

The role of applying achievement accounting in measuring operational efficiency in Palestinian industrial companies

Mohammad Fathi Mohanna

Higher Institute of Accountancy and Enterprise Management of Tunis || Manouba University || Tunis

Abstract: The study aimed to identify the role of the application of achievement accounting in measuring operational efficiency in Palestinian industrial companies according to the areas (accounting for achievement margin, accounting for operating costs, accounting for completion rate), and to achieve the goal. The study used the descriptive analytical correlative approach, and a questionnaire consisting of (30) items was prepared, and the questionnaire was distributed to all employees in industrial companies in Palestine, and their number was (16530) male and female employees, and (300) of them were selected as a sample to conduct the study on. SPSS program for analyzing study information.

The study reached several results, the most important of which are:

There is a direct correlation between the role of implementing achievement accounting and measuring operational efficiency in Palestinian industrial companies in Palestine, which means that the greater the role of implementing achievement accounting (margin of achievement, operating costs, completion rate), the greater the degree of measurement of operational efficiency in industrial companies. Palestinian Territory.

After reaching the results, the study recommends the following:

1. The necessity for Palestinian industrial companies to apply the accounting margin of achievement through the development of efficient cost systems by providing all the necessary information for accounting for achievement and costs of the life cycle of products.
2. The need for Palestinian industrial companies to control operating costs in all manufacturing and production processes, by setting special standards for production for all its stages

Keywords: Achievement Accounting, Completion margin, operating costs, completion rate, operational efficiency.

دور تطبيق محاسبة الإنجاز في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية

محمد فتحي مهنا

المعهد العالي للمحاسبة وإدارة المؤسسات بتونس || جامعة منوبة || تونس

المستخلص: هدفت الدراسة إلى التعرف على دور تطبيق محاسبة الإنجاز في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية تبعا لمجالات (محاسبة هامش الإنجاز، محاسبة تكاليف التشغيل، محاسبة معدل الإنجاز) وتبعاً لمتغيرات (المؤهل العلمي، الوظيفة، عدد سنوات الخبرة، عدد الدورات التدريبية)، ولتحقيق هدف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي الارتباطي، وتم إعداد استبانة مكونة من (30) عبارة، وتم توزيع الاستبانة على جميع الموظفين في الشركات الصناعية في الضفة الغربية وبلغ عددهم (16530) موظفاً وموظفة، وتم اختيار (300) منهم كعينة لإجراء الدراسة عليها، واستخدم برنامج (SPSS) لتحليل معلومات الدراسة.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: وجود علاقة ارتباط طردية بين دور تطبيق محاسبة الإنجاز وبين قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية، ويعني ذلك بأنه كلما ازداد دور تطبيق محاسبة الإنجاز (هامش الإنجاز، تكاليف التشغيل، معدل الإنجاز) ازدادت درجة قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية. وبناء على النتائج أوصى الباحث بتطبيق الشركات الصناعية الفلسطينية لمحاسبة هامش الإنجاز من خلال تطوير نظم التكاليف الكفؤة من خلال توفير كافة المعلومات اللازمة لمحاسبة الإنجاز وتكاليف دورة حياة المنتجات، وضبط الشركات الصناعية الفلسطينية لتكاليف التشغيل في كافة عمليات التصنيع والإنتاج، من خلال وضع معايير خاصة للإنتاج لكافة مراحلها.

الكلمات المفتاحية: محاسبة الإنجاز، هامش الإنجاز، تكاليف التشغيل، معدل الإنجاز، الكفاءة التشغيلية.

المقدمة.

أصبحت محاسبة التكاليف وفق أساليبها التقليدية محدودة الفاعلية في تلبية حاجات الإدارة من المعلومات في ظل التطور الهائل في نظم الإنتاج الحديثة، وقلة الاعتماد على العمالة وتخفيض المخزون وتغير هيكل التكلفة، مما أوجد حاجة إلى مناهج وأساليب أكثر كفاءة وفاعلية في جمع وتحليل ومعالجة البيانات التكاليفية، وعلى أثر العديد من البحوث والدراسات تم تطوير عدة مناهج وأساليب إدارية وتكاليفية لتتمكن من توفير المعلومات الملائمة لإدارة الشركات، وكانت محاسبة الإنجاز إحدى هذه التطورات، وخاصة في الشركات التي تعمل في بيئة التصنيع الحديثة وفي ظل بيئة من الموارد المقيدة (الشعباني والحيالي، 2018: 510).

ومن هذا المنطلق تمثل محاسبة الإنجاز 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 (عابدين، 2015: 2).

كما تؤدي نقطة قياس الكفاءة التشغيلية والإنتاجية دور كبير في تحديد مصادر الضعف في الشركة وبالأخص ما يتعلق منها بالعمليات الإنتاجية، ومن أجل معالجة الخلل وتحسين الأداء، حيث ان محاسبة الإنجاز توفر مؤشرات تساعد في قياس الكفاءة التشغيلية مثل هامش الإنجاز، ومعدل الإنجاز، والتي بناء عليها تحدد نقاط الضعف في الشركة وبالأخص ما يتعلق منها بالعملية الإنتاجية (ابريهي، 2019: 81).

فهناك مشكلة تواجه الشركات الصناعية الفلسطينية تتمثل في المساهمة في إحداث التطوير المطلوب في نظم التكاليف، نظراً لعدم تطورها بشكل سريع مع التطور الذي طرأ على بيئة التصنيع الحديثة، وذلك عن طريق توظيف العديد من التقنيات، والأدوات الإدارية المتطورة، كمحاسبة الإنجاز، وما يرتبط بها من أدوات تساعد على فهم ومعالجة العلاقات الحقيقية بين نظم التكاليف، مثل وقت الإنتاج، والمخزون، والجودة، والربحية، والعمل على تطويرها (عابدين، 2015: 2).

مشكلة الدراسة:

تبلور مشكلة الدراسة في أن استخدام نظم التكاليف التقليدية تواجه العديد من المشاكل والانتقادات لعدم مسابقتها مع التطورات التي طرأت على بيئة التصنيع الحديثة مما أدى إلى البحث عن أساليب جديدة لمعالجة القصور فيها فظهرت عدة أساليب منها المحاسبة عن الإنجاز، ووفق ما ورد في دراسة (عابدين، 2015) دراسة (ابريهي، 2019) فإن معظم الشركات الصناعية الفلسطينية تعاني من عدم ملائمة معلوماتها التكاليفية الحالية لاحتياجات الإدارة، نتيجة مجموعة من التغيرات الإنتاجية والإدارية والمحاسبية.

كما أن الشركات الصناعية الفلسطينية تعاني من بعض نقاط الضعف والتي غالباً ما تظهر بشكل قيود في العملية الإنتاجية والتي تسبب توقفات في الخطوط الإنتاجية وبالتالي عدم استغلال الشركة لطاقاتها الإنتاجية بشكل

جيد وانخفاض الكفاءة التشغيلية، لذلك لا بد لهذه الشركات من استخدام اساليب معينة لتحديد هذه القيود وبالتالي الاستثمار بعمليات التحسين بهذه القيود.

أسئلة الدراسة:

- بناء على ما سبق: يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:
- ما دور تطبيق محاسبة الإنجاز في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية؟
وينبثق عن هذا السؤال عدة أسئلة فرعية وهي:
- 1- ما دور محاسبة هامش الإنجاز في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية؟
 - 2- ما دور محاسبة تكاليف التشغيل في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية؟
 - 3- ما دور محاسبة معدل الإنجاز في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية؟

فرضيات الدراسة: تفترض الدراسة:

- الفرضية الرئيسية الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ في دور تطبيق محاسبة الإنجاز في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية.
ويتفرع عن هذه الفرضية الرئيسة عدة فرضيات فرعية وهي:
- 1- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ في دور محاسبة هامش الإنجاز في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية.
 - 2- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ في دور محاسبة تكاليف التشغيل في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية.
 - 3- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$ في دور محاسبة معدل الإنجاز في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى:

الهدف الرئيس: دور تطبيق محاسبة الإنجاز في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية.

وينبثق عن هذا الهدف الرئيس عدة أهداف فرعية وهي:

- 1- التعرف إلى دور محاسبة هامش الإنجاز في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية.
- 2- التعرف إلى دور محاسبة تكاليف التشغيل في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية.
- 3- التعرف إلى دور محاسبة معدل الإنجاز في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية.
- 4- الوصول إلى توصيات تعزز من تطبيق محاسبة الإنجاز التي تساهم في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية.

أهمية الدراسة:

تنبع الأهمية العلمية للدراسة من الناحيتين النظرية والتطبيقية:

• الأهمية النظرية:

1. أهمية موضوع الدراسة الذي يتناول دور تطبيق محاسبة الإنجاز في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية، حيث أن محاسبة الإنجاز توفر البيانات التي تساعد الإدارة في التخطيط والرقابة والتقييم وصولاً إلى تحسين الكفاءة التشغيلية، كما أنها تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية والمالية بخصوص ذلك.
2. تعتبر هذه الدراسة على حد علم الباحث من أوائل الدراسات التي تتناول دور تطبيق محاسبة الإنجاز في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية، وسيكون مرجعاً للباحثين والمختصين يمكن الاستفادة من نتائجه.
3. إن نتائج الدراسة الحالية ستقدم إضافة علمية تساعد العديد من الأطراف أهمها إدارة الشركات الصناعية الفلسطينية المهتمة بموضوع تطبيق محاسبة الإنجاز في إيجاد أساليب وطرق لقياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية.

• الأهمية التطبيقية:

1. أن تطبيق الشركات لمحاسبة الإنجاز باعتبارها مدخل من مداخل تطوير نظم التكاليف يساعد إدارة الشركات الصناعية الفلسطينية على قياس الكفاءة التشغيلية من خلال تطبيق الاتجاهات المحاسبية الحديثة للمحاسبة الإدارية.
2. إن تطبيق محاسبة الإنجاز يساعد إدارة المنشآت الصناعية الفلسطينية على كفاءة وفعالية نظم التكاليف المستخدمة وترشيد القرارات المالية والإدارية وزيادة القدرة على قياس الكفاءة التشغيلية في ظل بيئة التصنيع الحديثة.
3. حاجة الشركات الصناعية الفلسطينية لتحديد التكاليف بشكل سليم وتخفيض التكاليف الصناعية للمنتجات المقدمة للعملاء لتحقيق الحصة السوقية المخططة للوصول إلى كفاءة تشغيلية عالية.

حدود الدراسة:

- الحدود الموضوعية: دور تطبيق محاسبة الإنجاز في قياس الكفاءة التشغيلية.
- الحدود البشرية: موظفي الشركات الصناعية الفلسطينية.
- الحدود المكانية: الشركات الصناعية الفلسطينية في الضفة الغربية.
- الحدود الزمانية: العام (2022م).

2- الإطار النظري والدراسات السابقة.

أولاً- الإطار النظري.

تعريف محاسبة الإنجاز:

يرى (Bhimani) أن المحاسبة عن الإنجاز هي أداة إدارية تعمل بشكل جزئي اعتماداً على نظرية القيود وترتكز بشكل رئيس على المعدل الذي يمكن للإدارة تحقيقه في تعظيم الأرباح كما أن نقطة الارتكاز في هذه الأداة هو من خلال التركيز على نقطة الاختناق، كما عرفت بأنها نظام محاسبي إداري يسعى إلى تعظيم العائد في نشاط المورد المقيد (زبين ومنهل، 2017: 5).

كما أن المحاسبة عن الإنجاز هي منهج محاسبي متماسك ومتكامل من حيث المبادئ مع نظرية القيود الهادفة على تحقيق الإدارة الفاعلة للموارد المقيدة، بما يساهم في تعظيم الأموال على المستوى الكلي للوحدة، فضلاً عن توفيرها مجموعة المقاييس التي تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالمفاضلة بين المنتجات الأكثر ربحية (علي وعبد الله، 2020: 204).

وعرفت محاسبة الإنجاز على أنها تقنية الهدف الأساسي منها هو تحقيق أقصى قدر من الإنجاز مع الحفاظ في الوقت نفسه المخزون وتكاليف التشغيل أو الحفاظ عليه، وقد حاول البعض تحديد مفهوم للمحاسبة عن الإنجاز حيث تعرف بأنها منهج محاسبي متجانس مع فلسفة (IIT) وفي جوهره يفترض أن المدير لديه مجموعة من الموارد المتاحة تشمل على رأس المال، المباني، والمعدات والعمالة، وباستخدام تلك الموارد يتم شراء الخامات وتحويلها إلى منتج تام يتم بيعه التوليد إيراد المبيعات (الصبيحي، 2016: 537).

ويرى الباحث أن محاسبة الإنجاز هو عبارة عن مدخل محاسبي لتقييم مدى قدرة الشركة على تعظيم فعالية معدل إنجاز أنشطتها عن طريق استخدام المقاييس المالية في الاستغلال الأفضل للموارد المقيدة بغرض الوصول إلى الهدف.

أهمية محاسبة الإنجاز:

- يمكن تلخيص أهمية ومزايا تطبيق المحاسبة عن الإنجاز في النقاط التالية (حمصي وآخرين، 2019: 18):
1. تحسين الوضع التنافسي: تساعد المحاسبة عن الإنجاز على تحسين المركز التنافسي للوحدة الاقتصادية وأيضاً تحسين حصتها في السوق من خلال إزالة القيود، كما أنها تعيد التركيز على الكفاءات بعيداً عن اعتماد محاسبة التكاليف المتقدمة.
 2. تحسين أداء الربح من خلال قرارات تحليلية أفضل بناء على ثلاث متغيرات نقدية مهمة، وهي الإنجاز والمخزون والمصروفات التشغيلية.
 3. إدارة القيود: المحاسبة عن الإنجاز تساعد على تحسين ربحية الوحدة الاقتصادية من خلال إزالة القيود يمكن للشركات إدارة القيود وإزالتها واحد تلو واحد من أجل الحصول على أكبر عائد ممكن من موارده المحددة والحصول على الموقف الأمثل في الصناعة بأكملها، وتتم إزالة القيود من خلال استخدام قواعد نظرية القيود.
 4. تقلل من المخزون والتكاليف المرتبطة به، وتسهل من تدفق الإنتاج.
 5. سرعة الاستجابة لطلبات العملاء.
 6. تركيز الضوء على الربح.
 7. توجه الانتباه إلى مراكز الاختناق، وتجعل التركيز على الفعالية وليس الكفاءة.
 8. لا تعد مفيدة جداً لاتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تتطلب استثمار أموال ضخمة على المدى الطويل.
- ويرى الباحث أن محاسبة الإنجاز تساعد الشركات في توفير جميع المعلومات المحاسبية اللازمة لإدارة الشركة من أجل دراسة وتقييم قرارات الاستغناء أو الإبقاء على خط إنتاجي معين، وتوفير المعلومات المناسبة من أجل زيادة طاقات وقدرات الموارد المقيدة.

أساليب وأدوات القياس في محاسبة الإنجاز:

لقد تم تطوير مفهوم محاسبة الإنجاز لكيفية استخدام أساليب محاسبة الإنجاز التي تعمل على قياس كافة التكاليف التي تعمل على ترشيد القرارات الإدارية، وتشتمل أساليب وأدوات القياس في محاسبة الإنجاز على (أبو رحمة وآخرين، 2017: 592):

1. هامش الإنجاز: وقد عرف هامش الإنجاز على أنه المساهمة التي يتم الحصول عليها من بيع المنتجات، وباعتبار أن تكلفة المواد المباشرة هي التكلفة المتغيرة الوحيدة مع ثبات باقي التكاليف فإن هامش الإنجاز = المبيعات - تكلفة المواد المباشرة.

وطبقاً 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 مورداً نادراً في العملية الإنتاجية أم لا، ومن ثم فإن 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 (عابدين، 2015: 20).

ويمكن تلخيص المعادلة المالية لهامش الإنجاز = إيراد المبيعات - تكلفة المواد المباشرة (في شركات معينة) هامش الإنجاز = إيراد المبيعات - تكلفة الإنتاج المتغيرة (في شركات أخرى)

2. معدل الإنجاز: هو معدل حصول المنشأة على المال عن طريق المبيعات وليس الإنتاج ويقاس بطرح تكلفة المواد المباشرة من إيراد المبيعات (أبو رحمة وآخرين، 2017: 592).

وتحتسب وفق المعادلة معدل الإنجاز = سعر البيع - التكلفة المتغيرة / كمية الوقت المستنفذ وطبقاً لمدخل محاسبة الإنجاز يكون التركيز على إدارة القيود والاختناقات كبديل عن الاهتمام بتخفيض التكاليف، ويفترض هذا المدخل أن الأداء الفعال في قياس وتطوير مستوى الإنجاز هو تحديد معدل الإنجاز لكل قيد، والذي يشير إلى الإنجاز السريع ذو الجودة المرتفعة لحركة دوران الأموال في الشركة، ويساعد ذلك في التغلب على القيود والاختناقات التي تعوق القدرة الداخلية في الوصول إلى الهدف الرئيسي للشركة، والذي يتمثل في زيادة المبيعات وتعظيم الربحية. نظراً لأن تحسين وزيادة الإنجاز يترتب عليه العديد من المنافع مثل سرعة تنفيذ طلبات العملاء، وتخفيض المخزون وتخفيض تكلفة الإنتاج (عابدين، 2015: 19).

3. معدل استغلال الآلات: عند الربط بين مقدار هامش الإنجاز المتحقق وبين ما استنفذه من تكلفة المورد المقيد، حتى يمكن ترتيب المنتجات بهدف ترشيد القرارات المتعلقة بالمزيج الأمثل للمنتجات (أبو رحمة وآخرين، 2017: 592).

4. نفقات التشغيل: جميع الأموال التي تقوم الشركة بدفعها من أجل تحويل المواد الأولية إلى إنتاج تام مباع إضافة إلى المصروفات البيعية والإدارية، ولكن من منظور المحاسبة عن الإنجاز هو اعتبار كل تكاليف التشغيل فيما عدا تكلفة المواد المباشرة بمثابة تكلفة ثابتة ومحددة في الأجل القصير (عبد الله، 2015: 36).

ويرى الباحث أن محدودية استجابة المحاسبة والفلسفة الإدارية المرتبطة بها للتطور التكنولوجي في مجال الصناعة، وتتمثل في مقاييس تشغيلية ممثلة في الإنجاز والمخزون ونفقات التشغيل، ومقاييس عامة مرتبطة بها وهي صافي الربح والعائد على الاستثمار والتدفق النقدي.

تعريف الكفاءة التشغيلية:

تعرف الكفاءة التشغيلية بأنها العلاقة بين كمية الموارد المستخدمة والنتائج المحققة، من خلال تعظيم المخرجات أو تخفيض الكمية المستخدمة من المدخلات للوصول إلى حجم معين من المخرجات، وتقاس بالنسبة التالية (إبراهيم، 2019: 87):

الكفاءة التشغيلية = المخرجات الفعلية/ المخرجات القصوى من الموارد المتاحة (Ogundari, 2015, P152). ويمكن تعريف الكفاءة التشغيلية الإنتاجية بأنها استخدام الموارد المتاحة للحصول على أقصى إنتاج ممكن بطريقة ملائمة يراعى فيها تقليل التكاليف وتحقيق رغبات المستهلكين، كما تعرف بأنها العلاقة بين المدخلات والمخرجات وتتحقق عندما يتساوى الناتج الحدي لعوامل الإنتاج مع تكلفة كل عامل أي تحقق كفاءة في الإنتاج والتوزيع والتخصيص، وتعريف الكفاءة الاقتصادية (التشغيلية)، والتي شملتها النظرية الاقتصادية في الاقتصاد الجزئي المستمد من تعريف باريتو عام 1906 للكفاءة وهو ما يعرف "بكفاءة باريتو" الذي يقول بأنه لا يمكن زيادة منفعة أي فرد دون نقص منفعة فرد آخر (مسعودي ولنصاري، 2020: 5).

ويرى الباحث أن الكفاءة التشغيلية تعبر عن الناتج الذي يمكن تحقيقه في الشركات ما هو أكبر من مجموع المدخلات في عمليات الإنتاج والتصنيع ويمكن استخدامها لغرض المقارنة مع الوحدات التنظيمية الأخرى في المنظمة أو الشركة من خلال قياس الانحرافات في الأداء لتلك الوحدات المتشابهة في العمل من خلال قياس كفاءة الوحدة الأفضل من غيرها.

دور محاسبة الإنجاز في قياس الكفاءة التشغيلية:

تقوم المحاسبة على الإنجاز بالاهتمام بإدارة الطاقة المحددة التي تعمل بمقاييس تقوم على تعظيم الإنجاز في مراكز الاختناق في المدى القصير أو تقوم التكلفة على أساس النشاط بالاهتمام بإدارة الطاقة الفائضة وذلك عن طريق توزيع تكلفة الطاقة الفائضة على المنشآت المتسببة لها، مع التركيز على التكاليف من خلال دراسة كل التكاليف، وتشجيع المديرين على التخلص من الطاقات الفائضة توفير بيانات عن موارد النشاط ليتم الحصول على معلومات دقيقة ترشد عملية تقييم التكاليف (عبد الله، 2015: 39).

ويتوقف نجاح معلومات النشاط التكاليف على أساس العاملين في المنشآت الاقتصادية الإنتاجية وذلك من خلال تغذية تكلفة النشاط بالمعلومات المناسبة ويعتبر ترجمة الدور العلمي المهني المحاسبة على الإنجاز وفقاً لمدخل النظم كآتي (سالم، 2016: 44):

1. العامل المحدد لأداء السلسلة هو أضعف حلقة فيها لسبب أنها ستكون المعوق أو القيد الأساسي في زيادة قوة هذه السلسلة ويسمي بالقيد المؤثر.
2. عدم توظيف استخدام السلسلة في مهام تزيد على قدرة أو أضعف حلقة فيها.
3. توجيه جهود التحسين إلى تنمية النظام من نقاط ضعفه أو تقوية أضعف حلقة في السلسلة عند زيادة قوة الحلقة التي كانت أضعف جزء من السلسلة (في حالة نجاح جهود التحسين).
4. قد تظهر حلقات أخرى تمثل أضعف حلقة وتكون قيد على قوة السلسلة أو النظام، ولكن لن تكون بنفس ضعف الحلقة السابقة، والسبب في ذلك أن جهود أضعف حلقة قد أدت إلى زيادة قوة السلسلة ككل، مما يؤدي إلى زيادة قدرة السلسلة على التحمل لكل عمليات التطوير والتحسين.

ويرى الباحث أن أدوات محاسبة الإنجاز تستخدم لكي يتحقق الاستغلال الأمثل لجميع الموارد الإنتاجية المتاحة والنادرة، ومن خلال محاسبة الإنجاز وبما توفره من معلومات دقيقة عن التكاليف يساعد الإدارة على اتخاذ

قرارات إدارية سليمة الأمر الذي ينعكس على حسن استغلال الموارد المتاحة والذي يعتبر خطوة على طريق تطور الكفاءة التشغيلية.

ثانياً- الدراسات السابقة:

- دراسة شايبو، 2019م: هدفت الدراسة للتعرف إلى دور التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز ودوره في الرقابة على التكلفة في القطاع الصناعي السوداني العاملة بولاية الخرطوم، ولتحقيق هدف الدراسة انتهجت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج أهمها: تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يساعد على تخفيض مستوى المخزون وأنواعه إلى أدنى حد ممكن، يقوم أسلوب المحاسبة عن الإنجاز على تصنيع المنتجات المضيضة خلال وضع برامج التدفق الإنتاج طبقاً لطلب السوق، وتوصلت الدراسة إلى التوصيات التالية: الاهتمام بتطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز لكي يساعد على تخفيض مستويات المخزون وأنواعه إلى أدنى حد.
- دراسة ابرهي، 2019م: هدفت الدراسة إلى توضيح دور محاسبة الإنجاز في قياس الكفاءة التشغيلية للشركة بالإضافة إلى توضيح بعض القيود ومسبباتها، ولتحقيق هدف الدراسة استخدم المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الدراسة لعدة نتائج من أهمها ان محاسبة الإنجاز توفر مؤشرات تساعد في قياس الكفاءة التشغيلية مثل (هامش الإنجاز، معدل الإنجاز)، ويوصي الباحث بضرورة قياس الكفاءة التشغيلية بصورة مستمرة واستخدام عدة اساليب ومؤشرات تساعد في اكتشاف نقاط الضعف في الشركة.
- دراسة الشعباني، والحيالي، 2018م: هدفت الدراسة إلى بيان محاسبة الإنجاز وأبعادها وآلية عملها وتطبيقاتها في الشركات، وتقييم مستوى الاستفادة من تطبيقاتها كأنظمة للتكاليف والتي تعمل على توفير كافة المعلومات التي تساهم في الوصول إلى القرارات الإدارية الرشيدة، ولتحقيق هدف الدراسة استخدم المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيقات التكاليف التقليدية لا تبرز نتيجة النشاط الحقيقي للشركات، في حين أن أبعاد محاسبة الإنجاز كهامش الإنجاز ومعدل الإنجاز تظهر حقيقة الأرباح والخسائر التي تحققها الشركة خلال الفترة، ولذلك توصي الدراسة بتبني منهج محاسبة الإنجاز بهدف ترشيد القرارات الإدارية، وتحديد القيود التي تعيق أداء الشركة والعمل على كسرها، فضلاً عن ضرورة تبويب عناصر التكاليف بطريقة أفضل.
- دراسة عابدين، 2015م: هدفت الدراسة إلى استخدام مداخل محاسبة الإنجاز للمساهمة في تطوير نظم التكاليف التي تعتبر ضمن الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية، بهدف قياس وتقييم الأداء، ومساعدة الشركات الصناعية الفلسطينية في تحقيق أهدافها، ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: ان ادارة الشركات الصناعية الفلسطينية تعمل على تحقيق التكامل بين محاسبة الإنجاز ونظام التكاليف التي تطبقها الشركات، بغرض تطوير تلك النظم، وتخفيض التكلفة بشكل أكبر، ولتوفير معلومات كافية وملائمة لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، وقد أوصت الدراسة بالعمل على ضرورة تطوير نظم التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية الفلسطينية، وتحديثها لتلائم والتطورات التكنولوجية الحديثة والمتسارعة في بيئة التصنيع المتطورة إقليمياً ودولياً.
- دراسة (Terdpaopong, Visedsun, 2016): هدفت الدراسة للتعرف على تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وأساليب محاسبة الإنجاز ومحاسبة التكاليف ودورها بتحسين الأداء المالي وغير المالي، وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت إلى عدة نتائج منها أن السوق التايلاندي يمارس نظام التكلفة المستهدفة وأساليب

محاسبة الإنجاز ومحاسبة التكاليف منذ عدة سنوات، وأن حوالي 59% من الشركات المبحوثة مارست التكلفة المستهدفة وأساليب محاسبة الإنجاز ومحاسبة التكاليف كأداة لإدارة أرباحها المستهدفة، ومن أهم توصيات الدراسة حث الشركات الفلسطينية على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وفروعها مثل محاسبة الإنجاز في أعمالها لأنها تساعدها في التخطيط والرقابة.

- دراسة (Esmalifalak, Hamidreza, al, et, 2016): هدفت الدراسة التعرف إلى الدقة والتطور في الأنشطة القائمة على نظام التكاليف وأساليب محاسبة الإنجاز الذي يهدف إلى توفير المعلومات المناسبة وبالوقت المناسب لإدارة التكاليف، حيث استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، قد أثبتت نتائج الدراسة أن دعم مشاريع الإدارات والأقسام يزود مجموعة واسعة من الأنشطة اللازمة للقيام بالأنشطة الأساسية الفعالة لحل مشكلات محاسبة التكاليف ومحاسبة الإنجاز، ومن توصيات الدراسة: أن تقوم الشركات بتفعيل أساليب التكاليف المعيارية ومحاسبة الإنجاز وذلك لخدمة أغراض الرقابة والتخطيط واتخاذ القرارات.
- دراسة (Godil et al., 2015): هدفت الدراسة إلى تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ومقارنته بمحاسبة الإنجاز في شركات النسيج وتقييم هذا النظام في حل مشكلات إعادة توزيع التكاليف غير المباشرة باستخدام دراسة الحالة وانعكاس ذلك على الأداء المالي، واستخدم المنهج الوصفي التحليلي، وقد أظهرت الدراسة أن النتائج من تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ومحاسبة الإنجاز أفضل في التطبيق من الأنظمة التقليدية في خمس سلع تم اختيارها في الدراسة، وقد أوصت الدراسة إلى ضرورة تطبيق محاسبة الإنجاز على كافة الشركة محل الدراسة مع العمل على تذليل العقبات من خلال إقناع الإدارة بالميزات التي تعود عليها من تطبيق النظام.

التعليق على الدراسات السابقة:

يخلص الباحثون من تحليل الدراسات السابقة العربية والأجنبية أنها تناولت جميعاً أساليب المحاسبة الإدارية ومن ضمنها محاسبة الإنجاز، وفوائدها وأهميتها، في حين ركزت بعضها على استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في قياس الكفاءة التشغيلية وتطبيق أساليب محاسبة الإنجاز كدراسة (ابريهي، 2019) ودراسة (الشعباني والحيالي، 2018) دون ربطها بقياس الكفاءة التشغيلية.

وقد اختلفت الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في أن بعض الدراسات السابقة اقتصر على عدد معين من الأساليب وبعضها الآخر تناول أسلوباً واحداً كدراسة (Yazdifar & Askarany, 2015) الذي تناول تصور مقترح لتطبيق التكلفة المستهدفة وتم ربطه بالكفاءة التشغيلية بشكل غير مباشر، كما اختلفت الدراسة الحالية مع بعض الدراسات السابقة في المنهجية المستخدمة والأداة المعتمد عليها في الدراسة مثل دراسة (الشعباني، والحيالي، 2018) ودراسة (ابريهي، 2019) فقد تناولت التحليل المالي لعدة سنوات للتكاليف والإيرادات، بينما الدراسة الحالية اعتمدت على الاستبانة كأداة. كما تناولت دراسة (Terdpapong, Visedsun, 2015) ودراسة (Yazdifar & Askarany, 2015) أسلوباً واحداً من أساليب المحاسبة الإدارية ألا وهو التكلفة المستهدفة وربطها مع الأداء بشكل عام ومن ضمن جزئياتها تناولت محاسبة الإنجاز كجزء من محاسبة التكاليف.

وما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة فتناولت الدراسة الحالية أساليب محاسبة الإنجاز لقياس مدى تطبيقها ودورها في قياس الكفاءة التشغيلية أي تم ربط أساليب محاسبة الإنجاز بالكفاءة التشغيلية. من خلال التركيز على ثلاث أساليب وهي (هامش الإنجاز، ومعدل الإنجاز، وتكاليف التشغيل). وقد تميزت الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في كونها تعتبر من الدراسات الهامة التي تناولت دور محاسبة الإنجاز في قياس الكفاءة

التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية، وستكون هذه الدراسة والتي تعتبر من الدراسات القليلة على حد علم الباحثين، وستكون إثراء للمكتبة العربية بوجود دراسة متخصصة بأساليب المحاسبة الإدارية، يستفيد منها المهتمون.

3- منهجية الدراسة وإجراءاتها.

منهجية الدراسة:

انطلاقاً من طبيعة البحث والمعلومات المراد الحصول عليها من أجل التعرف إلى دور تطبيق محاسبة الإنجاز في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية. فقد استخدم الباحث المنهج الوصفي الارتباطي، فهو المنهج المناسب لهذه الدراسة، وذلك لأن المنهج الوصفي الارتباطي يدرس العلاقة بين المتغيرات، ويصف درجة العلاقة بين المتغيرات وصفاً كمياً وذلك باستخدام مقاييس كمية، ومن أغراض المنهج الارتباطي وصف العلاقات بين المتغيرات، أو استخدام هذه العلاقات في عمل تنبؤات تتعلق بهذه المتغيرات، لهذا فقد رأى الباحث أن المنهج الارتباطي هو الأنسب لهذه الدراسة ويحقق أهدافها بالشكل الذي يضمن الدقة والموضوعية.

أ- مصادر البيانات:

1. المعلومات الأولية: من خلال توزيع الاستبانة على عينة الدراسة، وجمع الاستجابات عليها.
2. المعلومات الثانوية: المراجع والكتب والأبحاث المتوفرة والمجلات والدوريات ومواقع الانترنت.

مجتمع الدراسة:

تكون مجتمع الدراسة من جميع الموظفين في الشركات الصناعية الفلسطينية في الضفة الغربية، حيث بلغ عددهم من (16530) موظف وموظفة، وفق إحصائية الغرفة التجارية والصناعية للعام (2021).

عينة الدراسة:

تم اختيار عينة من مجتمع الدراسة تمثلت بعدد من الموظفين في الشركات الصناعية الفلسطينية، وقد تم اختيارهم بالطريقة القصدية غير الاحتمالية، وبلغ حجم عينة الدراسة (300) موظف وموظفة، والجدول (1) يبين وصف عينة الدراسة تبعاً لمتغيراتها المستقلة:

الجدول (1): توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغيراتها المستقلة (ن=300)

المتغيرات المستقلة	مستويات المتغير	التكرار	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	دبلوم فأقل	18	6.0
	بكالوريوس	186	62.0
	ماجستير فأعلى	96	32.0
	المجموع	300	100%
الوظيفة	مدقق حسابات	24	8.0
	محاسب	96	32.0
	مدير قسم محاسبة	60	20.0
	غير ذلك	120	40.0
المجموع	300	100%	
عدد سنوات الخبرة	(5-1) سنوات	138	46.0
	(6-10) سنوات	96	32.0
	11 سنة فأكثر	66	22.0

المتغيرات المستقلة	مستويات المتغير	التكرار	النسبة المئوية
	المجموع	300	100%
عدد الدورات التدريبية	(5-1) دروات	162	54.0
	(10-6) دروات	108	36.0
	11 دورة فأكثر	30	10.0
	المجموع	300	100%

أداة الدراسة:

تعتبر أداة الدراسة الوسيلة التي يستخدمها الباحث في حصوله على المعلومات المطلوبة من المصادر المعنية في بحثه، ومنها الاستبيانات كما في هذه الدراسة، فبعد إطلاع الباحث على الدراسات السابقة وطبيعة الأدوات التي اعتمدت عليها تم تطوير استبانة خاصة من أجل التعرف إلى دور تطبيق محاسبة الإنجاز في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية، وقد تكونت الاستبانة في صورتها النهائية من جزأين: الأول تضمن بيانات أولية عن المفحوصين تمثلت المؤهل العلمي، الوظيفة، عدد سنوات الخبرة، عدد الدورات التدريبية، أما الثاني فقد تكون من العبارات التي تقيس دور تطبيق محاسبة الإنجاز في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية، حيث بلغ عدد هذه العبارات (30) عبارة، موزعة على محورين رئيسيين هما، المحور الأول درجة تطبيق محاسبة الإنجاز ويتضمن ثلاثة مجالات والمحور الثاني قياس الكفاءة التشغيلية والجدول (2) يوضح ذلك:

جدول (2) محاور ومجالات وعبارات الدراسة

عدد العبارات	العبارات	المحور
8	1، 2، 3، 4، 5، 6، 7، 8	دور هامش الإنجاز
7	9، 10، 11، 12، 13، 14، 15	دور تكاليف التشغيل
8	16، 17، 18، 19، 20، 21، 22، 23	دور معدل الإنجاز
7	24، 25، 26، 27، 28، 29، 30	قياس الكفاءة التشغيلية
30	المجموع	

وقد تم صياغة بنود الأداة وطريقة التصحيح بحسب مقياس ليكرت (Likert Scale) كما تم تصميم المقياس على أساس مقياس ليكرت خماسي الأبعاد، وقد بنيت العبارات بالاتجاه الإيجابي وأعطيت الأوزان كما هو آتي: موافق بشدة: خمس درجات، موافق: أربع درجات، محايد: ثلاث درجات، غير موافق: درجتين، غير موافق بشدة: درجة واحدة.

صدق أداة الدراسة:

صدق الاتساق الداخلي

يقصد بالاتساق الداخلي قياس اتساق وانتماء جميع عبارات الاستبانة مع محاورها ومجالاتها، حيث تم استخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation) بين كل عبارات المجالات، لإظهار مدى اتساق العبارات في قياس المجال المنتمية إليه، بمعنى أن كل عبارة واردة في المجال تهدف لقياس مفهوم مجالها الذي تقيسه العبارات

الأخرى في نفس المجال، وبحيث تعكس معاملات الارتباط صدق التكوين للبعد، والجدول (3) يبين قيم معاملات صدق الاتساق الداخلي لعبارات أبعاد الدراسة والدرجة الكلية للبعد الواردة فيه:

جدول (3) قيم معاملات صدق الاتساق الداخلي لعبارات أبعاد الدراسة والدرجة الكلية للبعد الواردة فيه

العبارة	الارتباط مع البعد	مستوى الدلالة	العبارة	الارتباط مع البعد	مستوى الدلالة	العبارة	الارتباط مع البعد	مستوى الدلالة
1	0.716**	0.00*	11	0.619**	0.00*	21	0.504**	0.00*
2	0.600**	0.00*	12	0.379**	0.00*	22	0.766**	0.00*
3	0.806**	0.00*	13	0.479**	0.00*	23	0.718**	0.00*
4	0.590**	0.00*	14	0.595**	0.00*	24	0.737**	0.00*
5	0.833**	0.00*	15	0.496**	0.00*	25	0.689**	0.00*
6	0.640**	0.00*	16	0.484**	0.00*	26	0.694**	0.00*
7	0.585**	0.00*	17	0.818**	0.00*	27	0.684**	0.00*
8	0.572**	0.00*	18	0.833**	0.00*	28	0.499**	0.00*
9	0.592**	0.00*	19	0.821**	0.00*	29	0.677**	0.00*
10	0.549**	0.00*	20	0.496**	0.00*	30	0.691**	0.00*

** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى الدلالة (0.01) * دال عند مستوى الدلالة (0.05)

تشير نتائج الجدول (3) أن قيم معاملات الارتباط لعبارات كل بعد من أبعاد الدراسة كان مرتفعاً ومناسباً لقياس دور تطبيق محاسبة الإنجاز في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية، حيث أشارت النتائج إلى أن قيم معاملات الارتباط لعبارات الدراسة مع الدرجة الكلية للبعد تراوحت ما بين (0.38-0.83) وبدلالة إحصائية (0.01) و(0.05)، مما يشير إلى مناسبة هذه العبارات لقياس دور تطبيق محاسبة الإنجاز في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية، وفي ضوء نتائج الاتساق الداخلي لعبارات أبعاد الدراسة، لم يتم حذف أي عبارة من تلك العبارات، حيث أن جميع العبارات على جميع الأبعاد تتمتع بدرجات صدق عاملي مناسبة عند مستوى الدلالة (0.05)، وهناك عبارات حظيت بصدق عاملي عند مستوى دلالة (0.01) حيث أن معاملات ارتباط العبارات يجب أن لا تقل عن معيار (0.20)، وهذا يدل على صدق عبارات هذا المحور وقدرتها على قياس ما هدفت لقياسه.

ثبات الأداة:

يقصد بثبات الأداة أن يعطي المقياس نفس النتيجة لو تم إعادة استخدامه أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن نحصل على قراءات متقاربة عند كل مرة نستخدم فيها وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، لأن الأداة المتذبذبة لا يمكن الاعتماد عليها ولا الأخذ بنتائجها، وبالتالي ستكون نتائج الدراسة غير مطمئنة ومضللة، وقد تحقق الباحث من ثبات استبانة الدراسة باستخدام عدة طرق على النحو الآتي: الثبات بطريقة الاتساق الداخلي (Consistency Inter-Item) وهذا النوع من الثبات يشير إلى قوة الاتساق بين العبارات في أداة الدراسة وذلك باستخدام معادلة كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) ويعتمد هذا الأسلوب على مدى توافر الاتساق في استجابة الأفراد من عبارة إلى أخرى لكل بعد ونتائج الجدول (4) توضح ذلك:

جدول (4) نتائج اختبار معامل الثبات بطريقة كرونباخ ألفا على أبعاد الاداة

المحور	قيمة كرونباخ ألفا
محاسبة الإنجاز	0.815
الكفاءة التشغيلية	0.733

يتضح من النتائج الموضحة في جدول (4) أن قيمة معامل كرونباخ ألفا كانت مقبولة على جميع محاور أداة الدراسة وبلغت على التوالي (0.815، 0.733) وهذا يدل على أن المقياس يتمتع بدرجة عالية من الثبات، حيث أن قيمة معامل ألفا كرونباخ تعد مقبولة من الناحية التطبيقية إذا كانت $(\text{Alpha} \geq 0.60)$.

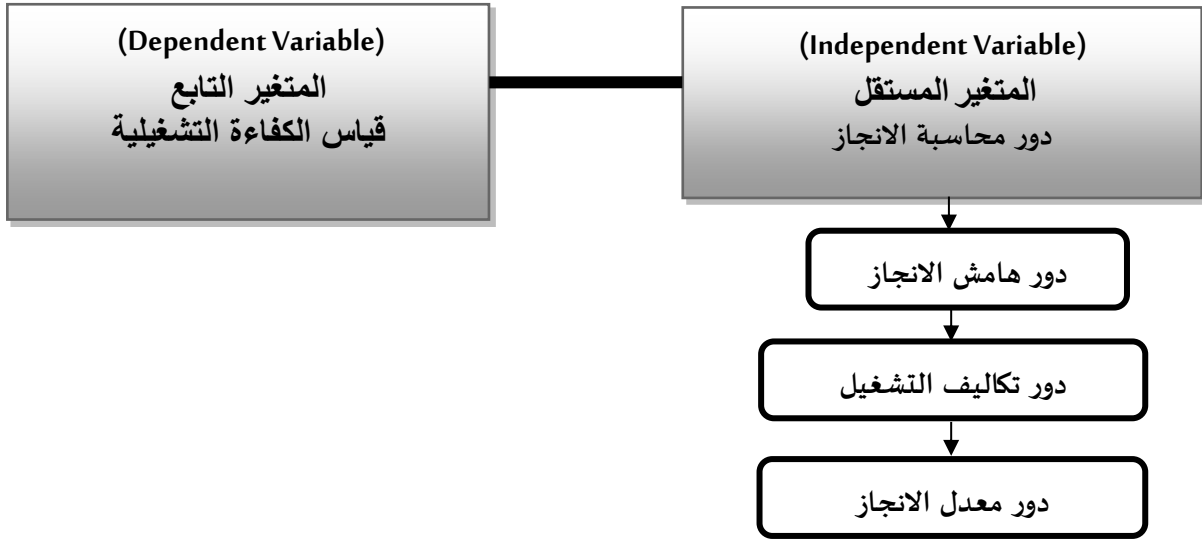
إجراءات الدراسة:

تم إجراء الدراسة وفق المراحل الآتية:

1. مرحلة جمع البيانات الثانوية: تم جمع البيانات الثانوية من العديد من المصادر الثانوية كالكتب والمقالات والتقارير والرسائل الجامعية وغيرها، وذلك من أجل وضع الإطار النظري لهذه الدراسة، والاستعانة بها في بناء أدايتها وتوظيفها في الوصول إلى نتائج الدراسة لاحقاً.
2. مرحلة جمع البيانات الأولية: بعد أن تم الانتهاء من تصميم الاستبانة ومراجعتها والتأكد من صدقها وثباتها، قام الباحث بتوزيعها على أفراد عينة الدراسة، وذلك من أجل الوصول إلى حجم معلومات كافية للإجابة عن أسئلة الدراسة والوصول إلى الأهداف المحددة.
3. بعد الانتهاء من الفترة الزمنية المتفق عليها اللازمة لتعبئة الاستبانة، تم القيام بعملية جمعها، ومن ثم مراجعتها للتأكد من مدى صلاحيتها للتحليل، واستبعاد ما لم تصلح منها.
4. مرحلة إدخال البيانات: قام الباحث بإدخال البيانات التي تم جمعها من خلال الاستبانة إلى جهاز الحاسوب باستخدام الحزمة الإحصائية للدراسات الاجتماعية (spss)، ومن ثم تصنيف البيانات من أجل تجهيزها لعملية التحليل.
5. مرحلة معالجة البيانات: تم تحليل البيانات للحصول على معلومات عن متغيرات الدراسة التابعة والمستقلة، والقيام بالتحليلات الإحصائية التي تجيب عن أسئلة الدراسة واختبار الفرضيات وذلك تحقيقاً لأهداف الدراسة.
6. مرحلة مناقشة النتائج: قام الباحث بمناقشة النتائج التي تم الحصول عليها من خلال تحليل البيانات وذلك من أجل توضيح النتائج التي حصل عليها.

أنموذج وتصميم الدراسة:

تم إعداد أنموذج خاص بالدراسة الحالية بحيث يوضح العلاقة بين متغيرات الدراسة:



المعالجات الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

من أجل معالجة البيانات استخدم برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وذلك باستخدام المعالجات الإحصائية التالية:

1. المتوسطات الحسابية والنسب المئوية واختبار (ت) للعينة الواحدة للإجابة عن أسئلة الدراسة.
2. تحليل التباين المتعدد لفحص الفرضيات المتعلقة لفحص الفرضيات المتعلقة بمتغيرات المؤهل العلمي، الوظيفة، عدد سنوات الخبرة، عدد الدورات التدريبية.
3. معامل ارتباط بيرسون للتأكد من صدق البناء التكويني لعبارة أداة الدراسة.
4. معادلة كرونباخ - ألفا (Cronbach's Alpha)، من أجل قياس الثبات من خلال حساب الاتساق الداخلي لعبارة أداة الدراسة.
5. معادلة كرونباخ الفا (Cronbach's Alpha) لقياس الثبات.
6. اختبار كولوم جروف-سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا.
7. معامل ارتباط بيرسون.
8. اختبار (LSD) للمقارنات البعدية.
9. تحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Regression Analysis).

4- نتائج الدراسة ومناقشتها.

- نتائج سؤال الدراسة الرئيس: ما دور تطبيق محاسبة الإنجاز في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية؟

من أجل تحليل سؤال الدراسة الرئيس تم استخدام اختبار (ت) للعينة الواحدة والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية التقديرية لاستجابات المبحوثين على جميع العبارات وعلى مجالات الدراسة ونتائج الجداول (6، 7، 8، 9) تبين ذلك، بينما يبين الجدول (10) ترتيب المجالات تبعاً لدور تطبيق محاسبة الإنجاز في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية:

- نتائج السؤال الفرعي الأول: ما دور محاسبة هامش الإنجاز في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية؟

جدول (6): نتائج اختبار (ت) والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية لدور محاسبة هامش الإنجاز في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية.

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	قيمة (ت)	مستوى الدلالة	الترتيب
1	تعمل محاسبة الإنجاز على وضع مخصص للتكاليف غير المباشرة في المدى الطويل.	4.7100	0.45605	94.20	48.460	*0.00	2
2	تساهم محاسبة الإنجاز بتوفير معلومات متكاملة ومفصلة عن متابعة تكاليف الأنشطة أثناء الإنتاج.	4.8200	0.38612	96.40	60.084	*0.00	1
3	تعمل محاسبة الإنجاز على تحديد أسعار المنتجات من خلال توفير معلومات عن تكاليفها.	4.4800	0.65874	89.60	30.057	*0.00	7
4	تساهم محاسبة الإنجاز في خفض تكاليف الإنتاج من خلال الرقابة عليها.	4.6000	0.49237	92.00	42.651	*0.00	6
5	تساعد محاسبة الإنجاز في تحديد قرارات الصنع أم الشراء لتخفيض التكاليف.	4.6500	0.53889	93.00	39.897	*0.00	3
6	توفر محاسبة الإنجاز معلومات تفصيلية دقيقة تتضمن تكاليف البحوث والتطور والتخطيط للإنتاج.	4.6000	0.49237	92.00	42.651	*0.00	5
7	توفر محاسبة الإنجاز معلومات متكاملة حول مستويات الأداء من خلال التصميم والتنفيذ.	4.6100	0.54855	92.20	38.465	*0.00	4
8	توفر محاسبة الإنجاز معلومات تفصيلية عن تكاليف الأداء عند البيع وما بعد البيع.	4.4722	0.64664	89.55	30.022	*0.00	8
	الدرجة الكلية لمجال دور محاسبة هامش الإنجاز	4.6386	0.35196	92.77	60.762	*0.00	

*دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$)

يتضح من خلال الجدول (6) يتضح أن دور محاسبة هامش الإنجاز في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية كان مرتفعاً جداً حسب رأي المبحوثين وبمتوسط حسابي كلي (4.63) وانحراف معياري (0.351)، ومستوى دلالة (0.00) ونسبة مئوية تقديرية مرتفعة جداً بلغت (92.77%).

- نتائج السؤال الفرعي الثاني: ما دور محاسبة تكاليف التشغيل في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية؟

جدول (7): نتائج اختبار (ت) والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية لدور محاسبة تكاليف التشغيل في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية.

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	قيمة (ت)	مستوى الدلالة	الترتيب
9	تحمل الشركة المنتج بتكلفة المواد المباشرة دون غيرها من التكاليف التشغيلية.	4.7200	0.45126	94.40	49.195	*0.00	2
10	تعتبر الشركة تكاليف التشغيل الخاصة بالمنتج ثابتة باستثناء تكاليف المواد المباشرة.	4.7900	0.40936	95.80	55.941	*0.00	1

م	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	قيمة (ت)	مستوى الدلالة	الترتيب
11	تساهم الشركة من خلال اعتمادها على محاسبة الإنجاز في ابتكار طرق جديدة لتقديم المنتجات.	4.7000	0.46057	94.00	47.767	*0.00	3
12	توفر الشركة المعلومات حول التكاليف الملائمة لبيئة التصنيع الحديث	4.6100	0.49021	92.20	43.043	*0.00	6
13	توفر محاسبة الإنجاز المعلومات الملائمة التي تساعد في عمليات التخطيط لاستثمار الأصول الثابتة.	4.4600	0.50091	89.20	39.129	*0.00	7
14	تقدم محاسبة الإنجاز الحلول الملائمة في حال الاختناقات ووجود طاقة غير مستغلة تؤثر على كفاءة الأداء.	4.6100	0.49021	92.20	43.043	*0.00	5
15	تعتبر الشركة من خلال محاسبة الإنجاز تكلفة العمال من التكاليف الثابتة.	4.6500	0.47937	93.00	44.850	*0.00	4
	الدرجة الكلية لمجال محاسبة تكاليف التشغيل	4.6486	0.25232	92.97	85.153	*0.00	

*دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$)

يتضح من خلال الجدول (7) يتضح أن دور محاسبة تكاليف التشغيل في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية كان مرتفعاً جداً حسب رأي المبحوثين وبمتوسط حسابي كلي (4.64) وانحراف معياري (0.252)، ومستوى دلالة (0.00) ونسبة مئوية تقديرية مرتفعة جداً بلغت (92.97%).

• نتائج السؤال الفرعي الثالث: ما دور محاسبة معدل الإنجاز في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية؟

جدول (8): نتائج اختبار (ت) والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية لدور محاسبة معدل الإنجاز في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية.

م	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	قيمة (ت)	مستوى الدلالة	الترتيب
16	تخفف محاسبة الإنجاز المخزون عند الاستجابة السريعة لطلب العملاء.	4.6800	0.46883	93.60	46.499	*0.00	2
17	تخفف محاسبة الإنجاز وقت الإنجاز مما تساهم في تقليل التكلفة.	4.7400	0.44084	94.80	50.812	*0.00	1
18	تطبيق محاسبة الإنجاز يساعد في اتخاذ قرار الشراء أم التصنيع في ظل نقاط الاختناق (القيد في نظام الإنتاج).	4.3800	0.48783	87.60	38.538	*0.00	6
19	تحسن محاسبة الإنجاز معدل الإنجاز وتزيد عدد الوحدات الجيدة المباعة.	4.4100	0.49431	88.20	38.640	*0.00	5
20	تعزز محاسبة الإنجاز الربحية خلال دورة حياة المنتج.	4.4400	0.49889	88.80	38.887	*0.00	4
21	تقدم محاسبة الإنجاز حلولاً لتقليل الانحرافات والاختلافات في العمليات.	4.5000	0.50252	90.00	39.799	*0.00	3
22	تحدد محاسبة الإنجاز الطاقة الفائضة التي تساعد في ترشيد قرار الشراء أم التصنيع.	4.3620	0.48658	87.44	38.458	*0.00	7

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	قيمة (ت)	مستوى الدلالة	الترتيب
23	عند قياس تكلفة المنتج تأخذ الشركة عامل الزمن ووقت الإنجاز في عين الاعتبار.	4.3533	0.48323	87.22	38.356	*0.00	8
	الدرجة الكلية لمجال محاسبة معدل الإنجاز	4.5250	0.33866	90.50	59.795	*0.00	

*دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$)

يتضح من خلال جدول (8) أن دور محاسبة معدل الإنجاز في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية كان مرتفعاً جداً حسب رأي المبحوثين وبمتوسط حسابي كلي (4.52) وانحراف معياري (0.338)، ومستوى دلالة (0.00) ونسبة مئوية تقديرية مرتفعة جداً بلغت (90.50%).
ترتيب المجالات والدرجة الكلية لدور تطبيق محاسبة الإنجاز في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية:

جدول (9) ترتيب المجالات والدرجة الكلية لدور تطبيق محاسبة الإنجاز في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية.

م	المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	قيمة (ت)	مستوى الدلالة	الترتيب
1	دور هامش الإنجاز	4.6386	0.35196	92.77	60.762	*0.00	2
2	دور تكاليف التشغيل	4.6486	0.25232	92.97	85.153	*0.00	1
4	دور معدل الإنجاز	4.5250	0.33866	90.50	59.795	*0.00	3
	الدرجة الكلية لدرجة محاسبة الإنجاز	4.6105	0.20624	92.21	102.33	*0.00	

يتضح من خلال الجدول (9) ما يأتي:

1. أن الدرجة الكلية لدور تطبيق محاسبة الإنجاز في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية كانت مرتفعة جداً حسب رأي المبحوثين وبمتوسط حسابي كلي (4.61) وانحراف معياري (0.206) ومستوى دلالة (0.00)، ونسبة مئوية تقديرية بلغت (92.21%).
2. أن ترتيب المجالات تبعاً لدور تطبيق محاسبة الإنجاز في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية جاء على النحو الآتي:

- المرتبة الأولى: دور محاسبة تكاليف التشغيل.
- المرتبة الثانية: دور محاسبة هامش الإنجاز.
- المرتبة الثالثة: دور محاسبة معدل الإنجاز.

• نتائج تحليل مجال: درجة قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية:

من أجل تحليل مجال درجة قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية تم استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لاستجابات المبحوثين على جميع عبارات هذا المحور ونتائج الجداول (10) تبين ذلك:

جدول (10): نتائج اختبار (ت) والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية لدرجة قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية.

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	قيمة (ت)	مستوى الدلالة	الترتيب
24	تقوم الشركة بتحسين منتجاتها من خلال اعتمادها على معدلات الإنجاز العالي.	4.7800	0.41633	95.60	54.764	*0.00	1
25	يوجد لدى الإدارة العليا للشركة توثيق لعناصر وإجراءات نظام الرقابة الداخلية على تطبيق عناصر محاسبة الإنجاز في الشركة.	4.6700	0.47258	93.40	45.918	*0.00	3
26	يتوفر لدى الشركة طرق وأساليب توضح كيفية سير العمل في النظام المحاسبي والإنتاجي.	4.5300	0.50161	90.60	40.469	*0.00	5
27	يتم الإفصاح عن الانحرافات المالية التي تحدث بشكل كمي.	4.5000	0.50252	90.00	39.799	*0.00	6
28	يتوفر لدى الشركة كافة مخططات سير العمليات المحاسبية باستخدام أساليب محاسبة الإنجاز.	4.6000	0.49237	92.00	42.651	*0.00	4
29	تعد الشركة القوائم المالية باستخدام أساليب محاسبة الإنجاز بحيث يسمح لإجراء المقارنات الدورية للتعرف على الكفاءة التشغيلية.	4.7000	0.54123	94.00	40.648	*0.00	2
30	يتم الاعتماد على الأساليب غير الكمية لتقديم المعلومات للمهتمين عن نتائج أعمال الشركة.	4.4400	0.50025	89.98	39.655	*0.00	7
	الدرجة الكلية لدرجة قياس الكفاءة التشغيلية	4.6300	0.29069	92.60	73.274	*0.00	

*دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha < 0.05$)

يتضح من خلال جدول (10) أن درجة قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية كانت مرتفعة جداً حسب رأي المبحوثين وبمتوسط حسابي كلي (4.63) وانحراف معياري (0.290)، ومستوى دلالة (0.00) ونسبة مئوية تقديرية مرتفعة جداً بلغت (92.60%).

نتائج تحليل فرضيات الدراسة:

النتائج المتعلقة بالفرضية الرئيسة الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha < 0.05$) في دور تطبيق محاسبة الإنجاز في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية. لاختبار الفرضية الرئيسة والفرضيات الفرعية التابعة لها، تم حساب استخدام معامل ارتباط بيرسون بين دور تطبيق محاسبة الإنجاز وبين قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية، وذلك كما هو موضح في الجدول (11):

جدول (11) مصفوفة معامل ارتباط بيرسون للعلاقة بين دور تطبيق محاسبة الإنجاز وبين قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية.

قياس الكفاءة التشغيلية	محاسبة الإنجاز ككل	محاسبة معدل الإنجاز	محاسبة تكاليف التشغيل	محاسبة هامش الإنجاز	الإحصاءات	المتغيرات	
				1	معامل الارتباط	محاسبة هامش الإنجاز	أبعاد المتغير المستقل والدرجة الكلية
					مستوى الدلالة		
			1	0.241*	معامل الارتباط	محاسبة تكاليف التشغيل	
				0.016	مستوى الدلالة		
		1	-0.057	0.119	معامل الارتباط	محاسبة معدل الإنجاز	
			0.576	0.239	مستوى الدلالة		
	1	0.232*	0.178	0.566**	معامل الارتباط	محاسبة الإنجاز ككل	المتغير التابع
		0.020	0.077	0.00	مستوى الدلالة		
1	0.535**	0.315**	0.305**	0.624**	معامل الارتباط	قياس الكفاءة التشغيلية	
	0.00	0.00	0.00	0.00	مستوى الدلالة		

* يكون الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)

يتضح من خلال نتائج مصفوفة الارتباط في الجدول رقم (11) ما يلي:

- وجود علاقة ارتباط طردية ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين دور تطبيق محاسبة الإنجاز وبين قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية حيث بلغت قيمة معامل الارتباط بينهما (0.535) ويعني ذلك بأنه كلما ازداد دور تطبيق محاسبة الإنجاز ازدادت درجة قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية.
- وجود علاقة ارتباط طردية ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين دور تطبيق محاسبة الإنجاز وبين قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية حيث بلغت قيمة معامل الارتباط بينهما (0.624) ويعني ذلك بأنه كلما ازداد دور تطبيق محاسبة الإنجاز ازدادت درجة قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية.
- وجود علاقة ارتباط طردية ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين دور محاسبة تكاليف التشغيل وبين قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية حيث بلغت قيمة معامل الارتباط بينهما (0.305) ويعني ذلك بأنه كلما ازداد دور محاسبة تكاليف التشغيل ازدادت درجة قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية.
- وجود علاقة ارتباط طردية ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين دور محاسبة معدل الإنجاز وبين قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية حيث بلغت قيمة معامل الارتباط بينهما (0.315) ويعني ذلك بأنه كلما ازداد دور محاسبة معدل الإنجاز ازدادت درجة قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية.

كما استخدم الباحث تحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Regression Analysis) للتنبؤ بقياس الكفاءة التشغيلية من خلال دور تطبيق محاسبة الإنجاز في الشركات الصناعية الفلسطينية وفيما يلي عرض لنموذج الانحدار كما يلي:

جدول رقم (12) ملخص نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Regression Analysis) بين درجة تطبيق محاسبة الإنجاز وبين قياس التكاليف التشغيلية.

معامل الارتباط المعدل	التباين المفسر R ²	معامل الارتباط (R)	مستوى الدلالة	قيمة ت	المعاملات المعيارية بيتا Beta	المعاملات غير المعيارية		النموذج
						الخطأ المعياري	معامل الانحدار	
			0.00*	30.026		0.162	4.868	الثابت
0.643	0.650	0.806	0.00*	6.275	0.754	0.287	0.353	محاسبة الإنجاز
0.635	0.640	0.811	0.00*	6.289	0.733	0.266	0.360	معدل الإنجاز
0.647	0.653	0.836	0.00*	6.286	0.767	0.295	0.379	هامش الإنجاز
0.625	0.632	0.810	0.00*	6.252	0.713	0.245	0.344	تكاليف التشغيل
قيمة "ف" المحسوبة للذات المهنية = 89.080 دالة عند مستوى دلالة 0.00*								

أ- متغير مستقل: (ثابت) محاسبة الإنجاز

ب- متغير تابع: الكفاءة التشغيلية

يوضح الجدول رقم (12) تأثير درجة تطبيق محاسبة الإنجاز في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية، إذ أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أن قياس الكفاءة التشغيلية قد أوضحت ما نسبته (0.353%) من نسبة التباين في درجة تطبيق محاسبة المسؤولية، أما البقية والبالغة (99.65%) تعزى لمتغيرات أخرى لم تدخل نموذج الانحدار، وهذا يعني أن هناك متغيرات مستقلة أخرى قد تلعب دوراً أساسياً في مستوى قياس الكفاءة التشغيلية، وعليه يمكن كتابة معادلة الانحدار كالتالي:

$$y = 4.868 + 0.353 \text{ محاسبة الإنجاز}$$

$$y = 4.868 + 0.360 \text{ معدل الإنجاز}$$

$$y = 4.868 + 0.379 \text{ هامش الإنجاز}$$

$$y = 4.868 + 0.344 \text{ تكاليف التشغيل}$$

أي كلما تغيرت وارتفعت درجة تطبيق محاسبة الإنجاز درجة واحدة يحدث تغير إيجابي في قياس الكفاءة التشغيلية بمقدار (0.353)، واستناداً إلى ما سبق تبين أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) لدور تطبيق محاسبة الإنجاز في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية.

مناقشة النتائج.

تشير نتائج الدراسة إلى النتائج التالية:

1. يوجد دور لمحاسبة هامش الإنجاز في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية، ويفسر ذلك بأن محاسبة الإنجاز تساهم بتوفير معلومات متكاملة ومفصلة عن متابعة تكاليف الأنشطة أثناء الإنتاج في الشركات الصناعية الفلسطينية، كما تعمل محاسبة الإنجاز على وضع مخصص للتكاليف غير المباشرة في المدى الطويل، إضافة إلى أن محاسبة الإنجاز تساعد في تحديد قرارات الصنع أم الشراء لتخفيض التكاليف.
2. يوجد دور لمحاسبة تكاليف التشغيل في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية، ويفسر ذلك بأن الشركات الصناعية الفلسطينية تعتبر تكاليف التشغيل الخاصة بالمنتج ثابتة باستثناء تكاليف

المواد المباشرة، كما تحمل الشركات الصناعية المنتج بتكلفة المواد المباشرة دون غيرها من التكاليف التشغيلية، إضافة إلى أن الشركات تساهم من خلال اعتمادها على محاسبة الإنجاز في ابتكار طرق جديدة لتقديم المنتجات.

3. يوجد دور لمحاسبة معدل الإنجاز في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية، ويفسر ذلك بأن محاسبة الإنجاز في الشركات الصناعية الفلسطينية تخفض وقت الإنجاز مما تساهم في تقليل التكلفة، كما تخفض محاسبة الإنجاز المخزون عند الاستجابة السريعة لطلب العملاء، إضافة إلى أن محاسبة الإنجاز تقدم حلاً لتقليل الانحرافات والاختلافات في العمليات.

4. يوجد دور لتطبيق محاسبة الإنجاز في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية، ويفسر ذلك بأن الشركات الصناعية الفلسطينية يستخدمون محاسبة هامش الإنجاز حيث توفر محاسبة الإنجاز معلومات متكاملة حول مستويات الأداء من خلال التصميم والتنفيذ، كما تستخدم الشركات الصناعية تكاليف التشغيل حيث تعتبر الشركة من خلال محاسبة الإنجاز تكلفة العمال من التكاليف الثابتة، إضافة إلى أن الشركات الصناعية تستخدم معدل الإنجاز حيث تعزز محاسبة الإنجاز الربحية خلال دورة حياة المنتج.

5. تقيس الشركات الصناعية الفلسطينية الكفاءة التشغيلية، ويفسر ذلك بأن الشركات تقوم بتحسين منتجاتها من خلال اعتمادها على معدلات الإنجاز العالي، كما تعد الشركات القوائم المالية باستخدام أساليب محاسبة الإنجاز بحيث يسمح لإجراء المقارنات الدورية للتعرف على الكفاءة التشغيلية، إضافة إلى أنه يوجد لدى الإدارة العليا للشركات الصناعية توثيق لعناصر وإجراءات نظام الرقابة الداخلية على تطبيق عناصر محاسبة الإنجاز في الشركات.

6. وجود علاقة ارتباط طردية بين دور تطبيق محاسبة الإنجاز وبين قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية، ويعني ذلك بأنه كلما ازداد دور تطبيق محاسبة الإنجاز (هامش الإنجاز، تكاليف التشغيل، معدل الإنجاز) ازدادت درجة قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية، ويفسر ذلك بأن محاسبة الإنجاز توفر معلومات تفصيلية دقيقة تتضمن تكاليف البحوث والتطوير والتخطيط للإنتاج، كما تقدم محاسبة الإنجاز الحلول الملائمة في حال الاختناقات ووجود طاقة غير مستغلة تؤثر على كفاءة الأداء، إضافة إلى أن محاسبة الإنجاز تحسن معدل الإنجاز وتزيد عدد الوحدات الجيدة المباعة.

التوصيات والمقترحات.

بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها يوصي الباحث ويقترح الآتي:

1. ضرورة تطبيق الشركات الصناعية الفلسطينية لمحاسبة هامش الإنجاز من خلال تطوير نظم التكاليف الكفوة من خلال توفير كافة المعلومات اللازمة لمحاسبة الإنجاز وتكاليف دورة حياة المنتجات.
2. ضرورة ضبط الشركات الصناعية الفلسطينية لتكاليف التشغيل في كافة عمليات التصنيع والإنتاج، من خلال وضع معايير خاصة للإنتاج لكافة مراحله.
3. ضرورة اهتمام الشركات الصناعية الفلسطينية باستخدام نظم التكاليف الحديثة لأغراض قياس تكلفة الإنتاج وتقييم الأداء وترشيد القرارات بالاعتماد على معدل الإنجاز وذلك لمواكبة التغيرات في بيئة التصنيع الحديثة وتحقيق العديد من الأهداف مثل التطوير والتحسين المستمر للأداء.

4. ضرورة قياس الكفاءة التشغيلية بصورة مستمرة واستخدام عدة اساليب ومؤشرات لدورها في اكتشاف نقاط الضعف في الشركات الصناعية الفلسطينية.
5. 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 ودولية لضمان استمرار وبقاء تلك الشركات في عالم الأعمال الذي يشهد منافسة حادة.
6. ضرورة تبني وتطبيق مدخل المحاسبة على الإنجاز في الشركات الصناعية الفلسطينية في بيئة التصنيع الحديثة لتحقيق العديد من المنافع مثل توفير معلومات أكثر دقة عن ربحية المنتجات والشركة، ويعمل على توفير معايير جديدة لأغراض قياس وتقييم الأداء مثل زمن الإنجاز وزمن تجهيز الآلات.
7. الاستعانة بالخبرات والكفاءات العلمية المتخصصة والمؤهلة، داخلية أكانت أم خارجية، لإدارة قواعد البيانات والمعلومات الشاملة لتطبيق مداخل تطوير نظم التكاليف.

قائمة المراجع.

أولاً- المراجع بالعربية:

- ابراهيم، أسامة، "محاسبة الإنجاز وأثرها في قياس الكفاءة التشغيلية بحث تطبيقي في شركة مصافي الوسط - مصفى الدورة"، مجلة دراسات محاسبية ومالية (JAFS)، المجلد(14)، العدد(46): 81-87، بغداد، العراق، 2019.
- أبو رحمة، محمد، "أثر تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة لترشيد القرارات الإدارية"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد (1)، العدد (8): 592-593، غزة، فلسطين، 2017.
- الجبوري، انتصار؛ ومحمد، زينة، "استخدام المحاسبة عن الإنجاز والحيود السداسي لخفض التكلفة وتحسين الاداء التشغيلي"، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد (12)، العدد (29): 55-56، بغداد، العراق، 2020.
- حمصي، مراد، وآخرين، "مساهمة المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد القرارات الإدارية: دراسة حالة شركة دليبة لصناعة الأنابيب البلاستيكية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، الجزائر، 2019.
- زبين، حيدر؛ ومنهل، إسماعيل، "المحاسبة عن الإنجاز اسلوب جديد في قياس التكلفة وترشيد القرارات الادارية دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية/ الويزيرية"، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة واسط، المجلد (1)، العدد (28): 1-2، بغداد، العراق، 2017.
- سالم، ياسمينه، "دور الكفاءة التشغيلية في تعزيز تنافسية شركات التأمين التكافلي دراسة مقارنة بين تجربة دول مجلس التعاون الخليجي والتجربة الماليزية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2016.
- شايبو، نور، "التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز ودوره في الرقابة على التكلفة في القطاع الصناعي: دراسة ميدانية على عينة من قطاع الصناعة بولاية الخرطوم"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم، السودان، 2019.

- الشعباني، صالح؛ والحيالي، أحمد، "دور محاسبة الإنجاز في تفعيل نظام التكاليف في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في نينوى"، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (8)، العدد (2): 510-511، بغداد، العراق، 2018.
- الصبيحي، عامر، "المحاسبة عن الإنجاز ودورها في دعم وتحقيق الميزة التنافسية"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد (92)، العدد (22): 537-539، بغداد، العراق، 2017.
- عابدين، محمد، "مدخل محاسبة الإنجاز لتطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية (دراسة تطبيقية على المنشآت الصناعية الفلسطينية)"، ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015.
- عبد الله، ايمان، "دور المحاسبة عن الإنجاز في زيادة الميزة التنافسية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، المجلد (6)، العدد (4): 36-39، القاهرة، مصر، 2015.
- علي، أحمد؛ وعبد الله، حنان، "دور التكامل بين استراتيجية التصنيع المتسارع والمحاسبة عن الإنجاز في تخفيض تكاليف المنتج - دراسة تحليلية لآراء عينة من العاملين في معمل اسمنت الكوفة"، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، المجلد (20)، العدد (2): 204-205، عمان، الأردن، 2020.
- مسعودي، فتحية؛ ولنصاري، فاطمة، "قياس الكفاءة التشغيلية باستخدام النسب المالية لعينة من المؤسسات المالية في الجزائر: دراسة حالة بنك الخليج الجزائر"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2020.

ثانياً- المراجع بالإنجليزية:

- Esmalifalak, H., Irannezhad, A., and Hasanzade, N.. "Accuracy and Sophistication in Activity Based Costing System". World Review of Business Research, 3 (2), 155-167, 2016
- Godil, D.I., Ul-hasan, S.S., Abid, Y, "Application of Activity Based Costing in Textile Company of Pakistan – A Case Study", Interdisciplinary Journal of Contemporary Research Business, 4(11): 602 – 625, 2015.
- Horngren, Charles T. Datar, Srinikant M. & Rajan, Madhav V., "U Cost Accounting: Managerial Emphasis", 14UPUthUPU Edu., New jersey, printic Hall, Inc, 2015.
- Ogundari. K, S.O.Ojo "An examination of technical economic, Allocative efficiency of small farms in Osun state of Nigeria", Journal of Central of European Agriculture, vol7, no3, Zagreb, Croatia, 2015.
- Terdpaopong, Kanitsorn – Visedsun, Nimnual, "Targat Costing In Manufacturing Firms In Thailand", Faculty Of Accountancy, Rangsit University, Vol.1, No.2.2016.
- Yazdifar.H & Askarany.D, "Comparative study of the adoption and implementation of target costing in UK, Australia and New Zealand", International Journal of Production Economic, 2015, Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1929236>