

دور تقنية المحاسبة عن الإنجاز في تقويم الاداء / دراسة تطبيقية في الشركة العامة

لصناعات النسيج والجلود – مصنع الجلدية – معمل رقم (7)

The Role of Throughput Accounting Technology in Performance Evaluation / An Applied Study at the General Company for Textile and Leather Industries - Leather plant - Factory No. (7)

الباحث عبدالله غالب جواد البكري

ا.م.د. سلمى منصور سعد الربيعي

كلية الإدارة والاقتصاد الجامعة المستنصرية

المستخلص

تواجه الوحدات الصناعية العراقية منافسة قوية بسبب مشكلات عديدة منها ارتفاع تكاليف الإنتاج ، ضعف الاهتمام بدراسة السوق ، قلة الدعم الحكومي لمنتجاتها ، إغراق السوق بالمنتجات المستوردة بمواصفات وسعر تنافسي فضلا عن اعتماد نظام التكاليف التقليدية في احتساب التكاليف الذي لا يوفر معلومات ملائمة لقرارات التسعير الأمر الذي يتطلب دراسة وتحليل تلك المشكلات ومعالجتها باعتماد تقنيات حديثة بما يمكنها من المنافسة ، لذا يهدف البحث الى بيان المرتكزات المعرفية لتقنية المحاسبة عن الانجاز ، مع بيان دور تقنية المحاسبة عن الانجاز في تقويم الاداء ، و استند البحث إلى فرضية اساسية مفادها : (تسهم تقنية المحاسبة عن الإنجاز في تقويم افضل لأداء الوحدات الاقتصادية) ، وان ابرز ما توصل اليه البحث إن اعتماد تقنية المحاسبة عن الانجاز أسهم في تخفيض تكاليف التشغيل بمقدار (136453031) دينار حيث ان هذه التكاليف ليس لها صلة بالمعمل مع مراعاة المستوى المطلوب من الجودة وتعظيم منفعة الزبون.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة عن الإنجاز، تقويم الاداء

Abstract

Iraqi industrial units face strong competition due to many problems including high production costs, weak interest in studying the market, lack of government support for their products, dumping the market with imported products with specifications and a competitive price as well as adopting the traditional cost system in calculating costs that do not provide appropriate information for pricing decisions Which requires studying and analyzing these problems and dealing with them by adopting modern technologies in a way that enables them to compete, so the research aims to show the knowledge bases of the throughput accounting technology, with an indication of the role of throughput accounting in the evaluation of performance, and the research was based on a basic premise that: (Throughput accounting technology for achievement in a better evaluation of the performance of economic units), and the most prominent finding of the research is that the adoption of the throughput accounting technique contributed to a reduction in operating costs by (136453031) dinars as these costs are not related to the laboratory while taking into account the required level of quality and maximizing the level of benefit the customer.

Keywords: Throughput Accounting , Performance Evaluation

المبحث الأول - منهجية البحث**أولاً : مشكلة البحث**

في ظل المتغيرات الكبيرة التي شهدتها البيئة العراقية ومنها دخول السلع المنافسة للأسواق العراقية بمواصفات وأسعار تنافسية فإن الوحدات الصناعية العراقية تواجه تحدياً كبيراً يتمثل في عدم قدرتها على المنافسة والاستمرار وذلك بسبب العديد من المشكلات ومنها ارتفاع التكاليف الإنتاج وكثافة العمالة بشكل كبير، تقادم الآلات والمعدات ، قصور نظام التكاليف التقليدية على تحديد الاختناقات في العملية الإنتاجية ،ويمكن صياغة المشكلة بالتساؤل الآتي:

هل تسهم تقنية المحاسبة عن الانجاز في تقويم أداء افضل للوحدات الاقتصادية؟

ثانياً : اهداف البحث

يهدف البحث الى :

- ا- بيان المرتكزات المعرفية لتقنية المحاسبة عن الانجاز .
- ب- بيان دور تقنية المحاسبة عن الإنجاز في تقويم الأداء للوحدات الاقتصادية .

ثالثاً : أهمية البحث

تتجلى أهمية الدراسة في الوقت الراهن من حاجة الوحدات الصناعية العراقية الى الارتقاء بأدائها بهدف تمكينها من مواجهة المنافسة مع السلع المستوردة والبقاء في السوق من خلال اعتماد تقنيات حديثة من تقنيات المحاسبة الإدارية تتمثل بتقنية المحاسبة عن الانجاز وبيان دورها في توفير معلومات كلفوية مهمة تساعد ادارات الوحدات الاقتصادية في الارتقاء في اداءها نظرا لما توفره من معلومات عن الاختناقات في العملية التصنيعية والمساهمة في ادره التكاليف بشكل افضل مما يمكنها من المنافسة والبقاء في السوق.

رابعاً : فرضية البحث

يستند البحث إلى فرضية اساسية مفادها :
تسهم تقنية المحاسبة عن الإنجاز في تقويم افضل لأداء الوحدات الاقتصادية .

المبحث الثاني**المحاسبة عن الإنجاز : مدخل تعريفي****أولاً: نشأة المحاسبة عن الإنجاز**

يُعد مصطلح الإنجاز (Throughput) من المصطلحات الحديثة والتي ظهرت لمواكبة التغيرات في البيئة الصناعية وسعياً في حل مشكلات لم يتمكن النظام المحاسبي التقليدي من حلها وقد ظهر هذا المصطلح أول مرة في منتصف السبعينات من القرن الماضي في مجال العلوم الإدارية لأول مرة ضمن كتابات الفيزيائي (Goldratt) ويبدو أن تدريجه كفيزيائي ، وليس كمحاسب ، قد منحه مجموعة ذهنية مختلفة بما فيه الكفاية لاستخلاص العديد من التغيرات المذهلة لمفاهيم التحسين التشغيلي ومحاسبة التكاليف ،ومع بداية التسعينيات نتيجة التطورات الحديثة لنظرية القيود ظهرت المحاسبة عن الإنجاز بواسطة المستشارين الإداريين (Galloway and Waldron) لمواجهة احتياجات الإدارة من المعلومات اللازمة لدعم تطبيق مفاهيم التطوير المستمر التي تبنتها النظرية ، وكذلك لتقديم معلومات للإدارة بالشكل الذي يساعدها في تحديد الأولويات والإجابة عن التساؤلات المتعلقة بمقدار الإنجاز خلال فترة زمنية معينة من خلال التركيز على نقاط الاختناق وتخفيض وقت الإنجاز . (العجلة، 2011: 24) (عابدين، 2015: 17)

ثانيا : مفهوم المحاسبة عن الانجاز

عرفها (Draziclutitsky et al) "منهجاً محاسبياً إدارياً مبسطاً يوفر للمدراء دعماً في عملية اتخاذ القرار بهدف زيادة قابلية الوحدة الاقتصادية للتميز، إنها طريقة جديدة نسبياً في المحاسبة الإدارية التي تحدد العوامل التي تحد الوحدة الاقتصادية في تحقيق أهدافها ثم تركز على التدابير البسيطة التي تدفع السلوك نحو الوصول لتحقيق الأهداف التنظيمية. (1384: 2016, Draziclutitsky et al)

كما عرفت لدى (CIMA) "هي طريقة حديثة للحساب الإداري توفر رؤية بديلة لمحاسبة التكاليف الأكثر تقليدية. كل ذلك يتعلق بتحديد القيد أو العامل المحدد في عملية الإنتاج واستغلاله لتحقيق أقصى قدر من الربح. ويتيح للإدارة تركيز الجهود لتحقيق أفضل استخدام ممكن للقيود " (CIMA, 2017)

مما سبق يتضح ان المحاسبة عن الإنجاز هي تطور لنظرية القيود و الجانب المحاسبي لها ، وهي تقنية محاسبة ادارية توفر للمدراء معلومات عن وضع الوحدة الاقتصادية، ومن ثم تحدد المعوقات التي تحد الوحدة الاقتصادية من تحقيق أهدافها ، و وضع بعض التدابير اللازمة لتجنب هذه المعوقات بغية تحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية.

ثالثاً : مميزات المحاسبة عن الإنجاز

يوجد العديد من المميزات التي تميز المحاسبة عن الإنجاز والتي بعض منها (الصبيحي، 2016: 36):

- 1- تعظيم ربحية الوحدة الاقتصادية من خلال قرارات تحليلية أفضل بناء على ثلاثة من المتغيرات وهي الإنجاز والتكاليف التشغيلية والمخزون.
- 2- تركز على التدفقات النقدية الداخلة (ايراد المبيعات) ولا تقوم بتخصيص جميع التكاليف إلى المنتجات والخدمات التي تباع.
- 3- تساعد المحاسبة عن الانجاز في تحسين ربحية الوحدة الاقتصادية من خلال إدارة القيود وإزالتها من اجل الحصول على اكبر عائد ممكن من الموارد المحددة والحصول على الموقف الأمثل في الصناعة
- 4- تدعم المحاسبة عن الانجاز المدراء في اتخاذ قرار الشراء أو تقديم المنتج من خلال الوحدة الاقتصادية وتساعد على استخدام الطاقات العاطلة عن العمل لصنع المنتج إذا أصبحت كلفة تصنيعه أرخص من سعر الشراء من السوق.

رابعاً : المفاهيم و المقاييس المرتبطة بالمحاسبة عن الإنجاز.

تركز المحاسبة عن الإنجاز على ثلاثة مفاهيم أساسية (الإنجاز، المخزون، تكاليف التشغيل) وكالاتي:

- 1- **الإنجاز** : ان مفهوم الإنجاز في المحاسبة عن الإنجاز مشابه لهامش المساهمة في مناهج محاسبة التكاليف التقليدية ، ان الاختلاف بينهما هو ان المحاسبة عن الإنجاز تعتبر فقط تكاليف المواد الخام تكلفة متغيرة ؛ وتعتبر نفقات العمل المباشرة ونفقات الإنتاج العامة على أنها ثابتة تماماً تحمل على الدخل في الفترة التي حدثت فيها . ويمكن احتسابه بالصيغة الاتية: (kirli, 2016: 81)

$$\text{الإنجاز (T)} = \text{ايراد المبيعات} - \text{تكاليف المواد المباشرة (DMC)}.$$

ويوجد عدة مقاييس للإنجاز هي هامش الإنجاز ومعدل الإنجاز وكما يأتي :

- أ- **هامش الإنجاز** : يرى مؤيدي المحاسبة عن الإنجاز أن هامش الإنجاز للوحدة الاقتصادية ينتج من سلسلة القيمة التي أضافتها للمواد المباشرة بتحويلها إلى منتج مباع ومن ثم يتم حسابه بالفرق بين قيمة المبيعات والكلفة المتغيرة لهذه المواد . (الكومي، 2013: 585)

وللتعرف على كفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية في الوحدة الاقتصادية والحكم على مدى ربحيتها من عدمه تم ايجاد نسبة عامة للإفصاح عن العلاقة بين هامش الإنجاز الكلى للوحدة الاقتصادية وبين إجمالي تكاليف التصنيع وتحسب كالاتي :

هامش الإنجاز الكلي

نسبة هامش الإنجاز العامة =

إجمالي تكاليف التصنيع

فإذا كانت نسبة هامش الإنجاز العامة أكبر من واحد فإن ذلك يدل على جدوى القيام بالعمليات التشغيلية والقدرة على تحقيق أرباح والعكس صحيح.

ب - معدل الإنجاز : ان معدل الإنجاز أحد مقاييس الأداء غير المالية التي تدعم استمرار عملية التحسين المستمر للأداء وترشيد القرارات التشغيلية، و يلائم تقويم أداء كثير من الوحدات الاقتصادية والذي يركز على مسببات الأداء المالي ولا يركز على النتائج المالية فقط كما تعمل مقاييس الأداء المالية ويؤدي تطبيقه إلى زيادة فعالية دور المحاسبة الإدارية في مجال تقويم الأداء واتخاذ القرارات (العجلة، 2011: 27).

ويمكن حساب معدل الإنجاز كما يأتي:

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

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

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

2- الاستثمار في المخزون : يستند مدخل المحاسبة عن الانجاز الى ان المخزون لا يعبر عن قيمة الانجاز، بل هو مُعوق لتدفق الإيرادات داخل الوحدة الاقتصادية، بسبب ان زيادة المخزون ينتج عنه زيادة في زمن التصنيع، مما يؤدي الى انخفاض الأرباح النهائية اذ ان الربح يتناسب عكسياً مع مستوى المخزون، أي ان زمن الانجاز = قيمة الإيرادات × الزمن اللازم للتصنيع لذلك يجب الاهتمام بالموارد المقيد للنظام لان طاقته تتحكم في سرعة تدفق الانتاج، وله اثر مهم في خفض زمن الانجاز. مما يؤدي الى تحقيق اقصى تدفق للإنتاج في اقل وقت ممكن للتخلص من تراكم المخزون والوصول به الى اقل المستويات . (عابدين، 2015: 21)

لا تتضمن قيمة استثمار الوحدة الاقتصادية في المخزون القيمة المضافة بواسطة النظام نفسه ؛ لذلك لا يشمل قيمة العمل المباشر أو تكاليف التصنيع ، حيث ان الاستثمار في المخزون هو المبالغ المدفوعة للمكونات (الآلات والمباني والأصول والخصوم الأخرى التي يتم شراؤها من الموردين الخارجيين والمستخدمه في تصنيع المخزون وتحويله الى وحدات مباعه. (Bragg, 2007: 8)

3- هيكلية التكاليف : على وفق مدخل المحاسبة عن الإنجاز يتم إعادة هيكلة التكاليف حيث تصنف عناصر التكاليف حسب بيئة التصنيع الحديثة ، فالمواد (الخامات) الداخلة في العملية الصناعية تعتبر تكاليف متغيرة فقط اما بقية التكاليف تعتبر تكاليف ثابتة .

أ - التكاليف المتغيرة : هي تكلفة سيتم تكبدها فقط في حالة المنتج الذي تم انتاجه، في كثير من الحالات ، يعني هذا أن المواد المباشرة هي فقط التي تعتبر تكلفة متغيرة تماماً ، بالرغم من أن العمولات والرسوم الجمركية وتكاليف النقل قد تنطبق

أيضاً في حالة دفعها حسب وحدات الانتاج. اما بالنسبة للأجور المباشرة تُعد غير متغيرة الا اذ تم دفع رواتب الموظفين فقط في حالة إنتاج المنتج. تنطبق نفس القاعدة على جميع أنواع التكاليف الأخرى. (Bragg, 2007: 8)

ب - **التكاليف التشغيلية** : تعرف بأنها جميع الأموال التي تنفقها الوحدة الاقتصادية في تحويل المخزون من المواد إلى إنتاج تام ، وبالتالي تمثل جميع الأموال الأخرى عدا المواد المباشرة التي تنفقها الوحدة الاقتصادية. ويشمل ذلك أجور العمالة المباشرة وجميع تكاليف التشغيل والصيانة. (Hansen et al, 2009: 777)

4 - وقت الإنجاز : ان وقت الإنجاز يتكون من وقت مضيف للقيمة والذي هو وقت التشغيل ووقت لا يضيف قيمة مثل (وقت الفحص ، وقت التنقل بين الاقسام ، وقت الانتظار ، وقت التخزين) ويمكن تمثيل ذلك بالمعادلة الآتية:

$$\text{وقت الإنجاز} = \text{وقت يضيف قيمة} + \text{وقت لا يضيف قيمة.}$$

اي أن : وقت الإنجاز = وقت التشغيل + وقت لا يضيف قيمة.

أ - **وقت التشغيل** : هو الوقت اللازم لإنتاج المنتج خلال المراحل الإنتاجية كافة خلال تحويله من مادة خام وحتى يكون بضاعة تامة الصنع معدة للبيع.

ب - **وقت الفحص** : وهو عبارة عن الوقت المستخدم في فحص المنتج للتأكد من مطابقته للمواصفات، وذلك بين الاقسام الانتاجية، وحتى وصوله إلى الزبون، كذلك يتضمن وقت إعادة التشغيل على المنتجات التي يتم اكتشاف بعض العيوب بها، كما يتضمن وقت فحص الخامات قبل دخولها الى الخط الانتاجي.

ت - **وقت التنقل بين الأقسام الإنتاجية** : هو ذلك الوقت المستنفد في نقل الوحدات المنتجة من قسم إنتاجي لآخر ، وكذلك وقت نقل المنتجات من وإلى المخازن.

ث - **وقت الانتظار** : هو ذلك الوقت الذي تنتظر فيه الوحدات في القسم الإنتاجي في انتظار بدء التشغيل عليها، لأن القسم الإنتاجي مشغولاً بأداء بعض العمليات الأخرى، أو لضعف طاقته المتاحة بما لا يستوعب حجم الأعمال المنقولة إليه من الأقسام الأخرى .

ج - **وقت التخزين** : هو الوقت الذي تكون الخامات أو الوحدات تحت التشغيل قبل بدء العمليات الإنتاجية عليها أو المنتجات التامة الصنع داخل المخازن قبل شحنها الى الزبائن. (Cox et al, 2012 : 84)

إن تقنية المحاسبة عن الانجاز تركز على نقاط الاختناق التي تعرقل سير العمليات الإنتاجية ، وتحاول ان تحل هذه المشكلات، ان المحاسبة عن الانجاز تسعى الى محاولة تخفيض من وقت الإنجاز بتخفيض الزمن الذي لا يضيف قيمة للمنتجات حتى يصبح زمن الانجاز قريب من زمن التشغيل لما لذلك من تأثير على تخفيض التكاليف وبالتالي زيادة الربحية.

حيث يتم توزيع إجمالي تكاليف التشغيل على المنتجات على أساس وقت الإنجاز لذلك يمكن تحديد حصة كل منتج من التكاليف التشغيلية على اساس وقت الانجاز وسعر البيع وكمية الوحدات المباعة للمنتج وكما يأتي :

- احتساب قيمة الانجاز لكل منتج = وقت الانجاز × الكمية المباعة × سعر البيع .

- احتساب اجمالي وقت الانجاز = مجموع وقت الانجاز لكل المنتجات.

- احتساب النسبة المئوية لوقت الانجاز لكل منتج الى مجموع وقت الانجاز لكل المنتجات.

- احتساب حصة كل منتج من تكاليف التشغيل من خلال ضربها بنسبة وقت الانجاز للمنتج.

5 - نسبة المحاسبة عن الإنجاز : تستخدم هذه النسبة لمعرفة أي منتج من منتجات الوحدة الاقتصادية كان الافضل من حيث العائد في الدقيقة وتحسب كالآتي:

نسبة المحاسبة عن الانجاز = عائد المنتج بالدقيقة ÷ تكلفة الانتاج لكل دقيقة

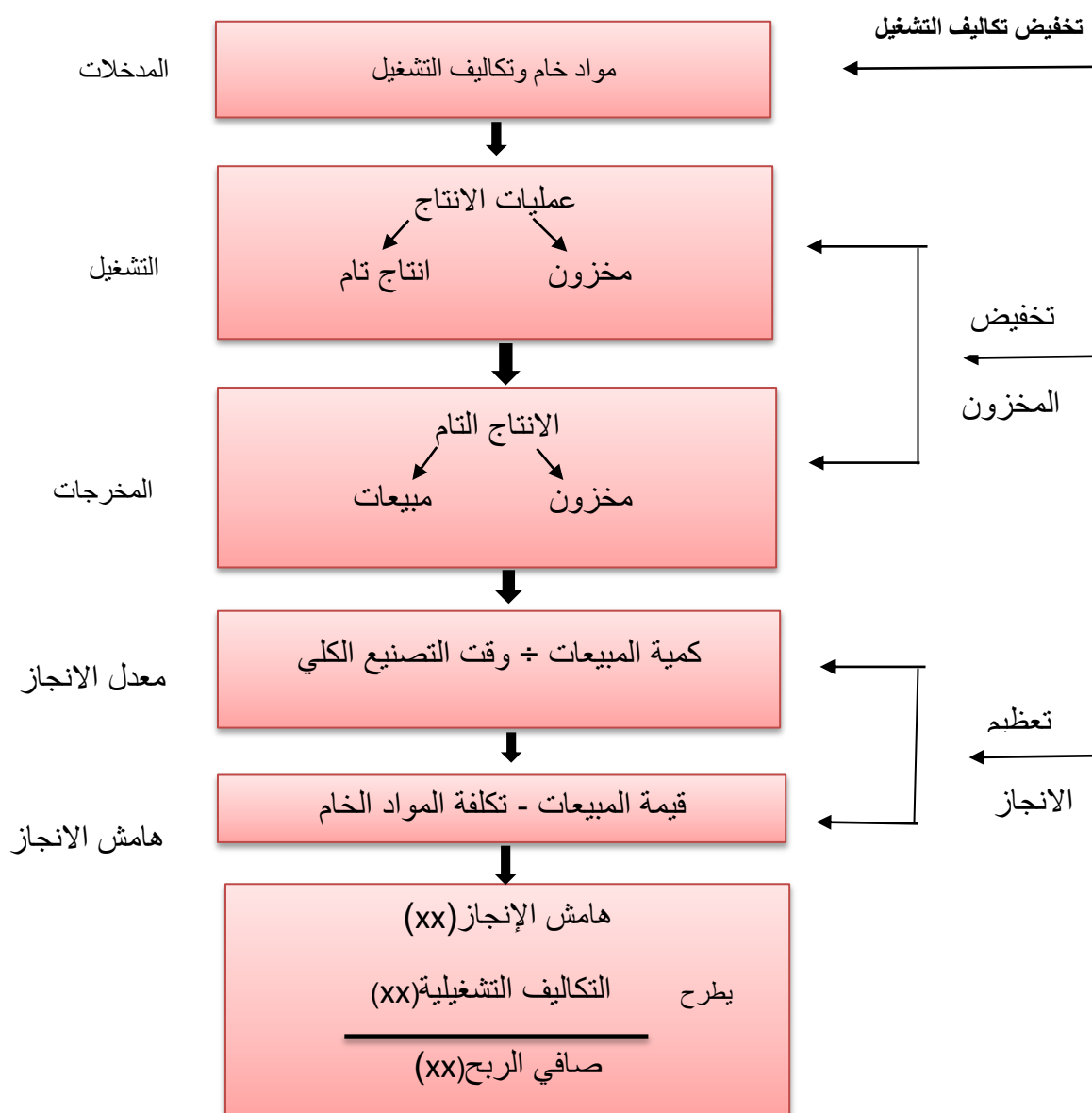
عائد المنتج بالدقيقة = هامش الانجاز ÷ وقت الانجاز

تكلفة الانتاج لكل دقيقة = كلفة الانتاج ÷ الوقت المتاح خلال الفترة

(The Institute of Chartered Accountants of India, 2019:25)

ومن الممكن توضيح المراحل الرئيسة التي تؤسس عليها تقنية المحاسبة عن الإنجاز بالشكل الآتي :

شكل(1) المراحل الرئيسة للمحاسبة عن الانجاز



المصدر: عبدالعزيز, ماجدة عبد المجيد, "البعد الاستراتيجي لنظرية القيود وأثره في ترشيد القرارات", أطروحة دكتوراه محاسبة في المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، جامعة بغداد، 2011: 99.

خامساً: تحديد القيود في الوحدة الاقتصادية

هناك بعض الموارد المقيدة التي تحد من تدفق الإنتاج و تمثل هذه الموارد قيوداً على الربحية الكلية للوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة. ففي العديد من الوحدات الصناعية أو الخدمية يوجد العديد من العمليات التي تعتمد على بعضها البعض، وهذا يتطلب تحقيق نوع من التوازن والتزامن بين أداء تلك العمليات بما يحقق أقصى سرعة ممكنة للأداء ويعمل على تحقيق وإشباع رغبات الزبائن . (Hilton , 2011 : 426)

ومن الممكن تقسيم القيود التي يمكن ان تواجه الوحدة الاقتصادية إلى مجموعتين ، قيود داخلية وقيود خارجية . وفيما يلي عرض لكل مجموعة على حده من هذه القيود (مؤمنة، 2004: 68-70):

المجموعة الأولى/ القيود الداخلية : تتمثل القيود الداخلية في ثلاثة أنواع رئيسة من القيود وهي : القيود الإنتاجية، وقيود السياسات، و قيود المنافسة السوقية.

أولاً/ القيود الإنتاجية : تتمثل تلك القيود في مجموعة من القيود التي تتعلق بالعملية الإنتاجية والتي قد تكون قيوداً مادية يسهل نسبياً التعرف عليها مثل طاقة الآلات، فإذا كانت الطاقة التشغيلية لإحدى الآلات تمثل نقطة اختناق وينتج عن ذلك زيادة في وقت الإنتاج، وتخفيض هامش الانجاز وبالتالي تخفيض الأرباح. عندئذ فإن الإدارة عليها أن تركز جهودها على زيادة طاقة تلك الآلة.

ثانياً /قيود السياسات : تنتج هذه القيود بسبب المديرون داخل الوحدة الاقتصادية ، و قد تأخذ هذه القيود ثلاثة أنواع و هي:

- 1- قيود أسلوب الإدارة: وتشير إلى الطريقة التي تفكر بها الإدارة أو الى ثقافة الوحدة الاقتصادية. وهذا الشكل من القيود يمنع التغيير داخل الوحدة الاقتصادية، حيث يحافظ دائماً على النظام التقليدي.
- 2 - قيود المقاييس، ويظهر هذا الشكل من القيود نتيجة لتشجيع سلوك الاختلال الوظيفي لقوي العمل.
- 3 - قيود الطرق أو الإجراءات، ويشير هذا الشكل من القيود إلى الكيفية التي يؤدي بها العمل.

المجموعة الثانية/ القيود الخارجية : هي القيود التي لا تظهر من داخل الوحدة الاقتصادية ولكنها تتعرض لها بواسطة قوى خارجية وهي: نقص أو عدم توافر المواد الخام : والذي قد يكون بسبب العوامل الخارجية مثل وجود قيود تحد من الاستيراد لبعض المواد الخام.

المجموعة الثالثة :قيود داخلية وخارجية : هي القيود التي تكون نتيجة عوامل داخل الوحدة الاقتصادية وخارجها وهي **قيود السوق والمنافسة :** تنتج قيود السوق والمنافسة نتيجة لعوامل داخلية تؤدي بالوحدة الاقتصادية بأن تكون غير قادرة على المنافسة أي أنها عوامل تتعلق بالتخطيط الاستراتيجي للوحدة الاقتصادية .مثال على ذلك عدم مقدرة الوحدة الاقتصادية على تسليم المنتجات للزبائن في المواعيد المحددة، ومعايير الجودة كذلك استخدام اساليب وطرق متقدمة للحصول على حصة سوقية في الأسواق الجديدة وهذا ما يتعلق بالقيود الداخلية اما القيود الخارجية والتي تتمثل في عدم التوازن بين إنتاج الوحدة الاقتصادية وطلب السوق على منتجاتها (العرض والطلب).

المبحث الثالث -تقويم الاداء

أولاً: مفهوم تقويم الأداء

ان التطورات في تقنيات المعلومات والاتصالات واتساع المنافسة على المستوى العالمي وندرة عوامل الإنتاج ،ادت إلى إعادة النظر في المداخل التقليدية لتقويم الأداء التي تركز على المقاييس والأهداف المالية دون الالتفات إلى الإبعاد والأهداف غير المالية . (الخزرجي ، 2017: 14)

لذا من الضروري أن تطبق الوحدات الاقتصادية التقنيات الحديثة لقياس وتقويم الأداء التي تأخذ المقاييس المالية وغير المالية ومنها تقنية المحاسبة عن الانجاز .

ولأهمية تقويم الاداء قام العديد من العلماء والباحثين بوضع عدد من التعريفات لتقويم الأداء ومنها :

عرف في ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالعراق انه "فحص موضوعي مستقل موثوق لمدى الالتزام بمبادئ الاقتصادية والكفاءة والفاعلية في إدارة المشاريع والبرامج والأجهزة والمؤسسات الحكومية وإمكانية ادخال التحسينات على هذه العناصر ، وهو يهدف الى

تقديم معلومات او تحليلات او تصورات جديدة فضلا عن المساهمة بالتوصيات عند اللزوم " . (ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، 2019: 2)

وعرفه (Blocher) " هي العملية التي يحصل بها المديرين في جميع المستويات على معلومات حول أداء المهام داخل الشركة والحكم على هذا الأداء وفقاً للمعايير المحددة مسبقاً كما هو موضح في الموازنات والخطط والأهداف". (Blocher, 2010: 801)

اما (Horngren) عرفه " وضع المقاييس للأداء سواء كانت مالية ام غير مالية لتحفيز المدراء والعاملين في جميع المستويات لإنجاز اهداف الوحدة الاقتصادية" (Horngren et al, 2016:829)

مما سبق يتبين ان تقويم الأداء هو " أداة فاعلة تستخدمها الوحدة الاقتصادية للرقابة على الأداء ومقارنته بالخطط من خلال تحديد الممارسات التي تؤدي الى تحقيق الأهداف المنشودة خلال الفترة الزمنية المحددة.

ثانياً: أهمية تقويم الأداء

ان قيام الوحدة الاقتصادية بتقويم الاداء له اهمية يمكن تلخيصها بالاتي (الدلفي, 2012: 28) :

- 1- يعكس تقويم الاداء قابلية الوحدة الاقتصادية على تحقيق أهدافها المنشودة بكفاءة واقتصادية وفاعلية.
- 2- يعكس تقويم الاداء نجاح الوحدة الاقتصادية في الاستمرار بنشاطها وقدرتها على التكيف مع البيئة المحيطة بها.
- 3- استخدام مجموعة من مؤشرات الأداء كمعايير موضوعة في ضوء الأهداف المرسومة للوحدة
- 4- تشخيص الانحرافات من خلال اجراء المقارنة بين مؤشرات الاداء الفعلي وبيان مدى اختلافها عن مؤشرات الاداء المراد الوصول لها و التوصل إلى أسباب نشوء الانحرافات و اقتراح المعالجات لتعديل تلك الانحرافات بعد معرفة أسبابها .

ثالثاً : مؤشرات الأداء

تمثل مستوى كمي في الأغلب او وصفاً في بعض الأحيان لمستوى تحقق الأداء ، وهي تربط بين الاداء الفعلي والمخطط له (المعياري) ومن خلالها يتم تحديد الانحرافات وتوضح معالم الصورة للأداء والمؤشرات هي:

- 1- **الكفاءة** : تعرف بانها "استعمال الموارد المادية والبشرية بالحد الأدنى وبأحسن النوعيات لإنتاج اكبر كمية من السلع والخدمات، إذ إن الكفاءة هي عمل الشيء الصحيح بالشكل الصحيح"
- واهم المقاييس الشائعة للكفاءة هي (الركابي، 2012: 16):

أ. الجودة : هي تلبية احتياجات الزبون .

- ب. الإنتاجية : هي نسبة نتائج العملية إلى كمية الموارد الضرورية لإكمال العملية والهدف الأساسي لهذا المقياس هو تحسين العمليات إما بواسطة استعمال مدخلات قليلة لإنتاج المخرجات نفسها أو عن طريق تعظيم المخرجات بالمدخلات نفسه
- ت. وقت الدورة : هو الوقت المحصور بين طلب الزبون للمنتجات والخدمات (بدء العملية) إلى وقت تسليم المنتجات أو الخدمات (انتهاء العملية).

ث. كفاية المخرجات: هي نسبة الوقت المصروف لإضافة القيمة للزبون من خلال المنتجات والخدمات مقسومة على إجمالي وقت الدورة وكذلك يعرف بأنه نسبة الوقت الكلي إلى وقت الانتظار .

لاستعمال الأمثل للموارد وعدم الهدر و الإسراف أي إنها تركز على المدخلات والاستعمال الاقتصادي لها وتتمثل في العلاقة بين التكلفة والمنفعة الناتجة عنها وبمدى المردود الاقتصادي لتلك التكلفة وتهدف إلى استعمال الموارد المالية والبشرية بأفضل شكل بما يحقق اكفاً استعمال . (الخزرجي، 2017: 26)

2- الفاعلية: عرف بارتولي (Bartoli) الفاعلية على أنها تلك العلاقة بين النتائج المتحققة فعلا والنتائج المقدرة وذلك من خلال قياس الانحراف.

وعرف كل من (Steers and Mahoney) الفاعلية "على أنها الإنتاجية المرتفعة وقدرة المؤسسات على التكيف مع البيئة فضلا عن القدرة على الاستمرار والابتكار" (بورقة، 2010: 4)

وعرفت من قبل المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأنتوساي) بانها "مدى تحقيق الاهداف والعلاقة بين التأثير المقصود والتأثير الحقيقي لنشاط من الأنشطة" (ديوان الرقابة المالية الاتحادي، 2019: 7)

مما سبق يمكن القول ان الكفاءة ترتبط بالعمليات التشغيلية اما الاقتصادية فتربط بالمدخلات والاستغلال الأمثل لها في حين الفاعلية ترتبط بتحقيق الأهداف (المخرجات).

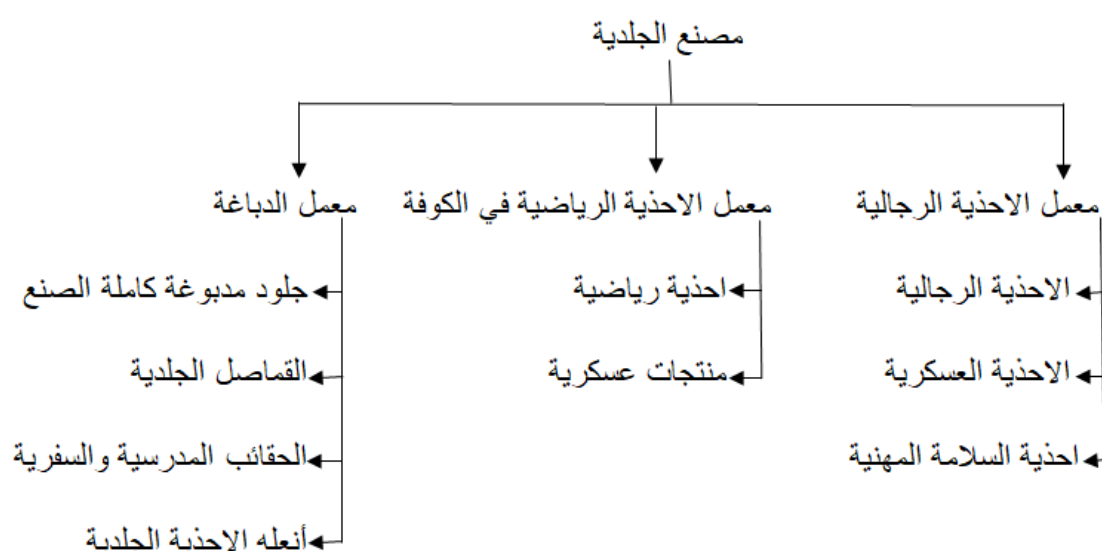
المبحث الرابع - الجانب العملي

اولا: نبذة تعريفية عن الشركة العامة لصناعات النسيج والجلود

في عام 2015 قامت وزارة الصناعة والمعادن بدمج الشركات، حيث تأسست الشركة العامة لصناعات النسيج والجلود بناءً لقرار مجلس الوزراء المرقم 360 لسنة 2015 المتضمن دمج الشركات العامة العائدة لوزارة الصناعة والمعادن، حيث تم دمج كل من (الشركة العامة للصناعات القطنية ، الشركة العامة للسجاد اليدوي ، والشركة العامة للصناعات النسيجية ، الشركة العامة للصناعات الجلدية ، الشركة العامة لصناعة الالبسة الجاهزة ، الشركة العامة للصناعات الصوفية ، شركة واسط العامة للصناعات النسيجية، مصنع منسوجات ذي قار) باسم الشركة العامة لصناعات النسيج والجلود ، والتي رأس مالها : 13369027346 ثلاثة عشر مليار وثلاثمائة وتسعة وستون مليون وسبعة وعشرون ألف وثلاثمائة وستة وأربعون دينار . (الوقائع العراقية، 4447، 2017)

تتكون الشركة من عدة مصانع وهي كما يأتي :

1- مصنع الجلدية / بغداد:- يضم عدد من المعامل الانتاجية والتي تمارس نشاطها حالياً و كالاتي:-



2 - مصنع القطنية 3- مصنع الصوفية 4- مصنع السجاد اليدوي 5- مصنع نسيج الحلة

6- مصنع نسيج وحياسة واسط 7- مصنع الألبسة الجاهزة - الموصل 8- مصنع منسوجات ذي قار

ونظرا لتنوع مصانع الشركة ومعاملها وتعدد منتجاتها، لذا قام الباحث باختيار معمل رقم (7) التابع لمصنع الجلدية عينة للبحث وذلك للأسباب الآتية:

- 1- كبر حجم المعمل قياسا بمعامل للشركة و تنوع المنتجات التي ينتجها
- 2- حصول المعمل على شهادة الجودة العراقية المطابق لمتطلبات مواصفة ISO9001 .
- 3- اغلب أجزاء المنتج يتم انتاجها داخليا في المعمل مما يمكن الباحث من تتبع مراحل الانتاج.
- 4- ارتفاع تكاليف المنتج وكثرة الاختناقات في العملية الإنتاجية مما يؤدي الى ارتفاع سعره وعدم قدرته على منافسة المستورد .
- 5- التعاون مع الباحث في توفير البيانات اللازمة إضافة الى جودة وترتيب البيانات.

ثانيا: تطبيق تقنية المحاسبة عن الإنجاز في عينة البحث

1- اعداد كشف الدخل معمل (7) وفق الطريقة التقليدية وعلى وفق تقنية المحاسبة عن الإنجاز

سيتم اعداد مقارنة بين طريقة اعداد كشف الدخل وفق الطريقة التقليدية التي تعتمد على التكاليف الكلية للمنتج واعداد كشف الدخل وفق تقنية المحاسبة عن الإنجاز ولهذا الغرض يجب معرفة ايراد المبيعات للمعمل والتكاليف الخاصة به .

اذ بلغ ايراد المبيعات للمعمل رقم (7) عام 2018 (217496500 دينار)، والجدول الآتي يوضح تكاليف الانتاج للمعمل

جدول (1) تكاليف الانتاج لمعمل رقم (7)

رقم الحساب	اسم الحساب	التكاليف بالدينار
31	رواتب واجور	348754055
321	الخامات والمواد الأولية	40103236
32	مستلزمات سلعية عدا 321	24582974
33	مستلزمات خدمية	32424750
37	اندثارات	14400097
----	المجموع	460265112

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على ميزان الكلف التفصيلي

وسيتم احتساب حصة معمل (7) من خدمات الانتاج من خلال اعتماد اجمالي تكاليف انتاج المعمل نسبة الى اجمالي تكاليف انتاج مصنع الجلدية ، وكذلك احتساب حصة المعمل من تكاليف التسويق من خلال اعتماد ايراد المبيعات كأساس للتوزيع ، كما تم احتساب حصة المعمل من تكاليف الإدارة من خلال اعتماد عدد العاملين في المعمل نسبة الى اجمالي عدد العاملين في المصنع باعتباره أساس أكثر عدالة وكالاتي :

تكاليف الانتاج لمعمل رقم (7)

حصة المعمل من = $\frac{\text{تكاليف خدمات الانتاج}}{\text{اجمالي تكاليف الانتاج لمصنع الجلدية}} \times \text{تكاليف خدمات الانتاج}$

$$= \frac{460265112}{6851006673.753} \times 4600588858,833 = 309077286 \text{ دينار}$$

ايراد مبيعات معمل رقم (7)

حصة المعمل من تكاليف التسويق = $\frac{\text{تكاليف التسويق}}{\text{اجمالي ايراد المبيعات لمصنع الجلدية}} \times \text{تكاليف التسويق}$

$$= \frac{217496500}{3647628270} \times 126818711.522 = 75617715 \text{ دينار}$$

عدد العاملين في معمل رقم (7)

حصة المعمل من التكاليف الادارية = $\frac{\text{التكاليف الادارية}}{\text{عدد العاملين في مصنع الجلدية}} \times \text{المصنع الجلدية}$

$$= \frac{52}{2562} \times 2472335317.854 = 50180108 \text{ دينار}$$

جدول (2) كشف الدخل معمل (7) وفق الطريقة التقليدية وعلى وفق تقنية المحاسبة عن الإنجاز

البيانات	الطريقة التقليدية	المحاسبة عن الإنجاز
ايراد المبيعات	217496500	217496500
-كلفة الانتاج:	-----	-----
مواد مباشرة	40103236	40103236
أجور مباشرة	348754055	-----
تكاليف صناعية غير مباشرة	71407821	-----
اجمالي كلفة الانتاج	460265112	-----
مجممل خسارة	(242768612)	-----
هامش انجاز	-----	177393264
-تكاليف التشغيل :	-----	-----
تكاليف الانتاج	-----	420161876
تكاليف خدمات الانتاج (مراقبة 6)	309077286	309077286
تكاليف التسويق (مراقبة 7)	75617715	75617715
التكاليف الإدارية (مراقبة 8)	50180108	50180108
اجمالي تكاليف التشغيل	-----	(855036985)
صافي الدخل	(677643721)	(677643721)

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات الشركة

يبين الجدول السابق ان تقنية المحاسبة عن الإنجاز تعتبر تكاليف المواد المباشرة العنصر المتغير الوحيد اما باقي التكاليف فتعتبر تكاليف فترية يتحملها المعمل سواء انتج ام لم ينتج.

2- احتساب مؤشرات تقنية المحاسبة عن الانجاز

سنقوم باحتساب بعض مؤشرات تقنية المحاسبة عن الإنجاز وذلك بالاعتماد على كشف الدخل وفق تقنية المحاسبة عن الإنجاز لبيان الوضع الاقتصادي للمعمل ، ولغرض احتساب مؤشرات الإنجاز لابد من احتساب وقت التصنيع الكلي المتاح خلال عام 2018 وكالاتي :

$$\text{عدد أيام الدوام خلال الشهر} = \text{عدد أيام الشهر} - \text{أيام الجمعة والسبت} = 30 - 8 = 22 \text{ يوم}$$

$$\text{عدد أيام الدوام الفعلي خلال السنة} = (\text{أيام الدوام خلال الشهر} \times \text{عدد اشهر السنة}) - \text{أيام العطل الرسمية خلال عام 2018} \\ = (22 \times 12) - 10 = 254 \text{ يوم}$$

$$\text{وقت التصنيع الكلي المتاح} = \text{عدد أيام الدوام الفعلي خلال السنة} \times \text{ساعات العمل الفعلية في اليوم}$$

$$= 254 \times 7 = 1778 \text{ ساعة خلال السنة}$$

ساعات الدوام 8 ساعات تم استبعاد نصف ساعة للحضور والانصراف مضافا لها نصف ساعة طعام

بعد ان تم احتساب الوقت الفعلي خلال السنة سيتم احتساب مؤشرات الإنجاز وكما يأتي :

أ- معدل الإنجاز : لاحتساب هذا المؤشر يجب احتساب عدد الوحدات المباعة خلال السنة

عدد الوحدات المباعة من المنتجات خلال عام 2018 = 395 حذاء رياضي + 600 حذاء رجالي + 7215 حذاء رجالي + 2 + 4686 بسطال صحراوي = 12896 زوج احذية

$$\text{معدل الإنجاز} = \frac{\text{الوحدات الجيدة المباعة}}{\text{وقت التصنيع الكلي}} = \frac{12896}{1778} = 7.2 \text{ وحدة \textbackslash ساعة}$$

من خلال معدل الإنجاز يتبين ان المعمل يعمل بصورة جيدة في استغلال الوقت والذي يعبر عن ارتفاع معدل دوران الاموال وكمية الوحدات الجيدة المباعة .

ب - نسبة هامش الإنجاز : حيث يمثل هامش الإنجاز الى اجمالي تكاليف التصنيع

$$\text{نسبة هامش الإنجاز} = \frac{\text{هامش الإنجاز}}{\text{اجمالي التكاليف}} = \frac{177393264}{895140221} = 0.199$$

يلاحظ من هذه النسبة والتي تقل عن واحد صحيح ان العملية الانتاجية للمعمل غير مربحة وهذا ما يؤكد ان المعمل حقق صافي خسارة .

ت - الإنتاجية الصناعية : وتمثل اجمالي هامش الإنجاز الى اجمالي التكاليف التشغيلية

$$\text{الإنتاجية الصناعية} = \frac{\text{هامش الإنجاز}}{\text{التكاليف التشغيلية}} = \frac{177393264}{855036985} = 0.2$$

تبين هذه النسبة ضعف في الاداء مما يستوجب على المعمل زيادة الانجاز من خلال تقليل مستويات التلف او السرعة في معالجة القيد او من خلال تخفيض التكاليف التشغيلية وذلك عن طريق التخلص من التكاليف الإضافية .

ث - كفاءة العمل : ويدل هذا المؤشر على مدى استغلال الوحدة الاقتصادية للعمالة المتوفرة لديها

$$\text{كفاءة العمل} = \frac{\text{هامش الانجاز}}{\text{تكلفة الاجور (العمل)}} = \frac{177393264}{348754055} = 0.5$$

يتضح من خلال هذا المؤشر ضعف الإدارة في استغلال العمالة بما يمتلكون من خبرات من اجل تحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية .

ح - كفاءة المواد الخام : يمثل مؤشر كفاءة استخدام الخامات الرئيسية

$$\text{كفاءة المواد الخام} = \frac{\text{هامش الإنجاز}}{\text{كلفة المواد الخام}} = \frac{177393264}{40103236} = 4.4$$

يدل هذا المؤشر على كفاءة الوحدة الاقتصادية في استخدام المواد الخام وكلما ارتفع هو افضل للوحدة .

من خلال المؤشرات السابقة يلاحظ ان وضع الوحدة الاقتصادية غير مطمئن مما يستوجب على الإدارة السعي في سبيل تحسين أدائها من اجل تحقيق الأهداف والسياسات وذلك عن طريق استخدام تقنيات حديثة تساعد في تحسين الاداء بشكل عام .

3- احتساب وقت الإنجاز : يمتلك معمل (7) اربع منتجات (حذاء رياضي ، حذاء رجالي 1 ، حذاء رجالي 2، بسطال صحراوي (وستة أنشطة (نقل المواد الأولية ،فصال، خياطة، جر، تعبئة وتغليف ، نقل الانتاج التام)وعلى النحو الاتي:

١- وقت الإنجاز لمنتج الحذاء الرياضي

جدول (3) احتساب وقت الإنجاز لمنتج الحذاء الرياضي

النشاط	الكمية	وقت التشغيل	وقت الفحص	وقت المناولة	وقت الإنجاز بالثانية
نقل المواد الأولية	1 زوج	-----	-----	15	15
جر	1 زوج	180	5	5	190
تعبئة وتغليف	1 زوج	10	-----	5	15
نقل الانتاج التام	1 زوج	-----	-----	10	10
المجموع	-----	-----	-----	-----	230

المصدر: اعداد الباحثان استنادا الى شعبة دراسة الوقت والمعايشة الميدانية في المعمل

يبين الجدول أعلاه ان وحدة المنتج تحتاج الى 3.8333 دقيقة (230 ثانية ÷ 60 = 3.8333 دقيقة) لإتمام انتاجه ،ومن الملاحظ ان هذا المنتج لا يمر بنشاط الفصال ونشاط الخياطة لان الجزء العلوي للحذاء (البستاية) هو من يحتاج المرور بهذه الأنشطة وان الشركة تقوم بشرائه بشكل كامل .

ب- وقت الإنجاز لمنتج الحذاء الرجالي 1 (70218)

جدول (4) احتساب وقت الإنجاز لمنتج الحذاء الرجالي 1

النشاط	الكمية	وقت التشغيل	وقت الفحص	وقت المناولة	وقت الإنجاز بالثانية
نقل المواد الأولية	1 زوج	-----	-----	15	15
فصال	1 زوج	267	5	5	275
خياطة	1 زوج	426	5	5	436
جر	1 زوج	450	5	5	460
تعبئة و تغليف	1 زوج	10	-----	5	15
نقل انتاج تام	1 زوج	-----	-----	10	10
المجموع	-----	-----	-----	-----	1211

المصدر: اعداد الباحثان استنادا الى شعبة دراسة الوقت والمعايشة الميدانية في المعمل

يبين الجدول السابق ان وحدة المنتج تحتاج الى 20.183 دقيقة (1211 ثانية ÷ 60 = 20.183 دقيقة) لإتمام انتاجه.

ت- وقت الإنجاز لمنتج الحذاء الرجالي 2 (77094)

جدول (5) احتساب وقت الإنجاز لمنتج الحذاء الرجالي 2

النشاط	الكمية	وقت التشغيل	وقت الفحص	وقت المناولة	وقت الإنجاز بالثانية
نقل المواد الأولية	1 زوج	-----	-----	15	15
فصال	1 زوج	279	5	5	289
خياطة	1 زوج	762	5	5	772
جر	1 زوج	675	5	5	685
تعبئة و تغليف	1 زوج	10	-----	5	15
نقل انتاج تام	1 زوج	-----	-----	10	10
المجموع	-----	-----	-----	-----	1786

المصدر: اعداد الباحثان استنادا الى شعبة دراسة الوقت والمعايشة الميدانية في المعمل

يبين الجدول السابق ان وحدة المنتج تحتاج الى 29.767 دقيقة (1786 ثانية ÷ 60 = 29.767 دقيقة) لإتمام انتاجه.

ث - وقت الإنجاز لمنتج البسطة الصحراوي

جدول (6) احتساب وقت الإنجاز لمنتج البسطال الصحراوي

النشاط	الكمية	وقت التشغيل	وقت الفحص	وقت المناولة	وقت الإنجاز بالثانية
نقل المواد الأولية	1 زوج	-----	-----	15	15
فصال	1 زوج	333	10	5	348
خياطة	1 زوج	1335	10	5	1350
جر	1 زوج	1350	10	5	1365
تعبئة و تغليف	1 زوج	10	-----	5	15
نقل انتاج تام	1 زوج	-----	-----	10	10
المجموع	-----	-----	-----	-----	3103

المصدر: اعداد الباحثان استنادا الى شعبة دراسة الوقت والمعايشة الميدانية في المعمل

يبين الجدول ان هذا المنتج يحتاج الى 51.717 دقيقة (3103 ثانية ÷ 60 = 51.717 دقيقة) لإتمام انتاجه.

تبين الجداول السابقة احتساب وقت الإنجاز لإنتاج الوحدة الواحدة من كل منتج من منتجات المعمل ويمكن ان نستخدم هذا الوقت للمفاضلة بين المنتجات من حيث الاستمرار و زيادة الانتاج وذلك باستخدام نسبة المحاسبة عن الإنجاز والتي تتطلب أولاً احتساب تكلفة الانتاج لكل دقيقة وكالاتي:

تكلفة الانتاج لكل دقيقة = تكلفة الانتاج ÷ وقت التصنيع الكلي المتاح

$$= 112.571 \div 4602651 (60 \times 1778) = 4314.447 \text{ دينار لكل دقيقة}$$

والجدول (7) يوضح ترتيب المنتجات على أساس نسبة المحاسبة عن الانجاز

جدول (7) ترتيب المنتجات على أساس نسبة المحاسبة عن الانجاز

التفاصيل	الحذاء الرياضي	البسطال الصحراوي	الحذاء الرجالي 1	الحذاء الرجالي 2
سعر البيع للوحدة (دينار)	14750	19000	15000	15750
التكلفة المتغيرة للوحدة (خامات) (دينار)	12527	14125	6423	9419
هامش الإنجاز (دينار)	2223	4875	8577	6331
وقت الإنجاز (دقيقة لكل وحدة)	3.8333	51.717	20.183	29.767
هامش الانجاز لكل دقيقة (عائد المنتج بالدقيقة)	579.919	94.263	424.961	212.685
تكلفة الانتاج لكل دقيقة (تكلفة الانتاج ÷ وقت التصنيع الكلي المتاح)	4314.447	4314.447	4314.447	4314.447
نسبة المحاسبة عن الإنجاز (هامش الانجاز لكل دقيقة ÷ تكلفة الانتاج لكل دقيقة)	0.134413	0.021848	0.0985	0.04929
ترتيب المنتجات على أساس نسبة المحاسبة عن الإنجاز	1	4	2	3

المصدر: اعداد الباحثان

يبين الجدول السابق ان منتج الحذاء الرياضي له مساهمة أكبر وجاء بالمرتبة الأولى في حين حل منتج الحذاء الرجالي 1 بالمرتبة الثانية و يليه منتج الحذاء الرجالي 2 بالمرتبة الثالثة ، و اخير البسطال الصحراوي حقق اقل نسبة عائد .

4 - القيود الموجودة في المعمل عينة الدراسة والية معالجتها

سيتم تشخيص بعض القيود الموجودة في المعمل عينة الدراسة وتحديد الالية المناسبة لمعالجة كل قيد من هذه القيود وكما يأتي :

أ- ارتفاع تكاليف التشغيل التي يتم تحميلها على المعمل : عند تحليل تكاليف التشغيل للمعمل تبين وجود الاتي :

- 1- ارتفاع مبلغ حساب الرواتب والأجور حيث يتم تحميل رواتب (52) عامل على الانتاج لذا ظهر حساب الرواتب بمبلغ (348754055) دينار في حين ان الاحتياج الفعلي يتمثل بـ (39) عامل وعليه فان مبلغ الأجور والرواتب الواجب تحميلها يمثل (224,424,000) دينار .

2- انفاق (15,100,000) دينار لصيانة المباني وقد تبين ان المساحة المشغولة فعلياً من المعمل ما يقارب (62,66%) من اجمالي المساحة حيث تبين ان المبلغ الواجب تحميله (9,462,668) دينار

3- وجود هدر في مواد الزيوت والشحوم حيث تبلغ كلفة الزيوت والشحوم المصروفة فعلاً (161143) دينار في حين ان الحاجة الفعلية للزيوت والشحوم هي بمبلغ (153,346) دينار .

4- اتضح من خلال سجلات الشركة وجود مخزون خاص بحساب اللوازم والمهمات وحساب الأدوات الاحتياطية اذ تبلغ الزيادة في حساب اللوازم والمهمات (412,500) دينار في حيث ظهر اجمالي الحساب (1650000) دينار تم تحميله على حسابات هذه السنة في حين ان المبلغ الواجب تحميله (1,237,500) دينار ، وكذلك حساب الأدوات الاحتياطية حيث بلغ اجمالي المبلغ المصروف فعلاً (18,384,234) دينار .

5- تحميل تكاليف نقل الموظفين في حساب مصروفات خدمية أخرى وتبين وجود زيادة في مبلغ نقل الموظفين التابعين للمعمل تبلغ (4,331,224) دينار حيث تبلغ تكاليف حساب مصروفات خدمية أخرى بعد استبعاد هذه الزيادة (12,993,562) دينار .

6- وجود عدة موجودات ثابتة خارجة عن الخدمة (عدد وقوالب ، الآلات ومعدات ، اثاث وأجهزة مكتب) ولا تزال الشركة تقوم باحتساب الاندثار لها ، وكذلك وجود بنائية كافتريا يتم تحميل كامل مبلغ اندثارها على المعمل في حين تقدم خدماتها لكافة معامل الشركة حيث قدر المبلغ الفعلي للاندثارات (13,600,791) دينار

ب - **قيود المواد الأولية:** يعتبر هذا النوع من القيود خارج عن سيطرة المعمل ويتمثل هذا القيد بعدم توفرها بالكمية المطلوبة وبطريقة توفير هذه المواد وكذلك التأخير الحاصل بعد توفرها في مرحلة فحص الجودة في المختبر
واما الية المعالجة الخاصة بهذا القيد فتتمثل بأنشاء اتفاقات جيدة مع الموردين واستخدام تقنيات حديثة تضمن توفر مخزون المواد الأولية بشكل مستمر وحسب الحاجة مثل استخدام نقطة إعادة الطلب في توفير المواد الأولية ، وكذلك السعي لإعادة افتتاح معمل الدباغة الخاص بالشركة والواقع في منطقة الزعفرانية في محافظة بغداد

ت - **قيود المخزون :** وهو احد القيود الداخلية حيث يمثل المخزون الأموال المستثمرة في المواد الأولية ومخزونات تحت التشغيل والبضائع التامة الصنع. وبما ان تقنية المحاسبة عن الإنجاز تركز بشكل كبير على المبيعات ، توجد علاقة عكسية بين مستوى المخزون والارباح مما يعني كلما زاد المخزون انخفض الربح والعكس صحيح لان زيادة المخزون يتطلب مصاريف اضافية سوف تتكبدها الوحدة الاقتصادية للاحتفاظ بالمخزون

وتتمثل الية المعالجة بان تتبنى الوحدة الاقتصادية أساليب وتقنيات حديثة مثل نظام الانتاج في الوقت المحدد (JIT) والتي تمكنها من تقليل المخزون الى ادنى مستوى ممكن مما يوفر سيولة مادية للشركة وكذلك تقليل المصاريف المتعلقة بالمخزون والمحافظة على جودة المواد الأولية

ث - **قيود الايدي العاملة :** يواجه المعمل مشكلة قلة الايدي العاملة وبالأخص الايدي العاملة الفنية ذات الخبرة نتيجة الظروف السياسية والاقتصادية التي يمر بها البلد ، حيث لا تستطيع الكوادر الموجودة العمل على الأجهزة ذات التقنيات الحديثة لعدم وجود دورات تأهيلية لهذه الكوادر ولتقدم العمر بالنسبة للكوادر المتوفرة في المعمل ، ويعتبر هذا القيد من القيود الداخلية .
واما الية معالجة هذا القيد فتتمثل بالاستفادة من الكوادر الفائضة في المعمل الذي يعاني من كثرة الموظفين الاداريين وتأهيلهم من خلال دورات تأهيلية تمكنهم من العمل على الأجهزة والمعدات الموجودة في هذا المعمل بما ينسجم مع طبيعة العمل .

ح - **قيود التسويق** يواجه المعمل قيوداً تتعلق بتسويق منتجاته وهذا النوع من القيود الخارجية وان هذه القيود خاصة بالسوق ، حيث يتحكم السوق بالمنتج والتسعير وجودة السلع والخدمات والكمية المطلوبة ، فضلاً عن وجود قيود داخلية وتتسبب هذه القيود

نتيجة لقلّة الخبرة لدى الكوادر العاملة في قسم التسويق الخاص بالشركة ، حيث يؤثر هذا القيد على المبيعات مما يؤدي الى انخفاض نسبة الإنجاز في الشركة .

وان الاليات المناسبة لمعالجة هذا القيد تتمثل بافتتاح مراكز تسويقية اكثر في المناطق والمحافظات حيث لا يوجد سوى مركز تسويقي واحد يقع بجوار الشركة ،فضلا عن القيام بحملات دعائية وترويج للمنتجات عبر وسائل الاعلام او من خلال الانترنت مما يتيح للزبون التعرف على كافة منتجات الشركة ،ومخاطبة الجهات الخاصة بإصدار قانون يلزم الوحدات الحكومية بالتعاقد مع الشركة لتلبية احتياجاتها وكذلك اصدار قانون يحمي المنتج المحلي بعد ان تم اغراق السوق بالمنتجات المستوردة ، فضلا عن اجراء دراسات من قبل قسم البحث والتطوير للتعرف على ابرز المواصفات التي يرغب بها الزبون لاعتمادها في قسم تخطيط الموديلات .

5 - الاختناقات الموجودة في المعمل عينة الدراسة وسبل معالجتها

بعد ان تم تشخيص القيود وتحديد اليات معالجتها سيتم هنا تحديد الاختناقات في العمل داخل المعمل والسبل الكفيلة لمعالجة هذه الاختناقات . ومن المعاشية الميدانية للباحث في المعمل لعدة شهور ، لوحظ ان الانتاج يمر بثلاثة أنشطة رئيسية (الفصال والخياطة والجر)

اتضح للباحث ان اضعف مرحلة من مراحل الانتاج هي في نشاط الخياطة حيث يستغرق الانتاج في هذا النشاط الوقت الأطول لإنجاز العمل ويعزى ذلك الى عدم توفر مكائن خياطة حديثة مما يستوجب العمل يدوياً وهذا يستغرق وقت كثير لإتمام العمل ، لذلك يعتبر نشاط الخياطة هو نقطة الاختناق الرئيسية في المراحل الإنتاجية التي يمر بها المنتج .

ولغرض معالجة هذه الاختناقات على الشركة عينة البحث إضافة مكائن خياطة حديثة لهذا المعمل تلبي حاجة العمل وتساعد على تخفيض وقت الإنجاز وكذلك زيادة جودة وكمية الانتاج مع تأهيل الكوادر العاملة في هذا النشاط من خلال دورات تخصصية على المكائن الحديثة

وكذلك اعتماد أسلوب العمل المستمر سنوياً بدل النظام الشهري لعدم وجود مبرر لاستخدام النظام الشهري مما يساعد على توفر انتاج تحت التشغيل من الأجزاء الناتجة عن نشاط الفصال وذلك لتقادي التأخير الحاصل في قسم الخياطة شهرياً

ثالثاً : مقارنة كشف الدخل قبل وبعد تطبيق تقنية المحاسبة عن الانجاز

سنقوم في هذه الفقرة بأعداد جدول مقارنة بين كشف الدخل قبل تطبيق تقنية المحاسبة عن الانجاز وبعد تطبيقها

جدول (8) مقارنة كشف الدخل قبل تطبيق تقنية المحاسبة عن الانجاز وبعد تطبيقها

التفاصيل	كشف الدخل قبل التطبيق	كشف الدخل بعد التطبيق
ايراد المبيعات	217496500	217496500
- تكلفة المواد والخامات	(40103236)	(40103236)
هامش الإنجاز	177393264	177393264
تكاليف التشغيل:		
تكاليف الانتاج	420161876	283708845
تكاليف خدمات الانتاج	309077286	309077286
التكاليف التسويقية	75617715	75617715
التكاليف الإدارية	50180108	50180108
اجمالي نفقات التشغيل	(855036985)	(718583954)
صافي الدخل	(677643721)	(541190690)

المصدر : اعداد الباحثان

يبين الجدول السابق كشف الدخل قبل تطبيق تقنية المحاسبة عن الانجاز وبعد تطبيقها في المعمل عينة الدراسة حيث انخفضت التكاليف غير المباشرة بمقدار (136453031) دينار بفضل تقنية المحاسبة عن الانجاز ونتيجة لذلك انخفض صافي الخسارة في كشف الدخل التي تتحملها ادارة الشركة بنفس المقدار .

رابعا: احتساب بعض مؤشرات المحاسبة عن الإنجاز بعد تطبيقها

سيتم هنا احتساب مؤشرات الاداء التي تأثرت نتيجة تطبيق تقنية المحاسبة عن الانجاز وكما يأتي :

1- نسبة هامش الإنجاز

نسبة هامش الإنجاز = هامش الإنجاز / اجمالي التكاليف

$$0.233816 = \frac{177393264}{718583954+40103236} =$$

يلاحظ ان هذه النسبة اعلى مما كانت عليه قبل تطبيق تقنية المحاسبة عن الانجاز حيث كانت تساوي (0.199) مما يعني ان هناك تحسن في أداء المعمل عند تطبيق التقنية .

2- الإنتاجية الصناعية :

$$0.246865 = \frac{177393264}{718583954} = \text{الإنتاجية الصناعية} = \text{هامش الإنجاز} / \text{التكاليف التشغيلية}$$

ارتفعت نسبة الإنتاجية الصناعية نتيجة انخفاض اجمالي التكاليف التشغيلية حيث كانت تبلغ (0.2) مما يعني تحسن كفاءة وفاعلية المعمل نتيجة تطبيق تقنية المحاسبة عن الانجاز .

3- كفاءة العمل : ويدل هذا المؤشر على مدى استغلال الوحدة الاقتصادية للعمالة المتوفرة لديها

$$0.79 = \frac{177393264}{224424000} = \text{كفاءة العمل} = \text{هامش الانجاز} / \text{تكلفة الاجور (العمل)}$$

يتضح ارتفاع نسبة كفاءة العمل حيث كانت قبل تطبيق تقنية المحاسبة عن الانجاز (0.5) .

خامسا: اثر تطبيق تقنية المحاسبة عن الانجاز على تقويم الأداء في المعمل عينة البحث

ان سبب تحسن المؤشرات أعلاه نتيجة انخفاض اجمالي تكاليف التشغيل بعد تطبيق تقنية المحاسبة عن الانجاز حيث استطاع الباحثان تخفيض التكاليف مع مراعاة الحفاظ على جودة المنتج ، وان نتيجة تحسن نسب هذه المؤشرات يدل على زيادة كفاءة واقتصادية وفاعلية أداء المعمل اقترحت في سابقا لو طبقت بشكل كامل من قبل إدارة الشركة فأنها ستسهم في رفع كفاءة وفاعلية الأداء للشركة بصورة عامة والمعمل بصورة خاصة.

حيث ان توفير المواد الأولية بالكميات والجودة المطلوبة وفي الوقت المناسب وتطوير إمكانات الكوادر الفنية العاملة فان هذا سوف يؤدي الى زيادة مستوى الجودة بصورة عامة وبالتالي تحقيق مستوى عالي من الإنتاجية مما يساعد في تحقيق رضا الزبون، وان إضافة مكائن جديدة ذات تكنولوجيا عالية لخطوط الانتاج في المعمل والتي تسهم في تخفيض وقت الإنجاز لكون هذه الأجهزة تعمل بصورة اسرع مع تقليل كمية التلف في المواد الأولية ، واما نشاط التسويق فان زيادة التركيز عليه من قبل إدارة الشركة سوف يسهم بزيادة المبيعات عن طريق زيادة مراكز المبيعات المباشرة لتغطي طلب الزبائن في كافة المحافظات وكذلك التسويق عبر الانترنت واستخدام وسائل وطرق حديثة للإعلان والترويج عن المبيعات ، ان المحاسبة عن الإنجاز تركز على الإنجاز أي

زيادة كمية المبيعات وبالتالي زيادة الإيرادات ستمكن المعمل من تغطية التكاليف غير المباشرة التي تشكل الجزء الأكبر من هيكل التكاليف في المعمل وبالتالي تحسن أداء المعمل والشركة ككل ،فضلا عن ان المحاسبة عن الإنجاز تسهم في تحديد القيود و الاختناقات ومحاولة معالجتها والتي ستؤدي أيضا الى تحسين الأداء . وبهذا فقد تم اثبات فرضيتي الدراسة حيث تسهم تقنية المحاسبة عن الإنجاز في تقويم افضل للأداء .

المبحث الخامس-الاستنتاجات والتوصيات

أولا :الاستنتاجات

- 1- ان تقنية المحاسبة عن الإنجاز هي الجانب المحاسبي لنظرية القيود اذ تعتبر كلفة المواد الخام عنصر مهم للتكلفة المتغيرة والتي من خلالها يتم احتساب تكلفة المنتج وتعتبر كافة التكاليف الاخرى على انها تكاليف فترية تتفقها الوحدة الاقتصادية سواء انتجت ام لم تنتج وتعد تكاليف ثابتة.
- 2- ان تقنية المحاسبة عن الإنجاز تركز على مقاييس (الانجاز ،المخزون ،تكاليف التشغيل) اذ تركز على زيادة ايراد المبيعات (الإنجاز) وتخفيض المخزون وتحسين الاستثمار فيه وتخفيض تكاليف التشغيل ، حيث ان قرارات الإدارة تعتمد اساسا على التغيرات المتوقعة حدوثها في الإنجاز و المخزون وتكاليف التشغيل.
- 3 - إن اعتماد تقنية المحاسبة عن الانجاز في عينة البحث مصنع الجلدية معمل (7) أسهم في تخفيض تكاليف التشغيل بمقدار (136453031) دينار لا تتعلق بنشاط المعمل مع مراعاة المستوى المطلوب من الجودة وتعظيم مستوى منفعة الزبون.

ثانيا :التوصيات

- 1- إن الشركات الصناعية العراقية بشكل عام والشركة العامة لصناعة النسيج والجلود بشكل خاص بحاجة إلى السعي الى تطبيق التقنيات والأساليب الحديثة والتي تتلاءم مع بيئة التصنيع الحديثة للارتقاء بأدائها وتسهم في تقويم الأداء افضل للأداء ومنها تقنية المحاسبة عن الإنجاز.
- 2-إعادة هيكلة العمالة من خلال استغلال العمالة الفائضة وذلك بتقليل عدد العمال الإداريين وزيادة عدد العمال الفنيين عن طريق زجهم في الدورات التطويرية داخل وخارج البلد بغرض زيادة كفاءتهم وتمكينهم من العمل على الأجهزة ذات الالتمة العالية وتنمية المهارة والابتكار لديهم.
- 3-الاهتمام بعملية تقويم الأداء وعدم الاقتصار على مؤشرات الأداء المالي وشمولها لمؤشرات الأداء غير المالي نظرا لأهميتها في عصر المنافسة و تطور الأسواق اذ لم تعد المؤشرات المالية هي المهمة فقط بل توجهت الى عوامل أخرى تسهم في تحسين الأداء منها (الجودة، الزبون ،الوقت ،الابتكار).

المصادر

أولا :المصادر العربية

1- التقارير والوثائق الرسمية

- 1- جريدة الوقائع العراقية العدد (4447) لسنة 2017.
- 2- ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، دليل تقويم الاداء للبرامج والسياسات :2019.

ب - الدوريات والبحوث

- 1- بورقية، شوقي "التميز بين الكفاءة والفاعلية والاداء " مجلة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة فرحات عباس ،الجزائر 2016:
- 2- الركابي ،علي خلف "تقويم الاداء الاستراتيجي باستعمال بطاقة الاداء المتوازن " بحث مقدم الى المؤتمر العلمي الثالث في ديوان الرقابة المالية الاتحادي :2012.
- 3- الكومي، امجاد، محمد " اثر استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تطوير جودة الخدمات المصرفية في ظل منهجية الحيدود السداسي " دراسة ميدانية على القطاع المصرفي السعودي ، مجلة الفكر المحاسبي ،كلية التجارة ، جامعة عين الشمس ، العدد 3: 2013.

ت - الرسائل والأطاريح

- 1- الخزرجي ،احمد عامر خضير " تقويم اداء الوحدات الاقتصادية باستعمال بطاقة الاداء المتوازن في ظل محاسبة المسؤولية " بحث مقدم إلى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين وهو جزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية ،بغداد ، 2017.
- 2- الدلفي، حيدر علي حسين " المحاسبة عن المسؤولية باستعمال التكاليف على اساس الانشطة "دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الجلدية ،رسالة ماجستير غير منشورة في الكلية التقنية الادارية ،بغداد ،2012.
- 3- الصبيحي عامر دحام خلف " المحاسبة عن الانجاز ودورها في تحقيق القدرة التنافسية للشركات الصناعية العراقية " شركة الشهيد العامة لإنتاج النحاس حالة دراسية ، رسالة ماجستير غير منشورة في جامعة بغداد ،كلية الادارة والاقتصاد قسم المحاسبة ،بغداد ،2016.
- 4- عابدين ، محمد حسني " مدخل محاسبة الانجاز لتطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الادارية " دراسة تطبيقية على المنشآت الصناعية الفلسطينية ، رسالة ماجستير منشورة ،كلية التجارة ، الجامعة الاسلامية ، غزة ، 2015.
- 5- العجلة ،عبد العزيز عرفات" مدى امكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة " رسالة ماجستير منشورة في كلية التجارة ،الجامعة الاسلامية ، غزة ، 2011.
- 6- مؤمنة، هبة محمود " مدى فاعلية المحاسبة عن الانجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة " دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في مدينة جدة " رسالة ماجستير منشورة ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة الملك عبد العزيز ، جدة ، 2004.

A —BOOKS

ثانيا :المصادر الاجنبية

- 1- Blocher, Edwad J., Stout, David E., Cokins, Gary, " **Cost Management : A Strategic Emphasis**" 5th ed., McGraw-Hill Co., 2010.
- 2- Steven M. Bragg " **Throughput Accounting: A Guide To Constraint**, New Jersey Management" John Wiley & Sons, Inc, USA, 2007.
- 3- Cox, James F., Lynn H. Boyd, Timothy T. Sullivan, Richard A. Reid, and Brad Cartier " **Theory of Constraints International Certification, Organization**". The TOCICO dictionary. New York: McGraw Hill Professiona, 2012.
- 4- Hansen, Don, R. & Mowen, Maryanne, M " **Managerial Accounting**", 6th ed., South Western, Thomson Learning, USA , 2009.
- 5- Hilton, Ronald W., " **Managerial Accounting**", 9th ed., Irwin Mc Graw Hill Co., USA ,2011.
- 6- Horngren, Charles T., Datar, Srikant M.,& Rajan, Madhav V., " **Cost Accounting A Managerial Emphasis**" , Fifteenth Edition, by Pearson Education, 2016

B-- Periodicals

- 1-CIMA " **Throughput Accounting**" the student, 2017.
- 2-Draziclutilsky, L., Liovic ,D." **Throughput Accounting: Profit- Focused Cost Accounting Method** " INTERDISCIPLINARY MANAGEMENT Research, 2017.

-
- 3- KIRLI, M." **Throughput Accounting in Strategic Cost Management: An Application**" Annals of "Dunarea de Jos" University of Galati, 2016.
 - 4- The Institute of Chartered Accountants of India "**Strategic Cost Management and Performance Evaluation**" New Delhi 110 002, India, 2019.