



دور المحاسبة الرشيقية في دعم حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية*

دراسة تطبيقية في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية

Role Lean Accounting in Support Corporate Governance to Achieve a Competitive Advantage-An Application Study in Diala State Company for Electrical industrial

أ.د.رياض حمزة البكري

م.ك.د.خليل إبراهيم إسماعيل الزبيدي

الملخص

تشهد بيئة الأعمال الحديثة تطورات هائلة نتيجة عولمة الأسواق والانفتاح الاقتصادي والتكنولوجي إضافة إلى اكتساب حوكمة الشركات أهمية كبيرة واعتبارها من مستحدثات التوجهات العالمية لأحكام الرقابة على إدارة الشركات ونتج عن تلك التطورات ارتفاع حدة المنافسة بين الوحدات الاقتصادية وبالتالي انخفاض حصتها السوقية كونها لا تأخذ بنظر الاعتبار الاستجابة لمتطلبات الزبائن الأمر الذي ألزمها بالبحث عن أساليب للمحاسبة الإدارية الحديثة لتساعدها على مواكبة التغييرات الحاصلة وتوافر معلومات للمستويات الإدارية المختلفة للشركات وتحسين مركزها التنافسي. اكتسبت الدراسة الحالية أهميتها من خلال توافر الإطار التطبيقي في دعم حوكمة الشركات من خلال التوجه الأخير للدول في تطبيق حوكمة الشركات المملوكة للدولة، وباستخدام الأساليب الإدارية الحديثة والتركيز على تطبيق المحاسبة الرشيقية والتي تعد الأكثر توافر للمعلومات للإدارة على المستويين مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية من خلال إرضاء الزبون. وبذلك فإن الدراسة الحالية تهدف إلى الاهتمام بتطبيق المحاسبة الرشيقية لما لها من دور فعال على زيادة دعم حوكمة الشركات والتعرف على مصطلح الحوكمة من جوانبه المختلفة والإشارة لأهمية تطبيقه والتأثير الإيجابي لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة على دعم حوكمة الشركات والتركيز على مفهوم رضا الزبون باعتباره السمة الأساسية لتحقيق الميزة التنافسية.

Abstract

The modern business environment has witnesses tremendous developments as a result of the globalization of markets and economic openness and technological as well as the acquisition of the issue of corporate governance of great importance regarding it as one of the global innovations trends of control provisions on the management of companies as result of these developments ,increasing on competition between economic unit ,thus a decrease in market share because they do not take into account the response to the requirements of customers ,which kept her to search a modern management accounting methods to help them keep up with the changes and the availability of information for the various administrative levels for companies and improve its competitive position. The current study gained its importance through the availability of framework applied in the strengthening of corporate governance through the recent trend of the state in the application of corporate governance of state owned using the methods of modern management and focusing on the application of graceful accounting ,which is the most available of information for management for both levels a management council and executive management thus to achieve a competitive

*بحث مستل من دراسة تطبيقية في محاسبة الكلفة والإدارية المعادل للدكتوراه في المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية جامعة بغداد الموسوم (دور المحاسبة الإدارية الحديثة في دعم حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية) لسنة 2014



دور المحاسبة الرشيقية في دعم حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية*

دراسة تطبيقية في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية

advantage through customer satisfaction . The study aimed to pay attention to the application of lean accounting because of their active role to increase the strengthening of the system of corporate governance and to identify the term governance of its various aspects referring to the importance of the application and the positive impact of the accounting methods of modern management on the strengthening of corporate governance focusing the concept of customer satisfaction as a essential feature to achieve a competitive advantage.

1- منهجية البحث

1-1- مشكلة البحث

تمثلت مشكلة البحث في إهمال إدارة الشركات العامة المملوكة للدولة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وعدم تطبيق قواعد حوكمة الشركات أدى إلى تعرض الشركات لضعف حصتها في السوق ومواجهتها منافسة حادة لعدم وضع مفهوم رضا الزبون كأولوية تنافسية .

1-2- هدف البحث

ا- دراسة حوكمة الشركات من جوانبه المختلفة والإشارة لأهمية تطبيقه في الشركات المملوكة للدولة.
ب- الاعتماد على أسلوب المحاسبة الرشيقية الذي يعد الأكثر دعماً في التأثير الايجابي على حوكمة الشركات والأكثر تطبيقاً.

ج- التركيز على مفهوم رضا الزبون باعتباره السمة الأساسية لتحقيق الميزة التنافسية.

1-3- فرضية البحث

((ان استخدام المحاسبة الرشيقية في ظل حوكمة الشركات تؤدي إلى تعزيز الميزة التنافسية)).

1-4- أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في دراسة حوكمة الشركات المملوكة للدولة والتعرف على أهم العوامل التي من الممكن إن تؤثر عليها، لما لها من دور كبير في العمل الرقابي والتخطيطي في الشركات الأمر الذي ينعكس بشكل ايجابي على عمل الشركة والتعرف على أكثر هذه الأساليب تأثيراً على الحوكمة من استخدام المحاسبة الرشيقية فضلاً عن التركيز على المفاهيم الإدارية الحديثة كرضا الزبون لتحقيق الميزة التنافسية.

1-5- مجتمع وعينة البحث

ان مجتمع البحث هي الشركات الصناعية العراقية العامة المملوكة للدولة وتم اختيار شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية في محافظة ديالى مركز بعقوبة عينة للبحث لاملاكها بيئة مناسبة لتطبيق المحاسبة الرشيقية ولوجود معمل إنتاج محولات التوزيع فضلاً عن أهمية هذه الشركة في دعم الاقتصاد الوطني.



دور المحاسبة الرشيقة في دعم حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية* دراسة تطبيقية في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية

1-6- منهج البحث

يركز البحث على المنهج الاستقرائي بالاعتماد على الكتابات ذات العلاقة بأدبيات الدراسة وعلى المنهج الوصفي التحليلي بالاعتماد على بيانات إحدى الشركات المتخصصة في الصناعات الكهربائية والتابعة إلى وزارة الصناعة والمعادن العراقية وهي شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية.

2- المحاسبة الرشيقة وتحقيق الميزة التنافسية

إن التحديات التي تواجه الكثير من الوحدات الاقتصادية هي أن معظمها يعمل في بيئة متغيرة بشكل سريع مع تغير المنتجات والعمليات ، والمنافسون المحليون والدوليون دائماً ما يتطلعون إلى المستقبل ، كذلك فإن المعلومات المطلوبة بحسب الحاجة لاتخاذ القرارات قد تتغير أيضاً، مما أدى إلى أن الوحدات الاقتصادية قد أولت اهتماماً كبيراً بالزبون وعملت على أن تقدم منتجات وخدمات على وفق طلباته ورغباته ويتم ذلك من خلال ايجاد الطرائق الحديثة لإنتاج المنتجات المتنوعة التي تلبي هذه الرغبات والأنتباه أكثر إلى الترابط ما بين الوحدة الاقتصادية والمجهزين والزبائن ، وتخفيض دورة حياة المنتج والعمل على تخفيض تكاليف الإنتاج والاهتمام بجودة المنتج لتحقيق الميزة التنافسية، وبطبيعة الحال تتسم عمليات الوحدة الاقتصادية بالتغير السريع إستناداً إلى التغيرات في البيئة وتعمل على التكيف مع تلك التغيرات لغرض البقاء ، ولذلك قامت الوحدات الاقتصادية بإعادة تقييم الأفكار وتطوير الأداء والبحث عن الطرائق اللازمة للحد وتقليل أنواع الهدر والضياع في عملياتها كافة من خلال مدخلاتها أو مخرجاتها، فلذلك ظهر مفهوم "المحاسبة الرشيقة" Lean Accounting كاستجابة إلى الوحدات الاقتصادية التي تبنت فلسفة الإنتاج الرشيق ، إذ أكتشفت تلك الوحدات بأن التفكير الرشيق هو لا يقتصر فقط على العمليات الإنتاجية وإنما يمكن أن يطبق على مظاهر الوحدة الاقتصادية كلها بضمنها عمليات المحاسبية الإدارية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة المالية ،وقبل التطرق الى المحاسبة الرشيقة سوف نسلط الضوء على الانتاج الرشيق الذي يعدّ أحد المداخل الحديثة في إدارة العمليات والذي ظهر كأستجابة للتغيرات التي طرأت في بيئة الأعمال ولرغبة إدارة الوحدات الاقتصادية بتحقيق الميزة التنافسية.

اولاً: الإنتاج الرشيق

في ظل التطورات الهائلة في العقدين الأخيرين والمنافسة الشديدة ما بين الوحدات الاقتصادية وتغيير أذواق المستهلكين ظهر في بداية الثمانينات من القرن الماضي مفهوم الإنتاج الرشيق Lean Production وانطلق مفهوم الترشيح Lean ليخرج من إطار تصميم نظم الإنتاج ليكون شكلاً من أشكال تصميم الوحدات الاقتصادية الرشيقة التي اتصفت بنسبة عالية من الامثالية في الشكل والمحتوى التنظيمي لتكون وحدات اقتصادية بحجم ومستوى مناسب لتحقيق الغايات الإستراتيجية في عصر يتصف بكون نجاح الوحدات الاقتصادية لا يرتكز على حجم التمويل المتاح بل على الصيغ الهندسية المصممة لتلك الوحدات والمناسبة لخلق حالة منافسة ناجحة مع مفردات السوق الأخرى.(البكري ونوري، 2013: 1)



دور المحاسبة الرشيقية في دعم حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية* دراسة تطبيقية في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية

ثانيا: مفهوم الترشيح

أصبح الترشيح مبدأ من مبادئ التشغيل تسعى له بيئة التصنيع والإنتاج الرشيق بدء في اليابان وشركة TOYTA على وجه الخصوص ولكن صاحب الشركة الأمريكي المعروف هنري فورد قد بدء باستخدام أجزاء من الترشيح في وقت مبكر من عام 1920 وكان يؤكد (هنري فورد) على ترشيح الإنتاج باعتباره واحد من أبرز الانجازات للحفاظ على سعر منخفض لمنتجات فورد كما هو تقصير تدريجي لدورة الإنتاج. (5: 2003, Kilpatrick). وتعد شركة تويوتا أفضل من طبق مبادئ الترشيح على مدى مدة زمنية طويلة وفلسفة الإنتاج الرشيق تؤكد على نمو طويل الأجل من خلال توليد قيمة للزبائن والمجتمع والاقتصاد مع هدف تخفيض التكاليف وتحسين أوقات التسليم وتحسين الجودة من خلال القضاء التام على الهدر والضياع. (59: 2010, Wilson)

أما نشأت الإنتاج الرشيق وبداية تطبيقه في اليابان ضمن شركة TOYOA في عام 1940 واستند النظام حول الرغبة في إنتاج بتدفق مستمر استند على أبدال وقت وجهد قصير لمعالجة المنتج وتحقيق قيمة مضاعفة للعميل النهائي. (664: 2005, Chester).

وعرف الإنتاج الرشيق بأنه مجموعة شاملة من التقنيات التي عندما تجتمع وتتضح سوف تسمح للحد والقضاء على جميع أنواع الهدر والضياع. (9: 2010, Wilson)

وعرف الإنتاج الرشيق على انه إستراتيجية عملية تتجه نحو تحقيق اقصر لزمان دورة الإنتاج من خلال تقليل وإزالة الضياعات وزيادة الأنشطة المضيعة للقيمة وتقليل العمل غير الضروري وهذه التقنية غالبا ما تقلل الوقت بين طلب الزبون والشحن وهي تكون مصممة لتحسين الربحية وتحقيق رضا الزبون وتحسين وقت المخرجات المباعية وتعمل على تشجيع مشاركة العاملين. (البكري ونوري، 2013: 2).

ومن خلال ما تقدم اتضح أن الإنتاج الرشيق هو إزالة جميع الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والحد من جميع أنواع الهدر والضياع من خلال مجموعة من الممارسات. ومما تقدم اتضح أن نظام الإنتاج الرشيق يمثل فلسفة متكاملة تتبناها الوحدة الاقتصادية للتحديد والتخلص من أنواع الضياع لإنشطة الوحدة الاقتصادية كافة ، إذ أن الترشيح لا يقتصر فقط على العمليات التصنيعية وإنما يتعدى ذلك ليشمل العمليات الإدارية والتسويقية وكذلك ينعكس على العمليات المحاسبية وممارستها . ويتم ذلك من خلال التركيز على خلق القيمة والعمل على التخلص من كل الأنشطة التي لا تضيف قيمة للزبون. وهذا ما سوف يتم التطرق له في المحاسبة الرشيقية .

ثالثا: المحاسبة الرشيقية

ظهر مصطلح المحاسبة الرشيقية خلال العشرة سنوات من المدة الماضية تقريبا حيث عقد مؤتمر في شهر سبتمبر عام 2005 في ديترويت عن المحاسبة الرشيقية لغرض التعريف للمحاسبة الرشيقية من حيث المبادئ والأساليب والممارسات ، وظهر الاهتمام بالمحاسبة الرشيقية نتيجة عدم قدرة المحاسبة التقليدية تقديم معلومات تتلاءم مع التغييرات الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة. (35: 2006, Maskell&Baggaleg). وظهرت العديد من التعاريف للمحاسبة الرشيقية يمكن التطرق إليها كالاتي :



دور المحاسبة الرشيقة في دعم حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية*

دراسة تطبيقية في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية

عرفت المحاسبة الرشيقة على إنها تعد وتنظم التكاليف طبقا لمفهوم سلسلة القيمة والتي تجمع كلا من المعلومات المالية وغير المالية بهدف تزويد الوحدة الاقتصادية بالكشوفات المالية التي تعكس الأداء باستخدام المعلومات المالية وغير المالية (Guan et.al., 2009: 405).

وكذلك عرفت المحاسبة الرشيقة على أنها منهج يهدف دعم وتشجيع التصنيع الرشيق وتجنب القيود أثناء العملية الإنتاجية والتخلص من الأخطاء والضياعات بالتركيز على تيار القيمة خلال العملية الإنتاجية (Hansen. et al, 2009: 577).

وعرفت أيضا المحاسبة الرشيقة بأنها مجموعة من المبادئ والممارسات والأدوات التي تعمل على دعم نظام الإنتاج الرشيق وتساعد على تحفيز عملية التحسين المستمر داخل الوحدة الاقتصادية وتركز على إدارة التكلفة بدلا من تركيزها على محاسبة التكاليف التقليدية التي تشوه تكاليف المنتج وتشغل جهود التحسين المستمر (النعمي، 2013: 53) ومن خلال التعاريف أعلاه اتضح أن المحاسبة الرشيقة تركز بشكل رئيس على تيار القيمة سواء لخط الإنتاج أو المنتج بعكس نظم المحاسبة التقليدية التي تركز على الأقسام.

رابعاً: أهداف المحاسبة الرشيقة

تسعى المحاسبة الرشيقة لتحقيق عدد من الأهداف وهي كالآتي: (Maskell & Baggaley, 2006: 36)

- أ- توفير معلومات ملائمة ومفهومة في الوقت المناسب لتحفيز التحول إلى نظام الإنتاج الرشيق في جميع أنحاء المنظمة والمساعدة في عملية صنع القرار مما يؤدي إلى زيادة القيمة للزبائن ونمو الربحية والتدفق النقدي.
- ب- استخدام أدوات الترشيح للقضاء على الضياعات في المعالجات المحاسبية مع الحفاظ على الرقابة المالية الشاملة.

ج- الامتثال للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما (GAAP) فيما يخص الإبلاغ عن اللوائح الخارجية ومتطلبات الإبلاغ الداخلي.

هـ- دعم ثقافة الترشيح من خلال تحفيز الاستثمار وتوفير المعلومات وتمكين التحسين المستمر في كل مستوى من مستويات المنظمة.

خامساً: تدفق القيمة

بين (Hansen) أن تدفق القيمة يتكون من جميع الأنشطة سواء التي تضيف قيمة أو التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة المطلوبة بدء من نقطة البداية والى أن يصل المنتج النهائي بيد الزبون (Hansen. et al, 2009: 564). في حين إن تحديد تدفق القيمة يساعد الإدارة على تصور تدفق المعلومات للمنتج ويساعد على توضيح أماكن الضياعات وبيبين العلاقة بين المعلومات وتدفق المواد ويشكل الأساس لتحديد أولويات وإجراءات الترشيح (Kocakulah. et al, 2009: 1422). وفي ظل تدفق القيمة يتم تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى عدد من تدفقات القيمة وكل تدفق قيمة يتضمن مدير تدفق القيمة والأفراد العاملين في العملية الإنتاجية والأفراد المساندين للعملية الإنتاجية كالاداريين ومحاسبين التكاليف والتسويقيين وموظفي المشتريات والعاملين في مجال



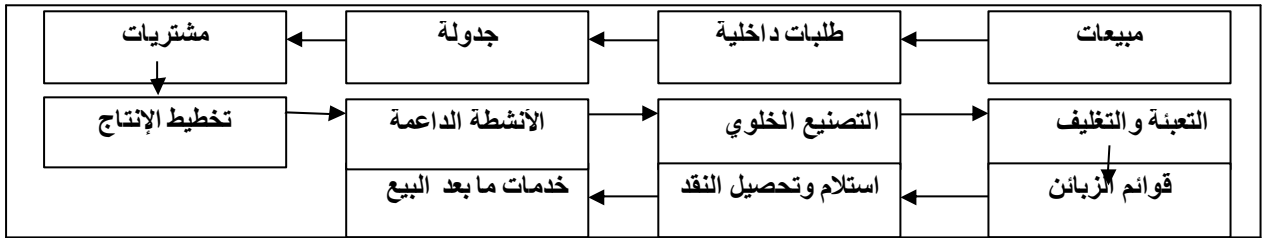
دور المحاسبة الرشيقية في دعم حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية*

دراسة تطبيقية في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية

تأمين الجودة وكل الأفراد الآخرين الذين يشتركون في تدفق القيمة أي بمعنى آخر أن كل تدفق قيمة يتضمن الأفراد العاملين من نقطة البداية المتعلقة بتصميم منتج جديد واستلام الطلب من الزبون إلى تسليم المنتج أو الخدمة إلى الزبون وهذا بطبيعة الحال يتطلب التغيير التدريجي في الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية من الأقسام إلى تدفقات القيمة. (البكري ونوري، 2013: 2) والشكل (1) يوضح تسلسل تدفق القيمة وكالاتي:

شكل (1)

مخطط تدفق القيمة لانجاز طلب الزبون



Source:(Hansen & mowen&Guan,"cost management accounting and control",6th ed,south-western,USA, 2009:p565)

ساسا:تحديد تدفقات القيمة

أن تدفق القيمة قد يحدد أو يوضع لكل منتج ولكن إعداد تدفق القيمة الأكثر شيوعا استخدامه لمجموعة منتجات تستخدم عمليات إنتاجية مشتركة إلى تدفق قيمة واحد وللتمييز بين تدفق القيمة للمنتجات المختلفة فأن خارطة تدفق القيمة يتم إعدادها كمصفوفة ثنائية الأبعاد والشكل (2) يوضح كيفية تحديد تدفقات المنتجات لعائلة أو مجموعة منتجات وكالاتي: (Hansen & mowen,2009 :565).

شكل (2)

مصفوفة تدفق الإنتاج لتحديد تدفقات القيمة

إعداد الفاتورة	التعبئة والتغليف	تأكيد الفحص	خلية إنتاج (2)	خلية إنتاج (1)	المشتريات	تخطيط الإنتاج	إدخال الأمر	عائلة المنتج
X	X			X	X	X	X	A
X	X			X	X	X	X	B
X	X	X	X		X	X	X	C
X	X	X	X		X	X	X	D

Source:(Hansen & mowen&Guan,"cost management accounting and control",6th ed,south-western,USA, 2009:p565)



دور المحاسبة الرشيقية في دعم حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية* دراسة تطبيقية في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية

سابعاً: أنواع تدفق القيمة.

يتم تصنيف تدفق القيمة إلى ثلاث أنواع وكالاتي : (Hansen .et al,2009 :564)

أ- تدفق قيمة انجاز الطلب : ويركز تدفق القيمة هنا على توافر المنتجات إلى الزبائن الحاليين وهي تشمل استلام وحركة وتمويل المواد من وقت إستلام أمر الشراء من الزبون حتى الوقت الذي يسلم المنتج إليه.

ب- تدفق قيمة المنتج الجديد :ويركز تدفق القيمة على تطوير منتجات جديدة للزبائن الجدد أي أنها تتطوي على موظفي التسويق ومصممي المنتجات ومهندسي العملية.

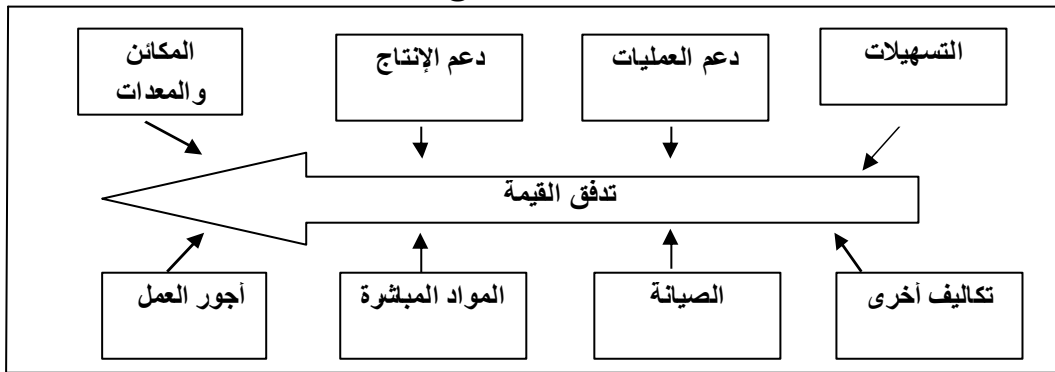
ت- تدفق قيمة المبيعات والتسويق :ويركز هذا التدفق للقيمة على تقديم المنتجات الحالية للزبائن الجدد والمنتجات الجديدة والمنتجات الجديدة للزبائن الجدد أيضا .

ومن خلال تحليل تدفق القيمة تستطيع إدارة الشركة على تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة داخل تدفق القيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة والتي تعد مصدر الضياعات داخل الشركة.

ثامناً: تكاليف تدفق القيمة.

تستخدم أنظمة التكاليف ثلاث طرق لاحتساب التكاليف للمنتجات هي تتبع مباشر للكلفة، واستخدام محركات التكلفة، وتخصيص التكاليف، ويعد الأكثر وضوح وملائمة هو تتبع المباشر لتكاليف المنتجات. أما في ظل بيئة التصنيع الرشيقية يتم تعيين التكاليف لتدفقات القيمة ولهيكّل تدفق قيمة المنتج الواحد حيث يتم تعيين عمال متعددي المهارات إلى تدفق القيمة وتتم تدريبهم على الأجهزة الموجودة داخل خلايا تدفق القيمة والحفاظ على الأجهزة وتشغيلها ويتم القيام بوظائف الدعم من خلال مجموعة مختلفة من العمال لجميع خطوط الإنتاج حيث يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة مباشرة إلى تدفق القيمة والشكل (3) يوضح عناصر تكاليف تدفق القيمة وكالاتي: (Hansen et.al..2009:571) .

شكل (3)
عناصر تكاليف تدفق القيمة



Source:(Hansen & mowen& Guan,"cost management accounting and control",6th ed,south-western,USA, 2007:p572)



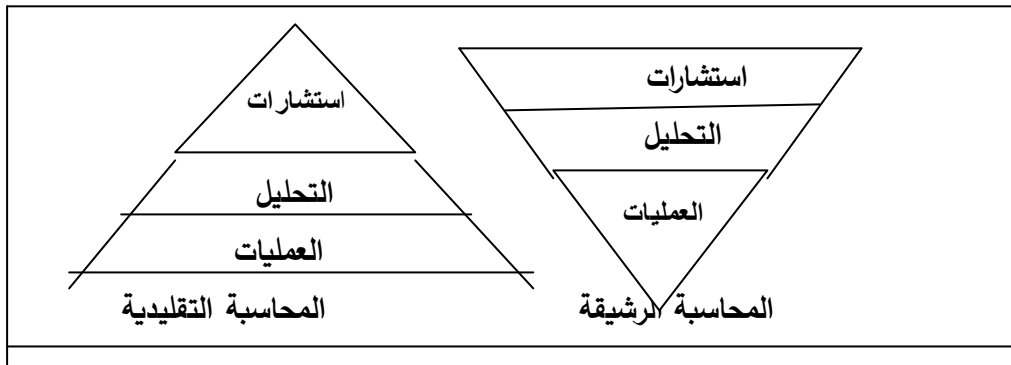
دور المحاسبة الرشيقة في دعم حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية*

دراسة تطبيقية في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية

تاسعا: الفرق بين المحاسبة الرشيقة والمحاسبة التقليدية

إن نظم المحاسبة التقليدية قد صممت لدعم أنظمة الإنتاج الواسع وعند تحول الكثير من الوحدات الاقتصادية إلى تطبيق نظام الإنتاج الرشيق وجدت إن نظام المحاسبة التقليدية لا يتلائم معها بل انه يعمل ضد الأفكار الترشيقية ولذلك وجهت الكثير من الانتقادات للمحاسبة التقليدية .(النعمي، 2013: 56) والشكل (4) يوضح بشكل مبسط طريقة عمل كل من المحاسبة التقليدية والمحاسبة الرشيقة وكالاتي:

شكل (4)
طريقة عمل المحاسبة التقليدية والمحاسبة الرشيقة



(source:stenzel,joe:senge,peter,"lean accounting best practice for sustainable integration",john wily and sons,inc,new jersey,USA,2007:226)

وان تطبيق المحاسبة الرشيقة جاء كاستجابة للتغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة المتمثلة بظهور فلسفة الإنتاج الرشيق إذ أن الوحدات الاقتصادية التي طبقت فلسفة الإنتاج الرشيق وجدت إن نظام المحاسبة التقليدية لا يتلائم مع فلسفة الترشيق بل انه يعمل ضد الأفكار الترشيقية .

عاشرا: الدور الاستراتيجي للمحاسبة الرشيقة

التصنيع الرشيق والمحاسبة الرشيقة يمكن أن تلعب دور رئيسي في نجاح المنظمة والترشيح مناسب خاصة للشركات التي تعمل ضمن بيئة صناعية ديناميكية وقادرة على المنافسة ،حيث هناك تعقيد في المنتج وتغيير توقعات الزبائن .ويصف (روبن كوبر)دراسته في ترشيح الشركات مثل تويوتا ،ونيسان وسوني أنها تبنت مبادئ الترشيق والإنتاج في الوقت المحدد والتحسين المستمر منذ زمن طويل ، وهذه الشركات في البداية كانت قد بدأت مع عدد قليل من المنتجات المتجانسة وعمليات تصنيع متكاملة وفي البداية كان التركيز على الكفاءة وعدد محدد من مبادئ التصنيع الرشيق . (Blocher.et al ,2010 :773) .

أما في الوقت الحالي بدء التركيز على إشباع حاجات ورغبات الزبون المستقبلية وتحديد المجالات التي تحتاج إلى تحسين من خلال التركيز على المقاييس غير المالية لإرضاء الزبون ولتقييم كيف تنفذ هذه المقاييس فأن



دور المحاسبة الرشيقة في دعم حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية*

دراسة تطبيقية في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية

اغلب الشركات تقيس أوضاع الزبون مع الوقت والأتي بعض من هذه المقاييس كالأتي : (Horngren et .al : 2012, 675).

معلومات بحوث السوق عن تفضيلات الزبائن وإرضاء الزبون بخصوص خصائص معينة للمنتج.

- 1- الحصة السوقية .
 - 2- أعلى نسبة أراض للزبائن .
 - 3- عدد شكاوي الزبائن (تقدر الشركات أن مقابل كل زبون يشتكي بالفعل فأن هناك من 10 إلى 20 زبون آخرين لديهم فكرة سيئة عن السلعة أو الخدمة لكنهم لم يشتكوا)
 - 4- عدد الوحدات المعيبة المشحونة للزبائن كنسبة من إجمالي الوحدات المشحونة.
 - 5- نسبة المنتجات التي فشلت بوقت قريب بعد التسليم.
 - 6- معدل التسليم اليومي (الفرق بين تاريخ التسليم المجدول والتاريخ المطلوب بواسطة الزبون).
 - 7- معدل التسليم في الوقت المحدد (نسبة الشحنات التي تمت في الوقت المحدد أو قبل تاريخ التسليم المجدول)
- ويرى الباحثان** أنه يجب على الإدارة أن تهتم بمتابعة ورصد هذه الأرقام سواء تحسنت أو تدهورت مع الوقت .وان ارتفاع رضا الزبون يجب أن يؤدي إلى تخفيض كلف الجودة وارتفاع الإيرادات المستقبلية المتعلقة بولاء الزبون ،أما انخفاض رضا الزبون يشير إلى ارتفاع تكاليف الجودة مستقبلا وبهذا يقودنا رضا الزبون إلى تحليل العمليات الداخلية ومعالجة المشاكل لتحسين الجودة .

حيث بين (Martinich) أن العمليات داخل المنظمة يمكن أن تكون كسلاح تنافسي حيث أدرك الان بأن وظيفة العمليات تؤدي دورا أساسيا في تحقيق أهداف المنظمة ودورا متمما ومكملا لإستراتيجية المنظمة وعلية ينبغي أن لا تملى إستراتيجية التسويق على إستراتيجية العمليات إذ تحتاج أن تكون إستراتيجية العمليات مبادرة بدلا من مستجيبة أي أن خصائص وظيفة العمليات والميزات التنافسية لها ينبغي أن يؤثر في تحديد أي المنتجات تنتج وأي الأسواق تخدم وأي الإبعاد يجب أن تتنافس بها الشركة بفاعلية اكبر ومن الأمثلة التي تبين لنا كيف يمكن استخدام نقاط القوة التشغيلية للعمليات بفاعلية اكبر كأسلحة تنافسية هي الأتي: (النجار ومحسن ، 2009 : 65).

- 1- امتلاك خبرات خاصة في تصنيع منتجات معينة.
 - 2- التسليم السريع: حيث أن الشركة التي تمتلك عمليات إنتاج و طاقة أنتاج تسمح لها بإنتاج منتج معين لإشباع طلب الزبون بسرعة.
 - 3- وقت دورة قصير للمنتج : أن الشركة الأولى التي تدخل السوق تكسب حرية الحصول على حصة سوقية مهمة تتفوق بها على المنافسين اللاحقين.
- إن الميزة التنافسية تنشأ من خلال زيادة قيمة المنتج للزبون وتخفيض كلفة المنتج من خلال تخفيض السعر، ولكي تكون الميزة التنافسية قوية ينبغي أن تمتلك خصائص هي كالأتي: (البكري ، 2010 : 14).



دور المحاسبة الرشيقية في دعم حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية*

دراسة تطبيقية في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية

- 1- أن تكون موجهه بواسطة احتياجات ورغبات الزبائن إذ توفر الشركة قيمة لزيائنها لا يوفرها المنافسين .
 - 2- أن يكون لها مساهمة مهمة للنجاح.
 - 3- تخلق انسجام بين الموارد الفريدة للمنظمة والفرص البيئية إذ ليس هناك منظمين يمتلكان نفس الموارد وإنما الإستراتيجية الجيدة هي التي تستخدم هذه الموارد بكفاءة.
 - 4- أنها توفر الأساس لتحسين المستمر.
 - 5- أنها توفر الحافز والتعليقات لكل الشركة .
- وإن إستراتيجية العمليات يجب أن تعكس الفهم الواضح للأهداف طويلة الأمد للمنظمة والمجهودات الوظيفية المشتركة بين التسويق والعمليات بهدف تتبع وتحديد حاجات كل جزء من أجزاء السوق وتحويل تلك الحاجات إلى قدرات مرغوبة تطلق عليها تسمية الأسبقيات التنافسية ولقد بين (Krajewski & Ritzman) واتفق اغلب الكتاب والباحثين أن هناك خمسة أسبقيات تنافسية رئيسية والجدول (1) يوضح بشكل مختصر الاسبقيات التنافسية وكالاتي : (النجار ومحسن، 2009: 58- 59) (البكري، 2010: 14).

جدول (1)
الأسبقيات التنافسية

التفاصيل	الأسبقيات التنافسية
- السعر المنخفض. - الكلفة المنخفضة.	الكلفة
- تصميم منتج عالي الأداء (جودة التصميم) - جودة المطابقة.	الجودة
- وقت التسليم سريع (السرعة في التسليم) - التسليم بالوقت المحدد المتفق عليه. - سرعة تطوير وتقديم منتج جديد.	الوقت /التسليم
- تقديم منتجات متنوعة. - مرونة التغيير في الحجم.	المرونة
- قيادة التكنولوجيا. - القدرة على تقديم منتجات جديدة.	الإبداع

المصدر (النجار، صباح مجيد؛ محسن، عبد الكريم، "أدارة الإنتاج والعمليات" الطبعة الثالثة، مكتبة الذاكرة، بغداد، 2009: 59) بتصرف من الباحثان.



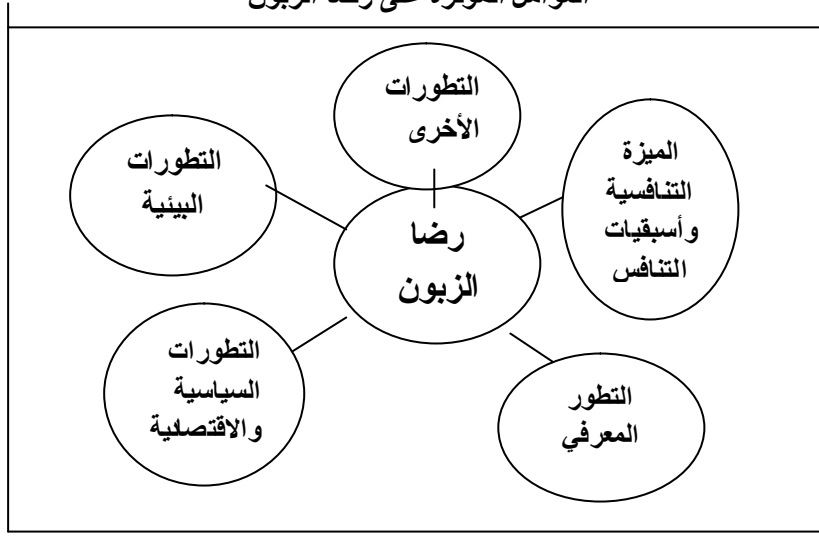
دور المحاسبة الرشيقية في دعم حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية*

دراسة تطبيقية في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية

احد عشر: رضا الزبون كأسبقية تنافسية جديدة

إن جميع الأسبقيات التنافسية الخمسة تعمل على تحقيق الميزة التنافسية من خلال (أرضاء الزبون) حيث يعد رضا الزبون هو المنطلق في بيئة الأعمال الحديثة وبالتالي تحقيق الأهداف للمنظمات ولمفهوم رضا الزبون أهمية كبيرة في مجال عمل منظمات الأعمال إذ تركز هذه المنظمات جهودها ومواردها نحو السعي لتحقيق تنافس هام لتحسين قيمة الزبون من خلال تقديمها لنوعية المنتج والخدمة التي تتسجم من توقعاته واحتياجاته وذلك يعود لما يحققه مدخل رضا الزبون من أهمية في مجال عمل المنظمات علما أن هناك عوامل عديدة تؤثر في مدى رضا الزبون وقبوله للسلعة أو الخدمة وهي كما في الشكل (5) وكالاتي: (البكري، 2010: 10-11).

شكل (5)
العوامل المؤثرة على رضا الزبون



المصدر: (البكري، الدكتور رياض حمزة "المطابقة للمواصفات والملائمة للاستخدام وأثره على جودة المنتج ورضا الزبون"، الملتقى العربي الثالث للجودة الشاملة، الشارقة، 2010: 12)

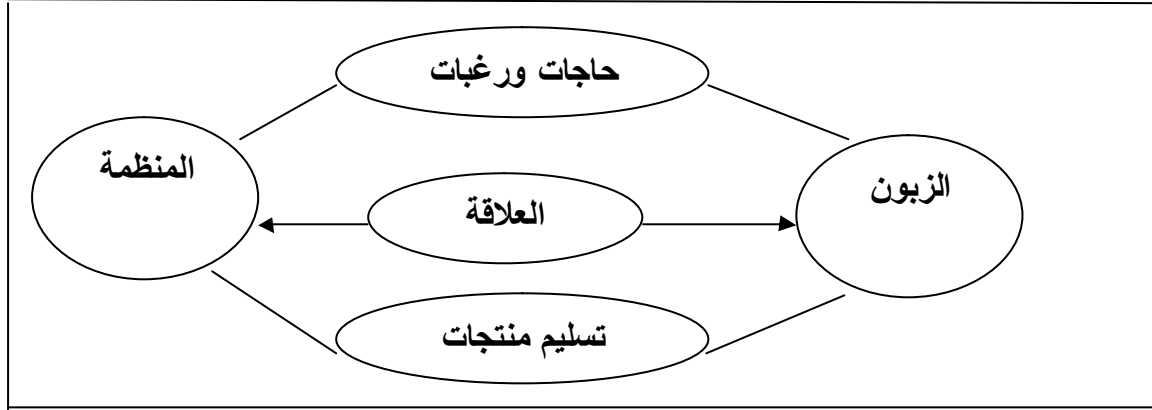
ويعد الزبون نقطة البداية والنهاية في أنشطة المنظمة حيث يتحدد طبيعة النشاط الإنتاجي للمنظمة من حيث الكمية والنوعية بناء على رغبات وحاجات الزبون الحالية والمتوقعة وبناء على هذا تتحدد باقي الأنظمة وطبيعتها، كما يتضح دور الزبون بشكل كبير في تحديد سياسات التسليم ووقته والشكل (6) يوضح العلاقة المتبادلة بين الزبون والمنظمة وكالاتي: (محمد وعبد الله، 2011: 5).



دور المحاسبة الرشيقية في دعم حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية*
دراسة تطبيقية في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية

شكل (6)

العلاقة التبادلية بين الزبون والمنظمة



المصدر: (محمد، متناوي؛ عبد الله، قلش "دور نظام إدارة الجودة الشاملة في تحسين القيمة المدركة للعميل بقطاع الخدمات"، الملتقى الدولي حول رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في الاقتصاديات الحديثة، 2011: 5)

وان مستوى رضا الزبون يقع بين قيمتين وهما كالآتي : (محمد وعبد الله، 2011: 7)

1- القيمة المتوقعة للزبون.

2- القيمة المدركة للزبون.

حيث تتمثل القيمة المتوقعة للزبون بالحاجات والرغبات قبل قرار الشراء ويكون لدى الزبون حكم مسبق على المنتج حيث يتوقع منه أن يحقق له رغباته ويلبي حاجاته، إذ انه يتصور من المنتج أن يكون له مستوى معين من الأداء يتناسب مع احتياجاته ويفوق باقي المنتجات وهذا ما يطلق علة القيمة المتوقعة للزبون.

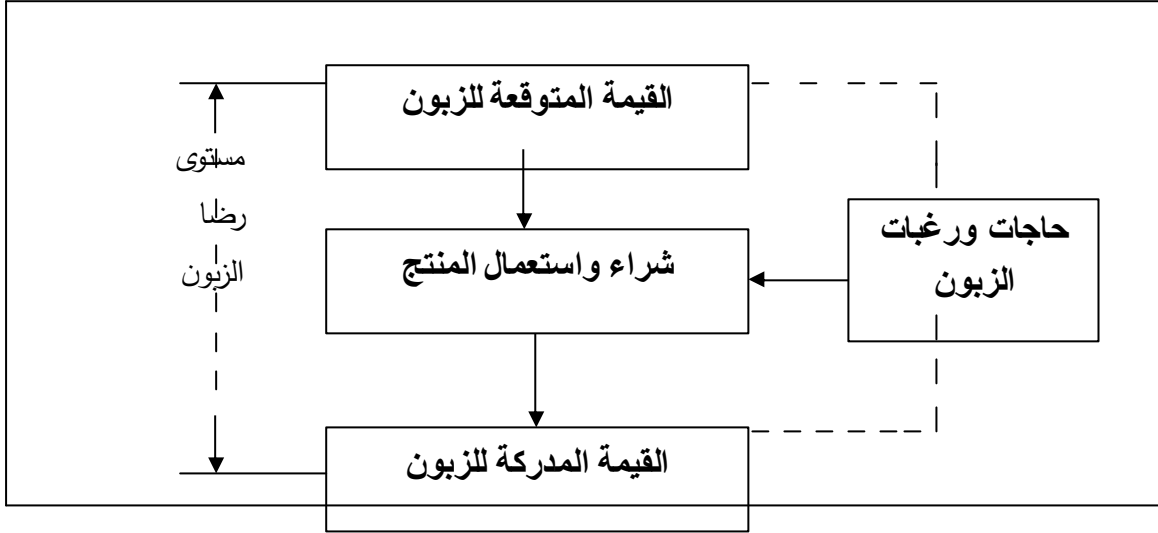
أما القيمة المدركة للزبون تكون عند استلام المنتج بعد الشراء واستخدام المنتج تنشأ لدى الزبون نظرة وحكم على مدى ملائمة ونجاح المنتج في تلبية حاجات وتحقيق رغباته وهذا الحكم مبني على تقييم شخصي بناء على حاجات ورغبات الفرد والقيمة التي كان يتوقعها وحجم ونوع المنافع التي حصل عليها من جراء استخدامه وهذا ما يطلق عليه القيمة المدركة للزبون والشكل (7) يوضح العلاقة بين القيمة المتوقعة والقيمة المدركة للزبون وكالاتي:

(محمد وعبد الله، 2011: 10).



دور المحاسبة الرشيقية في دعم حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية*
دراسة تطبيقية في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية

شكل (7)
العلاقة بين القيمة المتوقعة والقيمة المدركة للزبون



المصدر: (محمد، متناوي؛ عبد الله، قلش "نور نظام إدارة الجودة الشاملة في تحسين القيمة المدركة للعميل بقطاع الخدمات"، الملتقى الدولي حول رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في الاقتصاديات الحديثة، 2011: 5)

ومما تقدم يعتبر رضا الزبون الركيزة الأساس لتحقيق الميزة التنافسية لأنه يعطي ميول واعتمادية كبيرة للزبون اتجاه المنتج أو الخدمة وهذا ما ينعكس ايجابيا على الشركة من خلال تعزيز المركز التنافسي وتدعيم الميزة التنافسية وبالتالي زيادة الحصة السوقية والإرباح حيث تعد الأسبقيات التنافسية (الكلفة والجودة والوقت والمرونة) أسبقيات تقليدية في ظل التوجهات الحديثة لكسب ولاء الزبون للمنتج أو الخدمة والتوجه الحديث في بيئة الأعمال الحديثة هو الانطلاق من الزبون لذلك يعتبر رضا الزبون هو أسبقية تنافسية أولى وأخيرة لتحقيق مركز تنافسي في بيئة الأعمال المعاصرة وبهذا إن الأسبقيات التنافسية المذكورة قد لا تؤدي وظيفتها بصورة كفوءة لتغير الظروف الاقتصادية بصورة سريعة وان وضع هذه الأسبقيات هو للحصول على رضا الزبون وبالتالي فإن رضا الزبون هو الأسبقية الوحيدة التي تحقق أهداف الوحدة الاقتصادية ويفضل أن نقردها لها حيزا مهم.

3- حوكمة الشركات

اولا:نشأة ومفهوم حوكمة الشركات

تعود جذور حوكمة الشركات إلى Berle & Means الذين يعدان أول من تناول موضوع فصل الملكية عن الإدارة وذلك في عام 1932. وتأتي آليات حوكمة الشركات لسد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين مديري ومالكي الشركة من جراء الممارسات السلبية التي يمكن أن تضر بالشركة. (أبو العطا، 2003: 48) ويشير (سليمان 2006) إن مصطلح حوكمة الشركات تم البدء باستخدامه مع بداية عقد التسعينات من القرن الماضي إذ تزايد استخدام



دور المحاسبة الرشيقية في دعم حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية*

دراسة تطبيقية في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية

هذا المصطلح بشكل واسع في السنوات الأخيرة منه، وأصبح شائع استخدامه من قبل الخبراء ولاسيما أولئك العاملون في المنظمات الدولية والإقليمية والمحلية. (الركابي والمشهداني، 2011: 3) وعلى الرغم من الانتشار الذي حققه تطبيق مفهوم مصطلح الحوكمة على المستوى العالمي فإنه لم يتم الاتفاق على تعريف موحد فيما بين المختصين والمهتمين بتطبيقه. وقدمت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مفهوماً متطوراً للحوكمة أشارت فيه إلى أنه ذلك النظام الذي يتم بواسطته توجيه ورقابة منظمات الأعمال اعتماداً على هيكل توزيع الواجبات والمسؤوليات بين المشاركين المختلفين في الشركة المساهمة مثل مجلس الإدارة، والمديرين، وغيرهم من ذوي المصالح واستناداً إلى القواعد والأحكام اللازمة لترشيد القرارات الإدارية وعلى ذلك فحوكمة الشركات تعطي اهتماماً للهيكل التي تستطيع من خلالها الشركة تحديد أهدافها والوسائل اللازمة لتحقيق هذه الأهداف والعمل على مراقبة الأداء. (حسن، 2011: 17).

هنالك عدة تعريفات للحوكمة بين المختصين والمهتمين بتطبيقه وعرفت الحوكمة (Ronald, 2000) على أنها "مجموعة من القوانين والنظم التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط وأهداف الشركة، وبمعنى آخر فإن الحوكمة تعني النظام أي وجود نظم تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء". (عبد الحكيم ودلول، 2009: 47) وعرف (الغبان وآخرون) الحوكمة على أنها "مجموعة من الأنظمة والقوانين والقواعد الخاصة بالرقابة على الأداء وتنظيم العلاقات بين مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وأصحاب المصالح الأخرى". (الغبان وآخرون، 2011: 8) وعلى ضوء ما تقدم اتضح إن تعريف الحوكمة هي مجموعة من القوانين والنظم التي تهدف إلى تحقيق التميز في الأداء من خلال الأساليب الفعالة لتحقيق خطط وأهداف الشركة عن طريق تنظيم العلاقات بين مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وأصحاب المصالح.

ثانياً: مبادئ حوكمة الشركات المملوكة للدولة

لا تزال تقوم عقبات متعددة أمام تطبيق حوكمة الشركات في إطار الشركات التي تملكها الدولة. ويمتلك المسؤولون الحكوميون دوافع قليلة للتغيير ويفتقرون إلى مقابلة منهجية للتحكم أو مراقبة أداء المدراء الذين يعينونهم ويواجه هؤلاء المسؤولون الحكوميون بوصفهم مشرفين وأعضاء المجلس إغراء باستيعاب الرؤساء التنفيذيين وكبار المديرين على حساب مصالح الحكومة. من أجل تخفي هذه العقبة يتعين على الحكومة أن تعمل على وضع برنامج واضح فيما يتعلق بالشركات التي تملكها الدولة وينبغي عليها أن تحدد وضع الشركات التي تملكها الدولة والتي يجب خصصتها على المدى القصير والمتوسط أو الطويل الأجل. وعلى البرنامج الحكومي أن يبدأ بالتأسيس لمعايير الشفافية ومعايير انتقاء معقول وعام للمدراء الذين تعينهم الحكومة. وينبغي ربط ترقية المسؤولين الحكوميين الذين يعملون بوصفهم مديريين معينين من قبل الحكومة بأدائهم إزاء المعايير المحددة مسبقاً. (بليكوف، 2007: 5) ومبادئ حوكمة الشركات المملوكة للدولة والموضوعة من قبل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD لسنة 2005 هي الآتي: (منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، 2005: 12-53).



دور المحاسبة الرشيقية في دعم حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية*

دراسة تطبيقية في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية

1- تأكيد وجود أطار قانوني وتنظيمي فعال للمنشآت المملوكة للدولة .

ينبغي أن يؤدي الإطار القانوني للمنشآت المملوكة للدولة إلى توافر ملعب ممهّد في الأسواق تتنافس فيه الشركات المملوكة للدولة مع شركات القطاع الخاص لتجنب حدوث تشوهات في السوق وينبغي في الإطار أن يقوم على أساس وان يكون متوفقاً مع مبادئ حوكمة الشركات لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

2- تصرف الدولة كمالك

يجب على الدولة أن تتصرف كمالك نشيط على وعي ودراية وان تضع سياسة واضحة ومتجانسة للملكية بما يضمن تنفيذ الحوكمة في الشركات المملوكة للدولة بطريقة شفافة تتم بقابلية المساءلة مع الدرجة اللازمة من المهنية والتخصص والفعالية.

3- المعاملة المتساوية للمساهمين

ينبغي على الدولة وعلى الشركات المملوكة للدولة أن تعترف بحقوق كافة المساهمين وطبقاً لمبادئ حوكمة الشركات لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فأن عليها ضمان المعاملة المتساوية لكافة المساهمين إلى جانب المساواة في حصولهم على المعلومات الخاصة بالشركة.

4- العلاقات مع أصحاب المصالح

يجب أن يكون هناك أدراك تام في سياسة ملكية الدولة لمسؤوليات الشركات المملوكة للدولة اتجاه أصحاب المصالح وان يطلب إلى هذه الشركات أن تقوم بالإخطار وتقديم التقارير عن علاقتها بأصحاب المصالح.

5- الشفافية والإفصاح

يجب على الشركات المملوكة للدولة أن تراعي أتباع معايير الشفافية طبقاً لما تقضي به مبادئ حوكمة الشركات لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية من خلال التنسيق في وضع قواعد متجانسة للتقارير الكلية أو المجتمعمة عن طريق الشركات المملوكة للدولة وان تقوم سنوياً بنشر تقرير مجمع عن تلك الشركات.

6- مسؤوليات مجالس الإدارة للمنشآت المملوكة للدولة

يجب أن يكون لدى مجالس إدارة الشركات المملوكة للدولة السلطات والصلاحيات والموضوعية اللازمة للقيام بوظيفتها في الإرشاد الاستراتيجي للإدارة والإشراف عليها وينبغي عليها التصرف بنزاهة وان تكون مسؤوله عن تصرفاتها . واتضح أن تنفيذ حوكمة الشركات المملوكة للدولة سوف يساعد الشركات على مراقبة ومتابعة الأداء بشكل أكثر كفاءة ومرونة وذلك لما تتمتع به مجالس إدارة الشركات من صلاحيات واسعة مما يمكنها من صياغة استراتيجيات وأهداف تلائم مواردها وسبل تحقيق الأهداف العامة للشركات.

ثالث: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

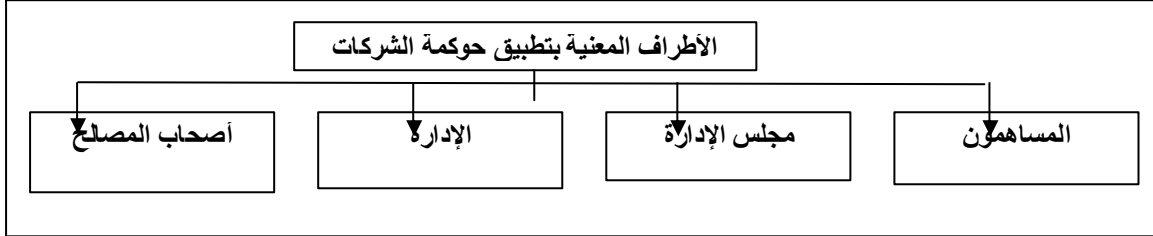
هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتتوثر في تطبيق السليم لمفهوم وقواعد الحوكمة وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد والشكل (8) يوضح هذه الأطراف: (حسن ، 2011: 129)



دور المحاسبة الرشيقية في دعم حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية*
دراسة تطبيقية في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية

شكل (8)

الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات



المصدر : (حسن، صلاح، "البنوك والمصارف ومنظمات الاعمال معايير حوكمة المؤسسات المالية"، الطبعة الاولى، الكتاب الحديث، القاهرة، 2011: 129)

- 1- المساهمون : وهم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم وأيضاً تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.
 - 2- مجلس الإدارة : وهو من يمثل المساهمين وأيضاً الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح ويقوم باختيار المديرين التنفيذيين الذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم كما يقوم برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.
 - 3- الإدارة : وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة لتحقيق أغراضها وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة وتعتبر هي المسؤولة عن تعظيم الأرباح للشركة وزيادة قيمتها فضلاً عن مسؤوليتها عن الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.
 - 4- أصحاب المصالح : وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعملاء والعمال والموظفين ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان فالدائنون مثلاً يهتمون بقدرة الشركة على السداد في حين يهتم العمال والموظفون بقدرة الشركة على الاستمرار في حين يهتم العملاء على تحقيق رغباتهم وتقديم المنتج أو الخدمة في الوقت المحدد.
- وختاماً يرى الباحثان ان المحاسبة الرشيقية تعد احد اساليب المحاسبة الادارية الحديثة والتي تحقق عند تطبيقها ازالة جميع الضياعات في الوقت لدورة الانتاج من خلال تحويل المعمل الى خلايا انتاجية بتطبيق نظام الانتاج الرشيق مما يؤدي الى توافر معلومات اكثر وضوح وملائمة الى المستويات الادارية المختلفة واهمها مجلس الادارة والادارة التنفيذية في الشركات اللذان يعدان من اهم الاطراف المسؤولة عن تنفيذ حوكمة الشركات وان من اهم مبادئ المحاسبة الرشيقية هي توصيل المعلومات الواضحة في الوقت المناسب وتعزيز الرقابة الداخلية للمحاسبة وبهذا يتضح دور المحاسبة الرشيقية في دعم حوكمة الشركات من خلال الاتي:



دور المحاسبة الرشيقية في دعم حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية*

دراسة تطبيقية في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية

1-مساعدة مجلس الإدارة واللجان التابعة له على الآتي :

أ- وضع الاستراتيجيات والخطط والأهداف التي من شأنها تحقيق أهداف الشركة.

ب- اختيار الإدارة التنفيذية التي لها القدرة على تحقيق أهداف الشركة .

ت- متابعة عمليات الإفصاح عن نشاطات الشركة وتحقيق قدر عالي من الشفافية.

ث- معالجة حالات التضارب في المصالح بين الجهات المختلفة .

2- مساعدة الإدارة التنفيذية على الآتي:

أ- إمكانية الالتزام بتنفيذ الاستراتيجيات المعدة من قبل مجلس الإدارة.

ب- إمكانية استخراج المؤشرات والمقاييس التي تحقق الموائمة بين الاستراتيجيات والخطط.

ت- قدرة الإدارة على تحقيق النزاهة والإنصاف والشفافية والعدالة.

ث- مساعدة الإدارة على توفير معلومات لعقد صفقات مع موردين خارجيين لضمان الحصول على المواد وبالوقت المحدد وبالتالي مساعدة توفير معلومة لأصحاب المصالح من خلال إعداد تقارير تعكس العمليات التي حصلت في الشركة .

ج- مساعدة الإدارة في إعداد نظام جيد للرقابة والسماح لأصحاب المصالح (الدائنون، الزبائن، والعاملين) بالمشاركة في تحسين الأداء.

وسوف يتم تطبيق المحاسبة الرشيقية ضمن الجانب التطبيقي والتعرف على دور المحاسبة الرشيقية في توافر المعلومات التي تتسم بالوضوح والشفافية.

4- تطبيق المحاسبة الرشيقية في معمل محولات التوزيع لشركة ديالى العامة لدعم حوكمة الشركات وتحقيق

الميزة التنافسية

يعد معمل محولات التوزيع في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية من المعامل الفعالة والتي لها دور في استمرار الشركة بشكل عام حيث يساعد معمل محولات التوزيع في تغطية اغلب المصاريف والخسائر التي تتكبدها الشركة بسبب توقف الإنتاج في اغلب المعامل الأخرى لتقادم مكائنها ، ويواجه معمل محولات التوزيع عدد من المشاكل التي تجعله يواجه الكثير من الصعاب في الحصول على حصة سوقية تساعده في النهوض والاستمرار والنمو بالرغم من عدم وجود أي شركة منافسة أخرى في العراق إلا انه توجد منافسة تعد الأشد والأصعب وهي المنتج المستورد من خارج العراق، إن الزبون الذي يشكل ما نسبته 99.9% هي وزارة الكهرباء وعلى الشركة أن تعمل جاهده في سبيل تحقيق ما يرضي زبونها لغرض كسب ولائه للمنتج، وهناك عدد من النقاط التي تستطيع الشركة التركيز عليها لغرض تحقيق والحصول على رضا الزبون من خلال أساليب التنافس التي تعتمد عليها الشركة وهي أما الكلفة أو الجودة أو وقت التسليم أو المرونة ومن خلال المقابلات الميدانية مع مدير التسويق في الشركة اتضح أن منتجات معمل محولات التوزيع تحظى برضا وزارة الكهرباء بالنسبة إلى جودة المنتج لان نوعية منتج معمل التوزيع يعد عالي الجودة قياسا بالمنتجات المثيلة لأنه يحمل مواصفات وعلامة



دور المحاسبة الرشيقية في دعم حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية*

دراسة تطبيقية في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية

تجارية يابانية من شركة ميتسوبيشي إلا أن هذه الميزة لا تكفي حيث تركز وزارة الكهرباء على ميزة أكثر تحقق رضاها إلا وهي التسليم في الوقت المحدد وهو يعتبر من أفضل ما يساعد على تحقيق رضا وزارة الكهرباء فضلا عن الخدمات ما بعد البيع والتمثلة بالصيانة ولفترات تتراوح إلى السنة بعد الاستلام أن هذه الميزة ساعدت على زيادة إقبال وزارة الكهرباء على اقتناء منتج شركة ديالى وبالأخص مع تجربتها مع المنتج المستورد الذي ثبت في بعض الأحيان فشله حيث عدم ملائمة الأجواء العراقية الحارة صيفا وان وزارة الكهرباء لها تجربة مع منتج شركة ديالى سابقا الذي اثبت نجاحه على مدى سنوات طويلة من العمل بظروف جوية متقلبة لذلك تسعى شركة ديالى تحقيق التسليم في الوقت المحدد في معمل محولات التوزيع وبذلك تكون قد حققت المفهوم الحديث للميزة التنافسية وهي أرىءاء الزبون بما يحقق ويلانم رغباته .

أولا: تدفق القيمة لمعمل التوزيع

تركز المحاسبة الرشيقية على تدفق القيمة بدلا من تركيزها على المنتجات ولذلك فأن عملية تطبيق المحاسبة الرشيقية في معمل محولات التوزيع يمكن إن تتم في حالة القيام بالإجراءات التالية:

أولا: تحويل معمل محولات التوزيع إلى خلايا إنتاجية.

ثانيا: أعداد تدفق قيمة لمعمل محولات التوزيع .

و يمكن تقسيم الأجزاء الأساسية لمحولة التوزيع وهي كالآتي:

1- القلب الحديدي.

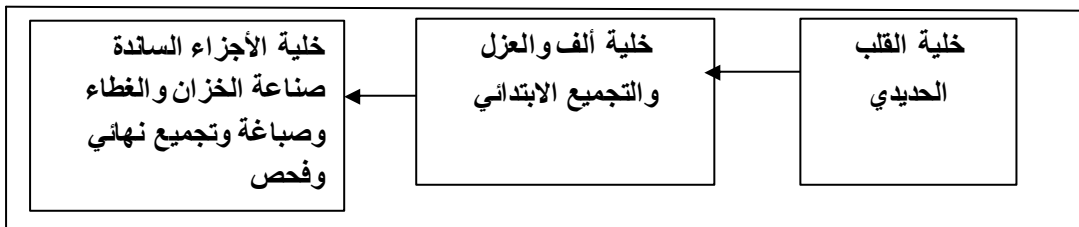
2- ألف والعزل والتجميع الابتدائي.

3- الأجزاء الساندة .(الخزان والغطاء والصباغة والتجميع النهائي والفحص)

وبعد تحديد الأجزاء الأساسية لمحولة التوزيع سوف نعرض طريقة تدفق عمل الخلايا الإنتاجية داخل معمل محولات التوزيع وتوضيح انسيابية العمل بعد إن كان في السابق وجود تقاطعات وتعقيد في مناولة المواد ،والشكل (9) يوضح ذلك وكالاتي:

شكل (9)

تدفق عمل الخلايا الإنتاجية



المصدر: اعداد الباحثان



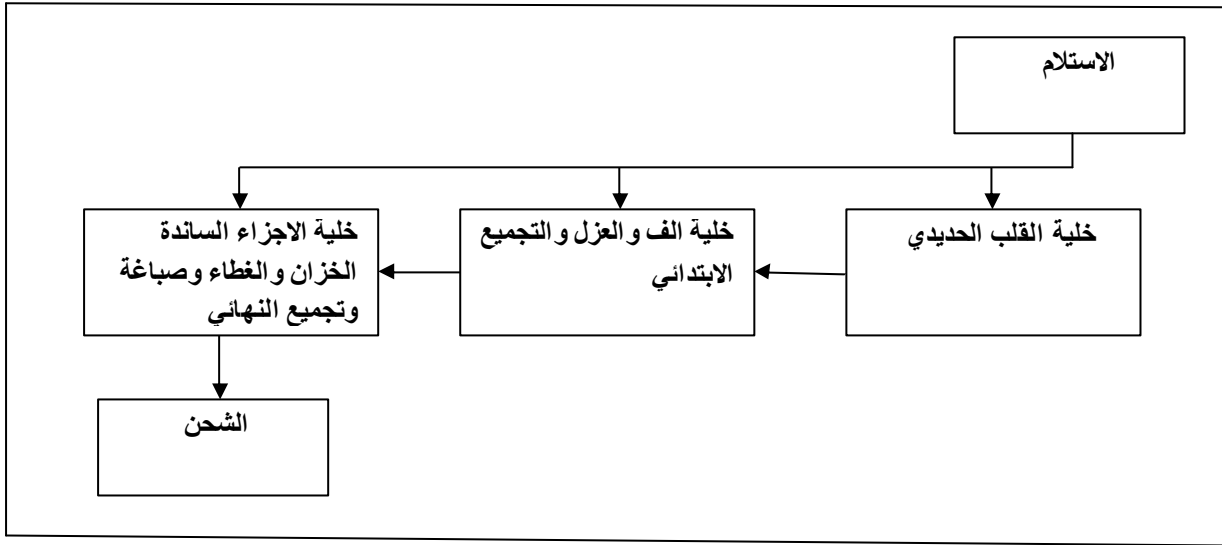
دور المحاسبة الرشيقية في دعم حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية*

دراسة تطبيقية في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية

وبعد تحديد الخلايا الإنتاجية بشكل كامل سوف يعاد الترتيب الداخلي وفق الحاجة إلى متطلبات الإنتاج الرشيق لغرض تقليل الضياعات في الوقت ما بين الأقسام والشكل (10) يوضح تفاصيل الترتيب الداخلي للمعمل بعد تحويل المعمل إلى خلايا إنتاجية وكالاتي:

شكل (10)

الترتيب الداخلي للمعمل بعد التحول إلى خلايا إنتاجية



المصدر: اعداد الباحثان

وبعد الترتيب الداخلي للمعمل بشكل خلايا إنتاجية حيث تم تقسيم محولة التوزيع إلى جزئيين أساسيين وهما الجزء الفعال المسئول عن إنتاجها خلية رقم (1) وخلية رقم (2) والجزء الآخر الأجزاء الساندة المتمثلة بخزان الزيت والغطاء والصباغة والتجميع النهائي والفحص المسئول عن إنتاجها خلية (3) .

ثانياً: أعداد تدفق القيمة لمعمل محولات التوزيع.

بعد تحول المعمل إلى خلايا إنتاجية وخدمية فعند ذلك يمكن أعداد تدفق القيمة وبشكل خطوات إنتاج متتالية وتتكون من الأتي (إدخال الأمر، الجدولة، شراء المواد، تخطيط الإنتاج، الدائرة الفنية والبحث والتطوير، السيطرة النوعية، إدارة الجودة، الصيانة، خلية إنتاج القلب الحديدي، خلية ألف والعزل والتجميع الابتدائي، خلية إنتاج الأجزاء الساندة، المبيعات والتسويق، أعداد القوائم وتحصيل النقد، خدمات ما بعد البيع وخدمة الزبون، المخزن) .

ولغرض رسم خارطة تدفق القيمة الحالية لمحولة التوزيع سوف يتم اختيار محولة توزيع سعة 11/400 لغرض احتساب الوقت في الخلايا الإنتاجية، وتم اختيار محولة التوزيع 11/400 لأنها تمثل أكبر طلب للزبون خلال عام 2012 وكانت نسبة محولة التوزيع سعة 11/400 هي 0.5561 وتم احتسابها كالاتي :

مجموع الانتاج خلال السنة من جميع الساعات هو 5025 محولة

مجموع الانتاج خلال السنة لمحولة 11/400 هو 2778 محولة



دور المحاسبة الرشيقية في دعم حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية*

دراسة تطبيقية في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية

نسبة محولة 11/400 من مجموع الانتاج هو $0.5561 = 5025 \div 2778$

نلاحظ إن محولة التوزيع 11/ 400 تشكل ما نسبته (0.5561) من الإنتاج الفعلي وهذا يعني إن محولة التوزيع 11/400 تستغل الطاقة الأكبر لمعمل التوزيع وتعد منتج حرج ويشكل نقطة حرجة في الالتزام بوقت التسليم للزبون ف جاء اختيار هذا المنتج بناء على هذا الأساس .

إن الوقت المعياري لإنتاج محولة التوزيع سعة 11/400 هو (65 ساعة) كما عرضنا سابقا والوقت الفعلي هو (96.5) والجدول (2) يوضح تفاصيل الوقت الفعلي لإنتاج محولة توزيع 11/400 وكالاتي:

جدول (2)

الوقت (الفعلي) لإنتاج محولة توزيع 11/400 لسنة 2012

الوقت الحالي	اسم الخلية
19 ساعة	خلية القلب الحديدي
58.75 ساعة	خلية إنتاج الجزء الفعال
18.75 ساعة	خلية إنتاج الأجزاء الساندة
96.5 ساعة	المجموع

المصدر: اعداد الباحثان

وبذلك سوف نقوم باحتساب الطاقة المتاحة للخلايا الإنتاجية وكالاتي:

1- الطاقة المتاحة للخلايا الإنتاجية .

إن الطاقة الإنتاجية المتاحة لمعمل التوزيع السنوية هي (7424 محولة توزيع من جميع الساعات) ويوجد قسمين يمثلان نقطة حرجة في طاقة المعمل وهما قسم القلب الحديدي وقسم الف والعزل لأنهما يمثلان نقطة البداية

لإنتاج محولة التوزيع فضلا عن إن (80%) من الوقت يستنفذ في هذين القسمين لإنتاج الجزء الفعال

أ- الطاقة المتاحة اليومية لخلية إنتاج القلب الحديدي لمحولة توزيع سعة 11/400 .

ويتم احتساب الطاقة المتاحة اليومية كالاتي:

الطاقة المتاحة السنوية

_____ × ساعات العمل الفعلي باليوم

ساعات العمل الفعلية خلال السنة



دور المحاسبة الرشيقية في دعم حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية*

دراسة تطبيقية في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية

فيما يخص القلب الحديدي لكل محولة فإنه يحتوي على (4 كيور) وبذلك يكون عملية تجميع كل (4 كيور يساوي محولة توزيع واحدة) والطاقة السنوية المتاحة لخلية إنتاج القلب الحديدي لسعة محولة 11/400 هي (4224 قلب حديدي متكامل) ولذلك فإن الطاقة اليومية المتاحة لخلية إنتاج القلب الحديدي هي كالآتي :

4224 وحدة

— $5 \times$ ساعة = 17 قلب حديدي متكامل الطاقة المتاحة اليومية

1260 ساعة

ب- الطاقة المتاحة اليومية لخلية إنتاج الجزء الفعال (الف والعزل والتجميع الابتدائي).

إن خلية إنتاج الجزء الفعال تتكون من المكائن الخاصة بالف والعزل ومكائن خاصة بالتجميع الابتدائي والطاقة اليومية المتاحة لهما كالآتي :

3696 وحدة

الطاقة المتاحة اليومية لمكائن الف والعزل — $5 \times$ 15 ملف متكامل

1260 ساعة

4224 وحدة

الطاقة المتاحة اليومية لمكائن التجميع — $5 \times$ 17 جزء فعال

1260 ساعة

الابتدائي

ومن خلال ملاحظة الطاقات المتاحة لخلية إنتاج الجزء الفعال نلاحظ اختلاف الطاقات المتاحة لكل مجموعة من المكائن ولذلك سيتم اختيار مجموعة المكائن ذات الطاقة الأقل من بين الطاقتين المتاحة وهي طاقة مجموعة مكائن الف والعزل والتي تبلغ طاقتها المتاحة اليومية (15) ملف متكامل لمحولة توزيع 11/400 .

ج- الطاقة المتاحة اليومية لخلية إنتاج الأجزاء الساندة .

تتكون خلية إنتاج الأجزاء الساندة من عدد من المكائن التي تتضمن مكائن صناعة الخزان ومكائن التصنيع والمكائن ومكائن الصباغة والتجميع النهائي والفحص والأتي احتساب الطاقة المتاحة اليومية لكل المكائن وكالاتي :

الطاقة المتاحة اليومية لمكائن إنتاج الخزان ويتم احتسابها كالآتي :



دور المحاسبة الرشيقة في دعم حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية*
دراسة تطبيقية في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية

2640 وحدة

$$\text{_____} = 5 \times 11 \text{ وحدة (خزان) طاقة متاحة يومية}$$

1260 ساعة

الطاقة المتاحة اليومية لمكائن التصنيع والمعادن ويتم احتسابها كالأتي :

3168 وحدة

$$\text{_____} = 5 \times 13 \text{ وحدة (غطاء الخزان)}$$

1260 ساعة

الطاقة المتاحة اليومية لمكائن الصباغة ويتم احتسابها كالأتي :

3432 وحدة

$$\text{_____} = 5 \times 14 \text{ وحدة (خزان وغطاء)}$$

1260 ساعة

الطاقة المتاحة اليومية لمكائن التجميع النهائي ويتم احتسابها كالأتي :

3432 وحدة

$$\text{_____} = 5 \times 14 \text{ وحدة (محولة توزيع } 11/400 \text{)}$$

1260 ساعة

الطاقة المتاحة اليومية لمكائن الفحص ويتم احتسابها كالاتي :

4488 وحدة

$$\text{_____} = 5 \times 18 \text{ وحدة (محولة توزيع سعة } 11/400 \text{)}$$

1260 ساعة



دور المحاسبة الرشيقية في دعم حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية*

دراسة تطبيقية في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية

ومن خلال ملاحظة الطاقات المتاحة اليومية لمكائن خلية إنتاج الأجزاء الساندة نلاحظ اختلاف الطاقات بين المكائن وان اقل طاقة متاحة يومية هي مكائن إنتاج الخزان حيث تبلغ (11 خزان) يوميا ولذلك سوف يتم اعتماد طاقة هذه المكائن لتحديد طاقة الخلية باعتباره يعد موردا حرجا .

2- احتساب نسبة وقت التشغيل الكامل .

ويتم احتساب وقت التشغيل الذي يقضيه العمل أو الماكينة بشكل فعلي خلال اليوم قياسا بوقت وجبة العمل اليومية ويمكن احتساب وقت التشغيل الكلي للخلايا الإنتاجية كالآتي:

ساعات الدوام لوجبة العمل - (وقت إعداد المكائن + وقت دخول وخروج)

وقت التشغيل الكلي = _____

ساعات الدوام الرسمي

7 - (1 ساعة + 1 ساعة)

نسبة التشغيل الكلي = 71 %

7 ساعة

3- احتساب الوقت اللازم لتلبية طلب الزبون .

تم احتساب الوقت اللازم لتلبية طلب الزبون خلال سنة 2012 كالآتي :

الوقت الفعلي لإنتاج المحولة خلال السنة

وقت التشغيل الكلي باليوم الواحد

وسيتم احتساب الوقت اللازم لتلبية طلب الزبون قبل إجراء العمليات التشغيلية والأوقات المستخرجة هو لتدفق

القيمة الحالية لسنة 2012 و وقت التشغيل الكلي باليوم هو

(5 ساعة × 384 عامل = 1920 ساعة يوميا) والوقت الحالي لتلبية طلب الزبون هو كالآتي:



دور المحاسبة الرشيقية في دعم حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية*

دراسة تطبيقية في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية

محولة 11/100 (7030 ساعة ÷ 1920 ساعة = 3.66 يوم)
محولة 11/250 (175419 ساعة ÷ 1920 ساعة = 91.36 يوم)
محولة 11/400 (268087 ساعة ÷ 1920 ساعة = 139.62 يوم)
محولة 11/630 (12341 ساعة ÷ 1920 ساعة = 6.42 يوم)
محولة 11/1000 (13135 ساعة ÷ 1920 ساعة = 6.84 يوم)
محولة 33/250 (4133 ساعة ÷ 1920 ساعة = 2.15 يوم)
محولة 33/400 (2918 ساعة ÷ 1920 ساعة = 1.51 يوم)
محولة 33/630 (529 ساعة ÷ 1920 ساعة = 0.293 يوم)
محولة 11/1600 (248 ساعة ÷ 1920 ساعة = 0.147 يوم)

ثالثا: احتساب وقت التصنيع الكلي .

إن وقت التصنيع الكلي الحالي بموجب تدفق القيمة الحالي للخلايا الإنتاجية هو (96.5 ساعة) لإنتاج محولة

توزيع واحدة استنادا إلى جدول (28) .

نلاحظ إن أكبر كمية طلب خلال عام 2012 للمحولات هي محولة سعة 11/400 وبذلك تعد أكبر فترة لتلبية

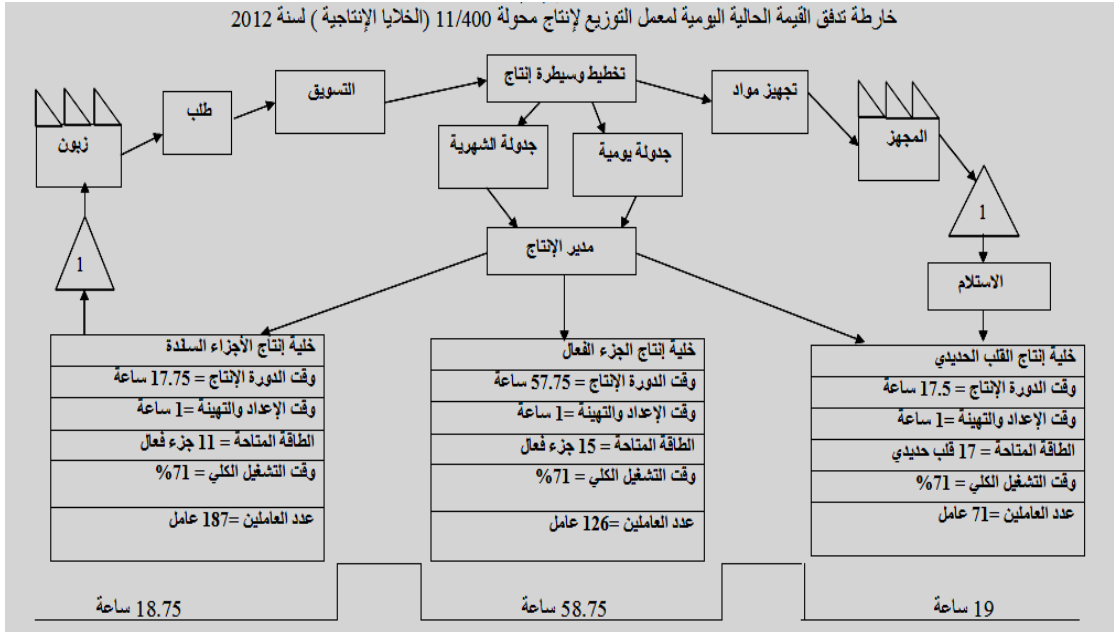
طلب الزبون وهي (139.62 يوم) بواقع إنتاج (2778 محولة) خلال السنة والشكل (11) يوضح خارطة تدفق

القيمة الحالية لمحولة توزيع 11/ 400 وكالاتي :



دور المحاسبة الرشيقية في دعم حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية*
دراسة تطبيقية في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية

شكل (11)



المصدر: اعداد الباحثان

رابعاً: العمليات الترشيقية لإعداد خارطة تدفق القيمة المقترحة لمعمل التوزيع

من خلال إعداد خارطة تدفق القيمة الحالية اتضح إن على الزبون أن ينتظر لغرض تحقيق طلبه البالغ (2778 محولة توزيع سعة 11/400) 139.66 يوم خلال السنة ويرى الباحث إن هناك بعض الإجراءات الترشيقية التي يجب أن تتخذ لغرض تلبية طلب الزبون بشكل أسرع وتقليل وقت الانتظار لزبون من خلال الإجراءات الآتية :

1- يعاني معمل التوزيع بشكل عام وبالأخص خلية إنتاج الجزء الفعال من عدم مهارة العاملين في العمل حيث تعتمد ماكينة الف والعزل لغرض لف ملف محولة التوزيع على السرعة في العمل بدون تحقيق تلف في الإنتاج وعدم مهارة العامل تؤدي الى زيادة وقت الإنتاج وعدم تشغيل الماكينة بكامل طاقتها الإنتاجية مما يؤدي إلى تقليل عدد الوحدات المنتجة وزيادة وقت الإنتاج لذلك يجب التركيز على تدريب العاملين من خلال إعداد دورات تدريبية من داخل المعمل ووضع هدف إنتاجي يومي يدرّب العامل على الوصول إليه حتى يستطيع المعمل من الوصول إلى طاقة إنتاجية أعلى .

2- إعادة تأهيل مكائن ألف والعزل وتصليح بعض المكائن المتوقفة عن العمل في الوقت الحالي حيث تحتوي خلية إنتاج الجزء الفعال في قسم الف والعزل على (7 مكائن لفة الملف الواطي و 21 ماكينة لغرض لف الملف العالي) وان المعمل صمم بهذا الشكل حيث كل ماكينة لف الملف الواطي تقابلها ثلاث ماكينات لغرض لف الملف العالي وبذلك فإن سرعة لف ماكينة الملف الواطي تكون أكثر بثلاث مرات من سرعة ماكينة الملف العالي الا في



دور المحاسبة الرشيقة في دعم حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية*

دراسة تطبيقية في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية

الوقت الحالي لا توجد هذه الحالة تكاد تكون متساوية بملف عالي واحد مقابل ملف واطى واحد وهذا يعود الى تقادم المكنائ .

3- إعادة الترتيب الداخلي للمصنع حيث إن توزيع الأقسام على مساحة المعمل تعاني من مشاكل في مناولة المواد من خلال تقاطعات المناولة ما بين الأقسام فعند ترتيب المعمل والأقسام الإنتاجية بشكل خلايا إنتاجية وترتيب المكنائ كلا حسب اختصاصه وبما يخدم الخلية الإنتاجية نكون قد خفضنا وقت المناولة بين الأقسام بشكل يحقق تخفيض بوقت دورة الإنتاج .

4- اعتماد الجودة من المصدر بالنسبة إلى المواد الأولية الداخلة في الإنتاج ، إن سوء نوعية وريادة المواد الأولية المشتراة من منشئ مختلفة يؤدي إلى تحقيق كميات تلف كبيرة وبالتالي تحقيق فشل داخلي مما يؤدي إلى إعادة تصليح التالف وهذا بدوره يؤدي إلى زيادة دورة الإنتاج . فضلا عن ذلك فأن سوء النوعية وعدم جودة المادة الأولية يؤدي إلى زيادة المسلك التكنولوجي للإنتاج من خلال ما تم ملاحظته في قسم التصنيع والمعادن عند تقطيع غطاء خزان الزيت للمحولة ففي حالة وجود مادة الصدأ على الصفائح الحديدية فيجب معالجة الصدأ أولاً قبل التقطيع وذلك بسبب ان مادة الصدأ تؤدي إلى استهلاك الماكنة وصعوبة التصاق الأصباغ عليها عند الصباغة وبهذا فأن عدم جودة المواد الأولية يؤدي إلى زيادة دورة الإنتاج .

5- إلغاء قسم التصنيع والمعادن بشكل كلي وإضافة المكنائ الخاصة به إلى الخلايا الإنتاجية الأخرى بما يخدم كل خلية إنتاجية وكالاتي :

- ماكنة تقطيع غطاء الخزان تنقل إلى قسم صناعة الخزان .
 - ماكنة حني غطاء الخزان تنقل إلى قسم صناعة الخزان.
 - ماكنة صناعة جنل غطاء الخزان تنقل إلى قسم صناعة الخزان.
 - ماكنة تقطيع ولحام حافات خزان الزيت تنقل إلى قسم صناعة الخزان.
 - ماكنة تقطيع ولحام حاضن الجزء الفعال تنقل إلى قسم التجميع الابتدائي.
 - ماكنة تقطيع وتنقيب الصفائح النحاسية تنقل إلى قسم التجميع الابتدائي.
 - ماكنة عمل وتصنيع الواشرات والبراغي تنقل إلى التجميع النهائي .
- وبهذا سوف نقلل المساحات المستغلة في المعمل وتقليل وقت المناولة للمواد بين الأقسام إضافة إلى تقليل عدد المشرفين والعاملين على مستوى المعمل ككل .

6- اختيار عدد محدود من المجهزين للمواد الأولية وإبرام عقود والتزامات طويلة الأمد حتى تستطيع الشركة أن تضمن وصول المادة الأولية في الوقت المناسب إضافة إلى ضمان الجودة للمواد الأولية ، حيث إن التعامل مع موردين للمواد الأولية ذو اختصاص وخبرة في الحصول على المواد يساعد الشركة على تخطي جميع مشاكل الحصول على المواد من خلال التسليم في الوقت المحدد والنوعية .



دور المحاسبة الرشيقية في دعم حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية*

دراسة تطبيقية في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية

7- زيادة وقت التشغيل الكلي للمعمل من خلال تخفيض وقت استراحة العاملين ومحاولة زيادة السرعة في وقت دخول وخروج العاملين حتى تتمكن من وصول وقت التشغيل الكلي إلى (6 ساعات يوميا أي وصولا إلى 86%) وبذلك نكون قد رفعا وقت دورة التشغيل الكلي .

8- تخفيض مخزون المواد الأولية إلى اقل حد ممكن وذلك لان زيادة مخزون المواد الأولية يعد مكلفا لشركة إضافة إلى إن زيادة فترة خزن المواد يؤدي إلى تفاعل المواد الأولية مع الظروف الجوية السيئة مثل الحرارة والرطوبة مما يؤثر سلبا على جودة المادة الأولية وكل هذه المشاكل توجد نتيجة اعتماد نظام الإنتاج بالدفع لذلك على الشركة اعتماد نظام السحب في عملية الإنتاج والانتقال من نظام الإنتاج المستمر إلى الإنتاج على وفق طلبات الزبون .

9- تخفيض عدد العاملين في جميع الخلايا الإنتاجية بشكل يلائم وطبيعة الطاقة الإنتاجية للمعمل إضافة إلى الاعتماد على عدد محدود من العاملين الماهرين الذين يملكون الخبرة والثقافة العامة بكل مفاهيم الجودة حتى تستطيع الشركة من خلال العاملين معالجة جميع مشاكل الإنتاج من خلال المعلومات التي يحصل المعمل عليها والجدول (3) يوضح عدد العاملين المقترح للترشيح في الخلايا الإنتاجية وكالاتي :

-10

جدول (3)

الترشيح المقترح لعدد العاملين لكل خلية إنتاجية

الخلية الانتاجية	عدد العاملين الحاليين	عدد العاملين المقترح	نسبة ترشيح العاملين
خلية القلب الحديدي	71	55	0.225
خلية إنتاج الجزء الفعال	126	99	0.214
خلية إنتاج الاجزاء الساندة	187	146	0.219
المجموع	384	300	0.218

المصدر: اعداد الباحثان

وبعد تحديد عدد العاملين للخلايا يمكن احتساب طاقة الخلايا السنوية المتاحة بالساعات وكالاتي :

خلية إنتاج القلب الحديدي (6 ساعة × 55 عامل × 252 يوم = 83160 ساعة)

خلية إنتاج الجزء الفعال (6 ساعة × 99 عامل × 252 يوم = 149688 ساعة)

خلية إنتاج الأجزاء الساندة (6 ساعة × 146 عامل × 252 يوم = 220752 ساعة)

وبذلك تكون طاقة المعمل بعد الترشيح هو $83160 + 149688 + 220752 = 453600$ ساعة سنويا

من خلال ما تم التطرق له من عمليات ترشيحية والتوصل إلى تخفيض وتقليل وقت المناولة لمعمل التوزيع بمقدار

(512.5 دقيقة) بعد إلغاء قسم التصنيع والمعادن ودمج المكائن الخاصة بالقسم بالخلايا الإنتاجية الأخرى . وان

تخفيض عدد العاملين بمقدار (84 عامل) أدى إلى تخفيض وقت التصنيع لمحولات التوزيع ولكل الساعات



دور المحاسبة الرشيقة في دعم حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية*

دراسة تطبيقية في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية

باعتبار إن ساعات عمل العاملين الإضافيين يحمل على المنتج وان وقت التخفيض الفعلي الحاصل بعد إجراءات الترشيح هو كالأتي :

1- إلغاء قسم التصنيع والمعادن وبالتالي إلغاء وقت مناولة المواد للقسم ووقت المناولة للقسم لإنتاج محولة واحدة لكل ساعة وبمجموع هو (512.5 دقيقة) استنادا إلى جدول (24) وبذلك يحتسب وقت التخفيض كالأتي:

$$512.5$$

$$\text{—} = 8.5 \text{ ساعة}$$

$$60 \text{ دقيقة}$$

ولذلك فإن مجموع التخفيض هو (8.5 ساعة × 5025 وحدة = 42712.5 ساعة

2- تخفيض عدد العاملين من 384 عامل إلى 300 عامل وبذلك يكون مقدار التخفيض هو 84 عامل واحتساب وقت التخفيض كالأتي :

$$(84 \text{ عامل} \times 5 \text{ ساعة} \times 252 \text{ يوم} = 105840 \text{ ساعة})$$

3- تخفيض وقت المناولة ما بين الأقسام الإنتاجية بعد تحويل المعمل إلى خلايا إنتاجية واحتساب وقت التخفيض ما بين الأقسام كالأتي :

- خلية الجزء الفعال انخفض وقت المناولة من 288 دقيقة إلى 247.129 دقيقة وبذلك يكون مقدار الانخفاض (40.871 دقيقة) ما يعادل (0.6811 ساعة) وبالتالي فإن انخفاض وقت المناولة للإنتاج الفعلي خلال السنة هو (5025 محولة × 0.6811 = 3422.5 ساعة)

- أما خلية الأجزاء الساندة انخفض وقت المناولة فيها من 356 دقيقة إلى 296 دقيقة وبذلك يكون الانخفاض بالوقت هو (60 دقيقة) أي ما يعادل (1 ساعة) وبالتالي فإن انخفاض وقت المناولة للإنتاج الفعلي خلال السنة (5025 محولة × 1 ساعة = 5025 ساعة)

وبذلك يكون مجموع انخفاض وقت المناولة في الخلايا الإنتاجية هو

$$(5025 \text{ ساعة} + 3422.5 = 8447.5 \text{ ساعة})$$

وبذلك يمكن احتساب مجموع الوقت المنخفض من دورة الإنتاج من خلال تطبيق العمليات الترشيحية وهو كالأتي :

$$42712.5 \text{ ساعة}$$

1- وقت مناولة إلغاء قسم التصنيع والمعادن

$$105840 \text{ ساعة}$$

2- انخفاض وقت دورة الإنتاج من خلال انخفاض عدد العاملين

$$8447.5 \text{ ساعة}$$

3- انخفاض وقت المناولة للمواد بعد تحويل المعمل إلى خلايا إنتاجية

$$\text{—} = 157000 \text{ ساعة}$$

مجموع التخفيض الكلي خلال سنة 2012

وبعد الالتزام وتطبيق العمليات الترشيحية في معمل التوزيع وأجراء التخفيض الفعلي لوقت المناولة ودورة الإنتاج وعدد العاملين سوف يستطيع المعمل بالوقت المعياري المحدد لإنتاج كل ساعة من ساعات المحولة وبذلك سوف



دور المحاسبة الرشيقية في دعم حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية*

دراسة تطبيقية في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية

يستطيع المعمل على تحقيق ميزة التسليم في الوقت المحدد وفقا لما يطلبه الزبون ويحقق أراضاء الزبون وبذلك فأن

الوقت المحدد وفق المواصفة الفنية المقررة لإنتاج محولة التوزيع هو كالاتي :

- 1- محولة توزيع 11/100 (52 ساعة)
- 2- محولة توزيع 11/ 250 (63 ساعة)
- 3- محولة توزيع 11/400 (65 ساعة)
- 4- محولة توزيع 11/ 630 (72 ساعة)
- 5- محولة توزيع 11/1000 (106 ساعة)
- 6- محولة توزيع 33/250 (80 ساعة)
- 7- محولة توزيع 33/400 (86 ساعة)
- 8- محولة توزيع 33/630 (93 ساعة)
- 9- محولة توزيع 11/ 1600 (169 ساعة)

وبذلك سوف يكون الوقت الفعلي لإنتاج الفعلي المقترح استنادا إلى عمليات الترشيح هي كالاتي :

11/100 (93 محولة × 52 ساعة = 4836 ساعة)	
11/ 250 (1889 محولة × 63 ساعة = 119007 ساعة)	
11/400 (2778 محولة × 65 ساعة = 180570 ساعة)	
11/ 630 (117 محولة × 72 ساعة = 8424 ساعة)	
11/1000 (84 محولة × 106 ساعة = 9804 ساعة)	
33/ 250 (36 محولة × 80 ساعة = 2880 ساعة)	
33/ 400 (23 محولة × 86 ساعة = 1978 ساعة)	
33/ 630 (4 محولة × 93 ساعة = 372 ساعة)	
11/1600 (1 محولة × 169 ساعة = 169 ساعة)	
الوقت الفعلي لإنتاج الفعلي بعد الترشيح	327140 ساعة

ولاحتساب الوقت اللازم لتحقيق طلب الزبون يتم كالاتي :

وقت وجبة العمل 6 ساعة باليوم



دور المحاسبة الرشيقية في دعم حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية*
دراسة تطبيقية في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية

عدد العاملين 300 عامل

وقت التشغيل الكلي باليوم (300 عامل \times 6 ساعة = 1800 ساعة)

والوقت اللازم لتحقيق طلب الزبون بعد العمليات الترشيقية كالأتي :

الساعات الفعلية للإنتاج الفعلي بعد العمليات الترشيقية

ساعات التشغيل الكلي باليوم بعد الترشيق

والأتي يوضح الوقت اللازم لتحقيق طلب الزبون بعد العمليات الترشيقية وكالاتي:

الوقت اللازم لتحقيق طلب الزبون

محولة 11/100 (4836 ساعة \div 1800 ساعة/يوم = 2.68 يوم)
محولة 11/250 (119007 ساعة \div 1800 ساعة/يوم = 66.115 يوم)
محولة 11/400 (180570 ساعة \div 1800 ساعة/يوم = 100.31 يوم)
محولة 11/630 (8424 ساعة \div 1800 ساعة/يوم = 4.68 يوم)
محولة 11/1000 (8904 ساعة \div 1800 ساعة/يوم = 4.94 يوم)
محولة 33/250 (2880 ساعة \div 1800 ساعة/يوم = 1.6 يوم)
محولة 33/400 (1978 ساعة \div 1800 ساعة/يوم = 1.09 يوم)
محولة 33/630 (372 ساعة \div 1800 ساعة/يوم = 0.206 يوم)
محولة 11/1600 (169 ساعة \div 1800 ساعة/يوم = 0.093 يوم)
مجموع أيام تلبية طلب الزبون 181.714 يوم

المصدر : إعداد الباحث

وبذلك من خلال الإجراءات الترشيقية استطعنا إن نخفض وقت الاستجابة إلى طلب الزبون (5025) محولة مختلفة الساعات من (252 يوم) إلى (181.714 يوم) من خلال تخفيض وقت المناولة وتخفيض عدد العاملين . وفيما يخص محولة توزيع سعة 11/400 تم تخفيض وقت الاستجابة للزبون من (139.62 يوم) إلى (100.31 يوم) وبهذا نكون قد حققنا التسليم في الوقت المحدد والقدرة على الاستجابة لرغبة الزبون وسيعرض الجدول (4) المقارنة بين الوقت اللازم لتلبية طلب الزبون قبل الإجراءات الترشيقية وبعدها واحتساب نسبة الانخفاض في وقت تلبية الطلب للزبون وكالاتي :

دور المحاسبة الرشيقية في دعم حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية*
دراسة تطبيقية في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية

جدول (4)

المقارنة بين الوقت اللازم لتلبية طلب الزبون قبل وبعد الإجراءات الترشيقية

4=1÷2	3=2-1	2	1	
نسبة انخفاض الوقت لاستجابة طلب الزبون	انخفاض وقت الاستجابة لطلب الزبون بالأيام	الوقت اللازم لتلبية طلب الزبون بعد الإجراءات الترشيقية	الوقت اللازم لتلبية طلب الزبون قبل الإجراءات الترشيقية	سعة المحولة
0.267	0.98 يوم	2.68 يوم	3.33 يوم	محولة 11/100
0.276	25.245 يوم	66.115 يوم	91.36 يوم	محولة 11/250
0.281	39.31 يوم	100.31 يوم	139.62 يوم	محولة 11/400
0.271	1.74 يوم	4.68 يوم	6.42 يوم	محولة 11/630
0.277	1.9 يوم	4.94 يوم	6.84 يوم	محولة 11/1000
0.255	0.55 يوم	1.6 يوم	2.15 يوم	محولة 33/250
0.278	0.42 يوم	1.09 يوم	1.51 يوم	محولة 33/400
0.296	0.087 يوم	0.206 يوم	0.293 يوم	محولة 33/630
0.367	0.054 يوم	0.093 يوم	0.147 يوم	محولة 11/1600
0.278	70.286 يوم	181.714 يوم	252 يوم	المجموع

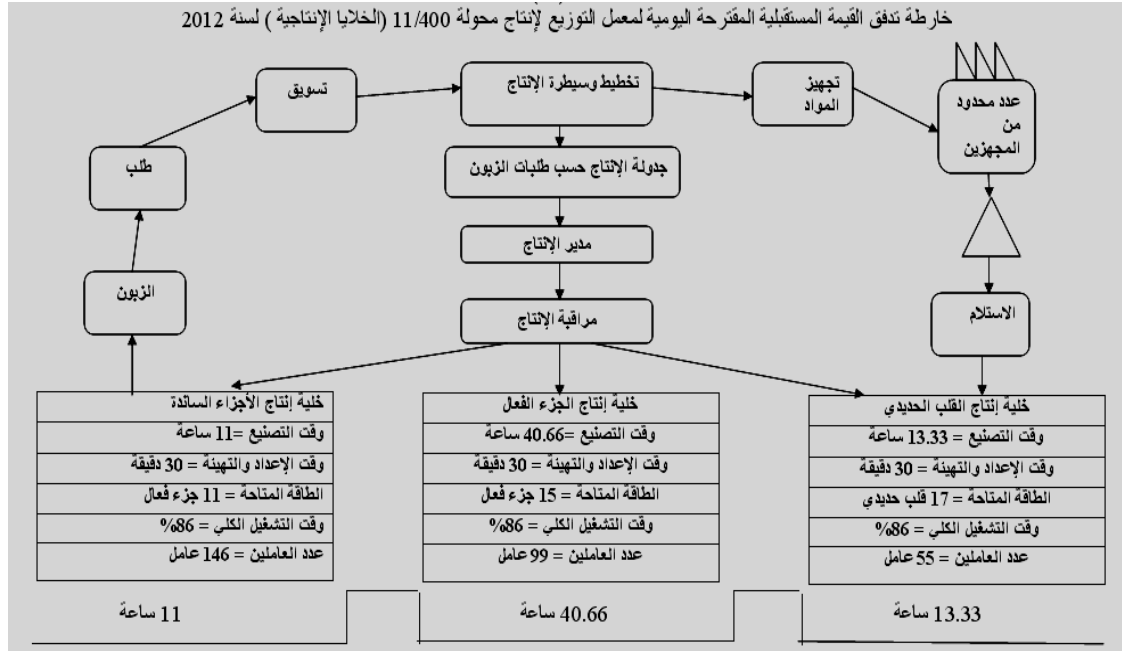
المصدر: إعداد الباحثان

وبعد احتساب نسبة الانخفاض في الوقت سيوضح الشكل (12) خارطة تدفق القيمة المستقبلية المقترحة بعد إجراءات الترشيح لمحولة توزيع 11/400 وكالاتي:



دور المحاسبة الرشيقية في دعم حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية*
دراسة تطبيقية في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية

شكل (12)



المصدر: اعداد الباحثان

وختاماً ان تطبيق المحاسبة الرشيقية في معمل محولات التوزيع لشركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية قد بين بشكل اوضح طبيعة المعلومات التي يتم تداولها من خلال الاعتماد على تدفق القيمة للمعمل وتحويل الاقسام الانتاجية الى خلايا انتاجية سوف يؤدي الى توافر معلومات تساعد مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية اللذان يعدان الجهات المسؤولة عن تطبيق حوكمة الشركات إذا ما تم تطبيقها بشكل علمي وعملي سوف يساعد على دعم الحوكمة للشركات المملوكة للدولة من خلال التطبيق والالتزام بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وبالتالي سوف يؤدي ذلك إلى تحقيق الميزة التنافسية وبهذا يكون الباحث قد اثبت فرضية البحث التي من شأنها دعم حوكمة الشركات وتحقيق الميزة التنافسية وقد تم إثبات ذلك من خلال تطبيق المحاسبة الرشيقية وتوفير معلومات تعد أكثر وضوح وملائمة في تطبيق حوكمة الشركات وبالتالي تحقيق الميزة التنافسية من خلال رضا الزبون بالتسليم بالوقت المحدد .



دور المحاسبة الرشيقة في دعم حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية* دراسة تطبيقية في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية

5- الاستنتاجات والتوصيات

5-1- الاستنتاجات

- 1- تعد المحاسبة الرشيقة نظام معلومات يركز على المعلومات المالية وغير المالية وبذلك يقوم على توفير معلومات لجميع المستويات الإدارية في الوحدة الاقتصادية.
- 2- تساعد المحاسبة الرشيقة إدارة الشركات على سرعة الاستجابة للتغيرات التي تحصل في بيئة الأعمال وبالتالي القدرة على الاستجابة لطلبات الزبائن بالوقت المحدد.
- 3- يساعد الإنتاج الرشيق على الحد وإزالة الهدر والضياع من العمليات الإنتاجية داخل الوحدة الاقتصادية واستبعاد جميع العمليات التي لا تضيف قيمة من خلال تحويل الأقسام أو المراحل الإنتاجية إلى خلايا إنتاجية.
- 4- تعمل المحاسبة الرشيقة على استخدام أدوات الترشيق للقضاء على الضياعات في المعالجات المحاسبية مع الحفاظ على الرقابة المالية الشاملة ودعم ثقافة الترشيق من خلال تحفيز الاستثمار وتوفير المعلومات وتمكين التحسين المستمر في كل مستوى من مستويات الوحدة الاقتصادية وكما هو واضح في الجدول (4) والشكل (12).
- 5- أصبح تحقيق الميزة التنافسية للشركة من خلال التركيز بشكل أساسي على تحقيق رضا الزبون حيث أصبح رضا الزبون عاملاً حاسماً في ظروف المنافسة لبيئة الأعمال الحديثة مما يستوجب على الشركة توجيه تقاريرها إلى رضا الزبون.
- 6- تعد العمليات الإنتاجية داخل الشركة من خلال تطبيق نظام الإنتاج الرشيق والمتمثلة بإعداد خارطة تدفق القيمة كسلاح تنافسي حيث أدرك الآن بأن العمليات الإنتاجية تلعب دوراً أساسياً في تحقيق أهداف الشركة.
- 7- تعد حوكمة الشركات مفهوماً متطوراً ظهر على اثر الانهيارات الكبيرة والأزمات العالمية التي طالت الكثير من المؤسسات والشركات كان سببها الرئيس هو نقص الخبرات والكفاءة وعدم توفر إدارات كفاءة ذات خبرة ومهارة متميزة.
- 8- تتمثل حوكمة الشركات بمجموعة من القوانين والنظم التي تهدف إلى تحقيق التميز في الأداء من خلال الأساليب الفعالة لتحقيق خطط وأهداف الشركة عن طريق تنظيم العلاقات بين مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وأصحاب المصالح.
- 9- أن أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لها دور واضح في ظل الالتزام بتنفيذ آليات حوكمة الشركات إذ يقوم المحاسب الإداري بدعم وإسناد تلك الآليات ويعد نظام المعلومات وإدارة للرقابة من خلال توفير المعلومات الملائمة وتقديمها في الأوقات المناسبة بما ينسجم ومتطلبات القرارات التي يجب اتخاذها في الشركة.
- 10- يعد رضا الزبون احد الأسبقيات التنافسية المستحدثة أخيراً حيث أصبح الزبون هو المنطلق لمنظمات الأعمال إضافة إلى أن كل التقنيات الإدارية الحديثة تعمل من خلال التعرف على رغبات وحاجات الزبون .



دور المحاسبة الرشيقية في دعم حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية*
دراسة تطبيقية في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية

5-2-التوصيات

1- تطوير قدرات ومهارات وثقافة العاملين في المعامل الإنتاجية على نظم الإنتاج الحديثة والتفكير بالتحول إلى الإنتاج الرشيق بسبب تعدد حاجات الزبائن وان ذلك يستدعي التطلع نحو أقامة نظم وأدوات حديثة مثل التصنيع الرشيق والمحاسبة الرشيقية حتى تتمكن الشركات بمنتجاتها من منافسة السلع المنتجة في السوق المحلي والمستوردة من خارج البلد.

2- التركيز على رضا الزبون لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية العراقية حيث إن إرضاء الزبون وكسب ولائه للمنتج والشركة هو الجوهر لتحقيق الميزة التنافسية وبذلك على الشركات الصناعية أن تعمل على الامتثال لحاجات ورغبات الزبون وهذا بدوره يساعد على قدرة الشركة المنافسة في الأسواق والحصول على حصة سوقية .

3- تبني مفهوم حوكمة الشركات ولاسيما الشركات الصناعية العامة المملوكة للدولة لما له من اثر في تحسين أداء تلك الشركات وحماية حقوق أصحاب المصالح وتحقيق العدالة وضمان الإفصاح والشفافية في التقارير المالية .

4- زيادة الوعي لجميع المستويات الإدارية للشركات بما يخص حوكمة الشركات وإقامة دورات تدريبية بهذا الشأن وهذا بدوره سيؤدي إلى رفع المستوى الإداري والقدرة على التأقلم مع النظم الإدارية الحديثة .

5- العمل على نشر مفهوم وثقافة الحوكمة لدى كافة الأطراف ذات العلاقة بشكل أوسع من خلال إصدار النشرات والتعليمات المنظمة لأسس وقواعد التطبيق السليم واليات التنفيذ والمتابعة والكشف عن المخالفات ومواطن الضعف أو القصور.

المصادر:

- 1- Blocher,Edward J;stout,david E;Cokins,Gary: (2010) **Cost Management astrategic emphasis**, fifth edition, MC Graw – Hill Irwin ,New York.
- 2- Hansen,Don R ;mowen,Maryanne M ,(2009):**Managerial Accounting** ,eight edition, Thomson,South – Western, united states of America.
- 3- Horngren,Charles;Harrison,walter;Oliver,M Suzanne,(2012):**Financial and managerial Accounting** ,third edition,pearson education,united states of America.
- 4- Stenzel,Joe,(2007):**Lean Accounting**,John wiley,New Jersey ,Canada.
- 5- Wilson,Lonnie,(2010):**Lean manufacturing** ,MC Graw – Hill,united states America.
- 6- Maskell,Brian;Baggaley,Bruce;Grasso,Larry,(2012):**Practical Lean Accounting Aproved system for measuring and managing Lean enterprise**,scond edition,BMA Ine cherry Hill.
- 7- Maskell and Baggaley , 2006 , lean Accounting Summit what ; Lean Accounting All About ? Appeared in Association four Manufacturing Excellences (AME) , 2006,37
- 8- Kilpatrick ,jerry,(2003):**lean principles** ,Utah manufacturing extension partnership.

1- النجار، صباح مجيد؛محسن ، عبد الكريم ،(2009) **إدارة الإنتاج والعمليات** ، الطبعة الثالثة ، بغداد .



دور المحاسبة الرشيقية في دعم حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية*

دراسة تطبيقية في شركة ديالى العامة للصناعات الكهربائية

- 2- حسن ،صلاح،(2011) البنوك والمصارف ومنظمات الأعمال :معايير حوكمة المؤسسات المالية ، الطبعة الاولى ،دار الكتاب الحديث ،القاهرة.
- 3- عبد الحكيم، هشام طلعت؛ دلول، عماد عبد الحسين،(2009) :حوكمة الشركات ودورها في التقييم العادل للاسهم العادية :دراسة تطبيقية في سوق العراق للاوراق المالية ،مجلة الادارة والاقتصاد ،العدد77 ،الجامعة المستنصرية.
- 4- الغبان، ثائر صبري، يعقوب، فيحاء عبد الله ،محمود ،فايزة ابراهيم ،(2011) :الحوكمة المؤسسية المصرفية ومدى توافر دعائمها للوقاية من الازمات المالية في المصارف العراقية المقيدة بسوق العراق للاوراق المالية ،مجلة دراسات محاسبية ومالية ،المجلد 6 ،العدد16 ،جامعة بغداد.
- 5- بليكوف ،ايغور،(2007) :التحربة الروسية وما بعدها ،المعهد الروسي للمدراء .
- 6- منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ،(2005)، OECD، :حوكمة الشركات المملوكة للدولة .
- 7- عبد الرحيم ، محمد عبد الله ،(2007) :حل المشاكل وصنع القرار ،مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث ،جامعة القاهرة ،كلية الهندسة.
- 8- البكري، رياض حمزة ،(2010) :المطابقة للمواصفات والملائمة للاستخدام واثره على جودة المنتج ورضا الزبون،الملتقى العربي الثالث للجودة الشاملة ،المنظمة العربية للتنمية الادارية ،جامعة الدول العربية،الشارقة.
- 9- البكري، رياض حمزة،(2000):استخدام نظام الكلفة النوعية (QCS) في المنشآت الصناعية ،كلية الادارة والاقتصاد ،جامعة بغداد ،مجلة العلوم الادارية والاقتصادية ،المجلد السابع،العدد الثاني.
- 10- البكري، رياض حمزة؛ الحمداني، بهاء حسين،(2010) :المحاسبة الادارية الشاملة حقيقة التطور في ظل التقدم العلمي ومفهوم الذكاء الاصطناعي،كلية الادارة والاقتصاد ،جامعة بغداد ،مجلة العلوم الاقتصادية والادارية ،المجلد 16 ،العدد 59 .
- 11- محمد، متناوي ؛عبدالله ،قلش ،(2011) :دور نظام ادارة الجودة الشاملة في تحسين القيمة المدركة للعميل بقطاع الخدمات ،الملتقى الدولي حول رأس المال الفكري في منظمات الاعمال العربية في الاقتصاديات الحديثة ،جامعة حسيبة بن بوعلي ،الجزائر.
- 12- البكري، رياض حمزة؛ نوري، مقداد احمد،(2013):قياس الاداء وتقويمه في ظل المحاسبة الترشيقية ،بحث مقبول للنشر في مجلة دراسات محاسبية ومالية في 2013/5/12 ضمن تسلسل 40 ،المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ،جامعة بغداد.
- 13- البكري، رياض حمزة ؛نوري، مقداد احمد ،(2013) :المحاسبة الترشيقية ودورها في احتساب التكاليف على اساس تدفق القيمة ،بحث مقبول للنشر في مجلة دراسات محاسبية ومالية في 2013/5/13 ضمن تسلسل 41 ،المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ،جامعة بغداد.