

واقع استخدام التقنيات الحديثة في محاسبة التكاليف في شركات النفط الكويتية  
ناصر فردان نمشان النمشان<sup>١</sup>، حسنين السيد طه<sup>٢</sup>، محمد فتحي محمد عزازي<sup>٣</sup>

(١) باحث دراسات عليا بمعهد الدراسات العليا - جامعة مدينة السادات.

(٢) كلية التجارة - جامعة مدينة السادات

(٣) معهد الدراسات والبحوث البيئية - جامعة السادات

### المقدمة

نتيجة للتقدم الهائل في مجال الاتصالات والمواصلات دخل العالم في حقبة جديدة تميزت في انفتاح المجتمعات والأسواق على بعضها البعض، واشتدت المنافسة بين المنظمات للحصول على أكبر قدر ممكن من الزبائن في جميع أنحاء العالم. وهذه الحالة فرضت تطور هائل في مجال تقديم السلع والخدمات بما يتناسب مع أذواق المستهلكين العالميين المختلفين في أماكن تواجدهم وثقافتهم. وحتى تتمكن المنظمات من اكتساب أكبر كم من الزبائن كان لزاماً عليها أن تقدم سلع وخدمات ذات جودة تتناسب مع حاجات ورغبات وتفضيلات العملاء في جميع أنحاء العالم، وأن ترتقى بصناعاتها بحيث تضمن استمراريتها في ظل المنافسة العالمية. وأكد على ذلك (النعيمة وآخرون، ٢٠٠٩) حيث ذكر "في ظل بيئة التصنيع الحديثة أصبح تحقيق الجودة ليس مكلفاً وإنما المكلف هو عدم تحقيقها، لذلك أصبحت الجودة ضرورية ويجب توافرها في أي شركة ترغب بتحقيق أهداف النمو والتوازن والاستقرار في السوق".

### ABSTRACT

natijat liltaqadum alhayil fi majal alaitisalat walmuasalat dakhal alealam fi hiqbat jadidat tamayazat fi ainfitah almujtamaeat wal'aswaq ealaa bedha albed, waishatad almunafasat bayn almunazamat lilhusul ealaa 'akbar qadr mumkin min alzabayin fi jmye 'anha' alealam. wahadhh alhalat furidat tatawur hayil fi majal taqdim alsilae walkhadamat bima yatanasab mae 'adhwaq almustahlikin alealamin almukhtalifin fi 'amakin tawajudihim wathuqafatihim. wahataa tatamakan almunazamat min aiktisab 'akbar kam min alzabayin kan lizamanaan ealayha 'an tuqadim sale wakhadamat dhat jawdat tatanasab mae hajat waraghabat watafdilat aleumla' fi jmye 'anha' alealami, wa'an tartaqaa bisanaeatiha bihayth tadman aistimrariatuha fi zili almunafasat alealamiat. wa'akad ealaa dhk (alnaeimi wakharun ,2009) hayth dhakar "fy zila bayyat altasnie alhadithat 'asbah tahqiq aljawdat lays mklfaan wa'inama almukalaf hu edm tahqiqiha, ldhkl 'asbahat aljawdat daruriatan wayajibu tawafuruha fi 'ayi sharikat targhab bitahqiq 'ahdaf alnumui waltawazun walaistiqrar fy alsuq".

### مشكلة البحث

تكمن مشكلة البحث في وجود العديد من المنظمات التي لا زالت تخشى الدخول في عالم التصنيع الحديث (لأسباب تتعلق بعدم قدرتها في التحكم في الأسواق وقرارات التسعير وبالتالي عدم القدرة في التحكم بالتكاليف إلى جانب اعتمادها طرق تقليدية في خفض التكاليف) على الرغم من أن دخول هذا العالم أصبح أمر حتمي في ظل ظروف المنافسة الشديدة، حيث أثرت تلك البيئة على محاسبة التكاليف وذلك بظهور مستجدات لإدارة التكلفة وهي (تقنيات إدارة التكلفة) والتي عن طريقها يصبح بالإمكان إدارة التكاليف وتخفيضها وصولاً إلى الريادة في التكلفة من خلال تكامل عمل تلك التقنيات مع نظام إدارة الجودة الشاملة في المنظمات. وبناء على ذلك يمكن صياغة مشكلة الدراسة من خلال التساؤلات التالية :

(١) ما هو واقع استخدام التقنيات الحديثة في محاسبة التكاليف في شركات النفط الكويتية ؟

(٢) هل هناك تكامل بين التقنيات الحديثة في محاسبة التكاليف في شركات النفط الكويتية؟

## أهداف البحث

تتمثل الأهداف الرئيسية للبحث فيما يلي:

- (١) التعرف علي واقع استخدام التقنيات الحديثة في محاسبة التكاليف في شركات النفط الكويتية .
  - (٢) تحديد مدى وجود تكامل بين التقنيات الحديثة في محاسبة التكاليف في شركات النفط الكويتية من عدمه .
- ٤- فروض البحث :

يسعي الباحث من خلال هذا البحث إلي اختبار الفروض التالية :

- (١) لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين إدراكات المستقضي منهم في شركات النفط الكويتية فيما يتعلق بواقع استخدام التقنيات الحديثة في محاسبة التكاليف باختلاف خصائص الديموجرافية .
- (٢) لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين إدراكات المستقضي منهم في شركات النفط الكويتية فيما يتعلق بالتكامل بين التقنيات الحديثة في محاسبة التكاليف باختلاف خصائص الديموجرافية .

## منهجية البحث

تتضمن منهجية البحث عدة عناصر هي كما يلي :

### (١) الدراسة المكتبية :

استهدفت الدراسة المكتبية جمع البيانات الثانوية لتحقيق أهداف البحث ، وتشمل الدراسة المكتبية علي بيانات عن مفهوم محاسبة التكاليف ، وأهمية وأهداف محاسبة التكاليف ، وظائف محاسبة التكاليف ، بيئة (مناخ) محاسبة التكاليف ، العوامل المؤثرة علي نظام محاسبة التكاليف ، مفاهيم وأنواع التكلفة ، تحليل وتبويب وتصنيف التكاليف ، نظريات (طرق) قياس التكاليف، أهم التقنيات الحديثة في محاسبة التكاليف .

ولقد اعتمد الباحث في الحصول علي البيانات الثانوية علي المصادر التالية:

- البحوث والدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث وما تم التوصل إليه من نتائج وتوصيات لدراسة إمكانية الاستفادة منها في البحث الحالي.
- التقارير الصادرة عن شركات النفط في دولة الكويت .

### (٢) الدراسة الميدانية:

استهدفت الدراسة الميدانية جمع وتحليل البيانات الأولية اللازمة لاختبار فروض البحث وتحقيق أهدافه ، وتم تجميع هذه البيانات بواسطة قائمة استقصاء قام الباحث بإعدادها .

### (٣) مجتمع الدراسة :

يتمثل مجتمع الدراسة في العاملين في شركات النفط الكويتية، والجدول التالي يوضح عدد العاملين في هذه الشركات :

جدول رقم (١)

عدد العاملين في شركات النفط الكويتية الخاضعة للدراسة

اسم الشركة	عدد العاملين
شركة نفط الكويت	٧٣٥٨
شركة البترول الوطنية	٥٩٤١
شركة صناعة الكيماويات البترولية	٣٤٦١
شركة ناقلات النفط	٥٣٧
شركة نفط الخليج	٧٨٢
الإجمالي	١٨٠٧٩

المصدر : البوابة الالكترونية الرسمية لدولة الكويت ، مايو ٢٠١٧ .

(٤) عينة الدراسة :

تم حساب حجم عينة الدراسة وفقاً للمعادلة التالية :

$$٢ \times ن \times ف (١ - ف)$$

$$\frac{= ع}{\Delta^2 ن + ٢ ت (١ - ف)}$$

حيث :

ع = حجم العينة

ت = الدرجة المعيارية المقابلة لدرجة الثقة ٩٥ % ، وهي = ١,٩٦

ف = نسبة النجاح في التوزيع ، ومن ثم فإن نسبة النجاح = نسبة الفشل = ٥٠ %

$\Delta$  = نسبة الخطأ المسموح به والمنتشر على طرفي التوزيع بمقدار متساوي وهي = ٥ %

ن = حجم المجتمع .

وباستخدام المعادلة السابقة يتضح أن حجم العينة :

$$٢٨٩ = \frac{(١٠,٥٠ - ١)٠,٥٠ \times ١٨٠٧٩ \times ٢(١,٩٦)}{}$$

وبتطبيق الطريقة البسيطة ( طريقة التقلب / العينة ) تم توزيع حجم العينة على الشركات محل الدراسة وذلك كما هو موضح في الجدول التالي :

جدول رقم (٢)

توزيع حجم العينة على الشركات محل الدراسة

اسم الشركة	عدد العاملين	%	حجم العينة
شركة نفط الكويت	٧٣٥٨	%٤٠,٦	١١٧
شركة البترول الوطنية	٥٩٤١	%٣٣	٩٥
شركة صناعة الكيماويات البترولية	٣٤٦١	%١٩	٥٥
شركة ناقلات النفط	٥٣٧	%٣	٩
شركة نفط الخليج	٧٨٢	%٤,٤	١٣
الإجمالي	١٨٠٧٩	%١٠٠	٢٨٩

(٥) نوع العينة :

اعتمد الباحث على العينة العشوائية الطبقية في اختيار المفردات المستهدفة من مجتمع البحث من العاملين في شركات النفط الكويتية مجال تطبيق الدراسة الحالية .

❖ الإطار النظري للبحث

يمكن تقسيم تقنيات إدارة التكلفة أربعة مجاميع كل مجموعة منها تتضمن ثلاثة تقنيات وكالاتي:

المجموعة الأولى :

وقد تضمنت هذه المجموعة ثلاثة تقنيات وكالاتي :

١ - تقنية الإنتاج في الوقت المحدد

تعتبر تقنية الإنتاج في الوقت المحدد JIT بمثابة ثورة في المخزون وإدارة التكلفة وذلك من خلال الفلسفة التي تقوم عليها هذه التقنية والمتمثلة بالحصول على المواد الخام في الوقت المحدد تماماً من الموردين طبقاً للجدول الزمنية للبرامج الإنتاجية .

بذلك يمكن القول إن تقنية JIT تقوم على أساس استبعاد كل أنواع المخزون وتخفيض وقت الانتظار باعتبارها أنشطة لا تضيف قيمة، ويتم ذلك في ظل هذه التقنية اعتبار طلب الزبون للمنتج بمثابة نقطة الانطلاق لكافة العمليات الصناعية التي تتحرك فوراً في تتابع عكسي يبدأ من طلب الزبون مروراً بكافة العمليات على طول خط الإنتاج وصولاً إلى طلب توريد المواد الخام على الطرف الآخر من العمليات. (الجمال ونور الدين، ٢٠٠٥).

بذلك فإن JIT من الناحية النظرية تستبعد الحاجة إلى وجود مخزون سلمي وذلك لأن الإنتاج لا يحدث ما لم يتم التأكد مسبقاً بأنه سوف يباع وهذا ما يتطلب موردين موثوق فيهم والذين سيوفرون الخامات بالجودة المطلوبة وفي الوقت المحدد تماماً.

إما مفهوم المحاسبة في ظل تقنية JIT فتعرف بأنها (ذلك النظام الذي يعمل على توفير الظروف الملائمة لبناء نظام محاسبي كلفوي قادر على تخفيض كلفة الوحدة المنتجة من خلال زيادة الكفاءة والتحسين المتواصل في نوعية المنتج بما يتناسب مع البيئة التنافسية). (البكري وإسماعيل، ٢٠٠١).

#### ٢- تقنية الومضة المرتدة

إن من نتائج تطبيق تقنية JIT هو تبسيط نظام المحاسبة عن تكلفة المنتج حيث يمكن كبدل طريقة التتبع المتزامن أو المتوالي وذلك باستخدام طريقة التدفق العكسي للتكلفة أو ما يسمى (بنظام الومضة المرتدة). وعرفت هذه التقنية بأنها (نظام قياس التكلفة الذي يتم فيه تأجيل تسجيل ما يطرأ على حالة المنتج إلى إن يصبح منتجاً تاماً أو إلى إن يتم بيع المنتجات، أي عدم تسجيل تغيير المواد الخام وتحولها إلى إنتاج تحت التشغيل). (الجمال، ٢٠٠٠). وهذا يعني انه في ظل تقنية الومضة المرتدة يتم اللجوء إلى تأجيل تسجيل القيود المحاسبية لتحميل الإنتاج بتكلفته الصناعية إلى النقطة التي يصبح فيها منتجاً تاماً أو ربما نقطة البيع.

بذلك فإن نظام التسجيل العكسي للتكلفة يعتبر استجابة من محاسبة التكاليف لتقنية إدارة المخزون وإدارة تكلفة المخزون والمتمثلة بتقنية JIT

#### ٣- تقنية إدارة الجودة الشاملة

في ظل بيئة التصنيع الحديثة أصبح تحقيق الجودة ليس مكلفاً وإنما المكلف هو عدم تحقيقها، لذلك أصبحت الجودة ضرورية ويجب توافرها في أي شركة ترغب بتحقيق أهداف النمو والتوازن والاستقرار في السوق، بحيث أصبح تقنية TQM إحدى الأولويات الإستراتيجية لتحقيق المزايا التنافسية للشركة لذلك أصبحت هذه التقنية مصب اهتمام الباحثين والمفكرين في الوقت الحاضر لأنها لم تعد تقتصر على جودة المنتجات أو الخدمات التي تقدم إلى الزبائن فحسب بل امتدت الجودة لتشمل الهياكل التنظيمية والعمليات والنظم والإجراءات والموارد البشرية لذلك فقد عرفت تقنية TQM بأنها (عملية التحسين المستمر والتي تبحث عن الفرص لزيادة رضا المستهلك من خلال تحديد وحل المشاكل التي تقيد الأداء الحالي) (السوع، ٢٠٠٠)

بذلك فإن مفهوم تقنية TQM لا يقتصر على ضبط الجودة بل يتعداها إلى القيام بعقد لقاءات دورية لكافة المسؤولين كل فترة زمنية قصيرة متفق عليها لتبادل الآراء والاقتراحات حول الحلول المناسبة لمشاكل الجودة والبحث عن فرص إجراء التحسينات المستمرة في مستوى الجودة بالإضافة إلى إشراك الجهات التنفيذية (العاملين) في تلك العملية (باسيلي، ٢٠٠١)

#### المجموعة الثانية :

أيضا تتضمن هذه المجموعة ثلاث تقنيات وكالاتي:

#### ١- تقنية التكلفة على أساس الأنشطة

تلبية لمتطلبات بيئة التصنيع الحديثة وما تستدعيه من ضرورة إجراء تعديلات جوهرية في الأنظمة الإدارية والمحاسبية ظهر نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC كأسلوب يعتمد على فلسفة تكاليفية جديدة تتلافى جوانب القصور في الأنظمة التكاليفية التقليدية وتواكب - إلى حد ما- بيئة التصنيع الحديثة وما تفرضه من متطلبات بما يساهم في الارتقاء بمحاسبة التكاليف إلى المستوى الذي ينبغي إن تقوم به في ظل تلك التطورات والتقانات الإنتاجية المتزايدة.

فقد تعددت الآراء والكتابات حول فلسفة ABC

فقد عرف ABC بأنه (نظام المعلومات الذي يكشف ويوضح بنية الكلف والربحية للمنتجات أو الخدمات) (Babad & Balachandran, 1993)

بذلك يتضح إن تقنية ABC تقوم على أساس التركيز على الأنشطة باعتبار النشاط هو حدث أو مهمة لها غرض معين، حيث يتم تجميع كلف الأنشطة على شكل مجموعات تسمى مجموعات الكلف (Cost Pools) وذلك عن طريق موجهات الكلف بحيث يكون موجهة كلفة لكل نشاط ومن ثم تخصيص كلف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات وفقاً لمسببات التكلفة بالاعتماد على معيار السبب / الأثر الذي يهدف إلى تحقيق أكبر قدر من العدالة في تخصيص التكاليف وأكبر قدر من الدقة في التخصيص (باسيلي، ٢٠٠١)

#### ٢- تقنية الإدارة على أساس الأنشطة

نتيجة لظهور تقنية ABC والتي ارتكزت على دراسة وتحليل الأنشطة فقد ظهر توجه واهتمام كبير حول تطويع معلومات نظام ABC حول الأنشطة في خدمة الإدارة وإدارة الكلفة وظهرت تقنية الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) وقد عرفت هذه التقنية بأنها (أسلوب يعتمد على مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات

وذلك عن طريق الاستعانة بمعلومات التكاليف على أساس الأنشطة لإرضاء الزبائن وإشباع حاجاتهم وتحسين الأرباح. (باسيلي، ٢٠٠١).

كذلك عرفت ABM (بأنها القرارات الإدارية التي تستخدم معلومات ABC لتحقيق رضا الزبون وتحسين الربحية وان هذه القرارات تتضمن التسعير وتشكيلة المنتجات وخفض الكلف، وقرارات تصميم المنتج وتحسين عملية الإنتاج). (Horngren et al, 2003) بذلك يمكن القول ان ABM تسعى لإدارة الأنشطة وإدارة كلف تلك الأنشطة وذلك عن طريق التعامل مع معلومات الأنشطة المالية وغير المالية.

بذلك فان اعتماد ABM على معلومات ABC يظهر الارتباط الوثيق بينهما لاعتماد الأول على معلومات الثاني في تطوير القيمة والذي يتم من خلال تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

### ٣- تقنية الموازنة على أساس الأنشطة

كذلك من نتائج بيئة التصنيع الحديثة ودخول الأتمتة في العمليات الإنتاجية هو تزايد الاهتمام بالتكاليف غير المباشرة وعلى وجه الخصوص الجزء الثابت منها بالنسبة إلى مجموع تكاليف الإنتاج، ونتيجة للانتقادات التي وجهت إلى الموازنات التخطيطية التقليدية ظهر مفهوم جديد هو الموازنة على أساس الأنشطة ABB.

والتي يمكن تنفيذها عندما تطبق المنظمة تقنية ABC وذلك باستخدام معلومات ABC، حيث توصف تقنية ABB بأنها (نظام تكلفة على أساس الأنشطة معكوس حيث يكون هدف إعداد الموازنة على أساس الأنشطة هو التحويل بتجهيز الموارد فقط المطلوبة لتلبية الإنتاج وحجم المبيعات الموجودة في الموازنة). (أغا، ٢٠٠٦)

فقد عرفت تقنية ABB بأنها (أسلوب لإعداد الموازنة يستخدم هرم كلفة النشاط لوضع موازنة المدخلات المادية والتكاليف كدالة للنشاط المخطط وتكون متشابهة لطريقة (المخرجات / المدخلات) لإعداد الموازنات حيث تكون المدخلات المادية والتكاليف موضوعة في الموازنة كدالة للنشاط المخطط). (Morse et al, 2003)

وعرفت ABB كذلك بأنها (أسلوب يركز على تكاليف الأنشطة الضرورية لإنتاج وبيع المنتجات والخدمات) (Horngren et al, 2002)

### المجموعة الثالثة:

تتضمن هذه المجموعة ثلاث تقنيات أيضاً وهي كالآتي:

#### ١- تقنية التكلفة المستهدفة

إن من خصائص بيئة التصنيع الحديثة هي المنافسة الشديدة والتقدم التقني الكبير في الصناعة وقصر عمر المنتجات وتعدد حاجات الزبائن، الأمر الذي يدفع بالمنظمات العاملة ضمن تلك المتغيرات والتي تسعى إلى تحقيق النمو والتوازن ومن ثم الاستمرار إن تتبنى سياسات سعرية تتماشى وتلك التطورات والإحداث المحيطة بها، ولعل التسعير على أساس السوق يعتبر أكثر المداخل حداثة لأنه يقوم أصلاً على أساس أبحاث السوق لتحديد السعر ومن ثم تحديد التكلفة في ضوء ذلك السعر بعد تحديدها هامش ربح معين ترغب بتحقيقه المنظمة وهذا المدخل يسمى (التكلفة المستهدفة).

فتقنية التكلفة المستهدفة T.C أحد أهم تقنيات إدارة التكلفة فقد عرفت بأنها (إحدى تقنيات إدارة التكلفة الموجهة نحو السوق إذ يتم استعمالها في بداية حياة المنتج -المرحلة المبكرة من دورة حياة المنتج- لتعزيز الربحية والإنتاجية بشكل عام) (الذهبي والغبان، ٢٠٠٧)

#### ٢- تقنية هندسة القيمة

عند تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة يؤخذ بنظر الاعتبار عدم تطابق الفرق بين سعر السوق والربح المستهدف (والمتمثل بالتكلفة المستهدفة) لمنتج معين مع ما يتطلبه هذا المنتج من تكلفة مبدئية لإنتاجه (أي تكون تكلفة إنتاجه أكبر من تكلفته المستهدفة) لذلك تدخل تقنية هندسة القيمة V. E لتحديد طرق تخفيض التكلفة.

وكذلك عرفت تقنية V. E بأنها (التقويم المنظم لجميع جوانب وأنشطة البحث والتطوير وتصميم المنتجات وعمليات الإنتاج والتسويق والتوزيع وخدمة الزبائن بهدف تخفيض التكاليف مع تلبية احتياجات الزبائن). (Horngren, 2003)

وهناك من عرف تقنية V. E بأنها (الأسلوب الذي عن طريقه تستطيع المنظمة تخفيض التكلفة المبدئية إلى التكلفة المستهدفة لأن كل عنصر من المنتج يدخل لتحديد كيف يمكن تخفيض التكلفة مع المحافظة على جودة وأداء المنتج) (Hilton , 1997).

إذ تحقق هندسة القيمة أهدافها في التكلفة المستهدفة من خلال:- (السبوع ، ٢٠٠٠)

- تحديد تصاميم المنتج المحسنة والتي تخفض كلف الصنع وكلف الأجزاء مع عدم التضحية بالوظائفية أو بواسطة المنتجات الجديدة.
- إلغاء الوظائف غير الضرورية التي تزيد من كلف المنتج.

### ٣-تقنية التحسين المستمر

يطلق على التحسين المستمر في اليابان مصطلح Kaizen وهو احد التقنيات الحديثة والمهمة التي تقوم على أساس إدخال التحسينات بصورة تدريجية ومتتالية على الإنتاج وتنعكس هذه التحسينات في خفض الكلف وتحسين جودة المنتج.

بذلك يمكن تعريف التحسين المستمر بأنه (السعي الدءوب نحو تطوير الأداء وتحسين الجودة بهدف تعظيم المنفعة التي يحصل عليها المستهلك وتخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن دون المساس بالجودة ، بذلك فان التحسين المستمر يهدف إلى تخفيض التكاليف وليس رقابتها بهدف خفضها وذلك في الأجل القصير الذي يتفق وقصر دورة حياة المنتج من اجل تلبية رغبات المستهلكين وإرضاء طموحهم وتحقيق ميزة تنافسية للمنظمة وبالتالي زيادة حصتها السوقية) (باسيلي ، ٢٠٠١)

### المجموعة الرابعة :

وتضم ثلاثة تقنيات وهي كالآتي :

#### ١ - تقنية المقارنة المرجعية

إن التغيرات في البيئة وخاصة التحديات التي تواجه المنظمات أوجبت على المنظمة إن تخلق حالة من التفاعل بين البيئة والمنظمة حيث يؤثر ويتأثر أحدهما بالآخر، حيث أصبح على المنظمات إن تشخص نقاط القوة والضعف في نشاطها لمعرفة مدى نجاحها في تحقيق أهدافها. وهذا ما أدخل المحاسبة في عمليات تطوير مستمر واستجابة لكافة متغيرات البيئة الخارجية وذلك عن طريق استحداث معايير أداء خارجية إلى جانب معايير الأداء الداخلية وتتمثل تلك المعايير المستخدمة نظرة خارجية تتركز على التحدي والتطوير المستمر في السوق التنافسي وهو ما يسمى بالمقارنة المرجعية.

والتي عرفت بأنها (الأسلوب الذي يمكن المنظمة من تحديد ما إذا كانت الأهداف المحددة تتناسب مع احتياجات السوق التي تتأثر بالمنافسين إذ لا يكفي إن نحدد أهدافا تزيد بنسبة معينة عن أهداف العام الماضي ونعتبر ذلك مؤشراً للتقدم والتحسين). (التكريتي، 2000 )

و يصبح بالإمكان القول إن هدف المقارنة المرجعية هو تحديد نواحي القصور بالمقارنة مع الآخرين من اجل العمل على استكمال النقص وهو وسيلة للتحقيق من إن الأهداف المراد تحقيقها تتناسب مع احتياجات السوق. وان المقارنة المرجعية تساعد المنظمات على قيادة إستراتيجيتها بشكل منظم وتقسم إلى ثلاثة أنواع (التكريتي، ٢٠٠٠)

- المقارنة المرجعية للأداء
- المقارنة المرجعية للعمليات
- المقارنة المرجعية الإستراتيجية

### ٢- تقنية نظرية القيود

في ظل الطلب المتزايد على منتجات ذات جودة عالية إلى جانب المنافسة المتزايدة بدأت المنظمات الصناعية بالاهتمام بدراسة الطاقة الإنتاجية وكيفية استخدام بعض الموارد التي تنسم بالندرة بوصفها تتمثل محددات على تلك المنظمات والتي بسببها لم تتمكن المنظمات من مقابلة كل الطلب على منتجاتها في السوق، لذلك ظهرت الحاجة لاستخدام أساليب تقرر كيفية استخدام هذه الموارد على نحو أمثل فظهر نظام تخطيط الاحتياجات من الموارد وكذلك تقنية الإنتاج في الوقت المحدد ومن ثم طور نظاماً جديداً يجمع بين مزايا النظامين او التقنيتين السابقتين عُرف بتقنية الإنتاج الأمثل الذي حقق استخدامه نجاحاً كبيراً ومن ثم طور إلى ما

يسمى بالإنتاج المتزامن وصولاً إلى نظرية القيود التي عرفت بأنها (مدخل إداري يتجه نحو تعظيم الربح طويل الأمد من خلال إدارة تهتم بمعالجة الاختناقات التنظيمية أو الموارد النادرة). (Hilton, 1999) وكذلك عرفت نظرية القيود بأنها ( عملية مستمرة لتحديد قيود النظام وإزالتها لضمان الاستغلال الأمثل للموارد وزيادة المخرجات للمنتجات التامة بأكبر حجم ممكن لضمان زيادة الربحية للمنظمة ).( الطرية ، ٢٠٠٦ ) .

### ٣- تقنية بطاقة الأداء المتوازنة

في ظل المفهوم التقليدي للقياس المحاسبي كانت المنظمات تركز على النتائج المالية إلا إن الرؤيا الإستراتيجية أضافت بعداً جديداً في قياس الأداء تمثل باستخدام مقاييس غير مالية إلى جانب المقاييس المالية، خاصة بعد تحول اتجاه اهتمام المنظمات نحو احتياجات الزبائن من حيث الكلفة والنوعية بذلك فإن تلك الرؤيا استحدثت تقنية جديدة لقياس الأداء سميت بتقنية بطاقة الأداء المتوازنة (BSC) فقد عرفت تقنية BSC : بأنها (مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية المتعلقة بعوامل النجاح الحرجة لخلق قيمة للمنظمة من خلال تكامل مكوناتها المتمثلة بالفرص الحالية والمستقبلية كما أنها تركز على توجه المنظمة نحو الإبداع في مقاييس الأداء في ظل بيئة التصنيع الحديثة). (البرزنجي ، ٢٠٠٨). وكذلك عرفت بأنها (قياس كفاءة أداء إدارة المنظمة وقدرتها على الأداء بالشكل الجيد الذي يحقق مصالح واهتمامات تلك الأطراف ذات المصالح المشتركة). (باسيلي، ٢٠٠١) وأيضاً عرفت تقنية BSC بأنها (مجموعة من مقاييس الأداء التي توفر نظرة شاملة عن المنظمة من خلال التعرف على أهداف المساهمين ورضا الزبون، فهي أسلوب يتضمن مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية من أجل إعطاء المدراء التقويم الشامل لأداء المنظمة وترابطها بإستراتيجية المنظمة عن طريق أربعة مناظير أساسية هي " المالية، الزبون، العمليات الداخلية، التعلم والنمو" ). (كندوري ، ٢٠٠٦) ٧- الدراسة الميدانية واختبار الفروض :

#### أولاً : استخدام التقنيات الحديثة في محاسبة التكاليف:

يسعى هذا الجزء إلى الإجابة على السؤال الأول من أسئلة البحث والذي يتعلق بمدى قيام شركات النفط الكويتية باستخدام التقنيات الحديثة في محاسبة التكاليف ، واختيار الفرض الأول من فروض البحث والذي ينص على " لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية في إدراكات المستقضي منهم في شركات النفط الكويتية وذلك فيما يتعلق باستخدام التقنيات الحديثة في محاسبة التكاليف باختلاف بعض الخصائص الوصفية ( عدد العاملين ، حجم الإنتاج) .

ولاختبار صحة هذا الفرض تم استخدام أسلوب تحليل التباين ، وذلك كما يلي :

(١) تحليل التباين لعدد العاملين مع استخدام التقنيات الحديثة في محاسبة التكاليف :

تم تطبيق تحليل التباين أحادي الاتجاه وذلك بغرض تحديد مدى وجود اختلاف في مستوي تقييم المستقضي منهم لاستخدام التقنيات الحديثة في محاسبة التكاليف وفقاً لاختلاف عدد العاملين ، ويمكن توضيح نتائج تحليل التباين لعامل عدد العاملين مع استخدام التقنيات الحديثة في محاسبة التكاليف وذلك من خلال الجدول التالي :

جدول رقم (٣)

نتائج تحليل التباين لعدد العاملين مع استخدام التقنيات الحديثة في محاسبة التكاليف

المتغير	مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة ف المحسوبة	مستوي المعنوية
عدد العاملين	بين المجموعات	٤	٢,٠١٢	٠,٤٥٨	١,٢٠٢	٠,٤٢١
	داخل المجموعات	٣٥٧	١٦٥,٣١	٠,٣٢١		
	الإجمالي	٣٦١	١٦٦,٥٠١			

ويتضح من خلال الجدول السابق ما يلي :

عدم وجود اختلافات ذو دلالة إحصائية في استخدام التقنيات الحديثة في محاسبة التكاليف وفقاً لعدد العاملين ، حيث أن قيمة (ف) لا تشير إلى أي مستوي من المعنوية .

وفي ضوء ما تقدم يتضح أن هناك عدم اختلاف ذو دلالة إحصائية في إدراكات المستقضي منهم في شركات النفط الكويتية حول استخدام التقنيات الحديثة في محاسبة التكاليف باختلاف عدد العاملين ، ولقد اعتمد هذا القرار علي أن قيمة ف المحسوبة (١,٢٠٢) بدرجات حرية ٤ ، ٣٥٧ تقل عن نظيرتها الجدولية (٤,٢٣٢) عند مستوي دلالة إحصائية ٠,٠٠١ .

(٢) تحليل التباين لحجم الإنتاج مع استخدام التقنيات الحديثة في محاسبة التكاليف :

تم تطبيق تحليل التباين أحادي الاتجاه وذلك بغرض تحديد مدي وجود اختلاف في مستوي تقييم المستقضي منهم لاستخدام التقنيات الحديثة في محاسبة التكاليف وفقا لاختلاف حجم الإنتاج ، ويمكن توضيح نتائج تحليل التباين لعامل حجم الإنتاج مع استخدام التقنيات الحديثة في محاسبة التكاليف وذلك من خلال الجدول التالي :

ويتضح من خلال الجدول رقم (٤) ما يلي :

عدم وجود اختلافات ذو دلالة إحصائية في استخدام التقنيات الحديثة في محاسبة التكاليف وفقا لحجم الإنتاج ، حيث أن قيمة (ف) لا تشير إلي أي مستوي من المعنوية .

وفي ضوء ما تقدم يتضح أن هناك عدم اختلاف ذو دلالة إحصائية في إدراكات المستقضي منهم في شركات النفط الكويتية حول استخدام التقنيات الحديثة في محاسبة التكاليف باختلاف حجم الإنتاج، ولقد اعتمد هذا القرار علي أن قيمة ف المحسوبة (٣,٠١٢) بدرجات حرية ٥ ، ٣٥٦ تقل عن نظيرتها الجدولية (٣,١٤٦) عند مستوي دلالة إحصائية ٠,٠٠١ .

جدول رقم (٤)

نتائج تحليل التباين للمبيعات السنوية مع أنواع المخاطر المصرفية

المتغير	مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة ف المحسوبة	مستوي المعنوية
حجم الإنتاج	بين المجموعات	٥	٦,١٢٥	٢,٥٤٦	٣,٠١٢	٠,٦١٢
	داخل المجموعات	٣٥٦	١٧٤,١٢١	٠,٤٥٨		
	الإجمالي	٣٦١	١٨٠,١٥٦			

ثانيا: التكامل بين التقنيات الحديثة في محاسبة التكاليف:

يسعي هذا الجزء إلي الإجابة علي السؤال الثاني من أسئلة البحث والذي يتعلق بالتكامل بين التقنيات الحديثة في محاسبة التكاليف ، واختبار الفرض الثاني من فروض البحث والذي ينص علي " لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية في إدراكات المستقضي منهم في شركات النفط الكويتية حول التكامل بين التقنيات الحديثة في محاسبة التكاليف باختلاف الخصائص الوصفية . واختبار صحة هذا الفرض تم استخدام أسلوب تحليل التباين ، وذلك كما يلي :

(١) تحليل التباين لعدد العاملين مع التكامل بين التقنيات الحديثة في محاسبة التكاليف:

تم تطبيق تحليل التباين أحادي الاتجاه وذلك بغرض تحديد مدي وجود اختلاف في مستوي تقييم المستقضي منهم للتكامل بين التقنيات الحديثة في محاسبة التكاليف وفقا لاختلاف عدد العاملين ، ويمكن توضيح نتائج تحليل التباين لعامل عدد العاملين مع التكامل بين التقنيات الحديثة في محاسبة التكاليف وذلك من خلال الجدول التالي :

جدول رقم (٥)

نتائج تحليل التباين لعدد العاملين مع التكامل بين التقنيات الحديثة في محاسبة التكاليف

المتغير	مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة ف المحسوبة	مستوي المعنوية
عدد العاملين	بين المجموعات	٤	٣,٥٤١	٠,٨٤١	٣,٥٧	٠,٥٦٣
	داخل المجموعات	٣٥٧	١٨٢,١٧٥	٠,٣٥٤		
	الإجمالي	٣٦١	١٨٥,٧٥١			

ويتضح من خلال الجدول السابق ما يلي :

عدم وجود اختلافات ذو دلالة إحصائية في شركات النفط الكويتية من ناحية التكامل بين التقنيات الحديثة في محاسبة التكاليف وفقا لعدد العاملين ، حيث أن قيمة (ف) لا تشير إلى أي مستوي من المعنوية . وفي ضوء ما تقدم يتضح أن هناك عدم اختلاف ذو دلالة إحصائية في إدراكات المستقضي منهم في شركات النفط الكويتية حول التكامل بين التقنيات الحديثة في محاسبة التكاليف باختلاف عدد العاملين ، ولقد اعتمد هذا القرار علي أن قيمة ف المحسوبة (٣,٥٨٧) بدرجات حرية ٤ ، ٣٥٧ تقل عن نظيرتها الجدولية (٣,٤٥٩) عند مستوي دلالة إحصائية ٠,٠٠١ .

(٢) تحليل التباين لحجم الإنتاج مع التكامل بين التقنيات الحديثة في محاسبة التكاليف :

تم تطبيق تحليل التباين أحادي الاتجاه وذلك بغرض تحديد مدي وجود اختلاف في مستوي تقييم المستقضي منهم للتكامل بين التقنيات الحديثة في محاسبة التكاليف وفقا لاختلاف حجم الإنتاج ، ويمكن توضيح نتائج تحليل التباين لعامل حجم الإنتاج مع للتكامل بين التقنيات الحديثة في محاسبة التكاليف وذلك من خلال الجدول التالي :

جدول رقم (٦)

نتائج تحليل التباين لحجم الإنتاج مع التكامل بين التقنيات الحديثة في محاسبة التكاليف

المتغير	مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة ف المحسوبة	مستوي المعنوية
حجم الإنتاج	بين المجموعات	٥	٣,٤٥٩	٠,٦٩٢	١,٣٠٣	٠,٨٤١
	داخل المجموعات	٣٥٦	١٨٩,١٥٦	٠,٥٣١		
	الإجمالي	٣٦١	١٦٣,٣٠٣			

ويتضح من خلال الجدول السابق عدم وجود اختلافات ذو دلالة إحصائية في شركات النفط الكويتية من ناحية التكامل بين التقنيات الحديثة في محاسبة التكاليف وفقا لحجم الإنتاج ، حيث أن قيمة (ف) لا تشير إلى أي مستوي من المعنوية .

وفي ضوء ما تقدم يتضح أن هناك عدم اختلاف ذو دلالة إحصائية في إدراكات المستقضي منهم في شركات النفط الكويتية حول للتكامل بين التقنيات الحديثة في محاسبة التكاليف باختلاف حجم الإنتاج ، ولقد اعتمد هذا القرار علي أن قيمة ف المحسوبة (١,٣٠٣) بدرجات حرية ٤ ، ٣٥٧ تقل عن نظيرتها الجدولية (٤,١٢٨) عند مستوي دلالة إحصائية ٠,٠٠١ .

### النتائج والتوصيات

توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج تتمثل فيما يلي :

(١) عدم وجود اختلافات ذو دلالة إحصائية في استخدام التقنيات الحديثة في محاسبة التكاليف وفقا لعدد العاملين ، حيث أن قيمة (ف) لا تشير إلى أي مستوي من المعنوية .

(٢) عدم اختلاف ذو دلالة إحصائية في إدراكات المستقضي منهم في شركات النفط الكويتية حول استخدام التقنيات الحديثة في محاسبة التكاليف باختلاف عدد العاملين ، ولقد اعتمد هذا القرار علي أن قيمة ف المحسوبة (١,٢٠٢) بدرجات حرية ٤ ، ٣٥٧ تقل عن نظيرتها الجدولية (٤,٢٣٢) عند مستوي دلالة إحصائية ٠,٠٠١ .

(٣) عدم وجود اختلافات ذو دلالة إحصائية في شركات النفط الكويتية من ناحية التكامل بين التقنيات الحديثة في محاسبة التكاليف وفقا لعدد العاملين ، حيث أن قيمة (ف) لا تشير إلى أي مستوي من المعنوية .

(٤) عدم وجود اختلافات ذو دلالة إحصائية في شركات النفط الكويتية من ناحية التكامل بين التقنيات الحديثة في محاسبة التكاليف وفقا لحجم الإنتاج ، حيث أن قيمة (ف) لا تشير إلى أي مستوي من المعنوية .

وفي ضوء النتائج السابقة ، تمكن الباحث من عرض مجموعة من التوصيات التي يمكن الاسترشاد بها في شركات النفط بدولة الكويت ، وفيما يلي عرض لتلك التوصيات :

■ في ظل التطورات التقنية الواسعة في ميادين الأعمال كافة وخصوصاً ميدان التصنيع أصبح على المنظمات إن تتفاعل مع تلك التطورات والعمل على تطويرها لخدمة مصالحها.

- نتيجة تفاعل المنظمة مع البيئة الحديثة يصبح على المنظمة الاستجابة لظروف تلك البيئة من خلال الاعتماد على التقنيات الحديثة لإدارة التكلفة لتوفير معلومات تدعم المنظمة في تنفيذ وتطوير إستراتيجيتها.
- لما كانت المقارنة المرجعية تشترك مع B.S.C في هدف التحقق من تحقيق الأهداف وتقييم الأداء فإن العمل المشترك بينهما يساعد على تحديد نقاط الضعف، بذلك فبإمكان المنظمة استخدام نظرية القيود لتجاوزها.
- لما كان التكامل بين تقنيات إدارة التكلفة واضحاً فإن أثر ذلك التكامل على المنظمات أوضح متمثلاً بالأهداف المشتركة بين تلك التقنيات أو المكملة لبعضها أو الأهداف التي تسعى المنظمة إلى تحقيقها والتي تتحقق من خلال أهداف تلك التقنيات والمنفقة مع أهداف إدارة التكلفة.

## المراجع

- أغا، ندى عبد الرزاق سليمان، (٢٠٠٦)، مدى إمكانية تطبيق ABC كأسلوب حديث في محاسبة التكاليف بالتطبيق على معمل الغزل والنسيج في الموصل، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
- خضر، أنس متي، (٢٠٠٥)، قياس التكلفة المستهدفة لتصنيع المنتج خلال مرحلة التصميم لإغراض التسعير، دراسة حالة في معمل الألبسة الولادية في الموصل، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
- جودة، محفوظ أحمد، (٢٠٠٩)، "إدارة الجودة الشاملة: مفاهيم وتطبيقات"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- الخالد، جعفر سليمان، (٢٠٠٢)، تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في ظل الطريقة التقليدية وطريقة التكلفة على أساس الأنشطة ABC، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
- الدباغ، داود سالم، (٢٠٠٢)، متطلبات إدارة الجودة وأثرها في إبعاد ومستوى إستراتيجية الإنتاج والعمليات، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
- كندوري، عماد محمد، (٢٠٠٦)، دور إدارة الكلفة في تحسين قيمة المنتج باستخدام أسلوب هندسة القيمة، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الجلدية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
- Alawad, I. (2011). The Impact of Implementation of Total Quality Management on Plants' Productivity: Evidence from Poultry Processing Plants- Saudi Arabia- Central Regio. University of Juba School of Management.
- Alwan, B. (2012). Effectiveness of TQM and its impact on production costs to make a profit in industrial companies. Interdisciplinary Journal Of Contemporary Research in Business, 3(11)
- Anvari, A., Ismail, Y., & Hojjati, S. (2011). A Study on Total Quality Management. Manufacturing: Through Lean Thinking Approach. World Applied Sciences Journal, 12 (9): 1585-1596.