

دراسة تحليلية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المدرجة في

بورصة فلسطين (دراسة ميدانية)

د. حمدي شحده محمود زعرب

كلية التجارة - قسم المحاسبة

الجامعة الإسلامية - غزة

ملخص: تهدف هذه الدراسة إلى محاولة إلقاء الضوء على مدى تطبيق الشركات المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية سواء التقليدية منها أو الحديثة، ومجال استخدامها، ومعرفة أي من تلك الأساليب الأكثر شيوعاً، ولإنجاز ذلك قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية، مستخدماً في ذلك قائمة معدة خصيصاً لهذا الغرض، حيث تم توزيع (86) استبانة، اعتمد منها لغايات التحليل (63).

وقد تبين من نتائج الدراسة أن استخدام أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين متوسطاً، في حين كانت نسبة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة متدنية، وأن من أكثر الأساليب الإدارية التقليدية المتبعة أسلوب التكلفة الفعلية وأقلها استخداماً كل من أسلوب التدفق النقدي المخصوم وأسلوب الموازنات الرأسمالية، ومن أكثر الأساليب الحديثة اتباعاً أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأقلها استخداماً أسلوب القيمة المضافة، وأن الشركات المدرجة في بورصة فلسطين تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية في المجالات المختلفة بدرجة متوسطة منها: إعداد القوائم المالية، وتقييم الأداء، وإعداد الموازنات، وأن من أسباب عدم تمتع أساليب المحاسبة الإدارية خاصة الحديثة منها باستخدام واسع النطاق منها: ارتفاع تكلفة التطبيق، وضعف المعرفة بهذه الأساليب، ونقص الإدراك بأهمية الأساليب الحديثة، وعدم قناعة الإدارة العليا بأهميتها.

وقد قدم الباحث مجموعة من التوصيات والاقتراحات من أهمها: توفير التسهيلات الضرورية والتي من شأنها أن تساهم في تنمية وصقل المعرفة بأساليب المحاسبة الإدارية ومجالات تطبيقها، والعمل على تنمية الوعي والرغبة والقدرة على استخدامها، والعمل على تفعيل دورها باعتبارها نظاماً للمعلومات، وزيادة الوعي لدى إدارة الشركات المدرجة بالبورصة بأهمية استقطاب الكفاءات في مجالي محاسبة التكاليف والإدارة الحديثة.

الكلمات الدالة: المحاسبة الإدارية، الأساليب التقليدية، الأساليب الحديثة، مجالات الاستخدام، المعوقات.

The use of management accounting methods by companies listed in The Palestinian Stock Exchange – An analytical field study

Abstract: This study tries to shed the light on the extent by which traditional and modern management accounting methods are implemented by companies listed in the Palestinian Stock Exchange and their area of implementation. To achieve the research objectives a field study was

conducted and a questionnaire was designed and distributed. From the 86 questionnaires distributed, 63 were valid for statistical analysis.

The results show that there is a moderate use of traditional management accounting methods while there is a low use of modern management accounting methods. The most traditional method used was the Actual Cost and the least used was the Capital Budget and the Discounted Cash Flow, while the most used modern method was the Activity Based Costing and the least used was the Value Added. The results also showed that the areas of implementation of management accounting methods were moderate like in the following fields: financial statement preparation, performance evaluation, and budget preparation. The results also showed that the reasons management accounting methods aren't widely used are high costs of implementation, weak knowledge of these methods, the lack of perception of its importance, and top management not convinced by its importance.

The researcher presented a group of suggestions and recommendations like: facilitate the learning and understanding of management accounting methods and its fields of implementation, develop the awareness and capability of use, activate its role as part of the information system, and increase the top managements' awareness of listed companies of the importance of attracting competencies in cost accounting and modern management.

Key words: management accounting, traditional methods, modern methods, field of application, obstacles.

مقدمة:

أدى التطور في مجالات الأعمال منذ الثورة الصناعية إلى الاتجاه نحو تكوين المشروعات ذات الحجم الكبير بالإضافة إلى تنوع الأنشطة في المشروع الواحد وتعدد المنتجات فيه، وقد أدى هذا الاتجاه إلى تعقيد عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، ونظراً لتزايد العوامل التي تؤثر على اتخاذ القرارات وتغيرها ونتيجة لذلك زادت حاجة الإدارة إلى استخدام أساليب حديثة تمكنها من التحقق من كفاءة استخدام الموارد المتاحة في تحقيق الأهداف المنشودة على الصورة المرغوبة بأقل تكلفة ممكنة لمواكبة تطورات العصر وضمان الاستمرارية والتواصل وكذلك استخدام الأساليب الحديثة في حل مشاكلها، لذلك زادت أهمية المعلومات وأنظمتها وتقنياتها والدراسة عن أفضل استخدامات بأقل تكلفة لإنتاجها ؛ لأن المعلومات السليمة تؤدي إلى قرارات سليمة (جمعة وآخرون، 2000م).

ويعتبر النظام المحاسبي من أهم الأنظمة المنتجة للمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات وتمثل المحاسبة الإدارية أهم النظم الفرعية لنظام المحاسبة لكونها تؤدي دوراً بارزاً في توفير المعلومات اللازمة للإدارة لاتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، فهي تقدم معلومات لازمة تفصيلية لإدارة الشركة في الوقت المناسب لعملية اتخاذ القرارات (ظاهر، 2002م)، لذا أصبحت المحاسبة الإدارية ضرورية ومهمة جداً لنجاح الشركات بغض النظر عن طبيعة نشاطها،

دراسة تحليلية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المدرجة

ويرى (Waldron, 2007) أن أساليب المحاسبة الإدارية توفر المعلومات المناسبة لمتخذي القرارات للمحافظة على الميزة التنافسية.

على الرغم من أهمية المحاسبة الإدارية في تقديم المعلومات للإدارة المستخدمة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات إلا أنه توجه مجموعة من الانتقادات للممارسات الحالية لأساليب المحاسبة الإدارية منها (Clarke 1995):

- إن تكلفة المنتج في الشركات التي تنتج أكثر من منتج تبقى غير دقيقة بسبب وجود المشاكل المتعلقة بتوزيع التكاليف غير المباشرة.

- إن استخدام معلومات المحاسبة الإدارية في القرارات الاستراتيجية تبقى محدودة.

- إن التطور التكنولوجي المستمر في عمليات التشغيل أدى إلى عدم مسايرة المحاسبة الإدارية أداء الشركات في ظل نظم التصنيع الحديثة.

ويرى بعض الكتاب أن هناك فجوة كبيرة بين الابتكارات في أساليب المحاسبة الإدارية وبين نظم التصنيع الحديثة، كما أن هناك فجوة بين ما يتم تدريسه في مقررات المحاسبة الإدارية التقليدية وبين ما يتم تطبيقه من قبل المحاسبين الإداريين في الشركات (Ryan and Theobald, 1992).

وكما يرى آخرون أن مساهمة البحوث في مجال المحاسبة الإدارية في الواقع العملي ضئيل (Edwards and Emmanuel, 1990)، ويرى (Johnson and Kaplan, 1987) أن نظم المحاسبة الإدارية الحالية التي تقدمها للإدارة لا تتلاءم مع احتياجاتها فالمعلومات المقدمة تصل لها متأخرة ولا تتوفر فيها الخصائص المتميزة لها.

مشكلة الدراسة:

إن عدم تبني الشركة أساليب المحاسبة الإدارية لتوفير معلومات ملائمة لإدارة الشركة يتسبب في ضعف قدرتها التنافسية على المستوى العالمي وحتى على المستوى المحلي لذلك لا بد من تطبيق الشركة لأساليب المحاسبة الإدارية وتطويرها لكي تستطيع إدارة الشركة أن تتخذ القرارات على أسس علمية، والشركات الفلسطينية كغيرها من الشركات لا بد من أن تستخدم مجموعة من أساليب المحاسبة الإدارية لتمكنها من ممارسة أنشطتها الإدارية، ويمكن صياغة مشكلة الدراسة بالسؤال التالي:

هل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين تطبق أساليب المحاسبة الإدارية؟.

د. حمدي زعرب

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الممارسات المختلفة لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين والتعرف على أكثر تلك الأساليب استخداماً من قبلها، والعوامل التي تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية والأهمية النسبية لكل منها، وكذلك معرفة الغاية المرجوة من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية ودرجة أهميتها في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

فرضيات الدراسة:

في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها تمت صياغة الفرضيات التالية؛ التي سيجرى اختبارها، واستخلاص النتائج والتوصيات منها:

الفرضية الأولى:

تقوم الشركات المدرجة في بورصة فلسطين بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية.

الفرضية الثانية:

تقوم الشركات المدرجة في بورصة فلسطين بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

الفرضية الثالثة:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية يعزى إلى مدة مزاوله الشركة لنشاطها.

الفرضية الرابعة:

تستخدم الشركات المدرجة في بورصة فلسطين أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات مختلفة.

الفرضية الخامسة:

تواجه الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين مجموعة من المعوقات تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية.

طبيعة الدراسة ونطاقها:

قامت هذه الدراسة بتحليل العلاقة بين المتغيرات المستقلة وبين المتغير التابع (أساليب المحاسبة الإدارية)؛ لذلك تعتبر الدراسة تحليلية، وتم تطبيقها على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

مجتمع الدراسة وعينتها:

يتألف مجتمع الدراسة من كافة الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، والبالغ عددها ثلاث وأربعون شركة، موزعة على خمسة قطاعات: 8 شركات قطاع الاستثمار، 8 شركات قطاع

دراسة تحليلية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المدرجة

البنوك والخدمات المالية، 6 شركات قطاع التأمين، 12 شركة قطاع الخدمات، 9 شركات قطاع الصناعة، ولقد تم توزيع 86 استبانة بواقع استبانتين لكل شركة، وتم استرداد 63 استبانة؛ أي ما نسبته 73% من الاستبيانات الموزعة.

طرق جمع البيانات وأساليب تحليلها والبرامج المستخدمة:

تم جمع البيانات الأولية والثانوية بالأدوات التالية:

- 1- الكتب والدوريات والرسائل الجامعية؛ وذلك بهدف بناء الإطار النظري للبحث.
- 2- الاستبانة التي أعدت خصيصاً لهذا الغرض، بهدف الحصول على بعض البيانات غير الموثقة كتابة، وإيضاح بعض الآراء.

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

- 1- المتوسطات الحسابية والنسب المئوية.
- 2- اختبار كولومجروف- سمرنوف لمعرفة نوع البيانات، هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا؟ (One Sample K-S).
- 3- اختبار T (One Sample T- Test).
- 4- اختبار تحليل التباين الأحادي One way ANOVA

منهج الدراسة:

تجمع الدراسة بين منهجين بشكل متكامل أخذ الباحث منها بقدر الحاجة سعياً إلى تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها وهما: المنهج النظري حيث تم الرجوع إلى الدراسات السابقة والأدبيات المحاسبية التي لها علاقة بموضوع الدراسة بغرض تحليلها وتوفير البيانات والمعلومات التي قد يتطلبها، والمنهج التطبيقي فقد اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي الذي يهدف - من خلاله - إلى معرفة مدى تطبيق الشركات المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية، والتعرف على أكثر الأساليب استخداماً، وذلك باستخدام الأسلوب الميداني، من خلال جمع البيانات الأولية بواسطة استبانة؛ أعدت خصيصاً، كما واتبع الباحث منهج الاستقراء؛ بهدف جمع المعلومات وتحليلها واختبار الفرضيات.

خطة الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة تم تقسيمها إلى ثلاثة أجزاء، حيث تعرض الجزء الأول لمجموعة من الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع محل الدراسة، والجزء الثاني يغطي الدراسة الميدانية والتي تم فيها اختبار الفرضيات، والجزء الثالث والأخير عرض النتائج والتوصيات.

د. حمدي زعرب

الدراسات السابقة:

دراسة (Jones 1993):

استهدفت هذه الدراسة بيان أهم الأساليب الإدارية والمحاسبية المستخدمة في إدارة الإنتاج في الشركات اليابانية والبريطانية، كما تعرضت الدراسة إلى توضيح العلاقة بين محاسبة التكاليف وطرق التصنيع في المملكة المتحدة، وقد أوضحت الدراسة الانتقادات الأكاديمية لإجراءات محاسبة التكاليف المستخدمة في المملكة المتحدة والممارسة المحاسبية المستخدمة في الصناعات اليابانية، كما قامت الدراسة بإجراء مقارنة بين الممارسة العملية في كل من اليابان والمملكة المتحدة وفقاً للإطار التنظيمي والاجتماعي في كل منهما، وقد خلصت الدراسة إلى وجود تشابه بين الممارسات المحاسبية في كل من اليابان والمملكة المتحدة، ومن ناحية أخرى أشارت الدراسة إلى أن المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية اليابانية يتم استخدامها في اتخاذ القرارات بشكل دقيق، بينما في المملكة المتحدة فإن المعلومات المحاسبية تكون موضع تساؤل حيث لا يتم ربطها بعملية اتخاذ القرارات.

دراسة (Bruggeman & Slagmulder 1995):

كان الهدف من الدراسة معرفة مدى تماشي أساليب المحاسبة الإدارية المطبقة في الشركات الصناعية مع التطورات في نظم التصنيع الحديثة، وتوصلت الدراسة إلى أن أساليب المحاسبة الإدارية المطبقة في معظم الشركات الصناعية لا تتفق مع أنظمة التصنيع الحديثة وأنها تمثل عائقاً أمام رفع الكفاءة التنافسية للشركات ونتيجة لذلك أوصت الدراسة بضرورة تطوير أنظمة المحاسبة الإدارية لتواكب التغيرات الحادثة في الصناعة.

دراسة (Ghosh & Chan 1997):

كان الهدف من هذه الدراسة التعرف على مدى تطور ممارسات المحاسبة الإدارية والرقابة المالية في الشركات السنغافورية ومقارنة نتائج دراسات سابقة، ولقد أجريت هذه الدراسة على 109 شركة مع التركيز على الشركات المتوسطة وكبيرة الحجم فقط، ولقد توصلت إلى وجود تقدم كبير وملحوظ في ممارسات المحاسبة الإدارية مقارنة بالدراسات المبكرة، كما أوضحت نتائج الدراسة أن الكثير من الشركات تركز على الموازنات وعلى الاعتماد على معدل العائد على الاستثمار كأساس لتقييم النشاط.

دراسة (Clark 1997):

تبلورت أهداف الدراسة حول الكشف عن ممارسات المحاسبة الإدارية المتبعة في الشركات الصناعية بإيرلندا، وأظهرت نتائج الدراسة أهمية التكاليف المعيارية في الشركات محل التطبيق

دراسة تحليلية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المدرجة

كأساس لتحليل الانحرافات وتقييم الأداء كما أن معظم تلك الشركات تستخدم انحرافات معدل الأسعار وانحرافات الكمية والوقت لكل من المواد والعمالة المباشرة لقياس فاعلية الاستخدام وكما أظهرت الدراسة وجود فجوة بين النظرية والتطبيق في المحاسبة الإدارية.

دراسة (Adler et al. 2000):

تم إجراء هذه الدراسة على 165 شركة صناعية في نيوزيلندا لتقييم مدى تبني تلك الشركات لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ومقارنتها بالأساليب التقليدية، وقد خلصت الدراسة إلى أن أغلبية الشركات تقوم باستخدام العديد من الأساليب الحديثة مع عدم تخليها عن استخدام أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية، ومن أهم محددات تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة تمثلت في تكلفة التغيير، وقلة المهارات الملائمة، بالإضافة إلى عدم كفاية المعلومات عن هذه الأساليب، ومن أهم المنافع المرغوبة من تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية من وجهة نظر المبحوثين هي تحسين الربحية وتخفيض التكاليف وتحسين الجودة.

دراسة مفتي والخيال (2002):

قام كل من المفتي والخيال بدراسة ميدانية استطلاعية لدراسة أوجه الضعف والقوة في أساليب المحاسبة الإدارية المطبقة في الشركات الصناعية بالمملكة العربية السعودية وشملت عينة الدراسة 200 منشأة صناعية في حين أن المفردات التي خضعت للتحليل 50 استبانة، وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات الصناعية السعودية تهتم حالياً ببعض أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية، مثل: أسعار التحويل وتحليل التعادل، وقد بدأت هذه الشركات تولي اهتماماً في الوقت الحالي لبعض أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة مثل: التكاليف المستهدفة وتقارير تكاليف الجودة، في حين أن هناك أساليب أخرى مثل تحديد التكلفة على أساس النشاط لا تحظى بأهمية كافية من قبل هذه الشركات، وأن غالبية الشركات الصناعية تعتمد على نظام التكاليف الفعلية كأساس لتحديد تكلفة المنتجات في حين أن البعض الآخر يعتمد على كلاً من التكلفة الفعلية والمعيارية في هذا المجال.

دراسة منصور (2002م):

قام منصور بإجراء دراسة تحليلية لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لمقابلة خصائص البيئة التنافسية المتغيرة، وتحديد احتياجات التطوير في أساليب المحاسبة الإدارية لتتلاءم مع متطلبات التخطيط الاستراتيجي وتحقيق ريادة المنشأة في سوق المنتج، ونتيجة لتحليل النتائج تبين أنه لا بد من تطوير أساليب المحاسبة الإدارية لكي تتفاعل وتستجيب مع متطلبات وخصائص المتغيرات البيئية والاقتصادية والاجتماعية المحيطة بالمنشأة، كما أوصى منصور على العمل على تفعيل

د. حمدي زعرب

دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية باعتبارها نظاماً للمعلومات في تحقيق إستراتيجية القدرة التنافسية للمنشأة، وضرورة تطبيق الشركات المصرية للأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية بما يمكنها من تحقيق القدرة التنافسية في ظل تطبيق الاتفاقيات الاقتصادية العالمية، ويحقق لها زيادة التكلفة في سوق المنتج.

دراسة الملحم (2003):

تهدف هذه الدراسة إلى استقصاء رأي مسئول الحسبات في الشركات الصناعية السعودية حول استخدام أساليب معينة للمحاسبة الإدارية وقد تم تصنيف هذه الأساليب إلى تقليدية وحديثة، ولقد استنتج الملحم وبشكل عام وجود ضعف في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية بالمملكة العربية السعودية، ومن جهة أخرى بينت نتائج الدراسة استمرار سيطرة الأساليب التقليدية على نظم المحاسبة الإدارية نتيجة لاستخدامها بشكل أكبر من الأساليب الحديثة كما أظهرت النتائج وجود فروق ذات معنوية في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية من حيث حجم المنشأة (معبراً عنه بحجم المبيعات السنوية) أو من حيث نوعية الملكية (ملكية سعودية كاملة أو ملكية مشتركة).

دراسة الخاطر وقطب (2003):

تمثل الغرض من هذه الدراسة في التعرف على أهم التطورات في أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية ثم دراسة أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في المنشآت الصناعية القطرية للتعرف على مدى استخدام تلك المنشآت لأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة وتحديد أهم مجالات استخدامها ومدى أهميتها من وجهة نظر مستخدميها وتحليل الأسباب التي قد تحد من استخدامها في تلك المنشآت، وقد توصلت الدراسة إلى أن المنشآت الصناعية القطرية ما زالت تفضل استخدام الأساليب التقليدية رغم إشارة المشاركين في الدراسة إلى أهمية الأساليب الحديثة واتضح من نتائج الدراسة أن الرقابة على التكاليف تعد أهم مجالات استخدام أساليب المحاسبة الإدارية ومن أهم الأسباب التي تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تلك المنشآت عدم توفر التدريب الكافي للمحاسبين بالإضافة إلى التكلفة العالية لتطبيق تلك الأساليب.

دراسة علي (2003):

تهدف الدراسة إلى التعرف على مدى منفعة مخرجات نظم معلومات المحاسبة الإدارية في كل من التنظيمات الميكانيكية والتنظيمات العضوية للمستخدمين الداخليين إلى جانب ذلك تعمل الدراسة على اختبار مدى قيام تلك النظم بتوفير احتياجات المستخدمين الداخليين لمعاونتهم في اتخاذ القرارات المطلوبة ولقد توصلت الدراسة إلى أن هناك حاجة لتطوير نظم معلومات

دراسة تحليلية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المدرجة

المحاسبة الإدارية من حيث خاصية المجال في الوحدات ذات التنظيم العضوي ، نظراً لأن درجة توفير المخرجات المطلوبة للمديرين أقل بدرجة معنوية عن فائدة المخرجات من وجهة نظر المديرين.

دراسة **El-Ebaishi, et. al (2003)** :

هدفت الدراسة إلى تقديم أدلة عملية عن أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة من قبل عينة من الشركات الصناعية السعودية متوسطة وكبيرة الحجم، وأظهرت نتائج الدراسة أن أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية مهمة جداً ومستخدمة بشكل كبير من قبل الشركات السعودية، بينما أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة خاصة أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) استخدم من قبل عدد محدود من الشركات السعودية، ومن أكثر الأساليب استخداماً موازنة الإنتاج يليه أسلوب الموازنة النقدية الموازنة الرئيسية وموازنة المبيعات وأسلوب التكلفة المبني على أساس النشاط ABC، كما وتوجد علاقة طردية بين حجم الشركة وعدد الأساليب المطبقة، فكلما كبر حجم الشركة كلما زاد عدد الأساليب الإدارية المطبقة.

دراسة **Waldron and Everett (2005)** :

هدفت الدراسة إلى معرفة أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة من قبل الشركات الأمريكية، وخلصت الدراسة أن الشركات الأمريكية لا تزال تثق وتستخدم أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية أكثر منه استخداماً لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، وأكثر أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية استخداماً أسلوب التكاليف المعيارية يليه أسلوب تكلفة الأوامر الإنتاجية ثم أسلوب التكلفة الإجمالية وتكاليف المراحل الإنتاجية، أما أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة المستخدمة من قبل الشركات الأمريكية فكانت كالتالي: أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) يليه أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، والتكاليف المستهدفة، الإدارة على أساس النشاط، ومحاسبة الإنجاز وأقل أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة استخداماً هو أسلوب تكلفة دورة حياة المنتج.

دراسة **Simon, et. al (2005)** :

هدفت الدراسة إلى تقييم أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في الشركات السلوفاينية وكذلك مقارنة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة بين الصناعات المختلفة، وتوصلت الدراسة إلى أن أكثر أساليب المحاسبة الإدارية استخداماً من قبل الشركات السلوفاينية أسلوب الموازنات الرأسمالية، يليه تقييم إنجاز المنافسين ثم مراقبة وضع المنافسين، وأقلها استخداماً أسلوب تقييم العملاء كأصول، ويليه تحليل فترة حياة ربحية العميل ثم تكلفة دورة حياة المنتج، ويوجد اختلاف في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية بين القطاعات المختلفة، وأن معدلات الاستخدام واضحة

د. حمدي زعرب

بأهمية بين الصناعات لسبع أساليب (الموازنات الرأسمالية، تقييم إنجاز المنافسين، مراقبة وضع المنافسين، استراتيجية التسعير، تكلفة الجودة، المقارنات، تحليل ربحية العملاء، تقدير تكلفة المنافسين)، وإن أكثر القطاعات استخداماً لأساليب المحاسبة الإدارية قطاع الصناعة، والنقل، والخدمات اللوجستية، بينما أقلها استخداماً لأساليب المحاسبة الإدارية الخدمات العامة والبناء.

دراسة (2007) Xiao, et. al:

وقد هدفت الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وأهميتها في الصين، كما تم اختبار مدى الاختلاف في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية من قبل الشركات الصينية الذي يعود إلى الاختلاف في الحجم أو المناطق الجغرافية أو الصناعة، وأظهرت نتائج الدراسة أن الأساليب التقليدية الأكثر استخداماً هي: الموازنات التشغيلية، مكافآت الإنجاز، تحليل سلوك التكاليف، توزيع التكاليف، محاسبة المسؤولية، وتحليل التكلفة-الحجم-العائد، وأقلها استخداماً الإدارة على أساس النشاط، واستخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، مفاوضات أسعار التحويل، والتكاليف المعيارية، والمحاسبة البيئية، كما وجدت الدراسة اختلافات جوهرية بين الشركات في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التالية: توزيع التكاليف، التكاليف المستهدفة، موازنات الإنتاج، وبطاقة الأداء المتوازن، كما وتوجد علاقة طردية بين حجم الشركات وعدد الأساليب المستخدمة، وأن الشركات الصناعية تستخدم عدداً أكبر من أساليب المحاسبة الإدارية عنها في الشركات غير الصناعية.

دراسة (2007) Waldron:

وهدف الدراسة إلى توفير إمكانية للتحليل المقارن لأساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة من قبل الشركات النيوزلاندية، وبالتالي اهتمت الدراسة بإظهار مستويات تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في كثير من البلدان وذلك للوصول إلى معايير دولية لأغراض المقارنات، وأسفرت الدراسة عن مجموعة من النتائج منها: أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية لا تزال الأكثر استخداماً في معظم الشركات، وأن أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة أقل استخداماً، وبيّنت الدراسة وجود اختلاف في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية من قبل الشركات النيوزلاندية يعود إلى الحجم.

دراسة زعرب (2007):

هدفت هذه الدراسة معرفة مدى تطبيق الشركات الصناعية في قطاع غزة لأساليب المحاسبة الإدارية، ومجال استخدامها، ومعرفة أي من تلك الأساليب الأكثر شيوعاً، حيث أشارت نتائج الدراسة إلى أن استخدام أساليب المحاسبة الإدارية من قبل الشركات الصناعية في قطاع غزة ضعيفٌ، وكذلك مجال استخدامها، كما وخلصت إلى عدة توصيات أهمها: العمل على تنمية

دراسة تحليلية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المدرجة

الوعي والرغبة والقدرة على استخدام الأساليب الإدارية وتطبيقاتها، والعمل على زيادة إدراك المسؤولين في الشركات المساهمة الصناعية في قطاع غزة لأهمية الدور الذي تلعبه المحاسبة الإدارية من خلال أساليبها المتعددة والمتنوعة نحو توفير المعلومات الملائمة التي تساعد المديرين على القيام بوظائفهم كالخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات.

دراسة الشيشيني (2008):

يهدف البحث إلى قياس مستوى ممارسات المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المصرية وتحديد العوامل المؤثرة عليها واختبار العلاقة بين مستوى ممارسات المحاسبة الإدارية ومستوى أداء الشركات، وأظهرت النتائج وجود علاقة ارتباط معنوي بين مدى إدراك عدم التأكد البيئي ودرجة اللامركزية وحجم المنشأة وإستراتيجية الأعمال التي تتبعها ومستوى ممارسات المحاسبة الإدارية وكذلك وجود علاقة ارتباط بين مستوى ممارسات المحاسبة الإدارية ومتوسط صافي الربح ومدى إدراك الأداء.

دراسة زعرب وأبو معليق (2008):

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة إلقاء الضوء على مدى تطبيق الشركات الصناعية في قطاع غزة لنظم التكاليف المعيارية، وما هي الموانع من تطبيق تلك الشركات لنظم التكاليف المعيارية، حيث أشارت نتائج الدراسة إلى أن قرابة نصف أفراد مجتمع الدراسة لا تستخدم ذلك النظام، وقد حددت الدراسة مجموعة من الأسباب التي تحول دون تطبيق تلك الشركات لهذا النظام، والتي كان أهمها عدم فهم تلك الشركات لمزايا نظام التكاليف المعيارية، ونقص الكفاءات الإدارية في مجال إعداد المعايير وتطبيقها، وكذلك الظروف السياسية الراهنة وغيرها من الأسباب التي بينها الدراسة.

دراسة تهامي (2008):

كان الهدف من هذا البحث بيان دور منهج وأساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات في معالجة مشكلة الوكالة للملكية وذلك من خلال دراسة مدى إمكانية تطوير دور المحاسبة الإدارية في دعم آليات حوكمة الشركات في هذا المجال، وقد بينت الدراسة أن نظام المعلومات المحاسبية يعتبر أحد المقومات الأساسية لتطبيق حوكمة الشركات حيث تمثل المعلومات المحاسبية مادة خام مهمة ومنتج العمليات الحوكمة في نفس الوقت، وإن معظم أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية تركز على الرقابة على التنفيذيين بواسطة الإدارة العليا، بينما تتمثل مشكلة الوكالة للملكية في حوكمة الشركات في الرقابة على مجلس الإدارة والمدير التنفيذي.

دراسة (2008) Dick-Forde , et. al :

هدفت الدراسة إلى التعرف على ممارسات المحاسبة الإدارية بباربدوس بمنطقة الكاريبي، وأشارت نتائج الدراسة إلى عدم وجود وظيفة محددة تسمى المحاسبة الإدارية في 58% من الشركات مما يعني أن الشركات تمارس وظائف المحاسبة الإدارية من خلال قسم المحاسبة، وأن ما نسبته 80% من الشركات تستخدم بيانات المحاسبة الإدارية والتكاليف في عمليات اتخاذ القرارات، وفيما يتعلق بأساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة فإن إعداد الموازنات مستخدم في 86% من الشركات، وتحليل انحرافات الموازنة مستخدم في 80%، وتحليل العلاقة بين التكاليف والحجم والأرباح وتحليل العلاقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة مستخدم في 69% من الشركات، ويستخدم نظام الأوامر الإنتاجية في 52% من الشركات وتستخدم الموازنة المرنة والنقدية وتسعير التحويلات الداخلية في 51% من الشركات.

التعليق على الدراسات السابقة:

تناولت الدراسات السابقة موضوع أساليب المحاسبة الإدارية ومدى استخدامها في عملية اتخاذ القرار وما هي العوامل المؤثرة على تطبيقها وبيان أهميتها؟، ورغم الجوانب المختلفة التي تناولتها الدراسات السابقة تأتي هذه الدراسة في محاولة لدراسة مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية سواء التقليدية منها أو الحديثة في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين - التي تعمل في ظل ظروف بيئية واقتصادية ذات طبيعة خاصة تختلف عن تلك التي أجريت عليها الدراسات السابقة- وسيتم الاستفادة من الدراسات السابقة في تصميم استبانة تتناسب مع ظروف الشركات المدرجة في بورصة فلسطين.

التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات:

استخدم الباحث معيار ليكرت الخماسي في قياس الإجابات على فقرات الاستبانة، وتتنصر الإجابات المستخدمة كالتالي 5 تعني دائماً وباستمرار، 4 تعني دائماً، 3 أحياناً، 2 نادراً، 1 إطلاقاً، وقد قسمت الاستبانة إلى خمسة أقسام، القسم الأول: معلومات أولية واحتوى على سبع فقرات، القسم الثاني: أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية، واحتوى على 14 فقرة، القسم الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، واحتوى على 11 فقرة، والقسم الرابع: مجال استخدام أساليب المحاسبة الإدارية، واحتوى على 10 فقرات، القسم الخامس: محددات (معوقات) استخدام أساليب المحاسبة الإدارية واشتمل على 16 فقرة، وبذلك يكون المجموع الكلي لفقرات الاستبيان 57 فقرة، وقد استخدم الباحث الاستبانة بغرض التعرف على مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية ومجال استخدامها، كما وتم استخدام الأسلوب الإحصائي الوصفي لتحليل نتائج الدراسة.

دراسة تحليلية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المدرجة

قام الباحث بتقنين الاستبيان قبل توزيعه على عينة الدراسة، وذلك للتأكد من صدقه، حيث قام بحساب صدق الاتساق الداخلي للاستبيان، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين معدل فقرات أقسام الاستبانة والمعدل الكلي لفقرات تلك الأقسام، وقد كانت معاملات الارتباط كما هو موضح في الجدول رقم (1) والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية (0.01) وبذلك يعتبر المقياس صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول رقم (1)

يبين معاملات الارتباط بين معدل فقرات كل قسم

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	القسم
0.000	0.634	القسم الثاني: الأساليب الإدارية التقليدية
0.000	0.702	القسم الثالث: الأساليب الإدارية الحديثة
0.000	0.699	القسم الرابع: مجالات استخدام الأساليب الإدارية
0.000	0.654	القسم الخامس: معوقات تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية

طريقة ألفا كرونباخ:

استخدمت طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة لكل فقرة وللمعدل الكلي للفقرات، ويبين الجدول رقم (2) معاملات ألفا كرونباخ والتي تدل على وجود معاملات ثبات معقولة ودالة إحصائياً.

جدول رقم (2)

يوضح معاملات ألفا كرونباخ لكل قسم وفقرات الأقسام الخمسة مجتمعة

معامل ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	القسم
0.6835	14	القسم الثاني: الأساليب الإدارية التقليدية
0.5303	11	القسم الثالث: الأساليب الإدارية الحديثة
0.5494	10	القسم الرابع: مجالات استخدام الأساليب الإدارية
0.4813	16	القسم الخامس: معوقات تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية

وبذلك يكون الباحث قد تأكد له صدق وثبات الاستبانة وبذلك أصبحت الاستبانة في صورتها النهائية صالحة للتطبيق على عينة الدراسة.

د. حمدي زعرب

المعالجات الإحصائية:

تم تفريغ الاستبانة وتحليلها من خلال برنامج SPSS الإحصائي، حيث تم حساب المتوسطات الحسابية والنسب المئوية لكل فقرة ولكل مجال وكذلك تم استخدام الاختبارات الإحصائية التالية:

1- المتوسطات الحسابية والنسب المئوية.

2- اختبار كولومجروف- سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا ؟
(One Sample K-S).

3- اختبار T (One Sample T- Test).

4- اختبار تحليل التباين الاحادي one way ANOVA

تحليل البيانات واختبار الفرضيات:

تم إيجاد النسب المئوية لكل بديل من بدائل كل فقرة والمتوسط الحسابي لها، وكذلك تم استخدام اختبار T (One Sample T- Test)، بهدف معرفة الفقرات التي تؤيد محتوى كل فقرة، وكذلك الفقرات التي تنافي محتوى الفقرة، وتكون إجابة الفقرة ايجابية عندما يكون المتوسط الحسابي للفقرة يساوي أو أكبر من 3 ونسبة الموافقة 60% فأكثر، وتكون الفقرة سلبية بمعنى عدم اتفاق أفراد العينة على محتوى الفقرة عندما يكون المتوسط الحسابي للفقرة أقل من 3، ونسبة الموافقة أقل من 60%.

الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة:

أولاً: خصائص المبحوثين:

يوضح الجدول رقم (3) توزيع المستجيبين حسب المؤهل العلمي حيث يلاحظ أن أغلب أفراد العينة هم من حملة درجة البكالوريوس حيث بلغت نسبتهم 86% ثم يليها حملة الدراسات العليا بنسبة 11%، أما بالنسبة للتخصص فإن أغلب أفراد العينة هم من تخصص المحاسبة، حيث بلغت نسبتهم 54% ثم يليها تخصص العلوم المالية والمصرفية بنسبة 30%، مما يعزز من ملائمة المستجيبين للإجابة على الاستبانة.

وبالنسبة لمتغير المركز الوظيفي يلاحظ أن فئة رئيس قسم المحاسبة كانت أعلى نسبة من مجموع أفراد عينة الدراسة وبلغت نسبتهم 41% ثم يلي ذلك فئة المدير المالي بنسبة 33%، ثم فئة المدير العام بنسبة 21%، أما فيما يتعلق بمتغير الخبرة يلاحظ ارتفاع مستوى الخبرات في مجال العمل حيث بلغ عدد أصحاب الخبرات لأكثر من 5 سنوات 51 مستجيباً بنسبة 81%،

دراسة تحليلية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المدرجة

ولكن بلغ عدد أصحاب الخبرات التي أقل من 5 سنوات 12 مستجيباً وبنسبة 19%، وهذا يدل على قدرة أفراد العينة على استيعاب فقرات الاستبانة والقدرة على الإجابة بكل دقة وموضوعية. وبالنسبة لمتغير الدورات التدريبية يلاحظ أن أغلب أفراد العينة لم يلتحقوا بدورات تدريبية في أساليب المحاسبة الإدارية حيث بلغ عدد هذه الفئة 36 مستجيباً بنسبة 57%، وبلغ عدد ممن التحقوا بدورات تدريبية من دورة إلى أربع دورات 21 مستجيباً بنسبة 33%، في حين بلغ عدد ممن التحقوا بدورات تدريبية من أربع دورات فأكثر 6 مستجيبين بنسبة 10%.

جدول رقم (3)

الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

النسبة المئوية	التكرار	المتغيرات وبياناتها	
3%	2	دبلوم	المؤهل العلمي
86%	54	بكالوريوس	
11%	7	دراسات عليا	
100	63	المجموع	
54%	34	محاسبة	التخصص العلمي
30%	19	علوم مالية ومصرفية	
14%	9	إدارة أعمال	
2%	1	اقتصاد	
0%	0	غير ذلك	
100	63	المجموع	
21%	13	مدير عام	المسمى الوظيفي
41%	26	رئيس قسم المحاسبة	
33%	21	مدير مالي	
5%	3	غير ذلك	
100	63	المجموع	
81%	51	أكثر من خمس سنوات	عدد سنوات الخبرة
19%	12	أقل من خمس سنوات	

100	63	المجموع	
%57	36	لا توجد	عدد الدورات التدريبية في مجال أساليب المحاسبة الإدارية
%33	21	من 1-4 دورات	
%10	6	أكثر من 4 دورات	
100	63	المجموع	

ثانياً: الخصائص الديموغرافية للشركات:

يشير الجدول رقم (4) إلى أن 77% من الشركات المساهمة كانت مدة إدراجها في البورصة تفوق خمس سنوات، وبلغت نسبة الشركات التي تقل مدة إدراجها في البورصة عن خمس سنوات 23%.

أما بالنسبة لمتغير القطاع التي تنتمي له الشركة فإن الجدول رقم (4) يشير إلى أن 28% من الشركات محل الدراسة تعمل في قطاع الخدمات، وكذلك الشركات التي تعمل في قطاع الصناعة 20%، والشركات التي تعمل في قطاع الاستثمار وقطاع البنوك والخدمات المالية 19% لكل قطاع، والشركات التي تعمل في قطاع التأمين 14%.

جدول رقم (4)

الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

النسبة المئوية	التكرار	المتغيرات وبياناتها	
%77	33	أكثر من خمس سنوات	تاريخ الإدراج في البورصة
%23	10	أقل من خمس سنوات	
100	43	المجموع	
%19	8	قطاع الاستثمار	القطاع
%19	8	قطاع البنوك والخدمات المالية	
%14	6	قطاع التأمين	
%28	12	قطاع الخدمات	
%20	9	قطاع الصناعة	
100	43	المجموع	

دراسة تحليلية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المدرجة

اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولومجروف - سمرنوف) (One Sample K-S):

استخدم الباحث اختبار كولومجروف - سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا؟ وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات ، لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، ويوضح الجدول رقم (5) أن قيمة اختبار Z المحسوبة أكبر من قيمة Z الجدولية، وكذلك قيمة مستوى الدلالة أكبر من 0.05 ($sig. \geq 0.05$) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

جدول رقم (5)

يوضح اختبار التوزيع الطبيعي

مستوى المعنوية	قيمة اختبار Z	القسم
0.581	0.801	القسم الثاني: الأساليب الإدارية التقليدية
0.436	0.791	القسم الثالث: الأساليب الإدارية الحديثة
0.175	0.915	القسم الرابع: مجالات استخدام الأساليب الإدارية
0.557	0.669	القسم الخامس: الصعوبات والمحددات

الفرضية الأولى:

تقوم الشركات المدرجة في بورصة فلسطين بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية. تناولت هذه الفرضية قياس وجهة نظر أفراد العينة حول مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين ولتحقيق ذلك الهدف تم استخدام الأوساط الحسابية والانحراف المعياري واختبار T لتعبر عن مدى التطبيق. وبالنظر إلى نتائج الجدول رقم (6) نجد أن استخدام معظم أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية متوسط بحيث انحصرت قيمة المتوسط الحاسبي بين 3.01 و 3.47، بحيث كان أسلوب التكاليف الفعلية من أكثر الأساليب المتبعة حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.74 وبانحراف معياري 0.56، ثم يليه أسلوب محاسبة المسئولية بمتوسط 3.69 وبانحراف معياري 0.68، معدل العائد على المبيعات بمتوسط 3.65 وبانحراف معياري 0.78، وأسلوب تحليل التعادل بمتوسط 3.56 وبانحراف معياري 0.71، وأسلوب الطرق التقليدية لتحميل التكاليف بمتوسط 3.43 وبانحراف معياري 0.94، وأسلوب التسعير بالتكلفة مع هامش الربح بمتوسط 3.25 وبانحراف معياري 0.99، ثم أسعار التحويل بمتوسط 3.19 وبانحراف معياري 0.80، وكما حصل أسلوب

د. حمدي زعرب

الموازنات التشغيلية بمتوسط 3.15 وانحراف معياري 0.49، وأسلوب التكاليف المعيارية بمتوسط 3.13 وانحراف معياري 0.66، وأسلوب تحليل الانحرافات بمتوسط 3.12 وانحراف معياري 0.63، وأسلوب التكاليف الحدية بمتوسط 3.05 وانحراف معياري 0.62، وأسلوب الموازنات المرنة بمتوسط 3.05 وانحراف معياري 0.73، بينما كل من أسلوب التدفق النقدي المخصوم وأسلوب الموازنات الرأسمالية فاحتلا المرتبة الأخيرة.

وبصفة عامة يتبين من الجدول رقم (6) أن المتوسط العام لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين متوسطة حيث بلغ 3.29 وأنه ليس هناك انحراف معياري كبير حيث بلغ 0.82 حيث يدل انخفاض الانحراف المعياري على تقارب الآراء حول التطبيق، وللتحقق من الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبين أكبر بدرجة معنوية من متوسط أداة القياس وأن هذه الزيادة لا ترجع للصدفة تم استخدام اختبار One Sample T- Test. ويلاحظ أن جميع قيم T المحسوبة كانت معنوية عند مستوى دلالة 0.05، ومما سبق يقتضي: قبول الفرضية التي تنص على قيام الشركات المدرجة في بورصة فلسطين بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية.

جدول رقم (6)

يبين المتوسط الحسابي والنسب المئوية لكل أسلوب من الأساليب التقليدية ومستوى الدلالة

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة T المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط	الأسلوب
8	0.000	4.096	0.49	3.15	أسلوب الموازنات التشغيلية
1	0.038	5.165	0.56	3.74	أسلوب التكاليف الفعلية
9	0.001	4.751	0.66	3.13	أسلوب التكاليف المعيارية
10	0.000	3.784	0.63	3.12	تحليل الانحرافات
3	0.008	5.128	0.78	3.65	معدل العائد على المبيعات
14	0.020	3.280	0.86	3.01	الموازنات الرأسمالية
5	0.010	5.110	0.94	3.43	الطرق التقليدية لتحميل التكاليف
6	0.034	3.228	0.99	3.25	التسعير بالتكلفة مع هامش الربح
13	0.001	3.840	0.74	3.01	أسلوب التدفق النقدي المخصوم
12	0.025	3.140	0.73	3.04	أسلوب الموازنات المرنة
11	0.004	3.109	0.62	3.05	أسلوب التكاليف الحدية

دراسة تحليلية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المدرجة

4	0.012	4.494	0.71	3.56	أسلوب تحليل التعادل
2	0.007	4.873	0.68	3.69	محاسبة المسئولية
7	0.000	4.974	0.80	3.19	أسعار التحويل
	0.000	4.360	0.82	3.17	المعدل العام

الفرضية الثانية:

تقوم الشركات المدرجة في بورصة فلسطين بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة. ولاختبار تلك الفرضية تم استخدام الأوساط الحسابية والانحراف المعياري واختبار T، وبالنظر إلى نتائج الجدول رقم (7) نجد أن استخدام معظم أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة متدنية بحيث لم تصل إلى المدى المحدد من قبل الدراسة وهو 3 (60%)، بحيث كان أسلوب التكاليف حسب النشاط من أكثر الأساليب الحديثة المتبعة بمتوسط 2.81 وانحراف معياري 0.64، ثم يليه أسلوب تحليل ربحية قنوات التوزيع بمتوسط 2.35 وانحراف معياري 0.49، بينما أسلوب القيمة المضافة فاحتل المرتبة الأخيرة بمتوسط 1.08 وانحراف معياري 0.31. كذلك يبين الجدول رقم (7) أن معدل آراء مجتمع الدراسة لجميع فقرات القسم الثالث من الاستبانة 1.79 بانحراف معياري 0.42، وقد بلغت قيمة T -4.140 ومستوى المعنوية 0.000، أي دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05، ومن النتائج السابقة يتم رفض الفرضية، أي أن الشركات المدرجة في بورصة فلسطين لا تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

جدول رقم (7)

يبين المتوسط الحسابي والنسب المئوية لكل أسلوب من الأساليب الحديثة ومستوى الدلالة له

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
2	0.020	-5.096	0.49	2.35	أسلوب تحليل ربحية قنوات التوزيع
1	0.004	-4.76	0.64	2.81	محاسبة التكاليف حسب النشاط (ABC)
6	0.005	-3.76	0.89	1.91	درجة رضا العميل كمقياس للأداء
8	0.001	-3.21	0.41	1.45	إدارة التكلفة على أساس النشاط
11	0.042	-2.87	0.31	1.08	تحليل القيمة المضافة
9	0.046	-2.19	0.32	1.16	التسجيل المتوازن للأهداف
3	0.000	-4.415	0.52	2.13	المحاسبة على أساس الإنجاز
7	0.000	-2.76	0.64	1.57	تحليل تكلفة الجودة

د. حمدي زعرب

10	0.000	-2.43	0.57	1.14	التكلفة على أساس دورة حياة المنتج
4	0.004	-4.416	0.39	2.09	أسلوب التكاليف المستهدفة
5	0.002	-3.378	0.23	2.01	أسلوب تحليل ربحية العميل
	0.000	-4.140	0.42	1.79	المعدل العام

الفرضية الثالثة:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية يعزى إلى تاريخ إدراج الشركة في البورصة. ولاختبار تلك الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي one way ANOVA، بحيث إذا كانت قيمة مستوى الدلالة أكبر من 0.05 ($sig. \geq 0.05$) فإن هذا يعني أنه لا توجد فروق بينما إذا كانت قيمة مستوى الدلالة أقل من 0.05 ($sig. < 0.05$) وهذا يعني أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية، وبالنظر إلى نتائج الجدول رقم (8) نجد أن قيمة مستوى الدلالة أكبر من 0.05 ($sig. \geq 0.05$) وهذا يعني أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية يعزى إلى تاريخ إدراج الشركة في البورصة، ونتيجة لما سبق يتم قبول الفرضية القائلة بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية يعزى إلى تاريخ إدراج الشركة في البورصة.

جدول رقم (8)

نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي one way ANOVA

الأسلوب	المتوسط	قيمة F	Sig قيمة	الأسلوب	المتوسط	قيمة F	Sig قيمة
أسلوب الموازنات التشغيلية	3.15	0.994	0.411	أسعار التحويل	3.19	0.583	0.631
أسلوب التكاليف الفعلية	3.74	0.650	0.590	أسلوب تحليل ربحية قنوات التوزيع	2.35	0.822	0.411
أسلوب التكاليف المعيارية	3.13	0.755	0.529	محاسبة التكاليف حسب النشاط (ABC)	2.81	1.341	0.430
تحليل الانحرافات	3.12	0.573	0.638	التسجيل المتوازن للأهداف	1.16	0.699	0.589

دراسة تحليلية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المدرجة

0.609	0.561	1.45	إدارة التكلفة على أساس النشاط	0.430	0.952	3.65	معدل العائد على المبيعات
0.430	1.203	1.08	تحليل القيمة المضافة	0.684	1.002	3.01	الموازنات الرأسمالية
0.782	0.608	1.14	التكلفة على أساس دورة حياة المنتج	0.757	0.395	3.43	الطرق التقليدية لتحصيل التكاليف
0.894	0.709	2.13	المحاسبة على أساس الإنجاز	0.449	0.910	3.25	التسكير بالتكلفة مع هامش الربح
0.529	1.320	1.91	درجة رضا العميل كمقياس للأداء	0.223	1.558	3.01	أسلوب التدفق النقدي المخصوم
0.871	1.547	1.57	تحليل تكلفة الجودة	0.404	1.010	3.04	أسلوب الموازنات المرنة
0.491	1.010	2.09	أسلوب التكاليف المستهدفة	0.449	0.841	3.05	أسلوب التكاليف الحدية
0.349	1.220	2.01	أسلوب تحليل ربحية العميل	0.449	0.920	3.56	أسلوب تحليل التعادل
				0.389	1.045	3.69	محاسبة المسؤولية

الفرضية الرابعة:

تستخدم الشركات المدرجة في بورصة فلسطين أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات مختلفة. ولاختبار تلك الفرضية تم استخدام الأوساط الحسابية والانحراف المعياري واختبار T، وبالنظر إلى نتائج الجدول رقم (9) نجد أن استخدام معظم أساليب المحاسبة الإدارية في عملية اتخاذ القرارات متوسطة، وذلك بعد ترتيب المتوسط الحسابي للمجالات التي تستخدم فيها أساليب المحاسبة الإدارية نجد أن المجالات الرئيسية والتي بلغت متوسطاتها بين 3.9 إلى 3.05 هي على التوالي: إعداد القوائم المالية بمتوسط 3.93 وانحراف معياري 0.971، ثم يليه تقييم الأداء بمتوسط 3.83 وانحراف معياري 1.095، وتخفيض التكلفة بمتوسط 3.58 وانحراف معياري 1.018، وإعداد الموازنات بمتوسط 3.48 وانحراف معياري 0.891، والرقابة على المخزون

د. حمدي زعرب

بمتوسط 3.41 وبانحراف معياري 0.974، وتسعير المنتجات بمتوسط 3.39 وبانحراف معياري 0.928، وتحديد السعر طبقاً للتكلفة بمتوسط 3.05 وبانحراف معياري 1.138، أما المجالات الأخرى مثل: إدارة التكلفة واتخاذ القرارات الإدارية قصيرة الأجل والتخطيط الاستراتيجي فكانت متوسطاتها منخفضة حيث تراوحت بين 2.48 إلى 2.81

كذلك يبين الجدول رقم (9) أن معدل آراء مجتمع الدراسة لجميع فقرات القسم الرابع من الاستبانة 3.204 بانحراف معياري 0.87، وقد بلغت قيمة T 5.437 ومستوى المعنوية 0.019، أي دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05، ومن النتائج السابقة يتم قبول الفرضية؛ أي أن الشركات المدرجة في بورصة فلسطين تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية في المجالات المختلفة بدرجة متوسطة.

جدول رقم (9)

يبين المتوسط الحسابي والنسب المئوية ومستوى الدلالة لمجال.

استخدام أساليب المحاسبة الإدارية

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	مجال الاستخدام
5	0.047	6.068	0.974	3.41	الرقابة على المخزون
9	0.002	-1.857	1.075	2.52	اتخاذ القرارات الإدارية قصيرة الأجل
6	0.021	4.597	0.928	3.39	تسعير المنتجات
4	0.012	4.681	0.891	3.48	في إعداد الموازنات
10	0.032	-2.245	1.117	2.48	التخطيط الاستراتيجي
8	0.004	-3.107	1.018	2.81	في إدارة التكلفة
7	0.003	4.252	1.138	3.05	في تحديد السعر طبقاً للتكلفة
1	0.003	5.01	0.971	3.93	في إعداد القوائم المالية
3	0.000	5.765	1.018	3.58	تخفيض التكلفة
2	0.005	5.433	1.095	3.83	في تقييم الأداء
	0.019	5.437	0.87	3.204	المعدل العام

دراسة تحليلية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المدرجة

الفرضية الخامسة:

تواجه الشركات في المدرجة في بورصة فلسطين مجموعة من المشاكل تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية.

وبالنظر إلى نتائج الجدول رقم (10) نجد الأسباب التي تعيق وتحد من استخدام وتطبيق الأساليب الإدارية خاصة الحديثة منها وذلك بعد ترتيب المتوسط الحسابي لها تبين أن الأسباب الرئيسة والتي بلغت متوسطاتها بين 3.5 إلى 4.30 هي: الاقتناع بالأساليب المطبقة حالياً بمتوسط 4.30 وبانحراف معياري 0.84، ارتفاع تكلفة التطبيق بمتوسط 4.27 وبانحراف معياري 1.20، ضعف المعرفة بهذه الأساليب بمتوسط 4.17 وبانحراف معياري 1.07، نقص الإدراك بأهمية الأساليب الحديثة بمتوسط 4.14 وبانحراف معياري 1.22، عدم قناعة الإدارة العليا بأهميتها بمتوسط 4.13 وبانحراف معياري 1.39، الشركة ناجحة بدون استخدام هذه الأساليب بمتوسط 3.98 وبانحراف معياري 1.29، عدم كفاية ودقة البيانات بمتوسط 3.97 وبانحراف معياري 1.32، عدم حصول المحاسبين على دورات تدريبية كافية بمتوسط 3.78 وبانحراف معياري 1.13، عدم اهتمام الإدارة بالأساليب الحديثة بمتوسط 3.98 وبانحراف معياري 1.25، عدم الدراية بالأساليب الحديثة بمتوسط 3.35 وبانحراف معياري 1.14.

أما المعوقات الأخرى مثل: مقاومة الإدارة للتغيير، وعدم توافر التقنية اللازمة، والتي استخدمت من قبل ولم تتجح، وعدم توافر أجهزة الحاسوب، وعدم ملائمة الأساليب الحديثة لطبيعة الشركة فكانت متوسطاتها منخفضة حيث تراوحت بين 2.13 إلى 2.87.

كذلك يبين الجدول رقم (10) أن معدل آراء مجتمع الدراسة لجميع فقرات القسم الخامس من الاستبانة 3.55 بانحراف معياري 1.280، وقد بلغت قيمة T 6.671 ومستوى المعنوية 0.004، أي دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05، ومن النتائج السابقة يتم قبول الفرضية؛ أي أن الشركات المدرجة في بورصة فلسطين تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية في المجالات المختلفة بدرجة متوسطة.

جدول رقم (10)

يبين المتوسط الحسابي والنسب المئوية ومستوى الدلالة لمجال استخدام أساليب المحاسبة الإدارية

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الصعوبات والمحددات
9	0.000	4.682	1.13	3.78	عدم حصول المحاسبين على دورات تدريبية كافية
3	0.042	7.984	1.20	4.27	ارتفاع تكلفة التطبيق
1	0.003	8.187	1.11	4.52	صعوبة تطبيق الأساليب الحديثة
7	0.005	4.481	1.29	3.98	الشركة ناجحة بدون استخدام هذه الأساليب
8	0.030	4.699	1.32	3.97	عدم كفاية ودقة البيانات
15	0.042	-3.701	1.30	2.33	عدم توافر أجهزة الحاسوب
14	0.009	-2.729	1.24	2.43	استخدمت من قبل ولم تنجح
13	0.005	-2.963	1.29	2.57	عدم توافر التقنية اللازمة
11	0.044	3.070	1.14	3.35	عدم الدراية بالأساليب الحديثة
2	0.000	7.534	0.84	4.30	الافتقار بالأساليب المطبقة حالياً
4	0.001	7.590	1.07	4.17	ضعف المعرفة بهذه الأساليب
12	0.006	-3.703	1.26	2.87	مقاومة الإدارة للتغيير
10	0.001	4.411	1.25	3.98	عدم اهتمام الإدارة بالأساليب الحديثة
5	0.024	7.567	1.22	4.14	نقص الإدراك بأهمية الأساليب الحديثة
16	0.000	-3.294	1.30	2.13	عدم ملائمة الأساليب الحديثة لطبيعة الشركة
6	0.028	7.635	1.39	4.13	عدم قناعة الإدارة العليا بأهميتها
	0.004	6.671	1.280	3.55	المعدل العام

دراسة تحليلية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المدرجة

النتائج والتوصيات:

أولاً: النتائج:

- حاول الباحث من خلال الدراسة الميدانية التعرف على مدى تطبيق الأساليب الإدارية ومجال استخدامها، ومعرفة أي من تلك الأساليب الأكثر شيوعاً، ولقد أسفرت الدراسة عن النتائج التالية:
- 1- أن نسبة الذين يطبقون أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين تمثل نسبة متوسطة، في حين الذين يطبقون أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين متدنية جداً.
 - 2- من أكثر الأساليب الإدارية التقليدية المتبعة في الشركات أسلوب التكاليف الفعلية، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.74، بينما أقلها استخداماً كل من أسلوب التدفق النقدي المخصوم وأسلوب الموازنات الرأسمالية حيث احتل المرتبة الأخيرة.
 - 3- ومن أكثر الأساليب الحديثة اتباعاً أسلوب التكاليف حسب النشاط بمتوسط 2.81، بينما أسلوب القيمة المضافة قد احتل المرتبة الأخيرة بمتوسط 1.08.
 - 4- بينت الدراسة أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية يعزى إلى تاريخ إدراج الشركة في البورصة.
 - 5- تستخدم الشركات المدرجة في بورصة فلسطين أساليب المحاسبة الإدارية في المجالات المختلفة بدرجة متوسطة منها: إعداد القوائم المالية، تقييم الأداء، وتخفيض التكلفة، وإعداد الموازنات، والرقابة على المخزون، وتسعير المنتجات، وتحديد السعر طبقاً للتكلفة.
 - 6- بينت الدراسة إن من أسباب عدم تمتع أساليب المحاسبة الإدارية خاصة الحديثة منها باستخدام واسع النطاق منها: الافتتاح بالأساليب المطبقة حالياً، وارتفاع تكلفة التطبيق، ضعف المعرفة بهذه الأساليب، ونقص الإدراك بأهمية الأساليب الحديثة، وعدم قناعة الإدارة العليا بأهميتها، الشركة ناجحة بدون استخدام هذه الأساليب، عدم كفاية ودقة البيانات، وعدم حصول المحاسبين على دورات تدريبية كافية، وعدم الدراية بالأساليب الحديثة.

ثانياً: التوصيات:

- بناءً على النتائج التي توصل إليها الباحث من خلال الدراسة الميدانية الخاصة بمدى تطبيق الأساليب الإدارية ومجال استخدامها، فإنه يوصي بالتالي:
- 1- نظراً لأن معظم أفراد العينة محل الدراسة لديهم معرفة منخفضة بالأساليب الإدارية- خاصة الحديثة منها- لا بد من توفير التسهيلات الضرورية والتي من شأنها أن تساهم في تنمية

د. حمدي زعرب

- 1- وصل المعرفة بالأساليب الإدارية ومجالات تطبيقها، ويمكن أن تتم عملية التدريب عن طريق الجهات المعنية ، مثل الجامعات والجمعيات المهنية المعنية بذلك.
- 2- العمل على تنمية الوعي والرغبة والقدرة على استخدام الأساليب الإدارية وتطبيقاتها.
- 3- العمل على تفعيل دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة باعتبارها نظاما للمعلومات.
- 4- العمل على زيادة إدراك المسؤولين في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين لأهمية الدور الذي تلعبه المحاسبة الإدارية من خلال أساليبها المتعددة والمتنوعة نحو توفير المعلومات الملائمة التي تساعد المديرين على القيام بوظائفهم كالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات.
- 5- زيادة الوعي لدى إدارة الشركات المدرجة بالبورصة بأهمية استقطاب الكفاءات في مجالي محاسبة التكاليف والإدارة الحديثة.
- 6- يتعين على المؤسسات العلمية والبحثية ضرورة الاهتمام بتدريس أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وضرورة المتابعة المستمرة للتطورات الصناعية والتقنية حتى يمكن تطوير أساليب المحاسبة الإدارية للتكيف مع تلك التطورات وتكون قادرة وباستمرار على تلبية احتياجات الإدارة من المعلومات الملائمة.

المراجع:

أولاً: المراجع العربية:

- خاطر خالد ناصر و قطب احمد سباعي (2003)، دراسة تحليلية لاستخدام اساليب المحاسبة الادارية في المنشآت الصناعية القطرية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة- جامعة عين شمس العدد الاول، ص ص 253 - 283.
- الشيشيني حاتم محمد عبد الرؤف (2008)، ممارسات المحاسبة الادارية: العوامل المؤثرة عليها واثرها على مستوى أداء المنشآت، مجلة المحاسبة والادارة والتامين جامعة القاهرة، العدد الواحد والسبعون، الجزء الأول، ص ص 487-561.
- الملحم، عدنان بن عبد الله (2003)، تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في المملكة العربية السعودية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين جامعة القاهرة ، العدد الواحد والستون السنة الثانية والأربعون، ص ص 227 - 325.
- تهامي عز الدين فكري (2008)، دور أساليب المحاسبة الادارية في تفعيل حوكمة الشركات لمعالجة مشكلة الوكالة للملكية - دراسة تحليلية، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الازهر، العدد الثالث، يوليو، ص ص 209 - 252.

دراسة تحليلية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المدرجة

- جمعة، اسماعيل إبراهيم؛ محرم، زينبات محمد؛ الخطيب صبحي محمود (2000)، المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات، الدار الجامعية- الاسكندرية.
- حسين، زينب أحمد عزيز (2004)، تحقيق التكلفة من خلال التكامل بين مدخلي محاسبة تكاليف الأنشطة ومحاسبة نظرية القيود في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة "دراسة نظرية وتطبيقية"، مجلة البحوث الإدارية- أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، السنة الثانية والعشرون، العدد الأول يناير، ص 97-120.
- زعرب، حمدي شحده (2007)، دراسة مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمة الصناعية في قطاع غزة (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة الأزهر غزة للعلوم الانسانية، المجلد التاسع العدد الاول، ص ص 141-162.
- زعرب، حمدي شحده وأبو معلى عبد الله (2008)، دراسة مدى تطبيق نظم التكاليف المعيارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة (دراسة ميدانية)، المجلة المصرية للتنمية والتخطيط- معهد التخطيط القومي، المجلد العدد الثاني، ص ص 54-87.
- ظاهر، أحمد حسن، المحاسبة الإدارية (2002)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر- عمان.
- عبد الرحمن، أحمد يوسف محمود (2004)، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في ظل نظم التصنيع الحديثة، رسالة ماجستير- جامعة الإسكندرية.
- علي، سميرة أمين (2003)، فاعلية نظم معلومات المحاسبة الإدارية في توفير الاحتياجات المستخدمين الداخليين من منظور المدخل التوافقي دراسة ميدانية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين جامعة القاهرة، العدد الواحد والستون السنة الثانية والأربعون، ص ص 121-150.
- مفتي، محمد حسن علي؛ الخيال، توفيق عبد المحسن (2002)، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية بالشركات الصناعية بالمملكة العربية السعودية، المجلة العلمية للاقتصاد، العدد الرابع، ص ص 195-247.
- منصور، محمد محمد (2002)، دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية- جامعة حلوان، العدد الثالث والرابع، ص 12-51.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Adler, R., Everett, A., and Waldron, M.(2000), **Advanced Management Accounting Techniques in Manufacturing Utilization, Benefits and Barriers to Implementation**, Accounting Forum, PP. 131-150.
- Bruggeman W., and Slagmulder (1995), **The impact of technological change on Management accounting**, Management accounting research V OL 6, PP. 241- 252.

- Clarke, p. (1995), **The old and new in management accounting**, management accounting, June, pp. 46-51.
- Clarke, p. (1997), **Management accounting, practices in large Irish Manufacturing firms**, Irish Business and administrative research, Vol.18, pp. 136- 152.
- Daury, Colin (2000), **Management and Cost Accounting**, Business Press, London.
- Dick-Forde, Burnett, J. and Devonish, D., (2007), Apreliminary survey of management accounting practices in Barbados, *Journal of Eastern Caribbean Studies*, Vol. 32, No. (2), pp. 50-72.
- Edwards, K.A. and Emmanuel (1990), C.R., **Diverging views on the boundaries of Management accounting**, Management accounting research, pp. 551-563.
- El-Ebaishi, M., Karbhari, Y., and K. Naser (2003), "Empirical Evidence on the Use of Management Accounting Techniques in A Sample of Saudi Manufacturing Companies", *International Journal of Commerce and Management*, Vol. 13, No. (2), pp. 74-101.
- Ghosh, B. C., and Chan, Yoke- kai (1997), **Management accounting in Singapore- wellinplace**, Managerial Auditing Journal, Vol. 12, pp. 16-18.
- Johnson, H.T. and Kaplan, R.S (1987), **Relevance lost: the rise and fall of Management accounting**, boston, Mass: Harvard business school press.
- Jones, F. C. (1993), **Accounting Technology in Britain and Japan**, Management Accounting Research, June, PP. 109-137.
- Littler D.A., and Sweeting R.C. (1989), **Management Accounting the challenge of Technological in novation– High- Technology indystries London**, CIMA.
- Macy, G., and Arunachalam V. (1995), **Management Accounting Systems and Contingency Theory: in Search of Effective Systems**, Advances in Management Accounting, V.4.
- Ryan B., Scapens R. and Theobald M. (1992), **Research method and methodology in finance and accounting London Academic press**.
- Simon, C., Marko, H., and Z. Maja (2005), "A Cross-Industry Comparative Analysis of Strategic Management Accounting Techniques Application: Evidence from Slovenia", *Sixth International Conference on Enterprise in Transition*, pp. 1029-1042.
- Waldron, M. (2007), "Today's Management Accounting Techniques in NZ Businesses", *Chartered Accountants journal*, February, pp. 32-34.
- Waldron, M. and A. Everett (2005), "An Application of Contingency Theory for Examination of Performance Effects in The Management Accounting Change Process", *Working Paper*, University of Otago.
- Wayne J.M and Haroid P.R. (1991), **Costing Accounting**, 10th Edition, South-western Publishing Company- Cincinnati Ohio.
- Xiao, J., Chow, C., Duh, R. and L. Zhao (2007), "Management Accounting in China", *Financial Management*, January, pp. 32-36.