

نموذج رقم (1)

إقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

مدخل محاسبة الانجاز لتطوير نظم التكاليف في

ضوءالاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية

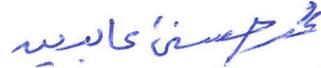
(دراسة تطبيقية على المنشآت الصناعية الفلسطينية)

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هو نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه  
حيثما ورد، وإن هذه الرسالة ككل أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل درجة أو لقب علمي أو  
بحثي لدى أي مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

#### DECLARATION

The work provided in this thesis, unless otherwise referenced, is the  
researcher's own work, and has not been submitted elsewhere for any  
other degree or qualification

Student's name:

اسم الطالب: 

Signature:

التوقيع: 

Date:

التاريخ: 



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

## مدخل محاسبة الإنجاز لتطوير نظم التكاليف في ضوء

### الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية

(دراسة تطبيقية على المنشآت الصناعية الفلسطينية)

إعداد الطالب

محمد حسنى عابدين

إشراف

الأستاذ الدكتور / حمدي شحدة زعرب

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة ماجستير المحاسبة والتمويل

1436 هـ - 2015 م

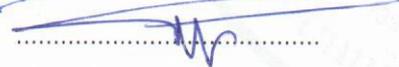


## نتيجة الحكم على أطروحة ماجستير

بناءً على موافقة شئون البحث العلمي والدراسات العليا بالجامعة الإسلامية بغزة على تشكيل لجنة الحكم على أطروحة الباحث/ محمد حسني عابدين عابدين لنيل درجة الماجستير في كلية التجارة/ قسم المحاسبة والتمويل وموضوعها:

مدخل محاسبة الإنجاز لتطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية  
دراسة تطبيقية على المنشآت الصناعية الفلسطينية

وبعد المناقشة التي تمت اليوم الأحد 02 جمادى الآخر 1436 هـ، الموافق 2015/03/22م الساعة الواحدة ظهراً، اجتمعت لجنة الحكم على الأطروحة والمكونة من:

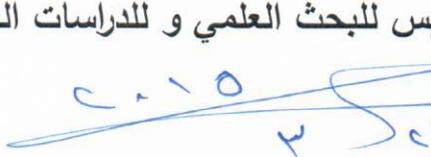
	مشرفاً ورئيساً	أ.د. حمدي شحدة زعرب
	مناقشاً داخلياً	أ.د. سالم عبد الله حلس
	مناقشاً خارجياً	د. علي سليمان النعامي

وبعد المداولة أوصت اللجنة بمنح الباحث درجة الماجستير في كلية التجارة/ قسم المحاسبة والتمويل.

واللجنة إذ تمنحه هذه الدرجة فإنها توصيه بتقوى الله ولزوم طاعته وأن يسخر علمه في خدمة دينه ووطنه.

والله ولي التوفيق ،،،

مساعد نائب الرئيس للبحث العلمي و للدراسات العليا

  
أ.د. فؤاد علي العاجز



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا

تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ﴾

صدق الله العظيم

(سورة المجادلة: الآية 11)

## ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة الى استخدام محاسبة الانجاز كمدخل لتطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية، بهدف قياس وتقييم الأداء، ومساعدة الشركات الصناعية الفلسطينية في تحقيق أهدافها.

ولتحقيق اهداف الدراسة واختبار فرضياتها اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وصممت استبانة لاستطلاع آراء أفراد العينة بعدد (60) مبحوثاً، وبعد تفحص الاستبانات، تم استبعاد ثلاث استبانات، نظراً لعدم تحقق الشروط المطلوبة للإجابة على الاستبانة، وبذلك يكون عدد الاستبانات الخاضعة للدراسة " 57 " استبانة، بنسبة 95 % من الاستبانات الموزعة.

وتم تحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي ( spss )، وقد خلصت الدراسة الى عدة نتائج أهمها: ان ادارة الشركات الصناعية الفلسطينية تعمل على تحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز، بغرض تطوير تلك النظم، وتخفيض التكلفة بشكل اكبر، ولتوفير معلومات كافية وملائمة لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

كما تبين أن هناك صعوبات ومعوقات تحد من تطوير نظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية استجابة للأغراض الإدارية الحديثة، منها أنّ الإدارة العليا ليس لديها معرفة بالمدخل المستحدثة لتطوير نظم التكاليف وأهميتها، ولا ترغب بتحمل تكاليف تطويرها، وقلة الكوادر المؤهلة والمتخصصة للبحث في آليات تطبيقها.

وقد أوصت الدراسة بالعمل على ضرورة تطوير نظم التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية الفلسطينية، وتحديثها لتتلاءم والتطورات التكنولوجية الحديثة والمتسارعة في بيئة التصنيع المتطورة إقليمياً ودولياً لضمان استمرار وبقاء تلك الشركات في عالم الأعمال الذي يشهد منافسة حادة، كما اوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالعاملين في الإدارات المالية وإدارات التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية، وتأهيلهم علمياً وعملياً، وتنمية الوعي التكاليفي لديهم بأهمية تطوير نظم التكاليف، وزيادة فعاليتها وكفاءتها لخدمة أغراض الإدارة الحديثة، والتحسين والتطوير المستمر في الأداء والإنتاجية والجودة، ودعم المركز التنافسي لتلك الشركات.

## Abstract

This study aims to use throughput accounting as a prelude to improving cost systems in light of the modern management accounting trends in order to assess and review performance and help the Palestinian manufacturing companies achieve their goal

To achieve the goals and examine hypotheses, the study used the descriptive analytical method and a questionnaire to explore the perceptions of (60) sample respondents. After examining the questionnaires, three questionnaire sheets were excluded because they did not meet the conditions for answering the questionnaire, so the resulting number of questionnaires used in the study is 57 and this amounts to 95% of distributed questionnaires.

The questionnaires were analyzed using the statistical tool (SPSS). The study concluded with a number of results, that most important of which are: the management of Palestinian manufacturing companies works to adapt the cost system to throughput accounting, to develop these systems, further reduce costs, and provide sufficient and appropriate information for planning, monitoring and performance review purposes.

The study showed that there have been difficulties and impediments limiting the development of cost systems in the Palestinian manufacturing companies in order to be able to keep in pace with the modern management purposes. It further indicated that the higher management does not have knowledge about the modern trends used for developing the cost systems and their significance, and is not willing to bear the costs of their system development, in addition to lack of qualified and specialized personnel to explore the mechanisms through which these systems can be applied.

The study recommended that it was imperative to develop the cost systems used in the Palestinian manufacturing companies, upgrade them to be adaptive to the modern accelerating technological developments in the highly developed regional and international manufacturing environment to ensure their survival in the highly competitive business world. It further recommended that it is necessary to pay more attention to the personnel working in the finance and cost management in the Palestinian manufacturing companies, qualify them scientifically and professionally, promote their cost awareness in regard to the significance of developing the cost systems, increasing the efficiency of these systems to serve the purposes of modern management, and initiating continuous improvements in the performance, productivity and quality, and fostering the competitive position of these companies.

## إهداء

إلى مرمر التضحية والعطاء والإخلاص ،،،

إلى معلمي الفاضل ومثل الأبوة السامي ،،،

إلى الركن الشديد الذي آوي إليه كل حين ،،،

**أبي الغالي ،،،**

إلى من مرآتي قلبها قبل أن تراني عينها وغامر القمر من نور وجهها ،،،

إلى من كان دعاؤها سر نجاحي ،،،

**أمي الغالية ،،،**

إلى من شاركني الأفراح والآلام طوال مشواري ،،،

إلى من كانوا سببا في إسعادي في جميع أوقاتي ،،،

**إخوتي وأخواتي وأقاربي الأعزاء ،،،**

إلى من أنتمروني وشجعوني وكانوا سنداً لي ودعماً متواصلاً ،،،

**أصدقائي الأعزاء ،،،**

إلى من كان لهم قبس من نور لتخرج رسالتي إلى النور ،،،

**جامعتي ،،، أساتذتي ،،، طلابي وطالباتي ،،، زملائي في الكلية الجامعية للعلوم والتكنولوجيا وجامعة الاقصى**

**وشركة توزيع الكهرباء ،،،**

**اليكم جميعاً أهدي ثمرة غرسني**

الباحث

## شكر وتقدير

قال تعالى " ولئن شكرتم لأزيدنكم "

وقال ﷺ " لا يشكر الله من لا يشكر الناس "

فإنني قبل هذا الجهد المتواضع وبعده، أحمد الله تبارك وتعالى حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه، أصلي وأسلم على الرسول الأمين عليه أفضل صلاة وأزكى تسليم

كما أتقدم بخالص الشكر وعظيم التقدير إلى أستاذي الفاضل الأستاذ الدكتور / حمدي شحدة زعرب، فقد تبنى هذه الرسالة منذ أن كانت فكرة، وتعهد بها بذرة، وسقاها غرسة، ونماها حتى أتت ثمارها، فأشكره على ما أسدى من نصح مفيد، وأغدق من توجيه سديد، حيث أفاض على من صائب معارفه، وجميل لطائفه، ما أنعش عزيمتي، وضاعف هممتي، وفوق هذا وذاك خلقه الودود، وتواضعه المعهود. فهكذا الكرام يزدادون تواضعا كلما ارتقى بهم المقام، فجزاه الله خير الجزاء وأدام عليه الفضل العظيم، والخير العميم.

كما أتقدم بعظيم الشكر والتقدير لكل من

أ.د. سالم عبدالله حلس حفظه الله

د. على سليمان النعامي حفظه الله

وذلك لقبولهم متكرمين مناقشة رسالتي، ما زادني فخرا وتكريما.

وأيضا واجب العرفان بالجميل يدعوني إلى أن أبرق الشكر الجزيل إلى:

أ. عبدالرحمن رشوان، الذي ساعدني في اختيار عنوان رسالتي

وكذلك أشكر الأساتذة الأفاضل الذين ما بخلوا بتوجيهاتهم وآرائهم السديدة في تحكيم أداة الدراسة "الاستبانة"، وكذلك موظفي الشركات الصناعية الذين قاموا بتعبئة الاستبانات.

فلسم مني كل الشكر والتقدير

الباحث

## قائمة المحتويات

صفحة	الموضوع
أ	أية قرآنية.....
ب	ملخص الدراسة باللغة العربية.....
ج	ملخص الدراسة باللغة الإنجليزية.....
د	الإهداء.....
هـ	الشكر والتقدير.....
و	قائمة المحتويات.....
ط	قائمة الجداول.....
ى	قائمة الاختصارات.....
1	<b>الفصل الاول: الاطار العام للدراسة</b>
2	مقدمة.....
3	مشكلة الدراسة.....
4	أهمية الدراسة.....
4	أهداف الدراسة.....
5	فرضيات الدراسة.....
6	متغيرات الدراسة.....
6	الدراسات السابقة.....
14	التعليق على الدراسات السابقة.....
16	<b>الفصل الثاني: محاسبة الانجاز</b>
17	نشأة وتعريف محاسبة الانجاز.....
19	افتراضات وقواعد تطبيق محاسبة الانجاز.....
22	مدخل محاسبة الإنجاز لقياس التكلفة وتقويم الاداء.....
26	مزايا محاسبة الانجاز.....
26	انتقادات محاسبة الانجاز.....

28	<b>الفصل الثالث: نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الادارية</b>
29	تمهيد .....
29	اولا: نظام التكلفة المستهدفة ( TC ) .....
29	مفهوم التكلفة المستهدفة .....
30	أهداف تطبيق نظام التكلفة المستهدفة .....
30	مراحل تطبيق نظام التكلفة المستهدفة .....
32	ثانيا: نظام تكاليف الانشطة (ABC) .....
33	خطوات تطبيق نظام تكاليف الأنشطة ( ABC ):
34	مزايا تطبيق نظام تكاليف الانشطة (ABC) .....
34	الانتقادات الموجهة لنظام تكاليف الانشطة (ABC) .....
35	ثالثا - نظام الإنتاج في الوقت المحدد(JIT) .....
36	الملامح الرئيسية لنظام الإنتاج في الوقت المحدد(JIT) .....
37	رابعا: نظام دورة حياة المنتج.(PLC) .....
39	خامسا: نظام سلسلة القيمة (VC) .....
39	أهداف سلسلة القيمة .....
40	أهمية تحليل سلسلة القيمة .....
41	<b>الفصل الرابع: تطوير نظم التكاليف وفقا لمتطلبات محاسبة الانجاز</b>
42	تمهيد .....
42	اولا- تطوير نظام التكلفة المستهدفة ( TC ) بالتكامل مع محاسبة الانجاز .....
43	ثانيا- تطوير نظام تكاليف الانشطة ( ABC ) بالتكامل مع محاسبة الانجاز .....
45	منافع التكامل بين نظام تكاليف الانشطة ( ABC ) ومحاسبة الانجاز .....
45	خطوات التكامل بين نظام تكاليف الانشطة ( ABC ) ومحاسبة الانجاز .....
46	ثالثا- تطوير نظام الانتاج في الوقت المحدد(JIT) بالتكامل مع محاسبة الانجاز .....
47	أهداف التكامل بين نظام الانتاج في الوقت المحدد(JIT) ومحاسبة الانجاز .....
48	رابعا- تطوير نظام دورة حياة المنتج (PLC) بالتكامل مع محاسبة الانجاز .....
48	خطوات تطبيق التكامل بين نظام دورة حياة المنتج (PLC) ومحاسبة الانجاز ...

49	.....خامسا- تطوير نظام سلسلة القيمة (VC) بالتكامل مع محاسبة الانجاز.....
50	.....خطوات تقوية سلسلة القيمة.....
51	<b>الفصل الخامس: الطريقة والاجراءات</b>
52	.....منهجية الدراسة.....
52	.....مصادر جمع البيانات.....
52	.....مجتمع وعينة الدراسة.....
53	.....اداة الدراسة.....
53	.....صدق الاستبانة.....
59	.....ثبات الاستبانة.....
61	.....الأساليب الاحصائية المستخدمة.....
62	<b>الفصل السادس: نتائج الدراسة وتفسيرها</b>
63	.....الوصف الإحصائي لعينة الدراسة.....
68	.....تحليل واختبار فرضيات الدراسة.....
68	.....تحليل الفرضية الأولى.....
71	.....تحليل الفرضية الثانية.....
74	.....تحليل الفرضية الثالثة.....
78	.....تحليل الفرضية الرابعة.....
80	.....تحليل الفرضية الخامسة.....
89	<b>الفصل السابع: النتائج والتوصيات</b>
90	.....اولاً: نتائج الدراسة.....
93	.....ثانياً: توصيات الدراسة.....
95	.....قائمة المراجع.....
100	.....قائمة الملاحق.....

## قائمة الجداول

صفحة	عنوان الجدول
44	جدول رقم (1) نقاط التشابه والاختلاف بين نظام تكاليف الانشطة ومحاسبة الانجاز..
53	جدول رقم (2) درجات مقياس ليكرت.....
54	جدول رقم (3) صدق الاتساق الداخلي للمحور الاول: استخدام محاسبة الانجاز.....
55	جدول رقم (4) صدق الاتساق الداخلي للمحور الثاني: حاجة نظم التكاليف للتطوير
56	جدول رقم (5) صدق الاتساق الداخلي المحور الثالث: للتكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز.....
58	جدول رقم (6) صدق الاتساق الداخلي للمحور الرابع: معوقات تطوير نظم التكاليف
59	جدول رقم (7) معامل الارتباط بين الدرجة الكلية لكل محور والدرجة الكلية للاستبانة
60	جدول رقم (8) معامل الثبات طريقة التجزئة النصفية.....
60	جدول رقم (9) معاملات ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة.....
63	جدول رقم (10) توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس.....
63	جدول رقم (11) توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي.....
64	جدول رقم (12) توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.....
64	جدول رقم (13) توزيع عينة الدراسة حسب التخصص.....
65	جدول رقم (14) توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة.....
65	جدول رقم (15) توزيع عينة الدراسة حسب قطاع الصناعة التي تنتمي اليه الشركة....
66	جدول رقم (16) توزيع عينة الدراسة حسب مدة ممارسة الشركة لنشاطها.....
66	جدول رقم (17) توزيع عينة الدراسة حسب الشكل القانوني للشركة.....
67	جدول رقم (18) توزيع عينة الدراسة حسب عدد موظفي الشركة.....
67	جدول رقم (19) توزيع عينة الدراسة حسب نظام التكاليف المستخدم في الشركة.....
70	جدول رقم (20) تحليل فقرات المحور الاول (استخدام محاسبة الانجاز فى قياس تقييم اداء الشركات.....
73	جدول رقم (21) تحليل فقرات المحور الثانى (حاجة نظم التكاليف للتطوير).....
76	جدول رقم (22) تحليل فقرات المحور الثالث (التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز.
80	جدول رقم (23) تحليل فقرات المحور الرابع (معوقات تطوير نظم التكاليف).....

82	جدول رقم (24) نتائج تحليل التباين الأحادي ANOVA حسب متغير الشكل القانوني
85	جدول رقم (24) نتائج تحليل التباين الأحادي ANOVA حسب متغير عدد الموظفين
87	جدول رقم (24) نتائج تحليل التباين الأحادي ANOVA حسب متغير نظام التكاليف

### قائمة الاختصارات

المصطلح بالإنجليزية	الاختصار	المصطلح بالعربية
Total Quality Management	(TQM)	ادارة الجودة الشاملة
Just In Time	(JIT)	نظام الانتاج في الوقت المحدد
Target Cost	( TC)	نظام التكلفة المستهدفة
Activity Based Cost	( ABC)	نظام تكاليف الانشطة
Product life cycle	(PLC)	نظام دورة حياة المنتج
Value Chain	(VC)	نظام سلسلة القيمة
Theory of Constraints	(TOC)	نظرية القيود

## الفصل الأول

### الاطار العام للدراسة

- مقدمة
- مشكلة الدراسة
- أهمية الدراسة
- أهداف الدراسة
- فرضيات الدراسة
- متغيرات الدراسة
- الدراسات السابقة
- التعليق على الدراسات السابقة

## 1- مقدمة:

في ظل تطبيقات المحاسبة الإدارية، واستخدام تقنياتها وأدواتها في دعم الإدارة بالمعلومات المهمة، لاسيما التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وتقييم الأداء، ينبغي الأخذ بهذه الأدوات المعاصرة، وعدم تجاوزها، ليكون امتداداً لتطوير نظم التكاليف، ولمواكبة بيئة التصنيع الحديثة والمنافسة الاستراتيجية، ومن هذه التقنيات والأدوات نظام التكلفة المستهدفة ( Target Cost )، ونظام تكاليف الأنشطة ( Activity Based Cost ( ABC )، ونظام الإنتاج في الوقت المحدد ( Just in time ( JIT )، ونظام دورة حياة المنتج ( PLC )، ( Product life cycle ، ونظام سلسلة القيمة ( Value Chain ( VC.... وغيرها)، الأمر الذي أدى إلى ضرورة تطوير هذه النظم بما يضمن قيام الشركات الصناعية بأقصى قدر من الكفاءة والفاعلية لاستغلال الموارد المتاحة لديها، وتحسين جودة الإنتاج، وتعظيم الربحية، وقدرتها على الاستمرارية والمنافسة.

ومن هنا بدأ البحث عن أدوات وتقنيات جديدة لتطوير نظم التكاليف لكي تتوافق مع سمات بيئة التصنيع الحديثة والتي تمثلت في مفهوم محاسبة الإنجاز ( Throughput Accounting ) كمدخل لتطوير نظم التكاليف، بحيث توفر للإدارة احتياجاتها من المعلومات التكاليفية والإدارية التي تتلاءم وتتماشى مع مستجدات بيئة التصنيع الحديثة وبيئة الموارد المقيدة، وتساعد في تطوير وتقييم الأداء التشغيلي من خلال التركيز على نقاط الضعف في تلك النظم، وتخفيض وقت الانجاز، ومحاولة بناء علاقات بين الإنتاج والتكاليف، والقدرة على الإنجاز، من خلال زيادة حجم المبيعات، وتخفيض مستويات المخزون إلى أدنى حد ممكن، وتخفيض تكاليف التشغيل، كما تساعد على تحسين إدارة ورقابة وتخفيض التكاليف، وذلك بهدف قياس وتقييم الأداء وتحقيق الأهداف التشغيلية والاستراتيجية للشركة الصناعية. ( Kenneth W, et al, 2010, :18 ).

ومن هذا المنطلق تمثل محاسبة الانجاز إحدى الفلسفات والأدوات الحديثة كمدخل لقياس وتقييم الأداء، وتقديم رؤية شاملة عن الشركة ككل، مما يشجع على تحسين وتنمية الترابط بين الأقسام المختلفة وتحقيق التناسق بين عمليات التشغيل ( Sheldon, et al 2011:15 ).

وتهدف الدراسة الى استخدام محاسبة الانجاز كمدخل لتطوير نظم التكاليف بهدف قياس وتقييم الأداء ومساعدة الشركات الصناعية الفلسطينية في تحقيق أهدافها.

## 2- مشكلة الدراسة:

تتبلور مشكلة الدراسة في استخدام نظم التكاليف التقليدية، والتي أثارها العديد من المشاكل والانتقادات، وتمحورت حول وجود قصور في هذه النظم التقليدية المستخدمة في الشركات الصناعية الفلسطينية. (ابو شنب، 2008 : 132 )

وتتناول هذه الدراسة مشكلة المساهمة في إحداث التطوير المطلوب في نظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية، نظراً لعدم تطورها بشكل سريع مع التطور الذي طرأ على بيئة التصنيع الحديثة، وذلك عن طريق توظيف العديد من التقنيات، والأدوات الإدارية المتطورة، كمحاسبة الانجاز، وما يرتبط بها من أدوات تساعد على فهم ومعالجة العلاقات الحقيقية بين نظم التكاليف، مثل وقت الانتاج، والمخزون، والجودة، والربحية، والعمل على تطويرها.

ويعتقد الباحث ارتكازا على ما تقدم أن هناك حاجة ضرورية وملحة لاستخدام وتطبيق محاسبة الانجاز كمدخل لتطوير نظم التكاليف بهدف قياس وتقييم الأداء في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الفلسطينية.

ولذا جاءت هذه الدراسة للإجابة عن التساؤل الرئيسي التالي:

**هل يؤدي استخدام محاسبة الانجاز إلى تطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الفلسطينية؟** ويتفرع منه الأسئلة الفرعية التالية:

1- هل يساهم استخدام محاسبة الانجاز في قياس وتقييم أداء الشركات الصناعية الفلسطينية بما يتلاءم مع الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية؟

2- ما مدى الحاجة لتطوير نظم التكاليف المعمول بها في الشركات الصناعية الفلسطينية استجابة للاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية؟

3- هل يؤدي التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز الى قياس وتقييم الاداء ومساعدة الشركات الصناعية الفلسطينية في تحقيق أهدافها؟

4- هل توجد معوقات يمكن أن تحد من تطوير نظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية؟

5- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين متوسطات استجابات أفراد عينة الدراسة حول استخدام محاسبة الانجاز كمدخل لتطوير نظم التكاليف في الشركات

الصناعية الفلسطينية تعزى للمتغيرات التالية: (القطاع الصناعي التي تنتمي له الشركة، الشكل القانوني، نظام التكاليف المستخدم في الشركة).

### 3- أهمية الدراسة:

#### أولاً- الأهمية العلمية:

أ- من الناحية البحثية: تظهر أهمية هذه الدراسة في ضرورة جسر الفجوة ما بين التطور العلمي ونظم التكاليف المتبعة في الشركات الصناعية، حيث أصبحت هذه الشركات تعمل في بيئة تتسم بالتغيرات والتطورات السريعة في تكنولوجيا الإنتاج ، وأدت هذه التطورات إلى زيادة حدة المنافسة، مما أدى إلى ظهور ما يسمى بحاسبة الانجاز ، الأمر الذي يتطلب من الشركات الصناعية ضرورة توحيد وتنسيق جهودها وأنشطتها بهدف قياس وتقييم الأداء، وترشيد قراراتها الإدارية التي تؤدي إلى تقديم أفضل المنتجات، وإشباع حاجات عملاءها.

وتأتي أهمية الدراسة أيضا من كونها تبحث عن احدث الأدوات الإدارية الحديثة وهي محاسبة الانجاز من اجل تطوير نظم التكاليف المتبعة في القطاع الصناعي الفلسطيني، حيث توفر المعلومات التكاليفية والإدارية الملائمة لتساعد الشركات الصناعية على قياس وتقييم الأداء الخاص بتطوير وتحسين نوعية المنتجات وتخفيض تكاليف هذه المنتجات، حتى تتمكن من المنافسة والبقاء في السوق في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية.

ب- من الناحية الأكاديمية: وجد مفهوم محاسبة الانجاز اهتماما كبيرا من قبل الأكاديميين والباحثين المهتمين على حد سواء، وقد شهد الفكر المحاسبي المعاصر بعض الدراسات والكتابات التي تناولت هذا المفهوم، ومدى تطبيقه في الشركات الخدمية والتجارية والصناعية.

#### ثانياً- الأهمية العملية:

أن استخدام محاسبة الانجاز كمدخل لتطوير نظم التكاليف يساعد إدارة الشركات الصناعية الفلسطينية على قياس وتقييم الأداء وترشيد قراراتها الإدارية في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية، ومن ثم تعزيز القدرة التنافسية في ظل سوق المنافسة الكبيرة.

### 4- أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة الى ما يلي:

1- استخدام محاسبة الانجاز كمدخل لتطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية بهدف قياس وتقييم الأداء ومساعدة الشركات الصناعية الفلسطينية في تحقيق أهدافها.

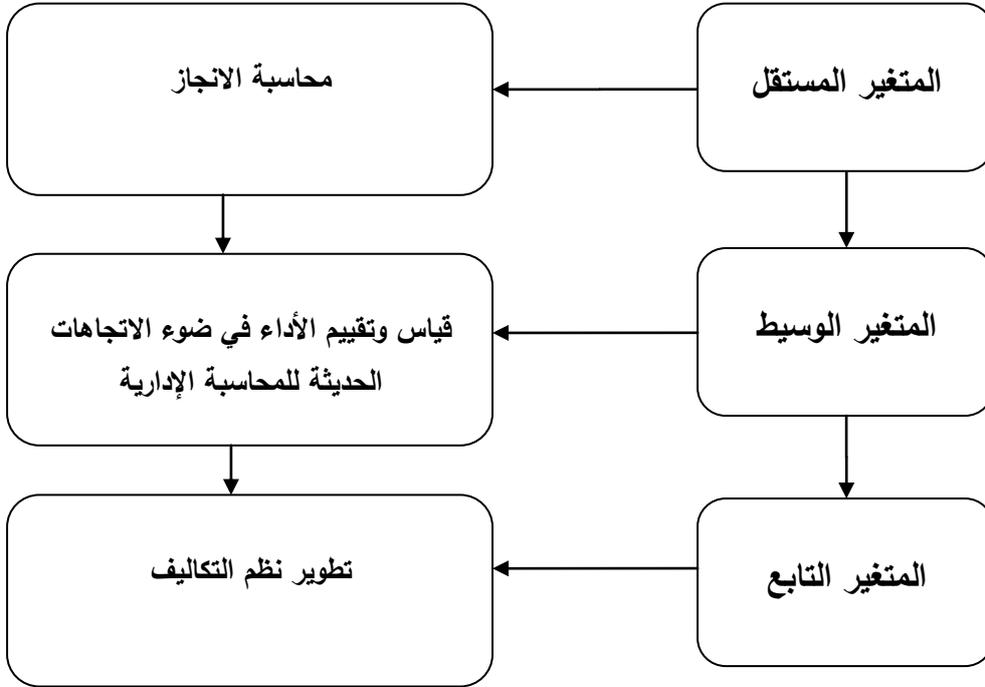
- 2- بيان اهمية استخدام محاسبة الانجاز فى قياس وتقييم اداء الشركات الصناعية الفلسطينية بما يتلاءم مع الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية.
- 3- التأكد من حاجة نظم التكاليف المعمول بها في الشركات الصناعية الفلسطينية للتطوير استجابة للاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية.
- 4- مساعدة الشركات الصناعية الفلسطينية على تطوير نظم التكاليف المعمول بها باستخدام مدخل محاسبة الانجاز لتتلاءم مع بيئة التصنيع الحديثة.
- 5- تحليل ودراسة التكامل بين تطوير نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز بهدف قياس وتقييم الاداء ومساعدة الشركات الصناعية الفلسطينية في تحقيق أهدافها.
- 6- تحليل ودراسة المعوقات التي يمكن أن تحد من تطوير نظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية، ووضع الحلول المناسبة للتغلب عليها.

#### 5- فرضيات الدراسة:

- في ضوء مشكلة الدراسة واهدافها تم صياغة الفرضيات التالية:
- الفرضية الأولى:** يساهم استخدام محاسبة الانجاز فى قياس وتقييم اداء الشركات الصناعية الفلسطينية بما يتلاءم مع الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية.
- الفرضية الثانية:** أن نظم التكاليف المعمول بها في الشركات الصناعية الفلسطينية بحاجة للتطوير استجابة للاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية.
- الفرضية الثالثة:** يؤدي التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز الى قياس وتقييم الاداء ومساعدة الشركات الصناعية الفلسطينية في تحقيق أهدافها.
- الفرضية الرابعة:** هناك معوقات يمكن أن تحد من تطوير نظم التكاليف في الشركات الفلسطينية
- الفرضية الخامسة:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين متوسطات استجابات أفراد عينة الدراسة حول استخدام محاسبة الانجاز كمدخل لتطوير نظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية تعزى للمتغيرات التالية: (القطاع الصناعي التي تنتمي له الشركة، الشكل القانوني، نظام التكاليف المستخدم في الشركة).

## 6- متغيرات الدراسة:

يمكن تقسيم متغيرات الدراسة على النحو التالي:



## 7- الدراسات السابقة:

اولا: الدراسات العربية:

1- دراسة محفوظ، ( 2014 ) بعنوان "مدى امكانية تطبيق مدخل محاسبة ترشيد الفاقد كأحد متطلبات اعادة هندسة نظم المحاسبة الادارية" هدفت الدراسة إلى التعرف على مقومات ومعوقات تطبيق مدخل محاسبة ترشيد الفاقد، ودوره في التخلص من الفاقد، وتحقيق المنافسة، وتلبية حاجات ومتطلبات العملاء، وتعظيم قيمة المنتج من وجهة نظر العملاء، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، أهمها: توفر المقومات اللازمة لتطبيق مدخل محاسبة ترشيد الفاقد في مصانع المشروبات الغازية والعصائر في قطاع غزة، وذلك من خلال توفر نظام لضبط الإنتاج في مراحله المختلفة، وتوفر نظام لتوريد المواد الأولية اللازمة للتصنيع، وتوفر نظام للرقابة والمتابعة على عمليات الإنتاج، كما توجد بعض المعوقات أمام مصانع المشروبات الغازية والعصائر في تطبيق مدخل محاسبة ترشيد الفاقد تعود لأسباب منها: الوضع السياسي،

وعدم كفاءة الموظفين، وتبين من خلال الدراسة وجود آثار إيجابية في حال تطبيق مدخل محاسبة ترشيد الفاقد، كتعظيم الربحية، وتدعيم المنافسة، وخفض التكاليف، وتعظيم قيمة المنتجات من وجهة نظر العميل، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات منها: ضرورة التوجه التدريجي لتطبيق مدخل محاسبة ترشيد الفاقد، والاستفادة من مزاياه المتعددة، ونشر ثقافة ترشيد الفاقد، ليصبح كل موظف مسؤول عن تخفيض الفاقد، وتحقيق الجودة.

## 2-دراسة الكومي،( 2013 ) بعنوان "اثر استخدام مدخل محاسبة الانجاز في تطوير جودة

الخدمات المصرفية في ظل منهجية سيجما ستة" هدفت الدراسة الى تحقيق الدمج والتكامل بين كل من سيجما ستة ومحاسبة الانجاز، لأعراض تطوير مستوى جودة الخدمات القطاع المصرفي السعودي، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، والمنهج الاستنباطي، وخلصت الدراسة إلى التأكيد على جوهرية الاعتماد على المدخل المقترح " سيجما ستة" لأعراض تطوير مستوى جودة الخدمات المصرفية داخل البنوك السعودية والتحقق من فعالية تضمين مدخل محاسبة الانجاز في المرحلة الخامسة "الضبط والرقابة" من مراحل تنفيذ سيجما ستة بما يساهم في تفعيل التطوير المستمر لمستوى جودة اداء الخدمات حتى يمكن ان يتفوق مستوى الجودة عن التوقعات الحالية للعملاء.

وأوصت الدراسة بالتوسع في الكتابات البحثية لدراسة التكامل بين منهجية سيجما ستة وادوات التكلفة الاستراتيجية المختلفة مثل: التكلفة المستهدفة، نظام الانتاج في الوقت المحدد.

## 3- دراسة عبد العزيز(2011) بعنوان "البعد الاستراتيجي لنظرية القيود واثره في ترشيد

القرارات" هدفت الدراسة الى امكانية إحداث التطوير المطلوب في بعض المفاهيم المستخدمة في المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف نظراً لعدم تطورها بشكل سريع مع التطور الذي طرأ على مجالات التصنيع والفكر الإنتاجي، وذلك عن طريق المفاهيم المتطورة لنظرية القيود وما يرتبط بها من أدوات تساعد على فهم ومعالجة العلاقات الحقيقية بين وقت التصنيع والمخزون والجودة والربح، وقد تم التطبيق على بعض الشركات الصناعية في الجمهورية العراقية، وقد بينت الدراسة أن نظرية القيود بما تتضمنه من أدوات تمثل مدخل عام للتحسين المستمر عبر سلسلة القيمة بأكملها والتي تنادي بتعظيم الانجاز وتخفيض دورة الإنتاج وتحديد المزيج الإنتاجي الامثل واستخدام الموارد النادرة والغاء الوقت العاطل، وبذلك يتم زيادة الانجاز ومن ثم

زيادة الربحية، وقد توصلت الدراسة الى ان هناك قصورا في الأدوات والأساليب التقليدية المستخدمة في المحاسبة الادارية في تحقيق أهدافها، ويرجع ذلك لظهور بعض المتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة والتي تتمثل في التطور التكنولوجي السريع والتحسين المستمر.

**4- دراسة صموئيل (2011) بعنوان "الاتجاه نحو التكامل بين نظام تكاليف الأنشطة ونظرية القيود"** هدفت الى دراسة التكامل بين نظام تكاليف الأنشطة ونظرية القيود، على ربحية الشركة وذلك من خلال الدراسة النظرية فقط، واعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي للقيام بالدراسة النظرية، وقد خلصت الدراسة الى ان قرار المزج الإنتاجي هو القرار الأكثر قبولا لتطبيق نموذج التكامل بالرغم من الاختلافات بينهما، وان نظرية القيود اداة ادارية تصلح للقرارات قصيرة الاجل، وفي الشركات الهادفة للربح بجمهورية مصر العربية، واوصت الدراسة بتطبيق التكامل بين نظام تكاليف الأنشطة ونظرية القيود لاتخاذ قرارات افضل وخصوصا في الشركات الضخمة.

**5- دراسة مصطفى، (2011) بعنوان " إدارة التكلفة في ظل التقنيات الحديثة"** هدفت الدراسة الى وضع إطار لإدارة التكلفة في ظل التقنيات الحديثة ، حيث يرتبط بمفاهيم أساسية أهمها تخطيط التكاليف ، والرقابة على التكاليف، وتخفيض التكاليف، ومحركات التكاليف، والتحليل الاستراتيجي للتكاليف، والمشتقات المستحدثة لنظم التكاليف في البيئة عالية التقنية ، والأثر التكاليفي لتحليل مخاطر التقنيات المتقدمة،، وأوضحت نتائج الدراسة التطبيقية على بيانات التكاليف بإحدى الشركات الصناعية والتي قام بها الباحث أن تحديد التكلفة بالنسبة لمحرك التكلفة وليس لوحدة المنتج من الأهداف الأساسية لتطبيق مفهوم إدارة التكلفة في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة مع أهمية تحديد طبيعة هذه المحركات، كما تطورت المبادئ والنظريات لقياس وتحديد التكلفة مع التطورات التي حدثت في تقنيات الإنتاج الحديثة.

**6- دراسة طيفور، (2011) بعنوان " دور أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحقيق ريادة التكلفة من منظور دورة حياة المنتج "** هدفت الدراسة الى توظيف أدوات إدارة التكلفة ضمن منظور دورة حياة المنتج لتحقيق ريادة التكلفة، وكان من نتائج الدراسة انه لتحقيق استراتيجية ريادة التكلفة يتطلب تجزئتها إلى مجموعة من الاستراتيجيات الفرعية في مرحلة التصميم والإنتاج والتسويق دون التأثير على جودة وخصائص المنتج وخصوصا في مرحلة تصميم

المنتج، ولتحقيق زيادة التكلفة في مرحلة تصميم المنتج، يتطلب على تلك المتغيرات التي تتطلبها تلك المرحلة، ثم استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة التي تستفيد من معطيات تلك المرحلة ومن أهمها نظام التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة وغيرها.

7- دراسة فخر، (2010)، بعنوان " تطوير النظام المعياري للتكلفة لخدمة الأغراض الإدارية في بيئة التصنيع الحديثة " هدفت الى دراسة خصائص البيئة الحديثة للصناعة وتأثيرها على نظم التكاليف وعناصر التكلفة، وبيان التغيرات والتحسينات اللازمة في نظام التكاليف المعيارية التقليدي لزيادة كفاءته وفعاليتيه في أداء دوره في ظل بيئة التصنيع الحديثة، وقد خلصت الدراسة الى انخفاض كفاءة وفعالية أداء نظم التكاليف المعيارية المطبقة للدور المنوط بها، بسبب ظهور نظم التصنيع والإنتاج الحديثة وتبني الشركات لاستراتيجية التحسين والتطوير المستمر، وإتباع نظم الإنتاج وفقا لاحتياجات السوق، وتأثير ذلك على أنماط التكاليف وطرق وأسباب حدوثها وتغيرها، ولا يقلل تطبيق نظم التصنيع الحديثة من دور نظام التكاليف المعيارية بل يزيد من أهميتها في التخطيط والرقابة وتطوير الأداء، ويمكن تصنيف أهم جوانب التغير والتطور في البيئة الحديثة للصناعة في زيادة الاهتمام بارتفاع مستوى جودة المنتجات، وتخفيض مستوى المخزون السلعي أو استبعاده، وتدفق الإنتاج في خطوط إنتاجية متعددة تتسم بالمرونة، وانتشار نظم التشغيل الآلي.

8- دراسة الأيامور (2010)، بعنوان "استخدام نموذج البرمجة الخطية في تحديد المزيج الإنتاجي الأمثل الذي يعظم الربحية في ظل نظرية القيود" هدفت الدراسة الى توضيح اثر استخدام نموذج البرمجة الخطية في كيفية توزيع الموارد المقيدة بين عدد من المنتجات وتحديد مزيج المنتجات الأمثل في ظل وجود مجموعة من القيود والاختناقات المحددة من خلال استخدام نظرية القيود لغرض تعظيم الارباح، وقد تم التطبيق على حالة احدى الشركات الصناعية في الجمهورية العراقية، وخلصت الدراسة الى اهمية نظرية القيود في تحديد القيود والاختناقات في العملية الانتاجية والتخفيف منها بهدف تعظيم الربحية، وان نموذج البرمجة الخطية تعبير رياضي لمشكلة تتكون من عدد من المتغيرات، ويعتبر احدى الادوات المهمة التي تستخدم في تحليلات نظرية القيود وفي تحقيق اهدافها خصوصا في ظل تعدد المنتجات وتعدد القيود.

9- دراسة سيد، (2010) بعنوان " تقييم فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وتقييم الأداء في ترشيد قرارات الإدارة الاستراتيجية لمنظمات الأعمال " هدفت الدراسة الى تقييم فعالية التكامل بين أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وأساليب تقييم الأداء الاستراتيجية في توفير المعلومات الملائمة للإدارة الاستراتيجية للشركة وتحسين أداء الشركة ودعم مركزها التنافسي. وخلصت الدراسة الى عدم وجود اثر ذو دلالة إحصائية على أهمية أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وأساليب تقييم الأداء الاستراتيجية في توفير المعلومات الملائمة للإدارة الاستراتيجية للشركة وتحسين أداء الشركة ودعم مركزها التنافسي، كما لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية على أهمية تكامل أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وأساليب تقييم الأداء الاستراتيجية في توفير المعلومات الملائمة للإدارة الاستراتيجية للشركة وتحسين أداء الشركة ودعم مركزها التنافسي بشكل اكبر من تطبيق هذه الابتكارات.

10- دراسة الطالب، (2010) بعنوان " مدى اعتماد الشركات الصناعية على محاسبة التكاليف في عملية اتخاذ القرارات الادارية" هدفت الدراسة الى معرفة مدى اعتماد الشركات الصناعية على معلومات نظام التكاليف عند اتخاذ القرارات، وإبراز الصعوبات التي قد تواجه الشركات الصناعية في الاعتماد على نظام محاسبة التكاليف عند اتخاذ القرارات ، والتغلب على الصعوبات التي تحد من استخدام نظام محاسبة التكاليف في ترشيد القرارات الإدارية. وأظهرت الدراسة الميدانية أن نظام محاسبة التكاليف تمد إدارة الشركات الصناعية بالمعلومات اللازمة التي تساعدها في عملية اتخاذ القرارات بالسرعة المناسبة والدقة المطلوبة في مجال عملية الإنتاج والتوسع فيه، كما أكدت عينة الدراسة أن نظام محاسبة التكاليف التي يستخدم في الشركات الصناعية يقوم بقياس تكلفة السلعة المنتجة وقياس عناصر التكاليف.

11- دراسة الشرع، (2009) بعنوان " الاتجاهات الاستراتيجية لنظام المحاسبة الإدارية في ظل نظرية المحددات (TOC) " هدفت الدراسة الى تسليط الضوء على أهم الأسس التي تستند عليها الشركات الهادفة للربح في تصميم نظم المحاسبة الإدارية وفقا للاستراتيجيات المرغوبة في تحقيق الربح المستهدف بعد تشخيص المعوقات التي تحول دون ذلك في ضوء نظرية المحددات (القيود TOC) وقد اعتمد الشرع الاسلوب العلمي الانتقائي من خلال اختيار المعلومات من المراجع العلمية التي تتعلق بموضوع الدراسة مع التركيز على بعض الحالات

التطبيقية في جمهورية مصر العربية ، وكان من نتائج الدراسة ان المحاسبة الإدارية تعد نظاما للمعلومات ذات صيغ مستقبلية تخدم اتخاذ القرارات، وان نظرية المحددات (القيود) تعطى أطروحات ومؤشرات استدلالية لإدارة الشركة لها أهميتها في تشخيص المعوقات في انسيابية عمليات التشغيل أو العوامل لتحقيق الهدف المقصود، واوصت بدراسة نظم المحاسبة الادارية والعمل على تطويرها بما ينسجم والتطلعات المستقبلية في ظل التقنيات الحديثة، ودراسة البيئة التي تتوخاها نظرية القيود للوقوف على حقيقة المعوقات من خلال التجربة السابقة لواقع عمليات التشغيل والانتاج.

## 12- دراسة الصغير (2009) بعنوان " اطار مقترح للتكامل بين فلسفة التوقيت المنضبط GIT

ونظرية القيود TOC لأغراض خفض التكلفة وتحسين الانجاز" هدفت الدراسة الى تقييم مدى إمكانية تحقيق التكامل بين كل من فلسفة التوقيت المنضبط ونظرية القيود وإبراز فاعلية هذا التكامل في مجالات خفض التكلفة وزيادة الانجاز ، وقد اعتمدت الدراسة الاستبانة كوسيلة لجمع البيانات من عينة الدراسة المتمثلة في الشركات الصناعية في محافظة سوهاج بجمهورية مصر العربية، ومن نتائج الدراسة ان نظرية القيود أداة لإدارة التكلفة في الأجل القصير، ومناسبة جدا لإنجاز القرارات في تلك الظروف، وسيكون لها دور أساسي في دعم فلسفة التوقيت المنضبط من خلال عمليات التطوير والتحسين المستمر لأي نشاط مقيد في النظام الإنتاجي، مما يؤدي إلى زيادة الانجاز وتعظيم ربحية الشركة، وكذلك ضبط الأنشطة غير المقيدة مما يؤدي إلى تحقيق الطاقة غير المستغلة، واوصت الدراسة بضرورة تبني وتطبيق نظرية القيود لحل مشاكل الاختناقات خصوصا وان القيود التي تواجه العملية الانتاجية تتسم بالديناميكية والتغير المستمر، ما يعنى عدم وجود نهاية لتلك القيود ويجب تبني ادوات للتعامل معها.

## 13- دراسة الجنابي، (2009) بعنوان " تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة

التكاليف وترابطها في خدمة منظمة الأعمال" هدفت الدراسة الى عرض تقنيات إدارة التكلفة باعتبارها مستجدات في محاسبة التكاليف وبيان مدى التكامل والترابط بين تلك التقنيات وأثره في خدمة منظمات الأعمال في تحقيق أهدافها.

وكان من نتائج الدراسة ان إدارة التكلفة توفر المعلومات التي تحتاجها إدارة المنظمة سواء كانت معلومات مالية أو غير مالية من خلال مستجدات محاسبة التكاليف والمتمثلة بتقنيات

إدارة التكلفة. كما تساعد إدارة التكلفة ومن خلال التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف إظهار تكلفة المنتجات بدقة ورقابتها وقياس الأداء عن طريق متابعة الكلف من خلال استخدام العلاقات السببية بين الكلف والأنشطة بما يساعد مواصلة الاستراتيجيات التنظيمية.

#### 14- دراسة المعاضدي والحديدي (2007) بعنوان " التكامل ما بين نظرية القيود ونظام تكاليف الأنشطة ودوره في تحسين الربحية"

هدفت الدراسة الى التكامل بين نظرية القيود تكاليف الأنشطة وطرح أساليب التكامل ودوره في تحسين الاداء وتعظيم الربحية في ظل بيئة التصنيع الحديثة، واعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي من خلال قراءة مستفيضة للمصادر العربية والاجنبية المتاحة بجمهورية مصر العربية، وأوضحت نتائج الدراسة ان نظرية القيود تمثل منهجا لدراسة جدولة الانتاج وتنظيمه بطريقة تعمل على حل مشاكل الانتاج من خلال سلسلة من الخطوات بدءا من تشخيص المشاكل وانتهاء بحل هذه المشاكل، وتمثل وجهة النظر هذه النظرة الادارية لنظرية القيود، واوصت الدراسة بزيادة الدراسات المتعلقة بالمفاهيم الحديثة لترشيد القرارات خاصة نظرية القيود والمفاهيم القابلة للتكامل معها واستحداث المزيد من المعالجات التي تحقق زيادة الربحية للشركة والاستفادة من الخدمات التي يمكن أن يوفرها الحاسوب في هذا المجال.

#### ثانيا: الدراسات الاجنبية:

1- دراسة (Mahdi, et al,2012): بعنوان "Target and Kaizen Costing, " Engineering and Technology of World Proceedings " هدفت الدراسة الى استخدام عدد من الأدوات والتقنيات الحديثة المتوفرة لتحسين العمليات الإنتاجية وتخفيض التكاليف في ظل بيئة التصنيع الجديدة لخدمة العملاء ومساعدة الشركات الصناعية في اتخاذ القرارات الخاصة بتصميم المنتجات لزيادة الإنتاج، ومن ثم زيادة الربحية وتحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركة، وكان من نتائج الدراسة ان محاسبة الانجاز التي انبثقت من نظرية القيود تهتم بإدارة التكاليف وتحسين وزيادة عملية الإنتاج، من خلال وضع الخطط والسياسات لزيادة الإنتاج وتخفيض التكاليف، والحد من القيود التي تقف عائق أمام العملية الإنتاجية، وذلك لتعظيم ربحية الشركة والبقاء في سوق المنافسة، كما بينت الدراسة ان استخدام أدوات وتقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة كأداة للتخطيط والمساعدة في اتخاذ القرارات الإدارية وتخفيض

وتطوير التكلفة لأغراض قياس وتقييم الأداء داخل الشركات الاقتصادية، قد حققت هذه التقنيات والأدوات في الشركات الصناعة التي تستخدم النظم التكاليف التقليدية نجاحا كبيرا في تحسين نتائج تشغيل هذه الشركات وتقييم أداءها.

## 2- دراسة (Khajovi and Nazm, 2012): بعنوان **Innovation in Management Accounting : The Needs of World Class Firms** .

هدفت الدراسة الى اقتراح نموذج للتكامل بين التكلفة المستهدفة ونظرية القيود، وبطاقة الأداء المتوازن، ونظم الإنتاج بالتوقيت المحدد لمساعدة إدارة الشركات اليابانية على النجاح في ظل الظروف التنافسية لبيئة الأعمال الحديثة، وظهرت الدراسة ان الشركات اليابانية قد نجحت على المستوى العالمي من خلال الاهتمام بالتصميم المبسط للمنتجات، والاهتمام برأس المال البشري، وتقديم منتجات جديدة ومبتكرة إلى الأسواق تلبى احتياجات العملاء في أسرع وقت ممكن، وكذلك الاهتمام بنظم الإنتاج المرنة والتحسين المستمر، واوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالتأثيرات الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والسياسية على طبيعة الأسواق وتصميم المنتجات وعمليات الإنتاج والمستوى التكنولوجي.

## 3- دراسة ( Hilma raimona , 2011 ) بعنوان **"Total Quality Management and Theory of Constraints Implementation in Malaysian Automotive Suppliers A "Survey Result 2011"**

هدفت الى دراسة مدى تطبيق ادارة الجودة الشاملة (TQM) ونظرية القيود (TOC) في شركات السيارات الماليزية، وهي واحدة من أهم القطاعات الاستراتيجية في ماليزيا، وقد تم توزيع 250 استبانة على موردي السيارات، ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن صناعة السيارات الماليزية قد حققت نهضة عالية على مستوى تنفيذ برامج ادارة الجودة الشاملة وكذلك نظرية القيود TOC، على الرغم من أنها لا تزال في مرحلة مبكرة ، وان نظرية القيود TOC تركز على القيد بمنطقية وواقعية، كما ان تحديد ومعالجة الاختناقات يوفر أسرع وأقل تكلفة، ووسيلة لزيادة الإنتاجية.

## 4- دراسة (Sheldon, et al,2011): بعنوان **"Century Management"** هدفت الدراسة

الى البحث عن أدوات حديثة لتطوير نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية لمساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات، ومن ثم تحسين الأداء التشغيلي والإداري لزيادة المبيعات وتحقيق أقصى ربحية ممكنة وخلصت الدراسة الى ان نظرية القيود (TOC) تركز على تحسين عملية تدفق الإنتاج

وإدارة المخزون لأنه جزء لا يتجزأ من كفاءة الإنتاج، وتحديد وقياس القيود التي تعوق عملية الإنتاج ومعرفة أوجه القصور في نظم الإنتاج والتكاليف التقليدية.

واوصت الدراسة بالعمل على إعداد أدوات وتقنيات حديثة للتصنيع في ظل التقدم التكنولوجي وتغيير نظم المحاسبة الإدارية التقليدية، وكذلك تطوير نظم التكاليف لتكون أكثر دقة والتي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات الإدارية الخاصة بتدفق بيانات التكاليف، وتصميم عمليات الإنتاج وتحديد مستوياته، وتحقيق الكفاءة المثلى من خلال التحسين المستمر وتعظيم الانجاز وزيادة الربحية في ظل بيئة إنتاجية ذات اختناقات وهي تعتمد على الوقت كعامل أساسي في تقييم الأداء.

#### 5- دراسة (Richard Moore,2010): بعنوان "The extent of the application of the Theory of Constraints in the Swedish industrial companies"

هدفت هذه الدراسة للتعرف على مدى تطبيق نظرية القيود في الشركات الصناعية السويدية، المستوى الذي تطبق به مقارنة مع الدول الأخرى، وكان من أهم نتائجها بان هناك 16.5% من الشركات التي أجريت عليها الدراسة تستخدم نظرية القيود، ومن أسباب عدم تطبيقه على بعض الشركات يرجع إلى خوف الشركات من تبني أساليب جديدة، وعدم الإلمام الكافي بهذه النظرية، كما بينت الدراسة ان استخدام نظرية القيود يساعد الإدارة في تحسين أدائها من خلال العمل على فك الاختناقات من خلال خطوات التحسين المستمر داخل نظرية القيود، واوصت الدراسة إلى ضرورة القيام بمزيد من الأبحاث المستقبلية باستخدام عينة أكبر من هذه الدراسة المتمثلة بحوالي 92 شركة.

#### 8- التعليق على الدراسات السابقة :

من خلال الاستعراض السابق للدراسات السابقة يتضح لنا ما يلي:

1- لم تتطرق الدراسات السابقة بشكل مباشر إلى تطوير نظم التكاليف باستخدام محاسبة الانجاز بهدف قياس وتقييم الأداء في ظل الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية ، وإنما تحدثت عن قياس الأداء وربطه بالتكاليف أو بالمحاسبة الإدارية بشكل عام ، ولم يتم ربطها بمحاسبة الانجاز كأداة إدارية منبثقة عن نظرية القيود.

2- تحدثت الدراسات السابقة عن محاسبة الانجاز في متن الدراسة كجزء قليل، ولم تكن عنوان أساسي للدراسة.

3- أظهرت الدراسات السابقة انه يجب العمل على إعداد أدوات وتقنيات حديثة للتصنيع في ظل التقدم التكنولوجي وتغيير نظم المحاسبة الإدارية التقليدية، وكذلك تطوير نظم التكاليف لتكون أكثر دقة والتي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات الإدارية الخاصة بتدفق بيانات التكاليف، وتصميم عمليات الإنتاج وتحديد مستوياته، وتحقيق الكفاءة المثلى من خلال التحسين المستمر وتعظيم الانجاز وزيادة الربحية في ظل بيئة إنتاجية ذات اختناقات وهي تعتمد على الوقت كعامل أساسي في تقييم الأداء.

وتعتبر هذه الدراسة استكمالاً للدراسات السابقة في مجال تطوير نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية باستخدام محاسبة الانجاز، والتي انبثقت من نظرية القيود والتي تهتم بإدارة نظم التكاليف وتحسين وزيادة عملية الإنتاج.

4- يرى الباحث من تحليل الدراسات السابقة إنها لم تتطرق إلى اتجاهين عند تناول موضوع محاسبة الانجاز وهما:

\* **الاتجاه الأول:** تعميق فكرة استخدام محاسبة الانجاز كأحد مداخل نظرية القيود من خلال تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية لمساعدة الإدارة في قياس وتقييم الأداء واتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة.

\* **الاتجاه الثاني:** الدمج بين منهجين الأول يسعى إلى تحقيق كفاءة العمليات التشغيلية وإدارة التكلفة من خلال محاسبة الانجاز ( تحقيق الكفاءة )، والثاني يسعى نحو التحسين المستمر في فعالية وإدارة التكلفة ( تحقيق الفعالية )، ومن ثم الدمج بين هذين المنهجين من خلال التكامل بين محاسبة الانجاز ونظم التكاليف لأغراض تحقيق الكفاءة والفعالية للعمليات التشغيلية بهدف تخفيض وإدارة التكلفة ومساعدة الشركات الصناعية الفلسطينية في تحقيق أهدافها.

## الفصل الثاني

### محاسبة الانجاز

- نشأة وتعريف محاسبة الانجاز
- افتراضات وقواعد تطبيق مدخل محاسبة الانجاز
- مدخل محاسبة الإنجاز لقياس التكلفة وتقويم الاداء
- مزايا محاسبة الانجاز
- انتقادات محاسبة الانجاز

## 1- نشأة وتعريف محاسبة الانجاز:

كانت بداية ظهور مصطلح كلمة Throughput في منتصف السبعينات من القرن الماضي في مجال العلوم الإدارية لأول مرة ضمن كتابات Goldratt الذي قام بتطوير أحد البرامج الخاصة بالحاسوب فيما يتعلق بجدولة الإنتاج، ومع بداية التسعينات ظهرت محاسبة الإنجاز نتيجة التطورات الحديثة لنظرية القيود ولمواجهة احتياجات الإدارة من المعلومات اللازمة لدعم وتطبيق مفاهيم التطوير المستمر التي تبنتها النظرية، وكذلك لتقديم معلومات للإدارة بالشكل الذي يساعدها في تحديد الأولويات والإجابة عن التساؤلات المتعلقة بمقدار الإنجاز خلال فترة زمنية معينة.

وقد حاول البعض تحديد مفهوم محاسبة الإنجاز حيث يرى Yoshilkawa بأنها "منهج محاسبي متجانس مع فلسفة نظام الانتاج في الوقت المحدد (JIT) وفي جوهره يفترض أن المدير لديه مجموعة من الموارد المتاحة تشتمل على ( رأس المال، المياني والمعدات والعمالة ) وباستخدام تلك الموارد يتم شراء الخامات وتحويلها إلى منتج تام يتم بيعه لتوليد إيراد 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 " وقد وضع معهد المحاسبين الإداريين القانونيين CIMA تعريفا للمحاسبة الإنجاز على أنها "طريقة لقياس الأداء تؤسس على بناء علاقات بين الإنتاج والتكاليف والقدرة على الإنجاز وتؤسس تكلفة المنتجات وفقا لمحاسبة الإنجاز على استخدام كل من المنتجات والموارد الرئيسية "

<http://walidsamir7.blogspot.com>

وعرفها (الكومي، 2013: 585) بانها " مدخل محاسبي لتقييم مدى قدرة الشركة على تعظيم فعالية معدل انجاز انشطتها عن طريق استخدام المقاييس المالية في الاستغلال الافضل للفرص المحتملة (الموارد المقيدة) بغرض الوصول الى وحدات الهدف خلال وحدة الزمن.

وكذلك عرفها (محمد، 2012: 82) بأنها نظام للمحاسبة الإدارية يركز على الطرق التي يمكن بها تحقيق أقصى عائد لوحدة نشاط مقيدة، وهي تطور لنظرية القيود.

وقد ظهر في الآونة الاخيرة المفهوم الواسع للإنجاز والذي يصف محاسبة الانجاز بانها ذلك النظام الذي يتكون من عدد من المتغيرات التابعة تعمل معا لتحقيق وحدات الهدف ونقل

من معوقات التطبيق، ويعتبر التحسن في الاداء هو نتيجة مباشرة للتحسن في القيود المفروضة على النظام، وبالتالي قد يكون تخصيص التكاليف امرا غير ضروريا، ويكون المستقبل مع التوجه نحو مفاهيم الانجاز. (Cox, James.2012:72)

من خلال التعريفات السابقة يتضح الآتي:

1. يركز مدخل محاسبة الانجاز على تقييم قدرة الشركة في تحقيق الفعالية في اداء انشطتها بغرض الوصول الى وحدات الهدف النهائي في توليد الايرادات، وليس الكفاءات الداخلية في التشغيل، وذلك من خلال تدنية القيود والاختناقات التي تظهر في بيئة العمل سعيا وراء تحقيق معدل الانجاز السريع في كل وحدة من الزمن.

2. لا يعتبر مدخل محاسبة الانجاز نظاما لقياس وتخصيص التكاليف (مثل التكاليف المعيارية وتكاليف الأنشطة ABC)، وإنما يعتبر مقياسا للقيمة المضافة من التدفقات النقدية الداخلية للشركة في صورة الايرادات ( او المبيعات )، وبالتالي تظهر اهمية هذا المدخل في التحسين المستمر لتعظيم معدل الانجاز (كبديل عن تخفيض التكاليف).

3. يعتمد مدخل محاسبة الانجاز على استخدام المقاييس المالية التالية:

أ. **معدل الانجاز:** وهو ذلك المعدل الذي تتمكن عنده الشركة من توليد الاموال النقدية من المبيعات (وليس الانتاج) من خلال المورد المقيد عند اداء وظيفة محددة.

ب. **المخزون:** وهو يعبر عن حجم الاموال المستثمرة في شراء المواد الخام والمنتجات تحت التشغيل والمنتجات التامة بغرض اعادة بيعها.

ج. **نفقات التشغيل:** وهي تكلفة تحويل المخزون الى انتاجية الانجاز وتعبر عن التدفقات النقدية الخارجة ولا ترتبط بوظيفة ما، ويمكن ملاحظة ان محاسبة الانجاز تعتمد على مفهوم الاموال والتدفقات النقدية في صياغة المقاييس الثلاثة السابقة.

وتدعو محاسبة الانجاز إلى أن تعظيم المبيعات هو الطريق الوحيد الذي يمكن من خلاله تعظيم

هامش الانجاز ومن ثم تعظيم الأرباح الكلية للشركة. <http://walidsamir7.blogspot.com>

## 2- افتراضات وقواعد تطبيق مدخل محاسبة الانجاز:

تبنى المؤيدون لمحاسبة الانجاز مجموعة من المفاهيم الأساسية لتطبيق هذا المدخل وذلك كما يلي: (الكومي، 2013: 586)

**الافتراض الاول: معدل الانجاز كمقياس في ادارة قيود النظام:**

طبقا لمدخل محاسبة الانجاز يكون التركيز على ادارة القيود والاختناقات كبديل عن الاهتمام بتخفيض التكاليف، ويفترض هذا المدخل ان الاداء الفعال في قياس وتطوير مستوى الانجاز هو تحديد معدل الانجاز لكل قيد، والذي يشير الى الإنجاز السريع ذو الجودة المرتفعة لحركة دوران الاموال في الشركة، ويساعد ذلك في التغلب على القيود والاختناقات التي تعوق القدرة الداخلية في الوصول الى الهدف الرئيسي للشركة، والذي يتمثل في زيادة المبيعات وتعظيم الربحية، نظرا لأن تحسين وزيادة الإنجاز يترتب عليه العديد من المنافع مثل سرعة تنفيذ طلبات العملاء، وتخفيض المخزون وتخفيض تكلفة الإنتاج .

والقيد هو أي موقف يجعل حجم الانجاز في الشركة اكثر صعوبة، ويتسبب بمفردة في تخفيض الانجاز مثل القيود المرتبطة بقدرات ومهارات الفرد، الوقت، الجودة، والاموال. ويعرف معدل الإنجاز على أنه مقياس لسرعة دوران الأموال في الشركة، أو كمية المبيعات في وحدة الزمن، مما يساعد إدارة الشركة التعرف على الأنشطة التي تستغرق وقت أطول وتكلفة أكبر، والأنشطة التي تعوق التدفق الطبيعي للإنتاج بدلا من الاقتصار فقط على معدلات التشغيل الفعلي التي قد تخفى كفاءة استغلال الوقت الكلي كأحد الموارد الهامة ومستوى جودة الأداء في العملية الإنتاجية.

ويمكن حساب معدل الإنجاز كما يلي: (Baxendale,2004:36)

معدل الإنجاز لكل وحدة زمن =  $\frac{\text{سعر البيع} - \text{التكلفة المتغيرة}}$

كمية الوقت المستنفذ(المورد المقيد)

كما يمكن حسابة بالمعادلة التالية:  $\frac{\text{العائد لكل وحدة زمن (ساعة عمل)}}{\text{التكلفة لكل وحدة زمن (ساعة عمل)}}$

التكلفة لكل وحدة زمن (ساعة عمل)

## الافتراض الثاني: تعظيم قيمة هامش الانجاز:

يتأسس مدخل محاسبة الإنجاز على أن المبيعات فقط هي التي تؤدي الى اضافة القيمة للشركة، وتدفق اموالها، وهي المدخل الوحيد لتعظيم هامش الإنجاز في الشركة، وعدم التركيز على حجم الإنتاج ويجب تركيز الاهتمام إلى المبيعات كأساس لقياس وتقييم مدى كفاءة وفعالية إدارة الشركة على استغلال الموارد المتاحة بصفة عامة والموارد المقيدة بصفة خاصة.

ووفقا لهذا الافتراض يجب ان يعتمد مدخل محاسبة الانجاز على بنود التكاليف المتغيرة فقط باعتبارها التكاليف الملائمة لاتخاذ القرار، والمناسبة لقياس وتقييم مدى الكفاءة في استغلال الموارد المتاحة.

وطبقا لمدخل محاسبة الإنجاز فإنه لا يتم ترتيب المنتجات حسب ربحيتها على أساس فائض المساهمة للوحدة التقليدي، ولكن يجب الأخذ في الاعتبار الموارد المستنفذة عند تحويل الوحدة من مادة خام إلى منتج نهائي، وما إذا كان هذا المورد يمثل موردا نادرا في العملية الإنتاجية أم لا، ومن ثم فان محور اهتمام مدخل محاسبة الإنجاز عند ترتيب المنتجات حسب ربحيتها ليس بمقدار فائض المساهمة التقليدي الذي يحققه المنتج، ولكن بما يحققه استخدام المورد النادر من أرباح. (Baxendale,2004:38)

ويؤسس مدخل محاسبة الإنجاز على محاولة الربط بين الإنجاز المحقق من كل منتج وبين ما استنفذه من تكلفة المورد المقيد، حتى يمكن ترتيب المنتجات حسب الربحية النسبية لها، وذلك بهدف ترشيد القرارات الإدارية المتعلقة باختيار تشكيلة المنتجات المثلى.

ويمكن حساب نسبة هامش الإنجاز لأي منتج كما يلي: (الكومي، 2013: 588)

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

وللتعرف على كفاءة العمليات التشغيلية في الشركة والحكم على مدى ربحيتها من عدمه تم استحداث نسبة عامة للإفصاح عن العلاقة بين هامش الإنجاز الكلي للشركة وبين إجمالي تكاليف التصنيع وتحسب كما يلي:

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

بحيث إذا كانت نسبة هامش الإنجاز العامة أكبر من واحد صحيح، فإن ذلك يشير إلى جدوى القيام بالعمليات التشغيلية، والقدرة على تحقيق أرباح (والعكس صحيح). ومن ثم يمكن القول بأن هامش الإنجاز يعبر عن دالة مكونة من أربعة عناصر، وهى سعر البيع، سعر شراء المواد الخام، معدل استخدام المواد الخام، ومقدار الإنجاز المحقق.

**الافتراض الثالث: المخزون.**

يعتمد مدخل محاسبة الانجاز على ان المخزون لا يعبر عن قيمة الانجاز، بل هو تعطيل لتدفق الايرادات داخل الشركة، لأن زيادة المخزون يؤدي إلى زيادة الزمن اللازم للتصنيع، وهذا يؤدي الى انخفاض الارباح النهائية، لذلك يمكن القول ان الربح يتناسب عكسيا مع مستوى المخزون، أي ان زمن الانجاز = قيمة الايرادات x الزمن اللازم للتصنيع لذلك يجب توجيه الاهتمام نحو المورد المقيد للنظام باعتباره الحلقة الضعيفة الذى تتحكم طاقته في سرعة تدفق الانتاج، ويعتبر حجر الاساس في خفض زمن الانجاز.

ويضمن ذلك تحقيق اقصى تدفق للإنتاج في اسرع وقت ممكن بغرض التخلص من تراكم المخزون والوصول به الى ادنى المستويات. (ابو شناف، 2001: 224)

#### **الافتراض الرابع: تكاليف التشغيل.**

يفترض مدخل محاسبة الانجاز ان النفقات التشغيلية، وهى التكاليف المنفقة على تحويل المواد الخام إلى منتجات مباعه وتضم الأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة بمثابة تكاليف ثابتة ومحددة في الأجل القصير، وتحمل على الفترة وليس على المنتجات.

ويرجع السبب في ذلك الافتراض (ابو شناف، 2001: 226). ان تكلفة العمل في الشركات الصناعية التي تعمل في بيئة التصنيع الحديثة تميل إلى الثبات، نتيجة وجود العديد من المتغيرات التكنولوجية، مثل الاعتماد على عمالة متعددة المهارات يمكنها القيام بأنشطة إنتاجية وخدمية متعددة بدلا من الاعتماد على عماله متخصصة ومرتبطة بأداء نشاط معين.

### 3- مدخل محاسبة الإنجاز لقياس التكلفة وتقويم الأداء:

يتطلب تنفيذ مدخل محاسبة الإنجاز لأغراض قياس التكلفة وتقويم الأداء تعديل وإدخال بعض المفاهيم الجديدة كمتطلبات أساسية لتنفيذه، كالتالي:

#### أولاً - إعادة النظر في تبويب هيكل عناصر التكاليف

يعتمد مدخل محاسبة الإنجاز على تقسيم هيكل عناصر التكاليف الصناعية وفقاً لسلوكها إلى عنصر الخامات - باعتباره العنصر الوحيد المتغير - وباقي عناصر التكاليف في مجموعة واحدة يطلق عليها إجمالي التكلفة، كما أطلق عليها Galloway & Waldron<sup>1</sup> أو نفقات التشغيل كما أطلق عليها Goldratt<sup>2</sup> بحيث تعتبر هذه المجموعة من العناصر بمثابة تكاليف ثابتة في الأجل القصير على اعتبار أنها بمثابة تكاليف محددة مقدماً، حيث أن كمية المدخلات اللازمة لتصنيع وحدة واحدة من المنتج حتى يصبح منتج تام قابل للبيع معروفة ومحددة مقدماً، والتي لا ينبغي أن تقل أو تزيد عن مقدار معين، لأنه في حالة نقصها لن يكتمل المنتج، وفي حالة زيادتها فمعنى ذلك أن تلك الزيادة ستتحول إلى مخزون يكلف الشركة أعباء مالية نتيجة الاحتفاظ به والحفاظ عليه من التلف والضياع. <http://walidsamir7.blogspot.com>

ان ما حدث من تطورات في بيئة التصنيع الحديثة تمثلت في زيادة الاستثمارات في الآلات والمعدات الأتوماتيكية وأجهزة التحكم والرقابة آلياً، مما أدى إلى اتجاه الأجور المباشرة إلى التناقص بشكل كبير وقد تخففت تماماً 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. (Cox, James, 2012: 75)

وطبقاً للتبويب السابق فإن مدخل محاسبة 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، وعلى ذلك فإن مفهوم هامش الإنجاز إلى حد ما يتشابه 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، والتي تتضمن تكلفة الخامات والعمالة المباشرة والأعباء الصناعية والتسويقية غير المباشرة المتغيرة، كما أن هامش الإنجاز يكون أكثر اتساقاً مع مفهوم تحليل التكاليف الملائمة، حيث أنه وفقاً لمدخل محاسبة الإنجاز يتم اعتبار

تكلفة العمالة تكلفة ثابتة، وبذلك فإن الشركة سوف تدير نفس المجموعة من الأصول، والتكاليف الوحيدة التي ستختلف بين البدائل هي تكلفة شراء الخامات أو المكونات والأجزاء وهي التكاليف الملائمة.

#### ثانيا - دراسة وتحديد معوقات العملية الإنتاجية:

يهدف مدخل محاسبة الإنجاز إلى قياس تكلفة الموارد المستنفذة من أجل الحصول على الإنجاز المستهدف، وفي ضوء ذلك يتم إعادة تبويب عناصر التكاليف إلى مواد خام مع دمج كل التكاليف الأخرى تحت مسمى إجمالي التكلفة، أو نفقات التشغيل، ويمكن بعد ذلك تحديد نصيب وحدة التكلفة من المواد الخام، ولكن هناك صعوبة في تحديد نصيب الوحدة من إجمالي التكلفة، ومن هنا فإن مدخل محاسبة الإنجاز يعتمد في قياس نصيب الوحدة من إجمالي التكلفة، 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، وبالتالي فليس هناك جدوى للفصل بين ما هو مباشر أو غير مباشر، كما أن القياس هنا لا ينصب على تحديد نصيب المنتج من الموارد المستنفذة في سبيل تصنيعه أو إنتاجه ولكن يتم القياس بأسلوب آخر وهو قدرة المنتج على الامتصاص أو على التحمل، بمعنى أنه كلما زادت كمية مبيعات المنتج أو زاد سعر بيعه أو زاد زمن تشغيله كلما زاد نصيبه من إجمالي التكلفة.

أ- **نقاط اختناق:** وهذه النقاط التي تعوق تدفق العمليات الإنتاجية بين الأقسام أو المراحل الإنتاجية، وتتمثل في النقاط التي تتواجد بها الآلات ذات الطاقة الإنتاجية الضعيفة، أي أنها تحدث عندما يكون الطلب الموضوع على تلك الآلات يفوق طاقتها الإنتاجية المتاحة.

ب- **القيود:** وهو مفهوم شامل وعام حيث أنه لا يقتصر على العمليات الإنتاجية داخل الشركة ولكنه يمتد خارجها، فقد تكون تلك القيود خارجية مثل الأسواق أو حتى في السياسات الإدارية المتبعة في الشركة، ومن هنا يجب على الشركة محاولة التعامل مع تلك القيود وإيجاد حلول لها، من أجل الحصول على أعلى عائد ممكن من مواردها المحدودة، ومن ثم فإن تحديد ودراسة تلك القيود يعتبر ذو ارتباط وثيق بعملية القياس وفقا لمدخل محاسبة الإنجاز، وخاصة إذا كانت تلك القيود تمثل نقاط اختناق تعوق تدفق العملية الإنتاجية داخل الشركة حيث تؤثر

في قياس التكلفة من ناحيتين: <http://walidsamir7.blogspot.com>

1- أن تحديد نقطة الاختناق يؤدي إلى لفت نظر الإدارة إلى عامل هام وهو ضرورة ضمان استمرار العمل في تلك النقاط وعدم تعطلها، 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 للشركة ، كما أن تحديدها يساعد في لفت نظر الشركة إلى ضرورة إدارتها ومحاولة التخلص منها عن طريق زيادة طاقتها، ويؤدي هذا في النهاية إلى الانعكاس على وقت الإنجاز وبالتالي تخفيض النفقات التشغيلية المحملة للمنتجات التي يتم تحميلها على أساس هذا الوقت.

<http://walidsamir7.blogspot.com>

2- وتتعلق بالنقاط التي لا يتواجد بها اختناقات، ذلك أنها يجب ألا تعمل بكامل طاقتها لأن ذلك يؤدي إلى أن مخرجات تلك النقاط سوف تستخدم في جزء منها فقط في النواحي التي تمثل اختناقات بينما يتحول الجزء الثاني إلى مخزون من الإنتاج تحت التشغيل وهو ما يترتب عليه ارتفاع في التكلفة نتيجة الاحتفاظ به.

### ثالثاً - الاهتمام بعنصر الزمن:

إن عنصر الزمن يعتبر أحد العوامل المستحدثة في مدخل محاسبة الإنجاز، ويعتبر الزمن العنصر الأساسي في تحميل وتوزيع الأعباء الإضافية على الوحدات المنتجة وفقاً لهذا المدخل. والمقصود بالزمن هنا وقت الإنجاز Throughput Time وهو عبارة عن الوقت المستنفد في تحويل المادة الخام إلى منتج تام مباع.

ويتكون هذا الوقت من العناصر التالية: (84: Cox, James, 2012)

#### 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، وهو كذلك يتضمن 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.

إن وقت التنقل يمثل ذلك الوقت المستنفد في تنقل المنتجات من قسم إنتاجي لآخر بالإضافة إلى وقت تنقل المنتجات من أو إلى المخازن.

### 4- وقت الانتظار.

بالنسبة لوقت الانتظار فهو 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 المنقلة إليه من المراحل أو الأقسام السابقة له، مما ينتج عنه انتظار المنتجات في صفوف. (محمد، 2012: 82)

### 5- وقت التخزين.

وقت التخزين هو 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 فإن وقت الإنجاز يساوي: (محمد، 2012: 83)

وقت الإنجاز = وقت يضيف قيمة + وقت لا يضيف قيمة .

أي أن: وقت الإنجاز = وقت التشغيل + وقت لا يضيف قيمة .

في ضوء ما سبق فإن تكلفة المنتج - في ظل هذا المدخل - تتكون من عنصرين أساسيين هما تكلفة الخامات والنفقات التشغيلية أو إجمالي التكلفة، ولما كان من الممكن تحديد تكلفة الخامات المستنفدة في إنتاج الوحدة من المنتج المراد قياس تكلفته، فإن مشكلة القياس

تتصب هنا على تحديد نصيب الوحدة من المنتج من إجمالي التكلفة، ويتم ذلك بضرب إجمالي التكلفة في النسبة التي تمثل نصيب كل منتج من إجمالي قيمة وقت الإنجاز المرجح. ومن ثم فإن إجمالي قيمة وقت الإنجاز تزيد بزيادة سعر البيع أو كمية المبيعات أو وقت الإنجاز، وبالتالي فإن نصيب المنتج من إجمالي التكلفة يتوقف على تلك العوامل الثلاثة. ومن هنا يتضح أن محاسبة الإنجاز تبين كيف توجه الأعباء الإضافية خلال يوم العمل سواء كانت هذه الأعباء تتعلق بالأفراد كالإشراف والرقابة أو تتعلق بالمصروفات الأخرى، كما أنها تتضمن حافز يشجع المسؤولين على تخفيض الأعباء الإضافية إلى جانب أنها تساعدهم على توزيع تلك الأعباء بشكل عادل حيث يتأثر ذلك بسعر البيع وكمية الإنتاج والوقت المستنفد في التشغيل.

وبذلك فإنه يمكن القول أن هذا المنهج لم يقم بعملية قياس للتكلفة بالمفهوم المتعارف عليه في ظل الإطار الفكري للقياس، ولكنه قام بعمل ربط بين مقدار الإنجاز المتحقق وما استنفد من موارد في سبيل تحقيق ذلك الإنجاز.

#### 4- مزايا محاسبة الانجاز:

- تتميز محاسبة الانجاز التي تتم على مستوى الشركة بالمزايا التالية: (محمد، 2012: 86)
- تقلل من المخزون والتكاليف المرتبطة به، وتسهل من تدفق الإنتاج.
- سرعة الاستجابة لطلبات العملاء.
- تركيز الضوء على الربح.
- توجه الانتباه إلى مراكز الاختناق.
- تجعل التركيز على الفعالية وليس الكفاءة.

#### 4. انتقادات محاسبة الانجاز:

- تعرضت محاسبة الانجاز لمجموعة من الانتقادات وهي: (العشماوي، 2011: 380)
- 1. عدم اهتمام محاسبة الانجاز باستخدام الموارد الإنتاجية غير المقيدة، واستناد محاسبة الانجاز الى نظرية القيود التي تبنى على مجموعة من الافتراضات غير الموضوعية.

2. حاجة هذا المدخل لقاعدة بيانات لحساب أوقات الانجاز والتشغيل والانتظار والفحص والتخزين والتسليم على مستوى دفعات المنتجات.

**يتضح للباحث مما سبق ما يلي:**

1. ان محاسبة الانجاز تمثل مدخلا محاسبيا مرنا يتسم بالسهولة النسبية في القياس، ويحاول تعظيم هامش الانجاز في مرحلة القيد الحرج بهدف علاج هذا القيد او التخلص منه.
2. تركز محاسبة الانجاز على خفض المخزون، وقد نجحت في تجسيد سلبيات زيادة المخزون.
3. تركز محاسبة الانجاز على خفض نفقات التشغيل، الا انها لم تسهب في توضيح كيفية تحقيق هذا الخفض.
4. يصعب صياغة تعريف واضح ودقيق لمدخل محاسبة الانجاز بسبب حداثة هذا المدخل وعدم استيفاء اركانه من فروض ومبادئ وسياسات.

## الفصل الثالث

### نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الادارية

- 1- نظام التكلفة المستهدفة ( TC )
- 2- نظام تكاليف الانشطة ( ABC )
- 3- نظام الانتاج في الوقت المحدد (JIT)
- 4- نظام دورة حياة المنتج (PLC)
- 5- نظام سلسلة القيمة (VC)

## تمهيد:

لعبت بيئة الاعمال الحالية والتي تتسم بالتنافس الشديد دورا اساسيا في توجيه الشركات نحو تطوير نظم وأساليب الإنتاج التقليدية الى نظم واساليب حديثة تتبع معايير متميزة لأداء اعمالها حتى تستطيع البقاء والاستمرارية، ومن هنا ظهرت اهمية نظم التكاليف الحديثة ، والتي تعمل على تحقيق الميزة التنافسية للمنتجات من خلال خفض التكلفة وتحسين جودة المنتجات دون المساس بالخصائص المميزة للمنتج من وجهة نظر العميل، اي خفض التكلفة من منظور استراتيجي.

ويمكن عرض نظم التكاليف الحديثة من منظور استراتيجي والتي يتمثل اهمها من وجهة نظر الباحث في نظام التكلفة المستهدفة ( TC ) ، ونظام تكاليف الانشطة ( ABC )، ونظام الانتاج في الوقت المحدد (JIT)، ونظام دورة حياة المنتج (PLC)، ونظام سلسلة القيمة (VC)، نظام التكلفة المستهدفة ( TC ).

## اولا: نظام التكلفة المستهدفة( TC )

### - مفهوم التكلفة المستهدفة:

يمكن تعريف التكلفة المستهدفة بأنها " أداة لإدارة التكلفة، تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم، لسرعة وكبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها، وذلك مع الحفاظ علي جودة المنتج، والقدرات الوظيفية له، ودرجة ثقة العملاء ( فودة، 2007: 309).

كما يعرفها البعض بأنها " نشاط يهدف إلى تخفيض تكلفة دورة حياة المنتجات الجديدة، مع التأكيد على ضمان تحقيق جودة المنتج والمتطلبات الأخرى للعملاء، من خلال دراسة كل الأفكار المطروحة لتخفيض التكاليف أثناء مراحل تخطيط المنتج، والبحث والتطوير في المراحل التجريبية للإنتاج، وذلك من خلال فحص وتقييم التصاميم المختلفة المتاحة لتخفيض التكلفة (عبد الدايم، 2001: 470) وبما أن ظهور نظام التكلفة المستهدفة كان أولاً في اليابان، فإنه من المناسب عرض تعريف جمعية المحاسبين اليابانيين للتكلفة المستهدفة، حيث عرفتها بأنها

"عملية لإدارة الأرباح عن طريق تحديد مستويات جودة المنتج بطريقة تمكن الشركة من تحقيق استراتيجيتها للربح، على ان يتم تحقيق تلك المستويات في مراحل تخطيط وتطوير المنتج للمستوى الذي يقابل تطلعات واحتياجات العملاء" (الرفاعي، 2006: 324)

ويمكن تعريف التكلفة المستهدفة بأنها: (التكلفة التي يجب أن لا تتجاوزها تكلفة المنتج حتى يمكن المحافظة على هامش ربح محدد وعلى سعر البيع اللازم لتحقيق هذا الهامش المحدد)

#### - أهداف تطبيق نظام التكلفة المستهدفة:

يهدف تطبيق التكلفة المستهدفة إلى: (منصور، 2008 : 317)

- أ. تخفيض تكلفة المنتج قبل حدوثها، وهو الهدف الأساسي لنظام التكلفة المستهدفة.
- ب. زيادة وتحسين جودة المنتج وتميزه من خلال تقديمه في الوقت المحدد، ومن ثم خفض الوقت المستهدف من بداية التفكير في تقديم المنتج حتى تقديمه فعلاً للعميل.
- ج. تحسين الموقف التنافسي للشركة عن طريق توفير منافع الانتماء من قبل العاملين وسعيهم نحو تحقيق أهداف خفض التكلفة.
- د. يركز نظام التكلفة المستهدفة على دراسة البيئة الخارجية للشركة، وعلى رغبات العميل، ومواصفات المنتج، وإمكانيات وظروف المنافسين، مما يدعم القدرة التنافسية للشركة.
- هـ. إدارة تشكيلة المنتجات، كما يساعد في تحديد تكلفة المنتج المستهدفة، وهي التكلفة التنافسية المستمدة من واقع السوق الخارجي، والتي يتم مقارنتها بتكلفة المنتج.

#### - مراحل تطبيق نظام التكلفة المستهدفة:

هناك ثلاث مراحل يمر بها تحقيق التكلفة المستهدفة هي كالتالي:

##### المرحلة الأولى: تخطيط التكلفة المستهدفة:

ويمكن التعرف على هذه المرحلة من خلال الخطوات التالية.

#### 1- تحديد سعر البيع المستهدف:

وهو سعر بيع الوحدة من المنتج الجديد الذي يتحدد على أساس تحليل السوق، ويستخدم

كأساس في تحديد التكلفة المستهدفة. (زامل، 2007: 169)

وينبغي أن يدعم هذا السعر المنافسة في السوق، وهناك العديد من العوامل التي تؤثر

على سعر البيع المستهدف مثل: خصائص المنتج، حصص العملاء المتوقعين ورغباتهم،

السوق المستهدف، دورة حياة المنتج، أسعار السلع المنافسة، استراتيجيات المنافسين، والأهداف الاستراتيجية للشركة بالنسبة للمنتج (عبد الدايم، 2001 : 474 )

ويمكن للشركة أن تحدد هامش ربح واقعي عن طريق إحدى الطرق التالية:

- **الطريقة الأولى:** تبدأ الشركة بهامش الربح الفعلي للمنتج السابق، ثم يعدل هذا الهامش طبقاً للتغيرات المتوقعة في ظروف السوق، وبناءً على هذه العلاقة يتحدد هامش الربح المستهدف.
- **الطريقة الثانية:** تبدأ الشركة بهامش الربح المستهدف لمجموعة من المنتجات، مع إجراء زيادة وتخفيض لهوامش الربح داخل مجموعة المنتجات، وذلك في ظل ظروف السوق المتوقعة، مع المحافظة على هامش الربح المستهدف لمجموعة المنتجات معاً.

## 2- تحديد التكلفة المسموح بها:

يقصد بالتكلفة المسموح بها "أقصى تكلفة يمكن بها إنتاج المنتج، والتي تحدد بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف، وفي بعض الأحيان تعد على أنها التكلفة المستهدفة، وقد يحدث بعض التعديلات على التكلفة المسموح بها حتى نصل إلى رقم التكلفة المستهدفة " ويمكن التعبير عن التكلفة المسموح بها بالمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المسموح بها} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{هامش الربح المستهدف}$$

ويلاحظ أنه طبقاً لنظام التكلفة المستهدفة، فإننا نبدأ بسعر البيع للوصول إلى التكلفة، على عكس النظم التقليدية حيث نبدأ بالتكلفة للوصول إلى سعر البيع.

### المرحلة الثانية: تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تخفيض التكلفة:

هناك العديد من الأدوات التي تستخدم لتحقيق هدف خفض التكلفة ومن أشهر هذه

الأدوات نظام "هندسة القيمة": (فودة، 2007: 213 )

### - هندسة القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة:

يمكن تعريف نظام هندسة القيمة بأنها "عملية فحص عناصر المنتج لتحديد ما إذا كانت تكلفة المنتج يمكن تخفيضها مع الحفاظ على الحالة الوظيفية وجودة أداء المنتج (عبد الدايم، 2001 : 475 ) ويعرفها البعض بأنها "منهج لتصميم المنتج بما يعظم القيمة التي يحصل

عليها العميل عن طريق إجراء فحص منظم للعوامل التي تؤثر على تكلفة المنتج، ومحاولة التأثير فيها بالتخفيض دون المساس بالكفاءة الوظيفية للمنتج (زامل، 2007 : 337 )

**المرحلة الثالثة: تحسين نظام التكلفة المستهدفة باستخدام نظام التكلفة المطور لتطوير المنتجات:**

لا يعنى الوصول إلى التكلفة المستهدفة نهاية الأمر، وإنما يعنى بداية مرحلة جديدة من مراحل البحث المستمر عن مواطن لاختراق وتخفيض التكلفة كلما أمكن. وكلمة (Kaizen) أي " نظام التكلفة المطور " هو مصطلح ياباني يعنى إجراء تحسينات للعملية الإنتاجية من خلال كميات صغيرة متزايدة بدلاً من إجرائها من خلال ابتكارات كبيرة، بما يعنى الاستمرار في التحسينات على المنتج ومراحل إنتاجه، مما يؤدي إلى خفض التكلفة عما هو متوقع عند تصميم المنتج.

### **ثانياً: نظام تكاليف الأنشطة (ABC)**

بدأ ظهور نظام تكاليف الأنشطة في الثمانينيات من القرن الماضي على يد "روبين كوبر" ويقوم هذا النظام على مبدأ رئيسي مؤداه الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستهلك تلك الموارد ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي.

ويعرف (Garrison, et, al., 2012) نظام تكاليف الأنشطة (ABC) بأنه طريقة لحساب التكلفة، ومصمم لتزويد المدراء بمعلومات التكلفة للقرارات الاستراتيجية والقرارات الأخرى والتي من المحتمل أن تؤثر على الطاقة الإنتاجية، وكذلك التكاليف الثابتة فضلاً عن التكاليف المتغيرة، وأضاف أن نظام تكاليف الأنشطة (ABC) عادة ما يستخدم كمكمل لنظام التكاليف العادي للشركة وليس بديلاً عنه، بينما عرفه (Horngren et. al., 2013) بأنه ذلك النظام الذي يصحح نظم محاسبة التكاليف الأخرى عن طريق التركيز على الأنشطة الفردية واعتبارها موقع التكلفة الأساسي.

كما يُعرف نظام (ABC) تكاليف الأنشطة بأنه طريقة لقياس التكاليف وأغراضها، وأداء الأنشطة، حيث يتم تخصيص التكاليف على الأنشطة مستندة على مقدار استخدامهم من مصادر التكاليف، ومن ثم تخصيص التكاليف على أغراضها مستندة على مقدار استخدامهم

من الأنشطة، إذاً نظام تكاليف الأنشطة (ABC) يعرف العلاقة السببية لموجهات التكاليف إلى الأنشطة (Cox, James, 2012: 92)

### - خطوات تطبيق نظام تكاليف الأنشطة (ABC):

تتضمن خطوات تطبيق نظام تكاليف الأنشطة ما يلي (نمر، وسويسى 2013: 74):

**1- تحديد الأنشطة:** يعتمد نظام تكاليف الأنشطة ABC على دليل الأنشطة، بحيث يشمل على كافة الأنشطة التي تقوم بها الدوائر المختلفة، ويتم ذلك عن طريق الدراسة والإلمام الجيد بكل الأنشطة، حيث يتم إعداد قائمة مبدئية لكل الأنشطة والقيام بدراسة كل الجوانب المتعلقة بها وخاصة بالنسبة لتأثيرها على المنتجات والأنشطة الأخرى، و يكون ذلك من خلال الأنشطة التي تساهم في خلق القيمة وترتيبها حسب أهميتها، واستبعاد الأنشطة عديمة القيمة أو التي تؤثر سلباً على مجمل القيم أو التي لا يمكن قياسها كميًا.

**2- تحديد تكلفة الأنشطة:** تكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي يمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط، ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل النشاط خلال فترة معينة، ويعتبر ذلك تبويباً للتكلفة طبقاً لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال هذه الفترة، الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة.

**3- تحديد مسببات التكلفة:** مرحلة تحديد مسببات التكلفة، هي عبارة عن العوامل التي أدت إلى نشوء النشاط أو تؤثر في حجم العمل، وبالتالي تؤثر في تكلفة النشاط، كما تعتبر أيضاً وسيلة ربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، ومن خلال هذه المرحلة تقوم الشركة بمزج العلاقات السببية وهذا انطلاقاً من أن الأعباء غير المباشرة لا تتغير بتغير الحجم وإنما لتتنوع المنتجات وتعقد العمليات. (نمر، وسويسى 2013: 75)

**4- تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات:** بعد تحديد تكلفة الأنشطة وتحديد المسببات والعدد المناسب لهذه المسببات تأتي أخيراً مرحلة تحديد سعر التكلفة، وذلك بقسمة تكلفة النشاط على عدد مولدات التكاليف لفترة معينة نتحصل على تكلفة الوحدة لمسبب تكلفة النشاط الفعلي، أي نقوم بتخصيص تكاليف النشاط على المنتجات الفردية، وذلك من خلال تتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة، وسير هذه الوحدة بين الأنشطة من بداية تصنيعها إلى أن تصبح وحدة

تامة، ويكون تخصيص تكلفة النشاط على مختلف المنتجات المستهلكة له على أساس كمية مولد التكلفة المخصص للمنتج. ومنه يحسب سعر التكلفة وفق العلاقة التالية:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{الأعباء المباشرة} + \text{نسبة الأعباء غير المباشرة}$$

### مزايا تطبيق نظام تكاليف الأنشطة (ABC)

يتمتع نظام تكاليف الأنشطة (ABC) بعدة مزايا أهمها:

1. يصنف نظام تكاليف الأنشطة (ABC) الأنشطة حسب القيمة المضافة مما يتيح الفرصة لإدارة الشركة لدراسة تكاليف الأنشطة بعمق، ويجعلها قادرة على التحليل الملائم، ومحاولة استبعاد الأنشطة ذات التكاليف المرتفعة والتي لا تضيف قيمة، وكذلك دراسة إمكانية تحسين أساليب أداء الأنشطة ذات القيمة المضافة الضعيفة. (حلس، 2007:211).
2. يساعد على اتخاذ قرارات إدارية أفضل من خلال التحديد الدقيق لتكاليف المنتجات وبالتالي اتخاذ قرارات تتعلق بالتوقف عن انتاج منتج معين أو التوسع في إنتاجه أو شرائه من الخارج (Needy et. al., 2003).
3. يساهم في توفير المعلومات المالية وغير المالية عن الشركات الاقتصادية مما يؤدي الى زيادة الربحية وتحسين أداء وانسياب العمل في العمليات والأنشطة (Grasso, 2005).
4. يوفر النظام أرقاما أكثر دقة عن تكاليف المنتج تفيد قرارات التسويق والتسعير والمنتجات التي يجب الحد منها والطاقت غير المستغلة.
5. يفيد تقسيم الأنشطة في توضيح العلاقات المترابطة بين الأنشطة الموجودة في الإدارات المختلفة وفي مقارنة أنشطة وتكاليف إدارة معينة مع الإدارات الأخرى.
6. يفيد تطبيق نظام (ABC) في إعداد الموازنات التخطيطية وبدقة اكبر.

### الانتقادات الموجهة لنظام تكاليف الأنشطة (ABC)

- يواجه نظام تكاليف الأنشطة (ABC) مشاكل وصعوبات ظهرت من خلال التطبيق والممارسة العملية لهذا المنهج أهمها: (ابوغن، 2013: 46)
1. صعوبة تحديد محركات التكلفة ووحدات التكلفة، والنقص في الموارد الخاصة بعملية التطبيق، بالإضافة لعدم دعم الإدارة العليا وإدراكها لعملية التطبيق.

2. تتطلب عملية تحديث منهج (ABC) إعادة تحليل الأنشطة وإعادة تحديد كمية الوقت المستنفد للأنشطة التي تسبب التكلفة غير المناسبة وغير الصحيحة والنتائج في الوقت غير المناسب
3. يستبعد نظام (ABC) بعض التكاليف المرتبطة بمنتجات معينه من التحليل، مثل: التسويق، والإعلان، وخدمة ما بعد البيع، والبحوث والتطوير، وهندسة الإنتاج.
4. يركز نظام تكاليف الأنشطة (ABC) على القرارات الاستراتيجية في الأجل الطويل بينما تحتاج الشركة إلى اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الأجل القصير.
5. لا يساهم نظام تكاليف الأنشطة (ABC) في توضيح العلاقة بين الأنشطة وبين رضا المستهلك، حيث إن الأخير يعد بمثابة الهدف الرئيس لجميع الشركات الربحية .
6. فشل نظام تكاليف الأنشطة (ABC) في التعامل مع الأنشطة المتعددة ومع العمليات التشغيلية المعقدة، وأصبح استمراره مكلفاً في الوقت والجهد.

### ثالثاً - نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT):

أدت التطورات التكنولوجية والمنافسة في مجال الأعمال إلى اتجاه العديد من الشركات الصناعية في اليابان، والولايات المتحدة، وبعض دول شرق آسيا والدول الغربية، نحو وضع برامج لتحسين الإنتاجية، ويعتبر نظام الإنتاج في الوقت المحدد، أو ما يطلق عليه أحيانا الإنتاج في الوقت المناسب، أو الإنتاج الفوري، أو الإنتاج بدون مخزون، هو نتاجا طبيعيا للسعي نحو الأفضل في مجال الأعمال.

ويرتكز نظام الإنتاج في الوقت المحدد على ثلاث ركائز رئيسة هي: (جريرة: 2013، 89 )

- الالتزام بإلغاء كل الأنشطة التي لا تضيف قيمة.
- الالتزام بتحقيق والمحافظة على مستوى عال من الجودة.
- الالتزام ببرنامح التحسين المستمر.

ويرى (المطارنة 2007 :32) أن نظام الإنتاج في الوقت المحدد يعتمد على التكنولوجيا للحد من الهدر في وقت الشراء والإنتاج، والاستغناء عن كافة أنواع المخزون بالطريقة التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف للعملية الإنتاجية وزيادة الإنتاج، وتلبية احتياجات العملاء في الوقت المناسب وبالكميات المحددة.

ويقوم الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) على الأداء الفوري لعمليات الشراء والإنتاج لتلبية احتياجات الطلب الخارجي بالجودة المناسبة مع استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج من خلال التحسين المستمر في طرق أداء الأنشطة، وحسن استغلال الموارد بأفضل طريقة ممكنة، وتقوم فلسفة الإنتاج في الوقت المحدد على ضرورة الوصول إلى مستويات المخزون عند حدها الأدنى، سواء بالنسبة للمواد الخام، أو الإنتاج تحت التشغيل، أو الإنتاج التام، وذلك على اعتبار أن أي تراكم للمخزون يعني تحمل تكاليف يمكن تجنبها إذا وصل المخزون إلى ادني مستوي له، وعلى الرغم من أن نظام الإنتاج في الوقت المحدد يعني نظريا أن يصل مستوي المخزون إلى الصفر، إلا أن ذلك غير ممكن من الناحية العملية.

ويمثل الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) نظاما يقوم على تخفيض المخزون، وزمن الانتظار، باعتبارهما أنشطة غير مضيعة للقيمة، وفي ظل هذا النظام يتم استلام المواد الخام، والأجزاء نصف المصنعة اللازمة للإنتاج في الوقت المحدد لبدء العملية الإنتاجية، وليس قبل ذلك، كما يتم إنتاج الوحدات التامة من المنتج بحيث تسلم مباشرة لمراكز تسليم المنتج ومنها للعملاء، وهذا يعني أن الهدف الأساسي لنظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) هو استبعاد كل أنواع المخزون الصناعي، لذا فإن هذا النظام يعتمد على نظام السحب بدلا من نظام الإرسال التقليدي، أي أن الطلب يسبق الإنتاج في ظل هذا النظام.

#### - الملامح الرئيسية لنظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT):

- أ. توجد خمسة ملامح رئيسية لنظام الإنتاج في الوقت المناسب (JIT) هي: (مرعى، 2002: 364)
- ب. ينظر إلى المخزون في ظل نظام الإنتاج في الوقت المناسب (JIT) على أنه لا يؤدي إلى إضافة قيمة جديدة إلى المنتج، لذلك فإن الطلب يسبق الإنتاج في ظل هذا النظام.
- ج. يتم تدريب العاملين ليكونوا ذوي مهارة عالية، وقادرين على أداء العديد من العمليات.
- د. يتم تطبيق إدارة الجودة الشاملة لمنع العيوب والإنتاج المعيب خلال عمليات التصنيع.
- د. التأكيد على تخفيض كل من:

- وقت الإعداد: وهو الوقت المطلوب لجعل الآلات والأدوات والمواد جاهزة للبدء في العملية الإنتاجية.

- وقت الانتظار: وهو الوقت المنقضي بين بدء تشغيل الأمر، والانتهاء من تنفيذه.  
5- يتم اختيار الموردين بعناية، وهم أولئك الموردين الذين يمكن الاعتماد عليهم، ولديهم القدرة على التوريد في الوقت والجودة والكمية المحددة.

اما المنافع المتحققة من هذه التقنية فهي: (Weygandt et al, 2002, 159)

- أ. تخفيض الأموال المجمدة في المخزون أو إلغاؤها.
- ب. تخفيض التلف وبالتالي تخفيض تكاليف التلف.
- ج. تعزيز جودة المنتج (من خلال إدارة الجودة الشاملة).
- د. تخفيض تكاليف إعادة التصنيع أو إلغاؤها.
- هـ. توفير في تكاليف الإنتاج وذلك من خلال تطوير تدفق السلع خلال العمليات، وذلك انطلاقا من المقومات الواجب توافرها في تقنية JIT .

#### رابعا: نظام دورة حياة المنتج(PLC):

لخص (Blocher,2002:145) مفهوم تكاليف دورة حياة المنتج بانها" تقدير للتكاليف المرتبطة بدورة حياة المنتج " ووصفها بالتقنية التي تساعد على تحديد ورقابة المنتج خلال دورة حياته " البحث والتطوير، التصميم، والإنتاج، والتسويق، والتوزيع، وخدمات ما بعد البيع. وتقوم المحاسبة على أساس دورة حياة المنتج على فلسفة تجميع تكاليف الأنشطة التي تحدث خلال فترة حياة المنتج من البداية حتى يسلم للعميل وربطها بهذا المنتج، وطبقا لهذا المفهوم تشمل هذه التكاليف تكلفة جميع الأنشطة التي تحدث منذ بداية المنتج مرورا بتخطيط الإنتاج والتصميم المبدئي والتصميم النهائي ثم الإنتاج، وأخيرا جميع الأنشطة المرتبطة بتسويقه وتسليمه للعميل بل وتشمل أيضا ما يتبع ذلك من تكاليف صيانة وضمان بعد التسليم للعملاء وتكاليف الأقسام المالية والإدارية المرتبطة بهذا المنتج.

وتتشابه أنشطة تكاليف دورة حياة المنتج مع أنشطة سلسلة القيمة التي تتكون من ستة

أنشطة رئيسية هي: (Horngren, et al., 2013)

1. البحث والتطوير: توليد منتجات وخدمات وعمليات جديدة عن طريق الافكار والتجارب والابحاث.

2. التصميم: الهندسة والتخطيط المفصل للمنتجات او العمليات.
  3. الانتاج: الحصول على الموارد وتجميعها والتنسيق فيما بينها لإنتاج سلعة او تقديم خدمة.
  4. التسويق: ترويج وبيع المنتجات او تقديم الخدمات للزبائن الحاليين او المتوقعين.
  5. التوزيع: توصيل المنتجات او الخدمات للزبائن.
  6. خدمات ما بعد البيع: توفير خدمات الدعم والمساندة للزبون بعد اتمام عملية البيع.
- وتمر المنتجات في دورة حياتها بأربع مراحل هي: (العامري، الركابي، 2006: 94)
1. **مرحلة البداية:** وفي هذه المرحلة تكون المبيعات منخفضة عندما يقدم المنتج للسوف لأول مرة، وعادة ما يكون سعر بيعه مرتفعا .
  2. **مرحلة النمو:** وفي هذه المرحلة تزداد المبيعات وتكون أرباح بيع المنتج مقبولة، ومن الطبيعي أن تبقى أسعار البيع مرتفعة بسبب إقبال الزبائن على شراء المنتج مع غياب المنتجات المنافسة
  3. **مرحلة النضج :** وفي هذه المرحلة يستقر مستوى المبيعات بسبب زيادة حدة المنافسة وتزايد الضغط على أسعار البيع، وقد يكون من الضروري تخفيض بعض الأسعار.
  4. **مرحلة الاضمحلال:** وفي هذه المرحلة تتراجع مبيعات المنتج حتى يخرج من السوق بسبب التقادم، او نتيجة وجود منتجات أفضل بسبب التطور التكنولوجي أو تغير الموضة والأذواق وهذا يتطلب من الشركة أن تقوم بتخفيض أسعار بيع هذا المنتج . او إيقاف المنتج عندما تزيد التكاليف عن الأرباح لقلة المبيعات.
- وتجدر الاشارة الى ان التكاليف توزع على طول دورة حياة المنتج لكي تحدد فيما اذا كان الربح المتحقق اثناء التصنيع سوف يعطى التكاليف المتحققة ما قبل التصنيع، واثاء التصنيع، وما بعد التصنيع.
- وقد حدد ( Kaplan & Atkinsony, 1998, 236 ) أهداف تكاليف دورة حياة المنتج كالتالي:
1. تساعد على تشخيص تكاليف التخطيط والتحليل في اثناء مرحلة تصميم المنتج والعملية للسيطرة على ادارة التكاليف في هذه المرحلة.
  2. تشخيص اهمية تكلفة المنتج، والتحفيز لتخفيض تلك التكلفة.
  3. تحديد فيما اذا كانت الارباح المتحققة في اثناء عملية التصنيع ستعطي تكاليف الانشطة المضيفة للقيمة بدءا من البحث والتطوير حتى خدمات ما بعد البيع.

## خامسا: نظام سلسلة القيمة (VC):

يعني مصطلح سلسلة القيمة مجموعة الأنشطة المترابطة مع بعضها التي يضيف كل منها قيمة إلى النشاط السابق به، لقد ركز الفكر الإداري جهوده على تقسيم أنشطة الشركة إلى عدة مجاميع من الأنشطة كل منها يقدم قيمة إضافية للمجموعة السابقة، تعرف سلسلة القيمة كونها "الهيكل التي تستعمله الشركة لفهم موقع كلفها والتعرف على أدوات متعددة تستعملها لتسهيل تنفيذ الاستراتيجية على مستوى الأعمال". ( Gereffi,2000:48 )

وتعرض سلسلة القيمة الكيفية التي يتحرك بها المنتج من مرحلة المواد الأولية الى ان يصبح منتجا نهائيا، لذلك تقسم الشركة اعمالها الى مجموعات من الأنشطة وكل جزء من أنشطة سلسلة القيمة يساهم في تحقيق القيمة الكلية المقدمة للزبون، وكذلك يسهم في جزء من الأرباح الكلية لأن المفهوم الأساسي لسلسلة القيمة هو "إضافة أكبر قيمة ممكنة بأقل كلفة ممكنة وقياس مقدار المساهمة في القيمة والربح لكل جزء في السلسلة" ( Macmillan& Tampoe:2000:11 )

ويكون لمفهوم سلسلة القيمة تداخل معتبر مع الاستراتيجية التنافسية، فالشركة تحقق أرباحا طالما أن القيمة الكلية تزيد عن التكاليف المدفوعة نظير كل أنشطة القيمة بالشركة، ولا تتوقف الميزة التنافسية للشركة على حلقة القيمة لديها فقط، بل أيضاً على الحلقات الخاصة بكل من الموردين والمشتريين وغيرهم.

**أهداف سلسلة القيمة :** هناك العديد من الأهداف لسلسلة القيمة منها: ( Gereffi,2000:48 )

1. انتاج كميات من البضائع أو تقديم الخدمات من خلال تكامل الأنشطة داخل الشركة وبالتعاون مع الاطراف الأخرى.
2. التركيز على زيادة مصلحة كل الاطراف العاملة عن طريق ادارة وربط نشاطات السلسلة الكلية من مجهزي المواد الأولية الى المستخدمين النهائيين.

3. أن العمل ضمن السلسلة الكلية للصناعة يؤدي الى تطوير سلاسل قيمة تنافسية ليحقق الحصول على نتائج ايجابية من خلال تعظيم قيمة الشركات المشتركة ضمن السلسلة الكلية.

4. اعداد منهاج عمل مشترك للعمل مع الزبائن، مما يساعد في اتخاذ القرارات التي تساعد على انجاز النشاطات التي تؤدي الى انتاج المنتجات التي تحقق حاجات المستهلك وتحديد الجهات التي سيتم العمل معها بشكل متواصل عن طريق تنظيم عمليات ذات أنشطة فعالة واستخدام تكنولوجيا المعلومات لدعم العلاقات بين الاطراف المترابطة ضمن السلسلة الكلية.

**أهمية تحليل سلسلة القيمة:** يمكن تلخيص أهمية سلسلة القيمة بالآتي:(Kaplan, 1998:9)

1. يساعد تحليل سلسلة القيمة في تخفيض تكلفة العمليات.
2. يساعد التحليل في ترتيب اداء الشركة.
3. يساعد التحليل من تحديد الفرص لتطوير أعمال الشركة.
4. يساعد تحليل سلسلة القيمة في تحديد مؤشرات الاداء لنظم المعلومات الادارية في الشركة.
5. يساعد تحليل سلسلة القيمة في تحسين اتخاذ القرارات.

## الفصل الرابع

### تطوير نظم التكاليف وفقا لمتطلبات محاسبة الانجاز

- اولا- تطوير نظام التكلفة المستهدفة ( TC ) بالتكامل مع محاسبة الانجاز.
- ثانيا- تطوير نظام تكاليف الانشطة ( ABC ) بالتكامل مع محاسبة الانجاز.
- ثالثا- تطوير نظام الانتاج في الوقت المحدد (JIT) بالتكامل مع محاسبة الانجاز.
- رابعا- تطوير نظام دورة حياة المنتج (PLC) بالتكامل مع محاسبة الانجاز.
- خامسا- تطوير نظام سلسلة القيمة (VC) بالتكامل مع محاسبة الانجاز.

## تمهيد:

إن استخدام مدخل محاسبة الانجاز وفقا لرؤية الباحث يعتبر مدخل ملائم للتحول من البيئة الصناعية التقليدية إلى البيئة الصناعية الحديثة، حيث ينتقل التركيز إلى تعظيم المبيعات "الانجاز" وحل نقاط الاختناق وتوازن الطاقات في خطوط الإنتاج، وبذلك تساهم الرقابة التشغيلية في علاج مشكلة تدفق المنتجات، بما يضمن تخفيض زمن دورة التشغيل، والجودة، والتحسين المستمر، والمنافسة، ورضا العملاء، وهم من الأهداف الرئيسية للنظم الصناعية الحديثة، فقد كان لسمات البيئة الصناعية الحديثة العديد من الانعكاسات على محددات كفاءة نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية في مجال قياس وتقويم الأداء والمحاسبة الإدارية في مجال قياس وتقويم الأداء.

ويناقد هذا الفصل تطوير نظم التكاليف الحديثة من منظور استراتيجي من خلال التكامل مع محاسبة الانجاز، والتي يتمثل اهمها في تطوير نظام التكلفة المستهدفة (TC)، وتطوير نظام تكاليف الانشطة (ABC)، وتطوير نظام الانتاج في الوقت المحدد (JIT)، وتطوير نظام دورة حياة المنتج (PLC)، وتطوير نظام سلسلة القيمة (VC).

## اولا- تطوير نظام التكلفة المستهدفة ( TC ) بالتكامل مع محاسبة الانجاز

لم يجد الباحث كتابات ومقالات مباشرة للربط بين نظام التكلفة المستهدفة ( TC ) ومحاسبة الانجاز، لذلك يحاول الباحث إظهار بعض نقاط الربط والتكامل بينهما، كالتالي:

1. **تخفيض التكلفة:** يهدف نظام التكلفة المستهدفة ( TC ) الى تخفيض تكلفة المنتج قبل حدوثها، وزيادة وتحسين جودة المنتج وتميزه من خلال تقديمه في الوقت المحدد، ومن ثم خفض الوقت المستهدف من بداية التفكير في تقديم المنتج حتى تقديمه فعلاً للعميل.

اما مدخل محاسبة الانجاز فيكون تخفيض التكلفة من خلال التركيز على ثلاثة مقاييس هي زيادة الانجاز وخفض المخزون وخفض نفقات التشغيل، كالتالي: (السيد، 2000: 13)

- **زيادة الانجاز:** وهو يساوي ايرادات البيع ناقصا تكاليف المواد المباشرة.
- **خفض المخزون:** وهو يساوي مجموع تكاليف المواد المباشرة للمخزون تحت التشغيل، ومخزون الانتاج التام وتكاليف البحث والتطوير وتكاليف المعدات والانشاءات.

- **خفض نفقات للتشغيل**، وهي كل تكاليف التشغيل بخلاف المواد المباشرة المسببة لتحقيق الانجاز، وتتضمن التكاليف الاخرى للتشغيل كل الاجور، الايجار والاهلاك وتقتض محاسبة الانجاز ان التكاليف الاخرى للتشغيل هي تكاليف ثابتة.

2. **التحسين المستمر**: ينظر إلى محاسبة الانجاز بأنها عملية تحسين مستمرة لا تنتهي عند مرحلة معينة، إذ كلما حل قيد بتحسين العملية التي يظهر عندها القيد كلما ظهر قيد آخر وعندها تبدأ الدورة من جديد، لذلك يمكن إن يتحقق التكامل بين محاسبة الانجاز والتكلفة المستهدفة ( TC ) وخصوصاً في مرحلة العملية التشغيلية إذ كلاهما يركز بالغالب على العملية المسببة لحدوث القيد، كذلك فإن تطبيق نظام التكلفة المستهدفة ( TC ) يكون بخطوات تدريجية، وان محاسبة الانجاز خطواتها صغيرة لا تتجاوز المنطقة التي تعاني حدوث القيد. وتمثل محاسبة الانجاز مدخل لتحسين العمليات من خلال ضمان سرعة الانتاج وخفض الفاقد مع احداث توازن بين الطاقات المتاحة تحقيقاً لهدف الشركة الرئيس. ( فايد، 2013 : 503 ) ويرى الباحث ان التحسين المستمر يمثل منهاجاً ضرورياً لتحسين اداء الشركات ، متضمناً ايجاد حلول لما يكشفه تطبيق محاسبة الانجاز من اختناقات تؤثر على كفاءة الاداء.

تبين للباحث مما سبق ان نظام التكلفة المستهدفة ( TC ) ومحاسبة الانجاز متشابهان في جوانب مهمة، منها اشتراكهما في هدف التحسين المستمر، حيث أن كلا منهما يعمل على تحقيق الجودة، وتخفيض المخزون، وتخفيض التكلفة بشكل عام، وإمكانية الدمج والتكامل بينهما أمراً ممكناً.

وبناء على ما تقدم ووفقاً لرؤية الباحث بوجود تشابهها وتكاملاً في بعض اهداف واجراءات نظام التكلفة المستهدفة ( TC ) ومحاسبة الانجاز يمكن ان يؤدي التكامل بينهما الى تخفيض التكلفة بشكل اكبر من تطبيق كل منهما على حدة.

### ثانياً - تطوير نظام تكاليف الأنشطة (ABC) بالتكامل مع محاسبة الانجاز

أشار (Baxendale,2004:33) إلى إن الفرق الأساسي بين محاسبة الانجاز وبين نظام تكاليف الأنشطة في ان الثاني يتبنى تتبع التكاليف للحصول على تكلفة الإنتاج، في حين

ان محاسبة الانجاز تعيق بإصرار محاولات تحديد تكلفة الإنتاج، مع ذلك كلاهما يهتم بالطاقة العاطلة للنشاط، وعندما يكون القيد داخلي تكون محاسبة الانجاز كافية لمساندة القرارات في الآجل القصير، وعندما يكون القيد خارجيا تكون محاسبة الانجاز غير كافية لمساندة قرارات التسويق مثلا، لذا يجب ربط معلومات محاسبة الانجاز ومعلومات تكاليف الأنشطة" والجدول رقم(1) يبين نقاط التشابه والاختلاف بين النظام والنظرية من حيث النظرة الى الشركة، والى الأنشطة، والهدف، والتحسين المستمر.....الخ

### الجدول رقم ( 1 )

نقاط التشابه والاختلاف بين نظام تكاليف الأنشطة (ABC) ومحاسبة الانجاز

نقاط التشابه والاختلاف	نظام تكاليف الأنشطة ABC	محاسبة الانجاز
1. من حيث تقسيم الشركة	تقسيم الشركة إلى أنشطة (تضيف قيمة ولا تضيف قيمة)	تقسيم الشركة إلى أنشطة تضم حلقات (حلقة ضعيفة وحلقة قوية)
2. من حيث التعامل مع الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو ضعيفة	- غير ضرورية ويمكن الاستغناء عنها - ضرورية لكنها قابلة للتحسين	التعامل معها من خلال خطوات تطبيق محاسبة الانجاز "كأنشطة تشكل قيودا وأخرى لا تشكل قيود"
4. من حيث الهدف	توفير تكاليف منتج دقيقة للمساعدة في القرارات الادارية	تحسين الارباح
5. التحسين المستمر	مهم في تطبيق النظام	لا يمكن الاستغناء عنه
6. من حيث الكفاءة	يحقق أعلى مستوى	يحقق أعلى مستوى
7. من حيث قياس هامش المساهمة	الفرق بين سعر البيع والتكلفة المتغيرة بغض النظر عن كونها مباشرة او غير مباشرة	الفرق بين سعر البيع وتكلفة المواد المباشرة فقط
8. افتراضات	جميع التكاليف التي يتم تخصيصها متغيرة	اغلب التكاليف ثابتة
9. التكاليف المتغيرة	تعد التكاليف على مستوى الوحدة والدفعة والمنتج متغيرة	التكاليف على مستوى الوحدة والدفعة فقط متغيرة.

وتكمن الاختلافات بين نظام تكاليف الأنشطة (ABC) وبين محاسبة الانجاز في نقطتين

رئيسيتين هما: (صموئيل، 2011: 40)

1. **نطاق الوقت:** تركز محاسبة الانجاز على المدى القصير، اما نظام تكاليف الأنشطة فيركز على المدى الطويل.

2. **ادارة القيود:** يوجه كل من نظام تكاليف الأنشطة (ABC) ومحاسبة الانجاز الاهتمام بالطاقة، الا ان مقياس محاسبة الانجاز توجه اهتمام الادارة بمناطق الطاقة المحدودة، وتعمل على تعظيم الانجاز في مراكز الاختناق في المدى القصير وحذفها على المدى الطويل، اما نظام تكاليف الأنشطة يركز على مناطق الطاقة الفائضة، وذلك عن طريق توزيع تكلفة الطاقة الفائضة على الوحدات المتسببة لها.

**منافع التكامل بين نظام تكاليف الأنشطة (ABC) ومحاسبة الانجاز:**

1. ان المنفعة الأساسية من عملية التكامل هو تحسين أداء الشركة ككل، من خلال تحسين الربحية بالإضافة الى تجاوز المعوقات التي تحد من قدرة الشركة ككل.

2. التكامل بين نظام تكاليف الأنشطة (ABC) ومحاسبة الانجاز يمكن من تجنب عيوب التطبيق الفردي لكل منهما.

3. بالرغم من ان نظام تكاليف الأنشطة (ABC) ومحاسبة الانجاز يقيس التكاليف بشكل مختلف عن الاخر، الا ان تحليل الأنشطة المطلوبة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة يدعم محاسبة الانجاز، وذلك بإمداد الادارة بتوضيح عن الموارد التي تقيد العملية ككل.

**خطوات التكامل بين نظام تكاليف الأنشطة (ABC) ومحاسبة الانجاز**

الربح في ظل نظام تكاليف الأنشطة (ABC) هو سعر بيع المنتج مطروحا منه التكاليف على مستوى الوحدة، والتكاليف على مستوى دفعة الانتاج، والتكاليف على مستوى خط الانتاج، والتكاليف على مستوى الشركة الصناعية (التكاليف الادارية).

أما الربح في ظل محاسبة الانجاز فهو سعر البيع مطروحا منه تكاليف المواد المباشرة فقط للوصول الى الانجاز، ويكون الانجاز لكل وحدة وقت من المورد المقيد، حيث تفترض محاسبة الانجاز ان كافة التكاليف الاخرى بما فيها تكاليف العمالة المباشرة مصروفات تشغيلية.

وبالتالي يمكن الوصول الى الربح في ظل نظام تكاليف الانشطة ومحاسبة الانجاز بطرح تكاليف المواد المباشرة من المبيعات للوصول الى الانجاز، والانجاز يكون هو المرجع في القرارات قصيرة الاجل، ثم طرح التكاليف على مستوى الوحدة، وعلى مستوى خط الانتاج وعلى مستوى الشركة الصناعية.

وخطوات حساب الربح في ظل التكامل بين نظام تكاليف الانشطة (ABC) ومحاسبة الانجاز كالتالي: (صموئيل، 2011: 43)

**الخطوة الاولى:** طرح تكلفة المواد المباشرة لكل منتج من سعر البيع للوصول الى الانجاز.

**الخطوة الثانية:** حساب الانجاز لكل وحدة وقت من المورد المقيد.

**الخطوة الثالثة:** خصم نصيب كل منتج من إجمالي التكاليف الاخرى باستخدام نظام تكاليف الانشطة.

**الخطوة الرابعة:** الوصول الى الربح.

### ثالثا- تطوير نظام الانتاج في الوقت المحدد (JIT) بالتكامل مع محاسبة الانجاز

أن فلسفة نظام الانتاج في الوقت المحدد (JIT) تركز أساساً على التخلص نهائياً من المخزون بمختلف أنواعه، وهذا قد يبدو أمراً غير منطقياً، ولكن إذا ما تم التطبيق الحرفي السليم لنظام الانتاج في الوقت المحدد (JIT) ، وتبنى استراتيجية الصيانة الوقائية والجودة الشاملة، فإن تحقيق صفرية المخزون يكون أمراً واقعيًا ، ولكن 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 محاسبة الانجاز وتظهر فكرة مخزون الأمان لتعالج تلك المشكلات، ليتحقق التكامل بين محاسبة الانجاز ونظام الانتاج في الوقت المحدد (JIT) من خلال التركيز على الأنشطة المقيدة وغير المقيدة، وتسهم بشكل مباشر في إنجاح فلسفة الانتاج في الوقت المحدد (JIT) ، خصوصاً لتحقيق الانسيابية والتوازن بين مختلف الموارد الإنتاجية، وعدم التوسع في توفيرها إلا في حدود متطلبات الخط المنضبط، وما يلائم الموارد المقيدة ، مما يؤدي إلى تخفيض الطاقات غير المستغلة وتعظيم الربحية. (الصغير، 2009: 31)

## أهداف التكامل بين نظام الانتاج في الوقت المحدد(JIT) ومحاسبة الانجاز:

أن إحداث نوع من التكامل بين كل من آليات نظام الانتاج في الوقت المحدد(JIT) ومحاسبة الانجاز يسهم في تحقق هدف خفض التكلفة، وكذلك تحسين الانجاز للوحدة الاقتصادية عن طريق تحقيق ما يلي: (الصغير، 2009: 33)

1. كلا من محاسبة الانجاز ونظام الانتاج في الوقت المحدد(JIT) يعالجا تكلفة العمالة على أنها تكلفة غير مباشرة، ولا شك أن هذا يتمشى مع متغيرات بيئة التصنيع الحديثة.
2. تعمل محاسبة الانجاز على تحديد الطاقات غير المستغلة على خط الانتاج في الوقت المحدد، وبالتالي إمكانية معرفة القيود التي تتعرض لها الشركة، وتحد من انسيابية خط الإنتاج، والوقوف على مدى قوة وتأثير كل قيد.
3. تساعد محاسبة الانجاز على إعداد جدولة زمنية لخط سير العمليات قبل وبعد مرحلة القيد المؤثر، من أجل تحقيق أقصى استغلال ممكن للموارد والطاقات المتاحة بالأنشطة المتخلفة على خط الانتاج في الوقت المحدد.
4. إذا كان نظام الانتاج في الوقت المحدد(JIT) يسعى نحو تحديد مراحل تدفق الإنتاج ومشاكل جودته، مما يحفز الإدارة على سرعة علاج وحل أي مشكلة لتطوير تدفق الإنتاج وتخفيض مرات المناولة وغيرها من الإجراءات، مما يؤدي إلى خفض التكلفة، فإن محاسبة الانجاز تمكن الإدارة من الآليات والأدوات اللازمة للتعامل مع المشكلات، بل وحسن استغلال الموارد التي تشكل قيود، ومنها تحسين الإنجاز، وبالتالي يتكامل دورهما في تحقيق هدف خفض التكلفة وزيادة الإنجاز.
5. وكذلك يهدف نظام الانتاج في الوقت المحدد(JIT) إلى إلغاء جميع الأنشطة غير الضرورية التي قد تكون سبباً في تأخر التسليم للزبون، كما أنها تخفض زمن دورة التصنيع من خلال تقليل مدة الانتظار، والإعداد والتهيئة، وإزالة الضياع، وحذف التلف، وجميعها أهداف تسعى كل من محاسبة الانجاز ونظام الانتاج في الوقت المحدد(JIT) إلى تحقيقها، إلى جانب الاهتمام بحذف المخزون أو تخفيضه إلى ادني مستوياته. <https://groups.google.com>

## رابعاً- تطوير نظام دورة حياة المنتج (PLC) بالتكامل مع محاسبة الانجاز

تكمن الاختلافات بين نظام دورة حياة المنتج (PLC) وبين محاسبة الانجاز في النقاط

الرئيسية التالية: (فودة، 2007: 329)

1. **من حيث المدى الزمني:** تعمل محاسبة الانجاز على تعظيم ارباح الشركات في الاجل القصير، حيث تعتبر تكاليف المواد والخدمات المشتراه هي العنصر الوحيد المتغير، بينما التكاليف الاخرى الاضافية يفترض انها ثابتة، بينما نظام تكاليف دورة حياة المنتج (PLC) موجه نحو الاجل الطويل، فهو يأخذ دورة حياة المنتج بأكملها في الاعتبار، لذلك يقدم منظورا اكثر تكاملا لتكاليف وارباح المنتج في الشركات الصناعية.

2. **من حيث الأنشطة والموارد المحدودة:** تظهر الأنشطة والموارد بوضوح، لأنها اساس محاسبة الانجاز، بينما لا تظهر بوضوح خلال نظام تكاليف دورة حياة المنتج (PLC)، ومن هنا يتطلب دراسة وتحليل هذه الأنشطة، وكذلك مواردها المحدودة.

3. **من حيث مسبب التكلفة:** وفقا لمحاسبة الانجاز، لا يوجد استخدام مباشر لمسبب التكلفة، بينما وفقا بينما نظام تكاليف دورة حياة المنتج (PLC) يستخدم مسبب التكلفة في فهم الاسباب التي تؤدي الى حدوث التكاليف، وان الأنشطة هي المستهلك الوحيد لموارد الشركة.

4. **من حيث الاستخدام الرئيسي:** تساعد محاسبة الانجاز متخذي القرارات على التعرف على القيود ونقاط الاختناق والقضاء عليها للوصول الى الانتاج الامثل الذي يؤدي الى تعظيم الارباح، بينما يساعد نظام تكاليف دورة حياة المنتج (PLC) متخذي القرارات في تخفيض التكاليف الكلية خلال المدى الزمني لدورة حياة المنتج.

## خطوات تطبيق التكامل بين نظام دورة حياة المنتج (PLC) ومحاسبة الانجاز.

يمكن تحديد خطوات تطبيق التكامل بين نظام دورة حياة المنتج (PLC) مع محاسبة

الانجاز على النحو التالي: (فودة، 2007: 337)

1- **تحديد التكاليف والايرادات للأنشطة التي تضيف قيمة:** حيث يتم تقسيم الصناعة الى مجموعة من الأنشطة المتميزة، وهذه الأنشطة هي التي تخلق بها الشركة منتجا يضيف قيمة للعملاء كمستهلك نهائي، حيث يتم تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي

لا تضيف قيمة للمستهلك النهائي، وكذلك تحديد العلاقات المتشابكة بين الأنشطة والعلاقة بين العملاء والموردين.

## 2- تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط: وتنقسم الى قسمين كالتالي:

أ. مسببات التكلفة الهيكلية: مثل حجم الاستثمار، الخبرة، الاساليب التكنولوجية، تنوع خط الانتاج وخدمات العملاء.

ب. مسببات التكلفة التنفيذية: وهي التي تحدد اسباب حدوث التكلفة، وتحكم قدرتها على التنفيذ بنجاح وتشمل: القوى العاملة، الطاقة الانتاجية، شكل المنتج ومكوناته، استغلال الروابط بين العملاء والموردين.

3- تحليل المزايا التنافسية: تتضمن هذه الخطوة تحليل الموقف التنافسي لتحديد قوى السوق التي تتحكم في الصناعة، وكذلك تحديد اداء الشركة بالمقارنة بأداء المنافسين في مقابلة احتياجات العملاء، والتعرف على الفرص التي من خلالها يتم تخفيض التكلفة قبل واثناء مراحل دورة حياة المنتج.

ويمكن القول ان كل من نظام دورة حياة المنتج (PLC) ومحاسبة الانجاز يكمل كل منهما الاخر، فمحاسبة الانجاز تعمل على تعظيم الارباح في الاجل القصير في ضوء القيود والموارد الحالية والعلاقة مع العملاء، بينما تكاليف دورة حياة المنتج تعمل على تخفيض التكاليف الكلية لدورة حياة المنتج، وتعزيز الربحية خلال المدى الزمني لدورة حياة المنتج، وذلك عن طريق دراسة العلاقة بين الوظائف والانشطة والتكلفة، من خلال تنظيم للأساليب الفنية بهدف انجاز الوظيفة المطلوبة من المنتج باقل تكاليف ممكنة. (فودة، 2007: 340)

## خامسا- تطوير نظام سلسلة القيمة (VC) بالتكامل مع محاسبة الانجاز

تتناول محاسبة الانجاز البحث عن نقاط الاختناق داخل خطوط الإنتاج والقيام بمعالجته لتحقيق التوازن بين الطاقات على مستوى خطوط الإنتاج، وهذا يؤدي الى تحسين كفاءة العمليات الداخلية، وبالتالي تعظيم عائد العمليات الداخلية، مما يؤثر في النهاية على زيادة الانجاز والربحية.

وتعتبر محاسبة الانجاز فلسفة ادارية لتحقيق اهداف داخل سلسلة القيمة التي تحددها الشركة لنفسها، حيث يجب على المديرين فحص سلسلة الانشطة المترابطة بعناية لتحديد القيود او نقاط الاختناق التي تمنع من الوصول الى المستوى المرغوب من الاداء.

لذلك يرى: (Garrison, et, al., 2012) انه في ضوء محاسبة الانجاز فان سلسلة القيمة للشركة ينظر اليها على انها مجموعة مترابطة من الانشطة او العمليات المترابطة مثل السلسلة، وبالطبع يجب على الشركة ان تركز على جهودها على أضعف حلقة حيث ان ذلك سوف يؤدي الى تقوية السلسلة بأكملها.

**ولكى يمكن تقوية هذه السلسلة** فانه يجب اتباع الخطوات التالية: (Horngren et. al., 2012)

- أ. معرفة أضعف حلقة في سلسلة القيمة للشركة والتي تمثل القيد.
- ب. لا يجب تشغيل النظام بأكثر مما تنتجه أضعف حلقة في الشركة. "السلسلة"
- ج. تركيز الجهد المبذول حول تحسين وتقوية حلقات سلسلة قيمة النظام او الشركة.
- د. متابعة نجاح مجهودات التحسين المستمر لتقوية أي حلقة ضعيفة تظهر جديدة، وتحويل مجهودات التحسين المستمر بصفة دورية الى هذه الحلقة.

ولكى يتم تدعيم سلسلة القيمة فان الخطوة الاولى تتمثل في تحديد وزيادة طاقة الحلقة الضعيفة للنظام، وحيث ان القيد هو اضعف حلقة في سلسلة القيمة لأنه يحد من الطاقة الكلية للشركة، وهذا القيد يسمى ايضا نقطة الاختناق، لذا فان زيادة طاقة النظام تؤدي الى زيادة طاقة نقاط الاختناق، يتضح مما سبق ان الوصول الى اضعف حلقة في سلسلة القيمة هو ما يطلق عليه لفظ القيود ونقاط الاختناق.

ويتم تحديد الطرق الملائمة لزيادة طاقة سلسلة القيمة كالتالي: (Horngren et. al., 2012)

- أ. تحسين وقت الدورة الانتاجية" وقت التشغيل"
- ب. اشباع رغبات وحاجات العملاء.
- ج. تحقيق اقصى ارباح ممكنة.

## الفصل الخامس

### الطريقة والاجراءات.

- منهجية الدراسة
- مصادر جمع البيانات.
- مجتمع وعينة الدراسة.
- أداة الدراسة.
- صدق وثبات الاستبانة.
- ثبات فقرات الاستبانة.
- المعالجة الاحصائية.

## 1- منهجية الدراسة:

لتحقيق اهداف الدراسة، والإجابة على التساؤلات البحثية التي وضعتها الدراسة، ومحاولة لاختبار فرضيات الدراسة، استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، حيث يستخدم هذا المنهج في دراسة سمات وصفات وخصائص ظاهرة معينة التي من خلالها يمكن الإجابة عن التساؤلات البحثية وحل المشكلة واختبار الفرضيات، وبيان نتائج وتوصيات الدراسة، وذلك من خلال قيام الباحث بتحليل وتفسير ودراسة الواقع الفعلي لنظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية وإمكانية استخدام محاسبة الانجاز كمدخل لتطويره بهدف قياس وتقييم الأداء في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية.

## 2- مصادر جمع البيانات.

تم الاعتماد في جمع البيانات على المصادر الثانوية والمصادر الأولية كالتالي:

- المصادر الثانوية: وتتكون من الكتب والأبحاث والرسائل العلمية والدوريات وشبكة الإنترنت، وذلك للتعرف على آخر المستجدات التي حدثت وتحديث في مجال الدراسة.
- المصادر الأولية: وتتكون من استبانة اعدت خصيصا لهذا الغرض، للحصول على المعلومات المطلوبة عن مدخل محاسبة الانجاز لتطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية، كما تم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS لتحليل الاستبانة، واختبار فرضيات الدراسة.

## 3- مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة بقطاع غزة، وتتمثل عينة الدراسة من 60 شركة تم اختيارها عشوائيا، من المدراء الماليين، والمحاسبين العاملين بالدوائر والأقسام المالية بهذه الشركات.

حيث تم توزيع " 60 " استبانة، بواقع استبانة لكل شركة، وتم استرداد " 60 " استبانة، وبعد تفحص الاستبانات تم استبعاد ثلاث استبانات؛ نظراً لعدم تحقق الشروط المطلوبة للإجابة على الاستبانة، وبذلك يكون عدد الاستبانات الخاضعة للدراسة " 57 " استبانة، بنسبة 95 % من الاستبانات الموزعة.

#### 4- اداة الدراسة:

تم تقسيم الاستبانة إلى قسمين كما يلي: (ملحق رقم 1 )

**القسم الأول :** يتكون من المعلومات الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة، ويتكون من 11 فقرة.  
**القسم الثاني:** يتكون من المعلومات الخاصة بموضوع الدراسة، وينقسم إلى أربعة محاور كما يلي:

- **المحور الأول:** يتناول استخدام محاسبة الانجاز فى قياس وتقييم اداء الشركات الصناعية الفلسطينية بما يتلاءم مع الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية، ويتكون من 16 فقرة.
- **المحور الثاني:** يتناول حاجة نظم التكاليف المعمول بها في الشركات الصناعية الفلسطينية للتطوير استجابة للاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية، ويتكون من 17 فقرة.
- **المحور الثالث:** يتناول التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز الى قياس وتقييم الاداء ومساعدة الشركات الصناعية الفلسطينية في تحقيق أهدافها، ويتكون من 17 فقرة.
- **المحور الرابع:** يتناول المعوقات التي يمكن أن تحد من تطوير نظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية، ويتكون من 10 فقرات، وقد كانت الإجابات على فقرات المحاور وفق مقياس ليكرت الخماسي، كما هو موضح في جدول رقم ( 2 )

#### جدول رقم (2)

درجات مقياس ليكرت

التصنيف	موافق بدرجة كبيرة جداً	موافق بدرجة كبيرة	موافق بدرجة متوسطة	موافق بدرجة قليلة	موافق بدرجة قليلة جداً
درجة الموافقة	5	4	3	2	1

#### 5- صدق الاستبانة:

صدق الاستبانة يعني التأكد من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه، كما يقصد بالصدق "شمول الاستبانة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها".

وقام الباحث بالتأكد من صدق الاستبانة كالتالي:

أ- **الصدق الظاهري:** حيث تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين، تألفت من ثمانية من أعضاء الهيئة التدريسية في الجامعات والكليات الفلسطينية بقطاع غزة المتخصصين في المحاسبة والادارة والاحصاء واللغة العربية، وقد استجاب الباحث لآراء المحكمين بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، حيث خرجت الاستبانة في صورتها النهائية. (ملحق رقم 2).

ب- **صدق الاتساق الداخلي:** تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة على العينة البالغة 57 مفردة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له، وتبين الجدول رقم (3) ان معاملات الارتباط دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث ان القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من (0.05) وقيمة t المحسوبة اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوى 2.032 وبذلك تعتبر فقرات الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (3)

### صدق الاتساق الداخلي للمحور الاول: استخدام محاسبة الانجاز

القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط	1- استخدام محاسبة الانجاز
.028	.292*	1 يوفر استخدام محاسبة الإنجاز بالشركة قياسات دقيقة وموضوعية للتكلفة.
.000	.457**	2 يوفر استخدام محاسبة الإنجاز معلومات عن الوقت الذي تستغرقه كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج،
.010	.340**	3 يساهم استخدام محاسبة الإنجاز في تقديم معلومات كافية وملائمة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات.
.002	.398**	4 تعمل ادارة الشركة على توفير المعلومات التكاليفية التي تلائم بيئة التصنيع الحديثة.
.484	.095*	5 تقوم الشركة بتخفيض مصروفات التشغيل بما لا يؤثر على جودة المنتج.
.441	.104*	6 تقوم ادارة الشركة بتحميل المنتج بتكلفة المواد المباشرة فقط دون تكاليف التشغيل الأخرى.
.013	.327*	7 تعتبر ادارة الشركة تكاليف التشغيل المتعلقة بالمنتج ثابتة فيما عدا المواد المباشرة.
.019	.310*	8 عند قياس تكلفة المنتج تأخذ الشركة عامل الزمن (وقت الإنجاز) بعين الاعتبار
.015	.321*	9 تركز ادارة الشركة على تخفيض وقت الإنجاز وبالتالي تقليل التكلفة وزيادة الربحية

10	تقوم ادارة الشركة بتحليل وقياس التكلفة خلال دورة حياة المنتج.	.497**	.000
11	تهتم ادارة الشركة بتحديد نقاط الاختناق والطاقات غير المستغلة وتعمل على استغلالها.	.478**	.000
12	تعمل ادارة الشركة على دراسة المنتجات المنافسة ومقارنتها بمنتجاتها.	.532**	.000
13	تركز ادارة الشركة على المبيعات لزيادة الإنجاز.	.511**	.000
14	تعمل الشركة على الاستجابة السريعة لطلب العملاء.	.461**	.000
15	تهتم ادارة الشركة باحتياجات وتوقعات وشكاوى المستهلك.	.243**	.068
16	تتظر الشركة الى المخزون على أنه مسؤولية يجب تخفيضها لزيادة الانجاز	.449**	.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "56" تساوي 2.032  
\* عند مستوى دلالة 0.01. \*\* عند مستوى دلالة 0.05.

#### جدول رقم (4)

#### صدق الاتساق الداخلي للمحور الثاني: حاجة نظم التكاليف للتطوير

القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط	2- حاجة نظم التكاليف للتطوير
.000	.721**	يوجد حاجة لتطوير نظم التكاليف في الشركة لتخطيط التكلفة في مرحلة تصميم المنتج، وخلال دورة حياة المنتج.
.000	.719**	يوجد حاجة لتطوير نظم التكاليف لتحديد وتخصيص التكلفة على المدى الطويل.
.000	.701**	هناك حاجة لتطوير نظم التكاليف لتقديم معلومات تفصيلية عن المنتجات، وعن العملاء، وعن الأسعار.
.000	.817**	هناك حاجة لتطوير نظم التكاليف لتقديم معلومات تفصيلية عن السوق، وعن المنافسين.
.000	.837**	يوجد حاجة لتطوير نظم التكاليف لتوفير المعلومات اللازمة لأغراض التخطيط الاستراتيجي للتكاليف والجودة.
.000	.810**	هناك حاجة لتطوير نظم التكاليف لتقديم معلومات تفصيلية عن مجالات تحسين التكلفة المستهدفة عبر سلسلة القيمة.
.000	.673**	هناك حاجة لتطوير نظم التكاليف لتوفير رقابة سابقة وشاملة على التكلفة بهدف تخفيضها.
.000	.851**	يوجد حاجة لتطوير نظم التكاليف للرقابة على أنشطة تحسين وتطوير الجودة وتدعيم الموقف التنافسي.
.000	.756**	هناك حاجة لتطوير نظم التكاليف لإعطاء معلومات تفصيلية لتقييم الأداء الحالي والمستقبلي، وتحسين عملية قياس وتقييم الأداء.

10	هناك حاجة لتطوير نظم التكاليف لتوفير تقارير دورية عن مستويات الأداء وأنشطة التصميم والتنفيذ، والبيع، وما بعد البيع.	.828**	.000
11	يوجد حاجة لتطوير نظم التكاليف لتوفير معلومات دقيقة وملائمة متضمنة تكاليف البحوث والتطوير، والتخطيط والتصميم، والإنتاج.	.744**	.000
12	هناك حاجة لتطوير نظم التكاليف لتوفير معلومات عن الابتكار والتطوير، لتشمل البيئة الداخلية والخارجية وأداء المنافسين.	.444**	.000
13	هناك حاجة لتطوير نظم التكاليف لتقديم معلومات أكثر دقة عن ربحية المنتج وربحية الشركة وربحية العملاء.	.563**	.000
14	يوجد حاجة لتطوير نظم التكاليف لتقديم منهج متطور للتسعير يعتمد على التوفيق بين مصالح جميع الأطراف (المنتج، المستهلك، الأطراف الأخرى).	.729**	.000
15	هناك حاجة لتطوير نظم التكاليف لتقديم معلومات تفصيلية عن الوقت والتكلفة لكل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج.	.792**	.000
16	هناك حاجة لتطوير نظم التكاليف لتقديم معلومات تفصيلية عن تتبع تكاليف الأنشطة ومحركات الأداء قبل وأثناء الإنتاج وبعده.	.777**	.000
17	المنافسة الشديدة في السوق تزيد الحاجة إلى ضرورة تطوير نظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية.	.699**	.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "56" تساوي 2.032  
\* عند مستوى دلالة 0.01. \*\* عند مستوى دلالة 0.05.

### جدول رقم (5)

#### صدق الاتساق الداخلي المحور الثالث: للتكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز

القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط	3- التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز
.000	.544**	1 تعمل ادارة الشركة على تحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز بغرض تطوير تلك النظم وتخفيض التكلفة بشكل اكبر.
.000	.715**	2 تهتم ادارة الشركة بتحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز لتوفير معلومات كافية وملائمة لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.
.041	.272*	3 تركز ادارة الشركة على تحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز بهدف توفير معلومات كافية وملائمة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية.
.000	.479**	4 تقوم ادارة الشركة بتحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز لإيجاد حلول لما يكتشف من اختناقات تؤثر على كفاءة الاداء.
.000	.674**	5 تهتم ادارة الشركة بتحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز بغرض

		التحسين المستمر لأداء الشركة من خلال تحسين الربحية.	
6	.609**	تركز ادارة الشركة على تحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز بهدف تحليل الانشطة وإمداد الادارة بالموارد التي تقيد العملية ككل.	.000
7	.545**	تعمل ادارة الشركة على تحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز بغرض تحديد نقاط الاختناق والطاقات غير المستغلة وتعمل على استغلالها	.000
8	.461**	تهتم ادارة الشركة بتحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز لتطوير تلك النظم من خلال تخفيض التكلفة وزيادة الإنجاز.	.000
9	.513**	يؤدي التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز بالشركة الى إلغاء الأنشطة غير الضرورية.	.000
10	.645**	تقوم ادارة الشركة بتحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز للاحتفاظ بحد ادنى من مخزون الامان ومنع تراكمه.	.000
11	.592**	تهتم ادارة الشركة بتحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز لتعزيز الربحية خلال المدى الزمني لدورة حياة المنتج.	.000
12	.531**	يؤدي التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز بالشركة الى اعتبار تكلفة العمالة من التكاليف الثابتة.	.000
13	.562**	يعمل التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز بالشركة الى الاهتمام بالعملاء و كسب رضاهم.	.000
14	.449**	تركز ادارة الشركة على تحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز بهدف دعم القدرة التنافسية في السوق.	.000
15	.634**	يؤدي التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز الى تميز الشركة بمنتجات ذات جودة عالية قياسا بالمنتجات المنافسة.	.000
16	.517**	تقوم ادارة الشركة بتحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز بغرض التحسين المستمر وتقليل الانحرافات والاطءاء في العمليات.	.000
17	.371**	تهتم ادارة الشركة بتحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز بهدف تبنى طرقاً جديدة ومبتكرة في تقديم منتجاتها.	.005

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "56" تساوي 2.032

\* عند مستوى دلالة 01. \*\* عند مستوى دلالة 05.

جدول رقم (6)

صدق الاتساق الداخلي للمحور الرابع: معوقات تطوير نظم التكاليف

القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط	4- معوقات تطوير نظم التكاليف
.000	.670**	1 لا يوجد قناعة وإدراك لدى الإدارة العليا بأهمية تطوير نظم التكاليف، واعتقادها بأن مخرجات النظم المطبقة حالياً سليمة.
.000	.801**	2 لا يوجد معرفة لدى الإدارة العليا بالمدائل المستحدثة المقترحة لتطوير نظم التكاليف وأهميتها.
.000	.615**	3 ارتفاع تكاليف تطبيق المدائل المقترحة لتطوير نظم التكاليف.
.000	.709**	4 عدم توفر الامكانيات لتطبيق المدائل المقترحة لتطوير نظم التكاليف.
.000	.773**	5 عدم توفر الكوادر المؤهلة لتطبيق المدائل المقترحة لتطوير نظم التكاليف والبحث في آليات تطبيقها.
.000	.756**	6 عدم توفر الخبرة والكفاءة اللازمة لفهم وإدراك أهمية تطبيق المدائل المقترحة لتطوير نظم التكاليف.
.167	.186	7 الظروف السياسية والاقتصادية السائدة.
.000	.611**	8 عدم توافر عمالة ذات خبرة.
.001	.413**	9 وجود قيود على الاستيراد والتصدير.
.000	.457**	10 عدم وجود سوق للمنتج ( المنافسة )

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "56" تساوي 2.032

\* عند مستوى دلالة 0.01 \*\* عند مستوى دلالة 0.05

ج- **صدق الاتساق البنائي:** تم حساب الصدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة، وذلك بحساب

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

ويبين الجدول رقم (3) أن جميع معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث

إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة t المحسوبة اكبر من قيمة t الجدولية

والتي تساوي 2.032

جدول رقم ( 7 )

معامل الارتباط بين الدرجة الكلية لكل محور والدرجة الكلية للاستبانة

م	البعد	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	استخدام محاسبة الانجاز	.460**	.000
2	حاجة نظم التكاليف للتطوير	.836**	.000
3	التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز	.752**	.000
4	معوقات تطوير نظم التكاليف	.488**	.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "56" تساوي 2.032  
\* عند مستوى دلالة 0.01 \*\* عند مستوى دلالة 0.05

**ثبات الاستبانة:** ثبات الاستبانة يعنى التأكد من أن الاجابة ستكون واحدة تقريبا لو تكرر تطبيقها على الأشخاص نفسهم في وقت آخر، وقد اجرى الباحث خطوات الثبات بطريقتين هما التجزئة النصفية معامل ألفا كرونباخ.

**1. طريقة التجزئة النصفية:**

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 حسب المعادلة التالية: معامل الثبات =  $\frac{2r}{r+1}$

حيث r معامل الارتباط، وقد بين جدول رقم ( 8 ) أن هناك معامل ثبات كبير نسبيا لفقرات الاستبيان مما يطمئن الباحث على تحقيق الاستبانة للهدف الذي صممت من أجله.

جدول رقم ( 8 )

معامل الثبات طريقة التجزئة النصفية

م	عنوان المحور	التجزئة النصفية	
		معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح
1	استخدام محاسبة الانجاز	.338	.505
2	حاجة نظم التكاليف للتطوير	.886	.940
3	التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز	.659	.794
4	معوقات تطوير نظم التكاليف	.568	.725
	جميع المحاور	.405	.576

2- طريقة ألفا كرونباخ:

وقد تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة، حيث يوضح الجدول رقم

(9) معاملات ألفا كرونباخ لكل مجال من مجالات الاستبانة.

جدول رقم (9)

معاملات ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة

م	المحور	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
1	استخدام محاسبة الانجاز	16	.666
2	حاجة نظم التكاليف للتطوير	17	.946
3	التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز	17	.844
4	معوقات تطوير نظم التكاليف	10	.813

تظهر النتائج المبينة في الجدول رقم (9) أن معاملات ألفا كرونباخ قد تراوحت بين

.666 و .946 ، وهي معاملات ثبات مرتفعة، مما يشير الى تمتع الاستبانة بالثبات، وبذلك

يكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات استبانة الدراسة، مما يجعله على ثقة تامة بصحة الاستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج، والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

#### 6- الأساليب الاحصائية المستخدمة:

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها، قام الباحث باستخدام العديد من الأساليب الاحصائية المناسبة باستخدام برنامج الحزم الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وفيما يلي الأساليب الاحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

1. التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية لمفردات الدراسة.
2. المتوسط الحسابي وذلك لمعرفة مدى ارتفاع او انخفاض استجابات أفراد الدراسة.
3. الوزن النسبي وذلك لمعرفة مدى ارتفاع او انخفاض استجابات أفراد الدراسة كنسبة مئوية.
4. الانحراف المعياري للتعرف على مدى انحراف وتشتت استجابات أفراد الدراسة.
5. اختبار الفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.
6. معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات.
7. اختبار T لمتوسط عينة واحدة لمعرفة الفرق بين متوسط الفقرة والمتوسط الحيادي "3"
8. اختبار كولمجروف - سمرنوف ( $Samp;e K - S - 1$ ) لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا؟ وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات.
9. تحليل اختبار التباين الاحادي للفروق بين ثلاث متوسطات فأكثر

## الفصل السادس

### نتائج الدراسة وتفسيرها

- الوصف الإحصائي لعينة الدراسة.

- تحليل واختبار فرضيات الدراسة

أولاً: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة:

1- الجنس: يبين الجدول رقم (10) توزيع العينة حسب متغير الجنس، حيث بلغت النسبة المئوية للذكور 93 % والنسبة المئوية للإناث 7 %، وهي متدنية للإناث، ويعزو الباحث ذلك إلى طبيعة العمل الصناعي.

جدول رقم (10)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

النسبة المئوية	العدد	الجنس
93.0%	53	ذكر
7.0%	4	انثى
100%	57	المجموع

2- المسمى الوظيفي: يتضح من الجدول رقم (11) أن غالبية عينة الدراسة يعملون محاسبين حيث بلغت نسبتهم 66.7% ثم يليهم المدير حيث بلغت 14%، ثم يليهم رئيس قسم المحاسبة حيث بلغت 12.3%، ثم يليهم أخرى حيث بلغت 7 %، وهذا يدل على أن العينة وزعت على ذوي الاختصاص.

جدول رقم (11)

توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

النسبة المئوية	العدد	المسمى الوظيفي
66.7%	38	محاسب
12.3%	7	رئيس قسم
14.0%	8	مدير
7.0%	4	أخرى
100%	57	المجموع

3- **المؤهل العلمي:** يتضح من خلال الجدول رقم (12) أن غالبية عينة الدراسة من حملة درجة البكالوريوس وكانت نسبتهم 86 %، ثم يليها ماجستير فأعلى وكانت نسبتها 8.8%، ثم يليها أخرى وكانت نسبتها 5.3% وهذا يطمئن الباحث على قدرة افراد العينة على تفهم اسئلة الاستبانة والاجابة عليها.

جدول رقم (12)

توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل	العدد	النسبة المئوية
بكالوريوس	49	86.0%
ماجستير فأعلى	5	8.8%
أخرى	3	5.3%
<b>المجموع</b>	<b>57</b>	<b>100%</b>

4- **التخصص:** يتضح من الجدول رقم (13) ان غالبية عينة الدراسة من تخصص المحاسبة حيث بلغت نسبتهم 63.2%، ثم يليها تخصص ادارة الاعمال وكانت نسبتها 17.5%، ثم يليها التخصصات الاخرى في النسبة كالهندسة وغيرها، حيث بلغت 12.3%، واخيرا تخصص المالية والمصرفية وبلغت 7 %، وهذا يدل على تنوع الكوادر البشرية من حيث التخصصات.

جدول رقم (13)

توزيع عينة الدراسة حسب التخصص

التخصص	العدد	النسبة المئوية
محاسبة	36	63.2%
ادارة اعمال	10	17.5%
مالية ومصرفية	4	7.0%
أخرى	7	12.3%
<b>المجموع</b>	<b>57</b>	<b>100%</b>

5- **سنوات الخبرة:** يتضح من الجدول رقم (14) أن غالبية عينة الدراسة كانت خبرتهم العملية اقل من 5 سنوات وكانت نسبتها 38.6 %، ثم يليهم من خبرتهم من 5- 9 سنوات وكانت

نسبتهم 31.6%، ثم يليهم من خبرتهم 10 سنوات فأكثر، وكانت نسبتهم 29.8%، وهذا يدل على ان عينة الدراسة لديهم خبرة عالية.

جدول رقم (14) توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

النسبة المئوية	العدد	الخبرة العملية
38.6%	22	اقل من 5 سنوات
31.6%	18	من 5 - 9 سنوات
29.8%	17	10 سنوات فأكثر
100%	57	المجموع

#### 6- القطاع الصناعي التي تنتمي اليه الشركة:

يبين جدول رقم ( 15 ) أن 28.8% من الشركات متخصصة في إنتاج الأثاث، و 25.6% من الشركات متخصصة في إنتاج النسيج والملابس، و 12.3 % من الشركات متخصصة في إنتاج المنتجات المعدنية، و 17.5% من الشركات متخصصة في إنتاج الأغذية والمشروبات، و 7 % من الشركات متخصصة في إنتاج الباطون، و 8.8 % من الشركات متخصصة في إنتاج الاجهزة الإلكترونية وهذه تعتبر نقطة إيجابية في العينة حيث إن هناك تنوع في عينة الدراسة بحيث تغطي غالبية فروع الصناعة، مما يقوي عينة الدراسة من حيث الشمول وتغطيتها لمعظم القطاعات.

جدول رقم ( 15 )

توزيع عينة الدراسة حسب قطاع الصناعة التي تنتمي اليه الشركة

النسبة المئوية	العدد	الخبرة العملية
28.8%	16	الأثاث
25.6%	15	النسيج والملابس
12.3%	7	المنتجات المعدنية
17.5%	10	الأغذية والمشروبات
7.0%	4	الباطون
8.8%	5	الاجهزة الإلكترونية
100%	57	المجموع

7- مدة ممارسة الشركة لنشاطها:

يبين جدول رقم ( 16 ) أن " 14.0%" من الشركات الصناعية مدة ممارسة نشاطها "أقل من 5 سنوات"، و " 14.0%" من الشركات الصناعية مدة ممارسة نشاطها "من 5 إلى 10 سنوات"، و " 21.1" من الشركات الصناعية مدة ممارسة نشاطها "من 11 إلى أقل من 15 سنة"، و " 50.9%" من الشركات الصناعية مدة ممارسة نشاطها أكثر من 16 سنة.

جدول رقم (16)

توزيع عينة الدراسة حسب مدة ممارسة الشركة لنشاطها

النسبة المئوية	العدد	مدة ممارسة الشركة لنشاطها
14.0%	8	أقل من 5 سنوات
14.0%	8	من 5-10 سنوات
21.1%	12	من 11-15 سنة
50.9%	29	أكثر من 16 سنة
100%	57	المجموع

8- الشكل القانوني للشركة:

يبين جدول رقم ( 17 ) أن " 54.4%" من الشركات شكلها القانوني " شركة فردية و" 40.4%" من الشركات شكلها القانوني "شركة مساهمة خاصة"، و " 5.3%" من الشركات شكلها القانوني "أخرى" مثل شركة مساهمة عامة.

جدول رقم (17)

توزيع عينة الدراسة حسب الشكل القانوني للشركة

النسبة المئوية	العدد	الشكل القانوني للشركة
54.4%	31	شركة فردية
40.4%	23	مساهمة خاصة
5.3%	3	أخرى
100%	57	المجموع

9- عدد موظفي الشركة: يبين جدول رقم ( 18 ) أن " 14 % من الشركات بلغ عدد الموظفين فيها " أقل من 5 موظفين"، و " 38.6%" من الشركات بلغ عدد الموظفين فيها " من 5 - 10 موظفين"، و " 38.8 % من الشركات بلغ عدد العمال فيها " من 11 - 20 موظفاً" و " 8.8 % من الشركات بلغ عدد الموظفين فيها " 21 موظفاً فاكثراً".

جدول رقم (18) توزيع عينة الدراسة حسب عدد موظفي الشركة

عدد الموظفين في الشركة	العدد	النسبة المئوية
أقل من 5 موظفين	8	14.0%
من 5 - 10 موظفين	22	38.6%
من 11 - 20 موظفاً	22	38.6%
21 موظفاً فاكثراً	5	8.8%
<b>المجموع</b>	<b>57</b>	<b>100%</b>

10- نظام التكاليف المستخدم في الشركة:

يبين جدول رقم ( 19 ) أن 22.8 % من عينة الدراسة يعتبرون أن نظام التكاليف المستخدم في الشركات هو نظام يدوي، وهي نسبة قليلة في حين أن غالبية الشركات تستخدم النظام المحوسب أو الجمع بين النظامين اليدوي والمحوسب. ويرى الباحث أن الاعتماد على النظم المحاسبية المحوسبة ينسجم مع بيئة الأعمال المتطورة والمتسارعة، وأن الشركات الصناعية في قطاع غزة تعمل على تطوير أنظمتها وتستخدم البرامج المحاسبية المختلفة بغرض تلبية الاحتياجات المتزايدة من المعلومات بالموصفات وبالسرعة المطلوبة.

جدول رقم (19)

توزيع عينة الدراسة حسب نظام التكاليف المستخدم في الشركة

نظام التكاليف المستخدم	العدد	النسبة المئوية
نظام يدوي	13	22.8%
نظام آلي (حاسوب)	22	38.6%
يدوي وآلي	22	38.6%
<b>المجموع</b>	<b>57</b>	<b>100%</b>

## ثانياً- تحليل واختبار فرضيات الدراسة:

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبانة، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى ان افراد العينة يوافقون على محتواها اذا كانت قيمة t المحسوبة اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.05 ( او القيمة الاحتمالية اقل من 0.05 والوزن النسبي اكبر من 60% )، وتكون الفقرة سلبية بمعنى ان افراد العينة لا يوافقون على محتواها اذا كانت قيمة t المحسوبة اصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.032 ( او القيمة الاحتمالية اقل من 0.05 والوزن النسبي اقل من 60%)، واذا كان مستوى الدلالة اكبر من 0.05 تكون اراء العينة في الفقرة متوسطة.

## - تحليل واختبار فرضيات الدراسة:

تحليل الفرضية الأولى: يساهم استخدام محاسبة الانجاز فى قياس وتقييم اداء الشركات الصناعية الفلسطينية بما يتلاءم مع الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (20) والذي يبين اراء افراد عينة الدراسة في فقرات المحور الاول (استخدام محاسبة الانجاز فى قياس وتقييم اداء الشركات)

وتبين النتائج أن أعلى ثلاث فقرات مرتبة تنازلياً حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

1- في الفقرة رقم " 14 " بلغ الوزن النسبي " 87.72%"، بانحراف معياري 0.881 ، والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 "، وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن إدارة الشركات الصناعية الفلسطينية تعمل على الاستجابة السريعة لطلب العملاء.

2- في الفقرة رقم " 13 " بلغ الوزن النسبي " 87.37%"، بانحراف معياري 0.747 ، والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 "، وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن إدارة الشركات الصناعية الفلسطينية تركز على المبيعات لزيادة الإنجاز.

3- في الفقرة رقم " 15 " بلغ الوزن النسبي " 84.91%"، بانحراف معياري 0.911 ، والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 "، وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن إدارة الشركات الصناعية الفلسطينية تهتم باحتياجات وتوقعات وشكاوى المستهلك.

- كما تبين النتائج أن أقل ثلاث فقرات مرتبة تنازلياً حسب الوزن النسبي لها كما يلي:
- 1- في الفقرة رقم " 6 " بلغ الوزن النسبي " 56.84 %"، بانحراف معياري 1.13 ، والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 "، وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن إدارة الشركات الصناعية الفلسطينية تقوم بتحميل المنتج بتكلفة المواد المباشرة وتكاليف التشغيل الأخرى.
  - 2- في الفقرة رقم " 7 " بلغ الوزن النسبي " 62.46 %"، بانحراف معياري 1.01 ، والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 "، وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن إدارة الشركات الصناعية الفلسطينية تعتبر تكاليف التشغيل المتعلقة بالمنتج ثابتة فيما عدا المواد المباشرة.
  - 3- في الفقرة رقم " 5 " بلغ الوزن النسبي " 69.47 %"، بانحراف معياري 1.31 ، والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 "، وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن إدارة الشركات الصناعية الفلسطينية تقوم بتخفيض مصروفات التشغيل بما لا يؤثر على جودة المنتج.

وبشكل عام كانت نتيجة استخدام الشركات الصناعية الفلسطينية محاسبة الانجاز فى قياس وتقييم اداء بما يتلاءم مع الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية ايجابية، اذ بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات (استخدام محاسبة الانجاز فى قياس وتقييم اداء الشركات) 3.96، والوزن النسبي 79.21% وهي اكبر الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 62.6 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.032 والقيمة الاحتمالي تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05، كما بلغ الانحراف المعياري للاستئلة مجتمعة (477)، مما يدل على انه يوجد اثر ايجابي لاستخدام محاسبة الانجاز فى قياس وتقييم اداء الشركات عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$

وبناءً على النتائج السابقة يتم قبول الفرضية الاولى، اى انه يساهم استخدام محاسبة الانجاز فى قياس وتقييم اداء الشركات الصناعية الفلسطينية بما يتلاءم مع الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية. وتتفق هذه النتيجة مع دراسة الكومي ( 2013 )، ودراسة اليأمور ( 2010 )، ودراسة الشرع ( 2009 )، ودراسة الصغير ( 2009 )، ودراسة المعاضيدى والحديدي (2007)، ودراسة (Richard Moore,2010).

جدول رقم ( 20 )

تحليل فقرات المحور الاول (استخدام محاسبة الانجاز فى قياس وتقييم اداء الشركات)

م	الفقرات	متوسط حسابي	انحراف معياري	وزن نسبي %	قيمة t	قيمة احتمالية	الترتيب
1	يوفر استخدام محاسبة الإنجاز بالشركة قياسات دقيقة وموضوعية للتكلفة.	4.21	.749	%84.21	42.4	.000	4
2	يوفر استخدام محاسبة الإنجاز معلومات عن الوقت الذي تستغرقه كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج.	4.10	.771	%82.11	40.1	.000	5
3	يساهم استخدام محاسبة الإنجاز في تقديم معلومات كافية وملائمة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات	4.10	.748	%82.11	41.4	.000	5
4	تعمل ادارة الشركة على توفير المعلومات التكاليفية التي تلائم بيئة التصنيع الحديثة.	3.94	.933	%78.95	31.9	.000	9
5	تقوم الشركة بتخفيض مصروفات التشغيل بما لا يؤثر على جودة المنتج.	3.47	1.31	%69.47	20.0	.000	12
6	تقوم ادارة الشركة بتحميل المنتج بتكلفة المواد المباشرة فقط دون تكاليف التشغيل الأخرى.	2.84	1.13	%56.84	18.9	.000	14
7	تعتبر ادارة الشركة تكاليف التشغيل المتعلقة بالمنتج ثابتة فيما عدا المواد المباشرة.	3.12	1.01	%62.46	23.1	.000	13
8	عند قياس تكلفة المنتج تأخذ الشركة عامل الزمن (وقت الإنجاز) بعين الاعتبار	3.86	1.27	%77.19	22.8	.000	10
9	تركز ادارة الشركة على تخفيض وقت الإنجاز وبالتالي تقليل التكلفة وزيادة الربحية.	4.01	.972	%80.35	31.1	.000	8
10	تقوم ادارة الشركة بتحليل وقياس التكلفة خلال دورة حياة المنتج.	4.08	1.07	%81.75	28.7	.000	6
11	تهتم ادارة الشركة بتحديد نقاط الاختناق والطاقات غير المستغلة وتعمل على استغلالها	4.07	.961	%81.40	31.9	.000	7
12	تعمل ادارة الشركة على دراسة المنتجات المنافسة ومقارنتها بمنتجاتها.	4.21	.977	%84.21	32.5	.000	4
13	تركز ادارة الشركة على المبيعات لزيادة الإنجاز	4.36	.747	%87.37	44.1	.000	2

14	تعمل الشركة على الاستجابة السريعة لطلب العملاء.	4.38	.881	%87.72	37.5	.000	1
15	تهتم ادارة الشركة باحتياجات وتوقعات وشكاوى المستهلك.	4.24	.911	%84.91	35.1	.000	3
16	تتظر الشركة الى المخزون على أنه مسؤولية يجب تخفيضها لزيادة الانجاز	3.78	1.06	%75.79	26.8	.000	11
	<b>جميع الفقرات</b>	<b>3.96</b>	<b>.477</b>	<b>79.21</b>	<b>62.6</b>	<b>.000</b>	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "56" تساوي 2.032

**تحليل الفرضية الثانية: أن نظم التكاليف المعمول بها في الشركات الصناعية الفلسطينية بحاجة للتطوير استجابة للاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية.**

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في الجدول (21) والذي يبين اراء افراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثاني (حاجة نظم التكاليف للتطوير)

**وتبين النتائج أن أعلى ثلاث فقرات مرتبة تنازلياً حسب الوزن النسبي هي كما يلي:**

1- في الفقرة رقم " 17 " بلغ الوزن النسبي " 84.91 %"، بانحراف معياري 0.871 ، والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 "، وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن " المنافسة الشديدة في السوق تزيد الحاجة إلى ضرورة تطوير نظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية .

2- في الفقرة رقم " 9 " بلغ الوزن النسبي " 80.70 %"، بانحراف معياري 0.981 ، والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 "، وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن " هناك حاجة لتطوير نظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية لإعطاء معلومات تفصيلية لتقييم الأداء الحالي والمستقبلي، وتحسين عملية قياس وتقييم الأداء.

3- في الفقرة رقم " 4 " بلغ الوزن النسبي " 80.35 %"، بانحراف معياري 1.04، والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 "، وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن " هناك حاجة لتطوير نظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية لتقديم معلومات تفصيلية عن السوق، وعن المنافسين.

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

1- في الفقرة رقم " 16 " بلغ الوزن النسبي " 74.39 %"، بانحراف معياري 1.16، والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000"، وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن " هناك حاجة لتطوير نظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية لتقديم معلومات تفصيلية عن تتبع تكاليف الأنشطة ومحركات الأداء قبل وأثناء الإنتاج وبعده.

2- في الفقرة رقم " 10 " بلغ الوزن النسبي " 74.74 %"، بانحراف معياري 1.06، والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000"، وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن " هناك حاجة لتطوير نظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية لتوفير تقارير دورية عن مستويات الأداء وأنشطة التصميم والتنفيذ، والبيع، وما بعد البيع.

3- في الفقرة رقم " 6 " بلغ الوزن النسبي " 74.74 %"، بانحراف معياري 1.06، والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000"، وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن " هناك حاجة لتطوير نظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية لتقديم معلومات تفصيلية عن مجالات تحسين التكلفة المستهدفة عبر سلسلة القيمة.

وبشكل عام كانت حاجة نظم التكاليف للتطوير ايجابية، إذ بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات تساوي 3.88، والوزن النسبي يساوي 77.75% وهي أكبر الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 39.26 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.032 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، كما بلغ الانحراف المعياري للاسئلة مجتمعة (0.747)، مما يدل على انه يوجد اثر ايجابي لبعء حاجة نظم التكاليف للتطوير عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$

وبناءً على النتائج السابقة يتم قبول الفرضية الثانية، أي أن نظم التكاليف المعمول بها في الشركات الصناعية الفلسطينية بحاجة للتطوير استجابة للاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية. وتتفق هذه النتيجة مع دراسة طيفور (2011) ودراسة فخر (2010) ودراسة (Khajovi and Nazm, 2012) ودراسة (Sheldon, et al, 2011).

جدول رقم ( 21 )

تحليل فقرات المحور الثانى (حاجة نظم التكاليف للتطوير)

م	الفقرات	متوسط حسابي	انحراف معياري	وزن نسبي %	قيمة t	قيمة احتمالية	الترتيب
1	يوجد حاجة لتطوير نظم التكاليف في الشركة لتخطيط التكلفة في مرحلة تصميم المنتج، وخلال دورة حياة المنتج.	3.86	.989	%77.19	29.4	.000	8
2	يوجد حاجة لتطوير نظم التكاليف لتحديد وتخصيص التكلفة على المدى الطويل.	3.91	.950	%78.25	31.0	.000	5
3	هناك حاجة لتطوير نظم التكاليف لتقديم معلومات تفصيلية عن المنتجات، وعن العملاء، وعن الأسعار	3.84	.996	%76.84	29.1	.000	9
4	هناك حاجة لتطوير نظم التكاليف لتقديم معلومات تفصيلية عن السوق، وعن المنافسين.	4.01	1.04	%80.35	29.0	.000	3
5	يوجد حاجة لتطوير نظم التكاليف لتوفير المعلومات اللازمة لأغراض التخطيط الاستراتيجي للتكاليف والجودة.	3.84	1.04	%76.84	27.6	.000	9
6	هناك حاجة لتطوير نظم التكاليف لتقديم معلومات تفصيلية عن مجالات تحسين التكلفة المستهدفة عبر سلسلة القيمة.	3.73	1.06	%74.74	26.5	.000	11
7	هناك حاجة لتطوير نظم التكاليف لتوفير رقابة سابقة وشاملة على التكلفة بهدف تخفيضها.	3.82	1.05	%76.49	27.3	.000	10
8	يوجد حاجة لتطوير نظم التكاليف للرقابة على أنشطة تحسين وتطوير الجودة وتدعيم الموقف التنافسي	3.82	1.07	%76.49	26.9	.000	10
9	هناك حاجة لتطوير نظم التكاليف لإعطاء معلومات تفصيلية لتقييم الأداء الحالي والمستقبلي، وتحسين عملية قياس وتقييم الأداء.	4.03	.981	%80.70	31.0	.000	2
10	هناك حاجة لتطوير نظم التكاليف لتوفير تقارير دورية عن مستويات الأداء وأنشطة التصميم والتففيذ، والبيع، وما بعد البيع.	3.73	1.06	%74.74	26.6	.000	11

7	.000	30.3	%77.54	.964	3.87	يوجد حاجة لتطوير نظم التكاليف لتوفير معلومات دقيقة وملائمة متضمنة تكاليف البحوث والتطوير والتخطيط والتصميم، والإنتاج.	11
6	.000	28.0	%77.89	1.04	3.89	هناك حاجة لتطوير نظم التكاليف لتوفير معلومات عن الابتكار والتطوير، لتشمل البيئة الداخلية والخارجية وأداء المنافسين.	12
5	.000	33.1	%78.25	.892	3.91	هناك حاجة لتطوير نظم التكاليف لتقديم معلومات أكثر دقة عن ربحية المنتج وربحية الشركة وربحية العملاء	13
4	.000	28.1	%78.95	1.05	3.94	يوجد حاجة لتطوير نظم التكاليف لتقديم منهج متطور للتسعير يعتمد على التوفيق بين مصالح جميع الأطراف(المنتج، المستهلك، الأطراف الأخرى)	14
8	.000	28.4	%77.19	1.02	3.86	هناك حاجة لتطوير نظم التكاليف لتقديم معلومات تفصيلية عن الوقت والتكلفة لكل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج.	15
13	.000	24.1	%74.39	1.16	3.71	هناك حاجة لتطوير نظم التكاليف لتقديم معلومات تفصيلية عن تتبع تكاليف الأنشطة ومحركات الأداء قبل وأثناء الإنتاج وبعده.	16
1	.000	36.7	%84.91	.871	4.24	المنافسة الشديدة في السوق تزيد الحاجة إلى ضرورة تطوير نظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية.	17
	.000	39.2	77.75%	.747	3.88	جميع الفقرات	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "56" تساوي 2.032

**تحليل الفرضية الثالثة: يؤدي التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز الى قياس وتقييم الاداء ومساعدة الشركات الصناعية الفلسطينية في تحقيق أهدافها.**

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (22) والذي يبين اراء افراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثالث (التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز) وتبين النتائج أن أعلى ثلاث فقرات مرتبة تنازلياً حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

1- في الفقرة رقم " 15 " بلغ الوزن النسبي " 81.40 %"، بانحراف معياري 0.863 ، والقيمة

الاحتمالية تساوي " 0.000 " ، وهي أقل من 0.05 مما يدل على التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز يؤدي الى تميز الشركات الصناعية الفلسطينية بمنتجات ذات جودة عالية قياسا بالمنتجات المنافسة.

2- في الفقرة رقم " 14 " بلغ الوزن النسبي " 81.05 % " ، بانحراف معياري 0.894 ، والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 " ، وهي أقل من 0.05 مما يدل على ادارة الشركات الصناعية الفلسطينية تركز على تحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز بهدف دعم القدرة التنافسية في السوق.

3- في الفقرة رقم " 1 " بلغ الوزن النسبي " 80.70 % " ، بانحراف معياري 0.844 ، والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 " ، وهي أقل من 0.05 مما يدل على ادارة الشركات الصناعية الفلسطينية تعمل على تحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز بغرض تطوير تلك النظم وتخفيض التكلفة بشكل اكبر .

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

1- في الفقرة رقم " 3 " بلغ الوزن النسبي " 69.47 % " ، بانحراف معياري 1.7 ، والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 " ، وهي أقل من 0.05 مما يدل على ادارة الشركات الصناعية الفلسطينية تركز على تحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز بهدف توفير معلومات كافية وملائمة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية.

2- في الفقرة رقم " 11 " بلغ الوزن النسبي " 70.53 % " ، بانحراف معياري 1.13 ، والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 " ، وهي أقل من 0.05 مما يدل على ادارة الشركات الصناعية الفلسطينية تهتم بتحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز لتعزيز الربحية خلال المدى الزمني لدورة حياة المنتج.

3- في الفقرة رقم " 12 " بلغ الوزن النسبي " 70.88 % " ، بانحراف معياري 1.07 ، والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 " ، وهي أقل من 0.05 مما يدل على ان التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز في الشركات الصناعية الفلسطينية يؤدي الى اعتبار تكلفة العمالة من التكاليف الثابتة.

وبشكل عام كانت درجة التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز ايجابية، اذ بلغ المتوسط الحسابي لجميع الفقرات تساوي 3.80، والوزن النسبي يساوي 76.16% وهي اكبر الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 55.2 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.032 والقيمة الاحتمالي تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05. كما بلغ الانحراف المعياري للاسئلة مجتمعة (0.520) مما يدل على انه يوجد اثر ايجابي لبعده التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$  وبناءً على النتائج السابقة يتم قبول الفرضية الثالثة، اي انه يؤدي التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز الى قياس وتقييم الاداء ومساعدة الشركات الصناعية الفلسطينية في تحقيق أهدافها. وتتفق هذه النتيجة مع دراسة صموئيل (2011)، ودراسة الأيامور (2010)، ودراسة سيد (2010)، ودراسة الصغير (2009)، ودراسة الجنابي (2009)، ودراسة المعاضيدي والحديدي (2007).

#### جدول رقم ( 22 )

#### تحليل فقرات المحور الثالث (التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز)

م	الفقرات	متوسط حسابي	انحراف معياري	وزن نسبي %	قيمة t	قيمة احتمالية	الترتيب
1	تعمل ادارة الشركة على تحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز بغرض تطوير تلك النظم وتخفيض التكلفة بشكل اكبر.	4.03	.844	%80.70	36.0	.000	3
2	تهتم ادارة الشركة بتحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز لتوفير معلومات كافية وملائمة لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.	3.93	1.04	%78.60	28.2	.000	5
3	تركز ادارة الشركة على تحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز بهدف توفير معلومات كافية وملائمة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية.	3.47	1.07	%69.47	24.4	.000	17
4	تقوم ادارة الشركة بتحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز لإيجاد حلول لما يكتشف من اختناقات تؤثر على كفاءة الاداء.	3.68	.928	%73.68	29.9	.000	13

8	.000	31.1	%77.19	.934	3.86	تهتم ادارة الشركة بتحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز بغرض التحسين المستمر لأداء الشركة من خلال تحسين الربحية.	5
8	.000	28.9	%77.19	1.00	3.86	تركز ادارة الشركة على تحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز بهدف تحليل الانشطة وإمداد الادارة بالموارد التي تقيد العملية ككل.	6
10	.000	31.4	%76.84	.921	3.84	تعمل ادارة الشركة على تحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز بغرض تحديد نقاط الاختناق والطاقت غير المستغلة وتعمل على استغلالها	7
6	.000	30.7	%77.89	.957	3.89	تهتم ادارة الشركة بتحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز لتطوير تلك النظم من خلال تخفيض التكلفة وزيادة الإنجاز.	8
12	.000	28.2	%74.39	.995	3.71	يؤدي التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز بالشركة الى إلغاء الأنشطة غير الضرورية.	9
14	.000	24.8	%72.98	1.10	3.64	تقوم ادارة الشركة بتحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز للاحتفاظ بحد ادنى من مخزون الامان ومنع تراكمه.	10
16	.000	23.4	%70.53	1.13	3.52	تهتم ادارة الشركة بتحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز لتعزيز الربحية خلال المدى الزمني لدورة حياة المنتج.	11
15	.000	25.0	%70.88	1.07	3.54	يؤدي التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز بالشركة الى اعتبار تكلفة العمالة من التكاليف الثابتة.	12
4	.000	31.2	%78.95	.952	3.94	يعمل التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز بالشركة الى الاهتمام بالعملاء و كسب رضاهم.	13
2	.000	34.1	%81.05	.894	4.05	تركز ادارة الشركة على تحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز بهدف دعم القدرة التنافسية في السوق.	14
1	.000	35.6	%81.40	.863	4.07	يؤدي التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز الى تميز الشركة بمنتجات ذات جودة عالية قياسا	15

بالمنتجات المنافسة.										
16	تقوم ادارة الشركة بتحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز بغرض التحسين المستمر وتقليص الانحرافات والاختفاء في العمليات.	3.77	.845	%75.44	33.6	.000	7			
17	تهتم ادارة الشركة بتحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز بهدف تبني طرقاً جديدة ومبتكرة في تقديم منتجاتها.	3.87	.867	%77.54	33.7	.000	7			
جميع الفقرات						3.80	.520	%76.16	55.2	.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "56" تساوي 2.032

### تحليل الفرضية الرابعة: توجد معوقات يمكن أن تحد من تطوير نظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (23) والذي يبين اراء افراد عينة الدراسة في فقرات المحور الرابع (معوقات تطوير نظم التكاليف) وتبين النتائج أن أعلى ثلاث فقرات مرتبة تنازلياً حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

1- في الفقرة رقم " 9 " بلغ الوزن النسبي " 85.61 %"، بانحراف معياري 0.788 ، والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 "، وهي أقل من 0.05 مما يدل على ان وجود قيود على الاستيراد والتصدير من اهم المعوقات التي تحد من تطوير نظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية.

2- في الفقرة رقم " 7 " بلغ الوزن النسبي " 82.11 %"، بانحراف معياري 0.900 ، والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 "، وهي أقل من 0.05 مما يدل على ان الظروف السياسية والاقتصادية السائدة من المعوقات التي تحد من تطوير نظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية.

3- في الفقرة رقم " 10 " بلغ الوزن النسبي " 76.49 %"، بانحراف معياري 1.18 ، والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 "، وهي أقل من 0.05 مما يدل على ان عدم وجود سوق للمنتج ( المنافسة ) من المعوقات التي تحد من تطوير نظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية.

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

1- في الفقرة رقم " 6 " بلغ الوزن النسبي " 60.35 %"، بانحراف معياري 1.25 ، والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 "، وهي أقل من 0.05 مما يدل على ان عدم توفر الخبرة والكفاءة اللازمة لفهم وإدراك أهمية تطبيق المداخل المقترحة لتطوير نظم التكاليف من المعوقات التي تحد من تطوير نظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية.

2- في الفقرة رقم " 4 " بلغ الوزن النسبي " 64.21 %"، بانحراف معياري 1.17 ، والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 "، وهي أقل من 0.05 مما يدل على ان عدم توفر الامكانيات من المعوقات التي تحد من تطوير نظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية.

3- في الفقرة رقم " 2 " بلغ الوزن النسبي " 65.26 %"، بانحراف معياري 1.20 ، والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000 "، وهي أقل من 0.05 مما يدل على انعدم معرفة الإدارة العليا بالمداخل المستحدثة المقترحة لتطوير نظم التكاليف وأهميتها وارتفاع تكاليف تطبيقها من المعوقات التي تحد من تطوير نظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية.

وبشكل عام هناك معوقات لتطوير نظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية اذ بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات (معوقات تطوير نظم التكاليف) تساوي 3.51، والوزن النسبي يساوي 70.39% وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 37.85 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.032 والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 ، كما بلغ الانحراف المعياري للاسئلة مجتمعة (0.699)، مما يدل على وجود معوقات لتطوير نظم التكاليف عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ .

وبناءً على النتائج السابقة يتم قبول الفرضية الرابعة، أي ان هناك معوقات يمكن أن تحد من تطوير نظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية. وتتفق هذه النتيجة مع دراسة محفوظ، ( 2014 ) ودراسة عبد العزيز(2011) ودراسة الشرع، ( 2009 ) ودراسة الصغير ( 2009 )

جدول رقم ( 23 )

تحليل فقرات المحور الرابع (معوقات تطوير نظم التكاليف)

م	الفقرات	متوسط حسابي	انحراف معياري	وزن نسبي %	قيمة t	قيمة احتمالية	الترتيب
1	لا يوجد قناعة وإدراك لدى الإدارة العليا بأهمية تطوير نظم التكاليف، واعتقادها بأن مخرجات النظم المطبقة حالياً سليمة.	3.50	1.35	%70.18	19.3	.000	4
2	لا يوجد معرفة لدى الإدارة العليا بالمدائل المستحدثة المقترحة لتطوير نظم التكاليف وأهميتها	3.26	1.20	%65.26	20.4	.000	7
3	ارتفاع تكاليف تطبيق المدائل المقترحة لتطوير نظم التكاليف.	3.26	1.09	%65.26	22.5	.000	7
4	عدم توفر الامكانيات لتطبيق المدائل المقترحة لتطوير نظم التكاليف.	3.21	1.17	%64.21	20.6	.000	8
5	عدم توفر الكوادر المؤهلة لتطبيق المدائل المقترحة لتطوير نظم التكاليف والبحث في آليات تطبيقها.	3.29	1.11	%65.96	22.2	.000	6
6	عدم توفر الخبرة والكفاءة اللازمة لفهم وإدراك أهمية تطبيق المدائل المقترحة لتطوير نظم التكاليف.	3.01	1.25	%60.35	17.8	.000	9
7	الظروف السياسية والاقتصادية السائدة.	4.10	.900	%82.11	34.4	.000	2
8	عدم توافر عمالة ذات خبرة.	3.42	1.25	%68.42	20.6	.000	5
9	وجود قيود على الاستيراد والتصدير.	4.28	.818	%85.61	39.4	.000	1
10	عدم وجود سوق للمنتج ( المنافسة )	3.82	1.18	%76.49	24.4	.000	3
	<b>جميع الفقرات</b>	<b>3.51</b>	<b>.699</b>	<b>%70.39</b>	<b>37.8</b>	<b>.000</b>	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "56" تساوي 2.032

1- تحليل الفرضية الخامسة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين

متوسطات استجابات أفراد عينة الدراسة حول استخدام محاسبة الانجاز كمدخل لتطوير نظم

التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية تعزى للمتغيرات التالية: (الشكل القانوني، القطاع الذي تنتمي اليه الشركة ، نظام التكاليف المستخدم في الشركة).

ويتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية:

1- الفرضية الفرعية الاولى: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين متوسطات استجابات أفراد عينة الدراسة حول استخدام محاسبة الانجاز كمدخل لتطوير نظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية تعزى الى الشكل القانوني للشركة.

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين متوسط استجابات أفراد عينة الدراسة حول استخدام محاسبة الانجاز كمدخل لتطوير نظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية تعزى الى الشكل القانوني للشركة. والنتائج مبينة في جدول رقم ( 24 ) كما يلي:

- قيمة F المحسوبة لفقرات المحور الاول " استخدام محاسبة الانجاز " تساوي " 659 " ، وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي " 3.18 " ، كما ان القيمة الاحتمالية تساوي " 0.521 " ، وهي أكبر من " 0.05 " ، مما يدل على عدم وجود فروق بين متوسط استجابات أفراد عينة الدراسة حول استخدام محاسبة الانجاز في قياس وتقييم اداء الشركات الصناعية الفلسطينية بما يتلاءم مع الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية تعزى الى الشكل القانوني للشركة عند مستوى دلالة 0.05

- قيمة F المحسوبة لفقرات المحور الثاني " حاجة نظم التكاليف للتطوير " تساوي " 1.047 " ، وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي " 2.81 " ، كما ان القيمة الاحتمالية تساوي " 0.358 " ، وهي أكبر من " 0.05 " ، مما يدل على عدم وجود فروق بين متوسط استجابات أفراد عينة الدراسة حول حاجة نظم التكاليف للتطوير في الشركات الصناعية الفلسطينية استجابة للاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية تعزى الى الشكل القانوني للشركة عند مستوى دلالة 0.05 ،

- قيمة F المحسوبة لفقرات المحور الثالث " التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز " تساوي " 651 " ، وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي " 3.18 " ، كما ان القيمة الاحتمالية تساوي " 0.526 " ، وهي أكبر من " 0.05 " ، مما يدل على عدم وجود فروق بين متوسط استجابات أفراد عينة الدراسة حول ان التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز يؤدي الى

قياس وتقييم الاداء ومساعدة الشركات الصناعية الفلسطينية في تحقيق أهدافها تعزى الشكل القانوني للشركة عند مستوى دلالة 0.05،

- قيمة F المحسوبة لفقرات المحور الرابع " معوقات تطوير نظم التكاليف " تساوي " 545. ، وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي " 3.18 " ، كما ان القيمة الاحتمالية تساوي " 583. "، وهي أكبر من " 0.05 " ، مما يدل على عدم وجود فروق بين متوسط استجابات أفراد عينة الدراسة حول المعوقات التي يمكن أن تحد من تطوير نظم التكاليف في الشركات الفلسطينية تعزى الى الشكل القانوني للشركة عند مستوى دلالة 0.05،

- وبصفة عامة يتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي " 285. " ، وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي " 3.18 " ، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي " 753. " وهي أكبر من " 0.05 " .

ما يدل على قبول الفرضية الفرعية الاولى، أي انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين متوسطات استجابات أفراد عينة الدراسة حول استخدام محاسبة الانجاز كمدخل لتطوير نظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية تعزى الى الشكل القانوني للشركة عند مستوى دلالة 0.05

#### جدول رقم ( 24 )

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حسب متغير الشكل القانوني

مستوى الدلالة	قيمة " F "	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	البيان
.521	.659	152.	2	304.	بين المجموعات	المحور الاول " استخدام محاسبة الانجاز
		231.	54	12.466	داخل المجموعات	
			56	12.771	المجموع	
.358	1.047	584.	2	1.168	بين المجموعات	المحور الثاني " حاجة نظم التكاليف للتطوير
		558.	54	30.121	داخل المجموعات	
			56	31.289	المجموع	
.526	.651	178.	2	357.	بين المجموعات	المحور الثالث " التكامل
		274.	54	14.796	داخل	

			56	15.152	المجموعات المجموع	بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز
.583	.545	271.	2	543.	بين المجموعات	المحور الرابع " معوقات تطوير نظم التكاليف
		498.	54	26.883	داخل المجموعات	
			56	27.426	المجموع	
.753	.285	046.	2	092.	بين المجموعات	جميع محاور الاستبانة
		161.	54	8.703	داخل المجموعات	
			56	8.795	المجموع	

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "2، 54" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 3.18

2- **الفرضية الفرعية الثانية:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين متوسطات استجابات أفراد عينة الدراسة حول استخدام محاسبة الانجاز كمدخل لتطوير نظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية تعزى الى القطاع الذي تنتمي اليه الشركة. تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين متوسط استجابات أفراد عينة الدراسة حول استخدام محاسبة الانجاز كمدخل لتطوير نظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية تعزى الى القطاع الذي تنتمي اليه الشركة. والنتائج مبينة في جدول رقم ( 26 ) كما يلي:

- قيمة F المحسوبة لفقرات المحور الاول " استخدام محاسبة الانجاز " تساوي "1.014 ، وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي " 3.18 " ، كما ان القيمة الاحتمالية تساوي " 0.427 " ، وهي أكبر من " 0.05 " ، مما يدل على عدم وجود فروق بين متوسط استجابات أفراد عينة الدراسة حول استخدام محاسبة الانجاز في قياس وتقييم اداء الشركات الصناعية الفلسطينية بما يتلاءم مع الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية تعزى الى القطاع الذي تنتمي اليه الشركة عند مستوى دلالة 0.05

- قيمة F لمحسوبة لفقرات المحور الثاني " حاجة نظم التكاليف للتطوير " تساوي " 2.033 ، وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي " 3.18 "، كما ان القيمة الاحتمالية تساوي " .078"، وهي أكبر من " 0.05 "، مما يدل على عدم وجود فروق بين متوسط استجابات أفراد عينة الدراسة حول حاجة نظم التكاليف للتطوير في الشركات الصناعية الفلسطينية استجابة للاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية تعزى الى القطاع الذى تنتمى اليه الشركة عند مستوى دلالة 0.05،

- قيمة F المحسوبة لفقرات المحور الثالث " التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز " تساوي " 1.416 "، وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي " 3.18 "، كما ان القيمة الاحتمالية تساوي " .227"، وهي أكبر من " 0.05 "، مما يدل على عدم وجود فروق بين متوسط استجابات أفراد عينة الدراسة حول ان التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز يؤدي الى قياس وتقييم الاداء ومساعدة الشركات الصناعية الفلسطينية في تحقيق أهدافها تعزى الى عدد الموظفين في الشركة عند مستوى دلالة 0.05،

- قيمة F المحسوبة لفقرات المحور الرابع " معوقات تطوير نظم التكاليف " تساوي " .368 "، وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي " 3.18 "، كما ان القيمة الاحتمالية تساوي " .896"، وهي أكبر من " 0.05 "، مما يدل على عدم وجود فروق بين متوسط استجابات أفراد عينة الدراسة حول المعوقات التي يمكن أن تحد من تطوير نظم التكاليف في الشركات الفلسطينية تعزى الى القطاع الذى تنتمى اليه الشركة عند مستوى دلالة 0.05

وبصفة عامة يتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي " 2.067 "، وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي " 3.18 "، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي " .074 " وهي أكبر من " 0.05 ".

ما يدل على قبول الفرضية الفرعية الثانية، أي انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين متوسطات استجابات أفراد عينة الدراسة حول استخدام محاسبة الانجاز كمدخل لتطوير نظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية تعزى الى القطاع الذى تنتمى اليه الشركة عند مستوى دلالة 0.05

جدول رقم ( 25 )

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حسب القطاع الذي تنتمي اليه الشركة

البيان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة " F "	مستوى الدلالة
المحور الاول" استخدام محاسبة الانجاز	بين المجموعات	1.386	6	231.	1.014	.427
	داخل المجموعات	11.385	50	228.		
	المجموع	12.771	56			
المحور الثاني" حاجة نظم التكاليف للتطوير	بين المجموعات	6.137	6	1.023	2.033	.078
	داخل المجموعات	25.152	50	503.		
	المجموع	31.289	56			
المحور الثالث" التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز	بين المجموعات	2.200	6	367.	1.416	.227
	داخل المجموعات	12.952	50	259.		
	المجموع	15.152	56			
المحور الرابع" معوقات تطوير نظم التكاليف	بين المجموعات	1.159	6	193.	.368	.896
	داخل المجموعات	26.267	50	525.		
	المجموع	27.426	56			
جميع المحاور	بين المجموعات	1.748	6	291.	2.067	.074
	داخل المجموعات	7.047	50	141.		
	المجموع	8.795	56			

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "2، 54" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 3.18

3- الفرضية الفرعية الثالثة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين متوسطات استجابات أفراد عينة الدراسة استخدام محاسبة الانجاز كمدخل لتطوير نظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية تعزى الى نظام التكاليف المستخدم في الشركة.

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين متوسط استجابات أفراد عينة الدراسة حول استخدام محاسبة الانجاز كمدخل لتطوير نظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية اعزى الى نظام التكاليف المستخدم في الشركة.

والنتائج مبينة في جدول رقم ( 26 ) كما يلي:

- قيمة F المحسوبة لفقرات المحور الاول " استخدام محاسبة الانجاز " تساوي " 1.677 " ، وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي " 3.18 " ، كما ان القيمة الاحتمالية تساوي " 0.197 " ، وهي أكبر من " 0.05 " ، مما يدل على عدم وجود فروق بين متوسط استجابات أفراد عينة الدراسة حول استخدام محاسبة الانجاز فى قياس وتقييم اداء الشركات الصناعية الفلسطينية بما يتلاءم مع الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية تعزى الى نظام التكاليف المستخدم في الشركة.

تعزى الى نظام التكاليف المستخدم في الشركة عند مستوى دلالة 0.05

- قيمة F المحسوبة لفقرات المحور الثاني " حاجة نظم التكاليف للتطوير " تساوي " 0.610 " ، وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي " 3.18 " ، كما ان القيمة الاحتمالية تساوي " 0.547 " ، وهي أكبر من " 0.05 " ، مما يدل على عدم وجود فروق بين متوسط استجابات أفراد عينة الدراسة حول حاجة نظم التكاليف للتطوير في الشركات الصناعية الفلسطينية استجابة للاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية تعزى الى نظام التكاليف المستخدم في الشركة تعزى الى نظام التكاليف المستخدم في الشركة عند مستوى دلالة 0.05 ،

- قيمة F المحسوبة لفقرات المحور الثالث " التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز " تساوي " 0.157 " ، وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي " 3.18 " ، كما ان القيمة الاحتمالية تساوي " 0.157 " ، وهي أكبر من " 0.05 " ، مما يدل على عدم وجود فروق بين متوسط استجابات أفراد عينة الدراسة حول ان التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز يؤدي الى قياس وتقييم الاداء ومساعدة الشركات الصناعية الفلسطينية فى تحقيق أهدافها تعزى الى نظام التكاليف المستخدم في الشركة عند مستوى دلالة 0.05 ،

- قيمة F المحسوبة لفقرات المحور الرابع " معوقات تطوير نظم التكاليف " تساوي " 0.416 " ، وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي " 3.18 " ، كما ان القيمة الاحتمالية تساوي " 0.662 " ، وهي أكبر من " 0.05 " ، مما يدل على عدم وجود فروق بين متوسط استجابات أفراد

عينة الدراسة حول المعوقات التي يمكن أن تحد من تطوير نظم التكاليف في الشركات الفلسطينية تعزى الى نظام التكاليف المستخدم في الشركة عند مستوى دلالة 0.05، وبصفة عامة يتبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي " 3.77"، وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي " 3.18"، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي " 0.688". وهي أكبر من " 0.05".

ما يدل على قبول الفرضية الفرعية الثالثة، أي انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين متوسطات استجابات أفراد عينة الدراسة حول استخدام محاسبة الانجاز كمدخل لتطوير نظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية تعزى الى نظام التكاليف المستخدم في الشركة.

#### جدول رقم ( 26 )

نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) حسب متغير نظام التكاليف المستخدم

في الشركة

مستوى الدلالة	قيمة " F "	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	البيان
.197	1.677	373.	2	747.	بين المجموعات	المحور الاول " استخدام محاسبة الانجاز
		223.	54	12.024	داخل المجموعات	
			56	12.771	المجموع	
.547	.610	346.	2	691.	بين المجموعات	المحور الثاني " حاجة نظم التكاليف للتطوير
		567.	54	30.598	داخل المجموعات	
			56	31.289	المجموع	
.157	1.914	502.	2	1.003	بين المجموعات	المحور الثالث " التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز
		262.	54	14.149	داخل المجموعات	
			56	15.152	المجموع	
.662	.416	208.	2	416.	بين المجموعات	المحور الرابع " معوقات تطوير نظم التكاليف
		500.	54	27.010	داخل المجموعات	

			56	27.426	المجموع	
.688	.377	061.	2	121.	بين المجموعات	جميع المحاور
		.161	54	8.674	داخل المجموعات	
			56	8.795	المجموع	

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "2، 54" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 3.18

## الفصل السابع

### النتائج والتوصيات

أولاً : نتائج الدراسة.

ثانياً: توصيات الدراسة.

## أولاً: النتائج:

- استناداً إلى التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية في الشركات الصناعية الفلسطينية، واختبار فرضياتها، فقد توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:
1. يساهم استخدام محاسبة الإنجاز في قياس وتقييم أداء الشركات الصناعية الفلسطينية بما يتلاءم مع الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية. إذ تبين من نتائج التحليل الإحصائي الآتي:
    - يوفر استخدام محاسبة الإنجاز في الشركات الصناعية الفلسطينية قياسات دقيقة وموضوعية للتكلفة.
    - يوفر استخدام محاسبة الإنجاز معلومات عن الوقت الذي تستغرقه كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج،
    - يساهم استخدام محاسبة الإنجاز في تقديم معلومات كافية وملائمة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات.
    - تعمل إدارة الشركات الصناعية الفلسطينية على توفير المعلومات التكاليفية التي تلائم بيئة التصنيع الحديثة.
    - تقوم الشركات الصناعية الفلسطينية بتخفيض مصروفات التشغيل بما لا يؤثر على جودة المنتج.
    - تقوم إدارة الشركات الصناعية الفلسطينية بتحميل المنتج بتكلفة المواد المباشرة وتكاليف التشغيل الأخرى.
    - تعتبر إدارة الشركات الصناعية الفلسطينية تكاليف التشغيل المتعلقة بالمنتج ثابتة فيما عدا المواد المباشرة.
    - عند قياس تكلفة المنتج تأخذ الشركات الصناعية الفلسطينية عامل الزمن (وقت الإنجاز) بعين الاعتبار
    - تركز إدارة الشركات الصناعية الفلسطينية على تخفيض وقت الإنجاز وبالتالي تقليل التكلفة وزيادة الربحية.
    - تقوم إدارة الشركات الصناعية الفلسطينية بتحليل وقياس التكلفة خلال دورة حياة المنتج.

- تهتم ادارة الشركات الصناعية الفلسطينية بتحديد نقاط الاختناق والطاقات غير المستغلة وتعمل على استغلالها.
- تعمل ادارة الشركات الصناعية الفلسطينية على دراسة المنتجات المنافسة ومقارنتها بمنتجاتها.
- تركز ادارة الشركات الصناعية الفلسطينية على المبيعات لزيادة الإنجاز.
- تعمل الشركات الصناعية الفلسطينية على الاستجابة السريعة لطلب العملاء.
- تهتم ادارة الشركات الصناعية الفلسطينية باحتياجات وتوقعات وشكاوى المستهلك.
- تنظر الشركات الصناعية الفلسطينية الى المخزون على أنه مسؤولية يجب تخفيضها لزيادة الانجاز

2. تبين أن نظم التكاليف المعمول بها في الشركات الصناعية الفلسطينية بحاجة للتطوير استجابة للاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية، إذ تبين من نتائج التحليل الإحصائي الآتي:

- يوجد حاجة لتطوير نظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية لتخطيط التكلفة في مرحلة تصميم المنتج، وخلال دورة حياة المنتج.
- هناك حاجة لتطوير نظم التكاليف لتقديم معلومات تفصيلية عن المنتجات، وعن العملاء، وعن الأسعار.
- هناك حاجة لتطوير نظم التكاليف لتقديم معلومات تفصيلية عن السوق، وعن المنافسين.
- يوجد حاجة لتطوير نظم التكاليف لتوفير المعلومات اللازمة لأغراض التخطيط الاستراتيجي للتكاليف والجودة.
- هناك حاجة لتطوير نظم التكاليف لتقديم معلومات أكثر دقة عن ربحية المنتج وربحية الشركة وربحية العملاء.

3. يؤدي التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز الى قياس وتقييم الاداء ومساعدة الشركات

- الصناعية الفلسطينية في تحقيق أهدافها، إذ تبين من نتائج التحليل الإحصائي الآتي:
- تعمل ادارة الشركات الصناعية الفلسطينية على تحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز بغرض تطوير تلك النظم وتخفيض التكلفة بشكل اكبر.

- تهتم ادارة الشركات الصناعية الفلسطينية بتحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز لتوفير معلومات كافية وملائمة لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.
  - تركز ادارة الشركات الصناعية الفلسطينية على تحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز بهدف توفير معلومات كافية وملائمة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية.
  - تقوم ادارة الشركات الصناعية الفلسطينية بتحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز لإيجاد حلول لما يكتشف من اختناقات تؤثر على كفاءة الاداء.
  - تعمل ادارة الشركات الصناعية الفلسطينية على تحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز بغرض تحديد نقاط الاختناق والطاقات غير المستغلة وتعمل على استغلالها
  - تهتم ادارة الشركات الصناعية الفلسطينية بتحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز لتعزيز الربحية خلال المدى الزمني لدورة حياة المنتج.
  - يعمل التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز في الشركات الصناعية الفلسطينية الى الاهتمام بالعملاء و كسب رضاهم.
  - تركز ادارة الشركات الصناعية الفلسطينية على تحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز بهدف دعم القدرة التنافسية في السوق.
  - يؤدي التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز الى تميز الشركات الصناعية الفلسطينية بمنتجات ذات جودة عالية قياسا بالمنتجات المنافسة.
  - تهتم ادارة الشركات الصناعية الفلسطينية بتحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز بهدف تبنى طرقاً جديدة ومبتكرة في تقديم منتجاتها.
4. تبين أن هناك صعوبات ومعوقات يمكن أن تحد من تطوير نظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية استجابة للأغراض الإدارية الحديثة، إذ تبين من التحليل الإحصائي الآتي:

- عدم وجود اقتناع وإدراك من قبل الإدارة العليا في كثير من الشركات الصناعية الفلسطينية بأهمية تطوير نظم التكاليف، واعتقادها بأن مخرجات النظم المطبقة حالياً سليمة.
- تبين أن الإدارة العليا ليس لديها معرفة بالمدخل المستحدثة المقترحة لتطوير نظم التكاليف وأهميتها، ولا ترغب بتحمل تكاليف تطوير النظم إياها، نظراً لارتفاع تكاليف تطبيق المداخل

المقترحة من جهة، وعدم توفر الكوادر المؤهلة المتخصصة للعمل في تلك المداخل، والبحث في آليات تطبيقها من جهة أخرى.

• تبين أن محاسبي التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية يفتقدون إلى الخبرة والكفاءة اللازمة لفهم وإدراك أهمية تطبيق المداخل المقترحة لتطوير نظم التكاليف في شركاتهم والعمل بها.

• تبين ان هناك مشاكل تعوق وتحد من تطوير نظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية استجابة للأغراض الإدارية الحديثة تتمثل في: الظروف السياسية والاقتصادية السائدة في فلسطين، وعدم توافر عمالة ذات خبرة، ووجود قيود على الاستيراد والتصدير.

5. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 بين متوسطات استجابات أفراد عينة الدراسة حول استخدام محاسبة الانجاز كمدخل لتطوير نظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية تعزى للمتغيرات المتعلقة بالشكل القانوني، عدد الموظفين في الشركة، نظام التكاليف المستخدم في الشركة.

#### ثانياً: التوصيات:

في ضوء ما توصلت إليه الدراسة من نتائج، يمكن عرض مجموعة من التوصيات التي

نأمل أن تحقق فائدة للمهتمين والمتخصصين في نظم التكاليف كالتالي:

1. ضرورة تطوير نظم التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية الفلسطينية لتكون نظم معلومات استراتيجية كفوة من خلال الاستفادة مما جاءت به مداخل التكاليف الحديثة المتقدمة التي اقترحتها الدراسة لإدارة التكاليف والجودة، والاستجابة لمتطلبات الإدارات في تلك الشركات وتوفير المعلومات الملائمة (مالية أكانت أم غير مالية)، لأغراض تحديد وقياس التكاليف وتخطيطها وإدارتها استراتيجياً، وضبطها منهجياً، وراقبتها خلال دورة حياة المنتج، وكذلك لأغراض تقييم الأداء وتحسينه وترشيد القرارات الإدارية الاستراتيجية في تلك الشركات.
2. توجيه عناية الإدارات العليا في الشركات الصناعية الفلسطينية إلى ضرورة تطوير نظم التكاليف وتحديثها لتتلاءم والتطورات التكنولوجية الحديثة والمتسارعة الحاصلة في بيئات التصنيع المتطورة إقليمياً ودولياً لضمان استمرار وبقاء تلك الشركات في عالم الأعمال الذي يشهد منافسة حادة.

3. توجيه عناية الإدارات العامة في الشركات الصناعية الفلسطينية إلى ضرورة الاهتمام بالعاملين في الإدارات المالية وإدارات التكاليف، وتأهيلهم علمياً وعملياً وتنمية الوعي التكاليفي لديهم بأهمية تطوير نظم التكاليف وزيادة فعاليتها وكفاءتها لخدمة أغراض الإدارة الحديثة، والتحسين والتطوير المستمر في الأداء والإنتاجية والجودة ودعم المركز التنافسي لتلك الشركات.
4. ضرورة مشاركة الإدارات المختلفة في الشركات الصناعية الفلسطينية في تصميم نظم التكاليف والعمل بروح الفريق لترجمة الرؤى الاستراتيجية والجودة ودعم المركز التنافسي لتلك الشركات وأهدافها التنافسية.
5. ضرورة تعاون وتفاعل الإدارات العليا في الشركات الصناعية الفلسطينية مع الجامعات الفلسطينية وقطاعات التعليم التجاري، لتحديث خططها الدراسية في مجال محاسبة التكاليف وتأهيل طلبتها تأهيلاً علمياً وعملياً متخصصاً ومناسباً من جهة، والتعاون والتفاعل من جهة أخرى مع مراكز الدراسات والبحوث الأكاديمية والتطبيقية المتخصصة للاستفادة مما تنجزه تلك المراكز في مجال نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية عامة، ونظم معلومات التكاليف الحديثة بخاصة.
6. تدريب وتأهيل المحاسبين والفنيين والإداريين العاملين في الشركات الصناعية الفلسطينية ، لفهم واستيعاب مداخل نظم التكاليف الحديثة، بما يسهل تطبيق تلك المداخل بكفاءة وفاعلية، ويسهم في تجاوز الصعوبات والمعوقات التي يُمكن أن تحد من تطبيق تلك المداخل.
7. إنشاء قواعد بيانات ومعلومات شاملة تسهم في توفير البيانات والمعلومات اللازمة والملائمة، في ظل التطبيق الكفؤ والفعال لمداخل نظم التكاليف الحديثة في الشركات الصناعية الفلسطينية استجابة للأغراض الإدارية الحديثة.
8. الاستعانة بالخبرات والكفاءات العلمية المتخصصة والمؤهلة، داخلية أكانت أم خارجية، لإدارة قواعد البيانات والمعلومات الشاملة لتطبيق مداخل تطوير نظم التكاليف.
9. إجراء المزيد من البحوث الميدانية على عينات مشابهة لبيئة التصنيع الفلسطينية ، لتحديد مركز الشركات الفلسطينية في الأسواق العالمية، والعمل على تطويرها وتحديثها ودعم موقفها التنافسي في بيئة الأعمال الحديثة.

## قائمة المراجع

### أولاً- المراجع العربية:

- 1- أبو شنب، شادي صبحي (2008) " دراسة وتقييم انظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة " رسالة ماجستير، غزة، الجامعة الاسلامية.
- 2- 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.
- 3- أبو غبن، هيثم (2013) " نظام تكاليف الانشطة الموجهة بالوقت (TDABC) وأثره على سياسة توزيع الارباح لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين " رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الازهر، غزة.
- 4- الجنابي، معاذ خلف إبراهيم (2009) " تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وترابطها في خدمة منظمة الأعمال " ، جامعة الموصل، كلية التجارة ، العراق.
- 5- الرفاعي، لطفى (2006) "التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية:، كلية التجارة، جامعة طنطا.
- 6- السيد، محمد جلال صالح (2000) " نظرية القيود واستخداماتها في المحاسبة الادارية" مجلة الفكر المحاسبي، مصر، مج 4 ، ع 2 ص 1-85
- 7- الشرع، مجيد جاسم (2009) "الاتجاهات الاستراتيجية لنظام المحاسبة الادارية في ظل نظرية المحددات" مجلة الادارة والاقتصاد، مصر ، ع 78 ص 1-24
- 8- الصغير، محمد السيد محمد (2009) " اطار مقترح للتكامل بين فلسفة التوقيت المنضبط GIT ونظرية القيود TOC لأغراض خفض التكلفة وتحسين الانجاز "مجلة البحوث التجارية المعاصرة، مصر، جامعة سوهاج ،مجلد 22 ، ع 2 ص 85-153
- 9- الطالبى ، محمد صالح (2010)، مدى اعتماد الشركات الصناعية على محاسبة التكاليف في عملية اتخاذ القرارات الإدارية ، مجلة العلوم الإدارية-مصر، السنة الأولى، العدد 2.
- 10- العامري، زهرة والركابي،(2014) على " اثر التجارة الالكترونية على تكاليف دورة حياة المنتج" العراق ، مجلة تنمية الرافدين، العدد 116 المجلد 36 .

- 11- العشاوي، محمد عبد الفتاح (2011) "محاسبة التكاليف(منظورين التقليدي والحديث)"، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- 12- الكومي، امجاد محمد (2013) "أثر استخدام مدخل محاسبة الانجاز في تطوير جودة الخدمات المصرفية في ظل منهجية سيجما ستة" مجلة الفكر المحاسبي، مصر ، مج 17، ع 3، ص 549-634
- 13- المطارنة، غسان فلاح، وسليمان حسين البشتاوي (2007)، " أثر تطبيق نظام تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد(JIT) على الأداء التشغيلي في الشركات الصناعية الأردنية"، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 34 ، العدد 2، ص 303
- 14- المعاضدي، منى سالم والحديدي، هشام عمر(2007)، " التكامل ما بين نظرية القيود ونظام تكاليف الانشطة ودوره في تحسين الربحية".
- 15- اليأمور، على حازم (2010)، " استخدام نموذج البرمجة الخطية في تحديد المزيج الإنتاجي الامثل الذي يعظم الربحية في ظل نظرية القيود" المجلة العراقية للعلوم الاحصائية، بغداد.
- 16- جريرة، طلال سليمان(2013) " تطبيقه نظام الإنتاج في الوقت المحدد(JIT) ومتطلبات تطبيقه في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن .دراسة ميدانية 2013 ، الأردن، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 40 ، العدد1.
- 17- حلس، سالم (2007)، "نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية الجامعات"، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد الخامس عشر، العدد الأول، الجامعة الإسلامية، غزة، ص 211 - 238.
- 18- زامل، أحمد (2007)، نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ، جامعة بنها ، العدد الأول.
- 19- سيد، سيد عبد الفتاح (2010)، " تقييم فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وتقييم الأداء في ترشيد قرارات الإدارة الاستراتيجية لمنظمات الأعمال - دراسة ميدانية" . المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية - جمهورية مصر العربية، السنة 24 ، العدد 2
- 20- صموئيل، سيلفا انيس (2011)، " الاتجاه نحو التكامل بين نظام تكاليف الانشطة ونظرية القيود " المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، مصر، مج 25 ع 4 ص 13-50

- 21- طيفور، احمد محمد ربيع (2011)، " دور أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تحقيق ريادة التكلفة من منظور دورة حياة المنتج " ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية - جمهورية مصر العربية، السنة 25، العدد 3، ديسمبر. ص 359-388
- 22- عبد العزيز، ماجدة عبد المجيد(2011)، " البعد الاستراتيجي لنظرية القيود واثره في ترشيد القرارات" جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، مج 23، ع 6
- 23- عبد الدايم، صفاء، (2001)، "نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثالث، ص470
- 24- فايد، عادل طه احمد (2013)، " ترشيد تكاليف الطاقات غير المستغلة في ضوء المنظور الشامل لنظرية القيود " - الفكر المحاسبي، مصر، مج 17 ، ع 3 .
- 25- فخر، وآخرون (2010)، " تطوير النظام المعياري للتكلفة لخدمة الأغراض الإدارية في بيئة التصنيع الحديثة - دراسة ميدانية "، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية - الجمهورية السورية ، المجلد 32 ، العدد 1.
- 26- فهمي، صبري صموئيل (2010) ، " المحاسبة على الإنجاز كأداة لقياس التكلفة وترشيد القرارات الإدارية " رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس
- 27- فودة ، شوقي السيد (2007)، " مفهوم سلسلة القيمة كأداة لبناء إطار متكامل بين نظام نظرية القيود وتكاليف دورة حياة المنتج لتعظيم الأرباح في الشركات الصناعية، دراسة نظرية وتطبيقية .المجلة المصرية للدراسات التجارية- مصر، مج 27، ع 3، ص 293 - 367.
- 28- محفوظ، كامل محمد على (2014)، " مدى امكانية تطبيق مدخل محاسبة ترشيد الفاقد كأحد متطلبات اعادة هندسة نظم المحاسبة الادارية" رسالة ماجستير، غزة، الجامعة الاسلامية.
- 29- محمد، الفيومي محمد (2012)، "المحاسبة الاستراتيجية"، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر.
- 30- مرعي، عبد الحي وآخرون (2002)، " نظم التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات "، الإسكندرية: الدار الجامعية، ص 364

- 31- مصطفى، سليمان محمد (2011)، " إدارة التكلفة في ظل التقنيات الحديثة " مجلة البحوث التجارية (كلية التجارة - جامعة الزقازيق ) مصر، مج 33، ع 1، ص 133 - 206 .
- 32- منصور، محمد (2008)، " ماهية التكاليف المستهدفة " from [http://www.jps-dir.com/forum/uploads/13379/What\\_Target\\_Cost.pdf](http://www.jps-dir.com/forum/uploads/13379/What_Target_Cost.pdf)
- 33- نمر، محمد الخطيب، و سويسي، وهوارى (2013)، " محاولة تطبيق نظام تكاليف الأنشطة في قطاع الخدمات الجامعية " مجلة اداء المؤسسات الجزائرية، العدد 4.

### ثانيا- المراجع الأجنبية:

1. Baxendale, Sidney J., & Raju, P. S. (2004). Using ABC to Enhance Throughput Accounting: A Strategic Perspective. Journal of cost management for the manufacturing industry., 18(1), 31.
2. Blocher, Edward, Chen, Kung, & Lin, Thomas. (2002). Cases And Readings In Strategic Cost Management For Use With Cost Management: A Strategic Emphasis Author: Edward Blocher.
3. Cox, James F., Theory of Constraints International Certification, Organization. (2012). The TOCICO dictionary. New York: McGraw Hill Professional.
4. Garrison, Ray H., Garrison, Ray H., Noreen, Eric W., & Brewer, Peter C. (2012). Study guide and workbook for Managerial accounting, Fourteenth edition. New York: McGraw-Hill/Irwin.
5. Gereffi , G., 2000 " International Trade & 5- Industrial up grading in the Apparel Commodity Chain " Journal of International Economics , Vol. 48 , No., 1,
6. Grasso, Lawrence P. (2005). Are ABC and RCA accounting systems compatible with lean management? Management Accounting Quarterly, 7(1), 12.
7. Hilma raimona 2011 " Total Quality Management and Theory of Constraints Implementation in Malaysian Automotive Suppliers A Survey Result "
8. Horngren, Charles T. (2012). Cost Accounting: A Managerial Emphasis, 13/e: Pearson Education India.

9. Israelsem, poul, 1993 (Activity versus Variability, Based Management Accounting" Jurist og oknomforbundets Forlag/og of publishing Copenhagen, Denmark) p34
10. Kaplan, Robert S, &Atkinson, Anthony A. (1998). Advanced management accounting (Vol. 3): Prentice Hall Upper Saddle River, NJ.
11. Khajavi , Sh., Nazm,A. 2012 , " Innovation in Management Accounting : The Needs of World Class Firms ", available at: <http://ssrn.com>.
12. Kenneth W, et al 2010 , relationships among TOC use, TOC outcomes, and organizational the of Analysis performance , Journal of Operations International & Production Management , Vol. 29, DOI: 4, Bradford, United Kingdom.
13. Mahdi, et al. (2012). Target and Kaizen Costing, Engineering and Technology of World Proceedings
14. Moore, Richard. (2010 ). The extent of the application of the Theory of Constraints in the Swedish industrial companies. Journal of Cost Management.
15. Needy K., Nachtmann H., Roztock N. and R. Warner, (2003), " Implementing Activity Based Costing System in Small Manufacturing Firms: A Field Study. Engineering", Management Journal, vol. 15 No. 1, pp. 3-10.
16. Ranjani Krishnan, et al (2012). A Field Study on the Acceptance and Use of New Accounting System. Journal Of Management Accounting Research, 24 doi: 10.2308/jmar-50203,2012
17. Sheldon, et al 2011 , Century Management Frederick W. Taylor's Presence in 21standAccounting , Journal of Business Systems and Work Process Theories Management, Vol. 17, DOI: 1, Fort Collins, United States
18. <https://groups.google.com>
19. <http://walidsamir7.blogspot.com>

# قائمة الملاحق

ملحق رقم ( 1 ) : الاستبيان

ملحق رقم ( 2 ) : قائمة بأسماء المحكمين

ملحق رقم ( ١ )  
الاستبيان



الجامعة الإسلامية - غزة

عمادة الدراسات العليا

كلية التجارة

ماجستير المحاسبة والتمويل

أخي الفاضل / أختي الفاضلة .....المحترم / ة

نتوجه إليكم بفائق التقدير والاحترام راجين حسن تعاونكم لإنجاح هذه الدراسة الميدانية، والتي تعد استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، بعنوان:

مدخل محاسبة الانجاز لتطوير نظم التكاليف

في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية

نرجو تعاونكم وتزويدها بالبيانات اللازمة والضرورية من خلال تعبئة الاستبانة بكل دقة وموضوعية، لما لذلك من أثر جوهري للوصول الى نتائج دقيقة، مع العلم ان الاجابات ستعامل بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير،،،،،

الباحث

محمد حسنى عابدين

جوال 0599019258

## 1- نبذة مختصرة عن مدخل محاسبة الإنجاز:

يتأسس مدخل محاسبة الإنجاز على الربط بين الإنجاز المتحقق خلال فترة معينة، والموارد التي يتم استنفادها لتحقيق ذلك الإنجاز، ويقاس معدل الإنجاز بصافي الإيراد المتحقق من بيع المنتج بعد طرح تكلفة المواد الخام والمواد 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.

لذلك يركز مدخل محاسبة الإنجاز على المبيعات باعتبارها المصدر الوحيد الذي يتحقق من خلاله الانجاز، مما يتطلب عدم التركيز على كمية الإنتاج فقط، وتحويل الاهتمام إلى المبيعات كأساس لقياس الكفاءة والفعالية الحقيقية لأداء المنشأة.

ويهدف هذا المدخل إلى مساعدة الإدارة على تحقيق الاستخدام الأمثل والمستمر للموارد المقيدة، وذلك لتحقيق أفضل تدفق سلعي يزيد من الانجاز، ومن ثم الأرباح الكلية للشركة.

## 2- نظم التكاليف الحديثة:

هي نظم وأساليب التكاليف التي تتبع معايير متميزة لإداء أعمالها حتى تستطيع البقاء والاستمرارية، وتعمل على تحقيق الميزة التنافسية للمنتجات من خلال خفض التكلفة وتحسين جودة المنتجات دون المساس بالخصائص المميزة للمنتج من وجهة نظر العميل، أي خفض التكلفة من منظور استراتيجي، ويتمثل أهمها من وجهة نظر الباحث في نظام التكلفة المستهدفة (TC)، ونظام تكاليف الانشطة (ABC)، ونظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)، ونظام دورة حياة المنتج (PLC)، ونظام سلسلة القيمة (VC).

## أولاً- المعلومات الشخصية:

### 1-الجنس:

ذكر  أنثى

### 2- المسمى الوظيفي:

محاسب  رئيس قسم  مدير  أخرى : حددها.....

### 3- المؤهل العلمي:

بكالوريوس  ماجستير فأعلى  أخرى: حددها.....

### 4- التخصص:

محاسبة  إدارة اعمال  مالية ومصرفية  أخرى: حددها.....

### 5- سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات  من 5- 9 سنوات  10 سنوات فأكثر

### 6- القطاع الصناعي التي تنتمي له الشركة:

الأثاث  النسيج والملابس  المنتجات المعدنية  الأغذية والمشروبات  الباطون  الاجهزة الإلكترونية

### 7- مدة ممارسة الشركة لنشاطها:

أقل من 5 سنوات  من 5- 10 سنوات  من 11- 15 سنة  16 سنة فأكثر

### 8-الشكل القانوني :

شركة فردية  مساهمة خاصة  مساهمة عامة  أخرى: حددها.....

### 9- عدد الموظفين في الشركة:

أقل من 5 موظفين  من 5- 10 موظفين  من 11- 20 موظفاً  21 موظفاً فأكثر

### 10- نظام التكاليف المستخدم في الشركة:

نظام يدوي  نظام آلي (حاسوب )  نظام يدوي وآلي

ثانياً- المعلومات الخاصة بموضوع الدراسة:

الرجاء وضع إشارة (√) امام الإجابة التي تراها مناسبة:

موافق بدرجة قليلة جداً	موافق بدرجة قليلة	موافق بدرجة متوسطة	موافق بدرجة كبيرة	موافق بدرجة كبيرة جداً	1- يساهم استخدام محاسبة الإنجاز في قياس وتقييم أداء الشركات الصناعية الفلسطينية بما يتلاءم مع الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية.
					1 يوفر استخدام محاسبة الإنجاز بالشركة قياسات دقيقة وموضوعية للتكلفة.
					2 يوفر استخدام محاسبة الإنجاز معلومات عن الوقت الذي تستغرقه كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج،
					3 يساهم استخدام محاسبة الإنجاز في تقديم معلومات كافية وملائمة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات.
					4 تعمل ادارة الشركة على توفير المعلومات التكاليفية التي تلائم بيئة التصنيع الحديثة.
					5 تقوم الشركة بتخفيض مصروفات التشغيل بما لا يؤثر على جودة المنتج.
					6 تقوم ادارة الشركة بتحميل المنتج بتكلفة المواد المباشرة فقط دون تكاليف التشغيل الأخرى.
					7 تعتبر ادارة الشركة تكاليف التشغيل المتعلقة بالمنتج ثابتة فيما عدا المواد المباشرة.
					8 عند قياس تكلفة المنتج تأخذ الشركة عامل الزمن (وقت الإنجاز) بعين الاعتبار
					9 تركز ادارة الشركة على تخفيض وقت الإنجاز وبالتالي تقليل التكلفة وزيادة الربحية.
					10 تقوم ادارة الشركة بتحليل وقياس التكلفة خلال دورة حياة المنتج.
					11 تهتم ادارة الشركة بتحديد نقاط الاختناق والطاقات غير المستغلة وتعمل على استغلالها.
					12 تعمل ادارة الشركة على دراسة المنتجات المنافسة ومقارنتها بمنتجاتها.
					13 تركز ادارة الشركة على المبيعات لزيادة الإنجاز .
					14 تعمل الشركة على الاستجابة السريعة لطلب العملاء.
					15 تهتم ادارة الشركة باحتياجات وتوقعات وشكاوى المستهلك.
					16 تنظر الشركة الى المخزون على أنه مسؤولية يجب تخفيضها لزيادة الانجاز

موافق بدرجة قليلة جداً	موافق بدرجة قليلة	موافق بدرجة متوسطة	موافق بدرجة كبيرة	موافق بدرجة كبيرة جداً	2- أن نظم التكاليف المعمول بها في الشركات الصناعية الفلسطينية بحاجة للتطوير استجابة للاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية.
					1 يوجد حاجة لتطوير نظم التكاليف في الشركة لتخطيط التكلفة في مرحلة تصميم المنتج، وخلال دورة حياة المنتج.
					2 يوجد حاجة لتطوير نظم التكاليف لتحديد وتخصيص التكلفة على المدى الطويل.
					3 هناك حاجة لتطوير نظم التكاليف لتقديم معلومات تفصيلية عن المنتجات، وعن العملاء، وعن الأسعار.
					4 هناك حاجة لتطوير نظم التكاليف لتقديم معلومات تفصيلية عن السوق، وعن المنافسين.
					5 يوجد حاجة لتطوير نظم التكاليف لتوفير المعلومات اللازمة لأغراض التخطيط الاستراتيجي للتكاليف والجودة.
					6 هناك حاجة لتطوير نظم التكاليف لتقديم معلومات تفصيلية عن مجالات تحسين التكلفة المستهدفة عبر سلسلة القيمة.
					7 هناك حاجة لتطوير نظم التكاليف لتوفير رقابة سابقة وشاملة على التكلفة بهدف تخفيضها.
					8 يوجد حاجة لتطوير نظم التكاليف للرقابة على أنشطة تحسين وتطوير الجودة وتدعيم الموقف التنافسي.
					9 هناك حاجة لتطوير نظم التكاليف لإعطاء معلومات تفصيلية لتقييم الأداء الحالي والمستقبلي، وتحسين عملية قياس وتقييم الأداء.
					10 هناك حاجة لتطوير نظم التكاليف لتوفير تقارير دورية عن مستويات الأداء وأنشطة التصميم والتنفيذ، والبيع، وما بعد البيع.
					11 يوجد حاجة لتطوير نظم التكاليف لتوفير معلومات دقيقة وملائمة متضمنة تكاليف البحوث والتطوير، والتخطيط والتصميم، والإنتاج.
					12 هناك حاجة لتطوير نظم التكاليف لتوفير معلومات عن الابتكار والتطوير، لتشمل البيئة الداخلية والخارجية وأداء المنافسين.
					13 هناك حاجة لتطوير نظم التكاليف لتقديم معلومات أكثر دقة عن ربحية المنتج وربحية الشركة وربحية العملاء.
					14 يوجد حاجة لتطوير نظم التكاليف لتقديم منهج متطور للتسعير يعتمد على التوفيق بين مصالح جميع الأطراف (المنتج، المستهلك، الأطراف الأخرى).
					15 هناك حاجة لتطوير نظم التكاليف لتقديم معلومات تفصيلية عن الوقت والتكلفة لكل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج.

					16	هناك حاجة لتطوير نظم التكاليف لتقديم معلومات تفصيلية عن تتبع تكاليف الأنشطة ومحركات الأداء قبل وأثناء الإنتاج وبعده.
					17	المنافسة الشديدة في السوق تزيد الحاجة إلى ضرورة تطوير نظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية.
موافق بدرجة قليلة جداً	موافق بدرجة قليلة	موافق بدرجة متوسطة	موافق بدرجة كبيرة	موافق بدرجة كبيرة جداً	3- يؤدي التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز الى قياس وتقييم الاداء ومساعدة الشركات الصناعية الفلسطينية في تحقيق أهدافها.	
					1	تعمل ادارة الشركة على تحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز بغرض تطوير تلك النظم وتخفيض التكلفة بشكل اكبر.
					2	تهتم ادارة الشركة بتحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز لتوفير معلومات كافية وملائمة لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.
					3	تركز ادارة الشركة على تحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز بهدف توفير معلومات كافية وملائمة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية.
					4	تقوم ادارة الشركة بتحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز لإيجاد حلول لما يكتشف من اختناقات تؤثر على كفاءة الاداء.
					5	تهتم ادارة الشركة بتحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز بغرض التحسين المستمر لأداء الشركة من خلال تحسين الربحية.
					6	تركز ادارة الشركة على تحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز بهدف تحليل الانشطة وإمداد الادارة بالموارد التي تقيد العملية ككل.
					7	تعمل ادارة الشركة على تحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز بغرض تحديد نقاط الاختناق والطاقات غير المستغلة وتعمل على استغلالها
					8	تهتم ادارة الشركة بتحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز لتطوير تلك النظم من خلال تخفيض التكلفة وزيادة الإنجاز.
					9	يؤدي التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز بالشركة الى إلغاء الأنشطة غير الضرورية.
					10	تقوم ادارة الشركة بتحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز للاحتفاظ بحد ادنى من مخزون الامان ومنع تراكمه.
					11	تهتم ادارة الشركة بتحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز لتعزيز الربحية خلال المدى الزمني لدورة حياة المنتج.
					12	يؤدي التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز بالشركة الى اعتبار تكلفة العمالة من التكاليف الثابتة.
					13	يعمل التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز بالشركة الى الاهتمام بالعملاء و كسب رضاهم.

					14	تركز ادارة الشركة على تحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز بهدف دعم القدرة التنافسية في السوق.
					15	يؤدى التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز الى تميز الشركة بمنتجات ذات جودة عالية قياسا بالمنتجات المنافسة.
					16	تقوم ادارة الشركة بتحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز بغرض التحسين المستمر وتقليص الانحرافات والاطفاء في العمليات.
					17	تهتم ادارة الشركة بتحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز بهدف تبنى طرقاً جديدة ومبتكرة في تقديم منتجاتها.
موافق بدرجة قليلة جداً	موافق بدرجة قليلة	موافق بدرجة متوسطة	موافق بدرجة كبيرة	موافق بدرجة كبيرة جداً	4- توجد معوقات تحد من تطوير نظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية.	
					1	لا يوجد قناعة وإدراك لدى الإدارة العليا بأهمية تطوير نظم التكاليف، واعتقادها بأن مخرجات النظم المطبقة حالياً سليمة.
					2	لا يوجد معرفة لدى الإدارة العليا بالمدائل المستحدثة المقترحة لتطوير نظم التكاليف وأهميتها.
					3	ارتفاع تكاليف تطبيق المدائل المقترحة لتطوير نظم التكاليف.
					4	عدم توفر الامكانيات لتطبيق المدائل المقترحة لتطوير نظم التكاليف.
					5	عدم توفر الكوادر المؤهلة لتطبيق المدائل المقترحة لتطوير نظم التكاليف والبحث في آليات تطبيقها.
					6	عدم توفر الخبرة والكفاءة اللازمة لفهم وإدراك أهمية تطبيق المدائل المقترحة لتطوير نظم التكاليف.
					7	الظروف السياسية والاقتصادية السائدة.
					8	عدم توافر عمالة ذات خبرة.
					9	وجود قيود على الاستيراد والتصدير .
					10	عدم وجود سوق للمنتج ( المنافسة )

إذا كان هناك معوقات أخرى يمكن أن تحد من تطوير نظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية، برجاء ذكرها.....

شاكرين لكم حسن تعاونكم،،،،

## ملحق رقم ( 2 )

### قائمة بأسماء المحكمين

اسم المحكم	مكان عمله
أ. د. سالم حلس	الجامعة الإسلامية بغزة
أ. د. علي شاهين	الجامعة الإسلامية بغزة
د. ماهر درغام	الجامعة الإسلامية بغزة
د. ناهض الخالدي	الجامعة الإسلامية بغزة
د. عبد الناصر وادى	جامعة الأقصى
د. محمد الاعرج	وزارة التربية والتعليم العالي
د. محمد فروانة	الكلية الجامعية للعلوم والتكنولوجيا
د. بسام النجار	الكلية الجامعية للعلوم والتكنولوجيا