

توظيف محاسبة الإنجاز لتحسين نظم التكاليف وانعكاسها على تقويم الاداء

سيف الدين عدنان الموسوي / الباحث
م. د أمل محمد سلمان التميمي / المشرف
كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة كربلاء/ العراق

المستخلص

يهدف البحث إلى بيان مفهوم محاسبة الإنجاز ومتطلبات تطبيقها وآلية عملها، وتقييم مدى تفعيلها لأنظمة التكاليف من خلال توفير المعلومات لغرض تحسين انظمة التكاليف وتقويم الاداء، والتعرف على واقع نظام التكاليف القائم في الشركة عينة البحث، وتطبيق محاسبة الإنجاز في حدود قياس كلفة وحدة المنتج في الشركة العامة لمنتجات اللبان. وتوصل البحث إلى أن أنظمة التكاليف التقليدية لا تظهر نتيجة النشاط الحقيقية، في حين أن محاسبة الإنجاز تظهر حقيقة الخسائر التي تتحملها الشركة خلال الفترة، ولذلك يوصي الباحثان بتبني منهج محاسبة الإنجاز بهدف تحسين نظم التكاليف وتقويم الاداء، وضرورة اهتمام الشركات الصناعية ومنها الشركة العامة لصناعة اللبان (معمل أبو غريب) بتطبيق واستخدام نظم التصنيع الحديثة المختلفة في الإنتاج، فضلا عن مساندة التطورات التقنية السريعة التي تشهدها بيئة التصنيع الحديثة لغرض مواجهة المنافسة الشديدة التي تتسم بها الأسواق من خلال تقديم منتجات تلبى احتياجات الزبائن بسرعة وبأقل تكلفة وبجودة عالية.

الكلمات المفتاحية: محاسبة الانجاز، تحسين نظم التكاليف، تقويم الاداء.

Employing Achievement Accounting To Improve Cost systems And their Reflection On Performance Evaluation

Saif Al-Din Adnan Al-Mousawi
Dr. Amal Mohammed Salman

Sseafaldean. almosaw@yahoo.com
amal.altamimy@uokerbala.edu.iq

Abstract

The research aims to clarify the concept of achievement accounting, the requirements for its application and its mechanism of action, and to assess the extent of its activation of cost systems by providing information to improve cost systems and evaluate performance and to identify the reality of the existing cost system in the company (General Dairy Products). The research concluded that the traditional cost systems do not show the real result of the activity, while the achievement accounting shows the reality of the losses incurred by the company during the period. (Abu Ghraib Factory) by applying and using various modern manufacturing systems in production, as well as keeping pace with the rapid technological developments witnessed by the modern manufacturing environment to face the intense competition that characterizes the markets by providing products that meet the needs of customers quickly, at the lowest cost and with high quality.

Keywords: Achievement Accounting, Cost Systems Improvement, Performance Evaluation.

المقدمة

لقد ظهرت محاسبة الإنجاز لمواجهة احتياجات الإدارة من المعلومات اللازمة لدعم وتطبيق مفاهيم التحسين المستمر وأن أهم ما يميز البيئة الصناعية الحالية هو التطورات السريعة والمتلاحقة وما صاحبها من ظهور متغيرات اشتملت كل المفاهيم والأساليب الإنتاجية من حيث دخول التكنولوجيا في مجال الإنتاج والتصنيع وتقليل دور العنصر البشري الأمر الذي استلزم وقفة جادة ومعمقة لدراسة نظم التكاليف والعمل على تطويرها ولا سيما فيما يتعلق بتقنيات إدارة التكلفة كنظرية القيود والمنبثق عنها محاسبة الإنجاز والهدف من ذلك توفير احتياجات الإدارة من المعلومات اللازمة لدعم وتطبيق مفاهيم التحسين المستمر، ولا سيما فيما يتعلق بالإنتاج في الوقت المناسب والتخطيط للربحية وتقليل المخزون والاستغلال الأمثل للموارد وصولاً لرفع الكفاءة التشغيلية ومن ثم تعظيم الربحية، وتمثل نظرية القيود نقطة انطلاق نحو تطبيق وتوجيه محاسبة الإنجاز إذ تسعى نظرية القيود الى التعرف على القيد وأزالته وإعادة هيكلة بقية الشركة ومن هنا يبدأ

البحث عن أدوات وتقنيات جديدة لتطوير نظم التكاليف لمواكبة متطلبات الانسجام مع بيئة التصنيع الحديثة ومن أهم تلك المستحدثات هذه محاسبة الانجاز Throughput Accounting.

المبحث الأول / منهجية البحث ودراسات سابقة أولاً: منهجية البحث

1-1. مشكلة البحث: Research Problem. تتمثل مشكلة البحث في استكشاف تأثير إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز كأداة لتحسين نظم التكاليف وانعكاسها على عملية تقويم الأداء، بما في ذلك توفير المعلومات الملائمة لمساعدة الإدارة في اتخاذ وترشيد القرارات في الشركات الصناعية، ومن ثم الوقوف على أهم معوقات التطبيق وتحليلها والعمل على حلها، من خلال الاجابة على الأسئلة التالية:

- ما مدى تطبيق الشركات الصناعية لمدخل المحاسبة عن الإنجاز؟
 - ما مدى تحويل الشركات على التقنيات الكفوية المعاصرة في تقويم الأداء؟
 - ما هي أهم المعوقات التي تحول دون تطبيق هذا المدخل؟
- 2-1. أهداف البحث Research Objectives: يهدف البحث إلى ما يلي:

- تسليط الضوء على مفهوم محاسبة الانجاز
- استكشاف إمكانية تطبيق المحاسبة عن الإنجاز كمدخل لتحسين نظم التكاليف .
- ايضاح مفهوم المحاسبة عن الإنجاز، وتقييم مدى فاعليته في توفير المعلومات الملائمة لمساعدة الإدارة في تحسين نظم التكاليف وانعكاس ذلك على عملية تقويم الأداء، والوقوف على أهم معوقات التطبيق وتحليلها.

3-1. أهمية البحث Research Importance: تظهر أهمية البحث في ضرورة مواكبة المنشآت الصناعية للتطور العلمي ولاسيما الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية و مقارنتها بنظم التكاليف التقليدية التي أصبحت لا تلائم بيئة التصنيع الحديثة وأيضاً ظهور التقنية الحديثة في عصرنا هذا ومواكبة التطورات التي ادت زيادة المنافسة مما أدى الى ظهور مفاهيم وأنظمة معاصرة تعمل على مواكبة التطور السريع في مختلف القطاعات ومنها محاسبة الانجاز امكانية تطبيقها الأمر الذي يمكن أن يتطلب من الشركات المختلفة ضرورة تنسيق وتوحيد أنشطتها وجهودها بهدف القياس وتقويم الأداء.

4:1. فرضية البحث: Research Hypotheses: يستند البحث إلى فرضية رئيسة مفادها أن تطبيق محاسبة الانجاز يساهم في مساعدة إدارة الوحدات الاقتصادية في تحسين نظم التكاليف وينعكس ذلك على تقويم الأداء، حيث توجد هناك علاقة توافقية بين محاسبة الانجاز ونظم التكاليف فكلهما يهدفان إلى تخفيض التكلفة وتعظيم الإنجاز، وأن نظم التكاليف المعمول بها في الشركة بحاجة للتحسين لغرض (مواكبة

الاتجاهات المعاصرة لإدارة التكاليف الاستراتيجية) هناك معوقات يمكن أن تحد من تطوير نظم التكاليف في الشركة عينة البحث.

5:1 **حدود البحث** Limitations of the Research. حدد البحث بالحدود المكانية والزمانية الآتية :-

- الحدود المكانية: لقد تم اختيار الشركة العامة لصناعة الالبان (معمل ابو غريب)

- الحدود الزمانية للبحث: تم اختيار السنوات 2016-2019

6:1 **مصادر البيانات والمعلومات** Resources of Data & Information

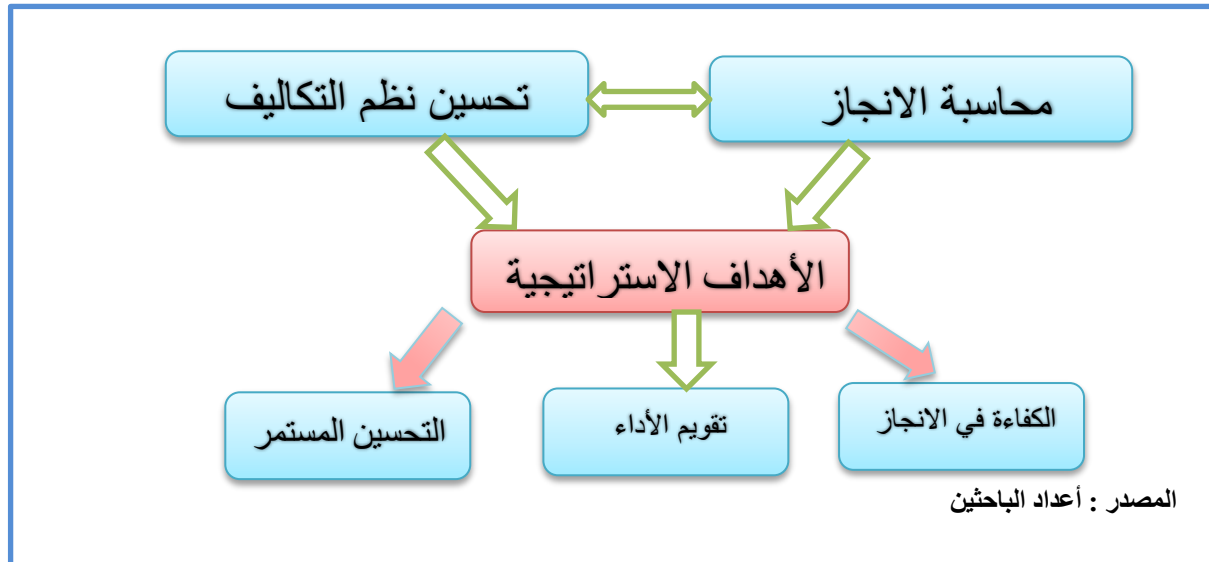
اعتمد الباحثان في جمع البيانات والمعلومات اللازمة لإنجاز الدراسة في الجانب النظري والعملي على المصادر الآتية :

أ – لقد تم الاعتماد على الأدبيات الأجنبية والعربية من الكتب والمقالات والبحوث والإطريخ والرسائل الجامعية ذات العلاقة المتوفرة في المكتبات، فضلا عن معلومات شبكة الانترنت والمواقع الالكترونية .

ب- سجلات الشركة

7:1 **أنموذج البحث**: يصور هيكلية البحث كيفية تفاعل متغيرات البحث وصولاً للنتائج

بالشكل التالي:



ثانياً: دراسات سابقة**1-2-1 دراسات محلية:**

1- دراسة: الخفاجي: 2013؛ وهي بعنوان، "التكامل بين المحاسبة عن الإنجاز ونظرية القيود في تحديد التكاليف لترشيد القرارات التشغيلية"- دراسة تطبيقية في الشركة العامة لصناعة البطاريات، حيث تناولت التكامل بين المحاسبة عن الانجاز ونظرية القيود لترشيد القرارات التشغيلية وقد هدفت الدراسة الى بيان وتحديد الأسس النظرية لكل من المحاسبة عن الانجاز ونظرية القيود ومدى فاعليتهما في توفير معلومات لترشيد القرارات التشغيلية، أما أهم الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة فهي وجود قصور في نظم محاسبة التكاليف التقليدية جعلها تتباطأ في مواكبتها لعجلة التقدم التقني ولا تفي بمتطلباته التي كانت أولى أهدافها سابقاً.

2-2-1 دراسات عربية:

دراسة: السجلة: 2011؛ وهي بعنوان، "مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة _ دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في قطاع غزة_" هدفت الدراسة إلى بيان إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في ضوء المستجدات الحديثة في بيئة التصنيع كأداة لتوفير المعلومات الملائمة لمساعدة الادارة في ترشيد القرارات وتقييم الاداء في المنشآت الصناعية العاملة في قطاع غزة والوقوف على أهم معوقات التطبيق وتحليلها، قد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها اعتماد الشركات الصناعية على أنظمة وتقنيات التصنيع المتقدمة بصورة متوسطة، وان غالبية الشركات الصناعية لديها مقومات تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز ولكن لا تقوم بتطبيقه رغم رغبتها في تحقيق العديد من الأهداف والحوافز الناجمة من تطبيق هذا المدخل مثل زيادة هامش الربح، التطوير والتحسين المستمر للأداء، وتحقيق الجودة الشاملة للتصميم والإنتاج والأداء وترشيد القرارات الإدارية إلى غير ذلك، ويعزى ذلك إلى أسباب عديدة منها عدم رغبة الشركات في التغيير وسهولة إعداد قوائم التكاليف في ظل المداخل المحاسبية التي تعتمد عليها.

2-2-3 دراسات اجنبية**1-3-2-1 دراسة: (Freeman:2017)**

وهي بعنوان: Theory of constraints and throughput accounting نظرية القيود والمحاسبة عن الانجاز، يرمي البحث على اساس ان نظرية القيود ومحاسبة الانجاز هما ليست الطريقة الوحيدة المستعملة في صنع القرارات المتعلقة بتخفيض التكاليف وتحسين الربحية، وأهم الاستنتاجات ينبغي على المديرين في الشركات الناجحة التفريق بين النظريات التي سيكون لها قيمة دائمة وترك الأفكار غير العملية والتي يكون لها تأثيراً ضاراً على الربحية.

2-3-2-1 دراسة: (Hattem et al.,2020)

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

محاسبة الإنجاز لإدارة التكلفة وتحسين الأداء: مدخل نظرية القيد يهدف البحث إلى استخدام محاسبة الانجاز كمنهج لتطوير انظمة محاسبة الكلفة في بيئة التصنيع الحديثة لتقييم أداء المنظمة، واختبار فرضية البحث فقد تكونت العينة من 60 شخصاً، وأظهرت النتائج بأن المعلومات المقدمة عن طريق محاسبة الإنجاز تساعد في قياس التكاليف وتقويم كفاءة وفعالية الأداء في المنظمة، وان هذا المدخل يدعم عمليات التخطيط والرقابة لتعظيم الإنجاز وتقليل مستويات المخزون، وان استخدام محاسبة الإنجاز في ظل نظرية القيود يؤدي إلى إيجاد حلول للاختناقات التي تؤثر على كفاءة وفعالية الأداء.

المبحث الثاني/ الاطار النظري للبحث

أولاً: مفهوم محاسبة الإنجاز: يشار الى محاسبة الإنجاز (TA)

Throughput accounting على انها واحدة من الممارسات المحاسبية الناشئة التي جذبت اهتماماً متزايداً من قبل الأوساط الأكاديمية والممارسين للعمليات وحقل سلسلة التجهيز. مع ذلك وعلى الرغم من ان هذا المجال يعد معروفاً الا أنه هناك ندرة في الإطار الشامل لمحاسبة الانجاز TA. (Shilpa et al.,2015:1)، وان مفهوم محاسبة الإنجاز تم تطويره من قبل (Gallowey & Waldron) حيث تم توضيح كيفية استخدام محاسبة الإنجاز في مجال قياس الكلف ودورها في ترشيد القرارات الإدارية وتستند محاسبة الإنجاز إلى تبويب عناصر التكاليف إلى نوعين: (مراد وآخرون،2019: 11-12) الأول: وهو عنصر المواد المباشرة .

الثاني: هو عنصر نفقات التشغيل.

حيث يتم توزيع نفقات التشغيل (لسهولة تحديد كلفة الخامات المباشرة المستنفذة في إنتاج الوحدة من المنتج المراد قياس كلفته) وعلى أساس وقت الإنجاز مرجحاً بكمية الوحدات المباعة وسعر بيعها حيث سيتم توضيح طريقة تحديد نصيب المنتج من نفقات التشغيل التي بخلاف كلفة المواد المباشرة. ويرى (Lutlisky et al.,2018:1384) بأن المحاسبة الإدارية توفر للمديرين الدعم في عملية اتخاذ القرارات التي تهدف الى زيادة ربحية الوحدة الاقتصادية، ان مفهوم محاسبة الإنجاز يمثل طريقة جديدة نسبياً تحدد العوامل التي تحد من تحقيق الشركة لأهدافها ثم تركز على التدابير البسيطة والتي تدفع السلوك في الحالات الرئيسة نحو الوصول إلى الأهداف التنظيمية كما يوفر هذا المنهج بيانات كلفة أفضل من إسناد مهام تحسين العمليات التجارية إلى العمال وبالتالي تسهيل الرقابة على الكلف وإدارتها. وتعد محاسبة الانجاز نظام للمحاسبة الإدارية حيث يركز على الطرق التي يمكن من خلالها تحقيق أقصى عائد لوحدة نشاط مقيد لذلك فهي تطور

لنظرية القيود ومما تجدر الإشارة إليه بأن محاسبة الانجاز ترتكز على ما يلي: (الفويومي وآخرون، 2011: 82)

- 1- الإنجاز.
- 2- تخفيض المخزون وبذلك فهي ترتبط بالإنتاج في الوقت المناسب.
- 3- رقابة التكاليف.
- 4- الأفكار التي تقوم عليها المحاسبة عن الإنجاز في الفترة قصيرة الأجل، كلفة المواد الأولية هي فقط الكلفة المتغيرة.
- 5- لأن مستوى المخزون يجب أن يصل إلى الصفر، لذا فإن الطاقات العاطلة يمكن قبولها فيما عدا مراكز الاختناق.
- 6- حين يتم بيع المنتجات يتم اكتساب الإيراد، وبالتالي يتم تقييم المخزون على أساس كلف المواد الأولية فقط.

لقد رافق التطور التقني في المجال الصناعي ظهور فلسفات إدارية جديدة مثل الانتاج في الوقت المحدد (JIT) والتي تؤكد على ضرورة تخفيض المخزون إلى أدنى حد ممكن، وكذلك إدارة الجودة الشاملة (TQM) Total quality management، وظهور نظرية القيود Theory of constraints التي أطلقها (Goldratt and Cox, 1992, 9)، فضلاً عن التطوير والتغيير في تقنية الانتاج واستحداث نظم جديدة كأنظمة التصنيع المرن والتي تتكون من مجموعة متكاملة من الآلات التي تتمتع بالقدرة العالية على إنتاج نماذج منتجات متعددة بدلا من الاعتماد على الآلات التي يتوقف انتاجها على نوع واحد من الانتاج. ويشير (Tony and Venkateswara) الى ان التركيز على كلفة المنتج يكون في غير محله إذا كان المنتج المعني ذا جودة رديئة، أو تم تسليمه إلى السوق بعد فوات الأوان أي عند عدم حصول (سرعة الاستجابة) أو إذا كان المنتج يفتقر إلى الابتكار في سوق سريع التغير، اذا يتم التساؤل ما هو الاستخدام المحتمل لمعرفة الكلفة الدقيقة للمنتج إذا حصل فشل المنتج على ضوء الأسباب الثلاثة، وهذا مما يجعل بشكل فعال اهمية "المحاسبة التكاليف" للمنتج في اطار "المحاسبة الإدارية"، محاسبة الجودة، محاسبة الانجاز، والمحاسبة عن رأس المال الفكري، أوسع بكثير من معالجة كلفة المنتج.

<https://link.springer.com>

ثانياً: أهمية محاسبة الانجاز: The importance of Throughput Accounting

يمكن تلخيص أهمية محاسبة الانجاز بما يلي: (Woepfel, 2010: 1-11)

- تركيز محاسبة الانجاز على زيادة الإيرادات (الإنجاز) وتحسين التدفق النقدي (الاستثمار) وتوفير القدرات (تكاليف التشغيل) وترصد كل قرارات الإدارة على أساس التغيرات المتوقعة في الإنجاز والاستثمار وتكاليف التشغيل الأخرى .
- تتيح للإدارة نهجاً أكثر توازناً لاتخاذ القرارات وتعطي صورة أفضل لمعرفة نتائج القرارات.

- ترشد الإدارة إلى أفضل القرارات والتعليمات لجعل قرارات التسعير والقرارات التسويقية أكثر ربحية .
- ان محاسبة الإنجاز تنقل التركيز من قرارات إدارة التكاليف والموازنات إلى تحقيق أقصى قدر من الإنجاز والربحية وتشدد على تحسين التدفق في النظام الإنتاجي وتوفير التغذية العكسية عن الأثر المالي للموارد المقيدة مما يدفع الإدارة إلى تحسين كفاءة القيد والتحقق من ضمان أن جميع موارد الشركة تدعم القيد حتى يمكن تعظيم وتحقيق تلك الأرباح.
- تختلف محاسبة الانجاز عن محاسبة التكاليف التقليدية جوهرياً لأنها لا تركز على كل آلة أو عامل يجب أن يعمل في جميع كفاءته المثالية وإنما التركيز هو انه إذا ما تحسن الشركة أياً من الموارد غير المقيدة فإنه سوف يؤدي إلى زيادة الضغط والاختناق في المورد النادر والمقيد ومن ثم إلى تراكم كمية من فائض المخزون.
- توفر محاسبة الإنجاز طريقة لقياس جهود تحسين الإنتاجية مما يؤثر ذلك في التكلفة والإنجاز ويمكن تطبيقه على القرارات التي قد تؤثر في جميع نواحي الشركة بما في ذلك سعر المنتج وتحسين العمليات والمكافآت والاستثمارات وإدارة الأداء.

ثالثاً: مزايا محاسبة الانجاز Advantages of Throughput Accounting

تساعد محاسبة الإنجاز في اختيار مزيج المنتجات المناسب بناءً على طلب السوق حيث ان هدف كل منظمة هو تحقيق الربح (K.M.Anwarul,2015:19) ومن خلال تطبيق محاسبة الانجاز وبناءً على طلب السوق يمكن تحديد أفضل مزيج من المنتجات، وقد تم في دراسة حالة لإحدى الشركات الهندية زيادة صافي الربح في الاسبوع بمقدار 2900 روبية، وان دراسة الحالة ساهمت في خلق الوعي بمحاسبة الإنجاز، وعليه قرر المالكين الاستفادة من تطبيق محاسبة الانجاز في المستقبل. (K.M.Anwarul,2015:23). وتشير دراسة (Hatemet al.,2020:763) بأن المعلومات التي تقدمها محاسبة الإنجاز تساعد في قياس التكاليف وتقويم كفاءة وفعالية الأداء في المنظمة، وان هذا المدخل يدعم عمليات التخطيط والرقابة لتعظيم الإنجاز وتقليل مستويات المخزون، وان استخدام محاسبة الإنجاز في ظل نظرية القيود يؤدي إلى إيجاد حلول للاختناقات التي تؤثر على كفاءة وفعالية الأداء، كما ان تطبيق مدخل محاسبة الإنجاز في الشركات الصناعية في بيئة التصنيع الحديثة يؤدي إلى: (العجلة، 2011: 107)

- منافع عديدة مثل توفير معلومات أكثر دقة عن ربحية المنتجات والشركة.
- يساعد على تحسين إدارة ورقابة الكلف.
- يساهم في توفير معلومات أكثر دقة عن تحليل ربحية الزبائن.
- توفير معايير جديدة لأغراض قياس وتقويم الأداء مثل زمن الإنجاز وزمن تجهيز الآلات.
- وأن الانجاز يساهم في تقديم تقارير داخلية أعلى جودة فهو يعيد هيكلة التقارير بما يلائم حاجات الادارة في تصحيح مسار العمل بما يحقق الأهداف الموضوعية المتمثل بتعظيم

ربحية الشركة عن طريق تعظيم الانجاز أو تخفيض المصاريف للمخزون أو المصاريف التشغيلية فتحتوي التقارير على العناصر الثلاثة بشكل منفصل يسهل التحكم بها وكالاتي:- (جواد، 2009: 97)

أ- امكانية تحليل هامش الانجاز المتحقق من النشاط الرئيس للشركة وهي الكمية المباعة والسعر وتكلفة المواد الخام إذ ان المدخل افترض ان السبيل الوحيد لتعظيم الانجاز هو حجم المبيعات كون السعر وتكلفة المواد الخام متغيران خارجيان لا يدخل في نطاق قابلية الشركة تغييرها.

ب- يركز المدخل على المصاريف التشغيلية بصورة منفصلة ولا تتداخل مع بقية العناصر لمحاولة تخفيضها أو تجنب زيادتها.

رابعاً: انتقادات محاسبة الانجاز THROUGHPUT ACCOUNTING criticism

لقد تعرضت محاسبة الانجاز الى مجموعة من الانتقادات ، يمكن اختصارها بما يلي (العشماوي، 2011: 380):

1- عدم اهتمام محاسبة الانجاز باستخدام الموارد الإنتاجية غير المقيدة، فضلاً عن اعتماد محاسبة الانجاز على نظرية القيود التي تبنى على مجموعة من الافتراضات غير الموضوعية.

2- مدخل محاسبة الانجاز بحاجة الى قاعدة بيانات لحساب أوقات الانجاز والتشغيل والانتظار والفحص والتخزين والتسليم على مستوى دفعة المنتج.

خامساً: مقاييس محاسبة الانجاز : Throughput accounting metrics

أن محاسبة الانجاز تعد مدخلاً يعتمد على مجموعة من المقاييس المالية يمكن تحديدها بما يلي: (الخفاجي، 2013: 19-20)، (<http://walidsamir7.blogspot.com>)

أ. معدل الانجاز : وهو المعدل الذي تتمكن عنده الشركة من توليد الأموال النقدية من المبيعات (وليس الانتاج) عن طريق المورد المقيد عند أداء وظيفة محددة.

ب. المخزون : وهو يعبر عن حجم الأموال المستثمرة في شراء المواد الخام والمنتجات تحت التشغيل والمنتجات التامة بغرض إعادة بيعها.

ج. نفقات التشغيل : وهي تكلفة تحويل المخزون الى انتاجية الانجاز وتعبر عن التدفقات النقدية الخارجة ولا ترتبط بوظيفة ما ويمكن ملاحظة ان محاسبة الانجاز تعتمد على مفهوم الأموال والتدفقات النقدية في صياغة المقاييس الثلاثة السابقة. وتعد محاسبة الانجاز منهجاً مختلفاً عن مناهج المحاسبة الادارية التقليدية ويمكن التوفيق بين تقارير محاسبة الانجاز والتقارير المحاسبية حسب مبادئ المحاسبة والمقبولة قبولاً عاماً، وتبدأ محاسبة الانجاز بثلاثة مقاييس مالية هي الانجاز، المخزون، مصاريف التشغيل، كما أنها لا تستخدم كلفة العمل لتخفيض نفقات التشغيل فحسب بل ان ساعات العمل المباشرة نفسها لم يتم معالجتها على أنها كلفة متغيرة وذلك لان الشركات لم تضبط قوة العمل الخاصة بها باختلاف الطلب واحتياجاتها للعمال وان القرار النموذجي هو زيادة هامش

الانجاز وتقليل المخزون ومصاريف التشغيل، وبالتالي زيادة صافي الربح والعائد على الاستثمار وزيادة الإنتاجية أو معدل دوران المخزون، وعليه لا بد من استخدام مقاييس للأداء (مقاييس القيود) بدلا من تلك المقاييس المالية المستخدمة، ومنها ما يلي: (العجلة، 2011: 35)

صافي الربح = المبيعات - مصاريف التشغيل

$$\text{Net profit(NP)} = \text{Throughput(T)} - \text{Operating Expenses(OE)}$$

العائد على الاستثمار = صافي الربح / المخزون

$$\text{Return on investment(ROI)} = \text{Net profit(NP)} / \text{Inventory(Investment)(I)}$$

الإنتاجية = المبيعات / مصاريف التشغيل

$$\text{Productivity} = \text{Throughput(T)} / \text{Operating Expenses(OE)}$$

معدل دوران المخزون = المبيعات / المخزون

$$\text{Velocity of material flow} = \text{Throughput(T)} / \text{Inventory(Investment)(I)}$$

مقاييس القيود:

• الانجاز لكل وحدة قيد (إجمالي الدخل - إجمالي التكاليف المتغيرة للوحدة)

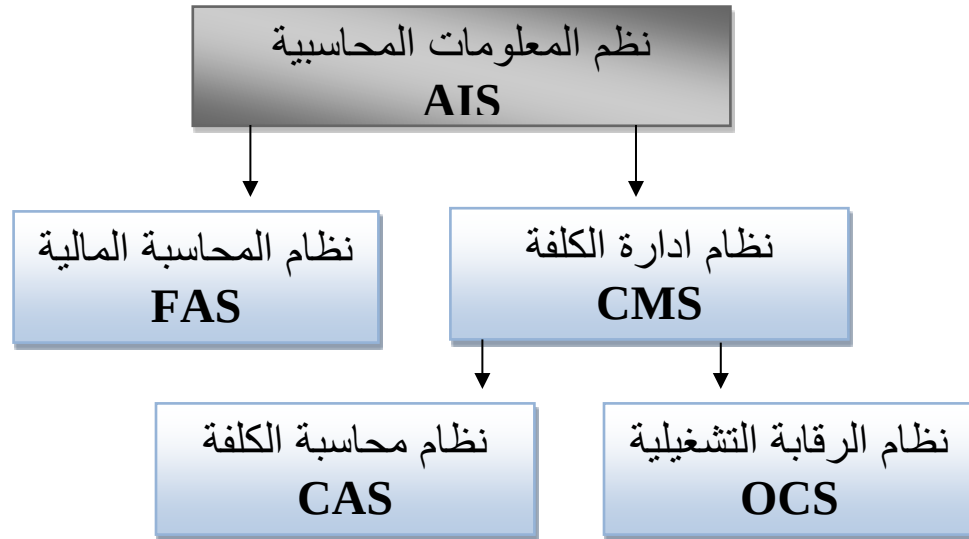
$$= \text{Throughput (T)} - \text{Cost Variable/Unit (CV/U)}$$

مدى المنفعة من القيد = الوقت المستنفذ في التصنيع / الوقت المتاح للتصنيع

سادساً: نظم المعلومات المحاسبية (AIS) Accounting Information systems

يمكن تقسيم نظم المعلومات المحاسبية (AIS) إلى نظامين فرعيين رئيسيين هما: (1) نظام المحاسبة المالية، (2) نظام إدارة الكلفة، ومما تجدر الإشارة إلى أن هذين النظامين ليسا مستقلين عن بعضهما البعض من الناحية المثالية وان دمج معلومات النظامين الفرعيين يمكن استخدامه كقاعدة بيانات لمداخلات النظام الآخر، ويؤكد (Hansen & Mowen, 2006: 30) بأن نظام إدارة الكلفة يتألف من نظامين فرعيين أساسيين ضمن نظام المعلومات المحاسبية هما نظام محاسبة التكاليف ونظام الرقابة التشغيلية، فضلا عن أن (AIS) هو عبارة عن مجموعة الأنشطة المترابطة التي تعمل على جمع ومعالجة وتسجيل وتلخيص وتحليل وإدارة البيانات وتوفير معلومات للمستخدمين. ويعمل مثل أي نظام للمعلومات (يدوي أو كمبيوتر) مكون من (مدخلات، عمليات، مخرجات، مستخدمين) ولديه مجموعة من الأهداف والعمليات المترابطة لمعالجة البيانات، ويمكن توضيح العلاقة بين نظام المعلومات المحاسبية ونظام إدارة الكلفة كما في الشكل (2).

شكل (2) يوضح العلاقة بين نظم المعلومات المحاسبية ونظام ادارة الكلفة



Source :Hansen, Don . R . Mowen , Maryanne . M&Guan, Liming , "Cost Management : Accounting & Control", South-Western Cengage Learning, 6th..ed., (2009),p:6.

سابعا: انظمة الكلفة التقليدية Traditional Cost Systems

يتم قياس كلفة الانتاج تقليدياً في الواقع العملي بتطبيق نظامين أساسيين هما :

أولاً: نظام كلفة الاوامر الانتاجية Job Costing System

يطبق نظام الاوامر الانتاجية في الشركات التي تقوم بإنتاج منتجات مختلفة على شكل دفعات ضمن فترة زمنية محددة وفق طلبات الزبائن، والتي يحدد فيها مواصفات السلع أو الخدمات المطلوبة، ولهذا لا بد من تصميم نظام كلفة بشكل يراعي صفة الخصوصية لمخرجات الشركة غير المتجانسة. (Barfield et al., 2001:147)، وتمثل كلفة الأمر الانتاجي مجموع كلفة عناصر الإنتاج التي يمكن تتبعها فضلاً عن تحميلها بنصيبها من الكلف الصناعية المرتبطة مباشرة بالأمر الانتاجي. (Atrill & McInaney, 2012:103) ويشير (Blocher et al., 2005:94) الى ان نظام تكاليف الأوامر الانتاجية يقوم بصورة رئيسة على تجميع وتعيين كلفة كل أمر إنتاجي على حدة، والتي تختلف من منتج الى آخر، وذلك بسبب اختلاف الطلب لتلك المنتجات أو الخدمات.

ثانياً: نظام المراحل الانتاجية System of production stages

يمكن تعريف المرحلة الانتاجية على انها: "أي موقع في المصنع يتم فيه تشكيل صنع المنتج إذ تضاف كلفة المواد والعمل والكلف الصناعية غير المباشرة إلى المنتج". (Horngren et al., 2003:589)، ويؤكد معهد محاسبي الكلفة الهندي (The Institute

of Cost Accountants of India, 2012:148) بأن نظام تكاليف المراحل الإنتاجية يطبق في الشركات التي تنتج أعداداً كبيرة من الوحدات من نوع واحد من المنتجات، وتكون هذه الوحدات متجانسة وتتدفق خلال المراحل الإنتاجية بشكل مستمر، إذ إن مخرجات كل مرحلة هي مدخلات للمرحلة التي تليها. ويتم تجميع التكاليف في ظل هذا النظام عن طريق حصر وتحديد كلفة وكمية الإنتاج داخل كل مرحلة بشكل مستقل عن غيرها، ويشير (Drury, 2012:102) إلى أنه تتكون هذه الكلف من المواد المباشرة والأجور المباشرة والكلف الصناعية غير المباشرة إذ تمثل كلفة المرحلة عملية صناعية كاملة لها كيانها الخاص الذي يميزها عن غيرها من المراحل، ويتم احتساب كلفة كل وحدة منتجة في كل مرحلة على أساس متوسط التكلفة، حيث يحتسب متوسط تكلفة الوحدة بقسمة إجمالي كلفة المرحلة على عدد الوحدات المنتجة خلال الفترة. (Noreen et al., 2011:165)

تأهلاً: تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية المعاصرة. إن أهم تقنيات

التكاليف في ضوء الاتجاهات الاستراتيجية المعاصرة هي:

أ- تقنية الكلفة المستهدفة Target cost technique:

يشير (Garrison et al, 2011:723) إلى إن تقنية التكلفة المستهدفة تمثل طريقة للتسعير ونظام لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة، وإن التكلفة المستهدفة هي أسلوب للتسعير تم استحداثه في اليابان واستخدم بشكل واسع من قبل شركات يابانية خاصة في مجال صناعة السيارات، وبعد ذلك يتم تزويد المهندسين ومصممي الإنتاج بالتكلفة المستهدفة للمنتج واعتمادها كحد أعلى لتكلفة المواد والطرق والإجراءات المطلوبة لتصميمه وإنتاجه وبذلك يتم تصميم المنتج وفقاً لتكلفته المستهدفة أو بأدنى منها. يبدأ حساب التكلفة المستهدفة بسعر البيع المتوقع ثم يطرح الربح المطلوب كما يلي:- (Hilton & Platt, 2011:693)

(Blocher et al, 2010:546)

سعر البيع المتوقع - الربح المطلوب = التكاليف المستهدفة

أو التكلفة المستهدفة = السعر التنافسي - الربح المرغوب

ب- الكلف على أساس الأنشطة ABC: يمثل التكاليف على أساس الأنشطة ABC طريقة لحساب التكلفة، ومصمم لتزويد المدراء بمعلومات التكلفة للقرارات الاستراتيجية والقرارات الأخرى والتي من المحتمل أن تؤثر على الطاقة الإنتاجية، وكذلك التكاليف الثابتة فضلاً عن التكاليف المتغيرة. (Garrison et al., 2012)، وأضاف إلى ذلك فإن التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) عادة ما يستخدم كمكمل لنظام التكاليف وليس بديل عنه، بينما يؤكد (Horngren et al., 2013) بأن (ABC) هو ذلك النظام العادي للشركة، الذي يصحح نظم محاسبة التكاليف الأخرى عن طريق التركيز على الأنشطة الفردية واعتبارها موقع التكلفة الأساسي.

كما يعرف (ABC) تكاليف الانشطة بأنه طريقة لقياس التكاليف وأغراضها وأداء الأنشطة، حيث يتم تخصيص التكاليف على الأنشطة مستندة على مقدار استخدامها من مصادر التكاليف، ومن ثم تخصيص التكاليف على أغراضها مستندة على مقدار استخدامها.

ج _ الانتاج في الوقت المحدد (الآتي) (JIT) JUSTINTIME: لقد رافق التطور التقني في المجال الصناعي ظهور فلسفات إدارية جديدة مثل الانتاج في الوقت المحدد (JIT) Just in time التي تؤكد على ضرورة تخفيض المخزون إلى أدنى حد ممكن، ويمثل نظام الانتاج الآتي: "ذلك النظام الذي تنتج فيه الوحدات في الوقت المحدد والذي سيؤدي إلى تخفيض المخزون إلى الحد الأدنى وهو ما سيجعل المحاسبين يقضون وقتاً أقل في تقييم المخزون للتقارير الخارجية". (Horngren et al., 1997:720)، ومن الجدير بالذكر فإنه لا يمكن وضع تعريف جامع لهذا النظام وفق وجهة نظر الكثيرين لكونه يضم أساليب متعددة كما أن تطبيقه لا ينحصر فقط في المجال الصناعي.

ومن تقنيات التكاليف الاخرى دورة حياة المنتج (PLC)، وسلسلة القيمة (VC)، وتقنيات ادارة الكلفة الاخرى التي لا يتسع المجال لذكرها.

ويمكن القول بأن أغلب الشركات تجد ان إعداد التقارير المحاسبية بموجب مدخل محاسبة الإنجاز يُعد مكلفاً نسبياً وقليله المنافع مما يترتب إعداد تقارير اضافية لكن يجب الملاحظة ان هذه التقارير تتسم بالبساطة إذ تجعلها أكثر جودة في مجال المساعدة في اتخاذ القرار فهي تهتم بالأمر المهمة التي تُعد أكثر ملائمة لاتخاذ القرار ولا تهتم ما شأنه ان يشتمل تركيز متخذ القرار على المعلومات غير الملائمة قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة ومن ثم عدم تحقق الأهداف المتوقعة

عاشرا: مفهوم تقويم الاداء The concept of performance evaluation

يمثل تقويم الاداء فحصاً موضوعياً تشخص من خلاله السياسات والنظم وادارة العمليات ونتائج النشاط في الجهات الخاضعة للرقابة، ويقارن من خلاله الانجاز بالخطط والنتائج بالقواعد والممارسة بالسياسة لغرض كشف الانحرافات السلبية والايجابية وبيان اسبابها فضلاً عن التأكد من ادارة الموارد الاقتصادية وبكفاءة، ومن ثم تحديد اسباب الاسراف والتبذير وسوء الاستعمال والاستغلال، ووضع المقترحات التي تعالج اوجه الانحراف والاسراف وذلك في سبيل توجيه الاداء نحو تحقيق فاعلية وكفاءة واقتصاد او توفير اكبر.

(ديوان الرقابة المالية، 2009: 1)، ويشير مفهوم الاداء Concept of Performance الى النتائج النهائية لمحصلة الأنشطة جميعها التي تم انجازها سواء أكان على مستوى الفرد ام المجموعة ام العملية ام الوحدة. ويعرف الاداء بأنه تقييم العمل او الوظيفة الحالية او تقييم الانجازات الماضية. (Meyer, 2003:19)، أو هو القابلية على حل المشكلة والوصول الى الجواب الصحيح. (St-amant et al., 2008:5). ويعد الاداء معياراً مهماً في التعرف على نجاح أية وحدة اقتصادية بصورة عامة ولذا فإن العمل على تطوير الأداء ينعكس ايجابياً على ادائها ككل وترشيد قراراتها. وان الاداء العام Overall Performance

يعني تجميع الاداء وقد كان يعرف بمساعدة العديد من المعايير مثل معدل الانتاج ، المرونة، التكيف، الطاقة، الرقابة البيئية، المبيعات، كلف الانتاج ،.. الخ، كما ان القاعدة العامة لنظام محاسبة المسؤولية كنظام رقاوي هي:- "ما لم تستطيع قياسه لا يمكن تحسينه، والذي لم يراقب سيكون الاسوأ". (الجبوري واخرون، 2012: 308). كما اشار (Anon) انك لن تستطيع ادارة مالا تستطيع قياسه "you cannot Manage what you cannot Measur". (www.dti.gov.uk). ان مفهوم الاداء تطور بشكل ملحوظ في الخمسينيات من القرن الماضي، كان التفكير بشأن المقاييس المالية للأداء أي أن الاداء المالي كان في المقدمة، وقد تطور مفهوم الاداء استنادا الى وقت معايير التقييم كما يلي : (Mirela , 2011 : 20)

1- الفترة من الخمسينيات الى الثمانينيات (في القرن الماضي) لم يكن هناك تعريفاً واضحاً لمفهوم الاداء. وقد تم التوصل لذلك بمساعدة كثير من المعايير، مثل الانتاجية، المرونة، القدرة على التكيف، التحكم البيئي، الدوران، الانتاج، التكاليف، وما الى ذلك .

2- الفترة من الثمانينيات لغاية تسعينيات القرن الماضي، الاداء يعرف على اساس كيف تم التوصل الى الاهداف .

3- الفترة من 1995-2000 كان الاداء يعرف وفقاً لكفاءة وفاعلية الوحدة الاقتصادية .

4- من عام 2000 وحتى الوقت الحاضر يتم تحديد الاداء وفقاً للقيمة value .

ومن الجدير بالذكر ان مفهوم الاداء تطور ليشمل كلا من الجوانب المالية وغير المالية اي نلاحظ تطور معايير تقييم الاداء بمرور السنين لأنه عندما نحاول تعريف الاداء يجب ان نستعمل مفاهيم اخرى ولا يوجد مفهوم يمكن ان يعرف الاداء بشكل واضح. لقد طورت مدرسة (Cranfield) للإدارة في عام 2001 موشور الاداء (Performance Prism) حيث يتضمن هذا النموذج خمسة جوانب اساسية وهي رضا اصحاب المصالح، اسهام اصحاب المصالح، القدرات، العمليات، والاستراتيجيات، وقد اشتق هذا المقياس في الاصل من بطاقة الاداء المتوازن والذي يُعد الجيل الثاني لمقاييس الاداء التي تأخذ بالحسبان حاجات ورغبات جميع اصحاب المصالح. (Neely, 2002: 153-154).

المبحث الثالث / الجانب العملي

تحليل مؤشرات الانتاج والاداء للشركة العامة لمنتجات الألبان

(Analysis of production and performance indicators of the State Company for Dairy Products). يُعد مصنع البان ابي غريب من (المصانع المركزية) و المصانع المهمة والحيوية لدورها في تلبية حاجات المواطنين الأساسية وتوفيره لفرص العمل فضلاً عن مساهمته في خدمة الاقتصاد الوطني والقومي عن طريق تحقيق بعض متطلبات الأمن الغذائي من منتجات الألبان وتُعد هذه الصناعة من الصناعات القديمة في العراق وقد تطورت من طريقتها البدائية حتى وصلت إلى استعمال المكننة الحديثة المعتمدة على المنتجات الحيوانية كالحليب السائل الذي تتسلمه من الفلاحين

ومحطات تربية الأبقار والجاموس فضلا عن استعمال مواد اولية مساعدة كالحليب المجفف عن طريق تسويق منتجاته إلى الأسواق المحلية والدوائر الحكومية وتُعدّ الألبان من الاغذية المهمة لتغذية الانسان إذ تحتوي على كل العناصر الغذائية الحيوية من سكريات و بروتينات و دهون و املاح و فيتامينات
أولاً- مؤشر تخطيط الإنتاج: يوضح الجدول(1)

الجدول(1) يوضح الطاقات الانتاجية للشركة العامة لمنتجات الألبان للسنوات 2016-2019

السنة	2016	2017	2018	2019
المنتج	القشطة، الجبن المطبوخ، الجبن الطري، اللبن الزبد	القشطة، الجبن المطبوخ، الجبن الطري، اللبن الزبد	القشطة، الجبن المطبوخ، الجبن الطري، اللبن الزبد	القشطة، الجبن المطبوخ، الجبن الطري، اللبن الزبد
ن الاستغلال $100 \times 1/2(9)$	77.1	77.1	78.40	77.71
ن المتاحة من الطاقة التصميمية $100(8)-(6)$	83.1	79.5	80.92	78.02
ن الطاقة المعطلة من الطاقة التصميمية $100(7)-(5)$	86.9	84.2	85.04	82.92
ن الاستغلال الطاقة المتاحة $100 \times 2/4(6)$	16.9	20.5	19.08	21.98
الاستغلال الامثل للطاقة التصميمية $100 \times 1/4(5)$	13.1	15.8	14.96	17.08
الانتاج الفعلي(4)	2978	3615	2307	1366
الانتاج المخطط (3)	6718	7153	6820	3013
الطاقة المتاحة(2)	17601	17601	12086	6214
الطاقة التصميمية(1)	22815	22815	15415	7996

المصدر: من اعداد الباحثين التكاليف التسويقية والادارية للسنوات 2018-2019

جدول (2) يوضح التكاليف التسويقية والإدارية للسنوات 2018-2019

السنة	كافة الخدمات التسويقية	كافة الخدمات الإدارية	مجموع التكاليف التسويقية والإدارية	النسبة
2018	67100,000	44700,000	111,800,000	%47
2019	82500,000	42500,000	125,000,000	%52.7
			236,800,000	%100

من خلال بيانات جدول (2) نجد ان أجمالي التكاليف لسنة 2018 أقل قياساً مما هي عليه في سنة 2019 ويوضح الجدول أعلاه أثر التكاليف التسويقية والإدارية في أداء الشركة للسنتين 2018 - 2019 .

المواد الأولية المستعملة ضمن العملية الانتاجية في الشركة للسنوات 2015-2019

اما المواد الأولية المستعملة ضمن العملية الانتاجية في الشركة للسنوات 2015-2019 فيوضحها الجدول (3) كما يلي:

جدول (3) يوضح المواد الأولية المستعملة ضمن العملية الانتاجية في الشركة للسنوات 2015-2019

السنة	2015	2016	2017	2018	2019
قيمة المواد الأولية	21,984,000	18,845,000	19,302,000	23,505,000	32,397,500
حليب مجفف	7,813,000	8,500,000	8,066,000	1,550,000	3,491,000
أملاح استحلاب	7,800,000	9,300,000	1,005,000	1,550,000	1,086,000
منفحة	1692,000	2,187,000	2,715,000	2,857,000	3,450,000
مثبت	39,289,000	38,832,000	204,809,000	241,013,000	332,002,000
الاجمالي					

المصدر: اعداد الباحثين اعتماداً على بيانات الشركة العامة للمنتجات الغذائية / قسم التخطيط والدراسات

ومن خلال بيانات الجدول رقم (3) يتضح من المقارنة بين السنوات أن أعلى قيمة للمواد الداخلة ضمن العملية الانتاجية كانت في سنة 2019 وأقل قيمة للمواد الداخلة ضمن العملية الانتاجية كانت في سنة 2016 ويعود ذلك السبب الى استقرار الوضع الاقتصادي وان المواد الأولية أقل كلفة في سنة 2016 ثم بدأت بالارتفاع لغاية سنة 2019.

توزيع الايدي العاملة في الشركة لسنة 2019

اما توزيع الايدي العاملة في الشركة فيوضحها الجدول (4) في ادناه:

جدول (4) يوضح توزيع اليد العاملة بحسب المهن في الشركة لسنة 2019

مهندس	النسبة	إداري	النسبة	فني	النسبة	عامل خدمة	النسبة	سائق	النسبة	الاجمالي
34	5.1	69	10.3	241	36	229	34.2	96	14.4	669

المصدر: اعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الشركة عينة البحث

ومن خلال بيانات الجدول (4) نلاحظ بأنه يوجد في الشركة مهندسين واداريين وفنيين وعمال خدمة وسواق، وقد بلغ عدد المهندسين خلال سنة 2019 (34) مهندساً أو ما

نسبته 5.1، وبلغ عدد الاداريين (69) أو ما نسبته 10.3%، وبلغ عدد العمال الفنيين 241 عامل وبنسبة مئوية بلغت 36%، بينما كان عدد عمال الخدمة (229) وبنسبة 34.2%، في حين عدد السواق بلغ (96) وبنسبة 14.4، من خلال بيانات الجدول التالي يبين توزيع الايدي العاملة فإن الشركة بحاجة ماسة الى الكفاءات العلمية من اجل البحث والتطوير لتحسين أنظمة الانتاج وتنمية الخبرات ومن ثم تحقيق أهداف مستقبلية تساعد في مواكبة تطورات التكنولوجيا الحديثة، وذلك بسبب قلة الافراد الذين يحملون شهادة الماجستير والدكتوراه فهؤلاء لا يمثلون الا نسبة ضئيلة جداً من العدد الكلي والبالغ عددهم 4 فقط، (3) منهم ماجستير و (1) دكتوراه. الطاقات الانتاجية لمنتجات الشركة العامة لمنتجات الالبان لسنة 2019 ويوضح الجدول (5) في ادناه الطاقة التصميمية والمتاحة والانتاج المخطط والفعلي لعينة الدراسة المختارة لسنة 2019.

الجدول (5) يوضح الطاقات الانتاجية لمنتجات الشركة العامة لمنتجات الالبان لسنة 2019

ت	المنتج	وحدة القياس	طاقة تصميمية	طاقة متاحة	الانتاج المخطط	الانتاج الفعلي	ن تحقق الفعلي من المخطط
1	القشطة	طن	2,625,000	2,068,000	3,540,000	2,210,661	6.3%
2	الجبن المطبوخ	طن	4,500,000	3,900,000	3,000,000	1,910,073	6%
3	الجبن الطري	طن	5,450,000	2,780,000	5,700,000	1,900,056	3.2%
4	اللبن	طن	4,240,000	3,400,000	2,260,000	774,156	3%
5	الزبد	طن	1,0600,000	7,800,000	4200,000	2,400,885	6%

المصدر: اعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الشركة عينة البحث

يلاحظ من الجدول اعلاه انخفاض حجم الانتاج الفعلي للمعمل بصورة كبيرة مقارنة بمستويات الطاقة التصميمية والمتاحة والمخططة لعام 2019 حيث يلاحظ انخفاض الانتاج بصورة كبيرة وهذا كله نتيجة التغيرات التي حدثت في بيئة الاعمال التنافسية، ومن خلال بيانات الجدول اعلاه وعند دراسة الآلية المتبعة من قبل الشركة عينة البحث تبين ان ادارة الشركة لم تعط اهمية في استعمال وتطبيق تقنيات معاصرة لقياس كلفة منتجاتها وايضاً استمرارها في استعمال الطرائق التقليدية في العملية الانتاجية.

المبيعات المخططة والفعلية للسنوات 2018-2019 يوضح الجدول (6) مقارنة المبيعات الفعلية مع المبيعات المخططة لمنتجات الشركة العامة لمنتجات الالبان (معمل ابو غريب) للسنوات 2018-2019

الجدول (6) يوضح المبيعات المخططة والفعلية للسنوات 2018-2019

المنتج	قيمة المبيعات لسنة 2019 المخططة	قيمة المبيعات لسنة 2019 الفعلية	قيمة المبيعات لسنة 2018 المخططة	قيمة المبيعات لسنة 2018 الفعلية
القشطة	3,660,000	2,216,610	3500,000	1,857,300
الزبد	4,600,000	2,488,500	5200,000	2,000,081
الجبن المطبوخ بأنواعه	3,180,000	1,091,073	2300,000	2,230,545
الجبن المطبوخ بعبوات بلاستيكية	1,150,000	9,07,126	650,000	690,095
اللبن	2,300,017	7,44,787	2,365,000	5,980,58
المجموع		7,448,096		7,376,079

المصدر: أعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات قسم الانتاج وقسم الشؤون المالية للشركة عينة البحث

قيمة المستلزمات السلعية والخدمية يوضح الجدول (7) قيمة المستلزمات السلعية والخدمية للشركة العامة لمنتجات الالبان (معمل ابو غريب) للسنوات 2016-2019.

السنة	قيمة مستلزمات الانتاج السلعية والخدمية
2016	639,7544
2017	867,4960
2018	19975,00
2019	63061,00

المصدر: من أعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات قسم الانتاج

يتضح من الجدول أعلاه ان قيمة مستلزمات الانتاج خلال سنة 2018 تسمت بالانخفاض قياساً للسنة السابقة لها أي لسنة 2017 والبالغة 867,4960 حيث بلغت قيمة المستلزمات 19975,00 لسنة 2018، بينما في سنة 2019 بلغت قيمة المستلزمات 63061,00 ويعود ذلك الى زيادة اسعار المستلزمات المتمثلة بالوقود والمواد الاولية و مواد التعبئة والمستلزمات الخدمية.

كلفة صنع منتجات الشركة العامة لمنتجات الالبان لسنة 2018 يوضح الجدول (8) كلفة صنع المنتجات حيث يلاحظ بانه وفق محاسبة الانجاز يتم اضافة كلفة العمل الى الاندثار لنحصل على مجموع التكاليف الثابتة.

الجدول (8) كلفة صنع منتجات الشركة لسنة 2018

المنتج	كلفة العمل	الاندثار	مجموع ت. ث.	م. أولية	أخرى	مجموع ت. م.	كلفة الصنع (ك.ث.+ ك م)
اللبن	146000	270000	173000	579000	193000	772000	945000
القشطة	430000	18000	448000	1077000	573000	1650000	2098000
الزبد	443000	180000	623000	866300	784000	1650300	2273300
الجبن الطري	1223000	90000	1313000	3921000	80000	3001000	4314000
الحليب المعقم	196000	99000	295000	905000	80000	985000	1280000
الجبن المطبوخ	289000	135000	424000	1971000	361000	2332000	2756000
الجبن مغلب بعطب بلاستيكية	330000	135000	3435000	190100	361000	551100	3986100

المصدر: أعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات قسم الانتاج وقسم الشؤون المالية للشركة عينة البحث

الكلف واسعار البيع لمنتجات الشركة لسنة 2018 يوضح الجدول (9) كلفة صنع المنتجات واسعار البيع لسنة 2018

الجدول(9)تفاصيل عناصر التكلفة وسعر البيع لسنة 2018

المنتج	كلفة الصنع	ت تسويقية	ت ادارية	مج التكاليف	هامش المساهمة	سعر البيع الوحدة
اللبن	945000	280000	190000	470000	468850	1150
القشطة	2098000	630000	420000	1050000	1047625	2375
الزبد	1007000	302000	201000	503000	491850	11150
الجبن الطري	5314000	159000	106000	265000	260000	5000
الجبن المطبوخ	1280000	79000	52000	131000	126750	4250
الحليب المعقم	2756000	400000	270000	670000	668550	1450
الاجمالي				3,089,000		25375

المصدر: أعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات قسم الانتاج وقسم الشؤون المالية للشركة

عينة البحث كلفة صنع منتجات الشركة العامة لمنتجات الالبان لسنة 2019 يوضح الجدول (10) كلفة صنع المنتجات حيث يلاحظ بأنه وفق محاسبة الانجاز يتم اضافة كلفة العمل الى الاندثار لنحصل على مجموع التكاليف الثابتة.

الجدول(10) كلفة صنع منتجات الشركة لسنة 2019

المنتج	كلفة العمل	الاندثار	مجموع ت ث	م. أولية	أخرى	مجموع ت. م.	كلفة الصنع
اللبن	129000	55000	184000	647000	131000	778000	962000
القشطة	225000	65000	290000	1203000	705000	1908000	2198000
الزبد	2113000	300000	2413000	546400	110400	656800	3069800
الجبن الطري	1818000	85000	1903000	299100	233000	532100	2435100
الجبن المطبوخ	468000	210000	678000	198100	512000	710100	1388100
الحليب المعقم	251000	33000	284000	749000	204000	953000	1237000
الجبن م بعلب بلاستيكية	97000	210000	307000	1792000	649000	2441000	2748000

المصدر: أعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات قسم الانتاج وقسم الشؤون المالية للشركة عينة البحث

الكلف واسعار البيع لمنتجات الشركة لسنة 2019 يوضح الجدول (11) كلفة صنع المنتجات واسعار البيع لسنة 2019

الجدول(11) تفاصيل عناصر التكلفة وسعر البيع لسنة 2019

المنتج	كلفة الصنع	ت تسويقية	ت ادارية	مج التكاليف م	هامش المساهمة	سعر البيع
اللبن	962000	280000	190000	470,000	241	1150
القشطة	2,198,000	650,000	430,000	1,080,000	361	2375
الزبد	800981	268000	178000	446000	3073	1115
الجبن الطري	512700	152000	101000	253000	245	5000
الجبن المطبوخ	3024000	268000	540,000	808,000	1562	4250
الحليب المعقم	1237000	440,000	300,000	740,000	53	1450
الاجمالي				3,797,000		

المصدر: أعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات قسم الانتاج وقسم الشؤون المالية للشركة عينة البحث

الموازنات التخطيطية لكميات الانتاج يوضح الجدول (12) الموازنة التخطيطية لكميات الانتاج من 2018/1/1 لغاية 2018/12/31

جدول (12) الموازنة التخطيطية لكميات الانتاج من 2018/1/1 لغاية 2018/12/31

المنتج	وحدة القياس	المجموع
القشطة	طن	720,000
الزبد	طن	180,000
اللبن	طن	4750
الجبن المطبوخ	طن	375000
الحليب المعقم	طن	250,000
الجبن الموزريلا	طن	190,000

المصدر: أعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات قسم الانتاج وقسم الشؤون المالية للشركة عينة البحث

ويوضح الجدول (13) الموازنة التخطيطية لكميات الانتاج من 2019/1/1 لغاية 2019/12/31

جدول (13) الموازنة التخطيطية لكميات الانتاج من 2019/1/1 لغاية 2019/12/31

المنتج	وحدة القياس	المجموع
القشطة	طن	720,000
الزبد	طن	180,000
اللبن	طن	4750
الجبن المطبوخ	طن	100,000
الحليب المعقم	طن	500,000
الجبن الموزريلا	طن	190,000

المصدر: أعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات قسم الانتاج وقسم الشؤون المالية للشركة عينة البحث

هامش الانجاز للشركة عينة البحث للسنوات 2018-2019 سوف يتم احتساب وتحديد هامش الانجاز للشركة عينة البحث للسنوات 2018-2019، وبالرجوع الى بيانات الجداول السابقة يمكن ايجاد ما يلي:

هامش الانجاز = (أيراد مبيعات - تكلفة المواد المباشرة)

هامش الانجاز لسنة 2018 = (أيراد مبيعات - تكلفة المواد المباشرة)

$4,287,079 = 3,089,000 - 7,376,079$

أما هامش الانجاز لسنة 2019

$3,651,096 = 3,797,000 - 7,448,096$

ومن المعادلة اعلاه يتضح نسبة هامش الانجاز لكل من السنوات (2018-2019) ونلاحظ من خلال كمية المبيعات لسنة 2019 قد بلغت اعلى نسبة من سنة 2018 بسبب تعاقد الشركة مع مستثمر لقسم من الخطوط الانتاجية لشركة (المراعي) ويوضح هامش الانجاز لسنة 2018 في تحقيق كمية مبيعات قليلة بسبب قلة انتاجية كفاءة العامل وانتاجية الماكنة أما نسبة هامش الانجاز فقد تشير المعادلة اعلاه كانت اعلى نسبة في سنة 2018 بسبب ارتفاع قيمة تكلفة المواد المباشرة قياساً لسنة 2019. وسوف يتم احتساب نسبة معدل الانجاز لكل ساعة تصنيع معينة وكالاتي:

معدل الانجاز = (عدد الوحدات المباعة ÷ وقت التصنيع الكلي)
 معدل الانجاز لسنة 2019 = $83664 \div 1520652 = 18176$
 أما معدل الانجاز لسنة 2018 = $83664 \div 2103715 = 25144$
 يوضح معدل الانجاز قيمة المبيعات الكلية والوقت اللازم لكل عملية انتاجية وان نسبة
 معدل الانجاز أقل لسنة 2019 قياساً مع سنة 2018 بسبب عدم كفاءة وفعالية انتاجية
 العامل مما يسبب في انخفاض كمية الانتاج الفعلي ومن ثم انخفاض في قيمة المبيعات.
 وسوف يتم توضيح قيمة الانجاز والسعر المستهدف عن طريق المعادلات الآتية:
 نسبة الانجاز لكل قيمة من نفقات التشغيل = (قيمة الانجاز ÷ قيمة نفقات التشغيل)
 نسبة الانجاز لسنة 2018 = $3,089,000 \div 4,287,079 = 1400$
 أما نسبة الانجاز لسنة 2019 = $3,797,000 \div 3,651,096 = 1100$
 توضح المعادلة أعلاه نسبة الانجاز كانت لسنة 2019 أقل قياساً لسنة 2018
 بسبب ارتفاع قيمة نفقات التشغيل والتكاليف الأخرى لسنة 2019.
 أما السعر المستهدف للسنتين 2019-2018 فيتم احتسابه عن طريق المعادلات الآتية:
 السعر المستهدف = (التكلفة المستهدفة + هامش الربح المرغوب فيه)
 السعر المستهدف لسنة 2018 = $7,376,079 + 3,089,000 = 10,465,079$
 السعر المستهدف لسنة 2019 = $7,448,096 + 3,651,096 = 11,099,192$
 يوضح السعر المستهدف تحديد التكاليف المتكبدة في تحقيق أيراد المبيعات أو صافي
 الربح ويتضح من المعادلتين أعلاه أن أيراد المبيعات لسنة 2019 قد ارتفع مع إجمالي
 المصروفات أو التكاليف المتكبدة لتحقيق ذلك الأيراد قياساً لسنة 2018 ومن ثم أصبح
 السعر المستهدف أعلى سعراً قياساً لسنة 2018.
 وعند مقارنة بيانات الشركة للسنتين (2019, 2018) نجد أن أسعار بيع المنتجات كانت
 متساوية تقريباً لتلك السنتين والسبب يعود الى سياسة الشركة المستخدمة في طرائق طرح
 منتجاتها في السوق أما إجمالي التكاليف الثابتة فقد بلغت في سنة 2018 (21,462,000)
 أما في سنة 2019 وبلغت (17,966,000) ويعود ذلك السبب الى انخفاض الطاقة
 الانتاجية لدى الشركة لتلك السنة بسبب رغبة المجتمع الى منتجات مستوردة وعدم
 إيصال المنتجات المحلية التي تنتجها هذه الشركة لباقي المحافظات الأخرى، وسوف يتم
 احتساب تكلفة منتجات اللبان بالاعتماد على بيانات الوحدة الاقتصادية لسنة 2019 من
 خلال الآتي:

- 1- احتساب الطاقة العملية ومعدلات التحميل.
 - 2- تحديد الأنشطة المتعلقة بالمنتجات.
 - 3- قياس الوقت اللازم لتنفيذ النشاط.
 - 4- احتساب تكلفة المنتج النهائية من خلال صياغة معادلات الوقت.
- وسوف يتم ايضاح النقاط أعلاه كما يلي:

1- احتساب الطاقة العملية (الطاقة المتاحة) و معدل التحميل لمنتجات الالبان حيث يبدأ الدوام الرسمي لجميع الأفراد العاملين في المصنع من الساعة 7.30 صباحا وينتهي الساعة 2.30 ظهراً ومن ضمنها توقف (30) دقيقة فترة استراحة الغداء وأنه هناك توقفات طبيعية تبلغ 15-30 دقيقة وتعد مسموح بها، وأيضاً هناك اعطال تستغرق أكثر من ذلك وتبين أنها اعطال الماكنة وتستغرق من 12 دقيقة أو أكثر و تُعدّ توقفات غير طبيعية . ان عدد ايام الدوام الرسمي خلال السنة لشركة الالبان بلغ (249) يوم مطروحاً منها ايام العطل الرسمية (الجمعة والسبت) والاعياد والمناسبات الأخرى و تم تحديد مدة الاستراحة و التوقفات الطبيعية و العرضية لأسباب متعددة بنسبة 20% من ساعات العمل المتاحة وهي كالآتي :

الطاقة العملية السنوية/ الدقيقة = ساعات العمل اليومي 7 ساعة × 60 دقيقة
 $= 420$ دقيقة في اليوم × 80% الطاقة العملية (مستبعد منها جميع التوقفات
 $= 336$ اي ما يعادل للسنة الواحدة (336 دقيقة في اليوم × 249 يوم)
 $= 83664$ دقيقة في السنة لذا ستكون الطاقة العملية للأفراد العاملين و المكائن
 $= 83664$ دقيقة خلال السنة لكل عامل و خط انتاجي وقد تم احتساب الراتب الشهري
 للأفراد العاملين 400,000 ألف دينار لكل عامل شهريا سيتم احتساب الطاقة العملية
 للأفراد العاملين والمكائن الخاصة بكل عملية انتاجية كالآتي:

أ- منتج القشطة

الطاقة المتاحة للأفراد العاملين = 20 عامل × 83664 = 1673280 دقيقة في السنة
 الطاقة المتاحة للمكائن = 2 خط انتاجي × 83664 دقيقة = 167328 دقيقة

ب - منتج الزبد

الطاقة المتاحة للأفراد العاملين = 7 عامل × 83664 دقيقة = 585648 دقيقة
 الطاقة المتاحة للمكائن = 1 خط انتاجي × 83664 دقيقة = 83664 دقيقة في السنة.

ت- منتج الجبن المطبوخ

الطاقة المتاحة للأفراد العاملين = 24 عامل × 83664 دقيقة = 2007963 دقيقة
 الطاقة المتاحة للمكائن = 3 خط انتاجي × 83664 دقيقة = 250992 دقيقة للسنة.

ث- منتج الجبن الطري

الطاقة المتاحة للأفراد العاملين = 18 عامل × 83664 دقيقة = 150588 دقيقة
 الطاقة المتاحة للمكائن = 2 خط انتاجي × 83664 دقيقة = 167328 دقيقة في السنة

ج- منتج اللبن

الطاقة المتاحة للأفراد العاملين = 24 عامل × 83664 دقيقة = 2007973 دقيقة في السنة.
 الطاقة المتاحة للمكائن = 2 خط انتاجي × 83664 دقيقة = 167328 دقيقة في السنة.

معدل تكلفة الوحدة الزمنية من طاقة الموارد المجهزة يوضح الجدول (14) في ادناه كيفية احتساب معدل تكلفة الوحدة الزمنية من طاقة الموارد المجهزة.

الجدول (14) يبين احتساب معدل تكلفة الوحدة الزمنية من طاقة الموارد المجهزة لسنة 2019

ت	ت الموارد المباشرة	أجمالي التكلفة	الطاقة العملية	معدل التحميل (2÷1)
1	منتج القشطة			
2	تكلفة العمل	96000	1673280	5.73
3	مواد اولية	1203	167328	0.71
4	مواد تعبئة وتغليف	2306	167328	1.37
5	المصاريف الاخرى	705	167328	0.42
6	منتج الجبن المطبوخ			
7	تكلفة العمل	468	2007963	0.02
8	مواد اولية	1981	250992	0.78
9	مواد تعبئة وتغليف	678	250992	0.27
10	المصاريف الاخرى	512	250992	0.20
11	منتج الجبن الطري			
12	تكلفة العمل	1818	150588	1.20
13	مواد اولية	2991	167328	1.78
14	مواد تعبئة وتغليف	152	167328	0.09
15	المصاريف الاخرى	233	167328	0.13
16	منتج الزبد			
17	تكلفة العمل	2113	585648	0.36
18	مواد اولية	5464	83664	6.53
19	مواد تعبئة وتغليف	268	83664	0.32
20	المصاريف الاخرى	1104	83664	1.31
21	منتج اللبن			
22	تكلفة العمل	129	2007963	0.0
23	مواد اولية	647	167328	0.38
24	مواد تعبئة وتغليف	28	167328	0.01
25	المصاريف الاخرى	131	167328	0.07
26	المجموع		8768034	
27	ت الاندثار	715		

المصدر: اعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الوحدة الاقتصادية (مقربة الى اقرب مرتبة عشرية)

بعد ان تم احتساب معدل التحميل لكل منتج (المباشرة وغير المباشرة) وتحديد الانشطة والوقت اللازم لتنفيذها وتبين أن اعلی طاقة عملية لمنتج الجبن المطبوخ وأعلى تكلفة العمل هي لمنتج القشطة أما اجمالي الطاقة العملية لجميع المنتجات فقد بلغ (8767319) مطروحاً منها تكاليف الاندثار ومصاريف تتعلق بتلف المواد الاخرى وسيتم تخصيص تكلفة الموارد على هدف التكلفة النهائية من خلال استعمال معدلات التحميل و الوقت اللازم لتنفيذ كل نشاط لإنتاج طن واحد من كل منتج من منتجات الشركة من خلال الجدول التالي 15 وكما يلي:

كلفة الموارد المخصصة على هدف التكلفة النهائية

الجدول (15) (يوضح تكلفة الموارد المخصصة على هدف التكلفة النهائية بالاعتماد على بيانات جدول (13) (اجمالي وقت النشاط × معدل التحميل)

ت	التفاصيل	الفشطة	الجبن الطري	الجبن المطبوخ	الزبد	اللبن
1	طلب المواد الاولية والتعبئة والتغليف	20=10×2	20=10×2	20=10×2	20=10×2	20=10×2
2	غسل وتعقيم الشعبة و تهينة المكان	45=15×3	45=15×3	45=15×3	45=15×3	45=15×3
3	استلام كريم الحليب من شعبة الاستلام	20=10×2	20=10×2	20=10×2	20=10×2	20=10×2
4	التجنيس والبسترة	20=20×1	20=20×1	20=20×1	20=20×1	13=13×1
5	التبريد بعدالبسترة	20=20×1	30=30×1	20=20×1	20=20×1	20=20×1
6	فحص المزيج	5=5×1	5=5×1	5=5×1	5=5×1	5=5×1
7	نشاط الرج و تهينة المزيج	30=15×2	120=120×1	20=20×1	80=40×2	10=10×1
8	عملية الانتاج والتعبئة والتغليف	40×2×5 400=	240=30×2×4	540=60×3×3	130×1×5 650=	10×2×3 60
9	فحص الانتاج	5=5×1	5=5×1	5=5×1	5=5×1	5=5×1
10	نقل المنتج الى البراد ليتم تسويقه	30=15×2	30=15×2	30=15×2	30=15×2	30=15×2
11	اجمالي الوقت دقيقة للطن	595	535	725	895	228

المصدر: اعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات قسم التخطيط والمتابعة- للشركة عينة البحث

اظهر الجدول اعلاه الانشطة الخاصة بكل عملية انتاجية والوقت اللازم لتنفيذ كل نشاط لإنتاج طن واحد من كل منتج وتشير النتائج الى أن الوقت الذي يستغرق لإنتاج منتج اللبن هو اعلى نسبياً قياساً مع المنتجات الاخرى بسبب تعقيد عملية انتاج وتهيئة المنتج، وسيظهر الجدول(16) الآتي الوقت اللازم لتنفيذ كل نشاط بحسب كمية الانتاج الفعلية للشركة عينة البحث للسنوات (2015 – 2019).

الجدول ((16) تحديد اجمالي وقت النشاط بحسب كمية الانتاج الفعلي لسنة 2019)

السنة	قيمة الانتاج	عدد العاملين	انتاجية العامل	كمية الانتاج الفعلي	كفاءة عنصر العمل
	1	2	3(2÷1)	4	5 (4÷2)
2015	6403007	737	86879	2,575,000 طن	20%
2016	9452974	934	1120	2,978,000 طن	31%
2017	1250294	669	1868	3,615,000 طن	18%
2018	1360976	450	3024	4,307,000 طن	10%
2019	1518157	435	3490	1,366,000 طن	32%

المصدر: اعداد الباحثين بالاعتماد على الجدول رقم (6) مقربة الى اقرب مرتبة عشرية

ومن ملاحظة بيانات الجدول رقم (16) يتضح بان كفاءة عنصر العمل قد تراوحت ما بين

(20-31-18-10-32 %) على التوالي للسنوات أعلاه وأن أعلى نسبة كفاءة عنصر العمل هي في سنة 2019 أما قيمة الانتاج فقد كانت في سنة 2017 (1250294) وهو أدنى مستوى لها لتلك السنة وأعلى مستوى لها لسنة 2016 أذ بلغت (9452974) وهي نسبة منخفضة ويتبين لنا عدم قدرة وكفاءة المصنع خلال السنين (2017 - 2018 - 2019) وذلك نتيجة عدم استعمال الكفاءات وتعيين العاملين دون الاهتمام بتخصصهم ومهاراتهم وهي مستويات منخفضة جداً مما يدل على عدم كفاءة عنصر العمل التي تراوحت ما بين (11-13-8-22) على التوالي.

و الجدول التالي يبين قيمة الانتاج والطاقة المتاحة بالأسعار المخططة.

الجدول (17) يوضح قيمة الانتاج والطاقة المتاحة بالأسعار المخططة للسنوات 2018-2019

السنة	قيمة الانتاج المتحقق بالأسعار المخططة	الطاقة المتاحة بالأسعار المخططة	النسبة
2018	6,820,000	2,286,000	%35
2019	3,013,000	2,014,000	%66

المصدر: الجدول من أعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات قسم الانتاج

ان مؤشر انخفاض قيمة أنتاج الشركة المنتجة يؤدي الى انخفاض مبيعاتها ومن ثم إلى خسارتها الفرصة في تحقيق الأرباح للفرات المستقبلية وأيضاً يؤدي إلى فقدان سمعتها في اشباع حاجات المستهلكين وهذا ما يمكن ملاحظته في الجدول أعلاه الذي يبين قيمة الانتاج المتحقق إلى الطاقة المتاحة بالأسعار التي خططت لها الشركة والتي جاءت نسب تطبيق هذا المعيار اوطأ من نتائج النسب السابقة إذ بلغت قيمة الانتاج المتحقق (6,820,000) في سنة 2018 أما في سنة 2019 كانت (3013000) ويعود ذلك الانخفاض لسببين الاول هو انخفاض درجة استغلال الطاقة الانتاجية في تلك السنوات، والثاني هو وجود فروقات في قيمة أسعار المنتج حيث تبين ان المنتجات ذات الاسعار الواطئة تشكل نسبة كبيرة في تشكيلة المنتج الكلي تفوق نسبة ما تشكله في المنتج الكلي المخطط أي ان قيمة الانتاج الفعلي قد تعلق الأمر بخطوط الانتاج لم تأتي متلازمة مع ما خطط له مما أدى إلى وجود هدر مقداره 3807000 مليون دينار للسنوات اعلاه. ويوضح الجدول التالي مؤشرات تقويم الاداء للشركة عينة البحث.

الجدول (18) يوضح مؤشرات تقويم الاداء للشركة عينة البحث للسنتين 2018-2019

المنتج	قيمة المبيعات لسنة 2019 المخططة	قيمة المبيعات الفعلية لسنة 2019	قيمة المبيعات لسنة 2018 المخططة	قيمة المبيعات الفعلية لسنة 2018
القشطة	3,660,000	2,216,610	3500,000	1,857,300
الزبد	4,600,000	2,488,500	5200,000	2,000,081
الجبن المطبوخ بأنواعه	3,180,000	1,091,073	2300,000	2,230,545
الجبن المطبوخ بعبوات بلاستيكية	1,150,000	907,126	650,000	690,095

المصدر: اعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات قسم التخطيط والمتابعة للشركة عينة البحث

قائمة أرباح وخسائر الانجاز لسنة 2018

يوضح الجدول (19) قائمة ارباح وخسائر الانجاز لسنة 2018
جدول(19) قائمة أرباح وخسائر الانجاز لسنة 2018

التفاصيل	النشاط
7,376,079	أيراد المبيعات
(3,089,000)	(المواد الخام)
4,287,079	الانجاز
(3,089,000)	(المصروفات)
1,198,079	صافي الربح

المصدر: اعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الجداول السابقة للشركة عينة البحث

اما الجدول (20) فإنه يوضح قائمة ارباح وخسائر الانجاز لسنة 2019

الجدول(20) يوضح قائمة أرباح والخسائر وفق محاسبة الانجاز لسنة 2019

التفاصيل	النشاط
7,448,096	أيراد المبيعات
(3,797,000)	(المواد الخام)
3,651,096	الانجاز
(3,797,000)	(المصروفات)
(145, 904)	صافي الربح (الخسارة)

المصدر: اعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات الجداول السابقة للشركة عينة البحث

ومن خلال بيانات الجدولين (13) و (14) وعند مقارنة مبيعات الشركة للسنتين 2018 و 2019 يتضح أن سنة 2019 أكثر مبيعاً قياساً لسنة 2018 بسبب انخفاض درجة استغلال الطاقة الانتاجية في تلك السنة ووجود فروقات في قيمة أسعار المنتج حيث تبين ان المنتجات ذات الاسعار الواطئة تشكل نسبة كبيرة من تشكيلة المنتج الكلي، وتفوق نسبة ما تشكله في المنتج الكلي المخطط وقد تعلق الأمر بخطوط الانتاج لم تأت متلازمة مع ما خطط له مما أدى إلى وجود انخفاض في قيمة مبيعات الشركة.

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات: في ضوء ما تقدم عرضه توصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها:

أ- ان اسلوب محاسبة الانجاز يستعمل طريقة عرض المعلومات بصورة توضح للإدارة بشكل مبسط أساليب تحقيق نتائج أفضل للشركة عن طريق استعمال هامش الانجاز خلال مدد متقاربة لمراقبة أداء الشركة وتقديمها بأدوات تحليلية على شكل تقارير دورية مبسطة.

ب- تواجه الشركة العامة لمنتجات اللبان- مصنع اللبان ابي غريب وعموم الصناعات الغذائية من محددات جوهرية حالت دون تطور الانتاج و منها(قلة الطاقة الكهربائية،

صعوبة الحصول على المواد الأولية (الحليب السائل)، ضعف الخبرة والتخصص، تلوث البيئة، ضعف التمويل، اتباع سياسة الباب المفتوح للمنتجات العربية والاجنبية، قلة وسائل النقل).

ت- تدني قدرة المصنع الانتاجية بسبب تعطل العديد من المكنائن في مختلف الاقسام فضلاً عن صعوبة الحصول على قطع الغيار، وضعف أو انعدام برامج التدريب واعادة التأهيل لليد العاملة وفقاً للتطورات التكنولوجية الحديثة.

ث- قلة برامج التطوير ورداءة الخطط وسوء تنفيذها ان وجدت فضلاً عن قلة الكفاءات العلمية التي تمتلك الخبرة والمهارة في هذا المجال.

ج - ان اجراءات الرقابة النوعية على مراحل الانتاج لم تبلغ المستوى المطلوب تقنياً على الرغم من وجود اساليب السيطرة النوعية بعد كل مرحلة انتاجية.

ح. تقادم الآلات والمكنائن وعدم توافر التخصيصات المالية اللازمة لأجراء عمليات الصيانة المتكاملة أو التحويل لتلائم التغير في الانتاج والتطور الحاصل في العالم.

خ- ان أساليب تعبئة المنتجات قديمة لا تواكب التطور الحاصل لمثيلاتها من المستورد المنافس.

د- عدم تفعيل قانون التعريف الكمركية وهو ما اوجد حالة من التنافس بين منتجات المصنع والمنتجات العربية والاجنبية فضلاً عن عدم تفعيل دور الجهاز المركزي للتقييس والسيطرة النوعية مما ادى الى دخول انواع رديئة من المنتجات والسلع الى البلد ومن جميع دول العالم.

التوصيات: تمثل التوصيات قاعدة تحقق الفائدة والتي تساعد الشركة عينة البحث في تطبيق برنامج للنهوض بواقع الانتاج والتسويق ومن هذه التوصيات ما يأتي:

1- ضرورة اهتمام الشركات الصناعية ومنها الشركة العامة لصناعة الالبان (معمل أبو غريب) بتطبيق واستخدام نظم التصنيع الحديثة المختلفة في الإنتاج فضلاً عن مسايرة التطورات التقنية السريعة التي تشهدها بيئة التصنيع الحديثة لغرض مواجهة المنافسة الشديدة التي تتسم بها الأسواق من خلال تقديم منتجات تلي احتياجات الزبائن بسرعة وبأقل تكلفة وبجودة عالية.

2- ضرورة استخدام الاساليب الحديثة لأغراض قياس تكلفة الإنتاج و تقويم الأداء وترشيد القرارات الإدارية مثل مدخل المحاسبة على الإنجاز وذلك لمواكبة التغيرات في بيئة التصنيع ضرورة اهتمام الشركات الصناعية ومنها الشركة العامة لصناعة الالبان (معمل أبو غريب) باستخدام نظم التكاليف الحديثة وتحقيق العديد من الأهداف مثل التطوير و التحسين المستمر للأداء، وتحقيق الجودة الشاملة ولتجنب العديد من المشكلات الناتجة عن استخدام نظم التكاليف التقليدية مثل التركيز على نتائج الأداء في الأجل القصير فقط وعدم تحفيز العاملين على التطوير و التحسين المستمر وعدم توافر معايير واضحة وصحيحة لقياس وتقويم الأداء

- 3- ضرورة مواكبة التطور الحاصل في البيئة الحديثة لغرض الحصول على الأجهزة والمعدات والآلات واستخدامها من أجل الحصول على منتجات تتمتع بجودة عالية لاسيما في ظل توفر المواد الأولية ذات المواصفة الجيدة.
- 4- ضرورة إشراك العاملين في دورات تثقيفية للتعرف على أهمية تطبيق محاسبة الانجاز، وان الشركة لا يمكن أن تستمر بمزاولة نشاطها ما لم تنجح في مسايرة ومواكبة التغيرات المحيطة به، والاهتمام بتدريب الكوادر المحاسبية والتي من شأنها العمل على اعتماد الأنشطة المالية و الكفوية وبنفس الوقت التركيز على تخفيض الكلفة وبما يساعد في بيع المنتج بأسعار وفق أسعار السوق التنافسية.
- 5- ضرورة أيلاء الدعم الحكومي للمنتج المحلي من خلال تشريع القوانين وتدعيم المنتج الوطني وتذليل العقبات وإزالة معوقات التطور والنمو والاهتمام بتشجيع الصناعة المحلية بجميع فروعها ووضع قيود على عمليات الاستيراد وفتح قنوات تصدير جديدة للعالم الخارجي.
- 6- ان بيئة الصناعة الحديثة تتطلب نظام تكاليف يلائم التغيرات للرؤيا الاستراتيجية الحديثة لإدارة الطاقات الانتاجية بشكل افضل وبهدف تعظيم عائد العمليات التشغيلية وتخفيض التكاليف.
- 7- العمل الجاد على توفير مصادر الوقود والطاقة وحل مشكلة الكهرباء التي طال انتظار حلها، فضلا عن ضرورة حل مشكلة ضعف التمويل بطريقة معقولة سواء عن طريق المؤسسات الحكومية او الاهلية.
- 8- ضرورة العمل على تحديث مكائن ومعدات المصنع واستخدام الاساليب الحديثة بالتصنيع وما يوفره من مزايا كثيرة من تخفيض تكاليف الانتاج وايجاد الميزة التنافسية له والحد من القيود التي تعيق المخرجات في المصنع، فضلا عن ضرورة الاهتمام بتخفيض تكاليف الانتاج كميزة تنافسية بتقليل عدد العاملين وزيادة انتاجيتهم فضلاً عن الاهتمام بتدريبهم ورفع كفاءتهم الانتاجية.
- 9- ضرورة دعم اسعار الحليب الخام(السائل) لمربي الابقار وكما معمول به في معظم دول العالم مع تجهيزهم بالمواد العلفية، لغرض تنمية الثروة الحيوانية.
- 10- يتطلب نظام الشركة العامة لمنتجات الالبان التغيير في السياسات الادارية المتبعة في إدارة المبيعات والتسويق لكي يكون أكثر ملائمة لنشاط الشركة من حيث إدارة شؤون الزبائن وتلبية رغباتهم ومتابعة الديون.
- 11- ان تطبيق أسلوب مدخل محاسبة الإنجاز من شأنه ان يطور النظرة التقليدية لهيكل أنظمة التكاليف وتوضيح العلاقات المعقدة في ظل البيئة الصناعية الحديثة فالشركة محل البحث يتوجب عليها التغيير في السياسات المتبعة التي من شأنها ان تطور الأداء الإداري للشركة.

المصادر

- 1- الحمداني، بهاء حسين، "المحاسبة عن الإنجاز ودورها في دعم وتحقيق الميزة التنافسية"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 92، المجلد 22، جامعة بغداد، العراق، 2018.
- 2- الجبوري، نصيف جاسم محمد علي، سرور، منال جبار، وفرج، مشتاق كامل، "المحاسبة الادارية" مكتبة الجزيرة، الطبعة الأولى، 2012.
- 3- العجلة، عبد العزيز عرفات، "مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة_ دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في قطاع غزة_ بحث مقدم للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية – غزة، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، 2011.
- 4- جواد مها كامل : مداخل التحسين المستمر: دراسة مقارنة . مجلة دراسات محاسبة ومالية جامعة بغداد، المجلد 1، العدد 7، 2009.
- 5- مؤمنة، هبة محمود، "مدى فعالية المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة- دراسة ميدانية على الشركات الصناعية بمدينة جدة"، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة الملك عبد العزيز. 2004.
- 6- مراد، حمصي ، أيوب مصباحي، وحسين لخضر حمينة، "مساهمة المحاسبة عن الانجاز في ترشيد القرارات الإدارية- (دراسة حالة- شركة دليبة لصناعة الأنابيب البلاستيكية) – مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة حماة لخضر بالوادي، 2019.
- 7-Atrill, Peter & Mclaney, Eddie, 2012, "Management Accounting for Decision Makers", 7th Ed., Pearson Education Limited.
- 8-Barfield, Jesse T., Raiborn, Cecily A. & Kinny, Michael R., 2001, "Cost Accounting: Traditions and Innovations", 4th Ed., South-Western Pub, USA.
- 9-Blocher, Edward J., et. al., 2005, "Cost Management A Strategic Emphasis", 3 ed. Ed., McGraw-Hill, USA.
- 10- St amant, G. E; Isabelle, C.; Fournier, H. "A current literature review of the concept of performance in virtual teams" Legal Deposit National Library of Canada, 2008.
- 11-Drury, Colin, 2012, "Management and Cost Accounting", 8th Ed., Lucy Arthy, India.

- 12-Goldratt,E.andCox,j.,"The Goal: A Process of Ongoing Improvement", New York: North River Press Publishing Corporation, 1992.
- 13-HatemKarim Kadhim, Karar Jasim Najm, Hayder Neamah Kadhimm"Using Throughput Accounting for Cost Management and Performance Assessment: Constraint Theory Approach", TEM Journal. Volume 9, Issue 2, Pages 763-769, May 2020.
- 14- Hansen, Don. R. Mowen , Maryanne . M&Guan, Liming , "Cost Management:Accounting&Control",South-Western Cengage Learning, 6th ed., (2009).
- 15- Horngren ,Charles T,George Foster, Srikant M .Datar , "Cost Accounting A Managerial Emphasis" ,Prentice Hall International – Inc.,1997
- 16- Mirela A – Oana Pinteaa , (2011), " Financial and Non-Financial Approaches Regarding the Growth of the Economic Entities performances" , Summary PhD Thesis.
- 17-Meyer, W. M. "Rethinking performance measurement: Beyond the balanced scorecard "First published in print format, 2003
- 18-Neely, A. "Business performance measurement: theory and practice"Published by press syndicate of the university of Cambridge, 2002.
- 19-Shilpa Parkhi, Madhusudhan Tamraparni and Lavesb Punjabi , "Throughput accounting: an overview and framework", Int. J. Services and Operations Management, Vol. X, No. Y, xxxx 1,Copyright © 20XX Inderscience Enterprises Ltd.
- 20-K. M. Anwarul Islam. Throughput Accounting: A Case Study. International Journal of Finance and Banking Research. Vol. 1, No. 2, 2015, pp. 19-23. doi: 10.11648/j.ijfbr.20150102.11.
- 21-Tony Tollington and Venkateswara Pilla," Throughput Accounting Review of Management Accounting Research", pp 295-310. https://link.springer.com/chapter/10.1057%2F9780230353275_12
- 22-Gerald Hoffman, "Throughput Accounting", 2010, Avraham Y. Goldratt Institute, LP., gerry.hoffman@goldratt.com.

23- Horngren, Charles T. Datar, Srinkant M. & Rajan, Madhav V., 2012, "Cost Accounting : A managerial Emphasis", 14th Ed., New jersey , printic Hall, Inc.

24 - The Institute of Cost Accountants of India, 2012, UCost and Management Accounting, Group – IIU, Repro India Limited, 50/2, T.T.C. MIDC Industrial Area, India.

25- Noreen, Eric W., 2011, "Managerial Accounting for Management", 2ed Ed., McGraw-Hill, USA.