

## تطوير نظم التكاليف بالتكامل بين بطاقة الاداء المتوازن ونظم تدفق القيمة " دراسة تطبيقية "

خالد سعد بداح الهاجرى<sup>1</sup> , محمد شلقانى<sup>2</sup> , ممدوح الحطاب<sup>3</sup>

<sup>1</sup>باحث دراسات عليا بقسم المسوح - معهد الدراسات والبحوث البيئية - جامعة مدينة السادات

<sup>2</sup>استاذ المحاسبة المساعد كلية التجارة جامعة بنى سويف

<sup>3</sup>استاذ مساعد بقسم المسوح معهد الدراسات والبحوث البيئية - جامعة مدينة السادات

### المستخلص

إستهدف البحث الى التعرف على مدى التكامل بين مقياس بطاقة الاداء المتوازن ونظم تكاليف تدفق القيمة ومدى إنعكاس ذلك التكامل على تطوير نظم التكاليف "

**وفى هذا الاطار تم تقسيم البحث إلى خمسة أقسام**

### حيث تناول القسم الاول

الاطار العام للبحث ، وكان من خلاله ابراز المشكلة البحثية وأهداف البحث وأهميته ،والدراسات السابقة .

### وتناول القسم الثانى

الإطار العام لبطاقة الاداء المتوازن ، وتناول الباحث من خلاله المفاهيم الاساسية التى تقوم عليها بطاقة الاداء المتوازن ، ومؤشرات الاداء فى بطاقة الاداء المتوازن ، وأبعاد بطاقة الاداء المتوازن ، وخصائص بطاقة لاداء المتوازن ، كما تناول هذا القسم أيضا تحديات تطبيق بطاقة الاداء المتوازن فى منظمات الاعمال .

### وتناول القسم الثالث

الإطار العام لنظم تدفق القيمة ، و تناول الباحث من خلاله تعريف نظم تدفق القيمة ، وخلايا عمل تدفق القيمة ، ومسارات تدف القيمة ، وتكاليف تدفق القيمة ، وماهية نظم تكاليف تدفق القيمة ، ومتطلبات تطبيق نظم تدفق القيمة ، والاسس التى يعتمد عليها نظم تدفق القيمة لتطبيقها ، والقرارات التى يتم إتخاذها فى ظل استخدام نظم تدفق القيمة ، وماهية مقاييس النجاح لنظم تدفق القيمة ، وتناول أيضا هذا القسم الانتقادات الموجهة إلى نظم تدفق القيمة .

### وتناول القسم الرابع

تطوير نظم التكاليف بالتكامل بين بطاقة الاداء المتوازن ، ونظم تدفق القيمة ، وتناول الباحث من خلاله ، التكامل بين بطاقة لاداء المتوازن ونظم تدفق القيمة ، كما تناول فيه أيضا الكيفية التى من خلالها يتم تحقيق الترابط والتكامل بين بطاقة الاداء المتوازن ، ونظم تدفق القيمة ، لتطوير نظم التكاليف ، وفى هذا القسم أيضا أعد الباحث شكل توضيحي ، يوضح فيه عملية التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن ، ونظم تدفق القيمة ، وإنعكاس ذلك على تطوير نظم التكاليف لتواكب بيئة التصنيع الحديثة ، مع إبراز الكيفية التى قام الباحث من خلال التوصل الى ذلك الشكل التوضيحي .

### وتناول القسم الخامس

الدراسة الميدانية على إحدى الشركات الخدمية العاملة فى دولة الكويت ، والتى تعمل فى مجال الانترنت والشبكات .

وتم صياغة فروض البحث فى ثلاثة فروض ،

• **الفروض الاول** : ينص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إستخدام نموذج بطاقة الاداء المتوازن فى منظمة الاعمال وتطوير نظم التكاليف ، .

• **الفرض الثانى** : ينص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إتباع نظم تدفق القيمة فى منظمة الاعمال وتطوير نظم التكاليف .

• **الفرض الثالث** : ينص على ، يؤدي التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن ونظم تدفق القيمة إلى تطوير نظم التكاليف ودعم الموقف التنافسى لمنظمة الاعمال بشكل أفضل .

## ولاختبار فروض الدراسة

فلقد تم إجراء دراسة ميدانية على إحدى الشركات الخدمية العاملة في دولة الكويت ، والتي تعمل في مجال الانترنت والشبكات، وشملت الدراسة الميدانية ٢٠٩ مفردة ، من خلال قوائم إستقصاء ، وكان من أهم نتائجها ، إن مقاييس الأداء التقليدية لا تتوافق مع بيئة التصنيع الحديثه الموجه لتحسين الكفاءة حيث إن مقاييس الأداء التقليدية تعتمد على المقاييس المالية فقط في حين أن مقاييس الأداء الحديثة تعتمد على تحقيق مبادئ بيئة التصنيع الحديثه ، أن نظام تدفق القيمة هو نظام يقوم على خصائص المنتجات التي تصنع في مسار تدفق القيمة في المنشآت التي تطبق مدخل الانتاج الموجه لتحسين الكفاءة، ويعتمد هذا النظام على فكرة تقسيم المنظمة إلى خلايا عمل لكل خلية مجموعة من الأجزاء المتشابهة من منتج معين أو مجموعة المنتجات المتشابهة من حيث طريقة الانتاج، وتحديد التكاليف الخاصة بكل تدفق من مواد وعمالة ومواد أخرى يتم إنفاقها من أجل انجاز العملية الانتاجية داخل تدفق القيمة ، وأيضا كان من نتائج الدراسة إن حدوث التطور الهائل في المنافسة بين الشركات الصناعية في ظل بيئة الأعمال الحديثة استلزم بالضرورة حدوث العديد من التغيرات بين الأعمال التصنيعية والادارية والمالية الأمر الذي مهد لوجود ذلك التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن ونظم تدفق القيمة كاحد أهم المحاور في تطوير نظم التكاليف لتواكب بيئة التصنيع الحديثه ، كما كان من نتائج الدراسة الميدانية ومن تم اثبات صحة فروض البحث .

### وأوصى الباحث بمجموعه من التوصيات من أهمها :

أنه في إطار تطوير نظم التكاليف فإنه من الأهمية توجيه الانتباه إلى أهمية التحول من البيئة التقليدية للانتاج إلى بيئة الانتاج الموجهة لتحسين الكفاءة لمواكبة التغيرات السريعة وتلبية رغبات العملاء مع تحقيق قيمة للمنشأة والعميل ، وكذلك لا بد من ربط بطاقة قياس الأداء المتوازن بنظام المكافآت والحوافز ونظام محاسبة المسئولية على أساس مدى تحقيق الموظفين لميزة تنافسية، كما أوصت بأنه يجب على إدارة الشركة أن تنجح في تحليل المسببات الإستراتيجية للتكلفة حتى تستطيع إدراك وفهم المتغيرات الهامة التي تؤثر في إتخاذ العديد من القرارات الإستراتيجية الهامة في الإتجاه الصحيح مما يساعدها على تدعيم قدراتها التنافسية ، وكذلك في إطار نظام تدفق القيمة فإن هذا النظام يجب أن يوفر للمنشأة معلومات واضحة وسهلة الفهم لمستخدميها ، كما أنه يساعد المنشأة على اتخاذ قرارات سليمة ، كما أوصى الباحث باجراء دراسات مماثلة في الوحدات الخدمية نظرا لأهمية توفير المعلومات الصحيحة ، وتوصيل الخدمة إلى العميل في الوقت وبال جودة المطلوبة، ولدراسة أثر التكامل بين الادوات الادارية والتكاليفيه الحديثه على منظمات الاعمال في ظل بيئة التصنيع الحديثه .

### كما أشار البحث إلى مجموعه من الدراسات المستقبلية ، ومنها:

استمرار الأبحاث المتعلقة بتطوير نظم التكاليف لتحديد التغيرات المطلوب حدوثها في نظم الانتاج ونظم المحاسبة الادارية بصفة عامة ونظم محاسبة التكاليف بصفة خاصة حتى تتواءم مع متغيرات البيئة الحديثة ، والبحث في تأثير التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن ونظم تدفق القيمة لتحسين الكفاءة على خدمات ما بعد البيع ، والبحث في نظام تدفق القيمة وأثره على الميزانية العمومية للشركة والقيود المحاسبية ، والبحث في بناء نماذج للعلاقات التفاعلية بين بطاقة الاداء المتوازن وبين مسارات تدفق القيمة وكيفية الاستفادة منها.

## **Abstract:**

research aimed to identify the extent of integration between scorecard and cost value flow systems, the reflection that cost systems integration

In this context, the search is divided into five sections, which deal with the first section, the general framework of the research, which was to highlight the problem and research objectives of the research and its significance, and previous studies.

The second section dealt with the general framework of the scorecard, and address Finder through the basic concepts upon which the scorecard and performance indicators in the scorecard, scorecard, balanced laadaa card properties as this section also addressed the challenges of applying the scorecard in business organizations

Section III dealt with the general framework of value flow systems, and address Finder through definition of value flow systems, cells and work flow of value and value flow paths,

and costs flow value, and what value flow costs systems, requirements, and value flow systems the foundations upon which the value flow systems for application, and decisions that are made under the value flow systems, and what the success metrics of value flow systems, this section also dealt with criticism of systems Flow of value.

Addressing the fourth section, the cost of integration between systems development scorecard, value flow systems, scholar, integration between balanced and laadaa card value flow systems, as also addressed how through which to achieve coherence and complementarity between the scorecard value flow systems, to develop systems, this section also prepared int illustration, which shows the process of integration between the scorecard, value flow systems, and flip it. On the development of cost systems to cope with modern manufacturing environment, highlighting how the researcher through to reach that figure .

Addressing the fifth section, field study on a SOA in the Kuwait, which work in the field of Internet and networks

## المقدمة

لقد شهدت البيئة الاقتصادية والصناعية في العقدين الأخيرين تغيرا كبيرا في الكثير من المجالات نظرا لسوق المنافسة الشديدة ، والتطورات التكنولوجية الهائلة ، والعمل على رضا العملاء ، والتي انعكست على أداء المنظمات الاقتصادية ومحاولة اتباع أساليب حديثة تعمل على تطوير أهداف وأساليب وأدوات القياس الخاصة بحاسبة التكاليف .

و تعد نظم محاسبة التكاليف التقليدية المصممة لدعم نظم الإنتاج التقليدية لا تتلائم ولا توفر معلومات موضوعية مع تبني الوحدات الاقتصادية لنظم وأساليب الإنتاج الحديثه .

لذا تتجه معظم المنشآت الصناعية حاليا نحو تطبيق نظم التكاليف المتقدمة نظرا للمزايا العديدة والمنافع المتوقعة التي تحققها تلك النظم خاصة في ظل التطور المستمر في البيئة الصناعية الحديثة ومناخ المنافسة السائد.

يقصد بنظم التصنيع المتقدمة تلك النظم التي تستخدم مجموعة من الآلات والمعدات والاجهزة والبرامج بالإضافة الى تطبيق بعض الفلسفات والمداخل الحديثة لتطوير وتحسين نظم التصنيع , وذلك عن طريق استخدام الاساليب المتقدمة في التصنيع ، حيث يمكن تحقيق مفهوم التفوق التصنيعي والذي يشتمل على سلسلة متكاملة من الاعمال بداية من امدادت وتوريد الخامات الى تسليم المنتجات للعملاء , وعلى ذلك فان تطبيق الاساليب المتقدمة في التصنيع امر لامفر منه من أجل تحقيق التفوق التصنيعي وتحقيق السبق في المنافسة وضمان استمرار المنشأة.

وترجع أهمية نظام محاسبة التكاليف في مساعدته لإدارة الوحدة الاقتصادية على اتخاذ القرارات المتعلقة بعمليات متعددة مثل عمليات الشراء أو التأجير أو الصنع، وعمليات الإنتاج والتوزيع... الخ. ويهتم نظام محاسبة التكاليف أساساً بقياس التكلفة لأغراض تسعير المنتجات وتخطيط ورقابة الأنشطة المختلفة المتعلقة بعمليات الإنتاج والتوزيع ، وهو يركز أساساً على مفهوم القيمة المضافة ، أي القيمة التي تضيفها عمليات الإنتاج والتشغيل في مركز المسؤولية المعين على المواد الخام أو المواد نصف المصنوعة أو الخدمات التي يقدمها هذا المركز ، ولا يختلف هذا المفهوم سواء كان مركز المسؤولية المعين في وحدة صناعية أو بنك أو مستشفى. ( Ameratunga, et al., 2001, p180 )

وفي الاونه الاخيريه ظهرت العديد من الابحاث العلمية الاكاديمية التي نادى بضرورة تبني الاساليب والنظم والادوات الحديثه لكي تستطيع منظمات الاعمال تقديم منتج يحقق أقصى رضا ممكن للعميل ويكون ذو قيمة للعميل ، ويتحقق ذلك من خلال أن تتبع منظمات الاعمال نظام تدفق القيمة ، فمن خلاله تستطيع تدنيه كل الموارد المستخدمه في الانشطه المختلفه داخل منظمة الاعمال عن طريق التخلص من الانشطه التي لاتضيف قيمة وزيادة كفاءه الانشطه التي تضيف قيمة في جميع مراحل دورة حياة المنتج

ونجد أن نظام تكاليف تدفق القيمة تكون سهلة الاستخدام يوميا لاتخاذ القرارات ، وأن المعلومات التي تتوافر من خلال اتباع منظمة الاعمال لهذا النظام تكون متصلة بقضايا هامة مثل الربحية وقرارات الشراء والبيع وترشيد المنتج وأن نظام تكاليف تدفق القيمة يعتمد على ضرورة التمييز بين تكلفة الموارد بالقدر المستخدم وتكلفة الموارد المتوافر وذلك على أساس أن تكاليف خلق القيمة لا بد أن يعتمد على حصر تكاليف القدر المستخدم من الموارد. ( هلال ، ٢٠٠٣ ، ص ٣ ) ، ( حبيب ، ٢٠١٣ ، ص ١٨ )

ولكي تنجح محاسبة التكاليف في إنجاز أهدافها فلا بد من وجود تكامل بين أساليب ونظم إدارة التكلفة ، معا وذلك لتحقيق الاهداف التي تسعى منظمات الاعمال الى تحقيقها ، وبالتالي تكون القرارات الاداريه التي يتم اتخاذها تدعم القدره التنافسية للمنظمه .

حيث أن منظمات الأعمال التي تتبع نظام تكاليف تدفق القيمة تهدف إلى خلق قيمة للعميل ، وبالتالي يعد تدفق القيمة هي الآلية التي من خلالها يمكن التعرف على الفاقد في جميع الأنشطة التي يمر بها المنتج ، كما يجب أن تكون هناك مقاييس أداء تقيس تكاليف تدفق القيمة وتحدد الانحرافات وتنبه بالمشكلات التي قد تحدث ، ويجب أن تكون الاستجابة من جانب منظمة الأعمال سريعة للتعامل مع هذه المشكلات، وإن قياس مدى تدفق القيمة يعمل على إجراء تحقيق الأداء المستهدف داخل خريطة الوضع المستقبلي من خلال خرائط تدفق القيمة

وفى ظل بيئة التصنيع الحديثه و تكامل أدوات نظم التكاليف لتحقيق الاداء المستهدف الذى تنشده منظمات الأعمال يمكن إستخدام مقاييس بطاقة الاداء المتوازن لقياس مدى نجاح مخرجات نظام تكاليف تدفق القيمة فى إطار تطوير نظم التكاليف ، وذلك من خلال التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن ونظم تكاليف تدفق القيمة .

ويعد نموذج قياس الأداء المتوازن (BSC) هو ابتكار يواكب التغيرات والتطورات السريعة فى بيئة التصنيع الحديثه ويلبى احتياجات الادارة حتى تتفادى اختلاف الاستراتيجيه المخططة ، عن الاستراتيجية المطبقة فى منظمة الأعمال ، وقد سعت الكثير من المنشآت إلى تطبيق نموذج (BSC) حتى يمكنها إدراك التوافق بين السلوك الاستراتيجي والسلوك التشغيلي فى اتجاه تحقيق الأهداف الاستراتيجية.

و بعد أن يصبح لدى المنشأة صورة واضحة عن بعديها المالى والغير مالى ( العملاء ) فإنها يجب عليها أن تحدد الوسائل التي سوف تتبعها لتحقيق القيمة المفترضة للعملاء Customer value proposition وكذلك القيمة المرضية للمساهمين ، وتستطيع من خلال بعد عمليات التشغيل الداخلية تدعيم تحقيق الأغراض المستهدفة من البعدين المالى والعميل ، ويتم تغيير وتطوير عمليات التشغيل الداخلية الموجودة فى المنشأة بهدف رفع كفاءتها ويؤدى ذلك إلى تحسين الانتاجية وتحقيق وفورات فى التكلفة مما يترتب عليه تحقيق منافع مالية لمنظمة الأعمال ( Kaplan & Norton, 2001 (a), pp 73-94 )

لذا يرى الباحث أن منظمة الأعمال التي تتبع التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن ونظام تكاليف تدفق القيمة تختلف طرق اتخاذ قراراتها عن المنظمات التي كانت تستخدم الطرق التقليدية ونظام التكاليف المعيارية حيث إن تكلفة تدفق القيمة تكون أكثر وثوقا فى صنع القرارات الإدارية وعلى سبيل المثال المفاضله بين ما إذا كان يتعين اتخاذ أعمال تجارية جديدة أو إدخال منتجات جديدة ..... ألخ من مثل هذه القرارات .

#### ١- هدف البحث

يتمثل الهدف الرئيسى للبحث فى :-

"التعرف على مدى التكامل بين مقياس بطاقة الاداء المتوازن ونظم تكاليف تدفق القيمة ومدى إنعكاس ذلك على تطوير نظم التكاليف "

#### ٢- أهمية البحث

١/٢- الأهمية العملية :- وتتمثل فى تطوير نظم التكاليف فى منظمات الأعمال من خلال التكامل بين إحدى أدوات نظم التكاليف ( بطاقة الاداء المتوازن وتدفق القيمة ) التي أصبحت من الأدوات التي تساهم فى القضاء على نقاط مواطن اللاسراف والخلل الذى قد يشوب بيئة التصنيع ، حيث تزداد حاجة منظمات الأعمال المعاصرة الى تكامل أدوات إدارة التكلفة لمواجهة المنافسة الشرسه.

٢/٢- الأهمية العلمية :- حيث تعد الدراسة امتداد للدراسات السابقة فى البحث العلمى التى تبحث فى أهمية تطوير نظم التكاليف للتواكب مع تطورات بيئة التصنيع الحديثه .

#### ٣- فروض البحث

١/٣- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إستخدام نموذج بطاقة الاداء المتوازن فى منظمة الأعمال وتطوير نظم التكاليف .

٢/٣- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إتباع نظم تدفق القيمة فى منظمة الأعمال وتطوير نظم التكاليف .

٣/٣- يؤدى التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن ونظم تدفق القيمة إلى تطوير نظم التكاليف ودعم الموقف التنافسي لمنظمة الأعمال بشكل افضل.

#### ٤- حدود البحث

١/٤ - حدود زمنيته :- حيث أن الدراسة سوف تقتصر على دراسات البيانات وتحليلها في الفترة ما بين ٢٠١٤ حتى ٢٠١٦ وذلك لخدمة أغراض العمل البحثي

٢/٤ - حدود مكانيته :- حيث أن الدراسة سوف تكون خاصة على منظمات الاعمال داخل مدينة الكويت

#### ٥- منهج البحث

تعتمد الدراسة على مجموعه متكاملة من مناهج البحث العلمي ، حيث يتم إستخدامها بما يخدم أهداف البحث ، وأعمدت الدراسة على استخدام المنهج التحليلي لكونه من أكثر المناهج استخداما في الدراسات الاجتماعية والإنسانية ، وذلك بهدف التوصل الى نتائج منطقية تدعم الفرضيات الواردة في الدراسة ، وذلك لخدمة أغراض العمل البحثي .

كما تم إستخدام المنهج الاستقرائي والذي يشمل الاطلاع على الادبيات التي تتناول الموضوع ، وكذلك ما تم نشره من أبحاث ورسائل علمية ومقالات في الدوريات المتخصصة ، كما تم الاعتماد على المصادر الأولية ، وتم اعداد وتصميم قائمة إستقصاء لخدمة أغراض العمل البحثي ، وتم تحليل هذه القائمة من خلال برنامج SPSS للتحليل الإحصائي وإجراء الاختبارات الإحصائية المناسبة والضرورية لموضوع الدراسة.

#### ٦- خطة البحث

##### تم تقسيم البحث على النحو التالي

- ١/٦ - الاطار العام للبحث .
- ٢/٦ - الاطار العام لمقياس بطاقة الاداء المتوازن.
- ٣/٦ - الاطار العام لنظم تدفق القيمة .
- ٤/٦ - تطوير نظم التكاليف بالتكامل بين بطاقة الاداء المتوازن ونظم تدفق القيمة.
- ٥/٦ - الدراسة الميدانية على إحدى الشركات الكويتية التي تعمل في مجال الانترنت والشبكات .

#### ٧- الدراسة الميدانية

وقد تمت الدراسة الميدانية على إحدى الشركات الخدمية العاملة في دولة الكويت ، والتي تعمل في مجال الانترنت والشبكات ، وشملت الدراسة الميدانية ٢٠٩ مفردة ، من خلال قوائم إستقصاء ، **بهدف اختبار الفروض التالية :-**

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إستخدام نموذج بطاقة الاداء المتوازن في منظمة الاعمال وتطوير نظم التكاليف .
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إتباع نظم تدفق القيمة في منظمة الاعمال وتطوير نظم التكاليف .
- يؤدي التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن ونظم تدفق القيمة إلى تطوير نظم التكاليف ودعم الموقف التنافسي لمنظمة الاعمال بشكل أفضل .

و يعرض الجدول الاتي توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل، ويتضح أن نسبة العاملين الحاصلين على مؤهل عالي ٦٦ % من إجمالي العينة ونسبة إجمالي العينة حاصلين على مؤهل فوق متوسط ٢٨ %

المؤهل	التكرار	النسبة %
ماجستير	٢	٠.٩%
دبلوم دراسات عليا	١٠	٤.٧%
بكالوريوس	١٣٨	٦٦.٦%
مؤهل فوق متوسط	٥٩	٢٨.٠%
الإجمالي	٢٠٩	١٠٠%

كما يعرض الجدول التالي توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة ويتضح من الجدول أن نسبة ٥٢ % من إجمالي العينة تتراوح سنوات خبرتهم بين عشرة وخمسة عشر سنة، ونسبة ١٨ % من إجمالي العينة سنوات خبرتهم تزيد عن ١٥ سنة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة %
أقل من 5 سنوات	٢٥	١١.٠%

5-10	٣٧	٣٣%
10-15	١٠٩	٥٢%
15 سنة فأكثر	٣٩	١٨%
الإجمالي	٢٠٩	١٠٠%

ويعرض الجدول الآتي نتائج اختبار الثبات والصدق لإستمارة الإستقصاء نتائج اختبار الثبات والصدق لإستمارة الإستقصاء حيث تضمنت قائمة الإستقصاء أربعة أسئلة رئيسية تأخذ شكل ليكرت الخماسي وتتكون من أكثر من عنصر وبالتالي يمكن القول أنها معاملات ذات دلالة جيدة لأغراض البحث ويمكن الإعتماد عليها لقياس ما أعدت من أجله

#### نتائج اختبار الثبات والصدق لإستمارة الإستقصاء

م	البيان	معامل الثبات	معامل الصدق
الأول	مبادئ واسس فلسفة تطوير نظم التكاليف في بيئه التصنيع الحديثه	0.717	0.843
الثاني	آليات تطوير نظم التكاليف لتواكب بيئه التصنيع الحديثه	0.634	0.794
الثالث	أبعاد بطاقة الاداء المتوازن	0.842	0.912
الرابع	نظم تدفق القيمة في منظمة الاعمال	0.861	0.95
الخامس	التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن ونظم تدفق القيمة	0,772	0,878
السادس	مدى مساهمة التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن ونظم تدفق القيمة في تطوير نظم التكاليف	0,816	0,903

٨- نتائج اختبار الفروض كما يلي :-

١/٨ - الفرض الأول والذي ينص على

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إستخدام نموذج بطاقة الاداء المتوازن في منظمة الاعمال وتطوير نظم التكاليف

التقديرات			F (sig.)	معامل التحديد R
Sig	t	B		
.000	9.059	1.677	48.621 (0.000)	0.390
.000	6.074	.288		
.000	6.537	.210		
.000	4.780	184		
.001	3.464	.152		

ويتضح من الجدول معنوية نموذج الإنحدار المقدر عند مستوى معنوية 1 % حيث أن قيمة f 48.62 وقيمة Sign 0.000 أقل من مستوى المعنوية

كما يتضح من الجدول أن جميع إشارات معاملات الإنحدار موجبة أي توجد علاقة طردية بين إستخدام نموذج بطاقة الاداء المتوازن في منظمة الاعمال وتطوير نظم التكاليف ، مما سبق يتضح صحة الفرض الاول وعدم صحة الفرض البديل ، يوجد تأثير معنوي بين إستخدام نموذج بطاقة الاداء المتوازن في منظمة الاعمال وتطوير نظم التكاليف

٨ / ٢- الفرض الثاني والذي ينص على

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إتباع نظم تدفق القيمة في منظمة الاعمال وتطوير نظم التكاليف

التقديرات			F (sig.)	معامل التحديد R
Sig	t	B		
.000	20.282	1.590	347.114	0.773
.000	7.979	.283		

.000	3.698	.173	(0.000)
.029	2.189	.065	

ويتضح من الجدول معنوية نموذج الانحدار المقدر عند مستوى معنوية 1 % حيث أن قيمة f 347.114 وقيمة Sign 0.000 أقل من مستوى المعنوية

كما يتضح من الجدول أن جميع إشارات معاملات الانحدار موجبة أى توجد علاقة طردية بين إتباع نظم تدفق القيمة فى منظمة الاعمال وتطوير نظم التكاليف ، ويتضح مما سبق صحة الفرض الثانى وعدم صحة الفرض البديل ، يوجد تأثير معنوي بين إتباع نظم تدفق القيمة فى منظمة الاعمال وتطوير نظم التكاليف

### ٣/٨- الفرض الثالث والذي ينص على

يؤدى التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن ونظم تدفق القيمة إلى تطوير نظم التكاليف ودعم الموقف التنافسى لمنظمة الاعمال

التقديرات			F (sig.)	معامل التحديد R
Sig	t	B		
.000	4.80	.451	200.793 (0.000)	0.858
.000	8.566	.303		
.000	7.906	.327		
.000	5.361	.195		
.000	7.830	.180		
.000	6.670	.240		
.000	5.377	.256		
.000	4.534	.126		
.001	3.379	.139		
.004	2.932	.103		

ويتضح من الجدول معنوية نموذج الانحدار المقدر عند مستوى معنوية 1 % حيث أن قيمة f 200.793 وقيمة Sign 0.000 أقل من مستوى المعنوية

كما يتضح من الجدول أن جميع إشارات معاملات الانحدار موجبة أى توجد علاقة طردية بين التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن ونظم تدفق القيمة إلى تطوير نظم التكاليف ودعم الموقف التنافسى لمنظمة الاعمال ، ويتضح مما سبق صحة الفرض الثالث وعدم صحة الفرض البديل ، التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن ونظم تدفق القيمة إلى تطوير نظم التكاليف ودعم الموقف التنافسى لمنظمة الاعمال .

### ٩- نتائج البحث

#### لقد توصل البحث إلى مجموعه من النتائج وهى :-

- ١- إن مقاييس الأداء التقليدية لا تتوافق مع بيئة التصنيع الحديثه الموجه لتحسين الكفاءة حيث إن مقاييس الأداء التقليدية تعتمد على المقاييس المالية فقط فى حين أن مقاييس الأداء الحديثه تعتمد على تحقيق مبادئ بيئة التصنيع الحديثه (القيمة - التدفق والسحب - تدفق القيمة - الأفضلية والكمال - تفويض الأفراد).
- ٢- تعد جودة الخدمات فى ظل بيئة التصنيع الحديثه من أكثر التحديات صعوبة للمنشآت الخدمية حيث أنها تعنى التركيز على رضا العملاء والإهتمام بمتابعة وإستمرارية هذا الرضاء حتى تحقق المنشأة ولاء العميل وفى نفس الوقت تحقق مايرضى الملاك من تحقيق ارباح
- ٣- حتى تنجح المنشأة فى تغطية توقعات العملاء فإنها لابد وأن تنجح أولاً فى إدارة الموارد البشرية بها من خلال قياسه ماليا
- ٤- إن رضا العميل هو احدهم الاهداف داخل للمنشأة فى ظل المنافسة الشديدة فى بيئة الأعمال الحديثه حيث يؤدى إلى زيادة الحصة السوقية وبالتالي تحقيق عائد مرضى للملاك يمكنهم من شراء التكنولوجيات

العالية التي تؤدي إلى مزيد من الجودة في الخدمة المقدمة للعملاء مع سرعة الإستجابة لطلباتهم كميًا ونوعيًا كما أن العائد المرضى للملاك يمكنهم من توفير مرتبات ومكافآت وحوافز مرضية للعاملين مما يدفعهم إلى مزيد من الإبتكار والإبداع والعمل الدؤوب لخدمة منشآتهم وإرضاء عملائها للوصول إلى المزيد من نجاح المنشأة التي يشعرون بالولاء والإنتماء له

٥- إن أهم أبعاد نموذج قياس الأداء المتوازن التي تؤثر في الرقابة على تكاليف المنشأة حسب ترتيب دخولها في النموذج هي بعد التعلم ، بعد عمليات التشغيل الداخلية ، البعد المالي، رضا العميل

٦- إن المنشأة التي تنجح في تحليل المسببات الإستراتيجية للتكلفة تستطيع إدراك وفهم متغيرات هامة تؤثر في إتخاذ العديد من القرارات الإستراتيجية الهامة في الإتجاه الصحيح الذي يساعد على تدعيم القدرات التنافسية للمنشأة وهو مالا يتحقق بإستخدام أى من التحليلات التقليدية للتكلفة

٧- إن نظام تكاليف تدفق القيمة هو نظام يقوم على خصائص المنتجات التي تصنع في مسار تدفق القيمة في المنشآت التي تطبق مدخل الإنتاج الموجه لتحسين الكفاءة، ويعتمد هذا النظام على فكرة تقسيم المنظمة إلى خلايا عمل لكل خلية مجموعة من الأجزاء المتشابهة من منتج معين أو مجموعة المنتجات المتشابهة من حيث طريقة الإنتاج، وتحديد التكاليف الخاصة بكل تدفق من مواد وعمالة ومواد أخرى يتم إنفاقها من أجل انجاز العملية الإنتاجية داخل تدفق القيمة.

٨- تمثلت أهم عناصر التكاليف التي يمكن التحكم فيها فيما يلي:

١/٨- تكاليف دراسة مستوى جودة الخدمات التي تفي بالحاجات الحالية.

٢/٨- تكاليف تقويم الموارد البشرية.

٣/٨- تكاليف مراجعة جودة الخدمة.

٩- أهم مبادئ وأسس فلسفة نظم تدفق القيمة التي تؤثر في الرقابة على تكاليف المنشأة حسب ترتيب دخولها هي:

١/٩- التركيز على العمليات.

٢/٩- إشراك جميع العاملين في عمليات المنشأة .

٣/٩- الإهتمام بمعلومات التغذية العكسية لمعالجة الإنحرافات أو تعديل الاهداف .

١٠- إن حدوث التطور الهائل في المنافسة بين الشركات الصناعية في ظل بيئة الأعمال الحديثة استلزم بالضرورة حدوث العديد من التغيرات بين الأعمال التصنيعية والإدارية والمالية الأمر الذي مهد لوجود ذلك التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن ونظم تدفق القيمة كاحد أهم المحاور في تطوير نظم التكاليف لتواكب بيئة التصنيع الحديثة.

## ٩- توصيات البحث

### كما أوصى الباحث بمجموعة من التوصيات وهي :-

- في إطار تطوير نظم التكاليف فإنه من الأهمية توجيه الانتباه إلى أهمية التحول من البيئة التقليدية للإنتاج إلى بيئة الإنتاج الموجهة لتحسين الكفاءة لمواكبة التغيرات السريعة وتلبية رغبات العملاء مع تحقيق قيمة للمنشأة والعميل.
- توجيه برامج التدريب في الشركات الكويتية وتعريف مفاهيم بيئة الإنتاج الموجهة لتحسين الكفاءة ونظم التكاليف الحديثة وتدريب العاملين على عملية التحسين المستمر وكيفية أخذ القرارات في مستوى الخلية الواحدة.
- في إطار نظم تدفق القيمة فإن هذه النظم يجب أن يوفر للمنشأة معلومات واضحة وسهلة الفهم لمستخدميها كما أنه يساعد المنشأة على إتخاذ قرارات سليمة.
- ربط نموذج قياس الأداء المتوازن بنظام المكافآت والحوافز ونظام محاسبة المسؤولية على أساس مدى تحقيق الموظفين لميزة تنافسية.
- على المنشأة أن تهتم برضاء المستهلك الداخلي لأنه الطريق للوصول إلى رضاء المستهلك الخارجي بحصوله على القيمة التي يتوقعها.

- التوسع فى تطبيق دوائر الجودة لأنها أحد الأشكال الهامة للإدارة بالمشاركة ، وهى تعمل على تقوية وتدعيم فرصة المنشأة فى تعظيم درجة إستفادتها من مواردها البشرية فى كافة مستوياتها وجميع تخصصاتها.
- يجب على إدارة الشركة أن تنجح فى تحليل المسببات الإستراتيجية للتكلفة ، حتى تستطيع إدراك وفهم المتغيرات الهامة التى تؤثر فى إتخاذها للعديد من القرارات الإستراتيجية الهامة فى الإتجاه الصحيح مما يساعدها على تدعيم قدراتها التنافسية
- الإستثمار فى برامج التدريب الإدارى لتنمية مهارات الموظفين وزيادة معارفهم وفهمهم للأنظمة الجديدة التى تطبقها الشركة الكويتية لخدمات الانترنت والشبكات ، مما يؤدى إلى الإحتفاظ بهم وزيادة ولائهم لشركتهم ، فتحديث الموارد البشرية لا يقل أهمية وتأثيراً على تحقيق التفوق التنافسي للشركة عن التحديث التكنولوجي.
- يوصي الباحث بإجراء دراسات مماثلة فى الوحدات الخدمية نظراً لأهمية توفير المعلومات الصحيحة وتوصيل الخدمة إلى العميل فى الوقت وبالجودة المطلوبة، ولدراسة أثر التكامل بين الأدوات الاداريه والتكاليفيه الحديثه على منظمات الاعمال فى ظل بيئة التصنيع الحديثه
- تطوير المقررات المحاسبية الأكاديمية من جانب أقسام المحاسبة بالجامعات المصرية لتدريس أدوات تطوير نظم التكاليف لتحسين الكفاءة فى ادارة التكلفة وخفض الاسراف والقضاء على مواطن الضعف لتحسين الكفاءة ومواجهة المنافسة الخارجية

#### ١٠- مراجع البحث

ولقد أستند الباحث على مجموعه من المراجع وكان من أهمها

- 1- Ahakchi, Roy; Ahakchi, Rana; Yangjh, Sattari Batol and Alilou, Mansour (2012) Lean Accounting, Adaptation Tool Lean Thinking and lean Production . World Applied Sciences Journal 17(8), p1040-1045
- 2- Apreutesei, Mihai and Arvinte, Roxana. (2010). Financial Models and Tools for Managing Lean Manufacturing . Journal of Economics and Engineering, ISSN: 2078-0346, No.4, p4-7.
- 3- Bahadir, Ayca. (2011) The Role Of Management Accounting System In Implementing Lean Business Strategies . Master Thesis Accounting, Auditing And Control. Faculty Erasmus School Of Economics. Erasmus University Rotterdam. Rotterdam. Netherlands.
- 4- Cengiz, Emre. (June2012). Lean Way Of Valuing Inventory . 3rd International Symposium on Sustainable Development. Sarajevo
- 5- Chena, Joseph C. and Shadyc, Brett D.. (2010). From value stream mapping toward a lean/sigma continuous, improvement process: an industrial case study , International Journal of Production Research. 48(4). p1069–1086.
- 6- Chopra, Abha. (August2013). Lean Accounting- an Emerging Concept . **International Journal of Marketing, Financial Services & Management Research**. 2(8). p97-84
- 7- Kaplan As & Norton DP. "The Balance Score – Measures That Drive Performance "**Harvard Business Review**, ( January / February), 2004

#### المراجع العربية

- ١- أحمد رجب عبد الملك" مدخل القياس المتوازن كأداة لتطوير نظم تقييم الأداء فى المشروعات الصناعية دراسة نظرية تطبيقية" ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان العدد ٢٠٠٦ م.
- ٢- تهانى محمود النشار " نموذج مقترح لقياس تأثير علاقات السببية بين مقاييس الأداء لتحقيق متطلبات محاسبة المسئولية على أساس إستراتيجى مدخل القياس المتوازن للأداء ا لمجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، الملحق الأول ، العدد الثانى ، ٢٠٠٦

- ٣- رزان حسين كمال شهيد "التكامل بين أسلوب قياس الأداء المتوازن والأدوات الحديثة لإدارة التكاليف بهدف تحسين الأداء دراسة تطبيقية على قطاع تصنيع المنسجات الزراعية في سوريا، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠٠٧
- ٤- صلاح عبد الفتاح حماد "مدخل نظام التكاليف على أساس النشاط ABC لدعم هدف الرقابة على الجودة الشاملة TQC رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة طنطا، ٢٠٠٥
- ٥- مصطفى بهنساوى طه محمود نوير " إطار مقترح لترشيد تكلفة خدمات المراجعة باستخدام خرائط تدفق القيمة لتدعيم القدرة التنافسية لمنشآت المراجعة - دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعه عين شمس، ٢٠١٧
- ٦- محمد، لقمان، أثر استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقويم الأداء المالي للمؤسسات غير الربحية - دراسة ميدانية مؤسسة البصر الخيرية العالمية-، رسالة ماجستير، جامعه السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية، السودان، ٢٠١٥
- ٧- زاهر حسنى قاسم، المشهراوى، "استخدام نموذج قياس تكاليف تيار القيمة لأغراض تدعيم استراتيجية الاستدامة في ظل بيئة التصنيع المرشد - دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠١٥
- ٨- الجندي، نهال أحمد، 2011، إعادة هندسة نظم المحاسبة الإدارية لتتوافق مع مدخل محاسبة ترشيد الفاقد، مجلة البحوث الإدارية، مركز الاستشارات والبحوث الإدارية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، القاهرة .