

مدى تأثير التغيرات في بيئة الأعمال الحديثة في أنظمة التكاليف الحالية

د. محمد مفناح الطرلي (1)

الملخص:

هدفت الدراسة إلى توضيح أهم التغيرات الحديثة في بيئة الأعمال وأثرها في أنظمة التكاليف، ومن ثم الحكم على مدى الحاجة لتطويرها لمواكبة هذه التغيرات، بالإضافة إلى الوقوف على أهم العوامل التي تساعد على تطوير أنظمة التكاليف الحالية في المنشآت الصناعية الليبية استجابة لمتطلبات بيئة الأعمال الحديثة وخصائصها، وقد استخدم الباحث لتحقيق ذلك استبانة صممت لتحديد أهم الأسباب المؤدية إلى الحاجة لتطوير أنظمة التكاليف الحالية، بالإضافة إلى العوامل التي تساعد على تطويرها، وذلك من خلال تحليل آراء العاملين في الإدارة المالية وإدارة التكاليف في كل من الشركة الليبية للحديد والصلب والشركة الأهلية للإسمنت، وقد بلغ عدد الاستبانات المستخدمة في هذه الدراسة (112) استبانة، وتضمنت الدراسة فرضيتين أساسيتين تم اختبارهما من خلال الأساليب الإحصائية وتوصلت الدراسة إلى أن هناك أسباباً تؤدي إلى الحاجة لتطوير أنظمة التكاليف الحالية والمطبقة في معظم المنشآت الصناعية الليبية، من أهمها توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات، وتوجه المنشآت الصناعية إلى تبني منهج التحسين المستمر، وحاجة الإدارة إلى معلومات عن تكاليف الجودة، بالإضافة إلى وجود عوامل تساعد على تطوير أنظمة التكاليف الحالية (التقليدية)، المطبقة في معظم المنشآت الصناعية الليبية استجابة لخصائص ومتطلبات بيئة الأعمال الحديثة، ومن أهمها توفير الموارد التكنولوجية والمعلوماتية، توفير الموارد البشرية والتنظيمية، وكذلك توفير الموارد المادية. وأوصت بضرورة إعادة النظر في أنظمة التكاليف الحالية (التقليدية)، والمطبقة في معظم المنشآت الصناعية الليبية والعمل على تطويرها بما يواكب التغيرات الحاصلة في خصائص البيئة

الحديثة، وضرورة العمل من قبل المنشآت الصناعية اللبيرة على توفير الموارد التكنولوجية والمعلوماتية، والموارد البشرية والتنظيمية لكي تساعد على تطوير أنظمة التكاليف بالشكل الذي يتلاءم مع التغيرات الحاصلة في البيئة الحديثة.

مقدمة:

اتسمت نهاية القرن العشرين وبداية القرن الحادي والعشرين بالتقدم السريع والمستمر في المجال التكنولوجي الأمر الذي ساهم إلى حد كبير في زيادة تدفقات الإنتاج، بالإضافة إلى التميز في خصائص ومواصفات هذه المنتجات، فالزيادة في تدفقات الإنتاج كانت بسبب الاعتماد الكبير على الميكنة وقلّة الاعتماد على العنصر البشري في العملية الصناعية، كما أن الاعتماد بشكل كبير على الميكنة أدى إلى زيادة القدرة على الابتكار في تقديم المنتجات الجديدة ذات الجودة العالية، ونتيجة العوامل السابقة زادت المنافسة بين المنشآت بسبب ظهور بدائل كثيرة أمام المستهلكين، جميعها تتميز بمستويات عالية من الابتكار والجودة، حيث إن النظرة الحالية لأداء التصنيع هي نظرة موجهة أساساً لإرضاء العميل، إذ يتم التركيز على تقديم المنتج إلى العميل بأعلى جودة وبأسرع ما يمكن وبأقل تكلفة في الوقت نفسه، ولتحقيق هدفه الجودة وتخفيض التكلفة كوسيلة لإرضاء العميل، فقد تطلب ذلك من المنشآت إعادة النظر في نظم التصنيع المتبعة من قبلها، والاتجاه نحو تطبيق نظم التصنيع المتقدمة، حيث يتم في ظل هذه النظم تقليص الكثير من التكاليف التشغيلية، الأمر الذي سيكون له انعكاسات على تكلفة المنتجات وجودتها، من هنا ازدادت الحاجة إلى تطوير نظم التكاليف في ظل العلاقة التبادلية مع التغيرات التقنية، وحدة المنافسة العالمية، وارتفاع تكلفة المعلومات، وحاجة العملاء لتنوع الإنتاج بشكل كبير، وأدى ذلك إلى انتقاد النظم التقليدية لقصورها في التقرير بكفاءة ودقة عن تكلفة الإنتاج.

ولتغطية الموضوع تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

المبحث الأول: أسلوب الدراسة ومنهجيتها.

المبحث الثاني: الجانب النظري للدراسة.

المبحث الثالث: الجانب العملي للدراسة.

المبحث الأول: أسلوب الدراسة ومنهجيتها

أولاً: مشكلة الدراسة:

لا شك أن منشآت الأعمال في الوقت الحالي تعمل في ظل بيئة ديناميكية سريعة التغير، حيث شملت هذه التغيرات البيئة الصناعية والإدارية على حد سواء، وتتمثل بعض هذه التغيرات في الانتشار الواسع لنظم التصنيع المتقدمة، والاعتماد على الأتمتة في التصنيع، كما انعكست هذه التغيرات على نظم وسياسات الإدارة وتبنيها لسياسات ونظم إدارية حديثة، حيث يتم التركيز على إدارة الجودة الشاملة والإنتاج في الوقت المحدد، وقد كان لهذه التغيرات أثرٌ بالغٌ على هذه المنشآت بشكل عام وعلى نظام التكاليف بشكل خاص، حيث أوضحت هذه التغيرات والتطورات عدم ملائمة وفعالية أنظمة التكاليف التقليدية في تحقيق الدور المطلوب منها خصوصاً في ظل تبني منشآت الأعمال لاستراتيجيات تنافسية تجعلها قادرة على البقاء والاستمرار، حيث لم يعد دور أنظمة التكاليف التقليدية كافياً أو فعالاً في ظل المتغيرات الحديثة المحيطة بقطاع الأعمال وظروف المنافسة الحادة المحلية والعالمية، كما أن افتقار معلومات التكاليف المتاحة إلى خاصيتي الدقة والشمول قد أفقدها بالتبعية قيمتها الاستخدمية ونفعيتها في العديد من المجالات المتعلقة باتخاذ القرارات خاصة تلك المتعلقة باستراتيجيات المواجهة والبقاء في بيئة الأعمال التنافسية.

إن البيئة التنافسية الحديثة وحاجة المنشآت إلى تدعيم موقفها التنافسي من خلال مداخل التميز المختلفة قد تطلب نوعية من أنظمة معلومات التكاليف تختلف تماماً عن الأنظمة التقليدية السائدة، فهذه التكلفة في النظم التقليدية هي المنتج، أما هدف التكلفة في النظم الحديثة إما أنشطة خلق القيمة أو خصائص ومواصفات المنتج؛ لذلك فإن مشكلة الدراسة تتمثل في عدم ملائمة أنظمة التكاليف التقليدية لطبيعة وخصائص المتغيرات البيئية الحديثة ومتطلبات البيئة التنافسية واستراتيجيات الإدارة، ومن ثم الحاجة إلى تطوير نظم إدارة التكلفة وتفعيل دورها لمواكبة تلك المتغيرات.

بناءً عليه تحاول الدراسة الإجابة على التساؤلين الآتيين:

- ما مدى الحاجة لتطوير أنظمة التكاليف الحالية (التقليدية)، والمطبقة في معظم المنشآت الصناعية الليبية استجابة لخصائص ومتطلبات بيئة الأعمال الحديثة ؟
 - ما هي العوامل التي تساعد على تطوير أنظمة التكاليف الحالية والمطبقة في معظم المنشآت الصناعية الليبية استجابة لخصائص بيئة الأعمال الحديثة ومتطلباتها ؟
- ثانياً: أهداف الدراسة:**

تهدف الدراسة إلى توضيح أهم التغيرات الحديثة في بيئة الأعمال وأثرها في أنظمة التكاليف، ومدى الحاجة إلى تطوير أنظمة التكاليف الحالية (التقليدية)، لمواكبة هذه التغيرات، بالإضافة إلى توضيح أهم العوامل التي تساعد على تطوير أنظمة التكاليف الحالية في المنشآت الصناعية الليبية استجابة لخصائص ومتطلبات بيئة الأعمال الحديثة.

ثالثاً: أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في تناولها لأحد أهم القضايا المعاصرة والتي تشغل الفكر الإداري والمحاسبي وهي قضية تطوير أنظمة التكاليف بما يحقق دقة

وموضوعية القياس وجودة وملاءمة الإفصاح عن المعلومات، ولتمكين الإدارة من تدعيم مقدرتها التنافسية وذلك من خلال تسليط الضوء على أهم التغيرات المؤثرة على الأنظمة الحالية (التقليدية)، ومن ثم المساعدة على مواكبة هذه التغيرات والتطورات من خلال الاتجاه نحو تطبيق الأساليب الحديثة.

رابعاً: فرضيات الدراسة:

- الفرضية الأولى: لا توجد أسباب تؤدي إلى الحاجة لتطوير أنظمة التكاليف الحالية والمطبقة في معظم المنشآت الصناعية الليبية.
- الفرضية الثانية: لا توجد عوامل تساعد على تطوير أنظمة التكاليف الحالية المطبقة في معظم المنشآت الصناعية الليبية استجابة لخصائص ومتطلبات بيئة الأعمال الحديثة.

خامساً: منهجية الدراسة:

اعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي لتغطية الجانب النظري لموضوع الدراسة، وذلك بالاطلاع على الكتب والدوريات حول هذا الموضوع، واستخدام المنهج الاستنباطي لتوضيح العلاقة بين التغيرات في البيئة الحديثة وأنظمة التكاليف الحالية (التقليدية)، أما فيما يتعلق بالجانب العملي فقد اعتمد الباحث على تصميم استبانة لتجميع البيانات اللازمة، والتي تتسجم ومشكلة الدراسة وأهدافها بحيث يمكن تحليل محتوياتها (باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة).

سادساً: الدراسات السابقة:

1- دراسة (سليم 2003)⁽¹⁾: بعنوان دراسة أثر بعض محددات البيئة الصناعية الحديثة على نظم التكاليف.

هدفت الدراسة إلى توضيح العلاقة بين البيئة الصناعية الحديثة للإنتاج والمعلومات ونظم التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية العاملة في جمهورية مصر العربية، وقد طُبقت الدراسة على (40) شركة صناعية مساهمة مسجلة بسوق الأوراق المالية، تمثل عدة قطاعات مختلفة، وقد توصلت الدراسة إلى أن الشركات الصناعية محل البحث -والتي تنتمي إلى عدة قطاعات صناعية مختلفة- تعمل على استخدام البيئة الصناعية الحديثة في مجال الإنتاج والمعلومات، وتعتبر الشركات العاملة في قطاع الأدوية أكثر استخداماً للبيئة الصناعية الحديثة، كما توصلت الدراسة أيضاً إلى اختلاف نظم التكاليف في الشركات محل البحث، كما تختلف معالجة بعض عناصر التكاليف من شركة إلى أخرى ويرجع هذا إلى الدرجة التي وصلت إليها الشركة في استخدام البيئة الصناعية الحديثة للإنتاج والمعلومات.

2- دراسة (خلف 2006)⁽²⁾: بعنوان انعكاس أثر المتغيرات البيئية والتوجه الاستراتيجي على بيانات التكاليف لزيادة فعالية دور المحاسب الإداري.

1- أحمد هشام معوض سليم (2003)، دراسة أثر بعض محددات البيئة الصناعية الحديثة على نظم التكاليف، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، (العدد الثاني: 2003)، ص 97-123.

2- عيد محمود حميدة خلف (2006)، انعكاس أثر المتغيرات البيئية والتوجه الاستراتيجي على بيانات التكاليف لزيادة فعالية دور المحاسب الإداري، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، (العدد الثاني: 2006)، ص 118-161.

هدفت الدراسة إلى توضيح العلاقة بين المتغيرات البيئية والتوجه الاستراتيجي للمنشآت الإنتاجية في ظل المنافسة الشديدة، وإظهار الآثار المترتبة عن هذه المتغيرات البيئية على سلوك عناصر التكاليف، ومن ثم مخرجات نظام التكاليف، وبيان مدى تأثير دور المحاسب الإداري بانعكاس أثر المتغيرات البيئية والتوجه الاستراتيجي على بيانات ومعلومات التكاليف. وخلصت الدراسة إلى ضرورة تطوير نظام التكاليف نظراً للدور الحيوي والاستراتيجي لمعلومات التكاليف في مساندة ودعم القرارات الإدارية خصوصاً في ظل التحولات البيئية والاقتصادية والتكنولوجية وحدة المنافسة بالإضافة إلى ضرورة تطوير دور المحاسب الإداري بما يتلاءم مع المتغيرات والمستجدات المعاصرة، وضرورة تطوير مقاييس الأداء التقليدية حيث توجد العديد من المتغيرات البيئية التي تؤثر على عملية تقييم الأداء.

3- دراسة (السحيري 2007)⁽¹⁾: بعنوان التطورات المعاصرة في نظم التصنيع وأثرها على محاسبة التكاليف.

هدفت الدراسة إلى توضيح أهم التطورات التي حدثت في البيئة الصناعية الحديثة وتأثيرها في نظم محاسبة التكاليف، وتوصلت الدراسة إلى أن التطورات المتلاحقة في البيئة الصناعية تمثلت في ظهور عدة تعقيدات منها زيادة حدة المنافسة، وتعدد احتياجات العملاء، وقصر دورة حياة المنتج، والتي أدت بدورها إلى عجز نظم محاسبة التكاليف التقليدية عن مواكبة تلك التطورات كما فشلت في توفير المعلومات التي تحتاجها الإدارة لأغراض اتخاذ القرارات، وعدم القدرة على توفير البيانات

1- الهادي محمد السحيري (2007)، التطورات المعاصرة في نظم التصنيع وأثرها على محاسبة التكاليف، مجلة البحوث الاقتصادية، مركز بحوث العلوم الاقتصادية، بنغازي - ليبيا، (العدد الثاني: ديسمبر 2007)، ص 1-26.

الدقيقة لأغراض تحديد تكلفة المنتج لعدم وجود علاقة سببية بين التكاليف الإضافية المحملة على المنتج وبين ما استهلكه من موارد.

4- دراسة (2007) Romano, P.,⁽¹⁾: بعنوان

Change is needed in Accounting Systems for Advanced manufacturing Environment

هدفت الدراسة إلى ضرورة التكامل بين أنظمة الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، وخصت بالذكر بعض هذه الأنظمة مثل نظام ABC، وخلصت الدراسة إلى ضرورة تطوير هذا التكامل لملائمة التطورات في الظروف البيئية المحيطة بالصناعة، وأكدت الدراسة على أن التكامل المنهجي لأساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة إنما هو نتاج متطلبات فحص كفاءة وفعالية أنظمة التكاليف.

5- دراسة (محمد 2009)⁽²⁾: بعنوان تقييم وتطوير نظام المحاسبة عن التكاليف في شركات المطاحن.

هدفت الدراسة إلى تقييم نظم المحاسبة عن التكاليف المطبقة بشركات المطاحن في جمهورية مصر العربية لبيان مدى ملاءمتها للعمل في ظل بيئة التصنيع الحديثة لنشاط المطاحن، كما تعرضت الدراسة إلى أهم خصائص بيئة الأعمال الحديثة والمتغيرات الناتجة عنها والمرتبطة بالشركات الصناعية وتوصلت الدراسة إلى أن هناك تغير لهيكل التكاليف الصناعية بشركات المطاحن نتيجة التحول إلى

1- Romano, P. (2007), Change is needed in Accounting Systems for Advanced manufacturing Environment The Third International Conference 3 on Recent Trends in Managerial Accounting ,Cairo , June, P12

2- عامر علي سليمان محمد (2009)، تقييم وتطوير نظام المحاسبة عن التكاليف في شركات المطاحن -دراسة تطبيقية-، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان: القاهرة، ص1-143.

الآلية الكاملة في القيام بعملية الطحن من خلال المطاحن الحديثة بالإضافة إلى قصور نظام التكاليف التقليدي الحالي بشركات المطاحن في تحقيق القياس السليم لعناصر التكاليف وعدم ملاءمته للبيئة الصناعية الحديثة، الأمر الذي يتطلب تطويره باستخدام أحد الأساليب الحديثة للتكاليف.

المبحث الثاني: الجانب النظري للدراسة

أولاً: التغيرات في بيئة الأعمال الحديثة:

هناك العديد من التغيرات التي حصلت في بيئة الأعمال الحديثة، وكان لها تأثيرها في أنظمة التكاليف، ومن أهم هذه التغيرات زيادة درجة الآلية، والإنتاج في الوقت المحدد بالإضافة إلى تبني مفهوم إدارة الجودة الشاملة، هذا ويمكن تقسيم التغيرات في بيئة الأعمال إلى نوعين هما: التغيرات في بيئة التصنيع الحديثة، والتغيرات في البيئة الإدارية.

ويمكن توضيح هذه التغيرات كما يلي:

1- التغيرات في بيئة التصنيع الحديثة:

1-1- زيادة درجة الآلية:

لقد ترتب على الاتجاهات المستحدثة في بيئة التصنيع ظهور العديد من نظم التصنيع الحديثة التي غيرت من أساليب الإنتاج، حيث يتم استخدام نظم التصنيع المرنة (Flexible Manufacturing Systems (FMS)، ونظم التصنيع المتكاملة مع الحاسب الآلي (Computer Integrated Manufacturing (CIM)، ويعرف نظام التصنيع المرن بأنه "نظام متكامل يتكون من مجموعة من العمليات الصناعية التي يتم برمجتها آلياً، وتنفذ هذه العمليات بواسطة مجموعة من الآلات حيث يتم

التحكم فيها بالحاسبات الآلية، بالإضافة إلى استخدام مجموعة من التجهيزات والمعدات لمناولة المواد والأجزاء آلياً بين العمليات الصناعية المختلفة⁽¹⁾.

ومن خلال التعريف السابق يمكن تحديد المكونات الرئيسية لنظم التصنيع

المرنة وهي كما يلي⁽²⁾:

أ- مجموعة من الآلات على درجة عالية من المرونة في التشغيل.

ب- نظام آلي لمناولة المواد.

ج- نظام رقابة وتوجيه من خلال الحاسب الآلي.

وتساعد هذه النظم في خفض وقت وتكلفة التحول من إنتاج منتج معين أو

تصميم بذاته إلى آخر، كما تتيح فرصة تصنيع وشحن كميات كبيرة من منتج معين

بأحجام وتصميمات مختلفة في وقت قصير⁽³⁾.

ويقرع من هذا النظام نظم التصنيع المتكاملة مع الحاسب الآلي (CIM)،

والتي تمثل قمة التكنولوجيا المستخدمة في التصنيع وهي عبارة عن شبكة متكاملة

ومتراطة من الحاسبات الآلية والآلات اللازمة لتنفيذ العمليات الإنتاجية، ومن ثم

يكون هناك ارتباط كامل بين كافة العمليات الإنتاجية بالمنشأة الصناعية من خلال

أجهزة الحاسب، فضلاً عن الارتباط القائم بين كل عمليات تصميم المنتج وهندسة

التصنيع وتخطيط العمليات الإنتاجية بالمصنع، ويقوم نظام التصنيع المتكامل مع

1- أحمد محمد نور وآخرون (2007)، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة،

(الإسكندرية: الدار الجامعية)، ص62.

2- أحمد يوسف محمود عبد الرحمن (2004)، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في ظل نظم

التصنيع الحديثة، رسالة ماجستير غير منشورة، الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، ص3.

3- سهير الظنملي (2002)، الإدارة الاستراتيجية للتكلفة حتمية تنافسية في البيئة المؤتمتة، المجلة

العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، (العدد الثالث: 2002)، ص476.

الحاسب الآلي يربط المجموعات الآلية المختلفة في المصنع في نظام واحد متكامل بهدف الوصول بالأداء إلى المستوى الأمثل بالنسبة للمصنع ككل⁽¹⁾.

مما سبق يتضح أن زيادة درجة الآلية تعبر عن الاتجاهات المعاصرة في بيئة التصنيع والتي تميل إلى الأتمتة في معظم عملياتها، ومن هنا فإن التحول الفكري في بيئة التصنيع الحديثة اتجه من التركيز على عنصر الكفاءة كأساس للميزة التنافسية إلى عنصر الفعالية في تحقيق ميزة تنافسية متواصلة يمكن إيجادها من خلال الاستفادة من وفورات الوقت والتكلفة وتخفيض الفاقد أو التالف أثناء عملية الإنتاج، هذا ويؤدي ارتفاع درجة الآلية في المنشآت الصناعية إلى تحقيق العديد من المزايا سواء كانت هذه المزايا ملموسة أو غير ملموسة، وهي كالتالي⁽²⁾:

أولاً: المزايا الملموسة:

- 1- تخفيض تكلفة العمل المباشر.
- 2- تخفيض تكلفة المخزون (المواد الخام والمنتجات تامة الصنع).
- 3- تخفيض مشاكل الجودة المترتبة عن انخفاض عدد الوحدات المعيبة.

ثانياً: المزايا غير الملموسة:

- 1- انخفاض زمن دورة حياة المنتج، وبالتالي زيادة إجمالي المخرجات بالنسبة للفترة.
- 2- زيادة مرونة التصنيع عن طريق تخفيض زمن إعداد الآلات للإنتاج.
- 3- تحقيق سرعة الاستجابة للتغيرات في أذواق واحتياجات العملاء.
- 4- الحصول على مخرجات ذات جودة عالية تدعم المركز التنافسي للمنظمة.

1- أحمد محمد نور وآخرون (2007)، مرجع سبق ذكره، ص 65.

2- لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى:

- أحمد يوسف محمود عبد الرحمن (2004)، مرجع سبق ذكره، ص 3-9.

- سهير الطنملي (2003)، مرجع سبق ذكره، ص 477- 478.

ويرى أحد الباحثين⁽¹⁾ أن التغيرات التي طرأت على أساليب الإنتاج انعكست على سرعة أداء العمليات، وزيادة مستوى الجودة، وانخفاض التكاليف، مما انعكس ذلك على زيادة رضا العملاء من خلال تخفيض دورة تسليم المنتجات للعملاء إلى أدنى حد ممكن، وكذلك رفع مستوى الجودة وتخفيض التكاليف، الأمر الذي انعكس إيجاباً على الحصة السوقية للمنظمات.

2 - التغيرات الحديثة في البيئة الإدارية:

يقصد بالبيئة الإدارية في هذا المجال منهج وأسلوب الإدارة في مواجهة المشاكل المختلفة التي تتعرض لها المنشأة، وكذلك تغير الأهداف الإدارية مع التغير في بيئة الأعمال وما يستتبع ذلك من التغير في مداخل ومناهج اتخاذ القرارات، وقد أثر التطور في الوظيفة الإنتاجية والتسويقية بشكل كبير في الوظيفة الإدارية من حيث صعوبة وتعقد عملية اتخاذ القرارات، وزيادة حاجة الإدارة إلى المعلومات بصفة عامة وإلى نوعية خاصة من معلومات التكاليف التي تلائم المنهج الإداري الحديث⁽²⁾.

ويعتبر التطور الهائل في تكنولوجيا المعلومات من أهم التغيرات الحديثة في البيئة الإدارية، حيث أن هذا التطور الكبير أدى إلى ازدياد حجم المعلومات وإعادة تشكيل الصناعات والمنظمات، الأمر الذي أدى إلى ضرورة تبني الإدارة الفكر الاستراتيجي في الأداء الذي يعتمد على الاستفادة من المزايا التنافسية والتكامل مع الغير، واتجاه معظم المنشآت إلى الاعتماد على سلسلة القيمة في إدارة عملياتها التشغيلية.

1- عبدالعزيز أحمد عبدالرحمن (2009)، إعادة هندسة نظم المعلومات المحاسبية لتحقيق متطلبات تقويم الأداء في ظل الأساليب الإدارية الحديثة، دراسة حالة في شركات القطاع العام الصناعي في سورية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق: دمشق، ص22.

2- عامر علي سليمان محمد (2009)، مرجع سبق ذكره، ص12.

وتتمثل أهم مظاهر التغيير في البيئة الإدارية فيما يلي⁽¹⁾:

1- صعوبة القرارات المتعلقة بالاختيار بين البدائل خاصة في ظل نظم التصنيع المتقدمة بمعنى تزايد اهتمام الإدارة الحديثة بدراسة مشاكل الاستثمار وبدائلها في ضوء تعظيم أهداف المشروع.

2- تزايد حاجة الإدارة إلى معلومات دقيقة في الوقت المناسب وذلك من جهات عديدة داخلية وخارجية والاختيار من بين تلك المعلومات في ضوء مدى ملاءمتها للمواقف القرارية.

3- تغيير أهداف الإدارة وإعادة ترتيب أهميتها النسبية في ضوء البيئة المحيطة بالنشاط، حيث أصبحت الإدارة في ظل البيئة الحديثة تهدف إلى تعظيم أهداف استراتيجية لم تكن تحظى بالقدر نفسه من الاهتمام من قبل ومن هذه الأهداف:

أ- تحسين جدولة الإنتاج وندفق العمل.

ب- زيادة القدرة على المنافسة ودخول أسواق جديدة.

ج- تحسين مستوى جودة الإنتاج وتطوير المنتج.

د- تحسين خدمة العملاء وكسب رضاء المستهلكين.

هـ- الانخفاض المستمر للتكلفة.

و- تعظيم القيمة للمساهمين وملاك المشروع.

4- ظهور بعض المداخل التي تتسم بالشمول في تقييم الأداء ومنها مدخل القياس المتوازن للأداء (The Balanced Scorecard (BSC)، والقياس المرجعي Benchmarking، حيث تعتبر هذه المداخل من أهم أساليب تقييم الأداء الاستراتيجي لأنها تجمع بين المقاييس المالية وغير المالية، وتهتم بتحقيق الأهداف في الأجل

1- المرجع السابق، ص13.

القصير والأجل الطويل، وترتبط بين الاستراتيجيات والعمليات المختلفة في المنشأة الواحدة.

ومن أهم التغيرات الحديثة في البيئة الإدارية ظهور نظام الإنتاج في الوقت المحدد، وإدارة الجودة الشاملة.

2-1- نظام الإنتاج في الوقت المحدد * Just-In-Time System:

يعتبر نظام الإنتاج في الوقت المحدد من أهم التطورات الحديثة، ويقوم هذا النظام على أساس استبعاد مصادر الضياع التي تحدث أثناء العملية الإنتاجية وذلك من خلال الحصول على الكمية الصحيحة المطلوبة من المواد الخام واستخدامها في إنتاج الكمية السليمة والمطلوبة من المنتجات في المكان والوقت المناسب⁽¹⁾.

وتستند فلسفة الإنتاج في الوقت المحدد على أربعة عناصر أساسية هي⁽²⁾:

- 1- استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمةً للمنتج.
- 2- الاهتمام بعامل الجودة وتطبيق برنامج الجودة الشاملة.
- 3- تحقيق تخفيض نسبي في التكلفة الكلية على مستوى المصنع.
- 4- الاعتماد على عقود توريد طويلة الأجل مع عدد محدود من الموردين لديهم القدرة على التوريد المتكرر بكميات صغيرة وعلى فترات قصيرة.

ويرى بعض الباحثين⁽¹⁾ أن فلسفة الإنتاج في الوقت المحدد تقوم على مدخل الجذب بدلاً من مدخل الدفع المستخدم في أنظمة الإنتاج التقليدية والذي يقوم على عدم

* هناك عدة مسميات لهذا النظام منها (نظام الإنتاج الفوري أو الآني أو المخزون الصفرى).

1- نجوى أحمد السيسى (2004)، أثر تطبيق فلسفة الوقت المحدد على تدعيم القدرة التنافسية في الوحدات الاقتصادية في ظل بيئة التصنيع الحديثة -دراسة ميدانية-، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، (العدد الأول: 2004)، ص 61.

2- أحمد محمد نور وآخرون (2007)، مرجع سبق ذكره، ص 68.

إنتاج أي سلعة إلا إذا كانت مطلوبة من الزبائن، حيث ينطلق مدخل الجذب من طلب الزبون الذي يحدد خصائص ومواصفات السلع أو الخدمات المطلوبة بعد ذلك يتم تحديد الأنشطة التي تقوم بعملية الإنتاج، على عكس مدخل الدفع الذي يدفع المواد الأولية أو الإنتاج إلى الأمام.

2-2- إدارة الجودة الشاملة (TQM): Total Quality Management

إن إدارة الجودة الشاملة هي مفهوم يعبر عن مدخل شامل متكامل لتحسين المرونة والفاعلية والتنافس من خلال عمليات التخطيط والتنظيم والفهم لجميع أنشطة المنظمة وتحقيق مشاركة جميع العاملين وتخطيط وتنفيذ عمليات التغيير التي تعزز مدخل الجودة الشاملة وتزيل العوائق التي تمنع تنفيذ هذا المنهج، ويركز هذا المنهج على منع وقوع المشكلات وليس علاج المشكلات بعد وقوعها⁽²⁾.

وقد بدأ مفهوم الجودة الشاملة باليابان في القرن العشرين، حيث حققت الشركات اليابانية تفوقاً ملحوظاً على كافة الشركات الأمريكية والأوروبية الأمر الذي حدا بتلك الشركات إلى تطبيق مفهوم الجودة الشاملة لتحقيق تلك النجاحات، ففي عام 1931 بدأ (W. Edwards Deming) بإلقاء محاضرات عن الجودة والأساليب الإحصائية بها، وقد انتشرت أفكاره وإسهاماته في هذا المجال، ثم نشر (Joseph Juran) في عام 1951 أول كتاب عن ضبط الجودة أكد فيه مسؤولية الإدارة عن

1- Garrison, R., Noreen, E & Brewer, P. (2006), "Managerial Accounting" McGraw Hill, New York 2006, PP. 12-13.

2- يوسف أحمد أبو فارة (2006)، واقع تطبيقات إدارة الجودة الشاملة في الجامعات الفلسطينية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، (العدد الثاني: نيسان 2006)، ص 246.

الجودة، كما طرح (Philip Crosby) مفهوم العيوب الصفرية الذي يتطلب إجراء العمل الصحيح من أول مرة⁽¹⁾.

هذا وتسعى إدارة الجودة الشاملة إلى تحقيق العديد من المزايا منها⁽²⁾:

- 1- القدرة على تحسين المكانة التنافسية للمنظمة.
- 2- تقوية العلاقات مع الموردين والعملاء الأمر الذي يساعد على زيادة درجة إرضائهم.
- 3- الارتقاء بمستوى جودة السلع والخدمات المقدمة للعملاء.
- 4- تنمية قدرات الكوادر البشرية لتحمل متطلبات العمل وأعبائه.
- 5- زيادة قدرة المنظمة على إحداث التطوير والتنمية والاستجابة للمتغيرات.
- 6- تحفيز الكوادر البشرية بالربط بين احتياجاتها وأعبائها الوظيفية.
- 7- اندماج العاملين والإدارة العليا في وضع الاستراتيجيات والسياسات والخطط.
- 8- الاهتمام بالتدريب المكثف للعاملين على كيفية تحسين وتطوير المنتجات بحيث يمكن الوصول إلى مستوى صفر عيوب ومن ثم البرامج التدريبية المؤهلة للعاملين لتحقيق الجودة الشاملة.

من خلال ما سبق يستخلص الباحث أن نظام إدارة الجودة الشاملة هو أحد المحاور الأساسية لاستراتيجيات المنافسة، وأن تطبيقها يحتاج إلى تغيير في الاستراتيجيات والسياسات التي تتبعها المنشأة، كما أن ذلك يؤثر في إدارة التكلفة بالمنشأة.

1- أحمد العوضي (2009)، العوامل المؤثرة في إدراك العاملين لمفهوم الجودة الشاملة وأثره على خلق القدرة التنافسية للمنظمة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، (العدد الأول: 2009)، ص480.

2- أحمد العوضي (2009)، مرجع سبق ذكره، ص481.

ثانياً: أثر التغيرات في بيئة الأعمال الحديثة في نظم التكاليف:

لقد صممت نظم التكاليف التقليدية على أساس أن عنصر العمل البشري يمثل جزءاً مهماً من إجمالي التكاليف، وجزءاً أساسياً من التكاليف الصناعية الإضافية المرتبطة بالعمل المباشر الأمر الذي جعل منه أساساً لتوزيع وتحميل التكاليف الصناعية الإضافية، إلا أن الحال قد تغير في ظل البيئة الصناعية الحديثة، حيث أصبحت معظم العمليات الصناعية تتم آلياً، الأمر الذي تحولت معه معظم تكاليف العمل المباشر إلى العمل الآلي، إضافة إلى أن الاعتماد المتزايد على التقنيات الحديثة في الإنتاج أدى إلى تحول عدة بنود من تكاليف العمل المباشر إلى تكاليف إضافية⁽¹⁾. ويشير أحد الباحثين⁽²⁾ إلى أن أنظمة التكاليف التقليدية قد فقدت ملاءمتها؛ لأنها في ظروف المنافسة العالمية لم تستطع أن تخدم أغراض إدارة التكلفة الأمر الذي أدى إلى تزايد الحاجة إلى تصميم أنظمة تكاليف جديدة ومرنة، وأنظمة للرقابة وتقييم الأداء.

وأظهرت نتائج العديد من الدراسات⁽³⁾ عدم دقة بيانات التكاليف التي تعتمد

1- الهادي محمد السحيري (2007)، مرجع سبق ذكره، ص ص10-11.

2- تهاني محمود عبده النشار (2004)، العلاقة بين هيكل التكاليف الإضافية ومؤشرات عدم ملاءمة نظام التكاليف: إطار مقترح، دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، (العدد الأول: مارس 2004)، ص ص290-291.

3- لمزيد من التفاصيل أنظر:

- محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق (2008)، مدى تأثير العوامل المحيطة بالمنظمة على اختيار المستوى الملائم لتطور نظام التكاليف في ظل الموازنة بين دقة البيانات وتكلفة تحقيقها (مع دراسة تطبيقية)، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، (العدد الأول: 2008)، ص ص1-41.

- أحمد هشام معوض سليم (2003)، مرجع سبق ذكره، ص ص97-123.

في قياسها على الأنظمة التقليدية، وذلك لعدم وجود علاقة مباشرة منطقية بين التكاليف المخصصة للمنتج والتكاليف التي حدثت فعلاً من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن الأسس التقليدية في تخصيص التكاليف غير المباشرة وتحميلها لم تعد تواكب طبيعة وخصائص البيئة الصناعية الحديثة والتي زاد فيها الاعتماد على الآلية بحيث أصبح دور العامل البشري هامشياً.

ونظراً لأن بيانات التكاليف من أهم البيانات بالنسبة للمنشأة، وذلك لأنها تلعب دوراً كبيراً في استمرار المنشأة وقدرتها على المنافسة، وبالتالي فإن التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات عن طريق الأساليب المحاسبية من الأهمية بمكان لإدارة المنشآت خصوصاً الصناعية منها⁽¹⁾.

هذا ويرى أحد الباحثين⁽²⁾ أن فشل الوحدات الصناعية في إجراء التعديلات المناسبة في أنظمتها التكاليفية بما يتلاءم مع البيئة الصناعية الحديثة سوف يؤدي إلى عدم دقة مخرجات تلك الأنظمة وعدم ملاءمة المعلومات المتوافرة عنها لاتخاذ القرارات، وهذا بدوره سوف يؤدي إلى:

1- فقدان نظم التكاليف المكانية التي تتبوءها باعتبارها من أهم نظم المعلومات الفرعية على الإطلاق إنتاجاً وتوريداً للبيانات والمعلومات المحاسبية.

1- سمير مرتضى محمد مجاهد (2007)، مدخل مقترح لتطوير نظام التكاليف بغرض دعم وتخطيط تكاليف المنتجات المتعددة للشركات الصناعية في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة دراسة نظرية تطبيقية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، (العدد الأول والثاني: 2007)، ص244.

2- جودة عبد الرؤف زغول (2003)، نحو نموذج موقفي لتحديد المتغيرات المنظمة للعلاقة بين اختيار مسببات التكلفة وفعالية نظام التكلفة/ الإدارة على أساس النشاط، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، (العدد الثاني: 2003)، ص267-268.

2- فقدان الوحدات الصناعية لقدرتها التنافسية المحلية والعالمية لأنها لا تمتلك المعلومات الضرورية اللازمة للتشغيل في ظل تكنولوجيا الإنتاج المتقدمة. ويمكن توضيح أثر التغيرات في البيئة الحديثة على الجوانب المختلفة لنظم التكاليف بالجدول التالي:

جدول (1) أثر التغيرات في البيئة الحديثة على جوانب أنظمة التكاليف

أصبحت أنظمة التكاليف مطالبة بتوفير المعلومات التي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات في ظل المتغيرات الحديثة، وأن تقوم بدورها الوظيفي بكفاءة وفعالية، خصوصاً وأن المعلومات التي تقدمها أنظمة التكاليف التقليدية لا تحقق المنفعة لمستخدميها.	التأثير في وظيفة أنظمة التكاليف
التغيرات الحديثة أثرت في أهداف أنظمة التكاليف، حيث أصبح الهدف الأساسي هو إدارة التكلفة، والتركيز على هدف تخفيض التكلفة، وتعظيم الربحية والرقابة على الجودة والتقييم الشامل للأداء.	التأثير في أهداف أنظمة التكاليف
- عنصر المواد: ما زالت المواد تمثل النسبة الأكبر في هيكل التكاليف واستخدام نظم التصنيع الحديثة زاد من الأهمية النسبية المعطاة لهذا العنصر. - عنصر العمل: انخفضت الأهمية النسبية لعنصر العمل في ظل التغيرات التي شهدتها بيئة التصنيع الحديثة الأمر الذي أدى إلى عدم صلاحيته كأساس لتخصيص التكاليف الإضافية. - عنصر التكاليف غير المباشرة: زادت الأهمية النسبية للتكاليف غير المباشرة نتيجة زيادة نسبتها إلى إجمالي التكاليف الصناعية.	التأثير في هيكل التكلفة ومكوناته
نظراً لانخفاض نسبة التكاليف المتغيرة إلى إجمالي التكاليف تقل درجة الاعتماد على مدخل التحميل المتغير لتحديد تكلفة وحدة المنتج وتزداد درجة الاعتماد على مدخل التحميل الكلي، خصوصاً في ظل الاتجاه إلى الإدارة الشاملة للتكلفة أي في جميع مراحل دورة حياة المنتج كأحد أدوات إدارة التكلفة.	التأثير في مداخل تحميل التكاليف

الجدول من إعداد الباحث اعتماداً على:

- صالح عبد الرحمن المحمود، ومحمود عبد الفتاح إبراهيم رزق (2005)، مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة لتنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي

الجديد، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل (العلوم الإنسانية والإدارية، كلية العلوم الإدارية، جامعة الملك فيصل، المملكة العربية السعودية)، (العدد الثاني: 2005)، ص 307-310.

المبحث الثالث: الجانب العملي للدراسة

أولاً- مجتمع وعينة الدراسة ودرجة الاستجابة الفعلية:

يتكون مجتمع الدراسة من العاملين في الإدارة المالية وإدارة التكاليف في كل من الشركة الليبية للحديد والصلب والشركة الأهلية للإسمنت، هذا وقد استخدم الباحث أسلوب العينة العشوائية البسيطة لتمثل المجتمع، ولكي يكون حجم العينة مناسباً بالنسبة لحجم المجتمع فقد تم أخذ ما نسبته 40.0% من حجم المجتمع وذلك بالاعتماد على النسب المستخدمة في دراسات العلوم الإنسانية وفق طرق البحث العلمي. فكان حجم العينة المستهدفة هو (300*0.4) فيساوي 120 مفردة من مجتمع الدراسة، ويبين الجدول (2) عدد الاستبانات الموزعة والمستلمة.

جدول (2) عدد الاستبانات الموزعة والمستلمة

الموزعة	المستلمة	الفاقد	المستبعد	نسبة الاستجابة
120	112	6	2	93.3%

ثانياً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

استخدم الباحث اختبار T للعينة الواحدة One Sample T-Test، وذلك لاختبار فقرات كل محور من محاور الاستبانة، ومعرفة معنوية (دلالة) آراء أفراد عينة الدراسة في محتوى كل فقرة، كما تم استخدام المتوسط الحسابي لتحديد اتجاه المستجوبين فنكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد عينة الدراسة موافقين على محتواها إذا كان المتوسط الحسابي المرجح للفقرة أكبر من (3)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد عينة الدراسة غير موافقين على محتواها إذا كان المتوسط الحسابي المرجح

للفقرة أصغر من (3)، وتكون آراء أفراد عينة الدراسة محايدة إذا كان المتوسط الحسابي المرجح يساوي (3)، وهذا ينطبق على جميع الفقرات في استبانة الدراسة. ثالثاً- تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة:

لكي تسهل عملية التحليل واختبار الفرضيات فقد تم تقسيم الاستبانة إلى محورين كل محور يخدم فرضية.

1- تحليل البيانات المتعلقة باختبار الفرضية البحثية الأولى:

والتي تنص على أنه لا توجد أسباب تؤدي إلى الحاجة لتطوير أنظمة التكاليف الحالية والمطبقة في معظم المنشآت الصناعية الليبية.

لاختبار هذه الفرضية قام الباحث بحساب التوزيع التكراري والتكراري

النسبي للفقرات الخاصة بالفرضية فكانت النتائج كما هي موضحة بالجدول التالي:

جدول (3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة حول الأسباب المؤدية إلى الحاجة لتطوير نظم التكاليف التقليدية (الحالية)

الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق بشدة	موافق بشدة	الإجمالي	القرار حولها
ارتفاع درجة الآلية والاعتماد على الأتمتة في التصنيع وذلك في معظم المنشآت الصناعية.	0	4	20	67	21	112	بالموافقة
	النسبة %	3.6	17.9	59.8	18.8	100.0	
تبني المنشآت الصناعية لنظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT).	0	13	17	61	21	112	بالموافقة
	النسبة %	11.6	15.2	54.5	18.8	100.0	
تبني المنشآت الصناعية لمفهوم إدارة الجودة الشاملة (TQM).	0	7	10	55	40	112	بالموافقة
	النسبة %	6.3	8.9	49.1	35.7	100.0	

القرار حولها	الإجمالي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة		الفقرة
بالموافقة	112	58	48	4	1	1	العدد	توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات.
	100.0	51.8	42.9	3.6	0.9	0.9	النسبة %	
بالموافقة	112	30	59	17	6	0	العدد	حاجة الإدارة إلى معلومات عن المنافسين.
	100.0	26.8	52.7	15.2	5.4	0.0	النسبة %	
بالموافقة	112	37	66	6	3	0	العدد	حاجة الإدارة إلى معلومات عن تكاليف الجودة.
	100.0	33.0	58.9	5.4	2.7	0.0	النسبة %	
بالموافقة	112	21	76	11	4	0	العدد	حاجة الإدارة إلى معلومات عن العملاء.
	100.0	18.8	67.9	9.8	3.6	0.0	النسبة %	
بالموافقة	112	34	46	27	5	0	العدد	حاجة الإدارة إلى معلومات عن الأداء البيئي.
	100.0	30.4	41.1	24.1	4.5	0.0	النسبة %	
بالموافقة	112	17	64	24	7	0	العدد	توجه معظم المنشآت الصناعية بمبدأ التميز على المستوى العالمي.
	100.0	15.2	57.1	21.4	6.3	0.0	النسبة %	
بالموافقة	112	11	59	34	8	0	العدد	توجه معظم المنشآت الصناعية إلى فلسفة التركيز على العميل.
	100.0	9.8	52.7	30.4	7.1	0.0	النسبة %	
بالموافقة	112	43	63	5	1	0	العدد	توجه المنشآت الصناعية إلى تبني منهج التحسين المستمر.
	100.0	38.4	56.3	4.5	0.9	0.0	النسبة %	
بالموافقة	112	26	76	8	1	1	العدد	حاجة المنشآت الصناعية إلى إدارة العلاقة بين التكلفة والقيمة.
	100.0	23.2	67.9	7.1	0.9	0.9	النسبة %	

من خلال الجدول (3) نجد أن الأفراد المبحوثين في المنشآت الصناعية الليبية محل الدراسة كانت إجاباتهم بالموافقة على أن جميع فقرات المحور تعتبر أسباب مؤدية إلى الحاجة لتطوير نظم التكاليف التقليدية (الحالية)، والمعمول بها في معظم المنشآت الصناعية الليبية.

ولزيادة التأكيد قام الباحث باستخدام اختبار T للعينة الواحدة حول المتوسط الحسابي لكل فقرة والمتوسط العام للمحور ككل لاختبار الفرضية التالية:

$$H_0: \mu=3 \text{ vs } H_1: \mu \neq 3$$

فكانت النتائج وفق ما هي موضحة بالجدول التالي:

جدول (4)

نتائج اختبار (t) لإجابات عينة الدراسة بشأن الأسباب المؤدية إلى الحاجة لتطوير نظم التكاليف التقليدية (الحالية)

القرار	الدلالة الإحصائية	إحصاءه الاختبار	الترتيب حسب المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	الفقرة
موافق	0.000 *	13.90	9	0.714	3.94	ارتفاع درجة الآلية والاعتماد على الأتمتة في التصنيع وذلك في معظم المنشآت الصناعية.
موافق	0.000 *	9.68	11	0.879	3.80	تبني المنشآت الصناعية لنظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT).
موافق	0.000 *	14.64	4	0.826	4.14	تبني المنشآت الصناعية لمفهوم إدارة الجودة الشاملة (TQM).
موافق	0.000 *	21.90	1	0.695	4.44	توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات.
موافق	0.000 *	13.35	7	0.800	4.01	حاجة الإدارة إلى معلومات عن المنافسين.

القرار	الدلالة الإحصائية	إحصاءه الاختبار	الترتيب حسب المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	الفقرة
موافق	0.000 *	19.40	3	0.667	4.22	حاجة الإدارة إلى معلومات عن تكاليف الجودة.
موافق	0.000 *	16.39	6	0.657	4.02	حاجة الإدارة إلى معلومات عن العملاء.
موافق	0.000 *	12.06	8	0.854	3.97	حاجة الإدارة إلى معلومات عن الأداء البيئي.
موافق	0.000 *	11.23	10	0.766	3.81	توجه معظم المنشآت الصناعية بمبدأ التميز على المستوى العالمي.
موافق	0.000 *	9.13	12	0.756	3.65	توجه معظم المنشآت الصناعية إلى فلسفة التركيز على العميل.
موافق	0.000 *	23.17	2	0.604	4.32	توجه المنشآت الصناعية إلى تبني منهج التحسين المستمر.
موافق	0.000 *	18.45	5	0.640	4.12	حاجة المنشآت الصناعية إلى إدارة العلاقة بين التكلفة والقيمة.
موافق	0.000 *	15.833		0.267	4.037	الدرجة الكلية

* دال إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05

يتبين من الجدول (4) أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية المحدد $\alpha = 0.05$ لجميع فقرات المحور الأول وللدرجة الكلية للمحور، الأمر الذي يدل على رفض فرض العدم، وقبول الفرض البديل القائل بأن المتوسط المرجح لعبارات المحور وللمحور تختلف عن القيمة (3) المعبرة عن الإجابة بالحياد وعدم الوضوح، ولمعرفة الاختلاف ما إذا كان بالموافقة أم بالرفض تمت المقارنة بين المتوسط المرجح لكل العبارات وللمحور بالمتوسط الفرضي $\mu = 3$ ، فوجد أنه أكبر من (3). الأمر الذي يدل على أن أفراد العينة موافقين على أن جميع هذه الفقرات هي

من الأسباب المؤدية إلى الحاجة لتطوير أنظمة التكاليف التقليدية (الحالية)، والمعمول بها في معظم المنشآت الصناعية الليبية. وبناءً عليه يمكن القول بأن الأسباب المقترحة تؤدي إلى الحاجة لتطوير أنظمة التكاليف الحالية والمطبقة في معظم المنشآت الصناعية الليبية.

ولتحديد السبب الذي يعتبر الأكثر تأثيراً في الحاجة لتطوير أنظمة التكاليف التقليدية (الحالية) والمعمول بها في معظم المنشآت الصناعية الليبية، استخدم الباحث أسلوب الأهمية النسبية لكل سبب فكانت النتائج كما هي بالجدول (5).

جدول (5)

الأهمية النسبية للأسباب المؤدية إلى الحاجة لتطوير نظم التكاليف التقليدية (الحالية)

الترتيب حسب الأهمية النسبية	الأهمية النسبية	الفقرة
1	88.8	توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات.
2	86.4	توجه المنشآت الصناعية إلى تبني منهج التحسين المستمر.
3	84.5	حاجة الإدارة إلى معلومات عن تكاليف الجودة.
4	82.9	تبني المنشآت الصناعية لمفهوم إدارة الجودة الشاملة (TQM).
5	82.3	حاجة المنشآت الصناعية إلى إدارة العلاقة بين التكلفة والقيمة.
6	80.4	حاجة الإدارة إلى معلومات عن العملاء.
7	80.2	حاجة الإدارة إلى معلومات عن المنافسين.
8	79.5	حاجة الإدارة إلى معلومات عن الأداء البيئي.
9	78.8	ارتفاع درجة الآلية والاعتماد على الأتمتة في التصنيع وذلك في معظم المنشآت الصناعية.
10	76.3	توجه معظم المنشآت الصناعية بمبدأ التميز على المستوى العالمي.
11	76.1	تبني المنشآت الصناعية لنظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT).
12	73.0	توجه معظم المنشآت الصناعية إلى فلسفة التركيز على العميل.

من خلال البيانات الموضحة بالجدول (5)، نجد أن ترتيب الأسباب المؤدية إلى الحاجة لتطوير أنظمة التكاليف التقليدية (الحالية) والمعمول بها في معظم المنشآت الصناعية الليبية من حيث أهميتها من وجهة نظر المستجوبين وفق الآتي:

تأتي في المرتبة الأولى "توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات"، بنسبة (88.8%) ثم تلتها في المرتبة الثانية "توجه المنشآت الصناعية إلى تبني منهج التحسين المستمر"، بنسبة (86.4%)، وتأتي في المرتبة الثالثة "حاجة الإدارة إلى معلومات عن تكاليف الجودة"، بنسبة (84.5%)، وهذا يدل على إدراك المستجوبين بأن المعلومات التي توفرها أنظمة التكاليف الحالية غير ملائمة لاتخاذ القرارات وهذا يعتبر من أهم الأسباب المؤدية إلى الحاجة لتطويرها، فحاجة الإدارة إلى معلومات دقيقة تساهم في اتخاذ قرارات صحيحة تعتبر أهم وظيفة لأنظمة التكاليف، بالإضافة إلى توجه المنشآت الصناعية الليبية حديثاً إلى تبني منهج التحسين المستمر لأدائها، وكذلك حاجة الإدارة إلى معلومات عن تكاليف الجودة، حيث إن كلتا الشركتين حاصلتان على شهادة الجودة، وبالتالي فإن الإدارة المالية بحاجة إلى معلومات عن هذه التكاليف.

2- تحليل البيانات المتعلقة باختبار الفرضية البحثية الثانية:

والتي تنص على أنه لا توجد عوامل تساعد على تطوير أنظمة التكاليف الحالية المطبقة في معظم المنشآت الصناعية الليبية استجابة لخصائص ومتطلبات بيئة الأعمال الحديثة.

لاختبار هذه الفرضية قام الباحث بحساب التوزيع التكراري والتكراري النسبي للفقرات الخاصة بالفرضية فكانت النتائج كما هي موضحة بالجدول التالي:

جدول (6)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة حول العوامل التي تساعد على تطوير أنظمة التكاليف الحالية (التقليدية)

الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الإجمالي	الإجابة حولها
مساعدة وتأييد الإدارة العليا.	4	7	10	50	41	112	بالموافقة
	النسبة %	3.6	6.3	8.9	44.6	36.6	
توفير الموارد المادية.	1	3	12	60	36	112	بالموافقة
	النسبة %	0.9	2.7	10.7	53.6	32.1	
توفير الموارد التكنولوجية والمعلوماتية.	0	0	5	53	54	112	بالموافقة
	النسبة %	0.0	0.0	4.5	47.3	48.2	
توفير الموارد البشرية والتنظيمية.	1	0	7	53	51	112	بالموافقة
	النسبة %	0.9	0.0	6.3	47.3	45.5	
دعم وتأييد العاملين بالمنشأة.	0	3	16	56	37	112	بالموافقة
	النسبة %	0.0	2.7	14.3	50.0	33.0	

من خلال الجدول (6) نجد أن الأفراد المبحوثين في المنشآت الصناعية الليبية محل الدراسة كانت إجاباتهم بالموافقة على أن جميع فقرات المحور تعتبر من العوامل التي تساعد على تطوير أنظمة التكاليف الحالية (التقليدية).

ولزيادة التأكيد قام الباحث باستخدام اختبار T للعينة الواحدة حول المتوسط الحسابي لكل فقرة والمتوسط العام للمحور ككل لاختبار الفرضية التالية:

$$H_0: \mu=3 \text{ vs } H_1: \mu \neq 3$$

فكانت النتائج وفق ما هي موضحة بالجدول التالي:

جدول (7)

نتائج اختبار (t) لإجابات عينة الدراسة بشأن العوامل التي تساعد على تطوير أنظمة التكاليف الحالية (التقليدية)

القرار	الدلالة الإحصائية	إحصاءه الاختبار	الترتيب حسب المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	الفقرة
موافق	* 0.000	10.87	4	1.017	4.04	مساعدة وتأييد الإدارة العليا
موافق	* 0.000	15.45	3	0.777	4.13	توفير الموارد المادية
موافق	* 0.000	26.15	1	0.582	4.44	توفير الموارد التكنولوجية والمعلوماتية
موافق	* 0.000	21.12	2	0.684	4.37	توفير الموارد البشرية والتنظيمية
موافق	* 0.000	15.93	3	0.753	4.13	دعم وتأييد العاملين بالمنشأة
موافق	0.000 *	15.810		0.173	4.22	الدرجة الكلية

* دال إحصائياً عند مستوى المعنوية 0.05

يتبين من الجدول (7) أن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار أصغر من مستوى المعنوية المحدد $\alpha = 0.05$ لجميع فقرات المحور الثاني وللدرجة الكلية للمحور، وذلك يدل على رفض فرض العدم، وقبول الفرض البديل القائل بأن المتوسط المرجح لعبارات المحور وللمحور تختلف عن القيمة (3)، المعبرة عن الإجابة بالحياد وعدم الوضوح، ولمعرفة الاختلاف ما إذا كان بالموافقة أم بالرفض تمت المقارنة بين المتوسط المرجح لكل الفقرات وللمحور بالمتوسط الفرضي $\mu = 3$ ، فوجد أنه أكبر من (3). وهذا يدل على أن أفراد العينة موافقين على أن جميع هذه الفقرات هي من العوامل التي تساعد على تطوير أنظمة التكاليف الحالية (التقليدية).

وبناءً عليه يمكن القول بأنه توجد عوامل تساعد على تطوير أنظمة التكاليف الحالية المطبقة في معظم المنشآت الصناعية الليبية استجابة لخصائص ومتطلبات بيئة الأعمال الحديثة.

ولتحديد أكثر العوامل التي تساعد على تطوير أنظمة التكاليف الحالية (التقليدية)، من وجهة نظر المستجوبين أستخدم الباحث الأهمية النسبية فكانت النتائج كما هي مبينة بالجدول التالي:

جدول (8)

الأهمية النسبية للعوامل التي تساعد على تطوير أنظمة التكاليف الحالية (التقليدية)

الترتيب حسب الأهمية النسبية	الأهمية النسبية	الفقرة
1	88.75	توفير الموارد التكنولوجية والمعلوماتية.
2	87.32	توفير الموارد البشرية والتنظيمية.
3	82.68	توفير الموارد المادية.
3	82.68	دعم وتأييد العاملين بالمنشأة.
4	80.89	مساندة وتأييد الإدارة العليا.

من خلال البيانات الموضحة بالجدول (8)، نجد أن ترتيب العوامل التي تساعد على تطوير أنظمة التكاليف الحالية (التقليدية) من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة كما يلي:

في المرتبة الأولى "توفير الموارد التكنولوجية والمعلوماتية"، بنسبة (88.75%)، ثم تلتها في المرتبة الثانية "توفير الموارد البشرية والتنظيمية"، بنسبة (87.32%)، وفي المرتبة الثالثة "توفير الموارد المادية"، بالإضافة إلى "دعم وتأييد العاملين بالمنشأة"، بنسبة (82.68%) لكل منهما، وهذا يرجع من وجهة نظر الباحث إلى أن أفراد العينة يدركون أن المنشآت الصناعية الليبية تحتاج بالدرجة الأولى إلى

توفير الموارد التكنولوجية والمعلوماتية المتقدمة ثم تأتي في المرتبة الثانية توفير الموارد البشرية والتنظيمية القادرة على استخدام هذه الموارد، فالمنشآت الصناعية اللببية لا تنفقر إلى الموارد المادية أو دعم وتأبيد العاملين بالمنشأة بالدرجة الأساسية، وإنما تنفقر إلى الاستخدام الأمثل لهذه الموارد، بالإضافة إلى افتقارها إلى الموارد البشرية والتنظيمية القادرة على استخدام وتشغيل هذه الموارد بالطريقة المثلى.

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج:

من خلال الدراسة أمكن التوصل إلى العديد من النتائج وتتمثل أهم هذه النتائج في:

- 1- هناك مجموعة من التغيرات التي حصلت في بيئة الأعمال تمثلت في ارتفاع درجة الآلية، والاعتماد على نظم التصنيع الحديثة، بالإضافة إلى تبني مفهوم نظام الإنتاج في الوقت المحدد والتوجه نحو الجودة الشاملة.
- 2- أثرت التغيرات التي حصلت في بيئة الأعمال على الجوانب المختلفة لأنظمة التكاليف التقليدية من حيث أدائها الوظيفي وترتيب أهدافها، وعلى هيكل ومكونات عناصر التكلفة، بالإضافة إلى التأثير على المداخل المستخدمة لتحديد تكلفة المنتجات.
- 3- هناك أسباب تؤدي إلى الحاجة لتطوير أنظمة التكاليف الحالية والمطبقة في معظم المنشآت الصناعية الليبية. والتي من أهمها توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات، وتوجه المنشآت الصناعية إلى تبني منهج التحسين المستمر، وحاجة الإدارة إلى معلومات عن تكاليف الجودة.
- 4- توجد عوامل تساعد على تطوير أنظمة التكاليف الحالية (التقليدية)، المطبقة في معظم المنشآت الصناعية الليبية استجابة لخصائص ومتطلبات بيئة الأعمال الحديثة، ومن أهمها توفير الموارد التكنولوجية والمعلوماتية، تطوير الموارد البشرية والتنظيمية، وكذلك توفير الموارد المادية.

ثانياً: التوصيات:

بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها يمكن وضع التوصيات التالية:

- 1- ضرورة تطوير النظم المحاسبية المطبقة في المنشآت الصناعية الليبية حتى تصبح ذات بعد استراتيجي لاستيعاب التغيرات في بيئة الأعمال الحديثة.

- 2- ضرورة إعادة النظر في أنظمة التكاليف الحالية (التقليدية)، والمطبقة في معظم المنشآت الصناعية الليبية والعمل على تطويرها بما يواكب التغيرات الحاصلة في خصائص البيئة الحديثة.
- 3- توجيه الإدارات العليا بالمنشآت الصناعية الليبية إلى تطوير أنظمة التكاليف بها لتتلاءم مع التطورات المتلاحقة والمتسارعة في بيئة الأعمال لضمان البقاء والاستمرار خصوصاً في ظل المنافسة المحلية والعالمية، وذلك من خلال البحث عن الأنظمة والأساليب الحديثة للتكاليف، ومحاولة تطبيقها في منشآتنا الصناعية.
- 4- ضرورة العمل من قبل المنشآت الصناعية الليبية على توفير الموارد التكنولوجية والمعلوماتية، والموارد البشرية والتنظيمية لكي تساعد على تطوير أنظمة التكاليف بالشكل الذي يتلاءم مع التغيرات الحاصلة في البيئة الحديثة.
- 5- تطوير التأهيل العلمي والعملية لمحاسبي التكاليف من خلال الدورات التدريبية وعقد المؤتمرات والندوات، وورش العمل بغرض تنمية الوعي التكاليفي، واستيعاب الأبعاد الوظيفية الحديثة لمحاسبة التكاليف كنظام معلومات داعم للوظيفة الإدارية.

المراجع

أولاً: المراجع العربية:

- 1- أحمد محمد نور، وحسين عبيد، وشحاتة السيد شحاتة (2007)، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، (الإسكندرية: الدار الجامعية).
- 2- أحمد العوضي (2009)، العوامل المؤثرة في إدراك العاملين لمفهوم الجودة الشاملة وأثره على خلق القدرة التنافسية للمنظمة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، (العدد الأول: 2009).
- 3- أحمد هشام معوض سليم (2003)، دراسة أثر بعض محددات البيئة الصناعية الحديثة على نظم التكاليف، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، (العدد الثاني: 2003).
- 4- أحمد يوسف محمود عبد الرحمن (2004)، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في ظل نظم التصنيع الحديثة، رسالة ماجستير غير منشورة، الإسكندرية: جامعة الإسكندرية.
- 5- الهادي محمد السحيري (2007)، التطورات المعاصرة في نظم التصنيع وأثرها على محاسبة التكاليف، مجلة البحوث الاقتصادية، مركز بحوث العلوم الاقتصادية، بنغازي-ليبيا، (العدد الثاني: ديسمبر 2007).
- 6- تهاني محمود عبده النشار (2004)، العلاقة بين هيكل التكاليف الإضافية ومؤشرات عدم ملائمة نظام التكاليف: إطار مقترح، دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، (العدد الأول: مارس 2004).

- 7- جودة عبد الرؤف زغلول (2003)، نحو نموذج موقفي لتحديد المتغيرات المنظمة للعلاقة بين اختيار مسببات التكلفة وفعالية نظام التكلفة/ الإدارة على أساس النشاط، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، (العدد الثاني: 2003).
- 8- سمير مرتضى محمد مجاهد (2007)، مدخل مقترح لتطوير نظام التكاليف بغرض دعم وتخطيط تكاليف المنتجات المتعددة للشركات الصناعية في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة دراسة نظرية تطبيقية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، (العدد الأول والثاني: 2007).
- 9- سهير الطنملي (2002)، الإدارة الاستراتيجية للتكلفة حتمية تنافسية في البيئة المؤتمتة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- 10- صالح عبد الرحمن المحمود، ومحمود عبد الفتاح إبراهيم رزق (2005)، مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة لتنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديد، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل (العلوم الإنسانية والإدارية، كلية العلوم الإدارية، جامعة الملك فيصل، المملكة العربية السعودية)، (العدد الثاني: 2005).
- 11- عامر علي سليمان محمد (2009)، تقييم وتطوير نظام المحاسبة عن التكاليف في شركات المطاحن – دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان: القاهرة.
- 12- عبد العزيز أحمد عبد الرحمن (2009)، إعادة هندسة نظم المعلومات المحاسبية لتحقيق متطلبات تقويم الأداء في ظل الأساليب الإدارية الحديثة، دراسة حالة في شركات القطاع العام الصناعي في سورية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق: دمشق.

- 13- عيد محمود حميدة خلف (2006)، انعكاس أثر المتغيرات البيئية والتوجه الاستراتيجي على بيانات التكاليف لزيادة فعالية دور المحاسب الإداري، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، (العدد الثاني: 2006).
- 14- محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق (2008)، مدى تأثير العوامل المحيطة بالمنظمة على اختيار المستوى الملائم لتطور نظام التكاليف في ظل الموازنة بين دقة البيانات وتكلفة تحقيقها (مع دراسة تطبيقية)، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، (العدد الأول: 2008).
- 15- نجوى أحمد السيسي (2004)، أثر تطبيق فلسفة الوقت المحدد على تدعيم القدرة التنافسية في الوحدات الاقتصادية في ظل بيئة التصنيع الحديثة - دراسة ميدانية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، (العدد الأول: 2004).
- 16- يوسف أحمد أبو فارة (2006)، واقع تطبيقات إدارة الجودة الشاملة في الجامعات الفلسطينية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، (العدد الثاني: نيسان 2006).
- ثانياً: المراجع الإنجليزية:

- 1- Garrison, R., Noreen, E & Brewer, P. (2006), "Managerial Accounting" McGraw Hill, New York 2006.
- 2- Romano, P. (2007), Change is needed in Accounting Systems for Advanced manufacturing Environment The Third International Conference 3 on Recent Trends in Managerial Accounting, Cairo, June.