

## مدى إمكانية تطبيق تكاليف تيار القيمة في الشركات الصناعية العراقية<sup>1</sup>

الاستاذ المساعد الدكتور جابر حسين علي      الاستاذ المساعد الدكتور صفاء محمد هادي

الباحثة فيد عماد المشكور  
قسم المحاسبة/الكلية التقنية الادارية/البصرة

### المستخلص :

المنافسة الشديدة في السوق دفعت الشركات للبحث عن الطرائق والأساليب التي تساعد على المنافسة والاستمرار والحفاظ على حصتها السوقية، ويعد أسلوب تكاليف تدفق القيمة إحدى الأساليب التي تساعد على التخصيص الأدق للتكاليف من خلال تخصيصها على تدفقات القيمة بدلاً من تخصيصها على المنتجات أو الخدمات أو الأقسام مباشرة بما يساعد على تحديد الأنشطة المضيضة للقيمة لغرض تعزيزها واستبعاد الأنشطة غير المضيضة للقيمة وتقليل الهدر وبالتالي زيادة قدرة الشركة على اتخاذ مختلف القرارات ومنها قرار التسعير وبالتالي زيادة القيمة المقدمة للزبون وما ينتج عنها من زيادة في القدرة التنافسية للشركة والحفاظ على حصتها السوقية واستمرارها.

<sup>1</sup> بحث مستل من رسالة الماجستير الموسومة (تكاملاً محاسبة استهلاك الموارد وتكاليف تيار القيمة في تحسين المزايا التنافسية)

## **The extent to which Value Stream Costs can be applied in Iraqi industrial companies**

**Assistant .Prof. Dr. Jaber H. Ali**

**Accounting technical Dep. Management technical college- Basra, STU**

**Assistant .Prof .Dr. Safaa M. Hady**

**Business Management Dep. Management technical college-Basra, STU**

**Researcher .Fied emad Almashkooor**

**Accounting technical Dep Management technical college-Basra,STU**

### **Abstract :**

The intense competition in the business world has pushed companies to search for ways and methods that help them compete, continue and preserve their market share. the value flow cost method is one of the methods that helps in the more accurate allocation of costs than allocating them to value flows instead of allocating them directly to products, services, or sections. It helps to identify the value-hosting activities for the purpose of enhancing them and excluding non-value-adding activities and reducing waste, thus increasing the company's ability to take various decisions, including the pricing decision, thus increasing the value provided to the customer and the resulting increase in the competitiveness of the company and the preservation and continuation of its market share.

## المقدمة :

### منهجية البحث:

### أولاً: مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في ضعف أنظمة التكاليف التقليدية في التعيين الدقيق للتكاليف وبالتالي عدم توفير معلومات كلفوية ملائمة تساعد الإدارة في اتخاذ مختلف القرارات، إذ أن تحميل المنتجات بالتكاليف كافة وعدم الفصل بين الأنشطة المضيفة وغير المضيفة للقيمة أدى إلى زيادة الهدر والتكاليف التي تتحملها الشركات ، إذ يمكن أن تتلخص مشكلة البحث بالتساؤلات التالية:

- 1- هل يساعد أسلوب تكاليف تيار القيمة في تقليل الهدر والحفاظ على موارد الشركات؟
- 2- هل يمكن للشركات الصناعية العراقية تطبيق أسلوب تكاليف تيار القيمة ؟

### ثانياً: أهمية البحث:

تظهر أهمية البحث من أهمية الحفاظ على الموارد وإستغلالها بالشكل الذي يضمن تلبية احتياجات الأفراد الحاليين وضمن حق الأجيال القادمة، واستدامة الموارد بالشكل الذي يضمن بقاءها مستقبلاً، والتخطيط السليم لاستخدام الموارد بالشكل الأمثل، ويمكن أن يتم ذلك من خلال استخدام أسلوب تكاليف تيار القيمة إذ إنه يساعد على توزيع التكاليف على تدفق القيمة بدلاً من تخصيصها على كل منتج أو قسم وذلك سيؤدي إلى تقليل التكاليف وتخفيض الهدر إلى الحد الأدنى وتوفير معلومات أكثر ملاءمة ودقة للإدارة إضافة إلى مختلف القرارات المتعلقة بالإحتساب الدقيق للتكاليف ومنها قرار تسعير المنتجات.

### ثالثاً: أهداف البحث:

يهدف البحث إلى ما يلي:

- 1- بيان أهمية المحافظة على الموارد وإستغلالها بشكل أمثل لإستدامتها للفترات المستقبلية.
- 2- بيان أهمية أسلوب تكاليف تيار القيمة في تقليل الهدر وتوفير معلومات أكثر دقة وملاءمة للتخطيط السليم واتخاذ القرارات.
- 3- معرفة مدى إمكانية تطبيق أسلوب تكاليف تيار القيمة في الشركات الصناعية العراقية

### رابعاً: فرضيات البحث:

يستند البحث إلى الفرضيات التالية:

- 1- لا يمكن تطبيق أسلوب تيار القيمة في الشركات الصناعية العاملة بمحافظة البصرة .
- 2- لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق أسلوب تيار القيمة في الشركات الصناعية وبين الاستغلال الأمثل لموارد الشركة.

## أولاً- مفهوم تدفقات القيمة:

تدفق القيمة هي كل الأنشطة الاقتصادية المطلوبة لتحقيق العملية الإنتاجية، إبتداء من مرحلة تصميم المنتج، طلب الزبون، الإنتاج ، تسليم المنتج للزبون، إذ أن القيمة يتم تحديدها من خلال الزبون وتمثل بمجموعة من خصائص المنتج التي تجعل الزبون على إستعداد بدفع مقابل الحصول عليها(الغريباوي والموسوي:8،2015). يقصد بالقيمة هي الشيء الذي يرغب الزبون في الدفع مقابله أو لتحسين المنتج من خلال العمليات ( Tapping & Shukar,2003). وهنا يوضح(Thummala,2004:5-6) أن تدفق القيمة هي كل الأعمال المضيئة وغير المضيئة للقيمة والتي تكون مطلوبة لتقديم منتج أو مجموعة من المنتجات عن طريق التدفق الرئيسي لكل منتج من المواد الخام إلى الزبون، إذ أن قوة تدفق القيمة تكمن في تحديد الهدر في جميع مراحل التدفق والتخلص منها لتقليل وقت الأنتظار وتحسين نسبة القيمة المضافة.

وبغض النظر عن الأنشطة المضيئة وغير المضيئة للقيمة فأن هناك أنشطة ليس لها قيمة لكنها تكون ضرورية مثل وقت إعداد الآلات (Oppenheim,2011). إذ من الضروري التقليل من الأنشطة غير المضيئة للقيمة ولكنها ضرورية وكذلك التخلص من الأنشطة غير المضيئة للقيمة.

مما سبق يتبين أنه يمكن تصنيف جميع الأنشطة كالاتي:

1- الأنشطة التي تضيف قيمة من وجهة نظر الزبون.  
2- الأنشطة التي لا تضيف قيمة من وجهة نظر الزبون ولكنها ضرورية ولا يمكن تجنبها، بمعنى إنها أنشطة تستهلك الموارد لكن لا تضيف قيمة.

3- الأنشطة التي لا تضيف قيمة للزبون ويمكن إزالتها من العملية الإنتاجية.

وقد تمت إضافة بعد اخر للأنشطة المضيئة للقيمة هي الأنشطة المضيئة لقيمة الأعمال المستقبلية حيث إنها تشمل التكاليف الناتجة من تصميم المنتجات والخدمات للزبائن المستقبليين وتكون ضرورية لإستمرار وبقاء الشركة (Stenzel,2007:123-125).

ويشير (Wilson,2010;115) إلى أن خلق التدفق هو شرط أساس لخلق القيمة إذ يمكن تحقيقه من خلال عدة إستراتيجيات مثل:

أ- موازنة الخطوات في تدفق القيمة. ب- إزالة المخزون.

ج- تقليل المسافات بين المحطات الإنتاجية. د- إزالة العيوب.

هـ- إزالة الإنتاج الذي لا يضيف قيمة.

## ثانياً: خارطة تدفق القيمة Value Stream Mapping :

خرائط تدفق القيمة تعد أداة شائعة يتم استخدامها في العديد من المنشآت لمعرفة الأنشطة التي تضيف قيمة للزبائن (Rother & Shook,2003)، إذ يتم استعمالها لتوثيق العمليات وإزالة الهدر إذ أن كل مبادرة تحسين يجب أن يتم بدؤها بفهم الأداء الحالي واعتماد فكرة تحقيق الحد الأدنى من الهدر. وأيضاً تساعد خرائط القيمة في تحديد

الفجوات بين الوضع الحالي والوضع المثالي (Kuhlang et.al.2003:1). ويرى (Heizer & Render,2011:291-294) أن خارطة تدفق القيمة تعد إحدى الأدوات الرئيسية لتصميم العمليات الإجرائية المتمثلة في: \*مخططات التدفق. \*مخططات الخدمة. \*خريطة دالة الوقت. \*خريطة تدفق القيمة. \*مخططات العملية. إذ أن خريطة تدفق القيمة تعد أداة جيدة لأي مشروع لديه الرغبة في ان يكون رشيقا حيث اذ يعد مخططا مرثيا لعملية تدفق المواد والمعلومات ويوفر لغة مشتركة للحديث عن عملية التصنيع ويشكل أساسي لتطبيق الخطة بمساعدة تصميم التدفق الكلي (Abuthakeer et.al.2010:52-53). يتبين مما سبق أن خريطة تدفق القيمة هي وسيلة مرئية للترشيق تساعد في عرض التدفقات المادية والمعلوماتية للأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة لتقديم سلعة أو خدمة للزبون اذ يمكن عدّها كأداة تفاهم أو لغة مشتركة للنقاش حول عملية التصنيع وتقييم العمليات الحالية وذلك لتحديد أماكن ومصادر الهدر وتقديم الحلول والمقترحات لعملية التحسين.

### ثالثا: مفهوم تكاليف تدفق القيمة:

تعد تكاليف تدفق القيمة إحدى الطرائق الحديثة التي تهدف إلى إسناد عملية تكوين القيمة للزبائن عن طريق تتبع المصروفات الفعلية على مسارات القيمة بدلا من تخصيصها على المنتجات والخدمات والأقسام، إذ أنها تسعى للحد من عملية التخصيص التحكمي للتكاليف عن طريق التقليل من عملية التخصيص باستخدام معدلات التحميل و يتم احتساب تكاليف تدفق القيمة بصورة دورية ويدخل في حسابها كل عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة إذ تعد كل التكاليف ضمن حدود مسار أو تدفق القيمة كتكاليف مباشرة، والتكاليف التي لا تكون ضمن نطاق تدفق القيمة لا تدخل في احتساب كلفة هذا النطاق من التدفق (Maskell & Bagly,2004:79). كما عرفت أيضا بأنها العملية المتعلقة بتخصيص التكاليف الفعلية للمنشأة على تدفق القيمة بدلا من تخصيصها على المنتجات أو الخدمات أو الأقسام (Wiinberg,2010:15).

### رابعا: سمات اسلوب تكلفة تدفق القيمة:

تتمثل أهم سمات اسلوب تكلفة تدفق القيمة بالاتي: (Kennedy & Widener,2005:5) (Stenzel,2007:158)

- 1- يوفر معلومات عن الكلفة والربحية لكل تدفق قيمة على حدة.
- 2- تتصف المعلومات الناتجة عنه بالملاءمة والتوقيت المناسب والقابلية للتنفيذ.
- 3- التقارير المالية تكون قابلة للإدراك لدى جميع المستويات في الشركة
- 4- يتطلب جهد ووقت أقل بسبب تجميع البيانات على اساس تدفق القيمة وبشكل مباشر.
- 5- يساعد على إتخاذ قرارات التسعير والربحية والشراء/الصنع وغيرها من القرارات بدقة وسرعة.
- 6- يبين الأثر الحقيقي لتحول الشركة إلى الترشيقي.
- 7- يعد نظاما بديلا لنظام التكلفة المعيارية.

8- تعد تكاليف تدفق القيمة هي الموجه لنظام التصنيع الرشيق لتحقيق استراتيجية الاستدامة وذلك عن طريق تقديمه لمعلومات واضحة ودقيقة لكل نوع من أنواع التكاليف لتيارات القيمة فضلا عن تقديمه للأفكار والأساليب المحاسبية والإدارية اللازمة للتشغيل كأسلوب JIT لتقليل حجم المخزون ونظام السحب والتدفق المستمر لتسهيل تدفق الإنتاج فضلا عن إنه يقدم بطاقة الأداء التي تستخدم في تخطيط وتقييم وتصحيح الأداء ( المشراوي،2015:74).

### خامسا: أنواع تكاليف تدفق القيمة:

تتضمن تكاليف تدفق القيمة ما يلي:

#### 1- تكلفة مواد تدفق القيمة Value Stream Material Cost

يتم احتساب تكاليف المواد على أساس المواد الفعلية التي يتم استعمالها من قبل تيار القيمة، والمواد الفعلية هذه يمكن احتسابها على أساس المواد الفعلية التي تم شراؤها أو المواد الفعلية المستعملة من قبل تدفق القيمة والصادرة من مخزون المواد الأولية (Maskell & Others,2007:39).

#### 2- تكاليف أجور تدفق القيمة Value Stream Labor Cost

لا يتم التمييز بين الأجور المباشرة وغير المباشرة على وفق تكاليف تدفق القيمة، بل إن كل الأجور المنفقة داخل تدفق القيمة تعدر أجورا مباشرة سواء كانت مدفوعة للعاملين في الأنشطة الإنتاجية أم الأنشطة الداعمة ضمن تدفق القيمة مثل تخطيط الإنتاج والمبيعات والتسويق والمحاسبة وخدمات الزبائن (Hanson & Mowen,2007:733).

#### 3- تكاليف التسهيلات Facilities Cost

وتتمثل بتكلفة الإيجار، الأندثار، تكاليف المنافع العامة، الصيانة، خدمات الامن والحماية والضرائب العقارية وغيرها، يتم تخصيص هذه التكاليف على مسارات القيمة باستخدام أساس مساحة مسار القيمة، اذ يتم تقسيم إجمالي تلك التكاليف على مساحة المعمل للحصول على تكلفة المتر المربع الواحد ثم يتم ضربه بالمساحة المستغلة في مسار القيمة لتحديد نصيبها من تلك التكاليف، هذا الأساس سوف يسهم في تحفيز إدارة وفريق عمل تدفق القيمة على تقليل المساحة المستخدمة من قبل تدفق القيمة (Maskell & Others,2007:37).

#### 4- التكاليف الساندة Supporters Cost

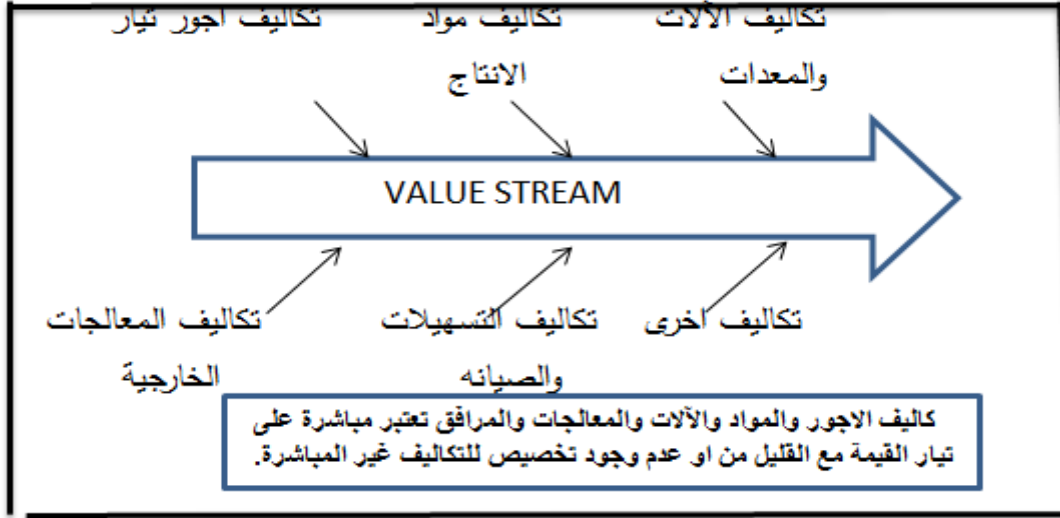
ويطلق عليها أيضا بالعمليات خارج تيار القيمة وهي تمثل التكاليف التي يكون من الصعب تحميلها بصورة مباشرة على تيار قيمة معين ولا تعد جزءا من عمليات تيار القيمة لذلك يتم اظهارها بصورة منفصلة في قائمة الدخل على مستوى الشركة.

#### 5- تكاليف الدعم

وتتمثل بتكاليف قطع الغيار والأدوات البسيطة المخصصة لتيار القيمة، اذ يتم تحميلها بشكل مباشر على تيار القيمة (Maskell et.al.2014:177).

شكل (1)

تدفق تكاليف تيار القيمة



Source: Baggaley & Maskell, 2003, Value Stream Management for Lean Companies. Journal of Cost Management, 17(2), p25

### سادسا: عينة البحث وأختبار الفرضية

بعد ان تم التطرق الى الجانب النظري للبحث ومنهجيته ، سيتم تحديد مجتمع عينة الدراسة وخصائصها ، وأختبار فرضية البحث باستخدام اختبار T - test .

#### 1- مجتمع وعينة البحث

يتكون مجتمع البحث من عدد من الشركات الصناعية بمحافظة البصرة ، وتمثل عينة الدراسة الشركات الصناعية ( القطاع الحكومي والتي لازالت في ميدان العمل). وقد بلغ عدد الاستبانات الموزعة ( 65 ) أستبانة وتم توزيعها باليد وبمساعدة عدد من مساعدي الباحثة ، وعاد منها 57 أستبانة ، وبذلك يكون معدل الأستجابة (87.69% ) تقريبا" وهذه النسبة تعد مقبولة لتعميم نتائجها على مجتمع الدراسة ، وكما مبين في الجدول ( 1 ) الاتي

جدول ( 1 )

#### توزيع حجم العينة على مجموعة الدراسة

توزيع حجم العينة مجموعة الدراسة	عدد قوائم الاستقصاء المرسله	عدد الاستجابات المستبعدة	عدد الاستجابات الصحيحة	نسبة الاستجابات الصحيحة
موظفو الشركات الصناعية	65	8	57	%87.69

وفيما يتعلق بتوزيع أفراد عينة البحث حسب الجنس فقد اظهرت النتائج كما مبينة في الجدول رقم ( 2 ) الاتي.

## جدول ( 2 )

### توزيع افراد عينة البحث وفقا" للجنس

النسبة	التكرار	الجنس
%21.05	12	انثى
%78.95	45	ذكر
%100	57	المجموع

ويتبين من الجدول رقم ( 2 ) ان ما نسبتهم (%21.05) من عينة البحث هم من الإناث ، وما نسبتهم (%78.95) من عينة البحث هم من الذكور .

أما فيما يخص التحصيل الدراسي لأفراد عينة البحث فقد أظهرت النتائج كما مبينة في الجدو (3) ادناه :

## جدول ( 3 )

### توزيع افراد عينة البحث على وفق التحصيل الدراسي

النسبة	التكرار	التحصيل الدراسي
%24.56	14	دبلوم تقني
%47.37	27	بكالوريوس
%17.54	10	ماجستير
%10.53	6	دكتوراه
%100	57	المجموع

يوضح الجدول ان ما نسبتهم (%28.07) هم من الموظفين الذين يحملون شهادة الدكتوراه والماجستير ، وهذا يدل على ان أفراد عينة البحث على درجة من الوعي والفهم ، أما ما نسبتهم (%47.37) فهم يحملون شهادة بكالوريوس وما نسبتهم (%24.56) من الذين يحملون شهادة دبلوم تقني .

وفيما يتعمق بتوزيع أفراد عينة البحث على وفق الوظيفة التي يشغلونها ، فإن الجدول ( 4 ) يبين ذلك وكما يلي :

## جدول ( 4 )

### توزيع افراد عينة البحث على وفق الموقع الوظيفي

النسبة	التكرار	الوظيفة
%17.54	10	مدير مالي واداري
%38.60	22	محاسب كلفة
%8.77	5	المدير العام
%10.53	6	معاون مدير عام
%17.54	10	رئيس قسم حسابات الكلفة
%7.02	4	مدير المبيعات
%100	57	المجموع



## مدى امانية تطبيق تكاليف تيار القيمة في الشركات الصناعية العراقية

إن ما نسبتهم (17.54%) هم من بدرجة مدير مالي وإداري ، أما ما نسبتهم (38.60%) هم من الموظفين الذين يعملون محاسبي كلفة، وما نسبتهم (17.54%) يعملون بوظيفة رئيس قسم حسابات الكلفة، وبالتالي فهؤلاء على معرفة بأنظمة التكاليف .

### 2- النتائج الوصفية وأختبار الفرضيات :

#### أ- النتائج الوصفية :

تتضمن هذه المجموعة وصفا لنتائج إجابات كل مستجوبي البحث وذلك باستخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري ، أشتمل البحث على ( 16 ) عاملا يمكن أن يكون لها تأثيرا على مدى توافر وتطبيق مبدأ تيار القيمة في الشركات الصناعية العاملة بمحافظة البصرة ، وقد تم اختيار هذه العوامل من خلال الجانب النظري للبحث . وقد طلب من المستجوبين تحديد أهمية كل عامل باستخدام مقياس ليكرت ( Likert ) المتدرج من 5 – 1 حيث ان ( 5 ) تشير الى (أتفق بشدة) و( 1 ) الى ( لا أتفق بشدة) .

يعرض الجدول رقم ( 5 ) الخاصة بالفرضية الأولى ، إذ تشير النتائج إلى إن أهم العوامل المؤثرة في مدى توافر مبدأ تيار القيمة في الشركات الصناعية العاملة بمحافظة البصرة التي تتمثل في " يتم تحديد ومتابعة الأنشطة اللازمة كافة للحصول على المنتج من بداية تسلم الطلبات وحتى تسليم المنتج ، ويتم تقسيم العمل على وفق تيارات القيمة ( سلسلة من العمليات اللازمة للوصول إلى منتج معين أو مجموعة منتجات ) ، يتم تحديد صلاحيات ومسؤوليات فريق تيار القيمة بدقة ووضوح " . أما بالنسبة للعامل الأقل تأثيرا فيتمثل في " يتم تحميل كل تيار قيمة بالتكاليف الخاصة به ، ويتم تحديد العمليات التي يتضمنها كل تيار قيمة ، يتم تحديد عدد تيارات القيمة الواجب انشاؤها " .

#### جدول (5)

التحليل الاحصائي الوصفي لأهمية العوامل المؤثرة في مدى توافر تيار القيمة في الشركات الصناعية العاملة بمحافظة البصرة

التحليل			العوامل المؤثرة
الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
3	0,68	4,33	1. يتم تحديد صلاحيات ومسؤوليات فريق تيار القيمة بدقة ووضوح.
1	0,49	4,62	2. يتم تحديد ومتابعة الأنشطة اللازمة كافة للحصول على المنتج من بداية أستلام الطلبات وحتى تسليم المنتج .
2	0,50	4,49	3. يتم تقسيم العمل على وفق تيارات القيمة ( سلسلة من العمليات اللازمة للوصول إلى منتج معين أو مجموعة منتجات ) .
5	0,70	4,05	4. توزع الموارد المتاحة ( العاملون والالات وغيرها ) على تيارات القيمة لضمان استقلالية كل تيار.
6	0,63	4,03	5. يتم تحديد عدد تيارات القيمة الواجب انشاؤها.
8	1,07	3,18	6. يتم تحميل كل تيار قيمة بالتكاليف الخاصة به .
7	0,93	3,77	7. يتم تحديد العمليات التي يتضمنها كل تيار قيمة .
4	0,62	4,13	8. يتم متابعة ودراسة وقت تنفيذ الأنشطة والعمليات للتأكد من الالتزام بالوقت المحدد للتنفيذ.
	0.703	4.08	المجموع

أما الجدول رقم ( 6 ) فإنه يعرض النتائج الخاصة المتعلقة بالفرضية الثانية ، إذ تشير النتائج إلى إن أهم العوامل المؤثرة في مدى وجود علاقة بين تطبيق مدخل تيار القيمة في الشركات الصناعية وبين الأستغلال الأمثل لموارد الشركة والتي تتمثل في " يسهم تطبيق تيار القيمة في الأستفادة بشكل أكبر من جهود العاملين نتيجة استخدام التكنولوجيا الحديثة في الإنتاج ، يسهم تطبيق تيار القيمة في تخفيض الفاقد والضياع مثل فاقد المواد- وفاقد أوقات انتظار العاملين بسبب الأعطال- وفاقد فترات تعطل الإنتاج بسبب تعطل الآلات أو عدم توافرها اصلا ، يسهم تطبيق تيار القيمة بالشركات الصناعية في تحسين أستغلال وقت الإنتاج، أما بالنسبة للعامل الأقل تأثيرا فيتمثل في " إن تطبيق تيار القيمة في الشركات الصناعية يسهم في زيادة إنتاجية الأيدي العاملة ، يسهم تطبيق تيار القيمة في الأستغلال الأمثل للمساحة المتاحة للإنتاج، يسهم تطبيق تيار القيمة بالشركات الصناعية في تحسن إنتاجية الات بالشركات .

### جدول (6)

التحليل الاحصائي الوصفي لمدى وجود علاقة بين تطبيق أسلوب تيار القيمة في

الشركات الصناعية وبين الأستغلال الأمثل لموارد الشركة

التحليل			العوامل المؤثرة
الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
5	0,94	3,79	1- يسهم تطبيق تيار القيمة بالشركات الصناعية في تحسين أستغلال المواد الخام .
8	1,07	3,18	2. إن تطبيق تيار القيمة في الشركات الصناعية يسهم في زيادة إنتاجية الأيدي العاملة
3	0,62	4,13	3- يسهم تطبيق تيار القيمة بالشركات الصناعية في تحسين في أستغلال وقت الإنتاج
1	0,49	4,62	4 - يسهم تطبيق تيار القيمة في الأستفادة بشكل أكبر من جهود العاملين نتيجة استخدام التكنولوجيا الحديثة في الإنتاج .
6	0,97	3,89	5- يسهم تطبيق تيار القيمة بالشركات الصناعية في تحسن إنتاجية الات بالشركات .
4	0,63	4,03	6- يسهم تطبق تيار القيمة بالشركات الصناعية في زيادة القيمة المضافة للعمليات بالشركات.
2	0,50	4,49	7 - يسهم تطبيق تيار القيمة في تخفيض الفاقد والضياع مثل فاقد المواد- وفاقد أوقات انتظار العاملين بسبب الاعطال- وفاقد فترات تعطل الإنتاج بسبب تعطل الآلات أو عدم توافرها اصلا .
7	109	3,34	8- يسهم تطبيق تيار القيمة في الأستغلال الأمثل للمساحة المتاحة للإنتاج .
	0.789	3.93	المجموع

ب- اختبار الفرضيات :

1- اختبار الفرضية الأولى والتي تنص على الآتي :

لا يمكن تطبيق مدخل تيار القيمة في الشركات الصناعية العاملة بمحافظة البصرة ، ولأثبت صحة هذه الفرضية أو خطئها في إطار نتائج التحليل الإحصائي ، فقد تم إجراء اختبار ( t ) على المتوسط الحسابي ، والذي توضح نتائجه بيانات الجدول (7).

#### جدول (7)

نتائج اختبار ( t ) للفرضية الثانية

نتائج اختبار	T		حجم العينة	الوسط الحسابي
	الجدولية	المحسوبة		
الفرضية الأولى				
ترفض الفرضية	2,63	19.16	57	4.08

تبين من خلال التحليل الإحصائي إن ( t ) المحسوبة تبلغ قيمتها (19.16) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (2,63) ، اذن ترفض فرضية العدم وتقبل الفرضية البديلة والتي مفادها " يمكن تطبيق أسلوب تيار القيمة في الشركات الصناعية العاملة بمحافظة البصرة " .

ب - اختبار الفرضية الثانية التي تنص على الآتي :

لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق أسلوب تيار القيمة في الشركات الصناعية وبين الأستغلال الأمثل لموارد الشركة ، ولأثبت صحة هذه الفرضية أو خطئها في إطار نتائج التحليل الإحصائي ، فقد تم إجراء اختبار ( t ) على المتوسط الحسابي ، والذي توضح نتائجه بيانات الجدول (8) .

#### جدول (8)

نتائج اختبار ( t ) للفرضية الثانية

نتائج اختبار	T		حجم العينة	الوسط الحسابي
	الجدولية	المحسوبة		
الفرضية الأولى				
ترفض الفرضية	2,63	10.24	57	3.93

تبين من خلال التحليل الإحصائي إن ( t ) المحسوبة تبلغ قيمتها (10.24) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (2,63) ، اذن ترفض فرضية العدم وتقبل الفرضية البديلة التي مفادها توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق أسلوب تيار القيمة في الشركات الصناعية وبين الأستغلال الأمثل لموارد الشركة " .

## الإستنتاجات والتوصيات

### أولاً: الإستنتاجات:

- أستنادا الى الجانب النظري والعملي وأختبارات فرضيات البحث يمكن أستنتاج ما يلي:
- 1- لم تعد نظم التكاليف التقليدية بصيغتها الحالية وخاصة ما يتعلق بالتكاليف المعيارية قادرة على توفير المعلومات الملائمة في ظل بيئة التصنيع الحديثة
  - 2- إن تغير نظم الإنتاج التقليدية وتحولها إلى الأتمتة ونظم الإنتاج الحديثة أدى إلى تحول الكثير من التكاليف غير المباشرة إلى تكاليف مباشرة ، الأمر الذي أدى إلى عدم جدوى المؤشرات المستخرجة من نظم التكاليف التقليدية التي بنيت بالأساس لخدمة نظم الإنتاج المبنية على الحجم في حين تعتمد نظم الإنتاج الحديثة على الإنتاج حسب الطلب.
  - 3- لا تساعد نظم التكاليف التقليدية على تحديد الهدر والضباغات في العملية الإنتاجية وبالتالي لا تبين بوضوح إمكانية الشركات على الأستخدام الأمثل للموارد من خلال تقليل الهدر
  - 4- يعد أسلوب تكاليف تدفق القيمة احد الأساليب التي تساعد على التخصيص الدقيق للتكاليف وبيان الهدر والضباغ في العملية الإنتاجية ولفت انتباه الإدارة لضرورة معالجتها وتقليل الهدر والمساهمة بالحفاظ على حق الاجيال القادمة من الموارد
  - 5- يساعد أسلوب تكاليف تدفق القيمة على الإحتساب الصحيح لتكاليف المنتج وبما ينعكس على مختلف القرارات الإدارية وخاصة ما يتعلق بالتسعير الصحيح للمنتجات وبما يؤدي إلى تحسين إحدى المزايا التنافسية للمنشأة.
  - 6- هناك قدرة ورغبة لدى المتخصصين في الشركات العراقية العاملة في البصرة على تطبيق أسلوب تكاليف تدفق القيمة .

### ثانياً: التوصيات

- 1- أهمية تحول تطبيقات محاسبة التكاليف من الطرائق التقليدية إلى الطرائق الحديثة ومنها أسلوب تكاليف تدفق القيمة.
- 2- زيادة وعي اصحاب الشركات الإنتاجية بأهمية تحسين العمليات الإنتاجية لضمان الأستخدام الأمثل للموارد وضرورة الحفاظ على حق الأجيال القادمة في الموارد
- 3- أهمية التحول إلى الأساليب الحديثة في تخصيص التكاليف ومنها أسلوب تكاليف تدفق القيمة لغرض ضمان التسعير الصحيح للمنتجات وبالتالي زيادة فرص المنافسة للمنشأة.

## المصادر

- 1- الغرباوي، سجاد ميدي والموسوي، عباس نوار، استعمال ادوات المحاسبة الرشيفة في دعم نظم الانتاج الرشيق وتقييم اداء الوحدات الاقتصادية، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية. والادارية، العدد 01، كمية الادارة والاقتصاد/ جامعة الكوت، 2015
- 2- Abuthakeer, S. S & Mohanram, P. V and Kumar, G. Mohan (2010), "**Activity Based Costing value stream .mapping**", international Journal of Lean Thinking, Vol. 1 Issue, 2, pp: 51- 64
- 3- Heizer, Jay & Render, Barry, (2011), **operation management, 10th Ed, Pearson education, Inc.**, Publishing .as prentice Hall, New Jersey
- 4-Hansen, Don R.; Mown, Maryanne M., "**Managerial Accounting**", Eight Edition, South Western, China, 2007
- 5- Kuhlant, P., Hempen, S., Sihh, W. and Deuse, J. (2013). **Systematic Improvement of Value Streams - Fundamentals of Value Stream Oriented Process Management**. International Journal of Productivity and Quality Management, Vol. 12 Issue 1, p.1
- 6-Kennedy, F., & Brewer, P. (2006). **The lean enterprise and traditional accounting: Is the honeymoon over?** Journal of Corporate Accounting & Finance, 17(6), 63–74. doi:10.1002/jcaf.20234
- 7- Maskell, B. and Baggaley, B., (2004), **Practical lean Accounting productivity press New York: a substation for satisfaction in business market**, Journal of Business Industrial P: 79
- 8- Maskell, B. & Others. "**The lean Business Management System**" 1st edition, BMA Inc., USA, 2007
- 9- Oppenheim, B. (2011). **Lean for Systems Engineering with Lean Enablers for Systems Engineering**. [Online] Hoboken, NJ.: Wiley
- 10-Rother, M. and Shook, J. (2003). **Learning to See. 1st ed. Cambridge, Mass.:** Lean Enterprise Institute
- 11-Stenzel Joe ,2007," **Sustainable Integration: for Best Lean Accounting Practices**. John Wiley & Sons, Inc
- 12-Tapping, D. and Shuker, T. (2003). **Value Stream Management for the Lean Office**. 1st ed. New York: Productivity Press
- 13-Thummala, Granesh S., (2004), **Value stream mapping for software Development process, master of science in management technology**, the Graduate school, university of Wisconsin-stout
- 14 Wiinberg, Andre, "**Benefit Realisation Form Lean a Case Study Approach to Seizing the Benefit**", Master .Thesis, LuLea University of Technology, Department of Business Administration and Social Sciences, 2010
- 15- Wilson, Lonnie, (2010), **How to implement lean manufacturing**, Mc GrawHill, New York
- 16- Baggaley & Maskell,2003, **Value Stream Management for Lean Companies**. Journal of Cost Management, 17(2).p25