



AL KUT JOURNAL OF ECONOMIC AND ADMINISTRATIVE SCIENCES

Publisher: College of Economics and Management - Wasit University



دور المحاسبة عن الانجاز في ترشيد القرارات الادارية
دراسة تطبيقية في "شركة واسط العامة للصناعات النسيجية"
(معمل الحياكة)

**The role of accounting for achievement in rationalizing administrative decisions An
"applied study in "Wasit State Company for Textile Industries
(knitting lab)**

م . د ناطق جبار سالم²

فاطمة صالح مهدي¹

كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة واسط

المستخلص

لقد شهدت البيئة الصناعية في الأعوام الاخيرة تطورات جذرية في اساليب وتكنولوجيا الانتاج ، فضلاً عن تغيير شكل ونمط المنافسة ، الامر الذي ادى الى ضرورة تطوير وتحديث بعض الفلسفات أو الاساليب الادارية أو التشغيلية بما يضمن قيام المنشأة على اقصى قدر ممكن من الكفاءة وفعالية استغلال الموارد المتاحة لديها ومن ثم تعظيم الربح الكلي للمنشأة وقدرتها التنافسية ومن ثم استمرار ونمو المنشأة ، ويهدف هذا البحث الى دراسة وتحليل نظرية القيود وامكانية تطويرها لينشأ من ذلك التطوير فلسفة جديدة هي محاسبة الانجاز كمدخل جديد لتطوير نظم تكاليف الجودة لمساعدة المنشأة على تحقيق العديد من الاهداف مثل تخفيض زمن التصنيع وتحسين جودة المنتجات وزيادة الربحية... الى غير ذلك من الاهداف التشغيلية والاستراتيجية التي تسعى اليها المنشأة الصناعية في بيئة التصنيع الحديثة .

Abstract

The industrial environment has witnessed in the recent period radical developments in production methods and technology, in addition to changing the form and pattern of competition, which led to the need to develop and update some administrative or operational philosophies or methods to ensure that the facility is based on the maximum possible efficiency and effective utilization of the resources available to it. And then maximizing the firm's total profit and its competitive ability, and then the continuity and

growth of the facility, and this topic aims to study and analyze the theory of constraints and the possibility of developing it so that a new philosophy emerges from that development, which is the accounting of achievement as a new entrance to the development of quality cost systems to help the facility achieve many goals such as reducing manufacturing time Improving the quality of products and increasing profitability to other operational and .strategic goals that the industrial facility seeks in the modern manufacturing environment.

المقدمة

يرى KIRLI ان ظهور مصطلح (throughput) أواخر 1970، حيث وضع الدكتور الياهو غولدرات (Elijah Goldratt) البرنامج الذي أطلق عليه (تكنولوجيا الإنتاج الأمثل) بهدف حل المشكلة الناتجة عن أخطاء في البرمجة والإشراف ، دعا غولدرات وكوكسل في عام (1984) الى إدخال التركيز على (تكنولوجيا الإنتاج الأمثل) والتي تسمى (بالإنتاج في وقت واحد)، وفي عام (1987) تم استخدام مفهوم نظرية القيود، ويرى (Alves & Santos) ان غالواي والدرون دعوا في عام (1988) الى اتباع نهج المحاسبة عن الانجاز لتطبيق فلسفة نظرية القيود حيث أنشأ غولدرات عام (1991) منهجية خاصة بتوليد المؤشر المالي، أطلق عليها المحاسبة عن الانجاز لسلوك نهج جديد ذات مسار بسيط تنتهجه المحاسبة الادارية لتعظيم ربحية الشركة ، وتم إنشاء مفهوم TA من قبل مستشاري الإدارة David Galloway و David Waldron ، ولأنهم كانوا يرغبون في استبدال المفاهيم التقليدية مثل تخصيص التكاليف المباشرة / غير المباشرة ، وحجم الدفعة الاقتصادية ، ومعالجة المخزون كأصل، من وجهة نظرهم ، يجب أن تراقب المحاسبة المعدل الذي تجني به الشركات المال ، ومع وضع هذا الهدف الحاسم في الاعتبار ، ركزوا على العائد لكل منتج لكل ساعة قيد ، وتعد المحاسبة عن الانجاز وجه متطور لنظرية القيود وادارة الاختناقات ، فضلا عن انها انموذج متطور لإدارة فعالية الوقت في وجود الاختناقات وبإمكانها ان تعطي معلومات اكثر دقة من الناحية الكلفوية والكمية ومعلومات اخرى تخص الادارة فيما يتعلق بالتخطيط والتحسين المستمر وتعد محاسبة الإنجاز (TA) إحدى الممارسات المحاسبية الناشئة ، والتي جذبت اهتمامًا متزايدًا من الأوساط الأكاديمية والممارسين من مجال العمليات وسلسلة التوريد.

المبحث الاول - منهجية البحث

مشكلة البحث

تتبلور مشكلة الدراسة في استعمال نظم التكاليف التقليدية ، والتي اثار العديد من المشاكل والعيوب والتي تتمحور في وجود قصور بتلك النظم التقليدية المستخدمة في الشركات الصناعية . وقد نوهت هذه الدراسة الى مشكلة المساهمة في احداث التطوير المطلوب في انظمة التكاليف في الشركات الصناعية ، نظرا لعدم تطورها بشكل ملائم مع التطور السريع الذي طرأ على بيئة التصنيع الحديثة ، وذلك عن طريق وضع توليفة من التقنيات والادوات الادارية الحديثة مثل محاسبة الانجاز، وما يتعلق بها من ادوات تساعد الإدارة على الفهم والمعرفة والمعالجة للعلاقات الحقيقية بين انظمة التكاليف كما في وقت الانتاج والمخزون والربحية والسعي في تطويرها .

أهمية البحث

يكتسب البحث أهميته من أهمية تطبيق محاسبة الانجاز في الوحدة الاقتصادية وسعيها المستمر للحصول على الانجاز مثل ما هو مخطط ومتوقع له ، وليس بما هو معمول به في الظروف الحالية المحيطة بالمؤسسة وما يوجد في داخل المؤسسة من قيود واختناقات وسياسات مفروضة ذات تأثير يساعد على وجود العقبات وتأثيرها السلبي على الربحية ، لذا من الضروري اللجوء الى القياس ثم التحليل من اجل الحصول على نتائج ايجابية من خلال تطبيق المحاسبة عن الانجاز بما يلائم تحقق الربحية .

أهداف البحث

- 1- استعمال محاسبة الانجاز كمدخل لرفع فاعلية الاداء في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الادارية والهدف منه التحليل والقياس ومساعدة الشركة الصناعية في تحقيق اهدافها .
- 2- دراسة وتحليل القيود والاختناقات التي ممكن ان توقف او تحد من التقدم و التطوير بجودة المنتج في الشركة الصناعية مع وضع الحلول المناسبة والتغلب عليها .

الفرضية الاولى:- تساهم محاسبة الانجاز في قياس وتحليل التكاليف بطريقة أكثر تركيز على الربحية وجعلها الهدف الرئيسي.

الفرضية الثانية :- ان تطبيق المحاسبة عن الانجاز يساهم في ترشيد القرارات الادارية .

منهجية البحث . تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي في البحث من خلال الرجوع الى الكتب . والاطاريح والبحوث العلمية.

ميدان البحث . تم اختيار الشركة العامة للصناعات النسيجية في شركة واسط /ميدانا لتطبيق الجانب العملي لتعدد المنتجات التي تقدمها الشركة للنصف الاول من السنة الحالية 2021 . لإعطاء صورة واضحة ومتكاملة عن الأدلة .

المبحث الثاني .

1.2. مفهوم نظرية القيود والمحاسبة عن الانجاز

تعد نظرية القيود الاساس الذي انبثقت منه المحاسبة عن الانجاز ، لهذا سنتناول توضيح موجز لمفهومها وأهميتها وخطوات تطبيقها .وتعد النظرية احدى فلسفات الادارة الحديثة التي تهدف إلى تعظيم ربحية الوحدة الاقتصادية ، عن طريق استغلال الموارد بفعالية وكفاءة عاليتين بصورة عامة والمورد المقيدة خاصة ، وقد بنيت هذه النظرية على فرضيتين اساسيتين ، أولهما أن اي نظام يحتوي على قيد واحد يحد من انتاجية المنشأة ، وثانيهما أن وجود القيد يجعل الإدارة على المواظبة على اجراء تحسينات غير نمطية ومبتكرة من خلال التحفيز الذهني للأفكار في ايجاد الحلول المناسبة ، وهذا يساعد على استمرارية التحسين الايجابي (محمد ، 2020: 28-29) .

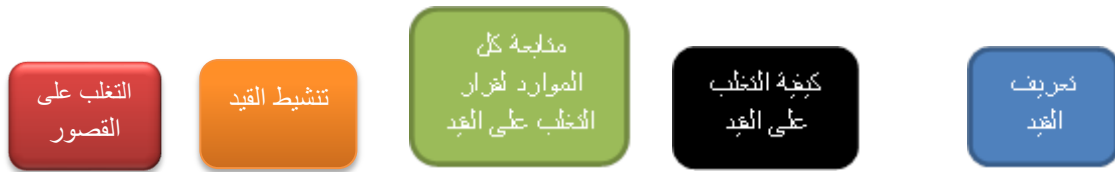
ولقد وجدت نظرية Goldratt المحاسبة عن الإنجاز اهتماما واسع من الأكاديميين و المهنيين على حد سواء. مما يلاحظ وجود العديد من الكتابات التي اهتمت بهذا المجال ، والتي تناولت عرضا لإمكانية تطبيقه في الواقع العملي

وتطويره من جهة ، ومحاولة دراسته وتكامله مع المداخل البديلة لا يجد أساليب أكثر تطوراً بمجال المحاسبة الادارية (مؤمنة ، 2004 : 18-19).

تُعرّف نظرية القيود على النحو التالي (Mackey JT ،Smith D. ،Noreen E.) بأنها "الفرضية الأساسية لجدولة العمليات التشغيلية وهي أن القيود تحدد حدود الأداء لأي نظام " ، قد تحتوي معظم المنظمات فقط على عدد قليل من القيود الأساسية ، يتم تطبيق نظرية القيود بنجاح في الخارج في شركات كبيرة مثل و General Motors و National Semiconductor و United Airlines في ، بالإضافة إلى ذلك ، يتم تقديم TOC ليس فقط في الإنتاج ، ولكن أيضاً في الخدمات اللوجستية وتجارة الجملة والتجزئة وإدارة الموارد البشرية (Elsukova 84: 2015) .

الشكل رقم (1)

خطوات نظرية القيود



المصدر: مراد وايوب وحسين ((مساهمة المحاسبة عن الانجاز في ترشيد القرارات الادارية ،دراسة حالة شركة دليبة لصناعة الانابيب البلاستيكية)) 2018- 2019 ؛ص (3).

2.2. مفهوم المحاسبة عن الانجاز تعريفاتها وأهدافها

1.2.2. تعريف المحاسبة عن الانجاز:-

وقد تناولت الادبيات المختصة في مجال (TC) عدة تعاريف لها وسيتم التطرق هنا الى بعض التعاريف منها .عرفت محاسبة الانجاز من قبل (yoshiikawa)" بانها منهج محاسبي متجانس مع فلسفة JIT وفي جوهره يفترض ان المدير لديه مجموعة من الموارد المتاحة تتضمن (رأس المال ، المباني ، المعدات ، العمالة) وباستخدام تلك الموارد تم شراء الخامات وتحويلها الى منتج تام يباع لتوليد ايرادات" (أبريهي وحسن ، 2019 : 83). كما عرف (Freeman (TA بأنها تطور مهم في المحاسبة الحديثة يسمح للمديرين بفهم مساهمة الموارد المقيدة في الربحية الإجمالية. كما أنه يعيد التركيز بعيداً عن اعتماد محاسبة التكاليف على الكفاءات ، وبعد أفضل وصف لإعادة التفكير الأساسي لجولدرات في إدارة السلسلة هو التحول من "عالم التكلفة" إلى "عالم الإنتاجية" (Freeman and Technical 2007:6 ، Information Service) . عرفها الكومي بأنها" مدخل محاسبي لتقييم مدى قدرة الشركة على تعظيم فعالية معدل انجاز انشطتها عن طريق المقاييس المالية في الاستغلال الافضل للفرص المحتملة (الموارد المقيدة) بغرض الوصول الى وحدات الهدف خلال وحدة الزمن" (عابدين ، 2015 : 17) .

كما عرفها معهد المحاسبين الإداريين القانونيين لمحاسبة الانجاز على انها " طريقة لقياس الاداء تؤسس على بناء علاقات بين الانتاج والتكاليف والقدرة على الانجاز وتؤسس تكلفة المنتجات وفقا للمحاسبة عن الانجاز على استخدام كل من المنتجات والموارد الرئيسية (العجلة، 2011: 25). عرف (Steven) المحاسبة عن الإنجاز هي التي تأخذ نهجاً معاكساً للتحليل المالي ، مع التركيز بدلاً من ذلك على تحسين استخدام المورد المقيد من أجل تعظيم الأرباح (Steven Kaplan، 2007:40). و عرف Kaplan المحاسبة عن الإنجاز، بأنها المحاسبة التي تكون فيها التكلفة الوحيدة التي ترتبط بحجم الإنتاج هي تكلفة المواد المباشرة ، بينما تعتبر جميع التكاليف الأخرى بما في ذلك تكاليف العمالة ثابتة (Kaplan، 2015:29).

2.2.2. مبررات استخدام المحاسبة عن الانجاز

ولتبرير استخدام هذا النوع من المحاسبة ، وذلك من وجهة نظر مؤيديها ، بأن يكون الاخذ بنظر الاعتبار ايراد المبيعات وكلفة المواد بالمبيعات تحديدا عند حساب هامش الانجاز، ولا يتم ادخال التكاليف الاخرى على اعتبارها تكاليف ثابتة (تكاليف التحويل) والمبررات هي :-

1-توجيه الادارة نحو التركيز على الهدف الرئيسي أي تحقيق الفاعلية بالإنجاز بدلا من التركيز على الاقسام واهدافها الفرعية .

2-المحافظة على انسيابية وتدفق المنتجات عبر المراحل الانتاجية ، والانتباه الى معالجة مشاكل المخزون الذي يشكل عاقبة بالنسبة لاستمرار العملية الانتاجية وكلفة زائدة بالنسبة للخزن ، وهذا يشكل استنزاف للمورد المتاح .

3-التغلب على مشكلة الانتاج بكميات كبيرة من المخرجات والتي تسبب تكديس بالمخزون وتأثيره على ربحية المنشأة ككل ، حيث ان تقييم المخزون بكلفة المواد تحديدا يؤدي الى ابعاد اثره على الارباح ، فضلا عن ايقاف عمليات التلاعب التي قد تحصل بالأرباح عند ارتفاع حجم الانتاج على حجم المبيعات ، وهذا يمكن ان يؤدي الى جعل المدراء يعظمون المنفعة الخاصة بهم .

4-يعد الربح دالة معاكسة بالنسبة لوقت التصنيع وزيادة المخزون (مؤمنة ، 2004: 88-89) .

3.2.2. مميزات المحاسبة عن الانجاز

ركزت المحاسبة عن الانجاز على ادارة وتحديد وقياس المورد المقيد بهدف مساعدة المدراء على رفع كفاءة استخدام الموارد ، وتحقيق الهدف الرئيسي هو رفع الانتاجية والربحية وذلك من تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز(أبريهي وحسن، 2019: 83) من خلال:-

1-ان تطبيق هذا المدخل يجعل المدراء اكثر تركيزا على اعطاء الاولويات لاتخاذ القرارات وهو بذلك يعطي معلومات اكثر دقة وأكثر سرعة بالنسبة للاستجابة الى طلبات الزبائن .

2-يرتكز هذا المدخل على تحديد القيود وادارتها بشكل اكثر كفاءة في استغلال الموارد المقيدة ، وهو بذلك يساعد ايضا في اعطاء معلومات تكون اكثر ملائمة للعمليات الانتاجية قبل القيد ام بعده .

3-يساعد هذا المدخل في اعطاء تقارير اكثر فاعلية بهدف تحقيق الاهداف بتعظيم الربحية الان وفي المستقبل .

4-يعد هذا المدخل ايسر من ناحية تحليل التكلفة ، فهو يعطي مفهوم اوضح واكثر دقة بالنسبة للأنظمة الفرعية من المنظومة الكلية .

5-ويرى (Rentes & Queiroz) أن الافتقار إلى القدرة على إدارة القيود يجعل الشركات تستمر في تطبيق محاسبة التكاليف غير القادرة على تقييم نتائجها بشكل صحيح ، حتى أنه يضر باستمراريتها في التنفيذ ، ولأنها تعد جميع الموارد على نفس القدر من الأهمية ، سواء كانت قيودًا أم لا ، وهذا غير صحيح (Rentes & Queiroz , 2010 : 377) .

4.2.2. الانتقادات التي تعرضت لها محاسبة الانجاز

لقد تعرضت مصداقية TOC للانحطاط الشديد عندما اكتشف Galloway و Waldron عددًا من الصعوبات في صياغة TA الخاصة بهم ، قاموا بتعديل مقاييس أداء قسم المساعدة الفنية الخاصة بهم وسحبوا تكلفة منتج TA لصالح نهج التكلفة على أساس النشاط (ABC)، ومنذ ذلك الحين تعرضت ABC لهجوم شديد من قبل Goldratt كمشكلة غير مثمرة لإنقاذ التفكير القديم "عالم التكلفة" ، ومن العيوب التي تعرضت لها المحاسبة عن الانجاز هي:- (Freeman et al,2007:7- 6

1-انها ادوات قصيرة الاجل .

2-قد تكون مفاهيم صالحة فقط اذا تم تطبيقها على مجمل سلسلة التوريد بما في ذلك الادارة والانتاج والموارد والدعم .

3-تعد نفقات التشغيل بموجب الرسوم الاضافية والمساعدة الفنية ثابتة .

4-إن نتائج التقييم الخاصة بالنهج القائم على TOC / TA في توليد تدفقات العمل المثلى متباينة.

5-هناك نقص في الوضوح فيما يتعلق بما إذا كانت TOC / TA مناسبة لتوفير ميزة تنافسية في بيئة معقدة وسريعة التغير .

6-يجب أن تتمتع الأنظمة المحاسبية الخاصة باتخاذ القرار بموجب TOC / TA بالمرونة لتلبية هذه المعايير.

7-يعد TOC و TA نهجًا محاسبيًا لا يعالج بشكل كاف فوائد الإنتاجية من خلال إشراك الأشخاص، و يقترح أنه ينبغي معالجة الأداء البشري وكذلك الأداء الميكانيكي عند تقييم القيد المتصور.

8-بسبب إنتاج تقارير خاصة بالمحاسبة عن الانجاز(زيين ومنهل ، 2017: 9) يتطلب من الوحدات الاقتصادية أن تنتج تقارير مالية ضعف عدد التقارير التي تنتجها بالرغم من تلبية التقارير التقليدية المستمدة من المصنع لحاجة الادارة .

5.2.2. أهداف المحاسبة عن الإنجاز

1- قياس كلف الإنتاج – والغاية هي تحديد كلفة المنتج بواسطة تحميله ببندود التكاليف المتعلقة به ، مضافا إليها بندود التكاليف الاخرى المتعلقة به والتي يصعب تخصيصها .

2-مساعدة الادارة في التخطيط - اي مساعدة الادارة للقيام بوظيفتها التخطيطية ، ويعد التخطيط من اهم الوظائف الادارية التي تلعب دورا بالاستغلال الامثل لموارد الشركات وجدولة عملياتها التشغيلية بكفاءة عالية .

3-الرقابة على التكاليف - تعد مراقبة الكلفة من وظائف الرقابة الادارية في المشروع وجزء لا يتجزأ من عملها ، وتعد العملية الرقابية بمثابة دعم تمكن الادارة من تحقيق أهدافها على كافة الاصعدة وهذا ما تهدف الية المحاسبة عن الانجاز .

4-قياس وتقويم الاداء - من الوظائف الاساسية التي تكون مسؤولة وبدرجة متقدمة عن تحقيق الربحية ونجاح المنشأة ، والتي تحفز الادارة على تحديد القيود ووضع الاجراءات المناسبة لتسهيلها (أبريهي وحسن ، 83:2019).

5-تهدف إلى تحسين الربحية - من خلال مراعاة القيود التي تمنع المنظمة من تحقيق الإنتاجية المرجوة ، بينما تركز محاسبة التكاليف التقليدية بشكل أساسي على التقارير الخارجية (2:2015 ، (Parkhi et al).

6.2.2. افتراضات تطبيق المحاسبة عن الانجاز

حدد مؤيدو المحاسبة عن الانجاز عدة افتراضات طبقت بموجبها محاسبة الانجاز هي :-

الافتراض الاول:- معدل الانجاز مقياس لإدارة القيود

وفقا لهذا الافتراض يكون التأكيد على ادارة الاختناقات والقيود كبديل عن التركيز على خفض التكلفة ، و يفترض المدخل ان الفعالية في الاداء لقياس وتطوير الانجاز هو (معرفة معدل الانجاز لكل نقطة قيد) ، والذي يهدف الى الانجاز المرتفع بجودة متقنة لدوران الاموال في المؤسسة ، وهذا يدعم في التغلب على مقيدات ومعوقات تعوق قدرة الشركة من الداخل والتي تقف عائق امام تحقيق الهدف الرئيسي ، والمتمثل بزيادة المبيعات وتعظيم الربحية ، ولأن تطوير ورفع الانجاز يترتب عليه العديد من المؤشرات المفيدة للمؤسسة مثل (سرعة الاستجابة لتنفيذ متطلبات الزبائن ، خفض المخزون ، خفض التكلفة) ، فان المحور الذي تركز عليه المحاسبة عن الانجاز هي في حال ترتيب المنتجات فإنه يكون بحسب ربحيتها وليس بمقدار فائض المساهمة التقليدي ، وانما بما يحققه مساهمة المورد النادر من عائد (عابدين ، 19:2015) .

الافتراض الثاني :- تعظيم هامش المحاسبة عن الانجاز

هذا الافتراض يؤدي الى تعظيم ارباح المؤسسة الكلية ، لذا فهو يحتل الدرجة الاولى في تفضيلات الادارة ، ومن بعده تأتي معالجات خفض المخزون ، وما تبقى وهو خفض التكاليف الذي يأتي بالدرجة الاخيرة في تفضيلات الادارة (العجلة ، 26-30 :2011) ، وهذا الافتراض يعتمد على مدخل التكاليف المتغيرة كلياً وهي تكلفة لن يتم تكبدها إلا إذا تم إنشاء منتج ، في كثير من الحالات ، يعني هذا أن المواد المباشرة فقط تعد تكلفة متغيرة تماماً ، على الرغم من أنه قد يتم أيضاً تطبيق تكاليف التعاقد من الداخل والعمولات والرسوم الجمركية وتكاليف النقل (Steven , 2007: 8).

ويمكن قياسه وفق المقاييس المالية الحديثة بموجب المعادلة (محمد، 2020 :48-49) الآتية :-

هامش الانجاز = إيرادات المبيعات - التكلفة المتغيرة بالفعل

إيرادات المبيعات = سعر البيع × عدد الوحدات المباعة

تأخذ المحاسبة عن الانجاز الاساس النقدي لإيراد المبيعات بنظر الاعتبار، ويمكن حساب الهامش بالفترة الزمنية كأن تكون (شهر ، يوم ، ساعة ، دقيقة):-

هامش الإنجاز عن الفترة الزمنية (الشهر)=هامش الإنجاز / الفترة الزمنية (12)

يلاحظ من النسبة السابقة، يمكن أن نستخرج نسبة هامش الإنجاز ليوم أو ساعة أو دقيقة الواحدة وكما يلي:-

هامش الإنجاز عن فترة زمنية (يوم واحد) = هامش الإنجاز(الشهر)/عدد أيام العمل.

هامش الإنجاز لساعة واحدة = هامش الإنجاز عن فترة زمنية (يوم واحد)/عدد ساعات العمل.

هامش الإنجاز لدقيقة واحدة = هامش الإنجاز لساعة واحدة /60ثانية.

الافتراض الثالث :- المخزون

ان مدخل المحاسبة عن الانجاز يعد ان المخزون لا يعبر عن قيمة الانجاز، بل هو عائق لتدفق الإيرادات الداخلة ، ولأن زيادة المخزون تحتاج إلى زيادة الزمن اللازم لتصنيعها ، مما يؤدي إلى انخفاض الربحية ، نستنتج من هذا أن العلاقة عكسية بين الربح و المخزون ، لهذا يكون :-

زمن الانجاز = قيمة الإيرادات × الزمن اللازم للتصنيع

لذلك توجب توجيه اهتمام المنهج نحو نقطة قيد النظام على اعتبارها الحلقة الضعيفة التي تتحكم طاقتها بسرعة تدفق المنتجات ، لذا يعتبر المورد المقيد حجر اساس في خفض وقت الانجاز .و لكي نضمن تحقيق اقصى تدفق للمنتجات وفي اسرع وقت ممكن بهدف التقليل من تراكم المخزون والوصول الى الحد الأدنى (مراد واخرون ، 2015 : 15) .

الافتراض الرابع :- تكاليف التشغيل

يفترض هذا المدخل أن التصنيف الموجود للكلف بحسب طبيعة ارتباطها بوحدة المنتج ، المباشرة وغير المباشرة والذي تشير إليه محاسبة الكلفة التقليدية ، لم يعد ضروريا ، ويتم هنا التركيز فقط على كلفة المواد المباشرة واعتبارها الكلفة الوحيدة التي تكون قابلة للتخزين لذا فهي تحمل على المنتجات ، أما باقي التكاليف فان هذا المدخل يعتبرها تكاليف تشغيل ، وتتكون من الاجور المباشرة والاجور غير المباشرة من ضمنها الكلف غير الصناعية ، لذا يمكن وصفها بموجب هذا المدخل بانها تكاليف ثابتة تحمل على الفترة فيما يخص الاجل القصير ، وترجع فلسفة هذا التصنيف الى ان هذا المدخل يفترض أن تكاليف العمل في المؤسسات الحديثة تكون اقرب الى الثبات ، بسبب الاعتماد على التطور التكنولوجي الحاصل ، فضلا عن الاستناد الى افراد متعددي المهارات بالعمل ومتمكنين من مزاولة الأنشطة المختلفة سواء كانت خدمية او انتاجية بدلا من الاعتماد على التخصص في العمل (العجلة ، 2011: 29).

7.2.2. الخطوات الواجب اتباعها لزيادة الانجاز

1-تحديد القيد :- ونعني به تشخيص المعوقات والاختناقات في نظام المؤسسة والتي تعيق الاستخدام الامثل للمورد المطلوب بالمنشأة ويحول دون تحقيق الهدف ، وقد يعوق العملية الانتاجية اكثر من قيد تعمل معا ، ومدخل الانجاز

يتوجب معالجتها كلها وحسب درجة أهميتها وتأثيرها على الاهداف في زيادة الانجاز تقليل المخزون وكلف التشغيل (أبريهي وحسن ، 2015 : 84).

قد تكون هناك قيود مادية (Kadhim et al ,2020:764-765) مثل المواد أو الآلات أو مستوى الطلب أو القيود الإدارية مثل الإجراءات والأساليب والسياسات.

2-استغلال القيد والانتفاع منه:- يسعى هذا المدخل إلى تحديد كيفية اتخاذ القرارات وكيفية التعامل مع قيود عملية الإنتاج التي يمكن أن تكون داخلية أو خارجية ، و من ناحية أخرى يوضح أن سياسة استغلال القيد هي فلسفة إدارية تهدف إلى تحقيق التحسين المستمر من خلال عملية إدارة القيود التي تمنع الإدارة من تحقيق أهدافها على المدى القصير ، يجب الاستفادة القصوى من القيد والعمل على استغلاله في أفضل صورة، فإذا كان القيد مادة خام ، فيجب التأكد من عدم وجود خسارة أو ضرر، أما إذا كان القيد عبارة عن سياسة ، فيجب استبداله بسياسة أخرى تحقق نفس الهدف .

3-أخضاع الأنشطة الأخرى للانتفاع من القيود:- وذلك بأن يتم تهيئة الأنشطة والعمليات جميعها والتي لا تحتوى على أي قيود و استغلالها بشكل يؤدي الى تحقيق أقصى مستوى لإنتاجية المورد المقيدة، وذلك لإيجاد نوع من التنسيق والتكامل بين المورد المقيد وغير المقيد الى وضع يخضع لتحسين جديد (محمد ، 2020 : 31-32) .

4-أزالة القيد:- تفترض لجنة الخيارات التقنية أن تحسين الإنتاجية من خلال تحديد قيودها وتنفيذ الإجراءات للقضاء عليها أو إزالتها يؤدي إلى تحسين الأداء ، أن صنع وتعظيم الأداء من خلال إدارة القيود التي تحد من نموهم ، يجب العمل على رفع المعوقات من خلال زيادة الطاقة الإنتاجية للموارد المقيدة وزيادة حصتها في السوق أو تدريب العمال أو زيادة مهاراتهم ، ومن ثم تقييم ومعالجة نشاط القيد والعودة إلى البداية (2: a-Vidal et al,2019) .

8.2.2. تحديد القيود وأنواعها

طوال القرن العشرين ، كانت فكر الإدارة موجهة إلى حد كبير نحو النشاط ، و في أوائل القرن العشرين ركزت الإدارة العلمية لفريدريك تايلور (تايلور ، 1947) على تقسيم العمل وتقسيمه إلى مهام أو أنشطة منفصلة يمكن مراقبتها عن كثب وقياسها و "تعديلها" لإنتاج الأداء الأكثر كفاءة من كل نشاط ، وبحلول النصف الثاني من القرن ، توسع التركيز إلى حد ما ليشمل عمليات الإدارة المكونة من عدة أنشطة. على مستوى ما ، يمكن أن تصبح هذه العمليات كبيرة جدًا ومعقدة ، مثل عملية الإنتاج أو عملية الشراء أو عملية التسويق والمبيعات. تتمثل إحدى طرق التعامل مع التعقيد في تجزئته - لتقسيمه إلى "قطع صغيرة يمكن التحكم فيها". وتقوم المنظمات عادة بذلك عن طريق إنشاء أقسام وظيفية ، كل قسم مسؤول عن بعض الوظائف التي تشكل جزءًا من النظام بأكمله. ويمكن للمرء أن يقول حتى أن هذه "الأجزاء" هي في الواقع عمليات فردية. هذه طريقة منظمة للتعامل مع مسألة التعقيد (Keller,2013:76) .

في ضوء ما سبق توضح أن هدف المحاسبة عن الانجاز هو التحسين المستمر ، وتحديد المورد المقيد و ما يواجهه من قيود واختناقات ، وادارتها بالشكل الصحيح بغية الوصول الى الهدف الرئيس وهو تعظيم الربحية ، وهذه القيود ممكن ان تكون على شكلين (الحمداني والصبيحي ، 2008 : 548) :-

القيود (Constraints) الاختناقات (Bottlenecks) .

أ- القيود (Constraints) :- يعد القيد بمثابة محددات تحد من إنتاج الشركة ، وبموجبه لا تتمكن الشركة من التوسع بالمبيعات .

ب- الاختناقات (Bottlenecks) :- تتمثل بنقاط تعوق تدفق الوحدات الانتاجية عبر المراحل الانتاجية والاقسام التي يتوجب على المنتج المرور بها لاكتماله ، وتزداد تأثيرات الاختناقات في حالة وجود طاقة انتاجية تتسم بالضعف .

وتقسم القيود الى خارجية وداخلية بحسب علاقتها بالشركة ومنتجاتها ومبيعاتها :-

1- قيود خارجية (External Constraints) مجموعة المحددات المفروضة على المؤسسة من مصادر خارجية مثل :

-قيود المواد الاولية : وينشأ هذا القيد من قلة المواد الاولية في الاجل القصير لواحدة أو أكثر من المكونات الضرورية لتصنيع منتج معين .

قيد الطلب : قد تقوم الشركة بتحسين عملياتها لدرجة أن قدرتها الحالية قادرة على التعامل مع جميع الطلبات المقدمة حالياً من قبل الزبائن ، إذا كان الأمر كذلك ، فقد تحول القيد الآن إلى السوق ، يجب على الشركة الآن استخدام قدرتها العالية لتقديم صفقات تسعير أو مستويات خدمة أفضل للعملاء من أجل زيادة حصتها في السوق. ويمكن للشركة أيضاً وضع قيد على مورد معين عن قصد ، ويحدث هذا عندما تكون زيادة قدرة مورد معين مكلفة للغاية ، لذلك يفضل المديرين تركيز انتباههم على تعظيم كفاءة مركز العمل دون إضافة سعة فعلية إليه. من المفيد أيضاً تجنب وضع القيد على مورد يتطلب مستوى معقداً من الإدارة ، مثل المستوى الذي يكون فيه تدريب الموظفين أو مستويات دوران عالية للغاية. وبالتالي ، يجب أن يكون تحديد موقع المورد المقيد قراراً إدارياً ، وليس حادثاً (Steven, 2007: 7) .

2- قيود داخلية (Internal Constraints) :- مجموعة من العوامل الموجودة داخل المؤسسة والتي تحد من قدرتها على الانتاج وتتمثل :-

قيود الموارد : وتعد من اهم القيود المفروضة على عملية الانتاج والتي تتمثل بالآلات والتجهيزات التي تحتاجها العملية الانتاجية ، ويظهر هذا القيد في حالة أن مخرجات القيد لا تكفي لسد احتياجات السوق ، وتعتبر دالة مخزون الانتاج تحت التشغيل بمثابة دالة على القيد (مراد وآخرون، 2019: 5) .

قيود السياسات الادارية : من الصعب العثور على قيود السياسة وإزالتها. لأن السياسات ليست كيانات مادية يمكن ملاحظتها عن كثب ، لذا يجب استنتاجها من التدفق التشغيلي لنظام الإنتاج ، ويمكن أن يكون القضاء عليها أكثر صعوبة ، حيث قد يتم دعم السياسات بقوة من قبل الموظفين ، الذين يحتاجون إلى إقناع كبير قبل الموافقة على تغيير السياسة التي ربما استخدموها لسنوات ، على الرغم من أنه قد تكون هناك مقاومة كبيرة لتغيير السياسة ، إلا أن الإصلاح الفعلي قد يكون غير مكلف للغاية ، إذا تم القضاء عليه ، ويمكن أن يؤدي قيد السياسة إلى درجة أكبر من تحسين النظام مقارنة بإلغاء أي قيد مادي (Steven , 2007: 6) .

9.2.2. إدارة الاختناقات (القيود) في التصنيع .

تدرك ممارسة إدارة القيد ضمنياً أن القيود تحد مما يمكننا القيام به في أي ظرف من الظروف ، وتوفر وسيلة لفهم سبب حدوث ذلك وما يمكن فعله بشأن القيود التي نواجهها. وقيود (TOC) هي مجموعة من المبادئ والمفاهيم قدمها والياهو إم. جولدرات ، الفيزيائي الصهيوني ، في الثمانينيات في كتاب بعنوان الهدف (جولدرات ، 1986). هذه المبادئ والمفاهيم هي مزيج من الأفكار الحالية والجديدة. تعتمد الأفكار الجديدة على الأفكار القديمة لإنتاج نهج قوي وشامل لفهم وإدارة الأنظمة المعقدة. ولتوسيع المبادئ والمفاهيم النظرية في التطبيق ، طور Goldratt ثلاث فئات من الأدوات ، و النقطة المهمة التي يجب تذكرها هي أن جدولة المحتويات ، وإدارة القيود ككل ، تشكل منهجية إدارة الأنظمة (Keller,2013:74-75) .

إن المفهوم الذي يؤثر على وجود قيود السياسة هو القيد النموذجي الكلاسيكي و هو الاعتقاد بأن كل مركز عمل يجب أن يتم تشغيله بإمالة كاملة من أجل زيادة كفاءته ، وهو تعليم للنظرية التقليدية. ومع ذلك ، يمكن أن يؤدي هذا النموذج إلى قيود السياسة لإنشاء خطة مكافئة تكافئ مديري المصانع لتشغيل جميع المعدات بأكثر قدر ممكن من 100٪. والنتيجة هي استثمار مفرط في المخزون ، وتباعد الموارد بعيداً عن المورد المقيد. وبالتالي ، يمكن أن يكون القيد النموذجي حاجزاً قوياً في سبيل القضاء على قيود السياسة ، قد يكون هناك قيد آخر هو مادة خام ، إذا لم يكن هناك ما يكفي لضمان إمكانية تنفيذ جميع الطلبات. تميل هذه المشكلة إلى الظهور أثناء فترات الذروة في المبيعات ، عندما يتم اكتشاف موردي المواد بقدرة إنتاج غير كافية (مما يعني أن القيد قد تحول الآن إلى المورد). سيكون هذا النوع من القيد واضحاً لموظفي إدارة المواد ، ولا يمكنهم جدولة الوظائف حتى تتوفر المواد الكافية. ويوجد عائق آخر محتمل هو موظفي المبيعات ، إذا لم يكن هناك عدد كافٍ من الأشخاص لجلب جميع طلبات الزبائن الممكنة. يتضح هذا القيد عند وجود سوق كبير أو عدد كبير من آفاق المبيعات ، ولكن يتم إنشاء عدد قليل جداً من المبيعات الفعلية (Steven et al , 2007 : 6-7) .

حاولنا استكشاف القيود قدر الإمكان في المرحلة الثانية ، وسيتم النظر في البدائل المختلفة لزيادة الاستثمار في القيود. لزيادة أداء النظام من الضروري كسر قيودها. عندما يتم تحقيق ذلك ، وأحد قيود السياسة في النظام. ينص كوربيت نيتو (1997) على أنه لكي تتمكن شركة ما من تحسين أدائها ، يجب عليها إدارة قيودها ، الأمر الذي يتطلب مقاييس أداء تتماشى مع هدف الشركة ، وفقاً لجولدرات (1991) ، هدف الشركة جني المزيد من المال الآن وفي المستقبل. لذلك ، لكي تكون قادراً على الحكم على تأثير أي إجراء محلي على هدف الشركة ، يجب الإجابة على ثلاثة أسئلة.

الأول: ما مقدار الأموال التي تولدها الشركة؟

والثاني: كم من المال تم الاستيلاء عليها من قبل الشركة؟

والثالث: ما مقدار الأموال التي تنفقها الشركة على تشغيلها؟

يؤدي تحويل هذه الأسئلة إلى مقاييس الأداء الثلاثة الواضحة بشكل حدسي لـ Goldratt.

مقياس الأداء الأول لمحاسبة الانجاز هو المكسب (G) ، وهو المؤشر الذي من خلاله تولد الشركة الأموال من خلال المبيعات" ، محسوبة بالسعر (P) مطروحاً منه التكاليف المتغيرة بالكامل (CTV) ، وهذه تقتصر عموماً على

المواد المباشرة CMD. في محاسبة الإنجاز ، السوق هو الذي يفرض السعر على الشركات. فضلاً عن عدم إمكانية ربط G بالمنورة المالية الداخلية في الشركة.

مقياس الأداء الثاني لمحاسبة الإنجاز هو المخزون (I) ، والتي تمثل جميع الأموال التي تستثمرها الشركة في الأشياء التي تنوي بيعها. المصطلح "I" بدلاً من "الأصل" متعمد ، حيث أن القيمة الوحيدة الممكنة التي يجب تخصيصها لمخزونات المواد الخام والمواد قيد المعالجة والمنتجات النهائية هي المبلغ المدفوع للموردين مقابل المواد.

مقياس الأداء الثالث لمحاسبة الإنجاز هو نفقات التشغيل (OD) ، والتي تمثل جميع الأموال التي تنفقها الشركة في تحويل I إلى G. وفقاً لـ Goldratt هذه التدابير الثلاثة كافية للحكم على تأثير أي إجراء محلي حول هدف الشركة ، ومن الناحية المثالية ، يجب أن يزيد أي إجراء محلي G ويقلل I و OD ، أو حتى يزيد من عائد الاستثمار (RSI) . ((,2011:383 Queiroz&Rents

10.2.2. التطوير الاستراتيجي للجودة باستخدام نظرية القيود

يجد الرؤساء التشغيليين أنفسهم أكثر من أي وقت مضى في حاجة إلى أدوات على مستوى النظام للحفاظ على نجاح الأعمال الذي ناضلوا بشدة لتحقيقه. إحدى هذه الأدوات على مستوى النظام هي إدارة القيد.

تدرك إدارة القيود أن الجودة ليست سوى عنصر واحد مهم في معادلة الأعمال. تسعى إدارة القيود إلى مساعدة المديرين على جميع مستويات المؤسسة في الحفاظ على التركيز المناسب على العناصر الأكثر أهمية للنجاح الشامل ، وأن قيود النظام في بعض الأنظمة ، قد تكون متعلقة بالجودة . في الأنظمة الأخرى قد تمتد إلى ما هو أبعد من المنطقة التقليدية للجودة. فهناك أنواع عديدة من القيود ، بعضها ليس ماديًا على سبيل المثال (نقص المساحة ، وعدم كفاية الموارد ، وما إلى ذلك). في كثير من الحالات يتم اشتقاقها من السياسات مثل القوانين أو اللوائح أو القواعد أو الإجراءات التي تحدد ما يمكننا القيام به أو لا يمكننا القيام به. من لم يسمع قال ، "هذه هي الطريقة التي نؤدي بها الأشياء هنا"؟ أو بدلاً من ذلك ، "ليست هذه هي الطريقة التي نؤدي بها الأشياء هنا." ما تسمعه هو التعبير اللفظي عن سياسة ، ربما تكون غير مكتوبة ، لكنها مقبولة مع ذلك كممارسة تقليدية فعندما تمنع سياسة من أي نوع ما تحتاج تحقيقه ، فإنها تشكل أيضًا قيودًا (Keller,2013:74).

المبحث الثالث :- الجانب العملي

1.3. الشركة عينة البحث:-

نبذة تعريفية عن الشركة عينة البحث :- من الشركات المهمة في مجال الصناعة بالشرق الأوسط هي شركة واسط العامة للصناعات النسيجية ، تقع الشركة في مدينة الكوت مركز محافظة واسط على الجهة اليسرى لنهر دجلة على بعد (170) كم في الجنوب الشرقي للعاصمة بغداد ، تعد الشركة من أكبر المشاريع في محافظة واسط فهي تأسست في الستينات من القرن الماضي وبموجب اتفاقية التعاون الاقتصادي والفني في سنة 1959 بين العراق وروسيا ، وقد صممت الشركة لإنتاج الأقمشة القطنية المنسوجة والألبسة الخارجية والداخلية المُحاكاة والجواريب وإنتاج الغزول القطنية المسرحة وبأحجام ونوعيات مختلفة لتغذية قسم النسيج وقد تم أكمال الأعمال الإنشائية ونصب المعدات عام

1970. بغرض تطبيق فرضية البحث وبيان دور قياس وتحليل كلف الجودة في اعطاء مؤشرات للإدارة تقيس مدى النجاح للشركة عينة البحث باتباعها السياسات المتبعة لتحقيق الاهداف .

2.3. خطوات تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز

الغرض من تطبيق المحاسبة عن الانجاز يتطلب اولا تطبيق الافتراضات الرئيسية للمفهوم اولا ، وللتعرف على هيكل التكاليف لكل منتج في ظل المحاسبة عن الانجاز فضلا عن الوقت اللازم لإتمام كل منتج في المراحل التي يمر بها وتتضمن الافتراضات ما يلي :-

الافتراضات الرئيسية لمفهوم المحاسبة عن الانجاز

1. هيكل التكاليف

تقوم الشركة العامة للصناعات النسيجية والحياكة بإنتاج (الملابس الخارجية والملابس الداخلية الفانيلا و اقمشة البوليستر والجواريب والقبعة العسكرية) وتدخّل فيها أنواع عديدة من المواد الاولية منها (غزول الاكريلك والبوليستر والقطن المحرر والقطن الصافي والصوف) ووفقا لمحاسبة الانجاز يكون هيكل التكاليف للمنتجات محل البحث كالآتي:-

•**التكاليف المتغيرة** : تعد المواد المباشرة هي العنصر المتغير الوحيد في ظل تطبيق مدخل المحاسبة ومن خلال الاستعراض لمكونات المنتجات مدار البحث والجدول الآتي يتضح من خلاله العناصر المتغيرة والاخرى غير المباشرة والتي تعتبر ثابتة لا تحمل على كلفة المنتج بل تعد تكاليف الفترة .

الجدول رقم (1)

كلفة المواد الاولية المستخدمة في الفصل الاول من 2021 (معمل الحياكة)

ت	اسم المادة	الملابس الخارجية	القمشة البوليستر	الجواريب	الفانيلا	البيرية	علاقتها بوحدة المنتج
1	غزول أكريلك 100%	1634	--	--	--	--	مباشرة
2	بوليستر 100%	--	470	--	--	--	مباشرة
3	قطن محرر	--	--	3715	--	--	مباشرة
4	قطن 100%	--	--	--	10985	--	مباشرة
5	صوف	--	--	--	--	3750	مباشرة
6	مجموع كلفة المواد المباشرة	1634	470	3715	10985	3750	
7	أدوات احتياطية	--	1	114	149	--	غ.

مباشرة							
مباشرة	806	14681	2915	534	318	م . اخرى	8
مباشرة	806	14830	3029	535	318	مجموع كلفة المواد غير المباشرة	9
	4556	25815	6744	1005	1952	مجموع الكلفة الكلية	10

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الشركة.

يعتمد مدخل المحاسبة عن الانجاز على تقسيم هيكل عناصر التكاليف وفقا لسلوكها الى عنصر المواد الاولية والخامات المباشرة هي فقط كلفة الانجاز أما بقية التكاليف الاخرى هي تكاليف فترة بغض النظر عن كمية الوحدات المنتجة .

• **المصاريف التشغيلية** : وهي جميع المصاريف من مواد غير مباشرة وأجور مباشرة وغير مباشرة وتكاليف صناعية غير مباشرة هي كلف ثابتة تحمل على الفترة التي تحققت بها والبالغ مقدارها (5.403.878) والتي تم احتسابها على اساس أسبوعي عن طريق قسمة البيانات الفصلية لثلاث اشهر ومن ثم تقسيم الشهر على اربعة اسابيع لاختيار تشكيلة الطلب الاسبوعي على المنتجات والجدول رقم (2) يبين المصاريف التشغيلية.

الجدول رقم (2)

المصاريف التشغيلية

ت	أسم الحساب	المبالغ
1	الرواتب والاجور	4.716.963
2	المستلزمات السلعية	163.667
3	المستلزمات الخدمية	44.700
4	الاندثارات	478.548
5	المجموع	5.403.878

المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الشركة .

• **تحديد القيد** : تعتمد عملية تحديد معوقات العملية الانتاجية على الوقت المبذول في كل منتج بالمرحلة الانتاجية لحين وصوله الى المرحلة التي يكون بها تام الصنع والتي يمكن تحديدها بالخطوة اللاحقة من خطوات تطبيق المحاسبة عن الانجاز .

• **إدارة الوقت** : بما ان العمل يكون على اساس الطلب الاسبوعي لذا يكون الوقت المتاح هو بمقدار (3500) دقيقة أسبوعيا ، يقاس ب { يكون العمل على شكل 2 شفت ولمدة 7 ساعة لكل شفت فيكون كالاتي : $7 \times 2 = 14$ ساعة يوميا

مضروبة (60) دقيقة فتكون (840) دقيقة يوميا نستبعد عنها ساعة لكل شفت لغرض الاستراحة وما شاكل ذلك (60*2=120)دقيقة فيكون الوقت المتبقي (720)دقيقة نستبعد ايضا اوقات الدخول والخروج (20) دقيقة فيكون الوقت اليومي (700) دقيقة (700=5*700) دقيقة اسبوعيا ولاستخراج الوقت اسبوعيا يكون (3500) دقيقة وعلى اساس أن الطلب يكون اسبوعيا . حيث تمر المنتجات بالمراحل العديدة للوصول الى كون المنتج تام الصنع وتبدأ المراحل بمرحلة تحضير المواد ومن ثم الحياكة والتفصيل والخياطة والكوي والتكملة واللقط الذي لا يكون لجميع المنتجات والتلييد وتثبيت الصبغة والطباعة والفحص والتعبئة والتغلييف وهي مراحل لا تكون لجميع المنتجات لذا تكون المراحل حسب نوع المنتج ومدى احتياجه للمرحلة ، ومن الملاحظ أن مرحلة الحياكة بالنسبة لمنتج الملابس الخارجية هي نقطة قيد واضحة أما بالنسبة لمنتج القماش البوليستر المخلوط فتكون نقطة القيد فيه هي مرحلة التكملة حيث انها تستغرق وقتا اكثر من باقي المراحل أما بالنسبة لمنتج الجواريب فتكون نقطة القيد فيه هي مرحلة الحياكة ، ومنتج الملابس الداخلية الفانيلاات تكون مرحلة القيد هي مرحلة التكملة أما منتج البيرية فسوف يتم استبعاده من المنتجات التي تحقق ارباحا للشركة وعلى اساس استخدام المحاسبة عن الانجاز فيمكن اعتباره من الانشطة التي لا تضيف قيمة للشركة و تسبب الخسارة ولا يمكن الاستمرار بها بحسب منهج المحاسبة عن الانجاز . وهناك كميات كبيرة راکدة بالمخازن منذ 2016 وبالاعتماد على البيانات المعتمدة بالشركة تبين أنه لا يوجد طلب عليها ولم تسجل البيانات للمبيعات اي مبيعات من منتج البيرية للفصل الاول ابدأ فأنها منتجات تعود للوزارات الامنية وقد توقف الطلب عليها من وقت طويل لذا تعتبر من المنتجات التي لا يكون طلب عليها ولا سوق لترويجها وأن الجهات الامنية تكتفي بمنتج البيرية المستورد حتى وان كان اقل جودة .

الجدول رقم (3)

الكميات المطلوبة والوقت اللازم لانجازها بالدقيقة

كمية المنتج المطلوب	تحضير المواد الاولية	مرحلة الحياكة	مرحلة التفصيل	مرحلة الخياطة	مرحلة التكملة	مرحلة الكوي	مرحلة اللقط	مرحلة التثبيت	مرحلة الطباعة	مرحلة الفحص	مرحلة التعبئة والتغلييف	المجموع للوحدة بالدقيقة
الملايس الخارجية 55قطعة	30	11	03	827	827	27	5	--	--	--	257	3981

3757	127	127 3	--	--	--	--	3.11 5	--	--	--	22 2	20	قماش بوليس تر م2217
3320	383	383	--	--	--	--	113	11 3	383	--	19 15	30	الجوار يب 76.6 رزن
1556	84	84	--	--	--	--	959	84	241	--	84	20	الفانيلا ت 160.7 5 درزن
1598	333	150	17	31	20 0	3 3 3	--	50	167	170	11 7	30	البيرية 167 قطعة

المصدر من اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الشركة .

بعد التعرف على هيكل التكاليف ونقاط الاختناق والوقت اللازم لكل منتج يتهيأ لنا استخدام الخطوات الخمس للمحاسبة عن الانجاز التي سبق ذكرها بالجانب النظري السابق للبحث والتي كانت أولى خطواتها تحديد المعدل الانجاز .

1. **معدل الانجاز** . وهو مقدار هامش الانجاز مقاس على اساس الطلب الاسبوعي للمنتجات وبالاعتماد على كلفة المواد المباشرة للمنتجات والمبينة بالجدول رقم (1) علما أن سعر البيع لمنتج الملابس الخارجية هو 2500 وسعر البيع للأقمشة المحاكاة هو 1151 وللجوارب هي 7.350 واللبسة الداخلية الفانيلا 12.500 والبيرية 5000

الجدول رقم (4)

هامش الإنجاز لكل منتج

المنتجات	الملابس الخارجية	الاقمشة المحاكاة	الجوارب	الالبسة الداخلية الفانيلات	البيرية
الطلب بالوحدات	55 قطعة	2217 م	76.6 درزن	160.75 درزن	167 قطعة
سعر البيع	2.500	1.151	7.350	12.500	5.000
الكلفة المتغيرة	2.468	0.176	4.042	5.514	1.875
هامش الانجاز	0.32	0.975	3.308	6.96	3.125

يتضح من الجدول اعلاه ارتفاع هامش الانجاز المتحقق بالنسبة لمنتج الجوارب ومنتج البيرية ومنتج الفانيلات ، ولغرض الوصول الى معدل الانجاز فأن الوقت اللازم لإنتاج وحدة واحدة من درزن الجوارب (3320) بينما تحتاج البيرية الى (1598) وتحتاج الفانيلات الى (1556) وتحتاج الملابس الخارجية (3981) وتحتاج الاقمشة المحاكاة (3757) والجدول الاتي يوضح معدل الانجاز لكل منتج .

الجدول رقم (5)

معدل الانجاز لكل منتج

المنتج	هامش الانجاز للوحدة	الوقت اللازم لإنتاج الوحدة الواحدة	معدل الانجاز
الملابس الخارجية/قطعة	0.32	72.38	0.044 دينار / دقيقة
الاقمشة البوليستر المحاكاة/م	0.975	1.694	0.58 دينار / دقيقة
الجوارب /درزن	3.308	43.34	0.63 دينار / دقيقة

0.72 دينار / دقيقة	9.68	6.96	الملابس الداخلية /درزن
0.33 دينار / دقيقة	9.57	3.125	البيرية/قطعة

المصدر من اعداد الباحثة بالاعتماد على الجدول رقم (3) والجدول رقم (4)

يتبين مما تقدم وجود محددات لكل منتج تجعل استهلاك كبير للوقت المتاح للإنتاج (3500) دقيقة اسبوعيا ولكل مرحلة من المراحل الانتاجية وهو كافي لتلبية متطلبات الانتاج للمنتجات الا أن القيود الموجودة في سير العملية الانتاجية لكل منتج تحول دون التسريع بتدفق الانتاج مما يجعل الوقت المتاح غير كاف مما يجعلنا نحتاج لوقت اضافي (477) لغرض اتمام تصنيع الملابس الخارجية ووقت اضافي اخر (3115) لغرض تصنيع اقمشة البوليستر وإتمام المزيج فيكون الوقت الاضافي (3592) دقيقة ، اما منتج البيرية وكما أشرنا اليه سابقا فانه يمثل قيد وسببه السياسات المفروضة فلا يوجد سوق لتصريف منتج البيرية مما يجعل عملية تصنيعه هي خسارة للشركة والجدول الاتي يبين مقدار خليط الانتاج

جدول رقم (6)

تحديد تشكيلة المورد المقيد

المنتجات	الطلب على المنتج	الوقت المطلوب بمرحلة القيد	الطاقة المتاحة (بالدقيقة)	خليط المبيعات (بالوحدات)
الجوارب	76.6	1915	1915	76.6 درزن
الملابس الداخلية (فانيالات)	160.75	959	959	160.75 درزن
الملابس الخارجية	55	1103	626	8 قطعة
اقمشة البوليستر	2217	3115	--	--
البيرية	--	--	--	--

المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الشركة .

بعد التعرف على المزيج الأمثل للإنتاج بواسطة تنظيم الانتاج بالمورد المقيد حيث يتم اعطاء الاولوية لمنتج يكون عائد انجازه بالدقيقة مرتفع وهي الجوارب والتي تتطلب (1915) بالقيود وما تبقى من الوقت يغطي المورد المقيد لمنتج الملابس الداخلية والتي يكون وقت القيد المطلوب (959) وما تبقى من الوقت المتاح يعجز عن تغطية المنتجات المتبقية (3500-) (1915 + 959 = 626) وهو الوقت المتبقي وهو لا يكفي لإكمال الملابس الخارجية ونحتاج الى (477) وقت اضافي لإكمال منتج الملابس الخارجية فضلاً عن (3115) للقماش البوليستر .

وبعد التعرف على الوحدات لكل منتج يمكن الان احتساب صافي الربح والعائد على الاستثمار وكما مبين بالجدول التالي:-

الجدول رقم (7)

احتساب صافي الربح والعائد على الاستثمار

الاجمالي	معدل الانجاز للوحدة	مزيج المبيعات	المنتجات
2.533.928	3.308	76.6	الجوارب
11.188.200	6.96	160.75	الملابس الداخلية (فانيلا)
2.56	0.32	8	الملابس الخارجية
13722384	هامش الانجاز		
(5403878)	المصاريف التشغيلية		
8318506	صافي الربح		
1500000000	الاستثمار		
% 55	العائد على الاستثمار		

المصدر: الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الشركة .

تساهم المحاسبة عن الانجاز في معرفة مواطن الضعف في الانتاج ومساعدة الادارة في ترشيدها على اختيار مزيج تسويقي مهم يساعدها في دعم المنتج من خلال التركيز على مواطن الضعف والخلل وتقويتها وجعلها بالمستوى الاول .

3.3 . تحليل العلاقة التكاملية بين مؤشرات الجودة والمحاسبة عن الانجاز

يمكن ربط المؤشرات الخاصة بالجودة (خفض الكلف والتحسين المستمر لدعم المنتج و رفع الكفاءة الانتاجية سواء كانت جزئية او كلية ومقياس المنتج النهائي) مع كل من أبعاد المحاسبة عن الانجاز في (تقليل المخزون وتخفيض الكلفة التشغيلية وخفض وقت الإنجاز ودعم المنتج) مما يؤدي الى تعزيز الموقف التنافسي في السوق من خلال التساؤلات التالية :-

1. هل هناك علاقة بين نتائج المحاسبة عن الانجاز ونتائج مؤشرات الجودة في الشركة عينة البحث ؟

2. هل هناك علاقة بين مقاييس بعد الزبائن وابعاد الجودة والتكلفة والوقت في الشركة عينة البحث ؟

3. هل هناك علاقة بين مقاييس بعد العمليات الداخلية وابعاد الجودة والتكلفة والوقت في الشركة عينة البحث ؟

وللإجابة على تلك التساؤلات الآتية :-

1. أظهرت النتائج من خلال ما سبق عند تطبيق نتائج المحاسبة عن الانجاز على بيانات الشركة عينة الدراسة أن هناك معدل عائد على الاستثمار بنسبة (55%) وهي نسبة جيدة جدا في حالة تطبيق منهج المحاسبة عن الانجاز لكن في ما يخص استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للشركة وهي منتج البيرية لأنها وأن لم يتم احتسابها من ضمن تشكيلة المورد المقيد إلا أنها مازالت تستنزف نفقات الخزن للمخزون الراكد (83.287%) ونفقات الرواتب والاجور للمنتسبين بالقسم المعني بالبيرية وقد مثلت كلف الفشل الداخلي وهي نسبة من كلف الجودة (1%) والعوادم التي شكلت نسبة (13.872%) إضافة الى كلف الفشل الخارجي والمنع والتقييم وهي نسب كبيرة تمثل مجموعها نسبة (49%) من مجموع الكلف الكلية ، وعند تطبيق منهج أو نظام الجودة الحديث (LSS) سيؤدي الى التخلص من التباين والمخزون الزائد وتنظيم للعملية الانتاجية بالطريقة التي تضمن تخفيض كبير لمستوى الكلف التشغيلية والكلف التخزينية الى الحد الأدنى والادارية والتسويقية ولن تكون هناك منتجات فائضة عن الحاجة بالإضافة الى التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للشركة .

2. أظهرت النتائج في المبحث السابق عند تطبيق تأثير المنتجات النهائية على الزبائن ومبيعات الدرجة الثانية التي تكون بنسبة (25%) أقل من المنتجات الجيدة وأبعاد الخسارة المتوقعة على الشركة والتي شكلت (2.841%) من كلف الفشل الداخلي وتكاليف الفشل الخارجي التي تأخذ نسبة (15%) من كلف الجودة وهذا ما تم تقييمه على اساس الكلف الظاهرية الملموسة ، بالإضافة الى الكلف المخفية التي يصعب حصرها وما تتضمن من أبعاد على علاقة الزبون بالشركة ، وعند تطبيق منهج المحاسبة عن الانجاز واستبعاد كل ما من شأنها تعقيد الخطوات التي تؤدي الى اوصول المنتج للزبون وتخفيف السياسات التي تعد نقاط اختناق بالعملية الانتاجية ووضع قيود مقصودة من قبل الادارة كنوع من السياسة التي تحكم العملية في تحقيق الهدف .

3. أظهرت النتائج بين العمليات الداخلية وابعاد التكلفة والجودة والانجاز بأن تكاليف التقييم وتكاليف الوقاية هي تكاليف تنفق على العمليات الداخلية التي تخص العملية الانتاجية بالشركة عينة البحث وهي تكاليف تنفق لغرض منع وقوع الاحداث من اجل خفض كلف الفشل بنوعيه وكلما زادت تلك التكاليف كلما كانت نتائج الانتاجية افضل وكانت نسبتها (24%) و(60%) على التوالي لذا كان لها اثر بالغ في خفض تكاليف الفشل الداخلي الى (1%) في الشركة عينة البحث لكن في ضوء استخدام وتطبيق المحاسبة عن الانجاز وتطبيق انظمة الجودة الحديثة كان يتسنى لها تطبيق نتائج افضل بالمستقبل القريب للشركة عينة البحث.

الاستنتاجات

1. تعد المحاسبة عن الانجاز أحد التقنيات الحديثة للمحاسبة الادارية والتي تهتم بمعالجة ارتفاع التكاليف الصناعية نتيجة تجزئتها الى تكاليف مباشرة تتضمن المواد فقط وتكاليف فترة وبالتالي انعكاس التطور الحاصل على التركيز على الوقت ومستوى الانجاز بالعمل مما أدى الى تقليل الفترات المخصصة لتدفق العملية الانتاجية وعدم التوقف عند قيد أو اختناق معين من خلال معالجته والتركيز عليه نتيجة استخدام محاسبة الانجاز.

2. إن تطبيق الادارة لمحاسبة الانجاز يساعد على المعالجة الفورية والمستمرة للمعوقات التي تقف امام تدفق المنتجات مما يخلق عملية تحسين مستمرة وتطورات سريعة نتيجة السياسات التي تفرض لغرض المعالجة وتتبعها مما يخلق عملية تحسين مستمرة مع رقابة مستمرة على المنتجات .
3. يعتمد نجاح تطبيق الادارة لمحاسبة الانجاز على قناعة الادارة ومستوى تعاون الادارات العليا مع المنفذين للعمل والافتناع بالتغيير للمنهج الجديد والعمل بمرونة اكثر استجابة للتغيرات وتتبع القيد ومعالجته اينما وجد .
4. ان عملية تصنيف الانشطة الى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة يساعد على كشف ومعرفة نقاط الضعف ونقاط القوة والتركيز على تخفيض التكاليف من خلال استبعاد الانشطة غير المضيفة للقيمة والتركيز على الانشطة التي تزيد من الربحية وتحسينها .
5. يساعد استخدام خطوات المحاسبة عن الانجاز الى الوصول الى صيغة واسلوب متكامل الخطوات مما يمكنه من الوصول لمستوى امثل من الكفاءة والفاعلية .

التوصيات

1. امكانية تبني الشركة عينة البحث تطبيق تقنية المحاسبة عن الانجاز كأداة سريعة لزيادة الربحية من قبل الادارة .
2. تقديم الدعم والتشجيع من قبل الادارات العليا في الشركة عينة البحث لأغراض تطبيق منهجية المحاسبة عن الانجاز وخطواتها وجعلها ثقافة مفروضة بالشركة عينة البحث .
3. لتركيز على نقاط الاختناقات ومحاولة معالجة المشكلات التي تقف عائق امام تدفق المنتجات .
4. تصريف المنتجات الراكدة بالمخازن والتوقف عن بقاءها واستغلال المخازن لأغراض اخرى .
5. الفصل بين الانشطة التي تضيف قيمة عن الانشطة التي لا تضيف قيمة واستبعاد الانشطة الراكدة وعدم الانفاق عليها.

المصادر العربية

1. محمد ، حازم هاشم 2020 " التكامل بين مقاييس محاسبة الإنجاز وبطاقة الأداء المتوازن لتعزيز الميزة التنافسية في الوحدات الاقتصادية " أطروحة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية ، جامعة صلاح الدين ، أربيل .
2. مراد ، حمصي ، وأيوب ، مصباحي ، وحسين ، لخضر حمينة 2019 " مساهمة المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد القرارات الادارية " رسالة ماجستير بالمحاسبة / جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي / كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير / قسم العلوم المالية والمحاسبية .
3. عابدين ، محمد حسني 2015 " مدخل محاسبة الإنجاز لتطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية " رسالة ماجستير بالمحاسبة والتمويل / كلية التجارة / الجامعة الإسلامية – غزة .
4. مراد ، حمصي ، وأيوب ، مصباحي ، وحسين ، لخضر حمينة 2019 " مساهمة المحاسبة عن الأنجاز في ترشيد القرارات الادارية " رسالة ماجستير بالمحاسبة / جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي / كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير / قسم العلوم المالية والمحاسبية .
5. عابدين ، محمد حسني 2015 " مدخل محاسبة الإنجاز لتطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية " رسالة ماجستير بالمحاسبة والتمويل / كلية التجارة / الجامعة الإسلامية – غزة .

6. أبريهي ، أسامة أحمد، و حسن ،وفاء عبد الأمير 2019 " محاسبة الإنجاز وأثرها في قياس الكفاءة التشغيلية " مجلة دراسات محاسبية ومالية (JAFS) / المجلد الرابع عشر العدد 46 لسنة 2019 .
7. حمدان ، خولة حسين 2011" دور ديوان الرقابة المالية في الرقابة على الجودة " مجلة القادسية للعلوم الإدارية الاقتصادية / المجلد (13) العدد (3) لسنة 2011 .

1. M . Bragg , Steven 2007 "Throughput Accounting" The book was printed by , dohn Wiley& sons \ Canada.
2. - CIMA,2015,"Management Accounting " , Kaplan Financial Limited , London.
3. - Queiroz, José & Rentes, Antonio, 2010 , " Cost accounting vs. throughput accounting :.answer to the lean production's demands " Gest. Prod., São Carlos, v. 17, n. 2, p. 377-388
4. Parkhi , Shilpa & Punjabi , Laves , 2015 , "Throughput Accounting: An over View & -3 Framework " symbiosis in statute to of operations Management constituent of Symbiosis International University , India
- 5-Elsukova , Tatyana ,2018 , " Developing Budgeting And Control In Throughput .6 Accounting System " Business and Management Research , volume (61) International Conference Economy in the Modern World (ICEMW)
- 6- Vidal , Gelmar Garcia & Campde Suner , Reyner ,2019,"Chain Sbstitution and Successive approximation method : Throughput Analysis at SME S " international journal of Engineering business management , volume 11:1-12
7. .