وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة بابل كلية الإدارة والاقتصاد
قسم المحاسبة

استخدام مدخل التكاليف تدفق القيمة في اتخاذ قرارات استخراج النفط في قطاع البترول وفي تدعيم بيئة الانتاج الخالي من الفاقد لتحقيق الاستراتيجي المستدامة

اعداد الطالبة
فاطمة محمد سامي

اشراف الأستاذ
م.م. احمد حسن المعموري

١٩٤٥ هـ ٢٠٢٤ م

بِسْمِ ٱللَّهِ ٱلرَّحْمَٰنِ ٱلرَّحِيمِ

"مَنْ عَمِلَ صَالِحًا مِنْ ذَكَرٍ أَوْ أُنْثَى وَهُوَ مُؤْمِنٌ فَلَنُحْيِيَنَّهُ حَيَاةً طَيِّبَةً"

سورة العنكبوت - الآية٩٧

صدق الله العلي العظيم

الاهداء

لم تكن هذه الورقة والبحث الذي وراءها ممكناً لولا الدعم الاستثنائي من مشرفي..... لقد كان حماسه ومعرفته واهتمامه الشديد بالتفاصيل مصدر إلهام وأبقى عملي على المسار الصحيح من أولها إلى آخرها.

زملائي.... في جامعة.... ، نظروا أيضًا في تدويناتي وأجابوا بصبر لا يكل على العديد من الأسئلة حول.... أنا ممتن أيضًا للتعليقات الثاقبة التي قدمها المراجعون الأقران المجهولون في.... لقد أدى كرم وخبرة الفرد والجميع إلى تحسين هذه الدراسة بطرق لا تعد ولا تحصى وأنقذني من العديد من الأخطاء ؛ تلك التي ستبقى حتما مسؤوليتي بالكامل.

الشكر والامتنان

لا يمكن للكلمات أن تعبر عن امتناني لأستاذي ورئيس لجنتي(م.م. احمد حسن المعموري) لما أبداه من صبر وتعليقات لا تقدر بثمن. كما أنني لم أتمكن من القيام بهذه الرحلة بدون لجنة الدفاع الخاصة بي ، التي قدمت بسخاء المعرفة والخبرة. بالإضافة إلى ذلك ، لم يكن هذا المسعى ممكنًا لولا الدعم السخي من القسم...، التي موله بحثي.

أخيرًا ، سأكون مقصراً في عدم ذكر عائلتي ، وخاصة والديّ. لقد أبقى إيمانهم بي معنوياتي ودوافعي عالية خلال هذه العملية.

الموضوع	رقم الصفحة
الاهداء	أ
الشكر والامتنان	ب
تثبيت المحتويات	ج
المستخلص	د
المقدمة	١
الفصل الأول منهجية البحث والدراسات السابقة	٢-٥
المبحث الأول: منهجية البحث	٢-٣
المبحث الثاني : الدراسات السابقة	٤-٥
الفصل الثاني : الاطار النظري	٦
المبحث الأول: مفهوم تدفق القيمة – عناصر – مزايا - انواع	٦-١٠
المبحث الثاني: مفهوم بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد – المبادئ التي يقوم عليها النظام- فوائد تطبيق الام – استخدام النام في تدعيم البيئة	١١-١٤
المبحث الثالث : أثر بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد – مفهوم الاستراتيجية المستدامة – استخدام نظام التكاليف في تدعيم بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد لتحقي الاستراتيجية المستدامة	١٥-١٨
الفصل الثالث : المبحث الأول : الجانب العملي للبحث	١٩-٢٢
المبحث الثاني: الاستنتاجات والتوصيات	٢٣
المصادر والمراجع	٢٤-٣٠

المستخلص

لقد شهدت بيئة الصناعة تغيرات جوهرية بزيادة الاعتماد على الحاسبات الالية في التشغيل وبتبني فلسفات صناعية حديثة في التشغيل مثل نظام الشراء / الإنتاج ونظام التشغيل الموجه الكترونيا ونظم الرقابة على الجودة الشاملة

يستهدف هذا البحث التعرف على دور بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد في تحقيق الاستراتيجية المستدامة والتعرف على إثر بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد على نظم التكاليف وتوضيح أهميه نظام تكاليف مسار تدفق من أهم الاتجاهات الحديثة في نظم التكاليف، وقد توصل البحث الى مجموعة من النتائج أهمها أن نظم التكاليف التقليدية لا التلائم مع بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد وان تطبيق

بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد يتطلب تطبيق الأنظمة التي تدعم تلك البيئة و أن استخدام نظام تكاليف مسار تدفق القيمة يؤدي إلى تحقيق الاستراتيجية المستدامة المنشأت وقد أوصت الدراسة بضرورة اهتمام المنشأت بتطبيق بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد لما لها من فوائد مع استخدام نظام تكاليف مسار تدفق القيمة في تدعيم هذه البيئة وضرورة تطبيق نظام تكاليف مسار تدفق القيمة في المنشأت التي تطبق بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد لأنه اكثر تناسبا مع طبيعة هذه البيئة .

يعتبر مدخل تدفق القيمة من الأساليب الحديثة التي تم تطورها حديثاً لإدارة كل التكاليف داخل مسارات تدفق القيمة، حيث تعتبر كل التكاليف داخل مسارات تدفق القيمة تكاليف فعلية لا يتم تجميعها بواسطة الوظائف أو الأقسام الإنتاجية، وإنما هي تكاليف مباشرة على مسار القيمة، كما توفر معلومات واضحة ومباشرة على مسار تدفق القيمة.

المقدمة

في ظل استمرار احتلال مجال الصناعة المرتبة الأولى من مجالات اهتمام الدول الكبرى التي تتطرق إلى مواكبتها الدول النامية وكبر واتساع هذا المجال وشدة المنافسة والتطور به ويمثل النفط المصدر الرئيسي للدخل القومي لكثير من الدول المنتجة والمصدر للنفط بالإضافة إلى اثآره على موازين المدفوعات للدول المستهلكة كما تتميز صناعة النفط بأنها تحتاج إلى وقت طويل ومبالغ ضخمة جعلت الدول النامية غير قادرة على تمويل النفقات اللازمة للمراحل المختلفة مما أتاح للشركات الأجنبية الاستثمار في هذا المجال .

ولقد ظهر العديد من الظاهر التي تدل على زيادة التلائم بين نظام التكاليف لتخفيض التكاليف وبيئة التصنيع الحالية ولقد انبثق مفهوم الخلو من الفاقد نتيجة التغيرات التي حدثت في خطوط الإنتاج وأصبحت تنادي لبيئة الخلو من الفاقد .

وتعتبر بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد بيئة ملائمة لتحقيق المنشأت الاستراتيجية المستدامة ويرجع ذلك إلى اهتمام هذه البيئة بحذف الفاقد من خلال دورة حياة المنتج بأكمله والأنشطة الغير مضيفة القيمة من وجهة نظر العملاء وترتبط بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد بتخفيض كمية ونوع المواد الداخلة في إنتاج المنتجات كما تساعد على تخفيض الفاقد وتحسين إنتاجية المواد بالإضافة إلى ذلك تهتم بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد بتوحيد العلاقات مع الموردين وتطبيق نظم وممارسات الإدارة البيئة مما يؤدي الى تحسين الأداء الاقتصادي والاجتماعي المنشأت من أجل تحقيق المزايا التنافسية والعمل على استدامته٠

إلا أن التحول إلى نظام الإنتاج الخالي من الفاقد يتطلب حدوث تغيير موازي في الطرق التي يتم قياس ورقابة وتقويم أداء المنشأة والطرق التي يتم بها المحاسبة عن العمليات، اقتضى الأمر استبدال نظم محاسبة التكاليف التقليدية فنظام تكاليف أكثر شفافية ووضوح يلائم مع تلك البيئة ، حيث تمثل النظم التقليدية التكاليف عائقا أمام بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد للذلك ظهرت المحاسبة عن بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.

ويعتبر نظام تكاليف مسار تدفق القيمة نظام للمحاسبة عن بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد والهدف من تطبيق هذا النظام هو جعل النظام الإنتاجي اكثر كفاءة من خلال تخفيض الموارد المستخدمة ومن ثم تخفيض التكاليف وهو نظام تكاليف يعكس تقويم الأداء المالي والغير المالي لبيئة الإنتاج الخالي من الفاقد من أجل قياس النجاح والتقدم المتحقق نتيجة تطبيق هذا النظام .

الفصل الأول

المبحث الأول

منهجية البحث

يعتمد البحث على المنهج العلمي ، حيث يستخدم المنهج الاستقرائي في التحليل النظري لمفهوم مدخل تكاليف تدفق القيمة ودورها في اتخاذ القرارات المرتبطة باستخراج النفط، سواء على المستوى الأكاديمي أو خلال الدراسات والبحوث السابقة ويعتمد على المنهج الاستنباطي وذلك من خلال الدراسة الميدانية بهدف إبراز أثر استخدام نظام تكاليف مسار تدفق القيمة في تدعيم بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد وبين تحقيق الاستراتيجية المستدامة فضلا عن توضيح أهمية البحث ومشكلة البحث وأسلوبه وعلية فإن منهجية البحث تضمنت الاتي:

اولا : مشكلة البحث

وفي الاخيرة الأخيرة ظهرت العديد من المقارنات الأكاديمية التي تمثل حركة اكثر تطورا من خلال تبني مدخل الخلو من الفاقد الذي يتضمن مجموعة متنوعة ومتكاملة من الأساليب والنظم والأدوات التي تتفاعل معا لخلق نظام يتسم بالبساطة والمرونة والفاعلية ويقدم منتج يحقق أقصى قيمة ممكنة للعميل ويتحقق ذلك من خلال ان تدير لشركات كل ما يتعلق بالبيانات والمعلومات من خلال أتخاذ القرارات المناسبة لعملية المفاضلة بين البدائل وتقوم على اساس تحديد وتقيم التكاليف والمنافع التي تتحملها من عملية استخراج النفط من الآبار أو تعود عليها من إجراء اختيار للإحدى البدائل المتاحة وعند المفاضلة بين هذه الآبار لابد من وجود قاعدة أساسية بحيث ان تأخذ بعين الاعتبار وتتمثل في ان البئر الذي يحقق أقصى صافي ربح هو البديل الافضل

وبالرغم من تحول العديد من المنشأت لبيئة الإنتاج الخالي من الفاقد الا انها مازالت تتمسك بنظم محاسبة التكاليف التقليدية والتي تتعارض مع تلك البيئة الجديدة مما لا يتيح توافر المعلومات الملائمة للمتخذي القرارات بالمستويات التشغيلية وعدم القدرة على ترجمة المنافع التشغيلية المنافع مالية بالمراحل الأولى للتحول إلى بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد مما قد يتسبب بفقدان الثقة لبيئة الإنتاج الجديدة عند تدهور المؤشرات المالية بالأجل القصير . ويمكن القول بأن النظم التقليدية لمحاسبة التكاليف قد تفوق عملية التحول إلى تطبيق الممارسات الداعمة لبيئة الإنتاج الخالي من الفاقد أو لا تجد من المنافع المرجوة منه وقد يرجع تمسك المنشأت بنظم التكاليف التقليدية لعدم توافر الدراسات الكافية التي توضح إمكانية توافر المعلومات الملائمة الضرورية لتحديد النتائج ولذلك جاءت الحاجة إلى ظهور ممارسات وأدوات جديدة للمحاسبة اطلق عليها محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد والتي تعد من الأنشطة المعاصرة فالفكرة الأساسية من ورائها هو إزالة كل أنواع الهدر والضياع والتكاليف الزائدة الناجمة من العمليات المالية التصنيعية والحد من الوقوع في الأخطاء وسرعة تقديم أفضل خدمة للعملاء لوصول الى الحد الادنى التكلفة وذلك بإعادة النظر في النظم محاسبة التكاليف التقليدية .

ثانيا: أهمية البحث

وتتمثل أهمية البحث العلمية والعملية على مواكبة التطورات الحديثة في مجال نظم التكاليف وذلك من خلال تكاليف القيمة مما يزيد القدرة على اتخاذ القرارات في شركات النفط وتقليل الفاقد والقضاء عليه وتوضيح أهمية الدور الذي يلعبه نظام التكاليف في تدعيم بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد بالإضافة إلى حاجة المنشأت الى معلومات ملائمة عن التكلفة لتتمكن من اتخاذ القرارات السليمة بالشكل الذي يسهم في ترشيد الإنتاج والجودة .

ثالثا : اهداف البحث

- توضيح أوجه القصور المرتبطة بتنظيم محاسبة التكاليف التقليدية في ظل بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.
- تحليل مدخل تكاليف تدفق القيمة وأثره على اتخاذ القرارات المرتبطة بإستخراج النفط في دولة الكويت .
- دراسة وتحليل الإنتاج الخالي من الفاقد وأهميته.
- إظهار أهمية استخدام نظام تكاليف مسار تدفق القيمة فى تدعيم بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد لتحقيق جوانب الاستراتيجية المستدامة .

رابعا: فرضية البحث

١-لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند استخدام مدخل تكاليف تدفق القيمة للتحقيق الاستغلال الكفء البدائل المتاحة .
٢- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لا استخدام مدخل تكاليف تدفق القيمة على قياس التكلفة المتبقية في المنشأت النفطية في دولة الكويت.

خامسا : الحدود الزمانية والمكانية

الحدود الزمانية : البيانات المالية السنوية للسنة ٢٠٢١

الحدود المكانية : الشركة العراقية العاملة في قطاع البترول (س)

سادسا: أداة الدراسة

في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها فإن انسب أداة قياس يمكن استخدامها في جمع البيانات من عينة الدراسة هي قائمة الاستقصاء وهي مكونة من قسمين أساسيين القسم الاول: عبارة عن البيانات الشخصية للمستجيب والشركة التي يعمل بها وواردتها هي (المؤهل العلمي والمسمى الوظيفي، سنوات الخبرة)

المبحث الثاني

دراسات سابقة

المحور الأول: الدراسات العربية

ت	البيان	تفاصيل الدراسة
١	الباحث	النعيمي(٢٠١٣)
	عنوان الدراسة	المحاسبة الرشيقة ودورها في احتساب التكاليف على اساس تدفق القيمة
	نوع الدراسة	دراسة تطبيقية في معمل محرك مبردات الهواء التابعة للشركة العامة للصناعات الكهربائية
	اهداف الدراسة	تحليل مفهوم نظام تيار تدفق القيمة
	اهم الاستنتاجات	توفر محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد طريقة جديدة في احتساب تكاليف الإنتاج تتمثل في طريقة تكاليف تدفق لقيمة التي تركز على تدفق القيمة بدلا من المنتجات
٢	البيان	تفاصيل الدراسة
	الباحث	محفوظ (٢٠١٤)
	عنوان الدراسة	مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة ترشيد الفاقد كإحد متطلبات إعادة هندسة نظم المحاسبة الإدارية
	نوع الدراسة	دراسة تطبيقية على مصانع المشروبات الغازية والعصائر في قطاع غزة
	اهداف الدراسة	التعرف على مقومات ومعوقات تطبيق مدخل محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد والاثار المترتبة في حال تطبيقه
	اهم الاستنتاجات	يؤدي تطبيق مدخل محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد إلى تعظيم الربحية وتدعيم المنافسة وخفض التكاليف وتعظيم قيمة المنتجات من وجهة نظر العميل
٣	البيان	تفاصيل الدراسة
	الباحث	المشهروای(٢٠١٥)
	عنوان الدراسة	استخدام نموذج قياس تكاليف تيار القيمة لأغراض تدعيم استراتيجية مستدامة في ظل بيئة التصنيع المرشد
	نوع الدراسة	دراسة تطبيقية أجريت على إحدى الشركات الفلسطينية في قطاع غزة التي تعمل على تعبئة الغاز المنزلي
	اهداف الدراسة	قياس العلاقة بين تطبيق نموذج تكاليف تيار القيمة في ظل بيئة التصنيع الخالي من الفاقد وبين تحقيق الاستراتيجية المستدامة
	اهم الاستنتاجات	يعمل نظام تكاليف تيار القيمة على استبعاد الفاقد والضياع في العمليات المحاسبية ويوفر وقت للمحاسبين للقيام بإهمال التحليل والتخطيط والتوجيه وتحديد المشكلات وجاد الحلول
٤	البيان	تفاصيل الدراسة
	الباحث	خطاب(٢٠١٨)
	عنوان الدراسة	دور مدخل المحاسبة عن الخلو من الفاقد والمحاسبة عن عائد العمليات الداخلية في تحسين المعلومات التكاليفية في بيئة التصنيع الحديثة تدفقت القيمة / الاختناقات
	نوع الدراسة	دراسة تطبيقية أجريت على بعض خطوط الإنتاج بشركة الخزف السعودي
	اهداف الدراسة	استخدام ادوات ادارة التكلفة الأكثر ملائمة لظروف بيئة التصنيع الحديثة في تحسين المعلومات التكاليفية والتي تتمثل في المحاسبة عن الخلو من الفاقد والمحاسبة عن عائد العمليات الداخلية
	اهم الاستنتاجات	ضرورة الاهتمام بأساليب وأدوات المحاسبة الادارية الأكثر ملائمة لبيئة التصنيع الحديثة

المحور الثاني : الدراسات الأجنبية

ت	البيان	تفاصيل الدراسة
١	الباحث	Srour(2011)
	عنوان الدراسة	The indicators of the Rleevance of management accounting system
	نوع الدراسة	دراسة تطبيقية أجريت على مجموعة شركات العربي خلال الاعتماد على المقابلات الشخصية والملاحظة الاستطلاعات
	اهداف الدراسة	بناء اطار للمحاسبة الإدارية في ظل بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد الاشتقاق مؤشرات تساعد في الحكم على مدة ملائمة او عدم ملائمة دام المحاسبة الإدارية في ضوء بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد في إطار مخل اتخاذ القرارات
	اهم الاستنتاجات	ان المحاسبة في ظل بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد تستخدم تدفقت القيمة في قياس المنافع المالية عند تقيم المنظمات التي تطبق نظام الانتاج الخالي من الفاقد
٢	البيان	تفاصيل الدراسة
	الباحث	Arbulo,et.at,(2012)
	عنوان الدراسة	Innovation in Cost Management, A Comparison Between Time Driven Activity- Based Costing (TDABC) and Value StreamCosting (VSC) in an Auto- Part Factory
	نوع الدراسة	دراسة تطبيقية أجريت على شركة SRG Europe وهي إحدى شركات قطع من البلاستيك لصناعة السيارات لمجموعة Guardian Indutiies المتعددة الجنسيات
	اهداف الدراسة	دراسة مدخلين من مداخل محاسبة التكاليف وهما مدخلي التكلفة على اساس النشاط بمحرك الوقت ومدخل تكاليف تدفق القيمة
	اهم الاستنتاجات	يجب استخدام نظام تكاليف تدفق القيمة في بيئة التصنيع الخالي من الفاقد حيث يمكن تبسيط عملية تجميع البيانات بشكل كبير
٣	البيان	تفاصيل الدراسة
	الباحث	Dimi ofileanu (2015)
	عنوان الدراسة	Value stream cost analysis in the Romanian footwear industry case study
	نوع الدراسة	دراسة تطبيقية أجريت على أحد الشركات الصناعية فير رومانيا الي تعمل في مجال صناعة الأحذية الرومانية وذلك باستخدام أسلوب دراسة الحالة
	اهداف الدراسة	محاولة تقديم دراسة حالة لتطبيق تحليل تكاليف تدفق القيمة (VSCA) لمصنع صناعة الأحذية
	اهم الاستنتاجات	تسمح تكاليف تدفق القيمة بتقديم الأنشطة في كل مرحلة من مراحل تدفق القيمة

الفصل الثاني

-المبحث الأول : مفهوم مسار تدفق القيمة – عناصر – مزايا – انواع

اولا : مفهوم مسار تدفق القيمة

يعرف مسار القيمة بأنه تدفق المواد والمعلومات التي يتخذه المنتج منذ استلام أمر الإنتاج حتى يصبح منتجا نهائيا ويعتبر أداة تهدف إلى إظهار الروابط بين تدفق المواد والمعلومات الخاصة بالمنتج أو العمليات كما يشكل الأساس لخطة التنفيذ ويستخدم للتميز بين الأنشطة اتي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة (R ,Hutchinson.2018

وتمثل القيمة كل ما يحصل عليه العميل (B , Baygaley٢٠١٧,)نتيجة شراؤه لمنتجات وخدمات المنشأة ويشار إليها بالقيمة المدرجة للعميل والتي تتمثل في الجودة والستر والملائمة وقيمها العميل في ضوء التكلفة النقدية التي يتحملها في سبيل الحصول على المنتج ، وجودة وسعر وملائمة هذا المنتج .اما تدفق القيمة ويقصد به جميع الأنشطة التي يجب القيام بها للوصول إلى القيمة المرغوبة من العملاء وتضم هذه الأنشطة الحصول على طلبات العملاء وأنشطة الإنتاج والتخزين والتسليم والتوليد وما يتعلق بتصميم المنتجات (Bojano, 2016)

ثانيا :عناصر تكاليف مسار تدفق القيمة

وتمثل عناصر نظام تكاليف مسار تدفق القيمة (Ofileanu, 20l15 ,Gardon,G, 2016)

وتشمل مجموع الأجور والمنافع المدفوعة للعمال الذين يعملون في مسار تدفق القيمة بغض النظر عن النشاط الذي تمارسه هذه العمالة داخل المسار بداية من تصميم المنتج مرورا بجميع الأنشطة التي يطلبها المنتج حتى سبعه أما الأجور المدفوعة خارج مسار التدفق تعد تكاليف زمنية وتعالج في قائمة الدخل على مستوى المنشأة ولا تحمل على مسار القيمة.

تكاليف الدعم

وتشمل المواد الخام والأجزاء والمستلزمات المستخدمة بواسطة مسار تدفق القيمة، وتحسب تكاليف هذه العناصر التكلفة الفعلية وتكاليف الآلات والمعدات، وتشمل تكاليف الآلات والمعدات التي تخدم مسار تدفق القيمة، ويتم تخصيص تكلفتها على المسارات المستفيدة منها على اساس نسبة مئوية تحدد لكل مسار تدفق يستفيد منها ولكن بمرور الوقت فأنه يجب على المنشأة التخلص منها واستبدالها لمعدات والآلات صغيرة تخصص لكل مسار تدفق القيمة .

-التكاليف والاخرى :

وتشمل جميع التكاليف التي تقع ضمن نطاق مسار القيمة والتي ال تبوب ضمن ما تقدم من عناصر تكاليف مثل النفقات الإدارية والتجهيزات المكتبية وغيرها ويتضح ان نظام التكاليف تدفق القيمة يسعى إلى تحميل كل تيار قيمة بكافة التكاليف الخاصة به وان لا يكون هناك أي تكاليف مشتركة بين تيارات القيمة وان كانت هناك ضرورة التكاليف المشتركة يكون ذلك في أضيق الحدود على أن يتم استبعادها في الأجل الطويل .

-تكاليف التسهيلات والمرافق:

وتشمل (الايجار ، التامين، الضرائب العقارية والاصلاحات والصيانة) التي تتعلق بالمرافق والمباني والتي بتم تخصيصها على مسارات القيمة باستخدام اساس مساحة المسار القيمة حيث يتم تقسيم اجمالي تكاليف المرافق والتسهيلات على مساحة المعمل للحصول على معدل تكلفة للمتر المربع الواحد ثم يضرب بالمساحة المشتعلة في مسار القيمة لتحديد نصيبها من تكليف المرفق والتسهيلات وها يعد عملية التخصيص الوحيدة التي يجب ان تجري في طريقة تكاليف المسار القيمة وذلك لتشجيع فريق مسار القيمة على استخدام مساحة أقل لأغراض خفض التكلفة

ثالثا : مزايا تطبيق نظام تكاليف تدفق القيمة

يحقق تطبيق نظام تكاليف مسار تدفق القيمة مزايا عديدة للمنشأة اهمها (Gardon ,G,2016 ,Van,D,2017)

- يساعد نظام تكاليف مسار تدفق القيمة على تشجيع العاملين على استخدام مقاييس الداء المرئية.

- يحقق نظام تكاليف مسار تدفق القيمة البساطة والوضوح لكل مستخدميه، حيث يقدم معلومات مجمعة في شكل ملخصات لكل مسار تدفق ويبتعد تماما عن مشاكل تحميل التكاليف لان كل التكاليف داخل المسار تحمل مباشرة على تكلفة المسار .

- وضوح ودقة المعلومات المقدمة، لاعتمادها على بيانات صحيحة حقيقية، ويعبر عن تكاليف مباشرة تحمل على مسار تدفق القيمة

- يقدم نظام تكاليف مسار تدفق القيمة، مقياس أداء جيد لمسار تدفق القيمية وهو متوسط تكلفة المسار ولاشك أن هذا ملائم في تحسين اتخاذ القرارات.

- تدعم المعلومات المقدمة من خلال نظام تكاليف تدفق القيمة عملية اتخاذ القرارات من خلال تقديم معلومات دقيقة داعمة لقرارات التسعير واقتراح المنتجات الجديدة والاستثمارات الجديدة وغيرها من القرارات.

- إشتقاق تكلفة الاجور المرتبطة بتيار القيمة من كشوف الأجور دون الحاجة لتبع تكلفة الأجور المرتبطة بكل منتج أو أمر إنتاجي على حدة خلال مساره الانتاجي

- عند إتباع المنشاة لنظم السحب والانتاج وفقا لطلبيات العميل، واستخدامها لوسائل لإدارة المرئية والذي يقضي بعدم البدء بالإنتاج إلا بناء على اشارة من المرحلة الإنتاجية السابقة اي البدء تلبية طلبيات العميل من المخزون المتوافر أو لا اي التزام العاملين بتعليمات التشغيل المعلن عنها والمرئية لهم، تنخفض الحاجة المستندات تتبع الأوامر الإنتاجية عبر مسارات الإنتاج بالإضافة لعدم الحاجة لتحديد معدلات الأجور والتكاليف الإضافية عبر تلك مسارات الانتاج.

- انخفاض عدد مراكز التكلفة بالأستاذ العام، فلم تعد هناك ضرورة لتتبع عناصر التكاليف بشكل تفصيلي على أقسام مراكز التكلفة ، حيث يتم تجميع التكلفة على مستوى مسار القيمة ككل في شكل ملخص لعناصر تكلفة الأجور والمواد والتسهيلات والتكاليف المدعمة .

- استبعاد عمليات تخصيص التكاليف الإضافية للتكاليف المدعمة على مستوى المنشأة، نظرا لعدم إمكانية الرقابة عليها وإدارتها من جانب فرق العمل بمسارات القيمة ، وفقا لا استراتيجية الإنتاج الخالي من الفاقد ، فالتركيز من جانب كل مسار القيمة عن تخفيض التكلفة المباشرة المرتبطة به من خلال مبادرات التحسين المستمر . وفي حال تخصيص تلك التكاليف المدعمة على مسارات القيمة والسبيل الوحيد لتخفيضها سيكون من خلال تخفيض نسب التخصيص لكل مسار .

- تخفيض التكلفة اعتمادا على مبادرات التحسين المستمر في ضوء دراسة مقاييس الاداء التشغيلية بهدف استبعاد أنشطة الفاقد والتي ينتج عنها حدوث التكلفة ومن ثم استبعاد مسببات التكاليف.

رابعا : انواع نظام تدفق القيمة (Maskell , Baggaly2004)

هناك ثلاثة أنواع من تدفقات القيمة تتمثل في التي -:

تدفق القيمة للأوامر المنجزة : يركز تدفق القيمة للأوامر المنجزة على توريد منتجات حالية للزبائن حالين وتضمن ذلك كل الخطوات اللازمة لتوريد المنتجات الحالية إلى الزبائن الحالين ابتداء من الوقت الذي يتم فيه استلام طلب الزبون وحتى الوقت الذي يتم فيه تجهيز الزبون بتلك المنتجات .

تدفق القيمة للمنتجات الجديدة: وهو يمثل تدفق القيمة لتطوير المنتجات الجديدة للزبائن الجدد والذي يشمل (هندسة الإنتاج _ هندسة العمليات _ التكاليف المستهدفة)

تدفق القيمة للمبيعات والتسويق : يركز هذا النوع من تدفقات القيمة على اكتساب الزبائن الجدد للمنتجات الحالية وعلى اكتساب الزبائن الجدد للمنتجات الجديدة .

ويتضح مما سبق ، إن تدفق القيمة يمثل نقطة البداية الأساسية لتحول الوحدات الاقتصادية الى الإنتاج وهو يمثل نقطة تحول في الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية التي تقسم إلى مراكز إنتاجية ومراكز خدمية وعدد قليل من تدفقت القيمة اذ ان كل تدفق قيمة يعتبر وحدة اقتصادية فرعية ويمثل ربح

خامساً :دور وأسلوب تدفق القيمة في اتخاذ القرارات بشركات النفط - القرارات المستخدمة في تكاليف تدفق القيمة

اولا : عملية اتخاذ القرار في نظام تكاليف تدفق القيمة

أ- فريق العمل المسئول عن التقييم : ويتم تقييم هذا النظام من خلال تكوين فريق عمل يضم رئيس الشركة ، والمديرين الحكوميين بالشركة، ومديري تدفق القيمة ، والمراقبين الماليين ، ومحاسبة التكاليف ، ومديري العمليات ، والمهتمين بمدخل الخلو من الفاق، وآخرون مما ينتمون بضرورة تطوير معلومات التكاليف لتحديد الفاقد

ب- التميز بين تكلفة الموارد بالقدر المتوافر وتكلفة الموارد بالقدر المستخدم : يعتمد نظام تكاليف تدفق القيمة على ضرورة التميز بين تكلفة المواد بالقدر المستخدم وتكلفة الموارد بالقدر المتوافر على اساس ان تكاليف خلق القيمة لا يد ان تعتمد على حصر تكاليف القدر المستخدم من الموارد حيث تقسم الموارد الى مجموعتين .

 ومجموعة أولى : موارد تقتنى عند الحاجة إليها اى إنها موارد تشترى عند الضرورة ، وهي موارد بالقدر المستخدم ويطلق عليها موارد مرنة .

 مجموعة ثانية : موارد تقتنى على أساس الحالة أي إنها موارد تشترى مقدماً قبل الحاجة إلى استخدامها وهي موارد بالقدر لمتوفر ويطلق عليها موارد متعاقد عليها

ويتضح مما سبق ، إن خرائط أنشطة الربحية التي يقدمها نظام التكاليف على أساس النشاط يحقق أعلى ربحية وان التحول من مفهوم الموارد بالقدر المستخدم بدلا من مفهوم الموارد بالقدر المتوافر يعتبر عام جدا ، وعندما يكون مفهوم الموارد بالقدر المستخدم لا يتغير بدرجة متساوية مع الموارد بالقدر المتوفر ، ونلاحظ اذا كانت الموارد تتساوى مع مفهوم الموارد بالقدر المتوافر في هذه الحالة فإن خرائط أنشطة الربحية تكون مناسبة لاتخاذ القرارات

- كيفية احتساب التكاليف في ظل تكاليف تدفق القيمة

للطرق الآتية• :يتم احتساب تكاليف تدفق القيمة وفقا :

١- طريقة متوسط التكلفة للوحدة الواحدة

عندما تقوم تدفقات القيمة بإنتاج منتجات متشابهة أو أنها تستهلك الموارد او إن خليط المنتجات ثابت نسبيا ، وفي هذه الحالة يتم احتساب تكلفة المنتجات المنتجة في تدفق القيمة من خلال الآتي

– في حالة إذا كانت المنتجات المنتجة في تدفق القيمة متماثلة جداً والمواد المستخدمة لإنتاج تلك المنتجات متماثلة أيضا، ففي هذه الحالة يتم استخراج معدل التكلفة الإجمالي للوحدة الواحدة

والذي يحسب من خلال المعدلة الآتية = التكلفة الكلية للتدفق القيمة / عدد الوحدات خلال المدة

في هذه الحالة يتم احتساب تكاليف المنتجات كما يلي :

أ- استخراج تكلفة المواد الأولية المتوسطة للوحدة الواحدة لكل منتج في تدفق القيمة ، والتي تحتسب من خلال مجموعة تكاليف المواد الأولية لكل منتج يتم إنتاجه في تدفق القيمة مقسوم على عدد الوحدات المشحونة لكل منتج يتم إنتاجه في تدفق القيمة .

ب- استخراج تكاليف التشكيل التي تمثل مجموعة تدفق القيمة خلال فترة محددة مطروحاً منها تكاليف المواد الأولية الكلية المنطقة للتدفق القيمة خلال هذه الفترة ، وبعد استخراج تكاليف التشكيل للتدفق القيمة يتم احتساب التشكيل المتوسطة للوحدة والتي تمثل اجمالي التكاليف التشكيل للتدفق القيمة خلال تلك الفترة مقسوم على عدد الوحدات المشحونة لهذه الفترة.

ت- طريقة الخصائص والمميزات

عندما تقوم تدفقات القيمة بإنتاج منتجات تستهلك مواد مختلفة وذات مزيج إنتاج مختلف وتمر بمراحل مختلفة ومتنوعة وتتطلب أوقات مختلفة في كل مرحلة ، ففي هذه الحالة يتم الاعتماد في احتساب تكاليف المنتجات على طريقة الخصائص والمميزات بدلا من التكلفة المتوسطة للوحدة . ان المنتجات التي لها تدفق إنتاج متماثلة تجمع الى تدفق القيمة ، ويكون العامل الأساسي الذي يحدد عدد الوحدات المشحونة في تدفق القيمة هو عدد الوحدات التي يمكن ان تعالج في العملية المختلفة وفي مرحلة الإنتاج المختلفة . وتعتمد تكلفة الإنتاج في ظل طريقة تكاليف تدفق القيمة على سرعة تدفق الإنتاج خلال تدفق القيمة وليس على اساس مقدار استخدامها للموارد ، إذ أن الكثير من المنتجات خلال تصنيعها في تدفق القيمة ليس لها أوقات الدورة نفسها خلال العملية أو المرحلة المختلفة ، فبعض المنتجات تستهلك أوقات اكثر او اقل من الأخرى خلال العلية أو المرحلة المختلفة فلذلك فأن طريقة تكاليف الخصائص والمميزات تحسب تكلفة المنتج بالاعتماد على خصائصه ومميزاته التي تتأثر بسرعة تدفق القيمة خلال العملية المختلفة ، بموجب هذه الطريقة فأن التكاليف المتعلقة بالمنتج التي تتحدد من خلال كمية الوقت المتعلقة بالعمل الذي يتطلب لغرض صنع منتج معين وإنما يتحدد من خلال نسبة تدفق المنتج من خلال الموارد المختلفة في تدفق القيمة.

ثانياً : القرارات المستخدمة في تكاليف تدفق القيمة

يمكن القول إن الهدف من مدخل تكلفة مسار القيمة تدفق القيمة هو توفير معلومات تكاليفية٣ واضحة ومحدودة يمكن فهمها وملامتها لمن يقوم بأمارة تدفق القيمة ومن ثم فأن اي تكاليف تحدث خلال تلك المسارات لا تضيف منفعة أو مساعدة الإدارة مسارات القيمة ومن القرارات التي يساعد نظام تكاليف تدفق القيمة في اتخاذها ما يلي:

قرارا ت التسعير

على الرغم من إن المنشاة تركز على القيمة المحققة للعميل أو السوق وان هذه القيمة هي التي تحدد السعر وبالتالي فإن قيمة المنتج للعميل لا ترتبط بتكلفة إلا إنه يجب التحديد الدقيق التكلفة كأساس أو لحد أدنى لسعر البيع وإلا تحققت خسائر .

قرات التصنيع والشراء

حيث يعتمد هذا القرار على ربحية مسار تدفق القيمة ككل وليس ربحية منتج بذاته ، فإذا كان ذلك المسار كفء ولديه طاقة متاحة لتصنيع المنتج موضوع القرار فلن يكون هناك مبرر بشرائه من الخارج ، حيث أن تكلفة الآلات والأفراد والتسهيلات تتحمله المنشأة بالفعل في شكل طاقة فائضة ، وبالتالي فأن تكلفة تصنيع هذا المنتج والتي سيتم مقارنتها بتكلفة الشراء تتمثل في التكلفة الأولية فقط ، أما إذا لم تكن هناك طاقة متاحة أو فائضة داخل المسار فأن تكلفة التصنيع يتضمن أيضا تكلفة الحصول على طاقة ومواد إضافية التصنيع المنتج .

قرار إدخال منتج جديد لمسار تدفق القيمة

يتطلب ذلك تحليل ربحية مسار تدفق القيمة ، فإذا كان هناك طاقة متاحة غير مستغلة داخل المسار فأن إدخال منتج جديد سوف يزيد ربحية المسار بقيمة مساهمة هذا المنتج والتي تتمثل في الإيرادات مخصوما منه التكاليف المباشرة للمنتج ، أما إذا لم يكن لدى المسار طاقة متاحة كافية لإنتاج منتجات إضافية فأن ربحية المسار تأخذ في الحسبان تكلفة الطاقة الإضافية الضرورية وبالإضافة إلى ما سبق من قرارات ، فأن هذا النظام يهدف أيضا إلى قياس الدخل والربحية على مستوى مسار التدفق اولا، ثم قياس الداخل على مستوى المنشأة ككل ، قياس مدى تأثير القرارات السابقة والبدائل المقترحة على تكلفة وربح مسار تدفق القيمة .

المبحث الثاني

المبحث الأول: مفهوم بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد – المبادئ التي يقوم عليها – الفوائد – استخدام النظام في تدعيم البيئة - الاهداف

اولا : مفهوم بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد

عرف معهد المحاسبة الإدارية الإنتاج الخالي من الفاقد لأنه إنتاج يعتمد على تخفيض **جميع المواد المستخدمة بما لا يؤثر على جودة وحدة** والتكلفة (المنتج) او قيمتها لدى العميل (Ima,2000)

وترى دراسة (Carter,2014) على أن نظام الانتاج الخالي من الفاقد مدخل يركز على منع حدوث أي فاقد أو هدر في وقت العمل وفي المواد والأنشطة التي لتنظيف قيمة المنتج المقدم للعميل . وفي هذا الصدد حددت دراسة (Yang, Etal,2011) ثلاث حزم من الممارسات التي تعكس تطبيق استراتيجية التصنيع المرن وهي الممارسات المرتبطة برأسية الإنتاج في الوقت المناسب والممارسات المرتبطة بإدارة الجودة الشاملة ، والممارسات بإدارة الموارد البشرية .

كما يعرف (King,A,Lenox,R.2017) بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد بأنها نظام إنتاجي يعمل دائما على التخلص من كل صور الفاقد والضياع من أجل دعم القيمة التي يحصل عليها العميل مقابل ما يدفع.

ويشير (R ,Patxi. ٢٠١٧)لى أن بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد ترتبط بتحديد والتخلص من الأنشطة الغير مضيفة القيمة عبر المراحل المختلفة لمسار تدفق القيمة ويرتبط ذلك باستخدام مجموعة متنوعة ومتكاملة من الأساليب والممارسات والنظم والأدوات الإدارية والإنتاجية تتسم بالمرونة والبساطة والفعالية .

ثانيا : الأهداف التي يسعى إليها نظام الانتاج الخالي من الفاقد.

هناك مجموعة من الأهداف التي يسعى نظام الانتاج الخالي من الفاقد لتحقيقها حيث تمثل الهدف الرئيسي لنظام الإنتاج الخالي من الفاقد كما يشير (الأشقر ٢٠١٨) (Kumar,R,Kumar,V,2011)

١-تنفيذ العمليات بإطار كفاءة ممكنة من خلال التعرف على مصادر الفاقد ورفضها حتى يتم إلغاؤها حتى تتلقى العناصر المضيفة القيمة في العمليات .

٢- تقليل المعيب قدر الإمكان في العملية الإنتاجية والحد من الأنشطة غير المضيفة القيمة.
٣- زيادة الرضى الوظيفي للعاملين نتيجة تبني فلسفة التمكين للعاملين وابتكار منتجات جديدة وتحسين المركز التنافسي للمنشأة في السوق .
٤- تحقيق الاوتوماتيكي في تدفق الإنتاج ومحاولة القضاء على التالف والمعيب وتحسين تدفق القيمة وتحقيق أعلى مستوى يلعبه العملاء لضمان ولائهم للمنشأة .
٥- تخفيض أوقات دورة الإنتاج وزمن انتظار الإنتاج من خلال تخفيض أوقات الانتظار بين المراحل للمعالجة فضلا عن تخفيض أوقات التحضير للعملية الإنتاجية وتخفيض أوقات تغيير نموذج المنتج .
٦- تخفيض مستويات التخزين في جميع مراحل العملية الإنتاجية بتخفيض حجم المخزون بأنواعه الثلاثة (مخزون المواد الخام المخزون الإنتاج تحت التشغيل بين مراحل الإنتاج المخزون السلع التامة الصنع).

٧- رفع مهارة العاملين وكفاءة تشغيل الآلات وتخفيض زمن التصنيع وتخفيض زمن إعادة التشغيل ، امنية حجم المخزون ، الارتقاء بمستوى الجودة .
٨- ترشيد الاستثمارات في احتياجات الإنتاج وذلك بالحد من التوجيه والاستخدام السيء للموارد.
٩- تحقيق المرونة في الإنتاج وتحسين قدرة المنشأة على تنويع منتجاتها وتوفير أضل استجابة لإتجاهات السوق في ضوء ما يستجد من متغيرات مصاحبة للبيئة الأعمال بناء وصيانة العلاقات طويلة الأجل مع العملاء .
١٠- تحقيق تكامل بين جهود الأفراد في مختلف الإدارات وارتفاع مستوى الدقة في تلبية الأوامر في الوقت المحدد.٠

ثالثا: المبادئ التي يقوم عليها مبدأ الخلو من الفاقد

وهناك مجموعة من المبادئ التي يجب ان تقوم عليها المنشأة للحصول على أكبر قائمة ممكنة في نظام الانتاج الخالي من الفاقد.(Sbadka,2017) (سلطان ،٢٠١٧)

المبدأ الأول: مبدأ قيمة العملاء

يعد نظام القيمة المقدمة للعميل الهدف النهائي الإنتاج الخالي من الفاقد ، حيث يبدأ تطبيق الاستراتيجية بتحديد القيمة من وجهة نظر العميل والتي تمثل في نوعية الصفات والخصائص ومستوى الجودة التي يجب ان تتوافر في المنتج او الخدمة التي تقدم للعميل والتي تقابل احتياجات العميل عند سعر معين وفي وقت معين لذلك فهذا المبدأ الذي يقوم على ضرورة الاخذ في الاعتبار تعظيم القيمة للمستهلك

المبدأ الثاني : تدفق القيمة

في سبيل توفير القيمة المنشودة من جانب العميل يجب تحديد مسار تدفق القيمة والذي يعرف بأنه مجموعة من الأنشطة التي تتم من خلال دورة حياة المنتج بداية من الحصول على المواد الخام من الموردين نهاية بتوصيل المنتج الى المستهلك كما يمتد مسار تدفق القيمة الى خارج حدود المنشأة لتوثيق العلاقات بين المنشأة لعملائها وبين المنشأة وموردیها وهذا يتطلب بدوره عدد من المتطلبات التي يجب ان تحققها المنشآت التي تتبنى هذا الفكر أهمها الفهم الواعي والكفؤ الأنشطة التي تضيف القيمة والأنشطة التي لا تضيف القيمة كما يتطلب تكوين علاقات قوية مع العملاء والموردين وان يكون هناك ادارة مستمرة وفعالة لهذه العلاقات وكذلك تحديد مناطق القوة والضعف في هذا المسار بما يهدف الى متابعة تدفق القيمة وسرعة الاستجابة للعملاء وتحقيق المرونة الكافية لمقابلة المتغيرات المختلفة في تلك الطلبات بل وإيجاد طرق إضافية تحقق إيرادات إضافية وتحسين الربحية .

المبدأ الثالث: الاعتماد على نظام التدفق والسحب

ان تصميم العملية الإنتاجية يجب ان يتم على أساس تعظيم تدفق القيمة عن طريق البدء يسحب طلبات العملاء فتقليديا يتم تخطيط الإنتاج والشراء على اساس التنبؤ بالطلب داخليا وشراء المواد الأولية اللازمة للإنتاج والاعتماد على نظام الانتاج على دفعات كبيرة ويترتب على ذلك زيادة في المخزون وينتج عنها زيادة في استهلاك الموارد وزيادة المخاطر

أما في ظل بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد يتم تصميم العملية الإنتاجية لأتباع نظام السحب بدلا من نظام الدفع حيث يقوم نظام السحب على البدء بتحديد طلبات العملاء في السوق في شكل تلقي أوامر العملاء وبناء على أوامر الشراء التي تتلقاها المنشأة تقوم إدارة المنشأة وخطوط إنتاجها من أجل الوصول إلى طلبات العملاء مما يؤدي الى تخفيض حجم الدفعة الإنتاجية وإيجاد طرق أفضل للحصول على الموارد وحدوث تخفض ملموس في أوقات تجهيز وإعداد الآلات وتخفيض مستويات المخزون وأوقات الانتظار بالإضافة إلى تخفيض حجم الطلب على أنشطة الخدمات المعاونة وينعكس ما سبق على زيادة درجة استجابة المنشأة للتغيرات التي تحدث في الأسواق وزيادة درجة رضا العملاء عن النظام الإنتاجي ككل

المبدأ الرابع : تمكين وتأهيل العنصر البشري

يمثل تمكين وتأهيل العنصر البشري احد المبادئ الأساسية التي تقوم عليها استراتيجية الإنتاج الخالي من الفاقد وهذا يعني تسليح العاملين بثقافة التحسين المستمر التي تضمن تحديد وحذف كل أشكال الهدر والضياع وتحسين مهارات العاملين حتى يستطيعوا فهم اسباب المشاكل لمواجهتها هذا بالإضافة إلى درجة مقبولة من المشاركة في الإدارة يترتب عليها منح العاملين سلطة اتخاذ القرارات التي تساعد في تحقيق النجاح وتحسين بيئة العمل الجماعي المنشأة ومن خلال التعاون استطيع المستويات الإدارية المختلفة معرفة ما تحتاجه فرق العمل معلومات وموارد مالية وفنية وغيرها مما يساعد في نجاح مهمة فريق العمل ويطلب ذلك حسن اختيار العاملين وثقل كفاءتهم ببرامج تدريب شاملة وتفويض سلطة اتخاذ القرارات لهذه الكفاءات .

المبدأ الخامس :التحسين أو الكمال

يسعى هذا المبدأ نحو تحقيق المثالية ويترجم من خلال الجهود المستمرة لاستبعاد الفاقد لخلق مزيد من القيمة للعميل واعتمادها على التحسينات الإضافية للعمليات اليومية ويتولى عن تراكم أو تجميع تلك التحسينات الإضافية تغيرات جوهرية في أداء العمليات مما ينعكس بالإيجاب على الجودة ، التكلفة ، انسيابة التدفق في سبيل تعزيز القيمة للعميل والسعي نحو المثالية يتمثل في هدف متجدد قد يأخذ صور مختلفة ومنها صرفية الغيوب / صرفية الضياع الفاقد / صرفية عدم توافر معلومات ، كما يقوم على أنه دائما يوجد ما هو أفضل من الوضع الحالي ، ويجب على كل العاملين في المنشأة تتبنى هذه الثقافة .

رابعا: الفوائد المتحققة من تبني بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد في دعم الإنتاج

ان تنامي المنشأة لبيئة الإنتاج الخالي من الفاقد يحقق العديد من المنافع(Kocakulah,M,2018,Dakov,2020)

١- زيادة الإنتاجية والوقت اللازم للإنتاج.
٢- تلبية طلبات العملاء في التوقيت المناسب وبأقل تكلفة وبالتالي تحسين الربحية.
٣- تقليل وقت دورة التصنيع من خلال تخفيض أوقات إعداد الآلات ومقاولة المواد والحركة بين العمليات الإنتاجية.
٤- تحسين تدفق القيمة من خلال انسيابية مسار تدفق القيمة وخفض تكاليف من خلال الاعتماد على عدد اقل من الآلات والاستغلال ١٨الافضل للطاقة الآلية المتاحة.
٥- تنمية مهارات العاملين ورفع روحهم المعنوية من خلال مشاركتهم في صنع القرار وتنفيذه .
٦- خفض كميات وتكاليف المخزون.
٧- زيادة درجة المرونة في العملية الإنتاجية إمكانية إدخال منتجات جديدة ومتطورة.

خامسا: استخدام نظام تكاليف تدفق القيمة في تدعيم بيئة الإنتاج الخالي من الفاق

١ج-يحقق استخدام نظام مسار تكاليف تدفق القيمة لتدعيم بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد ما يلي (Debusk,G,2018, Grasso,2017)

هدف نظام الإنتاج الخالي من الفاقد إلى البحث عن كل ما هو مستحدث من أدوات وممارسات محاسبية تسهم في خفض نسبة الفاقد والسعي نحو تطبيقها وبالتالي فأن نظام تكاليف مسار تدفق القيمة يصبح محل اهتمام المنشأت في مثل هذه الظروف

٢-لمنشأت التي تتبنى بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد ينصب اهتمامه في المقام الأول حول اكتشاف الفاقد وكافة نواحي الإسراف داخل العملية الإنتاجية وقد تناولت البحوث والكتابات المحاسبية سبعة انواع من الفاقد تمثل محور اهتمام فلسفة الإنتاج الخالي من الفاقد وهي : الإنتاج الزائد ،المخزون ،الحركة ،وقت الانتظار ، التشغيل الزائد ، الإنتاج المعيب ، النقل ، ولذلك يكون نظام التكاليف مسار تدفق القيمة دورا هاما في توفير معلومات عن أماكن وجود الفاقد ومعرفة أولويات التحسين الممكنة

٣- يعتبر تبسيط العمليات المحاسبية أحد أهم اعتبارات تصميم النظم المحاسبية في ظل بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد ولذلك يعتبر نظام تكاليف مسار تدفق القيمة نظاما ملائما في ظل هذه البيئة نظرا لسهولة تطبيقه كما أنه يعتمد على استخدام أسس بسيطة لتخصيص التكاليف الصناعة غير مباشرة

٤- تؤثر بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد على الأساليب والممارسات المحاسبية حيث يتناول دور أنظمة قياس التكاليف في توفير المعلومات اللازمة لدعم بيئة أفضل لإدارة والتخلص من الفاقد وان نظام تكاليف مسار تدفق القيمة أحد أهم الأساليب المحاسبية التي ظهرت في الآونة الأخيرة بمثابة أسلوب يمكن من خلاله توفير معلومات عن مواطن الإسراف والناقد في العملية الإنتاجية .

٥ - أولى خطوات تبنى بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، هو عملية جمع البيانات وهذه الخطوة معنية بالبحث عن الفاقد والأنشطة الغير المضيفة القيمة ومما لا شك فيه أن نظام تكاليف مسار تدفق القيمة واحد من الأساليب التي يمكن ان تتوفر معلومات عن كمية وقيمة الفاقد واماكن حدوثه ويمكن اعتباره بمثابة نظام محاسبي لبيئة الإنتاج الخالي من الفاقد فهو يقيس تكاليف الفاقد والمغرب في المنتج ويوفر معلومات محاسبية تفصيلية عن حجم الفاقد الذي يحدث اثناء العلمية الإنتاجية من أجل تخفيضه أو الحد منه .

٦- ان استخدام نظام تكاليف مسار تدفق القيمة في تدعيم بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد يحسن وبصورة كبيرة الأداء التنظيمي للشركات سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة .

٧- يوفر نظام التكاليف مسار تدفق القيمة أماكن حدوث الفاقد ، وبالتالي توفير مبررات لخطط التحسينات المقترحة ، فضلا عن ذلك يمتد دور نظام تكاليف مسار تدفق القيمة ليشمل قياس والتقرير عن المنافع المحققة جراء تطبيق الإنتاج الخالي من الفاقد .ولذلك يلعب نظام تكاليف مسار تدفق القيمة دورا هاما في سد تلك الفجوة المعلوماتية .

٨- التي تتبنى بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، يعتمد اتخاذ القرارات فيها على وجود معلومات دقيقة وقتية عن التكلفة ، ويعتبر نظام تكاليف مسار تدفق القيمة مصدر هم لتلك المعلومات، ليس فقط لكونه يوفر معلومات تكاليفية، بل والاهم من ذلك فهو يوفر معلومات مالية وآخرة كمية عن المكون الرئيسي في أغلب الصناعات .

المبحث الثالث

أثر بيئة الإنتاج الخالي- مفهوم الاستراتيجية المستدامة- استخدام نظام التكاليف في تدعيم الإنتاج الخالي من الفاقد لتحقيق الاستراتيجية المستدامة

اولا: أثر بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد على نظم محاسبة التكاليف(عبد الغفار ،٢٠٢٠، Maskell,B,2017)

1 - هذا التحول يتطلب حدوث تغيير في نظم محاسبة التكاليف التي يتم بها المحاسبة عن العمليات ، والطرق التي يتم من خلالها رقابة وقياس الأداء ، فالنظام التقليدية مثل التكاليف المعيارية ونظم تخصيص التكاليف تمثل عائقا لما يسعى إليه نظام الانتاج الخالي من الفاقد .

٢-ان بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد في ظل الأنظمة التقليدية للتكاليف ستعاني من نقص عام فيما يتعلق بربط أداء الإنتاجي مع نظام تكاليف مناسبة، ، مما ينعكس بالسلب على الممارسات المحاسبية المتعلقة بقياس التكلفة وأدوات الرقابة ونظم مقياس الأداء المناسبة.

٣- فكرة تعظيم الربحية من خلال تعظيم استغلال الموارد الأولية والبشرية في ظل الأنظمة التقليدية للتشغيل والمحاسبة لم تعد صالحة في ظل التحول الي منهج الإنتاج الخالي من الفاقد وتصبح هناك حاجة إلى معلومات تقيس تدفق المنتج ويتطلب الأمر أن يعمل المحاسبين الإداريين مع مديري التشغيل والإنتاج من أجل توفير المعلومات التي توجه الضوء نحو عملية التدفق وتأثيراتها المختلفة على ربحية المنشأة .

٤-تتطلب بيئة الانتاج الخالي من الفاقد هيكلة المنظمة إلى وحدات أداء تنظيمية تأخذ شكل خلايا عمل ومشاركات تدفق بدلا من الأقسام الوظيفية مما يتطلب البحث عن تكاليف تتبع مسار تدفق القيمة .

٥- يتطلب التحول إلى بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد الحرص على تعظيم معدل تدفق الإنتاج مما يتطلب السيطرة على عملية التدفق هذه والبحث عن المعلومات التي تقيس هذا التدفق .

٦-في ظل بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد تتطلب مقاييس توضح معلومات تشغيلية ترتبط بمعدل الوحدات المعيبة وإنسانية تدفق الإنتاج وقيود الطاقة ومدى الالتزام بمواعيد التسليم في حين أن تقارير نظم محاسبية التكاليف التقليدية غالبا ما تكون مالية معبرا عنها بصورة اجمالية .

ثانيا : مفهوم الاستراتيجية المستدامة

أشار (Jones٢٠٢٠,)أن الاستراتيجية المستدامة مفهوم متكامل بين البيئة والأرباح والمجتمع حسين يمكن لإدارة العليا توظيف هذه الأبعاد رغم أنها منفصلة من الناحية التاريخية عن بعضها البعض ولكن هناك إمكانية التنسيق بين هذه الأبعاد وتطوير القدرات لتحقيق التكامل فيما بينها والتي تؤدي الي الاستدامة ، ان احد الأساليب التي تؤدي إلى نجاح المنظمات هو وجود استراتيجية مستدامة مخطط لها .

ويذكر (Sabi, ٢٠٢٠)أن الاستراتيجية المستدامة هى الالتزام بممارسات العمال التجارية المستدامة بئيا واجتماعيا واقتصاديا من خلال تجديد الطاقة والمنتجات المعاد تدويرها

المستدامة بيئيا وإجتماعيا وإقتصاديا من خالل تجديد الطاقة والمنتجات المعاد تدويرها.

أما الباحثة ترى أن الاستراتيجية المستدامة هي مجموعة العمليات الإدارية التي تقوم بها منظمات الأعمال الى الاستجابة اجتماعيا والمنافسة اقتصاديا والموازنة بيئة وان تطبيق الاستراتيجية المستدامة تتطلب التوافق في حلقات الخط الأساسي الثلاثاء الاستدامة الذي شبه بالملفات المترابطة وهذه الحلقات مكتومة من الأبعاد السياسية والتي تعد من الجوانب التي تركز عليها المنشأت في عملها وهي الاقتصاد – البيئة - المجتمع

ثالثا : استخدام نظام تكاليف تدفق القيمة في تدعيم بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد لتحقيق الاستراتيجية المستدامة

يشير البحث إلى أن استخدام نظام تكاليف مسار تدفق القيمة في تدعيم بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد يؤدي إلي الاستراتيجية تشغيلية هامة يمكن ان تساعد على تحقيق الاستراتيجية المستدامة ويتناول البحث دور بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد والمطعم بنظام تكاليف مسار تدفق القيمة في تحقيق كل جانب من جوانب الاستراتيجية المستدامة:

١-استخدام نظام تكاليف مسار تدفق القيمة فى تدعيم بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد لتحقيق

الجانب الاقتصادي للاستراتيجية المستدامة

أكدت العديد من الدراسات ( )Jones,202 على أن الشركات التي قامت بتطبيق بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد استطاعت تحقيق العديد من المنافع سهرت في صورة منافع تشغيلية تترتب عليها تحقيق منافع وقد حققت تحسن في اتجاهين التشغيلي والمالي (Demeter,2017)و العديد من الدراسات التي أكدت على أن منافع تطبيق الإنتاج الخالي من الفاقد تتمثل في تخفيض المخزون وتحسين معدل دورانه.

ويشير البحث أهمية تطبيق بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد المدعم بنظام تكاليف مسار تدفق القيمة في تحقيق الجانب الاقتصادي الاستراتيجية المستدامة والذي يتحقق من خلال تحسين الأداء الكلي للمنشأة كالتالي :

-تخفيض الموارد المستخدمة وم ن ثم تخفيض التكاليف.

تخفيض الانتاج الزائد عن احتياجات العملاء.

- تخفيض العمليات الإنتاجية التي ال تضيف قيمة للمنتج او الخدمة .

- تخفيض تخزين المواد الخام، نصف المصنعة أو المنتجات النهائية الكثر من الحاجة .

-تخفيض الحركة الزائدة من العامل والتي ال تضيف قيمة للعملية الإنتاجية.

- تخفيض التنقل المفرط في نقل المواد بين مراحل الإنتاج مما يؤدي إلى ضرر وتدهور في جودة المنتج.

- تخفيض الوقت الضائع في انتظار الخطوة القادمة للإنتاج.

- تخفيض الناتج عن المعيب وتخفيض الجهد والتكاليف المبذولة إلزالة أو تصحيح الخطاء والعيوب الإنتاجية .

٢- استخدام نظام تكاليف مسار تدفق القيمة في تدعيم بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد لتحقيق

الجانب البيئي للاستراتيجية المستدامة

تمتد منافع بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد إلى تحسين الاداء لبيئي للمنشأة، فعندما يكون النظام الإنتاجي اكثر كفاءة عن طريق استخدام أفضل الممارسات التشغيلية وترشيد استهلاك المواد والطاقة ، فذلك يعني تخفيض تكلفة الإنتاج من ناحية والتخلص من التأثيرات البيئية السلبية من ناحية اخرى (Stenzel,J2019,) ولقد أكدت دراسة اجراها(King,A,2020) على أن تحسين الجودة وتخفيض مستويات المخزون يساعد المنشأت على تحسين أدائها البيئي من خلال تخفيض الفاقد في الموارد وتخفيض التلوث البيئي وتعنى بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد بالمحافظة على البيئة من خلال التأكيد على أهمية التوسع في استخدام المواد الصديقة للبيئة من ناحية مع خفض مستويات الفاقد في الموارد من ناحية أخرى.

ويشير البحث إلى أهمية تطبيق بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد المدعم بنظام تكاليف مسار تدفق القيمة في تحقيق الجانب البيئي الاستراتيجية المستدامة والذي يتحقق من خلال تحقيق التالي :

- تخفيض استخدام الطاقة والموارد وأماكن التخزين.

- تخفيض الموارد المستخدمة والحد من التأثيرات البيئية السلبية.

تخفيض كميات المواد والطاقة المستخدمة بصورة تجعل عمليات وأنشطة الشركة أقل تأثيراً بالبيئة المحيطة .

- ترشيد استهلاك المواد والطاقة، مما يؤدى إلى التخلص من التأثيرات البيئية السلبية.

-تخفيض المخاطر وزيادة وعي واهتمام الفراد بالمور المتعلقة بالبيئة والصحة والمنفعة .

- تخفيض الفاقد في الطاقة والانبعاثات وتخفيض استخدام المواد شديدة الخطورة.

- المحافظة على البيئة، وذلك من خلال التوسع في استخدام المواد الصديقة للبيئة.

-يساعد على تصميم المنتجات بطريقة ملائمة من خلال تخفيض الفاقد مما يؤدي إلى تخفيض التأثير السلبي على البيئة نتيجة إنتاج تلك المنتجات.

٣- استخدام نظام تكاليف مسار تد فق القيمة في تدعيم بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد لتحقيق الجانب الاجتماعي الاستراتيجية المستدامة

أن نظام الإنتاج الخالي من الفاقد يمكن النظر إليه على أنه أسلوب اجتماعي يهتم بتحقيق مصالح كافة الأطراف ذات العلاقة المنشأة وبالإضافة إلى مدى أهميته في تلبية رغبات العملاء والاهتمام بجميع الأنشطة والعمليات التي تضيف قيمة لهم بداية من البحوث والتطوير نهاية بتسليم المنتجات إليهم (Vinodh,S,2020,Stenzel,2019)₩₩

ويشير البحث إلى أهمية تطبيق بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد المدعم بنظام تكاليف مسار تدفق القيمة على تحقيق الجانب الاجتماعي الاستراتيجية المستدامة من خلال تحقيق التالي :

- تلبية رغبات العملاء والاهتمام بجميع النشطة والعمليات التي تضيف قيمة لهم بداية من البحوث والتطوير نهاية بتسليم المنتجات إليهم.

- زيادة رضاء العملاء من خلال تحقيق جودة المنتجات، وزيادة تحسينات كبيرة في الجودة، والتكلفة والوقت .

- توطيد العالقات مع الموردين مما يؤدي إلى تحقيق منافع اجتماعية.

ويشير البحث أن تطبيق نظام الإنتاج الخالي من الفاقد المدعم بنظام تكاليف مسار تدفق القيمة يحقق نوع من التوازن بين نتائج الأداء الاقتصادي والأداء الاجتماعي والأداء البيئي والذي سوف يمكن نشأت الأعمال من أداء أنشطتها على المدى

البعيد من أجل خدمة ورفاهية كافة الأطراف ذات العلاقة والمجتمع ككل فضلا عن تحقيق نوع من التوافق بين احتياجيات فئات مختلفة من أصحاب المصالح فهو يضمن في طياته بعدا هاما يتعلق بالأعمال المستدامة والدليل على ذلك أن المنافع البيئة تأتي مصاحبة لما حققته الشركة من منافع مالية أو بمعني اخر لا تتحمل الشركة تكاليف إضافية لتحقيق تلك المنافع.

ويشير البحث الى أن بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد المدعم بنظام تكاليف مسار تدفق القيمة يحقق المتطلبات الواجب تحقيقها من أجل تحقيق الاستراتيجية المستدامة وهي الاستغلال

يحقق المتطلبات الواجب تحقيقها من أجل تحقيق الاستراتيجية المستدامة وهي:)الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة ،تحسين جودة الإنتاج ،رضا وولاء العاملين، جذب واستيفاء أفضل العملاء.

تحسين معدلات النمو بالمنشأة(، ويتم الترابط بين متطلبات تحقيق الاستراتيجية المستدامة كالتالي:

- تحسين جودة الإنتاج يؤدي إلى الاستغلال المثل للموارد المتاحة .

- الاستغلال المثل للموارد المتاحة يؤدي إلى تحسين معدلات النمو بالمنشأة

- تحسين معدلات النمو بالمنشأة يؤدي إلى تحقيق رضا وولاء العاملين.

- تحقيق رضا وولاء العاملين يؤدي إلى الاستغلال المثل للموارد المتاحة .

- تحقيق رضا وولاء العاملين يؤدي إلى جذب واستبقاء أفضل للعملاء .

- تحقيق رضا وولاء العاملين يؤدي إلى تحسين جودة الإنتاج .

- تحسين جودة الإنتاج يؤدي إلى جذب واستبقاء أفضل للعملاء

الفصل الثالث

المبحث الأول:

الجانب العملي للبحث

اولا: مجتمع عوينة الدراسة

وزعت استمارة الاستبيان على العاملين في الشركة العراقية العاملة في النفط

ثانيا: الإجراءات الإحصائية المستخدمة

تم توزيع وتحليل قائمة الاستقصاء من خلال برنامج التحليل الإحصائي (spss) حيث تم استخدام الاساليب الإحصائية التالية

- النسبة المئوية والتيارات والمتوسط الحسابي .
- اختبار تحليل التباين الأحادي(Anova way one)

ثالثا : صدق وثبات أداة قياس البحث
تم التأكد من صدق قائمة الاستقصاء من خلال صدق الاتساق الداخلي، يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات قائمة الاستقصاء مع المجال الذي تنمي اليه هذه الفقرة ويعني بثبات قائمة الاستقصاء هو ان تعطي قائمة الاستقصاء نفس النتائج اذا اعيد تطبيقها عدة مرات متتالية وقد قامت الباحثة من التأكد من ثبات القائمة من خلال حساب الارتباط بين كل مجال من مجالات قائمة الاستقصاء والدرجة الكلية للقائمة كما هي موضحة في الجدول التالي :

جدول رقم (١) يوضح

معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات قائمة الاستقصاء وقائمة الاستقصاء ككل

المجالات	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الإجمالية Sig
العلاقة بين استخدام نظام تكاليف تدفق القيمة في تدعم بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد وبين تحقق الجانب الاقتصادي الاستراتيجية المستدامة	٠،٦١٧	٠،٠٠٠
العلاقة بين استخدام نظام تكاليف مسار تدفق القيمة في تدعيم بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد وبين تحقيق الجانب البيئي الاستراتيجية المستدام	٠،٧٦٦	٠،٠٠٠
العلاقة بين استخدام نظام تكاليف مسار تدفق القيمة في تدعيم بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد وبين تحقيق الجانب الاجتماعي الاستراتيجية المستدامة	٠،٧٣٦	٠،٠٠٠

يبين الجدول رقم (١) جميع معاملات الارتباط في جميع قائمة الاستقصاء دالة إحصائية عند مستوى معنوية aأكبر أو يساوي ٠،٠٥ وبذلك يعتبر جميع مجالات قائمة الاستقصاء صادقة لما وضع لقياسه.

جدول رقم (٢)يوضح الإحصاء الوصفي لمجال

العلاقة بين استخدام نظام التكاليف مسار تدفق القيمة في تدعيم بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد وبين تحقيق الجانب الاقتصادي الاستراتيجية المستدامة

م	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتماليةSig	الترتيب
	ان بيئة الإنتاج ا الخالي من الفاقد المدعم بنظام تكاليف مسار تدفق القيمة يحقق الجانب الاقتصادي الاستراتيجية المستدامة من خلال:						
١	تخفيض العمليات الإنتاجية التي لا تضيف قيمة المنتج أو الخدمة .	٤،٠٩	٠،٦٩	٨١،٧٥	١١،٩٢	٠،٠٠٠	٢
٢	تخفيض الموارد المستخدمة ومن ثم تخفيض التكاليف	٤،٣٠	٠،٥٣	٨٥،٩٦	١٨،٣٨	٠،٠٠	١
٣	تخفيض تخزين المواد الخام نصف مصنعة أو المنتجات النهائية الأكثر من الحاجة	٣،٩٨	٠،٦٧	٧٩،٦٥	١١،١١	٠،٠٠٠	٣
٤	تخفيض الانتاج الزائد عن احتياجات العملاء	٣،٧٩	٠،٧٧	٧٥،٧٩	٧،٧١	٠،٠٠٠	٥
٥	تخفيض الوقت الضائع في انتظار الخطوة القادمة للإنتاج	٣،٩٨	٠،٧٤	٧٩،٦٥	٩،٩٧	٠،٠٠٠	٤
٦	تخفيض التنقل المفرط في نقل المواد بين مراحل الإنتاج مما يؤدي الى ضرر وتدهور في جودة المنتج	٣،٧٢	٠،٧٧	٧٤،٣٩	٧،٠٢	٠،٠٠٠	٦
٧	تخفي الناتج عن المعيب وتخفيض الجهد والتكاليف المبذولة لإزالة أو تصحيح الأخطاء والعيوب الإنتاجية	٣،٧٨	٠،٧٩	٧٣،٤٥	٧،٠١	٠،٠٠٠	٧
	جميع فقرات المجال معا	٣،٩٨	٠،٣٩	٧٩،٥٣	١٩،٠٩	٠،٠٠٠	

المتوسط الحسابي للفقرة الثانية " تخفيض الموارد المستخدمة ومن ثم تخفيض التكاليف ٤،٣٠(الدرجة الكلية من خمسة) اي ان المتوسط الحسابي النسبي ٨٥،٦٩% قيمة الاختبار ١٨،٢٦ وان القيمة الاحتمالية (siga) تساوي ٠،٠٠٠ للذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائية عند مستوى دالة aأكبر أو يساوي ٠.٥ مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي ٣ وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل افراد العينة على هذه الفقرة .

-المتوسط الحسابي للفقرة السابعة " تخفيض الناتج عن المعيب وتخفيض الجهد والتكاليف المبذولة لإزالة أو تصحيح الأخطاء والعيوب الإنتاجية يساوي ٣،٧٨ اي ان المتوسط الحسابي النسبي ٧٣،٤٥% قيمة الاختبار ٧،٠١ وان القيمة الاحتمالية sigتساوي ٠،٠٠٠ للذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائية عند مستوى aأكبر أو أصغر من ٠،٠٥ مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي ٣ وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل افراد هذه العينة على هذه الفقرة .

-بشكل عام إن المتوسط الحسابي يساوي ٣,٩٨،وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي ٧٩,٥٣ %، قيمة الاختبار ١٩،٠٩ وان القيمة الاحتمالية sigaتساوي ٠،٠٠٠ للذلك يعتبر مجال العلاقة بين استخدام نظام تكاليف مسار تدفق القيمة في تدعيم بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد وبين تحقيق الجانب الاقتصادي الاستراتيجية المستدامة دال إحصائيا عند مستوى الدالة a أكبر أو يساوي ٠،٠٥ مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهريا عن درجة المتوسطة وهي ٣ وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل افراد العينة على فقرات هذا المجال.

٢/٧/٨ الإحصاء الوصفي للمجال الثاني : العلاقة بين استخدام نظام تكاليف مسار تدفق القيمة في تدعيم بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد وبين تحقيق الجانب البيئي الاستراتيجية المستدامة .

جدول رقم (٣)

يوضح نتائج اختبار التباين الأحادي Anovaلمتغير المسمى الوظيفي

المجال	محاسب	مدير انتاج	عضو هيئة تدريس	قيمة f المحسوبة	القيمة الاحتمالية sig
استخدام نظام تكاليف تدفق القيمة في تدعيم بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد تحقيق الجانب الاقتصادي الاستراتيجية المستدامة	٤،٢٩	٤،٤٨	٤،٣٣	٠،٣٥٨	٩،٧٨٣
استخدام نظام تكاليف تدفق القيمة في تدعيم بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد في تحقيق الجانب البيئي الاستراتيجية المستدامة	٤،٠٢	٤،١٠	٤،١٨	٣،١١	٠،٨١٧
استخدام نظام تكاليف تدفق القيمة في تدعيم بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد للتحقيق الجانب الاجتماعي الاستراتيجية المستدامة	٤،٣٥	٤،٤٢	٤،٣٧	٠،٥٦١	٠،٦٤٣

يوضح جدول رقم (٣) ن قيمة(F)المحسوبة غير دالة إحصائيا لكل مجال من مجالات قائمة الاستقصاء وقائمة الاستقصاء ككل وهذه النتيجة تشير إلى لا ان توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات المحبوسين حول علاقة استخدام نظام تكاليف مسار تدفق القيمة في تدعيم بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد وبين تحقيق الاستراتيجية المستدامة لمتغير المسمى الوظيفي.

جدول رقم (٤) يوضح

المجال	اقل من خمس سنوات	من خمس سنوات وحتى عشر سنوات	اكثر من عشر سنوات	قيمةf المحسوبة	القيمة الاحتمالية Sig
استخدام نظام تكاليف تدفي القيمة في تدعيم بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد وتحقيق الجانب الاقتصادي الاستراتيجية المستدامة	٤،٠٢	٤،٠٥	٤،١٢	٠،٥٥٨	٠،٥٧٦
استخدام نظام تكاليف تدفق القيمة في تدعيم بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد وتحقيق الجانب البيئي الاستراتيجية المستدامة	٤،٢٢	٤،٣٣	٤،٣٩	٠،٨٣٨	٠،٤٣٨
٨استخدام نظام تكاليف تدفق القيمة في تدعيم بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد وتحقيق الجانب الاجتماعي الاستراتيجية المستدامة	٤،٣٩	٤،٢٥	٤،٣٨	٠،٤٨٤	٠،٦١٩

نتائج اختبار التباين الأحادي Anova لمتغير سنوات الخبرة

يتضح من الجدول رقم (٤) أن قيمة (F)المحسوبة غير دالة إحصائيا لكل مجال من مجالات قائمة الاستقصاء وقائمة الاستقصاء ككل وهذه النتيجة تشير الى لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول المجالات مجتمعة معا لكل من المؤهل العلمي والمسمى الوظيفي وسنوات الخبرة وفي اراء المبحوثين

المبحث الثاني

الاستنتاجات والتوصيات

اولا: الاستنتاجات:

- ان بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد تعتبر نواه أساسية، يمكن أن تساعد المنشآت على تحقيق الاستراتيجية المستدامة من خلال اهتمام هذه البيئة بحذف الفاقد وحذف الأنشطة الغير مضيفة القيمة من وجهة نظر العملاء وتخفيض كمية ونوع المواد الداخلة في إنتاج المنتجات
وتخفيض الفاقد وتحسين إنتاجية الموارد واهتمام بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد بتوحيد العلاقات مع الموردين وتطبيق نظم وممارسات الإدارة البيئة مما يؤدي الى تحسين الأداء الاقتصادي والبيئية والاجتماعي المنشأت.

- تساهم بيئة الإنتاج على إزالة الخالي من الفاقد بشكل كبير في خفض التكلفة وتحسين جودة المنتج والعمل على إزالة الأنشطة الغير مضيفة القيمة وتقليل التالف والمغرب ومنع الفاقد على طول سلسلة الإنتاج بدءا من الحصول على المواد الخام الى مرحلة الإنتاج حتى وصول المنتج للعميل .

- تعتمد بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد على استبعاد الفاقد بكافة صوره، بغرض استخدام الموارد بالقدر الكافي وعدم استخدام الموارد في أنشطة التي لا تضيف قيمة أو استخدام الموارد في أداء عمليات التي يحتاجها العميل

- يتطلب التحول إلى بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد حدوث تغيير موازي في الطرق التي يتم بها المحاسبة عن العمليات والطرق التي يتم من خلالها رقابة وقياس الأداء في المنشأة .

- تساهم بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد بشكل كبير في خفض التكلفة وتحسين جودة المنتج والعمل على إزالة الأنشطة الغير مضيفة القيمة وتقليل التالف والمعيب ومنع الفاقد على طول سلسلة الإنتاج بدءا من الحصول على المواد الخام الى مرحلة الإنتاج الخالي من الفاقد .

- ان تطبيق نظام محاسبة التكاليف التقليدية تتعارض مع المبادئ التي تستند عليها بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد ولا تقيس العوائد التشغيلية والمالية الناتجة عنها بدرجة ملائمة.

ثانيا : التوصيات

-ضرورة اهتمام المنشأت بتحقيق الاستراتيجية المستدامة، حيث أن متطلبات الاستراتيجية المستدامة أصبحت جزء لا يتجزأ من برنامج عمل المنشأت

- ضرورة تطبيق المنشأت لنظام الإنتاج الخالي من الفاقد، لما له من أثر كبير في تخفيض التكاليف وإزالة الفاقد بأنواعه أو تخفيضه إلى أدنى حد ممكن.

- ضرورة تطبيق نظام تكاليف مسار تدفق القيمة فى المنشأت التي تطبق بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد لأنه اكثر تناسبا مع طبيعة هذه البيئة .

- ضرورة تطوير مهارات العنصر البشري وتأهيله بما تمكنه من العمل عمل بشكل ملائم مع متطلبات بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد وتخصيص الموارد المالية الأزمة لذلك .

- تشجيع الباحثين على إجراء دراسات اختبارية هدفها الوقوف على مدى تطبيق بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد في مختلف المنشأت العاملة في قطاع الشركات الصناعية من أجل زيادة التنافس ورفع كفاءة هذا القطاع

المراجع والمصادر

المراجع

١. القران الكريم

المصادر العربية

أولا : الكتب

١ .ال غزاوي ،حسين عبد الجليل ،٢٠١٠ " المشاكل المحاسبية المعاصرة " ، كلية االدارة والاقتصاد ، الأكاديمية العربية في الدنمارك

٢.الحمداني .خليل ابراهيم رجب ٢٠١١ " التحديات التي تواجه قياس التكاليف البيئية نموذج مقترح " الملتقى الدولي الثاني حول الداء المتميز للمنظمات والحكومات ، الطبعة الثانية : نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الداء المالي وتحديات الداء البيئي ، جامعة ورقلة ، يومي.

٣ .الدوسري ، عبد الهادي منصور٢٠١١ " اهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية " رسالة ماجستير ، في العلوم المحاسبية ، كلية العمال، جامعة الشرق الوسط .

ثانياً: البحوث والدوريات

١ النعيمي،البكري (٢٠١٧), المحاسبه الرشيقه ودورها في احتساب التكاليف على اساس, مجله دراسات محاسبيه وماليه المجلد الثاني العدد ٢٥ الفصل الرابع ص ص ١_٤٣

٢. الاشقر, اسماء رفعت عبد القادر ٢٠١٨ التكامل بين النظام الانتاج الخالي من الفاقد وادوات اداره التكلفه بغرض تحقيق المزايا التنافسيه لمنشات الاعمال دراسه نظرية، مجله اداره الاعمال مصر، كليه التجاره_ جامعه السويس, ع١٦١ ص٧٥_٨٥

٣. الاشقر اسماء رفعت عبد القادر(٢٠١٨) اطار مقترح لتطوير محاسبه استهلاك المواد في دوره حياه المنتج وسياسات الانتاج الخالي من الفاقد لتحقيق المزايا التنافسيه في منشات الاعمال المصريه ،مجله اداره اعمال ،كليه التجاره_ جامعه السويس, ع١٦١, ص٥٨_٦٦

٤. المشهراوي ، زاهي حسني قاسم(٢٠١٥)استخدام نموذج قياس تكاليف تيار القيمه لاغراض تدعيم ا الاستراتيجيه الاستدامه في ظل بيئه التصنيع المرشد، دراسه تطبيقيه، رساله دكتوراه في المحاسبه غير منشوره، كليه التجاره_ جامعه عين الشمس .

٥. خطاب،محمد شحاتة (٢٠١٨), دور مدخل المحاسبه عن الخلو من الفاقد والمحاسبه عن عائد العمليات الداخليه في تحسين المعلومات التكاليفيه بيئه التصنيع الحديثه: تدفقات قيمه الاختناقات, الفكر المحاسبي ,المجلد الثاني والعشرون, العدد الثاني ص ص ٣٦٤_٨٠٤

٦. عبد القادر ،نهى صابر احمد (٢٠١٦)مدى ملائمه نظام تكاليف تدفق القيمه لبيئه الاعمال المصريه رساله ماجستير في المحاسبه غير منشوره, كليه التجاره_ جامعه بنها.

٧. محفوظ ,كامل محمد علي(٢٠١٤) مدى امكانيه تطبيق مدخل محاسبه ترشيد الفاقد كاحد متطلبات اعاده هندسه نظم المحاسب الاداريه: دراسه تطبيقيه على على مصانع مشروبات الغازيه والعصائر في قطاع غزه, رساله ماجستير في المحاسبه غير منشوره, الجامعه الاسلاميه(غز ة) كليه التجاره _فلسطين
٨. عبد الغفار ،نورهان ،(٢٠٢٠)اثر التكامل بين ممارسات اسلوب السجلات والمحاسبية المقترحة ونظام تكاليف تيار تدفق القيمة في دعم مدخل اداره التكلفه عبر الحدود التنظيمية في بيئة الانتاج الخالي من الفاقد وتحسين اليات التخطيط الاستراتيجي للتكلفة في منشات الاعمال المصرية دراسه ميدانية ,مجلة للمحاسبة والمراجعه, اتحاد الجامعات العربية, العدد الثاني, ص١٠
٩. سلطان، حاتم غانم ،(٢٠١٧) اطار مقترح للتكامل بين التصنيع الخالي من الفاقد والتكلفه المستهدفه لدعم القدره التنافسيه للمنشاه خلال تطوير وتقديم منتج جديد ,مجله كليه تجارة للبحوث العلميه جامعه الاسكندرية، ع١ مجلد٥٤.

Foregin Refence

First Books

1-Kokubu, Katsuhiko, & Kited, Hirotsugu, (2010), "Conflicts and solutions between material flow cost accounting and conventional management thinking " In Paper on 6th Asia-Pacific Interdisciplinary perspectives on Accounting Research (APIRA) Conference at University of Sydney on, PP. (1-26)

2-Kotzee , Eduard ,(2014)" Evaluating the Awareness of Environ mental Accounting in the south African chemical Industry " Master's thesis with in Business Administration , North – west university school of Business Administration ,south Africa .

3 .Prammer, Heinz Karl , (2014), " Ressourceneffizientes Wirtschaften :

Management der Material flusse ales Herausforderung fur Politick and Enter nehmen" , Deutsche National bibliotheca , springer-Verilog .

4 .Rahayu,Siwi Dwi and Arieyanti, Dwi and Hadiyanto ,(٢٠١٨) , Preliminary Design of Industrial Symbiosis of Smes Using Material flow cost accounting (MFCA) Method, E3S Web of Conferences,PP.1-7 .

5 .Schebek, Liselotte, Herrmann, Christoph, & Cerdas, Felipe ,(٢٠١٩) , "Progress in life Cycle Assessment " , Springer International

Publishing .

6 .Schmidt ,A, Hach ,B,Herold , F, & Gotze ,U, (2013) (MFCA) with umber to "In paper work shop of the cross –sectional group , vol. 1 ,p . 235-247 .

7 .Sygulla ,R, &Bierer ,A, Gotze ,U, (2011) , (MFCA)proposals for Improving the Evaluation of monetary Effects of Resource saving process designs .In proceeding of 44the CIRP conference on manufacturing systems 1-3 June ,2011 madison Wisconsin USA

second : periodicals

1-Demeter, K., and Matyusz, Z. (2017). The impact of lean practices on

inventory turnover. International Journal of Production Economics , ,١٣٣pp.25-29.

2-King, A., and Lenox, J. (2020). "Lean and green an empirical examination of the relationship between lean production and environmental performance". Production and operations management, 10(3), p.87.

3 -Stenzel, J, Senge, peter, (2019), "Lean Accounting for Sustainable Intergration", Jhon wiley And Sons, Inc, New Jersey, USA, pp.158 - .١٦٠

Kocakulah, M., (2018), Lean Production Practices for efficiency, Cost Monagement, Vol.25, No. 2, p.78.

Maskell, B.; Baggaley, B. (2017), Practical Lean Accounting: A Proven System for Measuring and Managing the Lean Enterprise , second Edition, Boca Raton, CRC Press, Taylor & Francis Group , pp.25

Hutchinson, R. (2018), "Defining Lean Accounting: Understanding the Impact of Cost Accounting System Design on Lean Management ," Available at: www.oakland.edu

Jones, Dow., (2020)," Sustainability Indexes (DJSI)", Dow Jones Sustainability World Indexes Guide. pp.32-39.

Sabadka Et Al., 2017, "The Use of Lean Manufacturing TechniquesSMED Analysis to Optimization of The Production Process ,"

Advances in Science and Technology Research Journal Volume ,١١Issue 3, 187–195

.١٤٠-١٣٥ ,٢٠

.١٧Kumar, R & Kumar Paul, S. (2011). Study and Implementation of

Lean Manufacturing in A Garment Manufacturing Company ：

Bangladesh Perspective. Journal of Optimization in Industrial

Engineering, 11-22.

Cater, W., (2014), “Lean-Pross Improvement Basics”, (On-Line) ，

Available:
Http://Slideshare.Net/Willecarter1/LeanProcessimprovement.

Kennedy, F and Huntzinger, J. (2017), "Lean Accounting: Measuring

and Managing the Value Stream", Cost Management, Sep/Oct, Vol. 19 ，

No. 5, pp.22-30.