

استعمال استراتيجية قيادة التكلفة في ظل المحاسبة عن عائد الانشطة الداخلية  
 بحث تطبيقي في مصنع نسيج وحياسة واسط - معمل الحياكة

Use The Cost Leadership Strategy in Throughput Accounting  
 An Applied Research In Wasit Textile And Knitting Factory

Sari.khodair1601@pgiafs. uobaghdad.edu.iq	جامعة بغداد المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية	سرى وليد إسماعيل الياس
Thair_ALghabban@yahoo.com	جامعة بغداد المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية	أ.د. ثائر صبري محمود الغبان

### المستخلص:

يهدف البحث الى تطبيق المحاسبة عن عائد الأنشطة الداخلية في تحسين استراتيجية قيادة التكلفة لقسم الاقمشة المحاكة ( البولستر المخلوط - البولستر 1/150 ) في مصنع نسيج وحياسة واسط . وتتمثل مشكلة البحث في أن المعمل عينة البحث لا يطبق أساليب إدارة التكلفة الحديثة والمتمثلة بالمحاسبة عن عائد الأنشطة الداخلية إذ تعاني الوحدات الاقتصادية العراقية ضعف المنافسة في سوق العمل في ظل البيئة التنافسية ، واستند البحث الى فرضية أساسية مفادها ان تطبيق أسلوب المحاسبة عن عائد الأنشطة الداخلية تساعد في استعمال استراتيجية قيادة التكلفة لمنتج اقمشة البولستر المخلوط والبولستر 1/150 ، وقد تم التوصل من خلال البحث الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها : استعمال استراتيجية قيادة التكلفة عن طريق تطبيق مقاييس الإنجاز ( معدل الإنجاز ، هامش الإنجاز ، وقت الإنجاز ) للمساهمة في تخفيض تكاليف المنتجات عينة البحث ، وكذلك تم التوصل الى مجموعة من التوصيات ومن أهمها : بضرورة زيادة نسبة هامش الإنجاز من خلال زيادة المبيعات بتطبيق استراتيجية قيادة التكلفة (تخفيض تكلفة الإنتاج ) للوصول الى تكلفة مخفضة مقارنة بالمنتجات المنافسة في السوق .

**الكلمات المفتاحية:** المحاسبة عن عائد الأنشطة الداخلية ، استراتيجية قيادة التكلفة

### Abstract:

The aim of this research is to apply Throughput Accounting in improving the cost leadership strategy for the woven fabric department (polyester blended - polyester 150/1) in the Waist Textile and Knitting Factory. The problem of the research is that the research sample laboratory does not apply modern cost management methods represented in Throughput Accounting, as the Iraqi economic units suffer from their inability to compete in the labor market in light of the competitive environment. The Ministry of Interior improved the cost leadership strategy for the product of blended polyester and polyester fabrics 1/150. Through the research, a set of conclusions was reached, the most important of which are: Improving the cost leadership strategy through the application of achievement metrics (completion rate, achievement margin, completion time) to contribute to reducing the costs of the research sample products, A number of recommendations were also reached, the most important of which are : the need to increase the percentage of achievement margin by increasing sales by applying the cost leadership strategy (Reducing the cost of production) to reach a reduced cost compared to competing products in the market.

**Keywords:** Throughput Accounting, completion rate, cost leadership strategy

**المقدمة :**

تتميز الصناعة النسيجية بمنافسة عالية بسبب وجود عدد كبير ومتنوع من المنتجات الاجنبية المنافسة في السوق المحلية ، وعلى الرغم من التاريخ الطويل لمصنع نسيج وحياسة واسط وتواجده في السوق ، إلا أنه من الملاحظ ان أسعار منتجاتها مرتفعة الثمن والذي أدى الى تحول الزبون من شراء منتجاته نحو المنتجات الاجنبية المنافسة ، وخاصة فيما يتعلق بعملية انتاج منتج اقمشة البولستر ، وبسبب المنافسة القوية تكون أمام الوحدات الاقتصادية تحديات ولمواجهة هذه التحديات تقوم الوحدات الاقتصادية بتطبيق تقنيات مختلفة في المحاسبة الادارية ومحاسبة التكاليف ، وذلك من أجل تخفيض تكلفة المنتج ، لغرض استعمال الاستراتيجيات التنافسية لغرض تحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية ومن ثم البقاء والاستمرار والمنافسة في السوق . لذا جاء هذا البحث لمحاولة إيجاد الحلول ممكنة التطبيق في البيئة الصناعية المحلية من خلال تبني تطبيق أسلوب المحاسبة عن عائد الأنشطة الداخلية لزيادة معدل الإنجاز ، تخفيض تكاليف المخزون ، تخفيض المصاريف التشغيلية عبر أربعة مباحث ركز المبحث الاول على منهجية البحث والدراسات السابقة في حين ركز المبحث الثاني على الجانب النظري، أسلوب المحاسبة عن عائد الأنشطة الداخلية و استراتيجية قيادة التكلفة وجاء المبحث الثالث على الجانب التطبيقي ، استعمال استراتيجية قيادة التكلفة في ظل تطبيق أسلوب المحاسبة عن عائد الأنشطة الداخلية ، اما المبحث الرابع والاخير فقد ركز على عرض الاستنتاجات والتوصيات .

**المبحث الأول : منهجية البحث****1-1 منهجية البحث**

**1-1-1 مشكلة البحث:** أن المعمل عينة البحث لا يقوم بتطبيق أسلوب المحاسبة عن عائد الأنشطة الداخلية فهي تطبق نظم تقليدية في محاسبة التكلفة لا تتناسب مع التغيرات الحديثة والمتسارعة في البيئة الصناعية ، وتعاني من ضعف في تحديد وتطبيق الاستراتيجيات التنافسية . فقد لاحظ الباحثان ان الوحدة الاقتصادية عينة البحث لم تهتم الى تحديد الاستراتيجيات التنافسية والتي نها استراتيجية قيادة الكلفة في تحديد ابعادها منها الجودة وتخفيض التكاليف ورضا الزبون ، وبذلك تظهر مشكلة البحث من خلال التساؤل الاتي :

هل ان تطبيق المحاسبة عن عائد العمليات الداخلية في الوحدات الاقتصادية العراقية يساعد في استعمال استراتيجية قيادة الكلفة ؟

**2-1-1 هدف البحث:** يهدف هذا البحث الى تحقيق الآتي:

**1-** تطبيق أسلوب المحاسبة عن عائد الانشطة الداخلية من خلال ( زيادة معدل الإنجاز ، تخفيض تكاليف المخزون

، تخفيض تكاليف التشغيل والمنتج ) .

**2-** تحديد استراتيجية قيادة التكلفة من خلال تطبيق أسلوب المحاسبة عن عائد الأنشطة الداخلية

**3-1-1 أهمية البحث:** تتبلور أهمية البحث في أهمية تطبيق المحاسبة عن عائد الانشطة الداخلية كأحد الأساليب الحديثة للمحاسبة الادارية لما توفره من معلومات تساهم في قياس الأداء بالاعتماد على المقاييس المالية والمقاييس غير المالية وتحقيق هدف المصنع من خلال ( زيادة معدل الإنجاز ، تخفيض تكاليف المخزون ، تخفيض تكاليف التشغيل ) لمواجهة التغيرات السريعة في بيئة التصنيع وتحسين استراتيجية قيادة التكلفة .

**4-1-1 فرضية البحث:** ينطلق البحث من فرضية رئيسية مفادها :ان تطبيق أسلوب المحاسبة عن عائد الأنشطة الداخلية يساهم في استعمال استراتيجية قيادة التكلفة لمنتج البولستر

**5-1-1 الحدود المكانية والزمنية :** أتمدت الباحثة في إتمام الجانب التطبيقي على الكشوفات المالية والسجلات الكفوية وتقارير الانتاج والسيطرة النوعية لعام 2019 وتشمل :

أ. الحدود المكانية حيث طبق البحث في مصنع نسيج وحياسة واسط التابع للشركة العامة لصناعة النسيج والجلود

ب. الحدود الزمانية حيث تم استخدام بيانات عام 2019 لأنها أحدث البيانات الصادرة عن المصنع.  
1-1-6 تم استخدام المنهج التحليل الكمي والتاريخي والوصفي والاستقرائي الذي يعتمد على بيانات حقيقية مستقاة من تقارير وسجلات المصنع.

### 7-1-1 الدراسات السابقة

#### 1-7-1-1 دراسات عراقية

أ- دراسة (علي ، احمد ماهر محمد ، 2020 ) حول دور المحاسبة عن الانجاز في ظل استراتيجية التصنيع المتسارع لتخفيض تكاليف المنتج . هدفت الدراسة الى بيان دور محاسبة عن الانجاز في تخفيض تكاليف المنتج بما لها من تأثير على فاعلية الوحدة الاقتصادية في تعظيم الانجاز وخفض المخزون بكافة انواعه فضلا عن تخفيض تكاليف التشغيل بما يساهم في تعظيم الاموال على المستوى الكلي للوحدة ، أظهرت الدراسة ان المحاسبة عن الانجاز تعد منهجاً محاسبياً متكاملأ بتوفيرها مجموعة من المقاييس التي تسهم في معرفة فيما اذا كانت تلك الإدارة تساهم في تعظيم الارباح على المستوى الكلي للوحدة .

ب- دراسة (السقا ، زياد هاشم ، 2018 ) حول دور التجارة الإلكترونية في تحقيق الميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية من خلال استراتيجية قيادة التكلفة . هدف البحث الى تحديد مجالات الإستفادة من العمل في بيئة التجارة الإلكترونية لتحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة للوحدات الاقتصادية، إيجاد علاقات التكامل بين الأساليب المحاسبية الملائمة لتحقيق إستراتيجية قيادة التكلفة في بيئة التجارة الإلكترونية. اظهر البحث ان هناك العديد من الأساليب المحاسبية التي يمكن أن تساهم في تحقيق أهداف إستراتيجية إدارة التكلفة والمتمثلة أساساً بإمكانية تخفيض تكلفة المنتجات، وبما يمكن أن يساهم في تحقيق ميزة تنافسية للوحدة الاقتصادية التي تستخدم هذه الأساليب.

#### 2-7-1-1 دراسات عربية

أ- دراسة (خطاب . محمد شحاته ، 2018) حول دور مدخل المحاسبة عن الخلو من الفاقد والمحاسبة عن عائد العمليات الداخلية في تحسين المعلومات التكاليفية ببيئة التصنيع الحديثة. هدف البحث الى استخدام أدوات إدارة التكلفة الأكثر ملائمة لظروف بيئة التصنيع الحديثة في تحسين المعلومات التكاليفية والتي تتمثل في المحاسبة عن الخلو من الفاقد والمحاسبة عن عائد العمليات الداخلية. اظهرت الدراسة ان تحسين المعلومات التكاليفية وملائمتها لبيئة التصنيع الحديثة عند استخدام الأساليب والأدوات الحديثة للمحاسبة الإدارية والمتمثلة في المحاسبة عن الخلو من الفاقد وما استوجبه من تغيير مفهوم موضوع القياس التكاليفي الى مفهوم تدفق القيمة

ب- اما ( سعد ، عبدالرزاق عمران ، 2017 ) فقد درس اثر استراتيجية قيادة التكلفة على إدارة وتنمية الصادرات الليبية حيث هدف الى التعرف على اثر إستراتيجية قيادة التكلفة على إدارة وتنمية الشركات الصناعية الليبية، تطبيق استراتيجية قيادة التكلفة والجوانب الأساسية لها في الشركات الصناعية الليبية وأثرها على تحسين إدارة وتنمية الصادرات الليبية ، وتوصل الى أنه يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لإستراتيجية قيادة التكلفة على إدارة وتنمية الصادرات في الشركات الصناعية الليبية.

#### 3-7-1-1 دراسات اجنبية

أ- قدم (Kimiti , 2021) دراسة حول إستراتيجية قيادة التكلفة: إستراتيجية جديدة لميزة تنافسية في شركات تصنيع الحليب في كينيا . ودعت الدراسة الى إذا كانت استراتيجية قيادة التكلفة قد أدت إلى ظهور ميزة تنافسية في شركات تصنيع الألبان في كينيا وقد استخدم المؤلفون مؤشرات وفورات الحجم واقتصاديات الحجم والكفاءة التشغيلية لتفعيل

استراتيجية قيادة التكلفة بينما تم تفعيل الميزة التنافسية من خلال القدرات والمعرفة . وتوصلت الدراسة الى أن استراتيجية قيادة التكلفة كانت مصدر ميزة تنافسية لمصنعي الألبان .

ب- وقد قام (Mijbil at. el. 2020) بدراسة قياس التكلفة باستخدام محاسبة الإنجاز لترشيد القرارات. هدف البحث الى تحليل أداء الشركات المختارة باستخدام محاسبة الانجاز إنها محاولة لقياس التكلفة ومعرفة كيف يؤدي تطبيق محاسبة الانجاز إلى ترشيد القرارات الادارية.. خلص البحث الى أن اتباع أساليب الإنتاج الحديثة إلى إلزام الوحدات الاقتصادية بضرورة تحسين طرق حساب التكاليف لتتوافق مع بيئة الإنتاج الجديدة ، حيث أن أنظمة التكلفة التقليدية لم توفر المعلومات اللازمة والمعايير المناسبة ، وكذلك درجة الدقة التي يجب توفيرها لغرض تنفيذ إدارة الوحدة الاقتصادية بأنشطتها المختلفة وإدارة مواردها بشكل فعال.

### المبحث الثاني : الجانب النظري : المحاسبة عن عائد الأنشطة الداخلية واستراتيجية قيادة التكلفة

1-2 المحاسبة عن عائد الأنشطة الداخلية :تعد المحاسبة عن عائد الأنشطة الداخلية (TA)<sup>1</sup> أحد أدوات المحاسبة الادارية والتي تستند بصورة أساسية على المبادئ نظرية القيود ، وتركز بشكل أساس على الاهتمام بإدارة القيود المفروضة على العمليات التشغيلية للوحدة الاقتصادية ، ويعتبر عملها مكمل لنظام الإدارة من خلال توفير جميع المعلومات التي يحتاجها المدراء للإدارة والسيطرة على قيود الوحدة الاقتصادية . ( 84 : 2015 ، Elsukova ) ، وعرفت المحاسبة عن عائد الأنشطة الداخلية بأنها " نظام بديل يقوم على أساس حل التعارض والتقاطع بين نظرية القيود ومحاسبة التكاليف مبني على ثلاث تعريفات بسيطة وقابلة للفهم هي الإنجاز - المخزون - نفقات التشغيل بما يساهم في نقل محاسبة التكاليف من عالم التكلفة الى عالم الإنجاز " (Cox & Jr,2010:4)

1-1-2 أهداف المحاسبة عن عائد الأنشطة الداخلية : تسعى المحاسبة عن عائد الأنشطة الداخلية لتحقيق مجموعة من الأهداف وهي كالآتي : (شايبو ، 2019 : 138 ) ( فاضل ، 2020 : 49 )

- 1- رفع فعالية معدل انجاز عمليات الوحدة الاقتصادية : عن طريق استعمال المقاييس المالية في الاستغلال الأمثل للفرص المحتملة بهدف بلوغ وحدات الهدف خلال وحدة الزمن.
- 2- قياس وتحديد كلفة الإنتاج : ويعني ايجاد تكلفة السلع أو الخدمات التي تنتجها أو تقدمها الوحدة الاقتصادية عن طريق تحديد بنود التكاليف .
- 3- مساعدة الإدارة في عملية التخطيط : من بين الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها مساعدة الإدارة في الوحدات الاقتصادية في القيام بوظيفة التخطيط ، باعتبار التخطيط من أهم الوظائف الإدارية.
- 4- الرقابة على التكاليف : تعتبر الرقابة على التكاليف جزء رئيسي من وظيفة الرقابة الإدارية في الوحدة الاقتصادية ان الهدف الرقابي للمحاسبة عن عائد الأنشطة الداخلية يتمثل في تمكين إدارة الوحدة الاقتصادية من تحقيق الرقابة الفعالة على كافة عناصر التكاليف المتعلقة بالأنشطة المختلفة.
- 5- قياس وتقويم الأداء : من بين الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها هي مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة على التكاليف وأيضاً مساعدة الإدارة في قياس وتقويم الأداء.
- 6- تقييم الكفاءة والفاعلية : من خلال ارتكازها على المبيعات يتحقق من خلاله مقياس يعتمد على التوافق بين كلف النشاط المقيد وبين هامش الانجاز ومدى كفاءة الادارة في تحسين حصتها السوقية من تعظيم المبيعات.
- 7- دقة التقارير الداخلية : تساعد في توفير التقارير المتعلقة بتكلفة مزيج المنتجات بشكل أكثر دقة من محاسبة التكاليف التقليدية لارتكازها على ثلاثة متغيرات نقدية هي ( الإنجاز ، المخزون ، وتكاليف التشغيل)

2-1-2 أهمية المحاسبة عن عائد الأنشطة الداخلية: ويمكن تلخيص أهمية المحاسبة عن عائد الأنشطة الداخلية بالاتي : (Woeppel, 2010 : 6)

- 1- تركز على زيادة الإيرادات (الإنجاز) ، وتحسين التدفق النقدي (الاستثمار) وتوفير القدرات ( تكاليف التشغيل )
- 2- تقدم لادارة الوحدة الاقتصادية نهج أكثر توازناً لاتخاذ القرارات ، ويعطي صورة أفضل لنتائج القرارات .
- 3- ترشد الإدارة إلى سبل أفضل لجعل قرارات التسعير والقرارات التسويقية أكثر ربحية.
- 4- تركز على تحقيق أقصى قدر من الإنجاز والربحية ، والتركيز على تحسين التدفق في النظام الإنتاجي ، وتوفير التغذية العكسية عن الأثر المالي للموارد المقيدة .
- 5- تختلف المحاسبة عن عائد الأنشطة الداخلية عن محاسبة التكاليف التقليدية ، لأنها لا تركز على أن كل آلة أو عامل يجب أن يعمل بكفاءة مثالية ، وإنما انه إذا ما حصلت الوحدة الاقتصادية أيا من الموارد غير المقيدة فإنه سيؤدي إلى زيادة الضغط والاختناق في المورد المقيد .
- 6- توفر طريقة لقياس جهود تحسين الإنتاجية ، وكيفية التأثير في التكلفة والإنجاز ، ويمكن تطبيقه على القرارات التي تؤثر في جميع نواحي الوحدة الاقتصادية .

### 2-1-3 مقاييس المحاسبة عن عائد الأنشطة الداخلية

أولاً : مقاييس الإنجاز : يشير الإنجاز إلى كفاءة وفاعلية الأداء تجاه الهدف الرئيس للوحدة الاقتصادية والذي يتمثل في زيادة المبيعات وتعظيم الربحية ولان تحسين وزيادة الإنجاز يترتب عليه العديد من المنافع مثل ، سرعة تنفيذ طلبات العملاء ، تخفيض المخزون وتخفيض تكلفة الإنتاج . ( الانباري ، 2018 : 21 ) ولمفهوم الإنجاز ثلاثة مقاييس هي كالاتي :

- 1- معدل الإنجاز : هو مقياس لسرعة دوران الأموال في الوحدة الاقتصادية ، أو كمية المبيعات في وحدة الزمن ، مما يساعد إدارة الوحدة الاقتصادية من التعرف على الأنشطة التي تستغرق وقت أطول وتكلفة أكبر ، والأنشطة التي تعوق التدفق الطبيعي للإنتاج بدلاً من الاعتماد فقط على معدلات التشغيل الفعلي التي قد تخفي كفاءة استغلال الوقت الكلي كأحد الموارد المباشرة ومستوى جودة الأداء في العملية الإنتاجية . ( عابدين ، 2015 : 19 ) ويمكن احتساب معدل الإنجاز بالمعادلة الآتية :
- معدل الإنجاز = عدد الوحدات المباعة الجيدة / وقت التصنيع الكلي
- 2- هامش الإنجاز : وهو معدل توليد الوحدة الاقتصادية للنقد عن طريق المبيعات ، ويقاس بالمبيعات مطروحة منها المواد ، وفيه يتم تطبيق مبادئ نظرية القيود TOC بشكل كلي . ( الشعباني والحياي ، 2018 : 517 ) وبذلك يمكن احتساب هامش الانجاز من خلال المعادلة الآتية:

هامش الإنجاز = ايراد المبيعات - التكاليف المتغيرة

- 3- وقت الإنجاز : ويعد مقياس للوقت اللازم لجزء مادي او جزئي أو فرعي يمر عبر عملية التصنيع بعد إصدار امر إلى أرضية التصنيع ، ويتكون وقت الإنجاز أو وقت دورة التصنيع من ( وقت العملية ، وقت التفطيش ، وقت النقل ووقت الانتظار ) ، حيث ان وقت العملية هو المدة الزمنية التي يتم خلالها تنفيذ العمل على المنتج نفسه ، وقت التفطيش هو الوقت الذي ينقو لتأكيد جودة المنتج ، ووقت النقل هو الوقت الذي يتم فيه نقل المواد أو الأعمال قيد التشغيل من محطة عمل إلى أخرى ، ووقت الانتظار هو المدة الزمنية التي ينتظر المنتج نقلها إلى محطة عمل ، ليخضع لمزيد من التفطيش وعمليات التصنيع اللاحقة . ( Nordmeyer , 2017 : 1 )

وقت الإنجاز = وقت التشغيل + وقت لا يضيف قيمة

قيمة وقت الإنجاز لكل منتج وهو يمثل الوقت الفعلي لإنجاز الكميات المنتجة التامة والمباعة

قيمة وقت الإنجاز للمنتجات المباعة = نسبة وقت الإنجاز × عدد الوحدات المباعة × سعر البيع

نسبة قيمة وقت الإنجاز وهي نسبة قيمة وقت الإنجاز للمنتج الى مجموع نسب قيمة الإنجاز .  
نسبة قيمة وقت الإنجاز = نسبة قيمة وقت الإنجاز للمنتج / مجموع نسب وقت الإنجاز للمنتجات  
تحديد نصيب كل منتج من اجمالي تكاليف المنتجات

نصيب كل منتج من اجمالي تكاليف المنتجات = نسبة وقت الإنجاز لكل منتج × اجمالي تكاليف المنتجات

**ثانياً : مقاييس المخزون :** يتمثل المخزون بجميع ما يتم استثماره من قبل الوحدة الاقتصادية في شراء الأشياء هدف بيعها ،  
يمثل الاختلاف الرئيسي بين المحاسبة عن عائد الأنشطة الداخلية والمحاسبية التقليدية هو كيفية تقييم كل من مخزون الإنتاج  
تحت التشغيل والإنتاج التام ، حيث وفقاً للمحاسبة عن عائد الأنشطة الداخلية يجب تقييم هذه الأنواع من المخزون بالتكلفة  
المتغيرة فقط والمتمثلة بالمبلغ المدفوع للمجهزين عن قيمة المواد والأجزاء التي يتكون منها المخزون على خلاف المحاسبة  
التقليدية التي تحمل المخزون بكافة النفقات التشغيلية ( مراد واخرون ، 2019 : 15 )

و أن انخفاض المخزون مقياس عن فاعلية الادارة في ادارة فطالما ان عملية التصنيع هي سلسلة مترابطة الحلقات لذا فان أي  
ضعف في احدى الحلقات يولد تراكم في المخزون و الذي يلفت نظر الإدارة إلى ضرورة تحسين تلك الحلقة بزيادة طاقتها او  
تقليل طاقة الحلقات المجاورة بما لا يؤدي الى زيادة زمن الانجاز وبالتالي زيادة تصيب المنتج من التكاليف و الذي يؤدي إلى  
تخفيض قيمة معدل الانجاز المتحقق على المستوى الكلي للوحدة ( Munyori Njoki & ، 2018 : 4 ) .

معدل دوران المخزون = ايراد المبيعات / كلفة الإنتاج التام اخر المدة

**ثالثاً : مصاريف التشغيل :** تعرف مصاريف التشغيل انه هي مجموع الأموال التي تنفقها الوحدة الاقتصادية لتحويل الاستثمارات  
إلى إنجاز ، ويتكون مجموع المصاريف التشغيلية من الأجور والمزايا العينية المدفوعة للموظفين بما فيها الأجور المباشرة  
والإدارية والفائدة المدفوعة للدائنين و الاندثارات والوقود والكهرباء ، ويجب تحليل حالات الزيادة والنقصان في المصاريف  
التشغيلية كل حالة على حده وأخذ تأثير هذه الحالات في الاعتبار ( زين و منهل ، 2017 : 7 )

ويشمل مقاييس المصاريف التشغيلية مجموعه من المقاييس وهي كالآتي : ( محمد ، 2020 : 57 - 58 )

• مقياس كفاءة المصنع : وهو ذلك المقياس الذي يبين العلاقة بين المدخلات والمخرجات .

معدل كفاءة المصنع = هامش الإنجاز / مجموع التكاليف الصناعية ما عدا المواد

• مقياس كفاءة تكلفة الأجور المباشرة : ويبين مدى مشاركة تكلفة الأجور المباشرة لعملية تحويل المخزون إلى الإنجاز  
أي توجد علاقة بين المدخلات والمخرجات بواسطة الإيدي العاملة ، وكلما كان المعدل أكبر إستغلت الوحدة الاقتصادية  
مواردها المقيدة بشكل كفوء ومريح ، و يحتسب من خلال المعادلة الآتية :

معدل كفاءة الأجور = هامش الإنجاز / تكلفة الأجور المباشرة

• مقياس إنتاجية المبيعات : وهو يخص قسم المبيعات للوحدة الاقتصادية ، ويكون أفضل طريقة لقياس كفاءة القسم ،  
وهي مقارنة هامش الإنجاز الذي تنجزها الوحدة الاقتصادية في كل فترة إلى مجموع مصاريف قسم المبيعات إن ارتفع  
هذا المقياس يدل على مدى قدرة العاملين في قسم المبيعات على كشف المبيعات المتوقعة وتحويلها إلى هامش الإنجاز  
الذي يتم إحنازه و يمكن صياغة المعادلة بالشكل الآتي :

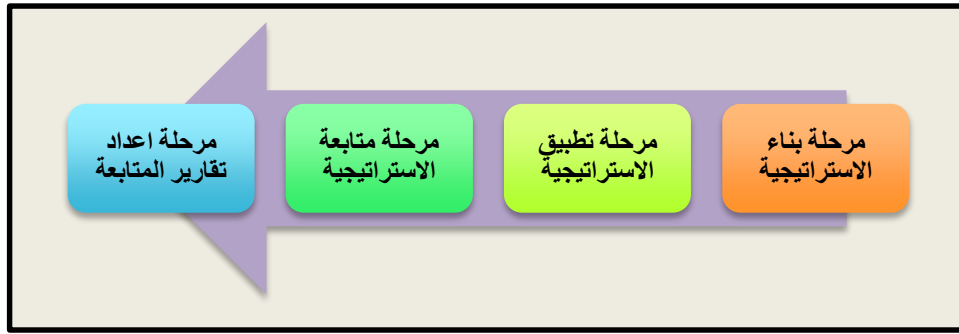
مقياس إنتاجية المبيعات = هامش الإنجاز / مجموع مصاريف قسم المبيعات

**2-2 مفهوم استراتيجية قيادة التكلفة :** استراتيجية قيادة التكلفة و التي بموجبها تحقق الوحدة الاقتصادية توفراً على منافسيها من  
خلال الانتاج بأدنى تكلفة وتحصل الوحدات الاقتصادية التي تعتمد هذا الاستراتيجية وتطبقها على السمة التنافسية الدائمة ، وهي  
التكلفة الأدنى التي بواسطتها يضع قائد التكلفة أسعاره المخفضة ومن ثم تحقيق الأرباح والمكاسب الدائمة ، في حين يحد من نمو  
أرباح منافسيه (Blocheretal,2010:16) وعند اختيار الوحدة لاستراتيجية قيادة الكلفة ينبغي ان تقوم بتحقيق هدف الاستراتيجية  
وهو تخفيض التكاليف ولا يكون على حساب الجودة لدعم الموقف الاستراتيجي للوحدة الاقتصادية ، وان استراتيجية قيادة الكلفة

مرتبطة بالتكاليف حيث اذا كانت وحدة اقتصادية تستهف عملاء محددين بتقديم منتجات ذات قيمة عالية ولكن بسعر اعلى من المنافسين ، حيث يمكن لوحدة اقتصادية أخرى من تقديم هذه المنتجات بسعر اقل وبنفس القيمة لنفس الفئة من العملاء وقد تصل الى تقديم منتجات ذات قيمة اكبر وبأسعار مساوية او اقل من منافسيها وبذلك يخلق لها ميزة تنافسية . ( سالم واخرون ، 2020 : 160 ) .

وقد عرفها (Drury) "أنها تلك الأعمال التي تبنتها الوحدة الاقتصادية ،تهدف إلى أن تكون المنتج الأقل تكلفة ضمن شريحة السوق ومن ثم تمكين التنافس على أساس انخفاض أسعار البيع من منافسيها " (Drury,2018: 727)

**2-2-1 تطبيق استراتيجية قيادة التكلفة :** تعمل استراتيجية قيادة التكلفة وفق الية المراحل كما إن النجاح في تطبيق استراتيجية قيادة التكلفة يتطلب من الوحدات ان يكون لديها تفهم متكامل للتكاليف ، وموجهات التكلفة، فضلاً عن فهم واضح لرغبة الزبائن وأذواقهم، ويكون هدف الوحدات في هذا الوضع تقديم الخدمات والمنتجات بمستوى الجودة المطلوبة، وبأقل تكلفة ممكنة (مروان،2016: 171) ، ويمكن توضيح الية استراتيجية قيادة التكلفة بالشكل (1) وكما يأتي :



شكل ( 1 ) الية عمل استراتيجية قيادة التكلفة

المصدر: إعداد الباحثان

المبحث الثالث : الجانب التطبيقي ، تطبيق المحاسبة عن عائد الأنشطة الداخلية لتحديد استراتيجية قيادة التكلفة في مصنع نسيج وحياسة واسط - معمل الحياكة - قسم الاقمشة المحاكاة

ضمن هذا المبحث سيقوم الباحثان بقياس معدل الإنجاز لعام 2019 وهي أحدث سنة كان المصنع قد أعد بياناته وكشوفاته وتقاريره . ولغرض تحديد استراتيجية التنافسية لهذا المنتج ، استخدمت الباحثة بعض المقاييس المستخدمة لتطبيق المحاسبة عن عائد الأنشطة الداخلية كما تم وصفها في الاطار النظري وحسب ما هو متاح من بيانات من المصنع ذلك أنه لم يكن بالإمكان استخدام كافة المقاييس بسبب عدم توفر البيانات من المصنع .

**3-1 تطبيق مقاييس المحاسبة عن عائد الأنشطة الداخلية**

**3-1-1 مقاييس الإنجاز**

**3-1-1-1 معدل الإنجاز**

يبين الجدول ( 1 ) كميات المبيعات الشهرية لعام 2019

جدول ( 1 ) كميات المبيعات الشهرية لعام 2019

المجموع	الأشهر						المنتجات
	حزيران	آيار	نيسان	آذار	شباط	ك2	
204956	12973	14729	30332	25884	19953	27494	بولستر مخلوط
	ك1	ت2	ت1	أيلول	آب	تموز	
	4233	4980	4330	24029	17906	18113	
	ك1	ت2	ت1	أيلول	آب	تموز	
9957	1024	61	1669	500	1200	1095	بولستر 1/150
	ك1	ت2	ت1	أيلول	آب	تموز	
	380	348	217	916	421	2126	
	ك1	ت2	ت1	أيلول	آب	تموز	

المصدر : بالاستناد الى كشف المبيعات الشهري لمعمل الحياكة لعام 2019

والجدول (2) يبين وقت التصنيع الفعلي لكل ربع لعام 2019

جدول (2) وقت التصنيع الفعلي لكل ربع لعام 2019

وقت التصنيع الفعلي	ساعات العمل اليومية	عدد الأيام	المدة الزمنية
336 ساعة	6 ساعة	56	الربع الأول
306 ساعة	6 ساعة	51	الربع الثاني
330 ساعة	6 ساعة	55	الربع الثالث
288 ساعة	6 ساعة	48	الربع الرابع

المصدر : بالاستناد الى كشوفات الادارة الشهرية لمعمل الحياكة لعام 2019

بعد تحديد عدد أيام العمل الفعلية لكل ربع لعام 2019 وساعات العمل اليومية بعد استبعاد وقت الحضور والانصراف ووقت الاستراحة للعاملين ، يوضح الجدول (2) احتساب وقت التصنيع الفعلي لكل ربع في عام 2019 من خلال ضرب عدد الأيام الفعلية لكل ربع × ساعات العمل اليومية الفعلية .

والان احتساب معدل الإنجاز الربع سنوي لعام 2019 لمنتج البوليستر المخلوط بالاعتماد على الجداول السابقة وكالاتي :

جدول ( 3 ) معدل الإنجاز لمنتج البوليستر المخلوط لعام 2019

معدل الإنجاز <sup>(2)</sup>	وقت التصنيع الفعلي	كمية المبيعات	المدة الزمنية
218.247	336 ساعة	73331	الربع الأول
189.563	306 ساعة	58034	الربع الثاني
181.963	330 ساعة	60048	الربع الثالث
47.024	288 ساعة	13543	الربع الرابع
162.663	1260	204956	المجموع

المصدر : اعداد الباحثان بالاستناد الى الجول ( 1 ، 2 )

نلاحظ من الجدول (3) الذي يبين معدل الإنجاز لمنتج البوليستر المخلوط هناك تفاوت في معدلات الإنجاز لكل ربع في السنة حيث بلغ اعلى معدل انجاز في الربع الأول من السنة حيث بلغ (218.247) وبدأ بالانخفاض بالنسبة للربع الثاني والثالث والرابع حيث

<sup>2</sup> معدل الإنجاز = كمية المبيعات ÷ وقت التصنيع الفعلي



ان معدل الإنجاز للربع الرابع هو اقل معدل حيث بلغ (47.024) ويرجع السبب في انخفاض معدل الإنجاز الى انخفاض كمية المبيعات حيث بلغت اعلى كمية مبيعات في الربع الأول بلغت (73331 متر طولي) ويرجع سبب انخفاض المبيعات الى انخفاض رغبة الزبائن في المنتج والاسعار التنافسية بالنسبة للمنتج المستورد في الأسواق المحلية .

اما بالنسبة لمعدل انجاز البولستر 1/150 فيتم احتسابه كما مبين في الجدول (4)

جدول (4) معدل الإنجاز لمنتج البولستر 1/150 لعام 2019

معدل الانجاز	وقت التصنيع الفعلي	كمية المبيعات	المدة الزمنية
8.318	336 ساعة	2795	الربع الأول
9	306 ساعة	2754	الربع الثاني
10.494	330 ساعة	3463	الربع الثالث
3.281	288 ساعة	945	الربع الرابع
7.902	1260	9957	المجموع

المصدر : اعداد الباحثان بالاستناد الى الجول (1 ، 2)

نلاحظ من الجدول (4) الذي يبين معدل الإنجاز لمنتج البولستر 1/150 هناك تفاوت في معدلات الإنجاز لكل ربع في السنة حيث بلغ اعلى معدل انجاز في الربع الثالث من السنة حيث بلغ (10.494) وبدأ بالانخفاض بالنسبة للربع الأول و الثاني والرابع حيث ان معدل الإنجاز للربع الرابع هو اقل معدل حيث بلغ (3.281) ويرجع السبب في انخفاض معدل الإنجاز الى انخفاض كمية المبيعات حيث بلغت اعلى كمية مبيعات في الربع الثالث بلغت (3463 متر طولي) ، وكذلك يمكن ملاحظة انخفاض معدل الإنجاز منتج البولستر 1/150 حيث بلغ (7.902) عن معدل الإنجاز لمنتج البولستر المخلوط حيث بلغ (162.663) وذلك بسبب الانخفاض الكبير الى حد ما في مبيعات البولستر 1/150 .

### 3-1-1-2 هامش الإنجاز

يتم احتساب هامش الإنجاز من خلال ايراد المبيعات مطروحاً منه التكاليف المتغير وكما مبين في الجدول (5)

جدول ( 5 ) هامش الإنجاز السنوي لقسم الاقمشة المحاكاة لعام 2019

المجموع	هامش الإنجاز		التكاليف المتغيرة <sup>3</sup>		ايراد المبيعات		الفترة الزمنية
	1/150	مخلوط	1/150	مخلوط	1/150	مخلوط	
28905569	-563050	29468619	2588170	28892414	2025120	58361033	الربع الأول
24113510	-762639	24876149	2550204	22865396	1787565	47741545	الربع الثاني
26996116	-468232	27464348	3206738	23658912	2738506	51123260	الربع الثالث
6467198	-239346	6706544	875070	5335942	635724	12042486	الربع الرابع
	-2033267	88515660					المجموع

المصدر : اعداد الباحثان

نلاحظ من الجدول (5) ان هامش الإنجاز لمنتج البولستر المخلوط وبولستر 1/150 قد بلغ (88515660) دينار و(-2033267) دينار على التوالي وظهر هامش الإنجاز لمنتج 1/150 سالب بسبب ارتفاع التكاليف المتغير المتمثلة بكلفة المواد الأولية وذلك بسبب ارتفاع أسعارها لان كافة المواد الأولية هي مستوردة .

<sup>3</sup> وفق أسلوب المحاسبة عن عائد الأنشطة الداخلية تشمل فقط كلفة المواد الأولية .

## 3-1-1-3 وقت الإنجاز

من خلال الزيارة الميدانية لمصنع نسيج وحياسة واسط - قسم الاقمشة المحاكة ومن خلال المقابلات الشخصية والاشراف المباشرة على عمليات الإنتاج (المراحل) التي يمر بها كل من منتج البوليستر المخروط والبوليستر 1/150 تم تحديد أوقات الإنجاز لكل منتج من خلال تحديد وقت التشغيل ووقت الفحص ووقت المناولة لكل نشاط من العمليات الإنتاجية والجدول ( 6 ) يبين وقت الإنجاز لمنتج البوليستر المخروط وكالاتي :

جدول (6) وقت الإنجاز الكلي لمنتج البوليستر المخروط

وقت الانجاز بالدقيقة	وقت المناولة	وقت الفحص	وقت التشغيل	النشاط
8.5	5	4	1.5	التصميم
28	5	8	15	الحياكة
38	3	5	30	التكلمة
7.5	3	1.5	3	الكوي
18	3	10	5	فحص المنتجات
17.2	2.2	5	10	التعبئة والتغليف
117.2	22.6	34.5	69.5	المجموع

المصدر : اعداد الباحثان من خلال الزيارة الميدانية والاطلاع على العملية الانتاجية لمعمل الحياكة

في الجدول (6) تم تحديد وقت الإنجاز لمنتج البوليستر المخروط والنتائج عن مجموع أوقات الإنجاز للأنشطة التي ساهمت في العملية الإنتاجية حيث بلغ وقت الإنجاز الكلي لمنتج البوليستر المخروط (117.2 دقيقة) .  
والجدول (7) يبين وقت الإنجاز لمنتج البوليستر 1/150 كالاتي :

جدول (7) وقت الإنجاز الكلي لمنتج البوليستر 1/150

وقت الانجاز بالدقيقة	وقت المناولة	وقت الفحص	وقت التشغيل	النشاط
8.5	5	4	1.5	التصميم
10.3	2	3.3	5	شراء المواد الأولية
8	1	5	2	فحص المواد الأولية
28	5	8	15	الحياكة
38	3	5	30	التكلمة
7.5	3	1.5	3	الكوي
18	3	10	5	فحص المنتجات
17.2	2.2	5	10	التعبئة والتغليف
135.5	59.6	46.8	85.5	المجموع

المصدر : اعداد الباحثان من خلال الزيارة الميدانية والاطلاع على العملية الانتاجية لمعمل الحياكة

في الجدول (7) تم تحديد وقت الإنجاز لمنتج البوليستر 1/150 والنتائج عن مجموع أوقات الإنجاز للأنشطة التي ساهمت في العملية الإنتاجية وبالاعتماد على نتائج تطبيق أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة حيث تم حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمصنع والمتمثلة بنشاطي المناولة والتخزين حيث بلغ وقت الإنجاز الكلي لمنتج البوليستر المخروط (135.5 دقيقة) .  
يتم احتساب نسبة وقت الإنجاز من خلال قسمة وقت الإنجاز لكل منتج على مجموع وقت الإنجاز والجدول (8) يبين نسب وقت الإنجاز لكل من منتج البوليستر المخروط والبوليستر 1/150 وكالاتي

جدول (8) نسبة وقت الإنجاز

المنتجات	وقت الإنجاز	نسبة وقت الإنجاز
البوليستر المخروط	117	%46
1/150	136	%54
المجموع	253	%100

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على الجدول (6) و (7)

يوضح الجدول (8) احتساب نسبة وقت الإنتاج لكل منتج من خلال قسمة وقت الإنجاز لكل منتج على مجموع أوقات الإنجاز للمنتجات ، ونلاحظ ان نسبة وقت الإنجاز لمنتج البوليستر المخلوط بلغت (46%) ولمنتج البوليستر 1/150 بلغت (54%) ، يعني ان منتج البوليستر 1/150 يتحول الى منتج تام بنسبة انجاز اعلى من البوليستر المخلوط .

اما قيمة وقت الإنجاز لكل المنتج الذي يمثل الوقت الفعلي لإنجاز الكميات المنتجة المباعة وكما مبين في الجدول (9) وكالاتي :

#### جدول ( 9 ) وقت الإنجاز لمنتج البوليستر المخلوط و 1/150

المنتجات	نسبة وقت الانجاز	عدد الوحدات المباعة	سعر البيع	قيمة وقت الانجاز <sup>4</sup>
البوليستر المخلوط	%46	204956	826	778750852
1/150	%54	9957	722	3882035
المجموع	%100	214913		782632887

المصدر : اعداد الباحثان

نلاحظ من الجدول (9) ان قيمة وقت الإنجاز لمنتج البوليستر المخلوط بلغت (778750852 دينار) ويعني ان قيمة الوقت الفعلي لانجاز الوحدات المباعة البالغة ( 204956 ) ، ولمنتج البوليستر 1/150 (3882035 دينار) لانجاز الوحدات المباعة البالغة (9957)، ونلاحظ ارتفاع قيمة وقت الإنجاز لمنتج اقمشة البوليستر المخلوط بسبب ارتفاع نسبة وقت الإنجاز وارتفاع عدد الوحدات المباعة وكذلك ارتفاع سعر بيع المتر الطولي مقارنة مع منتج البوليستر 1/150 .

ومن خلال تطبيق مقاييس الإنجاز يتبين كفاءة إدارة معمل الحياكة من خلال شعبة الإنتاج من حيث استغلال الموارد النادرة المقيدة بشكل كفاء عن طريق تقليل الأنشطة التي لا تضيف القيمة و انخفاض نسبة تلف المواد الأولية وهو ما يؤدي إلى تخفيض التكلفة لعينة البحث وهو ما يؤدي بالتالي إلى زيادة الوحدات التامة المباعة ، وهذا ما ينعكس على تحسن مستوى الجودة وتسليمها إلى العملاء والزبائن في الوقت المناسب ، وما ينتج عن ذلك من الوصول إلى هدف المعمل الإجمالي وهو تحقيق استراتيجية قيادة التكلفة من خلال الوصول الى اقل تكلفة للمنتجات لمواجهة المنتجات المنافسة المستوردة في الأسواق المحلية .

#### 3-1-2 مقاييس المخزون : يتم احتساب معدل دوران المخزون لعينة البحث لكل من منتج البوليستر المخلوط والبوليستر

1/150 من خلال تحديد تكلفة الإنتاج التام لكل منتج لعام 2019 وحسب ما مبين في الجدول (10) الاتي :

#### جدول ( 10 ) كلفة مخزون الإنتاج التام لعام 2019

المنتجات	وحدة القياس	الكمية	القيمة
بوليستر مخلوط	متر طولي	9195	15337000
بوليستر 1/150	متر طولي	240	1740000
المجموع		9435	17077000

المصدر : بالاستناد الى بيانات المصنع لعام 2019

ويتطبيق المعادلة الاتية لاحتساب معدل دوران المخزون وكما مبين في الجدول (11)

ايراد المبيعات

معدل دوران المخزون =

تكلفة الإنتاج التام اخر المدة

$$11.04 = \frac{169268324}{15337000} = \text{معدل دوران المخزون (المخلوط)}$$

$$4.13 = \frac{7186915}{1740000} = \text{معدل دوران المخزون (1/150)}$$

#### جدول (11) معدل دوران المخزون 2019

4 قيمة وقت الإنجاز = نسبة وقت الإنجاز x عدد الوحدات المباعة x سعر البيع

المنتجات	ايراد المبيعات	تكلفة الإنتاج التام	معدل دوران المخزون
بوليستر مخلوط	169268324	15337000	11.04
بوليستر 1/150	7186915	1740000	4.13

المصدر : اعداد الباحثان

من الجدول أعلاه نلاحظ ان معدل دوران منتج البوليستر المخلوط (11.04) ولمنتج البوليستر 1/150 قد بلغ (4.13) ، حيث تبين ان منتج البوليستر المخلوط هو افضل بالنسبة للمعمل الحياكة كون ان معدل دوران المخزون اعلى من البوليستر 1/150 حيث تمثل مرات بيع المخزون خلال الفترة الزمنية ، ويلاحظ الباحثان أن سبب هذه الزيادة لمعدل دوران المخزون لمنتج البوليستر المخلوط ممكن ان يعود إلى زيادة الطلب على منتج البوليستر المخلوط و التحسن في جودة الاقمشة مقارنة بالمعامل الأخرى ، النجاح في كسب العملاء الجدد والمحافظة على العملاء الحاليين ، خيراً سرعة الاستجابة من قبل المعمل لمتطلبات واحتياجات عملائه وسرعة مواكبة التطورات الحاصلة في بيئة التصنيع الحديثة فضلا عن أسعار بيع الاقمشة المنافسة ، هذا ويعد مؤشراً على كفاءة إدارة المعمل للتخلص من المخزون إلى أدنى مستوى ممكن لأن تخفيضه يؤدي إلى قلة الوقت اللازم لإنتاجه وتقليل المساحات للتخزين وهذا ما يؤدي إلى تخفيض تكاليف التخزين وهو ما يعكس على زيادة الإنجاز، وبالتالي يدل على تحسين استراتيجية قيادة التكلفة من خلال تخفيض تكاليف المنتج عينة البحث .

### 3-1-3 مقاييس مصاريف التشغيل

يمكن تطبيق عدة مقاييس على عينة البحث وكالاتي :

#### 3-1-3-1 مقياس كفاءة المصنع : بيان العلاقة بين المدخلات والمخرجات

$$32\% = \frac{88515660}{274083800} = \frac{\text{هامش الانجاز}}{\text{التكاليف الصناعية}} = \text{معدل كفاءة بوليستر مخلوط}$$

$$(1.3\%) = \frac{-2033267}{155809260} = \frac{\text{هامش الانجاز}}{\text{التكاليف الصناعية}} = \text{معدل كفاءة بوليستر 1/150}$$

والجدول (12) يبين معدل كفاءة المصنع لكل من منتج البوليستر المخلوط والبوليستر 1/150 وكالاتي :

#### جدول (12) معدل كفاءة المصنع

المنتجات	هامش الإنجاز	تكاليف الصناعية	معدل كفاءة المصنع
بوليستر مخلوط	88515660	274083800	32%
بوليستر 1/150	-2033267	155809260	(1.3%)

المصدر : اعداد الباحثان

يوضح الجدول (12) معدل كفاءة المصنع لمنتجات قسم الاقمشة المحاكاة حيث بلغ معدل الكفاءة لمنتج البوليستر المخلوط (32%) وهي تمثل مقارنة هامش الإنجاز مع التكاليف الصناعية المساهمة في الإنتاج وبلغ لمنتج البوليستر 1/150 (-1.3%) وظهرت النسبة سالبة وذلك لان هامش الإنجاز للمنتج (-2033267) لأنه يحقق خسارة في منتج البوليستر 1/150 بسبب ارتفاع التكاليف المتغيرة المتمثلة فقط بتكلفة المواد الأولية باعتبار جميعها مستوردة وارتفاع تكاليفها أي بمعنى ان هناك انخفاض بالإنتاج مقارنة مع المدخلات .

3-1-3-2 مقياس كفاءة الأجر المباشرة : وهي نسبة مشاركة الأجر المباشرة لتحويل المخزون الى الإنجاز وكالاتي :

$$64\% = \frac{88515660}{137484141} = \frac{\text{هامش الانجاز}}{\text{تكلفة الاجور}} = \text{معدل كفاءة الاجور مخلوط}$$

$$(46\%) = \frac{-2033267}{4395315} = \frac{\text{هامش الانجاز}}{\text{تكلفة الاجور}} = \text{معدل كفاءة الاجور } 1/150$$

### جدول ( 13 ) معدل كفاءة الأجر المباشرة

المنتجات	هامش الإنجاز	الأجر المباشرة	معدل كفاءة الأجر
بوليستر مخلوط	88515660	137484141	64%
بوليستر 1/150	-2033267	4395315	(46%)

المصدر : اعداد الباحثان

نلاحظ من الجدول (13) ان معدل كفاءة الأجر المباشرة لمنتج البوليستر المخلوط قد بلغ (64%) ولمنتج البوليستر 1/150 بلغ (-46%) ، حيث نلاحظ ان قسم الاقمشة المحاكاة قد استغل الموارد بشكل كفوء لمنتج البوليستر المخلوط مقارنة مع البوليستر 1/150 ، مما سبق نلاحظ زيادة في معدل كفاءة المصنع ومعدل كفاءة الأجر المباشرة بالنسبة لمنتج البوليستر المخلوط ويمكن ان يرجع الى الأسباب الآتية :

- كفاءة أداء العاملين بسبب فتح دورات مستمرة للعاملين خاصة المباشرين من قبل إدارة المعمل في سبيل تحسين أدائهم وكذلك زيادة كفاءة تشغيل المكائن والمعدات لسرعة تحويل المواد الخام إلى الإنجاز اعتماداً على سياسة إنتاج خال من العيوب والتلف حيث أدى ذلك إلى تقليل وقت الإنجاز وتخفيض التكاليف التشغيلية .
  - زيادة الطلب على منتج اقمشة البوليستر المخلوط ، وأخيراً سرعة وصول المنتج إلى العملاء والمستهلكين .
- وهو بذلك يحقق استراتيجية قيادة التكلفة من خلال تخفيض تكاليف التشغيل للمنتجات .

### المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

#### أولاً : الاستنتاجات:

بعد تطبيق أسلوب المحاسبة عن عائد الأنشطة الداخلية باعتبارها احد الادوات التطبيقية لنظرية القيود التي تدفع إدارة الوحدات الاقتصادية إلى زيادة الأرباح من خلال تعظيم الإنجاز من الموارد المقيدة أولاً ، والتحكم بالمخزون ووصله إلى صفر أو أدنى مستوى من ممكن ثانياً وتقليل تكاليف التشغيل عن طريق تخفيض زمن الإنجاز ثالثاً ، توصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات منها : تحسين استراتيجية قيادة التكلفة من خلال تطبيق مقياس الإنجاز ( معدل الإنجاز ، هامش الإنجاز ، وقت الإنجاز ) للمساهمة في تخفيض تكاليف المنتجات عينة البحث وان هامش الإنجاز لمنتج اقمشة البوليستر المخلوط بلغ 88515660 دينار ولمنتج البوليستر 1/150 بلغ (2033267) دينار حيث ظهر خسارة بسبب ارتفاع تكاليف المواد المباشرة مقارنة بايراد المبيعات ، ونسبة وقت الإنجاز لمنتج اقمشة البوليستر المخلوط بلغ 38% ولمنتج البوليستر 1/150 بلغ 62% حيث بترتيب المنتجات يأخذ ذا النسبة الأعلى والمتمثل بمنتج البوليستر 1/150 ، اما معدل دوران المخزون فكان لمنتج اقمشة البوليستر المخلوط (11.04) وهو بذلك اسرع المنتجات تصريفا في السوق ، اما معدل كفاءة الاجور قد بلغت لمنتج البوليستر المخلوط 64% يبين تحسين كفاءة العاملين لتحويل المدخلات الى وحدات تامة .

**ثانياً : التوصيات :**

يوصي البحث بضرورة تطبيق أسلوب المحاسبة عن عائد الأنشطة الداخلية كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لغرض تحسين استراتيجية قيادة التكلفة لمعمل الحياكة - قسم حياكة الاقمشة الخارجية في المصنع . كما يوصي البحث بضرورة زيادة نسبة هامش الإنجاز من خلال زيادة المبيعات بتطبيق استراتيجية قيادة التكلفة (تخفيض تكلفة الإنتاج ) للوصول الى تكلفة مخفضة مقارنة بالمنتجات المنافسة في السوق .

**المصادر****أولاً: المصادر العربية****أ - التعليمات والوثائق الرسمية**

- 1- مصنع نسيج وحياسة واسط ، "تقارير قسم التخطيط " ، 2019 .
- 2- مصنع نسيج وحياسة واسط ، "تقارير الإدارة" ، 2019 .

**ب- الرسائل والاطاريح الجامعية والمجلات**

- 1- شايبو ، نور الشام موسى ، " التكامل بين اسلوبي التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن الإنجاز ودوره في الرقابة على التكلفة في القطاع الصناعي " ، دراسة ميدانية على عينة من قطاع الصناعة بولاية الخرطوم ، أطروحة دكتوراه ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2019 .
- 2- فاضل ، احمد ماهر محمد علي ، " دور المحاسبة عن الإنجاز في ظل استراتيجية التصنيع المتسارع لتخفيض تكاليف المنتج " ، أطروحة دكتوراه ، جامعة بغداد ، كلية الإدارة والاقتصاد ، 2020 .
- 3- الانباري ، أسامة احمد ابراهيم علي ، " تكامل محاسبة الإنجاز وإدارة الجودة الشاملة واثره في تحسين الأداء " ، أطروحة دكتوراه غير منشورة في محاسبة الكلفة والإدارية ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، 2018 .
- 4- عابدين ، محمد حسني ، " مدخل محاسبة الإنجاز لتطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية " ، دراسة تطبيقية على المنشآت الصناعية الفلسطينية ، رسالة ماجستير ، الجامعة الإسلامية - غزة ، كلية التجارة ، 2015 .
- 5- الشعباني ، صالح إبراهيم بونس ، الحيايالي ، احمد محمد علي ، " دور محاسبة الإنجاز في تفعيل نظام التكاليف في الشركة العامة لصناعة الادوية والمستلزمات الطبية في نينوى " ، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد 8 ، العدد 2 ، 2018 .
- 6- مراد ، حمصي ، أيوب ، مصباحي ، حسين ، لخضر حمينة ، " مساهمة المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد القرارات الإدارية " ، دراسة حالة - شركة دلبية لصناعة الانابيب البلاستيكية ، رسالة ماجستير ، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم العلوم المالية والمحاسبية ، 2019 .
- 7- محمد ، حازم هاشم ، " التكامل بين مقاييس محاسبة الإنجاز وبطاقة الأداء المتوازن لتعزيز الميزة التنافسية في الوحدات الاقتصادية " ، دراسة تطبيقية في معمل (ريكان) لانتاج الكتل الكونكريتية ، أطروحة دكتوراه ، جامعة صلاح الدين - أربيل ، كلية الإدارة والاقتصاد ، 2020 .
- 8- زبين ، حيدر عطا ، منهل ، إسماعيل عباس ، " المحاسبة عن الإنجاز أسلوب جديد في قياس التكلفة وترشيد القرارات الإدارية " ، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية / الوزيرية ، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية ، العدد 28 ، الجزء الأول ، 2017 .

## ثانياً: المصادر الاجنبية

**A- Books:**

1. Blocher E. J., Stout D. E., and Cokins G., Cost Managerial: A Strategic Emphasis, 5th Edition, McGraw- Hill Irwin, New York, 2010.
2. Drury Colin (2018) Management and Cost Accounting , 10th ed. , Cengage Learning.

**B- Journals and Periodicals:**

1. Cox, James F., Theory of Constraints International Certification, Organization. (2012). The TOCICO dictionary. New York: McGraw Hill Professional.
2. Elsukova,Tatyana Vasilievna (2015): Lean Accounting and Throughput Accounting: An Integrated Approach, Mediterranean Journal of Social Sciences MCSER Publishing, Rome-Italy, Vol 6 No 3
3. Munyori.Maureen & Njoki, Ngugi. Karanja(2018)," Aspects Influencing Enterprise Resource Planning Projects Performance in Retail Supermarkets in Nairobi County, Kenya ", PM World Journal, Vol.9,No.5, pp1-14.
4. Nordmeyer, Billie,(( What Is the Difference Between Manufacturing Lead Time & Throughput Time?)), small business chron,2017
5. Woepel, Mark, 2010, How to Grow Profit with Throughput Accounting – A Pinnacle Strategies White Paper, HTUwww.Pinnacle-Strategies.comUTH