



# THE ROLE OF THROUGHPUT ACCOUNTING TECHNIQUE IN COST MANAGEMENT-AN APPLIED STUDY IN AL-NARJIS PIPE MANUFACTURING COMPANY

**Jaber Hussein Ali Al-Mansori**

Southern Technical University/ Basra  
Management Technical College  
Department of Accounting Techniques  
[drjaber@stu.edu.iq](mailto:drjaber@stu.edu.iq)

**Batool Abd A. D. Al-Mansori**

Southern Technical University/ Basra  
Management Technical College  
Department of Accounting Techniques  
[batool.a.a.dhaigham@fgs.stu.edu.iq](mailto:batool.a.a.dhaigham@fgs.stu.edu.iq)

Article history:	Abstract:
<b>Received:</b> 28 <sup>th</sup> February 2025 <b>Accepted:</b> 26 <sup>th</sup> March 2025	<p>In light of the transformations witnessed in the contemporary business environment, cost accounting systems must adapt to ongoing changes in order to manage scarce resources, address bottlenecks, and overcome production constraints. Throughput Accounting (TA) is one of the modern approaches based on the Theory of Constraints (TOC) as a foundation for developing and improving cost accounting systems.</p> <p>This study derives its importance from TA's ability to address the negative effects of resource misutilization, especially under constrained operations, which often leads to lower output quality and productivity. Many companies, especially in Iraq, seek to overcome the constraints impeding production continuity and process flow. By adopting TA, these companies aim to improve operational performance, reduce costs, and enhance productivity.</p> <p>Moreover, this approach provides practical solutions to bottlenecks that limit the efficiency and effectiveness of operational processes, enabling organizations to remain competitive in a rapidly changing market. The objective of this study is to highlight the role of Throughput Accounting as a tool for developing cost accounting systems in the modern manufacturing environment, to manage costs more efficiently.</p> <p>The findings indicate that the information provided by TA plays a significant role in measuring and managing costs. It also supports planning and control processes by maximizing throughput and reducing inventory levels.</p>

**Keywords:** Throughput Accounting, Cost Management.

## المقدمة

أصبح إدارة التكاليف ضرورة استراتيجية وليس مجرد هدف تنافسي في ظل التحديات الاقتصادية والبيئية المتزايدة، حيث تواجه الشركات اليوم بيئة عمل تتسم بتقلبات الأسواق وشح الموارد الطبيعية، وتزايد تكاليف الإنتاج، وهذا ما يجعل ضرورة تبني تقنيات أو أدوات محاسبية أكثر دقة وكفاءة لضمان الاستمرارية دون استنزاف الموارد المتاحة، لذا فإن البحث يوجه اهتمامه إلى أسهم تقنية المحاسبة عن الانجاز ودورها في إدارة التكلفة، حيث إن تقنية المحاسبة عن الانجاز لها دور مهم في إدارة التكلفة عن طريق تحقيق الاهداف التشغيلية بأقصى كفاءة ممكنة، من خلال تركيزها على رفع الإيرادات المحققة فعلياً من المنتجات المباعة، بدلاً من مجرد حساب تكاليف الإنتاج ضمن المنهجيات التقليدية. يوفر هذا النهج للإدارة معلومات دقيقة حول التكاليف تتماشى مع طبيعة بيئة التصنيع الحالية والموارد المحدودة، مما يساهم في إدارة التكلفة بشكل أكثر كفاءة. كما يعمل على تقليل أوقات الإنجاز، وخفض التكاليف التشغيلية، وتقليل مستويات المخزون.

وعليه فإن النقطة التي يطرحها هذا البحث تتمحور حول أن الوحدات الاقتصادية العراقية بصورة عامة ومنها معمل النرجس للأنابيب التابع لشركة النرجس متعددة الوظائف، تعاني من ناحية عدم وجود منهجية متكاملة من شأنها أن تساعد على إدارة التكلفة. لذا فإن البحث يركز على أسهم تقنية المحاسبة عن الانجاز في إدارة التكلفة في الوحدات الاقتصادية ومنها عينة البحث. في هذا البحث، سيتم تناول مفهوم محاسبة الإنجاز وأهميتها، وكيفية تطبيقها في إدارة التكلفة، مع دراسة الحالة لشركة النرجس للأنابيب، ثم استخلاص النتائج والتوصيات اللازمة.

## المبحث الاول : منهجية الدراسة

**Research Problem** اولاً: مشكلة البحث:

تعد بيئة التصنيع الحديثة وحدة المنافسة واستخدام تكنولوجيا الانتاج المتقدمة عالميا دافعا للوحدات الاقتصادية العراقية الى ان تسعى الى اعتماد نظم انتاج حديثة. وهذه النظم تتطلب من محاسبة التكاليف ان تطور ادواتها تبعاً للتطورات في نظم الانتاج، وبناءً على الزيارات الميدانية لشركة النرجس (معمل الانابيب) تبين انها تستخدم نظم محاسبية تقليدية، وليس لهم معرفة بنظم التكاليف الحديثة التي من شأنها ان تقدم بيانات اكثر دقة ومفيدة لغرض تحقيق ادارة التكاليف. لذا فإن البحث يقترح استخدام تقنية المحاسبة عن الانجاز لغرض ادارة التكاليف وتزويد الادارة بمعلومات اكثر فائدة لادارة تكاليفها. وعليه يمكن صياغة مشكلة البحث كالتالي:

هل لتقنية المحاسبة عن الانجاز امكانية عند تطبيقها من تحسين ادارة التكاليف.

#### ثانياً: أهمية البحث: Research Significance

تظهر أهمية البحث ضرورة تقليص الفجوة بين التطور العلمي في أنظمة الانتاج ونظم محاسبة التكاليف التي ينبغي ان تكون متوافقة مع واقع تطبيقها، كما ان أهمية البحث تتجلى من خلال بيان دور المحاسبة عن الانجاز في تخفيض تكلفة المواد من خلال تحسين عملية تدفقها وإزالة وتخفيض مستويات المخزون بكامل انواعه والذي ينعكس على توفير القدرات وتحسين ادارة التكلفة.

#### ثالثاً: اهداف البحث: Objectives Research

يهدف البحث الى تحقيق الهدف التالي:

التحقق من امكانية المحاسبة عن الانجاز في انجاز المهام الموكلة اليها والخاصة بأدارة الكلف.

#### رابعاً: فرضية البحث: Research Hypothesis

في ضوء مشكلة البحث وأهميته وأهدافه يمكن صياغة فرضية البحث بالآتي:

تسهم تقنية المحاسبة عن الانجاز في تقديم معلومات كلفوية تؤدي الى ادارة التكلفة.

#### خامساً: اسلوب (منهج) البحث:

تعتمد الدراسة على المنهج العلمي الذي يجمع بين النظرية من خلال الاطلاع على الكتب والابحاث العلمية العربية والاجنبية وبين التطبيق عن طريق جمع البيانات والمعلومات الكلفوية اللازمة لحل مشكلة البحث ..

#### سادساً: مصادر جمع البيانات: Data Collecting Sources

- أعتمدت الباحثة على مصادر متعددة لتغطية الجانبين: النظري، والتطبيقي كالتالي:-
1. مصادر الجانب النظري: تتضمن المصادر العربية والأجنبية المتعددة في شبكات الانترنت والكتب والدوريات والبحوث والدراسات والرسائل الجامعية.
  2. مصادر الجانب التطبيقي: التقارير والمستندات والسجلات والوثائق الخاصة بالشركة، بالإضافة الى الزيارات الميدانية التي قامت بها الباحثة لمشاهدة وملاحظة سير العملية الانتاجية بجميع مراحلها، وكذلك المقابلات الشخصية مع مدير الانتاج ومسؤول الحسابات للشركة.

#### سابعاً: عينة البحث: Research Sample

- تم اختيار شركة النرجس للانابيب عينة للبحث للأسباب التالية:
- 1- ارتفاع اسعار البيع لمنتجات شركة النرجس للانابيب بسبب وجود مشاكل في ادارة تكاليفها نتيجة اتباعها اساليب تقليدية في ادارة الكلف.
  - 2- عدم اتباعها لاساليب حديثة تضمن ديمومتها واستدامتها في سوق المنافسة.
  - 3- تعد شركة النرجس رائدة في المشاريع في مجال صناعة الانابيب على مستوى البصرة والعراق في سد حاجة السوق من الانابيب والمساهمة في دعم الاقتصاد الوطني.

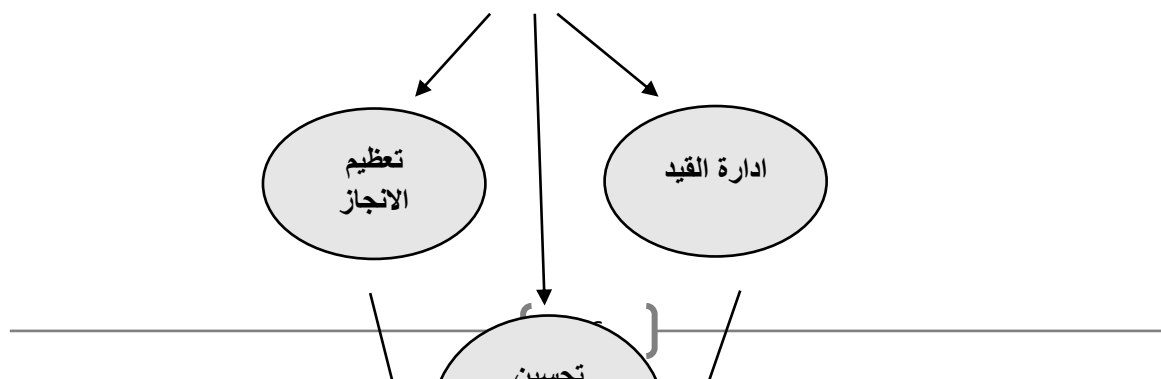
#### ثامناً: حدود البحث: Research scope

1. الحدود الزمانية: حددت مدة الدراسة بسنة 2023 لكون هذه السنة اقرب لسنة الدراسة وبياناتها المتكاملة.
2. الحدود المكانية: تتمثل الحدود المكانية في اختيار معمل النرجس للانابيب وهو احد معامل (شركة النرجس للمقاولات والتجارة العامة والتصميم وادارة المشاريع) ذات انشطة متعددة كعينة لتطبيق الجانب العملي من البحث.

#### تاسعاً: مخطط البحث: Research Plan

##### شكل (1) مخطط البحث

دور المحاسبة عن الانجاز في ادارة التكلفة



## ادارة التكلفة

المصدر : اعداد الباحثة

### المبحث الثاني : الاطار النظري دور تقنية المحاسبة عن الانجاز في ادارة التكلفة أولاً: النشأة والمفهوم

ظهرت المحاسبة عن الإنجاز في المملكة المتحدة بين عامي 1988 و1989 على يد ( Galloway and Waldron) مستندة إلى نظرية القيود، لكنها تختلف عنها بتركيزها على أسس محاسبية. اعتبرت المحاسبة عن الإنجاز نسخة متطرفة في احتساب التكاليف المتغيرة، حيث تُعد المواد المباشرة فقط كتكاليف متغيرة، بينما تُعتبر جميع التكاليف الأخرى، بما فيها الأجور المباشرة، تكاليف ثابتة. كما أنها تختلف عن نظم المحاسبة الإدارية التقليدية، إذ تركز على الإنجاز أولاً، تخفيض المخزون ثانياً، والتحكم في التكاليف ثالثاً (Wilks & Burke, 2008:356). في عام 1992، تطورت المحاسبة عن الإنجاز كأداة حديثة تهدف إلى تحسين الربحية من خلال إدارة القيود التشغيلية التي تمنع المنظمة من تحقيق الإنجاز المطلوب. تساعد هذه الأداة المحاسبية المديرين في الحصول على معلومات دقيقة حول تكاليف المنتجات وخدمة العملاء لتحقيق أقصى ربح (Parkhi et al., 2016:2; Elsukova, 2015:84). وتختلف المحاسبة عن الإنجاز عن الفلسفة التقليدية التي تركز على الاستخدام الأقصى للمعدات والعمالة، حيث ترى أن تحسين التدفق في العملية بالكامل هو الوسيلة المثلى لتعظيم الربحية (Maynard, 2011:36). يتم تطبيق هذه الأداة في بيئات التصنيع الحديثة ذات الموارد المحدودة لتوفير معلومات تكاليفية تتماشى مع تلك البيئة (Jackman, 2008:1-25). كما توفر المحاسبة عن الإنجاز معلومات مالية وغير مالية لدعم الإدارة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية المتعلقة بتخطيط الإنتاج، تسعير المنتجات، والبحث والتطوير، مما يساعد في تحسين استخدام الموارد المتاحة وتحقيق أهداف المؤسسة (Tabitha & Oluyinka, 2016:48).

تُعرف المحاسبة عن الإنجاز بأنها الإيرادات الناتجة عن بيع المنتجات، وتركز على المنتجات المباعة بدلاً من الإنتاج فقط، لأن الإنتاج غير المباع لا يولد إيرادات (Utku et al., 2011:318). كما تُعد أسلوباً مبسطاً للمحاسبة الإدارية يدعم المديرين في اتخاذ قرارات تزيد من ربحية المنشأة من خلال تحديد القيود التي تعوق تحقيق الأهداف التنظيمية (Lutiksy et al., 2018:1384). يصفها (Maynard) بأنها نظام إداري يهدف إلى تعظيم العائد من الموارد المقيدة (Maynard, 2011:36) وعرفها Kirli بأنها تقنية لقياس الكفاءة الإنتاجية من خلال إدارة القيود الإنتاجية بفعالية (Kirli, 2016:82)، ووفقاً لـ (Hutchinson, 2007:49)، فإن المحاسبة عن الإنجاز تُعتبر أداة محاسبية إدارية حديثة تدعم نظرية القيود وتركز على تحقيق الربح كهدف رئيسي، بينما تُعد الأهداف الأخرى ثانوية.

### ثانياً: المبادئ الأساسية لمحاسبة الإنجاز (Kirli, 2016)

1. معدل الإنجاز : أن الإنجاز يمثل معدل تحويل المخزون إلى مبيعات، حيث أن هدف الوحدة الاقتصادية يتمثل في زيادة المبيعات من خلال تحسين وزيادة الإنجاز .
2. إعطاء أولوية قصوى للمورد المقيّد من خلال معدل انجازه : بوصفه موضع الاختناق الذي يحدد الطاقة الإنتاجية القصوى.
3. تقليل المخزون: من خلال عدم إنتاج ما لا يمكن بيعه، وبذلك تتجنب المنشأة تجميد أموالها في مخزون غير مستخدم.
4. المصروفات التشغيلية: يطلق عليها جميع الأموال التي تصرفها الوحدة الاقتصادية من أجل تحويل المخزون إلى إنجاز، حيث تهدف المؤسسة إلى زيادة الإنجاز إلى الحد الأقصى، وتقليص المصروفات التشغيلية والمخزون إلى الحد الأدنى.

### ثالثاً: أهداف المحاسبة عن الإنجاز

- أن محاسبة الإنجاز تسعى لتحقيق مجموعة من الأهداف والتي يمكن توضيحها بالآتي :
- Sayed Ahmed, M. M., & Barqo, N. M. M. Sh. (2014) , Abrihe, O. A. (2019)
1. قياس تكلفة الإنتاج: يُحمّل المنتج فقط بالتكاليف المتغيرة القابلة للتخصيص بسهولة (مثل المواد المباشرة)، مما يضيف وضوحاً أكبر على تكلفة الوحدة ويسهم في تحسين الإنتاجية.
  2. التخطيط: تزود محاسبة الإنجاز الإدارة بالمعلومات اللازمة لتنظيم الموارد وتحديد جداول التشغيل بكفاءة عالية، ما يعزّز فعالية عملية التخطيط.
  3. الرقابة على التكاليف: تساعد في مراقبة مختلف عناصر التكلفة ضمن الأنشطة الإنتاجية، مما يدعم الرقابة الإدارية ويضمن الاستخدام الأمثل للموارد.

4. تقويم الأداء: تسهم في تقييم أداء الأقسام والأنشطة عبر مؤشرات مالية وتشغيلية، ما يُمكن الإدارة من رفع كفاءة وفاعلية الأداء الكلي.

#### رابعاً: افتراضات المحاسبة عن الإنجاز

يمكن تلخيص افتراضات المحاسبة عن الإنجاز في مجموعة من المبادئ والمفاهيم التي تربط بين هامش الإنجاز المحقق وتكاليفه، وهي كما يلي (مؤمنة، 2004: 100-102):

1. ترتيب الأولويات في اتخاذ القرارات: يجب أن يكون تعظيم هامش الإنجاز على رأس الأولويات عند اتخاذ القرارات الإدارية داخل المنشأة. يلي ذلك تخفيض حجم الأموال المستثمرة في المخزون، وأخيراً تخفيض تكاليف التشغيل. يساهم هذا الترتيب في تمكين المنشأة من تحقيق هامش إنجاز أكبر، مما يؤدي في النهاية إلى تعظيم أرباحها الكلية.

2. تصنيف تكاليف التشغيل كـ تكاليف ثابتة في الأجل القصير: تُعتبر تكاليف التشغيل في الأجل القصير تكاليف ثابتة، حيث تُحمل على الفترة الزمنية بدلاً من تخصيصها بين المنتجات. هذا الافتراض يضع التكاليف التشغيلية ضمن إطار محدود مسبقاً، مما يُبسط عملية التحليل المحاسبي.

3. اعتبار المواد المباشرة العنصر الوحيد للتكاليف المتغيرة: نظراً لأن تكلفة المواد المباشرة تتأثر بحجم وتشكيل المنتجات، فهي تُعد العنصر الوحيد للتكاليف المتغيرة. وبالتالي، يتم أخذها بعين الاعتبار عند حساب هامش الإنجاز، والذي يُستخدم كأساس لتطوير التقارير الداخلية بغرض دعم القرارات الإدارية وترشيدها.

4. فلسفة تعظيم الهدف الكلي للمنشأة: تستند المحاسبة عن الإنجاز إلى فلسفة تهدف إلى تعظيم الأهداف الكلية للمنشأة من خلال تحقيق ثلاثة أهداف رئيسية بشكل متتابع:

- زيادة حجم المبيعات إلى أقصى حد ممكن (تعظيم هامش الإنجاز).
- تخفيض مستويات المخزون بجميع أنواعه إلى أدنى حد ممكن.
- تخفيض تكاليف التشغيل كأولوية أخيرة.

هذا الترتيب يركز على تحسين التدفق الإنتاجي وتحقيق أهداف المنشأة بشكل فعال.

#### خامساً: خطوات تطبيق المحاسبة عن الإنجاز

ركز المؤيدون لمدخل المحاسبة عن الإنجاز على مجموعة من المفاهيم الأساسية لتطبيق هذا الأسلوب، والتي تشمل الخطوات التالية: (Rochmane, 2002: 3-4)

1. معدل الإنجاز: (Throughput Rate)

يشير معدل الإنجاز إلى المعدل الذي تحقق به الوحدة الاقتصادية الإيرادات من المبيعات. بمعنى آخر، هو الأموال الناتجة عن المبيعات مطروحاً منها المبالغ المدفوعة للموردين. يتم احتساب الإنجاز من خلال طرح تكلفة المواد الخام المتغيرة المستخدمة في الإنتاج من سعر البيع.

2. الاستثمارات أو المخزون: (Investment or Inventory)

يتضمن المخزون جميع الأموال المستثمرة في شراء المواد أو المنتجات بهدف بيعها. يتمثل الاختلاف الجوهرى بين المحاسبة عن الإنجاز والمحاسبة التقليدية في كيفية تقييم مخزوني الإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام. ففي المحاسبة عن الإنجاز، يتم تقييم هذه الأنواع من المخزون على أساس التكلفة المتغيرة فقط، وهي المبالغ المدفوعة للموردين مقابل المواد والأجزاء المستخدمة في المخزون، في حين أن المحاسبة التقليدية تحمل المخزون بجميع النفقات التشغيلية.

3. المصاريف التشغيلية: (Operating Expenses) تشمل المصاريف التشغيلية إجمالي الأموال التي تنفقها الوحدة الاقتصادية لنحويل الاستثمارات إلى إنجاز. تتضمن هذه المصاريف الأجور والمزايا المدفوعة للموظفين (سواء المباشرة أو الإدارية)، بالإضافة إلى الفوائد المدفوعة للدائنين، الاندثارات، تكاليف الوقود، والكهرباء. يتم تحليل الزيادة أو النقصان في المصاريف التشغيلية كل حالة على حدة، مع دراسة تأثيرها.

4. صافي الربح: (Net Profit) يمثل صافي الربح الفرق بين إجمالي الإنجاز والمصاريف التشغيلية. يُستخدم هذا المقياس من قبل الإدارة لدعم عملية اتخاذ القرار. كما يمكن تعديله ومقارنته بالتدفق النقدي الناتج عن عمليات الوحدة الاقتصادية بعد طرح الفوائد المدفوعة للدائنين.

5. العائد على الاستثمار: (Return on Investment) يُعرف العائد على الاستثمار بأنه نسبة صافي الربح إلى إجمالي الاستثمار. وأشار (Cobortt) إلى أن أي قرار يؤدي إلى تحسين العائد على الاستثمار يدفع الشركة نحو تحقيق أهدافها، كما يساعد في تقييم نجاح القرار من عدمه. يتميز هذا المؤشر بقدرته على توضيح العلاقة بين الإنجاز، المخزون، ونفقات التشغيل. يُعبر عن العائد على الاستثمار بالمعادلة:

العائد على الاستثمار = صافي الربح / الاستثمار

أو: العائد على الاستثمار = (الإنجاز - المصاريف التشغيلية) / الاستثمار

#### سادساً: متطلبات تنفيذ مدخل المحاسبة عن الإنجاز

لكي يتم تطبيق هذا المدخل يتطلب تعديل وادخال بعض المفاهيم الجديدة كمتطلبات أساسية لتنفيذه وهي كما يلي: (العشماوي، 2011: 369-371):

1. إعادة النظر في تبويب هيكل عناصر التكاليف: يتطلب مدخل المحاسبة عن الإنجاز إعادة تصنيف بنود التكاليف إلى مجموعتين رئيسيتين:

- كلفة المواد المباشرة: وهي التكلفة المتغيرة المرتبطة مباشرة بالإنتاج.
- نفقات التشغيل: تشمل جميع التكاليف الأخرى المتعلقة بعملية الإنتاج.

2. دراسة وتحديد معوقات العملية الإنتاجية: يجب دراسة معوقات الإنتاج التي تحد من تدفق العمليات الصناعية، حيث يُعد الزمن أحد العوامل الرئيسية المؤثرة في قياس هامش الإنجاز. وتشمل نقاط الاختناق ما يلي:

- قيود داخلية مثل تدفق العمليات بين الأقسام الإنتاجية.
- قيود خارجية تتعلق بالموارد، السياسات، الجودة، أو ندرة أحد الموارد الإنتاجية.

- التخلص من هذه القيود يساهم في تحسين تدفق الإنتاج وزيادة الكفاءة.
3. إدارة الوقت كعنصر أساسي في قياس الإنجاز: يلعب الوقت دوراً حاسماً في قياس نسبة الإنجاز وتحمل التكاليف الإضافية على الإنتاج. ويتكون وقت الإنجاز من مايلي :
- وقت التشغيل: الوقت الفعلي المستنفذ لتصنيع المنتج.
  - وقت الفحص: الوقت اللازم لفحص المنتج والتأكد من مطابقته للمواصفات والتأكد من سلامة المنتج .
  - وقت التنقل بين الأقسام : الوقت اللازم لنقل المواد أو الأجزاء بين مراحل الإنتاج.
  - وقت الانتظار: الوقت المستنفذ في انتظار التشغيل أو النقل أو الفحص.
4. فوائد تقليل وقت الإنجاز
- يساعد تقليل وقت الإنجاز على تحقيق العديد من الفوائد، منها : (كاظم , 2018: 303)
- توفير في تكلفة الإنتاج والتخزين .
  - تخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة التي ترتبط بمناقلة المواد .
  - انخفاض مخاطر التقادم وسرعة الاستجابة للزبائن .
  - تخفيض وقت التسليم .

### **سابعاً : استخدام تقنية المحاسبة عن الانجاز في ادارة التكلفة**

إدارة التكاليف هي واحدة من الأدوات الأساسية في الإدارة الحديثة، تسعى إلى تعزيز الكفاءة وتحقيق الاستدامة المالية للمؤسسات في ظل بيئة أعمال متغيرة وتنافسية. يهدف هذا البحث إلى استعراض مفهوم إدارة التكاليف، مراحل تطورها، أهميتها، وتقنياتها الاستراتيجية، مع الإشارة إلى المصادر التي تدعم هذه المفاهيم.

#### **مفهوم إدارة التكاليف**

تعرف إدارة التكاليف بأنها مجموعة من الأنشطة والأساليب التي يستخدمها المدراء لتخفيض التكاليف وزيادة الإيرادات، بهدف تحسين الأداء وتعزيز القدرة التنافسية. تشمل إدارة التكاليف استخدام بيانات محاسبية تساعد على التخطيط ورقابة التكاليف، إلا أن فعاليتها تعتمد على نموذج التكلفة المستخدم. في بيئة التصنيع الحديثة، ظهرت مداخل جديدة لتحسين تخصيص التكاليف على المنتجات والخدمات، مثل التركيز على الكشف عن الطاقة غير المستغلة لتحسين دقة بيانات التكاليف (إبراهيم، 2019).

أبرز التعاريف لإدارة التكاليف تتفق على أنها تهدف إلى تعظيم المركز التنافسي للمؤسسة، مثل تعريف Horngren بأنها استخدام الموارد لتحقيق الأهداف التنظيمية وزيادة القيمة للعملاء (Blocher وآخرون، 2010).

تسعى إدارة التكلفة الى تحقيق العديد من الاهداف منها :

قياس التكاليف بدقة , تحسين الكفاءة والربحية , حذف الأنشطة غير المضافة للقيمة لتقليل الهدر, التركيز على العملاء واحتياجاتهم لكي تضمن رضاهم وتحقيق القدرة التنافسية للمؤسسات (المفرجي, 2018)

#### **مراحل تطور إدارة التكاليف**

- إدارة التكاليف مرت بأربع مراحل رئيسية: (شاهين، 2017).
1. المرحلة الأولى: الطرق التقليدية التي تركز على تحديد تكلفة الأنشطة وإعداد التقارير الداخلية
  2. المرحلة الثانية: هناك حاجة لأساليب محاسبية حديثة لزيادة أهمية التكاليف غير المباشرة نتيجة التغيرات في بيئة الأعمال.
  3. المرحلة الثالثة: هناك تركيز على إدارة التكلفة وربطها بالبيئة الخارجية وتغير فلسفة المؤسسات، من التركيز على الإنتاج إلى التركيز على السوق.
  4. المرحلة الرابعة: الإدارة الاستراتيجية للتكاليف لتعزيز الابتكار والتنوع وتحقيق الاستقرار المالي والتنافسي.

#### **أهمية إدارة التكاليف**

إن إدارة التكاليف يعتبر ركيزة أساسية لتعزيز الميزة التنافسية للمؤسسة، حيث تساهم في تحسين الربحية، وإمكانية التحكم في التدفق النقدي و تقديم معلومات دقيقة لدعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية، ودعم الاستثمارات الجديدة. وفقاً لـ (Lutkevich, 2023)، فإن إدارة التكاليف الفعالة تساهم في التخطيط المالي الشامل وتحقيق ميزة تنافسية مستدامة.

ويكمن دور المحاسبة عن الإنجاز في إدارة التكلفة كالتالي :

1. تحديد التكاليف بناءً على تدفق الإنتاج حيث تساهم المحاسبة عن الإنجاز في تحديد التكاليف بطريقة تركز على تدفق الإنتاج بدلاً من التكاليف التقليدية. يعتمد هذا المنهج على قياس التكاليف وفقاً للقيود التي تؤثر على تدفق العمليات، حيث يتم تصنيف التكاليف إلى ثلاثة مكونات رئيسية: التكاليف المباشرة (مثل المواد الخام)، والتكاليف التشغيلية، وأرباح المنظمة. تركز المحاسبة عن الإنجاز على تحسين تدفق المنتجات وزيادة الإنتاجية بدلاً من تقليل التكاليف الإجمالية. (Goldratt, E. M., & Cox, J. (2004)
2. تحليل الاختناقات وتأثيرها على التكاليف تلعب المحاسبة عن الإنجاز دوراً أساسياً في تحليل الاختناقات (Bottlenecks) التي تؤثر على العمليات التشغيلية. من خلال نظرية القيود، تساهم المحاسبة في تحديد القيود التي تعيق الإنتاج وتعمل على تخفيض تأثيرها. هذا يؤدي إلى تحسين كفاءة العمليات وتقليل الهدر، مما يساهم في تقليل التكاليف الإجمالية دون التأثير على جودة المنتج (Smith, R., & Smith, J. (2014).

3. تقليل مستويات المخزون وخفض التكاليف التشغيلية تركز المحاسبة عن الإنجاز على تقليل مستويات المخزون إلى الحد الأدنى الممكن، حيث تعتبر المخزون الزائد شكلاً من أشكال الهدر. تساعد هذه الاستراتيجية على خفض التكاليف المرتبطة بتخزين المواد وتقليل المخاطر الناتجة عن تكبد المنتجات غير المباعة. بالإضافة إلى ذلك، فإن تخفيض المخزون يحسن من تدفق النقد ويزيد من كفاءة العمليات. (Gervais, M. (2010)

4. تحقيق التوازن بين الموارد والطلب تدعم المحاسبة عن الإنجاز الإدارة في تحقيق التوازن بين استخدام الموارد المتاحة وتلبية الطلب. من خلال تحليل قيود الإنتاج، يمكن تخصيص الموارد بشكل أمثل لضمان تلبية الطلب مع تحقيق أقل تكلفة ممكنة. هذا يؤدي إلى تحسين الأداء المالي وتقليل الإنفاق غير الضروري. (Kee, R. (2010)



5. تحسين القرارات الاستراتيجية تساعد المحاسبة عن الإنجاز في توفير بيانات دقيقة تساعد في اتخاذ القرارات الاستراتيجية مثل تحديد أولويات الإنتاج، تسعير المنتجات، وتوسيع خطوط الإنتاج. هذا يعزز من كفاءة العمليات التشغيلية ويقلل من التكاليف المرتبطة بالقرارات غير المدروسة. (Corbett, T. (1998).

#### المبحث الثالث: الجانب العملي

تم تطبيق تقنية المحاسبة عن الإنجاز في هذه الدراسة على منتجات شركة النرجس لإنتاج الانابيب في البصرة وهي شركة مختصة بإنتاج 3 أنواع من الانابيب HDPE,UPVC,PPR بأقطار مختلفة وتم اخذ قطر واحد لكل منتج وذلك بهدف احتساب الكلفة بدقة من خلال توزيع الموارد على المنتجات بشكل علمي وتم اخذ بيانات فعلية لعام 2023 وتم اعادة ترتيبها وكما موضحة في الجدول ادناه .

#### جدول ( 1 ) الكلف المباشرة وغير المباشرة للمنتجات عينة الدراسة

المنتجات	كلفة المواد الاولية المباشرة	اجور العمل المباشرة	المصاريف غير المباشرة
UPVC	275,725,968	54,000,000	84,891,000
HDPE	685,242,905	36,000,000	124,655,992
PPR	107,316,358	36,000,000	18,277,735
<b>الاجمالي</b>	<b>1,068,285,231</b>	<b>126,000,000</b>	<b>227,824,727</b>

لتطبيق خطوات المحاسبة عن الإنجاز في الشركة عينة البحث ينبغي اتباع الافتراضات الأساسية لهذا المفهوم وهي كما يلي:

#### اولا : هيكل التكاليف

وفقا للمحاسبة عن الإنجاز يتكون هيكل التكاليف من:

- التكاليف المتغيرة المتمثلة بالمواد المباشرة والتي تعد العنصر المتغير الوحيد وفقا للمحاسبة عن الإنجاز
- نفقات التشغيل: تعبر عن جميع التكاليف الاخرى من مواد غير مباشرة واجور مباشرة وغير مباشرة وتكاليف صناعية غير مباشرة ,حيث هذه التكاليف تعد تكاليف ثابتة يتم تحميلها على المدة التي انقضت فيها بغض النظر عن كمية الانتاج .

#### ثانيا : تكاليف الانتاج

1- اجمالي تكاليف الانتاج في شركة النرجس لإنتاج الانابيب والتي يوضحها للجدول ادناه :

#### جدول (2) اجمالي تكاليف الانتاج وفق تقنية المحاسبة عن الإنجاز

البيان	التكاليف
1 الخامات والمواد الاولية	1,068,285,231
2 مصاريف التشغيل	353,824,727
<b>اجمالي التكاليف</b>	<b>1,282,368,330</b>

المصدر: اعداد الباحثة بالاستناد الى جدول رقم (1) والذي يوضح المواد المباشرة والاجور المباشرة والتكاليف غير المباشرة , حيث ان مصاريف التشغيل تكون ناتج جمع الاجور المباشرة والتكاليف غير المباشرة .

#### ثالثا: تحديد القيد

ان تحديد قيود العملية الانتاجية يعتمد على الوقت الذي يستغرقه كل منتج بالمرحلة الانتاجية لغاية وصوله الى المرحلة التي يصبح فيها تام الصنع , والتي يمكن تحديدها بالخطوة اللاحقة من خطوات تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز .

#### رابعا : ادارة الوقت

يكون اختيار نتائج البحث على اساس التحويل اليومي , لذلك فإن الوقت المتاح يكون (1380 دقيقة) يوميا مقاسا (23 ساعة x 60 دقيقة ) بعد استبعاد الوقت الضائع لخروج ودخول العمال بمقدار ساعة ,وعلى اساس نظام الشفقات مقسم الى ثلاث مجاميع من العمال بمعدل 8 ساعات يوميا لكل عامل , ومن خلال المقابلات مع قسم الانتاج تبين ان مرحلة التسخين هي نقطة الاختناق , والجدول ادناه يوضح الوقت المحسوب بالدقائق في كل مرحلة من المراحل الانتاجية .

#### جدول (3) الوقت اللازم لإنتاج كل منتج

المنتج	المراحل / دقيقة			
	الخلط	المكسر	التسخين والتبريد	التقطيع
UPVC	28	420	708	284
1440				
المنتجات				
	التجفيف	التسخين والتبريد	التقطيع	اجمالي الوقت
HDPE	280	770	350	1400

1057	211	635	211	PPR
	561	<b>1405</b>	491	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثة استنادا الى بيانات الشركة  
من الجداول اعلاه يتضح لنا ان الوقت المحسوب في مرحلة التسخين والتبريد لمنتج UPVC هو (708 دقيقة) وهي النقطة القيد وتحتاج هذه المرحلة (60 دقيقة) وقت اضافي لانجاز خليط المنتجات اما منتجي HDPE,PPR فان الوقت في هذه المرحلة هو (1405 دقيقة) وهي تمثل نقطة الاختناق والمعوق القائم , حيث تحتاج هذه المرحلة (25 دقيقة) وقت اضافي لانجاز خليط المنتجات , ومن خلال المشاهدات الميدانية تم ملاحظة ان سبب هذا التأخير هو القيام بأبطاء حركة الآلات عمداً وذلك للسماح لمرحلة التسخين والتبريد بأكمال مزيج المنتجات في الوقت المناسب , لانه في حال تشغيل المكائن بكامل طاقتها فان التبريد في فصل الصيف وبسبب ارتفاع درجات الحرارة العالية وخصوصا في مدينة البصرة كون الصيف اطول من الشتاء فلا يعمل بصورة طبيعية ولا يستطيع مواكبة الانتاج , وهذا ما يؤدي الى حدوث اختناقات وتوقفات متكررة في الخط الانتاجي , اما في فصل الشتاء فيكون التسخين بطيء بسبب انخفاض درجات الحرارة , مما يؤثر سلبا على تسلسل العمليات ويؤدي الى تأخير الانتاج , ووفقا لذلك تعتبر مرحلة التسخين والتبريد هي قيد فعلي في الخط الانتاجي , ويمكن ان يقترح اضافة جهاز اخر يدعم من عملية التبريد او التسخين كنظام اسرع او منفصل من شأنه رفع قدرة الخط الانتاجي ككل وتحسين التدفق الانتاجي .

#### خامسا: احتساب هامش الانجاز

بعد التعرف على هيكل التكاليف ونقطة الاختناق والوقت اللازم لأنتاج كل منتج , يمكن استخدام خطوات المحاسبة عن الانجاز التي تم ذكرها في الجانب النظري والتي تبدأ بتحديد هامش الانجاز اعتمادا على كلفة الخامات للمنتجات وبالتالي :

- 1- استخراج كلفة المتر الواحد من الخامات وفق المعادلة التالية : كلفة المتر = تكلفة المنتج من الخامات / كمية الانتاج
- 2- استخراج تكاليف الخامات وفق المعادلة التالية : تكاليف الخامات = كمية المبيعات x كلفة المتر الواحد
- 3- استخراج هامش الانجاز وفق المعادلة التالية : هامش الانجاز = الإيرادات - تكاليف الخامات

#### جدول (4) مقدار هامش الانجاز لكل منتج

المنتجات	UPVC	HDPE	PPR
كمية الانتاج	1,143,364 م	228,509 م	307,368 م
كمية المبيعات	1,143,364 م	228,509 م	307,368 م
اسعار البيع	489.52914 دينار	5,767.29103 دينار	411.52158 دينار
الإيرادات	559,710,000	1,317,877,905	126,488,565
تكاليف الخامات	278,523,963	898,623,068	88,429,963
هامش الانجاز	281,186,037	419,254,837	38,058,602

المصدر: اعداد الباحثة استنادا الى سجلات الشركة  
يتضح من الجدول اعلاه ارتفاع هامش الانجاز المتحقق بالنسبة لأنبوب HDPE اكثر من بقية المنتجات مما يعطي اولوية اكبر لهذه الأنبوب بالانتاج.

#### سادسا : احتساب معدل الانجاز

لغرض الوصول الى معدل الانجاز يتم تطبيق المعادلة التالية :  
معدل الانجاز = هامش الانجاز / الوقت اللازم لكل منتج

#### جدول (5) معدل الانجاز لكل منتج

المنتجات	هامش الانجاز	الوقت اللازم لكل منتج	معدل الانجاز
UPVC	281,186,037	1440	195,268
HDPE	419,254,837	1400	299,468
PPR	38,058,602	1057	36,006
المجموع	1,739,790,084	-	1,259,131

اعداد الباحثة بالاعتماد على الجدولين السابقين (4) و(3)

#### سابعا : تحديد تشكيلة المنتجات المثلى

مما سبق يتضح لنا عدم وجود اية قيود في مرحلة الخلط , المكسر , التجفيف , التقطيع التي تمر بها المنتجات لتلبية متطلبات الانتاج , حيث ان الوقت المتاح للانتاج والبالغ (1380 دقيقة ) لكل مرحلة انتاجية كافى لغرض اكمال خليط الانتاج للمنتجات , الا ان القيد موجود في مرحلة التسخين والتبريد , حيث ان الوقت المتاح لهذه المرحلة هو (1380 دقيقة ) وهو وقت غير كافى لأتمام الانتاج ,

والوقت اللازم لاكمال منتج UPVC هو (60 دقيقة) وهو الفرق بين الوقت الكلي والوقت المتاح (1380-1440 دقيقة) والذي يمكن تعويضه بالاخذ من وقت المنتجات المتبقية وفقا لمعدل انجاز المنتجات كما موضح في الجدول رقم (33) اما منتجي HDPE, PPR الوقت المتاح لمرحلة التسخين لهذين المنتجين هو 1380 دقيقة وهو وقت غير كافٍ لاتمام خليط الانتاج اي ان هناك عجز بمقدار (25 دقيقة) , وبالتالي وفقا لهذا القيد يمكن اتخاذ القرار فيما يتعلق في تحديد كمية خليط الانتاج من المنتجات الثلاث اعتمادا على معدل الانجاز , حيث وفقا للجدول رقم(33) يلاحظ ان معدل الانجاز لمنتج HDPE هو (299,468) وهو اكبر من معدل انجاز منتج UPVC ومنتج PPR , وبهذا تكون الاولوية في العملية الانتاجية في مرحلة التسخين والتبريد ذات القيد لأنبوب HDPE ثم منتج UPVC الذي يحتاج 60 دقيقة والوقت المتبقي في هذه المرحلة يتم استخدامه لانتاج مايمكن انتاجه من انبوب PPR , من خلال السماح ل الآلات والمعدات تعمل بصورة طبيعية لمنتج HDPE وابطاء حركة الآلات لبقية المنتجات ومن ثم منتج UPVC ومنتج PPR وهذا ما يوضحه الجدول ادناه .

#### جدول (6) تحديد تشكيلة المنتجات في المورد المقيد

المنتجات	كمية الانتاج في اليوم	الوقت المطلوب في المرحلة ذات القيد	الطاقة (دقيقة)	المتاحة	مزيج الانتاج في اليوم
UPVC	18,256	60	60	60	18,256
HDPE	3,112	770	770	770	3,112
PPR	11,303	635	635	550	9,821

المصدر: اعداد الباحثة

وفقا للجدول اعلاه تم تنظيم الانتاج في المورد المقيد من خلال اعطاء الاولوية لأنبوب HDPE لانتاج (3,112م/ اليوم) والتي تتطلب 770 دقيقة في اليوم , والوقت المتبقي تم اخذ 60 دقيقة لاكمال منتج UPVC كونه منتج يتم انتاجه لوحده ويتطلب 60 دقيقة لمرحلة التسخين والتبريد لانتاج (18,256 م/اليوم) , وباقي الوقت البالغ (550 دقيقة) تم توزيعها لانتاج (9,821 م / اليوم) من انبوب PPR تم استخراجها عن طريق التالي : 635 دقيقة / 11,303 م = 0.056 ثانية

0.056 / 550 = 9,821 م

#### ثامنا : احتساب الانتاجية

يتم قياس الانتاجية وفق المحاسبة عن الانجاز من خلال المعادلة التالية :

$$\text{الانتاجية} = \text{هامش الانجاز الكلي} / \text{نفقات التشغيل} = 1,739,790,084 / 353,824,727 \times 100\% = 209\%$$

وعند قياس الانتاجية وفق النظام المطبق في الشركة نلاحظ ان : الانتاجية = قيمة المخرجات / قيمة المدخلات

$$= 1,422,109,958 / 1,068,285,231 \times 100\% = 133\%$$

133 % =

قيمة المخرجات تمثل اجمالي التكاليف المحملة على المنتجات سواء كانت تكلفة خامات ونفقات تشغيل , اما قيمة المدخلات فتمثل قيمة المادة الخام .

يتم الملاحظة ان الكفاءة الانتاجية للشركة وفق المحاسبة عن الانجاز هي 209 % بسبب الاعتماد على الانجاز المتحقق من قبل الشركة , وهذا يدل على تحسن كبير في انتاجية الشركة عما هو عليه في النظام التقليدي المطبق, حيث انه في ظل المحاسبة عن الانجاز يعتمد في قياس الانتاجية على الاموال العائدة للشركة من الايرادات وليس على كمية الانتاج كما في النظام التقليدي .

#### تاسعا : اعداد كشف دخل وفق المحاسبة عن الانجاز

ولكي يتم اعداد كشف دخل وفق المحاسبة عن الانجاز يجب توزيع نفقات التشغيل على اساس وقت الانجاز بالاعتماد على كمية المبيعات وسعر البيع وكما يلي :

1- احتساب قيمة وقت الانجاز : ولكي يتم معرفة قيمة وقت الانجاز يجب بداية معرفة وقت المستنفذ في التشغيل ويمكن احتسابه وفق المعادلة التالية:

وقت التشغيل = اجمالي وقت المنتج (جدول رقم 33) X عدد ايام العمل للمنتج (ملحق 6) / كمية الانتاج (جدول رقم 34)

$$\bullet \text{UPVC} = (1440 \text{ دقيقة} \times 62 \text{ يوم}) / 1,131,880 = 0.078 \text{ ثانية}$$

$$\bullet \text{HDPE} = (1400 \text{ دقيقة} \times 56 \text{ يوم}) / 174,249 = 0.45 \text{ ثانية}$$

$$\bullet \text{PPR} = (1057 \text{ دقيقة} \times 33 \text{ يوم}) / 373,015 = 0.094 \text{ ثانية}$$

قيمة وقت الانجاز = كمية المبيعات (جدول رقم 32) X سعر البيع (جدول رقم 32) X الوقت المستنفذ في التشغيل

$$\bullet \text{UPVC} = 1,143,364 \times 489.52914 \times 0.078 = 43,699,372.08 \text{ دينار}$$

$$\bullet \text{HDPE} = 228,509 \times 5,767.29103 \times 0.45 = 593,015,131.35 \text{ دينار}$$

$$\bullet \text{PPR} = 307,368 \times 411.52158 \times 0.094 = 11,903,748 \text{ دينار}$$

#### جدول (7) احتساب قيمة وقت الانجاز للمنتجات

المنتجات	كمية المبيعات	سعر البيع	وقت التشغيل/ثانية	قيمة وقت الانجاز
UPVC	1,143,364	489.52914	0.078	43,657,380
HDPE	228,509	5,767.29103	0.45	593,045,057
PPR	307,368	411.52158	0.094	11,889,925
				<b>648,592,362</b>
<b>الاجمالي</b>				



المصدر: من اعداد الباحثة

2- تحديد نصيب المنتجات من قيمة وقت الانجاز

نصيب المنتج من قيمة وقت الانجاز = قيمة وقت انجاز المنتج (جدول رقم 35) / اجمالي قيمة انجاز المنتجات (جدول) 100 X

$$\%7 = 100 \times \frac{648,592,362}{43,657,380} = \text{UPVC}$$

$$\%91 = 100 \times \frac{648,592,362}{593,045,057} = \text{HDPE}$$

$$\%2 = 100 \times \frac{648,592,362}{11,889,925} = \text{PPR}$$

جدول (8) ملخص نصيب المنتج من قيمة وقت الانجاز

المنتجات	قيمة وقت الانجاز	نصيب المنتج من قيمة وقت الانجاز
UPVC	43,657,380	%7
HDPE	593,045,057	%91
PPR	11,889,925	%2
<b>الاجمالي</b>	<b>648,592,362</b>	<b>%100</b>

المصدر: من اعداد الباحثة

3- تحديد نصيب المنتج من اجمالي نفقات التشغيل بالاعتماد على الجداول السابقة يمكن حساب نصيب كل منتج من نفقات التشغيل وكالاتي :

$$\text{نصيب انبوب UPVC من اجمالي نفقات التشغيل} = 353,824,727 \times \%7 = 24,767,730.89 \text{ دينار}$$

$$\text{نصيب انبوب HDPE من اجمالي نفقات التشغيل} = 353,824,727 \times \%91 = 321,980,501.6 \text{ دينار}$$

$$\text{نصيب انبوب PPR من اجمالي نفقات التشغيل} = 353,824,727 \times \%2 = 7,076,494.54 \text{ دينار}$$

جدول (37) توزيع نفقات التشغيل

المنتجات	نصيب المنتج من قيمة وقت الانجاز	نصيب المنتج من نفقات التشغيل/دينار
UPVC	%7	24,767,730.89
HDPE	%91	321,980,501.6
PPR	%2	7,076,494.54
<b>الاجمالي</b>	<b>100</b>	<b>353,824,727</b>

المصدر: من اعداد الباحثة

4- اعداد كشف دخل وفقا للمحاسبة عن الانجاز اعتمادا على النتائج التي تم التوصل اليها.

جدول (38) كشف الدخل وفق المحاسبة عن الانجاز

البيان	UPVC	HDPE	PPR	الاجمالي
الايادات	559,710,000	1,317,877,905	126,488,565	2,004,076,470
تكاليف الخامات	(278,523,963)	(898,623,068)	(88,429,963)	(1,265,576,994)
هامش الانجاز	281,186,037	419,254,837	38,058,602	738,499,476
المصاريف التشغيلية	(24,767,730.89)	(321,980,501.60)	(7,076,494.54)	(353,824,727)
<b>صافي الربح</b>	<b>256,418,307</b>	<b>97,274,335</b>	<b>30,982,107</b>	<b>384,674,749</b>

المصدر: من اعداد الباحثة

**الاستنتاجات :**

1- تحسين الانتاجية مقارنة بالنظام المطبق في الشركة , حيث بلغت الانتاجية وفق المحاسبة عن الانجاز 209 % مقارنة

بالنظام المتبع في الشركة البالغة 133% , وهذا مايعكس زيادة في كفاءة استغلال الموارد والانتاج , وتحقيق مخرجات اعلى بنفس المدخلات والسبب في ذلك هو ان الانجاز يقاس بناء على القيمة المضافة (الربحية) وليس فقط الكمية المنتجة .

2- استغلال افضل للوقت المتاح وجعل الاولوية للمنتج الاكثر معدلا للانجاز ومن ثم بقية المنتجات وهذا يعني امكانية المحاسبة عن الانجاز في تعاملها مع القيود الانتاجية , حيث عند اعطاء الاولوية للمنتج الاكثر انجازا وقياس الاداء بناء على القيمة المحققة وليس الكمية هذا يعني ادارة التكلفة بشكل استراتيجي ,لانه لايركز على تخفيض التكاليف فقط بل تحقيق اكبر عائد ممكن من الموارد المتاحة وهذا يمثل الاستدامة .

3- وفق محاسبة الانجاز تم توزيع نفقات التشغيل بشكل اكثر عدالة وفقا لنصيب المنتج من قيمة وقت الانجاز , حيث بلغت حصة منتج HDPE من نفقات التشغيل النسبة الاكبر والبالغة 91% , اما منتج UPVC فبلغت 7% , اما منتج PPR فبلغت 2%

- 4- محاسبة الإنجاز تُعدّ نقلة نوعية في إعادة تصوّر إدارة التكلفة، إذ إنها لا تُحْمِلُ المنتجات سوى تكلفة المواد المباشرة، وتعدّ بقية النفقات عناصر تشغيلية تُدار على مستوى المنشأة.
- 5- يعزز هذا المنهج القدرة التنافسية للمؤسسات، إذ يتصدى لعنصر الوقت والقيود بصورة فورية، ما يؤدي إلى قرارات سريعة وخفض للتكاليف غير الضرورية.

#### التوصيات

1. تبنّي محاسبة الإنجاز تدريجيًا في المؤسسات التي تعتمد المحاسبة التقليدية، مع تدريب الإدارات والكوادر المحاسبية على مبادئ نظرية القيود وأهمية إدارة المورد المقيّد.
2. تطوير نظم المعلومات المحاسبية والإدارية لتوفير البيانات اللازمة لحساب الإنجاز بسهولة (مثل تكلفة المواد المباشرة، معدلات تشغيل الخطوط الإنتاجية، تحديد مواطن القيود).
3. دمج محاسبة الإنجاز مع منهجيات التحسين المستمر كـ LEAN و Six Sigma لضمان إزالة الهدر والتكاليف غير المبررة في العمليات الداعمة.
4. نشر ثقافة تقليل المخزون وتعزيز فكرة "الإنتاج عند الطلب" (Just in Time)، بحيث يتزامن الإنتاج مع طلب السوق الفعلي لتعزيز التدفق النقدي وتقليل التكلفة.

#### المراجع :

#### المراجع العربية :

1. إبراهيم، إسلام سعيد، 2019 "التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد وبطاقة الأداء المتوازن وأثره على إدارة التكلفة"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 10، العدد 3، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مصر.
2. شاهين، محمد أحمد محمد، (2017)، "نحو إطار مفاهيمي مقترح للإدارة المتكاملة للتكاليف: المفهوم، الأهداف، الأدوات"، مجلة جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلد 21، العدد 1.
3. عادل كريم كاظم (2018)، استخدام محاسبة الإنجاز في دعم قرارات تخفيض التكاليف وتحسين الأداء المالي - بحث تطبيقي في الشركة العامة لصناعة البطاريات، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد 14، العدد 56، صفحة 303
4. العشماوي، محمد عبد الفتاح، (2011)، "محاسبة التكاليف منظورين التقليدي والحديث"، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
5. المفرجي، شادية حسين عباس، (2018) " دور التكامل بني إدارة سلسلة التوريد الفعالة وإدارة التكلفة في تحسين قيمة الزبون \ أنموذج مقترح" وهي جزء من متطلبات نيل شهادة محاسبة كلف وإدارية (معادلة لشهادة الدكتوراه)، جامعة بغداد - المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، قسم الدراسات المحاسبية، محاسبة كلفة وإدارية .
6. مؤمنة، هبة محمود، (2004)، "مدى فعالية المحاسبة عن الانجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة"، رسالة ماجستير في المحاسبة - كلية الاقتصاد والادارة، جامعة الملك عبد العزيز.

#### المراجع الانكليزية

1. Corbett, T. (1998), Throughput Accounting: A Guide to Constraint Management. Great Barrington, MA: North River Press.
2. Blocher, Edward J. & Stout, David E. & Cokins, Gary (2010) "Cost Management, A Strategic Emphasis" by The McGraw-Hill Companies.
3. Gervais, M. (2010). "Throughput Accounting and Inventory Management." International Journal of Production Economics.
4. Goldratt, E. M., & Cox, J. (2004) The Goal: A Process of Ongoing Improvement
5. Hutchinson, Robert, 2007, The Impact of Time-Based Accounting on Manufacturing Performance, Dissertation the Doctor of Philosophy of Manufacturing Management & Engineering, College of Graduate Studies U, The University of Toledo U.
6. Jackman, Sue, 2008, " Innovations in Management Accounting Research & Practice: Whatever happened to Throughput Accounting?", the EIASM 6<sup>th</sup> P Conference on new directions in management accounting, Brussels.
7. Kee, R. (2010). "The Integration of Throughput Accounting and Lean Manufacturing." Management Accounting Quarterly.
8. KIRLI, Mustafa, **Throughput Accounting in Strategic Cost Management: An Application**, Annals of "Dunarea de Jos" University of Galati Fascicle I. Economics and Applied Informatics, ISSN-L 1584- 0409, 2016.
9. Lutilsky, I. D., Liovic, D., & Markovic, M. (2018). "Throughput accounting : profit-focused cost accounting method ". In International Conference Interdisciplinary Management Research XIV , Opatija-Croatia . 18(20):1382-1395
10. Lutkevich Ben, 2023, " What is Cost Management? Definition, Steps and Benefits " <https://www.techtarget.com/whatis/definition/cost-management>.
11. Parkhi, S., Tamraparni, M., & Punjabi, L. (2016). "Throughput accounting : an overview and framework". International Journal of Services and Operations Management. 25(1) : 1-20.
12. Ross, Maynard, (2011): **Throughput accounting: better thinking – better results**, Operations Management [www.iomnet.org.uk](http://www.iomnet.org.uk), Number 6.



13. Sayed Ahmed, M. M., & Barqo, N. M. M. Sh. (2014). The Integration Between Activity-Based Costing and Throughput Accounting to Increase Cost Measurement Efficiency – An Analytical Applied Study. Journal of Bahri University for Arts and Humanities, Sudan, 3(6), p. 18.
14. Smith, R., & Smith, J. (2014). "The Role of Throughput Accounting in Cost Management." Journal of Management Accounting Research.
15. Tabitha, N., & Oluyinka, I.O. (2016). "Cost accounting techniques adopted by manufacturing and service industry within the last decade". International Journal of Advances In Management And Economics . 5(1): 48-61.
16. Utku, B. D., Cengiz, E., & Ersoy, A. (2011). "Comparison of the theory of constraints with the traditional cost accounting methods in respect to product mix decisions". Dogus Universitesi Dergisi .12(2): 317-331.
17. Wilks, C. Burke, L. (2008): **"Management Accounting–Decision Management"**, Elsevier's Science & Technology Rights Department in Oxford, UK.
18. Zimmerman, J. (2011). Accounting for Decision Making and Control (7th ed.), p.639.