

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



الجامعة الإسلامية - غزة
عمادة الدراسات العليا
كلية التجارة
قسم المحاسبة والتمويل

**مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة
التصنيع الحديثة
"دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في قطاع غزة"**

إعداد الطالب

عبد العزيز عرفات العجلة

إشراف الأستاذ الدكتور

سالم عبد الله حلس

قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل

2011هـ - 1432هـ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قال الله تعالى...

﴿ يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ ﴾

صدق الله العظيم

الإهداء

♦ إلى أبي وأمي:

لما غرسوه من خير وحب في قلبي للدين والعلم

♦ إلى أسرتي الصغيرة:

لتنازلها عن حقها في بعض وقتي لاستغراقه في إعداد هذه الرسالة،،،،،،،،،،،،،،،،

شكر و تقدير

الحمد لله الذي فرض الشكر وأوجبه.. والصلاة والسلام على خاتم النبيين وسيد الشاكرين المبعوث رحمة للعالمين وعلى آله وصحبه أجمعين.

اتوجه بالحمد والشكر لله سبحانه وتعالى الذي أمدني بعونه وتوفيقه على إنجاز هذه الرسالة.. ثم اسجل بكل الفضل والعرفان إلى سعادة الأستاذ الفاضل: الدكتور/ سالم عبدالله حلس الذي تفضل مشكوراً بالإشراف على هذه الرسالة.. ومنحني كل العون والمساعدة الإنسانية.. حيث كانت لتوجيهات سعادته السديدة وملاحظاته القيّمة أكبر الأثر في إتمام البحث على هذه الصورة.. فله مني خالص الدعاء وأن يبارك الله في علمه وخلقه.. ويجزيه عني خير الجزاء.

ولا يفوتني أيضاً تقديم الشكر والتقدير للسادة الأساتذة:

سعادة الدكتور/ علي عبد الله شاهين.

سعادة الدكتور/حمدي شحده زعرب

على تفضلهما بقبول الاشتراك في لجنة المناقشة والحكم على الرسالة.. وإثراء البحث بنصائحهم وإرشاداتهم الثمينة.

ويطيب لي أن أتقدم بوافر الشكر والتقدير لجميع أساتذتي بقسم المحاسبة في الكلية... وزملائي في العمل فجزاهم الله عني خير الجزاء.

وأخيراً.. إلى كل من قدم إليّ معروفاً.. وأسدى إليّ جميلاً.. أسأل الله العليّ القدير أن يكون جهود هؤلاء وخدماتهم في ميزان حسناتهم.. وأن يجعل عملي هذا مقبولاً ونافعاً.

والفضل والمنة لله من قبل ومن بعد،،،

ملخص الدراسة

مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة

"دراسة ميدانية على الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة"

هدفت هذه الدراسة إلى بيان واستكشاف إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء المستجدات الحديثة في بيئة التصنيع كأداة لتوفير المعلومات الملائمة لمساعدة الإدارة في ترشيد القرارات وتقييم الأداء في المنشآت الصناعية العاملة في قطاع غزة والوقوف على أهم معوقات التطبيق وتحليلها.

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة فقد صممت استبانة ووزعت على مجتمع الدراسة والمكون من الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة والبالغ عددها 60 شركة وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج:

- اعتماد الشركات الصناعية على أنظمة وتقنيات التصنيع المتقدمة بصورة متوسطة.
- ان غالبية الشركات الصناعية لديها مقومات تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز ولكن لا تقوم بتطبيقه رغم رغبتها في تحقيق العديد من الأهداف و الحوافز الناجمة من تطبيق هذا المدخل مثل زيادة هامش الربح، التطوير والتحسين المستمر للأداء، وتحقيق الجودة الشاملة للتصميم والإنتاج والأداء وترشيد القرارات الإدارية إلى غير ذلك، ويعزى ذلك إلى أسباب عديدة منها عدم رغبة الشركات في التغيير وسهولة إعداد قوائم التكاليف في ظل المداخل المحاسبية التي تعتمد عليها حالياً.
- عكست الدراسة الميدانية أيضاً وجود معوقات وصعوبات تحول دون تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز تتمثل في الظروف السياسية والاقتصادية السائدة في قطاع غزة وعدم رغبة الإدارة في تغيير الأنظمة القائمة لديها لقناعتها ورضاها بما تقدم لها من معلومات. عدم وجود الدعم والتشجيع الكافي لتطبيق هذا الأسلوب.

وبناء على تلك النتائج فقد أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بتطبيق مدخل المحاسبة على الإنجاز بغرض توفير معلومات تكاليفية تساعد في ترشيد القرارات وقياس وتقييم الأداء وتحديد المعوقات الرئيسية التي تمنع تقدم الإنتاجية وكذلك تصميم المنتجات لغرض تحسين الأداء بطريقة تتناسب مع البيئة التنافسية في ظل المستجدات الحديثة في بيئة التصنيع.

Abstract

Extent of applying throughput accounting in the light of developments in the advanced manufacturing environment: A field study on industrial companies operating in the Gaza Strip

This study aimed to show the extent of applying throughput accounting in the light of modern developments in the advanced manufacturing environment as a tool to provide appropriate information to assist management in rationalization of decisions and assessing performance in the industrial companies operating in Gaza strip and to identify the main obstacles to the application and analysis.

To achieve the objectives of this study questionnaire was designed and distributed to the study population which was composed of 60 industrial companies operating in the Gaza Strip and the study findings were as follow:

- The dependency of those companies in applying advanced manufacturing technologies in medium.
- Most of those companies have the elements of adoption of throughput accounting approach but doesn't adopt it in spite of there desire to achieve many goals and incentives resulting from this approach application such as increasing profit margin, performance improvement and development, achievement of design, production, and performance quality, and rationalization of administrative decisions.
- Existence of obstacles and difficulties that impede the application of this approach such as political and economical conditions prevailing in Gaza strip, also un willingness of management to change due to there satisfaction with the offered information of the existing systems, and lack of enough support and encouragement to apply this approach.

According to the above reflected results, the researcher suggests various recommendations as follow:

- Applying throughput accounting approach for providing information that help in decisions rationalization, performance evaluation, exploring and identifying the major constraints that prevent productivity progress.
- Designing products and improve performance to match the competitive environment.

قائمة المحتويات		
الرقم	الموضوع	الصفحة
الفصل الأول الإطار العام للبحث		
1.1	مقدمة البحث	13
1.2	مشكلة البحث	14
1.3	أهداف البحث	15
1.4	أهمية البحث	15
1.5	متغيرات البحث	15
1.6	منهج البحث	16
1.7	مجتمع البحث	16
1.8	الدراسات السابقة	16
1.9	مميزات البحث	21
الفصل الثاني محاسبة الانجاز		
2.1	مقدمة	23
2.2	مفهوم المحاسبة عن الانجاز	24
2.3	أسس محاسبة عن الانجاز	25
2.3.1	الانجاز	25
2.3.2	المخزون	28
2.3.3	تكاليف التشغيل	29
2.4	الافتراضات التي بني عليها مدخل المحاسبة الانجاز	30
2.5	النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف و محاسبة الانجاز	32
2.5.1	النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف	32
2.5.2	جوهر واثار الخلل في المدخل التقليدي لمحاسبة التكاليف	33
2.5.3	أوجه القصور(مشاكل) نظم التكاليف التقليدية	34
2.6	محاسبة التكاليف على أساس النشاط ومحاسبة الانجاز	38
2.6.1	محاسبة التكاليف على أساس النشاط	38
2.6.2	الارتباط والتكامل بين محاسبة التكاليف على أساس النشاط ومحاسبة الانجاز	39
2.7	فلسفة الإنتاج في الوقت المناسب ومحاسبة الانجاز	41
2.7.1	مفهوم الإنتاج في الوقت المناسب	41

42	تحقيق التكامل بين فلسفة الإنتاج في الوقت المناسب ومحاسبة الانجاز	2.7.2
43	محاسبة الانجاز واتخاذ القرارات الإدارية	2.8
46	قرارات التسعير	2.8.1
47	قرارات تخطيط الربحية وتحديد تشكيلة المنتجات	2.8.2
47	قرارات الصنع أو الشراء	2.8.3
48	قرارات الاستثمار في الآلات وجراء تحسينات على المراحل	2.8.4
49	قرارات توفير المعلومات اللازمة لقياس التكلفة	2.8.5
49	النظر في تبويب عناصر التكاليف	2.8.5.1
50	معوقات العملية الإنتاجية	2.8.5.2
50	عنصر الزمن	2.8.5.3
الفصل الثالث القطاع الصناعي الفلسطيني و بيئة التصنيع الحديثة		
54	مقدمة	3.1
54	خصائص بيئة التصنيع الحديثة	3.2
55	المتغيرات البيئية وأثرها على المنشآت	3.2.1
56	النظم الصناعية و الإدارية التي أفرزتها التطورات التكنولوجية	3.2.2
56	النظم التكنولوجية الحديثة في مجال تصميم المنتجات	3.2.2.1
56	النظم التكنولوجية الحديثة في مجال تصنيع المنتجات	3.2.2.2
57	استخدام الكمبيوتر في مجال تصنيع المنتجات	-
57	النظم الصناعية المرنة	-
57	النظم الصناعية المتكاملة والموجهة إلكترونيا	-
59	نظم تخطيط الاحتياجات من المواد الأولية	-
59	نظم الإنتاج الفوري	-
60	نظم تكنولوجيا المجموعات	-
61	نظم مناولة المواد أليا	-
61	نظم تبادل المعلومات	-
61	إدارة الجودة الشاملة	-
62	اثر بيئة التصنيع الحديثة على كفاءة نظم التكاليف والممارسات الإدارية	3.3
62	اثر بيئة التصنيع الحديثة على وظيفة التخطيط	3.3.1
63	اثر بيئة التصنيع الحديثة على وظيفة الرقابة	3.3.2
64	اثر بيئة التصنيع الحديثة على عملية اتخاذ القرارات	3.3.3

65	اثر بيئة التصنيع الحديثة في مجال تقويم الأداء	3.3.4
66	واقع القطاع الصناعي الفلسطيني	3.4
66	مقدمة	3.4.1
66	القطاع الصناعي الفلسطيني بعد قدوم السلطة الفلسطينية	3.4.2
67	نبذة تاريخية عن القطاع الصناعي في قطاع غزة	3.4.3
67	واقع القطاع الصناعي في قطاع غزة	3.4.4
68	المعوقات التي تواجه القطاع الصناعي في فلسطين	3.4.5
الفصل الرابع الدراسة الميدانية		
71	مقدمة	4.1
71	منهجية الدراسة	4.2
72	مجتمع وعينة الدراسة	4.3
76	أداة الدراسة	4.4
77	صدق وثبات أداة الدراسة	4.5
84	المعالجات الإحصائية	4.6
الفصل الخامس نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها		
86	اختبار التوزيع الطبيعي	5.1
86	تحليل فقرات ومحاور الدراسة	5.2
الفصل السادس النتائج والتوصيات		
115	النتائج	6.1
117	التوصيات	6.2
قائمة المراجع		
109	المراجع العربية	1
112	المراجع الأجنبية	2
الملاحق		
أ	الاستبانة	1
ح	قائمة المحكمين للاستبانة	2
ط	قائمة الشركات الصناعية	3
قائمة الجداول		

37	أهم الاختلافات الرئيسية بين المحاسبة عن الإنجاز وبين محاسبة التكاليف	1
42	نقاط الاختلاف فيما بين فلسفة الإنتاج في الوقت المناسب والمحاسبة عن الانجاز .	2
72	رأس مال الشركة (بالدولار الأمريكي)	3
73	عدد العاملين في الشركة	4
73	مبيعات الشركة السنوية (بالدولار الأمريكي)	5
74	المسمى الوظيفي	6
74	عمر الشركة	7
75	الأسلوب المتبع في تحديد تكلفة الإنتاج	8
76	مقياس الإجابات	9
78	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: استخدام الشركات نظم التصنيع الحديثة	10
78	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: الأهداف الإستراتيجية التي تسعى معظم الشركات إلى تحقيقها	11
79	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: مدخل المحاسبة عن الانجاز وإمكانية تطبيقه	12
80	الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع: مزايا تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز	13
81	الصدق الداخلي لفقرات المحور الخامس: المعوقات والصعوبات التي تحول دون تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز	14
82	معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة	15
83	معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)	16
83	معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)	17
84	فترة مقياس ليكرت الخماسي	18
86	اختبار التوزيع الطبيعي	19
88	تحليل الفقرات المحور الأول: مدى استخدام الشركات نظم التصنيع الحديثة	20
90	تحليل الفقرات المحور الثاني: الأهداف التي تسعى معظم الشركات لتحقيقها	21
93	تحليل فقرات المحور الثالث: مدخل المحاسبة عن الانجاز وإمكانية تطبيقه	22
95	تحليل الفقرات المحور الرابع: مزايا تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز	23
98	تحليل الفقرات المحور الرابع: المعوقات التي تحول دون تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز	24
99	نتائج تحليل التباين الأحادي حول مدى فعالية المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة تعزى إلى رأس مال الشركة (بالدولار	25

	(الأمريكي)	
100	نتائج تحليل التباين الأحادي حول مدى فعالية المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة تعزى إلى عدد العاملين في الشركة	26
100	نتائج تحليل التباين الأحادي حول مدى فعالية المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة تعزى إلى مبيعات الشركة السنوية (بالدولار الأمريكي)	27
101	نتائج تحليل التباين الأحادي حول مدى فعالية المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة تعزى إلى المسمى الوظيفي	28
102	نتائج تحليل التباين الأحادي حول مدى فعالية المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة تعزى إلى عمر الشركة	29
103	نتائج تحليل التباين الأحادي حول مدى فعالية المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة تعزى إلى متغير الأسلوب المتبع في تحديد تكلفة الإنتاج	30
103	اختبار شفهي للفروق المتعددة حسب متغير الأسلوب المتبع في تحديد تكلفة الإنتاج	31

الفصل الأول الإطار العام للبحث

- ✓ مقدمة البحث.
- ✓ مشكلة البحث.
- ✓ أهداف البحث وتساؤلاته.
- ✓ أهمية البحث.
- ✓ متغيرات البحث.
- ✓ مهج البحث.
- ✓ مجتمع البحث.
- ✓ الدراسات السابقة.
- ✓ مميزات البحث.

الفصل الأول

الإطار العام للبحث

1.1. مقدمة البحث

يتميز العصر الحديث بالتطور الكبير في مجال الصناعة وظهور العديد من المتغيرات التي شملت كل المفاهيم والأساليب الإنتاجية من حيث التوجه إلى الآلية في الإنتاج والتطوير في تكنولوجيا التصنيع وتقليل دور العنصر البشري وازدياد حدة المنافسة وظهور بدائل كثيرة أمام المستهلكين، الأمر الذي استلزم ضرورة تطوير أنظمة التكاليف التقليدية كأساس لتطوير أساليب تخطيط الربحية والإنتاج حتى تواكب تلك التغيرات من ناحية، ولمواجهة المنافسة المتزايدة من ناحية أخرى من حيث ضرورة تقليص المخزون واستغلال الموارد المتاحة أفضل استخدام ممكن، وكذلك التركيز على دراسة وتحليل القيود المختلفة في المنشأة، والتغلب عليها، بما يؤدي إلى رفع كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية بها ومن ثم تعظيم الربحية الكلية للمنشأة.

ويعد مدخل المحاسبة عن الإنجاز من أهم هذه التطورات، من حيث توافقه مع تقنية الإنتاج الحديثة والتي يقل فيها الاعتماد على العنصر البشري والاعتماد بشكل كبير جدا على الميكنة. وان جميع المصروفات الأخرى عدا المواد المباشرة تعامل على أنها تكاليف ثابتة سيتركبها المشروع في حالة الإنتاج من عدمه، وعليه فإنه يعتمد في تقييمه لأداء أي مشروع على ثلاث مقاييس هي: كمية لأموال المتولدة (الإنجاز)، وكمية الأموال المجمدة (المخزون)، وكمية الأموال التي تم إنفاقها لتشغيل المشروع (نفقات التشغيل)، (مؤمنة، 2004).

ولقد نادى هذا المفهوم بضرورة التركيز على زيادة المحور الأول وتخفيض المحورين الثاني والثالث كأساس لنجاح المنشأة وبقائها على حيز الوجود، ورغم ما وجده هذا المفهوم من اهتمام كبير من الأكاديميين والمهنيين على حد سواء، من خلال ما تناولته الكتابات المعاصرة حول أهميته وإمكانية تطويره من ناحية، ومدى تطبيقه في الواقع العملي، ودراسة مدى التكامل بينه وبين المداخل الأخرى البديلة في المحاسبة الإدارية، إلا أنه لا يزال غامضا لدى الكثيرين، ومحل شد وجذب من قبل الأكاديميين حول مدى إمكانية تطبيقه ونجاحه، الذي يتطلب توافر مجموعة من العناصر التي يجب على المنشأة إتباعها لتعظيم إنجازها مقارنة بمدخل أخرى قد نوقشت تفصيلاً في الفكر المحاسبي من الناحية النظرية والعملية من خلال الدراسات التطبيقية في البيئة العربية والغربية وأثبتت نجاحها في بعض المشروعات وفشلها

في أخرى مثل مدخل حساب التكلفة على أساس النشاط ومدخل الإنتاج في الوقت المناسب.
(بخاري، 2005).

لذلك أنت هذه الدراسة لإلقاء الضوء على مدخل المحاسبة عن الإنجاز باعتباره مفهوم يتعلق بالتحسين المستمر للأداء، وترشيد القرارات التشغيلية وتقديم المعلومات اللازمة للإدارة بالشكل الذي يساعدها في ذلك، كذلك سيتم التطرق إلى الأسس والافتراضات التي بني عليها هذا المفهوم والمميزات التي تحققها الإدارة حال تطبيقها لهذا المفهوم خاصة في مجال الرقابة على التكاليف وتقويم الأداء والقرارات الإدارية المختلفة، وبيان المحددات التي تعيق تطبيق هذا المدخل من خلال إجراء دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في قطاع غزة، وذلك بتوزيع استبانته على عينة مختارة من تلك الشركات بهدف الإجابة على تساؤلات البحث حول موقف بيئة الصناعة في قطاع غزة من هذا المدخل وما مدى إمكانية تطبيقه خاصة في ظل الظروف البيئية الصعبة التي تشهدها الصناعة الفلسطينية في الوقت الحاضر.

2.1. مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في استكشاف مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز كأداة لتقييم الأداء، وتوفير المعلومات الملائمة لمساعدة الإدارة في ترشيد القرارات بالشركات الصناعية في قطاع غزة والوقوف على أهم معوقات التطبيق وتحليلها والعمل على حلها، من خلال الإجابة على الأسئلة التالية:

- ما مدى استخدام الشركات لتقنيات ونظم التصنيع الحديثة؟
- ما أهم الأهداف الإستراتيجية التي تسعى معظم الشركات لتحقيقها؟
- ما مدى تطبيق المنشآت الصناعية لمدخل المحاسبة عن الإنجاز؟
- ما هي حوافز تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز؟
- ما أهم المعوقات اللاتي تحول دون تطبيق هذا المدخل؟
- ما هي المداخل البديلة المطبقة ان وجدت؟

3.1 أهداف البحث

يهدف البحث إلى ما يلي:

- بيان أهم المستجدات في بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على هيكل التكاليف.
- توضيح مفهوم المحاسبة عن الإنجاز، وتقييم مدى فاعليته في توفير المعلومات الملائمة لمساعدة الإدارة في ترشيد القرارات وتقييم الأداء.

- استكشاف إمكانية تطبيق المحاسبة عن الإنجاز كأداة لتقييم الأداء بالمنشآت الصناعية والوقوف على أهم معوقات التطبيق وتحليلها.

4.1. أهمية البحث

شهدت بيئة التصنيع في الفترة الأخيرة تطوراً ملحوظاً وجذرياً في أساليب وتكنولوجيا الإنتاج وزيادة درجة المرونة، وتحسين إمكانية التنسيق بين وحدات النظام الإنتاجي، بالإضافة إلى تغيير شكل ونمط المنافسة، الأمر الذي استلزم معه ضرورة تطوير وتحديث بعض الفلسفات والإستراتيجيات التشغيلية خاصة تلك المتبعة في تحديد التكلفة و قدرة النظام الإنتاجي على تلبية احتياجات وطلبات العملاء المتعددة، كمواعيد التسليم، واستغلال الموارد المتاحة بكفاءة، وبالتالي تعظيم ربحية المنشأة وقدرتها على المنافسة والاستمرار، ونظراً لجمود نظم محاسبة التكاليف وعدم مجاراتها لتلك التطورات فقد أصبحت هذه النظم تمثل عبئاً على المستويات الإدارية، ولا يقدم المساعدة الكافية لها خاصة فيما يتعلق بتقديم معلومات أكثر دقة عن تكلفة الإنتاج، الأمر الذي تطلب ضرورة التفكير في التأثير بشكل جاد على ما يحكم محاسبة التكاليف من فروض ومبادئ ومعتقدات حتى تستطيع توفير معلومات أكثر ملائمة لاحتياجات الإدارة، وبناء على ذلك بدأت تلوح في الأفق الدعوة إلى ضرورة الخروج من عالم التكلفة الضيق وبالانطلاق سريعاً إلى عالم الإنجاز الفسيح لتحقيق أفضل مستويات الأداء الأمر الذي تطلب ضرورة تبني أسلوب أو نموذج محاسبي جديد يعني باحتياجات الإدارة من المعلومات المناسبة واللازمة للتعرف على الإنجاز الممكن تحقيقه في ضوء الخطط والبرامج الموضوعية وأثره على زيادة الربحية الكلية، وإلى أي مدى تتمشى الخطط والسياسات الموضوعية مع تحقيق الهدف الأساسي للمنشأة، سواء كان كمدخل بديل أو مكمل لبعض مداخل المحاسبة الإدارية مثل مدخل المحاسبة على أساس النشاط أو الإنتاج في الوقت المناسب كما وترجع أهمية الدراسة إلى حاجة الشركات الصناعية في قطاع غزة إلى تطبيق هذا المدخل لاهتمامه بتوفير معلومات أكثر دقة خاصة عند تحديد تكلفة المنتج وبالتالي تقديم معلومات صحيحة تساعد في اتخاذ القرارات السليم

5.1 متغيرات الدراسة

- المتغير التابع:
- إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة.
- المتغيرات المستقلة:
- اجراءات وانظمة محاسبية تتميز بالمرونة.

- الموارد البشرية المؤهلة علميا وعمليا.
- الضوابط والإجراءات الرقابية المتبعة القادرة على ضبط ورقابة التكاليف والتي قد تساعد في تطبيق مثل هذا المدخل.
- أهم المستجدات الصناعية الحديثة.
- المخاطر والمعوقات التي تحول دون تطبيق هذا المدخل.

6.1 منهج البحث

حتى يتمكن الباحث من تحقيق أهداف الدراسة فقد اعتمد علي أسلوبين:

الأول: الأسلوب النظري

حيث تم الاعتماد على ما أمكن التوصل إليه من معلومات سواء في المراجع أو الكتب أو الدوريات العربية والأجنبية المحكمة التي تناولت مدخل المحاسبة عن الإنجاز.

الثاني: أسلوب الدراسة التطبيقية

وذلك من خلال استبانة صممت بهدف الإجابة على تساؤلات البحث السابق ذكرها وتم تحليل البيانات باستخدام الحاسب الآلي باستخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS كأحد الأساليب الإحصائية المناسبة التي تحقق الهدف من البحث.

7.1 مجتمع الدراسة

ينكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة.

8.1 الدراسات السابقة:

1. دراسة (Olli-Pekka and Lattila, 2008).

محاسبة الانجاز والسلوك العشوائي للنظام المحاسبي وأهمية المنتجات ذات الهامش المنخفض.

هدفت هذه الدراسة إلى محاكاة مشاكل المزيج الأصلي لمحاسبة الانجاز مع استخدام التباين العشوائي في جميع مراحل العملية الإنتاجية وحتى نهاية الطلب على المنتجات وأوضحت النتائج بان تلك الانحرافات خلقت حالة مفادها أن إرباح النظام زادت بصورة كبيرة وهذا بالاعتقاد بأن المصادر المقيدة لديها دورات وقت اقل من حين لأخر ولا تحبذ إنتاج المنتجات ذات الهامش القليل بسبب عدم وجود ارتفاع في الطلب ومن ثم ارتفاع العائد وبناء على هذه النتائج ينصح بتعديل (المحاسبة عن الانجاز) وان الانحرافات في بعض الحالات ومع المنتجات ذات العائد القليل هو العامل الرئيسي في ربحية عالية.

2. دراسة (Olli-Pekka, 2007).

تصور مقترح: المحاسبة عن الإنجاز والإنتاجية وانتعاش الأسعار: دراسة حالة (الشركة المصنعة للإلكترونيات).

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى جدوى استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في المدى القصير، ففي هذه الدراسة تم استخدام المعلومات الخاصة بشركة تصنيع الإلكترونيات وتحليلها في المركز الأمريكي للإنتاجية (باستخدام نموذج تحسين الأسعار والإنتاجية)، وخلصت الدراسة إلى أن هذا الأسلوب يؤدي إلى اتخاذ قرارات مثلى تقريبا وأداء أفضل بكثير من غيره من الأساليب المحاسبية مقارنة مع أساليب التحسين الثابتة (المعيارية)، وأشارت النتائج إلى أنه وعلى مستوى الشركة فإن الإنتاج يتحسن في نفس المرحلة من انتعاش الأسعار، ولكن في مجموعات أخرى لمنتجات مختلفة فإن الحال يختلف ويرجع هذا في الغالب لاختلاف دورة حياة المنتج ومدى استخدام البرمجيات، كذلك أشارت الدراسة إلى أن الشركة نفسها قادرة على الاستفادة من انتعاش الأسعار فأسعار المواد المباشرة تتغير يتغير أسعار البيع ولكن سرعة التنفيذ هذه تخلق انتعاشا في الأسعار في جميع الحالات تقريبا وبالتالي تحسين الربحية في نهاية المطاف، وأن هذه النتائج تؤكد أهمية إدارة العائدات ومرحلة دورة حياة المنتج واستخدام التكنولوجيا لمجموعة من المنتجات تبدو أنها قادرة على إنتاج أنماط مختلفة في الإنتاجية والأسعار.

3. دراسة (مؤمنة، 2004).

مدى فعالية المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز وتشخيص أهم المستجدات في بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على نظام التكاليف، وتقييم مدى فاعليته في توفير المعلومات الملائمة لمساعدة الإدارة في ترشيد القرارات وتقييم الأداء، واستكشاف إمكانية تطبيق المحاسبة عن الإنجاز كأداة لتقييم الأداء بالمنشآت الصناعية بالمملكة، والوقوف على أهم معوقات التطبيق وتحليلها.

ولقد عكست الدراسة الميدانية اعتماد المنشآت الصناعية على تطبيق نظم التصنيع المتقدمة ووجود العديد من الانعكاسات للتغيرات التكنولوجية على نظام التكاليف بهذه المنشآت، كما أوضحت الدراسة تبني بعض المنشآت (66.7%) لمدخل المحاسبة عن الإنجاز، وكان أيضا

من نتائج الدراسة الميدانية وجود العديد من القيود التي تعوق العمليات الإنتاجية، والتي تؤثر على معدل الإنجاز الكلي في المنشآت السعودية، وعليه أوصت الباحثة بضرورة الاهتمام بتطبيق مدخل المحاسبة على الإنجاز كمدخل لتوفير معلومات تكاليفية بهدف ترشيد القرارات الإدارية ولأغراض قياس وتقييم الأداء في ظل بيئة التصنيع الحديثة وتزايد المنافسة العالمية.

4. دراسة (Chwen, et. al, 2003)

استخدام المؤسسة لكل من مفهوم المحاسبة عن الانجاز ونظام التكاليف المبنية على أساس النشاط لاتخاذ أفضل قرارات التصنيع.

هدفت هذه الدراسة إلى المقارنة بين كل من مفهوم المحاسبة عن الانجاز ومفهوم التكاليف حسب الأنشطة لبحث تحقيق التكامل بين النظريتين وذلك لجعل الادارة قادرة على اتخاذ قرارات تشغيلية أفضل في ظل وجود أنشطة متنوعة وتكاليف تم ارتكابها، فأولا تم مناقشة افتراضات كل من النظريتين مقارنة مع محاسبة التكاليف التقليدية وثانيا واستنادا إلى أمثلة عديدة تم مناقشة الآثار الإدارية لكل من النظريتين على قرارات مختلفة مثل قرارات التسعير، التصنيع والشراء، ومزج المنتجات وكانت النتائج كالتالي:

- ان كل من مفهوم المحاسبة عن الانجاز ومفهوم التكاليف حسب الأنشطة يمكن ان يُمكن الإدارة من قياس أفضل للأداء لمختلف الأنشطة الإنتاجية خاصة وان التكاليف التي ارتكبت تشكل عاملا هاما وعليه فان الاقتراحات كانت توصي بدمج النظريتين.
- التجديدات سمات البيئة الصناعية الحديثة في مصانع الشركة بحيث يمكن الإفصاح عن بعض المعلومات التكاليفية الهامة مثل المعلومات الضرورية للرقابة على الجودة والوقت اللازم للتشغيل.

5. دراسة (أبو شناف، 2001).

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز ضرورة التأسيس العلمي لمفهوم المحاسبة عن الانجاز للكشف عما إذا كان هذا المصطلح يمثل إضافة حقيقية لأدوات وأساليب المحاسبة الإدارية والتكاليف أم أنه فقط مجرد تغيير للمسميات القائمة فعلا، كذلك ركزت هذه الدراسة على اقتراح بعض مجالات التطوير لهذا المفهوم و أن الدراسات المتعلقة بذلك لم تصل بعد إلى مفهوم واضح عن هذا المصطلح و أنها لم تتطرق إلى تقييم شامل وموضوعي له خاصة انه جاء استجابة

للتطورات المتسارعة في بيئة التصنيع الحديثة، ومن ثم التطورات في بعض الفلسفات الإدارية مثل نظرية القيود، وقد خلصت الدراسة إلى ما يلي:

- أنه على الرغم من أن مدخل المحاسبة عن الإنجاز كان بمثابة استجابة للتطورات في نظرية القيود كنتيجة للتطورات في معطيات التصنيع الحديثة إلا أن الإطار المنهجي لهذا المصطلح هو أمر وارد في دراسات التكاليف وأن التطوير المقترح (في الدراسات السابقة) لا يعدوا أن يكون مجرد إطلاق مسميات جديدة على مفاهيم قديمة، وأن التطور أقتصر على معدل الإنجاز كقياس غير مالي للأداء.
- أن مصطلح المحاسبة عن الإنجاز كأداة لتقييم الأداء غير المالي يقدم رؤية شاملة عن المنشأة ككل، الأمر الذي يشجع على تحقيق الترابط بين الأقسام المختلفة والتنسيق بين عمليات التشغيل.

6. دراسة (فهيمى، 2001).

وهي عبارة عن رسالة ماجستير تناولت أسلوب المحاسبة عن الإنجاز مع دراسة تطبيقية لهذا الأسلوب على إحدى شركات الألبان بمصر، حيث تم استعراض مشكلات قياس التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة، والمتغيرات الجديدة في بيئة التصنيع الحديثة وعجز الأساليب التقليدية في متابعة هذا التطور، وبالتالي ظهور مداخل أو أساليب جديدة لمواكبة هذه التغيرات ومنها نظرية القيود والمحاسبة عن الإنجاز، كما تم عرض نموذجاً لتسعير المنتجات وفقاً لأسلوب المحاسبة عن الإنجاز مع محاولة تطبيق ذلك على الشركة كما سبقت الإشارة، حيث تم قياس التكلفة وترتيب الربحية و إعداد نموذج السعر لتسعة عشر منتجاً من منتجات المصنع، مع مقارنة ذلك بنموذج التسعير المطبق فعلاً بالمصنع.

كذلك تم استعراض مدى تأثير المعلومات المتولدة من المحاسبة عن الإنجاز على القرارات الإدارية ومن أمثلة تلك القرارات ما يتعلق بالجودة والإنتاج والشراء وتخطيط الربحية. وخلصت الدراسة إلى أن من أهم المعلومات المتولدة عن نظام المحاسبة عن الإنجاز هو تحديد نقاط الاختناقات أو القيود، والعديد من النتائج كما يلي:

- تقادم الأسلوب التقليدي في قياس التكلفة وعدم ملائمته للمتغيرات الناشئة في بيئة التصنيع الحديثة.

- أن الاعتماد على المحاسبة عن الإنجاز في تخطيط ربحية المنشأة يوفر لها مجموعة من المعلومات تساعد في ترشيد القرارات.
- يؤدي إتباع المحاسبة عن الإنجاز إلى تخفيض التكاليف ومن ثم تخفيض الأسعار مع زيادة المبيعات والربحية.
- أنه لا يوجد نظام مثالي لقياس التكلفة وأن لكل نظام مميزاته وعيوبه.

7. دراسة (الزامل، 1992).

هدفت هذه الدراسة إلى مناقشة جمود مفاهيم التكلفة المستخدمة في الواقع العملي وعدم أخذها في الاعتبار معطيات التصنيع الحديثة، وأنه قد حان الوقت لتبني مفاهيم جديدة لفهم وعلاج مشكلة العلاقات الحقيقية بين وقت التصنيع والمخزون والجودة والربح، وأنه يمكن تبني أسلوب المحاسبة عن الإنجاز كلغة جديدة للتعامل مع مشاكل الأعباء الإضافية وتخطيط الإنتاج والرقابة على تكاليف العمل، ولقد خلصت الدراسة إلى أن المحاسبة عن الإنجاز تساعد على توجيه الأعباء الإضافية من حيث تشجيع المسؤولين على تخفيض تلك الأعباء وتوزيعها بشكل عادل، كما تساعد المحاسبة عن الإنجاز في تخطيط الإنتاج من خلال تحديد العائد لكل ساعة مستنفذة في المصنع (وهو الأموال المكتسبة من خلال مبيعات المنتج لكل ساعة مستنفذة من ساعات العمل) بالإضافة إلى تحديد التكلفة لكل ساعة مستنفذة بالمصنع (وهو الأموال التي تنفق لكل ساعة مستنفذة من ساعات العمل).

8. دراسة (Howell, and Soucy, 1987).

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة تحديد اتجاهات تأثير البيئة الصناعية الحديثة على نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية، وخلصت إلى النتائج التالية:

- تتسم البيئة الصناعية الحديثة بستة سمات رئيسية هي: جودة عالية، مخزون أقل، مرونة أكثر في خطوط الإنتاج، درجة آلية عالية، والاستخدام الفعال للمعلومات، وبالتالي القدرة على تحقيق رقابة أفضل على العمليات في أماكن حدوث التكلفة، وذلك بإحلال نظام التكاليف التقليدي بقاعدة بيانات تتيح إمكانية استخدام نظم تكاليفية متعددة.
- أدت التغييرات التكنولوجية إلى زيادة الاهتمام بضرورة الاعتماد على المقاييس غير المالية في مجال قياس و تقييم الأداء، وأنه يجب التخلي عن المقياس التقليدي للإنتاجية (إنتاجية العمل المباشر)، ومن هذه المقاييس غير المالية أسلوب المحاسبة على الإنجاز ويجب التركيز على الجودة، التسليم، المخزون، تكلفة التالف، الأداء الآلي المرتبط بالمستوى التكنولوجي المطبق، عند قياس وتقييم الأداء الصناعي وهي وبالتالي القدرة

على مواجهة المنافسة العالمية.

- إن الاستثمارات الكبيرة اللازمة لتبنى التكنولوجيا الصناعية الحديثة تحتاج إلى قياس للمنافع التي يمكن للشركة الصناعية الحصول عليها من جراء تطبيق هذه التكنولوجيا ومن ثم مساعدة الإدارة على تبرير اتخاذ القرار الخاص بالإنفاق على هذه الاستثمارات.
- تقارير المحاسبة الإدارية في ظل البيئة الصناعية الحديثة يجب أن تحتوى على معلومات تشغيلية أكثر تفصيلاً، إلى جانب المعلومات المالية.

9. دراسة (Tiselius & Chaos, 1986).

أوضحت الدراسة كيف أن تطبيق أساليب تكنولوجيا صناعية حديثة يجب أن يقترن ويتزامن معه تصميم وتطبيق أساليب جديدة لنظم التكاليف والمحاسبة الإدارية، بحيث تعكس هذه الأساليب التركيز على تقليص الأجرور المباشرة والتركيز المتزايد على التكاليف غير المباشرة وطرق تخصيصها، واقترح الباحثان أن يحتفظ النظام الجديد ببعض الخصائص المرتبطة بنظام التكاليف التقليدي في الشركة موضع الدراسة شركة (Borg-Wanner) إلى جانب ضرورة إحداث بعض التغييرات في النظام التكاليفي التقليدي، بحيث تعكس تلك التغييرات سمات البيئة الصناعية الحديثة في مصانع الشركة بحيث يمكن الإفصاح عن بعض المعلومات التكاليفية الهامة مثل المعلومات الضرورية للرقابة على الجودة والوقت اللازم للتشغيل.

9.1 مميزات الدراسة

تناولت الدراسات السابقة موضوع المحاسبة عن الانجاز من عدة جوانب مختلفة فحرصت معظمها على بيان مدى فعالية المحاسبة عن الانجاز كأداة لتقييم الاداء غير المالي وتقديم رؤية شاملة عن المنشأة ككل والتشجيع على تحقيق الترابط بين الأقسام المختلفة والتنسيق بين عمليات التشغيل كذلك إمداد الإدارة بالمعلومات الدقيقة وبيان مدى تأثير هذه المعلومات على القرارات الإدارية، والتأكيد على أهمية إدارة العائدات وتحديد تكلفة المنتجات في ضوء المستجدات الحديثة لبيئة التصنيع.

وانت هذه الدراسة لتلقي الضوء على مدى إمكانية تطبيق الشركات الصناعية في قطاع غزة على وجه التحديد لمدخل المحاسبة عن الانجاز كأحد الأساليب المهمة لتعظيم الانجاز وتزويد الشركات ببيانات ومعلومات صحيحة وأكثر دقة تساعد الإدارة في تحديد تكلفة المنتجات و اتخاذ القرارات السليمة، حسب واقع الحال والظروف المختلفة التي تعيشها الأراضي الفلسطينية وقد تكون هذه الدراسة الأولى من نوعها في هذه البيئة.

الفصل الثاني المحاسبة عن الانجاز

- ✓ مقدمة
- ✓ مفهوم المحاسبة عن الانجاز .
- ✓ أسس المحاسبة عن الانجاز .
- ✓ الافتراضات التي يقوم عليها مدخل المحاسبة عن الانجاز .
- ✓ النظام التقليدي للتكاليف ومحاسبة الانجاز .
- ✓ محاسبة التكاليف على أساس النشاط ومحاسبة الانجاز .
- ✓ فلسفة الإنتاج في الوقت المناسب ومحاسبة الانجاز .
- ✓ محاسبة الانجاز واتخاذ القرارات الادارية .
- ✓ قرارات التسعير .
- ✓ قرارات تخطيط الربحية وتحديد تشكيلة المنتجات .
- ✓ قرارات الصنع أم الشراء .
- ✓ قرارات الاستثمار في الآلات وإجراء تحسينات على المراحل .
- ✓ قرارات توفير المعلومات اللازمة لقياس التكلفة بهدف تطوير التقارير الداخلية .

الفصل الثاني

المحاسبة عن الانجاز

2.1. مقدمة

نظرا لما لقد شهدته البيئة الصناعية فى الفترة الأخيرة من تطورات جذرية فى أساليب وتكنولوجيا الإنتاج، وتغيير شكل ونمط المنافسة، وان ما تستخدمه نظم التكاليف و المحاسبة الادارية التقليدية من مقاييس لأغرض قياس و تقييم الأداء، وما تقدمه من معلومات عن تكاليف المنتجات لا تتناسب مع متطلبات بيئة التصنيع الحديثة الأمر الذي أدى إلى ضرورة تطوير وتحديث بعض الفلسفات أو الأساليب الادارية أو التشغيلية مثل نظرية القيود وما انبثق عنها من تطورات كمدخل المحاسبة عن الانجاز و التى تؤسس إلى السعي وراء تعظيم الربحية الكلية للمنشأة وذلك من خلال الاهتمام بالعمليات التشغيلية للمنشأة وتحقيق الاستخدام الكفاء والفعال لموارد المنشأة بصفة عامة والموارد المقيدة فيها بصفة خاصة وفي هذا الفصل قام الباحث بتوضيح مفهوم نظرية القيود والافتراضات التى بنيت عليها ومن ثم استعراض لمدخل المحاسبة عن الانجاز مفهومه وأبعاده واستخدامه كمدخل لتوفير المعلومات اللازمة لقياس التكلفة وترشيد القرارات الإدارية على النحو التالي:

مفهوم نظرية القيود :

نظرية القيود هي منهجية نظم متعددة الأوجه تم تطويرها تدريجيا لمساعدة الأفراد والمنظمات للتفكير في المشاكل و العمل على إيجاد حلول مناسبة لها وتنفيذ هذه الحلول بنجاح. وقد ظهرت نظرية القيود في منتصف السبعينات حيث أسست علي بعض الأفكار الواردة في أساليب إدارية مطبقة فعلاً منها تخطيط الاحتياجات من المواد والوقت المناسب وجدولة الإنتاج الأمثل.. وتم تطويرها في ضوء ما ظهر من مشاكل وصعوبات عند التطبيق العملي، وتدرجياً تحول الاهتمام من مجال الإنتاج إلي مختلف مجالات النشاط بالوحدة الاقتصادية. (الكاشف، 2006) (Victoria & Steven, 2003).

إضافة إلى فرضين أساسيين بنيت عليهما هذه النظرية أولهما ان أي نظام يجب ان يحتوي علي قيد واحد علي الأقل وعدم الاعتراف بهذا يعني التسليم بالقدرة اللانهائية للوحدة الاقتصادية علي الإنتاج والتسويق وتحقيق الإرباح، ويعرف القيد بأنه أي شئ يحد من قدرة الوحدة كنظام علي تحقيق هدفها وهو توليد النقود، وثانيهما ان وجود القيد يحفز إدارة الوحدة الاقتصادية علي إجراء تحسينات غير عادية من خلال حفز الفكر للبحث عن

حلول مبتكرة , وبناء عليه تمثل القيود عنصراً إيجابياً وليس سلبياً، نظراً لتحفيزها للإدارة علي التقييم المستمر للأداء بهدف تحسينه. (Shams-ur Rahman, 2002) و تطورت نظرية القيود على ثلاث مراحل كالتالي: (Hamilton Pozo, etal .2009)

1. المرحلة الأولى :

استمدت مقوماتها من أساليب تخطيط الاحتياجات من المواد أو الموارد ، وجدولة الإنتاج الأمثل ، والوقت المناسب. وتمثلت محصلتها النهائية في إطار فلسفي بُنيَ علي خمس خطوات أساسية(تحديد قيود النظام، تقرير كيفية التغلب على القيود، تبعية أي عوامل اخرى لقرارات التغلب على القيود، تنشيط قيد النظام، العودة للخطوة الاولى)وذلك لإجراء تحسينات مستمرة في النشاط في ضوء قيوده. ويعتمد علي فكرة تحقيق الانسيابية في الأداء من خلال التوافق الزمني بين سرعة الموارد المقيدة والمخزون.

2. المرحلة الثانية:

ويرجع هذا التطوير إلي محدودية استجابة المحاسبة والفلسفة الإدارية المرتبطة بها للتطور التكنولوجي في مجال الصناعة، وتتمثل في وجود مجموعتين من مقاييس الأداء، الأولى مقاييس تشغيلية ممثلة في الإنجاز والمخزون ونفقات التشغيل، والثانية مقاييس عامة مرتبطة بها وهي صافي الربح والعائد علي الاستثمار والتدفق النقدي وهذه وإن كانت تتشابه مع مسميات معروفة في الفكر المحاسبي إلا أنها تختلف عنها من حيث المضمون.

3. المرحلة الثالثة :

فهي مرحلة التعمق والتطوير في النظرية، تتضمن وضع إطار لعملية تفكير منطقي والاستفادة من المشاكل والصعوبات التي واجهت التطبيق السابق لها.

2.2. مفهوم محاسبة الإنجاز

ظهر مدخل المحاسبة عن الإنجاز لمواجهة احتياجات الإدارة من المعلومات اللازمة لدعم وتطبيق مفاهيم التطوير المستمر للأداء التشغيلي والمساعدة في تقييم أداء المنشآت بما يتمشى مع مستجدات بيئة الأعمال الحديثة من خلال التركيز على نقاط الاختناق وتخفيض وقت الإنجاز، و الدعوة إلى تطوير مقاييس الأداء وتبني مفاهيم جديدة تركز على قياس الأداء عند البيع بدلا من القياس عند الانتهاء من إتمام الإنتاج، وذلك لتحفيز المنشأة نحو العمل على تعظيم الإنجاز المحقق و الإفصاح في نفس الوقت عن هامش الإنجاز الذي يمكن للمنشأة تحقيقه من المبيعات كأحد أهدافها الأساسية وذلك من خلال زيادة كمية الإنتاج التام المباع

بأكبر قدر ممكن أي تعظيم الإنجاز، تخفيض مستويات المخزون من الإنتاج التام أو الإنتاج تحت التشغيل إلى أقل حد ممكن، وتخفيض ومراقبة تكاليف التشغيل وذلك عن طريق محاولة تخفيض وقت التصنيع (بخاري، 2005).

ويرى آخرون بأنها " منهج محاسبي متجانس مع فلسفة الإنتاج في الوقت المناسب يفترض وجود مجموعة من الموارد المتاحة تشتمل على (رأس المال، المباني، والمعدات، والعمالة) وباستخدام تلك الموارد يتم شراء الخامات وتحويلها إلى منتج تام يتم بيعه لتوليد إيرادات المبيعات، وبالتالي فإن أنسب هدف مالي هو تعظيم هامش الإنجاز الذي يساوي المبيعات مطروحا منها تكلفة المواد المباشرة، حيث تعتبر باقي العناصر الأخرى تكاليف ثابتة، ولقد وضع معهد المحاسبين الإداريين القانونيين تعريفا للمحاسبة الإنجاز على أنها "طريقة لقياس الأداء تؤسس على بناء علاقات بين الإنتاج والتكاليف والقدرة على الإنجاز وتؤسس تكلفة المنتجات وفقا للمحاسبة عن الإنجاز على استخدام كل من المنتجات والموارد الرئيسية (مؤمنة، 2004).

2.3. أسس محاسبة الانجاز

لقد تم تطوير مفهوم المحاسبة عن الإنجاز فيما بعد ليتم استخدامه في مجال قياس التكاليف و ترشيد القرارات الإدارية، وتحقيق هدف المنشأة وهو الحصول على المال الآن وفي المستقبل مع تحقيق الأمان ورضا العاملين وإشباع المستهلكين وذلك من خلال ثلاث مقاييس للأداء كالتالي: (بخاري، 2005).

2.3.1. الإنجاز

عُرّف الإنجاز بأنه معدل حصول المنشأة على المال عن طريق المبيعات أو الخدمات التي يقدمها المشروع وليس الإنتاج ويقاس بطرح تكلفة المواد المباشرة من إيرادات المبيعات ولحساب الناتج يجب طرح جميع الأموال التي لم تولد أو تحقق بواسطة المنشأة ومبالغ أخرى يتم خصمها من إيرادات المبيعات عند حساب الانجاز مثل:

- تكاليف التعاقد مع الباطن.
- المكافآت المدفوعة لمندوبي المبيعات.
- الرسوم الجمركية.
- مصاريف النقل وخاصة إذا كانت الشركة لا تمتلك وسائل نقل خاصة بها.

وحيث أن المحاسبة عن الإنجاز تعتمد على الربط بين مقدار الإنجاز المتحقق خلال فترة زمنية معينة والموارد التي استنفذت في سبيل تحقيق ذلك الإنجاز فأصبح من الضروري الاهتمام بالإنجاز المتحقق والذي يمكن قياسه من خلال:

أولاً: هامش الإنجاز

أن هامش الإنجاز الفعلي للمنشأة ينتج من سلسلة القيمة التي أضافتها للمواد المباشرة بتحويلها إلى منتج مباع، ومن ثم يتم حسابه بالفرق بين قيمة المبيعات وتكلفة هذه المواد فقط، وذلك بافتراض أن المواد المباشرة هي عنصر التكلفة المتغير الوحيد وباقي عناصر التكاليف الأخرى بما فيها الأجور تمثل عناصر ثابتة في الأجل القصير، ويركز مفهوم المحاسبة عن الإنجاز على المبيعات باعتبارها المصدر الوحيد الذي يتحقق من خلاله هامش الإنجاز، مما يتطلب عدم التركيز على كميات الإنتاج فقط بغض النظر عما إذا كان قد تم بيعها أم لا، وتحويل الاهتمام إلى المبيعات كأساس لقياس الكفاءة والفعالية الحقيقية لإدارة المنشأة، حتى لا يؤخذ المخزون في الحسبان عند تحديد وحساب هامش الإنجاز كما يلي: (غوٲ، 2005).

$$\text{نسبة هامش الإنجاز لأي منتج} = \frac{\text{هامش الإنجاز لكل ساعة تشغيل في المورد}}{\text{التكلفة لكل ساعة تشغيل في المورد}}$$

$$\text{هامش الإنجاز لكل ساعة تشغيل في المورد} = \frac{\text{سعر البيع - تكلفة المواد الخام}}{\text{وقت تشغيل المنتج في المورد}}$$

$$\text{التكلفة لكل ساعة تشغيل في المورد} = \frac{\text{إجمالي تكلفة التصنيع للمنتج}}{\text{وقت التشغيل المنتج في المورد}}$$

وللتعرف على كفاءة عمليات التشغيل التي تقوم بها المنشأة والحكم على مدى ربحيتها من عدمه تم استحداث نسبة عامة للإفصاح عن العلاقة بين هامش الإنجاز الكلي للمنشأة وبين إجمالي تكلفة التصنيع، وتحسب كما يلي:

$$\text{نسبة هامش الإنجاز العامة} = \frac{\text{هامش الإنجاز الكلي}}{\text{إجمالي تكلفة التصنيع}}$$

مع ملاحظة أنه إذا كانت هذه النسبة أكبر من واحد الصحيح فإنها تشير إلى جدوى القيام بعمليات الإنتاج والقدرة على تحقيق أرباح، والعكس صحيح في حالة انخفاض هذه النسبة عن الواحد الصحيح، فإنها تنذر بعدم الجدوى وتحقيق خسائر، مع الأخذ في الاعتبار بأن زيادة حجم المبيعات لابد أن يتضمنها تحسين في الجودة وتعدد في المنتجات واستغلال الموارد والطاقت المتاحة وذلك بهدف تخفيض التكاليف عن طريق تخفيض وقت التصنيع وتخفيض المخزون وبالتالي يؤدي ذلك إلى تعظيم هامش الإنجاز.

ثانياً: نموذج معدل الإنجاز

يعتبر معدل الإنجاز أحد أهم مقاييس الأداء غير المالية التي تساعد على استمرار عملية التحسين المستمر للأداء وترشيد القرارات التشغيلية و يلائم تقييم أداء كثير من المنشآت و الذي يركز في الواقع على مسببات الأداء المالي ولا يركز على النتائج المالية فقط كما في مقاييس الأداء المالية ويؤدي تطبيقه إلى زيادة فعالية دور المحاسبة الإدارية بشكل عام في مجال تقييم الأداء واتخاذ القرارات المناسبة، فهو يعتبر مقياس لسرعة دوران الأموال في المنشأة أو كمية المبيعات في وحدة الزمن من وقت التصنيع الكلي، أي منذ بداية عملية الإنتاج وحتى الانتهاء من تصنيع وإتمام المنتج، سواء كان هذا الوقت يضيف قيمة للمنتج أو لا يضيف قيمة، فأنشطة الإنتاج المختلفة تخدم كلاً من الإنتاج الجيد والتالف، والاهتمام بالعلاقة بين كمية الإنتاج المباعة وبين وقت التصنيع الكلي تؤدي بالإدارة إلى التعرف على الأنشطة التي تستغرق أوقات أطول وتكلفة أكبر، والتي قد تعوق التدفق الطبيعي للإنتاج، بدلاً من الاقتصاد فقط على معدلات التشغيل الفعلية التي قد تخفي أو تحجب كفاءة استغلال الوقت الكلي كأحد الموارد الهامة، ومستوى جودة الأداء في العملية الإنتاجية (مؤمنة، 2004).

ويحسب معدل الإنجاز كما يلي:

معدل الإنجاز = معدل التشغيل الفعلي × كفاءة دورة التصنيع × نسبة الناتج الجيد المباع

$$\frac{\text{عدد الوحدات المنتجة}}{\text{وقت التشغيل الفعلي}} \times \frac{\text{وقت التشغيل الفعلي}}{\text{وقت التصنيع الكلي}} \times \frac{\text{عدد الوحدات الجيدة المباعة}}{\text{عدد الوحدات المنتجة}}$$

ومن ثم فإن:

$$\frac{\text{عدد الوحدات الجيدة المباعة}}{\text{وقت التصنيع الكلي}} = \text{معدل الإنجاز}$$

2.3.2. المخزون

ويشمل الأصول التي تمتلكها المنشأة مثل الآلات والمعدات والمستلزمات، فكل تلك تسمى مخزون وليس أصول، كما تشمل الإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام، وجميع الاستثمارات التي تقوم بها الشركة بالإضافة إلى ما سبق من الأدوات والمباني والمعدات الرأسمالية والأثاث (بخاري، 2004).

لقد كان المفهوم التقليدي ينادي بالاحتفاظ بالمخزون كنوع من الأمان بين العمليات لتعظيم كفاية استخدام الموارد، كمخزون تحت التشغيل ومخزون المواد الخام، ومخزون أمان بين السوق والمصنع حتى نستطيع مواجهة تأثير تقلبات السوق، وأدى ذلك إلى ارتفاع التكلفة نتيجة الاحتفاظ بهذا المخزون من ناحية، وإلى احتساب أرباح غير فعلية نتيجة تأجيل تحميل جزء من التكاليف وهو المتعلق بتكاليف المخزون من ناحية أخرى، وطبقاً لمدخل المحاسبة عن الإنجاز فإن المخزون يعتبر إنتاج غير متزامن تم تصنيعه في وقت غير مناسب، ويقف عائقاً في سبيل تعظيم الربحية نظراً لأن الربح يمثل دالة عكسية في وقت التصنيع وزيادة المخزون تؤدي إلى زيادة هذا الوقت، فكأن الربح يتناسب عكسياً مع مستوى المخزون، وبالتالي يجب تخفيض المخزون إلى أدنى حد له، وهذا يتناسب مع التطور التكنولوجي والاعتماد على نظم التصنيع الحديثة من حيث القدرة على تحديد الطلب على المنتجات بدرجة عالية من الدقة وأصبح الإنتاج على قدر الحاجة فقط، الأمر الذي يمنع تكديس المخزون من الإنتاج التام وتحت التشغيل) وبالتالي تحقيق وفورات في التكلفة، إضافة إلى: (غوث، 2005)،

- سد الثغرة التي ينفذ منها بعض المديرين للتحايل على زيادة الربحية بهدف تعظيم المنفعة الذاتية لهم وتعظيم مكافأته من خلال الإنتاج بكميات كبيرة تؤدي إلى تراكم المخزون بأنواعه المختلفة، لأن تقييم المخزون بتكلفة المواد فقط سوف يؤدي إلى استبعاد تأثيره على الأرباح، وأيضاً إلغاء عملية التلاعب في الأرباح عند زيادة حجم الإنتاج عن المبيعات الفعلية طبقاً لاحتياجات العملاء.
- تحسين التدفق المستمر للإنتاج وتحقيق الترابط والتناسق بين سلسلة عمليات التشغيل فالمخزون لا يمثل تعطيلاً للموارد المتاحة فحسب بل يؤدي إلى إعاقة تدفق الإنتاج ومن ناحية أخرى يؤدي وجود المخزون بكميات كبيرة إلى تحمل المنشأة لتكاليف الاحتفاظ بالمخزون.

2.3.3. تكاليف التشغيل

هي كافة التكاليف اللازمة لتحويل المواد الخام إلى منتجات مباعه أو تلك المتعلقة بتحقيق الإنجاز خلال فترة معينة، وتتضمن الأجور المباشرة، والتكاليف الصناعية غير المباشرة، ولكن من منظور المحاسبة عن الإنجاز هو اعتبار كل تكاليف التشغيل فيما عدا تكلفة المواد المباشرة بمثابة تكلفة ثابتة ومحددة في الأجل القصير طبقاً للمبررات التالية: (مؤمنة، 2004).

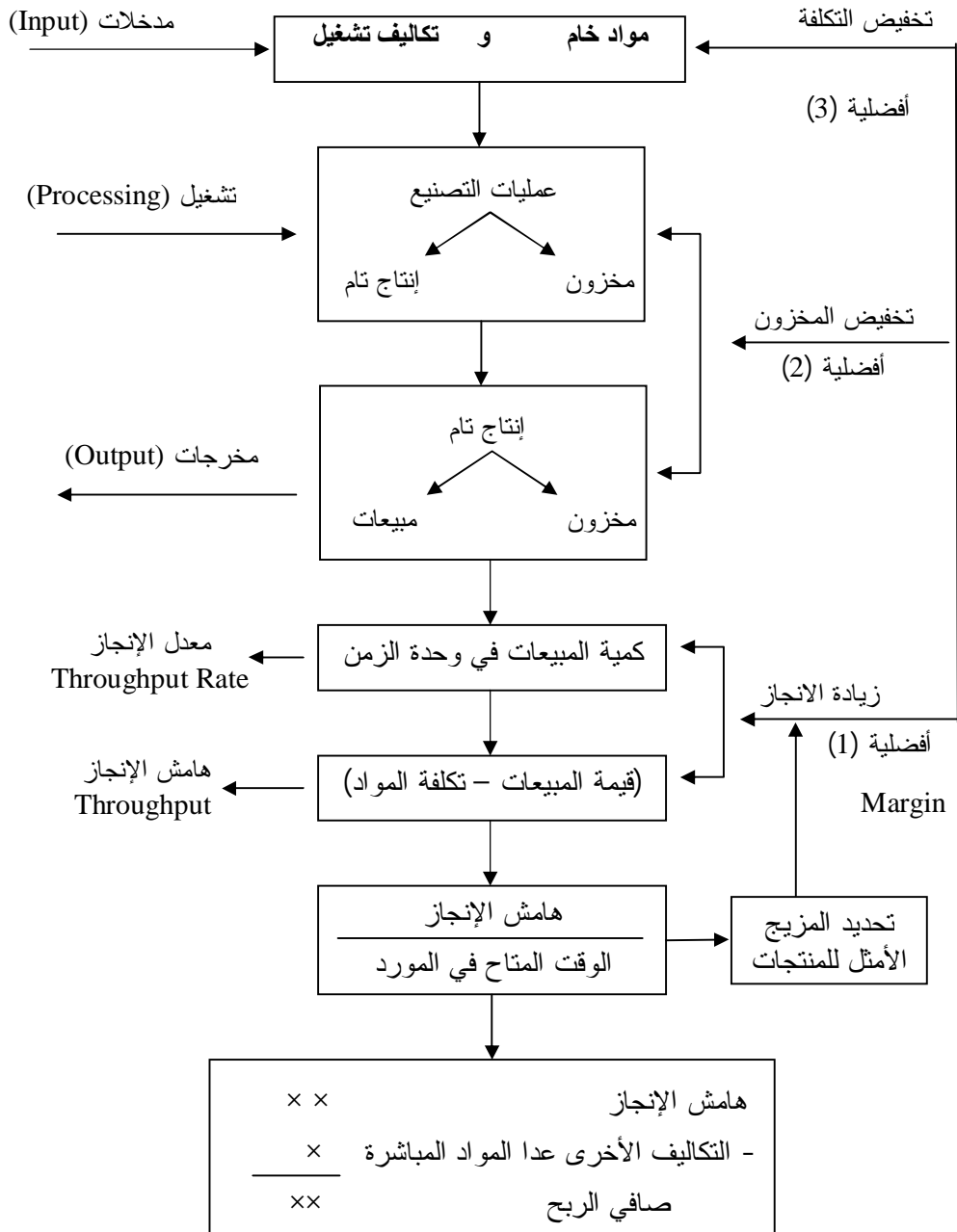
- غالباً ما تمثل تكلفة المواد المباشرة النسبة الكبرى من إجمالي تكلفة الإنتاج حيث تتراوح في بعض الصناعات بين 70% إلى 75% وقد تصل في بعض الأحيان إلى 80% وتتغير هذه التكلفة مع التغير في مزيج أو حجم الإنتاج، أما تكاليف التشغيل الأخرى كالعامل والخدمات الأخرى فإنها ترتبط بالطاقات المتاحة للموارد المختلفة التي تم استثمارها بالفعل، ويؤدي افتراض ثبات هذه الطاقات نسبياً في الأجل القصير إلى ثبات التكاليف المرتبطة بها بغض النظر عن حجم وتشكيلة الإنتاج.
- تميل تكلفة العمل في ظل بيئة التصنيع الحديثة إلى الثبات أكثر منه للتغير نظراً للاعتماد على العمالة متعددة المهارات التي يمكنها القيام بأنشطة متعددة إنتاجية وخدمية، بدلاً من الاعتماد على العمالة المتخصصة المرتبطة بأداء نشاط معين دون سواه، فالعامل أصبح أكثر ارتباطاً بالآلة منه بالنسبة للمنتج وانحصر دوره في قيامه بمراقبة عدد كبير من الآلات أكثر من قيامه بتحويل المواد الخام إلى منتجات، إضافة إلى إمكانية قيامه بإعمال لا ترتبط بحجم الإنتاج كتجهيز وإعداد الآلات وصيانتها، ورقابة الجودة أثناء التشغيل.
- تتجه الإدارة في المنشآت المعاصرة إلى الاحتفاظ بالقوة العاملة المدربة، وتحمل أجورهم في فترات انخفاض الطلب على المنتجات المنشأة بدلاً من إقالتهم ثم إعادة تعيينهم أو تعيين عمال جدد فيما بعد.
- لم تعد الأجور المباشرة تدفع على أساس القطعة ولا ترتبط مباشرة مع تغير حجم الإنتاج خصوصاً في ظل نظم التصنيع المتقدمة.
- يساعد ارتفاع درجة مرونة العمل نتيجة لتعدد مهاراتهم إلى تحويل العاملين من قسم ينخفض فيه الطلب على العمل إلى قسم آخر لتدعيم التدفق المستمر للإنتاج، كما أن هذه المرونة تمكن من مقابلة التغيرات في الطلب على المنتجات، مما يعني عدم الاستغناء عن العاملين كنتيجة لتأثير التغير في المزيج الإنتاجي، والحالة الوحيدة التي يمكن أن يحدث فيها زيادة الطاقة العاطلة للعاملين هي حالة نقص الطلب الفعلي على منتجات المنشأة.

2.4. الافتراضات التي بنيت عليها المحاسبة عن الإنجاز

أن المحاسبة عن الإنجاز تبنت مجموعة مستحدثة من المفاهيم للربط بين الإنجاز المتحقق وتكلفة هذا الإنجاز في ضوء الافتراضات التالية: (غوٲ، 2005).

- تعظيم هامش الإنجاز يؤدي إلى تعظيم الأرباح الكلية للمنشأة، ولذا يجب أن يحتل المرتبة الأولى في سلسلة التفضيلات بالنسبة للإدارة، يليه في ذلك تخفيض حجم المخزون ثم يأتي تخفيض التكاليف في المرتبة الأخيرة.
- جميع عناصر التكاليف عدا المواد المباشرة ويطلق عليها تكلفة التشغيل تعامل على أنها تكاليف ثابتة و لأنها لا تتأثر بحجم الإنتاج ولا بتغير واختلاف المزيج الإنتاجي في الأجل القصير، لذا تحمل على الفترة الزمنية ولا تخصص أو توزع بين المنتجات، فالمنتجات داخل المزيج لا تختلف فيما بينها على الطلب على الأنشطة الرئيسية أو المساعدة.
- تكلفة المواد المباشرة هي عنصر التكلفة المتغير الوحيد الذي يتأثر باختلاف مزيج الإنتاج، ولذلك تطرح هي فقط من إيراد المبيعات للوصول إلى هامش الإنجاز الذي يتخذ كأداة لتطوير المعلومات المحاسبية في مجال التقارير الداخلية وترشيد قرارات المزيج الأمثل للمنتجات.

أهم الافتراضات والمفاهيم المتعلقة بالمحاسبة عن الانجاز



المصدر: (غوث، 2005).

2.5. النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف ومحاسبة الانجاز

2.5.1. النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف:

هو نظام فرعي للمعلومات يقوم بمعالجة وتشغيل بيانات التكاليف وفقاً لمجموعة من المبادئ والطرق والنظريات بهدف إنتاج معلومات تكاليفية تساعد إدارة الشركة في الرقابة على الأداء وتحديد تكلفة المنتجات واتخاذ القرارات، ولقد ظل النظام التقليدي للتكاليف هو الأسلوب الأمثل والمدخل الأكثر شيوعاً لعدة سنوات حيث انه يقوم على أساس تخصيص التكاليف غير المباشرة بحيث تصب كلها في مراكز الإنتاج، وانه يعاد تحميلها على المنتجات كرقم واحد فقط بموجب معدل تحميل واحد للمركز يحتسب بموجب معدل أساس تحميل معين كعدد ساعات تشغيل الآلات أو عدد ساعات العمل المباشرة وان كان الأساس الأخير الأكثر شيوعاً على الإطلاق ومن المعروف أن هذه الأسس مرتبطة جميعاً بحجم الإنتاج (أبو شنب، 2008).

2.5.2. المعلومات المرتبطة بالطرق التقليدية لتحديد تكلفة المنتجات

ان الهدف الأساسي للنظام التقليدي لمحاسبة التكاليف هو توفير المعلومات التكاليفية التي تخدم الإدارة بالأساس وتساعد في أداء وظائفها الأساسية من تخطيط ورقابة وتنظيم واتخاذ القرارات وكذلك الاستغلال الأمثل لموارد المنشأة وزيادة ربحيتها وعلى هذا الأساس تُقسَم عناصر التكلفة إلى مواد مباشرة وأجور مباشرة وتكاليف صناعية غير مباشرة، وتُعالج المصاريف الإدارية والمالية البيعية في قائمة الدخل، أما في التكاليف الحديثة (المتغيرة) فتُقسَم التكاليف إلى متغيرة وثابتة، أما من حيث مخرجات المعلومات في النظم التقليدية لتحديد التكلفة فيتم استخدامها لإعداد القوائم المالية، تقويم المخزون السلعي، تحديد تكلفة إنتاج الدورة، تحديد تكلفة الوحدة المنتجة، تكلفة المبيعات، وإعداد الموازنات التشغيلية الجارية، وذلك على الأساس المعياري أو أحياناً بالاستناد إلى المعلومات الفعلية التاريخية، مثل موازنة المبيعات، موازنة المشتريات، موازنة المخزون، الموازنات المالية (قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية المتوقعة). وبالتالي فإن نظم التكاليف التقليدية تُطبَّق مالياً وإدارياً بنجاح، حيث لا تتعدَّد المنتجات، وحيث تكون التكاليف غير المباشرة ضئيلة نسبياً (صناعية وغير صناعية) وحيث لا تستخدم التكنولوجيا الحديثة في تقديم الخدمات، وهذه كلها ظروف سادت سابقاً حتى الربع الأخير من القرن العشرين وهي الآن في طريقها إلى التلاشي ببطء (الزطمة، 2006).

2.5.3. جوهر ومصدر وأثار الخلل في المدخل التقليدي للتكاليف

يكن الخلل في المدخل التقليدي للتكاليف في أنه يطمس العلاقة بين عنصر التكلفة وسبب حدوثها، إذ أن القول بتحميل التكاليف على أساس ساعات العمل أو عدد الوحدات أو ساعات الآلات ينطوي على القول بأنه كلما زادت عدد الساعات أو وحدات الأساس كلما زادت التكاليف وهذا غير صحيح بالنسبة لعدد كبير من التكاليف غير المباشرة (أبو شنب، 2008).

• أما مصدر الخلل:

فهو الجمع بين عناصر التكاليف غير المتماثلة من حيث سلوكها أو مسبباتها ثم تحميلها على أساس واحد، فإذا كان الأمر كذلك فلا بد وأن هناك قدراً ما خطأ، كمن يقول إن يكون هناك حل واحد لجميع المشاكل، ولعل السبب الذي شجع على حدوث هذا الخلل هو فكرة اتخاذ مراكز الإنتاج كمركز لتجميع عناصر التكاليف.

• أما الآثار فهي:

أ - معلومات تكاليف لا يمكن الاعتماد عليها.

ب - توحيد ومساواة التكاليف بغض النظر عن السببية أو الاستفادة من تلك التكاليف وهذا يؤدي بدوره إلى زيادة التحميل لبعض المنتجات ونقص التحميل للبعض الآخر والمحصلة في النهاية هو حدوث أخطاء في بيانات التكاليف، مما يؤثر على الرقابة واتخاذ القرارات، وبالتالي المغالاة في تسعير بعض المنتجات، ومن ثم تخفيض قدرتها التنافسية أو توقف إنتاج بعض المنتجات التي من الممكن أن تكون منتجات مربحة، وعلى الجانب الآخر فإن نقص التحميل لبعض المنتجات يؤدي إلى الاستمرار في إنتاج منتجات خاسرة، مما يؤثر في النهاية على استمرارية المؤسسة.

2.5.4. أوجه القصور (مشاكل) نظم التكاليف التقليدية

تتسبب مجموعة من العوامل الرئيسية في إبراز مدى تخلف محاسبة التكاليف التقليدية عن مسايرة التطورات الإنتاجية الحديثة التي كان من الواجب أن تعكسها تقارير التكاليف ولعل من أسباب ذلك ما يلي: (الزطمة، 2006).

• ان كثيراً من المحاسبين لديهم خلفية كبيرة في المحاسبة المالية التي اعتادوا عليها في وظائفهم وطبقوها في أعمالهم الجديدة ولذا فإن احتمال حدوث أخطاء نتيجة لاستخدام بيانات التقارير المبنية على أساس التكلفة في اتخاذ القرارات لا يتضح لهم خاصة وان قواعد المحاسبة المالية صممت لتعكس نتائج التشغيل والمركز المالي للمنشأة ككل وان

إدارة المنشأة تحتاج إلى بيانات التكاليف لاتخاذ العديد من القرارات بشأن مراكز التكلفة المختلفة ووحدات التنظيم الفرعية.

- حدوث تطور في الأهمية النسبية لعناصر التكاليف نتيجة انخفاض حجم العمالة المباشرة الناتج عن التطور الصناعي وضعف العلاقة القائمة بين العامل ووحدة الإنتاج أدى إلى انخفاض أهمية ساعات العمل المباشر لإعداد معدلات التحميل للتكاليف الإضافية.
- زيادة التكاليف الصناعية الإضافية وانخفاض حجم التكلفة المباشرة نتيجة ازدياد الأنشطة المدعومة للإنتاج والنشاط الخدمي أكثر من زيادة الأنشطة الإنتاجية نتيجة للتطور الإنتاجي.
- نظم التكاليف التقليدية مصممة على أساس توفير تقارير دورية عن فترات طويلة نسبياً وهذا يعتبر عائقاً كبيراً أمام إدارة المنشآت التي تحتاج إلى معلومات دقيقة لاتخاذ قرارات فورية في ضوء المستجدات الحديثة كواجهة درجات المنافسة الشديدة في السوق لتقوية و زيادة مستوى جودة المنتجات والعمل على كسب رضا المستهلك الأمر الذي استدعى التحول السريع إلى أنظمة التكاليف المدعومة للنشاط الإداري.
- نظام التكلفة التقليدية يعتمد على أكثر من أساس لتحميل التكاليف غير المباشرة وعادة ما يكون هذا الأساس هو ساعات العمل المباشر وان هناك العديد من بنود التكاليف غير المباشرة لا ترتبط بهذا الأساس مما أدى إلى تحريف لتكلفة المنتجات وتحريف ربحيتها وبدرجة أكبر ربما يؤدي أحياناً إلى اتخاذ قرارات إدارية خاطئة.
- نظام التكاليف التقليدي لا يراعي وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتج والموارد المستخدمة في إنتاجه وذلك بسبب فشل هذا النظام في تفهم الأنشطة والتكاليف التي تنتج عنها.
- اهتمام محاسبة التكاليف بأولويات اهتمامات الإدارة ففي معظم الشركات ان معظم أدوات القياس السائدة ليست أدوات قياس على مستوى منخفض من الإدارة باستثناء ربما المستوى التنفيذي فمثلاً: (Arther Anderson, 1999).

- أ- نفقات التشغيل تدار بشكل وثيق لأنها معروفة وتحت السيطرة المباشرة.
- ب- أما الدخل على النقيض فإنه يبدو أقل سيطرة عليه وذلك لأنه يعتمد على الأسواق والمستهلكين والتي من الصعب السيطرة عليها.
- ت- وأما المخزون فإنه يبدو بعيد نسبياً (في الدرجة الثالثة) من اهتمامات الإدارة وذلك لان تقليله له تأثير عكسي وسلبى على تقارير الدخل وعلى أية حال فان المخزون من الناحية الفعلية له تأثير كبير نوعاً ما على قدرة المنشآت في المنافسة ورغم ان الدخل تحت السيطرة المباشرة الا أنهما غير مرتبطان (الدخل والمخزون) كالمخزون ونفقات التشغيل.

إن محاسبة الانجاز تعالج جميع هذه المشاكل وذلك من خلال طرق قياس مختلفة النهج فهي لا تستخدم تكاليف المنتجات ولكن تعمل على استبعاد العوامل التي من شأنها زيادة المخزون وتعيق الاهتمامات الادارية النموذجية، وعلى أية حال فان تقارير محاسبة الانجاز ليست بديلا عن التقارير المالية التقليدية وذلك لان الشركات التجارية العامة يجب ان تعد تقاريرها حسب مبادئ المحاسبة والمقبولة قبولا عاما ورغم ان محاسبة الانجاز منهج مختلف عن مناهج المحاسبة الادارية التقليدية فانه يمكن التوفيق بين تقارير محاسبة الانجاز والتقارير المحاسبية حسب مبادئ المحاسبة والمقبولة قبولا عاما، فكما لوحظ ان محاسبة الانجاز تبدأ بثلاث مقاييس مالية هي الانجاز، المخزون، مصاريف التشغيل، وأنها كذلك لا تستخدم تكاليف العمالة لتخفيض نفقات التشغيل فحسب بل ان ساعات العمل المباشرة نفسها لم يتم معالجتها على أنها تكاليف متغيرة وذلك لان المنشآت لم تضبط قوة العمل الخاصة بها باختلاف الطلب واحتياجاتها للعمال وان القرار النموذجي هو زيادة هامش الانجاز وتقليل المخزون ومصاريف التشغيل، وبالتالي زيادة صافي الربح والعائد على الاستثمار وزيادة الإنتاجية أو معدل دوران المخزون، وعليه فإنه لا بد من استخدام مقاييس للأداء (مقاييس القيود) بدلا من تلك المقاييس المالية المستخدمة، مثال:

• صافي الربح = المبيعات - مصاريف التشغيل

$$\text{Net profit(NP)} = \text{Throughput(T)} - \text{Operating Expenses(OE)}$$

• العائد على الاستثمار = صافي الربح / المخزون

$$\text{Return on investment(ROI)} = \text{Net profit(NP)} / \text{Inventory(Investment)(I)}$$

• الإنتاجية = المبيعات / مصاريف التشغيل

$$\text{Productivity} = \text{Throughput(T)} / \text{Operating Expenses(OE)}$$

• معدل دوران المخزون = المبيعات / المخزون

$$\text{Velocity of material flow} = \text{Throughput(T)} / \text{Inventory(Investment)(I)}$$

مقاييس القيود:

• الانجاز لكل وحدة قيد (إجمالي الدخل - إجمالي التكاليف المتغيرة للوحدة)

$$\text{Throughput (T)} - \text{Cost Variable/Unit (CV/U)} =$$

•

الوقت المستنفذ في التصنيع

مدى المنفعة من القيد

الوقت المتاح للتصنيع

إن الطريق لتعظيم الانجاز هو تعظيم هذه المقاييس، فمثلا استغلال المورد المقيد قدر المستطاع مهم جدا لان كل ساعة خسارة ناتجة عن القيد تعتبر ساعة خسارة للمنشأة ككل والعكس فان استغلال المورد غير المقيد لا يتم اعتباره لأنه من شأنه زيادة المخزون وبالتالي فان القرارات المبنية على تلك المقاييس كآلاتي (Arther Anderson, 1999).

- الأولوية لاستخدام الموارد المقيدة مثال اختيار المزيج الإنتاجي الأفضل.
 - تقرير هل نعمل على زيادة الطاقة للمورد المقيد غير المخزون (الاستثمار) أم لا؟
 - اختيار المنتجات لتقديمها أو إلغاؤها.
 - تسعير المنتجات مبني على تكلفة الفرصة البديلة لاستخدام الموارد المقيدة.
- ويعرض الجدول التالي (جدول رقم 1) أهم المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة عن الإنجاز والاختلافات الرئيسية بينها وبين محاسبة التكاليف.

(جدول رقم 1)

أهم الاختلافات الرئيسية بين المحاسبة عن الإنجاز وبين محاسبة التكاليف

الرقم	البيان	محاسبة التكاليف	المحاسبة عن الإنجاز
1	الهدف	تحديد تكلفة الوحدات المنتجة لأغراض تقييم المخزون وتحديد نتائج الأعمال، وللاستخدامات الإدارية المختلفة.	تحديد هامش الإنجاز الذي حققته المنشأة من عمليات البيع، مع التركيز على ترشيد القرارات التشغيلية.
2	تبويب عناصر التكاليف حسب العلاقة بموضوع التكلفة.	يتطلب تحديد تكلفة المنتجات تتبع عناصر التكاليف المختلفة ومحاولة الربط بينهما وبين موضوعات التكلفة، ومن ثم تقسيم هذه العناصر إلى مباشرة وغير مباشرة.	يتطلب تحديد هامش الإنجاز التركيز على المبيعات وتكلفة المواد فقط، مما تنتفي معه الحاجة إلى التفرقة بين العناصر المباشرة وغير المباشرة.
3	تبويب عناصر التكاليف حسب درجة التغيير.	تعتمد على حجم النشاط كأساس لتبويب عناصر التكاليف إلى عناصر متغيرة وأخرى ثابتة.	تفترض ثبات الطاقة المتاحة للموارد المختلفة (العمالة، الآلات) وعدم تغييرها في الأجل القصير أيضاً كانت تشكيلة المنتجات، ومن ثم تكون المواد هي العنصر المتغير الوحيد وباقي العناصر الأخرى بما فيها العمل المباشر ثابتة.
4	تخصيص التكاليف غير المباشرة.	للاوصول إلى تكلفة كل منتج من المنتجات يتطلب الأمر تخصيص التكاليف غير المباشرة وتوزيعها على هذه المنتجات.	تعتبر كل التكاليف عدا المواد المباشرة بمثابة تكلفة دورية تحمل على الفترة، ولذا لا تهتم بتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات.
5	قياس المخرجات (الإنتاج)	يتم قياس المخرجات عند إتمام المنتجات بافتراض أن الانتهاء من عملية الإنتاج يؤدي إلى إضافة قيمة للمنشأة وتنمية أموالها.	يتم قياس المخرجات عند نقطة البيع وتسليم الإنتاج للعملاء، بافتراض أن عملية البيع فقط هي التي تؤدي إلى إضافة القيمة للمنشأة وإلى تنمية أموالها.
6	تقييم مخزون الإنتاج التام وتحت التشغيل	المخزون يعتبر أصل، وعمليات التشغيل تزيد من قيمته، ولذا يتم تقييمه بالتكاليف الصناعية المباشرة وغير المباشرة.	المخزون يعتبر إنتاج غير متزامن مع الاحتياجات المطلوبة وتعطيل للموارد لا مبرر له، ومن ثم فإن قيمته لا تتعدى تكلفة المواد المباشرة الداخلة في تركيبه، ولذا لا يحمل بأي نصيب من تكلفة التحويل ويقوم بتكلفة المواد فقط.
7	نسبة استغلال الطاقة	تحسب بقسمة الطاقة الفعلية على الطاقة المتاحة لكل مركز أو قسم على حده، وبدون التفرقة بين ما يتم إنتاجه حسب الطلب، وما يتم إنتاجه لمجرد استغلال	تحسب بقسمة الطاقة الفعلية على الطاقة المطلوبة للتشغيل طبقاً لمتطلبات العملاء مع ضرورة الربط والتنسيق بين المراكز والأقسام المختلفة.

المصدر: (مؤمنة، 2004).

2.6. محاسبة التكاليف على أساس النشاط ومحاسبة الانجاز

2.6.1. نظام التكاليف على أساس النشاط:

أدت التطورات الحديثة في بيئة التصنيع إلى ضرورة تطوير نظم التكاليف بما يتناسب معها، وكانت من نتيجة محاولات التطوير في نظم التكاليف تطوير نظام جديد لتخصيص التكاليف الصناعية على المنتجات على أساس مدى استفادة كل منتج أو أمر إنتاج من أنشطة الخدمات الإنتاجية في الشركة وهو ما يطلق عليه (نظام تكاليف الأنشطة) ويقوم هذا النظام على افتراض أن الأنشطة التي تستهلك الموارد المتاحة هي التي تسبب التكاليف، وأن المنتجات تحدث التكاليف من خلال الأنشطة التي تحتاج لعمليات التصميم والتصنيع والتسويق، ولذلك يقوم نظام التكاليف على مرحلتين لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة حيث يتم في: (بخاري، 2005).

المرحلة الأولى: تخصيص التكاليف المباشرة ككل على الأنشطة المسببة لوجود هذه التكاليف وذلك لتحديد تكلفة كل نشاط ثم يتم في

المرحلة الثانية: تخصيص الأنشطة على المنتجات بحسب درجة استفادة كل منتج من النشاط المعين، بمعنى أنه إذا لم يستخدم المنتج أو أمر الإنتاج نشاطاً معيناً فلا يجب ان يتحمل بأي تكاليف مرتبطة بهذا النشاط.

ويُعرف النشاط بأنه أي حدث أو عملية أو إجراء يتسبب في نشأة أو وجود تكاليف في النظام، ومن أمثلة الأنشطة المسببة لوجود التكاليف في الشركات الصناعية:

أنشطة إعداد الآلات للتشغيل، فحص الجودة، جدولة الإنتاج، الصيانة، إصلاح الإنتاج المعيب، استهلاك القوى المحركة.... الخ.

ويتوقف عدد الأنشطة في الشركة المعنية على درجة تعقيد العمليات الإنتاجية فكلما كانت عمليات التصنيع أكثر تعقيداً كلما زاد عدد الأنشطة المسببة لوجود التكاليف.

2.6.2. الارتباط والتكامل بين مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط وبين مدخل المحاسبة عن الانجاز.

لقد ناقش العديد من الباحثين الاختلافات بين حساب التكلفة على أساس النشاط ومحاسبة الانجاز من حيث جدوى الاستفادة منها في صنع القرارات في المدى القصير والطويل، ولقد ركز كوربيت في دراسته حول الموضوع ليس فقط على الفرق بين هذين الأسلوبين من حيث طول أو قصر الأجل للقرارات، بل ركز على الاقتراحات الأساسية لهذين المفهومين من حيث

ان الافتراضات الأساسية لكل منها متضادة أي الواحدة عكس الأخرى بالضبط مما جعل المحاسبين لا يتفقون بالكامل مع أي منها (Corbett, 2000).

فمن المبادئ الأساسية التي يقوم عليها مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط التركيز على قياس استهلاك الموارد أكثر من التركيز على قياس الإنفاق على هذه الموارد، حيث يحاول هذا المدخل قياس مقدار ما استخدم من موارد على مستوى المنشأة ككل وتجزئة ذلك على مستوى كل نشاط داخل المنشأة، بمعنى أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يحاول قياس الموارد الكلية اللازمة لإنتاج منتج معين، كما يقوم بالتنبؤ باستخدام الموارد المتوقعة للتنبؤ بالإنفاق المستقبلي، وهذا يوضح أنه في الأجل الطويل غالباً ما يتجه عنصر الإنفاق إلى التغيير مع تغيير استخدام الموارد الأمر الذي لا ينطبق في الأجل القصير، ولذلك فإن التغيير في حجم الإنتاج يعتبر أحد عناصر التغيير في استخدام بعض عناصر الموارد في الأجل القصير، ويضيف آخرون أن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يوفر بيانات ومعلومات تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المتعلقة بتحقيق الأرباح في الأجل الطويل مثل تصميم المنتجات وتحديد المزيج البيعي والعلاقات بين الموردين والمستهلكين (بخاري، 2005).

أما محاسبة الانجاز فهي النهج الأفضل لاستخدامه لاتخاذ القرارات على المدى الطويل وكذلك للقرارات على المدى القصير خاصة تلك المتعلقة بالربحية (Corbett, 2000).

إن مدخل محاسبة الانجاز و مدخل محاسبة التكاليف بناء على النشاط تختلف اختلافا جذريا في ان الأخيرة تهدف إلى تحسين كافة أنشطة الشركة وان مدخل محاسبة الانجاز يسعى لعزل وتحسين تلك النشاطات المقيدة، خاصة وانه يقوم على أساس ان الشركة نظام يحتوي على قيد واحد على الأقل من شأنه ان يعيق تحقق الانجاز وبالتالي التحسين المستمر ما لم يتم إزالة هذا القيد، وان النظام (الشركة) لا تكون قوية إلا بقدر قوة اضعف حلقاتها وانه يجب التركيز على هذا القيد أو الحلقة الضعيفة من اجل التحسين المستمر والتطوير بعكس مدخل محاسبة التكاليف بناء على النشاط والذي يركز على تحديد وتعريف محركات التكلفة ويعمل على تحسين جميع الحلقات (الوصلات)، وفي الواقع ان تحسين حلقة واحدة من حلقات النظام دون النظر إلى الأخرى قد يضر في نهاية المطاف بحلقات أخرى وتدمر السلسلة بأكملها وان مدخل محاسبة التكاليف بناء على النشاط قد يحسن عدة أجزاء منفردة دون تطوير أو تحسين النظام ككل.

- ان مدخل محاسبة الانجاز يستخدم ثلاثة مقاييس أساسية (الانجاز، مصاريف التشغيل، والمخزون)، بدورها تستخدم لتحليل صافى الربح والعائد على الاستثمار:

صافي الربح = الإنتاجية - مصاريف التشغيل

العائد على الاستثمار = صافي الربح / المخزون

وان المديرين بحاجة للإجابة على ثلاثة أسئلة لاتخاذ القرارات السليمة وهي كالتالي:

أ- ما هي كمية الأموال المتولدة لدي الشركة؟

ب- ما هي كمية الأموال التي تحصل عليها الشركة؟

ت- ما هي كمية الأموال التي بحوزة الشركة للحفاظ على حيويتها وبقائها قائمة؟

وان المقصود بالمخزون في المعادلة السابقة يمثل مجموع الأصول أو الاستثمارات وليس مخزون منتجات، ولو تم التفكير باعتبار ذلك (ان الاستثمار فقط مخزون منتجات) سيكون أية قرار له تأثير ايجابي على العائد على الاستثمار مفيد، ويجب أخذه بعين الاعتبار، ولا داعي لحساب تكلفة المنتجات لقياس صافي الربح والعائد على الاستثمار.

وأخيرا إن تحميل تكاليف الموارد للأنشطة هو الفرق الكبير بين مدخل محاسبة الانجاز ومدخل محاسبة التكاليف بناء على النشاط حيث ان الأخير يعمل على تخصيص التكاليف للحصول على تكلفة المنتج بالضبط أما مدخل محاسبة الانجاز يثبط وبشدة كل المحاولات الرامية لتحديد تكلفة المنتج، ومع ذلك فان كلاهما مهتم على حد سواء بالقدرات غير المستغلة من الأنشطة فعندما يكون القيد داخليا فان محاسبة الانجاز تكفي لدعم صنع القرارات على المدى القصير، أما في حالة القيد الخارجي فان معلومات محاسبة الانجاز غير كافية لدعم متخذي القرارات التسويقية (Baxendale, et. al, 2004).

كما أن اعتماد المنشأة على نظام واحد للتكاليف قد يجعلها تستفيد من مزايا هذا النظام ولكنها أيضا ستعاني من عيوبه، وبالتالي فالأنسب هو تبني عدة نظم للتكاليف بصورة متوازنة وذلك لمحاولة الاستفادة من مزايا كل نظام، فمن الممكن أن تستخدم المنشأة مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لقياس التكاليف بينما تستخدم مدخل محاسبة الانجاز لإدارة نقاط الاختناقات و يتم استخدام مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط في التخطيط للأجل الطويل ومدخل محاسبة الانجاز في قرارات الأجل القصير (غوث، 2005).

وبناء على ذلك فالمطلوب عمله لاتخاذ القرارات الإستراتيجية المتعلقة بالتنمية والترويج لمنتجات جديدة هو استخدام معلومات محاسبة الانجاز بالإضافة لمعلومات مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط رغم الطبيعة المتضادة لكل منهما والتي بدورها ستعمل على خلق توازن فعلى بين القرارات من حيث طول أو قصر الأجل عند اتخاذ القرارات، وعلى المدير ان يعي لتأثير كل منهما على القرارات المتخذة والتأكد من وجود نتائج بديلة (Corbett, 2000).

2.7. فلسفة الإنتاج في الوقت المناسب ومحاسبة الانجاز

2.7.1. مفهوم الإنتاج في الوقت المناسب:

تعتبر فلسفة الإنتاج في الوقت المناسب نقلة في الاتجاه العكسي للفكر المحاسبي المتعارف عليه بشأن رقابة المخزون بمختلف أنواعه (خامات ومنتجات نصف مصنعة ومنتجات تامة الصنع)(الصغير، 2008).

أن الإنتاج في الوقت المناسب يعني أن المواد الخام نحصل عليها من المورد في الوقت المناسب لتدخل إلى الإنتاج مباشرة، ويتم تصنيعها وتحويلها إلى إنتاج لتسلم إلى العملاء في المواعيد المحددة، وبذلك فليس هناك حاجة لوجود مخازن نظراً لعدم وجود مخزون أو لانخفاض حجم المخزون إلى أدنى حد ممكن.

وعُرف الإنتاج في الوقت المناسب بأنه ذلك النظام الذي في جوهره وفلسفته يعتمد على إنتاج كميات صغيرة في وقت الطلب على الإنتاج حسب حاجة العملاء وفقاً لكم والوقت الملائمين، مع العمل على تخفيض أوقات التأخير إلى أقصر وقت ممكن، وبعبارة أخرى فإن هذا النظام يهدف أساساً إلى تخفيض التكلفة والضياع الناتجين عن المخزون، وعُرف أيضاً بأنه ذلك النظام الذي يحقق من خلال سياسات الشراء والإنتاج والتوزيع استمرار تدفق المنتجات أو الخدمات ذات الجودة العالية بالكميات التي تفي باحتياجات العملاء في الوقت المناسب وبأدنى قدر من التكلفة وتخفيض المخزون إلى أدنى حد ممكن(غوث، 2005).

أي أن الهدف من تلك الفلسفة هو الوصول بالمخزون بمختلف أنواعه إلى أدنى حد ممكن بهدف تخفيض تكلفة الاحتفاظ بالمخزون إلى المستوى الصفري، من خلال القضاء على أسباب تكديس المخزون والتي قد ترجع إلى إحساس الشركة بالحاجة إلى المخزون لتأمين خطر نفاد المخزون أو عدم توافر التنسيق بين نقاط الإنتاج أو الاعتقاد بأن الدفعات الإنتاجية الكبيرة أكثر اقتصاداً من الدفعات الصغيرة(الصغير، 2008).

جدول رقم (2)

نقاط الاختلاف فيما بين فلسفة الإنتاج في الوقت المناسب

ونظرية القيود (المحاسبة عن الانجاز)

الرقم	مجال الاختلاف	الإنتاج في الوقت المناسب	المحاسبة عن الانجاز
1	سياسة المخزون	تهدف إلى تخفيض المخزون بمختلف أنواعه بل التخلص منه نهائياً، واستخدام مدخل الجذب pull.	تعتمد على جدولة الإنتاج باستخدام DBR وما تتضمنه من ضرورة الاحتفاظ بمخزون أمان.
2	مساهمة الموارد الإنتاجية	كل الموارد لها نفس القدرة على إنتاج المخرجات من حيث علاقتها باحتياجات المصنع.	عدم تساوي قدرة الموارد الإنتاجية على إنتاج المخرجات حيث تكون قدرة مراكز الاختناق أقل من أي مورد آخر على الإنتاج.
3	أحجام الدفعات الإنتاجية	دفعات متساوية.	دفعات غير متساوية.
4	النظام المالي	جذب تجاه السوق.	دفع من مراكز الاختناق وجذب تجاه مراكز الاختناق.
5	جهود التحسين	تبدأ من كل مكان في النظام "مدخل التحسين المستمر".	تبدأ من مراكز الاختناق "مدخل الأنظمة".

المصدر: (الصغير، 2008).

2.7.2. تحقيق التكامل بين فلسفة الإنتاج في الوقت المناسب ومحاسبة الانجاز

على الرغم من الاختلاف الظاهري ما بين فلسفة الإنتاج في الوقت المناسب و محاسبة الانجاز، وأن إحداث نوع من التكامل بين كل منهما يسهم في تحسين الانجاز للوحدة الاقتصادية، من خلال تحديد الطاقات غير المستغلة على خط الإنتاج، وبالتالي إمكانية معرفة القيود التي تتعرض لها الوحدة الاقتصادية وحل أي مشكلة لتطويع تدفق الإنتاج وتخفيض مرات المناولة وغيرها من الإجراءات بما يؤدي إلى خفض التكلفة إلا أنهما متشابهان في جوانب هامة جداً، منها اشتراكهما في: (الصغير، 2008).

- هدف التحسين المستمر حيث أن كلاً منهما تعمل على تحقيق الجودة وتخفيض المخزون وتخفيض التكلفة بشكل عام، وإمكانية الدمج والتكامل بينهما أمراً ممكناً، فبالنظر إلى الإنتاج في الوقت المناسب كفلسفة وليست كمجموعة إجراءات تشغيل، نجد أن أفكار هذه الفلسفة قابلة للتطبيق في أي مصنع أو منظمة حتى لو كانت خدمة لتركيزها على التبسيط واستبعاد الضياع والإسراف، ويتحقق ذلك باستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وتحقيق مستوى عال من الجودة والالتزام والتحسين المستمر لجميع أوجه النشاط، ويجب التركيز في هذا الصدد أن الضياع لا يسرى فقط على عنصر المواد الخام أو وقت العمل وإنما

يمتد ليشمل كل الأنشطة اللازمة لإنتاج السلعة أو الخدمة، والتي يمكن استبعادها دون أن يؤثر ذلك على جودة السلعة أو الخدمة.

- إن فلسفة الإنتاج في الوقت المناسب هذه تستخدم للأجل الطويل ويظل دائماً السؤال وهو طالماً أن المصانع تعمل في بيئة دائمة التغيير والحركة ستكون عرضه لحدوث أي عطل أو مشكلة مفاجئة خصوصاً في الأجل القصير؟ هنا تظهر المحاسبة عن الانجاز كأداة مناسبة لقرارات الأجل القصير، كما أن لها القدرة على تبسيط العملية الإنتاجية، بل والتركيز تحديداً على عنصر المواد الخام ولذا سوف يحقق تكاملهما معاً شمولية النظام والدعم لفلسفة الإنتاج في الوقت المناسب.

- إن فلسفة الإنتاج في الوقت المناسب تركز أساساً على التخلص نهائياً من المخزون بمختلف أنواعه، وهذا قد يبدو بالنسبة للجميع أمراً غير منطقياً، ولكن إذا ما تم التطبيق الحرفي السليم لنظام الإنتاج في الوقت المناسب، وتبنى إستراتيجية الصيانة الوقائية والجودة الشاملة، فإن تحقيق صفرية المخزون يكون أمراً واقعياً، ولكن وكما سبق القول المتغيرات البيئية المحيطة بالشركة قد تظهر مشاكل غير متوقعة تتطلب أن يكون هناك حد أدنى من المخزون خصوصاً أمام نقاط التصنيع التي تعتبر بؤرة اهتمام وتحكم في العملية الإنتاجية، وهنا تظهر فكرة مخزون الأمان لتعالج تلك المشكلات، وهذا يعد هام في عملية التكامل المقصودة.

- كذلك تساعد أفكار المحاسبة عن الإنجاز تدعيم فلسفة الإنتاج في الوقت المناسب من خلال تركيزها دائماً على تتبع الأموال المحققة في الحاضر والمستقبل من النظام، ومدى ملائمة معدل العائد وصافي الربح للإنفاق، ودراسة أسعار البيع ومقدار التكلفة المتغيرة وحجم الاستثمارات، وأيضاً تحليل مصروفات التشغيلية من الموارد والتعاقدات الخارجية.

2.8. محاسبة الانجاز واتخاذ القرارات الإدارية

تعتبر عملية اتخاذ القرار السليم من أهم العوامل المؤثرة في نشاط المنشأة، فالقرار هو عملية اختيار بديل واحد من بين عدة بدائل، فإذا كان الاختيار وفق معايير واضحة ومحددة ومدعمة بمعلومات دقيقة ومتوفرة في الوقت المحدد كان القرار صائب، و نظراً لعدم استطاعة النظام التقليدي لحساب التكاليف ومنذ ظهوره في عقود سابقة مجارة ومواكبة التطورات التي تحدث في البيئة الصناعية خاصة منذ دخول التكنولوجيا الحديثة في التصنيع أدى إلى ظهور فلسفات إدارية بديلة، من شأنها معالجة الإخفاقات التي أحاطت بذلك النظام التقليدي ومن أجل تحسين القدرة على صنع القرارات الإدارية (Chewen, et. al., 2003).

فالربح المحاسبي مثلا لا يمثل الحقيقة، كما يطلق عليه الربح الاقتصادي الذي ينادى به البعض وان الأفضل هو الاعتماد على بعض المفاهيم الحديثة مثل تعظيم صافي قيمة المنشأة وان الاعتماد على مقياس واحد قد يؤدي إلى تقديم نتائج مضللة لعملية التقييم ويجب الاعتماد على عدة أبعاد مختلفة عند التقييم مثل بطاقة الأداء المتوازن كذلك ارتباط هذه المقاييس بقسم أو مركز مسؤولية من شأنه إعاقة المنشأة من تحقيق هدفها النهائي. (مؤمنة، 2004).

وعليه يجب الاتجاه إلى مقاييس أكثر شمولية للحكم على مدى صحة القرارات الإدارية سواء كانت هذه القرارات: (غوث، 2005).

- تشغيلية: وهي تلك القرارات المتعلقة بعمليات التشغيل اليومية مثل تحديد مجموعة معينة من الآلات لأداء مهام معينة وغيرها من العمليات التشغيلية.
- أم تتعلق بالبرامج: وهي تلك القرارات التي تتعلق بإدخال منتجات أو خدمات جديدة أو برامج تحسين الجودة.
- أو استراتيجية: وهي قرارات طويلة الأجل وعادة ما تهدف هذه القرارات إلى تخطيط وتنفيذ استراتيجيات الشركة (مثل استراتيجية تنوع المنتجات أو خفض التكلفة) والتي تهدف المنشأة من وراءها تحقيق ميزة تنافسية.

وإن معيار الحكم على صحة القرارات الإدارية في ظل منهج المحاسبة على الإنجاز يتمثل في تأثير هذه القرارات على مفاهيم مدخل محاسبة الإنجاز الثلاثة هامش الإنجاز والمخزون ونفقات التشغيل وذلك من خلال زيادة هامش الإنجاز أو خفض المخزون و أو خفض نفقات التشغيل فإن ذلك يشير إلى سلامة القرار والعكس بالعكس، ويتطلب الوصول إلى هذا القرار الصائب ضرورة تحديد نقاط الاختناق في العملية الإنتاجية، والتي تمثل العائق أمام زيادة الإنجاز ومحاولة كسر قيود تلك الاختناقات عن طريق عمليات التحسين المستمر وفيما يلي بعض القرارات الادارية ودور محاسبة عن الانجاز كأداة لترشيدها(مؤمنة، 2004).

2.8.1. قرارات التسعير

تعتبر قرارات التسعير من أهم وأصعب القرارات التي تواجه الشركة، والتي يتعين عليها اتخاذها من آن لآخر، ويرجع ذلك لكون قرار تسعير المنتجات لا يعد قرار تسويقي فقط، وإنما هو قرار يمس كافة أوجه النشاط في الشركة ويكون له مردود مالي في كل من الأجل الطويل و الأجل القصير، وترجع الصعوبة في اتخاذ هذه القرارات إلى ما يصاحبها من درجة عالية من عدم التأكد والغموض في بيئة القرار، خاصة اذا كان المنتج جديد ولا يوجد مثيل له في السوق ونظرا لصعوبة وتعقد عملية تسعير المنتجات، فان قرار التسعير يتطلب مهارات

معينة لدى متخذ القرار بجانب ضرورة توافر بعد النظر والقدرة على الحكم الشخصي، ويعتبر هذا القرار من القرارات الحساسة التي يكون لها آثار قد تكون جوهرية على ربحية الشركة ومركزها المالي وتهدف الشركة من سياستها السعريه عادة إلى تعظيم الربح كهدف أولى إلا أن تحقيق هذا الهدف الأولى لا يعنى تجاهل اعتبارات أخرى عديدة قد يكون لها تأثير جوهري على قرار التسعير، طبقاً للأهمية النسبية التي تحدها إدارة الشركة لكل منها ومن تلك الاعتبارات تحقيق نصيب للشركة من السوق، زيادة رفاهية المجتمع، المحافظة على استقرار العمالة الماهرة، التمشي مع القوانين و اللوائح الحكومية المنظمة للأسعار وتحقيق معدل نمو للشركة وكذلك الاتجاهات الاقتصادية السائدة من رواج أو كساد ويمكن للشركة الاختيار بين أحد الإستراتيجيتين التاليتين خاصة لتسعير المنتجات الجديدة:

(عبد الحفيظ، 2009).

1. إستراتيجية الاختراق للتسعير: وهذه تقضى بدفع أسعار مخفضة مبدئياً للحصول على حصة سريعة من السوق نتيجة إقبال الزبائن على الأسعار المخفضة عادة في حالة وجود سلع منافسة بنفس الجودة، وتتطلب التضحية بالأرباح في المدى القصير للحصول على حصة في السوق في المدى الطويل.
 2. إستراتيجية التصفح: وتعنى بتحديد أسعار مرتفعة مبدئياً لتعظيم الأرباح في المدى القصير ومن ثم تخفيض هذه الأسعار فيما بعد للتجاوب مع السوق والمنافسة.
- **مناهج التسعير:** (الخلف وآخرون، 2007).

1. المنهج الاقتصادي للتسعير:

وهنا يتحدد السعر الأمثل للسلعة من وجهة النظر الاقتصادية عند السعر الذي يحقق أقصى قدر ممكن من الأرباح ويتحقق ذلك القدر من الأرباح بإنتاج ذلك الحجم الذي يتساوى عنده الإيراد الحدي من بيع المنتج بتكلفته الحدية ورغم المزايا التي يتمتع بها النهج الاقتصادي من انه يلفت الانتباه إلى السوق التي تباع فيها المنتجات إلا انه يواجه العديد من الصعوبات عند تطبيقه في الحياة العملية إذ انه من الصعب تحديد منحنى الطلب ومنحنى التكلفة الحدية في الواقع العملي إضافة إلى تركيزه على هدف تعظيم الربح بدلاً من عائد مرضي على الاصول المستخدمة والتي تسعى المنشآت لتحقيقه في الوقت الحاضر.

1. منهج التسعير على أساس التكلفة:

تعد التكلفة العامل الحاسم في قرارات التسعير في الواقع العملي نظرا لتوافر تلك المعلومات نسبيا مقارنة بالعوامل الأخرى وتوجد العديد من معادلات التسعير التي تتخذ التكلفة كأساس لتحديد سعر البيع من أهمها :

• التسعير على أساس التكلفة الكلية:

ويقصد به إن يكون سعر البيع كافيا لتغطية التكاليف الثابتة والمتغيرة وهامش الربح وكافة التكاليف البيعية والإدارية والضرائب.

• التسعير على أساس التكلفة المتغيرة:

ويطلق عليه أحيانا بالتسعير على أساس هامش المساهمة من التكاليف المتغيرة والتي تشمل التكاليف الصناعية المتغيرة مضافا إليها المصاريف التسويقية والإدارية المتغيرة ويجب أن يكون نسبة الفائض المضاف (هامش الربح المضاف) كافية لتغطية هذه التكاليف علاوة على تحقيق الربح وهو أدنى سعر يمكن للمنشأة أن تبيع به منتجاتها.

• التسعير على أساس العائد على الاستثمار:

يهدف هذا المدخل إلى الربط بين تحديد مقدار الإضافة إلى التكاليف لغرض تحديد سعر البيع وبين رأس المال المستثمر وبالتالي يمكن تحديد السعر الذي يحقق عائدا معينا على رأس المال المستثمر ويتم تحيد العائد المستهدف على الاستثمار ثم يحدد الفائض الذي يحقق هذا العائد المستهدف.

2. منهج التكلفة المستهدفة.

بدلا من تحديد التكلفة ثم إضافة هامش الربح المرغوب فيه لتحديد سعر المنتج فإن منهج التكلفة المستهدفة يقوم بعكس هذه الإجراءات إذ يتم تحديد سعر البيع الذي ينسجم مع متطلبات السوق ثم احتساب هامش الربح المرغوب فيه وطرحه من سعر البيع وهذا المنهج أداة جيدة للتسعير في الأسواق التي تتسم بدرجة عالية من المنافسة(الخلف وآخرون، 2007).

3. منهج المحاسبة عن الإنجاز.

يعتمد منهج المحاسبة عن الإنجاز في عملية تحديد أسعار المنتجات على تحديد نقاط الاختناق الرئيسية في النظام، سواء كانت تلك النقاط تقع في جانب الإنتاج مما يحد من الإنجاز على مستوى المصنع بصفة عامة، أو تقع في جانب التسويق، وتعتمد إستراتيجية التسعير وفق منهج المحاسبة عن الإنجاز على توزيع التكاليف على المنتجات، ويتم ذلك بطريقة مغايرة لما هو متبع في المنهج التقليدي(مؤمنة، 2004).

2.8.2. قرارات تخطيط الربحية وتحديد تشكيلة المنتجات

إن قرارات تخطيط الربحية وتحديد تشكيلة المنتجات تعتمد على عملية قياس التكلفة لكل منتج وتحديد سعر بيعه ومن ثم تحديد المنتجات الأكثر ربحية والتركيز عليها في عملية البيع والتسويق مع الأخذ في الاعتبار متطلبات ورغبات العملاء، وفي ظل ظروف المنافسة العالمية أصبح سعر البيع من المتغيرات الخارجية التي لا يمكن للإدارة التحكم فيها، لصبح جوهر مشكلة تخطيط الربحية وتحديد تشكيلة المنتجات يتمثل في تحديد وقياس تكلفة كل منتج على حده، ومحاولة تخفيض تلك التكاليف بأكبر قدر ممكن سعياً وراء تعظيم الربحية وجوهر مشكلة قياس تكلفة كل منتج على حده تتمثل في تحديد نصيب كل منتج من التكاليف الإضافية، بالإضافة إلى تأثير الطاقة الداخلية على هذا القرار حيث أن محدودية الطاقة في مراحل الإنتاج تؤدي إلى محدودية حجم الإنجاز على مستوى المنشأة ككل، مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير صحيحة في هذا الشأن في ظل أي مدخل من مداخل تحديد التكلفة المعروفة ومن هنا تأسست جهود المؤيدين للمحاسبة عن الإنجاز إلى عدم ضرورة تخصيص التكاليف التشغيل فيما عدا المواد المباشرة على المنتجات، طالما أن هذه التكاليف ثابتة ولا تختلف بين مزيج إنتاجي وآخر لثبات طاقة الموارد المرتبطة بها في الأجل القصير (مؤمنة، 2004).

2.8.3. قرارات الصنع أم الشراء

يحتل هدف خفض التكلفة أهمية خاصة في ظل ظروف المنافسة الحالية، وأحد الوسائل التي تتعلق بهذا الهدف هو ما تقوم به الإدارة من مراجعة لقرارات الشراء أم التصنيع، والمنهج التقليدي لاتخاذ هذا القرار يعتمد على المقارنة بين تكلفة التصنيع داخلياً وتكلفة توريد الأجزاء المطلوبة بناء على المعلومات التكاليفية فقط بدون الأخذ في الاعتبار تحديد نقطة الاختراق وما إذا كان الجزء المراد تصنيعه يحتاج إلى تلك النقطة خلال تصنيعه أم لا، وهنا ستكون الإدارة أمام ثلاث احتمالات وهي: (مؤمنة، 2004).

- تصنيع الجزء المطلوب في مرحلة ذات طاقة فائضة (لا تعمل بكل طاقتها) وفي هذه الحالة فإن تكلفة التصنيع تتمثل في تكلفة الخامات فقط، وذلك لثبات باقي عناصر التكلفة الأخرى ومن ثم فإن القاعدة القرارية هي المقارنة بين سعر توريد الجزء المطلوب بتكلفة تصنيع هذا الجزء فإذا كان سعر التوريد أكبر من تكلفة الخامات فإن القرار يكون لصالح التصنيع داخل المنشأة والعكس بالعكس.
- تصنيع الجزء المطلوب في المرحلة التي تسبق المرحلة التي بها القيد مباشرة وتتميز هذه المرحلة عن باقي المراحل ذات الطاقة الفائضة في أنها تعمل بمستوى طاقة أعلى من

القدر اللازم لتغذية مرحلة القيد وذلك لتوفير ما يسمى بمخزون الأمان ويكون دور هذا المخزون هو ضمان عمل مرحلة القيد بكامل طاقتها طوال الوقت حتى لا يتأثر حجم الإنجاز المتولد، والقاعدة القرارية في هذه الحالة هي المقارنة بين سعر التوريد وتكلفة الخامات مضافاً إليها التكلفة التفاضلية الناتجة عن زيادة نفقات التشغيل.

• تصنيع الجزء المطلوب في المرحلة التي تمثل قيداً:

وتتميز هذه المرحلة بأنه لا يوجد لديها أي طاقة فائضة، ومن ثم فإن تصنيع الجزء المطلوب في تلك المرحلة سيكون على حساب تصنيع أجزاء أخرى، والقرار هنا هو قياس الإنجاز لكل دقيقة، واختيار البديل ذو الإنجاز الأكبر لكل دقيقة من القيد ليتم تصنيعه في مرحلة القيد أولاً وما يتبقى من زمن في تلك المرحلة يخصص للأجزاء التالية له في الترتيب.

2.8.4. قرارات الاستثمار في الآلات وإجراء تحسينات على المراحل

يقوم المنهج التقليدي في الحكم على قرارات الاستثمار المتعلقة بالآلات وإجراء تحسينات على المراحل على مبدأ تحليل التكلفة والعائد، ووفقاً لهذا المبدأ يتم المقارنة بين تكلفة التحسينات المطلوبة والعائد الذي يعود على المنشأة نظير إجراء تلك التحسينات، مع ضرورة أخذ المنشأة في الاعتبار تكلفة الفرصة البديلة، لكنه لم يحدد أين يكون هذا التحسين في مرحلة القيد أو في أي مرحلة أخرى لذلك نجد أن إجراء أي تحسين على آلات أو مراحل لا تمثل قيداً قد يكون بمثابة تكلفة بدون عائد، لأن تلك المراحل أو الآلات لديها طاقة فائضة، وبالتالي فإن أي قرار أو تحسين بها سيؤدي إلى ارتفاع نسبة الطاقة غير المستغلة، وهذا الإجراء لن يعود على المنشأة بأي فائدة لأن قيمة الإنجاز لم تتغير ومن هذا المنطلق فإن مبررات التكلفة لا تؤدي دائماً إلى النتائج المفضلة وبالتالي فإن الطريقة الأكثر فعالية هي استخدام مبررات الإنجاز، حيث يتم تطوير تحليل التكلفة والعائد بصورة أخرى لقياس قيمة الإنجاز لكل دولار من نفقات التشغيل وفق المؤشر التالي: (مؤمنة، 2004).

قيمة الإنجاز

قيمة نفقات التشغيل

الإنجاز لكل دولار من نفقات التشغيل

2.8.5. قرارات توفير المعلومات اللازمة لقياس التكلفة بهدف تطوير التقارير الداخلية

يتطلب تنفيذ مدخل المحاسبة عن الإنجاز لأغراض قياس التكلفة و تقويم الأداء تعديل بعض المفاهيم وإدخال بعض المفاهيم الجديدة كمتطلبات أساسية لتنفيذه كما يلي (مؤمنة، 2004).

- إعادة النظر في تبويب هيكل عناصر التكاليف.
- دراسة و تحديد معوقات العملية الإنتاجية.
- الاهتمام بعنصر الزمن.

2.8.5.1 إعادة النظر في تبويب هيكل عناصر التكاليف

حيث يعتمد مدخل المحاسبة عن الإنجاز على تقسيم عناصر التكاليف الصناعية وفقا لسلوكها إلى عنصر الخامات باعتباره العنصر الوحيد المتغير وباقي عناصر التكاليف في مجموعة واحدة يطلق عليها إجمالي تكلفة المصنع أو نفقات التشغيل بحيث تعتبر هذه المجموعة من العناصر بمثابة تكاليف ثابتة في الأجل القصير على اعتبار أنها بمثابة تكاليف محددة مقدما، وأن ما حدث من تطورات في بيئة التصنيع الحديثة من زيادة الاستثمارات في الآلات والمعدات وأجهزة التحكم والرقابة آليا، أدى إلى اتجاه الأجور المباشرة إلى التناقص بشكل كبير، وقد تخطى تماما من هيكل التكاليف الصناعية مع الاعتماد الكامل على تكنولوجيا التصنيع الحديثة، وبذلك أصبحت الخامات تمثل العنصر الوحيد المتغير بعد انتقال تكلفة العمالة المباشرة إلى جانب التكاليف الثابتة.

وطبقا لذلك فإن مدخل المحاسبة عن الإنجاز في قياس التكلفة يتشابه مع القياس وفق نظرية التكاليف المتغيرة مع تعديل بسيط هو أن تكلفة العمالة تميل لأن تكون ثابتة أكثر منها متغيرة وبالتالي فإن مفهوم هامش الانجاز، يتشابه إلى حد ما مع مفهوم هامش المساهمة فالإنجاز يتم حسابه بطرح تكلفة الخامات من سعر البيع أما هامش المساهمة فيتم حسابه بطرح كل التكاليف المتغيرة من سعر البيع (تكلفة الخامات والعمالة المباشرة والأعباء الصناعية والتسويقية غير المباشرة المتغيرة)، كما أن هامش الإنجاز يكون أكثر اتساقا مع مفهوم تحليل التكاليف الملائمة حيث أنه وفقا لمدخل المحاسبة عن الإنجاز يتم اعتبار تكلفة العمالة تكلفة ثابتة، وبذلك فإن التكاليف الوحيدة التي ستختلف بين البدائل هي تكلفة شراء الخامات أو المكونات والأجزاء وهي التكاليف الملائمة هنا.

2.8.5.2 دراسة وتحديد معوقات العملية الإنتاجية

إن مدخل المحاسبة عن الإنجاز يعتمد في قياس نصيب الوحدة من إجمالي نفقات التشغيل على أساس تقديري وهو عبارة عن حاصل ضرب قيمة مبيعات كل منتج في الزمن اللازم لإنتاج تلك الوحدات المباعة أو ما يطلق عليه وقت الإنجاز، بمعنى أنه كلما زادت كمية مبيعات المنتج أو زاد سعر بيعه أو زاد زمن تشغيله كلما زاد نصيبه من إجمالي التكلفة، وبالتالي نجد أن الزمن هو أحد العوامل المؤثرة في القياس في ظل هذا المدخل، مما يتطلب محاولة علاج أي معوقات من شأنها أن تطيل هذا الزمن وهذه المعوقات يمكن أن تكون على أحد صورتين:

- **نقاط اختناق:** تعوق تدفق العمليات الإنتاجية بين الأقسام أو المراحل الإنتاجية، وتتمثل في النقاط التي تتواجد بها الآلات ذات الطاقة الإنتاجية الضعيفة.

- **قيود:** قد تكون خارجية مثل الأسواق وقد تتمثل في السياسات الإدارية المتبعة في المنشأة، ومن هنا يجب على المنشأة محاولة التعامل مع تلك الاختناقات أو القيود، من حيث العمل على ضمان استمرار العمل فيها وعدم تعطلها، وضرورة إدارتها أو التخلص منها عن طريق زيادة طاقتها، لأن أي أعطال بها تؤدي في النهاية إلى زيادة زمن الإنجاز، وبالتالي زيادة نصيب المنتج من التكاليف، الأمر الذي يؤدي في نهاية المطاف إلى تخفيض قيمة معدل الإنجاز المتحقق على المستوى الكلي للمنشأة، أما فيما يتعلق بالنقاط التي لا يوجد بها اختناقات، فإنه يجب ألا تعمل بكامل طاقتها لأن مخرجات تلك النقاط سوف يستخدم جزء منها فقط في النواحي التي تمثل اختناقات بينما يتحول الجزء الآخر إلى مخزون من الإنتاج تحت التشغيل وهو ما يترتب عليه ارتفاع في التكلفة نتيجة الاحتفاظ به.

2.8.5.3. الاهتمام بعنصر الزمن

إن عنصر الزمن يعتبر أحد العوامل المستحدثة في مدخل المحاسبة عن الإنجاز، ويعتبر العنصر الأساسي في تحميل وتوزيع الأعباء الإضافية على الوحدات المنتجة، والمقصود بالزمن هنا وقت الإنجاز وهو عبارة عن الوقت المستنفد في تحويل المادة الخام إلى منتج تام مباع، ويتكون هذا الوقت من العناصر التالية: (مؤمنة، 2004).

1. **وقت التشغيل:** وهو الوقت الفعلي المستنفذ الذي تم العمل فيه على المنتج، وهو أيضاً الوقت اللازم لتشغيل هذا المنتج في جميع المراحل الإنتاجية من وقت استخدامه كمادة خام وحتى تحويله إلى منتج تام.

2. **وقت الفحص:** وهو عبارة عن الوقت المستخدم في فحص المنتج للتأكد من مدى مطابقته للمواصفات، وذلك خلال تنقله من قسم إنتاجي لآخر، وحتى وصوله إلى العميل، ويتضمن

وقت إعادة التشغيل على الوحدات التي يتم اكتشاف بعض الأخطاء أو العيوب بها، كما يتضمن وقت فحص الخامات قبل دخولها للخط الإنتاجي.

3. **وقت التنقل بين الأقسام الإنتاجية:** ويمثل ذلك الوقت المستنفد في تنقل المنتجات من قسم إنتاجي لآخر بالإضافة إلى وقت تنقل المنتجات من أو إلى المخازن.

4. **وقت الانتظار:** وهو ذلك الوقت الذي تظل فيه الوحدات في القسم الإنتاجي في انتظار بدء التشغيل عليها، ذلك لأن القسم الإنتاجي يعد مشغولاً بأداء بعض العمليات الأخرى، أو نظراً لضعف طاقته المتاحة بما لا يستوعب حجم الأعمال المنتقلة إليه من المراحل أو الأقسام السابقة له، مما ينتج عنه انتظار المنتجات في صفوف.

5. **وقت التخزين:** فهو ذلك الوقت الذي تظل فيه الخامات أو الوحدات تحت التشغيل أو المنتجات التامة داخل المخازن قبل بدء العمليات الإنتاجية عليها (بالنسبة للخامات والوحدات تحت التشغيل) أو قبل شحنها للعملاء في حالة المنتجات التامة.

وبالنظر إلى العناصر السابقة فإننا نجد أن العنصر الأول فقط هو الذي يشتمل على عمليات تشغيلية فعلية وبذلك يمكن اعتباره وقت يضيف قيمة، أما بقية العناصر الأخرى فإنه يمكن النظر إليها على أنها عناصر لا تضيف قيمة، على اعتبار أنها لا تضيف أي قيمة للمنتج من خلال تلك العمليات، وبالتالي فإنه يمكن النظر إلى وقت الإنجاز على أنه:

$$\text{وقت الإنجاز} = \text{وقت يضيف قيمة} + \text{وقت لا يضيف قيمة}$$

أي أن:

$$\text{وقت الإنجاز} = \text{وقت التشغيل} + \text{وقت لا يضيف قيمة}.$$

وعليه فإن أهمية مدخل المحاسبة عن الإنجاز أنها تتطوي على محاولة تخفيض وقت الإنجاز عن طريق تخفيض الوقت الذي لا يضيف قيمة حتى يصبح أو يقترب وقت الإنجاز مع وقت التشغيل الأمر الذي سيؤثر في النهاية على التكلفة وبالتالي على الربحية.

مما يمكن القول بأن مدخل المحاسبة عن الإنجاز قد ساهم في توفير بعض المفاهيم والافتراضات والتي يمكن الاستناد إليها لأغراض ترشيد القرارات الإدارية المختلفة وتطوير نظم قياس وتقييم الأداء التقليدية، وذلك من خلال: (غوثن، 2005). (بخاري، 2005).

- التأكد من توافق نتائج الأداء الفعلي مع الهدف المتمثل في تعظيم الربحية، وبيان مدى نجاح الإدارة في زيادة هامش الإنجاز وتخفيض المخزون.
- أن تكون حافزاً لتخفيض المخزون لأدنى حد ممكن.

- أن تساعد على إمكانية تحليل هامش الإنجاز لبيان المساهمة الحقيقية لكل منتج من المنتجات على حده، وذلك لترشيد القرارات الإدارية المتعلقة باختيار المزيج الأمثل للمنتجات.
- ان اعتبار تكلفة المواد المباشرة هي التكلفة المتغيرة الوحيدة مع ثبات باقي التكاليف في ظل هذا المفهوم، يعني أن هذا المفهوم يستخدم في الأجل القصير، بمعنى انه يمد الإدارة بالطريقة المثلى لتعظيم الأرباح في الأجل القصير في ظل بيئة إنتاجية ذات موارد مقيدة ومحدودة، لذا فإن مفهوم المحاسبة عن الإنجاز لا يستهدف قياس التكلفة في حد ذاته لكنه يستهدف أساساً توفير معلومات للإدارة عن القيود وكيفية الاستغلال الأمثل لها حيث أنه يهتم فقط بتكلفة المواد المباشرة ويعتبرها التكلفة المتغيرة فقط وبقيّة التكاليف الأخرى ثابتة وذلك بهدف التوصل إلى قرارات قصيرة الأجل

الفصل الثالث

بيئة التصنيع الحديثة

والقطاع الصناعي الفلسطيني

- ✓ خصائص بيئة التصنيع الحديثة.
- ✓ المتغيرات البيئية وأثرها على المنشآت.
- ✓ النظم الصناعية والإدارية التي أفرزتها التطورات التكنولوجية.
- ✓ اثر بيئة التصنيع الحديثة على كفاءة نظم التكاليف والممارسات الادارية.
- ✓ اثر بيئة التصنيع الحديثة على وظيفة التخطيط.
- ✓ اثر بيئة التصنيع الحديثة على وظيفة الرقابة.
- ✓ اثر بيئة التصنيع الحديثة على عملية اتخاذ القرارات.
- ✓ اثر بيئة التصنيع الحديثة في مجال تقويم الأداء.
- ✓ واقع القطاع الصناعي الفلسطيني
- ✓ مقدمة
- ✓ القطاع الصناعي بعد قدوم السلطة الفلسطينية.
- ✓ نبذة تاريخية عن الصناعة في قطاع غزة.
- ✓ المعوقات التي تواجه القطاع الصناعي الفلسطيني.

الفصل الثالث

بيئة التصنيع الحديثة

3.1. مقدمة

نظرا لما شهدته السنوات الأخيرة من القرن المنصرم من تطورات و تغيرات متلاحقة في البيئة المحيطة بالمنشآت الصناعية، و ظهور عدد من الأساليب الإنتاجية الحديثة، و الاهتمام بدراسة اثر هذه التطورات التكنولوجية المختلفة على نظم المعلومات المحاسبية بصفة عامة، و نظم التكاليف و المحاسبة الادارية بصفة خاصة، حيث التحديات الصعبة التي تواجهها المنشآت للمحافظة على مركز تنافسي مقبول، اوجب ضرورة إحداث تغييرات جوهرية في نظم التكاليف على الأقل للمحافظة على دورها كمصدر رئيس للمعلومات التكاليفية التي تحتاجها الادارة لواجهة مثل هذه التحديات، ولقد تم تخصيص هذا الفصل لتوضيح أهم المتغيرات البيئية وانعكاساتها على اداء الشركات الصناعية، إضافة إلى استعراض السمات الرئيسية للبيئة الصناعية الحديثة، وبعض أثار التغيرات التكنولوجية على كفاءة النظام التكاليفي في العديد من المجالات مثل قياس تكلفة الإنتاج و تقويم الاداء و الرقابة(فهيمى، 2009).

3.2. خصائص بيئة التصنيع الحديثة

ان ما يتسم به العصر الحديث من تطور كبير في الظروف البيئية المحيطة بالصناعة، وما صاحب هذا التطور من ظواهر عديدة وسمات متميزة تتمثل في التطور التقني والتكنولوجي الهائل، وتنوع وتعقد المنتجات، و شدة المنافسة و اشتعالها، كان له أبلغ الأثر على مختلف النظم المكونة و المحيطة بالمنظمات الحديثة، وبخاصة نظم المحاسبة الإدارية التي تشغل مكانة هامة و بارزة بين تلك النظم، بما تقدمه للإدارة و إمدادها بالمعلومات الملائمة التي تساعد في ترشيد القرارات، وكذلك إمدادها بالمقاييس اللازمة لتقييم الأداء حتى تتمكن تلك المنشآت من الاستمرار في ظل بيئة شديدة التطور تتسم بالتنافس على الاحتفاظ بمكان داخل الأسواق، ويمكن إبراز أهم الخصائص التي اتسمت بها الظروف البيئية الحديثة المحيطة بالصناعة في النقاط التالية:(العطاس، 2005).

- المتغيرات البيئية و أثرها على اداء المنشآت.
- النظم الصناعية و الإدارية التي أفرزتها التطورات التكنولوجية.

3.2.1. المتغيرات البيئية وأثرها على المنشآت

وهي تلك المتغيرات التي تتعامل معها الشركة وتؤثر على عملياتها وأنشطتها، وتكون في مجموعها قوى تتحرك بدرجات مختلفة في أوقات مختلفة وتحت ظروف مختلفة وتتكون من أربعة متغيرات تتفاعل مع بعضها بصورة مستمرة يصعب عملياً الفصل بين تأثير كل منها على حده على أداء المنشآت الصناعية وهي كالتالي: (مؤمنة، 2004).

1. المتغيرات الاقتصادية: وتتمثل في:

- ظهور التجمعات الاقتصادية الضخمة ذات القدرات التنافسية العالية.
- زيادة القدرة التنافسية للمنشآت المتعددة الجنسية.

2. المتغيرات التكنولوجية: وتتمثل في:

- التزايد المستمر من جانب الشركات الصناعية في استخدام الميكنة بدلاً من العنصر البشري وذلك لغرض إنتاج السلع والخدمات.
- ظهور الشركات الصناعية الأوتوماتيكية في مراحل التصميم والإنتاج و المعتمدة على الحاسب الآلي، والتي لها دور كبير في تحديد و تشكيل الملامح الرئيسية للبيئة الصناعية الحديثة.

*التكنولوجيا: كل تغيير في أنماط أو أساليب الإنتاج أو التوزيع المتعلقة بالسلع أو الخدمات نتيجة التطبيق الفعلي لأساليب أو طرق علمية.

3. المتغيرات الاجتماعية والثقافية:

تعتبر البيئة الاجتماعية والثقافية من أهم المتغيرات البيئية ذلك أنها تؤثر وتتأثر بالأداء في المنشآت، وترجع أهميتها إلى أنها توفر للمنشآت ما تحتاجه من الخبراء الفنيين وأيضاً العمالة مع ملاحظة أن ذلك يتوقف على مستوى التعليم في المجتمع، فمثلاً نجد في المجتمعات ذات المستوى التعليمي المرتفع أن المنشآت تتمكن من الحصول على احتياجاتها من القوى البشرية ذات المهارات العالية، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى، يلعب مستوى الثقافة والعادات والتقاليد الاجتماعية أثر واضح على موقف كل من العاملين والمستهلكين في علاقتهم بالشركة الصناعية ومنتجاتها ومن ثم على مستوى الأداء لها.

4. المتغيرات السياسية والقانونية:

إن البيئة السياسية والقانونية ممثلة في الحكومة والتشريعات التي تصدرها تعتبر أحد المتغيرات البيئية الهامة التي تؤثر في أداء المنشآت الصناعية ومن ثم في نموها واستمرارها

ذلك أن للاستقرار السياسي واتجاهات المسؤولين آثاراً إيجابية على أداء المنشآت وتشجيع رؤوس الأموال الأجنبية على الدخول في شركات وطنية.

3.2.2. النظم الصناعية والإدارية التي أفرزتها التطورات التكنولوجية:

والتي تتمثل في مجموعة البدائل التكنولوجية التي تختار الإدارة من بينها ما بلاتمها في ضوء الموقف التنافسي في كل صناعة من أهمها:

3.2.2.1. النظم التكنولوجية الحديثة في مجال تصميم المنتجات

طبقاً لهذا النوع من التكنولوجيا يتم استخدام برامج كمبيوتر معينة وجهازه متخصصة لمساعدة المهندسين في: (العطاس، 2005).

- مراعاة كافة المتغيرات المؤثرة في مجال تصميم المنتجات مثل
- توفير مجموعة من التصميمات البديلة في مجال تصميم منتج معين ينتمي إلى صناعة معينة، ويمكن من خلال ذلك تصميم المنتجات باستخدام نماذج محاكاة لتحقيق التطابق بين التصميم الداخلي والخارجي لهذه المنتجات، وتفيد هذه البرامج في اختبار مؤشرات معينة قبل الإنتاج بما يقلل من احتمالات الفشل في تحقيق المنتج للغرض الذي يتم إنتاجه من أجله.

3.2.2.2. النظم التكنولوجية الحديثة في مجال تصنيع المنتجات

وفي هذا الصدد يمكن تبويب هذه النظم التكنولوجية إلى ثمانية نظم رئيسية على النحو التالي:

أولاً: استخدام الكمبيوتر في مجال تصنيع المنتجات

ووفقاً لهذا النوع من التكنولوجيا يتم ربط الكمبيوتر بآلات الإنتاج بشكل مباشر من أجل القيام بعملية الرقابة والتوجيه، بهدف ضمان التسلسل الدقيق للعمليات أثناء الإنتاج، والتي يجب أن تتوافق مع التدفق الأمثل لترتيب هذه العمليات مع الترتيب الداخلي للآلات، كذلك لزيادة كفاءة استخدام الموارد البشرية والمادية وتخفيض الوقت الضائع لأسباب انتظار التعليمات، وتتجه كثير من المنشآت الصناعية اليوم نحو الجمع بين استخدام نظامي التصميم والتصنيع باستخدام الحاسب الآلي، والتنسيق فيما بينهما وذلك للحصول على المزايا المتعددة المتوقع تحقيقها كتحسين جودة المنتجات، وتقليل تكاليف التصميم والتصنيع، وتوفير قاعدة دقيقة وموحدة لبيانات المنتجات، والمساعدة في اتخاذ القرارات بشأن الاستثمار في المعدات الآلية والرأسمالية مما يعزز قدرة تلك المنشآت على مواجهة المنافسة العالمية (العطاس، 2005).

ثانيا: النظم الصناعية المرنة

هي نظم ذاتية الآلية، تستخدم الحاسب الآلي في كافة مراحل العملية الإنتاجية، بما يمكنها من رقابة جودة فورية، وفكر إداري متطور يعتمد على منح العاملين المسؤولين صلاحية إيقاف الخط الإنتاجي فور الحاجة عند وقوع خطأ تشغيلي لتصحيحه قبل إعطاء الأمر باستمرار الخط الإنتاجي وصولاً إلى إنتاج خالي من العيوب، و يتطلب استخدام هذا النظام تحويل الإنتاج إلى الأوتوماتيكية في مراحل المختلفة مما يؤدي إلى ارتفاع تأثير العنصر الآلي وانخفاض تأثير العنصر البشري، ونتيجة لاعتماد الإنتاج على الحاسب الآلي ورغبة في الوصول إلى المرونة الكاملة أصبح دوره يتمثل في رقابة تشغيل الآلات، ورقابة عمل الآلات ومعدات مناولة المواد آلياً، وتكامل عمل الآلات الإنتاجية مع آلات مناولة المواد إضافة إلى تخطيط وجدولة ورقابة تدفق الإنتاج خلال نظم التصنيع المرنة، وتتميز نظم التصنيع المرن بخاصيتين أساسيتين هما: (فهيمى، 2009).

1. تمكن تلك النظم من إجراء عمليات التشغيل والتصنيع للعديد من المنتجات التي تشترك فيما بينها في بعض الخصائص، مثل حجم المنتج أو نوع المادة الخام المستخدمة في إنتاجه أو طبيعة عمليات التشغيل عليه، وبالتالي فإنه يتم إنتاج عدد من المنتجات المختلفة التي تشترك في بعض الخصائص فيما بينها من خلال خط إنتاجي واحد.

2. لا تتأثر تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة من مجموعة المنتجات التي يتم إنتاجها على نفس الخط الإنتاجي بحجم أمر التشغيل أو عدد مرات الإنتاج من كل منتج، وبالتالي فإنه لا توجد تكاليف إضافية نتيجة تعدد وتنوع المنتجات.

ثالثا: النظم الصناعية المتكاملة والموجهة إلكترونياً

يعتبر نظام التصنيع المتكامل باستخدام الحاسب من أهم وأحدث هذه الابتكارات، حيث يعمل على الاستفادة من إمكانيات الحاسب في مجال التصميم بما يتيح إمكانية تعديل مواصفات المنتج بما يتناسب واحتياجات العملاء، وفي مجال التصنيع بما يعمل على سرعة تعديل تعليمات التشغيل، وتخفيض أوقات الإعداد والتجهيز، وفي مجال تخطيط وجدولة العمليات والأنشطة المتعلقة بالجودة بالإضافة إلى تحقيق التنسيق بين النظام الإنتاجي و النظم الأخرى، بما ينعكس إيجابياً على معدلات استغلال الطاقة الإنتاجية وتخفيض تكلفة المخزون تحت التشغيل، ووقت التصنيع بما يؤدي إلى تخفيض تكلفة الإنتاج، ويتمثل هذا النظام في استخدام

أجهزة وبرامج الحاسب لتحقيق نظام تصنيعي متكامل يعمل من خلال مجموعة من المعدات و الآلات الأوتوماتيكية التي يتكون منها النظام، وهو بذلك يعتبر بمثابة احد تطبيقات الحاسب التي تعمل على إيجاد نوع من الترابط و التكامل بين العمليات المتعلقة بوظيفة الإنتاج من ناحية، وبينها وبين الوظائف الأخرى في الشركة من ناحية أخرى من خلال سلسلة من الإجراءات تبدأ بأمر العميل وتنتهي بشحن المنتج، أي أن طلبات العملاء هي الأساس أو نقطة البداية في نظام التصنيع المتكامل باستخدام الحاسب وعلى الرغم من وجود نظم فرعية أو أقسام وظيفية داخل نظام التصنيع ككل، إلا أن هناك تكامل وتوافق نحو تحقيق الهدف العام للنظام من خلال التنسيق و التعاون بين الأقسام، وعدم التركيز على تحقيق المنافع الذاتية أو الداخلية للأقسام إذا كانت تتعارض مع الهدف العام (مؤمنة، 2004).

* اثر استخدام نظام التصنيع المتكامل باستخدام الحاسب على بيئة التكلفة:
أحدث نظام التصنيع المتكامل باستخدام الحاسب تغيرات هامة أدت إلى تطوير وتحسين أساليب وطرق أداء عمليات التصنيع وتخفيض أوقات التصنيع ومن ثم تخفيض تكاليف التصنيع، ويمكن بيان أهم هذه الآثار في النقاط التالية: (العطاس، 2005).

1. تخفيض وقت التصنيع:

يهتم نظام التصنيع المتكامل بالعمل على تخفيض وقت التصنيع من خلال تخفيض الأوقات التي لا تضيف قيمة للمنتج، و السعي المتواصل لجعل وقت التصنيع مساويا لوقت التشغيل اللازم فقط للعملية الإنتاجية كهدف استراتيجي حتى يمكن الاستجابة لطلبات العملاء وتخفيض التكاليف في نفس الوقت.

2. تخفيض تكلفة العمل المباشر:

لم تعد الآلية في ظل نظام التصنيع المتكامل باستخدام الحاسب مجرد ازدياد دور الآلة في العملية الإنتاجية، وإنما تعدت إلى إمكانية تصنيع المنتج من بداية عملية الإنتاج إلى نهايتها باستخدام الحاسب وبدون تدخل يذكر من العنصر البشري الذي انحصر دوره في مجرد بدء تشغيل النظام، وتجهيز المواد الخام ومكونات المنتج عند نقطة الدخول للإنتاج، ومراقبة سير العمل، والتدخل فقط لمعالجة ما قد ينشأ من مشكلات أثناء عمل النظام، ثم تحريك ونقل المنتجات التامة فيما بعد عند نقطة الخروج من الإنتاج، بالإضافة إلى التأكد من حسن تجهيز

وترتيب مخزون الأدوات المرتبط بتشغيل الآلات، ولقد ارتبط بهذا التطور اختفاء فئة عمال الإنتاج بالمفهوم التقليدي المتعارف عليه، حيث لا يوجد ارتباط بين حجم واستمرار الإنتاج، وعنصر العمل المباشر، ويرجع إلى إحلال الآلات محل العمال، وتوزيع المهام التي كانوا يقومون بها بين آلات التحكم الرقمية، ومعدات التحميل و التفريغ الأوتوماتيكي، كما أن حجم دفعات الإنتاج وسرعتها وتغذية الآلة أصبح كل ذلك يتم التحكم فيه بواسطة الحاسب الآلي أضف إلى ذلك أن العامل في ظل مناخ التصنيع المتكامل باستخدام الحاسب لا يمكنه التمييز أو الفصل بين الوقت الذي يقضيه على المنتجات المتعددة التي يتم إنتاجها في نفس الوقت، وعلى ذلك وفي ضوء هذا التغيير والتخفيض الجذري في تكلفة العمل المباشر، لم يعد من المناسب استخدامه كأساس لتحميل التكاليف في ظل المستجدات التي أوجدها نظام التصنيع المتكامل حتى لا نعطي انطبعا خاطئا أو غير صحيحا بان أي تخفيض في تكلفة العمل المباشر يترتب عليه تخفيض في إجمالي التكاليف، ومن ثم لا يتم توفير معلومات دقيقة تخدم أغراض التسعير

رابعاً: نظم تخطيط الاحتياجات من المواد الأولية

يتمثل هذا النظام في نظام محاكاة باستخدام الكمبيوتر لكي يوفر معلومات عن ما هي المواد الأولية، وكميتها وتوقيت الاحتياج إليها، ولقد تم تطوير هذا النظام لهدف تصميم تخطيط الاحتياجات من الموارد اللازمة للتصنيع وهو الذي يضيف تحديد الاحتياجات من العمالة وساعات العمل الآلي اللازمة للعمليات الإنتاجية (مؤمنة، 2004).

خامساً: نظم الإنتاج الفوري

تقوم فلسفة هذا النظام على ضرورة أداء الشيء المطلوب في التوقيت السليم دون تقديم أو تأخير مع ضرورة مراعاة حسن إدارة وتوظيف العنصر البشري، وتدور هذه الفلسفة حول محورين رئيسيين يتعلقان بنشاط الشراء والإنتاج وهما: (مؤمنة، 2004).

1. **بالنسبة لنشاط الإنتاج:** فإنه يجب البعد عن فلسفة الإنتاج للتخزين، وعدم البدء في النشاط الإنتاجي إلا بناء على طلب مسبق وبالكميات والمواصفات المطلوبة وفي التوقيت المحدد لبيعها.

2. **بالنسبة لنشاط الشراء:** فإنه يجب جدولة توريد المواد الخام لتصل بكميات صغيرة إلى المصنع مباشرة وفقاً لتوقيت دخولها في عملية التصنيع، مما يترتب عليه الوصول إلى

مستويات المخزون إلى الصفر "وإن كان من الصعب تنفيذ ذلك عملياً".

ونجاح تطبيق فلسفة الإنتاج الفوري على عمليات تصنيع المنتجات يستلزم بالضرورة توافر الملامح الرئيسية لبيئة التصنيع الحديثة وهى: (فهيمى، 2009).

- الالتزام بمفهوم الجودة الشاملة على المواد الخام وعلى المواد نصف المصنعة وبالتالي على الإنتاج التام بحيث لا توجد أي مسموحات للعيوب بمعنى الحصول على مخرجات بمستوى صفر عيوب.
- ترتيب الآلات والتجهيزات بحيث تكون كل تجهيزات خط الإنتاج المعين في مكان واحد وكذلك وجود المرونة الكافية في عمليات التصنيع والانتقال من منتج إلى آخر، مما يؤدي إلى تقليل وقت الأعداد للإنتاج إلى أدنى حد ممكن.
- وأخيراً وجود قوى عاملة تتصف بتعدد وتنوع المهارات والمواهب والقدرة على تشغيل كل الآلات والتجهيزات التي تعمل في هذا الخط وكذلك القيام بأعمال الصيانة والإصلاح المطلوبة دون انتظار شخص آخر للقيام بهذه المهمة.

سادساً: نظم تكنولوجيا المجموعات

يقصد بهذا النظام إعادة تخطيط المصنع، بحيث يضم مجموعة من الخلايا الإنتاجية بدلا من التقسيم التقليدي للمصنع في صورة أقسام أو مراكز إنتاجية، وبحيث تضم كل خلية من الخلايا الإنتاجية مجموعة من الماكينات غير المتشابهة تؤدي عمليات صناعية مختلفة على المنتج وبذلك تقل حركة نقل الأجزاء فيما بين الخلايا الإنتاجية ومن ثم خفض الزمن الكلي للتشغيل ويتم وفقا لنظام تكنولوجيا المجموعات تنظيم وترتيب الأجزاء المنتجة في مجموعات وفقا لأساسين رئيسيين وهما: (العطاس، 2005).

1. التشابه في الخصائص الهندسية: مما يؤدي إلى عدم تكرار إعداد التصميمات عند إنتاج أجزاء جديدة مما يؤدي إلى خفض تكلفة تقديم المنتجات الجديدة للإنتاج.
2. التشابه في العمليات الصناعية: ويقصد بذلك تجميع الأجزاء في شكل مجموعات تحتاج كل منها لعمليات صناعية متشابهة، مما يساعد على تخفيض تكاليف تجهيز الآلات وكذلك تكاليف نقل المواد ومن ثم تخفيض الزمن اللازم لتنفيذ طلبات الإنتاج وكذلك تخفيض حجم المخزون من الإنتاج تحت التشغيل.

سابعاً: نظام مناولة المواد ألياً

يضم هذا النظام مجموعة من التجهيزات والمعدات التي يتم التحكم فيها بواسطة الكمبيوتر لأغراض نقل وتحريك المواد من المخازن إلى مواقع الإنتاج وكذلك نقل الأجزاء والمنتجات من مرحلة إنتاجية إلى أخرى أثناء عملية الإنتاج وأخيراً النقل الآلي للمنتجات إلى مواقع الشحن للعملاء (مؤمنة، 2004).

ثامناً: نظم تبادل المعلومات:

من بين التسهيلات التي وفرتها تكنولوجيا المعلومات في مجالات الاتصالات هي إدماج نظام المعلومات الخاص بإحدى الشركات مع النظم المماثلة لشركات أخرى وهذه التسهيلات تتيح الفرصة لإمكانية تبادل المعلومات بين المنشآت بعضها البعض أوتوماتيكياً. (مؤمنة، 2004).

مما سبق يتضح لنا ان الخصائص المميزة للبيئة الصناعية الحديثة قد انعكست على نظم التكاليف فأثرت فيها تأثيراً هيكلياً بالغاً امتد نطاقه إلى مختلف الجوانب المتعلقة بتلك النظم سواء فيما يتعلق بطبيعة وماهية المفاهيم والأساليب الفنية والطرق المتبعة في تحديد التكلفة أو فيما يختص بنوعية نظم التكاليف ذاتها أو فيما يتعلق بالأهمية النسبية لعناصر ومقومات تلك النظم. وبالتالي كان هناك تأثير واضح وملحوس للبيئة الحديثة للصناعة على نظم التكاليف. وكان من أهم المفاهيم المستحدثة في محاسبة التكاليف:

- محاسبة تكلفة النشاط.
- المحاسبة عن دورة حياة المنتج.
- التكلفة المستهدفة
- المحاسبة عن تكاليف الجودة.
- المحاسبة عن التكلفة بالتدفق العكسي.

تاسعاً: إدارة الجودة الشاملة

تعتبر إدارة الجودة الشاملة من النظم الادارية الحديثة التي ساعدت على تطوير أداء المنشآت عن طريق توفير فكر قوي عن الجودة بمفهومها الشامل وهو المستوى المتوقع للمنتج أو الخدمة (إنتاجياً و تسويقياً) والذي يفي بمتطلبات العميل من حيث إنتاج مخرجات متماثلة و تقليل عمليات إعادة التشغيل والعيوب الناتجة (تقليل نسبة التالف) وزيادة المخرجات بأقل جهد ممكن وبأقل تكلفة ممكنة، أو على الأقل دون زيادة مستوى التكاليف مما يزيد من معدلات الإنتاجية ومعدلات الربحية، وتعرف إدارة الجودة الشاملة بأنها ذلك النظام الفعال الذي بواسطته يتم إحداث نوع من

التكامل والتنسيق والتفاعل بين أداء الوحدات والإدارات المختلفة داخل المنشأة من أجل تطوير الجودة والحفاظ عليها، وتحسين مستوى أداء جميع الأفراد العاملين وتوجيه جهودهم بما يؤدي إلى الرضاء الكامل للعميل (المستهلك) سواء مستهلك خارجي يحصل على السلع والخدمات من المنشأة أو مستهلك داخلي (وحدة تنظيمية داخلية تستهلك سلع أو خدمات وحدة داخلية أخرى)، وبأقل التكاليف الممكنة من حيث ضرورة العمل على منع الأخطاء قبل وقوعها لذلك تهتم نظم التصنيع الحديثة بالرقابة الشاملة على الجودة بدءاً من مرحلة التصميم الأولى ومروراً بالتحقق من جودة الخامات والعمليات والمكونات وحتى مرحلة ما بعد البيع (صباح، 2008).

3.3. اثر بيئة التصنيع الحديثة على كفاءة نظم التكاليف والممارسات الادارية

3.3.1. اثر بيئة التصنيع الحديثة على وظيفة التخطيط:

تشمل عناصر التخطيط تحديد كل من الهدف الأساسي وبدائل تحقيقه، والمفاضلة لاختيار وتبنى البديل المناسب، ثم تقدير وتدبير الموارد اللازمة للبديل المختار بالشكل الملائم لتحقيق العائد الأمثل، وتتمثل أهم مظاهر التغير في وظيفة التخطيط في (فهيم، 2009).

1. التغير في الهدف:

أصبحت الشركات تغير باستمرار من أهدافها التي أصبحت تقوم على الحركية طبقاً لظروف البيئة الصناعية المحيطة والتي تتسم بالتغير فقد يتحول هدف الشركات من تحقيق أقصى ربح ممكن إلى تحقيق الربح المرضى لكافة الأطراف المتعلقة بتلك الشركات من ملاك وإدارة وعاملين وعملاء ومستهلكين والمجتمع بصفة عامة، بالإضافة إلى تحسين جودة المنتج و المحافظة على البيئة وقد تغير التركيز من الأهداف قصيرة الأجل إلى الأهداف طويلة الأجل إلى محاولة إحداث توازن بينهما، حيث أصبح استقرار ونمو الشركات فلسفة تنظيمية أساسية. أما من حيث البعد الاستراتيجي للهدف فقد أصبحت الأهداف أكثر شمولية للنظم الفرعية للشركة لتحقيق الهدف العام للنظام. كما اختفت ظاهرة تعارض الأهداف المعلنة عن الأهداف الحقيقية للنظام وذلك لتوافر نظم المعلومات وقواعد البيانات ووسائل الاتصال عالية الكفاءة.

2. التغير في تحديد البدائل المتاحة:

ففي البيئة الصناعية الحديثة لم يعد هناك بديل واحد مقبول لحل المشكلة، وإنما هناك بدائل متعددة مقبولة في مواقف عديدة تعتمد في اغلبها على تعميق فكرة التنوع التكنولوجي وأصبحت البدائل التكنولوجية المتاحة والمتوقعة مجالاً للتوصيف الدقيق طبقاً لاحتمالات الحدوث، وأصبحت عملية جمع وتحليل وتقييم وتحديد المعلومات الملائمة من الوظائف الأساسية للمحاسب الإداري بالاستعانة بالنماذج والأساليب العلمية لترشيد الاختيار، وقد شمل

التغير في هذا العنصر اختيار البديل المناسب وليس أفضل بديل حيث تتعدد معايير الاختيار لتعدد الأطراف المتعلقة بالنظام بما قد يعنى المزج بين أكثر من بديل ليحقق الأهداف الإستراتيجية للشركة في ضوء التكيف مع المتغيرات البيئية المحيطة.

3. اختيار البديل المناسب:

وذلك يتطلب أيضا الاعتماد على العوامل النوعية بجانب العوامل الكمية مثل الجودة، وقت التسليم، المرونة، الابتكار، والتي لم تكن تلق الاهتمام الكاف من قبل، حيث أصبحت تلك العوامل بجانب التكلفة من عناصر التميز في البيئة الصناعية الحديثة.

أما تقدير وتبديل الموارد وإعداد المخطط و البرامج التنفيذية لكافة العمليات و الأنشطة في بيئة الإنتاج الحديثة فقد تأثر بشكل مباشر بظهور مفهوم سلسلة القيمة، نظام دفعات الإنتاج نظام التصنيع المتكرر، نظم تقنية إدارة الوقت مما ترتب عليه ارتباط الموازنة بفترة رقابية صغيرة للغاية، ومن ثم تقلص دور الموازنات التقليدية في التخطيط و الرقابة.

3.3.2. اثر بيئة التصنيع الحديثة على وظيفة الرقابة:

تشمل عناصر الرقابة تحديد مستوى ومعايير الأداء التقديري و الفعلي، وحساب الانحرافات وتحديد مسؤولية حدوثها، ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية، وهذا دور التكاليف المعيارية وهو ما تقوم به على أكمل وجه، ويتمثل التغير الرئيسي لعناصر الرقابة في تقلص دور معايير التكلفة في الرقابة على عناصر التكاليف لعدم ملائمتها للبيئة الصناعية الحديثة، فالمعايير الممكن تحقيقها لا تشجع على تطبيق مفهوم التحسين المستمر، كما أن المعايير صعبة التحقيق تؤدي إلى إصابة العاملين بالإحباط، والمعايير سهلة التحقيق تدعو إلى التراخي لإمكانية تحقيق مستوى الأداء المطلوب بأقل مجهود ومن ثم أصبح تحديد مستوى الأداء التقديري يخضع للتغيرات المستمرة في البيئة الصناعية الحديثة ويتطلب تحديد الأداء الفعلي في البيئة الصناعية الحديثة إعادة ترتيب وتنظيم المصنع في شكل خلايا متكاملة ومتراصة تسمى خلايا التصنيع في خطوط تدفق مستمرة، تبدأ من نقطة استلام المواد الخام إلى أن يتم تسليم المنتج النهائي للعميل، ففي ضوء التغيرات الحديثة والمتلاحقة انتقل التركيز إلى مرحلة ما قبل التصنيع والإنتاج والتي تشمل ظهور فكرة التصميم الأولى والمبدئي للمنتج، والتصميم التفصيلي و النهائي، والإنتاج التجريبي بدلا من التركيز على حساب الانحرافات وتحديد المسؤولية على مرحلة ما بعد التصنيع والإنتاج أو ما يسمى بالدورة التسويقية للمنتج،

كما أن استخدام التكنولوجيا العالية قد دعم فكرة ضرورة الأداء السليم للعمليات من المرة الأولى لإنتاج وحدات خالية من العيوب والانحرافات، وأصبحت تقارير الانحرافات الدورية

غير ذات قيمة. كما تغيرت مراكز المسؤولية وأصبحت المسؤولية الجماعية هي السمة الرئيسية لمتابعة التطور المستمر لمستويات الإنتاجية والجودة والنصيب السوقي للشركة. وقد أدت البيئة التنافسية المتزايدة الطلب سريعة التغير إلى الاتجاه لقصر دورة حياة معظم المنتجات، وأصبح عدم وجود الوقت الكافي قيد للاستجابة للتغيرات السوقية، وصعوبة تصحيح الأخطاء بل وصعوبة تداركها في كثير من الأحيان (مؤمنة، 2004).

3.3.3. اثر بيئة التصنيع الحديثة على عملية اتخاذ القرارات:

يمثل اتخاذ القرارات الإدارية دورة مستمرة تبدأ بمجموعة قرارات أولية ثم تتطور إلى رسم سياسات و إعداد خطط وتحقيق الرقابة عليها، ومراجعة البرامج و متابعتها و تقييمها، ثم اتخاذ القرارات الجديدة نتيجة لهذه المراجعة، وفي بيئة الأعمال الحديثة أصبحت معظم القرارات المراد اتخاذها غير قابلة للبرمجة وغير روتينية أي لا تتسم بالدورية و التكرار، ويصعب على متخذي القرار معرفة احتمالات الحدوث في ظل حالة عدم التأكد للبيئة المحيطة التي تتقدم فيها أساليب وطرق ونظم الإنتاج بمعدلات سريعة، وتزايدت أهمية مراعاة البعد الزمني للقرار الجيد، حيث يمثل توقيت اتخاذ القرار في بيئة الإنتاج الحديثة ركن أساسي لنجاحه وتحقيق الأهداف المترتبة عليه. حيث لا يمكن إغفال التأثير الزمني للقرار، ويكون القرار قصير الأجل هو الأنسب لملاحقة التغيرات المستمرة وبالتالي ازدادت الأهمية النسبية للقرارات المتعلقة باستخدام التكنولوجيا والقرارات المتصلة بها، وهي في الغالب غير مالية تتيح مجال أوسع لتقييم أداء الشركة كنظام، ومن ثم ضرورة استخدام أدوات وأساليب جديدة غير تقليدية لاتخاذ القرارات تتناسب طبيعة أنشطة الشركة، وتراعى طبيعة النظم الفرعية التي تشكل النظام الكلي للشركة، وقد تأثرت نظم الإدارة في ضوء تنوع المنتجات، وتعقد عمليات التشغيل، وقصر دورة حياة المنتج، حيث زادت أهمية القرارات المتعلقة بإدارة الأنشطة على حساب القرارات المتعلقة بالوظائف و الوحدات التنظيمية التي تقوم بها، كما أدى تنوع العملاء و الحاجة إلى جذب و الاحتفاظ بالمستهلكين وسط هذه المنافسة الشديدة إلى زيادة أهمية القرارات الخاصة بالقيمة المضافة للعميل حيث يمثل ذلك إضافة لرصيد قيمة الشركة ككل.

كذلك فإن التطور الكبير الناتج عن استخدام الحاسبات الآلية في بيئة التصنيع الحديثة قد أشعل حدة المنافسة بين الشركات، مما أدى إلى دخول هذه الشركات المتنافسة في سباق محموم كان من نتائجه ظهور بعض المنتجين المتميزين عالمياً، واختفاء البعض الآخر، وبناء عليه أصبح مصطلح التميز العالمي يستخدم الآن وعلى نطاق واسع للدلالة على مستوى التفوق أو التميز المطلوب للمنافسة في السوق العالمية، كما أصبح التصنيع المتميز عالمياً بمثابة فلسفة إدارية

تسعى إلى إنتاج منتجات ذات جودة عالية، وتكلفة منخفضة وتقديمها للعملاء في الوقت المحدد. ولقد كان لنجاح الصناعات اليابانية و استخدامها للعديد من النظم و الفلسفات الإدارية الحديثة، وتفوقها على منافسيها في أوروبا وأمريكا خصوصا في بعض الصناعات كصناعة السيارات والالكترونيات، اكبر الأثر في إعادة تقييم المداخل التقليدية السائدة التطبيق في مجال الصناعة، كما كان له الفضل في تحفيز ودفع هؤلاء المنافسين إلى السعي الدائم و المتواصل نحو تجديد وابتكار العديد من طرق التصميم و التصنيع الحديثة(فهيمي، 2009).

3.3.4. اثر بيئة التصنيع الحديثة في مجال تقويم الأداء

لقد كان لسمات البيئة الصناعية الحديثة العديد من الآثار في مجال قياس وتقويم الأداء فمثال ذلك زيادة الاهتمام باستخدام المقاييس غير المالية في مجال قياس وتقويم الأداء الصناعي مثل الجودة والمحاسبة على الإنجاز والمرونة وزمن دورة التشغيل ومستويات المخزون وجدولة الإنتاج هذا بالإضافة إلى أهمية الرقابة الكلية على العمليات فعلى سبيل المثال يعتبر متوسط زمن إعادة التجهيز من أهم المقاييس غير المالية والذي يتوافق مع البيئة الصناعية الحديثة في مجال قياس وتقويم الأداء، وكذلك قياس فعالية التشغيل الصناعي والذي يساوى زمن التشغيل مقسوماً على زمن أداء العمليات الداخلية وهذا المقياس يحفز على التخلص من كل مظاهر الفاقد والوقت المستنفذ في تنفيذ أداء الأنشطة التي لا تضيف قيمة المستهلك وكذلك مقياس أداء نشاط التسليم، فنجاح الشركة سيكون منخفض حتى ولو قامت الشركة بإنتاج منتج أفضل ولكن تم تسليمه في وقت متأخرا.

وحتى يمكن للشركات الصناعية مواجهة المنافسة الحالية، يجب التخلي عن المقاييس التقليدية للإنتاجية [مثل إنتاجية العمل المباشر] والتركيز على خمسة مناطق لقياس وتقويم الأداء التشغيلي وهي الجودة ، التسليم ، المخزون، تكلفة التالف، الأداء الآلي المرتبط بالمستوى التكنولوجي المطبق(مؤمنة، 2004).

3.4. واقع القطاع الصناعي الفلسطيني

3.4.1 . مقدمة

يعتبر القطاع الصناعي العامل الأساسي في التنمية الاقتصادية في العصر الحديث لذا فان الدول تتسابق لتطويره وزيادة مساهمته في الناتج المحلي، ومن هنا فان دعم القطاع الصناعي والارتقاء بمستوى الصناعات الموجودة يجب أن يكون من الأهداف الأساسية لأيّة سياسة تنموية شاملة لا سيما وان هذا القطاع له وزن نسبي كبير بين القطاعات الاقتصادية، ورغم تعرض القطاع الصناعي في كل من الضفة الغربية وقطاع غزة منذ عام 1948م حتى الوقت الحالي لمعوقات متعددة وفقا لسياسات الاحتلال الإسرائيلي بالدرجة الأولى وبعد قيام السلطة الفلسطينية بموجب اتفاق أوسلو وتوقيع العديد من الاتفاقيات والبروتوكولات الاقتصادية مع كثيرا من الدول التي كان أهمها اتفاقية باريس الاقتصادية وكذلك الاعتماد على الشركات الإسرائيلية في تلبية احتياجات المنشآت الصناعية مما ساهم في تدهور كثيرا من الفروع الصناعية وضعف قدرتها التنافسية (الراعي، 2003).

3.4.2. القطاع الصناعي الفلسطيني بعد قدوم السلطة الفلسطينية

لقد شهد القطاع الصناعي الفلسطيني بشكل عام ازدهارا ملحوظا منذ قيام السلطة الوطنية الفلسطينية نتيجة لإقرار قانون تشجيع الاستثمار وبناء المدن الصناعية مما ساهم في زيادة حجم الاستثمار المحلي والخارجي وتجسد ذلك بصورة ايجابية من خلال مساهمة الصناعة في الناتج المحلي فقد ارتفع العدد الإجمالي للمنشآت الصناعية بمعدل 20% منذ عام 1994 م حتى 1998 م وقد توزعت هذه المنشآت على الأنشطة التالية: (المسحال، 2005).

• نشاط التعدين واستغلال المحاجر.

• نشاط الصناعات التحويلية.

• نشاط إمدادات الكهرباء والغاز والمياه.

وعلى الرغم من أن هناك مشاريع أسست منذ سنوات عدة فإنها لا تزال إلى حد بعيد تشبه مؤسسات في المراحل الأولية من حيث تعاملها في السوق، فمعظم المؤسسات لم تطور أسماء تجارية معروفة وتنتج سلعا غير مميزة في السوق وتنافس على أساس الأسعار كما ان معظمها تركز على مناطق تسويقية جغرافية ضيقة مما يقلل عنصر المنافسة فيما بينها حيث يقتصر تسويق معظم المنتجات الصناعية على السوق المحلي باستثناء بعض الصناعات القائمة على أسس التعاقد من الباطن مثل الأحذية والجلود والملابس والتي يعتبر معظم إنتاجها صادرات لإسرائيل.

3.4.3. نبذة تاريخية عن الصناعة في قطاع غزة:

منذ الانتداب البريطاني وحتى عام 1948م كانت الصناعة في قطاع غزة تتسم بالبدائية عدا بعض الصناعات التي قامت فيما بعد مثل دبغ الجلود والألبان والفخار والبسط وذلك بسبب ممارسة السكان لإعمال الزراعة كمهنة رئيسة إضافة إلى توفر الثروة الحيوانية أما الفترة التي تلت النكبة عام 1948م وحتى عام 1967م بدأ القطاع الصناعي يتميز بصغر حجم المؤسسات الصناعية سواء من حيث الحالة أو رأس المال المستثمر رغم الظروف الاقتصادية الصعبة وقد كانت صناعة النسيج قبل حوالي 69% من إجمالي المنشآت (المسحال، 2005).

3.4.4. واقع القطاع الصناعي في قطاع غزة

تعاني الشركات الفلسطينية في قطاع غزة من ضعف وجمود شديدين فمنذ قدوم السلطة الفلسطينية عام 1994م لم يتحقق أي تطور ذو مغزى على أداء القطاع الصناعي فلا تزال الصناعات الصغيرة التي تغلب عليها الطابع الحرفي ذات رأس المال الصغير، ويعود ذلك الضعف إلى الممارسات الإسرائيلية، والحصار المفروض على قطاع غزة والى نقص المهارة والدراية بأصول العملية الإدارية ونقص ثقافة التصنيع لدى العديد من أصحاب المصانع وكذلك عدم اهتمام السلطة بتقديم الدعم والتحفيز ورسم السياسات الداعمة والمناسبة للشركات الصناعية مما أدى إلى ضعف القدرة التنافسية للصناعة الفلسطينية ويتمثل ذلك في النقاط الآتية: (غياضة، 2008).

- اعتماد القطاع الصناعي بشكل شبه كلي على المواد الخام المستوردة مثل استيراد الآليات، قطع الغيار للصيانة، ويتم تصدير معظم المنتجات المصنعة في القطاع الصناعي.
- منذ بداية الحصار ألغى الاحتلال العمل بالكود الجمركي لقطاع غزة بجانب منعها لأي من المواد الخام للمرور إلى القطاع الأمر الذي أدى إلى توقف كامل لعمل قطاع الصناعة الذي يعتمد في إنتاجه على استيراد أكثر من 85% من المواد الخام من أو عبر إسرائيل.
- إغلاق أكثر من 96% من المنشآت الصناعية و البالغ عددها 3900 منشأة صناعية وعدم تصدير أي من بضائعها أدى إلى انضمام أكثر من 33000 عامل إلى إعداد العاطلين عن العمل.
- أدى الحصار المشدد على قطاع غزة إلى خسائر شهرية مباشرة للقطاعات الصناعية يقدر بحوالي 15 مليون دولار حسب (الاتحاد العام للصناعات الفلسطينية).
- انخفاض عدد المنشآت العاملة أدى إلى خسائر تتجاوز 76 مليون دولار.
- خسائر ناتجة عن توقف التصدير بمقدار 25 مليون دولار.

- إغلاق كافة مصانع البناء (بلاط، اسمنت، رخام، طوب).
- توقف 95% من ورش الصناعات الخشبية.

3.4.5. المعوقات التي تواجه القطاع الصناعي الفلسطيني:

يعاني القطاع الصناعي الفلسطيني كغيره من القطاعات العديد من المشاكل ويواجه الكثير من المعوقات المركبة سواء من ناحية جلب المواد الخام أو تصدير وتصريف المنتجات سواء محليا أو في الأسواق الخارجية أو العربية أو الأجنبية ومن هذه المشاكل والمعوقات التي تعاني منها الصناعة الفلسطينية: (الرذي، 2007) (أبو شنب، 2008).

1. افتقار الصناعة الفلسطينية إلى التكنولوجيا الحديثة الأمر الذي أدى إلى انخفاض الجودة وزيادة تكلفة الإنتاج.
2. ضعف البنية التحتية وارتفاع تكلفة الكهرباء والمواصلات وتدني الاستثمار في العنصر البشري مما أدى إلى ضعف القدرة التنافسية.
3. غياب السياسة العامة والمشجعة للصناعة وضعف البنية الاستثمارية مما أدى إلى انتشار روح التردد بين المستثمرين.
4. مشكلة عنصر التنظيم والريادة حيث أن القطاع الصناعي يحتاج إلى أكفاء يمتلكون قدرات عالية وخاصة في مجال اتخاذ القرار وتحمل المخاطر التي تعترض النشاط الصناعي.
5. مشاكل تتعلق بالقوى العاملة مثل (عدم تناسب مؤهلات العاملين مع الأعمال الموكلة لهم، عدم انتظام العمال في أعمالهم نظرا لسعي المصنع للاستغناء عنهم من فترة لآخرى والعمل لساعات طويلة دون الحصول على أجر إضافي).
6. مشكلات تتعلق بالحصول على المواد الخام.
7. مشكلات تتعلق بتسويق الصناعة الفلسطينية وذلك بسبب العراقل المفروضة على تصريف المنتجات للخارج (الحصار).
8. مشاكل تتعلق بسلوك المستهلكين حيث تحيز المستهلكين نحو السلعة الأجنبية دون الاستناد إلى أسباب موضوعية إذ تسيطر على المستهلك فكرة أن السلعة الأجنبية أفضل مما يقلل من فرص تسويق المنتجات المحلية وإلحاق الضرر بهذه الصناعات.
9. مشاكل ضعف البنية التحتية الصناعية وذلك بسبب سيطرة الاحتلال على الطرق والمواصلات والكهرباء والمياه وضعف الترابطات الهيكلية بين المنشآت الصناعية

وضعف التشابك بين الوحدات الإنتاجية إذ لا توجد علاقة بين مختلف فروع الصناعة ليسهل الحصول على احتياجاتها من المنتجات الجانبية للصناعات الأخرى.

10. مشاكل تتعلق بعدم إتباع المنهج العلمي عند اختيار النشاط الذي تقوم به ومصادر التمويل وقد تتجاهل دراسات الجدوى عند إنشائها مما يجعل مخاطرتها عالية بما ينعكس سلبا على أداء المصانع.

وأخيرا وعلى الرغم من أن الصناعة الفلسطينية لم تأخذ فرصتها في النمو والتوسع نتيجة لظروف الاحتلال إلا أنه لا بد الإشارة إلى أن هناك عددا محددا من الشركات في بعض القطاعات الصناعية حقق نجاحا كبيرا في اختراق الأسواق الإسرائيلية والخارجية لأسباب عديدة من أهمها:

1. جودة الإنتاج العالية الناجمة عن تزايد استخدام هذه الشركات للتكنولوجيا الحديثة حيث تعتبر تكنولوجيا الإنتاج المطبقة في بعض الصناعات الفلسطينية كالملابس والأحذية الرياضية والنسيج والأغذية أحدث مما عليه في بعض الدول المحيطة بالأردن وإسرائيل.
2. تزايد استخدام أساليب متطورة في الإنتاج من خلال تكثيف رأس المال وتخفيض العمل في هذه الشركات أدى إلى انخفاض في متوسط تكلفة الإنتاج وهذا يعود إلى ما يعرف بخاصية وفورات الحجم مما زاد من قدرة هذه الشركات التنافسية. (ابوشنب، 2008).

الفصل الرابع الدراسة الميدانية

- ✓ مقدمة.
- ✓ منهجية الدراسة.
- ✓ مجتمع وعينة الدراسة.
- ✓ أداة الدراسة
- ✓ صدق وثبات الاستبانة.
- ✓ المعالجات الإحصائية
- ✓ المعالجات الإحصائية.

الفصل الرابع المعالجات الإحصائية

4.1. مقدمة:

يتناول هذا الفصل وصفاً لمنهج الدراسة، والأفراد مجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها، وصدقها وثباتها، كما يتضمن هذا الفصل وصفاً للإجراءات التي قام بها الباحث في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها، وأخيراً المعالجات الإحصائية التي تم الاعتماد عليها في تحليل الدراسة.

4.2. منهجية الدراسة:

من أجل الوصول إلى دراسة "مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة" دراسة ميدانية على الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يهدف إلى توفير البيانات والحقائق عن المشكلة موضوع الدراسة لتفسيرها والوقوف على دلالاتها فقد اعتمد الباحث على أسلوبين هما:

الأول: الأسلوب النظري:

حيث الاعتماد على ما أمكن التوصل إليه من معلومات سواء في المراجع أو الكتب أو الدوريات العربية والأجنبية ومواقع الانترنت المختلفة، التي تناولت مدخل المحاسبة عن الإنجاز والفرق بين هذا الأسلوب والأساليب الأخرى الموازية له في محاولة للتعرف على أوجه الشبه والاختلاف بالإضافة إلى مزايا وعيوب هذا الأسلوب مقارنة بالأساليب الأخرى للمحاسبة الإدارية وذلك لبناء الإطار النظري للدراسة.

الثاني: أسلوب الدراسة التطبيقية:

من خلال القيام بدراسة ميدانية على مجموعة من الشركات الصناعية في القطاع للتعرف على إمكانية تطبيق هذا الأسلوب ومعوقات تطبيقه من خلال تصميم استبانة تم توزيعها على مجموعة من القائمين على تخطيط الربحية والإنتاج في هذه الشركات وذلك بهدف الإجابة على تساؤلات البحث السابق ذكرها، ومن ثم مقارنة نتائج البحث بما سبق التوصل إليه في الدراسات السابقة. وتم تحليل البيانات باستخدام الحاسب الآلي باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (Statistical Package for Social Science) SPSS كأحد البرامج الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

4.3. مجتمع وعينة الدراسة:

قام الباحث بأكثر من زيارة ميدانية لوزارة الاقتصاد الوطني وتبين ان عدد التراخيص الممنوحة للمؤسسات والأفراد كثيرة تشمل المصانع والورش ومحلات الحدادة وما شابه ذلك من ورش صيانة وخلافه ونظرا لعدم وجود تصنيف دقيق بالوزارة للشركات الصناعية يمكن الاعتماد عليه فان الباحث قام باختيار عدد من الشركات العاملة في قطاع غزة و التي يبلغ رأسمالها 100 إلف دولار أو أكثر وتستخدم أساليب وتقنيات التصنيع الحديثة في أعمالها حسب تقدير الباحث والبالغ عددها 60 شركة وستشمل عينة الدراسة جميع هذه الشركات، وقد تم توزيع أداة الدراسة على جميع مجتمع الدراسة، وقد تم استرداد 53 استبانة، وبعد تفحص الاستبيانات لم يستبعد أي منهما نظرا لتحقق الشروط المطلوبة للإجابة، والجداول التالية تبين خصائص وسمات عينة الدراسة كما يلي:

أولا: أسئلة عامة عن الشركة:

1 - رأس مال الشركة (بالدولار الأمريكي)

يبين جدول رقم (3) أن 56.6% من الشركات يتراوح رأس مالها " من 100 إلف دولار إلى أقل من 1 مليون دولار و 26.4% من الشركات يتراوح رأس مالها من 1 مليون إلى أقل من 2 مليون و 9.4% من الشركات يتراوح رأس مالها من 2 مليون إلى أقل من 3 مليون و 3.8% من الشركات يتراوح رأس مالها من 3 مليون إلى أقل من 4 مليون و 3.8% من الشركات تتراوح رأس مالها " 4 مليون دولار فأكثر ."

جدول رقم (3)

رأس مال الشركة (بالدولار الأمريكي)

النسبة المئوية	التكرار	رأس مال الشركة (بالدولار الأمريكي)
56.6	30	من 100 إلف دولار- إلى أقل من 1 مليون دولار
26.4	14	من 1 مليون- إلى أقل من 2 مليون
9.4	5	من 2 مليون- إلى أقل من 3 مليون
3.8	2	من 3 مليون - إلى أقل من 4 مليون
3.8	2	4 مليون دولار فأكثر
100.0	53	المجموع

2- عدد العاملين في الشركة:

يبين جدول رقم (4) أن 45.3% من الشركات بلغ عدد العاملين فيها أقل من 20 عامل و 41.5% من الشركات بلغ عدد العاملين فيها من 20 إلى أقل من 50 عامل، و9.4% من الشركات بلغ عدد العاملين فيها من 50 إلى أقل من 100 عامل و3.8% من الشركات بلغ عدد العاملين فيها أكثر من 100 عامل، وهذا يدل على أن مجتمع الدراسة يشمل عدد كبير من الموظفين والعمال الأمر الذي يحتاج إلى أنظمة إدارية ورقابية متطورة وتنظيم جيد.

جدول رقم (4)

عدد العاملين في الشركة

النسبة المئوية	التكرار	عدد العاملين في الشركة
45.3	24	أقل من 20 عامل
41.5	22	من 20 - إلى أقل من 50 عامل
9.4	5	من 50 - إلى أقل من 100 عامل
3.8	2	أكثر من 100 عامل
100.0	53	المجموع

3- مبيعات الشركة السنوية (بالدولار الأمريكي):

يبين جدول رقم (5) أن 50.9% من الشركات بلغت مبيعاتها السنوية أقل من نصف مليون دولار و 37.8% من الشركات بلغت مبيعاتها السنوية من نصف مليون إلى أقل من 1 مليون و 11.3% من الشركات بلغت مبيعاتها السنوية من 1 مليون إلى أقل من 3 مليون.

جدول رقم (5)

مبيعات الشركة السنوية (بالدولار الأمريكي)

النسبة المئوية	التكرار	مبيعات الشركة السنوية (بالدولار الأمريكي)
50.9	27	أقل من نصف مليون دولار
37.8	20	من نصف مليون - إلى أقل من 1 مليون
11.3	6	من 1 مليون - إلى أقل من 3 مليون
0.0	0	من 3 مليون - إلى أقل من 4 مليون
0.0	0	أكثر من 4 مليون دولار
100.0	53	المجموع

5 - المسمى الوظيفي:

يبين جدول رقم (6) أن 28.3% من الذين قاموا بتعبئة الاستبانة من عينة الدراسة هم مدراء ماليين و 7.5% من الذين قاموا بتعبئة الاستبانة من عينة الدراسة هم مدراء تسويق و 20.8% من الذين قاموا بتعبئة الاستبانة من عينة الدراسة هم مدراء إنتاج، و 30.2% من الذين قاموا بتعبئة الاستبانة من عينة الدراسة هم مدراء عامون و 13.2% من العينة الدراسة المسمى الوظيفي لهم "مسميات أخرى وهذا يدل على أن المجيبين على أسئلة الاستبانة ذو اطلاع واسع على أنشطة الشركة ومعنيون بتطبيق الأنظمة الإدارية والمحاسبية حيث تتضمن طبيعة أعمالهم تحقيق الرقابة.

جدول رقم (6)
المسمى الوظيفي

النسبة المئوية	التكرار	المسمى الوظيفي
0.0	0	مدير التكاليف
28.3	15	المدير المالي
7.5	4	مدير تسويق
20.8	11	مدير الإنتاج
30.2	16	مدير عام
13.2	7	أخرى
100.0	53	المجموع

6 - عمر الشركة:

يبين جدول رقم (7) أن 56.6% من الشركات تراوحت أعمارها 15 سنة فأكثر. 22.7% من الشركات تراوحت أعمارها من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات و 13.2% من الشركات تراوحت أعمارها من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة وان 7.5% من الشركات تراوحت أعمارها أقل من 5 سنوات، وهذا يدل على وجود خبرة واسعة في مجال الصناعة وبالتالي إجاباتهم على أسئلة الاستبانة تتبع من وجود هذه الخبرة.

جدول رقم (7)
عمر الشركة

النسبة المئوية	التكرار	عمر الشركة
7.5	4	أقل من 5 سنوات
22.7	12	من 5 سنوات - إلى أقل من 10 سنوات
13.2	7	من 10 سنوات - إلى أقل من 15 سنة
56.6	30	15 سنة فأكثر
100.0	53	المجموع

7- الأسلوب المتبع في تحديد تكلفة الإنتاج:

يبين جدول رقم (8) أن 62.3% من الشركات الأسلوب المتبع في تحديد تكلفة الإنتاج هو أسلوب تحديد التكلفة الكلي (المدخل الإجمالي)، وقد يرجع السبب في ذلك إلى سهولة إعداد قوائم التكاليف في ظل تطبيق هذا المدخل وعدم رغبة الإدارة في تغيير هذه الانظمة لقناعتها بما تقدم لها من معلومات، و20.8% من الشركات الأسلوب المتبع في تحديد تكلفة الإنتاج هو أسلوب تحديد التكلفة المتغير (المدخل المتغير)، و17.0% من الشركات الأسلوب المتبع في تحديد تكلفة الإنتاج هو أسلوب تحديد التكلفة المباشر (المدخل المباشر).

جدول رقم (8)

الأسلوب المتبع في تحديد تكلفة الإنتاج

النسبة المئوية	التكرار	الأسلوب المتبع في تحديد تكلفة الإنتاج
62.2	33	أسلوب تحديد التكلفة الكلي (المدخل الإجمالي)
20.8	11	أسلوب تحديد التكلفة المتغير (المدخل المتغير)
17.0	9	أسلوب تحديد التكلفة المباشر (المدخل المباشر)
0.0	0	أسلوب آخر
100.0	53	المجموع

4.4. أداة الدراسة:

وقد تم إعداد الاستبانة على النحو التالي:

- 1- إعداد استبانة أولية من أجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات.
- 2- عرض الاستبانة على المشرف من أجل اختبار مدى ملائمتها لجمع البيانات.
- 3- تعديل الاستبانة بشكل أولي حسب ما يراه المشرف.
- 4- تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم.
- 5- إجراء دراسة اختباريه ميدانية أولية للاستبانة والتعديل حسب ما يناسب.
- 6- توزيع الاستبانة على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة، ولقد تم تقسيم الاستبانة إلى جزأين كما يلي:

1. الجزء الأول: يتكون من البيانات الشخصية لعينة الدراسة ويتكون من 7 فقرات.

2. الجزء الثاني: يتناول "مدى فعالية المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة " دراسة ميدانية على الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة وتم تقسيمه إلى خمسة محاور كما يلي:

1. **المحور الأول:** أسئلة تتعلق بمدى استخدام الشركات نظم التصنيع الحديثة ويتكون من 11 فقرة.
 2. **المحور الثاني:** أسئلة تتعلق بمجموعة من الأهداف الإستراتيجية التي تسعى معظم الشركات إلى تحقيقها ويتكون من 6 فقرات.
 3. **المحور الثالث:** أسئلة حول مدخل المحاسبة عن الانجاز وإمكانية تطبيقه ويتكون من 11 فقرة.
 4. **المحور الرابع:** أسئلة حول مزايا تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز ويتكون من 15 فقرة.
 5. **المحور الخامس:** أسئلة تتعلق بالمعوقات والصعوبات التي تحول دون تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز ويتكون من 8 فقرات.
- وقد كانت الإجابات على كل فقرة مكونة من 5 إجابات وفق مقياس لكرت الخماسي حيث الدرجة " 5 " تعني موافق بشدة والدرجة " 1 " تعني غير موافق بشدة كما هو موضح بجدول رقم (9).

جدول رقم (9)
مقياس الإجابات

الدرجة	1	2	3	4	5
درجة الاستخدام	لا تستخدم	ضئيلة	متوسطة	كبيرة	كبيرة جداً
درجة الأهمية	عديم الأهمية	غير مهم	متوسط الأهمية	مهم	مهم جداً
درجة الموافقة	غير موافق بشدة	غير موافق	غير متأكد	موافق	موافق بشدة

4.5. صدق وثبات الاستبيان:

صدق الاستبانة يعني التأكد من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه وقد قام الباحث بالتأكد من صدق الاستبانة بطريقتين كما يلي:

صدق فقرات الاستبيان: تم التأكد من صدق فقرات الاستبيان بطريقتين:

1. الصدق الظاهري:

قام الباحث بعرض أداة الدراسة في صورتها الأولية على مجموعة من المحكمين تألفت من (11) عضو من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية التجارة في الجامعة الإسلامية وجامعة القدس المفتوحة ووزارة التعليم العالي متخصصين في المحاسبة والإدارة والإحصاء. ويوضح الملحق رقم (1) أسماء السادة المحكمين الذين قاموا مشكورين بتحكيم أداة الدراسة، وقد طلب الباحث من المحكمين إبداء آرائهم في مدى ملائمة العبارات لقياس ما وضعت لأجله، ومدى وضوح صياغة العبارات ومدى مناسبة كل عبارة للمحور الذي ينتمي إليه، ومدى كفاية العبارات لتغطية كل محور من محاور متغيرات الدراسة الأساسية هذا بالإضافة إلى اقتراح ما يروونه ضروريا من تعديل صياغة العبارات أو حذفها، أو إضافة عبارات جديدة لأداة الدراسة واستنادا إلى الملاحظات والتوجيهات التي أبداها المحكمون قام الباحث بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم وبذلك خرجت الاستبانة في صورتها النهائية.

2. صدق المقياس:

تم التأكد من صدق المقياس بطريقتين كالتالي:

• أولاً: صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة:

ويقصد به مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة وقد قام الباحث بحساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة استطلاعية بلغ حجمها 25 مفردة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمجال التابعة له كالتالي

• **الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول:** درجة استخدام الشركات نظم التصنيع الحديثة: جدول رقم (10) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول (درجة استخدام الشركات نظم التصنيع الحديثة) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.396، وبذلك تعتبر فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (10)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: درجة استخدام الشركات نظم التصنيع الحديثة

القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط	نظم التصنيع الحديثة	مسلسل
0.001	0.624	التصميم الهندسي باستخدام الحاسب الآلي.	1
0.000	0.772	تكنولوجيا المحاكاة و إعداد النماذج الشبيهة.	2
0.000	0.714	أنظمة التصنيع المرنة.	3
0.011	0.500	أنظمة التصنيع المتكاملة.	4
0.002	0.591	أجهزة مبرمجة للرقابة والتحكم.	5
0.001	0.645	استخدام الليزر في تشغيل المواد الخام.	6
0.000	0.741	أنظمة الطباعة السريعة.	7
0.000	0.701	آلات ذات سرعة عالية.	8
0.012	0.494	تحديد المواد المجهزة للتصنيع.	9
0.038	0.417	نظم التخزين والاسترجاع الآلي.	10
0.000	0.659	استخدام نظام الفحص المرئي لفحص واختبار المدخلات والمخرجات.	11

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396

- الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: الأهداف الإستراتيجية التي تسعى معظم الشركات إلى تحقيقها:

جدول رقم (11) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني (الأهداف الإستراتيجية التي تسعى معظم الشركات إلى تحقيقها) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.396، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (11)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: الأهداف الإستراتيجية التي تسعى معظم الشركات إلى تحقيقها

القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط	الأهداف	مسلسل
0.001	0.641	البقاء والاستمرار.	1
0.000	0.718	نمو المبيعات وزيادة الربحية.	2
0.000	0.789	تحقيق رضا العملاء.	3
0.009	0.510	تحسين الجودة.	4
0.002	0.600	تخفيض التكاليف.	5
0.001	0.609	تطوير العمليات الإنتاجية وفتح خطوط إنتاج جديدة.	6

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396

• **الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: مدخل المحاسبة عن الانجاز وإمكانية تطبيقه**
جدول رقم(12) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث (مدخل المحاسبة عن الانجاز وإمكانية تطبيقه) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.396، وبذلك تعتبر فقرات المحور الثالث صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (12)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: مدخل المحاسبة عن الانجاز وإمكانية تطبيقه

مستسل	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يعد مدخل المحاسبة عن الانجاز من المفاهيم الإدارية الحديثة نسبيا لإدارة الشركة.	0.607	0.001
2	رغبة الإدارة في تحسين قياس أداء الشركة يزيد من فرص تطبيق هذا المدخل.	0.471	0.017
3	تعمل إدارة الشركة على توفير إجراءات وأنظمة محاسبية تتميز بالمرونة.	0.581	0.002
4	تعمل إدارة الشركة على توفير الموارد البشرية المؤهلة علميا وعمليا.	0.410	0.042
5	تقوم إدارة الشركة باستخدام التكنولوجيا الحديثة في التصنيع.	0.724	0.000
6	تقوم الشركة بتوزيع التكاليف على المنتجات.	0.714	0.000
7	تقوم الشركة بتحميل المنتج بتكلفة المواد المباشرة فقط دون تكاليف التشغيل الأخرى.	0.673	0.000
8	تعتبر الشركة باقي تكاليف التشغيل المتعلقة بالمنتج ثابتة فيما عدا المواد المباشرة.	0.645	0.000
9	تعتبر الشركة تكلفة العمالة من التكاليف الثابتة.	0.780	0.000
10	عند قياس تكلفة المنتج تأخذ الشركة عامل الزمن (وقت الانجاز) في عين الاعتبار.	0.632	0.001
11	تعمل إدارة الشركة على تحليل رؤيتها من خلال ترجمتها إلى أهداف إستراتيجية.	0.632	0.001

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396

• **الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع: الأهداف التي تسعى الشركات للحصول عليها من وراء تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز:**

جدول رقم (13) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع (الأهداف التي تسعى الشركات للحصول عليها من وراء تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن

القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.396، وبذلك تعتبر فقرات المحور الرابع صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (13)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع: مزايا تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز

مستسل	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	تعمل إدارة الشركة على توفير المعلومات اللازمة لتحسين وتطوير الأداء التشغيلي.	0.436	0.029
2	تعمل إدارة الشركة على توفير المعلومات التكاليفية التي تلاؤم بيئة التصنيع الحديثة.	0.531	0.006
3	تهتم إدارة الشركة بالتركيز على المبيعات وتخفيض المخزون.	0.593	0.002
4	تهتم إدارة الشركة بتحديد نقاط الاختناق والطاقات غير المستغلة وتعمل على استغلالها.	0.595	0.002
5	تسعى إدارة الشركة لتقييم أدائها من خلال وضع الخطط الإستراتيجية للشركة.	0.717	0.000
6	تولى الإدارة أهمية كبرى للتركيز على إدارة ورقابة التكاليف.	0.654	0.000
7	تركز الشركة على تخفيض وقت الانجاز وبالتالي تقليل التكلفة وزيادة الربحية.	0.596	0.002
8	تسعى إدارة الشركة لتحقيق الجودة الشاملة للتصميم والإنتاج.	0.450	0.024
9	تقوم إدارة الشركة بتحديد قرارات الاستثمار في الآلات وإجراء تحسينات على المراحل الإنتاجية من خلال استخدام مبررات الانجاز.	0.454	0.023
10	تهتم الشركة بتحديد قرارات تخطيط الربحية وتشكيلة المنتجات للاستفادة منها.	0.584	0.002
11	تقوم إدارة الشركة بتحديد أسعار المنتجات من خلال تحديد نقاط الاختناق سواء كانت في جانب السوق أو في جانب الإنتاج.	0.609	0.001
12	تركز الشركة على تحديد قرارات الصنع أم الشراء بهدف تخفيض التكلفة في ظل ظروف المنافسة الحالية.	0.466	0.019
13	تعتمد إدارة الشركة قياس الأداء عند البيع وليس عند الإنتاج.	0.567	0.003
14	تسعى الشركة دائما لتحسين معدل الانجاز (معدل الانجاز=عدد الوحدات الجيدة المباعة/وقت التصنيع الكلي).	0.489	0.013
15	تهتم الشركة بتوفير معلومات أكثر دقة عن ربحية المنتج وربحية الشركة وربحية العملاء.	0.528	0.007

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396

• الصدق الداخلي لفقرات المحور الخامس: المعوقات والصعوبات التي تحول دون تطبيق

مدخل المحاسبة عن الانجاز:

جدول رقم (14) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس (المعوقات والصعوبات التي تحول دون تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز) والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن القيمة الاحتمالية

لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.396، وبذلك تعتبر فقرات المحور الخامس صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (14)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الخامس: المعوقات والصعوبات التي تحول دون تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز

القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.000	0.753	عدم رغبة الإدارة في تغيير الأنظمة القائمة لديها لقناعتها ورضاها بما تقدم لها من معلومات.	1
0.003	0.572	حدائثة الأسلوب وعدم الإلمام الكافي به.	2
0.000	0.679	عدم توافر الخبرات والكفاءات العلمية المطلوبة لتطبيق هذا الأسلوب.	3
0.000	0.681	عدم اهتمام الإدارة بتطبيق ومتابعة الأساليب الحديثة.	4
0.000	0.809	عدم وجود الدعم والتشجيع الكافي لتطبيق هذا الأسلوب.	5
0.000	0.764	عدم توافر المعلومات التفصيلية اللازمة لتطبيق أسلوب المحاسبة عن الانجاز.	6
0.001	0.610	ارتفاع تكاليف تطبيق هذا الأسلوب.	7
0.000	0.749	الظروف السياسية والاقتصادية السائدة في قطاع غزة.	8

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396

ثانياً: صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة:

يعتبر الصدق البنائي احد مقاييس صدق الأداء والذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها والذي يبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقراته (جامعة القدس المفتوحة، 1998)

جدول رقم (15) يبين مدى ارتباط كل محور من محاور الاستبانة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.381. (بمعنى ان كل محور من محاور الاستبانة له علاقة قوية بهدف الدراسة عند مستوى دلالة 0.05).

جدول رقم (15)

معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة

الجزء	العنوان	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
الأول	مدى استخدام الشركات نظم التصنيع الحديثة	0.590	0.002
الثاني	الأهداف الإستراتيجية التي تسعى معظم الشركات إلى تحقيقها	0.506	0.010
الثالث	مدخل المحاسبة عن الانجاز وإمكانية تطبيقه	0.746	0.000
الرابع	مزايا تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز	0.433	0.030
الخامس	المعوقات والصعوبات التي تحول دون تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز	0.709	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396

ثبات فقرات الاستبانة:

أما ثبات أداة الدراسة فيعني الاستقرار في نتائج الاستبانة و أن الإجابة ستكون واحدة تقريبا لو تكرر توزيعها على الأشخاص ذاتهم في أوقات زمنية معينة (العسال، 1995: 430). وقد أجرى الباحث خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين هما طريقة التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ.

1- طريقة التجزئة النصفية Split-Half Coefficient: تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل محور من محاور الاستبانة وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) حسب المعادلة التالية:

معامل الثبات = $\frac{r^2}{r+1}$ حيث r معامل الارتباط وقد بين جدول رقم (16) يبين أن هناك معامل

ثبات كبير نسبيا لفقرات الاستبانة مما يطمئن الباحث على استخدام الاستبانة بكل طمأنينة.

جدول رقم (16)

معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

المحور	عنوان المحور	التجزئة النصفية		
		عدد الفقرات	معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح
الأول	مدى استخدام الشركات نظم التصنيع الحديثة	11	0.744	0.853
الثاني	الأهداف الإستراتيجية التي تسعى معظم الشركات إلى تحقيقها	6	0.693	0.818
الثالث	مدخل المحاسبة عن الانجاز وإمكانية تطبيقه	11	0.720	0.837
الرابع	مزايا تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز	15	0.733	0.846
الخامس	المعوقات والصعوبات التي تحول دون تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز	8	0.754	0.860
	جميع المحاور	51	0.749	0.857

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "23" تساوي 0.396

2- طريقة ألفا كرونباخ Alpha Cronbach:

تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة كطريقة ثانية لقياس الثبات وقد بين جدول رقم (17) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ لكل مجال من مجالات الاستبانة كذلك بان قيمة معامل ألفا كرونباخ لجميع مجالات الاستبانة كانت (0.873) وهذا يعني ان معاملات الثبات مرتفعة مما يطمئن الباحث على استخدام الاستبانة بكل طمأنينة.

جدول رقم (17)

معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
1	مدى استخدام الشركات نظم التصنيع الحديثة	11	0.874
2	الأهداف الإستراتيجية التي تسعى معظم الشركات إلى تحقيقها	6	0.838
3	مدخل المحاسبة عن الانجاز وإمكانية تطبيقه	11	0.885
4	مزايا تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز	15	0.893
5	المعوقات والصعوبات التي تحول دون تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز	8	0.883
	جميع الفقرات	51	0.873

4.6. المعالجات الإحصائية:

لقد تم تفرغ وتحليل البيانات التي تم تجميعها باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) وفيما يلي مجموعة من الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

1. تم ترميز وإدخال البيانات إلى الحاسب الآلي، حسب مقياس ليكرت الخماسي لتحديد أطوال الفترات وجدول رقم (18) يوضح أطوال الفترات كما يلي:

جدول رقم (18)

فترة مقياس ليكرت الخماسي

الفترة	1.80-1	2.60-1.80	3.40-2.60	4.20-3.40	5.0-4.20
درجة الاستخدام	لا تستخدم	ضئيلة	متوسطة	كبيرة	كبيرة جداً
درجة الأهمية	عديم الأهمية	غير مهم	متوسط الأهمية	مهم	مهم جداً
درجة الموافقة	غير موافق بشدة	غير موافق	غير متأكد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

3. التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها تجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة.

4. المتوسط الحسابي Mean وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد الدراسة عن كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة الأساسية.

5. تم استخدام الانحراف المعياري (Standard Deviation) للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة ولكل محور من المحاور الرئيسية عن متوسطها الحسابي.

6. اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.

7. معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات.

8. معادلة سييرمان براون للثبات.

9. اختبار كولومجروف - سمر نوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا

(1- Sample K-S)

10. اختبار t لمتوسط عينة واحدة One sample T test لمعرفة الفرق بين متوسط الفقرة والمتوسط الحيادي "3".

11. اختبار t للفرق بين متوسطي عينتين مستقلتين.

12. تحليل التباين الأحادي للفرق بين ثلاث متوسطات فأكثر.

13. اختبار شفیه للفرق المتعددة بين المتوسطات للعينات.

الفصل الخامس

نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها

✓ اختبار التوزيع الطبيعي.

✓ تحليل فقرات وفرضيات الدراسة.

5.1 اختبار التوزيع الطبيعي(اختبار كالمجروف سمر نوف(1- Sample K-S)

اختبار كولمجروف - سمرنوف يستخدم لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لان معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، ويوضح الجدول رقم (19) نتائج الاختبار حيث أن القيمة الاحتمالية لكل محور اكبر من 0.05 ($sig. > 0.05$) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

جدول رقم (19)

اختبار التوزيع الطبيعي(1-Sample Kolmogorov-Smirnov)

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	قيمة Z	القيمة الاحتمالية
الأول	مدى استخدام الشركات نظم التصنيع الحديثة	11	0.670	0.761
الثاني	الأهداف الإستراتيجية التي تسعى معظم الشركات إلى تحقيقها	6	0.961	0.314
الثالث	مدخل المحاسبة عن الانجاز وإمكانية تطبيقه	11	0.676	0.750
الرابع	مزايا تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز	15	0.564	0.909
الخامس	المعوقات والصعوبات التي تحول دون تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز	8	0.897	0.396
	جميع الفقرات	51	0.436	0.991

5.2 تحليل فقرات الدراسة:

- لتحقيق أهداف الدراسة فقد تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبانة، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة **يوافقون** على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01 (أو القيمة الاحتمالية اقل من 0.05 والوزن النسبي اكبر من 60%)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01 (أو القيمة الاحتمالية اقل من 0.05 والوزن النسبي اقل من 60%)، وتكون آراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى الدلالة لها اكبر من 0.05، وفيما يلي عرضاً لنتائج الدراسة الميدانية والتي من خلالها تمت الاجابة على تساؤلات الدراسة التالية:

- ما مدى استخدام الشركات لتقنيات ونظم التصنيع الحديثة؟
- ما أهم الأهداف الإستراتيجية التي تسعى معظم الشركات لتحقيقها؟
- ما مدى تطبيق المنشآت الصناعية لمدخل المحاسبة عن الإنجاز؟
- ما هي حوافز تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز؟
- ما أهم المعوقات اللاتي تحول دون تطبيق هذا المدخل؟
- ما هي المداخل البديلة المطبقة ان وجدت؟

5.2.1. فيما يتعلق بالتقنيات ونظم التصنيع الحديثة التي تستخدمها الشركات.

فقد تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (20) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الأول (مدى استخدام الشركات لنظم التصنيع الحديثة) وتبين النتائج أن أعلى ثلاث فقرات حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

1. في الفقرة رقم "9" بلغ الوزن النسبي "78.49%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 و قيمة t المحسوبة (7.516) اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.01) مما يدل على أن "نظام تحديد المواد المجهزة للتصنيع يستخدم في الشركات بدرجة كبيرة (جيدة)".

2. في الفقرة رقم "8" بلغ الوزن النسبي "74.72%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 و قيمة t المحسوبة (4.744) اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.01) مما يدل على أن "نظام الآلات ذات السرعة العالية يستخدم في الشركات بدرجة كبيرة (جيدة)".

3. في الفقرة رقم "11" بلغ الوزن النسبي "70.57%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.002" وهي أقل من 0.05 و قيمة t المحسوبة (3.334) اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.01) مما يدل على أن "نظام الفحص المرئي لفحص واختبار المدخلات والمخرجات يستخدم في الشركات بدرجة جيدة".

كما تبين النتائج أن اقل ثلاث فقرات حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

1. في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي "53.96%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.081" وهي اكبر من 0.05 و قيمة t المحسوبة (-1.781) اقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.01) مما يدل على أن "نظام تكنولوجيا المحاكاة و إعداد النماذج الشبيهة يستخدم في الشركات بدرجة متوسطة".

2. في الفقرة رقم "7" بلغ الوزن النسبي "53.96%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.092" وهي اكبر من 0.05 و قيمة t المحسوبة (-1.717) اقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.01) مما يدل على أن أنظمة الطباعة السريعة تستخدم في الشركات بدرجة متوسطة .
3. في الفقرة رقم "6" بلغ الوزن النسبي "31.70%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 و قيمة t المحسوبة (-10.851) اقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي (2.01) مما يدل على أن نظام استخدام الليزر في تشغيل المواد الخام يستخدم في الشركات بدرجة قليلة .

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول (مدى استخدام الشركات لتقنيات ونظم التصنيع الحديثة) تساوي 3.03، و الوزن النسبي يساوي 60.55% وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 0.292 وهي اقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01 و القيمة الاحتمالية تساوي 0.771 وهي اكبر من 0.05 مما يدل على أن استخدام الشركات لتقنيات ونظم التصنيع الحديثة يتم بشكل متوسط وهذا يعزى لعدم وجود صناعات متقدمة في قطاع غزة وان معظم الصناعات بدائية مثل صناعة المواد الغذائية وما شابه ذلك لا تحتاج إلى أساليب تصنيع وتكنولوجيا متقدمة وقد يعزى لصغر حجم رأس المال في غالبية الشركات وكذلك الظروف السائدة في قطاع غزة تحول دون تطوير الصناعة مثل الاحتلال والحصار الى غير ذلك من المعوقات السياسية.

جدول رقم (20)

تحليل الفقرات المحور الأول: مدى استخدام الشركات لتقنيات ونظم التصنيع الحديثة

مسلسل	نظم التصنيع الحديثة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	التصميم الهندسي باستخدام الحاسب الآلي.	2.98	1.293	59.62	-0.106	0.916
2	تكنولوجيا المحاكاة و إعداد النماذج الشبيهة.	2.70	1.234	53.96	-1.781	0.081
3	أنظمة التصنيع المرنة.	3.40	1.025	67.92	2.813	0.007
4	أنظمة التصنيع المتكاملة.	3.08	1.107	61.51	0.496	0.622
5	أجهزة مبرمجة للرقابة والتحكم.	2.81	1.316	56.23	-1.043	0.302
6	استخدام الليزر في تشغيل المواد الخام.	1.58	0.949	31.70	-10.851	0.000
7	أنظمة الطباعة السريعة.	2.70	1.280	53.96	-1.717	0.092
8	آلات ذات سرعة عالية.	3.74	1.129	74.72	4.744	0.000
9	تحديد المواد المجهزة للتصنيع.	3.92	0.895	78.49	7.516	0.000
10	نظم التخزين والاسترجاع الآلي.	2.87	1.331	57.36	-0.723	0.473

القيمة الاحتمالية	قيمة t	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	نظم التصنيع الحديثة	مسلسل
0.002	3.334	70.57	1.154	3.53	استخدام نظام الفحص المرئي لفحص واختبار المدخلات والمخرجات.	11
0.771	0.292	60.55	0.683	3.03	جميع الفقرات	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "52" تساوي 2.01

5.2.2. فيما يتعلق بالأهداف الإستراتيجية التي تسعى معظم الشركات إلى تحقيقها.

فقد تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (21) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثاني (الأهداف الاستراتيجية التي تسعى معظم الشركات إلى تحقيقها وتبين النتائج الأهداف المحققة من الهدف الأكثر تحقيقاً إلى الهدف الأقل تحقيقاً حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

1. بلغ الوزن النسبي للهدف (البقاء والاستمرار) 98.49% والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 وقيمة t المحسوبة تساوي (12.538) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01 يحتل المرتبة الأولى مما يدل على ان هدف البقاء والاستمرار مهم بدرجة كبيرة جدا لدى الشركات.
2. بلغ الوزن النسبي للهدف (تحسين الجودة) 96.23% والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 12.021 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01 وقد حصل على المرتبة الثانية. مما يدل على ان هدف تحسين الجودة مهم بدرجة كبيرة جدا لدى الشركات.
3. بلغ الوزن النسبي للهدف (نمو المبيعات وزيادة الربحية) 94.34% والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي (15.546) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01 يأتي في المرتبة الثالثة مما يدل على ان هدف نمو المبيعات وزيادة الربحية مهم بدرجة كبيرة جدا لدى الشركات.
4. بلغ الوزن النسبي للهدف (تحقيق رضا العملاء) 93.21% والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي (17.322) وهي أكبر من

قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01 وقد حصل على المرتبة الرابعة مما يدل على ان هدف تحقيق رضا العملاء مهم بدرجة كبيرة جدا لدى الشركات.

5. بلغ الوزن النسبي للهدف (تخفيض التكاليف) 91.70% والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000" وهي أقل من 0.05 وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي (15.486) وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01 وقد حصل على المرتبة الخامسة مما يدل على ان هدف تخفيض التكاليف مهم بدرجة كبيرة جدا لدى الشركات.

6. بلغ الوزن النسبي للهدف (تطوير العمليات الإنتاجية وفتح خطوط إنتاج جديدة) " 90.19%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000" وهي أقل من 0.05 وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 15.181 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01 وقد حصل على المرتبة السادسة مما يدل على ان هدف تطوير العمليات الإنتاجية وفتح خطوط إنتاج جديدة مهم بدرجة كبيرة جدا لدى الشركات.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني (الأهداف التي معظم الشركات لتحقيقها) تساوي 4.70، و الوزن النسبي يساوي 94.03% وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60%" وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 14.683 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01 و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يدل على أن الأهداف التي تسعى معظم الشركات لها محققة عند مستوى دلالة إحصائية $a = 0.05$ وأن جميع الشركات تتفق على أهمية هذه الأهداف بغض النظر عن طبيعة الصناعة.

جدول رقم (21)

تحليل الفقرات المحور الثاني: الأهداف التي تسعى معظم الشركات لتحقيقها

مسلسل	الأهداف	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	البقاء والاستمرار.	4.92	0.267	98.49	12.538	0.000
2	نمو المبيعات وزيادة الربحية.	4.72	0.568	94.34	12.021	0.000
3	تحقيق رضا العملاء.	4.66	0.618	93.21	15.546	0.000
4	تحسين الجودة.	4.81	0.483	96.23	17.322	0.000

مستل	الأهداف	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
5	تخفيض التكاليف.	4.58	0.745	91.70	15.486	0.000
6	تطوير العمليات الإنتاجية وفتح خطوط إنتاج جديدة.	4.51	0.724	90.19	15.181	0.000
	جميع الفقرات	4.70	0.357	94.03	14.683	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "52" تساوي 2.01

5.2.3. فيما يتعلق بإمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإجاز في الشركات .

فقد تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (22) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثالث (مدخل المحاسبة عن الانجاز وإمكانية تطبيقه) وتبين النتائج أن أعلى ثلاث فقرات حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

1- في الفقرة رقم "2" بلغ الوزن النسبي "83.02%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 وقيمة t المحسوبة تساوي **13.938** وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01 مما يدل على أن " رغبة الإدارة في تحسين قياس أداء الشركة يزيد من فرص تطبيق هذا المدخل " كأحد المقومات الأساسية مهم بدرجة كبيرة.

2- في الفقرة رقم "6" بلغ الوزن النسبي "82.64%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 وقيمة t المحسوبة تساوي (**9.631**) وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01 مما يدل على أن "الشركة تقوم بتوزيع التكاليف على المنتجات" كأحد أساليب تحميل التكاليف واحد مقومات تطبيق هذا المدخل موجود بدرجة كبيرة.

3- في الفقرة رقم "4" بلغ الوزن النسبي "81.51%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 وقيمة t المحسوبة تساوي (8.743) وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01 مما يدل على أن " إدارة الشركة تعمل على توفير الموارد البشرية المؤهلة علميا وعمليا " متوفر بدرجة كبيرة.

كما تبين النتائج أن اقل ثلاث فقرات حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

1. في الفقرة رقم "9" بلغ الوزن النسبي "70.19%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.003" وهي أقل من 0.05 وقيمة t المحسوبة تساوي (3.168) وهي اكبر من قيمة t الجدولية

والتي تساوي 2.01 مما يدل على أن " تعتبر الشركة تكلفة العمالة من التكاليف الثابتة " كأحد أساليب معالجة التكاليف واحد مقومات تطبيق هذا المدخل موجود بدرجة كبيرة.

2. في الفقرة رقم " 8 " بلغ الوزن النسبي " 63.77% " والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.207 " وهي اكبر من 0.05 وقيمة t المحسوبة تساوي (1.278) وهي اقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01 مما يدل على أن " الشركة تعتبر باقي تكاليف التشغيل المتعلقة بالمنتج ثابتة بدرجة متوسطة فيما عدا المواد المباشرة " .

3. في الفقرة رقم " 7 " بلغ الوزن النسبي " 49.06% " والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 " وهي أقل من 0.05 وقيمة t المحسوبة تساوي (-4.276) وهي اقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01 مما يدل على أن " الشركة لا تقوم بتحميل المنتج بتكلفة المواد المباشرة فقط دون تكاليف التشغيل الأخرى " .

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث (مدخل المحاسبة عن الانجاز وإمكانية تطبيقه) تساوي 3.76، و الوزن النسبي يساوي 75.16% وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 12.276 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01 و والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يدل على أنه مقومات تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز متوفرة بدرجة كبيرة ولكن لا يتم تطبيقه في غالبية الشركات حيث ان 62.3% من الشركات تستخدم أسلوب تحديد التكلفة الكلي (المدخل الإجمالي) في تحديد تكلفة الإنتاج كما هو موضح في الجدول رقم (6) وقد يرجع السبب في ذلك إلى سهولة إعداد قوائم التكاليف في ظل تطبيق هذا المدخل، وعدم رغبة تلك الشركات في تغيير الانظمة القائمة لديها ورضاها بما تقدم لها من معلومات وكذلك عدم اهتمام الشركات بمتابعة وتطبيق الأساليب الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية وعدم مواكبتها للشركات الغربية في استجلاب تقنيات التصنيع الحديثة كذلك عدم توافر المعلومات التفصيلية اللازمة لتطبيق هذا الأسلوب.

جدول رقم (22)

تحليل فقرات المحور الثالث: مدخل المحاسبة عن الانجاز وإمكانية تطبيقه

القيمة الاحتمالية	قيمة t	الوزن النسبي	الأحرف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	مسلسل
0.000	8.622	80.75	0.876	4.04	يعد مدخل المحاسبة عن الانجاز من المفاهيم الإدارية الحديثة نسبيا لإدارة الشركة.	1
0.000	13.938	83.02	0.601	4.15	رغبة الإدارة في تحسين قياس أداء الشركة يزيد من فرص تطبيق هذا المدخل.	2
0.000	8.470	79.62	0.843	3.98	تعمل إدارة الشركة على توفير إجراءات وأنظمة محاسبية تتميز بالمرونة.	3
0.000	8.743	81.51	0.895	4.08	تعمل إدارة الشركة على توفير الموارد البشرية المؤهلة علميا وعمليا.	4
0.000	7.804	80.38	0.951	4.02	تقوم إدارة الشركة باستخدام التكنولوجيا الحديثة في التصنيع.	5
0.000	9.631	82.64	0.856	4.13	تقوم الشركة بتوزيع التكاليف على المنتجات.	6
0.000	-4.276	49.06	0.932	2.45	تقوم الشركة بتحميل المنتج بتكلفة المواد المباشرة فقط دون تكاليف التشغيل الأخرى.	7
0.207	1.278	63.77	1.075	3.19	تعتبر الشركة باقي تكاليف التشغيل المتعلقة بالمنتج ثابتة فيما عدا المواد المباشرة.	8
0.003	3.168	70.19	1.171	3.51	تعتبر الشركة تكلفة العمالة من التكاليف الثابتة.	9
0.000	6.314	77.36	1.001	3.87	عند قياس تكلفة المنتج تأخذ الشركة عامل الزمن (وقت الانجاز) في عين الاعتبار.	10
0.000	7.703	78.49	0.874	3.92	تعمل إدارة الشركة على تحليل رؤيتها من خلال ترجمتها إلى أهداف إستراتيجية.	11
0.000	12.276	75.16	0.450	3.76	جميع الفقرات	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "52" تساوي 2.01

5.2.4. فيما يتعلق بمزايا تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز.

فقد تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (23) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الرابع (مزايا تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز) وتبين النتائج أن أعلى ثلاث فقرات حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

1. في الفقرة رقم "8" بلغ الوزن النسبي "89.06%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000"

وهي أقل من 0.05 وقيمة t المحسوبة تساوي (15.214) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01 مما يدل على أن "إدارة الشركة تسعى لتحقيق الجودة الشاملة للتصميم والإنتاج" بدرجة كبيرة.

2. في الفقرة رقم " 1 " بلغ الوزن النسبي " 85.28% " والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 " وهي أقل من 0.05 وقيمة t المحسوبة تساوي (11.331) وهي اكبر من قيمة t الجد ولية والتي تساوي 2.01 مما يدل على أن " إدارة الشركة تعمل على توفير المعلومات اللازمة لتحسين وتطوير الأداء التشغيلي. " أيضا بدرجة كبيرة.

3. في الفقرة رقم " 6 " بلغ الوزن النسبي " 84.91% " والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 " وهي أقل من 0.05 وقيمة t المحسوبة تساوي (12.868) وهي اكبر من قيمة t الجد ولية والتي تساوي 2.01 مما يدل على أن " الإدارة تولى أهمية كبرى للتركيز على إدارة ورقابة التكاليف " بدرجة كبيرة.

كما تبين النتائج أن اقل ثلاث فقرات حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

1. في الفقرة رقم " 9 " بلغ الوزن النسبي " 76.60% " والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 " وهي أقل من 0.05 وقيمة t المحسوبة تساوي (6.326) وهي اكبر من قيمة t الجد ولية والتي تساوي 2.01 مما يدل على أن " إدارة الشركة تقوم بتحديد قرارات الاستثمار في الآلات وإجراء تحسينات على المراحل الإنتاجية من خلال استخدام مبررات الانجاز " بدرجة جيدة.

2. في الفقرة رقم " 11 " بلغ الوزن النسبي " 75.47% " والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 " وهي أقل من 0.05 وقيمة t المحسوبة تساوي (5.785) وهي اكبر من قيمة t الجد ولية والتي تساوي 2.01 مما يدل على أن " إدارة الشركة تقوم بتحديد أسعار المنتجات من خلال تحديد نقاط الاختناق سواء كانت في جانب السوق أو في جانب الإنتاج " بدرجة جيدة.

3. في الفقرة رقم " 13 " بلغ الوزن النسبي " 67.55% " والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.026 " وهي أقل من 0.05 وقيمة t المحسوبة تساوي (2.296) وهي اكبر من قيمة t الجد ولية والتي تساوي 2.01 مما يدل على أن " إدارة الشركة تعتمد قياس الأداء عند البيع وليس عند الإنتاج ".

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الرابع (حوافز ومزايا تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز) تساوي 4.01، و الوزن النسبي يساوي 80.23% وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 16.032 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01 و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يدل على أن الأهداف التي تسعى الشركات للحصول عليها عند تطبيق مدخل المحاسبة

عن الانجاز محققة حيث عكست الدراسة أن نسبة 89.06% من عينة الدراسة يؤيدون تحقيق الجودة الشاملة للتصميم والإنتاج " كهدف أساسي أو أولي لتطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز بدرجة تتراوح بين مهم ومهم جداً، يليه في ذلك توفير المعلومات اللازمة لتحسين وتطوير الأداء التشغيلي ثم للتركيز على إدارة ورقابة التكاليف " في المرتبة الأخيرة.

جدول رقم (23)

تحليل فقرات المحور الرابع: مزايا تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز

مستسل	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	تعمل إدارة الشركة على توفير المعلومات اللازمة لتحسين وتطوير الأداء التشغيلي.	4.26	0.812	85.28	11.331	0.000
2	تعمل إدارة الشركة على توفير المعلومات التكاليفية التي تلائم بيئة التصنيع الحديثة.	4.13	0.785	82.64	10.494	0.000
3	تهتم إدارة الشركة بالتركيز على المبيعات وتخفيض المخزون.	3.98	0.930	79.62	7.680	0.000
4	تهتم إدارة الشركة بتحديد نقاط الاختناق والطاقات غير المستغلة وتعمل على استغلالها	4.06	0.842	81.13	9.140	0.000
5	تسعى إدارة الشركة لتقييم أدائها من خلال وضع الخطط الاستراتيجية للشركة.	4.02	0.888	80.38	8.355	0.000
6	تولى الإدارة أهمية كبرى للتركيز على إدارة ورقابة التكاليف.	4.25	0.705	84.91	12.868	0.000
7	تركز الشركة على تخفيض وقت الانجاز وبالتالي تقليل التكلفة وزيادة الربحية.	4.08	0.851	81.51	9.196	0.000
8	تسعى إدارة الشركة لتحقيق الجودة الشاملة للتصميم والإنتاج.	4.45	0.695	89.06	15.214	0.000
9	تقوم إدارة الشركة بتحديد قرارات الاستثمار في الآلات وإجراء تحسينات على المراحل الانتاجية من خلال استخدام مبررات الانجاز.	3.83	0.955	76.60	6.326	0.000
10	تهتم الشركة بتحديد قرارات تخطيط الربحية وتشكيلة المنتجات للاستفادة منها.	3.87	0.941	77.36	6.713	0.000

القيمة الاحتمالية	قيمة t	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	مسلسل
0.000	5.785	75.47	0.974	3.77	تقوم إدارة الشركة بتحديد أسعار المنتجات من خلال تحديد نقاط الاختناق سواء كانت في جانب السوق أو في جانب الإنتاج.	11
0.000	6.111	78.11	1.079	3.91	تركز الشركة على تحديد قرارات الصنع أم الشراء بهدف تخفيض التكلفة في ظل ظروف المنافسة الحالية.	12
0.026	2.296	67.55	1.197	3.38	تعتمد إدارة الشركة قياس الأداء عند البيع وليس عند الإنتاج.	13
0.000	9.024	81.89	0.883	4.09	تسعى الشركة دائما لتحسين معدل الانجاز معدل الانجاز = عدد الوحدات الجيدة المباعة/وقت التصنيع الكلي.	14
0.000	10.398	81.89	0.766	4.09	تهتم الشركة بتوفير معلومات أكثر دقة عن ربحية المنتج وربحية الشركة وربحية العملاء.	15
0.000	16.032	80.23	0.459	4.01	جميع الفقرات	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "52" تساوي 2.01

5.2.5. فيما يتعلق بالمعوقات والصعوبات التي تحول دون تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (24) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الرابع (المعوقات والصعوبات التي تحول دون تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز وتبين النتائج أن أعلى ثلاث فقرات حسب الوزن النسبي كالتالي:

1. في الفقرة رقم "8" بلغ الوزن النسبي "77.74%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.000" وهي أقل من 0.05 وقيمة t المحسوبة تساوي (5.040) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01 مما يدل على أن "الظروف السياسية والاقتصادية السائدة في قطاع غزة" تمثل عائقا بشكل واضح ومؤثر يحول دون تطبيق هذا المدخل.

2. في الفقرة رقم "1" بلغ الوزن النسبي "69.43%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.003" وهي أقل من 0.05 وقيمة t المحسوبة تساوي (3.165) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01 مما يدل على "عدم رغبة الإدارة في تغيير الأنظمة القائمة لديها لقناعتها ورضاها بما تقدم لها من معلومات" أيضا تمثل عائقا بدرجة متوسطة.

3. في الفقرة رقم "5" بلغ الوزن النسبي "67.17%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.027" وهي أقل من 0.05 وقيمة t المحسوبة تساوي (2.279) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01 مما يدل على أن "عدم وجود الدعم والتشجيع الكافي لتطبيق هذا الأسلوب بصورة متوسطة".

كما تبين النتائج أن أقل ثلاث فقرات حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

1. في الفقرة رقم "3" بلغ الوزن النسبي "63.02%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.344" وهي أكبر من 0.05 وقيمة t المحسوبة تساوي (0.955) وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01 مما يدل على "توافر الخبرات والكفاءات العلمية المطلوبة لتطبيق هذا الأسلوب بصورة متوسطة".

2. في الفقرة رقم "6" بلغ الوزن النسبي "61.89%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.546" وهي أكبر من 0.05 وقيمة t المحسوبة تساوي (0.607) وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01 مما يدل على "توافر المعلومات التفصيلية اللازمة لتطبيق أسلوب المحاسبة عن الانجاز بصورة متوسطة".

3. في الفقرة رقم "7" بلغ الوزن النسبي "58.49%" والقيمة الاحتمالية تساوي "0.616" وهي أكبر من 0.05 وقيمة t المحسوبة تساوي (-0.504) وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01 مما يدل على "عدم ارتفاع تكاليف تطبيق هذا الأسلوب".

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الرابع (المعوقات والصعوبات التي تحول دون تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز تساوي 3.22، و الوزن النسبي يساوي 64.48% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 2.078 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.01 و القيمة الاحتمالية تساوي 0.043 وهي أقل من 0.05 مما يدل على وجود معوقات وصعوبات تحول دون تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز عند مستوى دلالة إحصائية $a = 0.05$

وكما يتضح من الجدول أن جميع الأسباب الواردة تمثل أسباباً من شأنها إعاقة تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز حيث أن السبب الرئيسي لعدم تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز هو

الظروف السياسية والاقتصادية السائدة في قطاع غزة وهذا ما أيدته نسبة 77.74% من عينة الدراسة بدرجة تتراوح ما بين أوافق وأوافق بشدة، يليه عدم رغبة الإدارة في تغيير الأنظمة القائمة لديها لقناعتها ورضاها بما تقدم لها من معلومات ثم عدم وجود الدعم والتشجيع الكافي لتطبيق هذا الأسلوب.

جدول رقم (24)

تحليل فقرت المحور الرابع: المعوقات التي تحول دون تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز

مستسل	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	عدم رغبة الإدارة في تغيير الأنظمة القائمة لديها لقناعتها ورضاها بما تقدم لها من معلومات.	3.47	1.085	69.43	3.165	0.003
2	حدائة الأسلوب وعدم الإلمام الكافي به.	3.23	1.086	64.53	1.518	0.135
3	عدم توافر الخبرات والكفاءات العلمية المطلوبة لتطبيق هذا الأسلوب.	3.15	1.150	63.02	0.955	0.344
4	عدم اهتمام الإدارة بتطبيق ومتابعة الأساليب الحديثة.	2.68	1.088	53.58	-2.146	0.037
5	عدم وجود الدعم والتشجيع الكافي لتطبيق هذا الأسلوب.	3.36	1.145	67.17	2.279	0.027
6	عدم توافر المعلومات التفصيلية اللازمة لتطبيق أسلوب المحاسبة عن الانجاز.	3.09	1.131	61.89	0.607	0.546
7	ارتفاع تكاليف تطبيق هذا الأسلوب.	2.92	1.089	58.49	-0.504	0.616
8	الظروف السياسية والاقتصادية السائدة في قطاع غزة.	3.89	1.281	77.74	5.040	0.000
	جميع الفقرات	3.22	0.785	64.48	2.078	0.043

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "52" تساوي 2.01

5.2.6. لاختبار ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $a = 0.05$ في استجابة عينة الدراسة حول إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة تعزى للمتغيرات التالية: رأس مال الشركة (بالدولار الأمريكي)، عدد العاملين في الشركة، مبيعات الشركة السنوية (بالدولار الأمريكي)، المسمى الوظيفي، عمر

الشركة، الأسلوب المتبع في تحديد تكلفة الإنتاج). قام الباحث باستخدام تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة كما يلي:

5.2.6.1. اختبار ما إذا كان هناك فروق حول مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة تعزى إلى رأس المال وكانت النتائج كما هو مبين في جدول رقم (25) حيث أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.505 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.57، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.732 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $a = 0.05$ حول مدى فعالية المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة تعزى إلى رأس مال الشركة بالدولار الأمريكي

جدول رقم (25)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حول مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة تعزى إلى رأس مال الشركة (بالدولار الأمريكي)

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F " القيمة الاحتمالية
مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة	بين المجموعات	0.218	4	0.055	0.505
	داخل المجموعات	5.177	48	0.108	
	المجموع	5.395	52		

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "4، 48" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.57

5.2.6.2. اختبار ما إذا كان هناك فروق حول مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة تعزى إلى عدد العاملين في الشركة وكانت النتائج كما هو مبين في جدول رقم (26) حيث أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.160 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.79، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.923 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $a = 0.05$ حول مدى إمكانية تطبيق مدخل محاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة تعزى إلى عدد العاملين في الشركة.

جدول رقم (26)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حول مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة تعزى إلى عدد العاملين في الشركة

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة " F "	القيمة الاحتمالية
مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة	بين المجموعات	0.052	3	0.017	0.160	0.923
	داخل المجموعات	5.343	49	0.109		
	المجموع	5.395	52			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "3، 49" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.79

5.2.6.3. اختبار ما إذا كان هناك فروق حول مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة تعزى إلى مبيعات الشركة السنوية (بالدولار الأمريكي) وكانت النتائج كما هو مبين في جدول رقم (27) حيث أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.492 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 3.18، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.614 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $a = 0.05$ حول مدى فعالية المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة تعزى إلى مبيعات الشركة السنوية (بالدولار الأمريكي).

جدول رقم (27)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حول مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة تعزى إلى مبيعات الشركة السنوية (بالدولار الأمريكي)

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة " F "	القيمة الاحتمالية
مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة	بين المجموعات	0.104	2	0.052	0.492	0.614
	داخل المجموعات	5.291	50	0.106		
	المجموع	5.395	52			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "2، 50" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 3.18

5.2.6.4. اختبار ما إذا كان هناك فروق حول مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة تعزى إلى المسمى الوظيفي وكانت النتائج كما هو مبين في جدول رقم (28) حيث ان قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 1.346 وهي اقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.57، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.267 وهي اكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $a = 0.05$ حول مدى فعالية المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة تعزى إلى المسمى الوظيفي.

جدول رقم (28)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حول مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة تعزى إلى المسمى الوظيفي

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة " F " الاحتمالية	القيمة الاحتمالية
مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة	بين المجموعات	0.544	4	0.136	1.346	0.267
	داخل المجموعات	4.851	48	0.101		
	المجموع	5.395	52			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "4، 48" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.57

5.2.6.5. اختبار ما إذا كان هناك فروق حول مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة تعزى إلى عمر الشركة وكانت النتائج كما هو مبين في جدول رقم (29) و يتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 0.747 وهي اقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.79، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي وهي اكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $a = 0.05$ حول مدى فعالية المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة تعزى إلى عمر الشركة.

جدول رقم (29)

نتائج تحليل التباين الأحادي ((One Way ANOVA) حول مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة تعزى إلى عمر الشركة

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	القيمة الاحتمالية
مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة	بين المجموعات	0.236	3	0.079	0.747	0.529
	داخل المجموعات	5.159	49	0.105		
	المجموع	5.395	52			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية 3، 49 ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.79

5.2.6.6. اختبار ما إذا كان هناك فروق حول مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة تعزى إلى الأسلوب المتبع في تحديد تكلفة الإنتاج وكانت النتائج كما هو مبين في جدول رقم (30) و يتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 4.853 وهي اكبر من قيمة F الجدولية والتي تساوي 3.18، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.012 وهي اقل من 0.05 مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $a = 0.05$ حول مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة تعزى إلى الأسلوب المتبع في تحديد تكلفة الإنتاج، ويبين اختبار شفيه جدول رقم (31) الفروق بين فئتي " أسلوب تحديد التكلفة المتغير (المدخل المتغير) " و " أسلوب تحديد التكلفة الكلي (المدخل الإجمالي) " وان الفروق لصالح الفئة " أسلوب تحديد التكلفة المتغير (المدخل المتغير) "، وذلك لان أسلوب تحديد تكلفة الإنتاج يساعد في تطبيق هذا المدخل فنجد ان أسلوب تحديد التكلفة المتغير (المدخل المتغير) هو الاقرب لمدخل المحاسبة عن الإنجاز من حيث اعتبار كافة التكاليف التشغيل المتعلقة بالمنتج ثابتة بما فيها تكلفة العمالة عدا المواد المباشرة. كذلك قد ترغب الشركة في تطبيق أساليب جديدة لتحديد تكلفة الإنتاج تكون سهلة التطبيق من خلالها تعمل الشركة على تحسين أدائها.

جدول رقم (30)

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حول مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة تعزى إلى الأسلوب المتبع في تحديد تكلفة الإنتاج

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة " F "	القيمة الاحتمالية
مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة	بين المجموعات	0.877	2	0.439	4.853	0.012
	داخل المجموعات	4.518	50	0.090		
	المجموع	5.395	52			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "2، 50" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 3.18

جدول رقم (31)

اختبار شففيه للفروق المتعددة حسب متغير الأسلوب المتبع في تحديد تكلفة الإنتاج

العنوان	الفروق	أسلوب تحديد التكلفة الكلي (المدخل الإجمالي)	أسلوب تحديد التكلفة المتغير (المدخل المتغير)	أسلوب تحديد التكلفة المباشر (المدخل المباشر)
مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة	أسلوب تحديد التكلفة الكلي (المدخل الإجمالي)		-0.320*	-0.147
	أسلوب تحديد التكلفة المتغير (المدخل المتغير).	0.320*		0.172
	أسلوب تحديد التكلفة المباشر (المدخل المباشر)	0.147	-0.172	

*الفروق دالة عند مستوى معنوية 0.05

الفصل السادس
النتائج والتوصيات

✓ النتائج
✓ التوصيات

الفصل السادس

النتائج والتوصيات

يتضمن هذا الفصل عرضاً لأهم نتائج الدراسة التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة النظرية والميدانية، بالإضافة إلى مجموعة من التوصيات التي يرى الباحث بأنها ضرورية ويمكن الاستفادة منها في الشركات الصناعية في قطاع غزة من ناحية أخرى كما يلي:

6.1. النتائج

بعد عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية التي أجريت على الشركات الصناعية في قطاع غزة فيما يتعلق بمدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في بيئة التصنيع الحديثة كمدخل لقياس وتقييم الأداء وترشيد القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة كانت النتائج التالية:

1. تعتمد الشركات الصناعية على أنظمة وتقنيات التصنيع المتقدمة في تحديد المواد المجهزة للتصنيع واستخدام آلات ذات سرعة عالية و استخدام نظام الفحص المرئي لفحص واختبار المدخلات والمخرجات و استخدام تكنولوجيا المحاكاة و إعداد النماذج الشبيهة واستخدام أنظمة الطباعة السريعة إلى غير ذلك من أنظمة وتقنيات التصنيع الحديثة بصورة متوسطة.
2. تسعى الشركات الصناعية في بيئة التصنيع الحديثة لتحقيق العديد من الأهداف مثل تحقيق رضا العملاء، نمو المبيعات والربحية والبقاء والنمو إلى غير ذلك من الأهداف الإستراتيجية.
3. ان غالبية الشركات الصناعية في قطاع غزة لديها مقومات تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز ولكن لا تقوم بتطبيقه لأسباب عدم رغبة الإدارة في تغيير الأنظمة القائمة لديها لقناعتها ورضاها بما تقدم لها من معلومات، وقلة الإقبال لدى الشركات بالاهتمام بالأساليب الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية ومواكبتها لأساليب التكنولوجيا الحديثة في التصنيع رغم رغبتها في تحقيق العديد من الأهداف مثل زيادة هامش الربح، التطوير والتحسين المستمر للأداء، وتحقيق الجودة الشاملة للتصميم والإنتاج والأداء وترشيد القرارات الإدارية (حيث أن تطبيق هذا المدخل يؤدي على تحقيق العديد من المنافع مثل توفير معلومات أكثر دقة عن ربحية المنتج و ربحية المنشأة وتوفير معلومات أكثر دقة عن تحليل

ربحية العملاء كما يساعد على تحسين إدارة ورقابة التكاليف..... إلى غير ذلك من الحوافز التي أيدتها الدراسة الميدانية).

4. عكست الدراسة الميدانية وجود العديد من معايير قياس وتقييم الأداء التي يستند إليها مدخل المحاسبة عن الإنجاز، والتي تهتم بها الشركات مثل زمن الإنجاز الكلي وزمن تجهيز الآلات وزمن توقف الإنتاج، كما أن الشركات الصناعية في بيئة التصنيع الحديثة تعطي أهمية لهامش الإنجاز عند اتخاذ القرار الخاص بتحديد تشكيلة المنتجات المثلى.

5. عكست الدراسة الميدانية وجود معوقات وصعوبات تحول دون تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز وتتمثل تلك المعوقات في:

- الظروف السياسية والاقتصادية السائدة في قطاع غزة .
- عدم رغبة الإدارة في تغيير الأنظمة القائمة لديها لقناعتها ورضاها بما تقدم لها من معلومات.
- عدم وجود الدعم والتشجيع الكافي لتطبيق هذا الأسلوب.
- 6. وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $a = 0.05$ حول مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة تعزى إلى الأسلوب المتبع في تحديد تكلفة الإنتاج والفروق هي بين فئتي أسلوب تحديد التكلفة المتغير(المدخل المتغير) وأسلوب تحديد التكلفة الكلي (المدخل الإجمالي) والفروق لصالح فئة أسلوب تحديد التكلفة المتغير .

7. عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $a = 0.05$ حول مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة تعزى إلى:

- رأس مال الشركة (بالدولار الأمريكي).
- عدد العاملين في الشركة.
- مبيعات الشركة السنوية (بالدولار الأمريكي).
- المسمى الوظيفي.
- عمر الشركة.

6.2. التوصيات

من خلال عرض النتائج وتحليلها يقدم الباحث مجموعة من التوصيات بهدف الاستفادة من الدراسة في الجانب التطبيقي للشركات الصناعية في قطاع غزة بشكل خاص وذلك كما يلي:

1. ضرورة اهتمام الشركات الصناعية في قطاع غزة بتطبيق واستخدام نظم التصنيع الحديثة المختلفة في الإنتاج.

2. ضرورة اهتمام الشركات الصناعية في قطاع غزة بمسايرة التطورات التكنولوجية السريعة التي تشهدها بيئة التصنيع الحديثة ومواجهة المنافسة الشديدة التي تتسم بها الأسواق من خلال تقديم منتجات تلبي احتياجات العملاء بسرعة وبأقل تكلفة وجودة عالية.

3. ضرورة اهتمام الشركات الصناعية في قطاع غزة باستخدام نظم التكاليف الحديثة لأغراض قياس تكلفة الإنتاج و تقييم الأداء و ترشيد القرارات الإدارية مثل مدخل المحاسبة على الإنجاز وذلك لمواكبة التغيرات في بيئة التصنيع الحديثة وتحقيق العديد من الأهداف مثل التطوير و التحسين المستمر للأداء، وتحقيق الجودة الشاملة ولتجنب العديد من المشكلات الناتجة عن استخدام نظم التكاليف التقليدية مثل التركيز على نتائج الأداء في الأجل القصير فقط وعدم تحفيز العاملين على التطوير و التحسين المستمر و عدم توافر معايير واضحة و صحيحة لقياس و تقييم الأداء، خاصة وان تطبيق مدخل المحاسبة على الإنجاز في الشركات الصناعية في بيئة التصنيع الحديثة يؤدي إلى:

- تحقيق العديد من المنافع مثل توفير معلومات أكثر دقة عن ربحية المنتجات والشركة
- توفير معلومات أكثر دقة عن تحليل ربحية العملاء.
- يساعد على تحسين إدارة و رقابة التكاليف.
- توفير معايير جديدة لأغراض قياس و تقييم الأداء مثل زمن الإنجاز و زمن تجهيز الآلات.

4. ضرورة التعاون بين الشركات الصناعية والجامعات بهدف تنمية قدرات القائمين على نظم التكاليف بهذه الشركات ومساعدتها في الاستعانة بالمداخل والاساليب الحديثة في مجال تحسين وتطوير نظم التكاليف فيما يتعلق بقياس التكاليف والرقابة وتقييم الأداء وتحديد تكلفة المنتجات.

5. ضرورة تشكيل لجان من الأكاديميين في الجامعات والخبراء والفنيين والمهنيين من اتحاد الصناعات الفلسطينية ووزارة الاقتصاد الوطني بهدف متابعة أداء القطاعات الصناعية المختلفة من خلال:

- إعداد الدراسات وتنظيم المؤتمرات والندوات بهدف توجيه نظر الشركات الصناعية نحو المنافع والوفورات التي تتحقق من تطبيق نظم التصنيع والأساليب الإدارية الحديثة.
- توضيح أهمية التطورات التكنولوجية المتلاحقة في البيئة الصناعية في دول العالم المتقدمة
- التنسيق مع السلطات التشريعية والتنفيذية لوضع الاجراءات وسن القوانين بهدف حماية المنتج المحلي وتذليل العقبات وازالة معوقات التطور والنمو.
- تشجيع الصناعة الفلسطينية بجميع فروعها ووضع قيود على عمليات الاستيراد وفتح قنوات تصدير جديدة للعالم الخارجي.

المراجع

أولاً: المراجع العربية:

- أبو شناف، زايد سالم، 2001، "تقييم فعالية المحاسبة على الإنجاز كأداة لتحديد تكلفة في بيئة الموارد المقيدة" مجلة التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، مارس،
- أبو شنب، شادي صبحي. (2008)، "دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- الخلف، نضال محمد و زوليف، أنعام محسن. (2007)، "التسعير باستخدام مهج التكلفة المستهدفة- دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني"، بحث منشور، جامعة الملك عبد العزيز، مجلة الاقتصاد والإدارة، ص 200 - 250.
- الرزي، دبالا جميل. (2007)، "مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة - دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- الزطمة، حسام الدين بشير. (2006)، "نظام مقترح لتطوير عملية تسعير العطاءات وفقاً لنظام تكاليف الأنشطة في صناعة الإنشاءات في قطاع غزة: دراسة تطبيقية على إحدى شركات المقاولات"، رسالة ماجستير غير منشورة - الجامعة الإسلامية - غزة.
- الصغير، د محمد السيد. (2008)، "إطار مقترح لتحقيق التكامل بين فلسفة التوقيت المنضبط ونظرية القيود لأغراض خفض التكلفة وتحسين الإنجاز"، بحث منشور - مجلة كلية التجارة، جامعة سوهاج.
- العساف صالح حمد. (1995)، المدخل إلى البحث في العلوم السلوكية في العلوم السلوكية. الرياض: مكتبة العبيكان.
- العطاس، هشام محسن. (2005)، "مدى تأثير المدخل الشرطي في تطبيق نظم وأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بغرض ترشيد القرارات الإدارية"، - دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية السعودية. رسالة ماجستير في المحاسبة - كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز.

- الكاشف، محمود يوسف.(2001)، "دراسة مقارنة لنظرية القيود وأسلوب التحليل الحدى لاتخاذ قرارات المزيج الأمثل للمنتجات"، مجلة الإدارة العامة، المجلد الواحد والأربعون، العدد الثالث، السعودية.
- المسحال، أمير إبراهيم.(2005)، "تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة في الشركات الصناعية الفلسطينية: دراسة تطبيقية على شركة الشرق الاوسط لصناعة الأدوية في قطاع غزة"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة
- المطارنة، د غسان فلاح.(2008)، "متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الثاني، 2008.
- بخاري، نجلاء محمد أمين (2004)، تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لترشيد الأداء في الأجل القصير: دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية في مدينة جدة، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز.
- راجحان، ميساء محمود.(2002)، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات: دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة، رسالة ماجستير في المحاسبة - كلية الاقتصاد والإدارة.
- زامل، أحمد محمد.(1992)، "المحاسبة على الإنجاز: لغة جديدة للتعامل مع مشاكل قديمة لتحديد التكلفة"، المجلة العامة للبحوث والدراسات التجارية، العدد الثاني، ص: 191-213
- صباح، ناريمان إبراهيم.(2008)، "واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة -دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- عبيدات، ذوقان، وعدس، عبد الرحمن، وعبد الخالق، كايد(2001). البحث العلمي، مفهومه، أدواته، وأساليبه. عمان: دار الفكر.
- غوث، غادة منصور.(2005)، "أهمية استخدام مقاييس الأداء غير المالية لزيادة فعالية دور المحاسبة الإدارية في ظل بيئة التصنيع الحديثة"، دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية في مدينة جدة. رسالة ماجستير في المحاسبة - كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز.

- غياضة، سائد نبيل. (2008)، "مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العاملة في قطاع غزة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 16 والخاص بالتملكات والمصانع والمعدات"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- فهمي، د.علي محمود(2009)، "المفاهيم الحديثة في محاسبة التكاليف"، الطبعة الأولى، كلية التجارة - جامعة القاهرة.
- كشك، محمد بهجت. (1996). مبادئ الإحصاء واستخداماتها في مجالات الخدمة الاجتماعية. دار الطباعة الحرة، الإسكندرية.مصر.
- مؤمنة، هبة محمود. (2004)، مدى فعالية المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة، رسالة ماجستير في المحاسبة - كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز.

ثانيا: المراجع الأجنبية:

- Balderstone, S. and Keef, S. (1999), Throughput Accounting exploding an urban myth, "Management Accounting", October.
- Baxendale,S.J.and Rajy.2004,"using ABC to enhance throughput accounting: A strategic perspective.", "cost management", JAN/Feb.,pp.31-38.
- Chwen sheu· Ming- Hsiangchen· Stacy Kovar, 2003, “ Integrating Activity – Based Costing and the Theory of Constraints for better manufacturing decision making“, "Integrating manufacturing systems", Volume 80, Issue 8.
- Corbett,T.,2000,"throughput accounting and Activity – Based Costing: the driving factors behind each methodology, ", journal of cost management, JAN/FEB, PP.37-45.
- Dugdale, D., and Jones, T. (1998),""throughput accounting: Transforming practices, "the British accounting review",Vol. 30,No. 3, pp.203-220.
- Dugdale, D., and Jones, T. (1998) Throughput Accounting: Transforming practices?, "British Accounting Review", Vol. 30, Sept.
- Garrison, R., and Noreen, E., 2008, "Managerial Accounting" 12th Edition, London: Irwin.
- Howell, Robert, A., and Stephen R., Soucy, 1987, “ Capital Investment Analysis In The New Manufacturing Environment "Management Accounting", USA, November, Vol.69, No.6, PP.26-32.
- Mac-Arther, J.B., 1996," from activity based costing to throughput accounting", journal of management accounting, April:pp.30,34,36-38.
- Mac-arthur, J. 1996, From Activity Based Costing to Throughput Accounting, "Management Accounting", April.

- Olli-Pekka Hilmola., 2007, "Building understanding from throughput accounting with productivity and price recovery: case analysis of electronics contract manufacturer", International journal of revenue management, Vol.1, No.4, pp.346-366.
- Olli-Pokka Philomela and Laurie Lattila.,2008 "throughput accounting and stochastic system behavior: Importance of low throughput products", International journal of applied management science, Vol.1, No.3, pp.123-142.
- Shams- ur Rahman, 1998 " theory of constraint A review of the philosophy and its applications" International journal of operations and production management, Vol. 18, issue 4.
- Tishlias, Dennis, P., and Peter Chalos 1986, "High-Tech Production's Impact on Cost Accounting: A Case Study ", Journal of Accountancy , November, PP.158-180.
- Tollington, T., 1998, " ABC vs TOC : Same Cloth as Absorption vs. Marginal Different Style and Cut?", Management Accounting(UK), April, Vol., 76, No. 4, PP.44-45.
- Tony Toolington, Philip wacher,2001, " ABC/ TA for internet retail shopping", International journal of retail and distribution management, Vol. 29, issue:4.
- Victoria J. Mabin, and Steven J., Balderstone, 2003, "the performance of the theory of constraints methodology: analysis and discussion of successful TOC application.", International journal of operations and production management, Vol. 23, No.6, pp.568-595.
- Yoshikawa, et al., 1993. "Contemporary Cost Management", Chapman & Hall, London, PP.145-157.

ملحق رقم (1) الاستبانة



الجامعة الإسلامية - غزة
عمادة الدراسات العليا
كلية التجارة
قسم المحاسبة والتمويل

بسم الله الرحمن الرحيم

الأخ الكريم/ الأخت الكريمة..... المحترم/ة
السلام عليكم ورحمة الله وبركاته
تحية طيبة وبعد،،،

الاستبانة المرفقة هي جزء من بحث أكاديمي لنيل درجة الماجستير من كلية التجارة في الجامعة الإسلامية بغزة ضمن برنامج المحاسبة والتمويل بعنوان
"مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة"
"دراسة ميدانية على الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة"
علما بان الإجابة قد تستغرق بعضا من وقتك الثمين إلا إننا نتطلع إلى تعاونك معنا، ونثق في انك تدرك أهمية الإجابة على أسئلة الاستبانة بدقة وعناية لما لهذه الإجابة من أهمية في تحقيق أهداف هذه الدراسة وخدمة المجتمع، وأن هذه البيانات ستعامل بسرية مطلقة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي، فقط كما أن نتائج الدراسة ستعرض بشكل عام ولن يشار إلى أي اسم من الأسماء المشاركة في الإجابة على هذه الاستبانة.
ولكم جزيل الشكر

الباحث: عبد العزيز عرفات العجلة
Jawwal / 0599860414
Fax 2827634
[/azizejla2@gmail.com](mailto:azizejla2@gmail.com) E mail

نبيذه مختصرة عن مفهوم نظرية المحاسبة عن الإنجاز:

تقوم فلسفة نظرية المحاسبة عن الإنجاز علي الربط بين مقدار الإنجاز المحقق خلال فترة زمنية معينة، والموارد التي يتم استنفادها في سبيل تحقيق ذلك الإنجاز وتقاس قيمة هامش الإنجاز بصافي الإيراد المحقق من بيع المنتج بعد طرح تكلفة المواد الخام و الموارد الأخرى المشتراة من الخارج، ما عدا الأجور المباشرة، المستخدمة في إنتاج ذلك المنتج، وذلك بافتراض أن المواد المباشرة هي عنصر التكلفة المتغير الوحيد وباقي عناصر التكاليف الأخرى بما فيها الأجور المباشرة تمثل عناصر تكاليف ثابتة في الأجل القصير، ولذلك يركز هذا المفهوم علي المبيعات باعتبارها المصدر الوحيد الذي يتحقق من خلاله الانجاز، مما يتطلب عدم التركيز علي كمية الإنتاج فقط، وتحويل الاهتمام إلي المبيعات كأساس لقياس الكفاءة والفعالية الحقيقية لأداء المنشأة، ويهدف هذا الأسلوب إلى مساعدة الإدارة على تحقيق الاستخدام الأمثل والمستمر للأنشطة (الموارد) المقيدة وذلك لتحقيق أفضل تدفق سلعي يزيد من إنجاز المنظمة.

أولاً: أسئلة عامة عن الشركة:

1 – رأس مال الشركة (بالدولار الأمريكي)

5 من 100 ألف دولار – إلى أقل من 1 مليون دولار. 5 من 1 مليون – إلى أقل من 2 مليون.

5 من 2 مليون – إلى أقل من 3 مليون. 5 من 3 مليون – إلى أقل من 4 مليون.

5 4 مليون دولار فأكثر

2- عدد العاملين في الشركة:

5 أقل من 20 عامل 5 من 20 – إلى أقل من 50 عامل

5 من 50 – إلى أقل من 100 عامل 5 أكثر من 100 عامل

3- مبيعات الشركة السنوية (بالدولار الأمريكي):

5 أقل من نصف مليون دولار 5 من نصف مليون – إلى أقل من 1 مليون

5 من 1 مليون – إلى أقل من 3 مليون 5 من 3 مليون – إلى أقل من 4 مليون

5 أكثر من 4 مليون دولار

4 – اذكر مجال النشاط (الصناعة) الذي تعمل به الشركة:.....

5 – المسمى الوظيفي:

5 مدير التكاليف 5 المدير المالي 5 مدير تسويق

5 مدير الإنتاج 5 مدير عام

5 أخرى (الرجاء

نكره):.....

6- عمر الشركة:

5 أقل من 5 سنوات 5 من 5 سنوات – إلى أقل من 10 سنوات

5 من 10 سنوات – إلى أقل من 15 سنة 5 15 سنة فأكثر

7 – الأسلوب المتبع في تحديد تكلفة الإنتاج:

5 أسلوب تحديد التكلفة الكلي (المدخل الإجمالي). 5 أسلوب تحديد التكلفة المتغير (المدخل

المتغير).

5 أسلوب تحديد التكلفة المباشر (المدخل المباشر). 5 أسلوب آخر (الرجاء

نكره).....

.....

ثانيا: الرجاء وضع إلى أي درجة تستخدم شركتكم نظم التصنيع الحديثة التالية:

الرقم	نظم التصنيع الحديثة	تستخدم بدرجة			
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	ضئيلة
1	التصميم الهندسي باستخدام الحاسب الآلي.				
2	تكنولوجيا المحاكاة و إعداد النماذج الشبيهة.				
3	أنظمة التصنيع المرنة.				
4	أنظمة التصنيع المتكاملة.				
5	أجهزة مبرمجة للرقابة والتحكم.				
6	استخدام الليزر في تشغيل المواد الخام.				
7	أنظمة الطباعة السريعة.				
8	آلات ذات سرعة عالية.				
9	تحديد المواد المجهزة للتصنيع.				
10	نظم التخزين والاسترجاع الآلي.				
11	استخدام نظام الفحص المرئي لفحص واختبار المدخلات والمخرجات.				
12	استخدام نظم تصنيع أخرى (الرجاء ذكرها):				

ثالثا: فيما يلي مجموعة من الأهداف الإستراتيجية التي تسعى معظم الشركات إلى تحقيقها، يرجى تحديد أهميتها بالنسبة لشركتكم:

الرقم	الأهداف	مهم جداً	مهم	متوسط الأهمية	غير مهم	عديم الأهمية
1	البقاء والاستمرار.					
2	نمو المبيعات وزيادة الربحية.					

					تحقيق رضا العملاء.	3
					تحسين الجودة.	4
					تخفيض التكاليف.	5
					تطوير العمليات الإنتاجية وفتح خطوط انتاج جديدة.	6

رابعاً: أسئلة حول مدخل المحاسبة عن الانجاز وإمكانية تطبيقه:

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يعد مدخل المحاسبة عن الانجاز من المفاهيم الادارية الحديثة نسبياً لإدارة الشركة.					
2	رغبة الادارة في تحسين قياس اداء الشركة يزيد من فرص تطبيق هذا المدخل.					
3	تعمل إدارة الشركة على توفير اجراءات وانظمة محاسبية تتميز بالمرونة.					
4	تعمل ادارة الشركة على توفير الموارد البشرية المؤهلة علمياً وعملياً.					
5	تقوم ادارة الشركة باستخدام التكنولوجيا الحديثة في التصنيع.					
6	تقوم الشركة بتوزيع التكاليف على المنتجات.					
7	تقوم الشركة بتحميل المنتج بتكلفة المواد المباشرة فقط دون تكاليف التشغيل الأخرى.					
8	تعتبر الشركة باقي تكاليف التشغيل المتعلقة بالمنتج ثابتة فيما عدا المواد المباشرة.					
9	تعتبر الشركة تكلفة العمالة من التكاليف الثابتة.					
10	عند قياس تكلفة المنتج تأخذ الشركة عامل الزمن (وقت الانجاز) في عين الاعتبار.					
11	تعمل ادارة الشركة على تحليل رؤيتها من خلال ترجمتها الى اهداف إستراتيجية.					

خامسا: أسئلة حول مزايا تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز:

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تعمل ادارة الشركة على توفير المعلومات اللازمة لتحسين وتطوير الأداء التشغيلي.					
2	تعمل ادارة الشركة على توفير المعلومات التكاليفية التي تلائم بيئة التصنيع الحديثة.					
3	تهتم ادارة الشركة بالتركيز على المبيعات وتخفيض المخزون.					
4	تهتم ادارة الشركة بتحديد نقاط الاختناق والطاقات غير المستغلة وتعمل على استغلالها.					
5	تسعى ادارة الشركة لتقييم أدائها من خلال وضع الخطط الإستراتيجية للشركة.					
6	تولى الادارة أهمية كبرى للتركيز على ادارة ورقابة التكاليف.					
7	تركز الشركة على تخفيض وقت الانجاز وبالتالي تقليل التكلفة وزيادة الربحية.					
8	تسعى ادارة الشركة لتحقيق الجودة الشاملة للتصميم والإنتاج.					
9	تقوم ادارة الشركة بتحديد قرارات الاستثمار في الآلات وإجراء تحسينات على المراحل الإنتاجية من خلال استخدام مبررات الانجاز.					
10	تهتم الشركة بتحديد قرارات تخطيط الربحية وتشكيلة المنتجات للاستفادة منها.					
11	تقوم ادارة الشركة بتحديد أسعار المنتجات من خلال تحديد نقاط الاختناق سواء كانت في جانب السوق أو في جانب الإنتاج.					
12	تركز الشركة على تحديد قرارات الصنع أم الشراء بهدف تخفيض التكلفة في ظل ظروف المنافسة الحالية.					
13	تعتمد ادارة الشركة قياس الأداء عند البيع وليس عند الإنتاج.					
14	تسعى الشركة دائما لتحسين معدل الانجاز (معدل الانجاز=عدد الوحدات الجيدة المباعة/وقت التصنيع					

					الكلي.
					تهتم الشركة بتوفير معلومات أكثر دقة عن ربحية المنتج وربحية الشركة وربحية العملاء.

سادسا / المعوقات والصعوبات التي تحول دون تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز :

الرقم	السبب	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	عدم رغبة الادارة في تغيير الانظمة القائمة لديها لقناعتها ورضاها بما تقدم لها من معلومات.					
2	حدائة الاسلوب وعدم الإلمام الكافي به.					
3	عدم توافر الخبرات والكفاءات العلمية المطلوبة لتطبيق هذا الاسلوب.					
4	عدم اهتمام الادارة بتطبيق ومتابعة الأساليب الحديثة.					
5	عدم وجود الدعم والتشجيع الكافي لتطبيق هذا الاسلوب.					
6	عدم توافر المعلومات التفصيلية اللازمة لتطبيق أسلوب المحاسبة عن الانجاز.					
7	ارتفاع تكاليف تطبيق هذا الاسلوب.					
8	الظروف السياسية والاقتصادية السائدة في قطاع غزة.					

هل يوجد صعوبات ومعوقات أخرى تحول دون تطبيق أسلوب المحاسبة عن الانجاز – برجاء انكروها.

.....
.....

شكرا الحسن تعاونكم،،،،

ملحق رقم (2)
قائمة بأسماء السادة المحكمين

الرقم	الاسم	مكان العمل
1	د علي عبدا لله شاهين	الجامعة الإسلامية
2	د ماهر موسى درغام	الجامعة الإسلامية
3	د حمدي شحدة زعرب	الجامعة الإسلامية
4	د علاء الرفاتي	الجامعة الإسلامية
5	د نافذ بركات	الجامعة الإسلامية
6	د عصام البحيصي	الجامعة الإسلامية
7	د صبري ماهر مشتهى	جامعة القدس المفتوحة
8	د أكرم حماد	وزارة التعليم العالي
9	د يوسف جربوع	جامعة فلسطين
10	ا. محمد أبو الوفا	وزارة الصحة

ملحق رقم (3)

قائمة بأسماء الشركات الصناعية المشاركة في الدراسة

الرقم	الاسم	مكان العمل
1	مصنع عابد للرخام	شمال غزة
2	مصنع الإسفنج (سقا + خضري)	شمال غزة
3	مصنع الشرق الأوسط للأدوية	شمال غزة
4	الشركة العربية للبلاستيك	شمال غزة
5	شركة مطاحن الهدى	شمال غزة
6	شركة نويجع للباطون الجاهز	شمال غزة
7	مصنع اسكيمو الأمير	غزة
8	شركة فلسطين لمواد البناء	غزة
9	شركة الصناعات الإنشائية للبلاط	غزة
10	شركة مكة كولا لتعبئة المشروبات الغازية	غزة
11	شركة فلسطين للصناعات الغذائية	غزة
12	شركة بدر الدين الرديسي لصناعة الفلين والبلاستيك	غزة
13	شركة مسليات القدس	غزة
14	شركة بيسيسو وعلمي للأثاث	غزة
15	مصنع السلام لألعاب الأطفال	غزة
16	شركة مرتجي لتعبئة المياه الغازية	غزة
17	شركة الحداد لصناعة الأدوات الكهربائية والكوابل	غزة
18	شركة الرياشي لصناعة البطاريات	غزة
19	مصنع سخانات أبو جبل	غزة
20	شركة بشير السكسك لصناعة مواد السباكة	غزة
21	شركة كاظم لإنتاج البوظة والجيلاتي	غزة
22	جبر الخزندار لصناعات الكهربائية	غزة
23	شركة ومصنع اسكيمو العروسة	غزة
24	الشركة العربية لصناعة الأخشاب	غزة
25	شركة العامر لصناعة البراغي	غزة
26	شركة أبو أيمن حسنات للصناعات المعدنية	غزة
27	شركة سعدي الحايك وأولاده	غزة
28	شركة شكور لصناعة الطحينة	غزة
29	شركة المجد للصناعة والتجارة (كرتون + بلاستيك)	دير البلح

الوسطي	شركة شومر لصناعة للمواد الغذائية	30
دير البلح	مصنع العودة للبسكويبت	31
دير البلح	شركة الزوايدة لصناعة البلاستيك	32
غزة	مطحنة غزة الكبرى	33
شمال غزة	هاي توب دعالسة لصناعة الأدوية الكهربائية	34
شمال غزة	سوان للمستحضرات التجميل	35
غزة	حبوش لصناعة الأحذية	36
غزة	مطبعة منصور	37
شمال غزة	شركة أبو عبيدة للباطون الجاهز	38
غزة	شركة الخطاب للصناعات المعدنية	39
غزة	شركة مكة للصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل	40
شمال غزة	شركة مصنع الندي للألبان	41
دير البلح	شركة المطاحن الفلسطينية	42
غزة	شركة مجموعة اليازجي لتعبئة المشروبات الغازية الخفيفة	43
غزة	شركة مطاحن السلام	44
شمال غزة	شركة باطون الشمال	45
الوسطي	شركة التعاون للباطون الجاهز	46
غزة	شركة البدر لتعليب المواد الغذائية والزيوت النباتية	47
دير البلح	شركة مصنع اسكيمو العريس	48
غزة	شركة الصفدي للصناعة والتجارة	49
غزة	شركة مشتهى لصناعة الأدوات البلاستيكية	50
غزة	الشركة الهندسية لصناعة الباطون ومواد البناء و.خ.م	51
غزة	شركة الأمل لصناعة الإسفلت	52
غزة	شركة ادم للصناعة والتجارة - فروتي	53
غزة	شركة لاين فودز لتعليب المواد الغذائية	54
غزة	شركة الصناعات الإنشائية للبلاط والانتزلوك	55
غزة	شركة مشتهى لصناعة الأثاث	56
غزة	شركة مصنع الحبشي للبلاط	57
دير البلح	مصنع الدير اوي للبلاستيك	58
الوسطي	شركة الساحل لمنتجات الألبان	59
غزة	الشركة العربية للمقاولات والصناعات الخراسانية م.خ.م.	60

