



جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية



العنوان

مساهمة المحاسبة عن الانجاز في ترشيد القرارات الإدارية
- (دراسة حالة - شركة دليبة لصناعة الأنابيب البلاستيكية) -

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

تحت إشراف الدكتورة:

لطيفة بكوش

إعداد الطلبة :

حمصي مراد

مصباحي أيوب

لخضر حمينة حسين

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
بديدة حورية	مساعد أ	جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي	رئيسا
بكوش لطيفة	محاضر أ	جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي	مشرفا ومقررا
عازب الشيخ أحمد	محاضر ب	جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي	مناقشا

السنة الجامعية: 2019/2018



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة حمة لخضر بالوادي



كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: علوم مالية ومحاسبية
تخصص: محاسبة

مساهمة المحاسبة عن الانجاز في ترشيد القرارات الإدارية
- (دراسة حالة - شركة دليبة لصناعة الأنابيب البلاستيكية) -

تحت إشراف الدكتور:
لطيفة بكوش

إعداد الطلبة :
حمصي مراد
مصباحي أيوب
لخضر حمينة حسين

السنة الجامعية: 2019/2018

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

نحمد الله عز وجل على منه و عونه لإتمام هذا البحث.

إلى الذين وهبونا كل ما يملكون حتى نحقق لهم آمالهم، إلى من كانوا

يدفعوننا قدما نحو الأمام لنيل

المبتغى، إلى الناس الذين امتلكوا الإنسانية بكل قوة، إلى الذين سهرروا على تعليمنا بتضحيات جسام مترجمة في تقديسهم للعلم، إلى مدرستنا الأولى في الحياة، أبائنا الغاليين على قلوبنا أطل الله في عمرهم؛ إلى اللواتي وهبن فلذات أكبدهن كل العطاء و الحنان، إلى اللواتي صبرن على كل شيء، اللواتي رعنوا حق الرعاية و كانوا سنداً في الشدائد، وكانت دعواتهن لنا بالتوفيق، تتبعونا خطوة خطوة في عملنا، إلى من ارتحنا كلما تذكرنا ابتسامتهن في وجوهنا نبع الحنان أمهاتنا أعز ملاك على قلوبنا و العين جزاهم الله عنا خير الجزاء في الدارين إليهم نهدي هذا العمل المتواضع لكي ندخل على قلوبهم شيئاً من السعادة إلى إخوتنا و أخواتنا الذين تقاسموا معنا عبء الحياة إلى الأستاذة المشرفة بكوش لطيفة والى أفراد أسرنا، سندنا في الدنيا ولا نحصي لهم فضل إلى كل أقاربنا و إلى كل أصدقائنا و أحبائنا من دون استثناء إلى أساتذتنا الكرام و كل رفقاء الدراسة.

و في الأخير نرجوا من الله تعالى أن يجعل عملنا هذا نفعا يستفيد منه جميع

الطلبة المتربصين المقبلين على التخرج.

“ أيوب، حسين، مراد ”

الشكر والعرفان

لك الحمد ربنا يا من مننت علينا بنعمة العلم، ويسرت لنا سبله، وأعنتنا على تحصيله،

وعلمتنا ما لم نعلم، الصلاة والسلام على خير المعلمين محمد سيد الخلق وعلى آله

وصحبه أجمعين وبعد:

نتوجه بالشكر الجزيل والإمتنان الكبير لأستاذتنا الفاضلة "الدكتورة لطيفة بكوش"

لتتويجها لعملنا بإكليل من النصح والإرشادات فكانة لنا خير معين وسند في إنجاز هذا

البحث رغم إنشغالها.

أيضا نتوجه بالشكر لكل موظفي شركة دليبة لصناعة الأنابيب البلاستيكية – محل

الدراسة – على حسن الإستقبال وكذلك على كل المعلومات التي أفادونا بها.

" وشكرا "

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى إيضاح دور المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد القرارات الإدارية / شركة دليبة لصناعة الأنابيب البلاستيكية، في منطقة هبة الشرقية ببلدية قمار ولاية الوادي، على الطريق الوطني رقم 48، مستخدمين منهج دراسة الحالة والمقابلة ودراسة الوثائق والملاحظة دون مشاركة كأدوات لجمع البيانات. وقد خلصت الدراسة إلى: أن لنظرية القيود دور فعال في تحديد نقاط الاختناق في المؤسسات الصناعية؛ وبذلك يجب على المؤسسات تبني المحاسبة عن الإنجاز لتحكم في الموارد الإنتاجية المقيدة وغير المقيدة ونظراً لأهميتها في تحديد هامش الإنجاز؛ كنتائج نظرية وأن مجلس الإدارة يجتمع شهرياً لمناقشة سياسة شركة دليبة ومحاولة مواكبة التطورات في السوق؛ حيث تسعى هذه دائماً لتحديث آلياتها وذلك حسب متطلبات السوق وآخر الآلات المتطورة؛ رغم أنها تعتمد في حساب التكاليف على أسلوب التجميع؛ كنتائج تطبيقية.

الكلمات المفتاحية: نظرية القيود، المحاسبة عن الإنجاز، القرارات الإدارية، تخفيض التكاليف، الاختناقات.

Abstract

This study aims to clarifying the role of Throughput accounting in rationalizing administrative decisions / Deliba Company for the manufacture of plastic pipes in the area of Heba Al-Sharqia in the municipality of Guemar wilaya El-oued, on the national road No. 48, using the case study and interview case study methodology and studying the documents and Non – Participant Observation as data collection tools.

The study concluded that: The Theory of constraints has an effective role in determining the bottlenecks in industrial establishments. Thus, institutions must adopt the Throughput accounting to control the restricted and unrestricted production resources and their importance in determining the Throughput margin. As a theoretical result, the board meet monthly to discuss the company's policy and try to keep abreast of developments In the market; as these are always seeking to modernize their machines according to the requirements of the market and the latest advanced machines; Although it depends on the calculation of costs on the assembly method; as practical results.

Keywords:

Theory of constraints, Throughput accounting, Management decisions, Reducing costs, Bottlenecks.

الفهرس

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
-	إهداء
-	شكر وعرفان
-	الملخص
I	فهرس المحتويات
II	فهرس الجداول
III	فهرس الأشكال البيانية
I	قائمة الملاحق
أ-د	المقدمة
الفصل الأول: الجانب النظري	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: الإطار النظري لمساهمة المحاسبة عن الانجاز في ترشيد القرارات الادارية
03	المطلب الأول: نظرية القيود نقطة الانطلاق نحو تطبيق المحاسبة عن الانجاز
08	المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة عن الإنجاز
19	المطلب الثالث: علاقة المحاسبة عن الإنجاز في تحسين وترشيد القرارات الإدارية
23	المبحث الثاني: دراسات سابقة
23	المطلب الأول: دراسات سابقة باللغة العربية
27	المطلب الثاني: دراسات سابقة باللغة الأجنبية
28	المطلب الثالث: خصوصية الدراسة
29	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: دراسة حالة لشركة دلبية لصناعة الأنابيب البلاستيكية	
31	تمهيد
32	المبحث الأول: الطريقة والأدوات
32	المطلب الأول: الطريقة
36	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في جمع البيانات ومتغيرات الدراسة
40	المبحث الثاني: النتائج والمناقشة
40	المطلب الأول: تطبيقات نظرية لنظرية القيود في شركة محل الدراسة
44	المطلب الثاني: مساهمة المحاسبة عن الانجاز في ترشيد القرارات الادارية لشركة دلبية لصناعة الأنابيب البلاستيكية
58	خلاصة الفصل
60	الخاتمة
65	قائمة المراجع
69	الملاحق

فهرس الجدول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
33	تقديم عام لشركة دلبية ذ.م.م	(01-02)
37	المقابلات المنجزة مع مسؤولي المؤسسة محل الدراسة	(02-02)
46	pvc-u 315pn16/pvc-u 200pn16/pehd 90pn10/pebd 63pn04 (للأنبوب الواحد) تكالفة المواد الأولية المستعملة في صناعة أنابيب البلاستيكية نوع	(03-02)
50	المصاريف التشغيلية	(04-02)
53	الكميات المطلوبة والوقت اللازم لإنجازها	(05-02)
54	مقدار هامش الإنجاز لكل منتج	(06-02)
55	معدل الإنجاز لكل منتج	(07-02)
56	تحديد تشكيلة الإنتاج في المورد المقيد	(08-02)
56	احتساب صافي الربح والعائد على الاستثمار	(09-02)

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
03	خطوات نظرية القيود	(01-01)
34	الهيكال التنظيمي لشركة دليبة ذ.م.م	(01-02)
39	نموزج الدراسة	(02-02)

فهرس الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
69	تقديم عام حول الشركة	01
71	الشكل العام للشركة	02
72	كشف رواتب الموظفين	03

مقدمة

توطئة

شهدت السنوات الأخيرة العديد من التطورات الكبيرة بمختلف مجالات الصناعة والتي شملت العديد من التغيرات وطرق الإنتاج من تطور تكنولوجي في التصنيع وإدخال المكننة لتقلل دور العنصر البشري. وبما أن هدف غالبية الشركات يكمن في أن يكون أدائها متميزا من خلال تحقيق أقصى الأرباح الممكنة في ظل الموارد المتاحة لها. ازدادت حدة المنافسة والعديد من العراقيل والصعوبات المتمثلة في القيود الداخلية والخارجية التي فرضتها البيئة الصناعية وظهور بدائل كثيرة أمام المستهلكين. لا يتحقق هدف تحسين أداء الشركات إلا في حالة تطوير أنظمة التكاليف وتقليص المخزون واستغلال الموارد المتاحة أفضل استغلال وتركيز على دراسة وتحليل القيود التي تواجه المؤسسة في مختلف مستوياتها والتغلب عليها. مما يؤدي إلى زيادة القدرة الإنتاجية وفعالية الأنظمة التي من شأنها تعظيم الربحية الإجمالية للشركة.

إن استخدام نظرية القيود يساعد الإدارة في تحسين أدائها بشكل جيد من خلال العمل على فك الاختناقات حيث يتم النظر إلى الأنشطة التي لا تضيف قيمة على أنها أنشطة يمكن التعامل معها من خلال خطوات التحسين المستمر داخل نظرية القيود. انطلاقا من نظرية القيود ظهر مفهوم المحاسبة على الإنجاز التي تعتبر بدورها تطور لهذه النظرية. وتعد المحاسبة على الإنجاز أداة تستخدمها الإدارة من مواجهة لاحتياجاتها من المعلومات اللازمة والسعي لتطور المستمر، وكل هذا يتحقق من خلال دراسة معمقة على نظم التكاليف والعمل على تطويرها. وتساعد المحاسبة على الإنجاز إيجاد مؤشرات جديدة في عملية ترشيد القرارات الإدارية؛ وهذه المؤشرات يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرار إداري يتعلق بعملية إنتاجية مثلا يمكن حساب كل مرحلة من مراحل الإنتاج بالوحدة النقدية أو الدقائق.

إشكالية الدراسة

لا تعتبر نظم التكاليف التقليدية دقيقة في تقديم المعلومات التي من شأنها المساعدة في اتخاذ القرارات الإدارية السليمة. وهذا مما استدعى البحث عن سبل أو نظم جديدة تساعد في ترشيد القرارات الإدارية بالأخص نظام المحاسبة على الإنجاز لمعرفة أثرها عند تطبيقها كأداة لترشيد القرارات وذلك من خلال الإجابة على التساؤل الرئيسي لمشكلة البحث:

كيف تساهم المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد القرارات الإدارية ؟

للإجابة على هذا التساؤل الرئيسي يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- كيف تساهم نظرية القيود كخطوة أولى للمحاسبة عن الانجاز في ترشيد القرارات الادارية ؟
- كيف تساهم المحاسبة عن الانجاز كنظام ومرحلة ثانية في ترشيد القرارات الادارية؟

فرضيات الدراسة

للوصول إلى النتائج الموجودة تمت صياغة الفرضيات التالية:

يمكن صياغة الفرضيات الرئيسية كما يلي:

- تساهم نظرية القيود في ترشيد القرارات الادارية في الشركات الصناعية؛
- تساهم المحاسبة عن الانجاز في ترشيد القرارات الادارية في الشركات الصناعية.
- سيتم اعتماد الفرضيات الفرعية التالية لكل منها ثلاث على التوالي:
- تطبيق نظرية القيود يؤدي لترشيد قرارات الشراء ؛
- تطبيق نظرية القيود تؤدي لترشيد قرارات الصنع؛
- تطبيق نظرية القيود كأداة لترشيد القرارات الاستثمار في آلات وإجراء تحسينات على المرحلة؛
- تطبيق المحاسبة عن الإنجاز كأداة لترشيد قرارات الشراء ؛
- تطبيق المحاسبة عن الإنجاز تؤدي لترشيد قرارات الصنع؛
- تطبيق المحاسبة عن الإنجاز كأداة إلى ترشيد القرارات الاستثمار في آلات وإجراء تحسينات على المرحلة.

مبررات اختبار الموضوع

- حسب اطلاعنا يوجد قلة الدراسات التي تتضمن الموضوع خصوصا في البيئة الجزائرية؛
- الرغبة الشخصية من طرف الطلبة في دراسة الموضوع؛
- طبيعة التخصص.

أهداف الدراسة

بناء على تحديد إشكالية البحث وفرضياته الغرض الأساسي منه لا يخرج عن كونه محاولة لتحقيق أهداف

التالية:

- بيان مفهوم المحاسبة عن الإنجاز، وتقييم مدى فعاليتها كوسيلة متطورة في توفير المعلومات الملائمة لمساعدة الإدارة في ترشيد قراراتها؛
- توضيح دور مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تشخيص القيود التي تعيق عمل الوحدة الاقتصادية وبالشكل الذي يسهم في إدارة الاختناقات ورفع مستوى الأداء؛
- توضيح أهمية تطبيق محاسبة الإنجاز حيث تساعد الإدارة في تحديد نقاط الاختناق ومعرفة كيفية التعامل معها وتحسين كفاءة وفعالية المؤسسات.

أهمية الدراسة

تأتي أهمية هذا البحث من دور المحاسبة عن الإنجاز في معالجة الآثار السلبية الناجمة عن سوء إدارة جميع الموارد في الأنشطة المقيدة مما يؤدي إلى انخفاض الأداء والذي يعكس بدوره على عدم قدرة الشركات على تحقيق أهدافها المنشودة فضلا عن المعلومات التي تقدمها المحاسبة عن الإنجاز للإدارة كونها أحد أساليب المحاسبة الإدارية مما يسهم في معالجة هذا الانخفاض وتوفير معلومات تساهم في ترشيد القرارات الإدارية.

حدود الدراسة

تتمثل حدود البحث في الحدود التالية:

✓ **الحدود الموقعية:** تقتصر الدراسة على شركة دليية في منطقة هبة الشرقية ببلدية قمار ولاية الوادي، على الطريق الوطني رقم 48؛

✓ **الحدود الزمنية:** تقتصر الدراسة على فترة إعداد الدراسة.

منهج الدراسة

اعتمدنا في إعدادنا لهذا البحث عن المنهج الوصفي منهج دراسة الحالة وذلك وفق جانبين:

✓ **الجانب الأول:** الدراسة النظرية من خلال الاطلاع على الكتب والأبحاث العلمية المنشورة التي تناولت كل من المحاسبة الإدارية وتطورها وظهور نظرية القيود والمحاسبة على الإنجاز وترشيد القرارات، إضافة إلى الأبحاث التي تناولت التكامل بينهم واثار ذلك في تحقيق أهداف الشركات، وذلك من اجل تكوين معرفي مناسب لإعداد دراسة الحالة.

✓ **الجانب الثاني:** يشمل إجراء دراسة حالة شركة دليبة لصناعة الأنابيب البلاستيكية، وذلك من خلال تطبيق المحاسبة عن الإنجاز ونظرية القيود، بالإضافة إلى مقابلة شفوية مع المسير العام ومسئول الإنتاج ومسؤول المبيعات وكذلك و الاعتماد على وثائق الشركة المقدمة من طرفها.

صعوبات البحث

- نقص الدراسات التي تدرس هذا الموضوع وخصوصا في البيئة العربية؛
- اعتماد الشركة على سياسة التجميع في حساب التكاليف مما تطلب منا فصلها وإعادة تجميعها وفقا لما تتطلبه دراسة الحالة.

هيكل البحث

تم انجاز هذه الدراسة وفقا لطريقة (IMRAD) حيث تمت تقسيمها إلى فصلين واحد نظري والآخر تطبيقي وفقا لما يلي:

✓ **الفصل الأول:** تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين: المبحث الأول تم التطرق فيه إلى الإطار النظري لمساهمة المحاسبة عن الانجاز في ترشيد القرارات الإدارية حيث تم تقسيمه إلى 3 مطالب تم عرض فيها في البداية الإطار النظري لنظرية القيود كنقطة انطلاق نحو تطبيق المحاسبة عن الانجاز كمطلب أول ثم في المطلب الثاني تم التطرق إلى مفهوم المحاسبة عن الإنجاز وفي الأخير تم التطرق إلى العلاقة في المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد القرارات الإدارية، والمبحث الثاني: فتم فيه عرض الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع محل الدراسة باللغة العربية والمطلب الثاني الدراسات السابقة باللغة الأجنبية، وفي المطلب الثالث بينا خصوصية الدراسة وعرض أوجه الشبه والاختلاف.

✓ **الفصل الثاني:** تم التقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، ففي المبحث الأول والذي كان بعنوان الطرق والأدوات، وتم تقسيمه إلى مطلبين الأول الطريقة والثاني الأدوات المستخدمة في جمع البيانات ومتغيرات الدراسة، أما المبحث الثاني فكان تحت عنوان النتائج ومناقشتها، كذلك تم تقسيمه الى مطلبين الأول تطبيقات نظرية لنظرية القيود في الشركة محل الدراسة، اما المطلب الثاني مساهمة المحاسبة عن الانجاز في ترشيد القرارات الادارية شركة دليبة لصناعة الانابيب البلاستيكية

الفصل الأول:

الجانِب النظري

تمهيد

تعد المحاسبة للمحاسبة الإدارية مجال واسع للمعلومات اللازمة التي تتيح لأصحاب المسؤولية في المؤسسات والمصانع والشركات اتخاذ القرارات الصائبة ومع التطور الكبير الذي شهدته المؤسسات الصناعية والشركات التجارية وغيرها من المؤسسات الربحية أصبح لزاما على هذه الأخيرة ضرورة الانتقال من المبادئ التقليدية للقياس واتخاذ مجرى التطور والسرعة في اتخاذ القرارات والتي قد تكون مصيرية في بعض الأحيان، ونتيجة للعديد من التطورات والتغيرات التي طرأت على المحاسبة الإدارية فقد ظهر ما يسمى بالمحاسبة عن الإنجاز والذي اتخذته العديد من المؤسسات التي تهدف للربح كنموذج لها للمساعدة في اتخاذ قراراتها الإدارية.

يتطرق هذا الفصل في هذا الفصل إلى الجانب النظري حيث تم تقسيمه إلى مبحثين:

- المبحث الأول: الاطار النظري لمساهمة المحاسبة عن الانجاز في ترشيد القرارات الادارية؛
- المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

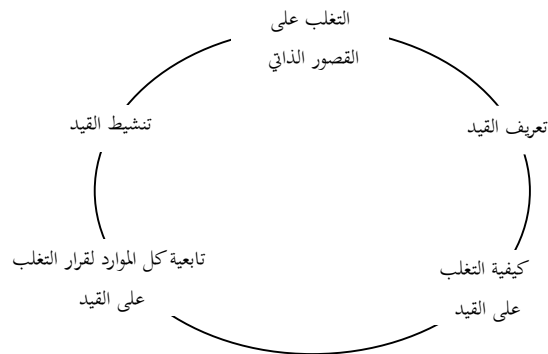
المبحث الأول: الاطار النظري لمساهمة المحاسبة عن الانجاز في ترشيد القرارات الادارية

تم التطرق في هذا المبحث إلى نبذة تاريخية عن تطور المحاسبة الإدارية وبرز كل من نظرية القيود والمحاسبة عن الإنجاز وإعطاء مفاهيم الأساسية لهما والتي تمثل محور موضوع الدراسة، ثم تم عرض وعلاقة كل منهما بترشيد القرارات الإدارية التي تتخذها الإدارة والمتمثلة في مجلسها.

المطلب الأول: نظرية القيود نقطة الانطلاق نحو تطبيق المحاسبة عن الانجاز

تمثل نظرية القيود فلسفة إدارية أدخلها الياهو. جولدرايت في كتابه بعنوان الهدف (The goal)، وهو موجه لمساعدة الشركات في تحقيق أهدافها، ويأتي هذا العنوان من القول بأن أي نظام مقيد في تحقيق أكثرية أهدافه نتيجة لوجود عدد قليل جدا من القيود، وبأن هناك دائما قيد واحد على الأقل يحد من طاقة الشركة، وتسعى نظرية القيود إلى التعرف على القيد وإزالته وإعادة هيكلة بقية الشركة من حوله، وذلك باستخدام الخطوات الخمس¹. وهي موضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (01-01): خطوات نظرية القيود



المصدر: لطيفة بكوش، مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة مجمع صيدال: أطروحة دكتوراه تدخل في إطار مدرسة الدكتوراه الاقتصاد التطبيقي وتسيير المنظمات تخصص محاسبة ونظم المعلومات، قسم علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر 2016-2017، ص 66.

¹ محمد الفيومي محمد وآخرون، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، المكتب الجامعي للبحث، الإسكندرية، مصر، 2011، ص 71.

أولاً: تعريف نظرية القيود

منذ إطلاق جولدرايت لنظرية القيود كفلسفة إدارية تحمل في طياتها مجموعة من المفاهيم والقواعد والممارسات؛ سعى العديد من الباحثين إلى تحديد مفهوم هذه النظرية والهدف منها. إلا أنهم لم يستطيعوا التوصل إلى مفهوم مشترك لها، وذلك بسبب اختلاف وجهات نظرهم لطريقة تطبيق هذه النظرية وأسلوب استخدامها وبمجال تطبيقها، فقد عرفها (Goldratt، 1988) بأنها نظرية شاملة لإدارة وتشغيل المنظمة في ضوء قيود النشاط، كما عرفها (Hilton، 2008) بأنها منهج يهدف إلى إيجاد أكثر الطرق كفاءة لإزالة أعظم العوائق التي تعيق تقديم المؤسسة، كما عرفها الكاشف بأنها مجموعة من المفاهيم والأسس الهادفة إلى مساعدة الإدارة على تحديد ما يواجهها من تحديات وهي بصدد السعي لتحقيق أهدافها، وطريقة التغلب عليها من خلال تحديد التغيرات الضرورية وكيفية إحداثها بكفاءة وفعالية من خلال استعراض التعريفات السابقة لنظرية القيود وجد علاء الدين بريجاوي أن هذه النظرية يمكن أن يعبر عنها كمنهجية أو فلسفة إدارية تهدف إلى تحقيق فاعلية التشغيل وذلك من أجل الوصول إلى تعظيم الربحية الكلية للمؤسسة عن طريق تحقيق الاستخدام الفعال لمواردها والاستمرار في تحسين الأداء من خلال عملية التحسين المستمر¹. عموماً يمكن تقسيم القيود التي تواجه المؤسسة إلى:²

● **قيود خارجية (External constraints):** مجموعة المحددات المفروضة على المؤسسة من مصادر خارجية، وتشمل:

- **قيود المواد الأولية:** وينشأ هذا القيد في حالة قلة المواد الأولية في الآجل القصير أو الطويل لواحدة أو أكثر من المكونات الضرورية لتصنيع منتج معين؛
- **قيد الطلب:** يعد هذا النوع أحد أهم القيود الخارجية المفروضة على العملية الإنتاجية وتعد كمية مخزون إنتاج تام أو تشغيل خط إنتاجي بجزء من كامل طاقة مخرجات القيد دالة لهذا القيد.

¹ علاء الدين بريجاوي، أثر العلاقة التكاملية بين نظام إدارة الجودة الشاملة ونظرية القيود في تخفيض التكلفة وتحسين الانجاز، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 36، العدد 4، سوريا، 2014، ص 218-219.

² لطيفة بكوش، مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة مجمع صيدال: أطروحة دكتوراه تدخل في إطار مدرسة الدكتوراه الاقتصاد التطبيقي وتسيير المنظمات تخصص محاسبة ونظم المعلومات، قسم علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر 2016-2017، ص 66.

- قيود داخلية (*Internal constraints*): مجموعة من العوامل الموجودة داخل المؤسسة والتي تحد من قدرتها وتضم:

- قيود موارد الطاقة: يعد من أهم القيود الداخلية المفروضة على العملية الإنتاجية المتمثلة بالآلات والتجهيزات والأفراد وأي موارد ملموسة أخرى. ويظهر هذا القيد عندما تكون مخرجات القيد غير قادرة على تلبية احتياجات السوق كما تعد كمية مخزونات إنتاج تحت التشغيل دالة لهذا القيد؛

- قيود السياسات الإدارية: تعد من أصعب القيود اكتشافا كونها ذات تأثير طويل المدى وغير مرئي وتنشأ نتيجة لتطبيق بعض السياسات في المؤسسة مثل ضرورة الالتزام بقاعدة معينة.

إن القيود التي لا تستخدم بشكل كامل من قبل مزيج المنتجات هي قيود فضفاضة (*Loose constraints*). من ناحية أخرى، مزيج المنتج يستخدم جميع الموارد المحددة من القيد، ثم القيد هو العائق (*Binding constraint*) والذي يدعى عنق الزجاجة أو الاختناق (*Bottleneck*)؛ وهو النشاط الذي يكون الطلب على موارده يفوق قدرة المؤسسة على توفيرها. وفقا ل: غال (*Gal*) الاختناق هو دائما قيد ولكن القيد لا يكون بالضرورة اختناقاً. لهذا فإن الأمثلة في القيود هي اختيار المزيج الأمثل بمراعاة القيود التي تواجه المؤسسة. بذلك يتضح أن القيود يتم تخطيطها ووضعها قبل البدء بالعملية الإنتاجية فقد تكون ندرة الموارد أو العمال الماهرين ليس لها موقع محدد لظهورها أو حدوثها فقد تكون قبل البدء بالعملية الإنتاجية أو أثناءها أو بعدها، أما الاختناق فيحدث أثناء التشغيل أي أثناء أداء العملية الإنتاجية وقد يكون غير مخطط له، إلا أنه يمكن أن يتحول القيد إلى اختناق¹.

ثانيا: أهمية استخدام نظرية القيود

تسعى أي مؤسسة إلى تحقيق أهدافها والعمل على تقييم خدماتها بأقل تكلفة ممكنة وأفضل جودة؛ مما يساعد على تعزيز وضعها التنافسي وحصتها التسويقية. لذا لا بد لها من إعداد هيكلية وتنظيم العمليات والمراحل المختلفة داخل المؤسسة والعمل على التخلص من أي معوقات وقيود تحد من قدرتها على تحقيق ذلك. وهذا ما يتوافق مع فلسفة نظرية القيود التي تهدف إلى الحد من المشاكل الإنتاجية من خلال التركيز على نقاط الاختناق ومشاكل

¹ لطيفة بكوش ، مرجع سابق ص66.

عدم توازن الطاقة والعمل على تحديد ومعالجة القيود التي تشكل نقاط اختناق للمؤسسات. حيث تساعد نظرية القيود المؤسسات على زيادة الربحية على المدى القصير، من خلال مجموعة من الأدوات التي تساعد على تحديد ومعالجة القيود التي تعيق تحديد أهدافها. في تقوم على مبدأ أساسي وهو تحقيق الربحية، من خلال العمل على زيادة القيمة المضافة بزيادة المبيعات وتلبية متطلبات السوق، وتخفيض حجم التخزين، الأمر الذي يساعد على تحقيق الربحية وزيادة معدل العائد على الاستثمار. حيث يرى (Heizer) أن هدف نظرية القيود هو تحقيق الربحية، ومن أجل تحقيق ذلك لابد من التركيز على ثلاثة عوامل¹:

- **الانجاز:** هو القيمة التي تحققها المؤسسة عن طريق المبيعات؛
 - **المخزون:** هو ما تشتريه المؤسسة من مواد من أجل إعادة بيعها واستخدامها في الانجاز؛
 - **تكاليف التشغيل:** وهي جميع النفقات والأموال التي تنفقها المؤسسات على المخزون من أجل تحويله إلى منتج تام ومباع وبالتالي تحقيق الانجاز.
- فلكي تحقق المؤسسة أفضل ربحية عليها أن تعمل على تحقيق أكبر قدر من الانجاز وذلك من خلال زيادة الانجاز بالاعتماد على تخفيض تكاليف التشغيل وتكاليف المخزون².

ثالثا: خطوات تطبيق نظرية القيود

توجد خمس خطوات رئيسية لإدارة الموارد الإنتاجية وفقا لنظرية القيود والتي تم عرضها في الشكل رقم (01-01). ويتمثل تفصيل هذه الخطوات فيما يلي³:

- 1- **تحديد القيد** الذي يحد من إمكانية التصنيع، ويتمثل في أضعف عملية أو مرحلة تعبر عن مركز اختناق -قيد- على حجم وبالتالي نظام الإنتاج بالمؤسسة. وهي المرحلة ذات أقل طاقة إنتاجية بالوحدات؛

¹ منافي علي العازل، التكامل بين نظرية القيود ونظام التكاليف على أساس الأنشطة وأثره في رفع ربحية الأقسام الإنتاجية جامعة حلب كلية الاقتصاد، سوريا، 2015، ص، 41، 42.

² منافي علي العازل، مرجع سابق، ص 41.

³ ناصر نور الدين عبد اللطيف، دراسات في المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لإغراض تحسين الأداء والإنتاجية وتدنية التكاليف، الدار الجامعية الإسكندرية، الطبعة الأولى، /2014، مصر، ص 233-234.

2- تحديد كافة السبل والوسائل والإجراءات التي تساعد على تحقيق وفرض رقابة صارمة على المرحلة التي تمثل مركز اختناق لتدنيه الفاقد أوالتالف أوالمعيب بغية تحقيق أقصى استغلال ممكن لطاقتها حيث أن حدوث أي خسائر تشغيل سيؤثر بالسلب بلا شك على إنتاجية المؤسسة ككل؛

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

4- إجراء كل ما يلزم من تحسينات على المرحلة التي تمثل قيد أو مركز اختناق باستخدام كل البدائل المتاحة؛ ومن أهم تلك البدائل:

• بديل التشغيل لوقت إضافي بالمرحلة؛

• بديل شراء تجهيزات الآلية لمركز الاختناق لدعم طاقة الإنتاجية.

5- إذا نجحت عملية وإجراءات التحسين فيعني ذلك القضاء على مركز الاختناق الحالي وقد يترتب على ذلك ظهور مرحلة أخرى هي التي أصبحت تمثل قيد أو مركز اختناق على الإنتاج، وبالتالي يتم إعادة الخطوات السابقة على تلك المرحلة التي باتت تمثل مركزا جديدا للاختناق مرة أخرى، وهكذا بحيث تصبح عملية تحسين الأداء عملية مستمرة.

بصفة عامة إذا تم إجراء التحسين في المرحلة التي تمثل قيد على نظام وحجم الإنتاج فهو يعتبر تحسينا فعالا أما إذا كان تم التحسين في مرحلة أخرى بخلاف المرحلة التي تمثل قيد فيعتبر تحسينا غير فعال ويجب أن يكون مرفوضا من متخذي القرار.

رابعا: دور نظرية القيود في ترشيد القرارات الإدارية

بتطبيق مفاهيم نظرية القيود (TOC) لإدارة القيود ونقاط الاختناقات والعمل على إزالتها سوف تتحقق انسيابية في تدفق الموارد ومن ثم زيادة عائد العمليات الداخلية، إن الاستخدام المتكامل للبيانات التي يوفرها النظامين يفيد في ترشيد عملية اتخاذ العديد من القرارات منها¹:

- **قرارات التسعير:** إذ يتم الاعتماد على المعلومات التي توفرها نظرية القيود عند اتخاذ قرارات التسعير قصيرة الأجل؛
- **قرارات تشكيلة المنتجات:** إن المعلومات التي توفرها نظرية القيود تستخدم لقياس مزايا تنوع المنتجات في صورة مدى الانجاز المتحقق ومدى المرونة؛
- **قرارات الشراء أو الصنع:** من الأفضل أن يقوم المديرون باتخاذ قرارات الشراء أو الصنع أولا استنادا على ما توفره نظرية القيود من معلومات.

المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة عن الإنجاز

أولا: ماهية المحاسبة عن الانجاز

1-التطور التاريخي للمحاسبة عن الانجاز

يرجع ظهور تعبير " المحاسبة الإدارية " إلى عام 1950 م عندما قام مجلس الأنجلوأمريكي للكفاية الإنتاجية بتشكيل فريق تحت اسم " فريق المحاسبة الإدارية " الذي زار عدد من المنشآت الصناعية في الولايات المتحدة الأمريكية ونشر تقريره بعنوان " المحاسبة الإدارية "، والذي عرفها على أنها: " عرض المعلومات المحاسبية بصورة تؤدي إلى المساعدة وترشيد الإدارة في وضع السياسات وتصريف العمليات اليومية للمنشأة ". وقد أوصى هذا الفريق بضرورة قيام محاسب التكاليف بمجهودات أكبر للتعريف على مشاكل الإدارة والعمليات الفنية في المنشأة وتركيز جهوده في توفير معلومات تؤدي إلى ترشيد سياسة الإدارة وزيادة مقدرتها في اتخاذ القرارات.

¹ ماجدة عبد المجيد عبد العزيز، صلاح صاحب شاكر البغدادي، البعد الاستراتيجي لنظرية القيود وأثره في ترشيد القرارات، بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الجلدية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 5، الفصل الرابع، السنة 2013، ص 177.

في عام 1959 م وضعت لجنة المحاسبة الإدارية في جمعية المحاسبين الأمريكية تعريف للمحاسبة الإدارية جاء فيه (أنها تطبيق للوسائل والمفاهيم الملائمة في تطوير المعلومات الاقتصادية التاريخية والمتوقعة عن المنشآت من أجل مساعدة لإدارة في وضع خطة للأهداف الاقتصادية واتخاذ القرارات الرشيدة)¹.

2-تعريف المحاسبة الإدارية والمحاسبة عن الانجاز

تعرف التكلفة على أنها قيمة الموارد التي يتم التضحية بها للحصول على سلعة أو خدمة. ويتم قياس هذه التضحية بالمبالغ النقدية التي يتم دفعها عند المبادلة أو يتم التعهد بدفعها مستقبلا وهذه تعرف بالنفقات، لذلك عرفت النفقة على أنها التضحيات النقدية أو العينية التي وقعت فعلا أو تلك التي يتم التعهد بوقعها مستقبلا من أجل الحصول على سلعة أو خدمة، لذا تكون تكلفة الأصل عبارة عن مجموع النفقات التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول الأصل، فإذا كان الأصل عبارة عن سيارة فان تكلفتها تتكون من: ثمن شرائها من الشركة زائد قيمة الرسوم الجمركية وتكاليف تسجيلها في دائرة السير، وبالمثل فان تكلفة الإنتاج تتمثل في تكلفة المواد الخام، وأجور العمال، والمصروفات اللازمة لإنتاج المنتج، وتقوم المحاسبة الإدارية باستخدام مجموعة من الأسس والإجراءات التي تساعد في تحديد تكلفة الإنتاج، وهذه الأسس والإجراءات منظمة بطريقة معينة تعرف بنظام التكاليف لذلك يمكن تعريف نظام التكاليف على أنه عبارة عن مجموعة من الأسس والإجراءات المنظمة بطريقة معينة للقيام بتجميع وتخصيص وتوزيع التكاليف على أهداف التكلفة، ويمكن كذلك تعريف هذه الأنظمة على أنها تعمل على تجميع المعلومات، وتصنيفها، وتلخيصها، وتحليلها، والتقرير عنها إلى الإدارة لمساعدتها في أنشطة التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، لقد أعطى التعريف الأخير اهتماما لدور المحاسبة الإدارية في خدمة الأغراض الإدارية بالمقارنة مع هدف تحديد تكلفة الإنتاج².

مع تزايد الاهتمام في المحاسبة الإدارية، فقد بات هناك العديد من المفاهيم التي تصورها وتأطر مفهومها فعلى سبيل المثال عرف (Kaplan) المحاسبة بأنها: "النظام الذي يقوم بجمع وتصنيف وتلخيص وتحليل وإيصال المعلومات التي تساعد المديرين في اتخاذ القرارات والرقابة على التنفيذ". أما (Horngren) وزملاؤه فقد وصف المحاسبة الإدارية

¹ مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، الطبعة الأولى 2002، ص 11.

² محمد تيسير عبد الحكيم الرجحي، المحاسبة الإدارية، جامعة الكويت، دار وائل للنشر، الطبعة الرابعة، 2007، ص 5-6.

كتعريف أول لها بأنها: "النظام الكمي للمعلومات في معظم الشركات، يهدف إلى إيصال المعلومات إلى المديرين لغايات التخطيط ومراقب العمليات الروتينية ووضع السياسات المختلفة". ويقول (Belkaoui) أن المحاسبة الإدارية مصممة لتزويد متخذي القرارات في الشركات بالمعلومات اللازمة عن موضوع القرار. ويصفها بحبي أبوطالب بأنها ذلك النظام الذي يمثل في مجموعة من الأساليب المحاسبية والإدارية والإحصائية والاقتصادية التي تعمل على إنتاج وإيصال المعلومات لمراكز المسؤولية لكي تزاوّل نشاطها في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات¹.

التعريف الثاني: يعتبر نظام معلومات المحاسبة الإدارية نظام فرعي وبالتالي جزء من نظام المعلومات المحاسبي، ويهتم بالتعرف على الأحداث الاقتصادية، وقياس وتحليل تلك الأحداث والتقرير عنها لمختلف المستويات الإدارية بالوحدة الاقتصادية بما يساعد الإدارة بالقيام بوظائفها في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتقييم الأداء وتطبيق نظم الثواب والعقاب².

ومن التعريف السابق للمحاسبة الإدارية يتضح أن لها عدة أهداف من أهمها³:

- توفير المعلومات الملائمة لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات؛
- توفير المعلومات الملائمة لتقييم أداء الإداريين في كافة المستويات الإدارية بالوحدة الاقتصادية؛
- توفير المعلومات الملائمة لتحفيز الإداريين لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية؛
- توفير المعلومات الملائمة لحل المشاكل في كافة المستويات الإدارية بالوحدة الاقتصادية.

في حين تعرف المحاسبة عن الإنجاز بأنها:

أسلوباً مبسطاً للمحاسبة الإدارية يوفر للمديرين الدعم في اتخاذ القرارات بهدف زيادة ربحية المؤسسة. وأنها طريقة جديدة نسبياً لحساب الإدارة تحدد العوامل التي تحد من تحقيق الشركة لأهدافها ثم تركز على التدابير البسيطة

¹ - مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، مرجع سابق، ص 12.

² - ناصر نور الدين عبد اللطيف، دراسات في المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لأغراض تحسين الأداء والإنتاجية وتدنية التكاليف، جامعة الاسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2014، ص 37.

³ - ناصر نور الدين عبد اللطيف، دراسات في المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لأغراض تحسين الأداء والإنتاجية وتدنية التكاليف، جامعة الاسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2014، ص 37.

التي تدفع السلوك في المجالات الرئيسية نحو الوصول إلى الأهداف التنظيمية. يوفر هذا النهج بيانات تكلفة أفضل وبالتالي تسهيل التحكم في التكلفة وإدارتها ، بدلاً من إسناد مهام تحسين العمليات التجارية إلى العمال¹.
نظام للمحاسبة الإدارية يركز على الطرق التي يمكن بها تحقيق أقصى عائد لوحدة نشاط مقيد. لذلك فهي تطور لنظرية القيود وترتكز المحاسبة عن الإنجاز على²:

- الإنجاز؛
- تدنية المخزون وبذلك فهي ترتبط بالإنتاج في الوقت المناسب؛
- رقابة التكاليف؛
- الأفكار التي تقوم عليها المحاسبة عن الإنجاز في الفترة قصيرة الأجل، تكلفة المواد الأولية هي فقط التكلفة المتغيرة؛
- نظراً لأن المستوى المخزون يجب أن يصل إلى الصفر، فإن الطاقات العاطلة يمكن قبولها فيما عدا مراكز الاختناق؛
- يتم اكتساب الإيراد حين بيع المنتجات، وبالتالي يتم تقييم المخزون على أساس تكلف المواد الأولية فقط. وتعتبر المحاسبة على الإنجاز هي التطور الطبيعي لنظرية القيود وإدارة الاختناقات، كما أنها النموذج المتطور في منظومة إدارة التكلفة القادرة على إنتاج المعلومات التكاليفية والكمية اللازمة لرفع كفاءة وفعالية إدارة الوقت في إطار إدارة الاختناقات، فضلاً عن توفير المعلومات اللازمة لتخطيط وتنفيذ برامج التطوير والتحسين المستمر³.

ثانياً: أساليب وأدوات القياس في المحاسبة عن الإنجاز في قياس التكلفة والأداء

لقد تم تطوير مفهوم المحاسبة عن الإنجاز على يد كل من (Gallowey & Waldron) حيث أوضح كيفية استخدام المحاسبة عن الإنجاز في مجال قياس التكاليف ودورها في ترشيد القرارات الإدارية. حيث تستند المحاسبة عن الإنجاز إلى تبويب عناصر التكاليف إلى نوعين الأول وهو عنصر المواد المباشرة والثاني هو عنصر نفقات التشغيل، في ظل ذلك يتم توزيع نفقات التشغيل (لسهولة تحديد تكلفة الخامات المباشرة المستنفذة في إنتاج الوحدة من المنتج المراد

¹ Lutisky, I. D., Liović, D., & Marković, M. (2018, January). THROUGHPUT ACCOUNTING: PROFIT-FOCUSED COST ACCOUNTING METHOD. In International Conference Interdisciplinary Management Research XIV, Opatija-Croatia, 18–20 May 2018, p1384.

² - محمد الفيومي محمد وآخرون، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، المكتب الجامعي للبحث، الإسكندرية، 2011، ص 82.

³ - محمد العشماوي، محاسبة التكاليف، المنظورين التقليدي والحديث، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان الأردن، الطبعة الأولى 2011، ص 365.

قياس تكلفته) وعلى أساس وقت الإنجاز مرجحاً بكمية الوحدات المباعة وسعر بيعها. وفيما يلي طريقة تحديد نصيب المنتج من نفقات التشغيل التي بخلاف تكلفة المواد المباشرة. وتشتمل أساليب وأدوات القياس في المحاسبة عن الإنجاز على¹:

إجمالي قيمة وقت الإنجاز = كمية المبيعات × سعر بيع الوحدة × الوقت المستنفذ في التشغيل.

$$\text{نصيب المنتج من قيمة وقت الإنجاز} = \frac{100 \times \text{المنتج إنجاز وقت قيمة}}{\text{المنتجات إنجاز وقت قيمة إجمالي}}$$

نصيب المنتج من إجمالي نفقات التشغيل = إجمالي نفقات التشغيل × نصيب المنتج من قيمة وقت الإنجاز.

• **التعريف الأول للإنجاز:** هو المعدل الذي يولد المال من خلال نظام المبيعات (المنتج وأوالخدمة) أو مقدار تدفق الأموال الذي تحققه الوحدة الاقتصادية من المبيعات ويعرف بالفرق بين كل الأموال التي تدخل للشركة من المبيعات والأموال التي تدفعها للموردين ويمكن تمثيلها بالصيغة الآتية:

$$T = \text{المبيعات} - \text{تكاليف المواد المشتراة}$$

لحساب الإنجاز، يتم طرح جميع الأموال التي تدفعها مقابل الحصول على المواد اللازمة لعملية التصنيع التي يتم استبعادها من تكاليف المنتج. ومع ذلك، يجب أيضاً أن تخصم مبالغ أخرى من إيرادات المبيعات، بما في ذلك تكاليف التعاقدات الثانوية والعمولات المدفوعة لمندوبي المبيعات والرسوم الجمركية والنقل إذا كانت الوحدة الاقتصادية لا تملك قناة النقل².

¹ محمد العشماوي، محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص 371-372.

² بهاء حسين الحمداني، المحاسبة عن الإنجاز ودورها في دعم وتحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 92، المجلد 22، جامعة بغداد، العراق، 2018، ص 537

• **التعريف الثاني للإنجاز:** عرف الإنجاز بأنه معدل حصول المنشأة على المال عن طريق المبيعات أو الخدمات التي يقدمها المشروع وليس الإنتاج ويقاس بطرح تكلفة المواد المباشرة من إيرادات المبيعات ولحساب الناتج يجب طرح جميع الأموال التي لم تولد أو تحقق بواسطة المنشأة ومبالغ أخرى يتم خصمها من إيرادات المبيعات عند حساب الإنجاز مثل¹:

✓ تكاليف التعاقد مع الباطن؛

✓ المكافآت المدفوعة لمندوبي المبيعات؛

✓ الرسوم الجمركية؛

✓ مصاريف النقل وخاصة إذا كانت الشركة لا تمتلك وسائل نقل خاصة بها.

• **التعريف الثالث للإنجاز:** هو المعدل الذي تولد به الوحدة الاقتصادية الأموال عن طريق المبيعات، بمعنى آخر هي الأموال التي تدخل للوحدة الاقتصادية مطروحا منها ما يدفع للمجهزين ويمكن احتساب الإنجاز عن طريق طرح سعر البيع من الكلفة المتغيرة للمواد الخام المستخدمة في الإنتاج².

• **التعريف الرابع للإنجاز:** يشير الإنجاز السريع ذو الجودة المرتفعة (*Rapid-and-highit quality*) إلى كفاءة وفعالية الأداء تجاه الهدف الرئيسي للمنشأة والذي يتمثل في زيادة المبيعات وتعظيم الربحية نظرا لأن تحسين وزيادة الإنجاز يترتب عليه العديد من المنافع مثل سرعة تنفيذ طلبات العملاء، تخفيض المخزون وتخفيض تكلفة الإنتاج.

وطبقا لمفهوم نظرية القيود فانه يمكن النظر إلى معدل الإنجاز على أنه مقياس لسرعة دوران الأموال في المنشأة أن كمية المبيعات في وحدة الزمن (أي منذ بداية عملية الإنتاج إلى الانتهاء من التصنيع وإتمام المنتج سواء كان هذا الوقت يضيف قيمة أولا يضيف قيمة للمنتج)، مما يساعد إدارة المنشأة للتعرف على الأنشطة التي تستغرق وقت أطول

¹ عبد العزيز عرفات العجلة، مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستحدثات بيئة التصنيع الحديثة دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في قطاع غزة، الجامعة الإسلامية، غزة، عمادة الدراسات العليا، قسم المحاسبة، كلية التجارة والتمويل، مذكرة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة ماجستير في المحاسبة والتمويل 2011، ص 25.

² حيدر عطا زين، إسماعيل عباس منهل، المحاسبة عن الإنجاز أسلوب في قياس التكلفة وترشيد القرارات الإدارية، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية/ الوزارية، مجلة الكوئ للعلوم الاقتصادية والإدارية تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، العدد 28، كانون الأول/ الجزء الأول، العراق، 2017، ص 17.

وتكلفة أكبر، والأنشطة التي تعوق التدفق الطبيعي للإنتاج بدلا من الاقتصار فقط على معدلات التشغيل الفعلي التي قد تخفى كفاءة استغلال الوقت الكلي كأحد الموارد الهامة ومستوى جودة الأداء في العملية الإنتاجية. ويحسب معدل الإنجاز كما يلي¹:

$$\text{معدل الإنجاز} = \text{معدل التشغيل الفعلي} \times \text{كفاءة دورة التصنيع} \times \text{نسبة الناتج الجيد المباع}$$

$$\text{معدل الإنجاز} = \frac{\text{عدد الوحدات المنتجة}}{\text{وقت التشغيل الفعلي}} \times \frac{\text{وقت التشغيل الفعلي}}{\text{وقت التصنيع الكلي}} \times \frac{\text{عدد الوحدات الجيدة المباعة}}{\text{عدد الوحدات المنتجة}}$$

ومن ثم فإن:

$$\text{معدل الإنجاز} = \frac{\text{عدد الوحدات الجيدة المباعة}}{\text{وقت التصنيع الكلي}}$$

1- الاستثمار أو المخزون (Inventory : I)

أ- الاستثمار

جميع الأموال التي يستثمرها النظام في الأشياء التي يعتزم بيعها. ويتضمن المخزون أي المخزونات المادية مثل الإنتاج تحت التشغيل، والسلع التامة المصنعة، والمواد الخام. ووفقا لهذا المقياس يتم تقييم المخزون على وفق محاسبة الإنجاز من الإنتاج التام وتحت التشغيل على أساس سعر الخامات والأجزاء المادية التي دخلت في تصنيع المنتج فقط أي تقييم المخزون على أساس تكلفة الخامات فقط، ولا يتم الاعتراف بأية تكلفة أخرى وهذا المنهج يختلف عن محاسبة التكاليف التقليدية التي تفترض أن جزءا من نفقات التشغيلية يتم تخصيصها إلى المخزون².

¹ هبة محمود مؤمنة، مدى فعالية المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة، دراسة ميدانية على الشركات الصناعية بمدينة جدة، بحث مقدم كمتطلب للحصول على درجة ماجستير في المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، 2004، ص 87.

² بهاء حسين الحمداني، المحاسبة عن الإنجاز ودورها في دعم وتحقيق الميزة التنافسية، مرجع سابق، ص 538.

ولا تشمل قيمة المخزون القيمة المضافة من قبل النظام نفسه على وجه التحديد بمعنى لا تشمل قيمة المخزون قيمة العمل المباشرة والنفقات العامة. ويتضمن المخزون فقط قيمة الكميات المدفوعة للمكونات التي يتم شراؤها من الموردين الخارجيين وتستخدم في صناعة المخزون.

ب- الاستثمار (المخزون):

يعتمد مدخل محاسبة الانجاز على أن المخزون لا يعبر عن قيمة الانجاز، بل هو تعطيل لتدفق الإيرادات داخل الشركة، لأن زيادة المخزون يؤدي إلى الزمن اللازم للتصنيع، وهذا يؤدي إلى انخفاض الأرباح النهائية، لذلك يمكن القول أن الربح يتناسب عكسيا مع مستوى المخزون. أي أن:

$$\text{زمن الانجاز} = \text{قيمة الإيرادات} \times \text{الزمن اللازم للتصنيع}$$

لذلك يجب توجيه الاهتمام نحو المورد المقيد للنظام باعتباره الحلقة الضعيفة الذي تتحكم طاقته في سرعة تدفق الإنتاج، ويعتبر حجر الأساس في خفض زمن الإنجاز¹.
ويضمن ذلك تحقيق أقصى تدفق للإنتاج في أسرع وقت ممكن بغرض التخلص من تراكم المخزون والوصول به إلى أدنى المستويات.

ت- المخزون:

يتمثل بجميع ما تستثمره الوحدة الاقتصادية في شراء الأشياء بهدف بيعها، يمثل الاختلاف الرئيس بين المحاسبة عن الإنجاز والمحاسبة التقليدية هو في كيفية تقييم كل من مخزوني الإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام، حيث وفقا للمحاسبة عن الإنجاز يجب تقييم هذه الأنواع من المخزون بالكلفة المتغيرة فقط والمتمثلة بالمبلغ المدفوع للمجهزين عن قيمة المواد والأجزاء التي يتكون منها المخزون على خلاف المحاسبة التقليدية التي تحمل المخزون بكافة النفقات التشغيلية.

¹ محمد حسني عابدين، مدخل محاسبة الانجاز لتطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الادارية، دراسة تطبيقية على المنشآت الصناعية الفلسطينية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية غزة، فلسطين، 2015، ص 21.

2- المصاريف التشغيلية:

❖ **التعريف الأول لتكاليف التشغيل (OE : Operation Expenses):** هي مجموع الأموال التي تنفقها الوحدة الاقتصادية لتحويل الاستثمارات إلى إنجاز، وتتضمن مجموع المصاريف التشغيلية من الأجور والمزايا العينية المدفوعة للموظفين بما في ذلك الأجور المباشرة والإدارية والفائدة المدفوعة للدائنين والاندثارات والوقود والكهرباء الخ.. ويجب تحليل حالات الزيادة والنقصان في المصاريف التشغيلية كل حالة على حده وأخذ تأثير هذه الحالات في الاعتبار¹.

❖ **التعريف الثاني لتكاليف التشغيل:** كل الأموال التي ينفقها النظام لتحويل المخزون إلى إنجاز. وتشمل (OE) النفقات مثل العمل المباشر وغير المباشر واللوازم والمقاولين الخارجيين ومدفوعات الفائدة وتعد هذه التكاليف مصروفات التشغيل ناتجة عن تحويل المخزون إلى إنجاز. ويصنف الاستهلاك أيضا كمصاريف تشغيل لأنه يمثل تكلفة تحويل المخزون إلى إنجاز².

من خلال ما تقدم يمكن القول أن محاسبة الإنجاز ظهرت بعد نظرية القيود وهي تطبق في الشركات الصناعية التي تعاني من الاختناقات في مواردها الحرجة وهذه الموارد الحرجة تتمثل (بندرة في المواد الأولية أو ساعات العمل أو أعداد العاملين.. الخ) وتفترض أن تكاليف المواد تعد تكاليف متغيرة أما بقية التكاليف الأخرى ومنها الأجور فإنها تعد تكاليف ثابتة³.

❖ **مصروفات التشغيل:** هي كافة التكاليف اللازمة لتحويل المواد الخام إلى منتجات مبيعة أو تلك المتعلقة بتحقيق الإنجاز خلال فترة معينة، وتتضمن الأجور المباشرة، والتكاليف الصناعية غير المباشرة، ولكن من منظور المحاسبة عن الإنجاز هو اعتبار كل تكاليف التشغيل فيما عدا تكلفة المواد المباشرة بمثابة تكلفة ثابتة ومحددة في الأجل القصير طبقا للمبررات التالية⁴:

¹ حيدر عطا زين، اسماعيل عباس منهل، المحاسبة عن الإنجاز أسلوب في قياس التكلفة وترشيد القرارات الإدارية، مرجع سابق، ص 7.

² بهاء حسين الحمداني، المحاسبة عن الإنجاز ودورها في دعم وتحقيق الميزة التنافسية، مرجع سابق، ص 538.

³ بهاء حسين الحمداني، المحاسبة عن الإنجاز ودورها في دعم وتحقيق الميزة التنافسية، مرجع سابق، ص 538.

⁴ عبد العزيز عرفات العجلة، مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في قطاع غزة، الجامعة الإسلامية، غزة مرجع سابق، ص 29.

✓ غالباً ما تمثل تكلفة المواد المباشرة النسبة الكبرى من إجمالي تكلفة الإنتاج حيث تتراوح في بعض الصناعات بين 70% إلى 75% وقد تصل في بعض الأحيان إلى 80% وتتغير هذه التكلفة مع التغير في مزيج أوحجم الإنتاج، أما تكاليف التشغيل الأخرى كالعمل والخدمات الأخرى فإنها ترتبط بالطاقات المتاحة للموارد المختلفة التي تم استثمارها بالفعل، ويؤدي افتراض ثبات هذه الطاقات نسبياً في الأجل القصير إلى ثبات التكاليف المرتبطة بها بغض النظر عن حجم وتشكيلة الإنتاج؛

✓ تميل تكلفة العمل في ظل بيئة التصنيع الحديثة إلى الثبات أكثر منه للتغير نظراً للاعتماد على العمالة متعددة المهارات التي يمكنها القيام بأنشطة متعددة إنتاجية وخدمية، بدلاً من الاعتماد على العمالة المتخصصة المرتبطة بأداء نشاط معين دون سواه، فالعامل أصبح أكثر ارتباطاً بالآلة منه بالنسبة للمنتج وانحصر دوره في قيامه بمراقبة عدد كبير من الآلات أكثر من قيامه بتحويل المواد الخام إلى منتجات، إضافة إلى إمكانية قيامه بإعمال لا ترتبط بحجم الإنتاج كتجهيز وإعداد الآلات وصيانتها، ورقابة الجودة أثناء التشغيل؛

✓ تتجه الإدارة في المنشآت المعاصرة إلى الاحتفاظ بالقوة العاملة المدربة، وتحمل أجورهم في فترات انخفاض الطلب على المنتجات المنشأة بدلاً من إقالتهم ثم إعادة تعيينهم أو تعيين عمال جدد فيما بعد؛

✓ لم تعد الأجور المباشرة تدفع على أساس القطعة ولا ترتبط مباشرة 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، كما أن هذه المرونة تمكن من مقابلة التغيرات في الطلب على المنتجات، مما يعني عدم الاستغناء عن العاملين كنتيجة لتأثير التغير في المزيج الإنتاجي، والحالة الوحيدة التي يمكن أن يحدث فيها زيادة الطاقة العاطلة للعاملين هي حالة نقص الطلب الفعلي على منتجات المنشأة.

ثالثاً: مزايا المحاسبة عن الإنجاز

يمكن تلخيص مزايا تطبيق المحاسبة عن الإنجاز في النقاط الواردة اسفله:¹

- تحسين الوضع التنافسي: تساعد المحاسبة عن الإنجاز على تحسين المركز التنافسي للوحدة الاقتصادية وأيضاً تحسين حصتها في السوق من خلال إزالة القيود؛
- كما أنها تعيد التركيز على الكفاءات بعيداً عن اعتماد محاسبة التكاليف المتقدمة؛
- تحسين أداء الربح من خلال قرارات تحليلية أفضل بناء على ثلاثة متغيرات نقدية مهمة، وهي الإنجاز والمخزون والمصروفات التشغيلية؛
- إدارة القيود: المحاسبة عن الإنجاز تساعد على تحسين ربحية الوحدة الاقتصادية من خلال إزالة القيود يمكن للشركات إدارة القيود وإزالتها واحد تلو واحد من أجل الحصول على أكبر عائد ممكن من موارده المحددة والحصول على الموقف الأمثل في الصناعة بأكملها، ويتم إزالة القيود من خلال استخدام قواعد نظرية القيود؛
- تقليل من المخزون والتكاليف المرتبطة به، وتسهل من تدفق الإنتاج؛
- سرعة الاستجابة لطلبات العملاء؛
- تركيز الضوء على الربح؛
- توجه الانتباه إلى مراكز الاختناق؛
- تجعل التركيز على الفعالية وليس الكفاءة.
- لا تعد مفيدة جداً لاتخاذ القرارات الإستراتيجية التي تتطلب استثمار أموال ضخمة على المدى الطويل؛
- بسبب إنتاج تقارير خاصة بالمحاسبة عن الإنجاز يتطلب الوحدات الاقتصادية إنتاج تقارير مالية ضعف عدد التقارير التي تنتجها بالرغم من تلبية التقارير التقليدية المستمدة من المصنع لحاجة الإدارة.

¹ اعتماداً على:

- بهاء حسين الحمداي، مرجع سابق، ص 538.

- حيدر عطازين، إسماعيل عباس منهل المحاسبة عن الإنجاز أسلوب جديد في قياس التكلفة وترشيد القرارات الإدارية، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية/ الوزارة، جامعة واسط كلية الإدارة والاقتصاد قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، العراق، 2017، ص 11.

المطلب الثالث: علاقة المحاسبة عن الإنجاز بترشيد القرارات الإدارية

يمثل القرار النقطة الأخيرة في سلسلة الأعمال الذهنية، ويمر اتخاذ القرارات بعدة مراحل هي تحديد المشكلة محل القرار، تحديد البدائل أو الحلول المتنافسة المحتملة للمشكلة، توفير معلومات حول تكلفة وعائد وإنجاز كل بديل من هذه البدائل، تحديد المعايير الموضوعية القادرة على المفاضلة بين هذه البدائل، تقييم البدائل واختيار البديل الأفضل (اتخاذ القرار) في ضوء معايير التفضيل المحددة. ونتيجة تعدد معايير التفضيل التي قد تكون مرتبطة بالتكلفة أو بالعائد فقط أو بالعائد والتكلفة معا من حيث الربحية والإنتاجية والتغير في الربحية والتغير في الإنتاجية أو غير ذلك، فإن هذه المعايير تكون قابلة للتغيير باختلاف الشخص الذي يتخذ القرار وباختلاف زمن أو فترة اختيارها.

أولا: تعريف القرار الإداري وعملية اتخاذ القرارات الإدارية¹

نظرا لأهمية القرار الإداري، اهتم بعض الباحثين بهذا المجال ما جعلهم يقدمون عدة تعاريف لهذا المصطلح المركب: القرار الإداري على أنه الاستجابة الفعلية التي توفر النتائج المرغوبة لحالة أو حالات حالية أو محتملة في المؤسسة. كما نجد الباحثين (Riggs) و (Kohn) و (Stoner) يعرفون القرار الإداري على أنه: عملية الاختيار بين البدائل أما (Harrison) فعرفه على أنه: اللحظة في عملية تقييم البدائل المتعلقة بالهدف والتي عندها يكون توقع متخذ القرار بالنسبة لعمل معين بالذات يجعله يتخذ اختيار يوجه إليه قدراته وطاقته لتحقيق غايته. ومن الناحية القانونية فالقرار الإداري هو إفصاح الإدارة عن إرادتها لما لها من سلطة بمقتضى القانون واللوائح وذلك بقصد إحداث مركز قانوني معين متى كان ممكنا وجائزا قانونيا وكان الدافع منه تحقيق مصلحة.

كما أن هناك فرق بين تعريف القرار وتعريف عملية اتخاذ القرارات، فمفهوم القرار هو اختيار لبديل واحد من بين بديلين أو أكثر، أما عملية اتخاذ القرار فتشير إلى عملية تبني على الدراسة والتفكير الموضوعي للوصول إلى قرار معين أي اختيار للبدائل. فعملية اتخاذ القرار هي عملية تمتد في الماضي والحاضر والمستقبل والتركيز على الناحية

¹ سهام عزى، دراسة المقاربة الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في قسم علوم التسيير تخصص التسيير العمومي، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، سنة 2011/2012، الجزائر، ص 19-21.

الأخيرة فيها وهي المتعلقة بالاختيار بين البدائل يقود إلى مفهوم خاطئ للقرار ويتجاهل العملية الطويلة والمعقدة التي تنطوي على الاستكشاف والتحليل وغيرها والتي تسبق عملية المفاضلة الأخيرة.

ثانيا: أنواع القرارات الادارية

تختلف أنواع القرارات باختلاف المعيار الذي تعتمده الشركة فقد يكون المعيار هو شكل القرار أو أهمية القرار أو مصدر القرار، ومن هنا فأنواع القرارات تدور عموما حول¹:

1- القرارات الأساسية والقرارات المتكررة: يقصد بها القرارات الإستراتيجية التي تخص السياسة العامة الموجهة لنشاط المنظمة وكذا قرارات سياسة بلوغ أهدافها العامة وتتعلق غالبا بكيان المنظمة وأهدافها وخططها على المدى البعيد والقريب ومثال على ذلك قرار تغيير النشاط أجزء منه، أما القرارات المتكررة فهي قرارات يومية روتينية تتكرر كثيرا في العمل اليومي للمنظمة وذلك خلافا للقرارات الأساسية التي لا تتكرر إلا خلال سنوات، والقرارات المتكررة لا تحتاج إلى تحضير كالنوع الأول من القرارات الذي يحتاج إلى دراسات مسبقة لإصداره.

2- القرارات التنظيمية والقرارات الشخصية: تصدر القرارات التنظيمية عن السلطة الإدارية بصفة رسمية، كقرارات الترقية والتوظيف أو التأديب، أما القرارات الشخصية فتصدر عن المسؤول الإداري بصفته الشخصية وليس بالصفة التنظيمية ومثالا على ذلك أن يقدم هذا المسؤول استقالته.

3- القرارات اللائحية والقرارات الفردية: تصدر القرارات اللائحية على شكل لوائح تنطبق تعاليمه على كل فرد في المنظمة تتوفر فيه شروط تأتي بها اللائحة وذلك طول مدة سريان اللائحة، أما القرارات الفردية فيسري مفعولها على شخص بعينه ومحدد باسمه ولا ينطبق على غيره، كالقرارات التأديبية.

4- القرارات المكتوبة والقرارات الشفوية: الأصل في القرارات أن تكون مكتوبة لتكون ذات مرجعية ويسهل فهمها مع عدم اختلاف اثنان عن محتواها لأنها مكتوبة، وهذا لا يمنع من وجود قرارات يومية غير مكتوبة سليمة

¹ اعتمادا على:

- خلاصي مراد، اتخاذ القرارات في تسيير الموارد البشرية واستقرار الإطار في العمل، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في تخصص علم النفس التنظيمي وتسيير الموارد البشرية، قسم علم النفس وعلوم التربية والأرطوفونيا، كلية العلوم الانسانية والعلوم الاجتماعية، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، السنة الجامعية 2006/2007، ص 74-75.

- محمد العشماوي، محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص، 373-374.

ومنتجة لآثار واضحة، ويستمد القرار الشفوي قوته من قوة وسلطة متخذه، وكلما اتجهنا إلى أسفل السلم الهرمي كان القرار الشفوي ذا سلطة أما إذا اتجهنا إلى أعلى الهرم يفقد القرار قوته ومن مساوئه سهل التحريف والتأويل.

5- القرارات الصريحة والقرارات الضمنية: يصدر القرار الصريح عن المسئول الإداري صراحة إما بالقبول أو الرفض عن قضية معينة، أما القرار الضمني فيفهم من قرار المسئول الذي لا يعبر عنه صراحة، بل يفهم من سياق القرار العام الذي يصدره.

من أبرز المقاييس المناسبة لخدمة تلك القرارات في بيئة الأعمال الحديثة طبقا لمدخل المحاسبة من الإنجاز في:

❖ تعظيم الإنجاز؛

❖ تخفيض المخزون بكل صوره؛

❖ تخفيض نفقات التشغيل.

في إطار ما سبق يتمثل دور المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد بعض القرارات بما يلي¹:

أولاً: استخدام محاسبة الإنجاز كأداة لترشيد القرارات المتعلقة بتكاليف الجودة

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

ثانياً: استخدام محاسبة الإنجاز كأداة لترشيد قرارات تخطيط الربحية وتحديد تشكيلة المنتجات:

لكي تتمكن الإدارة من تخطيط الربحية وتحديد شكل المنتج واتخاذ القرارات تعتمد على عملية قياس التكلفة لكل منتج وتحديد سعر بيعه ومن ثم تحديد المنتجات الأكثر ربحية 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

¹ - محمد عبد الله محمود أبو رجمة، أثر تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة لترشيد القرارات الإدارية، مرجع سابق، ص 594.

يمكن للإدارة التحكم فيها ومن ثم أصبح جوهر مشكلة تخطيط الربحية وتحديد تشكيلة المنتجات تتمثل في تحديد وقياس تكلفة كل منتج على حدا ومحاولة تخفيض تلك التكاليف بأكبر قدر ممكن سعياً وراء تعظيم الربحية. إن مفاهيم محاسبة التكاليف أهملت أحد الاعتبارات الهامة عند اتخاذ قرارات تخطيط الربحية وتحديد تشكيلة المنتجات ألا وهو تأثير الطاقة الداخلية على هذا القرار حيث أن محدودية الطاقة في مراحل الإنتاج تؤدي إلى محدودية حجم الإنجاز على مستوى المنشأة ككل. مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير صحيحة في هذا الشأن ومن هنا تأسست جهود المؤيدين لمحاسبة الإنجاز إلى عدم ضرورة تخصيص تكاليف التشغيل فيما عدا المواد المباشرة على المنتجات، طالما أن هذه التكاليف ثابتة ولا تختلف بين مزيج إنتاجي وآخر لثبات طاقة الموارد المرتبطة بها في الأجل القصير. من هنا فإن تحديد المرحلة ذات أضعف طاقة إنتاجية والتي تمثل القيد الرئيسي للنظام سيكون هو الحاكم في تحديد حجم الإنتاج من كل منتج بناء على ما يستنفده كل منتج من زمن تلك المرحلة.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

فيما يلي لبعض الدراسات السابقة بالغتين العربية والأجنبية في مجال المحاسبة عن الإنجاز والتي تعد أحد الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية.

المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

1. عبد العزيز عرفات العجلة مدى إمكانية تطبيق المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديث دراسة ميزانية على الشركات الصناعية في قطاع غزة قدمت هذه الدراسة للحصول على درجة الماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، في الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، سنة 2011.

حيث ركزت إشكالياتها في مدى استكشاف إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز كأداة لتقييم الأداء فقد ركزت الدراسة على بيان أهم المستجدات في بيئة التصنيع الحديثة وآثرها على هيكل التكاليف ووضحت مفهوم المحاسبة على الإنجاز وتقييم مدى فعاليته في توفير المعلومات الملائمة لمساعدة الإدارة في ترشيد القرارات وتقييم الأداء وبعد إجراء الدراسة التطبيقية كانت النتائج كالتالي:

- تسعى الشركات الصناعية في بيئة التصنيع الحديث لتحقيق العديد من الأهداف مثل تحقيق رضا العملاء نمواً للمبيعات والربحية والبقاء والنمو إلى غير ذلك من الأهداف الاستراتيجية؛
- تعتمد الشركات الصناعية على أنظمة وتقنيات التصنيع المتقدمة في تحديد المواد المجهزة للتصنيع واستخدام آلات ذات سرعة عالية.

2. محمد حسني عايدين، "مدخل محاسبة الإنجاز لتطوير نظم التأليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية دراسة تطبيقية على المنشآت الصناعية الفلسطينية قدمت هذه الرسالة لمتطلبات الحصول على درجة ماجستير المحاسبة والتمويل قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، في الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، سنة 2015.

حيث دارت إشكالياتها الرئيسية على هل يؤدي استخدام محاسبة الإنجاز إلى تطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الفلسطينية وقدر ركزت الدراسة على أهمية المحاسبة على

الإنجاز في قياسه وتقييم أداء الشركات الصناعية الفلسطينية وأن التكامل بين نظم التكاليف والمحاسبة على الإنجاز يؤدي إلى تقييم وقياس الأداء ومساعدة الشركات الصناعية الفلسطينية في تحقيق أهدافها، وقد جرت الدراسة التطبيقية بالإجراء استبانة على 60 مبحوثاً وقد توصل الباحث إلى النتائج التالية:

- يساهم استخدام المحاسبة عن الإنجاز في تقييم معلومات كافية وملائمة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات؛
- عند قياس تكلفة المنتج تأخذ الشركات الفلسطينية عامل الزمن (وقت الإنجاز) بعين الاعتبار؛
- هناك حاجة لتطوير نظم التكاليف لتقديم معلومات أكثر دقة عن ربحية المنتج وربحية الشركة وربحية للعملاء.

3. مناف علي العازل، التكامل بين نظرية القيود ونظام التكاليف على الأساس الأنشطة وأثره في رفع ربحية الأقسام ودراسة حالة قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة بجامعة حلب سنة 2015.

حيث دارت إشكالاتها الرئيسية حول هل يؤدي التكامل بين نظرية القيود ونظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى رفع ربحية الأقسام الإنتاجية وركزت هذه الدراسة على إظهار قيمة التكامل بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظرية القيود في رفع مستوى أداء الشركات وتعزيز وضعها التنافسي ورفع ربحيتها وأهمية التكامل بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظرية القيود في إيجاد رؤية جديدة لتحديد ومعالجة القيود والاختلافات التي تعاني منها الشركة، وقد تم إجراء دراسة تطبيقية تمثلت في دراسة حالة مؤسسة دقاق مساهمة المغلقة بين سنة 2010 و2013 وتم التوصل إلى النتائج التالية:

- ساعد تطبيق كل من نظام التكاليف على أساس الأنشطة ومنهج التفكير متكاملين معا على تحديد أي الأقسام يعاني من انخفاض في الربحية؛
- يقدم نظام التكاليف على أساس الأنشطة دراسة تفاضلية للإدارة حول إمكانية الإبقاء والاستفتاء عن القسم الإنتاجي ذو الربحية المنخفضة؛
- يساعد تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على تبويب التكاليف ضمن مجتمعات تكلفة محددة وتخصيصها على المنتجات وفق محركات التكلفة الخاصة بكل منتج.

4. هبة محمود مؤمنة، مدى فعالية المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديث قدمت هذه الدراسة كمطلب للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز المملكة العربية السعودية، سنة 2004.

حيث دارت إشكالياتها الرئيسية ما هو موقف بيئة الصناعة المملكة العربية السعودية من فعالية المحاسبة عن الإنجاز وتطبيقها في ظل الظروف البيئية التي تستهدفها الصناعة السعودية في الوقت الحاضر وقد ركز هذه الدراسة على إبراز وإظهار وتشخيص أهم المستجدات في بيئة التصنيع الحديث وأثرها على هيكل التكاليف واستكشاف إمكانية تطبيق المحاسبة عن الإنجاز كأداة لتقييم الأداء بالمنشآت الصناعية السعودية وأهم المعوقات والتطبيق وتحليلها وبعد إجراء دراسة التطبيقية التي تمثلها في دراسة حالة دراسة ميدانية على الشركات الصناعية بمدينة جدة توصيل الباحث إلى النتائج التالية:

- تسعى المنشآت الصناعية بالمملكة في بيئة التصنيع الحديث لتحقيق العديد من الأهداف مثل تحقيق رضا العملاء؛
- وجود نسبة كبيرة من المنشآت الصناعية تطبيق بالفعل مدخل المحاسبة عن الإنجاز؛
- اعتماد العديد من المنشآت الصناعية أنظمة التصنيع المرنة وأنظمة التصنيع المتكاملة ونظم التخزين.

5. حيدر عطا زبين، إسماعيل عباس منهل، المحاسبة عن الإنجاز أسلوب جديد في قياس التكلفة وترشيد القرارات الإدارية جامعة واسط كلية الإدارة والاقتصاد قسم المحاسبة 2017.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مفهوم المحاسبة عن الإنجاز وتقييم مدى فاعليتها كوسيلة متطورة في توفير المعلومات الملائمة لمساعدة الإدارة في ترشيد قراراتها وتوضيح دور مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تشخيص القيود التي تعيق عمل الوحدة الاقتصادية وبالشكل الذي يساهم في إدارة الإخفاقات ورفع مستوى الأداء وبعد إجراء الدراسة التطبيقية تم التوصل إلى النتائج التالية:

- تساعد المعلومات التي تقدمها المحاسبة عن الإنجاز على تقويم أداء الوحدة الاقتصادية؛
- يساهم أسلوب المحاسبة عن الإنجاز في احتساب تكاليف الإنتاج بشكل عادل ومناسب؛

- الدقة والوضوح التي تتميز بها المحاسبة عن الإنجاز تساعد في اتخاذ قرارات لها انعكاس إيجابي على ربحية الوحدة الاقتصادية ورفع كفاءتها.

6. عامر دحمام، خلف الصيحي، المحاسبة عن الإنجاز ودورها في دعم وتحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 22، الإصدار: 92، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد، العراق، 2016.

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف إمكانية تطبيق المحاسبة عن الإنجاز ودورها في دعم وتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية وبما ينسجم ومتطلبات بيئة التصنيع الحديثة في ظل اشتداد المنافسة كأداة لتوفير المعلومات الملائمة لمساعدة الإدارة في التخطيط والتقييم واتخاذ القرارات الإستراتيجية وبعد إجراء الدراسة التطبيقية توصل الباحث إلى النتائج التالية:

- المحاسبة عن الإنجاز تمثل أسلوباً جديداً في مجال المحاسبة نتيجة التغيرات المستمرة في الطلب من قبل الزبائن والمنافسة الشديدة وزيادة تنوع المنتجات؛

- تساعد المستثمرين في الشركة على القيام بعملية تحليل الأداء المالي للشركة وأنها تقدم صورة منصفة وعادلة لأداء الشركة في مدة معينة.

7 - محمد عبد الله محمود أبورحمة، أثر تطبيق محاسبة الإنجاز كأداء الترشيد القرارات الإدارية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد: 8، جامعة أم البواقي، الجزائر سنة 2017.

هدفت هذه الدراسات إلى التعرف على أثر المحاسبة على الإنجاز في أغراض قياس التكلفة بهدف تطوير التقارير الداخلية وكأداة لترشيد القرارات الإدارية والتخطيط لربحية وتحديد تشكيلة المنتجات وترشيد قرارات الشراء أم الصنع وكأداة لترشيد قرارات الاستثمار في الآلات وإجراء تحسينات تعمل المرحلة وبعد إجراء الاستبانة تصور الباحث إلى النتائج التالية:

- محاسبة الإنجاز من الأدوات والأساليب التكاملية وليست التنافسية حيث تسعى محاسبة الإنجاز إلى التوصل إلى مستوى الأمل للإنجاز، ومن ثم تعظيم الأرباح في الأجل القصير؛

- إن مفهوم المحاسبة على الإنجاز يمد الإدارة بالطريقة المثلى لتعظيم الأرباح في الأجل القصير في ظل بيئة إنتاجية ذات موارد مقيدة ومحدودة؛

- مفهوم المحاسبة عن الإنجاز الذي يفترض وجود واحد على الأقل في المؤسسة في الأجل القصير.

المطلب الثاني: الدراسات بالغة الأجنبية:

1.Andrei yuSokolov,Tatyana V. Elsukovo, USING ABC TO ENHANCE THROUGHPUT ACCOUNTING: AN INTEGRATED MANAGEMENT APPROACH; Electronic Business Journal Volume 14, Issue 5, 2015.

تناول هذا المقال المقارنة بين استخدام الأساليب الحديثة في محاسبة إدارة المشاريع بين طريقتي (ABC) و (TA) لإدماجهما والتفاعل بينهما من أجل اتخاذ القرارات، حيث أخذت هذه الدراسة عدة آراء للخبراء في إدارة المحاسبة وتم الخروج بالاستنتاجات التالية:

- إن استخدام طريقة (TA) تساعد على اتخاذ القرارات الإدارية قصيرة المدى، فما تساعد طريقة (ABC) على اتخاذ القرارات طويلة المدى؛

- كلاهما يهدف إلى تعظيم ربح الشركة؛

- تستخدم طريقة (TA) من أجل تحسين الربحية في حدود الموارد والقيود الحالية، أما (AB) فتساعد على تقليل تكاليف التشغيل؛

- يؤدي الاستخدام المشترك لطريقة (TA) و (ABC) إلى تنظيم المعلومات أكثر في المؤسسة.

2.DAVID DUGDALE, T.COLWYN jones, THROUGHPUT ACCOUNTING: TRANSFORMING RACTICES? British Accounting Review (1998) 30.

تطرق الباحثان في هذه الورقة البحثية إلى تقييم طريقة المحاسبة عن الانجاز البريطانية، فقد تطرقا إلى المفهوم الجديد المحاسبة عن الانجاز متداول بين التقنيات المختلفة وتناوله من طرف معهد (Goldatt) ومن خلال سلسلة المقالات المنشورة من قبل الباحثين (GALLOWAY and WALDRON) ومدى تقديمها للإضافة للممارسات المحاسبة في النظرية المحاسبية حيث أسقطت الدراسة على الشركات وتم الخروج بأن استخدام مصطلح (TOC) و (TA)

بشكل تبادلي في بريطانيا وهما مرتبطان بمقتراحات (GALLOWAY AND WALDRON)، كذلك تمسك بعض المديرين بالتقنيات التقليدية.

المطلب الثالث: خصوصية الدراسة

1. أوجه الشبه:

- تطرقت البعض الدراسات السابقة أساليب وأدوات القياس في المحاسبة عن الانجاز كذلك في دراستنا تطرنا إلى هذا الجانب وبيننا طرق القياس والأسس التي تقوم عليها عملية القياس في المحاسبة عن الانجاز.
- توفر المحاسبة عن الانجاز بحسب بعض الدراسات السابقة المعلومات اللازمة لقياس التكلفة وترشيد القرارات الإدارية وهذا ما سلطنا عليه الضوء من خلال دراستنا. في عملية قياس التكلفة تطرقنا إلى أدوات القياس في المحاسبة عن الانجاز وهي (الانجاز، الاستثمار، مصروفات التشغيل) كما أن هناك دراسات سابقة تطرقت أيضا لهذه الأدوات في قياس التكلفة.

2. أوجه الاختلاف:

- أغلبية الدراسات السابقة لم توضح بشكل مباشر مدى تأثير المحاسبة عن الانجاز في اتخاذ القرارات الإدارية بينما في بحثنا هذا سلطنا الضوء بشكل مباشر على دور أومدى مساهمة المحاسبة عن الانجاز في اتخاذ القرارات الإدارية، من خلال التطرق أيضا الى مساهمة نظرية القيود في اتخاذ القرار.
- هناك دراسات قامت بدراسات تطبيقية تمثلت في دراسة حالة وأخرى أجرت دراسة تطبيقية تمثلت في استبانة أما في دراستنا سنعتمد على دراسة تطبيقية تمثلت في دراسة حالة. خلال هذه الدراسة تم التطرق الى تطبيق المحاسبة عن الانجاز ونظرية القيود في البيئة الجزائرية حيث لم تصادفنا دراسة كهذه سابقا.

خلاصة الفصل

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى نشأة المحاسبة الإدارية وقمنا بإعطاء عدة مفاهيم لها وأبرزنا تطور المحاسبة عن الإنجاز مع تقديم مفاهيم توضحها بشكل أكبر بالإضافة إلى أهدافها والتي لخصت كل ما تم ذكره في التعاريف، وبيننا أدوات قياس التكلفة والتي تعتبر عنصر هاماً في المساعدة لاتخاذ القرارات لدى متخذي القرار ومن ثم قمنا بإبراز أبرز المزايا والانتقادات التي وجهت للمحاسبة عن الإنجاز، وأظهرنا في المطلب الرابع العنصر الجوهرية الذي يدور حوله موضوع دراستنا والمتمثل في علاقة المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد وتحسين القرارات الإدارية، أما في المبحث الثاني فأظهرنا الدراسات السابقة باللغة العربية وباللغة الأجنبية هذا فيما يخص المطلبين الأول والثاني، أما فيما يخص المطلب الثالث فبيننا خصوصية الدراسة وأخيراً عرضنا أوجه الشبه والاختلاف.

الفصل الثاني:

دراسة حالة لشركة دليبة

لصناعة الأنابيب

البلاستيكية

تمهيد

تعد نظرية القيود بوابة كبيرة لنجاح المؤسسات والتي بدورها انبثقت عنها المحاسبة عن الإنجاز، والتي جاءت لمواجهة التحديات، والبحث عن الاحتياجات والمعلومات اللازمة لزيادة الوعي وفهم المفاهيم الحديثة، التي نادت بها نظرية القيود وتطوير الأداء التشغيلي، وذلك من خلال معرفة نقط الاختناق والاستفادة من الوقت الضائع في الإنتاج ومحاولة سد هذا الوقت أو بالأحرى تعويضه ولقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين؛ مبحث تطرقنا فيه إلى الطريقة والأدوات وقسمناه إلى مطلبين الأول يتحدث على الطريقة والثاني على الأدوات المستخدمة في جمع البيانات، أما في المبحث الثاني فتم التطرق إلى النتائج والمناقشة وفي هذا المبحث تم تقسيمه إلى مطلبين وهما الدراسة التطبيقية في الشركة محل الدراسة.

وفيه تم التعرض إلى العديد من الآليات وهي كلفة المواد الداخلة في التصنيع، بالإضافة إلى المصاريف التشغيلية، والكميات المطلوبة والوقت اللازم لإنجازها في كل قسم، ومقدار هامش الإنجاز لكل منتج، ومعدل الإنجاز لكل منتج، وتحديد تشكيلة الإنتاج في المورد المقيد، وبالإضافة إلى احتساب صافي الربح والعائد على الاستثمار، وأخيرا عدد العاملين ومعدل الأجور المدفوعة. والمطلب الثاني تطرقنا فيه إلى الاستنتاجات والتوصيات التي توصلنا إليها، وكانت كالتالي:

- المبحث الأول: الطريقة والأدوات؛
- المبحث الثاني: النتائج والمناقشة.

دراسة حالة

المبحث الأول: الطريقة والأدوات

تطرق هذا المبحث الى مطلبين، الأول وهو الطريقة وذلك عن طريق المجتمع الإحصائي والذي تم عرض فيه تعريف المجتمع الإحصائي و تقديم تعريف عام للشركة محل الدراسة بالإضافة الى الهيكل التنظيمي، وأيضا العينة الإحصائية ، والمطلب الثاني الأدوات المستخدمة في جمع البيانات ومتغيرات الدراسة وذلك عن طريق عدد من أدوات جمع البيانات متمثلة في المقابلة ودراسة الوثائق و الملاحظة دون مشاركة بالإضافة الى متغيرات الدراسة.

المطلب الأول: الطريقة

وذلك عن طريق العديد من الأدوات.

أولا: المجتمع الإحصائي

يمثل المجتمع الإحصائي هو مجموعة العناصر التي تشكل هدف الدراسة، وكل شخص من المجتمع يدعى وحدة إحصائية (unite statistique) أو فرد (individu) وهو العنصر الأساسي عند القيام بتجربة ما. يتمثل مجتمع هذه الدراسة في شركة دليبة لصناعة الأنابيب البلاستيكية ذات المسؤولية المحدودة والجدول التالي يوضح ذلك:

دراسة حالة

الجدول رقم (01-02): تقديم عام لشركة دلبية ذ.م.م

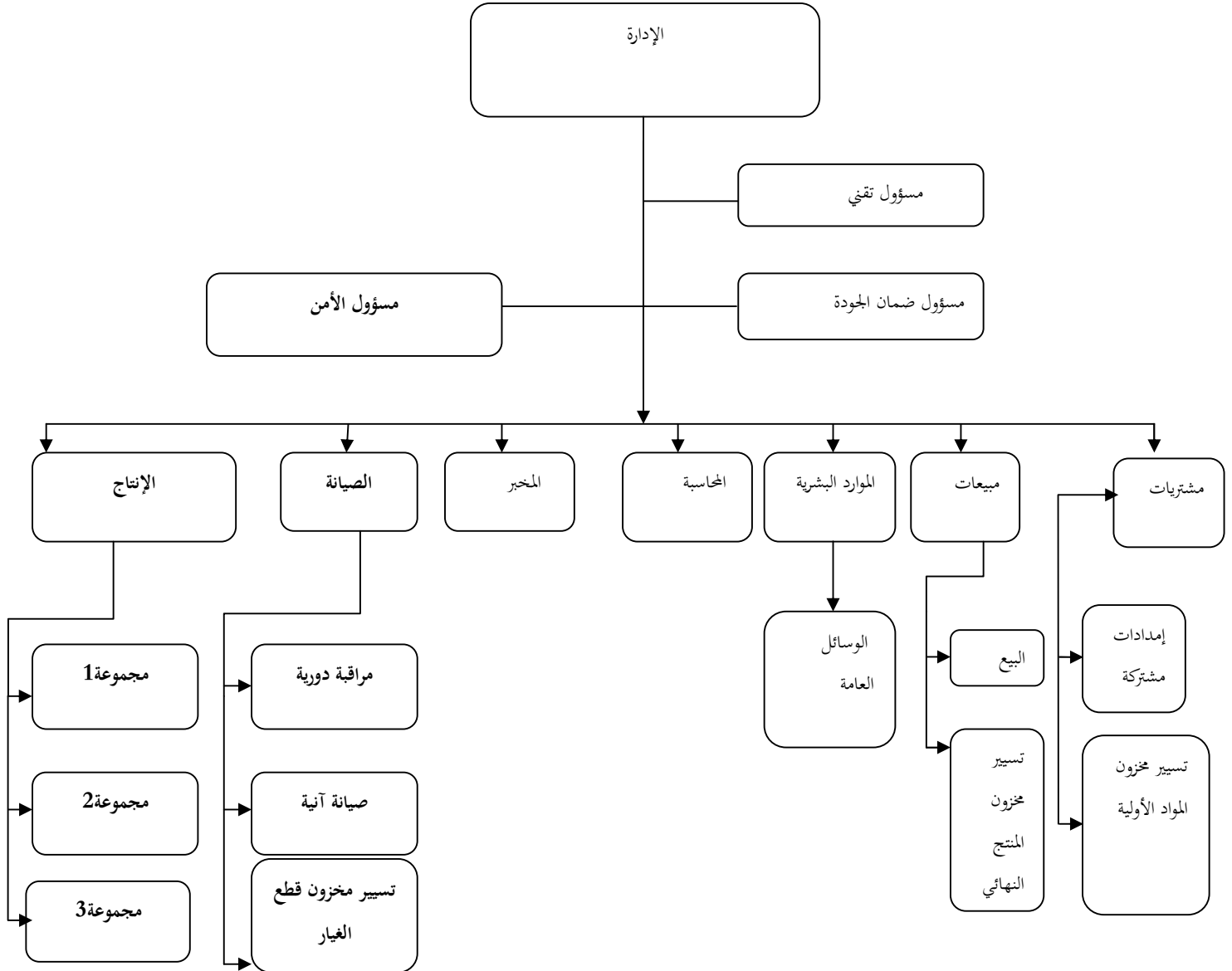
اسم الشركة	هي شركة دلبية لصناعة الأنابيب البلاستيكية
تأسيسها	بموجب عقد تأسيس بتاريخ 1997/09/07
الشكل القانوني	شركة ذات مسؤولية محدودة
رأس المال	مائة ألف دينار جزائري (100.000 دج)
عقد التعديل	محرر بتاريخ 2009/04/14 تحت رقم 2009/162
تغيير الشكل القانوني	ليصبح: ش.ذ.م.م sarl
رأس المال الجديد	مليونان وثمانمائة وثمانون ألف دينار جزائري (2.880.000 دج)
المنطقة	شركة دلبية في منطقة هبة الشرقية ببلدية قمار ولاية الوادي، على الطريق الوطني رقم 48

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق الشركة.

كما يوضح الشكل التالي الهيكل التنظيمي للشركة محل الدراسة:

دراسة حالة

الشكل رقم (01-02) الهيكل التنظيمي لشركة دليبة ذ.م.م



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق الشركة.

وفيما يلي تفصيل الأقسام الأساسية في شركة دليبة لصناعة الأنابيب البلاستيكية وفقا لتصريح المدير ومسؤول الإنتاج أن النظام الإداري للشركة. حيث يتكون مجلس الإدارة من 5 أعضاء، وهم (مدير عام، مسؤول إنتاج، مسؤول جودة، مدير موارد بشرية، مسؤول تسويق) وله الصلاحية المطلقة التي تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية

دراسة حالة

الصحيحة، ويجتمع هذا المجلس نهاية كل أسبوع لدراسة طلبيات الأسبوع المقبل وطرح المشاكل التي يعاني منها كل عضو من هؤلاء الأعضاء في قسمه والخروج بالحل الأمثل لها وكذلك الاقتراحات التي من شأنها تسهيل السير الحسن وجميع الأعمال التي تقتضي سير الأعمال في الشركة.

- **قسم العمال:** يختص هذا القسم بمتابعة شؤون العمال من غيابات وعطل مرضية وتعويضات وتعيين العاملين وتقسيم مهامهم داخل الشركة، حيث تتكون الشركة من 51 عامل موزعين كما يلي 5 إداريين و32 عامل إنتاج و3 صيانة و3 سائقين و6 عمال مخزن و1 مخزني قطع غيار و1 مخبري.

- **قسم الإنتاج:** تنتج الشركة عدة منتجات مختلفة من الأنابيب البلاستيكية على مستوى قسمان:

- قسم إنتاج أنابيب PVC؛

- قسم إنتاج أنابيب PEHD؛

- قسم إنتاج أنابيب PEBD مسترجع.

تتبع الشركة نظام الطلبية ويكون إنتاج حسب الطلب لمعظم منتجاتها بسبب سياسة التقشف بدرجة أولى وكذلك سياسة سير المؤسسة وطلب العملاء حسب المواصفات التي يريدونها في المنتج والمنتجات تكون عرضة لتلف العوامل الطبيعية وطبيعة المنطقة، فكمية المنتج التام المخزن لدى الشركة منخفض أو منعدم أحيانا في بعض المنتجات لأن الشركة لا يمكنها إنتاج منتج معين وتخزينه دون وجود طلب عليه، ولا تشتغل الشركة بكامل طاقتها الإنتاجية وتعمل ضمن زمن 24 ساعة على 24 ساعة ضمن نظام 3 دوامات يوميا كل دوام فيه 8 ساعات.

- **قسم المشتريات:** تعتمد الشركة في شراء المواد الأولية على الموزعين مستوى وطني (بولي كلورير الفينيل، ستايليزون، فحم) ومستوى دولي (كربونات الكالسيوم) وتكاليف نقلها يتحملها الموزع، ولدى الشركة حد أدنى من المواد الأولية لا يجب أن تقل على الكمية المحددة ويشمل هذا الحد كل المواد الأولية على سبيل المثال مادة البولي اثنيل الفينيل يجب أن لا تقل عن 500 قنطار في المخازن لكي تتفادى الشركة التذبذبات في سوق المواد الأولية وذلك بالاعتماد على دراسة مسبقة لاحتياجات المنتجات من المواد الأولية.

دراسة حالة

- **قسم الصيانة:** تتمثل من فريق مكون من ثلاث مهندسين مهمتهم صيانة الأعطال ومراقبة دورية لآلات وتنبيه الشركة بكل ما يلزمها من عتاد ومستلزمات صناعية.
- **قسم المالية:** تتكون الإدارة المالية للشركة من قسم المحاسبة والرقابة الداخلية وصندوق النقدية إضافة إلى التعاملات مع البنوك المختلفة من خلال الشيكات.

ثانيا: العينة الإحصائية

كل مجموعة جزئية من المجتمع الإحصائي ندعوها بالعينة الإحصائية، في الدراسات الإحصائية يفضل دائما إجراء البحوث على مجموعة جزئية أي على عينة وبعد استخلاص النتائج تعمم على المجتمع الإحصائي الذي أخذنا منه تلك العينة¹. تتمثل عينة هذه الدراسة في مجموعة الوثائق والمعلومات المدروسة وهي معلومات متعلقة بالفترة الممتدة من 2016 إلى يومنا الحالي.

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في جمع البيانات ومتغيرات الدراسة

أولا: الأدوات المستخدمة في جمع البيانات

تم استخدام عدد من أدوات جمع البيانات متمثلة في:

1-المقابلة: يمكن تعريف المقابلة بأنها عبارة عن محادثة موجهة بين الباحث وشخص أو أشخاص آخرين بهدف الوصول إلى حقيقة أو موقف معين يسعى الباحث لعرضه من أجل تحقيق أهداف الدراسة، ومن الأهداف الأساسية للمقابلة الحصول على البيانات التي يريدها الباحث بالإضافة إلى تعرف ملامح أو مشاعر أو تصرفات المبحوثين في مواقف معينة².

خلال هذه الدراسة تم استخدام اجراء العديد من المقابلات مع موظفي الشركة محل الدراسة حيث كانت أغلبية المقابلات فردية، وتميزت بالحرية وعدم التقنين وقد تم اختيار هذا النوع لأنها ملائمة لطبيعة الدراسة وهذا نظرا لكون **المقابلة الشخصية** والتي تتميز نسبة الردود، وبغزارة المعلومات التي يحصل عليها الباحث، وتعرف ردود

¹ بوساحة حورية، الاحصاء والاحتمالات، المدرسة العليا للأساتذة، 2008، ص 15.

² محمد عبيدات وآخرون، منهجية البحث العلمي القواعد والمراحل والتطبيقات، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، الجامعة الاردنية، 1999، ص55.

دراسة حالة

المبحوثين وانفعالاتهم، إلا أن أهم مأخذها هي احتمالية التحيز من قبل المبحوث للظهور بمظهر لائق أمام الباحث، وارتفاع تكاليفها المادية وحاجتها إلى وقت من الباحث وبخاصة في حالة تباعد أفراد الدراسة¹. الجدول التالي يظهر إجمالي المقابلات التي تم إنجازها خلال الدراسة.

الجدول رقم (02-02): المقابلات المنجزة مع مسؤولي المؤسسة محل الدراسة

الرقم	مع	مدة زمنية	الأيام
01	المدير	1 ساعة	1 يوم
02	المسير	10 ساعات	13 يوم
03	مسؤول الإنتاج	20 ساعة	25 يوم
المجموع	03	31 ساعة	39 يوم

المصدر: من إعداد الطلبة.

1) **دراسة الوثائق:** قبل كل شيء، وإن كنا نعمل ضمن فرقة، لابد من التأكد من لفهم المشترك لما يجب سحبه، يمكننا عقد لقاء أو لقاءات لحصر طبيعة الفئات أو السلسلات الرقمية وذلك بحسب التقنية المستعملة ثم اذا كانت الوثائق في حوزتنا، يمكننا المشروع في استغلالها بمساعدة الأداة التي نستعملها في جميع المعطيات اذا كان لابد علينا أن نتوجه الى مكتبة أو الى مركز وثائقي، يجب علينا التأكد من الدخول اليهما دون صعوبات وينصح أن يتصل الباحث في عين المكان بالشخص المسؤول عن المركز أو عن القاعة واطلاعه أو تذكيره بطبيعة بحثه ليتمكن من الحصول على كل المساعدة الضرورية، اذا كان ذلك قد تم أثناء عملية انتقاء الوثائق، فانه لا ينبغي التقليل من أهمية هذه المساعدة التي يمكن أن تكون أساسية في بعض الحالات لنجاح البحث، ان هذا المتخصص في علم المكتبات أو تسييرها قد يساعدنا مثلاً، على تجنب الضياع في متاهة المنشورات الحكومية أو الاحصائيات الجاهزة².

2) تشكل الوثائق المصادر الثانوية أو الجاهزة للمعلومات حيث هنا تكون البيانات اللازمة للبحث مجمعة وجاهزة وما على الباحث سوى تحليلها واستخلاص النتائج اللازمة للبحث، وقد تكون هذه البيانات منشورة أو غير منشورة. هناك العديد من المصادر التي يمكن من خلالها الحصول على بيانات مجمعة وجاهزة من أهمها:

¹ محمد عبيدات وآخرون، مرجع سابق، ص 56.

² موريس أنجرس، منهجية البحث العلمي في العلوم الإنسانية تدريبات عملية، دار القصة للنشر، الطبعة الثانية، 2006، ص 356.

دراسة حالة

- البيانات المالية والإحصائية التي تنشرها الحكومات أو مؤسساتها مثل وزارة المالية ودائرة الإحصاءات العامة والجمارك وغيرها؛
 - ما نشر حول الموضوع في الدراسات السابقة سواء كان ذلك على شكل أبحاث أو رسائل جامعية أو كتب؛
 - التقارير المالية التي تصدرها الأسواق المالية والشركات.
- تم في هذه الدراسة الاعتماد على مجموعة من الوثائق التي قدمت من قبل المؤسسة محل الدراسة والتي توضحها الملاحق كما تم الاحتفاظ بمجموعة من الوثائق وعدم إدراجها في الملاحق نظرا لسرية الخلطات الإنتاجية ومن أجل المحافظة على تنافسية المؤسسة محل الدراسة.

2- **الملاحظة دون مشاركة:** وفيها يقوم الباحث بأخذ موقف أو مكان، ويراقب منه الأحداث أو الظاهرة أو السلوك، دون أن يشارك أفراد عينة الدراسة بالأدوار التي يقومون بها، وقد يستخدم الكاميرا وخاصة (الفيديو) في هذا النوع من الملاحظات، شريطة عدم معرفة المبحوثين بذلك¹. نظرا لعدم ضرورة العيش وسط الأشخاص اخترنا هذا النوع من الملاحظة.

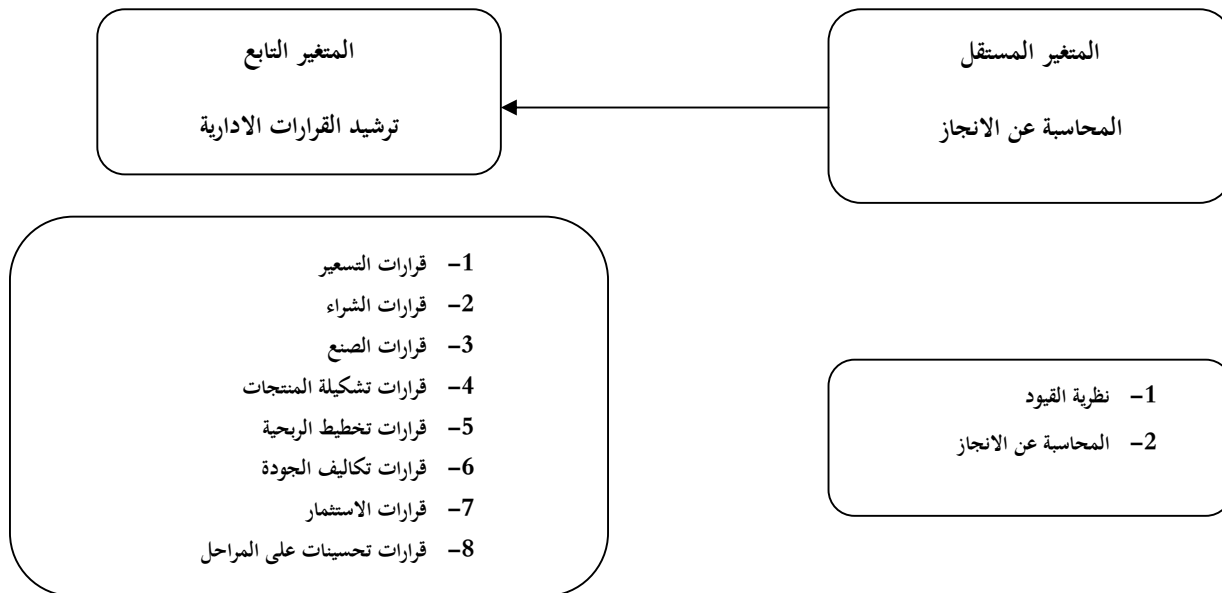
ثانيا: متغيرات الدراسة

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على مساهمة تطبيق المحاسبة عن الانجاز الى ترشيد القرارات الادارية وعلى هذا الأساس تعتبر نظرية القيود والمحاسبة عن الانجاز متغير تابع. بذلك تم تقسيم المتغيرات الرئيسية في هذه الدراسة الى متغيرات جزئية حيث قسم المتغير المستقل الى جزئين هما: (1) نظرية القيود و(2) تطبيق المحاسبة عن الانجاز وقسم المتغير التابع المتمثل في ترشيد القرارات الإدارية حسب أنواع القرارات. نظرا لهدف هذه الدراسة يتمثل في معرفة كيفية مساهمة المتغير المستقل في المتغير التابع على هذا الأساس تم تبني نموذج الدراسة بالشكل الموضح فيما يلي:

¹ كمال دشلي، منهجية البحث العملي، منشورات جامعة حماة، كلية الاقتصاد، سوريا، 2016، ص 91.

دراسة حالة

الشكل رقم (02-02): نموذج الدراسة



المصدر: من تصور الطلبة.

المبحث الثاني: النتائج ومناقشتها

تم تقسيم هذا المبحث الى مطلبين بحيث كان المطب الأول عن تطبيقات نظرية لنظرية القيود في الشركة محل الدراسة وذلك عن طريق مساهمة القيود الداخلية في اتخاذ القرارات الادارية في الشركة محل الدراسة والتي تمثلت في الالات و الأفراد والسياسات الادارية والمنافسة وسياسة التقشف وقلة المراقبة من طرف الدولة و مساهمة القيود الخارجية في اتخاذ القرارات في الشركة محل الدراسة وذلك عن طريق: المواد الخام، والتسويق، وقيد المنافسة، أما في المطلب الثاني فقد تطرق الى مساهمة المحاسبة عن الانجاز في ترشيد القرارات الإدارية شركة دليبة لصناعة الأنابيب البلاستيكية، وذلك عبر الدراسة التطبيقية للمحاسبة عن الإنجاز في شركة دليبة لصناعة الأنابيب البلاستيكية واسقاطها على الشركة محل الدراسة.

المطلب الأول: تطبيقات نظرية لنظرية القيود في الشركة محل الدراسة

تم التطرق في هذا المطلب الى مساهمة القيود الداخلية والقيود الخارجية في اتخاذ القرارات في شركة دليبة لصناعة الأنابيب البلاستيكية.

أولاً: مساهمة القيود الداخلية في اتخاذ القرارات الإدارية في شركة دليبة لصناعة الأنابيب البلاستيكية

تمثل القيود الداخلية في ثلاثة أنواع رئيسية من القيود وهي: القيود الإنتاجية، وقيود السياسات، وقيود المنافسة السوقية.

1. الآلات: بالنسبة للآلات إتباع سياسة تحديد من طرف شركة دليبة وهذا معناه كل ثلاثة أو أربعة سنوات شركة تقوم بشراء الآلات جديدة لمواكبة متطلبات السوق الحالية والمستقبلية وهذه الأنابيب في غالبية الأحيان تستعمل في قنوات الصرف الصحي وعند ظهور أنواع جديدة من الأنابيب في السوق أو خدمة معينة في أنبوب في حد ذاته وهذه الخدمة تتطلب آلة معينة هنا اتخذت الإدارة يتحتم عن شركة اقتناء هذه الآلة ومثال على ذلك في خط صناعة الأنابيب نوع PVC-U تم شراء آلة متخصصة في ثقب الأنبوب حسب طلب الزبون لولا هذه الآلة يجبر الزبون ثقبه يدويا وهذا يكلف الزبون جهدا و وقتا وهذا النوع من الأنابيب تستعمل في حفر الآبار الارتوازية.

دراسة حالة

في حين نجد آلة التي تنتج أنابيب PEHD من المتعارف عليه في السوق أن طول الأنبوب 100 متر التي يقل حجم قطرها عن 100 ملم والتي يسهل التعامل معها لكن بعض الأحيان في الأنابيب كبيرة التي حجم قطرها 200 ملم التي يصعب التعامل معها لوزنها الثقيل وحرصا من الشركة على راحة الزبون تم شراء آلة تقطيع تقسم الأنبوب إلى أجزاء حسب طلب الزبون لكي يسهل التعامل مع الأنبوب.

نذكر أيضا أن هناك بعض الأنواع من الأنابيب تكون الآلات قادرة على إنتاجه ولكن نضرا لي ظروف السوق مثل قلة الطلب أو انعدامه على هذه الأنواع من الأنابيب تضطر الشركة لاستغناء عن صناعتها وهذا ما يدفعها إلى إنتاج أنواع محددة من الأنابيب والتي تكون نتيجة طلب كثير عليها، ولأن أغلبية مبيعاتها تكون حسب الطلبية، فإن الآلات تأثر بشكل مباشر على الشركة باعتبار أنها تعتمد على سياسة التجديد وهذا لإرضاء الزبائن وتلبية حاجياتهم.

2. الأفراد: يتم توظيف العمال حسب عدة معايير :

- معيار الأخلاق: تعتمد الشركة في توظيف عمالها في معيار الأخلاق على عدة نقاط هي :

- النزاهة؛

- الأمانة؛

- الموثوقية؛

- السرية؛

- الاجتهاد و عمل في أخلاقه.

- معيار المهارات: نشير هنا إلى انه لا توجد مراكز تكوين تدريب العمال في هذا المجال (صناعة الأنابيب

بلاستيكية) وتكوين يكون داخلي على مستوى الشركة وهذا ما يكلف المؤسسة وقت و يعتبر تكاليف إضافية لشركة

ويجب عند اختيار العامل حسب هذا المعيار أن تتوفر فيه شروط التالية :

- الإبداع و مهارة؛

- متعاون مع زملائه وملتزم في وظيفته؛

- قدرته على التعلم؛
 - تحمل المسؤولية الملقاة على عاتقه.
- أما فيما يخص الإداريين أن التقنيين تعتمد شركة دليبة على خريجي الجامعات والمعاهد مثل المحاسبين أو المخبري وكذلك التقنيين المختصين في صيانة الأعطال التقنية في الآلات.

3. السياسات الإدارية:

هناك العديد من السياسات التي تمنع من تحقيق إنجاز يفوق الإنجاز الحالي ونذكر منها:

- **المنافسة:** نظرا لسهولة اقتناء هذه الآلات وخاصة الصينية الصنع وكذلك المدعمة من طرف وكالة تشغيل الشباب أصبح المنتج يفوق متطلبات السوق وهذا ما خلق جو تنافسي وفوضى في السوق وهذا يعيق أو يؤثر سلبا على نسبة المبيعات في الشركة داخل الوطن لذلك تبحث عن أسواق عالمية والأسواق الخارجية يلزمها شهادة الايزو وهذا ما تسعى إليه الشركة حاليا.

- **سياسة التقشف:** سياسة التقشف المتبعة من طرف الدولة من سنة 2014 إلى يومنا هذا وكذلك نقص المشاريع من طرف الدولة وبما أن إنجاز المشاريع ليس كإصلاحها أو صيانتها وهذا يترتب عليه نقص في استهلاك المنتجات لذلك توجب على الشركة اتخاذ قرار إداري وهو البحث عن أسواق أخرى تستهلك هذا المنتج بشكل كبير مثل مشاريع الآبار الارتوازية.

- **قلة المراقبة من طرف الدولة :** وهذا أهم شيء أي لا يوجد مراقبين حقيقيين على الجودة ونحن (شركة دليبة) نعتمد على الجودة على سبيل المثال مشروع يشترط فيه في دفتر الشروط نوعية معينة من الأنابيب تتوفر في شركة دليبة أو شركة أخرى لها نفس المواصفات من الجودة يقوم صاحب المشروع بشراء كمية معينة من الأنابيب التي تحمل المواصفات المطلوبة في دفتر الشروط والتي تمثل 10% من إجمالي الطلبية والباقي تشتري بطريقة عشوائية ولا تحمل الشروط المطلوبة نظرا لتدني سعرها و سياسة التقليد موجودة بكثرة وخاصة بالولاية وبالضبط في أنابيب السقي الفلاحية وهذا راجع إلى طبيعة نشاط الولاية الفلاحي والذي يجعل الباحثين عن المشاريع يتوجهون إلى صناعة هذا

النوع من الأنابيب دون النظر إلى الجودة، وهنا اتخذت شركة دليبة قرار إداري تمثل في طباعة شعار الشركة على المنتجات لتفادي هذه التجاوزات.

ثانيا: مساهمة القيود الخارجية في اتخاذ القرارات في شركة دليبة لصناعة الأنابيب البلاستيكية

1. المواد الخام: هنا في شركة دليبة لا توجد مشاكل في مواد الخام حيث تتوفر المادة الأولية بشكل طبيعي طوال السنة، إضافة إلى ذلك هناك مخبر يقوم بتحليل المواد الخام للكشف على العيوب ولتفادي الوقوع في مشاكل هم في غنى عنها تتعلق بالجودة وهناك أخصائيين وثلاث خبراء يقومون بتحليل المواد الأولية؛

2. التسويق: فيما يخص التسويق فان الشركة لا تملك شاحنات نقل للبضاعة بل تكاليف النقل يتحملها الزبون طالب البضاعة، إلا بعض الزبائن الأوفياء بحسب الأقدمية لديهم معاملة خاصة عن باقي الزبائن وذلك بتخصيصها لشاحنتين فقط لنقل منتجاتها لهم. فيما يخص بيع المنتج فذلك يكون وطنيا وعبر كامل التراب ويتم التعامل غالبا نقدا، أما التعامل بالشيكات نادرا (لا تقوم الشركة بأي تعاملات مع عملائها إلا بعد حضور الزبون شخصا أو ممثله إلى مقر الشركة). فيما يخص نوعية المنتج فهناك نوعية يكثر عليها الطلب محليا مثل أنابيب قنوات الصرف الصحي من نوع pvc-u (بولي فينيل كلوريد) قطرها 110 ملم، وأنابيب السقي الفلاحي قطرها 80 ملم أو 60 ملم من نوع pehd (بولي اثيلين مرتفع الكثافة). أما وطنيا فيكثر الطلب على أنابيب pvc-u قطرها 140 ملم وأنابيب قطرها 110 ملم من نوع pehd ويكمن هذا الاختلاف بين ولايتنا وباقي ولايات الوطن إلى نوعية التربة وإلى طبيعة المباني وتوفر المياه بكثرة في باقي الولايات. تسعى الشركة أيضا إلى البحث عن الأسواق العالمية من خلال مساعيها المتواصلة للحصول على شهادة الإيزو لكي يتسنى لها تسويق منتجاتها خارج تراب الوطن؛

3. قيد الطلب: بالنسبة لشركة محل الدراسة وفي ضل الوضع الراهن التي تشهده الدولة وتطبيق سياسة التقشف فانه تحتم على الشركة الإنتاج يكون فيها حسب الطلبية ومثال على ذلك استلمت الشركة طلبية من أحد زبائنها مقدرة ب 1500 أنبوب وبهذا تنتج الشركة 1800 أنبوب أي الزبون يتحصل على طلبيته والباقي يوجه للمخازن.

المطلب الثاني: مساهمة المحاسبة عن الانجاز في ترشيد القرارات الإدارية لشركة دليبة لصناعة الأنابيب البلاستيكية

نتطرق في هذا المطلب إلى مدى إمكانية تطبيق مراحل المحاسبة عن الإنجاز، في شركة دليبة وذلك استناداً على وثائق وسجلات الشركة بالإضافة إلى المقابلة مع مسؤول الإنتاج، والذي مكّننا من معرفة تكلفة المواد المستعملة (المباشرة وغير المباشرة) في صناعة الأنابيب البلاستيكية والمصاريف التشغيلية والتي من ضمنها كانت (الرواتب والأجور والمستلزمات السلعية والخدمية بالإضافة إلى منتوجات غير مطابقة)، وبعد ذلك مقدار هامش الإنجاز لكل منتج، وأيضاً جدول يوضح عدد العاملين ومعدل الأجور المدفوع، زيادة إلى ذلك معدل الإنجاز لكل منتج، و جدول يوضح تشكيلة الإنتاج في المورد المقيد. وقد تم الاعتماد على دراسة (عطا زين، منهل، 2017) دراسة الأشخاص حيدر عطا زين، اسماعيل عباس منهل، اثناء تطبيقنا لذلك¹.

• الدراسة التطبيقية للمحاسبة عن الإنجاز في شركة دليبة لصناعة الأنابيب البلاستيكية

1. هيكل التكاليف

في هذه الدراسة والتي أجريتها على شركة دليبة والتي بدورها تقوم بإنتاج العديد من الأنابيب بمختلف أنواعها، وقد اخترنا عينات تصنعها الشركة بكثرة وهي :

(315pn16/pvc- u 200pn16/pehd 90pn10/pebd 63pn04) والتي يدخل فيها بالنسبة للأنابيب نوع من pvc-u بمختلف أحجامها المواد الأولية المتكونة منها تعتبر كلها أساسية دون استثناء وكذلك أمر بالنسبة pehd أما فيما يخص نوع pebd مسترجعة هناك نكون أمام حالتين :

– الحالة الأولى: pebd المسترجع يحمل لون الأسود وهو لون مطلوب في إنتاج أنبوب وأي في هذه الحالة لا يكون الملون مادة أساسية؛

– الحالة الثانية: pebd المسترجع يحمل ألوان مختلفة و اللون مطلوب هو أسود في إنتاج الأنبوب وأي في هذه الحالة يكون الملون مادة أساسية.

¹ حيدر عطا زين، اسماعيل عباس منهل، المحاسبة عن الانجاز أسلوب جديد في قياس التكلفة وترشيد القرارات الادارية، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية / الوزارية، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، العدد 28، كانون الأول /الجزء الأول، العراق 2017.

✓ التكاليف المتغيرة

- تعبر المواد المباشرة هي العنصر الثابت والأساسي وتكاليف مستمرة وأحيانا تكون المواد المباشرة تكاليف فترة وفي ظل تطبيق المحاسبة عن الانحياز ومن خلال استعراض المكونات للمنتجات محل الدراسة في الجدول رقم (02-03) يتضح من خلاله أنه في أنابيب نوع أن كل المواد تعتبر تكاليف مستمرة وليست تكاليف فترة أما فيما يخص أنابيب نوع pebd pvc-u يعتبر الملون فترة؛
- يكون فيها مادة مباشرة وثابتة في حين نجد في فترة أخرى يعتبر مادة يمكن الاستغناء عنها لذلك تعتبر تكاليف فترة لان استعمالها يكون من فترة لأخرى.

دراسة حالة

الجدول رقم (02-03) : تكلفة المواد الأولية المستعملة في صناعة الأنابيب البلاستيكية المختارة

الرقم	اسم المادة	Pvc-u 315pn16	Pvc-u 200pn16	Pehd 90pn10	Pebd 63 pn04	علاقتها بوحدة المنتج وفقا للمحاسبة عن الانجاز*
01	المادة 01	9643.7	3528.8			مباشرة
02	المادة 02	328.65	180.45			مباشرة
03	المادة 03	394.2	144			مباشرة
04	المادة 04	52.5	20			مباشرة
05	المادة 05	-	-	35280	-	مباشرة
06	المادة 06	-	-	75	25	مباشرة
	المادة 07	-	-	-	1900	مباشرة
08	المادة 08	-	-	-	3800	مباشرة
	مجموع تكلفة المواد المباشرة	10419.05	3873.25	35355	5725	
09	حزام ربط	-	-	20	15	غير مباشرة
10	ماسكة حزام الربط	-	-	10	7.5	غير مباشرة
	مجموع تكلفة المواد غير المباشرة	-	-	30	22.5	
	مجموع التكلفة الكلية	10419.05	3873.25	35385	5747.5	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق الشركة.

دراسة حالة

يعتمد مدخل المحاسبة عن الانجاز على تقسيم هيكل عناصر التكاليف الصناعية وفقا لسلوكها، الى عنصر الخامات والمواد الأولية المباشرة هي فقط تكلفة الانجاز أما تكاليف بقية الموارد (العمل المباشر وكل التكاليف الصناعية الأخرى سواء أكانت مباشرة أم غير مباشرة) تعد تكاليف الفترة التشغيلية في الأجل القصير، بغض النظر عن كمية الوحدات المنتجة¹.

● ملاحظة:

اعتمادا على وثائق الشركة وتصريحات مسؤول المشتريات تم حساب تكلفة المواد الأولية المستعملة في صناعة أنابيب البلاستيكية نوع pvc-u 315pn16/pvc-u 200pn16/pehd90pn10/pebd 63pn04 (للأنبوب الواحد) بالطريقة التالية:

علما أن سعر الكيلو غرام الواحد من المواد الأولية مبينة كما يلي:

وقد تم تشفير خلطة المواد الأولية حفاظا على سرية المعلومات المقدمة من قبل المؤسسة ومحاولة حمايتها من المنافسين وكذا المقلدين. ولهذا لن يتم إدراج الوثائق التي تحتوي خلاطات الشركة أيضا في الملاحق.

- المادة الأولية رقم 01 = 110 دج كلغ/و.
- المادة الأولية رقم 02 = 15 دج كلغ/و.
- المادة الأولية رقم 03 = 18 دج كلغ/و.
- المادة الأولية رقم 04 = 250 دج كلغ/و.
- المادة الأولية رقم 05 = 240 دج كلغ/و.
- المادة الأولية رقم 06 = 250 دج كلغ/و.
- المادة الأولية رقم 07 = 100 دج كلغ/و.
- المادة الأولية رقم 08 = 100 دج كلغ/و.
- حزام الربط 2.5 دج للمتر الواحد.

¹ ماجدة عبد المجيد عبد العزيز، صلاح صاحب شاكر البغدادي، البعد الاستراتيجي لنظرية القيود وأثره في ترشيد القرارات، بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الجلدية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 5، الفصل الرابع، السنة 2013، ص 187.

دراسة حالة

- ماسكة حزام الربط 1.25 دج للقطعة الواحدة.

✓ مستلزمات أنبوب PVC-U 315pn16

باعتتماد على الوثيقة المقدمة من طرف مسؤول الإنتاج تبين لنا أن الخلطة من المواد الأولية يصنع لنا أنبوبين ونصف التي في مجملها تتمثل في 255.5 كلغ وبما أن وزن الأنبوب الواحد هو 112 كلغ وباعتتماد على العلاقة الثلاثية استنتجنا متطلبات كل أنبوب من المواد الأولية:

المادة 01:

255.5 كلغ ← 200 كلغ

112 كلغ ← س

9643.7 دج

$$س = 255.5 / 200 \times 112 = 87.67 \text{ كلغ ومنه } 87.68 \text{ كلغ} \times 110 \text{ دج} =$$

المادة 02 :

255.5 كلغ ← 50 كلغ

112 كلغ ← س

328.65 دج

$$س = 255.5 / 50 \times 112 = 21.91 \text{ كلغ ومنه } 21.91 \text{ كلغ} \times 15 \text{ دج} =$$

المادة 03:

255.5 كلغ ← 5 كلغ

112 كلغ ← س

394.2 دج

$$س = 255.5 / 5 \times 112 = 2.19 \text{ كلغ ومنه } 2.19 \text{ كلغ} \times 180 \text{ دج} =$$

المادة 04:

255.5 كلغ ← 0.5 كلغ

112 كلغ ← س

52.5 دج

$$س = 255.5 / 0.5 \times 112 = 0.21 \text{ كلغ ومنه } 0.21 \text{ كلغ} \times 250 \text{ دج} =$$

✓ مستلزمات الأنبوب PVC-U 200pn 16

باعتقاد على الوثيقة المقدمة من طرف مسؤول الإنتاج تبين لنا أن الخلطة من المواد الأولية يصنع لنا أنبوبين ونصف التي في مجملها تتمثل في 280 كلغ وبما أن وزن الأنبوب الواحد هو 45 كلغ وباعتقاد على العلاقة الثلاثية استنتجنا متطلبات كل أنبوب من المواد الأولية:

المادة 01:

280.5 كلغ ← 200 كلغ

45 كلغ ← س

3528.8 دج

$$س = 280.5 / 200 \times 45 = 32.08 \text{ كلغ ومنه } 32.08 \times 110 = 3528.8 \text{ دج}$$

المادة 02:

280.5 كلغ ← 75 كلغ

45 كلغ ← س

180.45 دج

$$س = 280.5 / 75 \times 45 = 12.03 \text{ كلغ ومنه } 12.03 \times 15 = 180.45 \text{ دج}$$

المادة 03:

280.5 كلغ ← 5 كلغ

45 كلغ ← س

144 دج

$$س = 280.5 / 5 \times 45 = 0.8 \text{ كلغ ومنه } 0.8 \times 180 = 144 \text{ دج}$$

المادة 04 :

280.5 كلغ ← 0.5 كلغ

45 كلغ ← س

20 دج

$$س = 280.5 / 0.5 \times 45 = 0.08 \text{ كلغ ومنه } 0.08 \times 250 = 20 \text{ دج}$$

✓ مستلزمات أنبوب نوع 90pn10 pehd:

هنا في هذا المنتج نستعمل مادتين فقط هما المادة الأولية 05 والمادة الأولى 06 فقط بحسب الكمية المستحقة

لا توجد مقادير تتبعها الشركة :

المادة 05:

147 كلغ × 240 دج =

3580 دج

المادة 06:

0.3 كلغ × 250 دج =

75 دج

حزام ربط:

8 متر × 2.5 دج =

20 دج

ماسك حزام الربط:

8 قطع × 1.25 دج =

10 دج

الجدول رقم (02-04): المصاريف التشغيلية

المبالغ	اسم الحساب
40468.872 دج	الرواتب والأجور
2859452.25 دج	مستلزمات سلعية
23333.33 دج	مستلزمات خدمية
200161.65 دج	منتجات غير مطابقة
3123416.11 دج	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الوثائق.

✓ مستلزمات أنبوب نوع 04pn63db:

هنا في هذا المنتج تستعمل الشركة ثلاث مواد منها مواد مسترجعة وأخرى غير مسترجعة هم المادة الأولية 07 والمادة الأولية 08 والمادة الأولية 04 حيث تمثل المادة الأولية 08 3/2 من المنتج و المادة الأولية 08 يمثل 3/1 حيث يمثل الوزن الكلي للأنبوب 57 كلغ.

المادة الأولية 07:

190 دج

$$57 \text{ كلغ} \times \frac{3}{1} = 19 \text{ كلغ ومنه } 19 \text{ كلغ} \times 100 \text{ دج} =$$

المادة الأولية 08 :

380 دج

$$57 \times \frac{3}{2} = 38 \text{ كلغ ومنه } 38 \text{ كلغ} \times 100 \text{ دج} =$$

المادة الأولية 04:

25 دج

$$0.1 \text{ كلغ} \times 250 \text{ دج} =$$

حزام ربط:

15 دج

$$6 \text{ متر} \times 2.5 \text{ دج} =$$

ماسك حزام الربط:

7.5 دج

$$6 \times 1.25 \text{ دج} =$$

✓ المصاريف التشغيلية

تعتبر جميع التكاليف من مواد غير مباشرة وأجور مباشرة وغير مباشرة وتكاليف إنتاجية و غير مباشرة هي تكاليف ثابتة تحمل على الفترة التي تحققت بها والبالغ مقدارها (40) والتي تم احتسابها على أساس يومي عن طريق قسمة المصاريف الشهرية على 30 يوم نظرا الاختيار تشكيلة الطلب على المنتجات بشكل يومي وهذا راجع لسياسة نشاط المؤسسة.

دراسة حالة

✓ تحديد القيد:

تعتمد عملية تحديد معوقات العملية الإنتاجية على الوقت الذي يقتضيه كل منتج بالمراحل الإنتاجية لحين وصوله إلى المرحلة التي يصبح بها تام الصنع والتي يمكن تحديدها بالخطوة اللاحقة من خطوات تطبيق المحاسبة عن الإنجاز.

✓ إدارة الوقت:

وفي هذه الحالة والتي قمنا باختيار نتائج الدراسة على أساس الطلب اليومي، لذا يكون الوقت المتاح بمقدار 1440 دقيقة وهو يساوي 24 ساعة $\times$ 60 دقيقة على اعتبار أن هناك 3 مجموعات من العمال مقسمة على اليوم الواحد بمعدل 8 ساعات لكل عامل، حيث تمر المنتجات بالعديد من المراحل الإنتاجية والتي تبدأ بتحضير المواد الأولية وهي المرحلة الأساسية والمهمة، ومن ثم مرحلة التسخين والضغط وبعدها نصل لمرحلة التشكيل بالتبريد، ومن ثم التقطيع وتوسيع الفوهة وبعدها سن اللولب ونأتي في الأخير لمرحلة الثقب وفي أدناه الجدول رقم 2-3 يوضح الوقت المحسوب بالدقائق وكمية الطلب اليومية في كل مرحلة من المراحل أعلاه والتي يتضح من خلالها أن مرحلة تحضير المواد هي نقطة الاختناق والمعوق القائم حيث يتطلب وقت إضافي لإنجاز الطلايبات المراد إنتاجها بواقع 30 دقيقة يوميا مقسمة على حسب نوعية المنتج فالمنتجين الأول والثاني يحتاج عشرين دقيقة إضافية في تحضير المواد الأولية والمنتجين الثالث والرابع يحتاجان لـ 10 دقائق موزعة بينهما إلى 5 دقائق لكل منتج.

دراسة حالة

الجدول رقم (05-02) : الكميات المطلوبة والوقت اللازم لإنجازها

الوحدة: بالدقيقة

المجموع	ربط	تدوير	الثقب	سن اللولب	توسيع الفوهة	تقطيع	تبريد	تشكيل	تسخين وضغط	تحضير مواد أولية	الأقسام الكمية المطلوبة
1430	/	/	240	120	120	60	240	120	180	350	120 وحدة من 315 pn 16
1430	/	/	180	112.5	112.5	67.5	180	112.5	292.5	372.5	225 وحدة من 200pn 16
1435	165	330	/	/	/	120	195	150	180	295	15 وحدة من 10 pn90
1435	160	200	/	/	/	144	216	144	252	319	36 وحدة من 63pn 04

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على مقابلة مع مسؤول الإنتاج.

بعد معرفة سعر بيع كل منتج من طرف مسؤول المبيعات وهيكل التكاليف ونقطة الاختناق والوقت المستغرق لصناعة كل منتج يمكن لنا استخدام خطوات المحاسبة على الإنجاز والتي هي خمس خطوات والسالف ذكرها في الجانب النظري والتي تبدأ بتحديد معدل الإنجاز.

1 معدل الإنجاز: يبين الجدول (04-02) مقدار هامش الإنجاز اعتماداً على الطلب اليومي للأنابيب البلاستيكية نوع 315pn16/pvc-u 200pn16/pehd 90pn10/pebd 63pn04، وذلك باعتماد على تكلفة المواد المباشرة للمنتجات والمبينة في الجدول رقم 1، فضلاً عن كمية الطلب اليومي المشار إليها في الجدول رقم 2-3، علماً أن سعر بيع الأنبوب نوع 315pn16 هو 25200 دينار بينما 200pn16 هو 12500 دينار و 90pn10/pehd هو 48000 دينار و 63pn04/pebd هو 8500 دينار.

دراسة حالة

الجدول رقم (06-02): مقدار هامش الإنجاز لكل منتج

الوحدة: دج

المنتجات	Pvc-u 315pn16	Pvc-u 200pn16	Pehd 90pn10	Pebd 63 pn04
الطلب بالوحدات	120 وحدة	225 وحدة	15 وحدة	36 وحدة
سعر بيع الوحدة	25200 دج	12500 دج	48000 دج	8500 دج
الكلفة المتغيرة للوحدة	10419.05 دج	3873.25 دج	35355 دج	5725 دج
هامش الإنجاز للوحدة	14780.95 دج	8626.75 دج	12645 دج	2775 دج

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدولين رقم 2 و 4 وتصريحات مسؤول المبيعات.

- هامش الإنجاز والذي يحسب بالعلاقة التالية:

هامش الإنجاز = إيرادات المبيعات - تكلفة المواد المباشرة

يتبين من الجدول أعلاه ارتفاع مقدار هامش الإنجاز المحقق بالنسبة للأنبوب نوع pvc-u 315pn16 عن باقي الأنابيب, والذي يزيد بنسبة تقارب 200% عن أنبوب نوع pvc-u 200pn16 و بنسبة تقارب 300% عن أنبوب نوع pehd 90pn10 و بنسبة تقارب 500% عن أنبوب pebd 63pn04/ مما يعطي أولية أكثر لهذا المنتج لصناعته , ولغرض الوصول إلى معدل الإنجاز فان الوقت اللازم لصناعة أنبوب واحد من نوع pvc-u 315pn16 11.91 دقيقة ويحتاج أنبوب من نوع pvc-u 200pn16 6.35 دقيقة بينما يحتاج أنبوب نوع pehd90pn10/ 95.66 دقيقة و أنبوب نوع pebd 63pn04/ 39.86 دقيقة بغية إتمامه وهذا ما يبينه الجدول أدناه.

دراسة حالة

الجدول رقم (07-02): معدل الإنجاز لكل منتج

المنتج	هامش الانجاز للوحدة (دج)	الوقت اللازم لإنتاج الوحدة (دقيقة)	معدل الانجاز
Pvc-u 315pn16	14780.95	11.91	1241 دينار/دقيقة
Pvc-u 200pn16	8626.75	6.35	1359 دينار / دقيقة
Pehd 90pn10	12645	95.66	132 دينار/ دقيقة
Pebd 63 pn04	2775	39.86	70 دينار /دقيقة

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدولين رقم 2 و 4.

تبين مما تقدم هو عدم وجود أي محددات في المراحل التسع الأخيرة التي تمر بها المنتجات الأربعة لتلبية متطلبات الإنتاج، بمعنى أن الوقت المتاح للإنتاج والبالغ (1430 دقيقة) للمرحلة الإنتاجية للمنتجين PVC-u 315pn16 و PVC-u 200pn16 هو كافٍ لغرض إنتاج خليط الإنتاج لكل منتجين، إلا أن القيد موجود في المرحلة الأولى (مرحلة تحضير المواد الأولية) حيث في هذه المرحلة الوقت المتوفر (1430 دقيقة) غير كافٍ لإتمام خليط الإنتاج حيث أن الوقت اللازم لإنتاج هذا الخليط هو (1440 دقيقة) كما هو مبين في الجدول أعلاه، وبذلك يكون هنالك عجز بالوقت لإتمام خليط الإنتاج بمقدار 20 دقيقة وهذا الوقت لا يمكن معالجته أو تخطيه، ومن هنا تظهر لنا إشكالية ألا وهي في ظل هذا القيد كيف يمكن اتخاذ القرار بتحديد كمية خليط الإنتاج من المنتجين بالكمية لكل منتج، وبالاعتماد على معدل الانجاز المشار إليه بالجدول أعلاه، يلاحظ أن معدل الانجاز للأنبوب PVC-u 315pn16 يبلغ 1241 دينار / دقيقة وهو أقل من مقدار معدل الانجاز للأنبوب PVC-u 200pn16 البالغ 1359 دينار / للدقيقة، بذلك تكون الأولوية في لصناعة أي من أنبوبين في المرحلة ذات القيد هي للأنبوب PVC-u 200pn16 بكامل كميته لأنه يحقق أكبر معدل إنتاجي والوقت الفائض في هذه المرحلة المقيدة يتم استخدامه لصناعة ما يمكن صناعته من الأنبوب PVC-u 315pn16 وهذا ما يوضحه الجدول أدناه.

دراسة حالة

الجدول رقم (08-02) : تحديد تشكيلة الإنتاج في المورد المقيد

المنتجات	الطلب على المنتج (الوحدات)	الوقت المطلوب بالمرحلة ذات القييد (الدقيقة)	الطاقة المتاحة (الدقيقة)	خليط المبيعات (الوحدات)
Pvc-u 315pn16	120	1440	1440	119
Pvc-u 200pn16	225	1440	1420	225
Pehd 90pn10	15	1440	1430	15
Pebd 63 pn04	36	1440	1440	36

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على الجدول رقم 4.

طالما تم تحديد المزيج الأمثل لإنتاج عن طريق تنظيم الإنتاج في المورد المقيد، وبعد التعرف على الوحدات لكل

منتج يمكن الآن احتساب صافي الربح والعائد على الاستثمار وكما مبين في الجدول التالي.

الجدول رقم (09-02) : احتساب صافي الربح والعائد على الاستثمار

المنتجات	مزيج المبيعات (الوحدة)	معدل الانجاز للوحدة (دج)	الاجمالي (دج)
Pvc-u 315pn16	119	14780.95	1758933.05
Pvc-u 200pn16	225	8626.75	1941018.75
Pehd 90pn10	15	12645	189675
Pebd 63 pn04	36	2775	99900
		هامش الإنجاز	3989526.8
		المصاريف التشغيلية	(3123416.11)
		صافي الربح/الخسارة	866110.69

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجداول رقم 2، 6، 7.

دراسة حالة

ومن هنا يتبين لنا أن الوحدة الاقتصادية حققت ربحاً مع هذا المزيج والبالغ (866110.69 دج) وهذا بفضل دور المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد القرارات الإدارية في اختيار المزيج التسويقي المناسب للمنتجات محل البحث، وإضافة إلى ذلك دورها في إدارة أرباح الوحدة الاقتصادية عن طريق تشخيص مواضع الخلل التي تؤدي إلى خسائر في نشاط تلك الوحدة، وهذا الأخير لم يحقق في شركة دليبة لصناعة الأنابيب البلاستيكية بل حققت ربحاً.

خلاصة الفصل

يمكن تلخيص مساهمة تطبيق المحاسبة عن الانجاز في ترشيد القرارات الادارية كما يلي:

1- مساهمة نظرية القيود في القرارات الإدارية: وهذا من خلال:

- قرارات التسعير؛
- قرارات تشكيل المنتجات؛
- قرارات الشراء؛
- قرارات الصنع.

2- مساهمة المحاسبة عن الانجاز في ترشيد القرارات الإدارية وتمثلت في:

- قرارات تكاليف الجودة؛
- قرارات تخطيط الربحية؛
- قرارات تحديد تشكيلة المنتجات؛
- قرارات الشراء؛
- قرارات الصنع؛
- قرارات الاستثمار.

خاتمة

من خلال هذه الدراسة حاولنا الوصول إلى مدى فعالية ومساهمة المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد القرارات الإدارية في المؤسسات الصناعية، وذلك من خلال التطرق إلى مفاهيم المحاسبة الإدارية ونشأة نظرية القيود وظهور المحاسبة عن الإنجاز، كما تطرقنا إلى أدوات وأساليب القياس في المحاسبة عن الإنجاز ودورها في ترشيد القرارات الإدارية، ومن ثم انتقلنا في الفصل الثاني لنسقط ذلك على شركة دليبة لصناعة الأنابيب البلاستيكية، من خلال دراسة حالة عرضنا فيها تقدم عام للشركة وتطبيقات نظرية لنظرية القيود، ومن ثم الجزء التطبيقي والذي تم معالجة فيه العديد من المواضيع والتي من أبرزها:

- تكلفة المواد الأولية المستعملة؛
- المصاريف التشغيلية؛
- الكميات المطلوبة والوقت اللازم لإنجازها؛
- مقدار هامش الإنجاز لكل منتج؛
- معدل الإنجاز لكل منتج؛
- تحديد تشكيلة الإنتاج في المورد المقيد؛
- احتساب صافي الربح والعائد على الاستثمار.

وانطلاقاً من التساؤلات المطروحة في المقدمة العامة لهذه الدراسة وبعد تحليلنا لهذا الموضوع ومناقشته في فصلين تمكنا من دراسة الفرضيات المطروحة والوصول إلى جملة من النتائج والاقتراحات وآفاق الدراسة كما يلي:

النتائج

- ✓ تهدف نظرية القيود إلى تحقيق الربحية وذلك من خلال ثلاثة عوامل: الإنجاز، المخزون، تكاليف التشغيل؛
- ✓ تحدد نظرية القيود القيد الذي يحد من إمكانية التصنيع؛
- ✓ تساعد نظرية القيود زيادة مستوى الربحية على المستوى القصير؛
- ✓ تهدف نظرية القيود إلى الحد من المشاكل الإنتاجية من خلال التركيز على نقاط الاختناق ومشاكل عدم توازن الطاقة؛
- ✓ تعتبر المحاسبة على الإنجاز من أنجح الأدوات لقياس التكلفة؛

- ✓ تمكن المحاسبة عن الإنجاز من معرفة مراكز الاختناق وإجراء التحسينات عليها؛
- ✓ تعتبر المحاسبة عن الإنجاز تطورا لنظرية القيود؛
- ✓ يعتر معدل الإنجاز مقياس لسرعة دوران الأموال في الشركة؛
- ✓ تعتمد محاسبة الإنجاز على كون المخزون لا يعتبر عن قيمة الإنجاز؛
- ✓ المحاسبة على الإنجاز تقييم مخزونها بالتكلفة المتغير؛
- ✓ تركز على الكفاءات بعيدا عن اعتماد محاسبة التكاليف المتقدمة؛
- ✓ تساهم نظرية القيود في ترشيد القرارات الادارية في شركة دليبة كاحدى الشركات الصناعية ما يؤكد الفرضية الرئيسية الاولى؛
- ✓ تساهم المحاسبة عن الانجاز في ترشيد القرارات الادارية في شركة دليبة كاحدى الشركات الصناعية، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الرئيسية الثانية؛
- ✓ تطبيق نظرية القيود يؤدي لترشيد قرارات الشراء في شركة دليبة كاحدى الشركات الصناعية، وهو ما يؤكد صحة الفرضية الفرعية الأولى؛
- ✓ تطبيق نظرية القيود تؤدي لترشيد قرارات الصنع في شركة دليبة كادى الشركات الصناعية، وهذا ما أثبتته صحة الفرضية الفرعية الثانية؛
- ✓ تطبيق نظرية القيود كأداة لترشيد القرارات الاستثمار في آلات وإجراء تحسينات على المرحلة في شركة دليبة كاحدى الشركات الصناعية وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الفرعية الثالثة؛
- ✓ تطبيق المحاسبة عن الإنجاز كأداة لترشيد قرارات الشراء في شركة دليبة كاحدى الشركات الصناعية، وهذا ما أكدته الفرضية الفرعية الرابعة؛
- ✓ تطبيق المحاسبة عن الإنجاز تؤدي لترشيد قرارات الصنع في شركة دليبة كاحدى الشركات الصناعية، وهذا ما اثبتت صحته الفرضية الفرعية الخامسة؛
- ✓ تطبيق المحاسبة عن الإنجاز كأداة إلى ترشيد القرارات الاستثمار في آلات وإجراء تحسينات على المرحلة في شركة دليبة كاحدى الشركات الصناعية، وهذا ما أكدته الفرضية الفرعية السادسة والأخيرة.

التوصيات

- ✓ يجب على أي شركة تتبنى استخدام محاسبة الإنجاز لأنها تولي الاهتمام بالموارد الإنتاجية غير المقيدة؛
- ✓ يجب زيادة حجم المخزون لمواجهة أي مشاكل طارئة قد تواجهها الشركة؛
- ✓ يجب على أي شركة تحديد القيد الذي يحد من إمكانية التصنيع؛
- ✓ يجب تحديد كافة السبل والوسائل والإجراءات التي تساعد على تحقيق وفرض رقابة صارمة على المرحلة التي تمثل مركز اختناق؛
- ✓ يجب ضبط عمليات التشغيل في العمليات والمراحل الأخرى التي لا تمثل قيد بحيث تتناسب مع طاقة القيد؛
- ✓ يجب وضع معايير للإنتاج في شتى المجالات وخاصة في القطاع الذي لمسته دراستنا والمتمثل في صناعة الأنابيب للحد من المنافسة الغير قانونية ولتجنب التقليد؛
- ✓ يجب على الشركات الكف عن اعتماد أسلوب التجميع في طريقة حساب التكاليف، بل الاعتماد على الطرق الحديثة في حساب التكاليف وذلك لضمان أن كل دينار صرف في يكون في محله؛
- ✓ على المؤسسة محل الدراسة التغيير من نظام الطلبات الذي نخر معظم المؤسسات والاتجاه لأنظمة الإنتاج الحديثة والتي تكون مواكبة للتطور في الأسواق العالمية؛
- ✓ على المؤسسة محل الدراسة خلق فروع في المناطق الأكثر استهلاكاً لمنتجات الشركة لتوسيع رقعة المنافسة وتقليل وخلق مناصب شغل؛ مثل ولاية وهران، الجزائر، عنابة...
- ✓ على المؤسسة محل الدراسة إعطاء أهمية لاجتماعات فرق العمل وذلك لتحديد المشاكل وإيجاد الحلول لها؛
- ✓ على المؤسسة محل الدراسة تطوير نظام الحوافز والمكافآت، بحيث تؤدي لتطوير العمل الجماعي، وكذلك تحديد مستوى الأداء الذي يعتبر أساساً لمنح المكافآت؛
- ✓ على الدولة فتح مراكز لتكوين العمال في هذا القطاع وذلك لتفادي الفترة الزمنية التي يتكون فيها العمال داخل الشركة والتي تعتبر نقطة اختناق.

آفاق الدراسة

بعد عرض موضوع البحث والنتائج واقتراح التوصيات فقد فتحت آفاق دراسة أخرى يمكن أن تكون موضوعات بحوث أخرى وتمثل في:

- ✓ تكامل المحاسبة عن الإنجاز مع نظام التكاليف على أساس الأنشطة لتحسين الاداء؛
- ✓ محاولة تطوير نموذج للمحاسبة عن الإنجاز لاتخاذ القرارات الطويلة الاجل؛
- ✓ ما مدى مساهمة المحاسبة عن الإنجاز في تحسين جودة الإنتاج.



قائمة المراجع

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

① الكتب

- محمد العشماوي، محاسبة التكاليف، المنظورين التقليدي والحديث، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2011.
- محمد الفيومي محمد وآخرون، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، المكتب الجامعي للبحث، الإسكندرية، 2011.
- محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، جامعة الكويت، دار وائل للنشر، الطبعة الرابعة، الأردن، 2007.
- مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، الأردن، 2002.

② الرسائل والأطروحات

- حيدر عطا زين، إسماعيل عباس منهل المحاسبة عن الإنجاز أسلوب جديد في قياس التكلفة وترشيد القرارات الإدارية، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية/ الوزارة، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، العراق، 2017.
- خلاصي مراد، اتخاذ القرارات في تسيير الموارد البشرية واستقرار الإطارات في العمل، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في تخصص علم النفس التنظيمي وتسيير الموارد البشرية، قسم علم النفس وعلوم التربية والأرطوفونيا، كلية العلوم الانسانية والعلوم الاجتماعية، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، السنة الجامعية 2006/2007.
- سهام عزي، دراسة المقاربة الكمية في اتخاذ القرارات الادارية مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في قسم علوم التسيير تخصص التسيير العمومي، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، سنة 2011/2012، الجزائر.
- عبد العزيز عرفات العجلة، مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في قطاع غزة، عمادة الدراسات العليا، مذكرة لاستكمال متطلبات

- الحصول على درجة ماجستير في المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة، كلية التجارة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2011.
- لطيفة بكوش، مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة بجمع صيدال: أطروحة دكتوراه تدخل في إطار مدرسة الدكتوراه الاقتصاد التطبيقي وتسيير المنظمات تخصص محاسبة ونظم المعلومات، قسم علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر 2016-2017، ص 66
- ماجدة عبد المجيد عبد العزيز، صلاح صاحب شاكر البغدادي، البعد الاستراتيجي لنظرية القيود وأثره في ترشيد القرارات، بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الجلدية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 5، الفصل الرابع، السنة 2013،
- محمد حسني عابدين، مدخل محاسبة الإنجاز لتطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية، دراسة تطبيقية على المنشآت الصناعية الفلسطينية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2015.
- ناصر نور الدين عبد اللطيف، أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، دراسات في المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لأغراض تحسين الأداء والإنتاجية و تدنية التكاليف، الدار الجامعية الإسكندرية، الطبعة الأولى/ 2014.
- ناصر نور الدين عبد اللطيف، دراسات في المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لأغراض تحسين الأداء والإنتاجية وتدنية التكاليف، جامعة الاسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2014.
- هبة محمود مؤمنة، مدى فعالية المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة، دراسة ميدانية على الشركات الصناعية بمدينة جدة، بحث مقدم كمتطلب للحصول على درجة ماجستير في المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز المملكة العربية السعودية، 2004.

③ المقالات والمنشورات:

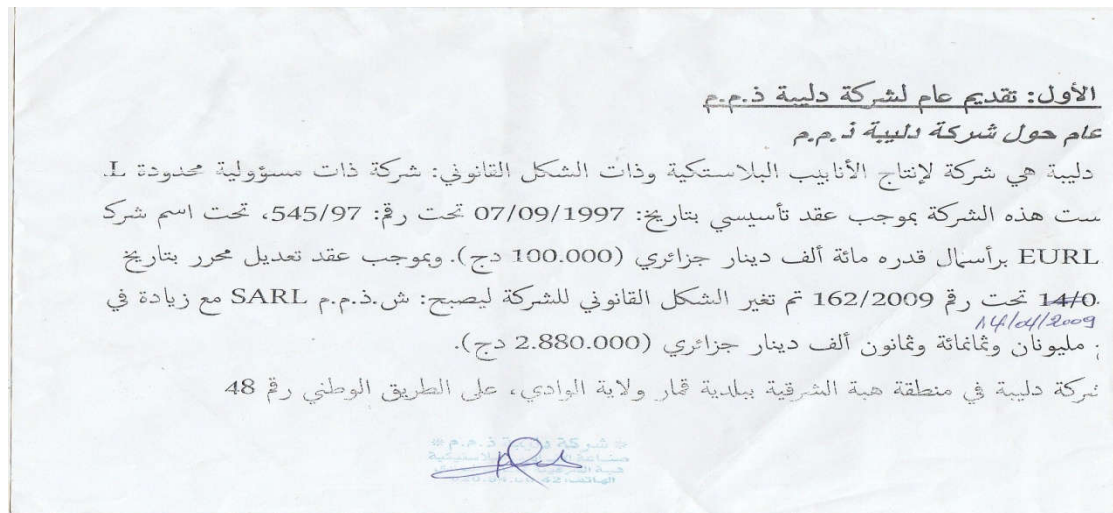
- بهاء حسين الحمداني، المحاسبة عن الإنجاز ودورها في دعم وتحقيق الميزة التنافسية، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد، العراق، 2016.
- الدكتور محمد عبد الله محمود أبو رحمة أثر تطبيق محاسبة الإنجاز كأداء الترشيد القرارات الإدارية جامعة الإسرائ غزة فلسطين، سنة 2017.
- علاء الدين بريجاوي، أثر العلاقة التكاملية بين نظام إدارة الجودة الشاملة ونظرية القيود في تخفيض التكلفة وتحسين الإنجاز، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 36، العدد 4، جامعة تشرين، سوريا، 2014.
- منافي علي العازل، التكامل بين نظرية القيود ونظام التكاليف على أساس الأنشطة وأثره في رفع ربحية الأقسام الإنتاجية، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، سوريا، 2015.

🌐 المراجع باللغة الأجنبية

- Lutilsky, I. D., Liović, D., & Marković, M. (2018, January). THROUGHPUT ACCOUNTING: PROFIT-FOCUSED COST ACCOUNTING METHOD. In International Conference Interdisciplinary Management Research XIV, Opatija–Croatia, 18–20 May 2018

الملاحق

الملحق رقم(01): تقديم عام حول الشركة




شركة دليبة ذ.م.م صناعة الأنابيب البلاستيكية
SARL DELIBA
 FABRICATION TUBE PLASTIQUE / HOBBA EST GUEMAR W.ELOUED
 TEL/FAX:032 12 74 71 MOB:0550 26 18 64 EMAIL:societedeliba@yahoo.fr

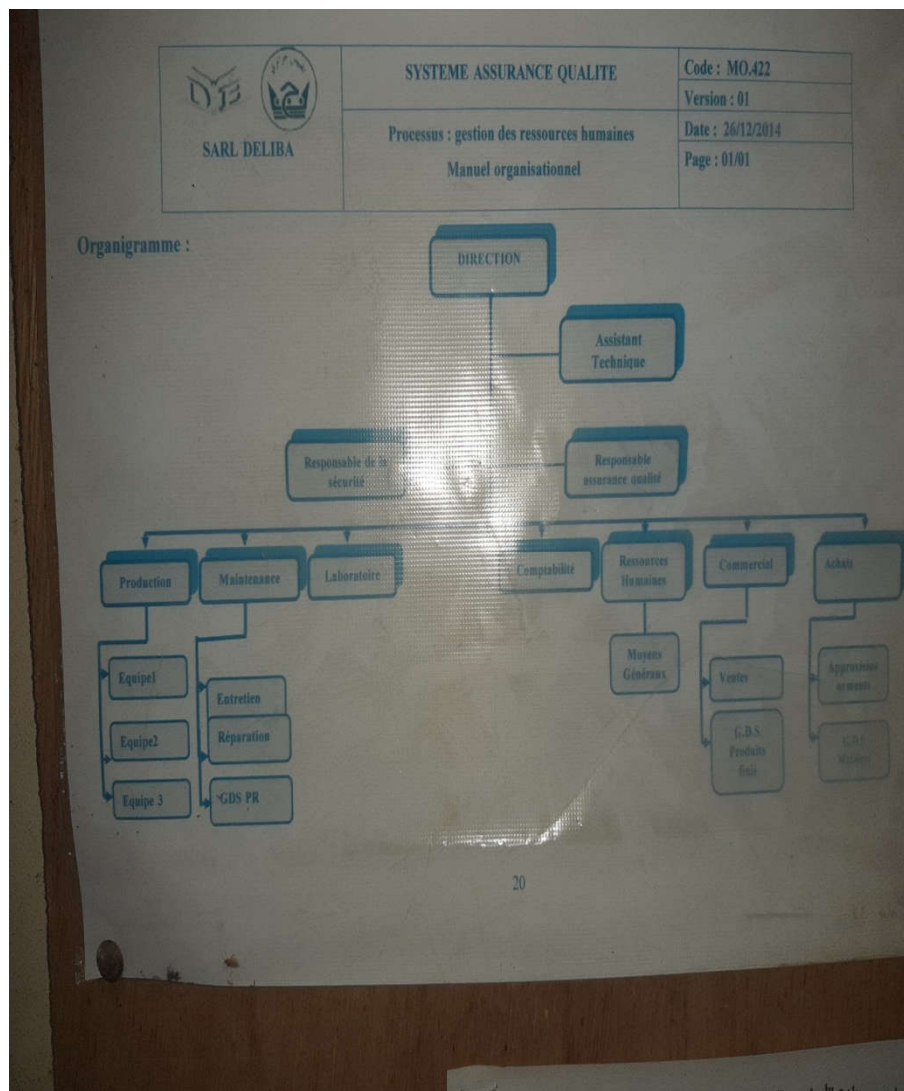
Fiche Technique

DESIGNATIONS	DESCRIPTION
NOM OU RAISON SOCIALE	SARL DELIBA
ACTIVITE	FABRICATION TUBE PLASTIQUE
ADRESSE	HOBBA EST GUEMAR W.ELOUED
N° REGISTRE	98/B/0542113
CAPITAL SOCIAL	2,880,000.00 DA
LA DATE DE DEBUT DE L'ACTIVITE	1998
NOMBRE DES EMPLOYES	56
PRODUITS FABRIQUES	TUBE PVC / TUBE PEHD
LA SURFACE DE L'ENTREPRISE	13347.39 m²
TEL/FAX	032 12 74 71
MOB	0550 26 18 64
EMAIL	societedeliba@yahoo.fr
LES ATTESTATIONS	IANOR ATTESTATION, ACG ATTESTATION, APPLIQUATION DE L'ISO 9001:2015 EN COURS

Cachet et Signature



الملحق رقم (02): الشكل العام للشركة



الملحق رقم (03): كشف رواتب الموظفين

Sr	Nb	S Base	I.C.R	IEP	TPP	IFSP	Nuisance	IDZ	S Prote	S.S	Parier	Brut Impo	IRG	Net paie
M5	21	8,470.00	350.00	84.70			847.00	2,864.50	12,716.20	1,144.46	3,953.40	12,190.64	337.40	14,817.74
M4	29	17,400.00	483.33	2,610.00			1,740.00	6,090.00	28,323.33	2,549.10	3,271.80	22,995.03	1,593.84	27,452.19
M3	30	29,000.00	500.00	3,770.00			2,900.00	10,150.00	46,320.00	4,168.60	3,427.60	35,428.80	4,126.00	41,452.80
M2	28	16,406.67	433.33	2,634.67	1,646.67		1,646.67	5,763.33	26,591.34	2,573.22	2,804.40	23,095.19	1,726.40	27,096.12
M4	20	8,066.67	333.33	80.67			806.67	2,823.33	12,110.67	1,089.96	1,869.60	10,066.98	13.33	12,876.98
M3	30	47,000.00	500.00	4,700.00			4,700.00	16,450.00	75,350.00	6,601.50	3,427.60	53,728.10	9,618.00	60,569.10
M2	30	19,000.00	500.00	1,900.00			1,900.00	6,650.00	31,850.00	2,868.50	3,427.60	25,761.10	1,881.20	30,519.90
M3	23	5,278.67	383.33	92.77		927.67	927.67	3,246.83	14,694.94	1,336.94	3,427.60	34,373.20	3,811.00	40,712.20
M10	20	8,066.67	333.33	80.67			806.67	2,823.33	12,110.67	1,089.96	1,869.60	10,066.98	13.33	12,876.98
M6	22	8,873.33	366.67	88.73			887.33	3,105.67	13,321.73	1,198.96	2,181.20	11,198.30	39.60	14,264.37
M3	23	14,566.67	383.33	1,165.33	1,456.67		1,456.67	5,098.33	24,127.00	2,171.43	2,337.00	19,194.24	1,382.76	22,908.81
M4	30	18,000.00	500.00	1,800.00			1,800.00	6,300.00	36,020.00	2,701.80	3,427.60	24,445.80	1,732.80	29,013.00
M1	30	18,000.00	500.00	1,800.00			1,800.00	6,300.00	36,020.00	2,701.80	3,427.60	24,445.80	1,732.80	29,013.00
M5	29	18,366.67	483.33	1,285.67	1,336.67		1,336.67	6,428.33	36,237.34	2,721.36	3,271.80	24,359.45	1,762.04	29,025.71
M4	30	47,000.00	500.00	3,700.00			4,700.00	16,450.00	75,410.00	6,516.90	3,427.60	52,870.70	9,361.00	59,956.70
M3	30	36,000.00	500.00	2,500.00			3,600.00	12,600.00	55,820.00	5,293.60	3,427.60	44,553.80	8,806.00	50,148.80
M2	30	19,000.00	500.00	1,300.00	1,900.00	3,000.00	1,900.00	10,500.00	46,100.00	4,419.00	3,427.60	37,693.60	4,789.00	43,728.60
M1	30	30,000.00	500.00	1,200.00			3,000.00	10,500.00	45,200.00	4,588.00	3,427.60	34,639.60	3,718.00	40,844.60
C	30	19,000.00	500.00	1,900.00			1,900.00	6,650.00	31,700.00	2,703.90	3,427.60	24,723.70	1,766.40	29,607.30
M	29	18,366.67	483.33	1,285.67			1,285.67	5,428.33	25,886.34	2,871.77	3,271.80	23,586.04	1,702.88	28,563.49
C	30	19,000.00	500.00	570.00	1,900.00		1,900.00	6,650.00	36,520.00	2,748.60	3,427.60	24,550.04	1,746.00	29,454.80
C	30	30,000.00	500.00	900.00			3,000.00	10,500.00	44,900.00	4,041.00	3,427.60	33,768.60	3,634.00	40,652.60
M2	28	28,000.00	466.67	840.00			2,800.00	9,600.00	41,900.67	3,771.60	3,116.00	31,451.07	3,386.53	37,884.54
M9	29	17,400.00	483.33	522.00			1,740.00	6,090.00	26,235.33	2,361.18	3,271.80	21,055.95	1,310.80	25,835.15
C	28	17,733.33	466.67	177.33	1,773.33		1,773.33	6,206.67	26,130.66	2,531.76	3,116.00	22,608.23	1,580.32	27,134.58
C	29	22,716.67	483.33	454.33	2,271.67		2,271.67	7,950.83	36,148.50	3,253.36	3,271.80	28,219.11	2,258.13	33,948.81
C	30	23,000.00	500.00	690.00	2,300.00		2,300.00	8,050.00	38,840.00	3,315.60	3,427.60	28,902.00	2,280.00	34,672.00
M2	30	30,000.00	500.00	600.00			3,000.00	10,500.00	44,600.00	4,014.00	3,427.60	33,513.60	3,553.00	40,460.60
C	29	18,366.67	483.33	367.33	1,836.67		1,836.67	6,428.33	29,319.00	2,638.71	3,271.80	23,523.78	1,662.28	28,389.81
M1	30	19,000.00	500.00	360.00	1,900.00		1,900.00	6,650.00	37,250.00	3,362.50	3,427.60	28,575.10	2,226.40	35,596.70
M3	30	10,000.00	500.00	380.00	1,000.00		1,000.00	6,650.00	30,330.00	2,729.70	3,427.60	24,377.90	1,724.40	28,303.50
M5	20	8,066.67	333.33	80.67			806.67	2,823.33	12,110.67	1,089.96	1,869.60	10,066.98	13.33	12,876.98
M4	30	18,000.00	500.00	380.00			1,800.00	6,300.00	26,960.00	2,426.40	3,427.60	21,661.20	1,332.00	26,529.20
M7	21	8,470.00	350.00	84.70			847.00	2,864.50	12,716.20	1,144.46	3,953.40	12,190.64	337.40	14,817.74
M7	20	8,066.67	333.33	80.67			806.67	2,823.33	12,110.67	1,089.96	1,869.60	10,066.98	13.33	12,876.98
M6	20	8,066.67	333.33	80.67			806.67	2,823.33	12,110.67	1,089.96	1,869.60	10,066.98	13.33	12,876.98

Sit	Nb	S Base	I.C.R.	IEP	TPP	IFSP	Nuisance	IDZ	S Poste	S.S	Panier	Brut Impo	IRG	Net paie
M5	7	4.433.33	116.67	86.67	443.33		443.33	1.551.67	7.077.00	636.93	934.80	5.823.20	418.60	6.956.27
M3	20	8.066.67	333.33	80.67			806.67	2.823.33	12.110.67	1.089.86	1.869.60	10.066.98	13.33	12.876.96
C	29	29.000.00	483.33				2.900.00	10.150.00	42.533.33	3.828.00	3.271.80	31.827.13	3.283.47	38.713.66
M3	30	19.000.00	500.00	190.00	1.900.00	-	1.900.00	6.650.00	30.140.00	2.712.60	3.427.60	24.205.00	1.704.00	29.151.00
C	26	18.466.67	433.33	164.67	1.646.67		1.646.67	5.763.33	26.121.34	2.350.92	2.804.40	20.811.48	1.457.04	25.117.78
C	30	23.700.00	500.00	237.00	2.370.00		2.370.00	8.295.00	37.472.00	3.372.48	3.427.60	29.232.12	2.346.00	35.181.12
C	30	23.700.00	500.00	237.00	2.370.00		2.370.00	8.295.00	37.472.00	3.372.48	3.427.60	29.232.12	2.346.00	35.181.12
M	19	11.400.00	316.67				1.140.00	3.990.00	16.846.67	1.516.20	1.713.80	13.054.27	710.60	16.333.67
M	29	17.400.00	483.33				1.740.00	6.090.00	25.713.33	2.314.20	3.271.80	20.580.93	1.216.07	25.454.86
C	30	30.000.00	500.00		3.000.00		3.000.00	10.500.00	47.000.00	4.230.00	3.427.60	35.687.60	4.207.00	41.990.60
		1.006.173.37	46.157.59		3.927.67		352.160.63		141.948.74		1.236.094.50			1.479.527.52
		22.883.29		45.288.35		100.617.37		1.577.208.27		152.998.60		108.727.61		

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

نحمد الله عز وجل على منه و عونه لإتمام هذا البحث.

إلى الذين وهبونا كل ما يملكون حتى نحقق لهم آمالهم، إلى من كانوا

يدفعوننا قدما نحو الأمام لنيل

المبتغى، إلى الناس الذين امتلكوا الإنسانية بكل قوة، إلى الذين سهرروا على تعليمنا بتضحيات جسام مترجمة في تقديسهم للعلم، إلى مدرستنا الأولى في الحياة، أبائنا الغاليين على قلوبنا أطل الله في عمرهم؛ إلى اللواتي وهبن فلذات أكبدهن كل العطاء و الحنان، إلى اللواتي صبرن على كل شيء، اللواتي رعنوا حق الرعاية و كانوا سندا في الشدائد، وكانت دعواتهن لنا بالتوفيق، تتبعونا خطوة خطوة في عملنا، إلى من ارتحنا كلما تذكرنا ابتسامتهن في وجوهنا نبع الحنان أمهاتنا أعز ملاك على قلوبنا و العين جزاهم الله عنا خير الجزاء في الدارين إليهم نهدي هذا العمل المتواضع لكي ندخل على قلوبهم شيئا من السعادة إلى إخوتنا و أخواتنا الذين تقاسموا معنا عبء الحياة إلى الأستاذة المشرفة بكوش لطيفة والى أفراد أسرنا، سندنا في الدنيا ولا نحصي لهم فضل إلى كل أقاربنا و إلى كل أصدقائنا و أحبائنا من دون استثناء إلى أساتذتنا الكرام و كل رفقاء الدراسة.

و في الأخير نرجوا من الله تعالى أن يجعل عملنا هذا نفعا يستفيد منه جميع

الطلبة المتربصين المقبلين على التخرج.

“ أيوب، حسين، مراد ”

الشكر والعرفان

لك الحمد ربنا يا من مننت علينا بنعمة العلم، ويسرت لنا سبله، وأعنتنا على تحصيله،

وعلمتنا ما لم نعلم، الصلاة والسلام على خير المعلمين محمد سيد الخلق وعلى آله

وصحبه أجمعين وبعد:

نتوجه بالشكر الجزيل والإمتنان الكبير لأستاذتنا الفاضلة "الدكتورة لطيفة بكوش"

لتتويجها لعملنا بإكليل من النصح والإرشادات فكانة لنا خير معين وسند في إنجاز هذا

البحث رغم إنشغالها.

أيضا نتوجه بالشكر لكل موظفي شركة دليبة لصناعة الأنابيب البلاستيكية – محل

الدراسة – على حسن الإستقبال وكذلك على كل المعلومات التي أفادونا بها.

" وشكرا "

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى إيضاح دور المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد القرارات الإدارية / شركة دليبة لصناعة الأنابيب البلاستيكية، في منطقة هبة الشرقية ببلدية قمار ولاية الوادي، على الطريق الوطني رقم 48، مستخدمين منهج دراسة الحالة والمقابلة ودراسة الوثائق والملاحظة دون مشاركة كأدوات لجمع البيانات. وقد خلصت الدراسة إلى: أن لنظرية القيود دور فعال في تحديد نقاط الاختناق في المؤسسات الصناعية؛ وبذلك يجب على المؤسسات تبني المحاسبة عن الإنجاز لتحكم في الموارد الإنتاجية المقيدة وغير المقيدة ونظرا لأهميتها في تحديد هامش الإنجاز؛ كنتائج نظرية وأن مجلس الإدارة يجتمع شهريا لمناقشة سياسة شركة دليبة ومحاولة مواكبة التطورات في السوق؛ حيث تسعى هذه دائما لتحديث آلياتها وذلك حسب متطلبات السوق وآخر الآلات المتطورة؛ رغم أنها تعتمد في حساب التكاليف على أسلوب التجميع؛ كنتائج تطبيقية.

الكلمات المفتاحية: نظرية القيود، المحاسبة عن الإنجاز، القرارات الإدارية، تخفيض التكاليف، الاختناقات.

Abstract

This study aims to clarifying the role of Throughput accounting in rationalizing administrative decisions / Deliba Company for the manufacture of plastic pipes in the area of Heba Al-Sharqia in the municipality of Guemar wilaya El-oued, on the national road No. 48, using the case study and interview case study methodology and studying the documents and Non – Participant Observation as data collection tools.

The study concluded that: The Theory of constraints has an effective role in determining the bottlenecks in industrial establishments. Thus, institutions must adopt the Throughput accounting to control the restricted and unrestricted production resources and their importance in determining the Throughput margin. As a theoretical result, the board meet monthly to discuss the company's policy and try to keep abreast of developments In the market; as these are always seeking to modernize their machines according to the requirements of the market and the latest advanced machines; Although it depends on the calculation of costs on the assembly method; as practical results.

Keywords:

Theory of constraints, Throughput accounting, Management decisions, Reducing costs, Bottlenecks.

الفهرس

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
-	إهداء
-	شكر وعرفان
-	الملخص
I	فهرس المحتويات
II	فهرس الجداول
III	فهرس الأشكال البيانية
I	قائمة الملاحق
أ-د	المقدمة
الفصل الأول: الجانب النظري	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: الإطار النظري لمساهمة المحاسبة عن الانجاز في ترشيد القرارات الادارية
03	المطلب الأول: نظرية القيود نقطة الانطلاق نحو تطبيق المحاسبة عن الانجاز
08	المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة عن الإنجاز
19	المطلب الثالث: علاقة المحاسبة عن الإنجاز في تحسين وترشيد القرارات الإدارية
23	المبحث الثاني: دراسات سابقة
23	المطلب الأول: دراسات سابقة باللغة العربية
27	المطلب الثاني: دراسات سابقة باللغة الأجنبية
28	المطلب الثالث: خصوصية الدراسة
29	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: دراسة حالة لشركة دلبية لصناعة الأنابيب البلاستيكية	
31	تمهيد
32	المبحث الأول: الطريقة والأدوات
32	المطلب الأول: الطريقة
36	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في جمع البيانات ومتغيرات الدراسة
40	المبحث الثاني: النتائج والمناقشة
40	المطلب الأول: تطبيقات نظرية لنظرية القيود في شركة محل الدراسة
44	المطلب الثاني: مساهمة المحاسبة عن الانجاز في ترشيد القرارات الادارية لشركة دلبية لصناعة الأنابيب البلاستيكية
58	خلاصة الفصل
60	الخاتمة
65	قائمة المراجع
69	الملاحق

فهرس الجدول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
33	تقديم عام لشركة دلبية ذ.م.م	(01-02)
37	المقابلات المنجزة مع مسؤولي المؤسسة محل الدراسة	(02-02)
46	pvc-u 315pn16/pvc-u 200pn16/pehd 90pn10/pebd 63pn04 (للأنبوب الواحد) تكالفة المواد الأولية المستعملة في صناعة أنابيب البلاستيكية نوع	(03-02)
50	المصاريف التشغيلية	(04-02)
53	الكميات المطلوبة والوقت اللازم لإنجازها	(05-02)
54	مقدار هامش الإنجاز لكل منتج	(06-02)
55	معدل الإنجاز لكل منتج	(07-02)
56	تحديد تشكيلة الإنتاج في المورد المقيد	(08-02)
56	احتساب صافي الربح والعائد على الاستثمار	(09-02)

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
03	خطوات نظرية القيود	(01-01)
34	الهيكال التنظيمي لشركة دليبة ذ.م.م	(01-02)
39	نموزج الدراسة	(02-02)

فهرس الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
69	تقديم عام حول الشركة	01
71	الشكل العام للشركة	02
72	كشف رواتب الموظفين	03

مقدمة

توطئة

شهدت السنوات الأخيرة العديد من التطورات الكبيرة بمختلف مجالات الصناعة والتي شملت العديد من التغيرات وطرق الإنتاج من تطور تكنولوجي في التصنيع وإدخال المكننة لتقلل دور العنصر البشري. وبما أن هدف غالبية الشركات يكمن في أن يكون أدائها متميزا من خلال تحقيق أقصى الأرباح الممكنة في ظل الموارد المتاحة لها. ازدادت حدة المنافسة والعديد من العراقيل والصعوبات المتمثلة في القيود الداخلية والخارجية التي فرضتها البيئة الصناعية وظهور بدائل كثيرة أمام المستهلكين. لا يتحقق هدف تحسين أداء الشركات إلا في حالة تطوير أنظمة التكاليف وتقليص المخزون واستغلال الموارد المتاحة أفضل استغلال وتركيز على دراسة وتحليل القيود التي تواجه المؤسسة في مختلف مستوياتها والتغلب عليها. مما يؤدي إلى زيادة القدرة الإنتاجية وفعالية الأنظمة التي من شأنها تعظيم الربحية الإجمالية للشركة.

إن استخدام نظرية القيود يساعد الإدارة في تحسين أدائها بشكل جيد من خلال العمل على فك الاختناقات حيث يتم النظر إلى الأنشطة التي لا تضيف قيمة على أنها أنشطة يمكن التعامل معها من خلال خطوات التحسين المستمر داخل نظرية القيود. انطلاقا من نظرية القيود ظهر مفهوم المحاسبة على الإنجاز التي تعتبر بدورها تطور لهذه النظرية. وتعد المحاسبة على الإنجاز أداة تستخدمها الإدارة من مواجهة لاحتياجاتها من المعلومات اللازمة والسعي لتطور المستمر، وكل هذا يتحقق من خلال دراسة معمقة على نظم التكاليف والعمل على تطويرها. وتساعد المحاسبة على الإنجاز إيجاد مؤشرات جديدة في عملية ترشيد القرارات الإدارية؛ وهذه المؤشرات يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرار إداري يتعلق بعملية إنتاجية مثلا يمكن حساب كل مرحلة من مراحل الإنتاج بالوحدة النقدية أو الدقائق.

إشكالية الدراسة

لا تعتبر نظم التكاليف التقليدية دقيقة في تقديم المعلومات التي من شأنها المساعدة في اتخاذ القرارات الإدارية السليمة. وهذا مما استدعى البحث عن سبل أو نظم جديدة تساعد في ترشيد القرارات الإدارية بالأخص نظام المحاسبة على الإنجاز لمعرفة أثرها عند تطبيقها كأداة لترشيد القرارات وذلك من خلال الإجابة على التساؤل الرئيسي لمشكلة البحث:

كيف تساهم المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد القرارات الإدارية ؟

للإجابة على هذا التساؤل الرئيسي يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- كيف تساهم نظرية القيود كخطوة أولى للمحاسبة عن الإنجاز في ترشيد القرارات الادارية ؟
- كيف تساهم المحاسبة عن الإنجاز كنظام ومرحلة ثانية في ترشيد القرارات الادارية؟

فرضيات الدراسة

للوصول إلى النتائج الموجودة تمت صياغة الفرضيات التالية:

يمكن صياغة الفرضيات الرئيسية كما يلي:

- تساهم نظرية القيود في ترشيد القرارات الادارية في الشركات الصناعية؛
- تساهم المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد القرارات الادارية في الشركات الصناعية.
- سيتم اعتماد الفرضيات الفرعية التالية لكل منها ثلاث على التوالي:
- تطبيق نظرية القيود يؤدي لترشيد قرارات الشراء ؛
- تطبيق نظرية القيود تؤدي لترشيد قرارات الصنع؛
- تطبيق نظرية القيود كأداة لترشيد القرارات الاستثمار في آلات وإجراء تحسينات على المرحلة؛
- تطبيق المحاسبة عن الإنجاز كأداة لترشيد قرارات الشراء ؛
- تطبيق المحاسبة عن الإنجاز تؤدي لترشيد قرارات الصنع؛
- تطبيق المحاسبة عن الإنجاز كأداة إلى ترشيد القرارات الاستثمار في آلات وإجراء تحسينات على المرحلة.

مبررات اختبار الموضوع

- حسب اطلاعنا يوجد قلة الدراسات التي تتضمن الموضوع خصوصا في البيئة الجزائرية؛
- الرغبة الشخصية من طرف الطلبة في دراسة الموضوع؛
- طبيعة التخصص.

أهداف الدراسة

بناء على تحديد إشكالية البحث وفرضياته الغرض الأساسي منه لا يخرج عن كونه محاولة لتحقيق أهداف

التالية:

- بيان مفهوم المحاسبة عن الإنجاز، وتقييم مدى فعاليتها كوسيلة متطورة في توفير المعلومات الملائمة لمساعدة الإدارة في ترشيد قراراتها؛
- توضيح دور مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تشخيص القيود التي تعيق عمل الوحدة الاقتصادية وبالشكل الذي يسهم في إدارة الاختناقات ورفع مستوى الأداء؛
- توضيح أهمية تطبيق محاسبة الإنجاز حيث تساعد الإدارة في تحديد نقاط الاختناق ومعرفة كيفية التعامل معها وتحسين كفاءة وفعالية المؤسسات.

أهمية الدراسة

تأتي أهمية هذا البحث من دور المحاسبة عن الإنجاز في معالجة الآثار السلبية الناجمة عن سوء إدارة جميع الموارد في الأنشطة المقيدة مما يؤدي إلى انخفاض الأداء والذي يعكس بدوره على عدم قدرة الشركات على تحقيق أهدافها المنشودة فضلا عن المعلومات التي تقدمها المحاسبة عن الإنجاز للإدارة كونها أحد أساليب المحاسبة الإدارية مما يسهم في معالجة هذا الانخفاض وتوفير معلومات تساهم في ترشيد القرارات الإدارية.

حدود الدراسة

تتمثل حدود البحث في الحدود التالية:

✓ **الحدود الموقعية:** تقتصر الدراسة على شركة دليية في منطقة هبة الشرقية ببلدية قمار ولاية الوادي، على الطريق الوطني رقم 48؛

✓ **الحدود الزمنية:** تقتصر الدراسة على فترة إعداد الدراسة.

منهج الدراسة

اعتمدنا في إعدادنا لهذا البحث عن المنهج الوصفي منهج دراسة الحالة وذلك وفق جانبين:

✓ **الجانب الأول:** الدراسة النظرية من خلال الاطلاع على الكتب والأبحاث العلمية المنشورة التي تناولت كل من المحاسبة الإدارية وتطورها وظهور نظرية القيود والمحاسبة على الإنجاز وترشيد القرارات، إضافة إلى الأبحاث التي تناولت التكامل بينهم واثار ذلك في تحقيق أهداف الشركات، وذلك من اجل تكوين معرفي مناسب لإعداد دراسة الحالة.

✓ **الجانب الثاني:** يشمل إجراء دراسة حالة شركة دليبة لصناعة الأنابيب البلاستيكية، وذلك من خلال تطبيق المحاسبة عن الإنجاز ونظرية القيود، بالإضافة إلى مقابلة شفوية مع المسير العام ومسئول الإنتاج ومسؤول المبيعات وكذلك و الاعتماد على وثائق الشركة المقدمة من طرفها.

صعوبات البحث

- نقص الدراسات التي تدرس هذا الموضوع وخصوصا في البيئة العربية؛
- اعتماد الشركة على سياسة التجميع في حساب التكاليف مما تطلب منا فصلها وإعادة تجميعها وفقا لما تتطلبه دراسة الحالة.

هيكل البحث

تم انجاز هذه الدراسة وفقا لطريقة (IMRAD) حيث تمت تقسيمها إلى فصلين واحد نظري والآخر تطبيقي وفقا لما يلي:

✓ **الفصل الأول:** تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين: المبحث الأول تم التطرق فيه إلى الإطار النظري لمساهمة المحاسبة عن الانجاز في ترشيد القرارات الإدارية حيث تم تقسيمه إلى 3 مطالب تم عرض فيها في البداية الإطار النظري لنظرية القيود كنقطة انطلاق نحو تطبيق المحاسبة عن الانجاز كمطلب أول ثم في المطلب الثاني تم التطرق إلى مفهوم المحاسبة عن الإنجاز وفي الأخير تم التطرق إلى العلاقة في المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد القرارات الإدارية، والمبحث الثاني: فتم فيه عرض الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع محل الدراسة باللغة العربية والمطلب الثاني الدراسات السابقة باللغة الأجنبية، وفي المطلب الثالث بينا خصوصية الدراسة وعرض أوجه الشبه والاختلاف.

✓ **الفصل الثاني:** تم التقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، ففي المبحث الأول والذي كان بعنوان الطرق والأدوات، وتم تقسيمه إلى مطلبين الأول الطريقة والثاني الأدوات المستخدمة في جمع البيانات ومتغيرات الدراسة، أما المبحث الثاني فكان تحت عنوان النتائج ومناقشتها، كذلك تم تقسيمه الى مطلبين الأول تطبيقات نظرية لنظرية القيود في الشركة محل الدراسة، اما المطلب الثاني مساهمة المحاسبة عن الانجاز في ترشيد القرارات الادارية شركة دليبة لصناعة الانابيب البلاستيكية

الفصل الأول:

الجانب النظري

تمهيد

تعد المحاسبة للمحاسبة الإدارية مجال واسع للمعلومات اللازمة التي تتيح لأصحاب المسؤولية في المؤسسات والمصانع والشركات اتخاذ القرارات الصائبة ومع التطور الكبير الذي شهدته المؤسسات الصناعية والشركات التجارية وغيرها من المؤسسات الربحية أصبح لزاما على هذه الأخيرة ضرورة الانتقال من المبادئ التقليدية للقياس واتخاذ مجرى التطور والسرعة في اتخاذ القرارات والتي قد تكون مصيرية في بعض الأحيان، ونتيجة للعديد من التطورات والتغيرات التي طرأت على المحاسبة الإدارية فقد ظهر ما يسمى بالمحاسبة عن الإنجاز والذي اتخذته العديد من المؤسسات التي تهدف للربح كنموذج لها للمساعدة في اتخاذ قراراتها الإدارية.

يتطرق هذا الفصل في هذا الفصل إلى الجانب النظري حيث تم تقسيمه إلى مبحثين:

- المبحث الأول: الإطار النظري لمساهمة المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد القرارات الادارية؛
- المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

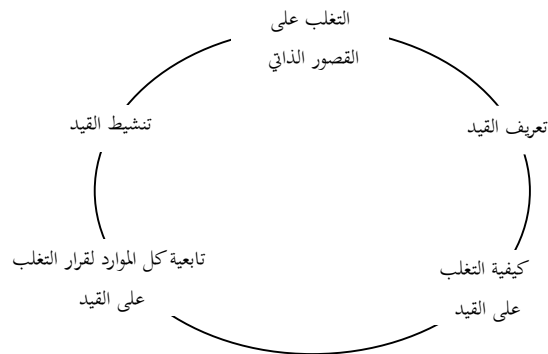
المبحث الأول: الاطار النظري لمساهمة المحاسبة عن الانجاز في ترشيد القرارات الادارية

تم التطرق في هذا المبحث إلى نبذة تاريخية عن تطور المحاسبة الإدارية وبرز كل من نظرية القيود والمحاسبة عن الإنجاز وإعطاء مفاهيم الأساسية لهما والتي تمثل محور موضوع الدراسة، ثم تم عرض وعلاقة كل منهما بترشيد القرارات الإدارية التي تتخذها الإدارة والمتمثلة في مجلسها.

المطلب الأول: نظرية القيود نقطة الانطلاق نحو تطبيق المحاسبة عن الانجاز

تمثل نظرية القيود فلسفة إدارية أدخلها الياهو. جولدرايت في كتابه بعنوان الهدف (The goal)، وهو موجه لمساعدة الشركات في تحقيق أهدافها، ويأتي هذا العنوان من القول بأن أي نظام مقيد في تحقيق أكثرية أهدافه نتيجة لوجود عدد قليل جدا من القيود، وبأن هناك دائما قيد واحد على الأقل يحد من طاقة الشركة، وتسعى نظرية القيود إلى التعرف على القيد وإزالته وإعادة هيكلة بقية الشركة من حوله، وذلك باستخدام الخطوات الخمس¹. وهي موضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (01-01): خطوات نظرية القيود



المصدر: لطيفة بكوش، مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة مجمع صيدال: أطروحة دكتوراه تدخل في اطار مدرسة الدكتوراه الاقتصاد التطبيقي وتسيير المنظمات تخصص محاسبة ونظم المعلومات، قسم علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر 2016-2017، ص 66.

¹ محمد الفيومي محمد وآخرون، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، المكتب الجامعي للبحث، الإسكندرية، مصر، 2011، ص 71.

أولاً: تعريف نظرية القيود

منذ إطلاق جولدرايت لنظرية القيود كفلسفة إدارية تحمل في طياتها مجموعة من المفاهيم والقواعد والممارسات؛ سعى العديد من الباحثين إلى تحديد مفهوم هذه النظرية والهدف منها. إلا أنهم لم يستطيعوا التوصل إلى مفهوم مشترك لها، وذلك بسبب اختلاف وجهات نظرهم لطريقة تطبيق هذه النظرية وأسلوب استخدامها وبمجال تطبيقها، فقد عرفها (Goldratt، 1988) بأنها نظرية شاملة لإدارة وتشغيل المنظمة في ضوء قيود النشاط، كما عرفها (Hilton، 2008) بأنها منهج يهدف إلى إيجاد أكثر الطرق كفاءة لإزالة أعظم العوائق التي تعيق تقديم المؤسسة، كما عرفها الكاشف بأنها مجموعة من المفاهيم والأسس الهادفة إلى مساعدة الإدارة على تحديد ما يواجهها من تحديات وهي بصدد السعي لتحقيق أهدافها، وطريقة التغلب عليها من خلال تحديد التغيرات الضرورية وكيفية إحداثها بكفاءة وفعالية من خلال استعراض التعريفات السابقة لنظرية القيود وجد علاء الدين بريجاوي أن هذه النظرية يمكن أن يعبر عنها كمنهجية أو فلسفة إدارية تهدف إلى تحقيق فاعلية التشغيل وذلك من أجل الوصول إلى تعظيم الربحية الكلية للمؤسسة عن طريق تحقيق الاستخدام الفعال لمواردها والاستمرار في تحسين الأداء من خلال عملية التحسين المستمر¹. عموماً يمكن تقسيم القيود التي تواجه المؤسسة إلى:²

● **قيود خارجية (External constraints):** مجموعة المحددات المفروضة على المؤسسة من مصادر خارجية، وتشمل:

- **قيود المواد الأولية:** وينشأ هذا القيد في حالة قلة المواد الأولية في الآجل القصير أو الطويل لواحدة أو أكثر من المكونات الضرورية لتصنيع منتج معين؛
- **قيد الطلب:** يعد هذا النوع أحد أهم القيود الخارجية المفروضة على العملية الإنتاجية وتعد كمية مخزون إنتاج تام أو تشغيل خط إنتاجي بجزء من كامل طاقة مخرجات القيد دالة لهذا القيد.

¹ علاء الدين بريجاوي، أثر العلاقة التكاملية بين نظام إدارة الجودة الشاملة ونظرية القيود في تخفيض التكلفة وتحسين الانجاز، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 36، العدد 4، سوريا، 2014، ص 218-219.

² لطيفة بكوش، مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة مجمع صيدال: أطروحة دكتوراه تدخل في إطار مدرسة الدكتوراه الاقتصاد التطبيقي وتسيير المنظمات تخصص محاسبة ونظم المعلومات، قسم علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر 2016-2017، ص 66.

- قيود داخلية (*Internal constraints*): مجموعة من العوامل الموجودة داخل المؤسسة والتي تحد من قدرتها وتضم:

- قيود موارد الطاقة: يعد من أهم القيود الداخلية المفروضة على العملية الإنتاجية المتمثلة بالآلات والتجهيزات والأفراد وأي موارد ملموسة أخرى. ويظهر هذا القيد عندما تكون مخرجات القيد غير قادرة على تلبية احتياجات السوق كما تعد كمية مخزونات إنتاج تحت التشغيل دالة لهذا القيد؛

- قيود السياسات الإدارية: تعد من أصعب القيود اكتشافا كونها ذات تأثير طويل المدى وغير مرئي وتنشأ نتيجة لتطبيق بعض السياسات في المؤسسة مثل ضرورة الالتزام بقاعدة معينة.

إن القيود التي لا تستخدم بشكل كامل من قبل مزيج المنتجات هي قيود فضفاضة (*Loose constraints*). من ناحية أخرى، مزيج المنتج يستخدم جميع الموارد المحددة من القيد، ثم القيد هو العائق (*Binding constraint*) والذي يدعى عنق الزجاجة أو الاختناق (*Bottleneck*)؛ وهو النشاط الذي يكون الطلب على موارده يفوق قدرة المؤسسة على توفيرها. وفقا ل: غال (*Gal*) الاختناق هو دائما قيد ولكن القيد لا يكون بالضرورة اختناقاً. لهذا فإن الأمثلية في القيود هي اختيار المزيج الأمثل بمراعاة القيود التي تواجه المؤسسة. بذلك يتضح أن القيود يتم تخطيطها ووضعها قبل البدء بالعملية الإنتاجية فقد تكون ندرة الموارد أو العمال الماهرين ليس لها موقع محدد لظهورها أو حدوثها فقد تكون قبل البدء بالعملية الإنتاجية أو أثناءها أو بعدها، أما الاختناق فيحدث أثناء التشغيل أي أثناء أداء العملية الإنتاجية وقد يكون غير مخطط له، إلا أنه يمكن أن يتحول القيد إلى اختناق¹.

ثانيا: أهمية استخدام نظرية القيود

تسعى أي مؤسسة إلى تحقيق أهدافها والعمل على تقييم خدماتها بأقل تكلفة ممكنة وأفضل جودة؛ مما يساعد على تعزيز وضعها التنافسي وحصتها التسويقية. لذا لا بد لها من إعداد هيكلية وتنظيم العمليات والمراحل المختلفة داخل المؤسسة والعمل على التخلص من أي معوقات وقيود تحد من قدرتها على تحقيق ذلك. وهذا ما يتوافق مع فلسفة نظرية القيود التي تهدف إلى الحد من المشاكل الإنتاجية من خلال التركيز على نقاط الاختناق ومشاكل

¹ لطيفة بكوش ، مرجع سابق ص66.

عدم توازن الطاقة والعمل على تحديد ومعالجة القيود التي تشكل نقاط اختناق للمؤسسات. حيث تساعد نظرية القيود المؤسسات على زيادة الربحية على المدى القصير، من خلال مجموعة من الأدوات التي تساعد على تحديد ومعالجة القيود التي تعيق تحديد أهدافها. في تقوم على مبدأ أساسي وهو تحقيق الربحية، من خلال العمل على زيادة القيمة المضافة بزيادة المبيعات وتلبية متطلبات السوق، وتخفيض حجم التخزين، الأمر الذي يساعد على تحقيق الربحية وزيادة معدل العائد على الاستثمار. حيث يرى (Heizer) أن هدف نظرية القيود هو تحقيق الربحية، ومن أجل تحقيق ذلك لابد من التركيز على ثلاثة عوامل¹:

- **الانجاز:** هو القيمة التي تحققها المؤسسة عن طريق المبيعات؛
 - **المخزون:** هو ما تشتريه المؤسسة من مواد من أجل إعادة بيعها واستخدامها في الانجاز؛
 - **تكاليف التشغيل:** وهي جميع النفقات والأموال التي تنفقها المؤسسات على المخزون من أجل تحويله إلى منتج تام ومباع وبالتالي تحقيق الانجاز.
- فلكي تحقق المؤسسة أفضل ربحية عليها أن تعمل على تحقيق أكبر قدر من الانجاز وذلك من خلال زيادة الانجاز بالاعتماد على تخفيض تكاليف التشغيل وتكاليف المخزون².

ثالثاً: خطوات تطبيق نظرية القيود

توجد خمس خطوات رئيسية لإدارة الموارد الإنتاجية وفقاً لنظرية القيود والتي تم عرضها في الشكل رقم (01-01). ويتمثل تفصيل هذه الخطوات فيما يلي³:

- 1- **تحديد القيد** الذي يحد من إمكانية التصنيع، ويتمثل في أضعف عملية أو مرحلة تعبر عن مركز اختناق -قيد- على حجم وبالتالي نظام الإنتاج بالمؤسسة. وهي المرحلة ذات أقل طاقة إنتاجية بالوحدات؛

¹ منافي علي العازل، التكامل بين نظرية القيود ونظام التكاليف على أساس الأنشطة وأثره في رفع ربحية الأقسام الإنتاجية جامعة حلب كلية الاقتصاد، سوريا، 2015، ص، 41، 42.

² منافي علي العازل، مرجع سابق، ص 41.

³ ناصر نور الدين عبد اللطيف، دراسات في المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لإغراض تحسين الأداء والإنتاجية وتدنية التكاليف، الدار الجامعية الإسكندرية، الطبعة الأولى، /2014، مصر، ص 233-234.

2- تحديد كافة السبل والوسائل والإجراءات التي تساعد على تحقيق وفرض رقابة صارمة على المرحلة التي تمثل مركز اختناق لتدنيه الفاقد أوالتالف أوالمعيب بغية تحقيق أقصى استغلال ممكن لطاقتها حيث أن حدوث أي خسائر تشغيل سيؤثر بالسلب بلا شك على إنتاجية المؤسسة ككل؛

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

4- إجراء كل ما يلزم من تحسينات على المرحلة التي تمثل قيد أو مركز اختناق باستخدام كل البدائل المتاحة؛ ومن أهم تلك البدائل:

• بديل التشغيل لوقت إضافي بالمرحلة؛

• بديل شراء تجهيزات الآلية لمركز الاختناق لدعم طاقة الإنتاجية.

5- إذا نجحت عملية وإجراءات التحسين فيعني ذلك القضاء على مركز الاختناق الحالي وقد يترتب على ذلك ظهور مرحلة أخرى هي التي أصبحت تمثل قيد أو مركز اختناق على الإنتاج، وبالتالي يتم إعادة الخطوات السابقة على تلك المرحلة التي باتت تمثل مركزا جديدا للاختناق مرة أخرى، وهكذا بحيث تصبح عملية تحسين الأداء عملية مستمرة.

بصفة عامة إذا تم إجراء التحسين في المرحلة التي تمثل قيد على نظام وحجم الإنتاج فهو يعتبر تحسينا فعالا أما إذا كان تم التحسين في مرحلة أخرى بخلاف المرحلة التي تمثل قيد فيعتبر تحسينا غير فعال ويجب أن يكون مرفوضا من متخذي القرار.

رابعا: دور نظرية القيود في ترشيد القرارات الإدارية

بتطبيق مفاهيم نظرية القيود (TOC) لإدارة القيود ونقاط الاختناقات والعمل على إزالتها سوف تتحقق انسيابية في تدفق الموارد ومن ثم زيادة عائد العمليات الداخلية، إن الاستخدام المتكامل للبيانات التي يوفرها النظامين يفيد في ترشيد عملية اتخاذ العديد من القرارات منها¹:

- **قرارات التسعير:** إذ يتم الاعتماد على المعلومات التي توفرها نظرية القيود عند اتخاذ قرارات التسعير قصيرة الأجل؛
- **قرارات تشكيلة المنتجات:** إن المعلومات التي توفرها نظرية القيود تستخدم لقياس مزايا تنوع المنتجات في صورة مدى الانجاز المتحقق ومدى المرونة؛
- **قرارات الشراء أو الصنع:** من الأفضل أن يقوم المديرون باتخاذ قرارات الشراء أو الصنع أولا استنادا على ما توفره نظرية القيود من معلومات.

المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة عن الإنجاز

أولا: ماهية المحاسبة عن الانجاز

1-التطور التاريخي للمحاسبة عن الانجاز

يرجع ظهور تعبير " المحاسبة الإدارية " إلى عام 1950 م عندما قام مجلس الأنجلوأمريكي للكفاية الإنتاجية بتشكيل فريق تحت اسم " فريق المحاسبة الإدارية " الذي زار عدد من المنشآت الصناعية في الولايات المتحدة الأمريكية ونشر تقريره بعنوان " المحاسبة الإدارية "، والذي عرفها على أنها: " عرض المعلومات المحاسبية بصورة تؤدي إلى المساعدة وترشيد الإدارة في وضع السياسات وتصريف العمليات اليومية للمنشأة ". وقد أوصى هذا الفريق بضرورة قيام محاسب التكاليف بمجهودات أكبر للتعريف على مشاكل الإدارة والعمليات الفنية في المنشأة وتركيز جهوده في توفير معلومات تؤدي إلى ترشيد سياسة الإدارة وزيادة مقدرتها في اتخاذ القرارات.

¹ ماجدة عبد المجيد عبد العزيز، صلاح صاحب شاكر البغدادي، البعد الاستراتيجي لنظرية القيود وأثره في ترشيد القرارات، بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الجلدية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 5، الفصل الرابع، السنة 2013، ص 177.

في عام 1959 م وضعت لجنة المحاسبة الإدارية في جمعية المحاسبين الأمريكية تعريف للمحاسبة الإدارية جاء فيه (أنها تطبيق للوسائل والمفاهيم الملائمة في تطوير المعلومات الاقتصادية التاريخية والمتوقعة عن المنشآت من أجل مساعدة لإدارة في وضع خطة للأهداف الاقتصادية واتخاذ القرارات الرشيدة)¹.

2-تعريف المحاسبة الإدارية والمحاسبة عن الانجاز

تعرف التكلفة على أنها قيمة الموارد التي يتم التضحية بها للحصول على سلعة أو خدمة. ويتم قياس هذه التضحية بالمبالغ النقدية التي يتم دفعها عند المبادلة أو يتم التعهد بدفعها مستقبلا وهذه تعرف بالنفقات، لذلك عرفت النفقة على أنها التضحيات النقدية أو العينية التي وقعت فعلا أو تلك التي يتم التعهد بوقعها مستقبلا من أجل الحصول على سلعة أو خدمة، لذا تكون تكلفة الأصل عبارة عن مجموع النفقات التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول الأصل، فإذا كان الأصل عبارة عن سيارة فإن تكلفتها تتكون من: ثمن شرائها من الشركة زائد قيمة الرسوم الجمركية وتكاليف تسجيلها في دائرة السير، وبالمثل فإن تكلفة الإنتاج تتمثل في تكلفة المواد الخام، وأجور العمال، والمصروفات اللازمة لإنتاج المنتج، وتقوم المحاسبة الإدارية باستخدام مجموعة من الأسس والإجراءات التي تساعد في تحديد تكلفة الإنتاج، وهذه الأسس والإجراءات منظمة بطريقة معينة تعرف بنظام التكاليف لذلك يمكن تعريف نظام التكاليف على أنه عبارة عن مجموعة من الأسس والإجراءات المنظمة بطريقة معينة للقيام بتجميع وتخصيص وتوزيع التكاليف على أهداف التكلفة، ويمكن كذلك تعريف هذه الأنظمة على أنها تعمل على تجميع المعلومات، وتصنيفها، وتلخيصها، وتحليلها، والتقرير عنها إلى الإدارة لمساعدتها في أنشطة التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، لقد أعطى التعريف الأخير اهتماما لدور المحاسبة الإدارية في خدمة الأغراض الإدارية بالمقارنة مع هدف تحديد تكلفة الإنتاج².

مع تزايد الاهتمام في المحاسبة الإدارية، فقد بات هناك العديد من المفاهيم التي تصورها وتأطر مفهومها فعلى سبيل المثال عرف (Kaplan) المحاسبة بأنها: "النظام الذي يقوم بجمع وتصنيف وتلخيص وتحليل وإيصال المعلومات التي تساعد المديرين في اتخاذ القرارات والرقابة على التنفيذ". أما (Horngren) وزملاؤه فقد وصف المحاسبة الإدارية

¹ مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، الطبعة الأولى 2002، ص 11.

² محمد تيسير عبد الحكيم الرجحي، المحاسبة الإدارية، جامعة الكويت، دار وائل للنشر، الطبعة الرابعة، 2007، ص 5-6.

كتعريف أول لها بأنها: "النظام الكمي للمعلومات في معظم الشركات، يهدف إلى إيصال المعلومات إلى المديرين لغايات التخطيط ومراقب العمليات الروتينية ووضع السياسات المختلفة". ويقول (Belkaoui) أن المحاسبة الإدارية مصممة لتزويد متخذي القرارات في الشركات بالمعلومات اللازمة عن موضوع القرار. ويصفها بحبي أبوطالب بأنها ذلك النظام الذي يمثل في مجموعة من الأساليب المحاسبية والإدارية والإحصائية والاقتصادية التي تعمل على إنتاج وإيصال المعلومات لمراكز المسؤولية لكي تزاوّل نشاطها في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات¹.

التعريف الثاني: يعتبر نظام معلومات المحاسبة الإدارية نظام فرعي وبالتالي جزء من نظام المعلومات المحاسبي، ويهتم بالتعرف على الأحداث الاقتصادية، وقياس وتحليل تلك الأحداث والتقرير عنها لمختلف المستويات الإدارية بالوحدة الاقتصادية بما يساعد الإدارة بالقيام بوظائفها في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتقييم الأداء وتطبيق نظم الثواب والعقاب².

ومن التعريف السابق للمحاسبة الإدارية يتضح أن لها عدة أهداف من أهمها³:

- توفير المعلومات الملائمة لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات؛
- توفير المعلومات الملائمة لتقييم أداء الإداريين في كافة المستويات الإدارية بالوحدة الاقتصادية؛
- توفير المعلومات الملائمة لتحفيز الإداريين لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية؛
- توفير المعلومات الملائمة لحل المشاكل في كافة المستويات الإدارية بالوحدة الاقتصادية.

في حين تعرف المحاسبة عن الإنجاز بأنها:

أسلوباً مبسطاً للمحاسبة الإدارية يوفر للمديرين الدعم في اتخاذ القرارات بهدف زيادة ربحية المؤسسة. وأنها طريقة جديدة نسبياً لحساب الإدارة تحدد العوامل التي تحد من تحقيق الشركة لأهدافها ثم تركز على التدابير البسيطة

¹ - مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، مرجع سابق، ص 12.

² - ناصر نور الدين عبد اللطيف، دراسات في المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لأغراض تحسين الأداء والإنتاجية وتدنية التكاليف، جامعة الاسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2014، ص 37.

³ - ناصر نور الدين عبد اللطيف، دراسات في المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لأغراض تحسين الأداء والإنتاجية وتدنية التكاليف، جامعة الاسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2014، ص 37.

التي تدفع السلوك في المجالات الرئيسية نحو الوصول إلى الأهداف التنظيمية. يوفر هذا النهج بيانات تكلفة أفضل وبالتالي تسهيل التحكم في التكلفة وإدارتها ، بدلاً من إسناد مهام تحسين العمليات التجارية إلى العمال¹.
نظام للمحاسبة الإدارية يركز على الطرق التي يمكن بها تحقيق أقصى عائد لوحدة نشاط مقيد. لذلك فهي تطور لنظرية القيود وترتكز المحاسبة عن الإنجاز على²:

- الإنجاز؛
- تدنية المخزون وبذلك فهي ترتبط بالإنتاج في الوقت المناسب؛
- رقابة التكاليف؛
- الأفكار التي تقوم عليها المحاسبة عن الإنجاز في الفترة قصيرة الأجل، تكلفة المواد الأولية هي فقط التكلفة المتغيرة؛
- نظراً لأن المستوى المخزون يجب أن يصل إلى الصفر، فإن الطاقات العاطلة يمكن قبولها فيما عدا مراكز الاختناق؛
- يتم اكتساب الإيراد حين بيع المنتجات، وبالتالي يتم تقييم المخزون على أساس تكلف المواد الأولية فقط. وتعتبر المحاسبة على الإنجاز هي التطور الطبيعي لنظرية القيود وإدارة الاختناقات، كما أنها النموذج المتطور في منظومة إدارة التكلفة القادرة على إنتاج المعلومات التكاليفية والكمية اللازمة لرفع كفاءة وفعالية إدارة الوقت في إطار إدارة الاختناقات، فضلاً عن توفير المعلومات اللازمة لتخطيط وتنفيذ برامج التطوير والتحسين المستمر³.

ثانياً: أساليب وأدوات القياس في المحاسبة عن الإنجاز في قياس التكلفة والأداء

لقد تم تطوير مفهوم المحاسبة عن الإنجاز على يد كل من (Gallowey & Waldron) حيث أوضح كيفية استخدام المحاسبة عن الإنجاز في مجال قياس التكاليف ودورها في ترشيد القرارات الإدارية. حيث تستند المحاسبة عن الإنجاز إلى تبويب عناصر التكاليف إلى نوعين الأول وهو عنصر المواد المباشرة والثاني هو عنصر نفقات التشغيل، في ظل ذلك يتم توزيع نفقات التشغيل (لسهولة تحديد تكلفة الخامات المباشرة المستنفذة في إنتاج الوحدة من المنتج المراد

¹ Lutlisky, I. D., Liović, D., & Marković, M. (2018, January). THROUGHPUT ACCOUNTING: PROFIT-FOCUSED COST ACCOUNTING METHOD. In International Conference Interdisciplinary Management Research XIV, Opatija-Croatia, 18–20 May 2018, p1384.

² - محمد الفيومي محمد وآخرون، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، المكتب الجامعي للبحث، الإسكندرية، 2011، ص 82.

³ - محمد العشماوي، محاسبة التكاليف، المنظورين التقليدي والحديث، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان الأردن، الطبعة الأولى 2011، ص 365.

قياس تكلفته) وعلى أساس وقت الإنجاز مرجحاً بكمية الوحدات المباعة وسعر بيعها. وفيما يلي طريقة تحديد نصيب المنتج من نفقات التشغيل التي بخلاف تكلفة المواد المباشرة. وتشتمل أساليب وأدوات القياس في المحاسبة عن الإنجاز على¹:

إجمالي قيمة وقت الإنجاز = كمية المبيعات × سعر بيع الوحدة × الوقت المستنفذ في التشغيل.

$$\text{نصيب المنتج من قيمة وقت الإنجاز} = \frac{100 \times \text{المنتج إنجاز وقت قيمة}}{\text{المنتجات إنجاز وقت قيمة إجمالي}}$$

نصيب المنتج من إجمالي نفقات التشغيل = إجمالي نفقات التشغيل × نصيب المنتج من قيمة وقت الإنجاز.

• **التعريف الأول للإنجاز:** هو المعدل الذي يولد المال من خلال نظام المبيعات (المنتج وأوالخدمة) أو مقدار تدفق الأموال الذي تحققه الوحدة الاقتصادية من المبيعات ويعرف بالفرق بين كل الأموال التي تدخل للشركة من المبيعات والأموال التي تدفعها للموردين ويمكن تمثيلها بالصيغة الآتية:

$$T = \text{المبيعات} - \text{تكاليف المواد المشتراة}$$

لحساب الإنجاز، يتم طرح جميع الأموال التي تدفعها مقابل الحصول على المواد اللازمة لعملية التصنيع التي يتم استبعادها من تكاليف المنتج. ومع ذلك، يجب أيضاً أن تخصم مبالغ أخرى من إيرادات المبيعات، بما في ذلك تكاليف التعاقدات الثانوية والعمولات المدفوعة لمندوبي المبيعات والرسوم الجمركية والنقل إذا كانت الوحدة الاقتصادية لا تملك قناة النقل².

¹ محمد العشماوي، محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص 371-372.

² بهاء حسين الحمداني، المحاسبة عن الإنجاز ودورها في دعم وتحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 92، المجلد 22، جامعة بغداد، العراق، 2018، ص 537

• **التعريف الثاني للإنجاز:** عرف الإنجاز بأنه معدل حصول المنشأة على المال عن طريق المبيعات أو الخدمات التي يقدمها المشروع وليس الإنتاج ويقاس بطرح تكلفة المواد المباشرة من إيرادات المبيعات ولحساب الناتج يجب طرح جميع الأموال التي لم تولد أو تحقق بواسطة المنشأة ومبالغ أخرى يتم خصمها من إيرادات المبيعات عند حساب الإنجاز مثل¹:

✓ تكاليف التعاقد مع الباطن؛

✓ المكافآت المدفوعة لمندوبي المبيعات؛

✓ الرسوم الجمركية؛

✓ مصاريف النقل وخاصة إذا كانت الشركة لا تمتلك وسائل نقل خاصة بها.

• **التعريف الثالث للإنجاز:** هو المعدل الذي تولد به الوحدة الاقتصادية الأموال عن طريق المبيعات، بمعنى آخر هي الأموال التي تدخل للوحدة الاقتصادية مطروحا منها ما يدفع للمجهزين ويمكن احتساب الإنجاز عن طريق طرح سعر البيع من الكلفة المتغيرة للمواد الخام المستخدمة في الإنتاج².

• **التعريف الرابع للإنجاز:** يشير الإنجاز السريع ذو الجودة المرتفعة (*Rapid-and-highit quality*) إلى كفاءة وفعالية الأداء تجاه الهدف الرئيسي للمنشأة والذي يتمثل في زيادة المبيعات وتعظيم الربحية نظرا لأن تحسين وزيادة الإنجاز يترتب عليه العديد من المنافع مثل سرعة تنفيذ طلبات العملاء، تخفيض المخزون وتخفيض تكلفة الإنتاج.

وطبقا لمفهوم نظرية القيود فانه يمكن النظر إلى معدل الإنجاز على أنه مقياس لسرعة دوران الأموال في المنشأة أن كمية المبيعات في وحدة الزمن (أي منذ بداية عملية الإنتاج إلى الانتهاء من التصنيع وإتمام المنتج سواء كان هذا الوقت يضيف قيمة أولا يضيف قيمة للمنتج)، مما يساعد إدارة المنشأة للتعرف على الأنشطة التي تستغرق وقت أطول

¹ عبد العزيز عرفات العجلة، مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستحدثات بيئة التصنيع الحديثة دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في قطاع غزة، الجامعة الإسلامية، غزة، عمادة الدراسات العليا، قسم المحاسبة، كلية التجارة والتمويل، مذكرة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة ماجستير في المحاسبة والتمويل 2011، ص 25.

² حيدر عطا زين، إسماعيل عباس منهل، المحاسبة عن الإنجاز أسلوب في قياس التكلفة وترشيد القرارات الإدارية، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية/ الوزارية، مجلة الكوئ للعلوم الاقتصادية والإدارية تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، العدد 28، كانون الأول/ الجزء الأول، العراق، 2017، ص 17.

وتكلفة أكبر، والأنشطة التي تعوق التدفق الطبيعي للإنتاج بدلا من الاقتصار فقط على معدلات التشغيل الفعلي التي قد تخفى كفاءة استغلال الوقت الكلي كأحد الموارد الهامة ومستوى جودة الأداء في العملية الإنتاجية. ويحسب معدل الإنجاز كما يلي¹:

$$\text{معدل الإنجاز} = \text{معدل التشغيل الفعلي} \times \text{كفاءة دورة التصنيع} \times \text{نسبة الناتج الجيد المباع}$$

$$\text{معدل الإنجاز} = \frac{\text{عدد الوحدات المنتجة}}{\text{وقت التشغيل الفعلي}} \times \frac{\text{وقت التشغيل الفعلي}}{\text{وقت التصنيع الكلي}} \times \frac{\text{عدد الوحدات الجيدة المباعة}}{\text{عدد الوحدات المنتجة}}$$

ومن ثم فإن:

$$\text{معدل الإنجاز} = \frac{\text{عدد الوحدات الجيدة المباعة}}{\text{وقت التصنيع الكلي}}$$

1- الاستثمار أو المخزون (Inventory : I)

أ- الاستثمار

جميع الأموال التي يستثمرها النظام في الأشياء التي يعتزم بيعها. ويتضمن المخزون أي المخزونات المادية مثل الإنتاج تحت التشغيل، والسلع التامة المصنعة، والمواد الخام. ووفقا لهذا المقياس يتم تقييم المخزون على وفق محاسبة الإنجاز من الإنتاج التام وتحت التشغيل على أساس سعر الخامات والأجزاء المادية التي دخلت في تصنيع المنتج فقط أي تقييم المخزون على أساس تكلفة الخامات فقط، ولا يتم الاعتراف بأية تكلفة أخرى وهذا المنهج يختلف عن محاسبة التكاليف التقليدية التي تفترض أن جزءا من نفقات التشغيلية يتم تخصيصها إلى المخزون².

¹ هبة محمود مؤمنة، مدى فعالية المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة، دراسة ميدانية على الشركات الصناعية بمدينة جدة، بحث مقدم كمتطلب للحصول على درجة ماجستير في المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، 2004، ص 87.

² بهاء حسين الحمداني، المحاسبة عن الإنجاز ودورها في دعم وتحقيق الميزة التنافسية، مرجع سابق، ص 538.

ولا تشمل قيمة المخزون القيمة المضافة من قبل النظام نفسه على وجه التحديد بمعنى لا تشمل قيمة المخزون قيمة العمل المباشرة والنفقات العامة. ويتضمن المخزون فقط قيمة الكميات المدفوعة للمكونات التي يتم شراؤها من الموردين الخارجيين وتستخدم في صناعة المخزون.

ب- الاستثمار (المخزون):

يعتمد مدخل محاسبة الانجاز على أن المخزون لا يعبر عن قيمة الانجاز، بل هو تعطيل لتدفق الإيرادات داخل الشركة، لأن زيادة المخزون يؤدي إلى الزمن اللازم للتصنيع، وهذا يؤدي إلى انخفاض الأرباح النهائية، لذلك يمكن القول أن الربح يتناسب عكسيا مع مستوى المخزون. أي أن:

$$\text{زمن الانجاز} = \text{قيمة الإيرادات} \times \text{الزمن اللازم للتصنيع}$$

لذلك يجب توجيه الاهتمام نحو المورد المقيد للنظام باعتباره الحلقة الضعيفة الذي تتحكم طاقته في سرعة تدفق الإنتاج، ويعتبر حجر الأساس في خفض زمن الإنجاز¹.
ويضمن ذلك تحقيق أقصى تدفق للإنتاج في أسرع وقت ممكن بغرض التخلص من تراكم المخزون والوصول به إلى أدنى المستويات.

ت- المخزون:

يتمثل بجميع ما تستثمره الوحدة الاقتصادية في شراء الأشياء بهدف بيعها، يمثل الاختلاف الرئيس بين المحاسبة عن الإنجاز والمحاسبة التقليدية هوفي كيفية تقييم كل من مخزوني الإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام، حيث وفقا للمحاسبة عن الإنجاز يجب تقييم هذه الأنواع من المخزون بالكلفة المتغيرة فقط والمتمثلة بالمبلغ المدفوع للمجهزين عن قيمة المواد والأجزاء التي يتكون منها المخزون على خلاف المحاسبة التقليدية التي تحمل المخزون بكافة النفقات التشغيلية.

¹ محمد حسني عابدين، مدخل محاسبة الانجاز لتطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الادارية، دراسة تطبيقية على المنشآت الصناعية الفلسطينية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية غزة، فلسطين، 2015، ص 21.

2- المصاريف التشغيلية:

❖ **التعريف الأول لتكاليف التشغيل (OE : Operation Expenses):** هي مجموع الأموال التي تنفقها الوحدة الاقتصادية لتحويل الاستثمارات إلى إنجاز، وتتضمن مجموع المصاريف التشغيلية من الأجور والمزايا العينية المدفوعة للموظفين بما في ذلك الأجور المباشرة والإدارية والفائدة المدفوعة للدائنين والاندثارات والوقود والكهرباء الخ.. ويجب تحليل حالات الزيادة والنقصان في المصاريف التشغيلية كل حالة على حده وأخذ تأثير هذه الحالات في الاعتبار¹.

❖ **التعريف الثاني لتكاليف التشغيل:** كل الأموال التي ينفقها النظام لتحويل المخزون إلى إنجاز. وتشمل (OE) النفقات مثل العمل المباشر وغير المباشر واللوازم والمقاولين الخارجيين ومدفوعات الفائدة وتعد هذه التكاليف مصروفات التشغيل ناتجة عن تحويل المخزون إلى إنجاز. ويصنف الاستهلاك أيضا كمصاريف تشغيل لأنه يمثل تكلفة تحويل المخزون إلى إنجاز².

من خلال ما تقدم يمكن القول أن محاسبة الإنجاز ظهرت بعد نظرية القيود وهي تطبق في الشركات الصناعية التي تعاني من الاختناقات في مواردها الحرجة وهذه الموارد الحرجة تتمثل (بندرة في المواد الأولية أو ساعات العمل أو أعداد العاملين.. الخ) وتفترض أن تكاليف المواد تعد تكاليف متغيرة أما بقية التكاليف الأخرى ومنها الأجور فإنها تعد تكاليف ثابتة³.

❖ **مصروفات التشغيل:** هي كافة التكاليف اللازمة لتحويل المواد الخام إلى منتجات مبيعة أو تلك المتعلقة بتحقيق الإنجاز خلال فترة معينة، وتتضمن الأجور المباشرة، والتكاليف الصناعية غير المباشرة، ولكن من منظور المحاسبة عن الإنجاز هو اعتبار كل تكاليف التشغيل فيما عدا تكلفة المواد المباشرة بمثابة تكلفة ثابتة ومحددة في الأجل القصير طبقا للمبررات التالية⁴:

¹ حيدر عطا زين، اسماعيل عباس منهل، المحاسبة عن الإنجاز أسلوب في قياس التكلفة وترشيد القرارات الإدارية، مرجع سابق، ص 7.

² بهاء حسين الحمداني، المحاسبة عن الإنجاز ودورها في دعم وتحقيق الميزة التنافسية، مرجع سابق، ص 538.

³ بهاء حسين الحمداني، المحاسبة عن الإنجاز ودورها في دعم وتحقيق الميزة التنافسية، مرجع سابق، ص 538.

⁴ عبد العزيز عرفات العجلة، مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في قطاع غزة، الجامعة الإسلامية، غزة مرجع سابق، ص 29.

✓ غالباً ما تمثل تكلفة المواد المباشرة النسبة الكبرى من إجمالي تكلفة الإنتاج حيث تتراوح في بعض الصناعات بين 70% إلى 75% وقد تصل في بعض الأحيان إلى 80% وتتغير هذه التكلفة مع التغير في مزيج أوحجم الإنتاج، أما تكاليف التشغيل الأخرى كالعمل والخدمات الأخرى فإنها ترتبط بالطاقات المتاحة للموارد المختلفة التي تم استثمارها بالفعل، ويؤدي افتراض ثبات هذه الطاقات نسبياً في الأجل القصير إلى ثبات التكاليف المرتبطة بها بغض النظر عن حجم وتشكيلة الإنتاج؛

✓ تميل تكلفة العمل في ظل بيئة التصنيع الحديثة إلى الثبات أكثر منه للتغير نظراً للاعتماد على العمالة متعددة المهارات التي يمكنها القيام بأنشطة متعددة إنتاجية وخدمية، بدلاً من الاعتماد على العمالة المتخصصة المرتبطة بأداء نشاط معين دون سواه، فالعامل أصبح أكثر ارتباطاً بالآلة منه بالنسبة للمنتج وانحصر دوره في قيامه بمراقبة عدد كبير من الآلات أكثر من قيامه بتحويل المواد الخام إلى منتجات، إضافة إلى إمكانية قيامه بإعمال لا ترتبط بحجم الإنتاج كتجهيز وإعداد الآلات وصيانتها، ورقابة الجودة أثناء التشغيل؛

✓ تتجه الإدارة في المنشآت المعاصرة إلى الاحتفاظ بالقوة العاملة المدربة، وتحمل أجورهم في فترات انخفاض الطلب على المنتجات المنشأة بدلاً من إقالتهم ثم إعادة تعيينهم أو تعيين عمال جدد فيما بعد؛

✓ لم تعد الأجور المباشرة تدفع على أساس القطعة ولا ترتبط مباشرة 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، كما أن هذه المرونة تمكن من مقابلة التغيرات في الطلب على المنتجات، مما يعني عدم الاستغناء عن العاملين كنتيجة لتأثير التغير في المزيج الإنتاجي، والحالة الوحيدة التي يمكن أن يحدث فيها زيادة الطاقة العاطلة للعاملين هي حالة نقص الطلب الفعلي على منتجات المنشأة.

ثالثا: مزايا المحاسبة عن الإنجاز

يمكن تلخيص مزايا تطبيق المحاسبة عن الإنجاز في النقاط الواردة اسفله:¹

- تحسين الوضع التنافسي: تساعد المحاسبة عن الإنجاز على تحسين المركز التنافسي للوحدة الاقتصادية وأيضا تحسين حصتها في السوق من خلال إزالة القيود؛
- كما أنها تعيد التركيز على الكفاءات بعيدا عن اعتماد محاسبة التكاليف المتقدمة؛
- تحسين أداء الربح من خلال قرارات تحليلية أفضل بناء على ثلاثة متغيرات نقدية مهمة، وهي الإنجاز والمخزون والمصروفات التشغيلية؛
- إدارة القيود: المحاسبة عن الإنجاز تساعد على تحسين ربحية الوحدة الاقتصادية من خلال إزالة القيود يمكن للشركات إدارة القيود وإزالتها واحد تلو واحد من أجل الحصول على أكبر عائد ممكن من موارده المحددة والحصول على الموقف الأمثل في الصناعة بأكملها، ويتم إزالة القيود من خلال استخدام قواعد نظرية القيود؛
- تقليل من المخزون والتكاليف المرتبطة به، وتسهل من تدفق الإنتاج؛
- سرعة الاستجابة لطلبات العملاء؛
- تركيز الضوء على الربح؛
- توجه الانتباه إلى مراكز الاختناق؛
- تجعل التركيز على الفعالية وليس الكفاءة.
- لا تعد مفيدة جدا لاتخاذ القرارات الإستراتيجية التي تتطلب استثمار أموال ضخمة على المدى الطويل؛
- بسبب إنتاج تقارير خاصة بالمحاسبة عن الإنجاز يتطلب الوحدات الاقتصادية إنتاج تقارير مالية ضعف عدد التقارير التي تنتجها بالرغم من تلبية التقارير التقليدية المستمدة من المصنع لحاجة الإدارة.

¹ اعتمادا على:

- بهاء حسين الحمداني، مرجع سابق، ص 538.

- حيدر عطازين، إسماعيل عباس منهل المحاسبة عن الإنجاز أسلوب جديد في قياس التكلفة وترشيد القرارات الإدارية، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية/ الوزارة، جامعة واسط كلية الإدارة والاقتصاد قسم المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة واسط، العراق، 2017، ص 11.

المطلب الثالث: علاقة المحاسبة عن الإنجاز بترشيد القرارات الإدارية

يمثل القرار النقطة الأخيرة في سلسلة الأعمال الذهنية، ويمر اتخاذ القرارات بعدة مراحل هي تحديد المشكلة محل القرار، تحديد البدائل أو الحلول المتنافسة المحتملة للمشكلة، توفير معلومات حول تكلفة وعائد وإنجاز كل بديل من هذه البدائل، تحديد المعايير الموضوعية القادرة على المفاضلة بين هذه البدائل، تقييم البدائل واختيار البديل الأفضل (اتخاذ القرار) في ضوء معايير التفضيل المحددة. ونتيجة تعدد معايير التفضيل التي قد تكون مرتبطة بالتكلفة أو بالعائد فقط أو بالعائد والتكلفة معا من حيث الربحية والإنتاجية والتغير في الربحية والتغير في الإنتاجية أو غير ذلك، فإن هذه المعايير تكون قابلة للتغيير باختلاف الشخص الذي يتخذ القرار وباختلاف زمن أو فترة اختيارها.

أولا: تعريف القرار الإداري وعملية اتخاذ القرارات الإدارية¹

نظرا لأهمية القرار الإداري، اهتم بعض الباحثين بهذا المجال ما جعلهم يقدمون عدة تعاريف لهذا المصطلح المركب: القرار الإداري على أنه الاستجابة الفعلية التي توفر النتائج المرغوبة لحالة أو حالات حالية أو محتملة في المؤسسة. كما نجد الباحثين (Riggs) و (Kohn) و (Stoner) يعرفون القرار الإداري على أنه: عملية الاختيار بين البدائل أما (Harrison) فعرفه على أنه: اللحظة في عملية تقييم البدائل المتعلقة بالهدف والتي عندها يكون توقع متخذ القرار بالنسبة لعمل معين بالذات يجعله يتخذ اختيار يوجه إليه قدراته وطاقته لتحقيق غايته. ومن الناحية القانونية فالقرار الإداري هو إفصاح الإدارة عن إرادتها لما لها من سلطة بمقتضى القانون واللوائح وذلك بقصد إحداث مركز قانوني معين متى كان ممكنا وجائزا قانونيا وكان الدافع منه تحقيق مصلحة.

كما أن هناك فرق بين تعريف القرار وتعريف عملية اتخاذ القرارات، فمفهوم القرار هو اختيار لبديل واحد من بين بديلين أو أكثر، أما عملية اتخاذ القرار فتشير إلى عملية تبني على الدراسة والتفكير الموضوعي للوصول إلى قرار معين أي اختيار للبدائل. فعملية اتخاذ القرار هي عملية تمتد في الماضي والحاضر والمستقبل والتركيز على الناحية

¹ سهام عزى، دراسة المقاربة الكمية في اتخاذ القرارات الادارية مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في قسم علوم التسيير تخصص التسيير العمومي، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، سنة 2011/2012، الجزائر، ص 19-21.

الأخيرة فيها وهي المتعلقة بالاختيار بين البدائل يقود إلى مفهوم خاطئ للقرار ويتجاهل العملية الطويلة والمعقدة التي تنطوي على الاستكشاف والتحليل وغيرها والتي تسبق عملية المفاضلة الأخيرة.

ثانيا: أنواع القرارات الادارية

تختلف أنواع القرارات باختلاف المعيار الذي تعتمده الشركة فقد يكون المعيار هو شكل القرار أو أهمية القرار أو مصدر القرار، ومن هنا فأنواع القرارات تدور عموما حول¹:

1- القرارات الأساسية والقرارات المتكررة: يقصد بها القرارات الإستراتيجية التي تخص السياسة العامة الموجهة لنشاط المنظمة وكذا قرارات سياسة بلوغ أهدافها العامة وتتعلق غالبا بكيان المنظمة وأهدافها وخططها على المدى البعيد والقريب ومثال على ذلك قرار تغيير النشاط أجزء منه، أما القرارات المتكررة فهي قرارات يومية روتينية تتكرر كثيرا في العمل اليومي للمنظمة وذلك خلافا للقرارات الأساسية التي لا تتكرر إلا خلال سنوات، والقرارات المتكررة لا تحتاج إلى تحضير كالنوع الأول من القرارات الذي يحتاج إلى دراسات مسبقة لإصداره.

2- القرارات التنظيمية والقرارات الشخصية: تصدر القرارات التنظيمية عن السلطة الإدارية بصفة رسمية، كقرارات الترقية والتوظيف أو التأديب، أما القرارات الشخصية فتصدر عن المسؤول الإداري بصفته الشخصية وليس بالصفة التنظيمية ومثالا على ذلك أن يقدم هذا المسؤول استقالته.

3- القرارات اللائحية والقرارات الفردية: تصدر القرارات اللائحية على شكل لوائح تنطبق تعاليمه على كل فرد في المنظمة تتوفر فيه شروط تأتي بها اللائحة وذلك طول مدة سريان اللائحة، أما القرارات الفردية فيسري مفعولها على شخص بعينه ومحدد باسمه ولا ينطبق على غيره، كالقرارات التأديبية.

4- القرارات المكتوبة والقرارات الشفهية: الأصل في القرارات أن تكون مكتوبة لتكون ذات مرجعية ويسهل فهمها مع عدم اختلاف اثنان عن محتواها لأنها مكتوبة، وهذا لا يمنع من وجود قرارات يومية غير مكتوبة سليمة

¹ اعتمادا على:

- خلاصي مراد، اتخاذ القرارات في تسيير الموارد البشرية واستقرار الإطار في العمل، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في تخصص علم النفس التنظيمي وتسيير الموارد البشرية، قسم علم النفس وعلوم التربية والأرطوفونيا، كلية العلوم الانسانية والعلوم الاجتماعية، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، السنة الجامعية 2006/2007، ص 74-75.

- محمد العشماوي، محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص، 373-374.

ومنتجة لآثار واضحة، ويستمد القرار الشفوي قوته من قوة وسلطة متخذه، وكلما اتجهنا إلى أسفل السلم الهرمي كان القرار الشفوي ذا سلطة أما إذا اتجهنا إلى أعلى الهرم يفقد القرار قوته ومن مساوئه سهل التحريف والتأويل.

5- القرارات الصريحة والقرارات الضمنية: يصدر القرار الصريح عن المسئول الإداري صراحة إما بالقبول أو الرفض عن قضية معينة، أما القرار الضمني فيفهم من قرار المسئول الذي لا يعبر عنه صراحة، بل يفهم من سياق القرار العام الذي يصدره.

من أبرز المقاييس المناسبة لخدمة تلك القرارات في بيئة الأعمال الحديثة طبقا لمدخل المحاسبة من الإنجاز في:

❖ تعظيم الإنجاز؛

❖ تخفيض المخزون بكل صوره؛

❖ تخفيض نفقات التشغيل.

في إطار ما سبق يتمثل دور المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد بعض القرارات بما يلي¹:

أولاً: استخدام محاسبة الإنجاز كأداة لترشيد القرارات المتعلقة بتكاليف الجودة

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

ثانياً: استخدام محاسبة الإنجاز كأداة لترشيد قرارات تخطيط الربحية وتحديد تشكيلة المنتجات:

لكي تتمكن الإدارة من تخطيط الربحية وتحديد شكل المنتج واتخاذ القرارات تعتمد على عملية قياس التكلفة لكل منتج وتحديد سعر بيعه ومن ثم تحديد المنتجات الأكثر ربحية 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

¹ - محمد عبد الله محمود أبو رجمة، أثر تطبيق محاسبة الإنجاز كأداة لترشيد القرارات الإدارية، مرجع سابق، ص 594.

يمكن للإدارة التحكم فيها ومن ثم أصبح جوهر مشكلة تخطيط الربحية وتحديد تشكيلة المنتجات تتمثل في تحديد وقياس تكلفة كل منتج على حدا ومحاولة تخفيض تلك التكاليف بأكبر قدر ممكن سعيا وراء تعظيم الربحية. إن مفاهيم محاسبة التكاليف أهملت أحد الاعتبارات الهامة عند اتخاذ قرارات تخطيط الربحية وتحديد تشكيلة المنتجات ألا وهو تأثير الطاقة الداخلية على هذا القرار حيث أن محدودية الطاقة في مراحل الإنتاج تؤدي إلى محدودية حجم الإنجاز على مستوى المنشأة ككل. مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير صحيحة في هذا الشأن ومن هنا تأسست جهود المؤيدين لمحاسبة الإنجاز إلى عدم ضرورة تخصيص تكاليف التشغيل فيما عدا المواد المباشرة على المنتجات، طالما أن هذه التكاليف ثابتة ولا تختلف بين مزيج إنتاجي وآخر لثبات طاقة الموارد المرتبطة بها في الأجل القصير. من هنا فإن تحديد المرحلة ذات أضعف طاقة إنتاجية والتي تمثل القيد الرئيسي للنظام سيكون هو الحاكم في تحديد حجم الإنتاج من كل منتج بناء على ما يستنفده كل منتج من زمن تلك المرحلة.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

فيما يلي لبعض الدراسات السابقة بالغتين العربية والأجنبية في مجال المحاسبة عن الإنجاز والتي تعد أحد الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية.

المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

1. عبد العزيز عرفات العجلة مدى إمكانية تطبيق المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديث دراسة ميزانية على الشركات الصناعية في قطاع غزة قدمت هذه الدراسة للحصول على درجة الماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، في الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، سنة 2011.

حيث ركزت إشكالياتها في مدى استكشاف إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز كأداة لتقييم الأداء فقد ركزت الدراسة على بيان أهم المستجدات في بيئة التصنيع الحديثة وآثرها على هيكل التكاليف ووضحت مفهوم المحاسبة على الإنجاز وتقييم مدى فعاليته في توفير المعلومات الملائمة لمساعدة الإدارة في ترشيد القرارات وتقييم الأداء وبعد إجراء الدراسة التطبيقية كانت النتائج كالتالي:

- تسعى الشركات الصناعية في بيئة التصنيع الحديث لتحقيق العديد من الأهداف مثل تحقيق رضا العملاء نمواً للمبيعات والربحية والبقاء والنمو إلى غير ذلك من الأهداف الإستراتيجية؛
- تعتمد الشركات الصناعية على أنظمة وتقنيات التصنيع المتقدمة في تحديد المواد المجهزة للتصنيع واستخدام آلات ذات سرعة عالية.

2. محمد حسني عايدين، "مدخل محاسبة الإنجاز لتطوير نظم التأليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية دراسة تطبيقية على المنشآت الصناعية الفلسطينية قدمت هذه الرسالة لمتطلبات الحصول على درجة ماجستير المحاسبة والتمويل قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، في الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، سنة 2015.

حيث دارت إشكالياتها الرئيسية على هل يؤدي استخدام محاسبة الإنجاز إلى تطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الفلسطينية وقدر ركزت الدراسة على أهمية المحاسبة على

الإنجاز في قياسه وتقييم أداء الشركات الصناعية الفلسطينية وأن التكامل بين نظم التكاليف والمحاسبة على الإنجاز يؤدي إلى تقييم وقياس الأداء ومساعدة الشركات الصناعية الفلسطينية في تحقيق أهدافها، وقد جرت الدراسة التطبيقية بالإجراء استبانة على 60 مبحوثاً وقد توصل الباحث إلى النتائج التالية:

- يساهم استخدام المحاسبة عن الإنجاز في تقييم معلومات كافية وملائمة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات؛
- عند قياس تكلفة المنتج تأخذ الشركات الفلسطينية عامل الزمن (وقت الإنجاز) بعين الاعتبار؛
- هناك حاجة لتطوير نظم التكاليف لتقديم معلومات أكثر دقة عن ربحية المنتج وربحية الشركة وربحية للعملاء.

3. مناف علي العازل، التكامل بين نظرية القيود ونظام التكاليف على الأساس الأنشطة وأثره في رفع ربحية الأقسام ودراسة حالة قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة بجامعة حلب سنة 2015.

حيث دارت إشكالاتها الرئيسية حول هل يؤدي التكامل بين نظرية القيود ونظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى رفع ربحية الأقسام الإنتاجية وركزت هذه الدراسة على إظهار قيمة التكامل بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظرية القيود في رفع مستوى أداء الشركات وتعزيز وضعها التنافسي ورفع ربحيتها وأهمية التكامل بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظرية القيود في إيجاد رؤية جديدة لتحديد ومعالجة القيود والاختلافات التي تعاني منها الشركة، وقد تم إجراء دراسة تطبيقية تمثلت في دراسة حالة مؤسسة دقاق مساهمة المغلقة بين سنة 2010 و2013 وتم التوصل إلى النتائج التالية:

- ساعد تطبيق كل من نظام التكاليف على أساس الأنشطة ومنهج التفكير متكاملين معا على تحديد أي الأقسام يعاني من انخفاض في الربحية؛
- يقدم نظام التكاليف على أساس الأنشطة دراسة تفاضلية للإدارة حول إمكانية الإبقاء والاستفتاء عن القسم الإنتاجي ذو الربحية المنخفضة؛
- يساعد تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على تبويب التكاليف ضمن مجتمعات تكلفة محددة وتخصيصها على المنتجات وفق محركات التكلفة الخاصة بكل منتج.

4. هبة محمود مؤمنة، مدى فعالية المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديث قدمت هذه الدراسة كمطلب للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز المملكة العربية السعودية، سنة 2004.

حيث دارت إشكالياتها الرئيسية ما هو موقف بيئة الصناعة المملكة العربية السعودية من فعالية المحاسبة عن الإنجاز وتطبيقها في ظل الظروف البيئية التي تستهدفها الصناعة السعودية في الوقت الحاضر وقد ركز هذه الدراسة على إبراز وإظهار وتشخيص أهم المستجدات في بيئة التصنيع الحديث وأثرها على هيكل التكاليف واستكشاف إمكانية تطبيق المحاسبة عن الإنجاز كأداة لتقييم الأداء بالمنشآت الصناعية السعودية وأهم المعوقات والتطبيق وتحليلها وبعد إجراء دراسة التطبيقية التي تمثلها في دراسة حالة دراسة ميدانية على الشركات الصناعية بمدينة جدة توصيل الباحث إلى النتائج التالية:

- تسعى المنشآت الصناعية بالمملكة في بيئة التصنيع الحديث لتحقيق العديد من الأهداف مثل تحقيق رضا العملاء؛
- وجود نسبة كبيرة من المنشآت الصناعية تطبيق بالفعل مدخل المحاسبة عن الإنجاز؛
- اعتماد العديد من المنشآت الصناعية أنظمة التصنيع المرنة وأنظمة التصنيع المتكاملة ونظم التخزين.

5. حيدر عطا زبين، إسماعيل عباس منهل، المحاسبة عن الإنجاز أسلوب جديد في قياس التكلفة وترشيد القرارات الإدارية جامعة واسط كلية الإدارة والاقتصاد قسم المحاسبة 2017.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مفهوم المحاسبة عن الإنجاز وتقييم مدى فاعليتها كوسيلة متطورة في توفير المعلومات الملائمة لمساعدة الإدارة في ترشيد قراراتها وتوضيح دور مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تشخيص القيود التي تعيق عمل الوحدة الاقتصادية وبالشكل الذي يساهم في إدارة الإخفاقات ورفع مستوى الأداء وبعد إجراء الدراسة التطبيقية تم التوصل إلى النتائج التالية:

- تساعد المعلومات التي تقدمها المحاسبة عن الإنجاز على تقويم أداء الوحدة الاقتصادية؛
- يساهم أسلوب المحاسبة عن الإنجاز في احتساب تكاليف الإنتاج بشكل عادل ومناسب؛

- الدقة والوضوح التي تتميز بها المحاسبة عن الإنجاز تساعد في اتخاذ قرارات لها انعكاس إيجابي على ربحية الوحدة الاقتصادية ورفع كفاءة أدائها.

6. عامر دحمام، خلف الصيحي، المحاسبة عن الإنجاز ودورها في دعم وتحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 22، الإصدار: 92، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد، العراق، 2016.

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف إمكانية تطبيق المحاسبة عن الإنجاز ودورها في دعم وتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية وبما ينسجم ومتطلبات بيئة التصنيع الحديثة في ظل اشتداد المنافسة كأداة لتوفير المعلومات الملائمة لمساعدة الإدارة في التخطيط والتقييم واتخاذ القرارات الإستراتيجية وبعد إجراء الدراسة التطبيقية توصل الباحث إلى النتائج التالية:

- المحاسبة عن الإنجاز تمثل أسلوباً جديداً في مجال المحاسبة نتيجة التغيرات المستمرة في الطلب من قبل الزبائن والمنافسة الشديدة وزيادة تنوع المنتجات؛

- تساعد المستثمرين في الشركة على القيام بعملية تحليل الأداء المالي للشركة وأنها تقدم صورة منصفة وعادلة لأداء الشركة في مدة معينة.

7 - محمد عبد الله محمود أبورحمة، أثر تطبيق محاسبة الإنجاز كأداء الترشيد القرارات الإدارية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد: 8، جامعة ام البواقي، الجزائر سنة 2017.

هدفت هذه الدراسات إلى التعرف على أثر المحاسبة على الإنجاز في أغراض قياس التكلفة بهدف تطوير التقارير الداخلية وكأداة لترشيد القرارات الإدارية والتخطيط لربحية وتحديد تشكيلة المنتجات وترشيد قرارات الشراء أم الصنع وكأداة لترشيد قرارات الاستثمار في الآلات وإجراء تحسينات تعمل المرحلة وبعد إجراء الاستبانة تصور الباحث إلى النتائج التالية:

- محاسبة الإنجاز من الأدوات والأساليب التكاملية وليست التنافسية حيث تسعى محاسبة الإنجاز إلى التوصل إلى مستوى الأمل للإنجاز، ومن ثم تعظيم الأرباح في الأجل القصير؛

- إن مفهوم المحاسبة على الإنجاز يمد الإدارة بالطريقة المثلى لتعظيم الأرباح في الأجل القصير في ظل بيئة إنتاجية ذات موارد مقيدة ومحدودة؛

- مفهوم المحاسبة عن الإنجاز الذي يفترض وجود واحد على الأقل في المؤسسة في الأجل القصير.

المطلب الثاني: الدراسات بالغة الأجنبية:

1.Andrei yuSokolov,Tatyana V. Elsukovo, USING ABC TO ENHANCE THROUGHPUT ACCOUNTING: AN INTEGRATED MANAGEMENT APPROACH; Electronic Business Journal Volume 14, Issue 5, 2015.

تناول هذا المقال المقارنة بين استخدام الأساليب الحديثة في محاسبة إدارة المشاريع بين طريقتي (ABC) و (TA) لإدماجهما والتفاعل بينهما من أجل اتخاذ القرارات، حيث أخذت هذه الدراسة عدة آراء للخبراء في إدارة المحاسبة وتم الخروج بالاستنتاجات التالية:

- إن استخدام طريقة (TA) تساعد على اتخاذ القرارات الإدارية قصيرة المدى، فما تساعد طريقة (ABC) على اتخاذ القرارات طويلة المدى؛

- كلاهما يهدف إلى تعظيم ربح الشركة؛

- تستخدم طريقة (TA) من أجل تحسين الربحية في حدود الموارد والقيود الحالية، أما (AB) فتساعد على تقليل تكاليف التشغيل؛

- يؤدي الاستخدام المشترك لطريقة (TA) و (ABC) إلى تنظيم المعلومات أكثر في المؤسسة.

2.DAVID DUGDALE, T.COLWYN jones, THROUGHPUT ACCOUNTING: TRANSFORMING RACTICES? British Accounting Review (1998) 30.

تطرق الباحثان في هذه الورقة البحثية إلى تقييم طريقة المحاسبة عن الانجاز البريطانية، فقد تطرقا إلى المفهوم الجديد المحاسبة عن الانجاز متداول بين التقنيات المختلفة وتناوله من طرف معهد (Goldatt) ومن خلال سلسلة المقالات المنشورة من قبل الباحثين (GALLOWAY and WALDRON) ومدى تقديمها للإضافة للممارسات المحاسبة في النظرية المحاسبية حيث أسقطت الدراسة على الشركات وتم الخروج بأن استخدام مصطلح (TOC) و (TA)

بشكل تبادلي في بريطانيا وهما مرتبطان بمقترحات (GALLOWAY AND WALDRON)، كذلك تمسك بعض المديرين بالتقنيات التقليدية.

المطلب الثالث: خصوصية الدراسة

1. أوجه الشبه:

- تطرقت البعض الدراسات السابقة أساليب وأدوات القياس في المحاسبة عن الانجاز كذلك في دراستنا تطرنا إلى هذا الجانب وبيننا طرق القياس والأسس التي تقوم عليها عملية القياس في المحاسبة عن الانجاز.
- توفر المحاسبة عن الانجاز بحسب بعض الدراسات السابقة المعلومات اللازمة لقياس التكلفة وترشيد القرارات الإدارية وهذا ما سلطنا عليه الضوء من خلال دراستنا. في عملية قياس التكلفة تطرقنا إلى أدوات القياس في المحاسبة عن الانجاز وهي (الانجاز، الاستثمار، مصروفات التشغيل) كما أن هناك دراسات سابقة تطرقت أيضا لهذه الأدوات في قياس التكلفة.

2. أوجه الاختلاف:

- أغلبية الدراسات السابقة لم توضح بشكل مباشر مدى تأثير المحاسبة عن الانجاز في اتخاذ القرارات الإدارية بينما في بحثنا هذا سلطنا الضوء بشكل مباشر على دور أومدى مساهمة المحاسبة عن الانجاز في اتخاذ القرارات الإدارية، من خلال التطرق أيضا الى مساهمة نظرية القيود في اتخاذ القرار.
- هناك دراسات قامت بدراسات تطبيقية تمثلت في دراسة حالة وأخرى أجرت دراسة تطبيقية تمثلت في استبانة أما في دراستنا سنعتمد على دراسة تطبيقية تمثلت في دراسة حالة. خلال هذه الدراسة تم التطرق الى تطبيق المحاسبة عن الانجاز ونظرية القيود في البيئة الجزائرية حيث لم تصادفنا دراسة كهذه سابقا.

خلاصة الفصل

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى نشأة المحاسبة الإدارية وقمنا بإعطاء عدة مفاهيم لها وأبرزنا تطور المحاسبة عن الإنجاز مع تقديم مفاهيم توضحها بشكل أكبر بالإضافة إلى أهدافها والتي لخصت كل ما تم ذكره في التعاريف، وبيننا أدوات قياس التكلفة والتي تعتبر عنصر هاماً في المساعدة لاتخاذ القرارات لدى متخذي القرار ومن ثم قمنا بإبراز أبرز المزايا والانتقادات التي وجهت للمحاسبة عن الإنجاز، وأظهرنا في المطلب الرابع العنصر الجوهرية الذي يدور حوله موضوع دراستنا والمتمثل في علاقة المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد وتحسين القرارات الإدارية، أما في المبحث الثاني فأظهرنا الدراسات السابقة باللغة العربية وباللغة الأجنبية هذا فيما يخص المطلبين الأول والثاني، أما فيما يخص المطلب الثالث فبيننا خصوصية الدراسة وأخيراً عرضنا أوجه الشبه والاختلاف.

الفصل الثاني:

دراسة حالة لشركة دليبة

لصناعة الأنابيب

البلاستيكية

تمهيد

تعد نظرية القيود بوابة كبيرة لنجاح المؤسسات والتي بدورها انبثقت عنها المحاسبة عن الإنجاز، والتي جاءت لمواجهة التحديات، والبحث عن الاحتياجات والمعلومات اللازمة لزيادة الوعي وفهم المفاهيم الحديثة، التي نادت بها نظرية القيود وتطوير الأداء التشغيلي، وذلك من خلال معرفة نقط الاختناق والاستفادة من الوقت الضائع في الإنتاج ومحاولة سد هذا الوقت أو بالأحرى تعويضه ولقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين؛ مبحث تطرقنا فيه إلى الطريقة والأدوات وقسمناه إلى مطلبين الأول يتحدث على الطريقة والثاني على الأدوات المستخدمة في جمع البيانات، أما في المبحث الثاني فتم التطرق إلى النتائج والمناقشة وفي هذا المبحث تم تقسيمه إلى مطلبين وهما الدراسة التطبيقية في الشركة محل الدراسة.

وفيه تم التعرض إلى العديد من الآليات وهي كلفة المواد الداخلة في التصنيع، بالإضافة إلى المصاريف التشغيلية، والكميات المطلوبة والوقت اللازم لإنجازها في كل قسم، ومقدار هامش الإنجاز لكل منتج، ومعدل الإنجاز لكل منتج، وتحديد تشكيلة الإنتاج في المورد المقيد، وبالإضافة إلى احتساب صافي الربح والعائد على الاستثمار، وأخيرا عدد العاملين ومعدل الأجور المدفوعة. والمطلب الثاني تطرقنا فيه إلى الاستنتاجات والتوصيات التي توصلنا إليها، وكانت كالتالي:

- المبحث الأول: الطريقة والأدوات؛
- المبحث الثاني: النتائج والمناقشة.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات

تطرق هذا المبحث الى مطلبين، الأول وهو الطريقة وذلك عن طريق المجتمع الاحصائي والذي تم عرض فيه تعريف المجتمع الاحصائي و تقديم تعريف عام للشركة محل الدراسة بالاضافة الى الهيكل التنظيمي، وأيضا العينة الاحصائية ، والمطلب الثاني الأدوات المستخدمة في جمع البيانات ومتغيرات الدراسة وذلك عن طريق عدد من أدوات جمع البيانات متمثلة في المقابلة ودراسة الوثائق و الملاحظة دون مشاركة بالاضافة الى متغيرات الدراسة.

المطلب الأول: الطريقة

وذلك عن طريق العديد من الأدوات.

أولا: المجتمع الإحصائي

يمثل المجتمع الإحصائي هو مجموعة العناصر التي تشكل هدف الدراسة، وكل شخص من المجتمع يدعى وحدة إحصائية (unite statistique) أو فرد (individu) وهو العنصر الأساسي عند القيام بتجربة ما. يتمثل مجتمع هذه الدراسة في شركة دليبة لصناعة الأنابيب البلاستيكية ذات المسؤولية المحدودة والجدول التالي يوضح ذلك:

دراسة حالة

الجدول رقم (01-02): تقديم عام لشركة دلبية ذ.م.م

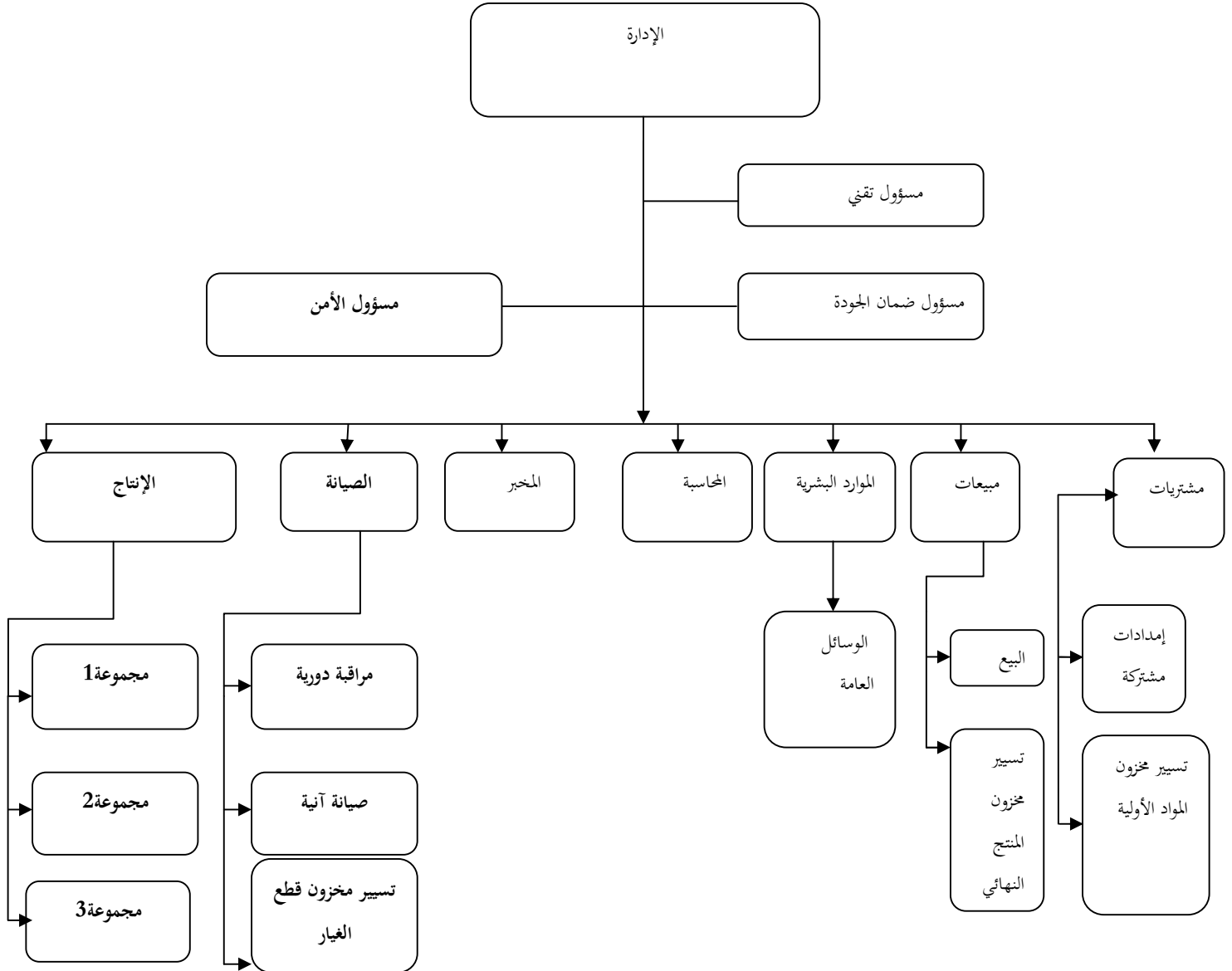
اسم الشركة	هي شركة دلبية لصناعة الأنابيب البلاستيكية
تأسيسها	بموجب عقد تأسيس بتاريخ 1997/09/07
الشكل القانوني	شركة ذات مسؤولية محدودة
رأس المال	مائة ألف دينار جزائري (100.000 دج)
عقد التعديل	محرر بتاريخ 2009/04/14 تحت رقم 2009/162
تغيير الشكل القانوني	ليصبح: ش.ذ.م.م sarl
رأس المال الجديد	مليونان وثمانمائة وثمانون ألف دينار جزائري (2.880.000 دج)
المنطقة	شركة دلبية في منطقة هبة الشرقية ببلدية قمار ولاية الوادي، على الطريق الوطني رقم 48

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق الشركة.

كما يوضح الشكل التالي الهيكل التنظيمي للشركة محل الدراسة:

دراسة حالة

الشكل رقم (01-02) الهيكل التنظيمي لشركة دليبة ذ.م.م



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق الشركة.

وفيما يلي تفصيل الأقسام الأساسية في شركة دليبة لصناعة الأنابيب البلاستيكية وفقا لتصريح المدير ومسؤول الإنتاج أن النظام الإداري للشركة. حيث يتكون مجلس الإدارة من 5 أعضاء، وهم (مدير عام، مسؤول إنتاج، مسؤول جودة، مدير موارد بشرية، مسؤول تسويق) وله الصلاحية المطلقة التي تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية

دراسة حالة

الصحيحة، ويجتمع هذا المجلس نهاية كل أسبوع لدراسة طلبيات الأسبوع المقبل وطرح المشاكل التي يعاني منها كل عضو من هؤلاء الأعضاء في قسمه والخروج بالحل الأمثل لها وكذلك الاقتراحات التي من شأنها تسهيل السير الحسن وجميع الأعمال التي تقتضي سير الأعمال في الشركة.

- **قسم العمال:** يختص هذا القسم بمتابعة شؤون العمال من غيابات وعطل مرضية وتعويضات وتعيين العاملين وتقسيم مهامهم داخل الشركة، حيث تتكون الشركة من 51 عامل موزعين كما يلي 5 إداريين و32 عامل إنتاج و3 صيانة و3 سائقين و6 عمال مخزن و1 مخزني قطع غيار و1 مخبري.

- **قسم الإنتاج:** تنتج الشركة عدة منتجات مختلفة من الأنابيب البلاستيكية على مستوى قسمان:

- قسم إنتاج أنابيب PVC؛

- قسم إنتاج أنابيب PEHD؛

- قسم إنتاج أنابيب PEBD مسترجع.

تتبع الشركة نظام الطلبية ويكون إنتاج حسب الطلب لمعظم منتجاتها بسبب سياسة التقشف بدرجة أولى وكذلك سياسة سير المؤسسة وطلب العملاء حسب المواصفات التي يريدونها في المنتج والمنتجات تكون عرضة لتلف العوامل الطبيعية وطبيعة المنطقة، فكمية المنتج التام المخزن لدى الشركة منخفض أو منعدم أحيانا في بعض المنتجات لأن الشركة لا يمكنها إنتاج منتج معين وتخزينه دون وجود طلب عليه، ولا تشتغل الشركة بكامل طاقتها الإنتاجية وتعمل ضمن زمن 24 ساعة على 24 ساعة ضمن نظام 3 دوامات يوميا كل دوام فيه 8 ساعات.

- **قسم المشتريات:** تعتمد الشركة في شراء المواد الأولية على الموزعين مستوى وطني (بولي كلورير الفينيل، ستايليزون، فحم) ومستوى دولي (كربونات الكالسيوم) وتكاليف نقلها يتحملها الموزع، ولدى الشركة حد أدنى من المواد الأولية لا يجب أن تقل على الكمية المحددة ويشمل هذا الحد كل المواد الأولية على سبيل المثال مادة البولي اثنيل الفينيل يجب أن لا تقل عن 500 قنطار في المخازن لكي تتفادى الشركة التذبذبات في سوق المواد الأولية وذلك بالاعتماد على دراسة مسبقة لاحتياجات المنتجات من المواد الأولية.

دراسة حالة

- **قسم الصيانة:** تتمثل من فريق مكون من ثلاث مهندسين مهمتهم صيانة الأعطال ومراقبة دورية لآلات وتنبيه الشركة بكل ما يلزمها من عتاد ومستلزمات صناعية.
- **قسم المالية:** تتكون الإدارة المالية للشركة من قسم المحاسبة والرقابة الداخلية وصندوق النقدية إضافة إلى التعاملات مع البنوك المختلفة من خلال الشيكات.

ثانيا: العينة الإحصائية

كل مجموعة جزئية من المجتمع الإحصائي ندعوها بالعينة الإحصائية، في الدراسات الإحصائية يفضل دائما إجراء البحوث على مجموعة جزئية أي على عينة وبعد استخلاص النتائج تعمم على المجتمع الإحصائي الذي أخذنا منه تلك العينة¹. تتمثل عينة هذه الدراسة في مجموعة الوثائق والمعلومات المدروسة وهي معلومات متعلقة بالفترة الممتدة من 2016 إلى يومنا الحالي.

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في جمع البيانات ومتغيرات الدراسة

أولا: الأدوات المستخدمة في جمع البيانات

تم استخدام عدد من أدوات جمع البيانات متمثلة في:

1-المقابلة: يمكن تعريف المقابلة بأنها عبارة عن محادثة موجهة بين الباحث وشخص أو أشخاص آخرين بهدف الوصول إلى حقيقة أو موقف معين يسعى الباحث لعرضه من أجل تحقيق أهداف الدراسة، ومن الأهداف الأساسية للمقابلة الحصول على البيانات التي يريدها الباحث بالإضافة إلى تعرف ملامح أو مشاعر أو تصرفات المبحوثين في مواقف معينة².

خلال هذه الدراسة تم استخدام اجراء العديد من المقابلات مع موظفي الشركة محل الدراسة حيث كانت أغلبية المقابلات فردية، وتميزت بالحرية وعدم التقنين وقد تم اختيار هذا النوع لأنها ملائمة لطبيعة الدراسة وهذا نظرا لكون **المقابلة الشخصية** والتي تتميز نسبة الردود، وبغزارة المعلومات التي يحصل عليها الباحث، وتعرف ردود

¹ بوساحة حورية، الاحصاء والاحتمالات، المدرسة العليا للأساتذة، 2008، ص 15.

² محمد عبيدات وآخرون، منهجية البحث العلمي القواعد والمراحل والتطبيقات، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، الجامعة الاردنية، 1999، ص55.

دراسة حالة

المبحوثين وانفعالاتهم، إلا أن أهم مأخذها هي احتمالية التحيز من قبل المبحوث للظهور بمظهر لائق أمام الباحث، وارتفاع تكاليفها المادية وحاجتها إلى وقت من الباحث وبخاصة في حالة تباعد أفراد الدراسة¹. الجدول التالي يظهر اجمالي المقابلات التي تم انجازها خلال الدراسة.

الجدول رقم (02-02): المقابلات المنجزة مع مسؤولي المؤسسة محل الدراسة

الرقم	مع	مدة زمنية	الأيام
01	المدير	1 ساعة	1 يوم
02	المسير	10 ساعات	13 يوم
03	مسؤول الإنتاج	20 ساعة	25 يوم
المجموع	03	31 ساعة	39 يوم

المصدر: من إعداد الطلبة.

1) **دراسة الوثائق:** قبل كل شيء، وان كنا نعمل ضمن فرقة، لابد من التأكد من لفهم المشترك لما يجب سحبه، يمكننا عقد لقاء أو لقاءات لحصر طبيعة الفئات أو السلسلات الرقمية وذلك بحسب التقنية المستعملة ثم اذا كانت الوثائق في حوزتنا، يمكننا المشروع في استغلالها بمساعدة الأداة التي نستعملها في جميع المعطيات اذا كان لابد علينا أن نتوجه الى مكتبة أو الى مركز وثائقي، يجب علينا التأكد من الدخول اليهما دون صعوبات وينصح أن يتصل الباحث في عين المكان بالشخص المسؤول عن المركز أو عن القاعة واطلاعه أو تذكيره بطبيعة بحثه ليتمكن من الحصول على كل المساعدة الضرورية، اذا كان ذلك قد تم أثناء عملية انتقاء الوثائق، فانه لا ينبغي التقليل من أهمية هذه المساعدة التي يمكن أن تكون أساسية في بعض الحالات لنجاح البحث، ان هذا المتخصص في علم المكتبات أو تسييرها قد يساعدنا مثلاً، على تجنب الضياع في متاهة المنشورات الحكومية أو الاحصائيات الجاهزة².

2) تشكل الوثائق المصادر الثانوية أو الجاهزة للمعلومات حيث هنا تكون البيانات اللازمة للبحث مجمعة وجاهزة وما على الباحث سوى تحليلها واستخلاص النتائج اللازمة للبحث، وقد تكون هذه البيانات منشورة أو غير منشورة. هناك العديد من المصادر التي يمكن من خلالها الحصول على بيانات مجمعة وجاهزة من أهمها:

¹ محمد عبيدات وآخرون، مرجع سابق، ص 56.

² موريس أنجرس، منهجية البحث العلمي في العلوم الإنسانية تدريبات عملية، دار القصة للنشر، الطبعة الثانية، 2006، ص 356.

دراسة حالة

- البيانات المالية والإحصائية التي تنشرها الحكومات أو مؤسساتها مثل وزارة المالية ودائرة الإحصاءات العامة والجمارك وغيرها؛
 - ما نشر حول الموضوع في الدراسات السابقة سواء كان ذلك على شكل أبحاث أو رسائل جامعية أو كتب؛
 - التقارير المالية التي تصدرها الأسواق المالية والشركات.
- تم في هذه الدراسة الاعتماد على مجموعة من الوثائق التي قدمت من قبل المؤسسة محل الدراسة والتي توضحها الملاحق كما تم الاحتفاظ بمجموعة من الوثائق وعدم إدراجها في الملاحق نظرا لسرية الخلطات الإنتاجية ومن أجل المحافظة على تنافسية المؤسسة محل الدراسة.

2- **الملاحظة دون مشاركة:** وفيها يقوم الباحث بأخذ موقف أو مكان، ويراقب منه الأحداث أو الظاهرة أو السلوك، دون أن يشارك أفراد عينة الدراسة بالأدوار التي يقومون بها، وقد يستخدم الكاميرا وخاصة (الفيديو) في هذا النوع من الملاحظات، شريطة عدم معرفة المبحوثين بذلك¹. نظرا لعدم ضرورة العيش وسط الأشخاص اخترنا هذا النوع من الملاحظة.

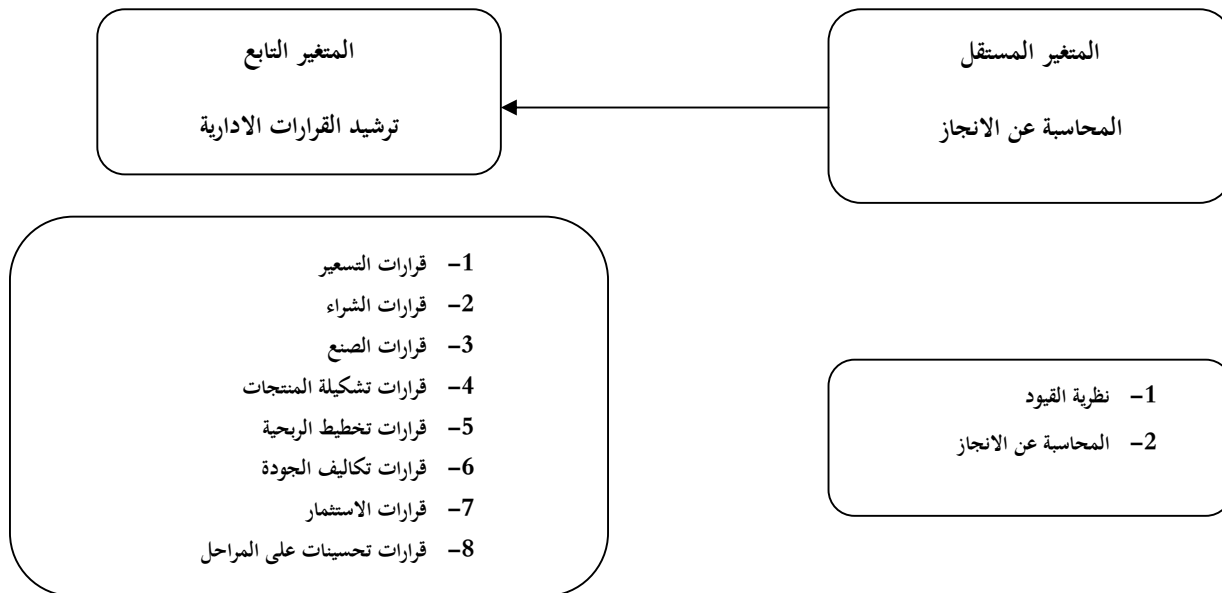
ثانيا: متغيرات الدراسة

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على مساهمة تطبيق المحاسبة عن الانجاز الى ترشيد القرارات الادارية وعلى هذا الأساس تعتبر نظرية القيود والمحاسبة عن الانجاز متغير تابع. بذلك تم تقسيم المتغيرات الرئيسية في هذه الدراسة الى متغيرات جزئية حيث قسم المتغير المستقل الى جزئين هما: (1) نظرية القيود و(2) تطبيق المحاسبة عن الانجاز وقسم المتغير التابع المتمثل في ترشيد القرارات الإدارية حسب أنواع القرارات. نظرا لهدف هذه الدراسة يتمثل في معرفة كيفية مساهمة المتغير المستقل في المتغير التابع على هذا الأساس تم تبني نموذج الدراسة بالشكل الموضح فيما يلي:

¹ كمال دشلي، منهجية البحث العلمي، منشورات جامعة حماة، كلية الاقتصاد، سوريا، 2016، ص 91.

دراسة حالة

الشكل رقم (02-02): نموذج الدراسة



المصدر: من تصور الطلبة.

المبحث الثاني: النتائج ومناقشتها

تم تقسيم هذا المبحث الى مطلبين بحيث كان المطب الأول عن تطبيقات نظرية لنظرية القيود في الشركة محل الدراسة وذلك عن طريق مساهمة القيود الداخلية في اتخاذ القرارات الادارية في الشركة محل الدراسة والتي تمثلت في الالات و الأفراد والسياسات الادارية والمنافسة وسياسة التقشف وقلة المراقبة من طرف الدولة و مساهمة القيود الخارجية في اتخاذ القرارات في الشركة محل الدراسة وذلك عن طريق: المواد الخام، والتسويق، وقيد المنافسة، أما في المطلب الثاني فقد تطرق الى مساهمة المحاسبة عن الانجاز في ترشيد القرارات الإدارية شركة دليبة لصناعة الأنابيب البلاستيكية، وذلك عبر الدراسة التطبيقية للمحاسبة عن الإنجاز في شركة دليبة لصناعة الأنابيب البلاستيكية واسقاطها على الشركة محل الدراسة.

المطلب الأول: تطبيقات نظرية لنظرية القيود في الشركة محل الدراسة

تم التطرق في هذا المطلب الى مساهمة القيود الداخلية والقيود الخارجية في اتخاذ القرارات في شركة دليبة لصناعة الأنابيب البلاستيكية.

أولاً: مساهمة القيود الداخلية في اتخاذ القرارات الإدارية في شركة دليبة لصناعة الأنابيب البلاستيكية

تمثل القيود الداخلية في ثلاثة أنواع رئيسية من القيود وهي: القيود الإنتاجية، وقيود السياسات، وقيود المنافسة السوقية.

1. الآلات: بالنسبة للآلات إتباع سياسة تحديد من طرف شركة دليبة وهذا معناه كل ثلاثة أو أربعة سنوات شركة تقوم بشراء الآلات جديدة لمواكبة متطلبات السوق الحالية والمستقبلية وهذه الأنابيب في غالبية الأحيان تستعمل في قنوات الصرف الصحي وعند ظهور أنواع جديدة من الأنابيب في السوق أو خدمة معينة في أنبوب في حد ذاته وهذه الخدمة تتطلب آلة معينة هنا اتخذت الإدارة يتحتم عن شركة اقتناء هذه الآلة ومثال على ذلك في خط صناعة الأنابيب نوع PVC-U تم شراء آلة متخصصة في ثقب الأنبوب حسب طلب الزبون لولا هذه الآلة يجبر الزبون ثقبه يدويا وهذا يكلف الزبون جهدا و وقتا وهذا النوع من الأنابيب تستعمل في حفر الآبار الارتوازية.

دراسة حالة

في حين نجد آلة التي تنتج أنابيب PEHD من المتعارف عليه في السوق أن طول الأنبوب 100 متر التي يقل حجم قطرها عن 100 ملم والتي يسهل التعامل معها لكن بعض الأحيان في الأنابيب كبيرة التي حجم قطرها 200 ملم التي يصعب التعامل معها لوزنها الثقيل وحرصا من الشركة على راحة الزبون تم شراء آلة تقطيع تقسم الأنبوب إلى أجزاء حسب طلب الزبون لكي يسهل التعامل مع الأنبوب.

نذكر أيضا أن هناك بعض الأنواع من الأنابيب تكون الآلات قادرة على إنتاجه ولكن نظرا لظروف السوق مثل قلة الطلب أو انعدامه على هذه الأنواع من الأنابيب تضطر الشركة لاستغناء عن صناعتها وهذا ما يدفعها إلى إنتاج أنواع محددة من الأنابيب والتي تكون نتيجة طلب كثير عليها، ولأن أغلبية مبيعاتها تكون حسب الطلبية، فإن الآلات تأثر بشكل مباشر على الشركة باعتبار أنها تعتمد على سياسة التجديد وهذا لإرضاء الزبائن وتلبية حاجياتهم.

2. الأفراد: يتم توظيف العمال حسب عدة معايير :

- معيار الأخلاق: تعتمد الشركة في توظيف عمالها في معيار الأخلاق على عدة نقاط هي :
 - النزاهة؛
 - الأمانة؛
 - الموثوقية؛
 - السرية؛
 - الاجتهاد و عمل في أخلاقه.
- معيار المهارات: نشير هنا إلى انه لا توجد مراكز تكوين تدريب العمال في هذا المجال (صناعة الأنابيب بلاستيكية) وتكوين يكون داخلي على مستوى الشركة وهذا ما يكلف المؤسسة وقت و يعتبر تكاليف إضافية لشركة ويجب عند اختيار العامل حسب هذا المعيار أن تتوفر فيه شروط التالية :
 - الإبداع و مهارة؛
 - متعاون مع زملائه وملتزم في وظيفته؛

- قدرته على التعلم؛
 - تحمل المسؤولية الملقاة على عاتقه.
- أما فيما يخص الإداريين أن التقنيين تعتمد شركة دليبة على خريجي الجامعات والمعاهد مثل المحاسبين أو المخبري وكذلك التقنيين المختصين في صيانة الأعطال التقنية في الآلات.

3. السياسات الإدارية:

هناك العديد من السياسات التي تمنع من تحقيق إنجاز يفوق الإنجاز الحالي ونذكر منها:

- **المنافسة:** نظرا لسهولة اقتناء هذه الآلات وخاصة الصينية الصنع وكذلك المدعمة من طرف وكالة تشغيل الشباب أصبح المنتج يفوق متطلبات السوق وهذا ما خلق جو تنافسي وفوضى في السوق وهذا يعيق أو يؤثر سلبا على نسبة المبيعات في الشركة داخل الوطن لذلك تبحث عن أسواق عالمية والأسواق الخارجية يلزمها شهادة الايزو وهذا ما تسعى إليه الشركة حاليا.
- **سياسة التقشف:** سياسة التقشف المتبعة من طرف الدولة من سنة 2014 إلى يومنا هذا وكذلك نقص المشاريع من طرف الدولة وبما أن إنجاز المشاريع ليس كإصلاحها أو صيانتها وهذا يترتب عليه نقص في استهلاك المنتجات لذلك توجب على الشركة اتخاذ قرار إداري وهو البحث عن أسواق أخرى تستهلك هذا المنتج بشكل كبير مثل مشاريع الآبار الارتوازية.
- **قلة المراقبة من طرف الدولة :** وهذا أهم شيء أي لا يوجد مراقبين حقيقيين على الجودة ونحن (شركة دليبة) نعتمد على الجودة على سبيل المثال مشروع يشترط فيه في دفتر الشروط نوعية معينة من الأنابيب تتوفر في شركة دليبة أو شركة أخرى لها نفس المواصفات من الجودة يقوم صاحب المشروع بشراء كمية معينة من الأنابيب التي تحمل المواصفات المطلوبة في دفتر الشروط والتي تمثل 10% من إجمالي الطليبة والباقي تشتري بطريقة عشوائية ولا تحمل الشروط المطلوبة نظرا لتدني سعرها و سياسة التقليد موجودة بكثرة وخاصة بالولاية وبالضبط في أنابيب السقي الفلاحية وهذا راجع إلى طبيعة نشاط الولاية الفلاحي والذي يجعل الباحثين عن المشاريع يتوجهون إلى صناعة هذا

النوع من الأنابيب دون النظر إلى الجودة، وهنا اتخذت شركة دليبة قرار إداري تمثل في طباعة شعار الشركة على المنتجات لتفادي هذه التجاوزات.

ثانيا: مساهمة القيود الخارجية في اتخاذ القرارات في شركة دليبة لصناعة الأنابيب البلاستيكية

1. المواد الخام: هنا في شركة دليبة لا توجد مشاكل في مواد الخام حيث تتوفر المادة الأولية بشكل طبيعي طوال السنة، إضافة إلى ذلك هناك مخبر يقوم بتحليل المواد الخام للكشف على العيوب ولتفادي الوقوع في مشاكل هم في غنى عنها تتعلق بالجودة وهناك أخصائيين وثلاث خبراء يقومون بتحليل المواد الأولية؛

2. التسويق: فيما يخص التسويق فان الشركة لا تملك شاحنات نقل للبضاعة بل تكاليف النقل يتحملها الزبون طالب البضاعة، إلا بعض الزبائن الأوفياء بحسب الأقدمية لديهم معاملة خاصة عن باقي الزبائن وذلك بتخصيصها لشاحنتين فقط لنقل منتجاتها لهم. فيما يخص بيع المنتج فذلك يكون وطنيا وعبر كامل التراب ويتم التعامل غالبا نقدا، أما التعامل بالشيكات نادرا (لا تقوم الشركة بأي تعاملات مع عملائها إلا بعد حضور الزبون شخصا أو ممثله إلى مقر الشركة). فيما يخص نوعية المنتج فهناك نوعية يكثر عليها الطلب محليا مثل أنابيب قنوات الصرف الصحي من نوع pvc-u (بولي فينيل كلوريد) قطرها 110 ملم، وأنابيب السقي الفلاحي قطرها 80 ملم أو 60 ملم من نوع pehd (بولي اثيلين مرتفع الكثافة). أما وطنيا فيكثر الطلب على أنابيب pvc-u قطرها 140 ملم وأنابيب قطرها 110 ملم من نوع pehd ويكمن هذا الاختلاف بين ولايتنا وباقي ولايات الوطن إلى نوعية التربة وإلى طبيعة المباني وتوفر المياه بكثرة في باقي الولايات. تسعى الشركة أيضا إلى البحث عن الأسواق العالمية من خلال مساعيها المتواصلة للحصول على شهادة الإيزو لكي يتسنى لها تسويق منتجاتها خارج تراب الوطن؛

3. قيد الطلب: بالنسبة لشركة محل الدراسة وفي ضل الوضع الراهن التي تشهده الدولة وتطبيق سياسة التقشف فانه تحتم على الشركة الإنتاج يكون فيها حسب الطلبية ومثال على ذلك استلمت الشركة طلبيه من أحد زبائنها مقدرة ب 1500 أنبوب وبهذا تنتج الشركة 1800 أنبوب أي الزبون يتحصل على طلبيته والباقي يوجه للمخازن.

المطلب الثاني: مساهمة المحاسبة عن الانجاز في ترشيد القرارات الإدارية لشركة دليبة لصناعة الأنابيب البلاستيكية

نتطرق في هذا المطلب إلى مدى إمكانية تطبيق مراحل المحاسبة عن الإنجاز، في شركة دليبة وذلك استناداً على وثائق وسجلات الشركة بالإضافة إلى المقابلة مع مسؤول الإنتاج، والذي مكّننا من معرفة تكلفة المواد المستعملة (المباشرة وغير المباشرة) في صناعة الأنابيب البلاستيكية والمصاريف التشغيلية والتي من ضمنها كانت (الرواتب والأجور والمستلزمات السلعية والخدمية بالإضافة إلى منتوجات غير مطابقة)، وبعد ذلك مقدار هامش الإنجاز لكل منتج، وأيضاً جدول يوضح عدد العاملين ومعدل الأجور المدفوع، زيادة إلى ذلك معدل الإنجاز لكل منتج، و جدول يوضح تشكيلة الإنتاج في المورد المقيد. وقد تم الاعتماد على دراسة (عطا زين، منهل، 2017) دراسة الأشخاص حيدر عطا زين، اسماعيل عباس منهل، أثناء تطبيقنا لذلك¹.

• الدراسة التطبيقية للمحاسبة عن الإنجاز في شركة دليبة لصناعة الأنابيب البلاستيكية

1. هيكل التكاليف

في هذه الدراسة والتي أجريتها على شركة دليبة والتي بدورها تقوم بإنتاج العديد من الأنابيب بمختلف أنواعها، وقد اخترنا عينات تصنعها الشركة بكثرة وهي :

(315pn16/pvc- u 200pn16/pehd 90pn10/pebd 63pn04) والتي يدخل فيها بالنسبة للأنابيب نوع من pvc-u بمختلف أحجامها المواد الأولية المتكونة منها تعتبر كلها أساسية دون استثناء وكذلك أمر بالنسبة pehd أما فيما يخص نوع pebd مسترجعة هناك نكون أمام حالتين :

– الحالة الأولى: pebd المسترجع يحمل لون الأسود وهو لون مطلوب في إنتاج أنبوب وأي في هذه الحالة لا يكون الملون مادة أساسية؛

– الحالة الثانية: pebd المسترجع يحمل ألوان مختلفة و اللون مطلوب هو أسود في إنتاج الأنبوب وأي في هذه الحالة يكون الملون مادة أساسية.

¹ حيدر عطا زين، اسماعيل عباس منهل، المحاسبة عن الانجاز أسلوب جديد في قياس التكلفة وترشيد القرارات الادارية، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية / الوزارية، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، العدد 28، كانون الأول /الجزء الأول، العراق 2017.

✓ التكاليف المتغيرة

- تعبر المواد المباشرة هي العنصر الثابت والأساسي وتكاليف مستمرة وأحيانا تكون المواد المباشرة تكاليف فترة وفي ظل تطبيق المحاسبة عن الانحياز ومن خلال استعراض المكونات للمنتجات محل الدراسة في الجدول رقم (02-03) يتضح من خلاله أنه في أنابيب نوع أن كل المواد تعتبر تكاليف مستمرة وليست تكاليف فترة أما فيما يخص أنابيب نوع pebd pvc-u يعتبر الملون فترة؛
- يكون فيها مادة مباشرة وثابتة في حين نجد في فترة أخرى يعتبر مادة يمكن الاستغناء عنها لذلك تعتبر تكاليف فترة لان استعمالها يكون من فترة لأخرى.

دراسة حالة

الجدول رقم (02-03) : تكلفة المواد الأولية المستعملة في صناعة الأنابيب البلاستيكية المختارة

الرقم	اسم المادة	Pvc-u 315pn16	Pvc-u 200pn16	Pehd 90pn10	Pebd 63 pn04	علاقتها بوحدة المنتج وفقا للمحاسبة عن الانجاز*
01	المادة 01	9643.7	3528.8			مباشرة
02	المادة 02	328.65	180.45			مباشرة
03	المادة 03	394.2	144			مباشرة
04	المادة 04	52.5	20			مباشرة
05	المادة 05	-	-	35280	-	مباشرة
06	المادة 06	-	-	75	25	مباشرة
	المادة 07	-	-	-	1900	مباشرة
08	المادة 08	-	-	-	3800	مباشرة
	مجموع تكلفة المواد المباشرة	10419.05	3873.25	35355	5725	
09	حزام ربط	-	-	20	15	غير مباشرة
10	ماسكة حزام الربط	-	-	10	7.5	غير مباشرة
	مجموع تكلفة المواد غير المباشرة	-	-	30	22.5	
	مجموع التكلفة الكلية	10419.05	3873.25	35385	5747.5	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق الشركة.

دراسة حالة

يعتمد مدخل المحاسبة عن الانجاز على تقسيم هيكل عناصر التكاليف الصناعية وفقا لسلوكها، الى عنصر الخامات والمواد الأولية المباشرة هي فقط تكلفة الانجاز أما تكاليف بقية الموارد (العمل المباشر وكل التكاليف الصناعية الأخرى سواء أكانت مباشرة أم غير مباشرة) تعد تكاليف الفترة التشغيلية في الأجل القصير، بغض النظر عن كمية الوحدات المنتجة¹.

● ملاحظة:

اعتمادا على وثائق الشركة وتصريحات مسؤول المشتريات تم حساب تكلفة المواد الأولية المستعملة في صناعة أنابيب البلاستيكية نوع pvc-u 315pn16/pvc-u 200pn16/pehd90pn10/pebd 63pn04 (للأنبوب الواحد) بالطريقة التالية:

علما أن سعر الكيلو غرام الواحد من المواد الأولية مبينة كما يلي:

وقد تم تشفير خلطة المواد الأولية حفاظا على سرية المعلومات المقدمة من قبل المؤسسة ومحاولة حمايتها من المنافسين وكذا المقلدين. ولهذا لن يتم إدراج الوثائق التي تحتوي خلاطات الشركة أيضا في الملاحق.

- المادة الأولية رقم 01 = 110 دج كلغ/و.
- المادة الأولية رقم 02 = 15 دج كلغ/و.
- المادة الأولية رقم 03 = 18 دج كلغ/و.
- المادة الأولية رقم 04 = 250 دج كلغ/و.
- المادة الأولية رقم 05 = 240 دج كلغ/و.
- المادة الأولية رقم 06 = 250 دج كلغ/و.
- المادة الأولية رقم 07 = 100 دج كلغ/و.
- المادة الأولية رقم 08 = 100 دج كلغ/و.
- حزام الربط 2.5 دج للمتر الواحد.

¹ ماجدة عبد المجيد عبد العزيز، صلاح صاحب شاكر البغدادي، البعد الاستراتيجي لنظرية القيود وأثره في ترشيد القرارات، بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الجلدية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 5، الفصل الرابع، السنة 2013، ص 187.

- ماسكة حزام الربط 1.25 دج للقطعة الواحدة.

✓ مستلزمات أنبوب PVC-U 315pn16

باعتتماد على الوثيقة المقدمة من طرف مسؤول الإنتاج تبين لنا أن الخلطة من المواد الأولية يصنع لنا أنبوبين ونصف التي في مجملها تتمثل في 255.5 كلغ وبما أن وزن الأنبوب الواحد هو 112 كلغ وباعتتماد على العلاقة الثلاثية استنتجنا متطلبات كل أنبوب من المواد الأولية:

المادة 01:

255.5 كلغ ← 200 كلغ

112 كلغ ← س

9643.7 دج

$$س = 255.5 / 200 \times 112 = 87.67 \text{ كلغ ومنه } 87.68 \text{ كلغ} \times 110 \text{ دج} =$$

المادة 02 :

255.5 كلغ ← 50 كلغ

112 كلغ ← س

328.65 دج

$$س = 255.5 / 50 \times 112 = 21.91 \text{ كلغ ومنه } 21.91 \text{ كلغ} \times 15 \text{ دج} =$$

المادة 03:

255.5 كلغ ← 5 كلغ

112 كلغ ← س

394.2 دج

$$س = 255.5 / 5 \times 112 = 2.19 \text{ كلغ ومنه } 2.19 \text{ كلغ} \times 180 \text{ دج} =$$

المادة 04:

255.5 كلغ ← 0.5 كلغ

112 كلغ ← س

52.5 دج

$$س = 255.5 / 0.5 \times 112 = 0.21 \text{ كلغ ومنه } 0.21 \text{ كلغ} \times 250 \text{ دج} =$$

✓ مستلزمات الأنبوب PVC-U 200pn 16

باعتقاد على الوثيقة المقدمة من طرف مسؤول الإنتاج تبين لنا أن الخلطة من المواد الأولية يصنع لنا أنبوبين ونصف التي في مجملها تتمثل في 280 كلغ وبما أن وزن الأنبوب الواحد هو 45 كلغ وباعتقاد على العلاقة الثلاثية استنتجنا متطلبات كل أنبوب من المواد الأولية:

المادة 01:

280.5 كلغ ← 200 كلغ

45 كلغ ← س

3528.8 دج

$$س = 280.5 / 200 \times 45 = 32.08 \text{ كلغ ومنه } 32.08 \times 110 = 3528.8 \text{ دج}$$

المادة 02:

280.5 كلغ ← 75 كلغ

45 كلغ ← س

180.45 دج

$$س = 280.5 / 75 \times 45 = 12.03 \text{ كلغ ومنه } 12.03 \times 15 = 180.45 \text{ دج}$$

المادة 03:

280.5 كلغ ← 5 كلغ

45 كلغ ← س

144 دج

$$س = 280.5 / 5 \times 45 = 0.8 \text{ كلغ ومنه } 0.8 \times 180 = 144 \text{ دج}$$

المادة 04 :

280.5 كلغ ← 0.5 كلغ

45 كلغ ← س

20 دج

$$س = 280.5 / 0.5 \times 45 = 0.08 \text{ كلغ ومنه } 0.08 \times 250 = 20 \text{ دج}$$

✓ مستلزمات أنبوب نوع 90pn10 pehd:

هنا في هذا المنتج نستعمل مادتين فقط هما المادة الأولية 05 والمادة الأولى 06 فقط بحسب الكمية المستحقة

لا توجد مقادير تتبعها الشركة :

المادة 05:

147 كلغ × 240 دج =

3580 دج

المادة 06:

0.3 كلغ × 250 دج =

75 دج

حزام ربط:

8 متر × 2.5 دج =

20 دج

ماسك حزام الربط:

8 قطع × 1.25 دج =

10 دج

الجدول رقم (02-04): المصاريف التشغيلية

المبالغ	اسم الحساب
40468.872 دج	الرواتب والأجور
2859452.25 دج	مستلزمات سلعية
23333.33 دج	مستلزمات خدمية
200161.65 دج	منتجات غير مطابقة
3123416.11 دج	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الوثائق.

✓ مستلزمات أنبوب نوع 04pn63db:

هنا في هذا المنتج تستعمل الشركة ثلاث مواد منها مواد مسترجعة وأخرى غير مسترجعة هم المادة الأولية 07 والمادة الأولية 08 والمادة الأولية 04 حيث تمثل المادة الأولية 08 3/2 من المنتج و المادة الأولية 08 يمثل 3/1 حيث يمثل الوزن الكلي للأنبوب 57 كلغ.

المادة الأولية 07:

190 دج

$$57 \text{ كلغ} \times \frac{3}{1} = 19 \text{ كلغ ومنه } 19 \text{ كلغ} \times 100 \text{ دج} =$$

المادة الأولية 08 :

380 دج

$$57 \times \frac{3}{2} = 38 \text{ كلغ ومنه } 38 \text{ كلغ} \times 100 \text{ دج} =$$

المادة الأولية 04:

25 دج

$$0.1 \text{ كلغ} \times 250 \text{ دج} =$$

حزام ربط:

15 دج

$$6 \text{ متر} \times 2.5 \text{ دج} =$$

ماسك حزام الربط:

7.5 دج

$$6 \times 1.25 \text{ دج} =$$

✓ المصاريف التشغيلية

تعتبر جميع التكاليف من مواد غير مباشرة وأجور مباشرة وغير مباشرة وتكاليف إنتاجية و غير مباشرة هي تكاليف ثابتة تحمل على الفترة التي تحققت بها والبالغ مقدارها (40) والتي تم احتسابها على أساس يومي عن طريق قسمة المصاريف الشهرية على 30 يوم نظرا الاختيار تشكيلة الطلب على المنتجات بشكل يومي وهذا راجع لسياسة نشاط المؤسسة.

دراسة حالة

✓ تحديد القيد:

تعتمد عملية تحديد معوقات العملية الإنتاجية على الوقت الذي يقتضيه كل منتج بالمراحل الإنتاجية لحين وصوله إلى المرحلة التي يصبح بها تام الصنع والتي يمكن تحديدها بالخطوة اللاحقة من خطوات تطبيق المحاسبة عن الإنجاز.

✓ إدارة الوقت:

وفي هذه الحالة والتي قمنا باختيار نتائج الدراسة على أساس الطلب اليومي، لذا يكون الوقت المتاح بمقدار 1440 دقيقة وهو يساوي 24 ساعة $\times$ 60 دقيقة على اعتبار أن هناك 3 مجموعات من العمال مقسمة على اليوم الواحد بمعدل 8 ساعات لكل عامل، حيث تمر المنتجات بالعديد من المراحل الإنتاجية والتي تبدأ بتحضير المواد الأولية وهي المرحلة الأساسية والمهمة، ومن ثم مرحلة التسخين والضغط وبعدها نصل لمرحلة التشكيل بالتبريد، ومن ثم التقطيع وتوسيع الفوهة وبعدها سن اللولب ونأتي في الأخير لمرحلة الثقب وفي أدناه الجدول رقم 2-3 يوضح الوقت المحسوب بالدقائق وكمية الطلب اليومية في كل مرحلة من المراحل أعلاه والتي يتضح من خلالها أن مرحلة تحضير المواد هي نقطة الاختناق والمعوق القائم حيث يتطلب وقت إضافي لإنجاز الطلايبات المراد إنتاجها بواقع 30 دقيقة يوميا مقسمة على حسب نوعية المنتج فالمنتجين الأول والثاني يحتاج عشرين دقيقة إضافية في تحضير المواد الأولية والمنتجين الثالث والرابع يحتاجان لـ 10 دقائق موزعة بينهما إلى 5 دقائق لكل منتج.

دراسة حالة

الجدول رقم (05-02) : الكميات المطلوبة والوقت اللازم لإنجازها

الوحدة: بالدقيقة

الأقسام الكمية المطلوبة	تحضير مواد أولية	تسخين وضغط	تشكيل	تبريد	تقطيع	توسيع الفوهة	سن اللولب	التقنب	تدوير	ربط	المجموع
120 وحدة من 315 pn 16	350	180	120	240	60	120	120	240	/	/	1430
225 وحدة من 200pn 16	372.5	292.5	112.5	180	67.5	112.5	112.5	180	/	/	1430
15 وحدة من 10 pn90	295	180	150	195	120	/	/	/	330	165	1435
36 وحدة من 63pn 04	319	252	144	216	144	/	/	/	200	160	1435

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على مقابلة مع مسؤول الإنتاج.

بعد معرفة سعر بيع كل منتج من طرف مسؤول المبيعات وهيكل التكاليف ونقطة الاختناق والوقت المستغرق لصناعة كل منتج يمكن لنا استخدام خطوات المحاسبة على الإنجاز والتي هي خمس خطوات والسالف ذكرها في الجانب النظري والتي تبدأ بتحديد معدل الإنجاز.

1 معدل الإنجاز: يبين الجدول (04-02) مقدار هامش الإنجاز اعتماداً على الطلب اليومي للأنابيب البلاستيكية نوع 315pn16/pvc-u 200pn16/pehd 90pn10/pebd 63pn04، وذلك باعتماد على تكلفة المواد المباشرة للمنتجات والمبينة في الجدول رقم 1، فضلاً عن كمية الطلب اليومي المشار إليها في الجدول رقم 2-3، علماً أن سعر بيع الأنبوب نوع 315pn16 هو 25200 دينار بينما 200pn16 هو 12500 دينار و 90pn10/pehd هو 48000 دينار و 63pn04/pebd هو 8500 دينار.

دراسة حالة

الجدول رقم (06-02): مقدار هامش الإنجاز لكل منتج

الوحدة: دج

المنتجات	Pvc-u 315pn16	Pvc-u 200pn16	Pehd 90pn10	Pebd 63 pn04
الطلب بالوحدات	120 وحدة	225 وحدة	15 وحدة	36 وحدة
سعر بيع الوحدة	25200 دج	12500 دج	48000 دج	8500 دج
الكلفة المتغيرة للوحدة	10419.05 دج	3873.25 دج	35355 دج	5725 دج
هامش الإنجاز للوحدة	14780.95 دج	8626.75 دج	12645 دج	2775 دج

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدولين رقم 2 و 4 وتصريحات مسؤول المبيعات.

- هامش الإنجاز والذي يحسب بالعلاقة التالية:

هامش الإنجاز = إيرادات المبيعات - تكلفة المواد المباشرة

يتبين من الجدول أعلاه ارتفاع مقدار هامش الإنجاز المحقق بالنسبة للأنبوب نوع pvc-u 315pn16 عن باقي الأنابيب, والذي يزيد بنسبة تقارب 200% عن أنبوب نوع pvc-u 200pn16 و بنسبة تقارب 300% عن أنبوب نوع pehd 90pn10 و بنسبة تقارب 500% عن أنبوب pebd 63pn04/ مما يعطي أولية أكثر لهذا المنتج لصناعته , ولغرض الوصول إلى معدل الإنجاز فان الوقت اللازم لصناعة أنبوب واحد من نوع pvc-u 315pn16 11.91 دقيقة ويحتاج أنبوب من نوع pvc-u 200pn16 6.35 دقيقة بينما يحتاج أنبوب نوع pehd90pn10/ 95.66 دقيقة و أنبوب نوع pebd 63pn04/ 39.86 دقيقة بغية إتمامه وهذا ما يبينه الجدول أدناه.

دراسة حالة

الجدول رقم (07-02): معدل الإنجاز لكل منتج

المنتج	هامش الانجاز للوحدة (دج)	الوقت اللازم لإنتاج الوحدة (دقيقة)	معدل الانجاز
Pvc-u 315pn16	14780.95	11.91	1241 دينار/دقيقة
Pvc-u 200pn16	8626.75	6.35	1359 دينار / دقيقة
Pehd 90pn10	12645	95.66	132 دينار/ دقيقة
Pebd 63 pn04	2775	39.86	70 دينار /دقيقة

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدولين رقم 2 و 4.

تبين مما تقدم هو عدم وجود أي محددات في المراحل التسع الأخيرة التي تمر بها المنتجات الأربعة لتلبية متطلبات الإنتاج، بمعنى أن الوقت المتاح للإنتاج والبالغ (1430 دقيقة) للمرحلة الإنتاجية للمنتجين PVC-u 315pn16 و PVC-u 200pn16 هو كافٍ لغرض إنتاج خليط الإنتاج لكل منتجين، إلا أن القيد موجود في المرحلة الأولى (مرحلة تحضير المواد الأولية) حيث في هذه المرحلة الوقت المتوفر (1430 دقيقة) غير كافٍ لإتمام خليط الإنتاج حيث أن الوقت اللازم لإنتاج هذا الخليط هو (1440 دقيقة) كما هو مبين في الجدول أعلاه، وبذلك يكون هنالك عجز بالوقت لإتمام خليط الإنتاج بمقدار 20 دقيقة وهذا الوقت لا يمكن معالجته أو تخطيه، ومن هنا تظهر لنا إشكالية ألا وهي في ظل هذا القيد كيف يمكن اتخاذ القرار بتحديد كمية خليط الإنتاج من المنتجين بالكمية لكل منتج، وبالاعتماد على معدل الانجاز المشار إليه بالجدول أعلاه، يلاحظ أن معدل الانجاز للأنبوب PVC-u 315pn16 يبلغ 1241 دينار / دقيقة وهو أقل من مقدار معدل الانجاز للأنبوب PVC-u 200pn16 البالغ 1359 دينار / للدقيقة، بذلك تكون الأولوية في لصناعة أي من أنبوبين في المرحلة ذات القيد هي للأنبوب PVC-u 200pn16 بكامل كميته لأنه يحقق أكبر معدل إنتاجي والوقت الفائض في هذه المرحلة المقيدة يتم استخدامه لصناعة ما يمكن صناعته من الأنبوب PVC-u 315pn16 وهذا ما يوضحه الجدول أدناه.

دراسة حالة

الجدول رقم (08-02) : تحديد تشكيلة الإنتاج في المورد المقيد

المنتجات	الطلب على المنتج (الوحدات)	الوقت المطلوب بالمرحلة ذات القيود (الدقيقة)	الطاقة المتاحة (الدقيقة)	خليط المبيعات (الوحدات)
Pvc-u 315pn16	120	1440	1440	119
Pvc-u 200pn16	225	1440	1420	225
Pehd 90pn10	15	1440	1430	15
Pebd 63 pn04	36	1440	1440	36

المصدر: من إعداد الطلبة اعتماداً على الجدول رقم 4.

طالما تم تحديد المزيج الأمثل لإنتاج عن طريق تنظيم الإنتاج في المورد المقيد، وبعد التعرف على الوحدات لكل

منتج يمكن الآن احتساب صافي الربح والعائد على الاستثمار وكما مبين في الجدول التالي.

الجدول رقم (09-02) : احتساب صافي الربح والعائد على الاستثمار

المنتجات	مزيج المبيعات (الوحدة)	معدل الانجاز للوحدة (دج)	الاجمالي (دج)
Pvc-u 315pn16	119	14780.95	1758933.05
Pvc-u 200pn16	225	8626.75	1941018.75
Pehd 90pn10	15	12645	189675
Pebd 63 pn04	36	2775	99900
		هامش الإنجاز	3989526.8
		المصاريف التشغيلية	(3123416.11)
		صافي الربح/الخسارة	866110.69

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجداول رقم 2، 6، 7.

دراسة حالة

ومن هنا يتبين لنا أن الوحدة الاقتصادية حققت ربحاً مع هذا المزيج والبالغ (866110.69 دج) وهذا بفضل دور المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد القرارات الإدارية في اختيار المزيج التسويقي المناسب للمنتجات محل البحث، وإضافة إلى ذلك دورها في إدارة أرباح الوحدة الاقتصادية عن طريق تشخيص مواضع الخلل التي تؤدي إلى خسائر في نشاط تلك الوحدة، وهذا الأخير لم يحقق في شركة دليبة لصناعة الأنابيب البلاستيكية بل حققت ربحاً.

خلاصة الفصل

يمكن تلخيص مساهمة تطبيق المحاسبة عن الانجاز في ترشيد القرارات الادارية كما يلي:

1- مساهمة نظرية القيود في القرارات الإدارية: وهذا من خلال:

- قرارات التسعير؛
- قرارات تشكيل المنتجات؛
- قرارات الشراء؛
- قرارات الصنع.

2- مساهمة المحاسبة عن الانجاز في ترشيد القرارات الإدارية وتمثلت في:

- قرارات تكاليف الجودة؛
- قرارات تخطيط الربحية؛
- قرارات تحديد تشكيلة المنتجات؛
- قرارات الشراء؛
- قرارات الصنع؛
- قرارات الاستثمار.

خاتمة

من خلال هذه الدراسة حاولنا الوصول إلى مدى فعالية ومساهمة المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد القرارات الإدارية في المؤسسات الصناعية، وذلك من خلال التطرق إلى مفاهيم المحاسبة الإدارية ونشأة نظرية القيود وظهور المحاسبة عن الإنجاز، كما تطرقنا إلى أدوات وأساليب القياس في المحاسبة عن الإنجاز ودورها في ترشيد القرارات الإدارية، ومن ثم انتقلنا في الفصل الثاني لنسقط ذلك على شركة دليبة لصناعة الأنابيب البلاستيكية، من خلال دراسة حالة عرضنا فيها تقدم عام للشركة وتطبيقات نظرية لنظرية القيود، ومن ثم الجزء التطبيقي والذي تم معالجة فيه العديد من المواضيع والتي من أبرزها:

- تكلفة المواد الأولية المستعملة؛
- المصاريف التشغيلية؛
- الكميات المطلوبة والوقت اللازم لإنجازها؛
- مقدار هامش الإنجاز لكل منتج؛
- معدل الإنجاز لكل منتج؛
- تحديد تشكيلة الإنتاج في المورد المقيد؛
- احتساب صافي الربح والعائد على الاستثمار.

وانطلاقاً من التساؤلات المطروحة في المقدمة العامة لهذه الدراسة وبعد تحليلنا لهذا الموضوع ومناقشته في فصلين تمكنا من دراسة الفرضيات المطروحة والوصول إلى جملة من النتائج والاقتراحات وآفاق الدراسة كما يلي:

النتائج

- ✓ تهدف نظرية القيود إلى تحقيق الربحية وذلك من خلال ثلاثة عوامل: الإنجاز، المخزون، تكاليف التشغيل؛
- ✓ تحدد نظرية القيود القيد الذي يحد من إمكانية التصنيع؛
- ✓ تساعد نظرية القيود زيادة مستوى الربحية على المستوى القصير؛
- ✓ تهدف نظرية القيود إلى الحد من المشاكل الإنتاجية من خلال التركيز على نقاط الاختناق ومشاكل عدم توازن الطاقة؛
- ✓ تعتبر المحاسبة على الإنجاز من أنجح الأدوات لقياس التكلفة؛

- ✓ تمكن المحاسبة عن الإنجاز من معرفة مراكز الاختناق وإجراء التحسينات عليها؛
- ✓ تعتبر المحاسبة عن الإنجاز تطورا لنظرية القيود؛
- ✓ يعتر معدل الإنجاز مقياس لسرعة دوران الأموال في الشركة؛
- ✓ تعتمد محاسبة الإنجاز على كون المخزون لا يعتبر عن قيمة الإنجاز؛
- ✓ المحاسبة على الإنجاز تقييم مخزونها بالتكلفة المتغير؛
- ✓ تركز على الكفاءات بعيدا عن اعتماد محاسبة التكاليف المتقدمة؛
- ✓ تساهم نظرية القيود في ترشيد القرارات الادارية في شركة دليبة كاحدى الشركات الصناعية ما يؤكد الفرضية الرئيسية الاولى؛
- ✓ تساهم المحاسبة عن الانجاز في ترشيد القرارات الادارية في شركة دليبة كاحدى الشركات الصناعية، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الرئيسية الثانية؛
- ✓ تطبيق نظرية القيود يؤدي لترشيد قرارات الشراء في شركة دليبة كاحدى الشركات الصناعية، وهو ما يؤكد صحة الفرضية الفرعية الأولى؛
- ✓ تطبيق نظرية القيود تؤدي لترشيد قرارات الصنع في شركة دليبة كادى الشركات الصناعية، وهذا ما أثبتته صحة الفرضية الفرعية الثانية؛
- ✓ تطبيق نظرية القيود كأداة لترشيد القرارات الاستثمار في آلات وإجراء تحسينات على المرحلة في شركة دليبة كاحدى الشركات الصناعية وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الفرعية الثالثة؛
- ✓ تطبيق المحاسبة عن الإنجاز كأداة لترشيد قرارات الشراء في شركة دليبة كاحدى الشركات الصناعية، وهذا ما أكدته الفرضية الفرعية الرابعة؛
- ✓ تطبيق المحاسبة عن الإنجاز تؤدي لترشيد قرارات الصنع في شركة دليبة كاحدى الشركات الصناعية، وهذا ما اثبتت صحته الفرضية الفرعية الخامسة؛
- ✓ تطبيق المحاسبة عن الإنجاز كأداة إلى ترشيد القرارات الاستثمار في آلات وإجراء تحسينات على المرحلة في شركة دليبة كاحدى الشركات الصناعية، وهذا ما أكدته الفرضية الفرعية السادسة والأخيرة.

التوصيات

- ✓ يجب على أي شركة تتبنى استخدام محاسبة الإنجاز لأنها تولي الاهتمام بالموارد الإنتاجية غير المقيدة؛
- ✓ يجب زيادة حجم المخزون لمواجهة أي مشاكل طارئة قد تواجهها الشركة؛
- ✓ يجب على أي شركة تحديد القيد الذي يحد من إمكانية التصنيع؛
- ✓ يجب تحديد كافة السبل والوسائل والإجراءات التي تساعد على تحقيق وفرض رقابة صارمة على المرحلة التي تمثل مركز اختناق؛
- ✓ يجب ضبط عمليات التشغيل في العمليات والمراحل الأخرى التي لا تمثل قيد بحيث تتناسب مع طاقة القيد؛
- ✓ يجب وضع معايير للإنتاج في شتى المجالات وخاصة في القطاع الذي لمسته دراستنا والمتمثل في صناعة الأنابيب للحد من المنافسة الغير قانونية ولتجنب التقليد؛
- ✓ يجب على الشركات الكف عن اعتماد أسلوب التجميع في طريقة حساب التكاليف، بل الاعتماد على الطرق الحديثة في حساب التكاليف وذلك لضمان أن كل دينار صرف في يكون في محله؛
- ✓ على المؤسسة محل الدراسة التغيير من نظام الطلبات الذي نخر معظم المؤسسات والاتجاه لأنظمة الإنتاج الحديثة والتي تكون مواكبة للتطور في الأسواق العالمية؛
- ✓ على المؤسسة محل الدراسة خلق فروع في المناطق الأكثر استهلاكاً لمنتجات الشركة لتوسيع رقعة المنافسة وتقليل وخلق مناصب شغل؛ مثل ولاية وهران، الجزائر، عنابة...
- ✓ على المؤسسة محل الدراسة إعطاء أهمية لاجتماعات فرق العمل وذلك لتحديد المشاكل وإيجاد الحلول لها؛
- ✓ على المؤسسة محل الدراسة تطوير نظام الحوافز والمكافآت، بحيث تؤدي لتطوير العمل الجماعي، وكذلك تحديد مستوى الأداء الذي يعتبر أساساً لمنح المكافآت؛
- ✓ على الدولة فتح مراكز لتكوين العمال في هذا القطاع وذلك لتفادي الفترة الزمنية التي يتكون فيها العمال داخل الشركة والتي تعتبر نقطة اختناق.

آفاق الدراسة

بعد عرض موضوع البحث والنتائج واقتراح التوصيات فقد فتحت آفاق دراسة أخرى يمكن أن تكون موضوعات بحوث أخرى وتمثل في:

- ✓ تكامل المحاسبة عن الإنجاز مع نظام التكاليف على أساس الأنشطة لتحسين الاداء؛
- ✓ محاولة تطوير نموذج للمحاسبة عن الإنجاز لاتخاذ القرارات الطويلة الاجل؛
- ✓ ما مدى مساهمة المحاسبة عن الإنجاز في تحسين جودة الإنتاج.



قائمة المراجع

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

① الكتب

- محمد العشماوي، محاسبة التكاليف، المنظورين التقليدي والحديث، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2011.
- محمد الفيومي محمد وآخرون، المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، المكتب الجامعي للبحث، الإسكندرية، 2011.
- محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، جامعة الكويت، دار وائل للنشر، الطبعة الرابعة، الأردن، 2007.
- مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، الأردن، 2002.

② الرسائل والأطروحات

- حيدر عطا زين، إسماعيل عباس منهل المحاسبة عن الإنجاز أسلوب جديد في قياس التكلفة وترشيد القرارات الإدارية، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية/ الوزارة، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، العراق، 2017.
- خلاصي مراد، اتخاذ القرارات في تسيير الموارد البشرية واستقرار الإطارات في العمل، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في تخصص علم النفس التنظيمي وتسيير الموارد البشرية، قسم علم النفس وعلوم التربية والأرطوفونيا، كلية العلوم الانسانية والعلوم الاجتماعية، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، السنة الجامعية 2006/2007.
- سهام عزي، دراسة المقاربة الكمية في اتخاذ القرارات الادارية مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في قسم علوم التسيير تخصص التسيير العمومي، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، سنة 2011/2012، الجزائر.
- عبد العزيز عرفات العجلة، مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في قطاع غزة، عمادة الدراسات العليا، مذكرة لاستكمال متطلبات

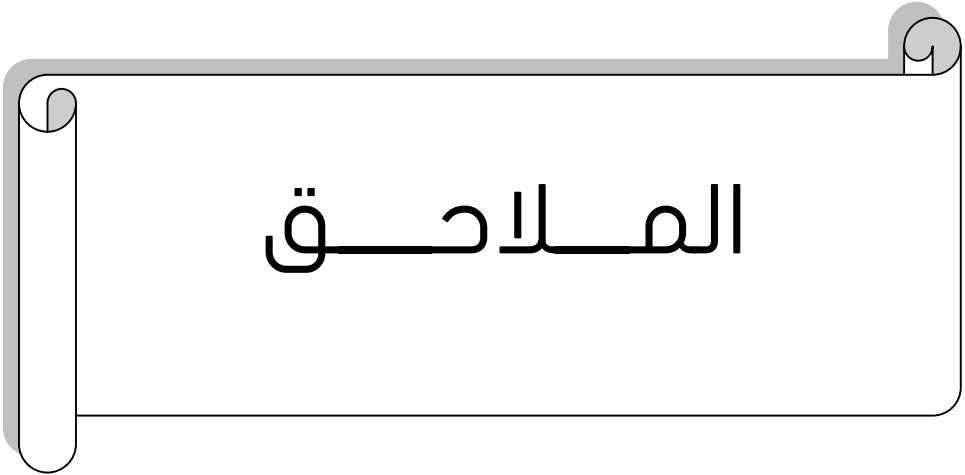
- الحصول على درجة ماجستير في المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة، كلية التجارة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2011.
- لطيفة بكوش، مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة بجمع صيدال: أطروحة دكتوراه تدخل في إطار مدرسة الدكتوراه الاقتصاد التطبيقي وتسيير المنظمات تخصص محاسبة ونظم المعلومات، قسم علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر 2016-2017، ص 66
- ماجدة عبد المجيد عبد العزيز، صلاح صاحب شاكر البغدادي، البعد الاستراتيجي لنظرية القيود وأثره في ترشيد القرارات، بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الجلدية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 5، الفصل الرابع، السنة 2013،
- محمد حسني عابدين، مدخل محاسبة الإنجاز لتطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية، دراسة تطبيقية على المنشآت الصناعية الفلسطينية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2015.
- ناصر نور الدين عبد اللطيف، أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، دراسات في المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لأغراض تحسين الأداء والإنتاجية و تدنية التكاليف، الدار الجامعية الإسكندرية، الطبعة الأولى/ 2014.
- ناصر نور الدين عبد اللطيف، دراسات في المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لأغراض تحسين الأداء والإنتاجية وتدنية التكاليف، جامعة الاسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2014.
- هبة محمود مؤمنة، مدى فعالية المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة، دراسة ميدانية على الشركات الصناعية بمدينة جدة، بحث مقدم كمتطلب للحصول على درجة ماجستير في المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز المملكة العربية السعودية، 2004.

③ المقالات والمنشورات:

- بهاء حسين الحمداني، المحاسبة عن الإنجاز ودورها في دعم وتحقيق الميزة التنافسية، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد، العراق، 2016.
- الدكتور محمد عبد الله محمود أبو رحمة أثر تطبيق محاسبة الإنجاز كأداء الترشيد القرارات الإدارية جامعة الإسرائ غزة فلسطين، سنة 2017.
- علاء الدين بريجاوي، أثر العلاقة التكاملية بين نظام إدارة الجودة الشاملة ونظرية القيود في تخفيض التكلفة وتحسين الإنجاز، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 36، العدد 4، جامعة تشرين، سوريا، 2014.
- منافي علي العازل، التكامل بين نظرية القيود ونظام التكاليف على أساس الأنشطة وأثره في رفع ربحية الأقسام الإنتاجية، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، سوريا، 2015.

🌐 المراجع باللغة الأجنبية

- Lutilsky, I. D., Liović, D., & Marković, M. (2018, January). THROUGHPUT ACCOUNTING: PROFIT-FOCUSED COST ACCOUNTING METHOD. In International Conference Interdisciplinary Management Research XIV, Opatija–Croatia, 18–20 May 2018



الملاحق