقارير شركتنا بالاستناد على تقنية التكلفة المستهدفة تتوافق مع متطلبات عملها من حيث احتوائها على معلومات مالية وغير مالية				
27	ان للمقارنة المرجعية اثر في ان تتضمن التقارير المالية للشركة مؤشرات لقياس القيمة العادلة				
28	ان التقارير المعدة من قبل شركتنا تكون نتائجها حقيقية لاعمالها في سوق العمل بالاعتماد على تقنيات المحاسبة الادارية				
القابلية للفهم					
29	باعتماد تقنية التكاليف على اساس الاشطة سيجعل تقارير شركتنا بأنها تكون منظمة				
30	باعتماد تقنية التكلفة المستهدفة سنتسم ميزانية شركتنا وقوائم دخلها بالوضوح				
31	ان تقنية المقارنة المرجعية ستجعل تقارير شركتنا متضمنة لمجموعة من الرسوم البيانية والجداول				
32	ان اعتماد تقنيات المحاسبة الادارية الاستراتيجية سيجعل عرض تقارير شركتنا والمصطلحات المستخدمة سهلة الفهم				

الملحق رقم (3): نتائج التحليل الإحصائي لإختبار فرضيات الدراسة

الفرضية الرئيسة الأولى

HO₁: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (تقنية

التكاليف على أساس الأنشطة، تقنية التكلفة المستهدفة، تقنية المقارنة المرجعية) في تحسين جودة

التقارير المالية في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية عند مستوى دلالة $\alpha \leq$

0.05".

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.698 ^a	.488	.476	.36595

a. Predictors: (Constant), Suma3, Suma1, Suma2

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	16.946	3	5.649	42.181	.000 ^b
	Residual	17.811	133	.134		
	Total	34.757	136			

a. Dependent Variable: SumB

b. Predictors: (Constant), Suma3, Suma1, Suma2

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.882	.283		3.120	.002
	Suma1	.117	.084	.109	1.395	.165
	Suma2	.176	.097	.171	1.808	.073
	Suma3	.487	.088	.498	5.561	.000

a. Dependent Variable: SumB

الفرضية الرئيسة الثانية

HO₂: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (تقنية

التكاليف على أساس الأنشطة، تقنية التكلفة المستهدفة، تقنية المقارنة المرجعية) في تحسين جودة

التقارير المالية من حيث الملاءمة في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية عند

مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)."

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.633 ^a	.401	.387	.41287

a. Predictors: (Constant), Suma3, Suma1, Suma2

ANOVA^a

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	15.164	3	5.055	29.652	.000 ^b
Residual	22.671	133	.170		
Total	37.835	136			

a. Dependent Variable: Sumb1

b. Predictors: (Constant), Suma3, Suma1, Suma2

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.942	.319		2.953	.004
	Suma1	.175	.094	.157	1.855	.066
	Suma2	.155	.110	.144	1.413	.160
	Suma3	.427	.099	.418	4.323	.000

a. Dependent Variable: Sumb1

الفرضية الرئيسة الثالثة

HO₃: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (تقنية

التكاليف على أساس الأنشطة، تقنية التكلفة المستهدفة، تقنية المقارنة المرجعية) في تحسين جودة

التقارير المالية من حيث القابلية للفهم في الشركات الأردنية لصناعة الأدوية البشرية عند

مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)."

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.597 ^a	.356	.341	.50858

a. Predictors: (Constant), Suma3, Suma1, Suma2

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	19.015	3	6.338	24.505	.000 ^b
	Residual	34.400	133	.259		
	Total	53.415	136			

a. Dependent Variable: Sumb2

b. Predictors: (Constant), Suma3, Suma1, Suma2

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.822	.393		2.093	.038
	Suma1	.058	.116	.044	.501	.617
	Suma2	.196	.135	.154	1.455	.148
	Suma3	.547	.122	.451	4.493	.000

a. Dependent Variable: Sumb2

Result (Default model)

Minimum was achieved

Chi-square = .257

Degrees of freedom = 1

Probability level = .612

Model Fit Summary

CMIN

Model	NPAR	CMIN	DF	P	CMIN/DF
Default model	14	.257	1	.612	.257
Saturated model	15	.000	0		
Independence model	5	295.809	10	.000	29.581

RMR, GFI

Model	RMR	GFI	AGFI	PGFI
Default model	.002	.991	.989	.067
Saturated model	.000	1.000		
Independence model	.122	.456	.184	.304

Baseline Comparisons

Model	NFI	RFI	IFI	TLI	CFI
	Delta1	rho1	Delta2	rho2	
Default model	.999	.991	1.003	1.026	.999
Saturated model	1.000		1.000		1.000
Independence model	.000	.000	.000	.000	.000

RMSEA

Model	RMSEA	LO 90	HI 90	PCLOSE
Default model	.000	.000	.181	.668
Independence model	.458	.414	.504	.000

Correlations: (Group number 1 – Default model)

	Estimate
Suma1 <--> Suma2	.135
Suma1 <--> Suma3	.179
Suma2 <--> Suma3	.126

Standardized Regression Weights: (Group number 1 – Default model)

	Estimate
Sumb1 <--- Suma1	.146
Sumb1 <--- Suma2	.149
Sumb2 <--- Suma2	.174
Sumb1 <--- Suma3	.421
Sumb2 <--- Suma3	.460

Squared Multiple Correlations: (Group number 1 – Default model)

	Estimate
Suma3	.000
Suma2	.000
Suma1	.000
Sumb2	.355
Sumb1	.400