

تاريخ القبول: 2018/01/14

تاريخ الإرسال: 2017/09/19

أثر استخدام تيار القيمة كأداة للمحاسبة الرشيدة لتطوير النظام

المحاسبي وتقييم الأداء المالي-دراسة حالة

## The impact of using the value stream as a tool for good accounting for the development of the accounting system and financial performance assessment - case study

د. عبد الرحمن محمد رشوان  
abdrashwan@yahoo.com

د. حسني عابدين عابدين  
habdeeen@gmail.com

الكلية الجامعية للعلوم والتكنولوجيا-غزة الكلية الجامعية للعلوم والتكنولوجيا-غزة

### الملخص:

هدفت الدراسة الي بيان أثر استخدام تيار القيمة كأداة للمحاسبة الرشيدة لتطوير النظام المحاسبي وتقييم الأداء المالي في الشركات الصناعية في قطاع غزة، ولتحقيق اهداف الدراسة قام الباحثان بإجراء دراسة حالة تطبيقية على إحدى شركات صناعة اكياس البلاستيك في قطاع غزة بفلسطين مستخدما الملاحظة والمقابلة الشخصية وحسابات الشركة عينة الدراسة كأدوات للدراسة.

وأظهرت نتائج الدراسة ان المحاسبة الرشيدة توفر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بشكل صحيح وسليم وقابل للتفيد، وأن أداة تكلفة تيار القيمة أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات وأداة سهلة وبعيدة عن التعقيد ودقيقة ومفهومة لدى كافة المستويات الادارية، ويمكن ان تحل محل نظام التكلفة الفعلية (المعيارية).

وأوصت الدراسة اصحاب الشركات الصناعية في فلسطين ضرورة العمل على استخدام ادوات المحاسبة الرشيدة وخاصة تيار القيمة لكونها توفر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات واعداد التقارير بوضوح وسهولة وفي الوقت المناسب.

**الكلمات الافتتاحية:** تيار القيمة؛ المحاسبة الرشيدة؛ تطوير النظام المحاسبي؛ تقييم الأداء المالي.

**Abstract :**

The study aimed to demonstrate the effect of using the value stream tool on developing the accounting system and evaluating the financial performance of the industrial companies in the Gaza Strip. In order to achieve the objectives of the study, the researchers conducted an applied case study on one of the plastic bag manufacturers in the Gaza Strip in Palestine using observation, As tools for study.

The results of the study showed that good accounting provides the necessary information to make decisions correctly, properly and in a timely manner. The cost of the value stream tool is more suitable for decision making and is prepared in an easy, complex, accurate and understandable manner at all administrative levels. (Normative).

The study recommended the owners of industrial companies in Palestine to work on the use of accounting tools, especially the value stream because it provides the information necessary to take decisions and prepare reports clearly and easily in a timely manner

**Opening Words:** Value Stream; Good Accounting; Accounting System Development; Financial Performance Assessment .

**المقدمة:**

بدأ تطبيق المحاسبة الرشيدة في خمسينات القرن الماضي، حيث اقتصر تطبيقها على عنصر المخزون، وقد تعددت مراحل تطورها حتى وصلت إلى الصورة المطبقة الآن، وذلك من خلال مراحل عدة، أبرزها التطور الذي ابتكره (Taiichi Ohno) وطبق على شركة (تويوتا اليابانية) لصناعة السيارات الذي أشارت إليه الدراسات بأنه أهم الأنظمة الإنتاجية التي عززت الابتكارات الإدارية منذ بداية القرن العشرين، وقد قامت شركة (تويوتا) بتطبيق المحاسبة الرشيدة على النظام الإنتاجي بشكل كامل من خلال النظرة المتكاملة للوحدة الاقتصادية في شكل سلسلة قيمة ممتدة تضم الأطراف خارج إطار الوحدة (الموردين والعملاء).

ونظام المحاسبة الرشيدة منهج شمولي يتطلب إجراء تغييرات جذرية في التفكير في جميع أنظمة الوحدات الاقتصادية كنظام الإنتاج ونظام التخزين والنظام المحاسبي،

وقد ظهرت لتبسيط إجراءات تنفيذ النظام المحاسبي وتخفيف أعباءه من خلال الحد من حجم المعاملات والإجراءات وتعقيد طرق الحساب والتحليل، من أجل تبسيط وتحسين الأعمال والحد من الفاقد والضياع وتحسين عملية التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات بما لا يتعارض مع مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً. ويعتبر تيار القيمة كأداة للمحاسبة الرشيدة نظام محاسبي يعكس تقويم الأداء المالي وغير المالي لنظام التصنيع الرشيد من أجل قياس النجاح والتقدم المتحقق نتيجة تطبيق هذا نظام، ووظيفتها الفصل بين التكاليف التي تضيف قيمة والتكاليف التي لا تضيف قيمة، وتعمل على إدارة كامل النظام المحاسبي من خلال جمع معلومات المحاسبة والتكاليف.

#### مشكلة الدراسة:

في ظل التقدم التقني الذي نعيشه يعتبر النظام المحاسبي من أهم الأنظمة المنتجة للمعلومات المفيدة في تقويم الأداء واتخاذ القرارات، فلا بد من تطويره بما يضمن تحسين أدائه وزيادة قدرته على تقويم الأداء وترشيد اتخاذ القرارات للوحدات الاقتصادية، وقياس تكلفة الأنشطة التي يتم تنفيذها لمعرفة حقيقة مردودها وعائدتها في مجالاتها المختلفة.

ويعتبر تيار القيمة كأداة للمحاسبة الرشيدة من النظم المحاسبية الحديثة الذي يتميز بمبادئ وممارسات وقوائم مالية خاصة به تمكنه من القيام بوظائف التخطيط والقياس والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات بطريقة أكثر فاعلية من نظم المحاسبة التقليدية. وتتناسب المحاسبة الرشيدة مع عمل الوحدات الاقتصادية التي تطبق أدوات المحاسبة الرشيدة كتيار القيمة، بناءً على أوامر العملاء والمخزون مما يقلل من عمليات النظام المحاسبي الخاصة بتسجيل ورقابة وجرد جميع أنواع المخزون سواء كان مواد خام أو إنتاج تحت التشغيل أو إنتاج تام، وهو ما يمثل بحد ذاته استبعاداً للفاقد والهدر في النظام المحاسبي.

وبالتالي تسعى الدراسة إلى الإجابة على السؤال الرئيس التالي:

هل يوجد أثر لاستخدام تيار القيمة كأداة للمحاسبة الرشيدة على تطوير النظام المحاسبي وتقييم الأداء المالي؟

أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على:

1- تسليط الضوء على تيار القيمة كأداة للمحاسبة الرشيدة في الشركات الصناعية في قطاع غزة.

2- بيان أثر استخدام أداة تيار القيمة على تطوير النظام المحاسبي في الشركات الصناعية في قطاع غزة.

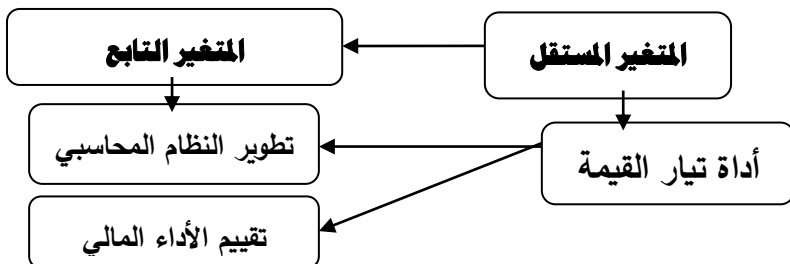
3- بيان أثر استخدام أداة تيار القيمة على تقييم الأداء المالي في الشركات الصناعية في قطاع غزة.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة بإثراء المعرفة العلمية من خلال التعرف على أثر استخدام تيار القيمة كأداة للمحاسبة الرشيدة على تطوير النظام المحاسبي لمواكبة تطورات المعرفة في حقل التخصص على المستوى العالمي وبالتحديد تطبيق أداة تكلفة تيار القيمة.

فرضيات الدراسة: يمكن صياغة الفرض الرئيسي للدراسة كالتالي: "يوجد أثر لاستخدام تيار القيمة كأداة للمحاسبة الرشيدة على تطوير النظام المحاسبي وتقييم الأداء المالي للشركات الصناعية في قطاع غزة"

متغيرات الدراسة: انسجاماً مع أهداف وأهمية وفرضية الدراسة، فقد تم صياغة متغيرات الدراسة على النحو الآتي:



حدود الدراسة: تتحدد نتائج هذه الدراسة بالحدود التالية:

- الحد الزمني: الفترة التي يستغرقها إعداد هذا البحث خلال عام 2017.

- الحد المكاني: يقتصر تطبيق هذه الدراسة على شركة فلسطين لصناعة اكياس البلاستيك في قطاع غزة

- الحد الموضوعي: أثر استخدام تيار القيمة كأداة للمحاسبة الرشيدة على تطوير النظام المحاسبي وتقييم الأداء المالي.

تقسيمات الدراسة: لتحقيق أهداف الدراسة تم تقسيم الدراسة إلى أربعة محاور: المحور الأول، حيث تعرض إلى الإطار العام والدراسات السابقة، والمحور الثاني تناول الإطار النظري، أما المحور الثالث تناول الإطار العملي، والمحور الرابع تم تخصيصه لعرض النتائج والتوصيات.

#### الدراسات السابقة:

1- دراسة: (محسن، 2016):<sup>(1)</sup> هدفت الدراسة بشكل أساسي لتحديد مدى استخدام أدوات المحاسبة الرشيدة في تحقيق ميزة تنافسية في ظل منهج إدارة الجودة الشاملة، وتوصلت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير لأدوات المحاسبة الرشيدة في تحقيق ميزة تنافسية في ظل منهج إدارة الجودة الشاملة في بنك فلسطين، وأن توفر مقومات تطبيق أدوات المحاسبة الرشيدة في بنك فلسطين يرجع بشكل رئيس إلى وجود أنظمة محاسبية تتميز بالمرونة، وهيكلي إداري ينظم العلاقات بين الدوائر والأقسام، تزامناً مع وجود قواعد بيانات محوسبة تقودها كفاءات علمية متخصصة في مجالات تطبيق أدوات المحاسبة الرشيدة .

2- دراسة: (المشهوروي، 2015):<sup>(2)</sup> هدفت الدراسة إلى التعرف على قياس العلاقة بين تطبيق أداة تكاليف تيار القيمة في ظل بيئة التصنيع المرشد وبين تحقيق استراتيجية الاستدامة، وتوصلت الدراسة إلى أن نظام تكاليف تيار القيمة يعمل على استبعاد الفاقد والضياع في العمليات المحاسبية، ويوفر وقت المحاسبين للقيام بأعمال التحليل والتخطيط والتوجيه وتحديد المشكلات وإيجاد الحلول، لأنه يعمل في بيئة التصنيع المرشد التي تتطلب استبعاد المخزون، وأن نظام تكاليف تيار القيمة يتعامل مع عدد محدد من تيارات القيمة على عكس نظام التكاليف التقليدي الذي يتعامل مع

عدد كبير من المنتجات، وبالتالي فإن حجم عمليات تخطيط وإعداد وقياس ورقابة التكاليف تكون في نظام تكاليف تيار قيمة أقل.

**3-دراسة: (الغرباوي، والموسوي، 2015):**(3) هدفت الدراسة إلى تحديد أثر وأهمية استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة (الرشيدة) في توفير المعلومات الملائمة لتقييم الأداء في ظل اعتماد نظام الإنتاج الرشيق (الرشيد)، ودراسة وتحليل مقاييس الأداء في ظل اعتماد المحاسبة الرشيقة من قبل الوحدات الاقتصادية، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن أدوات المحاسبة الرشيقة تدعم عملية تقييم أداء الوحدات الاقتصادية من خلال توفير مقاييس الأداء على مستوى الخلية وتدفق القيمة للوحدة الاقتصادية ككل.

**4-دراسة (Fullerton, R., et al, 2014):** (4) هدفت هذه الدراسة التعرف على التفكير الرشيد للعمليات الاستراتيجية الشاملة لشركات التصنيع الامريكية من خلال فهم ممارسات المحاسبة الإدارية الرشيدة لتحقيق الرقابة المالية، ودعم عملية صنع القرار الداخلي، وتوصلت الدراسة أن تطبيق المحاسبة الرشيدة يؤثر إيجابياً على استخدام أداة تيار قيمة، ومقاييس الأداء المرئية، كما نجد أيضاً أن ممارسات التصنيع الرشيد يرتبط ارتباطاً مباشراً بأداء العمليات، وكما يعتبر التفكير الرشيد هو استراتيجية عمل شاملة من أجل تقييم الأداء، الرقابة المالية.

**5-دراسة (Hibadullah,S. N., et al, 2014):**(5) هدفت هذه الدراسة إلى التركيز على قطاع صناعة السيارات في ماليزيا لتعزيز قدرتها الإنتاجية من خلال تطبيق المحاسبة الرشيدة للتخلص من الفاقد والضياع في العملية الإنتاجية لتحسين الأداء البيئي، وقد توصلت نتائج الدراسة أن التركيز على الاحتياجات الحقيقية للعملاء يعتبر من عوامل نجاح تنفيذ التصنيع الرشيد، و يساعد على تجنب الضياع والفاقد من الإنتاج، وتقليل وقت عملية الإنتاجية، والحد من المخزون، وتحسين الجودة، ورضا العملاء.

**6- دراسة (Enoch, O. K., 2013):** (6) هدفت الدراسة إلى التعرف على تطبيق المحاسبة الرشيدة كاستراتيجية لتحقيق فلسفة العمل الرشيد في شركات التصنيع في

نيجيريا، وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات في نيجيريا لا تلتزم بتطبيق المحاسبة الرشيدة، كما توصلت أيضاً أن للمحاسبة الرشيدة ارتباطاً إيجابياً مع فلسفة العمل الرشيد، حيث حققت كثير الفوائد منها جودة المنتج ورضا العملاء، والحصة السوقية وربحية المنتج في الدول المتقدمة في الآونة الأخيرة.

**7- دراسة: (Darabi, 2012):** (7) هدفت الدراسة بشكل رئيس إلى تحديد العوائق والصعوبات التي تحول دون تطبيق المحاسبة الرشيدة في شركات التصنيع، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن العوامل التقنية تعتبر أكبر عائق تواجه تطبيق المحاسبة الرشيدة في شركات التصنيع، في حين أن العوامل الاقتصادية حصلت على أدنى مستوى، كما تعتبر أيضاً العوامل الثقافية والتنظيمية عائقاً يحول دون تطبيق المحاسبة الرشيدة.

**8- دراسة: (الجندي، 2011):** (8) هدفت هذه الدراسة إلى إعادة هندسة نظم المحاسبة الإدارية لتتوافق مع مدخل محاسبة ترشيد الفاقد لتعتمد على أداة تيار القيمة، وذلك بهدف تحقيق توافق بين نظم المحاسبة الإدارية التقليدية والمدخل المقترح، وتوصلت نتائج الدراسة إلى عدم وجود هناك توافق بين النظم المحاسبة الإدارية التقليدية ومدخل محاسبة ترشيد الفاقد، مما ينعكس سلباً على قدرة تلك النظم على توفير معلومات ملائمة لأغراض اتخاذ القرارات، لهذا اتجه الأدب المحاسبي إلى ما يسمى بالمحاسبة الرشيدة بما تمتلك من مبادئ وآليات وأدوات تتناسب مع فكر الترشيد في مجال التصنيع الحديث.

**9- دراسة (Marudhamuthu, et al., 2011):** (9) هدفت الدراسة إلى البحث في مدى تطبيق أدوات التصنيع الرشيد في صناعة الملابس الهندية، بهدف تطوير واختبار استراتيجيات القضاء على الضياع والفاقد وتحسين الإنتاجية، والتعرف على مدى تطبيق خرائط تيار القيمة (VSM)، وتغيير الأدوات التقليدية المستخدمة (SMED)، وتوصلت الدراسة أنه يمكن تحسين عملية الإنتاج باستخدام خرائط تيار القيمة (VSM) بكفاءة عالية من خلال تحديد الفاقد وأسبابه، وتخفيض الوقت الكبير المستغرق في العملية الإنتاجية.

10- دراسة (Patxi, et al, 2010):<sup>(10)</sup> هدفت الدراسة إلى تطوير النظام المحاسبي من خلال التحول لتطبيق المحاسبة الرشيدة وتقييم التحسينات التشغيلية، وتحسين الإنتاج والجودة للشركات التي تعتمد على ممارسات التصنيع الرشيد، والبحث عن نظام محاسبي جديد ليلائم بيئة التصنيع الرشيد، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن الاعتماد على ممارسات التصنيع الرشيد يؤدي إلى تحسينات في الإنتاج والجودة وطلبات الزبائن؛ لذا نجد أن عدداً من الشركات تطبق المحاسبة الرشيدة من خلال تطبيق تقنيات التصنيع الرشيد.

### المحور الثاني: الإطار النظري للدراسة:

أولاً: مفهوم المحاسبة الرشيدة: تعرف المحاسبة الرشيدة بأنها: "نظام محاسبة ورقابة وقياس تعكس بصورة حقيقية مفاهيم التفكير الرشيد والممارسات الرشيدة."<sup>(11)</sup> كما عرفت بأنها: "أسلوب متخصص لإدارة الأعمال مستند إلى أدوات الإدارة الرشيدة والإنتاج الرشيد التي توفر أسس مناسبة لاستعمال المعلومات المحاسبية التي تدعم الإنتاج الرشيد والإدارة لدعم إدارة التكلفة وأنشطة القيمة، وتطوير النظم المحاسبية المطبقة في الوحدات الاقتصادية لتقييم عملية الأداء."<sup>(12)</sup> كما عرفت أيضاً بأنها: "مفهوم جديد مصمم ليعكس بشكل أفضل الأداء المالي في المنشآت التي تتخذ مفاهيم ومبادئ التفكير الرشيد كأحد استراتيجيات أعمالها، الذي يتطلب تغيير في نظم المحاسبة كالمقياس والرقابة بالشكل الذي يخدم ويعكس بصورة صحيحة نتائج تطبيق مبادئ التفكير الرشيد في أنشطة المنشأة كافة."<sup>(13)</sup>

### ثانياً: خصائص المحاسبة الرشيدة:

- 1- تقديم معلومات أدق لتسهيل عملية اتخاذ القرارات.
- 2- قياس أداء الإدارة في العوامل الداخلية والخارجية.
- 3- التشجيع والتحفيز من خلال التحدي ونقل المسؤولية داخل الوحدة الاقتصادية.
- 4- تحديد الوفورات المالية والتركيز على الاستراتيجية التي تتطلب إدراك الفوائد.<sup>(14)</sup>
- 5- التشجيع على عملية تحسين المحاسبة الرشيدة على المدى البعيد.
- 6- تشجيع الشركة للتركيز على قياس القيمة للعملاء .



7- تخفيض التكلفة، والوقت والحد من المنتجات عديمة الفائدة.

8- إنشاء لوحة عن نظام المعلومات. (15)

ثالثاً: أهداف المحاسبة الرشيدة:

تهدف المحاسبة الرشيدة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1- التركيز على سهولة تدفق الإنتاج خلال تيارات القيمة وهي أساس نظام التصنيع الرشيد.

2- تحقيق رضا العملاء من خلال تلبية احتياجاتهم وزيادة القيمة المقدمة لهم.

3- استبعاد الفاقد والضياح في العملية الإنتاجية.

4- الاهتمام بالعاملين كعنصر أساسي في عملية حل المشكلات والتحسين المستمر.

5- المرونة في الإنتاج وخفض زمن التوريد وزيادة سرعة تلبية طلبات العميل.

6- زيادة جودة الإنتاج.

7- الاستغلال الأمثل لموارد الشركة.

8- تحقيق أهداف الشركة المالية وزيادة الربحية والتدفق النقدي.

9- تدريب مديري تيار القيمة وآخرين في صنع القرارات المالية، وتقارير الأرباح والخسائر.

10- قياسات تيار القيمة لترتبط بين استراتيجية الوحدات الاقتصادية والتقارير الإدارية. (16)

11- تطبيق متقدم لأدوات المحاسبة الرشيدة في مستوى تيار القيمة .

12- تطبيق مبادئ المحاسبة الرشيدة من المهام المالية للحد من التعقيدات والضياح والفاقد.

13- إشراك مديري تيار القيمة في التخطيط المالي وعمليات الموازنة. (17)

رابعاً: متطلبات تطبيق المحاسبة الرشيدة:

يوجد متطلبات أساسية لتطبيق محاسبة الرشيدة هي:

1. إنشاء مؤشرات وظيفية وتقارير معلومات حول إدارة الترشيح.

2. ربط تلك المؤشرات وتيارات القيمة بالأهداف الاستراتيجية.
3. وضع نظام تسعير منتجات تيار القيمة وقوائم دخل تيارات القيمة.
4. تعليم تدفق القيمة للمدراء ولمسؤولي الإدارة المالية لاتخاذ القرارات بناء على أدوات الترشيح
5. تحليل وتصنيف التكاليف بما يدعم عمليات الترشيح.
6. حذف المعاملات الزائدة والتعقيدات الأخرى من العمليات المالية مثل تسجيل قيود اليومية لنتبع المواد والأجور والتكاليف الصناعية غير المباشرة والإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام في صناعة مرحل الإنتاج وأوامر الإنتاج.
7. التسعير بناء على أسلوب التكلفة المستهدفة.
8. وضع مخطط مالي وتشغيلي وبيعي.
9. تطبيق أساليب الترشيح في أقسام المالية والأقسام الأخرى.
10. تعليم كافة فرق العمل في جميع المستويات على المشاركة في تنمية منهج الترشيح.

11. تدريب وتطوير إدارة المنشأة على فلسفة الترشيح ومحاسبة الترشيح. (18)

#### خامساً: تيار القيمة كأداة المحاسبة الرشيدة:

هناك أدوات عديدة للمحاسبة الرشيدة، ولكن ركز الباحثان على هذه البحث على أداة تيار القيمة لأنه يخص دراسة الحالة المطبقة على مصنع لصناعة أكياس البلاستيك. ويعرف تيار القيمة بأنه " تدفق المواد والمعلومات الذي يتخذ المنتج منذ استلام امر البيع حتى يصبح منتجا نهائيا، ويعتبر اداة تشخيصية يهدف الى اظهار الروابط بين تدفق المواد والمعلومات الخاصة بالمنتج او العمليات كما يشكل الاساس لخطة التنفيذ ويستخدم للتمييز بين الانشطة التي تضيف قيمة والانشطة التي لا تضيف قيمة. (19)

كما يمثل تيار القيمة جميع الأنشطة التي يجب القيام بها للوصول إلى القيمة المرغوبة من العملاء، وتضم هذه الأنشطة: الحصول على طلبات العملاء، وأنشطة الإنتاج، والتخزين، والتسليم والتوريد". (20)

وتتميز معلومات تيار القيمة بالواقعية والدقة والحدثة، ويمكن الحصول عليها في الوقت المناسب، بالإضافة إلى أنه يوفر مقاييس أداء مالية وغير مالية بشكل مستمر ودوري باستخدام بطاقة تقييم الأداء، ويمكن تطبيقها لأي سلسلة قيمة والمقياس الرئيس المتعلق بتيار القيمة هو الوقت، ويعتبر تيار القيمة مهم جداً لأن الأنشطة المتعلقة بالأعمال المحاسبية الرشيدة تهدف إلى تخفيض الوقت في أي عملية يتم القيام بها. (21)

ويهدف تيار القيمة إلى:

- أ- قياس مدى تنفيذ النتائج المخططة لها.
- ب- تقويم العوامل الحاسمة الضرورية لإنجاز النتائج.
- ج- وضع الخطط والتحسينات المتعلقة بعوامل النجاح الحاسمة.
- د- رقابة فاعلة لمبادرات التحسين المستمر.
- هـ- تعديل مبادرات التحسين المستمر وفق ما هو ملائم. (22)

كما أن استخدام تكاليف تيار القيمة بدأ عندما بدأت شركات التصنيع الرشيد بالنضوج، إذ إنها تقلل من الضياع لأنها توفر المعلومات في الوقت المناسب لفريق واعضاء تيار القيمة، وهي بسيطة ويمكن لكل شخص أن يفهم من اين أتت المعلومات المالية، وماذا تعني، ولا تتطلب التتبع المعقد للمعلومات، لأن جميع البيانات المالية والابلاغ عنها بشكل موجز لكل تيار قيمة متوافرة، ليس لكل وظيفة إنتاج أو منتج خلافاً للتكاليف المعيارية وأن تقارير تيارات القيمة تقدم كل اسبوع باستخدام أحدث معلومات التكلفة. (23)

وتتميز معلومات تكاليف تيار القيمة بأنها فعلية ومحدثه ومفهومة ودقيقة وفي الوقت المناسب، بالإضافة إلى أنه يوفر مقاييس أداء مالية وغير مالية بشكل أسبوعي باستخدام بطاقة تقييم الأداء، وتستخدم هذه المقاييس في دفع عجلة عمليات التحسين المستمر. (24)

"ويعرف اسلوب تكلفة تيار القيمة بانه تدفق المواد والمعلومات الذي يتخذه المنتج منذ استلام أمر البيع حتى يصبح منتجا نهائيا، ويعتبر اداة تشخيصية يهدف الى اظهار

الروابط بين تدفق المواد والمعلومات الخاصة بالمنتج او العمليات كما يشكل الاساس لخطه التنفيذ ويستخدم للتمييز بين الانشطة التي تضيف قيمة والانشطة التي لا تضيف قيمة.

وتشمل تكاليف تيار القيمة كل تكاليف العمل والآلات والمواد وخدمات الاسناد والتسهيلات وغيرها خلال فترة معينة تخصص على اساس تيار القيمة وليس على اساس المنتجات عند احتساب تكلفة الوحدة، وبذلك تصبح معظم التكاليف مباشرة قياسا بالتكاليف غير المباشرة حيث يتم اعداد كشف الدخل لكل تيار قيمة بشكل أسبوعي أو شهري، وتتمثل الإيرادات في مبيعات المنتجات التي يتم تصنيعها ضمن تيار القيمة، حيث يتم إعداد كشف الدخل لكل تيار قيمة بشكل أسبوعي أو شهري، وفيما يلي بيان لكل بند من بنود تكاليف تيار القيمة:

1- **تكلفة المواد:** أن تكلفة المواد الأولية لتيار القيمة تحتسب بناءً على المواد الفعلية المستخدمة من قبل تيار القيمة، وذلك على أساس المشتريات الفعلية أو الإصدار الفعلي للمواد من المخازن الى تيار القيمة.

2- **تكلفة الموظفين:** يتم تخصيص الموظفين على تيار القيمة بناءً على عدد الافراد العاملين في تيار القيمة، ولا يتم التمييز بين الاعمال المباشرة وغير المباشرة. فكل فرد داخل تيار القيمة يعد عمله مباشرا، وعليه فان عدد الموظفين داخل الشركة يتم عادة تخصيص كل واحد منهم على تيار قيمة محدد.

3- **تكلفة الآلات:** تتضمن تكلفة الآلات على مصاريف استهلاك الآلات الموجودة ضمن تيار القيمة، بالإضافة الى مصاريف الصيانة وقطع الغيار واي مصاريف أخرى.

4- **التكاليف الخارجية:** وهي التكاليف الفعلية للأعمال المنجزة من قبل مقاول خارجي.

**تكلفة التسهيلات:** وهي تكلفة ايجار وصيانة واستهلاك مبنى المصنع والامن والحراسة.... الخ

ويتم تحميل تكلفة التسهيلات على تيارات القيمة على أساس المساحة، لأنه يحفز فريق عمل تيار القيمة على تقليل المساحة المستخدمة من قبل تيار القيمة.<sup>(25)</sup>

5- تكاليف أخرى: ويتضمن تكاليف مثل تجهيزات مكتبية وادوات ومعدات وتكاليف السفر والتكاليف المباشرة اليومية التي يتم تخصيصها على تيار القيمة.<sup>(26)</sup>

ويتم احتساب تكلفة المنتج من خلال قسمة إجمالي تكاليف تيار القيمة على عدد الوحدات المشحونة وليس المنتجة.

### المحور الثالث: الإطار العملي للدراسة:

**منهجية الدراسة:** لتحقيق اهداف الدراسة واختبار فرضية الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، والمنهج الاستقرائي لتوضيح الإطار النظري لأداة تيار القيمة وعلاقتها بتطوير النظام المحاسبي وقياس الأداء المالي، وتحديد متغيرات الدراسة بالاستعانة بالمراجع والدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع، والمنهج التطبيقي من خلال دراسة حالة تطبيقية على احدى شركات صناعة اكياس البلاستيك بقطاع غزة بفلسطين مع المشاركة الفعالة في مناقشة المسؤولين في تلك الشركة.

**مجتمع وعينة الدراسة:** باعتبار أن الدراسة هي دراسة حالة تطبيقية فقد تم اختيار احدى شركات صناعة اكياس البلاستيك العاملة في قطاع غزة بفلسطين التي تعمل في مجال الصناعة والتجارة، ويمكن تطبيق ادوات المحاسبة الرشيدة عليها.

**دراسة الحالة التطبيقية:** قام الباحثان بإجراء دراسة حالة تطبيقية على شركة فلسطين لصناعة اكياس البلاستيك في قطاع غزة للتعرف على دور أداة تكلفة تيار القيمة في تطوير النظام المحاسبي وقياس الأداء المالي في الشركة وذلك باستخدام الادوات التالية:

- 1- الملاحظة والمقابلات الشخصية.
- 2- أداة تكلفة تيار القيمة.
- 3- المقارنة بين قائمة الدخل التقليدية وقائمة الدخل وفقا لنظام تكاليف تيار القيمة.

## أولاً: الملاحظة والمقابلات الشخصية:

- التعريف بالشركة وطبيعة عملها: تقع الشركة موضع الدراسة في محافظة غزة بفلسطين، وقد تأسست الشركة سنة 1995 بمقتضى قانون الشركات لسنة 1929 وتعديلاته، ويتألف رأسمال الشركة من (\$ 400000) أربعمئة ألف دولار أمريكي مقسوما على (400000 سهم) أربعمئة ألف سهم، ومن غايات الشركة:

- 1- العمل في مجال الصناعة والانتاج بما يحقق مصلحة الشركة ومنفعتها.
- 2- العمل في مجال التجارة العامة من بيع وشراء واستيراد وتصدير البضائع بوجه عام.

وقد قام الباحثان بعدة زيارات ميدانية الى مقر الشركة كما قاما بإجراء مقابلات شخصية مع بعض المسؤولين وهم: المسؤول التنفيذي ومسؤول الانتاج والمسؤول المالي بغرض التعرف على طبيعة عمل الشركة على المستوى المحاسبي والإنتاجي ومدى توافق العمل مع نظام المحاسبة الرشيدة.

ومن خلال المشاهدات اليومية لسير العملية الانتاجية وبالتعاون مع المسؤولين في الاقسام تم اختيار أحد منتجات الشركة وهو أكياس البلاستيك الذي يعتبر منتجا رئيسيا فيها ويلبى احتياجات شريحة كبيرة من المجتمع حيث يساهم بطريقة غير مباشرة في استكمال الحلقة الإنتاجية لكثير من المشاريع التي تحتاج إلى عمليات التعبئة والتغليف بمواصفات خاصة من حيث الشكل والأبعاد مثل الصناعات الغذائية والحفظ وكذلك عمليات جمع القمامة والكثير من المتطلبات التجارية. ومن المزايا الأخرى توافر المواد الخام اللازمة لإنتاج الاكياس وتوافر العمالة اللازمة، ومن منتجات الشركة:

أكياس بلاستيكية للأغراض الزراعية" كبيرة".

الأكياس الخاصة بالاستخدامات التجارية "متوسطة".

الأكياس الخاصة بجمع القمامة" صغيرة"

وتم متابعة الانتاج وتبين أن عملية الانتاج أكياس البلاستيك تمر بعدة مراحل كالتالي:

1-عمليات البثق -ماكينة الفيلم: يتم دفع الخامة من خلال ترس حلزوني داخل الماكينة وتسلط عليها الحرارة عن طريق سخانات إلى أن تتحول إلى مادة لينة ثم تدمج وتدفع للخروج من فتحة إلى قالب الاسطمة ويدفع تيار هواء مضغوط عن طريق ضاغط هواء في منتصف مجرى العجينة وتمر من خلال الباتقة في صورة بالون من البلاستيك علما بأنه كلما زادت كمية الهواء المضغوط كلما قل سمك البالون وزاد الحجم

2-عمليات التحزيز: تسحب البالونه وتمرر علي درافيل وتلف علي بكرة سحب يتم نقل البكرة إلي ماكينة القص حسب المقاسات المطلوبة والمقص مزود بسخانات للحام الكيس وتكون أفقية وبذلك يفصل الكيس عن بكرة الخامة يمرر المنتج إلي المكبس لتفريغ مكان اليد ليتم تجميع الأكياس بشكل منتظم للوزن والتعبئة حسب الطلب. ويتكون مصنع البلاستيك من المعدات التالية:

### جدول رقم (1)

#### المعدات المستخدمة في الشركة ووظيفة كل منها

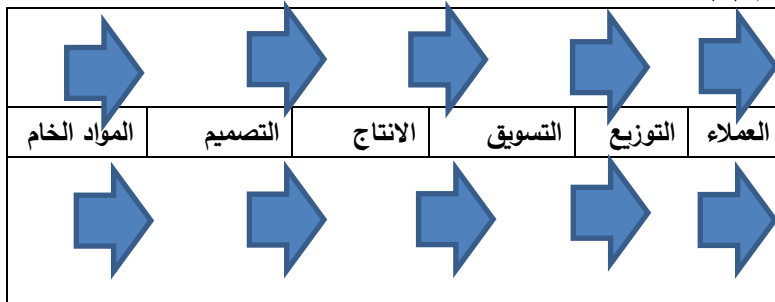
م	الآلات	الوظيفة
1	ماكينة فيلم(سحب)	تحويل بودرة البولي ايثيلين الى فيلم من البلاستيك المزدوج (سحب) قابل للتقطيع وهي التي تصنع البكر الخاص بالأكياس
2	مقص كهربائي عدد 2	تقطيع ولحام الاكياس وهو الذي يقوم بتقطيع البكر الذي يصنع في مكنة الفيلم
3	مكبس كهربائي	عمل يد الشنط والاكياس وهو الذي يقوم بعمل يد الشنطة البلاستيك
4	ماكينة لحام	لحام الاكياس
5	ميزان	وزن الاكياس عند التعبئة
6	مطبعة البلاستيك	وهي التي تقوم بطباعة الأكياس البلاستيك

المصدر: من إعداد الباحثان استنادا الى حسابات الشركة لسنة 2016

ثانيا: تطبيق أداة تكلفة تيار القيمة وبيان نتيجة الاعمال:

- تيار القيمة: لرسم خارطة تيار القيمة تم جمع البيانات حول المجالات التالية:

شكل رقم (1) خارطة تيار القيمة



وفيما يلي بيانات التكاليف والاسعار كالتالي:

تم تقسيم الشركة عينة الدراسة الى ثلاثة تيارات للقيمة (تيار قيمة اكياس البلاستيك الكبيرة، والمتوسطة والصغيرة) وتم تبويب كل تيار قيمة الى اربعة حسابات رئيسية كالتالي:

1-تيار تكاليف الأكياس الكبيرة:

(جدول رقم 2) التكاليف التراكمية لتيار القيمة للأكياس الكبيرة لعام 2016

بالدولار

البيان	تكلفة المواد	تكلفة الموظفين	تكلفة الآلات	تكاليف اخرى	اجمالي التكاليف
السحب	16750	2708	1818	-	21276
تقطيع الأكياس	4406	680	1172	-	6258
لحام الاكياس	20412	2193	850	-	23455



3936	-	-	685	3251	تعبئة وتغليف
605722	339	100	1581	403722	المشتريات
14802	1050	1520	12232	-	المبيعات
6866	560	150	6156	-	التسويق
1291	135	-	1156	-	المخازن
1049	219	-	830	-	السيطرة النوعية
304990	2303	5610	28221	268856	اجمالي التكاليف

المصدر: من اعداد الباحثان استنادا الى حسابات الشركة لسنة 2016

تبين من الجدول السابق أن إجمالي تكاليف تيار قيمة اكياس البلاستيك الكبيرة (304990) دولار، وتكلفة المواد (268856) دولار، وتكلفة الموظفين (28221) دولار، وتكلفة الآلات (5610) دولار، وتكاليف أخرى بلغ 2303 دولار.

2- تيار تكاليف الاكياس المتوسطة:

(جدول رقم 3) التكاليف التراكمية لتيار القيمة للأكياس المتوسطة لعام 2016

بالدولار

إجمالي التكاليف	تكاليف أخرى	تكلفة الآلات	تكلفة الموظفين	تكلفة المواد	البيان
7092	-	606	903	5583	السحب
2084	-	391	226	1467	تقطيع الأكياس
7818	-	283	731	6804	لحام الاكياس
1312	-	-	228	1084	تعبئة وتغليف
75352	113	33	527	74679	المشتريات
4934	350	507	4077	-	المبيعات
2290	187	50	2053	-	التسويق
430	45	-	385	-	المخازن
350	73	-	277	-	السيطرة النوعية

101662	768	1870	9407	89617	اجمالي التكاليف
--------	-----	------	------	-------	-----------------

المصدر: من اعداد الباحثان استنادا الى حسابات الشركة لسنة 2016

تبين من الجدول السابق أن إجمالي تكاليف تيار قيمة اكياس البلاستيك المتوسطة (101662) دولار، وتكلفة المواد (89617) دولار، وتكلفة الموظفين (9407) دولار، وتكلفة الآلات (1870) دولار، وتكاليف اخرى بلغ 768 دولار.

- تيار تكاليف الاكياس الصغيرة: 3

(جدول رقم 4) التكاليف التراكمية لتيار القيمة للأكياس الصغيرة لعام 2016 بالدولار

البيان	تكلفة المواد	تكلفة الموظفين	تكلفة الآلات	تكاليف اخرى	اجمالي التكاليف
السحب	2791	452	303	-	3546
تقطيع الأكياس	734	113	195	-	1042
لحام الاكياس	3400	365	142	-	3907
تعبئة وتغليف	542	114	-	-	656
المشتريات	37340	264	16	56	37676
المبيعات	-	2038	254	175	2467
التسويق	-	1026	25	94	1145
المخازن	-	193	-	23	216
السيطرة النوعية	-	138	-	37	175
اجمالي التكاليف	44807	4703	935	385	50830

المصدر: من اعداد الباحثان استنادا الى حسابات الشركة لسنة 2016

تبين من الجدول السابق أن إجمالي تكاليف تيار قيمة اكياس البلاستيك الصغيرة (50830) دولار، وتكلفة المواد (44807) دولار، وتكلفة الموظفين (4703) دولار، وتكلفة الآلات (935) دولار، وتكاليف أخرى بلغت 385 دولار .

إعداد قائمة دخل تيار القيمة: في نظام تكاليف تيار القيمة يتم تحميل كل تيار قيمة بالتكاليف الفعلية التي تتعلق به، ويتم حصر التكاليف الفعلية لكل نوع من انواع تيارات القيمة وفقا لتصنيفات تيار القيمة بدلا من التصنيف التقليدي للتكاليف.

وقد تمكن الباحثان من تحويل بيانات التكاليف وفقا لنظام التكاليف التقليدي الى نظام تكاليف تيار القيمة وذلك بمساعدة محاسب الشركة، ويشير الباحثان الى ان التكاليف توزع على تيارات القيمة بناءً على اسلوب الحصر الفعلي للتكاليف لكل تيار قيمة، حيث ان اتباع نظام تكاليف تيار القيمة يتطلب استبعاد التكاليف المشتركة من تيارات القيمة من خلال توفير موارد مخصصة لكل تيار قيمة. ويبين جدول رقم 6 قائمة دخل تيارات القيمة للشركة.

#### (جدول رقم 5) قائمة الدخل وفق تيار القيمة لسنة 2016 م

الاجمالي	تيار قيمة اكياس صغيرة	تيار قيمة اكياس متوسطة	تيار قيمة اكياس كبيرة	
572365	55000	132028	385337	الإيرادات
386424	44807	89617	252000	تكلفة المواد
42331	4703	9407	28221	تكلفة الموظفين
8415	935	1870	5610	تكلفة الآلات
16856	-	--	16856	تكاليف خارجية
3456	385	768	2303	تكاليف أخرى
457482	50830	101662	304990	إجمالي التكاليف
114883	4170	30366	80347	ربح تيار القيمة

معدل العائد على إجمالي المبيعات	14 %	5 %	1 %	20 %
---------------------------------	------	-----	-----	------

- مخزون اول المدة 0000-

- مخزون اخر المدة 000 +

- تغير في المخزون 0000

- صافى الربح 114883

ملاحظات على الجدول:

1- يظهر الجدول انواع التكاليف وفقا لنظام تكاليف تيار القيمة واحتسابها بمعلومية التكاليف التقليدية

2- تمثل تكلفة مواد تيار القيمة المواد المشتراة أو المصروفة لكل تيار قيمة.

3- تتضمن تكلفة الآلات تيار القيمة لكافة التكاليف المتعلقة بالآلات بما فيها سيارات الشركة باعتبارها عنصرا اساسيا في العمل، كذلك تتضمن تكاليف المصروفات التي تم إنفاقها على مبنى ومرافق الشركة حيث تم توزيعها على التيارات وفقا للمساحة التي يشغلها كل تيار قيمة.

4- التكاليف المساندة وتسمى ايضا تكاليف الخارجية وهي التكاليف التي تخدم المصنع ككل ويصعب تحميلها بشكل مباشر على تيارات القيمة، تظهر بشكل منفصل في القائمة، وغالبا ما تتضمن هذه التكاليف تكاليف التسهيلات والادارة والحسابات وموظفي الدعم وغيرها، ولا يلزم تحميل هذه التكاليف على تيارات القيمة، حيث يتم التقرير عنها والرقابة عليها بشكل منفصل.

5- بلغت قيمة التغير في المخزون 0000 دولار نتيجة شح المواد المدخلة والحصار المفروض على قطاع غزة والطلب المستمر على منتجات الشركة.

ثانيا- مقارنة كشف الدخل المعد وفق أداة تيار القيمة التكلفة المعيارية.

لغرض اجراء مقارنة وتحليل بين نتائج أداة تكلفة تيار القيمة التكلفة المعيارية ينبغي عرض نتيجة اعمال عينة الدراسة حسب اسلوب التكلفة التقليدية (المعياري) لسنة 2016 كما يلي:

(جدول رقم 6) قائمة الدخل التقليدية (المعيارية) لسنة 2016م. بالدولار

بيان	ارصدة جزئية	ارصدة كلية
الايادات	572365	
تكلفة الانتاج المباع	(403280)	
مجمل الربح		169085
مصاريف ادارية وتسويقية	(51752)	
مصاريف بحث وتطوير	(2450)	
إجمالي المصاريف	54202	(54202)
صافي الربح		114883
نسبة الربح الى المبيعات		20 %

المصدر: من اعداد الباحثان استنادا الى حسابات الشركة لسنة 2016

1- أن الأرقام الواردة في كشف الدخل المعد وفق تيارات القيمة تعبر عن التكاليف الفعلية المصروفة فعلا، من دون ان يتم التمييز بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة وذلك لعدم تحميل التكاليف على مستوى المنتج وإنما على مستوى تيار القيمة، ويبين بشكل واضح اوجه الصرف مما يزيد من قدرة الافراد في كافة المستويات على فهم المعلومات المالية الواردة في كشف الدخل. في حين كشف الدخل المعد وفق النظام التقليدي (المعياري) فإنه لا يعبر عن التكاليف الفعلية، بل يعبر عن معايير محددة مسبقا عند اعداد الموازنة، الامر الذي يتطلب من الافراد فهما جيدا لنظام التكلفة المعيارية من اجل بيان المقصود منها.

2- يبين كشف الدخل المعد وفق تيارات القيمة بشكل واضح وبسيط المكان الذي يتم فيه خلق الارباح ويعرض التكاليف الفعلية الحقيقية الامر الذي يجعل عملية توصيل المعلومات وإدراكها وفهما من قبل مدراء الشركة سريعة ويغنى الحاجة لطلب

المحاسب من اجل التوضيح، بينما كشف الدخل المعد وفق التكلفة المعيارية لا يزودنا بمقدار مساهمة كل منتج او كل تيار قيمة في ارباح الشركة، ولا يبين التكاليف الفعلية الحقيقية لعناصر تكلفة البضاعة المباعة.

**3-** يعرض كشف الدخل المعد وفق تيار القيمة بنود المصاريف الخاصة بالأنشطة الاخرى التي ليس لها علاقة بالنشاط الرئيسي للشركة، في حين كشف الدخل التقليدي لا يتم عرض مقدار مساهمة المنتجات في الجمالي الايرادات كما ان المصاريف يتم الاقصاص عنها بشكل إجمالي ضمن قائمة الدخل.

**4-** عند مقارنة وتحليل تكلفة البضاعة المباعة في كشف الدخل التقليدي مع إجمالي تكاليف تيارات القيمة نستنتج ان الفرق يساوى بالضبط مقدار الفرق بين مخزون اول المدة واخر المدة =  $457482 - 457482 = 0000$

وعلية فان صافى الدخل في كلا الاسلوبين متشابهين ويكمن الفرق الجوهرى في استبعاد اثر المخزون في تيارات القيمة نظرا لثبات مستوى المخزون الذى يتصف بانه منخفض.

**5-** ان مجمل الربح في كشف الدخل التقليدي لا يعطى صورة واضحة عن اتجاه الشركة ولا يمكن الاعتماد عليه في معظم القرارات الادارية لان مجمل الربح يساوى 169085 في حين ان رقم صافى الربح يساوى (114883) وبالتالي فان المصاريف الاخرى تمثل 32 % من مجمل الربح وهذا يقلل من اهمية معلومة هامش الربح.

**6-** يعتمد النظام التقليدي على فكرة تجميع التكاليف على مستوى المنتج وليس على مستوى تيار القيمة الامر الذى يتطلب نظاما معقدا لتتبع المنتجات ويتطلب معرفة علمية لأى شخص يريد ان يدرك او يفهم محتويات الكشف، بينما تجمع التكاليف وفق كشف الدخل وفق على مستوى تيارات القيمة وليس على مستوى المنتجات، مما يعطى صورة كاملة لمتخذ القرار فيما يخص تأثير قراره في تيار القيمة بحيث تمثل الايرادات المبالغ الفعلية الناتجة عن الكميات المباعة والمشحونة للعميل

والتكاليف تمثل التكاليف الفعلية المصروفة والخاصة بتيار القيمة خلال الفترة المحدودة.

#### المحور الرابع: النتائج والتوصيات:

##### أولاً- النتائج:

1- يمكن تطبيق أداة تكلفة تيارات القيمة بالشركة عينة الدراسة نظرا لإمكانية تقسيم الشركة الى تيارات قيمة محددة بحسب المنتجات التي تنتجها والتي تشمل كافة الخطوات والعمليات اللازمة لتوصيل المنتج النهائي ليد المستهلك.

2- من خلال المقارنة بين أداة تكلفة تيارات القيمة ونظام التكاليف التقليدي في الشركة عينة الدراسة تبين ان أداة تكلفة تيار القيمة اكثر ملائمة لاتخاذ القرارات ومعد بطريقة سهلة بعيدة عن التعقيد ودقيقة ومفهومة لدى كافة المستويات الادارية، وبناءً على ذلك يمكن ان يحل أداة تكلفة تيار القيمة محل النظام التقليدي.

3- يتطلب تطبيق مبادئ التكثير الرشيق تقسيم المنشآت الصناعية على اساس تيارات القيمة وليس على الاساس الوظيفي، وتيارات القيمة تشمل جميع ما تقوم به المنشأة الصناعية من اجل خلق قيمة لعملائها، وبالتالي الهيكل التنظيمي التقليدي يحتاج الى تغيير كبير وعندها نحتاج الى مقاييس جديدة لقياس الاداء المالي والى نظام محاسبي جديد لقياس تكاليف وايرادات تيارات القيمة.

4- نظام تكاليف تيار القيمة بسيط الاجراءات ويخفف حجم المعاملات وبالتالي يصبح حجم المجهود المطلوب من المحاسبين من تسجيل وحصر للعمليات واعداد القوائم المالية والرقابة على التكاليف اقل، كما ان نظام تكاليف تيار القيمة يعمل في ظل بيئة التصنيع الرشيد التي تتطلب استبعاد المخزون، مما يخفف من حجم الإجراءات المتعلقة بمخزون المواد الخام ومخزون الانتاج التام مما يوفر وقتا اكبر للمحاسبين للقيام بأعمال اخرى هامة كالتحليل والتخطيط والتوجيه وتحديد المشكلات.

5- توفر المحاسبة الرشيدة المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بشكل صحيح وسليم وقابل للتنفيذ.

- 6- ان استخدام ادوات المحاسبة الرشيدة وخاصة تيار القيمة له دور في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية وتقليل الهدر والضياع في الوقت والموارد.
- 7- ان تخفيض عدد العمال اللذين يمكن الاستغناء عنهم لتقليل الرواتب المدفوعة يمكن الاستفادة منهم في اعمال ذات قيمة اكبر لإنتاجية الشركة.
- 8- لا يمكن تطبيق ادوات المحاسبة الرشيدة على حساب الجودة التي يجب ان تكون في المقام الاول كون الزبون يهتم بجودة المنتج.

### ثانيا: التوصيات:

من خلال ما توصلت اليه الدراسة من نتائج يوصى الباحثان القائمين على ادارة الشركة عينة البحث بالتوصيات الاتية:

- 1- يوصى الباحثان اصحاب الشركات الصناعية في فلسطين الى تطبيق أداة تكلفة تيار القيمة بدلا من استخدام نظام التكلفة المعيارية نظرا لسهولته وبساطته الى جانب توفيره معلومات فعلية عن تكاليف كل تيار للقيمة.
  - 2- ضرورة العمل على استخدام ادوات المحاسبة الرشيدة وخاصة تيار القيمة لكونها توفر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات واعداد التقارير بوضوح وسهولة في الوقت المناسب.
  - 3- العمل على استخدام ادوات المحاسبة الرشيدة وخاصة تيار القيمة لأنها تعطي الصورة الواضحة عن الاداء المالي للشركة وتساعد في عملية التقييم وتحقيق أهدافها الاستراتيجية.
  - 4- ضرورة تطبيق أداة تكلفة تيار القيمة في الشركات الصناعية لما له دور مباشر في تخفيض التكاليف وتحديد اماكن الهدر والقضاء عليه.
  - 5- ضرورة تثقيف العاملين والمشرفين على عملية الانتاج بطرق ادوات المحاسبة الرشيدة.
- الهوامش والمراجع المعتمدة:



- (1) محسن، أسراء عب السلام، (2016)، مدى استخدام أدوات المحاسبة الرشيدة في تحقيق ميزة تنافسية في ظل إدارة الجودة الشاملة - دراسة حالة بنك فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 1-150.
- (2) المشهراوي، زاهر حسني قاسم، (2015)، مرجع سابق، استخدام نموذج قياس تكاليف تيار القيمة لأغراض تدعيم استراتيجية الاستدامة في ظل بيئة التصنيع المرشّد- دراسة تطبيقية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، 1-200.
- (3) الموسوي، عباس نوار كحيط، و الغرياي، سجاد مهدي عباس، (2015)، استعمال أدوات المحاسبة الرشيفة في دعم نظم الإنتاج الرشيق وتقييم أداء الوحدات الاقتصادية، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة واسط، العدد (17)، العراق، 1- 25.
- (4) Fullerton, Rosemary R., Kennedyb, Frances A., Widener, Sally K. (2014), Lean manufacturing and firm performance: The incremental contribution of lean management accounting practices, Journal of Operations Management, , No.1, 1-20
- (5) Hibadullah, S. N., Nurul F. H., Farah I. M. Z. (2014), Critical success factors of lean manufacturing practices for the Malaysian automotive manufacturers, Int. J. Quality and Innovation, Vol. 2, No. 3/4, 1-18.
- (6) Enoch, Okpala K. (2013), Lean Accounting and Lean Business Philosophy in Nigeria: An Exploratory Research, International Journal of Economics, Finance and Management, Vol. 2, No. 7, 1-22.
- (7) Darabi, Roya (2012). Barriers to Implementation of Lea, Accounting in Manufacturing Companies, International Journal of Business and Commerce, Vol. 1, No. 9, 1-14.

(8) الجندي، نهال أحمد. (2011). إعادة هندسة نظم المحاسبة الإدارية لتتوافق مع مدخل محاسبة ترشيد الفاقد، مجلة البحوث الإدارية، مركز الاستشارات والبحوث الإدارية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، المجلد (29)، العدد(1)، القاهرة، ص 3-70.

(9) Marudhamuthu, R, Marimuthu, k. and Damodaran, M. P.(2011), The Development and Implementation of Lean Manufacturing Techniques in Indian garment Industry, Jordan Journal of Mechanical and Industrial Engineering, Vol. 5, No. 6, 1-27.

(10) Patxi Ruiz, de Arbulo-López and Jordi Fortuny-Santos ,(2010), An accounting system to: Support Process Improvements: Transition To Lean Accounting, Journal of Industrial Engineering and Management, Vol. 3, No. 3, 1-22.

(11) Hansen, Don R., Mowen, Maryanne M. and Guan, Liming. (2009). Cost Management, Accounting &Control. 6th edition. South-Western Cengage Learning. USA, 565.

(12) Gamal Aboelmaged, M. (2011). Reconstructing Six Sigma barriers in manufacturing and service organizations: The effects of organizational parameters. International Journal of Quality & Reliability Management, Vol. 28, No. 5, 8.

(13) عيسى، سيروان كريم، ومحسن، محمد عبد العزيز، (2015)، المحاسبة الرشيقة تطبيق نموذج مقترح لتيار القيمة في شركة فاممي لإنتاج المواد الغذائية محسن، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (5)، العدد (1). العراق، 121 .

(14) Kocamis, Tugce U.(2015), Lean Accounting Method for Reduction in Production Costs in Companies, International Journal of Business and Social Science, Vol. 6, No. 1, 8.

(15) Maskell, Brian H. and Baggaley, Bruce L.(2006). Lean Accounting: What's It All About? . Target Magazine. Vol. 22, No. 1, 35-42.

(16) المشهراوي، زاهر حسني قاسم، (2015)، مرجع سابق، 45.

- (17) Kroll, k.(2004). The Lowdown On Lean Accounting: A New Way of Looking at the number", Journal of Accountancy , Vol.198, No.1, 69.
- (18) Ahakchi, Roy; Ahakchi, Rana; Yangjh, Sattari Batol and Alilou, Mansour,(2012) , Lean Accounting, Adaptation Tool Lean Thinking and Lean Production, World Applied Sciences Journal. Vol. 17, No. 8, 1040-1045.
- (19) The Hong Kong Research Institute of Textiles Apparel "HKRITA" Value Stream Mapping Development of a Problem Solving. Model for the Hong Kong Textiles and Clothing Industries Project, Clothing Industry Training Authority 2009 .Available at : <http://www.cita.org.hk>
- (20) Woehrle ,S.L., and A bou-shady ,L. (2010), Using Dynamic Value Stream Mapping & Lean Accounting Box Scores to Support Lean Implementation, American Journal of Business Education, Vol. 3, No. 8, 835.
- (21) Gardon, Gus.(2010). Value Stream Costing As A Management Strategy For Operational Improvement .Cost Management, ABI/ Inform Global , 1-24.
- (22) الموسوي، عباس نوار كحيط، و الغريايوي، سجاد مهدي عباس، (2015)، مرجع سابق، 18.
- (23) محمد، رائد مجيد عبد، والمعيني، سعد سلمان عواد، (2013)، استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف- بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الكهربائية، مجلة دراسات محاسبية و مالية، المجلد (8)، العدد (25)، بغداد، العراق، 305-306.
- (24) المشهراوي، زاهر حسني قاسم، (2015)، مرجع سابق، 63.
- (25) Maskell, Brian H. and Baggaley, Bruce L. (2006). Lean Accounting: What's It All About? . Target Magazine. Vol. 22, No. 1, 37.
- (26) Gardon , Gus. (2010), OP, 14 .