مدى توافق أساليب المحاسبة الإدارية مع مفاهيم محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية

The Extent of the Compatibility of the Managerial Accounting Methods with Lean Accounting In the Kuwaiti Industrial Companies

إعداد

منـــى فـــهد المقهـــوي

إشراف

أ. د نبـــيل الحلبي

قدمت هذه الرسالة إستكمالاً لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

كلية الأعمال

جامعة عمان العربية

آب، 2012

المنارة للاستشارات

www.manaraa.com

التفويض

أنا الطالبة منى فهد المقهوي أفوض جامعة عمان العربية بتزويد المكتبات نسخة من رســـالتي عند الطلب.

الاسم: منى فهد المقهوي.

التوقيع:

التاريخ: 2012/10/4.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها " مدى توافق أساليب المحاسبة الإدارية مع مفـاهيم محاسـبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية" بتاريخ: 2012/8/13م.
وأجيزت بتاريخ: 2012/10/3م.

أعضاء لجنة المناقشة		التوقيع
د. زياد محمد السعيدات	رئيساً	.....
أ.د. نبيل بشير الحلبي	عضوا ومشرفاً	.....
د. محمد عبد الله المومني	عضواً	.....

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

شكر و تقدير

الحمد والشكر لله أولاً وآخراً الذي منحني العزيمة والقدرة على السير في طريق البحث العلمي، وأسأله عز وجل علماً نافعاً، وقلباً خاشعاً، ويقيناً صادقاً ، أما بعد؛

يسرني أن أتقدم بجزيل الشكر، وعظيم الامتنان، وصادق التقدير، لأستاذي الدكتور نبيل الحلبي لإشرافه على هذه الرسالة ، وعلى توجيهاته المستمرة، وملاحظاته القيمة التي كان لها الأثر الكبير في إخراجها بهذه الصورة، فإنني لن أستطيع إيفـاءه حقه من الشكر والتقدير والامتنان؛ راجيه الله تعالى أن يجزيَه خير جزاء.

كما أتقدم بأسمى آيات الشكر والتقدير للأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة، وعلى ملاحظاتهم القيمة التي ساهمت في إثراء هذا العمل. كما أتوجه بالشكر والتقدير إلى محكمي استبانة الدراسة على ملاحظاتهم واقتراحاتهم المتعلقة بأداة الدراسة. وأخيراً أتقدم بخالص الشكر لكل من ساعد على إتمام هذا العمل وقدم لي العون ومد لي يد المساعدة وزودني بالمعلومات اللازمة لإتمامه، فجزاهم الله عني كل خير...

الباحثة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الإهداء

إلى والدي الغالي ،،،، الذي علمني العزة، وقوة الإرادة.

إلى والدتي الغالية ،،،، ينبوع الرحمة، والحب، والحنان.

إلى زوجي، ورفيق دربي ،،،، وفاءً للمحبة، والصبر، والإيثار.

إلى أخواتي، وأخواني الأعزاء ،،،، عرفاناً بالأخوة الصادقة

إلى ابنتي زينة ،،،، موضع الأمل، والرجاء.

إلى كل يد شدَّت على يدي ،،،، ودفعتني إلى طريق العلم، والمعرفة.

أهدي هذا الجهد المتواضع،،،

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

قائمة المحتويات

شكر و تقدير ..... د

الإهداء..... هـ

قائمة المحتويات..... و

قائمة الجداول ..... ي

قائمة الأشكال..... ل

قائمة الملاحق..... م

ملخص الدراسة ..... ن

الملخص باللغة الانجليزية ..... ع

الفصل الأول الإطار العام للدراسة..... 1

1-1 المقدمة:..... 2

2-1 مـشكلة الدراسة وعناصرها:..... 3

3-1 فـرضيات البحث: 4

4-1 أهـداف الدراسة: 5

5-1 أهـمية الدراسة:..... 5

6-1 حدود و محددات الدراسة: 6

7-1 التعريفات الاجرائية:..... 6

الفصل الثاني الإطار النظري و الدراسات السابقة ذات الصلة 9

تمهيد..... 10

المبحث الأول محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد..... 11

1-1-2 تمهيد:..... 12

2-1-2مفهوم محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد: 12

3-1-2أهداف محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد: 14

4-1-2مبادئ محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد:..... 16

1-4-1-2 المبدأ الأول: القيمة للعملاء: 16

4-4-1-2المبدأ الرابع: التوجه باستمرار نحو التحسين أو الكمال: 17

5-4-1-2 المبدأ الخامس: تمكين وتأهيل العنصر البشري: 17

5-1-2أهمية محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد:..... 18

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2-1-6 خصائص أساليب المحاسبة الإدارية في ظل محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد: 19
2-1-7 أوجه الاختلاف بين المحاسبة التقليدية ومحاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد:....19
2-1-8 الإختلافات بين بيئة الإنتاج التقليدية وبيئة الإنتاج الخالي من الفاقد:.....20
المبحث الثاني أدوات محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد 23
2-2-1 تمهيد:.....24
2-2-2معلومات دعم القرار لمحاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد:.....25
2-2-3أسس قياس التكلفة في ظل محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد:.....25
2-2-4 أدوات المحاسبة عن الإنتاج الخالي من الفاقد.....26
2-2-4-1 محاسبة الأعمال البسيطة والمرنة 27
2-2-4-2 العمليات المحاسبية التي تدعم التحول المرن.....27
2-2-4-3 إيصال المعلومات بوضوح وفى الوقت المناسب.....28
2-2-4-4التخطيط والموازنة من المنظور المرئي 28
2-2-5 قياس الأداء في محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد 30
2-2-6 انعكاسات التحول إلى محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد 31
2-2-7العوامل التي تعيق التحول إلى محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد 32
2-2-7-1 المعوقات التنظيمية:.....32
2-2-7-2 المعوقات التعليمية:.....32
2-2-7-3 المعوقات الشخصية: 32
2-2-7-4نظام التكلفة على أساس الأنشطة 33
2-2-7-6 عوامل تعيق تدفق العمليات الإنتاجية.....34
المبحث الثالث أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية 35
2-3-1 تمهيد.....36
2-3-2مفهوم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية 36
2-3-3 أساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية.....37
2-3-3-1 نظام تكاليف تدفق القيمة 42
2-3-3-1-1 أهداف نظام تكاليف تدفق القيمة:.....43
2-3-3-1-2 مقومات نظام تكاليف تدفق القيمة.....44
2-3-3-1-3 إدارة تدفق القيمة: 44

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2-3-3-1-4 أشكال مسارات تدفق القيمة 45
2-3-3-1-5 خرائط مسارات تدفق القيمة : 46
2-3-3-2مدخل التكلفة المستهدفة 47
2-3-3-2-1 تعريف مدخل التكلفة المستهدفة: 47
2-3-3-2-2 أهداف مدخل التكلفة المستهدفة:..... 48
2-3-3-2-3 المراحل الأساسية لإدارة التكلفة المستهدفة: 48
2-3-3-2-4 فوائد مدخل التكلفة المستهدفة: 51
2-3-3-2-5أوجه الاختلاف بين نظم المحاسبة التقليدية ومدخل التكلفة المستهدفة:.52
2-3-3-3-1 مفهومنظام الإنتاج الفوري: 53
2-3-3-3-3المقومات الأساسية لنظام الإنتاج الفوري:..... 55
2-3-3-3-4مزايا تطبيق نظام الإنتاج الفوري:..... 57
2-3-3-3-5صعوبات تطبيق نظام الإنتاج الفوري:..... 58
المبحث الرابع الدراسات السابقة ذات الصلة 59
أولا": الدراسات باللغة العربية: 59
ثانيا: الدراسات باللغة الإنجليزية 63
ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة 68
الفصل الثالث الطريقة و الإجراءات 69
3-1 منهج الدراسة:..... 70
3-2 مجتمع الدراسة: 70
3-3 عينة الدراسة:..... 70
3-4 أداة الدراسة:..... 72
3-5 صدق أداة الدراسة:..... 72
3-6 ثبات أداة الدراسة:..... 72
3-7 تصحيح المقياس: 74
3-8 متغيرات الدراسة:..... 74
3-8-1 المتغيرات المستقلة:..... 74
3-8-2 المتغيرات التابعة:..... 75
3-9 مصادر جمع البيانات:..... 75

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

10-3 إجراءات تطبيق الدراسة: 75
11-3 المعالجة الإحصائية: 76
الفصل الرابع عرض النتائج 77
2-4 النتائج المتعلقة بالإجابة عن الفرضية الثانية: 81
3-4 النتائج المتعلقة بالإجابة عن الفرضية الثالثة:..... 83
الفصل الخامس مناقشة النتائج والتوصيات 92
1-5 مناقشة النتائج:..... 92
2-5 الاستنتاجات والتوصيات 98
قائمة المراجع:..... 101
أولاً: المراجع باللغة العربية: 101
ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية..... 104
الملاحق..... 111

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1	إختلافات بيئة الإنتاج التقليدية وبيئة الإنتاج الخالي من الفاقد	21
2	أهم أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية	40
3	أوجه الإختلاف بين نظم التكاليف التقليدية و مدخل التكلفة المستهدفة	53
4	بيانات الشركات التي تم دراستها	71
5	توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للمتغيرات (المستوى التعليمي، التخصص، المركز الوظيفي، سنوات الخبرة)	72
6	معامل ثبات كرونباخ ألفا على جميع مجالات أداة الدراسة والأداة ككل	74
7	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات مجال توافق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية مع محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد	78
8	إختبار الفرضية الأولى بإستخدام إختبار (T) نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-Test) على مجال توافق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية مع محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد	79
9	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المتطلبات والتعديلات التي يجب عملها على النظم الداخلية للشركات الصناعية إذا تم التحول إلى محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد	80
10	نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-Test) على مجال المتطلبات والتعديلات التي يجب عملها على النظم الداخلية للشركات الصناعية إذا تم التحول إلى محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد	82
11	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات مجال العلاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والمفاهيم التي تقوم عليها محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد	83

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

12	نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-Test) على مجال العلاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والمفاهيم التي تقوم عليها محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد	84
13	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات مجال دعم نظام تكاليف تدفق القيمة تطبيق محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد	84
14	نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-Test) على مجال دعم نظام تكاليف تدفق القيمة تطبيق محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد	86
15	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات مجال دعم مدخل التكلفة المستهدفة (TC) تطبيق محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد	87
16	نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-Test) على مجال دعم مدخل التكلفة المستهدفة (TC) تطبيق محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد	88
17	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات مجال دعم نظام الإنتاج الفوري (JIT) تطبيق محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد	89
18	نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-Test) على مجال دعم نظام الإنتاج الفوري (JIT) تطبيق محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد	90

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
1	المبادئ التي تقوم عليها المحاسبة عن الإنتاج الخالي من الفاقد	18
2	نظام تكاليف تدفق القيمة Value Stream Costing	43
3	المراحل الأساسية لإدارة التكلفة المستهدفة	51

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
1	الإستبانة	112
2	أسماء محكمي الإستبانة	120
2	التحليل الإحصائي لفقرات الإستبانة	122

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ملخص الدراسة

مدى توافق أساليب المحاسبة الإدارية مع مفاهيم محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية

إعداد

منى فهد المقهوي

إشراف

الأستاذ الدكتور نبيل الحلبي

هدفت الدراسة إلى البحث عن مدى توافق أساليب المحاسبة الإدارية مع مفاهيم محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية ، وذلك للتعرف على مبادئ وخصائص الإنتاج الخالي من الفاقد ، ومدى ملائمة أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية لبيئة الإنتاج الخالي من الفاقد, وإعداد إطار متكامل لأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية يساعد في تحقيق متطلبات محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد، والصعوبات التي تعيق تحول الشركات الصناعية الكويتية لبيئة الإنتاج الخالي الفاقد.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم الإطلاع على الأدب النظري من المكون من الإطار المفاهيمي لمحاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد، وأدوات محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد، وأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ، وبيان التوافق بين أهم أساليب المحاسبة الإدارية ومحاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد. وفي الجانب الميداني من الدراسة تم تصميم 60 استمارة استبيان وزعت على مجتمع الدراسة المكون من الشركات الصناعية الكويتية المختصة بصناعة الالمنيوم وتم استرجاع 48 استبانة منها ، وقامت الباحثة باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) ومعامل ألفا كرونباخ واختبار T-Test في تحليل البيانات واختبار الفرضيات وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها:

1- لا يوجد توافق بين أساليب المحاسبة التقليدية ومفاهيم محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية.

المنارة للاستشارات

www.manaraa.com

2- يوجد متطلبات وتعديلات يجب على الشركة تبنيها على النظم الداخلية للشركات الصناعية إذا تم التحول إلى محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد.

3- يوجد توافق بين أساليب المحاسبة الإستراتيجية (نظام تكاليف تدفق القيمة- التكلفة المستهدفة – الإنتاج الفوري) وبين محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية.

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات من أهمها:

1- ضرورة تحول الشركات الصناعية الكويتية من أساليب المحاسبة التقليدية إلى أسلوب محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد.

2- ضرورة استخدام الشركات الصناعية الكويتية أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في عملية التخطيط والرقابة للإنتاج للتقليل من تكاليف الاحتفاظ بالمخزون، وزيادة المرونة الإنتاجية والتحسين المستمر لعمليات الشركة.

3- تفعيل دور العمال بالمشاركة الفعلية في العملية الإنتاجية وزيادة التدريب المستمر لهم من أجل إنتاج خالي من العيوب وتقبل وفهم محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Abstract

The Extent of the Compatibility of the Managerial Accounting Methods with Lean Accounting In the Kuwaiti Industrial Companies

Done By

Mona AL-Maghawi

Supervised by

Dr.Prof. Nabil AL-Halbi

The study aim at studying the extent of managerial accounting methods with lean accounting in the Kuwaiti industrial companies, identifying the principles and characteristics of lean production, prepare an integrated framework for strategic managerial accounting techniques that helps meeting the requirements of lean accounting, and the difficulties that impede the transformation of Kuwaiti industrial companies to shift into Lean production environment.

To achieve the objectives of this study, the theoretical background focuses on the conceptual framework for lean accounting, the tools of accounting for lean production, and managerial accounting strategy and tactics. In the practices, the study designed 60 survey form and refund 43 of them. They are distributed to the sample of the study, consisting of employees of Kuwaiti industrial companies specialized in aluminum industry, using a statistical program (SPSS) , alpha kronbach and one sample T-Test to analyze data, and test hypotheses .The results of the study include**:**

المنارة للاستشارات

www.manaraa.com

1- Traditional managerial accounting methods are inappropriate for the basis of lean accounting.

2- Companies and business organizations are required to change and adjust their current regulations, policies and work rules when they need to adopt lean production.

3 - Strategic accounting methods involved in the study (value stream costing – target cost and just in time), which help the transition to a lean production environment.

By way of concluding, it can be said that recommendation are as follows:

1- The need for Kuwaiti industrial companies to shift from the traditional accounting to lean accounting.

2- The need to use strategic managerial accounting in the process of planning and controlling production to reduce the cost of holding inventory and increase the production flexibility and continuous improvement of companies operations.

3- Activating the role of workers' active participation in the production process. Increasing ongoing training for them to produce free of defects and to accept and understand the Accounting for Lean Production.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1-1 مقدمة

2-1 مشكلة الدراسة و عناصرها

3-1 فرضيات الدراسة

4-1 أهداف الدراسة

5-1 أهمية الدراسة

6-1 حدود ومحددات الدراسة

7-1 التعريف بالمصطلحات الإجرائية

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الأول

الاطار العام للدراسة

1-1 المقدمة:

يعود تاريخ الصياغة الأولى لمدخل بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد إلى عام 1991 حيث قدم Womack & Jones في كتابهما The Machine That Changed The World مفهوماً لبيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، وذلك اعتماداً على السمات المستمدة من واقع النظام الإنتاجي لشركة تويوتا اليابانية لصناعة السيارات، عندما بدأ هذا النظام الإنتاجي في تطبيق فلسفة نظام الإنتاج الفوري (JIT). ومنذ ذلك الحين أصبحت بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد نظاما متكاملا يوحد مجموعة من الفلسفات والنظم والأساليب مثل إدارة الجودة الشاملة (TQM)ونظام الإنتاج الفوري(JIT)، ويهدف إلى تعظيم الربحية وخلو الفاقد من كافة العمليات الإنتاجية والتسويقية والإدارية الخاصة بأنشطة الشركة(Shah & Ward, 2003).

ومن ناحية أخرى، يتطلب التصميم التشغيلي لأية بيئة إنتاجية جديدة إعادة النظر في الأساليب المحاسبية التي يتم تطبيقها لكي تتوافق مع متطلبات تشغيل هذه البيئة ، وفي هذا الإطار أشار (Grasso, 2005) إلى أن بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد تؤثر على أساليب المحاسبة الإدارية من خلال بعدين أساسيين، يتمثل البعد الأول في المحاسبة عن الإنتاج الخالي من الفاقد Accounting for Lean Production من خلال تحديد نوعية البيانات والمعلومات المحاسبية اللازمة لتعزيز سلوكات بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، في حين يتمثل البعد الثاني في المحاسبة بصورة تؤدي إلى التخلص من الفاقد خارج الوظيفة المحاسبية نفسها. وخير مثال على ذلك شركة تويوتا اليابانية لصناعة السيارات الرائدة عالميا في تطبيق نظام الإنتاج الخالي من الفاقد من أكثر المصانع ربحية على مستوى العالم .ففي مارس 2007 كانت الشركة تسيطر على 15% من حصة سوق السيارات في الولايات المتحدة الأمريكية متفوقة على شركة Ford الأمريكية وفي هذا إشارة قوية إلى نجاح المحاسبة عن الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات التي بدأت تطبيقه(Mehmet. . C et. al. 2008)

كما لقيتمحاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد تغطية إعلامية كبيرة خلال السنوات العديدة الأخيرة وتسعى الكثير من الشركات جاهدة لتبني وممارسة ولو جزء من هذا الفكر الجديد حول فلسفة الإنتاج الخالي من الفاقد (Dale & Billet, 2007).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وفي السنوات الأخيرة ، مارست الكثير من الشركات االصناعيةمحاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الصناعة كمفتاح استراتيجي لتحقيق نمو وزيادة الأرباح. وعلى الرغم من ذلك فإن معظم الشركات ما زالت تحتفظ بأدوات القياس وفقاً للمحاسبة الإدارية التقليدية مما قد يتعارض مع تحقيق المنفعة الكاملة لاستخدام مدخل الترشيد(Lean Approach)الذي يتمثل في خلو الفاقد و الضياع في العملية الإنتاجية(Brosnahan, 2008).

2-1 مـشكلة الدراسة وعناصرها:

يتطلب التغير نحو بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد حدوث تغيير موازٍ في الطرق التي تتم بها المحاسبة عن العمليات والطرق التي تتم بها رقابة وقياس وتقويم أداء تنظيمات الأعمال، فالنظم و الأساليب التقليدية قد تمثل عائقا للفكر الذي تقوم عليه بيئة الإنتاج الخالية من الفاقد، كما أن نظم الرقابة و قياس الأداء التقليدية ربما تتعارض مع سلوكات بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

ويكون من الضروري استحداث وتعديل الممارسات المحاسبيةالتي يتم تطبيقها بما يتوافق مع متطلبات التشغيل في هذه البيئة سواء مايتعلق منها بطرق تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة، أو الرقابة، أو قياس الأداء. ومما لاشك فيه أن تبني أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجيةالتي تدعم العمليات التشغيلية في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد عن طريق توفير المعلومات التكاليفيةيؤدي الى تعظيم الربحية وخلق الميزة التنافسية للشركات الصناعية الكويتية ويساهم في دعم الإقتصاد الكويتي.

تتمثل مشكلة البحث في بحث مدى توافق أساليب المحاسبة الإدارية مع مفاهيم محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية. ويمكن بلورة مشكلة البحث في الإجابة عن التساؤلات التالية:

1- هل تتوافق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية مع مفاهيم المحاسبة عن الإنتاج الخالي من الفاقدفي الشركات الصناعية الكويتية؟

2- ما هي متطلبات تطبيق محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية؟

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3- لأي مدى تتوافق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية مع مفاهيم محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية؟

3-1 فـرضيات البحث:

توافقاً مع أهداف وأسئلة البحث يمكن صياغة فرضيات البحث التالية:

الفرضية الأولى:

Ho1:" لا يوجد توافق ذو دلالة احصائية بين أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية وبين المفاهيم التي تقوم عليها محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية".

الفرضية الثانية:

Ho2:" لاتوجد متطلبات وتعديلات يجب على الشركة تبنيها على النظم الداخلية للشركات الصناعية إذا تم التحول إلى محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية".

الفرضية الثالثة:

Ho3: " لا يوجد توافق ذو دلالة احصائية بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجيةوبين المفاهيم التي تقوم عليها محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية".

وتنبثق من هذة الفرضية الثالثة الفرضيات الفرعية التالية:

Ho3-1: لا يوجد توافق ذو دلالة إحصائية بين نظام تكاليف تدفق القيمة وبين المفاهيم التي تقوم عليها محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية.

Ho3-2: لا يوجد توافق ذو دلالة إحصائية بين مدخل التكلفة المستهدفة وبين المفاهيم التي تقوم عليها محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية.

Ho3-3: لا يوجد توافق ذو دلالة إحصائية بين نظام الإنتاج الفوري وبين المفاهيم التي تقوم عليها محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

4-1 أهـداف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيس للدراسة في بحث مدى توافق أساليب المحاسبة الإدارية مع مفاهيممحاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية, ويتم تحقيق الهدف الرئيس من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية للدراسة:

1- دراسة مدى توافق نظم وأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية مع مبادئ ومتطلبات محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد.

2- تحديد الصعوبات التي تعيق تطبيق محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية.

3- إعداد إطار متكامل لأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية يساعد في تحقيق متطلبات المحاسبة عن الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية.

5-1 أهـمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من الإسهامات العلمية والعملية التي سوف تضيفها والتي يمكن عرضهاعلى النحو التالي:

1- تتناول الدراسة أحد المواضيع الحديثة والهامة في أدبيات المحاسبة الإدارية وتعد هذهالدراسة مساهمه على المستوى الأكاديمي في المنطقة العربية عموما و اتجاهات تطبيق محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في البيئة الصناعية الكويتية على وجهالخصوص.

2-مساعدة الشركات الصناعية في ظل البيئة الصناعية التنافسية لإمكانية تطوير أعمالها وتبنيأساليب المحاسبة الإداريةالاستراتيجيةالمتطورة للحد من الفاقد والضياع في استخدام مواردها.

3-المساهمة على المستوى العملي وبشكل خاص المحاسبين والعاملين ومتخذي القرارات الاقتصادية في التعرف على اتجاهات تطبيق محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد وتحفيزهم على تطبيقها في شركاتهم الصناعية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

6-1 حدود و محددات الدراسة:

تقتصر الدراسة على الحدود التالية:

الحدود المكانية : سيتم تطبيق هذه الدراسة عن عينة من الشركات الصناعية الكويتية .

الحدود الزمنية : ستطبق هذه الدراسة في الفترة الواقعة بين عامي 2011 و 2012.

محددات الدراسة:

1- تم الاعتماد على استمارة الاستبانة للإجابة على اسئلة الدراسة واختبار فرضيات الدراسة كما اعتمدت الباحثة على أسلوب المقابلات الشخصية وملاحظاتها الشخصية عند زيارتها للشركات قيد الدراسة.

2- صغر حجم عينة الدراسة حيث اقتصرت الباحثة علىالشركات الصناعية الكويتية التي تطبق محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد.

7-1 التعريفات الاجرائية:

الإنتاج الخالي من الفاقد Lean Production:

نظام يتم به التخلص من الوقت الضائع المتمثل في عمليات التشغيل غير الضرورية فكل مرحلة إنتاجية تنتج الكمية الكافية لتشغيل المرحلة التي تليها في مراحل التشغيل المختلفة ويتم الإنتاج بناء على طلب العميل و بالكمية التي يحددها.

محاسبةالإنتاج الخالي من الفاقدLean Accounting:

نظام إداري يستخدم جميع الموارد والأساليب لتقليل الفاقد والهدر في العملية الإنتاجية إلى أدنى حد، وتعمل على تحسين جودة وفعالية الأداء وتحقيق قيمة مضافة تتمثل في زيادة القيمة المقدمةإلى العميل.

مدخل الترشيد Lean Approach:

هو إطار شامل ومنظم يعتمد على تدنية الفاقد والهدر في كافة العمليات الإنتاجية والتسويقية والإدارية الخاصة بأنشطة الشركة، ويهتم بتنظيم العلاقات بين الشركة ومورديها و عملائها ، تدفق الإنتاج عبر الخطوط الإنتاجية ، والقواعد المنظمة لعمليات التخزين.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

القرارات الاقتصاديةEconomic Decisions :

هي قرارات اقتصادية سواء فيما يتعلق بالإنتاج داخل الشركة ، مثل قرارات الإنتاج و المبيعات ، أو خارج الشركة مثل التوسعات الرأسمالية أو الإستثمارية. وكلا النوعين من القرارات يكون على المدى الطويل أو المدى القصير.

المحاسبة الإداريةالاستراتيجيةManagerial AccountingStrategic: نظام يمثل مجموعه من المبادئ العلمية والممارسات التحليلية التي لها صفة التكامل والترابط وتهدف إلى تحقيق هدف أو أهداف محدده تتلخص في ترشيد القرارات الإداريةالإستراتيجية بمختلف أنواعها.كما تنبثق عنها أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة مثل:JIT,Benchmarketing,TQM ,TC ,BSC ,ABC&ABM, Process Reengineering VSC.وسوف يتم التركيز على بعض هذة الأساليب الإدارية الحديثة بما تتلاءم مع بيئة التصنيع الكويتية.

نظام تكاليف تدفق القيمةValue Stream Costing :

هو نظام يقوم على تقسيم المنتجات في مسارات تدفق القيمة على حسب خصائص المنتجات ودرجة تشابهها. وتكون مخرجات كل نشاط هي مدخلات النشاط الذي يليه فتضيف هذه الانشطة قيمة تدريجية الى المنتج فيتم إنتاج معلومات دقيقة لإتخاذ القرارات الداخلية الملائمة.

نظام الإنتاج الفوري(Just In Time (JIT :

هو فلسفة إنتاجية تعمل على الوصول الى مستويات صفرية للمخزون بكافة أنواعه، مع التخلص من كل أشكال الضياع المتمثلة في الإنتاج تحت التشغيل والتأخير غير الضروري في زمن التدفق.

مدخل التكلفة المستهدفةTarget Costing Approach:

التكلفة طويلة الأجل المقدرة لإنتاج المنتج (سلعة أو خدمة)، و التي إذا تم تحقيقها يمكن للشركة أن تحقق الربح المستهدف وتشتق من خلال خصم هامش الربح المستهدف من السعر المستهدف للوصول إلى التكلفة المستهدفة وبيان فجوة التكاليف.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

تقنية التحسين المستمر (أسلوب كايزن) Kaizen Approach:

إدخال التحسينات بصورة تدريجية و متتالية على الإنتاج و تنعكس هذة التحسينات على تخفيض التكلفة وتحسين جودة المنتج بهدف تعظيم المنفعة التي يحصل عليها المستهلك.

إدارة الجودة الشاملة Total Quality Management:

هي أسلوب أشمل لضبط الجودة في كافة المراحل الإنتاجية ، والتطوير المستمر للعمليات الإدارية وذلك بمراجعتها وتحليلها والبحث عن الوسائل والطرق لرفع مستوى الأداء وتقليل الوقت اللازم لإنجازها وذلك لتخفيض التكلفة ورفع مستوى الجودة مستندين في جميع مراحل التطوير على متطلبات واحتياجات العميل.

نظام التكاليف على أساس الأنشطة Activity Based Costing:

هو نظام يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط في مجمعات للكلفة ثم تخصيصها على المنتجات النهائية مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات إدارية سليمة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الثاني

الإطار النظري و الدراسات السابقة ذات الصلة

2-1المبحث الأول : محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد

2-2المبحث الثاني : أدوات محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد

2-3 المبحث الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

2 -4 المبحث الرابع: الدراسات السابقة ذات الصلة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الثاني

الإطار النظري و الدراسات السابقة ذات الصلة

تمهيد:

إن دعم الميزة التنافسية لتنظيمات الأعمال من خلال تبني إستراتيجية تشغيلية قائمة على بيئة الإنتاج الخالية من الفاقد، لها تأثير مباشر على مدى ملاءمة البيانات و المعلومات التي توفرها النظم المحاسبية بصفة عامة ونظم المحاسبة الإدارية بصفة خاصة ، حيث أن بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد تهدف إلى التخلص نهائيا من العيوب في العملية الصناعية، وتخفيض مستويات المخزون إلى أدنى حد ممكن ، الأمر الذي يقود في النهاية إلى تعظيم الربحية وزيادة الحد الأقصى للقيمة المقدمة إلى العميل (Maskell&Baggaly, 2004).

واجهت المحاسبة الإدارية التقليدية العديد من الانتقادات مما دعا الكثير من الباحثين إلى زيادة الاهتمام المتزايد بالمحاسبة الإدارية الإستراتيجية نتيجة للانتقادات العديدة التي وجهت إلى الأنظمة التقليدية للمحاسبة الادارية ، حيث أوضح بعض الباحثين(Chenhall&Langfeild-Smith, 1998) (Bromwich &Bhimani , 1994) أن الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية أصبحت غير ملائمة للشركات التي تعمل في ظل المنافسة الحادة وعولمة الأسواق، والتغيرات التكنولوجية المتزايدة, والمداخل الإدارية المستحدثة مثل إدارة الجودة الشاملة (TQM) ، والشراء والإنتاج في الوقت المحدد (JIT)، ومحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC). ويتناول الفصل الثاني المباحث التالية:

2-1 المبحث الأول: محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد

2-2 المبحث الثاني:أدوات محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد

2-3 المبحث الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

2-4 المبحث الرابع: الدراسات السابقة ذات الصلة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المبحث الأول محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد

2-1-1 مفهوم محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد

2-1-2أهداف محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد

2-1-3 مباديء محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد

2-1-4 أهمية محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد

2-1-5 خصائص محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد

2-1-6 أوجه الاختلاف بين المحاسبة التقليدية ومحاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد

2-1-7 الإختلافات بين بيئة الإنتاج التقليدية وبيئة الإنتاج الخالي من الفاقد

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المبحث الأول

محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد

2-1-1 تمهيد:

ظهرت مؤخراً العديد من الكتابات الأكاديمية التي تمثل حركة أكثر تطوراً من خلال تبني مدخل المحاسبة الإدارية الموجهة لتحسين الإنتاج الخالي من الفاقدLean Accounting والذي يدعو أن تدير الشركات كل ما يتعلق بالسلع والمعلومات من خلال تدفق القيمة Value Stream، وصولاً إلى استغلال أمثل للموارد (بما في ذلك الوقت) المستخدمة في الأنشطة المختلفة في المنشأة والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة في كافة مراحل تصميم و إدارة المنتج وإدارة سلسلة التوريد استناداً إلىإستراتيجيات التصنيع الموجهة إلى الكفاءة Lean Manufacturing Strategies(مرام ،2009).

2-1-2مفهوم محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد:

قدم الفكر المحاسبي العديد من الآراء والتعريفات لمحاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد، فقد عرفها (Johnson& Thomas, 2006) على أنها نظام إداري يهدف إلى تحسين الأداء من خلال التركيز على الوسائل والمسببات وليست النتائج والغايات، فتحسين الأداء يجب ألا يكون من خلال تحسين النتائج المالية فقط، وإنما من خلال الالتزام بالمبادئ الصحيحة التي تقوم علها بيئة الإنتاج الخالية من الفاقد.

كما عرف (Shah &Wond, 2003) محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد على أنها مدخل متعدد الأبعاد، يتضمن مجموعة متنوعة ومتكاملة من الأساليب والنظم والأدوات التي تتفاعل معاً لخلق نظاماً يتسم بالمرونة والفعالية ويقدم منتجاً يحقق أقصى قيمة ممكنة للعميل.

من جهته حددMaskell&Baggaley) (2006 , سبع مزايا لمحاسبةالإنتاج الخالي من الفاقد وهى: تحسين الإنتاجية،وتخفيض التكلفة،وتعزيز المرونة،وخلق قيمة أفضل للعميل،وزيادة الربحية،وزيادة التدفقات النقدية، ورفع القيمة السوقية للسهم في سوق الأوراق المالية. وينظر إلى محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد بأنها نظام لتحديد وإزالة الأنشطة التي لا تضيف قيمة من أجل إعداد برامج التحسين المستمر من خلال تدفق المنتجات والعمليات بنظام السحب لطلبات العملاء للسعي وراء التحسين والخلو من العيوب(,2006Maskell&Baggaley).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ومن منظور استراتيجي عرفت محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد بأنهااستراتيجية تشغيلية تدعم بشكل أساسي تميز المنتج من أجل إضافة قيمة للعميل، ومن ناحية أخرى تعتمد على استراتيجية خفض التكلفة باستخدام أليه هندسة القيمة(Kennedy & Winder , 2008).

وعرفها (Maynard R,2008) على أنها طريقة جديدة لإدارة المشروع الذي قام بناؤه على أساس المفاهيم المرنة والأساليب المرنة، كما بين إن محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد سوف تؤدي إلى:

1-نمو الأرباح من خلال تحسين الإنتاجية والجودة.

2-تزويد الإدارة بمعلومات دقيقة وفي الوقت المناسب.

3-إزالة الإسراف في العمليات الإنتاجية وتقليص مسار الدورة المحاسبيه، بينما تتم مراعاة الرقابة المالية التامة.

4-تقليل فترات الانتظار.

وبالتالي يقدمهذا النظام طريقة جديدة للتفكير تساعد إدارة الشركة في تحسين وضعها التنافسي وزيادة رضى العملاء.

وأما مفهوم (Lean) مرن يقصد به كل شكل من أشكال النقص أو الفاقد في الموارد المادية والبشرية، والعيوب في الإنتاج، والتعطيل في سير العمليات الإنتاجية الذي يسبب اختناقات في خطوط الإنتاج مما قد يسبب في ضياع فرص الشركة,وهذا المدخل يؤدي إلى(Anderson &Sedatole,1998):

1. التخلص من العيوب في المنتجات، والإنتاج الزائد عن الحاجة.
2. التخلص من مخزون البضاعة الذي ينتظر عمليات تشغيلية إضافية.
3. التخلص من العمليات التي لا تضيف قيمة.
4. التخلص من الحركات غير الضرورية للعمال، والتنقلات غير الضرورية للبضائع.
5. التخلص من أوقات الانتظار على خطوط الإنتاج.

ويرى (عادل, 2009) أن محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد بأنه "أسلوب يهدف إلى ترشيد استخدام الموارد والإمكانات المتاحة والبحث عن فرص تحسين كفاءة الأداء مع استمرار عمليات التحسينبهدفتلبية رغبات العملاء، وتحقيق أهداف الوحدة في مختلف الآجال".

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ومن منظور فلسفي يعرف Kennedy & Widener (2008) محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد "بأنها منظومة الأعمال المتكاملة التي تجمع بين تقنيات التصنيع المتطورة بما في ذلك فلسفة النظام الآني (JIT) وإدارة الجودة الشاملة (TQM) والصيانة الوقائية الشاملة Total Productive (TPM) Maintenance".

وقد حدد()Johnson & Thomas, 2006سبعة أشكال للفاقد والهدر في العملية الإنتاجية تتمثل في الأنواع التالية:

1. مقدار الزيادة في الإنتاج عن الكمية التي تحتاجها العملية التشغيلية التالية أو العميل وذلك في الوقت الراهن.
2. عمليات النقل غير الضرورية أو الزائدة عن الحاجة للخامات والأجزاء والمنتجات.
3. الحركات غير الضرورية للأفراد والآلات.
4. الطاقة الآلية والبشرية الناتجة من انتظار العملية التشغيلية السابقة, أو الناتجة عن انتظار المواد الخام, أو الناتجة عن تجهيز الآلات والمعدات, أو الناتجة عن انتظار المعلومات.
5. العمليات التشغيلية غير الضرورية (غير الملائمة) والتي لا تضيف قيمة للعميل.
6. العيوب في المنتجات والخدمات المقدمة.
7. المخزون غير الضروري سواء لمستلزمات العملية الإنتاجية أو المنتجات التامة الصنع.

وبضوء ما سبق ترىالباحثة إنه يمكن تعريفمحاسبةالإنتاج الخالي من الفاقد بأنها نظام إداري يستخدم جميع الموارد والأساليب لتقليل الفاقد والهدر في العملية الإنتاجية إلى أدنى حد، ويعمل على تحسين جودة وفعالية الأداء، وزيادة القيمة المقدمة إلى العميل.

2-1-3أهداف محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد:

قام (Grasso, 2005) بتبويب محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد Lean Accounting إلى البعدين التاليين:

البعد الأول: Accounting For Lean والذي يقصد به المعلومات المطلوبة لدعم أفضل لنظام إدارة التخلص من الفاقد، والتحسين المستمر, وتقدير الأفراد Respect People.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

البعد الثاني:Lean Accounting والذي يقصد به الوسيلة الفعالة لاستلام المعلومات المرغوبة.

كما أشارت الدراسة إلى أن طرق محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد ليست كلها جديدة فأغلبها يتضمن الإنتاج في التوقيت المنضبط JIT ونظرية القيود TOC والمستخدمة منذ عدة سنوات من قبل منظمات عديدة.

كما حدد ,Maskell&Baggaley(2006) أهداف محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في أربعة أهداف هي:

1- تزويد الإدارة بمعلومات دقيقة وفي الوقت المناسب وهي مفهوم يحفز على التغير المرن في كل أنحاء المنظمة في أجل صنع القرارات الفعالة.

2- محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد تقوم على إزالة الإسراف في العمليات المحاسبية، بينما تتم مراعاة الرقابة المالية التامة.

3- تستجيب محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد للمفاهيم المحاسبية المقبولة بصفة عامة (GAAP) وأنظمة عمل التقارير الخارجية ومتطلبات التقارير الداخلية.

4- تدعم ثقافة الإنتاج الخالي من الفاقد عن طريق الحث على الاستثمار في الأفراد والإمداد بالمعلومات اللازمة.

ومن التعريفات السابقة بين فوده مجموعة من الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد(فوده, 2007):

1- عملية الاستخلاص: يتم استخلاص المنتجات من غايات المستهلك (الطلب حالاً في وقتها ليتم استخدامها فوراً لا أن تكون مدفوعة بأهداف الإنتاج).

2- الجودة الكاملة من أول مرة: السعي إلى انعدام الوحدات المعيبة والكشف عن المشكلات وحلها من المنبع.

3- تقليل الهدر إلى أدنى حد: أي القضاء على كل الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

4- التحسين المستمر: أي خفض النفقات وتحسين الجودة وزيادة الإنتاجية وتبادل المعلومات.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

5- المرونة: إنتاج توليفات مختلفة من المنتجات أو منتجات أكثر تنوعاً بسرعة.

6- بناء والحفاظ على علاقة طويلة الأمد مع الموردين: من خلال التعاون في تقاسم المخاطر وترتيبات تقاسم النفقة وتقاسم المعلومات.

7- عملية الاستقلال ذاتياً: أي إذا طرأ موقف غير عادي لابد أن تتوقف الماكينة أو الشخص عن الإنتاج لتجنب المنتجات المعيبة والفاقد الأخرى.

8- تدفق الإنتاج في مستوى متقارب: فالتذبذب في تدفق الإنتاج يزيد الفاقد لأن قدرة العملية لابد أن تكون مستعدة لذروة الإنتاج.

وترى الباحثة أن الأهداف أعلاه تمثل أهدافاً متكاملة تسعى الشركات إلى تحقيقها في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

2-1-4مبادئ محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد:

تمثل مبادئ بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد مجموعة المقدمات الأساسية التي تقوم عليها هذه البيئة, وقد حدد (Maskell&Baggaley, 2006) هذه المبادئ الخمسة على النحو التالي:

2-1-4-1 المبدأ الأول: القيمة للعملاء:

يمثل تعظيم القيمة للعملاء الهدف الأساسي لمحاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد, وتحديد هذه القيمة يكون من منظور العميل النهائي باعتباره صاحب الحق في السلعة أو الخدمة المقدمة. وتتمثل هذه القيمة في نوعية الصفات والخصائص التي يجب أن تتوافر في المنتج أو الخدمة المقدمة إلى العميل, فمن وجهة نظر العميل فإن القيمة كمفهوم تتحدد على أساس انطباع شخصي يتعلق بجودة المنتج وكفاءته ومظهره العام وغيرها من الخصائص والصفات التي ينشدها العميل من وراء اقتناء السلعة أو الخدمة.

2-1-4-2 المبدأ الثاني: أداء العمليات في مسارات تدفق القيمة:

مسار تدفق القيمة يتضمن كل الأنشطة المطلوبة لخلق قيمة للعميل وتتضمن كل الخطوات ابتداء من تلقيها طلبات العملاء حتى تحويلها إلى سلعة أو خدمة يتم توصيلها في الزمن المحدد إلى العميل واستلام النقدية. ومما لا شك فيه أن إزالة المعوقات يزيد من سرعة انسياب وتدفق المنتج خلال عمليات التشغيل عبر مسارات تدفق القيمة والتي تهدف إلى سرعة مقابلة طلبات العملاء, وليس بهدف الإنتاج وتحويله إلى المخازن, وهذا بدوره سوف يؤدي إلى تحسين الربحية من خلال:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

1- تخفيض حجم المخزون, ومن ثم التقليل من تكاليف المخزون.

2- تعزيز الميزة التنافسية من خلال الأستجابة السريعة للعميل.

3- خلق المرونة لمقابلة متطلبات العميل الخاصة.

4-توفير طاقة إنتاجية إضافية سوف تؤدي إلى خلق إيراد إضافي.

2-1-4-3 المبدأ الثالث: أداء عمليات التشغيل بنظامي التدفق والسحب:

يتم في ظل محاسبةالإنتاج الخالي من الفاقد العمل وفق نظام الإنتاج الفوري (JIT) ومن ثم فهي في واقعها تتبنى نظاماً للتدفق Flow system , حيث تنفذ الطلبات على أساس أن المواد الخام تتحرك بمعدل ثابت خلال العملية الإنتاجية وبدون توقف من لحظة استلام أمر العميل وحتى تصبح إنتاجاً تام الصنع لحظة توصيله إلى العميل في الوقت المحدد. وبالتزامن مع نظام التدفق تجسد بيئة الإنتاج المرن من الفاقد نظاماً للسحب Pull system ويتمثل في الطلبات المقدمة من العملاء, لذلك يلاحظ وجود انسجام تام بين نظام التدفق ونظام السحب, أي أن معدل التدفق يتحدد بناء على المعدل الذي بموجبه يقوم العميل بطلب أي سحب للمنتجات.

2-1-4-4المبدأ الرابع: التوجه باستمرار نحو التحسين أو الكمال:

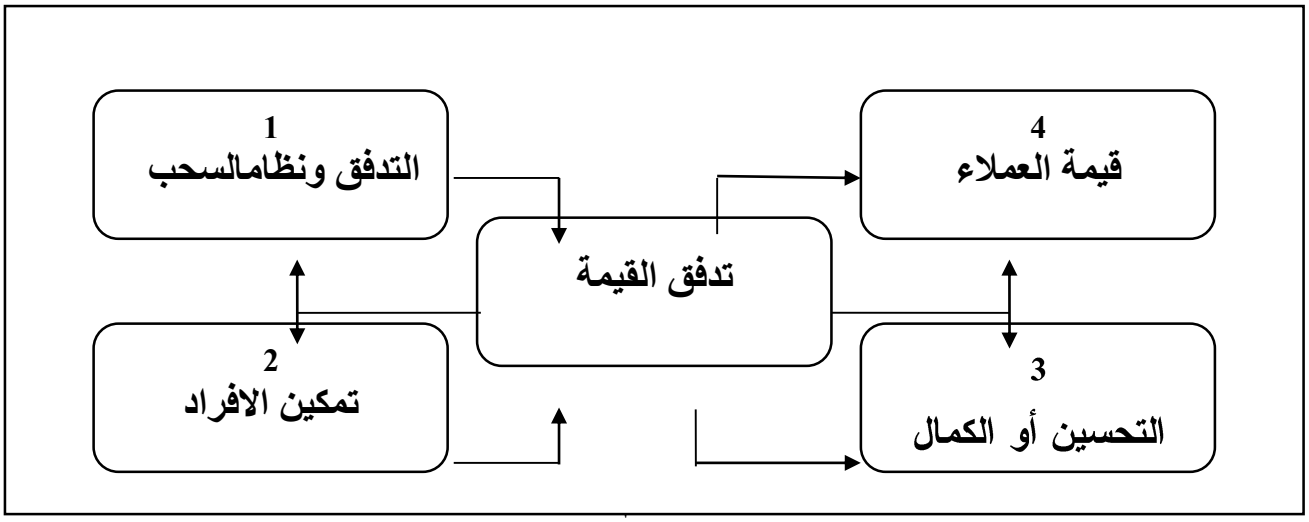
إن المعايير التي تعمل في ظلها محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد لا تمثل موازنات تقديرية أو أداء متوقعاً بناء على احتمالات إحصائية ولكنها تعكس تدفقاً قائماً على أساس معدل السحب الذي يحدده العميل من خلال الطلب, وبالتالي فإن عملية القياس تتسم بدرجة عالية من الدقة في قياس المعدلات المتعلقة بالتدفق والسحب, كما يجب توافر معلومات حول أسباب الأنحرافات في حالة وجودها وبما يساعد على سرعة اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لعلاجها.

2-1-4-5 المبدأ الخامس: تمكين وتأهيل العنصر البشرى:

تأهيل العنصر البشرى الذي يعد أحد المبادئ الهامة التي تقوم عليها إستراتيجية محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد حتى يستطيع مواجهة المشكلات وفهم أسبابها, فلا يوجد وقت للحصول على تصريح من المستويات الإدارية العليا للتصرف, فالعنصر البشرى يجب أن تكون لديه القدرة على مواجهة المشكلات وهذا لا يكون إلا من خلال التأهيل, بالإضافة إلى منحه سلطات اتخاذ القرار, الأمر الذي يساعده على معرفة الخطأ, وتحديد أسبابه, واتخاذ قرار بمعالجته دون تأخير والتأكد من ضمان عدم تكراره في المستقبل.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وترى الباحثة بضوء ماسبقبأن المبدأ الأساسي لمحاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد هو تعظيم القيمة للعملاء ويتم بناءً على تلبية إحتياجات العميل عن طريق تنظيم عمليات وخطوط إنتاجية للمنتج وفقا لمتطلبات العملاء وحذف الأنشطة التي لاتضيف قيمة إلى الشركة.ويمكنتوضيح مبادئ محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد من خلال التالي:



شكل (1): المبادئ التي تقوم عليها محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد

(المصدر: Maskel&Baggaley , 2006)/ تم تعديل علاقات الشكل من قبل الباحثة

2-1-5أهمية محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد:

تنبع أهمية المحاسبة عن الإنتاج الخالي من الفاقد في أنها:

1- توفر معلومات لاتخاذ قرارات أفضل وتؤدى هذه القرارات إلى تحسين الإيرادات والربحية.
2- تخفيض الوقت والتكلفة والتخلص من الفاقد عن طريق التخلص من العمليات غير الضرورية.
3- تحديد المنافع المالية المتوقعة من تطبيق فكر الإنتاج الخالي من الفاقد والضائع والتركيز على الاستراتيجيات التي تحقق هذه المنافع.
4- تشجيع التحسينات طويلة الأجل عن طريق تقديم معلومات وإحصائيات.
5- التركيز على قيمة العميل عن طريق الربط بين قياس الأداء وبين مسببات خلق القيمة وذلك لتعظيم قيمة العميل.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ومما سبق يتضح أن محاسبةالإنتاج الخالي من الفاقد تؤثر على جميع الوظائف والأنشطة داخل الشركة وعلى رأسها المحاسبة المالية مما يستدعى تطبيق مبادئ المحاسبة عن الإنتاج الخالي من الفاقد Lean Accounting Principles.

6-1-2 خصائص أساليب المحاسبة الإدارية في ظل محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد:

توجد مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتسم بها أساليب المحاسبة الإدارية حتى تستطيع تحقيق أهدافه في البيئة التي تخدمها, وتتمثل في التالي(زغلول ، 2009) :

1- يجب أن يكون النظام المحاسبي أحد فروع نظم المعلومات في المنظمة, ويجب أن يتوافق ويتكامل مع المفاهيم التي يعمل في ظلها هذا التنظيم.

2- يجب أن يتسم النظام المحاسبي بالبساطة قدر الإمكان.

3- يجب أن يكون النظام ذا جدوى اقتصادية.

4- يجب أن يعمل النظام على التخلص من خطوات إعداد التقارير غير الضرورية.

5- يجب أن يوفر النظام المعلومات الدقيقة عند تحديد تكلفة المنتج.

6- يجب أن يساعد النظام على إحلال تكلفة التمويل محل الأجور الصناعية المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة.

7- يجب أن يقابل النظام متطلبات التقارير الخارجية.

7-1-2 أوجه الاختلاف بين المحاسبة التقليدية ومحاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد:

تعتبر المحاسبة المالية نشاطاً خدمياً ومنهجاً وصفياً تحليلياً ونظاماً للمعلومات وهي في واقع الأمر تمثل هذه الأوجه الثلاثة السمات الرئيسية للمحاسبة وذلك وفقا للآتي (سامي معروف وآخرون, 2001):

1- تقوم المحاسبة بتزويد الأطراف المعنية بالأمور المالية للوحدات الاقتصادية بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات المتعلقة باستثمار الموارد وكيفية استخدامها.

2- تعتبر المحاسبة منهجا وصفيا وتحليليا فإنها تتضح من دور المحاسبة في وصف وتعريف وتحديد وتحليل عدد هائل من الأحداث والعلميات الاقتصادية والمالية من خلال عمليات تحديد وقياس وتبويب وتلخيص تلك الأحداث والعمليات بغرض إنتاج معلومات وإظهار حقائق تستخدم كمؤشرات عن المركز المالي ونتائج التشغيل لوحدة اقتصادية معينة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3- تعتبر المحاسبة كنظام معلومات، حيث يتمثل دورها في تجميع وتوصيل المعلومات الاقتصادية الخاصة بوحدة اقتصادية معينة إلى هؤلاء الذين ترتبط أو تتأثر قراراتهم وتصرفاتهم بنشاطها بصورة لها أهمية.

وفي ظل التفكير المرن يقوم الأفراد في الشركة بالعمل بجدية و لكنهم يصطدمون في النهاية بأنظمتهم المحاسبية التقليديةوسرعان ما يكتشفون عدم مرونة الأنظمة المحاسبية التقليدية حيث تتمثل في كونها (Maskell&Baggaly, 2006):

1- معقدة وتتطلب عمليات كميات كبيرة ذات تكلفة مرتفعة من العمل التي لا تضيف قيمة.

2- تقدم تقارير مثل كفاءة العمل واستيعاب النفقات الإضافية الذي يحث على الإنتاج بدفعة ضخمة ومستويات مخزون عالية.

3- ليست لديها طريقة جيدة للتعرف على التأثير المالي للتحسينات المرنة التي تحدث في جميع أنحاء الشركة وعلى النقيض فإن التقارير المالية سوف تبين أن هناك أشياء سيئة يتم حدوثها ولا تعكس التغير المرن الجيد.

4- وجود عدد قليل جدا من الأإفراد في الشركة يفهمون التقارير التي تصدر من الأنظمة المحاسبية ومع ذلك فإنها تستخدم في صنع قرارات هامة وبعيدة المدى والأثر.

5- تستخدم التكاليف المعيارية والتي تكون مضللة عندما يتم صنع القرارات المتعلقة بالإيراد والربحية وتحديد المصدر والصنع والشراء وترشيد المنتج.

كما أن معظم مشروعات التطوير المرن تتخلص من الهدر وتخلق طاقة إنتاجية متاحة في شكل وقت الآلة، وقت الأفراد، كما أن التأثير المالي للتحسين المرن على المستوى الأدنى للشركة ينتج من القرارات المتخذة بواسطة الإدارة عن كيفية استخدام هذه الطاقة الإنتاجية المحررة حديثا(Maskell& Baggaly,2006).

8-1-2 الإختلافات بين بيئة الإنتاج التقليدية وبيئة الإنتاج الخالي من الفاقد:

تثار العديد من التساؤلات عن أهم الفروق التي تميز بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد عن بيئة الإنتاج التقليدي المطبق حالياً في الكثير من الشركات عند التحول من النظم التقليدية إلى منهج خالٍ من الفاقد.ويرى (Thomas&, 2006 Johnson) أن هناك اختلافات بين بيئة الإنتاج التقليدية والإنتاج الخالي من الفاقد يوضحه الجدول التالي :

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول (1): الإختلافات بين بيئة الإنتاج التقليدية و بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد

أوجه المقارنة	بيئة الإنتاج التقليدي	بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد
تحقيق رغبات العميل	إنتاج ما يريده المهندسون بكميات كبيرة بمستويات جودة مقبولة إحصائيا	إنتاج ما يريده العملاء مع عدم وجود عيوب عندما يريدونه وبالكميات التي يطلبونها
القيادة	القيادة والريادة من خلال الإجراءات التنفيذية والتحكم	القيادة والريادة من خلال الرؤى المستقبلية والمشاركة الواسعة
تنظيم الشركة	يتسم بالفردية والنموذج البيروقراطي العسكري في إطار فردى	أداء العمليات يعتمد على وجود فريق Team مع وجود تنظيمات درجية أفقية
العلاقات الخارجية	تعتمد على السعر.	تعتمد على علاقات طويلة الأجل.
إدارة المعلومات	إدارة ضعيفة للمعلومات تعتمد على تقارير ملخصة يتم إعدادها وتوجيهها للمديرين	إدارة غنية بالمعلومات تعتمد على نظم الرقابة على أساس الملاحظة المباشرة تتحقق بواسطة كل العاملين
الثقافة	ثقافة الولاء وإطاعة وتنفيذ الأوامر	ثقافة متناغمة للتدخل تعتمد على التطوير طويل الأجل للموارد البشرية
الإنتاج	تنظيم المصنع على أساس الوظائف، مهارات محدودة، معدلات إنتاج عالية، مخزون بكميات كبيرة	تنظيم المصنع على أساس الخلايا Cells مهارات متعددة، لا يوجد مخزون

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الصيانة	الصيانة عن طريق متخصص الصيانة	إدارة المعدات عن طريق الإنتاج والصيانة والهندسة
الهندسة	نموذج مفرد مع مدخلات بسيطة من العملاء وقلة التقارير عن حقائق الإنتاج	نموذج يعتمد على الفريق مع مدخلات عالية من العملاء مع تطوير متزامن للمنتج وتصميم عمليات الإنتاج

(المصدر:Johnson & Thomas,2006)

ويعتبر نظام الإنتاج الخالي من الفاقد نظاماً يعتمد على تعظيم القيمة وتدني الفاقد في كافة العمليات الإنتاجية و التسويقية والإدارية الخاصة بأنشطة الشركة، حيث يقوم على تنظيم العلاقات بين الشركة ومورديها وعملائها لتلبية احتياجات العملاء مقارنة بنظام الإنتاج التقليدي الذي يعتمد على إنتاج دفعات وأحجام كبيرة من خلال مدخل الدفع ، أما في نظام الإنتاج الخالي من الفاقد فيتم وفقا لمدخل الجذب مما يعنى عدم الإنتاج إلا إذا وجدت مسببات قادمة من الأسواق مما يترتب عليه تخفيض العيوب وزيادة رضى العملاء عن النظام الإنتاجي للشركة (شاهين، 2008).

وترى الباحثة إن التوجه الى نظام الإنتاج الخالي من الفاقد يمثل خطوة ايجابية نظرا للمزايا العديدة والمنافع المتوقعة التي يحققها هذا النظام خاصة في ظل التطور المستمر في البيئة الصناعية الحديثة ومناخ المنافسة السائد على العكس من نظم الإنتاج التقليدية التيتستخدم التكاليف المعيارية والتي تكون مضللة عندما يتم صنع القرارات المتعلقة بالإيراد والربحية وتحديد المصدر والصنع والشراء وترشيد المنتج وهذا ما ستتم مناقشته بالحالة العملية لهذة الدراسة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المبحث الثاني أدوات محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد

2-2-1 تمهيد

2-2-2 معلومات دعم القرار لمحاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد

2-2-3 أسس قياس التكلفة في محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد

2-2-4 أدوات محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد.

2-2-5قياس الأداء في محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد

2-2-6انعكاسات التحول إلى محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد

2-2-7معوقات التحول إلى محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المبحث الثاني

أدوات محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد

1-2-2 تمهيد:

إن التحول نحو محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد يتطلب تغييراً جذرياً وحيوياً مقارنة بالمحاسبة التقليدية، وقد تظهر على أنها أمور تتعلق بورش العمل وليس لها علاقة بالمحاسبة - كما أن عملية التغيير لمحاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد لا بد وأن تتم بحرص، فمن أجل إنجاح تطبيق محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد يجب أن تتغير أساليب القياس المحاسبي المستخدمة, فإذا لم يحدث ذلك فإن منافع وفوائد الترشيد سيكون من الصعب قياسها أو التقرير عنها (Dale & Billet, 2007).

على الرغم من ظهور بعض المصطلحات الجديدة في المقالات الأخيرة عن محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد إلا أنه ليس واضحا تماما مدى ما تحتويه تلك المصطلحات من تجديد في مفاهيم وأساليب المحاسبة الإدارية، ومعظم التوصيف الحالي لمفاهيم المنشأة ومحاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد يمكن إيجاده في الأبحاث والمقالات التي تتعلق بنظام الإنتاج الفوري (JIT) ونظرية القيود Theory Of Constrains.

ويتناول هذا المبحث أدواتمحاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد وذلك من خلال النقاط التالية:

2-2-2 معلومات دعم القرار لمحاسبة الانتاج الخالي من الفاقد.

3-2-2 أسس قياس التكلفة في محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد.

4-2-2 أدوات محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد.

5-2-2قياس الأداء في محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد

6-2-2انعكاسات التحول إلى محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد

7-2-2معوقات التحول إلىمحاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2-2-2معلومات دعم القرار لمحاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد:

تهدف معلومات دعم القرار أن تكون مقتصرة على مراحلالعملية الإنتاجية كونهاتعكس المهمة الفريدة لمجرى التدفق للقيمة وهذه النقطة في محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد تم انتقادها بسبب فكرتها بأنميدان العمل هي المركز للكل، كما أن هناك أربعة جوانب شاملة لمعلومات دعم القرار التي لا بد أن يتطابق معها أي مدخل للمحاسبة الإدارية وهى (Anton &Merwe, 2008):

1- الهدف: الذي يشير إلى الحدود أو الاتساع بالنسبة للمراجع العقلانية في القرار.

2- التركيز: ويؤكد على مادة تحليل القرار التي من أجلها معلومات دعم القرار يجب الإمداد بها وفقا لكيان أو هدف المشروع سواء المصدر، مجموعة المنتج، المصنع، أو واحد أو أكثر من قطاعات السوق.

3- الرؤيا السببية: وهى حجر الزاوية للطريقة العلمية التي تم التعرف عليها على أنها لا يمكن الاستغناء عنها منذ ذلك الحين، وهذه الرؤيا أو الاستبصارات توجه استنتاجات المديرين المعتنية بالنتائج البديلة في المستقبل.

4- بيان سلوك التكاليف: هي جزء مهم لقرارات الشركة، فالتكلفة هي الموضوع المشترك الذي يؤخذ في الاعتبارعند تحديد بدائل القرار المختلفة ومن هذا الجانب فإن المحاسبة عن الإنتاج الخالي من الفاقد تأخذ في الاعتبار الاعتراف بالجهود الخاصة للإمداد بمعلومات دعم القرار المالي.

2-2-3أسس قياس التكلفة في ظل محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد:

يتم قياس التكلفة في ظل محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد باستخدام نظام تكاليف تدفق القيمة وفقاً للأسس والخطوات التالية (Ross Maynard ,2008):

1- تتمثل الإيرادات في القيمة الفعلية للإنتاج المسلم إلى العملاء في خلال الفترة أما قيمة المخزون المنتج فيتم تجاهلها، فنحن لا نريد أن نشجع على تواجد المخزون.

2- تكلفة المواد هي التكلفة الفعلية للمواد المسلمة لتدفق القيمة أو عملية الإنتاج في خلال الفترة سواء تم استخدامها في الإنتاج أم لا.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3- تكاليف العمل هي تلك التكاليف المحملة بالفعل في خلال الفترة بما في ذلك تكاليف ساعات العمل الإضافي وتكاليف الإدارة المؤقتة حيث يرى العمل على أنها تكاليف ثابتة في الأجل القصير.

4- التكاليف المنسوبة مباشرة إلى العملية أو تدنيه التكلفة يتم تخصيصها للعملية أو تدفق القيمة.

5- يتم التركيز على التكاليف التي يمكن إدارتها في تدفق القيمة، فنحن لا نوزع أو نقسم التكاليف لأنه لا يمكن إدارتها بوساطة مدير العمليات ولا نوزع النفقات غير المباشرة على العملية, إلا أنه توجد ثلاثة استثناءات:

أ- إهلاك الآلات يتم توزيعه على تدفق القيمة لأن هذا يمكن أن يدعم صنع القرار، وبالنسبة لإهلاك الأصول الرأسمالية لا يتم توزيعه على تدفق القيمة أو العملية.

ب- توزيع تكاليف المرفق يتم تخصيصه على تدفق القيمة بالطريقة التي تدعم السلوك لتحسين التدفق.

ج- إذا كان تدفق القيمة أو العملية يشغل نصف الحيز في المرفق فأن نصف تكاليف المرفق سيتم توزيعها على العملية، وهذا يشجع مديري العمليات على تقليل الحيز الذي يشغلونه.

وترى الباحثة ان هناك متطلبات لتطبيق المحاسبة عن الإنتاج الخالي من الفاقد تتمثل في معرفة الأدوات الخاصة بها لتنفيذها في نطاق عريض من الشركات عند مراحل شتى عندمرحلة التغيير والتحويل إلى الإنتاج الخالي من الفاقد.

4-2-2 أدوات المحاسبة عن الإنتاج الخالي من الفاقد

هناك أدوات لمحاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد كما حددها(Maskell&Baggaly , 2006)بما يلي:

1- محاسبة الأعمال البسيطة والمرنة.
2- العمليات المحاسبية التي تدعم التحول المرن.
3- إيصال المعلومات بوضوح وفي الوقت المناسب.
4- التخطيط والموازنة من المنظور المرئي.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وسوف نتناول الأدوات السابقة بشيء من الإيجاز كالتالي:

1-4-2-2 محاسبة الأعمال البسيطة والمرنة

وهى عبارة عن تطبيق الطرق المرنة على العمليات المحاسبية حيث إن بعض العمليات المحاسبية تحتوى على MUDA TYPE 1 وهى عبارة الإسراف الذي لا يمكن إزالته في هذه اللحظة، لكن معظم العمليات المحاسبية تكون من MUDA TYPE 2 أي الإسراف الذي يمكن إزالته والأدوات المرنة يجب أن يتم تطبيقها بدقة على عمليات القياس والرقابة والمحاسبة الخاصة بنا لكي يتم التخلص من الإسراف بدقة (Maskell, Baggaley,2006).

2-4-2-2 العمليات المحاسبية التي تدعم التحول المرن

أساليب وتقارير المحاسبة عن الإنتاج الخالي من الفاقد تساعد على التحول المرن بسرعة حيث إن هذه المعلومات تقود إلى التحسين المستمر، فالتقارير المالية وغير المالية تعكس القيمة الإجمالية لتدفق القيمة وليست وحدات الإنتاج أو الوظائف أو العمليات والمحاسبة عن الإنتاج الخالي من الفاقد تركز على قياس وفهم القيمة التي تم خلقها للعملاء وتستخدم هذه المعلومات في تقوية علاقات العملاء، تصميم المنتج، تسعير المنتج والتحسين المرن ويتم ذلك من خلال (Maskell, Baggaley,2006):

1- قياس الأداء المرئي: إن التحكم بعمليات الإنتاج (والعمليات الأخرى) يتم تحقيقه بواسطة قياسات الأداء العيني عند مستوى العمال ومستوى التدفق للقيمة وهذا القياس يزيل الحاجة إلى تعقب العمالة والتقارير المتنوعة المفضلة بواسطة أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية.

2- التحسين المستمر: يتم الحث علية وتتبعه باستخدام عناصر أداء التدفق ويتم تحديث هذه العناصر أسبوعيا واستخدامها بواسطة فريق التحسين المستمر لتدفق القيمة للتعرف على مناطق التحسين.

3- تقدير تكلفة تدفق القيمة: حيث يتم عمل تقارير الربحية والتكلفة باستخدام تقدير تكلفة تدفق القيمة وتقدر التكلفة ملخصة وبسيطة لتدفقات القيمة ويتم تجميعها أسبوعيا وهناك توزيع قليل أو قد لا توجد نفقات إضافية، وهذا يمد بمعلومات مالية يمكن فهمها بوضوح بواسطة كل شخص في تدفق القيمة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

4- تحديد الأسعار المستهدفة: تقدير التكلفة المستهدفة هي الوسيلة أو الأداة لفهم كيفية خلق المنشأة للقيمة بالنسبة للعملاء، وتقدير التكلفة المستهدفة يتم استخدامه عندما يتم تصميم منتجات جديدة أو عندما يكون فريق تدفق القيمة يحتاج إلى فهم التغيرات المطلوبة لزيادة القيمة بالنسبة للعملاء.

5- مبادرات التحسين: هذه تشمل المبيعات والتسويق، وتصميم المنتج، عمليات الشؤون الإدارية، والعمليات الإدارية داخل الشركة.

2-2-4-3 إيصال المعلومات بوضوح وفى الوقت المناسب

يجب أن تكون التقارير المالية لمحاسبةالإنتاج الخالي من الفاقد مفهومة للمستويات الإدارية في الشركة وأن تكون قوائم الدخل سهلة العرض وتقدم معلومات مبسطة و أقل تعقيدا من القوائم المعدة وفقاً للطريقة التقليدية ويتم ذلك من خلال (Maskell& Baggaley,2006):

1- الإدارة المرئية: هي الركيزة الأساسية للإدارة المرنة، حيث إن المحاسبة عن الإنتاج الخالي من الفاقد تتطلب عرضاً مرئياً لكلٍ من المقاييس المالية وغير المالية مسجلاً في ملخص من ورقة واحدة لتدفق القيمة التي توضح الأداء العملي، والأداء المالي وكيفية استخدام الطاقة بشكل جيد وكذلك تقارير الأداء الأسبوعي.

2- صنع القرار الروتيني: الذي يشتمل على تحديد الأسعار، الربحية، شراء / صنع، تحديد المصدر، ترشيد المنتج ويتم إنجازه باستخدام معلومات بسيطة لكن قوية والتي تكون متاحة بسهولة من السجل المفصل للوقائع.

2-2-4-4التخطيط والموازنة من المنظور المرئي

التخطيط المرن يبدأ بنشرسياسة Hoshin ويتم إجراؤه على المبيعات والعمليات وعملية التخطيط المالي والتي تؤدى إلى خطة متكاملة بالنسبة للمنظمة، وهذه الخطط يتم وضعها عند مستوى تدفق القيمة وتستخدم معلومات محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد ويتم ذلك من خلال (Maskell, Baggaley,2006):

1-نشر سياسة Hoshin: يبدأ بإستراتيجية أعمال الشركة، واستراتيجية الأعمال تركز من 3 إلى 5 سنوات وهذه السياسة وخطة hoshin عند مستوى القمة لديها تغييرات إنجاز/ابتكار مفيدة متطلبة لمساندة إستراتيجية الأعمال مع المقاييس الأخرى للتحكم في الإنجازات والمصادر المطلوبة لإكمال الخطة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2- الإنتاج، العمليات، والتخطيط المالي: (3P) (Production – Preparation – Process): و يتم أداؤها بشكل نموذجي كل شهر وتكون شاملة لكل المنشأة بالنسبة للتخطيط متوسط الأجل وقصير الأجل وهى عملية تخطيط دقيقة وأساسية كاملة لكل تدفق قيمة سواء المبيعات أو التسويق، وتزود بتنبؤات عن عدد المنتجات التي سوف تباع بواسطة تدفق القيمة كل شهر بالنسبة للاثنى عشر شهراً التالية.

ويتطلب من الفريق أن يقوم بتقييم كل بديل باستخدام قائمة الفحص الشامل للسمات المرنة والتي معظمها يكون غير مالي، ويتم تقديم التأثير المالي لكل بديل في سجل مفصل للوقائع كجزء من عملية القرار.

3- التأثير المالي للتحسين المستمر: التأثير الحقيقي للتحسين المستمر يجب أن يفهم عند بدء التحويل المرن ويتم استخدام خرائط تدفق القيمة الحالية والمستقبلية وأدوات المحاسبة عن الإنتاج الخالي من الفاقد التي يتم استخدامها لفهم كيفية حدوث التغييرات في تدفق القيمة والتي سوف تؤثر على الأداء التشغيلي بالعمليات والأداء المالي وأيضا على كيفية تغير استخدام الطاقة الإنتاجية داخل تدفق القيمة.

4- تخطيط رأس المال: المدخل المرن لاقتناء رأس المال مختلف إلى حد ما عن حسابات العائد على الاستثمار التقليدي فعندما يتم التوصل قرار رئيس متعلق بشراء معدة رأسمالية فإن المنظمة المرنة سوف تؤدى الـ 3P – (Production – Preparation – Process) وهذا الفريق يكون مطلوباً لتطوير حلول عديدة للمشكلة وغالبا يكونوا مجبرين على التفكير خارج الحدود لأن كل حل لابد أن يكونون مختلفاً إلى حدٍ ما سواء أكان أوتوماتيكياً تماماً، يدوياً تماماً، مشابهاً للمدخل الحالي، أم مضاداً للمدخل الحالي.

5-الاستثمار في الأفراد: تمثل عمليات قياس الأداء التي تتبع مشاركة التحسين المستمر، إرضاء العمال، التدريب المتداخل، مشاركة الربح.

وترى الباحثة أن الشركات التي تستخدم أدوات محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد لديها معلومات أفضل لصنع القرار، وذلك لوجود تقارير مبسطة وأكثر فهماً وتعد في الوقت المناسب للمعنيين من المستويات الإدارية المختلفة في الشركة. و بالتالي يتم قياس الأثر المالي الحقيقي للتغيرات المرنةالقائمة على المحاسبة عن الإنتاج الخالي من الفاقد وهذا يساعد الشركة على النمو واضافة قيمة أكبر للعملاء.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

5-2-2 قياس الأداء في محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد

قدم (Baggaly&Maskell, 2006) أربعة مبادئ يتم الاسترشاد بها عند بناء نظام لقياس الأداء في بيئة محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد وهى:

1- يجب أن تعكس مقاييس الأداء مبادئ محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد.

2- يجب أن تقود مقاييس الأداء إلى التحسينات المرتبطة بنتائج مسارات تدفق القيمة.

3- يجب على مقاييس الأداء ربط خلايا العمل ومسارات تدفق القيمة مع أهداف واستراتيجيات تنظيم الأعمال ككل.

4- يجب على مقاييس الأداء أن تراقب مدى الالتزام بالمعايير في خلايا العمل.

وفي ضوء هذه المعايير يمكن تصميم مقاييس الأداء الملائمة لمحاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد على مستوى خلية العمل ومستوى مسار تدفق القيمةكما يلي:

أ- مقاييس الأداء على مستوى خلية العمل:

تتضمن مقاييس الأداء على مستوى خلية العمل المقاييس التالية:

1- أنواع وأحجام المنتجات المطلوب إنتاجها يوميا وعلى مدار الساعة.

2- نسبة الإنتاج تحت التشغيل /الإنتاج تحت التشغيل المعياري والتي يجب أن تعادل الواحد الصحيح.

3- نسبة الأجزاء الصحيحة من التصنيع الأول/ نسبة الأجزاء المصنعة بالكامل ومعدل بالساعة.

4- معدل الفعالية التشغيلية للأجهزة والمعدات.

ب- مقاييس الأداء على مستوى مسار تدفق القيمة:

1- معدل المبيعات بالكمية والقيمة لكل فرد داخل مسار تدفق القيمة.

2- التوصيل في الوقت المحدد.

3- الزمن اللازم لتنفيذ أمر العميل Dock to Dock Time

4- النسبة المئوية للإنتاج الصحيح من أول مرة.

5- متوسط تكلفة الوحدة.

6- متوسط فترة الائتمان الممنوح للعملاء.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

6-2-2 انعكاسات التحول إلى محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد

يترتب على التحول إلى تطبيق محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية حدوث تغييرات وتعديلات في النظم الداخلية للشركات ومنها نظام المحاسبة الإدارية المطبق وذلك من خلال إجراء تعديلات في نظم قياس الأداء المستخدمة داخل المحاسبة الإدارية حتى تتلاءم مع التعديلات والتغيرات في شكل العمليات الإنتاجية في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد(شاهين، 2008).

والجدير بالذكر أن بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد تعكس في الأساس نظاما إنتاجيا، وهذا النظام الإنتاجي يجب أن تكون له انعكاسات باعتبار أن النظام المحاسبي يجب أن يواكب حركة النظام الإنتاجي بالقياس والتقرير، والذي له ملامح تعكس الخطوط العريضة التي يجب أن يبني عليها النظام.

وتتمثل ملامح المحاسبة الإدارية في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد في:

1- التركيز على تحليل النشاط.

2- دعم خفض تكلفة المنتج.

3- التخلي عن نظام التكاليف المعيارية.

4- دعم المقاييس التشغيلية.

5- التأكيد على أداوت الرقابة الاجتماعية والرقابة اللازمة لتوجيه السلوك.

6- دعم عملية التحسين المستمر.

7- دعم الإدارة المرئية.

8- دعم إدارة مسار تدفق القيمة.

9- دعم عملية خلق القيمة للعميل.

وترى الباحثة أن تلك الملامح ستتم مناقشتها في سياق الدراسة العملية لثلاث أدوات هي نظام تكاليف تدفق القيمة (VSC) و مدخل التكلفة المستهدفة (TC) ونظام الإنتاج الفوري (JIT).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2-2-7العوامل التي تعيق التحول إلى محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد

كما حدد (Grasso2006,) العديد من العوامل التي تعيق التحول إلى محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد:

2-2-7-1 المعوقات التنظيمية:

يمارس المسؤولون في العديد من الشركات الصناعية الكويتية سلطاتهم التوجيهية والرقابية واتخاذ القرارات ذات العلاقة بالعمل بمركزية دون الأخذ بعين الإعتبار آراء العاملين ، ولذلك لابد من تنمية روح الفريق من خلال تعاون مجموعات من الأفراد في مختلف الإدارات والمستويات التنظيمية

2-2-7-2 المعوقات التعليمية:

تتوجه البرامج المحاسبية في الجامعات الكويتية إلى برامج المحاسبة العامة وذلك من أجل اعداد التقارير المالية التقليدية ، وهذه البرامج غير كافية لتزويد المعلومات في ظل بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد في المحاسبة.

تعد شهادة المحاسبة العامة CertifiedPublic Accountantفي الكويت هي الشهادة المهنية في مهنة المحاسبة وهذا يخدم تعزيز المحاسبة المالية ولا يدعم التحول نحو الإنتاج المرن, لذلك فإن المعاهد المحاسبية تحاول الترويج لشهادة المحاسب الإداري (Certified Management Accountant) على أنها شهادة مفضلة بالنسبة للمهن الصناعية وجعل فهم المرونة ومحاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد شروطاً أساسية للحصول على شهادة CMA فهذا سيكون خطوة أساسية نحو التحول إلى محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في المستقبل.

2-2-7-3 المعوقات الشخصية:

ربما يقاوم المحاسبون التغير ببساطة بسبب الخوف من المجهول فهم يخافون من فقدان التأثير والمكانة بما يصاحب عملية التغير نحو محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد معلومات كثيرة غالباً غير مالية وتلك المعلومات سوف تكون أكثر فائدة, وهذه المعلومات سوف يتم تجميعها واستخدامها بصفة أساسية غير المحاسبين وبالتالي فإن هذا التحول نحو محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد سوف يفقدهم وظائفهم.

ومن ناحية أخرى فإن المحاسبين المهتمين في تعلمهم وخبرتهم بالإدارة التقليدية ربما ببساطة يعتقدون أن مدخل الرقابة والتحكم أفضل مقارنة بالإدارة المرنة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2-2-7-4نظام التكلفة على أساس الأنشطة Activity Based Costing (ABC):

وبالرغم من المساهمات الفعالة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى أن هذا النظام لا يتلاءم مع محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد وذلك للأسباب التالية (Grasso ,2006):

1- إخفاق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في قياس الطاقة غير المستغلة للموارد الثابتة المتاحة لأداء النشاط، وهذة الطاقة غيرالمستغلة تعد عنصراً هاماً في إجراءات خفض التكلفة والتحسينات المستمرة من منظور بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

2- يرتكز موضوع القياس التكاليفيفي نظام التكاليف على أساس الأنشطةعلى المنتج في حين محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد تركز على مسار تدفق القيمة.

3- تركيز إستراتيجية الإنتاج لنظام التكاليف على أساس الأنشطة على المنتجات كبيرة الحجم وقليلة التعقيد، وارتفاع حجم الإنتاج لا يتفق مع بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد

4- نظام ABC ليس له توجه مباشر نحو العميل.

5- يركز نظام التكاليف على أساس النشاط على تحقيق الأمثلية على مستوى التنظيم ككل دون مراعاة ذلك على مستوى وحدات الأداء الداخلية.

وترى الباحثة أنه حتى نظم التكاليف التقليدية تعيق تطبيق محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد وقد يكون نظامالتكاليف على أساس الأنشطة المطور (Time Driven ABC) ملائماً لمحاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد وذلك لأنه يحاول تفادي عيوب نظام ABC.

2-2-7-5 إهمال أو عدم متابعة إجراءات الصيانة الوقائية

يؤدي إغفال الإدارة المتوسطة والعليا لمتابعة برامج الصيانة الوقائية و الصيانة الدورية إلى تعطل الآلات وبالتالي توقف الإنتاج. فالصيانة الوقائية الشاملة ضرورة حتمية تتضمن العديد من الممارسات التي يتم تصميمها لتعظيم كفاءة الأجهزة والمعدات وأدوات التشغيل وهى(Che&Tay, 2005):

1- برامج الصيانة الوقائية.

2- برامج زيادة وتحسين الأمان.

3- استهداف المستويات المثلى في برامج الصيانة.

4- المقاييس المتعلقة بقدرات عمليات الصيانة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

6-7-2-2 عوامل تعيق تدفق العمليات الإنتاجية

أشارت دراسة (Ross & Maynard, 2008) إلى أن التدفق خلال العملية الإنتاجية يعترضه عدد من العوامل المعيقة والتي تعمل على زيادة التكلفة ومن ثم عند معالجة هذه العقبات سوف يعمل ذلك على تخفيض التكلفة بوتيرة أسرع وتحسين الإنتاجية وتتمثل هذه العقبات في:

1- الجودة الرديئة: وهذا يتم قياسه بواسطة أول إنتاجية تمر نسبة إلى المخرج الذي تتم معالجته بطريقة صحيحة من أول مرة(الأجزاء الرديئة لكل مليون).

2- النفايات: الوقت المقضي في الإنتاج أو الخدمات التي يتم تخريدها بسبب مشاكل الجودة هو وقت ضائع/ فاقد.

3- إعادة العمل: الوقت المقضي في تصحيح الأخطاء وإعادة العمل هو وقت ضائع/ فاقد.

4- خليط المنتج: بعض تشكيلات المنتج ربما تستغرق وقت معالجة أكثر من الأخرى.

5- وقت التوقف بسبب الأعطال: التوقفات من أجل الصيانة.

6- نقص المهارات: بسبب التدريب الرديء، الغياب، صعوبات التوظيف .

وترى الباحثة على الرغم من وجود عوامل تعيق التحول إلى محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد إلا أن هناك العديد من ممارسات المحاسبة الإدارية التي تدعم بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد بما يتلاءم مع هدف هذه البيئة ويساهم في تحقيق التحسينات المستمرة للتخلص من الفاقد والهدر في العملية الإنتاجية، وللتكيف مع هذا الهدف سيتم اختيار عدد من أساليب المحاسبة الإدارية ذات الصلة بالموضوع ومعرفة مدى تأثيرها على بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية لاحقا في الجانب العملي من الدراسة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المبحث الثالث أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية

2-3-1 تمهيد

2-3-2 مفهوم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية

2-3-3أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية

2-3-3-1 نظام تكاليف تدفق القيمة (VSC)Value Stream Coasting

2-3-3-2 مدخل التكلفة المستهدفة (TC)

2-3-3-3 نظام الإنتاج الفوري (JIT)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المبحث الثالث

أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية

1-3-2 تمهيد

تعكس المتغيرات البيئية الخارجية التي تواجه منشات الأعمال حدة المنافسة العالمية وتسارع التطورات التكنولوجية وما يصاحب ذلك من ثورة معلوماتية في مجال التصنيع والخدمات والمعلوماتية،مما زاد الاتجاه نحو التكتلات الاقتصادية وعولمة الأسواق وزاد الاهتمام بمعايير الجودة الدولية، والتركيز على البعد الاستراتيجي. وفي ظل هذه التغيرات يجب على الشركة أن تتبنى إستراتيجية ملائمة لدعم التوجهات الإستراتيجية في بيئة الأعمال الحديثة. ويتناول هذا المبحث أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية من خلال النقاط التالية:

2-3-2 مفهوم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية

2-3-3أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وفقاً لما سيتم ادخاله في لجانب العمليلهذة الدراسة ، وهي كالتالي:

2-3-3-1 نظام تكاليف تدفق القيمة Value Stream Coasting(VSC)

2-3-3-2 مدخل التكلفة المستهدفة (TC)

2-3-3-3 نظام الإنتاج الفوري (JIT)

2-3-2مفهوم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

بدأ ظهور مصطلح المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في الثمانينات من القرن الماضي على يد (Simonds) في عام 1981, حين استخدم هذا المصطلح للإشارة إلى المدخل ذي التوجه الخارجي الذي يقوم على تحليل بيانات المحاسبة الإدارية عن الشركة ومنافسيها لتطوير ومتابعة إستراتيجية الشركة (Roslender& Hart , 2003).

ويرى (Roslender& Hart , 2003) أن المحاسبة الإدارية الإستراتيجيةتعتبر مدخلا موسعا يتضمن إطار إدارة التكلفة الإستراتيجية.وينظر (Cadez&Guilding ,2008)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

إلى المحاسبة الإدارية الإستراتيجية من زاويتين رئيستين, تقوم الأولى على أن المحاسبة الإدارية الإستراتيجية تتضمن مجموعة من الأساليب والأدوات المحاسبية ذات التوجه الاستراتيجي في حين تعتمد الزاوية الثانية على ضرورة مشاركة المحاسب الإداري في اتخاذ القرارات الإستراتيجية.

كما يرى (Tillman & Goddard, 2008) أن التعريف الموسع للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية يقوم على استخدام نظم المحاسبة الإدارية في دعم اتخاذ القرارات الإستراتيجية، فوظيفة المحاسبة الإدارية في ظل متغيرات البيئة الحالية تقوم على أساس التقييم الناجح للمواقف الإستراتيجية.

ويعتمد مدخل (Bromwich,1990) للمحاسبة الإدارية الإستراتيجية على تكاليف المواصفات والتي تركز على التكاليف التي تنسب الى مواصفات المنتج وجودته التنافسية ،حيث يرى أن المنافع التي تقدمها المنتجات إلى العملاء تعد المحرك النهائي للتكلفة، ولفهم المنافع المقدمة إلى العملاء يجب دراسة وتحليل البيئة الخارجية.

وترى الباحثة أن قصور أنظمة المحاسبة الادارية يرجع الى اهتمام هذه الانظمة بمعلومات الأداء الداخلي دون متابعة أداء المنافسين و متغيرات البيئة الخارجية المحيطة على أداء المنشأه. ففي ظل متغيرات البيئة الصناعية الحديثة وما فرضته من ضغوط على الشركات، يساهم في الحد من أوجه القصور من خلال تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية التي تعتمد على تحليل بيانات المنشأة و البيئة الخارجية والمنافسين.

3-3-2 أساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية

على الرغم من اهتمام العديد من الباحثين بالمحاسبة الإدارية الاستراتيجية إلا انه لايوجد حتى الآن إطار شامل لما تحتويه المحاسبة الإدارية الإستراتيجية من أدوات وأساليب ، فقد اختلف الباحثون فيما بينهم في عدد هذه الأساليب،والجدول التالي يبين أهم أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية(*EL - Dyasty, 2006*).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول (2) أهم أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية

الأداة	التعريف
نظرية القيود Theory of constraints	وسيلة لتحسين معدل تحويل المواد الخام إلى منتج نهائي وعلاج نقاط الاختناق
المقارنة المرجعية Benchmarking	عملية تحديد العوامل الضرورية لنجاح المنشأة ودراسة الممارسات الأفضل للمنشآت المنافسة لتحسين العمليات والسيطرة على السوق.
تحليل نقاط " القوة " , الضعف , الفرص , التحديات" SWOT Analysis	عملية منظمة لتحديد عوامل نجاح المنشأة عن طريق تحديد نقاط القوة الداخلية ونقاط الضعف التي تؤثر على الموقف التنافسي للشركة وتحديد العوامل والفرص الخارجية التي تتطلب استغلال نقاط القوة الداخلية والتخلص من نقاط الضعف لمواجهة التحديات والتهديدات الخارجية .
سلسلة القيمة value chain	إضافة قيمة لأصحاب المصالح من خلال سلسلة القيمة وتخفيض التكاليف وتحسين الجودة .
تحليل الميزة التنافسية Competitive Advantage Analysis	تحديد الإستراتيجية التي سوف تتبعها الشركة للتفوق على منافسيها " إستراتيجية قيادة التكلفة , إستراتيجية التميز السلعي , إستراتيجية التركيز على قطاع معين من السوق .
مدخل التكلفة المستهدفة Target Costing	أداة إدارية لتخفيض تكلفة المنتج خلال دورة حياة المنتج ويعتمد مدخل التكلفة المستهدفة على البدء بتحديد سعر البيع المستهدف الذي يطرح منه الربح المستهدف للوصول إلى التكلفة المسموح بها(التكلفة المستهدفة).
تكاليف دورة حياة المنتج Product Life Cycle Costing	آلية تسمح بالتقييم المقارن للتكاليف التي سوف تلتزم بها المنشأة في فترة معينة آخذة في الاعتبار جميع العوامل الاقتصادية التي تتعلق بكل من التكاليف المبدئية وتكاليف العمليات المستقبلية بهدف الوصول إلى الأداء الأمثل للمنتج.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

نظم الإنتاجالفوري Just – In – Time	نظم تعمل على خفض مستويات مخزون المواد الخام ومخزون الوحدات تحت الإنتاج ومخزون الوحدات المنتجة ، وبالتالي تحسين كفاءة وجودة الإنتاج وتحسين الربحية .
نظم الإنتاج المرنة Lean Production	وتهتم هذه النظم بتقليل الفاقد والهدر في الموارد وتسهيل تدفق المواد للتخلص من وقت الانتظار بهدف تحسين الإنتاجية والجودة .
إدارة الجودة الشاملة Total Quality Management	أداة إدارية تهتم برضاء العملاء وتتطلب مشاركة فعالة من جميع العاملين في المنظمة على جميع المستويات ليس فقط الإنتاج ولكن جميع العمليات التشغيلية لتحسين الجودة وخفض التكاليف لإرضاء العملاء . وتقوم على مجموعة من الممارسات التي تركز على جودة أداء العمليات التشغيلية بمواصفات ومعايير محددة.
مدخل 6 سيجما Six Sigma	منهجية إدارية تقوم على مبدأ حازم يسعى إلى ترجمة مشكلة الجودة إلى مشكلة إحصائية واستخدام الأدوات الرياضية والإحصائية لحل هذه المشكلة ثم ترجمة هذه النتائج مرة أخرى إلى أفعال عملية تعمل على تركيز الجهد والتكلفة للحصول على منتجات وخدمات تقترب إلى حد كبير من أقصى درجات الجودة والإتقان وبأقل تكلفة وفي وقت مناسب.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المحاسبة عن استهلاك الموارد Resource Consumption Accounting	وهو مدخل متكامل ومكثف لإدارة التكلفة يعتمد على ثلاثة عناصر أساسية , تصنيف الموارد – تحديد طبيعة التكاليف – مدخل كمي لتصنيف التكاليف , ويؤثر هذا النظام على جميع عمليات المنظمة .
نظام التحسين المستمر للتكلفة Kaizen Costing	نظام يهدف إلى المحافظة على مستويات التكلفة الحالية لإنتاج المنتج دون حدوث ارتفاع , مع العمل بطريقة مستمرة ومنتظمة على خفض التكاليف إلى مستويات أقل مما هي عليه لذلك فهو أيضاً نظام لإدارة التكلفة . ويتم جعل الأولوية دائماً للتحسينات الأكثر أهمية وعلى وجه الخصوص تلك المرتبطة بالتكلفة وخلق القيمة، وهذا يجعل من أسلوب Kaizen مدعم جيد لمحاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد خاصة إذا ما تم توجيه التحسينات المستمرة باتجاه إزالة عوائق تدفقات القيمة.
أسلوب تصحيح الأخطاء Mistake Proofing	عدم تكرار الخطأ من ناحية والحرص على عدم ظهوره قبل ذلك وهو يهتم بالجودة والتي تم تصميمها خلال العملية والمنتج كما انه يضمن أن المنتج الذي يذهب إلى العميل سيكون خالياً من العيوب بنسبة 100% ، الشكل الأكثر واقعية لتصحيح تجارب الخطأ يتم عمله في تصميم المنتج من خلال التركيز على تجميع العمليات بطريقة سلسلة تمنع أداءها بشكل خاطئ تم محاولة تصحيح أي خطأ يظهر واقعياً وعدم تكراره مرة أخرى.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أسلوب هندسة القيمة Value Reengineering	مفهوميقومعلىأساسوجودفريقمعينلتقييمتصميمالمنتجلكييعرف البدائلالتيسوفتحسنمنقيمةالمنتجويتمتمثيلهاعلىأساسنسبةالوظيفةإلىالتكلفة،لهذاالسببهناكطريقتانل تحسينالقيمةمنخلالهندسةالقيمةإماالاحتفاظبالوظيفةثابتةوتخفيضالتكلفةأوالاحتفاظبالتكلفةثابتةو زيادةالوظيفة وقديمتلكمنتجمجموعةمنالوظائفويستحقمعكلوظيفةعلاوةإضافيةفوقالسعر.
التكاليف على أساس الأنشطة Activity-Based Costing	نظام تكاليف لزيادة الدقة في حساب تكلفة كل منتج وتحديد طلب الأنشطة المختلفة على موارد الشركة ، وبالتالي تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس تنوع المنتجات واختلاف درجة تعقيدها وتشكيلة العملاء وليس فقط على أساس حجم الإنتاج .
الإدارة على أساس الأنشطة Activity-Based Management	نظام لإرضاء العملاء وتحسين الربحية عن طريق قرارات التسعير وتشكيلة المنتجات وكيفية تخفيض التكاليف وتحسين العمليات وتصميم المنتجات وإيجاد طرق لتخفيض استهلاك الموارد بالتخلص من الأنشطة غير المضيفة للقيمة وتقليل الإهدار في الموارد
القياس المتوازن للأداء The Balanced Scorecard	مقياس يتكون من مجموعة شاملة من مقاييس الأداء المالية والغير مالية تم تطويرها حول خمسة منظورات أساسية منظور مالي – منظور العملاء – منظور العمليات التشغيلية – منظور التعلم والنمو-منظور البعد الإجتماعي . ويعتبر مقياس الأداء المتوازن إطار متكامل يربط بين الاستراتيجيات والعمليات بما يحقق التوازن بين حاجات الأطراف أصحاب المصالح

(المصدر: EL - Dyasty, 2006 مع اجراء اضافات من قبل الباحثة)

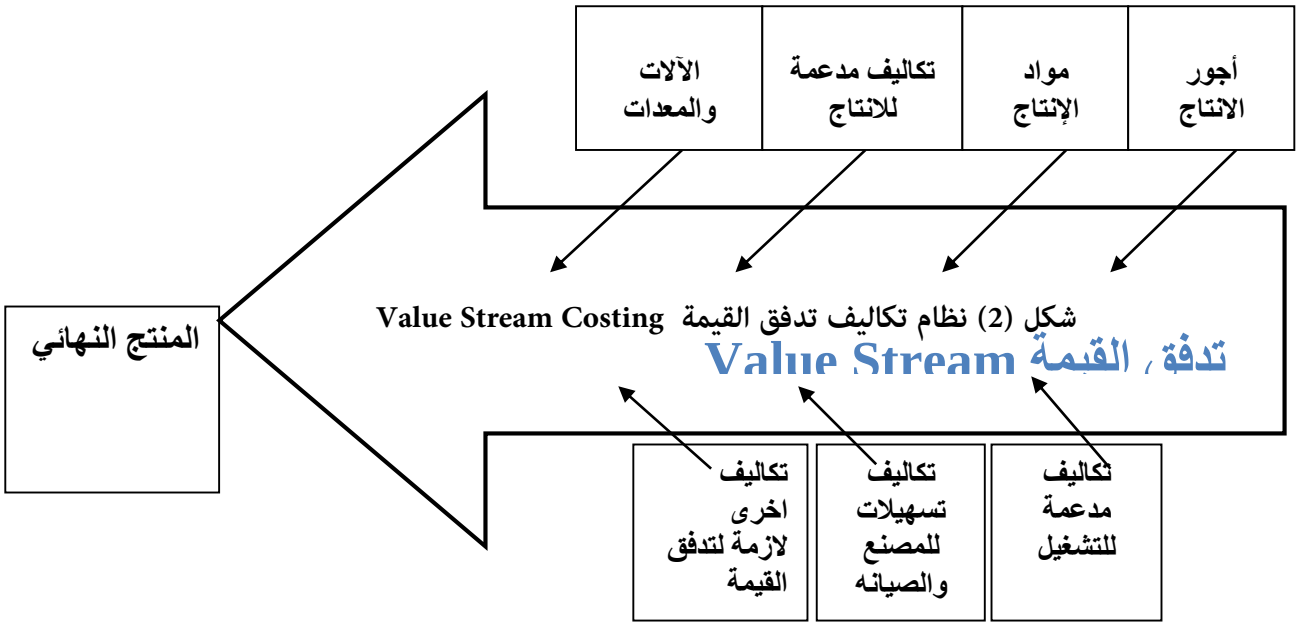
المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

فمن خلال استعراض هذه الدراسة وغيرها من الدراسات ذات الصلة ركزت الباحثة على ثلاثة أساليب للمحاسبة الإدارية الإستراتيجيةلما لها من صلة وثيقة بالإنتاج الخالي من الفاقد في البيئة الكويتية وهي مدخل التكلفة المستهدفة (TC), ونظام الإنتاج الفوري (JIT) ونظام تكاليف تدفق القيمة(VSC) الذي يركز على العمليات الإنتاجية داخل المصنع في الشركات الصناعية الكويتية.

2-3-3-1 نظام تكاليف تدفق القيمة Value Stream Costing(VSC)

هو نظام يقوم على خصائص المنتجات التي تصنع في مسار تدفق القيمة في المنشآت التي تطبق مدخل الخالي من الفاقد ويعتمد نظام تكاليف تدفق القيمة على فكرة تقسيم المصنع الى خلايا عمل Work Cells في كل خلية مجموعة من الأجزاء المتشابهة من منتج معين أو مجموعة من المنتجات المتشابهة من حيث طريقة الإنتاج وتسير هذه الاجزاء أو المنتجات المتشابهة في مسارات تدفق تضيف في كل تدفق قيمة للعميل. ويجب تحديد التكاليف الخاصة بكل تدفق من مواد وعمالة وموارد أخرى يتم انفاقها من أجل ادخال قيمة إلى الأجزاء داخل تدفق القيمة، حيث إن الإدارة من خلال تدفق القيمة Managing by Value Stream تنتج معلومات محاسبية تستخدم لاتخاذ القرارات الداخلية ستكون أكثر دقة وحداثة من قبل،وذلك اعتماداً على نظام تكاليف تدفق القيمة (Kennedy & Huntzinger,2005).

ويظهر نظام تكاليف تدفق القيمة على النحو التالي:



شكل (2) نظام تكاليف تدفق القيمة Value Stream Costing

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(المصدر: Baggaley,2006/ معدل من قبل الباحثة)

ولعل السمة الأساسية لنظام تكلفة تدفق القيمة هي بساطة هذا النظام وسعيه نحو التخلص من كل ما هو غير ضروري باعتبارها جزءاً من نظام Lean Accounting وتنبع هذه البساطة من الجوانب التالية:

1.تقليل الفترة التكاليفية التي تعد عنها البيانات التكاليفية بحيث تعد على أساس شهري أو أسبوعي.

2. التخلص من معظم عمليات تخصيص التكاليف غير المباشرة، وذلك لأن جميع عناصر التكاليف الناتجة عن الموارد المستهلكة بواسطة أنشطة مسار تدفق القيمة تعد تكاليف مباشرة بالنسبة لمسار تدفق القيمة

3. إن كل التكاليف التي يتم تحميلها على مسارات تدفق القيمة هي تكاليف فعلية ولا مكان للتكاليف المعيارية.

4. قلة عدد مراكز التكلفة فليس من الضروري أن يكون هناك عدد كبيرمن مراكز التكلفة بناء على تحليل كل أنواع عناصر التكاليف حيث يتم تجميع التكاليف بواسطة مسار تدفق القيمة ، وكل مسار لتدفق القيمة يتضمن عدداً محدوداً جداً من مراكز التكلفة.

5. عدم تجميع التكاليف الفعلية التفاضلية بواسطة المنتج او الأمر الإنتاجي وإنما من خلال التركيز فقط على مسار تدفق القيمة بإعتباره وحدة التكلفة او موضوع القياس التكاليفي ويتم حساب متوسط تكلفة الوحدة عن طريق قسمة التكاليف الكلية لمسار تدفق القيمة على عدد الوحدات التي تم شحنها للعميل(Kennedy & Widener ,2008).

2-3-3-1-1 أهداف نظام تكاليف تدفق القيمة:

يتمثل الهدف الأساسي لنظام تكاليف تدفق القيمة في توفير المعلومات التكاليفية التي تتسم بالدقة والملاءمة والفهم في إدارة وتحسين العمليات التشغيلية داخل مسار تدفق القيمة، وتتمثل الأهداف الفرعية في التالي (Maskell&Baggaly ,2006):

أ- قياس تكاليف تدفقات القيمة في إطار الأسس التي يقوم بها نظام تكاليف تدفق القيمة

ب- توفير معلومات تكاليف تدفقات القيمة الملائمة لأغراض اتخاذ القرارات المختلفة كقرار الشراء أو الصنع أو قرار إعداد الموازنة الرأسمالية

ت- الرقابة على تكاليف تدفقات القيمة بما يمكن الإدارة من التعرف على مسببات حدوث الفاقد ودراسة البدائل المتاحة للتحسين المستمر للعمليات وتقليل التكاليف.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ث- توفير مقاييس الأداء المناسبة عن أداء تدفقات القيمة بما يمكن من تحسين الأداء التشغيلي والمالي لتدفقات القيمة.

ج- توفير المعلومات المناسبة عن كيفية استغلال الموارد المتاحة داخل تدفق القيمة وبيان كيفية استخدام تلك المعلومات في التحسين المستمر لعمليات التشغيل.

وترى الباحثة أن نظام تكاليف تدفق القيمة يوفر مجموعة من الأهداف المتكاملة التي تؤدي إلى توفير معلومات تكاليفية دقيقة لتحسين العمليات التشغيلية في مسارات تدفق القيمة.

2-3-3-1-2 مقومات نظام تكاليف تدفق القيمة

1. يتم تبويب عناصر التكاليف حسب الأنشطة داخل مسار تدفق القيمة.
2. تعد جميع عناصر التكاليف الناتجة عن الموارد المستهلكة بواسطة أنشطة مسار تدفق القيمة تكاليف مباشرة بالنسبة لمسار تدفق القيمة.
3. يعد مسار تدفق القيمة هو وحدة التكلفة أو موضوع القياسي التكاليفي.
4. يتم تحديد عناصر التكاليف على أساس الموارد بالقدر المستخدم وليس الموارد بالقدر المتاح.
5. تعد تكاليف الموارد المستهلكة التي تخدم أكثر من مسار لتدفق القيمة تكاليف غير مباشرة لا يتم تضمينها ضمن تكاليف مسار تدفق القيمة باعتبارها لا تتعلق بموارد تخص مسار تدفق القيمة ، ويتم معالجتها على انها تكاليف دعم تنظيم الاعمال ككل وتوجه محاسبيا إلى مرحلة ثانية في قائمة الدخل
6. تعد البيانات والمعلومات التكاليفية على أساس فترة زمنية تتراوح بين أسبوع وشهر.
7. يتم عرض المعلومات التكالفيةوالمقايس باستخدام ادوات العرض المرئية .

وترى الباحثة أن تطبيق نظام تكاليف تدفق القيمة سيؤدي إلى سرعة إعداد القوائم المالية في نهاية الفترة بما يتلائم مع متطلبات محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد.

2-3-3-1-3 إدارة تدفق القيمة:

هي طريقة مختلفة لقياس وتقييم تغيرات نتائج ومتطلبات المنشأة لعمليات اتخاذ القرارات وبدلا من إدارة وقياس النتائج عن طريق الإدارات التنفيذية مثل خدمة العملاء، والمشتريات، والتصنيع والهندسة،

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وإدارة المحاسبة، تقوم المنشأة وفقا لإدارة تكلفة تدفق القيمة بتنظيم خطوط لتدفق القيمة وتقوم بإدارة وقياس النتائج باستخدام أسلوب تدفق القيمة، وكل خط تدفق للقيمة يحتوى على كل الأنشطة والأفراد المطلوبين للتدعيم الكامل لعمليات الخط، وكمثال للأداء الكامل لخط تدفق القيمة نبدأ بأمر الشراء من العملاء مروراً بالتصنيع والبيع وبخدمات ما بعد البيع وقد أدى ذلك إلى اتصال وتنسيق أفضل لمقابلة احتياجات العميل (Brosnahan,2008).

ويكون المسئول عن إعداد وقياس المخزون الشخص المسئول عن شراء المواد الخام في كل خط (خلية) تدفق قيمة، وعليه التقرير كل أسبوع عن كمية المخزون المشتراه والكمية المتبقيةفي كل خلية تدفق قيمة، مما يعطى أهمية لإدارة المخزون لحده الأدنى مما كانت عليه سابقاً، حيث كان سابقاً اهتمام مدير المشتريات ينصب على عملية تلقى العروض واختيار السعر المناسب أكثر من عملية دوران المخزون والعمل على تقليل مستوياته.(Brosnahan,2008).

2-3-3-1-4 أشكال مسارات تدفق القيمة

يعد تعيين مسارات تدفق القيمة قضية ليست سهلة فالأمر يتوقف على أشكال مساراتتدفق القيمة وأعداد هذه المسارات ، وفيما يتعلق بأشكال مسارات تدفق القيمة فقد تم تحديد ثلاثة أشكال لمسارات تدفق القيمة هي :

1- مسارات تدفق القيمة المستمدة من استيفاء أوامر الشراء

2- مسارات تدفق القيمة المستمدة من تصميم المنتج الجديد وتطوير المنتج القائم

3- مسارات تدفق القيمة المستمدة من التسويق والمبيعات

أما فيما يتعلق بعدد مسارات تدفق القيمة فإنها تتوقف على طبيعة العمليات التشغيلية وعدد المنتجات والعمليات التشغيلية المشتركة بين المنتجات ، ويعد التحديد الصحيح والموضوعي لعدد مسارات تدفق القيمة أساس اكتساب مزيد من التعلم المرتبط بالعمليات التشغيلية ، ويساعد بصورة أفضل على دراسة المشاكل التي تظهر دورياً داخل مسارات تدفق القيمة (Baggaley&Maskell ,2004).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2-3-3-1-5 خرائط مسارات تدفق القيمة :

تتمثل الخطوة الهامة والرئيسة بعد تحديد أشكال وأعداد وأحجام مسارات تدفق القيمة في وضع خرائط مسارات تدفق القيمة. وتتضمن خريطة مسار تدفق القيمة رسوما توضيحية بسيطة لبيان كيفية الحركة داخل مسار تدفق القيمة بالكامل، وتنقسم خرائط مسارات تدفق القيمة الى نوعين(خطاب ،2008):

النوع الاول:يتمثل في خريطة الوضع الحاليMapCurrent State وتبين المشكلات التي تعيق مسار تدفق القيمة وكيفية التخلص منها.

النوع الثاني:يتمثل في خريطة الوضع المستقبلي Future State Map وتعكس الرؤية الخاصة بكيفية التدفق في مسارات تدفق القيمة الجديدة وتحديد مناطق التركيز والمرتبطة بالتحسينات المبدئية في مسارات تدفق القيمة (Kennedy & Huntzinger,2005).و هناك العديد من المنافع لخرائط مسارات تدفق القيمة في الشركات الصناعية هي :

1- تركيز الأضواء على الروابط بين الانشطة وتحليل التدفق عبر مسارات تدفق القيمة.
2- زيادة الفهم المتعلق بمسار تدفق القيمة بالكامل وليس المتعلق بالمكونات والخلايا الفردية كل على حدة.
3- تحسين عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بمواجهة المشكلات التي تتواجد داخل مسار تدفق القيمة ككل.
4- خلق لغة مشتركة بين أعضاء فريق مسار تدفق القيمة
5- فصل الأنشطة التي تضيف قيمة عن تلك الانشطة التي لا تضيف قيمة.
6- قياس وقت الانتظار.

ويعتبر ابتكار خريطة تدفق القيمة من الخطوات الأولية في تطبيق محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد لتحديد الخطوات اللازمة لإيجاد منتج محدد من خلال ثلاث مهام رئيسية (Dale Billet, 2007):

1. مفهوم حل المشاكل، التصميم وبداية الإنتاج.
2. إدارة المعلومات، أخذ الأوامر، الجدولة، التسليم.
3. حركة التحول الطبيعي من حالة المواد الأولية (الخام) وحتى المنتج النهائي

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

واستناداً إلى ما سبق ترى الباحثة أن ابتكار خريطة تدفق القيمة تعتبر خطوة أساسية في تطبيق محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد وتتمثل في إيجاد حل لمشاكل التصميم عند بداية الإنتاج، وإدارة المعلومات حتى يتم التحول تلقائيا إلى محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية ، وهذا ما ستتم مناقشته لاحقاً في سياق الحديث عن الحالة العملية للدراسة.

2-3-3-2مدخل التكلفة المستهدفة(Target Cost (TC:

2-3-3-2-1 تعريف مدخل التكلفة المستهدفة:

يعتبر أبرز الطرق المستخدمة لإدارة التكلفة حديثا واكثرها شيوعا، ,فقد عرفه (راجحان ،2002) بأنه " أحد أنظمة التكاليف الفعالة والشاملة ، التي تهتم بالتنسيق والتنظيم لجميع مراحل المشروع من تخطيط و تصميم وانتاج ورقابة، بهدف تقديم منتجات متنوعة وذات جودة مناسبة و تكاليف منخفضة ، ولها وظائف متطورة تشبع احتياجات العملاء وتحقق الأرباح المطلوبه والمكانة السوقية المهمة"

وعرفها(فودة, 2007) بأنها " أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم وأن هذه الأداة تحاول تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم لسرعة وكبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها وذلك مع الحفاظ على جودة المنتج والقدرات الوظيفية له ودرجة الثقة فيه من جانب العملاء".

فمدخل التكلفة المستهدفة إستراتيجية تتأثر بالسوق, ووفقا لهذا المفهوم يعتمد تسعير المنتج على المستويات التي تعطي أفضل ميزة تنافسية للشركة (Chen & Chen, 2002). كما عرفها Atkinson, et al, 2002)بأنها"أسلوب لتخطيط التكلفة يستخدم خلال دورة حياة المنتج ويهدف إلى تخفيض تكاليف المنتجات وتقصير دورة حياة المنتج إلى أدنى حد معقول"

ويعرف مدخل التكلفة المستهدفة من قبل(عبدالرحمن، 2000) "تلك التكاليف التي يسعى المشروع للوصول إليها تحقيقا لاقتصاديات التشغيل الداخلية وحسن استخدام الموارد المتاحة، مع الأخذ بالإعتبار مستوى ملائم للجودة، وذلك في ضوء التكلفة التي يتقبلها سوق المستهلكين مع تحقيق هامش الربح المستهدف للمستثمرين، وذلك بعد دراسة وتحليل تكلفة المنافسين. ويتطلب ذلك دراسة وتحليل الأنشطة الداخلية بدءامن مرحة تخطيط وتصميم المنتج وحتى مرحلة ما بعد البيع مع الإستعانه بأساليب و تقنيات حديثة مثل هندسة و تحليل القيمة لغرض تقليل التكلفة وتحقيق التحسين المستمر".

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

كما عرفها(Horngren et. al,2006) بأنها نظام لتخطيط الأرباح يحتاج إلى استثمار مهم في المعلومات والأدوات, ويعتمد على المعادلة التالية:

هدف التكلفة المستهدفة = التكلفة المسموح بها لإنتاج المنتج والتي تسمح بتحقيق الربح المطلوب

= سعر السوق المنافس – الربح المستهدف.

وتجد الباحثة أن مدخل التكلفة المستهدفة هو أسلوب استراتيجي لإدارة التكلفة في المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج وذلك لخفض تكاليف المنتج على مدى دورة حياته وبالتالي زيادة الربحية اعتماداً على المعادلة أعلاه ويتلاءم مع متطلبات محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية.

2-2-3-3-2 أهداف مدخل التكلفة المستهدفة:

تتمثل أهداف مدخل التكلفة المستهدفة فيما يلي (1994Dekker &Smeth,) :

1- تخفيض تكاليف المنتج اثناء مرحلة التصميم (هدف رئيسي)
2- تأكيد جودة المنتج مع خفض تكاليفه .
3- تطوير المنتج دائما لجذب المستهلكين .
4- تخفيض تكاليف المنتجات الحالية والمستقبلية .
5- يساعد مدخل التكلفة المستهدفة في تحديد تكاليف المنتج المستهدفة أي التكلفة التنافسية المستمدة من واقع السوق الخارجي ومقارنتها بتكلفة المنتج .

ترى الباحثة أن ممارسات المحاسبة عن الإنتاج الخالي من الفاقد تتلاءم مع أهداف التكلفة المستهدفة التي تسعى إلى تخفيض تكاليف المنتج أثناء مرحلة التصميم ، وهذا ماستتم مناقشته في الحالة العملية لاحقاً.

3-2-3-3-2 المراحل الأساسية لإدارة التكلفة المستهدفة:

يتم تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج خلال مرحلة تطوير وتصميم المنتج وقبل البدءفي تصنيعهثم تتم متابعة إجراء التحسين المستمر خلال المراحل التالية من دورة حياة المنتج ، وبعد الدخول في مرحلة الإنتاج, وعليه تنقسم المراحل الأساسية لإدارة التكلفة المستهدفة إلى (عبد الدايم, 2001):

1- مرحلة تخطيط التكلفة المستهدفة: تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج من خلال بحث سوقي لمستوى جودة المنتج التي يمكن أن تجذب العملاء المتوقعين والسعر المتوقع الذي يمكن المنتج في ظله أن يكون أكثر جاذبية للعملاء. عادة ما يعكس السعر ظروف المنتج المستقبلية وليست الحالية.

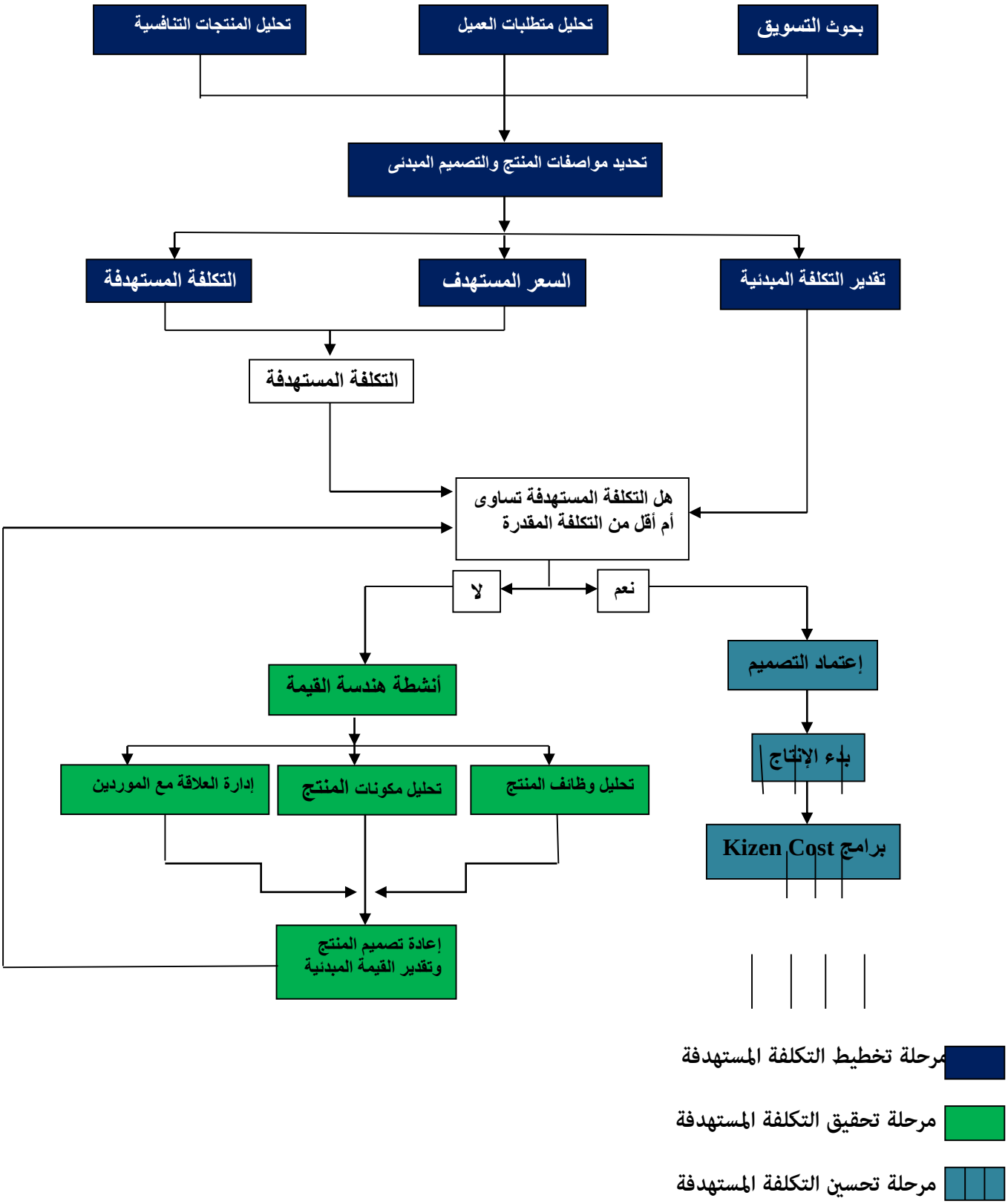
المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2- مرحلة تحقيق التكلفة المستهدفة بإستخدام هندسة القيمة:تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام تحليل هندسةالقيمة (Value Engineering), والتي تعرف بأنها التقويم المنظم متعدد الاختصاصات والموجه نحو تحليل وظائف المشروع بغرض تحسين القيمة للعميل, ودعم عملية تخفيض التكلفة من خلال مرحلتي تصميم وتطوير المنتج(Nicolini, 2000). وإذا كانت التكلفة المستهدفة هي الهدف الذي ينبغي أن تحققه المنشأه لمقابلة أهدافها الإستراتيجية، فإن مدخل هندسة القيمة يختص بتحقيق هذه التكلفة أثناء التخطيط والتطوير والتصميم للمنتج. فإذا تبين أن التكلفة المقدرة لتنفيذ المنتج تزيد على التكلفة المسموح بها تبدأ أنشطة هندسة القيمة بتعديل التصميم ليلبي احتياجات العملاء ويحقق التكلفة المستهدفة تحقيقاً للسعر المستهدف والربح المستهدف(عبد الدايم, 2001).

3- مرحلة التحسين المستمر والتخفيض الدائم للتكلفةبإستخدام أسلوب التحسين المستمر (Kaizen Costing Approach) :وهي تمثل المرحلة والخطوة الأخيرة في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة, وذلك من خلال الاستمرار في إجراء التحسينات على المنتج ومراحل إنتاجه, مما يؤدي إلى خفض التكلفة عما هو متوقع عند تصميم المنتج, ويشار إلى قيمة الخفض في التكلفة الناتج عن التحسين المستمر " بالتكلفة المطورة ".وتجدر الإشارة إلى أن كلمة (Kaizen) هي مصطلح ياباني يعني إجراء تحسينات للعملية الإنتاجية الحالية بغرض تخفيض التكلفة من خلال إجراء مجموعة من أنشطة التحسينات المستمرة الصغيرة المتراكمة .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ويعرض الشكل التالي المراحل الأساسية الثلاث لإدارة التكلفة المستهدفة.



شكل (3) : المراحل الأساسية لإدارة التكلفة المستهدفة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(المصدر: عبد الدايم,2001)

وترى الباحثة أن مدخل التكلفة المستهدفة يمثل أحد الدعامات الأساسية في بيئة محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد حيث يتم استبعاد الفاقد عبر مسارات تدفق القيمة و بالتالي تخفيض تكلفة المنتجات الى الحد المطلوب. ويتم تحديد التكلفة المستهدفة من خلال دراسة السوق والعملاء المتوقعين للمنتج والمنتجات المنافسة له ثم يخصم منه الربح المستهدف للوصول الى التكلفة المطلوبة، ومن خلال هندسة القيمة و المحاولات العديدة لمهندسي التصميم يمكن تحقيق التكلفة المستهدفة . فالتكلفة المستهدفة هي مدخل لتخفيض تكاليف المنتج في المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج. أي أنها تخطيط للتكلفة وليست رقابة على التكلفة.

2-3-3-2-4 فوائد مدخل التكلفة المستهدفة:

تتجلى فوائد مدخل التكلفة المستهدفة من خلال ما يلي(Ellarm M., 2004):

1- إخراج منتجات تتفق مع متطلبات المستهلكين مع استعدادهم لدفع قيمة هذه المنتجات وبالتالي زيادة الربحية مع الحفاظ على التنافسية في السوق.

2- إيجاد فهم حقيقي للتكاليف المتخصصة خلال دورة حياة تكاليف المنتج بدءا من مرحلة تطوير وتصميم المنتج لتحديد 80-90% من تكلفته خلال هذه المرحلة ، ومن ثم تكاليف التصنيع والتسويق وتقديم المنتج إلى المستهلك.

3- تساهم التكلفة المستهدفة في تطوير المنتج أو الخدمة من خلال تقليل فترة دورة تطوير المنتج وذلك من أجل تحقيق مستوى التكلفة المرغوب.

4- تسهل طريقة التكلفة المستهدفة العمل بروح الفريق الواحد في الشركة من خلال خلق لغة مشتركة وهدف مشترك وهو التكلفة المستهدفة

5- تساهم التكلفة المستهدفة بإدخال تحسينات على حسابات التكاليف من خلال خلق مقياس لتكاليف الأداء وحساب تكلفة المنتج بشكل دقيق لمعرفة فيما إذا كانت هذه التكلفة ضمن المستوى المرغوب.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2-3-3-2-5أوجه الاختلاف بين نظم المحاسبة التقليدية ومدخل التكلفة المستهدفة:

من خلال ما سبق يتضح أن مدخل التكلفة المستهدفة يعتبر مدخلا مستقلا يختلف من ناحية الأسلوب والهدف عن الأنظمة التكاليفية التقليدية, ويمكن تلخيص أوجه الاختلاف بين النظم التقليدية ومدخل التكلفة المستهدفة في الجدول التالي:

جدول رقم (3) : أوجه الإخلاف بين نظم التكاليف التقليدية ومدخل التكلفة المستهدفة

م	نظم التكاليف التقليدية(المعيارية)	مدخل التكلفة المستهدفة
1	مفهوم النظام: الرقابة على التكاليف.	مفهوم المدخل: تخفيض التكاليف.
2	يفترض الاستقرار في العمليات الصناعية الحالية.	يفترض التحسين المستمر في عملية التصنيع.
3	الهدف مقابلة الأداء مع المعايير الموضوعة.	الهدف تخفيض التكلفة عن التكلفة المعيارية المحددة.
4	يتم وضع المعيار سنويا أو نصف سنويا.	تتم عملية تخفيض التكلفة شهريا, إضافة إلى التحسين المستمر طوال العام لمقابلة التكاليف المستهدفة.
5	تتضمن عملية تحليل الانحرافات مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية.	يتم مقارنة تخفيض التكاليف الفعلية بتكاليف التحسين المستهدفة.
6	المديرون والمهندسون هم من يقومون بتخفيضالتكلفة, وهم من يملكون الخبرة والتقنية المعرفية لذلك.	العمال هم الأقرب من عملية التحسين, وهم من يملكون المعرفة والخبرة.
7	لا تعتبر اعتبارات السوق جزءا من عمليات تخطيطالتكلفة.	تقود وتتحكم اعتبارات السوق التنافسية في عملية تخطيط التكلفة.
8	التكاليف تساهم في تحديد سعر البيع.	سعر البيع يساهم في تحديد التكاليف.
9	يتم تطبيق أساليب خفض التكلفة للقضاء على الإسراف والضياع والتالف وضعف الإنتاجية.	عمليات تصميم المنتج ومراحل تصنيعه هي أساس تطبيق أساليب خفض التكلفة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

10	يتم إشراك الموردين بعد إتمام عملية تصميم المنتج.	يتم إشراك الموردين في مراحل مبكرة من التصميم.
11	الهدف هو خفض سعر البيع الذي يتحمله العميل.	الهدف هو خفض تكلفة ملكية السلعة بالنسبة للعميل.
12	لا توجد علاقة بين سلسلة القيمة وعملية تخطيط التكلفة.	هناك تداخل كبير بين سلسلة القيمة وعملية تخطيط التكلفة.

المصدر:(Atkinson, et al, 2002)

وتستنتج الباحثة مما سبق أن التوجه إلى مدخل التكلفة المستهدفة يعمل على تخفيض التكاليف مع المحافظة على مستوى الجودة مقارنةً بأنظمة التكاليف التقليدية التي تقوم على مراقبة التكاليف،ولذلك تسعى الباحثة إلى التعرف على مدى ملاءمة مدخل التكلفة المستهدفة لمفاهيم المحاسبة عن الإنتاج الخالي من الفاقد في الجانب العملي من الدراسة.

2-3-3-3 نظام الإنتاج الفوري Just In Time (JIT):

2-3-3-3-1 مفهومنظام الإنتاج الفوري:

ينسب ظهور هذا النظام إلى اليابانيين حيث تم تطوير هذا المفهوم و بلورته من قبل "تايتشيأوهونو"(TaiichiOhno) من شركة تويوتا(Toyota Motor Co.) في اليابان في السبعينات، وقد طور"تايتشيأوهونو" هذا المفهوم للتمكن من تلبية طلب الزبون في الوقت المناسب، بالإضافة إلى تخفيض الهدر والتحسين المستمر في العمليات الإنتاجية(Fullerton &McWatters,2002) ثم انتقل إلى الولايات المتحدة الأمريكية عام1979 وبدأت تطبقه كبرى الشركات الأمريكية العاملة في صناعة السيارات والإلكترونيات مثل(Computers, Nissan Motors, General Electric, Apple). لينتشر بعد ذلك في أوروبا وأمريكا الجنوبية، وفي أغلب بلدان العالم(Garg, Singh, 2011).

لقد تناول العديد من الباحثين مفهوم الإنتاج الفوري كل حسب اهتمامه ولكنهم لم يتوصلواإلى تعريف محدد لنظام الانتاج الفوري (JIT)، بل إن كل باحث قد عرفه بناء على وجهه نظره للنظام وتعدد عناصره وسوف نناقش ذلك تباعا.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

يعرّف أسلوب الإنتاج الفوري بأنه"نظام انتاجي هدفه الرئيس هو إنتاج نوع محدد من الوحدات الصناعية أو المنتجات المطلوبة في الوقت المحدد تماماً وبالكميات المطلوبة تماماً من دون السماح بالزيادة أو النقصان"(الحديثي والبياتي، 2002).

وعرفه(الجمال ونور الدين ،2005) بأنه" ذلك النظام الذي ينتج فيه كل جزء من أجزاء المنتج في إحدى محطات التشغيل على خط الإنتاج في نفس اللحظه التي تحتاج فيه المحطه التالية، وتكون مستعده لاستلامه، ويعد طلب العميل للمنتج نقطة الإنطلاق لكافة العمليات على خط الإنتاج في تتابع عكسي في تناسق وتناغم منضبط بين مراكز ومحطات التشغيل و الهدف من ذلك ضمان تدفق المنتجات بشكل يتناسب وطلب العميل وتحقيق انخفاض في مستوى المخزون".

ويضيف أحد الباحثين أن نظام الإنتاج الفورييهدف إلى الإنجاز في الوقت وبالجودة والكمية المناسبة لما هو مطلوب مما يحقق الآتي (باسيلي، 2002):

1- استبعاد الأنشطة التي لا تحقق قيمة إضافية للنشاط الإنتاجي.

2- التخلص من فترات التوقف والأعطال.

3- الإنتاج ذو المواصفات الموحدة والتسليم في وقت الطلب.

4 التخلص من المخزون وربط الدورة الإنتاجية.

وترى الباحثة إن نظام الإنتاج الفوري نظام يعتمد على العلاقة بين الشركة والزبون للوصول الى الإنتاج حسب الطلب من خلال نظام السحب ،والذي يعني تخفيض المخزون الى أقل مستوى ممكن، وتسليم منتج بنوعية عالية و في الوقت المناسب .

2-3-3-3-2أهداف نظام الإنتاج الفوري:

يهدف نظام الانتاج الفوري إلى تخفيض التكلفة في المجالات التالية(الصيرفي والعلاق,2002):

1-القضاء على الإنتاج الفائض، فالإنتاج يكون بحسب الطلب.

2- القضاء على وقت الإنتظار وتخفيض وقت التهيئة وإعادة التشغيل.

3-التخلص تماماً من الإنتاج المعيب.

4-تخفيض المخزون إلى حده الأدنى.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2-3-3-3-3المقومات الأساسية لنظام الإنتاج الفوري:

إن نجاح تطبيق نظام الإنتاج الفوري يتطلب توافر مجموعة من المقومات الأساسية والضرورية ويمكن توضيحها فيما يلي:

1 . ربط الإنتاج بالطلب Produce – to – Order

انطلاقاً من نظام الإنتاج الفوري لا يتم الإنتاج الا بناء على طلبات العملاء فمنذ تلقي أوامر الشراء يتم البدء في انتاجها فوراً وثم تسليمها إليهم دون المرور بعملية التخزين وبالتالي نتلخص نهائياً من تكاليف التخزين.وينبغي أن تكون كميات الإنتاج صغيرة نسبياً من المنتج اولاً بأول بما يفي الطلبيات الفعلية ، وهذا يتطلب اتباع سياسة المراكز الإنتاجية المتعددة المهام حتى يستطيع المركز الانتاجي من خلال عدة آلات متنوعة التخصص في اتمام عمليات مختلفة من المنتج ولا شك أن تحقيق هذا يتطلب ترتيب معين للآليات داخل المصنع بحيث لا تتحرك وحدات الإنتاج غير التامة من مكان إلى آخر في المصنع مما يتيح للعاملين تركيز جهودهم على المنتج من البداية إلى النهاية (الصغير،2008).

2- انسيابية تدفق الإنتاج ContinuousProduct Flow Improvement

يتطلب تطبيق نظام الإنتاج الفوري العمل الدائم على تذليل وازاحة أية قيود أو اختناقات قد تحدث أثناء أداء العمليات الانتاجية المختلفة وتقليص وتصفية الأنشطة والأعمال غير الضرورية التي تعيق التشغيل والبحث عن حلول ومعالجات مناسبة لتحقيق التدفق الانسيابي للعمليات وتقليص وقت الانتاج والذي يعبر عنة بالمعادلة التالية:

وقت الانتاج = وقت التشغيل+وقتالتفتيش+وقتالتنقل+وقت الانتظار

ووقت التشغيل هو الذي يتم فية العمل الفعلي لصالح المنتج , ووقت التفتيش هو الوقت الذي يتم فيه التأكد من أن المنتج ذو جودة عالية، أما وقت التنقل فهو الوقت اللازم لتحريك المواد أو الاجزاء غير التامة من نقطة إنتاج إلى أخرى ، ووقت الانتظار هو الوقت الذي يستغرقة المنتج انتظاراً للعمل علية أو تحريكه أو وقت الانتظار في المخزن حتى الشحن والنشاط الوحيد الذي يضيف قيمة للمنتج في كل هذه الانشطة هو وقت التشغيل ، ولذلك يجب تقليص مختلف الانشطة الأخرى إلى أدنى حد ممكن(أبو الفتوح، 2003).

3-التركيز على عدد محدود من الموردين Limited Number Of Suppliers

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

حتى تحقق الشركة نجاحاً ملحوظاً من تطبيق نظام الإنتاج الفوري عليها التوافق مع ثقافة العدد المحدود من الموردين المستعدين لتوريد كميات صغيرة وعلى دفعات متكررة فبدلا من توريد احتياجات الشهر كلة أو الأسبوع كلة يجب أن يكون المورد مستعداً للتوريد بشكل يومي وبالكميات المطلوبة منه بالضبط.ويساعد في تحقيق ذلك اقامة علاقات عمل وثيقة مع هؤلاء الموردين وبشكل يضمن الحصول على خدمات سريعة من هؤلاء الموردين الذي يمكن الاعتماد عليهم(الصغير،2008). وبناء على ذلك يعفى الموردين الذي تم اختيارهم من اجراءات المناقصات والتعاقد اللازمة والروتينية وتركيز وقتهم وعنايتهم على تنفيذ جداول التسليم طويل وقصير لاجل التي أعدتها الشركة (الصغير،2008).

ويحقق هذا النظام فوائد لكل من الشركة والموردين فعلى صعيد الشركة تتمكن من استلام المواد في الوقت المحدد مما يجعل الحاجة الى الاحتفاظ بكميات كبيرة من المخزون غير ضرورية مما يخفض تكاليف التخزين والمناولة ، أما على صعيد الموردين فهم يحصلون على عقود توريد طويلة الاجل والتي تضمن استمرار عملهم طالما انهم يحققون شروط التسليم المتفق عليها مع الشركة(الصغير، 2008).

4-تحسين برامج الصيانة الوقائية Effective Preventive Maintenance

يستخدم نظام الإنتاج الفوري برامج الصيانة الوقائية التي تقلل العطلات وبنسبة كبيرة ، وهي من المتطلبات الضرورية للتطبيق الكفء لنظام الإنتاج الفوري، حيث إن برامج الصيانة الوقائية تمنع حدوث أي عطل في الآلات حتى لاتتضارب مواعيد التسليم إلى العملاء أو يحدث بها تأخير فتكون الآلات على درجة من المرونة بما يسمح باستخدامها لإنجاز مهام متعددة وبالتالي وجود عدة منتجات في الخط الإنتاجي (Kumar, 2010) .

5-رقابة الجودة الشاملة Total Quality Control

حتى يعمل نظام الإنتاج الفوري بنجاح يجب على الشركة أن تنشئ نظام رقابة الجودة الشاملة على قطع الغيار والخدمات والمنتجات التامة بحيث لا يسمح بوجود اية عيوب في اي من هذه العناصر ، وتبدأ عملية رقابة الجودة من الموردين والمورد الذي يفشل في تسليم بضاعة خالية من العيوب يستبعد ويحل محلة آخر يمكنة مقابلة معايير الجودة وكذلك تطبيق ما يعرف بالمراقبة المستمرة Continuous Monitoring وفيها يقوم العاملون بدور الفاحصين واكتشاف اية عيوب ، بل أحيانا يتم تطبيق عملية الرقابة هذه بشكل مؤتمت حيث تقوم آلات التحكم الرقمية او الروبوت بفحص الإنتاج عند تحركه من خليه إلى أخرى اي تبرمج الآلات لتقوم بعملية الفحص كجزء من عملية التصنيع ، والسعى نحو الوصول الى مستوى انعدام المعيب(الصغير، 2008).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2-3-3-3-4مزايا تطبيق نظام الإنتاج الفوري:

يتمتع الإنتاج الفوري بالعديد من المزايا ومن أهمها (Garrison, 2002):

1- الوضوح في إجراءات العمل والإنتاج مما يساعد على إظهار مجالات الكفاءة أو أخطاء التنفيذ.

2- توافق الإنتاج زمنياً مع الطلب مما يحقق توافق أنشطة الإنتاج.

3- تحقيق الاستقرار والاندماج بين وحدات المصنع لتحقق هدفاً.

4- انخفاض زمن الإعداد نتيجة إنتاج دفعات إنتاجية صغيرة الحجم وانسيابية العمل بين نقط الإنتاج.

5- انخفاض الزمن الكلى للعملية الإنتاجية نتيجة زيادة حجم الناتج والاستجابة الأسرع للعملاء.

6- تخفيض المخزون بكافة أنواعه الى أدنى حد ممكن ومحاولة ايصاله الى المخزون الصفري.

7- زيادة التنسيق بين المورد والمنتج في توريد المواد الأولية في الوقت المحدد مما كان له اكبر الأثر في التخلص من إجراءات الشراء التقليدية وبالتالي تخفيض التكاليف المتعلقة بالشراء.

8- بما ان الانتاج الفوري مبني على تخفيض الوقت فإنه استطاع تحقيق ذلك من خلال(نجم، 2004) :

وقت المناوله Handling Time :

حيث إن نظام الإنتاج الفوري ساعد في تقليل الوقت اللازم لمناولة المواد بين محطة العمل من خلال ترتيب المكائن على شكل معين مما ادى الى التخلص من المسافات والحركة لغير اللازمة.

وقت التوريد :Supply Time

حيث ادى تخفيض وقت التوريد الى تقليل حجم المخزون في محطات العمل

وقت التشغيل Operation Time:

إن قيام العامل بتكرار العمل أكثر من مرة يتيح تخفيض الوقت اللازم لإنجازه ويشار الى ذلك بمنحنى التعلم learning Curve.

وقت الإعداد Setup Time:

إن الانتقال من تصنيع منتج الي منتج أخر يحتاج الى وقت كافٍ لإعداد الآلات وتهيأتها، حيث إن النظام التقليدي كان يعالج هذه المشكلة بزيادة حجم الدفعات لتخفيض عدد مرات الإعداد إلى أقل ما يمكن، وقد ساعد نظام JIT على تخفيض وقت الإعداد إلى أدنى حدوده من خلال فكرة مجموعات التصنيع وإدخال مكائن تمتاز بسرعة إعدادها و تدريب العاملين على كيفية الإعداد السليم والسريع.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وترى الباحثة أن نظام الإنتاج الفوري يُتوقع أن تكون له فوائد من خلال الدراسة العملية التي سيتم عرضها لاحقاً.

2-3-3-3-5صعوبات تطبيق نظام الإنتاج الفوري:

رغم كل المزايا التي تتحقق من تطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد إلا أن تطبيقه تكتنفه بعض الصعوبات التي يجب العمل على تصفيتها ومنها (Dugdale& Shrimpton,1996):

1 - يتطلب تطبيق هذا الأسلوب إحداث تعديلات في تصميم المصنع، وتدفق الإنتاج, وتدريب العاملين بالإضافة إلى ضرورة توافر الموردين الذين يمكنهم الالتزام بعقود التوريد مع الشركة.

2 - قد يواجه تطبيق هذا الأسلوب مقاومة من بعض العاملين والمسئولين في المنشآت الصناعية وعدم رغبتهم في تطبيق هذه الفلسفة.

3 - إن أحد مضامين نظام الإنتاج الفوري هو الوصول بالمخزون إلى المستوى الصفري، وهذا ما يحتاج إلى جهد كبير في التنسيق مع الموردين حتى لا تتعرض الشركة إلى مشاكل مفاجئة.

4-إرتفاع تكلفة النقل والرسوم الجمركية في حالة التعامل مع مورد خارج النطاق الجغرافي للدولة.

5-عدم توفر القوى العاملة المؤهلة.

6-عدم الإلمام بالنظام من قبل بعض الإدارات والأفراد مما يحول دون تطبيقه.

وترى الباحثة أن أسلوب الإنتاج الفوري يمثل أداة هامة لتخفيض التكلفة والمحافظة على المركز التنافسي للشركة ويؤدي الى التحسين في كل من الأداء المالي وغير المالى وارتفاع نسبة المبيعات ، وتحسين جودة المنتجات وتزويد المنتجات للعملاء في الوقت المحدد الأمر الذي يؤدي الى تحسين الربحية وهذا ما ستتم مناقشته لاحقاً من الناحية العملية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المبحث الرابع الدراسات السابقة ذات الصلة

أولا": الدراسات باللغة العربية:

1-دراسة(السيد، 2010)بعنوان: "التوافق والتكامل بين نظم إدارة التكلفة ونظم الإنتاج الانسيابي"

استهدفت الدراسة تحديد أفضل النظم المعاصرة لإدارة التكلفة تحقيقاً لمعايير التوافق والتكامل مع نظام الإنتاج الانسيابي, وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج والتوصيات من أهمها:

1- تطبيق نظام محاسبة استهلاك الموارد في التنبؤ باحتياجات الموارد أقل فعالية من نظام التكلفة المستهدفة الذي يعتمد عليه نظام الإنتاج الخالي من الفاقد.

2- يوجد توافق بين نظام تكاليف تدفق القيمة مع مبادئ الفكر الانسيابي, إلا أن المنهج في تحسين الأداء المالي والتشغيلي لتدفقات القيمة يقوم على تطبيق المنظور الداخلي للعمليات مع انحصار دور العميل في تحقيق الهدف في مرحلة تحديد القيمة فقط.

3- يعد نظام التكلفة المستهدفة من أفضل نظم إدارة التكلفة المتاحة التي يمكن أن تحقق التكامل والتوافق مع المحاسبة عن الإنتاج الخالي من الفاقد.وأوصت الدراسة بالعديد من التوصيات من أهمها:

1- ضرورة إجراء المزيد من البحوث النظرية والتطبيقية حول كيفية التحول من النظم التقليدية لإدارة التكلفة إلى النظم المعاصرة الأكثر ارتباطاً مع المحاسبة عن الإنتاج الخالي من الفاقد.

1- ضرورة أن تعمل الشركات على توعية ونشر وتنمية ثقافة التغيير لدى العاملين فيها من الفكر التقليدي القائم على نظام الإنتاج الانسيابي في جميع أنشطة المنشأة بما يكمن من تطبيق الفكر الذي تقوم عليه المحاسبة عن الإنتاج الخالي من الفاقد في جميع الأنشطة والعمليات التي يمكن أن تضيف قيمة للعميل.

2- دراسة (المطارنة ، 2008) بعنوان " متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مجالات استخدام التكلفة المستخدمة في الشركات الصناعية الأردنية والتعرف على مدى توافر العناصر اللازمة لتطبيق هذا المدخل والتعرف على المعوقات التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستخدمة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

يتكونمجتمعالدراسةمنالشركاتالصناعيةالمساهمةالعامةالأردنيةالمدرجةفيبورصةعمانوالبالغعددها 89 شركةوقدتماختيارعينةمكونةمن 38

شركةبعدإجراءمسحميدانيللشركاتالمهتمةبمدخلالتكلفةالمستهدفةعنطريقالمقابلةالشخصيةووزعتاستبانةالدراسةعلىتلكالعينةوتماسترجاع 31 استبانه.

استخدمتالأساليبالإحصائيةالملائمةلتحليلالبياناتالتيجمعتمنخلالالاستبانةوباستخدام البرامج الإحصائي SPSS وذلك بالاعتماد على الأساليب الإحصائية التالية:

1-التكرارات،حيثاستخدمتللمركزالوظيفيوالخبرةوعددالعاملينفيكلشركةوعدد المنتجاتفيكلشركة.

2-مقاييسالنزعةالمركزيةومقاييسالتشتتمنخلالحسابالمتوسطاتالحسابيةوالانحرافات المعياريةمنأجلمعرفةمتوسطالحساباتالخاصةبكلسؤالعلىحدةولجميعالأسئلة الخاصةبكلفرضية.

3- اختبار T-TESTلاختبارفرضياتالدراسة .

4- اختبار التوزيعالطبيعي لاختبار مدى اتباع البياناتللتوزيعالطبيعي

5- اختبار ألفا كرونباخلقياسمدىثباتأداةالقياس

وقد توصلت هذه الدراسة الى مجموعة من النتائج من أهمها ، إن الشركات الصناعية الأردنية لا تقوم بتطبيق هذا المدخل وإنما يتوافر عدد من العناصر اللازمة لتطبيق هذا المدخل في الشركات الصناعية الاردنية ن وأن هناك معوقات تحول دون تبني مدخل التكلفة المستهدفة من أهمها تذبذب أسعار المواد الخام المستخدمة في المنتج وعدم وجود منافسة شديدة يعيق استخدام مدخل التكلفة المستهدفة وكذلك عدم توفر المعلومات الواضحة والمفصلة لتكاليف المنتجات.

6- دراسة (شاهين، 2008) بدراسة بعنوان:"العوامل المؤثرة في تحول الشركات إلى تطبيق منهج الترشيد ـ دراسة ميدانية في الشركات الصناعية الكويتية"

استهدفت الدراسة وضع إطار متكامل لمؤشرات التحول إلى تطبيق منهج الترشيد فيالشركات الصناعية الكويتية،وبيان مدى ملاءمة الإطار المقترح للإفصاح عن قدرة الشركات الصناعية على التحول الى استخدام منهج الترشيد.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

يتكون مجتمع الدراسة من 98 شركة صناعية مسجلة في سوق الكويت للاوراق المالية في الفترة المنتهية في2007وتقوم بتطبيق التكنولوجيا الحديثة في العمليات الإنتاجية ويزيد عدد العمالة الانتاجية على 100 عامل وتم توزيع استمارة استبيان لعدد 58 مدير إنتاج وعمليات من شركات مختلفة ، ولقد تم استبعاد عدد 14 استمارة وبالتالي اصبح اجمالي الاستمارات الخاضعة إلى التحليل حوالي 44 استمارة في شركات مختلفة.

تم تطبيق الأساليب الإحصائية المناسبة لهدف البحث واختبار الفروض مثل (الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، والحد الأدنى والأعلى لفترة الثقة، ومعاملات الارتباط، واختبار T -Test).

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج والتوصيات من أهمها:

1- إن التعامل مع منهج الترشيد يتطلب أن يتم ذلك بصورته الشاملة حيث يقوم على منهج متكامل يطبق على كافة العمليات الإنتاجية ،التصميمية التسويقية، الإدارية، المالية، التخطيطية، الخاصة بالشركة.

2- إن التحول إلى تطبيق منهج الترشيد يترك أثره في إحداث بعض التعديلات في نظم المحاسبة الإدارية المطبقة داخل الشركة ومنها أساليب قياس الأداء، وأساليب تحليل التكاليف.

3- أظهرت النتائج أن هناك مؤشرات على بدء الشركات التي شملتها الدراسة بالتحول إلى منهج الترشيد ومن هذه المؤشرات: معدل التغيرات في المخزون، نسبة الوحدات المعيبة التي تم تعديلها بواسطة الخط الإنتاجي، وقت الانتظار الخاص بتسليم أوامر وطلبات عملاء الشركة.

7- دراسة (خطاب، 2008)بعنوان:"مدى ملاءمة نظام تكاليف تدفق القيمة لبيئة الأعمال المصرية: مدخل الخلو من الفاقد - دراسة ميدانية"

استهدفت الدراسة اختبار مدى ملاءمة نظام تكاليف تدفق القيمة VSC لبيئة الأعمال المصرية, وذلك من خلال مدى تقبل العاملين لثقافة الخلو من الفاقد ومدى تهيئة بيئة الإنتاج الحالية لتطبيق مبادئ ومتطلبات بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

تم اختيار عينة البحث من مجموعة من الشركات الصناعية بجمهورية مصر العربية يعتمد التصنيع فيها على أساس التدفق والإنتاج المستمروقد تم ارسال 120 استمارة استبيان لعدد من المديرين الماليين ومحاسبي التكاليف والمهندسين الفنيين بعينة الشركات المختارة وتم الحصول على 102استمارة من الاستمارات الموزعة استبعد منها 12إستمارة وبذلك تصبح الاستمارات السليمة 90 استمارة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

اعتمد الباحث على حزمة البرامج الاحصائية spss version 15 في تحليل البيانات المجمعة من استمارات الاستبيان من خلال استخدام اختبارات ألفا كرونباخو اختبار T-test للحكم على مدى قبول أو رفض فروض البحث.

وقد أسفرت الدراسة عن العديد من النتائج من أهمها:

1- إن تطبيق محاسبة الخلو من الفاقد يتطلب من إدارة المنشاة أن تكون على وعي بفلسفات وأنظمة ستمهد الطريق إلى تطبيق هذا المدخل, ومن هذه الأنظمة: نظام الشراء والإنتاج الآني, نظام السحب, نظام محاسبة استهلاك الموارد، نظرية القيود, نظام الرقابة على الجودة الشاملة, نظام تكنولوجيا التصنيع.

3- أثبتت نتائج الدراسة الميدانية قبول الفرضيات التي قامت عليها الدراسة الميدانية ومنها تقبل العاملين في الشركات الصناعية المصرية لثقافة الخلو من الفاقد, وأن بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد تعطي نتائج أفضل للشركات في بيئة الصناعة التي تتسم بالمنافسة, وأن البيئة الصناعية المصرية الحالية مهيأة إلى حد ما لتقبل مبادئ ومتطلبات بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

8- دراسة (الميتوني ، 2003) بعنوان " الوفورات المتحققة من استخدام نظام (JIT) في بيئات مختلفة ".

هدفت الدراسة الى معرفة امكانية تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد في بيئة غير البيئة اليابانية وتحقق نفس المزايا المتحققة لهذا النظام فكانت هناك مقارنة بين تطبيق النظام في كل من اليابان وبريطانيا والولايات المتحدة الامريكية.

تجسدت مشكلة البحث في السؤال التالي:

هل هناك اية موانع متأصلة ثقافياً في النظام تحول دون تطبيقة في المنشآت الصناعية غير اليابانية؟

وهل الوفورات والفوائد المحتمل تحقيقها من استخدام النظام متماثلة بغض النظر عن اختلاف بيئة التطبيق؟

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

توصلت الدراسة الى أن :

1-تبني فلسفة نظام الإنتاج في الوقت المحدد يمكن أن يحقق فوائد ووفورات اقتصادية عندما يكون النظام في المراحل الاولى في عملية التطبيق أو عندما لا تتوفر كل مستلزمات تطبيقة في بيئة التطبيق.

2-يمكن استخدام نظام (JIT) في بيئة الصناعة العربية بالرغم من عدم توفر كل معطيات التطبيق فيها .وهناك فرصة لزيادة الأداء التشغيلي إذا توافرت البيئة الصناعية العربية المستقرة والتي تمتاز بوجود عدد كافٍ من الموردين والقدرة للصناعات على تجهيز المواد في الوقت المحدد وقوى عاملة متعددة المهارة.

ثانيا: الدراسات باللغة الإنجليزية

1- دراسة (Lopez, Santos, 2010) بعنوان:

"An Accounting System To Support Process Improvements: Transition To Lean Accounting"

" النظام المحاسبي لدعم عمليات التحسين: التحول إلى محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد "

استهدفت الدراسة إلقاء الضوء على التحسينات التي حققتها الشركات التي بدأت في مسار المحاسبة عن الإنتاج الخالي من الفاقد, وكيفية تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في مشروعات التصنيع المرن, وتم استخدام الأساليب المحاسبية المتمثلة في حساب محركات التكلفة والزمن اللازم لكل دورة تشغيلية في شركات متخصصة بتجميع ملحقات الكمبيوتر في أسبانيا. وخلصت الدراسة إلى العديد من النتائج ومنها:

1- تحسن الأداء التشغيلي للشركات التي بدأت التحول إلى الإنتاج الخالي من الفاقد وتمثل ذلك في خفض التكلفة.

2- محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد مختلف تماماً عن الإنتاج الضخم السابق وأنشئ في بيئة مختلفة تماماً, ونظم التكاليف التقليدية لا تلبي متطلبات التحول إلى الإنتاج الخالي من الفاقد, وتقلل من هذا التحول.

3- التحول نحو الإنتاج الخالي من الفاقد مثل صناعة الخلية جعل إدارة التكلفة أسهل لان كل منتج له تدفق يميزه عن المنتجات الأخرى, وليست هناك اختلافات كبيرة من وقت إلى أخر في عملية الإنتاج.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

4- نظام التكلفة على أساس النشاط يمكن من حساب الفاقد وزمن الانتظار والتحسينات في العمليات التشغيلية. والأنشطة التي لا تضيف قيمة وتعتبر مضيعة للموارد وأثر ذلك على التكلفة وعلى المنتج.

5- التحول إلى المحاسبة عن الإنتاج الخالي من الفاقد أدى إلى خفض تكاليف الانتظار والجرد وتكاليف المخزون. كما أدى إلى تحديد الطاقة غير المستغلة وعدم تحميلها للمنتجات.

2-دراسة (Abou-Shady&Woehrle, 2010) بعنوان: "Using Dynamic Value Stream Mapping and Lean Accounting Box Scores To Support Lean Implementation"

"إستخدام خرائط تدفق القيمة والمحاسبة المرنة لدعم التحول إلى بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد"

درس الباحثان في هذة الدراسة إمكانية إعتماد العديد من الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية على مبادئ التصنيع الخالي من الفاقد وذلك بهدف الحفاظ على قدرتها التنافسية في السوق العالمية التي تشهد منافسة متزايدة تفوق توقعات العملاء.

وقد إستخدم الباحثان في هذة الدراسة الأسلوب التحليلي و أسلوب الجداول والأشكال البيانية.

وقد قدم الباحثان من خلال دراستهما في النتائج و التوصيات اقتراحين، الاقتراح الأول هو إشراك كل من المدير المالي والمراقب المالي مشاركة فعلية في الأمور التقنية، أما الإقتراح الثاني فهو تقديم المساعدة الفعلية من خلال المديرين التنفيذيين.

وكان أهم ماركز عليه الباحثان هو الإندماج الفعلي بين المديرين التنفيذيين والمديرين الماليين ، ويوصي الباحثان بضرورة تطوير برمجيات حديثة من شأنها أن تندمج في عالم الإنترنت لتنطلق لمحاكاة الشركات والمنظمات الأخرى التي لها مواقع الكترونية على الإنترنت وبذلك يكون تواجد الشركات دوليا ولا يقتصر على المستوى المحلي.

3- دراسة Winder (&Kennedy, 2008)بعنوان:

"A Control Framework Insight from Evidence on Lean Accounting"

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

" تصميم إطار رقابي من دراسة عملية على محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد "

استهدفت الدراسة بحث تصميم الهيكل الرقابي الذي ينتج من تنفيذ المبادرة الإستراتيجية للتصنيع المرن، حيث لا تتطرق إلى مناقشة تنفيذ الممارسات المحاسبية المرنة ولا تقنيات التصنيع المرن, وقد تم تطبيق الدراسة على Tri-metal شركة مساهمة أمريكية تعمل في قطاع الصناعة مقسمة إلى 8 مجموعات حسب نوع المنتج والسوق المقدم فيه ، حيث ان أكثر من 50% من مصانع الشركة قد بدأت تنفيذ المفاهيم المرنة وقد تم اختيار مرفق صناعي واحد لهذة الشركة كأساس لهذه الدراسة.

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها:

1- وجود علاقات مباشرة بين مبادرة التصنيع المرن والهيكل التنظيمي للمنظمة والممارسات المحاسبية، والأجهزة الرقابية والتوجيهات السلوكية، والآليات الاجتماعية, حيث يتوسط الهيكل التنظيمي العلاقة بين مبادرة التصنيع المرن والممارسات المحاسبية والتوجيهات السلوكية والآليات الاجتماعية.

2- أن التأثير غير المباشر لمبادرة التصنيع المرن هو التأثير على نظام الرقابة من خلال الممارسات المحاسبية أي أن ممارسات المحاسبية المرنة تتوسط العلاقة بين مبادرة التصنيع المرن ونظام الرقابة.

3- تأثير مبادرة التصنيع المرن الإستراتيجية على تصميم نظام الرقابة ربما يحدث عند أكثر من نقطة آجلاً أم عاجلاً، وأن المبادرة الإستراتيجية للتصنيع المرن أثرت أولاً على الهيكل التنظيمي وأجهزة الرقابة السلوكية الاجتماعية.

4- إن مبادرة التصنيع المرن لإستراتيجية تؤثر مباشرة على كل من عناصر الرقابة والممارسات المحاسبية.

4- دراسة (Stojanovic .D , Radojevic . Z, 2006) بعنوان:

"Accounting Characteristics In Lean Manufacturing"

"السمات المحاسبية في التصنيع المرن"

استهدفت الدراسة المقامة في سلوفاكيا إلى شرح التصنيع المرن، والمبادئ المتعلقة بالتصنيع المرن، والمحاسبة عن الإنتاج الخالي من الفاقد، وقد أوضحت إن تطبيق المحاسبة عن الإنتاج الخالي من الفاقد يتطلب مساراً ناضجاً وحذراً والشركات التي تنضج مع التصنيع المرن والإنتاج والمخزون والعمليات الإدارية تكون تحت الرقابة، وتكون طرق المحاسبة عن الإنتاج الخالي من الفاقد معروفة وأكثر ثورية من ذي قبل.

إن المصطلح العام للمحاسبة المرنة استعمل للتعبير عن التغيرات التي تتطلبها محاسبة الشركات والمراقبة، القياس، والعمليات الإدارية لدعم التصنيع المرن الأفكار المرنة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

كما إن اغلب الشركات التي باشرت في عمليات التصنيع المرن سرعان ما اكتشفوا بان عملياتهم المحاسبية والطرق الإدارية التقليدية لا تنسجم مع التغيرات المرنة التي يطبقونها. ومن ضمن ما توصلت إليه هذه الدراسة ما يلي:

- إن المحاسبة التقليدية وأساليب الإدارة وضعت خصيصاً لدعم الصناعة التقليدية، لأنها مستندة على فكرة الإنتاج الشامل، أما التصنيع المرن فهو يكسر هذه القاعدة وبالتالي فان المحاسبة التقليدية وأساليب الإدارة غير مناسبة وغير متوافقة مع التغيرات المرنة.
- تؤدي المحاسبة عن الإنتاج الخالي من الفاقد إلى اتخاذ قرارات أفضل من خلال التزويد بتكلفة مفهومة ودقيقة وصالحة.
- المحاسبة عن الإنتاج الخالي من الفاقد هي نظام مرن.
- المحاسبة عن الإنتاج الخالي من الفاقد توفر الوقت والمال بإزالة معظم الهدر المرتبط بالمحاسبة التقليدية وأنظمة الرقابة.
- المحاسبة عن الإنتاج الخالي من الفاقد لها مجموعة أدوات تتعلق بالقياس، القدرة الإنتاجية، القيمة، التحسين المستمر.
- تحفيز المحاسبة عن الإنتاج الخالي من الفاقد لتحسين المرن على المدى الطويل.
- تمكن الشركات من جمع أموال أكثر من خلال التمييز بين المنافع المالية المحتملة للمرونة.

وقد أوصت الدراسة بأن أنظمة التكاليف المعيارية المهدرة والضارة يجب أن تزال وتستبدل بطرق مفهومة ودقيقة وبسيطة كتكاليف تدفق القيمة، وتقديم طرق جديدة لاتخاذ القرارات. وكذلك استعمال طرق مثل التكاليف المستهدفة للتركيز على كل فريق تدفق القيمة لنمو العمل، زيادة القيمة، والتخلص من الفاقد، وزيادة الربحية.

5- دراسة (Karuppuchamy. R, 2005) بعنوان:

"Comparative Analysis Of Management Accounting Systems On Lean Implementation"

" تحليل مقارن لأنظمة المحاسبة الإدارية حول تطبيق محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد "

استهدفت الدراسة إلى تحليل توزيع التكاليف غير المباشرة إلى ثلاثة أنظمة محاسبية مختلفة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وذلك لاحتساب تكلفة المنتج والتي سوف تدفع العديد من القرارات الإدارية إلى الإلمام مثل التسعير، المزيج الأمثل للمنتجات، قرار التصنيع /البيع، تحليل القدرة الاستثمارية.

وقد تم استخدام ثلاثة بدائل للمحاسبة الإدارية في الدراسة وهي المحاسبة الإدارية التقليدية، و نظام التكلفة على أساس النشاط ABC، وتكاليف تدفق القيمة، حيث يتم تقييم أسس التكاليف غير المباشرة المرتبطة بالبدائل الثلاثة لمعرفة تكلفة المنتج الحقيقية التي سوف تبنى عليها قرارات الأعمال.

وقد استخدم الباحث لذلك نموذج محاكاة لمحاكاة واقع التصنيع الفعلي لحساب كميات الإنتاج كل أسبوع أو أشهر استناداً على تشكيله المنتجات المزودة بواسطة نظم محاسبية مختلفة. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها:

1- إن تحميل التكاليف على أساس معياري يتضمن فقط مقاييس مالية لاتخاذ القرارات والعديد من هذه الحالات لا تؤدي إلى قرارات جيدة.
2- إن هناك اختلافات بين استخدام التكلفة على أساس النشاط ABC والتكاليف التقليدية عند حساب تكلفة المنتج.
3- وإن تدفق القيمة يتبع طريقة (ABC) ويحدد كل تكلفة تدفق قيمة معين لاحتساب تكلفة المنتج ضمن مجموعة منتجات.
4- إن العديد من تطبيقات المبادئ المحاسبة عن الإنتاج الخالي من الفاقد سوف تؤدي إلى تخفيض زمن دورة الإنتاج, والذي في النهاية سوف يؤثر على خفض تكلفة المنتج.
5- كما إن نصيب التكاليف غير المباشرة يمكن أن يخصص استناداً على زمن دوره الإنتاج في تدفق القيمة.
6- ومن خلال التحسين المستمر يمكننا تخفيض إجمالي زمن دوره الإنتاج لمنتج معين، وهذا سوف يؤدي إلى استجابة سريعة من العملاء والمزيد من المرونة والقدرة على تقديم منتجات جديدة من مركز معين أو محدد. كما إن التركيز على الأداء في تكاليف تدفق القيمة فإن ذلك سيؤدي إلي تحقيق الأرباح المرتفعة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

ومن خلال استعراض لأهم الدراسات ذات الصلة بمدخل المحاسبة عن الإنتاج الخالي من الفاقد يمكن تصنيف تلك الدراسات من حيث الدراسات النظرية و التطبيقية وما يميزها عن الدراسة الحالية:

(1) يمكن تصنيف الدراسات السابقة إلى مجموعتين :

أ- دراسات استهدفت التأصيل النظري لمحاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد والمزايا التي يمكن أن يقدمها هذا المدخل مقارنة بالمدخل التقليدي للمحاسبة الإدارية، وبالرغم من منطقية التحليل النظري الذي استندت عليه هذه الدراسات إلا أنها افتقرت إلى الدليل العملي الذي يؤكد سلامة هذه التحليلات.

ب- دراسات شرحت كيفية تطبيق محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في بعض منظمات الأعمال من خلال عدد من الحالات الافتراضية والأمثلة العملية وأثر ذلك على دقة أرقام التكلفة ومسارات تدفق القيمة، وبالرغم من تأكيد هذه الدراسات على وجود علاقة إيجابية بين تطبيق هذا المدخل وتخفيض التكلفة وتدنية الفاقد إلا أنها لم تقدم معياراً يثبت صحة هذه التأكيدات.

(2) تختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة التي تناولت المحاسبة عن الإنتاج الخالي من الفاقد فيما يلي:

أ- في حين ركزت الدراسات السابقة على المفاهيم النظرية أو قدمت عدداً من الحالات الافتراضية والأمثلة العملية, بينما ركزت الدراسة الحالية على تقييم أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في ظل الإنتاج الخالي من الفاقد وتحديد الأساليب المدعمة والمعيقة للتحول إلى المحاسبة عن الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية.

ب- حاولت الدراسات السابقة توضيح الآراء المختلفة لمدخل محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في بيئة الأعمال الأجنبية، فيما حاولت هذه الدراسة تطبيق المدخل في بيئة التصنيع العربية المختلفةعن بيئة التصنيع الأجنبية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الثالث

الطريقة و الإجراءات

3-1 منهج الدراسة

3-2 مجتمع الدراسة

3-3 عينة الدراسة

3-4 أداة الدراسة

3-5 صدق أداة الدراسة

3-6 ثبات أداة الدراسة

3-7 تصحيح المقياس

3-8 متغيرات الدراسة

3-9 مصدر جمع البيانات

3-10 إجراءات تطبيق الدراسة

3-11 المعالجة الإحصائية

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الثالث

الطريقة و الإجراءات

يتضـمن هذا الفصـل الطريقة والإجراءات التي قامت الباحثة بها من أجل تحقيق أهداف الدراسـة، من حيث تحديد مجتمع الدراسـة وعينتها، وإجراءات تصميم وتطبيق الأداة وفحص مصداقيتها وثباتها ومدى صلاحيتها للتطبيق، والمعالجة الإحصائية لبيانات الدراسة للوصول إلى النتائج.

3-1 منهج الدراسة:

تم استخدام المنهج الوصفي المسحي نظراً لملاءمته لطبيعة الدراسة.

3-2 مجتمع الدراسة:

تكون مجتمع الدراسة من جميع محاسبي التكاليف، ورؤساء أقسام المحاسبة، والمديرين الماليين، والمدققين الداخليين، ومديري العموم في شركات صـناعة الألمنيوم في الكويت والتي تطبق مفاهيم محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد وعددها ثلاث شركات وهي (شركة ألمنيوم الخليج، شركة الكويت للألمنيوم، الشركة العربية الأوروبية للألمنيوم)، والجدول التالي يبين بيانات الشركات التي تمت دراستها:

جدول (4) : بيانات الشركات التي تم دراستها

م	اسم الشركة	سنة التأسيس	رأس المال
1	شركة ألمنيوم الخليج	1967	500,000 دينار كويتي
2	شركة الكويت للألمنيوم	1968	550,000 دينار كويتي
3	الشركة العربية الأوروبية للألمنيوم	1979	250,000 دينار كويتي

3-3 عينة الدراسة:

تكونت عينة الدراسة من (43) موظفاً يعملون في شركات صناعة الألمنيوم في الكويت والتي تطبق مفـاهيم محـاسـبـة الإنتـاج الخـالي من الفـاقد وعددها ثلاث شركات وهي (شركة ألمنيوم الخليج، وشركة الكويت للألمنيوم، والشركة العربية الأوروبية للألمنيوم)، تم اختيارهم بطريقة عشـوائيةإستناداً إلى طبيعة عمل تلك الشرـكات وامكانية خدمة أهداف هذة الدراسـة، حيث تم توزيع (60)إسـتبانة على مجتمع الدراسـة وتم إسـترجاع (48)إسـتبانة منها، ثم تم إستبعاد (5)إستبانات منها لعدم صحتها. والجدول التالي يبين توزيع أفراد عينة الدراسـة تبعاً للمتغيرات (المسـتوى التعليمي، التخصـص، المركز الوظيفي، سـنوات الخبرة).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول (5)

توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للمتغيرات (المستوى التعليمي، التخصص، المركز الوظيفي، سنوات الخبرة)

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
المستوى التعليمي	مؤهل جامعي	18	%41.9
	ماجستير	14	%32.6
	دبلوم عالي	4	%9.3
	دكتوراه	7	%16.3
	المجموع	43	% 100.0
التخصص	محاسبة	15	%34.9
	إدارة	16	%37.2
	اقتصاد	7	%16.3
	نظم معلومات إدارية	5	%11.6
	المجموع	43	% 100.0
المركز الوظيفي	الإدارةالعليا	15	%34.9
	حساباتالتكاليف	11	%25.6
	الإدارةالمالية	12	%27.9
	التدقيق الداخلي	5	%11.6
	المجموع	43	% 100.0
سنوات الخبرة	أقلمنثلاثسنوات	7	%16.3
	من 3 إلى أقل من 5 سنوات	9	%20.9
	من 5 إلىأقلمن 10سنوات	14	%32.6
	من 10 إلى 15 سنة	11	%25.6
	أكثرمن 15 سنة	2	%4.7
	المجموع	43	% 100.0

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

4-3 أداة الدراسة:

بهدف بناء أداة الدراسة قامت الباحثة بمراجعة الأدب النظري والدراسات المتوافرة حول موضوع الدراسة،وقامتبتصميم استبانة تكونت من قسمين، تضمن القسم الأولمعلومات عامة عن أفراد عينة الدراسة، بينما تضمن القسم الثاني: مجموعة من الفقرات لتقييم أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في ظل محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية.

5-3 صدق أداة الدراسة:

للتأكد من صدق أداة الدراسة تم عرضها على مجموعة من المحكمين من ذوي الاختصاص، وطلب منهم تحكيم الاستبانة من حيث الصياغة اللغوية للفقرات، ومدى انتماء الفقرة إلى المجال الذي وضعت فيه، واعتمدت الباحثة ما نسبته (80%) فأكثر من إجماع المحكمين لقبول الفقرة أو رفضها، وبناءً على ذلك تم تعديل بعض فقرات الاستبانة لتصبح الاستبانة في صورتها النهائية مكونة من قسمين، القسم الأول تضمن معلومات عامة عن أفراد عينة الدراسة، والقسم الثاني: تضمن مجموعة من الفقرات بلغ عددها (58) فقرة، توزعت على (6) مجالات هي: مجالتوافق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية مع محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد وتضمن (11) فقرة، ومجالالمتطلبات والتعديلات التي يجب عملها على النظم الداخلية للشركات الصناعية الكويتية إذا تم التحول إلى محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد وتضمن (18) فقرة، ومجالالعلاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والمفاهيم التي تقوم عليها محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد وتضمن (5) فقرات، ومجالدعم نظام تكاليف تدفق القيمة تطبيق محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد وتضمن (9) فقرات، ومجال دعم نظام التكلفة المستهدفة (TC) تطبيق محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد وتضمن (7) فقرات، ومجال دعم نظام الإنتاج الفوري (JIT) تطبيق محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد وتضمن (8) فقرات، (ملحق رقم (1) يبين الاستبانة بصورتها النهائية).

6-3 ثبات أداة الدراسة:

للتحقق من ثبات أداة الدراسة تم تطبيق معادلة (معامل كرونباخ ألفا) على جميع مجالات أداة الدراسة والأداة ككل، والجدول التالي يوضح ذلك.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول (6)

معامل ثبات كرونباخ ألفا على جميع مجالات أداة الدراسة والأداة ككل

المجال	معامل كرونباخ ألفا
توافق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية مع المحاسبة عن الإنتاج الخالي من الفاقد	0.70
المتطلبات والتعديلات التي يجب عملها على النظم الداخلية للشركات الصناعية إذا تم التحول إلى محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد	0.68
التوافق بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والمفاهيم التي تقوم عليها محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد	0.62
توافق نظام تكاليف تدفق القيمة معمفاهيم محاسبةالإنتاج الخالي من الفاقد	0.60
توافق نظام التكلفة المستهدفة (TC) مع مفاهيم محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد	0.83
توافق نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) مع مفاهيم محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد	0.61
الأداة ككل	0.79

يظهر من جدول (6) أن قيم معامل كرونباخ ألفا تراوحت بين (0.60-0.83) كان أعلاها لمجال توافق نظام التكلفة المستهدفة (TC) مع مفاهيم محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد، وأدناها لمجال توافقنظام تكاليف تدفق القيمة مع مفاهيم محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد، وبلغت قيمة معامل كرونباخ ألفا للأداة ككل (0.79) وهي قيمة مرتفعة ومقبولة لأغراض تطبيق الدراسة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

7-3 تصحيح المقياس:

تم اعتماد مقياس ليكرت الخماسي في الإجابة عن فقرات أداة الدراسة، تم إعطاء الإجابة موافق بشدة (5 درجات) والإجابة موافق (4 درجات) والإجابة محايد (3 درجات)والإجابة غير موافق (درجتين) والإجابة غير موافق بشدة (درجة واحدة)، وتم اعتماد التدريج التالي للحكم على المتوسط الحسابي:

- المتوسط الحسابي (أقل من 2.33) منخفض.
- المتوسط الحسابي (من 2.34-3.66) متوسط.
- المتوسط الحسابي (من 3.67-5.00) مرتفع.

حيث أن هناك أربع فئات للتدرج الخماسي مطلوب تقسيمها إلى ثلاثة مستويات متساوية، لذلك يكون المدى في كل مستوى هو (4 مقسوماً على 3 = 1.33)، وبالتالي تكون المستويات الثلاثة كما يلي:

- أقل درجة في التدريج الخماسي (1) + (1.33) = 2.33 أي أن المتوسط الحسابي (أقل من 2.33) يمثل المستوى المنخفض.
- 2.33 + 1.33 = 3.66 أي أن المتوسط الحسابي (من 2.34 – 3.66) يمثل المستوى المتوسط.
- 3.67 + 1.33 = 5 أي أن المتوسط الحسابي (من 3.67 - 5.00) يمثل المستوى المرتفع.

8-3 متغيرات الدراسة:

1-8-3 المتغيرات المستقلة:

- أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية.
- أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.
  - نظام تكاليف تدفق القيمة.
  - مدخل التكلفة المستهدفة.
  - نظام الإنتاج الفوري.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2-8-3 المتغيرات التابعة:

- المفاهيم التي تقوم عليها المحاسبة في ظل الإنتاج الخالي الفاقد.

المتغيرات الوسيطة: وتشمل (المستوى التعليمي، التخصص، المركز الوظيفي، سنوات الخبرة).

9-3 مصادر جمع البيانات:

بناء على ما تم ذكره فإن الباحثة تناولت الدراسة النظرية والميدانية لمدى توافق أساليب المحاسبة الإدارية مع مفاهيم محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد، وتم الاعتماد في جمع البيانات والمعلومات اللازمة لإعداد هذه الدراسة على مصدرين هما:

1- المصادر الثانوية: حيث تم الرجوع إلى الكتب، والدوريات، والمقالات، والأبحاث، والدراسات غير المنشورة التي بحثت في موضوع الدراسة وذلك لخدمة هذه الدراسة في إعداد الجانب النظري.

2- المصادر الأولية: تم الحصول على البيانات والمعلومات اللازمة لاختبار الفرضيات من خلال استبانة تم إعدادها من قبل الباحثة، وذلك لخدمة هذه الدراسة في إعداد الجانب العملي.

10-3 إجراءات تطبيق الدراسة:

لغايات تحقيق أهداف الدراسة تم إتباع الإجراءات والخطوات التالية:

1- قامت الباحثة بالإطلاع على الأدب التربوي والدراسات السابقة ذات العلاقة، ثم قامت بتصميم أداة الدراسة واستخراج دلالات صدقها وثباتها.

2- قامت الباحثة بتحديد مجتمع الدراسة ثم اختيار عينة ممثلة لمجتمع الدراسة تكونت من (43) موظفاً يعملون في شركات صناعة الألمنيوم في الكويت والتي تطبق مفاهيم المحاسبة عن الإنتاج الخالي من الفاقد وعددها ثلاث شركات وهي (شركة ألمنيوم الخليج، شركة الكويت للألمنيوم، الشركة العربية الأوروبية للألمنيوم).

3- قامت الباحثة بتوزيع أداة الدراسة على أفراد العينة لغايات جمع البيانات، وتم توضيح طريقة الإجابة، وبيان جميع المعلومات المتعلقة بذلك، والتأكيد لأفراد العينة على أن استجاباتهم على أداة الدراسة لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

4- قامت الباحثة بجمع الاستبانات من أفراد عينة الدراسة، والتأكد من صلاحيتها لأغراض التحليل الإحصائي، وتم استخدام برنامج التحليل الإحصائي للعلوم الإنسانية (SPSS) للمعالجات الإحصائية لاستخراج النتائج والإجابة عن أسئلة الدراسة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

11-3 المعالجة الإحصائية:

بغرض استخراج النتائج والتحقق من صحة فرضيات الدراسة قامت الباحثة باستخدام الأساليب الإحصائية التالية:

1- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لجميع فقرات مجالات أداة الدراسة.

2- تطبيق اختبار (One Samples T-Test)على مجالات الدراسة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الرابع

عرض النتائج

4-1 النتائج المتعلقة بالإجابة عن الفرضية الأولى

4-2 النتائج المتعلقة بالإجابة عن الفرضية الثانية

4-3 النتائج المتعلقة بالإجابة عن الفرضية الثالثة

4-3-1 النتائج المتعلقة بالإجابة عن الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الثالثة

4-3-2 النتائج المتعلقة بالإجابة عن الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الثالثة

4-3-3 النتائج المتعلقة بالإجابة عن الفرضية الفرعية الثالثة للفرضية الثالثة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الرابع

عرض النتائج

يتضـمن هذا الفصـل عرض نتائج الدراسـة التي هدفت التعرف إلى "تقييم أسـاليب المحاسـبة الإدارية الإستراتيجية في ظل محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد، وسيتم عرض النتائج بالاعتماد على فرضيات الدراسة.

1-4 النتائج المتعلقة بالإجابة عن الفرضية الأولى:

Ho1- "لا يوجد توافق ذو دلالة إحصـائية بين أسـاليب المحاسـبة الإدارية التقليدية وبين المفاهيم التي تقوم عليها محاسـبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية".

للتحقق من صـحة الفرضـية تم حسـاب المتوسـطات الحسـابية والانحرافات المعيارية وتطبيق اختبار (One Samples T-Test) لجميع فقرات مجال توافق أسـاليب المحاسـبة الإدارية التقليدية مع محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد، جدول (7) يوضح ذلك.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول (7) : المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات مجال توافق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية مع محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
.1	تركزالنظمالتقليديةعلىالجوانبالماليةفقطوإغفالالجوانبغيرالمالية "التشغيلية" وبالتاليلايمكنتحديدنقاطضعفالمنشأة.	4.19	1.10	1
.2	تتضمن النظمالتقليديةمؤشراتلقياسالجودةورضاالعميلوكلمايرتبطبعمليةالتحسينالمستمرللعمليةالإنتاجية.	2.74	1.53	9
.3	تساعدالنظمالتقليديةعلىتقديمالمعلوماتاللازمةلاتخاذالقراراتالإقتصاديةمنحيثإدارةالأنشطةوالتنبؤبالأداءالمستقبلي.	3.00	1.53	8
.4	تحتويالنظمالتقليديةعلىأنشطةغيرمفيدة, وتتطلبكمياتضخمةمنالعملالتيلاتضيفقيمةللمنشأة.	3.26	1.29	4
.5	تحفزالنظمالتقليديةعلىالإنتاجبكمياتكبيرةوالاحتفاظبمستوياتكبيرةمنالمخزون.	3.07	1.22	5
.6	تساعدالنظمالتقليديةعلىالقياسالصحيحلتكاليفالمنتجات.	3.02	1.44	6
.7	تساعدالنظمالتقليديةعلىالرقابةالفعالةعلىالتكاليف.	3.02	1.44	6
.8	تركزالنظمالتقليديةعلىالبيئةالداخليةفقطدونالاهتمامبالبيئةالخارجيةمثلتعديلاتعلىالقوانينوالظروفالإقتصادية (محلياوعالميا).	2.35	1.56	11
.9	تركزالنظمالتقليديةعلىحجمالإنتاجكمسببوحيدللتكلفةوعدمالاهتمامبتعددمسبباتالتكلفة(محركاتالتكلفة).	2.67	1.44	10
.10	تتجاهلالنظمالتقليديةتكاليفالجودةوتقديمالتقاريربها.	3.33	1.30	3
.11	تهتمالنظمالتقليديةبتحليلوقياسالتكلفةخلالدورةحياةالمنتج.	3.51	1.24	2
	المجال ككل	3.11	0.64	

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

يظهر من الجدول (7) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (2.35-4.19) كان أبرزها للفقرة رقم (1) والتي تنص على "تركزالنظم التقليدية على الجوانب المالية فقط وإغفال الجوانب غيرالمالية "التشغيلية" وبالتالي لايمكن تحديد نقاط ضعف المنشأة" وبدرجة مرتفعة، ثم جاءت في المرتبة الثانية الفقرة رقم (11) والتي تنص على "تهتم النظم التقليديةبتحليل وقياس التكلفة خلال دورة حياةالمنتج" بمتوسط حسابي (3.51)، ثم جاءت في المرتبة الثالثة الفقرة رقم (10) والتي تنص على "تتجاهلا لنظم التقليدية تكاليف الجودة وتقديم التقاريربها" وحصلت على متوسط حسابي (3.33) وبدرجة متوسطة، أما أقل المتوسطات الحسابية فقد حصلت عليها الفقرة رقم (8) والتي تنص على "تركزالنظم التقليدية على البيئة الداخلية فقط دون الاهتمام بالبيئةالخارجية مثل تعديلات على القوانين والظروف الإقتصادية (محلياوعالميا)" وبدرجة متوسطة.

جدول (8)

نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-Test) على مجال توافق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية مع محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الدلالة الإحصائية
مجال توافق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية مع محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد	3.11	0.64	1.081	0.286

يظهر من جدول (8) أن قيمة (T) بلغت (1.081) وهي قيمة غير دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (α =0.05) والعلامة المعيارية (3)، حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.11)، وهذا يدل على عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية وبين المفاهيم التي تقوم عليها محاسبة الإنتاج الخالي الفاقد، وبالتالي تقبل الفرضية الأولى في الدراسة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2-4 النتائج المتعلقة بالإجابة عن الفرضية الثانية:

Ho2- "لا توجد متطلبات وتعديلات يجب على الشركة تبنيها على النظم الداخلية للشركات الصناعية الكويتية إذا تم التحول إلى محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية".

للتحقق من صحة الفرضية تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وتطبيق اختبار (One Samples T-Test) لجميع فقرات المتطلبات والتعديلات التي يجب عملها على النظم الداخلية للشركات الصناعية إذا تم التحول إلى محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد، جدول (9) يوضح ذلك.

جدول (9)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقراتالمتطلبات والتعديلات التي يجب عملها على النظم الداخلية للشركات الصناعية إذا تم التحول إلى محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
1	يتم تعديل عملية تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة.	4.42	1.72	1
2	لابد من تعديل عملية الرقابة وقياس الأداء.	3.70	1.01	7
3	هناك اهتمام بالمقاييس التي تظهر الفاقد وتحسين الاستخدام للموارد وتخفيض الوقت في التشغيل الداخلي للمصنع.	3.81	1.12	4
4	يوجد مناخ لتحفيز الموارد البشرية ونشر ثقافة محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد بين مختلف الأنشطة الرئيسية والمساعدة الداعمة لها.	3.19	1.10	18
5	تدعيم نظم الاتصال الاستراتيجي ونشر السياسات.	3.49	1.45	14
6	التركيز على تحليل النشاط وانعكاس ذلك على هيكل التكلفة.	3.58	1.88	10
7	دعم خفض تكلفة المنتج من خلال قياس الأداء والرقابة والتغذية الراجعة.	3.53	1.39	13
8	التخلي عن نظام التكاليف المعيارية.	3.37	1.23	15
9	دعم مقاييس الأداء التشغيلية وتطبيق سياسة الثواب والعقاب.	3.35	1.00	16
10	التأكيد على أداوت الرقابة الاجتماعية والرقابة اللازمة لتوجيه السلوك.	3.33	1.11	17

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

11	دعم عملية التحسين المستمر.	3.56	1.24	12
.12	دعم الادارة المرئية(إدارة الاحداث اليومية في زمان ومكان وقوعها)	3.58	1.20	10
.13	تقومالشركةبوضعمخططتدفقالأنشطةالمختلفةوالوقتاللازملكل نشاط.	3.93	1.03	2
.14	تعمل الشركةعلىتحديدالأنشطةوتقسمهاإلىأنشطةتضيفقيمةللمنتجوأنشطةلاتضيفقيمةللمنتج.	3.63	1.20	9
.15	التخلص من العيوب في المنتجات، وتقليل نسب الهدر في العملية الإنتاجية	3.93	1.08	2
.16	العمل على تخفيض المخزون الراكد والناتج عن سوء تخطيط الاحتياجات من المواد الأولية.	3.74	1.92	6
.17	تعملالشركةعلىتخفيضوالحدمنالانشطةالتيلا تضيفقيمةللمنتج مثل تكاليفالتخزينوالمناولة.	3.81	1.37	4
.18	التخلص من وقتالإنتظار الذي يقضيه العامل وهو ينتظر الماكينة لتنتهي من تشغيل جزء ما	3.67	1.51	8
	المجال ككل	3.65	0.53	

يظهر من الجدول (9) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (3.19-4.42) كان أبرزها للفقرة رقم (1) والتي تنص على "يتم تعديل عملية تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة"، ثم جاءت في المرتبة الثانية الفقرتان ذواتا الأرقام (13، 15) وتنصان على " تقوم الشركة بوضع مخطط تدفق الأنشطة المختلفة والوقت اللازم لكل نشاط" " التخلص من العيوب في المنتجات، وتقليل نسب الهدر في العملية الإنتاجية " بمتوسط حسابي (3.93)، ثم جاءت في المرتبة الثالثة الفقرتان ذواتا الأرقام (3، 17) واللتان تنصان على "هناك اهتمام بالمقاييس التي تظهر الفاقد وتحسين الاستخدام للموارد وتخفيض الوقت في التشغيل الداخلي للمصنع "تعملا لشركةعلى تخفيض والحدمن الانشطة التي لاتضيف قيمة للمنتج مثل تكاليف التخزين والمناولة."وحصلت على متوسط حسابي (3.81) وجميعها بدرجة مرتفعة،أما أقل المتوسطاتالحسابية فقد حصلت عليها الفقرة رقم (4) والتي تنص على " يوجد من اخلتحفيزالمواردالبشرية ونشرثقافة محاسبةالإنتاج الخالي من الفاقد بين مختلف الأنشطة الرئيسية والمساعدة الداعمة لها"وبدرجة متوسطة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول (10)

نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-Test) على مجال المتطلبات والتعديلات التي يجب على الشركة تبنيها على النظم الداخلية للشركات الصناعية إذا تم التحول إلى محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الدلالة الإحصائية
المتطلبات والتعديلات التي يجب على الشركة تبنيها على النظم الداخلية للشركات الصناعية إذا تم التحول إلى محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد	3.65	0.53	7.997	0.00

يظهر من جدول (10) أن قيمة (T) بلغت (7.997) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (α =0.05) والعلامة المعيارية (3)، حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.65)، وهذا يدل على وجود متطلبات وتعديلات يجب عملها على النظم الداخلية اذا تم التحول الى محاسبة الانتاج الخالي من الفاقد، وبالتالي ترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة "توجد متطلبات وتعديلات يجب على الشركة تبنيها على النظم الداخلية للشركات الصناعية إذا تم التحول إلى محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد".

3-4 النتائج المتعلقة بالإجابة عن الفرضية الثالثة:

Ho3- "لا يوجد توافق ذو دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وبين المفاهيم التي تقوم عليها محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية".

للتحقق من صحة الفرضية تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وتطبيق اختبار (One Samples T-Test) لجميع فقرات مجال العلاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والمفاهيم التي تقوم عليها محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد، جدول (11) يوضح ذلك.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول (11)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقراتمجال التوافق بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والمفاهيم التي تقوم عليها محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
1	تساعد أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على زيادة المرونه الإنتاجية والتحسين المستمر لعمليات الشركة.	4.21	1.10	1
2	تساهمأساليبالمحاسبةالإدارية الإستراتيجيةفيوضعالخططوالسياساتالعامة للشركة.	3.93	1.06	2
3	تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تقليل تكاليف الاحتفاظ بالمخزون.	3.77	1.09	4
4	تستخدمالشركةأساليبالمحاسبةالإداريةالإستراتيجيةفيعمليةالتخطيط والرقابةللإنتاج.	3.70	1.08	5
5	تساهم أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في زيادة ربحية الشركات الصناعية الكويتية	3.79	1.06	3
	المجال ككل	3.88	0.68	

يظهر من الجدول (11) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (3.70-4.21) كان أبرزها للفقرة رقم (1) والتي تنص على " تساعدأساليب المحاسبة الإداريةالإستراتيجية علىزيادة المرونة الإنتاجية والتحسين المستمرلعمليات الشركة "، ثم جاءت في المرتبة الثانية الفقرة رقم (2) والتي تنص على " تساهم أساليب المحاسبة الإداريةالإستراتيجية في وضع الخطط والسياسات العامة للشركة." بمتوسط حسابي (3.93)، ثم جاءت في المرتبة الثالثة الفقرة رقم (5) والتي تنص على "تساهم أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في زيادة ربحية الشركات الصناعية الكويتية "وحصلت على متوسط حسابي (3.79) وجميعها بدرجة مرتفعة،أما أقل المتوسطات الحسابية فقد حصلت عليها الفقرة رقم (4) والتي تنص على " تستخدم الشركة أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في عملية التخطيط والرقابة للإنتاج "وبدرجة مرتفعة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول (12)

نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-Test) على مجال العلاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والمفاهيم التي تقوم عليها محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الدلالة الإحصائية
مجال التوافق بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والمفاهيم التي تقوم عليها محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد	3.88	0.68	8.471	0.00

يظهر من جدول (12) أن قيمة (T) بلغت (8.471) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (α =0.05) والعلامة المعيارية (3)، حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.88)، وهذا يدل على وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وبين المفاهيم التي تقوم عليها محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد، وبالتالي ترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة "يوجد توافق ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وبين المفاهيم التي تقوم عليها محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية".

1-3-4 النتائج المتعلقة بالإجابة عن الفرضية الفرعية الأولى:

Ho3-1- "لا يوجد توافق ذو دلالة إحصائية بين نظام تكاليف تدفق القيمة وبين المفاهيم التي تقوم عليها محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقدفي الشركات الصناعية الكويتية".

للتحقق من صحة الفرضية تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وتطبيق اختبار (One Samples T-Test) لجميع فقرات مجال توافق نظام تكاليف تدفق القيمة وبين مفاهيم محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد، جدول (13) يوضح ذلك.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول (13)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقراتمجال توافق نظام تكاليف تدفق القيمة وبين محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
1	يعد نظام تكاليف تدفق القيمةأداة إدارية تتعامل مع نظام الرقابة الإدارية متكامل حيث يتم دمج موارد المنشأة وعملياتها معاً لتحقيق أهداف المنشأة.	3.74	1.20	4
2	يهدف نظام تكاليف تدفق القيمةإلى تعزيز ومساندة خلق القيمة لحملة الأسهم وبما لا يتعارض مع أصحاب المصالح الأخرى.	3.63	1.09	6
3	يهدف نظام تدفق القيمةإلى توليد صافي قيمة متزايدة من خلال التخصيص الكفء للموارد الموجودة وتوجيهها إلى الاستثمارات ذات القيمة المرتفعة.	3.47	1.30	8
4	يتكامل نظام تكاليف تدفق القيمةمع الأدوات الحديثة لإدارة التكلفة التي تتبناها المحاسبة الإدارية ضمن بيئة التصنيع الحديثة.	4.65	4.22	1
5	يساعد نظام تكاليف تدفق القيمةإدارة شركتك على اتخاذ القرارات الاقتصادية الملائمة.	3.65	1.13	5
6	يهدف نظام تكاليف تدفق القيمة إلى تحديد الاستراتيجيات وكيفية انجازها مما يؤدي إلى خلق القيمة حيث أن القيمة أداة هامة لقياس الأداء.	4.07	3.16	3
7	يهدف نظام تكاليف تدفق القيمةعلى تبني العمليات الإدارية وأنظمة المعلومات التي تساعد على تخصيص الموارد المتاحة واستخدامها بكفاءة وفعالية.	4.12	3.06	2
8	يهدف نظام تكاليف تدفق القيمةإلى تصميم أنظمة قياس الأداء وربط الحوافز بالأداء.	3.56	1.18	7
9	يساهم أسلوب إدارة تكاليف تدفق القيمة في تطبيق المحاسبة عن الإنتاج الخالي من الفاقد من خلال توفير معلومات تكاليفية مفيدة لمجموعات المنتجات، تبدأ من خلال عملية التجميع حتى تسلمه للعميل.	3.47	1.22	8
المجال ككل		3.82	0.81	

يظهر من الجدول (13) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (3.47-4.65) كان أبرزها للفقرة رقم (4) والتي تنص على " يتكامل نظام تكاليف تدفق القيمة مع الأدوات الحديثة لإدارة التكلفة التي تتبناهاالمحاسبة الإدارية ضمن بيئة التصنيع الحديثة."، ثم جاءت في المرتبة الثانية الفقرة رقم (7) والتي تنص على " يهدف نظام تكاليف تدفق القيمة إلى تبني العمليات الإدارية وأنظمةالمعلومات التي تساعد على تخصيص الموارد المتاحة واستخدامها بكفاءة وفعالية" بمتوسط حسابي (4.12)،

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ثم جاءت في المرتبة الثالثة الفقرة رقم (6) والتي تنص على "يهدف نظام تكاليف تدفق القيمة إلى تحديدالاستراتيجيات وكيفيةانجازهامما يؤدي إلى خلق القيمة حيث أن القيمة أداة هامة لقياس الأداء "وحصلت على متوسط حسابي (4.07) وجميعها بدرجة مرتفعة، أما أقل المتوسطاتالحسابية فقد حصلت عليها الفقرتان ذوات الأرقام (3، 9) وتنصان على " يهدف نظام تدفق القيمة إلى توليد صافي قيمة متزايدة من خلال التخصيص الكفء للموارد الموجودة وتوجيهها إلى الاستثمارات ذي القيمةالمرتفعة " "يساهم أسلو بإدارة تكاليف تدفق القيمة في تطبيق المحاسبةعن الإنتاج الخالي من الفاقد من خلال توفيرمعلومات تكاليفية مفيدة لمجموعات المنتجات،تبدأمن خلال عملية التجميع حتى تسلمه إلى لعميل" وبدرجة متوسطة.

جدول (14)

نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-Test) على مجال دعم نظام تكاليف تدفق القيمة تطبيق محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الدلالة الإحصائية
مجال توافقنظام تكاليف تدفق القيمة وبين مفاهيم محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد	3.82	0.81	6.576	0.00

يظهر من جدول (14) أن قيمة (T) بلغت (6.576) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (α =0.05) والعلامة المعيارية (3)، حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.82)، وهذا يدل على وجود توافق بين تكاليف تدفق القيمه وبين المفاهيم التي تقوم عليها محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد، وبالتالي ترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة "يوجد توافق ذو دلالة إحصائية بين نظام تكاليف تدفق القيمة وبين المفاهيم التي تقوم عليها محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية".

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

4-3-2- النتائج المتعلقة بالإجابة عن الفرضية الفرعية الثانية:

Ho3-2- "لا يوجد توافق ذو دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وبين المفاهيم التي تقوم عليها محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية".

للتحقق من صحة الفرضية تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وتطبيق اختبار (One Samples T-Test) لجميع فقرات مجال توافق نظام التكلفة المستهدفة (TC)ومفاهيم المحاسبة عن الإنتاج الخالي من الفاقد، جدول (15) يوضح ذلك.

جدول (15)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقراتمجال توافق نظام التكلفة المستهدفة (TC) ومفاهيم محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
1	تحقيق الكثير من الوفوراتالتكاليفية عن طريق إدارة تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة.	3.44	1.20	7
2	يعمل نظام التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق من مختلف المستويات الإدارية بالشركة وخصوصاً بين أنشطة البيع و الإنتاج و الشراء	3.79	1.23	3
3	دعم عملية تخفيض التكلفة من خلال مرحلتي تصميم وتطوير المنتج.	4.00	1.60	2
4	التحسين المستمر والخفض الدائم للتكلفة في جميع مراحل العملية الإنتاجية.	4.02	1.18	1
5	يؤدى إتباع أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من قبل العميل ويساهم في تحقيق أرباح للشركة.	3.74	1.18	4
6	يؤدي مدخل التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها.	3.72	1.08	6
7	يتم التركيز وفق أسلوب التكلفة المستهدفة على العملاء حيث أنه لابد من الاهتمام بمتطلبات العملاء من ناحية الجودة، والسعر، والوقت المناسب للحصول على المنتج.	3.74	1.14	4
المجال ككل		3.78	0.88	

يظهر من الجدول (15) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (3.44-4.02) كان أبرزها للفقرة رقم (4) والتي تنص على " التحسينالمستمروالخفضالدائمللتكلفةفي جميع مراحل العملية الإنتاجية."، ثم جاءت في المرتبة الثانية الفقرة رقم (3) والتي تنص على "

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

دعم عمليةتخفيض التكلفةمن خلال مرحلتي تصميم وتطويرالمنتج" بمتوسط حسابي (4.00)، ثم جاءت في المرتبة الثالثة الفقرة رقم (2) والتي تنص على "يعمل نظام التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق من مختلف المستويات الإدارية بالشركة وبخاصة بين أنشطة البيع و الإنتاج و الشراء "وحصلت على متوسط حسابي (3.79) وجميعها بدرجة مرتفعة، أما أقل المتوسطات الحسابية فقد حصلت عليها الفقرة رقم (1) والتي تنصعلى "تتاح تحقيق الكثيرمن الوفورات التكاليفية عن طريق إدارة تشكيلة أنشطة سلسلة القيمةالخاصة بالمنشأة." وبدرجة متوسطة.

جدول (16)

نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-Test) على مجال توافق نظام التكلفة المستهدفة (TC) ومفاهيم محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الدلالة الإحصائية
مجال توافق نظام التكلفة المستهدفة (TC) ومفاهيممحاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد	3.78	0.88	5.812	0.00

يظهر من جدول (16) أن قيمة (T) بلغت (5.812) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (α =0.05) والعلامة المعيارية (3)، حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.78)، وهذا يدل على وجود علاقة بين نظام تكلفة المستهدفة وبين المفاهيم التي تقوم عليها محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد، وبالتالي ترفض الفرضية وتقبل الفرضية البديلة "يوجد توافق ذو دلالة إحصائية بين أسلوب التكلفة المستهدفة وبين المفاهيم التي تقوم عليها محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية".

4-3-3-النتائج المتعلقة بالإجابة عن الفرضية الفرعية الثالثة:

3-Ho3- "لا يوجد توافق ذات دلالة إحصائية بين نظام الإنتاج الفوري وبين المفاهيم التي تقوم عليها محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية".

للتحقق من صحة الفرضية تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وتطبيق اختبار (One Samples T-Test) لجميع فقرات مجال توافق نظام الإنتاج الفوري(JIT) تطبيق محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد، جدول (17) يوضح ذلك.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول (17)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقراتمجال توافق نظام الإنتاج الفوري (JIT) ومفاهيم محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
1	استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للشركة عموماً والنشاط الإنتاجي خصوصاً.	3.86	1.01	2
2	التخلص من أعباء التوقف والأعطال والهدر بالإنتاج.	4.49	4.28	1
3	الإنتاج المتجانس ذو المواصفات الموحدة والتسليم في وقت الطلب.	3.49	1.32	7
4	الوصول بالمخزون إلى أدنى حد ممكن بهدف تخفيض تكاليف التخزين إلى المستوى الصفري.	3.74	1.00	3
5	تناسق حجم الموارد المتاحة بالتوافق مع المتطلبات التشغيلية.	3.60	1.05	6
6	خفض زمن التشغيل.	3.65	1.25	5
7	تنظيم تدفق الموارد والمنتجات داخل العملية الإنتاجية.	3.44	1.24	8
8	إعادة هندسة عمليات الإنتاج دورياً.	3.74	1.20	3
المجال ككل		3.75	0.91	

يظهر من الجدول (17) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (3.44-4.49) كان أبرزها للفقرة رقم (2) والتي تنص على " التخلص من أعباء التوقف والأعطال والهدر بالإنتاج"، ثم جاءت في المرتبة الثانية الفقرة رقم (1) والتي تنص على " استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للشركة عموماً والنشاط الإنتاجي خصوصاً" بمتوسط حسابي (3.86)، ثم جاءت في المرتبة الثالثة الفقرتان ذواتا الأرقام (4، 8) واللتان تنصان على " الوصول بالمخزون إلى أدنى حد ممكن بهدف تخفيض تكاليف التخزين إلى المستوى الصفري " "إعادة هندسة عمليات الإنتاج دورياً"وحصلت على متوسط حسابي (3.74) وجميعها بدرجة مرتفعة،أما أقل المتوسطاتالحسابية فقد حصلت عليها الفقرة رقم (7) والتي تنصعلى " تنظيم تدفق الموارد والمنتجات داخل العملية الإنتاجية. "وبدرجة متوسطة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول (18)

نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-Test) على مجال توافق نظام الإنتاج الفوري (JIT) مع مفاهيم محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الدلالة الإحصائية
مجال توافق نظام الإنتاج الفوري (JIT) مع مفاهيم محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد	3.75	0.91	5.431	0.00

يظهر من جدول (18) أن قيمة (T) بلغت (5.431) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (α =0.05) والعلامة المعيارية (3)، حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.75)، وهذا يدل على وجود علاقة بين نظام الانتاج الفوري وبين المفاهيم التي تقوم عليها محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد، وبالتالي ترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة " يوجد توافق ذو دلالة إحصائية بين نظام الإنتاج الفوري وبين المفاهيم التي تقوم عليها محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية".

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الخامس

مناقشة النتائج والتوصيات

1-5 مناقشة النتائج:

يتضمن هذا الفصل مناقشة نتائج الدراسة التي هدفت التعرف إلى مدى توافق أساليب المحاسبة الإدارية مع مفاهيم محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية، وسيتم مناقشة النتائج بالاعتماد على فرضيات الدراسة، وسيتم تقديم توصيات والوصول إلى استنتاجات تخدم أغراض الدراسة في نهاية هذا الفصل.

مناقشة النتائج المتعلقة بالإجابة عن الفرضية الأولى:

- "لا يوجد توافق ذو دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية وبين المفاهيم التي تقوم عليها محاسبةالإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية".

أظهرت النتائج عدم وجود توافق ذي دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية وبين المفاهيم التي تقوم عليها محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية.

وتوافقاً معدراسة (StojanovicRadojevic, 2006) تبين أن المحاسبة التقليدية وأساليب الإدارة وضعت خصيصاً لدعم الصناعة التقليدية، لأنها مستندة على فكرة الإنتاج الشامل، أما التصنيع المرن فهو يكسر هذه القاعدة، ويؤدي إلى اتخاذ قرارات أفضل من خلال التزويد بتكلفة مفهومة ودقيقة وصالحة، كما أن محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد توفر الوقت والمال بإزالة معظم الهدر المرتبط بالمحاسبة التقليدية وأنظمة الرقابة، وبالتالي فان المحاسبة التقليدية وأساليب الإدارة غير مناسبة وغير متوافقة مع التغيرات المرنة.

وتجدر الإشارة إلى أن المعايير التي تعمل في ظلها محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد لا تمثل موازنات تقديرية أو أداء متوقعاً بناء على احتمالات إحصائية ولكنها تعكس تدفقاً قائماً على أساس معدل السحب الذي يحدده العميل من خلال الطلب, وبالتالي فإن عملية القياس تتسم بدرجة عالية من الدقة في قياس المعدلات المتعلقة بالتدفق والسحب, بالمقارنة مع النظام التقليدي. وهذا يتفق مع ما أشارت إليه دراسة (Karuppuchamy, 2005)إلى أن العديد من تطبيقات مبادئ المحاسبة عن الإنتاج الخالي من الفاقد سوف يؤدي إلى تخفيض زمن دورة الإنتاج,

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

والذي في النهاية سوف يؤثر على خفض تكلفة المنتج، كما أن نصيب التكاليف غير المباشرة يمكن أن يخصص استناداً على زمن دورة الإنتاج في تدفق القيمة، وهذا سوف يؤدي إلى استجابة سريعة من العملاء والمزيد من المرونة والقدرة على تقديم منتجات جديدة من مركز معين أو محدد.

وبما أن المبدأ الأساسي لمحاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد هو تعظيم القيمة للعملاء ويتم بناءاً على تلبية احتياجات العميل عن طريق تنظيم عمليات وخطوط إنتاجية للمنتج وفقا لمتطلبات العملاء، فإنه لا يوجد توافقبين أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية وبين المفاهيم التي تقوم عليها محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد، في حين أن النظم التقليدية تركزعلى الجوانب المالية فقط وإغفال الجوانب غيرالمالية "التشغيلية" وبالتالي لايمكن تحديد نقاط ضعف المنشأة، كماتتجاهلا النظم التقليدية تكاليف الجودة وتقديم التقاريرالمتعلقة بها، فضلاً عن أن النظم التقليدية تحتوي على أنشطة غير مفيدة, وتتطلب كميات ضخمة من العمل التي لا تضيف قيمة للمنشأة.

مناقشة النتائج المتعلقة بالإجابة عن الفرضية الثانية:

- "لا توجد متطلبات وتعديلات يجب على الشركة تبنيها على النظم الداخلية للشركات إذا تم التحول إلى محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية".

أظهرت النتائج وجود متطلبات وتعديلات يجب على الشركة تبنيها على النظم الداخلية اذا تم التحول إلى محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية ، وتأتي الدراسة الحالية متوافقة مع دراسة (Lopez, Santos, 2010) بحيث أن تحسن الأداء التشغيلي للشركات التي بدأت التحول إلى الإنتاج الخالي من الفاقد وانعكس ذلك في خفض التكلفة،والتحول نحو الإنتاج الخالي من الفاقد مثل صناعة الخلية و جعل إدارة التكلفة أسهل لأن كل منتج له تدفق يميزه عن المنتجات الأخرى, وليست هناك اختلافات كبيرة من وقت إلى أخر في عملية الإنتاج، كما أن التحول إلى محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد أدى على خفض تكاليف الانتظار والجرد وتكاليف المخزون، كما أدى إلى تحديد الطاقة غير المستغلة وعدم تحميلها للمنتجات.

كما يتفق ذلك مع ما جاءت به دراسة (شاهين، 2008) التي أظهرتأن التعامل مع منهج الترشيد يتطلب أن يتم ذلك بصورته الشاملة حيث يقوم على منهج متكامل يطبق على كافة العمليات الإنتاجية،التصميمية التسويقية، الإدارية، المالية، والتخطيطية الخاصة بالشركة، وهذا التحول يترك أثره في إحداث بعض التعديلات في نظم المحاسبة الإدارية المطبقة داخل الشركة ومنها أساليب قياس الأداء، وأساليب تحليل التكاليف.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وتوصلت الدراسة الحالية إلى أن وجود متطلبات وتعديلات يجب عملها على النظم الداخلية للشركات الصناعية إذا تم التحول إلى محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد، مثل تعديل عملية تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة، وتعديل عملية الرقابة وقياس الأداء، والتخلص من العيوب في المنتجات، وتقليل نسب الهدر في العملية الإنتاجية، وإيجاد مناخ لتحفيز الموارد البشرية ونشر ثقافة محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد بين مختلف الأنشطة الرئيسة والمساعدة الداعمة لها وهذا يتوافق مع دراسة (خطاب ، 2008).

مناقشة النتائج المتعلقة بالإجابة عن الفرضية الثالثة:

- "لا يوجد توافق ذو دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجيةوبين المفاهيم التي تقوم عليها محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقدفي الشركات الصناعية الكويتية".

أظهرت النتائج وجود توافق ذو دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وبين المفاهيم التي تقوم عليها محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية.

إن محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد هيإستراتيجية تشغيلية تدعم بشكل أساسي تميز المنتج من أجل إضافة قيمة للعميل، ومن ناحية أخرى تعتمد على إستراتيجية خفض التكلفة باستخدام آليه هندسة القيمة.

وأظهرت نتائج الدراسة الحالية أن أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية تساعد على زيادة المرونة الإنتاجية والتحسين المستمر لعمليات الشركة، وتساهمفيوضعالخططوالسياساتالعامة للشركة، وتساهم في زيادة ربحية الشركات، حيث جاءت متوافقة معدراسة (Abou-Shady&Woehrle, 2010) بتقديم مقترحين يتعلقان بدراسة إمكانية اعتماد العديد من الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية على مبادئ التصنيع الخالي من الفاقد، الاقتراح الأول هو إشراك كل من المدير المالي والمراقب المالي مشاركة فعلية في الأمور التقنية، أما الاقتراح الثاني فهو تقديم المساعدة الفعلية من خلال المديرين التنفيذيين، كما ركزت الدراسة على الاندماج الفعلي بين المدريرين التنفيذيين والمديرين الماليين. وبالتالي هذا يتفق مع منظور المحاسبة الإدارية الاستراتيجيةالتي ينظر إليها من زاويتين رئيستين, تقوم الأولى على أن المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تتضمن مجموعة من الأساليب والأدوات المحاسبية ذات التوجه الاستراتيجي, وتعتمد الزاوية الثانية على ضرورة مشاركة المحاسب الإداري في اتخاذ القرارات الإستراتيجية،

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وبالتالي وجود علاقة بين أسـاليب المحاسـبة الإداريةالإسـتراتيجية وبين المفاهيم التي تقوم عليها المحاسبة عن الإنتاجالخالي من الفاقد. وتجدر الإشارة إلى أن على المنشأة أن تتبنى إستراتيجية ملائمة لدعم التوجهات الإسـتراتيجية في بيئة الأعمال الحديثة فالمنشـأة الناجحة هي التي لديها إسـتراتيجية محددة العناصر في ظل البيئة التي تعمل فيها.

مناقشة النتائج المتعلقة بالإجابة عن الفرضية الفرعية الأولى:

- "لا يوجد توافق ذو دلالة إحصـائية بين نظام تكاليف تدفق القيمة وبين المفاهيم التي تقوم عليها محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية".

أظهرت النتائج وجود توافق بين نظام تكاليف تدفق القيمة وبين المفاهيم التي تقوم عليها محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية ، حيث إن تكاليف تدفق القيمةيقوم على خصـائص المنتجات التي تصـنع في مسـار تدفق القيمة في المنشـآت التي تطبق مدخل الخالي من الفاقد ويعتمد نظام تكاليف تدفق القيمة على فكرة تقسـيم المصـنع إلى خلايا عمل في كل خلية مجموعة من الأجزاء المتشابهة من منتج معين أو مجموعة من المنتجات المتشابهة من حيث طريقة الإنتاج وتسير هذه الأجزاء أو المنتجات المتشـابهة في مسـارات تدفق تضـيف في كل تدفق قيمة للعميل، ويجب تحديد التكاليف الخاصـة بكل تدفق من مواد وعمالة وموارد أخرى يتم إنفاقها من أجل إدخال قيمة للأجزاء داخل مسـار تدفق القيمة، حيث إن الإدارة من خلال مسـار تدفق القيمة تنتج معلومات محاسـبية تستخدم لاتخاذ القرارات الداخلية التي توفر معلومات أكثر دقة وحداثة.

كما أظهرت النتائج أن نظام تكاليف تدفق القيمة يهدف إلى تبني العمليات الإدارية وأنظمة المعلومات التي تساعد على تخصيص الموارد المتاحة واستخدامها بكفاءة وفعالية، وتحديد الاستراتيجيات وكيفية إنجازها مما يؤدي إلى خلق القيمة حيث إن القيمة أداة هامة لقياس الأداء. وذلك في ذات المسـار مع دراسة (السيد، 2010)في تحديد أفضل النظم المعاصرة لإدارة التكلفة تحقيقاً لمعايير التوافق والتكامل مع نظام الإنتاج الانسـيابي، حيث يوجد توافق بين نظام تكاليف تدفق القيمة مع مبادئ الفكر الانسـيابي, إلا أن المنهج في تحسـين الأداء المالي والتشـغيلي لتدفقات القيمة يقوم على تطبيق المنظور الداخلي للعمليات مع انحصـار دور العميل في تحقيق الهدف في مرحلة تحديد القيمة، توافقاً مع دراسـة (Karuppuchamy. R, 2005) التي تشير إلى وجود اختلافات بين استخدام التكلفة على أساس النشاط ABC والتكاليف التقليدية عند حسـاب تكلفة المنتج، وأن تدفق القيمة يتبع طريقة (ABC) ويحدد كل تكلفة تدفق قيمة معينة لاحتساب تكلفة المنتج ضمن مجموعة منالمنتجات.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وتجدر الإشـــارة إلى أن نظـام تكـاليف تـدفق القيمـة يعد أداة إدارية تتعامل مع نظام الرقابة الإدارية بشـــكل متكامل حيث يتم دمج موارد المنشـــأة وعملياتها معاً لتحقيق أهداف المنشـــأة، وبالتالي يؤدي إلى وجود علاقة بين تكاليف تدفق القيمة وبين المفاهيم التي تقوم عليها محاسـبة الإنتاج الخالي من الفاقد.

مناقشة النتائج المتعلقة بالإجابة عن الفرضية الفرعية الثانية:

- "لا يوجـد توافق ذو دلالـة إحصـــائيـة بين مدخل التكلفة المســـتهدفة وبين المفاهيم التي تقوم عليها محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية".

أظهرت النتائج وجود توافق بين نظام التكلفة المسـتهدفة وبين المفاهيم التي تقوم عليها محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشرـكات الصـــناعية الكويتية ، حيث أن نظام التكلفة المســـتهدفة يمثل احد الدعامات الأسـاسـية في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد حيث يتم استبعاد الفاقد عبر تدفقات القيمة بالتالي تقل تكلفة المنتجات إلى الحد المطلوب، ويتم تحديد التكلفة المسـتهدفة من خلال دراسة السوق والعملاء المتوقعين للمنتج والمنتجات المنافسـة له ثم يخصـم منه الربح المسـتهدف للوصـول إلى التكلفة المطلوبة، ومن خلال هندســـة القيمة والمحاولات العديدة لمهندسي التصـــميم أمكن تحقيق التكلفة المســـتهدفة، فـالتكلفـة المســـتهدفة هي مدخل لخفض تكاليف المنتج في المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج، أي إنها تخطيط للتكلفة وليس رقابة على التكلفة، وأشـارت دراسـة (السـيد، 2010) التي استهدفت تحديد أفضل النظم المعـاصرة لإدارة التكلفـة تحقيقـاً لمعايير التوافق والتكامل مع نظام الإنتاج الانســـيابي، إلى أن نظام التكلفة المســـتهدفة يعد من أفضـــل نظم إدارة التكلفة المتاحة التي يمكن أن تحقق التكامل والتوافق مع المحاسبة عن الإنتاج الخالي من الفاقد.

وتعتمد محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد على نظام السحب الذي يبدأ بطلب العميل للمنتج ذي المواصـفات المعينة والقيمة المحددة، وبالتالي فإن السـعر يكون محدداً سـلفا بمعنى أن السـعر هو المتغير المســتقل ويكون أمام المنشـاة خياران: إما تخفيض هامش الربح وهذا بدوره يؤدى إلى الإضرار بأصـحاب المصـلحة في المنشاة, أو تخفيض التكاليف من خلال تبنى أساليب مناسبة لإدارة التكلفة والتي من أهمها أسلوب التكاليف المستهدفة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وأشـارت دراسـة (المطارنة، 2008) إلى وجود معوقات تحول دون تبني مدخل التكلفة المستهدفة من أهمها تذبذب أسـعار المواد الخام المسـتخدمة في المنتج، وعدم وجود منافسـة شديدة يعيق استخدام مدخل التكلفة المستهدفة، وكذلك عدم توافر المعلومات الواضحة والمفصلة لتكاليف المنتجات.

ومـدخلالتكلفـة المســتهـدفـة يعتبر أداة لإدارة التكلفة بهدف تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصـميم، وأن هذه الأداة تحاول تخفيض التكلفة عند مرحلة التصـميم لسرـعة وكبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقهـا عنـد تلـك المرحلـة عنهـا في المراحـل التالية لها وذلك مع الحفاظ على جودة المنتج والقـدرات الوظيفيـة لـه ودرجـة الثقـة فيـه من جـانـب العملاء، لـذلـك هنـاك علاقـة بين مدخلالتكلفة المستهدفة وبين المفاهيم التي تقوم عليها محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد.

مناقشة النتائج المتعلقة بالإجابة عن الفرضية الفرعية الثالثة:

- "لا يوجد توافق ذو دلالة إحصـــائية بين نظام الإنتاج الفوري وبين المفاهيم التي تقوم عليها محاســـبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية".

أظهرت النتـائج وجود توافق بين نظـام الإنتاج الفوري وبين المفاهيم التي تقوم عليها محاســـبة الانتاج الخالي من الفاقد في الشرـكات الصـناعية الكويتية، ففي ظل محاسـبة الإنتاج الخالي من الفاقد يتم العمـل وفق نظـام الإنتـاج في الوقـت المحدد، ومن ثم فهي في واقعها تتبنى نظاماً للتدفق, حيث الطلبات تقوم على أســـاس أن المواد الخـام تتحرك بمعـدل ثـابـت خلال العملية الإنتاجية وبدون توقف من لحظة اسـتلام أمر العميل وحتى تصبح إنتاأً تام الصنع لحظة توصيله إلى العميل في الوقت المحدد، وبالتزامن مع نظام التدفق تجسـد بيئة الإنتاج المرن من الفاقد نظاماً للسـحب ويتمثل في الطلبات المقدمة من العملاء, لذلك يلاحظ وجود انســجام تام بين نظام التدفق ونظام الســحب, أي أن معدل التدفق يتحدد بناء على المعدل الذي بموجبه يقوم العميل بطلب أي سحب للمنتجات.

ولا تختلف الدراســة الحالية عن دراســة (الميتوني، 2003) بحيث إن تبني فلســفة نظام الإنتاج الفوري يمكن أن يحقق فوائد ووفورات اقتصـادية عندما يكون النظام في المراحل الأولى في عملية التطبيق، أو عندما لا تتوفر كل مسـتلزمات تطبيقه في بيئة التطبيق، كما يمكن اسـتخدام نظام (JIT) (نظام الإنتاج الفوري) في بيئة الصــناعة العربية بالرغم من عدم توفر كل معطيات التطبيق فيها، وهناك فرصــة لزيادة الأداء التشـغيلي إذا توفرت البيئة الصـناعية العربية المسـتقرة والتي تمتاز بوجود عدد كافٍ من الموردين، والقدرة للصناعات على تجهيز المواد في الوقت المحدد وقوى عاملة متعددة المهارة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وتجدر الإشـــارة إلى أن العلاقة بين نظام الإنتاج الفوري وبين المفاهيم التي تقوم عليها محاســبة الإنتاج الخالي من الفاقد، تقوم على وجوب أن تكون كميات الإنتاج صـغيرة نسـبياً من المنتج أولاً بأول بما يفي الطلبيات الفعلية، وهذا يتطلب إتباع سـياسـة المراكز الإنتاجية المتعددة المهام، حتى يسـتطيع المركز الإنتاجي من خلال عدة آلات متنوعة التخصـص في إتمام عمليات مختلفة من المنتج، ولا شـك أن تحقيق هـذا يتطلـب ترتيباً معياً للآليات داخل المصـــنع بحيث لا تتحرك وحدات الإنتاج غير التامة من مكان إلى آخر في المصـــنع مما يتيح للعاملين تركيز جهودهم على المنتج من البداية إلى النهاية، وبالتالي التخلص من أعبـاء التوقف والأعطال والهدر بالإنتاج، والوصـــول بالمخزون إلى أدنى حد ممكن بهدف تخفيض تكاليف التخزين إلى المســتوى الصــفري، وإعادة النظر في عمليات الإنتاج بشــكل دوري، وبالتالي يوجد توافق بين نظام الإنتاج الفوري وبين المفاهيم التي تقوم عليها محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد.

2-5 الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات:

في ضوء مناقشة النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة يمكن وضع الاستنتاجات التالية:

1- تركز النظم التقليـديـة على الجوانب المالية فقط وإغفال الجوانب غير المالية "التشـــغيلية" وبالتالي لا يمكن تحديد نقاط ضعف المنشأة.

2- تحتوي النظم التقليدية على أنشــطة غير مفيدة, وتتطلب كميات ضــخمة من العمل التي لا تضــيف قيمة للمنشأة،وتتجاهل تكاليف الجودة وتقديم التقارير المتعلقة بها.

3- من أهم التعـديلات التي يمكن إجراؤها على النظم الداخلية للشرـكات الصـــناعية إذا تم التحول إلى محاســبة الإنتاج الخالي من الفاقد هو التخلص من العيوب في المنتجات، وتقليل نســب الهدر في العملية الإنتاجية، وتخفيض الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج مثل تكاليف التخزين والمناولة.

4- تسـاعد أسـاليب المحاسـبة الإدارية الاسـتراتيجية لدى الشرـكات الصـناعية الكويتية على زيادة المرونة الإنتاجية والتحسين المستمر لعمليات الشركة، وتساهم أيضاً في زيادة ربحية هذه الشركات.

5- تعتمـد محاســبة الإنتاج الخالي من الفاقد على رزمة من الأســاليب منها نظام تكاليف تدفق القيمة ومـدخـل التكلفـة المســتهـدفـة ونظـام الإنتـاج الفوري وفي المقـابل تواجه مجموعة من المعوقات أهمها المعوقات التنظيمية والتعليمية والشـخصـية التي تعيق انتشـار وتطبيق ثقافة محاسـبة الإنتاج الخالي من الفاقد.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

6- يعد نظام تكاليف تدفق القيمة أداة إدارية تتعامل مع نظام الرقابة الإدارية بشكل متكامل حيث يتم دمج موارد المنشأة وعملياتها معاً لتحقيق أهداف المنشأة.

7- يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على التحسين المستمر والخفض الدائم للتكلفة في جميع مراحل العملية الإنتاجية، وخفض التكلفة من خلال مرحلتي تصميم وتطوير المنتج.

8- يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق من مختلف المستويات الإدارية في الشركة وبخاصة بين أنشطة البيع و الإنتاج و الشراء.

9- يعمل نظام الإنتاج الفوري (JIT) على التخلص من أعباء التوقف والأعطال والهدر بالإنتاج، والوصول بالمخزون إلى أدنى حد ممكن بهدف تخفيض تكاليف التخزين إلى المستوى الصفري.

ثانياً: التوصيات:

بالاعتماد على النتائج التي تم التوصل إليها، واستنتاجات الدراسة، توصي الباحثة بما يلي:

1. ضرورة تحول الشركات الصناعية الكويتية من أساليب المحاسبة التقليدية إن وجدت إلى أسلوب محاسبةالإنتاج الخالي من الفاقد.
2. تفعيل دور العمال بالمشاركة الفعلية في العملية الإنتاجية وزيادة التدريب المستمر لهم من أجل إنتاج خالٍ من العيوب وتقبل وفهم محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد.
3. ضرورة استخدام الشركات الصناعية الكويتية أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في عملية التخطيط والرقابة للإنتاج للتقليل من تكاليف الاحتفاظ بالمخزون، وزيادة المرونة الإنتاجية والتحسين المستمر لعمليات الشركة.
4. إعادة النظر من قبل الشركات الصناعية الكويتية في سياسة الوفوراتالتكاليفية عن طريق إدارة تشكيل أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة، وتخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها.
5. وجوب تركيز الشركات الصناعية الكويتية على العملاء حيث إأنه لابد من الاهتمام بمتطلبات العملاء من ناحية الجودة، والسعر، والوقت المناسب للحصول على المنتج، وبما يتوافق مع أسلوب التكلفة المستهدفة.
6. ضرورة إقامة الندوات والمؤتمرات لنشر ثقافة محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد وبما يؤدي إلى تطبيقها بشكل كامل وللعديدمن الشركات الصناعية الكويتية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

7. ضرورة عمل دراسات مستقبلية لمقارنة نسب الفاقد وتكاليف المنتجات قبل وبعد تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجيةفي الشركات الصناعيةالتي تحولت من المحاسبة التقليدية إلى محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية:

1. باسيلي، مكرم عبدالمسيح،(2002)." *محاسبة التكاليف الأصالة والمعاصرة: المحاسبة والرقابة على عناصر التكاليف*، مصر.
2. التكريتي، إسماعيل يحيى، (2007)، *محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)*، دار الحامد للنشروالتوزيع.
3. جاريسون وي اتش، (2002)،" *المحاسبة الإدارية*"، ترجمة محمد عصمان ، دار المريخ ، السعودية.
4. الجمال ، محمد رشيد ونور الدين ، (2005). " *إدارة التكلفة لأغراض القياس والتخطيط والرقابة*" ، ط1، الإسكندرية : الدار الجامعية للطباعة والنشر.
5. جودة عبد الرءوف زغلول،(2009)، *دراسة اختباريه لمدى تكيف أساليب المحاسبة الإدارية مع متطلبات التحول إلى بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد*، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول.
6. الحديثي، رامي حكمت، وفايز البياتي،(2002) *الإدارة الصناعية اليابانية في نظام الإنتاج الآني:مقارنة مع النظم الصناعية الغربية*، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان.
7. خطاب، خطاب محمد شحاته،(2008)،" *مدى ملائمة نظام تكاليف تدفق القيمة لبيئة الأعمال المصرية: مدخل الخلو من الفاقد, دراسة ميدانية* " المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني.
8. راجحان، ميساء بنت محمود،(2002)،*"دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات*، دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة"، رسالة ماجستير، جامعة الملك عبدالعزيز، جدة، السعودية.
9. راي إتش جاريسون، إريك نورين،(2002) " *المحاسبة الإدارية* "، ترجمة ومراجعة أحمد حامد حجاج، د. محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، الرياض.
10. سامي, معروف عبد الرحيم وآخرون،"*قراءات في نظرية المحاسبة والمراجعة*"بدون ناشر.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

11. سمير,أبو الفتوح صالح،(2000)،*"المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ــ مدخل معاصر لدعم القرار في البيئة التنافسية* ", بدون ناشر.

12. السيد, عماد سيد قطب، (2010), *"التوافق والتكامل بين نظم إدارة التكلفة ونظام الإنتاج الانسيابي"*، المجلة العلمية لقطاع كلية التجارة, جامعة الأزهر, ص ص ،321- 357

13. شاهين, محمد أحمد،(2008)،*"العوامل المؤثرة في تحول الشركات إلى تطبيق منهج الترشيد ــــ دراسة ميدانية في الشركات الصناعية الكويتية* ", مجلة المحاسبة والإدارة والتامين،كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد السبعون، الجزء الأول.

14. الصغير, محمد السيد محمد،(2008) *"إطار مقترح لتحقيق التكامل بين فلسفة التوقيت المنضبط(JIT) ونظرية القيود (TOC) لأغراض خفض التكلفة وتحسين الإنجاز*، مجلة البحوث التجارية المعاصرة, جامعة سوهاج,العدد الثاني.

15. الصيرفي , محمد والمعلاق, بشير.(2002). *التخزين السلعي*. عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع.

16. عادل, طه أحمد فايد، (2009)،"*مدخل محاسبي مقترح لتكامل أسلوبي (Lean / Sigma) وبطاقة الأداء المتوازن للارتقاء بمستويي الكفاءة والجودة* (مع دراسة حالة لتقويم مناخ التطبيق)، مجلة الدراسات والبحوث التجارية،كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول.

17. عبد الدايم, صفاء، (2001), *"نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة"*، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث.

18. عبد الرحمن, عاطف,(2008) *"مخل التكلفة المستهدفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف استراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية*، المجلة العلمية – كلية التجارة, جامعة أسيوط, العدد, 28.

19. عبد الله جاد فودة،(2007) '*أسلوب الإنتاج الخالص من الهدر السريع (المقتصد)"*، 10 سبتمبر، 2007. www.umranyat.blogspot.com.

20. مرام محمود أحمد حبيب،(2009)،*"إطار مقترح لتكامل نظام التكاليف على أساس تدفق القيمة مع التحسين المستمر في بيئة الإنتاج الموجهة لتحسين الكفاءة (مع دراسة تطبيقية)"*، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإدارية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

21. المطارنة، غسان فلاح، (2008)، *متطلبات ومعوقات مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية(دراسة ميدانية)*، مجلة جامعه دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، العدد الثاني، الأردن.

22. الميتوني، محمد أحمد،(2003) *" الوفورات المتحققة من إستخدام نظام (JIT) في بيئات مختلفة"* ، مجلة الإداري – عمّان ، السنة 25 ، العدد 93 .

23. نجم ، عبود نجم (2004). *" المدخل الياباني إلى إدارة العمليات- الإستراتيجية والنظم والأساليب"*،مؤسسة الوراق، الطبعة الأولى ، عمان ، الأردن.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية

1. Abou-shady, L. and S. Woehrle,(2010)**"Using Dynamic Value Stream Mapping and Lean Accounting Box Scores To Support Lean Implementation"**. American Journal of Business Education.
2. Anderson, S. W. and K. Sedatole, (1998)" **Designing quality into products: The use of accounting data in new product development. Accounting Horizons**
3. **Anton, Merwe,(2008), "Debating the Principles: Asking Questions of Lean Accounting",Journal of Cost Management , vol.22.**
4. Atkinson, Banker, Kaplan,& Young ,(2002), **Management Accounting, 2nd Ed, The McGraw-Hill Companies**.
5. Baggaley .B,(2006),"**Using Strategic Performance Measurement to Accelerate Lean Performance",** Cost Management, Boston, Vol. 20, Issue. 1.
6. Bromwich. M, (1990), **The Case for Management Accounting: The role of accounting information for strategy in competitive markets**, Accounting Organizations and Society, 15.
7. Bromwich. M. and Bhimani, A.(1994**). Management Accounting: Pathway to Progress**, London:CIMA Publications.
8. **Brosnahan, Jan . P, (2008)," Unleash the Power of Lean Accounting" , Journal of Accountancy , July.**

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

9. Cadez.S, &Guilding. C,(2008**), An Exploratory Investigation of an Integrated Contingency Model of Strategic Management Accounting** , Accounting Organizations and Society, .
10. Chen, R. C., & C. H. Chung,(2002), **"Cause- Effect Analysis for Target Costing "**, Management Accounting Quarterly, Vol. 4. ISS. 2.
11. Chenhall, R. H., and Langfield-Smith (1998**). The Relationship Between Strategic Priorities, Management Techniques and Management Accounting: an empirical investigation using a system Approach**. Accounting organization and society, 23, 243-264
12. Chenhall, Robert H. &Langfield-Smith, Kim,(2007)**. "Multiple Perspectives of Performance Measures," European Management Journal,**Elsevier, vol. 25(4), August.
13. Dale, Billet, (2007**), "Lean Accounting: have you made the change ", RSM McGladrey,** For more information contact him at dale.billet@rsmi.com..
14. **Dekker .H, Smeth .P,(1994), The Adoption and Use of Target Costing in Dutch Listed Firms,**
15. Dugdale ,D& ,.S .Shrimpton.(1996)" **Product Costing in a JITEnvironment**" Management Accounting..

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

16. El-Dyasty, Mohamed M.(2004) , "**A Framework to Accomplish Strategic** Cost Management ".
17. Ellarm, M. Lisa.(2004**)" The Role Of Supply Management in Target Costing"** Arizona University.
18. **Garrison, Ray,(2002), "Managerial Accounting".tenth Ed. Business Publications.**
19. **Grasso , Lawrence,(2006)"Barriers to Lean Accounting" cost Management , .**
20. Grasso .L. P., (2005) **"Are ABC and RCA Accounting System Compatible with Lean Management?**", Management Accounting Quarterly, Vol. 7, Issue. 1.
21. **Horngren, C. G. Foster, S. Dater,(2006)"Cost Accounting a Managerial Emphasis" . 12th edition, Prentice Hall.**
22. **Johnson, H . Thomas,(2006)" Lean Accounting to Become Lean shed Accounting ", Cost Management.**
23. **Johnson, H . Thomas, (1996) "Implementing A Lean Management System",(productivity press).**
24. Kaplan. R,(1988), **One Cost System Isn't Enough, Harvard Business Review** , Vol 66.
25. Karuppuchamy.R,(2005)**"Comparative Analysis of Management, Accounting systems on lean Implementation",** A thesis of master.
26. Kennedy, F. A. and J. Huntzinger. (2005**). Lean accounting: Measuring and managing the value stream.Cost Management**(September/October).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

27. **Kennedy, F. A. and S.K.Widener(2008)"Article in press "Management Accounting.**
28. Kennedy. C. A., and S. Widener, (2008) **"Acontrol Frame Work Insight from Evidence on Lean Accounting"**, Management Research, Vol. 19., Iss. 4.
29. KocaKula. C., Jason. F., Browen., Joshua. W., Thomson.(2008), **"Lean Manufacturing Principles and their Application"**, Cost Management.
30. Kumar, Vikas, (2010**).”JIT Based Quality Management Concepts and Implications in Indian Context”**,International Journal of Engineering Science and Technology Vol.2(1).
31. Lopez, P. and J. Santos, (2010**)." accounting system to support process improvements:Transition to lean accounting"**.Journal of Industrial Engineering and Management.Vol. 3 Issue. 3
32. **Maskell, B. H. and B. Baggaley ,(2006)" Lean Accounting: What's It ALL About ? " , First Issue .**
33. **Maskell, B. H. and B. Baggaley ,(2004)"Practical Lean Accounting " , Quality Progress.**
34. **Maskell, B. H. and B. Baggaley,(2006)"Value Stream Management Companies", Cost Management , 2006.**
35. Maynard R., "Lean Accounting (2008**)", Financial Management,** London,

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

36. **Mehmet .C.KocAkul Ah , Jason F . Browern and Joshua W. Thomson ,(2008)"Lean Manufactoring Principles and Their Application"cost Management .**

37. Merwe, Anton van der and Thomson , Jefery,(2007)**"The lowdwon on lean Accounting"**, Strategic Finance, February.

38. Nicolini, D, (2000), **Can Target Costing and Whole Life Costing be Applied in the Construction Industry? Evidence from Two Case Studies**, British Journal of Management , Vol(11).

39. Patxi .R. de,. A., Fortuny-Santos,(2010)**"An accounting system to support process improvements: Transition to lean accounting"** Journal of Industrial Engineering and Management.

40. P ettersen, Jostein, " Defining lean production (2009): **some conceptual and practical issues "**, The TQM Journal , Vol. 21 No. 2.

41. Roslender .R, &Hart.S,(2003), **In Search of Strategic Management Accounting: Theoretical and field study perspectives**, Management Accounting Research, 14, 255-279.

42. **Ross, Maynard, (2008)" Lean Accounting",Financial Management Research.**

43. SanjeyBhasin , Peter Burcher(2006), Lean Viewed as a Philosophy , journal of Manufacturing Technology Management.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

44. Searcy D. L.,(2009)**"Developing a Lean Performance Score"**, Strategic Finance Montvale, Vol. 91., Iss. 3.

45. Shah & R. & P . T . Word ,(2003)**"LeanManufacturing Context, Practice Bundles and Performance "Journal of Operations Management ,**pp. 129-142.

46. Stojanovic D., Radojevic Z., (2006)." **Accounting Characteristics In Manufacturing". International Scientific Days.**

47. Singah& Dixit Garg ,(2001)**"JIT System: Concepts, Benefits and Motivation in Indian Industries"**International Journal Of Management and Business Studies.Vol 1, Issue 1 .

48. Thomas. J.,(2006)**"Lean Accounting : to Become Lean shed Accounting"**, Cost Management, Boston, Vol. 20, Iss. 1.

49. Tillmann.K, & Goddard .A,(2008), **Strategic Management Accounting and Sense- Making in Multination Companies**, Management Accounting Research, 19, 80- 102.

50. Womack, J.P.&D.T.Jones, (1991), **The Machine That Changed The World,**Rawson Associates, New York, NY, Available from :www.google .com.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ثالثاً: شبكة المعلومات والمواقع العالمية:

http://www3.interscience.wiley.com/cgi-bin/fulltext

http://www.journalofaccountancy.com

http://leanaccountingsummit.com/leanaccountingefined-target.pdfhttp://www.hpsinc.ca/f/artocle3.04Laseriescrreatingcourse andfoolsforleanaccounting .PDF

http://jclauson.com/msqa/sample_thesis_fall_04.pdf"

http://www.leanenterprise.org.uk/component/option.com.docman/bask.docdo/wnload/gid,so/tiemid,68

http://www.sciencedirect.com/sciencehttp://fem1.uniag.sk/mvd2006/zbornik/sekcia5/s5_radojevic_zoran_156.pdf

http://www.maskell.com/leanaccounting/subpages/leanaccounting/components/what is lean accounting. PDF

http://jclauson.com/msqa/sample_thesis_fall_04.pdf

.http://www.journalaccountancy.com

http://www.maskell.com/lean_accounting.html

المنارة للاستشارات

www.manaraa.com

الملاحق

ملحق رقم (1) : الإستبانة

استمارة إستبيان

السـيد المحترم

تحية طيبة وبعد،،

إيمانا بأهمية البحث العلمي وتأكيدا على دوره في خدمة عملية التنمية والنهوض بالواقع الإقتصادي والإجتماعي الكويتي تقوم الباحثة بإعداد رسالة ماجستير بعنوان:

" مدى توافق أساليب المحاسبة الإدارية مع مفاهيم محاسبة الإنتاج الخاليمنالفاقد في الشركات الصناعية الكويتية"

إن الهدف الرئيسي من هذا البحث هو معرفة مدى توافق أساليب المحاسبة الإدارية مع مفاهيم محاسبة الإنتاج الخاليمنالفاقد لعدد من الشركات الصناعية الرائدة في الكويت. ولغرض إكمال هذا البحث ونظرا لخبرتكم العلمية والعملية ترجو الباحثة التكرم بالإجابة على أسئلة الإستبانة المرفقة بدقة و موضوعية من أجل تحقيق أهداف البحث والخروج بنتائج وتوصيات واقعية.

وتتقدم الباحثة لكم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان على ما تقدمونه من وقت وجهد لإستيفاء بيانات هذا الإستبيان، وتؤكد الباحثة أيضا على أن جميع البيانات والآراء التي ستقدمونها ستكون محل سرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

وتفضلوا بقبول فائق الإحترام والتقدير لتعاونكم في إتمام هذا البحث العلمي

الباحثة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

يرجى وضع (√) امام الإجابة التي ترونها مناسبة لكل سؤال مما يلي:

أولاً : معلوماتعامةعنالقائمبالتعبئة:

1 - المستوىالتعليمي:

☐مؤهل جامعي ☐ماجستير

☐دبلوم عالي ☐دكتوراه

☐أخرى ، ينبغي ذكرها: .....

2 - التخصص:

☐محاسبة. ☐إدارة.

☐اقتصاد. ☐أخرى،ينبغي ذكرها : .....

3 - النشاطالذيينتميإليهفيالشركة/ المركز الوظيفي:

☐الإدارةالعليا. ☐حساباتالتكاليف.

☐الإدارةالمالية. ☐ التدقيق الداخلي

☐أخرى، ينبغي ذكرها : .....

4- سنوات الخبرة:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ثانيا: محاورالاستبيان:

HO1:"لا يوجد توافق ذات دلالة احصائية بين أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية وبين المفاهيم التي تقوم عليها محاسبة الإنتاج الخالي الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية"

.برجاءتحديددرجةموافقتكحولماإذاكانتأساليبالمحاسبةالإداريةالتقليديةتتوافقمعمحاسبةالإنتاجالخاليمنالف اقدفيشركتك:

م	العبـــــــارة	مواف قبشد ه	مواف ق	محايد	غيرموا فق	غيرموا فقبشدة
1	تركزالنظمالتقليديةعلىالجوانبالمالية فقطوإغفالالجوانبغير المالية "التشغيلية" وبالتاليلايمكنتحديدنقاطضعفالمنشأة.					
2	تتضمن النظمالتقليديةمؤشراتلقياسالجودةورضاالعميلوكلمايرت بطبعمليةالتحسينالمستمرللعمليةالإنتاجية.					
3	تساعدالنظمالتقليديةعلىتقديمالمعلوماتاللازمةلاتخاذالقر اراتالإقتصاديةمنحيثإدارةالأنشطةوالتنبؤبالأداءالمستقبلي .					
4	تحتويالنظمالتقليديةعلىأنشطةغيرمفيدة, وتتطلبكمياتضخمةمنالعملالتيلاتضيفقيمةللمنشأة.					
5	تحفزالنظمالتقليديةعلىالإنتاجبكمياتكبيرةوالاحتفاظب مستوياتكبيرةمنالمخزون.					
6	تساعدالنظمالتقليديةعلىالقياسالصحيحلتكاليفالمنتجات.					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

7	تساعدالنظمالتقليديةعلىالرقابةالفعالةعلىالتكاليف.					
8	تركزالنظمالتقليديةعلىالبيئةالداخليةفقطدونالاهتمامبال بيئـةالخارجيةمثلتعديلاتعلىالقوانينوالظروفالإقتصـــادية (محلياوعالميا).					
9	تركزالنظمالتقليديةعلىحجمالإنتاجكمســببوحيدللتكلفةو عدمالاهتمامبتعددمسبباتالتكلفة(محركاتالتكلفة).					
10	تتجاهلالنظمالتقليديةتكاليفالجودةوتقديمالتقاريربها.					
11	تهتمالنظمالتقليديةبتحليلوقياســالتكلفةخلالدورةحياةال منتج.					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Ho2:" لاتوجد متطلبات وتعديلات يجب على الشركة عملها على النظم الداخلية إذا تم التحول إلى محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية".برجاء تحديد وجهة نظركمودرجة موافقتكمحولالتعديلاتالتالية:

	العبارة	موافقبشدة	موافق	محايد	غيرموافق	غيرموافق بشده
1	يتمتعديلعملية تخصيصالتكاليفالصناعية غيرالمباشرة.					
2	لابدمنتعديلعملية الرقابة وقياسالأداء.					
3	هناكاهتمامبالمقاييسالتيتظهرالفاقدوتحسينالاستخداماللمواردوتخفيضالوقتفيالتشغيلالداخليللمصنع.					
4	يوجدمناخلتحفيزالمواردالبشرية ونشرثقافة محاسبة الإنتاجالخاليمنالفاقدبينمختلفالأنشطة الرئيسية والمساعدة الداعمة لها.					
5	تدعيمنظمالاتصالالاستراتيجيونشرالسياسات.					
6	التركيزعلىتحليلالنشاطوانعكاسذلكعلىهيكلالتكلفة.					
7	دعمخفضتكلفة المنتجمنخلالقياسالأداءوالرقابة والتغذية الراجعة.					
8	التخليعننظامالتكاليفالمعيارية.					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

9	دعممقاييسالأداءالتشغيليةوتطبيقسياسةالثوابوالعقاب.					
10	التأكيدعلىأداوتالرقابةالاجتماعيةوالرقابةاللازمةلتوجيهالسلوك.					
11	دعمعمليةالتحسينالمستمر.					
12	دعمالادارةالمرئية(إدارةالاحداثاليوميةفيزمانومكانوقوعها)					
13	تقومالشركةبوضعمخططتدفقالأنشطةالمختلفةوالوقتاللازملكلنشاط.					
14	تعملالشركةعلىتحديدالأنشطةوتقسمهاإلىأنشطةتضيفقيمةللمنتجوأنشطةلاتضيفقيمةللمنتج.					
15	التخلصمنالعيوبفيالمنتجات،وتقليل نسب الهدر في العملية الإنتاجية					
16	العملعلىتخفيضالمخزونالراكدوالناتجعنسوءتخطيطالاحتياجاتمنالمواد الأولية.					
17	تعملالشركةعلىتخفيضوالحدمنالانشطةالتيلاتضيفقيمةللمنتجمثلتكاليفالتخزينوالمناولة.					
18	التخلصمنوقتالإنتظارالذييقضيهالعاملوهوينتظرالماكينةلتنتهيمنتشغيلجزءما					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Ho3: " لا يوجد توافق ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وبين المفاهيم التي تقوم عليها محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية"،منوجهةنظركيرجى بيان درجةموافقتكحولأهميةدعمأساليبالمحاسبةالإداريةالإستراتيجيةللتحولإلىالمحاسبةعنالإنتاجالخاليمنالفاقد:

م	العبارة	موافقبشدة	موافق	محايد	غيرموافق	غيرموافق بشدة
1	تساعدأساليبالمحاسبةالإداريةالإستراتيجيةعلىزيادةالمرونهالإنتاجيةوالتحسينالمستمرلعملياتالشركة.					
2	تساهمأساليبالمحاسبةالإداريةالإستراتيجيةفيوضعالخططوالسياساتالعامةللشركة.					
3	تستخدمأساليبالمحاسبةالإداريةالإستراتيجيةفي تقليلتكاليفالاحتفاظبالمخزون.					
4	تستخدمالشركةأساليبالمحاسبةالإداريةالإستراتيجيةفيعمليةالتخطيطوالرقابةللإنتاج.					
5	تساهم أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في زيادة ربحية الشركات الصناعية الكويتية					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Ho3-1:"لا يوجد توافق ذات دلالة إحصائية بين نظام تكاليف تدفق القيمة وبين المفاهيم التي تقوم عليها محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد في الشركات الصناعية الكويتية"

م	العبارة	موافقبشدة	موافق	محايد	غيرموافق	غيرموافق بشدة
أ	يدعمنظامتكاليف تدفقالقيمةتطبيقمحاسبةالإنتاجالخاليمنالفاقدمنخلال:					
1	يعدنظامتكاليف تدفقالقيمةأداةإداريةتتعامل مع نظام الرقابةالإداريةمتكاملحيثيتمدمجمواردالمنشأةوعملياتهامعاًلتحقيقأهدافالمنشأة.					
2	يهدفنظامتكاليف تدفقالقيمةإلىتعزيزومساندةخلقالقيمةلحملةالأسهموبمالايتعارضمعأصحابالمصالحالأخرى.					
3	يهدفنظامتدفقالقيمةإلىتوليدصافيقيمةمتزايدةمنخلالالتخصيصالكفءللمواردالموجودةوتوجيههاإلىالاستثماراتذاتالقيمةالمرتفعة.					
4	يتكاملنظامتكاليف تدفقالقيمةمعالأدوات الحديثة لإدارة التكلفة التيتتبناهاالمحاسبةالإداريةضمنبيئةالتصنيعالحديثة.					
5	يساعدنظامتكاليف تدفقالقيمةإدارةشركتكعلىاتخاذالقراراتالاقتصاديةالملائمة.					
6	يهدفنظامتكاليف تدفقالقيمة إلى تحديدالاستراتيجياتوكيفيةانجازهامماييؤديإلىخلقالقيمة حيثأن القيمةأداة هامة لقياسالأداء.					
7	يهدفنظامتكاليف تدفقالقيمةعلىتبنيالعملياتالإداريةوأنظمةالمعلوماتالتيتساعد علىتخصيصالمواردالمتاحةواستخدامهابكفاءةوفعالية.					
8	يهدفنظامتكاليف تدفقالقيمةإلىتصميمأنظمةقياسالأداءوربط الحوافز بالأداء.					
9	يساهمأسلوبإدارةتكاليفتدفقالقيمة في تطبيقالمحاسبةعنالإنتاجالخاليمنالفاقد من خلالتوفيرمعلوماتتكاليفيةمفيدةلمجموعاتالمنتجات،تبدأمنخلالعمليةالتجميعحتىتسلمهللعميل.					

Ho3-2:" لا يوجد توافق ذات دلالة إحصائية بين مدخل التكلفة المستهدفة وبين المفاهيم التي تقوم عليها محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد" :

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

م	العبارة	موافقبشدة	موافق	محايد	غيرموافق	غيرموافقبشدة
ب	يدعممدخل التكلفةالمستهدفة (TC)تطبيقالمحاسبةعنالإنتاجالخاليمنالفاقدمنخلال:					
1	تحقيقالكثيرمنالوفوراتالتكاليفيةعنطريقإدارةتشكيلةأنشطةسلسلةالقيمةالخاصةبالمنشأة.					
2	يعملمدخلالتكلفةالمستهدفةعلىتنميةروحالفريقمن مختلف المستويات الإدارية بالشركة وخصوصاً بين أنشطة البيع و الإنتاج و الشراء					
3	دعمعمليةتخفيضالتكلفةمنخلالمرحلتيتصميموتطويرالمنتج.					
4	التحسينالمستمروالخفضالدائمللتكلفةفي جميع مراحل العملية الإنتاجية.					
5	يؤدىإتباعمدخلالتكلفةالمستهدفةإلىتقديممنتجاتأوخدماتمرغوبةمنقبلالعميلويساهم في تحقيق أرباح للشركة.					
6	يؤديمدخلالتكلفةالمستهدفةعلىتخفيضالتكاليفقبلحدوثهاأيأثناءمرحلةالتصميملصعوبةالتأثيرعلىالتكلفةبعدحدوثها.					
7	يتمالتركيزوفقمدخلالتكلفةالمستهدفةعلىالعملاءحيثأنهلابدمنالاهتمامبمتطلباتالعملاءمنناحيةالجودة،والسعر،والوقتالمناسبللحصولعلىالمنتج.					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Ho3-3:"لا يوجد توافق ذات دلالة إحصائية بين نظام الإنتاج الفوري وبين مفاهيم محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد".

م	العبارة	موافقبشدة	موافق	محايد	غيرموافق	غيرموافقبشدة
ج	يدعمنظامالإنتاجفيالوقتالمحدد(JIT)تطبيقمحاسبةالإنتاجالخاليمنالفاقدمنخلال:					
1	استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للشركة عموماً والنشاط الإنتاجي خصوصاً.					
2	التخلص من أعباء التوقف والأعطال والهدر بالإنتاج.					
3	الإنتاج المتجانس ذو المواصفات الموحدة والتسليم في وقت الطلب.					
4	الوصول بالمخزون إلى أدنى حد ممكن بهدف تخفيض تكاليف التخزين إلى المستوى الصفري.					
5	تناسق حجم الموارد المتاحة بالتوافق مع المتطلبات التشغيلية.					
6	خفض زمن التشغيل.					
7	تنظيم تدفق الموارد والمنتجات داخل العملية الإنتاجية.					
8	إعادة هندسة عمليات الإنتاج دورياً.					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ملحق رقم (2) : قائمة بأسماء محكمي الإستبانة

أسماء محكمي الإستبانة

1- الأستاذ الدكتور/ زياد السعيدات	**رئيس قسم المحاسبة بجامعة عمان العربيه**
2- الأستاذ الدكتور/هيثم العبادي	**أستاذ محاسبة بجامعة عمان العربية**
3- الأستاذ الدكتور/مجيد سليم	**أستاذ محاسبة بجامعة عمان العربية**
4-الأستاذ الدكتور/ محمد شبيطة	**أستاذ محاسبة بجامعة عمان العربية**

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ملحق رقم (3) : التحليل الإحصائي

Frequency Table

المستوى التعليمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	مؤهل جامعي	18	41,9	41,9	41,9
	ماجستير	14	32,6	32,6	74,4
	دبلوم عالي	4	9,3	9,3	83,7
	دكتوراه	7	16,3	16,3	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

التخصص

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسبة	15	34,9	34,9	34,9
	إدارة	16	37,2	37,2	72,1
	اقتصاد	7	16,3	16,3	88,4
	نظم معلومات إدارية	5	11,6	11,6	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

المركز الوظيفي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	الإدارة العليا	15	34,9	34,9	34,9
	حسابات التكاليف	11	25,6	25,6	60,5
	الإدارة المالية	12	27,9	27,9	88,4
	التدقيق الداخلي	5	11,6	11,6	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

سنوات الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من ثلاث سنوات	7	16,3	16,3	16,3
	من 3 إلى أقل من 5 سنوات	9	20,9	20,9	37,2
	ن 5 إلى أقل من 01 سنوات	14	32,6	32,6	69,8
	من 01 إلى 51 سنة	11	25,6	25,6	95,3
	أكثر من 51 سنة	2	4,7	4,7	100,0
	Total	43	100,0	100,0	

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
DIM1	43	3,1057	,64096
DIM2	43	3,6460	,52969
DIM3	43	3,8791	,68053
DIM4	43	3,8165	,81429
DIM5	43	3,7807	,88082
DIM6	43	3,7529	,90899
TOTAL	43	3,7137	,45489
Valid N (listwise)	43		

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
A1	43	4,1860	1,09666
A2	43	2,7442	1,52897
A3	43	3,0000	1,52753
A4	43	3,2558	1,29271
A5	43	3,0698	1,22271
A6	43	3,0233	1,43905
A7	43	3,0233	1,43905
A8	43	2,3488	1,55661
A9	43	2,6744	1,44290
A10	43	3,3256	1,30422
A11	43	3,5116	1,24158
DIM1	43	3,1057	,64096
Valid N (listwise)	43		

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
B1	43	4,4186	1,72147
B2	43	3,6977	1,01266
B3	43	3,8140	1,11816
B4	43	3,1860	1,09666
B5	43	3,4884	1,45360
B6	43	3,5814	1,88013
B7	43	3,5349	1,38614
B8	43	3,3721	1,23488
B9	43	3,3488	,99723
B10	43	3,3256	1,10671
B11	43	3,5581	1,24024
B12	43	3,5814	1,19985
B13	43	3,9302	1,03269
B14	43	3,6279	1,19569
B15	43	3,9302	1,07781
B16	43	3,7442	1,91601
B17	43	3,8140	1,36723
B18	43	3,6744	1,50746
DIM2	43	3,6460	,52969
Valid N (listwise)	43		

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
C1	43	4,2093	1,10320
C2	43	3,9302	1,05549
C3	43	3,7674	1,08753
C4	43	3,6977	1,08089
C5	43	3,7907	1,05916
DIM3	43	3,8791	,68053
Valid N (listwise)	43		

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
D1	43	3,7442	1,19708
D2	43	3,6279	1,09160
D3	43	3,4651	1,29741
D4	43	4,6512	4,21948
D5	43	3,6512	1,13145
D6	43	4,0698	3,15772
D7	43	4,1163	3,06446
D8	43	3,5581	1,18125
D9	43	3,4651	1,22180
DIM4	43	3,8165	,81429
Valid N (listwise)	43		

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
E1	43	3,4419	1,20124
E2	43	3,7907	1,22587
E3	43	4,0000	1,60357
E4	43	4,0233	1,18499
E5	43	3,7442	1,17702
E6	43	3,7209	1,07627
E7	43	3,7442	1,13585
DIM5	43	3,7807	,88082
Valid N (listwise)	43		

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
F1	43	3,8605	1,01375
F2	43	4,4884	4,27825
F3	43	3,4884	1,31606
F4	43	3,7442	1,00221
F5	43	3,6047	1,04971
F6	43	3,6512	1,25136
F7	43	3,4419	1,24024
F8	43	3,7442	1,19708
DIM6	43	3,7529	,90899
Valid N (listwise)	43		

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
DIM1	43	3,1057	,64096	,09775
DIM2	43	3,6460	,52969	,08078
DIM3	43	3,8791	,68053	,10378
DIM4	43	3,8165	,81429	,12418
DIM5	43	3,7807	,88082	,13432
DIM6	43	3,7529	,90899	,13862
TOTAL	43	3,7137	,45489	,06937

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
DIM1	1,081	42	,286	,1057	-,0916	,3030
DIM2	7,997	42	,000	,6460	,4830	,8090
DIM3	8,471	42	,000	,8791	,6696	1,0885
DIM4	6,576	42	,000	,8165	,5659	1,0671
DIM5	5,812	42	,000	,7807	,5097	1,0518
DIM6	5,431	42	,000	,7529	,4732	1,0327
TOTAL	10,288	42	,000	,7137	,5737	,8537

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com