



تحسين المعلومات الكفوية في ظل مدخل محاسبة ترشيد الفاقد

إسماعيل عباس منهل^{a*} ، حيدر عطا زبين^b ، ناطق جبار سالم^c
جامعة واسط / كلية الإدارة والاقتصاد

الملخص

تهدف الدراسة الحالية الى دراسة ملائمة المعلومات الكفوية مع المتطلبات الحديثة للتصنيع وانعكاس ذلك على فاعلية التصنيع المرشد فضلاً عن التعرف على اهم الانتقادات الموجهة الى نظام المحاسبة التقليدي وبالتالي تطوير وتحسين المعلومات الكفوية ومدى ملائمتها لبيئة الاعمال المعاصرة، حيث يستند البحث الى فرض رئيس مفاده ان استعمال مدخل محاسبة ترشيد الفاقد يمكن ان يؤدي الى تحسين المعلومات الكفوية من خلال توافر المعلومات المهمة للإدارة لمواكبة بيئة التصنيع المعاصرة، وقد تم تصميم استبانة مكونة من ١٤ سؤال تم توجيهها الى مجتمع الدراسة والمتكون من الأكاديميين المتخصصين والعاملين في مجال المحاسبة والإدارة في الوحدات الإقتصادية العراقية لتوضيح الجانب التطبيقي الخاص بالبحث وقد توصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات لعل ابرزها ان تطبيق اسلوب محاسبة ترشيد الفاقد يسهم في احتساب تكاليف المنتجات من منظور تدفق او مسار القيمة لكل منتج ، وقد أوصى البحث بانه على الوحدات الاقتصادية العمل على تخفيض الهدر والفاقد والعمل على دراسة وتحليل اسبابه وتقديم الحلول والمعالجات التي تجنب الوحدة الاقتصادية حدوث ذلك الاسراف والفاقد.

معلومات المقالة

تاريخ البحث
الاستلام: ٢٠١٩/٩/١٧
تاريخ التعديل: ٢٠١٩/١٠/٢٠
قبول النشر: ٢٠٢٠/١٠/٢١
متوفر على الأترنت: ٢٠٢٠/٦/٣٠

الكلمات المفتاحية:
محاسبة ترشيد الفاقد
المعلومات الكفوية
تيار القيمة
التصنيع المرشد
الهدر

Improving cost information under of lean accounting approach

Ismael Abbas abu_Ragheef ^{*a} , Haider Atta Zbain ^b , Natiq Jabbar Salim ^c
Wasit University, College of Management and Economics

Abstract

The current study aims to investigate the relevance of cost information with modern requirements for industrialization and its reflection on the effectiveness of lean manufacturing. In addition to identifying the most important criticisms directed to the traditional accounting system and thus the development and improvement of cost information and its relevance for the modern business environment. The research is based on a major hypothesis that the use of lean accounting approach can lead to an improvement of cost information through the availability of important information for management to keep pace with the modern manufacturing environment. A questionnaire consisting of 14 questions has been designed and directed to the study community consisting of academic specialists and workers in the field of accounting and management in the Iraqi economic entities to clarify the application side of the research. The research has reached a set of conclusions, perhaps the most prominent of which is that the application of lean accounting approach contributes to calculating the costs of products from the perspective of flow or value path for each product. The research recommended that the economic units should work to reduce waste and losing, and study and analyze its causes and provide solutions and remedies that avoid the economic unit the occurring of extravagance and waste.

Keyword: Lean accounting, Information costing, Value stream.

* Corresponding author : E-mail addresses : haider_ata2006@yahoo.com.

المقدمة

✓ دراسة مدى ملائمة المعلومات الكفوية مع المتطلبات الحديثة للتصنيع وانعكاس ذلك على فاعلية التصنيع المرشد في ظل مدخل محاسبة ترشيد الفاقد.

✓ التعرف على اهم الانتقادات الموجهة الى نظام المحاسبة التقليدي.

✓ تطوير وتحسين المعلومات الكفوية ومدى ملائمتها لبيئة الاعمال المعاصرة .

أهمية البحث

ان التغيرات المتزايدة والمستمرة في بيئة الاعمال الحالية فضلا عن زيادة حدة المنافسة بين الوحدات الإقتصادية والتي لم يصاحبها أي تطور يماثل لتلك التغيرات في الأساليب التي يستخدمها نظام المحاسبة التقليدي لذلك ينبغي الاهتمام بتحسين المعلومات الكفوية وزيادة فاعليتها في ظل المتغيرات الجديدة المتمثلة بمدخل محاسبة ترشيد الفاقد حتى لا يتم الإفصاح عن اية معلومات غير ملائمة لمتخذي القرار.

فرضية البحث

يستند البحث الى فرض رئيس مفاده ان استعمال مدخل محاسبة ترشيد الفاقد يمكن ان يؤدي الى تحسين المعلومات الكفوية من خلال توافر المعلومات المهمة للإدارة لمواكبة بيئة التصنيع المعاصرة .

أسلوب البحث

اعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي لتغطية الجانب النظري لموضوع البحث ، وذلك بالاطلاع على الكتب والدوريات المتعلقة بالموضوع، وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لتوضيح العلاقة بين متغيرات البحث من خلال تصميم استبانة لتجميع البيانات اللازمة والتي تنسجم مع مشكلة الدراسة وأهدافها بحيث يمكن تفريغ محتوياتها وتحليلها باستخدام اساليب احصائية مناسبة

مصادر جمع المعلومات

لقد استخدم الباحث اغلب الدراسات السابقة والمصادر والمراجع لجمع البيانات الثانوية في تعزيز الاطار النظري للبحث وكذلك استمارة الاستبانة لجمع البيانات المتعلقة بالجانب العملي للبحث.

نظراً لاحتدام المنافسة بين الوحدات الإقتصادية نتيجة للتغيرات في البيئة المعاصرة وما تبعها من تغيرات في أنظمة التصنيع التقليدي والواسع والمرشد وزيادة درجة التنوع في المنتجات وقصر دورة حياة المنتج لذلك عملت معظم الوحدات الإقتصادية في البحث عن اساليب جديدة تمكنها من البقاء في سوق المنافسة وقد صاحب هذا التغييرات تطورات هائلة في الفكر الإداري من جانب، ومن جانب اخر فان أنظمة المحاسبة التقليدي قد تعرض الى انتقادات عديدة على سبيل المثال تكون طريقة ارسال المعلومات من الادارة العليا الى المدراء وليس على اساس متواز بين المدراء فضلاً عن ان عمليات التصنيع معقدة وغير مرشدة وليست لها اية قيمة وتتطلب اوقات كبيرة من العمل، لذا ينبغي على الوحدات الإقتصادية ان تقوم بدور مناهض للاستراتيجيات في بيئة التصنيع المتطورة وتحسين الجودة من اجل الدخول في عالم المنافسة والمحافظة على حصة الوحدة الإقتصادية في السوق لذا من المفترض عليها ان تعي متطلبات زبائنها واحتياجاتهم وتصميم العمليات التي تناسب تطلعاتهم وتتماشى مع ادواقهم لكي تتماشى مع الاستراتيجيات الإدارية الجديدة ، ومما تقدم يمكن استعراض منهجية البحث بالشكل التالي:

منهجية البحث

مشكلة البحث

ان اغلب الوحدات الإقتصادية تنظر إلى المعلومات الكفوية على أنها غير قادرة على تلبية متطلباتها أو أنها لا تتلائم مع أساليب التصنيع الحديثة، والتي ينظر إليها على أنها غير كافية في تحديد التكاليف بصورة عادلة، وان هذه الأساليب توفر عمليات معقدة وتتطلب مقدار من الأنشطة التي قد لا تضيف قيمة للمنتجات، وبناءً على ما تقدم فإن مشكلة البحث تتمثل في التساؤلات التالية:

✓ ما مستوى تطبيق محاسبة ترشيد الفاقد في الوحدات الإقتصادية العراقية؟

✓ هل ان أنظمة التكاليف التقليدية تنتج المعلومات التكاليفية الملائمة لبيئة التصنيع الحديثة؟

✓ ما مستوى تأثير محاسبة ترشيد الفاقد في توليد معلومات كفوية اكثر ملائمة لبيئة التصنيع الحديثة؟

هدف البحث

يسعى البحث الى تحقيق عدة اهداف لعل ابرزها:

الاطار النظري

ما هية مدخل محاسبة ترشيد الفاقد

اولاً: مفهوم مدخل ترشيد الفاقد

تتصف بيئة الأعمال الحديثة بالتطور السريع والتقدم التكنولوجي المستمر، مما أدى الى تعقيد إدارة الوحدات الإقتصادية وخصوصاً في مجال اتخاذ القرارات الادارية مما دفع تلك الوحدات البحث عن أفضل الأساليب الإنتاجية والإدارية والمُحاسبية، وتتطلب مسألة تحديد أفضل تلك الاساليب تحليل كل أسلوب منها وتحديد مدى ملائمتها للوحدة الإقتصادية في ظل مجموعة من العوامل البيئية الداخليّة والخارجية التي تعمل على اساسها الوحدات الإقتصادية، ومن امثلة العوامل الداخلية حجم الوحدة وثقافتها وتطورها ومدى استعداد المدراء والعاملين بها لقبول افكار جديدة؛ اما العوامل الخارجية فتتمثل بمستوى المنافسة وثقافة المجتمع والمستوى التكنولوجي ، اذ يعرف ترشيد الفاقد بأنه منهج يتضمن مجموعة من الاجراءات التي تهدف إلى استنباع الأنشطة غير المضيفة للقيمة واستنباع الفاقد والضياع وتخفيض التكاليف وتبسيط عمليات الانتاج وإضافة قيمة للزبائن وتحقيق مزايا تنافسية للوحدات الإقتصادية. ويقترح معهد المحاسبين الإداريين من اجل تقديم منتج بأفضل جودة ممكنة وبأقل تكلفة ممكن فضلاً عن الالتزام التام بمواعيد التسليم تطبيق مدخل الترشيده، الذي يعتمد على تطوير أداء الوحدات الإقتصادية من خلال تحسين كفاءة الآلات والعمليات الإنتاجية الامر الذي يؤدي إلى تخفيض الزمن الكلي للصيانة باستخدام مفهوم التصنيع المرشد، وتحقيق تكامل جهود العاملين (المشهوراي، ٢٠١٥: ٢٠). وقد قدم الفكر المحاسبي العديد من التعريفات لمحاسبة ترشيد الفاقد فقد عرفت "على انها نظام اداري يهدف الى تحسين الاداء من خلال التركيز على الوسائل والمسببات وليس النتائج والغايات، فتحسين الاداء يجب ان لا يكون من خلال تحسين النتائج المالية فقط، وانما من خلال الالتزام بالمبادئ الصحيحة التي تقوم عليها بيئة الانتاج الخالي من الفاقد (Johnson and Thomas,2006: 7) .

كما عرفت من قبل Shah and Wond محاسبة الترشيده "على انها مدخل متعدد الابعاد يتضمن مجموعة متنوعة ومتكاملة من الاساليب والنظم والادوات التي تتفاعل معاً لخلق نظاماً يتسم بالمرونة والفاعلية ويقدم منتجاً يحقق اقصى قيمة ممكنة للزبون (Shah and Wond,2003: 129). ومن منظور استراتيجي عرفت محاسبة الترشيده "على انها نظام متكامل للغاية تدعم بشكل اساسي استراتيجية تمايز المنتج والتي تختلف بشكل واضح عن استراتيجية قيادة الكلفة ويتضمن بالضرورة العديد من عمليات التصنيع النقية حيث ان المرونة في

الاستجابة السريعة لاحتياجات الزبائن هي السمة المميزة لهذا المدخل (Kennedy and Winder,2008: 304).

ثانياً: اهداف محاسبة ترشيد الفاقد

تتمثل اهداف محاسبة ترشيد الفاقد بالاتي (منصور، ٢٠١٣: ١٠٣-١٠٤) :-

١. تحسين الجودة من اجل الدخول في عالم المنافسة والمحافظة على حصة الوحدة الإقتصادية في السوق لذا على الوحدات الإقتصادية ان تعي متطلبات زبائنها واحتياجاتهم وتصميم العمليات التي تناسب تطلعاتهم وتتماشى مع ادواقهم.

٢. التخلص من نواحي الفاقد الى اقصى حد ممكن والتخلص من جميع العمليات التي لا تضيف قيمة للمنتج مع الاستفادة القصوى من الموارد المادية والبشرية.

٣. توفير الوقت وتقليل التكلفة وتقليص الهدر بطرق اكثر فاعلية.

٤. تخفيض التكلفة الاجمالية للانتاج وعدم تخزين المنتجات والاسراع في تسليمها للزبائن.

٥. بناء علاقات طويلة الامد مع الموردين والمحافظة عليها.

٦. زيادة القيمة المضافة لراس المال العامل بالنسبة للمشروعات الجديدة.

٧. تخفيض الاحتياجات المادية المستخدمة في مناطق العمل.

وبناءً على ما تقدم اعلاه يتبين ان محاسبة ترشيد الفاقد تمثل استراتيجية محاسبية وادارية تركز على كفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية من خلال رفع مستوى الأداء فضلاً عن التحسين المستمر والحد من الفاقد لتلك العمليات التي تقوم بها الوحدات الإقتصادية بدءاً من المجهز وانتهاءً بالزبون .

ثالثاً : اوجه الاختلاف بين محاسبة ترشيد الفاقد والمحاسبة التقليدية

سرعان ما اصبح واضحاً ان نظام المحاسبة التقليدية ما هو الا نشاط مضاد للترشيده وكما مبين ادناه (عمار، ٢٠١٥: ٦٥) :-

١. يوجد بها عمليات معقدة وغير مرشدة وليست لها اية قيمة فضلاً عن انها تتطلب اوقات كبيرة من العمل.

٢. توفر مقاييس وتقارير مثل كفاءة العمل وتخصيص النفقات العامة التي تنفق بمقادير كبيرة بسبب انها مصممة لخدمة الانتاج والمخزون الكبير وهذا يتطلب المزيد من الجهد والوقت .

٣. ليس لديها وسيلة جيدة للتعرف على الأثر المالية للتحسينات التي تحدث في جميع أنحاء الوحدة الإقتصادية.
٤. تستخدم تكاليف الإنتاج المعيارية وقد اثبتت اغلب الدراسات الحديثة ان التكاليف المعيارية تكون مضللة
٥. عند اتخاذ القرارات المتعلقة بتسعير والربحية والتوريد وقرارات الصنع او الشراء وترشيد الإنتاج.
- مما تقدم اعلاه يتبين ان هناك قصوراً واضحاً في التقارير المالية وفقاً لمفهوم المحاسبة التقليدية في تقديم معلومات تفيد متخذي القرار في الوقت الانبي .
- والجدول (١) يبين اهم اوجه الاختلاف بين المحاسبة التقليدية ومحاسبة ترشيد الفاقد.

جدول (١) الاختلاف بين المحاسبة التقليدية ومحاسبة ترشيد الفاقد

المحاسبة التقليدية	محاسبة ترشيد الفاقد
ارتفاع حجم الانتاج في المخزن لان الانتاج نمطي	انخفاض حجم الانتاج في المخزن وذلك لان الانتاج يتم حسب رغبة الزبون
طول دورة حياة المنتج	قصر دورة حياة المنتج
يتم اصدار التقارير بعد فوات الاوان لتكون ذات قيمة	يتم اصدار التقارير في الوقت المناسب وبشكل مبسط
يتطلب الامر انظمة تفصيلية لدعم تقييم المخزون والمواد الخام لان حجم الانتاج كبير جداً	ليس هناك حاجة لتتبع المواد بشكل تفصيلي وذلك انخفاض حجم الانتاج في المخزن
الاساس المستخدم في تخصيص التكاليف غير المباشرة (ساعات العمل المباشر)	الاساس المستخدم في تخصيص التكاليف غير المباشرة (تدفق القيمة)
يتم الاعتماد على التكاليف المعيارية	لا يتم الاعتماد على التكاليف المعيارية بسبب تعدد انماط المنتجات
يكون هدف التكلفة هو المنتج	يكون هدف التكلفة هو تدفق القيمة
تستخدم اسلوب التحليل التفاضلي في اتخاذ القرارات	تستخدم اسلوب كايزن في اتخاذ القرارات
تكون بيئة الاعمال مستقرة والانتاج كبير	تكون بيئة الاعمال تنافسية ومتغيرة
تكون طريقة ارسال المعلومات من الادارة العليا الى المدراء	تكون طريقة ارسال المعلومات بشكل متوازي بين المدراء

المصدر: الصمادي، ايهاب محمود، ٢٠١٥ " أثر تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقية على تخفيض التكاليف الإنتاجية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية : دراسة تطبيقية "، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة جرش، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، الأردن، ص ٢٢ .

رابعاً : مبادئ محاسبة ترشيد الفاقد

القيمة يحدد من قبل الزبون باعتبارها صاحب الحق الاول في تعيين قيمة السلع والخدمات وان قيمة تلك السلع يجب ان تكون اعلى من القيمة من وجهة النظر الشخصية للزبون والتي تم تحديدها على اساس جودة المنتج وكفاءته ومظهره العام واستجابته للطموحات الداخلية وغيرها من الملامح والخصائص التي تقابل حاجات الزبون التي ينشدها من وراء اقتناء المنتج او الحصول على الخدمة، وبجانب مفهوم القيمة من وجهة نظر الزبون هناك ايضا مفهوم القيمة من وجهة نظر العمليات التشغيلية التي تكون المنتج وبالتالي خلق قيمته ومن ثم فان القيمة

اتفقت اغلب الدراسات على عدد من المبادئ لمحاسبة ترشيد الفاقد لعل ابرزها (Grasso,2005: 18)، (زغلول، ٢٠٠٨: ١٤-١٨):

١. تعريف القيمة وتعيين مسار تدفقها

يمثل تعظيم الحد الأقصى للقيمة المقدمة للزبون الهدف النهائي لبيئة الإنتاج في ظل محاسبة ترشيد الفاقد حيث ان تحديد

- أ. تخفيض تكاليف المخزون.
- ب. ارتفاع كبير في التدفقات النقدية.
- ج. تعزيز المزايا التنافسية من خلال الاستجابة المثلى للزبون.
- د. خلق مرونة عالية لمقابلة متطلبات الزبون .
- هـ. خلق طاقة فائضة يمكن تستخدم في توفير المزيد من المرونة لمقابلة الاحتياجات التي يرغبها الزبون.

اذ يعني مصطلح تدفقات القيمة جميع الانشطة التي يجب القيام بها للوصول الى القيمة المرغوب بها من قبل الزبائن، حيث تقسم هذه الانشطة الى الحصول على طلبات الزبائن وانشطة الانتاج وانشطة التخزين وانشطة التسليم والتوريد وتصميم المنتجات (Woehrlé and Abou-Shady, 2010:835) والشكل التالي يوضح ذلك .

التي تضيفها العمليات التشغيلية تتبع من النظر الى هذه العملية كوحدة واحدة بحيث ان بداية العملية تفي باحتياجات نهاية العملية وذلك فيما يتعلق بكل من مستوى الجودة ودقة التوقيت ، وهناك ايضا مفهوم القيمة من وجهة نظر المستثمر او حامل السهم والتي تمثل نقطة الانطلاق الاساسية حيث ان وجود الوحدة الإقتصادية في بيئة الاعمال المرشدة مرتبط أساساً بمدى تحقيق القيمة لحملة الاسهم.

٢. خرائط مجرى القيمة

تعمل بيئة الانتاج الخالي من الفاقد في سياق هيكل تنظيمي يقوم على اساس وحدات تنظيمية يطلق عليها مسارات تدفق القيمة والذي يتضمن عمليات التشغيل التي يتم تاديتها، والتي يتم بموجبها تحويل الامر المستلم من الزبون الى سلعة او خدمة يتم ايصالها في الوقت المحدد لذات الزبون، ولا شك ان ازالة العوائق التي تاخر انسياب المنتج بسرعة اثناء عمليات التشغيل عبر مسارات تيار القيمة تهدف الى سرعة مقابلة طلبات الزبائن وليس بهدف بناء المخزون، لذلك فان هذا الامر سيؤدي الى تحسين الارباح من خلال الاتي (Maynard, 2008: 44) :-

شكل (١) تدفق القيمة لشركة تويوتا



Source: <http://www.toyota.com>.

بالمخزون بمختلف انواعه الى انى حد ممكن (الجندي، ٢٠١١: ٣٢-٣٣).

٤. تمكين العاملين

ان تاهيل العنصر البشري يعتبر احد المبادئ المهمة التي تقوم عليها محاسبة ترشيد الفاقد من اجل مواجهة المشاكل والتعرف على اسبابها وفهمها، فلا يوجد وقت كافي من اجل الحصول على تصريح من المستويات الادارية العليا بالتصرف، فالعاملين يجب ان تكون لديهم القدرة على مواجهة المشاكل وهذا لا يكون الا بتفويض الصلاحيات للعاملين وتمكينهم من اجل اتخاذ القرارات المناسبة والتعرف على الاخطاء وتحديد اسبابها وسبل معالجتها والتأكد من عدم تكرارها مستقبلاً لذلك يجب على الوحدات الاقتصادية الاستماع لكافة الافكار المطروحة من قبل

٣. نظامي السحب والدفع

تتمثل فكرة نظام الجذب على ان المرحلة الاخيرة للانتاج ترسل اشارة الى نقطة الانتاج السابقة بكمية المواد او الوحدات اللازمة بالضبط لجميع المنتجات خلال الساعات القادمة، حيث ان هذه الكمية من المواد او الوحدات هي التي يتم توفيرها فقط وبفلس هذه الاشارة ترسل للخلف لكل نقطة انتاج سابقة وبشكل يحافظ على تدفق وانسياب المنتجات بسهولة ويسر وبدون مخزون عند اية نقطة، وبالنتيجة تتجاوب جميع نقاط الانتاج مع السحب او الجذب الذي تحدثه المرحلة الاخيرة للانتاج والتي بدورها تتجاوب مع طلبات الزبائن. لذلك يعد هذا النظام وسيلة اتصال بين مراحل الانتاج المختلفة والتي تهدف بالوصول

زمن الانتاج = زمن التشغيل + زمن التفتيش + زمن الانتظار
 وقد اكدت اغلب الدراسات ان النشاط الذي يضيف قيمة من بين تلك الانشطة هو زمن التشغيل ولذلك يجب تقليص الانشطة الاخرى الى ادنى حد ممكن (Bralla, 2007:1-2) .

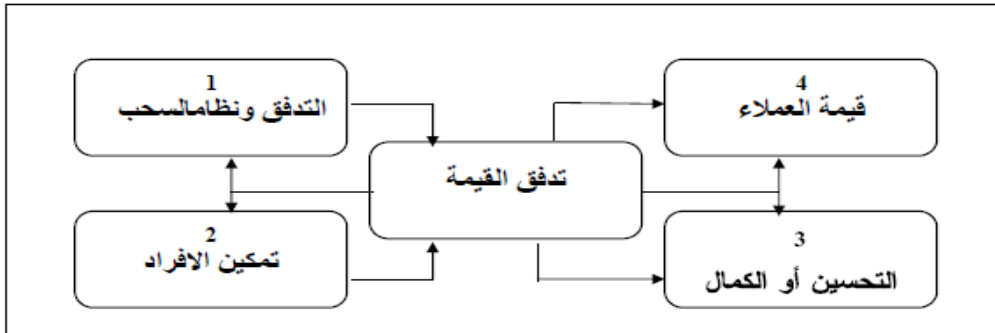
ويرى الباحث ان هذه المبادئ تعظم قيمة الوحدات الاقتصادية وترشد انشطتها وعملياتها وتخفيض حجم المخزون وفقاً لسياسة السحب حيث يتم الانتاج وفقاً لمتطلبات الزبائن وبالتالي يوفر اطاراً متكاملأ يهدف الى تحقيق قيادة التكلفة وريادة القيمة، والشكل التالي يوضح مبادئ محاسبة الترشيد .

العاملين حول اجراء التحسين في العمليات واشراكهم في كافة المجالات (Maskell, and Frances, 2006: 13) .

٥. الكمال

يهدف مدخل الترشيد الى الوصول الى الكمال وفقاً لمعايير مثالية من اجل تدنية الهدر وازالة الفاقد في سبيل ارضاء الزبون والعمل على احداث تحسينات جوهرية وفاعلة باستمرار لتخفيض التكاليف وبالتالي تحسين قيمة المنتج من وجهة نظر الزبون ويتطلب مما سبق تحقيق التدفق الانسيابي المستمر للانتاج وازالة القيود والاختناقات التي تحدث اثناء التشغيل وتخفيض الانشطة التي لا تضيف اية قيمة للمنتج وتقليص زمن الانتاج وفقاً للمعادلة التالية:

شكل (٢) مبادئ محاسبة الترشيد



Source: Maskell, Brain H. and Kennedy, Frances A. (2006), "Lean Enterprise Fundamentals, Institute of Management Accountants (a), PP.1-32, page 4.

٢. تتفق متطلبات محاسبة ترشيد الفاقد مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

٣. استخدام ادوات محاسبة ترشيد الفاقد للقضاء على مجالات الهدر في العمليات مع الحفاظ على الجودة.

٤. توفر محاسبة ترشيد الفاقد معلومات دقيقة ومفهومة وفي الوقت المحدد لجميع مستويات الوحدة الإقتصادية من خلال استعمال مفاهيم هامة للترشيد ويتم تنظيم المعلومات وقياس الاداء في جميع انحاء تيارات القيمة للوحدة الإقتصادية، حيث تمثل مقاييس الاداء الرشيد حجر الاساس للإدارة عن طريق الرقابة على كافة خلايا الانتاج المرشد وتيار القيمة.

٥. تعمل محاسبة ترشيد الفاقد على تخفيض التكاليف من خلال القضاء على العمليات المحاسبية الفائضة، اذ ان اغلب الوحدات الإقتصادية ليس لديها اية فكرة عن تخفيض التكاليف بسبب الانشغال في عمليات التصنيع فضلاً عن عدم وجود

خامساً: منافع محاسبة ترشيد الفاقد

تعمل محاسبة ترشيد الفاقد على وضع خارطة طريق لدعم الوحدات الإقتصادية في عمليات التصنيع وتنفيذ اليات محاسبة ترشيد الفاقد في جميع انحاءها والعمل على ازالة جميع انواع الهدر وحث العاملين على اكتساب المهارات اللازمة والتعلم على طرق ترشيد الفاقد؛ اذ ان ادوات محاسبة ترشيد الفاقد تقدم منافع لتحسين الرقابة والادارة داخل الوحدات الإقتصادية. وقد بين (Chopra, 2013: 80-81) ان هناك عدة منافع لمحاسبة ترشيد الفاقد لعل ابرزها:-

١. دعم ثقافة ترشيد الفاقد من خلال تحفيز الاستثمار وتوفير معلومات قابلة للتنفيذ وتشجيع العاملين على تطبيق تقنية التحسين المستمر في كل مستوى من مستويات الوحدة الإقتصادية فيما يتعلق بعملية اعداد التقارير المالية بنوعها الداخلية والخارجية.

ويمثل نظام تكاليف تدفق القيمة القلب الرئيسي والمنظور الاساسي لمدخل محاسبة ترشيد الفاقد حيث كل تدفق قيمة لابد وان تكون له تكلفة ومن ثم يمكن حساب صافي الربح او الخسارة لكل تدفق قيمة، اذ يختلف مسار القيمة اختلافاً واضحاً لكل منتج من المنتجات وذلك لان تدفق القيمة لكل منتج من المنتجات يتوقف على كمية الموارد المستهلكة في تحقيق تدفق القيمة، وهناك عدة عناصر يمكن تحديدها في نظام تكاليف تدفق القيمة لعل ابرزها (Myrelid and Olhager,2015) :-

- تكاليف تدفق القيمة وتشمل تكاليف المواد المباشرة وتكاليف التشكيل.
- ارباح تدفق القيمة وتحدد بالفرق بين المبيعات وتكلفة تدفق القيمة.
- نسبة هامش ارباح تدفق القيمة ويمكن تحديدها بقسمة ارباح تدفق القيمة على المبيعات.

وتشمل تكاليف التشكيل جميع التكاليف الاخرى عدا تكاليف المواد المباشرة والتي ترتبط بجميع الاقسام والادارة والتي يمكن ان تساهم في احداث تدفق قيمة من اجور العاملين وتكاليف الاندثارات وتكاليف الصيانة وتزييت الالات وغيرها اللازمة لتوليد تدفق القيمة (Maskell, et al., 2012) . ومن الناحية النظرية يفضل تحديد مورد لكل تدفق قيمة حتى لا يتعرض لمشكلة التخصيص في حين ان الواقع العملي يحتم ان المورد الواحد يشترك فيه عدة تدفقات للقيمة مما يجعل التحميل امرا لا بد منه ووفقاً للمعادلة التالية (Ward, et al., 2003) .

تكاليف تدفق القيمة = تكاليف الموارد (مواد مباشرة، اجور مباشرة، تشغيل الالات والادوات) + تكاليف الموارد المشتركة × (المراكز الانتاجية ومراكز دعم الانتاج) + التكاليف الخارجية للتعاقد مع الباطن

ويتم تحديد التكاليف لكل تدفق قيمة يتم تحميلها على تكاليف المنتجات او الخدمات لاعداد قائمة الدخل التي يجب ان تاخذ بنظر الاعتبار التغييرات في المخزون وهناك عدة طرق بديلة لمعالجة المخزون تتوقف على ما اذا كان حجم المخزون صغيراً ام كبيراً، فاذا كانت الوحدة الاقتصادية تحتفظ بمخزون كبير فانها سوف تتجه الى تقييم المخزون بالطرق التقليدية اما اذا كانت تحتفظ بمخزون منخفض نسبياً فانها سوف تستخدم في تقييم المخزون طرقاً مبسطة ولاغراض تطبيق منهج التحسين المستمر على محاسبة ترشيد الفاقد يجب عليها تخفيض مستويات المخزون (Maskell, et al., 2012).

ويتطلب تطبيق مغل محاسبة ترشيد الفاقد ان يتم اعداد التقارير المالية لكل تدفق قيمة وليس لكل قسم كما وان عمليات

محاسبي كلفة يتمتعون بمهارات عالية ، ومن خلال استخدام مفهوم محاسبة ترشيد الفاقد يمكن السيطرة على كافة العمليات داخل الوحدة الإقتصادية وحذف جميع الأنشطة التي تضيف قيمة.

٦. تعمل محاسبة ترشيد الفاقد على زيادة قيمة المبيعات لانها توفر افضل المعلومات لمتخذي القرارات، فعند استخدام المعلومات الناتجة عن استخدام نظام التكاليف المعيارية الخاصة بالتسعير والصنع او الشراء والاستثمار فان اغلب القرارات تكون غير صحيحة فالوحدات الإقتصادية الرشيدة تمتلك ادوات جيدة مثل تكلفة تيار القيمة لصنع القرارات الرشيدة .

٧. يتم تحديد الاثر المالي في محاسبة ترشيد الفاقد بشكل واضح ، اذ ان اغلب الوحدات الإقتصادية تستخدم اساليب تقليدية لتقييم منافعها.

سادساً: اسس قياس التكلفة في ظل مدخل محاسبة ترشيد الفاقد

يتم قياس التكلفة في ظل مدخل محاسبة ترشيد الفاقد باستخدام نظام تكاليف تدفق القيمة وفقاً للاسس والخطوات التالية (Maynard, 2008: 45):-

١. ان اليرادات تتمثل بقيمة الانتاج الفعلية المسلمة للزبائن خلال الفترة اما اقيام المخزون فيتم تجاهلها وذلك من اجل تشجيع فكرة الغاء المخزون .

٢. تكلفة المواد هي التكاليف الفعلية للمواد المسلمة لتدفق القيمة او العملية الانتاجية خلال المدة سواء تم استعمالها في الانتاج او لا.

٣. تكاليف الاجور هي التكاليف التي تم تحققها فعلاً خلال الفترة بما في ذلك تكاليف العمل الاضافي وتكاليف الادارة الوقتية حيث ينظر اليها على انها تكاليف ثابتة في الامد القصير.

٤. التكاليف التي يمكن ربطها مباشرة بالعملية الانتاجية يتم تخصيصها على تلك العملية او تخصص على تدفق القيمة.

٥. يتم التركيز على التكاليف التي يمكن ادارتها في تدفق القيمة بمعنى اخر الاهتمام بعرض التكاليف عند نشوئها والعمل على تحسين التدفقات.

سابعاً: دور محاسبة الترشيح في تحسين المعلومات الكفوية

تعتمد محاسبة الترشيح على تحديد مجموعة من المنتجات او الخدمات المتشابهة التي تضيف قيمة للزبائن وتفيد في اعداد تقارير الربحية وباستخدام خرائط تدفق القيمة (Blocher, et al., 2016:) .

يحتاج فريق تيار القيمة لفهم التغييرات المطلوبة لزيادة قيمة الزبائن حيث تعطي نتائج كبيرة تمثل سلسلة من المبادرات للتحقيق المزيد من القيمة للزبون وتقديم تكاليف تتماشى مع حاجة الوحدة الاقتصادية لتحقيق الاستقرار المالي على المدى القصير والطويل الاجل، حيث تشمل هذه المبادرات تحسين المبيعات والتسويق وتصميم المنتجات والعمليات والخدمات اللوجستية والعمليات الادارية داخل الوحدة الاقتصادية، اما بالنسبة للتسعير على اساس القيمة اذ ان تحقيق القيمة هو احد المبادئ الخمسة للتفكير الرشيد حيث يتم تعيين اسعار المنتجات والخدمات وفقاً للقيمة المحققة للزبون وهناك عدة اساليب لمحاسبة ترشيد الفاقد لحساب مقدار القيمة التي تحققت للوحدة الاقتصادية من خلال المنتجات والخدمات .

٣. تطبيق مقاييس الاداء الرشيد

يتم تحقيق الرقابة على عمليات الانتاج المنفذة وغيرها بواسطة مقاييس اداء مرئية على مستوى اقسام ومراكز الانتاج فضلا عن مقاييس لتدفق القيمة حيث تم وضع هذه المقاييس للقضاء على حاجة انظمة المحاسبة التقليدية الى تقارير الاداء ومقاييس الداء هذه لا بد ان تكون سهلة وبسيطة الفهم وذلك لان المستفيدين منها على الاغلب هم من غير الماليين وهناك ثلاثة مستويات من مقاييس الاداء التشغيلية وهي اما على المستوى الوحدة الاقتصادية ككل او على مستوى تدفق القيمة او على مستوى العملية التشغيلية او الخلية .

ويرى الباحث انه في المحاسبة التقليدية فان هناك مسار تكنولوجي خاص لكل منتج داخل الوحدة الاقتصادية اما في ظل مدخل محاسبة ترشيد الفاقد فيتم تجميع المنتجات ذات التدفقات المتماثلة في مسار قيمة واحد من اجل تسهيل عملية احتساب التكاليف وتحسين المعلومات الخاصة بالمنتج بدلاً من احتساب تكاليف الانتاج لكل منتج على حده فموجه الكلفة لكل منتج في تيار القيمة هو معدل تدفق المنتج.

الاطار العملي

تعرفنا بالبحث السابق على ماهية محاسبة ترشيد الفاقد وكيف تساهم في تحسين في تحسين المعلومات الكفوية من خلال ابرز ادواتها الا وهي تدفق القيمة اما في هذا المبحث سوف يتم التحقق من فرضي البحث لذلك تم تصميم استمارة استبيان مكونة من محورين ولكل محور ٦ اسئلة تم توجيهها الى عينة الدراسة والمتمثل بالدارسين والمتخصصين في مجال علم المحاسبة في الوحدات الاقتصادية العراقية وكذلك العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي حيث تم توزيع (٧٠) استبانة وكما موضح في الجدول التالي.

الانتاج يجب ان تكون تحت الرقابة بدرجة معقولة وان تقلباتها يجب ان تكون في ادنى حد ممكن مع ضرورة تتبع العمليات التي تحدث خارج مسار القيمة ويجب ان يكون المخزون بكافة اشكاله في اقل مستوى (Myrelid and Olhager,2015) .

وتتضح اهم اجراءات المحاسبة الرشيدة في تحسين المعلومات الكفوية (عمار، ٢٠١٥: ٧١-٧٢):-

١. تبسيط عمليات المحاسبة من خلال استبعاد وحذف العمليات غير المهمة

تستخدم الوحدات الاقتصادية نظام المحاسبة التقليدي تعتمد على نظم المعلومات القائمة على المعاملات المعقدة مثل نظام تخطيط الموارد الصناعية ونظام تخطيط موارد المصنع للحفاظ على رقابة وتشغيل عملياتها، اما الوحدات الاقتصادية التي تستخدم نظام محاسبة ترشيد الفاقد تضع العمليات التشغيلية تحت الرقابة الفاعلة باستخدام اساليب الترشيح المتبعة والرقابة وتخفيض المخزون والوفور في الوقت والخطوة الاهم تحديد الاسباب الجذرية بأسلوب صحيح ووضع العملية المحاسبية تحت السيطرة لذا من الضروري في ظل مدخل محاسبة الترشيح القضاء على العمليات المعقدة بصورة تدريجية، وفي الوحدات الاقتصادية توجد الكثير من اعداد الوثائق المرهقة والموجودة ضمن اوامر العمل التي تخص الانتاج فضلا عن تتبع المخزون على جهاز الحاسوب والتي يتم القضاء عليهم بواسطة اساليب الترشيح عن طريق تطبيق الادارة المرئية وهذه الوثائق يمكن القضاء عليها وعلى الالاف من العمليات المهذرة، مثال على ذلك احد اكبر مصنعي الطائرات في امريكا الشمالية استبعد (ثلاثة ترليون) اجراء في السنة باستخدام مدخل محاسبة ترشيد الفاقد حيث ان النموذج العملي لاية وحدة اقتصادية هو ان يكون لديها فقط نوعين من المعاملات داخل مثل المصارف والرعاية الصحية وشركات التأمين وغير ذلك لديها عمليات ذات اجراءات مرهقة والتي يمكن تبسيطها من خلال استخدام اساليب الرقابة الرشيدة وغالبا يمكن لكل وحدة اقتصادية القضاء الى حد ما على العمليات الشرائية المعقدة لمنع الاسراف والتعقيد، لذا من الضروري ان تعزز محاسبة ترشيد الفاقد اسلوب الرقابة المحاسبية فضلاً عن ارقام مدققي حسابات الوحدة الاقتصادية في عمليات المحاسبة الرشيدة في المراحل الاولى (Copper and Slagmoulder,1997: 304).

٢. التركيز على القيمة المحققة للزبائن

يتم التركيز على القيمة المحققة للزبائن من خلال تبني مفهوم التكلفة المستهدفة والتسعير على اساس القيمة حيث تستخدم التكلفة المستهدفة عندما يجري تصميم منتجات جديدة او عندما

جدول (٢) الاستبانات الموزعة والمستلمة

الاستبانات الموزعة	الاستبانات المستلمة	الاستبانات المستبعدة والمفقودة	نسبة الاستجابة
٧٠	٦٢	٨	٨٨.٥%

اختبار (T- test) للحكم على مدى امكانية قبول او رفض فروض البحث وذلك بمقارنة T المحسوبة مع مستوى المعنوية (٠.٠٥) في اختبار العينة وكذلك اختبار كل فقرة من فقرات الاستبانة لمعرفة الدلالة المعنوية لاداء الافراد المبحوثين لكل فقرة من فقرات الاستبانة فضلاً عن الاساليب الاحصائية الاخرى كالوسط الحسابي والانحراف المعياري، وقد قام الباحث باعتماد مقياس ليكرت الخماسي في تفرغ محتويات الاستبانة وحساب التوزيع التكراري لجميع فقرات الاستبانة وكما في الجدول التالي:

اما بالنسبة للأساليب المستخدمة في تحليل البيانات احصائياً فقد اعتمد الباحث برنامج Spss وهو احد برامج الحزم الجاهزة في تحليل البيانات التي تم تجميعها من قائمة الاستبانة لتحقيق اهداف البحث من خلال بداية باختبار كرونباخ (الف) الذي يهتم بتحديد مدى مصداقية قائمة الاستبانة وما تتضمنه من فقرات الاسئلة وطبقاً لهذا الاختبار كلما اقتربت قيمة الفا من الواحد الصحيح دل ذلك على التجانس وبالتالي مصداقية فقرات الاستبانة وعلى العكس من ذلك كلما اقتربت قيمة الفا من الصفر دل ذلك على عدم التجانس وبالتالي عدم المصداقية، وكذلك

جدول (٣) تفرغ محتويات الاستبانة

الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	القرار الاجمالي حول الفقرة
١ المحور الأول : امكانية استعمال محاسبة ترشيد الفاقد في الوحدات الاقتصادية	٢	٣	٤	٥	٠	
١ تقدم الوحدات الاقتصادية العراقية منتجات متميزة من حيث الجودة التي يرغب بها الزبائن	٢	١٤	٢٣	٢٣	٦٢	الموافقة
٢ تتنظر الوحدات الاقتصادية الى التحسين المستمر على انه جزء لا يتجزء من الجودة	٥	٢	٢١	٣٤	٦٢	الموافقة
٣ تقوم الوحدات الاقتصادية العراقية بمراجعة تصميم منتجاتها بصورة مستمرة للقضاء على الاسراف	٢	٥	٣٨	١٧	٦٢	الموافقة
٤ تتابع ادارة الوحدات الاقتصادية العمليات التي تم تنفيذها من اجل تجنب المعيب في الانتاج	٢	٨	٣٠	٢٠	٦٢	الموافقة
٥ تقوم الوحدات الاقتصادية العراقية بفحص المنتج اثناء التشغيل	٢	٣	٣٤	١٩	٦٢	الموافقة

الموافقة	٦٢	٢٣	٣١	٣	٤	١	امكانية الوحدات الاقتصادية العراقية على نظام الجذب بدلاً من نظام السحب	٦
	%١٠٠	%٣٧	%٥٠	%٥	%٦	٠		
الموافقة	٦٢	٨	٣٢	١٥	٤	٣	تقوم إدارة المصنع بمتابعة النتائج اليومية للأنشطة	٧
	%١٠٠	%١٣	%٥٢	%٢٤	%٦	٣		
							المحور الثاني: تحسين المعلومات الكفوية في الوحدات الاقتصادية العراقية	
الموافقة	٦٢	٢٤	٣٠	٢	٣	٣	النظام الداخلي للوحدة الاقتصادية قادر على انتاج معلومات تساهم في بناء نظام كلفوي اكثر ملائمة للتطبيق في بيئة الانتاج الحالية	١
	%١٠٠	%٣٩	%٤٨	%٣	%٥	٠		
الموافقة	٦٢	١٣	٣٤	٨	٥	٢	ان رسم خارطة تدفق القيمة قادر على انتاج معلومات تساهم في بناء نظام كلفوي اكثر ملائمة للتطبيق في بيئة الانتاج الحالية	٢
	%١٠٠	%٢١	%٥٥	%١٣	%٨	٠		
الموافقة	٦٢	١٦	٢٩	٨	٤	٥	ان استعمال الروبوت الصناعي قادر على انتاج معلومات تساهم في بناء نظام كلفوي اكثر ملائمة للتطبيق في بيئة الانتاج الحالية	٣
	%١٠٠	%٢٦	%٤٧	%١٣	%٦	٠		
الموافقة	٦٢	٢٥	٢٦	٥	٤	٢	ان الحاسوب في مجال تصنيع المنتجات قادر على انتاج معلومات تساهم في بناء نظام كلفوي اكثر ملائمة للتطبيق في بيئة الانتاج الحالية	٤
	%١٠٠	%٤٠	%٤٢	%٨	%٦	٠		
الموافقة	٦٢	٣١	٢٤	٥	٢	٠	يعكس التقرير اليومي بالساعة معدل طلب الزبائن على المنتجات	٥
	%١٠٠	%٥٠	%٣٩	%٨	%٣	٠		
الموافقة	٦٢	١١	٣٠	١٦	٤	١	يبين التقرير اليومي بالساعة مقدار الزيادة في الوقت عن وقت الدورة الإنتاجية مما يساعد في نمو المبيعات وبالتالي تحسين المعلومات الكفوية	٦
	%١٠٠	%١٨	%٤٨	%٢٦	%٦	٠		
الموافقة	٦٢	٢٧	٢٩	٢	٤	٠	تحتاج عمليات التصنيع الرشيد إلى مقاييس أداء مختلفة	٧
	%١٠٠	%٤٤	%٤٧	%٣	%٦	٠		

من خلال الجدول اعلاه نجد ان الافراد المبحوثين في الوحدات الاقتصادية العراقية محل البحث كانت اجاباتهم

والانساق الداخلي لفقرات الاستبانة ومن خلال نتائج التحليل الاحصائي وجد ان قيمة معامل الفا كرونباخ هي ٨٨% اي انه يمكن الاعتماد على نتائج استبانة الاستبانة والاطمئنان الى مصداقيتها في تحقيق اهداف الدراسة وكما مبين في الجدول (٤) ادناه.

بالموافقة على جميع فقرات الاستبانة مما يعني وجود حاجة لتحسين تدفق معلومات التكاليف عن طريق محاسبة ترشيد الفاقد.

١. اختبار الفا كرونباخ Cronbach Alpha

تم اجراء اختبار الفا كرونباخ Cronbach Alpha وذلك بهدف اختبار درجة الموثوقية Reliability لقياس مدى الثبات

جدول (٤) اختبار الفا كرونباخ

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.880	14

اصغر من قيمة T الجدولية والتي تساوي ٢.٠١ او القيمة المعنوية اكثر من ٥% والاهمية النسبية اقل من ٦٠% وقد تم صياغة فرضية الدراسة بالشكل التالي يستند البحث الى فرض رئيس مفاده ان استعمال مدخل محاسبة ترشيد الفاقد يمكن ان يؤدي الى تحسين المعلومات الكفوية من خلال توفير المعلومات المهمة للإدارة لمواكبة بيئة التصنيع المعاصرة وكما مبين في الجداول (٥) و(٦) .

٢. اختبار T للعينة الواحدة

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة لتحليل فقرات الاستبانة وتكون الفقرة ايجابية بمعنى ان افراد العينة يوافقون على محتواها اذا كانت قيمة T المحسوبة اكبر من قيمة T الجدولية والتي تساوي ٢.٠١ او القيمة المعنوية اقل من ٥% والاهمية النسبية اكبر من ٦٠% وتكون الفقرة سلبية بمعنى ان افراد العينة لا يوافقون على محتواها اذا كانت قيمة T المحسوبة

جدول (٥) الاحصاءات الوصفية لمتغيرات البحث

الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الخطا المعياري
المحور الاول	امكانية استعمال محاسبة ترشيد الفاقد في الوحدات الاقتصادية		
x1	3.87	1.016	0.129
x2	4.35	0.889	0.113
x3	3.98	0.799	0.102
x4	3.97	1.008	0.128
x5	3.87	1.094	0.139
x6	4	1.008	0.128

المحور الثاني	تحسين المعلومات الكفوية في الوحدات الاقتصادية العراقية	0.964	0.122	x7
y1	4.05	1.062	0.135	
y2	3.76	1.019	0.129	
y3	3.74	1.159	0.147	
y4	3.97	1.145	0.145	
y5	4.35	0.77	0.098	
y6	3.74	0.886	0.113	
y7	4.27	0.813	0.103	

يتضح من الجدول اعلاه ما يلي:

الاقتصادية العراقية على نظام الجذب بدلاً من نظام السحب) اذ بلغ المتوسط الحسابي لاجابات الافراد (٤) وبانحراف معياري قدره (١.٠٠٨).

١. ان جميع الفقرات يزيد متوسطها الحسابي عن الوسط الفرضي البالغ (٣) وهذه النتيجة تدل على موافقة افراد العينة على جميع الفقرات.

٣. ان اقل فقرة من فقرات المحور الاول هي (X7) والمتمثلة بـ (تقوم إدارة الوحدات الاقتصادية بمتابعة النتائج اليومية للأنشطة) اذ بلغ المتوسط الحسابي لاجابات الافراد المبحوثين (٣.٦١) وبانحراف معياري قدره (٠.٩٦٤). والجدول التالي يبين الاهمية النسبية لكل فقرة من فقرات الاستبانة فضلاً عن ترتيب الفقرات حسب اهميتها النسبية من وجهة نظر اجابات الافراد وكما يلي:

٢. ان اهم فقرة من فقرات المحور الاول هي (X2) والمتمثلة بـ (تنظر الوحدات الاقتصادية الى التحسين المستمر على انه جزء لا يتجزء من الجودة) اذ بلغ المتوسط الحسابي لاجابات الافراد (٤.٣٥) وبانحراف معياري قدره (٠.٨٨٩)، تليها في المرتبة الثانية (X6) والمتمثلة بـ (امكانية الوحدات

جدول (٦) الاهمية النسبية لمتغيرات البحث

الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري
المحور الاول	امكانية استعمال محاسبة ترشيد الفاقد في الوحدات الاقتصادية		
x1	3.87	1.016	0.129
x2	4.35	0.889	0.113
x3	3.98	0.799	0.102
x4	3.97	1.008	0.128

0.139	1.094	3.87	x5
0.128	1.008	4	x6
0.122	0.964	3.61	x7
المحور الثاني تحسين المعلومات الكفوية في الوحدات الاقتصادية العراقية			
0.135	1.062	4.05	y1
0.129	1.019	3.76	y2
0.147	1.159	3.74	y3
0.145	1.145	3.97	y4
0.098	0.77	4.35	y5
0.113	0.886	3.74	y6
0.103	0.813	4.27	y7

ولغرض التأكيد من مدى قبول الوحدات الاقتصادية العراقية ولثقافة محاسبة الترشيد وانها سوف تساهم في تحسين المعلومات الكفوية فقد بينت نتائج التحليل الاحصائي ذلك وكما موضح في الجدول اناه:-

جدول (٧) اختبار T للمحور الاول

الفقرة	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Upper	Lower
x1	30	61	0.000	3.871	3.61	4.13
x2	38.578	61	0.000	4.355	4.13	4.58
x3	39.24	61	0.000	3.984	3.78	4.19
x4	31.005	61	0.000	3.968	3.71	4.22
x5	27.869	61	0.000	3.871	3.59	4.15
x6	31.241	61	0.000	4	3.74	4.26
x7	29.505	61	0.000	3.613	3.37	3.86

4.32	3.78	4.048	0.000	61	30.004	y1
4.02	3.5	3.758	0.000	61	29.032	y2
4.04	3.45	3.742	0.000	61	25.433	y3
4.26	3.68	3.968	0.000	61	27.292	y4
4.55	4.16	4.355	0.000	61	44.516	y5
3.97	3.52	3.742	0.000	61	33.26	y6
4.48	4.07	4.274	0.000	61	41.386	y7

التوصيات

بناءً على الاستنتاجات تم التوصل الى مجموعة من التوصيات أهمها :

١ . على الوحدات الاقتصادية تبني اسلوب محاسبة ترشيد الفاقد مدعوماً بأحد ادواته الهامة كأسلوب تدفق القيمة للحصول على مزايا متعددة .

٢ . على الوحدات الاقتصادية العمل على تخفيض الهدر والفاقد والعمل على دراسة وتحليل اسبابه وتقديم الحلول والمعالجات التي تجنب الوحدة الاقتصادية حدوث ذلك الاسراف والفاقد .

٣ . ضرورة اقامة الندوات والمؤتمرات لنشر اساليب ترشيد الفاقد وبما يؤدي الى تطبيقها من قبل الوحدات الاقتصادية بشكل كامل .

٤ . على الوحدات الاقتصادية تدريب محاسبي الكلفة والادارية عند العمل على اقامة علاقات طويلة الامد مع الموردين لمل له من دور فعال في ادارة وتحسين التكاليف .

المصادر

اولاً : المصادر العربية

الجندي، نهال أحمد. (٢٠١١) . إعادة هندسة نظم المحاسبة الإدارية لتتوافق مع مدخل محاسبة ترشيد الفاقد : دراسة تحليلية. بحث مقدم لمجلة البحوث الإدارية، العدد (١).

زغلول، جودة عبد الرؤوف. (٢٠٠٨). إطار مقترح لاختبار مدى تكيف ممارسات المحاسبة الإدارية مع متطلبات بيئة الإنتاج الخالية من الفاقد. مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة - جامعة طنطا - مصر، العدد (١).

الصمادي، ايهاب محمود. (٢٠١٥). أثر تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة على تخفيض التكاليف الإنتاجية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية : دراسة تطبيقية . رسالة ماجستير

ويتضح من نتائج الجدول اعلاه على انه يجب قبول فرضية الدراسة حيث جاءت جميع متغيرات الدراسة عند مستوى دلالة معنوية (٠.٠٠٠) وهي اقل من ٥% وبهذا فان نتائج الاختبار الاحصائي تؤدي صحة فرضية البحث والذي يدل ذلك على ان بيئة التصنيع الحديثة وتكنولوجيا التصنيع المعاصرة تحتاج الى تحسين المعلومات الكفوية من اجل زيادة فاعلية الرقابة واتخاذ القرارات الادارية.

الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

توصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها :

١ . ان تبني الوحدات الاقتصادية لأسلوب محاسبة ترشيد الفاقد يتطلب منها الوعي الكامل بالأساليب الحديثة والعمل على تغيير الانظمة التي تعوق تحقيق الفوائد المتوقعة جراء التطبيق وفي مقدمتها عدم ملائمة نظام المحاسبة التقليدي والذي يعوق دون تحقيق المنافع .

٢ . ان تطبيق اسلوب محاسبة ترشيد الفاقد يساهم في احتساب تكاليف المنتجات من منظور تدفق او مسار القيمة لكل منتج .

٣ . ان مقاييس الاداء التقليدية التي تركز على المقاييس المالية لا تتوافق مع بيئة محاسبة ترشيد الفاقد الامر الذي يتطلب مجموعة من المقاييس غير المالية الى جانب المقاييس المالية .

٤ . يعمل اسلوب تدفق القيمة على اجراء تغييرات في الانشطة داخل مسار تدفق القيمة من خلال اضافة أنشطة او حذفها او اجدات تغيير في المنتجات دون ارباك مسار القيمة .

- for Measuring and Managing the Lean Enterprise, 2nd ed., CRC Press, Boca Raton, FL.
- Maskell, Brain H. and Kennedy, Frances A. (2006). "Lean Enterprise Fundamentals, Institute of Management Accountants (a).
- Maynard, Ross. "Lean Accounting." Financial Management IMarch 2008.
- Myrelid, A. & Olhager, J. (2015). Applying modern accounting techniques in complex manufacturing. Industrial Management and Data Systems, 115(3).
- Shah & R. & P . T . Word .(2003). "Lean Manufacturing Context, Practice Bundles and Performance "Journal of Operations Management.
- Ward, Y., Crute, V., Tomkins, C. and Graves, A. (2003). Cost management and accounting methods to support lean aerospace enterprises, University of Bath, Bath.
- Woehrle, S.L., and Abou-Shady, L. (2010). "Using Dynamic Value Stream Mapping and Lean Accounting Box Scores to Support Lean Implementation", EABR & ETLC, Conference Proceeding, Dublin, Ireland.
- <http://www.toyota.com>.
- غير منشورة، جامعة جرش، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، الأردن.
- عمار، صفاء محمد أحمد.(٢٠١٥). دور المحاسبة الرشيقية في التحسين المستمر للأداء الكلي للمنشآت : دراسة تطبيقية. مجلة البحوث المالية والتجارية . مصر، العدد (١).
- المشهوراوي، زاهر حسني قاسم.(٢٠١٥). استخدام نموذج قياس تكاليف تيار القيمة لأغراض تدعيم استراتيجيات الاستدامة في ظل بيئة التصنيع المرشد : دراسة تطبيقية . رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة عين شمس، كلية التجارة ، مصر .
- منصور، امانى تاج الدين محمود.(٢٠١٣). دور مدخل المحاسبة المساندة في تعظيم منفعة المعلومات المحاسبية وترشيد القرارات الادارية: دراسة نظرية ميدانية. مجلة العلوم التجارية- مصر، المجلد (٢)، العدد (٢) .
- ثانياً : المصادر الأجنبية**
- Blocher, E., David E., Pual E., Gary c.(2016). "Cost Management: A Strategic Emphasis", New York: McGraw-Hall/Irwin, Edition.
- Bralla, J.R.C., Bottleneck Management, Lean Manufacturing. (2007). Available at: <http://www.bralla.com>.
- Chopra, A. (2013). Lean Accounting-An Emerging Concept, International Journal Of Marketing, Vol. 2, No. 8, India.
- Cooper, R., & Slagmulder, R. (1997). Target costing and value engineering. Portland, Or: Productivity Press.
- Grasso & Lawrence .(2005). Are ABC and RCA Accounting Systems Compatible With Lean Management?.", Management Accounting Quarterly, Vol.7, No.7.
- Johnson, H., Thomas.(2006).Lean Accounting to Become Lean shed Accounting ", Cost Management.
- Kennedy. C. A., and S. Widener.(2008).A control Framework Insight from Evidence on Lean Accounting", Management Accounting Research, Vol. 19., Iss. 4.
- Maskell, B., Baggaley, B., Grasso, L. (2012). "Practical Lean Accounting: A Proven System