



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

**استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد تكاليف قطاع المقاولات
دراسة تطبيقية**

**Using Throughput Accounting in rationalizing the
costs of Construction Section**

Applied Study

بحث مقدم استكمالاً لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد الطالبة

هبا عبد الرحيم الميداني

إشراف الأستاذ الدكتور

عطا الله ورّاد خليل

2017

يقول الله تعالى في كتابه العزيز:

﴿قَالَ أَجْعَلْنِي عَلَى خَزَائِنِ الْأَرْضِ ^صإِنِّي حَفِيزٌ عَلِيمٌ﴾

(يوسف: 55)

بموجب قرار مجلس البحث العلمي والدراسات العليا رقم (519) المتخذ بالجلسة رقم 6/ تاريخ 2017/12/4، تمت الموافقة على تأليف لجنة الحكم على رسالة الماجستير في قسم المحاسبة التي أعدتها الطالبة هبا الميداني بعنوان:
((استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد تكاليف قطاع المقاولات - دراسة تطبيقية))،
والمكونة من السادة الأساتذة:

د. عطا الله ورّاد خليل	الأستاذ في قسم المحاسبة كلية الاقتصاد	عضواً مشرفاً	
د. إبراهيم ميّدة	الأستاذ في قسم المحاسبة كلية الاقتصاد	عضواً	
د. باسل أسعد	الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة كلية الاقتصاد	عضواً	

الشكر والتقدير

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات فالشكر في البدء والختام لله عز وجل الذي حباني ورعاني وأكرمني بنعمه التي لا تعد ولا تحصى، وأغدق علي من رحماته وتوفيقه وذلّ لي العقبات والصعوبات، ولما منّ علي من تيسير وتوفيق ورحمة فأنعم علي بفضلته لإتمام هذا العمل المتواضع.

وامتثالاً لقول النبي الكريم عليه أتمّ الصلاة والتسليم أنّه: (لا يشكر الله من لا يشكر النَّاس)، فلا يسعني من هذا المقام إلا أن أتوجه بجزيل الشكر والامتنان والتقدير إلى أستاذي الفاضل المشرف الأستاذ الدكتور عطا الله خليل، الذي كان لي خير معين بعلمه وتوجيهاته وإرشاداته وخبرته العلمية والعملية، فكانت توجيهاته الكريمة الموجّه الأساسي الداعم في إخراج البحث على هذا النحو فأتى الغاية المرجوة منه.

كما أتقدم بجزيل الشكر والامتنان لأعضاء لجنة المناقشة والحكم الذين تفضّلوا بمناقشة وتصحيح الأخطاء الواردة في هذا البحث، والتي سيكون لها بالغ الأثر وسيتمّ الأخذ بها حتى يتمّ إثراء هذا العمل ليصل إلى الشكل الأمثل الذي يخدم المستفيدين منه.

ولشركة المراسم للمقاولات والقائمين عليها كل الشكر والتقدير والدعاء، الذين ما بخلوا عليّ بأي رقم أو ملاحظة أو توجيه أو معلومة تمكّنت من خلالها من إثراء هذا البحث والوصول إلى الهدف الذي تم التماسه من هذا البحث.

كما أتوجه بجزيل الشكر والعرفان إلى الأستاذ أحمد نعوف المدقق اللغوي الذي أغنى البحث بتصحيحه للأخطاء اللغوية وجهده المثمر وسعيه نحو وضوح المعاني والألفاظ.

وأخيراً أتقدم بعظيم شكري وامتناني وحيي إلى وزملائي وأصدقائي وكل من له حق علي فجزاهم الله عني خير الجزاء.

الإهداء

إلى التي سقتني حب الله وحب الحياة وحب العلم، وسهرت وكذت وتعبت حتى تراني على ما أنا عليه الآن وحملت عبء أولادي مع عبئي فكانت الأم والأخت والمعلمة، يا ملاكي الحارس التي تحيط بي دعواتها وأفضالها

..أمي الغالية..

إلى سندي وداعمي الأكبر ومعلمي الأول، إليك يا من تضيء دربي نحو مستقبلتي بكذك وتعبك وعنايتك ورعايتك وعطائك اللامتناهي لي ولأولادي فكنت الأب والأخ والصديق

..أبي الحبيب..

إلى شريك حياتي وأحلامي وآمالي و ملاذي والنعمة الغالية المهداة لي من الله عز وجل، من حمل وما زال يحمل همي في كل أيامي صابراً وداعماً، إليك يا زوجي الحاضر في قلبي

.. زوجي يحيى ..

إلى ربيع حياتي وفجري الباسم إلى من أحيا بنبضهم وبجسور محبتهم إلى من أطمح لأراهم من سعادة الدارين إلى أطفالي فلذة كبدي زين الدين وحلا الشام أكثر من صبر على غيابي وانشغالي

.. أولادي ..

إليك يا نبع حناني وموطن أيامي، إلى من تضحك لابتساماتي وتبكي لأحزاني ، كنت خير من يشد أزري وشريك نجاحاتي منذ الطفولة ومن أحتذي به في كل نجاحاته

.. أخي د.م. محمد باسل ..

إليك يا خير قدوة احتذيت بها، يا من آمنت بي أكثر من نفسي فكنت لي الناصح والموجه، منك تعلمت معنى الطموح والقدرة على تحقيقه وبتشجيعك استطعت إنبات هذه الفكرة الصغيرة حتى أصبحت حقيقة واقعة

.. أستاذتي هدى خضراوي ..

إلى من كنتم لي خير داعم وحفتموني برعايتكم ومحبتكم وعطفكم ومساندكم وتحملتم معي وصبرتم علي حتى أكرمني المولى بتمام هذا العمل فلکم مني جزيل الشكر والدعاء

.. أهل زوجي ..

فهرس المحتويات

رقم المحتوى	المحتوى	رقم الصفحة
	فهرس المحتويات	و
	فهرس الأشكال	ط
	فهرس الجداول	ي
	فهرس الملاحق	ك
	ملخص الدراسة	م
	استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد تكاليف قطاع المقاولات - (دراسة تطبيقية) - الإطار العام للدراسة	1
1	المقدمة:	2
1-1	مشكلة الدراسة:	3
1-2	أهداف الدراسة:	4
1-3	أهمية الدراسة:	5
1-4	فرضيات الدراسة:	5
1-5	الدراسات السابقة:	6
	الدراسات العربية	6
	الدراسات باللغة الأجنبية:	10
	ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:	15
1-6	منهجية الدراسة:	16
1-7	مجتمع وعينة الدراسة:	16
1-8	حدود الدراسة :	17
1-9	نموذج الدراسة:	17
1-10	خطة الدراسة:	18
1-11	مصطلحات الدراسة:	19
	الفصل الأول: نظرية القيود ومدخل المحاسبة عن الإنجاز	20
	المبحث الأول: ماهية وطبيعة نظرية القيود	21
	المقدمة للمبحث الأول	21

22	أولاً: مفهوم نظرية القيود	
24	ثانياً: ماهية القيود أو المحددات	
26	ثالثاً: الافتراضات التي تقوم عليها نظرية القيود	
27	رابعاً: مزايا نظرية القيود:	
28	خامساً: محددات استخدام نظرية القيود	
29	المبحث الثاني: ماهية وطبيعة مدخل المحاسبة عن الإنجاز	
29	أولاً: ماهية مدخل المحاسبة عن الإنجاز	
31	ثانياً: المفاهيم الأساسية لتطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز	
34	ثالثاً: الافتراضات و المفاهيم التي يؤسس عليها مدخل المحاسبة عن الإنجاز	
36	المبحث الثالث: مقارنة بين مدخل المحاسبة عن الإنجاز وبعض مداخل التكاليف التقليدية، والحديثة	
36	مقدمة المبحث الثالث	
37	مقارنة بين كل من محاسبة التكاليف التقليدية و نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC ومدخل محاسبة الإنتاج في الوقت المحدد JIT ومدخل المحاسبة عن الإنجاز TA	
43	المبحث الرابع: استخدام مدخل محاسبة الإنجاز لقياس التكلفة وتقويم الأداء	
43	أولاً: استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز لأغراض قياس التكلفة و تقويم الأداء:	
47	ثانياً: خطوات توزيع إجمالي تكاليف التشغيل على المنتجات في ظلّ مدخل المحاسبة عن الإنجاز:	
48	ثالثاً: مزايا ومحددات استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز	
48	مزايا تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز:	
50	محددات استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز	
51	الفصل الثاني: استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد تكاليف عقود المقاولات	
52	مقدمة: الفصل الثاني	
53	المبحث الأول: مفهوم شركات المقاولات وطبيعة عملها في ظل نظام العقود والمقاولات	
55	أولاً: ماهية المقاولات:	
55	ثانياً: ماهية شركات المقاولات:	
57	ثالثاً: ماهية عقود المقاولات:	
58	رابعاً: أنواع عقود المقاولات:	

59	مراحل عملية المقاوله	خامساً:
62	:النظام المحاسبي لتكاليف العقود والمقاولات	المبحث الثاني
62	نظام المراحل الإنتاجية:	أولاً:
62	نظام الأوامر الإنتاجية :	ثانياً:
62	نظام العقود والمقاولات :	ثالثاً:
64	إجراءات التعاقد كما في النظام المحاسبي لشركات المقاولات :	رابعاً:
66	النظام المحاسبي في شركات المقاولات:	خامساً:
72	ترشيد تكاليف قطاع المقاولات	المبحث الثالث:
76	استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد تكاليف قطاع المقاولات	المبحث الرابع:
81	الاية الدراسة التطبيقية وخطواتها	الفصل الثالث:
82	مقدمة:	
83	خطوات الدراسة التطبيقية	أولاً
83	نبذة عامة عن الشركة محل الدراسة:	1
84	الاية الدراسة التطبيقية	2
87	التطبيق العملي على القوائم المالية المدققة لشركة المراسم للمقاولات واختبار فرضيات الدراسة:	ثانياً
88	عرض فرضيات البحث للقيام باختبارها على شركة المراسم للمقاولات ومشروعاتها:	ثالثاً
88	تحليل القوائم المالية وفق مدخلي المحاسبة عن الإنجاز و مدخل التكاليف الكلية المتبع فعلا في شركة المراسم:	رابعاً
90	الدراسة التحليلية للقوائم المالية :	خامساً
90	حساب التشغيل التحليلي المقارن لتكاليف شركة المراسم للمقاولات وفق نظام التكلفة الكلية المطبق في الشركة و مدخل المحاسبة عن الإنجاز الافتراضي عن الأعوام 2009 حتى 2015:	
91	كيفية قراءة حساب التشغيل التحليلي	
93	تحليل حساب التشغيل المقارن:	
93	تحليل حساب التشغيل المقارن عام 2009 :	1
97	تحليل حساب التشغيل المقارن عام 2010	2
101	تحليل حساب التشغيل المقارن عام 2011	3

105	تحليل حساب التشغيل المقارن عام 2012	4
107	نتيجة تحليل حساب التشغيل المقارن	
107	كيفية قراءة قائمة الدخل التحليلية	
112	تحليل قائمة الدخل التحليلية المقارنة	
112	تحليل قائمة الدخل التحليلية المقارنة عام 2009 :	1
119	تحليل قائمة الدخل التحليلية المقارنة عام 2010	2
127	تحليل قائمة الدخل التحليلية المقارنة عام 2011	3
130	تحليل قائمة الدخل التحليلية المقارنة عام 2012	4
133	نتائج مستخرجة من قائمة الدخل التحليلية	
134	اختبار الفرضيات تحليلياً بناءً على نتائج حساب التشغيل المقارن وقائمة الدخل التحليلية	سادساً
137	: خلاصة الدراسة:	
139	النتائج:	
141	التوصيات:	
142	المراجع	
142	المراجع باللغة العربية	
143	المراجع باللغة الأجنبية	
	الملاحق	
	الملخص باللغة الإنكليزية	
	صفحة الغلاف باللغة الإنكليزية	

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	الموضوع	الرقم المتسلسل
80	الشكل رقم (1) توضيح افتراضات المحاسبة عن الإنجاز من خلال التطبيق على شركات المقاولات لأحد العقود	1

فهرس الجداول

الرقم المتسلسل	الموضوع	رقم الصفحة
1	الجدول رقم (1) مقارنة بين كل من محاسبة التكاليف التقليدية Traditional costs و accounting و نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC ومدخل محاسبة الإنتاج في الوقت المحدد JIT ومدخل المحاسبة عن الإنجاز TA	37
2	الجدول رقم (2) قائمة بأول 25 دولة حققت أعلى عائد من قطاع المقاولات في عام 2015 بمليارات الدولارات الأمريكية	54
3	الجدول (3) مقارنة بين تكاليف كل مشروع و إجمالي تكاليف الشركة وفق مدخلي محاسبة التكلفة الكلية و المحاسبة عن الإنجاز Throughput accounting لعام 2009	94
4	الجدول (4) تحليل الرواتب والأجور المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية لمشروع البريكاست عن عام 2009	95
5	الجدول (5) تحليل الرواتب والأجور المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية لمشروع إعمار البنية التحتية عن عام 2009	96
6	الجدول (6) مقارنة بين تكاليف كل مشروع و إجمالي تكاليف الشركة وفق مدخلي محاسبة التكلفة الكلية و المحاسبة عن الإنجاز Throughput accounting لعام 2010	98
7	الجدول رقم (7) تحليل الرواتب والأجور المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية لمشروع الألمنيوم عن عام 2010	99
8	الجدول رقم (8) تحليل الرواتب والأجور المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية لمشروع الغاردينيا أعمال الإكساء عن عام 2010	100
9	الجدول (9) مقارنة بين تكاليف كل مشروع و إجمالي تكاليف الشركة وفق مدخلي محاسبة التكلفة الكلية و المحاسبة عن الإنجاز Throughput accounting لعام 2011	102
10	الجدول (10) تحليل الرواتب والأجور المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية لمشروع الغاردينيا 1 أعمال الإنشاء عن عام 2011	103
11	الجدول (11) تحليل الرواتب والأجور المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية لمشروع الغاردينيا 2 أعمال الإكساء عن عام 2011	104
12	الجدول (12) مقارنة بين تكاليف كل مشروع و إجمالي تكاليف الشركة وفق مدخلي محاسبة التكلفة الكلية و المحاسبة عن الإنجاز Throughput accounting لعام 2012	106
13	الجدول رقم (13) تحليل الرواتب والأجور المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية لمشروع الغاردينيا أعمال الإكساء عن عام 2012	107

14	الجدول (14) مقارنة بين مجمل الربح و مجمل المساهمة لكل مشروع و إجمالي ربح الشركة عن النشاط التجاري / إجمالي مساهمة الإنجاز لكامل الشركة وفق مدخلي محاسبة التكلفة الكلية و المحاسبة عن الإنجاز Throughput accounting لعام 2009	115
15	الجدول (15) مقارنة بين مجمل الربح و مجمل المساهمة لكل مشروع و إجمالي ربح الشركة عن النشاط التجاري / إجمالي مساهمة الإنجاز لكامل الشركة وفق مدخلي محاسبة التكلفة الكلية و المحاسبة عن الإنجاز Throughput accounting لعام 2010	120
16	الجدول رقم (16) نسبة تكاليف التحويل (الرواتب و الأجور المباشرة و التكاليف الصناعية الإضافية) لمشروع إعمار البنية التحتية لعام 2010	122
17	الجدول (17) مقارنة بين مجمل الربح و مجمل المساهمة لكل مشروع و إجمالي ربح الشركة عن النشاط التجاري / إجمالي مساهمة الإنجاز لكامل الشركة وفق مدخلي محاسبة التكلفة الكلية و المحاسبة عن الإنجاز Throughput accounting لعام 2011	127
18	الجدول (18) مقارنة بين مجمل الربح و مجمل المساهمة لكل مشروع و إجمالي ربح الشركة عن النشاط التجاري / إجمالي مساهمة الإنجاز لكامل الشركة وفق مدخلي محاسبة التكلفة الكلية و المحاسبة عن الإنجاز Throughput accounting لعام 2012	131

فهرس الملاحق

الرقم المتسلسل	الموضوع	رقم الصفحة
1	الملحق رقم (1) حساب التشغيل التحليلي المقارن حسب مدخل المحاسبة عن الانجاز و مدخل نظام التكلفة الكلية المتبع في شركة المراسم- وفق التكلفة التقليدية 2009	2
2	الملحق رقم (2) حساب التشغيل التحليلي المقارن حسب مدخل المحاسبة عن الانجاز و مدخل نظام التكلفة الكلية المتبع في شركة المراسم- وفق مدخل المحاسبة عن الانجاز 2009	3
3	الملحق رقم (3) حساب التشغيل التحليلي المقارن حسب مدخل المحاسبة عن الانجاز و مدخل نظام التكلفة الكلية المتبع في شركة المراسم- وفق التكلفة التقليدية 2010	4
4	الملحق رقم (4) حساب التشغيل التحليلي المقارن حسب مدخل المحاسبة عن الانجاز و مدخل نظام التكلفة الكلية المتبع في شركة المراسم- وفق مدخل المحاسبة عن الانجاز 2010	5
5	الملحق رقم (5) حساب التشغيل التحليلي المقارن حسب مدخل المحاسبة عن الانجاز و مدخل نظام التكلفة الكلية المتبع في شركة المراسم- وفق التكلفة التقليدية 2011	6
6	الملحق رقم (6) حساب التشغيل التحليلي المقارن حسب مدخل المحاسبة عن الانجاز و مدخل نظام التكلفة الكلية المتبع في شركة المراسم- وفق مدخل المحاسبة عن الانجاز 2011	7
7	الملحق رقم (7) حساب التشغيل التحليلي المقارن حسب مدخل المحاسبة عن الانجاز و مدخل نظام التكلفة الكلية المتبع في شركة المراسم- وفق التكلفة التقليدية 2012	8

9	الملحق رقم (8) حساب التشغيل التحليلي المقارن حسب مدخل المحاسبة عن الانجاز و مدخل نظام التكلفة الكلية المتبع في شركة المراسم- وفق مدخل المحاسبة عن الانجاز 2012	8
10	الملحق رقم (9) قائمة الدخل التحليلية المقارنة حسب مدخل المحاسبة عن الانجاز و مدخل نظام التكلفة الكلية المتبع في شركة المراسم- وفق مدخل التكلفة الكلية التقليدية 2009	9
11	الملحق رقم (10) قائمة الدخل التحليلية المقارنة حسب مدخل المحاسبة عن الانجاز و مدخل نظام التكلفة الكلية المتبع في شركة المراسم- وفق مدخل التكلفة المحاسبة عن الإنجاز 2009	10
12	الملحق رقم (11) قائمة الدخل التحليلية المقارنة حسب مدخل المحاسبة عن الانجاز و مدخل نظام التكلفة الكلية المتبع في شركة المراسم- وفق مدخل التكلفة الكلية التقليدية 2010	11
13	الملحق رقم (12) قائمة الدخل التحليلية المقارنة حسب مدخل المحاسبة عن الانجاز و مدخل نظام التكلفة الكلية المتبع في شركة المراسم- وفق مدخل التكلفة المحاسبة عن الإنجاز 2010	12
14	الملحق رقم (13) قائمة الدخل التحليلية المقارنة حسب مدخل المحاسبة عن الانجاز و مدخل نظام التكلفة الكلية المتبع في شركة المراسم- وفق مدخل التكلفة الكلية التقليدية 2011	13
15	الملحق رقم (14) قائمة الدخل التحليلية المقارنة حسب مدخل المحاسبة عن الانجاز و مدخل نظام التكلفة الكلية المتبع في شركة المراسم- وفق مدخل التكلفة المحاسبة عن الإنجاز 2011	14
16	الملحق رقم (15) قائمة الدخل التحليلية المقارنة حسب مدخل المحاسبة عن الانجاز و مدخل نظام التكلفة الكلية المتبع في شركة المراسم- وفق مدخل التكلفة الكلية التقليدية 2012	15
17	الملحق رقم (16) قائمة الدخل التحليلية المقارنة حسب مدخل المحاسبة عن الانجاز و مدخل نظام التكلفة الكلية المتبع في شركة المراسم- وفق مدخل التكلفة المحاسبة عن الإنجاز 2012	16

استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد تكاليف قطاع المقاولات (دراسة تطبيقية)

الملخص:

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية مدخل المحاسبة عن الإنجاز، أحد مداخل المحاسبة الإدارية الحديثة، والذي يعدّ أداة فعالة بيد الإدارة لتعظيم عائداتها وتحقيق أهدافها، وقدرته على ترشيد تكاليف قطاع المقاولات الذي بدوره يعدّ أحد أهمّ القطاعات الاقتصادية الرياديّة وأكبرها في أي مجتمع اقتصادي والقادر على النهوض بالمجتمع ككل، حيث يتصف هذا القطاع أساساً بضخامة تكاليفه وتنشعبها ممّا يجعل من ترشيدها أمراً ضرورياً وملحاً، خاصّة في ظلّ قصور أنظمة التكاليف التقليدية الحالية عن تقديم معلومات أكثر ملاءمة لمتخذي القرارات في شركات المقاولات، وفي سبيل تحقيق هذا الهدف تمّ استعراض الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة، والتي توصلت في مجموعها إلى أهمية مدخل المحاسبة عن الإنجاز وإمكانية تطبيقه في الشركات الصناعية المختلفة لتحقيق الأهداف المتعلقة بتعظيم الإنجاز وزيادة العوائد، وما ميّز هذه الدراسة التي تناولت دور وأهمية استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في قطاع المقاولات في الجمهورية العربية السورية بشكل خاص ولأغراض ترشيد التكاليف.

ولتحقيق ذلك تضمّن البحث الإطار الفكري لكل من مدخل المحاسبة عن الإنجاز وشركات المقاولات من منظور ترشيد التكاليف وتعظيم الإنجاز، ومن ثمّ بيان إمكانية استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز لترشيد تكاليف قطاع المقاولات نظرياً وعملياً من خلال القيام بدراسة تطبيقية على شركة المراسم للمقاولات من مجموعة بن لادن السعودية إحدى الشركات الرياديّة في قطاع المقاولات في الجمهورية العربية السورية، وذلك بتطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز على بيانات الشركة التي تتبع مدخل التكاليف الكلية، ومقارنة النتائج الحالية مع النتائج المتحصّلة من تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز، وتسليط الضوء على المزايا التي يقدمها استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز على الشركة قيد الدراسة وعقود مشاريعها المختلفة لسبعة سنوات ميلادية، كما تمّ التأكّد من صحة النتائج واختبار الفرضيات إحصائياً إلى جانب النتائج التحليلية المقارنة مما عزز نتائج البحث ككل.

وتوصلت الدراسة إلى أنّه يمكن من خلال تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز على قوائم شركات المقاولات من ترشيد تكاليف بعض عقود المقاولات، وإدارة ومعالجة نقاط الاختناق التي تعاني منها تلك العقود، ممّا يحقق أهداف تلك الشركات في ترشيد تكاليفها وتعظيم عائداتها وتحسين الإنجاز المتحصّل منها، وبالتالي تعزيز القدرة التنافسية لتلك الشركات وموقعها في السوق السورية، وبناءً على ذلك توصي الدراسة بضرورة الاهتمام بتطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز كمدخل مهم وأداة فعالة بيد الإدارة لتوفير معلومات قادرة على ترشيد تكاليف شركات المقاولات وأغراض تقييم الأداء.

الإطار العام للدراسة

يتكون الإطار العام للدراسة من:

1- مقدمة

1-1 مشكلة الدراسة

1-2 أهداف الدراسة

1-3 أهمية الدراسة

1-4 فرضيات الدراسة

1-5 الدراسات السابقة

1-6 منهجية الدراسة

1-7 مجتمع وعينة الدراسة

1-8 حدود الدراسة

1-9 متغيرات الدراسة

1-10 خطة الدراسة

1-11 مصطلحات الدراسة

استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد تكاليف قطاع المقاولات (دراسة تطبيقية)

1- المقدمة

تميزت بيئة الأعمال الحديثة بإحداث تغييرات جوهرية على مختلف قطاعاتها الاقتصادية، والناجمة عن زيادة حدة المنافسة العالمية والتطورات التكنولوجية المتسارعة، مما أدى إلى زيادة الحاجة إلى معلومات مالية وغير مالية أكثر دقةً وملاءمةً لاتخاذ القرارات سواء كانت معلومات مرتبطة بالأنشطة أو العمليات أو المنتجات أو الخدمات، وساهم في هذه الحاجة قصور أنظمة التكاليف التقليدية عن تلبية حاجات متّخذي القرارات لعدم قدرتها على التكيف مع المتغيرات الصناعية والاقتصادية الحديثة ولمختلف القطاعات، ولذلك ظهرت العديد من البدائل المحاسبية على صعيدي محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية لمواجهة متطلبات الإدارة الحديثة، مثل نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ABC الذي قدمه كل من Cooper & Kaplan الذي اهتمّ باحتساب تكلفة الوحدة المنتجة بدقة من خلال تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على الأنشطة بدل المنتجات، ونظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT الذي يسعى إلى التحسين المستمر من خلال نظام Kaizen حيث تسعى لتخفيض المخزون للحدّ الأدنى (ليصل إلى صفر مخزون) وتحسين الإنتاجية، إلّا أنّ هذه البدائل أغفلت موضوع الإنجاز المتحقّق من إيراد البيع لاقتصار اهتمامها على المرحلة الإنتاجية دون عمليات البيع لذلك ظهر مدخل المحاسبة عن الإنجاز المنبثق عن نظرية القيود، حيث يهتم هذا المدخل بتحديد المرحلة التي تتمّ فيها عملية التحسين حيث أنّ إجراء عمليات تحسين على مراحل لا تمثّل قيوداً للعمل يمثّل إنفاق بدون عائد لأن تلك المراحل غير المقيدة تمثّل مراحل تعمل بطاقة فائضة مما يدعو إلى ضرورة تحسين المراحل التي تشكل قيوداً لزيادة المخرجات وهو الذي سيعني بالضرورة زيادة الإنجاز.

ويُعدّ قطاع المقاولات أحد أهمّ القطاعات الاقتصادية في أيّ مجتمع اقتصادي لما يحمله من أهميّة ناجمة عن تخصصه بالإنشاءات والتعمير والبنى التحتية التي تنهض بالمجتمع ككلّ، ولما يتطلبه من ضخامة في حجم رأس المال والعمالة الماهرة المتخصصة والمتنوعة من حيث المهندسين والمعماريين والأصول الثابتة الكثيرة ذات الأحجام الهائلة والإمكانات والتجهيزات الخاصّة التي تميّزها عن باقي القطاعات الاقتصادية الأخرى، ويواجه قطاع المقاولات العديد من الصعوبات التي لا يتعرض لها غيره من القطاعات الاقتصادية الأخرى أهمّها ضخامة تعاملاتها المالية واستثمارات هائلة ومقدرتها الكبيرة على تشغيل عدد كبير من العمالة التي تتنوع بين الملائمة وغير الملائمة، وصعوبة احتساب إيرادات السنة المالية بدقة كونها تتمثّل في الأعمال المنجزة لمشروع أو أكثر خلال السنة، ولا يتمّ إنجازها

في فترة زمنية بل قد يمتدّ لعددٍ من السنوات مما يجعل احتساب نصيب العقد من التكاليف والإيرادات الفعلية أمراً صعباً في ظلّ نظم التكاليف التقليدية المتاحة.

ومن هنا جاءت الغاية من هذا البحث لبيان إمكانية استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز لترشيد تكاليف قطاع المقاولات من خلال تحليل نقاط الضعف التي يعاني منها هذا القطاع ومعالجتها لتعظيم الإنجاز المتحصّل مما سيساهم في دعم مقدرة شركات المقاولات على المنافسة بشكل فعّال مبني على قرارات إدارية أكثر دقّة وملائمة.

1-1 مشكلة الدراسة:

يُعتبر قطاع المقاولات أحد أكبر القطاعات الاقتصادية وأكثرها حيويةً للاقتصاد السوري نظراً لدوره الهامّ في عملية النمو الاقتصادي. ولقد واجه هذا القطاع العديد من الصعوبات¹ التي لا تتعرّض لها القطاعات الأخرى نذكر منها:

1- توظيف شركات المقاولات عادةً عدداً كبيراً من اليد العاملة لإنجاز العقود في الوقت المحدد قد تتفاوت بين الملائمة وغير الملائمة، فضلاً عن ارتفاع قيمة أجور العمالة بشكل عام، كما يضم الهيكل التنظيمي لشركات المقاولات العديد من الإداريين وموظفي الإشراف الذين تتقاطع المهام الموكلة بينهم مما قد يسبب مشاكل وتأخّر بسبب ضعف التنسيق.

2- اعتماد قطاع المقاولات بالدرجة الأولى على التخطيط والتقدير مما يستلزم ضرورة وجود فريق تصميم وتقدير كفؤ وفعّال خاصّة في ظلّ المواصفات الخاصّة المتغيّرة تبعاً للعقود، كما أن تحديد الزمن المقدر اللازم لتنفيذ العقد قد يكون من أكبر المشكلات التي تتعرّض لها عادةً شركات المقاولات.

3- يعاني قطاع المقاولات السوري من تقلّبات مستمرة في أسعار المواد الخام والمعدّات والتجهيزات اللاّزمة لإنجاز العقد، وعدم تزامن توقّر المواد الخام مع توقيت إنجاز العقد (ما يمثل أحد أبرز نقاط الاختناق التي تعاني منها شركات هذا القطاع) خاصّة في ظلّ توقّف معظم معامل المواد الأولية عن العمل في ظلّ الأزمة وهجرة بعضهم خارج القطر.

4- يتأثّر قياس إيرادات العقود بمجموعة من عوامل عدم التأكد، مما يستلزم الاهتمام بإثبات الإيرادات الفعلية المنجزة بموجب المستخلصات والمعتمدة فقط من المالك والاستشاري واستبعاد الإيرادات الفعلية المنجزة غير المعتمدة حسب الشروط المحددة⁽²⁾ بموجب المعيار المحاسبي الدولي IAS 11.

5- تأخّر صرف المستحقات عن المستخلصات والكشوف المعتمدة حسب المتفق عليه في شروط التعاقد.

¹ Citizen General insurance brokers, article titled; The 10 biggest Problems in construction, November 2015, <https://citizengeneral.com/>

² - EN – EU IAS 11, EC staff consolidated version as of 16 September 2009, www.infotechaccountants.com, paragraphs 14-16.

6- يحكم قطاع المقاولات مجموعة من التشريعات والقوانين النافذة التي لا بدّ للشركات من الالتزام بها والتي لا يخضع لها القطاعات الاقتصادية الأخرى.

7- قصور نظم التكاليف التقليدية المتبعة والتي بموجبها تحمل غالبية التكاليف بشكل مباشر للعقود وتحمل التكاليف غير المباشرة بصورة غير علمية للعقود، لما قد تغفل الأعمال المحققة فعلا للإيراد والإنجاز الفعلي المتحصّل.

ولهذه الأسباب وغيرها الكثير فقد أصبح التحديّ الأساسي لشركات المقاولات هو كيفية ترشيد تكاليفها.

وبناءً على ما سبق فيمكن صياغة مشكلة البحث في مجموعة من التساؤلات التالية:

1. هل نظم التكاليف الحالية كافية لتوفير المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات الملائمة في شركات

المقاولات؟ وهل هي كافية لإدارة نقاط الاختناق التي تظهر خلال تنفيذ مراحل المشروع؟

2. هل تطبق شركات المقاولات متطلبات المعيار المحاسبي الدولي 11 IAS فيما يخص قياس

التكاليف والإيرادات الخاصة بشركات المقاولات؟

3. هل يساهم مدخل المحاسبة عن الإنجاز باعتباره أحد أدوات المحاسبة الإدارية في تحديد نقاط

الاختناق في شركات المقاولات وإدارتها ؟

4. هل يقدّم مدخل المحاسبة عن الإنجاز بديلاً فعّالاً لمداخل التكلفة المتبعة في شركات المقاولات

خاصةً من حيث المعلومات الأكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات الرشيدة؟ وهل يساهم بقياس نتائج

العقود بدقة وموضوعية؟

5. هل يمكن تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز لأغراض ترشيد تكاليف عقود المقاولات وتعظيم

أرباحها؟ وكيف يمكن تطبيقه في الواقع العملي؟

2-1 أهداف الدراسة:

في ضوء مشكلة البحث فإن أهداف البحث تتمثل في محاولة الوصول إلى إجابات على كلّ من:

1. فحص فعالية نظم التكاليف المتبع في شركات المقاولات خاصةً فيما يخص جودة القياس وتقديم

المعلومات الأكثر ملائمة لاتخاذ القرارات.

2. بيان مدى مساهمة مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تحديد نقاط الاختناق التي تعاني منها

شركات المقاولات وقدرته على إدارة هذه النقاط.

3. فحص استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز كبديل لأنظمة التكاليف ومقدرته على تقديم

معلومات أكثر ملائمة ومساهمته بتصحيح نتائج العقود للشكل الأكثر صحة.

4. بيان إمكانية استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز لأغراض ترشيد تكاليف قطاع المقاولات

وتعظيم الأرباح.

3-1 أهمية الدراسة:

تتبع أهمية البحث مما يلي:

الأهمية العلمية:

يوجد قلة واضحة في الأبحاث التي تناولت المحاسبة عن الإنجاز في قطاع المقاولات بهدف ترشيد التكاليف وتعظيم الإنجاز، في الكتابات على المستوى المحلي بحدود معرفة الباحث كما يتناول البحث أحد أهم القرارات الإدارية التي تسعى إليها جميع الإدارات وهي خفض وترشيد التكلفة لما له من أهمية في تحقيق أهداف الاستثمارية والربحية والمنافسة لشركات المقاولات العاملة في الجمهورية العربية السورية.

الأهمية العملية:

1. يُعدّ قطاع المقاولات أحد أبرز القطاعات وأهمّها على اعتبار أنّه مساهم فعّال في تنمية النشاط الاقتصادي السوري خاصة في ظل اعادة الإعمار.
2. مازالت البيئة السورية تفتقر إلى وجود نظام تكاليف متطورّ وفعّال ليواكب المتغيّرات في بيئة التصنيع الحديثة ولذا كان من الضروري البحث عن وسائل وأساليب حديثة تقدم معلومات أكثر دقّة وملاءمة ورشداً للإدارة وبالتالي تتمثل أهمية البحث العملية لتوفير هذا النظام.
3. تقديم إطار مقترح يساعد على تخفيض وترشيد تكاليف عقود شركات المقاولات باستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز.

4-1 فرضيات الدراسة:

بناءً على تساؤلات البحث وتحقيقاً لأهدافه فقد تمّت صياغة الفرضيات التالية واختبار مدى صحتها كما يلي:

1. لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فعالية نظم التكاليف الحالية المتبعة في شركات المقاولات وبين قدرتها على تقديم معلومات أكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات.
2. لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز وبين قدرته على تحديد نقاط الاختناق في شركات المقاولات.
3. لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز وبين مقدرته على تقديم معلومات أكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات.
4. لا يوجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز وبين قدرته على ترشيد تكاليف قطاع المقاولات وبالتالي تعظيم الأرباح.

5-1 الدراسات السابقة:

تناول البحث بعض الدراسات السابقة ذات العلاقة بمدخل المحاسبة عن الإنجاز ودراسات أخرى ذات علاقة بترشيد تكاليف قطاع المقاولات، وقد قسمت هذه الدراسات إلى الدراسات العربية والأجنبية المرتبة زمنياً من الأحدث إلى الأقدم كما يلي:

الدراسات العربية:

1- دراسة: (عابدين، 2015)³:

هدفت هذه الدراسة الى استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز كمدخل لتطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة لمحاسبة الإدارية بهدف قياس وتقييم الأداء، ومساعدة الشركات الصناعية الفلسطينية في تحقيق أهدافها. ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها اعتمدت الدراسة عن المنهج الوصفي التحليلي، وقد خلصت الدراسة الى عدة نتائج أهمها أنّ إدارة الشركات الصناعية الفلسطينية تعمل على تحقيق التكامل بين نظم التكاليف والمحاسبة عن الإنجاز، بغرض تطوير تلك النظم وتخفيض التكلفة بشكل أكبر، ولتوفير معلومات كافية وملائمة لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء. كما تبين أنّ هناك صعوبات ومعوقات تحدّد من تطوير نظم التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية استجابة للأغراض الإدارية الحديثة. وقد أوصت الدراسة بالعمل على ضرورة تطوير نظم التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية الفلسطينية، وتحديثها لتتلاءم مع التطورات التكنولوجية الحديثة والمتسارعة في بيئة التصنيع المتطورة لضمان استمرار وبقاء تلك الشركات في عالم الأعمال الذي يشهد منافسة حادة، كما أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بتأهيل العاملين في الإدارات المالية وإدارات التكاليف في الشركات الصناعية الفلسطينية، وزيادة فعاليتها وكفاءتها لخدمة أغراض الإدارة الحديثة، والتحسين والتطوير المستمر في الأداء والإنتاجية والجودة، ودعم المركز التنافسي لتلك الشركات.

2- دراسة: (أبو رمان، 2014)⁴:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشاكل المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية، وإلى بيان دور معايير المحاسبة الدولية في إضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية لشركات المقاولات، باستخدام المنهج الوصفي التحليلي للسياسات المتبعة في عيّنة عشوائية من شركات المقاولات.

³ - عابدين، محمد حسني، مدخل المحاسبة عن الإنجاز لتطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية- دراسة تطبيقية على المنشآت الصناعية الفلسطينية، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة، 2015.

⁴ - أبو رمان، شادي، أثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية، كلية الأعمال - قسم المحاسبة، جامعة عمان العربية، 2014.

ولقد خلصت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمّها تدنّي نسبة التزام شركات المقاولات الأردنية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية رقم 11 و 18 عند إعداد القوائم المالية، ومواجهة شركات المقاولات الأردنية مشكلات محاسبية تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية. كما أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بتطبيق بنود محدّدة من معياري الاعتراف بالإيراد 11 و 18 من معايير المحاسبة الدولية من خلال توضيح آلية إعداد العقود، وإظهار التفاصيل المتّبعة في عملية الاعتراف بالإيراد المتولّد منها، وبعمل جدول زمني لتنفيذ بنود العقد، وكذلك توثيق جميع خطوات إنجاز العقد أولاً بأول ثمّ العمل على إنشاء نظام رقابي داخلي في شركات المقاولات بحيث يضمن إتمام العمل المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية.

3- دراسة: (البريجاوي، 2013)⁵:

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة التكامل بين نظام إدارة الجودة الشاملة TQM ونظرية القيود TOC، وإلقاء الضوء على الآثار الإيجابية الناتجة عن هذا التكامل لأغراض تخفيض التكلفة وتحسين الإنجاز. وفي سبيل تحقيق هذا الهدف قام الباحث بدراسة الإطار الفكري والتأصيل العلمي لكلّ من إدارة الجودة الشاملة ونظرية القيود من منظور تخفيض التكلفة وتحسين الإنجاز. ولتحقيق هذا الهدف فقد قام الباحث بدراسة ميدانية من أجل اختبار الفرضيات، حيث تكون مجتمع الدراسة من مجموعة من الشركات الصناعية العاملة في الجمهورية العربية السورية وقد توصّلت الدراسة إلى أنه يمكن تحقيق التكامل ما بين إدارة الجودة الشاملة ونظرية القيود واستفادة الشركات محل الدراسة من هذا التكامل في سبيل تحقيق أغراض تخفيض التكلفة وتحسين الإنجاز، وذلك في ضوء سعي كلا من إدارة الجودة الشاملة ونظرية القيود نحو تحقيق أهدافهما والتي تؤدّي في النهاية إلى تحقيق أهداف ومقاصد المنظمة. كما أوصت الدراسة بأهميّة تطوير طرق وأساليب علمية وعملية يمكن اتّباعها للاستفادة من تكامل إدارة الجودة الشاملة ونظرية القيود في تعزيز الميزة التنافسية عن طريق تخفيض التكلفة وتحسين الإنجاز، وكذلك القيام بالمزيد من الدراسات التي تتعلق بنظرية القيود.

4- دراسة: (زغلول، 2008)⁶:

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة وتقييم مدى إمكانية تحقيق التكامل بين كل من فلسفة التوقيت المنضبط ونظرية القيود، وإبراز فاعلية هذا التكامل في مجالات خفض التكلفة وتحسين الإنجاز، واختبر الباحث إمكانية تحقيق هذه الأهداف من خلال اتّباع المنهج الاستقرائي والاستنباطي من

⁵ - البريجاوي، علاء الدين، نموذج مقترح لتحقيق التكامل بين نظام إدارة الجودة الشاملة TQM ونظرية القيود TOC لأغراض تخفيض التكلفة وتحسين الإنجاز، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد 2013.

⁶ - زغلول، جودة، إطار مقترح لتحقيق التكامل بين فلسفة التوقيت المنضبط JIT وبين نظرية القيود TOC لأغراض خفض التكلفة وزيادة الإنجاز، 2008

خلال دراسة عيّنة من الشركات الصناعية المصرية. وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمّها: أنه بالإمكان التكامل بين كل من نظرية القيود والإنتاج في التوقيت المنضبط بسبب ارتكاز نظرية القيود على الأجل القصير بينما فلسفة التوقيت المنضبط تدير العملية الإنتاجية في الأجل الطويل ما يعطي النظرة الشمولية التكاملية مع وجود هامش لمخزون الأمان توفره نظرية القيود، كما أن نظرية القيود لها دور أساسي في دعم فلسفة التوقيت المنضبط من خلال عمليات التطوير والتحسين المستمر لأي نشاط مقيد في النظام الإنتاجي مما يؤدي تخفيض الطاقات غير المستغلة وتخفيض التكلفة وبالتالي تعظيم ربحية الشركة. كما أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام والسعي نحو التأصيل العلمي والتطبيقي للأساليب والأدوات والنظريات الحديثة لإدارة التكلفة لاتفاقها مع متطلبات بيئة التصنيع الحديثة وضرورة تبني نظرية القيود فيما يخص الاختناقات التي تواجه العمليات الإنتاجية.

5- دراسة: (عطا الله، 2005)⁷

هدفت هذه الدراسة التي أجريت على قطاع المقاولات بقطاع غزة إلى استكشاف واقع التخطيط الاستراتيجي في شركات المقاولات في ضوء مدى وضوح مفهومه وأهميته ودرجة استخدامه في تلك الشركات، ودرجة المشاركة في وضع الخطط الاستراتيجية والقدرة على التكيف مع المتغيرات البيئية الداخلية والخارجية، والتي تؤخذ بعين الاعتبار عند وضع هذه الخطط. واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وأسلوب الدراسة الميدانية، وأظهرت النتائج أنّ نسبة مرتفعة من مديري شركات المقاولات، لا يدركون المفهوم العلمي المتكامل للتخطيط الاستراتيجي، ولكن لديهم توجهات إيجابية نحو مزاياه، ويتم استغلال الموارد المتاحة بنسب متفاوتة، لا تدلّ على استخدام التخطيط الاستراتيجي بالأسلوب العلمي المناسب. وأوصت الدراسة بضرورة البدء باستخدام مفهوم التخطيط الاستراتيجي كأسلوب إداري حديث يساعد الشركات على التأقلم مع بيئتها الداخلية والخارجية، وكذلك أوصت الدراسة بتوفير المزيد من الدورات التدريبية للإدارات العليا حول مفهوم التخطيط الاستراتيجي والإدارة الاستراتيجية، وكذلك التأكيد على مبدأ المشاركة في وضع الخطط الاستراتيجية بحيث تُتاح الفرصة للمدراء والمسؤولين في المستويات الإدارية المختلفة للمشاركة في إعداد هذه الخطط.

7- رجب عطا الله، سمر، واقع التخطيط الاستراتيجي في قطاع المقاولات- دراسة ميدانية على شركات المقاولات في غزة، الجامعة الإسلامية - غزة، كلية التجارة، قسم إدارة الأعمال، 2005.

6- دراسة: (مؤمنة، 2004)⁸

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز وتشخيص أهمّ المستجدات في بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على نظام التكاليف، وتقييم مدى فاعليته في توفير المعلومات الملائمة لمساعدة الإدارة في ترشيد القرارات وتقييم الأداء واستكشاف إمكانيّة تطبيق المحاسبة عن الإنجاز كأداة لتقييم الأداء بالمنشآت الصناعية بالملكة العربية السعودية والوقوف على أهمّ معوقات التطبيق وتحليلها. ولقد عكست الدراسة الميدانية اعتماد المنشآت الصناعية على تطبيق نظم التصنيع المتقدّمة ووجود العديد من الانعكاسات للتغيرات التكنولوجية على نظام التكاليف، كما عكست أيضاً وجود العديد من القيود التي تعوق العمليات الإنتاجية و التي تُؤثّر على معدل الإنجاز الكلي في المنشآت السعودية، كما أوضحت الدراسة تبني بعض المنشآت لمدخل المحاسبة عن الإنجاز، واعتبرت أن مدخل المحاسبة عن الإنجاز يمثل محاولة العلاج لغالبية الانتقادات التي وُجّهت إلى المعلومات المستمدة من طرق تحديد التكلفة في ظلّ بيئة الموارد المقيدة، وذلك من خلال الربط بين مقدار الإنجاز المحقّق خلال فترة زمنية وبين الموارد المستنفدة في سبيل تحقيق هذا الإنجاز، ومن ثمّ فإنّ محور اهتمام مدخل المحاسبة عن الإنجاز ينصبّ على تعظيم هامش الإنجاز المحقّق من المبيعات لتعظيم الأرباح الكلية للمنشأة.

7- دراسة: (أبو شناف، 2001)⁹

رأت هذه الدراسة أنّ الدراسات المتعلقة بمفهوم المحاسبة عن الإنجاز حتى التي تناولت نظرية القيود لم تتطرق إلى تقييم شامل لهذا المفهوم وبذلك لم تصل بعد إلى مفهوم واضح وموضوعي عن هذا المصطلح، لذلك ركّزت دراسة أبو شناف على ضرورة التأسيس العلمي لهذا المفهوم للكشف عما إذا كان هذا المصطلح يمثل إضافة حقيقية لأدوات وأساليب المحاسبة الإدارية والتكاليف أم أنّه فقط مجرد تغيير للتسميات القائمة فعلاً، بالإضافة إلى ذلك ركّزت هذه الدراسة على اقتراح بعض مجالات التطوير لهذا المفهوم. وقد خلصت هذه الدراسة إلى أنّه على الرغم من أنّ المحاسبة عن الإنجاز كان بمثابة استجابة للتطورات في نظرية القيود كنتيجة للتطورات في معطيات التصنيع الحديثة إلا أنّ الإطار المنهجي لهذا المصطلح هو أمر وارد في دراسات التكاليف وأنّ التطوير المقترح سابقاً لا يعدو أن يكون مجرد إطلاق تسميات جديدة على مفاهيم قديمة، وأنّ التطور اقتصر على معدل الإنجاز كقياس غير مالي للأداء كما أنّ مصطلح المحاسبة عن الإنجاز كأداة لتقييم

⁸ - مؤمنة ، هبة ، ، مدى فعالية المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في مدينة جدة، جامعة الملك عبد العزيز ،كلية الاقتصاد والإدارة، وكالة الكلية للدراسات العليا والبحث العلمي قسم لمحاسبة، المملكة العربية السعودية، 2004.

⁹ - أبو شناف، زايد سالم، " تقييم فعالية المحاسبة على الإنجاز كأداة لتحديد التكلفة في بيئة الموارد المقيدة " مجلة التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، 2001،

الأداء غير المالي يقدّم رؤية شاملة عن المنشأة ككلّ، الأمر الذي يشجع على تحقيق الترابط بين الأقسام المختلفة والتنسيق بين عمليات التشغيل.

8- دراسة: (فهيم، 2001)¹⁰

هدفت هذه الدراسة لتحديد مشكلات قياس التكلفة في ظلّ متغيّرات بيئة التصنيع الحديثة وعجز الأساليب التقليدية في متابعة هذا التطور، وبالتالي ظهور مداخل و أساليب جديدة لمواكبة هذه التغيّرات ومنها نظرية القيود والمحاسبة عن الإنجاز، مستعرضة لخطوات قياس التكلفة وفقاً لأسلوب المحاسبة عن الإنجاز و بعض نماذج القرارات الإدارية لبيان مدى تأثير المعلومات المتولّدة من المحاسبة عن الإنجاز على تلك القرارات. وخلص الباحث إلى أن من أهمّ المعلومات المتولّدة عن نظام المحاسبة عن الإنجاز هو تحديد نقاط الاختناقات أو القيود، كما اهتمت الدراسة باقتراح نموذج لتسعير المنتجات وفقاً لأسلوب المحاسبة عن الإنجاز مع محاولة تطبيق ذلك على إحدى الشركات الصناعية. وقد خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمّها تقادم الأسلوب التقليدي في قياس التكلفة وعدم ملائمته للمتغيّرات الناشئة في بيئة التصنيع الحديثة كما أنّ الاعتماد على المحاسبة عن الإنجاز في تخطيط ربحية المنشأة يوفّر لها مجموعة من المعلومات تساعد في ترشيد القرارات ممّا يؤدي إلى تخفيض التكاليف ومن ثمّ تخفيض الأسعار مع زيادة المبيعات والربحية. كما أكّدت الدراسة أنّه لا يوجد نظام مثالي لقياس التكلفة وأنّ لكلّ نظام مميّزاته وعيوبه.

الدراسات الأجنبية:

1- دراسة: (Anwarul Islam ، 2015)¹¹

- عنوان الدراسة: المحاسبة عن الإنجاز: دراسة حالة - استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في منظمات النسيج الهندية: حالة تطبيقية.
- النتائج التي توصّلت إليها الدراسة:

هدفت الدراسة إلى عرض التطورات التي طرأت على مختلف مفاهيم مدخل المحاسبة عن الإنجاز والتي قدّمها Goldratt في كتابه الهدف The Goal، لاستخدامها في القيام بإطار مقترح لاستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تغيير الممارسات المحاسبية والأدلة على التغيّرات المالية في الطاقة الإنتاجية لمنظمات النسيج الهندية. وطبق الباحث المدخل على إحدى الشركات الهندية الضخمة العاملة بالغزل والنسيج والتي تعمل بأربعة أقسام أساسية مستخدماً لتقييمها أربع

¹⁰ - فهيم، صبري صموئيل، المحاسبة عن الإنجاز كأداة لقياس التكلفة وترشيد القرارات الإدارية" دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عين شمس، 2001.

¹¹ - K. M. Anwarul Islam, Throughput Accounting: A Case Study, International Journal of Finance and Banking Research, Department of Business Administration, The Millennium University, Dhaka, Bangladesh, (<http://www.sciencepublishinggroup.com/ijfbr>), November 11, 2015.

مقاييس أداء أساسية هي: صافي الربح والتدفق النقدي والكفاءة والفعالية، بهدف اختبار كل من الإنجاز المتحقق ونفقات التشغيل والمخزون، وخلصت الدراسة إلى أن التحويلات الكبيرة والتغيرات النموذجية الصعبة التي أحدثها إدخال المدخل كانت في الشركات التي تعاني من ظروف صعبة، بينما تبين أنه يمكن تبني مدخل المحاسبة عن الإنجاز في المحافظ المالية لمختلف الشركات الأخرى بمختلف التقنيات المستخدمة فيها.

2- دراسة: (Kolehmainen, 2015)¹²

- عنوان الدراسة: المحاسبة الإدارية المتبعة في شركات المقاولات الصغيرة دراسة حالة مقارنة.
- النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

هدفت الدراسة إلى تعزيز الاهتمام بالمحاسبة الإدارية في الشركات صغيرة الحجم التي بدأ الاهتمام بها فقط في عشر السنوات الأخيرة حيث أنّ ارتكاز مداخل المحاسبة الإدارية بشكل عام ينصبّ على الشركات الكبيرة. حيث تطوّرت الشركات الصغيرة في السنوات الأخيرة بشكل سريع تقنياً وصناعياً بينما مازالت نظم المحاسبة الإدارية المستخدمة تُعدّ قديمة وبدائية. استخدمت الدراسة أسلوب دراسة الحالة المقارنة من خلال إجراء المقابلات الشفهية لثلاث شركات مقاولات مع الأخذ بعين الاعتبار مستوى التنظيم وعوامل النمو في هذه الشركات. وخلصت الدراسة إلى أن أنظمة الرقابة الإدارية كانت مستخدمة في شركات المقاولات تلك على الرغم من صغر حجمها ونشاطها، وأغلب الأساليب المستخدمة كانت تقارير الدخل الشهرية، وقوائم التدفقات النقدية، والموازنات التقديرية للخطط قصيرة الأجل. وبالتالي فإن حجم شركات المقاولات لا يعني بالضرورة حرمان تلك الشركات من تقديم تقاريرها للإدارات واستخدام بعض مداخل المحاسبة الإدارية الملائمة.

3- دراسة: (Mushonga, 2015)¹³

- عنوان الدراسة: نظم التكاليف في صناعة المقاولات في جنوب أفريقية.
 - النتائج التي توصلت إليها الدراسة:
- بنيت هذه الدراسة بالدرجة الأولى على مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة على العقود الإنشائية لتحديد الأداء الصحيح لكل عقد باستخدام كل من نظام التكلفة التاريخية الكلية ونظام

¹²- Pauliina Kolehmainen, Management Accounting in small Construction Companies – A comparative case study, Master Thesis at department of Accounting, Hanken School of Economic, Helsinki, September 2015.

¹³ -Evans Mushonga, A COSTING SYSTEM FOR THE CONSTRUCTION INDUSTRY IN SOUTHERN AFRICA, UNIVERSITY OF SOUTH AFRICA, **MASTER OF COMMERCE, Accounting Department,** March 2015.

ABC اللذان يهدفان الى تخصيص التكاليف غير المباشرة. وتم الحصول على البيانات من خلال دراسة مسحية تمثلت باستبيانين وُزِعَ الأول على شركات المقاولات والثاني على الاستشاريين. وخلصت الدراسة إلى أنّ استخدام نظام التكلفة الكلية لتخصيص التكاليف الصناعية الإضافية شوّه النتائج بينما قدّم نظام ABC معلومات أكثر دقة لدى استخدامه في قطاع المقاولات ورغم ذلك مازال المقاولون يفضلون نظام التكلفة الكلية رغم كل عيوبه، إلا أنّ الدراسة بيّنت أنّه يمكن اعتبار النظامين مكملين لبعضهما البعض فبحال استطاعت شركات المقاولات باتّباع مدخل التكلفة الكلية التقليدي مترافقاً بنظام ABC فان نظام الـ ABC سيعمل على تعزيز اتّخاذ القرارات بينما ستبقى تقدم تقاريرها الخارجية باستخدام نظام التكلفة الكلية.

4- دراسة: (PAULOVÁ ، 2010)¹⁴

- عنوان الدراسة: تطبيق نظرية القيود لتعزيز عملية التحسين المستمر.
- النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى التأكيد على أهمية نظرية القيود TOC ودورها في تعظيم فعالية عمليات الإنتاج التي بدورها ستؤدي إلى تعظيم كلّ من الربحية والجودة والأهداف الاستراتيجية الأخرى التي تهدف لها المنظمات، فقد بيّنت الدراسة أنّ نظرية القيود أو المحدّدات تعني ضرورة التفكير بمنطقية وبشكل منهجي وتهدف بالدرجة الأولى إلى تحليل كلّ من السبب والنتيجة، من خلال تطبيق افتراضاتها وتحديد البدائل المثلى لحل نقاط الاختناق. وعليه فقد تضمنت الدراسة تحديد المفاهيم النظرية الأساسية لنظرية القيود والتطبيقات اللاحقة لها التي تمكن من التحسين المستمر من خلال تطبيق نظرية القيود افتراضياً على عيّنة من الشركات في السوق المحلية في سلوفاكيا بالتعاون مع إدارة الجودة الشاملة السلوفاكية وخلصت إلى إمكانية تطبيق نظرية القيود بشكل فعّال على غالبية شركات العيّنة وتحقيق الهدف المرجوّ المتعلّق بالتحسين المستمرّ بعد تحديد نقاط الخلل والاختناق في تلك الشركات والبدايل الممكنة للتخلّص منها.

5- دراسة: (Wisse ، 2010)¹⁵

- عنوان الدراسة: مجالات جديدة لنظام ABC في الاقتصاد المعرفي.
- النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

¹⁴ - Michal MARTON, Iveta PAULOVÁ , APPLYING THE THEORY OF CONSTRAINTS IN THE COURSE OF PROCESS IMPROVEMENT , FACULTY OF MATERIALS SCIENCE AND TECHNOLOGY IN TRNAVA SLOVAK UNIVERSITY OF TECHNOLOGY IN BRATISLAVA, 2010.

¹⁵ - Reinier Wisse, New opportunities for ABC in the information economy, Master of Science of Business Economics (Accounting, Auditing and Control) program at the Erasmus School of Economics in Rotterdam, Erasmus University Rotterdam, September 2010.

هدفت الدراسة إلى معرفة اتجاهات السوق العملية في ظلّ تكنولوجيا التصنيع الحديثة لاتباع نظام ABC كأفضل نظام يقدّم الاحتساب الأصحّ لتكلفة الوحدة المنتجة لأغراض التحليل المالي واتخاذ القرارات من خلال مقارنة بتطبيق بعض أساليب المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف المطبقة في السوق الحالية وتحديد الأوسع انتشاراً منها والأقلّ انتشاراً، والأنظمة المدروسة هي نظام التكلفة الكلية التقليدي، نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ABC، نظام التكلفة المستهدفة Target costing، نظام دورة حياة التكلفة Life cycle costing ، نظام التكلفة المرنة المتغيرة Lean costing، محاسبة الموارد المستهلكة أو المحددة Resource Consumption accounting ، نظام المحاسبة عن الإنجاز Throughput accounting . وخلصت النتيجة بعد التعريف بهذه الأنظمة أكاديمياً وفعالياً وتوزيع الاستبيانات على عينة الدراسة المكونة من جميع الشركات المدرجة في بورصة AEX- and AMX وكذلك جميع الشركات الضخمة غير المدرجة في هذه البورصة، أنّه على الرغم من أنه لتطبيق نظام ABC بصورة فعّلية يتطلب ما يزيد عن 5 سنوات لاكمال التطبيق إلّا أنّه يحتلّ المرتبة الثانية من حيث الأنظمة الأوسع انتشاراً بعد نظام التكلفة الكلية وجميع الشركات ضمن العينة لديها معلومات وافية عن نظام ABC ومزاياه وكيفية تطبيقه، ويتّذيل القائمة مدخل المحاسبة عن الإنجاز بأقل نسبة تطبيق في عينة الدراسة والأقلّ تلبية لاحتياجات المديرين. كما سعت الدراسة إلى تحديد المشاكل والمعوقات لتطبيق ABC، كما خلص الباحث إلى أن تطبيق ABC في المنظمات الصغيرة إلى متوسطة الحجم يُعدّ أكثر فعالية من إعادة هيكلة المنظمات الكبيرة لتطبيقه، مع الاهتمام بمراحل تطبيقه.

6- دراسة: (J. Martin, 2008)¹⁶

- عنوان الدراسة: دراسة مقارنة بين نظم التكاليف المختلفة نظام التكاليف التقليدية، نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ABC، نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT ، ونظرية القيود.
- النتائج التي توصّلت إليها الدراسة:

تعد هذه الدراسة من الدراسات التحليلية المقارنة التي سعت لتبيّن نقاط القوة والضعف لأربعة من أهم مداخل التكاليف والمحاسبة الإدارية الموجودة حالياً، من حيث مجموعة متنوعة من البنود التي تهتمّ الباحثين ومتخذي القرارات على حدّ سواء، حيث هدفت الدراسة إلى تحديد أهداف كل مدخل من المداخل الأربعة القريبة والبعيدة ، وكذلك توجهات كل مدخل واتجاهاته، وأبرز المبادئ والمفاهيم التي يركز عليها كل منها، وغيره من النقاط التي يسعى أي متخذ للقرارات إلى الإحاطة بها

¹⁶ - James R. Martin, Ph.D., CMA, Professor Emeritus, **Comparing Traditional Costing, ABC, JIT, and TOC**, spring 2008, , University of South Florida MAAW (Management and accounting web), [Web .http://maaw.info/TradABCJITTOC.htm](http://maaw.info/TradABCJITTOC.htm).

ومعرفتها لاختيار المدخل الأكثر فعالية وملاءمة لأنشطة وفعاليات المنشأة، واكتفت الدراسة بالمقارنة بين المداخل الأربعة دون تفضيل أي مدخل على الآخر ودون إبداء الباحث لرأيه بالمدخل الذي يراه أكثر فعالية وملاءمة.

7- دراسة: (Baxendale, S. J. and P. S. Raju, 2004)¹⁷

- عنوان الدراسة: استخدام مدخل المحاسبة على أساس الأنشطة ABC لتعزيز المنظور الاستراتيجي لمدخل المحاسبة عن الإنجاز.
- النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى الإشارة إلى القيمة المضافة التي يقدمها إدخال نظام ABC على الشركات التي تستخدم مدخل المحاسبة عن الإنجاز، حيث بينت الدراسة أن تطبيق مدخل ABC على الشركات التي تطبق مدخل المحاسبة عن الإنجاز سيقدم منفعة اقتصادية أعظمية عند تطبيق المدخلين معاً حيث أن ذلك سيعزز تقديم معلومات أكثر فعالية وملاءمة لمتخذي القرارات وسيتمكن المديرين من اتخاذ قرارات استراتيجية فعالة. وخلصت الدراسة إلى أن تخصيص التكاليف الصناعية الإضافية على الأنشطة يمثل الخلاف الأكبر بين المدخلين. حيث أن إدعاء ABC أن تخصيص التكاليف الصناعية الإضافية لازم للحصول على تكلفة المنتج الفعلية بينما تجاهل مدخل المحاسبة عن الإنجاز محاولات تخصيص تكاليف لا تمثل إلا أعباء غير حقيقية على المنتج لأن المواد المباشرة هي تكلفة المنتج الفعلية. إلا أن ذلك لا يعني أنه من غير الممكن تطبيقهما معاً، حيث يرى الباحث أن تطبيق كلا المدخلين معاً سيساهم في استغلال الطاقات غير المستغلة لأنشطة المنشأة. كما وضحت الدراسة أن استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز المنبثق عن نظرية القيود في حال وجود قيود داخلية سيساهم في رفد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات في المدى قصير الأجل بينما بحال كانت القيود خارجية فإن المعلومات التي تقدمها المحاسبة عن الإنجاز لا تكون فعالة بمفردها لاتخاذ القرارات وتحتاج الى نظام ABC لرفد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية.

¹⁷ - Baxendale, S. J. and P. S. Raju. Using ABC to enhance throughput accounting: A strategic perspective. *Cost Management* (January/February 2004. Summary by Erin Lagor, Master of Accountancy Program, University of South Florida, Fall 2004, MAAW (Management and accounting web), [Web.http://maaw.info/tocmain.htm](http://maaw.info/tocmain.htm)

8- دراسة: (K. Martin، 2002)¹⁸

- عنوان الدراسة: العوامل المحركة لكل من مدخل المحاسبة عن الإنجاز ومدخل المحاسبة على أساس الأنشطة ABC.
- النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

تُعدّ هذه الدراسة دراسة تحليلية انتقادية حيث هدفت بالشكل الأساسي إلى تلخيص وتحليل ومناقشة دراسة Corbett, T. 2000 التي تتحدّث عن العلاقة بين كل من المحاسبة عن الإنجاز و نظام ABC. حيث خلصت الدراسة إلى أنّ أهداف ABC لا تعني بالدرجة الأولى بالربحية فلا تتعدى كونها مفاهيم مقاييس داخلية فقط. حيث لا تعتني مداخل المحاسبة التي تهتمّ بتكلفة الوحدة المنتجة وكيفية قياسها مثل ABC بالإنجاز المحقّق للربحية، وعليه فهي لا تهتمّ بأداء المنشأة ككلّ. بعكس مدخل المحاسبة عن الإنجاز الذي يأخذ في اعتباره العوامل التي يغفلها ABC. وناقشت الدراسة ما كان يعتقد سابقاً أنّ استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز المنبثق عن نظرية القيود يُعدّ أكثر فعالية في القرارات المتخذة في المدى قصير الأجل بينما يُعدّ ABC فعّالاً للقرارات المتخذة في المدى طويل الأجل، حيث أكّد الباحث أنّ زمن استخدام المدخلين ليس هو القضية الأساسية للنقاش، حيث تستطيع المنشأة استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز عندما تعاني من مجموعة من المحدّدات تستلزم التغلب عليها وتجاوزها للنهوض بالإنجاز المحقّق للربحية، بينما عندما تشعر إدارة المنشأة أن الكفاءات لديها جيدة والعقبات والمحدّدات ضئيلة فإن استخدام ABC سيقود إلى تحسين في الأداء. كانت الدراسة نظرية تحليلية بحثية لم تطبق على عيّنة فعلية.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

- تميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بمجموعة النقاط التالية:
1. كانت جميع الدراسات السابقة موجّهة للبحث وبناءً فعّالاً للأساس النظري من البحث، وتطرّقت جميع الأبحاث التي تناولت مدخل المحاسبة عن الإنجاز سواء العربية منها أو الأجنبية إلى ماهية المدخل وأهميته وإمكانية تطبيقه على الشركات الصناعية بمختلف صناعاتها والميزات والمساوئ المتحصّلة وكذلك مقارنته ببعض مداخل التكلفة والمحاسبة الإدارية المستخدمة، بينما لم تتبنّى أيّ من الدراسات السابقة الخروج عن القطاع الصناعي كما تبنّت غالبية الدراسات الاهتمام بالإنجاز المتحصّل دون ترشيد التكلفة بالدرجة الأولى.

¹⁸ - Kerry A. Martin, summary of Corbett, T. 2000. Throughput accounting and activity-based costing: The driving factors behind each methodology. *Journal of Cost Management* (January/February): University of South Florida, Summer 2002,MAAW

2. عمدت هذه الدراسة إلى تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في شركات المقاولات التي تتميز بالضخامة من حيث الحجم ورؤوس الأموال والمشاريع المنجزة والعمالة والتجهيزات المستخدمة، كما تنسّم بالخصوصية في نظام التكاليف المتبع فيها وبالتالي تُعدّ هذه الدراسة في حدود علم الباحث من الدراسات القليلة التي تركز على تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في قطاع المقاولات.

3. تناولت هذه الدراسة أثر استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز على ترشيد تكاليف قطاع المقاولات فقط.

4. تتميز هذه الدراسة أنّها دراسة حالة تطبيقية مقارنة بين النظام الحالي المطبق في إحدى شركات قطاع المقاولات في الجمهورية العربية السورية وبين مدخل المحاسبة عن الإنجاز بتطبيقه بشكل تحليلي على النظام ومقارنة النتائج .

6-1 منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لأعمال وعقود مجموعة بن لادن السعودية- شركة المراسم للمقاولات- العاملة في قطاع المقاولات في الجمهورية العربية السورية.

وقد تم تحقيق أهداف البحث من خلال اتباع الخطوات التالية:

1. **أسلوب البحث المكتبي:** حيث تمّ استعراض الأدبيات السابقة المتعلقة بكل من مدخل المحاسبة عن الإنجاز و قطاع المقاولات، فتّمّت العودة إلى مصادر عديدة من الأدبيات السابقة بما فيها من دراسات سابقة وكتب ومقالات محكمة ومعايير المحاسبة الدولية لتكوين فرضيات البحث وبناء الإطار النظري الملائم.

2. **أسلوب التطبيق العملي:** القيام بدراسة حالة مقارنة على قطاع المقاولات من خلال تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز على القوائم المالية لإحدى الشركات الرائدة في الجمهورية العربية السورية ومقارنتها مع البيانات الصادرة عن نظام التكلفة الحالي فيها وتحديد الفروقات وأسبابها والحلول التي يقدّمها تبني مدخل المحاسبة عن الإنجاز، كما تمّ اختبار هذه النتائج إحصائياً باستخدام مجموعة من المؤشرات الإحصائية على عقود الشركة للتأكد من صحّة النتائج الصادرة بالشكل التحليلي.

7-1 مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون **مجتمع الدراسة** من شركات المقاولات العاملة في الجمهورية العربية السورية، و**تقتصر عينة الدراسة** على شركة المراسم للمقاولات (كدراسة حالة)، وهي أكبر شركة في مجموعة بن لادن السعودية في سورية وكافة فروعها وعقودها المختلفة والتي تعنى بتنفيذ أعمال عقود المقاولات.

1-8 حدود الدراسة:

تتمثل حدود البحث بمجموعة من المحددات يمكن عرضها كما يلي:

- 1- الحدود المكانية: اقتصرَت الدراسة على دراسة حالة لشركة المراسم للمقاولات من مجموعة بن لادن السعودية بمشاريعها البالغ عددها 13 مشروع، وهي شركة واحدة فقط من شركات المجموعة.
- 2- الحدود الزمانية: اقتصرَت الدراسة على أربعة سنوات ميلادية من عام 2009 حتى نهاية عام 2012.

1-9 نموذج الدراسة:

حددت متغيرات الدراسة بشكل نموذج على النحو التالي:

- 1- المتغير المستقل: مدخل المحاسبة عن الإنجاز.
 - 2- المتغير التابع: ترشيد تكاليف قطاع المقاولات.
- ويمكن بيان متغيرات الدراسة بالشكل التالي:

المتغير التابع

ترشيد تكاليف قطاع المقاولات في الجمهورية العربية السورية

- 1- تحديد ثغرات تكاليف التشغيل (الأجور المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية) ومن ثم تخفيضها.
- 2- مستوى الإنجاز والربحية

المتغير المستقل

مدخل المحاسبة عن الإنجاز

- 1- معلومات أكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات
- 2- نقاط الاختناق



10-1 خطة الدراسة:

تم تقسيم خطة الدراسة إلى:

- 1- الإطار العام للدراسة.
- 2- الفصل الأول: نظرية القيود ومدخل المحاسبة عن الإنجاز من الصفحة (19 - 50).
- 3- الفصل الثاني: استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد تكاليف عقود المقاولات من الصفحة (51-80).
- 4- الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية على شركة المراسم للمقاولات محدودة المسؤولية من الصفحة (81-137).
- 5- الخلاصة والنتائج والتوصيات.
- 6- المراجع.
- 7- الملاحق.

11-1 مصطلحات الدراسة:

تبنى الباحث المصطلحات الإجرائية التالية للبحث:

رقم	المصطلح الإجرائي باللغة العربية	ماهية المصطلح الإجرائي	المصطلح الإجرائي باللغة الإنكليزية English Term
1	<u>نظرية القيود</u>	فلسفة إدارية تعكس أساساً قوياً لاتخاذ القرارات الخاصة بتحديد القيد أو مجموعة القيود وكيفية إدارتها بكفاءة وفعالية، بهدف التحسين الفعال لعوامل النجاح الجوهرية للمنشأة ⁽¹⁹⁾ المتمثلة بالتخطيط الفعال واتخاذ القرارات الصحيحة في الوقت المناسب وتصحيح الأخطاء والتغلب على العوائق والمحددات وتعظيم المنافع الاقتصادية المستهدفة وتعزيز مكانتها بين المنشآت المنافسة	<u>Theory Of Constraints</u>
2	<u>القيود أو المحددات</u>	هي أي عامل يمنع المنشأة من الحصول على ما تريده و أن الموقف هو العامل الأساس الذي يمثل قيد علي المنشأة ومن ثم تؤكد نظرية القيود أن الإدارة الفعالة للقيد هي أساس النجاح.	<u>Constraints</u>
3	<u>نقاط اختناق</u>	النقاط التي تتعوق تدفق العمليات الإنتاجية بين الأقسام أو المراحل الإنتاجية	<u>Bottle neck points</u>
4	<u>المحاسبة عن الإنجاز</u>	منهج من مناهج المحاسبة الإدارية المبنية على مجموعة من المبادئ هدفها بالدرجة الأولى مساعدة المديرين على اتخاذ القرارات المتعلقة بتعزيز وتحسين ربحية المنشأة.	<u>Throughput Accounting</u>
5	<u>معدل الإنجاز</u>	مقياس لسرعة دوران الأموال في المنشأة أو كمية المبيعات في وحدة الزمن.	<u>Throughput Rate</u>
6	<u>هامش الإنجاز</u>	ينتج من سلسلة القيمة التي أضافتها للمواد المباشرة بتحويلها إلى منتج مباع ومن ثم يتم حسابه بالفرق بين قيمة المبيعات وتكلفة هذه المواد فقط.	<u>Throughput margin</u>
7	<u>المقاول</u>	العمل المرتبط مباشرة بمجالات الهندسة المدنية والمعمارية والذي يُعدّ التجسيد العملي لها والخاص بإنشاء المباني والبنى التحتية.	<u>Construction</u>
8	<u>شركات المقاولات</u>	شركات تختص بأعمال البناء والتشييد والتشطيب حسب الطلب من خلال عمال ومهندسين مدنيين ومهندسي إدارة ومجالات أخرى.	<u>Construction Companies</u>
9	<u>عقد المقاولات حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS 11</u>	عقد مُعدّ خصيصاً للتفاوض على تشييد أصل أو مزيج من الأصول أو الموجودات المرتبطة مع بعضها بشدة من حيث التكنولوجيا والتصاميم والوظيفة أو الغرض النهائي منها أو من حيث الاستخدام.	Construction Contract referred to IAS 11
10	<u>طريقة نسبة الإتمام</u>	تتبنّى هذه الطريقة مفهوم الاستحقاق واستقلال الفترات المحاسبية وذلك بالاعتراف بالربح خلال فترات تنفيذ العقد، بحيث تتحمل كل فترة بما يخصها من مصروفات وإيرادات.	<u>Percentage of Completion Method</u>

¹⁹... محمد، أحمد، مقال بعنوان أسباب نجاح وفشل الشركات في تحقيق الأرباح، مجلة البيت الالكترونية ، 2014، <http://m.bayt.com>

الفصل الأول:

نظرية القيود ومدخل المحاسبة عن الإنجاز

يحتوي هذا الفصل على أربعة مباحث:

المبحث الأول : ماهية وطبيعة نظرية القيود

المبحث الثاني: ماهية وطبيعة مدخل المحاسبة عن الإنجاز

المبحث الثالث: مقارنة بين مدخل المحاسبة عن الإنجاز ومدخل التكاليف التقليدية والحديثة

المبحث الرابع: استخدام مدخل محاسبة الإنجاز لقياس التكلفة وتقويم الأداء

المبحث الأول

ماهية وطبيعة نظرية القيود

مقدمة:

شهدت البيئة الصناعية تطورات جذرية في أساليب وتكنولوجيا الإنتاج، بالإضافة إلى تغيير شكل ونمط المنافسة، مما أدى إلى ضرورة تطوير وتحديث بعض الفلسفات أو الأساليب الإدارية أو التشغيلية بما يضمن قيام المنشأة على أقصى قدر ممكن لكفاءة وفعالية استغلال الموارد المتاحة لديها، ومن ثم تعظيم الربح الكلي للمنشأة وقدرتها التنافسية وبالتالي إمكانية استمرار ونمو المنشأة.

وبسبب قصور نظم المحاسبة الإدارية المبنية على أساس التكلفة وحتى الحديثة نسبياً منها مثل ABC/ABM والتي تقوم بربط التكاليف بالوحدات المنتجة مهما ازداد حجمها بدلاً من الإنجاز الفعلي وما تعانيه من مشكلات يمكن تلخيصها بما يلي:

- 1- تدعي هذه الأنظمة أن المواد والأجور والتكاليف الصناعية الإضافية تختلف بشكل مباشر مع حجم الوحدات المنتجة، ولكن المثبت في الواقع الراهن (من وجهة نظر مؤيدي مدخل المحاسبة عن الإنجاز) أن المواد فقط تعتبر متغيرة بصورة مباشرة مع حجم الإنتاج، في ظل ثبات كل من الأجور المباشرة برواتب ثابتة والتكاليف الإضافية الصناعية مهما تغير حجم الإنتاج.
- 2- تتطلب هذه الأنظمة تجميد كم هائل من التكاليف في عمليات التخزين وبناء المخازن خاصة في أوقات الطلب المنخفض (غير الموسمية).

وبذلك ظهرت نظرية القيود (من أهم الأساليب لإدارية والتشغيلية) التي تركز على السعي وراء تعظيم الربحية الكلية للمنشأة، وذلك من خلال الاهتمام بالعمليات التشغيلية للمنشأة وتحقيق الاستخدام الكفء والفعال لموارد المنشأة بصفة عامة والموارد المقيّدة فيها بصفة خاصة.

ما دفع العديد من الباحثين على المستويين الأكاديمي والمهني إلى دراسة و تحليل نظرية القيود وإمكانية تطبيقها، وما انبثق عنها من مدخل المحاسبة عن الإنجاز، كمدخل لتطوير نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية لمساعدة المنشآت على تحقيق العديد من الأهداف مثل تخفيض زمن التصنيع وتحسين جودة المنتجات وزيادة الربحية... إلى غير ذلك من الأهداف التشغيلية و الاستراتيجية التي تسعى إليها المنشآت الصناعية في بيئة التصنيع الحديثة.

ولهذا شهدت أدبيات المحاسبة لإدارية في الفترة الزمنية الأخيرة اهتماماً متزايداً من جانب الباحثين الأكاديميين و المهنيين لتبني فكرة ضرورة الخروج من عالم التكلفة والانطلاق نحو عالم الإنجاز (20) لتلبية

20- ابو شناف، زايد سالم، " تقييم فعالية المحاسبة على الإنجاز كأداة لتحديد التكلفة في بيئة الموارد المقيّدة " مجلة التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، 2001، ص 65.

احتياجات الإدارة من المعلومات الملائمة لسمات البيئة الصناعية الحديثة، والاعتماد عليها للتعرف على مقدار الإنجاز المحقق على مستوى المنشأة ككل لأغراض ترشيد القرارات الإدارية وقياس و تقييم الأداء وتحقيق الأهداف التشغيلية والاستراتيجية للمنشأة. وبذلك تتبلور مشكلة القيود والمحددات عندما تكون المنتجات مصنوعة من عدد كبير من المواد الأولية وتمر في مراحل تصنيعها على عدد من الآلات المختلفة والمعقدة مما يعني بالضرورة زيادة مراحل عمليات الإنتاج وتتوَعَّها بين عمليات إنتاجية تضيف قيمة للمنتج وبعضها لا.

ولقد خُصَّص هذا المبحث لعرض وتحليل الإطار العام لنظرية القيود، وذلك على النحو التالي:

أولاً: مفهوم نظرية القيود

كانت بداية ظهور نظرية القيود في عام 1979 على يد Eliyahu M. Goldratt الذي كان عالماً في الفيزياء ولم يكن له أي معلومات مسبقة عن قطاعات الأعمال⁽²¹⁾ ، لكنّه على الرغم من ذلك استطاع تطبيق مفاهيمه الفيزيائية لابتكار مدخل نظرية القيود لحل بعض المحددات التي تواجه قطاعات الأعمال، والفضل في تطوير نظرية القيود يعود إلى كل من Cox & Goldratt اللذان ركزا جهودهما في سبيل كيفية تحسين الأداء وإدارة العمليات المقيدة من خلال العديد من الدراسات والكتب التي تم إصدارها في هذا الشأن منذ منتصف الثمانينات من القرن الماضي حتى الآن ، والمتعلقة بتحسين الأداء التشغيلي للعمليات الصناعية في حاله وجود قيد معين يعوق التدفق المستمر للإنتاج، وقد سعى هذان الباحثان وغيرهما الكثير لتحديد مفهوم نظرية القيود وتحديد الهدف منها لكنهم لم يستطيعوا الوصول إلى مفهوم مشترك نظراً لاختلاف وجهات النظر بينهم والآلية التي رآها كل منهم لتطبيق النظرية.

- **فقد عرفها مؤسسها Goldratt** بأنها نظرية شاملة لإدارة وتشغيل المنظمة في ضوء قيود النشاط⁽²²⁾ كما عرفها كل من (Goldratt & Cox 1986): بأنها تتعبر عن الطريقة المستخدمة بيد الإدارة لتعظيم الأرباح التشغيلية عندما يعترضها قيود أو اختناقات أو ما يسمى بعمليات عنق الزجاجة **bottle neck** (والتي بدورها عرفها موقع معجم قطاع الأعمال بأنها أقسام المنشأة أو آلياتها أو تسهيلات أو مواردها التي تعمل بطاقتها القصوى فلا يمكن تحميلها بأي طلب إنتاج إضافي، وعليه تسمى الموارد المقيدة أو مقيدات ومحددات الإنتاج⁽²³⁾).

²¹- K. M. Anwarul Islam, Throughput Accounting: A Case Study, International Journal of Finance and Banking Research, Department of Business Administration, The Millennium University, Dhaka, Bangladesh, (<http://www.sciencepublishinggroup.com/ijfbr>), November 11, 2015, page 4

²²- Goldratt E.M. 1988 / computerized shop floor scheduling International journal of production research/ vol.26/p.g 443-455.

²³- <http://www.businessdictionary.com/definition/bottleneck.html>.

- وعليه حتى تستمر المنشآت بالعمل في ظلّ المحدّدات أو القيود الكثيرة لابدّ من القيام بإدارة الموارد المقيّدة أو المحدّدة كما يلي (24)
- أ. تمييز الموارد المقيّدة.
- ب. البحث عن الموارد المقيّدة وإيجادها.
- ج. إبقاء المورد المقيّد مشغولاً دون توقّف وذلك عن طريق التشغيل دائماً بدون انتظار.
- د. تخفيض زمن التشغيل للآلات المقيّدة بحدّها الأدنى - نقل الطلبات الإضافية إلى الآلات ذات الطاقة الإنتاجية الأعلى - رفع هامش الإنجاز إلى أعلى مستوى.
- كما عرف كل من **Hilton, et.al** نظرية القيود على أنّها "طريقة إدارية لتحسين العمليات الإنتاجية وذلك من خلال قياس طاقة العملية وتحديد قيود العملية وإدارة هذه القيود بكفاءة وفعالية". (25)
 - كما يمكن تعريف نظرية القيود على أنّها "أسلوب استراتيجي لمساعدة الشركات على التحسين الفعّال لعوامل النجاح الجوهرية مثل زمن دورة التنفيذ cycle time والمعدّل المستخدم لتحويل الموارد الخام إلى إنتاج تامّ قابل للبيع".
 - كما أورد معهد المحاسبين الإداريين القانونيين **C.I.M.A** البريطاني نظرية القيود TOC (26): "بأنّها تقنية تستخدمها المنشآت عندما يكون الهدف الأساسي للمنشأة هو تعظيم الإنجاز مع تخفيض كلّ من المخزون والتكاليف التشغيلية الأخرى". وعلى الرغم من تأكيد معهد CIMA أنّ نظرية القيود وما انبثق عنها من محاسبة الإنجاز ليسا الوحيدين المستخدمين بيد الإدارة لتحقيق هذا الغرض (على سبيل المثال نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC - أو تكاليف المساهمة marginal costs)، إلّا أنّه أكّد على أنّ كلّاً من نظرية القيود TOC ومحاسبة الإنجاز TA هما الأنجح لهذه المهمة لأنّ كلّ منهما يسلط الضوء على محدّدات الإنتاج التي تقف عائقاً في وجه المنشآت لتحقيق أهدافها وتفترض هذه النظرية أنّ المنشأة تواجه عدداً محدداً من الموارد المقيّدة - أقلّها محدّد مقيّد واحد - وغالباً ما يتمثّل هذا القيد بمورد نادر ومحدود أو بسياسة داخلية تتبعها المنشأة أو فكرة تتبناها الإدارة وتصر عليها.
- ومن خلال استعراض التعريفات المختلفة فإن رؤية الباحث - كما رأى العديد من الباحثين - أن نظرية القيود تُعدّ فلسفة إدارية تعكس أساساً قوياً لاتخاذ القرارات الخاصّة بتحديد القيد أو مجموعة القيود

²⁴- Throughput Accounting presentation by paulo sebastiao on 2 December 2013
<https://prezi.com/2eirwp9hukep/throughput-accounting/> page9/.

²⁵- مؤمنة ، هبة ، ، مدى فعالية المحاسبة عن الانجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في مدينة جدة، جامعة الملك عبد العزيز ،كلية الاقتصاد والإدارة، وكالة الكلية للدراسات العليا والبحث العلمي قسم لمحاسبة، المملكة العربية السعودية، 2004، ص 65.

26- John Freeman and Technical Information Service/ Theory of constraints and throughput accounting/
 Topic Gateway Series No. 26 / 2007 CIMA/ page 3.

وكيفية إدارتها بكفاءة وفعالية، بهدف التحسين الفعّال لعوامل النجاح الجوهرية للمنشأة⁽²⁷⁾ المتمثلة بالتخطيط الفعّال واتخاذ القرارات الصحيحة في الوقت المناسب وتصحيح الأخطاء والتغلب على العوائق والمحددات وتعظيم المنافع الاقتصادية المستهدفة وتعزيز مكانتها بين المنشآت المنافسة، وذلك بغية تعظيم الأرباح التشغيلية للمنشأة ومن ثم تحقيق أهدافها الاستراتيجية بعيدة المدى كتعزيز موقعها المستقبلي في السوق الحالية والمستقبلية، وتحقيق أرباح رأسمالية إلى جانب تعظيم الأرباح التشغيلية، وتحقيق النمو الاقتصادي للمنشأة، واستهداف قطاعات اقتصادية جديدة بمنتجات جديدة.

ثانياً: ماهية القيود أو المحدّدات Constraints

- يمكن تعريف القيد كما عرّفه كل Garrison & Noreen عام 1997 بأنّه: أيّ عامل يمنع المنشأة من الحصول على ما تريده، كما تؤكّد نظرية القيود أنّ الإدارة الفعّالة للقيد هي أساس النجاح. وأكثر هذه القيود وضوحاً في الحياة العلمية هي القيود المرتبطة بالوقت، والمال، والقدرات الذاتية للفرد أو الشركة (بماثل فكرة نقاط الاختناق) وإمكانيات وقدرات الشركات علي تحقيق هدفها فإن إدارة هذه القيود بنجاح وبكفاءة وفعالية يعتبر من العوامل الرئيسية لنجاح المنشأة⁽²⁸⁾.
- تقسم القيود التي يمكن ان تواجه أي منشأة إلى مجموعتين رئيسيتين:
- **المجموعة الأولى: مجموعة القيود الداخلية** :تتمثل القيود الداخلية في ثلاثة أنواع رئيسية من القيود وهي⁽²⁹⁾:

1- القيود الإنتاجية (المادية):

تتمثل تلك القيود في مجموعة من القيود التي تتعلّق بالعملية الإنتاجية والتي يسهل نسبياً التعرف عليها مثل طاقة الآلات، فإذا كانت الطاقة التشغيلية قيوداً مادية لإحدى الآلات تمثل نقطة اختناق (كأن تكون إحدى الآلات الموجودة غير قادرة على تلبية متطلبات المنشأة وطاقتها الإنتاجية المستهدفة بسبب محدودية عملها أو حاجتها بشكل دائم للصيانة والإصلاح) وينتج عن ذلك زيادة في وقت دورة الإنتاج، وتخفيض هامش الإنجاز و من ثم تخفيض في الأرباح، عندئذ فإن الإدارة يجب عليها أن تركز جهودها علي زيادة طاقة تلك الآلة.

كما قد تكون قيوداً غير مادية كنقص المواد الخام الذي قد يظهر نتيجة لوجود بعض العوامل الداخلية مثل ضعف عملية الجدولة، ندرة المواد، وجود أعطال(توقّف) في العمليات السابقة و نقص العمالة ذات الخبرة.

²⁷ -- محمد، أحمد، مقال بعنوان أسباب نجاح وفشل الشركات في تحقيق الأرباح، مجلة البيت الإلكتروني ، 2014،

<http://m.bayt.com>

²⁸ - Garrison, R., and Noreen, E., 1997 , "Managerial Accounting" Eighth Edition, London: Irwin, page 257.

²⁹ - مؤمنة ، هبة، مرجع سبق ذكره، ص 69.

2- قيود السياسات

تظهر قيود السياسات عندما يمثل المديرون داخل المنشأة قيداً على عملياتها، و قد تأخذ هذه القيود ثلاثة أشكال هي:

الشكل الأول: يُطلق عليه مصطلح **قيود أسلوب الإدارة**، ويشير إلى الطريقة التي تفكر بها الإدارة أو إلى ثقافة المنشأة، وهذا الشكل من القيود غالباً ما يقف عائقاً أمام وجود تغيير في المنشأة حيث تحافظ المنشأة دائماً على النظام التقليدي.

الشكل الثاني: يطلق عليه مصطلح **قيود المقاييس** ويظهر هذا الشكل من القيود نتيجة لتشجيع سلوك الاختلال الوظيفي **Dysfunctional Behavior** لقوى العمل ومن أمثلة ذلك مكافأة مديري المشتريات على انحراف سعر المواد المرغوب شراؤها كحافز على شراء كميات كبيرة من المواد سواء بغض النظر عن حاجة المنشأة لها أو حجم الأموال المعطلة في المخزون.

الشكل الثالث : ويطلق عليه مصطلح **قيود الطرق أو الإجراءات**، ويشير هذا الشكل من القيود إلى الكيفية التي يؤدي بها العمل.

3- قيود المنافسة والسوق

قد تنتج قيود المنافسة والسوق نتيجة لعوامل داخلية تؤدي إلى جعل المنشأة غير قادرة على المنافسة أي أنها عوامل تتعلق بالتخطيط الاستراتيجي للمنشأة وعدم مقدرة المنشأة على تخفيض أوقات التشغيل التي قد تكون طويلة أمام عوامل المنافسة والتسعير، وتسليم المنتجات للعملاء في المواعيد المحددة، ومعايير الجودة كذلك استخدام المنشأة لأساليب وطرق قديمة للتوسع في الأسواق الجديدة،

بينما يمكن إدارة القيود الداخلية بطريقة تؤدي إلى زيادة هامش الإنجاز إلى أقصى حد ممكن بدون أي زيادة غير مرغوب فيها من حيث تراكم المخزون أو المصروفات التشغيلية.

المجموعة الثانية: مجموعة القيود الخارجية (30)

تواجه المنشأة بعض القيود الأخرى التي تفرض عليها بواسطة قوى خارجية من أمثلة هذه القيود ما يلي:

1. نقص أو عدم توافر المواد الخام الذي قد يكون نتيجة لعوامل خارجية مثل وجود قيود تحد من الاستيراد لبعض المواد الخام.
2. قيود المنافسة والسوق : والتي تتمثل في عدم توازن بين إنتاج المنشأة وطلب السوق على منتجاتها.
3. ويمكن التغلب على القيود الخارجية مثلاً بالبحث عن أسواق جديدة، أو زيادة الطلب في الأسواق الحالية، أو تقديم منتجات جديدة. كما يمكن البحث عن موردين للمواد الخام أو عرض أسعار شراء أعلى لتحفيز المورد الحالي على زيادة الكمية.

³⁰ - المرجع السابق، ص 69.

ثالثاً: الافتراضات التي تقوم عليها نظرية القيود تبني نظرية القيود على مجموعة من الافتراضات كما يلي: (31).

1- تعظيم أرباح المنشأة:

إن الهدف الأساسي لأي منشأة هو تنمية أموالها وتحقيق أكبر قدر ممكن من الإنجاز مما يؤدي إلى تعظيم الربحية، أما الحديث عن تحسين الجودة ، وإرضاء العملاء ، وسرعة تسليم المنتجات وإحراز التقدم التكنولوجي بسرعة أكبر من المنافسين فما هي إلا وسائل تساهم بتحقيق وزيادة الربحية.

2- يوجد دائماً قيد أو أكثر يعوق من قدرة المنشأة على تحقيق مستوى الأداء المطلوب، مما قد يؤدي إلى تخفيض قيمة الإنجاز الكلي للمنشأة. وعليه فقد تكون القيود التي تحد من إمكانيات التصنيع قيوداً خارجية أو قد تكون قيوداً داخلية. وبالتالي فإن الاهتمام والتركيز على إدارة القيود بدلاً من التركيز على تخفيض التكاليف سيؤدي إلى زيادة وتعظيم الإنجاز المحقق، ومن ثم تعظيم الربحية الكلية للمنشأة كطريقة لقياس الأموال.

3- استخدام هامش الإنجاز كطريقة لقياس الأموال:

هامش الإنجاز: "هو ذلك المعدل الذي تتولد عنده الأموال للمنشأة، وذلك بتحويل المواد الخام إلى إيرادات مبيعات. و يعبر هامش الإنجاز عن كمية المبيعات في وحدة الزمن، أي معدل المبيعات الذي يمكن من خلاله للمنشأة تنمية أموالها واكتساب الأرباح من عملية البيع وليس من مجرد القيام بعملية الإنتاج فقط . ويقاس هامش الإنجاز بالفرق بين إيرادات المبيعات وتكلفة المواد أو الخدمات المشتراة من الغير. وبالتالي يفهم من ذلك أن التكاليف التي تعتبر تكاليف متغيرة في ظل نظرية القيود هي تكاليف المواد والخدمات المشتراة ، الطاقة ، العمالة المؤقتة . بينما تكاليف العمالة المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية يفترض أنها تكاليف ثابتة، و لذلك فإن الافتراض الأساسي في نظرية القيود أنه في الأجل القصير التكاليف المتغيرة أصبحت هي الخامات فقط وأن تكلفة العمالة المباشرة أصبحت تكاليف ثابتة.

4- تداخل العلاقات بين الموارد(32)

اعتمدت التكلفة التاريخية التقليدية على استخدام الموارد حتى كامل طاقتها متجاهلة بذلك العلاقات التشابكية بين الموارد في النظام، وبالتالي فإن ذلك كان يقود إلى نظرة غير سليمة للمنشأة، حتى أدوات الرقابة للمحاسبة الإدارية التقليدية مثل التكاليف المعيارية كانت تعامل المنشأة كما لو كانت مجموعة منفصلة ومستقلة من الاستثمارات بدلاً من النظر إليها على أنها نظام واحد مصمم لتحقيق الأموال، إلا أن نظرية القيود تنظر إلى المنشأة على أنها تتكون من سلسلة من العمليات المتتالية المترابطة معاً، والتي يجب التنسيق فيما بينها. لذلك تركز نظرية القيود على تحقيق التدفق المتوازن للإنتاج من خلال النظام لزيادة

31- البريجاوي، علاء الدين ، نموذج مقترح لتحقيق التكامل بين نظام إدارة الجودة الشاملة TQM ونظرية القيود TOC لأغراض تخفيض التكلفة وتحسين الإنجاز، جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد 2013، ص84.

32- المرجع السابق، ص84.

هامش الإنجاز عن طريق التقليل من نقاط الاختناق، مما يبرز الحاجة إلى أهمية ترتيب وجدولة تدفق الإنتاج.

5- تقسيم الموارد من حيث مستوى الاختناقات تنقسم الموارد من حيث مستوى الاختناقات إلى ثلاثة موارد هي (33):

- أ. موارد تمثل نقاط اختناق نادرة.
- ب. موارد لا تمثل نقاط اختناق.
- ج. موارد تمثل قيود على الطاقة. ويلاحظ أن الموارد التي تمثل قيوداً على الطاقة هي موارد لا تمثل نقطة اختناق في الوقت الحالي، لكن إذا لم يتم إدارتها بدقة فقد تصبح نقطة اختناق فيما بعد، حيث أن نقطة الاختناق تمثل دائماً قيداً ، أما القيد فلا يمثل بالضرورة نقطة اختناق.

رابعاً: مزايا نظرية القيود:

- بعد دراسة وتحليل طبيعة وماهية ونشأة نظرية القيود ومراحلها وافترضاها، أصبح بالإمكان تبيان الفوائد والمزايا التي تعود على المنشأة من خلال تطبيقها لنظرية القيود: (34)
- 1- تُعدّ نظرية القيود إحدى أبرز فلسفات المحاسبة الإدارية التي تتسم بالفعالية والقدرة على زيادة وتحسين الطاقة الإنتاجية.
 - 2- سهولة التطبيق والاستخدام لجميع المنشآت الصناعية نظرياً.
 - 3- تساهم نظرية القيود في تحقيق أعلى مستوى فعال من العمل الجماعي، وذلك لأنه حتى تتفادى المنشآت الوقوع في فخّ القيود ولتتمكن من إدارتها واستغلالها كما يجب، فلا بُدّ من أن تعمل بجميع مراحلها الإنتاجية بانساق وانسجام.
 - 4- تحسين وظائف المحاسبة الإدارية من خلال توفير معلومات ملائمة وفعّالة تساعد في ترشيد القرارات التشغيلية، من خلال إدارة الموارد المقيّدة والتنسيق مع الموارد غير المقيّدة لتعظيم الأداء المالي والتشغيلي للوحدة، مع بيان الأسلوب الملائم للاستخدام مع كل **نوع من أنواع القرارات** حيث :
أ. تساعد نظرية القيود على ترشيد قرار تخطيط وجدولة الإنتاج من خلال مقابلة الطلب المتوقع للعملاء بالطاقة المتاحة للمورد المقيّد للتنبؤ بالاحتياجات من الموارد والطاقة لكل مرحلة إنتاجية في ضوء وجود مخزون وقائي لحماية المورد المقيّد من تقلبات الإنتاج.

- ب. يوفر أسلوب المحاسبة عن الإنجاز معلومات هامّة لاختيار تشكيلة المنتجات الأكثر ربحية بإعادة ترتيب المنتجات حسب معدّل إنجاز كلّ دقيقة يستغرقها كلّ منتج من المورد المقيّد في حالة وجود مورد مقيّد

³³ مؤمنة، هبة ، مرجع سابق ذكره ،ص 70-72.

³⁴ Michal MARTON, Iveta PAULOVÁ, 2010, p.g 74.

واحد خلال المراحل الإنتاجية وأن تنفيذ أسلوب البرمجة الخطية خلال خطوات التحسين المستمر يعطي حلولاً مثلى عند اختيار المزيج الإنتاجي عند تعدد الموارد المقيدة.

ج. يساعد استخدام الوقت الذي يستفيد منه المنتج من الوقت المتاح للمورد كأساس لتوزيع التكاليف التشغيلية في الوصول إلى تكلفة دقيقة للمنتج، تساعد في تسعير المنتجات بأسعار تنافسية لزيادة الأموال محققة من المبيعات.

خامساً: محددات استخدام نظرية القيود (35)

- 1- قد يعتبر تطبيق نظرية القيود صعباً بحال كانت القيود متحركة بشكل مستمر، مثلاً بحال كانت طبيعة العمل في المنشأة تختلف باختلاف موارد الإنتاج المتاحة.
- 2- مازالت حتى اللحظة صعبة التطبيق بصورة عملية.
- 3- تُعد نظرية القيود أداة لاتخاذ القرارات في الأجل القصير فقط.⁽³⁶⁾

وبالخلاصة يمكن القول أن القيود تُعد عاملاً أو مسبباً هاماً يحدّ من تحرك المنشآت نحو تحقيق أهدافها الأساسية المتمثلة بالدرجة الأولى بزيادة حجم الأموال والأرباح في الحاضر والمستقبل، ومن ثمّ إمكانية استمرار المنشآت وتطويرها، ولا بدّ من وجود قيد واحد على الأقل في كل نظام إنتاجي كعامل يحدّ من قدرات تلك المنشآت على تحقيق المزيد من أهدافها، كما أنّ القيود توجد وتظهر في أي وقت من حياة المنشآت وذلك عامل طبيعي ومنطقي، لأنّه إذا لم يكن هناك قيود على الإطلاق، فإنّ المنشأة ستقوم بإنتاج وبيع عدد لا نهائي من الوحدات وهذا في غير متاح في الواقع العملي، وكلّما تمّت إدارة القيود بطريقة سليمة فإنّ المنشأة ستتمكن من تحقيق أهدافها بالشكل المطلوب، والمنشأة تبعاً لنظرية القيود تتكون من مجموعة من العمليات المتداخلة والمتشابكة، وكل عملية تعتمد على الأخرى بطريقة ما، ويتوقّف الإنتاج النهائي للمنشأة على الجهود المشتركة لكلّ هذه العمليات التي يتكون منها النظام مع الاهتمام بالقيود التي تحدّ من تدفق الإنتاج والتي تشكّل قيداً على الربحية الكلية للمنشأة في فترة زمنية معينة.

³⁵ Michal MARTON, Iveta PAULOVÁ, 2010, p.g 74.

³⁶ John Freeman and Technical Information Service/ Theory of constraints and throughput accounting/ Topic Gateway Series No. 26 / 2007 CIMA/ page 6.

المبحث الثاني

ماهية وطبيعة مدخل المحاسبة عن الإنجاز

أولاً: ماهية مدخل المحاسبة عن الإنجاز

كانت بداية ظهور مصطلح كلمة الإنجاز في أواخر السبعينات من القرن الماضي في مجال العلوم الإدارية لأول مرة ضمن كتابات Goldratt الذي قام بتطوير أحد البرامج الخاصة بالحاسوب فيما يتعلق بجدولة الإنتاج ، ومع تطور نظرية القيود بداية التسعينات ظهرت محاسبة الإنجاز لتلبية احتياجات الإدارة من المعلومات اللازمة لدعم وتطبيق مفاهيم التطوير المستمر التي تبنتها النظرية، وكذلك لتقديم معلومات للإدارة بالشكل الذي يساعدها في تحديد الأولويات ومعرفة بمقدار الإنجاز خلال فترة زمنية معينة⁽³⁷⁾.

وقد حاول البعض تحديد مفهوم المحاسبة عن الإنجاز من خلال مجموعة من التعاريف:

- حيث يرى Yoshikawa بأنها " منهج محاسبي متجانس مع فلسفة JIT، وفي جوهره يفترض أن المدير لديه مجموعة من الموارد المتاحة تشتمل على (رأس المال - المباني والمعدات - العمالة) وباستخدام تلك الموارد يتم شراء الخامات وتحويلها إلى منتج تام يتم بيعه لتوليد إيرادات المبيعات. وبالتالي فإن أنسب هدف مالي هو تعظيم هامش الإنجاز الذي يساوي المبيعات مطروحا منها تكلفة المواد المباشرة ، حيث تعتبر باقي العناصر الأخرى تكاليف ثابتة"⁽³⁸⁾.
- ولقد وضع معهد المحاسبين الإداريين القانونيين CIMA تعريفاً للمحاسبة عن الإنجاز على أنها "طريقة لقياس الأداء تؤسس على بناء علاقات بين الإنتاج والتكاليف والقدرة على الإنجاز، وتؤسس تكلفة المنتجات وفقاً للمحاسبة عن الإنجاز على استخدام كل من المنتجات والموارد الرئيسية"⁽³⁹⁾.
- كما يمكن تعريف مدخل المحاسبة عن الإنجاز استناداً إلى تعريف Goldratt بأنها: "منهج من مناهج المحاسبة الإدارية المبنية على مجموعة من المبادئ هدفها بالدرجة الأولى مساعدة المديرين على اتخاذ القرارات المتعلقة بتعزيز وتحسين ربحية المنشأة ، وهي مقياس الأداء في نظرية القيود TOC بصورة فعّالة، وعليه فهو المنهج الذي يحدّد العوامل التي تحدّد من قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها"⁽⁴⁰⁾، ورغم أن المحاسبة عن الإنجاز ليست فرعاً من محاسبة التكاليف لأنها لا تقوم على تخصيص

³⁷ - عابدين، محمد حسني، مدخل المحاسبة عن الانجاز لتطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية- دراسة تطبيقية على المنشآت الصناعية الفلسطينية، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة، 2015، ص 17.

³⁸ مدونة وليد الجبلي، مقال بعنوان المحاسبة عن الانجاز المفهوم والأبعاد ، 2013/4/7، <http://walidsamir7.blogspot.com/>

39 John Freeman and Technical Information Service in CIMA, Theory of constraints and throughput accounting, Topic Gateway Series No. 26, CIMA, March

40 https://en.wikipedia.org/wiki/Throughput_accounting

التكاليف وتحميلها للمنتج، (حيث تعتبر أن التكلفة المباشرة الوحيدة هي المواد الخام والمواد المشتراة للإنتاج)، إلا أن مؤسسها Goldratt اختارها كبديل فعال لمحاسبة التكاليف.

- كما يمكن تعريف المحاسبة عن الإنجاز بأنها النظام المبني على تحديد المحددات التي تمنع المنظمة من تحقيق أهدافها، وبذلك فإن اهتمام المحاسبة عن الإنجاز ينصب على الأساس النقدي بدلاً من أساس الاستحقاق حيث لا يحمل هذا النظام المنتجات والخدمات بكامل التكلفة، بل يحملها فقط بالتكلفة الحقيقية المتغيرة التي تخص تلك المنتجات وهي المواد المباشرة والتي تطرح من قيمة المبيعات للحصول على الإنجاز Throughput المتحصل.⁽⁴¹⁾

- أحدث تعاريف المحاسبة عن الإنجاز والتي وردت على يد أحد مؤسسي المدخل (Cox, James, 2012: p. g 72) وهو المفهوم الواسع للإنجاز والذي يصف محاسبة الإنجاز بأنها: ذلك النظام الذي يتكون من عدد من المتغيرات التابعة تعمل معاً لتحقيق وحدات الهدف وتقلل من معوقات التطبيق، ويعتبر التحسن في الأداء هو نتيجة مباشرة للتحسن في القيود المفروضة على النظام، وبالتالي قد يكون تخصيص التكاليف أمراً غير ضروري، ويكون المستقبل مع التوجه نحو مفاهيم الإنجاز".⁽⁴²⁾

- من خلال استعراض التعاريف المختلفة لمدخل المحاسبة عن الإنجاز فإن الباحث يرى أنه يمكن صياغة تعريف شامل لمدخل المحاسبة عن الإنجاز الباحث كما يلي: هو مدخل من مداخل المحاسبة الإدارية الحديثة التي تسعى بالدرجة الأولى لتحديد نقاط الاختناق التي تعاني منها المنشآت وتلافيها من خلال تقييم قدرة الشركة في تحقيق الفعالية في أداء انشطتها بغرض الوصول إلى وحدات الهدف النهائي في توليد الإيرادات والإنجاز المتحصل ، وليس الكفاءات الداخلية في التشغيل، وعليه فهو ليس الإنجاز نظاماً لقياس وتخصيص التكاليف (مثل التكاليف المعيارية وتكاليف الأنشطة ABC) وإنما يعتبر مقياساً للقيمة المضافة من التدفقات النقدية الداخلية للمنشأة في صورة الإيرادات (أو المبيعات) ، وبالتالي تظهر أهمية هذا المدخل في التحسين المستمر لتعظيم معدل الإنجاز (كبديل عن تخفيض التكاليف).

⁴¹- Reinier, Wisse, Master Thesis titled New opportunities for ABC in the information economy, Master of Science of Business Economics (Accounting, Auditing and Control) program at the Erasmus School of Economics in Rotterdam, Erasmus University Rotterdam, September 2010, page18.

⁴²- عابدين، محمد حسني، مرجع سبق ذكره، ص 17.

ثانياً: المفاهيم الأساسية لتطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز⁽⁴³⁾

1- معدل الإنجاز :

يعرف الإنجاز بأنه "مقدار التدفق الذي تحققه الشركة من المبيعات، وبالتالي يعرف بالفرق بين كل الأموال التي تدخل للشركة من المبيعات للوحدة كالتالي (T) : والأموال التي تدفعها للموردين، ويتم حساب الإنجاز كما يلي: ⁽⁴⁴⁾

$$\text{الإنجاز للوحدة } T = \text{سعر بيع الوحدة} - \text{التكلفة المتغيرة للوحدة}$$

وتشمل التكلفة المتغيرة طبقاً لنظرية القيود في تكلفة المواد الخام فقط حيث أن هذه التكلفة تتغير مع تغير الوحدة المنتجة ، وتعبّر هذه المعادلة عن مقدار الأموال الإجمالية للشركة (T) التي تحققها الشركة من بيع وحدة واحدة من المنتج ونصل إلى (T) الاجمالية لكل المنتجات. وبذلك يشير الإنجاز السريع ذو الجودة المرتفعة إلى كفاءة وفعالية الأداء تجاه الهدف الرئيسي للمنشأة، والذي يتمثل في زيادة المبيعات وتعظيم الربحية نظراً لأن تحسين وزيادة الإنجاز يترتب عليه العديد من المنافع مثل: سرعة تنفيذ طلبات العملاء وتخفيض المخزون وتخفيض تكلفة الإنتاج.

وطبقاً لمفهوم نظرية القيود فإنه يمكن النظر إلى معدل الإنجاز على أنه مقياس لسرعة دوران الأموال في المنشأة أو كمية المبيعات في وحدة الزمن (أي منذ بداية عملية الإنتاج إلى الانتهاء من التصنيع وإتمام المنتج سواء كان هذا الوقت يضيف قيمة أو لا يضيف قيمة للمنتج)، مما يساعد إدارة المنشأة بالتعرف على الأنشطة التي تستغرق وقتاً أطول وتكلفة أكبر ، والأنشطة التي تعوق التدفق الطبيعي للإنتاج بدلاً من الاقتصار فقط على معدلات التشغيل الفعلي التي قد تخفي كفاءة استغلال الوقت الكلي كأحد الموارد الهامة ومستوى جودة الأداء في العملية الإنتاجية، ويحسب معدل الإنجاز كما يلي: ⁽⁴⁵⁾

$$\text{معدل الإنجاز} = \text{معدل التشغيل الفعلي} \times \text{كفاءة دورة التصنيع} \times \text{نسبة الناتج الجيد المباع}$$

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

وعليه يصبح معدل الإنجاز

$$\text{معدل الإنجاز} = \frac{\text{عدد الوحدات الجيدة المباعة}}{\text{وقت التصنيع الكلي}}$$

⁴³ , <http://walidsamir7.blogspot.com>, pages 1-4

⁴⁴ - زغلول، جودة، إطار مقترح لتحقيق التكامل بين فلسفة الوقت المنضبط JIT وبين نظرية القيود TOC لأغراض خفض التكلفة وزيادة الانجاز، 2008 ، ص19.

⁴⁵ - مؤمنة، هبة 2004 مرجع سابق ذكره ص 87.

2- هامش الإنجاز :

يرى مؤيدو المحاسبة عن الإنجاز أن هامش الإنجاز للمنشأة ينتج من سلسلة القيمة التي أضافتها للمواد المباشرة بتحويلها إلى منتج مباع ومن ثم يتم حسابه بالفرق بين قيمة المبيعات وتكلفة هذه المواد فقط . وذلك بافتراض أن المواد المباشرة هي عنصر التكلفة المتغير الوحيد، وبإبقاء عناصر التكاليف الأخرى بما فيها الأجور المباشرة، تمثل عناصر تكاليف ثابتة و ذلك في الأجل القصير.

ومن ثم يؤسس مدخل المحاسبة عن الإنجاز على أن تعظيم المبيعات هو المدخل الوحيد الذي يمكن للمنشأة من خلاله تعظيم هامش الإنجاز ومن ثم تعظيم الأرباح الكلية للمنشأة، ومن ثم يؤسس مدخل المحاسبة عن الإنجاز على عدم التركيز على حجم الإنتاج، ولكن تحويل الاهتمام إلى المبيعات كأساس لقياس، و تقييم مدى كفاءة وفعالية إدارة المنشأة على استغلال الموارد المتاحة في المنشأة بصفة عامة و الموارد المقيّدة بصفة خاصة هذا من ناحية. ومن ناحية أخرى يؤسس مدخل المحاسبة عن الإنجاز على الأخذ في الاعتبار إيرادات المبيعات وتكلفة المواد للمنتجات المباعة فقط عند حساب هامش الإنجاز ولا يدخل في ذلك نفقات التشغيل (الأجور والتكاليف الصناعية الإضافية) وتبرير ذلك من وجهة نظر مؤيدي مدخل المحاسبة عن الإنجاز يعود إلى⁽⁴⁶⁾ :

أ. باستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز ستتمكن المنشأة من التغلب على مشكلة قيام المديرين بتعظيم المنفعة الذاتية لهم ، من تعظيم مكافأته المبنية على صافي الربح، وذلك من خلال العمل على زيادة ربحية المنشأة من خلال الإنتاج بكميات كبيرة تؤدي إلى تراكم المخزون بأنواعه المختلفة. حيث أن تقييم المخزون بتكلفة المواد فقط سيؤدي إلى استبعاد أثره على الأرباح وكذلك انتفاء عملية التلاعب في الأرباح خاصة عند زيادة حجم الإنتاج عن المبيعات الفعلية .

ب. توجه الإدارة نحو تعظيم الهدف الكلي للمنشأة، بدلاً من التركيز على تحقيق الأهداف الفرعية لكل قسم على حدة.

ج. تحسين الاتساق و الانسياب بين العمليات الإنتاجية، حيث أن المخزون يؤدي إلى إعاقة سرعة انسياب الإنتاج، ومن ناحية أخرى يؤدي وجود المخزون بكميات كبيرة إلى تحميل المنشأة لتكاليف الاحتفاظ بالمخزون مما يمثل تعطيلاً للموارد المتاحة للمنشأة .

د. الربح يمثل دالة عكسية في زمن التصنيع وزيادة المخزون تؤدي إلى زيادة هذا الزمن، ومن ثم فإن الربح يتناسب عكسياً مع مستوى المخزون .

وطبقاً لمدخل المحاسبة عن الإنجاز فإنه يجب الأخذ في الاعتبار أن الموارد المستنفدة في سبيل تحويل الوحدة الواحدة من كل منتج من مادة خام إلى منتج نهائي، وما إذا كان هذا المورد يمثل مورداً نادراً في العملية الإنتاجية أم لا، ومن ثم فإن محور اهتمام مدخل المحاسبة عن الإنجاز عند ترتيب المنتجات حسب ربحيتها ليس بمقدار فائض المساهمة التقليدي الذي يحققه المنتج، ولكن بما يحققه استخدام المورد النادر

⁴⁶ - المرجع السابق ص.ص 88-89.

من أرباح هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى يُبنى مدخل المحاسبة عن الإنجاز على محاولة الربط بين الإنجاز المحقق من كل منتج وبين ما استنفذه من تكلفة المورد المقيّد حتى يمكن ترتيب المنتجات حسب الربحية النسبية لها، و ذلك بهدف ترشيد القرارات الإدارية المتعلّقة باختيار تشكيلة المنتجات المثلى وذلك كما يلي :

$$\text{نسبة هامش الإنجاز لأي منتج} = \frac{\text{هامش الإنجاز لكل ساعة تشغيل في المورد المقيّد}}{\text{التكلفة لكل ساعة تشغيل في المورد المقيّد}}$$

وللتعرّف على كفاءة العمليّات التشغيليّة في المنشأة والحكم على مدى ربحيتها من عدمه ثم استحداث نسبة عامّة للإفصاح عن العلاقة بين هامش الإنجاز الكليّ للمنشأة وبين إجمالي تكاليف التصنيع وتحسب كما يلي:

$$\text{نسبة هامش الإنجاز العامّة} = \frac{\text{هامش الإنجاز الكلي}}{\text{إجمالي تكاليف التصنيع}} \times 100$$

بحيث إذا كانت نسبة هامش الإنجاز العامّة أكبر من واحد صحيح فإن ذلك يشير إلى جدوى القيام بالعمليات التشغيلية والقدرة على تحقيق أرباح (والعكس صحيح). ومن ثمّ يمكن القول بأنّ هامش الإنجاز يعبر عن دالّة مكونة من أربعة عناصر وهى سعر البيع، سعر شراء الموادّ الخام، معدّل استخدام الموادّ الخام ، ومقدار الإنجاز المحقق.

3- المخزون:

بالنسبة لكل الأنشطة يعتبر الريح دالّة عكسية في الزمن اللازم للتصنيع وهذا بدوره يعني أنّ الربحية تتناسب عكسياً مع مستوى المخزون في النظام لأنّ زيادة المخزون يؤدّي إلى زيادة الزمن اللازم للتصنيع.

4- تكاليف التشغيل:

أحد المفاهيم الأساسية التي يؤسّس عليها مدخل المحاسبة عن الإنجاز هي اعتبار كامل التكاليف اللازمة لتحويل الموادّ الخام إلى منتج مباعه (هي الأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة) بمثابة تكاليف ثابتة ومحدّدة في الأجل القصير، والحجج التي يستند إليها مؤيّدو مدخل المحاسبة على الإنجاز في هذا الشأن تتمثّل فيما يلي (47):

أ. ترتبط تكاليف التشغيل الأخرى (بخلاف الموادّ المباشرة) مثل العمل بالطاقة المتاحة للموارد المختلفة التي تم اقتناؤها بالفعل بالمنشأة و التي يفترض ثباتها في الأجل القصير ، ممّا يتطلّب النظر للتكاليف المرتبطة بها على أنّها تكاليف ثابتة بصرف النظر عن كمّيّة وتشكيلة الإنتاج.

⁴⁷ - المرجع السابق ص90.

ب. تميل تكلفة العمل في المنشآت الصناعية التي تعمل في بيئة التصنيع الحديثة إلى الثبات ، نتيجة وجود العديد من التغيرات التكنولوجية مثل الاعتماد على عماله متعددة المهارات والتي يمكنها القيام بأنشطة إنتاجية وخدمية متعددة بدلاً من الاعتماد على عماله متخصصّة ومرتبطة بأداء نشاط معيّن.

ج. الهدف النهائي للمنشأة هو تعظيم العائد على حجم الأموال المستثمرة فيها و ذلك من خلال تعظيم صافي الأرباح الكلية وليس ربحية كل منتج على حدة .

ثالثاً: الافتراضات و المفاهيم التي يؤسّس عليها مدخل المحاسبة عن الإنجاز :

يتبيّن جلياً من خلال تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في المنشآت الصناعية خاصّة الحديثة منها، أنّه من الممكن أن يُعدّ العلاج الفعّال لمشكلة القيود التي يمكن أن تواجه هذه المنشآت . حيث يؤسّس مدخل المحاسبة عن الإنجاز على تعظيم هامش الإنجاز، و ذلك من خلال الحدّ من حدوث مثل هذه القيود، وعليه يمكن تلخيص الافتراضات والمفاهيم التي يُبنى عليها مدخل المحاسبة عن الإنجاز كما يلي⁽⁴⁸⁾:

1- يجب أن يحتلّ هامش الإنجاز المرتبة الأولى في ترتيب وتقييم القرارات والبدائل المتاحة، و ذلك عند اتخاذ أي من القرارات الإدارية في المنشأة ، ثم يلي ذلك تخفيض حجم الأموال المستثمرة في المخزون، ثم يلي ذلك تخفيض تكاليف التشغيل في المرتبة الأخيرة، و ذلك حتى يتسنى للمنشأة تعظيم هامش الإنجاز ممّا يؤدي إلى تعظيم الأرباح الكلية للمنشأة.

2 - تعتبر تكاليف التشغيل في الأجل القصير بمثابة تكاليف محددة مقدما وعليه يمكن اعتبارها تكاليف ثابتة، تحمل على الفترة الزمنية ولا تخصّص بين المنتجات.

3- تتأثر تكلفة الموادّ المباشرة باختلاف حجم و تشكيلة المنتجات ولذلك فهي تعتبر بمثابة عنصر التكلفة المتغيرة الوحيد، و لذلك تأخذ في الحسبان عند حساب هامش الإنجاز و الذي يُتخذ أساساً لتطوير التقارير الداخلية لأغراض ترشيد القرارات الإدارية المختلفة .

4- المحاسبة عن الإنجاز هي فلسفة مبنية على محاولة تعظيم الهدف الكليّ للمنشأة، و ذلك من خلال ثلاث أهداف رئيسية ومتتالية هي:

- زيادة حجم المبيعات إلى أقصى قدر ممكن (ممّا يعني تعظيم هامش الإنجاز).
 - ثمّ يلي ذلك تخفيض مستويات المخزون بكامل أنواعه إلى أدنى حد ممكن.
 - ثمّ يأتي تخفيض تكاليف التشغيل في المرتبة الأخيرة من أولويّات أهداف المحاسبة عن الإنجاز.
- وعليه يمكن القول بان تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في المنشآت الصناعية يُعدّ علاجاً فعّالاً لمشكلة القيود التي يمكن أن تواجه هذه المنشآت.

⁴⁸- أبو شناف، زايد سالم، مرجع سبق ذكره ص 228.

خلاصة ما سبق نجد أن تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز يعد أداة فعالة بيد الإدارة لتعزيز فعالية أنشطتها وبالتالي تعزيز عائداتها، من خلال الحد من الكثير من القيود والمشكلات التي تواجه الشركات وإدارتها بالشكل المناسب، من خلال الاهتمام بمعدل الإنجاز كمؤشر أساسي يوجه الإدارة إلى تحقيق أهدافها المتمثلة بزيادة مبيعاتها وتعزيز ربحيتها، وبالتالي الاهتمام بمحرك التكلفة الأساسي لكل المنتجات والذي هو المواد المباشرة اللازمة للإنتاج ، والذي يترتب عليه بالضرورة تخفيض كل من تكاليف التشغيل التي تُعد في معظم الشركات تكاليف ثابتة وكذلك الأموال المهدورة في المخزون والذات يتناسبان عكساً مع الربح الذي تسعى إليه المنشآت.

المبحث الثالث:

مقارنة بين مدخل المحاسبة عن الإنجاز وبعض مداخل التكاليف التقليدية والحديثة

مقدمة:

لا يُعدّ المحاسبة عن الإنجاز فرعاً من فروع محاسبة التكاليف، إنّما هي مدخل هام من مداخل المحاسبة الإدارية، وسلاح فعال بيد الإدارة لترشيد اتخاذ قراراتها خاصة فيما يخص زيادة إنجاز المنشأة ككل وتخفيض كلّ من المخزون وتكاليف التشغيل للحدّ الأدنى.

ولأنّ كلّاً من فرعي محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية تشتملان على العديد من الأنظمة التقليدية والحديثة التي يسعى كل منها إلى خدمة الإدارة في اتخاذ قراراتها، وجودة قياس تكاليفها في ظلّ المتغيرات الصناعية الحاصلة وكل حسب أهدافه والغاية الموضوع لأجلها ، ونظراً لأهمية مشكلة البحث وموضوع المحاسبة عن الإنجاز بشكل خاص وضرورة إبراز هذه الأهمية، تجد الباحثة أنّه لا بدّ من عرض مقارنة سريعة لبعض نظم التكاليف التقليدية، وبعض مداخل المحاسبة الإدارية الحديثة التي تستخدمها الإدارات في ظلّ بيئة التصنيع الحديثة حالياً مثل نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ABC system ، ونظام الإنتاج في الوقت المحدّد JIT system ، وبين مدخل المحاسبة عن الإنجاز Throughput Accounting موضوع البحث، من حيث مجموعة من النقاط الهامة التي تفيد الجهات متخذة القرارات في اختيار القرارات المناسبة، ولبیان إمكانية ربط المحاسبة عن الإنجاز مع هدف البحث وهو ترشيد التكلفة والقرارات الإدارية من خلال المقارنة بين هذه المداخل وتمييز المحاسبة عن الإنجاز عن غيرها من المداخل.

وسيتّم توضيح ذلك في الجدول التالي رقم (1):

الجدول رقم (1)

مقارنة بين كل من محاسبة التكاليف التقليدية Traditional costs accounting و نظام التكلفة على أساس

الأنشطة ABC ومدخل محاسبة الإنتاج في الوقت المحدد JIT ومدخل المحاسبة عن الإنجاز TA

البيان	محاسبة التكاليف التقليدية	نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC	محاسبة الإنتاج في الوقت المحدد JIT	ومدخل المحاسبة عن الإنجاز TA
1	الهدف الأساسي	تحديد تكلفة الوحدات المنتجة لأغراض تقييم المخزون وتحديد نتائج الأعمال، وللاستخدامات الإدارية المختلفة	تحديد تكلفة الوحدات المنتجة بشكل أدق لمساعدة الإدارة على اتخاذ قراراتها بصورة صحيحة. وبالتالي تحسين كافة أنشطة المنشأة وليست الأنشطة التي تمثل قيوداً فقط بل شموليتها كافة الأنشطة بلا استثناء. ⁽⁴⁹⁾	إدارة العملية الإنتاجية بصورة تمنع الهدر وضياح الطاقة الإنتاجية وزيادة الفعالية بشكل أكبر.
2	الهدف الموسع أو طويل الأمد	تحسين الرقابة الإدارية وتحليل الانحرافات.	تقود نحو إدارة المنشأة ككل على أساس الأنشطة لتحسين اتخاذ قراراتها الاستراتيجية.	تهدف فلسفة الإنتاج في الوقت المحدد إلى تحسين استمرارية المنشأة خاصة في الأمد القصير وهو ما يقود إلى استمرار نموها في الأمد الطويل.
3	زمن صدورها وتطويرها	منذ 1900-1950	صدرت بداية في 1910 ثم أعيد تطويرها منذ 1980 على يد Cooper & Kaplan	صدرت على يد Deming Toyota + منذ 1950-1960 على يد Goldratt
5	التأكيد ⁽⁵⁰⁾ على مفهومي التحسين المستمر	تفترض وجود مجموعة ثابتة ومحددة من القيود والمحددات يتم البحث ضمنها عن الحلول المثلى وليس بالإمكان تجاوزها	غير مدرجة في نظام ABC لكن بالإمكان توسيعها من خلال تحليل الأنشطة المستخدمة في النظام.	استخدام نظام Kaizen للوصول إلى الكمال باستخدام تقنية خطط ثم نفذ ثم تحقق Plan-Do-Check-Action

⁴⁹ Summary by Kerry A. Martin, Corbett, T. 2000. Throughput accounting and activity-based costing: The driving factors behind each methodology. *Journal of Cost Management* (January/February): University of South Florida, Summer 2002,MAAW (Management and accounting web)Pages 37-45.

⁵⁰ - المرجع السابق بتصرف الباحثة، ص39.

		وتحسينها.	technique وبالتالي	تحسين نقاط الاختناق الموجودة.
6	الاهتمام بالأمد القصير أو الطويل الأجل	يركّز على الأمد القصير مع التأثير على الأمد طويل الأجل.	يركّز على الأمد طويل الأجل بالنسبة للتكاليف المتغيرة.	يركّز على الأمد القصير مع تأثير على الأمد طويل الأجل.
7	التركيز الرئيسي أو المبادئ التي يستند إليها	يهتمّ بشكل رئيسي بالإنتاج والقيمة المضافة التي تقدّمها الأقسام الإنتاجية بشكل خاص وبالتالي زيادة الإنتاج هي الهدف الرئيس.	يهتمّ بشكل رئيسي بتخصيص التكاليف بشكل صحيح لتقديم تكاليف دقيقة وأرباح فعليه لمركز التكلفة.	يهتمّ بكامل النظام الإنتاجي من حيث قوة ترابطه وتعاونه لتحقيق أهداف المنشأة ككلّ.
				التركيز على زيادة ربحية المنشأة من خلال التأكيد على أنه لا يتمّ خلق قيمة مضافة للمنشأة إلاّ بزيادة المبيعات، وبالتالي بالتركيز على الأهداف الثلاثة أولاً زيادة الإنجاز ثم تخفيض المخزون ثم تخفيض تكاليف التشغيل للحد الأدنى.
8	كيفية قياس المخرجات	يتمّ قياس المخرجات عند إتمام المنتجات بافتراض أن الانتهاء من عملية الإنتاج يؤدي إلى إضافة قيمة للمنشأة وتنمية أموالها.	يتمّ قياس المخرجات عند إتمام المنتجات بافتراض أن الانتهاء من عملية الإنتاج يؤدي إلى إضافة قيمة للمنشأة وتنمية أموالها. ولكن بتخصيص التكاليف الصناعية الإضافية على الأنشطة ثم تحميلها للمنتجات بمعدّل تحميل مناسب لكل نشاط	يتمّ قياس المخرجات عند نقطة البيع وتسليم الإنتاج للعملاء ، بافتراض أن عملية البيع فقط هي التي تؤدي إلى إضافة القيمة للمنشأة وإلى تنمية أموالها.
9	الرقابة على الإنتاج	يركّز على دفع نظام العملية الإنتاجية من خلال التركيز على فعالية العمالة المباشرة والحجم الإنتاجي المتاح.	غير معنونة من قبل ABC	يركّز على سحب النظام باستخدام صلاحية Kanban ⁽⁵¹⁾ للإنتاج.
10	تبويب عناصر التكاليف حسب العلاقة بموضوع	تبويب عناصر التكاليف و بحسب علاقتها بالوحدات المنتجة إلى عناصر مباشرة	يتمّ تبويب وتحليل عناصر التكاليف بحسب الأنشطة، وبعد ذلك يتمّ تخصيص	يتطلّب تحديد هامش الإنجاز التركيز على المبيعات وتكلفة المواد فقط

⁵¹ - المرجع السابق، ص41.

	التكلفة	وعناصر غير مباشرة، وتبويبها بحسب علاقتها بحجم إلى عناصر متغيرة وعناصر ثابتة. وتخصّص التكاليف الصناعية الإضافية على المنتجات بعد حصرها في حساب مراقبة التكاليف الصناعية الإضافية واستخدام معدّل تحميل واحد لتخصيصها على المنتجات.	تكاليف كل مجمع نشاط علي أصناف المنتجات باستخدام معدّل تحميل فإنّ نظام التكلفة حسب النشاط يستخدم مجموعات تكلفة للأنشطة مختلفة وأسس تخصيص متعددة يجري تحديدها من خلال البحث عن المسببات الفعلية لهذه الأعباء.	التي تُعدّ العنصر المباشر الوحيد، ممّا تنتقي معه الحاجة إلى التفرقة بين العنصر المباشر وغير المباشرة.
11	كيفية تخصيص التكاليف الصناعية الإضافية ومحرّكات التكلفة	يتمّ تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة باستخدام محرّكات التكلفة المستندة على حجم الوحدات المنتجة أو ساعات العمل المباشر.	تخصّص التكاليف الصناعية الإضافية على الأنشطة أولاً ثم على الوحدات المنتجة باستخدام محرّكات تكلفة مختلفة.	لا تخصّص التكاليف الصناعية الإضافية إطلاقاً لأنها لا تُعدّ تكاليف مباشرة باعتبار أنّ التكاليف المباشرة هي فقط الموادّ المباشرة.
12	دقة احتساب تكاليف الوحدات المنتجة	مضلّة وليست دقيقة	دقيقة بشكل مقبول	تكاليف الإنتاج هي فقط تكاليف الموادّ المباشرة.
13	حجم المخزون أو مستويات التخزين وكيفية تقييمه	عالية المخزون يعتبر أصل، وعمليات التشغيل تزيد من قيمته، ولذا يتمّ تقييمه بالتكاليف الصناعية المباشرة وغير المباشرة .	غير معنونة من قبل ABC	قد يحتفظ بحد أدنى من مخزون الامان خاصة أمام نقاط التصنيع لزوم استمرار العمل وتجنب التوقّف المفاجئ الناجم عن انعدام وجود مخزون لكن مقيماً بتكلفة الموادّ المباشرة فحسب مع الميل بشكل دائم للتخفيض.
14	تحديد المخلفات	يتمّ احتسابها من خلال كل من انحرافات السعر والكميّة	غير مدروسة بشكل مباشر ولكن موسعة في الإدارة على أساس الأنشطة ABM	تخفيض بشكل كبير من خلال التركيز على المحدّدات التي تعيق النظام الإنتاجي والتخلص منها

15	التركيز على الطاقة أو القدرة المتاحة	العمالة وطاقة الآلات المستخدمة وانحرافات حجم الإنتاج	تقيس تكلفة الطاقة غير المستخدمة حتى تتمكن من إدارة الطاقة الإنتاجية المتاحة	تقيس زمن دورة الإنتاج الكامل وتركز على الموازنة بين الطاقة المتاحة والإنتاج المتدفق للعمل.	تركز على الموازنة بين الإنتاج المتدفق وبين العمل المنجز فقط بهدف زيادة المبيعات وليس زيادة الطاقة الإنتاجية للمنشأة.
16	تأثير وجود المخزون الحالي على ربحية المنشأة	تزيد ربحية المنشأة.	تزيد ربحية المنشأة.	يعد المخزون عبئاً على ربحية المنشأة ويقوم بتخفيضها لذا يسعى هذه المدخل لجعله معدوماً.	يعد المخزون عبئاً على ربحية المنشأة ونسبة إنجازها ويقوم بتخفيضها.
17	الإشارات التي تُعنى بزيادة التنوع في المنتجات	تميل محاسبة التكلفة التاريخية إلى تنويع المنتجات مظهرة أنه كلما ازداد التنوع في المنتجات كلما ازدادت حجم الوحدات المنتجة وعليه تنخفض تكلفة لوحدة المنتجة.	لا يشجع نظام ABC عليه مشيراً إلى أنه كلما ازداد التنوع الإنتاجي زاد حجم التكاليف غير المرغوب بها مثال: تزداد التكاليف الصناعية الإضافية غير الضرورية.	لا يشجع JIT عليها من خلال مبادئه المرتكزة على تعظيم فعالية المعمل الحالي والخلايا الإنتاجية المحددة.	يشجع TA على زيادة التنوع الإنتاجي بالنظر أنه كلما زاد التنوع الإنتاجي زادت نسبة الإنجاز المتحصل.
18	مقاييس الأداء	مقاييس الأداء الأساسية المشهورة مثل مقاييس الانحرافات، الأرباح الصافية والعوائد على الاستثمار	تكاليف الإنتاج، تكاليف الأنشطة الخدمية، تكاليف الزبائن، وجميع المقاييس الأخرى التي تعنى بالربحية.	جميع المقاييس غير المالية مثل زمن الدورة الإنتاجية، زمن تسليم الطلبات، الجودة (كنسبة مئوية)، دورة المخزون، وبالتأكيد تكلفة الوحدة المنتجة	تعظيم الإنجاز مع تخفيض كل من المخزون والتكاليف التشغيلية.

اعتمد في اعداد هذا الجدول على الأفكار والبنود الأساسية المطروحة في المرجع James R. Martin, Ph.D., CMA, Professor Emeritus, **Comparing Traditional Costing, ABC, JIT, and TOC**, spring 2008, , University of South Florida MAAW (Management and accounting web), [Martin, J. R. Not dated. Comparing Traditional Costing, ABC, JIT, and TOC. Management And Accounting Web.http://maaw.info/TradABCJITTOC.htm](http://maaw.info/TradABCJITTOC.htm)

والمراجع التالية المراجع هي مؤمنة، هبة 2004 مرجع سابق ذكره، ص99-101، ز غول، جودة، إطار مقترح لتحقيق التكامل بين فلسفة التوقيت المنضبط JIT وبين نظرية القيود TOC لأغراض خفض التكلفة وزيادة الإنجاز، 2008 ص29-36. ويتصرف الباحث وتعديلاته حسب ما يخدم مشكلة البحث وموضوعه).

تتوافق رؤية الباحث من خلال المقارنة السابقة لأهم البنود التي تهتم متّخذي القرارات والمستخدمين مع كلّ من الباحث (جودة زغلول) والباحث (هبة مؤمنة) والباحث (Martin .J. R) في- وجود مجموعة من الملاحظات الهامة- كما يلي:

1- أنّ مدخل المحاسبة عن الإنجاز يضاهي في أهميته أهم مداخل التكاليف المتبعة التقليدية منها و الحديثة مثل نظام التكلفة على أساس الأنشطة **ABC system** و نظام الإنتاج في الوقت المحدد **JIT system**، ويتفوق على بعضها في بعض البنود من حيث اهتمامه بصورة خاصة بتعظيم عمليات البيع والربحية، والتركيز على ترشيد القرارات التشغيلية من خلال التركيز على الأنشطة التي تشكّل قيوداً فقط، ممّا يقود إلى تعظيم الإنجاز ككلّ واعتبار الموادّ المباشرة هي عنصر التكلفة المباشرة الوحيد، ومن ثمّ السعي بشكل أساسي بعد تعظيم الإنجاز إلى ترشيد التكاليف التشغيلية، وتخفيض المخزون إلى الحد الأدنى، وتركيزه المباشر على الأمد القصير مع امتداد تأثيره على الأمد طويل الأجل، إلّا أنّه يُلاحظ أنّه على الرغم من أن استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز قد يلبي احتياجات مستخدمي المعلومات ومتخذي القرارات بمفرده، إلّا أنّه عند المزج بين أكثر من مدخل (خاصة الحديثة منها) فبالإمكان إعطاء قيمة مضافة للمعلومات التي يقدّمها مدخل المحاسبة عن الإنجاز.

2- نستطيع مثلاً المزج بين نظام **ABC** وبين مدخل المحاسبة عن الإنجاز **TA**، ورغم أهمية المحاسبة عن الإنجاز بمفرده، إلّا أنّه بالمزج بين المدخلين تزداد القيمة المضافة للمعلومات المفيدة لاتّخاذ القرارات⁵² بسبب تركيز نظام **ABC** على احتساب تكلفة الوحدة المنتجة بصورة دقيقة بتخصيص التكاليف الصناعية الإضافية على الأنشطة بدل الوحدة المنتجة مباشرة ، ورغم أن نظام **TA** لا يهتمّ إلا بتكاليف الموادّ المباشرة فإن اتّباع النظامين معاً يعزّزان الربحية من خلال المحاسبة عن الإنجاز واهتمامها بالمبيعات، و يرشد الإدارة فيما يخص التكاليف غير المباشرة وإمكانية إدارتها تبعاً للأنشطة التي تضيف قيمة، كما أن اهتمام مدخل المحاسبة عن الإنجاز بالقصير من خلال التخلص من الاختناقات وتقليلها للحد الأدنى والممتدّ تأثيره إلى الأمد الطويل، واهتمام **ABC** بالأمد الطويل للدورة الإنتاجية من خلال تحسين أنشطتها كافّة، فإن ذلك يعزّز المعلومات الناتجة عن كليهما ، لأنّ كلا المدخلين يسعيان لاستغلال الطاقة غير المستغلة والمعيقة للدورة الإنتاجية، وعليه فإن اهتمام **ABC** بالتكلفة الدقيقة لوحدة المنتجة واهتمام المحاسبة عن الإنجاز بتعظيم الربحية الناجمة عن تعظيم الإنجاز يُمدّد الإدارة بالمعلومات الدقيقة لاتّخاذ القرارات الاستراتيجية بصورة خاصّة .

⁵² Baxendale, S. J. and P. S. Raju. 2004. Using ABC to enhance throughput accounting: A strategic perspective. *Cost Management* (January/February): 31-38. Summary by Erin Lagor, Master of Accountancy Program, University of South Florida, Fall 2004, MAAW (Management and accounting web), [Web.http://maaw.info/tocmain.htm](http://maaw.info/tocmain.htm)

- 3- إنَّ إمكانية المزج بين كل من مدخلي المحاسبة عن الإنجاز والإنتاج في الوقت المحدد JIT تكون أكثر سهولة وتحقق أعلى منفعة للمنشأة حيث نجد أنَّ المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات تصبح ذات قيمة مضافة أعلى بكثير من استخدام كل منهما على حدة، فإنَّ التكامل بين المدخلين يحقق ما يلي⁽⁵³⁾:
- أ. إنَّ اهتمام مدخل المحاسبة عن الإنجاز TA بالأمد القصير واهتمام JIT بالأمد الطويل من خلال التحسين المستمر يعطي إدارة المنشأة نظرة شمولية.
- ب. كلا المدخلين يسعيان لتخفيض المخزون لحدّه الأدنى لكن بحال اتباع JIT وحده قد تخسر المنشأة مخزون الأمان الذي يمكنها من متابعة عملها في الأمد القصير، خاصّة في الحالات الطارئة وهو الذي يوفّره مدخل المحاسبة عن الإنجاز TA.
- ج. كما أنَّ سعي JIT لتحسين جودة الإنتاجية يترتّب عليه بتكامله مع مدخل المحاسبة عن الإنجاز تحقيق إنجاز أعلى وبالتالي زيادة ربحية المنشأة ككل.
- د. إنَّ العمل على تحسين تدفّق المنتج يعني في المقابل تحسين أو زيادة الإنتاجية ولتطبيق نظام التوقيت المنضبط JIT فإنَّ الأمر يقتضي العمل على إزالة Bottlenecks الاختناقات التي قد تحدث أثناء تأدية العمليات المتخلفة وهذا ما تقوم به المحاسبة عن الإنجاز.
- هـ. التكامل والدمج بين كلا من فلسفة التوقيت المنضبط ومدخل المحاسبة عن الإنجاز وما تحتوي عليه من أدوات يؤدّي إلى خفض التكلفة وتحسين الإنجاز للمصنع ككل.

⁵³ - زغلول، جودة، مرجع سبق ذكره، ص 30.

المبحث الرابع

استخدام مدخل محاسبة عن الإنجاز لقياس التكلفة وتقويم الأداء

مقدمة:

تبيّن ممّا سبق من المباحث أن المحاسبة عن الإنجاز وإن لم تكن تهدف بالدرجة الأولى قياس التكلفة وتخفيضها، إلاّ أنّها من خلال تسليطها الضوء على نقاط الاختناق في المنشأة، وسعيها لتلافيها وتعظيمها للإنجاز ككل (خاصّة زمن الإنجاز الذي يُبنى عليه تعظيم الربحية)، وتقليص تكلفة المخزون للحدّ الأدنى اللازم للمنشأة لاستمرار أعمالها اليومية، و من ثمّ من خلال اهتمامها بتكلفة الموادّ المباشرة بصورة خاصّة، وترشيد نفقات التشغيل، فإنّها تُعدّ وسيلة فعّالة يمكن الاستناد عليها لقياس التكلفة وتقويم الأداء في المنشأة.

أولاً: استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز لأغراض قياس التكلفة و تقويم الأداء:

باعتبار مدخل المحاسبة عن الإنجاز ليس فرعاً من فروع محاسبة التكاليف وحتى يُستخدم مدخل المحاسبة عن الإنجاز في أغراض قياس التكلفة و تقويم الأداء، فلا بدّ من تعديل بعض المفاهيم وإدخال بعض المفاهيم الجديدة كمتطلّبات أساسية لتنفيذه ، و ذلك كما يلي⁽⁵⁴⁾:

1- إعادة النظر في تبويب هيكل عناصر التكاليف

حيث يعتمد مدخل المحاسبة عن الإنجاز على تقسيم هيكل عناصر التكاليف الصناعية وفقاً لسلوكها إلى عنصر الموادّ الخام المباشرة - باعتباره العنصر الوحيد المتغيّر - وباقي عناصر التكاليف في مجموعة واحدة يطلق عليها إجمالي تكلفة المصنّع (Total Factory Cost) كما أطلق عليها Galloway & Waldron ، أو نفقات التشغيل Operation Expenses كما أطلق عليها Goldratt ، بحيث تُعتبر هذه المجموعة من العناصر بمثابة تكاليف ثابتة في الأجل القصير على اعتبار أنّها بمثابة تكاليف محدّدة مقدّماً، حيث أن كميّة المدخلات اللازمة لتصنيع وحدة واحدة من المنتج حتى يصبح منتجاً تامّاً قابلاً للبيع معروفة ومحدّدة ، والتي لا ينبغي أن تقلّ أو تزيد عن مقدار معيّن ، لأنّه بحالة نقصها لن يكتمل المنتج ، وفي حالة زيادتها فمعنى ذلك أنّ تلك الزيادة ستتحول إلى مخزون يكلف المنشأة أعباء مالية نتيجة الاحتفاظ به والحفاظ عليه من التلف والضياع.

وأدت التطورات في بيئة التصنيع الحديثة كالزيادة الاستثمارات في الآلات والمعدّات الأتوماتيكية، وأجهزة التحكم والرقابة آلياً، إلى اتجاه الأجور المباشرة إلى التناقص بشكل كبير، وقد تختفي تماماً من هيكل التكاليف الصناعية مع الاعتماد الكامل على تكنولوجيا التصنيع الحديثة، وبذلك أصبحت الموادّ المباشرة تمثّل العنصر الوحيد المتغيّر بعد انتقال تكلفة العمالة المباشرة إلى جانب التكاليف الثابتة .

⁵⁴ مؤمنة، هبة، 2004، مرجع سبق ذكره، ص 97.

وطبقاً للتبويب السابق فإن مدخل المحاسبة عن الإنجاز في قياس التكلفة يتشابه مع القياس وفق نظرية التكاليف المتغيرة مع اعتبار أن تكلفة العمالة تميل لأن تكون ثابتة أكثر منها متغيرة ، وعلى ذلك فإن مفهوم هامش الإنجاز إلى حد ما يتشابه مع مفهوم هامش المساهمة ، فالإنجاز يتم حسابه بطرح تكلفة المواد المباشرة من سعر البيع- أما هامش المساهمة فيتم حسابه بطرح كل التكاليف المتغيرة من سعر البيع والتي تتضمن تكلفة الخامات والعمالة المباشرة والأعباء الصناعية والتسويقية غير المباشرة المتغيرة . كما أن هامش الإنجاز يكون أكثر انساقاً مع مفهوم تحليل التكاليف الملائمة، حيث أنه وفقاً لمدخل المحاسبة عن الإنجاز يتم اعتبار تكلفة العمالة تكلفة ثابتة ، وبذلك فإن المصنع سوف يدير نفس المجموعة من الأصول ، والتكاليف الوحيدة التي ستختلف بين البدائل هي تكلفة شراء المواد المباشرة أو المكونات والأجزاء وهي التكاليف الملائمة هنا.

2- دراسة وتحديد معوقات العملية الإنتاجية:

يهدف مدخل المحاسبة عن الإنجاز إلى قياس تكلفة الموارد المستنفذة من أجل الحصول على الإنجاز المستهدف، وفي ضوء ذلك يتم إعادة تبويب عناصر التكاليف إلى مواد خام مع دمج كل التكاليف الأخرى تحت مسمى إجمالي تكلفة المصنع أو نفقات التشغيل. ويمكن بعد ذلك تحديد نصيب وحدة التكلفة من المواد الخام، ولكن هناك صعوبة في تحديد نصيب الوحدة من إجمالي نفقات التشغيل، ومن هنا فإن مدخل المحاسبة عن الإنجاز يعتمد في قياس نصيب الوحدة من إجمالي تكلفة المصنع على أساس تقديري، وهو عبارة عن حاصل ضرب قيمة مبيعات كل منتج في الزمن اللازم لإنتاج تلك الوحدات المباعة أو ما يطلق عليه وقت الإنجاز، وبالتالي فليس هناك جدوى للفصل بين ما هو مباشر أو غير مباشر، كما أن القياس هنا لا ينصب على تحديد نصيب المنتج من الموارد المستنفذة في سبيل تصنيعه أو إنتاجه، ولكن يتم القياس بأسلوب آخر وهو قدرة المنتج على الامتنصاص أو على التحمل، بمعنى أنه كلما زادت كمية مبيعات المنتج أو زاد سعر بيعه أو زاد زمن تشغيله، زاد نصيبه من إجمالي تكلفة المصنع. (55)

وفي ضوء ما سبق نجد أن الزمن هو أحد العوامل المؤثرة في القياس في ظل مدخل المحاسبة عن الإنجاز، مما يتطلب محاولة علاج أي قيود أو نقاط اختناق من شأنها أن تطيل هذا الزمن وهذه القيود يمكن أن تكون بإحدى صورتين (56) :

أ. **نقاط اختناق** : وهذه النقاط التي تعوق تدفق العمليات الإنتاجية بين الأقسام أو المراحل الإنتاجية، وتتمثل في النقاط التي تتواجد بها الآلات ذات الطاقة الإنتاجية الضعيفة، أي أنها تحدث عندما يكون الطلب الموضوع على تلك الآلات يفوق طاقتها الإنتاجية المتاحة .

⁵⁵- المرجع السابق، ص 98.

⁵⁶- صموئيل، فهمي صبري ، المحاسبة عن الإنجاز كأداة لقياس التكلفة وترشيد القرارات الإدارية" دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية، 2001، ص 67

ب. **محددات :** وهو مفهوم شامل وعام حيث أنه لا يقتصر على العمليات الإنتاجية داخل المنشأة ولكنّه يمتد خارجها، فقد تكون تلك القيود خارجية مثل الأسواق أو حتى في السياسات الإدارية المتبعة في المنشأة. ومن هنا يجب على المنشأة محاولة التعامل مع تلك القيود وإيجاد حلول لها، من أجل الحصول على أعلى عائد ممكن من مواردها المحدودة.

وعليه فإنّ تحديد ودراسة تلك القيود يُعتبر ذو ارتباط وثيق بعملية القياس وفقاً لمدخل المحاسبة عن الإنجاز، وخاصةً إذا كانت تلك القيود تمثل نقاط اختناق تعوق تدفق العملية الإنتاجية داخل المصنع حيث تؤثر في قياس التكلفة من ناحيتين:

- إنّ تحديد نقطة الاختناق يؤدي إلى لفت نظر الإدارة إلى عامل هامّ وهو ضرورة ضمان استمرار العمل في تلك النقاط وعدم تعطّلها ، لأن أيّ أعطال بها تؤدي في النهاية إلى زيادة زمن الإنجاز، وبالتالي زيادة نصيب المنتج من التكاليف، الأمر الذي يؤدي في نهاية المطاف إلى تخفيض قيمة معدل الإنجاز المتحقّق على المستوى الكلّ للمنشأة، وتحديد نقاط الاختناق يعني ضرورة إدارتها ومحاولة التخلص منها عن طريق زيادة طاقتها ممّا ينعكس إيجاباً على وقت الإنجاز وبالتالي تخفيض النفقات التشغيلية المحملة للمنتجات التي يتمّ تحميلها على أساس هذا الوقت.
- وتتعلّق بالنقاط التي لا يتواجد بها اختناقات، ذلك أنّها يجب ألاّ تعمل بكامل طاقتها لأنّ ذلك يعني أن مخرجات تلك النقاط سوف تستخدم في جزء منها فقط في النواحي التي تمثل اختناقات بينما يتحوّل الجزء الثاني إلى مخزون من الإنتاج تحت التشغيل وهو ما يترتب عليه ارتفاع في التكلفة نتيجة الاحتفاظ به.

وعليه فإنّ تحديد ودراسة تلك القيود يساعد على بناء نظام تكاليفي قادر على سد الثغرات بين عمليات الإنتاج و عمليات التسويق، وتحقيق التوازن والمواءمة بينهما، فالتنسيق بين ما تستطيع المنشأة إنتاجه مع ما يمكن لها أن تبيعه ينبغي أن يبدأ بتحديد نقاط الاختناق الرئيسية، وبعد تحديد تلك النقاط يتمّ تحديد أكثر المنتجات ربحية بالنسبة للمنشأة، والتي يتمّ تشغيلها أولاً خلال تلك النقاط، ويتمّ تحديد أكثر المنتجات ربحية من خلال قيام الإدارة بتحديد أي من هذه المنتجات يعطي أكبر عائد نسبي مقابل استهلاكه للوحدة من الموارد النادرة والتي تمثل نقطة الاختناق الرئيسية.

3- الاهتمام بعنصر الزمن :

يُعدّ عنصر الزمن أحد العوامل الحديثة أو المستجدة في مدخل المحاسبة عن الإنجاز ، حيث يعتبر الزمن العنصر الأساسي في تحميل وتوزيع الأعباء الإضافية على الوحدات المنتجة وفقاً لهذا المدخل، والمقصود بالزمن هنا **وقت الإنجاز** : وهو عبارة عن الوقت المستنفد في تحويل المادة الخام إلى منتج تامّ مباع. ويتكون هذا الوقت من العناصر التالية⁽⁵⁷⁾:

⁵⁷ - مؤمنة، هبة، مرجع سبق ذكره، ص 100.

أ. وقت التشغيل:

وهو الوقت الفعلي المستنفد الذي تم العمل فيه على المنتج، وهو أيضاً الوقت اللازم لتشغيل هذا المنتج في جميع المراحل الإنتاجية من وقت استخدامه كمادة خام وحتى تحويله إلى منتج تام.

ب. وقت الفحص:

وهو عبارة عن الوقت المستخدم في فحص المنتج للتأكد من مدى مطابقته للمواصفات، وذلك خلال تنقله من قسم إنتاجي لآخر، وحتى وصوله إلى العميل، وهو كذلك يتضمن وقت إعادة التشغيل على الوحدات التي يتم اكتشاف بعض الأخطاء أو العيوب فيها، كما يتضمن وقت فحص الخامات قبل دخولها للخط الإنتاجي .

ج. وقت التنقل بين الأقسام الإنتاجية:

إن وقت التنقل يمثل ذلك الوقت المستغرق في نقل المنتجات من قسم إنتاجي لآخر، بالإضافة إلى وقت تنقل المنتجات من وإلى المخازن .

د. وقت الانتظار:

بالنسبة لوقت الانتظار فهو ذلك الوقت الذي تظل فيه الوحدات في القسم الإنتاجي في انتظار بدء التشغيل عليها، ذلك لأن القسم الإنتاجي يُعد مشغولاً بأداء بعض العمليات الأخرى، أو نظراً لضعف طاقته المتاحة بما لا يستوعب حجم الأعمال المنتقلة إليه من المراحل أو الأقسام السابقة له، مما ينتج عنه انتظار المنتجات في صفوف.

هـ. وقت التخزين:

أما وقت التخزين فهو ذلك الوقت الذي تظل فيه الخامات أو الوحدات تحت التشغيل أو المنتجات التامة داخل المخازن قبل بدء العمليات الإنتاجية عليها (بالنسبة للخامات والوحدات تحت التشغيل)، أو قبل شحنها للعملاء في حالة المنتجات التامة.

وبتحليل عناصر الزمن الخمسة نجد أن العنصر الأول فقط هو الذي يشتمل على عمليات تشغيلية فعلية، وبذلك يمكن اعتباره وقتاً يضيف قيمة، أما بقية العناصر الأخرى فإنه يمكن النظر إليها على أنها عناصر لا تضيف قيمة، على اعتبار أنها لا تضيف أي قيمة للمنتج من خلال تلك العمليات. وبالتالي فإنه يمكن النظر إلى وقت الإنجاز على أنه:

$$\text{وقت الإنجاز} = \text{وقت التشغيل} + \text{وقت لا يضيف قيمة} .$$

مما يعزّز أهمية مدخل المحاسبة عن الإنجاز حيث أنها تركز على نقاط الاختناق التي تعوق سير العملية الإنتاجية، ومن ثم محاولتها إيجاد حلول لتلك المشاكل المتعلقة بتلك النقاط، وينعكس ذلك إيجابياً على وقت الإنجاز، ذلك أن مدخل المحاسبة عن الإنجاز ينطوي على محاولة تخفيض وقت الإنجاز عن

طريق تخفيض الوقت الذي لا يضيف قيمة حتى يصبح أو يقترب وقت الإنجاز مع وقت التشغيل الأمر الذي سيؤثر في النهاية على التكلفة وبالتالي على الربحية. وعليه فإن تكلفة المنتج - في ظل هذا المدخل - تتكون من عنصرين أساسيين هما تكلفة الخامات والنفقات التشغيلية أو إجمالي تكلفة المصنع ، ولما كان من الممكن تحديد تكلفة الخامات المستنفدة في إنتاج الوحدة من المنتج المراد قياس تكلفته ، فإن مشكلة القياس تنصب هنا على تحديد نصيب الوحدة من المنتج من إجمالي تكلفة المصنع .

ثانياً: خطوات توزيع إجمالي تكاليف التشغيل على المنتجات في ظل مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ظل هذا المدخل يتم توزيع إجمالي تكلفة المصنع على المنتجات على أساس وقت الإنجاز مرجحاً بكمية الوحدات المباعة وسعر بيعها وفقاً للخطوات التالية: (58)

1- حساب وقت الإنجاز لكل منتج مرجح بكميات الوحدات المباعة وسعر البيع وفقاً للمعادلة الآتية:

$$\text{وقت الإنجاز للمنتج مرجحاً بالمبيعات} = \text{قيمة المبيعات} * \text{وقت الإنجاز من المنتج}$$

2- حساب إجمالي قيمة وقت الإنجاز لمنتجات الشركة المرجح بكميات الوحدات المباعة وسعر البيع بالمعادلة الآتية:

$$\text{زمن الإنجاز لكامل المنتجات} = \text{مجموع كامل أزمنة الإنتاج للمنتجات الفرعية}$$

3- إيجاد النسبة المئوية بين وقت إنجاز كل منتج مرجح بكميات الوحدات المباعة وسعر البيع، وبين إجمالي قيمة وقت الإنجاز لمنتجات الشركة والمرجح بكميات الوحدات المباعة وسعر البيع لتحديد نصيب كل منتج من وقت الإنجاز المرجح.

$$\text{نصيب المنتج من وقت الإنجاز المرجح} = \frac{\text{زمن الإنجاز لكل منتج}}{\text{زمن الإنجاز لمنتجات الشركة ككل}}$$

4- تحديد نصيب كل منتج من إجمالي نفقات التشغيل : ويتم ذلك بضرب إجمالي تكلفة المصنع أو نفقات التشغيل في النسبة المستنتجة من الخطوة (2) والتي تمثل نصيب كل منتج من إجمالي قيمة وقت الإنجاز المرجح.

$$\text{نصيب المنتج من نفقات التشغيل} = \text{إجمالي نفقات التشغيل} * \text{إجمالي زمن الإنجاز المرجح}$$

⁵⁸ - المرجع السابق، ص 102.

وبالتالي فإن إجمالي قيمة وقت الإنجاز تزيد بزيادة سعر البيع، أو كمية المبيعات، أو وقت الإنجاز ، وبالتالي فإن نصيب المنتج من إجمالي تكلفة المصنع يتوقف على تلك العوامل الثلاثة .

خلاصة ما سبق يرى الباحث أن المحاسبة عن الإنجاز تبين كيفية توجيه التكاليف الإضافية خلال يوم العمل سواء كانت متعلقة بالأفراد كالإشراف والرقابة أو تتعلق بالمصروفات الأخرى ، كما أنها تتضمن حافز يشجع المسؤولين على تخفيض الأعباء الإضافية، إلى جانب أنها تساعد على توزيع تلك الأعباء بشكل عادل حيث يتأثر ذلك بسعر البيع وكمية الإنتاج والوقت المستنفد في التشغيل .

وبذلك فإنه يمكن القول أن هذا المنهج لم يرق بعمل ربط بين مقدار الإنجاز المتحقق وما استنفد من موارد في سبيل تحقيق ذلك الإنجاز مما يعطي رقابة فعالة على عناصر التكاليف بدل من تخصيصها على المنتجات بشكل اعتباطي.

ثالثاً: مزايا ومحددات استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز:

تبين من خلال التعرف على مدخل المحاسبة عن الإنجاز أن تطبيق هذا المدخل لا شك يسلط الضوء على نقاط القوة والضعف في المنشأة، ويساعد المنشأة على تعظيم ربحيتها من خلال التركيز على تعظيم الإنجاز وبالتالي يقدم معلومات أكثر منفعة وملائمة لاتخاذ القرارات الرشيدة، إلا أن المحاسبة عن الإنجاز حالها كحال أي مدخل آخر من مداخل محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية تتعرض لمجموعة من الانتقادات من وجهة نظر بعض الباحثين.

يعرض المبحث أهم المزايا والانتقادات التي تعرض لها استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز على الشكل التالي:

1- مزايا تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز:

يركز مدخل محاسبة الإنجاز على تقييم قدرة الشركة في تحقيق الفعالية في أداء انشطتها بغرض الوصول إلى وحدات الهدف النهائي في توليد الإيرادات وذلك من خلال تدنية القيود والاختناقات التي تظهر في بيئة العمل سعياً وراء تحقيق معدل الإنجاز السريع في كل وحدة من الزمن وبزيادة المبيعات الكلية للمنشأة تزداد ربحيتها.

أ. فلسفة المحاسبة عن الإنجاز تقوم على محاولة تعظيم الهدف الكلي للمنشأة، من خلال ثلاث أهداف رئيسية ومتتالية هي زيادة حجم المبيعات إلى أقصى قدر ممكن (تعظيم هامش الإنجاز)، ثم يلي ذلك تخفيض مستويات المخزون بكامل أنواعه إلى أدنى حد ممكن ، ثم يأتي تخفيض تكاليف التشغيل في المرتبة الأخيرة من أولويات أهداف المحاسبة عن الإنجاز وبذلك يتحقق توفير معلومات ملائمة لاتخاذ قرارات رشيدة في الأمد القصير ينجم عنها قرارات استثمارية خاصة فيما يخص إعادة هيكلة المنشأة لتحقيق الأهداف الرئيسية الثلاث.

- ب. تهدف فلسفة المحاسبة عن الإنجاز إلى تحسين استمرارية المنشأة في الأمد القصير وهو ما يقود إلى استمرار نموها في الأمد الطويل.
- ج. لا يعتبر مدخل محاسبة الإنجاز نظاماً لقياس وتخصيص التكاليف (مثل التكاليف المعيارية وتكاليف المحاسبة على أساس الأنشطة ABC)، وإنما يعتبر مقياساً للقيمة المضافة من التدفقات النقدية الداخلية للمنشأة في صورة الإيرادات (أو المبيعات)، وبالتالي تظهر أهمية هذا المدخل في التحسين المستمر لتعظيم معدل الإنجاز (كبدل عن تخفيض التكاليف).
- د. التغلب على مشكلة قيام المديرين بتعظيم المنفعة الذاتية لهم، من تعظيم مكافأتهم المؤسسة على صافي الربح، حيث أن تقييم المخزون بتكلفة المواد فقط سيؤدي إلى استبعاد أثره على الأرباح، وكذلك انتقاء عملية التلاعب في الأرباح عند زيادة حجم الإنتاج عن المبيعات الفعلية.
- هـ. توجه الإدارة نحو تعظيم الهدف الكلي للمنشأة، بدلاً من التركيز على تحقيق الأهداف الفرعية لكل قسم أو منتج على حدة.
- و. تحسين الانساق و الانسياب بين العمليات الإنتاجية، حيث أن المخزون يؤدي إلى إعاقة سرعة انسياب الإنتاج، ومن ناحية أخرى يؤدي وجود المخزون بكميات كبيرة إلى تحمل المنشأة لتكاليف للاحتفاظ بالمخزون مما يمثل تعطيلًا للموارد المتاحة للمنشأة، خاصة أنه في مدخل المحاسبة عن الإنجاز فإن الربح يمثل داله عكسية في زمن التصنيع وزيادة المخزون تؤدي إلى زيادة هذا الزمن، ومن ثم فإن الربح يتناسب عكسياً مع مستوى المخزون.
- ز. يشجع مدخل المحاسبة عن الإنجاز على زيادة التنوع الإنتاجي بالنظر أنه كلما زاد التنوع الإنتاجي زادت نسبة الإنجاز المتحصل.
- ح. تسعى المحاسبة عن الإنجاز إلى تخفيض المخلفات الإنتاجية بشكل كبير من خلال التركيز على المحددات التي تعيق النظام الإنتاجي والتخلص منها.
- ط. يساهم مدخل المحاسبة عن الإنجاز باستغلال الطاقات غير المستغلة بشكل أمثل من خلال تحديد تلك الطاقات المقيدة للخط الإنتاجي، ثم تحسب بقسمة الطاقة الفعلية على الطاقة المطلوبة للتشغيل طبقاً لمتطلبات العملاء مع ضرورة الربط والتنسيق بين المراكز والأقسام المختلفة.
- ي. يساهم مدخل المحاسبة عن الإنجاز في زيادة القيمة المضافة للمنشأة التي تعبر عن السرعة التي يقدمها النظام لتوليد الموارد المالية من خلال المبيعات، من خلال التركيز على هامش الإنجاز والسعي لتعظيمه وتخفيض أعباء النفقات التشغيلية، وما يترتب على ذلك من ضرورة تخفيض أعباء التخزين.⁽⁵⁹⁾

⁵⁹ - K. M. Anwarul Islam, 2015, mentioned previously, page 2.

2- محددات استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز

تعرض مدخل المحاسبة عن الإنجاز لمجموعة من الانتقادات التي طالت تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز فشككت محددات لاستخدام المدخل، تمثلت في البنود التالية: (60):

1- رأى معظم الباحثين أن ارتكاز مدخل المحاسبة عن الإنجاز على الأمد القصير يعيق المنشأة عن اتخاذ قرارات استراتيجية، خاصة أن المحاسبة عن الإنجاز تحلّ الاختناقات والمحددات الآتية والاهتمام بالأرباح قصيرة الأجل، لكن جاء ردّ كل من Goldratt & Corbett في ذلك حاسماً أنه بحال تحققت أهداف المحاسبة عن الإنجاز الثلاث فلا بدّ أن تتحقق ربحية طويلة الأمد كذلك.

2- تُنتقد المحاسبة عن الإنجاز بعدم اهتمامها بالنفقات التشغيلية (الأجور والتكاليف الصناعية الإضافية)، خاصة أنها ما تمثّل عادة المحرك الأساسي للإنتاج لكن بمراجعة أهداف المحاسبة عن الإنجاز وافترضاها يتبيّن أنه قد تمّ فهمها بشكل خاطئ، وأنّ اهتمامها بتكلفة الموادّ المباشرة فقط كمصدر لتكلفة الإنتاج يسّط الضوء على نقاط الخلل في نفقات التشغيل وبالتالي معالجتها بالضرورة.

3- بحال كانت القيود والمحددات قليلة يمكن السيطرة عليها من خلال تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز، لكن بحال وجود اختناقات وقيود شاملة لغالبية الأنشطة في المنشأة ومتحركة بصورة مستمرة (بعضها مثلاً ناتج عن مصادر خارجة عن المنشأة كأن تكون طبيعة العمل في المنشأة تختلف باختلاف موارد الإنتاج المتاحة) فعندها تعجز المحاسبة عن الإنجاز وحدها في حلّها، وبالتالي يتطلّب ذلك الاستعانة بمدخل آخر كمدخل المحاسبة على أساس الأنشطة ABC مثلاً لتحليل كامل الأنشطة ومعالجتها.

4- تُنتقد المحاسبة عن الإنجاز بصعوبة التطبيق في الحياة العملية (وهو ما سيمكن الحكم عليه من خلال الدراسة التطبيقية للبحث).

بعد الاطلاع على المزايا والمحددات أو الانتقادات فإن الباحث يرى أنّ مزايا تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز تضيف قيمة للمنشأة، وتتغلب مزاياه على مساوئه، وتُعدّ حلاً فعّالاً بيد الإدارة لحلّ العديد من المشكلات والقيود والمعوقات التي تواجهها، وبالتالي تعظيم الأرباح والمنافع الاقتصادية التي تسعى إليها، وبالتالي يرى الباحث أنّ البحث ذو أهمية كبيرة من الناحيتين النظرية والتطبيقية العملية، ولا بدّ من التوسع في دراسة مدخل المحاسبة عن الإنجاز في مختلف القطاعات الاقتصادية بما فيها قطاع المقاولات.

⁶⁰ - Summary by Kerry A. Martin, Corbett, T. 2000. Throughput accounting and activity-based costing: The driving factors behind each methodology. *Journal of Cost Management* (January/February): University of South Florida, Summer 2002, MAAW (Management and accounting web) 44.

الفصل الثاني

استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد تكاليف عقود المقاولات

يحتوي هذا الفصل على أربعة مباحث:

المبحث الأول : مفهوم شركات المقاولات وطبيعة عملها في ظل نظام العقود والمقاولات.

المبحث الثاني: مقومات نظام تكاليف عقود المقاولات.

المبحث الثالث: كيفية ترشيد تكاليف قطاع المقاولات.

المبحث الرابع: استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد تكاليف عقود المقاولات.

مقدمة:

يُعدُّ قطاع المقاولات أحدَ أهمِّ القطاعات الاقتصادية الريادية وأكبرها في أيِّ مجتمع اقتصادي لما يحمله من أهميةٍ ناجمة عن تخصُّصه بالإنشاءات والتعمير والبُنى التحتية التي تنهض بالمجتمع ككلّ ، ولما يتطلبه من ضخامة في حجم رأس المال والعمالة الماهرة المتخصّصة والمتنوعة من حيث المهندسين والمعماريين والأصول الثابتة الكثيرة ذات الأحجام الهائلة والإمكانات والتجهيزات الخاصة التي تميّزها عن باقي القطاعات الاقتصادية الأخرى.

إلا أنّ القطاع يواجه العديد من الصعوبات التي لا يتعرّض لها غيره من القطاعات الاقتصادية الأخرى ، أهمُّها ضخامة تعاملاته المالية واستثماراته هائلة ومقدرته الكبيرة على تشغيل عدد كبير من العمالة التي تنتوّع بين الملائمة وغير الملائمة ، وصعوبة احتساب تكلفة وإيرادات الوحدات المنتجة بدقة ، كونها تتمثّل في مشروع أو أكثر خلال السنة ، ولا يتمّ إنجازها في فترة زمنية ، بل قد يمتدّ لعددٍ من السنوات ، ما يجعل احتساب الجزء المنجز أمراً أقرب للتقدير منه إلى الدقّة الكاملة ، ونظراً لأهمية قطاع المقاولات من الناحية الاقتصادية والإنمائية ، و بسبب ضخامة رؤوس الأموال والتعاملات المالية والأصول الثابتة فيه ، واختلاف نظامه التكاليفي عن غيره من القطاعات ، وضرورة الاهتمام بها وترشيدها لاتّخاذ قرارات أكثر رشداً ، والصعوبات التي يتعرّض لها والتي تُعيق من إمكانية احتساب الإيرادات المتحقّقة عن المشروعات المنفّذة خلال العام توجب الاهتمام بدراسة قطاع المقاولات بشكل مفصّل.

المبحث الأول

مفهوم شركات المقاولات وطبيعة عملها في ظل نظام العقود والمقاولات

يُعدُّ قطاع المقاولات قطاعاً اقتصادياً متطوراً باستمرار مع تطور العلم والتكنولوجيا ، وتتمتع مهنة المقاول بأسس وقواعد تفرض على من يمارسها التقيد بها لتحقيق أهداف المشروع القريبة والبعيدة ، والمقاولات تبنى على الأسس الهندسية لكونها الترجمة العملية لكل الأفكار الهندسية والمشاريع المراد تنفيذها، كما أنها علم وفن وإدارة وهي ليست (كما يظن البعض) عملية مغامرة أو مجازفة غير محسوبة النتائج ، بل مجموعة مهام وأعمال تتطلب جهداً متواصلاً وتطوراً مستمراً والتزاماً تاماً بالمبادئ العلمية حتى تؤدي ثمارها للمقاول ربحاً مادياً وسمعة معنوية تضاف إلى رصيده المهني ، وكل ما التزم المقاول بتطبيق المبادئ العلمية والهندسية جاءت نتائج أعماله ناجحة ومرضية.

وتعترض أعمال المقاولات إلى صعوبات كثيرة نتيجة التقدم العلمي والفني ومتطلبات المجتمع المتطورة ، بالإضافة إلى تعقيدات في وسائل التمويل ، وهذه الصعوبات تحتمّ الرضا المطلق لاعتماد نظرية كانت تسمى "تأجيل فئات الأعمال"⁽⁶¹⁾ وهي سائدة منذ الانطلاقة الأولى لأعمال المقاولات حيث كان صاحب المشروع يقوم بالتكليف المباشر لكل من النجار والحداد والبلاط والكهربائي وغيرها ، ليقوم كل من هؤلاء بتنفيذ الأعمال المتعلقة بعمله ، دون أن يكون هناك أي تنسيق مسبق بين مختلف الفئات والأعمال ، وبعد أن أصبح لمعظم المهندسين علاقة مباشرة بأعمال المقاولات وبات ينتهي المطاف بأكثر من ثمانين بالمئة منهم في أعمال المقاولات دون أن يكونوا مزودين بخبرة عملية كافية لتأمين نجاحهم ، إضافة إلى تطلب هذا القطاع رؤوس أموال ضخمة وأصول ثابتة وآليات ثقيلة يترتب عليها ضخامة في التكاليف الصناعية الإضافية المباشرة وغير المباشرة منها، ما زاد الصعوبات التي تواجه القطاع بشكل كبير .

ويشكل قطاع المقاولات عادة 6-9% من الناتج المحلي الإجمالي للبلدان المتطورة⁽⁶²⁾، كما تشير الإحصاءات إلى أنّ إنفاق العالم على قطاع المقاولات في سنة 2015 قد بلغ (4.66 ترليون دولار)⁽⁶³⁾، وتحتل الهند المرتبة الأولى التي تحقق أعلى عائد للناتج المحلي الإجمالي من قطاع المقاولات بمبلغ 849 مليون دولار أمريكي وذلك في إحصائية ضمت أعلى 25 دولة إيرادات من قطاع المقاولات ، وتليها الولايات المتحدة الأمريكية بـ 599 مليون دولار أمريكي ، وتذيلت هذه القائمة بالمرتبة 25 كولومبيا بـ 29 مليون دولار أمريكي ، واحتوت القائمة على دولتين عربيتين هما الإمارات العربية المتحدة بالمرتبة 18 بمبلغ 34

⁶¹ - رجب عطا الله، سمر، واقع التخطيط الاستراتيجي في قطاع المقاولات - دراسة ميدانية على شركات المقاولات في غزة، الجامعة الإسلامية - غزة، كلية التجارة، قسم إدارة الأعمال، 2005، ص 79.

⁶² - Wikipedia, the free encyclopedia, Construction, <https://en.wikipedia.org/wiki/Construction>, 4 March

2017, at 05:21 ,p.g .1.

⁶³ - San Jose, Cali, Global Construction spending in 2015, Feb.2016, <http://www.ConstructionbusinessOwner.com/>

مليون دولار أمريكي ، والمملكة العربية السعودية بالمرتبة 23 بمبلغ 32 مليون دولار أمريكي كما هو موضَّح بالجدول رقم (2) كما يلي: ⁽⁶⁴⁾.

الجدول رقم (2)

قائمة بأول 25 دولة حققت أعلى عائد على الناتج الإجمالي من قطاع المقاولات في عام 2015 بمليارات الدولارات الأمريكية

الرقم التسلسلي	اسم الدولة	العائد الناتج عن قطاع المقاولات في عام 2015 بمليارات الدولارات الأمريكية
1	الهند	849
2	الولايات المتحدة الأمريكية	599
3	الصين	569
4	اليابان	333
5	فرنسا	147
6	ألمانيا	143
7	المملكة المتحدة	131
8	كندا	131
9	أستراليا	115
10	روسيا	111
11	البرازيل	109
12	إيطاليا	107
13	إسبانيا	104
14	إندونيسيا	93
15	المكسيك	92
16	كوريا الجنوبية	58
17	تركيا	35
18	الإمارات العربية المتحدة	34
19	فنزويلا	34
20	هولندا	34
21	بولندا	34
22	سويسرا	33
23	المملكة العربية السعودية	32
24	إيران	29
25	كولومبيا	29

⁶⁴-Wikipedia, the free encyclopedia2017,, page 6.

أولاً- ماهية المقاولات:

- **كلمة المقاولات في اللغة:** هي "مصطلح عام يعني الفنّ والعلم لغرض معيّن ، نظام معيّن ، أو منظمة معينة". كما اشتُقَّت كلمة مقاولات Construction من الكلمة اللاتينية (constructionem) التي تعني باللاتينية رفع كومة الحجار معا) أو الكلمة الفرنسية القديمة *construction* . أما كلمة المقاولات Construction لغوياً فهي عملية التشييد والبناء.⁽⁶⁵⁾
- **تعريف المقاولات بأنها:** "عملية الإنشاء المختصّ بالبناء ، أو البنية التحتية والذي يختلف بشكل كامل عن عمليات التصنيع في نقطة أساسية ، أهمّها أنّ التصنيع ينتج مجموعة من المنتجات المتشابهة ، والتي قد تكون متماثلة والتي لا يؤخذ فيها رأي المشتري أثناء التصنيع ، بينما المقاولات تُعنى ببناء أرض محدّدة لمالك محدّد بخيارات المالك المشتري وطلباته ، تبدأ المقاولات بمجموعة من المراحل التخطيطي الفعّال ، ثم التصميم ثم التمويل وصحة الموازنة المالية ، وتستمر هذه المراحل بالتتابع إلى أن ينتهي المشروع بالكامل ويعدّ جاهزاً للتسليم للزبون " .⁽⁶⁶⁾
- وعرفت مجلة الحقوق والأعمال Business and law magazine **المقاولات** بأنها: "التطبيق العملي للهندسة المدنية والمعمارية والخاصة بإنشاء المباني والبنى التحتية".⁽⁶⁷⁾

ثانياً: ماهية شركات المقاولات:

ترتبط شركات المقاولات بصورة خاصة بالهندسات المدنية والمعمارية ، ومنها تأخذ دورها ومسؤولياتها عن تشييد وبناء جميع هياكل البناء ، سواء في القطاعات العامة أم الخاصة ، وتقوم شركات المقاولات بتجميع الموارد المختلفة واستخدامها بمرونة لتشييد جميع أنواع المباني المختلفة . وعليه يمكن تعريف **شركات المقاولات** بأنها : شركة تختص بأعمال البناء ، والتشييد ، والتشطيب حسب الطلب من خلال عمال ، ومهندسين مدنيين ، ومهندسي إدارة ، صيانة ، ومجالات أخرى ، وتعتمد علي التنظيم وتنفيذ مشاريع مختلفة من شركات المقاولات الكبيرة أو الشركات الصغيرة⁽⁶⁸⁾.

1- **تصنيف شركات المقاولات:** يمكن تصنيف شركات المقاولات بمجموعة من التصنيفات المختلفة:

أ- **التصنيف حسب نوع الأعمال التي تنفذها شركات المقاولات** معظم شركات المقاولات تنجز الأعمال التالية: ⁽⁶⁹⁾ :

⁶⁵-Merriam-Webster.com, Merriam-Webster, retrieved 2016-02-16, [construction...] the act or process of building something (such as a house or road)

⁶⁶- Wikipedia, the free encyclopedia ,2017 ,page .1.

⁶⁷-Business and law magazine, Construction Company Overview,January 2017 , page

1.http://business.laws.com/construction-company/.

⁶⁸-<http://www.entej.com/blog/> ,page 1. شركة-مقاولات

⁶⁹-Wikipedia, the free encyclopedia, Construction, <https://en.wikipedia.org/wiki/Construction>, 4 March

2017, at 05:21, page 3.

- **المباني:** تنقسم أعمال مقاوله المباني إلى إنشاء مباني سكنية ومباني غير سكنية (تجارية أو مؤسسات حكومية أو خاصة).
- **البنى التحتية:** تسمى أعمال المقاولات في البنى التحتية بالأعمال الثقيلة من النواحي الهندسية والأعمال المدنية العامة التي يستخدمها غالبية الأشخاص كأعمال الأرصفة والطرق السريعة، السدود، الجسور، الأنابيب المعدة للتمديدات الصحية والكهربائية، ومرافق توزيع الصرف الصحي.
- **المعامل والمصانع:** هنالك العديد من الأمثلة لمقاوله المعامل والمصانع كإنشاء المصافي لتكرير النفط، مصانع معالجة المواد الكيماوية، المصانع المسؤولة عن توليد الطاقة الكهربائية، الطواحين الهوائية، ومعامل المنتجات الصناعية المختلفة.

ب- التصنيف حسب القطاعات الاقتصادية التي تخدمها الأعمال الإنشائية لشركات المقاولات:

يمكن تقسيم أعمال مقاولات حسب القطاعات الصناعية التي يعمل بها ، أو حسب سوق تصريف هذه المنتجات، وقد قسمت مجلة ENR (Engineering New Records) التجارية التي تعنى بقطاع المقاولات (والتي تعرض سنويا أقوى 40 شركة مقاولات على صعيد الولايات المتحدة الأمريكية ، وأقوى 250 شركة مقاولات عالمية مستندة إلى حجم الأعمال الذي تنجزه الشركات خارج وطنها الأم) ، قطاع المقاولات عام 2014 إلى 9 قطاعات من حيث السوق التي تستقدم الأعمال الإنشائية لشركات المقاولات كما يلي:

مقاولات وسائط النقل والانتقال، النفط والبتترول، المباني، الطاقة، المعامل، المياه، شركات التصنيع، الصرف الصحي، الاتصالات، النفايات الكيماوية والخطرة.

ج- التصنيف من حيث حجم الشركة وكونها محدودة أو متعددة الجنسيات:

معظم شركات المقاولات ليست عبارة عن شركات وحيدة العمل أو المسؤولية ، بل عادة ما تكون شركات ضخمة متعددة الفروع ومسؤولة عن العديد من الاختصاصات ، والتي تستخدم العديد من الطاقات البشرية والآلية التي لا بد من أن تتم إدارتها بكفاءة لإنجاز الغرض المطلوب في موقع المشروع ، إلا أن ذلك لا يمنع من وجود بعض الشركات الصغيرة المسؤولة عن الأعمال الإنشائية صغيرة الحجم مثل المباني السكنية التي صاحب المسكن هو المسؤول عن تصميم وتنفيذ المشروع ، والتي غالباً ما يديرها مقاولون من الباطن والتي يمكن تسميتها شركات مقاولات صغيرة الحجم، وغالباً ما لا يهتم بها الباحثون رغم أهميتها البالغة خاصة للمستخدمين محدودي ومتوسطي الدخل رغم ما قد تتسم به من تطورات تكنولوجية لا تقل أهمية عن تلك الشركات الضخمة مما يتطلب نظم رقابة إدارية فعالة⁽⁷⁰⁾.

⁷⁰- Pauliina Kolehmainen, Management Accounting in small Construction Companies – A comparative case study, Master Thesis at department of Accounting, Hanken School of Economic, Helsinki, September 2015, page 7.

2- مقومات نجاح شركات المقاولات:

لإدارة وإنجاح أي شركة مقاولات ، لا بدّ من توافر مجموعة من البنود والمقومات الأساسية والشركات التي لا تلتزم بها ، ستفشل حتماً وستتعرض لمشاكل مستقبلية كبيرة.

والمقومات اللازمة لإنجاح شركات المقاولات هي (71):

- أ. التنسيق بين الموظفين والمشرفين في التسلسل الهرمي في شركات المقاولات:
- ب. التخطيط المسبق للمشروع والاهتمام بالموازنات التخطيطية: تتضمن بيانات تحليلية مخططة للتكاليف والإيرادات بصورة رقمية مدروسة ومعدّة بصورة علمية ومرنة قابلة للتعديل مع الواقع.
- ج. الالتزام بالاعتبارات القانونية والتشريعات النافذة خاصة في حال العقود المنجزة في دول مختلفة عن دولة الشركة الأم:

د. مهارة إدارة الآلات والمعدات اللازمة للعمل:

هـ. لابد من مراعاة اعتبارات السلامة العامة والمهنية وهي مسؤولة بشكل مطلق عن الإصابات الناجمة عن التفجير: (72)

و. الاهتمام بعنصر الزمن وتسليم المشاريع في وقتها تجنباً لغرامات التأخير والخسائر المادية والمعنوية:

ثالثاً: ماهية عقود المقاولات:

تجدر الإشارة إلى أنّ غالبية الموضوعات المتعلقة بشركات المقاولات والعقود المبصرة فيها ينظمها المعيار المحاسبي الدولي IAS11 ، وذلك لخصوصية هذه الشركات وتميزها عن بقية شركات القطاعات الاقتصادية من كافة النواحي خاصة من حيث حجم رؤوس الأموال المستثمرة وحجم الأعمال المنفذة والنظام المحاسبي الخاص بها والقضايا المتعلقة به مما يزيد هذه الشركات تميزاً عن نظيراتها.

- **عزف المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 (IAS11) عقد المقاولات** بأنّها "عقد مُعدّ خصيصاً للتفاوض على تشييد أصل أو مزيج من الأصول أو الموجودات المرتبطة مع بعضها بشدة من حيث التكنولوجيا والتصاميم والوظيفة أو الغرض النهائي منها أو من حيث الاستخدام" وقد يتضمن عقد المقاول إنشاء أو تشييد أصل معين كأحد المباني والجسور أو السدود أو خط الأنابيب ، أو طرق أو إحدى السفن والأنفاق. (73)

- **كما عرفت تعليمات تصنيف المقاولين الفلسطينيين في عام 2000 عقود المقاولات بأنّها** "عقود لإنشاء الأبنية والطرق والمنشآت والمشاريع الهندسية بمختلف أنواعها وتشغيلها وصيانتها" (74) ، وبالتالي يمكن تقسيم تعريف عقد المقاولات construction contract إلى قسمين : أولاً المقاولات :

⁷¹Business and law magazine,2017 , page 1.

⁷²- المرجع السابق، ص2.

⁷³-EN – EU IAS 11,EC staff consolidated version as of 16 September 2016•www.infotechaccountants.com

56- عطا الله ،سمير ، 2005 ، مرجع سابق ذكره، ص80.

يطلق لفظ المقاولات على الأعمال التي يقوم فيها المقاول بالتعاقد مع صاحب العمل المراد تنفيذه على القيام بإنجاز هذا العمل نيابة عنه بحسب أحكام العقد والعمل يكون ذا صفة إنشائية ، الأمر الذي يجعل البعض يدعو مثل هذه الأعمال بالأعمال الإنشائية، بينما تعني **كلمة عقد**: والتي تماثل في اللغة العربية كلمة التبادل، أي تبادل القول ، والقول هنا يعني وصف الأعمال ومواصفاتها المطلوبة والشروط والالتزامات والأسعار وما شابه ، بين طرفيهما طرفا العقد أي صاحب العمل من جهة والمقاول المتعهد أو الملتزم المنفذ للأعمال المعروضة ، حسب شروط العقد والمواصفات المحددة لقاء مبلغ من المال يدفعه الأول للثاني عند إنجازه العمل.

- **كما يمكن تعريف عقود المقاولات بأنها:** "عقد يتعهد بمقتضاه أحد المتعاقدين أن يصنع شيئاً أو يعمل عملاً لقاء أجر يتعهد به المتعاقد الآخر".⁽⁷⁵⁾

رابعاً: أنواع عقود المقاولات:

تقسم عقود المقاولات من حيث طبيعة العقد كما في المعيار المحاسبي الدولي IAS 11 إلى نوعين أساسيين من عقود المقاولات ونوع ثالث يجمع بينهما كما يلي: ⁽⁷⁶⁾

- **عقد محدد السعر:** "عبارة عن عقد مقاول يقبل المقاول بموجبه تنفيذ العقد مقابل سعر محدد أو معدل ثابت لكل وحدة منتج ، وفي بعض الأحيان قد يتضمن العقد شرط التعديل في ضوء التكلفة الفعلية".
- **عقد التكاليف مضافاً إليها نسبة أو عمولة :** "عبارة عن عقد مقاول يستعيد بمقتضاه المقاول التكاليف المسموح بها أو المحددة بالإضافة إلى نسبة من تلك التكاليف أو رسماً ثابتاً (عمولة ثابتة)".
- **تجمع بعض عقود المقاولات خصائص النوعين السابقين معاً، فمثلاً قد تتضمن عقود التكلفة مضافاً إليها نسبة أو عمولة شرط عدم زيادة السعر عن حد أقصى معين.**
- أ. ومن أجل ذلك ولأغراض هذا المعيار ، **تتضمن عقود المقاولات** ما يلي:
- عقود تقديم الخدمات المرتبطة مباشرة بتشديد الأصل ، ومن أمثلة ذلك عقود إدارة المشروع وعمل التصميمات الهندسية له.
- عقود هدم أو ترميم الموجودات وتهيئة البيئة المحيطة بعد إزالة الموجودات.
- ب. **تجميع وتقسيم عقود المقاولات حسب متطلبات المعيار المحاسبي الدولي IAS11:** يطبق المعيار على كل عقد مقاولات بمفرده ، لكنه قد يطبق على أجزاء محددة ومنفصلة من عقد واحد، أو على مجموعة عقود سوياً، وذلك بالشكل الذي يعكس مضمون العقد أو مجموعة العقود.

75- الحسابات الاجتماعية الرسمية لويكيبيديا العربية /المقاوله/ <https://ar.wikipedia.org/wiki/المقاوله/>

58- مجلة المحاسب العربي AAM ، معيار المحاسبة الدولي 11- عقود المقاولات، ٢٨ مايو. ٢٠١٥، <http://www.aam-web.com>

- **تقسيم العقود :** إذا تضمن أحد العقود تشييد عدداً من الموجودات ، فإنه يجب معالجة كل أصل باعتباره عقداً مستقلاً في حالة توافر ما يلي :

- 1/ إذا تمّ تقديم عرض تقديمي proposal منفصل لكل أصل على حدة.
- 2/ أن يكون كل أصل على حدة محل تفاوض بين المفاوض والعميل ، وأن يكون لكل منهما الحق في قبول أو رفض ذلك الجزء من العقد المتعلق بأي أصل من الموجودات.
- 3/ إمكانية تحديد تكاليف وإيرادات كل أصل على حدة .

- **تجميع العقود :** يجب تجميع مجموعة العقود - سواء كانت مع عميل واحد أو أكثر - باعتبارها عقداً واحداً إذا توافرت الشروط الآتية:

- 1/ إذا تمّ التفاوض على مجموعة العقود كوحدة واحدة.
 - 2/ إذا كانت هناك علاقة مترابطة واضحة بين العقود بحيث تكون في الواقع مشروعاً واحداً له هامش ربح إجمالي.
 - 3/ أن يتمّ تنفيذ العقود في وقت واحد ، أوفي تعاقب مستمر.⁽⁷⁷⁾
- **العقد الإضافي على العقد الأصلي :** قد يعطي العقد المفاوض إذا شاء الخيار في تشييد أصل إضافي، أو قد يتم تعديل العقد ليشمل تشييد أصل إضافي. في هذه الحالة يجب معالجة تشييد الأصل الإضافي باعتباره عقداً منفصلاً إذا توافر أحد الشروط الآتية:

- 1/ اختلاف الأصل الإضافي اختلافاً جوهرياً في التصميم أو التكنولوجيا أو الوظيفة عن الأصل أو الموجودات التي ينصّ عليها العقد الأصلي.
- 2/ إذا تمّ التفاوض على سعر الأصل الإضافي دون النظر إلى قيمة العقد الأصلي.

خامساً: مراحل عملية المفاوضة:

يمرّ أي مشروع إنشائي بثلاث مراحل رئيسية وخاصة المشروعات الكبيرة ، وهي:⁽⁷⁸⁾ مرحلة التصميم والتعاقد ، والمرحلة الهندسية التي تشمل (التنفيذ ، والتسليم) ، ومرحلة ما بعد التنفيذ ، الضمان والتشغيل والصيانة.

1- مرحلة التصميم والتعاقد: تمرّ هذه المرحلة بمرحلتين أساسيتين التصميم ثمّ التعاقد.

أ. **مرحلة التصميم:** تعبّر عملية التصميم عن ترجمة التصاميم الخيالية إلى الواقع ، لتصميم المشاريع ، من خلال فريق مكوّن من مهندسين من كافة الاختصاصات المدنية والمعمارية والكهربائية وغيرها من الاختصاصات، وتمرّ عملية التصميم بمرحلتين ، تصميم أولي ومن ثمّ تصميم نهائي بعد موافقة مدير المشروع . بمجرد الانتهاء من عملية التصميم الهندسي كاملاً تبدأ عملية التعاقد.

⁷⁷- IAS 11, paragraphs 7-10.

⁷⁸ - Wikipedia, the free encyclopedia, Construction, <https://en.wikipedia.org/wiki/Construction>, 4 March 2017, at 05:21, page 5-8.

ب. **عملية التعاقد:** تبدأ مرحلة التعاقد أثناء الإعداد للجزء الأخير من مرحلة التصميم الهندسية ، حيث تكون الرسومات المعمارية والتنفيذية وملحقات مخططات المشروع قد أُعدت ، وذلك تمهيداً لأعمال حصر الكميات ، واختيار المقاول المناسب لتنفيذ المشروع.

ويمكن عرض الخطوات التي تمر بها هذه المرحلة كما يلي : (79)

- **تجهيز مستندات المناقصة:** وهي الوثائق والمستندات التي تُعطى عادة للمقاولين لدراسة المشروع ، ومن ثمّ تقديم العرض للمالك، تمهيداً لاختيار المقاول المناسب الذي سيقوم بتنفيذ المشروع.
- **اختيار المقاول:** يتم اختيار المقاول على طريق المناقصة، وتقوم الجهة المالكة للمشروع بدراسة العروض المقدمة من المقاولين، وتقييمها من الناحية الاقتصادية والهندسية (التكلفة والجودة) ، وعلى ذلك يتم اختيار المقاول المناسب لتنفيذ المشروع، إضافة إلى أخذ المالك الضمانات (ضمانات مصرفية أو ضمانات شركات تأمين) بعين الاعتبار، والتي تتكفل بتحمّل أو تغطية أيّ تقصير، قد يتسبب المقاول فيه أو في حالة عدم التزام المقاول بالشروط التي ينصّ عليها العقد
- **توقيع العقد:** حيث أنّ "العقد هو الاتفاق الرسمي النهائي بين كل من المالك والمقاول ، وهو ملزم للطرفين من الناحية القانونية على محتويات العقد" ، بحيث يشمل موافقة المقاول على تنفيذ الأعمال الإنشائية نظير مبالغ مالية تدفع من قبل المالك بطريقة معينة ، وزمن متفق عليه بناءً على الشروط التي قد تمت الموافقة عليها

2- مرحلة التنفيذ:

تبدأ مرحلة تنفيذ المشروع بعد توقيع الاتفاقية بين المالك والمقاول وتتضمن هذه المرحلة جميع نشاطات المقاول المتعلقة بالإعداد للمشروع ، شراء المواد والتجهيزات ، تصنيع وإعداد المواد داخل وخارج الموقع ، سواء تمّ تنفيذها من قبل المقاول الرئيسي ، أو من قبل مقاولين فرعيين من الباطن ، وكذلك جميع النشاطات المتعلقة بتنفيذ المشروع حتى تسليمه للمالك .

وفي خلال هذه المرحلة يقوم المقاول بإعداد قدر كبير من الوثائق مثل برامج سير العمل ، المخططات التنفيذية ، المطالبات المالية ، السجلات ، طلبات العمل ، دليل الصيانة ، حيث أنّ كلّ هذه الوثائق المذكورة تصبح جزءاً من السجلات الإدارية ، ويجب أنّ تُحفظ في ملفّ المشروع (80) ، وبعد الانتهاء من كلّ عملية تنفيذ حسب المخطط ، وحسب الفترة المتفق عليها للسداد بين المالك والمقاول ، وبعد مع كل مرحلة تنفيذ المستخلص الذي يعبر عن العمل الفعلي المنجز خلال المدّة المتفق عليها للسداد والمعتمد من كل من المالك والاستشاري ويصبح ملزماً للسداد بعد اقتطاع ما نسبته 10% كتوقيفات عادة ما

⁷⁹ - الشمباتي، صلاح، ، مرجع سابق ذكره، 2015، صفحة 5 <https://www.bayt.com/>.

⁸⁰ - مقال منشور بلا ناشر من قبل جامعة النجاح الخاصة- نابلس- فلسطين، بعنوان مراحل المشروع، 2013، ص3

[https://staff-old.najah.edu/sites/default/files/20%](https://staff-old.najah.edu/sites/default/files/20%20)

تذكر صراحة منذ مرحلة العقد ، تسمى توقيفات حسن التنفيذ ، لا يحصل المقاول على قيمتها لحين صدور وثيقة استلام المشروع من قبل المالك و تبرأة ذمة المقاول بالكامل .

3- مرحلة ما بعد التنفيذ الضمان والتشغيل والصيانة:

بعد انتهاء المشروع واستخدام المالك للمنشآت قد يكون المستشار والمقاول وبعض الموردين ملتزمين مع المالك في بعض الفعاليات وذلك حسب العقد الموقع بين المالك وهذه الأطراف. (81) وتتضمن مثل هذه الفعاليات صيانة وتعديل المعدات والمساعدة في تشغيلها وتدريب كوادر المالك على استخدامها وإزالة أية عيوب مصنعية تظهر خلال فترة الصيانة، و يكون " المقاول مسؤولاً عن كامل المشروع أثناء التنفيذ إلى ما بعد عملية التسليم حتى الانتهاء من الفحص.

خلاصة ما سبق فإن الباحث يرى أن شركات المقاولات تعدّ من أكبر شركات قطاعات النشاط الاقتصادي ، وتعدّ عضواً فعالاً قادراً على النهوض بأيّ مجتمع ، كما يعدّ قطاع المقاولات قطاعاً اقتصادياً متطوراً باستمرار ، مع تطور العلم والتكنولوجيا ، وكونه قادراً على تشغيل أكبر عدد من الأيدي العاملة المتاحة مقارنة بغيره من القطاعات ، وبسبب مميزاته عن القطاعات الاقتصادية الأخرى واختلاف أنواع وطرق عقود القطاعات الاقتصادية الأخرى ومواجهته لأنواع من الصعوبات التي لا تواجه غيره من القطاعات الاقتصادية ، واستمرار العمل بالمشروع لفترات تتجاوز السنة المالية المعروفة مما يجعل من الصعوبة بمكان تحقيق الرقابة الفعالة على هذا القطاع إلا بوجود كوادر كفؤة ومؤهلة ، فلا بدّ من زيادة الاهتمام بهذا القطاع والعناية بترشيد تكاليفه التي تختلف كذلك طرق دراستها المحاسبية عن سواء حتى يتمكن من دعم المجتمع الاقتصادي بالشكل المطلوب ويحقّق أعلى منفعة ممكنة.

⁸¹ - المرجع السابق، ص3.

المبحث الثاني:

النظام المحاسبي لتكاليف عقود المقاولات

يختلف تبويب نظم التكاليف إلى ثلاثة أنواع رئيسية لتحقيق الأهداف السابقة طبعاً لنشاطاتها الاقتصادية كما يلي:

أولاً: نظام المراحل الإنتاجية:

تنسب التكاليف في نظم المراحل الإنتاجية إلى المراحل المنفذة خلال فترة زمنية معينة تحمل فيها عناصر التكاليف من مواد وأجور وتكاليف صناعية إضافية على المراحل التي تمرّ بها العملية الإنتاجية، وفي نهاية الفترة تحمل إجمالي تكاليف المرحلة على عدد الوحدات المنتجة تامة الصنع لنصل إلى تكلفة الوحدات التامة المنتجة في المرحلة، وجميع الوحدات المنتجة من أية مرحلة تكون متجانسة ، لا اختلاف بينها مما يناسب تطبيق مبدأ التكلفة المتوسطة على المراحل التي يخضع فيها الإنتاج لمواصفات ومعايير محددة مسبقاً، خاصة في ظلّ تجانس الوحدات المنتجة ، من أمثلة الصناعات التي يناسبها نظام المراحل الإنتاجية الصناعات الكيماوية، الصناعات الغذائية، معامل الغزل والنسيج ، الإسمنت (82).

ثانياً: نظام الأوامر الإنتاجية :

يتمّ تجميع التكاليف الخاصة بكلّ أمرٍ من الأوامر الإنتاجية على حدة في نظام الأوامر الإنتاجية. ويحمل بالمواد المباشرة المخصصة للأمر الإنتاجي وتكلفة العمل المباشر المبذول خصيصاً لهذا الأمر، بينما توزع التكاليف الصناعية غير المباشرة على مختلف الأوامر عن الفترة وفقاً لمعدلات التحميل المناسبة ، وبعد تحديد تكلفة الأمر بالكامل يقسم على عدد الوحدات المنتجة للحصول على تكلفة الوحدة المنتجة ، يناسب نظام الأوامر الإنتاجية الصناعات التي تنتج بناءً على أوامر خاصة من العملاء طبقاً للمواصفات المطلوبة من قبل العميل ، مثل ورش الصيانة والإصلاح أو صناعة الأثاث أو المطابع أو الأحذية أو الملابس الجاهزة وغيرها والتي تختلف فيها تكلفة كلّ أمر إنتاجي عن تكلفة الأمر الآخر ، ولا يمكن استخدام المتوسطات لتحديد تكلفة الوحدة لكون المنتجات متمايزة وغير متجانسة.

ثالثاً: نظام العقود والمقاولات :

إنّ الوحدات المنتجة في شركات المقاولات هي عقد المقاولات لإنشاء وتشبيد المباني و البنى التحتية والمصانع وغيرها من أعمال المقاولات ، وبسبب طول أمد عقد المقاولات وامتداده لأكثر من سنة مالية، وتمايز العقود واختلاف مواصفات كلّ عقد عن الآخر حسب المواصفات المحددة من قبل العميل المالك للمشروع وقيام شركة المقاولات بالتعاقد على توفير ما يلزم من مستلزمات الإنتاج حسب العقد المبرم ، فيمكن اعتبار

⁸² - د. راضي، محمد سامي، كتاب محاسبة تكاليف العقود والمقاولات، الدار الجامعية- الاسكندرية، 2007، ص 11.

عقد لمقابلة لتنفيذ مشروع معين بمثابة أمر إنتاجي من وجهة نظر محاسبة التكاليف ، ويمكن بذلك اعتبار نظام العقود والمقاولات حالة خاصة من تكاليف الأوامر الإنتاجية.

وعلى الرغم من التشابه بينهما إلا أنه يوجد العديد من الفروقات الجوهرية التي تميز تكاليف قطاع المقاولات عن تكاليف الأوامر الإنتاجية أهمها⁽⁸³⁾:

1. طول مدة تنفيذ عقد المقابلة تتجاوز السنة المالية المعروفة ، مما يخلق العديد من المشكلات المتعلقة بكيفية احتساب الأرباح السنوية، وكيفية تخطيط الاحتياجات من المواد الخام، والموارد اللازمة، مما يتطلب جدولة عمليات التنفيذ، ووجود إجراءات ملائمة للتخطيط ، ومتابعة التنفيذ بمختلف المراحل .
2. تمر عملية تنفيذ مشاريع عقود المقاولات بمراحل عديدة ومتتابعة منذ التصميم حتى التسليم النهائي، ونقل الموارد المتبقية من موقع العمل بعد الإنجاز، بينما في نظام الأوامر الإنتاجية فلا يحتاج للمرور بمثل هذه المراحل المتعددة والتي تستنزف زمناً .
3. تعد قيمة العقد في عقود المقاولات كبيرة مقارنة مع قيمتها في الأوامر الإنتاجية ، مما يتطلب من الشركة المالكة للمشروع إجراء تقديرات مقدمة عن تكلفة التنفيذ ، كما أن ذلك يعطي الحق للمقاول بالحصول على مبالغ من مالك المشروع حسب العمل المنجز منه والمعتمد من قبل مهندس الإشراف وفقاً للأسعار والمواصفات المتفق عليها، بينما لا يحصل منجز الأمر الإنتاجي في نظام الأوامر على قيمته إلا بعد الانتهاء بشكل كامل من الأمر الإنتاجي .
4. يقدم المقاول تأمينات حسن تنفيذ نقداً ، أو على شكل كفالات مصرفية وذلك قبل أو أثناء توقيع العقد لضمان قيام المقاول بالتنفيذ حسب الشروط المتفق عليها في العقد ، ولا وجود لمثل هذه التأمينات في الأوامر الإنتاجية .
5. توجد حالة كبيرة من عدم التأكد والمخاطرة التي تتعرض لها شركات المقاولات جراء احتمالات تذبذب أسعار عناصر التكاليف خلال سنوات مدة تنفيذ العقد ، أو حدوث أخطاء فنية في التنفيذ ، أو تأخر في تنفيذ العقد عن المتفق عليه، مما يحمل شركات المقاولات لجزاءات مالية وغرامات تأخير ضخمة ، وهذه المخاطر لا يتعرض لها نظام الأوامر الإنتاجية .
6. تحمل معظم بنود النفقات التي يتطلبها تنفيذ عقد المقابلة كتكاليف مباشرة على العقد الذي يكون حتماً خارج موقع شركة المقاولات ، مما يساهم في تحديد التكاليف الفعلية المنجزة بمجرد الانتهاء من تنفيذ العقد خاصة بأن المصروفات غير المباشرة تكون ضئيلة مقارنة بتكلفة العقد الكلية ، بينما في نظام الأوامر الإنتاجية فإن العمل بالأمر الإنتاجي يكون داخل المنشأة الصناعية مما قد يصعب عملية حصر وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة إلا بعد الانتهاء من السنة المالية وباستخدام معدلات التحميل .

⁸³ - د.فخر، نواف، د.زكي، حسن، كتاب محاسبة التكاليف 2، منشورات جامعة دمشق- كلية الاقتصاد، 2005، ص 96.

7. نظراً لأنّ العقد يتمّ في موقع العميل ، فإنّ ذلك يعني ضرورة نقل آلات ومعدات الشركة والعاملين فيها والفنيين إلى موقع التنفيذ وهذا ما يسمى في عقود المقاولات بعملية "التشوين" خاصّة ما يتبقى منها بعد انتهاء المشروع ، وهذا الأمر يثير العديد من المشاكل بشأن عناصر التكاليف وكيفية تحميلها.⁽⁸⁴⁾

8. يمكن اعتبار المقاولات بمثابة نظام تكلفة يقوم على تخصيص تكاليف الموارد بالكامل بما فيها كافة التكاليف الغير مباشرة على العقود RBC (Resource Based Costing System).⁽⁸⁵⁾

رابعاً: إجراءات التعاقد كما في النظام المحاسبي لشركات المقاولات :

يتضمّن كلّ عقد مقاوله مجموعة من المواصفات التي توضّح مكان العمل، وميعاد بدء وتسليم العقد معتمداً على لقيمة التقديرية المتفق عليها ، وطريقة ومواعيد سداد التدفقات النقدية وشروط الجزاءات الخاصة بتنفيذ الأعمال ، ويتطلب تقدير وتنفيذ قيمة العقد الإجراءات التالية :

1. تقوم الشركة بدراسة تفصيلية للتصاميم والمواصفات الخاصة بالعقد، ثمّ تقوم على تحليلها بتقسيم العملية الإجمالية إلى مجموعة من العمليات الجزئية لتحديد ما ستقوم بتنفيذه بمفردها من تلك التي تستلزم بالاستعانة بالمقاولين من الباطن، والأسعار لكلّ من العمليات الإجمالية، ثمّ تحليلها إلى بنود أعمالٍ تفصيلية بوضع السعر لكلّ بند (يتمّ تحديد المواد المباشرة من خلال تحديد الكميات اللازم استهلاكها من المواد مع الأسعار الدقيقة لها بعد الاستفسار من دائرة العقود والمشتريات والتعرف على الاتجاهات السائدة في السوق - تحديد الأجور المباشرة من خلال تحديد العمالة اللازمة لتنفيذ بند الأعمال مع تحديد مهاراتهم وفئات أجورهم بالرجوع إلى دائرة الموارد البشرية- بينما يتمّ تحديد غالبية التكاليف الصناعية الأخرى كتكاليف مباشرة على العقد ، وهي إمّا تكاليف صناعية مباشرة للعقد مثل تكاليف إعداد الموقع وتوصيلات المياه والإنارة و... ، أو تكاليف إدارية مباشرة للعقد كأجور الفنيين والإداريين المشرفين على تنفيذ العقد ، وكذلك التأمينات الاجتماعية وإصابات العمال في موقع المشروع ، إلّا أنّه لا بدّ من وجود نسبة من المصاريف العامّة الإدارية والتسويقية التي يحتمل عقد المقاوله نصيبه منها ، ولا يتمّ ذلك باستخدام معدلات التحميل المعتادة في نظامي المراحل ، أو الأوامر الإنتاجية ، بل يمكن تحديدها كنسبة منذ بداية العقد ، خاصّة أن طبيعة عقود المقاولات تسمح بحصر المصروفات غير المباشرة ، واستخراج نصيب العقد منها في فترة التسليم الذي يستغرق مدة من الزمن) ، وبناءً على هذه المعلومات ، يُعدّ عرض السعر على شكل قائمة تقديرية للعرض تتضمن بنود الأعمال اللازم تنفيذها محددة بالكمية الإفرادية ، والسعر للوحدة الواحدة والقيمة الإجمالية ، بحيث تبين التكاليف المباشرة للعمليات الجزئية ، ونصيب كل عملية من التكاليف غير المباشرة ، مع إضافة نسبة الربح المطلوب الحصول

⁸⁴ - د. راضي، محمد سامي، 2007، مرجع سبق ذكره، ص 16.

⁸⁵ - Evans Mushonga, A COSTING SYSTEM FOR THE CONSTRUCTION INDUSTRY IN SOUTHERN AFRICA, UNIVERSITY OF SOUTH AFRICA, MASTER OF COMMERCE, Accounting Department, March 2015, page 33.

عليها وذلك للوصول إلى القيمة التعاقدية لعقد المفاوضة ، وكلما كان التقدير للتكاليف في عرض السعر أكثر دقة كلما كان ذلك عاملاً أساسياً في رسو المناقصة على الشركة .

2. تعين الشركة موقع المشروع المزمع تنفيذه وفق الرسومات والتصاميم والمخططات المطلوبة.

3. تتقدم الشركة بعرض السعر مصحوباً "بالتأمينات المؤقتة (الابتدائية)" للمناقصة والتي غالباً ما تكون بنسبة 2% من قيمة العقد أو كفالة مصرفية من أحد المصارف ، علماً أنّ هذه التأمينات تعاد للعرض الذي لم يرس عليه المشروع .

4. بحال رست المناقصة على الشركة فإنّها تدفع قيمة "التأمين النهائي" أيضاً كنسبة مئوية من العقد تزداد التأمينات المؤقتة حتى تبلغ 10% من قيمة العقد، أو كفالة مصرفية بنفس القيمة من أحد المصارف التي تتعامل معها الشركة، وذلك للتأكد من جدية الشركة وضمن تنفيذها للعقد وتحصيل غرامات التأخير أو سوء التنفيذ.

5. بعد رسو المناقصة على الشركة تقوم بوضع برنامج زمني لضمان سير العمل وتنفيذه وتسليم الأعمال في الوقت المحدد بالعقد.

6. تقوم شركة المقاولات بتوقيع العقد مع الشركة مالكة المشروع ، كما توقع العقود مع مقاولي الباطن علماً أنّه لا يجوز التعاقد مع المقاولين من الباطن إلا بعد الحصول على الموافقة الكتابية من العميل مالك المشروع ، لأنّ كامل مسؤولية حسن تنفيذ المشروع تقع على عاتق شركة المقاولات الرئيسية .

يجب أن يتضمن العقد مجموعة من التفاصيل الهامة مثل :

أ. مدّة تنفيذ العقد وتاريخ الانتهاء من العمل ، غرامات التأخير بحال التأخر بتسليم العقد عن المهلة المحددة .

ب. قيمة الدفعة المقدّمة والدفعات التالية ومواعيد سدادها وطريقة السداد بناء على المستخلصات المعدة من مهندسي الموقع والمعتمدة من قبل الاستشاري والتي تبين الأعمال المنفذة بالكامل.

ج. كيفية سداد الدفعة الأخيرة وردّ التأمين وأيّ مبالغ أخرى محتجزة لدى المالك بعد تسليم العقد، والتأكد من مطابقته للمواصفات المحددة وانقضاء فترة الضمان.

د. الغرامات والتعويضات نتيجة تأخر التنفيذ، أو عدم مطابقته للمواصفات من قبل شركة المقاولات المنفذة ، وكذلك الغرامات والتعويضات الناجمة عن تأخر المالك بالسداد والتي تعد إيرادات إضافية لشركة المقاولات. (86).

⁸⁶ - المرجع السابق، ص17.

خامساً: النظام المحاسبي في شركات المقاولات:

يتناول النظام المحاسبي التكاليف الخاصة والإيرادات الناجمة عن أعمال العقود في شركات المقاولات ، وكيفية الاعتراف بها ، وكيفية قياس نتائج أعمال شركات المقاولات والطرق المحاسبية المتبعة في ذلك علماً أنّ شركات العقود والمقاولات ينظمها بصورة خاصة المعيار المحاسبي الدولي IAS11 والذي يوضح غالب المشكلات والموضوعات التي تدرج ضمن النظام المحاسبي لعقود المقاولات .

• إيرادات وتكاليف العقود في شركات المقاولات حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS 11 وكيفية الاعتراف بها:

خصّص المعيار الدولي IAS 11 كلا من إيرادات وتكاليف العقود في قطاع المقاولات بفقرات إفرادية لما يخصّ هذه البنود من مميزات تميزها عن العقود الأخرى كما يلي (87) :

1- إيرادات العقد:

خصّص المعيار المحاسبي الدولي IAS 11 الفقرات من 11 وحتى 15 لإيرادات العقد في شركات المقاولات ،

1) فقد نصّت الفقرة 11 على ضرورة أن يشمل إيراد العقد على :

أ- القيمة الأصلية للإيراد المتفق عليها في العقد.

ب- أية تعديلات أو انحرافات على الأعمال المتعاقد عليها ، أو مطالبات أو حوافز بشرط توافر كلاً من :

➤ درجة معقولة من أنّ هذه الأعمال سينتج عنها إيرادات وبالتالي تحقق الإيراد متوقع.

➤ إمكانية قياس تلك القيم بموضوعية.

2) كما نصّت الفقرة 12 على ضرورة أن يتمّ قياس الإيرادات بالقيمة العادلة للمقابل الذي تم استلامه (أو القابل للاستلام) وتتأثر عملية قياس إيراد العقد بدرجة عالية من عدم التأكد.

3) قد يطلب العميل المالك للمشروع تعديلات ، أو انحرافات في إطار العمل المتفق على إنجازه بموجب العقد ، وقد تؤدّي هذه التغييرات إلى زيادة أو تخفيض إيرادات العقد.

4) المطالبات الإضافية : حددت الفقرة 14 من المعيار المحاسبي الدولي IAS11 المطالبات الإضافية بأنّها "المبالغ التي يسعى المقاول لتحصيلها من العميل أو أيّ طرف آخر وذلك لتعويضه عن تكاليف لم يتضمنها السعر الأساسي للعقد" مثل التأخيرات التي يسببها العميل مالك المشروع ، أخطاء المواصفات أو التصاميم ، التعديلات المطلوبة من قبل المالك على حجم العمل .

5) الحوافز: تعرف الحوافز بموجب الفقرة 15 بأنّها "مبالغ إضافية يتمّ دفعها للمقاول إذا تمّ إنجاز الأعمال بالمواصفات القياسية المحددة أو بأفضل منها". فعلى سبيل المثال قد يتضمن العقد حوافز على الإنجاز المبكر لأعمال المتفق عليها.

⁸⁷ -EN – EU IAS 11, EC staff consolidated version as of 16 September 2016•www.infotechaccountants.com., paragraphs 11-16.

2- تكاليف العقد:

خصّص المعيار المحاسبي الدولي 11 IAS الفقرات من 16 وحتى 21 لإيرادات العقد في شركات المقاولات .

(1) حدّدت الفقرات من 16 الى 19 من المعيار أنّه يجب أن تشمل تكاليف العقد على ما يلي :

أولاً- التكاليف المرتبطة مباشرة بالعقد بذاته : والتي تتضمن بموجب المعيار ما يلي⁽⁸⁸⁾:

1. تكاليف عمالة موقع المشروع بما فيها المشرفون على الموقع.
2. تكاليف الموادّ الخام المباشرة المستخدمة في المقاولات.
3. اهتلاك المعدات والتجهيزات المستخدمة في موقع المشروع لإتمام العقد.
4. تكاليف نقل المعدات والتجهيزات والمواد من وإلى موقع العقد.
5. إيجار المعدات والتجهيزات المستخدمة في العقد.
6. تكاليف التصميم والمساعدة الفنية والتقنية المرتبطة بصورة مباشرة بالعقد.
7. التكاليف المقدرة لإصلاح أو تقويم وضمان الأعمال المنفذة بالعقد بما في ذلك التكاليف المتوقعة للضمان .
8. المطالبات الإضافية الناتجة عن طرف ثالث (المقاولون من الباطن).

علماً أنّ جميع هذه التكاليف بالإمكان تخفيضها بأيّ مصدر دخل عارض قد تحصل عليه شركة المقاولات وغير متضمن بالإيرادات المحددة بالعقد ، مثل الدخل الذي تحصل عليه الشركة بموجب المبيعات للمواد الفائضة ، أو التي قد تحصل عليه من التخلص من المعدات واللوازم ، أو بيعها بعد الانتهاء من العقد .

ثانياً- التكاليف التي يمكن أن تنسب بشكل عامّ إلى نشاطات العقود والتي يمكن تخصيصها للعقد المحدّد بسهولة والتي يجب تحميلها بناءً على أسس التحميل المرتبطة بأعمال المقاولات، تتضمن هذه التكاليف بموجب الفقرة 18 ما يلي:

1. مصاريف التأمين المتنوعة الخاصة بالعقد.
2. تكاليف التصميم والمساعدة الفنية والتقنية التي لا ترتبط مباشرة بالعقد المحدد لكنّها تخصّ عقود المقاولات بشكل عام.

3. المصاريف الصناعية الإضافية للمقاولات والتي يمكن ربطها بالعقد مثل تكاليف التحضير للعقد

ثالثاً- أيّة تكاليف أخرى ينصّ العقد على تحميلها للعميل حسب الشروط الواردة في العقد: والتي تتضمن التكاليف الإدارية العامة ، وتكاليف البحوث والتطوير ، والتي ينصّ العقد صراحة على حق المقاول في استردادها.

⁸⁸ - IAS11, paragraphs 16-18

3- الاعتراف بإيرادات وتكاليف العقد:

في العرف المحاسبي العام وفي غالبية الأنشطة الاقتصادية تعتبر نقطة البيع هي الأساس المناسب لتحقيق الإيراد حيث تعرف الإيرادات العادية : بأنها "الإيرادات التي تنشأ عن عملية البيع للسلع والخدمات التي تمثل النشاط العادي للمشروع ، وتقاس بمقدار الزيادة في صافي الأصول للمنشأة ، وبذلك تمثل القيمة الموجبة في معادلة قياس الربح في قائمة الدخل"، وبناءً على ذلك يتم الاعتراف بالإيراد كاملاً عند نقطة إتمام البيع والتسليم ، وعندها فقط يتمكن من تحديد درجة التأكد أو عدم التأكد من إمكانية التحصيل ، وعندها يتم قياس الإيراد على أساس القيمة العادلة للمقابل الذي يتم تسلمه أو القابل للاستلام، لكن هذا لا ينطبق على شركات المقاولات ، نظراً لأن عقد المقاولات عقد طويل الأجل ، ويستغرق تنفيذه فترات طويلة⁽⁸⁹⁾.

مما يعرض شركات المقاولات لمجموعة من المشكلات المحاسبية التي تواجه شركات المقاولات لدى الاعتراف بإيراداتها وقياس نتائج أعمالها كما يلي:

1) المشكلات المحاسبية التي تواجه شركات المقاولات لدى الاعتراف بإيراداتها وقياس نتائج أعمالها.

أ- مشكلة تقييم الأعمال التامة في نهاية السنة المالية والفصل بين:

- قيمة العمل التام طبقاً لشهادة المهندسين.
- تكلفة الأعمال التامة الذي تم مقابلتها بقيمة هذه الأعمال لقياس أرباح وخسائر التنفيذ.
- تكلفة الأعمال غير المعتمدة . وهي الاجزاء التي رفض المهندس المشرف اعتمادها.

ب- مشكلة قياس الأرباح للمشاريع تحت التنفيذ :

تضع طبيعة نشاط المقاولات قواعد محاسبية خاصة يمكن تطبيقها في معالجتها للمشاريع، فمثلاً "لا تتناسب قاعدة تحقيق الربح عند البيع مع طبيعة نشاط المقاولات .

ج- مشكلة تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة :

وتتمثل المشكلة في إيجاد أسس عادلة لتوزيع التكاليف الادارية غير المباشرة على العقود ، حيث يتوقف أساس التوزيع على حجم ونوعية المشاريع المنفذة خلال السنة المالية . وكذلك تنوع أسس التحميل التي يمكن اتباعها لتخصيص التكاليف غير المباشرة على العقود التي تبرمها الشركة.

وبناءً على ذلك ولحل هذه المشكلات فقد خصص المعيار 11/AS الفقرات من 22 حتى 35 لكيفية

الاعتراف بالإيرادات والتكاليف في النظام المحاسبي لشركات المقاولات وذلك حسب أنواع العقود محددة

السعر أم تلك التي يضاف إليها عمولة:

⁸⁹ - أبو رمان، شادي، أثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية، كلية الأعمال - قسم المحاسبة، جامعة عمان العربية، 2014 ، ص 15.

فعندما تتمكن شركة المقاولات في عقد المقاوله من تحديد ناتج العقد بطريقة موضوعية، فإنه يجب تحديد الإيرادات والتكاليف المرتبطة بالعقد عن الفترة المالية طبقاً لمستوى إتمام الأنشطة المتعلقة بالعقد في تاريخ الميزانية. وفي حالة توقع حدوث خسائر لأحد العقود، فإن هذه الخسائر يجب الاعتراف بها فوراً. أولاً- في حالة العقود محدّدة السعر، فإنّ نتيجة العقد يمكن تقديرها بطريقة موضوعية عندما تتحقق الشروط الآتية مجتمعة :

1. إمكانية قياس الإيرادات الإجمالية للعقد بطريقة موضوعية.
 2. احتمالية تحقّق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعقد للمقاول.
 3. إمكانية قياس التكاليف اللازمة لإتمام العقد وكذلك نسبة إتمام العقد في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي بدرجة كافية من الموضوعية.
 4. إمكانية قياس وتحديد التكاليف المنسوبة للعقد بطريقة موضوعية بحيث يمكن عمل مقارنات بين التكاليف الفعلية للعقد والتكاليف المقررة مسبقاً.
- ثانياً- بينما في حالة عقود التكاليف مضافاً إليها نسبة أو عمولة، فإنّ نتيجة العقد يمكن تحديدها بطريقة موضوعية إذا توافرت الشروط الآتية:

1. احتمالية تحقّق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعقد للمقاول.
 2. إمكانية قياس التكاليف المتعلقة بالعقد بصورة موضوعية سواء كانت قابلة للاسترداد أم لا.⁽⁹⁰⁾
- قياس نتائج الأعمال في شركات العقود والمقاولات:

ترجع مشكلة قياس نتائج أعمال العقود والمقاولات إلى وجود تناقض بين مفهومين أساسيين من مفاهيم المحاسبة، هما مفهوم الحيطه والحذر، ومفهوم الاستحقاق، ومفهوم الحيطه والحذر يقتضي بعدم الاعتراف بتحقيق الأرباح قبل تحققها فعلاً، ممّا يعني عدم الاعتراف بالربح إلّا بعد إتمام تنفيذ العقد، في حين أنّ مفهوم الاستحقاق يتطلّب استقلال الفترات المحاسبية، ممّا يقتضي ضرورة الاعتراف بالأرباح مع تقديم الإنجاز في العقد⁽⁹¹⁾:

الأول يرى بعدم جواز تحقّق الإيراد إلّا بعد تسليم عقد المقاوله ممّا ينشأ عنه تحميل التكلفة لسنوات متعاقبة وتحميل الإيراد للسنة الأخيرة من عمر العقد .

الثاني يرى بأنّ تحميل التكاليف سنوياً للعقد، وتحميل الإيراد للسنة الأخيرة عند التسليم، سيقدم للشركة نتائج غير مقبولة، مثل عدم الأخذ بمبدأ مقابلة التكاليف والإيرادات، وعدم عدالة المقارنة بين السنوات المختلفة ممّا يعني ضرورة استثناء شركات المقاولات من الأساس البيعي، والاعتراف بالإيرادات حسب الجزء التامّ انجازه من العقد أي عن الأعمال المنفذة والمعتمدة من قبل المهندس الاستشاري للتعامل مالك المشروع وهو ما يشار إليه بأساس نسبة الإتمام.

⁹⁰ - IAS11, paragraph 22.

⁹¹ - د. راضي، محمد سامي، 2007، مرجع سبق ذكره، ص 54.

ومن وجهتي النظر هاتين انبثقت طريقتان محاسبتان هما:

1- طريقة العقود التامة:

تتبنى هذه الطريقة مفهوم الحيطه والحذر القاضي بالاعتراف بالأرباح فقط للعقود التامة. مما يعني عدم الاعتراف بالإيراد المحقق عن الأعمال المعتمدة من قبل المهندس الاستشاري للتعامل المتعاقد، طالما أنه لم يتم الانتهاء من تنفيذ العقد بشكل كامل ، مما يعني تحقق الأرباح بالكامل في الفترة المحاسبية التي يتم فيها تنفيذ العقد بالرغم من تحميل الفترات المحاسبية السابقة بالتكاليف دون الإيرادات ، مما يعني في ظل هذه الطريقة أن تظهر العقود تحت التنفيذ مقيمة بالتكلفة.

2- طريقة نسبة الإتمام:

يشار عادة إلى أساس الاعتراف بالإيرادات طبقاً لمستوى الإتمام بطريقة نسبة الإتمام تتبنى هذه الطريقة مفهوم الاستحقاق والاستقلال الفترات المحاسبية ، وذلك بالاعتراف بالربح خلال فترات تنفيذ العقد، بحيث تتحمل كل فترة بما يخصها من مصروفات وإيرادات . باختصار هو التمثيل العملي لاستثناء شركات المقاولات من الأساس البيعي ، بل يتم حساب الربح في هذه الشركات وفق أساس الإنتاج ، ما يعني أنه يتم مقابلة إيراد العقد بالتكاليف التي حدثت في سبيل التوصل إلى مستوى إتمام العقد ، وينتج عن ذلك إظهار إيراد ومصروف وربح متعلقة بنسبة الأعمال التي تم إنجازها خلال الفترة ، وقد اعتمد المعيار المحاسبي الدولي IAS 11 هذه الطريقة لما تقدمه من معلومات تفيد في معرفة مدى التقدم في تنفيذ العقد خلال الفترة .

وبالتالي طبقاً للفقرة 26 من المعيار المحاسبي الدولي فإنه وفي ظل طريقة نسبة الإتمام يتم الاعتراف بإيراد العقد بقائمة الدخل في الفترات المحاسبية التي ساهمت في إنجاز الأعمال IAS11. (92)

وكذلك يتم الاعتراف بتكاليف العقد كمصروفات بقائمة الدخل ، وذلك في الفترات المحاسبية التي تم خلالها إنجاز الأعمال التي تسببت في حدوث تلك التكاليف. ومع ذلك فإنه إذا كان من المتوقع زيادة مجموع التكاليف اللازمة للعقد على إجمالي إيراد العقد ، فإنه يجب الاعتراف على الفور بتلك الزيادة ، وقد يتكبد المقاول تكاليف مقاولات تتعلق بأنشطة مستقبلية للعقد ، قد لا تخص الفترة وبالتالي تعالج تلك التكاليف كأصل طالما أنها قابلة للاسترداد مستقبلاً. وتمثل هذه التكاليف مبالغ متوقع تحصيلها من العميل وتصنف عادة كأعمال تحت التنفيذ للعقد.

كما شدد المعيار أنه عندما تتوفر نسبة عالية من إمكانية تحصيل المنافع المرتبطة بالعقد وكونها سوف تؤول إلى المقاول ، عندها فقط يمكن تقدير نتيجة العقد بطريقة موضوعية ، وعليه فإذا تبين أن هناك بعض الشكوك حول تحصيل إيرادات سبق الاعتراف بها وظهرت بالفعل بقائمة الدخل، فإنه يجب معالجة تلك الإيرادات غير المحصلة أو من غير المحتمل تحصيلها كمصروف وليس كتخفيض للإيرادات العقد.

⁹²-EN – EU IAS 11, EC staff consolidated version as of 16 September 2016•www.infotechaccountants.com., paragraphs 25-30.

يستلزم الاعتراف بالإيرادات والتكاليف في ظل طريقة نسبة الإلتزام ضرورة أن تمتلك شركات المقاولات نظام داخلي فعال للموازنات والتقارير. إذ لا بد أن تقوم الشركة بمراجعة موقف كل عقد وعمل التعديلات المناسبة في التقديرات الخاصة بإيراداته وتكاليفه كلما حدث تقدم في تنفيذه. ويجب ملاحظة أن الحاجة إلى عمل مثل هذه المراجعات لا تشير بالضرورة إلى عدم موضوعية تحديد الدخل الناتج عن العقد.

يمكن قياس نسبة الإلتزام في تنفيذ العقد بطرق متعددة. ويجب على المنشأة أن تستخدم الطريقة التي تقيس بموضوعية الأعمال المنفذة حسب طبيعة كل عقد. ومن بين تلك الطرق:

- 1- نسبة التكاليف الفعلية المتعلقة بالأعمال المنفذة حتى تاريخه إلى مجموع التكاليف المقدرة للعقد. أي استخراج نسبة الإلتزام بالمعادلة التالية⁽⁹³⁾:

التكلفة الفعلية الحالية	
نسبة الإلتزام =	إجمالي التكاليف المقدرة لتنفيذ العقد
*	100

وبالتالي بمقارنة إجمالي التكاليف المقدرة لتنفيذ العقد بالقيمة التعاقدية للعقد يمكن تحديد الربح الإجمالي للعقد، بينما يتم حساب الربح في الفترة الحالية عن طريق حاصل ضرب نسبة الإلتزام خلال الفترة في الربح الإجمالي للعقد.

- 2- معاينة مسح الأعمال التي تم تنفيذها.

- 3- نسبة الأعمال المادية التي تم إنجازها من العقد.

من عرض ما تقدم يرى الباحث أن النظام المحاسبي لشركات العقود والمقاولات يتميز بالخصوصية والتميز عن غيره من الأنظمة المحاسبية المراحل والأوامر الإنتاجية، ونظراً لخصوصية القطاع والمشكلات والصعوبات التي يتعرض لها خاصة طول مدة تنفيذ العقد والتي خلقت تضارباً بين بعض المفاهيم والمبادئ المحاسبية الأساسية خاصة مبادئ الحيطة والحذر والاستحقاق والاعتراف بالإيراد، مما تطلب نظاماً محاسبياً خاصاً وفريداً ويعد بذلك مستوى الإلتزام الذي نصّ عليه المعيار المحاسبي الدولي 11 IAS هو الأنسب للمعالجات المحاسبية المتنوعة التي تتعرض لها شركات المقاولات خاصة مشكلات تقييم الأعمال التامة في نهاية السنة المالية وقياس الأرباح للمشاريع تحت التنفيذ وتخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة، كما ترى الباحثة على ضرورة التزام جميع الشركات العاملة في العقود والمقاولات بالمعيار بشكل كامل.

⁹³ - د. راضي، محمد سامي، 2007، مرجع سابق ذكره، ص 61.

المبحث الثالث:

ترشيد تكاليف قطاع المقاولات

مقدمة:

تسعى شركات المقاولات شأنها كشأن جميع المنشآت الاقتصادية إلى تعظيم الربحية وتخفيض التكاليف وترشيدها ، لزوم النهوض بالدخل الأعظم والمنفعة الاقتصادية التي تسمو إليها ، وتعزيز دورها في القطاع الاقتصادي وتثبيت مكانتها بين الشركات المنافسة ، وقدرتها على استقطاب الزبائن وامتلاك العمالة الماهرة .

لذلك تسعى شركات المقاولات للاعتناء بترشيد تكاليفها التي تتسم أساساً بالضخامة ، وتهتم بإيجاد الوسائل اللازمة لذلك ، وتولي موضوع الاهتمام بترشيد وتخفيض التكاليف عناية خاصة في حال كون العقد المستلم لا يحقق الربحية المطلوبة ، فتجد أغلب الشركات تلجأ للاستغناء عن العمالة التي تعبت في الحصول عليها ، أو التخلص من بعض المصاريف غير الضرورية للعقد من وجهة نظرها.

كما تبين من خلال المباحث السابقة أنّ الغالبية العظمى من تكاليف عقود المقاولات يمكن تخصيصها بسهولة للعقد ، لكونها في معظمها تكاليف مباشرة على العقد ، إلا أنّ هنالك نسبة من النفقات الإدارية المصروفة في موقع إدارة شركات المقاولات ، والتي تخص جميع العقود ، والتي تتطلب بالضرورة إيجاد معدلات التحميل اللازمة لتخصيصها على كل عقد حسب استفادته منها.

كيفية ترشيد تكاليف قطاع المقاولات:

يوجد مجموعة من الوسائل التي يمكن لشركات المقاولات الاستفادة منها لترشيد تكاليفها المختلفة، ولكل منها مساوئها ومزاياها المختلفة ، ومن هذه الوسائل نذكر:

1-الاهتمام بعنصر المواد الخام المباشرة:

تمثل المواد الخام أو المواد المباشرة النسبة العظمى من قيمة إجمالي التكاليف في الشركات بشكل عام ، وهي تمثل في قطاع المقاولات نسبة كبيرة قد تتجاوز 70% من خلال تحليل هيكل تكاليف شركات المقاولات عامة.⁹⁴

لذا لا بدّ لشركة المقاولات التي تهدف إلى ترشيد تكاليفها أن تعتني بشكل خاصّ بعنصر المواد الخام المباشرة (من إسمنت وحديد ومجبول بيتوني وبلوك موادّ صحية وتمديدات كهربائية وغيرها من موادّ البناء والإكساء) من حيث الكمية اللازمة والجودة المطلوبة، وكذلك التخطيط للشراء في المواعيد المناسبة، والتي تخفض تكاليف التخزين المرتفعة ، ممّا يستلزم بالضرورة أن تكون إدارة العقود والمشتريات بالقوة والكفاءة اللازمة ، كما يفضل في حال استعانة الشركات بالمقاولين من الباطن أن تكون العقود المبرمة معهم للتوريد

⁹⁴ - د. راضي، محمد سامي، 2007، مرجع سبق ذكره، ص 16.

والتنفيذ معا ، طبعاً وفق المواصفات اللازمة والمطلوبة مما يخفض على الشركة عبء التخزين ويحمله للمقاولين من الباطن، وبالتالي بترشيد وتخطيط عملية اختيار وحيازة وتخزين المواد المباشرة ، وتحميلها للعقد بالطرق الصحيحة فستتمكن الشركات من ترشيد الجزء الأكبر من تكاليفها.

2- ترشيد اليد العاملة:

تمثل العمالة المباشرة والإشرافية وكذلك العمالة غير المباشرة ما نسبته 15 - 20% من تكاليف العقود والمقاولات ، وكلما زادت الشركات العناية باختيار عمالتها بالمهارة المطلوبة والقدرة على العمل بمهارات متعددة وأكثر من عمل معاً، تمكنت من توفير وترشيد جزء كبير من تكاليفها المستقبلية ، إلا أنه غالباً عندما تقرر الشركات تخفيض النفقات الخاصة بها ، فإن أول وسيلة تفكر بها هي تسريح جزء من الموظفين والعمال المباشرين، ووجهة نظر شركات المقاولات في ذلك أنها قد تكفي بالعمالة الخاصة لمقاوليها من الباطن، لكن لهذه الوسيلة تداعيات سلبية عديدة تصل لحدّ تدمير النشاط وسمعة الشركة، فجودة وسرعة العمل ستتأثران سلباً من نقص عدد العاملين وانخفاض الروح المعنوية للموظفين الباقين كما أنه سيكبد الشركة خسائر ونفقات مستقبلية ، نظنها توفير في الوقت الحالي ، أهمها استقدام عمالة جديدة واستنزاف الوقت في البحث عن عمالة ومهندسين ذوي مهارة وكفاءة ، بحال استلام عقود مستقبلية. (95)

2- تخطيط التكاليف اللازمة للعقود بطرق منهجية:

كما تبين من المباحث السابقة أنه يتوجب على شركات المقاولات أن تمتلك فريق تصميم كفؤ لتقدير احتياجات عقد المشروع من المواد والعمالة والتكاليف الإضافية بصورة أقرب للواقع منذ بداية العقد ، ولا بدّ من مراجعة هذه التقديرات دورياً خلال مراحل تنفيذ العقد، وبالتالي كلما امتلكت الشركة فريق تصميم وتخطيط فعال تمكنت من ترشيد التكاليف التي تحتاج إليها بشكل أفضل وأكثر موضوعية.

3- تأجير الآلات الزائدة:

يمكن لشركات العقود والمقاولات تأجير الآلات الزائدة عن حاجتها لشركات أخرى يتناسب نشاطها معها ، بحيث تبقى على الآلات والمعدات التي تعمل عليها في العقد المحدّد ، وتؤجّر ما تبقى منها، كما بإمكانها نقل الآلات بين العقود المتشابهة بدلاً من شراء آلات متماثلة لكلّ منها، ممّا يساهم في توفير وترشيد هذه التكاليف كما ينبغي ، ويبدأ أصحاب النشاط بعرض فرصة الإيجار على معارفهم مع تحديد نوعية النشاط المسموح بالتأجير له لتلك الآلات.

4- التشارك في فريق العمل:

يمكن للشركات التي تعاني من ضخامة في تكاليفها التشارك في فريق العمل مع مؤسسة أخرى ، فبإمكانها إيفاد موظفيها في بعض التخصصات كالمهندسين المعماريين والتنفيذيين، وموظفي الحسابات والتسويق

⁹⁵ -مقالة منشورة بدون ناشر، مجلة أرقام الالكترونية، كيف تنجح الشركات في خفض التكاليف دون تسريح العمالة، 2016/2/13،

ص1. <http://www.argaam.com/>

والاتصالات وتكنولوجيا المعلومات، لمؤسسات أخرى تحتاج لهذه الخدمات والعكس صحيح، أي يمكن لها الاستعانة مؤقتاً بخبراء الشركات الأخرى دون الحاجة إلى تعيينهم لتوفير رواتبهم.

5- التركيز على العملاء الحاليين:

عندما تواجه شركات المقاولات تعثراً وتباطؤاً في معدل نشاطها فإنها تركز استراتيجياتها التسويقية لجذب عملاء جدد، لكن هذا يعتبر هدراً لموازنة الشركة في هذا الوقت العسير حيث أن 70% من الشركات تؤكد أن تكاليف الاحتفاظ بالعملاء الحاليين أوفر كثيراً من تكاليف جذب عملاء جدد، فينصح بالتركيز على عدم خسارة العملاء المضمونين في هذه الفترة .

6- العمل عن بعد:

بإمكان الشركات التي تعاني من خلل في تكاليفها توفير معدّات العمل الحالية الخاصة بالإداريين بشكل خاص من خلال عملهم في منازلهم بشكل متناوب، ممّا يخفف من اهتلاك الأصول الثابتة الادارية والإجراءات الادارية ممّا يخفف المصاريف التي كان من المطلوب تخصيصها على العقود وذلك يساهم في ترشيد التكاليف.

7- توفير النفقات الإضافية:

يمكن أن تلجأ شركات المقاولات لخفض رحلات العمل بعقد مقابلات العمل التي تتطلب السفر للخارج عن طريق الوسائل الالكترونية المتاحة ، أو اللجوء لاستئجار المعدات بدلاً من حيازتها ، خاصة أن الآلات والمعدّات في شركات المقاولات تتميز حسب العقود المتنوعة ، ممّا يوفّر على الشركة أعباء اهتلاكها وصيانتها لذا يعدّ استئجار الآلات والمعدات من مصادر الترشيح الملائمة للشركات.

8- الاستفادة من المتدربين: يمثل المتدربون وسيلة فعّالة لإنجاز الأعمال في أوقات الأزمات ، فصاحب العمل يستفيد من فئات شابة يملؤها الحماس والطموح للمستقبل دون الالتزام بالأعباء المادية للموظفين المعيّنين ، خاصة فيما يخصّ العمالة المباشرة للمشاريع ، بينما لا بدّ من وجود خبرات مخزّنة على الصعد الإشرافية على العقد.⁽⁹⁶⁾

9- علاقات العمل:

يجب الحرص على بناء روابط متينة مع شركاء العمل ، فقد يقدم بعض الموردين لمستلزمات العقد للمشروع تخفيضات للعملاء الذين يسدّدون فواتيرهم قبل مواعيدها ، وبذلك تستطيع الشركة من خلال ذلك توفير جزء من التكاليف الخاصة بالعقد ، وتحقيق جزء إضافي للربح غير محسوب مسبقاً. فيجب على الشركة أن تؤسّس سمعة طيبة بالوفاء بالتزاماتها المالية مع جميع شركائها التجاريين للحصول على هذه المزايا.

10- انتقاء المصرف المناسب:

⁹⁶ - الأفكار الرئيسية فقط من المرجع السابق، ص2.

كلّ مصرف يقدّم حزمة مختلفة من الخدمات والرسوم وفوائد القروض ، ويجب دراسة الخيارات التي يقدمها كلّ مصرف دراسة متأنية لاختيار أنسبها للنشاط ، وغالبا ما تتوع شركات المقاولات بين المصارف المختلفة للحصول على جميع هذه خدمات خاصّة ، فيما يخص الكفالات والضمانات اللازمة للحصول على القروض.

11- استخدام وسائل التواصل الاجتماعي:

أثبتت وسائل التواصل الاجتماعي جدارتها خاصّة في مجال التسويق بشكل خاص وتمثل وسيلة دعاية مجانية غير مكلفة نهائياً، لذا تركز شركات المقاولات الآن زيادة مقدرتها التنافسية من خلال زيادة الحسابات الفعالية والمحدثة دائما على تلك المواقع.

مما تقدّم يرى الباحث أنّ غاية كلّ مؤسسة تهدف للربح ، وفي أيّ قطاع اقتصادي هو ترشيد تكاليفها المباشرة وغير المباشرة لتحقيق أعلى منفعة اقتصادية ممكنة ، وتزداد هذه الأهمية بشكل خاصّ في شركات المقاولات التي تتسم بضخامة تكاليف عقودها وثبات إيراداتها منذ بداية العقد وبالتالي كلّما استطاعت شركات المقاولات من ترشيد تكاليفها تمكنت من الحصول على عائد ربحي أعلى، لأنّ تخفيض وترشيد التكاليف يعدّ الورقة الوحيدة الراجعة بيد شركات العقود والمقاولات لتعظيم ربحيتها، وذلك باتّباع جميع الطرق المنهجية التي تمكن الشركة من ترشيد تكاليفها المباشرة وغير المباشرة ، لكن لا بدّ من الانتباه ألا يكون هاجس تخفيض الربح على حساب الجودة والعمل والسلامة المهنية التي تعدّ إحدى أهمّ الأهداف التي تسمو إليها شركات المقاولات.

المبحث الرابع:

استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد تكاليف قطاع المقاولات

1- تطبيق الافتراضات و المفاهيم التي يؤسس عليها مدخل المحاسبة عن الإنجاز على شركات المقاولات:

أ- يجب أن يحتلّ هامش الإنجاز المرتبة الاولى في ترتيب وتقييم القرارات والبدائل المتاحة، و ذلك عند اتخاذ أيّ من القرارات الإدارية في المنشأة ، ثم يلي ذلك تخفيض حجم الأموال المستثمرة في المخزون ، ثم يلي ذلك تخفيض تكاليف التشغيل في المرتبة الأخيرة، و ذلك حتى يتسنى للمنشأة تعظيم هامش الإنجاز مما يؤدي إلى تعظيم الأرباح الكلية للمنشأة.

وبالتالي عندما تهدف شركات المقاولات إلى تعظيم هامش إنجازها ومن ثمّ تخفيض الأموال المستثمرة في المخزون وتكاليف التشغيل ، وبالتالي تعظيم ربحيتها مما سينتج بالمحصلة ترشيد وتحسين تكاليف هذه الشركات.

ب- تعتبر تكاليف التشغيل في الأجل القصير بمثابة تكاليف محددة مقدما، ومن ثمّ تعتبر تكاليف ثابتة ، تحمل على الفترة الزمنية ولا تخصص بين المنتجات، باعتبار أن نسبة تكاليف التشغيل في شركات العقود والمقاولات قد تتجاوز 25-30% وباعتبار الأهمية القصوى تكون لتكاليف المواد المباشرة والمواد الموردة والمنفذة من قبل المقاولين من الباطن ، فباعتبار تكاليف التشغيل هي تكاليف ثابتة ، ستمكن شركات المقاولات من تسليط الضوء على نقاط الخلل فيها وحلّ تلك المشكلات وبالتالي ترشيد التكاليف.

ج- تتأثر تكلفة المواد المباشرة باختلاف حجم و تشكيلة المنتجات ولذلك فهي تعتبر بمثابة عنصر التكلفة المتغيرة الوحيد، و لذلك تأخذ في الحسبان عند حساب هامش الإنجاز و الذي يتخذ أساساً لتطوير التقارير الداخلية لأغراض ترشيد القرارات الإدارية المختلفة، وذلك بالمحصلة مطبق في شركات العقود والمقاولات لأنّ المواد المباشرة تمثل النسبة العظمى من تكاليف العقود والمقاولات ، والأساس الذي تبنى عليه القرارات الإدارية المتخذة خاصة من حيث التقدم للحصول على العقد من عدمه .

د- المحاسبة عن الإنجاز هي فلسفة تؤسس على محاولة تعظيم الهدف الكلي للمنشأة ، و ذلك من خلال ثلاث أهداف رئيسية ومتتالية ، وهي زيادة حجم المبيعات إلى أقصى قدر ممكن (تعظيم هامش الإنجاز) ، ثم يلي ذلك تخفيض مستويات المخزون بكامل أنواعه إلى أدنى حدّ ممكن ، ثم يأتي تخفيض تكاليف التشغيل في المرتبة الأخيرة من أولويات أهداف المحاسبة عن الإنجاز، وهذا الفرض بالكامل يمكن تطبيقه على شركات المقاولات .

2- كما أنه قد تبين من خلال الفصلين الماضيين أنه وعلى الرغم من اهتمام مدخل المحاسبة عن الإنجاز بتعظيم الربحية وهامش الإنجاز المتحصل ، إلا أنه بالإمكان استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز لأغراض قياس التكلفة ، و تقويم الأداء في شركات المقاولات:

حيث يتطلب تنفيذ مدخل المحاسبة عن الإنجاز لأغراض قياس التكلفة ، و تقويم الأداء تعديل بعض المفاهيم وإدخال بعض المفاهيم الجديدة كمتطلبات أساسية لتنفيذه ، و ذلك كما يلي⁽⁹⁷⁾:

أ- إعادة النظر في تبويب هيكل عناصر التكاليف:

حيث أن التطورات في بيئة التصنيع الحديثة تمثلت في زيادة الاستثمارات في الآلات والمعدات الأتوماتيكية وأجهزة التحكم والرقابة آليا ، واستخدام العمالة متعددة المهارات مما أدى إلى اتجاه الأجور المباشرة إلى التناقص بشكل كبير ، وقد تختفي تماماً من هيكل التكاليف الصناعية مع الاعتماد الكامل على تكنولوجيا التصنيع الحديثة ، وبذلك أصبحت المواد المباشرة تمثل العنصر الوحيد المتغير بعد انتقال تكلفة العمالة المباشرة إلى جانب التكاليف الثابتة . ويمكن بسهولة تطبيق ذلك على شركات المقاولات التي تواجه دوما التكنولوجيا الحديثة ، وتعتني بالآلات ومعدات العمل المتعددة الاستخدام ، وكذلك العمالة الماهرة ، والتي تتقاضى رواتب شهرية ثابتة مما يجعلها تتسم بالثبات وإمكانية اعتبار المواد المباشرة هي عنصر التكلفة المتغيرة الوحيد.

ب- دراسة و تحديد معوقات العملية الإنتاجية .

وفقاً لمدخل المحاسبة عن الإنجاز تمثل القيود نقاط اختناق تعوق تدفق العملية الإنتاجية داخل المصنع حيث تؤثر في قياس التكلفة من ناحيتين:

1) يؤدي تحديد نقطة الاختناق إلى لفت نظر الإدارة إلى عامل هام ، وهو ضرورة ضمان استمرار العمل في تلك النقاط وعدم تعطيلها ، لأن أية أعطال بها تؤدي في النهاية إلى زيادة زمن الإنجاز ، وبالتالي زيادة نصيب المنتج من التكاليف ، الأمر الذي يؤدي في نهاية المطاف إلى تخفيض قيمة معدل الإنجاز المتحقق على المستوى الكلي للمنشأة ، كما أن تحديدها يساعد في لفت نظر المنشأة إلى ضرورة إدارتها ومحاولة التخلص منها عن طريق زيادة طاقتها، ويؤدي هذا في النهاية إلى الانعكاس على وقت الإنجاز ، وبالتالي تخفيض النفقات التشغيلية المحملة للمنتجات التي يتم تحميلها على أساس هذا الوقت.

2) تتعلق بالنقاط التي لا يتواجد بها اختناقات، ذلك أنها يجب ألا تعمل بكامل طاقتها لأن ذلك يؤدي إلى أن مخرجات تلك النقاط سوف تستخدم في جزء منها فقط في النواحي التي تمثل اختناقات بينما يتحول الجزء الثاني إلى مخزون من الإنتاج تحت التشغيل وهو ما يترتب عليه ارتفاع في التكلفة نتيجة الاحتفاظ به.

وتجدر الإشارة إلى أن تحديد ودراسة تلك القيود من قبل شركات المقاولات سيساعد على بناء نظام تكاليفي قادر على سد الثغرات خلال مراحل إنجاز العقد حتى تسليمه ، ويصلح أية مشكلات تطرأ خلال

⁹⁷ - مؤمنة، هبة، 2004، مرجع سابق ذكره من ص 97-103 بتصرف الباحث بما يخدم شركات المقاولات.

هذه المراحل ، ويتم من خلالها تحديد أكثر عقود الشركة ربحية من خلال قيام الإدارة بتحديد أي من هذه العقود، هو الذي يعطي أكبر عائد نسبي مقابل استهلاكه للوحدة من الموارد النادرة والتي تمثل نقطة الاختناق الرئيسية.

ج- الاهتمام بعنصر الزمن :

على الرغم من أن عنصر الزمن لا يمكن إدارته بسهولة في شركات المقاولات بسبب طول مدة تنفيذ العقود إلا أن للاهتمام بعنصر الزمن أهمية بالغة ، حيث أن المقصود بالزمن هنا وقت الإنجاز وهو عبارة عن الوقت المستنفد في تحويل المادة الخام إلى عقود تامة منجزة ومسلمة ويتكوّن هذا الوقت في شركات العقود والمقاولات من العناصر التالية:

1) وقت التشغيل:

وهو الوقت الفعلي المستنفد الذي تمّ العمل فيه على العقد ، أي الوقت اللازم لتشغيل العقد في جميع المراحل الإنتاجية من وقت استخدامه كمادة خام وحتى تحويله إلى عقد تام مسلم .

2) وقت الفحص:

وهو عبارة عن الوقت المستخدم بعد تنفيذ العقد للتأكد من مدى مطابقته للمواصفات ، وذلك خلال تنقله من قسم إنتاجي لآخر، وحتى وصوله إلى العميل، وهو كذلك يتضمن وقت إعادة التشغيل بحال اكتشاف بعض الأخطاء أو العيوب بها، كما يتضمن وقت فحص الخامات قبل دخولها للخط الإنتاجي .

3) وقت التنقل بين الأقسام الإنتاجية Moving time

إنّ وقت التنقل يمثل ذلك الوقت المستنفد في تنقل الآليات والخامات من عقد لآخر بالإضافة إلى وقت تنقل لمواد الخام المباشرة من أو إلى المخازن .

4) وقت الانتظار Waiting or queue time

بالنسبة لوقت الانتظار فهو ذلك الوقت الذي تظل فيه المواد الخام المباشرة بالانتظار في موقع المشروع في انتظار بدء التشغيل عليها، ذلك لأنّ القسم الإنتاجي يعد مشغولاً بأداء بعض العمليات الأخرى ، أو نظراً لضعف طاقته المتاحة.

5) وقت التخزين Storage time

أما وقت التخزين فهو ذلك الوقت الذي تظل فيه الخامات داخل المخازن لزوم استخدامها ، وبالنظر إلى العناصر السابقة ، فإننا نجد أنّ العنصر الأول فقط هو الذي يشتمل على عمليات تشغيلية فعلية ، وبذلك يمكن اعتباره وقت يضيف قيمة ، أما بقية العناصر الأخرى فإنّه يمكن النظر إليها على أنّها عناصر لا تضيف قيمة ، على اعتبار أنّها لا تضيف أيّ قيمة للمنتج من خلال تلك العمليات. وبالتالي فإنّه يمكن النظر إلى وقت الإنجاز على أنّه:

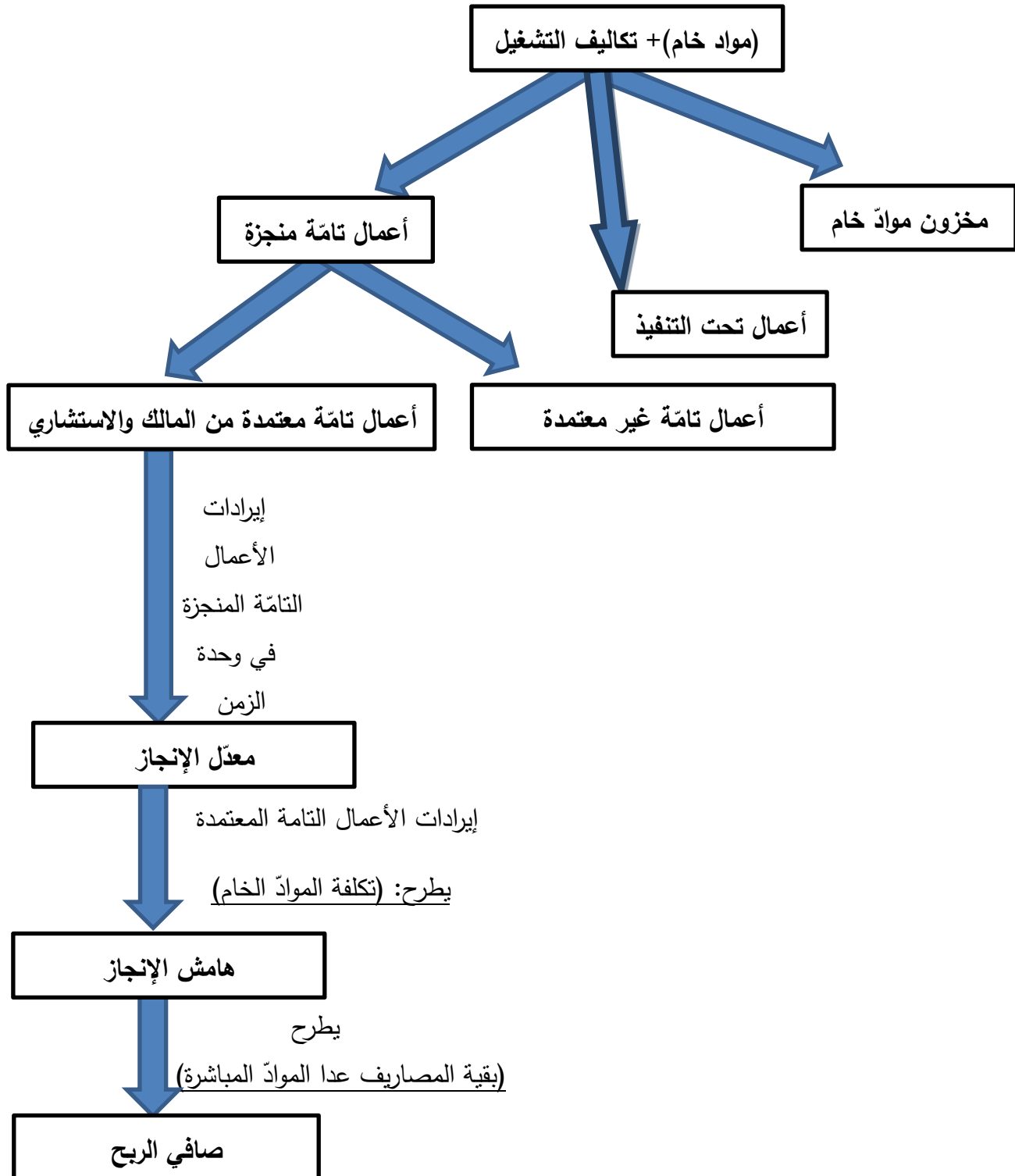
$$\text{وقت الإنجاز في عقود المقاولات} = \text{وقت التشغيل} + \text{وقت لا يضيف قيمة} .$$

وعليه فإن تكلفة العقد في ظل مدخل المحاسبة عن الإنجاز تتكون من عنصرين أساسيين هما تكلفة الخامات والنفقات التشغيلية أو إجمالي تكلفة المصنع، ولما كان من الممكن تحديد تكلفة الخامات المستنفدة في العقد، فإن مشكلة القياس تنصب هنا على تحديد نصيب العقد من إجمالي تكلفة التشغيل. وبالتالي يمكن من الناحية النظرية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز على شركات العقود والمقاولات من حيث إمكانية تطبيق مفاهيم المدخل على شركات المقاولات ، وسيمكن الحكم على هذه إمكانية ومدى الاستفادة منها من خلال التطبيق العملي على شركة المراسم للمقاولات والتعهدات محدودة المسؤولية ، إحدى شركات المقاولات الرائدة في الجمهورية العربية السورية للحكم على الفائدة المرجوة من استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد تكاليف قطاع المقاولات .

ولتوضيح إمكانية الاستفادة من مدخل المحاسبة عن الإنجاز بصورة أكبر فيمكن صياغة الشكل (1) التالي لمعرفة إمكانية الاستفادة من مدخل المحاسبة عن الإنجاز في قطاع المقاولات:

الشكل رقم (1)

توضيح افتراضات المحاسبة عن الإنجاز من خلال التطبيق على شركات المقاولات لأحد العقود



الفصل الثالث:

آلية الدراسة التطبيقية وخطواتها

يتكون الفصل من مقدمة وآلية الدراسة التطبيقية و خطوات الدراسة كما يلي:

نبذة عن الشركة محل الدراسة

التطبيق العملي على القوائم المالية المدققة لشركة المراسم للمقاولات واختبار فرضيات الدراسة:

الدراسة التحليلية للقوائم المالية :

حساب التشغيل التحليلي المقارن لتكاليف شركة المراسم للمقاولات وفق مدخل التكلفة الكلية

المطبق في الشركة و مدخل المحاسبة عن الإنجاز عن الأعوام 2009 حتى 2012

قائمة الدخل التحليلية المقارنة لنتائج شركة المراسم للمقاولات وفق نظام التكلفة

الكلية المطبق فعلاً و مدخل المحاسبة عن الإنجاز عن الاعوام من 2009 حتى 2012

تحليل النتائج واختبارها تحليلياً

الدراسة الإحصائية واختبار الفرضيات إحصائياً

مقدمة :

كما تقدّم في القسم النظري ، وبسبب قصور نظم المحاسبة الإدارية المبنية على أساس التكلفة حتى الحديثة نسبياً منها ، مثل ABC والتي تقوم بربط التكاليف بالوحدات المنتجة مهما ازداد حجمها بدلاً من الإنجاز الفعلي ، وما تعانيه من مشكلات يمكن تلخيصها بما يلي :

1. تدّعي هذه الأنظمة أنّ الموادّ والأجور والتكاليف الصناعية الإضافية تختلف بشكل مباشر مع حجم الوحدات المنتجة ، ولكن بالحقيقة من المثبت أنّ الموادّ فقط تعتبر متغيرة بصورة مباشرة مع حجم الإنتاج بينما الأجور (وخاصة الرواتب الثابتة) والتكاليف الإضافية الصناعية تعتبر ثابتة مهما تغير حجم الإنتاج ، حيث أنّ تلبية طلبية إضافية لزبون لا تستوجب توظيف عمالة إضافية و لا شراء معدات جديدة على خلاف المواد الأولية .

2. تتطلب هذه الأنظمة تجميد كم هائل من التكاليف في عمليات التخزين وبناء المخازن ، خاصةً في أوقات الطلب المنخفض (غير الموسمية) وذلك لتحويل تكاليف العمالة والأجور والمصاريف الصناعية الإضافية للوقت الذي تباع فيه المنتجات المخزنة وبالتالي تشعر المنشأة بأنها رابحة في أوقات ليست كذلك.

3. كانت أنظمة المحاسبة على أساس التكلفة فعّالة في الأوقات التي كانت تشكل فيها الموادّ الأولية والعمالة فقط الجزء الأكبر من كلفة الإنتاج ، أما الآن فقد تعاظمت التكاليف الصناعية الإضافية ، وفي بعض الأحيان تشكّل التكلفة الأساسية للإنتاج ، كما أنّ الأجور باتت تُسدّد على أساس الساعة وليست القطعة فكان لابد من إدارة هذه التكاليف بشكل صحيح.

ونظراً لتلك المعوقات المجتمعة ظهرت الحاجة الماسّة للبديل المقترح في هذه الدراسة ، و هو مدخل المحاسبة عن الإنتاج TA \ Throughput Accounting المنبثق عن نظرية القيود Theory of constraints \ TOC حيث ظهرت المحاسبة على الإنجاز لمواجهة احتياجات الإدارة من المعلومات اللازمة لدعم وتطبيق مفاهيم التطوير المستمر التي تبنتها نظرية القيود من خلال التركيز على نقاط الاختناق ، وتخفيض وقت الإنجاز ومحاولة الربط بين مقدار الإنجاز المتحقق والموارد المستنفذة ، وذلك بهدف توفير المعلومات التكاليفية التي تتلاءم مع بيئة التصنيع الحديثة وبيئة الموارد المقيدة ، وتساعد في تقييم أداء المنشآت بما يتماشى مع مستجدات بيئة الأعمال الحديثة .

وعليه فقد كان من الواجب تسليط الضوء على هذا الموضوع الهامّ محاسبياً ، وغير المدروس بصورة كافية في الشركات بشكل عام ، وقطاع المقاولات بصورة خاصة .

ونظراً لضخامة حيّز شركات المقاولات في السوق السورية ، والمشكلات التي يتعرض عليها والتي عرضت في الفصل وعلى الرغم من قلّة عدد شركات المقاولات في سورية حيث أنها لا تتجاوز عشرات الشركات

(44 شركة حسب موقع 2012 searchinsyria.com) مقارنةً بالقطاعات الأخرى ، فقد تطلّب ذلك الأمر إجراء دراسة تفصيلية لتطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز ومقارنتها مع النظم التقليدية وذلك على إحدى شركات المقاولات الضخمة في الجمهورية العربية السورية ، وهي شركة المراسم للمقاولات إحدى أبرز شركات مجموعة بن لادن السعودية فرع سورية، وأضخمها ميزانيةً وحجماً وقدرَةً استثمارية .

أولاً: خطوات الدراسة التطبيقية:

1) نبذة عامة عن الشركة محل الدراسة:

- مجموعة بن لادن السعودية - فرع سورية: أسست مجموعة بن لادن السعودية في سورية كفرع رئيسي لمجموعة بن لادن السعودية في بداية عام 1994، بعد زيارة مديرها إلى سورية ولقائه عدداً من أعضاء الحكومة السورية ، و أصحاب القرار الاقتصادي فيها، وعلى الرغم من أن الشركة تسعى لتعظيم العائد المادي شأنها شأن باقي الشركات المحلية والعالمية إلا أن المجموعة تسعى لتحقيق أهداف معنوية إلى جانب هدفها المادي (السمعة الطيبة، خدمة أبناء المجتمع، دعم اقتصاد البلد، و تشغيل أكبر قدر من اليد العاملة وإبراز و توظيف المهارات و الخبرات المحلية ، كذلك استقطاب الخبرات السورية الكبيرة المغتربة في الخارج⁹⁸)

- شركة المراسم للمقاولات محدودة المسؤولية:

تُعدّ شركة المراسم للمقاولات شركة استثمارية هدفها القيام بتأسيس وإدارة مجموعة شركات رائدة ومتميزة في معظم القطاعات الاقتصادية ، سواء صناعية كانت أم تجارية أم خدمية ، لتكون رديفاً للقطاع العام و الخاص على حدّ سواء ، وهي كبرى شركات مجموعة بن لادن السعودية و أعظمها حجماً و رأسمالاً و معدّات ، تأسست عام 2007 وهي و بالرغم من حداثة عهدها تُعدّ من كبريات شركات المقاولات في سورية بما تمتلكه من كوادر ذوي خبرات عالية في مجال المقاولات و التنفيذ في الاختصاصات كافة ، و بما تمتلك من أسطول للآليات و المعدّات الحديثة الخاصة بالمقاولات .

- أهم المشاريع المنفّذة: إنشاء ثمانية مصانع مع البنية التحتية لصالح شركة موادّ الإعمار القابضة في المدنية الصناعية في عدرا CPC ، مشروع البنية التحتية وأربع مباني تجارية في مشروع البوابة الثامنة لصالح شركة إعمار IGO سورية ، مشروع مجمع الغاردينيا المؤلف من برجين ومبنى خاص للمؤتمرات و هو الأعلى و الأضخم في مدينة حمص .

- حجم أعمالها: يتجاوز 10.453 مليار ليرة سورية .

⁹⁸ - العرض التقديمي لمجموعة بن لادن السعودية المقدم من قبل الشركة.

- عدد الموظفين⁽⁹⁹⁾: 205 إداريين و مهندسين و فنيين و عمال مهرة ، إضافة إلى 800 من العمالة الرديفة من السوق المحلية .

(2) آلية الدراسة التطبيقية:

بداية لا بدّ من دراسة مدى تحقّق الافتراضات المبنية عليها مدخل المحاسبة عن الإنجاز و محدّدات نظرية القيود، والتأكد من مدى ملاءمتها لطبيعة وعمل شركات المقاولات، حيث أنّ غالبية الأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت بشيء من التفصيل مدخل المحاسبة عن الإنجاز ، والتي أكّدت مدى ملاءمته و فعاليته كأداة فعّالة بيد الإدارة، قد انحصرت في قطاع الشركات الصناعية و الخاصّة بالبيئة الصناعية الحديثة ، و بالتالي كان من الواجب دراسة فعّالية افتراضات نظرية القيود TOC الخمسة في شركة المراسم للمقاولات .

هناك مجموعة من الافتراضات التي تقوم عليها نظرية القيود ، وتتمثّل هذه الافتراضات فيما يلي :

الافتراض الأول - تعظيم أرباح المنشأة

يتمثّل الهدف الأساسي للمنشأة في تنمية أموالها وتحقيق أكبر قدر ممكن من الإنجاز ممّا يؤدّي إلى تعظيم الربحية تطبيق الفرض على الشركة قيد الدراسة : يتحقّق الافتراض الأول حيث الهدف الأساسي لشركة المراسم للمقاولات هو إتمام المشروع في الوقت المحدد و بالجودة المطلوبة و الإنجاز الكامل ، و ذلك بغية الحصول على كامل العائد التعاقدى مع الشركات الزبائن ، و بالتالي تعظيم الربحية مع تحقيق رضا الزبون حيث أنّ عدم إتمام المشروع في الوقت الملائم يترتّب على الشركة غرامات تأخير و شروط جزائية منصوصة في العقد المبرم مع الزبون .

الافتراض الثاني - يوجد دائما قيد أو أكثر يعوق من قدرة المنشأة على تحقيق مستوى الأداء المطلوب، ممّا قد يؤدّي إلى تخفيض قيمة الإنجاز الكلى للمنشأة: هذه إمّا داخلية أو خارجية وتسعى الشركات لتجاوزها.

تطبيق الفرض على الشركة قيد الدراسة : يمكن تحقيق الفرض الثاني في شركة المراسم للمقاولات ، حيث تتمثّل قيودها الخارجية بصعوبة الحصول على المواد الخام الأساسية (حديد - مجبول بيتوني - مواد إنشائية و إكسائبة مختلفة) ، وهي تسعى لتحقيق ذلك من خلال البحث في أسواق متنوعة كما أنّ المعدّات و الآليات الثقيلة باهظة الثمن و ضمن مواصفات خاصّة لا بدّ من تحقيقها حسب متطلّبات كلّ

⁹⁹ - هذا الميثاق الخاص بالشركة تم إعداده في عام 2010 أما حتى نهاية عام 2012 عام انتهاء الدراسة فقد انخفض عدد الموظفين إلى 35 موظفاً مئبثا.

مشروع (وفي بعض الأحوال كما في مشروع برجى الغاردينيا في محافظة حمص ، يتطلّب روافع برجية وسقالات داعمة خاصّة لا تنطبق على أيّ من مشاريع الشركة السابقة ، أو حتى التالية وجميعها مستوردة وبتكاليف باهظة للغاية) .

أمّا القيود الداخلية فهي كثيرة تبدأ بالهيكل التنظيمي للشركة حيث توجد درجة عالية من البيروقراطية و عدّة أشخاص ينجزون العمل نفسه ، و استخدامها مخزون كبير للمواد الأولية لا يتمّ استنفاده في نهاية كلّ مشروع ممّا يحمل الشركة أعباء إضافية تقدر بملايين الليرات التي تعدّ تجميداً لأموالها و إدارة خاطئة و هذا ما يجب تسليط الضوء عليه .

الافتراض الثالث - استخدام هامش الإنجاز كطريقة لقياس الأموال سيتمّ احتساب هامش الإنجاز لشركة المراسم بصورة تفصيلية .

الافتراض الرابع - تداخل العلاقات بين الموارد

جميع العمليات في الشركة والخاصّة بالمشاريع التي تنجزها قائمة على سلسلة من العمليات المترابطة والمتتالية وبمراحل مخططة ومدروسة .

الافتراض الخامس : تقسيم الموارد من حيث مستوى الاختناقات

يمكن تحديد نقاط الاختناق في شركة المراسم وسيتمّ التأكد منها عملياً.

وبالتالي تبين أنه من الممكن تطبيق الفرضيات على شركة المراسم للمقاولات لاستخدامها المحاسبة عن الإنجاز كما يُبنى مدخل المحاسبة عن الإنجاز على مجموعة من المفاهيم الأساسية لتطبيق هذا المدخل وذلك كما يلي:

1- معدل الإنجاز

يعبر معدل الإنجاز عن مقياس لسرعة دوران الأموال في المنشأة ، ممّا يساعد إدارة المنشأة التعرف على الأنشطة التي تستغرق وقتاً أطول وتكلفة أكبر، والأنشطة التي تعوق التدفق الطبيعي للإنتاج بدلاً من الإقتصار فقط على معدلات التشغيل الفعلي التي قد تخفي كفاءة استغلال الوقت الكلي كأحد الموارد الهامّة ، ومستوى جودة الأداء في العملية الإنتاجية .

ويحسب معدل الإنجاز كما يلي :

عدد الوحدات المباعة في شركات المقاولات يعبر عنها بالأعمال التامة الصنع من العقود التي تنفذها الشركات بينما يعبر زمن تنفيذ كل عقد عن وقت التصنيع الكلي

$\frac{\text{الأعمال تامة الصنع لعقود المقاولات}}{\text{زمن تنفيذ العقد}} = \text{معدل الإنجاز في شركات المقاولات}$

2- هامش الإنجاز

ينتج هامش الإنجاز للمنشأة من سلسلة القيمة التي أضافتها للمواد المباشرة بتحويلها إلى منتج مباع ومن ثم يتم حسابه بالفرق بين قيمة المبيعات وتكلفة هذه المواد فقط.

وعليه فإن محور اهتمام المحاسبة عن الإنجاز عند ترتيب المنتجات حسب ربحيتها ليس بمقدار فائض المساهمة التقليدي الذي يحققه المنتج، ولكن بما يحققه استخدام المورد النادر من أرباح

$\frac{\text{إيرادات الأعمال التامة المنفذة للعقد - تكلفة المواد الخام}}{\text{إجمالي تكاليف العقد}} = \text{هامش الإنجاز لأي عقد من عقود المقاولات}$

بحيث إذا كانت نسبة هامش الإنجاز أكبر من واحد صحيح فإن ذلك يشير إلى جدوى القيام بالعمليات التشغيلية والقدرة على تحقيق أرباح (والعكس صحيح).

ومن ثم يمكن القول بأن هامش الإنجاز يعبر عن دالة مكونة من أربعة عناصر وهي :

سعر البيع (معبر عنه بقيمة العقد)، سعر شراء المواد الخام، معدل استخدام المواد الخام مقدار الإنجاز المحقق.

سيتم تطبيق مبادئ و المعادلات المحاسبة عن الإنجاز السابق ذكرها أعلاه على الميزانيات و الحسابات الختامية للشركة محل الدراسة على 4 سنوات ميلادية من عمر الشركة من 2009 - 2012.

3- المخزون

تتناسب الربحية عكسياً مع مستوى المخزون في الشركات ويتحقق ذلك على الشركة قيد الدراسة هي شركة مقاولات و تكلفة مخزونها هي فقط كلفة مواد أولية لا يتم استهلاكها بالكامل مع انتهاء عقودها ومشاريعها وبالتالي تعتبر تكاليف التخزين موارد ضائعة ، و تكاليف إضافية غير مدروسة بصورة صحيحة لابد من تخفيضها للحد الأدنى.

4- تكاليف التشغيل

أحد المفاهيم الأساسية التي يؤسس عليها المحاسبة عن الإنجاز هي اعتبار جميع التكاليف اللازمة لتحويل المواد الخام إلى منتجات مباعية ، وهي الأجر المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة بمثابة تكاليف ثابتة ومحددة في الأجل القصير وهو ما يتحقق في الشركة قيد الدراسة من حيث كون الرواتب في غالبيتها ثابتة والتكاليف الصناعية الإضافية محددة وثابتة في معظمها.

• تطبيق افتراضات مدخل المحاسبة عن الإنجاز على الشركة المدروسة:

يجب أن يحتل هامش الإنجاز المرتبة الأولى في ترتيب وتقييم القرارات والبدائل المتاحة ثم تخفيض حجم الأموال المستثمرة في المخزون ثم تخفيض تكاليف التشغيل في المرتبة الأخيرة ، و ذلك حتى يتسنى للمنشأة تعظيم هامش الإنجاز مما يؤدي إلى تعظيم الأرباح الكلية للمنشأة .

وبالتالي عندما تهدف شركات المقاولات إلى تعظيم هامش إنجازها ومن ثم تخفيض الأموال المستثمرة في المخزون وتكاليف التشغيل ، وبالتالي تعظيم ربحيتها مما سينتج بالمحصلة ترشيد وتحسين تكاليف هذه الشركات .

1. باعتبار أن نسبة تكاليف التشغيل في شركات العقود والمقاولات قد تتجاوز 25-30% وباعتبار الأهمية القصوى تكون لتكاليف المواد المباشرة والمواد الموردة والمنفذة من قبل المقاولين من الباطن ، فباعتبار تكاليف التشغيل هي تكاليف ثابتة ، ستمكن شركات المقاولات من تسليط الضوء على نقاط الخلل فيها ، وحل تلك المشكلات وبالتالي ترشيد التكاليف.

2. تتأثر تكلفة المواد المباشرة باختلاف حجم و تشكيلة المنتجات ، ولذلك فهي تعتبر بمثابة عنصر التكلفة المتغيرة الوحيد، وذلك بالمحصلة مطبق في شركات العقود والمقاولات ، لأن المواد المباشرة تمثل النسبة العظمى من تكاليف العقود والمقاولات والأساس الذي تُبنى عليه القرارات الإدارية المتخذة خاصة من حيث التقدم للحصول على العقد من عدمه .

ومن ثم يمكن القول إن تطبيق المحاسبة عن الإنجاز في شركات المقاولات ، وبخاصة التي تعمل في بيئة تصنيع حديثة ، يمكن أن تنجح في علاج مشكلة القيود التي تواجه هذه المنشآت. حيث تركز المحاسبة عن الإنجاز على تعظيم هامش الإنجاز ، وذلك من خلال تدنيه حدوث مثل هذه القيود .

ثانياً: التطبيق العملي على القوائم المالية المدققة لشركة المراسم للمقاولات واختبار فرضيات الدراسة:

تقوم شركة المراسم للمقاولات سنوياً بإعداد القوائم المالية المدققة باستخدام مدخل التكلفة الكلية، بحيث تعترف بكامل التكاليف التي تكبدتها لإنجاز العقود ، ملتزمة بذلك ببنود المعيار المحاسبي الدولي IAS 11.

وتعدّ سنوياً كلاً من المركز المالي وقائمة الدخل وحساب التشغيل وقوائم الاهتلاكات وقوائم الأموال الجاهزة ، وترفعها إلى مالية ريف دمشق مدققة ومصدقة من مكتب تدقيق معتمد، لتدقيق الحسابات المعتمدة للشركة .

كما تبين من خلال إجراء دراسة استطلاعية لتحليل هيكل التكاليف شركة المراسم للمقاولات على سنوات الدراسة المختلفة أن النسبة العظمى من تكلفة المواد تتراوح بين 70 - 80% من اجمالي تكاليف العقود وقد تمّ اعتماد الحد الأدنى 70% لنسبة المواد المباشرة على صعيد كل مشروع على حدة، وهذا ما يتناسب مع رأي الكثير من الباحثين في مجال العقود والمقاولات.⁽¹⁰⁰⁾

القوائم المالية الختامية التحليلية لشركة المراسم للمقاولات عن الأعوام الأربعة للدراسة المبتدئة ب2009 حتى 2012 والمعدلة المعالجة حسب الغاية من الدراسة وهي :

- 1- حساب التشغيل التحليلي المقارن لتكاليف شركة المراسم للمقاولات وفق مدخل التكلفة الكلية المطبق فعلاً، ومدخل المحاسبة عن الإنجاز عن الأعوام 2009-2010-2011-2012.
- 2- قائمة الدخل التحليلية المقارنة لشركة المراسم للمقاولات وفق مدخل التكلفة الكلية المطبق فعلاً و مدخل المحاسبة عن الإنجاز عن الأعوام 2009-2010-2011-2012.

ثالثاً: عرض فرضيات البحث للقيام باختبارها على شركة المراسم للمقاولات ومشروعاتها:

1. لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فعالية نظم التكاليف الحالية المتبعة في شركات المقاولات وبين قدرتها على تقديم معلومات أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات.
2. لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز وبين قدرته على تحديد نقاط الاختناق في شركات المقاولات.
3. لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز وبين مقدرة على تقديم معلومات أكثر ملائمة قادرة على تغيير نتائج بعض العقود.
4. لا يوجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز وبين قدرته على ترشيد تكاليف قطاع المقاولات وبالتالي تعظيم الأرباح.

رابعاً: تحليل القوائم المالية وفق مدخلي المحاسبة عن الإنجاز و مدخل التكاليف الكلية المتبع فعلاً في شركة المراسم:

1- ايضاحات ضرورية لفهم القوائم و قراءتها قبل البدء بالتحليل

أ- أجريت الدراسة التحليلية للقوائم المالية لشركة المراسم ل 4 سنوات ميلادية من 2009 وحتى 2012.

¹⁰⁰ - د. راضي، محمد سامي، 2007، مرجع سبق ذكره، ص 54.

ب- إن القوائم المالية الخاصة بالشركة لجميع سنوات الدراسة معدة وفقاً لنظام التكلفة الكلية الفعلية والحقيقية ، ولا تخفي الشركة قيد الدراسة أية بيانات وبالتالي تتسم الأرقام مع ضخامة حجمها بالشفافية .

ج- جميع القوائم تبدأ باسم مختصر لمشاريع الشركة الفرعية ، وهي التي ستتوزع التكاليف و الإيرادات بموجبها ، وبالتالي وجب الإيضاح إنّ الشركة قد أنجزت منذ تأسيسها في عام 2007 و حتى نهاية سنة 2012 العمل على 13 مشروع في محافظتين مختلفتين (ريف دمشق بمناطق مختلفة و محافظة حمص)، منها ما هو تام الصنع ، و منها ما لم ينجز حتى تاريخه بسبب ظروف الأزمة خاصة في محافظة حمص.

2- مشاريع الشركة:

مشاريع ريف دمشق: أنجزت الشركة 13 مشروعاً مختلفاً، حيث (أنجزت بدايةً 11 مشروع مختلف التوزيع الجغرافي في محافظة ريف دمشق) وهي: (8 مشاريع تم انجازها في منطقة عدرا الصناعية بريف دمشق وهي معامل متنوعة الإنتاجية تم إنشاؤها و إكساؤها و تجهيزها بالكامل لصالح شركة مواد الإعمار القابضة CPC موزعة على الشكل التالي) :

1. مشروع إنجاز **معمل البريكاست** لصناعة الخرسانة مسبقة الصنع.
 2. مشروع إنجاز **معمل البصرة** ستيل لأعمال الحديد مسبق الصنع.
 3. مشروع إنجاز **معمل Pre engineering** الشركة المتحدة للمباني المعدنية.
 4. مشروع إنجاز **معمل شركة الألمنيوم المتحدة**.
 5. مشروع إنجاز **معمل الشركة المتحدة للمواد الكيميائية Paint**.
 6. مشروع إنجاز **معمل UTC /United Transportation Company** لصناعة وسائط النقل.
 7. مشروع إنجاز **معمل Sacodico للأخشاب** / تم إيقاف العمل به بطلب من الشركة المالكة CPC بعدما تم إنجاز الأعمال المدنية بالكامل .
 8. مشروع إنجاز **معمل الغرائيت** لصناعة الغرائيت و رخام الأرضيات و المطابخ / تم إيقاف العمل به بطلب من الشركة المالكة CPC بعدما تم إنجاز الأعمال المدنية بالكامل .
 - (مشروعين منجزين بالكامل في منطقة يعفور لصالح شركة إعمار لما وراء البحار IGO شركة إماراتية الجنسية وهما).
 9. مشروع إنجاز **إعمار البنية التحتية** وهو عبارة عن إنشاء بنية تحتية (صرف صحي - تمديدات أرضية كهربائية ...) و طرقات و أرصفة خاصة بمشروع إعمار بالكامل و ليس فقط المباني المتعاقد عليها مع الشركة.
 10. مشروع إنجاز **إعمار المباني** وهي 4 مباني تجارية سياحية مالية وإليها سيتم نقل بورصة دمشق للأوراق المالية مستقبلاً تسمى رؤيا 3-4-5-6.
- مشاريع محافظة حمص :** عملت الشركة على مشروعين يتسمان بالضخامة المالية و البنيوية لصالح شركة الغاردينيا السياحية.

11. مشروع إنشاء هيكل برج الغاردينيا /فندق وشقق سكنية/ أعلى فندق و برج سكني - سياحي في سورية تآم الإنجاز بالكامل.

12. مشروع إكساء برج الغاردينيا /فندق وشقق سكنية/ وهو إكساء كامل داخليا و خارجيا للبرجين مع الأعمال الكهربائية و الميكانيكية و المسابح و الحدائق تآم إنجاز جزء منه و توقف عن العمل بسبب ظروف محافظة حمص و عدم القدرة على إتمام العمل فيها.

13. (مشروع إشرافي على إنشاء مشروع توسعة لمنتجع قرية النخيل السياحية في منطقة يعفور بريف دمشق مكوّنة من 10 فلل فاخرة و تتمثل التكلفة و الإيراد الخاص بهذا المشروع بأجور الإشراف و رواتب موظفي الإشراف).

3- يلاحظ تفاوت كبير بين حجم المبالغ على صعيدي التكلفة والإيرادات لغالبية المشاريع بين الأعوام من 2009 و 2012، و ذلك يعود للانتهاء من إنجاز بعض المشاريع في عام 2010، والتي كانت ترفد الشركة بإيرادات ضخمة، وهي مشاريع عدرا السبعة. كما أنّ أوضاع الأزمة في الجمهورية العربية السورية أدت إلى التوقف عن العمل بشكل كليّ أو جزئي في بعض المشاريع الأخرى خاصة الغاردينيا، أو صعوبة الحصول على بعض المواد الأولية لمشاريع أخرى، و بالتالي تكبد خسائر مالية كبيرة وتأخر زمني كما في مشاريع إعمار ، كما لم تحصل الشركة على أي مشروع جديد بسبب توقف عمليات الإنشاءات بصورة عامة في سورية منذ 2011 و حتى 2012⁽¹⁰¹⁾. أدت تلك الظروف مجتمعة إلى انتقال الشركة من تحقيق أرباح كبيرة نسبياً خلال عامي 2009 و 2010 إلى تكبد خسائر هائلة في الأعوام من 2011-2012.

4- يساعد مدخل المحاسبة عن الإنجاز خاصة في وضع شركة المراسم حسب الظروف التي ذكرت في البند أعلاه على تحويل بعض المشاريع التي وصفت بأنها خاسرة على الحدّ من تلك الخسائر أو تحويلها لمشاريع محققة لمجمل مساهمة إنجاز رابح (كما في القوائم التحليلية التي سترد تباعاً) بسبب وجود خلل في تحميل نفقات التشغيل، وعليه تعدّ شركة المراسم مثلاً حياً و واضحاً لضرورة استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في شركات المقاولات .

خامساً: الدراسة التحليلية للقوائم المالية :

1- حساب التشغيل التحليلي المقارن لتكاليف شركة المراسم للمقاولات وفق نظام التكلفة الكلية المطبق في الشركة و مدخل المحاسبة عن الإنجاز عن الأعوام 2009 حتى 2012:

إنّ حساب التشغيل في شركة المراسم للمقاولات ، هو حساب تجميعي تفصيلي لكامل تكاليف الشركة بصورة تفصيلية ، موزعة حسب المشاريع، وتستخدم الشركة مدخل التكلفة الكلية لتحليل المشاريع بالمبالغ المنفقة على كل مشروع ، لجعله منجزاً بصورة كاملة بغية تسليمه للزبون. ولضرورة و أهمية مدخل المحاسبة

¹⁰¹ مازالت الشركة حتى الان في عام 2017 تعاني من التوقف التام عن أي عمل منتج ولم تستلم أي مشروع وبالتالي مازالت تعاني من الخسائر الفادحة.

عن الإنجاز فقد استوجب ذلك إجراء دراسة تحليلية بين مدخلي محاسبة التكلفة الكلية المتبع فعلاً في القوائم المالية و مدخل المحاسبة عن الإنجاز الذي سلّط الضوء على مجموعة هائلة من المبالغ و المصروفات التي تدخل ضمن تكاليف كلّ مشروع و التي لا تضيف قيمة منجزة للمشروع ، و بالتالي تعدّ عبئاً عليه لا تكلفة ، ممّا أدّى إلى تحوّل بعض المشاريع المسجلة على أنّها خاسرة ، و غير محقّقة لمجمل ربح أو أنّها محقّقة لمجمل ربح نخفض إلى مشاريع رابحة إنتاجياً بهامش إنجاز جيد .

كيفية قراءة حساب التشغيل التحليلي :

يتألف الحساب التحليلي من 4 أعمدة أساسية هي :

1. السنوات : موزعة على الاعوام 2009 - 2010 - 2011 - 2012.
 2. تبويب التكلفة : تبويب التكاليف حسب نوعها مواد مباشرة، المقاولون الثانويون ، أجور و رواتب مباشرة، اهتلاكات، تكاليف و أعمال صناعية إضافية.
 3. تكاليف المشاريع حسب نظام التكاليف الكلية المتبع في شركة المراسم :
- يتفرع عن هذا العمود الرئيسي مجموعة من الأعمدة الفرعية عددها 13 عمود لكل مشروع على حدة على الشكل التالي:

1. مشروع البريكاست
 2. مشروع البحرة ستيل
 3. مشروع UTC
 4. مشروع الدهان paint
 5. مشروع الألمنيوم
 6. مشروع الاخشاب
 7. مشروع PRE ENGINEERING
 8. مشروع الغرانيت
 9. مشروع أعمار البنية التحتية
 10. مشروع أعمار المباني
 11. مشروع غاردينيا الهيكل
 12. مشروع غاردينيا 2 الأعمال الإكسائية
 13. مشروع الإشراف على توسعة قرية النخيل
4. تكاليف المشاريع حسب محاسبة الإنجاز (تكلفة المواد المباشرة فقط)

يتفرع عن هذا العمود الرئيسي مجموعة من الأعمدة الفرعية عددها 13 عمود لكل مشروع على حدة

1. مشروع البريكاست
2. مشروع البحرة ستيل
3. مشروع UTC
4. مشروع الدهان paint
5. مشروع الألمنيوم
6. مشروع الأخشاب
7. مشروع PRE ENGINEERING
8. مشروع الغرانيت
9. مشروع إعمار البنية التحتية
10. مشروع إعمار المباني
11. مشروع غاردينيا الهيكل
12. مشروع غاردينيا 2 الأعمال الإكسائية
13. مشروع توسعة قرية النخيل

يتألف الحساب التحليلي من **4 صفوف اساسية** هي :

توزيع التكاليف على سنوات الدراسة 2009-2010-2011-2012.

يقسم كل صف أساسي لسنة معينة الى 7 صفوف فرعية هي:

1- المواد المباشرة:

تتنوّع الموادّ المباشرة على اختلاف أنواع المشاريع و حسب طبيعة كل منها (حيث تختلف نوعية و جودة و متانة المواد حسب نوع المشاريع بين الصناعية و السكنية و السياحية ...) ولكن تشترك بالمواد الإنشائية الأساسية مثل الحديد و المجلول البيتوني و التمديدات الصحية و الميكانيكية و الكهربائية و الإكسائية من بلوك و سيراميك و مواد زراعية و مسابح و تمديدات أرصفة و طرقاى اخرى مختلفة و غيرها.

2- المقاولون الثانويون:

يُعدّ المقاولون الثانويّون عصب كل مشروع و تشكّل مع المواد الأولية المباشرة أعلاه ما نسبته 70-80 % (خاصّة في سنوات القوة و العمل للشركة 2009-2010 بينما تضاعلت هذه النسبة في سنوات التوقف 2011 إلى 30% و عام 2012 إلى 0%) ، تتنوّع المقاولون الثانويّون على اختلاف أنواع المشاريع و حسب طبيعة كلّ منها إلّا أنّهم من ينجزون غالبية العمل بالتعاقد معهم من الباطن خاصّة أنّ غالبية مقاولي الباطن الذين تعاقدت معهم الشركة يقومون بأعمال **التوريد و التركيب** ، وعليه تقسم المواد المباشرة إلى جزء تحصل عليه الشركة بالشراء المباشر و جزء عبر تعاقدّها مع المقاولين الثانويين من الباطن والتي تشكّل النسبة الأكبر من المواد المباشرة.

3- أجور و رواتب مباشرة :

يحمل كل مشروع في شركة المراسم مباشرة بكلفة جميع الرواتب الشهرية و أجور العمالة المباشرة التي تخصه من مهندسين و موظفين ومديرين وعمالة مؤقتة تخص كل مشروع على حدة كما تحمل أيضاً بنسبة من رواتب موظفي الإدارة الذين يعملون لصالح ذلك المشروع دون سواه .

4- الامتلاكات :

تظهر شركة المراسم امتلاكات الأصول الثابتة بصورة منفردة عن التكاليف الصناعية الإضافية بسبب ضخامة مبالغها نسبياً مقارنة مع شركات أخرى و ذلك لضخامة حجم أصول الشركة التي تناهز نصف مليار ليرة سورية و توزع تكاليفها بصورة مباشرة حسب توضعها وفق المشاريع و تشمل امتلاكات أصول مختلفة من آلات و معدّات ثقيلة و أثاث و تجهيزات و وسائل نقل و انتقال وعدد وأدوات وغيرها .

5- تكاليف صناعية اضافية :

تشمل التكاليف الصناعية الإضافية مجموعة كبيرة من المصاريف المتنوعة من مصاريف التأمين و المحروقات و الكهرباء و الاتصالات و الاكراميات وعمولات عقود المشاريع و مصاريف متنوعة أخرى كبيرة نسبياً.

6- اجمالي التكاليف :

يشتمل هذا الصف على تجميع البنود الخمسة من التكاليف السابقة لكل مشروع على حدة.

7- اجمالي التكلفة الى حساب المتاجرة:

هذا الصف هو الإجمالي الكامل لكامل بنود التكاليف للشركة ككل عن كل سنة على حدة.

تحليل حساب التشغيل المقارن:

1- تحليل حساب التشغيل المقارن لعام 2009 :

تعدّ سنة 2009 أبرز سنوات القوة والربحية للشركة حيث خلال هذا العام تمّ الانتهاء تقريباً من العمل على معامل عدرا 8 و النهوض بالعمل على مشاريع إعمار المباني و البنية التحتية و مشروع الغاردينيا الهيكل والتي كانت مستلمة منذ عام 2008 ولكن بدون عمل فعال . كما استلمت الشركة عقد الإشراف على مشروع توسعة قرية النخيل خلال عام 2009 .

لذلك تتميز كتلة التكاليف في حساب التشغيل في عام 2009 بالضخامة نسبياً خاصّة على صعيدي المواد المباشرة و المقاولون الثانويون التي تتجاوز 80% من كتلة التكاليف (وهي نسبة طبيعية في الشركات الصناعية عموماً و المقاولات بصورة خاصة)

لكن ذلك لا يمنع أن الرواتب و الأجور المباشرة و نسبة كبيرة من المصاريف الصناعية الإضافية تحمل أعباء ضخمة وغير مدروسة أو مبالغ بها لبعض المشاريع مثل مشروع البريكاست الذي يبدو ضخمة التكلفة مقارنة بإيراداته كما في قائمة الدخل مما جعله يحقق مجمل خسارة .

راجع الملحقين رقم (1) و(2) حساب التشغيل التحليلي المقارن بين مدخلي التكلفة الكلية المتبع في شركة المراسم للمقاولات وبين مدخل المحاسبة عن الإنجاز لعام 2009:

يوضح الجدول (3) التالي مقارنة بين تكاليف كل مشروع و إجمالي تكاليف الشركة وفق مدخلي محاسبة التكلفة الكلية و المحاسبة عن الإنجاز Throughput accounting

البيان	إجمالي التكاليف حسب التكلفة الكلية المتبعة في الشركة	إجمالي التكاليف حسب مدخل محاسبة الإنجاز	فرق المدخلين (تكاليف التحويل)	نسبة تكاليف التحويل
مشروع البريكاست	125,433,874	66,621,003	58,812,871	0.47
مشروع البحرة ستيل	145,766,703	134,790,839	10,975,864	0.08
مشروع UTC	60,720,778	54,363,844	6,356,934	0.10
مشروع الدهان	111,119,631	101,809,918	9,309,713	0.08
مشروع الألمنيوم	150,524,558	136,223,895	14,300,663	0.10
مشروع الأخشاب	6,498,969	4,960,174	1,538,795	0.24
Pre engineering	246,889,651	228,146,857	18,742,794	0.08
مشروع الغرانيت	8,530,026	6,804,861	1,725,165	0.20
إعمار البنية التحتية	89,837,649	62,507,854	27,329,795	0.30
إعمار المباني	663,591,059	557,342,140	106,248,919	0.16
الغاردينيا الهيكل	563,035,252	455,574,824	107,460,428	0.19
الغاردينيا الإكساء 2	0	0	0	0.00
توسعة قرية النخيل	2,871,919	0	2,871,919	1.00
إجمالي التكاليف	<u>2,174,820,069</u>	<u>1,809,146,209</u>	<u>365,673,860</u>	0.17

يلاحظ من الجدول أعلاه أنه و على الرغم من أن المواد المباشرة و تكاليف المقاولين الثانويين تشكل حوالي 83% من إجمالي التكلفة (و ذلك كما يتضح من خلال تكاليف الإنجاز) و التي تعد نسبة جيدة و طبيعية إلا أنه و عند دراسة تكاليف كل مشروع على حدة تبين مجموعة من الملاحظات كما يلي:

الملاحظات :

1. كتلة الأجور و الرواتب المباشرة لكامل المشاريع كبيرة نسبياً لوجود خلل في آلية تعيين الموظفين حيث لا يتم اختيار العمال و الموظفين المهرة أولى المهارات المتعددة ولو بأجور أعلى نسبياً انطلاقاً من وجهة نظر غير مدروسة مبنية على أساس التوفير غير الصحيح .
2. احتلاكات الأصول الثابتة لجميع المشاريع ضخمة نسبياً لارتفاع قيمة أصول الشركة و شراء مجموعة كبيرة من الأصول التي كان بالإمكان الاستغناء عنها أو مناقلتها بين المشاريع .
3. نسبة تكاليف التحويل (الرواتب و الأجور المباشرة و التكاليف الصناعية الإضافية) لمشروع البريكاست بلغت 47% من إجمالي تكاليف ذلك المشروع و هي نسبة بحاجة للتحليل، و لدى العودة إلى تفصيل هذه التكاليف وجد أن :

الجدول رقم (4) تحليل الرواتب والأجور المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية لمشروع البريكاست عن عام 2009			
أجور النقدية للمشروع	4,051,356	0.033	نسبة مقبولة
مخططات ومستلزمات مكاتب	24,037	0.0002	نسبة مقبولة
محروقات	197,371	0.002	نسبة مقبولة
مصاريف تأمين بريكااست	276,875	0.002	نسبة مقبولة
مصاريف اهتلاك بريكااست	231,426	0.002	نسبة مقبولة
المصاريف المنوعة لمشروع البريكاست	5,805,290	0.046	نسبة مقبولة
مصاريف أتعاب إشراف	11,128,871	0.089	نسبة مقبولة
غرامات تأخير لعدم انتهاء العمل ضمن مدة العقد	33,072,814	0.263	نسبة غير مقبولة
أعمال صيانة مشروع بريكااست	4,024,831	0.032	نسبة مقبولة
إجمالي تكاليف التحويل للبريكاست	58,812,871	0.47	نسبة غير مقبولة

وبالتالي وجد أنّ تأخّر العمل في مشروع البريكاست في عامي 2007-2008 بسبب كون الشركة في سنواتها التأسيسية رتّب على الشركة غرامات تأخير بنسبة 26% من إجمالي تكاليف المشروع ممّا جعله مقارنة بإيراداته خاسراً ، بينما وفق مدخل المحاسبة عن الإنجاز يُعدّ محققاً لمجمل ربح مقبول خلال عام 2009 إذا نظرنا فقط إلى ما حققه من إنجاز .

4. نسبة تكاليف التحويل (الرواتب و الأجور المباشرة و التكاليف الصناعية الإضافية) لمشروع إعمار البنية التحتية بلغت 30% من إجمالي تكاليف ذلك المشروع و هي نسبة تحتاج للدراسة، و لدى العودة إلى تفصيل هذه التكاليف وجد أنّ :

الجدول رقم (5) تحليل الرواتب والأجور المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية لمشروع إعمار البنية التحتية عن عام 2009			
أجور النقدية للمشروع	15,366,396	0.171	نسبة غير مقبولة
مخططات ومستلزمات مكاتب	459,190	0.005	نسبة مقبولة
محروقات	800,667	0.009	نسبة مقبولة
مصاريف تأمين إعمار البنية التحتية	124,001	0.001	نسبة مقبولة
مصاريف اهتلاك إعمار البنية التحتية	6,665,345	0.074	نسبة مقبولة
المصاريف المتنوعة إعمار البنية التحتية	3,914,196	0.044	نسبة مقبولة
إجمالي تكاليف الأجور والتكاليف الصناعية غير المباشرة لمشروع إعمار البنية التحتية	27,329,795	0.30	نسبة غير مقبولة

إنّ إجمالي تكاليف مشروع إعمار البنية التحتية 89,837,649 وبالتالي تُعدّ كلّ من الأجور و الرواتب المباشرة و تكاليف الاهتلاك غير مقبولة نسبياً وذلك بسبب الخطأ في توزيع رواتب مجموعة من الموظفين مناصفة بين مشروع إعمار المباني والبنية بينما تخصّ فعلاً مشروع إعمار المباني فقط ، و كذلك توزيع الاهتلاكات بصورة خاطئة مما أدّى إلى تحميل المشروع بتكاليف لا تخصّه . لذا يُعدّ استخدام مدخل محاسبة الإنجاز أكثر فائدة و دقّة .

5. نسبة تكاليف التشغيل (الرواتب و الأجور المباشرة و التكاليف الصناعية الإضافية) لمشروع توسعة قرية النخيل بلغت 100% من إجمالي تكاليف ذلك المشروع و هي نسبة غير طبيعية ولدى العودة إلى تفصيل هذه التكاليف وجد أنّها بالكامل أجور عمالة و رواتب موظفي الشركة عن إشرافهم على المشروع

إلى جانب عملهم الإداري في الشركة و بالتالي من غير العادل تحميل هذه التكاليف على مشروع يتم الإشراف عليه فحسب بل يجب تحويلها إلى مصاريف إدارية و ليست تكلفة تنتقص من مجمل ربح الشركة المنجز.

6. يُعدّ توزيع تكاليف التحويل لباقي المشاريع مقبولاً نسبياً و ضمن النسبة الطبيعية 20-30 %
7. تبين أنّ أخذ تكاليف المواد المباشرة و المقاولون الثانويون و تحميلها كتكلفة مباشرة على المشاريع بدلاً من التكاليف الكلية التي يحسب جزء منها بصورة غير صحيحة أو بشكل ثابت كالرواتب و الأجور رغم أنّها قد لا تضيف إنجاز للمشروع و بالتالي لا تحقق إنجازاً فعلياً للشركة سيؤدي إلى لفت نظر الإدارة إلى العديد من الثغرات الواردة في قوائمها المالية .

2- تحليل حساب التشغيل المقارن عام 2010 :

تُعدّ سنة 2010 امتداداً لسنوات القوة و الربحية للشركة حيث خلال هذا العام تمّ إنجاز معامل عددا 8 بصورة كاملة 8 كما تمّ إنجاز كامل مشروع إعمار المباني و البنية التحتية و إنجاز غالبية مشروع غاردينيا الهيكلي، كما استلمت الشركة عقد مشروع غاردينيا 2 الأعمال الإكسائية الى جانب استمرار الإشراف على مشروع التوسعة .

لذلك تتميز كتلة التكاليف في حساب التشغيل في عام 2010 بالضخامة نسبياً إلا أنّها ليست بحجم 2009 بسبب التوقف عن العمل على مجموعة كبيرة من المشاريع . وعلى صعيد المواد المباشرة و المقاولين الثانويين التي لم تتجاوز خلال هذا العام 68% من كتلة التكاليف و يعود ذلك الانخفاض إلى وجود رتوش نهائية و تكاليف صناعية إضافية استمرت على الرغم من انتهاء المشاريع مما يعني ارتفاع تكاليف التحويل عما كان عليه خلال عام 2009.

استمرت السياسة الخاصة بالرواتب و الأجور المباشرة و نسبة كبيرة من المصاريف الصناعية الإضافية على ما هي عليه في عام 2009 و بالتالي استمرت تتحمل أعباء غير مدروسة أو مبالغ بها لبعض المشاريع . راجع الملحقين رقم (3) و(4) حساب التشغيل التحليلي المقارن بين مدخلي التكلفة الكلية المتبع في شركة المراسم للمقاولات وبين مدخل المحاسبة عن الإنجاز لعام 2010:

يوضح الجدول رقم (6) التالي مقارنة بين تكاليف كل مشروع و إجمالي تكاليف الشركة وفق مدخلي محاسبة التكلفة الكلية و المحاسبة عن الإنجاز Throughput accounting لعام 2010

البيان	إجمالي التكاليف حسب التكلفة الكلية المتبعة في الشركة	إجمالي التكاليف حسب مدخل محاسبة الإنجاز	فرق المدخلين (نفقات التشغيل)	نسبة تكاليف التحويل
مشروع البريكاست	572,826	572,508	318	0.00
البحر ستيل	2,401,202	1,893,354	507,848	0.21
مشروع UTC	104,408	74,518	29,890	0.29
مشروع الدهان	5,308,298	4,648,863	659,435	0.12
مشروع الألمنيوم	1,017,672	419,737	597,935	0.59
مشروع الأخشاب	0	0	0	0.00
Pre engineering	1,353,563	730,632	622,931	0.46
مشروع الغرائيت	0	0	0	0.00
اعمار البنية التحتية	144,042,282	103,005,779	41,036,503.	0.28
أعمار المباني	1,208,899,761	832,274,749	376,625,012.	0.31
الغاردينيا الهيكل	437,475,113	300,254,625	137,220,488.	0.31
الغاردينيا الإكساء 2	18,979,864	4,258,786	14,721,078.	0.78
توسعة قرية النخيل	6,914,103	0	6,914.,103.	1.00
إجمالي التكاليف	1,827,069,092	1,248,133,551	578,935,541	0.32

على اعتبار أنّ مجموعة من المشاريع كانت في طور الانتهاء لذا نجد أنّ نسبة لمواد 70% (و ذلك كما يتضح من خلال تكاليف الإنجاز) و التي تُعدّ نسبة طبيعية مقبولة نسبياً إلا أنّه و عند دراسة تكاليف كل مشروع على حدة تبين أنّ هناك بعض المشاريع التي خرقت النسبة المقبولة لتكاليف التحويل .

مجموعة من الملاحظات :

1. كما في عام 2009 استمرت كتلة الأجور و الرواتب المباشرة لكامل المشاريع كبيرة نسبياً كتلة الأجور و الرواتب المباشرة لكامل المشاريع كبيرة نسبياً لوجود خلل في آلية تعيين الموظفين >

2. استمرت اهتلاكات الاصول الثابتة لجميع المشاريع ضخمة نسبياً لارتفاع قيمة أصول الشركة و شراء مجموعة كبيرة من الأصول التي كان بالإمكان الاستغناء عنها أو مناقلتها بين المشاريع.
3. بالنسبة لمعامل عدرا 8 تُعدّ النسبة و إنّ لم تتجاوز 30% لتكاليف التحويل واجبة الدراسة من وجهة نظر مدخل محاسبة الإنجاز لعدم وجود عمل منجز في تلك الفترة و غالبية هذه المبالغ هي رواتب و أجور لموظفي التشطيبات و مجموعة من المصاريف التي لا تنتهي مباشرة مع انتهاء أيّ مشروع كمصاريف الكهرباء و التأمين و الاهتلاكات و غيرها.
- وعلى اعتبار أنّ مشروع الألمنيوم تجاوزت النسبة المقبولة بصورة كبيرة 59% توجب دراسته بصورة مفصلة .

الجدول رقم (7) تحليل الرواتب والأجور المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية لمشروع الألمنيوم عن عام 2010			
أجور النقدية للمشروع	304,862	0.30	نسبة غير مقبولة
مخططات ومستلزمات مكاتب	1,412	0.001	نسبة مقبولة
محروقات	12,189	0.012	نسبة مقبولة
مصاريف تأمين مشروع الألمنيوم	2,750	0.003	نسبة مقبولة
مصاريف اهتلاك مشروع الألمنيوم	141,578	0.14	نسبة مقبولة
المصاريف المتنوعة للألمنيوم	135,144	0.13	نسبة مقبولة
إجمالي تكاليف مشروع الألمنيوم	<u>597,935</u>	<u>0.59</u>	نسبة غير مقبولة

وجد أنّ كتلة الرواتب و الأجور ضخمة نسبياً مقارنة بإجمالي التكلفة الخاصة بالمشروع و البالغة 1,017,672 و ذلك يعود لاستمرار سياسة الرواتب و الأجور غير المدروسة بصورة صحيحة ممّا خفض من مجمل الربح الفعلي للمشروع و ذلك يطبق على الاهتلاكات و المصاريف المتنوعة أيضاً حيث أنّ المبلغ المحقق للإيراد و الإنجاز فقط ، هو ما تمّ إنجازه من موادّ مباشرة و مقاولين ثانويين .وبالتالي تعدّ تكاليف التحويل بالكامل عبئاً على الشركة و ليست تكلفة فعلية. **تنطبق هذه الملاحظات على مشروع Pre engineering الذي تجاوزت نسبة تكاليف التحويل 46% و التي تشابه تماماً ملاحظات مشروع الألمنيوم.**

4. نسبة تكاليف التحويل (الرواتب و الأجور المباشرة و التكاليف الصناعية الإضافية) لمشروع غاردينيا 2 الإكساء بلغت 78% من إجمالي تكاليف ذلك المشروع و هي نسبة غير طبيعية و مرتفعة للغاية و لدى العودة إلى تفصيل هذه التكاليف وجد أنّ

الجدول رقم (8) تحليل الرواتب والأجور المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية لمشروع الغاردينيا أعمال الإكساء عن عام 2010			
أجور النقدية للمشروع	10,729,486	0.57	نسبة غير مقبولة
مخططات ومستلزمات مكاتب	754,635	0.04	نسبة مقبولة
محروقات	118,284	0.006	نسبة مقبولة
مصاريف تأمين مشروع غاردينيا 2	0	0	نسبة مقبولة
مصاريف اهتلاك مشروع غاردينيا 2	20,228	0.001	نسبة مقبولة
المصاريف المتنوعة لغاردينيا 2	3,098,445	0.16	نسبة مقبولة
إجمالي تكاليف مشروع غاردينيا 2	14,480,853	0.78	نسبة غير مقبولة

نلاحظ أنّ الأجور و الرواتب احتلت غالبية النسبة ، وذلك بسبب كون عقد المشروع حديث الاستلام، و بالتالي اضطرت الشركة إلى توظيف عدد كبير من المهندسين و الاستشاريين و العمال و الموظفين و ذلك لضخامة المشروع و كبر إيراداته المتوقعة و التي توقفت بصورة كاملة خلال عامي 2011 و 2012 نتيجة للوضع العام في سورية ، و بالتالي كانت سياسة التوظيف غير مدروسة بصورة صحيحة و هكذا نجح مدخل المحاسبة عن الإنجاز في تسليط الضوء على هذه التكاليف التي شكلت أعباء، لا تكاليف منتجة للإيراد ، كما أنّ المصاريف المتنوعة تعدّ ضخمة نسبياً بسبب كبر حجم مصاريف نقل الآليات و الأصول الثابتة من مشاريع إعمار بريف دمشق إلى مشروع الغاردينيا 2 بحمص و ما رافق ذلك من مصاريف فكّ و تركيب و تصريحات و غيرها و هي كلّها غير منتجة للإيراد أو الإنجاز .

كذلك تشمل هذه الملاحظات مشروع الغاردينيا 1 (الهيكل) خاصة فيما يتعلق بالمصاريف الاحتياطية المتوقعة غير الفعلية والتي استنزفت 10% من تكاليف المشروع دون أن تعبر عن تكاليف فعلية.

5. نسبة تكاليف التحويل (الرواتب و الأجور المباشرة و التكاليف الصناعية الإضافية) لمشروع توسعة قرية النخيل بلغت 100% من إجمالي تكاليف ذلك المشروع كما في عام 2009 و هي نسبة غير طبيعية نسبياً و لدى العودة إلى تفصيل هذه التكاليف وجد أنّها بالكامل أجور عمالة و رواتب موظفي

الشركة عن إشرافهم على المشروع إلى جانب عملهم الإداري في الشركة و بالتالي من غير العادل تحميل هذه التكاليف على مشروع يتم الإشراف عليه فحسب ، بل يجب تحويلها إلى مصاريف إدارية و ليست تكلفة تنتقص من مجمل ربح الشركة المنجز .

6. يُعدّ توزيع تكاليف التحويل لباقي المشاريع مقبولاً نسبياً و ضمن النسبة الطبيعية 20 % - 30 %.

3- تحليل حساب التشغيل المقارن عام 2011 :

تعدّ سنة 2011 سنة نقلة نوعية للشركة حيث تراكمت بداية الأزمة السورية و ما ترتب عليها من توقّف لأعمال المقاولات بصورة عامة في الجمهورية العربية السورية و لشركة المراسم للمقاولات بصورة خاصّة ، كونها تعدّ فرعاً لمجموعة بن لادن السعودية ، كما لم تعدّ الشركات الراغبة بالإنشاءات تلجأ إلى شركات المقاولات لإنجاز أعمالها خوفاً على السيولة المحتفظة بين يديها و بالتالي لم ترسّ أيّة مناقصة جديدة على الشركة ، و ترافق ذلك بانتهاء مجموعة من المشاريع التي كانت تدعم إيرادات الشركة و توقف الزبائن عن السداد و عدم قدرة الشركة على سداد التزاماتها ، إلى جانب عدم توقف مصاريف الشركة الإلزامية كالرواتب و الأجور و الاهتلاكات رغم توقف العمل المنجز وبصورة كاملة.

وبالتالي ما يميّز هذا العام انخفاض التكاليف بنسبة كبيرة من 1,827,069,092 في عام 2010 إلى 179,267,887 في عام 2011 أي بنسبة - 110 % ولكن انخفاض التكاليف ترتّب عليه انخفاض الإيرادات بنسبة أكبر بكثير مما أدّى إلى خسارة الشركة بمجمل خسارة كبير نسبياً (ذلك وفق التكلفة الكلية بينما لدى استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز تبين أنّ الشركة مازالت قادرة على الصمود و تحقيق مجمل مساهمة إنجاز مقبول نسبياً) .

راجع الملحقين (5) و(6) حساب التشغيل التحليلي المقارن بين مدخلي التكلفة الكلية المتبع في شركة المراسم للمقاولات وبين مدخل المحاسبة عن الإنجاز لعام 2011:

يوضح الجدول (9) التالي مقارنة بين تكاليف كل مشروع و إجمالي تكاليف الشركة وفق مدخلي محاسبة التكلفة الكلية و المحاسبة عن الإنجاز Throughput accounting لعام 2011

البيان	اجمالي التكاليف حسب التكلفة الكلية المتبعة في الشركة	اجمالي التكاليف حسب مدخل محاسبة الإنجاز	فرق المدخلين (تكاليف التحويل)	نسبة تكاليف التحويل
مشروع البريكاست	0	0	0	0.00
البحرة ستيل	0	0	0	0.00
مشروع UTC	0	0	0	0.00
مشروع الدهان	0	0	0	0.00
مشروع الألمنيوم	0	0	0	0.00
مشروع الأخشاب	0	0	0	0.00
Pre engineering	0	0	0	0.00
مشروع الغرانيت	0	0	0	0.00
إعمار البنية التحتية	0	0	0	0.00
إعمار المباني	0	0	0	0.00
الغاردينيا الهيكل	9,899,264	1,580,486	8,318,778	0.84
الغاردينيا الإكساء 2	166,368,623	60,248,427	106,120,196	0.64
توسعة قرية النخيل	3,000,000	0	3,000,000	1.00
اجمالي التكاليف	<u>179,267,887</u>	<u>61,828,913</u>	<u>117,438,974</u>	0.57

نلاحظ على الرغم من انخفاض كتلة التكاليف عن السنوات السابقة و انتهاء تكاليف 10 مشاريع إلا أنّ تكاليف التحويل قد تضخمت بنسبة الضعف عما كانت عليه سابقاً خاصةً في مشروع غاردينيا 1 و 2 بينما استمرت تكاليف الإشراف على التوسعة كما هي عليه بنسبة 100%.

مجموعة من الملاحظات :

1. كما في عام 2010 استمرت كتلة الأجور و الرواتب المباشرة لكامل المشاريع كبيرة نسبياً لعدم تعيين الموظفين بأسس علمية، وعلى الرغم من إجراء سلسلة كبيرة من التسريحات للعمّال و الموظفين و إجراء

حسومات كبيرة على رواتب من تبقى منهم ، إلا أن كتلة الرواتب و الأجور استمرت مرتفعة لسوء اختياراتها من البداية.

2. تمّ في عام 2011 تخفيض نسب الاهتلاك بنسبة 50% لكل مجموعة أصل عما كانت عليه في السنوات السابقة بقرار من الإدارة العليا و المدققين الماليين نتيجة لتوقف غالبية الآليات بشكل كامل عن العمل إلا أن اهتلاكات الاصول الثابتة بقيت مرتفعة لكافة المشاريع ذلك لارتفاع قيمة أصول الشركة و شراء مجموعة كبيرة من الأصول التي كان بالإمكان الاستغناء عنها او مناقلتها بين المشاريع .

3. نسبة تكاليف التحويل (الرواتب و الأجور المباشرة و التكاليف الصناعية الإضافية) لمشروع غاردينيا 1 الهيكل بلغت 84% من إجمالي تكاليف ذلك المشروع و هي نسبة غير طبيعية و مرتفعة للغاية و لدى العودة إلى تفصيل هذه التكاليف وجد أن :

الجدول (10) تحليل الرواتب والأجور المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية لمشروع الغاردينيا 1 أعمال الإنشاء عن عام 2011			
مصاريف تأمين مشروع غاردينيا 1	216,575	0.022	نسبة مقبولة
المصاريف المتنوعة لغاردينيا 1	102,203	0.010	نسبة مقبولة
مصرفات احتياطية و متوقعة / غاردينيا 1	8,000,000	0.81	نسبة غير مقبولة
إجمالي تكاليف التحويل لمشروع غاردينيا 1	8,318,778	0.84	نسبة غير مقبولة

نلاحظ مما سبق أن تكاليف مشروع الغاردينيا 1 تكاد تكون لا تذكر ما عدا البند الخاص بالمصاريف الاحتياطية المتوقعة و البالغة 8,000,000 ل.س و التي تعتبر نفقة متوقعة من غير العادل تحميلها للمشروع و بالتالي أن تكون تكلفة تنتقص من مجمل الربح ، بل و تحول الشركة إلى خاسرة ، وهذا ما تلفت إليه محاسبة عن الإنتاج النظر بصورة مباشرة .

4. نسبة تكاليف التحويل (الرواتب و الأجور المباشرة و التكاليف الصناعية الإضافية) لمشروع غاردينيا 2 الإكساء بلغت 64% من إجمالي تكاليف ذلك المشروع و هي نسبة غير طبيعية و مرتفعة للغاية و لدى العودة إلى تفصيل هذه التكاليف وجد أن :

الجدول (11) تحليل الرواتب والأجور المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية لمشروع الغاردينيا 2 أعمال الإكساء عن عام 2011			
أجور النقدية للمشروع	42,937,862	0.26	نسبة غير مقبولة
مخططات ومستلزمات مكاتب	616,440	0.004	نسبة مقبولة
محروقات	303,678	0.002	نسبة مقبولة
مصاريف تأمين مشروع غاردينيا 2	2,932,682	0.018	نسبة مقبولة
مصاريف اهتلاك مشروع غاردينيا 2	20,491,044	0.12	نسبة مقبولة
المصاريف المتنوعة لغاردينيا 2	19,313,491	0.116	نسبة مقبولة
ديون مشكوك فيها غاردينيا G2	19,525,000	0.117	نسبة مقبولة
إجمالي تكاليف مشروع غاردينيا 2	106,120,196	0.64	نسبة غير مقبولة

نلاحظ مما سبق وجود تكاليف ضخمة غير مدروسة خاصة الرواتب و الأجور كما تمت الإشارة إليه سابقاً إلى جانب الاهتلاكات رغم تخفيضها و المصاريف المتنوعة الأخرى ، إلا أن الجديد في عام 2011 اتخذ الشركة مصاريف ديون مشكوك في تحصيلها احتياطاً لعدم تسديد الزبون شركة الغاردينيا لالتزاماته على مدى عام 2011 بالكامل . إلا أن ذلك فعلياً لا يُعدّ تكلفة منتجة للإيراد بل هو عبء و مصروف تتحمله الشركة و ليس كلفة فعلية تخص المشروع .

5. نسبة تكاليف التحويل (الرواتب و الأجور المباشرة و التكاليف الصناعية الإضافية) لمشروع توسعة قرية النخيل بلغت 100% من إجمالي تكاليف ذلك المشروع كما في عام 2009 و هي نسبة غير طبيعية و لدى العودة إلى تفصيل هذه التكاليف وجد أنها بالكامل أجور عمالة و رواتب موظفي الشركة عن إشرافهم على المشروع إلى جانب عملهم الإداري في الشركة ، و بالتالي من غير العادل تحميل هذه التكاليف على مشروع يتم الإشراف عليه فحسب ، بل يجب تحويلها إلى مصاريف إدارية و ليست تكلفة تنتقص من مجمل ربح الشركة المنجز .

وبالتالي من غير المنصف تحميل الشركة ومشاريعها تكاليف غير حقيقية ، بل هي مصاريف وأعباء لا بدّ من دراستها و تخفيضها و إلغاء غير الفعلي منها، وعليه اتّباع مدخل المحاسبة عن الإنجاز يقود الإدارة إلى اتخاذ قرارات أكثر رشداً .

4- تحليل حساب التشغيل المقارن عام 2012 :

يُتَّسَم عام 2012 بكونه عام للتوقف الكامل عن العمل و المترافقة بكتل كبيرة من المصاريف دون إيرادات تشغيلية نتيجة لتوقف عمليات الإنشاءات بشكل كامل و عدم رسوّ أيّة مناقصة على الشركة علماً أنّها كانت في طور استلام مشروع جديد إلّا أنّه و لسوء الأوضاع الداخلية و العلاقات الخارجية للجمهورية العربية السورية توقفت كامل المناقصات والتعاقدات المستلمة حالياً (كمشروع الغاردينيا 2 أعمال الإكساء) و كذلك أيّة مشاريع كانت محتملة مستقبلاً .

ترافق ذلك بسفر الزبائن خارج البلاد و توقّفهم عن السداد بصورة كاملة . كما لم تعدّ الشركة قادرة على سداد غالبية التزاماتها لنفاذ السيولة البنكية بين يديها و لكون غالبية الأعمال المتعاقد عليها مع المقاولين الثانويين خاصة في مشروع غاردينيا 2 من النوع - back to back - أي لا يتمّ السداد للمورد إلّا عند استلام النقدية من الزبائن ، و بالتالي توقفت أعمال السداد بصورة شبه كاملة .

وعلى الرغم من انخفاض التكاليف بنسبة كبيرة من 179,267,887 في عام 2011 إلى 5,291,648 في عام 2012 أي بنسبة - 33 ضعفاً (وهي بالكامل تكاليف التشغيل التي تخصّ مشروع الغاردينيا 2 الإكساء) ولكن انخفاض التكاليف ترتّب عليه انخفاض الإيرادات بنسبة اكبر بكثير ممّا أدّى إلى خسارة الشركة بمجمل خسارة كبير نسبياً .

وحتى على صعيد المحاسبة عن الإنجاز يعتبر عام 2012 عاماً غير منتج و غير محقّق لهامش إنجاز و بالتالي كما سيردّ في تحليل حساب الدخل فإنّ هامش **الإنجاز** 0 لذلك فإنّ عام 2012 عام خاسر بامتياز لتكبده مصاريف دون إيرادات تشغيلية تغطيه .

راجع الملحقين (7) و(8) حساب التشغيل التحليلي المقارن بين مدخلي التكلفة الكلية المتبع في شركة المراسم للمقاولات وبين مدخل المحاسبة عن الإنجاز لعام 2012:

يوضح الجدول (12) التالي مقارنة بين تكاليف كل مشروع و إجمالي تكاليف الشركة وفق مدخلي
محاسبة التكلفة الكلية و المحاسبة عن الإنجاز Throughput accounting لعام 2012

البيان	اجمالي التكاليف حسب التكلفة الكلية المتبعة في الشركة	اجمالي التكاليف حسب مدخل محاسبة الإنجاز	فرق المدخلين (تكاليف التحويل)	نسبة تكاليف التحويل
مشروع البريكاست	0	0	0	0.00
البحرة ستيل	0	0	0	0.00
مشروع UTC	0	0	0	0.00
مشروع الدهان	0	0	0	0.00
مشروع الألمنيوم	0	0	0	0.00
مشروع الأخشاب	0	0	0	0.00
Pre engineering	0	0	0	0.00
مشروع الغرانيت	0	0	0	0.00
إعمار البنية التحتية	0	0	0	0.00
إعمار المباني	0	0	0	0.00
الغاردينيا الهيكل	0	0	0	0.00
الغاردينيا الإكساء 2	5,291,648	0	5,291,648	1.00
توسعة قرية النخيل	0	0	0	0.00
إجمالي التكاليف	5,291,648	0	5,291,648	1.00

مجموعة من الملاحظات :

1. كتلة الرواتب التي سجلت كتكاليف لمشروع الغاردينيا هي الأجور للعمال اليومية الخاصة بالصيانة و الحراسة التي وضعتها الشركة لحراسة مجموعة من الآليات الثقيلة و العدد و الأدوات و الأثاث التي بقيت في مشروع الغاردينيا وتبلغ قيمتها 1,014,418 ل.س بينما ما تم الاعتراف به في ميزان المراجعة وحساب لتشغيل للشركة كما يظهر في حساب التشغيل التحليلي ما قيمته 71,858 ل.س فقط والسبب قيام الشركة بإقفال ما نسبته 93% من مصاريف مشروع الغاردينيا في مخصص صيانة

المشروع لتخفيف عبء الخسارة كون هؤلاء العمال والحراس تمّ الابقاء عليهم لاستكمال أعمال الصيانة والحراسة مما جعل هذه القيمة تشكل نسبة ضئيلة من إجمالي التكاليف .

2. على الرغم من تخفيض نسب الاهتلاك بنسبة 50% في عام 2012 لكل مجموعة أصل مما كانت عليه في عام 2011 بقرار من الإدارة العليا و المدققين الماليين نتيجة لتوقف غالبية الآليات بشكل كامل عن العمل إلا أنّ الشركة استمرت باهلاك الاصول الثابتة المتواجدة في المشروع كالروافع البرجية المثبتة في المشروع و التي لم تتمكّن الشركة من إخراجها لسوء الأوضاع في حمص و نظراً لارتفاع قيمة تلك الأصول فقد رتبت نسب اهتلاك كبيرة .

3. نسبة تكاليف التحويل (الرواتب و الأجور المباشرة و التكاليف الصناعية الإضافية) لمشروع غاردينيا 2 الإكساء بلغت 100% من إجمالي تكاليف ذلك المشروع و هي نسبة غير طبيعية و مرتفعة للغاية و لدى العودة الى تفصيل هذه التكاليف وجد أنّ :

الجدول رقم (13) تحليل الرواتب والأجور المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية لمشروع الغاردينيا أعمال الإكساء عن عام 2012			
أجور النقدية للمشروع	*71,858	0.01	نسبة مقبولة
مصاريف اهتلاك مشروع غاردينيا 2	5,219,790	0.99	نسبة غير مقبولة
إجمالي تكاليف مشروع غاردينيا 2	5,291,648	1.00	نسبة غير مقبولة

لوحظ مما أعلاه أنّ معظم تكاليف مشروع الغاردينيا هي تكاليف الاهتلاكات والتي تمّ احتسابها جزافاً بسبب توقف الآليات بصورة كاملة عن العمل لعدم وجود أيّ عمل منجز في مشروع الغاردينيا خلال كامل عام 2012 و بالتالي من غير العادل تحميل المشروع بتكلفة غير منتجة و بدون أيّ إنجاز يذكر .

* كما تبين أعلاه فإن قيمة الرواتب والأجور لمشروع الغاردينيا بلغت 1,014,418 ل.س لكن تمّ إقفال ما قيمته 942,560 ل.س بمخصّص أعمال صيانة مشروع الغاردينيا، (أي بما نسبته 93% من إجمالي الرواتب والأجور المباشرة) كما تقدّم أعلاه ، وبالتالي اعترفت الشركة بما قيمته 71,858 ل.س فقط مما جعل النسبة ضئيلة.

نتيجة تحليل حساب التشغيل المقارن :

تبين بعد تحليل حساب التشغيل المقارن للسنوات الأربعة منذ 2009 وحتى 2012 نجد أنه لا يجوز الاستمرار في استخدام مدخل محاسبة التكلفة الكلية بمفرده، بل لا بد من توجيه الشركة لاستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز كأداة تحليلية بيد الإدارة العليا، والتي لو تم استخدامها منذ بداية العمل في الشركة ولو بشكل تحليلي للفتت نظر الإدارة إلى مجموعة كبيرة من التكاليف غير المنتجة والتي لا بد من تخفيضها أو إلغائها أو التوجه نحو تفاديها منذ البداية وبالتالي يُعد تحميل التكاليف وفق مدخل التكلفة الكلية مضللاً ومضراً بمصلحة الشركة ككل على صعيد جميع المشاريع .

2- قائمة الدخل التحليلية المقارنة لنتائج شركة المراسم للمقاولات وفق نظام التكلفة الكلية المطبق فعلاً و مدخل المحاسبة عن الإنجاز عن الأعوام من 2009 حتى 2012:

قائمة الدخل في شركة المراسم للمقاولات تعدّ بياناً تجميعياً مفصلاً لجميع إيرادات و تكاليف الشركة موزعة بشكل تفصيلي على جميع المشاريع ، و على اعتبار أنّ الشركة تستخدم مدخل التكلفة الكلية وبالتالي مجمل الربح / الخسارة الذي تعترف به الشركة هو مجمل ربح أو خسارة محمل بكامل التكلفة و ليست فقط التكلفة المولدة للإيراد أو الإنجاز، و بسبب قصور مدخل محاسبة التكلفة الكلية عند دراسة حساب التشغيل المقارن توجب إعداد قائمة دخل تحليلية مقارنة لمدخلي محاسبة التكلفة الكلية المتبعة فعلاً مع مدخل المحاسبة عن الإنجاز قيد الدراسة ، و ذلك لبيان الوضع الفعلي للمشاريع المسجلة خسارة و غير منتجة لمجمل ربح إلى مشاريع رابحة بهامش إنجاز مقبول نسبياً و هذا ينطبق كذلك على السنوات الخسارة للشركة.

كيفية قراءة قائمة الدخل التحليلية :

تتألف القائمة التحليلية من 4 أعمدة أساسية هي :

1. السنوات : موزعة على الأعوام 2009 - 2010 - 2011 - 2012.

2. البيان : يتكون من عمودين فرعيين هما :

أ- من الإيرادات و حتى مجمل الربح / الخسارة أو مجمل المساهمة (حسب مدخل التكلفة قيد الدراسة) :
يتكون من البنود التالية :

- إيرادات المشاريع .
- تكاليف حسب التكاليف الكلية المتبعة بشركة المراسم .
- تكاليف المواد المباشرة حسب مدخل المحاسبة عن الإنجاز .

- مجمل ربح النشاط التجاري / مساهمة الإنجاز .
 - إجمالي مجمل الربح/ مجمل مساهمة الإنجاز .
- ب- من مجمل ربح النشاط التجاري أو مجمل مساهمة الإنجاز و حتى الوصول الى صافي الربح / الخسارة
: يتكوّن من البنود التالية :
- إيرادات الإيرادات المتنوعة و الإيرادات الإدارية .
 - يطرح المصاريف الإدارية و المالية .
 - يطرح احتلاكات الأصول الادارية .
 - بالنسبة محاسبة الإنجاز يطرح تكاليف التحويل (الأجور المباشرة+ التكاليف الصناعية) / بند خاصّ لمدخل المحاسبة عن الإنجاز/.
 - اجمالي تكاليف التحويل (الاجور المباشرة+ التكاليف الصناعية) / بند خاص لمدخل المحاسبة عن الإنجاز/.
 - صافي الربح قبل اقتطاع الضريبة .

3- قائمة الدخل حسب نظام التكاليف الكلية المتبع في شركة المراسم

يتفرّع عن هذا العمود الرئيسي مجموعة من الأعمدة الفرعية عددها 13 عمود لكل مشروع على حدة بنفس الترتيب والأسماء المدرجة في حساب التشغيل.

4- قائمة الدخل حسب مدخل محاسبة الإنجاز (تكلفة المواد المباشرة فقط)

يتفرّع عن هذا العمود الرئيسي مجموعة من الأعمدة الفرعية عددها 13 عمود لكل مشروع على حدة بنفس الترتيب والأسماء المدرجة في حساب التشغيل.

تتألف قائمة الدخل التحليلية من 4 صفوف اساسية هي : حساب النتائج على سنوات الدراسة 2009-2010-2011-2012.

يقسم كلّ صفّ أساسي لسنة معيّنة إلى 11 صفّاً فرعياً وهي:

1- إيرادات المشاريع:

تتكوّن من إيرادات كل مشروع منجز على حدا حسب كشوفات المستخلصات الصادرة من المشاريع و المعتمدة من كل من مهندسي الإيرادات و الأعمال المنجزة في المشروع و مدير المشروع و الاستشاري الخاص بالمشروع و الذي يُعدّ جهة حيادية تستقدمها منشأة المالك لدراسة و تثبيت ما تمّ إنجازه بصورة فعلية والتأكد من الجودة المنفذة إضافة إلى مالك المشروع الأساسي و بالتالي يُعدّ المستخلص وثيقة رسمية يمكن الاعتماد عليها و هي التي يتمّ تقييدها أصولاً كإيرادات للمشاريع.

2- التكاليف حسب التكاليف الكلية المتبعة بشركة المراسم:

وهي جميع التكاليف التي تمت دراستها في حساب التشغيل و المكونة من المواد المباشرة المقاولين الثانويين و الأجور المباشرة و التكاليف الصناعية الإضافية و الاهتلاكات و التي تمثل كتلة كبيرة من التكاليف المنتجة و غير المنتجة للعمل المنجز .

3- تكاليف المواد المباشرة حسب مدخل المحاسبة عن الإنجاز:

وهي تكاليف كل من المواد المباشرة و المقاولين الثانويين حسب ما تمت دراسته أعلاه في حساب التشغيل المقارن و التي تمثل فعلاً التكاليف التي تكبدتها الشركة لتحقيق العمل المنجز الفعلي .

4- مجمل ربح النشاط التجاري / مساهمة الإنجاز.

هو مجمل الربح لكل مشروع على حدة بصورة تفصيلية أو مجمل مساهمة الإنجاز التفصيلي لكل مشروع على حدة (حسب المدخل المستخدم للتكلفة) و هو يحسب كما يلي :

مجمّل الربح لكل مشروع = إيرادات المشروع - التكاليف الكلية للمشروع وفق مدخل التكلفة الكلية (من حساب التشغيل)

مجمّل مساهمة الإنجاز لكل مشروع = إيرادات المشروع - تكلفة المواد المباشرة والمقاولون الثانويون من
--

الباطن وفق مدخل المحاسبة عن الإنجاز (من حساب التشغيل)

5- إجمالي مجمل الربح/ مجمل مساهمة الإنجاز:

يمثل إجمالي المبالغ المحتسبة في البند السابق لكامل الشركة (مجمّل ربح النشاط التجاري/ مجمل مساهمة الإنجاز) /حسب مدخل التكلفة المتبع / وهو يحسب كما يلي:

إجمالي مجمل الربح/ الخسارة = مج مجمل الربح / الخسارة التفصيلي لكامل المشاريع
--

إجمالي مساهمة الإنجاز = مج مساهمات الإنجاز التفصيلية لكامل المشاريع

6- يضاف الإيرادات المتنوعة و الإيرادات الإدارية:

تمثل الإيرادات المتنوعة مجموعة متنوعة من الإيرادات أهمها { الفوائد البنكية - إيرادات التعويضات من شركة التأمين - إيرادات بيع المواد المستهلكة (السكراب) (مثل بقايا الحديد المشغول به والذي يباع كحديد مستهلك) - إيرادات فروقات أسعار الصرف - إيرادات تأتي من مشاريع منتهية - إيرادات متنوعة أخرى} .

7- يطرح المصاريف الإدارية والمالية:

للشركة مجموعة كبيرة من المصاريف الإدارية و المالية المتنوعة تتماثل في بنودها الأساسية لكامل السنوات مع وجود بعض المصاريف المختلفة تبعاً لحاجات كل سنة على حدة ، ولا تقوم الشركة بتخصيصها

على المشاريع بل تحملها كعبء على الربح للشركة ككلّ وهي بصورة عامة تتكوّن من المجموعات الأساسية التالية :

{ الأجر و الرواتب النقدية - المستلزمات المكتبية- مصاريف الكمبيوترات- مصاريف المناقصات لغاية رسوّها -مصاريف نثرية مختلفة بما فيها أتعاب الاستشارات و مصاريف العلاقات العامّة و غيرها ، وهي في مجموعها تمثل كتلة ضخمة نسبياً من التكاليف التي تتطلب دراسة مفصلة } .

8- يطرح الاهتلاكات الإدارية:

طلبت مديرية المالية في ريف دمشق و مستشارو الشركة الماليين أفراد هذا البند بصورة منفصلة عن بقية المصاريف الإدارية لضخامتها نسبياً و هي تمثّل اهتلاكات جميع الأصول الثابتة المتواجدة في الإدارة كالمستلزمات المكتبية و الكمبيوترات و الطابعات و وسائل النقل و الانتقال و غيرها من أصول الإدارة .

9- (بند خاص بتطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز) يطرح نفقات التشغيل (الأجر المباشرة+ التكاليف الصناعية) :

لضرورة و أهمية مدخل المحاسبة عن الإنجاز و بسبب قصور مدخل التكلفة الكلية كما وجد لدى تحليل حساب التشغيل فقد توجّب ذلك دراسة قائمة الدخل بصورة تحليلية مما توجّب إضافة مجموعة من البنود التي تخص مدخل المحاسبة عن الإنجاز فقط و التي لم تكن موجودة سابقاً في قائمة الدخل التحليلية وأهمها هذا البند الخاص بتكاليف التحويل (الأجر المباشرة و التكاليف الصناعية الإضافية) و المحتسب تفصيلياً لكل مشروع على حدة و المحتسب كما يلي :

نفقات التشغيل التفصيلية لكلّ مشروع = الأجر المباشرة للمشروع + تكاليف صناعية إضافية للمشروع
--

10- (بند خاص بتطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز) إجمالي نفقات التشغيل (الأجر المباشرة+ التكاليف الصناعية):

يُعدّ هذا البند تجميع جميع مصاريف التحويل في البند السابق أعلاه لكامل المشاريع بغية الوصول إلى إجمالي تكاليف التحويل للشركة للكلّ و ذلك لاستبعادها من مجمل مساهمة الإنجاز للوصول إلى صافي الربح / الخسارة الفعلي للشركة يحسب ما يلي :

إجمالي نفقات التشغيل للشركة = مج نفقات التشغيل التفصيلية لكلّ مشروع

11- صافي الربح / الخسارة قبل اقتطاع الضريبة:

يمثّل صافي ربح / خسارة الشركة أو نتيجة أعمالها المصرح عنها للدوائر المالية عن عملها الفعلي المنجز لكل عام على حدة ، و التي يتباين طريقة احتسابها تبعاً لمدخل التكلفة المستخدم بين مدخل التكلفة الكلية ، و مدخل المحاسبة عن الإنجاز كما يلي:

صافي الربح حسب مدخل التكلفة الكلية :

صافي الربح الخاضع للضريبة = مجمل الربح + الإيرادات المتنوعة - المصاريف الإدارية - اهتلاكات الإدارة

صافي الربح حسب مدخل المحاسبة عن الإنجاز:

صافي الربح الخاضع للضريبة = مجمل المساهمة الإنجاز + الإيرادات المتنوعة - المصاريف الإدارية -
الاهتلاكات الادارية - إجمالي تكاليف التحويل

تحليل قائمة الدخل التحليلية المقارنة :

1- تحليل قائمة الدخل التحليلية المقارنة عام 2009 :

وُجد لدى تحليل حساب التشغيل أنّ سنة 2009 أبرز سنوات القوة والأعمال المنجزة للشركة، وبالتالي أكثرها ربحية للشركة ، لانتهائها تقريباً من العمل على معامل عدرا 8 و عملها بوتيرة متسارعة في مشاريع إعمار و غاردينيا 1 و حصولها على عقد الإشراف على مشروع توسع قرية النخيل .
لذلك يُعدّ عام 2009 عام القوة على صعيدي العمل المنجز و الإيرادات الفعلية للشركة و بالتالي تغطي غالبية إيرادات مشاريع الشركة إجمالي تكاليفها (ماعدا معمل البريكاست و مشروع البنية التحتية كما أوضحه حساب التشغيل التحليلي اللذان يحتويان على تكاليف مضخمة وغير موزعة بصورة صحيحة) و بالتالي حققت الشركة مجمل ربح ضخم نسبياً و صافي ربح عالي وذلك حسب مدخل التكلفة الكلية ، بينما لو تمّ أخذ مدخل المحاسبة عن الإنجاز بعين الاعتبار لوجد أنّ الشركة لم تحقق مجمل ربح منجز جيد مقارنة بمجمل مساهمة الإنجاز بسبب ضخامة تكاليف التحويل و المحتسبة كما تمت دراستها في حساب التشغيل المقارن بطرق غير مدروسة و بوجود تكاليف مضللة من غير العادل احتسابها كتكاليف منجزة للإيراد.

راجع الملحقين رقم (9) و(10) قائمة الدخل التحليلية المقارنة بين مدخلي التكلفة الكلية المتبع في شركة
المراسم للمقاولات وبين مدخل المحاسبة عن الإنجاز لعام 2009:

الجدول (14)

مقارنة بين مجمل الربح و مجمل المساهمة لكل مشروع و إجمالي ربح الشركة عن النشاط التجاري /
إجمالي مساهمة الإنجاز لكامل الشركة وفق مدخلي محاسبة التكلفة الكلية و المحاسبة عن

الإنجاز Throughput accounting لعام 2009

إيراد المشاريع	مجمل الربح وفق مدخل التكلفة الكلية	نسبة مجمل الربح للإيراد	مجمل مساهمة الإنجاز وفق مدخل المحاسبة عن الإنجاز	نسبة مجمل مساهمة للإيراد	فرق مجمل الربح وفق المدخلين (نفقات التشغيل)
مشروع البريكاست 75,771,075	-49,662,799	- 0.66	9,150,072	0.12	58,812,871
مشروع البحرة ستيل 179,214,362	33,447,659	0.19	44,423,523	0.25	10,975,864
مشروع UTC 64,290,760	3,569,982	0.06	9,926,916	0.15	6,356,934
مشروع الدهان 120,085,694	8,966,063	0.07	18,275,776	0.15	9,309,713
مشروع الألمنيوم 189,606,116	39,081,558	0.21	53,382,221	0.28	14,300,663
مشروع الأخشاب 10,513,133	4,014,164	0.38	5,552,959	0.53	1,538,795
Pre engineering 283,841,133	36,951,482	0.13	55,694,276	0.20	18,742,794
مشروع الغرانيت 9,278,339	748,313	0.08	2,473,478	0.27	1,725,165
إعمار البنية التحتية 68,989,150	-20,848,499	- 0.30	6,481,296	0.09	27,329,795
إعمار المباني 675,631,382	12,040,323	0.02	118,289,242	0.18	106,248,919
الغاردينيا الهيكل	175,854,761	0.24	283,315,189	0.38	107,460,428

					738,890,013
0	0	0	0	0	الغاريدينيا الإكساء 2
2,871,919	1.00	3,195,500	0.10	323,581	توسعة قرية النخيل 3,195,500
<u>365,673,860</u>		610,160,448		244,486,588	2,419,306,657

يلاحظ من الجدول أعلاه أنه و على الرغم من غالبية المشاريع تحقق مجمل ربح جيد إلا أنه و بسبب ضخامة تكاليف لتحويل لبعض المشاريع تحولت إلى مشاريع خاسرة بمجمل خسارة كبير، رغم أنها لو تمّ اتباع مدخل المحاسبة عن الإنجاز بصورة فعلية لتبين أنها تعدّ رابحة بمجمل ربح مقبول، وذلك لسوء دراسة تلك التكاليف و وجود بنود من التكاليف غير المنتجة كما وجد لدى دراسة حساب التشغيل المقارن .

مجموعة من الملاحظات :

1. إنّ إجمالي إيرادات الشركة لعام 2009 و التي تُعدّ فعلاً إيرادات فعلية للأعمال المنجزة تبلغ 2,419,306,657 وعلى الرغم من ذلك فإن مجمل الربح لم يتجاوز 244,486,588 أي حوالي 10% فقط و ذلك بسبب ضخامة التكاليف لكامل المشاريع التي جعلت من مشروع البريكاست و إعمار البنية التحتية مشاريع خاسرة بمجمل خسارة تجاوز النصف للبريكاست وحده، بينما بحال تمّ اتباع مدخل المحاسبة عن الإنجاز لوجد أنّ المشروعين مع إجمالي المشاريع الأخرى أصبحت محققة لمجمل مساهمة إنجاز مقبول، و لارتفع مجمل المساهمة الإجمالي إلى 610,160,448 أي بنسبة 25% من إجمالي الإيرادات و ذلك لأنّ تكاليف التحويل و التي استنزفت حوالي 15% من إجمالي التكاليف تُعدّ مبالغ كبيرة غير مدروسة و من غير العادل تحميلها لمجمل الربح كتكلفة .
2. كما وجد في دراسة حساب التشغيل المقارن فإنّ نسبة نفقات التشغيل (الرواتب و الأجور المباشرة و التكاليف الصناعية الإضافية) لمشروع البريكاست بلغت 47% من إجمالي تكاليف ذلك المشروع و هي نسبة غير طبيعية وبالتالي وجد أنّ تأخر العمل في مشروع البريكاست في عامي 2007-2008 بسبب كون الشركة في سنواتها التأسيسية وضعف خبرتها وعدم الالتزام بالمواعيد المحددة للتنفيذ والموضوعة في الدراسة التخطيطية للمشروع ، رتبّ على الشركة غرامات تأخير قدرت وحدها بنسبة 26% من إجمالي تكاليف المشروع ممّا جعله مقارنة بإيراداته خاسراً ، بينما وفق مدخل المحاسبة عن الإنجاز يُعدّ محققاً لمجمل ربح مقبول خلال عام 2009 إذا نظرنا فقط إلى ما حققه من إنجاز ، وبالتالي لكان المشروع قد حقق مجمل مساهمة الإنجاز التي تمثل فعلاً مجمل ربحه الصحيح 9,150,072 أي بنسبة 12% من إجمالي إيراداته المنجزة .

3. تبين كذلك لدى دراسة حساب التشغيل المقارن أنّ نسبة نفقات التشغيل (الرواتب و الأجور المباشرة و التكاليف الصناعية الإضافية) لمشروع إعمار البنية التحتية بلغت 30% من إجمالي تكاليف ذلك المشروع و هي نسبة غير طبيعية وهي التي أدت إلى تحوّل المشروع من محقق لمجمل ربح مقبول إلى مشروع خاسر بسبب سوء دراسة كلّ من الأجور و الرواتب المباشرة وقيام المحاسب المسؤول عن المشروع بتخصيص رواتب مجموعة من الموظفين مناصفة بين مشروع إعمار المباني والبنية رغم الاختلاف الهائل بين قيمة العقدين ما يجعل ذلك غير منصف وغير موضوعي، و كذلك توزيع الاهتلاكات بصورة خاطئة مما أدى إلى تحميل المشروع بتكاليف لا تخصّه. بينما لو قامت الشركة بتطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز بصورة جديّة لوجد أنّ المشروع رابح بمجمل مساهمة إنجاز قدره 6,481,296 أي بنسبة 9% من إجمالي إيراداته .

4. نسبة نفقات التشغيل (الرواتب و الأجور المباشرة و التكاليف الصناعية الإضافية) لمشروع توسعة قرية النخيل بلغت 100% من إجمالي تكاليف ذلك المشروع و هي نسبة غير طبيعية وهي بالكامل أجور عمالة و رواتب موظفي الشركة عن إشرافهم على المشروع إلى جانب عملهم الإداري في الشركة ، وهذا لا يُعدّ عملاً منجزاً بل كان من العدالة إدخال هذا المشروع بالكامل كإيرادات الإدارة المتنوعة و مصاريفه ضمن المصاريف الإدارية المتنوعة للشركة كونها بالكامل أجور غير منتجة للإيراد.

5. بقية المشاريع تعتبر مجمل أرباحها مقبولة نسبياً لكون تكاليف التحويل الخاصة بها ضمن الحد الطبيعي مقارنة بالتكاليف المباشرة للموادّ و المقاولين الثانويين.

6. احتساب نسبة هامش الإنجاز لكل مشروع بالنسبة لتكاليفه:

إنّ طريقة احتساب نسبة هامش الإنجاز وفق البيان أعلاه تمت وفقاً للعلاقة التالية :

إيراد المشروع – تكاليف الموادّ المباشرة

$$\frac{\text{نسبة هامش الإنجاز لكل مشروع بالنسبة لإيراداته}}{\text{إيراد المشروع}} =$$

بينما لو تمّ احتساب هامش الإنجاز لكلّ مشروع بالنسبة لإجمالي تكاليفه أي وفق العلاقة المذكورة في مطلع الدراسة التطبيقية على الشكل التالي:

إيرادات الأعمال التامة المنفذة للعقد – تكلفة المواد الخام

$$\text{هامش الإنجاز لكل عقد مشروع} =$$

إجمالي تكاليف العقد

بناءً على المعادلة أعلاه فإن هامش الإنجاز لمشروع البريكاست بالنسبة لإجمالي تكلفته =

- هامش إنجاز مشروع البريكاست بالنسبة للتكلفة

$$0.07 = \frac{66,621,003 - 75,771,075}{125,433,874}$$

وبالتالي لدى اتباع مدخل المحاسبة عن الإنجاز و سواء تم احتساب هامش الإنجاز لمشروع البريكاست بالنسبة لمجمل إيراداته (12%) أو بالنسبة لمجمل تكاليفه (7%)، يبقى المشروع محققاً لمجمل ربح مقبول نسبياً و ليس خاسراً بمجمل خسارة تتجاوز نصف إيراداته، و ذلك بسبب وجود مجموعة من التكاليف غير المنتجة التي لا تولّد إنجاز مما يزيد الحاجة لاستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز الذي يُعدّ أداة تحليلية فعّالة بيد الإدارة لتسليط الضوء على ثغراتها المختلفة .

و بالتطبيق على بقية المشاريع نجد :

- هامش إنجاز مشروع البحرة ستيل بالنسبة لتكاليفه

$$0.30 = \frac{134,790,839 - 179,214,362}{145,766,703}$$

(نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي إيرادات مشروع البحرة ستيل بلغ 25% بينما نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي تكاليفه بلغ 30% أي كانت طريقة احتساب هامش الإنجاز تبقى أفضل من احتساب نسبة مجمل ربح مشروع البحرة ستيل البالغة 19% فقط).

- هامش إنجاز مشروع UTC بالنسبة لتكاليفه

$$0.16 = \frac{54,363,844 - 64,290,760}{60,720,778}$$

(نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي إيرادات مشروع UTC بلغ 15% بينما نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي تكاليفه بلغ 16% أي نسبة متقاربة و أي كانت طريقة احتساب هامش الإنجاز تبقى أفضل من احتساب نسبة مجمل ربح مشروع UTC البالغة 6% فقط)

- هامش إنجاز مشروع الدهان بالنسبة لتكاليفه

$$0.16 = \frac{101,809,918 - 120,085,694}{111,119,631}$$

(نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي إيرادات مشروع الدهان بلغ 15% بينما نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي تكاليفه بلغ 16% أي نسبة متقاربة و أي كانت طريقة احتساب هامش الإنجاز تبقى أفضل من احتساب نسبة مجمل ربح مشروع UTC البالغة 7% فقط).

- هامش إنجاز مشروع الألمنيوم بالنسبة لتكاليفه

$$0.35 = \underline{136,223,895 - 189,606,116}$$

150,524,558

(نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي إيرادات مشروع الألمنيوم بلغ 28% بينما نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي تكاليفه بلغ 35% أي نسبة متقاربة و أي كانت طريقة احتساب هامش الإنجاز تبقى أفضل من احتساب نسبة مجمل ربح مشروع الألمنيوم البالغة 21% فقط).

- هامش إنجاز مشروع الأخشاب بالنسبة لتكاليفه

$$0.85 = \underline{4,960,174 - 10,513,133}$$

6,498,969

(نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي إيرادات مشروع الأخشاب بلغ 53% بينما نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي تكاليفه بلغ 85% أي أنّ تكاليف المشروع الإجمالية هي بالمجمل تكاليف مباشرة و بالتالي يحقق نسبة مجمل هامش إنجاز من التكلفة نسبة عالية نسبياً. أي كانت طريقة احتساب هامش الإنجاز تبقى أفضل من احتساب نسبة مجمل ربح مشروع الأخشاب البالغة 38% فقط).

- هامش إنجاز مشروع pre-engineering بالنسبة لتكاليفه

$$0.23 = \underline{228,146,857 - 283,841,133}$$

246,889,651

(نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي إيرادات مشروع pre engineering بلغ 20% بينما نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي تكاليفه بلغ 23% أي نسبة متقاربة و أي كانت طريقة احتساب هامش الإنجاز تبقى أفضل من احتساب نسبة مجمل ربح مشروع الألمنيوم البالغة 13% فقط)

- هامش إنجاز مشروع الغرانيت بالنسبة لتكاليفه

$$0.29 = \underline{6,804,861 - 9,278,339 =}$$

8,530,026

(نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي إيرادات مشروع الغرائث بلغ 27% بينما نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي تكاليفه بلغ 29% أي نسبة متقاربة و أي كانت طريقة احتساب هامش الإنجاز تبقى أفضل من احتساب نسبة مجمل ربح مشروع الغرائث البالغة 8% فقط).

• هامش إنجاز مشروع البنية التحتية بالنسبة لتكاليفه

$$0.07 = \underline{62,507,854 - 68,989,150 =}$$

89,837,649

(نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي إيرادات مشروع البنية التحتية بلغ 9% بينما نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي تكاليفه بلغ 7% أي نسبة متقاربة و أي كانت طريقة احتساب هامش الإنجاز تبقى أفضل من احتساب نسبة مجمل خسارة مشروع البنية التحتية البالغة -30%)

• هامش إنجاز مشروع اعمار المباني بالنسبة لتكاليفه

$$0.18 = \underline{557,342,140 - 675,631,382 =}$$

663,591,059

(نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي إيرادات مشروع المباني بلغ 18% بينما نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي تكاليفه بلغ 18% أي نسبة متماثلة و أي كانت طريقة احتساب هامش الإنجاز تبقى أفضل من احتساب نسبة مجمل ربح مشروع المباني البالغة 2% فقط).

• هامش إنجاز مشروع الغاردينيا هيكل بالنسبة لتكاليفه

$$0.50 = \underline{455,574,824 - 738,890,013 =}$$

563,035,252

(نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي إيرادات مشروع الغاردينيا 1 بلغ 38% بينما نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي تكاليفه بلغ 50% أي نسبة متماثلة و أي كانت طريقة احتساب هامش الإنجاز تبقى أفضل من احتساب نسبة مجمل ربح مشروع الغاردينيا البالغة 24% فقط)

- هامش إنجاز مشروع الغاردينيا الإكساء بالنسبة لتكاليفه=0
- هامش إنجاز مشروع التوسعة بالنسبة لتكاليفه

$$1.10 = \frac{0 - 3,195,500}{2,871,919}$$

2,871,919

(نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي إيرادات مشروع التوسعة بلغ 100% بينما نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي تكاليفه بلغ 110% أي نسبة متقاربة و أي كانت طريقة احتساب هامش الإنجاز تبقى أفضل من احتساب نسبة مجمل ربح مشروع التوسعة البالغة 10% فقط.

2- تحليل قائمة الدخل التحليلية المقارنة عام 2010 :

وُجد لدى تحليل حساب التشغيل أنّ سنة 2010 تُعدّ امتداداً لسنوات الربح ، و للشركة لانتهائها تقريباً من العمل على غالبية مشاريعها المختلفة ، وأهمّها معامل عدرا و مشروع إعمار المباني و البنية التحتية و النسبة الأكبر من مشروع غاردينيا 1 الأعمال الإنشائية و حصولها على عقد مشروع الغاردينيا 2 أعمال الإكساء، إلّا أنّها لم تحصل على مشاريع أخرى لضمان استمراريتها.

كذلك تُعدّ هذه السنة سنة قوة على صعيدي العمل المنجز و الإيرادات الفعلية للشركة و بالتالي تغطي غالبية إيرادات مشاريع الشركة إجمالي تكاليفها (ماعدا مشروع البنية التحتية كما وجد في حساب التشغيل الذي يحتوي على تكاليف مضلّلة و مشروع توسعة قرية النخيل الذي جميع تكاليفه هي أجور و تكاليف تحويل و ليست منجزة للعمل) وبالتالي حققت الشركة مجمل ربح عالي نسبياً و صافي ربح مقبول وذلك حسب مدخل التكلفة الكلية ، بينما لو تمّ أخذ مدخل المحاسبة عن الإنجاز بعين الاعتبار لوجد أنّ الشركة لم تحقّق مجمل ربح منجز جيد مقارنة بمجمل مساهمة الإنجاز بسبب ضخامة تكاليف التحويل و المحتسبة كما تمّت دراستها في حساب التشغيل المقارن بطرق غير مدروسة و بوجود تكاليف مضلّلة من غير العادل احتسابها كتكاليف منجزة لإيراد.

راجع الملحقين رقم (11) و (12) قائمة الدخل التحليلية المقارنة بين مدخلي التكلفة الكلية المتبع في شركة المراسم للمقاولات وبين مدخل المحاسبة عن الإنجاز لعام 2010:

الجدول (15)

مقارنة بين مجمل الربح و مجمل المساهمة لكل مشروع و إجمالي ربح الشركة عن النشاط التجاري /
إجمالي مساهمة الإنجاز لكامل الشركة وفق مدخلي محاسبة التكلفة الكلية و المحاسبة عن

الإنجاز Throughput accounting لعام 2010

إيراد المشاريع	مجمل الربح وفق مدخل التكلفة الكلية	نسبة مجمل الربح للإيراد	مجمل مساهمة الإنجاز وفق مدخل المحاسبة عن الإنجاز	نسبة مجمل مساهمة للإيراد	فرق مجمل الربح وفق المدخلين (نفقات التشغيل)
مشروع البريكاست 22,906,153	22,333,327	0.97	<u>22,333,645</u>	0.98	318
مشروع البحرة ستيل 4,617,747	<u>2,216,545</u>	0.48	<u>2,724,393</u>	0.59	507,848
مشروع UTC 1,060,535	<u>956,127</u>	0.90	<u>986,017</u>	0.93	29,890
مشروع الدهان 11,359,251	<u>6,050,953</u>	0.53	<u>6,710,388</u>	0.59	659,435
مشروع الألمنيوم 3,622,976	<u>2,605,304</u>	0.72	<u>3,203,239</u>	0.88	597,935
مشروع الأخشاب 0	0	0.00	<u>0</u>	0.00	0
Pre engineering 8,250,221	<u>6,896,658</u>	0.84	<u>7,519,589</u>	0.91	622,931
مشروع الغرانيت 0	0	0.00	0	0.00	0
إعمار البنية التحتية 138,316,664	<u>-5,725,618</u>	-0.04	<u>35,310,885</u>	0.26	41,036,503
إعمار المباني 1,249,265,280	<u>40,365,519</u>	0.03	<u>416,990,531</u>	0.33	376,625,012
الغاردينيا الهيكل 557,521,744	<u>120,046,631</u>	0.21	<u>257,267,119</u>	0.46	137,220,488

14,721,078	0.88	31,978,920	0.48	17,257,842	الغاردينيا الإكساء 2 36,237,706
6,914,103	1.00	2,820,000	-1.45	-4,094,103	توسعة قرية النخيل 2,820,000
578,935,541		787,844,726		208,909,185	2,035,978,277

يلاحظ من الجدول أعلاه أنه و على الرغم من غالبية المشاريع تحقق مجمل ربح جيد إلا أنه و بسبب ضخامة تكاليف لتحويل لبعض المشاريع تحولت إلى مشاريع خاسرة بمجمل خسارة كبير، رغم أنها لو تمّ اتباع مدخل المحاسبة عن الإنجاز بصورة فعلية لتبين أنّها تعدّ رابحة بمجمل ربح مقبول، وذلك لسوء دراسة تلك التكاليف و وجود بنود من التكاليف غير المنتجة كما وجد لدى دراسة حساب التشغيل المقارن .

مجموعة من الملاحظات :

1. إنّ إجمالي إيرادات الشركة لعام 2010 التي تُعدّ فعلاً إيرادات فعلية لأعمال منجزة تبلغ 2,035,978,277 (تُعدّ مرتفعة نسبياً كما في عام 2009) وعلى الرغم من ذلك فإنّ مجمل الربح لم يتجاوز 208,909,185 أي حوالي ما نسبته 10% فقط و ذلك بسبب ضخامة التكاليف لكامل المشاريع التي جعلت من مشروع إعمار البنية التحتية (-4%) و توسعة قرية النخيل (-145%) مشاريع خاسرة بمجمل خسارة تجاوزت 100% لمشروع توسعة قرية النخيل وحده والذي هو في الأساس عقد إشراف و ليس إنجاز ، و بالتالي من غير العادل تحميله بكامل تكاليفه بينما لو تمّ اتباع مدخل المحاسبة عن الإنجاز لوجد أنّ المشروعين مع إجمالي المشاريع الأخرى أصبحت محققة لمجمل مساهمة إنجاز مقبول نسبياً و لارتفع مجمل المساهمة الإجمالي الى 787,844,726 أي بنسبة 38.5% من إجمالي الإيرادات و ذلك لأنّ نفقات التشغيل و التي استنزفت حوالي 28.5% من إجمالي التكاليف تُعدّ مبالغ كبيرة غير مدروسة و من غير العادل تحميلها لمجمل الربح كتكلفة .
2. وجد أيضاً لدى دراسة حساب التشغيل المقارن أنّ نسبة نفقات التشغيل (الرواتب و الأجور المباشرة و التكاليف الصناعية الإضافية) لمشروع إعمار البنية التحتية بلغت 28% من إجمالي تكاليف ذلك المشروع و هي نسبة غير طبيعية وهي التي أدّت إلى تحوّل المشروع من محقق لمجمل ربح مقبول إلى مشروع خاسر بمجمل خسارة 4% بسبب سوء دراسة توزيع رواتب مجموعة من الموظفين بمناصفة بين مشروع إعمار المباني والبنية وكذلك اهتلاك بعض الأصول ، إلا أنه بتطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز بصورة جدية أنّ المشروع رابح بمجمل مساهمة إنجاز قدره 35,310,885 أي بنسبة 26% من إجمالي إيراداته أي كما هو موضح أدناه .

الجدول رقم (16)

نسبة تكاليف التحويل (الرواتب و الأجور المباشرة و التكاليف الصناعية الإضافية) لمشروع إعمار البنية التحتية لعام 2010			
أجور النقدية للمشروع	12,882,119	0.089	نسبة غير مقبولة
مخططات ومستلزمات مكاتب	460,866	0.003	نسبة مقبولة
محروقات	557,153	0.004	نسبة مقبولة
مصاريف تأمين	112,175	0.001	نسبة مقبولة
مصاريف اهتلاك	7,718,103	0.054	نسبة مقبولة
المصاريف المتنوعة	19,646,614	0.13	نسبة مقبولة
إجمالي نفقات التشغيل مشروع إعمار البنية التحتية	<u>41,377,030</u>	<u>0.28</u>	نسبة غير مقبولة

وزعت تكاليف التحويل لهذا المشروع بصورة غير عادلة بين مشروع إعمار البنية التحتية و المباني حيث تم توزيع اهتلاك الأصول الثابتة بالتساوي بين المشروعين على اعتبار أن توضعها في موقع واحد وهو أرض مشروع إعمار دون الأخذ بعين الاعتبار فرق قيمة العقدين حيث أن عقد إعمار البنية التحتية لا يشكل سوى 20% من قيمة عقد المباني ، كما أن توزيع المصاريف المتنوعة التي في غالبية قيمتها هي مصاريف احتياطية متوقعة لصيانة مشروع إعمار المباني و البنية ومقدرة بصورة غير صحيحة و كون هذه المبالغ لا تولّد عمل منجز فمن غير العادل تحملها للمشروع كتكلفة.

مجموعة الأسباب أعلاه هي التي أدت إلى تحويل المشروع من رابح بمجمل مساهمة إنجاز 26% إلى خاسر بمجمل خسارة 4% و هذا ما يدعو بقوة إلى استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز على الأقل كدراسة تحليلية للفت نظر الإدارة إلى تلك الثغرات.

3. بلغت نسبة مجمل خسارة مشروع توسع قرية النخيل -145% و هي بالكامل نفقات تشغيل (الرواتب والأجور المباشرة والتكاليف الصناعية الإضافية) لمشروع توسعة قرية النخيل كون العلاقة بين الشركة و المشروع هي علاقة إشراف فقط بينما وفق مدخل المحاسبة عن الإنجاز بلغت مجمل مساهمة إنجاز رابح بنسبة 100% من إجمالي إيراداته و بالتالي انقلاب النتيجة من مجمل خسارة -145% الى 100% مساهمة إنجاز رابحة مما يؤكد على ضرورة الالتزام بمدخل محاسبة الإنجاز كأداة فعالة بيد

- الإدارة لتسليط الضوء على بيانات محاسبة التكلفة الكلية المضللة إذ أنّ جميع هذه المصاريف بالكامل أجور عمالة و رواتب موظفي الشركة عن إشرافهم على المشروع الى جانب عملهم الإداري في الشركة وهذا لا يُعدّ عملاً منجزاً بل كان من العدالة إدخال هذا المشروع بالكامل كإيرادات الإدارة المتنوعة و مصاريفه ضمن المصاريف الإدارية المتنوعة للشركة كونها بالكامل أجور غير منتجة للإيراد.
4. بقية المشاريع تعتبر مجمل أرباحها مقبولة نسبياً لكون تكاليف التحويل الخاصة بها ضمن الحد الطبيعي مقارنة بالتكاليف المباشرة للمواد والمقاولين الثانويين البالغة خلال عام 2010%.
5. احتساب نسبة هامش الإنجاز لكل مشروع بالنسبة لتكاليف المشروع: إنّ طريقة احتساب نسبة هامش الإنجاز وفق البيان أعلاه تمت وفقاً للعلاقة التالية :

$$\text{هامش الإنجاز لكل مشروع بالنسبة لإيراده} = \text{إيراد المشروع} - \text{تكاليف المواد المباشرة}$$

إيراد المشروع

بينما لو تمّ احتساب هامش الإنجاز لكل مشروع بالنسبة لإجمالي كما تبيّن أعلاه على الشكل التالي:

$$\text{هامش الإنجاز لكل عقد} = \frac{\text{إيرادات الأعمال التامة المنفذة للعقد} - \text{تكلفة المواد الخام}}{\text{إجمالي تكاليف العقد}}$$

- هامش الإنجاز لمشروع البريكاست بالنسبة لإجمالي تكلفته =

$$\text{إيراد المشروع} - \text{تكلفة المواد المباشرة و المقاولين الثانويين}$$

إجمالي تكاليف التصنيع للمشروع

$$= 572,508 - 22,906,153 = 39$$

572,826

تبيّن من وضع مشروع البريكاست الذي تمثّل تكاليفه (في مجملها مواد مباشرة المقدمة من الشركة بنفسها أو من المقاولين الثانويين) الذي حقّق أرباح صافية تتجاوز 39 ضعفاً بسبب كونها تعويض عن خسائر عام 2009 و بالتالي ليست إيراداتاً منجزاً فعلياً وبالتالي لدى اتّباع مدخل المحاسبة عن الإنجاز أو مدخل المحاسبة الكلية فالنتيجة واحدة بالنسبة لمشروع البريكاست فقط بسبب ، و سواء تمّ احتساب هامش الإنجاز لمشروع البريكاست بالنسبة لمجمل إيراداته (98%) أو بالنسبة لمجمل تكاليفه (3900%) يبقى المشروع محققاً لمجمل ربح ضخم وذلك بسبب إعادة تقدير الشركة المالكّة لقيمة الأعمال الفعلية المنجزة في

المشروع ، وهذا يؤكد أنّ مدخل المحاسبة عن الإنجاز يُعدّ أداة تحليلية فعّالة بيد الإدارة لتسليط الضوء على ثغراتها المختلفة .

و بالتطبيق على بقية المشاريع نجد :

- هامش إنجاز مشروع البصرة ستيل بالنسبة لتكاليفه

$$1.13 = \frac{1,893,354 - 4,617,747}{2,401,202}$$

$$2,401,202$$

(نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي إيرادات مشروع البصرة ستيل بلغ 59% بينما نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي تكاليفه بلغ 113% أي إنّ إيرادات المشروع يتجاوز ضعف تكاليفه كانت طريقة احتساب هامش الإنجاز تبقى أفضل من احتساب نسبة مجمل ربح مشروع البصرة ستيل البالغة 48% فقط) أيضا بسبب إعادة تقدير الشركة المالكّة لقيمة الأعمال الفعلية المنجزة في المشروع.

- هامش إنجاز مشروع UTC بالنسبة لتكاليفه

$$9.4 = \frac{74,518 - 1,060,535}{104,408}$$

$$104,408$$

(نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي إيرادات مشروع UTC بلغ 93% بينما نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي تكاليفه بلغ 940% أي إنّ إيرادات مشروع تتجاوز 9 أضعاف تكاليفه ، و هي مشابهة لنتيجتها حتى وفقاً لمدخل التكلفة الكلية وفقاً لطبيعة هذا المشروع خلال عام 2010 البالغة 90% فقط)

- هامش إنجاز مشروع الدهان بالنسبة لتكاليفه

$$1.26 = \frac{4,648,863 - 11,359,251}{5,308,298}$$

$$5,308,298$$

(نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي إيرادات مشروع الدهان بلغ 59% بينما نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي تكاليفه بلغ 126% بسبب كون إيرادات مشروع الدهان تتجاوز ضعف تكاليفه أي كانت طريقة احتساب هامش الإنجاز تبقى أفضل من احتساب نسبة مجمل ربح مشروع UTC البالغة 53% فقط) بسبب إعادة تقدير الشركة المالكّة لقيمة الأعمال الفعلية المنجزة في المشروع.

- هامش إنجاز مشروع الألمنيوم بالنسبة لتكاليفه

$$3.14 = \frac{419,737 - 3,622,976}{1,017,672}$$

$$1,017,672$$

(نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي إيرادات مشروع الألمنيوم بلغ 88% بينما نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي تكاليفه بلغ 314% أي إن إيرادات مشروع تتجاوز 3 أضعاف تكاليفه ، و هي مشابهة لنتيجتها حتى وفقا لمدخل التكلفة الكلية وفقاً لطبيعة هذا المشروع خلال عام 2010م مجمل ربح مشروع الألمنيوم البالغة 72% فقط) بسبب إعادة تقدير الشركة المالكة لقيمة الأعمال الفعلية المنجزة في المشروع.

- هامش إنجاز مشروع الأخشاب = 0

- هامش إنجاز مشروع pre engineering بالنسبة لتكاليفه

$$5.55 = 730,632 - 8,250,221 =$$

$$1,353,563$$

(نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي إيرادات مشروع pre engineering بلغ 91% بينما نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي تكاليفه بلغ 555% إن إيرادات مشروع تتجاوز 5 أضعاف تكاليفه و هي مشابهة لنتيجتها حتى وفقاً لمدخل التكلفة الكلية وفقاً لطبيعة هذا المشروع خلال عام 2010م مجمل ربح مشروع الألمنيوم البالغة 84% فقط) بسبب إعادة تقدير الشركة المالكة لقيمة الأعمال الفعلية المنجزة في المشروع.

- هامش إنجاز مشروع الغرانيت = 0

- هامش إنجاز مشروع البنية التحتية بالنسبة لتكاليفه

$$0.25 = 103,005,779 - 138,316,664 =$$

$$144,042,282$$

(نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي إيرادات مشروع البنية التحتية بلغ 26% بينما نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي تكاليفه بلغ 25% أي نسبة متقاربة و أي كانت طريقة احتساب هامش الإنجاز تبقى أفضل من احتساب نسبة مجمل خسارة مشروع البنية التحتية البالغة -4%)

- هامش إنجاز مشروع إعمار المباني بالنسبة لتكاليفه

$$0.34 = 832,274,749 - 1,249,265,280 =$$

$$1,208,899,761$$

(نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي إيرادات مشروع المباني بلغ 33% بينما نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي تكاليفه بلغ 34% أي نسبة متماثلة و أي كانت طريقة احتساب هامش الإنجاز تبقى أفضل من احتساب نسبة مجمل ربح مشروع المباني البالغة 4% فقط)

- هامش إنجاز مشروع الغاردينيا هيكل بالنسبة لتكاليفه

$$0.59 = \underline{300,254,625 - 557,521,744}$$

437,475,113

(نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي إيرادات مشروع الغاردينيا 1 بلغ 46% بينما نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي تكاليفه بلغ 59% أي نسبة متماثلة و أي كانت طريقة احتساب هامش الإنجاز تبقى أفضل من احتساب نسبة مجمل ربح مشروع الغاردينيا البالغة 21% فقط).

- هامش إنجاز مشروع الغاردينيا الإكساء بالنسبة لتكاليفه

$$1.69 = \underline{4,258,786 - 36,237,706}$$

18,979,864

(نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي إيرادات مشروع الغاردينيا 2 بلغ 88% بينما نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي تكاليفه بلغ 169% أي إن إيرادات مشروع تتجاوز ضعف تكاليفه و أي كانت طريقة احتساب هامش الإنجاز تبقى أفضل من احتساب نسبة مجمل ربح مشروع الغاردينيا البالغة 48% فقط)

- هامش إنجاز مشروع التوسعة بالنسبة لتكاليفه

$$0.41 = \underline{0 - 2,820,000}$$

6,914,103

(نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي إيرادات مشروع التوسعة بلغ 100% بينما نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي تكاليفه بلغ 40% وبسبب ارتفاع تكاليف تحويله دون وجود تكاليف مواد مباشرة منجزة لإيراد فعلي أدى ذلك إلى اختلاف النسبتين أي كانت طريقة احتساب هامش الإنجاز تبقى أفضل من احتساب نسبة مجمل خسارة مشروع التوسعة البالغة 145-%)

3- تحليل قائمة الدخل التحليلية المقارنة عام 2011 :

كما وُجد لدى دراسة حساب التشغيل أنّ عام 2011 كان بداية تدهور الحالة الاقتصادية العامة للمجتمع الاقتصادي السوري بشكل عام و لشركة المراسم على وجه الخصوص مما ترتّب عليها من توقّف لأعمال المقاولات بصورة عامّة و نتيجة لتوقف التعاملات الخارجية مع المملكة العربية السعودية تمّ إيقاف الدعم من مجموعة بن لادن على صعيدي التمويل والاستثمار و لم ترسُ أيّ مناقصة جديدة على الشركة ، و ترافق ذلك بانتهاء غالبية المشاريع التي كانت تدعم إيرادات الشركة و توقّف الزبائن عن السداد و عدم قدرة الشركة على سداد التزاماتها ، إلى جانب استمرار الشركة بإنفاق مصاريفها الإلزامية كالرواتب و الأجور و الاهتلاكات رغم توقف العمل المنجز وبصورة كاملة وعلى الرغم من انخفاض التكاليف بنسبة كبيرة تجاوزت 110% إلا أنّ انخفاض الإيرادات تجاوز تلك النسبة بكثير ممّا أدّى إلى خسارة الشركة بمجمل خسارة كبير نسبياً وفق التكلفة الكلية إلّا أنّها قادرة على الصمود لدى استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز .

راجع الملحقين (13) و (14) قائمة الدخل التحليلية المقارنة بين مدخلي التكلفة الكلية المتبع في شركة المراسم للمقاولات وبين مدخل المحاسبة عن الإنجاز لعام 2011:

الجدول (17)

التالي مقارنة بين مجمل الربح و مجمل المساهمة لكل مشروع و إجمالي ربح الشركة عن النشاط التجاري / إجمالي مساهمة الإنجاز لكامل الشركة وفق مدخلي محاسبة التكلفة الكلية و المحاسبة عن الإنجاز Throughput accounting لعام 2011

إيراد المشاريع	مجمّل الربح وفق مدخل التكلفة الكلية	نسبة مجمل الربح	مجمّل مساهمة الإنجاز وفق مدخل المحاسبة عن الإنجاز	نسبة مجمل مساهمة الإنجاز	فرق مجمل الربح وفق المدخلين (نفقات التشغيل)
مشروع البريكاست 0	0	0.00	0	0.00	0
مشروع البحرة ستيل 0	0	0.00	0	0.00	0
مشروع UTC 0	0	0.00	0	0.00	0
مشروع الدهان 0	0	0.00	0	0.00	0
مشروع الألمنيوم 0	0	0.00	0	0.00	0
مشروع الأخشاب 0	0	0.00	0	0.00	0
Pre engineering 0	0	0.00	0	0.00	0
مشروع الغرانيت 0	0	0.00	0	0.00	0

إعمار البنية التحتية 0	0.00	0	0.00	0	0
إعمار المباني 0	0.00	0	0.00	0	0
الغاردينيا الهيكل 533,006	-1.97	<u>-1,047,480</u>	-17.6	<u>-9,366,258</u>	-8,318,778
الغاردينيا الإكساء 2 160,342,203	0.62	<u>100,093,776</u>	-0.04	<u>-6,026,420</u>	-106,120,196
توسعة قرية النخيل 3,430,000	1.00	<u>3,430,000</u>	0.13	<u>430,000</u>	-3,000,000
164,305,209		102,476,296		-14,962,678	-117,438,974

يلاحظ من الجدول أعلاه أنّ غالبية المشاريع إمّا خاسرة أو منتهية و بالتالي لا تحقّق أيّ إيراد أو خسارة ، كما أنّه و بالنظر إلى مشروع الغاردينيا 2 نجد أنّه انتقل من مجمل خسارة يتجاوز 6,000,000- وفق مدخل المحاسبة الكلية إلى مجمل مساهمة رابح يتجاوز 100,000,000 ممّا سينقل الشركة من شركة خاسرة بمجمل خسارة يتجاوز 14,000,000 إلى رابحة بمجمل مساهمة يتجاوز 102,000,000 أي أنّه و بدراسة التكاليف بصورة صحيحة و عدم تحميلها بتكاليف غير منجزة للإيراد لاستطاعت الشركة تمالك قواها و الصمود لسنة مالية أخرى .

مجموعة من الملاحظات :

1. إنّ إجمالي إيرادات الشركة لعام 2011 والتي تُعدّ فعلاً إيرادات فعلية لأعمال منجزة تبلغ 164,305,209 (وهي متدنية جداً بسبب توقّف 10 مشاريع عن العمل و لم تغطّ تكاليف المشاريع الثلاثة المتبقية) ، و لذلك فإنّ مجمل الخسارة بلغ وفق مدخل التكلفة الكلية (14,962,678) أي 9-% وذلك بسبب ضخامة التكاليف للمشاريع غاردينيا 1-2 و ، ومشروع توسعة قرية النخيل و التي جعلت من مشروع غاردينيا 1-2 خاسرة بمجمل خسارة تجاوزت (1760%) بالنسبة لغاردينيا 1 و (4%) بالنسبة لمشروع غاردينيا 2 بينما بقي مشروع توسعة قرية النخيل محققاً لمجمل ربح طفيف بلغ (13%) لذلك وجد أنّ كامل النتيجة للشركة لم تستطع تحمل ضخامة تكاليفها بينما لو تمّ اتّباع مدخل المحاسبة عن الإنجاز لوجد أنّ الشركة ككّل استطاعت تحقيق مجمل مساهمة إنجاز مقبول نسبياً، و لارتفع مجمل المساهمة الإجمالي إلى **102,476,296** أي بنسبة تتجاوز 62% من إجمالي الإيرادات و ذلك لأنّ نفقات التشغيل اتسمت بالضخامة و التوزيع غير العادل و التي استنزفت حوالي 72% ممّا كلف الشركة خسائر غير مقبولة و مضلّلة .

2. وجد أيضاً لدى دراسة حساب التشغيل المقارن أنّ نسبة نفقات التشغيل (الرواتب و الأجور المباشرة و التكاليف الصناعية الإضافية) لمشروع غاردينيا 1 تبلغ 84% من إجمالي تكاليف المشروع إلّا أنّ مجمل خسارة المشروع بلغت 1760% أي إنّ تكاليفه تتجاوز إيراداته بحوالي 17 ضعفاً و ذلك لأنّ نفقات التشغيل غير المنتجة للإيراد و التي من غير المنصف تحميلها للمشروع كتكلفة و التي يبلغ النسبة الأكبر منها مصاريف احتياطية متوقعة بلغت وحدها 8,000,000 من أصل إجمالي تكاليف المشروع البالغة حوالي 9,000,000 و التي من المضلل

بصورة كبيرة اعتبارها تكلفة مباشرة و منتجة للإيراد إنما هي عبء على الشركة ككل ، وعلى الرغم من أن المشروع سيبقى خاسراً حتى لو اتبعت الشركة مدخل المحاسبة عن الإنجاز بمجمل خسارة كبير نسبياً يتجاوز ضعف إيراداته، لكن يبقى اتباع مدخل المحاسبة عن الإنجاز ذو صورة أكمل وأفضل و توجه الإدارة بالصورة الصحيحة إذ لا مجال للمقارنة بسن نسبتي الخسارة بين (1760%- وفق مدخل التكلفة الكلية و 197%- وفق مدخل المحاسبة عن الإنجاز).

3. وجد أيضا لدى دراسة حساب التشغيل المقارن أن نسبة تكاليف التحويل (الرواتب و الأجور المباشرة و التكاليف الصناعية الإضافية) لمشروع غاردينيا 2 تبلغ 64% من إجمالي تكاليف المشروع والتي جعلت من مشروع غاردينيا 2 الأعمال الإكسائية خاسراً بمجمل خسارة تجاوز 6,000,000 أي بنسبة -4% وذلك وفق مدخل محاسبة التكلفة الكلية، بينما و بمجرد الانتقال إلى مدخل المحاسبة عن الإنجاز لوجد أن المشروع استطاع تحقيق مجمل مساهمة تجاوز 100,000,000 ليرة أي بنسبة تجاوزت 62% وبالتالي وجد أن المشروع بإمكانه الصمود و لفترة مالية أخرى إلا أن ضخامة نفقات التشغيل و خاصة الاهتلاكات للأصول الثابتة بلغت 28% من إجمالي تكاليف ذلك المشروع ، وهي نسبة غير طبيعية خاصة في ظل توقف العمل بالمشروع وهي التي أدت إلى تحول المشروع من محقق لمجمل ربح مقبول إلى مشروع خاسر بمجمل خسارة 4% وبالتالي وحسب دراسة (حساب التشغيل المقارن لعام 2011) السابقة فإن تحميل المشروع بمصاريف احتياطية متوقعة مثل الديون المشكوك في تحصيلها التي استنزفت في مجملها حوالي 38,000,000 من إجمالي تكاليف المشروع إلى جانب ضخامة كتلة الرواتب و الأجور التي لم توضع على أسس علمية و ارتفاع مبلغ اهتلاك الأصول الثابتة الخاصة بالمشروع كانت أبرز أسباب خسارة المشروع التي لو وزعت بطرق مدروسة و صحيحة، وتمّ اتباع مدخل المحاسبة عن الإنجاز لحقق المشروع هامش إنجاز مرتفع نسبة لإيراداتها قد يقلب نتيجة الشركة من خسارة إلى مقبولة الإنجاز .

4. نسبة نفقات التشغيل (الرواتب و الأجور المباشرة و التكاليف الصناعية الإضافية) لمشروع توسعة قرية النخيل بلغت 100% من إجمالي تكاليف ذلك المشروع و هي نسبة غير طبيعية و هي بالكامل أجور عمالة و رواتب موظفي الشركة عن إشرافهم على المشروع إلى جانب عملهم الإداري في الشركة وهذا لا يُعدّ عملاً منجزاً ، بل كان من العدالة إدخال هذا المشروع بالكامل كإيرادات الإدارة المتنوعة و مصاريفه ضمن المصاريف الإدارية المتنوعة للشركة كونها بالكامل أجور غير منتجة للإيراد .

5. بقية المشاريع منتهية بالكامل وبالتالي لا إيرادات محققة منها ممّا ساهم في زيادة خسارة الشركة لعام 2011.

6. احتساب نسبة هامش الإنجاز لكل مشروع بالنسبة لتكاليفه ومقارنته مع الهامش التقليدي بالنسبة لإيراداته:

• هامش انجاز مشروع الغاردينيا الهيكل بالنسبة لتكاليفه

$$= 1,580,486 - 533,006 = 0.11 -$$

9,899,264

(نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي إيرادات مشروع الغاردينيا 1 بلغ 197%- بينما نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي تكاليفه بلغ 11%- ويعود سبب الاختلاف الهائل بسبب ضخامة التكاليف مقارنة بالإيرادات

للمشروع حيث تجاوزت إجمالي تكاليف المشروع 18 ضعفا إيراداته ولكن أي كانت طريقة احتساب هامش الإنجاز تبقى أفضل من احتساب نسبة مجمل خسارة مشروع الغاردينيا البالغة 1760% فقط)

- هامش إنجاز مشروع الغاردينيا الإكساء بالنسبة لتكاليفه

$$0.60 = \frac{60,248,4271 - 160,342,203}{166,368,623}$$

$$166,368,623$$

(نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي إيرادات مشروع الغاردينيا 2 بلغ 62% بينما نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي تكاليفه بلغ 60% أي نسبة متقاربة و أي كانت طريقة احتساب هامش الإنجاز تبقى أفضل من احتساب نسبة مجمل خسارة مشروع الغاردينيا البالغة 4- % فقط).

- هامش إنجاز مشروع التوسعة بالنسبة لتكاليفه

$$1.14 = \frac{0 - 3,430,000}{3,000,000}$$

$$3,000,000$$

(نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي إيرادات مشروع التوسعة بلغ 100% بينما نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي تكاليفه بلغ 114% وبسبب ارتفاع تكاليف تحويله دون وجود تكاليف مواد مباشرة منجزة لإيراد فعلي أدى ذلك إلى اختلاف النسبتين أي كانت طريقة احتساب هامش الإنجاز تبقى أفضل من احتساب نسبة مجمل ربح مشروع التوسعة البالغة 13 %).

4- تحليل قائمة الدخل التحليلية المقارنة عام 2012 :

وجد بدراسة حساب التشغيل المقارن أن عام 2012 اتسم بكونه عام للتوقف الكامل عن العمل و المترافقة بكتل كبيرة من المصاريف دون إيرادات تشغيلية وعدم رسو أي مشروع جديد للشركة و لسوء الأوضاع الداخلية و العلاقات الخارجية للبلاد توقفت كامل المناقصات و التعاقدات المستلمة حاليا (كمشروع الغاردينيا 2 الأعمال الإكسائية) و كذلك أي مشاريع كانت محتملة مستقبلا ولم تستطع الشركة كذلك تحصيل ديونها في السوق لهروب زبائنها الرئيسيين خارج البلاد مما نتج عنه عدم سدادها لغالبية التزاماتها.

وعلى الرغم من انخفاض التكاليف بنسبة كبيرة من 179,267,887 في عام 2011 إلى 5,291,648 في عام 2012 أي بنسبة - 33 ضعفاً (والتي تمثل بالكامل نفقات التشغيل تخصّ مشروع الغاردينيا 2 الإكساء) ولكن انخفاض التكاليف ترتّب عليه انخفاض الإيرادات بنسبة أكبر بكثير مما أدى إلى خسارة الشركة بمجمل خسارة كبير نسبياً

وحتى على صعيد المحاسبة عن الإنجاز يعتبر عام 2012 عاماً غير منتج و غير محقق لهامش إنجاز و بالتالي فإنّ عام 2012 خاسر مهما كانت طريقة التكلفة المحسوب محل الربح على أساسها لعدم وجود إيرادات تغطي التكاليف.

راجع الملحقين رقم (15) و(16) قائمة الدخل التحليلية المقارنة بين مدخلي التكلفة الكلية المتبع في شركة المراسم للمقاولات وبين مدخل المحاسبة عن الإنجاز لعام 2012:

الجدول رقم (18)

مقارنة بين مجمل الربح و مجمل المساهمة لكل مشروع و إجمالي ربح الشركة عن النشاط التجاري / إجمالي مساهمة الإنجاز لكامل الشركة وفق مدخلي محاسبة التكلفة الكلية و المحاسبة عن

الإنجاز Throughput accounting لعام 2012

إيراد المشاريع	مجمّل الربح وفق مدخل التكلفة الكلية	نسبة مجمل الربح	مجمّل مساهمة الإنجاز وفق مدخل المحاسبة	نسبة مجمل مساهمة الإنجاز	فرق مجمل الربح وفق المدخلين (نفقات التشغيل)
مشروع البريكاست 0	0	0.00	0	0.00	0
مشروع البحرة ستيل 0	0	0.00	0	0.00	0
مشروع UTC 0	0	0.00	0	0.00	0
مشروع الدهان 0	0	0.00	0	0.00	0
مشروع الألمنيوم 0	0	0.00	0	0.00	0
مشروع الأخشاب 0	0	0.00	0	0.00	0
0 Pre engineering	0	0.00	0	0.00	0
مشروع الغرانيت 0	0	0.00	0	0.00	0
إعمار البنية التحتية 0	0	0.00	0	0.00	0
إعمار المباني 0	0	0.00	0	0.00	0
الغاردينيا الهيكل 0	0	0.00	0	0.00	0
الغاردينيا الإكساء 0-2	-5,291,648	-	0	0.00	- 5,291,648
توسعة قرية النخيل 0	0	0.00	0	0.00	0
0	-14,962,678		0		-14,962,678

يلاحظ من الجدول أعلاه أنّ جميع المشاريع إمّا خاسرة أو منتهية و بالتالي لا تحقّق أيّ إيراد أو خسارة ، كما أنّه و بالنظر إلى مشروع الغاردينيا 2 نجد أنّه انتقل من مجمل خسارة يتجاوز 5,000,000 وفق مدخل المحاسبة الكلية إلى مجمل مساهمة معدومة 0 ، وبالتالي مهما كانت الطريقة المتبعة لاحتساب المجمل/الهامش فإنّ الشركة خاسرة بالمجمل و كلّ خساراتها تكاليف تحويل و مصاريف إدارية و مالية ممّا يعني أنّ الشركة في حال بقائها على النحو الذي هي عليه لن تتمكن من الصمود لأيّ فترة محاسبية أخرى.

مجموعة من الملاحظات :

1. إنّ إجمالي إيرادات الشركة لعام 2012 هي الصفر الصحيح 0 (وذلك لتوقّف جميع مشاريع الشركة عن العمل و عدم توفر أيّ إيرادات بإمكانها حتى تغطية المصاريف الإدارية) و لذلك فإنّ مجمل الخسارة بلغ وفق مدخل التكلفة الكلية (5,291,678) اي 100%، وذلك بسبب ضخامة نفقات التشغيل لمشروع غاردينيا 2 رغم انعدام الإيراد الناتج عنه مما نتج عنه أنّ الشركة لم تستطع تحمل ضخامة تكاليفها بينما لو تمّ اتّباع مدخل المحاسبة عن الإنجاز لوجد أنّ الشركة متوقّفة في مكانها و كأنّها بحالة سكون لعام كامل لعدم توفر إيراد منتج يدفعها قدماً لكنها وبالتالي فمهما كانت الطريقة المتبعة لعام 2012 فستكون إمّا بحالة سكون اقتصادي (وفق المحاسبة عن الإنجاز) أو بحالة خسارة تشغيلية بمجمل خسارة يتجاوز 100% (بحالة مدخل التكلفة الكلية) .

2. وجد أيضا لدى دراسة حساب التشغيل المقارن أنّ نسبة تكاليف التحويل (الرواتب والأجور المباشرة و التكاليف الصناعية الإضافية) لمشروع غاردينيا 2 تبلغ 100% من إجمالي تكاليف المشروع والتي جعلت من مشروع غاردينيا 2 الأعمال الإكسائية خاسراً بمجمل خسارة تجاوز 5,000,000 أي بنسبة 100% وذلك وفق مدخل محاسبة التكلفة الكلية بينما و بمجرد الانتقال إلى مخر المحاسبة عن الإنجاز لوجد أنّ المشروع استطاع الوقوف في مكانه بمجمل مساهمة معدوم 0 ليرة وبالتالي لم يستطع المشروع الصمود مطلقاً لفترة مالية أخرى وجميع تلك التكاليف تمثّل نفقات تشغيل (اهتلاكات للأصول الثابتة و البالغة 99% من إجمالي تكاليف ذلك المشروع على الرغم من توقّف العمل بصورة كاملة و بالتالي توقّف الأصول بصورة خاصّة بشكل كامل) .

كان من الأكثر حيطة استكمال تحميل نفقات التشغيل بالمخصّص لأنّ تحميل المشروع باهتلاكات غير منتجة يُعدّ سوءاً في إدارة الشركة و ظلماً لمشروع متوقّف بصورة كاملة ممّا أدّى إلى تحوّل المشروع من متوقّف عن العمل لمجمل ربح معدوم إلى مشروع خاسر بمجمل خسارة 100 %، وفي حال كانت غاية الشركة الاستمرار بالاهتلاك تبعاً لسياستها الداخلية فإنّه من الأصحّ احتساب تلك الاهتلاكات من المخصصات و الاحتياطات التي تخص المشروع و المقطوعة من أرباح السنوات السابقة .

3. بقية المشاريع منتهية بالكامل وبالتالي لا إيرادات محققة منها مما ساهم في زيادة خسارة الشركة لعام 2012 .

4. احتساب نسبة هامش الإنجاز لكل مشروع بالنسبة لتكاليفه ومقارنته مع الهامش التقليدي بالنسبة لإيراداته:

• هامش إنجاز مشروع الغاردينيا الإكساء بالنسبة لتكاليفه

$$0.00 = \frac{0}{0} - 0 =$$

5,291,648

(نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي إيرادات مشروع الغاردينيا عدم تعيين ويمكن ذكر 0% للدلالة على القيمة بينما نسبة هامش الإنجاز بالنسبة لإجمالي تكاليفه بلغ 0% أي نسبة متماثلة و أي كانت طريقة احتساب هامش الإنجاز تبقى أفضل من احتساب نسبة مجمل خسارة مشروع الغاردينيا البالغة عدم تعيين أيضا ولكن يعبر عنها 100% فقط) .

نتائج مستخرجة من قائمة الدخل التحليلية:

تبين مما سبق بعد تحليل قائمة الدخل المقارنة للسنوات الأربعة منذ 2009 وحتى 2012 أنه من غير الفعال الاستمرار في استخدام مدخل محاسبة التكلفة الكلية بمفرده للاعتراف بتكاليف الشركة ومقارنتها بإيراداتها، بل لا بد من توجه الشركة لاستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز (مع مدخل التكلفة الكلية) كأداة تحليلية بيد الإدارة العليا وكمؤشر فعال لتفادي الثغرات التي تتعرض لها الشركة ، و التي لو تم استخدامها منذ بداية العمل في الشركة ولو بشكل مقارن لبياناتها المالية ونتائج أعمالها للفتت نظر الإدارة إلى مجموعة كبيرة من التكاليف غير المنتجة و التي لا بد من تخفيضها أو إلغائها أو إعادة تبويبها بالشكل الصحيح الفعال ، خاصة في ظل ما عانتها الشركة من تداعيات الأزمة وصعوبات في استيفاء مديونياتها التوجه نحو تفاديها منذ البداية و بالتالي يُعدّ تحميل التكاليف وفق مدخل التكلفة الكلية مضللاً و مُضراً بمصلحة الشركة ككل على صعيد جميع المشاريع والتوجه لمدخل المحاسبة عن الإنجاز يساهم في تحقيق الشركة لأغراض تخفيض التكلفة وتعظيم الإنجاز والأرباح.

سادساً: اختبار الفرضيات تحليلياً بناءً على نتائج حساب التشغيل المقارن وقائمة الدخل التحليلية:

1. الفرضية الأولى: لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فعالية نظم التكاليف الحالية المتبعة في شركات المقاولات وبين قدرتها على تقديم معلومات أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات.

بناءً على نتائج دراسة وتحليل حساب التشغيل المقارن وقائمة الدخل التحليلية أعلاه خاصة الملاحظات التالية:

- أ. لوحظ من خلال مقارنة حساب التشغيل خاصة لسنوات الربحية في الشركة (أعوام 2009 و 2010) وُجد أنّ كتلة الاجور و الرواتب المباشرة لغالبية المشاريع كبيرة لعدم تعيين الموظفين بأسس علمية غير مدروسة مبنية على أساس التوفير غير الصحيح .
- ب. تحميل بعض المشاريع مثل مشروع البريكاست في عامي 2007-2008 بغرامات التأخير بنسبة 26% من إجمالي تكاليف المشروع ممّا جعله مقارنة بإيراداته خاسراً . وهذا فعلياً يُعدّ مضللاً للقرارات الإدارية.
- ج. نسبة تكاليف التحويل (الرواتب و الأجور المباشرة و التكاليف الصناعية الإضافية) لمشروع توسعة قرية النخيل بلغت 100% في غالب سنوات الدراسة هي نسبة غير طبيعية نسبياً بالنسبة لمشروع يتمّ الإشراف عليه فحسب بل يجب تحويلها إلى مصاريف إدارية
- د. قيام الشركة بتحميل نفقات التشغيل بالكامل لمشروع توسعة قرية النخيل الإشرافي استناداً إلى تحميل المشاريع بكامل تكلفتها أدّى إلى خسارة هذا المشروع مقارنة بإيرادات الإشراف المحقّقة رغم أنّه لا يُعدّ عملاً منجزاً ما يعني بناء قرارات على معلومات خاطئة غير مجدية.
- هـ. أدّى تحميل بعض المشاريع بنفقات احتياطية متوقعة غير فعلية (مثل نفقات غير متوقعة محملة لمشروع الغاردينيا في عام 2011) أدّى إلى تضخيم التكاليف وتعظيم خسارة الشركة وتقديم معلومات مالية غير فعالة لمتخذي القرار.
- و. تبينّ مما سبق أنّ اعتماد الشركة للحكم على وضعها وربحيّتها على مجمل الربح المبني على طرح التكاليف الكلية من إجمالي الإيرادات أعطى نتائج غير فعالة سواء كان ذلك الحكم على مستوى عقود الشركة بشكل تفصيلي أم على نتيجة الشركة ككلّ .

وبناءً على هذه الملاحظات وغيرها ومن خلال دراسة القوائم تحليلياً وما قدّمه نظام التكلفة المتّبع في شركة المراسم للمقاولات من معلومات مضلّلة لمتخذي القرار نرفض فرضية العدم الأولى ونقبل الفرضية البديلة القائلة بأنّه يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فعالية نظم التكاليف الحالية المتّبعة في شركات المقاولات وبين قدرتها على تقديم معلومات أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات.

2. الفرضية الثانية: لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز وبين قدرته على تحديد نقاط الاختناق في شركات المقاولات.

بناءً على نتائج دراسة وتحليل حساب التشغيل المقارن أعلاه خاصة الملاحظات التالية:

أ. شكّل سوء تحميل بعض المشاريع بنفقات لا تخصّها أو لا تمثل تكاليف فعلية (مثل سوء توزيع التكاليف بين مشروعى إعمار البنية التحتية في عام 2009- أو تحميل مشروع الغاردينيا 2 نفقات غير متوقعة في أعوام الخسارة لا تمثّل تكاليف فعلية للمشروع) والذي سببه عدم الوعي الكافي لدى المحاسب أو متّخذ القرار نقطة اختناق كبيرة أشار إليها بوضوح مدخل المحاسبة عن الإنجاز، ولو استخدم مدخل المحاسبة عن الإنجاز لتمكن من تحديد هذه الثغرة كنقطة الاختناق لاستطاعت الإدارة من اتّخاذ قرارات أكثر رشداً.

ب. وجود خلل في السياسة المتبعة في الشركة تسببت بضخامة التكاليف (شكلت قيود سياسات) خاصة سياسة الاهتلاك التي أدّت إلى ضخامة اهتلاكات الأصول الثابتة لكافة المشاريع (خاصة في عامي 2009 و 2010) لارتفاع قيمة أصول الشركة و شراء مجموعة كبيرة من الأصول التي كان بالإمكان الاستغناء عنها أو مناقلتها بين المشاريع واستمرار سياسة اهتلاكها في سنوات الخسارة (2011 و 2012) رغم توقف نشاط الشركة بشكل كامل.

وبناءً على هذه الملاحظات وغيرها نرفض فرضية العدم الثانية ونقبل الفرضية البديلة القائلة بأنّه يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز وبين قدرته على تحديد نقاط الاختناق في شركات المقاولات.

3. الفرضية الثالثة: لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز وبين مقدّره على تقديم معلومات أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات.

بناءً على نتائج دراسة وتحليل حساب التشغيل المقارن أعلاه خاصة الملاحظات التالية:

أ. تبين من خلال دراسة مشاريع الشركة خاصة مشروع البريكاست (خلال عام 2009) أنّه باستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز كبديل لمحاسبة التكلفة الكلية المطبق في الشركة ستتحول نتيجة المشروع

من مشروع خاسر لتجاوز تكاليفه إيراداته (بسبب غرامات التأخير التي تجاوزت نسبة 26% من إجمالي تكاليف المشروع والتي لا تُعدّ تكلفة فعلية للمشروع بل عبء على الشركة لسوء اتخاذها لقراراتها) ، إلى مشروع رابح بمجمل ربح مقبول إذا نظرنا فقط إلى ما حققه من إنجاز.

ب. جميع تكاليف مشروع الغاردينيا في سنوات الخسارة خاصة 2012 هي تكاليف التشغيل وفي معظمها نفقات اهتلاك استمر احتسابها رغم توقّف الآليات بصورة كاملة عن العمل لعدم وجود أي عمل منجز في المشروع، وبالتالي لو تمّ اتّباع مدخل المحاسبة عن الإنجاز بالاهتمام بالإنجاز الفعلي المتحقق عبر المواد المباشرة لانتقل المشروع من خاسر إلى معدوم النتيجة على الأقل.

ج. إنّ اتّباع مدخل المحاسبة عن الإنجاز يقود الإدارة إلى اتّخاذ قرارات أكثر رشداً وقادرة على تغيير نتائج العديد من المشاريع .

وبناءً على هذه الملاحظات وغيرها نرفض فرضية العدم الثالثة ونقبل الفرضية البديلة القائلة بأنّ يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز وبين قدرته على تقديم معلومات أكثر ملائمة قادرة على تغيير نتائج بعض العقود.

4. الفرضية الرابعة: لا يوجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز وبين قدرته على ترشيد تكاليف قطاع المقاولات وبالتالي تعظيم الأرباح.

بناءً على نتائج دراسة وتحليل حساب التشغيل المقارن أعلاه خاصة الملاحظات التالية:

أ. عانت شركة المراسم للمقاولات شأنها كشأن بقية شركات القطاعات الاقتصادية السورية من ويلات الأزمة السورية وتداعياتها منذ عام 2011 خاصة عدم رسوّ المشاريع الجديدة وضعف استيفاء إيراداتها من المدينين ، ولكن استمرارها بنفس سياسة تحميل التكاليف الكلية كاملة متجاهلة تغيرات الظروف وأهمية الإنجاز الفعلي الذي يهتم به مدخل المحاسبة عن الإنجاز ما أدّى إلى خسارتها وامتداد هذه الخسارة حتى نهاية سنة 2012 ما يعني وجود رابط مباشر بين مدخل المحاسبة عن الإنجاز وترشيد التكاليف.

ب. لو استخدمت شركة المراسم للمقاولات مدخل المحاسبة عن الإنجاز إلى جانب مدخل التكلفة الكلي لتمكنت من دراسة وتحديد وتلافي نفقات التشغيل غير المنتجة أو المحققة للإنجاز الفعلي من البداية، فقد تبين من خلال دراسة تكاليف مشروع الغاردينيا 1 مثلاً لعام 2011 أن التكاليف تكاد تكون لا تذكر ما عدا البند الخاصّ بالمصاريف الاحتياطية المتوقّعة و البالغة 8,000,000 ل.س و التي تعتبر نفقة متوقعة من غير العادل تحميلها للمشروع وكانت إحدى الأسباب التي حولت الشركة ككل إلى خاسرة والتي لم تكن لتلفت نظر الإدارة إليها إلّا من خلال استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز .

وبناءً على هذه الملاحظات وغيرها نرفض فرضية العدم الرابعة ونقبل الفرضية البديلة القائلة بأنه يوجد علاقة
ارتباط ذات دلالة إحصائية بين استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز وبين قدرته على ترشيد تكاليف
قطاع المقاولات وبالتالي تعظيم الأرباح.

خلاصة الدراسة:

نظرا لأهمية مدخل المحاسبة عن الإنجاز من الناحيتين النظرية والعملية ولأهمية قطاع المقاولات وضخامة تكاليفه وتعددتها فقد تم اعداد دراسة بعنوان استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد تكاليف قطاع المقاولات تكونت من ثلاثة فصول على الشكل التالي:

الفصل الأول: نظرية القيود ومدخل المحاسبة عن الإنجاز

تناول هذا الفصل بمباحثه الأربعة بشكل أساسي كل من مفاهيم نظرية القيود ومدخل المحاسبة عن الإنجاز المنبثق عنه، وكذلك الافتراضات والمفاهيم الرئيسية التي يقوم عليها كل منهما، إلى جانب إجراء دراسة مقارنة لتطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز وما يقدمه من قيمة مضافة بالمقارنة مع بعض مداخل التكلفة التقليدية والحديثة وإمكانية التكامل فيما بينها، كما اهتم هذا الفصل في مبحثه الأخير بإمكانية استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز الذي يعد من مداخل المحاسبة الإدارية لقياس التكلفة وتقويم الأداء.

الفصل الثاني: استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد تكاليف عقود المقاولات:

تناول هذا الفصل ماهية شركات المقاولات وطبيعة العمل فيها، وكذلك النظام المحاسبي المتبع في احتساب تكاليف عقود المقاولات استنادا إلى اعتبارات معيار المحاسبة الدولي رقم 11 IAS، كما تناول تبويب التكاليف في قطاع المقاولات والمشكلات التي تواجهها خاصة فيما يخص ترشيد هذه التكاليف الضخمة بطبيعتها، كما اهتم هذا الفصل بإمكانية استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد تكاليف قطاع المقاولات من الناحية النظرية.

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية:

تناول هذا الفصل لمحة عن شركة المراسم للمقاولات (الشركة المدروسة) ثم بيان آلية الدراسة التطبيقية المتبعة وخطواتها بدءا من إمكانية تطبيق فرضيات ومفاهيم مدخل المحاسبة عن الإنجاز على الشركة، إلى التطبيق العملي لمدخل المحاسبة عن الإنجاز على القوائم المالية المدققة لشركة المراسم للمقاولات التي تتبع نظام التكلفة التقليدية: وهي كل من حساب التشغيل التحليلي المقارن لتكاليف شركة المراسم للمقاولات وفق نظام التكلفة الكلية المطبق في الشركة و مدخل المحاسبة عن الإنجاز عن الأعوام 2009 حتى 2012، و قائمة الدخل التحليلية المقارنة لنتائج شركة المراسم للمقاولات وفق نظام التكلفة الكلية المطبق فعلاً و مدخل المحاسبة عن الإنجاز لنفس الأعوام، ومن ثم اختبار فرضيات الدراسة بعد استخراج النتائج من الدراسة التحليلية تحليلياً وإحصائياً.

ثانياً - النتائج:

أسفر عرض وتحليل نتائج الدراسة التطبيقية على شركة المراسم للمقاولات من مجموعة بن لادن السعودية بمشاريعها الثلاثة عشر ولأربع سنوات ميلادية منذ عام 2009 وحتى نهاية 2012، فيما يتعلق باستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ترشيد تكاليف قطاع المقاولات عن النتائج التالية:

أولاً: تستخدم شركة المراسم للمقاولات نظام التكلفة التقليدي المتبع في شركات المقاولات والمتوافق مع متطلبات المعيار IAS 11 ، بحيث يتم تحميل كل عقد من العقود بكامل التكاليف التي تخصه (من مواد مباشرة وأجور مباشرة وتكاليف صناعية إضافية). إلا أن هذا النظام يقدم بعض البيانات غير الملائمة التي أدت إلى نتائج غير صحيحة لبعض عقود المشاريع، والتي بحال استخدم مع هذا النظام نظام محاسبي ملائم من مداخل المحاسبة الإدارية لتمكنت الشركة من تلافي مشكلاتها وإدارتها بالشكل المناسب، والتي حرمت الشركة من تحقيق مكاسب مادية عالية، وبالتالي فإن استخدام هذا المدخل وبذلك فقد تبين وجود علاقة عكسية وذات دلالة إحصائية بين فعالية نظم التكاليف الحالية المتبعة في شركات المقاولات وبين قدرتها على تقديم معلومات أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات.

ثانياً: تأثر قطاع المقاولات في الجمهورية العربية السورية شأنه شأن بقية القطاعات الاقتصادية بظروف الحرب الراهنة والتي طالت جميع جوانبه ، إلا إن استمرار الشركة في اتخاذ بعض القرارات دون مراعاة ظروف الشركة عبر السنوات المختلفة واختلاف نتائجها بين ضرورة استخدام مدخل محاسبي للفت نظر الإدارة خاصة في ظل سنوات الخسارة (مثل القرارات المتعلقة باستمرار احتلاك الأصول الثابتة رغم توقف العمل بشكل كامل).

ثالثاً أدى تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز على البيانات الفعلية لنظام التكلفة في الشركة من خلال التطبيق على كل من حسابي التشغيل وقائمة الدخل للشركة، ومقارنتها بالنتائج المستخرجة من بيانات الشركة الأساسية وفق نظام تكلفتها التقليدية إلى لفت نظر الإدارة إلى العديد من الثغرات في نظام التكلفة المتبع وتسليط الضوء على مجموعة من نقاط الاختناق التي لو تمت إدارتها ومعالجتها لتمكنت الشركة من تلافيها وضمان عدم تكرارها، مما يعني وجود علاقة قوية ذات دلالة إحصائية بين استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز وبين قدرته على تحديد نقاط الاختناق في شركات المقاولات.

رابعاً: يسهم استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز من خلال اهتمامه بالدرجة الأولى بتكلفة المواد المباشرة واعتبار باقي نفقات التشغيل عبئاً على الربح باعتبارها تكاليف ثابتة، وتحليله لنقاط الاختناق التي تعاني منها بعض العقود بتقديم معلومات مالية وغير مالية هامة بيد الإدارة، مما يعني قوة العلاقة بين استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز وتقديمه معلومات أكثر ملائمة لمتخذي القرارات.

خامساً: تمكن استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز ومن خلال الاهتمام بتعظيم هامش الإنجاز وما يرافقه من ترشيد لكل من نفقات التشغيل ونفقات التخزين من خلال معالجة ثغرات كل منها، من ترشيد تكاليف مجموعة من العقود الخاصة بالشركة وبالتالي ترشيد تكاليف الشركة ككل.

سادساً: تبين من خلال الدراسة التحليلية للقوائم المالية، أن نظام التكلفة التقليدي المتبع في الشركة يمكن اعتباره فعالاً لبعض المشاريع الروتينية التي لا تواجهها مشكلات أو نقاط اختناق، بينما يعد مضللاً ومقديماً لقرارات غير ملائمة لمتخذي القرارات للمشاريع التي يطرأ عليها نقاط اختناق مختلفة ودورية.

سابعاً: تبين من خلال استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز شركة المراسم للمقاولات كمدخل هام من مداخل المحاسبة الإدارية أن هذا النظام يعد أداة فعالة وسلاحاً بيد الإدارة لترشيد تكاليفها والنهوض بأرباحها وتحقيق أهدافها، لكن لا يمكن تطبيقه بمفرده كبديل للنظام المتبع بشكل كامل لأنه وإن تمكن من ترشيد تكاليف بعض عقود الشركة إلا أنه لم يغير نتائج العقود التي لا تعاني من أية مشاكل أو نقاط اختناق، كما أنه بالدرجة الأولى ليس مدخلاً من مداخل التكاليف إلا أنه يتكامل مع أي مدخل تكلفة أساسي متبع في شركات المقاولات.

التوصيات:

أولاً: إعادة النظر في نظم التكلفة التقليدية المتبعة في شركات المقاولات وإن كانت متوافقة مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي 11 IAS، لأنها لا تواكب التغيرات التكنولوجية والتطورات التي يتعرض لها القطاع باستمرار، وذلك من خلال الاهتمام بمدخل المحاسبة الإدارية الحديثة التي بإمكانها تسليط الضوء على الثغرات الكبيرة التي تعاني منها العقود في شركات المقاولات لتقديم بيانات أكثر ملاءمة وفعالية لمتخذي القرارات.

ثانياً: أن تعيد شركات المقاولات النظر في السياسات التي تتخذها وتغيرها طبقاً للظروف الاقتصادية خاصة في ظل الأزمة التي طالت مختلف الجوانب في شركات المقاولات بشكل أكبر بكثير من القطاعات الاقتصادية الأخرى ما يعني ضرورة تعديل سياساتها التي تنتهجها حسب الظروف وعدم ثباتها.

ثالثاً: الاهتمام باستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في شركات المقاولات خاصة أنه قابل للتطبيق العملي لما يقدمه من نتائج فعالة قادرة على إدارة ومعالجة نقاط الاختناق التي تعاني منها هذه الشركات مما يؤدي إلى تقديم معلومات أكثر موضوعية وملاءمة لمتخذي القرارات.

رابعاً: استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز الذي يعتبر أساساً ملائماً لترشيد تكاليف قطاع المقاولات نظراً لما يقدمه هذا المدخل من معلومات وأرقام دقيقة وذات دلالة قادرة على توجيه الإدارة نحو تحديد وتجاوز نقاط الاختناق التي تتعرض لها العقود في شركات المقاولات.

خامساً: توسيع الأبحاث التي تتناول استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز المتعلقة بدوره الفعال في ترشيد التكاليف في مختلف القطاعات بشكل عام، وفي ترشيد التكاليف في شركات المقاولات بشكل خاص لما يمكنه من تقديم نتائج فعالة.

سادساً: سابعاً: ضرورة تعميق الدراسات المبنية على التكامل بين المحاسبة عن الإنجاز والمداخل المحاسبية والتكاليفية الحديثة الأخرى بما تخدم القرارات الإدارية بشكل أكبر، كنظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) و(نظام الانتاج في الوقت المحدد JIT)، وغيرها من مداخل محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية الأخرى، لما تقدمه من نتائج أكثر فعالية وملاءمة لمتخذي القرارات.

المراجع:

أولا المراجع العربية:

- القرآن الكريم: سورة يوسف الآية 55، الصفحة 242.
- الكتب:

1. د. فخر، نواف، د. زكي، حسن، كتاب محاسبة التكاليف 2، منشورات جامعة دمشق - كلية الاقتصاد، 2005.
2. د. راضي، محمد سامي، محاسبة تكاليف العقود والمقاولات، الدار الجامعية - الاسكندرية، 2007.

الرسائل العلمية:

3. أبو شناف، زايد سالم، " تقييم فعالية المحاسبة على الإنجاز كأداة لتحديد التكلفة في بيئة الموارد المقيّدة " مجلة التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول.
4. مؤمنة ، هبة ، ، مدى فعالية المحاسبة عن الانجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في مدينة جدة، جامعة الملك عبد العزيز ،كلية الاقتصاد والإدارة، وكالة الكلية للدراسات العليا والبحث العلمي قسم لمحاسبة، المملكة العربية السعودية، 2004
5. البريجاوي، علاء الدين ، نموذج مقترح لتحقيق التكامل بين نظام إدارة الجودة الشاملة TQM ونظرية القيود TOC لأغراض تخفيض التكلفة وتحسين الانجاز، جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد 2013.
6. عابدين، محمد حسني، مدخل المحاسبة عن الانجاز لتطوير نظم التكاليف في ضوء الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية - دراسة تطبيقية على المنشآت الصناعية الفلسطينية، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة، 2015.
7. زغلول، جودة، إطار مقترح لتحقيق التكامل بين فلسفة الوقت المنضبط JIT وبين نظرية القيود TOC لأغراض خفض التكلفة وزيادة الانجاز، 2008.
8. صموئيل، فهمي صبري ، المحاسبة عن الإنجاز كأداة لقياس التكلفة وترشيد القرارات الإدارية "دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية، 2001 .
9. رجب عطاالله، سمر، واقع التخطيط الاستراتيجي في قطاع المقاولات - دراسة ميدانية على شركات المقاولات في غزة، الجامعة الإسلامية - غزة، كلية التجارة، قسم إدارة الأعمال.
10. أبو رمان، شادي، أثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية، كلية الأعمال - قسم المحاسبة، جامعة عمان العربية، 2014.

المجلات والدوريات:

11. د. الرفاعي، محمود ، أثر تطبيق نظرية القيود على التوجه بمعدلات التدفق، كلية التجارة، مجلة جامعة عين شمس مقالة منشورة 2008.

12. مجلة المحاسب العربي AAM , معيار المحاسبة الدولي 11- عقود المقاولات، 28/5/2005
<http://www.aam-web.com>

13. الشمباتي، صلاح، أنواع عقود المقاولات، مجلة البيت الالكترونية، 2015،
<https://www.bayt.com/>.

• المقالات العربية

14. محمد، أحمد، مقال بعنوان أسباب نجاح وفشل الشركات في تحقيق الأرباح، مجلة البيت الالكترونية ،
http://m.bayt.com، 2014

15. مدونة وليد الجبلي، مقال بعنوان المحاسبة عن الانجاز المفهوم والأبعاد ،
<http://walidsamir7.blogspot.com>، 2013/4/7

16. مقال منشور بلا ناشر من قبل جامعة النجاح الخاصة- نابلس- فلسطين، بعنوان مراحل المشروع، 2013،
<https://staff-old.najah.edu/sites/default/files/20%>

17. مقالة منشورة بدون ناشر، مجلة أرقام الالكترونية، كيف تنجح الشركات في خفض التكاليف دون تسريح
العمالة، 2016/2/13، <http://www.argaam.com/>.

• منشورات عامة تخص الشركة قيد الدراسة:

18. العرض التقديمي لمجموعة بن لادن السعودية المقدم من قبل المجموعة عن شركة المراسم للمقاولات.

19. ميثاق العمل لمجموعة بن لادن السعودية - شركة المراسم للمقاولات.

20. القوائم المالية المنشورة والمدققة لشركة المراسم للمقاولات (قائمة المركز المالي- قائمة الدخل - حساب
التشغيل- ميزان المراجعة) لسنوات الدراسة من 2009 حتى 2012.

المراجع باللغة الأجنبية:

• Books:

1. Garrison, R., and Noreen, E., 1997 , "*Managerial Accounting*" Eighth Edition,
London: Irwin.

• Thesis & Researches

2. K. M. Anwarul Islam, Throughput Accounting: A Case Study, International Journal
of Finance and Banking Research, Department of Business Administration, The
Millennium University, Dhaka, Bangladesh,
(<http://www.sciencepublishinggroup.com/j/ijfbr>), November 11, 2015

3. Michal MARTON, Iveta PAULOVÁ , APPLYING THE THEORY OF
CONSTRAINTS IN THE COURSE OF PROCESS IMPROVEMENT, FACULTY OF

MATERIALS SCIENCE AND TECHNOLOGY IN TRNAVA SLOVAK UNIVERSITY
OF TECHNOLOGY IN BRATISLAVA, 2010

4. Reinier, Wisse, Master Thesis titled New opportunities for ABC in the information economy, Master of Science of Business Economics (Accounting, Auditing and Control) program at the Erasmus School of Economics in Rotterdam, Erasmus University Rotterdam, September 2010
5. Kerry A. Martin ,**Corbett, T. 2000. Throughput accounting and activity-based costing: The driving factors behind each methodology. *Journal of Cost Management* (January/February):** University of South Florida, Summer 2002,MAAW (Management and accounting web)
6. James R. Martin, Ph.D., CMA, Professor Emeritus, **Comparing Traditional Costing, ABC, JIT, and TOC ,spring 2008, ,** University of South Florida MAAW (Management and accounting web), Martin, J. R. Not dated. Comparing Traditional Costing, ABC, JIT, and TOC. *Management And Accounting Web*.<http://maaw.info/TradABCJITTOC.htm>
7. Baxendale, S. J. and P. S. Raju. 2004. Using ABC to enhance throughput accounting: A strategic perspective. *Cost Management* (January/February): 31–38. Summary by Erin Lagor ,Master of Accountancy Program ,University of South Florida, Fall 2004 ,MAAW (Management and accounting web), [Web.http://maaw.info/tocmain.htm](http://maaw.info/tocmain.htm)
8. Pauliina Kolehmainen, Management Accounting in small Construction Companies – A comparative case study,Master Thesis at department of Accounting, Hanken School of Economic, Helsinki, September 2015
9. Evans Mushonga, A COSTING SYSTEM FOR THE CONSTRUCTION INDUSTRY IN SOUTHERN AFRICA, UNIVERSITY OF SOUTH AFRICA, **MASTER OF COMMERCE, Accounting Department, March 2015**
- **Articles**
 10. **Throughput Accounting presentation** by [paulo sebastiao](#) on 2 December 2013 <https://prezi.com/2eirwp9hukep/throughput-accounting/>
- **Internet**
 11. <http://www.businessdictionary.com/definition/bottleneck.html>

12. https://en.wikipedia.org/wiki/Throughput_accounting
13. Wikipedia, the free encyclopedia, Construction, <https://en.wikipedia.org/wiki/Construction>, 4 March 2017, at 05:21
14. المقاولات الحسابات الاجتماعية الرسمية لويكيبيديا العربية /المقالة <https://ar.wikipedia.org/wiki/>
15. San Jose, Cali, Global Construction spending in 2015, Feb.2016, <http://www.ConstructionbusinessOwner.com/>
16. <http://www.entej.com/blog/> شركة-مقاولات
- Magazines
 17. Goldratt E.M. 1988 / computerized shop floor scheduling International journal of production research/ vol.26/
 18. John Freeman and Technical Information Service /Theory of constraints and throughput accounting /Topic Gateway Series No. 26 / 2007 CIMA
 19. Business and law magazine, Construction Company Overview,January 2017 ,<http://business.laws.com/construction-company/>.
 20. Citizen General insurance brokers, article titled; The 10 biggest Problems in construction, November 2015, <https://citizengeneral.com/>.
- **International Standards & Dictionaries**
 21. Merriam-Webster.com, Merriam-Webster, retrieved 2016-02-16, [construction
 22. **EN – EU IAS 11**,EC staff consolidated version as of 16 September 2016, www.infotechaccountants.com.

ملاحق الدراسة

الملحق رقم 1

حساب التشغيل التحليلي المقارن حسب مدخل المحاسبة عن الأجزاء و مدخل نظام التكلفة الكلية المتبع في شركة المراسم

تكاليف المشاريع حسب نظام التكاليف الكلية المتبع في شركة المراسم													توزيع التكلفة	الميزات
مشاريع خمسة قرية النخيل	مشاريع غاربيتا 2	مشاريع غاربيتا الهيكل	مشاريع صدر المبني	اعمال البنية التحتية	مشاريع للترتيب	مشاريع PRE ENGINEERING	مشاريع الاندباب	مشاريع الأنابيب	مشاريع paint	مشاريع UTC	مشاريع الجزء سبيل	مشاريع لبريكست		
0	0	326,345,283	358,879,540	10,337,949	3,444,178	41,514,381	1,253,023	24,176,733	13,615,716	1,399,500	12,257,924	7,416,762	موايل مبادئة	
0	0	129,229,541	198,462,600	52,169,905	3,360,683	186,632,476	3,707,151	112,047,162	88,194,202	52,964,344	122,532,915	59,204,241	مقارنات تخطيطيون	
2,871,919	0	46,733,775	48,691,831	15,566,396	1,213,072	4,409,543	1,009,156	3,299,098	2,603,758	2,141,627	2,635,128	4,051,356	اجور و راتب موظفوة	
0	0	21,307,461	38,890,912	6,665,344	85,241	399,079	208,657	399,082	219,887	219,887	399,082	231,426	احداثيات	
0	0	39,419,192	18,666,176	5,298,055	426,852	13,934,172	320,982	10,602,483	6,486,068	3,995,420	7,941,654	54,530,089	تكاليف و اعمال صناعية اضافية	2009
2,871,919	0	563,035,252	663,591,059	89,837,649	8,530,026	246,889,651	6,498,969	150,524,558	111,119,631	60,720,778	145,766,703	125,433,874	اجملي التكاليف	
2,174,820,069													اجملي التكلفة في حسب التماثورة	

الملحق رقم 3

حساب التشغيل التحليلي المقارن حسب مدخل المحاسبة عن الانجاز و مدخل نظام التكلفة الكلية المتبع في شركة المراسم														تكاليف المشاريع حسب نظام التكاليف الكلية المتبع في شركة المراسم		توزيع التكلفة		المبوبات									
مشاريع توسعة وربة التحليل		مشاريع غارنيا 2		مشاريع غارنيا الجبل		مشاريع نصر السيفي		انصر البنية التحتية		مشاريع التويت		مشاريع PRE ENGINEERING		مشاريع الخطيب		مشاريع الانشادم		مشاريع paint		مشاريع UTC		مشاريع الجزء سفيل		مشاريع البريكاست			
0		0		191,096,623		46,496,944		2,360,299		0		28,110		0		12,800		2,100		0		0		1,600			
0		4,238,786		109,158,002		785,777,805		100,645,480		0		702,522		0		406,937		4,646,763		74,518		1,893,354		570,908			
6,914,103		10,729,486		57,632,455		67,286,600		12,882,119		0		303,036		0		304,863		149,398		24,481		284,050		0			
0		20,228		46,374,078		34,114,363		7,718,103		0		152,253		0		141,578		0		0		149,958		0			
0		3,971,364		33,213,955		275,224,049		20,436,281		0		167,642		0		151,494		510,037		5,409		73,840		318			
6,914,103		18,979,864		437,475,113		1,208,899,761		144,042,282		0		1,333,563		0		1,017,672		5,308,298		104,408		2,401,202		572,826			
1,827,069,092																								اجمالي التكلفة الى حسب المشاريع			
2010																											

ᠮᠤᠩᠭᠤᠯᠤᠯᠤᠰ

حساب التشغيل التحليلي المقارن حسب مدخل المحاسبة عن الأجزاء و مدخل نظام التكلفة الكلية المتبع في شركة المراسم

تكاليف المشاريع حسب نظام التكاليف الكلية المتبع في شركة العرسل													توزيع التكلفة	البنات
مشاريع مؤسسة قومية التكاليف	مشاريع غارونيا 2	مشاريع غارونيا الهيكل	مشاريع اعصر البياني	اعصر البياني التحفة	مشاريع لوزيت	مشاريع PRE ENGINEERING	مشاريع الانحساب	مشاريع الانشيدم	مشاريع paint لمدان	مشاريع UTC	مشاريع البوطة سفل	مشاريع البيوكاست		
0	3,123,641	741,285	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	مواد مبادرة	
0	57,124,786	839,201	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	مقارون شايرون	
3,000,000	42,937,862	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	اجور و راتب مبادرة	
0	20,491,044	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	امدادات	
0	42,691,290	8,318,778	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	تكاليف و اعمال صناعية اضافية	
3,000,000	166,368,623	9,899,264	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	اجملي التكاليف	
179,267,887													اجملي تكلفة الى حسب الشارة	

الملحق رقم 9

قائمة الدخل التحليلي المقارن حسب مدخل المحاسبة عن الاجاز و مدخل نظام التكلفة الكلية المتبع في شركة المراسم

قائمة الدخل حسب نظام التكاليف الكلية المتبع في شركة المراسم													البيان		الملاحظات		
توسعة قرية النخل	مشروع غازانيا 2	مشروع غازانيا	مشروع اصغر السليبي	اصغر البنية التحتية	مشروع طرايت	مشروع PRE ENGINEERING	مشروع الخطاب	مشروع الانشليم	مشروع الداهن	مشروع UTC	مشروع البجرة سليل	مشروع السويكست	يوضح التكاليف حسب التكاليف الكلية المتبعة بشركة المراسم	إيرادات المشاريع			
3,195,500	0	738,890,013	675,631,382	68,989,150	9,278,339	283,841,133	10,513,133	189,606,116	120,085,694	64,290,760	179,214,362	75,771,075					
-2,871,919	0	-563,035,252	-663,591,059	-89,837,649	-8,530,026	-246,889,651	-6,498,969	-150,524,558	-111,119,631	-60,720,778	-145,766,703	-125,433,874					
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0					
323,581	0	175,854,761	12,040,323	-20,848,499	748,313	36,951,482	4,014,164	39,081,558	8,966,063	3,569,982	33,447,659	-49,662,799					
244,486,588													مجمل ربح النشاط التجاري		اجملي مجل الربح/ اجمل مساهمة الاجاز		
18,844,397													يضيف إيرادات الإيرادات المتنوعة و الإيرادات الإدارية				
-144,461,577													يوضح المصاريف الادارية و المالية				
-3,279,524													يوضح اهلاكات ادارية				
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	بالتسبة محاسبة الاجاز: يوضح نفقات التشغيل (الاجور المباشرة+ التكاليف الصناعية)						
0													اجملي نفقات التشغيل				
115,589,884													صافي الربح قبل اقتطاع الضريبة لعام 2009				

الملحق رقم 11

قائمة الدخل التحليلي المقارن حسب مدخل نظام المحاسبة عن الانجاز و مدخل نظام التكلفة الكلية المتبع في شركة المراسم

قائمة الدخل حسب نظام التكاليف الكلية المتبع في شركة المراسم												البيانات	البيان	المستندات
توسعة فدية التشغيل	مشروع غاربيتا 2	مشروع غاربيتا	مشروع نصر المبني	احصار البنية التحتية	مشروع لواريت	مشروع PRE ENGINEERING	مشروع الانجاب	مشروع الأتوميم	مشروع للهدن	مشروع UTC	مشروع البوة سليل	مشروع البريكاست		
2,820,000	36,237,706	557,521,744	1,249,265,280	138,316,664	0	8,250,221	0	3,622,976	11,359,251	1,060,535	4,617,747	22,906,153	أيرادات المشاريع	
-6,914,103	-18,979,864	-437,475,113	-1,208,899,761	-144,042,282	0	-1,353,563	0	-1,017,672	-5,308,298	-104,408	-2,401,202	-572,826	بطرح التكاليف الكلية المبيعة لشركة المراسم	
													بطرح تكاليف المواد المتبادرة حسب مدخل المحاسبة عن الانجاز	
													محيطي محمل الربح/ اجمالي مساهمة الانجاز	
-4,094,103	17,257,842	120,046,631	40,365,519	-5,725,618	0	6,896,658	0	2,605,304	6,050,953	956,127	2,216,545	22,333,327	محيطي محمل الربح/ اجمالي مساهمة الانجاز	
208,909,185												محمل ربح التكلفة التجاري	اجملي محمل الربح/ اجمالي مساهمة الانجاز	2010
26,867,927												يضاف إيرادات الإيرادات المتنوعة و الإيرادات الادارية		
-115,501,534												بطرح المصاريف الادارية و المالية		
-5,431,208												بطرح اهلاكات الادارية		
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	بالنسبة محاسبة الانجاز بطرح تكاليف التحميل (الآخر المنشورة- التكاليف الصناعية)	
0													اجمالي نفقات التشغيل	
114,844,370													صافي الربح قبل القطاع الضريبة لعام 2010	

الملحق رقم 13

قائمة الدخل التحليلي المقارن حسب مدخل المحاسبة عن الانجاز و مدخل نظام التكلفة الكلية المتبع في شركة المراسم															
قائمة الدخل حسب نظام التكاليف الكلية المتبع في شركة المراسم															
	توسعة قرية التعليل	مشروع غارونيا 2	مشروع غارونيا	مشروع صغر السيفي	اصدار البنية التحتية	مشروع القاريت	مشروع PRE ENGINEERING	مشروع الانجاب	مشروع الانشود	مشروع هادن	مشروع UTC	مشروع ليرة سليل	مشروع فيريديست	البيان	المستندات
	3,430,000	160,342,203	533,006	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	ايرادات للمشاريع	يطرح التكاليف حسب التكاليف الكلية المتبعة بشركة المراسم
	-3,000,000	-166,368,623	-9,899,264	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	يطرح تكاليف العمود المنبثقة حسب مدخل المحاسبة عن الانجاز	يطرح تكاليف العمود المنبثقة حسب مدخل المحاسبة عن الانجاز
														مجملي ربح النشاط التجاري / مساهمة الانجاز	مجملي ربح / فريج / اجمل مساهمة الانجاز
	430,000	-6,026,420	-9,366,258	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	اجملي ربح / فريج / اجمل مساهمة الانجاز	
	-14,962,678														
	122,165,125														
	يضيف ايرادات الإيرادات المتنوعة و الإيرادات الادارية														
	-102,269,773														
	يطرح المصاريف الادارية و المالية														
	-46,666,993														
	يطرح اهلاكات الادارية														
	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	بالنسبة محاسبة الانجاز يطرح تكاليف التحويل (الاجور المباشرة+ التكاليف الصناعية)			
	0														اجملي نفقات للتشغيل
	-41,734,319														صافي الخسارة لعام 2011

14
 ۱۴۴۴

قائمة الدخل التحليلي المقارن حسب مدخل المحاسبة عن الانجاز و مدخل نظام التكلفة الكلية المتبع في شركة المراسم													
قائمة الدخل حسب محاسبة الانجاز (تكلفة المواد المباشرة فقط)													
مؤسسة قرية النخيل	مؤسسة عازونيا 2	مؤسسة عازونيا	مؤسسة اصدر المظلي	تأجير البنية التحتية	تأجير مشروع الخوازيق	تكليف مشروع الخوازيق	PRE ENGINEERING	مؤسسة الاخشاب	مؤسسة الانابيب	مؤسسة الدمان	مؤسسة UTC	مؤسسة الجدة سكيل	مؤسسة البريكاست
3,430,000	160,342,203	533,006	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	-60,248,427	-1,580,486	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3,430,000	100,093,776	-1,047,480	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
102,476,296													
122,165,125													
-102,269,773													
-46,666,993													
-3,000,000	-106,120,196	-8,318,778	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
-117,438,974													
مجموع نفقات التشغيل													

16
الملك

[illegible]

Abstract

The aim of this research is to disclose the importance of Throughput accounting system, a major system of modern management accounting systems, which can be described as an effective tool the management can use to maximize the organization's revenues, achieve its goals, and its ability to rationalize the costs of the construction section, (this section that is considered as one of the hugest and important economic sections in any economic society and has the ability to rise the entire economic society), which costs are basically huge and complicated and need necessarily to be rationalized. And to achieve this aim the researcher had retraced some historical thesis that are related to the subject, in which use it all disclosed the importance of Throughput Accounting and the ability to use it in different industry companies to achieve its goals about increasing throughput and total revenues. And what made this research unique is that it specialize the role of using throughput accounting in Construction Companies in Syrian Arabic Republic for rationalizing costs. To achieve this goal , this research included studying the theoretical frame of both Throughput accounting and Construction companies from the perspective of rationalize costs and maximize throughput, then discover the ability to use Throughput accounting to rationalize the construction costs by doing a case study on Al-Marasem Construction company, a major company at Saudi Benladin Group, one of leadership construction companies in Syria, by applying Throughput accounting hypothetically on the company's data, and then comparing the original results with the results derived from applying throughput accounting on that data, then highlighting the advantages that the throughput accounting provide to the studying company and its different contracts for 7 years. And both the results and

hypothesis were tested statistically beside the results were taken from the compared statements which boost of the entire research results.

The study concluded that applying throughput accounting at the construction companies data would rationalize some of construction contracts' costs and manage and handle the bottle neck points that those contracts suffer from' which will lead the company eventually to achieve its goals in rationalizing costs ,maximizing revenues and improving the earned throughput, that would lead to reinforce the competitive position of those companies at the Syrian Market.

Based on that, this research recommends to raise the attention of Applying Throughput Accounting as an important frame the managements can use to provide information about rationalizing costs and evaluating the current performance.

Syrian Arab Republic
Damascus University
Economic Faculty
Accounting Department



**Using Throughput Accounting in rationalizing the
costs of Construction Section
Applied Study**

Research submitted to obtain Master Degree in Accounting

**Submitted by
Hiba Abd AlRahim Al Medany**

**Supervised by PHD
Attallah Warad Khalil**

2017