

تاريخ القبول: 2018/01/18

تاريخ الإرسال: 2017/09/28

## أثر تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة لترشيد القرارات الإدارية

**The impact of the implementation of Throughput accounting as a tool to rationalize administrative decisions**

د. محمد عبد الله محمود أبو رحمة

abutareqr\_2009@hotmail.com

أستاذ مساعد جامعة الإسراء غزة

**الملخص:**

هدفت الدراسة بشكل رئيس إلى التأصيل العلمي للتعرف على التعرف على أثر تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة لترشيد القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية الفلسطينية، أعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي في تبين وتوضيح الجانب النظري من خلال الدراسات السابقة والدوريات والرسائل العلمية، وتحليل نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات باستخدام البرنامج الاحصائي (SPSS). كما وزعت الاستبانة بعد تقييمها وتحكيمها من عدد من المتخصصين على عينة الدراسة في المنشآت الصناعية الفلسطينية البالغ عددها (60) منشأة بواقع 120 استبانة. كما أثبتت نتائج الدراسة الميدانية بأنه يوجد أثر تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة لترشيد القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية الفلسطينية من حيث تطوير التقارير الداخلية وترشيد قرارات الربحية والاستثمار.

**الكلمات المفتاحية:** محاسبة الإنجاز؛ قرارات الربحية والاستثمار؛ تطوير التقارير الداخلية.

**Abstract:**

The main objective of the study was to rationalize the impact of the application of the impact of the implementation of Throughput accounting as a tool to rationalize administrative decisions in the Palestinian Industrial Enterprises. the researcher relied on the analytical descriptive method in clarifying and clarifying the theoretical aspect through previous studies and

periodicals And analysis of the results of the field study and the testing of hypotheses using the statistical program (SPSS).The questionnaire was distributed after being evaluated and evaluated by a number of specialists on the sample of the study in the Palestinian Industrial Enterprises, (60) establishments with (120) questionnaires.

The results of the field study also showed that there is an impact on the application of the principles of the implementation of Throughput accounting as a tool to rationalize administrative decisions in the Palestinian Industrial Enterprises, In terms of developing internal reports and rationalizing profitability and investment decisions.

**Keywords** Throughput accounting, developing internal reports, rationalizing profitability and investment decisions.

#### مقدمة:

ظهرت محاسبة الإنجاز لمواجهة احتياجات الإدارة من المعلومات اللازمة لدعم وتطبيق مفاهيم التطوير المستمر، حيث أن أبرز ما يميز البيئة الصناعية التطورات السريعة والمتلاحقة وما صاحبها من ظهور متغيرات شملت كل المفاهيم والأساليب الإنتاجية من حيث دخول التكنولوجيا في مجال الإنتاج والتصنيع وتقليل دور العنصر البشري، بالإضافة إلى ازدياد حدة المنافسة وظهور العديد من البدائل لدى المستهلك؛ الأمر الذي استلزم وقفة جادة ومعمقة لدراسة نظم التكاليف والعمل على تطويرها وخصوصاً فيما يتعلق بتقنيات إدارة نظم التكاليف كنظرية القيود والمنبثق عنها محاسبة الإنجاز، لتوفير احتياجات الإدارة من المعلومات اللازمة لدعم وتطبيق مفاهيم التطوير المستمر، لا سيما فيما يتعلق بالإنتاج في الوقت المناسب والتخطيط للربحية وتقليل فترة المخزون والاستغلال الأمثل للموارد وصولاً لرفع الكفاءة التشغيلية ومن ثم تعظيم الربحية.

أن محاسبة الإنجاز يوفر للمنشأة مؤشرات جديدة في عملية ترشيد القرارات الإدارية تمكنها من اتخاذ أي قرار إداري يتعلق بالعملية الإنتاجية، مثل مؤشر قيمة الإنجاز لكل دقيقة في القيد ومؤشر قيمة الإنجاز لكل ريال من تكاليف التشغيل بحيث يمد

الإدارة بالمعلومات السليمة لمساعدتها في أداء وظائفها المهمة المتمثلة بالتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الرشيدة.

**مشكلة البحث:** إن تطبيق نظم تكاليف تقليدية لا تساهم في تقديم المعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية السليمة، وهذا يوجهنا للبحث في نظم حديثة تساعد في ترشيد القرارات الإدارية لاسيما نظام محاسبة الانجاز لمعرفة أثر تطبيقه كأداة لترشيد القرارات الإدارية وذلك من خلال، الإجابة عن التساؤل الرئيس لمشكلة البحث الآتي: " ما أثر تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة لترشيد القرارات الإدارية؟" من السؤال الرئيس تتفرع الأسئلة الآتية:

1- هل لتطبيق محاسبة الإنجاز أثر على قياس التكلفة بهدف تطوير التقارير الداخلية؟

2- هل لتطبيق محاسبة الإنجاز كأداة أثر لترشيد قرارات تخطيط الربحية وتحديد تشكيلة المنتجات؟

3- هل لتطبيق محاسبة الإنجاز كأداة أثر لترشيد قرارات الشراء أم الصنع؟

4- هل لتطبيق محاسبة الإنجاز كأداة أثر لترشيد قرارات الاستثمار في الآلات وإجراء تحسينات على المرحل؟

**أهداف البحث:** يهدف البحث أساساً إلى التعرف على أثر تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة لترشيد القرارات الإدارية، في سبيل تحقيق هذا الهدف الرئيس لا بد من تحقيق أهداف فرعية وهي:

1- معرفة أثر تطبيق محاسبة الإنجاز في أغراض قياس التكلفة بهدف تطوير التقارير الداخلية.

2- معرفة أثر تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة لترشيد قرارات تخطيط الربحية وتحديد تشكيلة المنتجات.

3- معرفة أثر تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة لترشيد قرارات الشراء أم الصنع.

4- معرفة أثر تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة أثر لترشيد قرارات الاستثمار في الآلات وإجراء تحسينات على المرحل.

**-أهمية البحث: للبحث أهمية علمية وعملية:**

1- **الأهمية العلمية:** تظهر أهمية هذه البحث في ضرورة مواكبة المنشآت الصناعية بين التطور العلمي وخاصة الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية ونظم التكاليف التقليدية المطبقة في المنشآت الصناعية، التي أصبحت لا تلائم بيئة التصنيع الحديثة، لاسيما تطبيق محاسبة الإنجاز من أجل تطوير نظم التكاليف المطبقة في المنشآت الصناعية الفلسطينية، وتوفير المعلومات التكاليفية والإدارية الملائمة لتساعد إدارة المنشآت الصناعية على اتخاذ القرارات الرشيدة.

2- **الأهمية العملية:** إن تطبيق محاسبة الإنجاز سيساعد إدارة المنشآت الصناعية على كفاءة وفعالية نظم التكاليف المستخدمة وترشيد القرارات الإدارية في ظل بيئة التصنيع الحديثة.

1. **فرضيات البحث:** بناءً على مشكلة البحث وأهداف البحث يمكن صياغة مجموعة من الفرضيات على النحو الآتي:

**الفرضية الأولى:** تطبيق محاسبة الإنجاز لأغراض قياس التكلفة يؤدي إلى تطوير التقارير الداخلية.

**الفرضية الثانية:** تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة يؤدي لترشيد قرارات تخطيط الربحية وتحديد تشكيلة المنتجات.

**الفرضية الثالثة:** تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة يؤدي إلى ترشيد قرارات الشراء أم الصنع.

**الفرضية الرابعة:** تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة يؤدي إلى ترشيد قرارات الاستثمار في الآلات وإجراء تحسينات على المرحل.

**-متغيرات البحث:** يشتمل البحث على متغيرين (مستقل، تابع)، حيث أن المتغير المستقل يتمثل في محاسبة الإنجاز، أما المتغير التابع فيتمثل في القرارات الإدارية.

**-حدود البحث:** تمثلت حدود البحث في الحدود الآتية:

1- **الحدود المكانية:** تقتصر الدراسة على المنشآت الصناعية العاملة في حدود قطاع غزة.

2- الحدود الزمنية: تقتصر الدراسة على فترة اعداد الدراسة.

الدراسات السابقة: هناك العديد من الدراسات المحلية والعربية والأجنبية تناولت محاسبة الإنجاز كأحد الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية حيث كان الموضوع ولا يزال مجالاً واسعاً للأبحاث والتي يمكن أن تقيد هذه الدراسة من الناحية المنهجية، ومن أهم تلك الدراسات التي توصل اليها الباحث ما يلي:

- دراسة **Chwen, Sheu (2003)** <sup>(1)</sup>. هدفت هذه الدراسة إلى المقارنة بين كل من مفهوم محاسبة الإنجاز ومفهوم التكاليف حسب الأنشطة لبحث تحقيق التكامل بين النظريتين؛ ذلك لجعل الإدارة قادرة على اتخاذ قرارات تشغيلية أفضل في ظل وجود أنشطة متنوعة وتكاليف تم ارتكابها، كانت أهم النتائج إن كلاً من مفهوم محاسبة الإنجاز ومفهوم التكاليف حسب الأنشطة يمكن أن يمكن الإدارة من قياس أفضل للأداء لمختلف الأنشطة الإنتاجية، ولا سيما أن التكاليف التي ارتكبت تشكل عاملاً مهماً، وعليه فإن الاقتراحات كانت توصي بدمج النظريتين.

قد أوصت الدراسة بضرورة دمج نظرية القيود TOC ونظام المحاسبة على أساس الأنشطة ABC لما توفره للإدارة من قياس أداء أفضل لأنشطة الإنتاج المختلفة.

- دراسة **هبة محمود مؤمنة (2004)** <sup>(2)</sup>. هدف هذه الدراسة إلى إبراز وتشخيص أهم المستجدات في بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على نظام التكاليف، وتقويم مدى فاعليته في توفير المعلومات الملائمة لمساعدة الإدارة في ترشيد القرارات، وتقويم الأداء، وإمكانية تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة لتقويم الأداء بالمنشآت الصناعية بالمملكة السعودية، ومن نتائج الدراسة الميدانية وجود العديد من القيود التي تعوق العمليات الإنتاجية، التي تؤثر على معدل الإنجاز الكلي في المنشآت السعودية.

أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بتطبيق محاسبة الإنجاز كمدخل لتوفير معلومات تكاليفية بهدف ترشيد القرارات الإدارية ولأغراض قياس وتقويم الأداء في ظل بيئة التصنيع الحديثة وتزايد المنافسة العالمية.

- دراسة **Olli-Pekka (2007)** <sup>(3)</sup> هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى جدوى استخدام محاسبة الإنجاز في المدى القصير. وخلصت الدراسة إلى أن هذا الأسلوب

يؤدي إلى اتخاذ قرارات مثلى تقريباً وأداء أفضل بكثير من غيره من الأساليب المحاسبية، مقارنة مع أساليب التحسين الثابتة (المعيارية). أشارت النتائج إلى أنه وعلى مستوى الشركة فإن الإنتاج يتحسن في المرحلة من انتعاش الأسعار، فأسعار المواد المباشرة تتغير بتغير أسعار البيع ولكن سرعة التنفيذ هذه تخلق انتعاشاً في الأسعار في جميع الحالات تقريباً، ومن ثمَّ تحسين الربحية في نهاية المطاف.

أوصت هذه الدراسة على ضرورة الاهتمام بإدارة العائدات ومرحلة دورة حياة المنتج واستخدام التكنولوجيا لمجموعة من المنتجات تبدو أنها قادرة على إنتاج أنماط مختلفة في الإنتاجية والأسعار.

- دراسة **Olli.Pekka and Lattila (2008)** (4) هدفت هذه الدراسة إلى محاكاة مشكلات المزيج الأصلي لمحاسبة الإنجاز، مع استخدام التباين العشوائي في جميع مراحل العملية الإنتاجية، وحتى نهاية الطلب على المنتجات، وأوضحت النتائج أن تلك الانحرافات خلقت حالة مفادها: أن أرباح النظام زادت بصورة كبيرة، وهذا بالاعتقاد بأن المصادر المقيدة لديها دورات وقت أقل من حين لآخر ولا تحبذ إنتاج المنتجات ذات الهامش القليل، بسبب عدم وجود ارتفاع في الطلب، ومن ثم ارتفاع العائد، وعليه؛ أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بتطبيق مدخل محاسبة الإنجاز بوصفه مدخلاً لتوفير معلومات تكاليفية، بهدف ترشيد القرارات الإدارية لأغراض قياس وتقويم الأداء في ظل بيئة التصنيع الحديثة وتزايد المنافسة العالمية.

- دراسة **عبد العزيز العجلة (2011)** (5)، هدفت هذه الدراسة إلى بيان إمكانية تطبيق مدخل محاسبة الإنجاز في ضوء المستجدات الحديثة في بيئة التصنيع، كأداة لتوفير المعلومات الملائمة لمساعدة الإدارة في ترشيد القرارات، وتقويم الأداء في المنشآت الصناعية العاملة في قطاع غزة والوقوف على أهم معوقات التطبيق وتحليلها. توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، أن غالبية الشركات الصناعية لديها مقومات تطبيق محاسبة الإنجاز ولكن لا تقوم بتطبيقه برغم رغبتها في تحقيق العديد من الأهداف والحوافز الناجمة من تطبيق هذا المدخل، ويعزى ذلك إلى أسباب عديدة منها عدم رغبة الشركات في التغيير وسهولة إعداد قوائم التكاليف

في ظل المداخل المحاسبية التقليدية، وأوصت الدراسة، بضرورة تطبيق محاسبة الإنجاز بغرض توفير معلومات تكاليفية تساعد في ترشيد القرارات وقياس وتقويم الأداء.

دراسة **Rick Denison (2012)**<sup>(6)</sup>، هدف البحث المقدم إلى مؤتمر ( TOC ICO ) إلى كيفية استخدام محاسبة الإنجاز للتغلب على العديد من مشكلات تنفيذ نظام معين واتخاذ القرار المناسب بشأنه، توصلت إلى النتائج الآتية:

توصل البحث إلى جعل العديد من الشركات الخاصة تستخدم محاسبة الإنجاز (TA) وإضفاء الصفة الرسمية عليها، تشكل إضافة نوعية للتغلب على الصعوبات التي تواجه تخطيط موارد الشركات وتحديد المسؤوليات، والتركيز على استخراج بيانات التكاليف وزيادة المبيعات، والمساعدة في إعداد التقارير بالسرعة المطلوبة لاتخاذ القرارات في الوقت المطلوب، كما تم إنشاء أنظمة تدفق المنتجات باستخدام نظرية القيود (TOC)، أوصت الدراسة بضرورة تطبيق مدخل محاسبة الإنتاج لما له أثر في اتخاذ القرارات السليمة لدى الإدارة بحيث يعطي تقارير داخلية وبيانات دقيقة وسليمة.

دراسة **(الكومي، 2013)** <sup>(7)</sup>، هدفت الدراسة إلى تحقيق الدمج والتكامل بين كل من سيجما ستة ومحاسبة الإنجاز، لأغراض تطوير مستوى جودة الخدمات القطاع المصرفي السعودي، لتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، المنهج الاستنباطي، وخلصت الدراسة إلى التأكيد على جوهرية الاعتماد على المدخل المقترح (سيجما ستة) لأغراض تطوير مستوى جودة الخدمات المصرفية داخل بنوك السعودية لتحقيق من فاعلية تضمنين محاسبة الإنجاز في المرحلة الخامسة (الضبط والرقابة) من مراحل تنفيذ سيجما ستة بما يساهم في تفعيل التطوير المستمر، أوصت الدراسة بالتوسع في الكتابات البحثية لدراسة التكامل بين منهجية سيجما ستة وأدوات التكلفة الاستراتيجية المختلفة: -التكلفة المستهدفة، نظام الإنتاج في الوقت المناسب.

دراسة **العربي (2014)** <sup>(8)</sup>، هدفت الدراسة إلى بناء نموذج محاسبي باستخدام نظم تكاليف حديثة لقياس تكلفة صناعة الغلال في السودان، وتوصلت الدراسة الى

النتائج التالية: لا تمكن الطريقة التقليدية لتحميل التكاليف لتحديد تكلفة الوحدة المنتجة بدقة، وأن زيادة الأهمية النسبية في التكاليف الصناعية في الوقت الحالي تتطلب تطبيق الأساليب الحديثة، إمكانية تطبيق الأساليب الحديثة (التكلفة على أساس النشاط، المحاسبة عن الإنجاز) في مطاحن سين للغلال. توصلت الدراسة إلى التوصيات منها: تطوير نظم التكاليف التي تلائم بيئة التصنيع الحديثة على الشركات الصناعية وتطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط وتخصيص التكاليف على مراكز النشاط.

**دراسة بورفو (2014) (9)**، تهدف الدراسة إلى التعرف على طبيعة المفاهيم الحديثة في محاسبة التكاليف على أساس النشاط (ABC) وأسلوب محاسبة عن الإنجاز لزيادة كفاءة القياس التكاملي للشركة العربية السودانية للزيوت النباتية المحدودة مع مقارنته بالقياس وفقاً للأسلوب التقليدي، والمساعدة في اتخاذ القرارات المتعلقة بقياس تكلفي، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها، أن التكاملي بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز يوفر معلومات تكاليفية سليمة يمكن اعتماد عليها في اتخاذ القرارات، وأوصت الدراسة إدارة الشركة العربية السودانية لإنتاج الزيوت النباتية المحدودة بالاهتمام بقسم التكاليف وتزويده بالموظفين بما يتناسب مع حجم العمل المطلوب منهم، وتوفير أساليب جديدة لأغراض دقة القياس التكاملي وتقييم الأداء.

**الجزء الثاني مفهوم محاسبة الإنجاز:** تعد محاسبة الإنجاز هي التطور الطبيعي لنظرية القيود وإدارة الاختناقات، كما أنها النموذج المتطور في منظومة إدارة التكلفة القادر على إنتاج المعلومات التكاليفية والكمية اللازمة لرفع كفاءة وفاعلية إدارة الوقت في إطار إدارة الاختناقات، فضلاً عن توفير المعلومات اللازمة لتخطيط وتنفيذ برامج التطوير والتحسين المستمر (10)، ولقد عرف أحد الكتاب "محاسبة الإنجاز نظام للمحاسبة الإدارية يركز على الطرق التي يمكن بها تحقيق أقصى عائد لوحدته نشاط مقيدة" (11).

أساليب وأدوات القياس في محاسبة الإنجاز، لقد تم تطوير مفهوم محاسبة الإنجاز على يد كل من Gallowey & Waldron حيث أوضحا كيفية استخدام محاسبة الإنجاز في مجال قياس التكاليف ودورها في ترشيد القرارات الإدارية. وتشتمل أساليب وأدوات القياس في محاسبة الإنجاز علي:

أ - هامش الإنجاز **Throughput Margin**: قد عرفا هامش الإنجاز على أنه المساهمة التي يتم الحصول عليها من بيع المنتجات، وباعتبار أن تكلفة المواد المباشرة هي التكلفة المتغيرة الوحيدة مع ثبات باقي التكاليف فإن (12):  
هامش الإنجاز = المبيعات - تكلفة المواد المباشرة.

ب- معدل الإنجاز **Throughput Rate**: هو معدل حصول المنشأة على المال عن طريق المبيعات وليس الإنتاج ويقاس بطرح تكلفة المواد المباشرة من إيراد المبيعات.

ج- معدل استغلال الآلات: عند الربط بين مقدار هامش الإنجاز المتحقق وبين ما استفده من تكلفة المورد المقيد، حتى يمكن ترتيب المنتجات بهدف ترشيد القرارات المتعلقة بالمزيج الأمثل للمنتجات.

د- محاسبة الإنجاز في قياس التكلفة: يستند محاسبة الإنجاز الي تبويب عناصر التكاليف إلى نوعين الأول وهو عنصر المواد المباشرة والثاني هو عنصر نفقات التشغيل، في ظل ذلك يتم توزيع نفقات التشغيل (لسهولة تحديد تكلفة الخامات المباشرة المستنفذة في إنتاج الوحدة من المنتج المراد قياس تكلفته) وعلى أساس وقت الإنجاز مرجحاً بكمية الوحدات المباعة وسعر بيعها.

استخدام محاسبة الإنجاز لقياس التكلفة وترشيد القرارات الإدارية، إن مدخل المحاسبة الانجاز يرتكز على مجموعة من الافتراضات والمفاهيم التي يلاءم تطبيقها المنشآت التي تعمل في بيئة التصنيع الحديث وفي ظل بيئة من الموارد المقيدة. وبذلك فهو يتيح الفرص لتوفير المعلومات التكلفة التي تتلاءم مع سمات بيئة التصنيع الحديثة، مما يؤدي إلى تحسين وترشيد القرارات الإدارية المختلفة وتطوير

نظم قياس وتقييم الأداء التقليدية وتوفير مقاييس أداء غير مالية، ويمكن ذكرها في مجالين رئيسيين هما:

أ- أثر استخدام محاسبة الانجاز في أغراض قياس التكلفة بهدف تطوير التقارير الداخلية: إن مدخل المحاسبة الإنجاز يعتمد وقت الإنجاز في تخصيص التكاليف غير المباشرة على التخصيص على المنتجات التامة المباعة فقط باعتبارها وحدات الإنجاز، ويشتمل وقت الإنجاز العديد من الحوافز التي تشجع المسؤولين على استخدامه باعتباره أفضل من أسس التحميل التي يتبعها النموذج التقليدي في قياس التكلفة ففي ظل هذا الأسلوب تتخفض الأنشطة التي ينشأ عنها الأعباء الإضافية مثل تكاليف الاحتفاظ بالمخزون والتدابير الرقابية المختلفة، مما ينعكس بالضرورة على تخفيض قيمة الأعباء الإضافية أو التقليل من معدل نموها، كما ينعكس في محاولة تخفيض الوقت المستنفد في الإنتاج - وقت الإنجاز - وهو الأمر الذي له مردوده الجيد في تحسين الأداء للمنشأة ككل<sup>(13)</sup>، وتوفر محاسبة الإنجاز بعض المفاهيم والافتراضات والتي يمكن الاستناد إليها لتطوير التقارير الداخلية لأغراض ترشيد القرارات الإدارية المختلفة وتطوير نظم قياس وتقييم الأداء التقليدية، وذلك من خلال إعادة تصميم هذه التقارير بهدف:

أ- التحقق من تطابق نتائج الأداء الفعلي مع الهدف الكلي للمنشأة وهو تعظيم الربح.  
ب- تحليل هامش الإنجاز للتعرف على مقدار المساهمة الحقيقية لكل منتج على حده، بهدف ترشيد القرارات الإدارية المتعلقة باختيار المزيج الأمثل للمنتجات.  
ج- أن تكون حافزاً لتخفيض المخزون لأدنى حد ممكن<sup>(14)</sup>.

ب- أثر استخدام مدخل المحاسبة الإنجاز كأداة لترشيد القرارات الإدارية: تشتمل القرارات الإدارية حسب الفترة الزمنية لها على ثلاثة قرارات وهي:  
أ- القرارات التشغيلية: وهي تلك القرارات المتعلقة بعمليات التشغيل اليومية مثل تحديد مجموعة معينة من الآلات لأداء مهام معينة وغيرها من العمليات التشغيلية.  
ب- القرارات التي تتعلق بالبرامج: وهي تلك القرارات التي تتعلق بإدخال منتجات أو خدمات جديدة أو برامج تحسين الجودة.

ج-القرارات الاستراتيجية: وهي قرارات طويلة الأجل وعادة ما تهدف هذه القرارات إلى تخطيط وتنفيذ استراتيجيات الشركة (مثل استراتيجية تنوع المنتجات وخفض التكلفة) والتي تهدف المنشأة من وراءها تحقيق ميزة تنافسية.

وفق منهج محاسبة الإنجاز فإن معيار الحكم على صحة القرارات الإدارية يتمثل في تأثير هذه القرارات على مفاهيم محاسبة الإنجاز الثلاثة هامش الإنجاز والمخزون ونفقات التشغيل، كما أن محاسبة الإنجاز توفر للمنشأة مؤشرات جديدة في عملية ترشيد القرارات الإدارية تمكنها من اتخاذ أي قرار إداري يتعلق بالعملية الإنتاجية، مثل مؤشر قيمة الإنجاز لكل دقيقة في القيد ومؤشر قيمة الإنجاز لكل ريال من تكاليف التشغيل، وهذه المؤشرات تتسم بأنها ذات بعد نظر كلي وشامل<sup>(15)</sup>.

القرارات الإدارية وأثر دور محاسبة الانجاز كأداة لترشيد تلك القرارات: نسردها اليكم بعض القرارات الإدارية وهي تتمثل بالتالي:

### 1. استخدام محاسبة الانجاز كأداة لترشيد القرارات المتعلقة بتكاليف الجودة

إن تكاليف الجودة تشتمل على العديد من العناصر مثل تكاليف الفشل الداخلي، تكاليف الفشل الخارجي، تكاليف المنع، تكاليف الاكتشاف. وقد ذكرت بعض الدراسات أن إنفاق على أنشطة المنع سيترتب عليها توفير في التكلفة الناتجة عن كل من تكاليف الفشل الداخلي والخارجي وهو الأمر الذي يلفت نظر الإدارة إلى أهمية أنشطة المنع التي تساعد على تخفيض التكلفة<sup>(16)</sup>.

### 2. استخدام محاسبة الانجاز كأداة لترشيد قرارات تخطيط الربحية وتحديد تشكيلة

المنتجات: لكي تتمكن الإدارة من التخطيط الربحية وتحديد شكل المنتج واتخاذ القرارات 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 ومن ثم أصبح جوهر مشكلة تخطيط الربحية وتحديد تشكيلة المنتجات تتمثل في تحديد

وقياس تكلفة كل منتج على حدا ومحاولة تخفيض تلك التكاليف بأكبر قدر ممكن سعيا وراء تعظيم الربحية.

أن مفاهيم محاسبة التكاليف أهملت أحد الاعتبارات الهامة عند اتخاذ قرارات تحطيط الربحية وتحديد تشكيلة المنتجات ألا وهو تأثير الطاقة الداخلية على هذا القرار حيث أن محدودية الطاقة في مراحل الإنتاج تؤدي الى محدودية حجم الإنجاز على مستوى المنشأة ككل. مما يؤدي الى اتخاذ قرارات غير صحيحة في هذا الشأن ومن هنا تأسست جهود المؤيدين لمحاسبة الإنجاز الى عدم ضرورة تخصيص تكاليف 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. من هنا فان تحديد المرحلة ذات أضعف طاقة إنتاجية والتي تمثل القيد الرئيسي للنظام سيكون هو الحاكم في تحديد حجم الإنتاج من كل منتج بناء على ما يستفده كل منتج من زمن تلك المرحلة. (Galloway , D., and Waldron,D., 1988):

### 3. استخدام المحاسبة عن الانجاز كأداة لترشيد قرارات الشراء أم الصنع

إن هدف خفض التكلفة يحظى بأهمية خاصة لدى إدارة المنشأة في ظل ظروف المنافسة القوية وأحد الوسائل التي تتعلق بهذا الهدف هو ما تقوم به الإدارة من مراجعة قرار الشراء أم التصنيع. والمنهج التقليدي لاتخاذ هذا القرار يعتمد على المقارنة بين تكلفة التصنيع داخليا وتكلفة توريد الأجزاء المطلوبة بناء على المعلومات التكاليفية فقط بدون الأخذ في الاعتبار تحديد نقطة الاختناق/القيد في النظام الإنتاجي وما إذا كان الجزء المراد تصنيعه يحتاج إلى تلك النقطة خلال تصنيعه أم لا. هنا ستكون الإدارة أمام ثلاثة احتمالات وهي:

أ- تصنيع الجزء المطلوب في مرحلة ذات طاقة فائضة: يقصد بالمرحلة ذات الطاقة الفائضة هي المرحلة التي لا تعمل بكل طاقتها وبالتالي فإن كانت الطاقة الفائضة تكفي لتصنيع الجزء المطلوب فإن تكلفة التصنيع في هذه الحالة يتمثل في تكلفة الخامات فقط وذلك لثبات باقي عناصر التكلفة الأخرى ومن ثم فإن القاعدة القرارية هي المقارنة بين سعر توريد الجزء المطلوب بتكلفة خامات تصنيع هذا الجزء فإذا

كان سعر التوريد أكبر من تكلفة الخامات فإن القرار يكون لصالح التصنيع داخل المنشأة والعكس بالعكس.

**ب- تصنيع الجزء المطلوب في المرحلة التي تسبق المرحلة التي بها القيد مباشرة:** إن المرحلة التي تسبق القيد مباشرة تعمل بمستوى طاقة أعلى من القدر اللازم لتغذية مرحلة القيد وذلك لتوفير ما يسمى بمخزون الأمان Protective Buffer ويكون دور هذا المخزون هو ضمان عمل مرحلة القيد بكامل طاقتها طوال الوقت حتى لا يتأثر حجم الإنجاز المتولد.

**ج- تصنيع الجزء المطلوب في المرحلة التي تمثل قيماً:** تعمل المرحلة التي تمثل قيد بكامل طاقتها وبالتالي لا يوجد لديها أي طاقة فائضة، ومن ثم فإن تصنيع الجزء المطلوب في تلك المرحلة سيكون على حساب تصنيع أجزاء أخرى. فعلى سبيل المثال إذا كانت هذه الأجزاء الأخرى مطلوبة في الأسواق الخارجية وبالتالي يمكن بيعها فإن استبدال الجزء المطلوب محلها في مرحلة القيد سيؤدي إلى تقليل الإنجاز المتولد بمقدار الإنجاز الخاص بذلك الجزء والقرار هنا هو قياس الإنجاز لكل دقيقة، سواء أكان ذلك للأجزاء المستبعدة أو للجزء المطلوب، 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، وفي حالة ما إذا كان الجزء المطلوب تصنيعه هو جزء من المنتج النهائي ولا يوجد له أسواق خارجية بمعنى لا يمكن بيعه، فهذا يعني أن تصنيع ذلك الجزء داخلياً "في مرحلة القيد" سيؤدي إلى زيادة الوقت اللازم لهذا المنتج في تلك المرحلة، وهذا بالتالي سيؤثر على مقياس الإنجاز لكل دقيقة والذي سينخفض لزيادة هذا الوقت، الأمر الذي سيؤدي إلى اختلاف ترتيب المنتجات حسب ربحيتها وبالتالي اختلاف التشكيلة المثلى للإنتاج.

**4. استخدام المحاسبة عن الانجاز كأداة لترشيد قرارات الاستثمار في الآلات وإجراء تحسينات على المرحل:** ويعتمد 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، بمعنى الربح الضائع عليها نتيجة اختيارها لبدل آخر، لكن المنهج التقليدي لم يميز بين أن 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.

إن 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 جنيه من نفقات التشغيل.

### الجزء الثالث الإطار العملي للبحث (الدراسة ميدانية):

**منهجية البحث:** لتحقيق هدف البحث، والإجابة على التساؤلات البحثية التي وضعها البحث، التي تمثل جوهر المشكلة، ومحاولة لاختبار فرضيات البحث استخدم الباحث، المنهج الاستقرائي هذا المنهج لاختبار فرضيات البحث، واستخدم المنهج الوصفي التحليلي في تناول الدراسة الميدانية من خلال التحليل والتفسير وقد تم الحصول على البيانات اللازمة من خلال الاستبانة التي تم إعدادها لهذا الغرض، وتم تفرغ البيانات وتحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS.

**مجتمع الدراسة:** تكون مجتمع الدراسة من (60) منشأة صناعية داخل قطاع غزة. **عينة الدراسة:** قام الباحث بتوزيع الاستبيانات على أفراد مجتمع الدراسة المكون من (60) منشأة صناعية في قطاع غزة بواقع (150) استبانة وكان مجموع الاستبيانات العائدة (120) استبانة، وهي ما نسبته (80%)، وكانت صالحة للتحليل وهذه النسبة جيدة في العرف الإحصائي والبحث العلمي لكونها تتيح المجال لتعميم نتائج الدراسة مجتمع الدراسة، والجداول التالية تبين خصائص وسمات عينة الدراسة كما يلي:

### الجزء الأول: المعلومات الشخصية

**المؤهل العلمي:** يبين جدول رقم (1) أن 80.00% من عينة الدراسة المؤهل العلمي لهم "بكالوريوس"، و 15.00% من عينة الدراسة المؤهل العلمي لهم "ماجستير"، مما يدل على جودة تأهل أفراد العينة بصورة تمكنهم من فهم عبارات والإجابة عليها

**التخصص العلمي:** يبين جدول رقم (2) أن 72.50% من عينة الدراسة تخصصهم العلمي "محاسبة"، وأن 12.50% من عينة الدراسة تخصصهم العلمي "إدارة أعمال"، مما يدل على قدرة أفراد العينة فهم العبارات التي هي في مجال تخصصهم وإعطاء اجابات موضوعية ودقيقة.

**المسمى الوظيفي:** يبين جدول رقم (3) أن 20.00% من عينة الدراسة مساهم الوظيفي "مدير شركة"، أن 17.50% من عينة الدراسة مساهم الوظيفي "مدير مالي"، وأن 15.00% من عينة الدراسة مساهم الوظيفي "رئيس قسم"، وأن 40.00% من عينة الدراسة مساهم الوظيفي "محاسب"، وأن 7.50% من عينة الدراسة مساهم الوظيفي "أخرى" مما يدل على قدرتهم على فهم عبارات الاستبانة والإجابة عليها بدقة وموضوعية.

**سنوات الخبرة:** يبين جدول رقم (4) أن 10.00% من عينة الدراسة سنوات الخبرة لديهم " أقل من 5 سنوات"، وأن 42.50% من عينة الدراسة سنوات الخبرة لديهم "من 5 إلى 10 سنوات"، وأن 47.50% من عينة الدراسة سنوات الخبرة لديهم " أكثر من 10 سنوات"، مما يدل على قدرتهم على فهم عبارات الاستبانة والإجابة عليها بدقة.

جدول رقم (4) توزيع  
عينة الدراسة حسب  
متغير سنوات الخبرة

النسبة المئوية %	التكرار	سنوات الخبرة
10	12	أقل من 5 سنوات
42.5	51	من 5 إلى 10 سنوات
47.5	57	أكثر من 10 سنوات
100	120	المجموع

جدول رقم (3) توزيع  
عينة الدراسة حسب متغير  
المسمى الوظيفي

النسبة المئوية %	التكرار	المسمى الوظيفي
20	24	مدير شركة
17.5	21	مدير مالي
15	18	رئيس قسم
40	48	محاسب
7.5	9	أخرى
100	120	المجموع

جدول رقم (2) توزيع  
عينة الدراسة حسب  
متغير التخصص العلمي

النسبة المئوية %	التكرار	التخصص العلمي
72	87	محاسبة
12	15	ادارة اعمال
7.5	9	علوم مصرفية مالية
0	0	اقتصاد
7.5	9	أخرى
100	120	المجموع

جدول رقم (1) توزيع  
عينة الدراسة حسب  
متغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية %	التكرار	المؤهل العلمي
80	96	بكالوريوس
15	18	ماجستير
0	0	دكتوراه
5	6	أخرى (دبلوم)
100	120	المجموع

### أداة الدراسة:

تم إعداد استبانة حول "أثر تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة لترشيد القرارات الإدارية ولقد تم تقسيم الاستبانة إلى جزأين كما يلي:

◀ **الجزء الأول:** يتكون من البيانات الشخصية لعينة الدراسة ويتكون من 4 فقرات.  
◀ **الجزء الثاني:** ويتكون من البيانات الأساسية يتناول أثر تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة لترشيد القرارات الإدارية، وتم تقسيمه إلى 4 محاور كما يلي:

- 1. المحور الأول:** أثر تطبيق محاسبة الإنجاز على قياس التكلفة بهدف تطوير التقارير الداخلية، ويتكون من 7 فقرات.
- 2. المحور الثاني:** أثر تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة لترشيد قرارات تخطيط الربحية وتحديد تشكيلة المنتجات، ويتكون من 7 فقرات.

3. المحور الثالث: أثر تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة لترشيد قرارات الشراء أم التصنيع، ويتكون من 7 فقرات.

4. المحور الرابع: أثر تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة لترشيد قرارات الاستثمار في الآلات وإجراء تحسينات على المرحل، ويتكون من 7 فقرات.

وقد كانت الإجابات على كل فقرة مكونة من 5 إجابات حيث الدرجة " 5 " تعني موافق بشدة والدرجة " 1 " تعني غير موافق بشدة كما هو موضح بجدول رقم (5).

#### جدول رقم (5) مقياس الإجابات

التصنيف	موافق بشدة	موافق	متوسط	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

#### صدق وثبات الاستبانة:

1- صدق المحكمين: عُرضت الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من خمسة أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية، والمتخصصين في مجال الإدارة والمحاسبة والإحصاء وقد تمت الاستجابة لآراء السادة المحكمين.

2- صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة: تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة الدراسة الاستطلاعية البالغ حجمها 30 مفردة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له كما يلي.

1. الصدق الداخلي لفقرات المحور الاول: أثر تطبيق محاسبة الإنجاز على قياس التكلفة بهدف تطوير التقارير الداخلية.

2. الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: أثر تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة لترشيد قرارات تخطيط الربحية وتحديد تشكيلة المنتجات.

3. الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: أثر تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة لترشيد قرارات الشراء أم التصنيع.

4. الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع: أثر تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة لترشيد قرارات الاستثمار في الآلات وإجراء تحسينات على المرحل.

الجداول رقم (6) و(7) و(8) و (9) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول، والمحور الثاني، والمحور الثالث والمحور الرابع، والمعدل الكلي لفقراتهم، 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 أكبر من قسمة  $r$  الجدولية والتي تساوي 0.361، وبذلك تعتبر فقرات المحاور الأربعة صادقة لما وضعت لقياسه.

#### جدول رقم (6) الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول

م	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	دالة عند	م	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	دالة عند
1	0.507	0.004	0.01	2	*0.436	0.016	0.05
3	0.760	0.000	0.01	4	0.549	0.002	0.01
5	0.405	0.027	0.05	6	0.634	0.000	0.01
7	0.544	0.002	0.01				

قيمة  $r$  الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361

#### جدول رقم (7) الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني

م	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	دالة عند	م	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	دالة عند
1	0.412	0.024	0.05	2	0.640	0.000	0.01
3	0.590	0.001	0.01	4	0.401	0.028	0.05
5	0.707	0.000	0.01	6	0.699	0.000	0.01
7	0.561	0.001	0.01				

#### جدول رقم (8) الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث

م	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	دالة عند	م	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	دالة عند

م	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	دالة عند	م	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	دالة عند
1	0.370	0.044	0.05	2	0.684	0.000	0.01
3	0.670	0.000	0.01	4	0.552	0.002	0.01
5	0.550	0.002	0.01	6	0.657	0.000	0.01
7	0.551	0.002	0.01				

#### جدول رقم (9) الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع

م	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	دالة عند	م	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	دالة عند
1	0.365	0.047	0.05	2	0.664	0.000	0.01
3	0.457	0.011	0.05	4	0.445	0.014	0.05
5	0.542	0.002	0.01	6	0.462	0.010	0.05
7	0.515	0.004	0.01				

قيمة  $r$  الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361

#### الصدق البنائي:

جدول رقم (10) يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبانة 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 أكبر من قسمة  $r$  الجدولية والتي تساوي 0.361، وبذلك تعتبر فقرات المجال الاول صادقة لما وضعت لقياسه.

#### جدول رقم (10) الصدق البنائي للاستبانة

الرقم	المحور	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية	دالة عند
1	المحور الأول	0.821	0.000	0.01

الرقم	المحور	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية	دالة عند
2	المحور الثاني	0.841	0.000	0.01
3	المحور الثالث	0.882	0.000	0.01
4	المحور الرابع	0.862	0.000	0.01

قيمة  $r$  الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361  
 ثبات فقرات الاستبانة **Reliability**: قد 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 بعد وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان  
 براون للتصحيح (**Spearman-Brown Coefficient**) حسب المعادلة

$$\text{التالية: معامل الثبات} = \frac{r^2}{r+1} \text{ حيث } r \text{ معامل الارتباط.}$$

2- طريقة ألفا كرونباخ **Cronbach's Alpha**: استخدم الباحث طريقة ألفا  
 كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة كطريقة ثانية لقياس، وقد بين جدول رقم (11)  
 يبين أن هناك معامل ثبات كبير نسبياً لفقرات الاستبيان مما يطمئن الباحث على  
 استخدام الاستبانة بكل طمأنينة.

جدول رقم (11) معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية وألفا كرونباخ)

المحور	عدد الفقرات	التجزئة النصفية	معامل الارتباط المصحح	ألفا كرونباخ
المحور الأول	7	0.654	0.791	0.609
المحور الثاني	7	0.536	0.697	0.669
المحور الثالث	7	0.543	0.704	0.673
المحور الرابع	7	0.664	0.798	0.673

تحليل فقرات وفرضيات الدراسة: تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة ( One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبانة، والجزء التالي يحتوي على النسبة المئوية لبدائل كل فقرة وكذلك المتوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة t ومستوى الدلالة لكل فقرة، وتكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.975 عند درجة حرية "119" ومستوى معنوية "0.05" ( أو مستوى المعنوية أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من 60 %) و ، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي - 1.975 عند درجة حرية "119" ومستوى معنوية "0.05" ( أو مستوى المعنوية أقل من 0.05 والوزن النسبي أقل من 60%) ، وتكون آراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان الوزن النسبي يساوي 60%.

السؤال الأول: هل لتطبيق محاسبة الإنجاز أثر على قياس التكلفة بهدف تطوير التقارير الداخلية؟ وللإجابة عن هذا السؤال قام الباحث بفرض الفرضية التالية:  
الفرضية الأولى: " تطبيق محاسبة الإنجاز لأغراض قياس التكلفة يؤدي إلى تطوير التقارير الداخلية" وللإجابة عنها قام الباحث بحساب المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والوزن النسبي، وتم استخدام اختبار t للعينة الواحدة، لكل فقرة من فقرات المحور الأول والاستجابة الكلية للمحور، والجدول رقم (12) يوضح تحليل فقرات محور الأول:

جدول رقم(12) يوضح استجابة افراد العينة لمحور الأول

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	تطبيق محاسبة الإنجاز يؤدي إلى تصميم تقارير تساعد على اجراء المقارنة بين الاداء الفعلي مع الهدف الكلي للمنشأة	4.300	0.751	%86.00	18.95	0.000
2	تطبيق محاسبة الإنجاز توفر تقارير دقيقة لتخصيص التكاليف غير المباشرة على المدى الطويل.	4.075	0.757	%81.50	15.54	0.000
3	تطبيق محاسبة الإنجاز يوفر معلومات تفصيلية عن تتبع تكاليف الأنشطة ومحركات الأداء قبل وأثناء الإنتاج وبعده وصولاً لتقارير دقيقة عن المنتجات والأسعار.	3.975	0.761	%79.50	14.03	0.000

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
4	تطبيق محاسبة الإنجاز توفر تقارير تساعد في الرقابة الكافية على التكلفة بهدف تخفيضها.	4.000	0.809	%80.00	13.53	0.000
5	تطبيق محاسبة الإنجاز توفر تقارير رقابية على الأنشطة وتطوير الجودة وتدعيم الموقف التنافسي.	4.125	0.716	%82.50	17.19	0.000
6	تطبيق محاسبة الإنجاز يوفر التقارير دورية عن مستويات الأداء وأنشطة التصميم والتنفيذ، والبيع، وما بعد البيع.	4.025	1.016	%80.50	11.04	0.000
7	تطبيق محاسبة الإنجاز يوفر معلومات دقيقة وملامحة متضمنة تكاليف البحوث والتطوير والتخطيط، لإنتاج.	3.875	0.875	%77.50	10.95	0.000
	جميع الفقرات	4.053	0.512	%81.06	22.50	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "119" تساوي 1.975 هنا يرى الباحث بعد استخدام اختبار t للعينة والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الاول من خلال الجدول رقم(12) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور أكبر من القيمة المتوسطة المحايدة والوزن النسبي يساوي 81.06% مما يدل أن تطبيق محاسبة الإنجاز لأغراض قياس التكلفة يؤدي إلى تطوير التقارير الداخلية عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ . وبالتالي قبول الفرضية الأولى القائلة (تطبيق محاسبة الإنجاز لأغراض قياس التكلفة يؤدي إلى تطوير التقارير الداخلية).

**السؤال الثاني:** هل لتطبيق محاسبة الإنجاز كأداة أثر لترشيد قرارات تخطيط الربحية وتحديد تشكيلة المنتجات؟ وللإجابة عن هذا السؤال قام الباحث بفرض الفرضية التالية:

**الفرضية الثانية:** "تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة يؤدي لترشيد قرارات تخطيط الربحية وتحديد تشكيلة المنتجات" وللإجابة عنها قام الباحث بحساب المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والوزن النسبي، وتم استخدام اختبار t للعينة الواحدة، لكل فقرة من فقرات المحور الثاني والاستجابة الكلية للمحور، والجدول رقم (13) يوضح تحليل فقرات محور الثاني.

**جدول رقم(13) يوضح استجابة افراد العينة لمحور الثاني**

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
---	--------	-----------------	-------------------	--------------	--------	-------------------

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	تطبيق محاسبة الإنجاز يوفر معلومات عن الوقت الذي تستغرقه كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج.	4.075	0.650	%81.50	18.10	0.000
2	تطبيق محاسبة الإنجاز يقدم معلومات كافية وملائمة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات.	4.125	0.783	%82.50	15.72	0.000
3	تطبيق محاسبة الإنجاز يساهم في ترشيد قرارات تخطيط الربحية وتشكيله المنتجات للاستفادة منها.	4.150	0.795	%83.00	15.83	0.000
4	تطبيق محاسبة الإنجاز يساعد على تحسين (معدل) الإنجاز - عدد الوحدات المباعة الجيدة / وقت التصنيع).	4.275	0.744	%85.50	18.76	0.000
5	تطبيق محاسبة الإنجاز يساعد على تخفيض وقت الإنجاز وبالتالي تقليل التكلفة وزيادة الربحية.	4.075	0.757	%81.50	15.54	0.000
6	تطبيق محاسبة الإنجاز يساعد على تحديد أسعار المنتجات من خلال تحديد نقاط الاختناق والطاقت غير المستغلة والعمل على استغلالها.	3.975	0.883	%79.50	12.08	0.000
7	تطبيق محاسبة الإنجاز يساعد على تخفيض المخزون مع الاستجابة السريعة لطلب العملاء.	4.200	0.717	%84.00	18.33	0.000
	جميع الفقرات	4.125	0.486	82.50%	25.32	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "119" تساوي 1.975 هنا يرى الباحث بعد استخدام اختبار t للعينة والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الأول من خلال الجدول رقم(13) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور أكبر من القيمة المتوسطة المحايدة والوزن النسبي يساوي 82.50% مما يدل تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة يؤدي لترشيد قرارات تخطيط الربحية وتحديد تشكيلة المنتجات عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ . وبالتالي قبول الفرضية الثانية القائلة (تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة يؤدي لترشيد قرارات تخطيط الربحية وتحديد تشكيلة المنتجات).

**السؤال الثالث: هل لتطبيق محاسبة الإنجاز كأداة أثر لترشيد قرارات الشراء أم الصنع؟ وللإجابة عن هذا السؤال قام الباحث بفرض الفرضية التالية:**  
**الفرضية الثالثة: " تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة يؤدي إلى ترشيد قرارات الشراء أم الصنع" وللإجابة عنها قام الباحث بحساب المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري،**

والوزن النسبي، وتم استخدام اختبار t للعينة الواحدة، لكل فقرة من فقرات المحور الثالث والاستجابة الكلية للمحور، والجدول رقم (14) يوضح تحليل فقرات محور الثالث.

### جدول رقم(14) يوضح استجابة افراد العينة لمحور الثالث

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	t قيمة	القيمة الاحتمالية
1	تطبيق محاسبة الإنجاز يؤدي إلى توفير المعلومات اللازمة لتحسين وتطوير القرارات التشغيلية.	4.425	0.589	%88.50	26.48	0.000
2	تطبيق محاسبة الإنجاز يساعد في تحديد قرارات الصنع أم الشراء بهدف تخفيض التكلفة في ظل المنافسة.	4.125	0.875	%82.50	14.08	0.000
3	تطبيق محاسبة الإنجاز يؤدي إلى تحليل هامش الانجاز لتعرف على مقدار المساهمة الحقيقية لكل منتج لترشيد قرارات الشراء أم الصنع.	4.100	0.892	%82.00	13.50	0.000
4	تطبيق محاسبة الإنجاز يؤدي إلى توفير معلومات كافية وملائمة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية.	4.300	0.602	%86.00	23.63	0.000
5	تطبيق محاسبة الإنجاز يساعد في اتخاذ قرار الشراء أم التصنيع في ظل نقاط الاختناق (القيود في نظام الانتاج).	4.050	0.808	%81.00	14.23	0.000
6	تطبيق محاسبة الإنجاز يساعد في تحديد الطاقة الفائضة مما يساعد في ترشيد قرار الشراء ام التصنيع.	3.925	0.851	%78.50	11.89	0.000
7	تطبيق محاسبة الإنجاز يدعم الاحتفاظ بحد أدنى من مخزون الامان ومنع تراكمه مما يساعد في ترشيد قرار الشراء ام التصنيع.	4.100	0.737	%82.00	16.32	0.000
	جميع الفقرات	4.146	0.432	82.92%	29.06	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "119" تساوي 1.975

هنا يرى الباحث بعد استخدام اختبار  $t$  للعينة والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الأول من خلال الجدول رقم (14) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور أكبر من القيمة المتوسطة المحايدة والوزن النسبي يساوي 82.92% مما يدل تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة يؤدي إلى ترشيد قرارات الشراء أم الصنع عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ . وبالتالي قبول الفرضية الثالثة القائلة (تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة يؤدي إلى ترشيد قرارات الشراء أم الصنع).

**السؤال الرابع: هل لتطبيق محاسبة الإنجاز كأداة أثر لترشيد قرارات الاستثمار في الآلات وإجراء تحسينات على المرحل؟ ولإجابة عن هذا السؤال قام الباحث بفرض الفرضية التالية:**

**الفرضية الرابعة: " تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة يؤدي إلى لترشيد قرارات الاستثمار في الآلات وإجراء تحسينات على المرحل" ولإجابة عنها قام الباحث بحساب المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والوزن النسبي، وتم استخدام اختبار  $t$  للعينة الواحدة، لكل فقرة من فقرات المحور الرابع والاستجابة الكلية للمحور، والجدول رقم (15) يوضح تحليل فقرات محور الرابع.**

**جدول رقم (15) يوضح استجابة افراد العينة لمحور الرابع**

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة $t$	القيمة الاحتمالية
1	تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة يؤدي إلى توفر معلومات كافية وملائمة لأغراض التخطيط في استثمار الآلات وتحسينها.	4.200	0.681	%84.00	19.30	0.000
2	تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة يؤدي إلى توفير معلومات كافية وملائمة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية سواء بالتجديد للآلات أو الاستغناء.	4.050	0.633	%81.00	18.16	0.000
3	تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة يؤدي إلى التحسين المستمر لأداء الآلات والعمل على تحسين الربحية.	3.975	0.761	%79.50	14.03	0.000
4	تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة يؤدي إلى تعزيز الربحية خلال المدى الزمني لدورة	4.025	0.727	%80.50	15.44	0.000

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
	حياة المنتج.					
5	تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة يؤدي إلى تميز المنشأة بمنتجات ذات جودة عالية قياساً بالمنتجات المنافسة.	4.125	0.903	%82.50	13.64	0.000
6	تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة يؤدي إلى تبني طرقاً جديدة ومبتكرة في تقديم منتجاتها.	4.100	0.771	%82.00	15.62	0.000
7	تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة يؤدي إلى إيجاد حلول لما يكتشف من اختناقات وطاقة غير مستغلة تؤثر على كفاءة الأداء وتقليل الانحرافات والاطع في العمليات.	4.225	0.824	%84.50	16.27	0.000
	جميع الفقرات	4.100	0.432	%82.00	27.82	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "119" تساوي 1.975 هنا يرى الباحث بعد استخدام اختبار t للعينة والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الأول من خلال الجدول رقم(18) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور أكبر من القيمة المتوسطة المحايدة والوزن النسبي يساوي %82.00 مما يدل تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة يؤدي إلى لترشيد قرارات الاستثمار في الآلات وإجراء تحسينات على المرحل عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$  وبالتالي قبول الفرضية الثالثة القائلة (تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة يؤدي إلى لترشيد قرارات الاستثمار في الآلات وإجراء تحسينات على المرحل).

#### النتائج:

1. قبول الفرضية الأولى أن تطبيق محاسبة الإنجاز لأغراض قياس التكلفة يؤدي إلى تطوير التقارير الداخلية.
2. قبول الفرضية الثانية أن تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة يؤدي لترشيد قرارات تخطيط الربحية وتحديد تشكيلة المنتجات.
3. قبول الفرضية الثالثة أن تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة يؤدي إلى لترشيد قرارات الشراء أم الصنع.

4. قبول الفرضية الرابعة أن تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة يؤدي إلى لترشيد قرارات الاستثمار في الآلات وإجراء تحسينات على المرحل.
5. إن مفهوم محاسبة الإنجاز يمد الإدارة بالطريقة المثلى لتعظيم الأرباح في الأجل القصير في ظل بيئة إنتاجية ذات موارد مقيدة ومحدودة.
6. مفهوم محاسبة الإنجاز لا يستهدف قياس التكلفة في حد ذاته، لكنه يستهدف أساساً توفير معلومات للإدارة عن القيود وكيفية الاستغلال الأمثل للموارد.
7. مفهوم محاسبة الإنجاز الذي يفترض وجود قيد واحد على الأقل في المنشأة في الأجل القصير.
8. محاسبة الإنجاز من الأدوات والأساليب التكاملية وليست تنافسية، حيث يسعى محاسبة الإنجاز إلى التوصل إلى المستوى الأمثل للإنجاز، ومن ثم تعظيم الأرباح في الأجل القصير.
9. يعتمد محاسبة الإنجاز في معيار الحكم على صحة القرارات الإدارية على مفاهيم محاسبة الإنجاز الثلاثة هامش الإنجاز والمخزون ونفقات التشغيل ومعيار الحكم على سلامة القرار يتحدد بأن أي قرار إداري سيؤدي إلى زيادة هامش الإنجاز وخفض المخزون وخفض نفقات التشغيل فإن ذلك يشير إلى سلامة القرار والعكس بالعكس.
10. يعتمد محاسبة الإنجاز في عملية تحديد أسعار المنتجات على تحديد نقاط الاختناق الرئيسية في النظام، سواء كانت تلك النقاط تقع في جانب الإنتاج متمثلة في محدودية طاقات بعض المراحل أو الموارد، مما يحد من الإنجاز على مستوى المصنع بصفة عامة، أو تقع تلك النقاط في جانب التسويق متمثلة في محدودية نصيب المنتج المراد تسعيره في الأسواق.

### التوصيات

في ضوء ما ذكر من نتائج يوصي الباحث بالتوصيات الآتية:

- 1- زيادة اهتمام إدارة المنشآت الصناعية في قطاع غزة باستخدام نظم التكاليف الحديثة لقياس تكلفة الانتاج لترشيد القرارات الإدارية من خلال التركيز على التحسين المستمر باستخدام مدخل محاسبة الإنجاز .
- 2- اجراء المزيد من البحوث والدراسات حول البيئة الصناعية في قطاع غزة والعمل على تطويرها ودعم موقفها في السوق العالمية رغم الحصار المفروض من قبل الاحتلال الاسرائيلي .
- 3- تطوير نظم التكاليف المستخدمة لتكون نظم معلومات توفر معلومات دقيقة وملائمة سواء كانت مالية او غير مالية وذلك بهدف الحصول مقاييس مالية وغير مالية تساعد في قياس تكلفة المنتج والتخطيط الاستراتيجي للمنتج .
- 4- تطوير نظم الرقابة في المنشآت الصناعية الفلسطينية باستخدام مقاييس حديثة تتلاءم مع بيئة التصنيع الحديثة لقياس وتقييم الأداء .
- 5- تطوير التقارير الداخلية والخارجية في المنشآت الصناعية الفلسطينية، بحيث تقدم معلومات دقيقة وموضوعية في الوقت المناسب تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الرشيدة .
- 6- تركيز إدارة المنشآت الصناعية الفلسطينية على هامش الانجاز من خلال حجم المبيعات وليس كم الانتاج لزيادة الربح الكلي للمنشأة .
- 7- تركيز إدارة المنشآت الصناعية الفلسطينية على القيود التي تحد العمل سواء كانت داخلية أو خارجية والعمل على الاستغلال الأمثل للموارد عندها .

#### الهوامش والمراجع المعتمدة

- (1)Sheu, Chwen, Ming- Hsiang chen, stacy Kovar, "integrating Activty-Based costing and theory of constraints for better manufacturing decision making", integrating manufacturing systems, volume 80,( Issue, 2003).
- (2) هبة محمود مؤمنة، "مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات البيئة التصنيع الحديثة"، (رسالة ماجستير غير منشورة. كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، جدة،(2004).

- (3) Olli-Pekka. Hilmola., "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, 2007), pp.346-366.
- (4) Olli-Pokka Philomela and Laurie Lattila. "throughput accounting and stochastic system behavior: Importance of low throughput products", International journal of applied management. (science, Vol.1, 2008), pp.123-142.
- (5) عبد العزيز عرفات العجلة، "مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات البيئة التصنيع الحديثة"، (رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل. كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011).
- (6) Rick Denison, "Standing on the Shoulders of the ( TOC) Creators ,Theory of Constratrains (TOC ICO) International Certification Organization" , First Throughput Accounting then GAAP,( June, 2012).
- (7) أمجاد محمد الكومي، "أثر استخدام محاسبة الإنجاز في تطوير جودة الخدمات المصرفية في ظل منهجية سيجما ستة"، مصر، كلية التجارة، جامعة عين شمس، (مج2013، 17)، ص 549-634.
- (8) أحمد محمد عبد الحسن الرحمن العربي، "نموذج محاسبي مقترح لاستخدام الاتجاهات الحديثة في التكاليف لتحديد تكلفة الإنتاج الصناعي في السودان"، (رسالة دكتوراه غير منشورة. جامعة السودان العلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2014).
- (9) نور الشام موسى شايبو برفو، معتر مرغني سيد أحمد، "التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب لمحاسبة عن الإنجاز لزيادة كفاءة القياس التكاليفي"، مجلة بجري للآداب والعلوم الإنسانية، (العدد 06، ديسمبر 2014).

- (10) محمد عبد الفتاح العشماوي، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث) (ط1؛ عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2011)، ص365.
- (11) محمد الفيومي محمد، المحاسبة الاستراتيجية، (ط1؛ الإسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2012)، ص82.
- (12) Gallowey, D., and Waldron, D., " Throughput.Accounting: The Need for a new Language for Manufacturing" *Management Accounting*,( Nov, 1998), p p: 34-35.
- (13) زامل، أحمد محمد، "محاسبة الإنجاز: لغة جديدة للتعامل مع مشاكل قديمة لتحديد التكلفة" المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد 02، 1992، ص ص 191-213.
- (14) أبو شناف، زايد سالم، "تقييم فعالية محاسبة الإنجاز كأداة لتحديد التكلفة في بيئة الموارد المقيدة" مجلة التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد 01، 2001، ص232.
- (15) فهمي، صبري صموئيل، "محاسبة الإنجاز كأداة لقياس التكلفة و ترشيد القرارات الإدارية" رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2001، ص ص 85-89.
- (16) Ostrenga,, M., R., Ozan, T.R., Mallihatton, R.P., And Harwood, M.D., "Total cost Management," John, Willy & Sons, Inc., New York,1992.