



جامعة الزاوية
إدارة الدراسات العليا والتدريب
كلية الاقتصاد - الزاوية
قسم المحاسبة

رسالة ماجستير بعنوان

مقومات تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز على شركة الخطوط الجوية الليبية

(دراسة ميدانية)

**رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الإجازة العالية (الماجستير) في
المحاسبة**

إعداد الطالب: محمد أبوراوي عبدالجليل أبوشهيوه

بكالوريوس محاسبة - جامعة طرابلس - كلية الاقتصاد والعلوم السياسية

إشراف الدكتور:

سالم محمد عمر عماره

أستاذ مشارك بأكاديمية الدراسات العليا - فرع الساحل الغربي

السنة الدراسية 2026/2025م

الآية القرآنية

﴿ رَبِّ اشْرَحْ لِي صَدْرِي ﴾ ﴿25﴾ وَيَسِّرْ لِي أَمْرِي ﴿26﴾ وَاخْلُفْ عَقْدَةً مِن لِسَانِي ﴿27﴾ يَفْقَهُوا قَوْلِي ﴿28﴾

سورة طه

﴿الآيات 25، 28﴾

الإهداء

إلى منارة حياتي ومثلي الأعلى أبي وأمي حفظهما الله لي وأطال في عمرهما
إلى النبلاء الأوفياء إخوتي وأخواتي أدامهم الله لي سنداً وعوناً وفخراً
إلى كل من علمني حرفاً وكان له فضلٌ عليّ بعد الله ورسوله.
أهدي هذا العمل

الباحث 

الشكر والتقدير

الشكر أولاً لمن بسط الأرض ورفع السماء وبث فيها الحياة وأعطى العلم فيها إلى من شاء ، يسرني ويشرفني بأن أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى أستاذي الأول والدي، وأسرتي الكريمة وكل من سعى لمساعدتي في إنجاز هذا العمل المتواضع وإظهاره بصورة صحيحة وناجحة.

كما أتقدم بشكري الخاص إلى أستاذي الفاضل "د. سالم محمد عمر عماره" الذي أشرف على هذه الرسالة إلى نهايتها..

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذين الفاضلين

أ. د. عبدالمجيد الطيب شعبان

أ. د. مصطفى ساسي فتوحة

الذين أشرف بقبولهما ممتحنين لهذه الرسالة.

كما لا يفوتني أن أتقدم بجزيل الشكر إلى مكتب الدراسات العليا بكلية

الاقتصاد وجميع أعضاء هيئة التدريس الذين ساعدوني في مسيرتي

التعليمية وأتقدم بجزيل الشكر وفائق الاحترام إلى العاملين في شركة الخطوط

الجوية الليبية لما قدموه من مساعدة لإثراء هذا الموضوع.

الباحث 

مستخلص الدراسة

يتمحور موضوع الدراسة حول مقومات تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز، وذلك لأن أغلب منظمات الأعمال الناجحة تظهر اهتماماً كبيراً بما يسمى بأساليب المحاسبة الحديثة، ومدى نجاحها في بقاء المنظمة والاستمرار في سوق العمل، حيث يتم التركيز على ترشيد القرارات الإدارية من خلال إيجاد مؤشرات جديدة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار، وبالتالي يؤدي بالشركة البقاء في دائرة المنافسة، وذلك من خلال التحكم في التكاليف في مرحلة مبكرة، وزيادة حصة الشركة التسويقية، ومن جهة زيادة قيمة الشركة لدى العملاء والمجتمع ككل، وقد تم تطبيق هذه الدراسة على شركة الخطوط الجوية الليبية للطيران بهدف التعرف على مدى توفر مقومات تطبيق المحاسبة على أساس الانجاز، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلي في وصف وبيان واقع الشركة عن مدى توفر مقومات تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز، وذلك باستخدام صحيفة استبانة وتحليل البيانات التي تم الحصول عليها ومعالجتها بالبرنامج الاحصائي (SPSS).

ومن أهم النتائج التي أظهرتها الدراسة: توفر المعرفة والفهم الكافي بمزايا مدخل المحاسبة عن الإنجاز بشركة الخطوط الجوية الليبية، وأن توفر نظام محاسبي ملائم، وتوفر بيئة المنافسة، وتوفر الكفاءات والمهارات المؤهلة لتطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في شركة الخطوط الجوية الليبية كان بشكل متوسط.

وقد كانت أهم توصيات الدراسة بأن يكون لدى الشركة نظام إداري وهيكل تنظيمي يعكس خطوط السلطة والمسئولية في الشركة، والحرص على تطبيق نظام رقابة فعال على كافة عملياتها الإدارية والمالية، والعمل على خفض معدلات المخزون وخفض تكاليف الخدمات في مرحلة مبكرة لضمان حصول الشركة على أفضلية في تقديمها للخدمات المناسبة وبأسعار تنافسية.

الكلمات الدالة:

مدخل محاسبة الانجاز، مقومات تطبيق مدخل محاسبة الانجاز، شركة الخطوط الجوية الليبية.

Abstract

The study focuses on the requirements for applying the **throughput accounting** approach, as most successful business organizations show great interest in modern accounting methods and their role in sustaining the organization's presence in the market. The emphasis is placed on guiding managerial decisions by developing new indicators that can be relied upon in the decision-making process. This contributes to maintaining competitiveness by controlling costs at an early stage, increasing the company's market share, and enhancing its value to customers and the community as a whole.

The study was applied to **Libyan Airlines** to assess the availability of the requirements for implementing Throughput Accounting. A **descriptive-analytical method** was used to describe and evaluate the company's actual situation regarding these requirements. Data were collected using a questionnaire and analyzed using the **SPSS** statistical program.

The study found that there is a **moderate level** of knowledge and understanding of the benefits of Throughput Accounting at Libyan Airlines. Additionally, there is a **suitable accounting system, a competitive environment, and qualified personnel and skills** necessary for applying this approach.

The study recommended that the company should develop an **administrative, structural, and organizational system** that reflects lines of authority and responsibility. It should also implement an **effective control system** over all administrative and financial operations, work to **reduce inventory levels and service costs** at an early stage to secure a competitive advantage in offering suitable services at competitive prices.

Keywords:

Throughput Accounting Approach, Requirements for Applying Throughput Accounting, Libyan Airlines.

قائمة المحتويات

الترقيم	المحتوى	الصفحة
-	الآية الكريمة	أ
-	الإهداء	ب
-	الشكر والتقدير	ج
-	الملخص باللغة العربية	ء
-	الملخص باللغة الإنجليزية	هـ
-	قائمة المحتويات	ز
-	قائمة الجداول	ط
-	قائمة الملاحق	ط
1	الفصل الأول: الإطار العام للدراسة	
1.1	المقدمة	2
2.1	الدراسات السابقة	4
3.1	مشكلة الدراسة	13
4.1	أهداف الدراسة	15
5.1	فروض الدراسة	15
6.1	أهمية الدراسة	16
7.1	منهجية الدراسة	17
8.1	مجتمع الدراسة	17
9.1	متغيرات الدراسة	17
10.1	طرق جمع البيانات	17
11.1	حدود الدراسة	18
12.1	هيكل الدراسة	18
2	الفصل الثاني: نظرية القيود والمحاسبة عن الإنجاز	
1.2	المبحث الأول: نظرية القيود	20
1.1.2	تمهيد	20
2.1.2	مفهوم القيد وأنواعه	20
3.1.2	مفهوم نظرية القيود	21
4.1.2	مراحل تطور نظرية القيود	22
5.1.2	أهمية نظرية القيود	22
6.1.2	أهداف نظرية القيود	23

24	خطوات تطبيق نظرية القيود	7.1.2
25	الافتراضات التي تقوم عليها نظرية القيود	8.1.2
26	المبحث الثاني: المحاسبة عن الإنجاز	2.2
26	نشأة محاسبة الإنجاز	1.2.2
26	تعريف محاسبة الإنجاز	2.2.2
28	أهداف محاسبة الإنجاز	3.2.2
29	أهمية المحاسبة عن الإنجاز	4.2.2
30	أسس المحاسبة عن الإنجاز	5.2.2
31	الافتراضات التي بينت عليها المحاسبة عن الإنجاز	6.2.2
32	مميزات نظام المحاسبة عن الإنجاز	7.2.2
33	آلية عمل المحاسبة عن الإنجاز	8.2.2
33	أساليب وأدوات القياس في المحاسبة عن الإنجاز	9.2.2
34	مبادئ محاسبة الإنجاز	10.2.2
34	المقاييس الأساسية في تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز	11.2.2
37	متطلبات تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز	12.2.2
41	عيوب مدخل المحاسبة عن الإنجاز	13.2.2
42	العلاقة والترابط بين نظرية القيود والمحاسبة عن الإنجاز	14.2.2
44	محاسبة الإنجاز واتخاذ القرارات الإدارية	15.2.2
46	استخدام مدخل محاسبة الإنجاز لترشيد القرارات المتعلقة بتكاليف الجودة	16.2.2
46	استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز كأداة لترشيد قرارات التسعير	17.2.2
	الفصل الثالث: الجانب العملي للدراسة	3
49	نبذة مختصرة عن شركة الخطوط الجوية الليبية	1.3
50	المبحث الأول: إجراءات الدراسة الميدانية	2.3
50	أداة جمع البيانات اللازمة للدراسة	1.2.3
50	التحليل الإحصائي ومعالجة البيانات	2.2.3
51	أساليب التحليل الإحصائي	3.2.3
52	الدراسة الاستطلاعية	4.2.3
59	المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات	3.3
60	عرض وتحليل البيانات المتعلقة بالدراسة	1.3.3
72	اختبار الفرضيات	2.3.3
78	المبحث الثالث: النتائج والتوصيات	4.3
78	النتائج	1.4.3

80	التوصيات	2.4.3
81	الدراسات المستقبلية المقترحة	3.4.3
المراجع		
82	الوثائق واللوائح والقوانين	1
82	الكتب	2
82	الرسائل العلمية	3
84	المقالات والدوريات	4
86	المراجع الأجنبية	5
الملاحق		

قائمة الجداول

الترقيم	المحتوى	الصفحة
1	جدول ترميز بدائل الإجابة وطول فئة تحديد اتجاه الإجابة	51
2	معاملات الارتباط بين عبارات محور المعرفة والفهم الكافي لمزايا المدخل	53
3	معاملات الارتباط بين عبارات محور تبين مدى توفر نظام محاسبي ملائم	54
4	معاملات الارتباط بين عبارات محور تبين توفر البيئة المنافسة لتطبيق المدخل	55
5	معاملات الارتباط بين عبارات محور تبين توفر الكفاءات والمهارات المؤهلة	56
6	معامل الفايرونيباخ للثبات	57
7	عدد الاستثمارات الموزعة والفاقد منها والاستثمارات الصالحة للتحليل	58
8	توزيع المستهدفين حسب بياناتهم الشخصية	60
9	التوزيعات التكرارية ونتائج التحليل الوصفي للمحور الأول	62
10	التوزيعات التكرارية ونتائج التحليل الوصفي للمحور الثاني	64
11	التوزيعات التكرارية ونتائج التحليل الوصفي للمحور الثالث	66
12	التوزيعات التكرارية ونتائج التحليل الوصفي للمحور الرابع	69
13	نتائج التحليل الوصفي للفرضية الرئيسية حول مقومات المحاسبة عن الإنجاز	72
14	نتائج اختبار (One Sample T- test) لمحور المعرفة والفهم الكافي لمدخل المحاسبة	73
15	نتائج اختبار (One Sample T- test) لمحور توفر النظام المحاسبي لمدخل المحاسبة	74
16	نتائج اختبار (One Sample T- test) لمحور العمل ضمن بيئة ملائمة محاسبة الانجاز	75
17	نتائج اختبار (One Sample T- test) لمحور الكفاءات والمهارات المؤهلة تأهيلاً	76
18	نتائج اختبار (One Sample T- test) لمحور توفر مقومات تطبيق مدخل المحاسبة	77

قائمة الملاحق

الترقيم	المحتوى	الصفحة
1	الاستبانة	88
2	قائمة المحكمين	94
3	التحليل الاحصائي	95

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

مقدمة

دراسات سابقة

مشكلة الدراسة

أهداف الدراسة

أهمية الدراسة

فروض الدراسة

منهجية الدراسة

متغيرات الدراسة

حدود الدراسة

1.1 المقدمة:

إن للمحاسبة مكانتها في المجتمعات المتقدمة، وخاصة مع زيادة حدة التطور والمنافسة في جميع المجالات كان لابد من تحقيق مزايا تنافسية، فظهرت محاسبة التكاليف التي بدورها طورت نظرياتها؛ لتواكب سوق المنافسة، مما جعلها تركز على التكلفة، وذلك من خلال تخفيض التكاليف (محمد، 2019)، وتهتم محاسبة التكاليف بوصفها أحد أهم فروع المحاسبة بتتبع وحصر وتحليل عناصر التكاليف في الشركات؛ بهدف توفير المعلومات المحاسبية التكاليفية اللازمة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الإدارية والتسعير، إلى جانب تحقيق الرقابة على الإنفاق داخلها، لتحقيق بذلك خفض التكاليف الذي يعمل بدوره على تخفيض الأسعار، ودعم المنافسة مع المنشآت الأخرى في الأسواق المحلية والعالمية (عبدالقادر، 2016)، وعلى الرغم من الدور المهم التي تؤديه محاسبة التكاليف وأنظمة المحاسبة الإدارية في قرارات التسعير وخفض التكاليف، إلا أنها مازالت قاصرة على مواكبة التطور وسوق المنافسة في عديد المجالات، للحصول على أكبر عدد من العملاء والمحافظة عليهم، حتى ظهرت الأساليب الحديثة التي واكبت هذا التقدم، ومن هذه الأساليب أسلوب محاسبة الإنجاز (TA) Throughout Accounting.

وتعد المحاسبة عن الإنجاز هي التطور الطبيعي لنظرية القيود، وهي من أهم الفلسفات الإدارية التي تركز على دراسة وتحليل القيود المختلفة في المنشأة، والتغلب عليها، وموجهة لاحتياجات الإدارة من المعلومات اللازمة لدعم وتطبيق مفاهيم التطوير المستمر، ومع ازدياد شدة المنافسة وظهور العديد من البدائل لدى الزبائن الأمر الذي استلزم إعادة النظر وبصورة متعمقة لدراسة نظم التكاليف والعمل على تطويرها ومساعدتها على الاستغلال الأمثل للموارد وصولاً لرفع الكفاءة التشغيلية وفاعلية العمليات التشغيلية بها، ومن ثم تعظيم الربحية الكلية في المنشأة (الجبوري، 2020)، والفكرة الرئيسية لنظرية القيود المبنية على المخرجات وهي أساس عملية التحسين المستمر، وهي تتضمن فلسفة تحسين الأداء، ومن ثم تركز على الخطوات الخمس التي تترجم فلسفة النظرية إلى أفعال وتعطي الوحدة دافع قوي لعملية التحسين المستمر وذلك من خلال تحديد القيد وإدارته، ثم تنتقل إلى عملية التأمل (التفكير) Thinking Process (TP)

والتي تساعد على تحديد القيود السياسية وإدارتها (النور، والعجب، 2021) إن استخدام نظرية القيود يساعد الإدارة في تحسين أداءها بشكل جيد من خلال العمل على فك الاختناقات حيث يتم التعامل مع الأنشطة التي لا تضيف قيمة من خلال خطوات التحسين المستمر داخل نظرية القيود، وانطلاقاً من نظرية القيود ظهر مفهوم المحاسبة على الإنجاز الذي يعتبر بدوره تطوراً لهذه النظرية، وتعد المحاسبة على الإنجاز أداة تستخدمها الإدارة لمواجهة احتياجاتها من المعلومات اللازمة والسعي إلى التطوير المستمر، وتساعد المحاسبة على الإنجاز إيجاد مؤشرات جديدة في عملية ترشيد القرارات الإدارية، ومن هذه المؤشرات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرار إداري مثلاً فيما يتعلق بعملية تحديد سعر الخدمات المقدمة من قبل الشركة (حمصي، 2019).

وبما أن السعر هو الذي يدفع للحصول على منتج أو خدمة معينة، وهذا يأتي من ضمن أولويات الزبون، لذلك أصبح المستهلك هو المحدد الرئيسي للسعر، حيث يعتبر من أهم العناصر المؤثرة في نجاح المؤسسة وزيادة قدرتها التنافسية، وبناءً عليه أصبح لزاماً على أي مؤسسة البحث عن طرق تحديد أسعار منتجاتها وخدماتها؛ لتساعد على تحقيق رضا الزبون، وتحقيق أهداف المؤسسة (بن سعيد، 2015)، ومع التحولات التي يشهدها الاقتصاد الليبي حالياً، والتحديات التي تواجهها المؤسسات خاصة مع دخولها في المنافسة في السوق المحلية، لذلك أصبح التفكير في كيفية ترقية المنتج والخدمة؛ لتحقيق رغبات وتطلعات المستهلك مع مراعاة قدرته الشرائية، فالمؤسسات الليبية تواجه العديد من المشاكل، وعلى ذلك يتوجب على المؤسسة تحسين وتطوير أساليب تسعير منتجاتها أو خدماتها؛ حتى تتمكن من ضمان استمرارها في السوق مع اكتساح أسواق جديدة، لذا جاءت هذه الدراسة لمعرفة مقومات تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في شركة الخطوط الجوية الليبية.

2.1 الدراسات السابقة:

أولاً: الدراسات العربية

1. دراسة (جنكير، 2023م) بعنوان: "مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تقييم الأداء " دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في بغداد.

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تقييم الأداء على الشركات محل الدراسة، وتم استخدام استبانة لقياس وجهة نظر العاملين في استخدام هذا الأسلوب، وتوصلت الدراسة إلى ان نمو المبيعات وزيادة الربحية بشكل مطرد هو أهم هدف استراتيجي للوحدات الاقتصادية، فالعمود الفقري هو نمو المبيعات وزيادة الربحية، واستخدام الحاسوب للتصميم الهندسي، وتعظيم القيمة الإستراتيجية للشركة من الوصول إلى أقصى إنتاج بمدخلات محدودة، كما يمكن تكوين الآلات والأنظمة المحوسبة لتصنيع مجموعة متنوعة من الأجزاء، وسهولة تطبيق المعادلات والطرق البسيطة التي يتم من خلالها استخراج قيمة أو معدل الإنجاز، هي من أهم مميزات هذا النظام كونه متاح للجميع للتحقق منه، وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام باستخدام نظم حديثة ومتطورة في مجال الإدارة المحاسبية، مع التأكيد على أهمية العمل على تحفيز العاملين على استمرار بالعمل بشكل صحيح، ومواكبة التطورات المتسارعة في مجال الإدارة من خلال تطبيق أنظمة متطورة في مجال إدارة المؤسسات، وإقامة الورش التدريبية والمؤتمرات.

2. دراسة (منها، 2022) بعنوان: "دور تطبيق محاسبة الإنجاز في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية".

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور تطبيق محاسبة الإنجاز في قياس الكفاءة التشغيلية، وتم استخدام المنهج الوصفي الارتباطي، وتم اعداد استبانة، وتوزيعها كعينة لإجراء الدراسة عليها واستخدام البرنامج الإحصائي (spss) لتحليل معلومات الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين تطبيق المحاسبة عن الإنجاز، وقياس الكفاءة التشغيلية، وأوصت الدراسة بتطبيق محاسبة هامش الإنجاز من

خلال تطوير نظم التكاليف الكفؤة، وضبط تكاليف التشغيل في كافة عمليات التصنيع والإنتاج، من خلال وضع معايير خاصة للإنتاج لكافة مراحلها.

3. دراسة (الرشاح، 2021) بعنوان: "الصعوبات التي تواجه تطبيق أسلوب محاسبة الإنجاز (TA) في الشركات الصناعية العاملة في قطاع الاسمنت بلبيبا".

هدفت الدراسة إلى قراءة تحليلية للمعوقات التي تعيق تطبيق أسلوب محاسبة الإنجاز في مجال قياس وتقييم الأداء بالشركات الصناعية العاملة في قطاع الاسمنت، والتعرف على طبيعتها واقتراح الحلول المناسبة لها، وتم استخدام البرنامج الاحصائي (spss)؛ للتحليل النتائج واختبار الفرضية للبيانات التي تم تجميعها بواسطة الاستبانة، وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات الصناعية العاملة في هذا المجال تواجه العديد من الصعوبات التي تعيق تطبيق محاسبة الانجاز في البيئة المحلية، وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بتطبيق محاسبة الانجاز في ظل التنافسية العالية المحلية والعالمية، ودعم التعاون بين الاكاديميين والمهنيين من خلال اقامة الدورات والبرامج التدريبية، ومتابعة المستجدات التكنولوجية الحديثة لتوعية الإدارة العليا.

4. دراسة (المعموري، وآخرون، 2021) بعنوان: "تحقيق التكامل بين نظرية القيود (Toc) لتخفيض تكلفة المنتج – دراسة حالة لشركة الأسمنت الجنوبية/كوفة".

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على تحقيق العلاقة بين نظرية القيود وأسلوب محاسبة الإنجاز وتحقيق الفائدة المرجوة من هذا المزيج، واستعمال محاسبة الإنجاز أداة لتطوير نظم التكاليف في بيئة حديثة؛ بهدف تخفيض التكاليف، وتحسين الأداء التشغيلي للوحدة الاقتصادية، توصلت إلى أن الأداة لإدارة التكلفة في الأجل القصير ومناسبة جداً لاتخاذ القرارات في ظل الظروف، وهي تتطابق بشكل كبير مع أسلوب محاسبة الإنجاز؛ لكونه يركز على تخفيض مستويات المخزون من الإنتاج التام؛ أو الإنتاج تحت التشغيل إلى أدنى حد ممكن، وتحقيق الأرباح كأحد الأهداف الأساسية لتعزيز الإنجاز، وبالتالي فإن تحقيق التكامل بينهما يضمن النظرة الواسعة، وأوصت بضرورة الاهتمام والسعي الحثيث نحو التأصيل العلمي والتطبيقي

للأساليب، والأدوات، والنظريات الحديثة لإدارة التكلفة، وذلك لكونها تتفق مع متطلبات بيئة التصنيع الحديثة، وملائمتها لدرجة الآلية والتكنولوجيا المطبقة في معظم الوحدات الاقتصادية الصناعية.

5. دراسة (الجبوري، 2020) بعنوان: "استخدام المحاسبة عن الإنجاز والحيود السداسي لخفض التكلفة وتحسين الأداء التشغيلي".

هدفت الدراسة إلى مساعدة الإدارة على الوقوف على أسباب الانحرافات في أسلوب وزمن وأداء العمليات وتثبيت مستوى الأداء؛ لتحديد الفرص وتحليلها والرقابة عليها، ومعرفة مفهوم وأهمية المحاسبة عن الإنجاز، والحيود السداسي، وكيفية اسهام المدخل عن كل دقيقة بقياسها لمستوى الحيود السداسي، ورفع صورة واضحة للإدارة؛ لتحسين الأداء التشغيلي من خلال المعلومات عن التكاليف والإدارة في الوقت نفسه، وتوصل الباحث إلى أن التكامل بين المحاسبة عن الإنجاز والحيود السداسي يوفر المعلومات للإدارة لتحسين الأداء التشغيلي، وبالتالي سيسهم في خفض تكاليف.

6. دراسة (أحمد ماهر، وآخرون، 2020) بعنوان: "دور التكامل بين إستراتيجية التصنيع المتسارع والمحاسبة عن الإنجاز في تخفيض تكاليف المنتج – دراسة تحليلية لآراء عينة من العاملين في معمل إسمنت الكوفة".

هدفت الدراسة إلى بيان التكامل مع المحاسبة عن الإنجاز، ولتحقيق هذا الهدف فقد تم اختيار عينة عشوائية بالشركة تضم ثمانية معامل، وقد تم اختيار عينة قصدية منها متمثلة بالكوادر الإدارية والمحاسبية والفنية تضمنت (47) فرداً، ولغرض اختبار فرضيات البحث فقد استعين بالبرنامج الإحصائي (SPSS)؛ ومجموعة من المقاييس الإحصائية الأخرى، وتم التوصل إلى أن التكامل بين استراتيجية التصنيع المتسارع، والمحاسبة عن الإنجاز؛ يساهم في تحقيق تخفيض في التكاليف بشكل عام، وتكاليف المنتج بشكل خاص، بما ينعكس على تحقيق الميزة التنافسية، وأوصت الدراسة بضرورة تبني الدور المتكامل للمحاسبة عن الإنجاز، وعدها مدخلا بديلا للتقنيات المحاسبية التقليدية التي تتبناها، فضلا عن تعزيز متطلبات تطبيق إستراتيجية التصنيع المتسارع بما تحققه في تكوين بيئة فاعلة في تخفيض التكاليف في ظل الموارد المقيدة،

كما أوصت بتبني وتطبيق أدوات نظرية القيود والمنطوية على أسلوب محاسبة الإنجاز، وذلك في سبيل تخفيض التكلفة، وبالتالي تعظيم الأرباح في الأجلين القصير والطويل.

7. دراسة (حمصي، وآخرون، 2019) بعنوان: "مساهمة المحاسبة عن الانجاز في ترشيد القرارات الإدارية دراسة حالة".

هدفت الدراسة إلى ايضاح دور المحاسبة عن الانجاز في ترشيد القرارات الإدارية، وتم استخدام منهج دراسة الحالة والمقابلة ودراسة الوثائق والملاحظة دون المشاركة كأدوات لجمع البيانات، وتوصلت الدراسة إلى أن لنظرية القيود دور فعال في تحديد نقاط الاختناق في المؤسسات الصناعية، وأوصت الدراسة المؤسسات تبني المحاسبة عن الانجاز للتحكم في الموارد الانتاجية المقيدة وغير المقيدة، نظراً لأهميتها في تحديد هامش الانجاز.

8. دراسة (حسين، 2016) بعنوان: "استخدام المحاسبة عن الإنجاز في دعم الموازنات التشغيلية دراسة تطبيقية"، مصر.

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدخل المحاسبة عن الانجاز باعتبارها الوجه المحاسبي لنظرية القيود فضلاً عن بيان أهم مقاييسها، ومؤشراتها، والخصائص المرتبطة بها، وآليات إعداد الموازنات التشغيلية، وكيفية تطويرها؛ لتحقيق درجة من الملاءمة والموضوعية في تقديراتها، ومدى امكانية الاعتماد على مقاييس ومؤشرات المحاسبة عن الإنجاز في دعم أداء الموازنات التشغيلية، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك امكانية حقيقية لاستخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في مجال تحسين وتطوير أداء الموازنات التشغيلية، وأوصت الدراسة بضرورة زيادة التوعية بأهمية الأساليب والمداخل الإدارية الحديثة التي تخدم عمل الشركات، ومنها مدخل المحاسبة عن الانجاز، ونظراً لأهميته في زيادة الانجاز ومعالجات القيود، ويعد هذا أسلوباً جديداً لقياس التكاليف والأرباح إلى جانب أسلوب التكلفة الكلية، وأسلوب التكلفة المتغيرة، ويمكن للباحثين مستقبلاً دراسة وتحليل مدى امكانية تأصيل وتطوير هذه المنفعة في الفكر المحاسبي.

9. دراسة (العازل، 2015) بعنوان: "التكامل بين نظرية القيود (TOC) ونظام التكاليف على اساس الأنشطة (ABC) وأثره في رفع ربحية الأقسام الانتاجية دراسة حالة".

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية التكامل بين كل من نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظرية القيود في التخصيص الدقيق للتكاليف، وتحديد أرباح الأقسام الانتاجية بشكل دقيق، وتحديد ومعالجة القيود والاختناقات التي تعاني منها الأقسام الانتاجية في الشركة، وتم أخذ حالة شركة دفاق المساهمة حيث تم إجراء دراسة على القوائم المالية للشركة وتم إجراء مقارنة بين عدة أعوام وتم تطبيق منهج التفكير TP كأحد أدوات نظرية القيود، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من المعوقات التي تحد من ربحيتها والمتمثلة بضعف كفاءة العاملين وسوء المواد الأولية، ومن ثم تقديم الحلول المقترحة لمعالجة هذه المعوقات التي تحد من ربحيتها، وأوصت الدراسة بضرورة تطبيق كل من نظام التكاليف على اساس الأنشطة، ومنهج التفكير؛ وذلك لتوفير آلية متكاملة محاسبياً وإدارياً لتحديد تكلفة وربحية الاقسام الانتاجية وتحديد أي الأقسام يعاني من معوقات تحد من ادائه والعمل على معالجة أسباب ذلك بشكل آني، وبالتالي تطوير ربحية الشركة.

10. دراسة (عابدين، 2015) بعنوان: "مدخل محاسبة الانجاز لتطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية دراسة تطبيقية على المنشآت الصناعية الفلسطينية".

هدفت الدراسة الى استخدام هذا المدخل لتطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية، بهدف قياس وتقييم الأداء، ومساعدة الشركات الصناعية في تحقيق أهدافها، وتم تصميم استبانة لتحقيق أهداف الدراسة، وتم تحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي (spss)، وتوصلت الدراسة إلى أن إدارة الشركات تعمل على تحقيق التكامل بين نظم التكاليف ومحاسبة الانجاز، بغرض تطوير تلك النظم، وتخفيض التكلفة بشكل أكبر، ولتوفير معلومات كافية وملائمة لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، وأوصت الدراسة بالعمل على ضرورة تطوير نظم التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية الفلسطينية، وتحديثها لتتلاءم والتطورات التكنولوجية.

ثانياً: الدراسات الأجنبية

1. دراسة (Sabah, Ahmed, 2020) بعنوان:

Measuring Cost By Using Throughput Accounting to Rationalize Administrative Decisions

تهدف الدراسة إلى تحليل أداء شركات مختارة باستخدام محاسبة الإنتاج. وهي محاولة لقياس التكلفة ومعرفة كيف يُسهم تطبيق محاسبة الإنتاج في ترشيد القرارات الإدارية. وتعتمد المنهجية المستخدمة في هذه الدراسة على محاسبة الإنتاج (TA) كمنهج محاسبة إدارية مبسط قائم على المبادئ. واختيرت الشركة العامة للصناعات الكهربائية في العراق لتطبيق الجانب العملي للبحث نظراً لتعدد المنتجات التي تقدمها الشركة، وتوصلت إلى أن اتباع أساليب الإنتاج الحديثة يؤدي إلى إلزام الوحدات الاقتصادية بضرورة تحسين أساليب حساب التكاليف لمواكبة بيئة الإنتاج الجديدة، حيث عجزت أنظمة التكاليف التقليدية عن توفير المعلومات اللازمة، فضلاً عن درجة الدقة الواجب توفرها لإدارة الوحدة الاقتصادية بمختلف أنشطتها وإدارة مواردها بفعالية، وتتبع أهمية هذا البحث من الدور الذي تلعبه محاسبة الإنتاج في معالجة الآثار السلبية الناتجة عن سوء إدارة جميع الموارد في الأنشطة المحدودة، وأوصت استخدام محاسبة لإنجاز في قياس التكاليف يؤدي إلى تحسين الأداء التشغيلي ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات التي تعظم قيمة الوحدة الاقتصادية.

2. دراسة (Kadhim, Najm, 2020) بعنوان:

Using Throughput Accounting for Cost Management and Performance Assessment: Constraint Theory Approach.

تهدف الورقة إلى استخدام الإنتاجية المحاسبية كمنهج لتطوير تكلفة نظم المحاسبة في بيئة التصنيع الحديث لتقييم أداء المنظمة، وتكونت العينة من (60) شخصاً في المنظمة، وتظهر النتائج أن المعلومات المقدمة عن طريق حساب الإنتاجية تساعد في قياس التكاليف، وتقييم الكفاءة، وفعالية الأداء في المنظمة، فحص

الفرضيات، هذا النهج يدعم عمليات التخطيط والتحكم لتعظيم الإنتاجية، وتقليل مستويات المخزون، في ظل نظرية القيود التي تؤدي إلى إيجاد حلول للاختناقات التي تؤثر على كفاءة وفعالية أداء الاستخدام المحاسبية الإجمالية.

3. دراسة (Khajovi and Nazm ,2012): بعنوان

Accounting : The Needs of World Class Firms Innovation in Management.

هدفت الدراسة إلى اقتراح نموذج للتكامل ما 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، وأظهرت الدراسة أن الشركات اليابانية نجحت على المستوى العالمي من خلال الاهتمام بالتصميم المبسط للمنتجات، والاهتمام برأس المال البشري، وتقديم منتجات جديدة ومبتكرة إلى الأسواق تلبية احتياجات العملاء في أسرع وقت ممكن، وكذلك الاهتمام بالتأثيرات الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والسياسية على طبيعة الأسواق، وتصميم المنتجات، وعمليات الإنتاج، والمستوى التكنولوجي.

4. دراسة (okutmus et al, 2016) بعنوان:

Using Theory of constraints for reaching optimal product mix: An Application in the furniture sector.

دراسة شاملة حول تطبيق نظرية القيود في الشركات الصناعية في تركيا، وبسبب المنافسة الكثيفة والتطور التكنولوجي والقصور في الأساليب المحاسبية الادارية التقليدية، وتوجه الشركة نحو استخدام نظرية القيود التي تعد من الاساليب الحديثة من أجل تحقيق أهداف الشركة، وتقليل التكاليف، وتعظيم الأرباح، وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي لدراسة واقع النظام المحاسبي في البيئة التركية، هدفت الدراسة إلى تحديد القيود، ومن ثم إدارتها ومعالجتها بشكل فعال، وتحديد المعوقات التي تحول دون تحقيق أهداف الشركة، وتزويد الادارة بتأثير النظرية من خلال معرفة القيد الذي يمنع الادارة من الوصول إلى هدفها، وبالتالي زيادة ربحيتها.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة يمكن القول إن هذه الدراسة تتميز عن غيرها من الدراسات في أنها تطبق في بيئة غير البيئة المطبقة فيها الدراسات السابقة، وكذلك تختلف عن الدراسات التي طبقت في بيئة الدراسة نفسها، وذلك بأنها اختلفت عنها في أنها طبقت على شركة في السوق الليبي، وأن هذه الشركة نشاطها خدمي عكس الشركات الصناعية التي طبقت عليها الدراسات المحلية الأخرى، وبالاطلاع على الدراسات الأجنبية نجد أنها تطبق في بيئة مختلفة تماما عن البيئة الليبية.

وجه الشبه بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

تتقارب الدراسة الحالية مع بعض فقرات الدراسات السابقة في عدة نواحي يمكن تحديد أهمها كالآتي:

الموضوع الرئيسي: جميع الدراسات السابقة بما فيهم الدراسة الحالية تدور حول مدخل المحاسبة عن الإنجاز (Throughput Accounting) وتطبيقه العملي ودوره في تحسين الأداء أو خفض التكاليف.

أهداف الدراسة: التركيز على تحسين الأداء، وخفض التكاليف، دعم القرارات، وتقييم الأداء، وهذه المحاور مشتركة تناولتها الدراسة الحالية ودراسات مثل: (حسين، 2016)، (الجبوري، 2020)، (حمصي وآخرون، 2019).

استخدام أدوات تحليلية: استخدام المنهج الوصفي التحليلي والاستبانة وبرنامج SPSS مشترك بين الدراسة الحالية ومعظم الدراسات السابقة مثل: (منها، 2022)، (الرشاح، 2021)، (أحمد ماهر، 2020).

أهمية المحاسبة عن الإنجاز: معظم الدراسات السابقة تتفق مع الدراسة الحالية في أن المحاسبة عن الإنجاز توفر معلومات تكاليفية دقيقة وسريعة لاتخاذ قرارات أفضل، كما في (عابدين، 2015)، و(المعموري، 2021).

دراسة واقع المحلي: جميع الدراسات تناولت بيانات عربية محلية (ليبيا، العراق، فلسطين)، وهذا مشابه للدراسة الحالية التي تناولت الحالة الليبية (شركة الخطوط الجوية الليبية).

أوجه الاختلاف:

تختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في عدة نواحي يمكن تحديد أهمها كالآتي:

المحتوى	ما تميزت به الدراسة	مقارنة مع الدراسات السابقة
القطاع محل الدراسة	تناولت القطاع الخدمي (شركة طيران)	معظم الدراسات تناولت القطاع الصناعي (الإسمنت، المصانع، الإنتاج) باستثناء أو اثنتين مثل (حمصي، 2019).
طبيعة الدراسة	ركزت على "مقومات التطبيق" (المعرفة، النظام المحاسبي، البيئة، العنصر البشري).	كثير من الدراسات ركزت على "تطبيق المدخل" فعلياً أو قياس أثره، مثل (منها، 2022) أو (المعموري، 2021).
الإشكالية السياقية	تمحورت حول ضعف نظم التكاليف التقليدية في ظل الأزمات الاقتصادية والسياسية في ليبيا.	أغلب الدراسات لم تتناول بعمق الأزمات الاقتصادية أو السياقات السياسية المحلية كجزء من دوافع الدراسة.
مستوى التحليل	تضمنت الدراسة الحالية تحليل لبيئة العمل الداخلية والخارجية للشركة كشرط لتطبيق المحاسبة عن الإنجاز.	معظم الدراسات ركزت على المحاسبة كأداة مستقلة وليس ضمن منظومة بيئية متكاملة.
الإطار المفاهيمي	تبنت الدراسة طار "المقومات" (كمدخل تطبيقي أولي)	بينما استخدمت بعض الدراسات أطراً مثل: نظرية القيود TOC، أو نظم التكاليف الحديثة مثل (ABC)، كما في دراسة (العازل، 2015).
الجانب المهارات للعنصر البشري	الدراسة شددت على توفر الكفاءات البشرية المؤهلة كعامل جوهري للتطبيق.	نادراً ما فصلت الدراسات السابقة في جانب العنصر البشري وتأهليه، رغم الإشارة له بشكل عام في بعض الدراسات.

خلاصة المقارنة (التحليل النقدي)

التميز الرئيسي للدراسة: تناولت الدراسة شركة خدمية (الخطوط الجوية الليبية) لأول مرة، وركزت على مقومات التطبيق قبل قياس الأثر، وهو ما لم يركز عليه معظم الدراسات الصناعية السابقة. الفجوة التي تغطيها الدراسة الحالية: لم تكن هناك دراسات كافية تتناول تطبيق محاسبة الإنجاز في قطاع الخدمات (وخاصة الطيران) في ليبيا، مما يمنح الدراسة أهمية علمية وعملية.

3.1 مشكلة الدراسة:

في ظل بيئة الأعمال الحالية والتي تتميز بالتغير السريع خلال فترات زمنية قصيرة، أصبحت الشركات و مؤسسات الأعمال تواجه ضغوطات كبيرة ناتجة عن الخصائص المميزة لبيئة الأعمال العالمية التنافسية والمتمثلة في إنتاج منتجات تتطلب التعامل مع مستهلك متعدد الرغبات، ومنتجات تتسم بقصر دورة حياتها وأسواق مفتوحة (حيدر وآخرين، 2017)، حيث تعد المحاسبة من المواضيع المهمة، وتعتبر من أهم الروافد المتعلقة بترشيد القرارات، وتوافر المعلومات للإدارة بخصوص التكاليف، وعدم اتباع ذلك يؤدي بالمشروعات إلى الخروج من دائرة المنافسة، ولكي تتمكن هذه الشركات من التحكم في التكلفة؛ وذلك من خلال الرقابة على منتجاتها، أو خدماتها باعتبارها المحدد الأساسي لتكلفة المنتج أو الخدمة، وأيضاً قدرتها على إنتاج وتسويق منتجات متجددة كي تلبية متطلبات المستهلكين من حيث الجودة والسعر، لذا فإن التحكم في التكلفة أصبح سلاحاً تنافسياً مهماً يجعل أداءها يفوق أداء منافسيها في إنتاج السلع أو خدمات بأقل التكاليف؛ أي خفض حقيقي وملموس في التكلفة، ومما أدى ذلك إلى ظهور أساليب حديثة في التكاليف، وهذا راجع لعجز الأنظمة التقليدية، وكل ذلك كان مناسباً لتطبيق أحد مداخل أو أساليب المحاسبة الحديثة والتي منها مدخل محاسبة الانجاز باعتباره الأسلوب الأكثر فاعلية لدعم وتحقيق المزايا التنافسية وتحقيق تخفيض ملموس في التكاليف (مهنا، 2022).

وهذا ما يعطي أهمية بالغة للشركات الليبية لتقوم على تلبية حاجات السوق بالمواسفات والأسعار المنافسة، كما أن الشركات تعاني في هذه الأوقات بسبب الظروف السياسية والإقتصادية التي تمر بها البلاد، وبالاطلاع على دراسة (حيدر والفطيسي، 2017) التي أكدت على ما يشهده الاقتصاد الليبي من التحول وخاصة في بداية الألفية الثانية حيث بدأت هناك خطوة جدية في مواكبة التغيرات العالمية من خلال سوق المال الليبي، وتشجيع الاستثمار، واستقطاب رؤوس الأموال الأجنبية، وصدور القانون رقم (9) لسنة 2010 الذي يعطي ميزات للمستثمر المحلي، فأسهم كل ذلك في إنشاء العديد من الشركات التي تستخدم تقنيات متقدمة في عمليات التصنيع والإنتاج، وبالاطلاع على التقرير السنوي لديوان المحاسبة الليبي الصادر في سنة 2019 الذي يشير إلى القصور في أنظمة الشركات، وتدني في مستوى الأداء في تقديم الخدمات، ومن مشكلة القصور الناجمة عن تطبيق نظم التكاليف التقليدية جاءت هذه الدراسة لمعرفة مدى توفر مقومات تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في شركة الخطوط الجوية الليبية؛ لذا يمكن صياغة المشكلة الرئيسية في التساؤل التالي:

هل تتوفر مقومات تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز لدى شركة الخطوط الجوية الليبية؟

ويندرج تحت هذا التساؤل الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- هل يتوفر لدى إدارة شركة الخطوط الجوية الليبية المعرفة والفهم الكافي بمتطلبات مدخل المحاسبة عن الانجاز؟
- 2- هل يتوفر لدى شركة الخطوط الجوية الليبية النظام المحاسبي الملائم لإمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز؟
- 3- هل يتوفر لدى شركة الخطوط الجوية الليبية البيئة المنافسة لتطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز؟
- 4- هل يتوفر لدى شركة الخطوط الجوية الليبية الكفاءات والمهارات المؤهلة للتعامل مع مدخل المحاسبة عن الانجاز؟

4.1 أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى التعرف على مقومات تطبيق محاسبة الانجاز في الشركة الخطوط الليبية واتخاذ القرارات الإدارية وذلك من خلال:

- 1- التحقق من وجود عامل المعرفة والفهم الكافي لمتطلبات المدخل لدى الشركة الخطوط الجوية الليبية.
- 2- التعرف على النظام المحاسبي اللازم لتطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز.
- 3- التعرف على البيئة المنافسة التي تعمل فيها شركة الخطوط الجوية الليبية.
- 4- التأكد من توفر الكفاءات والمهارات المؤهلة لإنجاح تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز.

5.1 فرضيات الدراسة:

وبناء على مشكلة الدراسة وأهدافها تم صياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية: تتوفر مقومات تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركة الخطوط الجوية الليبية،

ويتفرع من الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى:

لدى الشركة الخطوط الجوية الليبية المعرفة والفهم الكافي بمتطلبات مدخل المحاسبة عن الإنجاز .

الفرضية الفرعية الثانية:

تمتلك شركة الخطوط الجوية الليبية النظام المحاسبي الجيد الذي يتماشى مع تطبيق مدخل المحاسبة عن

الإنجاز .

الفرضية الفرعية الثالثة:

تعمل شركة الخطوط الجوية الليبية في بيئة منافسة تساعد على تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز .

الفرضية الفرعية الرابعة:

يتوفر لدى شركة الخطوط الجوية الليبية الكفاءات والمهارات المؤهل تأهيلاً جيداً للتعامل مع مدخل

المحاسبة عن الإنجاز .

6.1 أهمية الدراسة:

1. أهمية الدراسة العلمية

أ- من الناحية البحثية:

تأتي الأهمية العلمية للدراسة في ضرورة سد الفجوة ما بين التطور العلمي ونظم التكاليف المتبعة في الشركة، حيث أصبحت الشركة تعمل في بيئة تتسم بالتغيرات والتطورات السريعة في التكنولوجيا، وأدت هذه التطورات إلى زيادة حدة المنافسة، مما أدى إلى ظهور موضوع محاسبة الإنجاز، الأمر الذي يتطلب من الشركة ضرورة توحيد وتنسيق جهودها وأنشطتها بهدف قياس وتقييم الأداء، وترشيد قراراتها الإدارية التي تؤدي إلى تقديم أفضل الخدمات، وإشباع رغبات زبائنها.

وتأتي أهمية الدراسة كونها تبحث عن أحدث أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة وهي محاسبة الإنجاز، ومقومات تطبيقها في البيئة الليبية، ومعرفة مساهمتها في دعم شركة الخطوط الجوية الليبية، من أجل تطوير نظم التكاليف المتبعة، حيث توفر المعلومات التكاليفية والإدارية الملائمة لتساعد الشركة على قياس وتقييم الأداء الخاص بتطوير وتحسين نوعية الخدمات، وتخفيض تكاليف هذه الخدمات، حتى تتمكن من المنافسة، والبقاء في السوق في ضوء مستجدات البيئة الحديثة للمحاسبة الإدارية.

ب- من الناحية الأكاديمية:

وجد مفهوم محاسبة الإنجاز اهتماماً كبيراً من قبل الأكاديميين والباحثين والمهتمين على حد سواء، وقد شهد الفكر المحاسبي المعاصر بعض الدراسات والكتابات التي تناولت هذا المفهوم، ومدى تطبيقه في الشركات الخدمية والتجارية والصناعية.

2. أهمية الدراسة العملية

تتبع أهمية الدراسة من ازدياد حدة المنافسة التي تشهدها خدمات الطيران على المستوى المحلي وضرورة مواكبة الشركات في ليبيا لكل ما هو جديد في عرض الخدمات واتخاذ القرارات اللازمة لتعظيم الربحية،

وإدخال محاسبة الانجاز كأسلوب يساعد الإدارة في الشركات لاتخاذ القرارات الاستراتيجية المتعلقة بتحديد تكلفة الخدمة، وأسعار البيع، وزيادة الربحية، بالإضافة إلى تحقيق عنصر المنافسة.

7.1 منهجية الدراسة:

تم الاعتماد على المنهج التاريخي في عرض الدراسات السابقة وأدبيات البحث، والمنهج الوصفي والمنهج التحليلي الذي يهدف توفير البيانات والحقائق عن المشكلة موضوع الدراسة لتفسيرها والوقوف على دلالاتها، ونوعية العلاقة بين متغيراتها، وأسبابها، واتجاهاتها، كما لا يقتصر على عملية وصف الظاهرة، وانا يشمل تحليل البيانات، وقياسها، وتفسيرها، والتوصل إلى توصيف دقيق للظاهرة ونتائجها، وتقديم الحلول والمقترحات.

8.1 مجتمع الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في شركة الخطوط الجوية الليبية وتتكون عينة الدراسة من مدراء الإدارة، ورؤساء الأقسام، والمحاسبين، والمراجعين الداخليين في شركة محل الدراسة.

9.1 متغيرات الدراسة

المتغير المستقل: (مقومات التطبيق) المعرفة والفهم الكافي، النظام المحاسبي الجيد، البيئة الملائمة، الكفاءات والمهارات المؤهلة.

المتغير التابع: مدخل المحاسبة عن الإنجاز.

10.1 طرق جمع البيانات المتعلقة بالدراسة:

تتمثل مصادر جمع البيانات في الآتي:

أ-البيانات الأولية: : تتمثل في إعداد قائمة الاستقصاء الخاصة بالموضوع.

ب-البيانات الثانوية: تتمثل في الكتب والدوريات والمراجع الرسائل الجامعية والتقارير.

11.1 حدود الدراسة:

الحدود المكانية: شركة الخطوط الجوية الليبية.

الحدود الزمانية: 2025م.

الحدود الموضوعية: محاسبة الانجاز.

الحدود البشرية: المحاسبين و المراجعين ورؤساء الاقسام في الشركة.

12.1 هيكل الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضيتها تم تقسيم الدراسة على النحو التالي:

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة.

الفصل الثاني: نظرية القيود والمحاسبة عن الإنجاز.

الفصل الثالث: الإطار العملي للدراسة (الدراسة الميدانية).

الفصل الثاني

نظرية القيود والمحاسبة عن الانجاز

1.2 المبحث الأول: نظرية القيود

1.1.2 تمهيد

إن مدخل المحاسبة عن الانجاز يعمل على تقديم رؤية جديدة وشاملة لها أهمية في تحديد ومعالجة القيود والاختناقات التي تعد عائقاً أمام تحسين الوضع التنافسي وتعظيم الأرباح، فضلاً عن أهميته في اتخاذ قرارات رشيدة، كما أن مدخل المحاسبة عن الانجاز يعد تطوراً طبيعياً لنظرية القيود وإدارة الاختناقات، ونموذجاً متطوراً من تقنيات المحاسبة الادارية، ويعمل هذا المدخل في اتجاهين يهتم الأول بتوفير المعلومات المالية الخاصة بالتكلفة والتي تساعد في ترشيد القرارات، ويعمل الثاني على تحديد القيود التي تعاني منها الشركة والعمل على معالجتها، مما يعمل على زيادة الانجاز وتعظيم الأرباح (البياتي، 2021)، وإن نظرية القيود هي نهج بديل يهدف إلى القضاء على أوجه القصور في تقنيات المحاسبة التقليدية، وإدارة التكاليف لمواكبة التطور ومواجهة الأنظمة الإنتاجية المتقدمة، وتهدف إلى تحسين الشركات بشكل مستمر وزيادة أدائها من خلال التركيز على القيود في عملية الإنتاج وإدارة القيود بفعالية. إذ إن تحديد القيود وإدارتها بشكل فعال يزيد من ربحية الشركات بشكل كبير (Kirli، 2016).

2.1.2 مفهوم القيد : Constraint

يطلق مفهوم القيد على أي معوق يحد من قدرة الشركات على تحقيق أهدافها، ويرى Choe أن القيد هو أي محدد يمنع الشركات من تحقيق أهدافها، أو تحقيق مستوى من الأداء بالنسبة لهذا الهدف، ويمكن أن تكون القيود إما قيود مادية: كالمواد الخام، أو قيود غير مادية كالسياسات الإدارية.

مما سبق يتضح أن القيد هو كل عامل أو محدد يعيق الشركات من تحقيق أهدافها الحالية والمستقبلية سواء كان متمثل بالبيئة الداخلية كالسياسات الإدارية والمعوقات التشغيلية، أو البيئة الخارجية كالمنافسة والظروف السياسية والاقتصادية، كما إن للقيود أنواع، منها قيود داخلية: مادية: كالمواد الأولية، وغير مادية: كالسياسات لإدارية، وقيود خارجية كالأوضاع السياسية وانخفاض الطلب والحصة السوقية والشركات المنافسة (العازل، 2015).

3.1.2 مفهوم نظرية القيود

نظرية القيود هي منهجية نظم متعددة الأوجه تم تطويرها تدريجياً لمساعدة الأفراد والمنظمات للتفكير في المشاكل، والعمل على إيجاد حلول مناسبة لها وتنفيذ هذه الحلول بنجاح. وقد ظهرت نظرية القيود في منتصف السبعينات حيث أسست على بعض الأفكار الواردة في أساليب إدارية مطبقة فعلاً منها تخطيط الاحتياجات من المواد والوقت المناسب وجدولة الانتاج الأمثل، وتم تطويرها في ضوء ما ظهر من مشاكل وصعوبات عند التطبيق العملي، وتدرجياً تحول الاهتمام من مجال الانتاج إلى مختلف مجالات النشاط بالوحدة الاقتصادية (العجلة، 2011).

وتمثل نظرية القيود فلسفة إدارية أدخلها الياهو جولدرات في كتابه بعنوان الهدف (The goal)، وهو موجه لمساعدة الشركات في تحقيق أهدافها، وتسعى نظرية القيود إلى التعرف على القيد وإزالته وإعادة هيكلة بقية الشركة من حوله، وذلك باستخدام الخطوات الخمس (حمصي، 2019)، ولقد وجدت نظرية جولدرات، ومفهوم المحاسبة عن الانجاز اهتماماً كبيراً من الأكاديميين والمهنيين على حد سواء، ولقد شهد الفكر المعاصر العديد من الكتابات التي تناولت عرضاً لهذا المفهوم وأهميته وإمكانية تطويره من ناحية، ومحاولات ثانية لمدى التكامل بين هذا المدخل والمداخل الأخرى البديلة في المحاسبة الإدارية (مؤمنة، 2004).

إضافة إلى فرضين أساسيين بنيت عليهما هذه النظرية أولهما إن أي نظام يجب أن يحتوي على قيد واحد على الأقل، وعدم الاعتراف بهذا يعني التسليم بالقدرة اللانهائية للوحدة الاقتصادية على الإنتاج والتسويق، وتحقيق الأرباح، ويعرف القيد بأنه أي شيء يحد من قدرة الوحدة كنظام على تحقيق هدفها، وهو توليد النقود، وثانيهما أن وجود القيد يحفز إدارة الوحدة الاقتصادية على إجراء تحسينات غير عادية من خلال حفز الفكر للبحث عن حلول مبتكرة، وبناء عليه تمثل القيود عنصراً إيجابياً وليس سلبياً، نظراً لتحفيزها للإدارة على التقييم المستمر للأداء بهدف تحسينه (العجلة، 2011)

4.1.2 مراحل تطور نظرية القيود على ثلاث كالتالي (المعموري وآخرون، 2021):

المرحلة الأولى:

استمدت مقوماتها من أساليب تخطيط الاحتياجات من المواد أو الموارد، وجدولة الانتاج الأمثل، والوقت المناسب، وتمثلت محصلتها النهائية في إطار فلسفي بني على خمس خطوات أساسية (تحديد قيود النظام، تقرير كيفية التغلب على القيود، تبعية أي عوامل أخرى لقرارات التغلب على القيود، تنشيط قيد النظام، العودة للخطوة الأولى) وذلك لإجراء تحسينات مستمرة في النشاط في ضوء التوافق الزمني بين سرعة الموارد المقيدة والمخزون.

المرحلة الثانية:

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

المرحلة الثالثة:

فهي مرحلة التعمق والتطوير في النظرية، تتضمن وضع إطار لعملية تفكير منطقي، والاستفادة من المشاكل والصعوبات.

5.1.2 أهمية استخدام نظرية القيود (العازل، 2015):

تسعى أي شركة إلى تحقيق أهدافها، والعمل على تقييم خدماتها بأقل تكلفة ممكنة، وأفضل جودة، مما يساعد على تعزيز وضعها التنافسي، وحصتها التسويقية، وهذا ما يتوافق مع فلسفة نظرية القيود التي تهدف إلى الحد من المشاكل الانتاجية من خلال التركيز على نقاط الاختناق والعمل على تحديد القيود ومعالجتها،

حيث تساعد نظرية القيود الشركة على زيادة الربحية على المدى القصير، من خلال مجموعة من الأدوات التي تساعد على تحديد ومعالجة القيود التي تعيق تحديد أهدافها، فتقوم على مبدأ أساسي وهو تحقيق الربحية، من خلال العمل على زيادة القيمة المضافة بزيادة المبيعات، وتلبية متطلبات السوق، وتخفيض حجم التخزين، الأمر الذي يساعد على تحقيق الربحية، وزيادة معدل العائد على الاستثمار.

حيث يرى Heizer أن هدف نظرية القيود هو تحقيق الربحية، ومن أجل تحقيق ذلك لا بد من التركيز على ثلاثة عوامل:

أ. الإنجاز: هو القيمة التي تحققها الشركة عن طريق المبيعات.

ب. المخزون: هو ما تشتريه الشركة من مواد من أجل إعادة بيعها واستخدامها في الإنتاج.

ج. تكاليف التشغيل: وهي جميع النفقات والأموال التي تنفقها الشركات على المخزون من أجل تحويله إلى منتج تام ومباع وبالتالي تحقيق الإنجاز.

ولأجل أن تحقق الشركة أفضل ربحية عليها أن تعمل على تحقيق أكبر قدر من الإنجاز وذلك من خلال زيادة الإنجاز بالاعتماد على تخفيض تكاليف التشغيل وتكاليف المخزون.

6.1.2 أهداف نظرية القيود

لنظرية القيود أهداف عديدة حددها البعض بما يلي (عبدالكريم، 2016):

أ. البحث باستمرار عن القيود والاختناقات الإنتاجية، وتحديد مواطنها، وأسبابها، وإدارتها.

ب. تحقيق الكفاءة والفعالية للأداء من خلال إدارة القيد، والاستغلال الكفؤ والاقتصادي للموارد النادرة.

ج. تحديد الفرص المتاحة للتحسين المستمر واستغلالها بكفاءة وفعالية.

د. التركيز على المقاييس التشغيلية والمالية لقياس الأداء والتي تتعلق بالإنجاز، والمخزون، ونفقات التشغيل.

هـ. تعظيم الربحية من خلال زيادة الانجاز مع تخفيض كل من المخزون، ونفقات التشغيل.

7.1.2 خطوات تطبيق نظرية القيود

توجد خمس خطوات رئيسية لإدارة الموارد الإنتاجية وفقاً لنظرية القيود، ويتمثل تفصيل هذه الخطوات

فيما يلي (حمصى، 2019):

أ. تحديد القيد الذي يحد من إمكانية التصنيع، ويتمثل في أضعف عملية أو مرحلة تعبر عن مركز اختناق (قيد) على الحجم، وبالتالي نظام الإنتاج بالمؤسسة، وهي المرحلة ذات طاقة إنتاجية بالوحدات.

ب. تحديد كافة السبل والوسائل والإجراءات التي تساعد على تحقيق وفرض رقابة صارمة على المرحلة التي تمثل مركز اختناق لتدنيه الفاقد أو التالف أو المعيب بغية تحقيق أقصى استغلال ممكن لطاقتها، حيث أن حدوث أي خسائر تشغيل سيؤثر بالسلب - بلا شك - على إنتاجية المؤسسة ككل.

ج. ضبط عمليات التشغيل في العمليات والمراحل الأخرى التي لا تمثل قيد بحيث تتناسب مع طاقة القيد بما يعني العمل على تشغيل العمليات والأقسام الأخرى مع الأخذ بعين الاعتبار حسابات حدود القيد؛ لتجنب مخزون بها من ناحية، وحتى لا تحدث بها أي أعطال عشوائية قد تؤثر أيضاً بالسلب على عدم الاستغلال الأقصى لطاقة القيد.

د. إجراء كل ما يلزم من تحسينات على المرحلة التي تمثل قيد أو مركز اختناق باستخدام كل البدائل المتاحة؛ ومن أهم تلك البدائل: بديل التشغيل لوقت إضافي بالمرحلة، بديل شراء التجهيزات الآلية لمركز الاختناق لدعم طاقة الإنتاجية.

هـ. إذا نجحت عملية وإجراءات التحسين فيعني ذلك القضاء على مركز الاختناق الحالي وقد يترتب على ذلك ظهور مرحلة أخرى هي التي تمثل مركزاً جديداً للاختناق مرة أخرى، وهكذا بحيث تصبح عملية تحسين الأداء عملية مستمرة.

بصفة عامة إذا تم إجراء التحسين في المرحلة التي تمثل قيد على نظام وحجم الإنتاج، فهو يعتبر تحسناً فعالاً، أما إذا تم التحسين في مرحلة أخرى بخلاف المرحلة التي تمثل قيد، فيعتبر تحسناً غير فعال، ويجب أن يكون مرفوضاً من متخذي القرار.

8.1.2 الافتراضات التي تقوم عليها نظرية القيود (العازل، 2015):

تقوم نظرية القيود على عدة افتراضات تتمثل في الآتي:

أ. أن هدف تعظيم الربحية وتنمية الأموال لا يزال هو المسيطر على اهتمامات منشآت الأعمال، أما الأنشطة الأخرى التي تصبو إلى تحسين الجودة، وإرضاء العملاء، والالتزام بمواعيد التسليم وسرعتها كلها وسائل تهدف إلى زيادة الأرباح وتتميتها.

ب. تعظيم الإنجاز ويقصد بالإنجاز معدل حصول النظام على المال بزيادة التدفق النقدي من المبيعات، أي أن الإنجاز يقاس بالإيراد مطروحاً منه إجمالي التكاليف المتغيرة عدا تكاليف المخزون والذي تتكون في محاسبة الإنجاز من إجمالي التكاليف المتغيرة التي نشأت بسبب مكونات هذا المخزون.

ج. هنالك على الأقل قيد واحد لكل منتج والذي يحد من إيرادات المنشأة وتحقيق ما تصبو إليه، والتعامل مع هذه القيود يجب أن يكون بشكل مستمر من خلال إتباع خطوات خمسة تشمل التعريف والتحديد، والتقرير، والتبعية، تنشيط القيد ثم العودة لنقطة البدء، وتكرار هذه الخطوة الأولى من أصعب الخطوات نظراً لما يواجه المنشأة كل يوم من أحداث غير متوقعة قد تمثل قيوداً على أعمالها.

د. يؤدي التركيز على معالجة الاختناقات وحل القيود بدلاً من التركيز على خفض التكاليف إلى زيادة تعظيم الإنجاز المحقق، ومن ثم تعظيم الربحية الكلية للمنشأة، فالقيد يحفز إدارة المنشأة نحو إقرار التحسينات غير العادية من خلال حفز الفكر للبحث عن حلول مبتكرة.

هـ. تعتبر العمليات التي تقوم بها المنشأة وتستهلك الموارد المختلفة حلقات في سلسلة متصلة ترتبط ببعضها البعض، وتتوقف قدرتها على أضعف حلقاتها، ولتقوية السلسلة ككل يتطلب الأمر تقوية وتدعيم الحلقة الضعيفة، وليس تقوية الحلقات الأخرى بمعزل عن بعضها البعض، ويمكن إسقاط ذلك على الطاقات المختلفة للعمليات الإنتاجية، وضرورة تكاملها؛ لضمان أقصى تدفق ممكن للإنتاج في حدود طاقة وإمكانية العملية، أو العمليات المقيدة حتى لا يحدث تراكم المخزون.

2.2 المبحث الثاني: المحاسبة عن الإنجاز

1.2.2 نشأة المحاسبة عن الإنجاز

ظهرت محاسبة الإنجاز مع بداية التسعينات نتيجة للتطورات 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 (عابدين، 2015)، وبعد جولات تم العمل على مفهوم المحاسبة عن الإنجاز من خلال المستشارين الإداريين (Galloway and Waldron) كبديل لمحاسبة التكاليف التقليدية. إذ أراد أولئك المستشارين استبدال المفاهيم التقليدية مثل المباشر، وغير المباشر، وتخصيص التكلفة، وحجم الدفعة الاقتصادي، ومعالجة وضع المخزون كموجودات وتقييمها، لذا فإن وجهة نظرهم هي ضرورة مراقبة معدل الأعمال الذي يصنع المال للشركة (نقلا عن البياتي، 2021)، تعتبر المحاسبة عن الإنجاز هي التطور الطبيعي لنظرية القيود وإدارة الاختناقات، كما أنها النموذج المتطور في منظومة إدارة التكلفة القادرة على إنتاج المعلومات التكاليفية والكمية اللازمة لرفع كفاءة وفعالية إدارة الوقت في إطار إدارة الاختناقات، فضلاً عن توفير المعلومات اللازمة لتخطيط وتنفيذ برامج التطوير والتحسين المستمر (العشماوي، 2012).

2.2.2 تعريف محاسبة الإنجاز

هي أسلوباً مبسطاً للمحاسبة الإدارية يوفر للمديرين الدعم في اتخاذ القرارات بهدف زيادة ربحية الشركة، وهي طريقة جديدة نسبياً لحساب الإدارة تحدد العوامل التي تحد من تحقيق الشركة لأهدافها، ثم تركز على التدابير البسيطة التي تدفع السلوك في المجالات الرئيسية نحو الوصول إلى الأهداف التنظيمية، ويوفر هذا النهج بيانات تكلفة أفضل، وبالتالي تسهيل التحكم في التكلفة وإدارتها، بدلاً من إسناد مهام تحسين العمليات التجارية إلى العمال (حمصي، 2019).

قد حاول البعض تحديد مفهوم المحاسبة على الإنجاز حيث يرى ، (نقلا عن جنكير، 2023، ص، 38، yoshikawa) بأنها "منهج محاسبي متجانس مع فلسفة JIT (الإنتاج في الوقت المحدد)، وفي جوهره يفترض أن المدير لديه مجموعة من الموارد المتاحة تشتمل على (راس المال، المباني، 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" كما عرفها جولدرات بأنها "المعدل الذي من خلاله يستطيع النظام تحقيق الأموال من خلال المبيعات" (مؤمنة، 2004)، وقد وضع معهد المحاسبين الإداريين القانونيين CIMA تعريفا للمحاسبة عن الانجاز على أنها "طريقة لقياس الأداء تؤسس على بناء علاقات بين الإنتاج والتكاليف والقدرة على الإنجاز، وتؤسس تكلفة المنتجات وفقاً لمحاسبة الإنجاز على استخدام كل من المنتجات والموارد الرئيسية" (عابدين، 2015) ورأى العشماوي "أن المحاسبة عن الانجاز تعد نموذجاً متطوراً في منظومة إدارة التكلفة قادر على إنتاج معلومات عن التكاليف لزيادة فعالية إدارة الوقت في إطار الاختناقات، إلى جانب توفير المعلومات اللازمة لتخطيط، وتنفيذ برامج التحسين المستمر". (العشماوي، 2016).

كما تعد المحاسبة عن الانجاز إحدى الطرق التي تساعد على تحديد وقياس تكلفة المنتجات المباعة، وتختلف عن الطرق الأخرى في تحديد تكلفة المنتجات، وذلك باعتبار المواد المباشرة هي التكاليف المتغيرة الوحيدة، أما باقي التكاليف تعتبرها تكاليف فترية تحمل على الفترة، وتعليل ذلك أن نظرية القيود تأخذ فقط التكاليف المتغيرة (المواد المباشرة) عند اتخاذ القرارات، وذلك لأنها تعتبر التكاليف المتغيرة أكثر قرباً من التدفق النقدي وهي وثيقة الصلة بالإنجاز.

حيث يقاس الإنجاز بالعلاقة بين الإيرادات وإجمالي التكلفة المتغيرة:

$$\text{الإنجاز} = \text{الإيرادات} - \text{إجمالي التكلفة المتغيرة}$$

والمقصود بالإيرادات فقط الإيرادات المحققة من المبيعات النهائية، ولا تأخذ المنتجات المتاحة للبيع وغير المباعة، وبالتالي فإن محاسبة الإنجاز تتبع الأساس النقدي في تحقيق الإيراد.

وقد ظهر في الآونة الأخيرة المفهوم الواسع للإنجاز والذي يصف محاسبة الإنجاز بأنها ذلك النظام الذي يتكون من عدد من المتغيرات التابعة تعمل معا لتحقيق وحدات الهدف وتقلل من معوقات التطبيق، ويعتبر التحسن في الأداء هو نتيجة مباشرة للتحسن في القيود المفروضة على النظام، وبالتالي قد يكون تخصيص التكاليف أمراً ضرورياً، ويكون المستقبل مع التوجه نحو مفاهيم الإنجاز (عابدين، 2015).

3.2.2 أهداف محاسبة الإنجاز

إن مدخل المحاسبة عن الإنجاز يهدف إلى توفير المعلومات الدقيقة عن مدى إمكانية الوصول إلى الإنجاز المطلوب في ضوء الاستخدام الأمثل للموارد المقيدة، وقياس مدى إمكانية الوصول إلى الإنجاز المطلوب في ضوء الاستخدام الأمثل للموارد المقيدة، وقياس مدى فاعلية إدارة الموارد المقيدة بما يمكن الوحدة من البقاء في سوق المنافسة، والذي أصبح المدخل التقليدي لإدارة التكلفة قاصراً عن توفير تلك المعلومات في ظل المتغيرات الخارجية المتسارعة، وتشتمل المحاسبة عن الإنجاز على عدد من الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها من خلال تطبيقها يمكن إجمالها بالآتي (آمنة، 2020):

أ. احتساب تكلفة المنتجات والخدمات التي تقدمها الوحدة الاقتصادية، من خلال تحديد عناصر التكلفة التي يمكن تحميلها على المنتجات فضلاً عن عناصر التكلفة الأخرى التي يصعب تحميلها عليها.

ب. مساعدة الإدارة في الوحدات الاقتصادية للقيام بعملية التخطيط لمشاريعها الاقتصادية.

ج. تفعيل دور الرقابة الإدارية على التكاليف في الوحدة الاقتصادية، وتعتبر هذه الوظيفة مكمل للوظائف الأخرى.

د. مساعدة الوحدات الاقتصادية في قياس وتقويم الأداء عن طريق المقاييس التي تقدمها المحاسبة عن الإنجاز.

ومن خلال التعريفات الواردة لمدخل المحاسبة عن الانجاز وأهدافها نجد أن هذا المدخل يركز على تعظيم هامش الانجاز الاجمالي للشركة، وذلك من خلال زيادة حجم المبيعات (الخدمات)، وتخفيض المخزون التي تحتاجه الشركة إلى الحد الذي لا يخل بالاستمرارية، ولا يؤدي إلى أي تأخير أو تعطيل لخفض التكلفة الزائدة عن الحاجة، وكذلك خفض تكاليف التشغيل، وتزويد الإدارة بما تحتاجه من تقارير للقيام بوظائفها التخطيطية والرقابية، ومساعدة الإدارة في قياس وتقويم الأداء وخفض التكلفة، وبالتالي تعظيم الأرباح الكلية للشركة.

4.2.2 أهمية محاسبة الانجاز

تساعد محاسبة الإنجاز على تحقيق مجموعة من المزايا من أهمها (آمنة، 2020، البياتي، 2021):

أ. تساعد محاسبة الإنجاز في دعم عملية اتخاذ القرارات الرشيدة من خلال المساعدة في توجيه الموارد المتاحة في الشركة إلى المجالات التي تعود عليها بالمنفعة والفائدة.

ب. تساعد في تطبيق نظرية القيود، وتحقيق أهدافها المتمثلة في زيادة الأرباح، والتعامل مع مختلف القيود في الشركة، والحد من تأثيرها على قدراتها وطاقاتها في تحقيق أهدافها، والعمل على إدارة وإزالة القيود المختلفة.

ج. كما تساعد على توفير المعلومات المناسبة للإدارة العليا من أجل دراسة وتقييم قرارات الاستغناء، أو الإبقاء على خط إنتاجي معين، وتوفير المعلومات المناسبة من أجل زيادة طاقات وقدرات الموارد المقيدة.

د. إعطاء رؤية شاملة عن أداء الشركة ككل بدلاً من تقييم أداء كل مركز من مراكز المسؤولية على حده بصورة منفردة، مما يشجع على ضرورة الاتصال المستمر، وتحسين وتنمية الترابط بين الأقسام المختلفة، وتحقيق التناسق بين سلسلة عمليات التشغيل.

هـ. لمدخل المحاسبة عن الانجاز تحديد الانجاز الاقتصادي والاجتماعي الذي تحققه الشركة في مدة زمنية محددة بالموارد المستخدمة لتحقيق هذا الانجاز.

و. تأمين نوع من التزامن والتوازن بين طاقات الموارد المتاحة، وذلك من خلال اتخاذ طاقة المورد المقيد كأساس لوضع معايير لكافة العمليات المرتبطة بها.

وهذا ما أشارت إليه دراسة (الشعباني والحيالي، 2018)، إلى أن التكاليف التقليدية لا تظهر نتيجة النشاط الحقيقية، في حين أن محاسبة الانجاز تظهر حقيقة الخسائر التي تتحملها الشركة خلال المدة، كما تحد من إمكانية تلاعب الإدارة بالأرباح عن طريق زيادة الإنتاج، كما يحدث في الأنظمة التقليدية، وتشير الدراسة إلى أهمية تبني مدخل المحاسبة عن الانجاز بهدف ترشيد القرارات الإدارية، وتحديد القيود التي تعيق أداء الشركة والعمل على إزالتها، فضلا عن النظر في إعادة تبويب عناصر التكاليف، والعمل على خفض المخزون إلى أدنى حد ممكن، وإمكانية خفض تكاليف التخزين واستغلالها في مجالات أخرى، وتسعير الخدمات أو المنتجات بما يتلاءم مع البيئة الحديثة، ويعزز الموقف التنافسي للشركة.

5.2.2 أسس المحاسبة عن الإنجاز (أبورحمة، 2017)

تقوم المحاسبة عن الانجاز على ثلاث مقاييس للأداء صممت للإجابة على ثلاث أسئلة رئيسية نادى بها جولدرات عند القيام بتقييم الأداء في أي مشروع وهي:

- أ. الانجاز Throughput ماهي كمية الأموال المتولدة من المشروع.
 - ب. المخزون Inventory ماهي كمية الأموال المجمدة من قبل المنشأة.
 - ج. المصاريف التشغيلية Operating expenses ماهي كمية الأموال التي تم إنفاقها لتشغيل المشروع.
- ومن خلال هذه المقاييس الثلاث واجابتها لابد من زيادة التركيز على الانجاز والعمل على تخفيض المخزون، ومصاريف التشغيل من أجل المحافظة على بقاء المشروع واستمراريته.

6.2.2 الافتراضات التي بنيت عليها المحاسبة عن الانجاز

أن هذا المدخل تبني مجموعة مستحدثة من المفاهيم للربط بين الانجاز المتحقق، وتكلفة هذا الانجاز في ضوء الافتراضات التالية (العجلة، 2011، الشعباني، 2018، عابدين، 2015):

أولاً: تعظيم هامش الإنجاز يؤدي إلى تعظيم الأرباح الكلية للمنشأة، ولذا يجب أن يحتل المرتبة الأولى في سلسلة التفضيلات بالنسبة للإدارة، يليه تخفيض حجم المخزون، ثم تخفيض التكاليف في المرتبة الأخيرة. ووفقاً لهذا الافتراض يجب ان يعتمد مدخل محاسبة الإنجاز على بنود التكاليف المتغيرة فقط باعتبارها التكاليف الملائمة لاتخاذ القرار، والمناسبة لقياس وتقييم مدى الكفاءة في استغلال الموارد المتاحة، ومن ثم يمكن القول بأن هامش الإنجاز يعبر عن دالة مكونة من أربعة عناصر، وهي سعر البيع، سعر شراء المواد الخام، معدل استخدام المواد الخام، ومقدار الإنجاز المحقق.

ثانياً: تكاليف التشغيل: جميع عناصر التكاليف عدا المواد المباشرة يطلق عليها تكلفة التشغيل تعامل على أنها تكاليف ثابتة؛ لأنها تتأثر بحجم الإنتاج، ولا بتغير واختلاف المزيج الانتاجي في الأجل القصير؛ لذا تحمل على الفترة الزمنية، ولا تخصص أو توزع بين المنتجات، فالمنتجات داخل المزيج لا تختلف فيما على الطلب على الأنشطة الرئيسية، أو المساعدة.

ثالثاً: تكلفة المواد المباشرة هي عنصر التكلفة المتغير الوحيد الذي يتأثر باختلاف مزيج الإنتاج، ولذلك تطرح هي فقط من إيرادات المبيعات للوصول إلى هامش الإنجاز الذي يتخذ كأداة لتطوير المعلومات المحاسبية في مجال التقارير الداخلية، وترشيد قرارات المزيج الأمثل للمنتجات.

رابعاً: محاسبة الانجاز فلسفة تؤسس على محاولة تعظيم الهدف الكلي للشركة، وذلك عن طريق ثلاثة أهداف رئيسية ومنتالية، وهي زيادة حجم المبيعات إلى أقصى قدر ممكن (تعظيم هامش الإنجاز)، ثم تخفيض مستويات المخزون بكامل أنواعه إلى أدنى حد ممكن، ثم تخفيض تكاليف التشغيل في المرتبة الأخيرة وهي من أولويات محاسبة الانجاز.

7.2.2 مميزات نظام محاسبة الانجاز

لمدخل المحاسبة عن الانجاز كغيره من نظم التكاليف مجموعة من المزايا ونقاط القوة وهي كالآتي (البياتي، 2021):

أ. تحسين الوضع التنافسي: تساعد المحاسبة عن الانجاز 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، وتحسين أداء الربح من خلال قرارات تحليلية أفضل بناءً على ثلاثة متغيرات نقدية مهمة، وهي الانجاز والمخزون والمصروفات التشغيلية.

ب. إدارة القيود: المحاسبة عن الانجاز تساعد على تحسين ربحية الوحدة الاقتصادية من خلال إزالة القيود، ويمكن للشركات إدارة القيود وإزالتها واحد تلو الآخر 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، وتقلل من المخزون والتكاليف المرتبطة به، وتسهل من تدفق الإنتاج.

ج. البساطة والسهولة في عملية قياس التكلفة: يتسم مدخل المحاسبة عن الانجاز بالبساطة والسهولة النسبية في قياس التكلفة، إذ يقوم هذا المدخل بإلغاء عمليات التخصيص المعقدة للتكاليف غير المباشرة، فضلاً عن إمكانية الاستغناء عن بعض التقارير المرتبطة بالمدخل التقليدية للمحاسبة عن التكلفة.

د. سرعة الاستجابة لطلبات العملاء، وتركيز الضوء على الربح، وتوجيه الانتباه إلى مراكز الاختناق، وتجعل التركيز على الفعالية وليس الكفاءة.

وبالاطلاع على دراسة (البياتي، وكريم، 2021)، أوصت بالاهتمام بالتقنيات والمدخل والأنظمة الحديثة للمحاسبة الادارية التي تخدم عمل الشركات مثل مدخل المحاسبة عن الانجاز الذي يعمل على توفير معلومات أكثر دقة، والتي تساهم في تحسين الأداء وزيادة الانجاز ومعالجة المشاكل والقيود الموجودة بالشركة، والتي لا يمكن للأنظمة التقليدية معالجتها.

8.2.2 آلية عمل محاسبة الانجاز

يستند منهج محاسبة الانجاز على توييب عناصر التكاليف إلى نوعين، يتمثل الأول: بعنصر المواد المباشرة، والثاني: بعنصر تكاليف التشغيل والمتمثلة بباقي عناصر التكلفة، التي تعد ثابتة على المدى القصير، وفي ظل ذلك توزع تكاليف التشغيل على أساس وقت الإنجاز مرجحا بكمية الوحدات المباعة وسعر بيعها، ويتم تحديد نصيب المنتج من تكاليف التشغيل على الآتي: (العشماوي، 2011):

إجمالي قيمة وقت الانجاز = كمية المبيعات × سعر بيع الوحدة × الوقت المستنفد في التشغيل للوحدة
نصيب المنتج من قيمة وقت الانجاز = قيمة وقت انجاز المنتج ÷ إجمالي قيمة وقت انجاز المنتجات × 100%.

نصيب المنتج من إجمالي تكاليف التشغيل = إجمالي تكاليف التشغيل × نصيب المنتج من قيمة وقت الإنجاز إذ تحسب تكلفة الإنجاز في إطار وقت التشغيل فقط، حتى تكون منتجة وهادفة في التعامل مع نقاط الاختناق التي تعطل سير العملية الإنتاجية.

9.2.2 أساليب وأدوات القياس في محاسبة الانجاز

لقد تم تطوير مفهوم محاسبة الانجاز على يد كل من Gallowey & Waldron حيث أوضحا كيفية استخدام محاسبة الإنجاز في مجال قياس التكاليف ودورها في ترشيد القرارات الإدارية، وتشتمل أساليب وأدوات القياس في محاسبة الانجاز على: (آمنة، 2020م) نقلا على (أبورحمة، 2017):

أ. هامش الانجاز: هو 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.

معدل الانجاز: هو معدل حصول المنشأة على المال عن طريق المبيعات، وليس الإنتاج ويقاس بطرح تكلفة المواد المباشرة من إيرادات المبيعات.

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

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

10.2.2 مبادئ محاسبة الإنجاز

يمكن تلخيص المبادئ التي يقوم عليها منهج المحاسبة عن الإنجاز بما يأتي (حازم، غازي، 2020):

أ. تتشأ قيمة المنتج (سلعة أو خدمة) لحظة بيع المنتج.

ب. مبدأ الضرورة الملحة (تقارير الإدارة).

ج. مبدأ إعادة توزيع الموارد في الأماكن ذات نقاط الاختناق بهدف تعظيم المخرجات.

د. مبدأ المقارنة بين مناهج حساب التكاليف.

هـ. مبدأ الوحدة أو التكامل.

و. مبدأ التحسين المستمر لأنظمة التحليل والمحاسبة.

11.2.2 المقاييس الأساسية في تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز:

من المقاييس المستخدمة في تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز ما يلي (عابدين، 2015):

أ. معدل الانجاز (Throughput Rate): من أهم مقاييس الأداء غير المالية التي تساعد على استمرار

عملية التحسين المستمر للأداء، وترشيد القرارات التشغيلية، ويلائم تقييم أداء كثير من الشركات، والذي يركز

في الواقع على مسببات الأداء غير المالية، ولا يركز على النتائج المالية فقط (مؤمنة، 2004). ويمكن

النظر إلى معدل الإنجاز كمقياس لسرعة دوران الأموال في الشركة، أو كمية المبيعات في وحدة الزمن من

التصنيع الكلي.

ب. هامش الإنجاز (Throughput Margin): يعد هامش الإنجاز الأكثر أهمية في هذا المدخل؛ إذ أن تعظيمه هو الهدف الأول المؤدي إلى الربحية، ويتم ذلك عن طريق زيادة عدد الوحدات المنتجة، وتتمثل بمقدار تدفق الأموال التي تتحقق للشركة من المبيعات، ويعرف بالفرق بين كل من الأموال التي تدخل من المبيعات، والأموال التي تدفع للموردين، ويعبر عنه بإيراد المبيعات ناقصاً تكاليف المواد المباشرة للبضاعة المباعة.

وعليه يتم حسابه وفق المعادلة الآتية:

هامش الإنجاز = إيراد المبيعات - التكاليف المتغيرة كلياً (تكلفة المواد المباشرة)

ويمكن حسابه للوحدة بموجب المعادلة الآتية:

هامش الإنجاز للوحدة = سعر بيع الوحدة - التكلفة المتغيرة الكلية للوحدة

وتجب الإشارة إلى أن مكونات التكلفة المتغيرة الكلية تتمثل في كلفة المواد المباشرة فضلاً عن العمولات المدفوعة لمندوبي المبيعات، والرسوم الجمركية، تكاليف النقل للمواد وغيرها، ومن ناحية أخرى يؤسس مدخل المحاسبة عن الإنجاز على محاولة الربط بين الإنجاز المحقق من كل منتج، وبين ما ستفذه من تكلفة المورد المقيد حتى يمكن ترتيب المنتجات حسب الربحية النسبية لها، وذلك بهدف ترشيد القرارات الإدارية المتعلقة باختيار تشكيلة المنتجات المثلى.

ج. الاستثمار (Investment)، والمخزون (Inventory): ان مدخل المحاسبة عن الإنجاز يدمج بين مفهوم الاستثمار ومفهوم المخزون ويعدهما شيئاً واحداً، يتمثل بكافة الأموال التي يستثمرها النظام في شراء مايريد بيعه (الخفاجي، 2013)، وعرف (Goldratt) المخزون على أنه الأموال التي تستثمرها الشركة في عناصر المشتريات التي تقوم بشرائها بغرض بيعها أو تشغيلها، ويتضمن المخزون فضلاً عن مخزون المواد الأولية والوحدات تحت التشغيل والوحدات التامة كل من المباني والآلات، وهذا المفهوم هو أوسع من المفهوم التقليدي للمخزون والمتعارف عليه محاسبياً نلاحظ من التعريف السابق المخزون يصنف إلى

مجموعتين، يتمثل الأول في مخزون يتحرك خلال عمليات التشغيل، وينتهي بالبيع للعملاء مثل المواد الخام والوحدات تحت التشغيل والوحدات تامة الصنع، أما الثاني فهو مخزون لا يتحرك أثناء التشغيل، ويتكون من كل من البنود المملوكة لها، وتعد ضرورية لتحقيق الانجاز مثل المباني والآلات والتجهيزات وغيرها. (حسين، 2016)، ويتم تقييم المخزون من الانتاج التام، وتحت التشغيل على أساس سعر الخامات والأجزاء التي دخلت في تصنيع المنتج فقط؛ أي تقييم المخزون على أساس تكلفة الخامات فقط، ولا يتم الاعتراف بأي تكلفة أخرى.

المصروفات التشغيلية (Operating expenses): وتتمثل بكافة الأموال التي تنفقها الشركات (عدا المواد المباشرة) لتحويل الاستثمار إلى انجاز، وتتضمن المصاريف التشغيلية مثل الرواتب والأجور والمكافآت المدفوعة للموظفين، والفوائد المدفوعة، والإيجارات واللوازم وغيرها.

صافي الربح = هامش الانجاز - مصروفات التشغيل

صافي الربح (Net profit) ويعرف بشكل مبسط هو إجمالي الإنجاز مطروحا منه المصاريف التشغيلية، ويستخدم هذا المقياس من قبل الإدارة في عملية اتخاذ القرار، ويمكن مقارنته مع اجراء بعض التعديلات مع التدفق النقدي الذي تولده الوحدة الاقتصادية من عملياتها مطروحا منها الفائدة المدفوعة للدائنين.

العائد على الاستثمار (Return on Investment) هو صافي الربح مقسوما على اجمالي الاستثمار، ويؤكد Cobortt إن أي قرار إيجابي في العائد على الاستثمار سوف يدفع بالشركة صوب تحقيق أهدافها فضلا عن ذلك سيحدد فيما إذا كان القرار ناجح أم لا، والسبب لأن العائد على الاستثمار يعكس أوجه الترابط بين الإنجاز والمخزون ونفقات التشغيل، ويمكن التعبير عنه بالمعادلة التالية:

العائد على الاستثمار = صافي الربح ÷ الاستثمار

أو العائد على الاستثمار = (الإنجاز - المصاريف التشغيلية) ÷ الاستثمار.

12.2.2 متطلبات تطبيق المحاسبة عن الانجاز لقياس التكلفة وتقويم الأداء

يتطلب مدخل محاسبة الإنجاز لأغراض قياس التكلفة، وتقويم الأداء تعديل، وإدخال بعض المفاهيم الجديدة كمتطلبات، او مقومات أساسية لتنفيذه، كالتالي (جنكيز، 2023، زبين منهل، 2017):

أولاً: إعادة النظر في تبويب هيكل عناصر التكاليف

يعتمد مدخل محاسبة الإنجاز على تقسيم هيكل عناصر التكاليف الصناعية وفقاً لسلوكها إلى عنصر الخامات - باعتبار العنصر الوحيد المتغير - وباقي عناصر التكاليف في مجموعة واحدة يطلق عليها إجمالي التكلفة، كما أطلق عليها Gallowey & Waldron، أو نفقات التشغيل كما أطلق عليها جولدرات، 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.

إن ما حدث من تطورات في بيئة التصنيع الحديثة تمثلت في زيادة الاستثمارات في الآلات والمعدات الأتوماتيكية وأجهزة التحكم والرقابة ألياً، مما أدى إلى اتجاه الأجور المباشرة إلى التناقص بشكل كبير وقد تخفتي 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. طبقاً للتبويب السابق فان 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، والتي تتضمن تكلفة الخامات والعمالة المباشرة والأعباء الصناعية والتسويقية غير المباشرة المتغيرة، كما أن هامش الإنجاز يكون أكثر اتساقاً مع مفهوم تحميل التكاليف الملائمة، حيث أنه وفقاً لمدخل محاسبة الإنجاز يتم اعتبار 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.

ثانياً: 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، على أساس تقديري، وهو عبارة عن حاصل ضرب قيمة مبيعات كل منتج في الزمن اللازم لإنتاج 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 انتاجه، 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، وذلك كما يلي (سرور، 2019)

أ- نقاط اختناق: (Bottlenecks) هذه 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: (Constraints) هو 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 عائد ممكن من مواردها المحدودة. ومن ثم فإن تحديد تلك القيود ودراستها يعتبر ذو ارتباط وثيق بعملية القياس وفقاً لمدخل المحاسبة عن الإنجاز، وخاصة إذا كانت تلك القيود تمثل نقاط اختناق تعوق تدفق العملية الإنتاجية داخل المصنع حيث تؤثر في قياس التكلفة من ناحيتين:

أولاً: أن تحديد نقطة الاختناق يؤدي إلى لفت نظر الإدارة إلى عامل هام وهو ضرورة ضمان استمرار العمل في تلك النقاط وعدم تعطيلها، لأن أي أعطال بها تؤدي في النهاية إلى زيادة زمن الإنجاز، وبالتالي زيادة نصيب المنتج من التكاليف، الأمر الذي يؤدي في نهاية المطاف إلى تخفيض قيمة معدل الإنجاز المتحقق على المستوى الكلي للمنشأة، كما أن تحديدها يساعد في لفت نظر المنشأة 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.

ثانياً: تتعلق 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.

وتجد الإشارة إلى أن تحديد تلك القيود ودراستها يساعد على بناء نظام تكاليفي قادر على سد الثغرات بين عمليات الإنتاج، وعمليات التسويق، وتحقيق التوازن، والمواءمة بينهما، فالتنسيق بين ما تستطيع المنشأة إنتاجه مع ما يمكن لها أن تبيعه ينبغي أن يبدأ بتحديد نقاط الاختناق الرئيسية، وبعد تحديد تلك النقاط يتم تحديد أكثر المنتجات ربحية بالنسبة للمنشأة، ويتم تشغيلها أولاً من خلال تلك النقاط، ومن ثم يتم تحديد أكثر المنتجات ربحية من خلال قيام الإدارة بتحديد نقاط الاختناق الرئيسية.

ثالثاً: الاهتمام بعنصر الزمن: يعد عنصر الزمن أحد العوامل المستحدثة في مدخل المحاسبة عن الإنجاز، والضرورية في قياس عائد الإنجاز، وهو العنصر الأساس في تحميل وتوزيع الأعباء الإضافية على

المنتجات وفقاً لهذا المدخل (العشماوي، 2011)، ويطلق على الزمن المستنفد منذ بدء العملية الانتاجية وحتى شحن البضائع تامة الصنع إلى العملاء بوقت الانجاز أو (وقت دروة التصنيع)، وتهدف الشركات بشكل عام إلى تقليل هذا الوقت، ويحسب وقت الانجاز كالاتي:

وقت الانجاز = وقت التشغيل + وقت الفحص + وقت التنقل + وقت الانتظار + وقت التخزين

هناك العديد من الفوائد التي تتحقق من تقليل وقت الإنجاز يمكن تلخيصها بالآتي: (زيبين، منهل، 2017):

1. خفض تكاليف رأس المال نتيجة الاحتفاظ بالمخزون.

2. تحقيق وفر تكاليف التخزين مباشرة.

3. تخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة.

4. التقليل من مخاطر تقادم المنتج.

5. الاستجابة السريعة لطلب الزبون وتقليل الوقت اللازم للتسليم.

ويتكون هذا الوقت من العناصر التالية (زيبين، 2017):

أ. وقت التشغيل Processing time يمثل مقدار الوقت الفعلي لغرض تصنيع المنتج.

ب. وقت الفحص: Inspection time يمثل كمية الوقت اللازم للتأكد من سلامة المنتج من العيوب

ج. وقت الانتقال: Moving time هو الوقت اللازم لانتقال المواد او الأجزاء المكتملة للمنتج فيما بين

محطات أو مراحل العمل

د. وقت الانتظار: Waiting or queue time هو مقدار الوقت الذي يقضيه المنتج في انتظار التشغيل

أو الفحص او الانتقال أو الشحن.

هـ. وقت التخزين: Storage time أما وقت التخزين فهو ذلك الوقت الذي تظل فيه الخامات أو الوحدات

تحت التشغيل أو المنتجات التامة داخل المخازن قبل بدء العمليات الإنتاجية عليها (بالنسبة للخامات

والوحدات تحت التشغيل) أو قبل شحنها للعملاء في حالة المنتجات التامة.

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

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

وقت لإنجاز = وقت التشغيل + وقت لا يضيف قيمة.

ومن خلال ما سبق عرضه تظهر أهمية مدخل المحاسبة عن الإنجاز حيث أنها تركز على نقاط الاختناق التي تعوق سير العملية الإنتاجية، ومن ثم محاولتها إيجاد حلول لتلك المشاكل المتعلقة بتلك النقاط، وينعكس ذلك إيجابياً على وقت الإنجاز، ذلك أن مدخل المحاسبة عن الإنجاز ينطوي على محاولة تخفيض وقت الإنجاز عن طريق تخفيض الوقت الذي لا يضيف قيمة حتى يصبح أو يقترب وقت الإنجاز مع وقت التشغيل الأمر الذي سيؤثر في النهاية على التكلفة وبالتالي على الربحية.

13.2.2 عيوب مدخل المحاسبة عن الانجاز

تعرضت محاسبة الانجاز لمجموعة من الانتقادات وهي (العشماوي، 2011)، (البياتي، 2021):

أ. عدم اهتمام محاسبة الانجاز باستخدام الموارد الانتاجية غير المقيدة، واستناد محاسبة الانجاز الى نظرية القيود التي تبني على مجموعة من الافتراضات غير الموضوعية.

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

ت. عدم ملاءمتها في الأجل الطويل: يكون مدخل المحاسبة عن الانجاز أكثر ملاءمة في الأجل القصير لأنه يعد جميع التكاليف ثابتة باستثناء تكلفة المواد الأولية، إلا أنه يعد غير ملائم في الأجل الطويل وخصوصاً عندما تكون هنالك احتمالات مخاطرة في عملية اتخاذ القرار.

ث. عدم تحديد التكلفة الحقيقية: يركز مدخل المحاسبة عن الانجاز على التكلفة المتغيرة والتي قد لا تعبر في المدى القصير عن تكلفة المنتج الحقيقية، لأن قرار صنع المنتج يولد التزامات طويلة الأجل بالتصنيع والتسويق وخدمات ما بعد البيع مما يؤدي إلى زيادة التكلفة الثابتة.

ج. تعد ملائمة في التطبيق فقط في حال وجود اختناق في الإنتاج: لاتخاذ أي قرار، بغض النظر عن البيئة، والتكاليف والإيرادات ذات الصلة يجب أن تكون محسوبة وفقاً لمدخل الإنجاز.

14.2.2 العلاقة والترابط بين نظرية القيود والمحاسبة عن الإنجاز.

تعد نظرية (TOC) Theory of Constraints إحدى الفلسفات المتعلقة بعمليات التشغيل والتي تركز على تعظيم الربحية من خلال التأكيد على ضرورة استخدام المورد أو الموارد المقيدة أو المتحكمة في تدفق الإنتاج بكفاءة وفعالية، ومن ثم في الانتاجية الكلية للشركة، مع التركيز بالدرجة الأولى على المنتجات التي تعطي أكبر هامش انجاز للوحدة في المورد المقيد، وكان ذلك الدافع الرئيس وراء اهتمام العديد من الباحثين على المستوى الأكاديمي والمهني بدراسة وتحليل هذه النظرية ومدى إمكانية تطبيقها، إذ أقدم Goldratt على اقتراح مجموعة من الأدوات لغرض تطبيق نظرية القيود والعمل على تحديد ومعالجة القيود بمختلف أنواعها التي تعاني منها الشركات وتشخيص المشكلات الجوهرية التي تؤثر على قدرتها وطاقاتها وتكون عقبه في تحقيق أهدافها، فضلاً عن العمل على مساعدتها في تغيير الواقع الذي تعاني منه والمتمثل بالواقع الذي تسيطر عليه الأحداث غير المرغوب فيها والعمل على خلق واقع آخر غير الواقع الحالي والتحقق من نتائجه المستقبلية قبل تطبيقه فعلياً، وبعد مدخل المحاسبة عن الانجاز (TA) أحد الأدوات المهمة لنظرية القيود (العازل، 2015).

إن تطور نظرية القيود كان السبب في ظهور مدخل المحاسبة عن الانجاز، إذ كان السعي من وراء تحقيق أقصى قدر من الربحية عن طريق تعظيم كمية الإنتاج في ظل معطيات وقيود الطاقة الانتاجية الحالية، وتحقيق أقصى قدر من الانجاز (نقلاً عن البياتي).

وهناك اتجاه إلى تطوير مقاييس الأداء وتبني مفاهيم جديدة تركز على قياس الأداء عند البيع بدلاً من القياس عند الانتهاء من إتمام الإنتاج، وذلك لتحفيز الشركة نحو العمل على تعظيم الإنجاز المحقق والافصاح في نفس الوقت عن هامش الإنجاز الذي يمكن للشركة تحقيقه من المبيعات، وذلك للتحقق والحكم عما إذا كانت الشركة تتجه نحو تحقيق هدفها الأساسي المتمثل في تعظيم الربحية، إن استخدام هذه الاداة المهمة لنظرية القيود في توفير المعلومات اللازمة لإدارة الشركات يهدف الى تطبيق مفاهيم التطوير المستمر التي تبنتها نظرية القيود والمعلومات المرتبطة بتطوير الأداء التشغيلي، من خلال التركيز على نقاط الاختناق وخفض وقت الانجاز وتوفير معلومات عن التكاليف تتلاءم مع بيئة الأعمال الحديثة، من خلال الربط بين الموارد المستنفدة ومقدار الانجاز المتحقق.

إن نظرية القيود تعمل على توفير منهجية معينة لتحديد القيود واستبعادها من خلال إدارتها بقصد استغلالها بأفضل صورة ممكنة لتحسين النظام الداخلي للوحدة الاقتصادية، ويوفر مدخل المحاسبة عن الانجاز مقاييس تبين فاعلية كل خطوة من خطوات إدارة القيود، ومدى تأثيرها على الانجاز الكلي وبالتالي على الربحية، فلكل إجراء في النظام أثر على نسبة الإنجاز، أي إنه سيكون محور القرارات المتخذة في كل إجراء على المقاييس المالية وغير المالية، وذلك عن طريق تقاريرها المبسطة والدورية لتمتد الإدارة بما تحتاجه من معلومات تخص القيد ومدى تأثيرها على أداء النظام، إذ إن كلاً من نظرية القيود والمحاسبة عن الانجاز يشجعان على المشاركة ويعدانها من متطلبات التطبيق، فجورهما هو الاتصال والتواصل بين اقسام الشركة بغرض التنسيق والتركيز على زيادة احتمالية توليد ربحية أكبر للشركة ككل (الخفاجي، 2013)، إن تطبيق مفاهيم نظرية القيود والمحاسبة عن الانجاز يتطلب تحسين انسياب اجراءات العمل بصورة تساعد على زيادة الانتاج، وقد يصاحبها اخفاقات مثل وجود مخزون أو تالف أو مخلفات، وبناءً على ذلك كلما زاد المخزون فإن ذلك يعني وجود قيود داخلية او خارجية. وهذا يعني أن زيادة الطاقة الإنتاجية لا تجدي نفعاً مع خلق قيود جديدة، كما يتطلب أيضاً التركيز على المزيج الإنتاجي الأمثل وعلى المنتجات التي تحقق

أكبر انجاز من خلال دراسة وتحليل قنوات الانتاج والمنتجات والمبيعات، ولكي يعطي تطبيقها نتائج مرضية يجب الاهتمام والتركيز على الامور الاتية (الشيخ، 2015):

أ. خلق تزامن وتوافق بين وظائف الشركة (إزالة القيود) كوسيلة لتحسين العمليات وحل المشاكل.

ب. القيود الخارجية (ضعف الطلب)، اختناقات التوزيع، نقص المواد الخام وغيرها.

ج. العمل على زيادة الطاقفة الانتاجية واختيار المزيج الانتاجي الامثل بعد دراسة العمليات الإنتاجية، الاهتمام بالمنتجات التي تعطي أعلى ربح.

د. التخلص من الفاقد بجميع صورته، من خلال خفض العيوب وتقليل التالف.

مما سبق عرضه يبدو إن هنالك تكاملاً بين نظرية القيود ومدخل المحاسبة عن الإنجاز، هذا التكامل ينبع من خلال استخدامهما لنفس المقاييس التي طرحها Goldratt وهي (الانجاز والمخزون والمصروفات التشغيلية) مع اختلاف بسيط في الاسلوب.

15.2.2 محاسبة الإنجاز واتخاذ القرارات الإدارية.

تعتبر عملية اتخاذ القرار السليم من أهم العوامل المؤثرة في نشاط المنشأة، فالقرار هو عملية اختيار بديل واحد من بين عدة بدائل، فإذا كان الاختبار وفق معايير واضحة ومحددة ومدعمة بمعلومات دقيقة ومتوفرة في الوقت المحدد كان القرار صائب، ونظراً لعدم استطاعة النظام التقليدي لحساب التكاليف ومنذ ظهوره في عقود سابقة مجارة ومواكبة التطورات التي تحدث في البيئة الصناعية خاصة منذ دخول التكنولوجيا الحديثة في التصنيع أدى إلى ظهور فلسفات إدارية بديلة، من شأنها معالجة الإخفاقات التي أحاطت بذلك النظام التقليدي ومن أجل تحسين القدرة على صنع القرارات الإدارية (العجلة، 2011).

فالربح المحاسبي مثلا لا يمثل الحقيقة، كما يطلق عليه الربح الاقتصادي الذي ينادى به البعض، وأن الأفضل هو الاعتماد على بعض المفاهيم الحديثة مثل تعظيم صافي قيمة المنشأة، وأن الاعتماد على مقياس واحد قد يؤدي إل تقديم نتائج مضللة لعملية التقييم ويجب الاعتماد على عدة أبعاد مختلفة عند التقييم مثل بطاقة الأداء المتوازن، كذلك ارتباط هذه المقاييس بقسم أو مركز مسؤولية من شأنه إعاقة المنشأة من تحقيق هدفها النهائي (مؤمنة، 2004)، وعليه يجب الاتجاه إلى مقاييس أكثر شمولية للحكم على مدى صحة القرارات الإدارية سواء كانت هذه القرارات:

أ. تشغيلية: وهي تلك القرارات المتعلقة بعمليات التشغيل اليومية مثل تحديد مجموعة معينة من الآلات لأداء مهام معينة وغيرها من العمليات التشغيلية؛

ب. تتعلق بالبرامج: وهي تلك القرارات التي تتعلق بإدخال منتجات أو خدمات جديدة أو برامج تحسين الجودة؛

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

وإن معيار الحكم على صحة القرارات الإدارية في ظل منهج المحاسبة على الإنجاز يتمثل في تأثير هذه القرارات على مفاهيم مدخل محاسبة الإنجاز الثلاثة (هامش الإنجاز والمخزون ونفقات التشغيل)، وذلك من خلال زيادة هامش الإنجاز أو خفض المخزون أو خفض نفقات التشغيل فإن ذلك يشير إلى سلامة القرار والعكس بالعكس، ويتطلب الوصول إلى هذا القرار الصائب ضرورة تحديد نقاط الاختناق في العملية الإنتاجية، والتي تمثل العائق أمام زيادة الإنجاز ومحاولة كسر قيود تلك الاختناقات عن طريق عمليات التحسين المستمر وفيما يلي بعض القرارات الإدارية ودور محاسبة الإنجاز كأداة لترشيدها (مؤمنة، 2004)، (حمصي، 2019):

16.2.2 استخدام محاسبة الإنجاز كأداة لترشيد القرارات المتعلقة بتكاليف الجودة.

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

17.2.2 استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز كأداة لترشيد قرارات التسعير.

تمثل القرارات المتعلقة بالتسعير من أهم وأكثر القرارات صعوبة على المنشأة لمالها من تأثير على كافة أوجه النشاط، وثم على العديد من الأوجه المالية القصيرة والطويلة الأجل، وهناك العديد من المداخل التقليدية سواء كانت محاسبية واقتصادية، بالإضافة إلى بعض المداخل الحديثة التي يمكن للإدارة الاعتماد عليها لاتخاذ قرارات تسعير مناسبة، وتتمثل هذه المداخل فيما يلي:

أولاً: المدخل الاقتصادي للتسعير: وطبقاً لهذا المدخل يتم التسعير وفقاً لنظرية الاقتصاد المستمدة من قاعدة التوازن المعروف بين العرض والطلب.

ثانياً: المدخل المحاسبي للتسعير: ويعتمد النموذج المحاسبي للتسعير على متغيرين أساسيين وهما التكلفة وهامش الربح حيث يكون السعر مساوياً للتكلفة + هامش الإنجاز.

ثالثاً: مدخل التسعير على أساس السوق: ويعتمد مدخل تسعير المنتجات على أساس السوق على مقدرة المنشأة على التعرف على رغبات العملاء وردود أفعال المنافسين في السوق للسعر الذي يمكن أن تحدده المنشأة وخاصة في حالة وجود منتجات مشابهة ومنافسة لها، حيث تحد من حرية المنشأة في تحديد أسعار بيعها، ومن أشهر نماذج التسعير على أساس السوق نموذج قياس التكلفة المستهدفة حيث يكون السعر محدد بناء على السوق، وبالتالي تتلخص مشكلة المنشأة في هذه الحالة في كيفية تصميم وتطوير منتج يمكن إنتاجه وبيعه في السوق بنجاح بالسعر المستهدف بحيث يكون:

السعر المستهدف = التكلفة المستهدفة + هامش الربح المرغوب فيه

ويعتبر هذا المدخل من المداخل المناسبة لأغراض التسعير في ظل البيئة الديناميكية التي تسودها المنافسة الشديدة والتطورات التكنولوجية الحديثة.

رابعاً: مدخل المحاسبة عن الإنجاز: يعتمد هذا المدخل في عملية تحديد أسعار المنتجات على تحديد نقاط الاختناق الرئيسية في النظام، سواء كانت تلك النقاط تقع في جانب الإنتاج متمثلة في محدودية طاقات بعض المراحل أو الموارد، مما يحد من الإنجاز على المستوى المصنع بصفة عامة، أو تقع تلك النقاط في جانب التسويق متمثلة في محدودية نصيب المنتج أو الخدمة المراد تسعيرها في الأسواق.

وتعتمد استراتيجية التسعير وفق منهج المحاسبة عن الإنجاز على توزيع التكاليف على المنتجات وتخصيصها، ويتم ذلك بطريقة مغايرة لما هو متبع في المنهج التقليدي، حيث أن أسلوب المحاسبة عن الإنجاز في عملية اتخاذ القرارات الإدارية يوفر للمنشأة مؤشرات جديدة تمكنها من اتخاذ أي قرار إداري يتعلق بها، مثل مؤشر قيمة الإنجاز لكل دقيقة في القيد ومؤشر قيمة الإنجاز لكل دينار من تكاليف التشغيل، وهذه المؤشرات تتسم بأنها ذات بعد نظر كلي وشامل، ذلك أنها توضح تأثير القرار على المنشأة ككل، وليس على مستوى المرحلة أو النقطة التي سيتم اتخاذ القرار بشأنها، وهذا بالتالي يتطلب ضرورة تطوير أنظمة التكاليف والمحاسبة الإدارية؛ حتى تتمكن من توفير مثل هذه المعلومات الخاصة بتلك المؤشرات، من أجل الوصول إلى قرارات إدارية تتسم بالرشد.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

تمهيد: شركة الخطوط الجوية الليبية

المبحث الأول: إجراءات الدراسة الميدانية

المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

المبحث الثالث: النتائج والتوصيات

1.3 نبذة مختصرة عن شركة الخطوط الجوية الليبية

شركة الخطوط الجوية الليبية احدى الشركات الطيران الليبية وهي الناقل الجوي الوطني في ليبيا تأسست في العام 1964 تحت اسم الخطوط الجوية للمملكة الليبية، لديها أكثر من 20 وجهة دولية وداخلية ومقرها الرئيسي "الحالي" هو مطار معيتيقة الدولي في طرابلس مع فرع في مطار بنغازي ومطار مصراته. تم تغيير اسمها عام 1970 إلى "الخطوط الجوية العربية الليبية" ونقل مقر إدارة الشركة الرئيسي إلى مدينة طرابلس عام 1971. ثم تغير اسمها الحالي "الخطوط الجوية الليبية" بعد قرار تأسيسها رقم (13) لسنة 1373 و.ر يوم 2006/04/12 والصادر سنة 2006 من اللجنة الشعبية العامة(سابقاً). كما عانت الشركة من الحروب وتردي الأوضاع الأمنية والعسر المالي خاصة في فترة جائحة كورونا.

2.3 المبحث الأول: إجراءات الدراسة الميدانية

1.2.3 أداة جمع البيانات اللازمة للدراسة:

استخدم الباحث الاستبانة لتحقيق أهداف الدراسة المتمثلة بالتعرف على مقومات تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في شركة الخطوط الجوية الليبية، تم تصميم استمارة استبيان واشتملت على البيانات الشخصية للمستهدفين والمتمثلة بالمركز الوظيفي، والمؤهل العلمي، والتخصص، وسنوات الخبرة، كما تتضمن الاستبانة عدة متغيرات كما هو مبين أدناه:

المحور الأول: العوامل التي تبين مدى توفر المعرفة والفهم الكافي بمتطلبات مدخل المحاسبة عن الإنجاز بشركة الخطوط الجوية الليبية، وتكون المحور من (9) عبارات.

المحور الثاني: العوامل التي تبين مدى توفر نظام محاسبي ملائم لإمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في شركة الخطوط الجوية الليبية، وتكون المحور من (8) عبارات.

المحور الثالث: العوامل التي تبين مدى توفر بيئة المنافسة لتطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في شركة الخطوط الجوية الليبية، وتكون المحور من (9) عبارات.

المحور الرابع: العوامل التي تبين مدى توفر الكفاءات والمهارات المؤهلة لتطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في شركة الخطوط الجوية الليبية، وتكون المحور من (9) عبارات.

2.2.3 التحليل الإحصائي ومعالجة البيانات

استخدم الباحث الترميز الرقمي في ترميز إجابات أفراد المجتمع للإجابات المتعلقة بالمقياس الخماسي، حيث تم إعطاء درجة واحدة للإجابة (غير موافق بشدة)، ودرجتان للإجابة (غير موافق)، وثلاث درجات للإجابة (موافق إلى حد ما)، وأربع درجات للإجابة (موافق)، وخمس درجات للإجابة (موافق تماماً)، وقد تم تحديد اتجاه الاجابة لكل عبارة من عبارات الاستبيان ولكل محور من مقارنة قيمة متوسط الاستجابة المرجح مع طول فئة المقياس الخماسي، وحسب طول فئة المقياس من خارج قسمة (4) على (5).

جدول (1) ترميز بدائل الإجابة وطول فئة تحديد اتجاه الإجابة

اتجاه الإجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الترميز	1	2	3	4	5
طول الفئة	1 إلى أقل من 1.8	1.8 إلى أقل من 2.6	2.6 إلى أقل من 3.4	3.4 إلى أقل من 4.2	4.2 إلى 5
درجة التوفر	منخفضة جداً	منخفضة	متوسطة	مرتفعة	مرتفعة جداً

3.2.3 أساليب التحليل الإحصائي للبيانات:

نحتاج في بعض الأحيان إلى حساب بعض المؤشرات التي يمكن الاعتماد عليها في وصف الظاهرة من حيث القيمة التي تتوسط القيم أو تنزع إليها القيم، ومن حيث التعرف على مدى تجانس القيم التي يأخذها المتغير، وأيضاً ما إذا كان هناك قيم شاذة أم لا. والاعتماد على العرض البياني وحده لا يكفي، لذا فإننا بحاجة لعرض بعض المقاييس الإحصائية التي يمكن من خلالها التعرف على خصائص الظاهرة محل البحث، وكذلك إمكانية مقارنة ظاهرتين أو أكثر، ومن أهم هذه المقاييس مقاييس النزعة المركزية والتشتت، وقد تم استخدام الآتي:

أ. **التوزيعات التكرارية:** لتحديد عدد التكرارات، والنسبة المئوية للتكرار التي تتحصل عليه كل إجابة، منسوبا إلى إجمالي التكرارات، وذلك لتحديد الأهمية النسبية لكل إجابة ويعطي صورة أولية عن إجابة أفراد مجتمع الدراسة على العبارات المختلفة.

ب. **المتوسط الحسابي المرجح:** لتحديد اتجاه الإجابة لكل فقرة من فقرات المقياس وفق مقياس التدرج الخماسي.

ج. **الانحراف المعياري:** يستخدم الانحراف المعياري لقياس تشتت الإجابات ومدى انحرافها عن متوسطها الحسابي.

د. **معامل الارتباط:** لتحديد العلاقة بين كل عبارة وإجمالي محورها وكذلك العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع.

هـ. **معامل الفا كرونباخ:** لضمان ثبات الإجابات والبيانات التي تم جمعها بالاستبيان.

و. اختبار (One Sample T-Test) لتحديد معنوية الفروق بين متوسط اجابات المستهدفين ومتوسط القياس (3).

4.2.3 الدراسة الاستطلاعية

تُعد الدراسة الاستطلاعية أداة هامة وفاعلة في البحث العلمي، فلها دور كبير في فهم الظواهر كما إنها تُمكن الباحثين من جمع المعلومات التي تساعدهم في تحديد الاتجاهات والأنماط، مما يسهل عليهم صياغة فرضيات دقيقة. إضافة إلى ذلك فإنها تتيح للباحثين استكشاف مجالات جديدة لم يتم تناولها من قبل، مما يعزز من جودة البحث ويزيد من دقته. وتساعد الدراسة الاستطلاعية في تحديد الأدوات والأساليب المناسبة لجمع البيانات في الدراسات المستقبلية، ما يجعلها خطوة أساسية في أي عمل بحثي، لذا فقد تم توزيع عينة استطلاعية قوامها (25) مفردة، تم توزيعها على بعض الموظفين في شركة الخطوط الجوية الليبية، واستُردت جميعها وبنسبة (100%)

صدق فقرات الاستبيان وتم ذلك من خلال:

أولاً: صدق المحكمين

حيث إن صدق المحكمين يعد من الشروط الضرورية واللازمة لبناء الاختبارات والمقاييس والصدق يدل على مدى قياس الفقرات للظاهرة المراد قياسها، وان أفضل طريقة لقياس الصدق هو الصدق الظاهري والذي هو عرض فقرات المقياس على مجموعة من الخبراء للحكم على صلاحيتها. وقد تحقق صدق المقياس ظاهرياً من خلال عرض الفقرات على مجموعة من المحكمين المتخصصين في المحاسبة، وقد تم الأخذ في نظر الاعتبار جميع الملاحظات التي قدمت من قبل المحكمين.

ثانياً: صدق الاتساق الداخلي

أ. العوامل التي تبين مدى المعرفة والفهم الكافي لمتطلبات مدخل المحاسبة عن الانجاز في شركة الخطوط الجوية الليبية

جدول (2)

معاملات الارتباط بين عبارات محور العوامل التي تبين مدى توفر المعرفة والفهم الكافي بمتطلبات مدخل المحاسبة عن الإنجاز بشركة الخطوط الجوية الليبية وإجمالي المحور

ت	الفقرة	معامل الارتباط	قيمة الدلالة الإحصائية
1	توفر المعلومات اللازمة والضرورية يساعد على وضع الخطط الاستراتيجية للشركة بما يحقق الربحية والمنافسة.	**0.812	0.000
2	تعمل الشركة على توفير المعلومات اللازمة والضرورية لتحسين وتطوير الاداء التشغيلي.	**0.694	0.000
3	استخدام المعلومات اللازمة والملائمة تساعد على تطوير مقاييس الأداء وتبني مفاهيم جديدة تركز على قياس الأداء عند البيع.	**0.897	0.000
4	الاهتمام بخصائص الخدمات التي تقدمها الشركة ومواصفاتها يزيد من أهمية النظر في الاستثمار لبعض التكاليف غير الضرورية وتوجيهها في مجال التسويق.	**0.783	0.000
5	تحديد نقاط الاختناق والطاقات غير المستغلة والعمل على استغلالها، تركيزاً على الوقت والفكرة، بتوفير الخدمات المناسبة في الوقت المناسب، يزيد من رضا الزبائن.	**0.773	0.000
6	التركيز على خفض معدلات المخزون يرفع من أهمية الاستفادة من التكاليف واسهامها في تطوير جوانب أخرى، والمساعدة في اتخاذ القرارات بشكل مناسب.	**0.862	0.000
7	زيادة الربحية تتحقق من خلال تقليل التكلفة إلى أدنى حد، وذلك بالتركيز على تخفيض وقت الإنجاز باعتباره عاملاً مهماً في قياس تكلفة الخدمات.	**0.77	0.000
8	العمل على خفض تكاليف الخدمات في مرحلة مبكرة يعطي الشركة أفضلية في تقديمها للخدمات المناسبة وبأسعار تنافسية.	**0.84	0.000
9	التركيز على المبيعات أو الخدمات المقدمة، للوصول إلى تحقيق الإنجاز، باعتباره المصدر الوحيد الذي يتحدد من خلاله هامش الإنجاز، وبالتالي يتحقق معدل الحصول على الأموال.	**0.69	0.000

** القيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.01)

لقد بينت النتائج في الجدول (2) أن قيم الدلالة الإحصائية جميعها أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً وتشير إلى وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عبارات العوامل التي تبين مدى توفر المعرفة والفهم الكافي بمزايا مدخل المحاسبة عن الإنجاز بشركة الخطوط الجوية الليبية، وإجمالي المحور، وتثبت صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة.

ب. العوامل التي تبين مدى توفر نظام محاسبي ملائم لإمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في شركة الخطوط الجوية الليبية

جدول (3)

معاملات الارتباط بين عبارات محور العوامل التي تبين مدى توفر نظام محاسبي ملائم لإمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في الشركة قيد الدراسة وإجمالي المحور

ت	الفقرة	معامل الارتباط	قيمة الدلالة الإحصائية
1	يوجد لدى الشركة نظام إداري وهيكل تنظيمي يعكس خطوط السلطة والمسئولية في الشركة	*0.431	0.031
2	تمتلك الشركة الدفاتر والسجلات المحاسبية الملائمة لحجم عملياتها وطبيعة نشاطها.	**0.877	0.000
3	يستخدم محاسبي الشركة أساليب وطرق محاسبية تؤدي إلى أفضلية في اتخاذ قرارات أكثر واقعية.	**0.875	0.000
4	لدى الشركة مجموعة مستندية متكاملة تعمل على المساهمة في تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز.	*0.472	0.017
5	يوجد لدى الشركة دليل حسابات يتضمن كافة أنشطة الشركة اللازمة لتطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز.	**0.84	0.000
6	تطبق إدارة الشركة نظام رقابة فعال على كافة عملياتها الإدارية والمالية.	**0.65	0.000
7	تعمل الشركة على إعداد التقارير المالية لأغراض محددة وعامة في نهاية كل فترة مالية.	**0.847	0.000
8	تقوم الشركة على إعداد تقارير متعلقة بالمعاملات غير المالية المرتبطة بأنشطة الشركة ومعاملاتها اللازمة لزيادة معدل الإنجاز.	*0.462	0.02

** القيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.01)

* القيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.05)

لقد بينت النتائج في الجدول (3) أن قيم الدلالة الإحصائية جميعها أقل من 0.05، وهي دالة إحصائياً، وتشير إلى وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عبارات محور العوامل التي تبين مدى توفر نظام محاسبي ملائم لإمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في شركة الخطوط الجوية الليبية، وإجمالي المحور، وتثبت صدق الاتساق الداخلي لهذا المحور.

ج. العوامل التي تبين مدى توفر بيئة المنافسة لتطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في شركة
الخطوط الجوية الليبية

جدول (4)

معاملات الارتباط بين عبارات محور العوامل التي تبين مدى توفر بيئة المنافسة لتطبيق مدخل
المحاسبة عن الانجاز في شركة الخطوط الجوية الليبية وإجمالي المحور

ت	الفقرة	معامل الارتباط	قيمة الدلالة الإحصائية
1	تتميز البيئة المحلية بوجود منافسة شديدة في بيئة الأعمال والتي تعتبر من أهم العوامل الأساسية لنجاح المحاسبة عن الإنجاز.	**0.614	0.001
2	تعمل إدارة الشركة على تطبيق الخطط من خلال ترابط وثيق بين الأهداف الرئيسية والأهداف الفرعية.	**0.712	0.000
3	الاهتمام بالابتكار والتجديد في طريقة تقديم الخدمات بالشركة وسهولة الوصول إليها عاملا مهم لقياس الإنجاز، الأمر الذي يوجه نحو البحث والتطوير على أفكار جديدة لمواجهة المنافسين.	**0.795	0.000
4	لدى الشركة علم بتمتع العملاء بالوعي والادراك ولديهم المقدرة على عقد مقارنة بين الخدمات التي تقدمها شركات المنافسة من حيث الجودة وخصائص السعر.	**0.595	0.002
5	دراسة متطلبات العملاء المتغيرة والمتجددة يستدعي الاهتمام من قبل الشركة وملائمتها لتلبية الرغبات، وهذا يزيد من فرص زيادة الحصة السوقية.	**0.824	0.000
6	تهتم إدارة الشركة بدراسة الرغبات المستقبلية للزبائن، وهذا يزيد من شهرة الشركة، مما يعزز مركزها التنافسي بسوق عمل.	**0.716	0.000
7	تأخذ الشركة في عين الاعتبار التطور التقني والتكنولوجي وانتشار ظاهرة الأتمتة (التحول الرقمي) في الشركة، وتوظيفه بصورة مثلى في تقديم الخدمات وتسهيل عملية البيع.	**0.667	0.000
8	تقوم الشركة بتحليل الخدمات المنافسة ومقارنتها بخدمات المقدمة، وهذا يحقق للشركة تقديم خدمات بأسعار منافسة وبجودة أفضل.	**0.808	0.000
9	تعمل الشركة على تحديد وتصنيف المعلومات الخاصة بالتكاليف، والاستفادة منها بما يعزز من قدرة الشركة على الثبات في البيئة التنافسية.	**0.651	0.000

** القيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.01)

لقد بينت النتائج في الجدول (4) أن قيم الدلالة الإحصائية جميعها أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً، وتشير إلى وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عبارات محور العوامل التي تبين مدى توفر بيئة المنافسة لتطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في شركة الخطوط الجوية الليبية، وإجمالي المحور، وتثبت صدق الاتساق الداخلي لهذا المحور.

د. العوامل التي تبين مدى توفر الكفاءات والمهارات المؤهلة لتطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في شركة الخطوط الجوية الليبية

جدول (5)

معاملات الارتباط بين عبارات محور العوامل التي تبين مدى توفر الكفاءات والمهارات المؤهلة لتطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في شركة الخطوط الجوية الليبية وإجمالي المحور

ت	الفقرة	معامل الارتباط	قيمة الدلالة الإحصائية
1	توفر إدارة الشركة الدورات التدريبية المتنوعة لتطوير الكادر داخل الشركة، وهذا مهم لإعطاء معرفة في التعامل مع المتغيرات الحاصلة.	**0.634	0.001
2	تقوم الشركة بتشجيع وتطوير فرق العمل من مختلف الإدارات ومن الإدارة العليا، وتطويرها باستمرار لتطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز.	**0.751	0.000
3	اعتماد الإدارة على تفويض السلطة لفرق العمل، لمساعدتهم على الابتكار والابداع، وهذا يعتبر مناسباً لتطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز.	**0.65	0.000
4	يتوفر لدى إدارة الشركة فريق يتمتع بالخبرة الكافية لاتخاذ القرارات الخاصة بتحديد احتياجاتها من الموارد، لمواكبة التطور في الأسواق العالمية.	**0.601	0.001
5	تعمل إدارة الشركة على توفير الكادر الوظيفي على أساس المؤهل العلمي المناسب لمواكبة المتغيرات.	**0.76	0.000
6	يتمتع محاسب التكاليف بمؤهل علمي يمكنه من تطبيق النظام وتزويد الإدارة بالمعلومات المناسبة وفي الوقت المناسب.	**0.662	0.000
7	تقوم الشركة ببناء شراكة قوية مع الموردين لضمان التوريد الفوري دون تأخير، مما يقلل من تكلفة التخزين إلى إلى أدنى حد.	**0.557	0.004
8	الاهتمام بالاستخدام المثمر لموارد الشركة ومتابعة العمليات التشغيلية وتطويرها، يوفر معلومات أكثر دقة، الأمر الذي يزيد من كفاءة الشركة.	**0.566	0.003
9	المحافظة على السمعة الجيدة للشركة عامل مهم لبناء علاقات على المدى الطويل مع الأطراف المستفيدة	**0.578	0.002

** القيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.01)

لقد بينت النتائج في الجدول (5) أن قيم الدلالة الإحصائية جميعها أقل من 0.05 وهي دالة إحصائياً، وتشير إلى وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عبارات محور العوامل التي تبين مدى توفر الكفاءات والمهارات المؤهلة لتطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في شركة الخطوط الجوية الليبية، وإجمالي المحور، وتثبت صدق الاتساق الداخلي لهذا المحور.

ثالثاً: الثبات:

وهو الاتساق في نتائج المقياس إذ يعطي النتائج نفسها بعد تطبيقه مرتين في زمنين مختلفين على الأفراد أنفسهم، وتم حساب الثبات عن طريق معامل ألفا كرونباخ، حيث إن معامل ألفا يزودنا بتقدير جيد في أغلب المواقف وتعتمد هذه الطريقة على اتساق أداء الفرد من فقرة إلى أخرى، وأن قيمة معامل ألفا للثبات تعد مقبولة إذا كانت (0.6)، وأقل من ذلك تكون منخفضة (1)، ولاستخراج الثبات وفق هذه الطريقة تم استخدام استمارات العينة الاستطلاعية البالغ عددها (25) استمارة، وقد تراوحت قيم معامل ألفا للثبات من (0.807) إلى (0.923)، وبلغ معامل الثبات لإجمالي الاستبيان (0.65)، وبالتالي يمكن القول أنها معاملات ذات دلالة جيدة لأغراض البحث، ويمكن الاعتماد عليها في تعميم النتائج.

جدول (6)

معامل ألفا كرونباخ للثبات

ت	المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا
1	العوامل التي تبين مدى توفر المعرفة والفهم الكافي بمتطلبات مدخل المحاسبة عن الإنجاز بشركة الخطوط الجوية الليبية	9	0.923
2	العوامل التي تبين مدى توفر نظام محاسبي ملائم لإمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في شركة الخطوط الجوية الليبية	8	0.839
3	العوامل التي تبين مدى توفر بيئة المنافسة لتطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في شركة الخطوط الجوية الليبية	9	0.871
4	العوامل التي تبين مدى توفر الكفاءات والمهارات المؤهلة لتطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في شركة الخطوط الجوية الليبية	9	0.807
	إجمالي فقرات الاستبانة	35	0.65

(1)Uma Sekaran : **Research Methods For Business, A Skill - Building Approach**, Fourth Edition, Southern Illinois University at Carbondale, 2003, p311

رابعاً: مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مدراء الإدارة، ورؤساء الأقسام، والمحاسبين، والمراجعين الداخليين في شركة الخطوط الجوية الليبية، والبالغ عددهم (180) فرداً، وقد تم اعتماد عينة عشوائية بسيطة تم حسابها حسب معادلة كريسي الرياضية الآتية:

$$n = \frac{X^2 NP(1-P)}{d^2 (N-1) + X^2 P(1-P)} \quad (2)$$

$$\frac{3.841*180*0.5(1-0.5)}{0.05^2 (180-1) + 3.841*0.5(1-0.5)} \cong 123$$

حيث إن n يمثل حجم العينة، X^2 قيمة كا2 الجدولية لمستوى المعنوية، N حجم مجتمع الدراسة الكامل، P ترمز إلى تقدير نسبة أفراد المجتمع الذين يملكون الخاصية المدروسة، d الدقة المطلوبة للنسبة.

أي أن حجم العينة المطلوب لا يقل عن (123) مفردة، ولضمان الحصول على العدد المطلوب قام الباحث بتوزيع (130) استمارة، وتحصل على (125) استمارة صالحة للتحليل وكما مبين في الجدول رقم (7).

جدول (7)

يبين عدد الاستمارات الموزعة والفاقد منها والاستمارات الصالحة للتحليل

نسبة الاستمارات الصالحة	الاستمارات الصالحة	نسبة الاستمارات الغير صالحة	الاستمارات غير الصالحة	نسبة الاستمارات المفقودة	الاستمارات المفقودة	الاستمارات الموزعة
%96.15	125	%0	0	%3.85	5	130

(2) Robert V. Krejcie: Determin Sample size for research activities, university of Minnesota, Duluth, P607.

المبحث الثاني

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

3.3 المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

1.3.3 عرض وتحليل البيانات المتعلقة بمتغيرات الدراسة:

الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق الخصائص والسمات الشخصية:

جدول (8)

توزيع المستهدفين حسب بياناتهم الشخصية

المركز الوظيفي	مدير عام	مدير إدارة	رئيس قسم	محاسب	مراجع داخلي	المجموع
ك	1	7	30	79	8	125
%	0.8	5.6	24	63.2	6.4	100
المؤهل العلمي	دبلوم	بكالوريوس	ماجستير	دكتوراه	مؤهل آخر	المجموع
ك	23	76	18	2	6	125
%	18.4	60.8	14.4	1.6	4.8	100
التخصص	محاسبة	إدارة أعمال	اقتصاد	تمويل ومصارف	المجموع	
ك	89	22	6	8	125	
%	71.2	17.6	4.8	6.4	100%	
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	5 إلى 15 سنة	15 إلى أقل من 25 س	25 سنة فأكثر	المجموع	
ك	30	52	21	22	125	
%	24	41.6	16.8	17.6	100	

أظهرت البيانات في الجدول (8) أن مستهدفاً واحداً وما نسبته (0.8%) كان درجته مدير عام، و(7) مستهدفين وما نسبته (5.6%) كانوا مدرء إدارة، و(30) مستهدفاً وما نسبته (24%) كانوا رؤساء أقسام، و(41) مستهدفاً وما نسبته (63.2%) كانوا من المحاسبين، و(8) مستهدفين وما نسبته (6.4%) كانوا مراجعين داخليين، وتعكس هذه النتائج التركيز الواضح للعينة على الوظائف ذات العلاقة المباشرة بتطبيق مبادئ مدخل المحاسبة عن الإنجاز، ومما يشير إلى توفر المعرفة والخبرة العملية اللازمة لتقييم مدى إمكانية تطبيقها في شركة الخطوط الجوية الليبية.

أما فيما يتعلق بالمؤهلات العلمية؛ فقد اتضح إن (23) مستهدفاً وما نسبته (18.4%) يحملوا مؤهل الدبلوم، و(76) مستهدفاً وما نسبته (60.8%) يحملوا المؤهلات الجامعية (البكالوريوس)، و(18) مستهدفاً وما نسبته (14.4%) يحملون مؤهل الماجستير، ومستهدفان اثنان وما نسبته (1.6%) يحملان مؤهل الإجازة الدقيقة (الدكتوراه)، و(6) مستهدفين وما نسبته (4.8%) يحملوا مؤهلات أخرى غير التي تم ذكرها، ومما سبق يتبين إن ما نسبته (81.6%) من المستهدفين كانت مؤهلات جامعية فأكثر وهذا

يطمئن الباحث عن البيانات التي تم جمعها من المستهدفين بالدراسة؛ كونهم سبق وأن تعاملوا مع الاستبيان كأداة مهمة لجمع البيانات.

أما بالنسبة للتخصص؛ فقد تبين إن (89) مستهدفاً وما نسبته (75.2%) متخصصين في المحاسبة، و(22) مستهدفاً وما نسبته (17.6%) متخصصين في إدارة الأعمال، و(6) مستهدفين وما نسبته (4.8%) متخصصين في الاقتصاد، ومما تقدم يتبين إن غالبية المستهدفين وبنسبة (75.2%) كان تخصصهم في موضوع دراسة وتخصص الباحث، وهذا يعزز ثقة الباحث بالبيانات التي تحصل عليها، وكذلك تعكس هذه النتائج أن غالبية المشاركين ينتمون إلى تخصصات ذات صلة مباشرة بتطبيق مقومات مدخل المحاسبة عن الإنجاز، مما قد يسهم في تعزيز إمكانية استيعابهم لمفاهيمها تأثيرها على تحقيق الميزة التنافسية لشركة الخطوط الجوية الليبية

وفيما يخص سنوات الخبرة؛ فقد تبين إن (30) مستهدفاً وما نسبته (24%) كانت خبرتهم أقل من 5 سنوات، و(52) مستهدفاً وما نسبته (41.6%) تراوحت خبرتهم من 5 إلى أقل من 15 سنة، و(21) مستهدفاً مانسبته (16.8%) تراوحت خبرتهم من 15 إلى أقل من 25 سنة، و(22) مستهدفاً مانسبته (17.6%) كانت خبرتهم أكثر من 25 سنة، وتعكس هذه النتائج أن غالبية المشاركين لديهم خبرة مهنية ممتدة، مما قد يسهم في تقديم تقييمات أكثر دقة حول مقومات تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز، بناء على خبرتهم العملية الطويلة.

التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

لتحديد درجة التوفر لكل عبارة وكل محور من محاور الدراسة سيتم الاعتماد على طول خلايا المقياس الخماسي، حيث تتم مقارنة قيمة متوسط الاستجابة المرجح مع طول خلايا المقياس المبينة في الجدول رقم (1).

أولاً: توفر المعرفة والفهم الكافي بمتطلبات مدخل المحاسبة عن الإنجاز بشركة الخطوط الجوية الليبية.

جدول (9)

يوضح التوزيعات التكرارية ونتائج التحليل الوصفي لمحور توفر المعرفة والفهم الكافي بمتطلبات مدخل المحاسبة عن الإنجاز بشركة الخطوط الجوية الليبية

الترتيب	درجة التوفر	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	موافق بشدة	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق بشدة	الفقرة	ت	
الأول	مرتفعة	1.283	3.60	29	58	14	7	17	ك	توفر المعلومات اللازمة والضرورية يساعد على وضع الخطط الاستراتيجية للشركة بما يحقق الربحية والمنافسة	1
				23.2	46.4	11.2	5.6	13.6	%		
الخامس	متوسطة	1.158	3.26	17	42	34	21	11	ك	تعمل الشركة على توفير المعلومات اللازمة والضرورية لتحسين وتطوير الاداء التشغيلي	2
				13.6	33.6	27.2	16.8	8.8	%		
الثالث	مرتفعة	1.280	3.48	25	52	19	12	16	ك	استخدام المعلومات اللازمة والملائمة تساعد على تطوير مقاييس الأداء وتبني مفاهيم جديدة تركز على قياس الأداء عند البيع	3
				20.8	41.6	15.2	9.6	12.8	%		
الرابع	مرتفعة	1.254	3.45	28	39	34	9	15	ك	الاهتمام بخصائص الخدمات التي تقدمها الشركة ومواصفاتها يزيد من أهمية النظر في الاستثمار لبعض التكاليف غير الضرورية وتوجيهها في مجال التسويق	4
				22.4	31.2	27.2	7.2	12.0	%		
السادس	متوسطة	1.356	3.15	14	55	20	8	28	ك	تحديد نقاط الاختناق والطاقت غير المستغلة والعمل على استغلالها، تركيزاً على الوقت والفكرة، بتوفير الخدمات المناسبة في الوقت المناسب، يزيد من رضا الزبائن	5
				11.2	44.0	16.0	6.4	22.4	%		
التاسع	متوسطة	1327	2.89	11	38	34	10	32	ك	التركيز على خفض معدلات المخزون يرفع من أهمية الاستفادة من التكاليف واسهامها في تطوير جوانب أخرى، والمساعدة في اتخاذ القرارات بشكل مناسب	6
				8.8	30.4	27.2	8.0	25.6	%		
الثامن	متوسطة	1.159	3.11	9	46	38	14	18	ك	زيادة الربحية تتحقق من خلال تقليل التكلفة إلى أدنى حد، وذلك بالتركيز على تخفيض وقت الإنجاز باعتباره عاملاً مهماً في قياس تكلفة الخدمات	7
				7.2	36.8	30.4	11.2	14.4	%		
السابع	متوسطة	1.389	3.14	20	44	21	14	26	ك	العمل على خفض تكاليف الخدمات في مرحلة مبكرة يعطي الشركة أفضلية في تقديمها للخدمات المناسبة وبأسعار تنافسية	8
				16.0	35.2	16.8	11.2	20.8	%		
الثاني	مرتفعة	1.401	3.50	40	29	28	9	19	ك	التركيز على المبيعات أو الخدمات المقدمة، للوصول إلى تحقيق الإنجاز، باعتباره المصدر الوحيد الذي يتحدد من خلاله هامش الإنجاز، يتحقق معدل الحصول على الأموال	9
				32.0	23.2	22.4	7.2	15.2	%		
	متوسط	1.011	3.29	إجمالي توفر المعرفة والفهم الكافي بمتطلبات مدخل المحاسبة عن الإنجاز بشركة الخطوط الجوية الليبية							

من الجدول رقم (9) تبين إن قيم المتوسطات لعبارات محور توفر المعرفة والفهم الكافي بمتطلبات مدخل المحاسبة عن الإنجاز بشركة الخطوط الجوية الليبية، تراوحت ما بين (2.89) إلى (3.6)، كما تبين ان (4) عبارات من عبارات المحور كانت قيم متوسطاتها تقع ضمن الفئة (3.4) إلى أقل من (4.2)؛ لذا فإن درجة توفر المعرفة والفهم الكافي بهذه المتطلبات كانت "مرتفعة" ورتبتها تنازلياً كما يلي:

1. توفر المعلومات اللازمة والضرورية تساعد في وضع الخطط الاستراتيجية للشركة بما يحقق الربحية والمنافسة.
2. التركيز على المبيعات أو الخدمات المقدمة، للوصول إلى تحقيق الإنجاز، باعتباره المصدر الوحيد الذي يتحدد من خلاله هامش الإنجاز، وبالتالي يتحقق معدل الحصول على الأموال.
3. استخدام المعلومات اللازمة والملائمة تساعد على تطوير مقاييس الأداء وتبني مفاهيم جديدة تركز على قياس الأداء عند البيع.
4. الاهتمام بخصائص الخدمات التي تقدمها الشركة ومواصفاتها يزيد من أهمية النظر في الاستثمار لبعض التكاليف غير الضرورية وتوجيهها في مجال التسويق.

كما تبين إن (5) عبارات من عبارات محور توفر المعرفة والفهم الكافي بمتطلبات مدخل المحاسبة عن الإنجاز بشركة الخطوط الجوية الليبية كانت قيم المتوسطات تقع ضمن الفئة (2.6) إلى أقل من (3.4) لذا فإن درجة توفر المعرفة والفهم الكافي بهذه المتطلبات كانت متوسطة، ورتبتها تنازلياً كما يلي:

1. تعمل الشركة على توفير المعلومات اللازمة والضرورية لتحسين وتطوير الاداء التشغيلي.
2. تحديد نقاط الاختناق والطاقات غير المستغلة والعمل على استغلالها، تركيزاً على الوقت والفكرة، بتوفير الخدمات المناسبة في الوقت المناسب، يزيد من رضا الزبائن.
3. العمل على خفض تكاليف الخدمات في مرحلة مبكرة يعطي الشركة أفضلية في تقديمها للخدمات المناسبة وبأسعار تنافسية.
4. زيادة الربحية تتحقق من خلال تقليل التكلفة إلى أدنى حد، وذلك بالتركيز على تخفيض وقت الإنجاز باعتباره عاملاً مهماً في قياس تكلفة الخدمات.
5. التركيز على خفض معدلات المخزون يرفع من أهمية الاستفادة من التكاليف واسهامها في تطوير جوانب أخرى، والمساعدة في اتخاذ القرارات بشكل مناسب.

كما بينت النتائج في الجدول رقم (9) أن متوسط الاستجابة لإجمالي محور توفر المعرفة والفهم الكافي بمزايا مدخل المحاسبة عن الإنجاز بشركة الخطوط الجوية الليبية كان (3.29) ويقع ضمن الفئة (2.6) الى أقل من (3.4) لذا فإن مستوى توفر المعرفة والفهم الكافي بمتطلبات مدخل المحاسبة عن الإنجاز بشركة الخطوط الجوية الليبية كان متوسطاً، وهذا يشير إلى بشكل عام أن المتوسط العام للنتائج (المتوسط = 3.29، والانحراف المعياري = 1.011) إلى أن "شركة الخطوط الليبية تمتلك المعرفة والفهم الكافي بمتطلبات مدخل محاسبة الإنجاز" ولكن هناك حاجة إلى مزيد من التطوير في بعض

المجالات نظرا للتفاوت بين المستويات بين مرتفع ومتوسط وخاصة في جمع المعلومات الخاصة بالأداء، وتحديد نقاط الاختناق وكيفية معالجتها، وتخفيض معدلات المخزون والتقليل من التكلفة.

ثانياً: توفر نظام محاسبي ملائم لإمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في شركة الخطوط الجوية الليبية.

جدول (10)

يوضح التوزيعات التكرارية ونتائج التحليل الوصفي لمحور توفر نظام محاسبي ملائم لإمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في شركة الخطوط الجوية الليبية

الترتيب	درجة التوفر	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	موافق بشدة	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق بشدة	الفقرة	ت
السادس	متوسطة	1.193	2.93	10	39	23	38	15	ك % يوجد لدى الشركة نظام إداري وهيكل وتنظيمي يعكس خطوط السلطة والمسئولية في الشركة	1
				8.0	31.2	18.4	30.4	12.0		
الأول	مرتفعة	1.234	3.36	19	49	34	4	19	ك % تمتلك الشركة الدفاتر والسجلات المحاسبية الملائمة لحجم عملياتها وطبيعة نشاطها.	2
				15.2	39.2	27.2	3.2	15.2		
الثالث	متوسطة	1.193	3.11	13	38	43	12	19	ك % يستخدم محاسبي الشركة أساليب وطرق محاسبية تؤدي إلى أفضلية في اتخاذ قرارات أكثر واقعية.	3
				10.4	30.4	34.4	9.6	15.2		
الخامس	متوسطة	1.127	2.94	4	42	42	16	21	ك % لدى الشركة مجموعة مستندية متكاملة تعمل على المساهمة في تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز.	4
				3.2	33.6	33.6	12.8	16.8		
الثاني	متوسطة	1.156	3.22	10	51	40	5	19	ك % يوجد لدى الشركة دليل حسابات يتضمن كافة أنشطة الشركة اللازمة لتطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز.	5
				8.0	40.8	32.0	4.0	15.2		
الثامن	متوسطة	1.202	2.72	9	25	38	28	25	ك % تطبق إدارة الشركة نظام رقابة فعال على كافة عملياتها الإدارية والمالية.	6
				7.2	20.0	30.4	22.4	20.0		
الرابع	متوسطة	1.098	3.04	5	42	51	7	20	ك % تعمل الشركة على إعداد التقارير المالية لأغراض محددة وعامة في نهاية كل فترة مالية.	7
				4.0	33.6	40.8	5.6	16.0		
السابع	متوسطة	1.127	2.83	5	38	30	35	17	ك % تقوم الشركة على إعداد تقارير متعلقة بالمعاملات غير المالية المرتبطة بأنشطة الشركة ومعاملاتها اللازمة لزيادة معدل الإنجاز.	8
				4.0	30.4	24.0	28.0	13.6		
	متوسط	0.869	3.02	إجمالي توفر نظام محاسبي ملائم لإمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في شركة الخطوط الجوية الليبية						

من الجدول رقم (10) تبين إن قيم المتوسطات لعبارات محور توفر نظام محاسبي ملائم تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في شركة الخطوط الجوية الليبية، تراوحت ما بين (2.72) إلى (3.36)، كما تبين ان جميع عبارات المحور كانت قيم متوسطاتها تقع ضمن الفئة (2.6 إلى أقل من 3.4) لذا فإن درجة توفر نظام محاسبي ملائم لإمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز كانت "متوسطة" ورتبتها تنازلياً كما يلي:

1. تمتلك الشركة الدفاتر والسجلات المحاسبية الملائمة لحجم عملياتها وطبيعة نشاطها.
2. يوجد لدى الشركة دليل حسابات يتضمن كافة أنشطة الشركة اللازمة لتطبيق مدخل المحاسبة.
3. يستخدم محاسبي الشركة أساليب وطرق محاسبية تؤدي إلى أفضلية في اتخاذ قرارات أكثر واقعية.
4. تعمل الشركة على إعداد التقارير المالية لأغراض محددة وعامة في نهاية كل فترة مالية.
5. لدى الشركة مجموعة مستندية متكاملة تعمل على المساهمة في تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز.

6. يوجد لدى الشركة نظام إداري وهيكل تنظيمي يعكس خطوط السلطة والمسئولية في الشركة.
7. تقوم الشركة على إعداد تقارير متعلقة بالمعاملات غير المالية المرتبطة بأنشطة الشركة ومعاملاتها اللازمة لزيادة معدل الإنجاز.

8. تطبق إدارة الشركة نظام رقابة فعال على كافة عملياتها الإدارية والمالية.

كما بينت النتائج في الجدول رقم (10) أن متوسط الاستجابة لإجمالي محور توفر نظام محاسبي ملائم لإمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في شركة الخطوط الجوية الليبية كان (3.02) ويقع ضمن الفئة (2.6 إلى أقل من 3.4) لذا فإن مستوى توفر نظام محاسبي ملائم لإمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في شركة الخطوط الجوية الليبية كان متوسطاً، وهذا يشير بشكل عام، إلى المتوسط العام للنتائج (المتوسط = 3.02، والانحراف المعياري = 0.869) وأن شركة الخطوط الجوية الليبية لا تمتلك النظام المحاسبي الجيد الذي يتماشى مع مدخل محاسبة الإنجاز، ولكن هناك حاجة إلى مزيداً من التطوير في بعض المجالات، مثل النظام الإداري والعمل على تطوير مجموعة مستندية

من الجدول رقم (11) تبين أن قيم المتوسطات لعبارات محور توفر بيئة المنافسة لتطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في شركة الخطوط الجوية الليبية، تراوحت ما بين (2.82) إلى (3.26)، كما تبين أن جميع عبارات المحور كانت قيم متوسطاتها تقع ضمن الفئة (2.6 إلى أقل من 3.4) لذا فإن درجة توفر بيئة المنافسة لتطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز كانت "متوسطة" ورتبتها تنازلياً كما يلي:

تتميز البيئة المحلية بوجود منافسة شديدة في بيئة الأعمال والتي تعتبر من أهم العوامل الأساسية لنجاح المحاسبة عن الإنجاز.

1. تهتم إدارة الشركة بدراسة الرغبات المستقبلية للزبائن، وهذا يزيد من شهرة الشركة، مما يعزز مركزها التنافسي بسوق العمل.

2. لدى الشركة علم بتمتع العملاء بالوعي والادراك ولديهم المقدرة على عقد مقارنة بين الخدمات التي تقدمها شركات المنافسة من حيث الجودة وخصائص السعر.

3. تعمل إدارة الشركة على تطبيق الخطط من خلال ترابط وثيق بين الأهداف الرئيسية والأهداف الفرعية.

4. تعمل الشركة على تحديد وتصنيف المعلومات الخاصة بالتكاليف، والاستفادة منها بما يعزز من قدرة الشركة على الثبات في البيئة التنافسية.

5. دراسة متطلبات العملاء المتغيرة والمتجددة يستدعي الاهتمام من قبل الشركة وملائمتها لتلبية الرغبات، وهذا يزيد من فرص زيادة الحصة السوقية.

6. تقوم الشركة بتحليل الخدمات المنافسة ومقارنتها بالخدمات المقدمة، وهذا يحقق للشركة تقديم خدمات بأسعار منافسة وبجودة أفضل.

7. الاهتمام بالابتكار والتجديد في طريقة تقديم الخدمات بالشركة وسهولة الوصول إليها عاملاً مهماً لقياس الإنجاز، الأمر الذي يوجه نحو البحث والتطوير على أفكار جديدة لمواجهة المنافسين.

8. تأخذ الشركة في عين الاعتبار التطور التقني والتكنولوجي وانتشار ظاهرة الأتمتة (التحول الرقمي) في الشركة، وتوظيفه بصورة مثلى في تقديم الخدمات وتسهيل عملية البيع.

كما بينت النتائج في الجدول رقم (11) أن متوسط الاستجابة لإجمالي محور توفر بيئة المنافسة لتطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في شركة الخطوط الجوية الليبية كان (3.04) ويقع ضمن الفئة (2.6 الى أقل من 3.4) لذا فإن مستوى توفر البيئة المنافسة لتطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في شركة الخطوط الجوية الليبية كان متوسطاً، وهذا يشير إلى أن شركة الخطوط الجوية الليبية لا تعمل في بيئة منافسة مما لا يساعد على تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز، فلابد من وجود فرص للتطوير بعض العمليات مثل الاهتمام بالابتكار والتجديد وتوجيه نحو البحث والتطوير المستمر في طريقة تقديم الخدمات بسرعة وبأقل تكلفة، ومعرفة رغبات العملاء وتلبيتها مما يزيد في الحصة السوقية للشركة، ومقارنة خدماتها مع منافسيها لتحديد مركزها والمحافظة على سمعة الشركة.

رابعاً: توفر الكفاءات والمهارات المؤهلة لتطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في شركة الخطوط الجوية الليبية.

جدول (12)

يوضح التوزيعات التكرارية ونتائج التحليل الوصفي لمحور توفر الكفاءات والمهارات المؤهلة لتطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في شركة الخطوط الجوية الليبية

ت	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق بشدة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	درجة التوفر	الترتيب
1	توفر إدارة الشركة الدورات التدريبية لتطوير الكادر داخل الشركة، وهذا مهم لإعطاء معرفة في التعامل مع المتغيرات الحاصلة.	ك	14	27	52	3.39	1.197	مرتفعة	الثاني
		%	11.2	21.6	41.6	15.2			
2	تقوم الشركة بتشجيع وتطوير فرق العمل من مختلف الإدارات ومن الإدارة العليا، وتطويرها باستمرار لتطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز.	ك	17	25	44	3.01	1.208	متوسطة	الرابع
		%	13.6	20.0	35.2	8.0			
3	اعتماد الإدارة على تفويض السلطة لفرق العمل، لمساعدتهم على الابتكار والإبداع، وهذا يعتبر مناسباً لتطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز.	ك	14	28	47	2.86	1.120	متوسطة	الخامس
		%	11.2	22.4	37.6	8.0			
4	يتوفر لدى إدارة الشركة فريق يتمتع بالخبرة الكافية لاتخاذ القرارات الخاصة بتحديد احتياجاتها من الموارد، لمواكبة التطور في الأسواق العالمية.	ك	30	25	44	2.76	1.253	متوسطة	الثامن
		%	24.0	20.0	35.2	3.2			
5	تعمل إدارة الشركة على توفير الكادر الوظيفي على أساس المؤهل العلمي المناسب لمواكبة المتغيرات.	ك	21	18	38	2.80	1.244	متوسطة	السابع
		%	16.8	14.4	30.4	7.2			
6	يتمتع محاسب التكاليف بمؤهل علمي يمكنه من تطبيق النظام وتزويد الإدارة بالمعلومات المناسبة وفي الوقت المناسب.	ك	14	44	37	3.10	1.117	متوسطة	الثالث
		%	11.2	35.2	29.6	8.8			
7	تقوم الشركة ببناء شراكة قوية مع الموردين لضمان التوريد الفوري دون تأخير، مما يقلل من تكلفة التخزين إلى إلى أدنى حد	ك	22	33	43	2.82	1.136	متوسطة	السادس
		%	17.6	26.4	34.4	1.6			
8	الاهتمام بالاستخدام المثمر لموارد الشركة ومتابعة العمليات التشغيلية وتطويرها، يوفر معلومات أكثر دقة، الأمر الذي يزيد من كفاءة الشركة.	ك	22	31	30	2.74	1.191	متوسطة	التاسع
		%	17.6	24.8	24.0	6.4			
9	المحافظة على السمعة الجيدة للشركة عامل مهم لبناء علاقات على المدى الطويل مع الأطراف المستفيدة	ك	12	25	42	3.57	1.253	مرتفعة	الأولى
		%	9.6	20.0	33.6	24.4			
	إجمالي توفر الكفاءات والمهارات المؤهلة لتطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في شركة الخطوط الجوية الليبية					3.01	0.905	متوسط	

من الجدول رقم (12) تبين إن قيم المتوسطات لعبارات محور توفر الكفاءات والمهارات المؤهلة لتطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في شركة الخطوط الجوية الليبية، تراوحت ما بين (2.74) إلى (3.57)، وتبين إن عبارة واحدة من عبارات محور توفر الكفاءات والمهارات المؤهلة لتطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركة قيد الدراسة كانت قيمة متوسطها (3.57)، وتقع ضمن الفترة (3.4 إلى أقل من 4.2)، لذا فإن درجة المحافظة على السمعة الجيدة للشركة عامل مهم لبناء علاقات على المدى الطويل مع الأطراف كانت درجة الموافقة عليها مرتفعة.

أما العبارات الثمانية الأخرى من المحور كانت قيم متوسطاتها تقع ضمن الفئة (2.6 إلى أقل من 3.4)، لذا فإن درجة توفر الكفاءات والمهارات المؤهلة لتطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز بالشركة قيد الدراسة كانت "متوسطة" ومرتبة تنازلياً كما يلي:

1. توفر إدارة الشركة الدورات التدريبية المتنوعة لتطوير الكادر داخل الشركة، وهذا مهم لإعطاء معرفة في التعامل مع المتغيرات الحاصلة.
2. يتمتع محاسب التكاليف بمؤهل علمي يمكنه من تطبيق النظام وتزويد الإدارة بالمعلومات المناسبة وفي الوقت المناسب.
3. تقوم الشركة بتشجيع وتطوير فرق العمل من مختلف الإدارات ومن الإدارة العليا، وتطويرها باستمرار لتطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز.
4. اعتماد الإدارة على تفويض السلطة لفرق العمل، لمساعدتهم على الابتكار والابداع، وهذا يعتبر مناسباً لتطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز.
5. تقوم الشركة ببناء شراكة قوية مع الموردين لضمان التوريد الفوري دون تأخير، مما يقلل من تكلفة التخزين إلى أدنى حد.
6. تعمل إدارة الشركة على توفير الكادر الوظيفي على أساس المؤهل العلمي المناسب لمواكبة المتغيرات.

7. يتوفر لدى إدارة الشركة فريق يتمتع بالخبرة الكافية لاتخاذ القرارات الخاصة بتحديد احتياجاتها من الموارد، لمواكبة التطور في الأسواق العالمية.

8. الاهتمام بالاستخدام المثمر لموارد الشركة ومتابعة العمليات التشغيلية وتطويرها، يوفر معلومات أكثر دقة، الأمر الذي يزيد من كفاءة الشركة.

كما بينت النتائج في الجدول رقم (12) أن متوسط الاستجابة لإجمالي محور توفر الكفاءات والمهارات المؤهلة لتطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في شركة الخطوط الجوية الليبية كان (3.01) ويقع ضمن الفئة (2.6 الى أقل من 3.4) لذا فإن مستوى توفر الكفاءات والمهارات المؤهلة لتطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في شركة الخطوط الجوية الليبية كان متوسطاً، وهذا يشير إلى عدم توفر الكفاءات والمهارات داخل الشركة من خلال العنصر البشري المؤهل تأهيلاً جيداً للتعامل مع مدخل المحاسبة عن الإنجاز، مع العمل على توفير وتأهيل الكادر حسب المتغيرات واحتياجات كل مرحلة، والعمل بروح الفريق لمواكبة التحول في الأسواق، مع تفويض السلطة لفرق العمل حسب المتطلبات مع مراعاة توفر الخبرة وكيفية اتخاذ القرارات الخاصة، لمساعدتهم على الابتكار، وبناء شراكة قوية مع الموردين لتقليل من التكلفة.

خامساً: إجمالي توفر مقومات تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز لدى شركة الخطوط الجوية الليبية

والمتمثل بـ (توفر المعرفة والفهم الكافي بمتطلبات مدخل المحاسبة عن الإنجاز بالشركة، مدى توفر نظام محاسبي ملائم، لإمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركة، توفر بيئة المنافسة لتطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركة، توفر الكفاءات والمهارات المؤهلة لتطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركة).

جدول (13)

نتائج التحليل الوصفي لإجمالي توفر مقومات تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز لدى شركة الخطوط الجوية الليبية

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التوفر
توفر مقومات تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز لدى شركة الخطوط الجوية الليبية	3.01	0.778	متوسط

ولتحديد مستوى توفر مقومات تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز لدى شركة الخطوط الجوية الليبية، والمتمثلة بـ (توفر المعرفة والفهم الكافي بمتطلبات مدخل المحاسبة عن الانجاز بالشركة، مدى توفر نظام محاسبي ملائم لإمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركة، توفر بيئة المنافسة لتطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركة، توفر الكفاءات والمهارات المؤهلة لتطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركة) فإن النتائج في الجدول رقم (13) بينت أن متوسط الاستجابة لإجمالي المتغير يساوي (3.01) ويقع ضمن الفئة (2.6 إلى أقل من 3.4) وتشير إلى أن مستوى توفر مقومات تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز لدى شركة الخطوط الجوية الليبية كان متوسطاً، وهذا يشير إلى عدم توفر مقومات تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركة الجوية الليبية للمساعدة في تقييم الأداء، ومعالجة الاختناقات وتقليل المخزون وزيادة الربحية.

2.3.3 اختبار فرضيات الدراسة

لتحديد درجة الاتفاق على كل عبارة من عبارات الاستبيان وعلى إجمالي كل محور من محاور الاستبيان، تم استخدام اختبار (One Sample T-Test)، فتكون الدرجة مرتفعة (أفراد العينة متفقين على مضمون العبارة) اذا كانت قيمة متوسط الاستجابة الفرضية أكبر من قيمة متوسط القياس (3)، وقيمة الدلالة الإحصائية أقل من (0.05)، وبالتالي قبول الفرضية، إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية (P-Value) لاختبار (One Sample T-Test) أقل من (0.05) فهذا يعني إن قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية، وهذا يشير إلى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين قيمة متوسط الاستجابة الفعلي ومتوسط القياس.

وتكون الدرجة منخفضة (أفراد العينة غير متفقين على مضمون العبارة) إذا كانت قيمة متوسط الاستجابة للفترة أقل من قيمة متوسط القياس (3)، وكانت قيمة الدلالة الإحصائية أقل من (0.05)، وبالتالي رفض الفرضية، وتكون الدرجة متوسطة إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية أكبر من 0.05 بغض النظر عن قيمة متوسط الاستجابة ومن ثم رفض الفرضية.

الفرضية الفرعية الأولى:

الفرضية الصفرية (H0): لا يوجد فرق جوهري ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسط اجابات أفراد مجتمع الدراسة، والمتوسط الفرضي حول المحور الأول والذي نصه (وجود المعرفة والفهم الكافي بمتطلبات مدخل محاسبة الإنجاز لدى الشركة الخطوط الجوية الليبية).

الفرضية البديلة (H1): يوجد فرق جوهري ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسط اجابات أفراد مجتمع الدراسة، والمتوسط الفرضي حول المحور الأول الذي نصه (وجود المعرفة والفهم الكافي بمزايا مدخل محاسبة الإنجاز لدى الشركة الخطوط الجوية الليبية).

جدول رقم (14)

نتائج اختبار (One Sample T- test) لمحور المعرفة والفهم الكافي بمتطلبات مدخل المحاسبة عن الانجاز

المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة الدلالة الإحصائية	معنوية الفروق
المعرفة والفهم الكافي بمتطلبات مدخل محاسبة الإنجاز	3.29	1.01	0.002	معنوي

قيمة T المحسوبة = 3.176 ، درجات الحرية = 124 ، قيمة T الجدولية = 1.962

بينت النتائج في الجدول رقم (14) أن متوسط الاستجابة لإجمالي محور المعرفة والفهم الكافي بمتطلبات مدخل محاسبة الانجاز يساوي (3.29)، وهو أكبر من متوسط القياس (3)، وأن الفروق تساوي (0.29)، ولتحديد معنوية هذه الفروق فإن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار (P-Value) تساوي (0.002)، وهي أقل من 0.05، ويؤكد ذلك قيمة اختبار T المحسوبة وتساوي (3.176)، والتي هي أكبر من قيمتها الجدولية (1.962)، وتشير إلى معنوية الفروق، وهذا يشير إلى رفض الفرضية

الصفريّة وقبول الفرضية البديلة وهذا يثبت صحة الفرضية الأولى" لدى الشركة الخطوط الجوية الليبية المعرفة والفهم الكافي بمتطلبات مدخل محاسبة الانجاز".

الفرضية الفرعية الثانية:

الفرضية الصفريّة (H0): لا يوجد فرق جوهري ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسط اجابات افراد مجتمع الدراسة، والمتوسط الفرضي حول المحور الثاني والذي نصه (وجود النظام المحاسبي الجيد الذي يتماشى مع تطبيق مدخل المحاسبة الإنجاز في شركة الخطوط الجوية الليبية).

الفرضية البديلة (H1): يوجد فرق جوهري ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسط اجابات افراد مجتمع الدراسة، والمتوسط الفرضي حول المحور الثاني والذي نصه (وجود النظام المحاسبي الجيد الذي يتماشى مع تطبيق مدخل المحاسبة الإنجاز في شركة الخطوط الجوية الليبية).

جدول رقم (15)

نتائج اختبار (One Sample T- test) لمحور امتلاك الشركة لنظام محاسبي جيد يتماشى لمدخل محاسبة الانجاز

المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة الدلالة الإحصائية	معنوية الفروق
امتلاك الشركة لنظام محاسبي جيد يتماشى لمدخل محاسبة الإنجاز	3.02	0.869	0.807	غير معنوي

قيمة T المحسوبة = 0.244 ، درجات الحرية = 124 ، قيمة T الجدولية = 1.962

بينت النتائج في الجدول رقم (15) بينت أن متوسط الاستجابة لإجمالي محور امتلاك الشركة لنظام محاسبي جيد يتماشى لمدخل محاسبة الانجاز يساوي (3.02)، وهو يساوي تقريباً متوسط القياس (3)، وأن الفروق تساوي (0.02)، ولتحديد معنوية هذه الفروق فإن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار (P-Value) تساوي (0.807)، وهي أكبر من ($\alpha \leq 0.05$)، ويؤكد ذلك قيمة اختبار T المحسوبة وتساوي (0.244)، والتي هي أقل من قيمتها الجدولية (1.962)، وتشير إلى عدم معنوية الفروق، وهذا يشير الى قبول الفرضية العدمية التي نصها "لا يوجد فرق جوهري ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)، بين متوسط اجابات أفراد مجتمع الدراسة، والمتوسط الفرضي حول المحور الثاني

والذي نصه وجود النظام المحاسبي الجيد الذي يتماشى مع تطبيق مدخل المحاسبة الإنجاز في شركة الخطوط الليبية، ورفض فرضيتها البديلة، وهذا ينفي صحة فرضية الدراسة حول وجود نظام محاسبي يتماشى مع تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز.

الفرضية الفرعية الثالثة:

الفرضية الصفرية (H_0): لا يوجد فرق جوهري ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسط اجابات أفراد مجتمع الدراسة، والمتوسط الفرضي حول عمل شركة الخطوط الجوية الليبية في بيئة ملائمة لمدخل المحاسبة عن الإنجاز.

الفرضية البديلة (H_1): يوجد فرق جوهري ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسط اجابات أفراد مجتمع الدراسة، والمتوسط الفرضي حول عمل شركة الخطوط الجوية الليبية في بيئة ملائمة لمدخل المحاسبة عن الإنجاز.

جدول رقم (16)

نتائج اختبار (One Sampl T- test) لمحور العمل ضمن بيئة منافسة لمدخل المحاسبة عن الانجاز

المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة الدلالة الإحصائية	معنوية الفروق
العمل ضمن بيئة منافسة للتطبيق لمدخل المحاسبة عن الإنجاز	3.04	0.83	0.575	غير معنوي

قيمة T المحسوبة = 0.563 ، درجات الحرية = 124 ، قيمة T الجدولية = 1.962

بينت النتائج في الجدول رقم (16) بينت أن متوسط الاستجابة لإجمالي محور العمل ضمن بيئة ملائمة لمدخل المحاسبة عن الانجاز يساوي (3.04)، وهو يساوي تقريباً متوسط القياس (3)، وأن الفروق تساوي (0.04)، ولتحديد معنوية هذه الفروق فإن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار (P -Value) تساوي (0.575)، وهي أكبر من 0.05، وتشير إلى عدم معنوية الفروق، ويؤكد ذلك قيمة اختبار T المحسوبة وتساوي (0.563)، والتي هي أقل من قيمتها الجدولية (1.962)، وهذا يشير الى قبول الفرضية العدمية التي نصها "لا يوجد فرق جوهري ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية

($\alpha \leq 0.05$)، بين متوسط اجابات أفراد مجتمع الدراسة، والمتوسط الفرضي حول عمل شركة الخطوط الجوية الليبية في بيئة ملائمة لمدخل المحاسبة عن الانجاز"، ورفض فرضيتها البديلة، وهذا يشير إلى أن شركة الخطوط الجوية الليبية لا تتوفر لها بيئة منافسة تساعد على تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز.

الفرضية الفرعية الرابعة:

الفرضية الصفرية (H0): لا يوجد فرق جوهري ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسط اجابات أفراد مجتمع الدراسة، والمتوسط الفرضي حول توفر العنصر البشري المؤهل تأهيلاً جيداً في شركة الخطوط الجوية الليبية للتعامل مع مدخل المحاسبة عن الإنجاز.

الفرضية البديلة (H1): يوجد فرق جوهري ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسط اجابات أفراد مجتمع الدراسة، والمتوسط الفرضي حول توفر العنصر البشري المؤهل تأهيلاً جيداً في شركة الخطوط الجوية الليبية للتعامل مع مدخل المحاسبة عن الإنجاز.

جدول رقم (17)

نتائج اختبار (One Sample T- test) لمحور الكفاءات والمهارات المؤهلة تأهيلاً جيداً للتعامل مع مدخل المحاسبة عن الانجاز

المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة الدلالة الإحصائية	معنوية الفروق
توفر العنصر البشري المؤهل تأهيلاً جيداً للتعامل مع مدخل المحاسبة عن الانجاز	3.01	0.905	0.948	غير معنوي

قيمة T المحسوبة = 0.066 ، درجات الحرية = 124 ، قيمة T الجدولية = 1.962

بينت النتائج في الجدول رقم (17) بينت أن متوسط الاستجابة لإجمالي محور توفر العنصر البشري المؤهل تأهيلاً جيداً للتعامل مع مدخل المحاسبة عن الانجاز يساوي (3.01)، وهو يساوي تقريباً متوسط القياس (3)، وأن الفروق تساوي (0.01)، ولتحديد معنوية هذه الفروق فإن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار (P-Value) تساوي (0.948) وهي أكبر من 0.05، وتشير إلى عدم معنوية الفروق، ويؤكد ذلك قيمة اختبار T المحسوبة وتساوي (0.066)، والتي هي أقل من قيمتها الجدولية

(1.962)، وهذا يشير الى قبول الفرضية العدمية التي نصها "لا يوجد فرق جوهري ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسط اجابات مفردات مجتمع الدراسة، والمتوسط الفرضي حول " توفر العنصر البشري المؤهل تأهيلاً جيداً في شركة الخطوط الجوية الليبية للتعامل مع مدخل المحاسبة عن الانجاز"، ورفض فرضيتها البديلة.

وهذا ينفي صحة فرضية الدراسة حول توفر الكفاءات والمهارات المؤهلة للتطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز، وهذا يشير إلى أن الشركة ليس لديها عنصر بشري مؤهلاً تأهيلاً جيداً للمساعدة في تطبيق مدخل المحاسبة عن إنجاز.

الفرضية الرئيسية:

الفرضية الصفرية (H_0): لا يوجد فرق جوهري ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسط اجابات أفراد مجتمع الدراسة، والمتوسط الفرضي حول توفر مقومات تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركة الخطوط الليبية.

الفرضية البديلة (H_1): يوجد فرق جوهري ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسط اجابات أفراد مجتمع الدراسة، والمتوسط الفرضي حول وجود توفر مقومات تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركة الخطوط الليبية.

جدول رقم (18)

نتائج اختبار (One Sample T- test) لمحور توفر مقومات تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركة الخطوط الليبية

المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة الدلالة الإحصائية	معنوية الفروق
المعرفة والفهم الكافي بمتطلبات مدخل محاسبة الإنجاز.	3.29	1.01	0.002	معنوي
امتلاك الشركة لنظام محاسبي جيد يتماشى لمدخل محاسبة الإنجاز.	3.02	0.869	0.807	غير معنوي
العمل ضمن بيئة منافسة للتطبيق لمدخل المحاسبة عن الإنجاز.	3.04	0.83	0.575	غير معنوي

توفر العنصر الكفاءات والمهارات المؤهل تأهيلاً جيداً للتعامل مع مدخل المحاسبة عن الإنجاز.	3.01	0.905	0.948	غير معنوي
توفر مقومات تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز للمساعدة في تقييم الاداء ومعالجة الاختناقات وتقليل المخزون وزيادة الربحية.	3.09	0.778	0.197	غير معنوي

قيمة T المحسوبة = 1.297 ، درجات الحرية = 124 ، قيمة T الجدولية = 1.962

بينت النتائج في الجدول رقم (18) بينت أن متوسط الاستجابة لإجمالي توفر مقومات تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركة الخطوط الليبية للمساعدة في تقييم الاداء ومعالجة الاختناقات وتقليل المخزون وزيادة الربحية يساوي (3.09) وهو يساوي تقريباً متوسط القياس (3) وأن الفروق تساوي (0.09)، ولتحديد معنوية هذه الفروق فإن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار (P-Value) تساوي (0.197) وهي أكبر من 0.05 وتشير إلى عدم معنوية الفروق، ويؤكد ذلك قيمة اختبار T المحسوبة وتساوي (1.297) والتي هي أقل من قيمتها الجدولية (1.962)، وهذا يشير الى قبول الفرضية العدمية التي نصها "لا يوجد فرق جوهري ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسط اجابات مفردات مجتمع الدراسة، والمتوسط الفرضي، ورفض فرضيتها البديلة، وهذا ينفي صحة الفرضية الرئيسية أي أنه لا تتوفر لدى شركة الخطوط الجوية الليبية مقومات تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز.

4.3 المبحث الثالث: النتائج التوصيات

1.4.3 النتائج

بناء على التحليل الوصفي للبيانات الأولية التي جمعت من المشاركين في الدراسة، والاختبار الإحصائي للفرضيات، تم التوصل إلى النتائج التالية:

أولاً: توفر المعرفة والفهم الكافي بمتطلبات مدخل المحاسبة عن الإنجاز بشركة الخطوط الجوية الليبية أظهرت الدراسة أن لدى شركة الخطوط الجوية الليبية المعرفة والفهم الكافي بمتطلبات مدخل المحاسبة عن الإنجاز، حيث اتضح من خلال تحليل إجابات هذا المحور وجود المعرفة والفهم الكافي لأغلب متطلبات مدخل المحاسبة عن الإنجاز، مع وجود بعض الاختلافات البسيطة فيما يتعلق بقوة ودرجة

التأثير، حيث كان المتوسط العام لمدى توفر المعرفة والفهم بمتطلبات المدخل (3.29)، مما يشير إلى مستوى مرتفع.

ثانياً: توفر نظام محاسبي ملائم لإمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في شركة الخطوط الجوية.

وبينت الدراسة أن النظام المحاسبي الملائم لتطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز غير متوفر بشكل كافٍ، لدى شركة الخطوط الجوية الليبية، حيث تبين من خلال تحليل الإجابات أن المتوسط الحسابي (3.02)، مما يدل على وجود قصور يجب معالجتها لتسهيل تطبيق هذا المدخل.

ثالثاً: توفر بيئة المنافسة لتطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في شركة الخطوط الجوية الليبية.

أظهرت الدراسة من خلال التحليل الوصفي والاختبار الاحصائي أنه لا يتوفر لدى شركة الخطوط الجوية الليبية البيئة التنافسية المشجعة لتطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز، حيث تبين من خلال تحليل الإجابات أن المتوسط كان (3.04)، ما يوضح استعداد الشركة للتنافس في السوق ولكنه يحتاج إلى تحسين.

رابعاً: توفر الكفاءات والمهارات المؤهلة لتطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في شركة الخطوط الجوية الليبية.

بينت الدراسة أن الكفاءات والمهارات المؤهلة لتطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز غير متوفرة بشكل كافٍ، حيث تبين من خلال تحليل الإجابات أن المتوسط بلغ (3.01)، مما يدل على الحاجة لتطوير الكادر في هذا المجال.

خامساً: توفر مقومات تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز لدى شركة الخطوط الجوية الليبية.

بينت الدراسة من خلال التحليل الوصفي والاختبار الاحصائي أن مقومات تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز غير متوفرة بشكل كافٍ، حيث بلغ المتوسط (3.09)، مما يدل على وجود بعض الاختلافات فيما يتعلق بقوة ودرجة التأثير، وهذا يحتاج معالجة القصور في النظام المحاسبي، وتطوير

الكادر والرفع من كفاءته لتحسين قدرة الشركة في المنافسة بشكل مستمر، لضمان البقاء ومواكبة الأسواق المحلية والدولية.

2.4.3 التوصيات

بعد تحليل البيانات التي تم جمعها والوصول إلى استنتاجاتها، فإن الدراسة توصي بالآتي:

أ. زيادة الوعي والمعرفة: يجب على شركة الخطوط الجوية الليبية إطلاق برامج تدريبية مكثفة للموظفين لتعزيز معرفتهم وفهمهم بمتطلبات محاسبة الإنجاز وأهمية تطبيقها في بيئة العمل.

ب. تطوير النظام المحاسبي: ينبغي على الشركة تطوير نظام محاسبي يتماشى مع معايير محاسبة الإنجاز. يجب أن يشمل هذا النظام أدوات تحليلية متقدمة لتمكين الإدارة من اتخاذ قرارات مستنيرة، وضرورة أن يكون لدى الشركة نظام إداري وهيكلي وتنظيمي يعكس خطوط السلطة والمسئولية في الشركة.

ج. خلق بيئة تنافسية: يجب تعزيز الجهود المبذولة لتوفير بيئة تنافسية من خلال التوسع في خدمات الشركة والتوجه نحو الابتكار، مما سيساهم في زيادة الحصة السوقية، الحرص على أن تأخذ الشركة في نظر الاعتبار التطور التقني والتكنولوجي وانتشار ظاهرة الأتمتة في الشركة، وتوظيفه بصورة مثلى في تقديم الخدمات وتسهيل عملية البيع.

د. تأهيل العنصر البشري: من الضروري توفير كفاءات بشرية مؤهلة من خلال برامج تدريب وتحفيز مستمرة، وتعزيز التعاون بين الإدارات المختلفة، لضمان مواكبة التطور في الأسواق العالمية.

هـ. متابعة الأداء: بإنشاء نظام رقابة فعال على كافة عملياتها الإدارية والمالية يُمكن من متابعة الأداء بشكل دوري وتحليل النتائج. وسيكون لذلك تأثير إيجابي على تطبيق محاسبة الإنجاز وعلى تحسين الأداء العام للشركة.

و. التسويق والتسعير: يجب على الشركة دراسة رغبات العملاء المتغيرة، والمقارنة مع الخدمات المقدمة من المنافسين، لتحديد الأسعار والمزايا التنافسية لكل خدمة.

ز. الاهتمام بالابتكار والتجديد في طريقة تقديم الخدمات بالشركة وسهولة الوصول إليها على اعتباره عاملاً مهماً لقياس الإنجاز، للتوجه نحو البحث والتطوير على أفكار جديدة لمواجهة المنافسين.

3.4.3 الدراسات المستقبلية المقترحة:

في ضوء ما توصل إليه الباحث من نتائج وتوصيات فإنه يقترح ما يلي: استكمالاً للجهد والفائدة التي أسفرت عنها هذه الدراسة يقترح الباحث إجراء بعض الدراسات حول:

- أ. أثر تطبيق المحاسبة عن الإنجاز على تخفيض التكاليف التشغيلية دراسة ميدانية على الشركات الصناعية (مثلاً: الشركات العامة الليبية).
- ب. دور المحاسبة عن الإنجاز في تحسين ربحية المنشآت الصناعية (مقارنة الأداء قبل وبعد التطبيق).
- ج. مدى مساهمة المحاسبة عن الإنجاز في دعم اتخاذ القرار الإداري (قرارات التسعير - قرارات الإنتاج - قرارات التوسع).
- د. تأثير المحاسبة عن الإنجاز على إدارة الاختناقات الإنتاجية دراسة حالة لمصنع يعاني من قيود إنتاجية.

قائمة المراجع

أولاً: الوثائق واللوائح والقوانين

1. قانون رقم (6) لسنة 2007 بشأن تشجيع المستثمر المحلي مؤتمر الشعب العام (سابقاً) ليبيا.
2. قانون رقم (9) لسنة 2010 بشأن تشجيع المستثمر الأجنبي مؤتمر الشعب العام (سابقاً) ليبيا.
3. تقرير ديوان المحاسبة الصادر في سنة 2019، طرابلس، ليبيا.

ثانياً: الكتب

1. العشماوي، محمد محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.

ثالثاً: الرسائل العلمية

1. الخفاجي، رفل شاكر، التكامل بين المحاسبة عن الإنجاز ونظرية القيود في تحديد التكاليف لترشيد القرارات التشغيلية، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد 2013، العراق.
2. العازل، مناف على، التكامل بين نظرية القيود (TOC) ونظام التكاليف على أساس الانشطة (ABC) وأثره في رفع ربحية الاقسام الانتاجية دراسة حالة، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، 2015، سوريا.
3. العجلة ، عبدالعزيز عرفات، مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة - دراسة ميدانية على شركات الصناعية في قطاع غزة - رسالة ماجستير، كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل ، جامعة غزة، 2011م، فلسطين.
4. بن سعيد، هناء، دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج -دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل -ENICAB- بسكرة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر - بسكرة- الجزائر، 2015.
5. حمصي مراد، مصباحي أيوب، لخضر حمينة حسين، مساهمة المحاسبة عن الانجاز في ترشيد القرارات الإدارية دراسة حالة، رسالة ماجستير، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبية، الجزائر، 2019م.

6. حسين، محمد عبدالكريم، استخدام المحاسبة عن الانجاز في دعم الموازنات التشغيلية دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، جامعة المنصورة، كلية التجارة، قسم المحاسبة، 2016م، مصر.
7. عبدالقادر، زهراء تاج الدين، دور تكاليف التسويق في تعظيم أرباح الشركات، دراسة ميدانية على الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة شندي، 2016، السودان.
8. حازم هاشم محمد، غازي عثمان محمود، إمكانية تطبيق مقاييس المحاسبة عن الإنجاز في تعزيز الميزة التنافسية في الوحدات الاقتصادية بالتطبيق على "ريكان" لإنتاج الكتل الكونكريتية، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة صلاح الدين - أربيل، العراق، 2020م.
9. عابدين، محمد حسني، مدخل محاسبة الانجاز لتطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية دراسة تطبيقية على المنشآت الصناعية الفلسطينية، رسالة ماجستير، كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل، جامعة غزة، 2015م، فلسطين.
10. عبدالله، آمنة عبدالغفار هارون، المحاسبة عن الانجاز ودورها في تسعير المنتجات - دراسة ميدانية على مجموعة شركات جياذ الصناعية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، مصر، 2020م.
11. محمد، ابراهيم عثمان علي، أثر استخدام التكلفة المستهدفة على تسعير المنتجات الصناعية - دراسة ميدانية على شركات الصناعية - ولاية الخرطوم - رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا - جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2019، السودان.
12. مؤمنة، هبة محمود، مدى فعالية المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبدالعزيز، 2004، السعودية.

ثالثاً: المقالات والدوريات

1. ابورحمة، محمد عبدالله محمود، أثر تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة لترشيد القرارات الإدارية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد 8، جامعة أم البوق، الجزائر، 2017.
2. الرشاح، عبدالفتاح محمد، الصعوبات التي تواجه أسلوب محاسبة الإنجاز (TA) في الشركات الصناعية العاملة في قطاع الاسمنت، مجلة الجامعة الأسمرية: العلوم الشرعية والإنسانية، المجلد 34، العدد 2، يونيو 2021م، ص 646-659.
3. الشعباني، الحياي، صالح إبراهيم يونس، أحمد محمد عليم، دور محاسبة الإنجاز في تفعيل نظام التكاليف في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في نينوى، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، مجلد 8، العدد 2، الصفحات 542-508، 2018م، العراق.
4. الفطيسي، حيدر، عبدالغني أحمد، عادل رمضان، تطبيقات محاسبة التكاليف في ليبيا "الواقع وآفاق الدراسات المستقبلية". دراسة استكشافية على الشركات الصناعية الليبية، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، مجلد/العدد 9، الصفحات 279-318، 2017، ليبيا.
5. المعموري، بيج، مجي، حاتم كريم، تيسير جواد علي، احمد حسين نصيف، تحقيق التكامل بين نظرية القيود ومحاسبة الإنجاز لتخفيض تكلفة المنتج - دراسة حالة لشركة الاسمنت الجنوبية / كوفة، مجلة كلية التربية للبنات للعلوم الإنسانية، العدد 28، السنة الخامسة عشرة، 2021.
6. الجبوري، وفنجي، م. انتصار صابر، م.م. زينة فنجي محمد، استخدام المحاسبة عن الإنجاز والحيود السداسي لخفض التكلفة وتحسين الأداء التشغيلي، مجلة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 12، العدد 29، 2020م.
7. جنكير، ميثم، مدى إمكانية تطبيق الإنجاز المحاسبي في تقييم الأداء دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في بغداد، مجلة الأبحاث المالية في الأعمال والاقتصاد، المجلد 13، العدد 1، 2023م، ص 33-54.

8. زين، منهل، حيدر عطا، إسماعيل عباس، المحاسبة عن الإنجاز أسلوب جديد في قياس التكلفة وترشيد القرارات الإدارية دراسة تطبيقية في الشركة العامة الكهربائية/ الوزيرية- جامعة واسط - كلية الإدارة والاقتصاد- قسم المحاسبة -مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية العدد (28) كانون الأول/الجزء الأول 2017.
9. النور، العجب، عمر تاج السر عمر، عبدالمجيد عبدالرحيم علي، أثر التكامل بين نظرية القيود وسلسلة القيمة في تخفيض تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية السودانية، مجلة العالمية للاقتصاد والأعمال - 11(2) 2021، 188-203، السودان.
10. علي، عبدالله، أحمد ماهر محمد، حنان صبحت، دور التكامل بين إستراتيجية التصنيع المتسارع والمحاسبة عن الإنجاز في تخفيض تكاليف المنتج - دراسة تحليلية لآراء عينة من العاملين في معمل إسمنت الكوفة" مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية - المجلد العشرون - العدد الثاني، 2020م، العراق.
11. غازي عبدالعزيز سليمان البياتي، جعفر عباس كريم، أهمية مدخل المحاسبة عن الانجاز في تحديد المزيج الانتاجي الامثل لتعظيم أرباح الشركات الصناعية، دراسة تطبيقية - في شركة كورنجي للمشروبات الغازية والمياه الصحية والعصائر والالبان المحدودة، العراق، المجلة العلمية لجامعة جبهان- السليمانية، المجلد 5، العدد1، حزيران، 2021م، ص 273-295.
12. مهنا، محمد فتحي، دور تطبيق محاسبة الإنجاز في قياس الكفاءة التشغيلية في الشركات الصناعية الفلسطينية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المجلد 6، العدد 16، 30 يونيو، 2022م ص: 105-127.
13. كتب وابحاث في المحاسبة والمراجعة : المحاسبة عن الإنجاز المفهوم والأبعاد
(.maisamir77.blogspot.com).

1. Sabah Hasan Mijbilku/ Ahmed Mohammad Hamzah/ Khudair Majeed Allawi; Measuring Cost By Using Throughput Accounting to Rationalize Administrative Decisions; International Journal of Economics and Business Administration Volume VIII, Issue 3, 2020. pp. 569-578.
2. Using Throughput Accounting for Cost Management and Performance Assessment: Constraint Theory Approach: TEM Journal. Volume 9, Issue 2, Pages 763-769, ISSN 2217-8309, DOI: 10.18421/TEM92-45, May 2020.
3. Khajavi , Sh., Nazm,A. 2012 , " Innovation in Management Accounting : The Needs of World Class Firms ", available
4. Okutmus, E. & Kaveci, A. & Kartasova, J.(2016). Using Theory of Constraints for reaching optimal product Mix: An Application in the Furniture sector, Intellectual Economic, (9), 138-149.

الملاحق

نبذة مختصرة عن مدخل المحاسبة عن الإنجاز

إن تطبيق هذا المدخل يساعد على دعم أنشطة الإدارة في التخطيط والرقابة على التكاليف، وذلك من خلال التركيز على الإنجاز وخفض معدلات المخزون وحساب التكاليف بشكل عادل ومناسب، ويستند هذا المدخل على ثلاث متغيرات نقدية وهي الإنجاز والمخزون ومصاريف التشغيل، ومن خلال هذه المتغيرات تتخذ القرارات التحليلية مما تعطي أفضلية لتحسين الأرباح، الأمر الذي يعزز من مكانة الشركة في السوق والاستمرار في المنافسة، لذلك يركز هذا المدخل على المبيعات وتقديم الخدمات، باعتبارهما المصدر الوحيد الذي يتحقق من خلالهما الإنجاز، لأن المبيعات هي المقياس لكفاءة وفعالية الأداء الحقيقي للشركة.

ويهدف هذا المدخل لمساعدة الإدارة على تحقيق الاستخدام الأمثل والمستمر للموارد المقيدة، وذلك لتحقيق أفضل مستوى لتقديم الخدمات وتدفق المبيعات مما يزيد من الإنجاز، ومن ثم ارتفاع الأرباح الكلية للشركة.

أولاً: البيانات الشخصية المتعلقة بالمشاركين في الدراسة

يرجى التكرم بوضع إشارة (√) مقابل العبارة التي تراها مناسبة

(1) المركز الوظيفي:

مدير عام مدير إدارة رئيس قسم محاسب مراجع داخلي أخرى تذكر
.....

(2) المؤهل العلمي:

دبلوم بكالوريوس ماجستير دكتوراه أخرى (تذكر)
.....

(3) التخصص:

محاسبة إدارة اقتصاد تمويل ومصارف أخرى (تذكر)
.....

(4) سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات من 5 إلى أقل من 15 سنة من 15 إلى أقل من 25 سنة من 25 سنة فأكثر

(5) ملاحظات أخرى

.....
.....
.....

ثانياً: البيانات المتعلقة بالدراسة

فيما يلي مجموعة من العوامل ذات العلاقة التي تبين مقومات تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في شركة الخطوط الجوية الليبية. نأمل وضع علامة (√) في المكان المناسب أمام كل عامل من العوامل الآتية:

❖ القسم الأول: العوامل التي تبين مدى توفر المعرفة والفهم الكافي بمتطلبات مدخل المحاسبة عن الإنجاز بشركة الخطوط الجوية الليبية.

ت	البيان	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق بشدة
1	توفر المعلومات اللازمة والضرورية يساعد على وضع الخطط الاستراتيجية للشركة بما يحقق الربحية والمنافسة.				
2	تعمل الشركة على توفير المعلومات اللازمة والضرورية لتحسين وتطوير الأداء التشغيلي.				
3	استخدام المعلومات اللازمة والملائمة تساعد على تطوير مقاييس الأداء وتبني مفاهيم جديدة تركز على قياس الأداء عند البيع.				
4	الاهتمام بخصائص الخدمات التي تقدمها الشركة ومواصفاتها يزيد من أهمية النظر في الاستثمار لبعض التكاليف غير الضرورية وتوجيهها في مجال التسويق.				
5	تحديد نقاط الاختناق والطاقات غير المستغلة والعمل على استغلالها، تركيزاً على الوقت والفكرة، بتوفير الخدمات المناسبة في الوقت المناسب، يزيد من رضا الزبائن.				
6	التركيز على خفض معدلات المخزون يرفع من أهمية الاستعادة من التكاليف واسهامها في تطوير جوانب أخرى، والمساعدة في اتخاذ القرارات بشكل مناسب.				
7	زيادة الربحية تتحقق من خلال تقليل التكلفة إلى أدنى حد، وذلك بالتركيز على تخفيض وقت الإنجاز باعتباره عاملاً مهماً في قياس تكلفة الخدمات.				
8	العمل على خفض تكاليف الخدمات في مرحلة مبكرة يعطي الشركة أفضلية في تقديمها للخدمات المناسبة وبأسعار تنافسية.				
9	التركيز على المبيعات أو الخدمات المقدمة، للوصول إلى تحقيق الإنجاز، باعتباره المصدر الوحيد الذي يتحدد من خلاله هامش الإنجاز، وبالتالي يتحقق معدل الحصول على الأموال.				

القسم الثاني: العوامل التي تبين مدى توفر نظام محاسبي ملائم لإمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في شركة الخطوط الجوية الليبية.

ت	البيان	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق بشدة
1	يوجد لدى الشركة نظام إداري وهيكل تنظيمي يعكس خطوط السلطة والمسئولية في الشركة				
2	تمتلك الشركة الدفاتر والسجلات المحاسبية الملائمة لحجم عملياتها وطبيعة نشاطها.				
3	يستخدم محاسبي الشركة أساليب وطرق محاسبية تؤدي إلى أفضلية في اتخاذ قرارات أكثر واقعية.				
4	لدى الشركة مجموعة مستندية متكاملة تعمل على المساهمة في تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز.				
5	يوجد لدى الشركة دليل حسابات يتضمن كافة أنشطة الشركة اللازمة لتطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز.				
6	تطبق إدارة الشركة نظام رقابة فعال على كافة عملياتها الإدارية والمالية.				
7	تعمل الشركة على إعداد التقارير المالية لأغراض محددة وعامة في نهاية كل فترة مالية.				
8	تقوم الشركة على إعداد تقارير متعلقة بالمعاملات غير المالية المرتبطة بأنشطة الشركة ومعاملاتها اللازمة لزيادة معدل الإنجاز.				

❖ القسم الثالث: العوامل التي تبين مدى توفر بيئة المنافسة لتطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في شركة الخطوط الجوية الليبية.

ت	البيان	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق بشدة
1	تتميز البيئة المحلية بوجود منافسة شديدة في بيئة الأعمال والتي تعتبر من أهم العوامل الأساسية لنجاح المحاسبة عن الإنجاز .				
2	تعمل إدارة الشركة على تطبيق الخطط من خلال ترابط وثيق بين الأهداف الرئيسية والأهداف الفرعية.				
3	الاهتمام بالابتكار والتجديد في طريقة تقديم الخدمات بالشركة وسهولة الوصول إليها عاملا مهم لقياس الإنجاز، الأمر الذي يوجه نحو البحث والتطوير على أفكار جديدة لمواجهة المنافسين.				
4	لدى الشركة علم بتمتع العملاء بالوعي والادراك ولديهم المقدرة على عقد مقارنة بين الخدمات التي تقدمها شركات المنافسة من حيث الجودة وخصائص السعر .				
5	دراسة متطلبات العملاء المتغيرة والمتجددة يستدعي الاهتمام من قبل الشركة وملائمتها لتلبية الرغبات، وهذا يزيد من فرص زيادة الحصة السوقية.				
6	تهتم إدارة الشركة بدراسة الرغبات المستقبلية للزبائن، وهذا يزيد من شهرة الشركة، مما يعزز مركزها التنافسي بسوق عمل.				
7	تأخذ الشركة في عين الاعتبار التطور التقني والتكنولوجي وانتشار ظاهرة الأتمتة (التحول الرقمي) في الشركة، وتوظيفه بصورة مثلى في تقديم الخدمات وتسهيل عملية البيع.				
8	تقوم الشركة بتحليل الخدمات المنافسة ومقارنتها بخدمات المقدمة، وهذا يحقق للشركة تقديم خدمات بأسعار منافسة وبجودة أفضل.				
9	تعمل الشركة على تحديد وتصنيف المعلومات الخاصة بالتكاليف، والاستفادة منها بما يعزز من قدرة الشركة على الثبات في البيئة التنافسية.				

❖ القسم الرابع: العوامل التي تبين مدى توفر الكفاءات والمهارات المؤهلة لتطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في شركة الخطوط الجوية الليبية.

ت	البيان	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق بشدة
1	توفر إدارة الشركة الدورات التدريبية المتنوعة لتطوير الكادر داخل الشركة، وهذا مهم لإعطاء معرفة في التعامل مع المتغيرات الحاصلة.				
2	تقوم الشركة بتشجيع وتطوير فرق العمل من مختلف الإدارات ومن الإدارة العليا، وتطويرها باستمرار لتطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز.				
3	اعتماد الإدارة على تفويض السلطة لفرق العمل، لمساعدتهم على الابتكار والابداع، وهذا يعتبر مناسباً لتطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز.				
4	يتوفر لدى إدارة الشركة فريق يتمتع بالخبرة الكافية لاتخاذ القرارات الخاصة بتحديد احتياجاتها من الموارد، لمواكبة التطور في الأسواق العالمية.				
5	تعمل إدارة الشركة على توفير الكادر الوظيفي على أساس المؤهل العلمي المناسب لمواكبة المتغيرات.				
6	يتمتع محاسب التكاليف بمؤهل علمي يمكنه من تطبيق النظام وتزويد الإدارة بالمعلومات المناسبة وفي الوقت المناسب.				
7	تقوم الشركة ببناء شراكة قوية مع الموردين لضمان التوريد الفوري دون تأخير، مما يقلل من تكلفة التخزين إلى أدنى حد.				
8	الاهتمام بالاستخدام المثمر لموارد الشركة ومتابعة العمليات التشغيلية وتطويرها، يوفر معلومات أكثر دقة، الأمر الذي يزيد من كفاءة الشركة.				
9	المحافظة على السمعة الجيدة للشركة عامل مهم لبناء علاقات على المدى الطويل مع الأطراف المستفيدة				

الملحق رقم (2)

قائمة محكمو الاستبانة

الجامعة	الدرجة العلمية	الاسم	الرقم
جامعة الزاوية	أستاذ	أ.د. عبدالحفيظ فرح ميرة	1
جامعة الزاوية	أستاذ	أ.د. عماد أبوعجيبة	2
جامعة الزيتونة	أستاذ مساعد	د . أسامة جنقر	3
جامعة صبراتة	أستاذ	أ.د مصطفى ساسي الفتوحة	4
جامعة صبراتة	أستاذ مشارك	د . جميلة قنبر	5
جامعة الزاوية	أستاذ مشارك	د . مختار كريمة	7

المركز الوظيفي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	مدير عام	1	.8	.8	.8
	مدير إدارة	7	5.6	5.6	6.4
	رئيس قسم	30	24.0	24.0	30.4
	محاسب	41	32.8	32.8	63.2
	مراجع داخلي	8	6.4	6.4	69.6
	أخرى	38	30.4	30.4	100.0
	Total	125	100.0	100.0	

المؤهل العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	دبلوم	23	18.4	18.4	18.4
	بكالوريوس	76	60.8	60.8	79.2
	ماجستير	18	14.4	14.4	93.6
	دكتوراه	2	1.6	1.6	95.2
	أخرى	6	4.8	4.8	100.0
	Total	125	100.0	100.0	

التخصص

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسبة	54	43.2	43.2	43.2
	إدارة	22	17.6	17.6	60.8
	اقتصاد	6	4.8	4.8	65.6
	تمويل ومصارف	8	6.4	6.4	72.0
	أخرى	35	28.0	28.0	100.0
	Total	125	100.0	100.0	

سنوات الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	30	24.0	24.0	24.0
	5 إلى أقل من 15 سنة	52	41.6	41.6	65.6
	15 إلى أقل من 25 سنة	21	16.8	16.8	82.4
	25 سنة فأكثر	22	17.6	17.6	100.0
	Total	125	100.0	100.0	

توفر المعلومات اللازمة والضرورية يساعد على وضع الخطط الاستراتيجية للشركة بما يحقق الربحية والمنافسة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	17	13.6	13.6	13.6
	غير موافق	7	5.6	5.6	19.2
	موافق إلى حد ما	14	11.2	11.2	30.4
	موافق	58	46.4	46.4	76.8
	موافق بشدة	29	23.2	23.2	100.0
	Total	125	100.0	100.0	

تعمل الشركة على توفير المعلومات اللازمة والضرورية لتحسين وتطوير الاداء التشغيلي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	11	8.8	8.8	8.8
	غير موافق	21	16.8	16.8	25.6
	موافق إلى حد ما	34	27.2	27.2	52.8
	موافق	42	33.6	33.6	86.4
	موافق بشدة	17	13.6	13.6	100.0
	Total	125	100.0	100.0	

استخدام المعلومات اللازمة والملائمة تساعد على تطوير مقاييس الأداء وتبني مفاهيم جديدة تركز على قياس الأداء عند البيع

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	16	12.8	12.8	12.8
غير موافق	12	9.6	9.6	22.4
موافق إلى حد ما	19	15.2	15.2	37.6
موافق	52	41.6	41.6	79.2
موافق بشدة	26	20.8	20.8	100.0
Total	125	100.0	100.0	

الاهتمام بخصائص الخدمات التي تقدمها الشركة وموافقاتها يزيد من أهمية النظر في الاستثمار لبعض التكاليف غير الضرورية وتوجيهها في مجال التسويق

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	15	12.0	12.0	12.0
غير موافق	9	7.2	7.2	19.2
موافق إلى حد ما	34	27.2	27.2	46.4
موافق	39	31.2	31.2	77.6
موافق بشدة	28	22.4	22.4	100.0
Total	125	100.0	100.0	

تحديد نقاط الاختناق والطاقت غير المستغلة والعمل على استغلالها، تركيزاً على الوقت والفكرة، بتوفير الخدمات المناسبة في الوقت المناسب، يزيد من رضا الزبائن

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	28	22.4	22.4	22.4
غير موافق	8	6.4	6.4	28.8
موافق إلى حد ما	20	16.0	16.0	44.8
موافق	55	44.0	44.0	88.8
موافق بشدة	14	11.2	11.2	100.0
Total	125	100.0	100.0	

التركيز على خفض معدلات المخزون يرفع من أهمية الاستفادة من التكاليف واسهامها في تطوير جوانب أخرى،
والمساعدة في اتخاذ القرارات بشكل مناسب

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	32	25.6	25.6	25.6
غير موافق	10	8.0	8.0	33.6
موافق إلى حد ما	34	27.2	27.2	60.8
موافق	38	30.4	30.4	91.2
موافق بشدة	11	8.8	8.8	100.0
Total	125	100.0	100.0	

زيادة الربحية تتحقق من خلال تقليل التكلفة إلى أدنى حد، وذلك بالتركيز على تخفيض وقت الإنجاز باعتباره
عاملاً مهماً في قياس تكلفة الخدمات

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	18	14.4	14.4	14.4
غير موافق	14	11.2	11.2	25.6
موافق إلى حد ما	38	30.4	30.4	56.0
موافق	46	36.8	36.8	92.8
موافق بشدة	9	7.2	7.2	100.0
Total	125	100.0	100.0	

العمل على خفض تكاليف الخدمات في مرحلة مبكرة يعطي الشركة أفضلية في تقديمها للخدمات المناسبة وبأسعار تنافسية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	26	20.8	20.8	20.8
غير موافق	14	11.2	11.2	32.0
موافق إلى حد ما	21	16.8	16.8	48.8
موافق	44	35.2	35.2	84.0
موافق بشدة	20	16.0	16.0	100.0
Total	125	100.0	100.0	

التركيز على المبيعات أو الخدمات المقدمة، للوصول إلى تحقيق الإنجاز، باعتباره المصدر الوحيد الذي يتحدد من خلاله هامش الإنجاز، وبالتالي يتحقق معدل الحصول على الأموال

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	19	15.2	15.2	15.2
غير موافق	9	7.2	7.2	22.4
موافق إلى حد ما	28	22.4	22.4	44.8
موافق	29	23.2	23.2	68.0
موافق بشدة	40	32.0	32.0	100.0
Total	125	100.0	100.0	

يوجد لدى الشركة نظام إداري وهيكل تنظيمي يعكس خطوط السلطة والمسئولية في الشركة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	15	12.0	12.0	12.0
غير موافق	38	30.4	30.4	42.4
موافق إلى حد ما	23	18.4	18.4	60.8
موافق	39	31.2	31.2	92.0
موافق بشدة	10	8.0	8.0	100.0
Total	125	100.0	100.0	

تمتلك الشركة الدفاتر والسجلات المحاسبية الملائمة لحجم عملياتها وطبيعة نشاطها

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	19	15.2	15.2	15.2
غير موافق	4	3.2	3.2	18.4
موافق إلى حد ما	34	27.2	27.2	45.6
موافق	49	39.2	39.2	84.8
موافق بشدة	19	15.2	15.2	100.0
Total	125	100.0	100.0	

يستخدم محاسبي الشركة أساليب وطرق محاسبية تؤدي إلى أفضلية في اتخاذ قرارات أكثر واقعية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	19	15.2	15.2	15.2
غير موافق	12	9.6	9.6	24.8
موافق إلى حد ما	43	34.4	34.4	59.2
موافق	38	30.4	30.4	89.6
موافق بشدة	13	10.4	10.4	100.0
Total	125	100.0	100.0	

لدى الشركة مجموعة مستندية متكاملة تعمل على المساهمة في تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	21	16.8	16.8	16.8
غير موافق	16	12.8	12.8	29.6
موافق إلى حد ما	42	33.6	33.6	63.2
موافق	42	33.6	33.6	96.8
موافق بشدة	4	3.2	3.2	100.0
Total	125	100.0	100.0	

يوجد لدى الشركة دليل حسابات يتضمن كافة أنشطة الشركة اللازمة لتطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	19	15.2	15.2	15.2
غير موافق	5	4.0	4.0	19.2
موافق إلى حد ما	40	32.0	32.0	51.2
موافق	51	40.8	40.8	92.0
موافق بشدة	10	8.0	8.0	100.0
Total	125	100.0	100.0	

تطبيق إدارة الشركة نظام رقابة فعال على كافة عملياتها الإدارية والمالية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	25	20.0	20.0	20.0
غير موافق	28	22.4	22.4	42.4
موافق إلى حد ما	38	30.4	30.4	72.8
موافق	25	20.0	20.0	92.8
موافق بشدة	9	7.2	7.2	100.0
Total	125	100.0	100.0	

تعمل الشركة على إعداد التقارير المالية لأغراض محددة وعامة في نهاية كل فترة مالية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	20	16.0	16.0	16.0
غير موافق	7	5.6	5.6	21.6
موافق إلى حد ما	51	40.8	40.8	62.4
موافق	42	33.6	33.6	96.0
موافق بشدة	5	4.0	4.0	100.0
Total	125	100.0	100.0	

تقوم الشركة على إعداد تقارير متعلقة بالمعاملات غير المالية المرتبطة بأنشطة الشركة ومعاملاتها اللازمة لزيادة معدل الإنجاز

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	17	13.6	13.6	13.6
غير موافق	35	28.0	28.0	41.6
موافق إلى حد ما	30	24.0	24.0	65.6
موافق	38	30.4	30.4	96.0
موافق بشدة	5	4.0	4.0	100.0
Total	125	100.0	100.0	

تتميز البيئة المحلية بوجود منافسة شديدة في بيئة الأعمال والتي تعتبر من أهم العوامل الأساسية لنجاح المحاسبة عن الإنجاز

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	17	13.6	13.6	13.6
غير موافق	10	8.0	8.0	21.6
موافق إلى حد ما	32	25.6	25.6	47.2
موافق	55	44.0	44.0	91.2
موافق بشدة	11	8.8	8.8	100.0
Total	125	100.0	100.0	

تعمل إدارة الشركة على تطبيق الخطط من خلال ترابط وثيق بين الأهداف الرئيسية والأهداف الفرعية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	14	11.2	11.2	11.2
غير موافق	17	13.6	13.6	24.8
موافق إلى حد ما	51	40.8	40.8	65.6
موافق	37	29.6	29.6	95.2
موافق بشدة	6	4.8	4.8	100.0
Total	125	100.0	100.0	

الاهتمام بالابتكار والتجديد في طريقة تقديم الخدمات بالشركة وسهولة الوصول إليها عاملا مهم لقياس الإنجاز، الأمر الذي يوجه نحو البحث والتطوير على أفكار جديدة لمواجهة المنافسين

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	25	20.0	20.0	20.0
غير موافق	16	12.8	12.8	32.8
موافق إلى حد ما	40	32.0	32.0	64.8
موافق	35	28.0	28.0	92.8
موافق بشدة	9	7.2	7.2	100.0
Total	125	100.0	100.0	

لدى الشركة علم يتمتع العملاء بالوعي والادراك ولديهم المقدرة على عقد مقارنة بين الخدمات التي تقدمها شركات المنافسة من حيث الجودة وخصائص السعر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	10	8.0	8.0	8.0
غير موافق	23	18.4	18.4	26.4
موافق إلى حد ما	34	27.2	27.2	53.6
موافق	52	41.6	41.6	95.2
موافق بشدة	6	4.8	4.8	100.0
Total	125	100.0	100.0	

دراسة متطلبات العملاء المتغيرة والمتجددة يستدعي الاهتمام من قبل الشركة وملائمتها لتلبية الرغبات، وهذا يزيد من فرص زيادة الحصة السوقية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	26	20.8	20.8	20.8
غير موافق	11	8.8	8.8	29.6
موافق إلى حد ما	35	28.0	28.0	57.6
موافق	43	34.4	34.4	92.0
موافق بشدة	10	8.0	8.0	100.0
Total	125	100.0	100.0	

تهتم إدارة الشركة بدراسة الرغبات المستقبلية للزبائن، وهذا يزيد من شهرة الشركة، مما يعزز مركزها التنافسي بسوق عمل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	17	13.6	13.6	13.6
غير موافق	19	15.2	15.2	28.8
موافق إلى حد ما	30	24.0	24.0	52.8
موافق	42	33.6	33.6	86.4
موافق بشدة	17	13.6	13.6	100.0
Total	125	100.0	100.0	

تأخذ الشركة في عين الاعتبار التطور التقني والتكنولوجي وانتشار ظاهرة الأتمتة (التحول الرقمي) في الشركة، وتوظيفه بصورة مثلى في تقديم الخدمات وتسهيل عملية البيع

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	19	15.2	15.2	15.2
غير موافق	28	22.4	22.4	37.6
موافق إلى حد ما	40	32.0	32.0	69.6
موافق	32	25.6	25.6	95.2
موافق بشدة	6	4.8	4.8	100.0
Total	125	100.0	100.0	

تقوم الشركة بتحليل الخدمات المنافسة ومقارنتها بخدمات المقدمة، وهذا يحقق للشركة تقديم خدمات بأسعار منافسة وبجودة أفضل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	19	15.2	15.2	15.2
غير موافق	20	16.0	16.0	31.2
موافق إلى حد ما	41	32.8	32.8	64.0
موافق	32	25.6	25.6	89.6
موافق بشدة	13	10.4	10.4	100.0
Total	125	100.0	100.0	

تعمل الشركة على تحديد وتصنيف المعلومات الخاصة بالتكاليف، والاستفادة منها بما يعزز من قدرة الشركة على الثبات في البيئة التنافسية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	18	14.4	14.4	14.4
غير موافق	21	16.8	16.8	31.2
موافق إلى حد ما	38	30.4	30.4	61.6
موافق	38	30.4	30.4	92.0
موافق بشدة	10	8.0	8.0	100.0
Total	125	100.0	100.0	

توفر إدارة الشركة الدورات التدريبية المتنوعة لتطوير الكادر داخل الشركة، وهذا مهم لإعطاء معرفة في التعامل مع المتغيرات الحاصلة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	14	11.2	11.2	11.2
	غير موافق	13	10.4	10.4	21.6
	موافق إلى حد ما	27	21.6	21.6	43.2
	موافق	52	41.6	41.6	84.8
	موافق بشدة	19	15.2	15.2	100.0
	Total	125	100.0	100.0	

تقوم الشركة بتشجيع وتطوير فرق العمل من مختلف الإدارات ومن الإدارة العليا، وتطويرها باستمرار لتطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	17	13.6	13.6	13.6
	غير موافق	29	23.2	23.2	36.8
	موافق إلى حد ما	25	20.0	20.0	56.8
	موافق	44	35.2	35.2	92.0
	موافق بشدة	10	8.0	8.0	100.0
	Total	125	100.0	100.0	

اعتماد الإدارة على تفويض السلطة لفرق العمل، لمساعدتهم على الابتكار والإبداع، وهذا يعتبر مناسباً لتطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	0	2	1.6	1.6	1.6
	غير موافق بشدة	14	11.2	11.2	12.8
	غير موافق	33	26.4	26.4	39.2
	موافق إلى حد ما	28	22.4	22.4	61.6
	موافق	47	37.6	37.6	99.2
	موافق بشدة	1	.8	.8	100.0
Total	125	100.0	100.0		

يتوفر لدى إدارة الشركة فريق يتمتع بالخبرة الكافية لاتخاذ القرارات الخاصة بتحديد احتياجاتها من الموارد، لمواكبة التطور في الأسواق العالمية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	30	24.0	24.0	24.0
	غير موافق	22	17.6	17.6	41.6
	موافق إلى حد ما	25	20.0	20.0	61.6
	موافق	44	35.2	35.2	96.8
	موافق بشدة	4	3.2	3.2	100.0
	Total	125	100.0	100.0	

تعمل إدارة الشركة على توفير الكادر الوظيفي على أساس المؤهل العلمي المناسب لمواكبة المتغيرات

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	21	16.8	16.8	16.8
	غير موافق	39	31.2	31.2	48.0
	موافق إلى حد ما	18	14.4	14.4	62.4
	موافق	38	30.4	30.4	92.8
	موافق بشدة	9	7.2	7.2	100.0
	Total	125	100.0	100.0	

يتمتع محاسب التكاليف بمؤهل علمي يمكنه من تطبيق النظام وتزويد الإدارة بالمعلومات المناسبة وفي الوقت

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	14	11.2	11.2	11.2
	غير موافق	19	15.2	15.2	26.4
	موافق إلى حد ما	44	35.2	35.2	61.6
	موافق	37	29.6	29.6	91.2
	موافق بشدة	11	8.8	8.8	100.0
	Total	125	100.0	100.0	

تقوم الشركة ببناء شراكة قوية مع الموردين لضمان التوريد الفوري دون تأخير، مما يقلل من تكلفة التخزين إلى أدنى حد

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	22	17.6	17.6	17.6
	غير موافق	25	20.0	20.0	37.6
	موافق إلى حد ما	33	26.4	26.4	64.0
	موافق	43	34.4	34.4	98.4
	موافق بشدة	2	1.6	1.6	100.0
	Total	125	100.0	100.0	

الاهتمام بالاستخدام المثمر لموارد الشركة ومتابعة العمليات التشغيلية وتطويرها، يوفر معلومات أكثر دقة، الأمر الذي يزيد من كفاءة الشركة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	22	17.6	17.6	17.6
	غير موافق	34	27.2	27.2	44.8
	موافق إلى حد ما	31	24.8	24.8	69.6
	موافق	30	24.0	24.0	93.6
	موافق بشدة	8	6.4	6.4	100.0
	Total	125	100.0	100.0	

المحافظة على السمعة الجيدة للشركة عامل مهم لبناء علاقات على المدى الطويل مع الأطراف المستفيدة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	12	9.6	9.6	9.6
	غير موافق	13	10.4	10.4	20.0
	موافق إلى حد ما	25	20.0	20.0	40.0
	موافق	42	33.6	33.6	73.6
	موافق بشدة	33	26.4	26.4	100.0
	Total	125	100.0	100.0	

مخرجات التحليل الوصفي

الانحراف المعياري	المتوسط	العبارات
1.283	3.60	توفر المعلومات اللازمة والضرورية يساعد على وضع الخطط الاستراتيجية للشركة بما يحقق الربحية والمنافسة.
1.158	3.26	تعمل الشركة على توفير المعلومات اللازمة والضرورية لتحسين وتطوير الاداء التشغيلي.
1.280	3.48	استخدام المعلومات اللازمة والملائمة تساعد على تطوير مقاييس الأداء وتبني مفاهيم جديدة تركز على قياس الأداء عند البيع.
1.254	3.45	الاهتمام بخصائص الخدمات التي تقدمها الشركة ومواصفاتها يزيد من أهمية النظر في الاستثمار لبعض التكاليف غير الضرورية وتوجيهها في مجال التسويق.
1.356	3.15	تحديد نقاط الاختناق والطاقت غير المستغلة والعمل على استغلالها، تركيزاً على الوقت والفكرة، بتوفير الخدمات المناسبة في الوقت المناسب، يزيد من رضا الزبائن.
1.327	2.89	التركيز على خفض معدلات المخزون يرفع من أهمية الاستفادة من التكاليف واسهامها في تطوير جوانب أخرى، والمساعدة في اتخاذ القرارات بشكل مناسب.
1.159	3.11	زيادة الربحية تتحقق من خلال تقليل التكلفة إلى أدنى حد، وذلك بالتركيز على تخفيض وقت الإنجاز باعتباره عاملاً مهماً في قياس تكلفة الخدمات.
1.389	3.14	العمل على خفض تكاليف الخدمات في مرحلة مبكرة يعطي الشركة أفضلية في تقديمها للخدمات المناسبة وبأسعار تنافسية.
1.401	3.50	التركيز على المبيعات أو الخدمات المقدمة، للوصول إلى تحقيق الإنجاز، باعتباره المصدر الوحيد الذي يتحدد من خلاله هامش الإنجاز، وبالتالي يتحقق معدل الحصول على الأموال.
1.193	2.93	يوجد لدى الشركة نظام إداري وهيكل تنظيمي يعكس خطوط السلطة والمسئولية في الشركة
1.234	3.36	تمتلك الشركة الدفاتر والسجلات المحاسبية الملائمة لحجم عملياتها وطبيعة نشاطها.
1.193	3.11	يستخدم محاسبي الشركة أساليب وطرق محاسبية تؤدي إلى أفضلية في اتخاذ قرارات أكثر واقعية.
1.127	2.94	لدى الشركة مجموعة مستندية متكاملة تعمل على المساهمة في تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز.
1.156	3.22	يوجد لدى الشركة دليل حسابات يتضمن كافة أنشطة الشركة اللازمة لتطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز.
1.202	2.72	تطبق إدارة الشركة نظام رقابة فعال على كافة عملياتها الإدارية والمالية.
1.095	3.04	تعمل الشركة على إعداد التقارير المالية لأغراض محددة وعامة في نهاية كل فترة مالية.
1.127	2.83	تقوم الشركة على إعداد تقارير متعلقة بالمعاملات غير المالية المرتبطة بأنشطة الشركة ومعاملاتها اللازمة لزيادة معدل الإنجاز.
1.165	3.26	تتميز البيئة المحلية بوجود منافسة شديدة في بيئة الأعمال والتي تعتبر من أهم العوامل الأساسية لنجاح المحاسبة عن الإنجاز.

1.039	3.03	تعمل إدارة الشركة على تطبيق الخطط من خلال ترابط وثيق بين الأهداف الرئيسية والأهداف الفرعية.
1.224	2.90	الاهتمام بالابتكار والتجديد في طريقة تقديم الخدمات بالشركة وسهولة الوصول إليها عاملاً مهم لقياس الإنجاز، الأمر الذي يوجه نحو البحث والتطوير على أفكار جديدة لمواجهة المنافسين.
1.045	3.17	لدى الشركة علم يتمتع العملاء بالوعي والادراك ولديهم المقدرة على عقد مقارنة بين الخدمات التي تقدمها شركات المنافسة من حيث الجودة وخصائص السعر.
1.264	3.00	دراسة متطلبات العملاء المتغيرة والمتجددة يستدعي الاهتمام من قبل الشركة وملائمتها لتلبية الرغبات، وهذا يزيد من فرص زيادة الحصة السوقية.
1.247	3.18	تهتم إدارة الشركة بدراسة الرغبات المستقبلية للزبائن، وهذا يزيد من شهرة الشركة، مما يعزز مركزها التنافسي بسوق عمل.
1.122	2.82	تأخذ الشركة في عين الاعتبار التطور التقني والتكنولوجي وانتشار ظاهرة الأتمتة (التحول الرقمي) في الشركة، وتوظيفه بصورة مثلى في تقديم الخدمات وتسهيل عملية البيع.
1.205	3.00	تقوم الشركة بتحليل الخدمات المنافسة ومقارنتها بخدمات المقدمة، وهذا يحقق للشركة تقديم خدمات بأسعار منافسة وبجودة أفضل.
1.174	3.01	تعمل الشركة على تحديد وتصنيف المعلومات الخاصة بالتكاليف، والاستفادة منها بما يعزز من قدرة الشركة على الثبات في البيئة التنافسية.
1.197	3.39	توفر إدارة الشركة الدورات التدريبية المتنوعة لتطوير الكادر داخل الشركة، وهذا مهم لإعطاء معرفة في التعامل مع المتغيرات الحاصلة.
1.208	3.01	تقوم الشركة بتشجيع وتطوير فرق العمل من مختلف الإدارات ومن الإدارة العليا، وتطويرها باستمرار لتطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز.
1.120	2.86	اعتماد الإدارة على تفويض السلطة لفرق العمل، لمساعدتهم على الابتكار والابداع، وهذا يعتبر مناسباً لتطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز.
1.253	2.76	يتوفر لدى إدارة الشركة فريق يتمتع بالخبرة الكافية لاتخاذ القرارات الخاصة بتحديد احتياجاتها من الموارد، لمواكبة التطور في الأسواق العالمية.
1.244	2.80	تعمل إدارة الشركة على توفير الكادر الوظيفي على أساس المؤهل العلمي المناسب لمواكبة المتغيرات.
1.117	3.10	يتمتع محاسب التكاليف بمؤهل علمي يمكنه من تطبيق النظام وتزويد الإدارة بالمعلومات المناسبة وفي الوقت المناسب.
1.136	2.82	تقوم الشركة ببناء شراكة قوية مع الموردين لضمان التوريد الفوري دون تأخير، مما يقلل من تكلفة التخزين إلى أدنى حد.
1.191	2.74	الاهتمام بالاستخدام المثمر لموارد الشركة ومتابعة العمليات التشغيلية وتطويرها، يوفر معلومات أكثر دقة، الأمر الذي يزيد من كفاءة الشركة.
1.253	3.57	المحافظة على السمعة الجيدة للشركة عامل مهم لبناء علاقات على المدى الطويل مع الأطراف المستفيدة