



جامعة آل البيت

كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

قسم المحاسبة

"أثر المحاسبة الرشيقة في تخطيط تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية المساهمة

العامة الأردنية"

"Impact of Lean Accounting on Planning of Production Costs in
Jordanian Shareholding Industrial Companies"

إعداد الطالب

أحمد جمال صالح الراوي

الرقم الجامعي

1720504010

إشراف الأستاذ الدكتور

جمال عادل الشرايري

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

عمادة الدراسات العليا

جامعة آل البيت

الفصل الدراسي الثاني

٢٠١٨/٢٠١٩

تفويض

أنا الطالب أحمد جمال صالح الراوي أفوض جامعة آل البيت بتزويد نسخ من رسالتي
للمكتبات والمؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبهم حسب التعليمات والأنظمة
النافذة في الجامعة

التوقيع:

التاريخ: ٢٠١٩/٣/١١

إقرار والتزام بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها

أنا الطالب : أحمد جمال صالح الراوي الرقم الجامعي : ١٧٢٠٥٠٤٠١٠

الكلية : الاقتصاد والعلوم الإدارية التخصص : المحاسبة

أقر بأنني قد التزمت بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها السارية المفعول المتعلقة بإعداد

رسائل الماجستير والدكتوراه عند قيامي شخصيا بإعداد رسالتي بعنوان :

"أثر المحاسبة الرشيقية في تخطيط تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية المساهمة

العامة الأردنية"

وذلك بما ينسجم مع الأمانة العلمية المتعارف عليها في كتابة الرسائل والأطاريح العلمية , كما

أنني أعلن بأن رسالتي غير منقولة أو مستلة من رسائل أو أطاريح أو كتب أو أبحاث أو أي

منشورات علمية تم نشرها أو تخزينها في أي وسيلة إعلامية. وانطلاقا مما تقدم فإنني أتحمل

المسؤولية بكافة أنواعها فيما لو تبين غير ذلك, وبما فيه حق مجلس العمداء في جامعة آل البيت

بالغاء قرار منحي الدرجة العلمية المتحصل عليها وسحب شهادة التخرج مني بعد صدورها, دون

أن يكون لي أي حق في التظلم والاعتراض أو الطعن بأي صورة كانت في القرار الصادر عن

مجلس العمداء بهذا الصدد.

توقيع الطالب :

عمادة الدراسات العليا
جامعة آل البيت

قرار لجنة المناقشة

توقفت هذه الرسالة بعنوان :

"أثر المحاسبة الرشيقة في تخطيط تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية المساهمة العامة
الأردنية"

"Impact of Lean Accounting on Planning of Production Costs in Jordanian
Shareholding Industrial Companies"

ولجيزت بتاريخ 11 / 3 / 2019

إعداد

أحمد جمال صالح الراوي

1720504010

إشراف الأستاذ الدكتور

جمال عادل الشرايري

| التوقيع | أعضاء لجنة المناقشة |
|---|---|
|  | الأستاذ الدكتور جمال عادل الشرايري (مشرفاً ورئيساً) |
|  | الدكتور محمد ناصر المشاقبة (عضواً) |
|  | الدكتور محمد علي الحايك (عضواً) |
|  | الأستاذ الدكتور نضال محمود الرمحي (عضواً خارجياً) |

فتمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية / قسم المحاسبة / جامعة آل البيت

الإهداء

يا من أحمل اسمك بكل فخر واعتزاز
إلى من رفعت رأسي عاليًا افتخارًا به.....
إلى رمز الرجولة والتضحية.....
إلى الشخص الذي عانى المشاق وكافح من أجل إيصالني إلى هذه المرحلة.....
إلى من كلت أنامله ليقدّم لنا لحظة السعادة.....
إلى من حصد الأشواق عن دربي ليمهد لي طريق العلم.....
(والدي العزيز)

إلى ينبوع الصبر والتفاؤل والأمل.....
إلى من تتحني القامات احترامًا لها.....
إلى القلب الناصع بالبياض.....
إلى من كان دعاؤها سر نجاحي.....
من علمتني وعانت الصعاب لأصل إلى ما أنا فيه.....
أخط لكي كلمات مدادها حبر دمي.....
(والدتي الحبيبة)

إلى من بها أكبر وعليها أعتد.....
إلى الشمعة التي تنير ظلمة حياتي.....
إلى من عرفت معنا معنى الحياة.....
(أختي الغالية)

إلى من أظهروا لي ما هو أجمل من الحياة.....
إلى من كانوا ملاذي وملجئي.....
إلى من تذوقت معهم أجمل اللحظات.....
إلى من هم أقرب إليّ من روعي.....
إلى من شاركني حزن الأم وبهم أستمد عزتي وإصراري.....
الحياة بدونكم لاشيء.....
(إخوتي وسندي في الحياة)
(ضياء/مصطفى/إبراهيم)

أرجو من الله أن يمد في عمركم لتروا ثماراً قد حان قطافها بعد طول انتظار وستبقى كلماتكم نجوم أهتدي
بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد

الباحث

أحمد جمال صالح الراوي

شكر والتقدير

الحمد لله الذي أكرمني من فضلة وأنار لي طريقي ودربي، والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء

والمرسلين سيدنا محمد وعلى آله وصحبة أجمعين وبعد:

في البداية يعجز الكلام عن التعبير بما في داخلي من تقدير بأصدق المشاعر وبأشدّ الكلمات الطيبة، أقدم شكري وامتناني لمن كانوا سبباً في استمرار واستكمال مسيرة حياتي، ومن وقفوا معي بأشدّ الظروف ومن حفزوني على المثابرة والاستمرار وعدم اليأس، أقدم لكم أجمل عبارات الشكر والامتنان من قلب فاض بالاحترام والتقدير، وأخص بالشكر الأستاذ الدكتور جمال الشرايري الذي إشراف على رسالتي وتابعني بنصائحه السديدة وتوجيهاته الحكيمة التي رسمت لي المسار الصحيح في هذا العمل، والذي لم يدخر جهداً ولم يبخل علي بوقته وعلمه لإتمام هذه الرسالة.

كما أقدم بالشكر والامتنان لجميع أساتذتي في قسم المحاسبة كل باسمه، وجميع الأساتذة في كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية عامة لجهودهم وعلمهم الذي منحونا إياه. والشكر موصول لجامعة آل البيت، والمملكة الأردنية الهاشمية أرضاً وشعباً وملكاً لاحتضاننا أنا وزملائي لاستكمال دراستنا العليا فيها.. راجياً من الله إن يبارك فيها دائماً.

كما أتقدم بالشكر لأعضاء لجنة المناقشة الأفاضل لقبولهم المشاركة في تقييم وتوجيه هذا العمل وتوجيه النصح والإرشاد بملاحظاتهم القيمة، وآرائهم السديدة. وفي الختام أتقدم بالشكر الجزيل لكل من ساهم في انجاز هذا العمل.

الباحث

أحمد جمال صالح الراوي

قائمة المحتويات

| | |
|----|--|
| هـ | الإهداء |
| و | شكر والتقدير |
| ز | قائمة المحتويات |
| ي | قائمة الجداول |
| ك | قائمة الإشكال |
| ك | قائمة الملاحق |
| ل | الملخص |
| م | Abstract |
| ١ | الفصل الأول الإطار العام للدراسة |
| ٢ | ١-١ المقدمة |
| ٣ | ٢-١ مشكلة الدراسة |
| ٤ | ٣-١ أهداف الدراسة |
| ٤ | ٤-١ أهمية الدراسة |
| ٥ | ٥-١ مخطط الدراسة |
| ٦ | ٦-١ فرضيات الدراسة |
| ٧ | ٧-١ منهجية الدراسة |
| ٧ | ٨-١ مجتمع الدراسة |
| ٧ | ٩-١ عينة الدراسة |
| ٨ | ١٠-١ مصطلحات ومتغيرات الدراسة |
| ٩ | الفصل الثاني الإطار النظري والدراسات السابقة |
| ١٠ | ١-٢ مقدمة |
| ١١ | ٢-٢ نشأة المحاسبة الرشيقة |
| ١٣ | ٣-٢ مفهوم المحاسبة الرشيقة |
| ١٤ | ٤-٢ خصائص التصنيع الرشيق |
| ١٥ | ٥-٢ أهداف ومنافع التصنيع الرشيق |
| ١٧ | ٧-٢ إدارة نظام التكلفة باستخدام المحاسبة الرشيقة |

| | |
|----|--|
| ١٨ | ٨-٢ خطوات استخدام المحاسبة الرشيقة |
| ١٩ | ٩-٢ مجالات استخدام المحاسبة الرشيقة |
| ٢٠ | ١٠-٢ مشاكل تنفيذ أو تطبيق المحاسبة الرشيقة |
| ٢١ | ١١-٢ الخصائص المميزة للمحاسبة الرشيقة |
| ٢٢ | ١٢-٢ مفهوم التفكير الرشيقي وأدواته |
| ٢٣ | ١٣-٢ أدوات المحاسبة الرشيقة |
| ٣٣ | ١٤-٢ التخطيط |
| ٣٥ | ١٥-٢ مراحل عملية التخطيط |
| ٣٧ | ١٦-٢ وضع الأهداف للتخطيط |
| ٣٨ | ١٧-٢ خصائص التخطيط الناجح |
| ٣٩ | ١٨-٢ تخطيط العمليات الإنتاجية |
| ٤٠ | ١٩-٢ عوامل نجاح تخطيط العمليات الإنتاجية |
| ٤١ | ٢٠-٢ كيفية عمل تخطيط العمليات الإنتاجية |
| ٤٣ | ٢١-٢ مراحل نجاح التخطيط للعمليات الإنتاجية والرقابة عليها |
| ٤٤ | ٢٢-٢ تطوير عملية تخطيط العمليات الإنتاجية |
| ٤٦ | ٢٣-٢ مراحل تخطيط العمليات الإنتاجية |
| ٤٧ | ٢٤-٢ مفهوم وخصائص وأهمية الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية |
| ٦٩ | الفصل الثالث منهجية الدراسة |
| ٧٠ | ١-٣ تهييد |
| ٧٠ | ٢-٣ منهج الدراسة |
| ٧١ | ٣-٣ مجتمع الدراسة |
| ٧١ | ٤-٣ عينة الدراسة |
| ٧١ | ٥-٣ التحليل النوعي والكمي |
| ٧٢ | ٦-٣ مصادر جمع البيانات |
| ٧٣ | ٧-٣ أداة جمع البيانات والصدق والثبات |
| ٧٤ | ٨-٣ قاعدة تحديد المستوى |
| ٧٥ | ٩-٣ ثبات أداة الدراسة |
| ٧٦ | ١٠-٣ أساليب التحليل الإحصائي للبيانات |

| | |
|-----|--------------------------------------|
| ٧٨ | الفصل الرابع عرض النتائج |
| ٩٢ | اختبار فرضيات الدراسة |
| ٩٢ | نتائج اختبار الفرضية الأولى |
| ٩٣ | نتائج اختبار الفرضية الثانية |
| ٩٣ | نتائج اختبار الفرضية الثالثة |
| ٩٤ | نتائج اختبار الفرضية الرابعة |
| ٩٥ | الفصل الخامس النتائج والتوصيات |
| ٩٦ | أولاً: النتائج |
| ٩٨ | ثانياً: التوصيات |
| ١٠٠ | قائمة المراجع |
| ١٠٠ | أولاً-المراجع باللغة العربية |
| ١٠٣ | ثانياً-المراجع باللغة الأجنبية |
| ١٠٧ | الملاحق |

قائمة الجداول

| الصفحة | عنوان الجدول | رقم الجدول |
|--------|--|------------|
| ٧١ | درجات مقياس ليكرت الخماسي | (١) |
| ٧٢ | قيمة كرونباخ ألفا لمتغيرات الدراسة | (٢) |
| ٧٥ | خصائص عينة الدراسة | (٣) |
| ٧٧ | آراء عينة الدراسة بفقرات متغير التحسين المستمر | (٤) |
| ٧٩ | آراء عينة الدراسة بفقرات متغير خرائط تيارات القيمة | (٥) |
| ٨١ | آراء عينة الدراسة بفقرات متغير صندوق النقاط | (٦) |
| ٨٣ | آراء عينة الدراسة بفقرات متغير سياسة هوشين | (٧) |
| ٨٥ | آراء عينة الدراسة بفقرات متغير تخطيط تكاليف العمليات الإنتاجية | (٨) |
| ٨٧ | نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى | (٩) |
| ٨٧ | نتائج اختبار الفرضية الثانية | (١٠) |
| ٨٨ | نتائج اختبار الفرضية الثالثة | (١١) |
| ٨٩ | نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة | (١٢) |

قائمة الإشكال

| الصفحة | الشكل | رقم الشكل |
|--------|--------------|-----------|
| ٥ | مخطط الدراسة | (١) |

قائمة الملاحق

| الصفحة | الملحق | رقم الملحق |
|--------|------------------------------|------------|
| ١٠٢ | أسماء السادة محكمي الاستبانة | (١) |
| ١٠٣ | الاستبانة بصورتها النهائية | (٢) |
| ١٠٨ | كتاب تسهيل المهمة | (٣) |

أثر المحاسبة الرشيقة في تخطيط تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

إعداد الطالب

أحمد جمال صالح الراوي

إشراف الأستاذ الدكتور

جمال عادل الشرايري

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر أدوات المحاسبة الرشيقة (التحسين المستمر، خرائط تيار القيمة، صندوق النقاط، سياسة هوشين) في تخطيط تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية. يتمثل مجتمع الدراسة في المحاسبين ومدراء أقسام الحسابات والمدراء الماليين والمدققين الداخليين في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية والبالغ عددها (٦٤) شركة مسجلة في بورصة عمان للأوراق المالية، بلغ حجم العينة (٢٩) شركة، حيث تم توزيع استبانات عددها (١٩٥) استبانة تم استرداد (١٦٨) استبانة منها. واعتمدت الدراسة على استبانة تم توزيعها على المحاسبين والمدققين الداخليين والمدراء الماليين في الشركات الصناعية. حيث تم توزيع استبانات على شركات عددها (٢٩) شركة صناعية. وتم استخدام أساليب إحصائية مثل الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار التوزيع الطبيعي واختبار T للعينة الواحدة. ومن أهم نتائج الدراسة: إن استخدام طريقة التحسين المستمر وطريقة خرائط تيار القيمة وطريقة صندوق النقاط وسياسة هوشين لها أثر إيجابي على تخطيط تكاليف العمليات الإنتاجية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. ومن أهم توصياتها: ضرورة تأهيل الكوادر في الشركات الصناعية بالشهادات المهنية اللازمة في موضوع التدقيق أو المحاسبة الرشيقة، وضرورة تنظيم المؤتمرات التي تساهم في التعريف بالمحاسبة الرشيقة والتعريف بالمزايا التي تحققها للشركات الصناعية.

الكلمات المفتاحية: التحسين المستمر، خرائط تيار القيمة، صندوق النقاط، سياسة هوشين، المحاسبة الرشيقة، تخطيط تكاليف الإنتاج.

Impact of Lean Accounting on Planning of Production Costs in Jordanian Shareholding Industrial Companies

Prepared by

Ahmed Jamal Saleh AL-Rawe

Supervised by: Professor

Dr. Jamal Eadil Alshrairi

Abstract

The study aimed to identify the impact of using lean accounting tools (continuous improvement, value stream mapping, box scores and Hoshin policy) on production costs mapping in the Jordanian public shareholding companies listed on the ASE. The study was composed of accountants, account managers, financial managers and internal auditors of (64) companies listed on the Amman Stock Exchange. The sample size was (29) companies, with (195) questionnaires, of which (168) were retrieved

The study adopted the questionnaire where a number of questionnaires were distributed to accountants, internal auditors and financial managers in (29) industrial companies. Statistical methods such as the mean, standard deviation, natural distribution test and one sample test T were used. The study concluded that using the methods of continuous improvement, value stream mapping, box scores and Hoshin policy had a positive impact on planning the costs of production operations in the Jordanian public shareholding industrial companies. The study recommended the need for qualifying cadres in the industrial companies with the necessary professional certificates on auditing or lean accounting, as well as the need for holding conferences that contribute to identifying the concept of lean accounting and its advantages for industrial companies.

Keywords: (continuous improvement, value stream mapping, box scores, Hoshin policy, lean accounting, production costs planning).

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

١-١ المقدمة

٢-١ مشكلة الدراسة

٣-١ أهداف الدراسة

٤-١ أهمية الدراسة

٥-١ مخطط الدراسة

٦-١ فرضيات الدراسة

٧-١ منهجية الدراسة

٨-١ مجتمع الدراسة

٩-١ عينة الدراسة

١٠-١ مصطلحات ومتغيرات الدراسة

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

١-١ المقدمة

تعتبر تكاليف الفاقد أو الضائع من المشاكل التي تواجه الشركات الصناعية في الأردن بشكل خاص وفي العالم بشكل عام، حيث إن هذه التكاليف تمثل جزءاً لا يتجزأ من إجمالي تكاليف المنتج، وهو عبء على التكاليف الأمر الذي يؤدي إلى زيادة تكاليف الإنتاج وبالتالي زيادة في تسعير المنتج. ونتيجة لدخول الأردن في منظمة التجارة العالمية، فإن هناك منتجات صناعية سوف تدخل للأردن، وهذا يزيد من حدة المنافسة بين الشركات العالمية والشركات المحلية في تقديم المنتج للمستهلك النهائي بسعر مناسب وجودة يقبلها العميل. لذلك فإن دور إدارة الشركات الصناعية هو البحث عن الطرق أو الوسائل التي لها دور مهم وفعال في تخفيض تكلفة المنتج حتى تضمن الاستمرار أو العمل في السوق، لذلك جاءت المحاسبة الرشيقة التي تبحث في دراسة الإنتاج الفاقد أو الهدر في تكاليف المنتجات ومحاولة الرقابة على هذه التكاليف وتوظيفها كجزء أساسي من التكاليف والاستفادة منها لغايات الوصول إلى أدنى مستوى للتكاليف مع المحافظة على مستوى الجودة في المنتج. كما أن عملية مراقبة تكاليف الهدر أو الضياع في تكاليف الإنتاج تحتاج إلى تخطيط سليم لعناصر التكاليف ابتداء من حاجة السوق وانتهاء برغبات العملاء بالسلعة قبل وخلال وبعد عملية تصنيع المنتج. (Daferighe,2018)

كما أن التطورات السريعة في استخدام أدوات تكنولوجيا المعلومات والتغير السريع في رغبات العملاء، أدت إلى ضرورة التخطيط لتكاليف الإنتاج سواء قبل عملية الإنتاج أو خلالها للوصول إلى المنتج النهائي الذي يلبي رغبات العملاء المستهدفين من الشركات الصناعية، كما أن عملية التخطيط السليم لها أثر إيجابي على تخفيض تكاليف الإنتاج من خلال تخفيض عمليات تخزين الإنتاج التام الصنع مما ينعكس إيجاباً على تخفيض أسعار المنتجات للعملاء وبالتالي زيادة قدرتها على المنافسة. (محمد والمعيني، ٢٠١٣، ص ٢٨٠)

لذلك جاءت هذه الدراسة لترتبط بين أثر استخدام المحاسبة الرشيقة بعملية تخطيط تكاليف الإنتاج للوصول إلى تكاليف معقولة للإنتاج والمحافظة على مستوى الجودة المطلوب في الشركات الصناعية في الأردن.

٢-١ مشكلة الدراسة

تعاني الشركات الصناعية الأردنية عدة مشاكل من أهمها المنافسة مع الشركات الأجنبية وتحقيق الجودة المطلوبة لضمان الاستمرار في السوق وتلبية متطلبات العملاء في السلع أو المنتجات وتحديد الأسعار المناسبة للسلع المصنعة، وهذه المشاكل في حال عدم التخطيط السليم لها قد يكون لها انعكاسات سلبية على احتمال تعثر أو إفلاس أو تصفية بعض الشركات الصناعية في الأردن، وهذا له انعكاسات اقتصادية (انخفاض إيرادات الدولة) أو اجتماعية (بطالة وفقير) على الأردن. لذلك جاءت الدراسة لتبحث في مراقبة عناصر تكاليف الإنتاج الفاقد أو الذي يوجد به هدر أو إسراف غير مستغل، والتخطيط لهذا العنصر وتوظيفه لتخفيض تكاليف الإنتاج للشركات الصناعية للوصول إلى أدنى تكلفة ممكنة والحفاظ على مستوى الجودة، وهذا يساعد في التخلص جزئياً من المشاكل التي تواجه القطاع الصناعي في الأردن. لذلك فإن مشكلة الدراسة تحاول الإجابة عن التساؤل التالي "ما أثر المحاسبة الرشيقة (مراقبة تكاليف الفاقد والهدر في الإنتاج) في تخطيط تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية؟

ويتفرع من هذا السؤال ما يلي:

١- ما هو أثر التحسين المستمر على تخطيط تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية؟

٢- ما هو أثر خرائط تيار القيمة على تخطيط تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية؟

٣- ما هو أثر صندوق النقاط على تخطيط تكاليف الإنتاجية في الشركات المساهمة العامة الأردنية؟

٤- ما هو أثر سياسة هوشين على تخطيط تكاليف الإنتاج في الشركات المساهمة العامة الأردنية؟

٣-١ أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

١- التعرف على أثر التحسين المستمر للعملية الإنتاجية على تخطيط تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

٢- التعرف على أثر خرائط تيار القيمة على تخطيط تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

٣- التعرف على أثر صندوق النقاط على تخطيط تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

٤- التعرف على أثر سياسة هوشين على تخطيط تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

٤-١ أهمية الدراسة

المحاسبة الرشيقة أقل تعقيدًا وأقل تكلفة من المحاسبة التقليدية، حيث إنها تقوم على اختصار الكثير من التعقيدات في العملية الإنتاجية والمعاملات والتقارير وهذا يساعد في اختصار الوقت والجهد للعمليات التصنيعية، مما ينعكس إيجابًا على إمكانية تخفيض تكاليف الإنتاج، الأمر الذي يؤدي إلى إمكانية تحديد الأسعار المناسبة للعملاء المستهدفين.

كما أن المحاسبة الرشيقة تساعد في تقديم تقارير مفصلة ومركزة حول التكاليف المرتفعة والمنخفضة لأي خطوة تساعد في جذب العملاء. كما أنها تقدم تقارير عن مراحل تحقق الربح في كل مرحلة من مراحل الإنتاج، الأمر الذي يساعد في إمكانية تحديد الفاقد أو الهدر في العملية الإنتاجية، مما ينعكس إيجاباً على تخفيض تكاليف الإنتاج، كما يجعل عملية تخطيط تكاليف الإنتاج أكثر سهولة وفاعلية.

إن عملية تخطيط تكاليف الإنتاج يساعد على توفير معلومات دقيقة عن تكاليف الإنتاج الفاقد أو تقدير تكاليف الهدر في العمليات الإنتاجية في المصانع، وهذا يساعد في إمكانية تحديد التكاليف الفعلية للمنتجات الصناعية، الأمر الذي يعزز قدرة الشركات الصناعية على تحديد الأسعار المناسبة للسلع مع الحفاظ على مستوى الجودة المطلوبة.

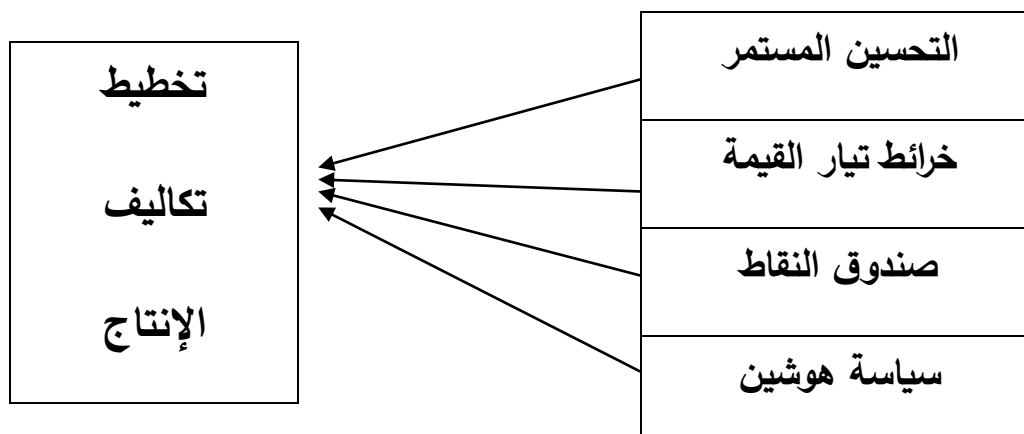
إن المحاسبة الرشيقة ظهرت استجابة لعملية تخطيط تكاليف الإنتاج التي تسعى لتحقيق الإنتاج الرشيق والتوصل إلى طرق جديدة لاحتساب تكاليف العمليات التصنيعية التي تهدف إلى تقليل الهدر والفاقد في العملية الإنتاجية بحيث تكون المنتجات بتكاليفها الفعلية دون أية عمليات هدر أو إسراف في أي مرحلة من مراحل الإنتاج.

١-٥ مخطط الدراسة

تتطلب المعالجة المنهجية لمشكلة الدراسة في ضوء إطارها النظري ومضامينه تصميم مخطط فرضي يشير إلى أثر المحاسبة الرشيقة في تخطيط تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية اعتماداً على قياس كل بعد، وقد اعتمد في هذا المخطط أبعاد المحاسبة الرشيقة بوصفها أبعاد مستقلة تؤثر في تخطيط تكاليف الإنتاج بوصفه بعداً تابعاً، الشكل (١-١)

المتغيرات المستقلة

المتغير التابع



شكل رقم (١-١) مخطط الدراسة

* الشكل من إعداد الباحث بالاستعانة بالدراسات السابقة

٦-١ فرضيات الدراسة

بناء على مشكلة الدراسة يمكن صياغة الفرضيات التالية:

١. لا يوجد أثر للتحسين المستمر على تخطيط تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

٢. لا يوجد أثر لخرائط تيار القيمة على تخطيط تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

٣. لا يوجد أثر لصندوق النقاط على تخطيط تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

٤. لا يوجد أثر لسياسة هوشين على تخطيط تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

٧-١ منهجية الدراسة

تعتمد منهجية الدراسة على مصدرين أساسيين هما:

المصادر الأولية: وذلك من خلال تصميم استبانة تراعي متغيرات الدراسة لقياس درجة اثر استخدام المحاسبة الرشيقة على تخطيط تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

المصادر الثانوية: وذلك من خلال استخدام الكتب والمراجع ورسائل الماجستير والدكتوراه والأبحاث العلمية المحكمة ذات العلاقة بموضوع ومتغيرات الدراسة.

٨-١ مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في المحاسبين ومدراء أقسام الحسابات والمدراء الماليين والمدققين الداخليين في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية والبالغ عددها (٦٤) شركة مسجلة في بورصة عمان للأوراق المالية.

٩-١ عينة الدراسة

بلغ حجم العينة (٢٩) شركة، حيث تم توزيع استبانات عددها (١٩٥) استبانته تم استرداد (١٦٨) استبانته منها، وتم استبعاد (١٣) استبانة نظرا لعدم صلاحيتها للتحليل الإحصائي، لذلك فإن نسبة الاسترداد (١٩٥/١٦٨) هي ٨٦% ونسبة ما تم تحليله من الاستبانات المستردة (١٦٨/١٥٥) هي ٩٢%. وتم توزيع الاستبانات باستخدام أسلوب العينة العشوائية البسيطة.

١ - ١٠ مصطلحات ومتغيرات الدراسة

١- التحسين المستمر للعملية الإنتاجية: هو فلسفة إدارية تهدف إلى العمل على تطوير العمليات الإنتاجية المتعلقة بالآلات والأفراد وطرق الإنتاج بشكل مستمر، وهو احد ركائز إدارة الجودة الشاملة الذي يحتاج إلى دعم الإدارة العليا سواء بالدعم المادي أو المعنوي (MI Clancy, ٢٠٠٨)

٢- خرائط تيارات القيمة: تعرف خرائط تيار القيمة بأنها خريطة تنظيمية توضح كيفية تدفق المعلومات والبيانات والمواد منذ استلام تصميم الإنتاج أو السلعة وحتى تسليمها للعميل حسب رغباته واحتياجاته. (Ahakchi, 2013)

٣- صندوق النقاط : يعتبر صندوق النقاط بمثابة المكان الذي يتم فيه وضع تلخيص لنتائج أداء تيارات القيمة، وعلى الأغلب يكون مدته كل أسبوع، ويحتوي على المعلومات أو البيانات التشغيلية والمالية للحصول على أداء وعائدات تيارات القيمة. (رائد، ٢٠١٣)

٤- سياسة هوشين : تعني سياسة هوشين توفير الآليات المناسبة والأدوات التي تساعد على وجود الرقابة المباشرة على كافة الأقسام والدوائر التي لها علاقة بالتصنيع الرشيق، بحيث تكون الرقابة على كافة المستويات الموجودة في الوحدات الاقتصادية.(الداوودي،٢٠١٧)

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

أولاً: الإطار النظري

ثانياً: الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

ثالثاً: الدراسات السابقة

الدراسات باللغة العربية

الدراسات باللغة الإنجليزية

ملخص الدراسات السابقة

اختلاف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

الفصل الثاني الإطار النظري والدراسات السابقة

٢-١ مقدمة

إن فلسفة تطبيق المحاسبة الرشيقة في منظمات الأعمال تأتي من حاجتها إلى وسائل إدارية حديثة لها تأثير كفو وفعال على زيادة الإنتاجية وتخفيض تكاليف إنتاج السلع أو الخدمات بشكل عام، وزيادة المرونة في تكاليف الإنتاج والتصنيع وعمل قيمة إضافية للعملاء، سواء في السعر المناسب أو إضافة رغبات واحتياجات لهم بالخدمة أو السلعة التي تطلبها الفئة المستهدفة من العملاء وزيادة النتائج الإيجابية للأوضاع المالية للشركة وزيادة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للوصول في النهاية إلى تعظيم القيمة السوقية للشركة بشكل عام في الأسواق المالية.

(Adekoya F, 2016)

كما أن هذه المتطلبات تشكل في مجموعها شروطاً للدخول في عولمة الأسواق المالية والبقاء في المنافسة أطول مدى ممكن، حيث إن الأسواق المالية تواجه حديثاً قضايا تطوير جودة المنتجات وزيادة فرص ومرونة عمليات صناعة السلعة أو الخدمة لمواجهة متطلبات المنافسين والعملاء على حد سواء. كما أن الشركات الصناعية يجب أن تواجه تلك المتطلبات من خلال تغيير الاستراتيجيات التشغيلية للوصول إلى توفير متطلبات تطبيق شروط ومبادئ المحاسبة الرشيقة. حيث إن المحاسبة الرشيقة تمثل فلسفة متعددة الأبعاد تقوم على تجميع الأفكار لتسهيل الممارسات الإدارية الحديثة مشتملة على المخزون الصفري (الوصول إلى درجة أن تكون قيمة تكاليف التخزين للمنتجات صفر) ونظام جودة المنتجات سواء للسلع أو الخدمات وزيادة كفاءة

العمل الجماعي ضمن استراتيجية الشركة وعمل نظام متكامل لإدارة عمليات التوريد للشركة أو المنشأة.

وعند تطبيق الممارسات السابقة بطريقة فنية وعلمية ناجحة فإن هذا يولد أفكاراً مبتكرة لتصاميم الإنتاج والوصول إلى إمكانية تعديل خطط الإنتاج حسب رغبات العملاء خلال مراحل التصميم أو التصنيع وحتى مرحلة المنتج النهائي للعميل. كما أن الوصول والاستجابة السريعة لرغبات العملاء خلال مراحل تصنيع السلعة أو الخدمة تعتبر من أساسيات الإدارة الرشيقة أو التصنيع الرشيق، لذلك فإن استخدام فلسفة المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية تعتبر من متطلبات البقاء في سوق المنافسة وتحقيق تعظيم القيمة السوقية لمنظمات الأعمال بشكل عام.

(Rosa, 2013)

٢-٢ نشأة المحاسبة الرشيقة

بدأ استخدام أساليب المحاسبة الرشيقة في بداية العام ١٩٥٠ وكان بداية تطبيقه على المخزون السلعي نظراً للعمليات الخاصة لهذا البند من الناحية المحاسبية، وقد تطور استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة على فترات من عام ١٩٥٠ وحتى الوقت الحالي علماً بأن شركة تويوتا اليابانية هي أول من بدأ بتطبيق طريقة أو أسلوب المحاسبة الرشيقة في عمليات تصنيع سياراتها بهدف التطوير وتخفيض التكاليف المتعلقة بإنتاج السيارات، حيث إن المحاسبة الرشيقة **Lean Accounting** تعتمد على مصطلحين هما: **lean** وتعني الرشيق أو الهزيل والتي تعني بمفهومها العام تقليل الفائض قدر الإمكان ومحاولة تعظيم الاستفادة الأكبر من جميع المواد والمستلزمات الموجودة في الشركة بكفاءة وفاعلية، حيث تقوم على فكرة تحقيق الاستفادة الأكبر من

التقليل في استخدام الوقت والتخزين والعمالة (وقت وجهد العاملين) والمحافظة على القيمة الزمنية والشرائية لرأس المال. (Lopes, 2015).

إما المنهج الرشيق في فلسفة الإدارة فهو الاستمرارية في إيجاد أساليب وطرق مبتكرة وجديدة لإيجاد قيمة مضافة في السلعة أو الخدمة من وجهة نظر المستخدم النهائي المتمثل بالعملاء, وهذا يعني أن الإنتاج الرشيق يعني محاولة تسليم العميل الخدمة أو السلعة بنفس الجودة والسعر مقابل التقليل من تكاليف الإنتاج لها. (Gerald, ٢٠١٢) لذلك فإن هناك مصطلحات متعلقة بمصطلح الرشيق وهي : (محسن، ٢٠١٦، ص ٣٦)

١- التعليم أو الثقافة الرشيقة: وتعني تعريف وتعليم الموظفين في المنشأة عن المفاهيم الحديثة الاقتصادية والإدارية لجميع المصطلحات بالأعمال والصناعات الرشيقة.

٢- التفكير الرشيق: وهذا يأتي بعد وجود الثقافة الرشيقة بحيث يفكر الموظف في كيفية توظيف الأعمال الرشيقة لخدمة أهداف المؤسسة التي يعمل بها مثل تعظيم القيمة السوقية للشركة وكيفية إيجاد قيمة إضافية للسلع المقدمة للعملاء.

٣- التصرف أو السلوك الرشيق: وهذا يعني تغيير تصرفات وسلوك وأعمال الموظفين من المفاهيم التقليدية للإنتاج المتعلق بالسلع والخدمات إلى المفاهيم الرشيقة التي قد تؤدي إلى تخفيض تكاليف الإنتاج.

٤- التصنيع الرشيق: وتعني أتباع الشركة لأساليب وطرق الأعمال الرشيقة لتصنيع المنتجات أو السلع بما يتوافق مع متطلبات واحتياجات العملاء.

٥- المشروع الرشيق: وتعني تكوين جميع المفاهيم السابقة بحيث يتم توظيفها لتحقيق أهداف المشروع لتكون في مجموع الإنتاج الرشيق.

٢-٣ مفهوم المحاسبة الرشيقة

تعتبر المحاسبة الرشيقة من المفاهيم الحديثة التي دخلت في أساليب المحاسبة الإدارية، والتي تأتي ضمن المفاهيم العامة للإنتاج الرشيق الذي يهدف بمجمله إلى تخفيض تكاليف الهدر والإسراف قدر الإمكان للوصول إلى التكلفة المثلى، سواء لإنتاج السلع أو الخدمات التي يرغبها العملاء. (Gerald, ٢٠١٢). لذلك فإنه يمكن تعريف المحاسبة الرشيقة بما يلي:

١- المحاسبة الرشيقة هي مصطلح عام يستخدم لإيجاد التغيير المطلوب في الأساليب المحاسبية المستخدمة في الشركة، وتحقيق أفضل الأساليب الرقابية والقياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وتحسين العمليات والممارسات الإدارية للوصول إلى الإنتاج الرشيق وزيادة أرباح الشركة من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج دون التأثير على جودة المنتج أو الخدمة. (Enoch , 2013)

٢- المحاسبة الرشيقة تمثل أن يتوقف المدراء عن التفكير في إستراتيجية التكلفة على المدى القصير والتركيز على إستراتيجية التكلفة التي تخدم رغبات العملاء والمنافسين على حد سواء من تحقيق رغبات العملاء في السلعة أو الخدمة المطلوبة للوصول إلى التوصيل الصادق في القوائم المالية لعناصر القوائم المالية. (Lopes , 2015)

٣- المحاسبة الرشيقة تعتمد على الحلول الأبتكاريه التي تقوم على إيجاد التحسين المستمر لعمليات الإنتاج من مرحلة تصميم المنتج وحتى مرحلة المنتج النهائي بهدف تخفيض تكاليف الإنتاج دون التأثير على جودة المنتج أو السلعة. (Athlaye , 2015)

مما سبق يمكن الاستنتاج أن المحاسبة الرشيقة هي التي تقوم على استخدام الأساليب

والطرق الابتكارية التي تتفق مع المبادئ المحاسبية للوصول إلى التكاليف الحقيقية لإنتاج السلع والخدمات لإيجاد التمثيل الصادق لقيم عناصر القوائم المالية.

٢-٤ خصائص التصنيع الرشيق

- إن عمليات التصنيع الرشيق يجب أن يتوفر فيه خصائص يمكن إجمالها بما يلي: (محمد، ٢٠١٣)
- ١- أن العميل يمثل الركن الأساسي في عملية الإنتاج، حيث إنه يحدد مواصفات السلعة أو الخدمة المطلوبة وبناءاً على ذلك تبدأ عملية التصنيع.
 - ٢- وجوب استيعاب وتخطيط عمليات الإنتاج بشكل كامل حتى تحقق مطالب العملاء.
 - ٣- جميع الإدارات التشغيلية في التصنيع الرشيق تدار بشكل أفقي، أما عمليات التوجيه من الإدارات فتتم بشكل عامودي عن طريق فرق العمل المتخصصة بإنتاج السلعة أو الخدمة المطلوبة من العملاء.
 - ٤- وجود نظام تفويض صلاحيات لفرق العمل في حال حدوث طوارئ تشغيلية أو فنية خلال عمليات التصنيع.
 - ٥- أن التصنيع الرشيق يتصف باستقرار في أحجامه مع وجود درجة مرونة عالية خلال تخطيط عمليات الإنتاج وانتهاءً بالمنتج النهائي للعملاء.
 - ٦- أنها تعتبر كل نشاط لا يعبر عن قيمة مادية في المنتج هدراً في قيمة المنتج، مما يعني تطبيق محاسبة المسؤولية على مراكز التكلفة في جميع مراحل الإنتاج.
 - ٧- وجود كميات تخزين قليلة سواء بالمواد الأولية أو الإنتاج تام الصنع ويعتمد على طلبات الزبائن الفعلية بدلاً من التنبؤ بعمليات أو طلبات الزبائن.
 - ٨- وجود تكامل بدرجة كبيرة بين أعضاء الفريق الواحد المكلف بإدارة عمليات التصنيع للسلع أو الخدمات المطلوبة من العملاء.
 - ٩- أن الإنتاج الرشيق في حالة تطور مستمر بمعنى، أنه يسعى إلى تحقيق المثالية في الإنتاج من خلال عدم إنتاج أية منتجات معيبة أو يوجد فيها هدر أو إسراف، سواء بالعمالة أو المواد

١٠- الخام أو الإنتاج تام الصنع, وهذا يساهم في تخفيض تكاليف التخزين مما ينعكس إيجاباً على أسعار وتكاليف السلع أو الخدمات.. (Gerald, ٢٠١٢)

مما سبق يمكن استنتاج أن الإنتاج الرشيق يبدأ من السوق بحيث يبدأ من توقعات السوق مع الأخذ بعين الاعتبار متطلبات العملاء للوصول الدقيق إلى الأسعار المستهدفة والتكاليف المستهدفة وبشكل يراعي أهداف الشركة.

٢-٥ أهداف ومنافع التصنيع الرشيق

يوجد عدة أهداف ومنافع للإنتاج الرشيق يمكن إجمالها بما يلي: (Purvan yasaryan,)

(٢٠١٣)

١- **تقليل الهدر والإنتاج الفاسد أو الذي تخلله عيوب:** حيث أنها تحاول مراقبة عناصر الإنتاج من مرحلة تصميم المنتج وحتى مرحلة الإنتاج النهائي.

٢- **تخفيض وقت دورة حياة المنتجات:** من خلال مراقبة أوقات معالجة مراحل الإنتاج وتخفيضها قدر الإمكان.

٣- **تخفيض تكاليف التخزين:** من خلال إنتاج المنتجات بناءً على طلبات الزبائن, بحيث يتم تسليم السلعة إلى العميل بالوقت المناسب مما يقلل مصاريف التخزين للسلعة سواء لتخزين المواد الأولية أو تخزين الإنتاج تام الصنع.

٤- **تطوير مهارات وخبرات العاملين:** حيث إن الإنتاج الرشيق يتطلب وجود فريق عمل من عدة تخصصات, مما يعني اكتساب الموظف مهارات متعددة في الإنتاج خارج نطاق عمله الرسمي.

٥- **الاستخدام الأمثل لموارد الشركة** سواء للآلات أو المعدات أو الأفكار أو المهارات التي يتعامل في مجملها لتحقيق المواصفات المطلوبة في السلعة أو الخدمة من قبل العملاء.

٦- المرونة وزيادة المخرجات بأقل التكاليف.

مما سبق يمكن استنتاج أنه إذا ما تواجدت الأهداف السابقة فإنها تعتبر بمثابة مرجعية إدارية يعتمد عليها لصياغة استراتيجية أي شركة صناعية أو تجارية نظرا لأنها تكاملية بين الموظفين والإدارة والعملاء وعوامل السوق.

٦-٢ أنواع الهدر أو الضائع في الإنتاج الرشيق:

يوجد عدة أنواع من الهدر تحاول المحاسبة الرشيقة التخفيف منه قدر الإمكان وهي: (كاظم،

(٢٠١٤)

١- وجود مخزون أو إنتاج زائد عن الحاجة عن طلبات العملاء الداخليين أو العملاء الخارجيين: فإن هذا النوع من الهدر يزيد تكاليف المخزون، وبالتالي يؤدي إلى وجود تكاليف زائدة عن الحاجة.

٢- وقت الانتظار: وهو الوقت اللازم لتصنيع الإنتاج، حيث إن الإنتاج الرشيق يحافظ على سلامة الآلات مما يساعد على سلامتها بالتشغيل وهذا يساعد في تخفيض تكاليف وقت الانتظار.

٣- وقت في النقل: وهذا يعني وجود مسافات طويلة لنقل المواد الأولية أو الموظفين، حيث إن التصنيع الرشيق يحاول شراء المواد الأولية اللازمة فقط لإنتاج السلع التي يطلبها العملاء، بحيث يساعد في تخفيض تكاليف وقت النقل وبالتالي تساعد في تخفيض قيمة الهدر (Francisco, 2014).

٤- الإنتاج من السلع المعيبة أو غير الصالحة للاستعمال: حيث إن الإنتاج الرشيق يقوم على تصميم المنتجات والخدمات بناء على طلبات الزبائن، مما يعني أن العميل له دور بالسلعة

من بداية تصميمها وحتى مرحلة الانتهاء منها وتسليمها للعملاء.

مما سبق يمكن استنتاج أن جميع البنود الأخرى تمثل جزءاً من تكاليف الإنتاج بحيث إذا تم مراقبتها فإن لها تأثيراً على تخفيض أو التخلص من تكاليف التخزين أو تكاليف الهدر بشكل يساعد على مصداقية المنتجات، ويشكل نقطة انطلاق لآليات التسعير المناسبة للعملاء والسوق والشركة.

٢-٧ إدارة نظام التكلفة باستخدام المحاسبة الرشيقية

إن إستراتيجية إدارة التكلفة في الأنظمة القديمة تعتمد على تخفيض تكاليف الإنتاج بالاعتماد على تخفيض جودة المنتج، أما عند استخدام المحاسبة الرشيقية فإن نظام التكاليف يتم عمله حسب ما يلي: (Lopez , 2014).

١- تكون تكاليف المخزون واصله إلى أدنى مستوى لأن الإنتاج الرشيق يعتمد على طلبات الزبائن وليس طلبات السوق.

٢- إن تكاليف العمل المباشر تصل لأدنى مستوياتها وتصبح التكاليف غير المباشرة تلعب دوراً مهماً في التصنيع الرشيق.

٣- يتم إعادة تشكيل المنتجات خلال عمليات الإنتاج التشغيلية، مما يساهم في تقليل الفاقد أو الضائع قدر الإمكان.

٤- إن التصنيع الرشيق ينمو بالاستقرار النسبي في حجم النقطة الواحدة وهذا يساعد في تخفيض الوقت الضائع أو وقت النقل لمستلزمات الإنتاج.

٥- إن التصنيع الرشيق يعتمد على قرارات من عدة مختصين، مما يعني وجود رقابة على مراحل تصميم المنتج، وهذا يساهم في وجود مصداقية بدرجة أكبر في بنود التكاليف في القوائم

المالية. (Francisco , 2014)

٦- إن معلومات التكاليف وبياناتها تكون مفهومة من جميع العاملين في الشركة الصناعية وهذا يساعد على وجود درجة تكامل أكبر بطبيعة التكاليف التي يتم صرفها مع أخذ التغذية العكسية

من الزبائن في كل مرحلة من مراحل الإنتاج.

مما سبق يمكن استنتاج أن إدارة الإنتاج الرشيق يتطلب مراقبة مراحل تصنيع السلعة أو تقديم الخدمة من مراحل التصميم الأولى وحتى مراحل تصنيع السلعة، بحيث يمكن تعديلها خلال مراحل الإنتاج حسب طلبات واحتياجات العملاء، مما يشكل مشاركة فعلية من عدة جهات في تصنيع السلعة المطلوبة.

٢-٨ خطوات استخدام المحاسبة الرشيقة

إن تطبيق المحاسبة الرشيقة تعتمد على الخطوات التالية: (عابدين، ٢٠١٧)

- ١- القيام بعملية إيجاد الأدوات التي تربط بين تدفقات القيمة مع الأهداف الإستراتيجية.
- ٢- تحليل عناصر وبيانات تكاليف الإنتاج التي لها أثر إيجابي على تطبيق المحاسبة الرشيقة.
- ٣- القيام على إلغاء العمليات الإنتاجية المعقدة من المعاملات المالية قدر الإمكان.
- ٤- إن عملية إيجاد السعر المناسب للسلعة أو الخدمة يعتمد على عوامل السوق وتحديد نقطة التعادل والأسواق المنافسة.
- ٥- تطوير وتحسين التسعير لتدفق القيمة والأرباح وتحديد أماكن فقدان تدفق القيم.
- ٦- القيام بوجود التكامل في تدريب الموظفين في جميع المستويات الإنتاجية على عمليات التصنيع.

٧- تعليم المدير والطاقم المالي إستراتيجية تدفق القيمة من أجل عملية اتخاذ القرار باستخدام أدوات المحاسبة.

مما سبق يمكن استنتاج أن خطوات تطبيق المحاسبة الرشيقة تأخذ متطلبات البيئة الداخلية ومتطلبات البيئة الخارجية للوصول إلى درجة تكاملية وتشاركية من عدة إطراف بدرجة تكون جميع تلك الفئات لها نصيب في تصنيع السلعة المطلوبة من خلال فريق عمل متكامل يساعد على إكساب المهارات المتبادلة.

٢-٩ مجالات استخدام المحاسبة الرشيقة

يمكن استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في المجالات التالية: (Toper , 2014)

- ١- **عمليات التصنيع الرشيق:** من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج بالاعتماد على احتياجات العملاء في السلعة أو الخدمة ومحاولة تقليل الفاقد أو الهدر في جميع المراحل الإنتاجية.
- ٢- **قياس الأداء:** حيث إن المحاسبة الرشيقة تهتم بالمعلومات المالية والمعلومات غير المالية عند إيجاد تكاليف الإنتاج على اعتبار أن بعض أصحاب المصالح لا يهتمون كثيرا بالأرقام المالية على اهتمامهم بالبيانات غير المالية.

- ٣- **إدارة عمليات الاستثمار:** حيث إن الإنتاج أو التصنيع الرشيق قد يتطلب إجراء تغييرات جوهرية في عمليات الإنتاج بحيث يتطلب إجراء تغيير في وجهات نظر المستثمرين سواء بالعوائد أو

٤- التكاليف، والمحاسبة الرشيقية توفر تلك البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات الاستثمارية.

مما سبق يلاحظ بأن المحاسبة الرشيقية تأخذ عند أخذ قرار التصنيع من عدة أبعاد سواء أكانت أبعاداً مالية أو فنية أو إدارية، بحيث تحقق إنتاج السلعة المطلوبة أقصى مدى معين من الفائدة للشركة المصنعة.

٢-١٠ مشاكل تنفيذ أو تطبيق المحاسبة الرشيقية

يوجد بعض المشاكل قد تحول دون تطبيق أساليب المحاسبة الرشيقية من أهمها: (شجاع،

(٢٠١٥)

- ١- عدم وجود معايير محاسبية واضحة معتمدة دولية لتطبيق أساليب المحاسبة الرشيقية.
- ٢- مشاكل تكاليف تطبيق أساليب المحاسبة الرشيقية خصوصاً عند التحول من الأنظمة التقليدية إلى الأنظمة الحديثة.
- ٣- مشكلة وجود التقبل من المستثمرين خصوصاً أن المحاسبة التقليدية تحتاج إلى تكاليف في بداية تطبيقها.
- ٤- مشكلة قبول بعض المحاسبين لأساليب المحاسبة الرشيقية، حيث إنها تستوجب زيادة ثقافة المحاسبين بعمليات التصنيع، وأن المحاسب سيعمل مع فريق عمل وليس لوحده.
- ٥- ضرورة وجود تعليمات وأنظمة من داخل الشركة وخارجها لتنظم تطبيق المحاسبة الرشيقية.

٦- إن تطبيق المحاسبة الرشيقة قد يتطلب تغيير ثقافة أو قيم الشركة نتيجة استجابة السلع لرغبات العملاء.

مما سبق يمكن ملاحظة أن موضوع المحاسبة الرشيقة من أساليب التكاليف الحديثة نسبيا والتي تحتاج إلى تكاتف الجهود من داخل الشركة وخارجها لمحاولة التخلص من المشاكل السابقة للوصول إلى الإنتاج الرشيق الذي يعتمد على المحاسبة الرشيقة.

٢-١١ الخصائص المميزة للمحاسبة الرشيقة

يوجد خصائص أو صفات للمحاسبة الرشيقة يمكن إجمالها بما يلي: (Francisco, 2014)

- ١- أنها تعد بيانات ومعلومات صحيحة وثابتة لها مصداقية لاتخاذ القرارات.
- ٢- القيام على تنزيل النفقات قدر الإمكان عن طريق تخفيض تكاليف الهدر أو الإسراف في العملية الإنتاجية.
- ٣- أنها تركز على إستراتيجية الشركة التي تعتمد بشكل عام على الوفورات المالية وتعظيم الأرباح.
- ٤- تقديم الخدمة الأمثل للعملاء ومحاولة المحافظة عليهم وزيادة إعدادهم.
- ٥- قياس أداء الإدارة سواء من الأطراف الداخلية أو الأطراف الخارجية.
- ٦- أنها تعتبر أداة من أدوات التشجيع للعمل بروح الفريق الواحد مما يشكل معلومات إضافية للمحاسب.

مما سبق يمكن استنتاج أن المحاسبة الرشيقة تركز على تخفيض التكاليف بما لا يؤثر على جودة الخدمة والسلعة من خلال البحث عن النشاطات عديمة القيمة والقضاء عليها مما يساعد في تخفيض تكاليف الإنتاج.

٢-١٢ مفهوم التفكير الرشيق وأدواته

يعرف التفكير الرشيق بأنه طريقة لتوفير التعريف الدقيق للقيمة، وهذه القيمة تساعد على إيجاد أفكار إبداعية بالطريقة المثلى، ولتنفيذ تلك الأفكار الإبداعية عند طلبها فإن هذا يتطلب التفكير الدائم والمطور لإيجاد أفضل الحلول لمشاكل الإنتاج أو معالجة المشاكل بأدنى تكاليف ممكنة، كما أن الهدف الأساسي للتفكير الرشيق هو التسليم المريح للخدمة أو السلعة المطلوبة ابتداء من مرحلة تصميم الإنتاج وحتى مرحلة تسليم الخدمة إلى العميل بالسرعة الممكنة. (Boston, 2015).

وعناصر التفكير الرشيق هي: (Kocamis, 2016)

- ١- تحديد العملاء وقيمة العملاء: وذلك من خلال إيجاد الأفكار لتحديد العملاء المستهدفين، وبالتالي إيجاد قيمة مضافة للخدمات التي يرغبها العميل.
- ٢- تحديد تيارات القيمة: وهي إيجاد أفكار ابتكارية لتجميع أفكار فريق العمل بهدف توحيد الآراء والأفكار اللازمة للتصنيع بشكل يتلاءم مع قدرة المنشأة المالية وتحقيق أعلى درجة ممكنة لرغبات واحتياجات العملاء في السلعة أو الخدمة.
- ٣- عمل خرائط تدفق التكاليف بهدف القضاء على الفاقد أو الهدر في العملية الإنتاجية: وهي محاولة تجميع الأفكار من فريق العمل وتنسيق تلك الأفكار والتعبير عنها بخرائط تدفق للبيانات المتعلقة بالتكاليف بهدف توضيح نسب الفاقد أو الهدر أمام فريق العمل وتحديد النسب الممكن التخلص منها خلال عمليات الإنتاج بما لا يؤثر على عمليات وجودة المنتجات.
- ٤- الاستجابة لتغييرات العملاء بالسلعة أو الخدمة: وهي فهم طلبات العملاء بالخدمة المقدمة لهم، وبعد ذلك إيجاد الأفكار السليمة للاستجابة لطلباتهم خلال مراحل إنتاج السلعة أو الخدمة، مثل محاولة تنزيل المنتج للعميل بالوقت الذي يرغبه العميل.

٥- السعي للكمال قدر الإمكان: وهي محاولة إجراء التغييرات الجذرية للعملاء قدر الإمكان, حيث إن كل إضافة على السلعة مطلوبة من قبل العملاء لها أثر إيجابي في زيادة أو إضافة نوعية للسلعة أو الخدمة وذلك من خلال مقارنة قدرة العميل على شراء السلعة بالسعر الذي يحقق للشركة العائد الذي تريده. (Kocamis , 2016)

مما سبق يلاحظ بأن المحاسبة الرشيقة ساعدت على ربط مهنة المحاسبة مع التخصصات الأخرى للوصول إلى درجة الكمال في عمليات التصنيع, سواء من أطراف داخل الشركة أو خارجها مما يسهل وجود معلومات إضافية لها أثر لتوفير المعلومات التكاليفية بدرجة أكثر مصداقية لأنها تمر في عدة جهات وليس جهة واحدة.

٢- ١٣ أدوات المحاسبة الرشيقة

يوجد بعض الأساليب للمحاسبة الرشيقة ولها علاقة بفرضيات الدراسة يمكن إجمالها بما يلي: (Patxi , 2010)

أولاً: التحسين المستمر (كايزن): إن التصنيع الرشيق يتطلب أخذ مواصفات الزبون على السلعة أو الخدمة المطلوبة، وهذا يعني تتبع إستراتيجية تعتمد على التحسين المستمر والدائم لعمليات الإنتاج، وهذه الإستراتيجية تحدد الفاقد من الإنتاج وتحدد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للسلعة حسب متطلبات الزبون في السلعة, وكيفية التخفيف منها أو القضاء عليها قدر الإمكان. (Boston , 2015) كما يعتبر التحسين بمثابة جهد متواصل يهدف لإشباع رغبات العملاء في السلعة أو الخدمة التي يرغبونها، وهي تعد بمثابة إجراءات تتبعها الشركة لزيادة كفاءة وفاعلية الأنشطة والعمليات الإنتاجية تتجه لتقديم خدمات إضافية للعملاء، وبذلك فهي تمثل مجموع التحسينات والتطوير على مدخلات العمليات الإنتاجية وعملياتها ومخرجاتها حسب ما يطرأ من تغييرات حسب رغبات العملاء, وهذه التحسينات تشمل التحسين في أدوات

تكنولوجيا المعلومات والتحسين في المباني والتحسين في البنية التحتية والأنظمة والتعليمات حتى التغيير في ثقافة الشركة إن لزم الأمر. (محسن، ٢٠١٦)

طرق التحسين المستمر في المحاسبة الرشيقة

يوجد عدة طرق تساعد على تطبيق التحسين المستمر من أهمها : (المسعودي، ٢٠١٦)

١- **القضاء على الأنشطة:** وهي تعني محاولة التخفيف من تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للسلعة ومحاولة زيادة التركيز على النشاطات التي تزيد من وجود قيمة إضافية للسلعة من وجهة نظر العملاء.

٢- **انتقاء الأنشطة التي تضيف قيمة للخدمة أو السلعة من قبل الزبون:** وتعني أن يقوم المحاسب على التركيز على النشاطات أو التكاليف التي يهتم بها العميل لأنها هي التي تولد إيرادات من بيعها للعملاء، لذلك يجب التحسين المستمر على هذه النشاطات والتعديل المستمر عليها قدر الإمكان وبشكل يتوافق مع قدرة الشركة على إجراء التطوير المطلوب.

٣- **تخفيض الأنشطة:** وهي محاولة تخفيض الوقت والجهد اللازم للتصنيع من خلال التحسين المستمر على كفاءة تشغيل الآلات والمعدات في المقام الأول لضمان استمرارية عملها، وهذا يكون من خلال الاستراتيجيات التشغيلية قصيرة الأجل، وهنا يمكن تخفيض التكاليف قدر الإمكان. (الداوودي، ٢٠١٧)

٤- **تقاسم الأنشطة:** وهي محاولة تخفيض تكاليف مرحلة معينة من مراحل الإنتاج دون التأثير على تكاليف مراحل أخرى، إضافة إلى محاولة الاستفادة من التكاليف المشتركة والتكاليف الغارقة قدر الإمكان لتخفيف إجمالي تكلفة المنتج بشكل عام.

مما سبق يمكن ملاحظة أن التحسين المستمر يركز على الأنشطة المتعلقة بعمليات التصنيع والبحث في الأنشطة التي تضيف فائدة إلى المنتج، ويؤثر على تخفيض تكلفته وزيادة جودته من خلال البحث عن تكاليف الهدر والإسراف والقضاء عليها.

أهداف التحسين المستمر

يوجد عدة أهداف للتحسين المستمر يمكن إجمالها بما يلي: (المسعودي، ٢٠١٦)

- ١- بذل الجهود اللازمة بطريقة تجعل التطوير المستمر سهل الإنجاز من قبل الموظفين والعملاء.
 - ٢- زيادة القيمة المضافة للعميل من خلال التركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة للسلعة.
 - ٣- تقليل تكاليف الهدر والإسراف خلال مراحل عملية التصنيع للمنتج.
 - ٤- الإتيان الكامل لجميع مراحل العملية الإنتاجية حسب رغبات الزبائن.
 - ٥- تحسين مستوى أداء العاملين وتحقيق إستراتيجية الشركة.
 - ٦- الاهتمام بالكفاءة التشغيلية للألات والمعدات في الشركة.
 - ٧- تحسين الإنتاجية والتسليم في الوقت المحدد والتحسين المستمر للبنية التحتية للشركة.
- يلاحظ مما سبق بأن التحسين المستمر يركز على تكثيف الجهود التي تساعد على كفاءة تشغيل الموارد المادية والموارد البشرية واستغلال رأس المال البشري لغايات تصنيع السلعة أو الخدمة للوصول إلى درجة التوافق على الأفكار النهائية لعملية التصنيع المطلوبة.
- دور التحسين المستمر في زيادة نوعية الإنتاج الصناعي.

إن استخدام نظام كايزن (التحسين المستمر) ويحقق ما يلي في عمليات التصنيع

(Arora, ٢٠١٧)

- ١- استخدام عناصر المخزون بكفاءة وفاعلية من خلال تقليل الفاقد قدر الإمكان.
- ٢- وجود قناعة من العاملين بعمليات التحسين المستمر من خلال مشاركتهم في خطط التحسين المستمر.

٣- تطوير أعمال اللجان الرئيسية والفرعية المتعلقة بعمليات التصنيع من خلال تبادل الأفكار لتوفير المعلومات التكاليفية من عدة جهات نظر.

٤- تحقيق الاستقرار في عمليات التصنيع من خلال تبادل الأفكار بين الموظفين على مختلف مستوياتهم الإدارية.

٥- زيادة رغبات العملاء التي تؤخذ بعين الاعتبار عوامل السوق كأساس في عمليات التسعير .

ثانيا : خرائط تيارات القيمة

تعرف خرائط تدفق القيمة بأنها خريطة تنظيمية توضح كيفية تدفق المعلومات والبيانات والمواد منذ استلام تصميم الإنتاج أو السلعة وحتى تسليمها للعميل حسب رغباته واحتياجاته، حيث إنها توضح خطوط الترابط بين المواد والمعلومات الخاصة بالمنتج المطلوب وتعتبر أساس التخطيط عملية الإنتاج، كما أنها تعتبر أساسا لتحديد الأنشطة عديمة القيمة بالنسبة للعميل والأنشطة ذات القيمة للعميل في السلعة أو الخدمة المطلوبة، كما أنها تمثل جميع الأنشطة المطلوبة من العملاء للوصول إلى المنتج النهائي حسب ما يرغبه العميل وتتضمن هذه الأنشطة استلام طلبات الزبائن وأنشطة التصنيع ومستلزمات الإنتاج والتخزين والتسليم. (Boston, 2015)

تهدف خرائط تيارات القيمة لتحقيق الأهداف التالية: (Ahakchi, 2013)

- ١- إدارة لقياس الأنشطة التي نفذت مقابل الأنشطة المخطط لها.
- ٢- تقييم العوامل اللازمة لعمل النتائج المطلوبة.
- ٣- عمل الخطط اللازمة والتطوير عليها والالتزام بعوامل النجاح الضرورية.

٤- تحقيق السيطرة على تحقيق التحسين المستمر.

٥- التعديل المناسب لعمليات التحسين المستمر حسب ما هو مخطط له.

٦- توفير المعلومات في الوقت المناسب مما ينعكس على تقليل الفاقد قدر الإمكان، الأمر الذي

يساعد على تخفيض تكاليف السلعة أو الخدمة المطلوبة.

يلاحظ مما سبق بأن خرائط تيارات القيمة تساعد في تقييم الانحرافات بين الإنتاج المخطط والإنتاج الفعلي وتحديد الانحرافات الإيجابية واستغلالها لتخفيض التكاليف وتحديد الانحرافات السلبية لتحديد أسبابها والبحث وراء تلك الأسباب لمحاولة تجنبها في المستقبل.

ويوجد عدة خصائص لمعلومات تيارات القيمة مثل: أنها معلومات حقيقية ويتم تحديثها بشكل مستمر، ويتم توصيلها في الوقت المناسب، كما أنها تساعد على وجود مقاييس أداء مالية وغير مالية من خلال استخدام بطاقة تقييم الأداء، كما تساعد في عمليات التحسين المستمر على الإنتاج سواء للخدمة أو السلعة، وأن معلوماتها تستخدم في المنتج من استلام طلبات البيع وحتى تسليم الخدمة أو السلعة المطلوبة للعملاء، وإنها توفر معلومات تكاليفية عن تكاليف المعدات المستخدمة في الإنتاج وتكاليف العمالة وتكاليف المواد المباشرة والمواد غير المباشرة، ويتم إعداد قائمة دخل لكل تيار قيمة لوحده خلال فترة معينة. (عابدين، ٢٠١٧)

إن استخدام خرائط تيارات القيمة تساعد في تطوير عملية الإنتاج الرشيق من خلال ما يلي:

(الموسوي، ٢٠١٥)

١- الإنتاج في الوقت المناسب وهذا يؤدي إلى تخفيض تكاليف التخزين إلى الصفر.

- ٢- تطوير التدفق المستمر للبيانات والمعلومات المتعلقة بالإنتاج.
 - ٣- استخدام أدوات تكنولوجيا المعلومات المتقدمة لضمان الرقابة المستمرة في الحصول على المعلومات في الوقت المناسب.
 - ٤- عمل جدول يعتمد على مفاصل عمليات الإنتاج.
 - ٥- عمل عدة منتجات بمعدل مزيج إنتاجي بشكل جيد.
 - ٦- تحميل عمليات الإنتاج بالتكاليف الفعلية بدون عمليات الفاقد أو الهدر في العملية الإنتاجية.
- مما سبق يمكن القول بأن خرائط تيار القيمة قد ساعدت على نقل أسلوب الإفصاح المحاسبي إلى الجداول والرسومات التي قد تكون أكثر تعبيراً عن الأسلوب الكتابي.

ثالثاً: صندوق النقاط

يعتبر صندوق النقاط بمثابة المكان الذي يتم فيه وضع تلخيص لنتائج أداء تيارات القيمة، وعلى الأغلب تكون مدته كل أسبوع ويحتوي على المعلومات أو البيانات التشغيلية والمالية للحصول على أداء وعائدات تيارات القيمة، أما قدرة تيارات القيمة فيتم تقييم أدائها من خلال صندوق النقاط إذا كان هناك تغيير جوهري في عمليات الإنتاج المخطط لها (محسن، ٢٠١٦).

ويوجد استعمالات لصندوق النقاط يمكن إجمالها بما يلي: (رائد، ٢٠١٣)

- ١- تقييم المعلومات المقدمة لتيارات القيمة من فترة لأخرى أو من مرحلة إنتاج معينة إلى أخرى.

٢- مراقبة نتائج التحسين حسب ما هو مخطط له وتحديد الانحرافات وتحديد تكلفتها.

٣- تقديم معلومات وبيانات لمدير تيارات القيمة لمراقبة عمليات التحسين المستمر على التصنيع

الرشيق.

٤- توفير بيانات ومعلومات تشغيلية ومالية لتقييم ربحية كل تيار قيمة على حدة.

٥- زيادة كفاءة فريق العمل على إجراء التحسينات المستمرة التي يكون لها أثر إيجابي على الأداء

التشغيلي والمالي للمنتج.

٦- المساعدة على فهم التخطيط المستمر والناجح لتيارات القيمة وتتبع عمليات كفاءة وفاعلية

عمليات التحسين المستمر.

مما سبق يمكن استنتاج أن صندوق النقاط هو عملية متممة لتيارات القيمة بحيث تساهم في

نقل الخرائط من التعبير النوعي إلى التعبير الكمي من خلال التعبير النقدي عن تكاليف النشاطات،

بحيث يكون هناك مؤشرات مالية ونوعية حول عمليات الإنتاج.

استخدامات صندوق النقاط في اتخاذ القرارات الإدارية

يوجد عدة استخدامات لصندوق النقاط يمكن إجمالها بما يلي: (Maskell, 2016)

١- تم اتخاذ القرارات مع الأخذ بعين الاعتبار التأثير على تيار القيمة بالكامل. بدلاً من النظر إلى

المنتج أو خلية الإنتاج الفردية، كما أنه يمكن من رؤية التأثير الحقيقي لهذه القرارات على

النشاط التجاري.

٢- يقدم صندوق النقاط عرضًا شاملاً لتدفق القيمة. يأخذ في الاعتبار الأثر المالي، ولكن يأخذ أيضا التغييرات في القدرات والنتائج التشغيلية. بحيث يتم معالجة هذه القضايا لاتخاذ قرارات سليمة.

٣- تقديم معلومات بسيطة وواضحة. أي شخص يستخدم هذه المعلومات سيقضي وقته في معالجة قرار العملاء - وليس طرح أسئلة مثل "ماذا يعني هذا؟" أو "من أين جاءت هذه الأرقام؟" مما سبق يمكن استنتاج أن صندوق النقاط يوجد له استخدامات عدة تبدأ من عملية اتخاذ القرارات إضافة إلى تحديد الأثر المالي لتلك القرارات من خلال تطبيق أسلوب التكلفة والمنفعة والانتهاؤ بتقديم تقرير يحتوي معلومات واضحة وبالغة سهلة الفهم لأي شخص له علاقة بالإنتاج الرشيق.

إن صندوق النقاط يستخدم بشكل واسع في المحاسبة الرشيقة كونها تعرض الأداء لتيارات القيمة والنتائج التشغيلية والمالية وتحديد الطاقة المستخدمة في الإنتاج، كما أنها تساعد في احتساب تكاليف تيارات القيمة والمنافع التشغيلية والمالية التي تمت خلال عمليات التصنيع الرشيق، كما أن صندوق النقاط له تأثير مهم على اتخاذ القرارات لأنها توفر الأثر الإيجابي لتيارات القيمة بشكل عام. (عبد الجليل، ٢٠١٨) كما أنها توفر أرقامًا حقيقية لتكاليف الإنتاج أو لتكاليف تيارات القيمة للعمليات الإنتاجية، كما أن استخدامه يساعد على وجود كفاءة أكبر في نوعية قرارات عملية التصنيع الرشيق، إضافة إلى أنه يوفر معلومات سهلة وبسيطة الفهم مما ينعكس إيجابًا على أداء فريق العمل المتعلق بتصنيع السلعة أو الخدمة. (الداوودي، ٢٠١٧)

رابعاً : سياسة هوشين

تعني سياسة هوشين توفير الآليات المناسبة والأدوات التي تساعد على وجود الرقابة المباشرة

على كافة الأقسام والدوائر التي لها علاقة بالتصنيع الرشيق، بحيث تكون الرقابة على كافة

المستويات الموجودة في الوحدات الاقتصادية، ويقوم على تأسيس هذه السياسة مختلف المستويات الإدارية من خلال عمليات التخطيط والتنفيذ لها من خلال أنظمة وتعليمات رسمية تصدر من الإدارة العليا لجميع من لهم علاقة بعمليات التصنيع، كما أنها تمثل تنسيقاً مفصلاً لكافة العمليات التصنيعية في الشركة عن طريق ربطها بالمستويات العليا في إستراتيجية الشركة المصنعة. (عبد الجليل، ٢٠١٨) وتستخدم سياسة هوشين لتحقيق ما يلي: (الداوودي، ٢٠١٧)

١- إدارة لإيجاد وتطوير الخطط الإستراتيجية في المستقبل.

٢- العمل على تحسين الأدوات المستخدمة حالياً لتحويل الأهداف إلى واقع ملموس تم تحقيقه على أرض الواقع.

٣- تخطيط منهجية الإدارة الإستراتيجية في الشركة.

٤- وجود التفكير الجماعي لجميع المستويات الإدارية للعاملين لجعل الشركة التي يعملون بها من أفضل الشركات.

مما سبق يمكن استنتاج أن سياسة هوشين تعتبر الركيزة في تطبيق المحاسبة الرشيقة أو الإنتاج الرشيق حيث إنها تعتبر قاعدة بيانات لتحسين أدوات الإنتاج في الشركة ومرجعية للتخطيط الاستراتيجي إضافة إلى وجود الأفكار الجماعية لجميع المستويات الإدارية في الشركة.

خطوات سياسة هوشين في التصنيع الرشيق

إن تنفيذ سياسة هوشين تتطلب الخطوات التالية: (موسوي، ٢٠١٥)

١- العمل على تحديد المشاكل الرئيسية التي قد تواجه الشركة الصناعية ومحاولة إيجاد الحلول المناسبة لها.

٢- إيجاد أهداف وغايات قابلة للقياس بشكل منطقي وثابت وتحديد الأعمال التي تحقق تلك الأهداف.

٣- تحديد رسالة الشركة الصناعية التي تعتمد على التصنيع الرشيق بشكل أساسي.

٤- العمل على إيجاد استراتيجيات منطقية تساعد في تحقيق الأهداف الإستراتيجية المطلوبة.

٥- تحديد الإجراءات الفنية التي تسهل صياغة الاستراتيجيات الناجحة.

يلاحظ مما سبق بأن خطوات سياسة هوشين تبدأ من مراحل تحديد المشاكل المتعلقة بالإنتاج الرشيق وتحديد أهدافه بشكل يسهل تدعيم توجهات ورؤية الشركة، بحيث يمكن تعديل أو إيجاد إستراتيجية واضحة لتحقيق الإنتاج الرشيق للوصول إلى أعلى درجة من تخفيض التكاليف وأفضل درجة في جودة التصنيع.

إن تطبيق سياسة هوشين يتطلب ما يلي: (Ramezani, 2014)

١- تحديد رؤية المنظمة: من حيث تحديد سياسات وإجراءات مبتكرة لتحديث الرؤية قدر الإمكان وتحديد الهيكل التنظيمي السليم وتحديد الخطط اللازمة لتعزيز رؤية الشركة.

٢- تحديد الأمور الطارئة التي قد تحدث للشركة الصناعية أو الخدمية من خلال وجود أهداف تحدد كيفية الاستجابة لهذه التغيرات أو الطوارئ خلال عمليات التصنيع للخدمة أو السلعة.

٣- تطوير أهداف سنوية: من خلال تحديد أهداف يجب تحقيقها خلال فترة سنة وتحديد الأهداف التي لها علاقة بعدة سنوات حتى يكون هناك متابعة لتحقيق تلك الأهداف.

٤- تنفيذ الأهداف التي تم وضعها سواء لسنة واحدة أو لعدة سنوات من خلال تحديد أدوات الربط بين تلك الأهداف وتحديد أثرها في تخفيض ونوعية المنتجات.

٥- وجود مراجعات سنوية وشهرية لما تم وضعه من أهداف أو إجراءات للتأكد من مطابقتها لتنفيذ رؤية الشركة.

٢-١٤ التخطيط

تعرف عملية التخطيط بأنها الوظيفة الإدارية التي تتضمن الاختيار من بين البدائل بالنسبة لأهداف المشروع وسياساته وإجراءات العمل فيه وبرامجه، فإن لم يكن هناك أهداف أو سياسات أو إجراءات أو برامج بديلة يكون هناك نقص في عملية التخطيط المثالي، والتخطيط برأيي هو الطريق الذي يرسم بصورة مسبقة لسلوكه المسئولون عند اتخاذهم القرارات وتنفيذهم العمل وعملية التخطيط تستلزم عدد من المستويات الإدارية لتنفيذها (فضيلة، ٢٠١٢) ويوجد ثلاث مستويات إدارية وهي: (Anvari , 2011)

أولاً : التخطيط الاستراتيجي:

وهي عملية إقرار الأهداف وبشكل عام يمكن تنفيذها لتحقيق الأهداف أو تعرض كونها سياسات وأهدافاً واسعة كعوامل مساعدة للرقابة والتخطيط. (الديراوي، ٢٠١٧) كما تقوم معظم المنشآت بوضع خطط طويلة الأجل وأخرى قصيرة الأجل، وتكون الأولى من اختصاص الإدارة العليا التي يجب عليها الأخذ بعين الاعتبار كافة الاحتياطات لمواجهة كافة الاحتمالات والظروف ويجب أن تكون الخطة مرنة وشاملة لخطط بديلة يمكن استخدامها كلما تطلب الأمر، وكما ينبغي عند وضع الخطة الإستراتيجية دراسة وتحليل المشكلات الحالية والتفكير في المشكلات المتوقعة (الحدراوي، ٢٠١٣). ويمكن أن يصنف التخطيط الاستراتيجي من حيث مجالاته إلى:

- ١- **التخطيط الاقتصادي:** إذ يتم التخطيط للاقتصاد القومي مع مراعاة الاستثمارات ورفع مستوى المعيشة والدخل القومي، البطالة والتضخم..... الخ.
- ٢- **التخطيط الاجتماعي:** حيث يتم التصدي لحل المشاكل الاجتماعية التي تعيق عملية التنمية فيما يتعلق بالعادات والتقاليد والقيم الاجتماعية.
- ٣- **التخطيط المالي:** ويهتم هذا النوع بالعمل على تأمين مصادر التمويل للاحتياجات الواردة في خطط التنمية.

٤- التخطيط التنظيمي: وبه يجري العمل على تحديد سلطات ومسؤوليات مختلف العاملين في

الأجهزة المختلفة ذات العلاقة وتحديد الأهداف العامة ثم الأهداف الفرعية لكل دائرة.

ولكي يتحقق الهدف الرئيسي (الاستراتيجي) للمنشأة كالربح مثلا، لا بد من وجود أهداف

فرعية أخرى مثل الأهداف الوظيفية للمشتريات والمبيعات والإنتاج والنفقات ويقسم الهدف الفرعي

لكل وظيفة إلى أهداف جزئية أو تفصيلية وفقا لتنظيم الكل في المنشأة والنشاط الذي تمارسه

(الديراوي، ٢٠١٧)

يلاحظ مما سبق بأن التخطيط الاستراتيجي له عدة أبعاد منها الإدارية والاجتماعية والأبعاد

المالية مما يسهل وجود القواعد التشاركية في صياغة الأهداف الإستراتيجية للشركة سواء من

الأطراف داخل الشركة أو خارجها.

ثانيا : الرقابة الإدارية

وهي تهدف إلى مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير الممثلة لمستويات الأداء المفترض

تحقيقها بغرض قياس وترشيد عملية التخطيط.

ويلعب نظام المعلومات المحاسبية دوراً هاماً في تحقيق الارتباط بين وظيفتي التخطيط

والرقابة عن طريق أتباعه مبدأ التغذية العكسية في إعداد ومعالجة البيانات ،وتعتبر العلاقة بين

وظيفتي التخطيط والرقابة علاقة مترابطة ومتكاملة حيث لا يمكن تحقيق أهداف التخطيط إلا عن

طريق رقابة عملية التنفيذ، كما أنه يجب تنفيذها وقياس دقتها.(حسن علي، ٢٠١٦)

ثالثا: الرقابة العملية:

من خلالها يتأكد المدراء بأن المصادر المحصلة والمستخدمة تستعمل بكفاءة وفعالية في

إنجاز أهداف المؤسسة (حسن علي، ٢٠١٦).

٢-١٥ مراحل عملية التخطيط

هناك أربعة مراحل أساسية تمر بها عملية التخطيط وهي: (الحسبان، ٢٠١٣)

١. تحديد وتعريف المشكلة.

٢. البحث عن البدائل.

٣. تقييم البدائل اختيار البديل.

تتنوع احتياجات كل من هذه المراحل الأربع من البيانات:

١- مرحلة تحديد وتعريف المشكلة

نظام للمعلومات يساعد الإدارة في الكشف عن المشاكل والظروف المحيطة بها، وغالبا ما تتولد المعلومات التي تساعد في تحديد المشاكل خلال عملية الرقابة، لذلك يجب أن تكون الإشارات المرسله من نظام الرقابة تفصيلية بما يسمح ليس بالكشف عن المشاكل ولكن لفهم أسبابها وأثرها. (فضيلة، ٢٠١٢)

٢- مرحلة البحث عن البدائل

دراسة كل بديل من البدائل وتأثيره على خطة المشروع، حيث إن نماذج اتخاذ القرار تلعب دورا مهما في هذه المرحلة. لكي تتم عملية اتخاذ قرار معين لابد من وجود عدة بدائل متاحة، أما متخذ القرار لكي يختار أفضلها، حيث تعرف عملية اتخاذ القرار - بصورة عامة - بأنها : عملية اختيار البديل الأفضل (الأمثل) من بين عدة بدائل متاحة. ولكي تقوم الوحدة الاقتصادية بالتخطيط

لتحقيق أهدافها (الإستراتيجية والتشغيلية) فإن الأمر يستلزم اتخاذ قرار بالأساليب المتاحة واختيار أفضلها. (شلغام، ٢٠١٥)

٣- مرحلة تقييم البدائل

يلعب التقدير الشخصي لمتخذي القرارات دوراً أساسياً في هذه المرحلة. خلال هذه المرحلة يمكن للمعلومات المحاسبية أن تلعب دورها المتميز من خلال العمل على ترجمة المعلومات الوصفية لكل بديل من البدائل إلى صيغة كمية من خلال استخدام الوسائل المحاسبية اللازمة للتعبير الكمي والاستفادة أيضاً من الوسائل المساعدة الأخرى من بحوث العمليات والإحصاء والرياضيات، ومن خلال ذلك يتم إعداد تقارير وقوائم تفصيلية بكافة الاحتياجات المالية المستقبلية، وكذلك تحديد التدفقات النقدية الداخلة والخارجة لكل بديل طيلة فترة الخطة أو ربط هذه التدفقات بالموازنات الرأسمالية واحتساب تكلفة الفرص البديلة لكل بديل يمكن أن يستخدم (شلغام، ٢٠١٥).

٤- اختيار البديل المناسب

في ضوء المعدلات والمؤشرات المحددة في المرحلة السابقة يتم دراسة اتجاهات كل بديل وتحديد مستوى أهميته في ضوء الأهداف العامة للوحدة الاقتصادية. وتبرز أهمية المعلومات المحاسبية خلال هذه المرحلة من خلال القدرة على تحديد النتائج النهائية لكل بديل، وتوجيه نظر متخذ القرار نحو إمكانية اختيار البديل المناسب وتفضيله على البدائل الأخرى من خلال عمل المقارنات وتحديد المؤثرات الجانبية التي يمكن أن تؤثر في كل بديل خلال المدى القصير أو

المتوسط أو الطويل. وكما يتضح فوظيفة التخطيط تدور حول البحث عن الحلول البديلة لذلك فإنه بصدد تصميم أنظمة المعلومات، ويجب مراعاة تجميع وتشغيل البيانات في شكل تفصيلي نسبيًا، ومع مراعاة درجة التفصيل تتحدد بدورها بالمقدرة الفنية وباقتصاديات المعلومات (الديراوي، ٢٠١٧).

٢-١٦ وضع الأهداف للتخطيط

يجب أن يكون المحاسب على فهم تام بأهداف المنشأة حتى تكون مساهمته إيجابية في تحقيق الأهداف علما بأنه هناك أهداف خاصة بالمنشأة، وأهداف أخرى للعاملين بها ولكي يتحقق التوافق بين هذه الجهات فيجب أن يكون هناك تنسيقا بين تلك الأهداف المختلفة لتقادي التعارض في تحقيق أهداف الأطراف الأخرى. (الكرخي، ٢٠١٨)

ويلعب نظام المعلومات المحاسبية دورا هاما في تزويد الإدارة بالمعلومات الملائمة لوضع وتنفيذ أهداف المؤسسات المحددة. كما أنه يجب أن تزود كافة الأقسام والإدارات في المنشأة بالمعلومات المناسبة لكل وحدة على حدة. (الحدراوي، ٢٠١٣)

ويجب أن تتوافق الأهداف مع الفترة الزمنية للتخطيط لأنه يمكن النظر إلى التخطيط من حيث الفترة الزمنية كما يلي: (Anvari, 2011)

١- التخطيط طويل المدى:

وتتراوح فتراته الزمنية بين ٧-١٥ سنة وتتصف هذه الخطط باعتمادها على تنبؤات لفترات قادمة طويلة والذي يتمثل في إعداد الخطوط العريضة لمواجهة المستقبل بغرض تحقيق الأهداف الإستراتيجية.

٢- التخطيط المتوسط المدى:

وتتراوح مدته الزمنية بين ٣-٥ سنوات ويتصف بأنه أقل اعتمادا على التنبؤات المستقبلية من الخطط طويلة المدى.

٣- التخطيط قصير المدى:

ويتراوح بين ١-٢ سنة وهذا يمتاز بدقة لأنه يعتمد على توقعات قريبة، حيث إن موظفي الأقسام والإدارات المختلفة بالشركة على وعي تام بالأهداف العريضة للشركة وكذلك على استعداد للمساهمة في تحقيق هذه الأهداف، ويكون كل قسم مسئولاً عن إعداد البرامج والخطط التشغيلية اللازمة لتحقيق تلك الأهداف وفي سبيل ذلك يلزم أن يكون هناك اتصال بين الأقسام والإدارات بعضها البعض بصورة دائمة حتى يمكن التنسيق بين أهدافها التشغيلية، سيكون الاتصال عادة من خلال نظم المعلومات المحاسبية.

٢-١٧ خصائص التخطيط الناجح

التخطيط الناجح يجب أن تتوفر فيه الخصائص التالية: (عفيف، ٢٠١٠)

- ١- الشمول: لا تقتصر الخطة على نشاط واحد، خاصة أن معظم المتغيرات والعوامل ذات العلاقة بموضوع التخطيط هي ذات تشابك وترابط وليس من الفائدة أن تخطط المنشأة دون التكاليف والتسويق.
- ٢- الواقعية: وهي عدم المبالغة في التصورات الخيالية فيجب أن تعتمد الخطة على أخذ الموارد المتاحة في الحاضر وفي المستقبل بعين الاعتبار فكلما كانت الخطة أقرب إلى الواقع كانت ناجحة.
- ٣- المرونة: لا بد للخطة أن تتصف بالمرونة حيث يترك المجال أمام المنفذين ليتصرفوا وفق الخطوط العريضة للخطة وحسب المستجدات الطارئة.
- ٤- الثبات: ويقصد به الثبات بالخطوط العريضة للخطة ولا يعني الجمود وهذا أمر ضروري لضمان درجة مقبولة من الاستقرار والاطمئنان.
- ٥- الالتزام: وهذا يعني التزام كافة الأطراف في المنشأة بما ورد بالخطة والعمل على تحقيق الأهداف.

٦- الاستمرارية: لا تنتهي عملية التخطيط بانتهاء الأعداد ثم الإقرار, بل يتعدى ذلك إلى مرحلة التنفيذ والمتابعة والتقييم, ونظرا لأهمية التخطيط وفوائده فالأمر يستدعي إمكانية تتابع الخطط وتلاحقها وتناسقها في إطار عام وشامل وواسع.

٧- الإعلان عن الخطة:

يلاحظ مما سبق أنه إذا ما تم تطبيق الخطوات السابقة بدرجة جيدة فإن الشركة قد تصل إلى درجة الإنتاج الرشيق تلقائيا, على اعتبار أن الخطة تشاركيه تعلن للجميع وجميع الأطراف تشارك في صياغتها, وتمثل تلك المتطلبات نقطة ارتكاز للإنتاج الرشيق أو المحاسبة الرشيقة.

٢-١٨ تخطيط العمليات الإنتاجية

لزيادة الإنتاجية فإن المصانع أو الشركات الصناعية تحتاج إلى وجود خطة للعمليات الإنتاجية أو تخطيط العمليات الإنتاجية, لذلك فإن الخطة الإنتاجية هي تجميع لعمليات التي تغطي مختلف الجوانب والنشاطات التي تضمن الوجود للمعدات والمواد الأولية وتشغيلها في الوقت المحدد أو المطلوب, كما أن خطة الإنتاج تمثل خريطة وصول تصف لفريق عمل التصنيع من أين يبدأون وكيف يعملون وصولا للمنتج النهائي المطلوب (عفيف, ٢٠١٠), وتخطيط العمليات الإنتاجية يوجد له عدة منافع من أهمها: (Athalye, 2015)

١- تخفيض تكاليف الأيدي من خلال التخلص من الفاقد أو الهدر قدر الإمكان وتطوير تدفق البيانات التكاليفية.

٢- تخفيض تكاليف الإنتاج من خلال شراء المخزون في وقت الحاجة له فقط بناء على طلبات ورغبات العملاء, وهذا يساعد على سلامة بنود المخزون من التلف.

٣- زيادة كفاءة عمل الآلات من خلال زيادة طاقتها وقدرتها الإنتاجية.

٤- ضمان تسليم السلعة أو الخدمة المطلوبة في الوقت المناسب.

٢-١٩ عوامل نجاح تخطيط العمليات الإنتاجية

يوجد عدة عوامل إذا توفرت فإنها تشكل في مجموعها عوامل نجاح تخطيط العمليات

الإنتاجية من أهمها: (Kumar, 2014)

١- **التنبؤ بتوقعات السوق:** حتى تكون الخطة فعالة فإنه من الضرورة وجود درجة ثبات في توقع

احتياجات السوق من سلعة معينة، ويمكن ضمان ثبات أو مصداقية توقعات السوق من خلال

عوامل مثل : المعلومات التاريخية، ومعرفة اتجاهات أو توجهات السوق، ودرجة استقرار طلبات

العملاء. (الكيجي، ٢٠١٤)

٢- **مراقبة أو تخطيط المخزون ومتابعة تحركاته:** يجب عمل خطة لمستويات المخزون من المواد

الأولية أو الإنتاج تام الصنع ضمن مستويات الحد الأدنى وحد الأمان المسموح به، حيث إن

هذا يساعد على ضمان وصول المواد في الوقت وصرفها وتصنيعها وصولاً للمنتج النهائي

للمعمل. (الشقاحين، ٢٠١٤)

٣- **توفر الآلات اللازمة للعمل وتوفر الموارد البشرية:** يجب توفر الآلات مع توفير الدعم الفني

لضمان تشغيلها بكفاءة في فترات التصنيع للمنتج، كما أنه يجب توفر العنصر البشري المدرب

على وضع خطط الإنتاج وكيفية متابعتها ابتداءً من المستويات الدنيا من الخطة وحتى

الوصول إلى أعلى المستويات من تنفيذ متابعة الخطة الإنتاجية (عفيف، ٢٠١٠).

٤- **عوامل الخطورة:** يجب توفير معلومات عن المخاطر التي قد تواجه عمليات التصنيع من خلال

حصر المخاطر ومحاولة إيجاد الحلول قبل حدوثها، وإيجاد الحلول الفنية في حال حدوثها،

وعملية حصر المخاطر تأتي من وجود الخبرة السابقة أو وجود بيانات تاريخية لكيفية التعامل

٥- مع المخاطر والتخفيف منها قدر الإمكان. (الكيجي، ٢٠١٤)

٢-٢٠ كيفية عمل تخطيط العمليات الإنتاجية

جميع النشاطات التشغيلية تبدأ من وجود خطة الإنتاج التي توضح كيفية تفاصيل عناصر الخطة مع بعضها البعض، كما أن الخطة بشكل عام تضمن المواد والتخزين وتوفير الآلات والموارد البشرية واحتياجات التدريب وتوفير الأساليب لإكمال العملية الإنتاجية بالوقت المناسب، ولعمل ذلك لابد من توفير بيانات تاريخية حول طلبات العملاء في السوق. (الكرخي، ٢٠١٨)

كما أن عمل الخطة الإنتاجية تتم من خلال ما يلي: (الشقاحين، ٢٠١٤)

١- طلبات المواد الأولية: إن توفير طلبات المواد الأولية تتم من خلال عمليات شحن مبرمجة مسبقاً لضمان وصول الكميات المطلوبة حسب الخطة، كما أنه يجب الاتفاق مع الموردين على شحن المواد اللازمة حسب اتفاق مسبق لضمان جودة مناسبة في المواد الأولية (الحدراوي، ٢٠١٣)

٢- شراء المعدات: قد يتطلب شراء معدات وأدوات متخصصة لبدء عملية الإنتاج فترة زمنية أطول. مع الأخذ بعين الاعتبار أنه قد يكون من الضروري تصنيع المعدات أو جعلها صعبة الإعداد. قد يتطلب هذا النوع من المعدات أيضاً تدريباً خاصاً. (الديراري، ٢٠١٧)

٣- الاختناقات: هي قيود في تدفق العملية، ويجب تقييمها مسبقاً حتى تتمكن من التخطيط حولها أو إزالتها قبل بدء الإنتاج. عندما تقوم بتقييم الاختناقات المحتملة، فإنه قد تنتقل إلى منطقة أخرى من العملية. يمثل التعامل مع الاختناقات تحدياً مستمراً لأي عمل تجاري.

٤- الاستحواذ على الموارد البشرية والتدريب: قد تتطلب الوظائف الرئيسية أو المتخصصة تدريباً مكثفاً على المعدات المتخصصة أو العمليات الفنية أو المتطلبات التنظيمية. يجب مقابلة هؤلاء

الموظفين بدقة حول مهاراتهم. عند التعاقد معهم، إتاحة الوقت الكافي للتدريب والتأكد من أنهم مؤهلون في عملهم قبل بدء المهمة. سيضمن ذلك سير العملية أو الخدمة بسلاسة. kumar, (٢٠١٤)

٥- تعتبر توفير خطة الإنتاج الأساس لترتيب العمل الفعلي وتخطيط تفاصيل الأنشطة اليومية: عندما تأتي أوامر المبيعات، يوجد حاجة إلى معالجتها بشكل فردي بناءً على أولويتها. ويجب وتحديد أهمية أمر المبيعات وتدفق العمل وموعد تحديده. بعد ذلك، يجب تقييم درجة الاستعداد للإنتاج أو لتقديم الخدمة.

ولذلك سوف تحتاج إلى تحديد: (Lopes , 2015)

- إذا كان المخزون متاحًا في النقطة التي يبدأ العمل فيها؟ إذا لم يكن الأمر كذلك، فيجب إعادة جدولة العمل عندما تصبح الإمدادات متوفرة. ليس هناك جدوى من جدولة العمل الذي لن يكون هناك إمكانية من إتمامه.
- التأكد من توفير الموارد اللازمة للإنتاج، وفي حال عدم توفرها يجب عمل خطة لتوفيرها عند الحاجة لها.
- التأكد من أن الوقت اللازم لإنتاج الخدمة أو السلعة هو ضمن ساعات العمل المسموح العمل بها، وفي حال لم يتم ذلك يتم إعادة جدولة نظام العمل لتتوافق مع نظام التصنيع المطلوب .
- يجب الأخذ بعين الاعتبار إمكانية تخفيض المخاطر قدر الإمكان.

٢-٢١ مراحل نجاح التخطيط للعمليات الإنتاجية والرقابة عليها

يوجد عدة مراحل تساعد على نجاح تخطيط العمليات الإنتاجية وهي: (الكرخي، ٢٠١٨)

١- **خطة العمل الإستراتيجية:** تعد خطة العمل الإستراتيجية بياناً لأهداف الشركة الإستراتيجية والتطلعية، وتركز على الربحية، والإنتاجية، وأوقات العملاء، والمجالات الرئيسية الأخرى للأعمال. تعطي الخطة توجيهًا عامًا حول كيفية تأمل الشركة في تحقيق أهدافها. كما يوفر التوجيه والتنسيق بين الوظائف المختلفة للشركة.

مستوى التفصيل في الخطة الإستراتيجية ليس عالياً، حيث إنه يحتوي على متطلبات السوق والإنتاج العامة وليس مبيعات الأصناف الفردية. خطة الأعمال الإستراتيجية الموضوعية بشكل جيد تقود كل شيء في العمل. بل هو أيضاً مدخلات لعملية تخطيط المبيعات والعمليات.

٢- **خطة المبيعات والعمليات:** هي خطة متعددة المهام ومتسقة، تتضمن المبيعات والتسويق وتطوير المنتجات والعمليات والإدارة العليا. تتم مقارنة الطلب الفعلي بشكل متكرر مع خطة المبيعات. يتم تقييم إمكانات السوق ويتم التنبؤ بالطلب المستقبلي. يتم إبلاغ خطة التسويق المحدثة بالتصنيع والهندسة.

٣- **جدول الإنتاج الرئيسي:** وتعد خطة إنتاج شراء على مستوى فردي، حسب الفترة الزمنية. يعتمد أفق التخطيط على أوقات الإنتاج والشراء، ولكنه عادة ما يكون وحدات أصغر من الوقت. كما أنها تقدم جدولاً رئيسياً مع جدول بناء متوقع من خلال تكوينات منتج محددة

وكميات وتواريخ. وتحتاج إلى صلاحية من خلال تخطيط السعة التقريبية وناتها هو مدخل إلى مرحلة تخطيط متطلبات المواد. (ليندا، ٢٠١٨)

٤- **تخطيط متطلبات المواد:** من خلال الرجوع إلى البيانات الفعلية للفواتير وبيانات طلبات الشراء ومقارنتها مع مخزون الأمان ، وبعدها يتم اتخاذ قرار لشراء أو شراء المواد المطلوبة حسب أوليات الشراء في الشركة. (سني، ٢٠١٧)

٥- **مراقبة نشاط الشراء والإنتاج:** الشراء هو المسئول عن إنشاء ومراقبة تدفق المواد الخام إلى المصنع. ومستوى التفاصيل مرت على مكونات فردية ومراكز عمل و أوامر- بما في ذلك يمكن مراجعة الخطط حسب الحاجة يوميًا حسب ما يلي: (الداوودي، ٢٠١٧)

- تعيين أولوية لأوامر كل متجر.
- الحفاظ على العمل في عملية المعلومات.
- نقل حالة طلب متجر.
- توفير بيانات الإنتاج الفعلي.
- توفير الكمية حسب الموقع، من خلال مركز العمل، وبترتيب محلل المحاسبة.
- قياس كفاءة الاستخدام وإنتاجية القوى العاملة والآلات.

٢-٢٢ تطوير عملية تخطيط العمليات الإنتاجية

يمثل تخطيط الإنتاج أساس عملية التصنيع. والغرض من تخطيطها هو إنتاجه وتنظيم الموارد من أجل إدارة تكاليف الإنتاج والوقت والموارد الأخرى بكفاءة، مثل التوظيف في العمليات التجارية. يشمل تخطيط الإنتاج عناصر متنوعة تتراوح من الأنشطة اليومية للموظفين إلى ضمان التسليم الدقيق للمنتجات العملاء. قد تصل عملية التصنيع إلى كامل إمكاناتها عندما يكون لديها

أكثر عمليات تخطيط الإنتاج فعالية وكفاءة لمستوى الإنتاج، لذلك فإن تطوير تخطيط عمليات الإنتاج تتم عن طريق ما يلي: (الكرخي، ٢٠١٨).

١- **تقييم ورصد الطاقة الإنتاجية:** إن فهم القدرة الإنتاجية والتأكد من مراقبتها بانتظام من قبل مديري الإنتاج والمشاركين في التخطيط يعتمد على إنشاء القدرة الإنتاجية للشركة وتوثيقها. وتشمل جميع المتطلبات المادية والبشرية اللازمة في نهاية الإنتاج. ونشر المعلومات لاستخدامها من قبل المديرين الموظفين. (الديراوي، ٢٠١٧)

٢- **تطوير متطلبات تخطيط الإنتاج على أساس تقييم القدرات الإنتاجية:** استخدام متطلبات تطوير السعة المطورة لتحديد احتياجات العمل والموارد الآلية المطلوبة لإنجاز جميع مهام الإنتاج. إضافة إلى توثيق ومراجعة كل تغييرات الإنتاج. على سبيل المثال، عند زيادة احتياجات العملاء والسوق وتوظيف المزيد من الموظفين، يتم زيادة الطاقة الإنتاجية وفقاً لذلك. إذا انخفضت احتياجات الإنتاج لأي سبب من الأسباب، يتم توثيق هذا التغيير.

٣- **فهم جوانب سلسلة التوريد:** والتي تشمل جميع المصنعين والموردين والموزعين ومرافق التخزين والعملاء المشاركين في إنتاج المنتجات وترتيبها وتسليمها. إن جدولة وإدارة سلسلة التوريد تعرف على التقنيات الكامنة وراء جدولة سلسلة التوريد لتحسين كفاءة سلسلة التوريد. كما يتم مناقشة التقنيات الجديدة مع المديرين التنفيذيين والمديرين والموظفين المناسبين الآخرين.

٤- **استخدام نظم إدارة سلسلة التوريد (SCM) كجزء من إستراتيجية التخطيط والجدولة المتقدمة:** النظر في هذه الأنظمة يستخدم لتسهيل إدارة الإمداد والتموين والخدمات وتدفق المعلومات من خلال سلسلة التوريد. كما أنها تستخدم لإدارة اتصالات الإنتاج بين الشركة

والمصنعين والموردين والمقاولين من الباطن والموزعين والمحلات التجارية للمستخدمين النهائيين والعملاء.

٥- النظر في تبادل البيانات الإلكترونية (EDI) للمساعدة في تخطيط الإنتاج: وذلك من خلال الاستخدام الأمثل لأدوات تكنولوجيا المعلومات ونقل البيانات والمعلومات التكاليفية للأشخاص المصرح لهم بالاطلاع على تلك البيانات.

٢-٢٣ مراحل تخطيط العمليات الإنتاجية

١- التوجيه: تعتبر أول خطوة في تخطيط العمليات الإنتاجية، وتعرف على أنها خريطة توضح سير العملية الإنتاجية مع وضع الخطوات التسلسلية فيها من حيث كمية ونوعية الإنتاج وتحديد الموارد المادية والبشرية المطلوبة للإنتاج وتحديد الخطوات اللازمة لعملية التصنيع وتحديد مكان التصنيع. وقد تكون عملية التوجيه سهلة أو معقدة وهذا يعتمد على طبيعة السلعة المراد إنتاجها للعملاء. (الحسبان، ٢٠١٣)

٢- الجدولة: وهي الخطوة الثانية من تخطيط العمليات الإنتاجية وهي تمثل: تحديد قيمة العمل المراد إنجازه وتحديد أوليات العمليات الإنتاجية اللازمة للتصنيع وتحدد نقطة البداية والنهاية للإنتاج أو التصنيع وتحدد البيانات المطلوبة، وتحدد وقت تدفق المعلومات لأصحاب العلاقة في أي مرحلة من مراحل الإنتاج، كما أن عنصر الوقت يلعب دوراً أساسياً في عملية الجدولة حسب طبيعة المنتج المراد تصنيعه. (الحدراوي، ٢٠١٣)

٣- مرحلة توصيل المعلومات أو البيانات المتعلقة بعملية الإنتاج: وتتضمن عملية التوصيل: حل القضايا أو المشاكل المتعلقة بالمواد أو العمالة الفعلية اللازمة للإنتاج، حل القضايا

المتعلقة بتفسير التعليمات للموظفين والمتعلقة ببداية عملية التصنيع، والمحافظة على إنهاء مراحل الإنتاج خلال الوقت المحدد لكل مرحلة على حدة، وتحريك عمليات الإنتاج من مرحلة إلى أخرى حسب عملية الجدولة الموضوعية مسبقاً، وعمل المراقبة على مراحل الإنتاج، وتسجيل أفضل وقت لعمل الآلات والمحافظة على كفاءة تشغيلها. (الكرخي، ٢٠١٨)

٤- المتابعة: وهي تتعلق بالمتابعة ومراقبة تنفيذ الخطوات السابقة حسب الخطة الموضوعية من حيث النوعية والكمية والتوقيت المناسب لتسليم السلعة أو الخدمة للعميل، كما أنها تقيس الوقت الفعلي لإنجاز عملية التصنيع ومقارنته مع الوقت المتوقع لتقييم الأداء.

٢-٢٤ مفهوم وخصائص وأهمية الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

مفهوم الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية هي الشركة التي تتكون من عدد من المؤسسين لا يقل عن اثنين يكتتبون فيها باسم قابلة للتداول والتحويل والدمج، وتستمد اسمها من غاياتها ولا يجوز أن تكون باسم شخص طبيعي وتكون مدة هذه الشركة غير محدودة. لذلك فإن الشركات الصناعية تقوم على تحويل المواد الأولية والعمل المباشر إلى منتج آخر يختلف عن المدخلات ، لذلك فهي منشأة تحويلية تقوم على تحويل المواد الأولية إلى صناعات تحويلية حسب طلبات العملاء (كلبونة ، ٢٠١١).

خصائص الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

تمتاز الشركات الصناعية بما يلي: (هديب ، ٢٠١٠)

(١) خلوها من العنوان حيث يستمد اسمها من طبيعة عملها أو من المنطقة التي تعمل فيها.

- ٢) رأس المال مقسم إلى أسهم اسمية متساوية القيمة قابلة للتداول.
- ٣) الاستمرارية حيث لا تتوقف حياة الشركة على حياة المساهمين.
- ٤) المسؤولية محدودة عن خسائر الشركة والتزاماتها بمقدار مساهمة كل فرد فيها.
- ٥) تطرح أسهمها للاكتتاب العام وهذا يعني أن لكل مواطن الحق في شراء أسهم من أسهمها عند التأسيس.

- ٦) الشخصية الاعتبارية والمعنوية المستقلة حيث أن للشركة ذمة مالية منفصلة عن الذمة المالية للمساهمين وشخصية اعتبارية مستقلة عن شخصية المساهمين.
- ٧) قابلية الأسهم للتداول بيعاً وشراءً دون الرجوع إلى إدارة الشركة.

أهمية الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

تتبع أهمية الشركات الصناعية بما يلي (هديب ، ٢٠١٠)

- ١) تعتبر أهم أنواع الشركات وأكثرها تأثيراً في التطور الاقتصادي الحديث.
- ٢) تزيد من إقبال الناس على المساهمة فيها نظراً لاعطائها صفة الشخصية الاعتبارية.
- ٣) تحقق روح المبادرة التي توجد الأعمال، وتوجد روح الادخار التي توجد رجال الأموال.
- ٤) تعتبر مرآة الاقتصاد في أي بلد والتي تعكس نموه وتطوره.

الدراسات السابقة

الدراسات باللغة العربية

١-دراسة عوض الله (٢٠١٨) بعنوان "أثر التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد ونظام

المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف -دراسة ميدانية في الشركات الصناعية السودانية".

هدفت الدراسة إلى التطور الذي حدث في أنظمة التكاليف وأثر التحول من أساليب التكاليف

التقليدية إلى أساليب التكاليف الحديثة وأثر ذلك على تخفيض تكاليف الإنتاج. وتم استخدام الأسلوب الاستنباطي في الحصول على المعلومات إضافة إلى الأسلوب التاريخي من خلال تتبع تكاليف الإنتاج مع تحول بعض الشركات الصناعية من الأنظمة التقليدية للتكاليف إلى الأنظمة الحديثة للتصنيع. وتم استخدام أساليب إحصائية مثل اختبار كرونباخ ألفا لإيجاد درجة الاتساق الداخلي لإجابات أفراد عينة الدراسة وتم استخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري. ومن أهم نتائجها : إن مراجعة أنظمة التكاليف وتحديثها من فترة لأخرى له أثر إيجابي على تخفيض تكاليف المنتجات في الشركات الصناعية السودانية، ومن أهم توصياتها: ضرورة إجراء عمليات التطوير المستمر لعمليات التصنيع بما يحقق تخفيض تكاليف الإنتاج للوصول إلى التكلفة الحقيقية للمنتجات, مما له من أثر على تخفيض تكاليف الإنتاج. وساهمت هذه الدراسة في الدراسة الحالية في صياغة عنوان الدراسة المتمثل بالمحاسبة الرشيقة كما ساهمت في تحديد مجال التطبيق في الشركات الصناعية. بينما اختلفت هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في مكان تطبيق الدراسة وهو في الأردن, كما أنها ركزت على أثر المحاسبة الرشيقة على تخطيط عمليات الإنتاج وليس تخفيض التكاليف.

٢-دراسة عابدين (٢٠١٧) بعنوان "دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف وقياس الأداء المالي"

هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم المحاسبة الرشيقة ومبادئها وأهميتها, إضافة إلى التعرف على دور استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف عناصر الإنتاج سواء للمواد الأولية أو العمل أو التكاليف الصناعية غير المباشرة, ومن أهم نتائج الدراسة: إن استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة وخاصة سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة لها دور مباشر في تخفيض التكاليف في شركات المقاولات وتقليل الهدر والضياع في الوقت والموارد, إضافة إلى أنه لا يمكن

تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة على حساب الجودة التي يجب أن تكون في المقام الأول كون الزبون يهتم بجودة المنتج. ومن أهم توصياتها: ضرورة تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة في الشركة عينة الدراسة لما له من دور مباشر في تخفيض التكاليف وتحديد أماكن الهدر والضياع والقضاء عليه، وضرورة العمل على استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة وخاصة سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة لأنها توفر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات وإعداد التقارير بوضوح وسهولة في الوقت المناسب، وساهمت هذه الدراسة في أثر الإطار النظري لها وساهمت في صياغة عنوان الدراسة، بينما اختلفت معها في طبيعة الدراسة، حيث إن هذه الدراسة ميدانية وليست مقابلات شخصية كما أن هذه الدراسة تركز على دراسة أثر المحاسبة الرشيقة على تخطيط عمليات الإنتاج وليس تخفيض تكاليف الإنتاج.

٣-دراسة الطيب (٢٠١٧) " مدى توفر مقومات المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية في غزة "

هدفت الدراسة إلى إظهار دور المقومات الإدارية والمقومات الإجرائية للمحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية في غزة . تم استخدام الاستبانة كأداة في الحصول على البيانات الأولية وتم توزيعها على ١٢٠ شركة صناعية في قطاع غزة، وتم استرداد ١٠٤ استبانات . وتم استخدام أساليب إحصائية مثل الوسط الحسابي والانحراف المعياري وكرونباخ ألفا والتكرارات والنسب المئوية. ومن أهم نتائج الدراسة: وجود المقومات المادية والإجراءات في الشركات الصناعية في غزة في فلسطين من حيث قوة الأداء والنظام الإداري السليم. ومن أهم توصياتها: ضرورة تبني الشركات الصناعية في قطاع غزة وسائل وأدوات المحاسبة الرشيقة، وضرورة نشر ثقافة الإنتاج الرشيق والتفكير الإداري الرشيق بين الموظفين. وساهمت هذه الدراسة في صياغة مشاكل الدراسة وإثراء الإطار النظري للدراسة.

٤- دراسة محسن (٢٠١٦) "أثر استخدام المحاسبة الرشيقة على تحقيق الميزة التنافسية في ظل إدارة الجودة الشاملة"

هدفت الدراسة إلى إيجاد العلاقة بين أدوات المحاسبة الرشيقة وتحقيق الميزة التنافسية باستخدام التكلفة المستهدفة في إطار الجودة الشاملة، واعتمدت الدراسة على إعداد استبانة وزعت على البنوك التجارية في فلسطين بحيث تم توزيع ١٢٥ استبانة على المدراء الماليين والمدققين

الداخليين في البنوك التجارية في فلسطين، أن أكثر التأثيرات على تحقيق الميزة التنافسية تتمثل بالتكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف، كما أظهرت الدراسة أن أدوات المحاسبة الرشيقة لها أثر إيجابي على تحقيق الإدارة الجودة الشاملة. ومن أهم توصياتها: ضرورة التدرج في تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة، إضافة إلى نشر مفهوم المحاسبة الرشيقة بين الموظفين، واعتمادها كأساس عند اتخاذ القرارات في أي شركة. واتفقت هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في متغير تخفيض التكاليف كأحد مشاكل الدراسة الحالية، كما اختلفت معها في تحديد مجتمع وعينة الدراسة ومجال تطبيق الدراسة، حيث إن الدراسة الحالية تركز على محاسبي التكاليف والإنتاج في قطاع الصناعة.

٥-دراسة شجاع (٢٠١٥) بعنوان "دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف"

هدفت هذه الدراسة إلى دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف الإنتاج في شركة الورق الصحي في الأردن، بحيث ركزت الدراسة على دور التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف الإنتاج كما هدفت إلى تحديد أماكن الهدر والضياع في مراحل الإنتاج، كما هدفت إلى البحث عن أساليب جديدة لتخفيض التكاليف. واعتمدت الدراسة على استبانة تم توزيعها على المدراء الماليين ومدراء الإنتاج ومحاسبي التكاليف، وتم استخدام أساليب إحصائية مثل التكرارات والوسط الحسابي وكرونباخ ألفا، ومن أهم نتائج الدراسة أن سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة لها أثر إيجابي على تخفيض تكاليف الإنتاج. ومن أهم نتائج الدراسة " ضرورة تطوير وتحديث أساليب المحاسبة الرشيقة التي لها أثر على تخفيض تكاليف الإنتاج، إضافة إلى عقد الندوات والمؤتمرات التي لها علاقة تركيز مباشر على أساليب وأدوات المحاسبة الرشيقة. وساهمت الدراسة الحالية في صياغة عنوان الدراسة من حيث درجة تأثير المحاسبة الرشيقة، كما ساهمت في صياغة مشكلة الدراسة المتعلقة بتخفيض التكاليف. بينما اختلفت هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في مجتمع وعينة الدراسة إضافة إلى أن الدراسة الحالية تبحث في متغيرات أخرى مثل تدريب الموظفين.

٦-دراسة الداوودي (٢٠١٥) بعنوان " تطبيقات التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ضمن

إطار المحاسبة الرشيقة دراسة تطبيقية في الشركة العامة للإسمنت الجنوبية - معمل إسمنت النجف".

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر جوده التكامل والتنسيق بين نظام تكاليف الأنشطة

وطرق وأساليب المحاسبة الرشيقة في تطوير عمليات التصنيع في العراق، واعتمد الباحث على

التقارير المالية والمقابلات الشخصية لبعض العاملين في مصنع الإسمنت في النجف في العراق كعينة من الشركات الصناعية في العراق. ومن أهم نتائج الدراسة: إن استخدام نظام تكاليف الأنشطة بإطار المحاسبة الرشيقة يساعد في تحديد الأنشطة الأساسية أو الأنشطة غير الأساسية في عمليات التصنيع، مما يشكل قاعدة في تخفيض تكاليف الإنتاج للشركات الصناعية الإسمنتية في العراق. كما أظهرت الدراسة أن هناك أثراً إيجابياً من تطبيق أساليب المحاسبة الرشيقة على نظام تكاليف الأنشطة في المجالات الصناعية بشكل عام. ومن أهم توصيات الدراسة: ضرورة قيام الشركات الصناعية في مجال الإسمنت على التغيير في طرق التصنيع إلى الإنتاج الرشيق للوصول إلى التكاليف الحقيقية للمنتجات الصناعية وغير الصناعية، وساهمت هذه الدراسة في الدراسة الحالية في تحديد مجال التطبيق وهو قطاع الشركات الصناعية كما ساهمت في إثراء الإطار النظري للدراسة وساهمت في صياغة عنوان الدراسة. بينما اختلفت معها في أن هذه الدراسة تركز على تخطيط عمليات الإنتاج وليس التكامل مع أساليب المحاسبة الإدارية.

٧- دراسة المشهراوي (٢٠١٥) بعنوان "دور محاسبة الترشيد-الرشيقة- في دعم إستراتيجية الاستدامة من وجهة نظر محاسبية "

هدفت الدراسة إلى استطلاع وجهات نظر المحاسبين حول مدى قدرة محاسبة الترشيد على دعم إستراتيجية استدامة منظمات الأعمال التجارية في العراق (بغداد)، وفي سبيل تحقيق أهداف الدراسة تم وضع مجموعة من المتطلبات التي تحقق الاستدامة، كما قسمت دراسة المحاسبين إلى ثلاث فئات: المحاسبين في مكاتب المحاسبة، والمحاسبين في الشركات والمؤسسات، والمحاسبين الأكاديميين. وقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي في إعداد الدراسة، وتم استخدام الاستبانة كأداة لجمع المعلومات من عينة الدراسة باستخدام دراسة العينة العشوائية وقد تم توزيع ١٢٠ استبانة، وتم التفرغ والتحليل باستخدام SPSS.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: أن فئات المحاسبين الثلاث تؤيد الافتراض

القائل بأن تطبيق محاسبة الترشيد يدعم تحقيق متطلبات استدامة منظمات الأعمال السبع وهي:

تحسين مؤشرات استمرارية منظمات الأعمال، وارتفاع معدلات النمو في المنظمة، وجذب أفضل العملاء واستبقائهم، وتحقيق رضا الموظفين وولائهم، ودعم القدرة التنافسية، وخفض الإسراف. ومن أهم توصياتها: ضرورة إيجاد نقاط التقاء بين أدوات المحاسبة الرشيقة وأدوات المحاسبة التقليدية لتسهيل التحول إلى المحاسبة الرشيقة، ضرورة وجود تشريعات داخلية تشجع على تطبيق المحاسبة الرشيقة. وساهمت هذه الدراسة للدراسة الحالية في تحديد أسلوب الدراسة الميدانية المتمثلة بتوزيع استبانة على مجتمع وعينة الدراسة، كما أنها ساهمت في تحديد عينة الدراسة المتمثلة بمحاسبى التكاليف والإنتاج في الشركات الصناعية، واختلفت عن الدراسة الحالية في أنها أخذت متغيرات أخرى مثل تخفيض التكاليف وإرضاء الموظفين والتخطيط المالي.

٨-دراسة الحميداوي (٢٠١٥) " توظيف الإنتاج الرشيق في إعادة تصميم الخدمة حالة مستشفى الديوانية التعليمي "

هدفت الدراسة إلى إظهار أثر خرائط تدفق القيمة على تحويل الإنتاج التقليدي إلى الإنتاج الرشيق في مستشفى الديوانية التعليمي في العراق. وتم استخدام أسلوب دراسة الحالة في المستشفى المذكور. واعتمدت الدراسة على الملاحظات لعمليات التصنيع التقليدي ومقارنته بالإنتاج الرشيق لتحديد كيفية التحول للإنتاج الرشيق، والاعتماد على المقابلات الشخصية. ومن أهم نتائج الدراسة أن استخدام أسلوب خرائط القيمة له أثر إيجابي على تخفيض تكاليف الانتظار في العملية التصنيعية إضافة إلى تحسين جودة الخدمة التعليمية في المستشفى. ومن أهم توصياتها ضرورة تواجد الكوادر البشرية في المستشفى بشكل مستمر، الأمر الذي يساعد على تخفيض أوقات الانتظار مما يساهم في تخفيض تكاليف الانتظار وبالتالي تخفيض تكاليف الإنتاج. وساهمت الدراسة الحالية في صياغة المشكلة الثانية للدراسة المتمثلة بخرائط القيمة إضافة إلى صياغة عنوان الدراسة.

٩- دراسة عيسى (٢٠١٥) " المحاسبة الرشيقة نموذج مقترح لتيار القيمة في شركة فاميلي لإنتاج المواد الغذائية"

هدفت الدراسة إلى اقتراح الأساليب المناسبة من المحاسبة الرشيقة في شركة فاميلي للمواد الغذائية في الأردن، بحيث ركزت الدراسة على دراسة تيار القيمة كأحد أساليب المحاسبة الرشيقة. واعتمدت الدراسة على المقابلات الشخصية مع المدراء الماليين ومدراء عمليات التصنيع في الشركة إضافة إلى المدققين الداخليين والمحاسبين ذات العلاقة. ومن أهم نتائج الدراسة: إن أسلوب تيارات القيمة يعتبر من الأدوات المهمة لاحتساب إيرادات ومصروفات كل تيار على حدة حسب أوامر الإنتاج في الشركة الصناعية. ومن أهم توصياتها: ضرورة تطوير بيئة المحاسبة الجديدة في عمليات التصنيع للوصول إلى الإنتاج الرشيق الذي يعتبر بدوره العمود الفقري لتطبيق المحاسبة الرشيقة. وساهمت هذه الدراسة في تحديد إحدى متغيرات الدراسة إضافة إلى تحديد مجتمع الدراسة من بينهم المدراء الماليين والمحاسبون والمدققون الداخليون.

١٠- دراسة كاظم (٢٠١٤) بعنوان "نموذج مقترح لتطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركة العامة للصناعات الكهربائية العراقية"

هدفت الدراسة إلى تقديم إطار مفاهيمي لتطبيق المحاسبة الرشيقة في قطاع الصناعات في العراق من خلال الدراسات الميدانية والكتب ذات العلاقة بموضوع الدراسة، واعتمدت الدراسة على التحليل والاستنباط من واقع الأبحاث والرسائل العلمية على نموذج يناسب بيئة العراق باستخدام أدوات أو قواعد المحاسبة الرشيقة. ومن أهم نتائج الدراسة: إن المحاسبة الرشيقة لها أثر على الوصول إلى العملاء المستهدفين وتحقيق رغباتهم في السلع التي يطلبونها، إن المحاسبة الرشيقة تتطلب التخلص من الأساليب التقليدية في مجال الصناعات لأن ذلك القطاع يحتاج إلى تغيير جذري ليتمكن من المنافسة في سوق الصناعة في العراق. ومن أهم نتائجها: ضرورة تعزيز مستوى التشغيل في المؤسسات الصناعية من خلال تبني أدوات المحاسبة الرشيقة، ضرورة توجه المحاسبين إلى تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة ونشر التوعية فيما بينهم بأدواتها وكيفية تطبيقها. وساهمت الدراسة الحالية في تحديد مجال تطبيق الدراسة وهو القطاع الصناعي في الأردن، بينما اختلفت عن الدراسة الحالية في أن الدراسة الحالية دراسة تطبيقية تعتمد على الاستبانة للحصول على البيانات أو المعلومات الأولية.

١- دراسة Daferighe (٢٠١٨) بعنوان "Lean Accounting and Waste Management in Brewery Industry in Nigeria"

"دور المحاسبة الرشيقة في إدارة الإنتاج الفاقد في الشركات الصناعية في نيجيريا"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور المحاسبة الرشيقة في إدارة الإنتاج الفاقد في الشركات الصناعية في نيجيريا، واعتمدت الدراسة على الاستبانة في الحصول على البيانات الأولية من عينة الدراسة المتمثلة بالمحاسبين وإدارة الإنتاج في الشركات الصناعية في نيجيريا. وتم استخدام الوسط الحسابي للتعبير عن فقرات الاستبانة أو مناقشة فرضيات الدراسة، وتم توزيع ٥٠ استبانة على عينة الدراسة كانت صالحة لغايات التحليل الإحصائي. ومن أهم نتائج الدراسة: إن ممارسة المحاسبة الرشيقة لا تؤثر بشكل كبير على تخفيض تكاليف المنتجات في الشركات الصناعية، وذلك بسبب إن الشركات الصناعية في نيجيريا لا تطبق المفهوم النظري الصحيح في الشركات الصناعية، ومن أهم نتائجها: ضرورة تدريب الموظفين بشكل عام والمحاسبين والمدراء الماليين على طرق وأساليب المحاسبة الرشيقة نظرا للمزايا التي تحققها للشركات الصناعية والخدمية، وساهمت هذه الدراسة في الدراسة الحالية في صياغة عنوان الدراسة إضافة إلى تحديد القطاع الذي تطبق عليه الدراسة، وهو الشركات الصناعية. بينما اختلفت هذه الدراسة في الدراسة الحالية في مجال تطبيق المحاسبة الرشيقة حيث أن هذه الدراسة تركز على تخطيط عمليات الإنتاج، كما أن مكان تطبيق هذه الدراسة في الأردن.

٢- دراسة Belhadi (٢٠١٨) بعنوان "Benefits of adopting lean production on green performance of SMEs: a case study"

"أثر تنفيذ طرق الإنتاج الرشيق على الأداء الأخضر للمشاريع الصغيرة والمتوسطة: دراسة حالة الشركات الصناعية في المملكة المغربية"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر تنفيذ طرق الإنتاج الرشيق على المؤسسات متوسطة الحجم من خلال دراسة حالة عملية من الشركات الصناعية في المملكة المغربية، وتمت الدراسة من خلال مراقبة عناصر الإنتاج في الشركات الصناعية لعدة فترات محاسبية بالرجوع إلى البيانات التاريخية لبعض المصانع، كما اعتمدت الدراسة على المراجع والكتب لإثراء الإطار

النظري. ومن أهم نتائج الدراسة: إن هناك علاقة إيجابية بين البيئة الخضراء للإنتاج وبين طرق التصنيع الرشيق من حيث جودة السلعة وزيادة مستوى الجودة فيها، ومن أهم توصيات الدراسة: ضرورة إيجاد العلاقات الإيجابية بين الإنتاج الرشيق والبيئة الخضراء في شركات صناعية أخرى في المملكة المغربية، إضافة إلى تنظيم تشريعات داخل وخارج الشركات الصناعية بتبني أنظمة التكاليف التي تقلل من الفاقد قدر الإمكان. وساهمت هذه الدراسة في الدراسة الحالية في صياغة العنوان حيث إن عملية التطبيق في الشركات الصناعية، بينما اختلفت معها في أن الدراسة الحالية تأخذ أثر المحاسبة الرشيقة على تخطيط عمليات الإنتاج.

٣- دراسة Franco Lucherini (٢٠١٧) بعنوان " Exploring the Impact of Lean Manufacturing on Flexibility in SMEs" "تطبيق المحاسبة الرشيقة في قطاع الاتصالات"

هدفت الدراسة إلى وصف دراسة حالة معينة لوصف تطبيق المحاسبة الرشيقة في قطاع الاتصالات من خلال اختيار شركة واحدة. واعتمدت الدراسة على تقييم حالة شركة أجهزة حاسوب في الولايات المتحدة، وتحديد مدى مرونة استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة لتطوير الإنتاج من خلال الملاحظة. ومن أهم نتائج الدراسة أن تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة تتطلب وجود بنية تحتية من الأنظمة والتعليمات التي تتماشى مع طبيعة الصناعة، كما أظهرت الدراسة أن تطبيق المحاسبة الرشيقة له أثر على طبيعة العملية الإنتاجية بشكل يخفض التكاليف. ومن أهم توصياتها : أن يتم تقييم النظام التقليدي في الشركة الصناعية لتحديد مرونة تطبيق المحاسبة الرشيقة فيها، ضرورة وجود معايير توضح آلية تطبيق المحاسبة الرشيقة في منظمات الأعمال للاستفادة من المزايا التي تحققها الشركة. ساهمت هذه الدراسة للدراسة الحالية في تحديد مجال تطبيق الدراسة وهو الشركات الصناعية، كما أنها ساهمت في صياغة مشكلة الدراسة المتمثلة بتخفيض التكاليف.

٤- دراسة Ismael (٢٠١٦) بعنوان " Mathematics and Excel Based Statistical Lean Accounting Implementation on a Construction Industry Firm"

"دور الأساليب الإحصائية في تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة في الشركات الإنشائية أو

في قطاع الإنشاءات"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور الأساليب الإحصائية والنماذج الرياضية لأساليب وطرق المحاسبة الرشيقة في الشركات الخدمية في الاردن، كما هدفت إلى التعرف على دور الأساليب الإحصائية في تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة في الشركات الإنشائية أو في قطاع الإنشاءات. واعتمدت الدراسة إلى إيجاد أدوات الربط الإحصائي بين سجلات مالية لشركات الإنشاءات وربطها بالحسابات المدينة لإيجاد أثر تطبيق المحاسبة على قطاع الإنشاءات. ومن أهم نتائج الدراسة: إن استخدام أدوات التحليل الإحصائي لها دور في تحديد تكاليف الإنتاج الرشيق وتحديد النسب المعقولة للفاقد من الإنتاج عن عمليات التصنيع, مما قد يساعد في تطبيق المحاسبة الرشيقة، ومن أهم توصياتها ضرورة اعتماد النماذج الرياضية والإحصائية عند تطبيق أنظمة التكاليف الحديثة ومن ضمنها المحاسبة الرشيقة. وساهمت هذه الدراسة في إثراء الإطار النظري للدراسة وساهمت في صياغة عنوان الدراسة، بينما اختلف عنها في أسلوب الدراسة حيث إن هذه الدراسة تعتمد على الاستبانة لحصول على المعلومات الأولية للدراسة، كما اختلفت عنها في أن هذه الدراسة تبحث في تحديد أثر المحاسبة الرشيقة على تخطيط عمليات الإنتاج.

٥-دراسة Kocamis (٢٠١٦) بعنوان "Lean Accounting Method for Reduction in Production Costs in Companies"

"طريقة المحاسبة الرشيقة للحد من تكاليف الإنتاج في الشركات"

هدفت هذه الطريقة إلى التعرف على جميع المفاهيم المتعلقة بالإنتاج أو التصنيع الرشيق من حيث مفهوم التصنيع الرشيق والتفكير الرشيق في الولايات المتحدة الأمريكية ولاية اولاھوما، وكيف يكون التفكير صحيحاً في الإنتاج الرشيق والتعرض إلى بعض أدوات المحاسبة الرشيقة مثل التكلفة المستهدفة والتطوير المستمر وقواعد التصنيع الرشيق وصولاً إلى البيئة الرشيقة. واعتمدت الدراسة على الدراسات التاريخية المتمثلة بالكتب والمراجع للحصول على طبيعة العلاقة بين التصنيع الرشيق والمحاسبة الرشيقة إضافة إلى إيجاد العلاقة بين المحاسبة الرشيقة والتفكير الرشيق. ومن أهم نتائج الدراسة: ضرورة تناغم الطرق التقليدية مع الطرق الحديثة للتكاليف للخروج بنموذج جديد أو حديث يستوعب الأنظمة التقليدية للتكاليف مع الأنظمة الحديثة للتكاليف، ومن نتائجها أن

التفكير الرشيق يساعد على تطبيق المحاسبة الرشيقة. ومن أهم توصياتها: أن يكون هناك اهتمام بالإدارات بضرورة تطبيق التفكير الرشيق عند اتخاذ كافة القرارات, سواء كانت قرارات تشغيلية أو قرارات إستراتيجية، وساهمت هذه الدراسة في الدراسة الحالية في صياغة فرضيات الدراسة وإثراء الإطار النظري وصياغة عنوان الدراسة. بينما اختلفت معها في طبيعة مكان تطبيق الدراسة حيث أن الدراسة الحالية تطبق في الأردن وتبحث عن دور أو أثر المحاسبة الرشيقة في تخطيط عمليات الإنتاج.

٦-دراسة Erkan (٢٠١٦) بعنوان " Mathematical and Excel Based Statistical Lean Accounting Implementation on the Construction Firms"

"تحديد التكاليف غير الضرورية لتحديد التكاليف الحقيقية للمنتجات من خلال استخدام

العلميات والمعادلات الرياضية باستخدام برنامج إكسل"

هدفت الدراسة إلى تحديد التكاليف غير الضرورية لتحديد التكاليف الحقيقية للمنتجات من خلال استخدام العلميات والمعادلات الرياضية باستخدام برنامج إكسل، واعتمدت الدراسة على صياغة المعادلات المحاسبية على برنامج إكسل لتطوير معادلات جديدة لاحتساب تكاليف عمليات البناء أو القطاع الصناعي في الولايات المتحدة من خلال إدخال أساليب المحاسبة الرشيقة. كما اعتمدت على بيانات التكاليف لبعض شركات الإنشاء في الولايات المتحدة قبل تطبيق المحاسبة الرشيقة, وبعد تطبيق المحاسبة الرشيقة، وهذا تطلب وجود معادلات محاسبية جديدة لاحتساب تكاليف الإنتاج في قطاع المقاولات أو البناء، ومن أهم نتائج الدراسة: إن استخدام المحاسبة الرشيقة أدى إلى ظهور معادلات جديدة محاسبية لاحتساب تكاليف الإنتاج، وهذه المعادلات تتضمن تعديلاً على معادلات موجودة حالياً أو تطوير معادلات جديدة تتناسب مع تطبيق أساليب المحاسبة الرشيقة، ومن أهم توصياتها: ضرورة التركيز على الدراسات التي تتعلق بالرياضيات أو الرياضة المالية وتحديد اتجاهات المعادلات الجديدة وأثرها على المحاسبة التقليدية.

٧-دراسة Jakubiece (٢٠١٦) بعنوان " A kaizen concept in the process of aquality improvement in the company"

" مفهوم كايزن في عملية تحسين الجودة في الشركة"

هدفت الدراسة إلى التركيز على نوعية الخدمات المقدمة من الشركات من خلال التحسين المستمر من حيث التخلص من النفايات وتكاليفها. واعتمدت الدراسة على شركات صناعة السيارات في بولندا، بحيث ركزت الدراسة على فرق التحسين المستمر والخطة والأدوات المستخدمة فيها من خلال عمليات الملاحظة والمقابلات الشخصية مع مدراء عمليات التصنيع في مختلف الأقسام الصناعية. ومن أهم نتائج الدراسة: إن أسلوب التحسين المستمر له أثر إيجابي على تحسين جودة ونوعية عمليات تصنيع السيارات على اعتبار أن صناعة السيارات تحتاج إلى التحسين المستمر عليها حسب رغبات العملاء، ومن أهم توصياتها: ضرورة وجود فريق واحد من عدة اختصاصات في الشركات الصناعية للسيارات له اهتمامات إدارية أو فنية في عمليات التصنيع للوصول إلى الحجم الأمثل للتكاليف المتعلقة بالسيارات. وساهمت هذه الدراسة في صياغة مشكلات الدراسة إضافة إلى تحديد مجال تطبيق الدراسة في القطاع الصناعي.

٨-دراسة Athalye (٢٠١٥) بعنوان "Study and Analysis of Cost Reduction Techniques in Press Part Production: A Case Study of Stamping Unit"

"دور القيمة الهندسية كأحد مكونات المحاسبة الرشيقية على تخفيض تكاليف الإنتاج"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور القيمة الهندسية كأحد مكونات المحاسبة الرشيقية على تخفيض تكاليف الإنتاج، ودورها في تغيير أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في الشركات الصناعية للوصول إلى تكاليف حقيقية تعبر عن رغبة العملاء في السلعة المطلوبة. واعتمدت الدراسة على الشركات الصناعية المتعلقة بتصنيع السيارات في الهند، على اعتبار أن قطاع السيارات يحتاج إلى تصاميم ونماذج متطورة باستمرار. واعتمدت الدراسة على المقابلات الشخصية لأشخاص متعددين وفي مجالات ووظائف مختلفة في الشركات الصناعية في قطاع السيارات عن أثر استخدام القيمة الهندسية ودورها في تخفيض التكاليف، كما اعتمدت الدراسة على الرجوع إلى القوائم المالية للشركات الصناعية لفترات معينة لمعرفة أثر استخدام المحاسبة الرشيقية على تخفيض تكاليف الإنتاج. ومن أهم نتائج الدراسة: إن استخدام القيمة الهندسية ليس لها أثر على تخفيض تكاليف عنصر معين للإنتاج، وإنما لها أثر في تخفيض تكاليف الإنتاج بشكل عام. ومن أهم

توصيات الدراسة: ضرورة استخدام الدراسة على قطاعات أخرى في الهند وضرورة التحول إلى الإنتاج الرشيق. وساهمت هذه الدراسة في الدراسة الحالية في صياغة عنوان الدراسة من حيث مجال التطبيق في الشركات الصناعية كما ساهمت في صياغة فرضيات الدراسة المتعلقة بالقيمة الهندسية. بينما اختلفت هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في أنها تطبق على تخطيط عمليات الإنتاج وليس تخفيض تكاليف الإنتاج.

٩-دراسة Elsokuva (٢٠١٥) بعنوان " Lean Accounting throughput Accounting :An Integrated Approach "

"تطبيق المحاسبة الرشيقة للتغلب على التحديات التي تواجه القطاع الصناعي من حيث

المنافسة والصناعات الجديدة وتخفيض التكاليف"

هدفت الدراسة إلى إظهار أهمية تطبيق المحاسبة الرشيقة للتغلب على التحديات التي تواجه القطاع الصناعي من حيث المنافسة والصناعات الجديدة وتخفيض التكاليف في يوغسلافيا، كما هدفت إلى إظهار الجديد في المحاسبة الإدارية، كما هدفت الدراسة إلى إظهار درجة التكامل بين المحاسبة الرشيقة والمحاسبة التقليدية. واعتمدت الدراسة على الأسلوب النظري الاستنباطي من خلال الرجوع إلى الكتب النظرية والدراسات السابقة لإظهار أو اقتراح نظام المحاسبة الرشيقة لتحديد نقطة الانطلاق للتحويل إلى المحاسبة الرشيقة بأقل التكاليف. ومن أهم نتائج الدراسة: إن النظام المحاسبي التقليدي هو جزء من المحاسبة الرشيقة، مما يعني وجود نقاط لقاء يمكن لأي شركة صناعية أو خدمية الانطلاق منها للتحويل إلى المحاسبة الرشيقة بأقل تكاليف ممكنة. ومن أهم توصيات الدراسة : تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة على عمليات الإنتاج للوصول إلى أدنى تكلفة بنفس الجودة للاستمرار في السوق.

١٠ - دراسة Kocamis (٢٠١٥) "Lean Accounting Method For Reduction in production costs in companies"

"أسلوب المحاسبة الرشيقة في خفض التكاليف"

هدفت الدراسة إلى تحديد أثر استخدام أدوات المحاسبة الرشيقية كبديل عن أدوات التصنيع القديمة وتحديد دور التحول للإنتاج الرشيق على تخفيض تكاليف الإنتاج. واعتمدت الدراسة على اعتماد أسلوب الملاحظة لمراحل عمليات التصنيع لعدد من الشركات الصناعية في تكساس في الولايات المتحدة لفترة معينة لتحديد أثر استخدام الإنتاج الرشيق كبديل عن أدوات الإنتاج القديمة. ومن أهم نتائجها: إن الشركات الصناعية التي ترغب بتطبيق أسلوب المحاسبة الرشيقية يجب أن يمتاز إنتاجها بالبساطة والفهم بحيث يمكن لجميع الأطراف في الشركة استيعاب عمليات التصنيع للوصول إلى التكلفة الحقيقية لتكاليف الإنتاج. ومن أهم توصياتها : ضرورة زيادة ثقافة الإنتاج الرشيق بين الموظفين وعقد الدورات التدريبية في ذلك . وساهمت هذه الدراسة في تحديد مجال الدراسة وهو الشركات الصناعية .

١١-دراسة Lopez(٢٠١٤) بعنوان "Lean manufacturing: Costing the value stream

"دور التطور المستمر للتكلفة على الإنتاج من خلال استخدام نظام المحاسبة الرشيقية"
هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور التطور المستمر للتكلفة على الإنتاج من خلال استخدام نظام المحاسبة الرشيقية، كما هدفت إلى التعرف على المشاكل التي تسببها أنظمة التكاليف التقليدية المطبقة في الشركات الصناعية عند التحول إلى طريقة المحاسبة الرشيقية، وكيفية معالجة هذه المشاكل والوقوف عند تكاليف حل تلك المشاكل، واعتمدت الدراسة على دراسة نماذج التصنيع من الشركات الصناعية في الولايات المتحدة ومحاولة تطبيق المعادلات الرياضية التي تتفق مع الإنتاج أو التصنيع الرشيق لمحاولة الوصول إلى التكاليف الحقيقية ومقارنتها مع التكاليف المستخدمة في الأنظمة التقليدية. ومن أهم نتائج الدراسة: أن استخدام نظام الموازنات التقديرية غير مناسبة لتطبيق المحاسبة الرشيقية، كما إن المحاسبة الرشيقية تواجه مشاكل في أنظمة التكاليف التقليدية مثل طبيعة تصنيف التكاليف المباشرة وغير المباشرة وكيفية تحويلها إلى المحاسبة الرشيقية التي تحاول التركيز على التكاليف غير المباشرة أكثر من التكاليف المباشرة. ومن أهم توصيات الدراسة: ضرورة التعرف أكثر على مزايا المحاسبة الرشيقية ودورها في التصنيع الرشيق، وضرورة تحديد مشاكل الأنظمة التقليدية للتكاليف كمرحلة أولية قبل البدء بتطبيق طرق المحاسبة الإدارية

الحديثة والتي من ضمنها المحاسبة الرشيقة. وساهمت هذه الدراسة في الدراسة الحالية في إثراء الإطار النظري وصياغة عنوان الدراسة. بينما اختلفت معها في أن هذه الدراسة تركز على أثر المحاسبة الرشيقة على تخطيط عمليات الإنتاج، كما أن هذه الدراسة تركز على الاستبانة في الحصول على المعلومات الأولية من عينة الدراسة.

١٢- دراسة Topor (٢٠١٤) بعنوان "Lean Accounting –an ingenious solution for optimization cost"

"مفاهيم جديدة للمحاسبة الإدارية المتمثلة بالمحاسبة الرشيقة"

هدفت الدراسة إلى إظهار مفاهيم جديدة للمحاسبة الإدارية المتمثلة بالمحاسبة الرشيقة، كما هدفت إلى إظهار أو تحديد المفاهيم النظرية للمحاسبة الرشيقة وتحديد دورها في الوصول إلى الحل الأمثل للتكاليف من حيث فوائدها للقطاع الصناعي. واعتمدت الدراسة على الأسلوب الاستنباطي من خلال مقارنة أداء الشركات الصناعية التي تستخدم الأنظمة التقليدية مقارنة مع التي تحولت إلى المحاسبة الرشيقة لتحديد المنافع الحقيقية لاستخدام أساليب المحاسبة الرشيقة للوصول إلى الحل الأمثل لاحتساب تكاليف الإنتاج، وأخذت الدراسة مجموعة من الشركات الصناعية في الولايات المتحدة لإجراء عملية المقارنة. ومن أهم نتائج الدراسة: أن التحول إلى أساليب المحاسبة الرشيقة له أثر إيجابي على تحديد التكاليف الحقيقية للإنتاج مثل شركة تويوتا، إن أكثر التحديات التي تواجه قطاع الصناعة في القرن الواحد والعشرين هو كيفية تخفيض التكاليف وكيفية تخفيض الهدر والإسراف في العملية الإنتاجية، وهذه المشاكل يمكن حلها باستخدام أساليب المحاسبة الرشيقة، ومن أهم توصيات الدراسة: ضرورة اعتماد المؤسسات المحاسبية مبادئ تطبيق المحاسبة الرشيقة، والاعتماد بتطبيق الأسلوب المناسب للمحاسبة الرشيقة نظرا للمزايا التي تحققها للشركات الصناعية.

١٣- دراسة Okpala (٢٠١٣) بعنوان "Lean Accounting and Lean Business Philosophy in Nigeria: An Exploratory Research"

"جودة المنتج ورضا العملاء عن طريق تطبيق فلسفة المحاسبة الرشيقة والأعمال الرشيقة في نيجيريا"

هدفت هذه الدراسة إلى تحقيق جودة المنتج ورضا العملاء عن طريق تطبيق فلسفة المحاسبة الرشيقة والأعمال الرشيقة، حيث حاولت هذه الدراسة بتطبيق المحاسبة الرشيقة كإستراتيجية لتحقيق فلسفة العمل الرشيقة في شركات التصنيع في نيجيريا، ويتكون مجتمع الدراسة من ٤٣ شركة صناعية، مدرجة في بورصة نيجيريا، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: إن المحاسبة الرشيقة ترتبط إيجابياً مع قطاع الأعمال، وكانت أهم توصيات الدراسة : تطبيق ثقافة الأعمال الرشيقة، والمحاسبة الرشيقة، للحصول على نتائج أفضل. وساهمت هذه الدراسة للدراسة الحالية في تحديد مجال تطبيق الدراسة في القطاع الصناعي من خلال الدراسة الميدانية التي تعتمد على الاستبانة كأداة رئيسية للتطبيق.

ملخص الدراسات السابقة

| الدراسات العربية | الهدف | النتيجة | التوصية | مساهمة الدراسة |
|-----------------------|--|--|--|---|
| دراسة عوض الله (٢٠١٨) | التعرف على أثر استخدام أدوات التكامل بين محاسبة الاستهلاك للمخزون مع أدوات المحاسبة الرشيقة في السودان. | إن مراجعة أنظمة التكاليف ومراقبتها لها أثر إيجابي على تخفيض تكاليف الشركات الصناعية. | ضرورة إجراء عمليات التطوير المستمر على عمليات الإنتاج كون ذلك يساهم في تخفيض التكاليف. | صياغة عنوان الدراسة وتحديد مجال تطبيقها في الشركات الصناعية. |
| دراسة عابدين (٢٠١٧) | التعرف على دور استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف عناصر الإنتاج سواء المباشرة أو غير المباشرة. | إن استخدام سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة لها دور جيد في تخفيض عناصر الإنتاج. | ضرورة التركيز على الأدوات التي تساعد في تخفيض عناصر التكاليف غير المباشرة. | إثراء الإطار النظري للدراسة والتركيز على الشركات الصناعية. |
| دراسة الطيب (٢٠١٧) | هدفت الدراسة إلى إظهار دور المقومات الإدارية والمقومات الإجرائية للمحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية في غزة. | وجود المقومات المادية والإجراءات في الشركات الصناعية في غزة في فلسطين من حيث قوة الأداء والنظام الإداري السليم. | ضرورة تبني الشركات الصناعية في قطاع غزة وسائل وأدوات المحاسبة الرشيقة. | وساهمت هذه الدراسة في صياغة مشاكل الدراسة وإثراء الإطار النظري للدراسة. |
| دراسة محسن (٢٠١٦) | هدفت الدراسة إلى التركيز على التكلفة المستهدفة على تحقيق الميزة. | أظهرت الدراسة أن أدوات المحاسبة الرشيقة لها أثر إيجابي على تحقيق إدارة الجودة الشاملة. | ضرورة التدرج في تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة إضافة إلى نشر مفهوم المحاسبة الرشيقة بين الموظفين واعتمادها كأساس عند اتخاذ القرارات في أي شركة. | ساهمت هذه الدراسة للدراسة الحالية في متغير تخفيض التكاليف كأحد مشاكل الدراسة الحالية. |
| دراسة شجاع (٢٠١٥) | هدفت هذه الدراسة إلى دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف الإنتاج في شركة الورق الصحي في الأردن. | إن سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة لها أثر إيجابي على تخفيض تكاليف الإنتاج. | ضرورة تطوير وتحديث أساليب المحاسبة الرشيقة التي لها أثر على تخفيض تكاليف الإنتاج. | وساهمت الدراسة الحالية في صياغة عنوان الدراسة من حيث درجة تأثير المحاسبة الرشيقة كما ساهمت في صياغة مشكلة الدراسة المتعلقة بتخفيض التكاليف. |
| دراسة الداوودي (٢٠١٥) | هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر جوده التكامل والتنسيق بين نظام تكاليف الأنشطة وطرق وأساليب المحاسبة الرشيقة في تطوير عمليات التصنيع في العراق. | أظهرت الدراسة أن هناك أثراً إيجابياً من تطبيق أساليب المحاسبة الرشيقة على نظام تكاليف الأنشطة في المجالات الصناعية بشكل عام. | ضرورة قيام الشركات الصناعية في مجال الإسمت على التغيير في طرق التصنيع إلى الإنتاج الرشيق للوصول إلى التكاليف الحقيقية للمنتجات الصناعية وغير الصناعية. | وساهمت هذه الدراسة في الدراسة الحالية في تحديد مجال التطبيق وهو قطاع الشركات الصناعية. |

| الدراسات العربية | الهدف | النتيجة | التوصية | مساهمة الدراسة |
|------------------------|---|---|--|--|
| دراسة المشهراوي (٢٠١٥) | هدفت الدراسة إلى التعرف على دور المحاسبة الرشيقة في تحقيق الاستدامة من وجهة نظر المحاسبين. | أن المحاسبة الرشيقة لها أثر ودور إيجابي في تحقيق الاستدامة الشاملة. | ضرورة إيجاد نقاط التقاء بين أدوات المحاسبة الرشيقة وأدوات المحاسبة التقليدية لتسهيل التحول إلى المحاسبة الرشيقة. | ساهمت في تحديد عينة الدراسة المتمثلة بمحاسبى التكاليف والإنتاج في الشركات الصناعية. |
| دراسة الحميدوي (٢٠١٥) | هدفت الدراسة إلى إظهار أثر خرائط تدفق القيمة على تحويل الإنتاج التقليدي إلى الإنتاج الرشيقي في مستشفى الديوانية التعليمي في العراق. | أن استخدام أسلوب خرائط القيمة له أثر إيجابي على تخفيض تكاليف الانتظار في العملية التصنيعية إضافة إلى تحسين جودة الخدمة التعليمية في المستشفى. | ضرورة تواجد الكوادر البشرية في المستشفى بشكل مستمر الأمر الذي يساعد على تخفيض أوقات الانتظار مما يساهم في تخفيض تكاليف الانتظار وبالتالي تخفيض تكاليف الإنتاج. | وساهمت الدراسة الحالية في صياغة المشكلة الثانية للدراسة المتمثلة بخرائط القيمة إضافة إلى صياغة عنوان الدراسة. |
| دراسة عيسى (٢٠١٥) | هدفت الدراسة إلى اقتراح الأساليب المناسبة من المحاسبة الرشيقة في شركة فاميلي للمواد الغذائية في الأردن. | إن أسلوب تيارات القيمة يعتبر من الأدوات المهمة لاحتماب إيرادات ومصروفات كل تيار على حدة حسب أوامر الإنتاج في الشركة الصناعية. | ضرورة تطوير بيئة المحاسبة الجديدة في عمليات التصنيع للوصول إلى الإنتاج الرشيقي الذي يعتبر بدوره العامود الفقري لتطبيق المحاسبة الرشيقة. | وساهمت هذه الدراسة في تحديد إحدى متغيرات الدراسة إضافة إلى تحديد مجتمع الدراسة من بينهم المدراء الماليون والمحاسبون والمدققون الداخليون. |
| دراسة كاظم (٢٠١٤) | هدفت الدراسة إلى تقديم إطار مفاهيمي لتطبيق المحاسبة الرشيقة في قطاع الصناعات في العراق. | إن المحاسبة الرشيقة لها أثر على الوصول إلى العملاء المستهدفين وتحقيق رغباتهم في السلع التي يطلبونها. | ضرورة تعزيز مستوى التشغيل في المؤسسات الصناعية من خلال تبني أدوات المحاسبة الرشيقة. | ساهمت الدراسة الحالية في تحديد مجال تطبيق الدراسة وهو القطاع الصناعي في الأردن. |

| الدراسات الأجنبية | | | | |
|------------------------|--|---|---|--|
| الدراسات الأجنبية | الهدف | النتيجة | التوصية | مساهمة الدراسة |
| دراسة Daferighe (٢٠١٨) | هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور المحاسبة الرشيقة في إدارة الإنتاج الفاقد في الشركات الصناعية في نيجيريا. | أن ممارسة المحاسبة الرشيقة لا تؤثر بشكل كبير على تخفيض تكاليف المنتجات في الشركات الصناعية. | ضرورة تدريب الموظفين بشكل عام والمحاسبين والمدراء الماليين على طرق وأساليب المحاسبة الرشيقة نظرا للمزايا التي تحققها للشركات الصناعية والخدمية. | ساهمت هذه الدراسة في صياغة عنوان الدراسة إضافة إلى تحديد القطاع الذي تطبق عليه الدراسة وهو الشركات الصناعية. |
| دراسة Belhadi (٢٠١٨) | هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر تنفيذ طرق | أظهرت الدراسة على أن البيئة الخضراء تعتبر | ضرورة إيجاد العلاقات الإيجابية بين الإنتاج | ساهمت هذه الدراسة في الدراسة الحالية في |

الدراسات الأجنبية

| مساهمة الدراسة | التوصية | النتيجة | الهدف | الدراسات الأجنبية |
|---|---|---|---|-------------------------------|
| صياغة العنوان، حيث إن عملية التطبيق في الشركات الصناعية. | الرشيق والبيئة الخضراء في شركات صناعية أخرى في المملكة المغربية. | الأساس في وجود أرضية مناسبة لوجود الإنتاج الرشيق الذي يعتمد على توقعات السوق ورغبات العملاء. | الإنتاج الرشيق على المؤسسات متوسطة الحجم من خلال دراسة حالة عملية من الشركات الصناعية في المملكة المغربية. | |
| ساهمت هذه الدراسة للدراسة الحالية في تحديد مجال تطبيق الدراسة وهو الشركات الصناعية. | أن يتم تقييم النظام التقليدي في الشركة الصناعية لتحديد مرونة تطبيق المحاسبة الرشيقة فيها. | أظهرت الدراسة أن تطبيق المحاسبة الرشيقة له أثر على طبيعة العملية الإنتاجية بشكل يخفض التكاليف. | هدفت الدراسة إلى وصف دراسة حالة معينة لوصف تطبيق المحاسبة الرشيقة في قطاع الاتصالات من خلال اختيار شركة واحدة. | دراسة Franco Lucherini (٢٠١٧) |
| ساهمت هذه الدراسة في إثراء الإطار النظري للدراسة وساهمت في صياغة عنوان الدراسة. | ضرورة اعتماد النماذج الرياضية والإحصائية عند تطبيق أنظمة التكاليف الحديثة ومن ضمنها المحاسبة الرشيقة. | أن استخدم أدوات التحليل الإحصائي لها دور في تحديد تكاليف الإنتاج الرشيق وتحديد النسب المعقولة للفاقد من الإنتاج عن عمليات التصنيع مما قد يساعد في تطبيق المحاسبة الرشيقة. | هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور الأساليب الإحصائية والنماذج الرياضية لأساليب وطرق المحاسبة الرشيقة. | دراسة Ismael (٢٠١٦) |
| ساهمت هذه الدراسة في الدراسة الحالية في صياغة فرضيات الدراسة وإثراء الإطار النظري وصياغة عنوان الدراسة. | أن يكون هناك اهتمام بالإدارات بضرورة تطبيق التفكير الرشيق عند اتخاذ كافة القرارات سواء كانت قرارات تشغيلية أو قرارات إستراتيجية. | أن التفكير الرشيق يساعد على تطبيق المحاسبة الرشيقة. | هدفت هذه الطريقة إلى التعرف على جميع المفاهيم المتعلقة بالإنتاج أو التصنيع الرشيق من حيث مفهوم التصنيع الرشيق والتفكير الرشيق. | دراسة Kocamis (٢٠١٦) |
| ساهمت هذه الدراسة في صياغة الفرضية المتعلقة بخراط تيارات القيمة إضافة إلى صياغة عنوان الدراسة. | ضرورة التركيز على الدراسات التي تتعلق بالرياضيات أو الرياضيات المالية وتحديد اتجاهات المعادلات الجديدة وأثرها على المحاسبة التقليدية. | أن استخدام المحاسبة الرشيقة أدى إلى ظهور معادلات جديدة محاسبية لاحتساب تكاليف الإنتاج. | هدفت الدراسة إلى تحديد التكاليف غير الضرورية لتحديد التكاليف الحقيقية للمنتجات من خلال استخدام العمليات والمعادلات الرياضية باستخدام برنامج إكسل. | دراسة Erkan (٢٠١٦) |
| وساهمت هذه الدراسة في صياغة مشكلات الدراسة إضافة إلى تحديد مجال تطبيق الدراسة في القطاع الصناعي. | ضرورة وجود فريق واحد من عدة اختصاصات في الشركات الصناعية للسيارات له اهتمامات إدارية أو فنية في عمليات التصنيع للوصول إلى الحجم الأمثل للتكاليف المتعلقة بالسيارات. | أن أسلوب التحسين المستمر له أثر إيجابي على تحسين جودة ونوعية عمليات تصنيع السيارات على اعتبار أن صناعة السيارات تحتاج إلى التحسين المستمر عليها حسب رغبات العملاء. | هدفت الدراسة إلى التركيز على نوعية الخدمات المقدمة من الشركات من خلال التحسين المستمر من حيث التخلص من النفايات وتكاليفها. | دراسة Jakubiece (٢٠١٦) |
| ساهمت هذه الدراسة في الدراسة الحالية في صياغة عنوان الدراسة من حيث مجال التطبيق في | ضرورة استخدام الدراسة على قطاعات أخرى في الهند وضرورة التحول إلى الإنتاج الرشيق. | أن استخدام القيمة الهندسية ليس لها أثر على تخفيض تكاليف عنصر معين للإنتاج وإنما لها أثر في | هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور القيمة الهندسية كأحد مكونات المحاسبة الرشيقة على تخفيض تكاليف الإنتاج. | دراسة Athalye (٢٠١٥) |

الدراسات الأجنبية

| مساهمة الدراسة | التوصية | النتيجة | الهدف | الدراسات الأجنبية |
|--|--|--|--|------------------------------------|
| الشركات الصناعية. | | تخفيض تكاليف الإنتاج بشكل عام. | | |
| ساهمت هذه الدراسة في اختيار القطاع الذي تطبق عليه الدراسة المتمثلة بالقطاع الصناعي. | تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة على عمليات الإنتاج للوصول إلى أدنى تكلفة بنفس الجودة للاستمرار في السوق. | أن النظام المحاسبي التقليدي هو جزء من المحاسبة الرشيقة مما يعني وجود نقاط لقاء يمكن لأي شركة صناعية أو خدمية الانطلاق منها للتحويل إلى المحاسبة الرشيقة بأقل تكاليف ممكنة. | هدفت الدراسة إلى إظهار أهمية تطبيق المحاسبة الرشيقة للتغلب على التحديات التي تواجه القطاع الصناعي من حيث المنافسة والصناعات الجديدة وتخفيض التكاليف. | دراسة Elsokuva (٢٠١٥) |
| وساهمت هذه الدراسة في تحديد مجال الدراسة وهو الشركات الصناعية . | ضرورة زيادة ثقافة الإنتاج الرشيق بين الموظفين وعقد الدورات التدريبية في ذلك. | أن الشركات الصناعية التي ترغب بتطبيق أسلوب المحاسبة الرشيقة يجب أن يمتاز إنتاجها بالبساطة والفهم بحيث يمكن لجميع الأطراف في الشركة استيعاب عمليات التصنيع للوصول إلى التكلفة الحقيقية لتكاليف الإنتاج. | هدفت الدراسة إلى تحديد أثر استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة كبديل عن أدوات التصنيع القديمة وتحديد دور التحول للإنتاج الرشيق على تخفيض تكاليف الإنتاج. | دراسة Kocamise (٢٠١٥) |
| ساهمت هذه الدراسة في إثراء الإطار النظري وصياغة عنوان الدراسة. | وضرورة تحديد مشاكل الأنظمة التقليدية للتكاليف كمرحلة أولية قبل البدء بتطبيق طرق المحاسبة الإدارية الحديثة والتي من ضمنها المحاسبة الرشيقة. | أن استخدام نظام الموازنات التقديرية غير مناسبة لتطبيق المحاسبة الرشيقة. | هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور التطور المستمر للتكلفة على الإنتاج من خلال استخدام نظام المحاسبة الرشيقة. | دراسة Lopes (٢٠١٤) |
| ساهمت هذه الدراسة في صياغة فرضية الدراسة من حيث التكلفة المستهدفة. | ضرورة اعتماد المؤسسات المحاسبية مبادئ تطبيق المحاسبة الرشيقة. | أن التحول إلى أساليب المحاسبة الرشيقة له أثر إيجابي على تحديد التكاليف الحقيقية للإنتاج مثل شركة تويوتا. | هدفت الدراسة إلى إظهار مفاهيم جديدة للمحاسبة الإدارية المتمثلة بالمحاسبة الرشيقة، كما هدفت إلى إظهار أو تحديد المفاهيم النظرية للمحاسبة الرشيقة. | دراسة Topor (٢٠١٤) |
| ساهمت هذه الدراسة للدراسة الحالية في تحديد مجال تطبيق الدراسة في القطاع الصناعي من خلال الدراسة الميدانية التي تعتمد على الاستبانة كأداة رئيسية للتطبيق. | ضرورة إيجاد علاقة إدارية أو قانونية بين عوامل الإنتاج الرشيق وتطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة. | وجود علاقة قوية بين بيئة الإنتاج الرشيق وتطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية. | هدفت الدراسة إلى إظهار العلاقة بين الإنتاج الرشيق في المنظمات الصناعية وبين أدوات المحاسبة الرشيقة في نيجيريا. | دراسة Okpala (٢٠١٣) |

*المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الدراسات السابقة

اختلاف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

١- إن هذه الدراسة تركز على ربط المحاسبة الرشيقة بتخطيط تكاليف الإنتاج, حيث إن الإنتاج الرشيق يحتاج إلى تخطيط مسبق حتى يستطيع أن يخفض تكاليف الإنتاج إلى أدنى مستوى مع المحافظة على مستوى الجودة المطلوبة

٢- إن هذه الدراسة تركز على التخطيط المالي كأحد متغيرات الدراسة, حيث أن أي عملية إنتاج تحتاج إلى موازنة لمعرفة الجدوى.

٣- إن هذه الدراسة تركز على محاسبي التكاليف في المصانع المساهمة على اعتبارهم الأقرب من دراسة تكاليف الإنتاج.

٤- إن هذه الدراسة تركز على التطوير المستمر للعمليات الإنتاجية, حيث إن التطوير المستمر يحتاج إلى تخطيط سليم يضمن التكلفة المناسبة وتحقيق رغبات العملاء للحفاظ على الجودة المضمونة.

الفصل الثالث منهجية الدراسة

- ٣- ١ تمهيد
- ٣- ٢ منهج الدراسة
- ٣- ٣ مجتمع الدراسة
- ٣- ٤ عينة الدراسة
- ٣- ٥ التحليل النوعي والكمي
- ٣- ٦ مصادر جمع البيانات
- ٣- ٧ أداة جمع البيانات والصدق والثبات
- ٣- ٨ قاعدة تحديد المستوى
- ٣- ٩ ثبات أداة الدراسة
- ٣- ١٠ أساليب التحليل الإحصائي للبيانات

الفصل الثالث

منهجية الدراسة

٣-١ تمهيد

يتناول هذا الفصل الإجراءات والأساليب الإحصائية التي اتبعتها الباحثة لمعالجة البيانات واختبار الفرضيات في سبيل تحقيق أهداف الدراسة وفي هذا المشروع تمت عملية جمع البيانات على مرحلتين:

المرحلة الأولى: جمع البيانات من الدراسات السابقة في إطار نظري من خلال دراسة العديد من المراجع ذات الصلة بموضوع الدراسة.

المرحلة الثانية: فتشمل جمع المعلومات الخاصة بمدى تأثير المحاسبة الرشيقة في تخطيط تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية وتوزيع استبانات مصممة لهذا الغرض على المحاسبين ومدراء الماليين والمدققين الداخليين في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

٣-٢ منهج الدراسة

تتضمن تحليل البيانات ونتائج الاستبانات من خلال نوعين من التحليل: التحليل النوعي و التحليل الكمي. في هذا القسم من البحث تم عرض مجتمع الدراسة و اخذ عينة الدراسة منه و عرض أساليب جمع البيانات و تحليلها. ولتحقيق أهداف الدراسة استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي، بهدف بيان اثر المحاسبة الرشيقة على تخطيط تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، إذ تم دراسة وتحليل البيانات ومقارنة متغيرات الدراسة من خلال تحويل

المتغيرات غير كمية إلى متغيرات كمية قابله للقياس, وذلك بهدف التعامل معها في اختبار الفرضيات وبيان نتائج الدراسة وتوصياتها.

٣-٣ مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في المحاسبين ومدراء أقسام الحسابات والمدراء الماليين والمدققين الداخليين في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية والبالغ عددها (٦٤) شركة مسجلة في بورصة عمان للأوراق المالية.

٤-٣ عينة الدراسة

بلغ حجم العينة (٢٩) شركة, حيث تم توزيع استبانات عددها (١٩٥) استبانته تم استرداد (١٦٨) استبانته منها, وتم استبعاد (١٣) استبانة نظرا لعدم صلاحيتها للتحليل الإحصائي, لذلك فإن نسبة الاسترداد (١٩٥/١٦٨) هي ٨٦% ونسبة ما تم تحليله من الاستبانات المستردة (١٦٨/١٥٥) هي ٩٢%. وتم توزيع الاستبانات باستخدام أسلوب العينة العشوائية البسيطة.

بناءً على ما تم ذكره, فإن العينة التي تم تطبيقها في هذه الدراسة هي عينة عشوائية, حيث أن عملية جمع البيانات تمت عن طريق توزيع الاستبانة على مجموعه من الموظفين في الشركات الصناعية.

٥ -٣ التحليل النوعي والكمي

يقسم التحليل الإحصائي إلى نوعين: التحليل النوعي والتحليل الكمي. يعرف التحليل الكمي بأنه التحليل الذي يستخدم أدوات قياس كمية لجمع المعلومات حيث يتم تطبيق هذه الأدوات على عينة الدراسة التي يختارها الباحث من مجتمع الدراسة الأصلي, بعد جمع المعلومات تبدأ عملية المعالجة التي يستخدم فيها أساليب إحصائية للوصول إلى نتائج يمكن إن تعمم على المجتمع الأصلي, أما التحليل النوعي فيستخدم عملية جمع المعلومات ويستخدم أساليب غير إحصائية للوصول إلى نتائج

غير كمية ترقى إلى مستوى المعرفة في هذا المشروع، سيتم اختيار الاستبانة كأداة للبحث الكمي.

التحليل الكمي (الاستبانة)

تمت عملية توزيع الاستبانات على عينة الدراسة. قبل البدء بذلك تم أخذ موافقة رسمية من إدارة الشركة من أجل توزيع . وتمت عملية الإجابة على أسئلة الإستبانة تحت إشراف الباحث وذلك للإجابة على أي إشكال من الممكن أن يواجه المشاركين في الإستبانة. بعد ذلك يترتب على كل مشارك إرجاع الورقة إلى الباحث ليتمكن من تحليلها فيما بعد.

٣-٦ مصادر جمع البيانات

ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات التي بنيت عليها، فإن الباحث تعامل مع نوعين من البيانات هما البيانات الأولية والبيانات الثانوية كما يلي:

أولاً. **البيانات الأولية:** وهي البيانات التي تم تجميعها باستخدام استبانة الدراسة التي صممت خصيصاً لأغراض الدراسة الحالية بالرجوع إلى أدبيات موضوع الدراسة، إذ تم توزيعها على عينة الدراسة من خلال الباحث شخصياً

ثانياً. **البيانات الثانوية:** وهي البيانات التي استخدمت لتكوين الإطار النظري للدراسة، حيث تم الرجوع إلى المصادر المكتبية المختلفة للاطلاع عليها ومراجعة الأدبيات السابقة، وتحديداً تمت الاستعانة بالمصادر الآتية:

(١) الكتب العلمية والمنهجية المختصة في علم المحاسبة والمراجع والمصادر المتعلقة بأثر

استخدام المحاسبة الرشيقية في تخطيط تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية المساهمة

العامة الأردنية.

٢) الدوريات العالمية المتخصصة والنشرات المتعلقة بالدراسة أو متغيراتها أو أهدافها.

٣) الرسائل العلمية (ماجستير ودكتوراه) بالإضافة إلى التقارير الصادرة عن الهيئات المختصة ومراكز الأبحاث المحلية والمجلات والمؤتمرات العلمية المختلفة.

٣-٧ أداة جمع البيانات والصدق والثبات

قام الباحث بتصميم استبانة خاصة بالدراسة الحالية وبشكل يغطي الفرضيات التي استندت عليها، وباستخدام عبارات تقييمية لتحديد إجابات عينة الدراسة على الأسئلة المحددة بالاستبانة، وتم

التحقق من صدق أداة الدراسة بالاستناد إلى آراء مجموعة من المحكمين من أساتذة الجامعات الأردنية من ذوي الخبرة بموضوع الدراسة، وذلك من أجل تقييم الاستبانة ومدى ملائمة فقراتها ووضوحها وسلامة صياغتها اللغوية. وقد تم إجراء التعديلات المطلوبة من قبل المحكمين، وتكون أداة الدراسة من قسمين رئيسيين:

القسم الأول: وهو عبارة عن العوامل الديموغرافية والتي تتعلق بما يلي: "سنوات الخبرة والتخصص العلمي والشهادات المهنية والمسمى الوظيفي".

القسم الثاني: وهو عبارة عن متغيرات الدراسة، حيث تتكون الاستبانة من ٤١ فقرة موزعة على كل مجالات الدراسة كما يلي:

١. المتغير الأول: التحسين المستمر ٩ فقرات.

٢. المتغير الثاني: خرائط التيارات ٩ فقرات.

٣. المتغير الثالث: صندوق النقاط ٨ فقرات.

٤. المتغير الرابع: سياسة هوشين ٧ فقرات.

٥. المتغير الخامس : تخطيط تكاليف الإنتاج ٨ فقرات.

تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان حسب

الجدول (١).

الجدول (١)

درجات مقياس ليكرت الخماسي

| موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|------------|-------|-------|-----------|----------------|
| ٥ | ٤ | ٣ | ٢ | ١ |

الملحق (١) يبين نموذج الاستبانة

وهذا يعني أن المتوسط الفرضي لأداة الدراسة هو ٣ $(\frac{5+4+3+2+1}{5})$ بمعنى إذا زاد متوسط الفقرة ٣ فهذا يعني أن أفراد عينة الدراسة تؤيد وجود التأثير لعناصر فرضيات الدراسة على تخطيط التكاليف الإنتاجية، وكلما زاد المتوسط عن ٣ زادت درجة التأثير حسب رأي أفراد عينة الدراسة، وكلما قل المتوسط عن الرقم ٣ فإن ذلك يعني أن أفراد عينة الدراسة لا تؤيد وجود تأثير لعناصر فرضيات الدراسة على تخطيط التكاليف الإنتاجية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية .

٣-٨ قاعدة تحديد المستوى

وللتعرف على درجة التقدير اعتمد الباحث المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة لتكون مؤشراً على درجة التقدير بالاعتماد على المعيار التالي في الحكم إلى تقدير المتوسطات الحسابية، وذلك بتقسيم درجات التقدير إلى ثلاثة مستويات (مرتفع، متوسط، منخفض) بالاعتماد على المعادلة الآتية وهي معيار التصحيح.

$$1.33 = \frac{5 - 1}{3} = \frac{\text{للبدائل الأدنى الحد} - \text{للبدائل الأعلى الحد}}{\text{المستويات عدد}}$$

المستوى الأول: ١،٣٣ + ١ = ٢،٣٣.

المستوى الثاني: $3,67 = 1,33 + 2,34$.

المستوى الثالث: $5 = 1,33 + 3,68$.

فتصبح بعد ذلك التقديرات كالتالي:

(1) أقل من أو يساوي (2,33) مؤشراً منخفضاً.

(2) أكبر أو يساوي (2,34) وأقل من أو تساوي (3,67) مؤشراً متوسطاً.

(3) أكبر من أو تساوي (3,68) مؤشراً مرتفعاً.

٣-٩ ثبات أداة الدراسة

قام الباحث بقياس مدى ثبات أداة القياس ومعرفة اعتمادية نتائجها باستخدام اختبار

(كرونباخ ألفا) بهدف التحقق من الاتساق الداخلي حيث تم استخراج معامل كرونباخ ألفا

لجميع محاور وفقرات الاستبانة وقد بلغت درجة اعتمادية الاستبانة حسب معيار كرونباخ ألفا

(0,72) كما هو موضح في الجدول (٢). والجدول التالي يوضح قيمة كرونباخ ألفا لكل متغير.

جدول رقم (٢)

قيمة كرونباخ ألفا لمتغيرات الدراسة

| المتغير | قيمة كرونباخ ألفا |
|----------------------|-------------------|
| التحسين المستمر | 70% |
| خرائط تيارات القيمة | 74% |
| صندوق النقاط | 71% |
| سياسة هوشين | 73% |
| تخطيط تكاليف الإنتاج | 76% |
| الدراسة ككل | 72% |

تبين من الجدول السابق أن قيمة كرونباخ ألفا كانت مناسبة حيث بلغت قيمة الثبات لجميع فقرات الاستبانة (٠,٧٢) هذا يعني أن معامل الثبات جيد نوعا ما ومما يدل على صدق نتائج الاستبانة.

٣-١٠ أساليب التحليل الإحصائي للبيانات

تمت الاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) Statistical Package for Social Science وتتقسم الاستبانة إلى جزئين، في الجزء الأول سيجيب المشاركون عن بعض الأسئلة الشخصية. الجزء الثاني من الاستبانة سيشمل أسئلة البحث حيث سيبيد المشاركون رأيه في كل فقرة. بجانب كل نقطة سيتم وضع خمس خانات تحدد مستوى موافقة أو معارضة المشاركون لتلك النقطة.

يتكون هذا الفصل من تحليل نتائج توزيع الاستبانات على المشاركين ومن ثم تحليلها باستخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS. حيث انه وكما ذكر سابقا تم توزيع استبانة على عينة الدراسة من المدرء والمسؤولين في الشركات الصناعية، وتم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

(١) اختبار كرونباخ ألفا: (Cronpach's alpha) لإيجاد درجة الاتساق الداخلي بين إجابات

عينة الدراسة على الإستبانة

(٢) مقاييس النزعة المركزية: (Descriptive Statistics Measure) لوصف خصائص

عينة الدراسة، مثل الوسط الحسابي والتكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص عينة

الدراسة بهدف التعرف على الانحراف المعياري، لقياس درجة تشتت قيم إجابات مجتمع

٣) الدراسة عن الوسط الحسابي لكل فقرة.

٤) تحليل اختبار t للعينة الواحدة: (one sample T test) وذلك لاختبار فرضيات الدراسة

الفصل الرابع

عرض النتائج

تمهيد

خصائص عينة الدراسة

مناقشة متغيرات الدراسة مع النتائج الإحصائية

اختبار فرضيات الدراسة

الفصل الرابع عرض النتائج

تمهيد

بعد أن تم تناول موضوع المحاسبة الرشيقة وأثرها على تخطيط تكاليف الإنتاج في الفصول السابقة، سيتم عرض ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية في هذا الفصل، وبالتحديد ما يلي: ثبات ومصداقية النتائج، ومناقشة الفرضيات مع متغيرات الدراسة، واختبار الفرضيات.

كما تم استخدام اختبار (Kolmogrov-Smirnov) لإثبات مدى أتباع البيانات للتوزيع الطبيعي حيث كانت القيمة المعنوية لكل فرضية من فرضيات الدراسة أعلى من مستوى الدلالة ٠,٠٥، مما يدل على أتباع البيانات للتوزيع الطبيعي، حيث بلغت القيمة المعنوية للفرضية الأولى ٠,٣٨٩ وللغرضية الثانية ٠.١٢١ وللغرضية الثالثة ٠,١٨٧ وللغرضية الرابعة ٠,١٤١

خصائص عينة الدراسة

جدول رقم (٣)

خصائص عينة الدراسة

| المتغير | البيان | التكرار | النسبة |
|-----------------|--------------------------|---------|--------|
| سنوات الخبرة | أقل من ٣ سنوات | ١١ | ٧,١% |
| | من ٣ إلى أقل من ٦ سنوات | ٢١ | ١٣,٥% |
| | من ٦ إلى أقل من ١٠ سنوات | ٢٠ | ١٢,٩% |
| | ١٠ سنوات فأكثر | ١٠٣ | ٦٦,٥% |
| | مجموع | ١٥٥ | ١٠٠% |
| التخصص | محاسبة | ١١٦ | ٧٤,٨% |
| | إدارة الأعمال | ١٥ | ٩,٧% |
| | علوم مالية ومصرفية | ١٨ | ١١,٦% |
| | أخرى | ٦ | ٣,٩% |
| | مجموع | ١٥٥ | ١٠٠% |
| الشهادة المهنية | CPA | ٥ | ٣,٢% |
| | JCPA | ٥ | ٣,٢% |
| | CMA | ١ | ٠,٦% |
| | CLA | ٠ | ٠ |
| | لا يوجد شهادات | ١٤٤ | ٩٢,٩% |
| | مجموع | ١٥٥ | ١٠٠% |

| | | | |
|----------------|---------------|-----|-------|
| المسمى الوظيفي | محاسب | ٦٠ | ٥١,٦% |
| | مدير الحسابات | ١٩ | ١٢,٣% |
| | مدير مالي | ١٤ | ٩% |
| | أمين صندوق | ٧ | ٤,٥% |
| | مدقق داخلي | ٣٥ | ٢٢,٦% |
| | مجموع | ١٥٥ | ١٠٠% |

يلاحظ من الجدول السابق ما يلي:

١- أن عينة الدراسة ممن لهم خبرات من فئة ١٠ سنوات فأكثر في مجال الخبرة العملية حيث إن

نسبتهم ٦٦,٥%، كما أن عنصر أو متغير الخبرة له أثر إيجابي على ممارسة المحاسبة

الرشيقة، حيث إن المحاسبة الرشيقة هي امتداد لأنظمة تكاليف معينة، وهذا يعني أن مؤشر

الخبرة له دور إيجابي على مصداقية نتائج وتوصيات الدراسة.

٢- يلاحظ من متغير التخطيط أن عينة الدراسة غالبيتها ممن يحملون شهادات علمية في مجال

المحاسبة وبنسبة ٧٥% تقريبا، وقد يكون ذلك طبيعيا، حيث إن عينة الدراسة تركز على

المحاسبين والمدققين الداخليين والمدراء الماليين، وهذه الفئات لها علاقة بتخصص المحاسبة،

كما يدل ذلك على أن فقرات الاستبانة تم قراءتها من أشخاص مؤهلين بتخصصات مناسبة.

٣- كما يلاحظ بأن الشهادات المهنية للغالبية العظمى من أفراد عينة الدراسة ليست شهادات مهنية

متخصصة وبنسبة ٩٣% تقريبا، وهذا يعني قيام إدارات الشركات الصناعية على ضرورة

وجود شهادات مهنية تساعد في أداء الموظفين في أداء أعمالهم ولا سيما المحاسبين والماليين.

٤- كما يلاحظ بأن المسمى الوظيفي لأفراد عينة الدراسة غالبيتهم من الممارسين لوظيفة المحاسب

بنسبة ٥٢% كما يلاحظ أيضا بأن فئة المدققين الداخليين لهم النسبة الثانية، وبنسبة ٢٣%

٥- تقريبا مع تقارب باقي المسميات الوظيفية، مما يعني أن عينة الدراسة لها مسميات وظيفية ثلاث

فقرات ومتغيرات الدراسة، مما ينعكس إيجابيا على مصداقية أداة الدراسة.

مناقشة متغيرات الدراسة مع النتائج الإحصائية

جدول رقم (٤)

آراء عينة الدراسة بفقرات متغير التحسين المستمر

| رقم | فقرة | متوسط | انحراف معياري | الترتيب | المستوى |
|-----|---|-------|---------------|---------|---------|
| ١ | يساهم وجود فريق عمل متكامل في عملية التصنيع على تخطيط تكاليف الإنتاج. | ٤,٣٢ | ٠,٦٠ | ٨ | عالي |
| ٢ | إن تحديد النشاطات عديمة القيمة في عمليات التصنيع تساعد في تخطيط تكاليف الإنتاج. | ٤,٣٢ | ٠,٥٠ | ٧ | عالي |
| ٣ | وجود الدعم المستمر من الإدارة العليا لعمليات التصنيع يساعد في تخطيط تكاليف الإنتاج. | ٤,٤٠ | ٠,٥٢ | ٢ | عالي |
| ٤ | تساعد أدوات التكنولوجيا المستخدمة في عمليات التصنيع في تخطيط تكاليف الإنتاج. | ٤,٣٦ | ٠,٥٤ | ٣ | عالي |
| ٥ | إن هيكله عمليات التصنيع حسب رغبات العملاء تساعد في تخطيط تكاليف الإنتاج. | ٤,٣٤ | ٠,٥٦ | ٦ | عالي |
| ٦ | إن المراجعة المستمرة بشكل دوري لمستوى جودة عملية التصنيع تساعد في تخطيط تكاليف الإنتاج. | ٤,٣٤ | ٠,٥٤ | ٥ | عالي |
| ٧ | إن اهتمام إدارة المصنع برغبات العملاء في عمليات التصنيع يساعد في تخطيط تكاليف الإنتاج. | ٤,٦٢ | ٠,٤٠ | ١ | عالي |
| ٨ | توفير إطار مفاهيمي مبسط لعمليات التصنيع يساعد في تخطيط تكاليف الإنتاج. | ٤,٣٠ | ٠,٥٨ | ٩ | عالي |
| ٩ | تساعد عمليات الصيانة الدورية لمعدات عمليات التصنيع في تخطيط تكاليف الإنتاج. | ٤,٣٦ | ٠,٥٩ | ٤ | عالي |
| | متوسط المتغير | ٤,٣٨ | ٠,٥٤ | | عالي |

يلاحظ من الجدول رقم (٤) بأن مستوى جميع فقرات الدراسة من المستوى العالي، ويرجع

السبب في أن الغالبية العظمى لإجابات عينة الدراسة لهذه الفقرات تتجه نحو الموافق بالدرجة

الأولى والموافق بشدة في الدرجة الثانية، وهذا ما يفسر أن جميع المتوسطات للفقرات هي أعلى من الرقم (٤) وهذا يعني أن أفراد عينة الدراسة تؤكد وبدرجة عالية وجود أثر للتحسين المستمر على تخطيط تكاليف العمليات الإنتاجية في الشركات الصناعية.

كما يلاحظ بأن الفقرة السابعة تمثل أعلى درجة تأثير بمتوسط ٤,٦٢ وانحراف معياري ٠,٤٠، والمتمثلة بـ " إن اهتمام إدارة المصنع برغبات العملاء في عمليات التصنيع يساعد في تخطيط تكاليف الإنتاج " وهذا يدل على أن العملاء هم الأساس في عمليات تخطيط الإنتاج في الشركات الصناعية، مما ينعكس إيجاباً على أن التحسين المستمر لرغبات العملاء هي البداية الصحيحة لتخطيط تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، كما يلاحظ بأن الانحراف المعياري ٠,٤٠ وهي نسبة مقبولة لتشتت إجابات أفراد عينة الدراسة عن متوسط إجاباتهم. كما يلاحظ أيضاً بأن الفقرة الثالثة تمثل الدرجة الثانية بمتوسط ٤,٤٠ وانحراف معياري ٠,٥٢، والمتمثلة بـ " وجود الدعم المستمر من الإدارة العليا لعمليات التصنيع يساعد في تخطيط تكاليف الإنتاج " وهذا يعني أن تخطيط تكاليف الإنتاج له اهتمام من قبل الإدارة العليا مما يعطيها القوة في عملية التخطيط والتطبيق لتكاليف العمليات الإنتاجية، وبالتالي يكون هناك قيمة إضافية واعتمادية لتخطيط تكاليف الإنتاج، كما يلاحظ بأن الانحراف المعياري ٠,٥٢ وهي نسبة مقبولة لتشتت إجابات أفراد عينة الدراسة عن متوسط إجاباتهم. كما يلاحظ بأن الفقرة الرابعة تمثل درجة القبول أو التأثير الثالثة بمتوسط ٤,٣٦ وانحراف معياري ٠,٥٤، والمتمثلة بـ " تساعد أدوات التكنولوجيا المستخدمة في عمليات التصنيع في تخطيط تكاليف الإنتاج " وهذا يعني أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تقوم على استقطاب أدوات تكنولوجيا المعلومات وتدفع عليها التكاليف الكبيرة لتوظيفها في تخطيط تكاليف الإنتاج، مما يعطيها جودة وقبولاً واستحساناً من العملاء المستهدفين من قبل تلك الشركات، كما يلاحظ بأن الانحراف المعياري ٠,٥٤ وهي نسبة

مقبولة لتشتت إجابات أفراد عينة الدراسة عن متوسط إجاباتهم. كما يلاحظ بأن المتوسط العام لمتغير التحسين المستمر وأثره على تخطيط تكاليف العمليات الإنتاجية ٤,٣٨ وهو أعلى من المتوسط الفرضي (٣) وهذا يعني أن وجود التحسين المستمر للتكاليف الإنتاجية لها أثر وبدرجة كبيرة على تخطيط سليم لتكاليف العمليات الإنتاجية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

جدول رقم (٥)

آراء عينة الدراسة بفقرات متغير خرائط تيارات القيمة

| رقم | فقرة | متوسط | انحراف معياري | الترتيب | المستوى |
|-----|--|-------|---------------|---------|---------|
| ١ | إن التدفق السليم لمعلومات تصنيع السلعة يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. | ٤,٢٧ | ٠,٦١ | ٩ | عالي |
| ٢ | إن وضوح عمليات الترابط لمراحل تصنيع المنتج يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. | ٤,٣١ | ٠,٥٥ | ٥ | عالي |
| ٣ | إن توفير متطلبات عوامل الإنتاج (تكنولوجيا، مال) لعملية التصنيع يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. | ٤,٤٣ | ٠,٥٢ | ١ | عالي |
| ٤ | يساعد توفير متطلبات نجاح عملية التصنيع (موظفين مدربين، أنظمة) على تخطيط تكاليف الإنتاج. | ٤,٣٩ | ٠,٥٦ | ٢ | عالي |
| ٥ | وجود فريق عمل متكامل يواكب التحسين المستمر لعملية التصنيع يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. | ٤,٣١ | ٠,٦١ | ٦ | عالي |
| ٦ | إن توفير المعلومات التكاليفية في الوقت المناسب لعملية التصنيع تساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. | ٤,٣٢ | ٠,٥٧ | ٣ | عالي |
| ٧ | إن تكامل مقاييس الأداء المالية وغير المالية لعملية التصنيع يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. | ٤,٣٢ | ٠,٦٦ | ٤ | عالي |

| | | | | | |
|------|---|------|------|--|---|
| عالي | ٧ | ٠,٦٢ | ٤,٣٠ | إن وجود هيكل تنظيمي سليم لعمليات التصنيع يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. | ٨ |
| عالي | ٨ | ٠,٦٥ | ٤,٣٠ | إن امتلاك الإدارة لخطط إستراتيجية لعملية التصنيع يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. | ٩ |
| عالي | | ٠,٥٢ | ٤,٣٣ | متوسط المتغير | |

يلاحظ من الجدول رقم (٥) بأن مستوى جميع فقرات الدراسة من المستوى العالي، ويرجع السبب في أن الغالبية العظمى لإجابات عينة الدراسة لهذه الفقرات تتجه نحو الموافق بالدرجة الأولى والموافق بشدة في الدرجة الثانية، وهذا ما يفسر أن جميع المتوسطات للفقرات هي أعلى من الرقم (٤) وهذا يعني أن أفراد عينة الدراسة تؤكد وبدرجة عالية وجود أثر خرائط تيارات القيمة على تخطيط تكاليف العمليات الإنتاجية في الشركات الصناعية. كما يلاحظ بأن الفقرة الثالثة تمثل أعلى درجة تأثير بمتوسط ٤,٤٣ وانحراف معياري ٠,٥٢ والمتمثلة بـ " إن توفير متطلبات عوامل الإنتاج (تكنولوجيا، مال) لعملية التصنيع يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج"

وهذا يعني أن توفر عوامل الإنتاج المتمثلة بالأيدي العاملة ورأس المال له انعكاس إيجابي على تخطيط تكاليف العمليات الإنتاجية في الشركات الصناعية الأمر الذي يحقق للشركة الصناعية البقاء والاستمرار في السوق في ظل المنافسة بين الشركات الصناعية الأردنية وغير الأردنية، كما يلاحظ بأن الانحراف المعياري ٠,٥٢ وهي نسبة مقبولة لتشتت إجابات أفراد عينة الدراسة عن متوسط إجاباتهم. كما يلاحظ بأن الفقرة الرابعة تمثل ثاني أعلى درجة تأكيد بمتوسط ٤,٣٩ وانحراف معياري ٠,٥٦ والمتمثلة بـ " يساعد توفير متطلبات نجاح عملية التصنيع (موظفين مدربين، أنظمة) على تخطيط تكاليف الإنتاج، وهذا يعني أن هناك تكاملاً بين عمليات التدريب والأنظمة والتعليمات داخل الشركات الصناعية لتوفير متطلبات العملاء في السلع من خلال عمليات البدء المبكر لتخطيط تكاليف العمليات الإنتاجية في الشركات الصناعية الأردنية، كما قد

يعني ذلك وجود دراسة لعوامل السوق عند دراسة تخطيط تكاليف العمليات الإنتاجية كما يلاحظ بأن الانحراف المعياري ٠,٥٦ وهي نسبة مقبولة لتشتت إجابات أفراد عينة الدراسة عن متوسط إجاباتهم. كما يلاحظ بأن الفقرة السادسة تمثل ثالث أعلى درجة تأثير بمتوسط ٤,٣٢ وانحراف معياري ٠,٥٢ والمتمثلة بـ " إن توفير المعلومات التكاليفية في الوقت المناسب لعملية التصنيع تساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج "، وهذا يدل على أن هناك تنسيقاً مشتركاً من مختلف المستويات الإدارية على توفير البيانات والمعلومات المتعلقة بتكاليف الإنتاج، مما قد يعني وجود قيمة إضافية لمصدافية تخطيط تكاليف العمليات الإنتاجية كما يلاحظ بأن الانحراف المعياري ٠,٥٢ وهي نسبة مقبولة لتشتت إجابات أفراد عينة الدراسة عن متوسط إجاباتهم. كما يلاحظ بأن المتوسط العام لمتغير التحسين المستمر وأثره على تخطيط تكاليف العمليات الإنتاجية ٤,٣٣ وهو أعلى من المتوسط الفرضي (٣) وهذا يعني أن وجود خرائط تيارات القيمة لها أثر وبدرجة كبيرة على تخطيط سليم لتكاليف العمليات الإنتاجية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

جدول رقم (٦)

آراء عينة الدراسة بفقرات متغير صندوق النقاط

| رقم | فقرة | متوسط | انحراف معياري | الترتيب | المستوى |
|-----|--|-------|---------------|---------|---------|
| ١ | تساعد ملخصات أداء تيارات القيمة للإنتاج على تخطيط تكاليف الإنتاج. | ٤,٣١ | ٠,٥٨ | ٦ | عالي |
| ٢ | إن توفير بيانات تشغيلية موثوق بها حول عملية التصنيع يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. | ٤,٣٣ | ٠,٥٩ | ٤ | عالي |
| ٣ | إن التقييم المستمر لمعلومات تيارات القيمة من فريق العمل لعملية التصنيع يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. | ٤,٣٤ | ٠,٦٤ | ٣ | عالي |
| ٤ | إن تحديد انحرافات الأداء الفعلي مع المخطط له في عملية التصنيع يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. | ٤,٣٣ | ٠,٦٩ | ٥ | عالي |
| ٥ | إن تقديم معلومات محدثة باستمرار لمدير تيار القيمة عن عملية التصنيع يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. | ٤,٢٩ | ٠,٦٥ | ٧ | عالي |
| ٦ | إن تقييم ربحية كل تيار قيمة على حدة في عمليات التصنيع يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. | ٤,٣٦ | ٠,٦٣ | ٢ | عالي |

| | | | | |
|------|---|------|------|---|
| عالي | ١ | ٠,٥٤ | ٤,٣٦ | إن مقارنة عمليات تيارات القيمة من حيث التكلفة والمنفعة تساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. |
| عالي | ٨ | ٠,٥١ | ٤,٢٨ | إن توفير بيانات حقيقية لتكاليف تيارات القيمة لعملية الإنتاج يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. |
| عالي | | ٠,٦٢ | ٤,٣٠ | متوسط المتغير |

يلاحظ من الجدول رقم (٦) بأن مستوى جميع فقرات الدراسة من المستوى العالي، ويرجع السبب في أن الغالبية العظمى لإجابات عينة الدراسة لهذه الفقرات تتجه نحو الموافق بالدرجة الأولى والموافق بشدة في الدرجة الثانية، وهذا ما يفسر أن جميع المتوسطات للفقرات هي أعلى من الرقم (٤) وهذا يعني أن أفراد عينة الدراسة تؤكد وبدرجة عالية وجود أثر صندوق النقاط على تخطيط تكاليف العمليات الإنتاجية في الشركات الصناعية. كما يلاحظ بأن الفقرة السابعة تمثل أعلى درجة تأكيد أو قبول من أفراد عينة الدراسة بمتوسط ٤,٣٦ وانحراف معياري ٠,٥٤ والمتمثلة بـ " إن مقارنة عمليات تيارات القيمة من حيث التكلفة والمنفعة تساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج"، وهذا يعني أن عوامل السوق تلعب دورا كبيرا في تقرير مخاطر تكاليف العملية الإنتاجية من خلال تطبيق سياسة التكلفة والمنفعة وربطها بعوامل السوق للوصول إلى السعر المستهدف، الأمر الذي يساعد على تخطيط التكلفة المستهدفة بما ينعكس إيجابا على تخطيط تكاليف العمليات الإنتاجية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، كما يلاحظ بأن الانحراف المعياري ٠,٥٤ وهي نسبة مقبولة لتشتت إجابات أفراد عينة الدراسة عن متوسط إجاباتهم. كما يلاحظ بأن الفقرة السادسة تمثل درجة القبول أو التأثير الثانية بمتوسط ٤,٣٦ وانحراف معياري ٠,٦٣ والمتمثلة بـ "إن تقييم ربحية كل تيار قيمة على حدة في عمليات التصنيع يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج"، وهذا يعني أن هناك تقارير خاصة بكل عملية تخطيط على حدة لتحديد تكاليفها وإيراداتها

المتوقعة, بحيث يمكن تحديد تكاليف مراحل الإنتاج, مما ينعكس إيجاباً على تخطيط وتحديد أسعار المنتجات الصناعية في الشركات الصناعية الأردنية كما يلاحظ بأن الانحراف المعياري ٠,٦٣ وهي نسبة مقبولة لتشتت إجابات أفراد عينة الدراسة عن متوسط إجاباتهم. كما يلاحظ بأن الفقرة الثالثة تمثل ثالث أعلى متوسط حسابي بقيمة ٤,٣٤ وانحراف معياري ٠,٦٤.

والمتمثلة بـ " إن التقييم المستمر لمعلومات تيارات القيمة من فريق العمل لعملية التصنيع يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج " وهذا يعني أن هناك مواكبة في وجود التقييم المستمر لفريق العمل المختص بتصنيع السلع للعملاء المستهدفين، وهذا يساعد وبدرجة إيجابية على تخطيط تكاليف العمليات الإنتاجية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية كما يلاحظ بأن الانحراف المعياري ٠,٦٤ وهي نسبة مقبولة لتشتت إجابات أفراد عينة الدراسة عن متوسط إجاباتهم. كما يلاحظ بأن المتوسط العام لمتغير صندوق النقاط وأثره على تخطيط تكاليف العمليات الإنتاجية ٤,٣٠ وهو أعلى من المتوسط الفرضي (٣) وهذا يعني أن وجود صندوق النقاط له أثر وبدرجة كبيرة على تخطيط سليم لتكاليف العمليات الإنتاجية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

جدول رقم (٧)

آراء عينة الدراسة بفقرات متغير سياسة هوشين

| رقم | فقرة | متوسط | انحراف معياري | الترتيب | المستوى |
|-----|---|-------|---------------|---------|---------|
| ١ | إن توفير رقابة فعالة على أقسام عمليات التصنيع يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. | ٤,٣٩ | ٠,٥٧ | ٢ | عالي |
| ٢ | إن وجود التكامل في اتخاذ قرارات التصنيع من مختلف المستويات الإدارية يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. | ٤,٣٢ | ٠,٦٠ | ٦ | عالي |
| ٣ | إن اشتراك مستويات الإدارة في عمل الخطة التنسيقيه لعملية التصنيع يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. | ٤,٤٢ | ٠,٦١ | ١ | عالي |
| ٤ | إن التطوير المستمر لتحقيق أهداف عمليات التصنيع يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. | ٤,٣٨ | ٠,٦٢ | ٣ | عالي |
| ٥ | إن تطوير كفاءة تشغيل آلات المصنع باستمرار يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. | ٤,٣٥ | ٠,٦٥ | ٥ | عالي |
| ٦ | إن وجود التفكير الجماعي لأصحاب المصالح بتصنيع المنتج يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. | ٤,٢٧ | ٠,٦٨ | ٦ | عالي |
| ٧ | إن وضوح رؤية ورسالة الشركة حول عمليات التصنيع يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. | ٤,٣٦ | ٠,٥٩ | ٤ | عالي |
| | متوسط المتغير | ٤,٣٦ | ٠,٦٣ | | عالي |

يلاحظ من الجدول رقم (٧) بأن مستوى جميع فقرات الدراسة من المستوى العالي، ويرجع

السبب في أن الغالبية العظمى لإجابات عينة الدراسة لهذه الفقرات تتجه نحو الموافق بالدرجة

الأولى والموافق بشدة في الدرجة الثانية، وهذا ما يفسر أن جميع المتوسطات للفقرات هي أعلى من

الرقم (٤) وهذا يعني أن أفراد عينة الدراسة تؤكد وبدرجة عالية وجود أثر سياسة هوشين على

تخطيط تكاليف العمليات الإنتاجية في الشركات الصناعية. كما يلاحظ بأن الفقرة الرابعة تمثل

أعلى درجة تأثير أو موافقة من عينة الدراسة بمتوسط ٤,٤٢ وانحراف معياري ٠,٦١،
والمتمثلة بـ "إن اشتراك مستويات الإدارة في عمل الخطة التنسيقية لعملية التصنيع يساعد على
تخطيط تكاليف الإنتاج"، وهذا يعني أن هناك خطأً مشتركة وتنسيقية بين مختلف المستويات
الإدارية لمستويات الإنتاج حسب عوامل السوق وطلبات الزبائن، وهذا له انعكاس إيجابي على
تخطيط تكاليف العمليات الإنتاجية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، كما يلاحظ
بأن الانحراف المعياري ٠,٦١ وهي نسبة مقبولة لتشتت إجابات أفراد عينة الدراسة عن متوسط
إجاباتهم. كما يلاحظ بأن الفقرة الأولى تمثل درجة القبول أو التأثير الثانية بمتوسط ٤.٣٩ وانحراف
معياري ٠,٥٧، والمتمثلة بـ "إن توفير رقابة فعالة على أقسام عمليات التصنيع يساعد على تخطيط
تكاليف الإنتاج" وهذا يعني أن هناك نظاماً رقابياً جيداً على أقسام ودوائر عمليات التصنيع بحيث
تكون مراقبة بشريا أو أليا بحيث تكون هناك متابعة مستمرة من مختلف المستويات الإدارية في
الشركات الصناعية، وهذا بدوره يساعد على وجود تخطيط جيد لتكاليف العمليات الإنتاجية في
الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية كما يلاحظ بأن الانحراف المعياري ٠,٥٧ وهي نسبة
مقبولة لتشتت إجابات أفراد عينة الدراسة عن متوسط إجاباتهم. كما يلاحظ بأن الفقرة الرابعة تمثل
درجة القبول الثالثة بمتوسط ٤,٣٨ وانحراف معياري ٠,٦٢، والمتمثلة بـ "إن التطوير المستمر
لتحقيق أهداف عمليات التصنيع يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج"، وهذا يدل على وجود ارتباط
بين رسالة ورؤية الشركة الصناعية من خلال ربط عمليات التصنيع بأهداف الشركة الصناعية، مما

ينعكس إيجاباً على تخطيط تكاليف العمليات الإنتاجية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. كما يلاحظ بأن المتوسط العام لمتغير صندوق النقاط وأثره على تخطيط تكاليف العمليات

الإنتاجية ٤,٣٠ وهو أعلى من المتوسط الفرضي (٣) وهذا يعني أن وجود سياسة هوشين لها أثر وبدرجة كبيرة على تخطيط سليم لتكاليف العمليات الإنتاجية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

جدول رقم (٨)

آراء عينة الدراسة بفقرات متغير تخطيط تكاليف العمليات الإنتاجية

| رقم | فقرة | متوسط | انحراف معياري | الترتيب | المستوى |
|-----|---|-------|---------------|---------|---------|
| ١ | إن دراسة العوامل المحيطة بالمصنع تساهم في تخطيط تكاليف الإنتاج. | ٤,٣٢ | ٠,٥٨ | ٦ | عالي |
| ٢ | إن دراسة البيئة الداخلية للمصنع (الكفاءات والمهارات) تساهم في تخطيط تكاليف الإنتاج. | ٤,٣٠ | ٠,٦٥ | ٧ | عالي |
| ٣ | إن تحديد الأهداف التصنيعية بشكل واضح يساهم في تخطيط تكاليف الإنتاج. | ٤,٣٣ | ٠,٦٥ | ٤ | عالي |
| ٤ | إن تقييم بدائل عملية تصنيع المنتجات تساهم في تخطيط تكاليف الإنتاج. | ٤,٢٣ | ٠,٥٥ | ٨ | عالي |
| ٥ | إن تحديد الأهداف العامة التي يهدف المصنع لتحقيقها بما فيها الموارد البشرية تساهم في تخطيط تكاليف الإنتاج. | ٤,٤٠ | ٠,٥٣ | ١ | عالي |
| ٦ | إن رسم الأهداف وتحديدها في كافة المجالات بشكل شامل وتفصيلي يساهم في تخطيط تكاليف الإنتاج. | ٤,٣٦ | ٠,٥٦ | ٢ | عالي |

| | | | | |
|------|---|------|------|--|
| عالي | ٥ | ٠,٥٤ | ٤,٣٢ | ٧ إن إقرار الخطة التصنيعية ومناقشتها بالصورة النهائية تساهم في تخطيط تكاليف الإنتاج. |
| عالي | ٣ | ٠,٧٢ | ٤,٣٤ | ٨ إن توزيع المهام والمسؤوليات على أصحاب العلاقة لتحقيق الأهداف المنشودة تساهم في تخطيط تكاليف الإنتاج. |
| عالي | | ٠,٥٦ | ٤,٣٣ | متوسط المتغير |

يلاحظ من الجدول رقم (٨) بأن مستوى جميع فقرات الدراسة من المستوى العالي، ويرجع السبب في أن الغالبية العظمى لإجابات عينة الدراسة لهذه الفقرات تتجه نحو الموافق بالدرجة الأولى والموافق بشدة في الدرجة الثانية، وهذا ما يفسر أن جميع المتوسطات للفقرات هي أعلى من الرقم (٤) وهذا يعني أن أفراد عينة الدراسة يؤكدون وبدرجة عالية وجود تخطيط جيد لتكاليف العمليات الإنتاجية في الشركات الصناعية. كما يلاحظ بأن الفقرة الخامسة تمثل أعلى درجة تأثير أو قبول من أفراد عينة الدراسة بمتوسط ٤,٤٠ وانحراف معياري ٠,٥٣ والمتمثلة بـ " إن تحديد الأهداف العامة التي يهدف المصنع لتحقيقها بما فيها الموارد البشرية تساهم في تخطيط تكاليف الإنتاج "، وهذا يعني أن عمليات التصنيع تتم من خلال ربطها بالأهداف العامة لها التي ترتبط ارتباطاً مباشراً بالتخطيط الاستراتيجي، وهذا يساعد في الاحتفاظ بالعملاء الحاليين واستقطاب عملاء جدد، وهذا له أثر على تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة المختلفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة، كما يلاحظ بأن الانحراف المعياري ٠,٥٣ وهي نسبة مقبولة لتشتت إجابات أفراد عينة الدراسة عن متوسط إجاباتهم. كما يلاحظ بأن الفقرة السادسة تمثل ثاني أعلى درجة قبول أو تأثير بمتوسط ٤,٣٦ وانحراف معياري ٠,٥٦ والمتمثلة بـ " إن رسم الأهداف وتحديدها في كافة المجالات بشكل شامل وتفصيلي يساهم في تخطيط تكاليف الإنتاج "، وهذا يعني أن هناك تخطيطاً

على مستوى الإدارات الفرعية لعمليات التصنيع للوصول إلى الخطة الشاملة التي شارك في إعداد جميع الموظفين في الشركة الصناعية، مما يوفر بيئة جيدة لتطبيق متطلبات المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، كما يلاحظ بأن الانحراف المعياري ٠,٥٦ وهي نسبة مقبولة لتشتت إجابات أفراد عينة الدراسة عن متوسط إجاباتهم. كما يلاحظ بأن المتوسط العام لمتغير صندوق النقاط وأثره على تخطيط تكاليف العمليات الإنتاجية ٤,٣٣ وهو أعلى من المتوسط الفرضي (٣) وهذا يعني أن وجود أدوات التخطيط السليم للعمليات الإنتاجية لها دور في تطبيق متطلبات المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

اختبار فرضيات الدراسة

نتائج اختبار الفرضية الأولى

والتي مفادها " لا يوجد أثر للتحسين المستمر على الإنتاج على تخطيط تكاليف الإنتاج في

الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية".

جدول رقم (٩)

نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى

| الوسط الحسابي | نتيجة الفرضية العدمية H_0 | دلالة الإحصائية | T الجدولية | T المحسوبة |
|---------------|--------------------------------|-----------------|------------|------------|
| ٤,٣٨ | رفض | ٠,٠٠٠ | ١,٩٧٧ | ٣١,٥٤١ |

إن نتيجة اختبار الفرضية هو الرفض كما هو مبين في الجدول أعلاه، وذلك وفقاً لقاعدة

القرار بأنه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة في حال زيادة T المحسوبة عن T

الجدولية وأن تكون قيمة الدلالة الإحصائية أقل من ٥%، وبناء عليه تكون الفرضية البديلة المقبولة

هي : يوجد أثر للتحسين المستمر على الإنتاج على تخطيط تكاليف الإنتاج في الشركات

الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

نتائج اختبار الفرضية الثانية

ومفادها "لا يوجد أثر لخرائط تيار القيمة على تخطيط تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية".

جدول رقم (١٠)

نتائج اختبار الفرضية الثانية

| T المحسوبة | T الجدولية | دلالة الإحصائية | نتيجة الفرضية العدمية HO | الوسط الحسابي |
|------------|------------|-----------------|-----------------------------|---------------|
| ٥١,٤٤٥ | ١,٩٧٧ | ٠,٠٠٠ | رفض | ٤,٣٣ |

إن نتيجة اختبار الفرضية هو الرفض كما هو مبين في الجدول أعلاه، وذلك وفقاً لقاعدة القرار بأنه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة في حال زيادة T المحسوبة عن T الجدولية، وأن تكون قيمة الدلالة الإحصائية أقل من ٥%، وبناء عليه تكون الفرضية البديلة المقبولة هي: يوجد أثر لخرائط تيار القيمة على تخطيط تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

نتائج اختبار الفرضية الثالثة

والتي مفادها "لا يوجد أثر لصندوق النقاط على تخطيط تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية".

جدول رقم (١١)

نتائج اختبار الفرضية الثالثة

| T المحسوبة | T الجدولية | دلالة الإحصائية | نتيجة الفرضية العدمية HO | الوسط الحسابي |
|------------|------------|-----------------|-----------------------------|---------------|
| ٥٧,٧٢٣ | ١,٩٧٧ | ٠,٠٠٠ | رفض | ٤,٣٠ |

إن نتيجة اختبار الفرضية هو الرفض كما هو مبين في الجدول أعلاه، وذلك وفقاً لقاعدة القرار بأنه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة في حال زيادة T المحسوبة عن T

الجدولية، وأن تكون قيمة الدلالة الإحصائية أقل من ٥%، وبناء عليه تكون الفرضية البديلة المقبولة هي: يوجد أثر لصندوق النقاط على تخطيط تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

نتائج اختبار الفرضية الرابعة

والتي مفادها "لا يوجد أثر لسياسة هوشين على تخطيط تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية".

جدول رقم (١٢)

نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

| T المحسوبة | T الجدولية | دلالة الإحصائية | نتيجة الفرضية العدمية H0 | الوسط الحسابي |
|------------|------------|-----------------|-----------------------------|---------------|
| ٤٦,١٩٤ | ١,٩٧٧ | ٠,٠٠٠ | رفض | ٤,٣٦ |

إن نتيجة اختبار الفرضية هو الرفض كما هو مبين في الجدول أعلاه، وذلك وفقاً لقاعدة القرار بأنه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة في حال زيادة T المحسوبة عن T الجدولية، وأن تكون قيمة الدلالة الإحصائية أقل من ٥%، وبناء عليه تكون الفرضية البديلة المقبولة هي: يوجد أثر لسياسة هوشين على تخطيط تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

الفصل الخامس النتائج والتوصيات

النتائج

التوصيات

الفصل الخامس النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- ١- إن هناك أثراً واضحاً وبدرجة كبيرة من استخدام أسلوب التحسين المستمر على تخطيط تكاليف العمليات الإنتاجية في الشركات الصناعية من خلال:
 - وجود الاهتمام برغبات وطلبات الزبائن ومحاولة تعديلها من فترة لأخرى، واخذ التغذية العكسية منهم لتساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج، مما يساعد الشركات الصناعية على تحديد السعر المستهدف بدرجة أكثر موضوعية.
 - وجود التنسيق والتخطيط ووجود الدعم المادي واللوجستي من الإدارة العليا لعمليات تخطيط الإنتاج، مما يساعد في استمرارية الشركة الصناعية في السوق.
 - وجود أدوات تكنولوجيا المعلومات التي تساعد على توفير معلومات وبيانات بالوقت الملائم لها أثر على وجود التحسين المستمر للعمليات التصنيعية، وهذا ينعكس إيجاباً على تخطيط تكاليف العمليات الإنتاجية في الشركات الصناعية المساهمة العامة.
- ٢- وجود أثر لاستخدام خرائط تيارات القيمة على تخطيط تكاليف العمليات الإنتاجية في الشركات الصناعية الأردنية من خلال.
 - وجود متطلبات عوامل النجاح المتعلقة بعوامل الإنتاج المتمثلة بالأيدي العاملة ورأس المال وتوظيفه من قبل الإدارة بشكل جيد يتناسب مع عمليات التصنيع له أثر إيجابي على تخطيط تكاليف الإنتاج.
 - وجود أنظمة وتعليمات وموظفين مؤهلين في الشركات الصناعية لها أثر على تطبيق تخطيط سليم لتكاليف العمليات الإنتاجية في الشركات الصناعية.

- وجود معلومات تكاليفية واضحة ومحددة لها أثر إيجابي على تحديد خطة تنظيمية واضحة لتكاليف العمليات الإنتاجية.

٣- وجود أثر لصندوق النقاط على تخطيط تكاليف العمليات الإنتاجية في الشركات الصناعية من خلال ما يلي:

- وجود تقارير توضح تكاليف كل مرحلة على حدة من مراحل الإنتاج يساعد على مراقبة تطور التكاليف, الأمر الذي يسهل تحديد التكاليف المستهدفة بما يتوافق مع رغبات العميل وأهداف الشركة الصناعية, وهذا له أثر إيجابي على تخطيط تكاليف الإنتاج.

- وجود التقييم المستمر لتيارات القيمة يساعد على تحديد ربحية كل مرحلة من مراحل الإنتاج بحيث يساعد إيجابيا على تخطيط تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية.

- قيام الإدارات على مختلف مستوياتها على تحديد الانحرافات الإيجابية والسلبية لمراحل الإنتاج لتحديد نقاط القوة والضعف في كل مرحلة من مراحل الإنتاج, الأمر الذي يساعد في تخطيط تكاليف العمليات الإنتاجية في الشركات الصناعية.

٤- وجود أثر لسياسة هوشين على تخطيط عمليات الإنتاج في الشركات الصناعية المساهمة العامة وذلك من خلال.

- وجود تنسيق مشترك بين مختلف المستويات الإدارية في تخطيط جميع مراحل العمليات الإنتاجية له أثر إيجابي على تخطيط تكاليف الإنتاج.

- وجود رقابة فعالة باستخدام أدوات تكنولوجيا المعلومات على أقسام التصنيع حسب مراحل العملية الإنتاجية له أثر على تخطيط تكاليف العمليات الإنتاجية.

ثانياً: التوصيات

بناءً على نتائج الدراسة يوصي الباحث بما يلي:

١- ضرورة تأهيل المحاسبين والمدققين في الشركات الصناعية بالشهادات المهنية المناسبة، سواء على الصعيد الدولي أو المحلي بما يخدم تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة، ويخدم تخطيط تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية.

٢- تنظيم المؤتمرات العلمية المحكمة التي تركز على مجالات تطبيق المحاسبة الرشيقة وربطها بالبيئة الصناعية في الأردن لتحديد الأدوات المناسبة لها وتساعد على توفير معلومات تكاليفية أكثر عن تخطيط تكاليف الإنتاج.

٣- تشريع قوانين داخل الشركة الصناعية تساعد على وجود فريق عمل متخصص في العمليات الإنتاجية ومن عدة تخصصات، وأن يكون لها استقلالية كاملة في تخطيط مراحل العمليات الإنتاجية حسب ما يستجد من تطورات أو حسب متطلبات السوق أو متطلبات إدارة الشركة.

٤- ضرورة وجود معايير محاسبية ذات إطار دولي تنظم آليات تطبيق أنظمة التكاليف الحديثة ووضع إرشادات لتطبيقها لتكون مرجعية لعملية التطبيق.

٥- ضرورة إشراك لجان التدقيق في الشركات الصناعية في عمليات تخطيط العمليات الإنتاجية نظرا للمعلومات المتوفرة لديها, حيث إن لجنة التدقيق تعتبر قاعدة بيانات لكثير من المعلومات اللازمة لتخطيط تكاليف الإنتاج.

قائمة المراجع

أولاً-المراجع باللغة العربية

الحدراوي، رافد حميد. الزهيري، مروة عبد الكريم.(٢٠١٣). استخدام الحدس في صياغة الخريطة الإستراتيجية بالتركيز على بطاقة الأداء المتوازن: دراسة تحليلية في عدد من فروع مصرف الرافدين في محافظة النجف الأشرف، مجلة الغد للمعلومات الاقتصادية والإدارية، العراق، جامعة الكوفة، ٩(٢٩).

الحسبان، عطاالله.(٢٠١٣). نظم المعلومات المحاسبية، عمان، الأردن: دار اليازوري للنشر والتوزيع.

حسن علي، مرح طاهر.(٢٠١٦). الرقابة الإدارية وعلاقتها بالأداء الوظيفي لدى مديري المدارس الحكومية في شمال محافظات الضفة الغربية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح، فلسطين.

الحميدوي، شلاش.(٢٠١٥). توظيف الإنتاج الرشيق في إعادة تصميم الخدمة حالة مستشفى الديوانية التعليمي، مجلة القادسية للعلوم الإدارية، ١٧(٢).

الداوودي، علي مهدي.(٢٠١٧). تطبيقات التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ضمن إطار المحاسبة الرشيقة دراسة تطبيقية في الشركة العامة للإسمنت الجنوبية - معمل إسمنت النجف، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، ١٩(٢).

الديراوي، أيمن.(٢٠١٧). أثر التخطيط الإستراتيجي على أداء المنظمات الأهلية في قطاع غزة، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، ٧(١).

شجاع، مخلد.(٢٠١٥). دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف دراسة تطبيقية على شركة الفاين للورق الصحي، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.

الشقاحين، رياض.(٢٠١٤). مدى إدراك تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الإلكترونية في الأردن، مجلة بحوث جامعة حلب، العدد ١٠، ص١٧، سوريا.

شलगام، هيشام.(٢٠١٥). تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، المجلة الجزائرية للمحاسبة والأعمال، العدد ٢، جامعة قاصدي مفتاح.

الطيب، خلود.(٢٠١٧). مدى توفر مقومات المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية في غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين.

عابدين، سني.(٢٠١٧). دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف الإنتاج وقياس الأداء المالي - دراسة حالة تطبيقية، مجلة المحاسب العربي، العدد ٤٤.

عبد الجليل، سيف.(٢٠١٨). استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة لقياس وتقويم الأداء في الوحدات الصحية، المجلة العلمية، جامعة جيهان-أربيل، العراق.

عفيف، ربحي.(٢٠١٠). أثر العوامل التنظيمية في التخطيط الاستراتيجي في الوزارات الأردنية: دراسة ميدانية، مجلة دراسات، الجامعة الأردنية.

عوض الله، ليندا.(٢٠١٨). أثر التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد ونظام المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف "دراسة ميدانية على بعض شركات الصناعات الغذائية بالسودان"، مجلة العلوم الاقتصادية، عمادة البحث العلمي، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

عيسى، كريم سروان، ومحسن عبد العزيز، محمد.(٢٠١٥). المحاسبة الرشيقة تطبيق نموذج مقترح لتيار القيمة في شركة فاملي الإنتاج المواد الغذائية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، ٥(٢٠)، ١١٣-١٣٢.

فضيلة، نبهان.(٢٠١٢). دور إدارة الإنتاج في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، الجمهورية الجزائرية.

كاظم، حاتم.(٢٠١٤). أنموذج مقترح لتطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركة العامة للصناعات الكهربائية، مجلة مركز دراسات الكوفة، العدد ٣٥.

الكرخي، مجيد.(٢٠١٨). التخطيط الإستراتيجي، عمان، الأردن: دار المسيرة للنشر.

الكيحي، مجدي وائل.(٢٠١٤). مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة في تخفيض تكاليف الإنتاج في الشركات المساهمة الصناعية العامة الفلسطينية، دراسات العلوم الإدارية، ٤١، ص ٢، عمان، الأردن.

محسن، إسراء.(٢٠١٦). مدى استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في تحقيق الميزة التنافسية في ظل إدارة الجودة الشاملة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الأزهر، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، غزة.

محمد، رائد.(٢٠١٣). استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف -بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الكهربائية، مجلة دراسات مالية ومحاسبية، ٨(٢٥).

محمد، رائد و المعيني، سعد.(٢٠١٣). أثر استخدام المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف الإنتاج، مجلة دراسات مالية ومحاسبية، ٨(٢٥)، جامعة بغداد.

المسعودي، حيدر.(٢٠١٦). التكامل بين تقنيات المحاسبة الرشيقة وبطاقة الأداء الاستراتيجي المتوازن، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، ١٢(٥٠).

المشهوروي، أزهر حسني.(٢٠١٥). دور محاسبة الترشيد في دعم إستراتيجية الاستدامة من وجهة نظر محاسبية، مجلة جامعة الأزهر، سلسلة العلوم الإنسانية، ١٧(١)، جامعة الأزهر، ص .

176-145

الموسوي، عباس.(٢٠١٥). استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في دعم نظم الإنتاج الرشيق وتقييم أداء الوحدات الاقتصادية، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية، جامعة واسط، العدد ١٧.

كلبونة ، أحمد يوسف. (٢٠١١). الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف "المدخل النظري والتطبيقي"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن.

هديب ، عمر محمد. (٢٠١٠). "نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية الأردنية وعلاقته بالأداء المالي"، أطروحة دكتوراه، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان ، الأردن.

ثانياً-المراجع باللغة الأجنبية

Ahakchi, Roy; Ahakchi, Rana; Yangjh, Sattari Batol and Alilou, Adekoya F. Nigeria.(2013). **Brewery Industry as Driver of Value-Chain Investment**, Available: allafrica.com/view/group/main/main/id/00058451.html.

Anuroop Athalye, Pankaj Gera, A.R. Madan.(2015). Study and Analysis of Cost Reduction Techniques in Press Part Production, **International Journal of Science and Research (IJSR)**, India, Volume

Anvari, A., Ismail, Y., Hojjati, M.H. (2011). A Study on Total Quality Management and Lean Manufacturing: Through Lean Thinking Approach, **World Applied Sciences Journal**, 12/9.

Arora, V., &Soral, G. (2017). Conceptual Issues in Lean Accounting: A Review. **IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices**, 16(3)66-78.

Belhadi, Amine. (2018). Benefits of adopting lean production on green performance of SMEs: a case study , **Production Planning and Control Journal**, 29(1).

- Boston Consulting Group.(2015). **Lean food and beverage manufacturing: Lower costs better products**, improved sustainability.
- Daferighe, Emmanuel Emeakponuzo. (2018). Lean Accounting and Waste Management in Brewery Industry in Nigeria, **Advances in Research**, 15(1).
- Elsokuva ,Tatyana. (2015). Lean Accounting and Throughput Accounting : An Integration Approach, **Madeterranean Journal of Social Science**, 6(3).
- Enoch OK.(٢٠١٣.) Lean Accounting and Lean business philosophy in Nigeria: An exploratory research. **International Journal of Economics, Finance and Management**.
- Erkan, Esmail .(2016). Mathematical and Excel Based Statistical Lean Accounting Implementation on the Construction Industry Firm, **BUJSS** , 3(1).
- Francisco, Cesaroni .(2014). **Implementing a Lean Accounting System in a Lean Enterprise**,Conference: IAMB International Academy of Management and Business Rome.
- Franco, Lucherin. (2017). Exploring the Impact of Lean Manufacturing on Flexibility in SMEs, **Journal of Industrial Engineering and Management** , 2017.
- Gerald, Depush. (2012). Use Lean Accounting to Add Value to the Organization, **Journal of Corporate Accounting & Finance**, 23(3).
- Jakubiec, M., &Brodnicka, E. (2016). Kaizen Concept in the Process of a Quality Improvement in the Company. **Przedsiębiorstwo we współczesnejgospodarce-teoria i praktyka**, 2(1), 89-101.

- Kocamiş, T. U. (2015). Lean Accounting Method for Reduction in Production Costs in Companies. **International Journal of Business and Social Science**, 6(9), 6-13.
- Kocamis, Tugce .(2016). Lean Accounting Method for Reduction in Production Costs in Companies , **International Journal of Business and Social Science**, 9(1).
- Kumar, Vijaya .(2014). **Production Planning and Process Improvement in an Impeller Manufacturing Using Scheduling and OEE Techniques**, Procedia Materials Science, international conference AMME.
- Lopes RB, Freitas F, Sousa.(2015). Application of Lean manufacturing tools in the food and beverage industries. **Journal of Technology Management and Innovation and Innovation**. 10 (3).
- Lopez, Patxi R., Santos, Jordi F. and Arbós, Lluís C. (2014). Lean manufacturing: Costing the value stream, **Industrial Management & Data Systems**, Vol. 113, No.
- Mansour.(2016). Lean Accounting, Adaptation Tool Lean Thinking and Lean Production, **World Applied Sciences Journal**. 17(8).
- Maskell, Brian. (2016). **Why Lean Accounting**, Association for Manufacturing Excellence , AME ,www.ame.org.
- Miclancy, Eddi .(2008).**Management Accounting for decision Makers**, fifth Edition, Prentice Hall Co.
- Patxi, Ruize .(2010). An accounting system to support process improvements: Transition to lean accounting ,**Journal of Industrial Engineering and Management**, 3(3).
- Puvanasvaran, Pertumal.(2013). Lean process management implementation through enhanced problem solving capabilities, **Journal of Industrial Engineering and Management**, 11(4).

Ramezani, A. R., &Mahdloo, M. (2014). Lean and its Basic Components. **Academic Journal of Research in Business & Accounting**, 2(4), 36-45.

Rosa , Ana .(2013). Lean Accounting : Accounting Contribution for Lean management philosophy, **Tourism and Management Studies International Conference Algarve 2012**, vol.3, ISBN 978-989-8472-25-0 © ESGHT-University of the Algarve, Portugal.

Topor, Dan. (2014). Lean Accounting –An Ingenious Solution For cost Optimization, **International Journal of Academic Research in Business and Social science**, 4(4).

الملاحق

ملحق رقم (١)

أسماء السادة محكمي الاستبانة

| ت | الاسم | الرتبة الأكاديمية | التخصص | مكان العمل |
|----|------------------------|-------------------|--------|--------------------|
| ١ | محمد ياسين الرحاحلة | أستاذ | محاسبة | جامعة آل البيت |
| ٢ | محمد ناصر المشاقبة | أستاذ مشارك | محاسبة | جامعة آل البيت |
| ٣ | نوفان العليمات | أستاذ مشارك | محاسبة | جامعة آل البيت |
| ٤ | عبد الرحمن الدلابيح | أستاذ مشارك | محاسبة | جامعة آل البيت |
| ٥ | عودة احمد سليمان | أستاذ مشارك | محاسبة | جامعة آل البيت |
| ٦ | طارق عودة الخالدي | أستاذ مشارك | محاسبة | جامعة آل البيت |
| ٧ | محمد الحايك | أستاذ مساعد | محاسبة | جامعة آل البيت |
| ٨ | عبدالله الزعبي | أستاذ مساعد | محاسبة | جامعة آل البيت |
| ٩ | صقر الطاهات | أستاذ مساعد | محاسبة | جامعة آل البيت |
| ١٠ | خليل إبراهيم الدليمي | أستاذ | محاسبة | جامعة إربد الأهلية |
| ١١ | ميشيل سويدان | أستاذ | محاسبة | جامعة عمان الأهلية |
| ١٢ | عبد الرزاق الشحادة | أستاذ | محاسبة | جامعة الزيتونة |
| ١٣ | تركي الزغول | أستاذ | محاسبة | جامعة اليرموك |
| ١٤ | وليد زكريا صيام | أستاذ | محاسبة | جامعة الهاشمية |
| ١٥ | خالد عبدالرحمن القطيني | أستاذ | محاسبة | جامعة الزرقاء |
| ١٦ | محي الدين حمزة | أستاذ مشارك | محاسبة | جامعة الزرقاء |
| ١٧ | طارق حماد المبيض | أستاذ مشارك | محاسبة | جامعة الزرقاء |
| ١٨ | زياد عبد الحليم الذيبة | أستاذ مشارك | محاسبة | جامعة الزرقاء |
| ١٩ | ضياء الدين عمر | أستاذ مساعد | محاسبة | جامعة الزيتونة |

ملحق رقم (٢)

الاستبانة بصورتها النهائية



جامعة آل البيت

كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

قسم المحاسبة

أخي الكريم / أختي الكريمة...

تحية طيبة , وبعد ,,

يقوم الباحث بإجراء دراسة علمية بهدف الحصول على درجة الماجستير في تخصص المحاسبة

من جامعة آل البيت, بعنوان:

" أثر استخدام المحاسبة الرشيقية في تخطيط تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية المساهمة

العامة الأردنية "

أرجوا التفضل بالإجابة عن جميع فقرات الاستبانة المرفقة بالدقة والموضوعية التي نعهدها بكم,

وذلك بوضع إشارة (√) عند الجزء الذي ترونه صحيحاً, علماً بأن المعلومات سوف تحاط

بالسرية التامة, ولن تستعمل إلا لأغراض البحث العلمي فقط. راجياً عدم التردد في الاتصال في

حالة الاستيضاح عن أي بند ضمن الاستبانة شاكرين لكم حسن تعاونكم.

وتفضلوا بقبول فائق التقدير والاحترام...

الباحث

أحمد جمال صالح الراوي

كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

قسم المحاسبة

إشراف

الأستاذ الدكتور جمال عادل الشرايري

كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

قسم المحاسبة

البيانات الشخصية:

المؤهل العلمي : دبلوم بكالوريوس ماجستير دكتوراه

سنوات الخبرة : أقل من ٣ سنوات من ٣ إلى ٦ سنوات

من ٦ إلى ١٠ سنوات ١٠ سنوات فأكثر

التخصص : المحاسبة إدارة الأعمال علوم مالية مصرفية

أخرى يرجى ذكرها.....

الشهادات المهنية : CPA JCPA CMA CLA

CIA لا يوجد

أخرى يرجى ذكرها.....

المسمى الوظيفي:

المحاسبة الرشيقية:

| موافق بشده | موافق | محايد | غير موافق بشده | غير موافق بشده | |
|--|-------|-------|----------------|----------------|---|
| المحور الأول: التحسين المستمر على تخطيط تكاليف الإنتاج | | | | | |
| | | | | | ١ يساهم وجود فريق عمل متكامل في عملية التصنيع على تخطيط تكاليف الإنتاج. |
| | | | | | ٢ إن تحديد النشاطات عديمة القيمة في عمليات التصنيع تساعد في تخطيط تكاليف الإنتاج. |
| | | | | | ٣ وجود الدعم المستمر من الإدارة العليا لعمليات التصنيع يساعد في تخطيط تكاليف الإنتاج. |

| | |
|---|---|
| ٤ | تساعد أدوات التكنولوجيا المستخدمة في عمليات التصنيع في تخطيط تكاليف الإنتاج. |
| ٥ | إن هيكله عمليات التصنيع حسب رغبات العملاء تساعد في تخطيط تكاليف الإنتاج. |
| ٦ | إن المراجعة المستمرة بشكل دوري لمستوى جودة عملية التصنيع تساعد في تخطيط تكاليف الإنتاج. |
| ٧ | إن اهتمام إدارة المصنع برغبات العملاء في عمليات التصنيع يساعد في تخطيط تكاليف الإنتاج. |
| ٨ | توفير إطار مفاهيمي مبسط لعمليات التصنيع يساعد في تخطيط تكاليف الإنتاج. |
| ٩ | تساعد عمليات الصيانة الدورية لمعدات عمليات التصنيع في تخطيط تكاليف الإنتاج. |

المحور الثاني: خرائط تيارات القيمة على تخطيط تكاليف الإنتاج

| | |
|----|--|
| ١٠ | إن التدفق السليم لمعلومات تصنيع السلعة يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. |
| ١١ | إن وضوح عمليات الترابط لمراحل تصنيع المنتج يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. |
| ١٢ | إن توفير متطلبات عوامل الإنتاج (تكنولوجيا، مال) لعملية التصنيع يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. |
| ١٣ | يساعد توفير متطلبات نجاح عملية التصنيع (موظفين مدربين، أنظمة) على تخطيط تكاليف الإنتاج. |
| ١٤ | وجود فريق عمل متكامل يواكب التحسين المستمر لعملية التصنيع يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. |
| ١٥ | إن توفير المعلومات التكاليفية في الوقت المناسب لعملية التصنيع تساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. |
| ١٦ | إن تكامل مقاييس الأداء المالية وغير المالية لعملية التصنيع يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. |
| ١٧ | إن وجود هيكل تنظيمي سليم لعمليات التصنيع يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. |
| ١٨ | إن امتلاك الإدارة لخطط إستراتيجية لعملية التصنيع يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. |

المحور الثالث: صندوق النقاط على تخطيط تكاليف الإنتاج

| | | | | | | |
|--|--|--|--|--|----|--|
| | | | | | ١٩ | تساعد ملخصات أداء تيارات القيمة للإنتاج على تخطيط تكاليف الإنتاج. |
| | | | | | ٢٠ | إن توفير بيانات تشغيلية موثوق بها حول عملية التصنيع يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. |
| | | | | | ٢١ | إن التقييم المستمر لمعلومات تيارات القيمة من فريق العمل لعملية التصنيع يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. |
| | | | | | ٢٢ | إن تحديد انحرافات الأداء الفعلي مع المخطط له في عملية التصنيع يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. |
| | | | | | ٢٣ | إن تقديم معلومات محدثة باستمرار لمدير تيار القيمة عن عملية التصنيع يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. |
| | | | | | ٢٤ | إن تقييم ربحية كل تيار قيمة على حدة في عمليات التصنيع يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. |
| | | | | | ٢٥ | إن مقارنة عمليات تيارات القيمة من حيث التكلفة والمنفعة تساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. |
| | | | | | ٢٦ | إن توفير بيانات حقيقية لتكاليف تيارات القيمة لعملية الإنتاج يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. |

المحور الرابع: سياسة هوشين على تخطيط تكاليف الإنتاج

| | | | | | | |
|--|--|--|--|--|----|---|
| | | | | | ٢٧ | إن توفير رقابة فعالة على أقسام عمليات التصنيع يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. |
| | | | | | ٢٨ | إن وجود التكامل في اتخاذ قرارات التصنيع من مختلف المستويات الإدارية يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. |
| | | | | | ٢٩ | إن اشتراك مستويات الإدارة في عمل الخطة التنسيقية لعملية التصنيع يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. |
| | | | | | ٣٠ | إن التطوير المستمر لتحقيق أهداف عمليات التصنيع يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. |
| | | | | | ٣١ | إن تطوير كفاءة تشغيل آلات المصنع باستمرار يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. |
| | | | | | ٣٢ | إن وجود التفكير الجماعي لأصحاب المصالح بتصنيع المنتج يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. |
| | | | | | ٣٣ | إن وضوح رؤية ورسالة الشركة حول عمليات التصنيع يساعد على تخطيط تكاليف الإنتاج. |

المحور الخامس: (المتغير التابع) تخطيط تكاليف الإنتاج

| | | | | | | |
|--|--|--|--|--|----|---|
| | | | | | ٣٤ | إن دراسة العوامل المحيطة بالمصنع تساهم في تخطيط تكاليف الإنتاج. |
| | | | | | ٣٥ | إن دراسة البيئة الداخلية للمصنع (الكفاءات والمهارات) تساهم في تخطيط تكاليف الإنتاج. |
| | | | | | ٣٦ | إن تحديد الأهداف التصنيعية بشكل واضح يساهم في تخطيط تكاليف الإنتاج. |
| | | | | | ٣٧ | إن تقييم بدائل عملية تصنيع المنتجات تساهم في تخطيط تكاليف الإنتاج. |
| | | | | | ٣٨ | إن تحديد الأهداف العامة التي يهدف المصنع لتحقيقها بما فيها الموارد البشرية تساهم في تخطيط تكاليف الإنتاج. |
| | | | | | ٣٩ | إن رسم الأهداف وتحديدها في كافة المجالات بشكل شامل وتفصيلي يساهم في تخطيط تكاليف الإنتاج. |
| | | | | | ٤٠ | إن إقرار الخطة التصنيعية ومناقشتها بالصورة النهائية تساهم في تخطيط تكاليف الإنتاج. |
| | | | | | ٤١ | إن توزيع المهام والمسؤوليات على أصحاب العلاقة لتحقيق الأهداف المنشودة تساهم في تخطيط تكاليف الإنتاج. |

ملحق رقم (٣)

كتاب تسهيل المهمة

جامعة آل البيت



جامعة آل البيت

AL al-BAYT UNIVERSITY

Faculty of Economics and
Administrative Sciences

كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

عدد الأوراق: ٤٩
التاريخ: ١٤٤١
شوال ١٤٣٧ / ٢٠١٨م

السادة الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المحترمين

تحية طيبة وبعد،

فأرجو التكرم بالموافقة والإيعاز لمن يلزم لتسهيل مهمة طالب الماجستير أحمد جمال صالح نجم ورقمه الجامعي (1720504010)، تخصص المحاسبة، لتطبيق أداة الدراسة الموسومة بـ

«أثر استخدام المحاسبة الرشيقة في تخطيط تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية»

شاكرين ومقدرين لكم اهتمامكم وحسن تعاونكم ودعمكم الموصول لجامعة آل البيت.

رَبِّهِمْ وَبِأَعْيُنِنَا قَدْ بَدَأَ خَلْقَ الْإِنْسَانِ مِنْ طِينٍ ثُمَّ سَوَّاهُ وَنَفَخَ فِيهِ مِنْ رُوحِنَا وَرَدُّهُ إِلَىٰ رَبِّهِ أَلَمْ نَجْعَلِ الْإِنْسَانَ بِأَحْسَنِ الْأَشْيَاءِ حَتَّىٰ إِذَا رَجَعَ إِلَىٰ رَبِّهِ إِذْ قَالَ يَا رَبِّ ارْجِعْنِي إِلَىٰكَ فَأَعْتَدِ لِي آسَافًا مِثْلَ مَا أَعْتَدْتَ لِلَّذِينَ كَفَرُوا بِآيَاتِكَ وَالْإِنْسَانُ لَكَ شَاكِرٌ أَلَمْ نَجْعَلِ الْإِنْسَانَ بِأَحْسَنِ الْأَشْيَاءِ حَتَّىٰ إِذَا رَجَعَ إِلَىٰ رَبِّهِ إِذْ قَالَ يَا رَبِّ ارْجِعْنِي إِلَىٰكَ فَأَعْتَدِ لِي آسَافًا مِثْلَ مَا أَعْتَدْتَ لِلَّذِينَ كَفَرُوا بِآيَاتِكَ وَالْإِنْسَانُ لَكَ شَاكِرٌ

عميد كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

أ.د. بهجت حيت الجوازنة

