

**دور أسلوب تكاليف تدفق القيمة (VSC) في التخطيط الاستراتيجي
لتكاليف الإنتاج: دراسة ميدانية على شركة الخليج العربي للنفط
في ليبيا
محمد خميس منشاوى قاسم**

الملخص:

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور أسلوب تكاليف تدفق القيمة (VSC) في عملية التخطيط الاستراتيجي لتكاليف إنتاج النفط تطبيقاً على شركة الخليج العربي للنفط في ليبيا وما هو الدور الذى يمكن أن يلعبه هذا الأسلوب في عملية التخطيط الاستراتيجي لتكاليف إنتاج النفط. حيث توصلت الدراسة على أن هناك علاقة غير حقيقية بين أسلوب تكاليف تدفق القيمة (VSC) والتخطيط الاستراتيجي لتكاليف إنتاج النفط مما يعني عدم الاستفادة من هذا الأسلوب في عملية التخطيط الاستراتيجي وذلك بناءً على نتائج الدراسة الميدانية.

Abstract

The study aimed to identify the role of Value Stream Costing (VSC) in the strategic planning of oil production costs with application to Arab Gulf Oil Company in Libya. In addition, the study explored the role played by this method in the strategic planning of oil production cost.

The study found that there is an unreal relationship between VSC and the strategic planning of oil production costs. In turn, this implies that this method is not useful in strategic planning based on the results of field study.



الإطار العام للدراسة

١ - مقدمة ومشكلة الدراسة:

استجابة إلى متطلبات بيئة الأعمال المعاصرة ظهرت العديد من الأساليب الحديثة الإدارية لتغطي أوجه العجز والقصور في النظم التقليدية لكي توفر للإدارة معلومات هامة حوال المصادر الأساسية لتحقيق ميزة تنافسية في ظل الإدارة الاستراتيجية للتكلفة لريادة سوق المنتج.

ومن هذه الأساليب أسلوب تكاليف تدفق القيمة (VSC) Value Stream Costs كأسلوب قياس وربط التكاليف وذلك للتغلب على قصور نظم التكاليف التقليدية في تخصيص التكاليف على نحو دقيق.

ويرى الباحث أن أسلوب تكاليف تدفق القيمة (VSC) يمكن الاستفادة منه في قطاع إنتاج النفط وذلك من خلال مزايا تطبيق الأسلوب. حيث يساعد في إعطاء معلومات دقيقة تساهم في عملية التخطيط الاستراتيجي لتكاليف إنتاج النفط. حيث تمثلت مشكلة الدراسة في طرح السؤال التالي:

هل يمكن الاستفادة من أسلوب تكاليف تدفق القيمة (VSC) في عملية التخطيط الاستراتيجي لتكاليف الإنتاج؟

٢ - فرضية الدراسة:

بناءً على سؤال مشكلة الدراسة تمكن الباحث في طرح الفرضية التالية وهي:
أ- يوجد تأثير ذا دلالة إحصائية لاستخدام أسلوب تكاليف تدفق القيمة (VSC) في التخطيط الاستراتيجي لتكاليف الإنتاج.

٣ - أهداف الدراسة:

هدفت الدراسة إلى التعرف على الدور الذي يمكن أن يلعبه أسلوب تكاليف تدفق القيمة (VSC) في التخطيط الاستراتيجي للتكلفة وبيان المزايا التنافسية للشركة محل الدراسة وذلك من خلال استخدام هذا الأسلوب.



٤ - أهمية الدراسة:

تأتى أهمية الدراسة من الإضافات التى يتوقع أن يقدمها على المستوى الأكاديمي والتطبيقي كما يلي:

- الأهمية العلمية (الأكاديمية):

تأتى أهمية الدراسة نتيجة ندرة الدراسات المحاسبية العربية والأجنبية حسب علم الباحث التى تناولت استخدام أسلوب تكاليف تدفق القيمة (VSC) في التخطيط الاستراتيجي لتكاليف إنتاج النفط.

- الأهمية العملية (التطبيقية):

تتبع أهمية الدراسة من الناحية التطبيقية في التحولات التى تشهدها البيئة الصناعية في ليبيا وتحولها إلى المنافسة، مما يحتم على المنشآت التوجه إلى استخدام الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف من أجل تحقيق مزايا تنافسية، بالأخص صناعة النفط التى تواجه تحديات كبيرة.

٥ - منهج البحث:

قسمت الدراسة إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: وهو يختص بالدراسات السابقة.

المبحث الثاني: وهو يختص بسررد ما ورد في أدبيات الفكر المحاسبي من كتب ودوريات ورسائل علمية متعلقة بموضوع الدراسة.

المبحث الثالث: وهو أختص بإجراء الدراسة الميدانية واختبار فرضية الدراسة.

٦ - منهجية الدراسة:

تقوم منهجية الدراسة على أساس الجمع بين المنهجين الاستقرائي والاستنباطي والاسنتبائي حيث يتم استخدام المنهج الاستقرائي من خلال ملاحظة الظاهرة بالصورة التى تبدو عليها في الواقع، ثم تحديد أبعادها ومكوناتها بصورة أكثر دقة من خلال وضع فرض للدراسة وتحديد المنهجية الملائمة لاختبارها.

أما المنهج الاستنباطي فإنه سوف يقوم بتحليل أثر استخدام أسلوب تكاليف تدفق القيمة (VSC) في التخطيط الاستراتيجي لتكاليف إنتاج النفط.



٧- حدود الدراسة:

تقتصر الدراسة على شركة الخليج العربي للنفط في ليبيا وهي شركة منتجة للنفط وتتبع المؤسسة الوطنية للنفط في ليبيا. حيث إدارة هذه الشركة بمدينة بنغازي.

الإطار النظري للدراسة:

تمهيد:

تتميز بيئة الأعمال الحديثة بالمنافسة الشديدة والتقدم التكنولوجي وقصر دورة حياة المنتجات وحاجة العملاء للحصول على منتجات مبتكرة وذات جودة عالية وبأسعار معقولة.

حيث تعتبر المنشآت نظام مفتوح يتأثر بالعوامل الداخلية والخارجية لبيئة الأعمال سواء أكانت اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية أو تكنولوجية أو ثقافية أو تنظيمية، مما أدى إلى ظهور العديد من الأساليب والممارسات الإدارية الحديثة لتواكب مع الدور الجديد الذي ينبغي أن تقوم به الشركات من أجل أرضاء عملائها.⁽ⁱ⁾

وعلى المنشأة أن تدرس وتحلل الصناعة التي تنتمي إليها وكذلك البيئة التي تعمل فيها لفهم ما تحتاجه لتقوية وضعها التنافسي وأن تختار الاستراتيجية المناسبة لذلك، ومتى حددت المنشأة الميزة التنافسية التي تحقق لها وضع جيد داخل الصناعة يجب أن تطور طرق وأساليب تمكنها من تحقيق هذه الميزة والحفاظ عليها وهنا يأتي دور أساليب وتقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية. ولعل من بين هذه الأساليب أسلوب تكاليف مسار تدفق القيمة (VSC).

وذلك في ظل بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.⁽ⁱⁱ⁾

أشكال الفاقد:

أ- الإنتاج الزائد على حجم الطلب: زيادة في تكلفة المخزون.

ب- المخزون الزائد:



يتمثل في الخامات أو الوحدات تحت التشغيل أو المنتجات التامة. مما يؤدي إلى زيادة تكلفه ومشكلة جودة التخزين.

ج- الانتظار:

من حيث العملية الإنتاجية داخل صالة الإنتاج لضعف الطاقة الإنتاجية أو انتظار تسليم الطلبة من مرحلة إنتاجه إلى مرحلة التسليم مما يؤدي إلى أهدار الوقت وزيادة ساعات العمل التي تؤدي في النهاية إلى زيادة تكلفة الوحدة المنتجة.

د- النقل من قسم إنتاجي لقسم آخر:

يجب أن تصل المواد لحظة الإستخدام بدلاً من وجودها في المخازن وتتحول المواد الخام إلى المخزون والحد من استنفاد الوقت داخل صالة الإنتاج عند المناولة.

هـ- العيوب:

هي الأخطاء التي تؤدي إلى إعادة صياغة العمل وتشمل أية أجزاء معيبه. وهذا بدوره يؤدي إلى إستخدام مواد خام وآلات وتكلفة عماله لا تضيف إليه قيمة للعميل أو المنشأة.

و- عمليات القيمة غير المضافة:

نجد أن هندسة القيمة يجب أن تساعد المنشأة على الحد من الفاقد من خلال حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة مثل تخفيض عدد أجزاء المنتج، درجة التعقد سواء للمنتج أو العمليات.

ز- زيادة الحركة:

وهي تتمثل في الوقت الضائع أثناء تحركات العمل من مكان إلى آخر بسبب سوء تدفق العمل وأساليب العمل غير منسقه وأن هذا الشكل من أشكال الفاقد يدمر الكفاءة.

ح- عدم إستخدام أفراد ذوي الخبرة:

وهذا يتضمن الفعل البشري والقدرة على الإبداع والمهارات الطبيعية والقدرات، وارتفاع معدلات دوران الموظفين، وأنها لا تعطي أي اهتمام لعنصر



رأس المال الفكري حيث يرتبط رأس المال الفكري بالقدرات الإبداعية التي يمتلكها العاملين في المنشأة والتي يمكن وضعها موضع التطبيق.

ويتمثل رأي الباحث في أن أسلوب إدارة التكلفة الاستراتيجية يساعد أسلوب الإنتاج الموجه لتحسين الكفاءة في تطبيق مبادئه من خلال استخدام أدوات الإدارة الاستراتيجية في التشخيص والتحليل والتنفيذ. حيث إن أسلوب الإنتاج الموجه لتحسين الكفاءة قد بني على أداة من أدوات الإدارة الاستراتيجية وهي الإنتاج في الوقت المحدد (JIT).

ويقوم نظام التكاليف على أساس تدفق القيمة بإدارة كل التكاليف داخل مسارات تدفق القيمة وتعتبر هذه التكاليف فعلية لا يتم تجميعها بواسطة الوظائف أو الأقسام الإنتاجية وإنما هي تكاليف مباشرة على مسار القيمة، ويتم التقرير عنها خلال فترة أسبوع أو شهر وتوفر هذه التكاليف مقاييس أداء فعالة وقائمة تكاليف لكل مسار تدفق للقيمة كما توفر معلومات مفيدة لأن التكاليف تكون واضحة ومباشرة على مسار تدفق القيمة.

إن نظام تكاليف تدفق القيمة (VSC) يكون بسيطاً ومفهوماً لكل فرد لأنه لا يتطلب الإسراف في تتبع المعلومات لأن المعلومات المالية تجمع وتكون ملخصة لكل تدفق قيمة، وليست لكل وظيفة إنتاجية أو منتج.

وأن هذه المعلومات تكون غير مشوهة لأنها تتكون من التكلفة الحقيقية لتدفق القيمة. كما أن تدفق القيمة يعمل على تحقيق التحسين المستمر والذي يساعد على نجاح المنظمة من خلال تطبيقه بدقة، حيث أن رغبة المنشأة في الحد من الفاقد هو أساس التحسين المستمر.

أسلوب تكاليف تدفق القيمة (VSC):

هناك العديد من التعريفات لتدفق القيمة منها:

١- تدفق القيمة يشير إلى جميع أنشطة المنشأة وما يجب أن تفعله في التصميم والإنتاج وتقديم وتوصيل الخدمات إلى العملاء.



٢- تدفق القيمة هو كل المهام الواجب القيام بها لخلق قيمة للعملاء ويشمل تدفق القيمة جميع المنتجات المتماثلة التي لها نفس الخصائص والمميزات في التصنيع أي تصميم جميع المنتجات التي لها نفس التوجيه من الشركة. (iii)

٣- عرف Womack and Jons تدفقات القيمة على أنها:

(أ) تطوير المنتجات من المفهوم المطلق.
 (ب) الوفاء بأوامر العملاء من خلال التسليم في الوقت المحدد.
 (ج) دعم العملاء من خلال دورة حياة المنتج أو الخدمة.

يتم تحديد تدفق القيمة وتعيينها لتحديد مناطق التحسينات والحد من الفاقد ثم هيكله كل أعمال تدفق القيمة وهذا يتطلب اختيار مديرين لتدقيق القيمة وإعادة تنظيم أعمال المسؤوليات الوظيفية مصفوفة الأداء وأنشطة التحسين المستمر بواسطة تدفق القيمة أي تدار المنظمة بأكملها من خلال التنظيم وفقاً لتدفقات القيمة التي تعكس تركيز المصانع أو وحدات الأعمال ضمن المنظمات الكبيرة وهذا يتطلب التنسيق والتعاون بين تدفقات القيمة. (iv)

كما عرفتھا (صفاء عبد الدايم، ٢٠١٤) بأنها كل ما يحصل عليه العميل نتيجة شراءه لمنتجات وخدمات المنشأة ويشار إليها بالقيمة المدركة للعميل والتي تتمثل في الجودة والسعر والملائمة المدركة حيث تعني تقييم العميل لجودة المنتج وللتكلفة النقدية التي يتحملها العميل في سبيل الحصول على المنتج وكذلك تقييم مدى قدرة المنشأة على تخفيض الوقت والجهد للحصول على المنتج. (v) وبالنسبة لمفهوم تدفق القيمة عرفه (Woehrle and Abou shady, 2010) بأنه جميع الأنشطة التي يجب القيام بها للوصول إلى القيمة المرغوبة من العملاء، وتضم هذه الأنشطة الحصول على طلبات العملاء، وأنشطة الإنتاج، والتخزين، والتسليم، والتوريد، وقد تمتد هذه الأنشطة لتشمل ما يتعلق بتصميم المنتجات. (vi)

كما أوضحت دراسة (صفاء عبد الدايم ٢٠١٢)، بأن تدفق القيمة يمثل مجموعة مترابطة من الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج من وجهة نظر العميل بدءاً من المصادر الأولية للمواد الخام وحتى تسليم المنتج للعميل. (vii)، حيث قام



(عباس الموسوي، سجاد الغرباوي ٢٠١٥)، بتعريف تدفق القيمة بأنها مجموعة من العمليات التي تضيف قيمة للمنتج ويتدفق من خلالها المنتج ابتداءً من دخوله العملية الإنتاجية كمواد خام وانتهائه بمنتج جاهز للإستخدام واستبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة.^(viii)

ويتمثل رأي الباحث لتعريف تدفق القيمة على أنه: عبارة عن خط سير جميع الأنشطة الخاصة بالمنتجات من خلال فريق تدفق القيمة الذي يعمل على تحقيق أقصى قيمة للعملاء، والتي تتمثل في الجودة والسعر والملائمة ابتداءً من دخوله العملية الإنتاجية كمواد خام وانتهائه بمنتج جاهز للإستخدام واستبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة. مما يساعد على الارتقاء بمستوى المنشأة الاقتصادية حتى تصل إلى فئة الرواد في مجال الصناعة التي تنتمي إليها.

العلاقة الاستراتيجية للتكلفة بالتخطيط الاستراتيجي:

إن العلاقة بينها لا شك قوية فهي علاقة بين الأصل والفرع، حيث يمثل التخطيط الاستراتيجي للمنشأة الأصل واستراتيجية التكلفة هي الفرع ، وذلك لأن صياغة وتكوين استراتيجية للتكلفة يتم على ضوء نظام التخطيط الاستراتيجي للمنشأة ، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن نجاح استراتيجية التكلفة يدعم ويحقق نجاح التخطيط الاستراتيجي للمنشأة، فالأولى تستمد وجودها من الثانية، والثانية تتحقق وتراجع أو تعدل على ضوء ما تحققه الأولى.

الدراسة الميدانية

تمهيد:

يهتم أسلوب تكاليف تدفق القيمة بتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة وتنميتها وتطورها والأنشطة التي لا تضيف قيمة يتم التخلص منها وفي هذا المبحث تم اختبار فرضية الدراسة حيث تمثلت الدراسة الميدانية في تجميع البيانات عن طريق استمارة الاستبيان والتي تم توزيعها على العاملين بالإدارة المالية



والتكاليف بشركة الخليج العربي للنفط محل الدراسة ومن ثم تحليل البيانات المجمعة باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة واختبار فرضيات الدراسة.
أولاً: مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة لموظفي الإدارة العليا والقسم المالي والتخطيط بشركة الخليج العربي للنفط، وحيث كان إجمالي عدد الموظفين (٣٦٦) موظف وموظفة أخذت منهم عينة تقدر (١٦٠) مفردة.

ثانياً: طرق جمع البيانات:

إعتمد الباحث على البيانات الأولية والتي يتم جمعها عن طريق إستمارة الاستبيان التي تم توزيعها وشملت كل من له علاقة بالشأن المالي بالشركة محل الدراسة، حيث تم توزيع الاستبيان على كل العاملين بالإدارات والأقسام المالية والتكاليف والتخطيط، كما تم إجراء العديد من المقابلات الشخصية للحصول على بيانات حول موضوع الدراسة.

وتم تصميم استمارة الاستبيان حيث شملت فى جزئها الأول مقدمة تعريفية بموضوع البحث وبعض الأسئلة العامة الخاصة بالبيانات الديموغرافية، وفي الجزء الثاني تم تقسيم الاستبيان إلى أربعة أقسام رئيسية والتي يمكن عرضها كالتالي:

أ- دور (VSC) في تمكين المنظمة من التخطيط الاستراتيجي لتكاليف الإنتاج.
ب- مدى قدرة التخطيط الاستراتيجي لتكاليف الإنتاج على العمل بشكل كفؤ وفعال.

وتم توزيع إستمارة الاستبيان على كل موظفي الإدارة المالية والتكاليف بإدارة الشركة وكذلك موظفي الاقسام المالية وأقسام التكاليف ويوضح الجدول التالي:



الجدول رقم (١) الاستثمارات الموزعة والاستثمارات القابلة للتحليل

الاستثمارات المستلمة		الاستثمارات الصالحة للتحليل		الاستثمارات الموزعة
العدد	النسبة	العدد	النسبة	
١٤٩	%٩٣	١٤٣	%٨٩	١٦٠

يتضح من الجدول السابق إن إجمالي الاستثمارات الموزعة بلغت ١٦٠ استثمارة استبيان استلم منها عدد ١٤٩ استثمارة بنسبة %٩٣، وتم إستبعاد ٦ إستثمارات استبيان، بالتالي فإن الاستثمارات القابلة للتحليل بلغت ١٤٣ استثمارة بنسبة استجابة %٨٩.

ثالثاً: أساليب التحليل الإحصائي:

تقوم عملية التحليل الإحصائي على تقييم البيانات التي تم تجميعها من خلال الدراسة الميدانية، فعقب تفريغ وترتيب البيانات تم إستخدام الإصدار عشرين من البرنامج الإحصائي (SPSS) The Statistical Package for Social Sciences وذلك بهدف تحليل البيانات بإستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية اعتماداً على الحاسب الآلي ومن أهم هذه الأساليب ما يلي:

١- مقاييس النزعة المركزية والتشتت:

وتشمل هذه الأساليب كلاً من المتوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري والنسب المئوية والوزن النسبي للمتغيرات المختلفة وذلك بغرض وصف وتلخيص خصائص العينة، والحصول علي نتائج جيدة للتعرف على الأهمية النسبية للمتغيرات.

٢- معامل الارتباط (سبيرمان) Spearman Liner Correlation

:Coefficient

وقد تم إستخدام معامل إرتباط سبيرمان لقياس درجة الارتباط أو العلاقة بين المتغيرات من حيث اتجاهها وقوتها وتكون ذات دلالة إحصائية عندما يكون



مستوي المعنوية أقل من ٥% وتتراوح قيمة معامل الارتباط سبيرمان بين (+١، -١)، حيث تكون العلاقة موجبة قوية عندما تكون قيمة المعامل قريبة من +١، وتكون العلاقة سالبة قوية عندما تكون قيمة المعامل قريبة من -١.

٣- اختبار (T-test) للعينة الواحدة:

وهو يعتبر من أشهر مقاييس الإحصاء البارامترية، وتم استخدام اختبار t-test لاختبار الفرضيات بهدف المقارنة بين مجموعتين وأكثر، وتم تحديد مستوى المعنوية لهذا الاختبار عند (٥%) للوقوف على هذه الاختلافات.

٤- معامل الثبات ألفا كرونباخ:

وقد تم استخدام هذا المقياس للتحقق من ثبات المقاييس المختلفة للدراسة ومدى اتساقها الداخلي وهذا المعامل يتراوح بين (صفر) و(١)، وقيمة المعامل أقل من ٠.٦ تشير إلى أنساق داخلي غير مرضي.

٥- تحليل الانحدار البسيط Simple Regression Analysis:

من خلال أسلوب الانحدار البسيط تم اختبار تأثير عدد من المتغيرات المستقلة على المتغير التابع.

٦- تحليل الانحدار المتعدد Multiple Regression Analysis:

ومن خلال أسلوب الانحدار المتعدد تم اختبار تأثير كل المتغيرات المستقلة على المتغير التابع وتحديد المتغير الأكثر تأثيراً على المتغير التابع وقد تم التعرف على معنوية نماذج الانحدار من خلال تحليل التباين (ANOVA) بالإضافة إلى معامل التحديد الذي يحدد جودة نموذج الانحدار.

٧- تحليل المسار (Path Analysis):

باستخدام برنامج Amos (23) ما يعرف Structural Equation Modeling (SEM) حيث تعد نماذج المعادلة الهيكلية أسلوباً جديداً لاختبار الفروض عندما يوجد عدد من المتغيرات والتي يتم التعامل معها بشكل متزامن أو أنه يجب أن يتم قياسها أو تقييم تأثيرها في المتغير التابع في آن واحد، كما يتيح نموذج المعادلة الهيكلية اختبار الفروض للعلاقات الخطية المباشرة وغير المباشرة



وبين مجموعة المتغيرات المشاهدة، والضمنية، إضافة إلى توفير معايير أو مؤشرات لاختبار درجة توافق النموذج، وقد قام الباحث باتباع أسلوب المعادلة الهيكلية ذات الخطوتين Two-Step SEM حيث يتم أولاً تقدير نموذج القياس، ثم يتبعه تقدير النموذج الهيكلية (Hair, ^(ix)); (Anderson & Gerbing, 1988); (et al, 1998) ^(x)، هذا ويتم تقييم جودة النموذج في المعادلات الهيكلية باستخدام العديد من مقاييس جودة التوافق أو جودة المطابقة وذلك للتأكد من أن النتائج تؤكد النموذج المفاهيمي Conceptual model ولهذه المقاييس معايير محددة يتم مقارنتها بمؤشرات جودة التوافق للنموذج المختبر وبالتالي قبوله أو رفضه وفقاً لهذه المؤشرات، ويعرض الجدول التالي رقم (٢) مؤشرات جودة التوافق والقيم المعيارية لها.

جدول رقم (٢) المؤشرات المحددة والمستخدمة في تقييم جودة التوافق للنماذج البحثية

المرجع	المستوى المقبول	تعريفه	مقياس جودة التوافق
Bagozzi & Yi (1988)	أن تكون غير معنوية عند مستوى $P \geq 0.05$	من أكثر المقاييس الأساسية للتوافق العام، وتشير القيمة المنخفضة لكا٢ إلى عدم وجود اختلاف معنوي بين مصفوفة المدخلات الفعلية، والمتنبأ بها.	إحصاء كا ^٢ -Chi (x2) Square statistic
Hair et al. (1998)	> 1.0 كا ^٢ /درجات الحرية > 5 من (٥-٢)	تمثل كا٢ المعدلة بدرجات الحرية للحصول على توافق مختلف النماذج	كا٢ المعدلة أو المرجحة (كا٢) / درجة الحرية (CNIN/df) Normed Chi-square



Hu & Bentler (1999)	GFI > 0.9	يقيس مقدار التباين في المصفوفة المحللة عن طريق النموذج موضوع الدراسة، وهو بذلك يناظر معامل الارتباط المتعدد في تحليل الانحدار المتعدد، كما أنه يعالج حدود حجم العينة الذي يؤثر في معنوية كاي ٢	مؤشر جودة التوافق Goodness-OF-Fit (GFI)
Hair et al. (1998)	AGFI > 0.9	هو امتداد لمؤشر جودة التوافق حيث يتم تعديله من خلال نسبة درجات الحرية للنموذج المفترض إلى درجات الحرية للنموذج العدم	مؤشر جودة التوافق المعدل (AGFI) Adjusted Goodness-of-fit
Hu & Bentler (1999)	توافق جيد RMR < 0.05	يمثل اختلاف متوسط البواقي بين المدخلات المشاهدة والمقدرة	الجذر التربيعي لمتوسط البواقي Root mean square residual (RMR)
Hu & Bentler (1999)	NFI > 0.9	يمثل المقارنة النسبية بين النموذج المفترض في مقابل النموذج العدمي ويتراوح من صفر (غير متوافق على الإطلاق) إلى ١ (متوافق تماماً)	مؤشر التوافق المعدل Normed Fit index (NFI)
Hair et al. (1998)	TLI > 0.9	هو مؤشر يمزج قياس التقدير في مؤشر المقارنة بين النموذج المفترض ونموذج العدم	مؤشر (TLI) Tucker Lewis index



Hair et al. (1998)	RMSEA ≤ 0.08 لا يجوز بأي حال من الأحوال أن تكون 0.1	يقيس متوسط الاختلاف أو التعارض بين تقديرات المجتمع التي تم الحصول عليها من النموذج والقيم المشاهدة من العينة	الجذر التربيعي لمتوسط تعظيم Root mean الخطأ square error of approximation (RMSEA)
-----------------------	---	--	--

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء ما ورد لدى كل من (Hair et al,) 2010؛ (البرق وآخرون، ٢٠١٣).

رابعاً: نتائج الدراسة الميدانية:

تُعد البيانات الثانوية التي تم الحصول عليها من المصادر ذات العلاقة بموضوع الدراسة غير كافية بمفردها لتحقيق أهداف الدراسة، مما استدعى القيام بدراسة ميدانية للشركة محل الدراسة، وذلك لغرض جمع البيانات والمعلومات الأساسية اللازمة والتي تتعلق باستخدام أسلوب تكاليف تدفق القيمة والتكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في التخطيط الاستراتيجي لتكاليف إنتاج النفط، وقد أدي التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية لموضوع الدراسة إلى الوصول للعديد من النتائج ويمكن عرض التحليل الإحصائي للبيانات على النحو التالي:

- معاملي الثبات والصدق. - الإحصاء الوصفي. - اختبارات الفرضيات.

حيث يتناول الباحث كل عنصر من العناصر السابقة بشئ من التفصيل كما يلي:

١- معاملي الثبات والصدق:

تم حساب معاملي الثبات الفا كرونباخ (Alpha) لإسئلة الاستقصاء (مايسمى بمعاملي الاعتمادية)، وذلك لبحث مدى الإعتدال على مخرجات الدراسة الميدانية في تعميم المخرجات. وباستعراض الجدول رقم (٣) يتضح أن قيم معاملي الثبات والصدق مقبولة لجميع الاسئلة، التي تضمنتها أسئلة قائمة الاستقصاء، وقد تم



حساب معاملي الثبات والصدق في شكل ليكرت المتدرج من ١ إلى ٥، ومن خلال قيم أبعاد أسلوبى تكاليف تدفق القيمة والتكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت والتخطيط الاستراتيجي تبين أنها معاملات ذات دلالة جيدة لأغراض البحث ويمكن الإعتماد عليها في تعميم المخرجات على المجتمع ككل.

جدول (٣) معاملي الثبات والصدق

معاملي الصدق	معاملي الثبات (Alpha)	البيان
٨١%	٦٥.٧%	دور (VSC) في تمكين المنظمة محل الدراسة من التخطيط الاستراتيجي لتكاليف الإنتاج
٩٠%	٧٩.١%	مدى قدرة التخطيط الاستراتيجي لتكاليف الإنتاج بشكل كفو وفعال

المصدر: من إعداد الباحث على ضوء نتائج تفرغ قوائم الاستقصاء.

ب- مقاييس النزعة المركزية والتشتت:

♦ المؤشرات لقياس دور (VSC) في تمكين المنظمة محل الدراسة من التخطيط الاستراتيجي لتكاليف الإنتاج:

الجدول (٤) الأهمية النسبية لدور (VSC) في تمكين المنظمة محل الدراسة من التخطيط الاستراتيجي لتكاليف الإنتاج

م	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب
١	يؤدي استخدام أسلوب (VSC) إلى مساعدة الإدارة في تحديد الاهداف الاستراتيجية للمنظمة.	٣.٤٨	١.٠٥٤	٧٠%	٦
٢	يساعد استخدام أسلوب (VSC) وضع الخطط الاستراتيجية.	٣.٥٥	١.١٦١	٧١%	١
٣	يوفر أسلوب (VSC) معلومات تكاليفية	٣.٣١	١.٠٥٠	٦٦%	٩



م	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب
	تعتبر أساس لاتخاذ أى قرار استراتيجي.				
٤	يلبى أسلوب (VSC) احتياجات متخذي القرارات الاستراتيجية.	٣.٣٦	١.١٥٤	٦٧%	٧
٥	يساعد أسلوب (VSC) في التحسين المستمر.	٣.٥١	١.١٨٦	٧٠%	٥
٦	يعمل أسلوب (VSC) على إظهار الطاقة غير المستغلة.	٣.٥٥	١.١٨٥	٧١%	٢
٧	يقوم أسلوب (VSC) علي تحليل القيمة في جميع مستويات الأنشطة داخل المنشأة مما يساعد على إدارة التكاليف.	٣.٣٦	١.٠٥٨	٦٧%	٨
٨	تساعد عملية تتبع مسارات القيمة الي إدارة التكاليف الاستراتيجية.	٣.٥٣	١.٣٧٨	٧١%	٣
٩	تساهم عملية إستخدام (VSC) في رفع جودة المنتجات.	٣.٢٦	٠.٩٩٢	٦٥%	١٠

(* المصدر: من إعداد الباحث على ضوء نتائج تفرغ قوائم الاستقصاء.

يتضح من الجدول رقم (٤) ما يلي:

إن إجمالي اتجاهات مفردات فئات مجتمع البحث قد أظهرت اتجاهاً نحو الموافقة على درجة الأهمية النسبية لدور (VSC) في تمكين المنظمة محل الدراسة من التخطيط الاستراتيجي لتكاليف الإنتاج، وذلك بمتوسط حسابي قدره (٣.٤٠) ووزن نسبي يبلغ (٦٨%) مما يدل على اتفاق من فئات عينة الدراسة على أهمية دور (VSC) في تمكين المنظمة محل الدراسة من التخطيط الاستراتيجي لتكاليف الإنتاج وذلك كما يلي:



- إن اتجاهات مفردات فئات عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهًا عامًا بالمرتبة الأولى نحو الموافقة على درجة الأهمية النسبية لدور استخدام أسلوب (VSC) في المساعدة على وضع الخطط الاستراتيجية، وذلك بمتوسط حسابي قدره (٣.٥٥) وانحراف معياري (١.١٦١) وبوزن نسبي قدره (٧١%).
- إن اتجاهات مفردات فئات عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهًا عامًا بالمرتبة الثانية نحو الموافقة على درجة الأهمية النسبية لدور أسلوب (VSC) في العمل على إظهار الطاقة غير المستغلة، وذلك بمتوسط حسابي قدره (٣.٥٥) وانحراف معياري (١.١٨٥) وبوزن نسبي قدره (٧١%).
- إن اتجاهات مفردات فئات عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهًا عامًا بالمرتبة الثالثة نحو الموافقة على درجة الأهمية النسبية لمساعدة عملية تتبع مسارات القيمة في إدارة التكاليف الاستراتيجية، وذلك بمتوسط حسابي قدره (٣.٥٣) وانحراف معياري (١.٣٧٨) وبوزن نسبي قدره (٧١%).
- إن اتجاهات مفردات فئات عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهًا عامًا بالمرتبة الرابعة نحو الموافقة على درجة الأهمية النسبية لمساهمة عملية استخدام (VSC) في تخفيض تكلفة المنتجات، وذلك بمتوسط حسابي قدره (٣.٥٣) وانحراف معياري (١.١٦٨) وبوزن نسبي قدره (٧١%).
- إن اتجاهات مفردات فئات عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهًا عامًا بالمرتبة الخامسة نحو الموافقة على درجة الأهمية النسبية لمساعدة استخدام أسلوب (VSC) في التحسين المستمر وذلك بمتوسط حسابي قدره (٣.٥١) وانحراف معيار (١.١٨٦) وبوزن نسبي قدره (٧٠%).
- إن اتجاهات مفردات فئات عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهًا عامًا بالمرتبة السادسة نحو الموافقة على درجة الأهمية النسبية لإستخدام أسلوب (VSC) يؤدي إلى مساعدة الإدارة في تحديد الأهداف الاستراتيجية للمنظمة. وذلك



بمتوسط حسابي (٣.٤٨) وانحراف معياري (١.٠٥٤) وبوزن نسبي (٧٠%).

• إن اتجاهات مفردات فئات عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عاماً بالمرتبة السابعة نحو الموافقة على درجة الأهمية النسبية لتلبية أسلوب (VSC) لاحتياجات متخذي القرارات الاستراتيجية وذلك بمتوسط حسابي قدره (٣.٣٦) وانحراف معياري (١.١٥٤) وبوزن نسبي قدره (٦٧%).

• إن اتجاهات مفردات فئات عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عاماً بالمرتبة الثامنة نحو الموافقة على درجة الأهمية النسبية لقيام أسلوب (VSC) علي تحليل القيمة في جميع مستويات الأنشطة داخل المنشأة مما يساعد على إدارة التكاليف بمتوسط حسابي (٣.٣٦) وانحراف معياري (١.٠٥٨) وبوزن نسبي (٦٧%).

• إن اتجاهات مفردات فئات عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عاماً بالمرتبة التاسعة والعاشره والحادية عشرة والأخيرة نحو الموافقة على درجة الأهمية النسبية لقيام أسلوب (VSC) بتوفير معلومات تكاليفية تعتبر أساس لاتخاذ أي قرار استراتيجي ، وبالمرتبة العاشرة لمساهمة عملية إستخدام (VSC) في رفع جودة المنتجات والحادية عشرة لمساهمة عملية إستخدام (VSC) في تخفيض وقت تنفيذ المهام وبالمرتبة الاخيرة لمساهمة عملية إستخدام (VSC) في الابتكار والتطوير وذلك بمتوسطات حسابية على التوالي قدرها (٣.٣١)، (٣.٢٦)، (٣.٢٣)، (٣.٠٧).



♦ المؤشرات لقياس درجة الأهمية النسبية لمدى توافر الإمكانيات اللازمة لنظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت.
جدول (٥) الإحصاء الوصفي لدرجة الأهمية النسبية بمدى توافر الإمكانيات اللازمة لنظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت

م	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب
١	إستخدام معادلات الوقت يحسن من سرعة قياس التكاليف .	٣.٤٦	١.٢٠٣	٦٩%	٦
٢	إستخدام معادلات الوقت يحسن من دقة قياس التكاليف.	٣.٠٨	١.٤٢٧	٦٢%	١١
٣	يمكن ربط تكاليف الأنشطة بالوقت المستغرق لتنفيذها.	٣.٠٦	٠.٩٧٠	٦١%	١٢
٤	يعتبر أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت سريع وسهل في التجهيز.	٣.٢٣	١.٠٤٦	٦٥%	٩
٥	يعتبر أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت سريع وسهل في التطبيق.	٣.٥٥	١.٤٠٣	٧١%	٤
٦	إستخدام الوقت كمحرك وحيد للتكلفة يساعد في الإدارة الاستراتيجية للتكاليف.	٣.٦٤	١.٥٢٢	٧٣%	٢
٧	يوفر إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت معلومات عن الربحية والتكاليف والموارد المتاحة.	٣.٦٠	١.٤٠٠	٧٢%	٣
٨	يساعد أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت في القاء الضوء على الطاقة الغير مستغلة.	٣.١٦	١.٠٢٥	٦٣%	١٠
٩	يعتبر أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت مناسب في التطبيق للصناعة ذات الأنشطة المتعددة.	٤.٨٢	١.٠٠٤	٩٦%	١

٧	٦٨%	١.٢٨٤	٣.٣٩	١٠	إستخدام الوقت المستنفذ في توجيه التكاليف يحقق العدالة في توزيع التكاليف.
٨	٦٥	١.٢٥٦	٣.٢٧	١١	يساهم أسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت في تخفيض التكاليف.
٥	٧٠	١.٥١٠	٣.٤٨	١٢	يساهم أسلوب التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت في رفع جودة المنتجات.
	٧٦		٣.٧٨		الاجمالي

(* المصدر: من إعداد الباحث على ضوء نتائج تفريغ قوائم الاستقصاء.

◆ مؤشرات قياس درجة الاهمية النسبية للتخطيط الاستراتيجي لتكاليف الإنتاج في تحقيق الكفاءة والفاعلية:

الجدول (٦) الإحصاء الوصفي لدرجة الاهمية النسبية للتخطيط الاستراتيجي لتكاليف الإنتاج في تحقيق الكفاءة والفاعلية على العناصر التالية

م	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب
١	تحسين مركز المنظمة التنافسي.	٣.٥٧	1.417	٧١%	١
٢	تسعير المنتجات مقارنة بالأسعار المنافسة.	٣.٠٧	١.٢٨١	٦١%	١٤
٣	زيادة دقة قياس تلك التكلفة.	٣.٣٠	١.٢٨٣	٦٦%	١٢
٤	تحقيق خفض التكاليف الكلية للإنتاج.	٣.٣١	١.١٩٩	٦٦%	١١
٥	العمل على التخلص من عناصر الفقد والضياع	٣.٣٩	١.٢١٦	٦٨%	٦
٦	التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة او تقللها	٣.٤٥	١.٣٦٢	٦٩%	٥



م	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب
٧	دراسة سوق المواد الأولية والحصول على مواد أولية بتكاليف أقل.	٣.٣٦	١.٣٤٠	٦٧%	٨
٨	دراسة الوقت والتخفيض الكلي لوقت تنفيذ العمليات.	٣.٥٦	١.٢٥٣	٧١%	٢
٩	التسليم في الوقت المناسب للمنتجات والتحسين المستمر للمنتجات والعمليات الإنتاجية.	٣.٥٢	١.٢٢١	٧٠%	٤
١٠	التخطيط الاستراتيجي للإنتاج من حيث خطط الإنتاج وتطوير المنتجات.	٣.٥٢	١.٣٤٧	٧٠%	٣
١١	التعرف على احتياجات العملاء ورغباتهم حول الإنتاج والتسويق في الوقت المناسب للمنتجات.	٣.١٢	١.٢٠٧	٦٢%	١٣
١٢	الرقابة الفعالة للعمليات الإنتاجية والعمليات المرتبطة بها والتركيز على المنتجات الأكثر طلباً وتميئها وتطويرها.	٣.٣١	١.٤٣٠	٦٦%	١٠
١٣	العمل على تميز المنتجات من حيث الجودة والتقنية المستخدمة.	٣.٣٤	١.٢٤٤	٦٧%	٩
١٤	تحقيق رفع جودة المنتجات والعمليات.	٣.٣٦	١.٢٩٢	٦٧%	٧
١٥	الحصول على علامات تجارية وعلامات الجودة	٣.٠٣	١.٢٥٠	٦١%	١٥
الإجمالي		٣.٣٥		٦٧%	

(* المصدر: من إعداد الباحث على ضوء نتائج تفرغ قوائم الاستقصاء

يتضح من الجدول رقم (٦) ما يلي:

إن إجمالي اتجاهات مفردات فئات عينة الدراسة قد أظهرت إتجاهاً عاماً نحو الموافقة على درجة الأهمية النسبية للتخطيط الاستراتيجي لتكاليف الإنتاج



في تحقيق الكفاءة والفاعلية، وذلك بمتوسط حسابي قدره (٣.٣٥) ووزن نسبي قدره (٦٧%)، مما يدل على اتفاق بين فئات عينة الدراسة على أهمية التخطيط الاستراتيجي لتكاليف الإنتاج في تحقيق الكفاءة والفاعلية وذلك كما يلي:

- إن اتجاهات مفردات فئات عينة الدراسة قد أظهرت بالمرتبة الأولى الأهمية النسبية للتخطيط الاستراتيجي لتكاليف الإنتاج وتحقيق الكفاءة والفاعلية في تحسين مركز المنظمة التنافسي وذلك بمتوسط حسابي قدره (٣.٥٧) وبوزن نسبي قدره (٧١%)، كما جاء بالمرتبة الثانية دراسة الوقت والتخفيض الكلي لوقت تنفيذ العمليات بمتوسط حسابي قدره (٣.٥٦) وبوزن نسبي قدره (٧١%).

- إن اتجاهات مفردات فئات عينة الدراسة قد أظهرت في المرتبة الثالثة والرابعة نحو الموافقة على درجة الأهمية النسبية على أهمية التخطيط الاستراتيجي لتكاليف الإنتاج في تحقيق الكفاءة والفاعلية في التخطيط الاستراتيجي للإنتاج من حيث خطط الإنتاج وتطوير المنتجات والتسليم في الوقت المناسب للمنتجات والتحسين المستمر للمنتجات والعمليات، وذلك بمتوسط حسابي قدره (٣.٥٢) وبوزن نسبي قدره (٧٠%).

- إن اتجاهات مفردات فئات عينة الدراسة قد أظهرت في المرتبة الخامسة درجة الأهمية النسبية على أهمية التخطيط الاستراتيجي لتكاليف الإنتاج في تحقيق الكفاءة والفاعلية للتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو تقليلها، وذلك بمتوسط حسابي قدره (٣.٤٥) وبوزن نسبي قدره (٦٩%)، يليها العمل على التخلص من عناصر الفقد والضياع بمتوسط حسابي (٣.٣٩) وبوزن نسبي قدره (٦٨%).

- إن اتجاهات مفردات فئات عينة الدراسة قد أظهرت في المرتبة السابعة والثامنة أهمية التخطيط الاستراتيجي لتكاليف الإنتاج في تحقيق الكفاءة والفاعلية لتحقيق رفع جودة المنتجات والعمليات و دراسة سوق المواد الأولية والحصول على مواد أولية بتكاليف أقل وذلك بمتوسط حسابي قدره



(٣.٣٦) وبوزن نسبي قدره (٦٧%)، كما جاء بالمرتبة التاسعة العمل على تميز المنتجات من حيث الجودة والتقنية المستخدمة بمتوسط حسابي قدره (٣.٣٤) وبوزن نسبي قدره (٦٧%).

• إن اتجاهات مفردات فئات عينة الدراسة قد أظهرت في المرتبة العاشرة الرقابة الفعالة للعمليات الإنتاجية والعمليات المرتبطة بها والتركيز على المنتجات الأكثر طلباً وتنميتها وتطويرها، وبالمرتبة الحادية عشر تحقيق خفض التكاليف الكلية للإنتاج وذلك بمتوسط حسابي قدره (٣.٣١) وبوزن نسبي قدره (٦٦%)، يليها زيادة دقة قياس تلك التكلفة بمتوسط حسابي (٣.٣٠) وبوزن نسبي قدره (٦٦%).

• إن اتجاهات مفردات فئات عينة الدراسة قد أظهرت في المرتبة الثالثة عشر التعرف على احتياجات العملاء ورغباتهم حول الإنتاج والتسويق في الوقت المناسب للمنتجات وذلك بمتوسط حسابي قدره (٣.١٢) ووزن نسبي قدره (٦٢%)، يليها تسعير المنتجات مقارنة بالأسعار المنافسة بمتوسط حسابي (٣.٠٧) ووزن نسبي قدره (٦١%)، أما في المرتبة الأخيرة كانت للحصول على علامات تجارية وعلامات الجودة بمتوسط حسابي (٣.٠٣) ووزن نسبي قدره (٦١%).

اختبار الفروض: تم اختبار فروض الدراسة على النحو التالي:
الفرض الأول: الذي ينص على أنه "يوجد تأثير ذا دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب تكلفة تدفق القيمة (VSC) في التخطيط الاستراتيجي للتكلفة".
وللتحقق من صحة الفرض الأول تم الإعتماد على اختبار تحليل التباين للانحدار البسيط للفرضية التي تنص على أنه "يوجد تأثير ذا دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب تكلفة تدفق القيمة (VSC) في التخطيط الاستراتيجي للتكلفة". وكانت النتائج كما يلي:



جدول رقم (٧) تحليل التباين لاختبار معنوية الانحدار البسيط (ANOVA) لتفسير أثر استخدام أسلوب تكلفة تدفق القيمة (VSC) على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

الدلالة Sig.	F	مربع المتوسط	Df درجة الحرية	مجموع المربعات	النموذج
٠.٥٠٨	٠.٤٤٠	٠.٦٣٠	١	٠.٦٣٠	علاقة الانحدار
		١.٤٣١	١٤١	٢٠١.٧٨٦	البواقي
			١٤٢	٢٠٢.٤١٦	الإجمالي

(*المصدر: من إعداد الباحث على ضوء نتائج تفريغ قوائم الاستقصاء.

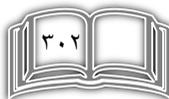
جدول رقم (٨) قيمة معامل الارتباط لأثر استخدام أسلوب تكلفة تدفق القيمة (VSC) على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

النموذج	R	R Square	B	معامل التحديد	الخطأ المعياري
١	٠.٠٥٦	٠.٠٠٣	٠.١٠٨	معامل الانحدار	١.١٩٦٣

(*المصدر: من إعداد الباحث على ضوء نتائج تفريغ قوائم الاستقصاء.

(* معامل ارتباط دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05

يتبين من الجدول (١٩) والجدول (٢٠) عدم وجود أثر لإستخدام أسلوب تكلفة تدفق القيمة (VSC) على التخطيط الاستراتيجي للتكلفة ، حيث بلغ مستوي الدلالة 0.508 وهي قيمة أعلى من مستوى المعنوية 0.05، بالإضافة إلي أن معامل الارتباط R بلغت قيمته الارتباطية (٠.٠٥٦) بين إستخدام أسلوب تكلفة تدفق القيمة (VSC) والتخطيط الاستراتيجي للتكلفة، وتشير قيمة F وبالغة (٠.٤٤٠) إلى معنوية الدلالة الإحصائية لمعامل الارتباط عند مستوى (٠.٠٥)، ويبين معامل التحديد R² أن نسبة إستخدام أسلوب تكلفة تدفق القيمة (VSC)



والتخطيط الاستراتيجي للتكلفة تقدر بـ(٠.٠٠٣)، أي ما قيمته (٠.٣%) في تفسير التباين في التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.

وعلى ضوء ذلك تم رفض الفرض الأول حيث ينص على أنه "يوجد تأثير ذا دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب تكلفة تدفق القيمة (VSC) في التخطيط الاستراتيجي للتكلفة".

من خلال استعراض النتائج السابقة يتضح التالي:

- لا توجد علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية بين أسلوب تكاليف تدفق القيمة (VSC) من جانب والتخطيط الاستراتيجي لتكاليف إنتاج النفط من جانب آخر.

النتائج والتوصيات

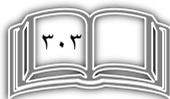
أولاً: النتائج:

تناول هذا الجزء أهم النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسة وذلك من خلال الجانب النظري والميداني المتمثل في نتائج التحليل الوصفي واختبارات الفروض، وذلك على النحو الآتي:

- ١- ظهور مؤشرات حديثة نابعة من التغيرات البيئية، والتي يجب على الشركات أن تسعى إلى تحقيقها والتي من أهمها رضا العملاء وهو ما يعتبر مؤشر لتمديد نجاح أو فشل أي شركة.
- ٢- اتفقت معظم الدراسات التي تم الاطلاع عليها على أهمية دور التخطيط الاستراتيجي للتكلفة والذي عن طريقه يتم ترشيد التكاليف والوصول إلى أقصى درجة من الفعالية والكفاءة.

ثانياً: التوصيات:

- ١- العمل على الاهتمام بالأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية وتطويرها لما لها من أهمية كبيرة تساعد في توفير المعلومات المالية وغير المالية والحد من الفاقد وإظهار الطاقة العاطلة.



- ٢- العمل على الأخذ في الاعتبار خلق قيمة للعميل بالنسبة للشركات مع مراعاة الجودة للمنتج.
- ٣- توفير كوادرات ذات خبرات علمية وعملية للاستعانة بهم في عملية التخطيط الاستراتيجي لتكاليف الإنتاج لما لها من دور هام وملحوظ على مستقبل الشركة.
- ٤- خلق روح الفريق بين الموظفين من قبل الإدارات العليا والتعاون معًا من أجل المصلحة العامة مع تذليل الصعوبات وإعطاء المكافآت لكي تصل الشركة إلى أقصى تعظيم لقيمتها.



المراجع

(i) Cinquini, Lino and Tenucci, Andrea, "Strategic Management accounting and business strateg: a loose coupling?" **Journal of Accounting & Organizational change**, Vol. 6 No. 2, (2010), pp 58-228.

(ii) صفاء محمد عبد الدايم، مرجع سبق ذكره، ص ص ٣٨٦ - ٣٨٧.

(iii) Baggaley, Bruce and Brain Maskell, "**Value stream management for lean companies, part 1**", **op cit.**, (2004), pp 23 – 28.

(iv)Womack J. Jones D "**Lean thinking: Banish waste and create wealth in your corporations**", New York free press (2003).

(v) صفاء محمد أحمد عبد الدايم "إدارة تكلفة المواصفات كمنظومة استراتيجية مقترحة بهدف تعظيم قيمة المنتج وتحقيق رضا العميل" **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ١٨، العدد الأول، (٢٠١٤)، ص ص ٣٠٩ – ٣٤٨.

(vi) Woehrle, S.L and Abou – Shady, "Using Dynamic Value Stream Mapping and Lean Accounting Box Scores to Support Lean Implementation" **American Journal of Business Education**.

(vii) صفاء محمد أحمد عبد الدايم، ٢٠١٢، مرجع سبق ذكره، ص ٣٨٨.

(viii) عباس الموسوي، سجاد الغزبواوي "استعمال أدوات المحاسبة المرنة في دعم نظم الإنتاج المرن وتقييم أداء الوحدات الاقتصادية" **مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية**، كلية الإدارة والاقتصاد، بجامعة واسط، العدد ١٧، (٢٠١٥)، ص ص: ١ - ٣٠.

(ix) Anderson, J. C

. &Gerbing, D. W., Structural Equation Modeling inPractice: A Review and Recommended Two-Step Approach.**Psychological Bulletin**, 103 (3),(1988), pp 411-423.

(x) Hair, J. F., Jr., Anderson, R. E., Tatham, R. L., and Black, W. C. **Multivariate Data Analysis** (5th ed.) Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall, (1998).

