

دور المحاسبة عن الانجاز في دعم متطلبات القرارات الإدارية دراسة ميدانية في عينة من الشركات الصناعية العراقية

عثمان عبد القادر حمه أمين¹، مناضل عبدالجبار السالم²، جليل ابراهيم صالح³

¹قسم التقنيات المالية والمحاسبية، كلية التقنية الإدارية، جامعة السليمانية التقنية، السليمانية، العراق

¹قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة التنمية البشرية، السليمانية، العراق

²قسم المحاسبة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة جيهان- السليمانية، السليمانية، العراق

³قسم التقنيات المالية والمحاسبية، كلية التقنية الإدارية، الجامعة التقنية الجنوبية، بصرة، العراق

Email: othman.amin@spu.edu.iq¹, othman.abdulqader@uhd.edu.iq¹,
munadhilalsalem@sulicihan.edu.krd², jaleel_kanan@yahoo.com³

الملخص:

يهدف البحث إلى معرفة دور المحاسبة عن الانجاز وأهميتها في دعم متطلبات القرارات الإدارية، فضلاً عن التعرف عن مدى إمكانية تطبيق المحاسبة عن الانجاز على واقع البيئة الصناعية العراقية وبالتحديد شركات صناعية مختارة من العاملة في العراق، واستند الباحثون في بحثهما على ثلاثة فرضيات، وتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، ولغرض تحقيق أهداف البحث تم إجراء دراسة استطلاعية بموجبه وزعت (110) استمارة استبانته أعيد منها (103) استبانته، وبذلك تكون النسبة مقبولة البالغة (92,63%) تقريباً، شملت على عدد من موظفي الشركات الصناعية العاملة في العراق، وتم استخدام الأسلوب الإحصائي SPSS لتحليل البيانات الواردة في استمارة الاستبانته، ومن أجل تحقيق أهداف البحث تم استخدام الأسلوب الإحصائي لتحليل البيانات، وقد توصل البحث إلى عدة نتائج أهمها الآتي:

- 1- تعد محاسبة الإنجاز من الأدوات والأساليب التكاملية وليست التنافسية في الشركات الصناعية، إذ تسعى المحاسبة عن الإنجاز إلى الوصول إلى المستوى الأمثل للإنجاز، ومن ثم تعظيم أرباح الشركات في الامد القصير.
- 2 - أن استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز يمكن الإدارة في اتخاذ القرارات التي تؤدي إلى استخدام موارد مقيمة بكفاءة أكبر في العمليات الإنتاجية بهدف زيادة الانجاز للوحدة الاقتصادية.
- 3 - عدم وجود وعي لدى العاملين بالشركات الصناعية بأهمية ومفهوم محاسبة الانجاز.
- 4 - توجد مشاكل ومعوقات تحد من تطبيق محاسبة الانجاز في الشركات الصناعية العراقية.

وفي ضوء النتائج هناك عدة توصيات أهمها ينبغي تطبيق واستخدام أسلوب المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية العراقية في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية، وينبغي على الشركات الصناعية زيادة اهتمامها باستخدام أساليب التكاليف الحديثة لقياس تكلفة الإنتاج لترشيد القرارات الإدارية من خلال التركيز على التحسين المستمر باستخدام أسلوب محاسبة الإنجاز.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة عن الانجاز، محاسبة التكاليف التقليدية، القرارات الإدارية.

بوخته:

نامانج لهم توژیژینهوه یه زانینی رۆلی ژمیریاری بهدهستهئینراو وگرنگی دانه لهپالپستکردنی پنداویستهیکانی بریاره کارگیریهکان، وه لهوش زیاتر پیناسیهکه بو راده و توانای جیههیکردنی ژمیریاری به دهستهئینراو له ناستی ژینگهی پیشهسازی عیراق دا. وه به دیاریکراوی کومپانیا پیشهسازییه دهرکهوتوه بهکارکراو مەکان وه بهردهوامن له عیراق دا.

وه توژیژهران لهم توژیژینهوه میدا پشتیان بهست به سی گریمانه، وه سوود وهرگیرا له پیرموکردنی ریگا وه سفیهشیکارکراو مەکان، وه بو نهجام گهیناندنی نه بابهته (110) فورمی راپرسی دابهشکراوه (103) فورم گهرایهوه وه وهرگیرا بو شیکاری وه ریژهی وه رگرتن (92,63%) بوه. وه که چهندین کارمندی شارمزی کومپانیا پیشهسازییهکانی عیراقی گرتهمه، وه به بهکارهینانی ریکاری ئاماری SPSS بو شیکاری داتا وهرگیراو مەکان، وه پاش شیکاریکی تهواو گهشته چهند نهجامیکی گرنهگ له وانه:

- 1- ژمیریایی بدهسته‌ننراو نامرازیکی ته‌واو کمره، نهک پئیشپرکئیی له کۆمپانیا پیشه‌سازیه‌که‌دا، وه هه‌ولئێ نه‌م جو‌ره ژمیریایی یه‌ بۆ گه‌شتن به‌ به‌رزترین ئاستی به‌ ده‌سته‌ننراو و گه‌شتن به‌ باشترین قازانج بۆ کۆمپانیاکان له‌ مه‌ودایه‌کی کورته‌ دا.
- 2- به‌ به‌کاره‌ینانی ژمیریایی به‌ده‌سته‌ننراو ده‌توانرێ کارگیرێ بریاردان به‌رچه‌سته‌ بکاته‌ بۆ ئاستی به‌رزترین توانا له‌ قوناغه‌کانی به‌رهمه‌ دا. بۆ ئامانجی به‌ ده‌سته‌ننراو وه‌ بۆ به‌رمو‌ را‌ده‌ی باشتر له‌ یه‌که‌ نابوریه‌ که‌دا .
- 3- ده‌رکه‌وت زانیاری و ئاشنای که‌م هه‌یه‌ له‌ لایه‌ن ئیش که‌ره‌ کانێ کۆمپانیا پیشه‌سازیه‌کان ده‌رباره‌ی گرنگی ژمیریایی به‌ ده‌سته‌ننراو.
- 4- ده‌رکه‌وت هه‌بونی رێگری و گرفت له‌ ئاست جیه‌جیه‌کردنی رێگاکانی ژمیریایی به‌ ده‌سته‌ننراو له‌ کۆمپانیاکانی پیشه‌سازی عێراقی دا .

وه به پتی نهو نهجامانهی دهرکهوت، چه‌دین پېشنیارکړا گرنګرین یان، پښوېسته کومپانیا پیشه‌سازیه‌کان له عیراق دا نهو جوړه ژمیږیاری یه پمیرمو بکړئ وه زیاتر گرنګی دهییت له به کارهینانی رینگاکانی نوپکاری پښوړی تیجونی بهرهمه‌کان، وه دهرکردنې پرپاری گونجاو و گرنګی دان به بهر و پېش جونی بهر دوام به به کارهینانی ژمیږیاری به دهسته‌تېز او.

کليله وشه‌کان: ژمږياړي به ده‌ست‌پنډاو، ژمږياړي ټيچوني ته‌قلدي، برياړه کارگريه‌کان.

Abstract:

This research aims to know the role of applying throughput accounting (TA) and its role in supporting the requirements of administrative decisions, as well as to what extent it is possible to apply throughput accounting in the industrial environment reality in Iraq in general and the industrial companies operating in Iraq in particular .

The study is based on three hypotheses which were tested by using the descriptive analytical method and a questionnaire to explore the perceptions of (110) sample respondents which included a number of employees of industrial companies operating in Iraq. The number of respondents who returned the questionnaire was (103). This amounts to (%92.63) which is considered an acceptable ratio .

The questionnaires were analyzed using the statistical tool (SPSS). The study concluded with a number of results, that most important of which are:

1. Throughput accounting is regarded as an integral tool and method rather than a competitive one in the industrial companies as throughput accounting seeks to reach to the optimum level of achievement, thus maximizing the profits of companies in the short term.
2. The use of throughput accounting enables management to take decisions which lead to the use of limited resources more efficiently in the production processes in order to increase the achievement of the economic unit.
3. Lack of awareness among workers in industrial companies about the importance and the concept of throughput accounting .
4. There are problems and obstacles that limit the application of throughput accounting in the Iraqi industrial companies.

In light of the results, the study made several recommendations, the most important of which is that it is imperative to apply and use throughput accounting in the Iraqi industrial companies in the light of the modern trends of management accounting .Accordingly industrial companies should increase their interest in using modern costing methods to measure the cost of production in order to

rationalize administrative decisions by focusing on continuous improvement using the method of throughput accounting.

Keywords: throughput accounting, traditional cost accounting, management decisions.

المقدمة :

نتيجة للتطورات السريعة التي حدثت في البيئة الصناعية والتي انعكست على نظم الإنتاج ودخول الأتمتة ميدان الإنتاج والتي حلت محل العنصر البشري فقد انخفضت نسبة كلفة العمل إلى إجمالي كلفة المنتج وبالمقابل ارتفعت التكاليف غير المباشرة. وقد ركزت هذه الأنظمة الحديثة على تخفيض مستويات المخزون إلى حد كبير بما يضمن قيام الشركات الصناعية بأقصى قدر من الكفاءة والفاعلية لاستغلال الموارد المتاحة لديها وتحسين جودة الإنتاج وتعظيم الربحية وقدرتها على الاستمرارية والمنافسة في السوق. في هذا البحث تم استخدام أدوات وتقنيات جديدة لتطوير نظم التكاليف لكي تتوافق مع سمات بيئة التصنيع الحديثة والتي تمثلت بمفهوم محاسبة الانجاز كأسلوب لتطوير نظم التكاليف، إذ توفر المحاسبة عن الانجاز للإدارة احتياجاتها من المعلومات التكاليفية والإدارية التي تتلاءم وتتماشى مع مستجدات بيئة التصنيع الحديثة وبيئة الموارد المقيدة، وتساعد في توفير المعلومات إلى الإدارة لاتخاذ قراراتها، وتخفيض وقت الانجاز، ومحاولة بناء علاقات بين الإنتاج والتكاليف، والقدرة على الانجاز، من خلال زيادة حجم المبيعات، وتخفيض مستويات المخزون إلى أدنى حد ممكن، وتخفيض تكاليف التشغيل، كما تساعد محاسبة الانجاز على تحسين إدارة ورقابة وتخفيض التكاليف، وتحقيق أهداف الشركات الصناعية التشغيلية والإستراتيجية (Kenneth, et al, 2010, P.18)، ويهدف هذا البحث إلى استخدام المحاسبة عن الانجاز كأسلوب لتطوير نظم التكاليف من أجل توافر المعلومات إلى إدارات الشركات الصناعية لمساعدتها في اتخاذ قراراتها الرشيدة وتحقيق أهدافها. وتتضمن البحث عدة محاور فتمثل المبحث الأول بمنهجية البحث ودراسات سابقة، وتمثل المبحث الثاني بالإطار النظري للبحث، أما المبحث الثالث فتطرق إلى الجانب الميداني، وقد تم التوصل إلى عدد من الاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الأول : منهجية البحث ودراسات سابقة

أولاً : منهجية البحث

1- مشكلة البحث : لقد تعرضت أساليب تحديد الكلفة التقليدية في الآونة الأخيرة للعديد من الانتقادات حول عدم ملائمتها للتطورات الحديثة في بيئة الأعمال من حيث تلبية متطلبات الإدارة من المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات وتقييم المسؤولين ومعالجة المشاكل التي تواجه إدارة الشركات الصناعية فيما يتعلق بإرباك وإساءة تفسير المعلومات الكفوية من قبل الإدارة وبالنتيجة أثره في عدم اتخاذ القرارات الصحيحة . ولذا جاءت هذه الدراسة للإجابة عن التساؤلات الآتية :

- أ – هل تساهم محاسبة التكاليف التقليدية في توفر معلومات دقيقة تدعم القرارات الإدارية .
- ب – هل يساهم استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في توافر معلومات دقيقة للإدارة في اتخاذ قراراتها الإدارية القصيرة الأجل .
- ج – هل توجد معوقات ومشاكل تحد من تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية .

2- أهداف البحث: يهدف البحث إلى تحقيق الآتي

- أ - بيان مفهوم محاسبة عن الانجاز ودوره في توفير المعلومات الكفوية الملائمة تدعم اتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة .
- ب- بيان إمكانية تطبيق المحاسبة عن الانجاز على واقع البيئة الصناعية العراقية وبالتحديد الشركات الصناعية العاملة في العراق .
- ج- أعداد قائمة الاستقصاء من واقع بيانات الشركات الصناعية وتحليلها والتأكد من وجود حاجة على تطوير النظام المحاسبي التكاليفي المتبع في تلك الشركات وإقدام نحو استخدام أسلوب المحاسبة عن الانجاز يتلاءم مع الاتجاهات الحديثة للتقنيات المحاسبية الإدارية .
- د- دراسة أهم المعوقات التي تواجه الإدارة والتي تقف عائقاً أمام تطوير النظم المحاسبية التقليدية ووضع المعالجات اللازمة واتخاذ السبل الكفيلة للتغلب على تلك المعوقات ومساعدة إدارة تلك الشركات الصناعية في تحقيق أهدافها من وراء تطبيق .

3 – أهمية البحث: تظهر أهمية البحث من خلال ما يأتي

- أ - بيان أهمية تطبيق المحاسبة عن الانجاز كوسيلة لتعظيم وزيادة الانجاز والمبيعات وكذلك تخفيض المخزون وإزالة الاختناقات والقيود في استغلال الموارد .

- ب- التعرف على أهمية المحاسبة عن الانجاز في تعظيم الإرباح في الشركات الصناعية العراقية .
ج – مساعدة إدارة الشركات الصناعية في تطوير نظم التكاليف باستخدام المحاسبة عن الانجاز في ضوء المستجدات والتقنيات الحديثة للمحاسبة الإدارية ومن ثم تعزيز القدرة التنافسية لهذه الشركات في ظل سوق المنافسة الكبيرة والسريعة .
د – تعد المحاسبة عن الانجاز مدخل ومفهوم حديث نسبيا ، إذ أنها من أولويات اهتمام الأكاديميين والباحثين والدارسين حول أهمية تطبيق هذا المدخل في الشركات الصناعية .

4 – فرضيات البحث: يتضمن البحث الفرضيات الآتية

- أ - الفرضية الأولى - استخدام محاسبة التكاليف التقليدية توفر معلومات دقيقة تدعم القرارات الإدارية .
ب- الفرضية الثانية - استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز لا يوفر معلومات دقيقة للإدارة في اتخاذ قراراتها الإدارية القصيرة الأجل.
ج - الفرضية الثالثة - لا توجد هناك معوقات ومشاكل تحد من تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية .

5- الحدود المكانية والزمانية للبحث : تتمثل الحدود المكانية والزمانية للبحث بالآتي :

- أ- الحدود المكانية : أقتصر الجانب الميداني لأجراء البحث على عينة مختارة من الشركات الصناعية العراقية .
ب- الحدود الزمانية : للعامين 2018- 2019 .

ثانياً " – دراسات سابقة : هناك العديد من دراسات سابقة تناولت ذات الموضوع نذكر منها

- 1- دراسة (Kirli, 2016) الموسومة : ((Throughput Accounting in Strategic Cost Management: An Application)): تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على التطور الذي شهدته محاسبة التكاليف وتحول الاهتمام إلى إدارة التكاليف ومن ثم مقارنتها مع نظرية القيود ومحاسبة الانجاز ، وقام الباحث بتحديد مزيج الإنتاج الأمثل وفق محاسبة الانجاز لان الباحث يرى بأن أسلوب المحاسبة عن الانجاز من الأساليب المهمة في إدارة التكاليف الإستراتيجية ، ومن أهم استنتاجات هذه الدراسة هي :
- أن نظرية القيود هو مفهوم إداري يهدف إلى تحسين أداء الشركات الصناعية من خلال التركيز على القيود الموجودة في العمليات الإنتاجية ، ومن ثم إدارة هذه القيود بشكل فعال .
- أن تحسين أداء الشركات الصناعية وفق نظرية القيود يؤدي إلى زيادة الأرباح ، ويعتمد ذلك على إدارة القيود في النظام الموجود في الشركات الصناعية بشكل فعال .

- 2 – دراسة (عابدين، 2015) الموسومة: ((مدخل المحاسبة عن الانجاز لتطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية)): تم إجراء هذه الدراسة في فلسطين وتهدف إلى استخدام محاسبة الانجاز كمدخل لتطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية بهدف قياس وتقييم الأداء ومساعدة الشركات الصناعية الفلسطينية في تحقيق أهدافها، فضلاً عن التعرف على أهمية استخدام محاسبة الانجاز في قياس وتقييم أداء الشركات الصناعية الفلسطينية بما يتلاءم مع الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية ، واستندت الدراسة الى خمسة فرضيات ، ومن أهم استنتاجات هذه الدراسة ما يأتي :

- أ – يسهم استخدام المحاسبة عن الانجاز في قياس وتقييم أداء الشركات الصناعية الفلسطينية بما يتلائم مع الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية .
ب- تسهم المحاسبة عن الانجاز في تقديم معلومات كافية وملائمة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات.
وتوصلت الدراسة إلى عدة استنتاجات كان أهمها الآتي :

- أ – ينبغي على الإدارات العليا في الشركات الصناعية الفلسطينية تطوير نظم التكاليف وتحديثها لتتلاءم والتطورات التكنولوجية الحديثة والمتسارعة الحاصلة في بيئات التصنيع المتطورة إقليمياً ودولياً لضمان استمرار وبقاء تلك الشركات في عالم الأعمال الذي يشهد منافسة حادة .
ب – تدريب وتأهيل المحاسبين والفنيين والإداريين العاملين في الشركات الصناعية الفلسطينية لفهم واستيعاب مداخل نظم التكاليف الحديثة ، بما يسهل تطبيق تلك المداخل بكفاءة وفاعلية ويسهم في تجاوز الصعوبات التي تحد من تطبيق تلك المداخل .

3 – دراسة (El sukova , 2015) الموسومة : ((Lean Accounting And Throughput Accounting :An Integrated Approach)) :تهدف هذه الدراسة إلى إجراء مقارنة بين أسلوب المحاسبة عن الانجاز و أسلوب المحاسبة الرشيقية وذلك من اجل التعرف على أوجه التشابه بينهما ، ومدى إمكانية الجمع أو الدمج بين الأسلوبين للتوصل إلى أسلوب جديد متكامل ، وتوصلت الدراسة إلى عدة استنتاجات كان أهمها :

– هنالك تشابه كبير بين أسلوب محاسبة الانجاز و أسلوب المحاسبة الرشيقية .

ومن توصيات هذه الدراسة هي :

– ينبغي على الشركات وضع منهجية جديدة بحيث تجمع بين كل من أسلوب المحاسبة عن الانجاز و أسلوب المحاسبة الرشيقية لان نظرية القيود هي أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية لتحديد الأسباب التي تؤدي إلى تقييد الإنتاج والتي يجب معالجتها، أما المحاسبة الرشيقية فهي توفر مجموعة من الأساليب التكتيكية التي يمكن استخدامها في تحسين العمليات الإنتاجية .

4 – دراسة (العجلة ، 2011) الموسومة : ((مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة)): تهدف هذه الدراسة الى بيان أهم المستجدات في بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على هيكل التكاليف ، والتعرف على مدى إمكانية تطبيق المحاسبة عن الإنجاز كأداة لتقييم الأداء بالشركات الصناعية والوقوف على أهم الصعوبات والمعوقات التي تحد من تطبيقها ، قام باختيار عدد من الشركات العاملة في قطاع غزة و التي يبلغ رأسمالها 100 ألف دولار أو أكثر وتستخدم أساليب وتقنيات التصنيع الحديثة في أعمالها حسب تقدير الباحث والبالغ عددها 60 شركة ، وتوصلت الدراسة الى عدة استنتاجات كان أهمها أن غالبية الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة لديها مقومات تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز ولكن لا تقوم بتطبيقه لأسباب عدم رغبة الإدارة في تغيير الأنظمة القائمة لديها لقناعتها ورضاها بما تقدم لها من معلومات ، وقلة الإقبال لدى الشركات بالاهتمام بالأساليب الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية ومواكبتها لأساليب التكنولوجيا الحديثة في التصنيع رغم رغبتها في تحقيق العديد من الأهداف مثل زيادة هامش الربح ، التطوير والتحسين المستمر للأداء ، وتحقيق الجودة الشاملة للتصميم والإنتاج والأداء وترشيد القرارات الإدارية ، أما اهم توصيات هذه الدراسة ينبغي على الشركات الصناعية في قطاع غزة استخدام نظم التكاليف الحديثة لأغراض قياس تكلفة الإنتاج وتقييم الأداء وترشيد القرارات الإدارية مثل مدخل المحاسبة على الإنجاز وذلك لمواكبة التغيرات في بيئة التصنيع الحديثة وتحقيق العديد من الأهداف مثل التطوير و التحسين المستمر للأداء وتحقيق الجودة الشاملة .

5 – دراسة (Hilmola , 2007) الموسومة : ((Building understanding from throughput accounting with productivity and price recovery)) : تهدف هذه الدراسة للتعرف على مدى جدوى استخدام أسلوب المحاسبة عن الإنجاز في الأجل القصير ، وتوصلت الدراسة إلى عدة استنتاجات منها :

أ- يؤدي استخدام أسلوب المحاسبة عن الإنجاز إلى اتخاذ قرارات مثلى تقريباً وأداء أفضل بكثير من غيره من الأساليب المحاسبية الأخرى .

ب- أن مستوى أنتاج الشركات الصناعية يتحسن في مرحلة انتعاش أسعار المنتجات، إذ أن أسعار المواد المباشرة تتغير بتغير أسعار البيع، وان سرعة التنفيذ تؤدي إلى خلق انتعاش في الأسعار والذي بدوره يؤدي إلى تحسين الربحية للشركات.

وقدمت الدراسة عدة توصيات كان أهمها ينبغي على الشركات الصناعية الاهتمام بإدارة العائدات ومرحلة دورة حياة المنتج واستخدام التكنولوجيا لمجموعة من المنتجات تبدو أنها قادرة على إنتاج أنماط مختلفة في الإنتاجية والأسعار .

موقع الدراسة الحالية من بين دراسات سابقة: من خلال هذه الدراسة تبين لنا أن معظم دراسات سابقة تناولت بشكل جزئي موضوع هذه الدراسة، إذ ركزت على استخدام أدوات المحاسبة عن الانجاز في تحقيق المنافسة بين الشركات، ولم تتطرق تلك الدراسات إلى موضوع دور المحاسبة عن الانجاز في دعم متطلبات واتخاذ القرارات الادارية من خلال اهميته ذلك في خفض تكلفة الانتاج نتيجة اعتماده على التكلفة المباشرة للمواد واعتبار التكاليف غير المباشرة ثابتة ولا تساعد في تحديد الارباح وتعظيمه، في حين الدراسة الحالية ركزت بشكل اساسي على أهمية استخدام مدخل محاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية العراقية في عملية اتخاذ القرارات الصحيحة المتعلقة بأهداف تلك الشركات ذات طبيعة خاصة و في بيئة عراقية حاولنا تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في سابقة. ومن هذا المنطلق ولإعطاء موضوع البحث أهمية أخرى وفي بيئة عراقية حاولنا تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في بعض الشركات الصناعية من اجل مساعدة تلك الشركات في توفير المعلومات تخدم عملية تخفيض التكاليف واتخاذ القرارات السليمة.

المبحث الثاني : الإطار النظري للبحث

أولاً: مدخل إلى المحاسبة عن الانجاز

نتيجة التقدم العلمي والتطورات التكنولوجية أصبحت المقاييس العلمية المستخدمة في محاسبة التكاليف التقليدية لا تلبي احتياجات الشركات الصناعية ، إذ أن محاسبة التكاليف التقليدية ركزت على كلفة الوحدات دون النظر إلى جوانب مهمة في بيئة العمل والتكاليف الملزمة بها وما يتعلق بذلك من قيود على الإمكانيات التي تؤدي إلى الاختناقات ، لذا في بداية التسعينات ظهرت محاسبة الانجاز وذلك نتيجة التطورات الحديثة لنظرية القيود ولمواجهة احتياجات الإدارة من المعلومات اللازمة لدعم وتطبيق 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 (سالم ، 2010 ، ص 27) . ويرى (Cox & James, 2012, P.72) أن المفهوم الواسع للإنجاز ظهر في الأواني الأخيرة والذي يصف محاسبة الانجاز بأنها ذلك النظام الذي يتكون من عدد من المتغيرات التابعة تعمل معا لتحقيق وحدات الهدف وتقليل من معوقات التطبيق ، ويعد التحسن في الأداء هو نتيجة مباشرة للتحسن في القيود المفروضة على النظام، وبالتالي قد يكون تخصيص التكاليف امراً غير ضروريا ، ويكون المستقبل مع التوجه نحو مفاهيم الانجاز . يؤكد (Glazer .et. al, 2013, P.31) أن المحاسبة عن الانجاز تركز بشكل أساسي على كلفة المواد المباشرة وتتجاهل جميع تكاليف التحويل المتمثلة بالأجور والتكاليف غير المباشرة .

يشير (برقوق و احمد، 2014 ، ص 17) أن معهد المحاسبين الإداريين القانونيين عرف محاسبة الإنجاز على أنها ((تلك الطريقة التي تستخدم لقياس الأداء والتي تؤسس على بناء علاقات بين الإنتاج والتكاليف والقدرة على الإنجاز وتؤسس تكلفة المنتجات وفقاً لمحاسبة الإنجاز على استخدام كل منتجات الموارد الرئيسية)) . يرى (البردان ، 2005 ، ص 14) أن الإنجاز هو ((مقدار التدفق الذي تحققه الشركة من المبيعات ويعرف بالفرق بين كل الأموال التي تدخل للشركة من المبيعات والأموال التي تسدها للموردين ويتم حساب الإنجاز للوحدة وفقاً إلى ((سعر بيع الوحدة – التكلفة المتغيرة للوحدة)) ، وتشمل التكلفة المتغيرة طبقاً لنظرية القيود في تكلفة المواد الخام فقط حيث أن هذه التكلفة تتغير مع تغير الوحدة المنتجة ، وتعتبر هذه المعادلة عن مقدار الأموال التي تحققها الشركة من بيع وحدة واحدة من المنتج ونصل إلى الانجاز الإجمالي للشركة ككل بتجميع الانجاز لكل المنتجات .

يشير (Jackman , 2008 , P.43) أن محاسبة الانجاز تعد منهجاً " أكثر تحفظ من المحاسبة التقليدية عند الاعتراف بالإيراد ، إذ أن محاسبة الانجاز تؤخر الاعتراف بالإيراد حتى يقوم الزبون بعملية الشراء بشكل نهائي غير قابل للإلغاء فمثلاً المبيعات التي يمكن أعادتها من قبل المشتري لا تعد إيراد في محاسبة الانجاز . أما (Bragg, 2007 , P.9) يرى أن المفهوم الأساسي لمحاسبة الانجاز هو ((استعمال تحليل الربحية على مستوى الشركة بدلاً من تحليل هامش الربح على مستوى المنتج)) . وعرف (Maynard, 2011, P. 35) بأنها تلك ((التقنية التي تهدف بشكل أساسي إلى تحقيق أكبر قدر ممكن من العائد والإرباح في نشاط المورد المقيّد)) . ويشير (Lucey & Lucey, 2003, P.585) أن المحاسبة عن الانجاز هي ((مدخل لمقاييس الأداء والكلفة التي تخصص التكاليف على أساس وقت الانجاز)) . أما (Souza , 2010 , P.684) فقد حدد تعريفه لمحاسبة الانجاز من خلال مكوناتها (محاسبة الانجاز) أي أنها (انجاز – الكلفة المتغيرة المتمثلة بالمواد المباشرة فقط) وعرف الانجاز بأنه ((مقدار الأموال التي تخلفها الشركة من خل بيع الوحدات المنتجة)) .

ومن خلال ما تم التطرق إليه يعرف الباحثون أن المحاسبة عن الانجاز بأنها ((مدخل للمحاسبة الإدارية وهي تطور لنظرية القيود وتركز على الأساليب التي يمكن من خلالها تحقيق أقصى عائد ممكن لوحدة نشاط مقيدة)) .

2 – أهمية المحاسبة عن الانجاز: تتمثل أهمية المحاسبة عن الانجاز بالاتي : (Aghili , 2011 , P.14) ، (Lai, 2009 , P.16)

أ – تسهم في دعم القرارات التي تتخذها إدارة الشركة من خلال مساهمتها في توجيه الموارد المتاحة بالشركة إلى المجالات التي تحقق المنفعة والربحية .

ب – تسهم في تحقيق أهداف نظرية القيود المتمثلة بزيادة الأرباح والتعامل مع مختلف القيود في الشركة والحد من تأثيرها على قدراتها وطاقاتها في تحقيق أهدافها والعمل على إدارة وإزالة القيود المختلفة .

ج – تساعد محاسبة عن الانجاز على توفير المعلومات المناسبة للإدارة العليا من أجل دراسة وتقييم قرارات الاستغناء أو الإبقاء على خط أنتاجي معين .

د – تسهم المحاسبة عن الانجاز بتوفير المعلومات المناسبة من أجل زيادة طاقات وقدرات الموارد المقيدة .

ه – تسهم في تعزيز تبادل المعلومات بين الموظفين وأجراء التحسينات في أداء عمل الفريق، وذلك بهدف متابعة الكفاءة عند وجود طاقة إنتاجية مقيدة .

و – تساعد المحاسبة عن الانجاز ادارة الشركة في التركيز على العناصر الأساسية التي تحقق الأرباح المتمثلة (تخفيض المخزون، تقليل الوقت، استجابة لطلب الزبون) .

ز – تسهم المحاسبة عن الانجاز في تحسين الوضع التنافسي للشركات وزيادة حصتها السوقية من خلال إزالة القيود .

3 – متطلبات المحاسبة عن الانجاز: تستند المحاسبة عن الانجاز على مجموعة من المتطلبات والمتمثلة بالاتي: (العشماوي، 2011 ص: 317):

أ – مراجعة هيكل بنود التكاليف في حدود متغيرات بيئة التصنيع المتقدمة ومن ثم تصنيفها في مجموعتين ، إذ تتكون المجموعة الأولى من كلف المواد المباشرة ، أما المجموعة الثانية تتكون من عناصر تكاليف التشكيل مع التركيز على أن المجموعة الثانية تميل إلى الثبات في الأمد القصير ، لذا يمكن القول أن كل من مفهوم المحاسبة عن الانجاز ومفهوم محاسبة التكاليف التقليدي يتشابهان من حيث تحميل الإنتاج بالتكاليف المتغيرة عدا تكاليف أجور المباشرة التي انخفضت في بيئة التصنيع الحديثة .

ب – الاهتمام بإدارة الوقت باعتباره احد العناصر الأساسية في قياس نسبة الانجاز وتحميل التكاليف الإضافية على الإنتاج في إطار أسلوب المحاسبة عن الانجاز ، ويشمل وقت الانجاز كل من وقت التشغيل ووقت الفحص ووقت الانتقال بين الأقسام الإنتاجية ووقت الانتظار ووقت التخزين .

ج – دراسة وتحديد معوقات العملية الإنتاجية ، وبما أن الزمن يمثل احد العوامل المؤثرة في قياس هامش الانجاز لذا يجب التركيز على التخلص من القيود التي من شأنها زيادة هذا الوقت ونقاط الاختناق التي قد تكون على شكل قيود تحد من تدفق العمليات الإنتاجية بالأقسام الإنتاجية أو قد تكون على شكل قيود خارجية في بيئة العمل أو الموارد أو السياسات أو انخفاض في الجودة أو ندرة احد الموارد الإنتاجية .

د – أن الأوقات أعلاه يمكن أن تؤدي إلى حصول هدر أو وقت لا يضيف قيمة وتتضمن فوائد تقليل وقت الانجاز إلى : (Zimmerman , 2010 , P.639)

– تقليل تكاليف رأس المال نتيجة الاحتفاظ بالمخزون .

– تحقيق وفورات في تكاليف الإنتاج والخرن .

– تخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة المتعلقة بمناقلة المواد .

– انخفاض مخاطر التقادم .

ه – سرعة الاستجابة للزبون وتقليل الزمن اللازم للتسليم .

4- خطوات المحاسبة عن الانجاز : لغرض تطبيق المحاسبة عن الانجاز في الشركات لابد من هناك عدة خطوات ومفاهيم الرئيسية لمحاسبة الانجاز والمتمثلة بالاتي : (Rochman , 2002 , P.3-4):

أ – **معدل الانجاز:** هو ذلك المعدل الذي تخلق به الشركة الأموال نتيجة عملية البيع (منتج / خدمة) ، أي أنها عبارة عن مقدار الأموال المتدفقة إلى الشركة من خلال مبيعاتها ، ويحتسب الانجاز من خلال الفرق بين الأموال المتحصلة من مبيعات الشركة والأموال التي يتم تسديدها للمجهزين من اجل الحصول على المواد اللازمة لعملية التصنيع بالشركة التي يتم استبعادها من تكاليف المنتج ، ويمكن توضيحها بالمعادلة الآتية :
الانجاز = المبيعات – تكاليف المواد المشتراة

ب – **الاستثمارات أو المخزون:** يتمثل بجميع الأموال التي تستثمرها الشركة في شراء الأشياء التي تعتمد بيعها ويتمثل المخزون بكل من مخزون إنتاج تحت التشغيل وإنتاج تام والمواد الخام ، ووفقا لهذا المقياس يتم تقييم المخزون بأنواعه وفقا " للمحاسبة عن الانجاز بالكلفة المتغيرة فقط والمتمثل بالمبلغ المسدد للمجهزين عن قيمة المواد والأجزاء التي يتكون منها المخزون وهذا يختلف عن محاسبة التكاليف التقليدية والتي تفترض جزءا " من نفقات التشغيل يتم تخصيصها إلى المخزون.

ج – **المصاريف التشغيلية:** يفترض مدخل محاسبة الانجاز على أن (ابو شناف ، 2016 ، ص 12) النفقات التشغيلية هي ((التكاليف المنفقة عمى تحويل المواد الخام إلى منتجات مباعه وتضم الأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة بمثابة تكاليف ثابتة ومحددة في الأجل القصير وتحمل على الفترة وليس على المنتجات)) ويرجع سبب ذلك إلى أن تكلفة العمل في

الشركات الصناعية التي تعمل في بيئة التصنيع الحديثة تميل إلى الثبات، نتيجة وجود العديد من المتغيرات التكنولوجية، مثل الاعتماد على عمالة متعددة المهارات يمكنها القيام بأنشطة إنتاجية وخدمية متعددة بدلا من الاعتماد على عماله متخصصة ومرتبطة بأداء نشاط معين.

د – **صافي الربح:** يستخدم هذا المقياس من قبل إدارة الشركات عند اتخاذ القرارات، هو عبارة عن أجمالي الانجاز مطروحا منه المصاريف التشغيلية، ويمكن مقارنة صافي الربح بعد إجراء بعض التعديلات مع التدفق النقدي الذي تخلقه الشركة من عملياتها مطروحا منها الفائدة المدفوعة للدائنين.

ه – **العائد على الاستثمار:** يحتسب العائد على الاستثمار من خلال قسمة صافي الربح على أجمالي الاستثمار، وأن أي قرار إيجابي في العائد على الاستثمار يؤدي بالشركة إلى تحقيق أهدافها، وكذلك يحدد فيما إذا كان القرار ناجح أم لا، والسبب في ذلك أن العائد على الاستثمار يعكس أوجه الترابط بين الانجاز والمخزون ونفقات التشغيل، ويمكن التعبير عنه بالمعادلة الآتية:

العائد على الاستثمار = صافي الربح / الاستثمار أو العائد على الاستثمار = (الانجاز – المصاريف التشغيلية) / الاستثمار

5 – **افتراضات المحاسبة عن الانجاز:** تبنت المحاسبة عن الانجاز مجموعة من الافتراضات التي تقوم بالربط بين الانجاز المتحقق وتكلفة هذا الانجاز ومن هذه الافتراضات ما يأتي: (العجلة، 2011، ص 30)

أ – تعظيم هامش الإنجاز يؤدي إلى تعظيم الأرباح الكلية للشركة، لذلك ينبغي أن يحتل المرتبة الأولى في سلسلة التفضيلات بالنسبة للإدارة، يليه في ذلك تخفيض حجم المخزون ثم يأتي تخفيض التكاليف في المرتبة الأخيرة.

ب – جميع عناصر التكاليف عدا المواد المباشرة والتي يطلق عليها تكلفة التشغيل (التحويل) تعامل على أنها تكاليف ثابتة، وذلك لأنها لا تتأثر بحجم الإنتاج ولا بتغير واختلاف المزيج الإنتاجي في الأجل القصير لذا تحمل على الفترة الزمنية ولا تخصص أو توزع بين المنتجات، فالمنتجات داخل المزيج لا تختلف فيما بينها على الطلب على الأنشطة الرئيسية أو المساعدة.

ج – تكلفة المواد المباشرة هي عنصر التكلفة المتغير الوحيد الذي يتأثر باختلاف مزيج الإنتاج، ولذلك تطرح هي فقط من إيرادات المبيعات للوصول إلى هامش الإنجاز الذي يتخذ كأداة لتطوير المعلومات المحاسبية في مجال التقارير الداخلية وترشيد قرارات المزيج الأمثل للمنتجات.

ثانياً - جوانب الاختلاف بين المحاسبة عن الانجاز ومحاسبة التكلفة التقليدية : تتمثل الاختلافات بين المحاسبة عن الانجاز ومحاسبة التكلفة التقليدية بالاتي : (مؤمنة ، 2004 ، ص96)

ت	الفقرة	محاسبة التكاليف	المحاسبة عن الإنجاز
1	الهدف	تحديد تكلفة الوحدات المنتجة لأغراض تقييم المخزون وتحديد نتائج الأعمال وللاستخدامات الإدارية المختلفة .	تحديد هامش الإنجاز الذي حققته الشركة من عمليات البيع مع التركيز على ترشيد القرارات التشغيلية .
2	تبويب عناصر التكاليف حسب العلاقة بموضوع التكلفة .	يتطلب تحديد تكلفة المنتجات تتبع عناصر التكاليف المختلفة ومحاولة الربط بينهما وبين موضوعات التكلفة ، ومن ثم تقسيم هذه العناصر إلى مباشرة وغير مباشرة .	يتطلب تحديد هامش الإنجاز التركيز على المبيعات وتكلفة المواد فقط ، مما تنتفي معه الحاجة إلى التفرقة بين العناصر المباشرة وغير المباشرة .
3	تبويب عناصر التكاليف حسب درجة التغير .	تعتمد على حجم النشاط كأساس لتبويب عناصر التكاليف إلى عناصر متغيرة وأخرى ثابتة .	تفترض ثبات الطاقة المتاحة للموارد المختلفة (العمالة، الآلات) وعدم تغيرها في الأجل القصير أيًا كانت تشكيلة المنتجات ، ومن ثم تكون المواد هي العنصر المتغير الوحيد وباقي العناصر الأخرى بما فيها العمل المباشر ثابتة.
4	تخصيص التكاليف غير المباشرة .	للوصول إلى تكلفة كل منتج من المنتجات يتطلب الأمر تخصيص التكاليف غير المباشرة وتوزيعها على هذه المنتجات .	تعد كل التكاليف عدا المواد المباشرة بمثابة تكلفة دورية تحمل على الفترة، ولذا لا تهتم بتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات .
5	قياس المخرجات (الإنتاج) .	يتم قياس المخرجات عند إتمام المنتجات بافتراض أن الانتهاء من عملية الإنتاج يؤدي إلى إضافة قيمة للشركة وتنمية أموالها .	يتم قياس المخرجات عند نقطة البيع وتسليم الإنتاج للعملاء، بافتراض أن عملية البيع فقط هي التي تؤدي إلى إضافة القيمة للشركة وإلى تنمية أموالها .
6	تقييم مخزون الإنتاج التام وإنتاج تحت التشغيل	المخزون يعتبر أصل، وعمليات التشغيل تزيد من قيمته، ولذا يتم تقييمه بالتكاليف الصناعية المباشرة وغير المباشرة .	المخزون يعتبر إنتاج غير متزامن مع الاحتياجات المطلوبة وتعطيل للموارد لا مبرر له، ومن ثم فإن قيمته لا تتعدى تكلفة المواد المباشرة الداخلة في تركيبه، ولذا لا يحمل بأي نصيب من تكلفة التحويل ويقوم بتكلفة المواد فقط .
7	نسبة استغلال الطاقة	تحسب بقسمة الطاقة الفعلية على الطاقة المتاحة لكل مركز أو قسم على حده، وبدون التفرقة بين ما يتم إنتاجه حسب الطلب، وما يتم إنتاجه لمجرد استغلال الطاقة ويؤدي لتراكم المخزون .	تحسب بقسمة الطاقة الفعلية على الطاقة المطلوبة للتشغيل طبقاً لمتطلبات الزبائن مع ضرورة الربط والتنسيق بين المراكز والأقسام المختلفة .

ثالثاً: دور المحاسبة عن الانجاز في اتخاذ القرارات

1 - مفهوم القرار: إن عملية اتخاذ القرارات تتم لمعالجة مشكلات قائمة أو لمواجهة حالات أو مواقف معينة محتملة الوقوع أو لتحقيق أهداف مرسومة ، ويرى (Gunasekare , 2010 , P.34) أن القرار يعرف بأنه ((ذلك الاختيار الذي يفضلته المدير بعد تحليله لموقف معين ، ويعد هذا الموقف عند تحديد سلوك معين يختص بما يجب القيام به وما يجب تجنبه)) . أما (العزاوي ، 2006 ، ص5) يعرف القرار على أنه ((الاختيار المدرك بين البدائل المتاحة في موقف معين أو هو عملية المفاضلة بين حلول بديلة لمواجهة مشكلة معينة و اختيار الحل الأمثل من بينها)) . وعرف (السالم ، 2000 ، ص125) أن القرار هو ((اختيار بين مجموعة بدائل مطروحة لحل مشكلة ما أو أزمة أو تسيير عمل معين بعد تحديد عناصر القوة والضعف لكل بديل تمهيداً " لاختيار البديل الأفضل)) . ويعرف (كنعان ، 2007 ، ص22) القرار بأنه ((الاختيار المدرك بين البدائل المتاحة في موقف معين، أو هو المفاضلة بين حلول بديلة لمواجهة مشكلة معينة ، واختيار الحل الأمثل من بينها)) .

ومن خلال ما تم التطرق إليه يعرف الباحثون القرار بأنه ((الاختيار المدرك بين عدة بدائل أو مواقف سلوكية من أجل تحقيق هدف أو أهداف معينة))

2 - مفهوم اتخاذ القرارات : تعد عملية اتخاذ القرارات من العمليات المهمة والمعقدة وذلك لأنها تتعلق بالمستقبل الذي لا يمكن التنبؤ به بشكل دقيق ، وهناك توجه نحو اعتبار وظيفة المدير هي عملية اتخاذ القرارات، إذ أن المدير يتخذ قراراً عندما يخطط وينظم وينسق ويراقب ويوجه (الفضل وشعبان ، 2003، ص27) . وأن عملية اتخاذ القرارات هي عملية مستمرة لا تنتهي بمجرد اتخاذ قرار معين فقد يترتب على القرار المتخذ مواقف معينة تستدعي اتخاذ قرارات جديدة، كما أن عملية اتخاذ القرارات تعتمد في كل مراحلها على ما يتوافر لدى متخذ القرار من معلومات مع العلم بأن درجة جودة المعلومات المتوافرة لمتخذ القرار لها تأثير كبير على درجة جودة القرار الذي يتخذه ، فكلما زادت درجة جودة تلك المعلومات كان متخذ القرار في وضع أفضل، وهذا الأمر يتطلب من الإدارة ضرورة أن تبحث باستمرار عن أفضل المعلومات فيما يتعلق بالأهداف والنتائج المتوقعة للتصرفات البديلة ، فالمعلومات تزيد من معرفة متخذ القرار وتقلل من جوانب المخاطرة المرتبطة باتخاذ القرارات (Smith , 2000 , P.28) . تتعلق عملية اتخاذ القرار بالتطورات و الأحداث الجارية حتى لحظة الاختيار وما يليها، أي أنها مجموعة من الخطوات العملية المتتابعة التي يستخدمها متخذ القرار في سبيل الوصول إلى اختيار القرار الأنسب و الأفضل، فالقرار إذاً هو آخر خطوة من خطوات عملية اتخاذ القرار (قاسم ، 2011 ، ص 23) . وهناك عدة مفاهيم لمفهوم اتخاذ القرار وتختلف هذه المفاهيم وفقاً للجوانب المختلفة التي يتم التطرق إليها من قبل الباحثين ، إذ عرف (أبو معمر ، 2006 ، ص 1) اتخاذ القرار بأنه ((عملية اختيار حذر لبديل من بين مجموعة بدائل بحيث يحقق هذا البديل أقصى عائداً باستخدام نفس الموارد)) .

ومن خلال ما تم التطرق إليه يعرف الباحثون اتخاذ القرار بأنه ((اختيار أفضل البدائل المتاحة بعد تحليلها ودراساتها لحل مشكلة قائمة بما يحقق الأهداف المرجوة من اختيار هذا البديل)) .

3 - علاقة المحاسبة عن الانجاز باتخاذ القرارات: نتيجة التقدم الصناعي والتطورات التكنولوجية الحديثة في العمليات التصنيعية وعدم قدرة أساليب محاسبة التكاليف التقليدية من مواكبة تلك التطورات التكنولوجية والمساهمة في صنع القرارات في الشركات ، مما أدى إلى ظهور فلسفة تسهم في تحسين القدرة على صنع القرارات الإدارية. ويمكن تبويب القرارات الإدارية حسب الفترة الزمنية لها إلى ثلاث قرارات وهي: (صاموئيل 1999 ، ص 85) .

1- القرارات التشغيلية: وهي تلك القرارات المتعلقة بعمليات التشغيل اليومية مثل تحديد مجموعة معينة من الآلات لأداء مهام معينة وغيرها من العمليات التشغيلية .

2 - القرارات التي تتعلق بالبرامج: وهي تلك القرارات التي تتعلق بإدخال منتجات أو خدمات جديدة أو برامج تحسين الجودة.

3 - القرارات الإستراتيجية: وهي قرارات طويلة الأجل وعادة ما تهدف هذه القرارات إلى تخطيط وتنفيذ استراتيجيات الشركة مثل (إستراتيجية تنوع المنتجات أو خفض التكلفة) والتي تهدف الشركة من وراءها تحقيق ميزة تنافسية .

ويشير (Bragg , 2007 , P.18) أن محاسبة الانجاز تسهم في اتخاذ القرارات المتعلقة بتحديد أسعار المنتجات في الشركات ، وتتميز محاسبة الانجاز في تحديد الأسعار بالميزات الآتية :

أ – يعد استخدام محاسبة الانجاز في تحديد أسعار المنتجات بالشركات بأنها أكثر مرونة من أساليب المحاسبة التكاليف التقليدية المستخدمة .

ب – عند استخدام محاسبة الانجاز في التسعير يساعد في الحصول على أسعار منخفضة .

ج – يعد التسعير وفقاً للمحاسبة عن الانجاز أكثر سهولة وذلك لأنه لا يحتاج إلى حسابات كثيرة لاحتساب التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة التي ساهمت في إنتاج منتج ، وإنما يتم احتساب التكاليف على أساس الكلفة المتغيرة فقط

د – تعد المحاسبة عن الانجاز بأنها أكثر توافقاً مع متطلبات العصر الحالي .

يشير (Ostrenga et,al , 2010 , P.29) يمكن استخدام المحاسبة عن الانجاز كأداة لترشيد القرارات المتعلقة بتكاليف الجودة إن تكاليف الجودة تشتمل على العديد من العناصر مثل تكاليف الفشل الداخلي، تكاليف الفشل الخارجي، تكاليف المنع، تكاليف الاكتشاف . وقد ذكرت بعض الدراسات أن إنفاق على أنشطة المنع سيترتب عليها توفير في التكلفة الناتجة عن كل من تكاليف الفشل الداخلي والخارجي وهو الأمر الذي يلفت نظر الإدارة إلى أهمية أنشطة المنع التي تساعد على تخفيض التكلفة . ويرى (اليامور ، 2010 ، ص 417) أن القرارات المتعلقة بتحديد تشكيلة المنتجات فأنها وفقاً لمحاسبة التكاليف التقليدية تحدد تشكيلة المنتجات الأعلى ربحية بقدر مساهمة كل منتج بتغطية التكاليف الثابتة ، فكلما كانت مساهمة المنتج اكبر في احتواء تلك التكاليف كانت له أولوية في الإنتاج بغض النظر عن القيود المفروضة، أما في ظل المحاسبة عن الانجاز فأنها تعتمد على التوافق بين هامش الانجاز المتحقق وبين ما استهلكه من كلف النشاط المقيد حتى تستطيع تبويب المنتجات لغرض ترشيد القرارات الخاصة بالخليط الأفضل للمنتجات .

الجانب الميداني: مجتمع وعينة البحث واختبار الفرضيات: بعد أن تم التطرق إلى الجانب النظري للبحث ومنهجيته ، سيخصص هذا المبحث إلى تحديد مجتمع عينة البحث وخصائصه ، واختبار فرضيات البحث باستخدام اختبار Z- test .

أولاً- مجتمع البحث: يتكون مجتمع الدراسة من الموظفين العاملين في بعض الشركات الصناعية العاملة في العراق والمتخصصة في مجالات مختلفة توزعت على النحو الآتي (صناعة الاسمنت – صناعة الحديد والمعادن – الصناعات الكيماوية – الصناعات الغذائية – صناعة الأدوية) وقد اعتمد الباحثون في الجانب الميداني على استمارة الاستبانة لجمع المعلومات ، إذ بلغ عدد الاستثمارات الموزعة (110) استبانة أعيد منها (103) استبانة ، وبذلك يكون معدل الاستجابة (92,63%) تقريباً وهذه النسبة تعد مقبولة لتعميم نتائجها على مجتمع البحث ، وكما مبين في الجدول (1) الآتي .

جدول (1) توزيع حجم العينة على مجموعة البحث

توزيع حجم العينة مجموعة البحث	عدد قوائم الاستقصاء المرسلة	عدد الاستجابات المستبعدة	عدد الاستجابات الصحيحة	نسبة الاستجابات الصحيحة
العاملين في الشركات الصناعية وفقاً لعينة الدراسة المختارة	110	7	103	92,63%

أما فيما يخص التحصيل الدراسي لأفراد عينة البحث فقد أظهرت النتائج كما هي مبينة في الجدول (2) أدناه :

جدول (2) توزيع أفراد عينة البحث على وفق التحصيل الدراسي

التحصيل الدراسي	التكرار	النسبة المئوية	الترتيب
ماجستير	16	15,53%	3
دبلوم عالي	18	17,47%	2
بكالوريوس	69	67%	1
المجموع	103	100%	

إن ما نسبته (33%) هم من أفراد عينة البحث الذين يحملون شهادات عليا (ماجستير , دبلوم عالي) ، أما ما نسبته (67%) هم من أفراد عينة البحث الذين يحملون شهادة البكالوريوس ، وهذا يدل على أن عينة البحث ذو مستوى تعليم جيد.

أما فيما يخص التحصيل العلمي لأفراد عينة البحث فقد أظهرت النتائج كما هي مبينة في الجدول (3) الآتي :

جدول (3) توزيع أفراد عينة البحث على وفق التخصصات العلمية

التحصيل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	73	70,87%
إدارة أعمال	16	15,53%
مالية ومصرفية	14	13,60%
المجموع	103	100%

أن ما نسبته (70,87%) هم من أفراد عينة البحث ذوي الاختصاصات المحاسبية ، أما ما نسبته (15,53%) فهم من أفراد عينة البحث ذوي اختصاصات إدارة أعمال ، وما نسبته (13,60%) هم من أفراد عينة البحث ذو اختصاصات مالية ومصرفية ، وهذا يدل على أن الغالبية العظمى لأفراد عينة البحث هم من الاختصاصات المحاسبية والإدارية والمالية .

وفيما يخص سنوات الخبرة العملية لأفراد عينة البحث أظهرت النتائج كما هي مبينة في الجدول (4) الآتي :

جدول (4) توزيع أفراد عينة البحث على وفق سنوات الخبرة العملية

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
5 - أقل من 10 سنة	10	9,71%
10 - أقل من 15 سنة	11	10,68%
15 - أقل من 20 سنة	20	19,42%
20 - أقل من 25 سنة	50	48,54%
25 سنة فأكثر	12	11,65%
المجموع	103	100%

أن ما نسبته (10,68%) هم من أفراد عينة البحث الذين خبرتهم بالعمل المحاسبي أقل من 15 سنة ، في حين أن أفراد عينة البحث الذين خبرتهم بالعمل المحاسبي 15 سنة وأقل من 20 سنة يشكلون ما نسبته (19,42%) ، وتبين أن أفراد عينة البحث الذين خدمتهم 20 سنة وأقل من 25 سنة قد بلغت نسبته (48,54%) ، أما ما نسبته (11,65%) فهم من أفراد عينة البحث الذين خدمتهم أكثر من 25 سنة ، وهذا بدوره يعزز من وجود الخبرة والقدرة العملية على فهم محاسبة الانجاز وأثرها في توفير المعلومات الملائمة في اتخاذ القرارات ، ومن ثم الإسهام في الإجابة عن أسئلة الاستبانة .

ثانياً - اختبارات صدق وثبات الاستبانة :

لقياس صدق الاستبانة ، لجأ الباحثون الى تحكيم أداة القياس (الاستبانة) من قبل عدد من الأكاديميين ، وبعض الاساتذة المتخصصين في العمل التدقيقي بصفتهم أشخاصاً مهنيين ولهم خبرة عملية واسعة ، وقد أخذ الباحثون جميع الآراء بعين الاعتبار وتم تعديل الاستبانة بناءً على تلك الآراء والملاحظات إلى أن وصلت الاستبانة إلى صيغتها النهائية . كما تم التحقق من ثبات أداة البحث بتطبيق اختبار كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) ، إذ أن أسلوب كرونباخ ألفا يعتمد على اتساق أداء الفرد من فقرة إلى فقرة أخرى ، وهو يشير إلى قوة الارتباط والتماسك بين فقرات المقياس ، فضلاً عن ذلك فإن معامل (Alpha) يزداد بتقدير جيد للثبات ، إذ بلغت قيم كرونباخ ألفا لأبعاد البحث كما يأتي :

جدول (5) يوضح ابعاد البحث بخصوص درجة اعتمادية الاستبانة

البعد	قيمة كرونباخ ألفا
الأول	0,98
الثاني	0,95
الثالث	0,96
الدرجة الكلية	0,98

وبين جدول (5) أن درجة الاعتمادية لهذه الاستبانة على وفق اختبار كرونباخ ألفا بلغت (0,98) وهذه نسبة جيدة ومقبولة لاعتماد النتائج ، إذ إن النسبة المقبولة لتعميم النتائج في مثل هذا البحث 60% .

ثالثاً - نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات البحث : اشتملت الدراسة على (33) عاملاً يمكن أن يكون لها تأثير واسع على قياس اثر المحاسبة عن الانجاز في توفير المعلومات التي تدعم القرارات الإدارية في الشركات الصناعية ، باستخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة أهمية الفقرة ومستوى الموافقة ، وقد طلب من المستجيبين تحديد أهمية كل عامل باستخدام مقياس ليكرت (Likert) المتدرج من 1 - 5 حيث أن (5) تشير إلى (موافق بشدة) و (1) إلى (لا اوافق بشدة) ، كما تم تصنيفها إلى ثلاث فئات حسب الأوساط الحسابية بحيث اعتبر كل عامل حصل على متوسط حسابي يزيد عن (3,5) ذي أهمية عالية ، والتي تنحصر ما بين (2,5) و (3,5) متوسط الأهمية والتي تقل عن (2,5) ضعيف الأهمية .

أ – النتائج المتعلقة بمحور الفرضية الأولى : استخدام محاسبة التكاليف التقليدية لا توفر معلومات دقيقة تدعم القرارات الإدارية ، تم أيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور محاسبة التكاليف التقليدية لا توفر معلومات دقيقة تدعم القرارات الإدارية ، وكانت النتائج كما يلي :

جدول (6) التحليل الإحصائي الوصفي لمحور محاسبة التكاليف التقليدية لا توفر معلومات دقيقة تدعم القرارات الإدارية

العوامل المؤثرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الأهمية
1 – لا توفر محاسبة التكاليف التقليدية معلومات وبيانات تفصيلية لوضع الاستراتيجيات في الشركات الصناعية .	3.87	0.779	4	مرتفعة
2 – لا توفر محاسبة التكاليف التقليدية تقارير رقابية عن الأنشطة تساعد على خفض تكاليف المنتجات في الشركات الصناعية .	3.47	0.881	9	متوسط
3 – لا توفر محاسبة التكاليف التقليدية معلومات دقيقة عن تكاليف البحث والتطوير والتخطيط والإنتاج .	3.72	0.985	5	مرتفعة
4 – عدم الدقة في تحميل التكاليف المباشرة للمنتجات يؤدي إلى صعوبة لدى إدارة الشركات الصناعية في تفسير الربحية أو الخسارة .	3.58	1.094	7	مرتفعة
5 – تعدد الطرق التقليدية لتحميل التكاليف يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية الملائمة لاتخاذ القرارات .	3.65	1.012	6	مرتفعة
6 – لا تسهم محاسبة التكاليف التقليدية في منع تراكم المخزون ودعم الاحتفاظ بحد ادنى من المخزون في الشركات الصناعية .	3.02	1.168	11	متوسطة
7 – لا توفر محاسبة التكاليف التقليدية معلومات محاسبية ملائمة لاتخاذ قرارات التسعير وذلك لاعتمادها على التقدير الشخصي عند تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة .	3.45	0.933	10	متوسطة
8 – لا تسهم محاسبة التكاليف التقليدية في الشركات الصناعية بابتكار طرق جديدة ومبتكرة في تقديم منتجاتها .	4.06	0.818	1	مرتفعة
9 – لا تساعد محاسبة التكاليف التقليدية على ظهور المنافسة بين الشركات الصناعية في السوق .	3.48	1.043	8	متوسطة
10 – تقوم الشركات الصناعية بتوزيع التكاليف الكلية على المنتجات في نظام محاسبة التكاليف التقليدية .	3.95	0.640	3	مرتفعة
11 – لا يساعد نظام محاسبة التكاليف التقليدية على تطوير العمليات الإنتاجية واختيار بدائل مختلفة لكي تدعم متطلبات القرارات الإدارية.	3.97	0.736	2	مرتفعة
جميع الفقرات	3.66	0.917		

يشير الجدول (6) المذكور آنفاً إلى أن إجابات عينة البحث تراوحت متوسطاتها الحسابية ما بين (3.02 - 4.06) ، ويرى المستجيبون ان محاسبة التكاليف التقليدية في الشركات الصناعية لا تسهم بابتكار طرق جديدة ومبتكرة في تقديم منتجاتها ، ونظام محاسبة التكاليف التقليدية لا يساعد على تطوير العمليات الإنتاجية واختيار بدائل مختلفة لكي تدعم متطلبات القرارات الإدارية ، والشركات الصناعية تقوم بتوزيع التكاليف الكلية على المنتجات في نظام محاسبة التكاليف التقليدية ، وتعد هذه الفقرات ذات أهمية مرتفعة وذلك لأن الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة البحث لكل منهما أكثر من (3.5) واحتلت هذه الفقرات المراتب الثلاث كما هو موضح في جدول (6) المذكور آنفاً ، وقد بلغ المتوسط الحسابي للمجموع العام (3.66) أما الانحراف المعياري فقد بلغ (0.917) ، وهذا الانحراف يشير إلى مدى تشتت قيم هذا المحور عن الوسط الحسابي لجميع الفقرات .

ب– النتائج المتعلقة بمحور الفرضية الثانية : استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز يوفر معلومات دقيقة للإدارة في اتخاذ قراراتها الإدارية القصيرة الأجل ، تم أيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز يوفر معلومات دقيقة للإدارة في اتخاذ قراراتها الإدارية القصيرة الأجل ، وكانت النتائج كما يلي :

جدول (7) التحليل الإحصائي الوصفي لمحور مدى استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في توفر معلومات دقيقة للإدارة

العوامل المؤثرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الأهمية
1- يوفر مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية معلومات أكثر دقة عن تكاليف الإنتاج والتي تساعد إدارة الشركة على اتخاذ القرارات الخاصة بتشكيلة المنتجات وأثرها على ربحية الشركة .	3.73	1.28	10	مرتفعة
2 - يوفر مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية معلومات تساعد إدارة الشركة على معرفة الاختناقات التي تؤثر على كفاءة الأداء .	3.75	1.15	9	مرتفعة
3 - يوفر مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية معلومات تساعد إدارة الشركة على معرفة الطاقة غير المستغلة والانحرافات ومعالجتها في الوقت المناسب .	4.08	1.10	6	مرتفعة
4 - يوفر مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية معلومات ملائمة وذات قيمة لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء .	4.48	0.78	3	مرتفعة
5 - يوفر تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية المعلومات الملائمة والكافية لاتخاذ القرارات الإستراتيجية الخاصة بتجديد المعدات أو الاستغناء عنها .	4.35	0.92	4	مرتفعة
6 - يوفر مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية معلومات تساعد إدارة الشركة على تطوير وتحسين الأداء التشغيلي .	3.85	1.10	8	مرتفعة
7 - يوفر مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية معلومات دقيقة عن ربحية المنتجات وربحية الشركة .	4.06	0.82	7	متوسطة
8 - يوفر مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية معلومات تساعد إدارة الشركة على خفض تكلفة المنتجات .	4.63	0.70	1	مرتفعة
9 - يوفر مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية معلومات عن الوقت الذي تستغرقه كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج .	4.50	0.72	2	مرتفعة
10 - يوفر مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية معلومات عن الطاقة الفائضة مما يساعد في ترشيد قرارات الشراء أو التصنيع .	4.13	1.07	5	مرتفعة
11- القرارات المتخذة وفقا" لمدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية تسهم في الابتعاد عن المنتجات والزبائن الأقل ربحية .	3.55	0.88	11	مرتفعة
جميع الفقرات	4.50	0.96		

يشير الجدول (7) المذكور أنفا" إلى أن إجابات عينة البحث تراوحت متوسطاتها الحسابية ما بين (3.55 - 4.63) ، ويرى المستجيبون أن مدخل المحاسبة عن الانجاز يوفر في الشركات الصناعية معلومات أكثر دقة عن تكاليف الإنتاج والتي تساعد إدارة الشركة على اتخاذ القرارات الخاصة بتشكيلة المنتجات وأثرها على ربحية الشركة ، يوفر مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية معلومات عن الوقت الذي تستغرقه كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج ، يوفر مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية معلومات ملائمة وذات قيمة لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء وتعد هذه الفقرات ذات أهمية مرتفعة وذلك لأن الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة البحث لكل منهما أكثر من (3.5) واحتلت هذه الفقرات المراتب الثلاث كما هو موضح في جدول (7) أعلاه ، وقد بلغ المتوسط الحسابي للمجموع العام (4.50) اما الانحراف المعياري فقد بلغ (0.96) ، وهذا الانحراف يشير إلى مدى تشتت قيم هذا المحور عن الوسط الحسابي لجميع الفقرات .

ج – النتائج المتعلقة بمحور الفرضية الثالثة : هناك معوقات ومشاكل تواجه تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية، تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور المشاكل والمعوقات ومشاكل تواجه تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية وكانت النتائج كما يلي :

جدول (8)

التحليل الإحصائي الوصفي لمحور المشاكل والمعوقات التي تواجه تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية

العوامل المؤثرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الأهمية
1 – يعد عدم توافر الكوادر المؤهلة علمياً وعملياً من العوامل التي تحد من تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية .	4.22	1.44	6	مرتفعة
2 – عدم وجود رغبة لدى مجلس إدارة الشركات الصناعية في تغيير نظام المحاسبة التقليدي إلى الأنظمة الحديثة يعد من العوامل التي تحد من تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية.	4.47	1.24	4	مرتفعة
3 – يعد ارتفاع تكاليف تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية من العوامل التي تحد من تطبيقه .	3.77	1.73	10	مرتفعة
4 – عدم وجود إلمام لدى محاسبى الشركات الصناعية بالمعلومات اللازمة لتطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية .	3.85	1.56	9	متوسطة
5 – عدم وجود اهتمام أو تركيز في التعليم المحاسبي بالعراق بمدخل المحاسبة عن الانجاز .	4.62	1.07	3	مرتفعة
6 – قلة البرامج المستخدمة في تشغيل مدخل المحاسبة عن الانجاز تعد العوامل التي تحد من تطبيقه .	4.96	0.26	1	مرتفعة
7 – عدم وجود مراكز استشارية ومعلوماتية متخصصة لتطوير مداخل التكاليف الحديثة ، أدى إلى عدم أدراك أهمية مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية .	4.87	0.64	2	مرتفعة
8 – تحديد التكاليف على أساس مدخل المحاسبة عن الانجاز يؤثر على السياسة التنافسية للشركات الصناعية .	3.85	1.10	11	مرتفعة
9 – عدم اهتمام الشركات الصناعية بالمشاركة في الدورات التدريبية حول مدخل المحاسبة عن الانجاز التي تقوم بها الجامعات والمعاهد .	4.35	0.92	5	مرتفعة
10 – عدم توافر مقومات تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز لتطوير نظم محاسبة التكاليف الموجودة بالشركة .	4.13	1.07	7	مرتفعة
11 – عدم وجود رغبة لدى الإدارة بالخروج من متطلبات التكلفة التاريخية رغم أن ذلك يحسن من تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز .	4.08	1.10	8	مرتفعة
جميع الفقرات	4.24	1.13		

يشير الجدول (8) المذكور آنفاً إلى أن إجابات عينة البحث تراوحت متوسطاتها الحسابية ما بين (3.35 - 4.96) ، ويرى المستجيبون أن قلة البرامج المستخدمة في تشغيل مدخل المحاسبة عن الانجاز تعد العوامل التي تحد من تطبيقه ، عدم وجود مراكز استشارية ومعلوماتية متخصصة لتطوير مداخل التكاليف الحديثة ، أدى إلى عدم أدراك أهمية مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية ، عدم وجود اهتمام أو تركيز في التعليم المحاسبي بالعراق بمدخل المحاسبة عن الانجاز . وتعد هذه الفقرات ذات أهمية مرتفعة وذلك لان الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة البحث لكل منهما أكثر من (3.5) واحتلت هذه الفقرات المراتب الثلاثة

كما هو موضح في جدول (8) المذكور آنفاً، وقد بلغ المتوسط الحسابي للمجموع العام (4.24) أما الانحراف المعياري فقد بلغ (1.13) ، وهذا الانحراف يشير إلى مدى تشتت قيم هذا المحور عن الوسط الحسابي لجميع الفقرات .

ثالثاً: اختبار الفرضيات

أ - اختبار الفرضية الأولى: تنص الفرضية في هذا البحث على ما يلي :

((استخدام محاسبة التكاليف التقليدية توفر معلومات دقيقة تدعم القرارات الإدارية))

تم اختبار هذه الفرضية من خلال بيانات الاستجابات الفعلية باستخدام Z-test وكما موضحة في جدول (9) أتي .

جدول (9) نتائج اختبار Z – Test استخدام محاسبة التكاليف التقليدية لا توفر معلومات دقيقة تدعم القرارات الإدارية

العامل	الوسط الحسابي	حجم العينة	Z		نتائج اختبار الفرضية
			المحسوبة	الجدولية	
جميع الفقرات	3.66	103	6.36	2.58	ترفض الفرضية

وبين الجدول (9) أن قيمة (Z) المحسوبة والبالغة (6.36) هي اكبر من (Z) الجدولية والتي تبلغ قيمتها (2.58) ، وبذلك ترفض الفرضية التي مفادها ((استخدام محاسبة التكاليف التقليدية توفر معلومات دقيقة تدعم القرارات الإدارية)) ، وتقبل الفرضية البديلة التي مفادها ((استخدام محاسبة التكاليف التقليدية لا توفر معلومات دقيقة تدعم القرارات الإدارية)) .

ب - اختبار الفرضية الثانية : تنص الفرضية في هذا البحث على ما يلي :

((استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز لا يوفر معلومات دقيقة للإدارة في اتخاذ قراراتها الإدارية القصيرة الأجل))

تم اختبار هذه الفرضية من خلال بيانات الاستجابات الفعلية باستخدام Z-test وكما موضحة في جدول (10) أتي .

جدول (10) نتائج اختبار Z – Test

العامل	الوسط الحسابي	حجم العينة	Z		نتائج اختبار الفرضية
			المحسوبة	الجدولية	
جميع الفقرات	4.50	103	4.60	2.58	ترفض الفرضية

وبين الجدول (10) أن قيمة (Z) المحسوبة والبالغة (4.60) هي اكبر من (Z) الجدولية والتي تبلغ قيمتها (2.58) ، وبذلك ترفض الفرضية التي مفادها ((استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز لا يوفر معلومات دقيقة للإدارة في اتخاذ قراراتها الإدارية القصيرة الأجل)) ، وتقبل الفرضية البديلة التي مفادها ((استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز يوفر معلومات دقيقة للإدارة في اتخاذ قراراتها الإدارية القصيرة الأجل)) .

ج - اختبار الفرضية الثالثة : تنص الفرضية في هذا البحث على ما يلي :

((لا توجد هناك معوقات ومشاكل تحد من تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية))

تم اختبار هذه الفرضية من خلال بيانات الاستجابات الفعلية باستخدام Z-test وكما موضحة في جدول (9) الآتي .

جدول (11) نتائج اختبار Z-Test

العام	الوسط الحسابي	حجم العينة	Z		نتائج الاختبار الفرضية
			المحسوبة	الجدولية	
جميع الفقرات	4.24	103	9.69	2.58	ترفض الفرضية

وبين الجدول (11) أن قيمة (Z) المحسوبة والبالغة (9.69) هي أكبر من (Z) الجدولية والتي تبلغ قيمتها (2.58) ، وبذلك ترفض الفرضية التي مفادها ((لا توجد هناك معوقات ومشاكل تحد من تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية))، وتقبل الفرضية البديلة التي مفادها ((توجد هناك معوقات ومشاكل تحد من تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية)) .

الاستنتاجات والتوصيات :

أولاً: الاستنتاجات :

- 1 – تعد المحاسبة عن الإنجاز من الأدوات والأساليب التكاملية وليست تنافسية في الشركات الصناعية ، إذ تسعى محاسبة الإنجاز إلى الوصول إلى المستوى الأمثل للإنجاز ، ومن ثم تعظيم أرباح الشركات في الأجل القصير .
- 2 – أن استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز تمكن الإدارة منه إلى اتخاذ القرارات التي تؤدي إلى استخدام موارد مقيدة بكفاءة أكبر في العمليات الإنتاجية بهدف زيادة الانجاز للوحدة الاقتصادية .
- 3 – عدم وجود وعي لدى العاملين بالشركات الصناعية بأهمية ومفهوم محاسبة الانجاز .
- 4 - توجد مشاكل ومعوقات تحد من تطبيق المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية العراقية .
- 5 - أن محاسبي التكاليف في الشركات الصناعية يفتقدون إلى الخبرة والكفاءة لفهم وأدراك أهمية تطبيق المداخل المقترحة لتطوير نظم التكاليف في شركاتهم والعمل بها .

ثانياً: التوصيات :

- 1 – ينبغي على الشركات الصناعية زيادة اهتمامها باستخدام أساليب التكاليف الحديثة لقياس تكلفة الإنتاج لترشيد القرارات الإدارية من خلال التركيز على التحسين المستمر باستخدام أسلوب محاسبة الإنجاز .
- 2 – ينبغي على الشركات الصناعية إشراك موظفيها بصورة عام ومحاسبي الكلفة بصورة خاصة بدورات محاسبية خاصة بمحاسبة الانجاز وأهميتها .
- 3 - ينبغي على الشركات الصناعية انشاء قواعد بيانات ومعلومات شاملة تسهم في توفير البيانات والمعلومات الإلزامية والملائمة في ظل التطبيق الكفؤ والفعال لمداخل نظم التكاليف الحديثة في الشركات الصناعية استجابة لأغراض أدريّة حديثة .
- 4 – ينبغي على الشركات الصناعية تطبيق محاسبة الانجاز فضلاً عن النظم المحاسبية المستخدمة لغرض مساعدتها في تحديد الأداء واتخاذ قرارات قصيرة الأجل .

المصادر :

- 1 – ابو شناف، زايد سالم . ((تقييم فعالية المحاسبة على الانجاز كأداة لتحديد تكلفة في بيئة الموارد المقيدة))، مجلة التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، العدد الأول ، 2016 .
- 2 – أبو معمر، فارس . ((الإدارة المالية)) فلسطين - غزة ، مكتبة أفاق للنشر والتوزيع ، الطبعة الرابعة ، 2006 .
- 3 - البردان، هاني محمد عوض . ((دراسة تحليلية لأثر نظرية القيود (مراكز الاختناق) في شأن التحسين المستمر في الأداء)) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة إسكندرية ، ٢٠٠٥ .
- 4 – برقو، نور الشام موسى و أحمد معتز ميرغني سيد . ((التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط والمحاسبة عن الإنجاز لزيادة كفاءة القياس التكلفة)) ، مجلة جامعة بحري للآداب والعلوم الإنسانية ، السودان ، السنة الثالثة - العدد السادس - ديسمبر 2014 .
- 5 - سالم ، زايد، ابو شناف . ((تقييم فعالية المحاسبة على الإنجاز كأداة لتحديد تكلفة في بيئة الموارد المقيدة)) ، مجلة التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية، العدد الأول 2010 .
- 6 - صاموئيل، فهمي صبري . ((المحاسبة على الإنجاز كأداة لقياس التكلفة و ترشيد القرارات الإدارية)) رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس ، 2001 .
- 7 – عابدين، محمد حسنى . ((مدخل محاسبة الانجاز لتطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية)) رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل ، 2015 .
- 8 – 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)) رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية – غزة - عمادة الدراسات العليا كلية التجارة / قسم المحاسبة والتمويل، 2011 .
- 9 – العزاوي خليل محمد ((إدارة اتخاذ القرار الإداري))، دار كنوز المعرفة للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، 2006.
- 10 – العشماوي، محمد عبد الفتاح . ((محاسبة التكاليف : منظورين التقليدي والحديث))، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان / الأردن ، 2011 .
- 11 - الفضل ، مؤيد وشعبان، عبد الكريم. ((المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة))، دار زهران للنشر، عمان ، 2003 .
- 12 – قاسم، سعد . ((أثر الذكاء الاستراتيجي على عملية اتخاذ القرارات- دراسة تطبيقية علي المدراء في مكتب غزة الإقليمي)) رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية ، فلسطين 2011 .
- 13 - كنعان، نواف . ((اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق)) الطبعة الأولى ، عمان - الاردن ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، 2007 .
- 14 – مؤمنة، هبة محمود. ((مدى فعالية المحاسبة عن الانجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة: دراسة ميدانية على الشركات الصناعية بمدينة جدة)) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الإدارة والاقتصاد ، 2004.
- 15 - اليامور، علي حازم . ((استخدام نموذج البرمجة الخطية في تحديد المزيج الإنتاجي الأمثل الذي يعظم الإرباح في ظل تطبيق نظرية القيود)) ، المجلة العراقية للعلوم الإحصائية، عدد خاص بوقائع المؤتمر العلمي الثاني للرياضيات – إحصاء والمعلوماتية ، 2010 .
- 16 - Aghili ,Shaun . "Throughput Accounting (TA) Metrics Can Be combined With Six Sigma's", Management Accounting Quarterly, Vol (12), No(3) ,2011 .
- 17 –Bragg ,Steven . " Throughput Accounting Aguide to constraint Management " , by John Wiley & Sons, Inc , Hoboken, New Jersey. Published simultaneously in Canada . 2007 .
- 18 – Cox , James, F. " Theory of Constraints International Certification, Organization " , The TOCICO dictionary. New York: McGraw Hill Professional , 2012 .
- 19 – Elsukova,Tatyana,Vasilievna . "Lean Accounting and Throughput Accounting: An Integrated Approach", Mediterranean Journal of Social Sciences MCSER Publishing, Rome-Italy, Vol (6) No (3) , 2015 .



- 20 – Gunasekare, Sidhu . " A comparative Study on General Decision Making Style of Middle Level Managers Between Private And Public Sector Organization in SRILANKA " , Department of Accountancy, University of Kelaniya , 2010 .
- 21 – Glazer, Hillel, Wilson, Randal, Hill, and Arthur V. " Tools And Tactics For Operations Managers (Collection) ”, FT Press , New Jersey ,USA , 2013 .
- 22 – Hilmola, Olli - Pekka."Building understanding from throughput accounting with productivity and price recovery: case analysis of electronics contract manufacturer " , International journal of revenue management , 2007 .
- 23 Souza ,International & Production Management , Vol. 29, DOI: 4, Bradford, United Kingdom , 2010 .
- 24 – Jackman, Sue . " Innovations in Management Accounting Research & Practice: Whatever happened to Throughput Accounting " , Published by John Wiley & Sons, Inc , 2008 .
- 25 – Kohli .S. Amarpeet." Improving Operations Strategy: Application of TOC Principles in A Small Business"Journal of Business Economics Research,Vol (8) , NO (4) , 2010 .
- 26 – Kenneth W, et al ."relationships among TOC use TOC outcomes and organizational the of Analysis performance", Journal of Operations , 2010 .
- 27 - Kirli ,Mustafa ."Throughput Accounting In Strategic Cost Management :An Application", University Of Galati Economics And Applied Informatics ,Turkey , 2016 .
- 28 - Lal , Jawahar. "Cost Accounting", 4th Edition ,Tata Mc Graw Hill Education , New Delhi , India , 2009 .
- 29-Lucey,Terence &Lucey,Terry ."Management Accounting",5th dition,Cengage Learning EMEA, NewYork , 2003 .
- 30 - Maynard, Ross."Throughput accounting : better thinking – better results “Operations Management, www.iomnet.org.uk , PP. 35-38 , 2011 .
- 31 – Ostrenga,, M., R & Ozan, T.R.& Mallihatton, R.P., & Harwood, M.D) "Total cost Management," John, Willy & Sons, Inc., New York , 2010 .
- 32 – Rochman , Ricardo Ratner," Real Options Valuation of Companies Run by Theory of Constraints " , the Finance Research Center of the Getúlio Vargas Foundation , Brazil , 2002 .
- 33 – Smith , Malcoim . “Strategic Information Management “ , management Accounting Journal , England , 2000 .
- 34– Zimmerman, Reeve . "Accounting for decision making and control " , 7th. Ed., McGraw-Hill, Irwin, New York, USA , 2010 .

بسم الله الرحمن الرحيم

م / استبانة

السيد المجيب المحترم:

أن الاستبانة التي بين يديك تمثل جزءاً من متطلبات البحث :

((دور المحاسبة عن الانجاز في دعم متطلبات القرارات الإدارية))

وبصفتك أحد أفراد العينة، نرجو منك قراءة فقرات الاستبانة بعناية وموضوعية والإجابة عنها بصراحة تامة . والمطلوب منك أن تضع علامة () في المكان المخصص للإجابة ، علماً أن الإجابة ستعامل بسرية تامة ، وأن الإجابات سيتم استخدامها لأغراض البحث العلمي فقط ، راجين تعاونكم ولكم جزيل الشكر والتقدير.

الباحثون

أ. د. عثمان عبد القادر حمه أمين

أ.م. د. مناضل عبد الجبار السالم

أ. جليل ابراهيم صالح

1- لا داعي لذكر الاسم.

2- الباحثون على استعداد دائم للإجابة على الاستفسارات حول أسئلة الاستمارة.

3- لا يخفى عليكم أهمية السرعة ما أمكنكم في الإجابة على الأسئلة لتسهيل أنجاز البحث بأقرب وقت ممكن.

أولاً : المعلومات العامة

1 – التحصيل الدراسي لأفراد العينة:

بكالوريوس ، دبلوم عالي ، ماجستير.....

2- التحصيل العلمي:

محاسبة..... ، إدارة أعمال ، مالية ومصرفية..... .

3 – الخبرة العلمية :

من 5 - أقل من 10 سنة ، من 10 – أقل من 15 سنة ، من 15 – أقل من 20 سنة ، من 20 – أقل من

25 سنة ، من 25 سنة فأكثر

ثانياً : المعلومات المتعلقة بالبحث

بين درجة اتفاقك مع كل من العبارات الوارد ذكرها في أدناه :

الفقرات	لا أوافق بشدة	لا أوافق	لا أوافق	لا أوافق	موافق بشدة	موافق
1 – لا توفر محاسبة التكاليف التقليدية معلومات وبيانات تفصيلية لوضع الاستراتيجيات في الشركات الصناعية .						
2 – لا توفر محاسبة التكاليف التقليدية تقارير رقابية عن الأنشطة تساعد على خفض تكاليف المنتجات في الشركات الصناعية .						
3 – لا توفر محاسبة التكاليف التقليدية معلومات دقيقة عن تكاليف البحث والتطوير والتخطيط والإنتاج .						
4 – عدم الدقة في تحميل التكاليف المباشرة للمنتجات يؤدي إلى صعوبة لدى إدارة الشركات الصناعية في تفسير الربحية أو الخسارة .						

				5 – تعدد الطرق التقليدية لتحميل التكاليف يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية الملائمة لاتخاذ القرارات .
				6 – لا تسهم محاسبة التكاليف التقليدية في منع تراكم المخزون ودعم الاحتفاظ بحد ادنى من المخزون في الشركات الصناعية .
				7 – لا توفر محاسبة التكاليف التقليدية معلومات محاسبية ملائمة لاتخاذ قرارات التسعير وذلك لاعتمادها على التقدير الشخصي عند تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة .
				8 - لا تسهم محاسبة التكاليف التقليدية في الشركات الصناعية بابتكار طرق جديدة ومبتكرة في تقديم منتجاتها .
				9 – لا تساعد محاسبة التكاليف التقليدية على ظهور المنافسة بين الشركات الصناعية في السوق .
				10 – تقوم الشركات الصناعية بتوزيع التكاليف الكلية على المنتجات في نظام محاسبة التكاليف التقليدية .
				11 – لا يساعد نظام محاسبة التكاليف التقليدية على تطوير العمليات الإنتاجية واختيار بدائل مختلفة لكي تدعم متطلبات القرارات الإدارية .
				12 – يوفر مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية معلومات أكثر دقة عن تكاليف الإنتاج والتي تساعد إدارة الشركة على اتخاذ القرارات الخاصة بتشكيلة المنتجات وأثرها على ربحية الشركة .
				13 – يوفر مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية معلومات تساعد إدارة الشركة على معرفة الاختناقات التي تؤثر على كفاءة الأداء .
				14 – يوفر مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية معلومات تساعد إدارة الشركة على معرفة الطاقة غير المستغلة والانحرافات ومعالجتها في الوقت المناسب .
				15 – يوفر مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية معلومات ملائمة وذات قيمة لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء .
				16 – يوفر تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية المعلومات الملائمة والكافية لاتخاذ القرارات الإستراتيجية الخاصة بتجديد المعدات أو الاستغناء عنها .
				17 – يوفر مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية معلومات تساعد إدارة الشركة على تطوير وتحسين الأداء التشغيلي .
				18 – يوفر مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية معلومات دقيقة عن ربحية المنتجات وربحية الشركة .
				19 - يوفر مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية معلومات تساعد إدارة الشركة على خفض تكلفة المنتجات .
				20 - يوفر مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية معلومات عن الوقت الذي تستغرقه كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج .

				21 - يوفر مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية معلومات عن الطاقة الفائضة مما يساعد في ترشيد قرارات الشراء أو التصنيع .
				22- القرارات المتخذة وفقا" لمدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية تسهم في الابتعاد من المنتجات والزبائن الأقل ربحية .
				23 – يعد عدم توافر الكوادر المؤهلة علميا" وعمليا" من العوامل التي تحد من تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية .
				24 – عدم وجود رغبة لدى مجلس أداة الشركات الصناعية في تغيير نظام المحاسبة التقليدي إلى الأنظمة الحديثة يعد من العوامل التي تحد من تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية .
				25 – يعد ارتفاع تكاليف تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية من العوامل التي تحد من تطبيقه .
				26 – عدم وجود إمام لدى محاسبي الشركات الصناعية بالمعلومات اللازمة لتطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية .
				27 – عدم وجود اهتمام أو تركيز في التعليم المحاسبي بالعراق بمدخل المحاسبة عن الانجاز .
				28- قلة البرامج المستخدمة في تشغيل مدخل المحاسبة عن الانجاز تعد العوامل التي تحد من تطبيقه .
				29 – عدم وجود مراكز استشارية ومعلوماتية متخصصة لتطوير مداخل التكاليف الحديثة، أدى إلى عدم أدراك أهمية مدخل المحاسبة عن الانجاز في الشركات الصناعية .
				30 – تحديد التكاليف على أساس مدخل المحاسبة عن الانجاز يؤثر على السياسة التنافسية للشركات الصناعية .
				31 – عدم اهتمام الشركات الصناعية بالمشاركة في الدورات التدريبية حول مدخل المحاسبة عن الانجاز التي تقوم بها الجامعات والمعاهد .
				32 – عدم توافر مقومات تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز لتطوير نظم محاسبة التكاليف الموجودة بالشركة .
				33 – عدم وجود رغبة لدى الإدارة بالخروج من متطلبات التكلفة التاريخية رغم أن ذلك يحد من تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز .