

مدخل مقترح لاستخدام المحاسبة عن الانجاز في تحسين أهداف التخطيط والرقابة للموازنات التشغيلية

الباحث
محمد عبدالكريم حسين

د. عصام عبد المنعم احمد
إسماعيل
أستاذ المحاسبة المساعد
كلية التجارة - جامعة المنصورة

وتطوير أهداف التخطيط والرقابة للموازنات التشغيلية، كما ينتج عن استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في إعداد الموازنات التشغيلية للشركات مقاييساً تشغيلية ومالية تدعم وتعزز من درجة الملاءمة والموضوعية في معلوماتها وتقديراتها بما يخدم أهداف التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

Abstract

This study aims at identifying an approach of throughput accounting as the accounting aspect of theory of constraints as well as showing its important measures, indicators and relevant characteristics, and the mechanisms of preparing the operating budgets and the ability of their development to achieve a degree of relevance and objectivity in their estimations,

المُلخَص

هدفت الدراسة على تعرف بكل من مدخل المحاسبة عن الانجاز باعتبارها الوجه المحاسبي لنظرية القيود فضلاً عن بيان أهم مقاييسها ومؤشراتها والخصائص المرتبطة بها، وآليات إعداد الموازنات التشغيلية وكيفية تطويرها وتحسين أهدافها لتحقيق درجة من الملاءمة والموضوعية في تقديراتها، وبيّنت الدراسة مدى إمكانية الاعتماد على مقاييس ومؤشرات المحاسبة عن الانجاز في تحسين أهداف التخطيط والرقابة للموازنات التشغيلية وأثرها في درجة ونسبة ملاءمة وموضوعية تقديراتها، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها: هناك إمكانية حقيقية لاستخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في مجال تحسين

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

١. هل هناك إمكانية حقيقية لاستخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في مجال

and the study showed the extent of the ability to depend on the measures and indicators of throughput accounting in improving the objectives of planning and controlling for operating budgets and their impact at the degree, relevance and objectivity of their estimations, and the study concluded a group of results, the most important ones are: there is a real possibility to use the approach of throughput accounting at the field of improving and developing the performance of operating budgets, and also the using of the approach of throughput accounting for preparing the operating budgets resulted in financial and operational measures supporting and enhancing the degree of relevance and objectivity at their information and estimations which serve the objectives of planning and controlling, and the decision making.

طبيعة مشكلة الدراسة

نتيجة للتطورات المتسارعة في تكنولوجيا الإنتاج والمعلومات،

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

هدف الدراسة

تهدف الدراسة إلى التعريف

بكل من:

١. المحاسبة عن الانجاز باعتبارها الوجه المحاسبي لنظرية القيود فضلاً عن بيان أهم مقاييسها ومؤشراتها والخصائص المرتبطة بها.
٢. آليات إعداد الموازنات التشغيلية وكيفية تطويرها وتحسين أهدافها لتحقيق درجة من الملاءمة والموضوعية في تقديراتها.

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

أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من أهمية القيمة الموضوعية للموازنات التشغيلية في التخطيط والرقابة للطاقة والموارد

اللازمة للشركة، ومن ثم رسم الخطة الشاملة بناءً على الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة فيها وتجاوز كافة الاختناقات وإزالتها، وبناء أغلب القرارات التشغيلية على المعلومات الناتجة منها، سواءً أكانت قرارات تخطيطية أم رقابية، ومن أجل تدعيم وتعزيز هذه القيمة ينبغي الاسترشاد بمقاييس المحاسبة عن الانجاز وتوجيهها نحو عملية إعداد هذه الموازنات لتجنب أي قصور فيها لاسيما الانحرافات غير المفضلة عن ما هو مخطط له، فضلاً عن توفير رؤية قد تكون أكثر وضوحاً لسير تدفق الطاقة في الشركة ونواحي الاختناق إلى غير ذلك.

فروض الدراسة

لغرض الإجابة عن تساؤلات

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

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

٢. يوفر استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في إعداد الموازنات التشغيلية (عندما يطبق واقعاً على الشركات)

مؤشرات تشغيلية ومالية تدعم وتعزز من درجة الملاءمة والموضوعية في تقديرات الموازنات المعدة من قبلها.

خطة الدراسة

١. لغرض التحقق من فرضيات الدراسة وتحقيق الأهداف المحددة لها فقد تم تقسيم الدراسة على النحو التالي:
التأصيل النظري للمحاسبة عن الانجاز.
٢. أهداف الموازنات التشغيلية والانتقادات الموجهة لها.
٣. أثر مدخل المحاسبة عن الانجاز في إعداد الموازنات التشغيلية.
٤. الاستنتاجات والتوصيات.

١. التأصيل النظري للمحاسبة عن الانجاز.

١.١. نشأة ومفهوم المحاسبة عن الانجاز
ظهرت المحاسبة عن الانجاز في منتصف السبعينات من القرن الماضي على يد العالم الفيزيائي (Goldratt) وتعزز استخدامها مع ظهور نظرية القيود على يديه أيضاً في العام ١٩٨٤ وكانت هناك حاجة لنظام محاسبي يفي بمتطلباتها وأهدافها من المعلومات والمقاييس المحاسبية. وبعد (Goldratt) تناولته سلسلة مقالات الكاتبان (Galloway & Waldron) بعنوان (Accounting

Throughput) في العام ١٩٨٨ التي وضعت الهيكل الأساسي له وثبتت مفاهيمه كنظام يوفر معلومات عن تكاليف الشركة، ثم تلى ذلك سلسلة الكاتبان (Jones & Dugdale) بعنوان (Accounting for throughput) في العام ١٩٩٦ التي تم خلالها تطوير مدخل المحاسبة عن الانجاز بصورته الحالية. (الكومي، ٢٠١٣، ٥٨٣)، (ندا، ٢٠٠٩، ٣٠)

أما مفهوم المحاسبة عن

الانجاز (Throughput Accounting) فقبل الشروع في بيانه وإيضاح ماهيته لابد من الإشارة إلى أن هناك مصطلحات عديدة أوردتها الدراسات كمرادفات له، فقد أطلق عليه (Aghili, 2011, 14) المحاسبة عن التكلفة المتغيرة المتميزة (Supper-variable Cost Accounting)، بينما أطلق عليه (Horngren, et. al, 2012, 334) بتكاليف الانجاز (Throughput Costing) وأدرجه ضمن أساليب تحديد التكاليف مع كل من أسلوب التكلفة الكلية وأسلوب التكلفة المتغيرة، أما الدراسات العربية فيعتبر (زامل، ١٩٩٢، ١٩١) من أوائل الباحثين في مجاله وأطلق عليه مصطلح المحاسبة

عن الانجاز وسار على نهجه الباقيين عدا كل من (علي، ٢٠٠٢، ٦) الذي أصرح عليه بالمحاسبة عن الإنتاجية المربحة و(الركابي، حمودي، ٢٠١٠، ٣) بمحاسبة المخرجات المباعة و(هلال، ٢٠١٢، ١٠٣) بالمحاسبة عن العائد من العمليات والتشغيل، ونظراً لشيوع استخدام مصطلح المحاسبة عن الانجاز باعتباره الأقرب للمضمون الذي ينطوي عليه سيعتمده الباحث أيضاً في عموم الدراسة.

وللمحاسبة عن الانجاز تعاريف عدة تناولها الكتاب والباحثين كلاً حسب وجهة نظره باعتبارها عبارة عن: لغة جديدة يتم التعامل بها مع مشاكل المحاسبة الإدارية في ضوء متغيرات البيئة الحديثة للتصنيع، وتعتمد على الربط بين مقدار الانجاز المتحقق خلال فترة زمنية معينة والموارد التي استنفدت في سبيل تحقيق ذلك الانجاز ومن ثم فهي تهتم بالتأكد من الاستخدام الكفء والفعال للموارد المتاحة. (زامل، ١٩٩٢، ٢٠١) أو عبارة عن طريقة لقياس الأداء تربط الإنتاج والتكاليف بالانجاز، وترتبط تكلفة المنتجات وفقاً لها بدرجة استخدام المورد المقيد

بواسطة المنتجات المختلفة. (Lucey, 1996, 327)

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

٢.١. مقاييس المحاسبة عن الانجاز

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

أ. الانجاز (Throughput):

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

هامش الانجاز = إيراد المبيعات - تكلفة المواد المباشرة

ويرى مؤيدو مدخل المحاسبة عن الانجاز أن هامش الانجاز ينتج من سلسلة القيمة للمواد المباشرة بتحويلها إلى منتج مباع، ويتم حسابه بالفرق بين إيراد المبيعات وتكلفة المواد المباشرة، ولقد أشار (محمد، ٢٠٠٩، ١٩١) أن زيادة هامش الانجاز يتطلب دراسة متطلبات الأسواق الحالية والمستقبلية

من خلال تحديد احتياجات العملاء من المنتجات وحل مشاكل العملاء لزيادة ولائهم لمنتجات الشركة وتجميع البيانات الميدانية عن المنافسين ثم تحديد الموارد الداخلية والخارجية لمقابلة هذه الاحتياجات، وهذه المرحلة ترتبط بالاستخدام الكفاء للموارد المتاحة لمقابلة متطلبات السوق من خلال إدارة الموارد المقيدة لتعظيم الأداء الكلي ويتم ذلك من خلال جدولة ومتابعة فعالة لرقابة الموارد داخل الشركة.

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

هامش الانجاز = إيراد المبيعات - التكاليف كاملة المرونة

ومن الجدير بالذكر أن الباحثين لم يتناولوا مكونات التكلفة كاملة المرونة بشكل دقيق وإنما

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

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

بيّنت دراسة (أحمد، ٢٠٠٤، ٢٣-٢٥) وجهات النظر حول هذا المقياس والمصطلحات المتعددة له وما يدل عليه مضمون كل مصطلح، فأشارت الدراسة إلى أنه في إطار

مدخل المحاسبة عن الانجاز عرف (Goldratt) المخزون على أنه الأموال التي تستثمرها الشركة في عناصر المشتريات التي تقوم بشرائها بغرض بيعها (أو تشغيلها)، ويتضمن المخزون بالإضافة إلى مخزون المواد الأولية والوحدات تحت التشغيل والوحدات التامة كل من المباني والآلات، لذا يلاحظ أن هذا المفهوم هو أوسع من المفهوم التقليدي للمخزون المتعارف عليه محاسبياً. ووفقاً لهذا التعريف فإن المخزون ينقسم إلى نوعين، يتمثل الأول في مخزون يتحرك خلال عمليات التشغيل وينتهي بالبيع للعملاء مثل المواد الخام والوحدات تحت التشغيل والوحدات تامة الصنع، أما الثاني فهو مخزون لا يتحرك أثناء التشغيل في الشركة ويتكون من كل البنود المملوكة لها وتعتبر ضرورية لتحقيق الانجاز كالمباني والمعدات والآلات والتجهيزات وغيرها. وعلى الرغم من أن (Goldratt) قد استخدم التعريف التقليدي للأصول التشغيلية في تعريف المخزون، إلا أنه كذلك استخدم نفس المصطلح (المخزون) للتعبير عن المعنى التقليدي للمخزون من المواد والوحدات تحت التشغيل والوحدات التامة فقط في العديد من

أبحاثه مما أثار الخلط والتعارض في استخدام المصطلحات المحاسبية. وأشارت الدراسة نفسها إلى استخدام البعض لمصطلحات أخرى بدلاً من مصطلح المخزون كالأستثمارات أو الأصول، وعلى سبيل المثال فقد استخدم (Horngren et al.) مصطلح الاستثمارات (Investments)، وقاموا بتعريفها على اعتبارها مجموع تكلفة مخزون المواد الأولية ومخزون الإنتاج تحت التشغيل ومخزون الإنتاج التام وتكاليف البحوث والتطوير وتكاليف المعدات والمباني، ويلاحظ هنا إضافتهم لتكاليف البحوث والتطوير إلى الاستثمارات على الرغم من أن ذلك يتعارض مع معايير المحاسبة التي تتبنى معالجة مثل هذه التكاليف (كقاعدة عامة) كمصروفات إيرادية خلال الفترة التي تم تحمل التكاليف خلالها، كما قام (Noreen et al.) باستبدال مصطلح المخزون بمصطلح الأصول (Assets) وذلك بهدف جعل المحاسبة عن الانجاز أكثر توافقاً مع المصطلحات المحاسبية التقليدية.

وفي ضوء وجهات النظر هذه حول مصطلح (المخزون) وما يشتمل

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

ج. النفقات التشغيلية (Operating Expenses):

في إطار مدخل المحاسبة عن الانجاز عرف (Goldratt) نفقات التشغيل على أنها مقدار الأموال التي تنفقها الشركة لتحويل المخزون إلى انجاز (منتج مباع)، كما عرفها (Horngren, et. al, 2012,) (708) على أنها جميع تكاليف العمليات ماعدا المواد المباشرة التي تكبدتها الشركة للحصول على هامش الانجاز،

منها من خلال التالي: (Aghili, 2011, 14)، (Hutchinson, 2007, 49) أ. صافي الربح (Net Profit):

وهو مقياس كلي يعبر عنه بوحدة النقد، وهو عبارة عن الفرق بين هامش الانجاز ونفقات التشغيل، كما يعد مؤشراً مطلقاً عن كمية الأموال المحققة ويحسب وفقاً للمعادلة التالية:
صافي الربح = هامش الانجاز - نفقات التشغيل

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

ب. العائد على الاستثمار (Return On Investment):

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

وتشمل تكاليف العمل المباشر وغير المباشر والإهلاك والتجهيزات والفوائد والتكاليف الصناعية الأخرى. والهدف الأساسي منها هو دعم قدرة الشركة على توليد الانجاز، فهي السعر الذي تدفعه للحصول على مستوى الطاقة لديها، أو هي كل النفقات التي تتحقق نتيجة لمرور الوقت (أكثر من تحققها نتيجة العملية الإنتاجية).

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

ثانياً. المقاييس المالية وتتكون من ثلاثة مقاييس هي صافي الربح والعائد على الاستثمار والتدفق النقدي، فالشركة يمكن أن تتابع هدفها الأساس والمتمثل بتحقيق الأرباح من خلال هذه المقاييس ويمكن تحديد مفهوم كل

العائد على الاستثمار = صافي الربح ÷ المخزون

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

ج. التدفق النقدي (Cash flow):

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

ومما لا شك فيه أن هناك علاقة وتداخل فيما بين المجموعتين من المقاييس التشغيلية والمالية، فيترتب على الترابط بينهما إمكانية تقييم أثر المقاييس التشغيلية على المقاييس المالية، بمعنى أن زيادة الانجاز مع عدم زيادة المخزون أو نفقات التشغيل سيحسن المقاييس المالية، ونفس النتيجة تتحقق إذا انخفضت نفقات التشغيل بدون تأثير

سلبى على الانجاز والمخزون، ويتحسن العائد على الاستثمار والتدفق النقدي إذا انخفض المخزون، فيما يبقى صافي الربح كما هو دون تغيير أو يتأثر بشكل غير مباشر إذا أدى الانخفاض في المخزون إلى خفض نفقات التشغيل.

١.٣. أهداف مدخل المحاسبة عن الانجاز

يقوم مدخل المحاسبة عن الانجاز على فلسفة تؤسس لمحاولة تعظيم الهدف الكلي للشركة من خلال ثلاث أهداف رئيسية ومتتالية هي: (صموئيل، ٢٠١١، ٥٣)

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

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

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

ويضيف (زيد، ٢٠١٢، ٥٢) أهدافاً أخرى إلى هذا المدخل حددها بما يلي: (تنبُّع المشاكل الإنتاجية والاختناقات التي تحدث أثناء العملية الإنتاجية ومعالجتها في أقرب وقت ممكن، استغلال الطاقات الإنتاجية

المتاحة، تعظيم ربحية الشركة من خلال التخلص من الوقت الضائع غير المحقق للقيمة والتركيز على وقت التشغيل كوقت انجاز، تدعيم المقاييس المالية للحكم على الأداء التشغيلي للشركات بمؤشرات غير تقليدية مالية أخرى كمؤشر هامش الانجاز).

٢. الموازنات التشغيلية (الأهداف والانتقادات)

١.٢ مفهوم الموازنات التشغيلية وأهدافها

ترتبط الموازنات التشغيلية (Operating Budgets) بالنشاط الجاري الذي وجدت من أجله الشركة، وهي تشتمل على كل الموازنات الفرعية المتعلقة بمختلف العناصر التي تشكل قائمة الدخل من مصروفات وإيرادات التشغيل، وتعرف على أنها عملية صياغة وقياس لتوقعات الأداء قصير الأجل وأهداف الشركة والتعبير عنها بمجموعة من الخطط التشغيلية المفصلة، وتتكون عادةً من قوائم الدخل المخططة وسلسلة القوائم الداعمة مثل موازنة المبيعات والإنتاج وتكلفة الإنتاج التام المباع وموازنة التكاليف التسويقية والإدارية وغيرها. (خالد، ٢٠١٠، ٧٩)

وتقوم الموازنات التشغيلية على مجموعة من أهداف ولعل من أهمها التخطيط والرقابة، فالتخطيط يعد وسيلة أساسية لتقييم الطرق والأساليب البديلة للوصول إلى الخطة المثلى لتحقيق أهداف الشركة، كما أنه وسيلة أساسية لترجمة أهداف الشركة وطرقها وأساليبها التي ستستخدمها للوصول إلى تلك الأهداف، أما الرقابة فتعد وسيلة لمقارنة النتائج المتحققة في نهاية الفترة مع الأهداف المحددة في ضوء خطة وبرامج وسياسات أقسام الشركة وأنشطتها في تلك الفترة. (صالح، الديسبي، ٢٠١٣، ٣٧٠)

٢.٢ الانتقادات الموجهة لإعداد الموازنات التشغيلية وكيفية تطويرها

هناك انتقادات عدة وجهت لعملية إعداد الموازنات التشغيلية ذكرها الكتاب ومنهم (يوسف، ٢٠١١، ١٠) و (حماد، ٢٠١٠، ١٤٨) ومن هذه الانتقادات ارتفاع تكلفة إعدادها وعدم كفاءة أساليبها وآلياتها وصعوبة تجميع البيانات وغير ذلك. ونتيجةً للانتقادات والمشاكل التي تواجهها الموازنات التشغيلية (التقليدية)، ظهرت العديد من الدراسات التي سعت إلى تحسين وتطوير أدائها وذلك من

خلال تبني أساليب واتجاهات حديثة مختلفة كان من بينها التخلي عنها نهائياً واستبدالها بالأساليب الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية، وهناك من رأى أهمية بقاءها مع العمل على إضافة بعض المداخل والمفاهيم الجديدة لتحسينها وتطويرها بما يواكب احتياجات الإدارة من المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية ودعم مركزها التنافسي، ومن أجل الاستمرار في عمليات التحسين والتطوير على الموازنات التقليدية يحاول الباحث اعتماد مدخل المحاسبة عن الانجاز بكل ما يمتاز به من توفير المعلومات الملائمة التي تحتاجها الإدارة لتقدير النتائج المالية وتحقيق التوازن والتوازن بين طاقات الموارد المتاحة، فضلاً عن المقاييس التشغيلية التي يوفرها لتعظيم الانجاز وتخفيض المخزون والنفقات التشغيلية في دعم إجراءاتها وتحسين أهدافها التخطيطية والرقابية.

٣. أثر مدخل المحاسبة عن الانجاز في إعداد الموازنات التشغيلية
٣.١. إعداد الموازنات التشغيلية وفقاً لمدخل المحاسبة عن الانجاز

يمكن تحديد أثر هذا المدخل في كل من الموازنات التالية:
أولاً. موازنة المبيعات
عادةً ما يكون الدافع الرئيسي من نموذج موازنة المبيعات التقليدية هو التنبؤ بالمبيعات المتوقعة، ويتطلب ذلك معلومات وبيانات عن عمليات الشراء من المواد الأولية ومعرفة كمية المخزون وتكلفة العمالة المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية، ويعد النموذج التقليدي لهذه الموازنة جيداً لأغراض التنبؤ بالمبيعات، إلا أن معلوماته قد تكون ضبابية بسبب ارتباطها بالتكاليف المتغيرة المباشرة، وهذا لا يكفي لاعتماد موازنة المبيعات لوحدها في بيان أثر التنبؤ بالمبيعات في الربحية وفي قيد الطاقة أيضاً داخل الشركة، ولمعالجة هذه المشاكل يتوجب تبني عملية التنبؤ بالانجاز الذي يظهر فيه تأثير كل من الأرباح وقبوض الطاقة. ولهذا الغرض عرضت دراسة (Bragg, 2007, 91) نموذجاً خاصاً لتعديل النموذج التقليدي لهذه الموازنة وأخذ هذا التعديل الصيغة المبينة في الجدول (١) التالي:

الجدول (١)
موازنة المبيعات وفقاً لمدخل المحاسبة عن الانجاز

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

Source: (Bragg, 2007, 95)

يتعارض مع أهداف الشركات في البيئة التنافسية ويتعارض أيضاً مع ما تسعى إليه نظرية القيود ومدخل الانجاز في تخفيض كميات المخزون لأدنى حدٍ ممكن. (Aghili, 2011, 15) فسياسة الشركات المطبقة لهذا المدخل تقوم على افتراض أنها لا تحقق انجازاً ما لم يباع ما قامت بإنتاجه، وهذا يعني أن المنتجات التامة التي لم يتم بيعها أو المنتجات غير التامة تبقى كمخزون تمثل تكاليف وأعباء إضافية على الشركة، كما أنها لن تساهم في تحقيق أي عائدٍ لها، وبذلك فهي تقلل من الانجاز الكلي. ولأغراض تطبيق مدخل المحاسبة عن الانجاز واحتساب انجاز الشركة يتطلب ذلك أن تخفف الشركة من كميات المخزون المتراكم لديها ليخفف من مصاريف الاحتفاظ به وتخفف من معدل ضياع الوقت بين العمليات أيضاً، إذ من الأفضل وضع نسبة معينة لكل نوع من أنواع المخزون تحددها الشركة وفقاً لاحتياجاتها آخذةً بنظر الاعتبار كمية الطلب على كل منتج، كما أن تقليل

ويرى الباحث أن الجدول (١) أعلاه يبين أن هناك اختلافاً في طريقة وآلية إعداد نموذج هذه الموازنة وفقاً للمدخل التقليدي ومدخل الانجاز، حيث يشتمل وفق المدخل الأخير على معلومات لا تقتصر على عدد الوحدات المخططة وسعر بيعها، ولكنه يأخذ بنظر الاعتبار عامل الوقت المستنفد في قيد الطاقة المتاحة فضلاً عن اختلاف التكلفة المتغيرة للوحدة التي تحسب بقسمة التكاليف كاملة المرونة على عدد الوحدات المباعة، مما يساعد ذلك في عملية التنبؤ بالمبيعات بشكل سليم ومن ثم تحقيق ملائمة المعلومات عن الانجاز.

ثانياً. موازنة الإنتاج

تركز البيئة التنافسية اليوم على إنتاج منتجات وتقديم خدمات ذات قيمة عالية وفقاً لطلبات العملاء، في حين أن محاسبة التكاليف التقليدية تشجع الإدارة على الإنتاج الذي قد يفوق الحاجة الحقيقية لهذه الطلبات، مما يؤدي ذلك إلى تراكم المخزون وزيادة تكلفة الاحتفاظ به، وهذا

مستويات مخزون الإنتاج التام سيقبل من فرص الإدارة بمحاولتها تخفيض التكاليف عن طريق إنتاج عدد أكبر من الوحدات تتوزع عليها التكاليف الصناعية، بحيث تظهر تكلفة وحدة المنتج أقل كلما زاد حجم الإنتاج، في حين أن معظم هذا الإنتاج سيتم تخزينه وسترتفع تكلفته مع احتمالية انخفاض جودته بسبب بعض العوامل كالتقادم وسوء التخزين وغيرها. (الخفاجي، ٢٠١٣، ١٢٦)

ومن الجدير بالذكر أن مدخل المحاسبة عن الانجاز يركز على تحسين العمليات التشغيلية من خلال الاستفادة القصوى من الآلات والمعدات والعمالة والتي تؤدي بدورها إلى زيادة كمية الإنتاج ومن ثم زيادة كمية المخزون الزائد (الفائض عن الطلب) والذي بدلاً من أن يظهر كنفقات في قائمة الدخل للفترة سيحسب كبند من بنود الأصول في الميزانية. (Aghili, 2011, 15)

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

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

الموازنات التشغيلية يؤيد الباحث ما ذهب إليه العديد من الكتاب والباحثين على إحلال موازنة التكاليف كاملة المرونة محل موازنة تكاليف المواد المباشرة وذلك لإزالة الغموض في حساب هامش الانجاز من خلال الرجوع إلى الواقع العملي الذي يقيسه بالفرق بين إيرادات المبيعات والتكاليف كاملة المرونة، وعلى ذلك ستشتمل هذه الموازنة أي موازنة التكاليف كاملة المرونة على عنصر تكلفة المواد المباشرة الذي له الحصة الأكبر فيها، مضافاً إليه مجموعة أخرى من العناصر تتمثل بـ (تكاليف التعهيد للغير والعمولات المدفوعة لرجال البيع والرسوم الجمركية وتكاليف النقل) في حالة وجودها جميعاً أو بعضاً منها. (Zadeh, 2002, 71) ومن المعلوم أن تكاليف هذه الموازنة تتأثر (بالزيادة أو النقصان) بموازنة الإنتاج، فكلما زادت كمية الإنتاج المباع كلما زادت تكاليف هذه الموازنة والعكس صحيح. ويتم تحديد إجمالي هذه التكاليف في الموازنة المخصصة لها من الصيغة التالية:

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

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

ثالثاً. موازنة التكاليف كاملة المرونة
في ضوء مدخل المحاسبة عن الانجاز ودوره في دعم نظام

الباحث قبل التفصيل في حيثيات موازنة النفقات التشغيلية وآلية إعدادها أن هناك مسألة ذات ارتباط مباشر بهذه النفقات أشار إليها (Bragg, 2007, 99) وصنفها بشكل منطقي وبما يحقق الهدف من هذه الموازنة، حيث نوه في دراسته إلى أن تصميم نظم الموازنات التقليدية غالباً ما يتم لإظهار النتائج على أساس التحسين الجزئي للموارد (لكل قسم أو مرحلة) بدلاً من تحسين الموارد على مستوى الشركة، الأمر الذي قد يؤدي إلى نتائج عكسية بقرارات الموازنة، وأشار أيضاً إلى أنه من الصعب إعطاء نموذجاً أو شكلاً كميّاً عن مدى تأثير التغيير في النفقات التشغيلية على إجمالي الانجاز، وعلل ذلك إلى عدم وجود علاقة مباشرة أو غير مباشرة بين بعض عناصر هذه النفقات وعملية توليد الانجاز، ومن ثم فإن إعداد الموازنة التي تدعم نفقات توليد الانجاز ستطلب معرفة مفصلة عن الطريقة التي تعمل بها الشركة ككل لإتمام هذه العملية، ورغم هذه الصعوبات يبقى هناك مجالاً للإدارة بإعداد نموذج لموازنة تعمل على تخفيض هذه النفقات، ونظراً لعمق الاختلافات في كيفية التعامل مع بنود هذه الموازنة استناداً

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

رابعاً. موازنة النفقات التشغيلية

تعرف النفقات التشغيلية وفقاً لمدخل المحاسبة عن الانجاز بأنها الأموال التي تنفقها الشركة لتحويل المخزون إلى انجاز، ويكمن الغرض الأساسي منها في دعم قدرة الشركة على توليد الانجاز، وعلى هذا الأساس يرى (الخفاجي، ٢٠١٣، ١٠١) تضمين كل من (تكلفة العمالة المباشرة، التكاليف الصناعية الإضافية، التكاليف التسويقية، التكاليف الإدارية) في موازنة النفقات التشغيلية باعتبارها تكاليف ثابتة يتم استنفادها خلال الفترة التي نشأت فيها. ويرى

الجدول (٢)
موازنة النفقات التشغيلية وفقاً لمدخل
المحاسبة عن الانجاز

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

Source: (Bragg, 2007, 100)

ويرى الباحث أن هذا التقسيم في الجدول (٢) هو تقسيم وظيفي لعناصر النفقات التشغيلية، فمثلاً يلاحظ على أغلب عناصر النفقات (الداعمة للانجاز) بأنها نفقات صناعية وتسويقية، وبالتالي ليس من السهولة تخفيضها لأنها تعتبر المحرك الرئيسي

إلى مدى تأثيرها في الانجاز يتم تقسيمها إلى كل من النفقات التشغيلية الداعمة للانجاز (المؤثرة بالانجاز) وهي التي يمكن تخفيضها لكن بعد إجراء المراجعة التفصيلية لها من قبل محلل العملية، فهي تحتاج إلى دراسة متأنية لكل بند أو عنصر من عناصرها، والنفقات التشغيلية غير الداعمة للانجاز (غير المؤثرة بالانجاز) وهي التي يمكن تخفيضها بعد إجراء مراجعة اعتيادية وبسيطة لها. وعلى أساس هذا التقسيم وضع (Bragg) نموذجاً لموازنة النفقات التشغيلية وحدد بعضاً لما يمكن أن تشتمل عليه من بنود أو عناصر كما موضحة في الجدول (٢) التالي:

لتوليد الانجاز في الشركة، في حين يلاحظ على أغلب عناصر النفقات (غير الداعمة للانجاز) بأنها نفقات إدارية، وبالتالي يكون مجال تخفيضها أسهل بكثير من تخفيض القسم الأول ما لم يؤثر ذلك على الانجاز الكلي للشركة.

خامساً. موازنة تكلفة مخزون آخر المدة

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

المحاسبة عن الانجاز يأخذ بنظر الاعتبار التكاليف كاملة المرونة فقط لهذين النوعين، فيكون من الضروري إيجاد حسابين إضافيين لتوزيع تكلفة العمالة المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية الخاصة بهما، وسيسمح هذا التوزيع للإدارة بإعداد تقارير وفق كل من:

١. مدخل المحاسبة عن الإنجاز من دون توزيع تكلفة العمالة المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية للمخزون.
 ٢. محاسبة التكاليف التقليدية مع توزيع تكلفة العمالة المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية للمخزون.
- ويرى الباحث أن هذا التعديل على حسابات المخزون له انعكاسات إيجابية، ويفضل على التقييم التقليدي لمحاسبة التكاليف التي تعمل على تخصيص وتوزيع تكلفة العمالة المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية على المخزون، ومن ثم تظهر هذه التكاليف بالميزانية كأصل بدلاً من ظهورها في قائمة الدخل كمصروف إلى أن يتم استهلاك هذا المخزون وبيعه فتظهر عندئذٍ في قائمة الدخل، وهذا الإجراء يسبب العديد من المشاكل المحاسبية منها أن محاسبة

التكاليف التقليدية تسمح بتحميل التكاليف على المخزون، وهذا يشجع المدراء على زيادة كميته أكثر من المطلوب من أجل تحسين مستويات التقرير عن الربحية، فيؤدي ذلك إلى نتائج عكسية غير مرضية منها زيادة تكاليف التخزين وزيادة استثمارات الشركة في رأس المال العامل.

في حين يتم العمل وفق مدخل المحاسبة عن الانجاز على تخصيص التكاليف كاملة المرونة فقط على المخزون، وبهذا سوف تعالج المشاكل السابقة وتستبعد ميول المدراء لزيادة كميات المخزون لعدم قدرتهم على تحسين النتائج المالية بشكل كبير عن طريق تخزين النفقات التشغيلية في المخزون. (Bragg, 2007, 53-54)، (الخفاجي، ٢٠١٣، ٢٣)

ويخلص الباحث إلى أن المعالجة المختلفة لكل من مدخل المحاسبة عن الانجاز ومحاسبة التكاليف التقليدية في تخصيص وتوزيع تكلفة العمالة المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية على المخزون له أثره في نظم مكافأة الأداء، فوفقاً لمحاسبة التكاليف التقليدية يحاول المدراء زيادة كمية المخزون لعلمهم أن بعض تكاليف العمالة

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

الإنتاج التام آخر المدة وفقاً لمدخل المحاسبة عن الانجاز بالتالي:

××	التكاليف كاملة المرونة
××	÷ كمية الإنتاج المخطط
<hr/>	
××	تكلفة الوحدة من الإنتاج التام
××	× عدد وحدات مخزون الإنتاج التام آخر المدة
<hr/>	
××	تكلفة مخزون الإنتاج التام آخر المدة

سادساً. موازنة تكلفة الإنتاج التام المباع

تعد التكاليف كاملة المرونة وتكلفة مخزون الإنتاج التام آخر المدة من العناصر الرئيسية لموازنة تكلفة الإنتاج التام المباع في ضوء مدخل المحاسبة عن الانجاز، وعلى ذلك ستختلف هذه الموازنة عن ما هو متعارف عليه في محاسبة التكاليف التقليدية، إذ تشتمل تكلفة الإنتاج التام في النموذج التقليدي على كل من (تكلفة المواد والعمالة المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية) والتي يتم تخصيصها على وحدة المنتج وصولاً إلى التكلفة الكلية له، أما التكاليف كاملة المرونة فهي تشتمل على تكلفة المواد المباشرة فقط مضافاً لها تكاليف التعهيد للغير وعمولة رجال البيع وتكاليف النقل.. الخ (إن وجدت) والتي يتم

تخصيصها على الوحدات المباعة فقط وليس المنتجة للوصول إلى التكاليف المتغيرة لوحدة المبيعات. (الخفاجي، ٢٠١٣، ١١٦) وعلى نفس السياق أيضاً فإن تكلفة مخزون الإنتاج التام آخر المدة تختلف في مدخل الانجاز عن ما هي عليه في محاسبة التكاليف التقليدية، وقد سبق بيانها وتفصيلها وتحديد صيغة الوصول إليها وفقاً لكل منهما.

وبالنتيجة فإن تحديد تكلفة الإنتاج التام المباع وفقاً لمدخل الانجاز يتم بالصيغة التالية:

××	التكاليف كاملة المرونة
××	+ تكلفة مخزون الإنتاج التام أول المدة
(-)	××) تكلفة مخزون الإنتاج التام آخر المدة
<hr/>	
××	تكلفة الإنتاج التام المباع

سابعاً. موازنة قائمة الدخل

تعد هذه الموازنة على درجة كبيرة من الأهمية لأنها تعبر عن خلاصة ونتيجة النشاط التشغيلي للشركة، ونظراً لارتباطها الوثيق بالموازنات السابقة فهي ستتأثر بأي تعديل أو تغيير يطرأ على تلك الموازنات، ولهذا السبب ستختلف بعض عناصر هذه الموازنة وفقاً لمدخل الانجاز عن نموذجها التقليدي، حيث يحتسب الدخل التشغيلي بصورته البسيطة وفقاً لمحاسبة التكاليف التقليدية من خلال طرح

تكلفة الإنتاج التام المباع من قيمة أو إيراد المبيعات ليحدد عندها هامش المساهمة الذي حققته الشركة، وبنفس الطريقة يحتسب هذا الدخل وفق مدخل المحاسبة عن الانجاز ليحدد عندها هامش الانجاز بدلاً من هامش المساهمة، لكن نقطة الاختلاف بينهما تكمن فيما تشتمل عليه تكلفة الإنتاج التام المباع بحسب الانجاز وبحسب المدخل التقليدي وقد تم بيان ذلك وتفصيله في الموازنة السابقة. وبعد تحديد هامش الانجاز والوصول إليه وطرح النفقات التشغيلية منه والمتمثلة بـ (تكلفة العمالة المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية والتكاليف التسويقية والإدارية) يتحدد عندها الدخل التشغيلي، وعلى هذا الأساس ستكون الصيغة التي يحدد في ضوءها هذا الدخل كما يلي:

××	إيراد المبيعات
(-)	تكلفة الإنتاج التام المباع
××	هامش الانجاز
(-)	النفقات التشغيلية
××	الدخل التشغيلي

٢.٣. مزايَا مدخل المحاسبة عن الانجاز في إعداد الموازنات التشغيلية

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

أ. موازنة المبيعات: تتميز هذه الموازنة ببيان أثر التنبؤ بالمبيعات في كل من الربحية وقيد الطاقة المتاحة، حيث تأخذ بنظر الاعتبار عامل الوقت المستنفد في قيد الطاقة المتاحة، فيساعد ذلك في عملية التنبؤ بشكل سليم ويتيح درجة من الموضوعية في كمية المبيعات المخططة، كما ويساعد مدخل الانجاز على توفير الحلول الممكنة لأجل التعديل على مزيج المبيعات نحو الأفضل.

ب. موازنة الإنتاج: وتتميز هذه الموازنة في ضوء مدخل الانجاز ببيان أثر إضافة أي منتج جديد على بقية المنتجات وعلى الموارد المقيدة.

ج. موازنة التكاليف كاملة المرونة: وتتحدد ميزة إحلال هذه الموازنة محل موازنة تكاليف المواد المباشرة بإزالة الغموض في حساب هامش الانجاز، وذلك بالرجوع إلى الواقع العملي الذي يقيسه بالفرق بين إيراد المبيعات والتكاليف

كاملة المرونة، كما وتتميز هذه الموازنة بأنها تشتمل على أية تكاليف (بالإضافة إلى تكلفة المواد المباشرة) تتغير في الأجل القصير وذات ارتباط بالوحدات المباعة.

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

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

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

وحتى تكتمل الصورة في عرض أهم هذه المزايا وما آلت إليه النتائج من اعتماد مدخل الانجاز في إعداد الموازنات

التشغيلية يرى الباحث ضرورة تسليط الضوء على ما يمكن أن يتحقق من عمل هذه الموازنات بشكل عام وكما يلي:

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

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

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

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

٤. الاستنتاجات والتوصيات

١.٤. الاستنتاجات

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

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

ج. هناك إمكانية حقيقية لاستخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في تحسين أهداف التخطيط والرقابة للموازنات التشغيلية في شركات الأعمال، وبهذا تثبت صحة الفرض الأول.

د. ينتج عن استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في إعداد الموازنات التشغيلية للشركات مقياساً تشغيلية ومالية تدعم وتعزز من درجة الملاءمة والموضوعية في معلوماتها وتقديراتها بما يخدم عملية اتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية وتقييمات الأداء، وبهذا تثبت صحة الفرض الثاني.

٢.٤. التوصيات

أ. ضرورة زيادة التوعية بأهمية الأساليب والمداخل الإدارية الحديثة التي تخدم عمل الشركات ومنها مدخل المحاسبة عن

الانجاز نظراً لأهميته في زيادة الانجاز ومعالجات القيود.

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

المراجع

أولاً. المراجع العربية

أ. الكتب

١. حماد، طارق عبدالعال، (٢٠١٠)، الموازنات التقديرية نظرة متكاملة، ط١، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.

٢. صالح، سمير أبو الفتوح، الديسبي، محمد محمد، (٢٠١٣)، المحاسبة الإدارية مدخل معاصر، بدون ناشر، المنصورة، جمهورية مصر العربية.

٣. هلال، سمير رياض، (٢٠١٢)، دراسات في المحاسبة الإدارية، المكتبة الأكاديمية، جمهورية مصر العربية.

ب. الدوريات العلمية

١. الركابي، ناجي شايب، حمودي، جنان علي، (٢٠١٠)، دور نظرية المحددات في تحسين الطاقة الإنتاجية للشركة العامة للصناعات الجلدية/معمل بغداد، مجلة التقني، المجلد ٢٤، الإصدار ٩، هيئة التعليم التقني، جمهورية العراق.

٢. زامل، أحمد محمد، (١٩٩٢)، المحاسبة عن الانجاز لغة جديدة للتعامل مع مشاكل قديمة

٣. الخفاجي، رفل شاكر سلوم، (٢٠١٣)، التكامل بين المحاسبة عن الانجاز ونظرية القيود في تحديد التكاليف لترشيد القرارات التشغيلية بالتطبيق في الشركة العامة لصناعة البطاريات، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، جمهورية العراق.
٤. زيد، ولاء إسماعيل مصطفى، (٢٠١٢)، استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في تدعيم القدرة التنافسية لشركة المقاولون العرب دراسة حالة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، جمهورية مصر العربية.
٥. صموئيل، سيلفا أنيس، (٢٠١١)، تقييم أثر التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط ونظرية القيود على ربحية المنشأة دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، جمهورية مصر العربية.
٦. محمد، هشام سعيد إبراهيم، (٢٠٠٩)، استخدامات نظرية القيود في مجال المحاسبة الإدارية لأغراض التقييم وترشيد القرارات التشغيلية، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية.
٧. نداء، إسلام محمد كمال عبدالمجيد، (٢٠٠٩)، تكامل مدخل محاسبة التكاليف على أساس النشاط مع نظرية القيود لتحسين مخرجات نظام التكاليف دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، جمهورية مصر العربية.
- لتحديد التكلفة، **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية**، العدد ٢، كلية التجارة، جامعة حلوان، جمهورية مصر العربية.
٣. السيد، محمد جلال صالح، (٢٠٠٠)، نظرية القيود واستخداماتها في المحاسبة الإدارية، **مجلة الفكر المحاسبي**، السنة الرابعة، ملحق العدد ٢، كلية التجارة، جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية.
٤. علي، سمية أمين، (٢٠٠٢)، المحاسبة عن الإنتاجية المربحة في ظل نظرية القيود دراسة تحليلية، **مجلة المحاسبة والإدارة والتامين**، السنة ٤١، العدد ٥٩، كلية التجارة، جامعة القاهرة، جمهورية مصر العربية.
٥. الكومي، أمجاد محمد، (٢٠١٣)، أثر استخدام مدخل المحاسبة عن الانجاز في تطوير جودة الخدمات المصرفية في ظل منهجية سيجما ستة، **مجلة الفكر المحاسبي**، العدد ٣، كلية التجارة، جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية.
- ج. الرسائل العلمية**
١. أحمد، هبه عبد المتعال، (٢٠٠٤)، استخدام مدخلي نظرية القيود ومساهمة المواد المتغيرة في إدارة التكلفة دراسة تحليلية ميدانية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، جمهورية مصر العربية.
٢. خالد، محمد مطهر صالح، (٢٠١٠)، تقييم وتطوير نظام الموازنات في ظل تكنولوجيا الإنتاج والمعلومات، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، جمهورية مصر العربية.

2. Corbett, Thomas, (2000), Throughput Accounting and Activity Based Costing: the Driving Factors Behind Each Methodology, **Journal of Cost Management**, Volume 14.
 3. Dugdale, David & Jones, T. Colwyn, (1998), Throughput Accounting: Transforming Practices, **British Accounting Review**, Volume 30, Issue 3.
 4. Jayakumar, Kavitha & Sekar, S., (2012), Stocks and Throughput Accounting on Material Management and Its Impact on Cost Management, **Global Journal of Arts and Management**, Volume 2, Issue3.
 5. Zadeh, Massood Yahya, (2002), a Linear Programming Framework for Flexible Budgeting and Its Application to Classroom Teaching, **Issues in Accounting Education**, Volume 17, No 1.
- C- Dissertation & thesis**
1. Hutchinson, Robert, (2007), The Impact of Time-Based Accounting on Manufacturing Performance, **Doctor of Manufacturing Management & Engineering**, College of Graduate Studies, the University of Toledo.

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

ثانياً. المراجع الأجنبية

A- Books

1. Bragg, Steven M., (2007), **Throughput Accounting**, John Wiley & Sons, Inc., New Jersey.
2. Goldratt, Eliyahu M., & Cox, Jeff, (2004), **The Goal**, 3rd Edition, the North River Press Publishing Corporation, USA.
3. Horngren, Charles T., & Datar, Stikant M., & Rajan, Madhav V., (2012), **Cost Accounting**, 14th Edition, Pearson Education Limited, USA.
4. Lucey, T., (1996), **Costing**, 5th Edition, Aldine House, Aldine Place, London.

B- Periodicals

1. Aghili, Shaun, (2011), Throughput Metrics Meet Six Sigma, **Management Accounting Quarterly**, Volume 12, No3.