

المحاسبة عن الانجاز ودورها في دعم وتحقيق الميزة التنافسية

م.د. بهاء حسين الحمداني / كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد
الباحث / عامر دحام خلف الصبيحي

المستخلص:

تتعامل الوحدات الاقتصادية في الوقت الحاضر مع ظروف بيئة صناعية تتميز بالتنافسية وسرعة التغيير وقوته ونتيجة لهذه البيئة المتغيرة وجب على القائمين عليها تبني استراتيجيات تسمح لها بمواجهة هذه المتغيرات والعمل من اجل تلبية متطلبات السوق من المنتجات ذات الجودة والسعر المناسبين بما يتلائم و الطلب على تلك المنتجات و المحافظة على موقعها التنافسي وتطويره. ونتيجة لذلك أصبح موضوع الميزة التنافسية خلال السنوات الأخيرة يحظى باهتمام واسع النطاق على الصعيد العالمي. و ذلك من اجل مواكبة متطلبات التطور الكبير الذي يشهده العالم والمتمثلة في ظاهرة العولمة والاندماج في الاقتصاد العالمي وسياسات الانفتاح وتحرير الأسواق فضلا عن التطورات الهائلة في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات. لذلك تعرضت نظم محاسبة التكاليف التقليدية للعديد من الانتقادات والتي تدور حول عدم ملائمة هذه النظم للتطورات والتحويلات التي تشهدها البيئة الصناعية الحديثة وما ترتب عليه من ضرورة إحداث تغييرات جوهرية في نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية لكي تتلاءم والبيئة التنافسية بهدف دعم القدرة الاقتصادية وتحسين الكفاءة الانتاجية. واستجابة لكل ذلك ظهر مفهوم المحاسبة عن الانجاز والذي حاول تقديم مفهوم جديد للتكلفة ومختلف عن المفهوم التقليدي لها وتطوير المقاييس المتعلقة بها ومحاولة ادخال مفاهيم جديدة تتسم بالبساطة وسهولة التوصل اليها حيث اعتبرت كلفة المواد الخام العنصر المتغير الوحيد وتعامل الاجور باعتبارها احد عناصر التكلفة الثابتة. وتتجلى اهمية الدراسة من خلال التركيز على المحاسبة عن الانجاز كأسلوب من أساليب المحاسبة الادارية الحديثة من اجل توفير معلومات كلفوية تساهم في تحقيق الميزة التنافسية في بيئة صناعية تنافسية متغيرة ومتطورة. وقد تم تطبيق هذه الدراسة في شركة من شركات القطاع العام في العراق وهي شركة الشهيد العامة لصناعة الاسلاك النحاسية احدى تشكيلات وزارة الصناعة والمعادن حيث تم استخلاص البيانات اللازمة لذلك.

المصطلحات الرئيسية للبحث / نظرية القيود ، محاسبة الانجاز ، التنافسية ، القوى التنافسية، الميزة التنافسية.



مجلة العلوم
الاقتصادية والإدارية
العدد ٩٢ المجلد 22
الصفحات ٥٢٥-٥٢٥

* بحث مستل من رسالة ماجستير.

المبحث الاول/ منهجية البحث

اولا:- مشكلة البحث

هدف علم المحاسبة بصفة عامة توفير المعلومات الملائمة لبيئة الاعمال فاذا ما حصل اي تغير في هذه البيئة فيجب على علم المحاسبة ان يتكيف ويتلائم مع هذه التغيرات لتحقيق هدف المحاسبة. ولما كانت بيئة التصنيع في العراق بيئة تقليدية فان حجم العمالة الكبيرة في الشركات الصناعية جعل هذه الشركات فاقدة للقدرة التنافسية ومن ثم فان انظمة التكاليف المستخدمة حاليا ووفقا للنظام المحاسبي الموحد غير قادرة على قياس الاثار المترتبة من الاختناقات التي تحدث خلال العملية الانتاجية الناجمة من الموارد الحرجة والتي تؤدي الى زيادة تكاليف الانتاج مما يؤدي الى تقديم منتجات ذات كلفة عالية بحيث تكون غير قادرة على المنافسة بالشكل الذي يؤدي الى فقدان الحصة السوقية. و تقديم معلومات لأداره هذه الشركات تمكنهم من استعادة هذه القدرة التنافسية لذلك تتمثل مشكلة البحث في التساؤل الاتي ؟ هل يمكن لنظام تكاليف بديل عن النظام التقليدي في تقديم معلومات تساعد في تحقيق الميزة التنافسية ؟

ثانيا:- الهدف

يهدف البحث الى استكشاف امكانية تطبيق المحاسبة عن الانجاز ودورها في دعم وتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية وبما ينسجم ومتطلبات بيئة التصنيع الحديثة في ظل اشتداد المنافسة كأداة لتوفير المعلومات الملائمة لمساعدة الادارة في التخطيط والتقييم واتخاذ القرارات الاستراتيجية .

ثالثا:- الاهمية

تتجلى اهمية البحث من خلال التركيز على المحاسبة عن الانجاز كأسلوب من أساليب المحاسبة الادارية الحديثة من اجل توفير معلومات كلفوية بما يحقق ميزة تنافسية في بيئة العراق الصناعية التنافسية اذ لم تعد انظمة التكاليف التقليدية قادرة على المساندة الفعالة لدعم وتطوير الاستراتيجيات التنافسية للشركات وتنفيذها الامر الذي سوف يدفع بالشركات اما بالاستمرار في السوق لقدرتها على المنافسة وتحسن موقفها التنافسي او الخروج من السوق لعدم القدرة على مواجهة المنافسة الشديدة .

رابعا:- فرضية البحث

يفترض البحث ان محاسبة الانجاز تقدم معلومات تساعد ادارة الوحدات الاقتصادية الصناعية في تعزيز الميزة التنافسية بما يضمن بقاءها في سوق المنافسة .

خامسا :- حدود البحث

الحدود المكانية :-مجتمع البحث:- وزارة الصناعة والمعادن .
عينة البحث:- لقد تم اختيار شركة الشهيد العامة لصناعة الاسلاك النحاسية احدى تشكيلات وزارة الصناعة والمعادن وللأسباب الاتية :
١- انها من الشركات الفريدة في صناعة الاسلاك النحاسية في داخل البلد .
٢-تواجه الشركة منافسة اجنبية ايرانية واماراتية في السوق المحلية.
٣- اعتماد الشركة على المكننة في عمليات الانتاج .
٤- استمرارية الشركة في الانتاج على الرغم من الظروف الصعبة التي تمر بها .
٥- الخبرة العلمية لمديري المالية والرقابة الداخلية وملاك التكاليف في الشركة ومساعدتهم في توفير المعلومات المطلوبة لتحقيق الهدف من البحث .
الحدود الزمانية :-سيعتمد الباحث على البيانات المالية لسنة (٢٠١٢) بوصفها البيانات الاقرب للبحث والتي تعكس واقع الشركة وكذلك بسبب تكامل المعلومات المالية والادارية والتكاليفية علما ان البيانات المالية الواردة في الحسابات الختامية لتلك السنة قد دقت من قبل ديوان الرقابة المالية .

المبحث الثاني/الجانب النظري

أولاً:- مفهوم وتعريف نظرية القيود:

نشأة نظرية القيود (Theory Of Constraints (TOC) والتي هي فلسفة أنظمة الإدارة التي طورها M. Goldratt في اوائل (١٩٨٠) كمنهجية لإدارة وتخطيط الإنتاج والجدولة والموصوفة في عملية التركيز على خمس خطوات لتحقيق التحسين المستمر. الأطروحة الأساسية لها ان القيود (Constraints) تضع حدوداً لأداء أي نظام و يقترح دعاء TOC أن المدراء يجب عليهم التركيز على الإدارة الفعالة لطاقتهم وقدرات هذه القيود إذا كانوا يريدون تحسين أداء منظماتهم وتحقيق الاستخدام الأمثل والفعال لموارد الوحدة الاقتصادية بصفة عامة والموارد المقيدة فيها بصفة خاصة. (١ : ١٩٩ , IMA).

ولقد بين (٦٨٦ : ٢٠١٢ , et, al , Horngren) أن الهدف من نظرية القيود (TOC) هو زيادة هامش الانجاز ، بينما تتناقص تكاليف الاستثمارات وتكاليف التشغيل وتعد ملائمة على المدى القصير وتفترض ان تكاليف التشغيل ثابتة .

ولقد عرفها (Hilton, 1999: 224) (مدخل إداري يتجه نحو تعظيم الربح طويل الأمد من خلال إدارة تهتم بمعالجة الاختناقات التنظيمية أو الموارد النادرة) وكذلك عرفها بانها (أسلوب استراتيجي لمساعدة الشركات على التحسين الفعال لعوامل النجاح الجوهرية مثل زمن دوره التنفيذ والمعدل المستخدم لتحويل الموارد الخام إلي إنتاج تام قابل للبيع).

ثانياً:- مفهوم وتعريف محاسبة الانجاز:

تم إنشاء مفهوم TA المحاسبة عن الانجاز بواسطة المستشارين الإداريين. (Galloway and Waldron) كبدل لمحاسبة التكاليف التقليدية. الذين أرادوا استبدال المفاهيم التقليدية مثل المباشر وغير المباشر وتخصيص التكلفة، وحجم الدفعة الاقتصادي ومعالجة المخزون كأصل في مجال المحاسبة فان وجهة نظرهم هي ضرورة مراقبة معدل الأعمال الذي يصنع المال. ضرورة ظهرت المحاسبة عن الانجاز 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 الانجاز خلال مدة زمنية معينة.

وعرفت (٣ : 2005 , CIMA) محاسبة الانجاز على انها تقنية الهدف الأساسي منها هو تحقيق أقصى قدر من (الانجاز) مع الحفاظ في الوقت نفسه المخزون وتكاليف التشغيل او الحفاظ عليه.

وقد حاول البعض تحديد مفهوم للمحاسبة عن الانجاز حيث يرى Yoshilkawa بأنها منهج محاسبي متجانس مع فلسفة JIT وفي جوهره يفترض أن المدير لديه مجموعة من الموارد المتاحة تشمل على (رأس المال، المباني، والمعدات والعمالة) وباستخدام تلك الموارد يتم شراء الخامات وتحويلها إلى منتج تام يتم بيعه لتوليد إيرادات المبيعات. ومن ثم فإن انصب هدف مالي هو تعظيم هامش الانجاز الذي يساوي المبيعات مطروحا منها تكلفة المواد المباشرة، اذ تعد بقية العناصر الأخرى تكاليف ثابتة. (مؤمنة, 2004: 86) .

ثالثاً:- مفاهيم محاسبة الانجاز:

١:- الإِنجاز (Throughput (T

هو المعدل الذي يولد المال من خلال نظام المبيعات(المنتج و / أو الخدمة). او مقدار تدفق الاموال الذي تحققه الوحدة الاقتصادية من المبيعات ويعرف بالفرق بين كل الاموال التي تدخل للشركة من المبيعات والاموال التي تدفعها للموردين ويمكن تمثيلها بالصيغة الآتية

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

لحساب الانجاز، يتم طرح جميع الاموال التي تدفعها مقابل الحصول على المواد اللازمة لعملية التصنيع التي يتم استبعادها من تكاليف المنتج. ومع ذلك، يجب أيضا أن تخصم مبالغ أخرى من إيرادات المبيعات ، بما في ذلك: تكاليف التعاقدات الثانوية و العمولات المدفوعة لمندوبي المبيعات والرسوم الجمركية والنقل إذا كانت الوحدة الاقتصادية لا تملك قناة النقل.

٢ :- المخزون (Inventory I)

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

ولا تشمل قيمة (المخزون) القيمة المضافة من قبل النظام نفسه على وجه التحديد بمعنى لا تشمل قيمة المخزون قيمة العمل المباشرة والنفقات العامة. ويتضمن المخزون فقط قيمة الكميات المدفوعة للمكونات التي يتم شراؤها من الموردين الخارجيين وتستخدم في صناعة المخزون. (IMA,1999:21)

٣ :- تكاليف التشغيل (Operation Expenses (OE)

كل الاموال التي ينفقها النظام لتحويل المخزون إلى انجاز. وتشمل OE النفقات مثل العمل المباشر وغير المباشر واللوازم والمقاولين الخارجيين ومدفوعات الفائدة وتعد هذه التكاليف مصروفات التشغيل ناتجة عن تحويل المخزون إلى انجاز.

ويصنف الاستهلاك أيضاً كمصاريف تشغيل لأنه يمثل تكلفة تحويل المخزون إلى انجاز . (37:2011)

Maynard,

من خلال ما تقدم يمكن القول أن محاسبة الانجاز ظهرت بعد نظرية القيود وهي تطبق في الشركات الصناعية التي تعاني من الاختناقات في مواردها الحرجة وهذه الموارد الحرجة تتمثل (بندرة في المواد الولية او ساعات العمل او اعداد العاملين ..الخ) وتفترض ان تكاليف المواد تعد تكاليفاً متغيرة أما بقية التكاليف الأخرى ومنها الاجور فأنها تعد تكاليف ثابتة.

رابعاً:- ميزات محاسبة الانجاز ونقاط القوة:

١. تحسين الوضع التنافسي: تساعد المحاسبة عن الانجاز على تحسين المركز التنافسي للوحدة الاقتصادية وأيضاً تحسين حصتها في السوق من خلال إزالة القيود.
٢. كما أنها تعيد التركيز على الكفاءات بعيداً عن اعتماد محاسبة التكاليف التقليدية.
٣. تحسن أداء الريج من خلال قرارات تحليلية أفضل بناء على ثلاثة متغيرات نقدية مهمة، وهي الانجاز والمخزون والمصروفات التشغيلية.
٤. إدارة القيود: المحاسبة عن الانجاز تساعد على تحسين ربحية الوحدة الاقتصادية من خلال إزالة القيود يمكن للشركات إدارة القيود وإزالتها واحداً تلو واحد من أجل الحصول على أكبر عائد ممكن من موارده المحددة والحصول على الموقف الأمثل في الصناعة بأكملها. وتتم إزالة القيود من خلال استخدام قواعد نظرية القيود (النعي، ٢٠٠٤: ٦١).

خامساً:- نقاط الضعف لدى محاسبة الانجاز:

١. عدها ملائمة فقط عندما يكون هناك اختناق في الانتاج. لأي قرار، بغض النظر عن البيئة، والتكاليف والإيرادات ذات الصلة يجب أن تكون محسوبة ومقارنتها باستخدام أسئلة المحاسبة عن الانجاز.
٢. عدها ملائمة فقط على المدى القصير لأنها تعد جميع التكاليف باستثناء التكاليف المادية هي تكاليف ثابتة. إذ تركز على الإجابة وتحليل الاسئلة المتعلقة بالمحاسبة عن الانجاز. ولكنها غير ملائمة على المدى الطويل إذ تكون هناك عوامل مخاطرة وسيناريوهات في عملية صنع القرار.
٣. عدم التركيز على غير القيود: فهي تركز على القيود فقط. والعمليات في غير القيود لا تستطيع الحصول على الاهتمام في محاسبة الانجاز. ولكن الواقع هو أنه مع الاهتمام المناسب للقيود وغير القيود ويمكن تحسين العمليات.

سادسا:- مفهوم التنافسية:

يتميز مفهوم التنافسية بالمعاصرة ولا يخضع لنظرية اقتصادية عامة فعبارة تنافسية ذات وقع متزايد الأهمية في عالم اليوم وأصبح للتنافسية مجالس أو هيئات ولها سياسات واستراتيجيات ومؤشرات ولم تعد التنافسية حاجة مقتضرة على الشركات لكي تبقى وتنمو او الأفراد ليحظوا بفرص العمل، بل باتت حاجة ملحة للدول التي ترغب في استدامة وزيادة مستويات معيشة أفرادها ومشاركاتهم في التقدم العالمي . إن التنافسية وسيلة رئيسة لتطوير قدرة الاقتصاديات المتقدمة والنامية على التعايش في ظل بيئة دولية متسمة بالعولمة وانفتاح الاقتصاديات . (صلوا تشي و بودلة، ٢٠١٠ : ٥)

يتداخل مفهوم التنافسية مع عدة مفاهيم أخرى من بينها النمو والتنمية الاقتصادية وازدهار الدول وهذا ما يصعب من تحديد تعريف دقيق ومضبوط للتنافسية، فضلا عن عامل مهم ألا وهو ديناميكية التغير المستمر لمفهوم التنافسية. ويختلف مفهوم التنافسية باختلاف محل الحديث فيما إذا كان عن شركة أو قطاع أو دولة، فالتنافسية على صعيد المنشأة تسعى إلى كسب حصة في السوق الدولي ، تختلف عن التنافسية لقطاع متمثل بمجموعة من الشركات العاملة في صناعة معينة ، وهاتان الأخيرتان تختلفان عن تنافسية دولة تسعى إلى تحقيق معدل مرتفع ومستدام لمدا خيل الأفراد. (الطيب، ٢٠٠٥ : ٢).

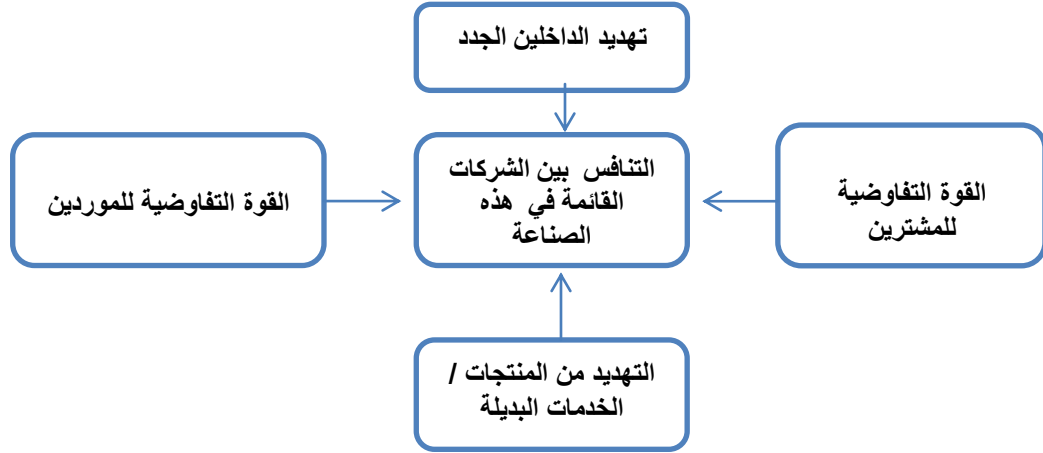
سابعا:- القوى التنافسية:

شدة المنافسة في الصناعة ليست مسألة صدفة ولا سوء حظ . لكن المنافسة في هذه الصناعة متجذرة في الهيكل الاقتصادي الأساسي وتذهب إلى أبعد من سلوك المنافسين الحاليين. حالة المنافسة في هذه الصناعة تعتمد على القوى التنافسية الأساسية الخمسة. والقوة الجماعية لهذه القوى تحدد إمكانية الربح في نهاية المطاف في هذه الصناعة، حيث يتم قياس الأرباح المحتملة من حيث العائد على المدى الطويل على رأس المال المستثمر. ليس كل الصناعات لديها القدرة نفسها. في هذا الصدد فقد قام "Porter" بتطوير إطار عمل يساعد المدير على تحليل إي القوى التي تحكم المنافسة والتي قدمها في خمس قوى رئيسية.

ثامنا:- أنواع القوى التنافسية (Porter, ١٩٩٨ : ٢١):

- ١- تهديد الداخلين الجدد: الداخلين الجدد إلى الصناعة تجلب قدرات جديدة، والرغبة في كسب حصة في السوق، والموارد في كثير من الأحيان أن تكون جوهرية. ونتيجة لذلك يمكن ان تخفض الاسعار وأن تكاليف الوحدات القائمة يمكن ان تتضخم نتيجة لذلك، وتحد من الربحية.
- ٢- التنافس بين الشركات القائمة في هذه الصناعة : المنافسة بين الشركات القائمة قد تأخذ الشكل المألوف للتنافس على الموقع باستخدام تكتيكات مثل المنافسة السعرية، ومعارك الإعلانات، وطرح المنتجات الجديدة ، وزيادة خدمات العملاء أو الضمانات والتنافس يحدث لأن واحد أو أكثر من المنافسين إما يشعر بالضغط او يشهد فرصة لتحسين موقعه
- ٣- التهديد من المنتجات / الخدمات البديلة: جميع الشركات في الصناعة و المنافسة بمعناه الواسع مع الصناعات التي تنتج منتجات بديلة. تحد البدائل من العائدات المحتملة من الصناعة عن طريق وضع سقف للأسعار التي يمكن ان تتقاضاها الشركات في الصناعة لتحقيق الربحية. وكلما كان سعر الأداء الذي يعرضه البديل أكثر جاذبية أشد احكام الغطاء على أرباح الصناعة.
- ٤- القوة التفاوضية للمشتريين: يتنافس المشترون مع الصناعة عن طريق إجبار خفض الأسعار والمساومة على جودة أعلى أو خدمات أكثر، وتألبيب المنافسين ضد بعضها بعضا، و كل ذلك على حساب ربحية الصناعة. وقوة كل جماعات المشتريين المهمين في هذه الصناعة تعتمد على عدد من خصائص الوضع في السوق وعلى الأهمية النسبية لمشترياتها من الصناعة مقارنة بأعمالها الإجمالية .
- ٥- القوة التفاوضية للموردين: يمكن أن يمارس الموردون قوة المساومة على المشاركين في الصناعة بالتهديد برفع الأسعار أو التقليل من جودة السلع والخدمات التي يتم شراؤها. ومن ثم يمكن للمور دون الاقوياء ضغط الربحية من الصناعة التي تكون غير قادرة على استعادة الزيادات في التكاليف بالأسعار الخاصة بها والتي تتقاضاها. ويمكن توضيح هذه القوى من خلال الشكل الاتي

شكل (١) القوى التنافسية لبورتر



Source: Porter, Michael, competitive advantage creating and sustaining superior performance.1985

تاسعا:- مفهوم وتعريف الميزة التنافسية:

يمثل امتلاك و تطوير الميزة التنافسية (Competitive Advantage) هدفا استراتيجيا تسعى المؤسسات الاقتصادية لتحقيقه في ظل التحديات التنافسية الشديدة للمناخ الاقتصادي الجديد. فاكتماب الميزة التنافسية اصبح من الاولويات والدعائم الاساسية التي يعتمد عليها أي نشاط اقتصادي يهدف الى تحقيق الافضلية في السوق او الاستحواذ على اكبر عدد ممكن من الزبائن. فالميزة التنافسية تعد نقطة قوة للوحدات الاقتصادية في مواردها او انشطتها الانتاجية او التسويقية وهي تعتمد على قدرتها من تشخيص وتحليل نقاط قوتها وضعفها فضلا عن التعامل مع الفرص والتهديدات من البيئة، والاهتمام بتطور التكنولوجيا والاتصالات في المستويات المعرفية للوحدة الاقتصادية ولن يتحقق ذلك الا من خلال رصد مختلف اشكال التنافس للوصول الى استراتيجيتها المناسبة. لذلك تسعى المنظمات بشكل فاعل لأن تبقى في السوق وتستمر في مجال عملها، ولكن ذلك لا يتحقق بشكل سهل ويسير، بل تتعرض إلى منافسة شديدة وقوية. ومن أجل ملاقاته ذلك وأن تحقق أهدافها المطلوبة، فإنه يستوجب أن تمتلك ميزة تنافسية تعبر بها ومن خلالها عن تفردا عن غيرها من الوحدات الاقتصادية الأخرى في ذات الصناعة. وهذا الأمر لا يأتي اعتباراً بل يستوجب أن تتعرف على قواعد التنافس القائمة في السوق وكيف يمكن أن تلعب الأدوار لكي تكتسب الميزة التنافسية التي تجعلها قادرة على محاكاة المنافسين أو التفوق عليهم. (البكري و بني حمدان، ٢٠١٣: ٦).

وقال (Afuah ،٢٠٠٩: 17) ان العديد من الشركات تتبع استراتيجيات لعبة جديدة بحثا عن ميزة تنافسية، أو لمجرد صنع المال ميزة الشركة التنافسية "هو قدرتها على ان تكسب معدلا من الأرباح أعلى من متوسط معدل الأرباح في السوق التي تتنافس فيها". وبما الإيرادات تأتي من الزبائن، لذلك فإن الشركة التي تريد كسب المال يجب أن توفر منافع للعملاء التي يرون فيها قيمة مقابل ما يقدمه المنافسون. هذه خطوة مهمة في الحصول على ميزة تنافسية وهذا يتطلب توفر ما يأتي:-

١. خلق المزايا الفريدة للعملاء من دون ان تتجاوز التكلفة تلك المنافع.
٢. ان تمتلك الشركة أنشطة اداء ذات قيمة مضافة ملائمة.
٣. بالنسبة لشركة لأداء أنشطة القيمة المضافة على نحو فعال، فإنها تحتاج إلى الحصول على الموارد والقدرات الملائمة.
٤. ان تكون حاسمة وتمنح الاسبقية والتفوق ضد المنافسين.
٥. ان تكون مستمرة مع مرور الزمن .

وعرفها (Fakey, 1989) على انها أي شيء يمكن أن يميز بشكل إيجابي الشركة أو منتجاتها عن أولئك المنافسين، من وجهة نظر عملاتها أو المستخدمين النهائيين. التركيز هنا ليس على مجرد الميزة تنافسية، ولكن لفهم الاستدامة على مر الزمن. (٦٤ : Low & Praveen, 2010). وعرفت ايضا (١-٥ : Ehmke ، ٢٠١١) على أنها (ميزة اكتسبتها على المنافسين من خلال تقديم قيمة أكبر للعملاء سواء من خلال انخفاض الأسعار أو عن طريق توفير منافع إضافية والخدمة التي تبرر أسعار أعلى).

عاشرا:- انواع الميزة التنافسية:

١-ميزة التكلفة: تلعب التكلفة دور مهم كأسلوب تنافسي حيث لا يمكن تحديد اسعار تنافسية من دون ضبط التكاليف. وهي تعني امكانية الوحدة الاقتصادية على تقديم المنتجات نفسها بتكلفة اقل من منافسيها ومن ثم تحقيق عوائد اكبر. وهذا يتطلب ان تكون النفقات العامة منخفضة للغاية من خلال تحديد الانشطة المضيفة للقيمة ومرافق فعالة ، وتصميم منتجات منخفضة التكلفة والتجميع الآلي مصادر ميزة التكلفة متنوعة وتعتمد على هيكل الصناعة.

المزايا التي تحققها ميزة التكلفة :

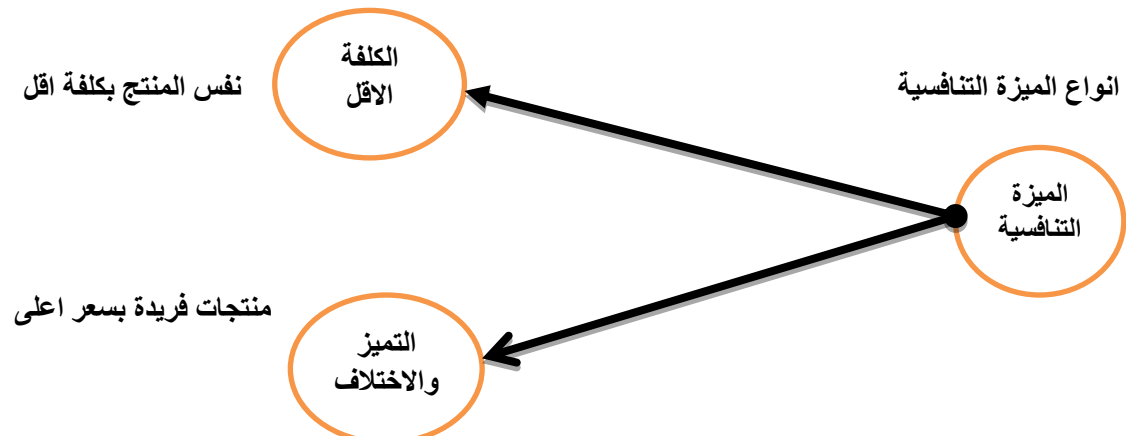
- تكون الوحدة المنتجة بتكلفة أقل في موقع أفضل من منافسيها بالنسبة للسعر .
- تتمتع بحصانة ضد العملاء الأقوياء، إذ لا يمكن المساومة على تخفيض الأسعار .
- تتمتع بحصانة ضد الموردين الأقوياء الذين يقومون بتحديد أسعار المدخلات .
- تحتل موقعا تنافسيا ممتازا يمكنها من تخفيض السعر ومواجهة أي هجوم من المنافس الجديد .
- يمكنها المقارنة بمنافسيها، استخدام تخفيضات السعر كسلاح ضد سلع بديلة ذات أسعار جذابة.

٢-ميزة التمايز: في استراتيجية التمايز تسعى الوحدة الاقتصادية لتكون فريدة في صناعتها مع بعض المقاييس والتي تقدر على نطاق واسع من قبل المشترين. تكون قادرة على تقديم منتج أو خدمة بمواصفات متميزة من خلالها يدرك الزبائن والمنافسين . أن المنظمة تقدم شيئا متفردا يصعب تقليده، سواء من خلال المواصفات الفنية أو التصميم الفني أو الاسم التجاري أو العلامة التجارية وغيرها من الأمور التي تستحوذ على تصور وإدراك الزبون فإنها تختار سمات واحد أو أكثر من أن العديد من المشترين في الصناعة وتدرك الأهمية، وبشكل فريد المواقف نفسها لتلبية تلك الاحتياجات.

المزايا التي تحققها ميزة التمايز:

- التمييز على أساس التفوق الفني.
- التمييز على أساس تقديم قيمة أكبر للزبون نظير المبلغ المدفوع
- التمييز على أساس الجودة، والخدمات.

شكل (٢)



المصدر: حجاج، عبد الرؤوف، الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية ودور الابداع التكنولوجي في تنميتها دراسة ميدانية في شركة روائح الورود لصناعة العطور، ٢٠٠٧. ص ٣٥.

احد عشر:- ابعاد الميزة التنافسية:

تغيرت وتطورت ابعاد المنافسة التي تعتمد عليها الوحدات الاقتصادية في تعاملها مع السوق فبعد ان كان الاعتماد على تخفيض التكاليف كبعد اساسي للمنافسة، انتهجت الوحدات الاقتصادية اسلوب البحث عن طرائق جديدة تميز بها نفسها لزيادة حصتها السوقية. الأمر الذي اوجب عليها ضرورة تهيئة واعداد القدرات والامكانيات من خلال البحث المستمر من اجل تدعيم المزايا التنافسية وتحديد الاسبقيات التنافسية والتركيز عليها من خلال تقديم السلع والخدمات التي تلبي حاجات ورغبات الزبائن وعلى ضوء هذه الاسبقيات تتحدد الاهداف. ومن ابعاد الميزة التنافسية هي: (الخانق، ٢٠٠٥: ٣٩).

١. **بعد الكلفة:** ويقصد بها قدرة الوحدات الاقتصادية على انتاج وتوزيع المنتجات باقل ما يمكن من الكلف قياسا بالمنافسين في الصناعة نفسها. والتي تسعى إلى الحصول على حصة سوقية اكبر كأساس لتحقيق نجاحها وتفوقها. إن الكلفة الأقل هي الهدف الرئيسي للوحدات التي تتنافس من خلال الكلفة وحتى الوحدات التي تتنافس من خلال المزايا التنافسية الأخرى غير الكلفة فإنها تسعى لتحقيق كلف منخفضة للمنتجات التي تقوم بإنتاجها.

٢. **بعد المرونة:** ويقصد بها قدرة الوحدات الاقتصادية على تقديم مستويات مختلفة ومتنوعة بالسوق المستهدف. تعد المرونة بأنها الأساس لتحقيق الميزة التنافسية للشركة من خلال الاستجابة السريعة للتغيرات التي قد تحدث في تصميم المنتجات وبما يلائم حاجات الزبائن.

٣. **بعد الجودة:** وتتمثل بالموصفات والأداء الجيد للمنتج أو الوظيفة التي تقدمها المنظمة للحصول على نوعية عالية لعمليات التصميم والإنتاج. إن الجودة تعد من المزايا التنافسية المهمة والتي تشير إلى أداء الأشياء بصورة صحيحة لتقديم منتجات تتلائم مع احتياجات الزبائن.

٤. **بعد التسليم:** أي توفير الإنتاج في المكان والزمان المطلوبين من خلال السرعة في التهيئة والإعداد والتسليم في الوقت المحدد. واغلب المنظمات تتنافس ببعد جديد يتمثل في سرعة التسليم والاستجابة لطلب الزبون لكونه على استعداد الى ان يدفع ثمنا اكبر مقابل الحصول على حاجته بالوقت المناسب و بغض النظر عن مستوى الجودة. لذلك فهو بمثابة القاعدة الأساسية للمنافسة بين الوحدات في الأسواق من خلال التركيز على تخفيض المدد الزمنية والسرعة في تصميم منتجات جديدة وتقديمها إلى الزبائن بأقصر وقت ممكن. أن هناك ثلاث أسبقيات لبعء التسليم تتعامل بالوقت هي: سرعة التسليم، التسليم بالوقت المحدد، سرعة التطوير.

٥. **بعد الإبداع:** يعد من الابعاد التنافسية المهمة التي أشارت إليها الأدبيات المعاصرة، و هو تحقيق التطوير وعمل خلاق بما يحقق الإبداع في الإنتاج والتكنولوجيا المستعملة، أو إيجاد سبل جديدة لإنتاج أو توزيع المنتجات بشكل يختلف عما هو قائم حالياً.

المبحث الثالث/ الجانب التطبيقي

اولا :- وصف العمليات الانتاجية:

١- مصنع الصهر والسباكة (التحدي): الذي يقوم بإنتاج الكيك الذي يستخدم في إنتاج المسبوكات المسطحة بالقياس (١٤٥×٦٧×٣٠٠٠) ملم لأغراض إنتاج الصفائح والاشرطة والاقراص. وكذلك يقوم بإنتاج البليت الذي يستخدم في إنتاج المسبوكات المستديرة بالأقطار (١٥٥, ١٨٠, ٢١٠) ملم لأغراض إنتاج القضبان والمقاطع المختلفة والانابيب. وتمثل هذه المنتجات من المسبوكات المسطحة والدائرية مدخلات الإنتاج في مصنع التشكيل). حيث يستخدم المصنع مواد اولية تتكون من سكراب البراص يضاف اليه مواد خام متكونة من النحاس الكاثودي ومادة الزنك (الخاصين) وبنسب محدوده بحسب نوعية المنتج. تصهر في افران لإنتاج الكيك والبليت . حيث تتم عملية تهيئة الفرن بثلاث مراحل تبدأ بمرحلة التبطين الخاصة بنوع كل فرن ثم التحميص التدريجي تبدأ بدرجة حرارة من (صفر م) الى (١٠٠٠ م°). ومن ثم مرحلة التحميل (الشحن اليدوي) بدرجة حرارة تتراوح بين (١١٠٠ م°) الى (١١٨٠ م°). بعد ذلك يترك الفرن على درجة حرارة (١٣٠٠ م°) لغرض تلييد البطانة.

٢- مصنع التشكيل (الصمود): الذي يمثل إنتاج المصنع المنتج النهائي للشركة بعد استلام ما يتم انتاجه من إنتاج في مصنع الصهر والسباكة (التحدي) ويتكون من خطين انتاجين :
اولا : خط الدرفلة والتخريم الذي يقوم بتحويل المسبوكات المسطحة المستلمة من مصنع الصهر والسباكة (التحدي). بعد ان يتم تسخينها في فرن الحارة بدرجة حرارة تصل الى (٨٠٠ م°). ومن ثم تحويلها الى مرحلة الدرفلة الحارة لتقليل سمكها من (١٤٥ ملم الى ١١ ملم) وبما يتناسب والمنتج المطلوب ومن ثم تحويلها الى مرحلة التفرير للتخلص من الاكسدة العلوية والسفلية ومن ثم الى مرحلة الدرفلة الباردة لتقليل السمك من (١١ ملم الى اقل من ٥ ملم). ومنها الى مرحلة التخمير لتلين المنتج (تخمير وحفظ وتبريد) ومنها الى مرحلة التشريح لأغراض إنتاج الصفائح والاشرطة والاقراص.
ثانيا : خط البثق والسحب الذي يقوم بتحويل المسبوكات المستديرة المستلمة من مصنع الصهر والسباكة (التحدي) بعد ان يتم تسخينها في فرن البثق بدرجة حرارة تصل الى (٨٥٠ م°). ثم تحويلها مرحلة التعديل والتجفيف ومن بعدها الى مرحلة السحب لأغراض إنتاج القضبان والمقاطع المختلفة والانابيب.

٣- مصنع الاسلاك والتنقية (القدس) تمر بثلاث مراحل :

- مرحلة التنقية الحرارية: حيث يتم في هذه المرحلة تحويل المواد الخام من سكراب البراص بواسطة افران الأكسدة بدرجة حرارة من (١٢٠٠ الى ١٣٠٠ م°) للتخلص من الزنك للحصول على النحاس . ومن ثم الى فرن الاختزال (المعالجة) للتخلص من الأكاسيد الموجودة بالمنصهر والاكسجين (O2) ومنها الى عملية الصب لإنتاج الواح الأنود موجب القطب بدرجة نقاوة (٩٩,٢).
- مرحلة الكهروكيمياوي وفي هذه المرحلة تتم معالجة الواح الأنود في احواض خاصة من محلول الكتر وليك او الملح ليتم إنتاج الكاثود سالب القطب بدرجة نقاوة (٩٩,٩٩) ليتم تحويله الى المرحلة اللاحقة.
- مرحلة إنتاج الاسلاك النحاسية قطر (٨) ملم بعد ان يتم تحويل الكاثود بدرجة نقاوة (٩٩,٩٩) المستلم من المرحلة السابقة وباستخدام قوالب خاصة لهذا الغرض.

ثانيا:- خطوات تطبيق محاسبة الانجاز

١- تحديد عناصر هيكل التكلفة:-

اولا:- التكاليف المباشرة: تفترض محاسبة الانجاز تكلفة مواد الخامات (كلفة المواد الاولية الداخلة في الإنتاج). ياتيها التكلفة التي سيتم تكبدها فقط إذا ما تم إنشاء المنتج بوصفها التكلفة المباشرة او المتغيرة الكلية اما بقية التكاليف الاخرى ومن ضمنها تكلفة العمل فانها تكون تحت مجموعة واحدة تسمى اجمالي تكاليف الصنع.
ثانيا:- مصاريف التشغيل: انها تمثل كافة النفقات التي تتكدها الوحدة الاقتصادية نتيجة لمرور الزمن (وليس من خلال عملية الإنتاج) للقيام بالعمليات التشغيلية اللازمة لتحويل المواد الخام الى منتج نهائي وهي تمثل التكاليف الثابتة بحسب وجهة نظر محاسبة الانجاز وتشمل (تكاليف الاجور والتكاليف الصناعية غير المباشرة والتسويقية والادارية).

ثالثاً:- احتساب وقت الانجاز:

١-مصنع الصهر والسباكة: يتم خلال هذه المرحلة تبطين الفرن ومن ثم تحميل الفرن ليصل الى درجة حرارة ١٠٠٠°م. ثم تبدأ مرحلة الشحن الى ان يصل الفرن الى درجة حرارة ١١٨٠°م. ومن ثم بقاء الفرن على درجة ١٣٠٠°م لغرض تليد البطانة. ومن ثم تصب في قوالب لإنتاج الكيك (المسبوكات المسطحة) والبلبة (المسبوكات المستديرة) زنة كل منها (٢) طن.

جدول (١) احتساب وقت الانجاز لمصنع الصهر

وقت الانجاز ساعة	الصب	فرن الصهر				مصنع الصهر
		المجموع	التليد	الشحن	التحميص	
٤٩	١	٤٨	١٢	٢٤	١٢	الكيك
٤٩	١	٤٨	١٢	٢٤	١٢	البلبة

الجدول من اعداد الباحث من خلال مقابلة المهندسين والفنيين وشعبة التخطيط
جدول(٢) احتساب وقت الانجاز لمصنع الصهر للطن الواحد

وقت الانجاز دقيقة	الصب	فرن الصهر				مصنع الصهر
		المجموع	التليد	الشحن	التحميص	
36	٣٠	٦	١.٥	٣	١.٥	المسبوكات المسطحة
٣٣.٧١	٣٠	٣.٧١	٠.٩٣	١.٨٥	٠.٩٣	المسبوكات المستديرة

الجدول من اعداد الباحث من خلال مقابلة المهندسين والفنيين وشعبة التخطيط

وقت الانجاز = وقت التحميص + وقت الشحن + وقت التليد + وقت الصب
التحميص = ١٢ ساعة (جدول) $60 \times 6 = 360$ دقيقة $360 \div 12 = 30$ دقيقة
الشحن = ٢٤ ساعة $60 \times 3 = 180$ دقيقة $180 \div 24 = 7.5$ دقيقة
التليد = ١٢ ساعة $60 \times 1.5 = 90$ دقيقة $90 \div 12 = 7.5$ دقيقة
الصب = ١ ساعة $60 \times 1 = 60$ دقيقة $60 \div 30 = 2$ دقيقة
وقت الانجاز المسبوكات المستديرة = وقت التحميص + وقت الشحن + وقت التليد + وقت الصب
التحميص = ١٢ ساعة (جدول ١٣) $60 \times 13 = 780$ دقيقة $780 \div 12 = 65$ دقيقة
الشحن = ٢٤ ساعة $60 \times 1.85 = 111$ دقيقة $111 \div 24 = 4.625$ دقيقة
التليد = ١٢ ساعة $60 \times 0.93 = 55.8$ دقيقة $55.8 \div 12 = 4.65$ دقيقة
الصب = ١ ساعة $60 \times 1 = 60$ دقيقة $60 \div 30 = 2$ دقيقة
وقت الانجاز = $65 + 4.625 + 4.65 + 2 = 76.275$ دقيقة

٢-مصنع التشكيل :-

اولاً : خط الدرفلة:- الذي يقوم بتحويل المسبوكات المسطحة (الكيك) المستلمة من مصنع الصهر الى منتج نهائي من الصفائح والاشرطة والاقراص.

جدول (٣) احتساب وقت الانجاز لخط الدرفلة مصنع التشكيل

وقت الانجاز ساعة	تشريح	تخمير	درفلة باردة	تفريز	درفلة حارة	فرن الحارة	مصنع التشكيل
١٩	١	٩	١	١	١	٦	خط الدرفلة

الجدول من اعداد الباحث من خلال مقابلة المهندسين والفنيين وشعبة التخطيط

جدول (٤) احتساب وقت الانجاز لخط الدرفلة مصنع التشكيل للطن الواحد

وقت الانجاز ساعة	تشريح	تخمير	درفلة باردة	تفريز	درفلة حارة	فرن الحارة	مصنع التشكيل
١٠	١	٤.٥	٠.٥	٠.٥	٠.٥	٣	خط الدرفلة

الجدول من اعداد الباحث من خلال مقابلة المهندسين والفنيين وشعبة التخطيط

وقت الانجاز = وقت فرن الحارة (٦ ساعة ÷ ٢ طن وزن المسبوكة) + وقت الدرفلة الحارة (اساعة ÷ ٢ طن وزن المسبوكة) + وقت التفريز (اساعة ÷ ٢ طن وزن المسبوكة) + وقت الدرفلة الباردة (اساعة ÷ ٢ طن وزن المسبوكة) + وقت التخدير (٩ ساعة ÷ ٢ طن وزن المسبوكة) + اساعة وقت التشريح للطن المنتج = ١٠ ساعة \ طن

ثانيا: خط البثق:- الذي يقوم بتحويل المسبوكات المستديرة (البلة) من مصنع الصهر الى منتج نهائي من ويمكن احتساب الوقت من خلال الجدول (٥) ادناه.

جدول (٥) احتساب وقت الانجاز لخط البثق/ مصنع التشكيل

مصنع التشكيل	فرن التسخين	الباشق	السحب	وقت الانجاز \ساعة
خط البثق	١	١	١	٣

الجدول من اعداد الباحث من خلال مقابلة المهندسين والفنيين وشعبة التخطيط

جدول (٦) احتساب وقت الانجاز لخط البثق/ مصنع التشكيل للطن الواحد

مصنع التشكيل	فرن التسخين	الباشق	السحب	وقت الانجاز \ساعة
خط البثق	٠.٥	٠.٥	١	٢

الجدول من اعداد الباحث من خلال مقابلة المهندسين والفنيين وشعبة التخطيط

وقت الانجاز = وقت التسخين (اساعة ÷ ٢ طن وزن المسبوكة) + وقت الباشق (اساعة ÷ ٢ طن وزن المسبوكة) + وقت السحب (اساعة لكل طن منتج) = ٢ ساعة \طن.

٣- مصنع الأسلاك النحاسية: يمر الانتاج بثلاث مراحل وهي التنقية الحرارية لإنتاج الانود التي تتضمن (فرن الأكسدة وفرن الاختزال (المعالجة) وصب الواح الانود) والتي تنتج (٦ طن في كل عملية. ومرحلة الكهروكيمياوي ومرحلة انتاج الاسلاك النحاسية (٨ ملم).

جدول (٧) احتساب وقت الانجاز لمصنع الأسلاك

مصنع الاسلاك	التنقية الحرارية/الأنود			الاصاب	الكهروكيمياوي/كاثود	الاسلاك	وقت الانجاز \ساعة
	فرن الأكسدة	فرن الاختزال	الاصاب				
الأسلاك	٩	٩	١.٥	١68*	٤	١٩١.٥	

الجدول من اعداد الباحث من خلال مقابلة المهندسين والفنيين وشعبة التخطيط

* (7 ايام × ٢٤ ساعة). مدة بقاء المنتج داخل الاحواض

جدول (٨) احتساب وقت الانجاز لمصنع الأسلاك للطن الواحد

مصنع الاسلاك	التنقية الحرارية/الأنود			الاصاب	الكهروكيمياوي/كاثود	الاسلاك	وقت الانجاز \ساعة
	فرن الأكسدة	فرن الاختزال	الاصاب				
الأسلاك	١.٥	١.٥	٠.٢٥	٢٨	٠.٦٧	٣٢	

الجدول من اعداد الباحث من خلال مقابلة المهندسين والفنيين وشعبة التخطيط

وقت الانجاز = وقت الاكسدة (٩ ساعة ÷ ٦ طن) + وقت الاختزال (٩ ساعة ÷ ٦ طن) + وقت التحليل الالكتروني (١٦٨ ساعة ÷ ٦ طن) + وقت السحب (٤ ساعات ÷ ٦ طن) = 32 ساعة \طن .

جدول (٩) احتساب وقت الانجاز الكلي للطن الواحد

المصنع	الانجاز \ساعة
مصنع الصهر والسباكة:	
المسبوكات المسطحة	٠.٥
المسبوكات المستديرة	٠.٥
مصنع التشكيل:	
خط الدرفلة	١٠
خط البثق	٢
مصنع الاسلاك والتنقية	٣٢
المجموع	٤٥

رابعاً:- معدل الانجاز:-

ان قدرة الوحدات الاقتصادية على زيادة الانجاز من خلال زيادة المبيعات وتعظيم الربحية وما يترتب عليه من فوائد في تخفيض تكاليف الانتاج والمخزون وسرعة الاستجابة لطلبات الزبائن. لذلك يمكن النظر الى معدل الانجاز على انه مؤشر على سرعة دوران الاموال او كمية وحدات الانتاج المتاحة للبيع في وحدة الزمن وهذا سوف يساهم في مساعدة الادارة على تحديد الانشطة التي يمكن ان تستغرق وقت اطول وتحمل تكاليف اكبر ويتكون من ثلاثة متغيرات كل واحد منها يمكن رقايته وإدارته ويحسب معدل الانجاز كما يأتي:

معدل الانجاز = ا طاقة المنتجة × كفاءة دورة التصنيع × عائد الجودة
وتتضمن الطاقة المنتجة الوحدات الكلية المنتجة خلال المدة مقسومة على وقت التشغيل المضيف للقيمة الذي يحمل في طياته الأنشطة التي تزيد من قيمة المنتجات بالنسبة للزبون. اما بالنسبة لكفاءة دورة التصنيع فهي تتضمن ذلك الوقت من العملية المضيف للقيمة فقط مقسومة على وقت العملية الكلي. اما بالنسبة لعائد الجودة فهو يتضمن الوحدات الجيدة المباعة مقسوم على اجمالي الوحدات المنتجة من الأنشطة الانتاجية (الوحدات الجيدة والتالفة او المعابة) الناتجة عن الأنشطة لذلك ستكون المعادلة بالشكل الاتي :

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

$$\text{لذلك فان معدل الانجاز} = \frac{\text{الوحدات الجيدة المباعة}}{\text{وقت التصنيع الكلي المتاح}}$$

جدول (١٠) احتساب معدل الانجاز

البيان	مصنع الصهر والسياسة	مصنع التشكيل	مصنع الاسلاك والتنقية
الوحدات المباعة (طن)*	١	١٦٣	333
الوقت المتاح**	١٧٩٩	١٧٩٩	١٧٩٩
معدل الانجاز	0.0006	0.09	0.185

الجدول من اعداد الباحث

*جدول (٥) عملية البيع لمصنع الصهر عرضية لان منتجاته تمثل مدخلات لمصنع التشكيل.
** (٣٠ يوم للشهر - ٨ ايام الجمع والعطل) × ١٢ شهر - ٧ ايام (ايام العيدين) × ٧ ساعات لليوم الواحد.

خامساً:- هامش الانجاز:

مفهوم اسهام الانجاز هو مشابه الى حد كبير لمفهوم "عائد الاسهام" أي إيرادات المبيعات ناقصا منها كل التكاليف "المتغيرة". والذي يمكن حسابه بالفرق بين ايراد المبيعات والتكلفة المتغيرة والتي تتمثل بتكلفة المواد فقط بوصفها عنصر التكلفة الوحيد المتغير. وفي ضوء محاسبة الانجاز فان السبيل الوحيد الذي يمكن من خلاله للوحدة الاقتصادية من تعظيم هامش الانجاز من خلال تعظيم المبيعات ومن ثم تعظيم الارباح الكلية. الامر الذي يدفع باتجاه زيادة التركيز والاهتمام بالمبيعات بدلا من التركيز على حجم الانتاج بوصفه الاساس في تقييم فاعلية الادارة وكفاءتها في استغلال الموارد المتوفرة لدى الشركة. في بيئة الانجاز يجب ان تعطى الأولوية لإنتاج أفضل المنتجات التي تكون قادرة على توليد الانجاز وهذه المنتجات هي تلك التي تحقق أقصى الانجاز لكل وحدة من المورد المقيد هذا من ناحية ومن ناحية اخرى فان هامش الانجاز يتم احتسابه من خلال ايراد المبيعات وكلفة المواد الخام للمنتجات المباعة ولا تدخل في ذلك كلف التحويل الاخرى.

الانجاز الكلي

نسبة هامش الانجاز الرئيسية = -----

اجمالي تكاليف المصنع

اذا كانت نسبة هامش الانجاز اكبر من واحد فهذا مؤشر على ان العملية مربحة وان هناك فائدة من القيام بالعمليات التشغيلية لذلك سوف يتم اعداد قائمة الدخل في مفاهيم المحاسبة عن الإنجاز سيكون الترتيب مختلفاً في بنود التكاليف المتغيرة اذ ستحتوي على المواد المباشرة فقط كما أن الفرق بين إيرادات المبيعات والتكاليف المتغيرة سيكون هامش إنجاز الشركة .

جدول (١١) قائمة الدخل للشركة لعام (٢٠١٢) على ضوء محاسبة الانجاز

البيان	المبلغ (الف الدينار)
ايراد المبيعات *	٤٩٧٢٧٦٧
تكلفة المواد **	٤٧٥٥١٥
هامش الانجاز	٤٤٩٧٢٥٢
المصاريف التشغيلية **	٢٠١٦٠٨٧٠
صافي الربح او الخسارة	(١٥٦٦٣٦١٨)

الجدول من اعداد الباحث على ضوء بيانات الشركة
الانجاز الكلي

نسبة هامش الانجاز الرئيسية = -----

اجمالي التكاليف

٤٤٩٧٢٥٢

نسبة هامش الانجاز الرئيسية = ----- = 0.2

٢٠٦٣٦٣٨٥

يلاحظ من هذه النسبة والتي هي اقل من واحد صحيح ان العملية الانتاجية للشركة غير مربحة وهذا ما يمكن ملاحظته من الجدول وان الشركة قد حققت خسارة.

سادساً:- صافي الربح (Net profit):-

الربح هو بيت القصيد من بيان الأرباح المحاسبية ويلخص نتائج العمليات بطريقة تتفق مع فلسفة التشغيل المرجوة للوحدات ويعبر عنه بوحدة نقدية. ويجب مقارنة التغير في الإنجاز مع التغير في إجمالي مصروفات التشغيل لأي قرار وبيان تأثير ذلك على صافي الربح الذي يساوي هامش الانجاز ناقص النفقات التشغيلية. إذا كان التغير في الربح هو ايجابيا فإن الادارة يمكن أن تطمئن إلى أن القرار سيؤدي بالوحدة نحو عمل المزيد من الأرباح ويمكن ملاحظة ذلك من خلال الصيغة الآتية: التغير في الانجاز مطروحا منه التغير في نفقات التشغيل = صافي الربح.

(١٥٦٦٣٦١٨) = (٤٤٩٧٢٥٢ - ٢٠١٦٠٨٧٠)

سابعاً:- العائد على الاستثمار (ROI):-

العائد على حساب الاستثمار الأكثر شيوعا في المحاسبة عن الإنجاز هو صافي الربح مقسوما على تكلفة اقتناء المخزون. يقوم الاستثمار على اساس عائدات المبيعات وتكاليف التشغيل والأصول المستخدمة لتوليد الأرباح. الاستثمار هو مقياس للأداء الاقتصادي ويحلل جميع عناصر الربح والاستثمار. والهدف من ذلك هو تعظيم الربح نظرا لحجم الاستثمارات المطلوبة لتوليد الأرباح. وإذا كان صافي الربح مقسوما على الاستثمار (المخزون) أكبر من ١، فإن العائد على الاستثمار (ROI) أن تكون إيجابية فإن الادارة يمكن أن تطمئن من أن القرار ملائم للاستثمار (وليس خسارة). والسبب في ذلك هو أن العائد على الاستثمار يعكس الترابط بين الإنجاز ومصروفات التشغيل والمخزون. ويمكن ملاحظة ذلك من خلال الصيغة الآتية:

(العائد على الاستثمار: صافي الربح (الانجاز- نفقات التشغيل) \ الاستثمار (المخزون) = (أكبر من واحد).

١١٤٤٠٨٣٩ \ ٤٤٩٧٢٥٢ =

٠,٣٩ =

ثامنا:- الإنتاجية الصناعية:- Manufacturing Productivity

على الرغم من ان المحاسبة عن الإنجاز تضع بوضوح أعظم التركيز على زيادة الإنجاز للنظام فإنه لا يزال من المهم الحفاظ على التكاليف تحت السيطرة. وللقيام بذلك تتم مقارنة الإنجاز مع النفقات التشغيلية والتي تعطي إنتاجية عملية التصنيع. لقياس ذلك يتم تقسيم مجموع الإنجاز المتحقق خلال المدة من إجمالي نفقات الإنتاج التي تم تكبدها من خلال العملية الحسابية الآتية:

$$\text{الإنتاجية الصناعية} = \frac{\text{إجمالي الانجاز}}{\text{نفقات الإنتاج المتحققة}}$$

إذا ما تم تغيير نفقات الإنتاج اذ أن جميع النفقات التي تكبدها الوحدة والتي تعطي صورة أفضل عن كل النفقات و في أي مكان الوحدة وتأثيرها على الانجاز.

$$\text{الإنتاجية الصناعية} = \frac{\text{إجمالي الانجاز}}{\text{النفقات التشغيلية}}$$

يمكن أن تستخدم هذه النسبة لإظهار كيفية إجراء تخفيضات في نفقات التشغيل وتأثيرها في الإنجاز. ويمكن أيضا أن يستخدم هذا القياس لتحديد أثر الزيادة في النفقات التشغيلية على الإنجاز والذي يمكن أن يحدث إذا زادت التكاليف الإضافية مما يؤدي الى تدعم المزيد من الإنجاز في الموارد المقيدة.

$$\text{الإنتاجية الصناعية للشركة} = \frac{٤٤٩٧٢٥٢}{٢٠١٦٠٨٧٠} = 0,22 =$$

$$\text{كفاءة العمل} = \frac{\text{الإنتاج}}{\text{تكلفة العمل}}$$

$$= \frac{٥٩٨٠٩٩٨}{٤٤٩٧٢٥٢} =$$

$$= ٠,٧٥ =$$

٢- تحديد مكان وجود القيد:-

تركز المحاسبة عن الإنجاز على التحسين الكلي للموارد المقيدة. ومع ذلك ومن أجل الإدارة بشكل صحيح يجب علينا أولا تحديد موقع هذا المورد. وهذه القيود يمكن أن تكون على أحد شكلين:

❖ نقاط اختناق (Bottlenecks): وهذه النقاط هي التي تعوق انسيابية العملية الإنتاجية بين الأقسام والمراحل الإنتاجية ولاسيما عندما تكون هناك مكان ذات طاقات إنتاجية ضعيفة أي ان الطلب يفوق الطاقة الإنتاجية لتلك المكان.

❖ القيود (Constraints): القيد هو المورد الذي يحد من إجمالي إنتاج الشركة. قد يكون القيد داخلي الآلة التي يمكن أن تنتج سوى كمية محددة من مكون رئيس في مدة زمنية معينة. بهذه الطريقة لا يتم التوسع في حجم المبيعات خارج السعة القصوى لهذه الآلة. هذا النوع من القيد يمكن أن يكون سهل التحديد لأن هناك عادة كمية كبيرة من الإنتاج تحت التشغيل متراكمة في انتظار أن تتم معالجتها.

وقد يكون القيد خارجي مثل الاسواق او حتى السياسات التشغيلية المتبعة وعادة ما تكون هناك صعوبة في إيجادها والقضاء عليها. والعثور عليهم أمر صعب لأن السياسات هي كيانات غير مادية لا يمكن ملاحظتها بسهولة. لأنها قد تكون مدعومة بقوة من قبل الموظفين، الذين يحتاجون الى قناعة كبيرة قبل الموافقة على تغيير سياسات قد استخدمت لسنوات. الخطوة الاولى في تطبيق منهجية نظرية القيود لتحسين النظام هو تحديد قيود النظام وبالنسبة للشركة عينة البحث يمكن تحديد القيود الآتية التي تواجه الشركة:

أولا : قيود المواد الأولية:-

هذا النوع من القيود المادية الخارجية والذي يقع خارج سيطرة الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق بعدم توفرها بالكمية المطلوبة وبطريقة توفر هذه المواد حيث ان الشركة تعتمد في عملياتها الإنتاجية على مخلفات النحاس والبراص والنحاس الكاثودي بدرجة نقاوة (٩٩.٩٩) المستورد وكانت الشركة تواجه صعوبات كبيرة في الحصول على النحاس الكاثودي لكونه يقع خارج حدود البلد وما يرتبط به من مشاكل مع الموردين وعملية النقل الداخلي والتخليص الكمركي .

ثانياً: المخزون :-

يعبر المخزون عن كل الاموال التي تستثمرها الوحدة في الاشياء التي ترغب ببيعها ويتضمن المخزونات المادية مثل مخزون المواد الاولية والبضائع التامة الصنع ومخزونات تحت التشغيل. ولما كان للربح علاقة عكسية مع مستوى المخزون بمعنى كلما زاد المخزون انخفض الربح لان زيادة المخزون يتطلب مصاريف اضافية سوف تتحملها الوحدات الاقتصادية للاحتفاظ بالمخزون وتفترض محاسبة الانجاز ان تقوم الوحدة الاقتصادية ببيع كل ما تقوم بإنتاجه لمنع حدوث المخزون الفائض وهذا ما لم نلاحظه في عينة البحث حيث الفرق كبير بين الانتاج الفعلي والمبيعات المتحققة حيث بلغت نسبة المخزون ٦٨ % من الانتاج الفعلي وهذا يمكن ملاحظته من خلال الجداول (٣, ٥) وهذا مؤشر على ارتفاع المخزون وهو يمثل قيد ويظهر المخزون بسبب السياسات الادارية التي تتبعها الوحدات اذ لا يتم من خلالها احداث التوازن بين الانتاج والطلب.

ثالثاً: قيود السوق :-

تواجه الشركة قيوداً تتعلق بتسويق منتجاتها وهذا النوع من القيود غير المادية الخارجية وهي التي تنشأ من قبل السوق وهو من أهم القيود التي لا بد من النظر اليها. حيث ان السوق يتحكم بالمنتج والتسعير والمهلة الزمنية والكمية المطلوبة وجودة السلع والخدمات وهي التي تحدد الشروط اللازمة لإنشاء الإنجاز. وعندما يكون الطلب في السوق أقل من قدرة موارد الوحدة الاقتصادية هذا يعني وجود القيد في السوق. هذه القيود لها أسباب عديدة الأكثر الوجود يرجع إلى السياسات الإدارية.

رابعاً: الايدي العاملة :-

تواجه الشركة مشكلة كثافة الايدي العاملة نتيجة الظروف السياسية والاقتصادية التي يمر بها البلد مما اسهم في زيادة اعداد العاملين ومنها اعادة الكثيرين منهم تحت مسمى المفصولين السياسيين حيث ان كلف العاملين تمثل النسبة الاكبر من ضمن هيكل التكاليف للشركة.

خامساً: قيود اخرى :-

تحدث المشاكل التي تنشأ في أي وقت والتي تواجه الوحدات الاقتصادية من أنظمة التخطيط والرقابة داخل الوحدة ويقال أن تكون عائقاً لوجستياً. كما انها تواجه الكثير من الظروف والتحديات والمعوقات التي تمنع الوحدة من اتمام العملية الانتاجية ومنها الظروف الامنية حيث ان الشركة عينة البحث تقع ضمن منطقة جغرافية تشهد ظروف امنية كبيرة وكذلك تواجه مشكلة انقطاع التيار الكهربائي الذي يتسبب في زيادة وقت الانجاز لكون الشركة تمتلك افران حثية تتطلب درجات حرارة عالية ووقت كبير لإتمام عملية الانصهار وهذا يستلزم توفر الطاقة الكهربائية بشكل مستمر. ومن ضمن القيود التي تواجه الشركة القوانين والأنظمة الموجودة منها مثلاً عدم السماح للشركة بالتصدير وكذلك عدم وجود قانون حماية المنتج الوطني. وكذلك وجود منتجات داخلية الى السوق المحلية من دون رقابة او ضريبة مما يسهم في قلة الطلب على منتجات الشركة.

٣- معالجة القيود :-

بعد ان تم تحديد القيود في الخطوة الاولى يجري العمل على تطبيق الخطوتين اللاحقتين وهما استغلال القيد وكل ما هو ضروري للقيد.

اولاً: معالجة قيد المواد الاولية :-

لتوفير الكميات المطلوبة من مخلفات النحاس والبراص من كافة مناطق البلد حيث ان الدولة كانت تلزم الوحدات الادارية المدنية منها والعسكرية بتسليم مخلفات النحاس والبراص الى الشركة قبل عام (٢٠٠٣) كونها الشركة الوحيدة التي تتعامل بهاتين المادتين حيث توقف العمل بهذا الاجراء بعد هذا العام لظرف عديدة منها عدم السماح بنقل هذه المادة من مواقع تواجدها والعمل جاري الان لا عادة تفعيل هكذا اجراءات. اما بخصوص النحاس الكاثودي بدرجة نقاوة (٩٩.٩٩) فالشركة عمدت بالدخول في شراكة مع احدى الشركات الاماراتية (مشروع التنقية) لتوفير هذه المادة داخل الشركة لمدة (١٥) عام داخل الشركة وبدء العمل به نهاية عام (٢٠١٢).

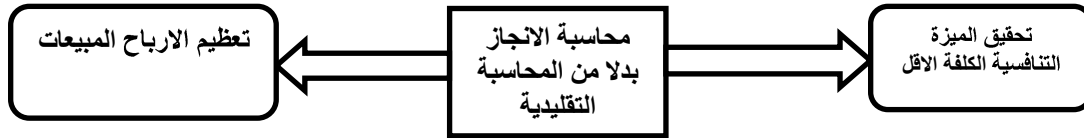
ثانياً: معالجة قيد المخزون:-

من المفاهيم الأساسية التي تقوم عليها محاسبة الانجاز هو تخفيض مستويات المخزون ولاسيما السلع التامة الصنع لما لذلك من اثر كبير في تخفيض التكاليف المرتبطة بعملية التخزين والمحافظة عليه حيث أن تراكم المخزون بكمية كبيرة وكما هو ملاحظ في عينة البحث هذا يعني ان القيد في الشركة وهو يمثل عائق امام الربحية والتدفقات النقدية وهذا يستلزم من الادارة اتباع سياسات معينة للحد من المخزون وايجاد بدائل تسويقية اما من خلال زيادة المنافذ التسويقية او تخفيض الاسعار بالشكل الذي ينعكس ايجابا في تخفيض المخزون وكذلك يمكن الافادة من بعض المفاهيم الادارية مثل مفهوم الانتاج في الوقت المحدد اي لا يتم الانتاج الا عندما يكون هناك طلب من قبل الزبائن لتلافي الفائض في المخزون وتخفيض التكاليف بما ينسجم ومتطلبات المحاسبة عن الانجاز لتعظيم هامش الانجاز .

ثالثاً: معالجة قيود السوق:-

في ضوء ضوء ما تفترضه محاسبة الإنجاز من أن السبيل الوحيد لتعظيم الانجاز والربحية الكلية على مستوى الوحدة الاقتصادية هو تعظيم المبيعات وتعبير كمية المبيعات عن قدرة الوحدة على تصريف منتجاتها لذلك يمكن ملاحظة ان انخفاض المبيعات دون مستوى الانتاج الفعلي هذا مؤشر على انها تنتج كميات اكبر من الطلب في السوق بمعنى عدم وجود توازن بين الانتاج وطلب السوق على منتجاتها . حيث ان انخفاض المبيعات هو بمثابة القيد الخارجي او ما يسمى بقيد الطلب لذلك فان محاسبة الانجاز تفرض على الادارة معالجة القيد من خلال البحث عن اسواق جديدة او زيادة الطلب في الاسواق الحالية او زيادة المنافذ التسويقية او المرونة في الاسعار(الكلفة الاقل) بما ينعكس على زيادة الطلب. وطالما ان الوحدة الاقتصادية تركز الاهتمام على زيادة المبيعات بدلا من كمية الانتاج وهذا سوف يوفر لها قدرة تنافسية تساعد من خلال محاسبة الانجاز على تحقيق ميزة تنافسية و تعظيم الربحية وهذا ما يظهر من الشكل التالي:

الشكل (٣) مخطط الميزة التنافسية وتعظيم الارباح



الشكل من اعداد الباحثان

ومن الحلول التي تسعى الادارة من خلالها الى تعظيم المبيعات بالشكل الذي يؤدي الى تعظيم الانجاز والربحية هو استحداث خط انتاج الاعتدة الحربية الخفيفة والمتوسطة بما يلبي احتياجات وزارتي الدفاع والداخلية من هذه الاعتدة وجرى العمل به وتم استيراد جهاز الانتيمون الماني المنشاء الذي يقوم بكبس الطلقات النارية. ثم توقف العمل به بقرار من رئاسة الوزراء والعمل جاري الان على اعادة العمل به ضمن سياسة الدولة الجديدة بتفعيل الانتاج الحربي.

رابعا : معالجة الايدي العاملة:-

هذا القيد تعاني منه اغلب الشركات التي تتبع وزارة الصناعة والمعادن لذلك عمدة هذه الوزارة ومن خلال مجلس الوزراء بالعمل على نقل العديد من ملاكاتها الى الوزارات الاخرى وجرى العمل به وتم نقل العديد منهم ثم توقف العمل به .ولكون هذه الشركات تمتلك ايادي عاملة ذات خبرة في الانتاج الحربي يجري الان ومن ضمن سياسات الدولة الجديدة اعادة العمل بالانتاج الحربي مما يسهم في توظيف هذه الطاقات بما ينسجم وزيادة الانتاج .

خامسا : معالجة القيود الأخرى:-

أما فيما يتعلق بقيود السياسات والأنظمة والتعليمات فهي قيود خارجة عن ارادة الشركة ولا يمكن التحكم بها بشكل كلي ومباشر لذا يمكن اللجوء إلى المناقشات والمباحثات مع اصحاب العلاقة. اما بخصوص الطاقة الكهربائية فقد قامت الشركة بتوقيع عقد مع احدى الشركات المحلية المتخصصة لتنصيب محطة كهربائية ووصلت الى مراحل متقدمة .

٤- قرار المزيج الانتاجي وتحديد الربحية وفق محاسبة الانجاز

المحاسبة عن الانجاز توفر وسيلة لقياس جهود تحسين الانجاز على أساس كيفية تأثيرها في التكلفة والانجاز. ويمكن تطبيقه على القرارات التي تؤثر في جميع جوانب الشركة بما في ذلك سعر المنتج وتحسين العملية، هياكل المكافآت وتبرير الاستثمار، والتسعير التحويلي، وإدارة الأداء. والنتيجة هي فهم دقيق لكيفية ان الوحدات تعمل ككل والقدرة على تحليل التأثير الحقيقي لقرارات الإدارة قبل وضعها. لذلك فإن المحاسبة عن الانجاز لها علاقة مباشرة جدا مع عملية صنع القرار وإدارة الأداء. و على النقيض من الطرق التقليدية توفر TOC التفوق من خلال تحديد مزيج المنتجات. حيث ان مفهوم القدرة المقيدة تمثل تحول بعيدا عن التركيز على الفجوة بين السعر والتكاليف إلى التركيز أبسط من ذلك بكثير على زيادة الانجاز. وفقا لنهج الانجاز يتم تحديد مزيج المنتجات الأمثل عن طريق إعطاء أولوية لإنتاج المنتجات التي توفر انجاز اكبر لكل قدرة وحدة مع الموارد المحدودة. ويتم تطبيق الخطوات التالية:

- ١- تحديد هامش المساهمة لكل وحدة عن كل منتج.
- ٢- هامش الانجاز = سعر البيع للطن - كلفة المواد الخام للطن
- ٣- تقسيم انجاز المنتج عن طريق كمية الموارد المقيدة المستخدمة لاستخلاص مساهمة كل وحدة (على سبيل المثال، دقيقة، ساعة) من الموارد المقيدة المستخدمة.

عائد الانجاز لكل ساعة = هامش الانجاز اجمالي الزمن اللازم للانجاز بالساعة

اجمالي الزمن اللازم للانجاز = كمية المبيعات × الزمن اللازم للانجاز للطن \ ساعة

جدول (١٢) هامش الانجاز للمبيعات (المبالغ الف الدينار)

اسم المصنع	سعر البيع* طن	كلفة المواد**	هامش الانجاز الف الدينار/طن	كمية المبيعات*	هامش الانجاز للمبيعات
التشكيل					
خط الدرفلة	10018	١١٠	٩٩٠.٨	٢٣	٢٢٧٨٨٤
خط البثق	10018	١١٠	٩٩٠.٨	١٤٠	١٣٨٧١٢٠
الاسلاك والتنقية	10000	٢٦٨	٩٧٣٢	333	٣٢٤٠٧٥٦
المجموع				٤٩٦	٤٨٥٥٧٦٠

الجدول من اعداد الباحث حسب بيانات الشركة

جدول (١٣) ترتيب المنتجات حسب الربحية وفق محاسبة الانجاز

المصنع	هامش الانجاز للمبيعات	كمية المبيعات	الزمن اللازم لانجاز بالساعة	اجمالي الزمن اللازم لانجاز المبيعات بالساعة	العائد على وقت الانجاز	الترتيب حسب الربحية
التشكيل						
خط الدرفلة	227884	23	١٠	٢٣٠	٩٩٠.٨	٢
خط البثق	1387120	140	٢	٢٤٠	٥٧٧٩.٦	١
الاسلاك والتنقية	٣٢٤٠٧٥٦	333	32	١٠٦٥٦	٣٠.٤	٣
المجموع	٤٩٦	٤٤		١٢٤٩٣	7074.4	

الجدول من اعداد الباحث حسب بيانات الشركة

نظم المحاسبة الإدارية على أساس التكلفة تعاني في البداية من حقيقة أنها تركز الاهتمام كلها تقريبا على السيطرة على التكاليف. الدور المحوري للقيود في تحديد الانجاز والحاجة إلى جهود متزامنة من قبل كامل النظام لدعم القيد. ويتحقق الانجاز فقط من خلال الجهود المنسقة لجميع أجزاء النظام لتطوير المنتجات المبيعات والتسويق والتصنيع والتمويل وكلما يجب القيام به من وظائف لتحقيق الانجاز. لذلك فشلت محاسبة التكاليف التقليدية في الاعتراف بالدور الكبير للقيود ومن دون تحديد القيد لا يمكن لنظام التكلفة في التأثير على الانجاز و بدلا من ذلك فأنها تدفع الإدارة فعلا لتحسين الأداء الفرعي في كل مكان و النتيجة الحتمية ستكون تخفيض الانجاز و التفريط في القيد وخلق فائض في المخزون.

لذلك فان التحول الذي احدثته محاسبة الانجاز من السيطرة على التكاليف الى تحقيق اكبر قدر من الانجاز والربحية وتحسين التدفقات من خلال النظام وتوفير التغذية العكسية للأثر المالي للقيود. مما يدفع القرارات الإدارية لتحسين كفاءة القيد وازالته لتحسين المركز التنافسي للوحدة الاقتصادية وأيضاً تحسين حصتها في السوق من خلال إزالة القيود حتى يمكن تعظيم تلك الأرباح . والنتيجة هي فهم دقيق لكيفية ان الشركة تعمل ككل والقدرة على تحليل التأثير الحقيقي لقرارات الإدارة قبل وضعها ان تحقيق الانجاز هو الهدف وهو زيادة المبيعات وهو يأتي من تخفيض التكاليف ومن خلال اعادة توزيع التكاليف وفق محاسبة الانجاز وبالتالي تحقيق القدرة التنافسية .

المبحث الرابع/الاستنتاجات والتوصيات

اولاً:- الاستنتاجات

- ١- محاسبة الانجاز تضيف بعداً جديداً لفلسفة الإدارة وتمثل تحدياً مثيراً للاهتمام إلى الطرائق التقليدية في النظر إلى ربحية الوحدات الاقتصادية. حيث أنها يمكن أن تساعد على تحقيق عدد من الأهداف الإدارية، بما في ذلك التحسين المستمر.
- ٢- محاسبة الانجاز تمثل اسلوباً جديداً في مجال المحاسبة نتيجة التغيرات المستمرة في الطلب من قبل الزبائن والمنافسة الشديدة والتي تستلزم عموماً منتجات بأسعار منخفضة (تكاليف) وجودة عالية وزيادة تنوع المنتجات.
- ٣- المحاسبة عن الإنجاز تركز على زيادة الإيرادات (الإنجاز) وتحسين التدفق النقدي (الاستثمار) وتوفير قدرة (مصرفات التشغيل). حيث ان كل قرارات الإدارة تعد على أساس التغيرات المتوقعة في الإنجاز والاستثمار(المخزون) ونفقات التشغيل.
- ٤- المحاسبة الانجاز توفر وسيلة لقياس جهود تحسين الإنتاجية على أساس كيفية تأثيرها في التكلفة والإنجاز. ويمكن تطبيقها على القرارات التي تؤثر على جميع جوانب الوحدة بما في ذلك سعر المنتج، وتحسين العملية، هياكل المكافآت وتبرير الاستثمار، والتسعير التحويلي، وإدارة الأداء.
- ٥- تنافسية الشركة تفترض الاهتمام بالربحية فالشركة قليلة الربحية تعتبر غير تنافسية وعندما تكون متوسط
تكلفة انتاجها اكبر من سعر بيع منتجاتها فالسوق هذا يعني ان موارد الشركة يساء استخدامها وانها تستنزف ثروتها لذلك يمكن للمعلومات التي تقدمها محاسبة الانجاز من تحقيق الميزة التنافسية للشركة من خلال تحسين الربحية وتعظيم المبيعات وتخفيض التكاليف بما ينسجم واستراتيجية الكلفة الأقل.
- ٦- تساعد المستثمرين في الشركة على القيام بعملية تحليل الأداء المالي للشركة وأنها تقدم صورة منصفة وعادلة لأداء الشركة في مدة زمنية معينة.
- ٧- انخفاض معدل الانجاز والذي يعبر عن انخفاض معدل دوران الاموال او وكمية الوحدات الجيدة المباعة.
- ٨- نسبة هامش الانجاز والتي هي اقل من واحد صحيح والتي تظهر ان العملية الانتاجية للشركة غير مربحة وان الشركة قد حققت خسارة.
- ٩- فشل محاسبة التكاليف التقليدية في توفير المعلومات الضرورية المتعلقة بالبيئة التشغيلية والتكاليف وعدم مواكبتها للتطور التكنولوجي الحاصل الامر الذي دفع الباحثين عن ايجاد اسلوب اداري اكثر تطور والذي يلبي بيئة الصناعة الحديثة الامر الذي نتجه عنه محاسبة الانجاز كأسلوب للمحاسبة الادارية لتلافي القصور في محاسبة التكاليف التقليدية.

ثانياً:- التوصيات

- في ضوء الاستنتاجات التي تم التوصل إليها يمكن تحديد بعض التوصيات التي يمكن ان تسهم في تحقيق القدرة التنافسية للشركات استناداً لما توفره محاسبة الانجاز من امكانيات والتي يمكن اجمالها بما يأتي:-
- ١- ان هناك حاجة ملحة لاستبدال المفاهيم الادارية التقليدية بمفاهيم واساليب جديدة تتلائم ومتطلبات البيئة الصناعية الحديثة لمواكبة التطور التكنولوجي الصناعي المستمر والاهتمام بأساليب المحاسبة الادارية الحديثة لتوفير المعلومات المناسبة.

- ٢- إعادة النظر في هيكل التكاليف التقليدي والاهتمام بنظم التكاليف الحديثة لأجل الحصول على معلومات مفيدة للقياس والتقييم واتخاذ القرارات من اجل ان يتم التغلب على المشاكل الكبيرة التي تولدها الانظمة التقليدية.
- ٣- المطالبة بتطبيق محاسبة الانجاز في الشركات الصناعية ومنها الشركة عينة البحث لما توفره من امكانية تقديم معلومات كلفوية لتحقيق التطوير وتحسين العمليات بطريقة تتناسب مع البيئة التنافسية وزيادة الجودة وتحسين عملية صنع القرار وتحديد المعوقات الرئيسية التي تمنع تقدم الإنجاز من خلال ما تقدمه من معلومات.
- ٤- لما كانت محاسبة الانجاز تهدف الى التركيز على تعظيم الانجاز الكلي للنظام كان لابد من العمل على تخفيض النفقات التشغيلية وفي جميع مراحل العملية الإنتاجية والاستغلال الامثل للموارد المتاحة .
- ٥- تركيز اهتمام الإدارة على المخزون من اجل القضاء على أي حافز للمديرين لإنتاج كميات كبيرة من المخزون والتي يجب ان تكون في مستويات منخفضة وبما يلبي حاجت العمليات واستخدام جدولة الانتاج والتي تضمن أن يتم الافراج عن المواد المستخدمة في عملية الإنتاج في الوقت المناسب لضمان أن القيد يتم تغذيته بامدادات كافية من المواد.
- ٦- لما كانت محاسبة الإنجاز تركز على التحسين الكلي للموارد المقيدة ومن أجل إدارة ناجحة بشكل صحيح يجب علينا أولاً تحديد موقع هذا المورد والذي قد لا يكون واضحاً على الفور ولا سيما في بيئة إنتاج كبيرة مع العديد من المنتجات و تحديد مسارات مراكز العمل.
- ٧- زيادة الاهتمام بمحاسبي التكاليف والمحاسبين الإداريين من خلال تنمية وتطوير مهاراتهم وقدراتهم بما يمكنهم من فهم وتطبيق الأساليب الإدارية الحديثة و التي تدعم العملية الإنتاجية ونظم التكاليف.
- ٨- وعلى الإدارة العمل على زيادة الوحدات المنتجة عن طريق تخفيض الأنشطة التي لا تضيف قيمة وزيادة عدد الوحدات المنتجة والمباعة وتخفيض وقت انتاج الوحدة الواحدة.
- ٩- العمل على زيادة نسبة هامش الانجاز من خلال تعظيم المبيعات بانتهاج سياسة التكلفة الاقل لتحقيق ميزة تنافسية.

المصادر:

- ١- البكري، رياض حمزة و إسماعيل، محمد عاصم ، العلاقة بين نظام الإنتاج في الوقت المحدد ومفهوم السيطرة النوعية الشاملة وتأثيرهما على تخفيض التكاليف وتحسين النوعية للمنتج، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد ٢٨، المجلد ٨، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ٢٠١١.
- ٢- الخناق، سناء عبد الكريم، مظاهر الأداء الاستراتيجي والميزة التنافسية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، جامعة ورقلة، ٢٠٠٥.
- ٣- السيد، علي مجاهد أحمد، أطار اجرائي مقترح لتكامل أساليب ادارة التكلفة لتدعيم القدرة التنافسية لمنظمات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، بحث كلية التجارة\جامعة طنطا، ٢٠١٠.
- ٤- الطيب، دويس محمد ، براءة الاختراع مؤشر لقياس تنافسية المؤسسات والدول ، ماجستير دراسات اقتصادية\ج . ورقلة، ٢٠٠٥.
- ٦- النعيمي، مقداد احمد نوري، قرار تخصيص الموارد النادرة باستخدام نموذج البرمجة وحل الاختناقات باستخدام نظرية القيود ،رسالة ماجستير ،جامعة بغداد ، ٢٠٠٤.
- ٦- برفوق، نور الشام و أحمد، معتز السيد ، التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط والمحاسبة عن الإجاز لزيادة كفاءة القياس التكلفة (دراسة تحليلية تطبيقية)، كلية الدراسات الاقتصادية\جامعة السودان، ٢٠١٣.
- ٧- حجاج، عبد الرؤوف، الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية ودور الابداع التكنولوجي في تنميتها دراسة ميدانية في شركة روائح الورود لصناعة العطور، ٢٠٠٧.
- ٨- دلال، عظيمي، مداخل تحقيق المزايا التنافسية لمنظمات الأعمال في ظل محيط حركي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس\سطيف، ٢٠١١.
- ٩- صلوا تشي، هشام سفيان و بودة، يوسف، تحليل القوى التنافسية بالمؤسسة وعلاقتها بالتقسيم الاستراتيجي وتقسيم السوق، الملتقى الدولي الرابع، ٢٠١٠.
- ١٠- عابدين، مدخل محاسبة الانجاز لتطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الادارية دراسة تطبيقية على المنشآت الصناعية الفلسطينية، رسالة ماجستير\كلية التجارة\الجامعة الاسلامية –



غزة، ٢٠١٥.

١١- مؤمنة، هبة محمود، مدى فاعلية المحاسبة عن الانجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة، دراسة ميدانية في الشركات الصناعية في جدة، ماجستير محاسبة/ج. الملك عبد العزيز، ٢٠٠٤.

1٢-Afuah , Allan," Strategic Innovation New Game Strategies for Competitive Advantage" Stephen M. Ross School of Business University of Michigan,2009.

1٣-Ehmke, Cole," Strategies for Competitive Advantage" WEMC FS,pp 1-5,2011.

1٤-CIMA, John Freeman and Technical Information Service " Official Terminology2005 Edition" Institute Management Accounting, 2005,pp 01-114.

1٥-Hilton, R., " Managerial Accounting “ Third Edition, New York: Mc-Graw-Hill Inc. 1999.

1٦-Horngren , Datar, and Rajan “Cost Accounting: A managerialEmphasis”, Fourteenth Edition, Prentice Hall, 2012.

1٧-IMA "Theory of Constraints (TOC) Management System Fundamentals, Strategic Cost Management, www.imanet.org,1999,pp 1-36.

1٨-Low & Praveen, "Revisiting the Concept of Sustainable Competitive Advantage: Perceptions of Managers in Malaysian MNCs" International Journal of Business and Accountancy,pp63-78,2010.

1٩-Maynard, Ross" Throughput accounting: better thinking – better results “Operations Management, www.iomnet.org.uk,2011,pp 35-38.

٢٠-Porter, Michael, “competitive advantage creating and sustaining superior performance" The Free Press, 1985 .

2١-Porter, Michael, " Competitive Strategy Techniques for Analyzing Industries and Competitors” The Free Press, 1998 .



Throughput Accounting and its role in supporting and achieve competitive advantage

Abstract\

Dealing economic units at the present time with an industrial environment characterized by competitiveness and the pace of change and its strength as a result of this changing environment shall be on those who made it to adopt strategies that allow them to confront these variables and work in order to meet the market requirements of quality and price appropriate products to suit and the demand for those products and conditions to maintain its competitive position and its development.

As a result, it became the subject of competitiveness in recent years and enjoys widespread attention at the global level. And in order to keep up with the great development witnessed by the world and of the phenomenon of globalization and integration into the global economy and the policies of opening up and liberalization of markets in addition to the tremendous developments in information and communication technology requirements. So it come under systems of traditional cost accounting for many of the criticisms that revolve around the inadequacy of these systems developments and transformations taking place in the modern industrial environment and the consequent need to make fundamental changes in the costs of systems management and accounting in order to fit the competitive environment in order to support the economic capacity and improve production efficiency. In response to all this it emerged the concept of accountability for achievement and who tried to provide a new concept of cost and different from the traditional concept of a standards development related thereto and to try to introduce new concepts are simple and easily reached is viewed as the cost of raw materials only variable element and deal wages as a single fixed cost elements.

Key words\Theory of Constraint· Throughput Accounting ·Competitive· Competitive forces ·Competitive Advantage.