



جامعة المنصورة
كلية التجارة
قسم المحاسبة

استخدام المحاسبة عن الانجاز في دعم الموازنات التشغيلية (دراسة تطبيقية)

رسالة مقدمة من

محمد عبدالكريم حسين

كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

إشراف

الدكتور

عصام عبدالمنعم أحمد إسماعيل

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية التجارة – جامعة المنصورة

٢٠١٦

لجنة الإشراف

الباحث : محمد عبد الكريم حسين .

موضوع الرسالة :

” إستخدام الحاسبة عن الإنجاز فى دعم الموازنات التشغيلية
- دراسة تطبيقية “

الاسم	الوظيفة	التوقيع	الصفة
د. / عصام عبد المنعم احمد إسماعيل	أستاذ الحاسبة المساعد - كلية التجارة - جامعة المنصورة		(مشرفاً)

عميد الكلية
أ.د. محمد محمود عطوة يوسف



٢٨٩٨٠

وكيل الكلية للدراسات العليا والبحوث

أ.د. عبد الحكيم أحمد ربيع نجم

لجنة المناقشة والحكم

الباحث : محمد عبد الكريم حسين .

موضوع الرسالة :

” إستخدام الحاسبة عن الإنجاز فى دعم الموازنات التشغيلية
- دراسة تطبيقية “

الاسم	الوظيفة	التوقيع	الصفة
أ.د/ على مجدى سعد الغمهورى	أستاذ الحاسبة - كلية التجارة - جامعة المنصورة		(رئيساً)
د. / عصام عبد المنعم احمد إسماعيل	أستاذ الحاسبة المساعد - كلية التجارة - جامعة المنصورة		(مشرفاً وعضواً)
د. / محمد محمد يس عبد اللطيف	أستاذ الحاسبة المساعد - كلية التجارة - جامعة طنطا		(عضواً)

عميد الكلية
محمد محمود عطوة يوسف



وكيل الكلية للدراسات العليا والبحوث

أ.د/ عبد الحكيم أحمد ربيع نجم

إقرار الباحث
بجدثة موضوع رسالة علمية وعدم تناوله أو نشره سابقاً

اسم الباحث : محمد عبد الكريم حسين .
عنوان الرسالة :

**” إستخدام الحاسبة عن الإنجاز فى دعم الموازنات التشغيلية
- دراسة تطبيقية “**

الدرجة العلمية: الماجستير

القسم العلمي: الحاسبة.

في ضوء قرار مجلس الجامعة بجلسته بتاريخ ٢٠١٤/١/٢١ على تعديل شكل ومواصفات الرسالة العلمية،

**أقر أنا الباحث/ محمد عبد الكريم حسين ، بجدثة الموضوع وعدم تناوله أو نشره سابقاً وذلك
على مسئوليتي الشخصية ...**

التوقيع

محمد عبد الكريم حسين

قَالَ تَعَالَى: اَعُوْذُ بِاللّٰهِ مِنَ الشَّيْطٰنِ الرَّجِيْمِ

﴿يُوسُفُ أَيُّهَا الصِّدِّيقُ أَفْتِنَا فِي سَبْعِ بَقَرَاتٍ سِمَانٍ يَأْكُلُهُنَّ

سَبْعُ عِجَافٍ وَسَبْعِ سُنبُلَاتٍ خُضْرٍ وَأُخَرَ يَابِسَاتٍ لَّعَلِّي أَرْجِعُ

إِلَى النَّاسِ لَعَلَّهُمْ يَعْلَمُونَ ﴿٤٦﴾﴾ سورة يوسف

إهداء إلى:

والدي .. معلمي الأول .. الذي ما بخل عليّ بعطائه لحظةً من لحظات حياته.

والدتي .. نبع الحنان الذي لا ينضب.

زوجتي .. حباً وإخلاصاً وتقديراً.

إخوتي وأخواتي .. الذين أحبهم من كل قلبي.

أساتذتي .. الذين أدين لهم بالفضل عن كل حرفٍ علموني آياه.

إلى كل القلوب المخلصة التي قدمت لي يد العون والمساعدة.

الباحث

شكر وتقدير

الحمد لله ربّ العالمين والصلاة والسلام على خير خلق الله عبده ورسوله الأمين (محمد) ﷺ وعلى آله الطيّبين الطاهرين وصحبه الأخيار المرضيين رضوان الله تعالى عليهم أجمعين.

وبعد: قال رسول الله (ﷺ): ((من لا يشكر الناس لا يشكر الله)) رواه أحمد والترمذي.

فبعد التوجه بالشكر لله سبحانه وتعالى الذي أفاض علي من كرمه، فمنحني من العطايا والنعم ما مكنني من انجاز هذه الرسالة، لا يسعني وأنا أتم وأختم رسالتي هذه بفضل الله ومثّه عليّ إلا أن أتقدم بوافر الشكر والتقدير إلى أستاذي الفاضل الدكتور عصام عبدالمنعم أحمد إسماعيل أستاذ المحاسبة المساعد لما تكبده من عناء ومشقة في سبيل إخراج هذه الرسالة في صورتها الحالية ولما بذله من جهد ومتابعة وتقديم النصح والإرشاد حتى آلت إلى ما هي عليه الآن، أسأل الله العلي العظيم أن يجعل ذلك في ميزان حسناته، وان يجزيه الله عني خير الجزاء.

كما أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الأستاذ الدكتور علي مجدي سعد الغوري أستاذ محاسبة التكاليف بكلية التجارة جامعة المنصورة لتفضل سيادته بالموافقة على الاشتراك في لجنة المناقشة والحكم على هذه الرسالة، فلسيادته جزيل الشكر ووافر الامتتان وجزاه الله خير الجزاء.

كما أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الدكتور محمد محمد يس عبد اللطيف أستاذ المحاسبة المساعد بكلية التجارة جامعة طنطا لتفضل سيادته بالموافقة على الاشتراك في لجنة المناقشة والحكم على هذه الرسالة ولتحمله عناء السفر، فلسيادته جزيل الشكر ووافر الامتتان وجزاه الله خير الجزاء.

كما أتقدم بأسمى عبارات الشكر والامتتان إلى أساتذتي الأعزاء صدام محمد محمود أستاذ المحاسبة المساعد وعلي إبراهيم حسين أستاذ المحاسبة المساعد لما بذلوه من جهد في تقديم النصح والإرشاد في سبيل إخراج هذه الرسالة في صورتها الحالية، أسأل الله العلي العظيم أن يجعل ذلك في ميزان حسناتهم، وان يجزيهم الله عني خير الجزاء.

وأتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى زملائي وإخوتي الكرام وكل من أعطى وقدم لي النصح والمشورة في انجاز وإتمام هذه الرسالة، ولا يمكن أن أنسى الأخوة في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية/سامراء، لما بذلوه من جهد في إمدادي المستمر بالبيانات الضرورية فجزاهم الله خير الجزاء.

وختاماً أسأل الله العفو والمغفرة لي ولوالديّ ولمن ذكرتهم وألتمس العذر ممن فاتني أن أذكره في هذه الأسطر القليلة.

اللهم اجعل هذا العمل خالصاً لوجهك الكريم ونفعني به يا رب العالمين.

الباحث



المكتبة المركزية

مستخلص الرسالة					
الكلية	التجارة	القسم العلمي	المحاسبة	الرقم العام	
اسم الطالب	محمد عبدالكريم حسين	الدرجة العلمية	الماجستير	التاريخ	
عنوان الرسالة		استخدام المحاسبة عن الانجاز في دعم الموازنات التشغيلية (دراسة تطبيقية)			
المستخلص					
هدفت الدراسة على التعرف بكل من 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، وبينت الدراسة مدى إمكانية الاعتماد على مقاييس ومؤشرات المحاسبة عن الانجاز في دعم أداء الموازنات التشغيلية وأثرها في درجة ونسبة ملاءمة وموضوعية تقديراتها، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها: هناك إمكانية حقيقية لاستخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في مجال تحسين وتطوير أداء الموازنات التشغيلية في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية/سامراء، نتج عن استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في إعداد الموازنات التشغيلية للشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية/سامراء مقاييساً تشغيلية ومالية دعمت وعززت من درجة الملاءمة والموضوعية في معلوماتها وتقديراتها بما يخدم عملية اتخاذ القرارات وتقييمات الأداء.					
رؤوس الموضوعات ذات الصلة:					
نظرية القيود، المحاسبة عن الانجاز، الموازنات التخطيطية، الموازنات التشغيلية.					

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
١٦-١	الإطار العام للدراسة
٢	المقدمة
١٤-٢	الدراسات السابقة
١٥	طبيعة مشكلة الدراسة
١٥	هدف الدراسة
١٥	أهمية الدراسة
١٦	فروض الدراسة
١٦	منهجية الدراسة
٦٨-١٨	الفصل الأول: التأسيس النظري لنظرية القيود والمحاسبة عن الانجاز
٢٨-١٨	المبحث الأول: الإطار العام لنظرية القيود
١٩-١٨	نشأة نظرية القيود
٢٤-١٩	التطور التاريخي لنظرية القيود
٢٥-٢٤	مفهوم نظرية القيود
٢٦-٢٥	الافتراضات التي تقوم عليها نظرية القيود وخطوات تطبيقها
٢٧-٢٦	أهداف نظرية القيود ومزاياها
٢٨-٢٧	نظرية القيود وعلاقتها بمدخل المحاسبة عن الانجاز
٤١-٢٩	المبحث الثاني: الإطار العام لمدخل المحاسبة عن الانجاز
٣٤-٢٩	نشأة ومفهوم المحاسبة عن الانجاز
٣٩-٣٤	مقاييس المحاسبة عن الانجاز
٤١-٣٩	أهداف ومزايا مدخل المحاسبة عن الانجاز
٦٨-٤٢	المبحث الثالث: تطبيقات مدخل المحاسبة عن الانجاز في مجال المحاسبة الإدارية
٤٦-٤٢	المقارنة بين مدخل المحاسبة عن الانجاز ومحاسبة التكاليف التقليدية
٥٢-٤٦	استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في قياس التكلفة
٦٠-٥٢	استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في ترشيد القرارات الإدارية قصيرة الأجل
٦٧-٦٠	علاقة مدخل المحاسبة عن الانجاز مع أدوات إدارة التكلفة

الصفحة	الموضوع
١٠٤-٧٠	الفصل الثاني: إطار مقترح لتطوير الموازنات التشغيلية باستخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز
٨٦-٧٠	المبحث الأول: الموازنات التشغيلية/المفهوم/ الانتقادات/أساليب التطوير
٧١-٧٠	مفهوم الموازنات التخطيطية وأهدافها
٧٤-٧١	أنواع الموازنات التخطيطية
٧٩-٧٤	مفهوم الموازنات التشغيلية وعناصرها
٨٠-٧٩	الانتقادات الموجهة للموازنات التخطيطية
٨٦-٨١	الأساليب الحديثة في تحسين وتطوير إعداد الموازنات التشغيلية
١٠٤-٨٧	المبحث الثاني: إعداد الموازنات التشغيلية وفقاً لمدخل المحاسبة عن الانجاز
١٠١-٨٧	أثر مدخل المحاسبة عن الانجاز في إعداد الموازنات التشغيلية
١٠٣-١٠١	مزايا مدخل المحاسبة عن الانجاز في إعداد الموازنات التشغيلية
١٤٢-١٠٦	الفصل الثالث: دور المحاسبة عن الانجاز في دعم الموازنات التشغيلية للشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية/سامراء
١١٣-١٠٦	المبحث الأول: نبذة تاريخية عن الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية/سامراء
١٠٦	أولاً: نبذة تاريخية عن الشركة
١٠٧-١٠٦	ثانياً: الهيكل التنظيمي للشركة
١٠٨	ثالثاً: النظام المحاسبي للشركة
١٠٩-١٠٨	رابعاً: مراحل العمل داخل الشركة للوصول إلى المنتج النهائي
١١٢-١٠٩	خامساً: منتجات الشركة
١١٣-١١٢	سادساً: التقارير والكشوف المالية للشركة
١٤٢-١١٤	المبحث الثاني: الدراسة التطبيقية
١٢٦-١١٥	إعداد الموازنات التشغيلية للشركة عينة البحث وفقاً لمحاسبة التكاليف التقليدية
١٤٢-١٢٧	إعداد الموازنات التشغيلية للشركة عينة البحث وفقاً لمدخل المحاسبة عن الانجاز
١٤٧-١٤٤	النتائج والتوصيات
١٤٧-١٤٤	النتائج
١٤٧	التوصيات

الصفحة	الموضوع
١٥٥-١٤٩	المراجع
١٥٤-١٤٩	المراجع العربية
١٥٥-١٥٤	المراجع الأجنبية
٢١-١	الملاحق
٢٠-١	الملحق (١) الموازنات التشغيلية للشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية/سامراء
٢١	الملحق (٢) الموازنة التقديرية لقائمة المركز المالي للشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية/سامراء

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول (١)	المقارنة بين قائمة الدخل وفقاً لأسلوب التكلفة المتغيرة والكلية ومدخل الانجاز	٤٤
الجدول (٢)	الاختلاف بين محاسبة التكاليف التقليدية والمحاسبة عن الانجاز	٤٦-٤٥
الجدول (٣)	موازنة المبيعات وفقاً لمدخل المحاسبة عن الانجاز	٨٨
الجدول (٤)	موازنة النفقات التشغيلية وفقاً لمدخل المحاسبة عن الانجاز	٩٣
الجدول (٥)	خريطة حسابات المخزون وفقاً لكل من مدخل المحاسبة عن الانجاز ومحاسبة التكاليف التقليدية	٩٥
الجدول (٦)	قائمة الدخل وفقاً لمحاسبة التكاليف التقليدية ومدخل المحاسبة عن الانجاز في حالة (عدم وجود مخزون)	٩٨
الجدول (٧)	قائمة الدخل وفقاً لمحاسبة التكاليف التقليدية ومدخل المحاسبة عن الانجاز في حالة (وجود مخزون)	٩٩
الجدول (٨)	الطاقات الإنتاجية التقديرية للشركة لعام ٢٠١٥ حسب المنتجات.	١١٠
الجدول (٩)	النسب التقديرية للطاقات الإنتاجية للشركة حسب المنتج لسنة ٢٠١٥	١١١
الجدول (١٠)	الموازنة التخطيطية لمبيعات الشركة لسنة ٢٠١٥	١١٦
الجدول (١١)	الموازنة التخطيطية للإنتاج التام لسنة ٢٠١٥	١١٧

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول (١٢)	الموازنة التخطيطية لتكاليف المواد المباشرة لسنة ٢٠١٥	١١٨
الجدول (١٣)	الموازنة التخطيطية لتكاليف العمالة المباشرة لسنة ٢٠١٥	١١٩
الجدول (١٤)	الموازنة التخطيطية للتكاليف الصناعية الإضافية لسنة ٢٠١٥	١٢٠
الجدول (١٥)	الموازنة التخطيطية لتكلفة مخزون الإنتاج التام آخر المدة لسنة ٢٠١٥	١٢١
الجدول (١٦)	الموازنة التخطيطية لتكلفة الإنتاج التام المباع لسنة ٢٠١٥	١٢٢
الجدول (١٧)	الموازنة التخطيطية للتكاليف التسويقية والإدارية لسنة ٢٠١٥	١٢٣
الجدول (١٨)	الموازنة التخطيطية لقائمة الدخل لسنة ٢٠١٥	١٢٤
الجدول (١٩)	الموازنة التخطيطية لمبيعات الشركة وفق الانجاز لسنة ٢٠١٥	١٢٨
الجدول (٢٠)	معدل الانجاز لمنتجات الشركة	١٣٠
الجدول (٢١)	الموازنة التخطيطية للإنتاج التام وفق الانجاز لسنة ٢٠١٥	١٣١
الجدول (٢٢)	الموازنة التخطيطية للتكاليف كاملة المرونة لسنة ٢٠١٥	١٣٢
الجدول (٢٣)	الموازنة التخطيطية للنفقات التشغيلية لسنة ٢٠١٥	١٣٣
الجدول (٢٤)	الموازنة التخطيطية لتكلفة مخزون الإنتاج التام آخر المدة وفق الانجاز لسنة ٢٠١٥	١٣٤
الجدول (٢٥)	الموازنة التخطيطية لتكلفة الإنتاج التام المباع وفق الانجاز لسنة ٢٠١٥	١٣٥
الجدول (٢٦)	الموازنة التخطيطية لقائمة الدخل وفق الانجاز لسنة ٢٠١٥	١٣٦
الجدول (٢٧)	معدل دوران المخزون وفق مدخل الانجاز لسنة ٢٠١٥	١٤٠
الجدول (٢٨)	معدل دوران المخزون وفق المدخل التقليدي لسنة ٢٠١٥	١٤١

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل (١)	فلسفة التحسين المستمر في ضوء نظرية القيود	٢٣
الشكل (٢)	المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة عن الانجاز	٣٤
الشكل (٣)	أنواع الأوقات وفق مدخل المحاسبة عن الانجاز	٥٠
الشكل (٤)	الإطار العام للموازنة الشاملة	٧٣
الشكل (٥)	نموذج الموازنات التشغيلية وفقاً لمدخل المحاسبة عن الانجاز	١٠٣
الشكل (٦)	الهيكل التنظيمي للشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية/ سامراء	١٠٧

الإطار العام للدراسة

المقدمة

تعد الموازنات التشغيلية من أدوات المحاسبة الإدارية ذات الأهمية الكبيرة لشركات الأعمال، تستعرض من خلالها الخطط الموضوعية والسياسات المتبعة والأهداف المرسومة لأوجه النشاط الجاري خلال فترة زمنية محددة، وهي جزء رئيسي من مجموعة الموازنات التي تشكل الإطار العام لما يعرف بالموازنة الشاملة، تعمل على صياغة وقياس التوقعات المرتبطة بأهداف الشركة وأدائها على المدى القصير فتعبر عنه بمجموعة من الخطط التشغيلية المفصلة.

ومع توسع وتعقد نطاق الأعمال واحتدام المنافسة والطفرات الهائلة في عالم التكنولوجيا والمعلومات، تعرضت هذه الموازنات لانتقادات عديدة وصلت إلى حد المطالبة بالتخلي عنها نهائياً، ونتيجةً لذلك أقدمت العديد من الجهات مع مساهمات الباحثين على الشروع باستخدام الأساليب والمداخل الحديثة التي تدفع باتجاه تحسين وتطوير آلية عملها وما تهدف إليه، فأبقت على رمزيتها وأهميتها باعتبارها أحد أهم أساليب التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

واستكمالاً لهذه الجهود ارتأى الباحث اعتماد مدخل المحاسبة عن الانجاز في دعم عملية إعدادها، وتعزيز درجة الملاءمة والموضوعية في تقديراتها بما يتلاءم مع بيئة الأعمال المتغيرة وبيئة الموارد المقيدة، وهو مدخل محاسبي أو بالأحرى هو ترجمة محاسبية لنظرية القيود يعمل على توفير المقاييس التشغيلية والمالية لتقييم الأداء، ويقوم على ربط الانجاز وتكاليف الإنتاج بالموارد المستنفد بهدف المساهمة في إدارة القيود والاستخدام الكفاء والفعال للموارد ومن ثم تعظيم الانجاز وخفض المخزون والنفقات التشغيلية.

وبعد الموافقات التي حصل عليها الباحث من أقسام وإدارة الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية/سامراء بتوفيرها للبيانات والمعلومات التي تخدم مجال الدراسة التطبيقية للرسالة وقع الاختيار عليها لتكون الشركة عينة الدراسة.

الدراسات السابقة

أولاً. الدراسات الخاصة بمتغير الدراسة المستقل (المحاسبة عن الانجاز)

١. دراسة (أبو شناف، ٢٠٠١)، بعنوان: (تقييم فعالية المحاسبة عن الانجاز كأداة لتحديد التكلفة في بيئة الموارد المقيدة).

هدفت الدراسة إلى تقييم مدى ملاءمة مدخل المحاسبة عن الانجاز في مجال تحديد التكلفة من خلال تحليل وتشخيص طبيعتها والوقوف على المجالات المقترحة للتطوير في ظلها وذلك لبيان مدى التشابه والاختلاف بينها وبين المداخل والأساليب في محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية. وتناولت الدراسة نظرية القيود وماهية المحاسبة عن الانجاز وكيفية تحديد التكلفة وفق الانجاز، ولقد توصلت

الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها: (تتمثل أهم الجوانب الايجابية للمحاسبة عن الانجاز كأداة لتقييم الأداء غير المالي في تقديم رؤية شاملة عن الشركة ككل مما يشجع على تحسين وتنمية الترابط بين الأقسام المختلفة وتحقيق التناسق والتزامن بين عمليات التشغيل، تعمل على إيجاد نوع من التعادل أو التوازن بين طاقات الموارد المتاحة، تعمل على الربط بين فلسفة نظرية القيود وبين المفاهيم الحديثة كإدارة الجودة الشاملة وتقنية ضبط الوقت).

٢. دراسة (فهيم، ٢٠٠١)، بعنوان: (المحاسبة عن الانجاز كأداة لقياس التكلفة وترشيد القرارات الإدارية).

هدفت الدراسة إلى استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في قياس التكاليف في الشركات الصناعية مع مقارنته بالقياس وفقاً للأسلوب التقليدي ووفق نظام التكاليف على أساس النشاط، وكذلك استخدام المعلومات المتولدة عنه في اتخاذ القرارات ذات العلاقة بتخطيط ربحية الشركات وقرارات التسعير، ومن ثم تقييم الأسلوب المقترح ومدى ملاءمته للتغيرات التي استجذبت في بيئة التصنيع الحديثة. وتناولت الدراسة نظرية القيود ونشأة المحاسبة عن الانجاز وأهدافها وعيوبها ومميزاتها والمشاكل التي تحول دون استخدامها، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها: (يوجد اختلاف جوهري بين التكلفة المحسوبة على أساس الأسلوب التقليدي والتكلفة المحسوبة على أساس الانجاز، يوجد اختلاف جوهري بين الأسعار المحسوبة وفقاً لأسلوب الانجاز والأسعار المحسوبة وفق المنهج التقليدي، يؤدي إتباع المحاسبة عن الانجاز إلى تخفيض التكاليف ومن ثم تخفيض الأسعار مع زيادة المبيعات وبالنتيجة تعظيم الربحية).

٣. دراسة (مؤمنة، ٢٠٠٤)، بعنوان: (مدى فعالية المحاسبة عن الانجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة).

هدفت الدراسة إلى إظهار وتشخيص أهم المستجدات في بيئة التصنيع الحديثة وأثرها في هيكل التكاليف، والتأصيل العلمي لمدخل المحاسبة عن الانجاز، وتقييم مدى فاعليته في توفير المعلومات الملائمة لمساعدة الإدارة في ترشيد القرارات وتقييم الأداء، ومحاولة بيان مدى إمكانية تطبيقه كأداة لتقييم الأداء بالشركات الصناعية والوقوف على أهم معوقات عملية التطبيق وتحليلها. وتناولت الدراسة هذا المدخل والفرق بينه وبين الأساليب الأخرى الموازية له في محاولة للتعرف على أوجه الشبه والاختلاف فيما بينهم، بالإضافة إلى مزايا وعيوب هذا المدخل مقارنة مع المداخل والأساليب الأخرى للمحاسبة الإدارية، والتعرف على أهم القيود التي تعوق العمليات الإنتاجية والتي تؤثر على معدل الانجاز الكلي للشركات وكيفية التغلب عليها، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها: (وجود نسبة كبيرة من الشركات الصناعية تطبق بالفعل مدخل المحاسبة عن الانجاز وذلك بغية تحقيق العديد من

الأهداف مثل زيادة هامش الربح، التطوير والتحسين المستمر للأداء، وترشيد القرارات الإدارية وتحقيق الجودة الشاملة للتصميم والإنتاج والأداء)، في حين أوصت الدراسة بضرورة اهتمام الشركات الصناعية بتطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز وذلك لمواكبة التغيرات في بيئة التصنيع الحديثة.

٤. دراسة (أحمد، ٢٠٠٤)، بعنوان: (استخدام مدخلي نظرية القيود ومساهمة المواد المتغيرة في إدارة التكلفة: دراسة تحليلية ميدانية).

هدفت الدراسة إلى محاولة التغلب على قصور نظم معلومات المحاسبة الإدارية في توفير معلومات ملائمة تساعد في التقييم الكلي لأداء الشركة وترشيد عملية اتخاذ القرارات الإدارية خلال الفترة المحاسبية، وذلك من خلال مدخل المحاسبة عن الانجاز ونظرية القيود في السعي نحو تعظيم أرباح الشركة، والتحقق من جودة البيانات والمعلومات المقدمة للإدارة من خلال نظم معلومات إدارة التكلفة المستندة على مدخل المحاسبة عن الانجاز ونظرية القيود، ومقارنة تلك البيانات والمعلومات بما توفره الطرق التقليدية للمحاسبة عن التكلفة، وتناولت الدراسة كل من مدخل الانجاز ونظرية القيود في إدارة التكلفة والعلاقة بينهما ودورهما في ترشيد اتخاذ القرارات الإدارية قصيرة الأجل، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها: (هناك علاقة بين مدخل الانجاز ونظرية القيود حيث أن تحديد التكاليف الملائمة لترشيد القرارات تعد عنصراً أساسياً لتطبيق نظرية القيود بما يُمكن من الاستغلال الأمثل للمورد المقيد، توفر نظرية القيود إطاراً مطوراً لتحسين الانجاز والذي يكون له تأثير كبير في ترشيد الكثير من القرارات مثل تحديد التشكيلة الإنتاجية وجدولة الإنتاج وتوفير مخزون الأمان، وتوفير طرق فعالة لتوجيه جهود التحسين المستمر من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المقيدة).

٥. دراسة (Souren, et al., 2005)، بعنوان:

Optimal Product Mix Decisions Based on The Theory of Constraints? Exposing Rarely Emphasized Premises of Throughput Accounting.

قرارات المزج الإنتاجي الأمثل في ضوء نظرية القيود؟ بيان افتراضات المحاسبة عن الانجاز التي عادة ما يتم التركيز عليها.

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية اعتماد المدخل القائم على نظرية القيود في صنع واتخاذ قرارات المزج الإنتاجي الأمثل للمنتجات وذلك من خلال معادلة رياضية تضمنت تناول حالة افتراضية محددة الشروط والقواعد يتم فيها اختبار تحليل الحساسية عند تغير إحدى المؤشرات فيها للوصول إلى بدائل الحلول المثلى في كل مرة. وقد بينت الدراسة أنه خلال العقد الماضي تم نشر العديد من البحوث عن مساهمة نظرية القيود والمحاسبة عن الانجاز في القرارات الخاصة بمزيج المنتجات، وأن جودة المدخل القائم على أساس نظرية القيود يمكن تدعيمها وتوليدها بصورة جيدة أو حتى في تقديم الحلول المثلى في ضوء النتائج المختلفة والمتطرفة، لاسيما عند مقارنتها مع أدوات اتخاذ قرارات مزيج المنتجات الأخرى

(كالبرمجة الخطية)، وافترضت الدراسة أن المدخل القائم على نظرية القيود يؤدي إلى اتخاذ القرار الأمثل لمزيج المنتجات (على الأقل في ظل وجود حالة التأكد من النتائج واتساق أهداف الأشخاص الذين يتخذون القرار)، فضلاً عن ضرورة أن تتم عملية تحميل التكاليف بصورة صحيحة حتى ولو كانت في بعض الأحيان لا تتم بسهولة، كما أن الأخذ بعين الاعتبار فقط (كل) تكاليف المواد قد يؤدي إلى قرارات خاطئة. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها: (أن المدخل القائم على نظرية القيود يمكن استخدامه ضمن مجموعة واسعة من قرارات المزيج للمنتجات، يحتاج هذا المدخل في بعض الأحيان إلى تعديلات بسيطة بهدف الوصول إلى الحلول المثلى أو على الأقل المقبولة).

٦. دراسة (Jackman, 2008)، بعنوان:

Innovations in Management Accounting Research & Practice: Whatever Happened to Throughput Accounting?

الابتكارات في بحوث وممارسات المحاسبة الإدارية: ماذا بشأن المحاسبة عن الانجاز؟.

بينت الدراسة أنه على الرغم من إمكانية إجراء الدراسات العلمية التي تتناول المحاسبة عن الانجاز إلا أن هناك ندرة في الدراسات التي نشرت عنها. لذا هدفت الدراسة إلى مناقشة أسباب هذا الإحجام وعدم تناول الباحثين هذا الموضوع في مجال المحاسبة بتوسع، وإجراء الدراسات العلمية عنه. وناقشت الدراسة أن فكرة كون المحاسبة عن الانجاز ونظام إدارة الإنتاج تدعم نظرية القيود قد تمثل نوعاً من أنواع الاحتيال أو البدع أو التجميل المبالغ فيه (Fads) أو تمثل موضوعة (Fashions) من قبل الباحثين، والتي يمكن أن تكون الأسباب المحتملة لنقص الفائدة العلمية من وجهة نظر الباحثين في مجال المحاسبة للاهتمام أكثر بموضوع المحاسبة عن الانجاز. فضلاً عن ذلك فإن هذه الدراسة تساهم من الناحية الأكاديمية في الكتابات التي تتناول إدارة (Fads/Fashions) من خلال توسيع النقاش ليشمل الأكاديميين المحاسبين وشبكات البحوث. و**بينت** الدراسة التجريبية أن المحاسبة عن الانجاز هو موضوع يستحق إدراجه ضمن الأجندة البحثية، وأن تطبيق نظرية القيود تسببت بالعديد من التغييرات لنظم الرقابة الإدارية واستخدامات المعلومات المحاسبية باعتبارها الوسيلة الرئيسية لجدولة الإنتاج، فضلاً عن ذلك فإن الموظفين التنفيذيين في الشركات التي تطبق هذه النظرية تستخدم المعلومات المحاسبية لتخطيط وإدارة أعمالهم بشكل يومي، كما أن الشركات المطبقة لها تغير من طريقة قياس وتقييم الأداء وتعمل على تضمين معلومات الانجاز في عمليات الموازنات الرأسمالية، هذا وإن الشركة التي تعتمد وتطبقها سوف تغير نظام الرقابة الإدارية التابع لها وخاصة فيما يتعلق بتحميل النفقات العامة ونشر المعلومات المالية إلى جميع مستوياتها، وهذه التغيرات تعد المسبب لما يبدو أنه تحول نوعي في التفكير التشغيلي من قبل مديري وموظفي الشركات التي تطبق نظرية القيود، ومثل هذه التغيرات مهمة جداً لتبرير إجراء مزيد من التحقيق في المحاسبة عن الانجاز والعمليات المتعلقة بتغيير نظام الرقابة الإدارية.

Throughput Accounting Meet Six Sigma.

تكامل المحاسبة عن الانجاز مع سيجما ستة.

هدفت الدراسة إلى تقديم إطار مفاهيمي للمحاسبين الإداريين لتكامل مقاييس المحاسبة عن الانجاز مع المنهجية الدينامكية المتمثلة بسيجما ستة (Six Sigma: SS) وتحليلات اختبار الوقت المتعددة وأدوات القياس لإضافة الفاعلية في حل قضايا محدودية الموارد، وذلك بهدف تحسين مخرجات النظام ككل وليس قسماً معيناً من خلال تطبيق نظام لمحاسبة التكاليف يؤدي إلى تحسين هذا النظام وزيادة جودة الإنتاج وأمثلية العمليات الإنتاجية، كما حاولت الدراسة أيضاً تقديم لمحة عامة عن السيجما ستة وأساسيات المحاسبة عن الانجاز وبيان سبب اختيار مقاييس الأخيرة ضمن الإطار المقترح المقدم في الدراسة باعتبارها تساعد في معالجة العديد من أوجه القصور المرتبطة بنظم محاسبة التكاليف لاسيما التقليدية منها ونظام التكاليف على أساس النشاط، ولقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها أن: (سيجما ستة ونظرية القيود تعد من أهم المنهجيات التي تؤثر في إدارة العمليات ونشاطات تحسين العملية على مدى العقود الثلاث الماضية، استخدام المحاسبة عن الانجاز يساعد في زيادة الإنتاجية والدخل التشغيلي في بيئة التصنيع مقارنةً مع ما تقترحه محاسبة التكاليف التقليدية، هناك بعض الأمور المتشابهة ما بين السيجما ستة والانجاز ولكن من زوايا مختلفة فسيجما ستة تركز على معالجة القضايا المتصلة بتكاليف الجودة الرديئة وتهدف إلى تخفيض تكاليف الفشل الداخلي والخارجي في الشركة مما يسهم وبشكل مباشر في زيادة رضا العملاء لذا يمكن تحقيق العديد من الفوائد من تكامل مقاييس الانجاز مع مرحلة الرقابة للسيجما ستة وهذا ما أوصت به الدراسة أيضاً).

٨. دراسة (زيد، ٢٠١٢)، بعنوان: (استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في تدعيم القدرة التنافسية لشركة المقاولون العرب: دراسة حالة).

هدفت الدراسة إلى فحص مدى كفاءة وفعالية النظام المحاسبي المطبق حالياً بشركة المقاولون العرب تمهيداً لتطويره من خلال الاعتماد على مدخل المحاسبة عن الانجاز، وتحديد وتوصيف نوع وقوة العلاقة بين أهم العناصر المؤثرة في استخدام المدخل وبين القدرة التنافسية، واختبار مدى صلاحيته والاستفادة من تطبيقه وخاصة في معالجة نقاط الاختناق والطاقة غير المستغلة، وتناولت الدراسة المنظور المحاسبي للقدرة التنافسية ومدخل الانجاز وتقييم المعلومات التي يوفرها لدعم القدرة التنافسية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها: (يساعد مدخل الانجاز في تخفيض التكلفة ودعم القدرة التنافسية، يساعد على توفير معلومات ملائمة عند تحديد وكيفية إدارة الأنشطة المقيدة، يساعد في توفير معلومات عن الأداء المالي والتشغيلي للشركة بالاعتماد على مفاهيم مستحدثة لقياس الأداء مثل الانجاز والمخزون والنفقات التشغيلية، يساعد في تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة بشكل أكثر دقة).

٩. دراسة (Jayakumar & Sekar, 2012)، بعنوان:

Stocks and Throughput Accounting on Material Management and Its Impact on Cost Management.

المخزون والمحاسبة عن الانجاز في إدارة المواد وتأثيرها على إدارة التكلفة.

هدفت الدراسة إلى إظهار فوائد المخزون وكيفية تخفيضه من خلال إحداث تكامل بين مدخل المحاسبة عن الانجاز وتقنية ضبط الوقت (JIT) لتحسين عملية تخفيض مستويات المخزون وزيادة الانجاز، وتناولت الدراسة هذا المدخل وتقنية (JIT) والعلاقة بينهما ودورهما في تخفيض المخزون ومعالجة الاختناقات، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها، تحقق أفكار تخفيض المخزون وزيادة سرعة الإنتاج فوائد مالية مستدامة للشركات التي استطاعت بكفاءة تنفيذها خلال ممارساتها العملية.

١٠. دراسة (الكومي، ٢٠١٣)، بعنوان: (أثر استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في تطوير جودة الخدمات المصرفية في ظل منهجية سيجما ستة).

هدفت الدراسة إلى بناء إستراتيجية متكاملة تحقق الدمج والتكامل بين كل من سيجما ستة (SS) والمحاسبة عن الانجاز لأغراض تطوير مستوى جودة الخدمات المصرفية ولينعكس ذلك إيجابياً في درجة قوة أداء هذه الخدمات بالشكل الذي يضمن استمرارية ريادة المصرف في السوق المحلية ويمنحه الفرصة في دخول السوق العالمي واحتلال مراكز قوية مقارنةً بمنافسيه. وتناولت الدراسة كل من منهجية سيجما ستة ومبادئها وقواعد تطبيقها والمحاسبة عن الانجاز والافتراضات التي تقوم عليها وقواعد تطبيقها، ولقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها: (أن المدخل المقترح وهو المحاسبة عن انجاز سيجما ستة يساهم في تحقيق النظرة الشمولية في تطوير مستوى الجودة للمنتج/الخدمة، كما وتوصلت الدراسة إلى اختبار صحة الفرضين الأساسيين لها والتأكيد على جوهرية الاعتماد على المدخل المقترح لأغراض تطوير مستوى جودة الخدمات المصرفية للبنوك السعودية والتحقق من فعالية تضمين مدخل الانجاز في المرحلة الخامسة "الضبط والرقابة" من مراحل تنفيذ سيجما ستة وبما يساهم في تفعيل التطوير المستمر لمستوى جودة أداء الخدمات حتى يمكن أن يتفوق مستوى الجودة عن التوقعات الحالية للعملاء).

١١. دراسة (الخفاجي، ٢٠١٣)، بعنوان: (التكامل بين المحاسبة عن الانجاز ونظرية القيود في تحديد التكاليف لترشيد القرارات التشغيلية).

هدفت الدراسة إلى بيان الأسس النظرية لكل من مدخل المحاسبة عن الانجاز ونظرية القيود ومدى فاعليتهما في توفير معلومات لترشيد القرارات التشغيلية، وبيان التكامل بين هذا المدخل مع نظرية القيود لترشيد القرارات التشغيلية وتحديد التكاليف، ولقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من

أهمها: (يوفر تكامل مقاييس الانجاز مع نظرية القيود مؤشرات جديدة مثل نسبة الانجاز لكل منتج على حدة والعائد على وقت الانجاز وتكلفة وقت الانجاز وكلها تصب في هدف توفير معلومات ملائمة لترشيد العديد من القرارات، يمثل مدخل الانجاز مع منهجية إدارة القيود بُنية متكاملة تهتم الأولى بالجوانب المالية والمعلوماتية وتركز الثانية على معالجة القيود والاختناقات ويصبان في هدف واحد هو تعظيم الانجاز بهدف زيادة الربحية).

١٢. دراسة (عبد السلام، ٢٠١٤)، بعنوان: (استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز لتقييم الأداء في الوحدات الإدارية الحكومية بالتطبيق علي الهيئة القومية للتأمين الاجتماعي ببور سعيد).

هدفت الدراسة إلى تقييم أداء الوحدات الإدارية الحكومية لرفع كفاءتها وزيادة فاعليتها باستخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز، وتناولت الدراسة إطاراً نظرياً لأنظمة القياس وتقييم الأداء ومدى إمكانية استخدام هذا المدخل في تقييم أداء الوحدات الإدارية الحكومية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها: (يتوافق مدخل الانجاز مع طبيعة خصائص هذه الوحدات ويتكامل مع المحاسبة الحكومية ومؤشرات الأداء المالية المطبقة فيها مما يؤدي إلى الوصول لدقة تقييم الأداء ورفع كفاءة وزيادة فاعليته في هذه الوحدات، ويمكن الاستفادة من مؤشرات قياس الأداء المالي عند استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز نظراً لثبوت فاعليتها في عملية قياس وتقييم الأداء المالي بتلك الوحدات).

١٣. دراسة (زكي، ٢٠١٥)، بعنوان: (قراءة تحليلية في نظرية القيود ومدخل المحاسبة عن الانجاز ودوره في ترشيد قرارات الإدارة الحديثة في المنشآت الصناعية).

هدفت الدراسة إلى تحليل وتقييم مدخل المحاسبة عن الانجاز والتعرف إلى الجديد الذي يضيفه ومدى منطقية الأسس التي ارتكز إليها من منظور محاسبي وبيان حدود الاستفادة منه كمدخل لترشيد القرارات وتعظيم الربحية وتلبية متطلبات الإدارة الحديثة، وتناولت الدراسة كل من نظرية القيود وماهيتها وفلسفتها وخطوات تطبيقها ومدخل الانجاز وماهيته ومتغيرات قياسه ومتطلبات تنفيذه، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها: (تساهم نظرية القيود ومدخل الانجاز في تعظيم ربحية الشركة والعائد على استثماراتها من خلال منظومة التخلص من الأنشطة غير المضيفة للقيمة والتخلص كذلك من أزمنة العمل الضائعة لأسباب غير عادية وتدعيم أداء الأنشطة المضيفة للقيمة وأزمنة التشغيل كأزمنة انجاز منتجة، تساهم نظرية القيود ومدخل الانجاز في ترشيد القرارات الإدارية وبناء استراتيجيات التسعير القادرة على مواجهة ظروف المنافسة وضبط عمليات تخطيط وجدولة وتصميم المنتجات مستقبلاً، فضلاً عن خدمة قرارات الدخول في تعاقدات جديدة أو التوقف عن الاستمرار في أنشطة محدودة).

ثانياً. الدراسات الخاصة بمتغير الدراسة التابع (الموازنات التشغيلية)

١. دراسة (Zadeh, 2002)، بعنوان:

A Linear Programming Framework for Flexible Budgeting and Its Application to Classroom Teaching.

إطار البرمجة الخطية من أجل الموازنة المرنة بالتطبيق على الفصول الدراسية.

هدفت الدراسة إلى عرض طريقة جديدة للموازنة المرنة وتحليل الانحرافات، وإظهار قدرة تقنيات البرمجة الخطية على مواجهة محددات الموازنة المرنة التقليدية، وإدخال مفاهيم نظرية القيود على تحليل الانحرافات، وقد تناولت الدراسة إطاراً لتكامل العوامل التشغيلية والسوقية في الإجراءات المحاسبية، وقدمت تعريفاً منقحاً للموازنة المرنة وأسلوباً جديداً لتحديد انحرافات التكاليف المباشرة وغير المباشرة والإيرادات، وتناولت أيضاً طريقة لإدخال تحليل الانحرافات إلى نظرية القيود وقدمت مقاييس بديلة للرقابة على الانجاز والنفقات التشغيلية التي يمكن أن تطبقها الشركات، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها: (أن إجراءات البرمجة الخطية تعزز ملائمة تحليل الانحرافات للرقابة المالية وتمكن الإدارة من إدخال قيود السوق والإنتاج والعمليات إلى عمليات الموازنة وتقييم الأداء، كما أنها تتلافى محددات النظام التقليدي الذي يقوم على أساس منتجات مستقلة أو مجموعة منتجات متشابهة، ومن ثم فإن الشركة ذات المنتجات المتعددة المختلفة قد لا تتمكن من الانتفاع من تظافر القدرات التشغيلية والسوقية والإنتاجية بالكامل، حيث أن البرمجة الخطية تلفت الانتباه إلى تلك الطاقات غير المستغلة، ويمكن أن تستفيد إجراءات الموازنة من مقاييس نظرية القيود (الانجاز والنفقات التشغيلية) عن طريق التحول من التركيز على نظام الرقابة المالية إلى تعظيم الانجاز.

٢. دراسة (الغمري، ٢٠٠٤)، بعنوان: (استخدام منهج تحليل الأنشطة في إعداد الموازنات التخطيطية مع دراسة تطبيقية).

هدفت الدراسة إلى بيان ماهية أسلوب إعداد الموازنات التخطيطية على أساس النشاط باستخدام نظام التكاليف على أساس النشاط وتكاليف العمليات، وبيان أهمية التكامل في الإعداد بينهما والفوائد التي تعود على الشركة واكتشاف أوجه القصور للموازنات التخطيطية التقليدية وأهمية تطويرها إلى الموازنات على أساس النشاط، وتناولت الدراسة أساليب إعداد الموازنات التخطيطية والانتقادات الموجهة لها ودور الموازنات على أساس النشاط في زيادة فاعلية إعداد الموازنات التخطيطية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها: (تساعد الموازنات على أساس النشاط في تدعيم عملية التحسين المستمر وتحديد تكلفة المنتجات والاستخدامات الإدارية الأخرى، وتساعد أيضاً في التخطيط وتحديد

الأهداف المراد تحقيقها وفي عملية اتخاذ القرار، وتزيد من فاعلية التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة وتقييم الأداء).

٣. دراسة (Davila & Foster, 2005)، بعنوان:

Management Accounting Systems Adoption Decisions: Evidence and Performance Implications from Early-Stage/Startup Companies.

اعتماد نظم المحاسبة الإدارية في اتخاذ القرارات: الأدلة والأداء من الشركات في مرحلة النمو والناشئة حديثاً.

هدفت الدراسة إلى بيان مدى الاختلافات ما بين الشركات التي هي في مرحلة النمو والتطور في اعتمادها على الموازنات التشغيلية ونظم المحاسبة الإدارية الأخرى، ولتحقيق ذلك تم اختبار (٧٨) شركة في مرحلة النمو والتطور من دورة حياة الشركة، وقد وجدت الدراسة أن هناك اختلاف من وجهة نظر المديرين التنفيذيين حول المؤشرات الموضوعية من قبل الباحثين متمثلة بـ (تكاليف الوكالة، الفوائد المتوقعة، التكاليف، أسلوب الإدارة العليا، رأس المال الاستثماري، عدد العاملين، وجود مديرين ماليين، خبرة المديرين التنفيذيين، نطاق الشركة) كمؤشرات مؤثرة في وقت اعتماد الموازنات التشغيلية، وتم التركيز في اختبار أثر التعاقد مع مدير مالي من داخل الشركة في قرار اعتماد الموازنات التشغيلية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها: ليس هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التعاقد واعتماد الموازنة، كما واختبرت الدراسة أيضاً العلاقة بين وقت اعتماد الموازنات التشغيلية وأداء الشركة، واختبار أثر نوع الصناعة (تكنولوجيا حيوية، تكنولوجيا معلومات، لا يوجد تكنولوجيا) في كل مرحلة من مراحل البحث، وقد وجد أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية قوية ما بين عدد العاملين واعتماد الموازنات التشغيلية، كما أن هناك علاقة قوية ما بين اعتماد الموازنات التشغيلية مع الشركات ذات النمو الأسرع.

٤. دراسة (محاريق، ٢٠٠٨)، بعنوان: (تكامل الموازنات الاستثمارية والتشغيلية في إطار التخطيط الاستراتيجي).

هدفت الدراسة إلى وضع إطار لتكامل إعداد الموازنات الاستثمارية والتشغيلية في ضوء مدخل التخطيط الاستراتيجي، واستخدام مفهوم دورة حياة المنتج وتحليل سلسلة القيمة خلال كل مرحلة من مراحل دورة الحياة المنتج. وتناولت الدراسة التخطيط الاستراتيجي ونظم إعداد الموازنات وتحليل سلسلة القيمة وأسلوب التكلفة المستهدفة ومفهوم دورة حياة المنتج، ولقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها: (عدم ملائمة أساليب وأدوات النظم التقليدية لإعداد الموازنات لطبيعة خصائص ومتطلبات البيئة الحديثة خاصة في ظل تطور أساليب الإدارة واستراتيجياتها، الاهتمام بالمنظور الاستراتيجي والمفاهيم والأساليب الحديثة لتحليل وإدارة التكلفة من منظور البيئة الداخلية والخارجية مما يدعم القيمة النفعية لمعلومات التكاليف في مجال اتخاذ القرارات الإستراتيجية، تساعد عوامل النجاح في ربط الاستراتيجية التنافسية للشركة بنظام إعداد الموازنات التشغيلية والاستراتيجية فهي مدخل التخطيط

ومستقاة من رؤية الشركة وهي مدخل التنفيذ عند إعداد الموازنات، تتميز الموازنات المعدة على أساس أسلوب التكلفة المستهدفة بعدم وجود طاقات عاطلة بالموازنة حيث يتم إعدادها بناءً على تصميم نموذجي للمنتج مما لا يدع مجالاً للشك في وجود طاقة عاطلة).

٥. دراسة (خالد، ٢٠١٠)، بعنوان: (تقييم وتطوير نظام الموازنات في ظل تكنولوجيا الإنتاج والمعلومات دراسة تطبيقية على قطاع الصناعة في الجمهورية اليمنية).

هدفت الدراسة إلى تقييم نظام الموازنات والتعرف على أهم التطورات التي أدخلت عليه ومدى جدواها وملاءمتها لبيئة الأعمال الحديثة، ومعرفة أهم عناصر التغيرات والتطورات الحديثة في تكنولوجيا الإنتاج والمعلومات وتأثيرها على نظام الموازنات والاستفادة من المفاهيم والأساليب الحديثة لقياس التكلفة والمحاسبة الإدارية والتكامل فيما بينها لتطوير نظام الموازنات، وتناولت الدراسة التطورات التكنولوجية وانعكاساتها على نظام الموازنات والاتجاهات والأساليب الحديثة في إعدادها وتقديم نموذج مقترح لتقييم وتطوير عملها، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها: (إمكانية ربط الموازنات باستراتيجية الشركة من خلال ترجمة الخطوط العريضة للاستراتيجية إلى خطط بأهداف ممتدة مع تحديد وضع المقاييس المالية والتشغيلية التي تعكس مدى التقدم في تحقيق تلك الأهداف، إمكانية استخدام الأساليب الحديثة للتكاليف والمحاسبة الإدارية الداعمة للتحليل الاستراتيجي للتكلفة مثل التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة وما يرتبط بها من أدوات هندسة وسلاسل القيمة والتحسين المستمر... في القيام بقياسات وتقديرات الموازنات وفق آلية تكاملية بين تلك الأساليب).

٦. دراسة (Libby & Lindsay, 2010)، بعنوان:

Beyond Budgeting Or Budgeting Reconsidered? a Survey of North-American Budgeting Practice.

التخلي عن الموازنة أم إعادة النظر في الموازنة؟ دراسة استطلاعية لممارسات وضع الموازنات في شمال أمريكا.

هدفت الدراسة إلى تقديم نتائج استبيان للشركات المتوسطة والكبيرة الحجم لأجل تحديث الدراسات السابقة عن ممارسات وضع الموازنة في أمريكا الشمالية وجمع الأدلة التجريبية لتقييم الانتقادات والبدء في التعرف على الاتجاهات والأنماط القوية في ممارسة الموازنة لإفادة الأبحاث الأكاديمية المستقبلية، وبيّنت الدراسة أن الموازنة تزود المديرين بفرصة جيدة لتجديد الحياة لشركاتهم، كما وأن نظم الموازنات لا تزال تلعب دوراً رئيسياً في نظم رقابة هذه الشركات التي لازال معظمها لا يملك خطط للتخلي عن تلك الممارسة رغم أن أغليبتها تخطط لاتخاذ خطوات لتحسين نظم موازنتها للتغلب على الانتقادات الشائعة، ولقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها أن غالبية الشركات تستخدم الموازنة لأغراض الرقابة وتعتبر ذات قيمة مضافة كبيرة.

٧. دراسة (عبدالدايم، ٢٠١١)، بعنوان: (إطار مقترح لتطوير الموازنة التشغيلية باستخدام نماذج الشبكات العصبية والإطار الجيني).

هدفت الدراسة إلى وضع إطار لتطوير الموازنة التشغيلية حتى تصبح أكثر دقة وموضوعية باستخدام أساليب رياضية مبنية على أساس نماذج الشبكات العصبية والإطار الجيني معاً. وتناولت الدراسة تحليل وتقييم الموازنة التشغيلية، وتم استخدام أداتين من أدوات الذكاء الاصطناعي وهما الشبكات العصبية والإطار الجيني. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها: (أن الإطار الذي تم وضعه توصل إلى ثلاثة أبعاد هي تبني مفهوم التخطيط والموازنة على أساس النشاط وتكامل هذه الموازنة مع عمليات الإدارة الاستراتيجية واستخدام الإطار المختلط "الشبكات العصبية والإطار الجيني"، كما أن تقدير التكلفة يستخدم في عمليات تطوير منتج جديد وكذلك لتحديد أسعار البيع عند إعداد تقديرات الموازنة، تقدير التكلفة بصورة صحيحة يؤدي إلى الاستفادة الصحيحة من الموارد).

٨. دراسة (يوسف، ٢٠١١)، بعنوان: (دور المعلومات المحاسبية في تطوير الموازنات التخطيطية باستخدام أساليب التخطيط الاستراتيجي والمقارنة بالأفضل مع دراسة تطبيقية في بعض الشركات المصرية).

هدفت الدراسة إلى تحليل وتقييم الانتقادات ونقاط الضعف التي تعاني منها الموازنات والجوانب التي تعكس عدم قبول الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة وقياس الأداء ونداءات التخلي عنها وفقاً لأسلوب التخلي عن الموازنة (Beyond Budgeting) وتحليل وتقييم الجوانب التي تعكس أهمية الموازنات وضرورة استخدامها والحاجة إلى تطويرها وفقاً لأسلوب الموازنة الأفضل (Better Budgeting)، وتناولت الدراسة تحليل وتقييم الانتقادات المرتبطة بالموازنات ودعاوي التخلي عنها وتحليل وتقييم مدى أهمية الموازنات والحاجة إلى تطويرها، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها: (تمثل الموازنات أداة هامة لمعظم الشركات ولها العديد من الاستخدامات ولا يفضل التخلي عنها رغم الانتقادات الموجهة إليها، ويمكن تطوير الموازنات التخطيطية عن طريق تكاملها مع أساليب التخطيط الاستراتيجي بصفة عامة وبطاقة الأداء المتوازن والمقارنة المرجعية بصفة خاصة).

٩. دراسة (حسين، ٢٠١٢)، بعنوان: (دراسة تحليلية لأثر التطبيقات الحديثة للموازنات على الكفاءة ودقة التقديرات حالة تطبيقية على شركة بترول بلاعيم).

هدفت الدراسة إلى تحسين وتطوير أساليب إعداد الموازنات ورفع مستوى دقة التقديرات وذلك لزيادة قدرة الشركات على تقييم الأداء وترشيد اتخاذ القرارات وبيان المشاكل التي واجهتها الأساليب التقليدية في إعداد الموازنات، وتناولت الدراسة مقارنة بين الإطار التقليدي للموازنات والإطار المعتمد في الحاسبات، وتناول أيضاً التطبيقات الحديثة في إعداد الموازنات، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها: (هناك توافق وتكامل بين التطبيقات الحديثة للموازنات والعديد من أدوات المحاسبة

الإدارية الاستراتيجية الأخرى والتي من بينها التحسين المستمر والمقارنة المرجعية والإدارة على أساس النشاط، إن استخدام التطبيقات الحديثة في إعداد الموازنات سيؤدي إلى انخفاض التكاليف والمصروفات التقديرية عنه باستخدام الأساليب التقليدية).

١٠. دراسة (Jiang et al., 2014)، بعنوان:

Petrochina Budget Planning and Performance Evaluation Systems.

تخطيط الموازنة في شركة (Petrochina) ونظم تقييم الأداء.

هدفت الدراسة إلى بيان وتوضيح أهمية شركة (Petrochina) المحدودة التي تعتبر من أكبر الشركات المنتجة والموزعة للبتروول والغاز في الصين وذات العائد الأكبر للمبيعات على مستوى شركات البترول في العالم، وبيّنت الدراسة أن التخطيط الجيد بالشركة يؤدي إلى وضع الموازنة بشكل دقيق نسبياً من أجل تحقيق الأرباح المستقبلية، وإنشاء المصانع والمكاتب والبحث والتطوير، وأن هذا التخطيط يدعم عمل المديرين وتفكيرهم في أهداف شركاتهم وتطلعاتها ومشكلاتها، كما وبيّنت الدراسة أن الموازنة تعد بمثابة مخطط للعمل من أجل تحقيق الأهداف والتطلعات المحددة مسبقاً، وأن إعدادها بشكل جيد يخلق فوائد عديدة منها الاستخدام الكفء للموارد ورفع الإنتاجية وتحسين التواصل والتعاون على الوجه العام، ولقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها: (أن الإدارة العليا في الشركة تقوم بتطوير مؤشرات الأداء الرئيسية لتحسين بطاقة الأداء المتوازن لترتكز على البعد الاستراتيجي، وقد تضمنت مناظير هذه البطاقة وفق التطوير المزمع إجراؤه مجموعة من الأهداف المخططة منها: زيادة عائد الأسهم والتدفق النقدي، تحسين هيكل التكاليف للبتروول والغاز، تحسين العلاقات مع العملاء وإرضائهم، موازنة عملية الإنتاج، تقليل المخزون، تحديث تكنولوجيا المعلومات بنظام دعم القرار النهائي).

بعد العرض السابق للدراسات العربية والأجنبية الخاصة بمدخل المحاسبة عن الانجاز

والموازنات التشغيلية يخلص الباحث بجملة من النتائج وكما يلي:

١. فيما يتعلق بمدخل المحاسبة عن الانجاز تبين من هذه الدراسات أن هناك من اعتمد عليه في مجال تحديد التكلفة من خلال تحليل وتشخيص طبيعتها للوقوف على المجالات المقترحة للتطوير في ظلّه وليبان مدى التشابه والاختلاف بينه وبين المداخل والأساليب في التكاليف والمحاسبة الإدارية، ومنها من اكتفى بوضع التأصيل العلمي له، وهناك من بيّن دوره في مجال ترشيد القرارات التشغيلية المرتبطة بالعملية الإنتاجية في بيئة الموارد المقيدة، واستخدمه البعض في تقييم أداء الوحدات الإدارية الحكومية، وهناك من عمل على إدماجه وتكامله مع سيجما ستة وذلك لتقديم نظام لمحاسبة التكاليف يؤدي إلى تحسين نظام الشركة ككل وزيادة جودة الإنتاج وأمثليه العمليات الإنتاجية، في حين اتجه قسم آخر إلى تكامله مع نظرية القيود لتوفير المعلومات الملائمة التي تساعد في التقييم الكلي لأداء الشركة وترشيد اتخاذ القرارات الإدارية والسعي نحو تعظيم أرباح الشركة. وهكذا هو الحال مع بقية الدراسات الأخرى التي

لم نجد منها من بيّن أثر هذا المدخل في مجالات التخطيط وإعداد الموازنات رغم اشتماله على العديد من المؤشرات التي تدعم هذه الوظيفة وتخفف من درجة ونسبة الانحرافات غير المفضلة، وهذا ما تحاول الدراسة الحالية العمل عليه لبيان هذا الأثر من جهة واعتماد مؤشرات مدخل الانجاز في تقييم الأداء التشغيلي والمالي لشركات الأعمال من جهة أخرى.

٢. أما فيما يتعلق بالموازنات فيلاحظ أن من هذه الدراسات من بيّن طريقة عرض جديدة للموازنة المرنة التقليدية وتحليل الانحرافات، وإظهار قدرة تقنيات البرمجة الخطية على مواجهة محددات هذه الموازنة، وإدخال تحليل الانحرافات إلى نظرية القيود مع تقديم مقاييس بديلة للرقابة على الانجاز والنفقات التشغيلية، ومنها من بيّن مدى الاختلاف بين الشركات التي هي في مرحلة النمو والتطور في اعتمادها على الموازنات التشغيلية ونظم المحاسبة الإدارية الأخرى، ومنها من وضع إطاراً لتكامل إعداد الموازنات الاستثمارية والتشغيلية في ضوء مدخل التخطيط الاستراتيجي واستخدام مفهوم دورة حياة المنتج وتحليل سلسلة القيمة خلال كل مرحلة من مراحل دورة الحياة، ومنهم من وضع إطاراً لتطوير الموازنة التشغيلية حتى تصبح أكثر دقة وموضوعية وذلك باستخدام أساليب رياضية مبنية على أساس نماذج الشبكات العصبية والإطار الجيني معاً، في الوقت الذي اتجه قسم آخر إلى تطوير الموازنات التخطيطية باستخدام أسلوب الموازنات على أساس النشاط لتدعيم عملية التحسين المستمر وتحديد تكلفة المنتجات والتخطيط وتحديد الأهداف المراد تحقيقها، في حين اتجه قسم آخر إلى تحسين وتطوير أساليب إعداد الموازنات وذلك من أجل زيادة قدرة الشركات على تقييم الأداء وترشيد اتخاذ القرارات، وأخيراً كان هناك قسم آخر من الدراسات يسعى إلى التخلي عن الموازنات نهائياً وعدم قبولها كأداة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء وإحلالها ببعض الأساليب الإدارية الحديثة. وهكذا هو الحال مع بقية الدراسات الأخرى التي لم نجد منها من حاول تطوير نظم الموازنات التشغيلية باعتماد مدخل المحاسبة عن الانجاز بكل مقاييسها ومؤشراتها التي تدعم وتعزز من أداء هذه الموازنات وترفع من درجة الملاءمة والموضوعية في تقديراتها وبما يتلاءم مع بيئة التغير المستمر والموارد المقيدة وهذا ما ستحاول الدراسة الحالية العمل عليه.

٣. ويمكن بيان مجالات الإفادة من الدراسات السابقة من خلال النقاط التالية:

- تعد الدراسات السابقة مصدر إثراء للدراسة الحالية بالأفكار العلمية والمعرفية التي ساعدت في تنظيم أسلوب طرح المواضيع.
- كانت الدراسات السابقة مصدر تمكين للدراسة الحالية في إيجاد الخطوات الأولى نحو تطبيق المفاهيم المطروحة على أرض الواقع.
- حددت الدراسات السابقة موقع الدراسة الحالية منها، إذ تعد الدراسة الحالية جزءاً مكماً لها ابتدأت من حيث ما انتهت إليه تلك الدراسات، كما وحقت التكامل معها من حيث الأهداف والأهمية والاستنتاجات التي توصلت إليها، مما عزز متانة الدراسة الحالية ورسالتها العلمية.

طبيعة مشكلة الدراسة

نتيجة للتطورات المتسارعة في تكنولوجيا الإنتاج والمعلومات، أصبحت نظم الموازنات التقليدية بكل أنواعها لا تفي بمتطلبات واحتياجات الإدارة من المعلومات الملائمة لأجل اتخاذ القرارات بشكل أكثر كفاءة وفاعلية، وأصبحت مثل هذه الموازنات تحت طائلة الانتقادات المتكررة، نظراً لقصورها عن أداء الدور المرسوم لها وعدم تحقيق الأهداف التي أعدت من أجلها، لذلك كان لزاماً على الشركات مواكبة التطور الذي يحدث في المحاسبة الإدارية والتوجه نحو التقنيات والاستراتيجيات التي تمنحها النمو والقدرة على منافسة مثيلاتها، واستخدام الأساليب الحديثة في مختلف المجالات ومنها في مجال إعداد الموازنات التشغيلية، ولعل من أهم هذه الأساليب اعتماد مدخل المحاسبة عن الانجاز الذي يشتمل على مجموعة من المقاييس والمؤشرات التي تهدف إلى تعظيم هامش الانجاز وتخفيض المخزون بكل أنواعه وتوفير المعلومات بدقة أكبر، ومن ثم تدعم وترشد عملية اتخاذ القرارات الإدارية، عليه يمكن تحديد مشكلة الدراسة بسؤالين رئيسيين هما:

١. هل هناك إمكانية حقيقية لاستخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في مجال تحسين وتطوير أداء الموازنات التشغيلية لشركات الأعمال؟.

٢. هل يوفر استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في إعداد الموازنات التشغيلية مؤشرات تشغيلية ومالية يمكن لها أن تدعم وتعزز من درجة الملاءمة والموضوعية في تقديرات هذه الموازنات؟.

هدف الدراسة

تهدف الدراسة إلى التعريف بكل من:

١. المحاسبة عن الانجاز باعتبارها الوجه المحاسبي لنظرية القيود فضلاً عن بيان أهم مقاييسها ومؤشراتها والخصائص المرتبطة بها.

٢. آليات إعداد الموازنات التشغيلية وكيفية تطويرها لتحقيق درجة من الملاءمة والموضوعية في تقديراتها.

٣. تحديد مدى إمكانية الاعتماد على مقاييس ومؤشرات المحاسبة عن الانجاز في دعم أداء الموازنات التشغيلية وأثرها في درجة ونسبة ملاءمة وموضوعية تقديراتها.

أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من أهمية القيمة الموضوعية للموازنات التشغيلية في التخطيط للطاقة والموارد اللازمة للشركة، ومن ثم رسم الخطة الشاملة بناءً على الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة فيها وتجاوز كافة الاختناقات وإزالتها، وبناء أغلب القرارات التشغيلية على المعلومات الناتجة منها، سواءً أكانت قرارات تخطيطية أم رقابية، ومن أجل تدعيم وتعزيز هذه القيمة ينبغي الاسترشاد بمقاييس المحاسبة عن الانجاز وتوجيهها نحو عملية إعداد هذه الموازنات لتجنب بعض أوجه قصور فيها لاسيما الانحرافات غير

المفضلة عن ما هو مخطط له، فضلاً عن توفير رؤية قد تكون أكثر وضوحاً لسير تدفق الطاقة في الشركة ونواحي الاختناق إلى غير ذلك.

فروض الدراسة

لغرض الإجابة عن تساؤلات الدراسة التي تمثل المشكلة التي يسعى الباحث إلى إيجاد الحلول المنطقية لها تم صياغة الفرضيات البديلة التالية:

١. هناك إمكانية حقيقية لاستخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في مجال تحسين وتطوير أداء الموازنات التشغيلية لشركات الأعمال.

٢. يوفر استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في إعداد الموازنات التشغيلية (عندما يطبق واقعاً على الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية/سامراء) مؤشرات تشغيلية ومالية تدعم وتعزز من درجة الملاءمة والموضوعية في تقديرات الموازنات المعدة من قبلها.

منهجية الدراسة

تعتمد الدراسة على منهجين أساسيين من مناهج البحث العلمي هما:

١. المنهج الوصفي: لاسيما ما يتعلق منها بالجانب النظري وذلك من خلال الأدبيات والنشرات العلمية ذات الصلة بموضوعها من كتب ودوريات ورسائل جامعية ومؤتمرات علمية ومقالات وأبحاث من المواقع الالكترونية عربية وأجنبية.

٢. المنهج التطبيقي: من خلال البيانات والمعلومات الخاصة بالشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية/سامراء.

ولغرض التحقق من فرضيات الدراسة وتحقيق الأهداف المحددة لها فقد تم تقسيمها إلى الفصول التالية:

الفصل الأول: التأصيل النظري لنظرية القيود والمحاسبة عن الانجاز.

الفصل الثاني: إطار مقترح لتطوير الموازنات التشغيلية باستخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز.

الفصل الثالث: دور المحاسبة عن الانجاز في دعم الموازنات التشغيلية للشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية/سامراء.

الاستنتاجات والتوصيات.

الفصل الأول

التأصيل النظري لنظرية القيود

والمحاسبة عن الانجاز

تم تقسيم الفصل إلى المباحث الثلاثة التالية:

المبحث الأول: الإطار العام لنظرية القيود.

المبحث الثاني: الإطار العام لمدخل المحاسبة عن الانجاز.

المبحث الثالث: تطبيقات مدخل المحاسبة عن الانجاز في مجال المحاسبة الإدارية.

المبحث الأول

الإطار العام لنظرية القيود

المقدمة

شهدت بيئة التصنيع في الفترة الأخيرة تطوراً ملحوظاً وجذرياً في أساليب وتكنولوجيا الإنتاج وزيادة درجة المرونة وتحسين إمكانية التنسيق بين وحدات النظام الإنتاجي، بالإضافة إلى تغير شكل ونمط المنافسة، الأمر الذي استلزم معه ضرورة تطوير وتحديث بعض الفلسفات والاستراتيجيات التشغيلية لما لها من أهمية قصوى وتأثير مباشر في قدرة النظام الإنتاجي على تلبية احتياجات وطلبات العملاء المتعددة خصوصاً ما يتعلق منها بمواعيد التسليم، وكذلك التأثير الفعال على كفاءة استغلال الموارد المتاحة، ومن ثم تعظيم ربحية الشركة وقدرتها على المنافسة والاستمرار.

وتعد نظرية القيود (Theory of Constraints: TOC) إحدى هذه الفلسفات المتعلقة بعمليات التشغيل والتي تركز على تعظيم الربحية من خلال التأكيد على ضرورة الاستخدام الكفء والفعال للمورد أو الموارد المقيدة أو المتحكممة في تدفق الإنتاج، ومن ثم في الإنتاجية الكلية للشركة، مع التركيز بالدرجة الأولى على المنتجات التي تعطي أكبر هامش انجاز للوحدة في المورد المقيد. (أبو شناف، ٢٠٠١، ٢١٥)

وكان ذلك الدافع الرئيسي وراء اهتمام العديد من الباحثين على المستوى الأكاديمي والمهني بدراسة وتحليل هذه النظرية ومدى إمكانية تطبيقها، ومن ثم انبثق عنها مدخل المحاسبة عن الانجاز (Throughput Accounting: TA) واعتمد كأحد مداخل تطوير نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية لمساعدة الشركات على تحقيق العديد من الأهداف مثل تخفيض زمن التصنيع وتحسين جودة المنتجات وزيادة الربحية إلى غير ذلك من الأهداف التشغيلية والاستراتيجية التي تسعى إليها الشركات الصناعية.

نشأة نظرية القيود

أجمعت العديد من الدراسات على أن ظهور نظرية القيود بفكرتها الأولية كانت على يد العالم الفيزيائي (Eliyahu M. Goldratt)^(١) في منتصف السبعينات وذلك عندما لاحظ في مصنع (Alex Rogo) لبناء حظائر الدواجن اعتماد الإدارة على محاسبة التكاليف التقليدية في إعداد تقارير تقييم الأداء بالاستناد إلى جميع التكاليف وقياس انحراف التكاليف المعيارية لينتج عن ذلك مشاكل حددت بإغلاق هذا المصنع، ولمواجهة هذه المشاكل ابتكر (Goldratt) نظاماً جديداً يجمع بين مزايا

(١) عالم في مجال الطبيعيات ومحترف في مجال الاستشارات الإدارية الخاصة بتصميم نظم جدولة الإنتاج ويعد أول من وضع نظرية القيود في إطارها التنظيمي. (الطرية، ٢٠٠٦، ٨)

نظامي (MRP & JIT)^(٢) من خلال اعتماد فلسفة مشابهة لفلسفة (JIT) عرفت بتكنولوجيا الإنتاج الأمثل (OPT)^(٣) مفترضاً أن الهدف الأساسي لأي شركة هو تحقيق الربح، كما قام بإعداد برنامج كمبيوتر خاص باسم (OPT) أتاح الفرصة لزيادة كبيرة في إنتاج حظائر الدواجن دون زيادة نفقات التشغيل ومن ثم طرحها في الأسواق، ولكنه لم يحظ بالنجاح عندما تم تركيبه في الشركات بسبب أن العمليات غير ثابتة ولا يمكن التنبؤ بها، وكذلك لتعارضه مع بعض أهداف إدارتها العليا كالمغالاة غير الممكنة في تخفيض التكاليف.

ولتسويق برنامج (OPT) قام (Goldratt & Cox) في العام ١٩٨٤ بإصدار كتابهما (The Goal) الذي أرسيا فيه قواعد نظرية القيود من خلال ملاحظتهما للواقع العملي وذلك بتتبع أفكار وأنشطة نفس المصنع (Alex Rogo) لأجل تحسين الأداء فيه وإنقاذه من الإفلاس والغلق، وعندما ظهرت بعض الصعوبات في تنفيذ مفاهيم هذه التقنية في التطبيق العملي قام (Goldratt & Fox) في العام ١٩٨٦ بإصدار كتاب جديد (The Race) واستعرضا فيه نظاماً منطقياً لتدفق المواد من خلال تحقيق التوافق الزمني بين سرعة الموارد المقيدة والمخزون، وأوضحا أن نقاط الاختناق هي العنصر المتحكم في عملية جدولة الإنتاج، وفي العام ١٩٩٠ وضع (Goldratt) في كتابه (The Haystack Syndrome) إطاراً فلسفياً لنظرية القيود بُني على خمس خطوات أساسية لإجراء تحسينات مستمرة في النشاط في ضوء قيوده^(٤).

التطور التاريخي لنظرية القيود

يقسم التطور التاريخي لنظرية القيود إلى ثلاث مراحل متداخلة، حيث تبدأ كل مرحلة قبل نهاية المرحلة السابقة وكما يلي:

(٢) يقصد بنظام تخطيط الاحتياجات من المواد (Material Requirement Planning: MRP): بأنه نظام معلومات محوسب يحتفظ بمسار المشتريات ويساعد في استخدام المواد الأولية في التصنيع. (Hansen & Mowen, 2013, 27) أما تقنية ضبط الوقت (Just in time: JIT) فيقصد بها: فلسفة تعمل على شراء المواد الأولية وإنتاج السلع بالكميات المطلوبة وتسليمها للعملاء دون فترات انتظار ودون الحاجة إلى التخزين قبل أو أثناء أو بعد الإنتاج. (Horngren et al., 2012, 733)

(٣) تكنولوجيا الإنتاج الأمثل (Optimized Production Technology: OPT): هو نظام يقوم على مبدأ تعظيم الأرباح عن طريق تعظيم الانجاز في الشركة. (Drury, 2012, 120)

(٤) لمزيد من التفاصيل حول نشأة نظرية القيود يمكن الرجوع إلى كل من المصادر التالية: (السيد، ٢٠٠٢، ١)، (Goldratt & Cox, 2004, 5)، (Northrup, 2004, 43)، (الاستريادي، ٢٠٠٩، ٥٠)، (الفرجاني، ٢٠١٢، ٧٠)، (عوض، ٢٠١٣، ٢٨).

المرحلة الأولى: مرحلة التخطيط وجدولة الإنتاج

تتخصص هذه المرحلة في الفترة ما بين الأعوام ١٩٧٥-١٩٨٥، حيث كان التركيز على إدارة الاختناقات من خلال تعظيم استخدام الآلات التي تعاني من اختناقات (الآلات ذات الطاقة الأقل). (الكاشف، ٢٠١١، ٨٥) ولقد حدد (Goldratt) الهدف الرئيسي للشركة بالحصول على المزيد من الأموال الآن وفي المستقبل، وهذه الأموال لا يمكن الحصول عليها إلا عن طريق المبيعات وليس عن طريق الإنتاج، ومن هنا توصل إلى أن زيادة المخزون من الإنتاج تحت التشغيل يؤدي إلى العديد من المشاكل التشغيلية الكبيرة، واقترح لحل هذه المشاكل أسلوباً لتخطيط وجدولة الإنتاج والتنسيق بين طاقة مركز الإنتاج ومحاولة خلق توازن في تدفق الإنتاج أطلق عليه التوافق الزمني بين المخزون وسرعة المورد المقيد أو ما يسمى بأسلوب (Drum-Buffer-Rope: DBR). (السيسي، ٢٠٠٤، ١٦)

ويعرف أسلوب (DBR) بأنه أسلوب لمراقبة تدفق المواد الخام في محاولة لتصنيع منتجات تامة متسقة مع طلب السوق بأقل كمية من المخزون وأقل نفقات تشغيلية. (محمد، ٢٠٠٩، ٤٠) ويعتمد نطاق تطبيقه على مجموعة من المفاهيم حددها البعض بالتالي: (فايد، ٢٠١٣، ٥٠٧)

١. الإيقاع (Drum): ويمثل المورد النادر الذي يمثل نقطة الاختناق للنظام الإنتاجي وهو هنا بمثابة الطبلية التي تضبط إيقاع سير العمل في كافة المراحل لإيجاد الاتساق والتناغم فيما بينها.
٢. الأمان (Buffer): ويمثل مخزون أمان من الإنتاج تحت التشغيل يتم الاحتفاظ به أمام نقاط الاختناق لضمان استمرار العمل بتلك النقاط بصورة مستمرة لأن أي نقص في مخرجات تلك النقاط يمثل نقص في مخرجات العملية الإنتاجية كلها، كما يتم الاحتفاظ بمخزون أمان من الإنتاج التام لضمان التسليم للعملاء في الوقت المناسب وتحسباً للظروف الطارئة والتقلبات الموسمية وذلك حتى لا يتم فقد أي عميل، الأمر الذي سيؤثر في النهاية على المبيعات وبالتالي على مستوى الانجاز.
٣. الترابط (Rope): ويمثل خطوط اتصال تربط بين نقطة الاختناق الـ (Drum) والمراحل السابقة عليها للتأكد من أن تدفق المواد الخام واستغلال الموارد غير المقيدة يتم في ضوء طاقة المورد المقيد وبين نقطة الاختناق والعمليات التالية لها.

ولغرض السيطرة على العملية الإنتاجية بمنع تراكم المخزون تحت التشغيل الذي لا يقابله زيادة في مخرجات الإنتاج في ظل نظرية القيود والمحاسبة عن الانجاز فقد تم تطوير فكرة المخزون الوتقي كأداة لتحسين الانجاز تحت مسمى إدارة المخزون الوتقي (Buffer Management) الذي قسم إلى ثلاثة أنواع هي: (الكاشف، ٢٠٠٦، ٤٨-٤٩)

١. مخزون قيد (Constraint Buffer): ويتضمن الوحدات المتدفقة والمتوقع أن تنتظر لفترة معينة أمام المورد المقيد لضمان تشغيله بكامل طاقته دون أن يتأثر بأي عطلات قد تحدث في الموارد غير المقيدة، إذ من الممكن أن تتحول إلى قيود على النظام ككل إذا لم تدار بشكل جيد.

٢. مخزون تجميع (Assembly Buffer): ويشمل الأجزاء أو الوحدات المجمعة التي لا تنتج من خلال المورد المقيد ولكن تجميعها يرتبط بمخرجات هذا المورد.

٣. مخزون الشحن (Shipping Buffer): ويشمل الوحدات المتوقع إتمامها وتكون جاهزة في تاريخ معين قبل الموعد المحدد للتسليم.

ويمتاز أسلوب (DBR) في إمكانيته على كشف عيوب الأساليب التقليدية في تقييم الأداء، لذا يعتبر خطوة نحو التطوير المنشود، كما يعالج بعض العيوب التي ظهرت في تقنية ضبط الوقت (JIT) وخاصة فيما يتعلق بوجود مخزون أمان من الإنتاج تحت التشغيل قبل المراحل التي تمثل نقاط اختناق، ويعمل على تركيز الجهود لتحسين الأداء في النقاط التي بها اختناقات أو قيود مما يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات فعالة في هذا الشأن، في حين يعاب عليه أنه لا يخرج عن كونه مسمى جديد لأسلوب تعظيم هامش المساهمة للوحدة من الموارد النادرة والمعروف في المحاسبة الإدارية منذ عدة عقود، فضلاً عن تأثره ببعض عوامل التقدير الشخصي في تقدير حجم مخزون الأمان، وعجزه عن إيجاد حلول لاستمرار التحسين عقب انتقال القيد لخارج المصنع. (فهيم، ٢٠٠١، ٢٥)

مما سبق يرى الباحث أن هدف الشركات في هذه المرحلة تجسد في حصولها على الأموال في الوقت الحاضر والمستقبل، وهذه الأموال لا تتحقق إلا عن طريق بيع المنتجات وليس عن طريق الإنتاج والتخزين، ومن أجل تلافي مشاكل المخزون ظهر ما يعرف بأسلوب (DBR) لتنظيم المخزون تحت التشغيل أمام نقاط الاختناق ولمواجهة مشكلة تراكمه التي تؤدي إلى زيادة تكاليفه وصعوبة تعقب ومراقبة العيوب وتصحيحها مما يؤثر على مستوى الجودة وتأخير التسليم للعملاء.

المرحلة الثانية: مرحلة عالم الانجاز

تتخصر هذه المرحلة في الفترة ما بين الأعوام ١٩٨٣-١٩٩١، حيث حدث خلالها تطورات على نظرية القيود وذلك لمواجهة الاحتياجات الإدارية من المعلومات اللازمة لتدعيم عمليات التحسين المستمر، إذ لم يعد للمحاسبة الإدارية التقليدية القدرة على توفير المعلومات الملائمة عند تطبيق هذه النظرية بسبب أن نظام التكاليف التقليدي لا يدعم عملية التحسين كونه يرتب الأولويات وفقاً لتخفيض نفقات التشغيل ثم زيادة الانجاز وأخيراً تخفيض المخزون وهو ما يتعارض مع هدف الشركة في تحقيق الأموال، لأن تخفيض نفقات التشغيل كأولوية أولى لا يحقق هذا الهدف، لذا يتوجب أن تكون الأولوية هي زيادة الانجاز من خلال المبيعات، أي يجب إعادة ترتيب الأولويات بحيث تتضمن زيادة الانجاز ثم تخفيض المخزون ومن ثم تخفيض نفقات التشغيل. (محمد، ٢٠٠٩، ٤٥)

ونتيجة لذلك ظهرت الحاجة إلى مدخل محاسبي يعمل على تلبية متطلبات نظرية القيود في توفير المعلومات المناسبة لتدعيم أساليب تطبيقها وتحقيق أهدافها، ومن ثم ظهرت الدعوة للخروج من عالم التكلفة الضيق إلى عالم الانجاز، الأمر الذي تطلب تبني أسلوب أو مدخل محاسبي يفي باحتياجات

الإدارة من المعلومات المناسبة عن الانجاز الممكن تحقيقه في ضوء البرامج والخطط الموضوعة لإدارة القيود، ومن هنا ظهرت المحاسبة عن الانجاز (TA) كمحاولة لتلافي النقد الموجه للمحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف، ولتوفير المعلومات اللازمة لتحسين الأداء وترشيد القرارات التشغيلية. (عوض، ٢٠١٣، ٣٤) وسيأتي بيان ذلك لاحقاً في المبحث الثاني من هذا الفصل.

كما وتوسع نطاق نظرية القيود في هذه المرحلة من اهتماماتها بالاختناقات إلى الاهتمام بالقيود نفسها، فالأخيرة قد لا ترتبط بالعملية الإنتاجية فقط، بل قد ترتبط بالطلب على المنتج أو بتطبيق السياسات داخل الشركة. (عبدالعزیز، ٢٠١١، ٢٥) كما وأخذ العمل يتجه نحو تنقيح الأفكار التي شاعت في المرحلة السابقة من خلال إعادة بناء مجموعة من مقاييس الأداء لتحل محل المقاييس التقليدية حتى يتمكن أي مدير في موقعه من الإجابة على مجموعة الأسئلة التي حددها البعض بالتالي: (ما هي كمية الأموال التي كسبتها الشركة؟، ما هي كمية الأموال التي حصلت عليها الشركة؟، ما هي كمية الأموال التي يجب على الشركة إنفاقها؟)، فكان من بين الإجابات على هذه الأسئلة استحداث (Goldratt) لمقاييس جديدة حددها بالتالي: (Lacerda et al., 2007, 4)

١. الانجاز: ويعبر عن معدل توليد الشركة للأموال من خلال المبيعات.
 ٢. المخزون: وهي الأموال المستثمرة في الشركة لشراء أشياء مع نية بيعها.
 ٣. نفقات التشغيل: وهي الأموال التي تنفقها الشركة لتحويل المخزون إلى إنجاز.
- مما سبق يرى الباحث أن التطور الحقيقي الذي حدث خلال هذه المرحلة هو التوجه نحو المحاسبة عن الانجاز لتلافي قصور النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية لضمان توفير المعلومات الملائمة عند تطبيق نظرية القيود وتحقيق هدف الشركة في الحصول على الأموال من خلال إعادة ترتيب الأولويات باعتبار أن زيادة الانجاز هو الأولوية الأولى وتخفيض المخزون ونفقات التشغيل كأولوية ثانية وثالثة على التوالي.

المرحلة الثالثة: عمليات التفكير أو التأمل

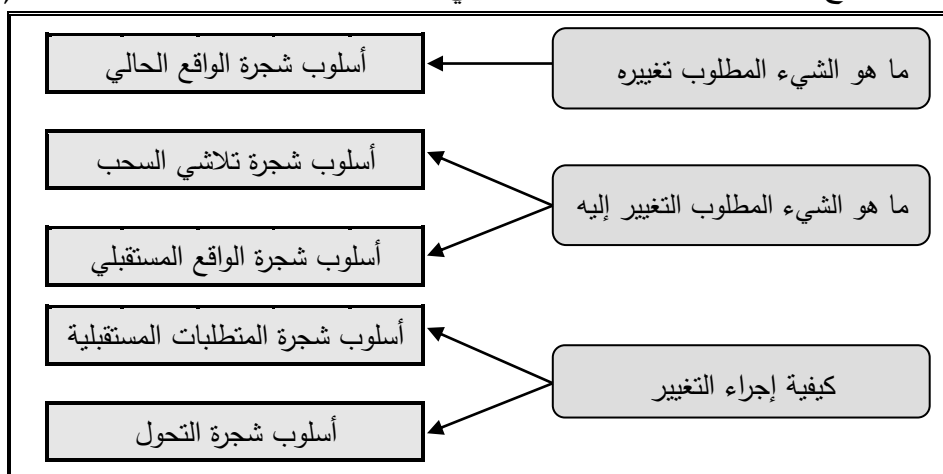
بعد العام ١٩٩١ ركز (Goldratt) في تفكيره على حل مشاكل القيود التي تقع خارج الشركة من خلال وضع إطار عام لخطوات حل المشاكل بصفة عامة والمشاكل الإدارية فيها بصفة خاصة، وقد اتضح ذلك في كتابه (It is Not Luck) في العام ١٩٩٤ الذي قدم فيه عمليات التحسين المستمر التي تعتمد في تطويرها لأي شيء على ثلاثة أسئلة رئيسية أجاب عنها من خلال تقديمه لمنظومته لآلية التحسين المستمر وذلك بابتكار مجموعة من الأساليب يتناسب كل منها مع كل سؤال من الأسئلة الثلاثة وكما يلي: (Rahman, 2002, 5)، (Umble et al., 2006, 1864)

السؤال الأول ما هو الشيء المطلوب تغييره؟ أي تعريف جوهر المشكلة وكيفية تحديد الشركة للقيود، وأجاب عنه باعتماد أسلوب شجرة الواقع الحالي (Current Reality Tree) التي هي عبارة عن وصف دقيق للنظام الحالي أو القائم وتحديد التأثيرات غير المرغوب فيها وتعريف جوهر المشكلة.

السؤال الثاني ما هو الشيء المطلوب التغيير إليه؟ أي البحث عن حلول مبتكرة واستتباط أو تطوير تطبيقات وحلول جديدة لتقوية الروابط الضعيفة، وأجاب عنه باعتماد كل من أسلوب شجرة تلاشي السحب (Evaporating Cloud) التي يتم من خلالها تحديد الهدف المرغوب تحقيقه وهو التخلص من المشكلة المحددة سابقاً في شجرة الواقع الحالي ووضع مجموعة من البدائل أو الحلول الممكنة لحلها، وأسلوب شجرة الواقع المستقبلي (Future Reality Tree) التي تستخدم للتنبؤ بالنتائج لكل بديل من البدائل المقترحة في شجرة الحلول المتصاعدة، حيث يتم وضع تصور مستقبلي في حالة تنفيذ كل بديل للتأكد من مدى نجاح الحلول في التخلص من التأثيرات غير المرغوب فيها وتوقع السلبيات الناتجة من تطبيق كل بديل ومن ثم اختيار أفضل الحلول الممكنة.

السؤال الثالث كيفية إجراء التغيير؟ أي كيفية قيام الشركة بتطبيق وتنفيذ الحل الجديد، وأجاب عنه باعتماد كل من أسلوب شجرة المتطلبات المستقبلية (Pre-Requisite Tree) التي يتم من خلالها وضع المتطلبات الأساسية لتنفيذ الحل الذي تم اختياره قبل التنفيذ وتساعد في تحديد المشكلات التي تعوق تنفيذ الحل والاحتياجات المطلوب توافرها للتغلب عليها، وأسلوب شجرة التحول (Transition Tree) التي توضح كيفية التحول من الوضع الحالي إلى الوضع المرغوب فيه والتصرفات الواجب القيام بها للتغلب على المشكلات السابقة تحديدها.

ويمكن توضيح فلسفة التحسين المستمر هذه في ضوء نظرية القيود من خلال الشكل (١) التالي:



الشكل (١)

فلسفة التحسين المستمر في ضوء نظرية القيود

المصدر: الشكل من إعداد الباحث.

كما وطور (Goldratt) أيضاً من هدف الشركة، فبعد أن كان محدداً بمجرد السعي للحصول على الأموال في الحاضر والمستقبل دعا إلى ضرورة قيام أصحابها بتحديد أهداف أخرى على أن لا تخرج عن الحصول على الأموال وإشباع حاجات العاملين وحاجات العملاء. (فهمي، ٢٠٠١، ٢٩)

مما سبق يرى الباحث أن هذه المرحلة تميزت بوضع خطوات منطقية لزيادة كفاءة وفعالية نظرية القيود وبشكل خاص القيود التي تقع خارج الشركة، كما وطور فيها (Goldratt) من أهداف الشركة التي كانت تقتصر في الحصول على الأموال في الحاضر والمستقبل وذلك بإضافة هدفين آخرين لها هما إشباع حاجات العاملين وإشباع حاجات العملاء، وبذلك أصبحت نظرية القيود تعالج القيود الداخلية والخارجية على حد سواء وهو ما أدى إلى نجاحها وشيوع تطبيقها.

مفهوم نظرية القيود

تعد نظرية القيود أداة من أدوات إدارة التكلفة التي تدعم التحسينات المستمرة في العمليات الإنتاجية، كما تعد بعداً إدارياً جديداً يهدف إلى تعظيم الأرباح في الأجل القصير من خلال إدارة نقاط الاختناق أو الموارد التي تمثل قيوداً على الشركة، فتعمل وفق هدف رئيس يقوم على تحديد تلك القيود التي تمنع من تحقيق المستوى المطلوب من النجاح لتسعى بعد ذلك إلى إزالتها أو التخفيف منها. (فودة، ٢٠٠٣، ٢٠٧) وتقوم هذه النظرية على فرض أن لكل كيان قيداً واحداً على الأقل، فإذا لم يكن هذا الأمر صحيحاً فإن أي كيان كالشركات الهادفة للربح مثلاً يمكنها تحقيق أرباح غير محدودة. (Bragg, 2007, 5)

وعلى ذلك يتوجب أن تدار تلك القيود بطريقة سليمة تؤدي في النهاية إلى مزيد من تحقيق الأهداف.

ويعرف القيد (Constraint) على أنه كل ما يعوق الشركة عن تحقيق أفضل أداء لها وتحقيق أعلى عائد على عملياتها، وفي حالة ارتباطه بالعملية الإنتاجية تحديداً يطلق عليه بنقطة الاختناق (Bottleneck). (ندا، ٢٠٠٩، ٦) وهذه النقطة فسرها البعض على أنها تلك النقطة التي يسبقها أكبر كم من المخزون تحت التشغيل لأن بقية نقاط العمل في الشركة قد تنهي أعمالها بزمن أسرع من تلك النقطة مما يسبب تراكم المخزون عندها. (Kaplan et al., 2012, 256) ومن الجدير بالذكر أن هذه النقطة دائماً ما تمثل قيداً لارتباطها بالعملية الإنتاجية، في حين ليس بالضرورة أن يكون القيد نقطة اختناق.

وعادةً ما تقسم القيود في مجموعتين رئيسيتين تتمثل الأولى بالقيود الداخلية وتشتمل على كل من القيود الإنتاجية وهي التي تتعلق بالعملية الإنتاجية ومن أمثلتها (نقص المواد الخام أو ندرتها، عدم توافر العمالة ذات الخبرة المهنية، .. الخ)، وقيود السياسات التي تظهر عندما يكون المديرين داخل الشركة قيداً على عملياتها ومن أمثلتها (قيد أسلوب الإدارة أو الطريقة التي تفكر بها الإدارة والذي يقف عائقاً أمام التغيير في الشركة، قيود الطرق والإجراءات المتعلقة بالكيفية التي يؤدي بها العمل، .. الخ)، وقيود المنافسة والسوق التي تظهر نتيجة لعوامل داخلية تؤدي إلى جعل الشركة غير قادرة على المنافسة أي

أنها تتعلق بالتخطيط الاستراتيجي لها ومن أمثلتها (التسعير، تسليم المنتجات للعملاء في المواعيد المحددة، معايير الجودة، الخ..). أما المجموعة الثانية فتتمثل بالقيود الخارجية أو القيود المفروضة على الشركة بواسطة قوى خارجية ومن أمثلتها (القيود على المواد الخام بسبب القوانين التي تحد من استيرادها، القيود المتعلقة بالسوق نتيجة زيادة الطلب على منتجات الشركة دون توفر الطاقة المتاحة للوفاء بها، الخ..). (الاستريادي، ٢٠٠٩، ٥٣-٥٤)، (زكي، ٢٠١٥، ٩٥)

وبعد بيان مفهوم القيد وأنواعه يمكن للباحث عرض وجهات نظر الباحثين حول ماهية نظرية القيود، ويأتي تعريف (Goldratt) في المقدمة كونه صاحب الفكرة الأولى لها حيث عرفها على أنها نظرية عامة لإدارة الشركة تسعى لمساعدة الإدارة على إعادة فحص وتقييم أنشطتها في ضوء قيد أو قيود النشاط والتي لا تكون بالضرورة مادية بل قد تتعلق بالسياسات الإدارية. (الكاشف، ٢٠٠٦، ٤٠) في حين عرفها (Horngren et al., 2012, 708) على أنها النظرية التي توضح طرق تعظيم الدخل التشغيلي في حالة وجود بعض العمليات التي تعاني من اختناقات وهدفها زيادة هامش الانجاز وتخفيض المخزون والنفقات التشغيلية. كما عرفها (Hansen & Mowen, 2013, 1050) على أنها نظام تهدف الشركة من خلاله للحصول على الأموال الآن وفي المستقبل من خلال إدارة القيود وإزالة الاختناقات داخل العملية الإنتاجية. مما سبق يرى الباحث أن الفكرة الأساسية لنظرية القيود تقوم على فرض أن لكل شركة قيوداً واحداً على الأقل، وإن لم يكن هذا الفرض صحيحاً عندها يكون بإمكان الشركة تحقيق قدر غير محدود من الأرباح، فهذا القيد يعد المتحكم بقدر الشركة على تحقيق أهدافها، ولزيادة أرباحها لابد لها من إدارته وإدارة أي قيود أخرى بكفاءة وفعالية وإزالة الاختناقات التي تعوق العملية الإنتاجية.

الافتراضات التي تقوم عليها نظرية القيود وخطوات تطبيقها

تبنى نظرية القيود على مجموعة من الافتراضات المحاسبية التي حددها العديد من الباحثين بما يلي: (Pegels & Watrous, 2005, 303)، (الصغير، ٢٠٠٨، ١٥)

أولاً. تعظيم أرباح الشركة: يتمثل الهدف الأساسي للشركة في تنمية أموالها وتحقيق أكبر قدر ممكن من الانجاز، كما تعمل على تحسين جودة منتجاتها وإرضاء عملائها ليساهم ذلك كله في تحقيق زيادة ربحيتها.

ثانياً. تعد المواد المباشرة العنصر المتغير الوحيد: إذ تفترض نظرية القيود أن تكاليف المواد المباشرة هي عنصر التكاليف المتغير الوحيد، أما باقي عناصر التكاليف بما فيها تكلفة العمالة المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية أو ما يطلق عليها بنفقات التشغيل تعد تكاليف ثابتة في الأجل القصير.

ثالثاً. استخدام الانجاز كطريقة لقياس الأموال: ويعبر الانجاز عن كمية المبيعات في وحدة الزمن، بمعنى آخر هو معدل المبيعات الذي يحققه للشركة تنمية أموالها واكتساب الأرباح من عملية البيع وليس من مجرد القيام بعملية الإنتاج فقط، ويتم قياسه بالفرق بين إيرادات المبيعات وتكلفة المواد المباشرة.

رابعاً. وجود قيد أو أكثر يحد من قدرة الشركة: وهذا الافتراض من الافتراضات التي قامت عليه هذه النظرية كما سبق ذكره.

خامساً. تداخل وتشابك العلاقات بين الموارد: حيث تنظر نظرية القيود إلى الشركات على أنها تتكون من سلسلة من العمليات المتتالية والمتراطة معاً والتي يجب التنسيق فيما بينها، لذلك فهي تركز على تحقيق التدفق المتوازن للإنتاج لزيادة هامش الانجاز عن طريق التقليل من نقاط الاختناق وبالتالي فإن هذا الافتراض يظهر الأهمية الكبيرة لترتيب وجدولة تدفق الإنتاج.

سادساً. تقسيم الموارد من حيث مستوى الاختناقات: ووفقاً لذلك تقسم هذه الموارد إلى (موارد تمثل نقاط اختناق نادرة أي التي تكون طاقتها المتاحة مساوية أو أقل من الطلب، موارد لا تمثل نقاط اختناق وهي التي تكون طاقتها المتاحة أكبر من الطلب، موارد تمثل قيود على الطاقة وهي التي لا تمثل نقطة اختناق في الوقت الحاضر لكن يمكن أن تكون قيداً عند عدم إدارتها بالصورة المطلوبة).

أما فيما يتعلق بخطوات تطبيق نظرية القيود فقد حددها العديد من الكتاب والباحثين بخمس خطوات رئيسية ترسم استراتيجيات عمل الشركة للتغلب على القيود وإزالتها والمساهمة في تحقيق عملية التحسين المستمر في أدائها، وهذه الخطوات هي: (إبراهيم، ٢٠٠٢، ٣٢١)، (Souren et al., 2005, 363) أولاً. تحديد وتعريف القيود: أي تحديد القيود التي تحد من أداء الشركة وتمثل عائقاً في تحقيق أهدافها. ثانياً. بيان كيفية إدارة القيود: أي تحديد كيفية التخلص من القيد بعد التعرف عليه وإدراك أبعاده جيداً عن طريق إدارة القيد بتحسين سياسات العمل وتقليل الفاقد والتخطيط الأمثل للموارد. ثالثاً. تخطيط كافة الموارد وفقاً للقيد: أي توجيه كافة الموارد والجهود في الشركة وفقاً لطاقة أضعف نقطة فيها للتخلص من القيد.

رابعاً. إزالة القيود: وذلك من خلال زيادة الطاقة المتاحة للمورد المقيد كالاستثمار في معدات جديدة أو حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو خفض الوقت التشغيلي للأنشطة التي تمثل نقاط الاختناق. خامساً. العودة إلى الخطوة الأولى مرة أخرى: وذلك عند نجاح إجراءات التحسين السابقة في إزالة القيد يمكن عندها نقل جهود التحسين وإعادةتها إلى نقطة الاختناق التالية أو القيد الجديد.

أهداف نظرية القيود ومزاياها

لنظرية القيود أهداف عديدة حددها البعض بما يلي: (فايد، ٢٠١٣، ٥٠٦)

١. البحث باستمرار عن القيود والاختناقات الإنتاجية وتحديد مواطنها وأسبابها وإدارتها.
٢. تحقيق الكفاءة والفعالية للأداء من خلال إدارة القيد والاستغلال الكفاء والاقتصادي للموارد النادرة.
٣. تحديد الفرص المتاحة للتحسين المستمر واستغلالها بكفاءة وفعالية.
٤. التركيز على المقاييس التشغيلية والمالية لقياس الأداء والتي تتعلق بالانجاز والمخزون ونفقات التشغيل.
٥. تعظيم الربحية من خلال زيادة الانجاز مع تخفيض كل من المخزون ونفقات التشغيل.

ويرى الباحث أن هناك أهدافاً أخرى تحققها نظرية القيود تتمثل بإرضاء العاملين من خلال رفع كفاءاتهم عن طريق التدريب والتحفيز، فضلاً عن إرضاء العملاء من خلال التحكم بعوامل النجاح الحاسمة وتلبية رغباتهم.

كما أن لهذه النظرية مجموعة من المزايا أهمها ما يلي: (عبدالله، ٢٠١٣، ٢٦-٢٧)

١. التركيز على توفير المعلومات التي تحتاجها الإدارة لتقدير النتائج المالية التي تحدث في العمليات المتعلقة بتحويل المواد الخام إلى انجاز يمكن بيعه وتسليمه للعملاء، مما يؤدي إلى إكساب محاسبي التكاليف قدراً كبيراً من الوعي والمعرفة بعمليات التصنيع المختلفة وبعض الجوانب الأخرى المتعلقة بتدفق الإنتاج.
٢. تقديم رؤية شاملة عن أداء الشركة ككل بدلاً من تقييم أداء كل مركز من مراكز المسؤولية على حدة بصورة منفردة، مما يشجع على ضرورة الاتصال المستمر وتحسين وتنمية الترابط بين الأقسام المختلفة وتحقيق التناسق بين سلسلة عمليات التشغيل.
٣. يؤدي استخدام الانجاز كمقياس غير مالي إلى تدعيم ومساندة الإدارة نحو العمل على زيادة الانجاز وتخفيض المخزون ونفقات التشغيل في وقت واحد، حيث يعكس هذا المقياس كمية الوحدات الجيدة المنتجة والمباعة في وحدة الزمن، كما يفصح أي تحسين فيه عن القدرة على تخفيض أوقات التصنيع وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء وتحسين مستوى الجودة.
٤. تبسيط عملية التخطيط والرقابة حيث لا يتطلب الأمر أكثر من معرفة عبء العمل المطلوب ومدى قدرة نقاط الاختناق على تحمل هذا العبء، ومن ثم إدارة القيود باستخدام الأدوات الفنية المناسبة للنظرية وصولاً إلى التحسين في حجم الأعمال المنفذة وترشيده جدولتها وتسليمها في مواعيدها المحددة.

نظرية القيود وعلاقتها بمدخل المحاسبة عن الانجاز

لقد قاد اهتمام الباحثين بنظرية القيود على المستوى الأكاديمي والمهني إلى وضع الآليات اللازمة لتطبيقها والعمل على تطويرها لينبثق عنها مدخل المحاسبة عن الانجاز الذي اعتمد كأحد مداخل تطوير نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية ومساهمته في مساعدة الشركات على تحقيق العديد من الأهداف كتحسين جودة المنتجات وزيادة الربحية وغيرها، ونتيجةً لذلك حدد الباحثين المجالات التي تشترك فيها المحاسبة عن الانجاز مع نظرية القيود في التالي: (الخفاجي، ٢٠١٣، ٨٠)

١. تشجع المحاسبة عن الانجاز ونظرية القيود على المشاركة ويعتبرانها من متطلبات التطبيق، فجوهرهما هو الاتصال والتواصل بين أقسام الشركة بغرض التنسيق والتركيز على زيادة احتمالية توليد الربحية الأكبر للشركة ككل.

٢. تساعد المحاسبة عن الانجاز عند تبنيها للخطوات الخمس لإدارة القيود على تخطيط القيد وزيادة القابلية على توليد الأموال (الانجاز)، حيث تأخذ كل العمليات التشغيلية بنظر الاعتبار والطاقات المتوفرة لها عند التخطيط.

٣. تعمل نظرية القيود على توفير منهجية معينة لتحديد القيود واستبعادها من خلال إدارتها بأفضل صورة ممكنة لتحسين النظام الداخلي للشركة، في حين توفر المحاسبة عن الانجاز مقاييس تشغيلية وأخرى مالية تبين فاعلية كل خطوة من خطوات إدارة تلك القيود ومدى تأثيرها على الانجاز الكلي ومن ثم على الربحية.

٤. تتكامل المحاسبة عن الانجاز ونظرية القيود في استخدامهم لنفس المقاييس التي طرحها (Goldratt) والمتمثلة في (الانجاز والمخزون والنفقات التشغيلية) مع اختلاف الأسلوب، فالمحاسبة عن الانجاز تشتمل على مدخل محاسبي شبه متكامل من المقاييس التشغيلية والمالية وتصنيفاً للبيانات المالية والتقارير ذات الطبيعة المالية أيضاً والتي يمكن اعتمادها مع بعض التعديلات لإعداد التقارير المالية السنوية للشركة، أما نظرية القيود فهي عبارة عن أسلوب إداري يعمل على تحقيق التوازن في النظام الداخلي للشركة وبشكل خاص ذات النشاط الإنتاجي من خلال اعتبارها سلسلة من الحلقات المتكاملة يتم التركيز فيها على الحلقة الأضعف التي تعيق تقدمها وذلك بإدارتها بالاعتماد على نفس المقاييس وهي الانجاز والمخزون والنفقات التشغيلية.

٥. من المعلوم أن لكل إجراء أو عمل في أي حلقة من الحلقات التي يتكون منها النظام أثر على نسبة الانجاز، لذا سيكون هذا الإجراء أو العمل هو محور القرارات المتخذة في كل حلقة منها، وتعمل المحاسبة عن الانجاز في كل خطوة من خطوات إدارة القيود على احتساب الأثر المترتب على كل إجراء أو عمل وتقديمه بصورة مقاييس تشغيلية ومالية في تقارير مبسطة ودورية تمد بها الإدارة بكل ما تحتاجه من معلومات تخص القيد ومدى تأثيره على أدائها.

مما سبق يرى الباحث بما أن نظرية القيود هي أسلوب إداري يعمل على تحديد القيود ومعالجتها أو التخلص منها من خلال إدارتها بأفضل صورة ممكنة، وأن المحاسبة عن الانجاز هي من توفر المقاييس التشغيلية والمالية لبيان فاعلية كل خطوة من خطوات إدارة تلك القيود، لذا فإن الوجه المحاسبي لنظرية القيود هو مدخل المحاسبة عن الانجاز.

المبحث الثاني

الإطار العام لمدخل المحاسبة عن الانجاز

المقدمة

أصبح الهدف الأساسي للشركات الهادفة للربح هو تحقيق السيطرة والمنافسة على أسواق المنتجات من خلال التميز في مجال التصنيع ومن خلال السعر التنافسي وغير ذلك من المتغيرات، وترتب على ذلك استخدام العديد من الشركات مداخل حديثة للتكلفة من أجل توفير المعلومات الملائمة لتحسين الأداء وترشيد القرارات التشغيلية، ومن بين هذه المداخل مدخل المحاسبة عن الانجاز (TA) الذي ظهر كمدخل محاسبي يعمل على تلبية متطلبات نظرية القيود في توفير المعلومات الملائمة لتدعيم أساليب تطبيقها وتحقيق أهدافها، لأن ما تستخدمه محاسبة التكاليف التقليدية من مقاييس للأداء وما تقدمه من معلومات عن تكلفة المنتجات المختلفة لا يتناسب مع متطلبات وأهداف هذه النظرية، وسيتناول الباحث مدخل المحاسبة عن الانجاز ومدى قدرته على توفير المعلومات الملائمة للتعرف على نسبة ومقدار الانجاز الممكن تحقيقه في ضوء البرامج والخطط الموضوعية لإدارة القيود.

نشأة ومفهوم المحاسبة عن الانجاز

عرضت الدراسات نشأة المحاسبة عن الانجاز وظهر جلياً عدم الاتفاق فيما بينها على الفترة التي نشأت فيها، فيرى (أبو شناف، ٢٠٠١، ٢٢٣) أن المحاسبة عن الانجاز كمصطلح بدأت الكتابات عنه منذ أوائل التسعينات كمدخل مطور للاستفادة منه في بعض المجالات، ولتقديم المعلومات للإدارة بالشكل الذي يساعدها في تحديد الأولويات والإجابة عن التساؤلات المتعلقة بمقدار الانجاز المحقق خلال فترة زمنية معينة. بينما يرى (فهمي، ٢٠٠١، ١٨) أن نشأته ترجع إلى أواخر السبعينات كمحاولة لإيجاد التطوير الملائم لمواكبة ما يحدث من تحولات وتغيرات كبيرة في العديد من المهارات الإدارية والمحاسبية خلال تلك الفترة. وترى (مؤمنة، ٢٠٠٤، ٨٦) أن ظهوره يرجع إلى منتصف السبعينات في مجال العلوم الإدارية لأول مرة ضمن كتابات (Goldratt) ومع بداية التسعينات ظهرت المحاسبة عن الانجاز نتيجة التطورات الحديثة لنظرية القيود ولمواجهة احتياجات الإدارة من المعلومات اللازمة لدعم وتطبيق مفاهيم التطوير المستمر التي تبنتها النظرية. ويرى (ندا، ٢٠٠٩، ٣٠) أن ظهوره كان في أواخر الثمانينات وذلك عبر سلسلة مكونة من أربع مقالات للكاتبان (Waldron & Galloway) بعنوان (Throughput Accounting) وضعت من خلالها الهيكل الأساسي للمحاسبة عن الانجاز وتثبيت المفاهيم الأساسية كنظام يوفر معلومات عن تكاليف الشركة. أما (الكومي، ٢٠١٣، ٥٨٣) فيرى أن ظهوره في الأدب المحاسبي كان خلال فترة التسعينات باعتباره وسيلة لتعظيم الانجاز داخل الشركات الصناعية من خلال سلسلة المقالات الشهيرة للكاتبان (Dugdale & Jones) بعنوان (Accounting for Throughput)

والتي قاما فيها بدراسة وتحليل أثر نظرية القيود والمحاسبة عن الانجاز على السياسات المحاسبية على إحدى شركات السيارات (Atomic Europe) بالمملكة المتحدة، وحيث كانت هذه الشركة تطبق إحدى الأساليب المحاسبية التقليدية (التكاليف المعيارية) واتجهت بعد ذلك إلى تطبيق مبادئ نظرية القيود والمحاسبة عن الانجاز مما ساعد على تحديد نقاط الاختناق وتخفيض المخزون، لينعكس ذلك في تحسين أداء الشركة بصورة ملحوظة وتحولت من شركة خاسرة إلى شركة ناجحة، كما تم استحدث (حساب أرباح وخسائر الانجاز) داخل هذه الشركة.

وبعد هذا العرض لوجهات نظر الباحثين حول نشأة المحاسبة عن الانجاز **يتبنى الباحث** وجهة النظر التي تشير إلى أن بدايات ظهوره كانت في منتصف السبعينات على يد العالم الفيزيائي (Goldratt) وتعزز استخدامه مع ظهور نظرية القيود على يديه أيضاً في العام ١٩٨٤ وكانت هناك حاجة لنظام محاسبي يفي بمتطلباتها وأهدافها من المعلومات والمقاييس المحاسبية. وبعد (Goldratt) تناولته سلسلة مقالات الكاتبان (Waldron & Galloway) بعنوان (Throughput Accounting) في العام ١٩٨٨ التي وضعت الهيكل الأساسي له وثبتت مفاهيمه كنظام يوفر معلومات عن تكاليف الشركة، ثم تلى ذلك سلسلة الكاتبان (Dugdale & Jones) بعنوان (Accounting for Throughput) في العام ١٩٩٦ التي تم خلالها تطوير مدخل المحاسبة عن الانجاز بصورته الحالية.

أما **مفهوم المحاسبة عن الانجاز** (Throughput Accounting) فقبل الشروع في بيانه وإيضاح ماهيته لابد من الإشارة إلى أن هناك مصطلحات عديدة أوردتها الدراسات كمرادفات له، فقد أطلق عليه (Aghili, 2011, 14) المحاسبة عن التكلفة المتغيرة المتميزة (Super-Variable Cost Accounting)، بينما أطلق عليه (Horngren et al., 2012, 334) بتكاليف الانجاز (Throughput Costing) وأدرجه ضمن أساليب تحديد التكاليف مع كل من أسلوب التكلفة الكلية وأسلوب التكلفة المتغيرة، أما الدراسات العربية فيعتبر (زامل، ١٩٩٢، ١٩١) من أوائل الباحثين في مجاله وأطلق عليه مصطلح المحاسبة عن الانجاز وسار على نهجه الباقيين عدا كل من (علي، ٢٠٠٢، ٦) الذي أصطلح عليه بالمحاسبة عن الإنتاجية المربحة و(الركابي، حمودي، ٢٠١٠، ٣) بمحاسبة المخرجات المباعة و(هلال، ٢٠١٢، ١٠٣) بالمحاسبة عن العائد من العمليات والتشغيل، ونظراً لشيوخ استخدام مصطلح المحاسبة عن الانجاز باعتباره الأقرب للمضمون الذي ينطوي عليه سيعتمده الباحث أيضاً في عموم الرسالة.

وللمحاسبة عن الانجاز تعاريف عدة تناولها الكتاب والباحثين كلاً حسب وجهة نظره باعتبارها

عبارة عن:

- لغة جديدة يتم التعامل بها مع مشاكل المحاسبة الإدارية في ضوء متغيرات البيئة الحديثة للتصنيع، وتعتمد على الربط بين مقدار الانجاز المتحقق خلال فترة زمنية معينة والموارد التي استنفدت في سبيل

تحقيق ذلك الانجاز ومن ثم فهي تهتم بالتأكد من الاستخدام الكفاء والفعال للموارد المتاحة. (زامل، ١٩٩٢، ٢٠١)

- طريقة لقياس الأداء تربط الإنتاج والتكاليف بالانجاز، وترتبط تكلفة المنتجات وفقاً لها بدرجة استخدام المورد المقيد بواسطة المنتجات المختلفة. (Lucey, 1996, 327)

- أسلوب ثالث لقياس التكاليف والأرباح مثل أسلوب التكلفة الكلية وأسلوب التكلفة المتغيرة، ويلزم على المحاسبين البحث عن تطوير هذه المنفعة في الفكر المحاسبي. (Jackman, 2008, 4)

- تطبيق معرفي لإدارة القيود في مجال المحاسبة الإدارية من خلال التركيز على زيادة الانجاز وتخفيض المخزون والنفقات التشغيلية، وأن القرارات الفرعية التي يتم اتخاذها تحقق نتائج إيجابية على مستوى الأداء الكلي، وهذا ما أشار إليه (Goldratt) من وجهة نظره. (محمد، ٢٠٠٩، ٤٦)

- مدخل محاسبي لتقييم مدى قدرة الشركة صناعية/خدمية على تعظيم فعالية معدل انجاز أنشطتها عن طريق استخدام المقاييس المالية في الاستغلال الأفضل للفرص المحتملة (الموارد المقيدة) بغرض الوصول إلى وحدات الهدف خلال وحدة الزمن. (الكومي، ٢٠١٣، ٥٨٥)

- منهج يقوم على أساس أن الشركة هي نظام متكامل يتكون من عمليات مترابطة تبدأ من الحصول على الموارد واستخدامها إلى الحصول على عائد تلك الموارد من خلال تنظيم عملياته الإنتاجية والإدارية والمالية بهدف تعظيم ذلك العائد. (الخفاجي، ٢٠١٣، ١٨)

ومن التعاريف السابقة يرى الباحث أن المحاسبة عن الانجاز تعد أحد أدوات المحاسبة الإدارية وجدت لتطوير الأساليب التقليدية لتتبع التكاليف وقياس الأداء ضمن محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، ويمكن تعريفها بأنها ترجمة محاسبية لنظرية القيود يتم من خلالها توفير مقاييس تشغيلية وأخرى مالية لتقييم الأداء، تعتمد على ربط الانجاز وتكاليف الإنتاج بالموارد المستنفد بهدف المساهمة في إدارة القيود والاستخدام الكفاء والفعال للموارد ومن ثم تعظيم الانجاز وخفض المخزون والنفقات التشغيلية.

ويعتمد هذا المدخل على الربط بين مقدار الانجاز المتحقق خلال فترة زمنية معينة والموارد التي استنفدت في سبيل تحقيق ذلك الانجاز، بينما تعتمد فلسفتها فيما يتعلق بتحديد التكلفة وقياس الأداء على تركيز الاهتمام على الصناعات التي لا تتسم فيها دورة التصنيع بالطول، وتمثل هذه الفلسفة فهماً متطوراً لاقتصاديات الموارد المتاحة، فالمهمة هنا لا تقتصر على كيفية توزيع التكاليف على منتجات معينة بل تهتم بالدرجة الأولى بالتأكد من الاستخدام الكفاء والفعال للموارد، وأن هذه الموارد قد استنفدت في تصنيع شيء ما يمكن بيعه، عليه فإن الاهتمام سيكون بمقدار الانجاز المحقق مقارنةً بتكلفة هذا الانجاز. (زامل، ١٩٩٢، ٢٠١)

ولقد أكد كل من (Waldron & Galloway) على أن مدخل المحاسبة عن الانجاز يمثل مرحلة مهمة من التطوير لبعض المفاهيم التقليدية في محاسبة التكاليف لتواكب التطورات الحديثة في الفكر الصناعي، إذ يقدم هذا المدخل ثلاثة مفاهيم متطورة تمكّن من الربط بين (وقت التصنيع والجودة والمخزون والربح) وهذه المفاهيم هي:

المفهوم الأول: خاص بعناصر التكاليف

يركز هذا المفهوم على إعادة تبويب عناصر التكلفة بما يتناسب مع بيئة التصنيع الحديثة وذلك وفقاً لما يلي:

تعد نفقات التشغيل في الأجل القصير بمثابة تكاليف محددة مقدماً، ومن المفيد اعتبارها فيما عدا تكلفة المواد المباشرة تكاليف ثابتة يدخل من ضمنها تكاليف العمل المباشر والتكاليف الصناعية الإضافية ويطلق عليها بإجمالي تكلفة المصنع. (Waldron & Galloway, 1988 a, 34)

فمدخل المحاسبة عن الانجاز لا يميز بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة، وهو بذلك يتجنب اللبس المتوقع من هذا التمييز في ظل ظروف الصناعة الحديثة، إذ أن نقل الكثير من عناصر التكاليف الصناعية الإضافية بالقرب من المنتجات أدى إلى اعتبار تكاليفها مباشرة، كما يجنب الاعتماد على الأسلوب التقليدي في تحميل التكاليف والذي يعتمد على ساعات العمل البشري التي انخفضت نسبتها كثيراً في ظل تكنولوجيا التصنيع المتطورة ومن ثم تجنب القياس الخاطئ للتكاليف وما يترتب عليه من قرارات خاطئة. (فهيم، ٢٠٠١، ٣٧)

المفهوم الثاني: خاص بالمخزون

في العادة تحاول الشركات الوفاء بالطلب على منتجاتها دون تأخير وذلك عن طريق الاحتفاظ بالمخزون كنوع من الأمان، لذا فإن هذا المفهوم يقوم على ما يلي:

بالنسبة لكل الأنشطة يعد الربح دالة عكسية في الوقت اللازم لتصنيع ما يحتاجه السوق، أي بمعنى أن الربحية تتناسب عكسياً مع مستوى المخزون في الشركة، إذ أن وقت الاستجابة هو نفسه دالة في كل المخزون. (Waldron & Galloway, 1988a, 35) ومن المعلوم أن المفهوم التقليدي يقوم على الاحتفاظ بالمخزون كنوع من الأمان (Buffer) (مخزون أمان بين العمليات، مخزون تحت التشغيل، مخزون المواد الخام) وذلك لتعظيم كفاءة استخدام الموارد، وكذلك (مخزون أمان بين السوق والشركة) لمواجهة تأثير تقلبات السوق، الأمر الذي أدى إلى ارتفاع التكلفة نتيجة الاحتفاظ بهذا المخزون مع كثرة المشاكل والمخاطر المصاحبة للاحتفاظ به. (عبدالعزیز، ٢٠١١، ٨٧) أما وفقاً لمدخل المحاسبة عن الانجاز فإن الربحية تتناسب عكسياً مع مستوى المخزون الذي يخفض إلى حده الأدنى وفقاً لتقنية ضبط الوقت (JIT)، ويتناسب هذا الأمر مع التطور التكنولوجي الذي يعمل وفق نظم التصنيع المتكاملة

باستخدام الحاسب (Computer Integrated Manufacturing: CIM)، ففي ظله يحدد الطلب على المنتجات بدقة عالية، ويتم الإنتاج على قدر الحاجة فقط لينخفض مخزون الإنتاج التام إلى الحد الأدنى منه، كما تسعى الشركات لتحقيق التوازن بين خطوط الإنتاج بحيث تتوازن طاقات المراحل الإنتاجية لمنع تكديس مخزون الإنتاج تحت التشغيل بينها ولينعكس ذلك كله في تحقيق الوفورات في التكلفة. (فهمي، ٢٠٠١، ٣٨) ومن الجدير بالذكر أن مخزون الإنتاج تحت التشغيل وفقاً لمدخل المحاسبة عن الانجاز يقيم على أساس تكلفة المواد الداخلة في تصنيعه فقط، ولا يحمل بأي أجور مباشرة أو أي نصيب من التكاليف الصناعية الإضافية، وهو ما يتلاءم مع فكرة الانجاز القائمة على أن المخزون ينبغي أن يكون ميزة تساعد على زيادة الانجاز عن طريق وجوده في صورة مخزون أمان لنقاط الاختناق فقط وبكميات محدودة، وبذلك فإن الأرباح في الأجل القصير لن تزداد بنسبة كبيرة نتيجة زيادة كل من مخزون الإنتاج التام آخر المدة والإنتاج تحت التشغيل بالمقارنة مع الأرباح المحتسبة في ظل نظرية التكاليف الكلية. (عبدالعزيز، ٢٠١١، ٩٠)

المفهوم الثالث: خاص بالمساهمة

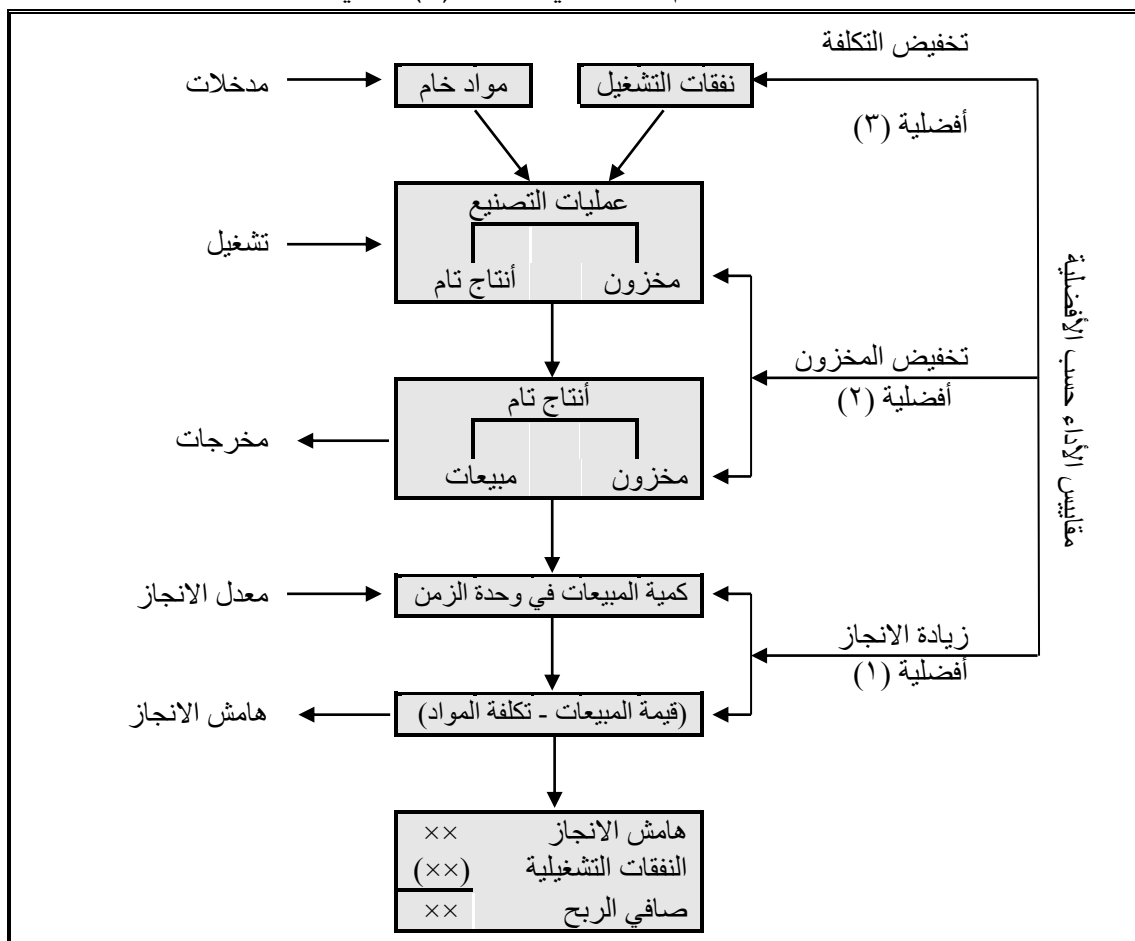
يعمل معدل مساهمة المنتج في الأموال التي تحصل عليها الشركة من خلال المبيعات على تحديد الربحية النسبية للمنتج، في حين تتحدد الربحية المطلقة للشركة بمعدل مساهمة المنتج في الأموال مقارنةً مع معدل ما يتم إنفاقه في سبيل تحقيق تلك المبيعات. (Waldron & Galloway, 1988 a, 35)

والمساهمة هي المفهوم الذي تعتمد عليه الإدارة بشكل أساسي في مجال اتخاذ القرارات، ويتحدد تقليدياً بالفرق بين إيرادات المبيعات والتكلفة المتغيرة، ويستخدم في تغطية التكاليف الثابتة وتحقيق صافي الربح بعد ذلك، وتشتمل التكلفة المتغيرة كما هو معلوم على التكاليف المباشرة والجزء المتغير من التكاليف غير المباشرة، وتعتمد هذه التكاليف في تحديد سياسات التسعير المناسبة وتخطيط الربحية وقرارات الصنع أو الشراء وغير ذلك، أما حجم المساهمة سواءً تم التعبير عنه في شكل رقم مطلق أو نسبة مئوية فيستخدم في ترتيب المنتجات ومن ثم المساعدة في تطوير استراتيجيات التسويق إذا لم يكن هناك مورداً مقيداً أو يتسم بالندرة، لكن مع وجود المورد المقيد فإنه سيمثل نقطة اختناق أو عامل متحكم في كمية الإنتاج من المنتجات المختلفة، ومن ثم سيكون من الخطأ في هذه الحالة ترتيب المنتجات حسب ربحيتها على أساس هامش المساهمة للوحدة منها، فالعبرة هنا ليست بمقدار هامش المساهمة الذي تحققه وحدة المنتج كمؤشر لزيادة الإنتاج منه، ولكن العبرة بما يحققه استخدام العنصر النادر من عوامل الإنتاج من أرباح. (Corbett, 1999, 34-35)

ووفقاً لمدخل المحاسبة عن الانجاز يتم تحديد وقياس المساهمة بالفرق بين إيرادات المبيعات وتكلفة المواد المباشرة فقط كونها الجزء الوحيد المتغير، وهي بذلك تمثل مقدار الانجاز الناتج من تحويل المواد المباشرة إلى منتج نهائي ومن ثم بيعه. (Balderstone & Keef, 1999, 26)

وبهدف ترتيب المنتجات حسب أفضليتها للشركة يتم ترجيح هامش الانجاز المحتسب وفق هذا المدخل لكل منتج بوحدة المورد المقيد، إذ يتم المفاضلة بين المنتجات والوصول إلى المزيج الإنتاجي الأمثل.

وبعد عرض المفهوم العام للمحاسبة عن الانجاز وما ينطوي عليه من مفاهيم فرعية تمثل بمجموعها آلية عمله يمكن بيان هذه المفاهيم والآلية في الشكل (٢) التالي:



الشكل (٢)

المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة عن الانجاز

المصدر: (أبو شناف، ٢٠٠١، ٢٢٩).

مقاييس المحاسبة عن الانجاز

يعد مدخل المحاسبة عن الانجاز بمثابة نظام لمعلومات المحاسبة الإدارية يقوم على تعظيم هدف الشركة في تحقيق الأرباح وذلك من خلال مجموعة من المقاييس التشغيلية والمالية، وهذه المقاييس وما تشتمل عليه يمكن تحديدها بما يلي:

أولاً. المقاييس التشغيلية وتتكون من ثلاثة مقاييس هي الانجاز والمخزون والنفقات التشغيلية:

١. الانجاز (Throughput):

يعد مقياس الانجاز أو ما يسمى بهامش الانجاز الأكثر أهمية في هذا المدخل حيث يعد تعظيمه هو الهدف الأول المؤدي إلى الربحية، ويتم ذلك عن طريق زيادة عدد الوحدات المباعة خلال وحدة الزمن بغض النظر عن عدد الوحدات المنتجة. ولقد عرف (Goldratt) مصطلح الانجاز في الأدبيات المحاسبية بأنه كمية الأموال التي تتولد من خلال المبيعات وليس من خلال الإنتاج، كما عرفه (Corbett) على أنه كل الأموال الداخلة للشركة مطروحاً منها المستحق للموردين. (Corbett, 2000, 38) ويمكن حساب هامش الانجاز من خلال المعادلة الرياضية التالية:

$$\text{هامش الانجاز} = \text{إيراد المبيعات} - \text{تكلفة المواد المباشرة}$$

ويرى مؤيدو مدخل المحاسبة عن الانجاز أن هامش الانجاز ينتج من سلسلة القيمة للمواد المباشرة بتحويلها إلى منتج مباع، ويتم حسابه بالفرق بين إيراد المبيعات وتكلفة المواد المباشرة، ولقد أشار (محمد، ٢٠٠٩، ١٩١) أن زيادة هامش الانجاز يتطلب دراسة متطلبات الأسواق الحالية والمستقبلية من خلال تحديد احتياجات العملاء من المنتجات وحل مشاكل العملاء لزيادة ولائهم لمنتجات الشركة وتجميع البيانات الميدانية عن المنافسين ثم تحديد الموارد الداخلية والخارجية لمقابلة هذه الاحتياجات، وهذه المرحلة ترتبط بالاستخدام الكفء للموارد المتاحة لمقابلة متطلبات السوق من خلال إدارة الموارد المقيدة لتعظيم الأداء الكلي ويتم ذلك من خلال جدولة ومتابعة فعالة لرقابة الموارد داخل الشركة.

ويشير الباحثون إلى أن هناك أسباب عديدة تدعو إلى الأخذ في الاعتبار إيراد المبيعات وتكلفة المواد المباشرة للمنتجات المباعة في حساب هامش الانجاز وحددوا هذه الأسباب بما يلي: (الفرجاني، ٢٠١٢، ٨٩)

- التغلب على مشكلة قيام المديرين بتعظيم المنفعة الذاتية لهم في تعظيم مكافآتهم المؤسسية من صافي الربح
- دفع الإدارة إلى تعظيم الهدف الكلي للشركة بدلاً من التركيز على تحقيق الأهداف الفرعية لكل قسم بمفرده.
- تحسين الاتساق والانسباب بين العمليات الإنتاجية، فالتخزين بكميات كبيرة يؤدي إلى إعاقة سرعة انسياب الإنتاج وزيادة تكاليف الاحتفاظ به.

وفي ضوء فكرة أن التكلفة المتغيرة تقتصر على عنصر تكلفة المواد المباشرة فقط تم إجراء بعض التعديلات على تعريف هامش الانجاز حيث عرفه معهد (Goldratt) بأنه: مقدار الفرق بين إيراد المبيعات والتكاليف كاملة المرونة (التكاليف المتغيرة كلياً Totally Variable Costs). (Dugdale & Jones, 1998, 205) ويحدد وفقاً للعلاقة الرياضية التالية: (السيد، ٢٠٠٠، ١٦)

$$\text{هامش الانجاز} = \text{إيراد المبيعات} - \text{التكاليف كاملة المرونة}$$

ومن الجدير بالذكر أن الباحثين لم يتناولوا مكونات التكلفة كاملة المرونة بشكل دقيق وإنما ظهرت اتجاهات مختلفة من أهمها: أن التكلفة كاملة المرونة تتمثل في تكلفة المواد المباشرة بالإضافة إلى (تكاليف التعهيد للغير، العمولات المدفوعة لرجال البيع، الرسوم الجمركية، تكاليف النقل). (هلال، ٢٠١٢، ١١٤) ويرى اتجاه آخر أن استخدام مصطلح التكاليف المتغيرة كلياً أكثر دقة من مصطلح المواد المباشرة، إذ أنه يتسع ليشمل بالإضافة إلى تكلفة المواد المباشرة أي تكاليف أخرى تتغير في الأجل القصير ارتباطاً بالوحدات المنتجة المباعة، ومن ثم تؤثر في اتخاذ القرارات قصيرة الأجل. (أحمد، ٢٠٠٤، ٢٢)

وسوف يتبنى الباحث وجهة النظر هذه لأن المفروض إزالة الغموض في حساب هامش الانجاز وذلك بالرجوع إلى الواقع العملي الذي يقيسها بالفرق بين إيرادات المبيعات والتكاليف كاملة المرونة.

٢. المخزون (Inventory):

بيّنت دراسة (أحمد، ٢٠٠٤، ٢٣-٢٥) وجهات النظر حول هذا المقياس والمصطلحات المتعددة له وما يدل عليه مضمون كل مصطلح، فأشارت الدراسة إلى أنه في إطار مدخل المحاسبة عن الانجاز عرف (Goldratt) المخزون على أنه الأموال التي تستثمرها الشركة في عناصر المشتريات التي تقوم بشرائها بغرض بيعها (أو تشغيلها)، ويتضمن المخزون بالإضافة إلى مخزون المواد الأولية والوحدات تحت التشغيل والوحدات التامة كل من المباني والآلات، لذا يلاحظ أن هذا المفهوم هو أوسع من المفهوم التقليدي للمخزون المتعارف عليه محاسبياً. وفقاً لهذا التعريف فإن المخزون ينقسم إلى نوعين، 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 في الشركة ويتكون من كل البنود المملوكة لها وتعتبر ضرورية لتحقيق الانجاز كالمباني والمعدات والآلات والتجهيزات وغيرها. وعلى الرغم من أن (Goldratt) قد استخدم التعريف التقليدي للأصول التشغيلية في تعريف المخزون، إلا أنه كذلك استخدم نفس المصطلح (المخزون) للتعبير عن المعنى التقليدي للمخزون من المواد والوحدات تحت التشغيل والوحدات التامة فقط في العديد من أبحاثه مما أثار الخلط والتعارض في استخدام المصطلحات المحاسبية.

وأشارت الدراسة نفسها إلى استخدام البعض لمصطلحات أخرى بدلاً من مصطلح المخزون كالاستثمارات أو الأصول، وعلى سبيل المثال فقد استخدم (Horngren et al.) مصطلح الاستثمارات (Investments)، وقاموا بتعريفها على اعتبارها مجموع تكلفة مخزون المواد الأولية ومخزون الإنتاج تحت التشغيل ومخزون الإنتاج التام وتكاليف البحوث والتطوير وتكاليف المعدات والمباني، ويلاحظ هنا إضافتهم لتكاليف البحوث والتطوير إلى الاستثمارات على الرغم من أن ذلك يتعارض مع معايير

المحاسبة التي تتبنى معالجة مثل هذه التكاليف (كقاعدة عامة) كمصروفات إيرادية خلال الفترة التي تم تحمل التكاليف خلالها، كما قام (Noreen et al.) باستبدال مصطلح المخزون بمصطلح الأصول (Assets) وذلك بهدف جعل المحاسبة عن الانجاز أكثر توافقاً مع المصطلحات المحاسبية التقليدية.

وفي ضوء وجهات النظر هذه حول مصطلح (المخزون) وما يشتمل عليه كل نوع من أنواعه المتحرك وغير المتحرك، فإن الباحث سيتبنى النوع الأول (المتحرك) أو التقليدي فقط والذي يشتمل على (مخزون المواد الأولية ومخزون الإنتاج تحت التشغيل ومخزون الإنتاج التام) لأسباب منها أن مجال البحث يدور حول دعم الموازنات التشغيلية التي لا يمكن إعدادها والتخطيط بمقتضاها إلا مع هذا النوع من المخزون، فضلاً عن أن (Goldratt) نفسه قد استخدم هذا النوع في العديد من أبحاثه واقتصر عليه وهذا ما أشارت إليه دراسة (أحمد، ٢٠٠٤) سابقاً.

٣. النفقات التشغيلية (Operating Expenses):

في إطار مدخل المحاسبة عن الانجاز عرف (Goldratt) نفقات التشغيل على أنها مقدار الأموال التي تنفقها الشركة لتحويل المخزون إلى انجاز (منتج مباع)، كما عرفها (Horngren et al., 2012, 708) على أنها جميع تكاليف العمليات ماعدا المواد المباشرة التي تكبدتها الشركة للحصول على هامش الانجاز، وتشمل تكاليف العمل المباشر وغير المباشر والإهلاك والتجهيزات والفوائد والتكاليف الصناعية الأخرى. والهدف الأساسي منها هو دعم قدرة الشركة على توليد الانجاز، فهي السعر الذي تدفعه للحصول على مستوى الطاقة لديها، أو هي كل النفقات التي تتحقق نتيجةً لمرور الوقت (أكثر من تحققها نتيجة العملية الإنتاجية).

ويرى (Waldron & Galloway, 1988a, 34) أنه يجب النظر إلى النفقات التشغيلية على اعتبارها تكاليف ثابتة غير ملائمة لاتخاذ القرارات إذ أنها تمثل تكلفة غارقة في الأجل القصير، وتستند هذه المعالجة على المبررات التالية: (أبو شناف، ٢٠٠١، ٢٢٧)

- غالباً ما تمثل تكلفة المواد المباشرة النسبة الأكبر من إجمالي تكلفة الإنتاج حيث تتراوح في بعض الصناعات بين ٧٠% إلى ٧٥%.
- تميل تكلفة العمل في ظل الصناعات الحديثة إلى الثبات أكثر منه للتغير.
- تتجه الإدارة في الشركات المعاصرة إلى الاحتفاظ بالقوة العاملة المدربة وتحمل رواتبهم في فترات انخفاض الطلب على منتجات الشركة بدلاً من إقالتهم ثم إعادة تعيينهم.
- لم تعد الأجور المباشرة تدفع على أساس القطعة ولا ترتبط مباشرةً مع تغير حجم الإنتاج خصوصاً في ظل نظم التصنيع المتقدمة.
- يساعد ارتفاع درجة مرونة العمل نتيجة لتعدد مهاراتهم إلى تحويل العاملين من قسم ينخفض فيه الطلب على العمل إلى قسم آخر لتدعيم التدفق المستمر للإنتاج.

مما سبق يرى الباحث أن النفقات التشغيلية هي كافة التكاليف اللازمة لتحويل التكاليف كاملة المرونة إلى منتجات مباعية، أو المتعلقة بتحقيق الانجاز خلال فترة معينة، وتتضمن بالإضافة إلى التكاليف التسويقية والإدارية كل من تكلفة العمل المباشر والتكاليف الصناعية الإضافية بضمنها الإهلاك لأنه يدخل ضمن تكلفة تحويل المخزون إلى إنجاز ولهذا يعد ضمن نفقات التشغيل.

وتجدر الإشارة إلى أن المقاييس التشغيلية بشكل عام تركز على اتجاهين جديرين بالاهتمام هما. (أحمد، ٢٠٠٤، ٢٧)

١. إرضاء العملاء: إذ تتطلب زيادة إرضاء العملاء رفع مستوى جودة المنتجات والتسليم الموثوق فيه والخدمة المميزة والاستجابة السريعة لاحتياجاتهم مما يؤدي إلى زيادة الوحدات المباعية وزيادة هامش الانجاز.
٢. الاستغلال الكفء للموارد: وتتضمن الموارد كلاً من الموارد المادية والموارد البشرية ويؤدي الاستغلال الأمثل لها إلى زيادة الانجاز وتخفيض المخزون والنفقات التشغيلية.

مما سبق يمكن القول أن العلاقة بين هذه المقاييس الثلاثة ترسم إطاراً لمدخل المحاسبة عن الانجاز الذي ينظر إلى الشركة على أنها نظام متكامل يتجه نحو هدفه عن طريق اتخاذ قرارات تحكمها هذه المقاييس فهي عناصر متكاملة فيما بينها، فلو ازداد الانجاز عن طريق زيادة المبيعات فهذا يعني أن كلاً من المخزون والنفقات التشغيلية سيتأثران بالنقص عند هذه النقطة إلى أن يتم إنتاج مخزون إضافي لدعم الزيادة في المبيعات والذي يعني الحاجة إلى نفقات تشغيلية إضافية وانخفاض في الانجاز، فهي عملية متكررة للوصول إلى الهدف ثم الابتعاد عنه ثم محاولة الوصول إليه مرة أخرى عن طريق التغيير في هذه العناصر، ويمكن إعطاء أولوية لهذه المقاييس التشغيلية حسب أهميتها متمثلة في إعطاء أولوية أولى للانجاز وأولوية ثانية للمخزون وأولوية ثالثة لنفقات التشغيل. (الخفاجي، ٢٠١٣، ٢٠)

ثانياً. **المقاييس المالية** وتتكون من ثلاثة مقاييس هي صافي الربح والعائد على الاستثمار والتدفق النقدي، فالشركة يمكن أن تتابع هدفها الأساس والمتمثل بتحقيق الأرباح من خلال هذه المقاييس ويمكن تحديد مفهوم كل منها من خلال التالي: (Aghili, 2011, 14)، (Hutchinson, 2007, 49)

١. صافي الربح (Net Profit):

وهو مقياس كلي يعبر عنه بوحدة النقد، وهو عبارة عن الفرق بين هامش الانجاز ونفقات التشغيل، كما يعد مؤشراً مطلقاً عن كمية الأموال المحققة وبحسب وفقاً للمعادلة التالية:

$$\text{صافي الربح} = \text{هامش الانجاز} - \text{نفقات التشغيل}$$

ويتطلب تعظيم صافي الربح زيادة هامش الانجاز من خلال زيادة الوحدات المباعية أو تخفيض التكاليف كاملة المرونة وتخفيض النفقات التشغيلية، علماً أن التغيرات في المخزون لا تؤثر كثيراً في قياس صافي الربح ليسهم ذلك في تلافي محاولة المديرين من التحايل على زيادة الربحية من خلال الإنتاج بكميات كبيرة لا يتم بيعها، لأن المخزون يتم تقييمه بالتكاليف كاملة المرونة.

٢. العائد على الاستثمار (Return on Investment):

وهو مقياس نسبي يقدر العائد على أساس الأموال المستثمرة، وهو عبارة عن نسبة صافي الربح إلى المخزون ويحسب وفقاً للمعادلة التالية:

$$\text{العائد على الاستثمار} = \text{صافي الربح} \div \text{المخزون}$$

ويقصد بالمخزون هنا المتحرك وغير المتحرك منه، ويساعد هذا المعدل في تقييم قدرة أي قرار على تحقيق أموال للشركة، إذ أن أي قرار إيجابي يؤدي إلى زيادته سيحرك الشركة باتجاه تحقيق أهدافها.

٣. التدفق النقدي (Cash Flow):

وهو مقياس البقاء والاستمرار في العمل وله تأثير كبير في باقي المقاييس لأن ليس هناك أهم من توافر السيولة لضمان استمرار الشركة في السوق، أما مسألة تحديده واحتسابه فلا يمكن حصرها في معادلة بسيطة لتعبر عنه بدقة لأن الأمر يحتاج إلى مجموعة من الخطوات العملية وبطريقة أو أكثر للوصول إليه.

ويضيف بعض الباحثين مقاييس مالية أخرى هي: (Gupta & Boyd, 2008, 1004)،

(Phruksaphanrat, 2011, 220)

- الإنتاجية (Productivity): وهو عبارة عن نسبة هامش الانجاز إلى نفقات التشغيل ويحسب وفقاً للمعادلة التالية:

$$\text{الإنتاجية} = \text{هامش الانجاز} \div \text{نفقات التشغيل}$$

- معدل دوران المخزون (Inventory turnover): وهو عبارة عن نسبة هامش الانجاز إلى المخزون، ويعبر عن سرعة تحويل المخزون إلى انجاز، فكلما زاد معدل دوران المخزون زادت سرعة تحول المواد إلى منتجات مباع، ويحسب وفقاً للمعادلة التالية:

$$\text{معدل دوران المخزون} = \text{هامش الانجاز} \div \text{متوسط المخزون}$$

ومما لا شك فيه أن هناك علاقة وتداخل فيما بين المجموعتين من المقاييس التشغيلية والمالية، فيترتب على الترابط بينهما إمكانية تقييم أثر المقاييس التشغيلية على المقاييس المالية، بمعنى أن زيادة الانجاز مع عدم زيادة المخزون أو نفقات التشغيل سيحسن المقاييس المالية، ونفس النتيجة تتحقق إذا انخفضت نفقات التشغيل بدون تأثير سلبي على الانجاز والمخزون، ويتحسن العائد على الاستثمار والتدفق النقدي إذا انخفض المخزون، فيما يبقى صافي الربح كما هو دون تغيير أو يتأثر بشكل غير مباشر إذا أدى الانخفاض في المخزون إلى خفض نفقات التشغيل.

أهداف ومزايا مدخل المحاسبة عن الانجاز

يقوم مدخل المحاسبة عن الانجاز على فلسفة تؤسس لمحاولة تعظيم الهدف الكلي للشركة من

خلال ثلاث أهداف رئيسية ومتتالية هي: (صموئيل، ٢٠١١، ٥٣)

١. زيادة الانجاز عن طريق زيادة حجم المبيعات إلى أقصى قدر ممكن (تعظيم هامش الانجاز) وبدون تأثير عكسي على المخزون والنفقات التشغيلية.

٢. تخفيض مستويات المخزون بكل أنواعه إلى أدنى حد ممكن.

٣. تخفيض النفقات التشغيلية من دون تأثير على الانجاز أو المخزون.

ويضيف (زيد، ٢٠١٢، ٥٢) أهدافاً أخرى إلى هذا المدخل حددها بما يلي: (تتبع المشاكل الإنتاجية والاختناقات التي تحدث أثناء العملية الإنتاجية ومعالجتها في أقرب وقت ممكن، استغلال الطاقات الإنتاجية المتاحة، تعظيم ربحية الشركة من خلال التخلص من الوقت الضائع غير المحقق للقيمة والتركيز على وقت التشغيل كوقت انجاز منتج، تدعيم المقاييس المالية للحكم على الأداء التشغيلي للشركات بمؤشرات غير تقليدية مالية أخرى كمؤشر هامش الانجاز).

كما أن لمدخل المحاسبة عن الانجاز العديد من المزايا التي يمكن الاستفادة منها وتتميتها وهذه

المزايا هي: (أبو شناف، ٢٠٠١، ٢٤٤-٢٤٥)

١. التركيز على توفير المعلومات التي تحتاجها الإدارة لتقدير النتائج المالية للتغيرات التي تحدث في العمليات المتعلقة بتحويل التكاليف كاملة المرونة إلى انجاز حقيقي يمكن بيعه وتسليمه للعملاء، مما يؤدي إلى إكساب محاسبي التكاليف قدراً كبيراً من الوعي والمعرفة بعمليات التصنيع المختلفة وبعض الجوانب الأخرى المتعلقة بتدفق الإنتاج.

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

٣. تحقيق نوع من التوازن والتوازن بين طاقات الموارد المتاحة وذلك من خلال اتخاذ طاقة المورد المقيد كأساس لوضع معايير لكافة العمليات المرتبطة بها.

٤. البساطة والسهولة في عملية قياس التكلفة، الأمر الذي ينعكس في صورة انخفاض تكلفة التقارير الخاصة بهذا المدخل، حيث تقوم المحاسبة عن الانجاز بإلغاء عمليات التخصيص المعقد للتكاليف غير المباشرة، يضاف إلى ذلك إمكانية الاستغناء عن بعض التقارير المرتبطة بالمدخل التقليدية للمحاسبة عن التكلفة.

٥. استحداث عامل الزمن بإدخال وقت الانجاز كأحد المتغيرات التي يتوقف عليها توزيع التكاليف، الأمر الذي يساعد على تحفيز المديرين على محاولة تخفيض ذلك الوقت باستبعاد الأوقات التي لا تضيف قيمة والتي تمثل أوقات ضائعة.

٦. يتلاءم مدخل المحاسبة عن الانجاز مع مفاهيم التسعير الحديثة وفق أسلوب التكلفة المستهدفة (Target Costing: TC)، حيث يأخذ في الاعتبار سعر البيع كمؤشر يكشف عن المنظور الخارجي لما

يجب أن تكون عليه التكاليف مما يساعد على وضع هدف تحاول الشركة الوصول إليه عند قياس التكلفة، وهو الأمر الذي يصعب حدوثه إذا كان سعر البيع نفسه متوقف على عملية القياس كما كان يحدث في ظل الأسلوب التقليدي.

وعلى الرغم من هذه المزايا وما يحققه هذا المدخل من أهداف إلا أن هناك مجموعة من الانتقادات التي وجهت إليه ومنها: (فهمي، ٢٠٠١، ٨٤-٨٧)

١. يفترض أن المنتجات داخل المزيج الإنتاجي تتساوى في مقدار استفادتها من العمل المباشر والتكاليف الصناعية الإضافية، وهذا بالطبع غير صحيح فبعض المنتجات قد تخلق طلباً على بعض الأنشطة الرئيسية أو المساندة وتختلف عن ما تتطلبه المنتجات الأخرى.

٢. عدم التركيز على استغلال الموارد غير المقيدة نظراً للاهتمام الواضح بتقديم المعلومات اللازمة لتحسين أداء العمليات المقيدة منها وافترض أن رفع القيود هو السبيل الوحيد فقط الذي يمكن للشركة من خلاله زيادة الانجاز وتعظيم الربحية.

٣. تركيزه الشديد على تعظيم الربحية في الأجل القصير، إذ أن المدى الزمني ينحصر في فترة قصيرة جداً قد لا تزيد عن أسبوعين أو ثلاثة وذلك يعني أنها تنتظر إلى التكلفة برؤية ضيقة جداً في محاولتها لتحقيق الامتثالية للشركة في الأجل القصير، وهنا تكمن العديد من الأخطار التي قد تضر بالشركة في الأجل الطويل، بل وقد تؤثر على بقائها واستمرارها في المستقبل.

٤. يعتمد هذا المدخل في تحديد نصيب كل منتج من إجمالي تكلفة المصنع على نسبة إجمالي قيمة وقت الانجاز دون مراعاة طبيعة بعض عناصر التكاليف غير المباشرة التي يمكن أن تحدث لأسباب لا ترتبط بحجم الإنتاج أو الزمن أو سعر البيع.

مما سبق يرى الباحث أنه على الرغم من هذه الانتقادات إلا أن الدراسات والتطبيق العملي أثبت نجاح هذا المدخل وخاصة في الأجل القصير، كما ويمكن التغلب على أوجه القصور التي يعاني منها من خلال إيجاد علاقات تكاملية مع مداخل أخرى للمحاسبة عن التكلفة والتي ينصب تركيزها على ترشيد القرارات في الأجل الطويل مثل نظام التكاليف على أساس النشاط (Activity-Based Costing: ABC)، أو تقنية ضبط الوقت (JIT) للجمع بين مزايا كل منهم وتلافي القصور ونقاط الضعف التي ينطوي عليها أياً منهما منفرداً بما يساهم في توفير المعلومات الملائمة والتي تحتاجها الإدارة للوفاء بمتطلبات تقنيات الإنتاج الحديثة، وبما يُمكن من تحسين إدارة التكلفة في كل من الأجل القصير والأجل الطويل.

المبحث الثالث

تطبيقات مدخل المحاسبة عن الانجاز في مجال المحاسبة الإدارية

المقدمة

أدت المتغيرات الاقتصادية للنظام العالمي الجديد إلى اضطرار العديد من الشركات إلى إعادة النظر في الدور الذي تقوم به محاسبة التكاليف بهدف تطويرها بما يتلاءم مع البيئة الصناعية الجديدة، نظراً لأن نظم التكاليف التقليدية قد تم تصميمها أساساً في ظل بيئة صناعية كانت العمالة اليدوية أمراً مكلفاً، لذلك مثلت الجزء الأعظم من تكاليف الإنتاج، فاستخدمت كأساس لتحميل التكاليف الصناعية الأخرى لارتباطها بوحدة المنتج، ومع تزايد استخدام الآلة تغير حجم عنصر العمل بمفهومه التقليدي، فأصبح من الضروري إعادة تصنيف هيكل التكاليف، إذ تضاءلت أهمية تصنيف عناصر التكلفة إلى متغير وثابت أو إلى مباشر وغير مباشر لأسباب عدة. لذا فقد خصص الباحث هذا المبحث للتعريف بالاختلافات بين مدخل المحاسبة عن الانجاز ونظم محاسبة التكاليف التقليدية مع بيان مدى إمكانية الانجاز في قياس التكلفة ودعمه للقرارات الإدارية قصيرة الأجل، حيث يمكن للشركة أن تتبنى وجهة النظر التي يطرحها هذا المدخل في أسلوب تحديد التكاليف وتصنيفها بهدف التحسين في الأداء عن طريق توفير معلومات تكاليفية أكثر ملاءمة لتلك القرارات، إضافةً إلى الافتراضات التي يقوم على أساسها، فالفلسفة الرئيسية التي يقوم عليها تكمن في أن تعظيم المبيعات هو السبيل الوحيد لتعظيم الانجاز الكلي للشركة من خلال التركيز على نقاط الضعف لديها والعمل على تقويتها.

المقارنة بين مدخل المحاسبة عن الانجاز ومحاسبة التكاليف التقليدية

إن ما تستخدمه محاسبة التكاليف التقليدية من مقاييس للأداء وما تقدمه من معلومات عن تكلفة المنتجات المختلفة قد لا يتناسب مع متطلبات وأهداف نظرية القيود، لا بل قد يتناقض معها في بعض الحالات، ولبيان مدى ملائمة محاسبة التكاليف التقليدية في تقييم أداء الشركة سوف يبين الباحث كل من أسلوب التكلفة الكلية وأسلوب التكلفة المتغيرة ومدخل المحاسبة عن الانجاز بغرض تقييمها ومقارنتها مع بعضها لتحديد الأكثر ملاءمة من بينها لخدمة أهداف نظرية القيود.

أولاً. أسلوب التكلفة الكلية

يقوم أسلوب التكلفة الكلية على الاعتراف بجميع بنود الإنفاق التي يتوافر فيها شرطي عنصر التكلفة (الاستخدام والاستفادة)، سواء أكانت بنوداً متغيرة أم بنوداً ثابتة، حيث تعترف بالمواد والعمالة والتكاليف الصناعية الإضافية، ومن ثم عند تقييم المخزون يتم معالجة تلك البنود على اعتبارها تكلفة منتج فتكون جزءاً من قيمة المخزون من الوحدات تحت التشغيل والوحدات التامة إلى أن تستنفد وتتحوّل إلى تكلفة جارية أو إيرادية خلال الفترة التي تتحقق خلالها عملية البيع لهذا المخزون. (أحمد، ٢٠٠٤، ٨٨)

ولقد نشأ هذه الأسلوب لكي يساير المبادئ التي تحكم المحاسبة المالية في تسجيل البيانات من حيث ضرورة حصر جميع عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة ومن ثم تحميلها على وحدات الإنتاج التام أو تحت التشغيل في نهاية الفترة. (الطرية، ٢٠٠٦، ٣٦)

ويرى (Ruhl, 1997, 60) أنه على الرغم من أن قائمة الدخل على أساس التكلفة الكلية مطلوبة للأغراض الخارجية لإعداد التقارير المالية والضريبية، إلا أنها غير ملائمة للقرارات الإدارية قصيرة الأجل مثل المزيج الإنتاجي والتسعير والتصنيع أو الشراء. كما يرى (صموئيل، ٢٠١١، ٥٤) أن هذا الأسلوب لا يتناسب مع مدخل المحاسبة عن الانجاز ونظرية القيود من حيث المخزون، لأن أسلوب التكلفة الكلية يهدف إلى زيادة كمية المخزون بكافة أنواعه، وهذا يتناقض مع أهداف ومتطلبات كل من مدخل المحاسبة عن الانجاز ونظرية القيود.

ثانياً. أسلوب التكلفة المتغيرة

يقوم أسلوب التكلفة المتغيرة والذي يطلق عليه بهامش المساهمة على الاعتراف بجميع بنود التكاليف التي يتصف سلوكها بالتغير بما في ذلك تكلفة المواد وتكلفة العمالة والتكاليف الصناعية الإضافية. (أحمد، ٢٠٠٤، ٩٢) وتقاس تكلفة الوحدة وفقاً له بتحميلها بنصيبها من التكاليف المتغيرة التي تشمل على كل من التكاليف المباشرة بالإضافة للشق المتغير من التكاليف غير المباشرة، وعند تقييم المخزون من الوحدات تحت التشغيل أو الوحدات التامة يتم تحميله بتكاليف المواد وتكلفة العمالة والتكاليف الصناعية الإضافية المتغيرة فقط، بينما تعالج التكاليف الصناعية الإضافية الثابتة كمصروف فترة يتم استفادها خلال الفترة التي تحدث فيها. (الكاشف، ٢٠١١، ٤٩)

ويرى (زيد، ٢٠١٢، ٥٣) أن هناك تشابه بين مدخل المحاسبة عن الانجاز في قياس التكلفة وأسلوب التكاليف المتغيرة مع تعديل بسيط وهو أن تكلفة العمالة تميل لأن تكون ثابتة أكثر منها متغيرة، وعلى ذلك فإن مفهوم هامش الانجاز يتشابه مع مفهوم هامش المساهمة إلى حد ما.

ثالثاً. مدخل الانجاز

يعتمد مدخل الانجاز على تقسيم هيكل عناصر التكاليف الصناعية وفقاً لسلوكها إلى عنصر التكاليف كاملة المرونة وباقي عناصر التكاليف في مجموعة واحدة يطلق عليها بنفقات التشغيل، ومن المفيد اعتبار هذه المجموعة من العناصر تكاليف ثابتة في الأجل القصير. (فهيم، ٢٠٠١، ٦٩)

ويقوم المخزون وفق هذا المدخل بالتكاليف كاملة المرونة الداخلة في تصنيعه، وهو على خلاف الأساليب التقليدية سابقة الذكر، أي لا يحمل المخزون بتكلفة العمل المباشر والتكاليف الصناعية الإضافية، فيساهم هذا الأمر بعزوف الإدارة عن الاحتفاظ بمخزون أكثر مما يتطلبه استيفاء طلبات العملاء. (الصغير، ٢٠٠٨، ١٠٣)

ويرى (زغلول، ٢٠٠٨، ٤١٣) أنه على الرغم من تشابه مدخل الانجاز مع أسلوب التكلفة المتغيرة إلا أن هناك فروقاً جوهريّة بينهما، فالمدى الزمني لهامش الانجاز أقل من المدى الزمني الذي يتخذ أساساً للتحليل طبقاً لهامش المساهمة، إذ يقاس المدى الزمني لهامش الانجاز بالأسابيع، في حين يقاس المدى الزمني لهامش المساهمة بالشهور.

ويرى الباحث أن مدخل المحاسبة عن الانجاز هو الأكثر ملاءمةً مع أهداف ومتطلبات نظرية القيود التي تهدف إلى خفض نسبة المخزون مع الاحتفاظ بكميات محددة (Buffer) أمام نقاط الاختناق، وذلك لضمان عدم توقف العمل في خطوط الإنتاج، كما تهدف إلى زيادة كمية الإنتاج المباع بأكبر قدر ممكن مما يؤدي ذلك إلى زيادة أرباح الشركة وتعظيم الانجاز وتخفيض المخزون والنفقات التشغيلية. ولغرض تحديد هذا الاختلاف والتباين فيما بين الأساليب التقليدية ومدخل الانجاز يعرض الباحث قائمة الدخل المعدة وفقاً لكل أسلوبٍ من جهة ووفقاً للانجاز من جهة ثانية كما في الجدول (١) التالي:

الجدول (١)

المقارنة بين قائمة الدخل وفقاً لأسلوب التكلفة المتغيرة والكلية ومدخل الانجاز

أسلوب التكلفة الكلية	أسلوب التكلفة المتغيرة	مدخل الانجاز
إيراد المبيعات XXX	إيراد المبيعات XXX	إيراد المبيعات XXX
تكلفة البضاعة المباعة (XXX)	التكاليف المتغيرة (XXX)	التكاليف كاملة المرونة (XXX)
مجمّل الربح XXX	هامش المساهمة XXX	هامش الانجاز XXX
م. إدارية وتسويقية (XXX)	التكاليف الثابتة (XXX)	النفقات التشغيلية (XXX)
الدخل التشغيلي XXX	الدخل التشغيلي XXX	الدخل التشغيلي XXX

المصدر: (Northrup, 2004, 77) و (الخفاجي، ٢٠١٣، ٢٤)

ويرى (الخفاجي، ٢٠١٣، ٢٤) أن أسلوب التكلفة الكلية يُحمّل كل تكاليف المنتج بما فيها التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة على الوحدات المنتجة ولا يتم استنفادها من قائمة الدخل حتى تباع هذه الوحدات، في حين يتم تحميل المنتج بالتكاليف المتغيرة فقط بما فيها المواد المباشرة وتكلفة العمل المباشر والتكاليف الصناعية الإضافية في أسلوب التكلفة المتغيرة، ولا يتم استنفادها من قائمة الدخل حتى تباع الوحدات المنتجة، وتحمل التكاليف الثابتة وفقاً له على قائمة الدخل في الفترة التي تحققت فيها، أما مع مدخل المحاسبة عن الانجاز فلا تخصص أية تكاليف على المنتج بل إن كل تكاليفه تحمل فوراً على قائمة الدخل بغض النظر عن كون المخزون مباعاً.

ومن الجدير بالذكر أنه عند المقارنة بين الدخل المحسوب وفقاً لمدخل الانجاز مع الدخل المحسوب وفقاً لأسلوب التكلفة الكلية والتكلفة المتغيرة سيظهر اختلاف في الأرباح، ويرى مؤيدو مدخل

المحاسبة عن الانجاز أنه هو الوحيد الذي يلغي الحافز على زيادة الإنتاج لأجل زيادة مستويات المخزون، حيث يتم استنفاد تكاليف التشغيل خلال الفترة التي تحدث فيها بغض النظر عن حجم الإنتاج، نظراً لأنها تعد تكاليف موارد ملزمة لا ترتبط بعدد الوحدات المنتجة. (أحمد، ٢٠٠٤، ٩٥)

ويمكن توضيح أبرز الاختلافات بين محاسبة التكاليف التقليدية ومدخل المحاسبة عن الانجاز لاسيما ما يتعلق منها بالأهداف التي يسعى إلى تحقيقها كل منهما وتبويب التكاليف والربحية وتقييم المخزون وغيرها من خلال الجدول (٢) التالي.

الجدول (٢)

الاختلاف بين محاسبة التكاليف التقليدية والمحاسبة عن الانجاز

البيان	محاسبة التكاليف التقليدية	المحاسبة عن الانجاز
الهدف	تحديد تكلفة الوحدات المنتجة لأغراض تقييم المخزون وتحديد نتائج الأعمال، وللاستخدامات الإدارية المختلفة.	تحديد هامش الانجاز الذي حققته الشركة من عمليات البيع مع التركيز على ترشيد القرارات التشغيلية.
تبويب عناصر التكاليف	يتم تقسيم التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة: وتعتبر التكاليف المباشرة تكاليفاً متغيرة أما التكاليف غير المباشرة فمنها المتغير ومنها الثابت حسب علاقتها بحجم النشاط.	التمييز بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة لم يعد مجدياً لأن هامش الانجاز يركز على المبيعات والتكاليف كاملة المرونة.
مفهوم الربحية	يتم تحديد تكلفة المنتج من خلال تجميع مكونات التكلفة، ثم تطرح هذه التكلفة من سعر البيع للوصول إلى ربحيته، وتعتبر هذه الطريقة جيدة لتحديد الربحية النسبية للمنتج.	هامش الانجاز هو الذي يحدد ربحية الشركة من طرح التكاليف كاملة المرونة من إيرادات المبيعات.
تبويب عناصر التكاليف حسب درجة المرونة	تعتمد على حجم النشاط كأساس لتبويب عناصر التكاليف إلى عناصر متغيرة وأخرى ثابتة.	تفترض ثبات الطاقة المتاحة للموارد المختلفة (العمالة، الآلات) وعدم تغيرها في الأجل القصير أي كانت تشكيلة المنتجات، ومن ثم تكون التكاليف كاملة المرونة هي المتغير الوحيد وباقي العناصر الأخرى ثابتة.
تخصيص التكاليف غير المباشرة	لوصول إلى تكلفة كل منتج من المنتجات يتطلب الأمر تخصيص التكاليف غير المباشرة وتوزيعها على هذه المنتجات.	تعتبر جميع التكاليف عدا كاملة المرونة بمثابة تكلفة دورية تحمل على الفترة، لذا لا يهتم المدخل بتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات.

البيان	محاسبة التكاليف التقليدية	المحاسبة عن الانجاز
قياس المخرجات (الإنتاج)	يتم قياس المخرجات عند إتمام المنتجات بافتراض أن الانتهاء من عملية الإنتاج يؤدي إلى إضافة قيمة للشركة وتنمية أموالها.	يتم قياس المخرجات عند نقطة البيع وتسليم الإنتاج للعملاء، بافتراض أن عملية البيع فقط هي التي تؤدي إلى إضافة القيمة للشركة وإلى تنمية أموالها.
تقييم مخزون الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل	يعتبر المخزون أصل من الأصول، وعمليات التشغيل تزيد من قيمته، لذا يتم تقييمه بالتكاليف الصناعية المباشرة وغير المباشرة.	يعتبر المخزون إنتاجاً غير متزامن مع الاحتياجات المطلوبة وتعطيلاً للموارد غير مبرر، ومن ثم فإن قيمته لا تتعدى التكاليف كاملة المرونة الداخلة في تركيبه، لذا لا يحمل بأي نصيب من النفقات التشغيلية.
نسبة استغلال الطاقة	تحسب بقسمة الطاقة الفعلية المستغلة على الطاقة المتاحة لكل مركز أو قسم على حدة ومن دون التفرقة بين ما يتم إنتاجه حسب الطلب وما يتم إنتاجه لمجرد استغلال الطاقة ويؤدي لتراكم المخزون.	تحسب بقسمة الطاقة الفعلية على الطاقة المطلوبة للتشغيل طبقاً لمتطلبات العملاء مع ضرورة الربط والتنسيق بين المراكز والأقسام المختلفة.
تكاليف العمالة المباشرة	تعامل تكاليف العمالة على أنها تكاليفاً متغيرة.	تعامل تكاليف العمالة على أنها تكاليفاً ثابتة.
تحليل الانحرافات	التحقق عن أسباب الاختلافات عن طريق المعايير المحددة مقدماً.	التحقق من أسباب الاختلافات عن طريق جداول الإنتاج المحددة مقدماً.
كفاءة العمل	تحدد كفاءة العمل من خلال الاستغلال الكامل للعمالة والمعدات، أي الاستفادة الكاملة من وقت العمل والآلة.	تحدد كفاءة العمل من خلال الالتزام بالجدول اليومي وتسليم المنتجات في الوقت المحدد.
دالة الربحية	يؤدي تخفيض عناصر التكلفة مباشرةً إلى زيادة الأرباح.	الربحية دالة في التكاليف كاملة المرونة والنفقات التشغيلية والانجاز.

المصدر: (أبو شناف، ٢٠٠١، ٢٣٠) و (علي، ٢٠٠٢، ١١) و (Hutchinson, 2007, 47).

استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في قياس التكلفة

بعد العرض السابق لكل ما يتعلق بالتكاليف والربحية والمخزون وما إلى ذلك في ضوء النظم التقليدية ومدخل الانجاز يلاحظ تبني الأخير لمجموعة من المفاهيم المتعلقة بالأداء التشغيلي في محاولة لتطوير المعلومات التي يقدمها نظام التكاليف لكي يتلاءم مع متطلبات بيئة الموارد المقيدة، وعلى هذا الأساس سيقوم الباحث ببيان آلية استخدام هذا المدخل في قياس التكلفة ودوره في زيادة الانجاز وتخفيض كل من المخزون والنفقات التشغيلية وكما يلي:

أولاً. متطلبات تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في قياس التكلفة

يتطلب تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز لأغراض قياس التكلفة وتقييم الأداء تعديل بعض

المفاهيم وإدخال مفاهيم جديدة كمتطلبات أساسية لتطبيقه ويتمثل ذلك في التالي:

١. إعادة النظر في تبويب هيكل عناصر التكاليف: يقوم هذا المدخل على تقسيم هيكل عناصر التكاليف الصناعية وفقاً لسلوكها إلى كل من تكاليف كاملة المرونة (تكلفة المواد المباشرة وتكاليف التعهيد للغير..الخ)، وعناصر أخرى كتكاليف غير كاملة المرونة أخذت تسميات عدة من قبل الباحثين مثل:

- إجمالي تكلفة المصنع: (Total Factory Cost). (Waldron & Galloway, 1988 b, 34)

- نفقات التشغيل: (Operating Expenses). (Goldratt & Cox, 2004, 267)

ومن المفيد اعتبار هذه المجموعة من العناصر 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. (فهيمى، ٢٠٠١، ٦٩)

٢. دراسة وتحديد معوقات العملية الإنتاجية: يهدف هذا المدخل إلى قياس تكلفة الموارد المستنفدة من أجل الحصول على الانجاز المستهدف، ويمكن بعد ذلك تحديد نصيب الوحدة من التكاليف كاملة المرونة، ولكن هناك صعوبة في تحديد نصيب الوحدة من النفقات التشغيلية، لذا فإن المعتمد في قياس نصيب الوحدة من هذه النفقات في ظل مدخل الانجاز يكون على أساس تقديري يتحدد بحاصل ضرب قيمة مبيعات كل منتج في الزمن اللازم لإنتاج تلك الوحدات المباعة أو ما يطلق عليه وقت الانجاز، ومن ثم فليس هناك جدوى للفصل بين ما هو مباشر أو غير مباشر، كما أن القياس هنا لا ينصب على تحديد نصيب المنتج من الموارد المستنفدة في سبيل تصنيعه أو إنتاجه، ولكن يتم القياس بأسلوب آخر وهو قدرة المنتج على الاستيعاب أو على التحمل، بمعنى أنه كلما زادت كمية مبيعات المنتج أو زاد سعر بيعه أو زاد زمن تشغيله كلما زاد نصيبه من النفقات التشغيلية. (مؤمنة، ٢٠٠٤، ٩٨)

ويرى الباحث أن الزمن هو أحد العوامل المؤثرة في قياس التكلفة في ظل مدخل المحاسبة عن الانجاز، لذلك يجب الاهتمام بمعالجة أي قيود أو نقاط اختناقات من شأنها أن تطيل من هذا الزمن، وهذه القيود يمكن أن تأخذ أحد صورتين كما تم التعرض لها سابقاً، فإما أن تكون قيوداً أو نقطة اختناق.

وبحسب وجهة النظر التي تبناها (فهيمى، ٢٠٠١، ٧٤)، فإن تحديد ومعرفة تلك القيود له ارتباط

وثيق بعملية القياس وفق مدخل المحاسبة عن الانجاز، وبصفة خاصة إذا كانت تمثل نقاط اختناق تعوق تدفق العملية الإنتاجية داخل المصنع حيث تؤثر في قياس التكلفة من ناحيتين هما:

الناحية الأولى: إن تحديد نقطة الاختناق يؤدي إلى جذب انتباه الإدارة إلى عامل هام وهو ضرورة ضمان استمرار العمل في تلك النقاط وعدم تعطلها، لأن أي أعطال بها تؤدي في النهاية إلى زيادة زمن الانجاز، ومن ثم زيادة نصيب المنتج من التكاليف، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض قيمة معدل الانجاز المتحقق على المستوى الكلي للشركة، كما أن تحديدها يساعد في جذب النظر بضرورة إدارتها ومحاولة التخلص منها عن طريق زيادة طاقتها، مما يؤدي هذا في النهاية إلى الانعكاس على وقت الانجاز ومن ثم تخفيض النفقات التشغيلية المحملة للمنتجات التي يتم تحميلها على أساس هذا الوقت.

الناحية الثانية: وتتعلق بالنقاط التي لا يوجد فيها اختناقات، إذ يجب أن لا تعمل بكامل طاقتها لأن ذلك يؤدي إلى أن مخرجات تلك النقاط سوف يستخدم جزء منها فقط في النقاط التي تمثل اختناقات، بينما يتحول الجزء الثاني إلى مخزون من الإنتاج تحت التشغيل وهو ما يترتب عليه ارتفاع في التكلفة نتيجة الاحتفاظ به.

في حين يرى (بخاري، ٢٠٠٢، ١٠٩) أن مدخل المحاسبة عن الانجاز يهدف إلى تعظيم الانجاز المتولد في مرحلة القيد، باعتبار أن هذا القيد هو المحدد الرئيسي لهذا الانجاز في الأجل القصير، مع العمل على رفع هذا القيد ومحاولة كسره عن طريق زيادة الطاقة المتاحة فيه، وبذلك ينتقل من تلك النقطة إلى النقطة التي تليه في مستوى الطاقة، وبتكرار تلك العملية يتم انتقال القيد من نقطة إلى أخرى حتى يصل إلى نقطة خارج نطاق الشركة.

ويساعد تحديد ودراسة تلك القيود على بناء نظام تكاليفي قادر على سد الثغرات بين عمليات الإنتاج وعمليات التسويق وتحقيق التوازن والمواءمة بينهما، فمثلاً لغرض التنسيق بين ما تستطيع الشركة إنتاجه مع ما يمكن أن تبيعه ينبغي أن تبدأ بتحديد نقاط الاختناق الرئيسية، وبعد تحديد تلك النقاط يتم تحديد أكثر المنتجات ربحية لها ويتم تشغيلها أولاً خلال تلك النقاط، ويتم تحديد أكثر المنتجات ربحية من خلال قيام الإدارة بتحديد أي من هذه المنتجات يعطي أكبر عائد نسبي مقابل استهلاكه للوحدة من الموارد النادرة والتي تمثل نقطة الاختناق الرئيسية. (فهيم، ٢٠٠١، ٧٥)

ويرى الباحث حتمية وجود قيد يحد من قدرة الشركة على تعظيم الانجاز اللانهائي، وبهذا يتفق الباحث مع وجهة نظر (بخاري) في معالجة القيود وانتقالها من مرحلة إلى أخرى حتى تنتقل القيود إلى خارج الشركة، وقد تواجه الشركة صعوبة في معالجة القيود وهذا يعتمد على نوع القيد وسبل معالجته، ولقد تم الإشارة إلى أنواع هذه القيود (الداخلية والخارجية) في المبحث الأول من هذا الفصل.

٣. الاهتمام بعنصر الزمن: يعد عنصر الزمن أحد العوامل المستحدثة في مدخل المحاسبة عن الانجاز، وهو العنصر الأساسي في تحميل وتوزيع الأعباء الإضافية على المنتجات وفقاً لهذا المدخل، ويقصد بالزمن هنا وقت الانجاز، أي الوقت المستنفد في تحويل المادة الخام إلى منتج تام مباع. (محمد، ٢٠١٢، ٨٧)

ويتكون هذا الوقت من العناصر التالية: (زيد، ٢٠١٢، ٥٦)

- وقت التشغيل: ويتمثل بالوقت الفعلي الذي تم العمل فيه على المنتج، وهو الوقت اللازم لتشغيل هذا المنتج في كافة المراحل الإنتاجية من وقت استخدامه كمادة خام وحتى يصبح منتج تام.
 - وقت الفحص: وهو الوقت المستخدم في فحص المنتج للتأكد من مطابقته للمواصفات أثناء انتقاله من قسم إنتاجي لآخر وحتى خروجه من المصنع إلى العميل وهو يتضمن وقت إعادة التشغيل على الوحدات التي يكتشف بها بعض الأخطاء أو العيوب، كما يتضمن وقت فحص الخامات قبل دخولها للخط الإنتاجي.
 - وقت التنقل بين الأقسام الإنتاجية: وهو الوقت المستنفد في تنقل المنتجات من قسم إنتاجي لقسم آخر، بالإضافة إلى وقت حركة المنتجات من وإلى المخازن.
 - وقت الانتظار: وهو الوقت الذي تبقى فيه الوحدات في القسم الإنتاجي في انتظار بدء التشغيل عليها، وذلك لانشغال القسم الإنتاجي بأداء بعض العمليات الأخرى أو لضعف طاقته المتاحة بما لا يستوعب حجم الأعمال المنقولة إليه من المراحل أو الأقسام السابقة له مما ينتج عنه انتظار المنتجات في صفوف.
 - وقت التخزين: وهو الوقت الذي تبقى فيه الخامات أو الوحدات تحت التشغيل أو المنتجات التامة داخل المخازن قبل استخدامها في الأقسام الإنتاجية (بالنسبة للخامات والوحدات تحت التشغيل) أو قبل شحنها للعملاء (بالنسبة للمنتجات التامة).
- ويرى الباحث أن وقت التشغيل هو الوقت الذي يضيف قيمة للمنتج فقط، أما وقت الفحص ووقت التنقل بين الأقسام الإنتاجية ووقت الانتظار ووقت التخزين فهي لا تضيف قيمة للمنتج، وعلى الشركة التقليل منها أو استبعادها قدر الإمكان، وبما أن زيادة الوقت تعني انخفاض الانجاز وبالتالي الربحية فإن التركيز على تخفيض الوقت يكون عاملاً مهماً لتحقيق الهدف.
- ومن ثم فإنه يمكن النظر إلى وقت الانجاز على أنه: (العشماوي، ٢٠١٣، ٣٧١)

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

وقت الانجاز = وقت يضيف قيمة + وقت لا يضيف قيمة

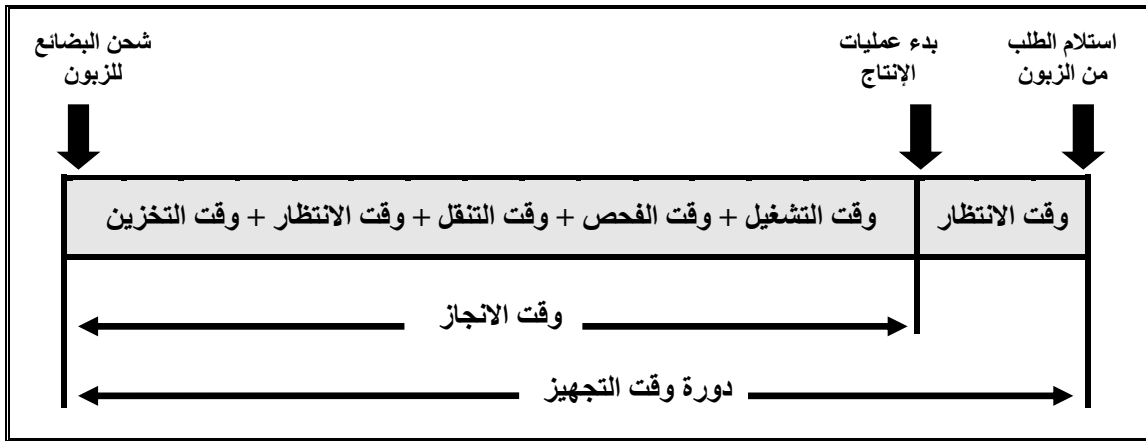
أي أن:

وقت الانجاز = وقت التشغيل + وقت لا يضيف قيمة

ويمكن أن نطلق على الوقت الذي لا يضيف قيمة الوقت الضائع وبالتالي فإن:

وقت الانجاز = وقت التشغيل + الوقت الضائع

كما يمكن توضيح هذه الأوقات بشكل تفصيلي من خلال الشكل (٣) التالي:



الشكل (٣)

أنواع الأوقات وفق مدخل المحاسبة عن الانجاز

Source: (Garrison et al., 2011, 483)

فيلاحظ من الشكل (٣) أعلاه أن وقت الانجاز يمثل الوقت الفعلي بينما يمثل وقت التشغيل الوقت المعياري (ما يجب أن يكون)، ومن ثم المستهدف هو تخفيض وقت الانجاز حتى يتساوى مع وقت التشغيل دون أي وقت ضائع، وعندها ستكون التكلفة المحسوبة لوحدة المنتج على أساس وقت الانجاز أقل ما يمكن.

ويرى (فهيم، ٢٠٠١، ٧٧) أن أهمية مدخل المحاسبة عن الانجاز تتبع من التركيز على نقاط الاختناق التي تعوق سير العملية الإنتاجية ومحاولة حل مشاكل تلك النقاط، وينعكس ذلك إيجابياً على وقت الانجاز، ذلك أن مدخل المحاسبة عن الانجاز ينطوي على محاولة تخفيض وقت الانجاز عن طريق تخفيض الوقت الذي لا يضيف قيمة حتى يصبح أو يقترب وقت الانجاز مع وقت التشغيل، الأمر الذي سيؤثر في النهاية على التكلفة ومن ثم على الربحية.

كما يرى (البردان، ٢٠٠٥، ١١٦) أن وقت الانجاز يتضمن العديد من الحوافز التي تشجع المسؤولين على استخدامه باعتباره أفضل من أسس التحميل التي يتبعها النموذج التقليدي في قياس التكلفة، ففي ظل هذا المدخل تتخفض الأنشطة التي ينشأ عنها الأعباء الإضافية مثل تكاليف الاحتفاظ بالمخزون والتدابير الرقابية المختلفة مما ينعكس بالضرورة على تخفيض قيمة هذه الأعباء أو التقليل من معدل نموها، كما ينعكس في محاولة تخفيض الوقت المستنفد في الإنتاج (وقت الانجاز) وهو الأمر الذي له مردود جيد في تحسين الأداء للشركة ككل.

ثانياً. استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في قياس التكلفة

في ظل مدخل المحاسبة عن الانجاز (كما سبق بيانه) فإن تكلفة المنتج تتكون من عنصرين أساسيين هما التكاليف كاملة المرونة والنفقات التشغيلية، ولما كان من الممكن تحديد تكلفة المواد المباشرة

المستفدة (باعتبارها التكلفة الرئيسية في التكاليف كاملة المرونة) في إنتاج الوحدة من المنتج المراد قياس تكلفته، فإن مشكلة القياس تنصب هنا على تحديد نصيب الوحدة من المنتج من النفقات التشغيلية. (عبدالعزیز، ٢٠١١، ١٠٣) وفي ظل هذا المدخل يتم توزيع النفقات التشغيلية على المنتجات على أساس وقت الانجاز مرجحاً بكمية الوحدات المباعة وسعر بيعها وفقاً للخطوات التالية: (البردان، ٢٠٠٥، ١١٧)

١. حساب إجمالي قيمة وقت الانجاز (V.T : The Total Value of Throughput Time)

$$VT. = \sum_{n=1}^{X=1} Q_x P_x T_x \quad \text{ويتم ذلك وفق المعادلة التالية:}$$

حيث أن:

Q_x : هي كمية الإنتاج المباع من المنتج X

P_x : هي سعر بيع الوحدة من المنتج X

T_x : هي الوقت اللازم لتشغيل الوحدة (وقت الانجاز) من المنتج X

X : هي عدد المنتجات داخل المصنع وتأخذ قيم من 1 إلى n

٢. تحديد نصيب كل منتج من إجمالي قيمة وقت الانجاز (VT_x):

$$VT_x = \frac{Q_x P_x T_x}{\sum_{n=1}^{X=1} Q_x P_x T_x} \times 100 \quad \text{وذلك وفق المعادلة التالية:}$$

ويتحدد هذا النصيب في صورة نسبة مئوية.

٣. تحديد نصيب كل منتج من إجمالي تكلفة المصنع:

ويتم ذلك بضرب إجمالي تكلفة المصنع (TFC) في النسبة المتحصل عليها من الخطوة (٢) والتي تمثل نصيب كل منتج من إجمالي قيمة وقت الانجاز، فإذا كان بالمصنع ثلاث منتجات فإن نصيب كل منتج سيكون وفقاً لما يلي:

نصيب المنتج الأول = إجمالي تكلفة المصنع $\times VT_1$

نصيب المنتج الثاني = إجمالي تكلفة المصنع $\times VT_2$

نصيب المنتج الثالث = إجمالي تكلفة المصنع $\times VT_3$

٤. تحديد تكلفة المنتج:

من السهل تحديد الخامات والمواد الأولية المستفدة في إنتاج المنتج الواحد وتحديد نصيب كل منتج بحصته من النفقات التشغيلية وذلك في ظل مدخل المحاسبة عن الانجاز حيث تأخذ المعادلة الصيغة التالية:

إجمالي التكاليف = قيمة المواد المباشرة للمبيعات + نصيب كل منتج من إجمالي النفقات التشغيلية

$$\text{تكلفة الوحدة الواحدة} = \frac{\text{إجمالي التكاليف}}{\text{عدد الوحدات المباعة}}$$

ومن جانب آخر فقد تناول (Waldron & Galloway, 1989b, 40) عملية تحديد تكلفة المنتج باستخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز ولكن من خلال أسلوب مختلف يقوم على التالي:
يتم تحديد تكلفة كل ساعة تشغيل من المورد المقيد بالمعادلة التالية:

$$\text{تكلفة كل ساعة تشغيل في المورد المقيد} = \frac{\text{النفقات التشغيلية}}{\text{طاقة المورد المقيد المتاحة بالساعات}}$$

ومن ثم تحديد تكلفة المنتج بالمعادلة التالية:

$$\begin{aligned} & \text{تكلفة المواد المباشرة} \\ & + (\text{تكلفة ساعة التشغيل في المورد المقيد} \times \text{الوقت المستنفد للمنتج في المورد المقيد}) \\ & = \text{تكلفة المنتج} \end{aligned}$$

وهذا يعني أن المنتج الذي لا يمر على مراكز الاختناق تحدد تكلفته بتكلفة المواد الداخلة في تصنيعه دون أن يتحمل بأي نصيب من التكاليف الأخرى.

ومن هنا يتضح أن مدخل المحاسبة عن الانجاز يبين كيف يوجه الأعباء الإضافية خلال يوم العمل سواء أكانت هذه الأعباء أو التكاليف تتعلق بالأفراد كالإشراف والرقابة أو تتعلق بالمصروفات الأخرى، كما أنه يتضمن حافزاً يشجع المسؤولين على تخفيضها وتمكينهم من توزيعها بشكل عادل، حيث يتأثر ذلك بسعر البيع وكمية الإنتاج والوقت المستنفد في التشغيل. (زامل، ١٩٩٢، ٢١٢)

مما سبق يرى الباحث أن تحديد نصيب المنتج من النفقات التشغيلية في ظل مدخل المحاسبة عن الانجاز يتوقف على ثلاث عوامل رئيسية هي الكمية المباعة والسعر والزمن وبهذا نستنتج أن هذا المدخل لم يعمد بعمليته قياس التكلفة بالمفهوم المتعارف عليه، ولكنه ربط بين مقدار الانجاز وما استنفد من موارد في سبيل تحقيق ذلك الانجاز.

استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في ترشيد القرارات الإدارية قصيرة الأجل

يلعب مدخل المحاسبة عن الانجاز دوراً رئيسياً في ترشيد القرارات الإدارية من خلال ما يوفره من معلومات لهذا الغرض ويمكن بيان هذا الدور وفقاً لما يلي:

١. استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في ترشيد قرارات المزج الإنتاجي الأمثل:

تعد قرارات المزج الإنتاجي الأمثل من أهم القرارات التي تتخذها الشركة ذات النشاط الإنتاجي، وقد تصادف هذه الوحدات بعض الموارد التي تعد نادرة نسبياً بحيث لا تكفي لأن تشبع كل احتياجات

الإنتاج لديها، فتلجأ إلى إيجاد تشكيلة أو مزيج معين يحقق استخدام ذلك المورد بكفاءة عالية وبما يتوافق مع ما هو متوافر من المورد ونوعية المنتجات التي تقوم بإنتاجها. ويبرز دور مدخل المحاسبة عن الانجاز في توفير المعلومات الملائمة لهذا القرار من خلال تحديد الانجاز المتحقق من كل منتج على حدة، فضلاً عن تأثيره على الانجاز الكلي للشركة، وفي هذا المجال يختلف هذا المدخل عن محاسبة التكاليف التقليدية في عملية استبعاد المنتج الذي يكون عائد مساهمته منخفضاً، حيث يتم الإبقاء على المنتج في المزج الإنتاجي طالما أنه يساهم في تعظيم الانجاز ولا يتم استبعاده إلا إذا كان سعر بيعه يقل عن تكلفته المتغيرة. (الخفاجي، ٢٠١٣، ٨١-٨٢)

وتعتمد قرارات المزج الإنتاجي الأمثل على عملية قياس التكلفة لكل منتج وتحديد سعر بيعه، ومن ثم تحديد المنتجات الأكثر هامش مساهمة والتركيز عليها في عملية البيع والتسويق مع الأخذ في الاعتبار متطلبات ورغبات العملاء، وفي ظل ظروف المنافسة العالمية أصبح سعر البيع من المتغيرات الخارجية التي لا يمكن للإدارة التحكم فيها، ومن ثم أصبح جوهر مشكلة تخطيط الربحية وتحديد المزج الإنتاجي يتمثل في تحديد وقياس تكلفة كل منتج على حدة ومحاولة تخفيض تلك التكاليف بأكبر قدر ممكن سعياً وراء تعظيم الربحية. (مؤمنة، ٢٠٠٤، ١١٢)

ومن الجدير بالذكر أن جوهر مشكلة قياس تكلفة كل منتج على حدة تتمثل في تحديد نصيب كل منتج من الأعباء الإضافية، ففي ظل المنهج التقليدي للتكاليف يتم تخصيص تلك التكاليف عن طريق معدلات تحميل تقديرية مما يؤدي إلى تشويه عملية القياس التكاليفي. ثم ظهر نظام التكاليف على أساس النشاط لمحاولة تحديد الأنشطة اللازمة لإنتاج المنتج وتحديد الموارد التي تستنفدها هذه الأنشطة، ومن ثم تحديد نصيب كل منتج من هذه الأعباء بصورة أكثر دقة. (فهيم، ٢٠٠١، ١٠٠) وتعد المساهمة بشكلها التقليدي دليلاً غير جيداً للربحية، فمن الضروري أن تأخذ الشركة في حساباتها أحد الاعتبارات المهمة في قرارات المزج الإنتاجي الأمثل ألا وهو تأثير الطاقة الداخلية على هذا القرار، حيث أن محدودية الطاقة في مراحل الإنتاج تؤدي إلى محدودية حجم الانجاز على مستوى الشركة ككل، كما أن تحديد المرحلة ذات أضعف طاقة إنتاجية والتي تمثل القيد الرئيسي للنظام سيكون هو الحاكم في تحديد حجم الإنتاج من كل منتج بناءً على ما يستنفده من زمن تلك المرحلة، حيث يتم حساب الانجاز لكل دقيقة من دقائق المرحلة التي تمثل القيد الرئيسي كما يلي: (Waldron & Galloway, 1988 b, 34)

- تحديد العائد لكل ساعة مستنفدة بالمصنع (Return Per Factory Hour): ويقصد به ذلك القدر من الأموال المكتسبة من خلال قيمة مبيعات منتج معين لكل ساعة مستنفدة من ساعات العمل التي تمثل المورد المقيد بالمصنع نظراً لأن هذا المورد يمثل مركز اختناق له أقل طاقة نسبية، فهو يحدد معدل الإنتاج من هذا المنتج ولذلك يمكن التعبير عن العائد لكل ساعة مستنفدة بالمصنع كما يلي:

$$\frac{\text{هامش الانجاز للمنتج}}{\text{العائد لكل ساعة مستنفدة بالمصنع}} = \frac{\text{الوقت المستنفد من المورد المقيد}}{\text{العائد لكل ساعة مستنفدة بالمصنع}}$$

- تحديد التكلفة لكل ساعة مستنفدة بالمصنع (Cost Per Factory Hour):

$$\frac{\text{التكلفة لكل ساعة مستنفدة بالمصنع}}{\text{إجمالي الوقت المتاح من المورد المقيد}} = \frac{\text{النفقات التشغيلية}}{\text{إجمالي الوقت المتاح من المورد المقيد}}$$

- تحديد نسبة الانجاز (TA Ratio):

$$\frac{\text{العائد لكل ساعة مستنفدة بالمصنع}}{\text{التكلفة لكل ساعة مستنفدة بالمصنع}} = \text{نسبة الانجاز}$$

فإذا كانت نسبة الانجاز أكبر من الواحد الصحيح فإنها تشير إلى جدوى القيام بعمليات الإنتاج والقدرة على تحقيق الأرباح، أي أن معدل اكتساب الشركة للأموال أكبر من معدل إنفاقها والعكس صحيح، وعن طرق هذا المقياس يتم اختيار المنتج صاحب النسبة الأعلى ويتم دفعه للأسواق في حدود الطاقة الاستيعابية للأسواق ثم ننقل إلى المنتج الذي يليه في الترتيب وهكذا إلى أن تستنفد كامل طاقة المورد المقيد، وبذلك نكون قد حصلنا على أكبر انجاز ممكن من هذا القيد. (البردان، ٢٠٠٥، ١٢٢)

ويرى الباحث أن على الشركة الاستعانة بمدخل المحاسبة عن الانجاز للوصول إلى المزج الإنتاجي الأمثل من خلال تتبع أنشطتها والتعرف على الأنشطة التي تمثل قيد على الإنتاج أو نقطة الاختناق ثم العمل على تخفيف حدة هذا القيد أو إزالته، كما أن مجموع القيود الموجودة في الشركة هي التي تحدد حجم الانجاز لكل منتج سواء أكان هذا القيد في حدود الطاقة أو في ندرة المواد الداخلة في تصنيع المنتج أو الطاقة الاستيعابية للأسواق.

مما سبق يخلص الباحث إلى أن مدخل المحاسبة عن الانجاز يوفر المعلومات الملائمة لهذا القرار من خلال تحديد الانجاز المتحقق من كل منتج على حدة، كما يتم الإبقاء على المنتج في المزج الإنتاجي طالما أنه يساهم في تعظيم الانجاز ولا يتم استبعاده إلا إذا كان سعر بيعه يقل عن تكلفته المتغيرة.

٢. استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في ترشيد قرارات الصنع أو الشراء:

يعد قرار الصنع أو الشراء من القرارات المهمة التي لها تداعيات وانعكاسات كثيرة تؤثر في الوضع التنافسي للشركة وفي الربحية، مما يتطلب دراسة وتحليل العوامل والمتغيرات التي تؤثر في قرار التعهيد أو التصنيع داخلياً، وعليه فإن قرار الصنع أو الشراء يتطلب بحث ودراسة الأنشطة المستخدمة في إنتاج المنتجات لتحديد ما يتم تصنيعه داخلياً وما يتم شراؤه من الخارج. (زيد، ٢٠١٢، ٦٦) ومن المعلوم أن أغلب القرارات المبنية على أساس التكلفة وفقاً للمنهج التقليدي تعتمد على نظام التكاليف فقط، ولا

تأخذ في الاعتبار تأثير تحديد نقطة الاختناق في النظام الإنتاجي وما إذا كان الجزء المراد اتخاذ قرار بشأنه يحتاج إلى تلك النقطة خلال تصنيعه أم لا، وفي هذه الحالة هناك ثلاثة احتمالات هي: (فهيم، ٢٠٠١، ١١١-١١٣)، (زكي، ٢٠١٥، ١١٠-١١٢)

- تصنيع الجزء المطلوب في مرحلة ذات طاقة فائضة: ويقصد بالمرحلة ذات الطاقة الفائضة هي المرحلة التي لا تعمل بكل طاقتها، فإذا كانت الطاقة الفائضة تكفي لتصنيع الجزء المطلوب فإن تكلفة التصنيع في هذه الحالة تتمثل في التكاليف كاملة المرونة فقط وذلك لثبات باقي عناصر التكلفة في ظل مدخل المحاسبة عن الانجاز، فاتخاذ القرار سيكون على أساس المقارنة بين سعر توريد الجزء المطلوب مع التكاليف كاملة المرونة الداخلة في تصنيعه، فإذا كان سعر التوريد أكبر من هذه التكلفة فإن القرار سيكون لصالح التصنيع داخل الشركة والعكس صحيح.

- تصنيع الجزء المطلوب في المرحلة التي تسبق القيد مباشرة: وتتميز المرحلة التي تسبق القيد مباشرة عن باقي المراحل ذات الطاقة الفائضة في أنها تعمل بمستوى طاقة أعلى من القدر اللازم لتغذية مرحلة القيد، وذلك لتوفير ما يسمى بمخزون الأمان، ويكون دور هذا المخزون هو ضمان عمل مرحلة القيد بكامل طاقتها لكي لا يتأثر حجم الانجاز المتولد.

فإذا كان قرار تصنيع جزء معين سيستنفذ جزء من الطاقة اللازمة لتوفير ذلك المخزون فيجب على الشركة أن تتخذ أحد القرارين:

القرار الأول: إما أن يتم البدء في دفع المواد المباشرة بالخط الإنتاجي مبكراً عن الوقت المحدد بجدول الإنتاج، وهذا سيؤدي إلى زيادة المخزون بين المراحل وما يترتب على ذلك من زيادة نفقات التشغيل المرتبطة بذلك المخزون.

القرار الثاني: أو أن يتم العمل لأوقات إضافية بتلك المرحلة وهو الأمر الذي سيؤدي أيضاً إلى ارتفاع نفقات التشغيل في تلك المرحلة.

وفي هذه الحالة ينبغي أن تتم المقارنة بين سعر التوريد والتكاليف كاملة المرونة مضافاً إليها التكلفة التفاضلية الناتجة عن زيادة نفقات التشغيل بناءً على اختيار أيّاً من البديلين السابقين واختيار الأقل.

- تصنيع الجزء المطلوب في المرحلة التي تمثل قيداً: تعمل المرحلة التي تمثل قيداً بكامل طاقتها ولا يوجد لديها أي طاقة فائضة، ومن ثم فإن تصنيع الجزء المطلوب في هذه المرحلة سيكون على حساب تصنيع أجزاء أخرى. وإذا كانت الأجزاء الأخرى لها أسواقاً خارجية ويمكن بيعها، فإن استبدال الجزء المطلوب محلها في مرحلة القيد سيؤدي إلى انخفاض الانجاز المتولد بمقدار الانجاز الخاص بذلك الجزء، والقرار هنا هو قياس الانجاز لكل دقيقة، سواء أكان ذلك للأجزاء المستبعدة أو للجزء المطلوب، واختيار البديل

ذو الانجاز الأكبر لكل دقيقة من القيد ليتم تصنيعه في مرحلة القيد أولاً وما يتبقى من زمن في تلك المرحلة يخصص للأجزاء التالية له في الترتيب. أما إذا كان الجزء المطلوب تصنيعه هو جزء من المنتج النهائي ولا يوجد له أسواقاً خارجية بمعنى لا يمكن بيعه، فهذا يعني أن تصنيع ذلك الجزء داخلياً سيؤدي إلى زيادة الوقت اللازم لهذا المنتج في تلك المرحلة، الأمر الذي سيؤثر على مقياس الانجاز لكل دقيقة والذي سينخفض لزيادة هذا الوقت، ومن ثم سيؤدي إلى اختلاف ترتيب المنتجات حسب ربحيتها واختلاف المزج الإنتاجي الأمثل.

مما سبق يخلص الباحث إلى أن اتخاذ قرار الصنع أو الشراء يتم وفقاً لما يلي:

- في حالة وجود طاقة فائضة يتم المقارنة بين سعر الشراء مع التكاليف كاملة المرونة الداخلة في تصنيعه فقط.
- إذا كان القرار في مرحلة تسبق القيد مباشرة يتم مقارنة سعر الشراء مع التكاليف كاملة المرونة مضافاً إليها التكلفة التفاضلية الناتجة عن زيادة نفقات التشغيل.
- إذا كان القرار في مرحلة القيد يتم قياس الانجاز لكل دقيقة سواء أكان ذلك للأجزاء المستبعدة أو للجزء المطلوب واختيار البديل ذو الانجاز الأكبر لكل دقيقة من القيد ليتم تصنيعه في مرحلة القيد أولاً وما يتبقى من زمن في تلك المرحلة يخصص للأجزاء التالية له في الترتيب.

٣. استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في ترشيد قرارات التسعير:

تعد قرارات تسعير المنتجات من أصعب القرارات التي يتعين على الإدارة اتخاذها من آن لآخر، ويرجع ذلك إلى بعض الغموض الذي يكتنف عملية اتخاذ ذلك القرار، وتعتمد المحاسبة عن الانجاز في عمليات تحديد أسعار المنتجات على تحديد نقاط الاختناق الرئيسية في الشركة، سواء أكانت تلك النقاط في جانب الإنتاج متمثلة في محدودية طاقات بعض المراحل أو الموارد مما يحد من الانجاز على مستوى المصنع بصفة عامة، أو تقع تلك النقاط في جانب التسويق متمثلة في محدودية نصيب المنتج المراد تسعيره في الأسواق. لذلك يجب تطوير نظام محاسبة التكاليف ليكون أداة تنافسية تساعد الإدارة عن طريق إمدادها بالمعلومات المتعلقة بالجانب الإنتاجي والتسويقي سعياً وراء سد الفجوة التي قد توجد بين الجانبين. (زيد، ٢٠١٢، ٦٤).

وتعتمد إستراتيجية التسعير وفق مدخل المحاسبة عن الانجاز على تخصيص وتوزيع التكاليف على المنتجات، ويمكن عرض خطوات تحديد السعر وفق هذا المدخل بالاستعانة بما تم تطبيقه في أحد مصانع زجاج السيارات كما يلي: (العزیز، ٢٠١١، ١١٩-١٢٠)، (زكي، ٢٠١٥، ١٠٧) أ. تحديد نصيب كل ساعة أو وحدة من المورد المقيد من النفقات التشغيلية (كل التكاليف عدا كاملة المرونة) من خلال قسمة تلك التكاليف على عدد الساعات أو الوحدات المتاحة من المورد المقيد.

- ب. تحديد نصيب كل منتج من النفقات التشغيلية وذلك بضرب ناتج الخطوة السابقة في عدد الساعات أو الوحدات التي يستنفدها كل منتج من المورد المقيد.
- ج. تحديد مقدار الربح لكل ساعة أو وحدة من المورد المقيد وذلك من خلال قسمة مقدار الربح المستهدف على عدد ساعات أو وحدات المورد المقيد.
- د. تحديد نصيب كل منتج من الربح المستهدف من خلال ضرب ناتج الخطوة (ج) في عدد الساعات أو الوحدات التي يستنفدها كل منتج من المورد المقيد.
- هـ. يجمع ناتج الخطوة (ب) والخطوة (د) لكي يتم تحديد نصيب كل منتج من النفقات التشغيلية وهامش الربح المستهدف ثم يضاف إليه التكاليف كاملة المرونة وصولاً لسعر البيع المستهدف.
- ويمكن توضيح نموذج التسعير وفق المحاسبة عن الانجاز كما يلي:

$$\left\{ \begin{array}{cc} \text{نصيب} & \text{عدد ساعات} \\ \text{الساعة من} & \text{تشغيل} \\ \text{الربح} & \text{الوحدة في} \\ \text{المستهدف} & \text{مرحلة القيد} \end{array} \right\} \times + \left\{ \begin{array}{cc} \text{نصيب} & \text{عدد ساعات} \\ \text{الساعة من} & \text{تشغيل} \\ \text{النفقات} & \text{الوحدة في} \\ \text{التشغيلية} & \text{مرحلة القيد} \end{array} \right\} \times + \left\{ \begin{array}{c} \text{التكلفة} \\ \text{كاملة} \\ \text{المرونة} \\ \text{للوحدة} \end{array} \right\} = \text{السعر}$$

ويمقارنة سعر البيع الحالي يمكن معرفة أي من المنتجات ينبغي تخفيض السعر الخاص بها وأيها مسعرة بأقل مما يجب، فيعطي ذلك للإدارة صورة واضحة تساعد في وضع إستراتيجية كاملة لتسعير منتجاتها وفي ضبط عمليات جدولة الإنتاج، وعندها ستزداد ربحية الشركة نظراً للتركيز على المنتجات الأكثر ربحية ومحاولة دفعها للأسواق والتركيز عليها في عمليات الدعاية والإعلان والتسويق.

ويرى (فهيم، ٢٠٠١، ١٢٨) أن نموذج التسعير وفق مدخل الانجاز يعتمد هو الآخر على قاعدة التكلفة مضافاً إليها هامش ربح، إلا أنه أعتمد في تحديده لقاعدة التكلفة على توزيع النفقات التشغيلية على ساعات المورد المقيد الذي يمثل مرحلة القيد، ثم تحديد نصيب كل منتج على أساس الساعات التي يستنفدها في تلك المرحلة، وبطبيعة الحال فإن هذا الأمر لا يخلو من العيوب التي يمكن تحديدها بما يلي:

- إن نموذج التسعير على أساس الانجاز لا ينطوي على عمليات قياس فعلية لموارد استهلكتها الوحدات المنتجة، وعليه فإن حجم التكاليف واجبة الاسترداد والتي يتم تضمينها في قاعدة التكلفة لا تمثل موارد مستهلكة فعلياً بواسطة المنتجات إلا فيما يتعلق بالتكاليف كاملة المرونة، وهو ما يتنافى مع مفهوم السعر من ناحية كونه استرداداً لما تم إنفاقه مع تحقيق هامش ربح.
- إن نموذج التسعير على أساس الانجاز يؤدي إلى وجود جزء من التكاليف تعد تكاليف غير منتجة لاسيما إذا لم يكن هناك توازن على الخط الإنتاجي، بمعنى عدم اختلاف حجم الإنتاج الذي يتم تشغيله من مرحلة لأخرى.

ورغم هذه العيوب يبقى مدخل المحاسبة عن الانجاز ملائماً لضبط أسعار المنتجات في الأجل القصير كونه يتعامل مع الواقع ويحاول البحث عن حلول سريعة للمشاكل الحالية، ولكن في الأجل الطويل يفضل اعتماد الاتجاه الحديث في التسعير وهو منهج التكلفة المستهدفة المبني على السوق والذي يأخذ في الاعتبار البيئة الديناميكية التي تسودها المنافسة الشديدة والتطورات التكنولوجية السريعة.

مما سبق **يخلص الباحث** إلى أن اعتماد مدخل المحاسبة عن الانجاز في عمليات تحديد أسعار المنتجات يتم على تحديد نقاط الاختناق الرئيسية في الشركة، سواء كانت تلك النقاط في جانب الإنتاج متمثلة في محدودية طاقات بعض المراحل أو الموارد مما يحد من الانجاز على مستوى المصنع بصفة عامة، أو كانت تلك النقاط في جانب التسويق متمثلة في محدودية نصيب المنتج المراد تسعيره في الأسواق، كما يعد هذا المدخل ملائماً لضبط أسعار المنتجات في الأجل القصير.

٤. استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في ترشيد قرارات تحديد الحجم الاقتصادي للدفعة الإنتاجية:

يعد تحديد الحجم الاقتصادي للدفعة الإنتاجية التي ستجري عليها عمليات التشغيل في كل مرة من القرارات ذات التأثير الكبير في الإنتاجية الكلية للشركة، فالدفعات الإنتاجية ذات الحجم الكبير ستؤدي إلى زيادة المخزون ووقت التشغيل مع انخفاض مستوى الجودة، وذلك لنقص القدرة على الرؤية السليمة للعمليات، وتبدأ المنتجات بالتنافس للحصول على الوقت الكافي لتشغيلها في المراحل ذات الطاقات المحدودة، الأمر الذي ينعكس في النهاية على مستوى الانجاز، أما إذا كان حجم الدفعات صغيراً فسيؤدي ذلك إلى زيادة عدد مرات التهيئة والإعداد المطلوبة ومن ثم ضياع وقت مرحلة القيد في إجراءات التهيئة والإعداد وليس في الإنتاج الفعلي، وقد اعتمد المدخل التقليدي في علاجه لمثل هذه المشكلة على تحديد الكمية الاقتصادية للأمر عن طريق عمل توازن بين تكاليف الاحتفاظ بالمخزون وتكاليف التهيئة والإعداد.

بينما في تقنية ضبط الوقت (JIT) يكون حجم الدفعة الأمثل هو الوحدة الواحدة مع انخفاض وقت التشغيل وتزامن الإنتاج مع متطلبات السوق، أما وفق مدخل المحاسبة عن الانجاز فإن حجم الدفعة الإنتاجية يجب أن يكون ديناميكي وغير ثابت، بمعنى أنه لا يوجد حجم أمثل للدفعة الإنتاجية تناسب كل الأحوال والظروف، كما أن مدخل الانجاز لم يقدم أسلوباً لتحديد حجم الدفعة الإنتاجية ولكنه ساهم في بيان الأثر المالي لمثل هذا القرار.

ومن الجدير بالذكر أن الوضع المثالي يتحدد بالدمج بين الخصائص المطلوبة للدفعات الكبيرة والصغيرة معاً، حيث يجب الاهتمام بمحاولة تخفيض وقت التشغيل وزيادة الجودة والسعي وراء المزيد من الرؤية، مما يجعل حجم الدفعة هو الوحدة كما في تقنية ضبط الوقت (JIT)، وذلك في المراحل التي لا تمثل قيد مع الاهتمام في القيد باستخدام دفعات إنتاجية كبيرة عن طريق دمج بعض الأوامر الإنتاجية

المتماثلة سعياً لتخفيض وقت الإعداد والأخذ بنظر الاعتبار أن لا يكون هناك تأثير على تسليم الأوامر للعملاء في الوقت المناسب، فيترتب على خفض أوقات التهيئة والإعداد في القيد زيادة الوقت متاح للإنتاج ومن ثم زيادة الانجاز. (فهمي، ٢٠٠١، ١١٦)

ويرى (البردان، ٢٠٠٥، ١٢٧) أن مدخل المحاسبة عن الانجاز يعطي مؤشرات جديدة تساهم في تحسين القرارات الخاصة بالعملية الإنتاجية كمؤشر قيمة الانجاز لكل دقيقة في القيد ومؤشر قيمة الانجاز لكل جنيه من النفقات التشغيلية، وهي مؤشرات تتسم بأنها ذات منظور كلي وشامل، إذ توضح تأثير القرار على الشركة ككل وليس على مستوى المرحلة أو النقطة التي سيتم اتخاذ القرار بها، الأمر الذي يتطلب ضرورة تطوير نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية حتى تتمكن من توفير مثل هذه المعلومات الخاصة بتلك المؤشرات وصولاً إلى قرارات تتسم بالرشاد.

وبالنتيجة **يخلص الباحث** إلى أن تحديد حجم الدفعة الإنتاجية يجب أن يكون ديناميكي وغير ثابت وفقاً لمدخل المحاسبة عن الانجاز، بمعنى أنه لا يوجد حجم أمثل للدفعة الإنتاجية تناسب كل الأحوال والظروف، كما أن هذا المدخل لم يقدم أسلوباً لتحديد حجم الدفعة الإنتاجية ولكنه يساهم في بيان الأثر المالي لمثل هذا القرار.

٥. استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في ترشيد قرارات الاستثمار وإجراء التحسينات على المراحل:

سبق وأن وجه النقد لمدخل المحاسبة عن الانجاز على أنه قابل للتطبيق في الأجل القصير فقط، لكن هناك أمثلة على أن أفكاره تلعب دوراً مهماً بخلاف المدخل التقليدي مع القرارات الاستثمارية طويلة الأجل.

فيعتمد المدخل التقليدي في حكمه على قرارات الاستثمار المتعلقة بالآلات وإجراء التحسينات على المراحل على تحليل التكلفة والعائد، حيث تتم المقارنة بين تكلفة التحسينات المطلوبة والعائد الذي يعود على الشركة نظير إجراء تلك التحسينات، مع ضرورة أخذ الشركة في الاعتبار لتكلفة الفرصة البديلة أو بمعنى أدق الربح الضائع عليها نتيجة اختيارها لبديل آخر، ومن الملاحظ هنا أن هذا المدخل لم يميز بين أن يكون هذا التحسين في مرحلة القيد أو في أي مرحلة أخرى. (زكي، ٢٠١٥، ١١٣) ومن المعلوم أن إجراء التحسينات على الآلات أو المراحل التي لا تمثل قيداً قد يكون بمثابة تكلفة بدون عائد، لأن تلك الآلات أو المراحل لديها طاقة فائضة، وأي قرار يتخذ لتحسينها سيؤدي إلى زيادة الطاقة غير المستغلة دون أن يعود على الشركة بأي فائدة لأن قيمة الانجاز لم تتغير.

ويختلف الحال مع مدخل المحاسبة عن الانجاز، حيث يتركز تفضيل القرارات الاستثمارية على الاستثمارات التي تتم في نقاط الاختناق، باعتبار أن ذلك سيؤدي إلى زيادة مخرجات تلك النقاط ومن ثم يزداد الانجاز للشركة ككل، وأن أي استثمار في شراء الآلات الجديدة يجب أن يترتب عليه زيادة في طاقة المرحلة التي تمثل قيد. (البردان، ٢٠٠٥، ١٢٥)

ومن هذا المنطلق فإن مبررات التكلفة لا تؤدي دائماً إلى النتائج المفضلة، والطريقة الأكثر فعالية في هكذا قرارات هي استخدام مبررات الانجاز، إذ يتم تطوير تحليل التكلفة والعائد لقياس قيمة الانجاز لكل دولار من نفقات التشغيل وذلك وفقاً للمؤشر التالي: (Dugdale & Jones, 1997, 54)

$$\frac{\text{قيمة الانجاز}}{\text{قيمة نفقات التشغيل}} = \text{الانجاز لكل دولار من نفقات التشغيل}$$

فأي زيادة في نفقات التشغيل يجب أن يقابلها زيادة أكبر في قيمة الانجاز لكي يكون القرار سليم، بمعنى أن تكون قيمة المؤشر أكبر من الواحد الصحيح.

مما سبق يخلص الباحث إلى أن مدخل المحاسبة عن الانجاز يركز على إجراء التحسينات في نقاط الاختناق فقط لأنه سيؤدي إلى ارتفاع مستوى الانجاز في الشركة ككل.

علاقة مدخل المحاسبة عن الانجاز مع أدوات إدارة التكلفة

تم الإشارة في المبحث الأول من هذا الفصل بأن مدخل المحاسبة عن الانجاز قد ظهر لتلبية متطلبات نظرية القيود (وهي إحدى أدوات إدارة التكلفة) باعتباره مدخلاً محاسبياً يعمل على توفير المعلومات المناسبة لها، فيدعم من إجراءاتها ويحقق الهدف منها، ويرى الباحث أن هذا المدخل هو بمثابة النظام المحاسبي لهذه النظرية، وعلى هذا الأساس يمكن العمل على إحداث نوع من التكامل والترابط بينه وبين العديد من أدوات إدارة التكلفة، إذ لا يخفي أن هذه الأدوات تتكامل فيما بينها ومع بعضها البعض، لذا نجد العديد من الدراسات قد كاملت فيما بين الانجاز وبعض الأدوات وكما يلي:

أولاً. علاقة مدخل المحاسبة عن الانجاز وتقنية ضبط الوقت (JIT)

يرتبط مفهوم الانجاز بحجم الإنتاج التام المباع فقط وذلك لمواجهة طلبات العملاء الحالية، وبالتالي فإن موضوعات القياس التكاليفي تنصب على تلك الوحدات، أي أن مخرجات النظام الإنتاجي التي لا تمثل إضافة للوحدات التي يمكن بيعها لا تمثل إضافة لقيمة الانجاز على مستوى المصنع ككل، لذا فإن المنتجات التامة التي تفوق في حجمها طلبات العملاء الحالية والتي ستعكس في صورة مخزون الإنتاج التام يجب العمل على تخفيضها بقدر الإمكان لعدم وجود قيمة لها في الانجاز، بل على العكس هي تزيد من التكاليف في صورة نفقات التخزين والاستثمارات المعطلة، كما تزيد من مخاطر التلف أو الضياع لتلك الوحدات، ووفقاً لهذا المنطق فإن مخزون الإنتاج تحت التشغيل لا يمثل أي إضافة للإنجاز أيضاً، وبالتالي لا يجب إضافة أي قيمة لتلك الوحدات (في حالة وجودها) بخلاف الخامات، بمعنى أن المخزون من الإنتاج تحت التشغيل يتم تقييمه في صورة تكلفة الخامات الموجودة فيه فقط، وهو الأمر الذي يبعدنا عن ما ينشأ من مشاكل تحديد الإنتاج المتجانس لتلك الوحدات لتحديد نصيبها من باقي عناصر التكاليف وما يعتمد عليه من طريقة تحكيمية. كما أن مخزون الخامات الذي يتم الاحتفاظ به

في صورة مخزون أمان يجب محاولة تخفيضه أيضاً بقدر الإمكان لأن الاحتفاظ به سيترتب عليه تحمل تكاليف إضافية تؤثر بالنتيجة في قيمة الانجاز، وبذلك فإن منهج المحاسبة عن الانجاز يعتبر منهج متكامل مع تقنية (JIT) التي تعتمد على خفض مستويات المخزون بأنواعه إلى الحد الأدنى الذي قد يصل إلى الصفر، ولكنه يختلف عنها في نقطة جوهرية وهي الاحتفاظ ببعض الوحدات من المخزون تحت التشغيل أو المواد الأولية قبل المراحل الإنتاجية ذات الطاقات المقيدة أو المحددة، وذلك لضمان عدم تعطل العمل في تلك المراحل أثناء الأعطال المفاجئة أو حتى التوقفات العادية للصيانة أو التهيئة في المراحل التي تسبقها، وتعتمد نقاط الاختناق على مخرجاتها، وذلك وفقاً لمفهوم تخطيط وجدولة الإنتاج وفق أضعف مرحلة (DBR). ومن هنا فإن سعي الشركات إلى تعظيم الانجاز يتم عن طريق محاولة زيادة حجم المبيعات، وهو الأمر الذي يتطلب تحسين الجودة والتنوع في المنتجات والاستغلال الأمثل للطاقات الإنتاجية المتاحة، وفي نفس الوقت محاولة تخفيض التكاليف عن طريق تخفيض وقت التصنيع وتخفيض مستويات المخزون والرقابة على نفقات التشغيل. (فهمي، ٢٠٠١، ٦٧)

ومن الجدير بالذكر أن أي قرار يزيد من كمية المخزون يعد قراراً غير رشيد، وهذا ينطبق على جميع الأنواع بما في ذلك مخزون الأمان المعتمد في نظرية القيود ومدخل الانجاز لحماية نقاط الاختناق من عدم التوقف، فمخزون الأمان أعطى جانباً مطمئناً كبيراً للمديرين مما أدى إلى تهاونهم في معالجة قيود الإنتاج بدلاً من كسرها والتخلص منها، ولمعالجة ذلك يتوجب اعتماد تقنية ضبط الوقت التي تهدف إلى المخزون الصفري، كما أن تأثير اعتماد مدخل الانجاز لمقاييس الالتزام بالجدول قد تؤدي إلى زيادة النفقات التشغيلية والمخزون ومن ثم انخفاض الانجاز. (Dugdale & Jones, 1998, 212)

ويرى (Jayakumar & Sekar, 2012, 246) أن من يمتلك من الشركات أفكاراً لتخفيض المخزون وزيادة سرعة الإنتاج فإنها ستتمكن من تحقيق فوائد مالية جوهرية عندما تتمكن من تطبيق هذه الأفكار بفاعلية في ممارساتها العملية، ولا يخفى دور مدخل المحاسبة عن الانجاز وتقنية ضبط الوقت في هذا المجال، لكن لغرض تطبيق هذه الأفكار وتحقيق النتائج المرجوة منها وفق الانجاز وضبط الوقت يتوجب على إدارة أي شركة إتباع ما يلي:

١. يجب أن تكون إدارة الإنتاج قد طُورت لمعالجة كل من الاختناقات والغيابات عن العمل والجدولة والتوازن الفعال للموارد.

٢. يجب أن تكون الشركة قد تبنت إدارة الجودة الشاملة لضمان التدفق السلس للمخرجات الجيدة.

٣. يجب أن تكون الطاقة التشغيلية المتاحة مضمونة (مؤمنة) من خلال سياسات الصيانة الوقائية الشاملة. وإذا ما توافرت هذه الأمور أو الإجراءات فسيكون هناك إمكانية لتخفيض المخزون ورفع مستويات الانجاز.

ويرى (الصغير، ٢٠٠٨، ١١٤) أن بإمكان نظرية القيود ومدخل الانجاز إنجاز ومساعدة تقنية ضبط الوقت، حيث تستطيع نظرية القيود من خلال التركيز على الأنشطة المقيدة وغير المقيدة أن تسهم بشكل مباشر في إنجاز فلسفة هذه التقنية، خصوصاً لتحقيق الانسيابية والتوازن بين مختلف الموارد الإنتاجية من جهة، وعدم التوسع في توفيرها إلا في حدود متطلبات الخط المنضبط وما يلائم الموارد المقيدة من جهة أخرى، مما يؤدي إلى تخفيض الطاقات غير المستغلة وتعظيم الربحية، كما وتساعد أفكار مدخل المحاسبة عن الانجاز في دعم هذه التقنية أيضاً وذلك من خلال تركيزها بشكل دائم على تتبع الأموال المحققة في الحاضر والمستقبل ومدى ملائمة معدل العائد وصافي الربح للإنفاق، ودراسة أسعار البيع ومقدار التكلفة المتغيرة وحجم المخزون فضلاً عن تحليل النفقات التشغيلية من الموارد والتعاقدات الخارجية.

مما سبق يرى الباحث أن تقنية ضبط الوقت تتجنب جميع المخاطر والتكاليف التي تحدث بسبب وجود المخزون والتي تشتمل على (مخاطر الأضرار التي قد تلحق به خلال فترة تخزينه، مخاطر تراكمه وقرب نهاية صلاحيته، تكلفة الفرصة البديلة للأموال التي استثمرت فيه، تكاليف النقل والتخزين الداخلية)، لذلك فإن نظم التكاليف التقليدية لا تتلاءم معها لأنها تعمل على استخدام الموارد المتاحة للإنتاج، وقد يؤدي ذلك إلى زيادة كمية المخزون، فيتعارض هذا الأمر مع هدف المخزون الصفري لهذه التقنية، لذا يتوجب تعديل نظم المحاسبة وإجراءاتها لإمكانية تطبيق تقنية ضبط الوقت، وقد رأت العديد من الدراسات أن أفضل نظام محاسبي يخدم ويدعم هذه التقنية هو مدخل المحاسبة عن الانجاز.

وبالنتيجة يخلص الباحث إلى ما يلي:

- يهدف كل من مدخل الانجاز وتقنية ضبط الوقت إلى تخفيض مستويات المخزون إلى أدنى حدٍ ممكن، لكن يختلف مدخل الانجاز عن هذه التقنية في مسألة الاحتفاظ ببعض الوحدات من المخزون بكافة أنواعه (مخزون الأمان) قبل المراحل أو الطاقات المقيدة وذلك لضمان الاستمرار في العمل وعدم التوقف.
- تساعد أفكار مدخل الانجاز في دعم تقنية ضبط الوقت من خلال تركيزها على تتبع الأموال المحققة في الحاضر والمستقبل ودراسة أسعار البيع ومقدار الانجاز المحقق وكمية مخزون الأمان وتحليل النفقات التشغيلية من الموارد والتعاقدات الخارجية.

ثانياً. علاقة المحاسبة عن الانجاز ونظام التكاليف على أساس النشاط (ABC)

جرى خلال السنوات الماضية محاولات عدة لتحقيق التكامل والمقارنة بين مدخل المحاسبة عن الانجاز مع نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) ومدى إمكانية استخدام هذا النظام في تحسين معلومات المحاسبة الإدارية المستمدة من مدخل الانجاز، ليتحقق عن هذا التكامل الوصول إلى معلومات تدعم إدارة الشركة في اتخاذ القرارات الإستراتيجية. (Baxendale & Raju, 2004, 31)

وعلى الرغم من أن المناقشات التي تناولتها الدراسات المحاسبية الخاصة بمدخل المحاسبة عن الانجاز ونظام التكاليف على أساس النشاط غالباً ما تركز في مسائل عملية اتخاذ القرارات في الأجل القصير والأجل الطويل، إلا أن المسألة الأكثر أهمية تكمن فيما يتعلق بنموذج الإدارة الحالي للشركة، كما أن الانتقادات الموجهة لكل من هذا المدخل ونظام التكاليف على أساس النشاط قد تكون صحيحة أو غير صحيحة حسب وجهة نظر الشركة المحددة كعينة بحث وحسب ثقافتها وعمليات التشغيلية فيها، ومن أجل اتخاذ القرارات الصائبة يتوجب على الشركة أن تركز على العوامل المحركة التي تستند عليها افتراضات المدخل ونظام التكاليف على أساس النشاط وكيفية إدراكها للبيئة التي تعمل فيها والعمل على التصرف والقياس وفق مجرياتها. (Corbett, 2000, 37)

ويرى (فهيم، ٢٠٠١، ٨٨) أن مدخل المحاسبة عن الانجاز يركز على تكلفة المواد المباشرة، بينما يركز نظام التكاليف على أساس النشاط على تكلفة العمالة والتكاليف الصناعية الإضافية، لذلك فهما يمثلان تغطية لكافة نواحي التكلفة. وهذا يتفق مع رؤية (Jayakumar & Sekar, 2012, 246) من أن نظام التكاليف على أساس النشاط يمد الشركة بالاستخدام الديناميكي الأمثل للموارد وتصميم المنتجات وتحديد المزج الإنتاجي والتسعير والعلاقات بين الموردين والعملاء، لتحقيق الربح في الأجل الطويل. أما مدخل المحاسبة عن الانجاز فإنه يمد الشركة بالطريقة المثلى لتعظيم الأرباح في الأجل القصير وفي حالة التشغيل في ظل بيئة إنتاجية ذات موارد محدودة ومقيدة.

كما ويضيف (فهيم، ٢٠٠١، ٨٨-٨٩) أن مدخل المحاسبة عن الانجاز لا ينطوي على عمليات قياس التكلفة وفق المفهوم المتعارف عليه للقياس، فلا يتم فيه عمليات تتبع لعناصر التكاليف وتحديد نصيب كل وحدة منتج من تلك العناصر بصورة تتسم بالدقة والعدالة، ولكن يتم تحديد تكلفة المنتجات في صورة التكاليف كاملة المرونة فضلاً عن حصتها من النفقات التشغيلية، وهي بذلك تضم عناصر غير متجانسة من التكاليف يتم توزيعها على المنتجات وفقاً لأساس واحد وهو قيمة وقت الانجاز والذي يعتمد على كمية المبيعات وأسعار البيع وزمن الانجاز، وكلها عوامل لا علاقة لها بحجم ما استنفد من موارد في سبيل الإنتاج، ما عدا الزمن الذي إن كان يلاءم بعض عناصر التكاليف كأساس للتحميل، ألا أنه لا يلاءم كل العناصر. وأضاف أيضاً أنه لا يوجد نظام واحد لقياس التكلفة يمكن أن نطلق عليه النظام المثالي الشامل المانع، وذلك لأن نظم التكاليف يجب أن يتم تصميمها في ضوء متطلبات كل شركة أو مصنع، وتختلف تلك المتطلبات باختلاف طبيعة النشاط ومدى الاعتماد على التكنولوجيا وحجم الشركة أو المصنع وتكلفة التصميم إلى آخره من العوامل، ومن ثم فإن ما يعتبر مفيداً لأحد المصانع قد لا يستفيد منه مصنع آخر. كما أن الاعتماد على نظام واحد للتكاليف قد يجعلنا نستفيد من مزايا هذا النظام ولكن بالطبع سوف نعاني أيضاً من عيوبه، فالأنسب هو تبني عدة نظم بصورة متوازنة وذلك

لمحاولة الاستفادة من مزايا كل نظام، فنستخدم مثلاً نظام التكاليف على أساس النشاط للقياس، بينما نستخدم نظام مدخل الانجاز لأغراض تخطيط الربحية وإدارة نقاط الاختناقات، ونستخدم نظام التكاليف على أساس النشاط في التخطيط للأجل الطويل والمحاسبة عن الانجاز في قرارات الأجل القصير.

وفي نفس السياق يرى بعض الباحثين ومنهم (Smith, 1995, 26) أن هناك علاقة وترابط فيما بين مدخل المحاسبة عن الانجاز والإدارة على أساس النشاط (Activity Based Management: ABM)، تتجسد في أن الأخيرة تأخذ أربعة عناصر تتعلق بالأنشطة عالية الأهمية وهي (التكلفة والجودة والوقت والابتكارية)، ويركز عليها أيضاً مدخل الانجاز ويسعى إلى تحقيقها، رغم أن معظم الدراسات المحاسبية السابقة قد ركزت على عنصرين منهما فقط وهما التكلفة من خلال نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) والجودة من خلال إدارة الجودة الشاملة (TQM) مع إهمال عنصري عامل الوقت وعامل الإبداع والقدرة على التجديد والابتكار في تحديد القيود.

ويرى الباحث أن قياس التكلفة وفق نظام التكاليف على أساس النشاط هو أفضل من مدخل المحاسبة عن الانجاز من ناحية الدقة والموضوعية في القياس، ولكن نظام التكاليف على أساس النشاط لا يضاهي مدخل المحاسبة عن الانجاز في توفير المعلومات للإدارة عن القيود وكيفية الاستغلال الأمثل لها، وأن عملية التكامل بينهما من شأنها أن تؤدي إلى زيادة الانجاز وتخفيض المخزون والنفقات التشغيلية لينعكس ذلك بأثر إيجابي في ربحية الشركة.

وبالنتيجة يلخص الباحث إلى ما يلي:

- يركز مدخل المحاسبة عن الانجاز على التكاليف كاملة المرونة، بينما يركز نظام التكاليف على أساس النشاط على تكلفة العمالة والتكاليف الصناعية الإضافية، وعلى ذلك فالتكامل بينهما يمثل تغطية لكافة نواحي التكلفة.
- يعمل مدخل المحاسبة عن الانجاز على تزويد الشركة بالطريقة المثلى لتعظيم الأرباح في الأجل القصير في ظل بيئة إنتاجية ذات موارد محدودة ومقيدة، بينما يعمل نظام التكاليف على أساس النشاط على تزويد الشركة بالاستخدام الديناميكي الأمثل للموارد وتصميم المنتجات وتحديد المزج الإنتاجي والتسعير والعلاقات بين الموردين والعملاء، لتحقيق الربح في الأجل الطويل.
- يستخدم نظام التكاليف على أساس النشاط لقياس التكلفة والتخطيط للأجل الطويل، بينما يستخدم مدخل المحاسبة عن الانجاز لأغراض تخطيط الربحية وإدارة نقاط الاختناقات في الأجل القصير.
- هناك توافق بين كل من مدخل المحاسبة عن الانجاز والإدارة على أساس النشاط من حيث الاهتمام بالتكلفة والجودة والوقت والابتكارية وسعيهما نحو تحقيقها.

ثالثاً. علاقة مدخل المحاسبة عن الانجاز مع سيجما ستة (Six Sigma: SS)

يمكن الجمع بين كل من مدخل المحاسبة عن الانجاز ومنهجية سيجما ستة، باعتبار الأخيرة نظاماً منهجياً يحقق الارتقاء بمستوى جودة الأداء في ظل التحديات التنافسية مما يسفر عنه زيادة القدرة التنافسية للشركات، ويمكن أن يطلق على هذا التكامل مصطلح المحاسبة عن الانجاز سيجما ستة، ويحقق هذا التكامل معياري الوقت والجودة في زيادة القدرة التنافسية، لذلك يعتمد التكامل على تطبيق مفهوم الجودة المستهدفة^(٥) ك فلسفة إستراتيجية تقضي بأن القيمة هي التي توجه مستوى الجودة وذلك عن طريق التحول من مفاهيم الرقابة والتفتيش على أخطاء الأداء إلى مفاهيم التشخيص المبكر للمشكلات ومنع حدوث الأخطاء من أول مرة، كما ويساهم مفهوم الجودة المستهدفة أو الجودة الموجهة في تحقيق هدف الخروج من النطاق التقليدي لمفهوم الجودة (الذي يهتم بتلبية احتياجات ورغبات العملاء) والاتجاه نحو مفهوم التميز في مستوى الجودة (الذي يهتم بالتأثير في سلوك ورغبات العملاء) باعتباره مفتاح النجاح في صناعة ثقة العميل وبما يضمن البقاء والاستمرار للشركة. (الكومي، ٢٠١٣، ٥٩٣)

ويرى (Aghili, 2011,12-15) أن هناك تشابهاً بين بعض مناهج سيجما ستة مع مدخل المحاسبة عن الانجاز، إذ تركز سيجما ستة على معالجة القضايا المتصلة بتكاليف الجودة المنخفضة، وتهدف إلى خفض تكاليف الفشل الداخلي والخارجي للشركة من أجل إرضاء العملاء. ونتيجةً لجهود الباحثين للتكامل بين مدخل الانجاز وهذه المنهجية فقد استطاعت الدراسات من الربط بين المقاييس التي يوفرها هذا المدخل في إحدى مراحل تطبيق سيجما ستة وهي (مرحلة الرقابة). فمن المعلوم أن مقاييس مدخل المحاسبة عن الانجاز تقدم مزايا عديدة مقارنةً بمقاييس محاسبة التكاليف التقليدية وحتى نظام التكاليف على أساس النشاط اللذان لا يهتمان برغبات العميل، في حين يعتبر تحقيق هذه الرغبات نقطة البداية والانطلاق في منهجية سيجما ستة، فضلاً عن أنها تتسجم مع البيئة التنافسية التي تركز على هدف تصنيع المنتجات وتقديم الخدمات ذات القيمة العالية لهم، وعلى خلاف ذلك يشجع كل من محاسبة التكاليف التقليدية ونظام التكاليف على أساس النشاط إدارة الشركات على الإنتاج الذي قد يفوق الحاجة الحقيقية لتلبية طلبات العملاء، فيؤدي ذلك إلى تراكم المخزون وهو بالنتيجة يتنافى مع تقنية ضبط الوقت ومدخل الانجاز ونظرية القيود.

(٥) يشير مفهوم الجودة المستهدفة إلى مستوى جودة أداء الخدمة الخالي من الأخطاء أو التجاوزات أثناء العمل (الأداء السليم من أول مرة) حتى يُعبّر ذلك المستوى المستهدف عن القيمة المضافة للخدمة ويصبح مدخلاً تنافسياً في المفاضلة بين الشركات. (الكومي، ٢٠١٣، ٥٩٣)

ويرى الباحث أن مقاييس مدخل المحاسبة عن الانجاز تعطي مزايا إضافية لمنهجية سيجما ستة خاصة في معالجة القيود، وتعطي مديري الشركات إمكانية أفضل في اتخاذ القرارات الصحيحة في ظل وجود القيود داخل الشركة مما يحسن ذلك من مخرجاتها.

وتقوم الفكرة الأساسية للتكامل بين مدخل المحاسبة عن الانجاز ومنهجية سيجما ستة كما تقدم على تضمين مقاييس هذا المدخل من خلال إحدى المراحل الأساسية لتطبيقها وهي مرحلة الرقابة، ولا يخفى أن نموذج هذه المنهجية يقوم على كل من مرحلة التحديد والقياس والتحليل والتحسين والرقابة (Define, Measure, Analyze, Improve, Control: DMAIC) وبما يحقق تطوير مستوى جودة المنتجات إلى مستوى الجودة المستهدفة.

وتجنباً للإطالة في بيان ماهية هذه المراحل وما ترمي إليه ارتأى الباحث الاختصار على مرحلة الرقابة فقط، لأنها المرحلة التي يمكن أن يتحقق من خلالها التكامل مع مدخل الانجاز، فتتلخص هذه المرحلة كما أشار إليها (محمد، ٢٠٠٩، ٦٦) بتطبيق المقاييس المستمرة التي من شأنها منع حدوث المشاكل من أجل ضمان المحافظة على أفضل مستويات التحسين، بمعنى مرحلة الضبط والرقابة والحفاظ على مكتسبات التطوير على المدى الطويل، فالتفوق في مستوى الأداء لا ينتهي عند مرحلة التحسين فقط، وإنما يتطلب الأمر استخدام أساليب رقابية تجمع بين كل المقاييس المالية وغير المالية.

ويمكن تحديد الأهداف التي تتحقق في هذه المرحلة عند استخدام مقاييس الانجاز معها بما يلي: (الكومي، ٢٠١٣، ٦٠٤)

١. تجميع وحصر الموارد أو الأنشطة المقيدة وحساب معدل الانجاز لكل مورد مقيد والمساهمة في التغلب على القيود أو الأخطاء التي تعوق عملية أداء المنتج بالمستوى المتوقع من قبل العميل.
٢. تعديل مقاييس انجاز الأداء من خلال تحويل القيود أو الأخطاء المحتملة داخل أداء المنتج إلى فرص تحسينه في المستقبل وذلك عن طريق توجيه الاهتمام نحو الحلقات المقيدة التي تتحكم في تدفق وانسياب أداء المنتج للعميل.
٣. تعظيم هامش الانجاز من خلال تعظيم استخدام موارد القيد والتخلص من قيود وأخطاء تنفيذ أداء الخدمة في كل خطوة تحسين لهذه الخدمة بما يحقق أفضل استخدام ممكن للموارد المقيدة ومن ثم إمكانية الانتقال والتحرك إلى مستوى سيجما ستة جديد يفوق مستوى سيجما للأداء الحالي للشركة ومن ثم تحقيق مستوى الجودة الذي يتفوق على توقعات العملاء.

ويتحقق من عملية التكامل بين مقاييس مدخل الانجاز ومراحل تطبيق منهجية سيجما ستة تقديم البرنامج القياسي لتطوير مستوى جودة المنتجات والذي يحقق العديد من التوجهات الايجابية التي حددها (الكومي، ٢٠١٣، ٦٠٥-٦٠٦) أيضاً بما يلي:

١. إذا كانت منهجية سيجما ستة بمفردها تعد منهجاً إحصائياً كمياً لتحسين مستوى الجودة من خلال السياسة المانعة أو الوقائية لوقوع أخطاء في جودة أداء المنتج عند نفس مستوى سيجما كحد أدنى، إلا أن تضمين مدخل المحاسبة عن الانجاز داخل مراحل تطبيق هذه المنهجية يضيف بعداً جوهرياً لفعاليتها ويجعل منها برنامجاً شاملاً للتحسين المستمر (كبديل عن كونها أداة للتحسين) أو لتكون بمثابة إستراتيجية مرنة تتكون من عدة خطوات متتابعة توفر آلية فعالة في التطوير والتحسين بدءاً من اكتشاف الأخطاء وانتهاءً بتنفيذ الحلول وبدائل التحسين بالشكل الذي يرتقي معه جودة الأداء ولا يقف عند إرضاء العميل وإنما لتحقيق رفاهيته.

٢. إن الربط والتكامل بين مدخل الانجاز ومراحل تطبيق منهجية سيجما ستة يوفر النظرة الشمولية المتكاملة بين كل من:

- التوجه التشغيلي: عن طريق تركيز منهجية سيجما ستة على تنفيذ الأهداف التكتيكية من خلال اكتشاف العيوب والأخطاء ثم استغلال مواقع هذه الأخطاء لتكون كفرص محتملة للتطوير بهدف الوصول إلى مستوى أداء خالي من الأخطاء قدر الإمكان.

- التوجه الاستراتيجي عن طريق تركيز مدخل المحاسبة عن الانجاز على التحرك إلى مستوى جديد للسيجما من خلال التحسينات المتزايدة في أداء الخدمة بهدف الوصول إلى مستوى أداء لها يفوق توقعات العميل.

٣. يحقق التكامل بين مدخل المحاسبة عن الانجاز ومنهجية سيجما ستة مسار الخروج من النظرة الضيقة في التركيز على تكاليف الجودة (تكاليف الوقاية، التقييم، الفشل الداخلي والخارجي) إلى نظرة أوسع لتشمل عوائد الجودة (تأثير جودة أداء المنتج على عائد الإيرادات) من خلال تخفيض أو إلغاء أخطاء أداء المنتجات والتشجيع على تقديمها عند مستوى القيمة التي يطمح إليها العميل وليس على أساس فعالية تكلفة تقديمها.

وبالنتيجة يخلص الباحث إلى ما يلي:

- أثبتت الدراسات إمكانية التكامل بين مدخل المحاسبة عن الانجاز وسيجما ستة، ويحقق هذا التكامل معياري الوقت والجودة في زيادة القدرة التنافسية.

- يمكن استخدام المقاييس التي يوفرها مدخل المحاسبة عن الانجاز في إحدى مراحل تطبيق سيجما ستة وهي مرحلة الرقابة، وتقدم هذه المقاييس مزايا عديدة منها الاهتمام في رغبات العميل التي تعد نقطة البداية والانطلاق في منهجية سيجما ستة، فضلاً عن معالجة القيود واتخاذ القرارات التي تقع داخل الشركة مما يحسن ذلك من مخرجاتها.

- يؤدي التكامل بين مدخل الانجاز وسيجما ستة إلى تطوير مستوى جودة المنتجات إلى مستوى الجودة المستهدفة.

خلاصة الفصل الأول

اشتمل الفصل الأول على ثلاثة مباحث تضمن الأول منها استعراضاً علمياً للجانب النظري لنظرية القيود منذ نشأتها وظهورها على يد العالم (Goldratt) وتطورها عبر ثلاث مراحل بدأت بمرحلة التخطيط وجدولة الإنتاج، ومن ثم مرحلة عالم الانجاز التي ظهرت نتيجة للانتقادات الموجهة لها، وصولاً إلى مرحلة عمليات التفكير أو التأمل لتتوسع قاعدتها إلى معالجة القيود الخارجية أيضاً، الأمر الذي أدى إلى تطبيقها واعتمادها بشكل كبير، كما تضمن المبحث الافتراضات التي قامت عليها والتعريف بالقيود وأنواعه مع تفصيل الخطوات الخمس لعمليات التحسين المستمر التي جاء بها (Goldratt) واللازمة لتطبيقها، فضلاً عن بيان الأهداف والمزايا المتحققة عنها.

في حين تضمن المبحث الثاني استعراضاً مفصلاً للجانب النظري لمدخل المحاسبة عن الانجاز من نشأته ومفهومه والمقاييس التشغيلية والمالية المرتبطة به إلى الافتراضات التي يقوم عليها، ومن ثم بيان أهدافه وأهم مزاياه وعيوبه.

أما المبحث الثالث فقد تضمن الاختلافات بين هذا المدخل ومحاسبة التكاليف التقليدية مع بيان كيفية استخدامه في قياس التكلفة، كما وتضمن المبحث الدور الذي يمكن أن يلعبه الانجاز في ترشيد القرارات الإدارية قصيرة الأجل وبيان مدى علاقته وارتباطه بأدوات إدارة التكلفة لاسيما العلاقة مع كل من تقنية ضبط الوقت ونظام التكاليف على أساس النشاط وسيجما ستة.

الفصل الثاني

إطار مقترح لتطوير الموازنات التشغيلية

باستخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز

تم تقسيم الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: الموازنات التشغيلية/المفهوم/الانتقادات/أساليب التطوير.

المبحث الثاني: إعداد الموازنات التشغيلية وفقاً لمدخل المحاسبة عن الانجاز.

المبحث الأول

الموازنات التشغيلية/المفهوم/الانتقادات/أساليب التطوير

المقدمة

في ظل متغيرات البيئة التنافسية السائدة محلياً وعالمياً أصبحت الرقابة على التكاليف والأداء لأغراض خفض التكلفة هدف استراتيجي تسعى إليه كافة الشركات، وتعتبر الموازنات التخطيطية (Planning Budgets) أحد أدوات المحاسبة الإدارية التي تستخدمها الإدارة في هذا المجال، إلا أن هذه المتغيرات أظهرت مدى القصور الذي يعانيه أسلوب إعدادها بشكلها الحالي لما تعتمد عليه من أسس وأساليب تم تصميمها وتطبيقها في ظل بيئة صناعية تختلف تماماً عن البيئة الحالية، ومن ثم أصبحت هذه الموازنات بشكلها التقليدي لا تلائم متطلبات الإدارة في بيئة الأعمال المعاصرة، وهنا وجب التنويه إلى أن معالجة قصور أدائها وحل مشكلة عدم ملاءمتها للبيئة المعاصرة لا يقتصر على تغيير نظامها، وإنما يجب على الشركات أن تبحث في الخطوات والوسائل اللازمة لتطويرها، وذلك لأجل الحصول على ميزة تنافسية حقيقية في الأسواق، وعلى هذا الأساس سيتناول الباحث الموازنات التخطيطية بشكل عام ومن ثم الموازنات التشغيلية التي تعتبر جزءاً رئيسياً من أجزائها (وهي المتغير التابع في الدراسة)، مع بيان وتفصيل ماهيتها وآلية إعدادها والانتقادات الموجهة لها، فضلاً عن الأساليب التي تم اعتمادها لتحسينها وتطويرها.

مفهوم الموازنات التخطيطية وأهدافها

تعتمد فكرة الموازنة أساساً على محاولة وضع تقديرات على ضوء الظروف المتوقعة في المستقبل، وهذه الفكرة يطبقها الفرد في حياته الخاصة وتأخذ بها الحكومات عند وضعها لموازناتها وتمارسها الشركات المختلفة بما يتناسب مع طبيعتها وظروفها الخاصة. وفكرة هذه الموازنة ترسخت منذ القدم، إذ يشير التاريخ إلى أن صياغة أول موازنة كانت من قبل نبي الله يوسف عليه السلام (في مصر)، حيث وضع موازنة إنتاج واستهلاك القمح في سنوات الرخاء والشدة. ثم طبقت فكرتها في بداية الأمر على مستوى الدولة وأصبحت الحكومات المختلفة تقوم بإعدادها سنوياً لبيان تقديرات إيراداتها ومصروفاتها عن السنة المالية القادمة، ثم انتقلت فكرة التخطيط والموازنة من الحكومات المركزية إلى الحكومات المحلية والمشروعات التجارية والصناعية للرقابة على التكاليف الفعلية. وفي القرن العشرين تطورت هذه الفكرة بشكل كبير وانتقلت من النطاق الضيق لمراقبة عناصر التكاليف الفعلية إلى نطاق أوسع وأشمل وهو مساعدة الإدارة في أداء وظائفها في جميع أوجه النشاط المختلفة. (الناطور، ٢٠١٣، ٢٥٥)

وتعرف الموازنة التخطيطية على أنها ترجمة مالية لخطة كمية تغطي جميع أوجه نشاط الشركة لفترة مستقبلية في صورة شاملة ومنسقة ووافق عليها المسؤولون والمنفذون ويرتبطون بها، وتُتخذ هدفاً يتم على أساسه متابعة نتائج التنفيذ الفعلي والرقابة عليه، وتساعد الإدارة في اتخاذ الإجراءات المصححة لمعالجة الانحرافات والتوصل إلى الكفاءة القصوى. (حطبة، ٢٠٠٤، ٢٥)

ويرى الباحث أن الموازنات التخطيطية هي تعبير رسمي عن الخطط المستقبلية للشركة توفر المعلومات الملائمة للإدارة لمساعدتها في عملية التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات، ولهذا فإن حسن إعدادها وتطبيقها بصورة صحيحة يساهم في تحقيق أهداف الشركة.

وتتطوي هذه الموازنة على أهداف عديدة ومتنوعة تناولها الكتاب من زوايا متعددة ومنهم (صالح، الديسبي، ٢٠١٣، ٣٧٠-٣٧١) إذ تعد الموازنة التخطيطية أداة للتخطيط، أداة للتنسيق، أداة للتحفيز، أداة للاتصال، أداة للرقابة.

مما سبق **يرى الباحث** أن هذه الأهداف الرئيسية لنظام الموازنات لا تعتبر أهدافاً مستقلة عن بعضها البعض، بل هي أهداف متداخلة ويكمل أحدها الآخر، وبما أن الموازنات تعبر رسمياً عن الخطط المستقبلية للتخطيط والرقابة، فإنها تمثل أيضاً وسيلة للاتصال من خلال توصيل أهداف الإدارة العليا لمختلف المستويات الإدارية.

وترتكز الموازنة التخطيطية في أداء مهامها ويعتمد نجاحها على توافر مجموعة من المبادئ الواجب مراعاتها والأخذ بها عند الإعداد، ولعل من أهم هذه المبادئ: (زامل، ٢٠٠٠، ٢٤٨-٢٥٥)، (عبدالمحسن، ٢٠٠٢، ٦٥) مبدأ الشمول، مبدأ الواقعية، مبدأ ارتباط الموازنة بالهيكل التنظيمي، مبدأ مشاركة المستويات الإدارية في وضع خطة الموازنة، مبدأ الارتباط بفترات رقابية، مبدأ المرونة.

ويرى الباحث أن عملية الإعداد تأخذ بنظر الاعتبار جميع هذه المبادئ، مع بعض الاستثناءات في تسليط الضوء على مبدأ معين أكثر من غيره لاعتبارات عديدة منها الإمكانات المتاحة للشركة ومدى الأهمية التي يتمتع بها أحد الأنشطة أو الأقسام عن غيرها وما إلى ذلك.

أنواع الموازنات التخطيطية

نظراً للأهمية الكبيرة التي حظيت بها الموازنات التخطيطية في وظيفتي التخطيط والرقابة على مستوى الشركة، تعددت أشكالها وأنواعها بحيث استخدم كل نوع منها في خدمة هدف معين من أهداف هذه الوظائف، وعلى هذا الأساس صنفها الباحثين وفقاً لأسس ومعايير معينة أخذت التقسيمات التالية: (حسين، ٢٠١٢، ٤)، (الناطور، ٢٠١٣، ٢٥٩)

أولاً. من حيث المدة الزمنية التي يتم من خلالها تنفيذ الموازنة وتنقسم إلى:

١. الموازنة طويلة الأجل (Long-Run Budget): ويتم تنفيذها خلال مدة زمنية تزيد عادةً عن ثلاث سنوات.
٢. الموازنة قصيرة الأجل (Short-Run Budget): ويتم تنفيذها خلال فترة سنة أو أقل.

ثانياً. من حيث المرونة وتنقسم إلى:

١. الموازنة الثابتة (Static Budget): وتعد لمستوى معين من النشاط وحجم إنتاج محدد تتقيد به إدارة الشركة دون أن يكون لها القدرة على التجاوب مع أي تغير في الظروف المتغيرة.
٢. الموازنة المرنة (Flexible Budget): وتعد لأكثر من مستوى نشاط ولأكثر من حجم إنتاج لفترة زمنية محددة، وتسمح بسرعة التجاوب مع الظروف المتغيرة خلال الفترة المستقبلية المخطط لها دون الحاجة إلى إعداد تقديرات تتعلق بالظروف الجديدة.

ثالثاً. من حيث طبيعة النشاط الذي تغطيه الموازنة وتنقسم إلى:

١. الموازنات التشغيلية (Operating Budgets): وتشتمل على كافة الموازنات الفرعية المتعلقة بمختلف العناصر التي تشكل قائمة الدخل من مصروفات وإيرادات التشغيل.
٢. الموازنات المالية (Financial Budgets): وتشتمل على كل من الموازنة النقدية، موازنة المصروفات الرأسمالية، قائمة المركز المالي التقديرية.
٣. الموازنات الرأسمالية (Capital Budgets): وتختص بالاستثمارات الرأسمالية (قرارات الإنفاق الرأسمالي) وكيفية التخطيط لها.

وتجدر الإشارة إلى أن كل من الموازنات التشغيلية والمالية والرأسمالية يكونون معاً ما يسمى بالموازنة الشاملة (Master Budget) التي تشكل بدورها الإطار العام لجميع الموازنات الفرعية المتعلقة بكافة أنشطة الشركة، أي بمعنى أن الموازنة الشاملة تمثل الخطة العامة المستقبلية للشركة، وتعرف على أنها خطة شاملة جامعة للأرباح تربط بين كل العمليات والأنشطة داخل الشركة. (حسين، ٢٠١٣، ٨٤)

ويمكن بيان عناصر الموازنة الشاملة من خلال الشكل (٤) التالي:

الشكل أيضاً مدى التكامل والتداخل فيما بين الموازنات التشغيلية (موضوع البحث) ومدى أهميتها المستمدة من أهمية التخطيط السليم لنتيجة نشاط الشركة المتمثل في صافي الدخل وانعكاسه على سلامة عملية التخطيط لباقي الموازنات وأداء الشركة.

مفهوم الموازنات التشغيلية وعناصرها

يلعب الأداء التشغيلي لشركات الأعمال دوراً كبيراً في تحقيق النتائج المالية الدالة على مدى كفاءة الإدارة ونجاحها في تحقيق الأهداف، وتساعد المعلومات المتعلقة بهذا الأداء في تحسين مقدرة المستثمرين على التنبؤ به في المستقبل والتنبؤ بمدى قدرة الإدارة أيضاً على توليد الأرباح والمنافسة في مجال أنشطتها الرئيسية.

وتعد المعلومات التشغيلية حجر الزاوية في تقييم الأداء كونها تتعلق بالأنشطة المولدة للإيراد، فضلاً عن المعلومات المتعلقة بكافة الأنشطة الأخرى بخلاف الأنشطة الاستثمارية أو التمويلية، وتتمتع هذه المعلومات بمجموعة من الخصائص التي تميزها عن غيرها من المعلومات، فهي تمتاز بكونها (بنود متكررة في طبيعتها، ناتجة عن أحداث داخلية، بنود غير حيازية). (عبدالعزیز، ٢٠١٣، ٢-٤)

وترتبط الموازنات التشغيلية (Operating Budgets) بالنشاط الجاري الذي وجدت من أجله الشركة، وهي كما سبق تشتمل على كل الموازنات الفرعية المتعلقة بمختلف العناصر التي تشكل قائمة الدخل من مصروفات وإيرادات التشغيل، وتعرف على أنها عملية صياغة وقياس لتوقعات الأداء قصير الأجل وأهداف الشركة والتعبير عنها بمجموعة من الخطط التشغيلية المفصلة، وتتكون عادةً من قوائم الدخل المخططة وسلسلة القوائم الداعمة مثل موازنة المبيعات والإنتاج وتكلفة الإنتاج التام المباع وموازنة التكاليف التسويقية والإدارية وغيرها. (خالد، ٢٠١٠، ٧٩) ويمكن التعريف بعناصر الموازنات التشغيلية مع آلية الوصول إلى النتائج المخططة منها وصولاً إلى رقم صافي الدخل وفقاً لما يلي^(٦):

أولاً. موازنة المبيعات (Sales Budget)

تعتبر المبيعات المصدر الرئيسي للإيراد، وهي المؤشر الأساسي على نجاح أو فشل الشركة، ففي ظل سوق المنافسة الكاملة تكتسب بعض الشركات أسواقاً جديدة أو تزيد من نصيبها في السوق الحالية، بينما تفقد شركات أخرى نتيجة الخسائر حصتها السوقية. وفي هذا الصدد توجد بعض المعلومات المحاسبية التي يمكن أن تعطي مؤشرات عن النمو أو الانكماش في سوق منتجات أو خدمات الشركة، ولعل من أهم هذه المعلومات التي يستدل منها على سوق الشركة في العام القادم هو التغير في مبيعاتها، فالزيادة في المبيعات سنةً بعد أخرى ينظر إليها من قبل المستثمرين على أنها مؤشر إيجابي لنمو

(٦) اعتمد الباحث في تحديد العناصر التي تتكون منها الموازنات التشغيلية على العديد من المصادر والمراجع كان من أهمها: (زامل، ٢٠٠٠، ٢٦٧-٢٨٢) و (هورنجرن وآخرون، ٢٠٠٩، ٣٤٨-٣٥٦) و (ريشو، ٢٠١٠، ٣٠-٤٣) و (لطي، ٢٠١١، ٦٧-٨٠) و (باسيلي، ٢٠١٤، ٩٩-١١١).

النصيب السوقي للشركة، وهو ما قد يستدل منه على احتمال زيادة أرباح العام القادم قياساً بأرباح العام الحالي، وعلى العكس فإن الانخفاض في المبيعات سنةً بعد أخرى عادةً ما ينظر إليه من قبل المستثمرين على أنه مؤشر سلبي على أداء الشركة، وهو ما قد يستدل منه على فقد الشركة لجزء من سوقها (عملائها) بسبب عدم قدرة المنتج الذي تقدمه على إشباع حاجات المستهلكين فضلاً عن الضعف في سياساتها التسويقية. وليس هناك من شك في أن الانعكاس الأساسي لما سبق هو احتمال انخفاض الربح المحاسبي في الفترة القادمة عن ما هو عليه في الفترة الحالية.

وتعد الموازنة التخطيطية للمبيعات بمثابة نقطة البداية لإعداد الموازنة الشاملة، فهي تمد الإدارة بالأساس السليم لتخطيط الإنتاج وما يرتبط به من تكاليف، وتبين الإيرادات المخططة التي تمثل هدف الإدارة التسويقية وما يرتبط بها من تكاليف، وتعد من أكثر الموازنات الفرعية أهمية لأن الكثير من الموازنات الفرعية الأخرى يكون لها علاقة مباشرة وقوية بمبيعات الشركة ويتوقف إعدادها على إعداد هذه الموازنة. وتتأثر موازنة المبيعات أيضاً بعدة عوامل منها الأحوال الاقتصادية العامة للمجتمع وقرارات التسعير والمنافسة والتقدم الصناعي والتكنولوجي وبرامج التسويق وغيرها من العوامل التي لا بد أن تدرس وتقيم عند التنبؤ بمبيعات الشركة وتقديراتها. وباختصار شديد تعرف هذه الموازنة على أنها الموازنة التي تبين الإيرادات المخططة للشركة للفترة القادمة من خلال مبيعاتها، وتعد على أساس الكميات والأسعار وطبقاً لأنواع المنتجات أو التوزيع الجغرافي في السوق أو طبقاً لفترات الموازنة أو طبقاً للعملاء. ولغرض تحديد الإيرادات المخططة من خلال موازنة المبيعات تعتمد الصيغة التالية:

$$\begin{array}{r} \text{كمية المبيعات المخططة} \times \times \\ \times \text{ سعر بيع الوحدة المخطط} \times \times \\ \hline \text{قيمة المبيعات المخططة} \times \times \end{array}$$

ثانياً. موازنة الإنتاج (Production Budget)

وهي الموازنة التي تحدد كمية الإنتاج المخطط التي يتوجب إنجازها للوفاء بالكميات المطلوبة في موازنة المبيعات، فضلاً عن المحافظة على مستويات المخزون، وتقع مسؤولية إعدادها على إدارة الإنتاج وتعد وفقاً للمتعارف عليه بالكميات فقط. ويتوجب عند إعدادها الأخذ بنظر الاعتبار لكل من (تقدير المبيعات، الطاقة الإنتاجية المتاحة، كميات المخزون السلعي أول وآخر المدة، سياسة شراء بعض الأجزاء المصنعة والمنتجات التامة من الموردين الخارجيين لإعادة بيعها). ومن الجدير بالذكر أن عملية إعداد موازنة الإنتاج في الشركات الصناعية يتم قبل موازنة المشتريات لأنها تعد نقطة البداية لإعداد هذه الموازنة أي موازنة المشتريات.

ولغرض تحديد كمية الإنتاج المخطط تعتمد الصيغة التالية:

××	كمية المبيعات المخططة
××	+ كمية مخزون الإنتاج التام آخر المدة
(××)	(-) كمية مخزون الإنتاج التام أول المدة
××	كمية الإنتاج المخطط

ثالثاً. موازنة تكاليف المواد المباشرة (Direct Materials Costs Budget)

يتم إعداد موازنة تكاليف المواد المباشرة بعد تحديد كمية المواد الأولية اللازمة للإنتاج، وتوضح هذه الموازنة كمية وتكلفة المواد الواجب على الشركة شراؤها من كل نوع من المواد الخام بعد الأخذ بنظر الاعتبار سياسة التخزين المتبعة من قبلها لهذه المواد.

ولغرض تحديد تكلفة المواد الأولية الواجب شراؤها تعتمد الصيغة التالية:

××	كمية المواد الأولية اللازمة للإنتاج
××	+ مخزون المواد الأولية آخر المدة
(××)	(-) مخزون المواد الأولية أول المدة
××	كمية المواد الأولية الواجب شراؤها

وبعد تحديد هذه الكمية وضربها في سعر الشراء الخاص بها نحصل على تكلفة الشراء.

رابعاً. موازنة تكاليف العمالة المباشرة (Direct Manufacturing Labor Costs Budget)

توضح هذه الموازنة ساعات العمل المباشر ومعدل أجر الساعة التي يحتاجها الإنتاج المخطط خلال فترة الموازنة، وتعد بناءً على مخرجات الموازنة التخطيطية للإنتاج. ولغرض تحديد تكلفة العمل المباشر المخطط تعتمد الصيغة التالية:

إذا كان معدل الأجر

على أساس الزمن	على أساس الوحدة المنتجة
××	كمية الإنتاج المخطط
×	عدد الساعات اللازمة لإنتاج الوحدة
××	عدد الساعات اللازمة للإنتاج الكلي
×	معدل أجر الساعة
××	معدل أجر الوحدة
××	تكلفة العمل المباشر

خامساً. موازنة التكاليف الصناعية الإضافية (Manufacturing Overhead Costs Budget)

تهدف هذه الموازنة إلى بيان عناصر التكاليف التي لا تدخل في تركيبة المنتج بشكل مباشر ولكنها ضرورية للعملية الإنتاجية، وتعد من الأهمية بمكان في ظل ثورة المعلوماتية والتطور السريع في

أساليب الإنتاج وتقنياته والذي أدى إلى زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة قياساً بالتكاليف المباشرة للإنتاج، إذ تشير الدراسات المعاصرة في فكر المحاسبة الإدارية والتكاليف إلى أن التكاليف الصناعية الإضافية تشكل نسبة عالية من تكاليف الإنتاج، ومن المفضل عند إعداد هذه الموازنة تبويب عناصر التكاليف بحسب علاقتها بحجم النشاط، أي تبويبها إلى عناصر متغيرة وأخرى ثابتة نظراً لأهمية هذا التبويب في تحقيق الرقابة.

ويتم الوصول إلى رقم التكاليف الصناعية الإضافية المخطط وفقاً لهذه الموازنة عن طريق جمع تكاليف تلك العناصر مثل (المواد والأجور غير المباشرة، الإهلاك، تكاليف الصيانة، إيجار المصنع، الوقود، .. الخ)، فيحدد عند ذلك إجمالي التكاليف الصناعية الإضافية.

سادساً. موازنة تكلفة مخزون آخر المدة (Ending Inventory Budget)

يعد المخزون السلعي عنصراً هاماً في مجموعة الأصول المتداولة، ويتألف هذا المخزون كما هو معلوم من مخزون المواد الأولية والإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام، ويقيم مخزون الإنتاج التام بتكلفة الإنتاج فقط والمكونة من (تكلفة المواد الأولية اللازمة للإنتاج، تكلفة العمل المباشر، إجمالي التكاليف الصناعية الإضافية)، وهناك عوامل تؤثر في حجمه منها (تكاليف التخزين، تكاليف الشراء، ندرة المواد الأولية، اتجاه الإدارة، وغير ذلك).

وتعتبر موازنة تكلفة مخزون آخر المدة من العناصر الضرورية لإعداد موازنة المركز المالي، وكذلك فإنها تعتبر من المعلومات الهامة والضرورية عند إعداد موازنة تكلفة البضاعة المباعة، كما تعد حلقة الاتصال بين موازنة المبيعات وموازنة الإنتاج ذلك لأن هذا المخزون لا يخرج عن كونه أداة توازن بين المبيعات والإنتاج. وتوضح هذه الموازنة تكلفة الوحدة وكذلك إجمالي تكلفة المخزون بأنواعه المختلفة.

ولغرض تحديد تكلفة مخزون الإنتاج التام آخر المدة المخطط تعتمد الصيغة التالية:

××	تكلفة الإنتاج التام
÷	كمية الإنتاج المخطط
×	تكلفة الوحدة من الإنتاج التام
×	عدد وحدات مخزون الإنتاج التام آخر المدة
×	تكلفة مخزون الإنتاج التام آخر المدة
في حين يقيم مخزون المواد الأولية بالصيغة التالية:	
×	كمية وحدات مخزون المواد الأولية آخر المدة
×	سعر شراء الوحدة من المادة
×	تكلفة مخزون المواد الأولية آخر المدة

سابعاً. موازنة تكلفة الإنتاج التام المباع (Cost Of Goods Sold Budget)

توضح هذه الموازنة التكلفة المخططة للإنتاج التام المباع أو البضاعة المباعة للشركات الصناعية خلال فترة الموازنة، وتشتمل تكلفة الإنتاج التام المباع على تكاليف إنتاج هذه البضاعة، ومن ثم فإن إعدادها يتبع بالضرورة إعداد موازنة الإنتاج، وبطبيعة الحال فإن تكاليف الإنتاج التي تم الوصول إليها من خلال موازنة الإنتاج ستختلف عن تكاليف الإنتاج التام المباع بسبب تأثير المخزون السلعي من الإنتاج التام أول وآخر المدة فيها.

ولغرض تحديد تكلفة الإنتاج التام المباع تعتمد الصيغة التالية:

$$\begin{array}{rcl}
 & \times \times & \text{تكلفة الإنتاج التام} \\
 + & \times \times & \text{تكلفة مخزون الإنتاج التام أول المدة} \\
 (-) & \times \times & \text{تكلفة مخزون الإنتاج التام آخر المدة} \\
 \hline
 & \times \times & \text{تكلفة الإنتاج التام المباع}
 \end{array}$$

ثامناً. موازنة التكاليف التسويقية (Marketing Costs Budget)

توضح هذه الموازنة التكاليف التسويقية المتوقع أن تتحملها الشركة من أجل ترويج منتجاتها وفقاً لما هو مخطط له، وتشتمل التكاليف التسويقية على بنود متغيرة تتمثل عادةً بعمولة المبيعات أو رجال البيع وبنود أخرى ثابتة تتمثل بإهلاك مباني وأجهزة ومعدات المعارض، فضلاً عن مصاريف الإنارة وراتب مدير المبيعات وإيجار تلك المعارض وغيرها، وتتوقف مبيعات الشركة على جهد ونشاط إدارة التسويق، وعلى هذا فإن موازنة التكاليف التسويقية يتم إعدادها بناءً على موازنة المبيعات.

ويتم الوصول إلى رقم التكاليف التسويقية المخطط وفقاً لهذه الموازنة عن طريق جمع التكاليف التسويقية المتغيرة والثابتة لينتج الإجمالي المخطط.

تاسعاً. موازنة التكاليف الإدارية (Administration Costs Budget)

توضح هذه الموازنة التكاليف الإدارية التي تتعلق بنشاط الإدارة العامة مثل (رواتب الموظفين والمدير العام، مصاريف الكهرباء والقرطاسية المستنفدة نتيجة العملية الإدارية، وغير ذلك)، وتعد معظم بنود هذه التكاليف من النوع الثابت وتخضع إلى رقابة الإدارة العليا في الشركة، ويجب التنويه إلى أن بنود التكاليف الإدارية قد تكون ملزمة، أي تلتزم الشركة بها ويصعب تجنبها أو تعديلها خلال فترة الموازنة كرواتب ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمدير العام والموظفين الإداريين والماليين والتأمين على المباني والموجودات الثابتة الأخرى ومصاريف الماء والكهرباء وفوائد القروض برهن أو فائدة السندات والضرائب العقارية... الخ.

ويتم الوصول إلى رقم التكاليف الإدارية المخطط وفقاً لهذه الموازنة عن طريق جمع التكاليف الملزمة منها وغير الملزمة بعد تقديرها أو تحديد مبالغها فينتج بذلك الإجمالي المخطط لها.

عاشراً. موازنة قائمة الدخل (Budgeted Income Statement)

توضح هذه الموازنة إيرادات المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة والأرباح الإجمالية والتكاليف التشغيلية وصولاً إلى صافي الدخل لفترة الموازنة، وعند إتمام إعداد جميع الموازنات سابقة الذكر يمكن إعداد هذه الموازنة التي تبين صافي الدخل الناتج عن نشاطها العادي الرئيسي والدوري والذي يعكس كفاءة نشاط الشركة، لكن عادةً ما يكون هناك بعض الأنشطة العرضية التي لا تدخل في نشاط الشركة الرئيسي مثل بيع الأصول الثابتة، وعند مراعاة أثر هذه الأنشطة العرضية على صافي دخل التشغيل العادي سيتحدد صافي الدخل النهائي للشركة.

ولغرض تحديد الدخل التشغيلي المخطط تعتمد قائمة الدخل التقليدية التي تأخذ الصيغة التالية:

××	قيمة المبيعات المخططة
(-)	تكلفة الإنتاج التام المباع المخطط (××)
×	مجمّل الربح المخطط
(-)	التكاليف التسويقية والإدارية المخططة (××)
×	الدخل التشغيلي

وبعد هذا العرض يخلص الباحث إلى أن هناك تداخل وتكامل كبير فيما بين العناصر المكونة للموازنة التشغيلية التي تم استعراضها واستعراض آليات إعدادها والوصول إلى نتائجها، ومع الأهمية الكبيرة التي تمتاز بها هذه الموازنات وما تحقّقه من أهداف، إلا أنها لم تسلم من القصور والنقد، مما أوجب على الجميع مسؤولية معالجة قصورها ومحاولة تحسين وتطوير أدائها لتبقى هذه الموازنات في مركزها الرئيسي كأسلوب للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

الانتقادات الموجهة للموازنات التخطيطية

تساعد الموازنات التخطيطية إدارة الشركة في القيام بوظائفها المختلفة، وتوجد علاقة وثيقة بين أهداف الموازنات التخطيطية ووظائف الإدارة من تخطيط وتنسيق وتوجيه وتحفيز ورقابة، ورغم ذلك فقد وجهت العديد من الدراسات انتقادات لها باعتبار أنها غير قادرة على القيام بدورها في ظل بيئة الأعمال الحديثة وقد حدد هذه الانتقادات كل من (يوسف، ٢٠١١، ١٠-٢٠) و (حماد، ٢٠١٠، ١٤٨) وفقاً لما يلي:

١. انتقادات تتعلق بزيادة وقت وتكلفة إعداد الموازنة: أصبحت الموازنات التقليدية غير قادرة على مواجهة متطلبات البيئة التنافسية المتسارعة لأنها تتطلب وقتاً وجهداً كبيراً من الإدارة لا يتناسب مع القيمة التي يمكن أن تضيفها للشركة، فضلاً عن عدم كفاءة أساليب وآليات إعدادها وصعوبة تجميع البيانات ومن ثم المعلومات المرتبطة بالأداء، وهي أيضاً تركز على الموارد وليس على احتياجات العملاء وتركز على الأقسام الوظيفية وليس على التفاعل بين العاملين والعملاء والموردين، لذا يتوجب العمل على إيجاد

أفضل الطرق والآليات الجديدة لإعدادها واستحداث الأساليب الأكثر كفاءة لجمع البيانات اللازمة لصياغتها بما يتناسب مع هذه التغيرات.

٢. انتقادات تتعلق بعدم ربط الموازنة بإستراتيجية الشركة: أشارت العديد من الدراسات إلى أن عملية إعداد الموازنات لا تركز على إستراتيجية الشركة ولا تعكسها بل قد تكون متناقضة معها في بعض الأحيان، ومما يؤخذ أيضاً على الموازنات التقليدية أنها (لا تقدّم أساليب موضوعية لتخصيص الموارد، وقد تفشل في تحسين سلوك الأفراد وتتعارض مع الفكر الإداري الحديث والممارسات الأفضل، وتحد من إبداع العاملين وتعوق الاستجابة إلى مطالب العملاء، وهي تركز على النتائج المالية وتتجاهل مقاييس الأداء الأخرى غير المالية)، فينعكس ذلك بالنتيجة على الأداء العام لشركات الأعمال.

٣. انتقادات تتعلق بالأفراد والتلاعب بأرقام الموازنة: يتطلب استخدام الموازنة في مجال الرقابة وتقييم الأداء مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المستهدف وتحديد الانحرافات ومحاسبة المسؤولين عنها وفقاً لنظم الحوافز الايجابية والسلبية المعتمدة في إطار سياسة الثواب والعقاب المقررة، ولذلك تكون معظم الانحرافات الواردة بالتقارير المالية هي انحرافات ملائمة وبمعدلات عالية نسبياً، وهذا يقودنا إلى حقيقة مؤكدة هي وجود فائض بموازنات معظم تلك الشركات، كما أن الموازنات التقليدية تعوق عملية تفويض السلطة وتمنع الموظفين من المساهمة في إنجاز الأهداف الإستراتيجية وتتعامل مع الأفراد وكأنهم تكاليف يجب تخفيضها بدلاً من معاملتهم كأصول يجب استثمارها وتطويرها.

٤. انتقادات تتعلق بالهيكل التنظيمي للشركة: ومن جملة المآخذ الأخرى على الموازنات التخطيطية أنها تقيد المرونة فتكون عائقاً للتغيير بدلاً من مجاراته ومواكبته، وهي تميل إلى البيروقراطية ولا تشجع على التفكير الإبداعي، وتدعم الرقابة والسيطرة الرأسية كما تدعم الحوافز الإدارية بدلاً من التشجيع على مشاركة المعرفة، الأمر الذي قد يؤدي إلى مشاكل عديدة تعكس صورة الهيكل التنظيمي للشركة (التنظيم الهرمي الرأسي)، ولذلك فهي تركز على أداء الوظائف والأقسام ومراكز المسؤولية.

مما سبق **يخلص الباحث** إلى أنه نتيجةً لهذه الانتقادات والمشاكل التي يواجهها نظام إعداد الموازنات التخطيطية (التقليدية)، ظهرت العديد من الدراسات التي سعت إلى تحسين وتطوير أدائها وذلك من خلال تبني أساليب واتجاهات حديثة مختلفة كان من بينها التخلي عنها نهائياً واستبدالها بالأساليب الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية، وهناك من رأى أهمية بقاءها مع العمل على إضافة بعض المداخل والمفاهيم الجديدة لتحسينها وتطويرها بما يواكب احتياجات الإدارة من المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية ودعم مركزها التنافسي، ونظراً لأهمية ما استحدثت على هذه الموازنات وما جرى عليها من تعديلات في دراسات الباحثين ارتأى الباحث استعراض وتفصيل هذا الأمر في الفقرة التالية.

الأساليب الحديثة في تحسين وتطوير إعداد الموازنات التشغيلية

هناك مجموعة من الأساليب التي تم اعتمادها في تحسين وتطوير الموازنات التشغيلية، وذلك لمسايرة المستجدات في بيئة الأعمال، وللإبقاء على الأهمية التي تتمتع بها كأداة رئيسية في عمليات التخطيط لأنشطة الشركات والرقابة عليها، فضلاً عن المساعدة في اتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة، ويمكن بيان أهم هذه الأساليب بالتالي:

أولاً. موازنة التحسين المستمر (Kaizen Budgeting)

عرف (Hornngren et al., 2012, 225) موازنة التحسين المستمر على أنها أسلوب لإعداد الموازنة يتم من خلاله إدخال التحسينات المستمرة المتوقعة خلال فترة الموازنة في أرقامها وتقديراتها. وعرفها (Blocher et al., 2013, 378) على أنها أسلوب للموازنة يتضمن توقعات التحسين المستمر في الموازنة، وتعمل على تكييف الطلب على الموارد اللازمة للإنتاج على أساس الكفاءة المستهدفة وزيادة الإنتاجية، ويمكن أن تعد هذه الموازنة عنصراً مسانداً لكل من الموازنات التخطيطية التقليدية والموازنة على أساس النشاط. وقد أدخل أسلوب التحسين المستمر (Kaizen) في عملية إعداد الموازنات بعد النجاح الذي حققه في مجال خفض التكلفة والذي برز في بيئة الأعمال اليابانية، ثم تلتها الشركات الأمريكية والعالمية الأخرى، وذلك في محاولة للحد من الانتقاد الموجه لنظم الموازنات التقليدية المتعلق بعدم دعمه لنهج التحسين المستمر وعدم مراعاته للتغيرات المحتملة، ويمثل هذا الأسلوب مدخلاً لإعداد الموازنات بداية العام، مع التأكيد على التحسينات الصغيرة وبناء أرقام الموازنة على أساس التغيرات التي ستطبق مستقبلاً وليس على أساس الممارسات والطرق الحالية. وتمتاز موازنة التحسين المستمر بعدة خصائص من أهمها: (خالد، ٢٠١٠، ١٠٢)

١. ارتباط إعدادها بوجود وتنفيذ التحسينات المستمرة في الشركة.
٢. التركيز على التكاليف المتغيرة التي يمكن التحكم فيها وتخفيضها من خلال التحسين المستمر والاهتمام برفع إيرادات وحدات المبيعات.
٣. إدخال التحسينات المستمرة على أرقام الموازنات خلال فترة تنفيذها وذلك من خلال التخفيض المستمر للتكلفة بناءً على مستهدفات التخفيض.
٤. تخفيض التكاليف من خلال العديد من التحسينات الصغيرة وليس من خلال تحسينات ضخمة أو كبيرة.
٥. تخطيط التكاليف على أساس إدخال تحسينات في المستقبل وليس على أساس الممارسات والطرق الحالية لكون الظروف دائمة التغير.
٦. إدماج كافة العاملين بالشركة في عملية التحسين المستمر باعتبارهم مصدراً للتحسين المستمر وليس سبباً في الانحرافات غير المرغوبة.

تقييم موازنة التحسين المستمر

هناك العديد من الاعتبارات التي تميز موازنة التحسين المستمر يأتي في مقدمتها أنها تشجع على تحليل تحسينات الأداء وترشيد التكلفة، حيث يمكن تحليل التكلفة والعائد لأية تحسينات من منظور أفضليتها للشركة، ومن الجوانب الايجابية الأخرى لها هو كمية وجودة الاقتراحات المقدمة من المرؤوسين والمساهمة في دعم الموردين من خلال عمل مهندسي الشركة معهم على تخفيض تكاليفهم.

ثانياً. الموازنات على أساس النشاط (Activity- Based Budgeting: ABB)

تعرف الموازنات على أساس النشاط بأنها تعبيراً كمياً عن الأنشطة المتوقعة للشركة تعكس تنبؤات الإدارة لأعباء العمل والمتطلبات المالية لمقابلة الأهداف الإستراتيجية المتفق عليها والتغيرات المخطط لها لتحسين الأداء، فالموازنات على أساس النشاط تركز على التكاليف المخططة للأنشطة الضرورية لإنتاج وبيع المنتجات والخدمات، وهي بمثابة عملية تطوير للموازنة الشاملة باستخدام المعلومات التي تم الحصول عليها من تحليل التكاليف على أساس النشاط..(حماد، ٢٠١٠، ١١٧٥)

ولهذه الموازنات أيضاً خصائص عديدة، إذ تعد أحد المداخل الرائدة لمواجهة المآخذ التي يتعرض لها الأسلوب التقليدي للموازنات، ولذلك فهي تقوم على مجموعة من الخصائص التي تعالج الانتقادات التي تواجه نظام الموازنات وأهم خصائصها ما يلي:(عبدالدايم، ٢٠١١، ١٧)

١. ربط عملية التخطيط بالأهداف الإستراتيجية للشركة.
٢. استخدام تقنيات تحليل النشاط التي ثبتت صحتها فضلاً عن تحديد فرص ترشيد التكلفة.
٣. تحليل فرص خيارات الإنفاق التقديرية وترتيبها حسب أولويتها.
٤. تأسيس مستهدفات للأداء للأغراض الرقابية والتكامل مع تخطيط ومحاسبة النشاط لتوفير رقابة فعالة.
٥. عملية المشاركة لدعم وضبط التحسين المستمر.

تقييم أسلوب الموازنات على أساس النشاط

يتمتع أسلوب الموازنات على أساس النشاط بمجموعة من المميزات حددها البعض بما يلي:

(حطبة، ٢٠٠٤، ٦٥)، (حسين، ٢٠١٣، ٩٩)

١. تجنب العمليات الحسابية غير الضرورية لاحتساب الأثر المالي للخطط غير المجدية تشغيلياً نتيجة اشتراط التوازن التشغيلي أولاً.
٢. التركيز على الأنشطة والموارد في إعداد الموازنات مما يظهر مصادر الاختلال وعدم الكفاءات والاختناقات، الأمر الذي يسمح بالأفضل من الإنتاج والعمليات وتكاليف الأنشطة واتخاذ القرارات والتوزيع الأفضل للموارد لدعم الأولويات التنظيمية.

٣. يسمح التحليل الصريح لطاقة الموارد والوضوح المتزايد لاستهلاكها بتحديد تدفقات الطاقة وإجراء التسويات المبكرة في عمليات الموازنة، كما أنها أكثر نفعاً للإدارة لكونها تكشف عن التغيرات في مستوى التكلفة نتيجة تغير الكميات المتنبأ بها لمحركات التكلفة وتعطي مرونة أكبر للتحكم في التكلفة وتحقيق الجدوى من إدارة الطاقة الفائضة أو غير الكافية (العجز).

٤. يوفر النموذج التشغيلي المتطور في نظام الموازنات مجموعة غنية وموسعة من الأدوات والتعديلات لموازنة طاقات الشركة مثل تعديل معدلات استهلاك الموارد والأنشطة وغيرها مما يثري قدرة المديرين على الاستجابة للطوارئ ويحسن المرونة التشغيلية.

٨. يساعد إمداد المديرين والمرؤوسين بالمعلومات عن العلاقة بين الأنشطة وأولويات الشركة وإستراتيجيتها على الفهم الواعي للجهود المطلوبة منهم ويسهم في تحسين أدائهم وصولاً إلى تحقيق الأفضل. وفي المقابل فقد حددت هذه الدراسات مجموعة من الانتقادات التي تؤخذ على هذا الأسلوب، ومن جملة هذه الانتقادات ما يلي:

١. صعوبة وتكلفة تطبيقه إذا لم يكن لدى الشركة نظام للتكلفة على أساس النشاط مسبقاً.
٢. يعتمد نجاحه بشكل كبير على التزام الإدارة بالعمل بناءً على بياناته.
٣. استهلاك الوقت والتكلفة الباهظة لصيانته بسبب الكم الضخم من روابط السبب والنتيجة بين الطلب والأنشطة والموارد.

ويرى الباحث أن تكنولوجيا المعلومات تقلل من شأن هذه المحددات من خلال ما تقدمه من سعة عالية لتخزين المعلومات وسرعة كبيرة في معالجتها واسترجاعها، الأمر الذي دعم انتشار استخدام كل من نظام التكاليف والموازنات على أساس النشاط.

ثالثاً. التخلي عن الموازنة (Beyond Budgeting)

يعتمد هذا الأسلوب على إدخال تغييرات جذرية على عمليات الموازنة، على اعتبار أن نظام الموازنات لم يعد مناسباً لبيئة الأعمال المعاصرة، وأن الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية يمكن أن تحل محل الموازنات وتقوم بدورها بفعالية أكبر، ويركز هذا الاتجاه على مشاكل الموازنات المتعلقة بتقييم الأداء، وقد تم تطويره من قبل (Hope & Fraser) ضمن مشروع بحث الطاولة المستديرة للتخلي عن الموازنة (Beyond Budgeting Round Table) والذي تم إعداده في أواخر العام ١٩٩٧ بواسطة ٣٣ شركة للتحقق من ما إذا كان من الممكن إحلال (استبدال) الموازنة التقليدية. (خالد، ٢٠١٠، ١٢٠)

ويمثل أسلوب التخلي عن الموازنة مجموعة من الإجراءات والممارسات التي تبدأ بتصميم الشركة ونقل الصلاحيات وتخطيط وإدارة الأداء التي تستخدمها الشركات التي تخلت عن نظام موازناتها التقليدي بشكل أو بآخر استجابةً للتغيرات المستمرة في السوق والمنافسة غير القابلة للتنبؤ بها وتزايد وتوقع طلبات

العملاء، وقد أدخل هذا الأسلوب العديد من النماذج والأدوات الرقابية الجديدة ضمن إطار الأدوات الإدارية التي يستخدمها ومنها: (يوسف، ٢٠١١، ٤٥)

١. نماذج قيمة المساهم (Shareholder Value Models): والتي تربط بين قرارات المديرين الداخليين مع توقعات واهتمامات المساهمين الخارجيين، وتشجع هذه النماذج المديرين على اتخاذ قرارات تقوم على أساس خلق قيمة أكبر من تكلفة رأس المال.

٢. نماذج المقارنة المرجعية (Benchmarking Models): تمكن الشركات من مقارنة أدائها بأداء أفضل الشركات في قطاعها ونظرائها الداخليين أيضاً وإظهار المقارنة في شكل قوائم تصنيف.

٣. بطاقة الأداء المتوازن (Balanced Scorecards): تقدم إطاراً استراتيجياً للقرارات الداخلية وتوفر مؤشرات قائمة تدل المديرين على مدى مقابلة الأهداف الاستراتيجية وتوازن بين الإمكانيات النقدية وغير النقدية للشركة في سبيل تحقيق أهدافها الإستراتيجية.

٤. الإدارة على أساس النشاط: تركز الاهتمام على الأنشطة والطاقات الأساسية للأداء لمقابلة احتياجات العميل من خلال تبني الإدارة على أساس العمليات الداخلية بدلاً من تنظيم الموازنات على أساس الهيكل التنظيمي الذي ينتج عنه تركيز اهتمام المديرين على الإدارات والأقسام.

٥. أدوات إدارة العلاقة بالعميل (Customer Relationship Management Tools): توفر المعلومات عن سلوك المستهلك وتوجه التحركات الإدارية لمعرفة وإرضاء احتياجات العميل بشكل مريح، وتغير من ثقافة التصنيع والبيع إلى ثقافة التوقع والاستجابة، وتدخل العوامل غير النقدية في نظم الرقابة بما يمكن الشركة من تقوية علاقاتها الكلية طويلة الأجل مع العميل.

٦. نظم معلومات الشركة والتنبؤات المعدلة باستمرار (Enterprise Information Systems and Rolling Forecasts): والتي تربط بين الوظائف المختلفة للشركة وتمكنها من ربط الأعمال والتكاليف بالمخرجات، ويجب أن تستخدم لمراقبة التغيرات فيها وتمنح القدرة على عمل اللازم في الوقت المناسب.

ويرى الباحث أن هذه الأدوات لابد أن تطبق بطريقة صحيحة لكي تحقق نتائجها المرجوة، وهذا يتطلب من الشركة أن تدعم رؤسائها وأن يكون لدى متخذ القرار الحرية والقدرة في التحرك بناءً على المعلومات المتوفرة لديه.

وكما أن للأساليب السابقة خصائص ومزايا وآلية عمل معينة، فإن لهذا الأسلوب أيضاً مجموعة من الخصائص التي تميزه عن غيره والتي يمكن تحديدها بما يلي: (يوسف، ٢٠١١، ٢٥)

١. تتعلق الأهداف بالمنافسة الداخلية والخارجية، ولهذا يتم التوسيع والتعديل الذاتي لأداء وحدة العمل بشكل دائم، الأمر الذي يساعد على توفير المرونة لأداء الأقسام.

٢. استخدام نظم إدارية قادرة على التوقع الفعال تشمل التنبؤات المعدلة باستمرار والتي تمكن المديرين من التعديل المستمر للاستراتيجية وإدارة الاستثمارات وتوقعات حملة الأسهم.
 ٣. إمكانية استخدام التنبؤات الإستراتيجية المعدلة باستمرار والتي يمكن أن تتولاها وحدات الأعمال خلال قيم وحدود واضحة.
 ٤. إمكانية استخدام عملية إدارة الاستثمار التي تشجع المديرين على إحداث المرونة اللازمة في تنبؤاتهم والانجاز في الوقت المناسب.
 ٥. إمكانية استخدام عملية الرقابة الموزعة والتي تعمل على تدعيم المديرين التشغيليين عن طريق توزيع الرقابة على المستويات التشغيلية.
 ٦. إمكانية استخدام نظم الحوافز والمكافآت القائمة على أساس الأداء النسبي على مستوى الشركة أو وحدة الأعمال، والتي تشجع أداء الفريق والمشاركة المتبادلة بين مختلف المستويات.
- أما آلية عمل هذا الأسلوب فهي تتم بشكل تدريجي لنجاح تنفيذه، حيث يتم التخلي التدريجي عن نظام الموازنات التقليدي أولاً، ومن ثم تطبيق الرقابة والقياس البديلة وذلك بإيجاد أداة إدارية جديدة لكل وظيفة من وظائف الموازنات التقليدية تقوم بعملها بشكل أفضل، فمثلاً تستخدم بطاقة الأداء المتوازن لوضع الأهداف، وتساعد الإدارة على أساس النشاط وأهداف التكلفة والتقرير الموجه في الرقابة على التكاليف، والتنبؤات المستمرة تفيد في التخطيط المالي والضريبي. ولهذا حدثت عدة تغيرات مهمة في الممارسات والمبادئ الإدارية للشركة شكلت إطار عمل للتطور والتحول المستمر في هذا الأسلوب.

تقييم أسلوب التخلي عن الموازنة

إن لأسلوب التخلي عن الموازنة مزايا عديدة وعليه مجموعة من الانتقادات جرى تحديدها في العديد من الدراسات ومنها دراسة (خالد، ٢٠١٠، ١٢٨) بما يلي:

مزايا أسلوب التخلي عن الموازنة:

١. الجمع بين المزايا والمنافع التي تحققها الأساليب المختلفة والتي يشتمل عليها هذا النموذج.
٢. يقدم مقدار كبير من الدعم للشركات التي تتبنى اللامركزية والتي ترغب في نقل صلاحية اتخاذ القرار.
٣. إعطاء الرقابة آفاق جديدة قائمة على اختيار المستخدم والرقابة الذاتية والقيم والرؤى المشتركة وقواعد الإدارة والتعامل والتدريب والشفافية وغيرها، وتوجيه تركيز الرقابة إلى المجالات الأكثر توسعاً.

الانتقادات الموجهة لأسلوب التخلي عن الموازنة:

١. لا يعد هذا الأسلوب من نوع الطرق المعيارية (النمطية) لحل مشاكل الموازنة، بل هو باختصار عبارة عن مجموعة من أفضل الممارسات المستخدمة بواسطة الشركات المتقدمة التي تعاملت بشكل ناجح مع بعض القصور في الموازنات التقليدية.

٢. الصعوبة الكبيرة في تطبيق مفهوم التخلي عن الموازنة، فهو يتضمن تطبيق عدة أنظمة معقدة والذي يتطلب تنسيقها التغيير الجذري ليس فقط في نظام الموازنات وإنما كذلك في البيئات الثقافية والتنظيمية.
٣. الافتقاد للتعليمات العامة المفصلة التي توضح كيفية إدخاله.

وبعد هذا العرض لأبرز الأساليب الحديثة المعتمدة في تحسين وتطوير عمل الموازنات، يرى **الباحث** أن كل أسلوب من هذه الأساليب له ميزاته ومبرراته وبيئته، فضلاً عن الانتقادات والمآخذ عليه، لكن بطبيعة الحال كان هناك نقلة نوعية مع أي أسلوب من هذه الأساليب في عمل الموازنات، فنجد أن موازنة التحسين المستمر تشجع على تحليل تحسينات الأداء وترشيد التكلفة، حيث يمكن تحليل التكلفة والعائد لأي تحسينات من منظور أفضليتها للشركة، وتعمل على إدخال التحسينات المتوقعة في التكلفة خلال فترة الموازنة إلى أرقام الموازنة بداية العام مع التأكيد على التحسينات الصغيرة وبناء أرقام الموازنة على أساس التغييرات التي ستطبق وليس على أساس الممارسات والطرق الحالية، وتمتاز بقدرتها على إدخال التحسينات المستمرة على أرقام الموازنة خلال فترة تنفيذها وذلك من خلال التخفيض المستمر للتكلفة، وتعمل على تخفيض التكاليف من خلال العديد من التحسينات الصغيرة.

أما أسلوب الموازنة على أساس النشاط فإنها تعمل على ربط عملية التخطيط بالأهداف الإستراتيجية للشركة وتحديد فرص ترشيد التكلفة واستخدام تقنيات تحليل النشاط التي ثبتت صحتها والتركيز على الأنشطة والموارد عند إعداد الموازنات، وتجنب العمليات الحسابية غير الضرورية لاحتساب الأثر المالي للخطط غير المجدية.

وأخيراً فإن أسلوب التخلي عن الموازنة يعمل على التخلص من الموازنات نهائياً واستخدام بعض الأساليب الإدارية الحديثة مثل بطاقة الأداء المتوازن والقياس المقارن، لذلك يمتاز بعدة خصائص منها الجمع بين المزايا والمنافع التي تحققها الأساليب المختلفة والتي يشتمل عليها هذا الأسلوب، ويقدم مقدار كبير من الدعم للشركات التي تتبنى اللامركزية والتي ترغب في نقل صلاحية اتخاذ القرار إلى العاملين ومديري خط المقدمة، فضلاً عن إعطاء الرقابة آفاق جديدة قائمة على اختيار المستخدم والرقابة الذاتية والقيم والرؤى المشتركة وقواعد الإدارة والتعامل والتدريب والشفافية.

ومن أجل الاستمرار في عمليات التحسين والتطوير على الموازنات التقليدية يحاول الباحث اعتماد مدخل المحاسبة عن الانجاز بكل ما يمتاز به من توفير المعلومات الملائمة التي تحتاجها الإدارة لتقدير النتائج المالية وتحقيق التزامن والتوازن بين طاقات الموارد المتاحة، فضلاً عن المقاييس التشغيلية التي يوفرها لتعظيم الانجاز وتخفيض كلاً من المخزون والنفقات التشغيلية في دعم إجراءات وعمل هذه الموازنات، وقد تقدمت الإشارة إلى مدى الأهمية والأهداف والنتائج المرجوة من اعتماده في المباحث النظرية السابقة، وسيأتي بيانها بشكل موضوعي أكثر مع الجانب التطبيقي من هذه الدراسة.

المبحث الثاني

إعداد الموازنات التشغيلية وفقاً لمدخل المحاسبة عن الانجاز

المقدمة

تعد الموازنات التشغيلية أحد أهم أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية المتعارف عليها منذ فترات طويلة، وينطوي إعدادها كما هو معلوم على معايير التكلفة ومعايير الأداء المستهدف، وهي تستند إلى أسس وأساليب علمية ونماذج رياضية تساعد في تحقيق أهدافها التخطيطية والرقابية، ولكي تحافظ هذه الموازنات في مركزها المتقدم باعتبارها أحد أهم أساليب التخطيط والرقابة وتقييم أداء الشركات، يتوجب التعديل على إجراءاتها وتطوير آلية عملها وما تهدف إليه، بحيث يكون لها القدرة على توفير كافة المعلومات الملائمة في بيئة الأعمال ذات التغير المستمر، ويرى الباحث أنه بالإمكان التعديل والتطوير عليها باعتماد المقاييس التشغيلية التي يوفرها مدخل المحاسبة عن الانجاز والتي من شأنها أن توضح أداء هذه الموازنات ومن ثم المساهمة في ترشيد القرارات الإدارية في تعظيم الانجاز من خلال زيادة عدد الوحدات المباعة وتخفيض المخزون والنفقات التشغيلية مما يؤدي ذلك إلى زيادة أرباح الشركة ومواكبة البيئة التنافسية من أجل البقاء مع مثيلاتها.

أثر مدخل المحاسبة عن الانجاز في إعداد الموازنات التشغيلية

تشير بعض الدراسات إلى إمكانية استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز كأسلوب يدعم عمل التقارير الداخلية، إذ تؤكد القاعدة الأساسية في التقارير الداخلية الموجهة لاستخدام الإدارة على أن تتمتع معلوماتها بخاصية الملاءمة لتعمل كقاعدة لصنع القرارات الرشيدة، وهنا يطرح (Corbett) سؤالاً يركز فيه على تقادم أساليب محاسبة التكاليف التقليدية في مجال توفير المعلومات الملائمة، وسؤاله هو: (هل نحتاج إلى توزيع التكاليف على المنتجات؟) ثم أكد على إمكانية اتخاذ قرارات بدون تخصيص أي تكاليف على المنتجات، مما يعني ذلك تميز مدخل المحاسبة عن الانجاز في توفيره للمعلومات الملائمة القادرة على صنع قرارات رشيدة بأسلوب مبسط، كما أن محاسبة التكاليف التقليدية تعرضت للعديد من الانتقادات ومنها التي وجهت لأسلوب التكلفة الكلية في تحديد التكاليف، حيث أنها تتجه لاستخدام التكاليف التاريخية التي حدثت فعلاً في تقاريرها، وأن هذه التكاليف غير ملائمة بغض النظر عن الغرض التي تستخدم من أجله المعلومات، وكذلك في عملية تخصيص التكاليف على وحدة المنتج وصولاً إلى التكلفة النهائية له، وقد افترض مدخل المحاسبة عن الانجاز أن تحديد التكاليف يكون بهدف توظيفها لمتخذ القرار أكثر من كونه قياساً للتكلفة. (الخفاجي، ٢٠١٣، ٢٨)

وهنا لابد من التنويه إلى أن مدخل المحاسبة عن الانجاز لا يستبدل الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية، بل هو يدعم العمليات التشغيلية في الأجل القصير لزيادة القيمة عن طريق استخدام الموارد المقيدة بفاعلية أكبر، وهو لا يمثل أداة لصنع قرارات إستراتيجية فالاختلاف في درجة الآلية المستخدمة

في عمليات الشركة هي دافع رئيسي وراء الاختلاف في اختيار المدخل المناسب لتصنيف عناصر التكاليف وأسلوب عرض التقارير المتبع فيها ودورية تدفق تلك التقارير. (الخفاجي، ٢٠١٣، ٧٤)

ووفقاً لوجهات النظر هذه يرى الباحث أن مجال استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز واسعاً جداً في دعم وتحسين محتوى التقارير الداخلية من خلال ما يوفره من معلومات ملائمة تخدم جميع المستويات الإدارية داخل الشركة، وعلى هذا الأساس تبنى الباحث فكرة اعتماده في تحسين وتطوير عمل الموازنات التشغيلية لما لها من دور كبير في التنبؤ بعدد الوحدات المباعة وكمية الوحدات الممكن إنتاجها وكمية المخزون وتكاليف الإنتاج وأخيراً التنبؤ بالأرباح الممكن تحقيقها، وكلما كانت تلك المعلومات الواردة بالموازنات التشغيلية دقيقة وصحيحة كلما كانت القرارات التي يتخذها المديرين ملائمة ويمكن الاعتماد عليها، وبإمكان مدخل الانجاز بما يشتمل عليه من مقاييس تشغيلية ومالية وافترضات يستند عليها وأهداف يسعى إلى تحقيقها أن يطور ويعدل من نموذج هذه الموازنات لتلائم بيئة الأعمال الحديثة في توفير المعلومات الملائمة التي من شأنها مساعدة المديرين في عمليات اتخاذ القرارات الرشيدة، ومن أجل بيان عملية التطوير والتعديل للنموذج التقليدي للموازنات التشغيلية سوف يتطرق الباحث إلى أنواع الموازنات التشغيلية وأثر مدخل المحاسبة عن الانجاز ودوره في دعم كل موازنة منها لتلائم متطلبات البيئة الصناعية الحديثة، ويمكن تحديد أثر هذا المدخل في كل من الموازنات التالية:

أولاً. موازنة المبيعات

عادةً ما يكون الدافع الرئيسي من نموذج موازنة المبيعات التقليدية هو التنبؤ بالمبيعات المتوقعة، ويتطلب ذلك معلومات وبيانات عن عمليات الشراء من المواد الأولية ومعرفة كمية المخزون وتكلفة العمالة المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية، ويعد النموذج التقليدي لهذه الموازنة جيداً لأغراض التنبؤ بالمبيعات، إلا أن معلوماته قد تكون ضبابية بسبب ارتباطها بالتكاليف المتغيرة المباشرة، وهذا لا يكفي لاعتماد موازنة المبيعات لوحدها في بيان أثر التنبؤ بالمبيعات في الربحية وفي قيد الطاقة أيضاً داخل الشركة، ولمعالجة هذه المشاكل يتوجب تبني عملية التنبؤ بالانجاز الذي يظهر فيه تأثير كل من الأرباح وقيد الطاقة. ولهذا الغرض عرضت دراسة (Bragg, 2007, 91) نموذجاً خاصاً لتعديل النموذج التقليدي لهذه الموازنة وأخذ هذا التعديل الصيغة المبينة في الجدول (٣) التالي:

الجدول (٣)

موازنة المبيعات وفقاً لمدخل المحاسبة عن الانجاز

اسم المنتج	كمية المبيعات المخططة	سعر بيع الوحدة	إيراد المبيعات	التكلفة المتغيرة للوحدة	هامش الانجاز للوحدة	إجمالي هامش الانجاز	القيد ساعة/وحدة	إجمالي الوقت المستنفد في القيد	هامش الانجاز لكل ساعة
س	xx	xx	xx	xx	xx	xx	xx	xx	xx
ص	xx	xx	xx	xx	xx	xx	xx	xx	xx

Source: (Bragg, 2007, 95)

ويرى الباحث أن الجدول (٣) أعلاه يبين أن هناك اختلافاً في طريقة وآلية إعداد نموذج هذه الموازنة وفقاً للمدخل التقليدي ومدخل الانجاز، حيث يشتمل وفق المدخل الأخير على معلومات لا تقتصر على عدد الوحدات المخططة وسعر بيعها، ولكنه يأخذ بنظر الاعتبار عامل الوقت المستنفد في قيد الطاقة المتاحة فضلاً عن اختلاف التكلفة المتغيرة للوحدة التي تحسب بقسمة التكاليف كاملة المرونة على عدد الوحدات المباعة، مما يساعد ذلك في عملية التنبؤ بالمبيعات بشكل سليم ومن ثم تحقيق ملائمة المعلومات عن الانجاز، كما وسيعرض الباحث لاحقاً التفصيل الكامل لكيفية تحديد كل فقرة من فقرات هذه الموازنة في الجانب التطبيقي من الرسالة.

ويرى (Bragg, 2007, 94) أيضاً أن موازنة المبيعات التقليدية تعاني الكثير من أوجه القصور كونها لا تأخذ بنظر الاعتبار مشكلة قيد الطاقة المتاحة عند إعدادها، ولهذا تكون الشركة قد أعدت الموازنة ولكن بشكل غير سليم نتيجة عدم الدقة في تحديد كمية المبيعات المخططة والتي تعتبر كأساس لتحقيق هدف هذه الموازنة، وبالتالي فإن إعدادها وفقاً لمدخل الانجاز سيعالج هذه المشكلة وبتيح درجة من الموضوعية في كمية المبيعات المخططة ولترتفع معها نسبة السلامة في عمليات التنبؤ، فضلاً عن أن هذا المدخل سيوفر الحلول الممكنة من أجل التعديل على مزيج المبيعات نحو الأفضل.

ويؤكد (الخفاجي، ٢٠١٣، ١١٣) على أن كمية المبيعات يعد مؤشراً مهماً على قابلية الشركة في تصريف منتجاتها عن طريق الاستغلال الأمثل للطاقات المتاحة لها، وتعتبر الزيادة في عدد الوحدات المباعة وفق مدخل المحاسبة عن الانجاز السبيل الوحيد لتعظيم الانجاز ومن ثم الربحية، ويقاس معدل الانجاز الذي يعبر عن عدد الوحدات المباعة خلال فترة زمنية معينة بالاعتماد على بيانات المبيعات والوقت الكلي للشركة وفق الصيغة التالية:

$$\text{معدل الانجاز} = \text{عدد الوحدات المباعة} \div \text{الوقت الكلي}$$

وبالنتيجة يخلص الباحث بضرورة تكريس الشركة لجهودها من أجل إدارة الوقت بشكل صحيح من خلال تخفيض الأوقات التي لا تضيف قيمة للمنتج كوقت التهيئة والنقل والتخزين إلى أدنى مستوياتها، وكذلك الاهتمام في سبل زيادة كميات المبيعات من خلال تحسين السياسات التسويقية التي تتبعها وتحسين جودة المنتج وخدمات ما بعد البيع. ومن الجدير بالذكر أن إدارة الموارد المقيدة داخل الشركة هي إحدى أهداف نظرية القيود ومدخل الانجاز، وأن عملية إدارة هذه الموارد ومعالجة القيود وتحركها من مرحلة إلى أخرى قد تخرج من المنطقة الإنتاجية لتصل في نهاية المطاف إلى قسم المبيعات، وهي آخر مرحلة للقيود الداخلية وبعدها يتحول القيد إلى خارج الشركة، وهنا يتم الاعتماد على رجال التسويق، وسبب هذا التحول الكبير يعود إلى زيادة الطاقة الإنتاجية داخل الشركة ومن ثم على الشركة زيادة مبيعاتها، وإلا فسيرجع القيد مرة أخرى للمنطقة الإنتاجية، وهذا المفهوم له تأثير رئيسي على القرارات المحاسبية، ولا بد للإدارة أن تكون على درجة من الوعي والدراية بالمرحلة التي انتقل عندها القيد،

إذ يتوجب عليها عند ذلك التوقف عن عمليات تحسين الطاقة الإنتاجية في المورد الذي تم تقييده سابقاً، طالما أن وجود الطاقة الفائضة لم يعد ينتج عنها أي زيادة في الطاقة الإنتاجية، وإذا انتقل القيد كلياً إلى خارج الشركة ودخل السوق فإن على الشركة التخطيط لذلك مسبقاً، ولمعالجة مثل هذا القيد قد تسعى الشركة إلى زيادة مبيعاتها من خلال تخفيض الأسعار. (Bragg, 2007, 151)

ثانياً. موازنة الإنتاج

تركز البيئة التنافسية اليوم على إنتاج منتجات وتقديم خدمات ذات قيمة عالية وفقاً لطلبات العملاء، في حين أن محاسبة التكاليف التقليدية تشجع الإدارة على الإنتاج الذي قد يفوق الحاجة الحقيقية لهذه الطلبات، مما يؤدي ذلك إلى تراكم المخزون وزيادة تكلفة الاحتفاظ به، وهذا يتعارض مع أهداف الشركات في البيئة التنافسية ويتعارض أيضاً مع ما تسعى إليه نظرية القيود ومدخل الانجاز في تخفيض كميات المخزون لأدنى حدٍ ممكن. (Aghili, 2011, 15) فسياسة الشركات المطبقة لهذا المدخل تقوم على افتراض أنها لا تحقق انجازاً ما لم يباع ما قامت بإنتاجه، وهذا يعني أن المنتجات التامة التي لم يتم بيعها أو المنتجات غير التامة تبقى كمخزون تمثل تكاليف وأعباء إضافية على الشركة، كما أنها لن تساهم في تحقيق أي عائدٍ لها، وبذلك فهي تقلل من الانجاز الكلي. ولأغراض تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز واحتساب انجاز الشركة يتطلب ذلك أن تخفض الشركة من كميات المخزون المتراكم لديها لتخفيض من مصاريف الاحتفاظ به وتخفيض من معدل ضياع الوقت بين العمليات أيضاً، إذ من الأفضل وضع نسبة معينة لكل نوع من أنواع المخزون تحددها الشركة وفقاً لاحتياجاتها آخذةً بنظر الاعتبار كمية الطلب على كل منتج، كما أن تقليل مستويات مخزون الإنتاج التام سيقول من فرص الإدارة بمحاولتها تخفيض التكاليف عن طريق إنتاج عدد أكبر من الوحدات تتوزع عليها التكاليف الصناعية، بحيث تظهر تكلفة وحدة المنتج أقل كلما زاد حجم الإنتاج، في حين أن معظم هذا الإنتاج سيتم تخزينه وسترتفع تكلفته مع احتمالية انخفاض جودته بسبب بعض العوامل كالنقادم وسوء التخزين وغيرها. (الخفاجي، ٢٠١٣، ١٢٦)

ومن الجدير بالذكر أن مدخل المحاسبة عن الانجاز يركز على تحسين العمليات التشغيلية من خلال الاستفادة القصوى من الآلات والمعدات والعمالة والتي تؤدي بدورها إلى زيادة كمية الإنتاج ومن ثم زيادة كمية المخزون الزائد (الفائض عن الطلب) والذي بدلاً من أن يظهر كنفايات في قائمة الدخل للفترة سيحسب كبند من بنود الأصول في الميزانية. (Aghili, 2011, 15) ويرى الباحث أن تحسين العمليات التشغيلية داخل الشركة هي ضرورة ولا بد منها من أجل زيادة كمية الإنتاج، ولكن يعتمد هذا الأمر على ما يتم بيعه من منتجات الشركة، لأن زيادة كمية الإنتاج غير المباع لا يعتبر انجازاً ويحمل الشركة عبء تكاليف التخزين والتلف وغير ذلك.

ومن الحالات الأخرى التي يتوجب الإشارة إليها ويكون لمدخل المحاسبة عن الانجاز الدور البارز في بيان أثرها هي حالة إضافة منتج جديد إلى العملية الإنتاجية، حيث يرى (Bragg, 2007, 98)

أن الأثر في إضافة هذا المنتج وفقاً لموازنة الإنتاج التقليدية ستأخذ الصورة التالية (سيتم إضافة عدد الوحدات التي ستباع منه، ومن ثم سيظهر أثرها على إجمالي قيمة المبيعات المتوقعة الناتجة عن كمية المبيعات المخططة لجميع أنواع المنتجات)، وبالنتيجة فإن هذه الطريقة سوف لا تأخذ في الاعتبار تأثير إضافة هذا المنتج على المنتجات الأخرى، ولا تأثيره على الموارد المقيدة في الشركة. كما وقد يؤثر إضافته لاسيما إن كان مقدار انجازه المتحقق ضمن المورد المقيد (الانجاز لكل دقيقة) أقل من بقية المنتجات على إنتاج غيره من المنتجات ذات الانجاز الأعلى منه، كونه منتج ذو انجاز أقل من المنتجات الأخرى، أما لو كانت إضافة هذا المنتج الجديد وفقاً لمدخل المحاسبة عن الانجاز، فإنه سيأخذ بنظر الاعتبار تأثير المنتج الجديد على بقية المنتجات وما هو أثره على الموارد المقيدة، وهذا من ناحية وجود القيد داخل الشركة، أما إذا كان القيد خارج الشركة فإنه سيأخذ بنظر الاعتبار ما إذا كانت هناك زيادة في الاستثمار أو زيادة في النفقات التشغيلية يقابلها زيادة في الانجاز بشكل كافي أم لا.

ويرى الباحث أن آلية الوصول إلى كمية الإنتاج المخطط وفقاً لمدخل المحاسبة عن الانجاز لا تختلف عن الصيغة المتعارف عليها في نظم الموازنات التقليدية، لكن مع وجود اختلاف جوهري في ما تتضمنه من أرقام، حيث سيكون الإنتاج على وفق ما يتم بيعه فقط مع الاحتفاظ بكميات قليلة جداً من المخزون أمام نقاط الاختناق مع الأخذ في الاعتبار تأثير كل منتج على قيد الطاقة المتاحة وما إذا كان هذا المنتج ذو انجاز أقل ليتم استبعاده أو أن يتم الاستمرار في إنتاجه، وفي ضوء هذه الاعتبارات والعمل بمقتضاها تعد الموازنة التخطيطية للإنتاج بصيغتها المتعارف عليها وكما يلي:

$$\begin{array}{r} \text{كمية المبيعات المخططة} \\ \times \times \\ + \text{ كمية مخزون الإنتاج التام آخر المدة} \\ \times \times \\ (-) \text{ كمية مخزون الإنتاج التام أول المدة} \\ (\times \times) \\ \hline \text{كمية الإنتاج المخطط} \\ \times \times \end{array}$$

ثالثاً. موازنة التكاليف كاملة المرونة

في ضوء مدخل المحاسبة عن الانجاز ودوره في دعم نظام الموازنات التشغيلية يؤيد الباحث ما ذهب إليه العديد من الكتاب والباحثين على إحلال موازنة التكاليف كاملة المرونة محل موازنة تكاليف المواد المباشرة وذلك لإزالة الغموض في حساب هامش الانجاز من خلال الرجوع إلى الواقع العملي الذي يقيسه بالفرق بين إيراد المبيعات والتكاليف كاملة المرونة، وعلى ذلك ستشتمل هذه الموازنة أي موازنة التكاليف كاملة المرونة على عنصر تكلفة المواد المباشرة الذي له الحصة الأكبر فيها، مضافاً إليه مجموعة أخرى من العناصر تتمثل بـ (تكاليف التعهيد للغير والعمولات المدفوعة لرجال البيع والرسوم الجمركية وتكاليف النقل) في حالة وجودها جميعاً أو بعضاً منها. (Zadeh, 2002, 71) ومن المعلوم أن

تكاليف هذه الموازنة تتأثر (بالزيادة أو النقصان) بموازنة الإنتاج، فكلما زادت كمية الإنتاج المباع كلما زادت تكاليف هذه الموازنة والعكس صحيح.

ويتم تحديد إجمالي هذه التكاليف في الموازنة المخصصة لها من الصيغة التالية:

كمية المواد اللازمة للإنتاج	××
مخزون المواد آخر المدة	×
مخزون المواد أول المدة	(-)(××)
كمية المواد الأولية الواجب شراؤها	××
سعر الشراء	×
تكلفة المواد الأولية	××
تكاليف التعهيد، عمولات البيع ... الخ	×
التكاليف كاملة المرونة	××

رابعاً. موازنة النفقات التشغيلية

تعرف النفقات التشغيلية وفقاً لمدخل المحاسبة عن الانجاز بأنها الأموال التي تنفقها الشركة لتحويل المخزون إلى انجاز، ويكمن الغرض الأساسي منها في دعم قدرة الشركة على توليد الانجاز، وعلى هذا الأساس يرى (الخفاجي، ٢٠١٣، ١٠١) تضمين كل من (تكلفة العمالة المباشرة، التكاليف الصناعية الإضافية، التكاليف التسويقية، التكاليف الإدارية) في موازنة النفقات التشغيلية باعتبارها **تكاليف ثابتة** يتم استنفادها خلال الفترة التي نشأت فيها. ويرى الباحث قبل التفصيل في حيثيات موازنة النفقات التشغيلية وآلية إعدادها أن هناك مسألة ذات ارتباط مباشر بهذه النفقات أشار إليها (Bragg, 2007, 99) وصنفها بشكل منطقي وبما يحقق الهدف من هذه الموازنة، حيث نوه في دراسته إلى أن تصميم نظم الموازنات التقليدية غالباً ما يتم لإظهار النتائج على أساس التحسين الجزئي للموارد (لكل قسم أو مرحلة) بدلاً من تحسين الموارد على مستوى الشركة، الأمر الذي قد يؤدي إلى نتائج عكسية بقرارات الموازنة، وأشار أيضاً إلى أنه من الصعب إعطاء نموذجاً أو شكلاً كمياً عن مدى تأثير التغير في النفقات التشغيلية على إجمالي الانجاز، وعلى ذلك إلى عدم وجود علاقة مباشرة أو غير مباشرة بين بعض عناصر هذه النفقات وعملية توليد الانجاز، ومن ثم فإن إعداد الموازنة التي تدعم نفقات توليد الانجاز ستطلب معرفة مفصلة عن الطريقة التي تعمل بها الشركة ككل لإتمام هذه العملية، ورغم هذه الصعوبات يبقى هناك مجالاً للإدارة بإعداد نموذج لموازنة تعمل على تخفيض هذه النفقات، ونظراً لعمق الاختلافات في كيفية التعامل مع بنود هذه الموازنة استناداً إلى مدى تأثيرها في الانجاز يتم تقسيمها إلى كل من **النفقات التشغيلية الداعمة للانجاز (المؤثرة بالانجاز)** وهي التي يمكن تخفيضها لكن بعد إجراء المراجعة التفصيلية لها من قبل محلل العملية، فهي تحتاج إلى دراسة متأنية لكل بند أو عنصر من عناصرها،

والنفقات التشغيلية غير الداعمة للإنجاز (غير المؤثرة بالإنجاز) وهي التي يمكن تخفيضها بعد إجراء مراجعة اعتيادية وبسيطة لها. وعلى أساس هذا التقسيم وضع (Bragg) نموذجاً لموازنة النفقات التشغيلية وحدد بعضاً لما يمكن أن تشتمل عليه من بنود أو عناصر كما موضحة في الجدول (٤) التالي:

الجدول (٤)

موازنة النفقات التشغيلية وفقاً لمدخل المحاسبة عن الإنجاز

النفقات التشغيلية الداعمة للإنجاز (المؤثرة بالإنجاز)	
××	مواد ترويجية
××	رواتب الجهود الهندسية
××	رواتب قسم التسويق
××	رواتب الإنتاج
××	رواتب قسم المبيعات
××	المعارض التجارية
×××	الإجمالي الداعم للإنجاز
النفقات التشغيلية غير الداعمة للإنجاز (غير المؤثرة بالإنجاز)	
××	فوائد البنك (الرسوم المصرفية)
××	الرسوم القانونية
××	رواتب المحاسبين
××	رواتب موظفي الشركة
××	التوريد
××	الضرائب والمدفوعات
××	السفر والإيفاد
×××	الإجمالي غير الداعم للإنجاز
×××	إجمالي النفقات التشغيلية

Source: (Bragg, 2007, 100)

ويرى الباحث أن هذا التقسيم في الجدول (٤) هو تقسيم وظيفي لعناصر النفقات التشغيلية، فمثلاً يلاحظ على أغلب عناصر النفقات (الداعمة للإنجاز) بأنها نفقات صناعية وتسويقية، وبالتالي ليس من السهولة تخفيضها لأنها تعتبر المحرك الرئيسي لتوليد الإنجاز في الشركة، في حين يلاحظ على أغلب عناصر النفقات (غير الداعمة للإنجاز) بأنها نفقات إدارية، وبالتالي يكون مجال تخفيضها أسهل بكثير من تخفيض القسم الأول ما لم يؤثر ذلك على الإنجاز الكلي للشركة. ومن وجهة نظر أخرى يرى (Bragg, 2007, 101-102) أنه حتى لو تبين أن معظم النفقات التشغيلية هي من النوع المؤثر في الإنجاز، فلا يمكن الجزم بعجز الإدارة عن إمكانية تخفيضها ولو بجزء بسيط، بمعنى لا بد وأن يكون هناك إجراء ولو متواضعاً من قبل المديرين على تخفيضها.

لكن بالمقابل ماذا لو كان هناك قرار بزيادة هذه النفقات بدل تخفيضها؟، وكيف ينبغي التعامل مع عملية إعداد الموازنة في حال لو تمت زيادتها فعلاً؟.

وهنا يجيب (Bragg) على هذه التساؤلات بما يلي:

- إن زيادة هذه النفقات هو أمرٌ وارد في الشركات المطبقة لمدخل المحاسبة عن الانجاز، ففي حالات معينة يتوجب تعيين موظفين جدد (عمالة إضافية) عندما تكون طاقة المورد المقيد (غير كافية لمعالجة مشاكل التوقف عن العمل داخل الشركة بسبب نفاذ مخزون الأمان، قادرة على توليد المزيد من الانجاز في حالة زيادة عدد الموظفين)، وفي هذه الحالات يعتبر قرار التوظيف رغم زيادة النفقات جيداً طالما ينتج عنها زيادة تدريجية في الانجاز تتجاوز التكلفة الإضافية له.
- ضرورة امتلاك الشركة المرونة والوضوح في المبادئ الأساسية لإعداد موازنة النفقات التشغيلية عند مستوى معين وبما يسمح لها بالتعامل مع أي زيادة في هذه النفقات طالما كانت نتائجها إيجابية على الانجاز وهذا في حالة عدم وجود أي نفقات تمثل قيداً عليه أي على الانجاز، أما إذا كانت تمثل قيداً فإن المرونة قد لا تستوعب كمية الزيادة الحاصلة، عندئذٍ يجب تضمين أو إضافة هذه النفقات على الموازنة عند نقطة الزيادة (الطاقة القصوى للقيد).

خامساً. موازنة تكلفة مخزون آخر المدة

فيما يتعلق بهذه الموازنة أضاف (Bragg, 2007, 110) تعديلاً بسيطاً على خريطة حسابات المخزون بهدف جعل مدخل المحاسبة عن الانجاز يتوافق مع محاسبة التكاليف التقليدية التي تستخدم ثلاث حسابات للمخزون هي: (مخزون المواد الخام ويشتمل حسابه على تكلفة شراء المواد الخام فقط، ومخزون الإنتاج تحت التشغيل فضلاً عن مخزون الإنتاج التام وتشتمل حساباتهم بالإضافة إلى تكلفة شراء المواد الخام على تكلفة العمالة المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية)، ويستخدم مدخل المحاسبة عن الانجاز هذه الحسابات أيضاً لكن مع اختلاف بسيط في عملية التقييم كونه يأخذ بنظر الاعتبار التكاليف كاملة المرونة فقط عند تقييمه للنوعين الأخيرين من المخزون. ولأن مدخل المحاسبة عن الانجاز يأخذ بنظر الاعتبار التكاليف كاملة المرونة فقط لهذين النوعين، فيكون من الضروري إيجاد حسابين إضافيين لتوزيع تكلفة العمالة المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية الخاصة بهما، وسيسمح هذا التوزيع للإدارة بإعداد تقارير وفق كل من:

١. مدخل المحاسبة عن الإنجاز من دون توزيع تكلفة العمالة المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية للمخزون.

٢. محاسبة التكاليف التقليدية مع توزيع تكلفة العمالة المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية للمخزون.

وفي ضوء هذا الإجراء ستكون خريطة حسابات المخزون كما مبينة في الجدول (٥) التالي:

الجدول (٥)

خريطة حسابات المخزون وفقاً لكل من

مدخل المحاسبة عن الانجاز ومحاسبة التكاليف التقليدية

المخزون	مدخل الانجاز	المدخل التقليدي
مخزون المواد الخام (تكلفة الشراء فقط)	xx	xx
مخزون الإنتاج تحت التشغيل (التكاليف كاملة المرونة فقط)	xx	xx
مخزون الإنتاج تحت التشغيل (تكلفة العمالة، التكاليف الصناعية الإضافية)		xx
مخزون الإنتاج التام (التكاليف كاملة المرونة فقط)	xx	xx
مخزون الإنتاج التام (تكلفة العمالة، التكاليف الصناعية الإضافية)		xx

Source: (Bragg, 2007, 111)

ويرى الباحث أن هذا التعديل على حسابات المخزون له انعكاسات إيجابية، ويفضل على التقييم

التقليدي لمحاسبة التكاليف التي تعمل على تخصيص وتوزيع تكلفة العمالة المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية على المخزون، ومن ثم تظهر هذه التكاليف بالميزانية كأصل بدلاً من ظهورها في قائمة الدخل كمصروف إلى أن يتم استهلاك هذا المخزون وبيعه فتظهر عندئذٍ في قائمة الدخل، وهذا الإجراء يسبب العديد من المشاكل المحاسبية منها:

- عدم صحة الفرضية الأساسية التي تقول بأن النفقات التشغيلية ترتبط بكمية المخزون المنتجة، لأن النفقات التشغيلية تمثل قدرة الشركة على توليد الانجاز خلال فترة زمنية معينة.
 - تسمح محاسبة التكاليف التقليدية بتحميل التكاليف على المخزون، وهذا يشجع المديرين على زيادة كميته أكثر من المطلوب من أجل تحسين مستويات التقرير عن الربحية، فيؤدي ذلك إلى نتائج عكسية غير مرضية منها زيادة تكاليف التخزين وزيادة استثمارات الشركة في رأس المال العامل.
- في حين يتم العمل وفق مدخل المحاسبة عن الانجاز على تخصيص التكاليف كاملة المرونة فقط على المخزون، وبهذا سوف تعالج المشاكل السابقة وتستبعد ميول المديرين لزيادة كميات المخزون لعدم قدرتهم على تحسين النتائج المالية بشكل كبير عن طريق تخزين النفقات التشغيلية في المخزون. (Bragg, 2007, 53-54)، (الخفاجي، ٢٠١٣، ٢٣)

ويخلص الباحث إلى أن المعالجة المختلفة لكل من مدخل المحاسبة عن الانجاز ومحاسبة

التكاليف التقليدية في تخصيص وتوزيع تكلفة العمالة المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية على المخزون له أثره في نظم مكافأة الأداء، فوفقاً لمحاسبة التكاليف التقليدية يحاول المديرين زيادة كمية

المخزون لعلمهم أن بعض تكاليف العمالة المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية ستنتقل خارج الفترة الحالية في حساب أصول المخزون، فيؤدي ذلك ظاهرياً إلى زيادة الأرباح ومن ثم الحصول على المكافآت والحوافز، ومثل هذا الأمر لا يحدث مع مدخل المحاسبة عن الانجاز كونه يعمل على نقل تلك التكاليف على الفترة الحالية ومن ثم لا يكون هناك حافزاً لزيادة كمية هذا المخزون. ومع تركيز مدخل المحاسبة عن الانجاز على تخفيض المخزون إلا أنه في نفس الوقت يؤكد على وجود مخزون الأمان نظراً للمزايا التي يحققها في الشركات المطبقة له، حيث يرى (Jayakumar & Sekar, 2012, 244) أن وجود نسبة من مخزون الإنتاج التام داخل الشركة سيسهل من العمل الجاري في تسليم المنتجات للعملاء في الوقت المحدد، في حين أن وجود نسبة من مخزون المواد الأولية والإنتاج تحت التشغيل سيمنع من توقف أو تعطل العمل أمام نقاط الاختناق، كما يمكن للشركة أن تحقق المكاسب أو الأرباح من هذا المخزون في ظل ظروف التضخم بسبب الشراء في وقت مبكر.

وبالنتيجة لما سبق يمكن تحديد الصيغة التي يتم من خلالها الوصول إلى تكلفة مخزون الإنتاج التام آخر المدة وفقاً لمدخل المحاسبة عن الانجاز بالتالي:

$$\begin{array}{rcl} \text{التكاليف كاملة المرونة} & \times \times & \\ \div & \text{كمية الإنتاج المخطط} & \times \times \\ \hline \text{تكلفة الوحدة من الإنتاج التام} & \times \times & \\ \times & \text{عدد وحدات مخزون الإنتاج التام آخر المدة} & \times \times \\ \hline \text{تكلفة مخزون الإنتاج التام آخر المدة} & \times \times & \end{array}$$

سادساً. موازنة تكلفة الإنتاج التام المباع

تعد التكاليف كاملة المرونة وتكلفة مخزون الإنتاج التام آخر المدة من العناصر الرئيسية لموازنة تكلفة الإنتاج التام المباع في ضوء مدخل المحاسبة عن الانجاز، وعلى ذلك ستختلف هذه الموازنة عن ما هو متعارف عليه في محاسبة التكاليف التقليدية، إذ تشتمل تكلفة الإنتاج التام في النموذج التقليدي على كل من (تكلفة المواد والعمالة المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية) والتي يتم تخصيصها على وحدة المنتج وصولاً إلى التكلفة الكلية له، أما التكاليف كاملة المرونة فهي تشتمل على تكلفة المواد المباشرة فقط مضافاً لها تكاليف التعهيد للغير وعمولة رجال البيع وتكاليف النقل.. الخ (إن وجدت) والتي يتم تخصيصها على الوحدات المباعة فقط وليس المنتجة للوصول إلى التكاليف المتغيرة لوحدة المبيعات. (الخفاجي، ٢٠١٣، ١١٦) وعلى نفس السياق أيضاً فإن تكلفة مخزون الإنتاج التام آخر المدة تختلف في مدخل الانجاز عن ما هي عليه في محاسبة التكاليف التقليدية، وقد سبق بيانها وتفصيلها وتحديد صيغة الوصول إليها وفقاً لكلٍ منهما.

وبعد بيان أوجه الاختلاف في عناصر هذه الموازنة وما يشتمل عليه كل عنصر منها وفقاً لمدخل الانجاز أو النموذج التقليدي، يتوجب بيان أسباب هذا الاختلاف وأثره في النتائج التي سيتم الوصول إليها، وهذا ما سيقوم به الباحث لاحقاً من خلال استعراض حالة عملية اعتمادها كل من (Bragg, 2007, 108-110) و (الخفاجي، ٢٠١٣، ٢٩-٣٢) عكست هذه الصورة بواقعية وموضوعية أكثر. وبالنتيجة فإن تحديد تكلفة الإنتاج التام المباع وفقاً لمدخل الانجاز يتم بالصيغة التالية:

$$\begin{array}{r} \text{التكاليف كاملة المرونة} \\ \times \times \\ + \text{ تكلفة مخزون الإنتاج التام أول المدة} \\ \times \times \\ (-) \text{ تكلفة مخزون الإنتاج التام آخر المدة} \\ (\times \times) \\ \hline \text{تكلفة الإنتاج التام المباع} \\ \times \times \end{array}$$

سابعاً. موازنة قائمة الدخل

تعد هذه الموازنة على درجة كبيرة من الأهمية لأنها تعبر عن خلاصة ونتيجة النشاط التشغيلي للشركة، ونظراً لارتباطها الوثيق بالموازنات السابقة فهي ستتأثر بأي تعديل أو تغيير يطرأ على تلك الموازنات، ولهذا السبب ستختلف بعض عناصر هذه الموازنة وفقاً لمدخل الانجاز عن نموذجها التقليدي، حيث يحتسب الدخل التشغيلي بصورته البسيطة وفقاً لمحاسبة التكاليف التقليدية من خلال طرح تكلفة الإنتاج التام المباع من قيمة أو إيرادات المبيعات ليتحدد عندها هامش المساهمة الذي حققته الشركة، وبنفس الطريقة يحتسب هذا الدخل وفق مدخل المحاسبة عن الانجاز ليتحدد عندها هامش الانجاز بدلاً من هامش المساهمة، لكن نقطة الاختلاف بينهما تكمن فيما تشتمل عليه تكلفة الإنتاج التام المباع بحسب الانجاز وبحسب المدخل التقليدي وقد تم بيان ذلك وتفصيله في الموازنة السابقة.

وبعد تحديد هامش الانجاز والوصول إليه وطرح النفقات التشغيلية منه والمتمثلة بـ (تكلفة العمالة المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية والتكاليف التسويقية والإدارية الثابتة) يتحدد عندها الدخل التشغيلي، وعلى هذا الأساس ستكون الصيغة التي يحدد في ضوءها هذا الدخل كما يلي:

$$\begin{array}{r} \text{إيرادات المبيعات} \\ \times \times \\ (-) \text{ تكلفة الإنتاج التام المباع} \\ (\times \times) \\ \hline \text{هامش الانجاز} \\ \times \times \\ (-) \text{ النفقات التشغيلية} \\ (\times \times) \\ \hline \text{الدخل التشغيلي} \\ \times \times \end{array}$$

ولغرض بيان حقيقة وأسباب الاختلاف في حساب تكلفة الإنتاج التام المباع والدخل التشغيلي في ضوء محاسبة التكاليف التقليدية عن مدخل المحاسبة عن الانجاز، استعرض (Bragg, 2007, 108-110) و (الخفاجي، ٢٠١٣، ٢٩-٣٢) هذا الاختلاف من خلال حالة عملية لقائمة الدخل افترضنا في بياناتها

أمرين، الأول عدم وجود مخزون من الإنتاج التام والثاني مع وجود هذا المخزون، وفيما يلي صورة من قائمة الدخل المعدة وفقاً للمدخل التقليدي ومدخل الانجاز في حالة عدم وجود المخزون من الإنتاج التام موضحة بالجدول (٦) التالي:

الجدول (٦)

قائمة الدخل وفقاً لمحاسبة التكاليف التقليدية ومدخل المحاسبة عن الانجاز

في حالة (عدم وجود مخزون)

البيان	محاسبة التكاليف التقليدية	مدخل المحاسبة عن الانجاز	الملاحظات
إيراد المبيعات	٨٢٥٠٠٠٠	٨٢٥٠٠٠٠	الوحدات المباعة ٨٢٥٠٠
تكلفة الإنتاج التام المباع			سعر البيع ١٠٠ ج/وحدة
تكلفة المواد المباشرة	١٦٥٠٠٠٠	١٦٥٠٠٠٠	٢٠ ج/وحدة
تكلفة العمالة المباشرة	٨٢٥٠٠٠	-----	١٠ ج/وحدة
التكاليف الصناعية الإضافية	٢٤٧٥٠٠٠	-----	٣٠ ج/وحدة
تكلفة الإنتاج التام المباع	(٤٩٥٠٠٠٠)	(١٦٥٠٠٠٠)	
هامش المساهمة/هامش الانجاز	٣٣٠٠٠٠٠	٦٦٠٠٠٠٠	
<u>النفقات التشغيلية</u>			
تكلفة العمالة المباشرة	-----	٨٢٥٠٠٠	
التكاليف الصناعية الإضافية	-----	٢٤٧٥٠٠٠	
الإهلاك	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	المبالغ الخاصة بعناصر
العمولات	١٢٥٠٠٠	١٢٥٠٠٠	النفقات التشغيلية هي
مصاريف الإعلان	١٧٥٠٠٠	١٧٥٠٠٠	المثبتة في كل قائمة
الصيانة	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	
التجهيزات	١٥٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠	
أخرى	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	
إجمالي النفقات التشغيلية	(٣٠٠٠٠٠٠)	(٦٣٠٠٠٠٠)	
الدخل التشغيلي	٣٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠	

المصدر: (Bragg, 2007, 109)، (الخفاجي، ٢٠١٣، ٢٩) بتصرف.

يلاحظ من الجدول أعلاه أن الدخل التشغيلي متساوٍ في القائمتين، لكن مع ذلك هناك اختلاف

جوهرى في طريقة تصنيف التكاليف في كل قائمة منهما، وسبب هذا الاختلاف يعود إلى ما يلي:

١. في ضوء محاسبة التكاليف التقليدية تحمّل الوحدات المباعة بتكلفة المواد والعمالة المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية، وعند خصم إجمالي هذه التكاليف من إيرادات المبيعات يتحدد هامش المساهمة الذي تخصم منه النفقات التشغيلية فيتحديد بذلك ناتج النشاط أو الدخل التشغيلي للشركة.

٢. في ضوء مدخل المحاسبة عن الانجاز تحمّل الوحدات المبيعة بتكلفة المواد المباشرة الداخلة في تصنيعها فقط (إذا لم يكن هناك تكاليف التعهيد للغير ...الخ)، وعند خصم هذه التكلفة من إيرادات المبيعات يتحدد هامش الإنجاز الذي تخصم منه النفقات التشغيلية فيتحديد بذلك ناتج النشاط أو الدخل التشغيلي للشركة.

٣. في ضوء مدخل المحاسبة عن الانجاز يختلف رقم هامش الانجاز بشكل جذري عن رقم هامش المساهمة بسبب استبعاد تكلفة العمالة المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية من تكلفة الوحدات المبيعة واعتبارهما من عناصر النفقات التشغيلية.

أما الصورة الثانية لقائمة الدخل المعدة وفقاً للمدخل التقليدي ومدخل الانجاز في حالة وجود المخزون من الإنتاج التام فيوضحها الجدول (٧) التالي:

الجدول (٧)

قائمة الدخل وفقاً لمحاسبة التكاليف التقليدية ومدخل المحاسبة عن الانجاز

في حالة (وجود مخزون)

البيان	محاسبة التكاليف التقليدية	مدخل المحاسبة عن الانجاز	الملاحظات
إيرادات المبيعات	٨٢٥٠٠٠٠	٨٢٥٠٠٠٠	الوحدات المبيعة ٨٢٥٠٠
تكلفة الإنتاج التام المباع			سعر البيع ١٠٠ ج/وحدة
تكلفة المواد المباشرة	١٦٥٠٠٠٠	١٦٥٠٠٠٠	٢٠ ج/وحدة
تكلفة العمالة المباشرة	٨٢٥٠٠٠	-----	١٠ ج/وحدة
التكاليف الصناعية الإضافية	٢٤٧٥٠٠٠	-----	٣٠ ج/وحدة
مخزون الإنتاج التام أول المدة	١٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٢٥٠٠ وحدة
مخزون الإنتاج التام آخر المدة	(٩٠٠٠٠)	(٣٠٠٠٠)	١٥٠٠ وحدة
تكلفة الإنتاج التام المباع	(٥٠١٠٠٠٠)	(١٦٧٠٠٠٠)	
هامش المساهمة/هامش الانجاز	٣٢٤٠٠٠٠	٦٥٨٠٠٠٠	
النفقات التشغيلية			
تكلفة العمالة المباشرة	-----	٨٢٥٠٠٠	
التكاليف الصناعية الإضافية	-----	٢٤٧٥٠٠٠	
الإهلاك	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	المبالغ الخاصة بعناصر
العمولات	١٢٥٠٠٠	١٢٥٠٠٠	النفقات التشغيلية هي
مصاريف الإعلان	١٧٥٠٠٠	١٧٥٠٠٠	المتبنة في كل قائمة
الصيانة	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	
التجهيزات	١٥٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠	
أخرى	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	
إجمالي النفقات التشغيلية	(٣٠٠٠٠٠٠)	(٦٣٠٠٠٠٠)	
الدخل التشغيلي	٢٤٠٠٠٠	٢٨٠٠٠٠	

المصدر: (الخفاجي، ٢٠١٣، ٣٠) بتصرف.

يلاحظ من الجدول السابق أن الدخل التشغيلي غير متساوٍ في القائمتين، وسبب عدم التساوي بينهما يعود إلى ما يلي:

١. في ضوء محاسبة التكاليف التقليدية يقيّم المخزون بكل التكاليف التي أنفقت لإنتاجه في الفترة التي أعدت عنها قائمة الدخل والتي تشتمل على تكلفة المواد المباشرة وحصته من تكلفة العمالة والتكاليف الصناعية الإضافية، وعلى ذلك يكون مخزون الإنتاج التام:

$$\text{أول المدة} = ٢٥٠٠ \times (٣٠ + ١٠ + ٢٠) = ١٥٠٠٠٠ \text{ ج.}$$

$$\text{آخر المدة} = ١٥٠٠ \times (٣٠ + ١٠ + ٢٠) = ٩٠٠٠٠ \text{ ج.}$$

وهذا التقييم أو طريقة الاحتساب ينتقدها مؤيدو مدخل المحاسبة عن الانجاز، لأن جزء من التكاليف الثابتة الخاصة بالفترة التي أعدت عنها قائمة الدخل انتقلت مع وحدات المخزون إلى الفترة التالية لها.

٢. في ضوء مدخل المحاسبة عن الانجاز يقيّم المخزون بالتكاليف كاملة المرونة الداخلة في تصنيعه فقط، وعلى ذلك يكون مخزون الإنتاج التام:

$$\text{أول المدة} = ٢٥٠٠ \times ٢٠ = ٥٠٠٠٠ \text{ ج.}$$

$$\text{آخر المدة} = ١٥٠٠ \times ٢٠ = ٣٠٠٠٠ \text{ ج.}$$

أما باقي التكاليف وهي (تكلفة العمالة المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية) فقد تم استنفادها في الفترة التي أعدت عنها قائمة الدخل وخصمت من هامش الانجاز لتحديد الدخل التشغيلي.

٣. يلاحظ أن الفارق بين الدخل التشغيلي في ضوء مدخل المحاسبة عن الانجاز عنه في محاسبة التكاليف التقليدية هو بمقدار (٤٠٠٠٠ ج)، والسبب وراء هذا الاختلاف هو نتيجة التغير في حجم المخزون أول المدة عن آخره المدة والذي ينتج عنه استنفاد أو عدم استنفاد (تكلفة العمالة المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية) في فترة استحقاقها أو نشوئها، وعلى ذلك يحتسب مقدار التغير في الدخل التشغيلي من خلال الصيغة التالية:

التغير في الدخل = تكلفة الوحدة من العمالة والتكاليف الإضافية $\times$ حجم التغير في المخزون

$$= (٣٠ + ١٠) \times (١٥٠٠ - ٢٥٠٠) = ٤٠٠٠٠ \text{ ج}$$

ويرى (الخفاجي، ٢٠١٣، ٣١) أن مدخل المحاسبة عن الانجاز لا يوفر أي دافع لإنتاج مخزون إضافي ليتم من خلاله تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة عن طريق توزيع تكاليف الموارد التي تم الالتزام بها (تكلفة العمالة المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية) على أكبر عدد من الوحدات المنتجة، كما يرى أن

عدم تحميل قائمة الدخل بتكاليف المنتج حتى يتم بيعه له انعكاساته على نظام الحوافز ومن ثم على الأداء، وأن لهذه القائمة ميزة خاصة كونها تركز على المقاييس التي توفر المعلومات الملائمة للقرارات، وعلى وجه الخصوص هامش الانجاز الذي يفترض أن تكلفة الوحدات المباعة تتضمن فقط التكاليف كاملة المرونة الداخلة في تصنيعها باعتبارها هي العنصر المتغير الوحيد من التكاليف، وما عداها من التكاليف الأخرى (العمالة والتكاليف الإضافية) فهي تعتبر تكاليف غير مولدة للانجاز وتحمل على نفس الفترة التي حدثت فيها (ضمن عناصر النفقات التشغيلية) بغض النظر عن عدد الوحدات المنتجة، ويلاحظ أن وجهة النظر هذه هي أكثر واقعية لأن هذه النفقات قد تم الالتزام بها مسبقاً دون أن يكون لعدد الوحدات المباعة الفعلية تأثيراً في ذلك الالتزام، كما أنها لا تتغير بإجمالها مع حجم النشاط ما لم تكن هناك تغييرات كبيرة في عدد الوحدات المنتجة، مما يعني أن هذا المدخل يركز على المعلومات التكاليفية الملائمة لعرضها بشكل يزيد من فائدتها بالنسبة لمتخذي القرارات.

مزايا مدخل المحاسبة عن الانجاز في إعداد الموازنات التشغيلية

في ظل العرض السابق لإعداد الموازنات التشغيلية وفقاً لمدخل الانجاز وبيان أثره في كل موازنة فرعية منها والاختلاف في إعدادها عن المدخل التقليدي يخلص الباحث إلى أن هناك مجموعة من المزايا التي تصب في تحسين وتطوير عمل هذه الموازنات للإبقاء على أهميتها كأحد أهم أدوات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، ويمكن تحديد هذه المزايا بما يلي:

١. موازنة المبيعات: تتميز هذه الموازنة ببيان أثر التنبؤ بالمبيعات في كل من الربحية وقيد الطاقة المتاحة، حيث تأخذ بنظر الاعتبار عامل الوقت المستنفد في قيد الطاقة المتاحة، فيساعد ذلك في عملية التنبؤ بشكل سليم وبتيح درجة من الموضوعية في كمية المبيعات المخططة، كما ويساعد مدخل الانجاز على توفير الحلول الممكنة لأجل التعديل على مزيج المبيعات نحو الأفضل.
٢. موازنة الإنتاج: وتتميز هذه الموازنة في ضوء مدخل الانجاز ببيان أثر إضافة أي منتج جديد على بقية المنتجات وعلى الموارد المقيدة.
٣. موازنة التكاليف كاملة المرونة: وتتحدد ميزة إحلال هذه الموازنة محل موازنة تكاليف المواد المباشرة بإزالة الغموض في حساب هامش الانجاز، وذلك بالرجوع إلى الواقع العملي الذي يقبسه بالفرق بين إيراد المبيعات والتكاليف كاملة المرونة، كما وتتميز هذه الموازنة بأنها تشتمل على أية تكاليف (بالإضافة إلى تكلفة المواد المباشرة) تتغير في الأجل القصير وذات ارتباط بالوحدات المباعة.

٤. موازنة النفقات التشغيلية: وتتميز هذه الموازنة بالعمل على تحسين الموارد وتخفيض النفقات على مستوى الشركة ككل من خلال تقسيم هذه النفقات إلى نفقات داعمة ومؤثرة في الانجاز وأخرى غير داعمة أو مؤثرة فيه.

٥. موازنة مخزون الإنتاج التام آخر المدة: وتتميز الموازنة ذات العلاقة بالمخزون وفق مدخل الانجاز بتقييم مخزون الإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام بالتكاليف كاملة المرونة فقط، ليساعد هذا الأمر على تجاوز ميول المديرين نحو زيادة كميات المخزون وعدم السماح لهم بتحسين النتائج المالية بشكل كبير عن طريق تخزين هذه النفقات في وحدات المخزون.

٦. موازنة تكلفة الإنتاج التام المباع وموازنة قائمة الدخل: وهما المحصلة النهائية وخلاصة نتائج الموازنات السابقة، حيث ستعكس أي إيجابية لإعداد تلك الموازنات في ضوء مدخل الانجاز في كلتا هاتين الموازنتين.

وحتى تكتمل الصورة في عرض أهم هذه المزايا وما آلت إليه النتائج من اعتماد مدخل الانجاز في إعداد الموازنات التشغيلية يرى الباحث ضرورة تسليط الضوء على ما يمكن أن يتحقق من عمل هذه الموازنات بشكل عام وكما يلي:

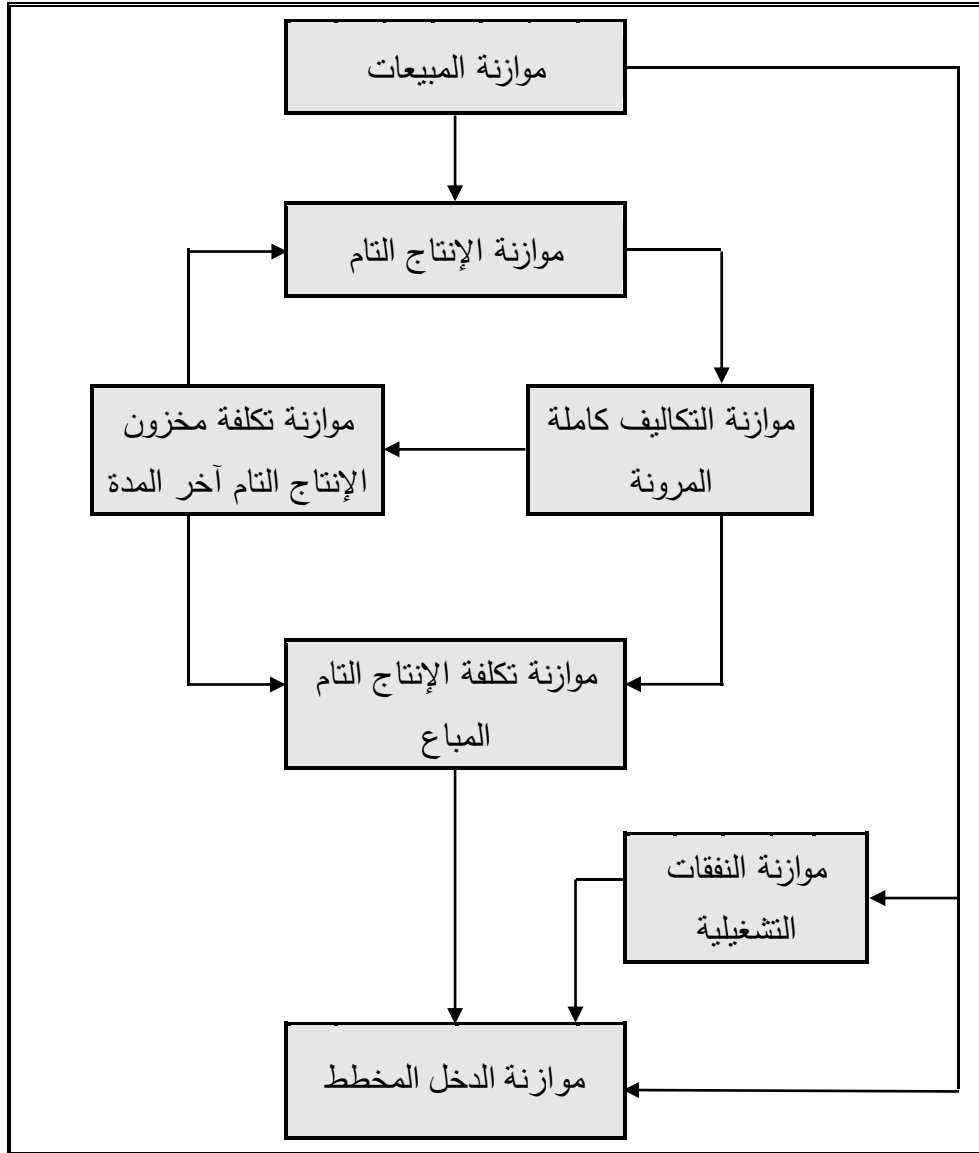
١. للموازنات التشغيلية وفق مدخل الانجاز سمة البساطة في أسلوب العرض وسهولة الفهم من قبل مستخدميها في المستويات الإدارية المختلفة.

٢. توفر المعلومات الأكثر ملاءمة للقرار وتحدد أهم المؤشرات التي يمكن اعتمادها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

٣. تساعد في تحليل هامش الانجاز إلى ثلاث عناصر رئيسية هي (الكمية المباعة، السعر، التكاليف كاملة المرونة)، وبما أن العنصرين الأخيرين يخضعان لقيود خارجية بصورة كاملة، إذ يخضع سعر البيع لقيود السوق، بينما تخضع التكاليف كاملة المرونة إلى ما يتم دفعه للمورد فيصبح جزءاً أصيلاً من تكلفة الوحدة المنتجة، لذا فإن تحسين أداء الشركة سيتركز على زيادة كمية المبيعات حصراً، وهو بالضبط ما يهدف إليه مدخل المحاسبة عن الانجاز ويعمل على إظهاره بوضوح لإدارة الشركة.

٤. تلعب دوراً رئيسياً في تحديد أنواع المنتجات المختلفة التي من شأنها أن تولد الانجاز وبيان تأثير كل منها على الموارد المقيدة.

وبعد استكمال الباحث للموازنات التشغيلية في ضوء مدخل المحاسبة عن الانجاز وبيان أهم الاختلافات فيما بينها وبين الموازنات المعتمدة في ضوء المدخل التقليدي فضلاً عن بيان أهم المزايا التي تتحقق عنها، يمكن تحديد نموذجها العام في الشكل (٥) التالي والذي سيتم تطبيقه على بيانات الشركة عينة الدراسة كما سيأتي لاحقاً في الفصل القادم.



الشكل (٥)

نموذج الموازنات التشغيلية وفقاً لمدخل المحاسبة عن الانجاز

المصدر: الشكل من إعداد الباحث.

خلاصة الفصل الثاني

اشتمل الفصل الثاني على مبحثين تضمن الأول منها استعراضاً علمياً للجانب النظري للموازنات التخطيطية ودورها في عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، كما واستعرض أهداف تلك الموازنات والغاية منها، وبعد هذه الصورة العامة عن الموازنات انتقل الباحث إلى تخصيص موضوعها بما ينسجم مع متغيرات البحث، فتم عرض مفهوم الموازنات التشغيلية وعناصرها ودور المعلومات التي توفرها لدعم عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، فضلاً عن بيان جميع عناصرها وما تشتمل عليه من موازنات فرعية وبيان أوجه القصور فيها مع مناقشة الانتقادات التي تعرضت لها وسبل معالجتها وتطويرها لمواكبة متطلبات الإدارة الحديثة.

وتضمن أيضاً أهم الأساليب التي اعتمدت في تحسين وتطوير عمل الموازنات التشغيلية ودورها في توفير المعلومات الملائمة التي تتسجم مع التغيرات المتسارعة في بيئة الأعمال الحديثة، فاستعرض كل من موازنة التحسين المستمر والموازنات على أساس النشاط وأسلوب التخلي عن الموازنة. أما المبحث الثاني فقد تضمن بيان كيفية وآلية اعتماد مدخل المحاسبة عن الانجاز في إعداد هذه الموازنات وتحسين عملها وتطوير أدائها في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، كما وتضمن المبحث أهم النتائج والمزايا التي يمكن أن تتحقق عنه والآثار التي قد تترتب على تبنيه من قبل الشركات واعتماده.

الفصل الثالث

دور المحاسبة عن الانجاز في دعم الموازنات التشغيلية للشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية/سامراء

تم تقسيم الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: نبذة تاريخية عن الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات
الطبية/سامراء.

المبحث الثاني: الدراسة التطبيقية.

المبحث الأول

نبذة تاريخية عن الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية/سامراء

أولاً. نبذة تاريخية عن الشركة^(٧)

افتتحت الشركة العامة لصناعة الأدوية رسمياً بتاريخ ١٧ تموز من العام ١٩٦٩ برأس مال قدره (عشرة ملايين دينار عراقي)، وبوشر بالإنتاج التجريبي في العام ١٩٧٠، واستمر العمل فيها إلى حين صدور قانون الشركات رقم ٢٢ لسنة ١٩٩٧، فتأسست بموجبه هذه الشركة تحت مسمى (الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية) وموقعها الرئيسي في مدينة سامراء برأس مال قدره (٢٧١,٦٤٤ مليون دينار)، ثم تم زيادته إلى (١,٧٧١,٦٤٤ مليار دينار) في ١٢/٢٦/١٩٩٩. ولهذه الشركة مجموعة مصانع تابعة لها إدارياً أبرزها (مصنع أدوية سامراء، مصنع أدوية نينوى، مصنع المحاليل الوريدية في نينوى، مصنع بغداد لإنتاج الغازات الطبية، مصنع بابل لإنتاج المحاقن النبذة والغازات الطبية).

ثانياً. الهيكل التنظيمي للشركة

يوضح الهيكل التنظيمي في أي شركة العلاقات الرسمية بين الوظائف والأفراد والمسؤولين في كل وظيفة، ويعد أمر دراسته ضرورياً إذ يمكن من خلاله إلقاء الضوء أو تحديد الأهمية النسبية لكل قسم ومدى تأثيره وتأثره بالأقسام الأخرى، كما ويمكن من خلاله تحليل خطوط الاتصال بين الإدارات والأقسام وموقفها بالنسبة للمدير، وهو يساهم بشكل جدي في تقسيم الشركة إلى مراكز تكلفة سواء لأنشطتها الإنتاجية أم الخدمات الإنتاجية وكذلك التسويقية الإدارية.

ويتكون الهيكل التنظيمي للشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية/سامراء من عدد كبير من الأقسام موزعة إلى أقسام إنتاجية وخدمية وإدارية يعمل بعضها مع بعض بصورة منسقة بهدف تحقيق أعلى مستوى من الإنتاج، ونظراً للتطور المستمر في الأقسام الإنتاجية والتوسع فيها لتقديم أكبر عدد ممكن من المستحضرات الطبية لتغطية الحاجة المحلية منها فإن هيكل الشركة في تغير مستمر.

ويمكن تمثيل هيكل الشركة التنظيمي كما هو عليه الآن بالشكل (٦) الآتي:

(٧) استمدت بيانات هذا الفصل ومعلوماته من الكتيبات التعريفية التي أمكن الحصول عليها من الشركة، فضلاً عن المقابلات الشخصية مع كل من: (مدير حسابات التكلفة السيد رحيم خلف سلوم، محاسبي التكلفة السيد صادق محمد وحنان جاسم، المحاسب المالي السيد محمد مكي، مدراء الأقسام الإنتاجية والخدمية ومعاونيه السيد حافظ عزاوي وإبراهيم أحمد ومازن صبار محمد وعبدالله محمد صالح)، وتم اعتماد نماذج الموازنات التشغيلية والمالية المخططة عن العام ٢٠١٥ والمعدة من قبل أقسام وإدارات هذه الشركة.

ثالثاً. النظام المحاسبي للشركة

تطبق الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية/سامراء (كبقية الشركات العراقية) النظام

المحاسبي الموحد، ويضم قسم الحسابات كما مبين في الهيكل التنظيمي السابق للوحدات والشعب التالية:

١. الحسابات المالية: وهي الوحدة المستلمة والمنظمة للمستندات والأحداث المالية، وذلك من خلال مسك الدفاتر والسجلات وإثبات المعالجات المحاسبية للأحداث وتسجيل العمليات وتبويبها ومسك الحسابات الخاصة بالعملاء والموردين والصندوق والإهلاكات والأصول والالتزامات، فضلاً عن إعداد القوائم المالية.
٢. شعبة المستحقات والأجور: ويقع على عاتقها احتساب أجور العاملين واستحقاقاتهم الشهرية فضلاً عن الحوافز والمزايا المضافة على الأجر.

٣. السيطرة المخزنية: ويقع على عاتقها مسك حسابات المخازن ومراقبة المخزون بكل أنواعه من مواد كيميائية وتعبئة وتغليف، ومطابقة الموجود الفعلي من خلال الجرد مع الموجود في السجلات، وتسليم البيانات الخاصة بصرف المواد واستلامها في المخازن إلى وحدة التكاليف والأقسام الأخرى ذات العلاقة.
٤. أمانة الصندوق: ويقع على عاتقها استلام وتسليم المبالغ الناتجة عن العمليات مع الأطراف الخارجية (عملاء وموردين)، وأطراف داخلية فيما يخص الرواتب والأجور أو أي نشاط أو عمليات داخلية أو خارجية أخرى تابعة للشركة.

٥. حسابات التكاليف: ويقع على عاتقها إعداد الموازنات التخطيطية السنوية والرقابة عليها، وتقوم بقياس تكاليف الإنتاج الفعلية ومقارنتها مع المخطط واحتساب الانحرافات بينها بهدف تحليلها وإعداد التقارير الخاصة بها، وهي في الوقت نفسه المصدر الأساس لوحدة الحسابات المالية لإعداد قائمة المركز المالي.

رابعاً. مراحل العمل داخل الشركة للوصول إلى المنتج النهائي

١. مرحلة شراء المواد الأولية: يبدأ العمل بشراء المواد الأولية من الموردين، وبما أن الشركة ذات تخصص دقيق ويتطلب العناية في اختيار المواد الداخلة في العملية الإنتاجية بهدف الحصول على مخرجات سليمة وخالية من العيوب، تقوم الشركة بالشراء من مصدرين هما شراء محلي وهو قليل بالمقارنة مع الاستيراد من الخارج الذي يشكل نسبة (٨٠%) من إجمالي المشتريات، ويعود السبب في ذلك إلى أن جودة المواد المستوردة ونوعيتها تفوق المواد المحلية، يلي عملية الشراء قيام الأشخاص العاملين في السيطرة النوعية بفحص المواد، ويتوجب أن تكون تلك المواد مطابقة للمواصفات التي تعتمدها الشركة وهي (حسب دساتير الأدوية الأمريكي والبريطاني) حتى يتم إدخالها مخازن الشركة.

٢. مرحلة التحضير وتتم من خلال:

- مرحلة تهيئة المواد الأولية: لغرض تهيئة المواد الأولية وإعدادها لكل قسم إنتاجي يتوجب عليه وضع خطة تبين كمية الإنتاج لمدة شهر واحد، وعلى ضوءها تجهز بالمواد الأولية اللازمة التي يسحبها مسؤول الشعبة أو الوحدة أو القسم بموجب مستندات أصولية لكل صنف من أصنافها.

- مرحلة التجزئة: وتأتي هذه المرحلة بعد استلام المواد الأولية من المخازن الرئيسية وإدخالها مخازن القسم الإنتاجي، إذ يتم تجزئة هذه المواد بحسب الأصناف، فكل مستحضر مواد خاصة به ذات مواصفات وأوزان وطريقة تحضير (سر المعرفة) تختلف عن غيره.

- طريقة التحضير: وتعتمد على الأوزان المحددة في سر المعرفة، ثم يوضع كل مستحضر في أجهزة خاصة به وتبدأ عملية خلط المواد الأولية وإضافة المواد الفعالة إليها، ثم يتم إدخالها إلى أفران خاصة وبدرجات حرارة معينة، ثم إضافة مواد مكملية إليها للوصول إلى المنتج النهائي (شراب، باودر، مراهم، ... الخ).

٣. مرحلة التعبئة والتغليف: تتم عملية التعبئة بوضع المواد النهائية أو المنتج النهائي في أجهزة خاصة، فالحبوب مثلاً توضع في مكابس وحسب الوزن المقرر، ثم توضع الحبة في غلافها النهائي على شكل طبقات، وبعدها تبدأ عملية التغليف، إذ يقوم موظفون مختصون برزم كل عشر طبقات في رزمة ووضعها في علبة أكبر.

٤. مرحلة التسويق: ويتم فيها إرسال إشعار خاص إلى السيطرة النوعية بانتهاء إنتاج الوجبات، ويقوم مندوبها بعملية الفحص النهائي لها حتى يتم إطلاقها متى ما كانت خالية من العيوب، ثم يوضع الإنتاج التام في الورش الإنتاجية كمخزن أولي، ويحول بعدها إلى مخزن الإنتاج التام في القسم الإنتاجي نفسه، ومن ثم يرحل إلى مخزن الإنتاج التام الرئيسي (مخازن التسويق العامة الموجودة لدى الشركة) ويتم البيع إلى (الشركة العامة لتسويق الأدوية/ قطاع عام، المذاخر الأهلية/ القطاع الخاص).

ومن الجدير بالذكر أن مراحل كل مستحضر ومواده تختلف عن الآخر، فكل مستحضر ومواده الكيماوية ومواد التعبئة والتغليف الخاصة به، فضلاً عن نوعية المكائن المستخدمة في إنتاجه وحجم الطاقات وعدد العاملين، وتقوم وحدة حسابات التكلفة بإعداد بطاقات تكلفة لكل منتج، يظهر فيها كلفة المواد الأولية (المواد الكيماوية، مواد التعبئة والتغليف) والعمالة المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية الخاصة به.

خامساً. منتجات الشركة

- تقوم الشركة بإنتاج العديد من الأدوية والمستلزمات الطبية وحسب كل مصنع تابع لها وفقاً لما يلي:
- مصنع أدوية سامراء لإنتاج المستحضرات الصيدلانية التالية: (الحبوب بأشكالها المختلفة، الكبسول سواء كانت مضادات حيوية أو مسكنات أو مقويات، الأشربة والمعلقات، المراهم والكريمات، المعقمات والغرغرات، قطرات العيون، قطرات الفم، الامبولات والفيالات، الامهء الفموي، التحاميل).
 - مصنع بغداد لإنتاج الغازات الطبية وملحق به قسم لإنتاج الزجاج العلمي للمختبرات.
 - مصنع بابل لإنتاج المحاقن الطبية النبيدة ملحق بالمصنع قسم لإنتاج الأوكسجين.
- وفيما يلي بياناً بالطاقات الإنتاجية للشركة يوضحها الجدول (٨) وبحسب المنتجات.

الجدول (٨)

الطاقات الإنتاجية التقديرية للشركة لعام ٢٠١٥ حسب المنتجات (الكميات بالآلاف)

ت	نوع المنتج	الطاقات			الملاحظات
		الطاقة القصوى	الطاقة المتاحة	الطاقة المخططة	
١	الحبوب	٢٥٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	حبة
٢	الكبسول	١٠٦٥٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	٢١٦٠٠٠	كبسولة
٣	الاشربة	١٠٠٠٠٠	٢٨٠٠٠	٢٤٠٠٠	قنينة
٤	المراهم والكريمات	٨٤٥٦٤	٢٨٠٠٠	٢٤٠٠٠	تيوب
٥	قطرات الفم	٢٦٤٩٦	٩٠٠٠	٢٥٠٠	قنينة
٦	قطرات العين	١١٥٥١	١٠٦٠٠	٥٠٠٠	قنينة
٧	المعلقات والباودرات	٢٦٠٨٢	٩٠٠٠	٥٠٠٠	قنينة
٨	الخلاصات	١٩٥٠	١٩٥٠	٦٠٠	لتر
٩	الامبولات	١٨٢٢٥	١٠٦٠٠	٤٠٠٠	امبولة
١٠	الاتوباك	٤٨١٢٧	١٥١٠٠	٥٠٠٠	فيال
١١	الدكسترولايت	٢٥٨٣٩	٩٠٠٠	٢٥٠٠	ساشيت
١٢	الاوكسجين	٢٠٠٣	١٤٨٠	٦٠٠	لتر
١٣	النايتروز	٢٩٧	١٩٠	٠	كغم
١٤	امبولات فارغة	١٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	٠	امبولة
١٥	التحاميل	١٦٠٠٠	٩٠٠٠	٥٠٠٠	تحميلة
١٦	المحاقن النبيذة	٤٠٠٠٠	٢٢٠٠٠	١٥٠٠٠	----

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات وحدة حسابات التكلفة.

وكما هو معلوم فإن:

- **الطاقة القصوى:** هي مستوى الطاقة عندما يكون العمل بنسبة ١٠٠% من الوقت بأقصى كفاءة ولا يُسمح بأية أعطال حتمية وغير حتمية.
- **الطاقة المتاحة:** تعني مستوى الطاقة لأقل من ١٠٠% من الوقت ويُسمح بالأعطال الحتمية فقط، كالصيانة والإصلاحات وإعداد الآلات للإنتاج.
- **الطاقة المخططة:** تمثل المخطط استغلاله خلال فترة الموازنة (السنة المالية) وتأخذ بالأعطال والضياع الحتمي، كما تأخذ بالتغيرات الموسمية والدورية وتقلبات الطلب على مدة كاملة تتراوح من ٣-٥ سنوات، فهي بذلك تسمح بالأعطال الحتمية وجزء من غير الحتمية.
- **الطاقة الفعلية:** تمثل ما تم إنتاجه فعلياً خلال السنة، أي أنها تسمح بالأعطال الحتمية وغير الحتمية.

وباعتماد بيانات الجدول (٨) السابق ومعادلات استغلال الطاقة يمكن توضيح النسب المئوية التقديرية الخاصة بطاقات الشركة لسنة ٢٠١٥ في الجدول (٩) التالي:

- نسبة استغلال الطاقة المتاحة إلى القصوى:

$$\text{نسبة استغلال الطاقة} = \frac{\text{الطاقة المتاحة}}{\text{الطاقة القصوى}} \times 100$$

- نسبة استغلال الطاقة المخططة إلى المتاحة:

$$\text{نسبة استغلال الطاقة} = \frac{\text{الطاقة المخططة}}{\text{الطاقة المتاحة}} \times 100$$

- نسبة استغلال الطاقة الفعلية إلى المخططة:

$$\text{نسبة استغلال الطاقة} = \frac{\text{الطاقة الفعلية}}{\text{الطاقة المخططة}} \times 100$$

الجدول (٩)

النسب التقديرية للطاقات الإنتاجية للشركة حسب المنتج لسنة ٢٠١٥

ت	نوع المنتج	نسبة الطاقة المتاحة إلى القصوى	نسبة الطاقة المخططة إلى المتاحة	نسبة الطاقة الفعلية إلى المخططة
١	الحبوب	%٦٠	%٦٠	----
٢	الكبسول	%٥٦	%٣٦	----
٣	الاشربة	%٢٨	%٨٥	----
٤	المراهم والكريمات	%٣٣	%٨٥	----
٥	قطرات الفم	%٣٣	%٢٧	----
٦	قطرات العين	%٩١	%٤٧	----
٧	المعلقات والباودرات	%٣٤	%٥٥	----
٨	الخلاصات	%١٠٠	%٣٠	----
٩	الامبولات	%٥٨	%٣٧	----
١٠	الاتوباك	%٣١	%٣٣	----
١١	الدكسترولايت	%٣٤	%٢٧	----
١٢	الاوكسجين	%٧٣	%٤٠	----
١٣	النايتروز	%٦٣	٠	----
١٤	امبولات فارغة	%٧٠	٠	----
١٥	التحاميل	%٥٦	%٥٥	----
١٦	المحاقن النبذة	%٥٥	%٦٨	----

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات وحدة حسابات التكلفة.

من الجدول (٩) السابق يلاحظ أن هناك انخفاضاً أو انحرافاً فيما بين الطاقات، فيعزى سبب انخفاض الطاقة المتاحة عن الطاقة القصوى في المصنع إلى أن الطاقة المتاحة تأخذ بالأعطال الحتمية والمتمثلة بالصيانة الدورية على المكائن وفترات الاستراحة المخصصة للعمال وحتى فترات انقطاع التيار الكهربائي المبرمج... الخ، بينما لا تأخذ الطاقة القصوى بذلك، أما سبب انخفاض الطاقة المخططة عن الطاقة المتاحة فيعزى إلى التقادم الزمني والفني للمكائن وصعوبة الحصول على الأدوات الاحتياطية وقطع الغيار لأغراض إدامتها وصيانتها وذلك لانعدام الاتصال بالشركات المصنعة لها، فضلاً عن محدودية المواد الأولية المخصصة للإنتاج، ولأن البيانات المتحصل عليها هي بيانات تقديرية لعام ٢٠١٥، تعذر معرفة إن كان هناك أية انحرافات فيما بين الطاقة الفعلية عن الطاقة المخططة.

سادساً. التقارير والكشوف المالية للشركة

بما أن الشركة تعتمد النظام المحاسبي الموحد فهي تلتزم بإعداد كامل التقارير والكشوف المالية التي أقرها هذا النظام، وتجنباً للإطالة في عرض نماذج هذه التقارير ارتأى الباحث الإشارة إلى ما يتعلق منها بالموازنات فقط والتي تعدها وحدة حسابات التكلفة بالتعاون مع كل من قسم التخطيط والقسم المالي في الشركة، حيث يقوم قسم التخطيط بإعداد موازنة الإنتاج التام والمواد الأولية اللازمة للعملية الإنتاجية ومخزون الإنتاج التام آخر المدة بالكميات ومن ثم إرسالها إلى وحدة حسابات التكلفة لتقوم بتقدير تكاليفها ولتضيف عليها موازنة العمالة المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية وموازنتي التكاليف التسويقية والإدارية، أما الموازنة النقدية وقائمة المركز المالي التقديرية فتكون من حصة القسم المالي في الشركة.

وفيما يتعلق بنماذج الموازنات التشغيلية الواجب إعدادها في ظل النظام المحاسبي الموحد فهي لا تختلف كثيراً عن النماذج التقليدية المتعارف عليها في نظام محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، حيث حددت الشركات العراقية بمجموعة معينة من الموازنات تفاصيلها كما يلي: (ديوان الرقابة المالية، ٢٠١١) ١. الموازنة التخطيطية للمبيعات: وتعد هذه المجموعة من الموازنات حجر الزاوية في بناء هيكل الموازنات لاسيما عندما تهدف الشركة إلى تحقيق أوسع حصة في السوق لتصريف منتجاتها سواء كانت متمثلة بسلعة أو خدمة، ويتم تقسيم النموذج الخاص بها إلى الموازنة التخطيطية لكل من (كمية وقيمة المبيعات المحلية موزعة حسب الأشهر، كمية وقيمة المبيعات المحلية موزعة حسب الفصول، كمية وقيمة الصادرات موزعة حسب الأشهر، كمية وقيمة الصادرات موزعة حسب الفصول).

٢: الموازنة التخطيطية للإنتاج: وهي ذات أهمية كبيرة كسابقتها بل ومكملة لها، وتعد بمثابة نقطة البدء في إعداد هيكل الموازنات في حال كون الطاقة الإنتاجية المتاحة للشركة أقل من حاجة السوق، ويتم تقسيم النموذج الخاص بها إلى الموازنة التخطيطية لكل من (كمية وقيمة الإنتاج موزعة حسب الأشهر، كمية

- وقيمة الإنتاج موزعة حسب الفصول، كمية وقيمة المنتجات المستخدمة ذاتياً موزعة حسب الأشهر، كمية وقيمة المنتجات المستخدمة ذاتياً موزعة حسب الفصول).
٣. الموازنة التخطيطية لحركة البضاعة الجاهزة.
٤. الموازنة التخطيطية للطاقات الإنتاجية: ويتم تقسيم النموذج الخاص بها إلى الموازنة التخطيطية لكل من (الطاقات المضافة والمستبعدة، الطاقات المتاحة والمستغلة).
٥. الموازنة التخطيطية لتكاليف العاملين.
٦. الموازنة التخطيطية لمشتريات المستلزمات السلعية: ويتم تقسيم النموذج الخاص بها إلى الموازنة التخطيطية لكل من (مشتريات المستلزمات السلعية بالقيمة، مشتريات المستلزمات السلعية بالكمية، قيمة مشتريات المستلزمات السلعية المستوردة والمحلية).
٧. الموازنة التخطيطية لقيمة المستلزمات السلعية المستخدمة.
٨. الموازنة التخطيطية لقيمة المستلزمات الخدمية.
٩. الموازنة التخطيطية لحساب الفوائد وإيجارات الأراضي.
١٠. الموازنة التخطيطية لحساب الاهلاكات.
١١. الموازنة التخطيطية لحساب الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر.
- وأخيراً وبعد تحديد نماذج هذه الموازنات الخاصة بالشركة عينة الدراسة، وبعد الحصول على ما اشتملت عليه نماذجها السابقة من بيانات كمية ومالية، سيعمل الباحث على استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في إعدادها وبيان ما ستؤول إليه نتائجها ومدى التأثير الذي يمكن أن يحققه في تحسين عملها وتطوير ودعم أدائها، وهذا ما سيأتي بيانه لاحقاً في المبحث التالي.

المبحث الثاني الدراسة التطبيقية

المقدمة

سبق وأن نوه الباحث في المبحث السابق إلى اعتماد وتطبيق الشركة عينة البحث للنظام المحاسبي الموحد في التعامل مع جميع الأحداث الاقتصادية الخاصة بها، كما ويقوم قسم حسابات التكلفة فيها بإعداد الموازنات التخطيطية شكلاً ومضموناً وفقاً لما نص عليه هذا النظام والصادر عن ديوان الرقابة المالية العراقية، حيث يُعبر من خلالها عن خطة الشركة لفترة مستقبلية، ومن ثم العمل على تحقيق الأهداف التي تسعى إليها هذه الشركة والمتمثلة في كل مما يلي:

١. تحقيق الاستخدام الأمثل لعوامل الإنتاج والموارد المتاحة.
 ٢. التنسيق بين الجهود المبذولة والأنشطة المختلفة لها وصولاً لتحقيق أهدافها.
 ٣. توفير أسس لمراقبة أدائها من خلال مقارنة التنفيذ الفعلي مع المخطط.
 ٤. ضمان التدفق المستمر للبيانات المتعلقة بالنشاط الفعلي لها للوقوف على مدى تطابقه مع الخطط الموضوعية لترشيد القرار الإداري.
 ٥. توفير المؤشرات والبيانات الكمية والقيمية والنوعية للجهات المسؤولة عن التخطيط والمتابعة المركزية.
- كما وسبق للباحث أيضاً عرض نماذج الموازنات التشغيلية وفقاً لنظم محاسبة التكاليف التقليدية أولاً ومدخل المحاسبة عن الانجاز ثانياً مع بيان الفرق والأثر نظرياً لما يمكن أن يحدثه مدخل الانجاز في آلية عمل هذه الموازنات وأدائها عن ما هو متعارف عليه تقليدياً، وفي ضوء ذلك يرى الباحث بضرورة إجراء الدراسة التطبيقية على نسق الشكل النظري، للتأكد من مدى تحقيق النتائج التي تم التوصل إليها ومدى واقعيتها لاسيما إذا ما طبقت على شركة لها أسمها وموقعها بين الشركات في بيئة الأعمال العراقية.

وعلى هذا الأساس تم تفريغ البيانات الخاصة بالموازنات التشغيلية للشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية/سامراء والمعدة وفقاً للنظام المحاسبي الموحد لسنة ٢٠١٥^(٨) وإعادة صياغتها من جديد وفقاً لـ:

- نظم محاسبة التكاليف التقليدية.
- مدخل المحاسبة عن الانجاز.

^(٨) لغرض الاطلاع على نموذج الموازنات التشغيلية والموازنات المالية للشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية/سامراء عن العام ٢٠١٥ ينظر في ذلك الملحق (١) والملحق (٢) على التوالي، حيث تم استعراض جميع الموازنات المعدة من قبل قسم حسابات التكلفة والقسم المالي بما اشتملت عليه من بيانات ونتائج مختلفة.

وذلك لأجل السهولة في إجراء المقارنة بينهما، وبيان الفرق والأثر في نتائج هذه الموازنات نتيجة التحسين والتطوير الذي يمكن أن يتحقق عن مدخل الانجاز قياساً بنتائج المدخل التقليدي.

إعداد الموازنات التشغيلية للشركة عينة البحث وفقاً لمحاسبة التكاليف التقليدية

تشتمل الموازنات التشغيلية على عدة موازنات فرعية تبدأ بموازنة المبيعات وتنتهي بموازنة قائمة الدخل، وقبل البدء بعملية تفريغ البيانات الخاصة بكل موازنة من موازنات الشركة وإعادة صياغتها بشكلها التقليدي، فإن هناك جملة من الملاحظات استخلصها الباحث من دراسته للنماذج المعروضة في الملحق (١)، فضلاً عن الاستفسارات التي تم طرحها على عدد من رؤساء وموظفي بعض الأقسام لاسيما (الإنتاجية والخدمية، المالية، التكاليف، المخازن) وتمت الإجابة عنها شفوياً، ويمكن تحديد أهم هذه الملاحظات بما يلي:

١. تشتمل مجموعة الموازنات المعدة من قبل قسم حسابات التكلفة على بيانات ونتائج تخطيطية عن العام ٢٠١٥ حصراً، وجميع مبالغ التكاليف والإيرادات والأسعار هي بالدينار العراقي.
 ٢. تعتمد الشركة في تسعير منتجاتها على سياسة سعرية مبنية على الخبرة المتراكمة لقسمي التكلفة والتسويق آخذة في الاعتبار أسعار المنتجات المماثلة في السوق المحلية.
 ٣. تعتمد الشركة على سياسة الاحتفاظ بمخزون من الإنتاج التام بكميات معينة لأغلب منتجاتها وبشكل متساوي في أول وآخر المدة، في حين تتجنب تخزين أي كمية من بعض المنتجات.
 ٤. لم يتمكن الباحث من الحصول على أية معلومات عن المواد الأولية عدا الكلفة الإجمالية للمواد الداخلة في كل منتج والظاهرة في الموازنة التخطيطية للمستلزمات السلعية حساب ٣٢ في الملحق (١)، وتعذر تحديد الكميات اللازمة للإنتاج ومخزونها وسعر الشراء الخاص بها لأسباب ادعت الشركة سريتها.
 ٥. ظهر في الموازنة التخطيطية لتكلفة العاملين حساب ٣١ في الملحق (١) رقم إجمالي تكاليف العمال فقط في المراكز الإنتاجية للشركة، وبعد الاستفسار من محاسب التكلفة عن هذه المبالغ الإجمالية وكيفية تحديدها واحتسابها تم التوصل إلى البيانات الخاصة بعدد الساعات اللازمة لإنتاج الوحدة من كل منتج ومعدل أجر الساعة، وسيقوم الباحث بإظهار هذه البيانات بتفاصيلها في موازنة العمالة المباشرة.
 ٦. بعد تحديد الرقم الإجمالي للتكاليف الصناعية الإضافية كما سيأتي بيانه لاحقاً عند إعادة صياغة الموازنة الخاصة بهذا النوع وفقاً للمدخل التقليدي، يعمل محاسب التكلفة على تحديد حصة كل منتج من منتجات الشركة من هذه التكاليف عن طريق توزيع هذا الإجمالي وفق معدل تحميل يستند إلى إيرادات المبيعات المخطط لكل منتج مقسوم على إجمالي الإيراد المخطط:
- ووفقاً لهذه المعطيات ومجموعة الملاحظات أصبح بالإمكان إعادة صياغة الموازنات الخاصة بالشركة عينة البحث وكما يلي:

أولاً. موازنة المبيعات

تشتمل هذه الموازنة على كمية المبيعات المخططة لكل منتج فضلاً عن السعر المخطط لبيعها، وباعتماد الصيغة المتعارف عليها مع هذه البيانات يمكن تحديد إيراد المبيعات المخطط لكل منتج والإيراد الكلي للشركة كما في الجدول (١٠) التالي:

الجدول (١٠)

الموازنة التخطيطية لمبيعات الشركة لسنة ٢٠١٥

اسم المنتج	كمية المبيعات المخططة	سعر بيع الوحدة	إيراد المبيعات (ألف دينار)
الحيوب	٩٠٠٠٠٠	٢٠٢٨٠	١٨٢٥٢٠٠٠
الكبسول	٢١٦٠٠٠	٣٩٦٠٠	٨٥٥٣٦٠٠
الأشربة	٢٤٠٠٠	٥٧٨٤٠٠	١٣٨٨١٦٠٠
المراهم والكريمات	٢٤٠٠٠	٤٥٠٠٠٠	١٠٨٠٠٠٠٠
قطرات الفم	٢٥٠٠	٣٨٤٠٠٠	٩٦٠٠٠٠
قطرات العين	٥٠٠٠	٥١١٢٠٠	٢٥٥٦٠٠٠
المعلقات والباودرات	٥٠٠٠	٦٨١٦٠٠	٣٤٠٨٠٠٠
الخلاصات	٦٠٠	٣٠٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠٠
الامبولات	٤٠٠٠	١٢٠٠٠٠	٤٨٠٠٠٠٠
الاتوباك	٥٠٠٠	٤٧٠٤٠٠	٢٣٥٢٠٠٠
الدكسترولايت	٢٥٠٠	١٤٤٠٠٠	٣٦٠٠٠٠٠
الأوكسجين	٦٠٠	٧٨٠٠٠٠	٤٦٨٠٠٠٠
التحاميل	٥٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠
المحاقن النبيدة	١٥٠٠٠	٦٩٦٠٠	١٠٤٤٠٠٠٠
الإجمالي			٦٥٠٦٥٢٠٠

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

ثانياً. موازنة الإنتاج

تشتمل هذه الموازنة على كمية المبيعات المخططة لكل منتج فضلاً عن كمية مخزون الإنتاج التام أول وآخر المدة، وباعتماد الصيغة المتعارف عليها مع هذه البيانات يمكن تحديد كمية الإنتاج التام المخطط لكل منتج كما في الجدول (١١) التالي:

الجدول (١١)

الموازنة التخطيطية للإنتاج التام لسنة ٢٠١٥

اسم المنتج	كمية المبيعات المخططة	كمية مخزون الإنتاج التام آخر المدة	كمية مخزون الإنتاج التام أول المدة	كمية الإنتاج المخطط
الحبوب	٩٠٠٠٠٠	٤٤٩٤٦٦	(٤٤٩٤٦٦)	٩٠٠٠٠٠
الكبسول	٢١٦٠٠٠	٧٦١٣٦	(٧٦١٣٦)	٢١٦٠٠٠
الاشربة	٢٤٠٠٠	١٩٧٠	(١٩٧٠)	٢٤٠٠٠
المراهم والكريمات	٢٤٠٠٠	٦٧٣١	(٦٧٣١)	٢٤٠٠٠
قطرات الفم	٢٥٠٠	٥٩٣	(٥٩٣)	٢٥٠٠
قطرات العين	٥٠٠٠	٦٩١	(٦٩١)	٥٠٠٠
المعلقات والباودرات	٥٠٠٠	٨٦٣	(٨٦٣)	٥٠٠٠
الخلاصات	٦٠٠	٢	(٢)	٦٠٠
الامبولات	٤٠٠٠	٥	(٥)	٤٠٠٠
الاتويك	٥٠٠٠	٥٣١٨	(٥٣١٨)	٥٠٠٠
الدكسترولايت	٢٥٠٠	٤١٤	(٤١٤)	٢٥٠٠
الأوكسجين	٦٠٠	٠	٠	٦٠٠
التحاميل	٥٠٠٠	٣٥٣	(٣٥٣)	٥٠٠٠
المحاقن الننيذة	١٥٠٠٠	٠	٠	١٥٠٠٠

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

ثالثاً. موازنة تكاليف المواد المباشرة

تشتمل هذه الموازنة وفقاً للنموذج المتعارف عليه على كمية المواد اللازمة لإنتاج كل منتج فضلاً عن مخزونها في أول وآخر المدة وسعر الشراء الخاص بها، وقد تعذر الحصول على هذه البيانات بدعوى سريتها كما تقدم، لكن توفر للباحث (كما في الملحق ١) الرقم الإجمالي المخطط لتكلفة جميع هذه المواد وهو الظاهر في الموازنة التخطيطية للمستلزمات السلعية المستخدمة بالقيمة لسنة ٢٠١٥ حساب ٣٢١ للمراكز الإنتاجية ومقداره (٢١,٦٨٠,٤٧١) مليار دينار، ومع التفاصيل التي تم الحصول عليها من قسم حسابات التكلفة عن حصة كل منتج من هذا الرقم الإجمالي، أو بالأحرى مقدار تكلفة المواد الأولية لكل منتج من منتجات الشركة أصبح بالإمكان إعداد هذه الموازنة وفقاً لما يلي:

الجدول (١٢)

الموازنة التخطيطية لتكاليف المواد المباشرة لسنة ٢٠١٥

اسم المنتج	تكلفة المواد الأولية (ألف دينار)
الحبوب	٦٠٠١٩٥٤
الكبسول	٢٤٧٢٧٩٩
الاشربة	٤٥٧١٠٩٥
المراهم والكريمات	٣٥٣٨٨٦١
قطرات الفم	٣١٢٤٠٦
قطرات العين	٨٣٦٥٧٥
المعلقات والباودرات	١٧٨٠٣٨٥
الخلاصات	٥٩٨٦٧٧
الامبولات	١٥٣٦٤٥
الاتوباك	٧٧٦٠٥٠
الدكسترولايت	١٢٠٣٥٠
الأوكسجين	١٥٣٨٩٦
التحاميل	٤٨٠١٤
المحاقن النبيذة	٣١٥٧٦٤
الإجمالي	٢١٦٨٠٤٧١

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

رابعاً. موازنة تكاليف العمالة المباشرة

تشتمل هذه الموازنة على كمية الإنتاج المخطط وعدد الساعات اللازمة لإنتاج الوحدة وللإنتاج الكلي فضلاً عن معدل أجر الساعة، ولقد ظهر في الموازنة التخطيطية لتكلفة العاملين لسنة ٢٠١٥ حساب ٣١ في الملحق (١) إجمالي تكاليف العمال فقط للمراكز الإنتاجية ومقداره (١٣,٩٣٨٠٣٤) مليار دينار، ومع التفاصيل التي تم الحصول عليها من قسم حسابات التكلفة عن عدد الساعات اللازمة لإنتاج الوحدة من كل منتج ومعدل أجر الساعة المخطط أصبح بالإمكان إعداد هذه الموازنة وفقاً لما يلي:

الجدول (١٣)

الموازنة التخطيطية لتكاليف العمالة المباشرة لسنة ٢٠١٥

اسم المنتج	كمية الإنتاج المخطط	عدد الساعات اللازمة لإنتاج الوحدة	عدد الساعات اللازمة للإنتاج الكلي	معدل أجر الساعة	تكلفة العمل المباشر (ألف دينار)
الحبوب	٩٠٠٠٠٠	١,٣	١١٧٠٠٠٠	٣٤١٠	٣٩٨٩٧٠٠
الكبسول	٢١٦٠٠٠	٣	٦٤٨٠٠٠	٣٤١٠	٢٢٠٩٦٨٠
الاشربة	٢٤٠٠٠	٣٧	٨٨٨٠٠٠	٣٤١٠	٣٠٢٨٠٨٠
المراهم والكريمات	٢٤٠٠٠	٢٩	٦٩٦٠٠٠	٣٤١٠	٢٣٧٣٣٦٠
قطرات الفم	٢٥٠٠	٢٥	٦٢٥٠٠	٣٤١٠	٢١٣١٢٥
قطرات العين	٥٠٠٠	٣٣	١٦٥٠٠٠	٣٤١٠	٥٦٢٦٥٠
المعلقات والباودرات	٥٠٠٠	٥	٢٥٠٠٠	٣٤١٠	٨٥٢٥٠
الخلاصات	٦٠٠	١٨٩	١١٣٤٠٠	٣٤١٠	٣٨٦٦٩٤
الامبولات	٤٠٠٠	٨	٣٢٠٠٠	٣٤١٠	١٠٩١٢٠
الاتوباك	٥٠٠٠	٣٠	١٥٠٠٠٠	٣٤١٠	٥١١٥٠٠
الدكسترولايت	٢٥٠٠	٩	٢٢٥٠٠	٣٤١٠	٧٦٧٢٥
الأوكسجين	٦٠٠	٥٠	٣٠٠٠٠	٣٤١٠	١٠٢٣٠٠
التحاميل	٥٠٠٠	٢	١٠٠٠٠	٣٤١٠	٣٤١٠٠
المحاقن النبيذة	١٥٠٠٠	٥	٧٥٠٠٠	٣٤١٠	٢٥٥٧٥٠
الإجمالي					١٣٩٣٨٠٣٤

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

خامساً. موازنة التكاليف الصناعية الإضافية

تم تحديد الرقم الإجمالي للتكاليف الصناعية الإضافية والبالغ (١٨,٦٠٢٤٩٥) مليار دينار من عملية تجميع البنود الخاصة بها بعد أن كانت موزعة بين عدد من الموازنات في الملحق (١) وهي كما يلي:

- الموازنة التخطيطية لتكاليف العاملين غير المباشرة حساب ٣١ (لمراكز خدمات الإنتاج فقط ومقداره ١٠,٢٨١٦١١ مليار دينار).
- الموازنة التخطيطية للمستلزمات السلعية بالقيمة حساب ٣٢ (للمراكز الإنتاجية عدا المواد المباشرة ومقداره ٢,٧٤٤١٣٤ مليار دينار، وخدمات الإنتاج ومقداره ١,٠٤٨٤٥٠ مليار دينار).
- الموازنة التخطيطية للمستلزمات الخدمية حساب ٣٣ (للمراكز الإنتاجية ومقداره ١,٤٢١٢٥٠ مليار دينار، وخدمات الإنتاج ومقداره ٥٦٨,٦٥٠ مليون دينار).

- الموازنة التخطيطية لحساب الفوائد وإيجارات الأراضي حساب ٣٦ (للمراكز الإنتاجية ومقداره ٢,٠٠٠ مليون دينار، وخدمات الإنتاج ومقداره ٢,٠٠٠ مليون دينار).

- الموازنة التخطيطية لحساب الاهلاكات حساب ٣٧ (للمراكز الإنتاجية ومقداره ١,٧١٥٦٠٠ مليار دينار، وخدمات الإنتاج ومقداره ٨١٨,٨٠٠ مليون دينار).

ومجموع مبالغ هذه الفقرات أو البنود كما تقدم هو (١٨,٦٠٢٤٩٥) مليار دينار يعمل قسم حسابات التكلفة على توزيعه لتحديد حصة كل منتج من هذا الرقم الإجمالي وفق معدل تحميل يستند إلى إيراد المبيعات المخطط لكل منتج مقسوم على إجمالي الإيرادات المخططة:

$$\text{التكاليف الصناعية الإضافية للمنتج} = \frac{\text{إيراد المبيعات المخطط لكل منتج}}{\text{إجمالي إيراد المبيعات المخطط}} \times \text{التكاليف الصناعية الإضافية}$$

وكانت نتائج عملية التوزيع هذه كما مثبت في الموازنة التالية:

الجدول (١٤)

الموازنة التخطيطية للتكاليف الصناعية الإضافية لسنة ٢٠١٥

اسم المنتج	التكاليف الصناعية الإضافية (ألف دينار)
الحبوب	٥٢١٨٣٤٦
الكبسول	٢٤٤٥٥٢١
الاشربة	٣٩٦٨٨٢٥
المراهم والكريمات	٣٠٨٧٧٧٩
قطرات الفم	٢٧٤٤٦٩
قطرات العين	٧٣٠٧٧٥
المعلقات والباودرات	٩٧٤٣٦٥
الخلاصات	٥١٤٦٢٩
الامبولات	١٣٧٢٣٥
الاتوباك	٦٧٢٤٥٠
الدكسترولايت	١٠٢٩٢٥
الأوكسجين	١٣٣٨٠٤
التحاميل	٤٢٨٨٦
المحاقن النبيذة	٢٩٨٤٨٦
الإجمالي	١٨٦.٢٤٩٥

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

سادساً. موازنة تكلفة مخزون الإنتاج التام آخر المدة

بعد تحديد تكلفة المواد الأولية والعمالة المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية في الموازنات السابقة، يصبح أمر إعداد هذه الموازنة روتينياً، فبمجرد اعتماد الصيغة أو المعادلة الخاصة بها تتحدد تكلفة مخزون الإنتاج التام لكل منتج، وللتذكير فإن هذه الصيغة هي عبارة عن قسمة تكلفة الإنتاج التام (المواد والعمالة المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية) على كمية الإنتاج المخطط فتتحدد بذلك تكلفة الوحدة من كل منتج، وباعتماد هذا الناتج وضربه في عدد الوحدات المخزنة من ذلك المنتج تتحدد تكلفة المخزون الخاصة به، وعلى هذا الأساس ستكون الموازنة التخطيطية لتكلفة مخزون الإنتاج التام آخر المدة في شكلها النهائي كما يلي:

الجدول (١٥)

الموازنة التخطيطية لتكلفة مخزون الإنتاج التام آخر المدة لسنة ٢٠١٥

اسم المنتج	تكلفة الإنتاج التام (ألف دينار)	كمية الإنتاج المخطط	تكلفة الوحدة الواحدة	عدد الوحدات المخزنة في آخر المدة	تكلفة مخزون الإنتاج التام آخر المدة (ألف دينار)
الحبوب	١٥٢١٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	١٦٩٠٠	٤٤٩٤٦٦	٧٥٩٥٩٧٥
الكبسول	٧١٢٨٠٠٠	٢١٦٠٠٠	٣٣٠٠٠	٧٦١٣٦	٢٥١٢٤٨٨
الاشربة	١١٥٦٨٠٠٠	٢٤٠٠٠	٤٨٢٠٠٠	١٩٧٠	٩٤٩٥٤٠
المراهم والكريمات	٩٠٠٠٠٠٠	٢٤٠٠٠	٣٧٥٠٠٠	٦٧٣١	٢٥٢٤١٢٥
قطرات الفم	٨٠٠٠٠٠	٢٥٠٠	٣٢٠٠٠٠	٥٩٣	١٨٩٧٦٠
قطرات العين	٢١٣٠٠٠٠	٥٠٠٠	٤٢٦٠٠٠	٦٩١	٢٩٤٣٦٦
المعلقات والباودرات	٢٨٤٠٠٠٠	٥٠٠٠	٥٦٨٠٠٠	٨٦٣	٤٩٠١٨٤
الخلاصات	١٥٠٠٠٠٠	٦٠٠	٢٥٠٠٠٠٠	٢	٥٠٠٠
الامبولات	٤٠٠٠٠٠٠	٤٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	٥	٥٠٠
الاتويك	١٩٦٠٠٠٠	٥٠٠٠	٣٩٢٠٠٠	٥٣١٨	٢٠٨٤٦٥٦
الدكسترولايت	٣٠٠٠٠٠٠	٢٥٠٠	١٢٠٠٠٠	٤١٤	٤٩٦٨٠
الأوكسجين	٣٩٠٠٠٠٠	٦٠٠	٦٥٠٠٠٠	٠	٠
التحاميل	١٢٥٠٠٠٠	٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٣٥٣	٨٨٢٥
المحاقن النبيدة	٨٧٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠	٥٨٠٠٠	٠	٠
الإجمالي	٥٤٢٢١٠٠٠				١٦٧٠٥٠٩٩

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

سابعاً. موازنة تكلفة الإنتاج التام المباع

وهذه الموازنة هي الأخرى يصبح أمر إعدادها روتينياً مع توافر البيانات الخاصة بها من نتائج الموازنات السابقة، فأوضحت الموازنة التخطيطية لحركة البضاعة الجاهزة لسنة ٢٠١٥ في الملحق (١) جميع هذه البيانات من تكلفة الإنتاج التام وتكلفة المخزون من هذا الإنتاج في أول وآخر المدة، وعلى ذلك فإن النموذج الخاص بها بعد إعادة صياغتها تقليدياً سيأخذ الصورة التالية:

الجدول (١٦)

الموازنة التخطيطية لتكلفة الإنتاج التام المباع لسنة ٢٠١٥

اسم المنتج	تكلفة الإنتاج التام (ألف دينار)	تكلفة مخزون الإنتاج التام أول المدة (ألف دينار)	تكلفة مخزون الإنتاج التام آخر المدة (ألف دينار)	تكلفة الإنتاج التام المباع (ألف دينار)
الحبوب	١٥٢١٠٠٠٠	٧٥٩٥٩٧٥	(٧٥٩٥٩٧٥)	١٥٢١٠٠٠٠
الكبسول	٧١٢٨٠٠٠	٢٥١٢٤٨٨	(٢٥١٢٤٨٨)	٧١٢٨٠٠٠
الاشربة	١١٥٦٨٠٠٠	٩٤٩٥٤٠	(٩٤٩٥٤٠)	١١٥٦٨٠٠٠
المراهم والكريمات	٩٠٠٠٠٠	٢٥٢٤١٢٥	(٢٥٢٤١٢٥)	٩٠٠٠٠٠
قطرات الفم	٨٠٠٠٠٠	١٨٩٧٦٠	(١٨٩٧٦٠)	٨٠٠٠٠٠
قطرات العين	٢١٣٠٠٠٠	٢٩٤٣٦٦	(٢٩٤٣٦٦)	٢١٣٠٠٠٠
المعلقات والباودرات	٢٨٤٠٠٠٠	٤٩٠١٨٤	(٤٩٠١٨٤)	٢٨٤٠٠٠٠
الخلاصات	١٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠	(٥٠٠٠)	١٥٠٠٠٠٠
الامبولات	٤٠٠٠٠٠	٥٠٠	(٥٠٠)	٤٠٠٠٠٠
الاتوباك	١٩٦٠٠٠٠	٢٠٨٤٦٥٦	(٢٠٨٤٦٥٦)	١٩٦٠٠٠٠
الدكسترولايت	٣٠٠٠٠٠	٤٩٦٨٠	(٤٩٦٨٠)	٣٠٠٠٠٠
الأوكسجين	٣٩٠٠٠٠	٠	٠	٣٩٠٠٠٠
التحاميل	١٢٥٠٠٠	٨٨٢٥	(٨٨٢٥)	١٢٥٠٠٠
المحاقن النبيذة	٨٧٠٠٠٠	٠	٠	٨٧٠٠٠٠
الإجمالي	٥٤٢٢١٠٠٠	١٦٧٠٥٠٩٩	(١٦٧٠٥٠٩٩)	٥٤٢٢١٠٠٠

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

ويلاحظ من نموذج هذه الموازنة في الجدول (١٦) أعلاه أن تكلفة الإنتاج التام المباع كانت مساوية تماماً لتكلفة الإنتاج التام على مستوى المنتجات والإجمالي، ولا يخفى أن السبب الرئيسي وراء هذا التطابق هو السياسة التي تنتهجها الشركة في الاحتفاظ بالمخزون من هذا الإنتاج بكميات متساوية في أول وآخر المدة، فضلاً عن تساوي تكلفة الوحدة الواحدة من الإنتاج للسنة المخططة الحالية عن السابقة.

ثامناً. موازنة التكاليف التسويقية والإدارية

تم تحديد الرقم الإجمالي للتكاليف التسويقية والإدارية والبالغ (٦,٨٩٠,٥٦٧) مليار دينار من عملية تجميع البنود الخاصة بها بعد أن كانت موزعة بين عدد من الموازنات في الملحق (١)، ومن بين هذه الموازنات التي تناولت تكاليف القسمين ما يلي:

- الموازنة التخطيطية لتكلفة العاملين حساب ٣١ (للمراكز التسويقية ومقداره ١,٩٧٢,٧٤٣ مليار دينار، والإدارية ومقداره ٣,٦٢٧,١٩٩ مليار دينار).
- الموازنة التخطيطية للمستلزمات السلعية المستخدمة بالقيمة حساب ٣٢ (للمراكز التسويقية ومقداره ١٩٤,٤٢٥ مليون دينار، والإدارية ومقداره ٧٩,٨٥٠ مليون دينار).
- الموازنة التخطيطية للمستلزمات الخدمية حساب ٣٣ (للمراكز التسويقية ومقداره ٣٢٦,٠٣٥ مليون دينار، والإدارية ومقداره ٢٩٧,٠١٥ مليون دينار).
- الموازنة التخطيطية لحساب الفوائد وإيجارات الأراضي حساب ٣٦ (للمراكز التسويقية ومقداره ١,٥٠٠ مليون دينار، والإدارية ومقداره ١,٥٠٠ مليون دينار).
- الموازنة التخطيطية لحساب الاهلاكات حساب ٣٧ (للمراكز التسويقية ومقداره ١٣,٢٠٠ مليون دينار، والإدارية ومقداره ٢٥٨,٣٠٠ مليون دينار).

وبعد استخلاص هذه البيانات وتجميعها حسب عائدتها لكل قسم، أصبح بالإمكان إعداد الموازنة التقليدية لهذه الأقسام بالصيغة المتعارف عليها وكما يلي:

الجدول (١٧)

الموازنة التخطيطية للتكاليف التسويقية والإدارية لسنة ٢٠١٥

الإجمالي (ألف دينار)	التكاليف الإدارية (ألف دينار)	التكاليف التسويقية (ألف دينار)	
٦٨٩٠,٥٦٧	٤٢٦٣,٨٦٤	٢٦٢٦,٧٠٣	الإجمالي

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

تاسعاً. موازنة قائمة الدخل

بعد استكمال كافة الموازنات التشغيلية السابقة وتحديد رقم ومبلغ كل فقرة من الفقرات التي تشتمل عليها موازنة قائمة الدخل وهي قيمة أو إيراد مبيعات المنتجات وتكلفة الإنتاج التام المباع والتكاليف التسويقية والإدارية، أصبح بالإمكان تحديد نتيجة النشاط المخطط للشركة وفقاً للصيغة التقليدية المتعارف عليها وكما يلي:

الجدول (١٨)

الموازنة التخطيطية لقائمة الدخل لسنة ٢٠١٥

اسم المنتج	إيراد المبيعات المخطط (ألف دينار)	تكلفة الإنتاج التام المباع المخطط (ألف دينار)	مجمّل الربح المخطط (ألف دينار)	التكاليف التسويقية والإدارية (ألف دينار)	الدخل التشغيلي (ألف دينار)
الحبوب	١٨٢٥٢٠٠٠	١٥٢١٠٠٠٠	٣٠٤٢٠٠٠		
الكبسول	٨٥٥٣٦٠٠	٧١٢٨٠٠٠	١٤٢٥٦٠٠		
الأشربة	١٣٨٨١٦٠٠	١١٥٦٨٠٠٠	٢٣١٣٦٠٠		
المراهم والكريمات	١٠٨٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠		
قطرات الفم	٩٦٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠		
قطرات العين	٢٥٥٦٠٠٠	٢١٣٠٠٠٠	٤٢٦٠٠٠		
المعلقات والبودرات	٣٤٠٨٠٠٠	٢٨٤٠٠٠٠	٥٦٨٠٠٠		
الخلاصات	١٨٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠		
الامبولات	٤٨٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠		
الأتوباك	٢٣٥٢٠٠٠	١٩٦٠٠٠٠	٣٩٢٠٠٠		
الدكسترولايت	٣٦٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠		
الأوكسجين	٤٦٨٠٠٠	٣٩٠٠٠٠	٧٨٠٠٠		
التحاميل	١٥٠٠٠٠	١٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠		
المحاقن النبيدة	١٠٤٤٠٠٠	٨٧٠٠٠٠	١٧٤٠٠٠		
الإجمالي	٦٥٠٦٥٢٠٠	(٥٤٢٢١٠٠٠)	١٠٨٤٤٢٠٠	(٦٨٩٠٥٦٧)	٣٩٥٣٦٣٣

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

يتضح من هذه الموازنة أن الدخل التشغيلي المخطط للشركة هو (٣,٩٥٣٦٣٣) مليار دينار وهو يمثل ما نسبته (٦%) تقريباً من إجمالي قيمة مبيعاتها، في حين يمثل مجمل الربح المخطط لكل منتج من هذه المنتجات ما نسبته (١٦,٦٦٧%) من إيرادات المبيعات الخاص به.

وبعد هذا العرض لجميع الموازنات التشغيلية من واقع البيانات المتحصل عليها من الشركة عينة البحث يخلص الباحث إلى أن هناك مشاكل عديدة وعيوب متراكمة تبحث عن حلول لها وقد أثرت بشكل مباشر في أدائها العام، ويمكن تحديد أبرز هذه المشاكل والعيوب بما يلي:

١. بما أن الشركة عينة الدراسة هي شركة حكومية، لذا فهي محكومة بقوانين وسياسات معينة (أو مجموعة قيود) لا تتيح لها المرونة الكافية في التعديل والتغيير في مجالات عديدة من عملها ومنها في مجال إعداد

القوائم والكشوف المالية والموازنات، لكن مع ذلك يمكن لها الاحتفاظ بمعلومات داخلية تحسن من عملية الرقابة وترشيد أدائها.

٢. هناك فائض في الطاقة غير المستغلة للعمال الإنتاجيين والموظفين الإداريين، فقد بلغ العدد الإجمالي لموظفي الشركة (٣٤٣٧) موظف وعامل، منهم (١٩٤٥) عامل إنتاجي يؤدون واجباتهم ضمن المراكز الإنتاجية وحسب الطاقات المخططة للإنتاج المعد وفقاً لمتوسط عدد الساعات المخططة اللازمة للإنتاج، وبالتالي فإن هناك فائض طاقة كبير في عدد الساعات المتاحة غير المستغلة لاسيما مع الموظفين الإداريين وحجمهم البالغ بحدود الثلث من إجمالي عمال وموظفي الشركة.

٣. ليس هناك اهتمام باحتساب الوقت المستنفد في المراحل المقيدة من العملية الإنتاجية، فضلاً عن وجود أوقات ضائعة كبيرة غير مستغلة داخل المراحل والأقسام الإنتاجية في الشركة.

٤. ليس هناك اهتمام من قبل إدارة الشركة في تخفيض كميات المخزون ولا بارتفاع التكلفة التي تتحملها نتيجة الاحتفاظ به.

٥. ضخامة كل من التكاليف الصناعية الإضافية والتكاليف التسويقية والإدارية وعدم اهتمام الشركة بإجراءات تخفيضها.

٦. اعتماد قسم التكاليف على أسس غير واضحة في تقدير وتوزيع التكلفة لاسيما مع معدل أجر الساعة والساعات اللازمة للإنتاج.

٧. وجود فائض كبير في الطاقة المتاحة لكافة المنتجات الذي يوفر معه نوع من المرونة في إعادة تشكيل المزيج الخاص بها، لكن عدم وضوح القيود الموضوعية عليها ومنها قيد الوقت قد يكون عائقاً أمام الإدارة في توجيه العملية الإنتاجية لدعم المنتجات ذات الانجاز الأعلى وتخفيض أو استبعاد المنتجات ذات الانجاز الأقل.

٨. عدم مراعاة القيود الموجودة في الشركة من قبل المكلفين بإعداد هذه الموازنات، ليصعب بعد ذلك معالجة الانحرافات السلبية مستقبلاً نتيجة تعاضمها.

٩. ليس للشركة سياسة ثابتة وواضحة فيما يتعلق بنسب الاحتفاظ بكميات المخزون من الإنتاج التام، فمثلاً بلغت الوحدات المخزنة من منتج الحبوب (٤٤٩٤٦٦ وحدة)، في حين بلغ مخزون الخلاصات (٢ وحدة) ولمنتجات أخرى (صفر) وهكذا، ومن المعلوم أن افتقاد الشركة لسياسة دقيقة في هذا المجال سيرتب عليها تحمل تكاليف الاحتفاظ العالية بمنتج الحبوب وغيره، كما قد يعرضها لمشكلة الطلب المفاجئ على

المنتجات الأخرى ذات مستوى المخزون المنخفض كالخلاصات، وسيترتب على نفاذه عدم قدرتها على الوفاء بالتزاماتها تجاه العملاء.

١٠. لوحظ أن عملية تقييم المخزون قد تمت بتكلفة الإنتاج التام المؤلفة من تكلفة المواد والعمالة المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية، وهو الأمر الذي يشجع المدراء على زيادة كميات المخزون أكثر من الحاجة المطلوبة لغرض تحسين مستويات التقرير عن الربحية، فيؤدي ذلك بالنتيجة إلى مردود سلبي يتمثل في زيادة كل من تكاليف التخزين واستثمارات الشركة في رأس المال العامل.

١١. ليس هناك رؤية شاملة عن أداء الشركة بشكل عام نظراً لتقييم أداء كل مركز من مراكز المسؤولية على حدة وبصورة منفردة، وسيؤدي هذا الأمر إلى ضعف عملية الاتصال والتحسين والتطوير فيما بين الأقسام المختلفة، فضلاً عن ضعف التناسق بين سلسلة عمليات التشغيل.

١٢. لا يوجد أي تزامن وتوازن بين طاقات الموارد المتاحة في تخطيط العملية الإنتاجية، ولا تأخذ الإدارة بنظر الاعتبار طاقة المورد المقيد كأساس لوضع معايير لكافة العمليات المرتبطة بها.

١٣. يتطلب إعداد هذه الموازنات وقتاً وجهداً كبيراً من الإدارة لا يتناسب مع القيمة التي يمكن أن تضيفها للشركة، فضلاً عن عدم كفاءة أساليب وآليات إعدادها وصعوبة تجميع البيانات ومن ثم المعلومات المرتبطة بالأداء، وهي أيضاً تركز على الموارد وليس على احتياجات العملاء وتركز على الأقسام الوظيفية وليس على التفاعل بين العاملين والعملاء والموردين، لذا يتوجب العمل على إيجاد أفضل الطرق والآليات الجديدة لإعدادها واستحداث الأساليب الأكثر كفاءة لجمع البيانات اللازمة لصياغتها بما يتناسب مع هذه التغيرات.

إعداد الموازنات التشغيلية للشركة عينة البحث وفقاً لمدخل المحاسبة عن الانجاز

تتكون الموازنات التشغيلية وفق مدخل المحاسبة عن الانجاز من عدة موازنات فرعية على غرار المدخل التقليدي، فتبدأ بموازنة المبيعات وتنتهي بموازنة قائمة الدخل مع الاختلاف طبعاً في بنود البعض منها وعملية إعدادها، ولبيان ذلك بشكل تفصيلي سوف يقوم الباحث بإعداد هذه الموازنات في ضوء معطيات الشركة عن العام ٢٠١٥ ليتمكن بعدها من إجراء المقارنة بين المدخلين وكما يلي:

أولاً. موازنة المبيعات

تعد موازنة المبيعات وفق مدخل المحاسبة عن الانجاز من أهم الموازنات التشغيلية، وذلك لأن هدف تعظيم الانجاز من خلال زيادة عدد الوحدات المباعة إلى حدها الأقصى وانعكاسه في زيادة الانجاز وأرباح الشركة يكمن فيها، ولغرض إعداد هذه الموازنة يتطلب الأمر اعتماد سلسلة من الخطوات المتتابعة ومجموعة من المعادلات المترابطة للحصول على البيانات اللازمة لإعدادها، ويمكن تحديد هذه الخطوات بما يلي:

١. تحديد إيرادات المبيعات المخطط لكل منتج وإجمالي إيرادات الشركة:

$$\text{إيراد مبيعات المنتج} = \text{كمية المبيعات المخططة} \times \text{سعر بيع الوحدة}$$

٢. تحديد التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة من المنتج:

$$\text{التكلفة المتغيرة للوحدة} = \text{التكلفة المتغيرة الكلية للمنتج} \div \text{كمية المبيعات المخططة}$$

وتتمثل التكلفة المتغيرة الكلية للمنتج وفقاً لمدخل الانجاز بـ (تكلفة المواد المباشرة مع تكاليف التعهيد للغير والعمولات ... الخ) أي التكاليف كاملة المرونة فقط، ولعدم وجود تكاليف التعهيد وغيرها عدت تكلفة المواد المباشرة لكل منتج هي التكلفة المتغيرة الوحيدة له.

٣. تحديد مقدار هامش الانجاز لكل وحدة:

$$\text{هامش الانجاز لكل وحدة} = \text{سعر بيع الوحدة} - \text{التكلفة المتغيرة للوحدة}$$

٤. تحديد إجمالي هامش الانجاز:

$$\text{إجمالي هامش الانجاز لكل منتج} = \text{كمية المبيعات المخططة} \times \text{هامش الانجاز لكل وحدة}$$

٥. تحديد إجمالي الوقت المستنفذ في القيد:

$$\text{إجمالي الوقت المستنفذ في القيد} = \text{كمية المبيعات المخططة} \times \text{الوقت المستنفذ لكل وحدة}$$

ويتمثل القيد في هذه المعادلة بالوقت المستنفذ (الساعات اللازمة لإنتاج الوحدة من المنتج).

٦. مقدار هامش الانجاز لكل ساعة:

$$\text{هامش الانجاز/ساعة} = \text{إجمالي هامش الانجاز لكل منتج} \div \text{إجمالي الوقت المستنفذ في القيد}$$

وبعد مجموعة هذه المعادلات يمكن إعداد الموازنة التخطيطية للمبيعات كما في الجدول (١٩)

التالي:

الجدول (١٩)

الموازنة التخطيطية لمبيعات الشركة وفق الانجاز لسنة ٢٠١٥

اسم المنتج	كمية المبيعات المخططة	سعر بيع الوحدة	إيراد المبيعات (ألف دينار)	التكلفة المتغيرة للوحدة	هامش الانجاز للوحدة	إجمالي هامش الانجاز (ألف دينار)	القيد ساعة/ وحدة	إجمالي الوقت المستنفذ في القيد	هامش الانجاز لكل ساعة
الحبوب	٩٠٠٠٠٠	٢٠٢٨٠	١٨٢٥٢٠٠٠	٦٦٦٨٠,٨٣٨	١٣٦١١,١٦	١٢٢٥٠٠٤٦	١,٣	١١٧٠٠٠٠٠	١٠٤٧٠,١٢
الكسول	٢١٦٠٠٠	٣٩٦٠٠	٨٥٥٣٦٠٠	١١٤٤٨,١٤	٢٨١٥١,٨٦	٦٠٨٠٨٠,١	٣	٦٤٨٠٠٠٠	٩٣٨٣,٩٥٢
الاشربة	٢٤٠٠٠	٥٧٨٤٠٠	١٣٨٨١٦٠٠	١٩٠٤٦٢,٣	٣٨٧٩٣٧,٧	٩٣١٠٥٠٥	٣٧	٨٨٨٠٠٠٠	١٠٤٨٤,٨
المرهم والكريمات	٢٤٠٠٠	٤٥٠٠٠٠	١٠٨٠٠٠٠٠	١٤٧٤٥٢,٥	٣٠٢٥٤٧,٥	٧٢٦١١٣٩	٢٩	٦٩٦٠٠٠٠	١٠٤٣٢,٦٧
قطرات الفم	٢٥٠٠	٣٨٤٠٠٠	٩٦٠٠٠٠	١٢٤٩٦٢,٤	٢٥٩٠٣٧,٦	٦٤٧٥٩٤	٢٥	٦٢٥٠٠٠	١٠٣٦١,٥
قطرات العين	٥٠٠٠	٥١١٢٠٠	٢٥٥٦٠٠٠	١٦٧٣١٥	٣٤٣٨٨٥	١٧١٩٤٢٥	٣٣	١٦٥٠٠٠٠	١٠٤٢٠,٧٦
المعققات والبودرات	٥٠٠٠	٦٨١٦٠٠	٣٤٠٨٠٠٠	٣٥٦٠٧٧	٣٢٥٥٢٣	١٦٢٧٦١٥	٥	٢٥٠٠٠٠	٦٥١٠,٤,٦
الخلاصات	٦٠٠	٣٠٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠	٩٩٧٧٩٥	٢٠٠٢٢٠٥	١٢٠,١٣٢٣	١٨٩	١١٣٤٠٠	١٠٥٩٣,٦٨
الامبولات	٤٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠	٤٨٠٠٠٠٠	٣٨٤١١,٢٥	٨١٥٨٨,٧٥	٣٢٦٣٥٥	٨	٣٢٠٠٠٠	١٠١٩٨,٥٩
الانويك	٥٠٠٠	٤٧٠٤٠٠	٢٣٥٢٠٠٠	١٥٥٢١٠	٣١٥١٩٠	١٥٧٥٩٥٠	٣٠	١٥٠٠٠٠	١٠٥٠٦,٣٣
الدكتورولايت	٢٥٠٠	١٤٤٠٠٠	٣٦٠٠٠٠	٤٨١٤٠	٩٥٨٦٠	٢٣٩٦٥٠	٩	٢٢٥٠٠	١٠٦٥١,١١
الأكسجين	٦٠٠	٧٨٠٠٠٠	٤٦٨٠٠٠	٢٥٦٤٩٣,٣	٥٢٣٥٠٦,٧	٣١٤١٠٤	٥٠	٣٠٠٠٠	١٠٤٧٠,١٣
التحاميل	٥٠٠٠	٣٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٩٦٠٢,٨	٢٠٣٩٧,٢	١٠,١٩٨٦	٢	١٠٠٠٠	١٠,١٩٨,٦
المحاقن الوريدية	١٥٠٠٠	٦٩٦٠٠	١٠٤٤٠٠٠	٢١٠٥٠,٩٣	٤٨٥٤٩,٠٧	٧٢٨٢٣٦	٥	٧٥٠٠٠	٩٧٠,٩,٨١٣
المجموع			٦٥٠,٦٥٢٠٠			٤٣٣٨٤٧٢٩			

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

وتظهر الأهمية الكبيرة لهذه الموازنة في الجدول (١٩) السابق من النتائج التي توصل إليها الباحث، فمثلاً نجد أن إجمالي هامش الانجاز قد ارتفع بمقدار (٣٢,٥٤٠,٥٢٩) مليار دينار تقريباً، وهو ناتج الفرق بين (إجمالي هامش المساهمة التقليدي ١٠,٨٤٤,٢٠٠ مليار دينار الذي ظهر في موازنة قائمة الدخل السابقة في الجدول "١٨" وإجمالي هامش الانجاز ٤٣,٣٨٤,٧٢٩ مليار دينار الظاهر في هذه الموازنة)، كما وأظهرت مدى تأثير عملية التنبؤ بالانجاز في كل من الأرباح وقيد الطاقة للشركة، وعدم اقتصار معلوماتها على عدد الوحدات المخططة وسعر بيعها، بل أخذت بنظر الاعتبار عامل الوقت المستنفد في قيد الطاقة المتاحة، مما يساعد ذلك في عملية التنبؤ بالمبيعات بشكل سليم ومن ثم تحقيق ملاءمة المعلومات عن الانجاز.

وأوضحت هذه الموازنة أيضاً أن هناك علاقة بين الوقت المستنفد وكمية المبيعات التي تعد مؤشراً مهماً على قابلية الشركة في تصريف منتجاتها عن طريق الاستغلال الأمثل للطاقات المتاحة لها، ويمكن بيان هذه العلاقة من خلال معادلة معدل الانجاز بصيغتها التالية:

$$\text{معدل الانجاز} = \text{عدد الوحدات المباعة} \div \text{وقت التصنيع الكلي للشركة}$$

وهي تعبر عن عدد الوحدات المباعة في فترة معينة من الزمن، أي زمن التصنيع الكلي للشركة لفترة معينة (سنة مثلاً)، سواء أكان هذا الوقت يضيف قيمة للمنتج أو لا يضيف، ويعود الاهتمام بالعلاقة بين الوحدات المباعة ووقت التصنيع الكلي إلى التعرف على الأنشطة التي تستغرق أوقات أطول وتكلفة أكبر والتعرف على الأنشطة التي تعوق التدفق الطبيعي للإنتاج، وكلما زاد هذا المعدل دلّ ذلك على تحقيق انجاز أكبر ومن ثم ربحية أكبر.

ولغرض احتساب معدل الانجاز يتوجب تحديد وقت التصنيع الكلي داخل الشركة، فوفقاً للمعطيات التي تم الحصول عليها من وحدة حسابات التكلفة يبلغ عدد ساعات العمل اليومية (٧) ساعات بواقع وجبة واحدة ولمدة (٢٢) يوم شهرياً بعد طرح العطل الرسمية (الجمعة والسبت)، وعلى هذا الأساس يكون وقت التصنيع في السنة كما يلي:

أيام العمل الشهري ٣٠ يوم

العطل الرسمية (٨) يوم

أيام العمل الفعلية ٢٢ يوم

$$\text{وقت التصنيع في الشهر الواحد} = ٧ \text{ ساعات يومياً} \times ٢٢ \text{ يوم} = ١٥٤ \text{ ساعة}$$

$$\text{وقت التصنيع الكلي السنوي} = ١٥٤ \text{ ساعة} \times ١٢ \text{ شهر} = ١٨٤٨ \text{ ساعة}$$

وبعد هذه النتائج أصبح بالإمكان تحديد معدل الانجاز لكل منتج من منتجات الشركة كما في

الجدول (٢٠) التالي:

الجدول (٢٠)

معدل الانجاز لمنتجات الشركة

اسم المنتج	عدد الوحدات المباعة	وقت التصنيع الكلي للشركة (ساعة)	معدل الانجاز وحدة/ساعة
الحبوب	٩٠٠٠٠٠	١٨٤٨	٤٨٧٠٢
الكبسول	٢١٦٠٠٠	١٨٤٨	١١٦,٨
الاشربة	٢٤٠٠٠	١٨٤٨	١٢,٩
المراهم والكريمات	٢٤٠٠٠	١٨٤٨	١٢,٩
قطرات الفم	٢٥٠٠	١٨٤٨	١,٣
قطرات العين	٥٠٠٠	١٨٤٨	٢,٨
المعلقات والباودرات	٥٠٠٠	١٨٤٨	٢,٨
الخلاصات	٦٠٠	١٨٤٨	٠,٣
الامبولات	٤٠٠٠	١٨٤٨	٢,١
الاتويك	٥٠٠٠	١٨٤٨	٢,٨
الدكسترولايت	٢٥٠٠	١٨٤٨	١,٤
الأوكسجين	٦٠٠	١٨٤٨	٠,٤
التحاميل	٥٠٠٠	١٨٤٨	٢,٨
المحاقن النبيذة	١٥٠٠٠	١٨٤٨	٨,٢

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

ويلاحظ من الجدول (٢٠) أعلاه تفاوت معدل الانجاز من منتج إلى آخر، حيث بلغ أعلى معدل لمنتج الحبوب (٤٨٧٠٢ وحدة/ساعة) في السنة نظراً لارتفاع كمية المبيعات عن باقي المنتجات وأقل معدل لمنتج الخلاصات (٠.٣ وحدة/ساعة) في السنة، وعلى الرغم من أن هذه المعدلات لا تمثل النتائج المستهدفة من قبل الشركة، إلا أنها توضح أدوات تعظيم الانجاز وكيفية التأثير في هذه الأدوات للحصول على نتائج أفضل.

وهذه النسب لا يمكن تحديدها فيما لو كانت موازنة المبيعات معدة وفقاً للنظام المحاسبي الموحد أو المدخل التقليدي.

ثانياً. موازنة الإنتاج

تتميز هذه الموازنة وفق مدخل الانجاز بأنها تأخذ بنظر الاعتبار الكميات القابلة للبيع فقط مع الاحتفاظ بكميات قليلة من المخزون أمام نقاط الاختناق، ولأن الشركة عينة الدراسة تعمل وفق السياسة التقليدية القائمة على الإنتاج بكميات كبيرة والذي قد يفوق الحاجة الحقيقية لتلبية طلبات العملاء ومن ثم تراكم كميات المخزون وزيادة تكلفة الاحتفاظ به، لذا فإن إعداد هذه الموازنة لن يختلف عن الصيغة المتعارف عليها تقليدياً، وبالطبع فإن هذا الأمر يتعارض مع أهداف البيئة التنافسية ومع مدخل الانجاز الذي يسعى إلى تخفيض كميات المخزون لأدنى حد ممكن، وعلى هذا الأساس ستظهر هذه الموازنة بنفس الصورة التقليدية كما في الجدول (٢١) التالي:

الجدول (٢١)

الموازنة التخطيطية للإنتاج التام وفق الانجاز لسنة ٢٠١٥

اسم المنتج	كمية المبيعات المخططة	كمية مخزون الإنتاج التام آخر المدة	كمية مخزون الإنتاج التام أول المدة	كمية الإنتاج المخطط
الحبوب	٩٠٠٠٠٠	٤٤٩٤٦٦	(٤٤٩٤٦٦)	٩٠٠٠٠٠
الكبسول	٢١٦٠٠٠	٧٦١٣٦	(٧٦١٣٦)	٢١٦٠٠٠
الاشربة	٢٤٠٠٠	١٩٧٠	(١٩٧٠)	٢٤٠٠٠
المراهم والكريمات	٢٤٠٠٠	٦٧٣١	(٦٧٣١)	٢٤٠٠٠
قطرات الفم	٢٥٠٠	٥٩٣	(٥٩٣)	٢٥٠٠
قطرات العين	٥٠٠٠	٦٩١	(٦٩١)	٥٠٠٠
المعلقات والباودرات	٥٠٠٠	٨٦٣	(٨٦٣)	٥٠٠٠
الخلاصات	٦٠٠	٢	(٢)	٦٠٠
الامبولات	٤٠٠٠	٥	(٥)	٤٠٠٠
الاتوباك	٥٠٠٠	٥٣١٨	(٥٣١٨)	٥٠٠٠
الدكسترولايت	٢٥٠٠	٤١٤	(٤١٤)	٢٥٠٠
الأوكسجين	٦٠٠	٠	٠	٦٠٠
التحاميل	٥٠٠٠	٣٥٣	(٣٥٣)	٥٠٠٠
المحاقن النبذة	١٥٠٠٠	٠	٠	١٥٠٠٠

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

ونظراً لعدم اختلاف هذه الموازنة بين المدخلين يرى الباحث أنه كان من الواجب على الشركة إذا ما أرادت مواكبة التغيرات المتسارعة في بيئة الأعمال وتحسين وتطوير عملها وأدائها أن تعتمد على

الأدوات والأساليب الحديثة ذات الأهداف الرامية إلى تعزيز نموها وديمومتها في ظل المنافسة الشديدة، فمدخل المحاسبة عن الانجاز وهو أحد هذه الأدوات يفترض على الشركة أنها لن تحقق أي انجاز لها ما لم يباع ما قامت بإنتاجه، وهذا يعني أن المنتجات التامة التي لم يتم بيعها والمنتجات غير التامة ستبقى كمخزون، وستتحمل عنه تكاليف وأعباء إضافية إلى جانب عدم مساهمته في تحقيق أي عائد لها، فيكون من الأفضل لهذه الشركة وضع نسبة معينة لكل نوع من أنواع المخزون لديها بما يسد الطلب على منتجاتها واحتياجات عملائها.

ثالثاً. موازنة التكاليف كاملة المرونة

وتشتمل على بنود التكاليف الخاصة بالمواد المباشرة الداخلة في العملية الصناعية مضافاً لها مجموعة من التكاليف المرتبطة بعمليات التعهيد للغير وعمولات البيع وغيرها، ولعدم وجود الأنواع الأخيرة من هذه التكاليف ذات العلاقة بالتعهيد أو العمولات، فستقتصر بيانات هذه الموازنة على تكاليف المواد الأولية فقط كما يظهر ذلك من الجدول (٢٢) التالي:

الجدول (٢٢)

الموازنة التخطيطية للتكاليف كاملة المرونة لسنة ٢٠١٥

اسم المنتج	تكلفة المواد الأولية (ألف دينار)	تكاليف التعهيد وعمولات البيع.. الخ	التكاليف كاملة المرونة (ألف دينار)
الحبوب	٦٠٠١٩٥٤	٠٠٠٠	٦٠٠١٩٥٤
الكبسول	٢٤٧٢٧٩٩	٠٠٠٠	٢٤٧٢٧٩٩
الاشربة	٤٥٧١٠٩٥	٠٠٠٠	٤٥٧١٠٩٥
المراهم والكريمات	٣٥٣٨٨٦١	٠٠٠٠	٣٥٣٨٨٦١
قطرات الفم	٣١٢٤٠٦	٠٠٠٠	٣١٢٤٠٦
قطرات العين	٨٣٦٥٧٥	٠٠٠٠	٨٣٦٥٧٥
المعلقات والباودرات	١٧٨٠٣٨٥	٠٠٠٠	١٧٨٠٣٨٥
الخلاصات	٥٩٨٦٧٧	٠٠٠٠	٥٩٨٦٧٧
الامبولات	١٥٣٦٤٥	٠٠٠٠	١٥٣٦٤٥
الاتوباك	٧٧٦٠٥٠	٠٠٠٠	٧٧٦٠٥٠
الدكسترولايت	١٢٠٣٥٠	٠٠٠٠	١٢٠٣٥٠
الأوكسجين	١٥٣٨٩٦	٠٠٠٠	١٥٣٨٩٦
التحاميل	٤٨٠١٤	٠٠٠٠	٤٨٠١٤
المحاقن النبيذة	٣١٥٧٦٤	٠٠٠٠	٣١٥٧٦٤
الإجمالي	٢١٦٨٠٤٧١	٠٠٠٠	٢١٦٨٠٤٧١

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

رابعاً. موازنة النفقات التشغيلية

تعد النفقات التشغيلية المحرك الرئيسي للإنجاز لأنها تمثل مجموع ما تنفقه الشركة لتحويل كميات الوحدات المخزنة لديها إلى إنجاز، ولهذا السبب جرى تقسيمها (كما تقدم في الجانب النظري من الدراسة) إلى نفقات تشغيلية داعمة أو مؤثرة في الإنجاز وأخرى غير داعمة له مع بيان مدى إمكانية تخفيضها أو التخلص منها، وعلى أساس هذا التقسيم تم إعداد هذه الموازنة كما موضح في الجدول (٢٣) التالي:

الجدول (٢٣)

الموازنة التخطيطية للنفقات التشغيلية لسنة ٢٠١٥

أنواع النفقات	النفقات التشغيلية الداعمة للإنجاز (ألف دينار)	النفقات التشغيلية غير الداعمة للإنجاز (ألف دينار)	إجمالي النفقات التشغيلية (ألف دينار)
تكلفة العمالة المباشرة	١٣٩٣٨٠٣٤		١٣٩٣٨٠٣٤
التكاليف الصناعية الإضافية	١٨٦٠٢٤٩٥		١٨٦٠٢٤٩٥
التكاليف التسويقية	٢٦٢٦٧٠٣		٢٦٢٦٧٠٣
التكاليف الإدارية		٤٢٦٣٨٦٤	٤٢٦٣٨٦٤
الإجمالي	٣٥١٦٧٢٣٢	٤٢٦٣٨٦٤	٣٩٤٣١٠٩٦

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

وفي ضوء التقسيم الذي أوضحه الباحث في الجزء النظري الخاص بهذه الموازنة، فإن هناك صعوبة كبيرة في تخفيض النفقات الداعمة أو المؤثرة في الإنجاز لاسيما الصناعية والتسويقية منها ما لم يتم دراسة بنودها ومراجعتها بشكل تفصيلي من قبل محلل العملية، في حين يمكن إجراء التخفيض على القسم الثاني من هذه النفقات وهي الإدارية ما لم يكن لها تأثير على الإنجاز الكلي للشركة.

وعند مراجعة البيانات الخاصة بالشركة عينة الدراسة في الملحق (١) وجد الباحث أن هناك العديد من بنود التكاليف الإدارية يمكن للشركة تخفيضها دون الإخلال أو التأثير في الإنجاز الكلي لها، لاسيما تلك الواردة ضمن الحسابات (٣١، ٣٢، ٣٣، ٣٦، ٣٧) والمتمثلة بالعدد الكبير من الموظفين الإداريين والأصول الثابتة المستنفدة في هذه المراكز للتخلص من الاهلاكات الخاصة بها وغير ذلك، وحتى الجزء الأول الذي يصعب تخفيضه وجد الباحث أيضاً أن هناك بنوداً يمكن للشركة تخفيضها لاسيما تلك المتعلقة بالفائض الكبير في عدد عمال وموظفي الأقسام الإنتاجية والتسويقية فضلاً عن التخلص من بعض المعدات ذات تكاليف الصيانة العالية أو استبدالها على أقل تقدير.

خامساً. موازنة تكلفة مخزون الإنتاج التام آخر المدة

لا يختلف إعداد هذه الموازنة في كلا المدخلين إلا بفقرة تقييم المخزون وفق الانجاز بالتكاليف كاملة المرونة بدلاً من تكلفة الإنتاج التام وفق المدخل التقليدي، وقد سبق بيان أهمية هذا التقييم في مدخل الانجاز وتفضيله على ما يتم من تخصيص وتوزيع تكلفة العمالة المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية على المخزون وظهور هذه التكاليف في الميزانية كأصل من الأصول بدلاً من ظهورها في قائمة الدخل كمصروف إلى أن يتم استهلاك هذا المخزون وبيعه فتظهر عندئذٍ في قائمة الدخل، كما ويؤدي هذا التقييم إلى استبعاد ميول المدراء وسعيهم في زيادة الكميات المخزنة لأجل إظهار النتائج المالية على غير حقيقتها عن طريق تخزين النفقات التشغيلية في هذه الكميات، وفي ضوء البيانات المتاحة للشركة عينة الدراسة سيكون نموذج هذه الموازنة وفق مدخل الانجاز كما يلي:

الجدول (٢٤)

الموازنة التخطيطية لتكلفة مخزون الإنتاج التام آخر المدة وفق الانجاز لسنة ٢٠١٥

اسم المنتج	التكاليف كاملة المرونة (ألف دينار)	كمية الإنتاج المخطط	تكلفة الوحدة الواحدة	عدد الوحدات المخزنة في آخر المدة	تكلفة مخزون الإنتاج التام آخر المدة (ألف دينار)
الحبوب	٦٠٠١٩٥٤	٩٠٠٠٠	٦٦٦٨,٨٣٨	٤٤٩٤٦٦	٢٩٩٧٤١٥,٩٤٠
الكبسول	٢٤٧٢٧٩٩	٢١٦٠٠٠	١١٤٤٨,١٤	٧٦١٣٦	٨٧١٦١٥,٥٨٧
الاشربة	٤٥٧١٠٩٥	٢٤٠٠٠	١٩٠٤٦٢,٣	١٩٧٠	٣٧٥٢١٠,٧٣١
المراهم والكريمات	٣٥٣٨٨٦١	٢٤٠٠٠	١٤٧٤٥٢,٥	٦٧٣١	٩٩٢٥٠٢,٧٧٧
قطرات الفم	٣١٢٤٠٦	٢٥٠٠	١٢٤٩٦٢,٤	٥٩٣	٧٤١٠٢,٧٠٣
قطرات العين	٨٣٦٥٧٥	٥٠٠٠	١٦٧٣١٥	٦٩١	١١٥٦١٤,٦٦٥
المعلقات والباودرات	١٧٨٠٣٨٥	٥٠٠٠	٣٥٦٠٧٧	٨٦٣	٣٠٧٢٩٤,٤٥١
الخلاصات	٥٩٨٦٧٧	٦٠٠	٩٩٧٧٩٥	٢	١٩٩٥,٥٩٠
الامبولات	١٥٣٦٤٥	٤٠٠٠	٣٨٤١١,٢٥	٥	١٩٢,٠٥٦
الاتوباك	٧٧٦٠٥٠	٥٠٠٠	١٥٥٢١٠	٥٣١٨	٨٢٥٤٠٦,٧٨٠
الدكسترولايت	١٢٠٣٥٠	٢٥٠٠	٤٨١٤٠	٤١٤	١٩٩٢٩,٩٦٠
الأوكسجين	١٥٣٨٩٦	٦٠٠	٢٥٦٤٩٣,٣	٠	٠
التحاميل	٤٨٠١٤	٥٠٠٠	٩٦٠٢,٨	٣٥٣	٣٣٨٩,٧٨٨
المحاقن النبيدة	٣١٥٧٦٤	١٥٠٠٠	٢١٠٥٠,٩٣	٠	٠
الإجمالي	٢١٦٨٠٤٧١				٢٩٩٧٤١٥,٩٤٠

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

سادساً. موازنة تكلفة الإنتاج التام المباع

تعد التكاليف كاملة المرونة وتكلفة مخزون الإنتاج التام آخر المدة من العناصر الرئيسية لموازنة تكلفة الإنتاج التام المباع في ضوء مدخل الانجاز، وعلى هذا الأساس ستختلف هذه الموازنة عن ما هو متعارف عليه تقليدياً لتكون صيغتها النهائية كما في الجدول (٢٥) التالي:

الجدول (٢٥)

الموازنة التخطيطية لتكلفة الإنتاج التام المباع وفق الانجاز لسنة ٢٠١٥

اسم المنتج	التكاليف كاملة المرونة (ألف دينار)	تكلفة مخزون الإنتاج التام أول المدة (ألف دينار)	تكلفة مخزون الإنتاج التام آخر المدة (ألف دينار)	تكلفة الإنتاج التام المباع (ألف دينار)
الحبوب	٦٠٠١٩٥٤	٢٩٩٧٤١٥,٩٤٠	(٢٩٩٧٤١٥,٩٤٠)	٦٠٠١٩٥٤
الكبسول	٢٤٧٢٧٩٩	٨٧١٦١٥,٥٨٧	(٨٧١٦١٥,٥٨٧)	٢٤٧٢٧٩٩
الاشربة	٤٥٧١٠٩٥	٣٧٥٢١٠,٧٣١	(٣٧٥٢١٠,٧٣١)	٤٥٧١٠٩٥
المراهم والكريمات	٣٥٣٨٨٦١	٩٩٢٥٠٢,٧٧٧	(٩٩٢٥٠٢,٧٧٧)	٣٥٣٨٨٦١
قطرات الفم	٣١٢٤٠٦	٧٤١٠٢,٧٠٣	(٧٤١٠٢,٧٠٣)	٣١٢٤٠٦
قطرات العين	٨٣٦٥٧٥	١١٥٦١٤,٦٦٥	(١١٥٦١٤,٦٦٥)	٨٣٦٥٧٥
المعلقات والباودرات	١٧٨٠٣٨٥	٣٠٧٢٩٤,٤٥١	(٣٠٧٢٩٤,٤٥١)	١٧٨٠٣٨٥
الخلاصات	٥٩٨٦٧٧	١٩٩٥,٥٩٠	(١٩٩٥,٥٩٠)	٥٩٨٦٧٧
الامبولات	١٥٣٦٤٥	١٩٢,٠٥٦	(١٩٢,٠٥٦)	١٥٣٦٤٥
الاتوباك	٧٧٦٠٥٠	٨٢٥٤٠٦,٧٨٠	(٨٢٥٤٠٦,٧٨٠)	٧٧٦٠٥٠
الدكسترولايت	١٢٠٣٥٠	١٩٩٢٩,٩٦٠	(١٩٩٢٩,٩٦٠)	١٢٠٣٥٠
الأوكسجين	١٥٣٨٩٦	٠	٠	١٥٣٨٩٦
التحاميل	٤٨٠١٤	٣٣٨٩,٧٨٨	(٣٣٨٩,٧٨٨)	٤٨٠١٤
المحاقن النبيذة	٣١٥٧٦٤	٠	٠	٣١٥٧٦٤
الإجمالي	٢١٦٨٠٤٧١	٢٩٩٧٤١٥,٩٤٠	(٢٩٩٧٤١٥,٩٤٠)	٢١٦٨٠٤٧١

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

سابعاً. موازنة قائمة الدخل

على غرار المدخل التقليدي تعد هذه الموازنة وفق الانجاز بعد استكمال كافة الموازنات التشغيلية السابقة وتحديد رقم ومبلغ كل فقرة من الفقرات التي تشتمل عليها من قيمة أو إيراد المبيعات وتكلفة الإنتاج التام المباع والنفقات التشغيلية ليتحدد في ضوءها نتيجة النشاط المخطط للشركة، ووفقاً لذلك فإن

الصيغة النهائية لها قد تأثرت بالتغيير أو التعديل الذي وقع على فقرات وبنود الموازنات السابقة كما يظهر ذلك واضحاً في الجدول (٢٦) التالي:

الجدول (٢٦)

الموازنة التخطيطية لقائمة الدخل وفق الانجاز لسنة ٢٠١٥

اسم المنتج	إيراد المبيعات المخطط (ألف دينار)	تكلفة الإنتاج التام المباع المخطط (ألف دينار)	هامش الانجاز المخطط (ألف دينار)	النفقات التشغيلية (ألف دينار)	الدخل التشغيلي (ألف دينار)
الحبوب	١٨٢٥٢٠٠٠	٦٠٠١٩٥٤	١٢٢٥٠٠٤٦		
الكبسول	٨٥٥٣٦٠٠	٢٤٧٢٧٩٩	٦٠٨٠٨٠١		
الاشربة	١٣٨٨١٦٠٠	٤٥٧١٠٩٥	٩٣١٠٥٠٥		
المراهم والكريمات	١٠٨٠٠٠٠٠	٣٥٣٨٨٦١	٧٢٦١١٣٩		
قطرات الفم	٩٦٠٠٠٠	٣١٢٤٠٦	٦٤٧٥٩٤		
قطرات العين	٢٥٥٦٠٠٠	٨٣٦٥٧٥	١٧١٩٤٢٥		
المعلقات والباودرات	٣٤٠٨٠٠٠	١٧٨٠٣٨٥	١٦٢٧٦١٥		
الخلاصات	١٨٠٠٠٠٠	٥٩٨٦٧٧	١٢٠١٣٢٣		
الامبولات	٤٨٠٠٠٠	١٥٣٦٤٥	٣٢٦٣٥٥		
الاتوباك	٢٣٥٢٠٠٠	٧٧٦٠٥٠	١٥٧٥٩٥٠		
الدكسترولايت	٣٦٠٠٠٠	١٢٠٣٥٠	٢٣٩٦٥٠		
الأوكسجين	٤٦٨٠٠٠	١٥٣٨٩٦	٣١٤١٠٤		
التحاميل	١٥٠٠٠٠	٤٨٠١٤	١٠١٩٨٦		
المحاقن النبيذة	١٠٤٤٠٠٠	٣١٥٧٦٤	٧٢٨٢٣٦		
الإجمالي	٦٥٠٦٥٢٠٠	٢١٦٨٠٤٧١	٤٣٣٨٤٧٢٩	(٣٩٤٣١٠٩٦)	٣٩٥٣٦٣٣

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

يتضح من هذه الموازنة أن الدخل التشغيلي المخطط للشركة والبالغ (٣,٩٥٣٦٣٣) مليار دينار يمثل ما نسبته (٦%) تقريباً من إجمالي قيمة مبيعاتها، وهو نفس ناتج المدخل التقليدي أيضاً، ويعود سبب عدم تغير الدخل التشغيلي ونسبته وفق المدخلين إلى كميات المخزون المتساوية في أول وآخر المدة، وقد سبق للباحث وأن أوضح هذا الأمر في مثال وحالة عملية في المبحث الثاني من الفصل الثاني، حيث تبين من المثال عدم تغير الدخل التشغيلي وفق المدخلين عند عدم وجود مخزون من الوحدات، وتتطابق هذه الحالة مع الشركة عينة الدراسة رغم امتلاكها لكميات متساوية منه في أول وآخر المدة إلا أن نتيجة هذا التساوي هي (الصفر).

كما ويتضح من هذه الموازنة أيضاً أن نسبة هامش الانجاز المخطط لكل منتج من منتجات الشركة تمثل ما نسبته (٦٦,٦٧٨%) من إيراد المبيعات الخاص به، وتختلف هذه النسبة وإجمالي هامش

الانجاز البالغ (٤٣,٣٨٤٧٢٩) مليار دينار عن نسبة مجمل الربح (١٦,٦٦٧%) ومبلغه (١٠,٨٤٤٢٠٠) مليار دينار في المدخل التقليدي، ويعود سبب هذا الاختلاف إلى اعتبار تكلفة المواد المباشرة والتي تمثل التكاليف كاملة المرونة في مدخل الانجاز هي التكاليف المتغيرة فقط بعد استبعاد تكلفة العمالة المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية واعتبارها تكاليف ثابتة أضيفت إلى النفقات التشغيلية الخاصة بالشركة.

وبالنتيجة يمكن تحديد المحصلة النهائية التي توصل إليها الباحث من إعداد الموازنات التشغيلية للشركة عينة الدراسة وفقاً لمدخل المحاسبة عن الانجاز بما يلي:

١. ظهر من الموازنة التخطيطية لمبيعات الشركة مدى الفرق الكبير بين إجمالي هامش المساهمة التقليدي والبالغ (١٠,٨٤٤٢٠٠) مليار دينار وإجمالي هامش الانجاز والبالغ (٤٣,٣٨٤٧٢٩) مليار دينار، لينتج عنه ارتفاع إجمالي هامش الانجاز بمقدار (٣٢,٥٤٠٥٢٩) مليار دينار، كما وأظهرت هذه الموازنة مدى تأثير عملية التنبؤ بالانجاز في كل من الأرباح وقيد الطاقة للشركة، وعدم اقتصار معلوماتها على عدد الوحدات المخططة وسعر بيعها، بل أخذت بنظر الاعتبار عامل الوقت المستنفد في قيد الطاقة المتاحة، لينصب ذلك كله في سلامة التنبؤ بالمبيعات وتحقيق الملاءمة المرجوة في المعلومات المقدمة عن الانجاز، ومما لاشك فيه أن العلاقة بين الوقت المستنفد وكمية المبيعات المعبر عنها بـ (معدل الانجاز) هي من المؤشرات المهمة التي يقدمها هذا المدخل والتي تبين مدى قابلية الشركة على تصريف منتجاتها عن طريق استغلالها الأمثل للطاقات المتاحة لديها.

٢. لا تقل الموازنة التخطيطية للإنتاج التام أهمية عن موازنة المبيعات، وبسبب سياسة التخزين المتبعة من الشركة لم تتضح صورة الاختلاف والأثر الذي يمكن أن تحدثه هذه الموازنة قياساً مع المدخل التقليدي.

٣. لم يكن لدى الشركة من عناصر التكاليف التي تتغير في الأجل القصير وذات الارتباط بالوحدات المباعة غير تكلفة المواد المباشرة فقط، وإلا لو توفرت مثل هذه التكاليف الخاصة بالتعهد للغير والعمولات والرسوم الجمركية والنقل لتحققت الصورة الكاملة لميزة إزالة الغموض في حساب هامش الانجاز نتيجة إحلال موازنة التكاليف كاملة المرونة محل موازنة تكاليف المواد المباشرة، وبسبب عدم وجود هذه التكاليف ظهرت نتائج الموازنتين بشكل متساوي.

٤. أظهرت الموازنة التخطيطية للنفقات التشغيلية مدى ضخامة البنود التي تشتمل عليها سواء أكانت تكاليف عمالة أو تكاليف صناعية إضافية أو تكاليف تسويقية وإدارية، بحيث بلغ إجمالي هذه التكاليف (٣٩,٤٣١٠٩٦) مليار دينار، ويعزى سبب ضخامتها إلى العدد الكبير من العمالة (٣٤٣٧) عامل وموظف منهم ١٩٤٥ إنتاجي والباقي موزع بين الأقسام التسويقية والإدارية، فضلاً عن وجود الآلات والمعدات المتقادمة والتي تُحْمَل الشركة أعباء الإهلاك وتكاليف الصيانة العالية دون أي مردود اقتصادي، وبسبب التقسيم المتميز الذي تقدمه هذه الموازنة للنفقات إلى داعمة ومؤثرة في الانجاز وأخرى غير داعمة

له، يمكن للشركة دراسة الجدوى من عدد العمالة والمعدات المتقدمة وغيرها والعمل على تخفيضها من دون الإخلال في الانجاز الكلي لها.

٥. أظهرت الموازنة التخطيطية لتكلفة مخزون الإنتاج التام آخر المدة تقييم الوحدات المخزنة بالتكلفة كاملة المرونة الداخلة في تصنيعها فقط، وبذلك اختلفت نتائجها على مستوى المنتج وعلى المستوى الإجمالي البالغ (٢,٩٩٧٤١٥) مليار دينار عن الناتج الإجمالي لنفس الموازنة التقليدية (١٦,٧٠٥٠٩٩) مليار دينار والتي قيمت المخزون بتكلفة الإنتاج المتمثلة بتكلفة المواد المباشرة وحصلته من تكلفة العمالة والتكاليف الصناعية الإضافية، ولو اعتمدت الشركة على مدخل الانجاز فسيتحقق لها ميزة التخلص من عملية تخصيص وتوزيع تكلفة الإنتاج على المخزون وظهورها في قائمة المركز المالي كأصل من الأصول، فضلاً عن ميزة تقييد المدراء بعدم السماح لهم في زيادة الكميات المخزنة لأجل إظهار النتائج المالية على غير حقيقتها عن طريق تخزين النفقات التشغيلية في هذه الكميات.

٦. أظهرت الموازنة التخطيطية لتكلفة الإنتاج التام المباع اختلاف الإجمالي الخاص بها والبالغ (٢١,٦٨٠٤٧١) مليار دينار عن الإجمالي التقليدي البالغ (٥٤,٢٢١٠٠٠) مليار دينار، ولاشك أن الفرق بين المبلغين وهو (٣٢,٥٤٠٥٢٩) مليار دينار يتمثل بمجموع كل من (تكاليف العمالة ١٣,٩٣٨٠٣٤ والتكاليف الصناعية الإضافية ١٨,٦٠٢٤٩٥)، وقد تم استبعادهما لأن هامش الانجاز يفترض أن تكلفة الوحدات المباعة تتضمن فقط التكاليف كاملة المرونة، وما عداها تعتبر تكاليف غير مولدة للانجاز وتحمل على نفس الفترة التي حدثت فيها ضمن عناصر النفقات التشغيلية.

٧. أظهرت الموازنة التخطيطية لقائمة الدخل نتيجة النشاط المخطط للشركة والبالغ (٣,٩٥٣٦٣٣) مليار دينار وهو يمثل ما نسبته (٦%) تقريباً من إجمالي قيمة مبيعاتها، ولقد تساوى هذا الدخل ونسبته مع النتائج التقليدية لنفس الموازنة بسبب تساوي الكميات المخزنة في أول وآخر المدة، ومن المؤشرات الأخرى التي يمكن الوصول إليها من هذه الموازنة أيضاً نسبة هامش الانجاز المخطط لكل منتج من منتجات الشركة والتي بلغت ما نسبته (٦٦,٦٧٨%) من إيرادات المبيعات الخاص به، واختلفت هذه النسبة وإجمالي هامش الانجاز البالغ (٤٣,٣٨٤٧٢٩) مليار دينار عن نسبة مجمل الربح (١٦,٦٦٧%) ومبلغه (١٠,٨٤٤٢٠٠) مليار دينار في المدخل التقليدي، ويعود سبب هذا الاختلاف إلى اعتبار التكاليف كاملة المرونة في مدخل الانجاز هي التكاليف المتغيرة فقط بعد استبعاد تكلفة العمالة المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية واعتبارها تكاليف ثابتة أضيفت إلى النفقات التشغيلية الخاصة بالشركة.

كما ويوفر هذا المدخل بالإضافة إلى المقاييس التشغيلية السابقة مجموعة أخرى من المقاييس المالية والتي تعتمد بمجموعها كأساس في تقييم الأداء، وبالعودة إلى نتائج هذه الموازنات مع نتائج الموازنات المالية في الملحق (٢) يمكن تحديد هذه المقاييس بما يلي:

١. صافي الربح:

ويحسب وفقاً للإنجاز بالمعادلة التالية:

صافي الربح = هامش الإنجاز - النفقات التشغيلية

$$٤٣,٣٨٤٧٢٩ - ٣٩,٤٣١٠٩٦ = ٣,٩٥٣٦٣٣ \text{ مليار دينار}$$

أما صافي الربح التقليدي فيحسب بالمعادلة التالية:

صافي الربح = هامش المساهمة - التكاليف التسويقية والإدارية

$$١٠,٨٤٤٢٠٠ - ٦,٨٩٠٥٦٧ = ٣,٩٥٣٦٣٣ \text{ مليار دينار}$$

ويعود السبب وراء عدم الاختلاف بين صافي الربح في كلا المدخلين إلى تساوي الكميات المخزنة من منتجات الشركة في أول وآخر المدة، ولو كانت هذه الكميات مختلفة أو صفرية لاختلف الناتج بينهما جذرياً، وقد سبق للباحث بيان ذلك عملياً في المبحث الثاني من الفصل الثاني.

٢. العائد على الاستثمار:

ويحسب وفقاً للإنجاز بالمعادلة التالية:

العائد على الاستثمار = صافي الربح ÷ المخزون (المتحرك وغير المتحرك)

ولغرض احتساب هذا المعدل لابد من تحديد مقدار إجمالي المخزون (المتحرك وغير المتحرك)، فمقدار المخزون المتحرك حسب الموازنة الخاصة به كما في الجدول (٢٤) هو (٢,٩٩٧٤١٥٩٤٠) مليار دينار، في حين أن مقدار المخزون غير المتحرك والمتمثل بجميع الموجودات الثابتة المستخدمة والمولدة للإنجاز بحسب الملحق (٢) هو (٢٩,٤٧٠٩٥٨٣٠٨) مليار دينار، وعلى ذلك يكون المبلغ الإجمالي للمخزون هو (٣٢,٤٦٨٣٧٤٢٤٨) مليار دينار.

العائد على الاستثمار = صافي الربح ÷ المخزون (المتحرك وغير المتحرك)

$$٣,٩٥٣٦٣٣ \div ٣٢,٤٦٨٣٧٤٢٤٨ = ١٢\% \text{ تقريباً}$$

في حين يحسب هذا العائد تقليدياً بقسمة صافي الربح على المال المستثمر، ويتضمن الأخير إجمالي الموجودات الثابتة والمتداولة الظاهرة في الملحق (٢) بمبلغ (١٤٥,١٨٢٥٤٦٢٦٦) مليار دينار. العائد على الاستثمار = صافي الربح ÷ المال المستثمر

$$٣,٩٥٣٦٣٣ \div ١٤٥,١٨٢٥٤٦٢٦٦ = ٢,٧\% \text{ تقريباً}$$

ويلاحظ هنا اختلاف نسبة العائد على الاستثمار فيما بين المدخلين، وتعتبر النسبة المحسوبة بحسب الإنجاز هي الأفضل في الحكم على أداء الشركة وكفاءتها لأنه يعتمد في احتسابها على المخزون المتحرك وغير المتحرك والذي يعتبر المحرك الأساسي لتوليد العائد إذا ما تم مقارنته مع المدخل التقليدي الذي يأخذ بالاعتبار كل الموجودات الثابتة والمتداولة سواء ساهمت أم لم تساهم في تكوين هذا العائد.

٣. الإنتاجية:

ويحسب وفقاً للمعادلة التالية:

$$\text{الإنتاجية} = \text{هامش الانجاز} \div \text{النفقات التشغيلية}$$

$$١,١ \text{ دينار انجاز/دينار نفقات تشغيلية} = ٣٩,٤٣١٠٩٦ \div ٤٣,٣٨٤٧٢٩$$

ويعني هذا الناتج أن تحقيق كل (١,١) دينار هامش انجاز يحتاج إلى (١) دينار نفقات تشغيلية، وتعد هذه النتيجة ايجابية لأنها أكبر من الواحد الصحيح مما يعني أنها تغطي كامل النفقات التشغيلية وتساهم في تحقيق الأرباح للشركة.

٤. دوران المخزون:

ويعبر هذا المقياس عن سرعة تحويل المخزون إلى انجاز، فكلما زاد معدل دوران المخزون زادت سرعة تحول المواد إلى منتجات مبيعة، ويحسب وفقاً للمعادلة التالية:

$$\text{دوران المخزون} = \text{هامش الإنجاز} \div \text{متوسط المخزون (المتحرك فقط)}$$

وعلى هذا الأساس سيكون معدل الدوران لكل منتج هو الظاهر في الجدول (٢٧) التالي:

الجدول (٢٧)

معدل دوران المخزون وفق مدخل الانجاز لسنة ٢٠١٥

اسم المنتج	هامش الانجاز (ألف دينار)	متوسط المخزون (ألف دينار)	دوران المخزون (مرة)
الحبوب	١٢٢٥٠٠٤٦	٢٩٩٧٤١٥,٩٤٠	٤
الكبسول	٦٠٨٠٨٠١	٨٧١٦١٥,٥٨٧	٧
الأشربة	٩٣١٠٥٠٥	٣٧٥٢١٠,٧٣١	٢٥
المراهم والكريمات	٧٢٦١١٣٩	٩٩٢٥٠٢,٧٧٧	٧
قطرات الفم	٦٤٧٥٩٤	٧٤١٠٢,٧٠٣	٩
قطرات العين	١٧١٩٤٢٥	١١٥٦١٤,٦٦٥	١٥
المعلقات والباودرات	١٦٢٧٦١٥	٣٠٧٢٩٤,٤٥١	٥
الخلاصات	١٢٠١٣٢٣	١٩٩٥,٥٩٠	٦٠٢
الامبولات	٣٢٦٣٥٥	١٩٢,٠٥٦	١٦٩٩
الاتوباك	١٥٧٥٩٥٠	٨٢٥٤٠٦,٧٨٠	٢
الدكسترولايت	٢٣٩٦٥٠	١٩٩٢٩,٩٦٠	١٢
الأوكسجين	٣١٤١٠٤	٠	٠
التحاميل	١٠١٩٨٦٠٠٠	٣٣٨٩,٧٨٨	٣٠
المحاقن النبيذة	٧٢٨٢٣٦٠٠٠	٠	٠

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

يلاحظ من الجدول السابق أن أعلى معدل دوران مخزون كان لمنتج (الامبولات: ١٦٩٩ مرة) وأقل معدل دوران مخزون كان لمنتج (الاتوباك: ٢ مرة).

أما دوران المخزون وفق المدخل التقليدي فيحسب بالمعادلة التالية:

دوران المخزون = تكلفة البضاعة المباعة ÷ متوسط المخزون

وعلى هذا الأساس سيكون معدل الدوران لكل منتج هو الظاهر في الجدول (٢٨) التالي:

الجدول (٢٨)

معدل دوران المخزون وفق المدخل التقليدي لسنة ٢٠١٥

اسم المنتج	تكلفة البضاعة المباعة (ألف دينار)	متوسط المخزون (ألف دينار)	دوران المخزون (مرة)
الحبوب	١٥٢١٠٠٠٠	٧٥٩٥٩٧٥	٢
الكبسول	٧١٢٨٠٠٠	٢٥١٢٤٨٨	٣
الأشربة	١١٥٦٨٠٠٠	٩٤٩٥٤٠	١٢
المراهم والكريمات	٩٠٠٠٠٠٠	٢٥٢٤١٢٥	٤
قطرات الفم	٨٠٠٠٠٠	١٨٩٧٦٠	٤
قطرات العين	٢١٣٠٠٠٠	٢٩٤٣٦٦	٧
المعلقات والباودرات	٢٨٤٠٠٠٠	٤٩٠١٨٤	٦
الخلاصات	١٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠	٣٠٠
الامبولات	٤٠٠٠٠٠	٥٠٠	٨٠٠
الاتوباك	١٩٦٠٠٠٠	٢٠٨٤٦٥٦	١
الدكسترولايت	٣٠٠٠٠٠	٤٩٦٨٠	٦
الأوكسجين	٣٩٠٠٠٠	٠	٠
التحاميل	١٢٥٠٠٠	٨٨٢٥	١٤
المحاقن النبيدة	٨٧٠٠٠٠	٠	٠

المصدر: الجدول من إعداد الباحث.

يلاحظ من الجدول أعلاه أن أعلى معدل دوران مخزون كان لمنتج (الامبولات: ٨٠٠ مرة) وأقل معدل دوران مخزون كان لمنتج (الاتوباك: ١ مرة).

وبناءً على هذه النتائج فقد اختلفت عدد مرات دوران مخزون نفس المنتجات فيما بين المدخلين نتيجةً لاختلاف الأساس المعتمد في احتساب المعدل، وليتضح معها أيضاً المعدلات الأعلى مع الانجاز بالمقارنة مع المدخل التقليدي، ومن الجدير بالذكر أن النتائج التي يقدمها الانجاز هي أقرب لحقيقة الدوران لأن الأساس الذي اعتمد في حسابه وهو هامش الانجاز يمثل القوة الإيرادية للمنتج، في حين أن

تكلفة البضاعة المباعة لا تأخذ هذا الأمر (أي القوة الإيرادية للمنتج) بنظر الاعتبار عند احتساب دوران مخزون المنتجات.

وفي النهاية وبعد تمكّن الباحث من إعداد الموازنات التشغيلية للشركة عينة الدراسة وفقاً لمدخل المحاسبة عن الانجاز وتحديد المؤشرات التشغيلية والمالية الخاصة به والداعمة لعملية تقييم الأداء يكون قد تحقق فعلاً من صدق الفرضيات التي قامت عليها الدراسة.

خلاصة الفصل الثالث

اشتمل الفصل الثالث على مبحثين تضمن الأول منها نبذة تاريخية عن الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية/سامراء، وتناول الباحث بشكل مختصر تاريخ تأسيس الشركة منذ العام ١٩٦٩ ومراحل تطورها ونموها ومن ثم عرض الهيكل التنظيمي الخاص بها والنظام المحاسبي المعتمد لديها ومراحل عملها للوصول إلى المنتج النهائي بدءاً بمرحلة شراء المواد الأولية ثم مرحلة التحضير ومرحلة التعبئة والتغليف وصولاً لمرحلة تسويق المنتجات وبيعها، كما واستعرض الباحث أيضاً الطاقات الإنتاجية الخاصة بكل منتج والتقارير والكشوف المالية التي تعدّها لاسيما الموازنات التشغيلية موضوع الدراسة.

أما المبحث الثاني فقد تم تخصيصه للجانب التطبيقي وفق البيانات التي تم الحصول عليها من الشركة عينة الدراسة، وهي مجموعة الموازنات التشغيلية والمالية المعروضة في الملحق (١) و (٢) على التوالي وبصيغها ونماذجها التي أعدت بها، وتضمن هذا المبحث فقرتين أساسيتين تمثلت الأولى منهما في عملية إعداد الموازنات التشغيلية للشركة وفقاً لمحاسبة التكاليف التقليدية والثانية في عملية إعداد هذه الموازنات وفقاً لمدخل المحاسبة عن الانجاز، فتيسر بعد ذلك إجراء المقارنة بينهما وبيان الفرق والأثر في نتائج هذه الموازنات نتيجة التحسين والتطوير الذي حققه مدخل الانجاز قياساً بالمدخل التقليدي.

النتائج والتوصيات

النتائج والتوصيات

أولاً. النتائج

خلص الباحث من واقع الدراسة التي قام بها إلى جملة من الاستنتاجات تم تقسيمها وفقاً لما يلي:

أ. نتائج الجانب النظري

١. يعد مدخل المحاسبة عن الانجاز هو الوجه المحاسبي لنظرية القيود يعمل على توفير المقاييس التشغيلية والمالية لتقييم الأداء، ويقوم على ربط الانجاز وتكاليف الإنتاج بالموارد المستنفد بهدف المساهمة في إدارة القيود والاستخدام الكفء والفعال للموارد.
٢. يوفر مدخل الانجاز المعلومات المحاسبية الملئمة لترشيد القرارات الإدارية في ظل نظرية القيود من خلال مراعاة أثر التطور التكنولوجي في هيكل تكاليف الشركات الصناعية الحديثة.
٣. يتحقق الانجاز عن طريق بيع المنتجات حصراً، وبالتالي فإن أي مخزون منها سواء أكان تحت التشغيل أو تام الصنع لا يدخل من ضمن التي تعمل على تحقيقه.
٤. يقيم المخزون وفق مدخل الانجاز بالتكاليف كاملة المرونة، ومن ثم فإنه لا يحمل بتكلفة العمل المباشر والتكاليف الصناعية الإضافية، ويحفز هذا الأمر إدارة الشركة على عدم الاحتفاظ بمخزون أكثر مما يتطلبه استيفاء طلبات العملاء.
٦. يعتمد مدخل الانجاز في قياس نصيب الوحدة من النفقات التشغيلية على أساس تقديري يطلق عليه بوقت الانجاز، وهو عبارة عن حاصل ضرب قيمة مبيعات المنتج في الوقت اللازم لإنتاجه.
٧. يتوقف تحديد نصيب المنتج من النفقات التشغيلية مع مدخل الانجاز على ثلاث عوامل رئيسية هي الكمية المباعة والسعر والزمن، وعلى هذا الأساس يكون مدخل الانجاز قد ابتعد عن قياس التكلفة بالمفهوم المتعارف عليه، لأنه ربط بين مقدار الانجاز وما استنفد من موارد في سبيل تحقيقه.
٨. يتوافق مدخل الانجاز مع العديد من أدوات إدارة التكلفة كتقنية ضبط الوقت ونظام التكاليف على أساس النشاط ومنهجية سيجما ستة.
٩. فرضت التغيرات المتسارعة في بيئة الأعمال الحديثة الدفع باتجاه تحسين وتطوير الموازنات التشغيلية، واعتمد لأجلها العديد من الأساليب التي تنهض بها وبأدائها كأسلوب موازنة التحسين المستمر والموازنات على أساس النشاط وأسلوب التخلي عن الموازنة، ومع استمرارية هذه التغيرات تستمر الجهود المبذولة لإصلاح وتعزيز عمل الموازنات، لذا حاول الباحث استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في عملية التحسين والتطوير عليها.

١٠. تتسم الموازنات التشغيلية وفق الانجاز بالبساطة في أسلوب العرض وسهولة الفهم، وتوفر المعلومات الأكثر ملاءمة للقرار، وتحدد أهم المؤشرات التشغيلية والمالية التي يمكن اعتمادها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

١١. تلعب الموازنات التشغيلية وفق الانجاز دوراً رئيسياً في تحديد المنتجات المختلفة المولدة للانجاز وبيان أثر كل منها في الموارد المقيدة.

ب. نتائج الجانب العملي

١. تعد الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية/سامراء إحدى الشركات الحكومية التابعة لوزارة الصناعة العراقية، تعتمد النظام المحاسبي الموحد في معالجة وإثبات الأحداث الاقتصادية، وتتقيد بسياسات هذا النظام فيما يتعلق بإعداد القوائم والكشوف المالية والموازنات التخطيطية.

٢. للشركة فائض كبير في الطاقة تتمثل بعدد الساعات المتاحة غير المستغلة لعمال وموظفي الإدارة بوجهٍ خاص بسبب حجمهم البالغ بحدود الثلث من إجمالي عمالها وموظفيها البالغ عددهم (٣٤٣٧) عامل وموظف.

٣. عدم اهتمام الشركة بوضع سياسة تخزينية ملائمة لمنتجاتها التامة تضمن معها التخلص من أعباء ومخاطر الاحتفاظ بالكميات الفائضة منها عن حاجة السوق والعملاء من جهة، والأخذ في الاعتبار إمكانية الإيفاء بالمتطلبات التسويقية المتوقعة من جهة ثانية.

٤. عدم اهتمام الشركة بدراسة وتحليل أسباب ضخامة التكاليف الصناعية الإضافية والتكاليف التسويقية والإدارية للعمل على تخفيضها.

٥. ليس للشركة سياسة واضحة فيما يتعلق بنسب الاحتفاظ بكميات المخزون من الإنتاج التام، فمثلاً بلغت الوحدات المخزنة من منتج الحبوب (٤٤٩٤٦٦ وحدة)، في حين بلغ مخزون الخلاصات (٢ وحدة) ولمنتجات أخرى (صفر) وهكذا، ومن المعلوم أن افتقاد الشركة لسياسة دقيقة في هذا المجال سيرتب عليها تحمل تكاليف الاحتفاظ العالية بمنتج الحبوب وغيره، كما قد يعرضها لمشكلة الطلب المفاجئ على المنتجات الأخرى ذات مستوى المخزون المنخفض كالخلاصات.

٦. تقيم الشركة مخزون المنتجات التامة بتكلفة المواد والعمالة المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية، الأمر الذي شجع الإدارة على زيادة كميات المخزون بأكثر من الحاجة المطلوبة بغية تحسين مستويات التقرير عن الربحية، ومن دون مراعاة المردود السلبي الناتج عن زيادة تكاليف الاحتفاظ بها وزيادة الاستثمار في رأس المال العامل.

٧. لا يوجد موائمة بين طاقات الموارد المتاحة في تخطيط العملية الإنتاجية، كما لا تأخذ الإدارة بنظر الاعتبار طاقة المورد المقيد كأساس لوضع معايير لكافة العمليات المرتبطة بها.

٨. تغيرت نماذج ونتائج الموازنات التشغيلية للشركة عند اعتماد مدخل المحاسبة عن الانجاز في إعدادها عن شكلها ومضمونها المعد وفقاً للنظام المحاسبي الموحد.
٩. هناك فرقاً كبيراً في نموذج ونتيجة موازنة المبيعات بحسب المدخل الذي أعدت على أساسه، فبلغ إجمالي هامش المساهمة التقليدي (١٠,٨٤٤٢٠٠) مليار دينار بينما بلغ إجمالي هامش الانجاز (٤٣,٣٨٤٧٢٩) مليار دينار، لينتج عن هذه المقارنة ارتفاع في إجمالي الهامش بمقدار (٣٢,٥٤٠٥٢٩) مليار دينار، كما وأظهرت هذه الموازنة مدى تأثير عملية التنبؤ بالانجاز في كل من الأرباح وقيد الطاقة للشركة.
١٠. لم يختلف نموذج ونتيجة موازنة الإنتاج التام بين المدخلين بسبب سياسة التخزين المتبعة من قبل الشركة، لذا لم يتضح الأثر الذي يمكن أن يحدثه مدخل الانجاز في هذه الموازنة.
١١. اقتصر موازنة التكاليف كاملة المرونة على تكلفة المواد المباشرة فقط لعدم وجود أي نوع من التكاليف ذات الارتباط المباشر بالوحدات المباعة كتكاليف التعهيد والعمولات وغيرها داخل الشركة، لذا تقارب نموذج هذه الموازنة بشكل كبير مع النموذج التقليدي لموازنة تكلفة المواد المباشرة.
١٢. أظهرت موازنة النفقات التشغيلية مدى ضخامة البنود التي تشتمل عليها سواء أكانت تكاليف عمالة أو تكاليف صناعية إضافية أو تكاليف تسويقية وإدارية، بحيث بلغ إجمالي هذه التكاليف (٣٩,٤٣١٠٩٦) مليار دينار، ويعزى سبب ضخامتها إلى العدد الكبير من العمالة (٣٤٣٧) عامل وموظف منهم ١٩٤٥ إنتاجي والباقي موزع بين الأقسام التسويقية والإدارية، فضلاً عن وجود الآلات والمعدات المتقدمة والتي تُحمّل الشركة أعباء الإهلاك وتكاليف الصيانة العالية مقابل مردود اقتصادي قليل نسبياً.
١٣. أظهرت موازنة تكلفة مخزون الإنتاج التام آخر المدة وفق مدخل الانجاز تقييم المخزون بالتكاليف كاملة المرونة الداخلة في تصنيعه فقط، وبذلك اختلفت نتائجها على مستوى المنتج وعلى المستوى الإجمالي البالغ (٢,٩٩٧٤١٥) مليار دينار عن الناتج الإجمالي لنفس الموازنة التقليدية (١٦,٧٠٥٠٩٩) مليار دينار والتي قيمت المخزون بتكلفة الإنتاج المتمثلة بتكلفة المواد المباشرة وحصلته من تكلفة العمالة والتكاليف الصناعية الإضافية.
١٤. أظهرت موازنة تكلفة الإنتاج التام المباع اختلاف إجمالي الخاص بها والبالغ (٢١,٦٨٠٤٧١) مليار دينار عن الإجمالي التقليدي البالغ (٥٤,٢٢١٠٠٠) مليار دينار، ولاشك أن الفرق بين المبلغين وهو (٣٢,٥٤٠٥٢٩) مليار دينار يتمثل بمجموع كل من (تكاليف العمالة ١٣,٩٣٨٠٣٤ والتكاليف الصناعية الإضافية ١٨,٦٠٢٤٩٥)، وقد تم استبعادهما لأن هامش الانجاز يفترض أن تكلفة الوحدات المباعة تتضمن فقط التكاليف كاملة المرونة، وما عداها تعتبر تكاليف غير مولدة للانجاز وتحمل على نفس الفترة التي حدثت فيها ضمن عناصر النفقات التشغيلية.

١٥. أظهرت موازنة قائمة الدخل نتيجة النشاط المخطط للشركة والبالغ (٣,٩٥٣٦٣٣) مليار دينار وهو يمثل ما نسبته (٦%) تقريباً من إجمالي قيمة مبيعاتها، ولقد تساوى هذا الدخل ونسبته مع النتائج التقليدية لنفس الموازنة بسبب تساوي الكميات المخزنة في أول وآخر المدة، ومن المؤشرات التي تم الوصول إليها من هذه الموازنة نسبة هامش الانجاز المخطط لكل منتج من منتجات الشركة والتي بلغت (٦٦,٦٧٨%) من إيرادات المبيعات الخاص به، واختلفت هذه النسبة وإجمالي هامش الانجاز البالغ (٤٣,٣٨٤٧٢٩) مليار دينار عن نسبة مجمل الربح (١٦,٦٦٧%) ومبلغه (١٠,٨٤٤٢٠٠) مليار دينار في المدخل التقليدي.

١٦. هناك إمكانية حقيقية لاستخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في مجال تحسين وتطوير أداء الموازنات التشغيلية في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية/سامراء، وبهذا فقد تم إثبات صحة الفرضية البديلة الأولى.

١٧. نتج عن استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في إعداد الموازنات التشغيلية للشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية/سامراء مقاييساً تشغيلية ومالية دعمت وعززت من درجة الملاءمة والموضوعية في معلوماتها وتقديراتها بما يخدم عملية اتخاذ القرارات وتقييمات الأداء، وبهذا فقد تم إثبات صحة الفرضية البديلة الثانية.

ثانياً. التوصيات

في ضوء الإطلاع على واقع الشركة ودراسة بيئتها ونظامها المحاسبي يقترح الباحث بعض التوصيات التي يمكن لإدارتها العمل بمقتضاها، وهذه التوصيات هي:

١. ضرورة زيادة التوعية بأهمية الأساليب والمداخل الإدارية الحديثة التي تخدم عمل الشركات ومنها مدخل المحاسبة عن الانجاز نظراً لأهميته في زيادة الانجاز ومعالجات القيود.

٢. ضرورة توفير كادر محاسبي مؤهل أو (تأهيل الكادر الحالي) في الشركة عينة البحث لكي يكون ملماً بكل ما يتطلبه العمل في ظل الأساليب والمداخل الحديثة ومنها مدخل الانجاز.

٣. على الشركة أن تضع لها سياسة تخزين واضحة تعمل على الاحتفاظ بنسب معينة من المخزون لمواجهة الطلب المفاجئ عليه وتجاوز الكميات المفرطة منه.

٤. على الرغم من تقيد الشركة بالنظام المحاسبي الموحد وما يمليه عليها من إجراءات ومعالجات ونماذج كشوف وموازنات محددة، إلا أن بإمكانها إنتاج معلومات داخلية تخدم عملية ترشيد قراراتها وتقييم أدائها من خلال الاعتماد على ما يقدمه مدخل المحاسبة عن الانجاز من مقاييس ومؤشرات مالية وتشغيلية ومبادئ توجيهية في إعداد كافة أنواع الموازنات التخطيطية الخاصة بها.

٥. يعد مدخل المحاسبة عن الانجاز أسلوباً جديداً لقياس التكاليف والأرباح إلى جانب أسلوب التكلفة الكلية وأسلوب التكلفة المتغيرة، ويمكن للباحثين مستقبلاً دراسة وتحليل مدى إمكانية تأصيل وتطوير هذه المنفعة في الفكر المحاسبي.

المراجع

المراجع

أولاً. المراجع العربية

أ. الكتب

١. العشماوي، محمد، (٢٠١٣)، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.
٢. باسيلي، مكرم عبدالمسيح، (٢٠١٤)، المحاسبة الإدارية، تخطيط - رقابة - تقويم أداء، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، الجزء الثاني، المنصورة، جمهورية مصر العربية.
٣. حسين، أحمد حسين علي، (٢٠١٣)، المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الاستراتيجي، ط١، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.
٤. حماد، طارق عبدالعال، (٢٠١٠)، الموازنات التقديرية نظرة متكاملة، ط١، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.
٥. ريشو، بديع الدين، (٢٠١٠)، الموازنات التشغيلية والمالية والرأسمالية، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.
٦. زامل، أحمد محمد، (٢٠٠٠)، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي، معهد الإدارة العامة، الجزء الأول، الرياض، المملكة العربية السعودية.
٧. صالح، سمير أبو الفتوح، الديسبي، محمد محمد، (٢٠١٣)، المحاسبة الإدارية مدخل معاصر، بدون ناشر، المنصورة، جمهورية مصر العربية.
٨. لطفي، أمين السيد أحمد، (٢٠١١)، التخطيط والرقابة باستخدام الموازنات والمحاكاة، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.
٩. محمد، محمد الفيومي، (٢٠١٢)، المحاسبة الاستراتيجية، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.
١٠. هلال، سمير رياض، (٢٠١٢)، دراسات في المحاسبة الإدارية، المكتبة الأكاديمية، جمهورية مصر العربية.
١١. هورنجرن، تشارلز، داتار، سريكانت، فوستر، جورج، (٢٠٠٩)، محاسبة التكاليف مدخل إداري، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.

١. إبراهيم، ماجدة حسين، (٢٠٠٢)، تأثير العلاقة التكاملية بين محاسبة تكاليف النشاط ونظرية القيود على قرار المزج الإنتاجي الأمثل، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، العدد ٤، كلية التجارة، جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية.
٢. أبو شناف، زايد سالم، (٢٠٠١)، تقييم فعالية المحاسبة عن الإنجاز كأداة لتحديد التكلفة في بيئة الموارد المقيدة، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، المجلد ٣٨، العدد ١، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.
٣. الركابي، ناجي شايب، حمودي، جنان علي، (٢٠١٠)، دور نظرية المحددات في تحسين الطاقة الإنتاجية للشركة العامة للصناعات الجلدية/معمل بغداد، **مجلة التقني**، المجلد ٢٤، الإصدار ٩، هيئة التعليم التقني، جمهورية العراق.
٤. السيد، محمد جلال صالح، (٢٠٠٠)، نظرية القيود واستخداماتها في المحاسبة الإدارية، **مجلة الفكر المحاسبي**، السنة الرابعة، ملحق العدد ٢، كلية التجارة، جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية.
٥. السيسي، نجوى أحمد، (٢٠٠٤)، استراتيجية التحسين المستمر من منظور نظرية القيود ودور المراجعة في زيادة فعاليتها دراسة ميدانية، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، العدد ٢، كلية التجارة، جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية.
٦. الصغير، محمد السيد محمد، (٢٠٠٨)، إطار مقترح لتحقيق التكامل بين فلسفة التوقيت المنضبط (JIT) ونظرية القيود (TOC) لأغراض خفض التكلفة وتحسين الانجاز، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة**، المجلد ٢٢، العدد ٢، كلية التجارة، جامعة سوهاج، جمهورية مصر العربية.
٧. الكاشف، محمود يوسف، (٢٠٠٦)، دراسة مقارنة لنظرية القيود وأسلوب التحليل الحدي لاتخاذ قرارات المزج الأمثل للمنتجات، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، المجلد ٣٠، العدد ٢، كلية التجارة، جامعة المنصورة، جمهورية مصر العربية.
٨. الكومي، أمجاد محمد، (٢٠١٣)، أثر استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في تطوير جودة الخدمات المصرفية في ظل منهجية سيجما ستة، **مجلة الفكر المحاسبي**، العدد ٣، كلية التجارة، جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية.
٩. الناطور، جهاد ربحي، (٢٠١٣)، الموازنات التخطيطية في الشركات الخدمية ذات المسؤولية المحدودة الأردنية دراسة تطبيقية، **مجلة الفكر المحاسبي**، العدد ٣، كلية التجارة، جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية.
١٠. زامل، أحمد محمد، (١٩٩٢)، المحاسبة عن الانجاز لغة جديدة للتعامل مع مشاكل قديمة لتحديد التكلفة، **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية**، العدد ٢، كلية التجارة، جامعة حلوان، جمهورية مصر العربية.

١١. زغلول، جودة عبد الرؤوف محمد، (٢٠٠٨)، منظور انتقادي لنظرية القيود وتداعياتها المكتسبة من فكر المحاسبة الإدارية، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، المجلد ٤٥، العدد ١، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.
١٢. زكي، حسن، (٢٠١٥)، قراءة تحليلية في نظرية القيود ومدخل المحاسبة عن الانجاز ودوره في ترشيد قرارات الإدارة الحديثة في المنشآت الصناعية، **مجلة الإداري**، السنة ٣٧، العدد ١٤١، معهد الإدارة العامة، سلطنة عمان.
١٣. علي، سمية أمين، (٢٠٠٢)، المحاسبة عن الإنتاجية المربحة في ظل نظرية القيود دراسة تحليلية، **مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين**، السنة ٤١، العدد ٥٩، كلية التجارة، جامعة القاهرة، جمهورية مصر العربية.
١٤. فايد، عادل طه أحمد، (٢٠١٣)، ترشيد تكاليف الطاقات غير المستغلة في ضوء المنظور الشامل لنظرية القيود بالتطبيق على شركة أبو زعل للصناعات الهندسية، **مجلة الفكر المحاسبي**، العدد ٣، كلية التجارة، جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية.
١٥. فودة، شوقي السيد، (٢٠٠٣)، مفهوم سلسلة القيمة كأداة لبناء إطار متكامل بين مدخل نظرية القيود وتكاليف دورة حياة المنتج لتعظيم الأرباح في الشركات الصناعية، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، المجلد ٢٧، العدد ٣، كلية التجارة، جامعة المنصورة، جمهورية مصر العربية.

ج. الرسائل العلمية

١. أحمد، هبه عبد المتعال، (٢٠٠٤)، استخدام مدخلي نظرية القيود ومساهمة المواد المتغيرة في إدارة التكلفة دراسة تحليلية ميدانية، **رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة**، كلية التجارة، جامعة القاهرة، جمهورية مصر العربية.
٢. الاستريادي، أسامة محمد جعفر، (٢٠٠٩)، تحسين عملية منح الائتمان المصرفي باستخدام بعض أدوات إدارة الجودة الشاملة ونظرية القيود، **رسالة دبلوم عالي في المحاسبة غير منشورة**، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، جمهورية العراق.
٣. البردان، هاني محمد عوض، (٢٠٠٥)، دراسة تحليلية لأثر نظرية القيود (مراكز الاختناق) في شأن التحسين المستمر في الأداء، **رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.
٤. الخفاجي، رفل شاكر سلوم، (٢٠١٣)، التكامل بين المحاسبة عن الانجاز ونظرية القيود في تحديد التكاليف لترشيد القرارات التشغيلية بالتطبيق في الشركة العامة لصناعة البطاريات، **رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة**، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، جمهورية العراق.
٥. الطرية، نشوان طلال سعدالله، (٢٠٠٦)، الدور المحاسبي في بيان تأثير القيود دراسة إمكانية تطبيق نظرية القيود في معمل الغزل والنسيج/الموصل، **رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة**، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، جمهورية العراق.

٦. الفرجاني، طارق محمد محمد نور، (٢٠١٢)، إطار مقترح لتكامل نظرية القيود وأسلوب (6Sigma) لتحقيق متطلبات الإدارة الإستراتيجية دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في ليبيا، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، جمهورية مصر العربية.
٧. الكاشف، هبة الله محمود يوسف، (٢٠١١)، أثر تطبيق نظرية القيود وأسلوب التحليل الحدي في توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ قرارات المزج الإنتاجي الأمثل، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة بالسويس، جامعة قناة السويس، جمهورية مصر العربية.
٨. بخاري، نجلاء محمد أمين، (٢٠٠٢)، تطوير مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط لترشيد الأداء في الأجل القصير دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية في مدينة جدة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية.
٩. حسين، هيثم أحمد دردير، (٢٠١٢)، دراسة تحليلية لأثر التطبيقات الحديثة للموازنات على الكفاءة ودقة التقديرات حالة تطبيقية على شركة بترول بلاعيم، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، جمهورية مصر العربية.
١٠. حطبة، بهانة وداد محمد، (٢٠٠٤)، مدخل مقترح لإعادة هندسة الموازنات التخطيطية لمواجهة متطلبات الإدارة الإستراتيجية مع دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، جمهورية مصر العربية.
١١. خالد، محمد مطهر صالح، (٢٠١٠)، تقييم وتطوير نظام الموازنات في ظل تكنولوجيا الإنتاج والمعلومات، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، جمهورية مصر العربية.
١٢. زيد، ولاء إسماعيل مصطفى، (٢٠١٢)، استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في تدعيم القدرة التنافسية لشركة المقاولون العرب دراسة حالة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، جمهورية مصر العربية.
١٣. صموئيل، سيلفا أنيس، (٢٠١١)، تقييم أثر التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ونظرية القيود على ربحية المنشأة دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، جمهورية مصر العربية.
١٤. عبدالدايم، سلوى عبدالرحمن عبدالرحمن، (٢٠١١)، إطار مقترح لتطوير الموازنة التشغيلية باستخدام نماذج الشبكات العصبية والإطار الجيني، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا، جمهورية مصر العربية.
١٥. عبدالسلام، كمال كمال، (٢٠١٤)، استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز لتقييم الأداء في الوحدات الإدارية الحكومية بالتطبيق على الهيئة القومية للتأمين الاجتماعي ببور سعيد، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بور سعيد، جمهورية مصر العربية.

١٦. عبدالعزيز، ماجدة عبدالمجيد، (٢٠١١)، البعد الاستراتيجي لنظرية القيود وأثره في ترشيد القرارات بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الجلدية، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، كلية الإدارة واقتصاد، جمهورية العراق.
١٧. عبدالعزيز، مروة فوزي، (٢٠١٣)، قياس أثر المحتوى المعلوماتي للإفصاح عن المعلومات التشغيلية على سلوك أسعار الأسهم في الشركات المقيدة بالبورصة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، جمهورية مصر العربية.
١٨. عبدالله، إيمان السيد محمد، (٢٠١٣)، مدخل مقترح للتكامل بين نظرية القيود والمحاسبة عن تكاليف الأنشطة كأحد محاور تحقيق الميزة التنافسية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، جمهورية مصر العربية.
١٩. عبدالمحسن، محسن فتحي، (٢٠٠٢)، الأبعاد السلوكية للموازنات التخطيطية بالتطبيق على قطاع البترول، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، جمهورية مصر العربية.
٢٠. عوض، محمد حمدي عبدالنواب السيد، (٢٠١٣)، تدعيم نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) بنظرية القيود (TOC) بهدف تحسين التكلفة والأداء، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، جمهورية مصر العربية.
٢١. فهمي، صبري صموئيل، (٢٠٠١)، المحاسبة عن الانجاز كأداة لقياس التكلفة وترشيد القرارات الإدارية دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية.
٢٢. محاريق، هاني احمد حسن، (٢٠٠٨)، تكامل الموازنات الاستثمارية والتشغيلية في إطار التخطيط الاستراتيجي، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا، جمهورية مصر العربية.
٢٣. محمد، هشام سعيد إبراهيم، (٢٠٠٩)، استخدامات نظرية القيود في مجال المحاسبة الإدارية لأغراض التقييم وترشيد القرارات التشغيلية، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية.
٢٤. مؤمنة، هبة محمود، (٢٠٠٤)، مدى فعالية المحاسبة عن الانجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة دراسة ميدانية على الشركات الصناعية بمدينة جدة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الملك عبد العزيز، الرياض، المملكة العربية السعودية.
٢٥. ندا، إسلام محمد كمال عبدالمجيد، (٢٠٠٩)، تكامل مدخل محاسبة التكاليف على أساس النشاط مع نظرية القيود لتحسين مخرجات نظام التكاليف دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، جمهورية مصر العربية.

٢٦. يوسف، محمد عبدالمنعم عبدالعزيز، (٢٠١١)، دور المعلومات المحاسبية في تطوير الموازنات التخطيطية باستخدام أساليب التخطيط الاستراتيجي والمقارنة بالأفضل مع دراسة تطبيقية في بعض الشركات المصرية، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.

ثانياً. المراجع الأجنبية

A- Books

1. Atkinson, Anthony A. & Kaplan, Robert S. & Matsumura, Ella Mae & Young, S. Mark, (2012), **Management Accounting**, 6th Edition, Pearson Education, Inc., Upper Saddle River, New Jersey.
2. Blocher Edward J., & Stout David E., & Juras E. Paul, & Cokins Gary, (2013), **Cost Management: A Strategic Emphasis.**, 6th Edition, The McGraw-Hill Companies, Inc., New York, USA.
3. Bragg, Steven M., (2007), **Throughput Accounting**, John Wiley & Sons, Inc., New Jersey.
4. Drury, Colin, (2012), **Cost and Management Accounting**, 7th Edition, South Western, a Part of Cengage Learning, India.
5. Garrison, Ray H., & Noreen, Eric W., & Brewer, Peter C. & Mardini, Rania Uwaydah, (2011), **Managerial Accounting**, 4th Edition, Mcgraw Hill Education, UK.
6. Goldratt, Eliyahu M., & Cox, Jeff, (2004), **The Goal**, 3^{ed} Edition, the North River Press Publishing Corporation, USA.
7. Hansen, Don R., Mowen Maryanne M., (2013), **cornerstones of Cost Accounting**, 2nd Edition, South Western, a Part of Cengage Learning, India.
8. Horngren, Charles T., & Datar, Stikant M., & Rajan, Madhav V., (2012), **Cost Accounting**, 14th Edition, Pearson Education Limited, USA.
9. Lucey, T., (1996), **Costing**, 5th Edition, Aldine House, Aldine Place, London.
10. Northrup, C. Lynn, (2004), **Dynamics of Profit-Focused Accounting**, J. Ross Publishing, Inc., USA.

B- Periodicals

1. Aghili, Shaun, (2011), Throughput Metrics Meet Six Sigma, **Management Accounting Quarterly**, Volume 12, No 3.
2. Balderstone, Steven & Keef, Stephen P, (1999), Throughput Accounting Exploding an Urban Myth, **Management Accounting**, Volume 77, Issue 9.
3. Baxendale, Sidney J., (2004), Using ABC to Enhance Throughput Accounting: a Strategic Perspective, **Cost Management**, Volume 18, Issue1.
4. Corbett, Thomas, (1999), Making Better Decisions, **CMA. Management**, Volume 73, Issue 9.
5. Corbett, Thomas, (2000), Throughput Accounting and Activity Based Costing: the Driving Factors Behind Each Methodology, **Journal of Cost Management**, Volume 14.
6. Dugdale, David & Jones, Colwyn, (1996 a), Accounting For Throughput: Part 1- the Theory, **Management Accounting**, Volume 74, Issue 4.
7. Dugdale, David & Jones, Colwyn, (1997), Accounting for Throughput: Techniques for Performance Measurement, Decisions and Control, **Management Accounting**, Volume 75, Issue 11.

8. Dugdale, David & Jones, T. Colwyn, (1998), Throughput Accounting: Transforming Practices, **British Accounting Review**, Volume 30, Issue 3.
9. Gupta, Mahesh C. & Boyd, Lynn H., (2008), Theory Of Constraints: a Theory for Operations Management, **International Journal of Operations & Production Management**, Volume 28, No 10.
10. Jayakumar, Kavitha & Sekar, S., (2012), Stocks and Throughput Accounting on Material Management and Its Impact on Cost Management, **Global Journal of Arts and Management**, Volume 2, Issue 3.
11. Pegels, C. Carl & Watrous, Craig, (2005), Application of the Theory of Constraints to a Bottleneck Operation in a Manufacturing Plant, **Journal of Manufacturing Technology Management**, Volume 16, Issue 3.
12. Phruksaphanrat, Busaba & Ohsato, Ario & Yenradee, Pisal, (2011), Aggregate Production Planning With Fuzzy Demand and Variable System Capacity Based on Theory of Constraints Measures, **International Journal of Industrial Engineering**, Volume 18, Issue 5.
13. Ruhl, John M., (1997), Managing Constraints, **the CPA Journal**, Volume 67, Issue 1.
14. Smith, Malcolm, (1995), Bottleneck Management, **Management Accounting**, Volume 73, Issue 3.
15. Souren, Rainer & Ahn, Heinz & Schmitz, Christian, (2005), Optimal Product Mix Decisions Based on the Theory of Constraints? Exposing Rarely Emphasized Premises of Throughput Accounting, **International Journal of Production Research**, Volume 43, Issue 2.
16. Umble, M. & Umble, E. & Murakami, S., (2006), Implementing Theory of Constraints In a Traditional Japanese Manufacturing Environment: the Case of Hitachi Tool Engineering, **International Journal of Production Research**, Volume 44, No 10.
17. Waldron, David & Galloway, David, (1988 a), Throughout Accounting: Part 1- the Need for a New Language for Manufacturing, **Management Accounting**, Volume 66, Issue 10.
18. Waldron, David & Galloway, David, (1988 b), Throughout Accounting: Part 2- Ranking Products Profitably, **Management Accounting**, Volume 66, Issue 11.
19. Waldron, David & Galloway, David, (1989), Throughout Accounting: Part 4- Moving on to Complex Products, **Management Accounting**, Volume 67, Issue 2.
20. Zadeh, Massood Yahya, (2002), a Linear Programming Framework for Flexible Budgeting and Its Application to Classroom Teaching, **Issues in Accounting Education**, Volume 17, No 1.

C- Dissertation & thesis

1. Hutchinson, Robert, (2007), The Impact of Time-Based Accounting on Manufacturing Performance, **Doctor of Manufacturing Management & Engineering**, College of Graduate Studies, the University of Toledo.

D- Other

1. Jackman, Sue, (2008), Innovations in Management Accounting Research & Practice: Whatever Happened to Throughput Accounting, **Working Paper, Presented at The EIASM 6th Conference on New Directions in Management Accounting**, Brussels, December.
2. Lacerda, Daniel Pacheco & Ferraz, Eng. Priscila Soares & Caulliraux, Heitor Mansur & Rodrigues, Luis Henrique, (2007), Implications of TOC on TCE Sourcing -Based Decision, **Working Paper, in Conference of International Association for Management of Technology**.
3. Rahman, Shams, (2002), The Theory of Constraints' Thinking Process Approach to Developing Growth Strategies in Supply Chain, **Working Paper, in Conference of Institute of Transport Studies, Australia**.

الملاحق

الملحق (١): مجموعة الموازنات التشغيلية للشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية/إسلامراء لسنة ٢٠١٥.

الموازنة التخطيطية لكمية المبيعات المحلية لسنة ٢٠١٥ موزعة حسب أشهر السنة													جدول رقم/١		
المنتج	الرمز	الوحدة القياسية	كانون الثاني	شباط	آذار	نيسان	مايس	حزيران	تموز	آب	أيلول	تشرين الأول	تشرين الثاني	كانون الأول	المجموع
الحبوب		ألف	٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	٩٠٠٠٠٠
الخبز		ألف	١٨٠٠٠	١٨٠٠٠	١٨٠٠٠	١٨٠٠٠	١٨٠٠٠	١٨٠٠٠	١٨٠٠٠	١٨٠٠٠	١٨٠٠٠	١٨٠٠٠	١٨٠٠٠	١٨٠٠٠	٢١٦٠٠٠
الأشربة		ألف	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٤٠٠٠
المراهم والكريمات		ألف	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٤٠٠٠
قطرات الفم		ألف	٢٠٠٨	٢٠٠٨	٢٠٠٨	٢٠٠٨	٢٠٠٨	٢٠٠٨	٢٠٠٨	٢٠٠٨	٢٠٠٨	٢٠٠٨	٢٠٠٨	٢٠٠٨	٢٥٠٠
قطرات العين		ألف	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٥٠٠٠
المعققات والبودرات		ألف	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٥٠٠٠
الخلاصات		ألف	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٦٠٠
الامبولات		ألف	٣٣٣	٣٣٣	٣٣٣	٣٣٣	٣٣٣	٣٣٣	٣٣٣	٣٣٣	٣٣٣	٣٣٣	٣٣٣	٣٣٣	٤٠٠٠
الانتوباك		ألف	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٥٠٠٠
التكمسزولايت		ألف	٢٠٨	٢٠٨	٢٠٨	٢٠٨	٢٠٨	٢٠٨	٢٠٨	٢٠٨	٢٠٨	٢٠٨	٢٠٨	٢٠٨	٢٥٠٠
الأكسجين		ألف	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٦٠٠
التايلتورز		ألف	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠
امبولات فارغة		ألف	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠
التحميل		ألف	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٥٠٠٠
المحاقن النبتية		ألف	١٢٥٠	١٢٥٠	١٢٥٠	١٢٥٠	١٢٥٠	١٢٥٠	١٢٥٠	١٢٥٠	١٢٥٠	١٢٥٠	١٢٥٠	١٢٥٠	١٥٠٠٠

الموازنة التخطيطية لقيمة المبيعات المحلية لسنة ٢٠١٥ موزعة حسب أشهر السنة													جدول رقم ٢		
ألف دينار	كانون الأول	تشرين الثاني	تشرين الأول	أيلول	آب	تموز	حزيران	مايس	نيسان	آذار	شباط	كانون الثاني	سعر الوحدة	الرمز	المنتج
المجموع															
١٨٥٢٠٠٠	١٥٢١٠٠٠	١٥٢١٠٠٠	١٥٢١٠٠٠	١٥٢١٠٠٠	١٥٢١٠٠٠	١٥٢١٠٠٠	١٥٢١٠٠٠	١٥٢١٠٠٠	١٥٢١٠٠٠	١٥٢١٠٠٠	١٥٢١٠٠٠	١٥٢١٠٠٠	٢٠٢٨٠		الحبوب
٨٥٥٣٦٠٠	٧١٢٨٠٠	٧١٢٨٠٠	٧١٢٨٠٠	٧١٢٨٠٠	٧١٢٨٠٠	٧١٢٨٠٠	٧١٢٨٠٠	٧١٢٨٠٠	٧١٢٨٠٠	٧١٢٨٠٠	٧١٢٨٠٠	٧١٢٨٠٠	٣٩٦٠٠		الكبسول
١٣٨٨١٦٠٠	١١٥٦٨٠٠	١١٥٦٨٠٠	١١٥٦٨٠٠	١١٥٦٨٠٠	١١٥٦٨٠٠	١١٥٦٨٠٠	١١٥٦٨٠٠	١١٥٦٨٠٠	١١٥٦٨٠٠	١١٥٦٨٠٠	١١٥٦٨٠٠	١١٥٦٨٠٠	٥٧٨٤٠٠		الاشربة
١٠٨٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠		المراهم والكريمات
٩٦٠٠٠٠٠	٧٩٨٧٢	٧٩٨٧٢	٧٩٨٧٢	٧٩٨٧٢	٧٩٨٧٢	٧٩٨٧٢	٧٩٨٧٢	٧٩٨٧٢	٧٩٨٧٢	٧٩٨٧٢	٧٩٨٧٢	٧٩٨٧٢	٣٨٤٠٠٠		قطرات الفم
٢٥٥٦٠٠٠	٢١٣١٧٠	٢١٣١٧٠	٢١٣١٧٠	٢١٣١٧٠	٢١٣١٧٠	٢١٣١٧٠	٢١٣١٧٠	٢١٣١٧٠	٢١٣١٧٠	٢١٣١٧٠	٢١٣١٧٠	٢١٣١٧٠	٥١١٢٠٠		قطرات العين
٣٤٠٨٠٠٠	٢٨٤٢٢٧	٢٨٤٢٢٧	٢٨٤٢٢٧	٢٨٤٢٢٧	٢٨٤٢٢٧	٢٨٤٢٢٧	٢٨٤٢٢٧	٢٨٤٢٢٧	٢٨٤٢٢٧	٢٨٤٢٢٧	٢٨٤٢٢٧	٢٨٤٢٢٧	٦٨١٦٠٠		المسكّنات والباراليت
١٨٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠		الخلاصات
٤٨٠٠٠٠٠	٣٩٩٦٠	٣٩٩٦٠	٣٩٩٦٠	٣٩٩٦٠	٣٩٩٦٠	٣٩٩٦٠	٣٩٩٦٠	٣٩٩٦٠	٣٩٩٦٠	٣٩٩٦٠	٣٩٩٦٠	٣٩٩٦٠	١٢٠٠٠٠٠		الامبولات
٢٣٥٢٠٠٠	١٩٦١٥٦	١٩٦١٥٦	١٩٦١٥٦	١٩٦١٥٦	١٩٦١٥٦	١٩٦١٥٦	١٩٦١٥٦	١٩٦١٥٦	١٩٦١٥٦	١٩٦١٥٦	١٩٦١٥٦	١٩٦١٥٦	٤٧٠٤٠٠		الانويك
٣٦٠٠٠٠٠	٢٩٩٥٢	٢٩٩٥٢	٢٩٩٥٢	٢٩٩٥٢	٢٩٩٥٢	٢٩٩٥٢	٢٩٩٥٢	٢٩٩٥٢	٢٩٩٥٢	٢٩٩٥٢	٢٩٩٥٢	٢٩٩٥٢	١٤٤٠٠٠		المكثرولات
٤٦٨٠٠٠٠	٣٩٠٠٠٠	٣٩٠٠٠٠	٣٩٠٠٠٠	٣٩٠٠٠٠	٣٩٠٠٠٠	٣٩٠٠٠٠	٣٩٠٠٠٠	٣٩٠٠٠٠	٣٩٠٠٠٠	٣٩٠٠٠٠	٣٩٠٠٠٠	٣٩٠٠٠٠	٧٨٠٠٠٠٠		الوركسين
.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.		الفانيزول
.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.		امبولات فارغة
١٥٠٠٠٠٠	١٢٥١٠	١٢٥١٠	١٢٥١٠	١٢٥١٠	١٢٥١٠	١٢٥١٠	١٢٥١٠	١٢٥١٠	١٢٥١٠	١٢٥١٠	١٢٥١٠	١٢٥١٠	٣٠٠٠٠٠		التحميل
١٠٤٤٠٠٠٠	٨٧٠٠٠٠	٨٧٠٠٠٠	٨٧٠٠٠٠	٨٧٠٠٠٠	٨٧٠٠٠٠	٨٧٠٠٠٠	٨٧٠٠٠٠	٨٧٠٠٠٠	٨٧٠٠٠٠	٨٧٠٠٠٠	٨٧٠٠٠٠	٨٧٠٠٠٠	٦٩٦٠٠٠		المحلول النقيطة
٦٥٠١٥٢٠٠															مجموع القيمة

الموازنة التخطيطية لكمية وقيمة المبيعات المحلية لسنة ٢٠١٥ موزعة حسب الفصول القيم (ألف دينار)																جدول رقم ٣	
المنتج	الرمز	سعر الوحدة	الفصل الأول		الفصل الثاني		الفصل الثالث		الفصل الرابع		المجموع		مخطط السنة السابقة		المتحقق للسنة قبل السابقة		
			كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة			
الحبوب		٢٠٧٨٠	٢٧٥٠٠٠	٤٥٦٣٠٠٠	٢٧٥٠٠٠	٤٥٦٣٠٠٠	٢٧٥٠٠٠	٤٥٦٣٠٠٠	٢٧٥٠٠٠	٤٥٦٣٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	١٨٢٥٢٠٠٠	١٥٥٠٠٠٠	٢٥٣٥٠٠٠٠	٧٤٨١٥٢	١٢٦٤٢٧٦٩	
الكتسول		٣٩٦١٠٠	٥٤٠٠٠	٢١٦٣٨٤٠٠	٥٤٠٠٠	٢١٦٣٨٤٠٠	٥٤٠٠٠	٢١٦٣٨٤٠٠	٥٤٠٠٠	٢١٦٣٨٤٠٠	٢١٦١٠٠٠	٨٥٥٣٦٠٠	٤٠٠٠٠٠	١٢٣٠٠٠٠٠	١١٠٧٩١	٣٦٥٦١٠٣	
الاشربة		٥٧٨٤٠٠	٦٠٠٠	٣٤٧٠٤٠٠	٦٠٠٠	٣٤٧٠٤٠٠	٦٠٠٠	٣٤٧٠٤٠٠	٦٠٠٠	٣٤٧٠٤٠٠	٢٤٧٠٤٠٠	١٣٨٨١٦٠٠	٢٤٠٠٠	١١٥٦٨٠٠٠	١٠٣٣٩	٤٩٨٣٢٩٨	
المراهم والكريمات		٤٥٠٠٠٠	٦٠٠٠	٢٧٠٠٠٠٠	٦٠٠٠	٢٧٠٠٠٠٠	٦٠٠٠	٢٧٠٠٠٠٠	٦٠٠٠	٢٧٠٠٠٠٠	٢٤٠٠٠	١٠٨٠٠٠٠٠٠	٢٤٠٠٠	٩٠٠٠٠٠٠٠	٩٤٤٦	٣٥٤٢٢٥٠	
قطرات الفم		٣٨٤٠٠٠	٦٢٥	٢٤٠٠٠٠	٦٢٥	٢٤٠٠٠٠	٦٢٥	٢٤٠٠٠٠	٦٢٥	٢٤٠٠٠٠	٢٤٠٠٠	٩٦٠٠٠٠	٣٠٠٠	٩٦٠٠٠٠	٤٧	١٥٠٤٠	
قطرات العين		٥١١٢٠٠	١٢٥٠	٦٣٩٠٠٠	١٢٥٠	٦٣٩٠٠٠	١٢٥٠	٦٣٩٠٠٠	١٢٥٠	٦٣٩٠٠٠	٥٠٠٠	٢٥٥٦٠٠٠	٦٦٥٠	٢٨٣٢٩٠٠	٢١٩	٩٣٢٩٤	
المعقات والبادورات		٦٨١٦٠٠	١٢٥٠	٨٥٢٠٠٠	١٢٥٠	٨٥٢٠٠٠	١٢٥٠	٨٥٢٠٠٠	١٢٥٠	٨٥٢٠٠٠	٥٠٠٠	٢٤٠٨٠٠٠	٨٠٠٠	٤٥٤٤٠٠٠	٤٣٩٩	٢٤٩٨١٣٢	
الخلاصات		٣٠٠٠٠٠٠	١٥٠	٤٥٠٠٠٠	١٥٠	٤٥٠٠٠٠	١٥٠	٤٥٠٠٠٠	١٥٠	٤٥٠٠٠٠	٦٠٠	١٨٠٠٠٠٠	٢٥٠٠	٦٢٥٠٠٠٠	١٨	٤٥٠٠٠	
الامبولات		١٢٠٠٠٠	١٠٠٠	١٢٠٠٠٠	١٠٠٠	١٢٠٠٠٠	١٠٠٠	١٢٠٠٠٠	١٠٠٠	١٢٠٠٠٠	٤٠٠٠	٤٨٠٠٠٠٠	٤٠٠٠	٤٠٠٠٠٠٠	٠	٠	
الانويلاك		٤٧٠٤٠٠	١٢٥٠	٥٨٨٠٠٠	١٢٥٠	٥٨٨٠٠٠	١٢٥٠	٥٨٨٠٠٠	١٢٥٠	٥٨٨٠٠٠	٥٠٠٠	٢٣٥٢٠٠٠	١١٠٠٠	٤٣١٢٠٠٠	٢	٧٨٤	
الكسزولاييت		١٤٤٠٠٠	٦٢٥	٩٠٠٠٠	٦٢٥	٩٠٠٠٠	٦٢٥	٩٠٠٠٠	٦٢٥	٩٠٠٠٠	٢٥٠٠	٣٦٠٠٠٠	٣٥٠٠	٤٢٠٠٠٠	٧٢	٨٦٤٠	
الاوكسجين		٧٨٠٠٠٠	١٥٠	١١٧٠٠٠	١٥٠	١١٧٠٠٠	١٥٠	١١٧٠٠٠	١٥٠	١١٧٠٠٠	٦٠٠	٤٦٨٠٠٠	٦٠٠	٢٩٠٠٠٠	٥٤٧	٣٥٥٥٥٠	
النايروز		٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	
امبولات فارعة		٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	
التحاميل		٣٠٠٠٠	١٢٥٠	٣٧٥٠٠	١٢٥٠	٣٧٥٠٠	١٢٥٠	٣٧٥٠٠	١٢٥٠	٣٧٥٠٠	٥٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٦٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٥٤٣٠	١٣٥٧٥٠	
المحقق النينة		١٩٦٠٠	٣٧٥٠	٢٦١٠٠٠	٣٧٥٠	٢٦١٠٠٠	٣٧٥٠	٢٦١٠٠٠	٣٧٥٠	٢٦١٠٠٠	١٥٠٠٠	١٠٤٤٠٠٠	٤٨٠٠٠	٢٧٨٤٠٠٠	٠	٠	
مجموع القيمة			١٢٢٦١٣٠٠	١٢٢٦١٣٠٠	١٢٢٦١٣٠٠	١٢٢٦١٣٠٠	١٢٢٦١٣٠٠	١٢٢٦١٣٠٠	١٢٢٦١٣٠٠	١٢٢٦١٣٠٠	١٢٢٦١٣٠٠	٦٥٠٦٥٢٠٠	٨٢١٦٠٩٠٠			٢٧٩٧٨٢١٠	

الموازنة التخطيطية لكمية الإنتاج لسنة ٢٠١٥ موزعة حسب أشهر السنة													جدول رقم ٧/		
المجموع	كانون الأول	تشرين الثاني	تشرين الأول	أيلول	آب	تموز	حزيران	مايس	نيسان	آذار	شباط	كانون الثاني	الوحدة القياسية	الرمز	المنتج
٩٠٠٠٠٠	٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	ألف		الحبوب
٢١٦٠٠٠	١٨٠٠٠	١٨٠٠٠	١٨٠٠٠	١٨٠٠٠	١٨٠٠٠	١٨٠٠٠	١٨٠٠٠	١٨٠٠٠	١٨٠٠٠	١٨٠٠٠	١٨٠٠٠	١٨٠٠٠	ألف		الخبز
٢٤٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	ألف		الأشربة
٢٤٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	ألف		المرامح والكريمات
٢٥٠٠	٢٠٨	٢٠٨	٢٠٨	٢٠٨	٢٠٨	٢٠٨	٢٠٨	٢٠٨	٢٠٨	٢٠٨	٢٠٨	٢٠٨	ألف		قطرات القم
٥٠٠٠	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	ألف		قطرات العين
٥٠٠٠	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	ألف		المعققات والبودرات
٦٠٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	ألف		الخلاصات
٤٠٠٠	٣٣٣	٣٣٣	٣٣٣	٣٣٣	٣٣٣	٣٣٣	٣٣٣	٣٣٣	٣٣٣	٣٣٣	٣٣٣	٣٣٣	ألف		الامبولات
٥٠٠٠	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	ألف		الانويك
٢٥٠٠	٢٠٨	٢٠٨	٢٠٨	٢٠٨	٢٠٨	٢٠٨	٢٠٨	٢٠٨	٢٠٨	٢٠٨	٢٠٨	٢٠٨	ألف		المكسروالايت
٦٠٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	ألف		الأوكسجين
٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	ألف		التايتروز
٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	ألف		امبولات فارغة
٥٠٠٠	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	٤١٧	ألف		التحميل
١٥٠٠٠	١٢٥٠	١٢٥٠	١٢٥٠	١٢٥٠	١٢٥٠	١٢٥٠	١٢٥٠	١٢٥٠	١٢٥٠	١٢٥٠	١٢٥٠	١٢٥٠	ألف		المحاقن التعبئة

الموازنة التخطيطية لقيمة الإنتاج لسنة ٢٠١٥ موزعة حسب أشهر السنة													جدول رقم/٨		
ألف دينار	كانون الأول	تشرين الثاني	تشرين الأول	أيلول	آب	تموز	حزيران	مايس	نيسان	آذار	شباط	كانون الثاني	سعر الوحدة	الرمز	المنتج
المجموع															
١٥٢١٠٠٠٠٠	١٢٦٧٥٠٠	١٢٦٧٥٠٠	١٢٦٧٥٠٠	١٢٦٧٥٠٠	١٢٦٧٥٠٠	١٢٦٧٥٠٠	١٢٦٧٥٠٠	١٢٦٧٥٠٠	١٢٦٧٥٠٠	١٢٦٧٥٠٠	١٢٦٧٥٠٠	١٢٦٧٥٠٠	١٦٩٠٠		الحبوب
٧١٧٨٠٠٠	٥٩٤٠٠٠	٥٩٤٠٠٠	٥٩٤٠٠٠	٥٩٤٠٠٠	٥٩٤٠٠٠	٥٩٤٠٠٠	٥٩٤٠٠٠	٥٩٤٠٠٠	٥٩٤٠٠٠	٥٩٤٠٠٠	٥٩٤٠٠٠	٥٩٤٠٠٠	٣٣٠٠٠		الكسول
١١٥٦٨٠٠٠٠	٩٦٤٠٠٠	٩٦٤٠٠٠	٩٦٤٠٠٠	٩٦٤٠٠٠	٩٦٤٠٠٠	٩٦٤٠٠٠	٩٦٤٠٠٠	٩٦٤٠٠٠	٩٦٤٠٠٠	٩٦٤٠٠٠	٩٦٤٠٠٠	٩٦٤٠٠٠	٤٨٢٠٠٠		اشربة
٩٠٠٠٠٠٠٠	٧٥٠٠٠٠	٧٥٠٠٠٠	٧٥٠٠٠٠	٧٥٠٠٠٠	٧٥٠٠٠٠	٧٥٠٠٠٠	٧٥٠٠٠٠	٧٥٠٠٠٠	٧٥٠٠٠٠	٧٥٠٠٠٠	٧٥٠٠٠٠	٧٥٠٠٠٠	٣٧٥٠٠٠		المراهم والكريمات
٨٠٠٠٠٠٠٠	٦٦٦١٧	٦٦٦١٧	٦٦٦١٧	٦٦٦١٧	٦٦٦١٧	٦٦٦١٧	٦٦٦١٧	٦٦٦١٧	٦٦٦١٧	٦٦٦١٧	٦٦٦١٧	٦٦٦١٧	٣٢٠٠٠٠		قطرات الفم
٢١١٣٠٠٠٠٠	١٧٧٥٠٠	١٧٧٥٠٠	١٧٧٥٠٠	١٧٧٥٠٠	١٧٧٥٠٠	١٧٧٥٠٠	١٧٧٥٠٠	١٧٧٥٠٠	١٧٧٥٠٠	١٧٧٥٠٠	١٧٧٥٠٠	١٧٧٥٠٠	٤٢٦٠٠٠		قطرات العين
٧٨٤٠٠٠٠٠	٢٣٦١١٧	٢٣٦١١٧	٢٣٦١١٧	٢٣٦١١٧	٢٣٦١١٧	٢٣٦١١٧	٢٣٦١١٧	٢٣٦١١٧	٢٣٦١١٧	٢٣٦١١٧	٢٣٦١١٧	٢٣٦١١٧	٥٦٨٠٠٠		المساقط واللبورات
١٥٠٠٠٠٠٠٠	١٢٥٠٠٠	١٢٥٠٠٠	١٢٥٠٠٠	١٢٥٠٠٠	١٢٥٠٠٠	١٢٥٠٠٠	١٢٥٠٠٠	١٢٥٠٠٠	١٢٥٠٠٠	١٢٥٠٠٠	١٢٥٠٠٠	١٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠٠٠		الخلاصات
٤٠٠٠٠٠٠٠٠	٣٣٢٣٣	٣٣٢٣٣	٣٣٢٣٣	٣٣٢٣٣	٣٣٢٣٣	٣٣٢٣٣	٣٣٢٣٣	٣٣٢٣٣	٣٣٢٣٣	٣٣٢٣٣	٣٣٢٣٣	٣٣٢٣٣	١٠٠٠٠٠٠		الامبولات
١٩٦٠٠٠٠٠٠	١٦٣٢٣٣	١٦٣٢٣٣	١٦٣٢٣٣	١٦٣٢٣٣	١٦٣٢٣٣	١٦٣٢٣٣	١٦٣٢٣٣	١٦٣٢٣٣	١٦٣٢٣٣	١٦٣٢٣٣	١٦٣٢٣٣	١٦٣٢٣٣	٣٩٢٠٠٠٠		الوقايك
٣٠٠٠٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠		الكسولوالايت
٣٩٠٠٠٠٠٠٠	٣٢٥٠٠	٣٢٥٠٠	٣٢٥٠٠	٣٢٥٠٠	٣٢٥٠٠	٣٢٥٠٠	٣٢٥٠٠	٣٢٥٠٠	٣٢٥٠٠	٣٢٥٠٠	٣٢٥٠٠	٣٢٥٠٠	٦٥٠٠٠٠٠		الاركمجين
.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	٥٠٠٠٠٠٠٠		الفانيز
.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	١٨٠٠٠٠٠		امبولات فارغة
١٢٥٠٠٠٠٠	١٠٤١٧	١٠٤١٧	١٠٤١٧	١٠٤١٧	١٠٤١٧	١٠٤١٧	١٠٤١٧	١٠٤١٧	١٠٤١٧	١٠٤١٧	١٠٤١٧	١٠٤١٧	٢٥٠٠٠		التحميل
٨٧٠٠٠٠٠٠٠	٧٢٥٠٠	٧٢٥٠٠	٧٢٥٠٠	٧٢٥٠٠	٧٢٥٠٠	٧٢٥٠٠	٧٢٥٠٠	٧٢٥٠٠	٧٢٥٠٠	٧٢٥٠٠	٧٢٥٠٠	٧٢٥٠٠	٥٨٠٠٠٠		المحاقن الليذية
٥٤٢٢١٠٠٠٠															مجموع القيمة

الموازنة التخطيطية لكمية وقيمة الإنتاج لسنة ٢٠١٥ موزعة حسب الفصول القيم (ألف دينار)																	جدول رقم ٩	
المنتج		الرمز	سعر الوحدة	الفصل الأول		الفصل الثاني		الفصل الثالث		الفصل الرابع		المجموع		مخطط السنة السابقة		المتحقق السنة قبل السابقة		
المنتج	الرمز	سعر الوحدة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة		
الحبوب		١٦٩.٠٠	٢٥٠.٠٠	٣٨.٢٥٠.٠٠	٢٥٠.٠٠	٣٨.٢٥٠.٠٠	٢٥٠.٠٠	٣٨.٢٥٠.٠٠	٢٥٠.٠٠	٣٨.٢٥٠.٠٠	٢٥٠.٠٠	٣٨.٢٥٠.٠٠	٩.٠٠٠.٠٠	١٥١١.٠٠٠.٠٠	١٥٠٠.٠٠٠.٠٠	٧٨١٧٥٢		
الكسول		٣٣.٠٠	٥٤.٠٠	١٧٨٢.٠٠	٥٤.٠٠	١٧٨٢.٠٠	٥٤.٠٠	١٧٨٢.٠٠	٥٤.٠٠	١٧٨٢.٠٠	٥٤.٠٠	١٧٨٢.٠٠	٢١٦.٠٠	٧١٢٨.٠٠	٤.٠٠٠.٠٠	١٣.٠.٦٤		
الاشربة		٤٨٢.٠٠	٦.٠٠	٢٨٩٢.٠٠	٦.٠٠	٢٨٩٢.٠٠	٦.٠٠	٢٨٩٢.٠٠	٦.٠٠	٢٨٩٢.٠٠	٦.٠٠	٢٨٩٢.٠٠	٢٤.٠٠	١١٥٦٨.٠٠	٢٤.٠٠	٨٧١٧		
المراهم والكريمات		٣٧٥.٠٠	٦.٠٠	٢٢٥٠.٠٠	٦.٠٠	٢٢٥٠.٠٠	٦.٠٠	٢٢٥٠.٠٠	٦.٠٠	٢٢٥٠.٠٠	٦.٠٠	٢٢٥٠.٠٠	٢٤.٠٠	٩.٠٠٠.٠٠	٢٤.٠٠	١١١٨٣		
قطرات الفم		٣٢.٠٠	١٢٥	٢.٠٠	٢.٠٠	٢.٠٠	٢.٠٠	٢.٠٠	٢.٠٠	٢.٠٠	٢.٠٠	٢.٠٠	٢.٠٠	٩١.٠٠	٣.٠٠	٥٨١		
قطرات العين		٤٢٦.٠٠	١٢٥	٥٣٢٥.٠٠	١٢٥	٥٣٢٥.٠٠	١٢٥	٥٣٢٥.٠٠	١٢٥	٥٣٢٥.٠٠	١٢٥	٥٣٢٥.٠٠	٥.٠٠	٢١٣.٠٠	٦٦٥.٠	١٣.٤٠		
المعققات والبوريات		٥٦٨.٠٠	١٢٥	٧١.٠٠	١٢٥	٧١.٠٠	١٢٥	٧١.٠٠	١٢٥	٧١.٠٠	١٢٥	٧١.٠٠	٥.٠٠	٢٨.٤.٠٠	٨.٠٠	٥٥٣		
الخلاصات		٢٥٠.٠٠	١٥٠	٣٧٥٠.٠٠	١٥٠	٣٧٥٠.٠٠	١٥٠	٣٧٥٠.٠٠	١٥٠	٣٧٥٠.٠٠	١٥٠	٣٧٥٠.٠٠	٦.٠٠	١٥.٠٠	٢٥٠.٠٠	٢٢		
الامبولات		١.٠٠	١.٠٠	١.٠٠	١.٠٠	١.٠٠	١.٠٠	١.٠٠	١.٠٠	١.٠٠	١.٠٠	١.٠٠	٤.٠٠	٤.٠٠	٤.٠٠	٠		
الاقرياك		٣٩٢.٠٠	١٢٥	٤٩.٠٠	١٢٥	٤٩.٠٠	١٢٥	٤٩.٠٠	١٢٥	٤٩.٠٠	١٢٥	٤٩.٠٠	٥.٠٠	١٩٦.٠٠	١١.٠٠	٢٢.٠٠		
الكسولولايت		١٢.٠٠	١٢٥	٧٥.٠٠	١٢٥	٧٥.٠٠	١٢٥	٧٥.٠٠	١٢٥	٧٥.٠٠	١٢٥	٧٥.٠٠	٢٥.٠٠	٣.٠٠	٣٥.٠٠	٠		
الاوكسين		٦٥.٠٠	١٥٠	٩٧٥٠.٠٠	١٥٠	٩٧٥٠.٠٠	١٥٠	٩٧٥٠.٠٠	١٥٠	٩٧٥٠.٠٠	١٥٠	٩٧٥٠.٠٠	٦.٠٠	٣٩.٠٠	٦.٠٠	٥٤٥		
النايروز		٥٠.٠٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠		
امبولات فارغة		١٨.٠٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠		
التحميل		٢٥.٠٠	١٢٥	٣١٢٥.٠٠	١٢٥	٣١٢٥.٠٠	١٢٥	٣١٢٥.٠٠	١٢٥	٣١٢٥.٠٠	١٢٥	٣١٢٥.٠٠	٥.٠٠	١٢.٠٠	١٠.٠٠	٠		
المحاقق اللينة		٥٨.٠٠	٣٧٥٠	٢١٧٥٠.٠٠	٣٧٥٠	٢١٧٥٠.٠٠	٣٧٥٠	٢١٧٥٠.٠٠	٣٧٥٠	٢١٧٥٠.٠٠	٣٧٥٠	٢١٧٥٠.٠٠	١٥.٠٠	٤٨.٠٠	٤٨.٠٠	٠		
مجموع القيمة																٨٧١٦.٩.٠٠		

الموازنة التخطيطية لحركة البضائع الجاهزة المخططة لسنة ٢٠١٥ القيم (ألف دينار)														جدول رقم ١٣	
المجموع		مخزون بضاعة آخر المدة		الإنتاج المخطط المستخدم		البيانات الكلية		المجموع		الإنتاج المخطط		مخزون بضاعة أول المدة		المنتج	الوحدة
(٥+٤+٣)		٥		٤		٣		(٢+١)		٢		١			
قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية		
٢٢٨.٥٩٧٥	١٣٤٩٤٦٦	٧٥٥٩٧٥	٤٤٩٤٦٦			١٥٢١.٠٠٠	٩.٠٠٠	٢٢٨.٥٩٧٥	١٣٤٩٤٦٦	١٥٢١.٠٠٠	٩.٠٠٠	٧٥٥٩٧٥	٤٤٩٤٦٦		
٩٢٤.٤٨٨	٢٩٢١٣٦	٢٥١٢٤٨٨	٧١١٣٦			٧١٢٨.٠٠٠	٢١٦.٠٠٠	٩٢٤.٤٨٨	٢٩٢١٣٦	٧١٢٨.٠٠٠	٢١٦.٠٠٠	٢٥١٢٤٨٨	٧١١٣٦	الحبوب	
١٢٥١٧٥٤٠	٧٥٩٧٠	٩٤٩٥٤٠	١٩٧٠			١١٥٦٨.٠٠٠	٢٤.٠٠٠	١٢٥١٧٥٤٠	٧٥٩٧٠	١١٥٦٨.٠٠٠	٢٤.٠٠٠	٩٤٩٥٤٠	١٩٧٠	الكسول	
١١٥٢٤١٢٥	٣.٧٣١	٢٥٢٤١٢٥	٦٧٣١			٩.٠٠٠	٢٤.٠٠٠	١١٥٢٤١٢٥	٣.٧٣١	٩.٠٠٠	٢٤.٠٠٠	٢٥٢٤١٢٥	٦٧٣١	الإشربة	
٩٨٩٧٦٠	٣.٩٣	١٨٩٧٦٠	٥٩٣			٨.٠٠٠	٢٥.٠٠	٩٨٩٧٦٠	٣.٩٣	٨.٠٠٠	٢٥.٠٠	١٨٩٧٦٠	٥٩٣	المرامح والكريجات	
٢٤٢٤٣٦٦	٥١٩١	٢٤٢٣٦٦	٦٩١			٢١٣.٠٠٠	٥.٠٠	٢٤٢٤٣٦٦	٥١٩١	٢١٣.٠٠٠	٥.٠٠	٢٤٢٣٦٦	٦٩١	قطرات الفم	
٣٣٣.١٨٤	٥٨٦٣	٤٩.١٨٤	٨٦٣			٧٨٤.٠٠٠	٥.٠٠	٣٣٣.١٨٤	٥٨٦٣	٧٨٤.٠٠٠	٥.٠٠	٤٩.١٨٤	٨٦٣	قطرات العين	
١٥.٥٠٠	٦.٢	٥.٠٠	٢			١٥.٠٠٠	٦.٠٠	١٥.٥٠٠	٦.٢	١٥.٠٠٠	٦.٠٠	٥.٠٠	٢	المطعمات والبورليات	
٤٠.٥٠٠	٤.٠٥	٥.٠٠	٥			٤.٠٠٠	٤.٠٠	٤٠.٥٠٠	٤.٠٥	٤.٠٠٠	٤.٠٠	٥.٠٠	٥	الخلاصات	
٤.٤٤٦٥٦	١.٣١٨	٢.٨٤٦٥٦	٥٣١٨			١٩٦.٠٠٠	٥.٠٠	٤.٤٤٦٥٦	١.٣١٨	١٩٦.٠٠٠	٥.٠٠	٢.٨٤٦٥٦	٥٣١٨	الإمبولات	
٣٤٩٦٨٠	٢٩١٤	٤٩٦٨٠	٤١٤			٣.٠٠٠	٢٥.٠٠	٣٤٩٦٨٠	٢٩١٤	٣.٠٠٠	٢٥.٠٠	٤٩٦٨٠	٤١٤	الاتوبيك	
٣٩.٠٠٠	٦.٠٠					٣٩.٠٠٠	٦.٠٠			٣٩.٠٠٠	٦.٠٠			المكشور ولانيت	
														الأكسجين	
														التليوروز	
														امبولات فارغة	
١٣٢٨٢٥	٥٣٥٣	٨٨٢٥	٣٥٣			١٢٥.٠٠	٥.٠٠	١٣٢٨٢٥	٥٣٥٣	١٢٥.٠٠	٥.٠٠	٨٨٢٥	٣٥٣	التحليل	
٨٧.٠٠٠	١٥.٠٠					٨٧.٠٠٠	١٥.٠٠			٨٧.٠٠٠	١٥.٠٠			الحقائق النبذة	
٧.٩٢٦.٩٩		١٦٧.٥.٩٩				٥٤٢٢١.٠٠		٧.٩٢٦.٩٩		٥٤٢٢١.٠٠		١٦٧.٥.٩٩		مجموع القيمة	

الموازنة التخطيطية لتكاليف العاملين لسنة ٢٠١٥ القيم (ألف دينار)										جدول رقم / ١٦
صفحة ٢										رقم التليل المحاسبي
٣١/ح										فرعي
المقارنات			مراقبات المركز			اسم الحساب		رقم التليل المحاسبي		عام
متحقق السنة قبل السابقة	مخطط السنة قبل السابقة	مخطط السنة السابقة	المجموع	رأسمالية	إدارية	تسويقية	خدمات إنتاج	إنتاجية	اسم الحساب	رقم التليل المحاسبي
٢٠١٣	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥	٩	٨	٧	٦	٥	المساهمة في الضمان الاقتصادي للموظفين	٣١٤
									حصة الشركة في التقاعد	٣١٤١
٢٢٦٩٨٧٣	٢٢٨٠٠٠٠	٢٢٨٠٠٠٠	٢١١٩٣٦٤		٢٥٤٧٠٩	٨٥٩٥٦	٨٤٠٤٠٧	٩٣٨٢٩٢	التأمين على الموظفين	٣١٤٢
•	•	•	•		•	•	•	•	الضمان الصحي للموظفين	٣١٤٣
•	•	•	•		•	•	•	•	المساهمة في الضمان الاقتصادي لغير العراقيين	٣١٦
٢٢٦٩٨٧٣	٢٨٨٠٠٠٠	٢٢٨٠٠٠٠	٢١١٩٣٦٤		٢٥٤٧٠٩	٨٥٩٥٦	٨٤٠٤٠٧	٩٣٨٢٩٢	المجموع	
•	•	•	•		•	•	•	•	الضمان	
٣١٩٠٥٤١٠	٣١٠٠٠٠٠٠٠	٣١٠٠٠٠٠٠٠	٢٩٨١٩٥٨٧		٣٦٢٢٧١٩٩	١٩٧٢٧٤٣	١٠٢٨١٦١١	١٣٩٣٨٠٣٤	إجمالي حساب/ ٣١	

جدول رقم ٢٠ /	الموازنة التخطيطية للمستنزات الساعية المستخدمة بالقيمة لسنة ٢٠١٥ القيم (ألف دينار)									
صفحة ١/	٣٢/ح									
رقم الدليل المحاسبي	المقارنات			مراقبات المركز						اسم الحساب
	متحقق السنة	مخطط السنة	مخطط السنة	المجموع	رأسمالية	إدارية	تسويقية	خدمات	إنتاجية	
	قبل الساعية	قبل الساعية	الساعية					إنتاج	٥	
٢٠١٣	٢٠١٣	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥	٩	٨	٧	٦		
٨٩٧٢.٣٣	١٣٣٣.٠٠٠	١٣٤٠.١٠٠	٢٢١٦٩٧١	٢٥٠		٢٥٠	١٨٢٥٠	٤٦٣.٠٠٠	٢١٦٨.٤٧١	الخامات والمواد الأولية
٨٩٧٢.٣٣	١٣٣٣.٠٠٠	١٣٤٠.١٠٠	٢٢١٦٩٧١	٢٥٠		٢٥٠	١٨٢٥٠	٤٦٣.٠٠٠	٢١٦٨.٤٧١	المجموع
٣٢٥٢.٣	٤٧.٠٠٠	٤٧.٠٠٠	٦٤٦٥.٠	١١٧٥٠		١١٧٥٠	١١٧٥٠	٢٧.٥٠٠	٣٥٢٥.٠	الوقود والزيوت
١٨٩٥	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٤٩٥٠.٠	٢٥٠		٢٥٠	٢٥٠	٤١٥٠.٠	٧٥٠.٠	مواد نظفية
١٨٤٦	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٤٩٥٠.٠	٢٥٠		٢٥٠	٢٥٠	٤١٥٠.٠	٧٥٠.٠	غاز
٠	٠	٠	٠	٠		٠	٠	٠	٠	زيوت وشحوم
٣٢٨٩٤٤	٤٩.٠٠٠	٤٩.٠٠٠	٧٤٥٥.٠	١٢٢٥٠		١٢٢٥٠	١٢٢٥٠	٣٥٣٥.٠	٣٦٧٥.٠	فحم
٥١٧٩٧١	٧٦٥٠.٠	٧٦٥٠.٠	٥٨١٧٥.٠	١٩١٢٥		١٩١٢٥	١٩١٢٥	٨٥٠.٠	٤٥٨٥.٠	المجموع
٥٦٧٩٧١	٧٦٥٠.٠	٧٦٥٠.٠	٥٨١٧٥.٠	١٩١٢٥		١٩١٢٥	١٩١٢٥	٨٥٠.٠	٤٥٨٥.٠	الأدوات الاحتياطية
										المجموع

الموازنة التخطيطية للمستلزمات السلعية المستخدمة بالقيمة لسنة ٢٠١٥ القيم (ألف دينار)										٢٠ رقم / جدول
صفحة ٢ /										رقم الدليل المحاسبي
٣٢ / ح										فرعي
المقارنات			المجموع	مراقبات المركز					اسم الحساب	مساعد
متحقق السنة	مخطط السنة	مخطط السنة		رأسمالية	إدارية	تسويقية	إنتاج	خدمات		عام
قبل السابقة	قبل السابقة	السابقة								
٢٠١٣	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥	٩	٨	٧	٦	٥	مواد تعبئة وتغليف	٣٢٤
									مواد التعبئة والتغليف المستهلكة	٣٢٤١
٥٠٩٤٨٣٣	٥١٨٠٠٠٠	٤١٧٩٩٠٠	١٢١٤٤٣٤		٢٠٠٠	٣٠٠٠	٦٠٠٠	١٢٠٣٤٣٤	مواد تعبئة مكداولة	٣٢٤٢
٠	٢٠٠٠٠	٠	٠		٠	٠	٠	٠	المجموع	
٥٠٩٤٨٣٣	٥٢٠٠٠٠٠٠	٤١٧٩٩٠٠	١٢١٤٤٣٤		٢٠٠٠	٣٠٠٠	٦٠٠٠	١٢٠٣٤٣٤	المتنوعات	٣٢٥
									النوازم والمهمات	٣٢٥١
٢٧٤١٨٤	٤١٠٠٠٠	٣٦٠٠٠٠	٢٧٩٦٥٠		١٠٢٥٠	٦٠٤٠٠	٢٠٥٠٠	١٨٨٥٠٠	القرطاسية	٣٢٥٢
٣٦١٩١	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٣٥٨٥٠		١٠٠٠٠	٥٨٥٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	الكتب التعليمية	٣٢٥٣
٠	٣٠٠٠	٣٠٠٠	٥٢١٠٠		٦٠٠	٥٠٠٠٠	١٢٠٠	٣٠٠	المخلفات المستهلكة	٣٢٥٤
٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠		٠	٠	٠	٢٠٠٠		
٣١٠٣٧٥	٤٦٥٠٠٠	٤١٥٠٠٠	٣٦٩٦٠٠		٢٠٨٥٠	١١٦٢٥٠	٣١٧٠٠	٢٠٠٨٠٠	المجموع	

الموازنة التخطيطية للمستلزمات السلعية المستخدمة بالقيمة لسنة ٢٠١٥ القيم (ألف دينار)										
جدول رقم/ ٢٠										
صفحة ٣ / ٣٢										
المقارنات			مراقبات المركز			اسم الحساب			رقم الدليل المحاسبي	
متحقق السنة	مخطط السنة	مخطط السنة	المجموع	رأسمالية	إدارية	تسويقية	خدمات إنتاج	إنتاجية	فرعي	مساعدة
قبل السابقة	قبل السابقة	السابقة							عام	
٢٠١٣	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥	٩	٨	٧	٦	٥	٣٢١	
٢٣٤٨٩	٦٥٠٠٠	٦٥٠٠٠	٦٤٩٥٠		٢٥	٢٥	١٦٢٥٠	٤٨٦٥٠	٣٢١١	
٠	٠	٠	٠		٠	٠	٠	٠	٣٢١٢	
١٢٦٣١	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٢١٢٥٠		١٨٧٥	١٨٧٥	٣٧٥٠	١٣٧٥٠	٣٢١٣	
٣٦١٢٠	٩٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	٨٦٢٠٠		١٩٠٠	١٩٠٠	٢٠٠٠٠	٦٢٤٠٠		
٢٠٣٧	٣٥٠٠٠	٣٥٠٠٠	٣٤١٢٥		٣٥٠	٥٢٥	٨٧٥٠	٢٤٥٠٠	٣٢٧١	
٦٨٩٠٠٠	٤٧٥٠٠٠	٤٧٥٠٠٠	٤٢٦٢٥٠		١١٨٧٥	١١٨٧٥	٤٥٥٠٠	٣٥٧٠٠٠	٣٢٧٢	
٦٩١٠٣٧	٥١٠٠٠٠	٥١٠٠٠٠	٤٦٠٣٧٥		١٢٢٢٥	١٢٤٠٠	٥٤٢٥٠	٣٨١٥٠٠		
١٢١٤٣٤	١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٢٧٥٠٠		١١٢٥٠	١١٢٥٠	٣٥٠٠٠	٧٠٠٠٠	٣٢٩	
١٢١٤٣٤	١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٢٧٥٠٠		١١٢٥٠	١١٢٥٠	٣٥٠٠٠	٧٠٠٠٠		
١٦١٢٢٧٤٧	٢١٠٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠٠٠	٢٥٧٤٧٣٣٠		٧٩٨٥٠	١٩٤٤٢٥	١٠٤٨٤٥٠	٢٤٤٢٤٦٠٥	إجمالي حساب/ ٣٢	

الموازنة التخطيطية للمستلزمات الخدمية لسنة ٢٠١٥ القيم (ألف دينار)										
جدول رقم/ ٢١										
صفحة/ ١										
رقم الدليل المحاسبي										
مقارنات										
متحقق السنة قبل السابقة	مخطط السنة قبل السابقة	مخطط السنة السابقة	المجموع	مراقبات المركز						
				رأسمالية	إدارية	تسويقية	خدمات إنتاج	إنتاجية	اسم الحساب	رقم الدليل المحاسبي
٢٠١٣	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥	٩	٨	٧	٦	٥		سلاسي
									مستلزمات خدمية	
									خدمات صيانة	
									صيانة ميثلي وثلاثات وطرق	٣٣١٢
٥٣٠٠٥٤	١٠٢٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠	٥٧٩٠٠٠		٧٥٠٠٠	٤٦٠٠٠	٨٤٠٠٠	٣٧٤٠٠٠	صيانة ميثلي صناعية	٣٣١٢١
٦٤٩٩١	٤٠٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠	٢٤١٢٥٠		٣٥٠٠	٥٢٥٠	١٧٥٠٠	٢١٥٠٠٠	صيانة الآلات ومعدات	٣٣١٣
	٥٠٠٠٠								صيانة وسائل نقل والتقال	٣٣١٤
٥٠١٨									صيانة وسائل نقل بالسيارات	٣٣١٤١
		١٨٠٠٠	١١٠٠٠		٥٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	صيانة وسائل نقل الركاب	٣٣١٤١١
		١٨٠٠٠	١١٠٠٠		٥٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	صيانة وسائل نقل البضائع	٣٣١٤١٢
		١٤٠٠٠	٨٠٠٠		٥٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠	صيانة وسائل نقل أخرى	٣٣١٤١٣
١٠٩٤	٤٠٠٠	٤٠٠٠	٣٩٠٠		٤٠	٦٠	٢٠٠	٣٦٠٠	صيانة عدد وقارب	٣٣١٥
١٠٣٢٦	٢٠٠٠٠								صيانة أثاث وأجهزة وكاتب	٣٣١٦
		٥٠٠٠	٣٠٠٠		١٥٠٠	٥٠٠	٥٠٠	٥٠٠	صيانة أثاث	٣٣١٦١
		٥٠٠٠	٣٠٠٠		١٥٠٠	٥٠٠	٥٠٠	٥٠٠	صيانة أجهزة تكييف وتبريد	٣٣١٦٢
		٥٠٠٠	٣٠٠٠		١٥٠٠	٥٠٠	٥٠٠	٥٠٠	صيانة حاسبات الكترونية	٣٣١٦٣
		٥٠٠٠	٣٠٠٠		١٥٠٠	٥٠٠	٥٠٠	٥٠٠	صيانة آلات حاسبة وقلمة ومسحاح	٣٣١٦٤
٦٥٦٩٢٣	١٤٩٤٠٠٠	١١٢٤٠٠٠	٨٦٦١٥٠		٩٩٥٤٠	٥٨٣١٠	١٠٨٧٠٠	٥٩٩٦٠٠	المجموع	

الموازنة التخطيطية للمستلزمات الخدمية لسنة ٢٠١٥ القيم (ألف دينار)										جدول رقم/ ٢١
صفحة/ ٢										رقم الدليل المحاسبي
٣٣/ح										عام
المقارنات			مراقبات المركز							خفسي
متحقق السنة قبل السابقة	مخطط السنة قبل السابقة	مخطط السنة السابقة	المجموع	رأسمالية	إدارية	تسويقية	خدمات إنتاج	إنتاجية	اسم الحساب	
٢٠١٣	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥	٩	٨	٧	٦	٥	خدمات أبحاث واستشارات	٢٢٢
١٩٩٨٥٤	٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠	١٨٧٥٠٠		١٢٥٠	١٢٥٠	١١٠٠٠٠	٧٥٠٠٠	المجموع	
١٩٩٨٥٤	٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠	١٨٧٥٠٠		١٢٥٠	١٢٥٠	١١٠٠٠٠	٧٥٠٠٠	دعاية وطبع وضيفة	٢٢٣
									دعاية وإعلان	٢٢٣١
٢١٩٧٨٧	٣٥٠٠٠٠	٢٠٥٠٠٠	١٣٢٧٥٠		٨٧٥٠	٥٧٥٠٠	١٧٥٠٠	٥٠٠٠٠	نشر وطبع	٢٢٣٢
٧٠٧٧	١١٠٠٠	١١٠٠٠	٧٨٠٠		١١٠٠	١١٠٠	٢٢٠٠	٣٤٠٠	ضيفة	٢٢٣٣
٤٤٧١٢	١٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	٣٥٠٠٠		١٠٠٠٠	٥٠٠٠	٠	٢٠٠٠٠	مصاريف معارض	٢٢٣٤
٤٦٩٨١	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	١٤٠٠٠		١٠٠٠	٥٠٠٠	٢٠٠٠	٦٠٠٠	احتفالات	٢٢٣٥
٢٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٥٠٠		٢٥٠	٢٥٠	٥٠٠	٥٠٠	المجموع	
٣٢٠٥٥٧	٥١١٠٠٠	٣٤٦٠٠٠	١٩٢٠٥٠		٢١١٠٠	١٨٨٥٠	٢٢٢٠٠	٧٩٩٠٠	نقل وإقلاص واتصالات	٢٢٤
									نقل العاملين	٢٢٤١
٢١٩٤٤١	٣٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠		٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	نقل السلع والبضائع	٢٢٤٢
٧٣٣٢٨	٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	١٢٧٥٠٠		٥٠٠٠	٦٧٥٠٠	٢٠٠٠٠	٣٥٠٠٠	السفر والإقلاص	٢٢٤٣
									السفر والإقلاص لإغراض التدريب	٢٢٤٣١
٣٤٨	١٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٣٥٠٠٠		١٠٠٠٠	٥٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	السفر والإقلاص لإغراض النشاط	٢٢٤٣٢
٥٠٤٨٦٤	٣٠٠٠٠٠٠	٣٧٠٠٠٠٠	٢٣٢٥٠٠		٥٠٠٠٠	١٧٥٠٠	٦٥٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	اتصالات عامة	٢٢٤٤
٢٥٤٤٢	١٠٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٣٧٥٠٠		٧٥٠٠	٥٠٠٠	١٢٥٠٠	١٢٥٠٠	المجموع	
٨٢٣٤٧٣	١٠٠٠٠٠٠٠	٩٧٠٠٠٠	٦٧٢٥٠٠		١٠٢٥٠٠	١٢٥٠٠٠	١٦٧٥٠٠	٢٧٧٥٠٠		

الموازنة التخطيطية لحساب الفوائد وإيجارات الأراضي لسنة ٢٠١٥ القيم (ألف دينار)												جدول رقم / ٢٤		
٣٦/ح														
المقارنات				مراقبات المركز						اسم الحساب		رقم الدليل المحاسبي		
متحقق السنة	مخطط السنة	مخطط السنة	المجموع	رأسمالية	إدارية	تسويقية	خدمات إنتاج	إنتاجية						
قبل السابقة	قبل السابقة	السابقة								فوائد وإيجارات الأراضي	فرعي	مساعد	عام	
٢٠١٣	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥	٩	٨	٧	٦	٥		فوائد مدنية		٣٦١	٣٦	
٠	٥٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٧٠٠٠		١٥٠٠	١٥٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠		فوائد مدينة محلية		٣٦١١		
٠	٠	٠	٠		٠	٠	٠	٠		فوائد مدينة خارجية		٣٦١٢		
٠	٥٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٧٠٠٠		١٥٠٠	١٥٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠		المجموع				
٠	٠	٠	٠		٠	٠	٠	٠		إيجارات الأراضي		٣٦٢		
٠	٠	٠	٠		٠	٠	٠	٠		المجموع				
٠	٥٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٧٠٠٠		١٥٠٠	١٥٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠		إجمالي ح/ ٣٦				

الموازنة التخطيطية لحساب الاندثار لسنة ٢٠١٥ القيم (ألف دينار)

٣٧/ح

جدول رقم/٢٥									
رقم الدليل المحاسبي									
اسم الحساب									
مراقبات المركز									
المقارنات									
متحقق السنة	مخطط السنة	مخطط السنة	المجموع	رأسمالية	إدارية	تسويقية	خدمات إنتاج	إنتاجية	
قبل السابقة	قبل السابقة	السابقة							
٢٠١٣	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥	٩	٨	٧	٦	٥	
٤٢٤٨٨١	١٨٠٠٠٠	٢٥٢٠٠٠	٣٩٧٨٠٠٠		٢٧٠٠٠	٢٥٢٠٠	٧٥٦٠٠	٢٧٠٠٠٠٠	اندثار مباني وإنشاءات وطرق
١٨١٤٧٥٤	١٠٠٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠٠	١٦٦٠٠٠٠٠		٧٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	٢٨٠٠٠٠	١٢٤٠٠٠٠	اندثار الآلات ومعدات
٤٢١٧٣٦	١٠٠٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠٠	٤٦٥٠٠٠٠		٢١٠٠٠	١٤٠٠٠	٣٥٨٠٠٠	٧٢٠٠٠	اندثار وسائل نقل وانتقال
٦٤٥٤٠	٤٠٠٠٠	٥٦٠٠٠	٥٩٤٠٠		٢٨٠٠	٢٨٠٠	٢٠٢٠٠	٣٣٦٠٠	اندثار عدد وقارالب
٤٢٧٠٢٢	١٨٠٠٠٠	٢٥٢٠٠٠	٣٤٢٥٠٠		١٣٧٥٠٠	٢٠٠٠٠	٨٥٠٠٠	١٠٠٠٠٠	اندثار أثاث وأجهزة مكتب
٠	٠	٠	٠		٠	٠	٠	٠	إهلاك نباتات وحيوانات
٠	٠	٠	٠		٠	٠	٠	٠	إطفاء نفقات مؤجلة
٣١٥٢٩٣٣	١٥٠٠٠٠٠	٢١٠٠٠٠٠	٢٩٢٤٧٠٠		٢٥٨٣٠٠	١٣٢٠٠٠	٨١٨٨٠٠	١٧١٥٦٠٠	إجمالي حساب / ٣٧

الملحق (٢): قائمة المركز المالي التقديرية للشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية/سامراء لسنة ٢٠١٥.

رقم الدليل	البيان	٢٠١٥
١	<u>الموجودات الثابتة</u>	
١١	الموجودات الثابتة القائمة	٢٩٤٧٠٩٥٨٣٠٨
١٢	مشروعات تحت التنفيذ	٥٠٩٨٣٦٩٠٩
١٥١	استثمارات مالية طويلة الأجل	٤٠٤٤٢٧٨٢١٠
	المجموع	٣٤٠٢٥٠٧٣٤٢٧
	<u>الموجودات المتداولة</u>	
١٣	المخزون	١٦٧٠٥٠٩٩٠٠٠
١٣٨	الاعتمادات المستندية لشراء المواد	.
١٤٢	قروض ممنوحة قصيرة الأجل	١٣٠٠٠٠٠٠٠٠
١٦	المدينون	٩٠٢٨٦٠٥٣٨٠٥
١٨	النقود	٢٨٦٦٣٢٠٠٣٤
	المجموع	١١١١٥٧٤٧٢٨٣٩
	إجمالي الموجودات	١٤٥١٨٢٥٤٦٢٦٦
٢	مصادر التمويل	
	<u>مصادر التمويل طويلة الأجل</u>	
٢١	رأس المال المدفوع	١٧٧١٦٤٤٠٠٠
٢٢	الاحتياطات	٦١٠١١٧٨٩٠٠٠
٢٥	العجز المتراكم	(١٠٣٠٣٨٨٢٧٦٩١)
٢٤	القروض المستلمة	٦٧٣٧٣٨٢٩٠٨٨
	<u>مصادر التمويل قصيرة الأجل</u>	
٢٦	الدائنون	١١٨٠٦٤١١١٨٦٩
	إجمالي مصادر التمويل	١٤٥١٨٢٥٤٦٢٦٦
	<u>الحسابات المتقابلة</u>	
	حسابات الموازنة الاستثمارية	١٠٢٦٤٨٦٧٣٩٤٨
	إجمالي الحسابات المتقابلة	١٠٢٦٤٨٦٧٣٩٤٨



جامعة المنصورة
كلية التجارة
قسم المحاسبة

استخدام المحاسبة عن الانجاز في دعم الموازنات التشغيلية

(دراسة تطبيقية)

رسالة مقدمة من

محمد عبدالكريم حسين

كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

إشراف

الدكتور

عصام عبدالمنعم أحمد إسماعيل

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية التجارة – جامعة المنصورة

٢٠١٦

ملخص الرسالة

طبيعة مشكلة الدراسة

نتيجة للتطورات المتسارعة في تكنولوجيا الإنتاج والمعلومات، أصبحت نظم الموازنات التقليدية بكل أنواعها لا تفي بمتطلبات واحتياجات الإدارة من المعلومات الملائمة لأجل اتخاذ القرارات بشكل أكثر كفاءة وفاعلية، وأصبحت مثل هذه الموازنات تحت طائلة الانتقادات المتكررة، نظراً لقصورها عن أداء الدور المرسوم لها وعدم تحقيق الأهداف التي أُعدت من أجلها، لذلك كان لزاماً على الشركات مواكبة التطور الذي يحدث في المحاسبة الإدارية والتوجه نحو التقنيات والاستراتيجيات التي تمنحها النمو والقدرة على منافسة مثيلاتها، واستخدام الأساليب الحديثة في مختلف المجالات ومنها في مجال إعداد الموازنات التشغيلية، ولعل من أهم هذه الأساليب اعتماد مدخل المحاسبة عن الانجاز الذي يشتمل على مجموعة من المقاييس والمؤشرات التي تهدف إلى تعظيم هامش الانجاز وتخفيض المخزون بكل أنواعه وتوفير المعلومات بدقة أكبر، ومن ثم تدعم وترشد عملية اتخاذ القرارات الإدارية، عليه يمكن تحديد مشكلة الدراسة بسؤالين رئيسيين هما:

١. هل هناك إمكانية حقيقية لاستخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في مجال تحسين وتطوير أداء الموازنات التشغيلية لشركات الأعمال؟.
 ٢. هل يوفر استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في إعداد الموازنات التشغيلية مؤشرات تشغيلية ومالية يمكن لها أن تدعم وتعزز من درجة الملاءمة والموضوعية في تقديرات هذه الموازنات؟.
- هدف الدراسة

تهدف الدراسة إلى التعريف بكل من:

١. المحاسبة عن الانجاز باعتبارها الوجه المحاسبي لنظرية القيود فضلاً عن بيان أهم مقاييسها ومؤشراتها والخصائص المرتبطة بها.
٢. آليات إعداد الموازنات التشغيلية وكيفية تطويرها لتحقيق درجة من الملاءمة والموضوعية في تقديراتها.
٣. تحديد مدى إمكانية الاعتماد على مقاييس ومؤشرات المحاسبة عن الانجاز في دعم أداء الموازنات التشغيلية وأثرها في درجة ونسبة ملاءمة وموضوعية تقديراتها.

أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من أهمية القيمة الموضوعية للموازنات التشغيلية في التخطيط للطاقة والموارد اللازمة للشركة، ومن ثم رسم الخطة الشاملة بناءً على الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة فيها وتجاوز كافة الاختناقات وإزالتها، وبناء أغلب القرارات التشغيلية على المعلومات الناتجة منها، سواءً أكانت قرارات تخطيطية أم رقابية، ومن أجل تدعيم وتعزيز هذه القيمة ينبغي الاسترشاد بمقاييس المحاسبة عن الانجاز وتوجيهها نحو عملية إعداد هذه الموازنات لتجنب أي قصور فيها لاسيما الانحرافات غير المفضلة عن ما هو مخطط له، فضلاً عن توفير رؤية قد تكون أكثر وضوحاً لسير تدفق الطاقة في الشركة ونواحي الاختناق إلى غير ذلك.

فروض الدراسة

لغرض الإجابة عن تساؤلات الدراسة التي تمثل المشكلة التي يسعى الباحث إلى إيجاد الحلول المنطقية لها تم صياغة الفرضيات البديلة التالية:

١. هناك إمكانية حقيقية لاستخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في مجال تحسين وتطوير أداء الموازنات التشغيلية لشركات الأعمال.

٢. يوفر استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في إعداد الموازنات التشغيلية (عندما يطبق واقعاً على الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية/سامراء) مؤشرات تشغيلية ومالية تدعم وتعزز من درجة الملاءمة والموضوعية في تقديرات الموازنات المعدة من قبلها.

منهجية الدراسة

تعتمد الدراسة على منهجين أساسيين من مناهج البحث العلمي هما:

١. المنهج الوصفي: لاسيما ما يتعلق منها بالجانب النظري وذلك من خلال الأدبيات والنشرات العلمية ذات الصلة بموضوعها من كتب ودوريات ورسائل جامعية ومؤتمرات علمية ومقالات وأبحاث من المواقع الالكترونية عربية وأجنبية.

٢. المنهج التطبيقي: من خلال البيانات والمعلومات الخاصة بالشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية/سامراء.

ولغرض التحقق من فرضيات الدراسة وتحقيق الأهداف المحددة لها فقد تم تقسيمها إلى الفصول التالية:

الفصل الأول: التأسيس النظري لنظرية القيود والمحاسبة عن الانجاز.

الفصل الثاني: إطار مقترح لتطوير الموازنات التشغيلية باستخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز.

الفصل الثالث: دور المحاسبة عن الانجاز في دعم الموازنات التشغيلية للشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية/سامراء.

نتائج الدراسة:

١. تتسم الموازنات التشغيلية وفق الانجاز بالبساطة في أسلوب العرض وسهولة الفهم، وتوفر المعلومات الأكثر ملاءمة للقرار، وتحدد أهم المؤشرات التشغيلية والمالية التي يمكن اعتمادها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.
٢. تلعب الموازنات التشغيلية وفق الانجاز دوراً رئيسياً في تحديد المنتجات المختلفة المولدة للانجاز وبيان أثر كل منها في الموارد المقيمة.
٣. هناك إمكانية حقيقية لاستخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في مجال تحسين وتطوير أداء الموازنات التشغيلية في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية/سامراء، وبهذا فقد تم إثبات صحة الفرضية البديلة الأولى.
٤. نتج عن استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في إعداد الموازنات التشغيلية للشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية/سامراء مقياساً تشغيلية ومالية دعمت وعززت من درجة الملاءمة والموضوعية في معلوماتها وتقديراتها بما يخدم عملية اتخاذ القرارات وتقييمات الأداء، وبهذا فقد تم إثبات صحة الفرضية البديلة الثانية.

توصيات الدراسة:

١. ضرورة زيادة التوعية بأهمية الأساليب والمداخل الإدارية الحديثة التي تخدم عمل الشركات ومنها مدخل المحاسبة عن الانجاز نظراً لأهميته في زيادة الانجاز ومعالجات القيود.
٢. يعد مدخل المحاسبة عن الانجاز أسلوباً جديداً لقياس التكاليف والأرباح إلى جانب أسلوب التكلفة الكلية وأسلوب التكلفة المتغيرة، ويمكن للباحثين مستقبلاً دراسة وتحليل مدى إمكانية تأصيل وتطوير هذه المنفعة في الفكر المحاسبي.

Recommendations of the study:

- 1-The necessity of increasing the awareness of the importance of modern managerial approaches and techniques which serve the business companies such as the approach of throughput accounting because of its importance in increasing the throughput and handling the constraints.
- 2-The introduction of throughput accounting is considered a new technique for measuring the costs and profits as well as the total cost technique and variable cost method, and the researchers can study and analyze the extent of the possibility of consolidating and developing this benefit in the accounting thought.

Hypotheses of the study:

To answer the study's questions which represent the problem which the researcher seeks to solve it to find the logical solutions, the following alternative hypotheses have been articulated:

1. There is a real possibility to use the approach of throughput accounting at the field of improving and developing the performance of operating budgets at the business companies.
2. Using the introduction of throughput accounting in preparing the operating budgets (when applied in real on the public company of pharmaceuticals and medical supplies/Samarra) provides operational and financial indicators which enhance and support the degree of relevance and objectivity in their pre-prepared budgets' estimations.

Methodology of the study:

The study depends on two main approaches of the scientific research approaches and they are:

1. Descriptive approach: especially regarding the theoretical aspect and this through the relevant scientific literature and publications such as books, periodicals, theses, scientific conferences, articles, researches of Arabic and foreign electronic websites.
2. Applied approach: Through the specific information and data of the general company of pharmaceuticals and medical supplies/Samarra.

To verify of the study's hypotheses and achieving its specified objectives, it was divided into the following chapters:

First chapter: The theoretical consolidation of theory of constraints and throughput accounting.

Second chapter: Proposed Framework for the development of operating budgets using throughput accounting approach.

Third chapter: The role of throughput accounting in supporting the operating budgets of public company of pharmaceuticals and medical supplies/Samarra.

Results of the study:

1. The operating budgets in accordance with throughput are characterized by simplicity in the presentation and ease of comprehension and they provide the most suitable information for decision making, and determine the most important financial and operational indicators which can be approved in planning, supervision and performance appraisal.
2. The operating budgets in accordance with throughput play primary role in identifying various different generating the throughput and showing the impact of each of them in the constrained resources.
3. There is a real possibility to use the approach of throughput accounting in the field of enhancing and developing the performance of operating budgets at the public company for pharmaceuticals and medical supplies/Samarra, so the first alternative hypothesis has been approved.
4. Using the approach of throughput accounting in preparing the operating budgets (when applied in real on the public company of pharmaceuticals and medical supplies/Samarra) provides operational and financial indicators which enhance and support the degree of relevance and objectivity in their information and estimations which serve the process of taking decisions and performance appraisal, so the second alternative hypothesis has been approved.



Nature of study's problem:

Because of the rapid developments in production and information technologies, the traditional budgeting system with all of types don't fulfill the management's needs and requirements of suitable information for taking decisions efficiently and effectively, these budgets became under the recurrent criticisms, because of the shortage of their planned role and inability to achieve the required objective, so the companies should cope with the development which happens in the managerial accounting and moving towards techniques and strategies which give them the development and ability to compete with their counterparts, and using modern techniques in various fields between them preparing the operating budgets, and from the most important techniques is adopting the introduction of throughput accounting which includes a group of measures and indicators aims at maximizing the throughput margin and reducing the inventory with all of its types and providing the information accurately, and then enhancing and rationalizing the process of taking managerial decision, so we can determine the study's problem with two main questions:

1. Is there a real ability to use approach of throughput accounting in the field of enhancing and developing the performance of operating budgets of business companies?
2. Does the using of throughput accounting at the preparation of operating budgets provide operational and financial indicators which can support and enhance the degree of relevance and objectivity at estimating these budgets?

Objectives of the study:

The study aims at identifying each of:

1. Throughput accounting as the accounting aspect of theory of constraints as well as showing the most important of its measures, indicators and relevant characteristics.
2. The mechanisms of preparing the operating budgets and the ability of their development in achieving the degree of relevance and objectivity at their estimations.
3. The extent of depending on the measures and indicators of throughput accounting at enhancing the performance of operating budgets and their impact on the degree and the extent of their estimations' relevance and objectivity.

Significance of the study:

The significance of the study stems from the significance of objective value of operating budgets at planning the required energy and resources for the company, and then designing the comprehensive plan based on the proper utilization of its available resources and overcoming all of barriers and eliminating them, and based on the most of operational decisions on the resulting information, whether they are planning or regulatory decisions, and for the sake of enhancing and supporting this value, it is necessary to be guided with the throughput accounting and directing it toward the process of preparing these budgets to avoid any shortages especially the non-preferred deviations of the planned actions, as well as providing a vision more obvious for the energy flow at the company and the ways of suffocation.



Central Library

College	Commerce	Department	Accounting	Call No	
Researcher	Mohammed Abdalkarim Hussein	Degree	Master	Date	
Title	Using The Throughput Accounting in Support The Operating Budget (An Applied Study)				
Abstract					
This study aims at identifying an approach of throughput accounting as the accounting aspect of theory of constraints as well as showing its important measures, indicators and relevant characteristics, and the mechanisms of preparing the operating budgets and the ability of their development to achieve a degree of relevance and objectivity in their estimations, and the study showed the extent of the ability to depend on the measures and indicators of throughput accounting in supporting the performance of operating budgets and their impact at the degree, relevance and objectivity of their estimations, and the study concluded a group of results, the most important ones are: there is a real possibility to use the approach of throughput accounting at the field of improving and developing the performance of operating budgets at the public company of pharmaceuticals and medical supplies/Samarra, and also the using of the approach of throughput accounting for preparing the operating budgets for the public company of pharmaceuticals and medical supplies/Samarra resulted in financial and operational measures supported and enhanced the degree of relevance and objectivity at their information and estimations which serve the process of decision making and performance appraisals.					
Key Words:					
Theory of Constraints, Throughput Accounting, Planning Budgets, Operating Budget.					



Mansoura University
Faculty of Commerce
Accounting Department

Using The Throughput Accounting in Support The Operating Budget

(An Applied Study)

A thesis Submitted by
Mohammed Abdalkarim Hussein

Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirement for the
Degree of Master in Accounting

Under the Supervision of

Dr. Essam Abdel Moneim Ahmed Ismail
Associate Professor of Accounting
Faculty of Commerce - Mansoura University

2016