



استخدام مدخل (تيار القيمة) كأساس لتحليل التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية قصيرة الأجل دراسة تطبيقية في شركة (فاملي) لإنتاج المواد الغذائية (PP 131 - 151)

<http://dx.doi.org/10.21271/zjhs.22.1.10>

م.م. هيوا محمود حسن أ.م. احمد محمد خليل

قسم المحاسبة-كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة صلاح الدين / أربيل

ahmed.khalel@su.edu.krd

hiwa.hasan@su.edu.krd

الاستلام: 2017/07/29

القبول : 2017/09/17

النشر: 2018/03/26

ملخص

إن عملية صياغة أي قرار واتخاذها يعتبر من المهام الأساسية التي تقوم بها إدارة أي وحدة اقتصادية سواء كان قراراً قصير الأجل أم طويل الأجل لتحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف. يركز هذا البحث على اتخاذ القرارات الإدارية قصيرة الأجل في بعض الحالات التي تواجه المنظمات كقرار قبول أم رفض الطلبية الخاصة في ظل بيئة المحاسبة الرشيقة و باستخدام مدخل تكلفة تيار القيمة باعتبارها مدخل مقبول من قبل كثير من الشركات العالمية بسبب قدرته على توفير بيانات ملائمة، دقيقة، وأكثر عدالة من الطريقة التقليدية القائمة على تحليل التكاليف إلى متغيرة و ثابتة (ملائمة وغير ملائمة) واعتمادها كأساس لاتخاذ تلك القرارات. ومن اهم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من خلال هذا البحث أن القرارات الإدارية التي تؤخذ بالاعتماد على الطريقة التقليدية تكون مشوهة وغير دقيقة في الغالب إذا ما تم مقارنتها بتلك القرارات المتخذة في ظل بيئة المحاسبة الرشيقة المعتمد على تحليل تيار القيمة ، ومن اهم توصيات هذا البحث أنه يجب على الوحدات الاقتصادية (الصناعية خصوصاً) أن تعتمد على مدخل المحاسبة الرشيقة و أدواتها لغرض إدارة التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية قصيرة الأجل مادام استخدامها يحقق نتيجة أفضل من الطريقة التقليدية.

الكلمات الدالة: المحاسبة الرشيقة، تكلفة تيار القيمة، التكاليف الملائمة وغير ملائمة، القرارات الإدارية قصيرة الأجل، قرار قبول أم رفض الطلبية.

المقدمة :

قع على عاتق إدارة الوحدات الاقتصادية مهمة اتخاذ مجموعة متنوعة من القرارات وعلى مختلف المستويات الوظيفية داخل الوحدة الاقتصادية لتحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف وسواء كانت هذه القرارات قصيرة أو طويلة الأجل، وتعتمد الكثير من القرارات الإدارية قصيرة الأجل (كقرار الصنع أم الشراء ، قرار قبول أم رفض الطلبيات الخاصة ، قرار التسعير ، وقرار استبعاد أم إضافة خطوط الإنتاج أو المنتجات) على تحديد وتحليل التكاليف بحسب تأثيرها أو عدم تأثيرها على القرار المرغوب اتخاذها (ملائمة أم غير ملائمة لاتخاذ القرارات) .

إن عملية تحديد وتحليل التكاليف بحسب ملائمتها أو عدم ملائمتها لأغراض اتخاذ القرارات بصورة علمية سليمة يستلزم توفر بعض الأساليب التي يمكن أن تساعد في هذه العملية وهو ما يتم غالباً باستخدام مدخل (التحليل التفاضلي)، وبالرغم من الاعتماد الكبير على هذا المدخل إلا أن هذا لا يعني خلوه من نواحي النقص والقصور التي يمكن تجاوزها أو التغلب عليها بالتوجه إلى استخدام أساليب أو مداخل بديلة مثل استخدام مدخل أو تكلفة تيار القيمة (Value Stream Costing) الذي يطبق في ظل بيئة المحاسبة الرشيقة (Lean Accounting) والذي انتشر استخدامه كمدخل مقبول من قبل كثير من الشركات العالمية بسبب قدرته على توفير بيانات دقيقة و عادلة و أكثر ملائمة من الطرق التقليدية. يحاول الباحثان من خلال فقرات هذا البحث تسليط الضوء على مدخل تكلفة تيار القيمة باعتباره بديلاً أكثر ملائمة لتوفير معلومات يمكن الاعتماد عليها في ترشيد القرارات الإدارية قصيرة الأجل في الشركات الصناعية.

مشکله البحث :

توجهت الكثير من الشركات العالمية في الوقت الحاضر إلى اتباع أساليب المحاسبة الرشيقه وما تقوم عليه من ركائز رئيسية أهمها تحديد ما يسمى ب (تيار القيمة أو سلسلة أو مجرى القيمة Value Stream) وقد نجحت هذه الشركات في تعزيز قيمتها السوقية من جهة وتقليل تكاليف منتجاتها مقابل زيادة جودة هذه المنتجات من جهة أخرى (Stenzel, 2007: 158).

ومما يجب الانتباه إليه في هذا الصدد أن اتباع الشركات العالمية لأساليب المحاسبة الرشيقه اقتضى منها تعديل طرق تخصيص وتوزيع التكاليف ومن ثم قياسها وتحليلها والإفصاح عنها في قوائم التكاليف وقائمة الدخل بما يتلاءم مع الأسس التي يقوم عليها هذا الأسلوب .

وتعد هذه النقطة هي حجر الأساس التي ارتكز عليها الباحثان لإعداد هذا البحث حيث يطرح الباحثان مجموعة من التساؤلات التي تمثل مشكلة البحث وهي :

- 1- ما هي الاختلافات في تخصيص وتوزيع التكاليف بين المداخل التقليدية ومدخل تيار القيمة ؟
- 2- ما هو تأثير تخصيص وتوزيع التكاليف بحسب مدخل تيار القيمة على مجموعة القرارات الإدارية قصيرة الأجل في الوحدات الاقتصادية (الشركات الصناعية) ؟
- 3- ما هي الاختلافات في القرارات الإدارية القصيرة الأجل التي يمكن أن تنتج عن استخدام مدخل تيار القيمة عنها في حالة استخدام المداخل التقليدية ؟

أهداف البحث :

يهدف البحث إلى التالي :

- 1- استعراض أهم المبادئ والأسس التي يقوم عليها منهج المحاسبة الرشيقه .
- 2- استعراض مفهوم منهج أو مدخل تكلفة تيار القيمة كأحد أهم أدوات تحليل و تخصيص التكاليف في بيئة المحاسبة الرشيقه.
- 3- بيان اهم الفروقات في أساليب تخصيص وتوزيع التكاليف ومن ثم تحليلها بحسب كل من المدخل التقليدي ومدخل تيار القيمة.
- 4- بيان اثر استخدام مدخل تيار القيمة لتحليل التكاليف كأسلوب بديل لمدخل التحليل التفاضلي التقليدي على مجموعة القرارات الإدارية القصيرة الأجل في شركة (فاملي) لإنتاج المواد الغذائية (عينة البحث).

أهمية البحث :

تكمن أهمية البحث في تقديمه لمقارنة متكاملة عن كيفية اتخاذ القرارات الإدارية القصيرة الأجل (قرار قبول أمر رفض الطلبية الخاصة تحديداً) في ظل بيئة المحاسبة الرشيقه المعتمد على مدخل تيار القيمة باعتباره أحد أدوات منهج المحاسبة الرشيقه وبين هذه القرارات اعتمادا على المنهج التقليدي المعتمد على تحليل التكاليف (بحسب كونها متغيرة و ثابتة) (ملائمة أو غير ملائمة) وبيان نتائج المقارنة وانعكاساتها باتجاه تحسين نوعية القرارات المتخذة .

فرضية البحث :

يستند البحث على الفرضية التالية :

إن استخدام مدخل تيار القيمة باعتباره احد أدوات منهج المحاسبة الرشيقه لتحليل وتخصيص التكاليف لاتخاذ القرارات القصيرة الأجل في الشركات الصناعية سيؤدي إلى توفير معلومات أكثر ملائمة من مدخل التحليل التفاضلي وبالتالي فإنه سيؤدي إلى تحسين نوعية هذه القرارات بما يساعد إدارات الشركات الصناعية على تحقيق أهدافها ورفع قيمتها وزيادة حصتها السوقية وتقديم منتجات بتكاليف اقل ونوعية افضل.



منهج البحث :

لأغراض إعداد هذا البحث فقد تم الاعتماد على :

أولاً : الأسلوب النظري التحليلي : وذلك بالاعتماد على المصادر ذات الصلة بموضوع البحث والقراءة التحليلية لهذه المصادر لاستخلاص المعلومات المهمة منها وشملت تلك المصادر مجموعة من البحوث والدوريات والرسائل والاطاريح الجامعية التي غالباً ما كانت باللغة الإنكليزية لقلّة المراجع العربية التي تناولت موضوع البحث.

ثانياً : الأسلوب التطبيقي : وذلك بالاعتماد على المعلومات والقوائم الختامية لشركة (فاملي لإنتاج المواد الغذائية) والتي قام الباحثان بتحليل البيانات المتعلقة بالإيرادات والتكاليف الواردة في القوائم الختامية لهذه الشركة وإعادة صياغتها وتحليلها بتطبيق مدخل تيار القيمة ومن ثم بيان كيفية استخدام هذه البيانات في اتخاذ القرارات الإدارية الجارية أو التشغيلية (القرارات قصيرة الأجل).

عينة البحث :

لبناء الجانب التطبيقي من البحث فقد تم اختيار شركة (فاملي لإنتاج المواد الغذائية) كعينة لتطبيق مدخل تيار القيمة وبيان كيفية استخدام هذا المدخل في مساعدة إدارة هذه الشركة في اتخاذ القرارات التشغيلية (القصيرة الأجل) المهمة التي تتعلق بنشاط الشركة .

حدود البحث :

أولاً : الحدود المكانية :

تم تطبيق الجانب العملي من البحث على احدى الشركات الصناعية (شركة فاملي لإنتاج المواد الغذائية) والتي تزاوّل أعمالها في مدينة أربيل كعينة للتطبيق لبيان اثر تطبيق مدخل تكلفة تيار القيمة على نتائج القرارات المتخذة من قبل إدارة هذه الشركة ، ثم بيان إمكانية تعميم تطبيق هذا الأسلوب في البيئة المحلية في حال وجود انعكاسات ملائمة عن التطبيق .

ثانياً : الحدود الزمانية :

تم إعداد الجانب العملي من البحث بالاعتماد على المعلومات الواردة في القوائم المالية لشركة (فاملي لإنتاج المواد الغذائية) للسنة المالية المنتهية في (2015) وقد تم اختيار هذه السنة تحديداً لاعتقاد الباحثان بانها تعتبر من السنوات الأقل تأثراً بالمتغيرات المحيطة ببيئة العمل في إقليم كردستان العراق .

1. مفهوم فلسفة المحاسبة الرشيق ومدخل تكلفة تيار القيمة

1.1. نبذة تاريخية لفلسفة التصنيع الرشيق ومفهومها

يرى الكثيرون أن (Taiichi Ohno) هو أول من وضع منهج التصنيع الرشيق في بداية الخمسينات، حيث بين (James Womack) أن هناك اعتقاد أن أفكار التصنيع الرشيق تم إنشاءها من قبل شركة تويوتا اليابانية لصناعة السيارات منذ بضع سنوات (Womack, 2004).

ويعتبر اليابانيون أول من انطلق نحو تغيير أسلوب الإنتاج الضخم (Womack, 1990)، وكما هو موثق في كتاب (James Womack) بعنوان (The Machine That Changed The World) أنه بعد الحرب العالمية الثانية، أدركت شركة تويوتا أن أسلوب الإنتاج الضخم ليس مناسباً لأسباب تتعلق بالنواحي المالية والموارد البشرية والسوق ، فبدأ المهندسان (Eiji Toyoda and Taiichi Ohno) بوضع نظام الإنتاج تويوتا (TOYOTA Production System)، الذي عرف فيما بعد باسم التصنيع الرشيق (Jimenez et al., 2012).

إن كلمة (Lean) تعني باللغة العربية (الرشيق أو الهزيل أو العجاف أو النحيل أو الخالي من الدسم أو الشحوم) بالإضافة إلى الكثير من المعاني الأخرى ، وهذا قد يسبب سوء الفهم من الناحية الإدارية والمحاسبية لان الهدف الحقيقي منه هو الاستفادة

القصى من جميع الموارد المتوفرة. فالرشيق (Lean) يعني استخدام أقل شيء مقارنة بالإنتاج الواسع، واستخدام جهد و مساحة التصنيع وساعات هندسية أقل لتطوير منتج جديد كذلك يتطلب باحتفاظ مخزون أقل في الموقع، وكما تهدف إلى تحقيق مخارج بعدد قليل من العيوب. (محمد والمعيني، 2013)

ينع تنفيذ فلسفة الإدارة الرشيقة للتكاليف والإنتاج من حاجة الشركات لخفض التكاليف، وزيادة المرونة، وخلق المزيد من القيمة للمستهلك، وزيادة التدفقات النقدية (Maskell & Kennedy, 2007). بالإضافة إلى شعور تلك الشركات بضعف نظم التصنيع التقليدية في تعزيز مقدرتها على مواجهة المنافسة العالمية بعد أن أصبح العالم قرية صغيرة خصوصاً من نواحي التبادل التجاري والمواصلات والاتصالات.

2.1. مفهوم المحاسبة الرشيقة : (The concept of Lean Accounting)

المحاسبة الرشيقة هو مصطلح عام يستخدم لوصف التغييرات المطلوبة على المحاسبة، والمراقبة، والقياس، وعمليات إدارة الشركة لدعم فكرة التصنيع والتفكير الرشيق، وقد توجهت إدارة معظم الشركات لتطبيق منهج التصنيع الرشيق نتيجة لما تجده من أن العمليات المحاسبية والأساليب الإدارية التقليدية لا تتواءم مع التغييرات المتسارعة في بيئة الأعمال، والسبب في ذلك هو أن أساليب المحاسبة والإدارة التقليدية تم تصميمها لدعم الفكرة أو الصناعة التقليدية والتي تقوم على التركيز على الإنتاج بكميات كبيرة بينما تقوم فكرة التصنيع الرشيق بكسر ومخالفة قواعد الإنتاج بكميات كبيرة، وهو ما يجعل من أساليب المحاسبة والإدارة التقليدية غير مناسبة في كثير من الأحيان (Maskell, 2010).

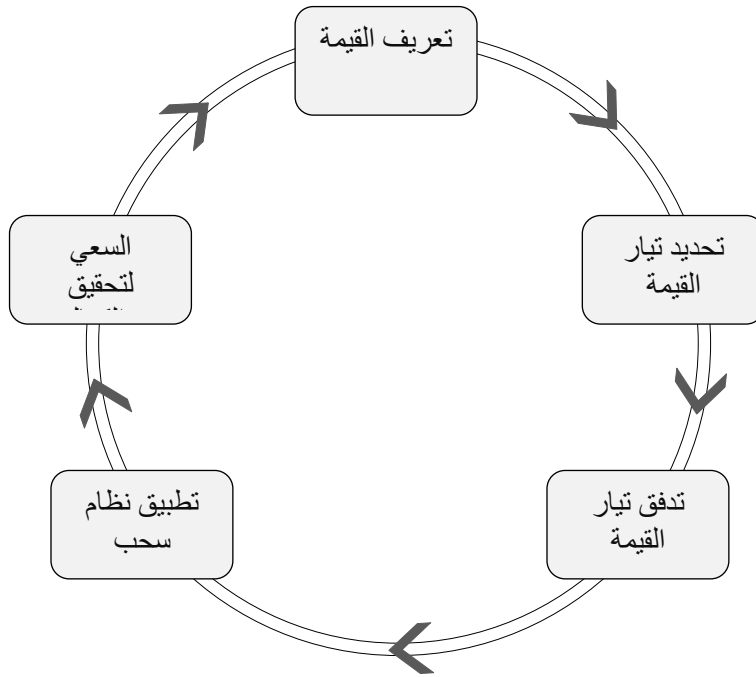
إن تطبيق الإدارة الرشيقة في أي وحدة اقتصادية يستلزم تطبيقها على كافة الأقسام وعلى جميع المستويات الإدارية فيها وهو أساس النجاح في التحول إلى الإدارة الرشيقة، ووفقاً لهذا فإن على الأقسام المالية في المنظمة (ومن ضمنها الأقسام المحاسبية) الاستجابة لهذا التغيير باعتبارها مصدراً أساسياً لنجاح تطبيق هذا المنهج ومساعدة الإدارة في عملية اتخاذ القرارات (Maskell & Kennedy, 2007)، وبما أن إدارة التصنيع الرشيق تركز على السيطرة و تسهيل كافة العمليات و الحد من الضياع في الإنتاج فإن المحاسبة الرشيقة تركز على تسهيل والسيطرة على العمليات المحاسبية والرقابية وتقييم الأنظمة من خلال تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة والملائمة (Carnes & Hedin, 2005)، وبذلك فإن المحاسبة الرشيقة هو أسلوب جديد للمحاسبة نابعة من اهتمام متزايد من قبل كثير من المنظمات في تبني ثقافة التفكير الرشيق، والتي تعتبر من احد أهدافه هو قياس أثر السياسة النقدية للمشاريع الرشيقة في العمليات التجارية (Maskell & Baggaley, 2003; Brosnahan, 2008; Woehrlé & Abou-Shady, 2010)، وما يتضمنه ذلك من كونها أسلوباً لتنظيم تكاليف المنتج عن طريق تيار القيمة، والتغييرات في تقنيات تقييم المخزون، والتغييرات المطلوب فهمها في التقارير المالية بحيث تكون قادرة على أن تتضمن معلومات مالية أم غير مالية (Brosnahan, 2008).

لقد تبين مع ظهور فكرة التصنيع الرشيق بأن نظم التكاليف التقليدية (النظم الموجهة نحو الإنتاج بكميات كبيرة وتحقيق وفورات الحجم) غير ملائمة لأنها تعارض مع المبادئ الأساسية للتفكير الرشيق، وإن مقاييس التصنيع الرشيق تعكس استراتيجية المنظمات و تحفيز الإجراءات الرشيقة والتي يمكن جمعها و عرضها بطريقة بسيطة و بصرية واضحة (Maskell & Baggaley, 2003; Carnes & Hedin, 2005; Maskell & Kennedy, 2007). حيث يرى كل من (Maskell & Baggaley, 2006) أن النظم التقليدية التي تتصف بوساعة نطاقها و تعقيدها إلى حد ما وضمها لمهام إضافية لا تخلق القيمة سيؤدي إلى خلق الضياع في الموارد والوقت، كما أنهم يشيرون إلى حقيقة أن التقارير الكلفوية والمالية المتاحة في الأنظمة التقليدية قد يصعب فهمها من قبل الجهات التي لم تشارك في إعدادها وكذلك المستخدمين الذين ليس لديهم معرفة في النواحي المحاسبية، وإن التطورات المصاحبة للمحاسبة الرشيقة تتوجه أساساً باتجاه المحاسبة الإدارية نظراً لان المعلومات لإعداد التقارير المالية تتبع قواعد صارمة، ومن ناحية أخرى فلا يمكن في أي حال من الأحوال اعتبار إعداد المعلومات المالية مضبغة للوقت أو زيادة عن الحاجة (كونها تمثل التزاماً قانونياً على المنظمة).

3.1. مبادئ المحاسبة الرشيقة : (Lean Accounting Principles)

إن اهم المبادئ الأساسية التي تركز عليها المحاسبة الرشيقة هي القياس والتحفيز ، و تعتبر قياسات المحاسبة الرشيقة مكاسب إيجابية من خلال الشروع في بدائل رشيقة بعدة طرق مثل تخفيض المخزون وتقليل وقت دورة الإنتاج ومن ثم زيادة إجمالي الطاقات المتاحة (محمد والمعيني، 2013) ، و يتطلب تطبيق مفاهيم التصنيع الرشيق تجنب أنماط العمل التقليدية واتباع أنماط العمل التي يتبناها منهج التصنيع الرشيق ، حيث يتضمن هذا المنهج مجموعة متكاملة من العناصر والمبادئ التي تمكن الإدارة من تشغيل كافة عمليات منظمات الأعمال بدرجة عالية من الكفاءة والفعالية، ويوضح الشكل رقم (1) مبادئ المحاسبة الرشيقة الخمسة التي تم وضعها من قبل (James Womack and Daniel Jones) والتي تعتبر بمثابة إطار عام ومتكامل يجب اتباعه من قبل المنظمات التي ترغب في التحول نحو تطبيق هذا المنهج ، وكما هو موضح في الشكل التالي :

شكل رقم (1) المبادئ الأساسية لمحاسبة الرشيقة



Source: (Padmane & Sohel, 2013)

وبالنظر إلى تلك المبادئ نجد أنها تبدأ بتحديد القيمة من وجهة نظر العميل وتنتهي بالسعي للوصول إلى الكمال، وهذا يعني أن توجه المنهج الرشيق بالكامل ينصب باتجاه التركيز على العميل وتقديم منتج أو خدمة تلبى احتياجاته، ويتحقق ذلك إذا تمكنت إدارة الوحدة من جعل ثقافة وتفكير وسلوكيات الأفراد داخل الوحدة تتوافق مع متطلبات المنهج الرشيق.

4.1 مفهوم مدخل تكلفة تيار القيمة : (Concept of Value Stream Costing)

تكلفة تيار القيمة عبارة عن طريقة أو منهج أو مدخل لتحديد واحتساب وتحليل التكاليف لكافة الخطوات أو المراحل المطلوبة لتقديم السلعة أو الخدمة للعملاء في تيارات القيمة أو أنها عبارة عن الوظيفة التي يمكن من خلالها تحديد القيمة المخلوقة لكل خطوة إنتاجية (www.northrupcpa.com) ، هذا وقد تطورت تكلفة تيارات القيمة من مبادئ التصنيع الرشيق وهدفها احتساب وإنتاج معلومات كلفوية ملائمة يتم الاستفادة منها لغرض اتخاذ القرارات لتحقيق أهداف المنظمة (www.enfocussolutions.com). يعد نظام تكاليف تيار القيمة أحد الأدوات الأساسية المستخدمة في المحاسبة الرشيقة ، وقد صمم هذا النظام ليلبي احتياجات نظام التصنيع الرشيق ، ويعتبر نظام تكاليف تيار القيمة مختلف تماماً من حيث المنهجية والتطبيق عن نظم التكاليف

التقليدية ، ويمثل تيار القيمة (كافة الأنشطة التي تهدف إلى تقديم المنتج من البداية إلى النهاية أي من مرحلة استلام أمر الإنتاج من العميل مروراً بكافة عمليات الإنتاج وحتى تسليم الأمر للعميل وتحصيل النقدية) ، و يبدأ عمل نظام تكاليف تيار القيمة عندما تبدأ الشركة بتطبيق تيارات القيمة على الإنتاج ، ويتميز هذا النظام بأنه يقضي على الفاقد (الضائع) من خلال استبعاد المعاملات غير الضرورية في نظام التكاليف (المشهوراوي، 2015).

إن تكلفة تيار القيمة هو حجر الأساس للمحاسبة في المنظمات الرشيقية. حيث لا يتم جمع التكاليف عن طريق الإدارات أو المنتجات أو حسب الوظائف (كوظيفة الإنتاج أو التسويق أو الإدارة) ، وإنما يتم جمع واحتساب التكاليف من خلال تيارات القيمة ، و هناك عدة أسباب لذلك (MASKELL, 2009):

- 1- إمكانية تجميع المعلومات حول إيرادات وتكاليف تيارات القيمة بشكل مبسط و سريع ، حيث إذا كانت تكلفة تيارات القيمة محددة بشكل جيد يمكن عندها جمع البيانات والمعلومات أسبوعياً حول هذه التيارات .
 - 2- تعتبر أغلبية التكاليف في تيارات القيمة على أنها تكون تكاليف مباشرة مع جزء قليل جداً منها باعتبارها تكاليف غير مباشرة ، وهذا يعني أن المعلومات الكفوية لتيارات القيمة تكون مفهومة جداً بالنسبة لمستخدمي هذه المعلومات.
 - 3- احتساب التكاليف وفق منهج تكلفة تيارات القيمة يقدم معلومات مباشرة ومفيدة وواضحة، وهذا يعني ان المعلومات المعدة وفق هذه المنهج تكون معلومات موثوقة بالنسبة لمستخدميها.
 - 4- إمكانية تجهيز المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات. وهذا يعني أن مديري تيارات القيمة بإمكانهم استخدام هذه المعلومات لمراقبة وتوجيه التكاليف وترشيدها لأن المعلومات المتوفرة هي معلومات آنية تتعلق بأحداث جديدة تعطي المدراء إمكانية السيطرة على اغلب الخطوات التي لا تضيف القيمة ضمن العملية الإنتاجية.
 - 5- تيارات القيمة تعطي معلومات أفضل لاتخاذ القرارات الروتينية مثل (قرار تسعير المنتجات، قرار الإنتاج أمر الشراء وقرار قبول أمر رفض الطلبية الخاصة) أو كثير من القرارات الإدارية والسبب في ذلك هو أن المعلومات المقدمة لهذا الغرض هي معلومات حقيقية مقارنة بالمعلومات المتوفرة في انظمة التكاليف التقليدية والتي تعتمد على كثير من التقديرات والتوقعات.
 - 6- منهج تكلفة تيار القيمة يراعي و يدعم العمل الجماعي من خلال تكوين فرق العمل و تشجيع روح التعامل ما بينهم و إنشاء المجموعات الصغيرة القادرة على التعامل مع مستجدات العمل .
- أن أي وحدة ترغب في تطبيق المحاسبة الرشيقية ومدخل تكلفة تيارات القيمة يجب أن تتسم بالنقاط التالية لكي تكون ناجحة عند تطبيقها لهذا المدخل (Debra Smith, 2005):

- 1- يجب أن يتم إعداد التقارير من قبل تيارات القيمة و ليس من قبل الإدارات.
- 2- يجب أن يتم تخصيص أشخاص لتيارات القيمة بدون تدخل هؤلاء الأشخاص في تيارات أخرى داخل الوحدة بقدر الإمكان.
- 3- يجب أن يكون هناك عدد قليل (أو لا) من إدارات الخدمات المشتركة.
- 4- يجب أن تكون عمليات التصنيع تحت السيطرة بشكل معقول .
- 5- يجب أن يكون هناك تتبع دقيق للحالات (الخارجة عن السيطرة) والاستثناءات مثل (الخردة ، الضياع ، وإعادة التشكيل ، ، الخ).
- 6- يجب أن تكون كمية المخزون في حدود المعقول و تحت السيطرة ومنخفضة نسبياً وثابتة.

5.1. كيفية تقسيم الشركة إلى تيارات القيمة :

كما أوضحنا سابقاً بأن تكلفة تيارات القيمة هي تلك العملية التي تخلق القيمة للمستهلك ، هناك عديد من الإجراءات داخل كل تيار للقيمة لكي يتم خلالها تقديم المنتج أو الخدمة الأفضل للعملاء ، والبعض من هذه الإجراءات لا تخلق القيمة أو أنها تخلق قيمة ولكنها ضئيلة جداً، و تعتبر هذه الإجراءات (هدرًا) في الوقت والمواد والجهود ، وهذه الإجراءات لا تخلق قيمة مباشرة ، وهناك البعض الآخر من الإجراءات التي لا يمكن تجنبها داخل العملية الإنتاجية لبعض الأسباب وهي ذات تأثير على ترتيب بعض الأمور داخل

الوحدة ، كما علينا أن نتذكر أن تيار قيمة يمكن أن يكون على الصعيد الداخلي ويمكن أن تشمل الموردين الخارجيين بالإضافة إلى العمليات الداخلية. ويمكن باختصار تحديد تيارات القيمة داخل الوحدة من خلال الخطوات التالية : (www.txm.com.au)

1- تجميع المنتجات المتجانسة بقدر الإمكان:

يتم تجميع المنتجات من خلال خطوات عملية بسيطة ، تحتاج إلى إنشاء جدول يتكون من أعمدة وصفوف والتي تحتوي على خطوات عملية (معلومات عن خطوات تصنيع المنتج) في كل خط إنتاجي. المنتجات التي تمر بنفس العمليات (أو لديهم نسبة عالية من الخطوات المشتركة) تنتمي في تيار القيمة نفسه ، حتى لو كان لهذه المنتجات مستهلكين أو عملاء مختلفين ، لأنه وفي هذه الخطوة يتم تحديد تيارات القيمة وليس تحديد المستهلكين أو العملاء. والجدول التالي يوضح مثلاً لتلك العمليات :

جدول رقم (1) تجميع المنتجات المتجانسة من خلال المراحل الإنتاجية

					المراحل الإنتاجية
5	4	3	2	1	المنتجات
X	X	X		X	A
X		X	X		B
X		X		X	C
X	X		X		D

Source: (<http://www.emsstrategies.com>)

2- اختيار عائلة المنتجات (اختيار المجموعة المتجانسة) :

بعد تجميع المنتجات المتجانسة اختيار عائلة المنتجات ليتم التركيز عليها و يتم عندها البدء بتطبيق مبادئ التصنيع الرشيق على هذه المنتجات ، وهناك عدة معايير يمكن الاعتماد عليها في هذه العملية : (www.txm.com.au)

- أ- حجم المبيعات بالوحدات.
- ب- حجم المبيعات بالمبالغ.
- ج- المنتجات التي تحقق اعلى معدلات عيوب.
- د- المنتجات / الخدمات مع أعلى معدل العائد العملاء.
- هـ- المنتجات / الخدمات التي تمر بمعظم العمليات الإنتاجية وتتطلب أكبر قدر من إدارة الوقت.

3- إجراء زيارات أولية للخطوط الإنتاجية :

بعد اختيار المنتج أو عائلة من المنتجات يتم إجراء زيارات للوحدة أو المعمل ويتم من خلال هذه الزيارات توضيح المراحل التي يمر بها التصنيع و كيفية صرف المواد والمراحل الإنتاجية واستلام الطلبات من العملاء ... وألخ.

من خلال تنفيذ الخطوات الثلاث السابقة يتم تحديد تيارات القيمة التي يمر بها المنتج ويمكن بذلك فهم وإدراك العمليات التي تتم داخل الشركة و مكان الإنتاج ، والخطوة التي تليها هي عمل تيارات القيمة و تطبيق مبادئ التصنيع الرشيق. (www.txm.com.au)

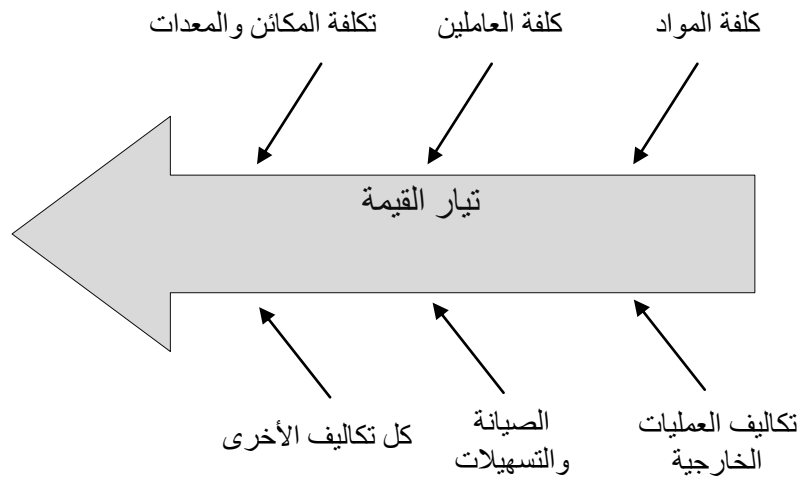
6.1. عناصر التكاليف واحتساب تكلفة المنتج وفق مدخل تكلفة تيار القيمة :



1.6.1. عناصر التكاليف لتيارات القيمة

لقد جرت العادة أن يتم قياس تكاليف تيار القيمة بشكل أسبوعي، حيث يتم توزيع التكاليف على تيارات القيمة بصورة مباشرة من أجل استبعاد التكاليف غير المباشرة، إلا أنه في بعض الأحيان يكون هناك تكاليف لا تخص تيار قيمة معين، فهذه التكاليف لا يتم توزيعها على تيارات القيمة، وإنما يتم التعامل معها كتكاليف مساندة أو داعمة (Sustaining Costs) لتيارات القيمة ويتم إدراجها في عمود مستقل في قائمة دخل تيارات القيمة (المشهراوي، 2015). تختلف تقسيمات التكاليف وفق نظام تكاليف تيار القيمة عنها وفقاً لنظم التكاليف التقليدية ويظهر الشكل رقم (2) التالي أنواع التكاليف التي يتضمنها نظام تكاليف تيار القيمة.

شكل رقم (2) عناصر التكاليف لتكلفة تيار القيمة



Source: (Stenzel, 2007)

وفيما يلي شرح موجز لكل عنصر من عناصر التكاليف لتيارات القيمة :

1.1.6.1 تكلفة المواد (Material Costs) :

يتم احتساب تكاليف المواد على أساس المواد الفعلية المستخدمة بواسطة تدفق القيمة، ويمكن احتسابها من خلال المواد الفعلية المستخدمة أو المواد الفعلية المشتريات لتيارات القيمة، والقرار الذي يخص احتساب تكاليف المواد على أساس المواد الفعلية المشتريات أو المستخدمة يكون استناداً إلى الحالات الآتية : (Bahadir, 2011)

أ- إذا كانت عملية الاحتفاظ بمخزون المواد الأولية هي لمدة (30) يوماً أو أقل ويكون المخزون تحت الرقابة، عند ذلك فإن تكلفة المواد الفعلية المشتريات تحمل على تيار القيمة.

ب- إذا كان مخزون المواد الأولية مرتفعاً، عند ذلك فإن تكاليف المواد الأولية لتيار القيمة تحتسب على أساس المواد الأولية المستخدمة من مخازن المواد ويمكن احتسابها على أساس مستندات الصادر المخزني للمواد إلى الإنتاج.

2.1.6.1 تكلفة العاملين (Employee Costs) :

تتكون تكلفة العاملين من الرواتب والأجور التي تدفع لأشخاص الذين يساهمون في العملية الإنتاجية ضمن تيارات القيمة على أساس عدد الساعات الفعلية أو أي أساس آخر كما هو محدد في خارطة تيار القيمة (Stenzel, 2007).

وبحسب هذا المدخل لا يكون هناك تمييز ما بين الأجور المباشرة وغير المباشرة، إذ تعد الأجور المنفقة داخل تيار القيمة أجوراً مباشراً مدفوعة للأفراد العاملين في الأنشطة الإنتاجية أو الأنشطة الداعمة (Hansen & Mowen, 2007)، ثم يتم تحميل تكلفة العمل إلى تيار القيمة كتكاليف مباشرة وهذا يؤدي إلى توفير الوقت والجهد الناتج عن فصل هذه التكاليف (Maynard, 2007).

3.1.6.1 تكلفة الماكائن والمعدات (Machine Costs) :

تمثل كافة التكاليف اللازمة لتشغيل الآلات كتكلفة القوى المحركة والإهلاك والصيانة وقطع الغيار، ويتم تحميل تلك التكاليف بصورة مباشرة على تيارات القيمة.

وفي بعض الوحدات وخصوصاً في بداية فترة التحول نحو تطبيق نظام التصنيع الرشيق ونظام تكاليف تيار القيمة يوجد بعض الآلات التي تخدم أكثر من تيار قيمة، ويصعب استبدالها بسبب ارتفاع ثمنها وكبر حجمها وصعوبة تحريكها كالمكابس وآلات قص المعادن الضخمة، حيث تعتبر هذه الآلات جزء من سلسلة عمليات تيار القيمة، عندئذ سيتم التعامل معها مؤقتاً كآلات مشتركة، و يتم توزيع التكاليف المتعلقة بها على تيارات القيمة، إلا أن هذا الحال يكون مخالفاً لمبادئ منهج الترشيح (المشهوروي، 2015).
إلا أنه وعلى المدى البعيد يجب التخلص من هذه الآلات المشتركة حيث يرى (Maskell) أنه "يجب استبدال الآلات المشتركة بآلات أصغر بحيث يستقل كل تيار قيمة بآلاته الخاصة به وتلغى تكاليف الموارد المشتركة، وبالتالي تلغى عملية توزيع التكاليف الخاصة بها، وقد بين أن الموارد المشتركة تعتبر أصول تخدم أكثر من تيار قيمة مثل الآلات الضخمة، فهي عادة ما تكون كبيرة الحجم وغالية الثمن ويجب على المدى البعيد استبدالها بآلات أصغر بما يتناسب مع حجم العمل المطلوب لتيار القيمة" (Maskell et al., 2014).

4.1.6.1 تكاليف العمليات الخارجية (Outside Processes) :

يتضمن تكاليف العمليات الخارجية لتيار القيمة كافة التكاليف الفعلية للأعمال المنجزة من قبل الأفراد أو المقاول الخارجي (عيسى و محسن، 2015). ويمكن احتساب هذه النوع من التكلفة من النقد المدفوع للموردين، وفي بعض الأحيان يضاف إليها المصاريف التي تدفع للموردين والتي لها علاقة بالأعمال المنجزة في الماضي، فإذا كانت التكاليف الخارجية كبيرة ولها أهمية وتختلف من فترة لأخرى فإن هذا يؤثر على تكاليف تيارات القيمة وفي حال وجود هذه المشكلة يتم تحميل هذه التكاليف على تدفقات القيمة شهرياً بدلا من صرف النقد الفعلي (Stenzel J., 2007).

5.1.6.1 تكاليف الصيانة والتسهيلات (Facilities Costs) :

تتضمن تكلفة الصيانة والتسهيلات على اندثار بناية المصنع و صيانة المباني والأمن والحراس...الخ. ويتم تحميل هذه التكاليف على تيارات القيمة على أساس المساحات المستخدمة. وهذا هو الأساس التي يتم استخدامه في أغلب الأحيان في المنظمات الرشيقية، والسبب يرجع الى تحفيز فريق عمل تيار القيمة على استخدام مساحات اقل بهدف تخفيض التكاليف. (Maskell & Others, 2007).

6.1.6.1 التكاليف الأخرى (Other Costs) :

تشمل التكاليف الأخرى كافة التكاليف التي لا تصنف بحسب التصنيفات السابق ذكرها مثل (التجهيزات، اللوازم، الأدوات الاستهلاكية، مصاريف السفر والإيفاد، والكثير من التكاليف الأخرى)، وبشكل عام فإن هناك شخص او مجموعة من الأشخاص مسؤول عن شراء كل المستلزمات ومعظمهم ستجهز من قبل الموردين التي لها عقود طويلة من المنظمة (Maskell, 2009).

2.6.1 احتساب تكلفة المنتج في تيارات القيمة :

تبدأ عملية احتساب التكاليف لتيار القيمة مع تخطيط خارطة تيار القيمة (Value Stream Mapping). وتؤدي عملية تخطيط خارطة تيار القيمة إلى توليد المعلومات اللازمة والضرورية عن تدفق المواد و تخصيص الموارد التي يمكن بعد ذلك تحميلها إلى تدفقات القيمة، وان تدفق المواد يحدد المنتجات التي تتدفق في تيار قيمة محدد و عملية رسم الخرائط تحدد كيفية استخدام الأشخاص والمعدات والمساحة المستخدمة في كل تدفق للقيمة وبعد ذلك يتم احتساب التكاليف الفعلية لكل تدفق للقيمة، وتعتبر كل التكاليف لتيارات القيمة تكاليف مباشرة (Salah & Zeki, 2013).

تعتمد الطريقة التقليدية لاحتساب التكلفة على تخمين أو تقدير التكاليف التي ستدخل في إنتاج الوحدات من المواد والأجور وتخصيص تكاليف أخرى غير مباشرة، و إذا تمكنت الوحدة من الوصول إلى التكاليف الفعلية المصروفة قريباً من هذا التخمين فهذا يعني أن الوحدة تعمل بكفاءة وتحقق أهدافها. وعلى هذا الضوء تحتسب الفروقات بين التكاليف الفعلية والمخمنة، وهذه العملية ستوفر معلومات للمدراء تمكنهم من معالجة القصور في مراحل العملية الإنتاجية، عليه فان استخدام معدلات التحميل للتكاليف غير المباشرة يكون جزءاً لا يتجزأ من هذه العملية ويمثل جزءاً كبيراً من التكلفة الإجمالية لإنتاج الوحدات. ويتم احتساب نصيب الوحدات المنتجة من خلال قسمة إجمالي التكاليف غير المباشرة على عدد الوحدات المنتجة وهذا ما يشير إلى تأثير حجم الإنتاج، حيث كلما كان مستوى الإنتاج أكثر تنخفض هذه النسبة ويقبل نصيب الوحدة من كلفة الوحدات المنتجة والعكس صحيح (Frances A Kennedy, 2005).

يعتمد مدخل التصنيع الرشيق على نظام (السحب) (Pull) وهذا يعني أن إنتاج الوحدات يكون وفقاً لطلبات العملاء، بينما يخالف نظام الكلفة التقليدية هذه القاعدة وينتج وحدات زائدة بهدف بيعها في المستقبل. وتستخدم تكاليف المنتج في قرارات التسعير و تخطيط الربحية وكثير من القرارات الإدارية الأخرى، وهو ما يتفق مع نظام الكلفة التقليدية حيث يتم استخدام المعلومات الكلفوية لغرض اتخاذ هذه القرارات أيضاً. ويتم تحديد الكثير من تكاليف المنتجات على أساس سنوي (في بداية السنة) عند إعداد الموازنات وتحديد معدلات التحميل. وتتخذ أغلبية إدارات الوحدات الاقتصادية القرارات الحاسمة باستخدام هامش الربح للمنتجات كمعلومة أساسية، وعندما تبدأ الأعمال خلال السنة فالمعلومات المنتجة من نظام الكلفة التقليدية تصبح غير دقيقة بشكل تدريجي وذلك بسبب بيئة الأعمال والتغييرات الداخلية للوحدة ، وفي هذه الحالة فان القرارات الإدارية ستكون بالاستناد على معلومات كلفوية تاريخية (Frances A Kennedy, 2005). إن احتساب وتحديد كلفة المنتج وفقاً لتكلفة تيار القيمة تكون عن طريق نموذج (إدخال / إخراج) . وهذا يعني أنه من الضروري أن تجمع كافة المدخلات إلى تيارات القيمة والتي تمثل المواد والأجور والتكاليف الأخرى كما هو وارد في الجدول رقم (2) وكالتالي .

جدول رقم (2) تكاليف تيار القيمة

تيار القيمة	تكلفة المواد	تكلفة العمل	تكلفة الآلات	تكاليف المساندة	تكاليف أخرى	الإجمالي
خدمة العملاء		xx				xx
المشتريات	xx	xx				xx
خلية 1	xx	xx	xx		xx	xx
خلية 2	xx	xx	xx			xx
التجميع	xx	xx	xx			xx
الشحن		xx				xx
ضمان الجودة		xx				xx
الهندسة الصناعية		xx				xx
الصيانة		xx				xx
المحاسبة		xx				xx
الموارد البشرية		xx				xx
نظم المعلومات		xx			xx	xx
هندسة التصميم		xx		xx		xx
هندسة الفحص		xx				xx

xx	xx	xx	xx	xx	xx	إجمالي تكاليف تيار القيمة
----	----	----	----	----	----	---------------------------

Source: (Baggaley, 2003 and Baggaley, 2014)

وبعد ذلك و بهدف استخراج معدل التكلفة للوحدة الواحدة يتم تقسيمها على مخرجات تيارات القيمة والتي تمثل الوحدات المنتجة، والمعادلة التالية توضح ذلك :

$$\text{معدل كلفة الوحدة الواحدة} = \frac{\text{إجمالي التكاليف لتيار القيمة (المدخلات)}}{\text{عدد الوحدات المنتجة (المخرجات)}}$$

و كلما زاد التشابه بين المنتجات في تيارات القيمة فإن عملية احتساب التكاليف ستكون سهلة، وكلما تنوعت المنتجات في تيارات القيمة فهناك حاجة إلى خطوة إضافية لاحتساب المنتجات المتنوعة، و أحد الأهداف الأساسية لتيار القيمة هو تقليل تخصيص التكاليف المشتركة بين تيارات القيمة والمنتجات المتنوعة، وسيكون لكل تيار قيمة داخل الوحدة فرق هندسية (Engineer Teams) والمشريات والتخطيط والمبيعات والخدمات الخاصة بها، اذا فإن تيار القيمة يعمل كوحدة مصغرة داخل الوحدة الاقتصادية وهي تتضمن أيضاً تكاليف الوظائف المساندة (Support Functions) كوظيفة الموارد البشرية و تكنولوجيا المعلومات و الوظيفة المالية. و يتم تحميل كل هذه التكاليف على تيار القيمة باعتبارها تكاليف مباشرة (Solomon, 2007).

3.6.1 قائمة الدخل وفق المدخل التقليدي ومدخل تيار القيمة :

تختلف العناصر المكونة لقائمة الدخل وفقاً لمدخل تيار القيمة عنها وفقاً للمدخل التقليدي حيث تتكون قائمة الدخل وفق مدخل تيار القيمة من مجموعة العناصر (كلفة المواد , كلفة العاملين , كلفة المكائن والآلات , كلفة العمليات الخارجية , تكاليف الصيانة والتسهيلات , والتكاليف الأخرى) ، بينما تتكون قائمة الدخل وفق المدخل التقليدي من مجموعة العناصر (تكلفة المواد , تكلفة الأجور , التكاليف الصناعية الأخرى ، كلفة الإنتاج التام المباع , التكاليف التسويقية والإدارية ، بالإضافة إلى الانحرافات أو الفروقات في التكاليف) وقد أشار الكثيرون ممن قاموا بتطبيق منهج التصنيع الرشيق أن قائمة الدخل وفقاً لمنهج المحاسبة الرشيقة ومدخل تيار القيمة توفر معلومات سهلة الفهم و أنها وبحسب مسميات العناصر الواردة فيها أصبحت أكثر وضوحاً من تلك الواردة في قائمة الدخل التقليدية (Frances A. Kennedy & Maskell, 2006), ويبين الجدول رقم (3) قائمتي الدخل وفقاً للمدخلين وكالتالي:

جدول رقم (3) قائمة الدخل وفقاً للمدخل التقليدي ومدخل تيار القيمة

قائمة الدخل وفقاً لمدخل تيار القيمة					قائمة الدخل وفق الطريقة التقليدية		
الإجمالي	تكاليف المساندة	تيار قيمة (2)	تيار قيمة (1)	البيان	الكلية	الجزئي	البيان
xx		xx	xx	المبيعات	xx		المبيعات
					(xx)		تكلفة بضاعة المباعه
xx		xx	xx	كلفة المواد	xx		مجمل الربح
xx	xx	xx	xx	كلفة العاملين		xx	انحراف المواد
xx		xx	xx	كلفة الآلات والمعدات		xx	انحراف العمل
xx		xx	xx	تكاليف العمليات الخارجية		xx	انحراف تكاليف غير المباشرة
xx	xx	xx	xx	تكاليف التسهيلات	(xx)		إجمالي الانحرافات
xx	xx	xx	xx	تكاليف أخرى	(xx)		إجمالي هامش المساهمة



(xx)		(xx)	(xx)	إجمالي تكاليف تدفق القيمة			التكاليف التشغيلية
xx		(xx)	(xx)	إجمالي الدخل لتدفق القيمة		xx	التكاليف الإدارية
(xx) xx	التغير في المخزون					xx	تكاليف البيع والتسويق
xx	الربح				(xx)		إجمالي التكاليف التشغيلية
xx	تكاليف عامة أخرى				xx		إجمالي الدخل التشغيلي
xx	صافي الربح						

Source: (Kennedy & Maskell, 2006)

إن سهولة إعداد هذه القائمة كان أحد الأسباب التي أدت إلى إمكانية تكرار إعدادها بشكل أسبوعي وهو ما مكن أعضاء تيارات القيمة القيام بالإجراءات الملائمة واتخاذ القرارات بسهولة وقد أتضح كذلك أن تكرار عملية إعداد قائمة الدخل هذه قد أعطى للمدراء إمكانية السيطرة على التكاليف ضمن كل تيار للقيمة بشكل مباشر وفوري (Kennedy & Maskell, 2006).

2. استخدام مدخل تكلفة تيار القيمة لاتخاذ القرارات الإدارية قصيرة الأجل في الشركة عينة البحث

1.2 نبذة مختصرة عن شركة فاملي و نظام التكاليف المطبق فيها حاليا :

شركة فاملي هي إحدى الشركات الصناعية التي تقوم بإنتاج المواد الغذائية (الصاص، الجلي، البهارات). يقع مقرها الرئيسي في مدينة أربيل وتأسست في عام (1991) . و تمارس الشركة أنشطتها وفقا لأحكام قانون الشركات رقم (21) لسنة (1997) والقوانين والأنظمة والتعليمات السارية . وتمتاز الشركة بسمعتها الجيدة محليا فيما يتعلق بجودة منتجاتها ومطابقتها للمواصفات والمعايير والمقاييس الدولية ، وهو ما أعطى ميزة تنافسية للشركة حيث تتنافس منتجاتها مع الكثير من المنتجات المستوردة ، هذا و تمتلك الشركة فريق عمل متكامل يغطي جميع الوظائف في الشركة (من وظيفة الإنتاج و وظيفة البيع والتسويق والترويج للمنتجات) ، وتقوم الشركة بتوزيع منتجاتها من خلال مندوبين داخل محافظات الإقليم والمحافظات العراقية الأخرى وهناك محاولات جديّة من قبل إدارة الشركة لتصدير منتجاتها إلى خارج العراق عن طريق إرسال المندوبين إلى خارج العراق لدراسة احتياجات السوق في الدول المجاورة ومدى قدرة الشركة على تلبية هذه الاحتياجات .

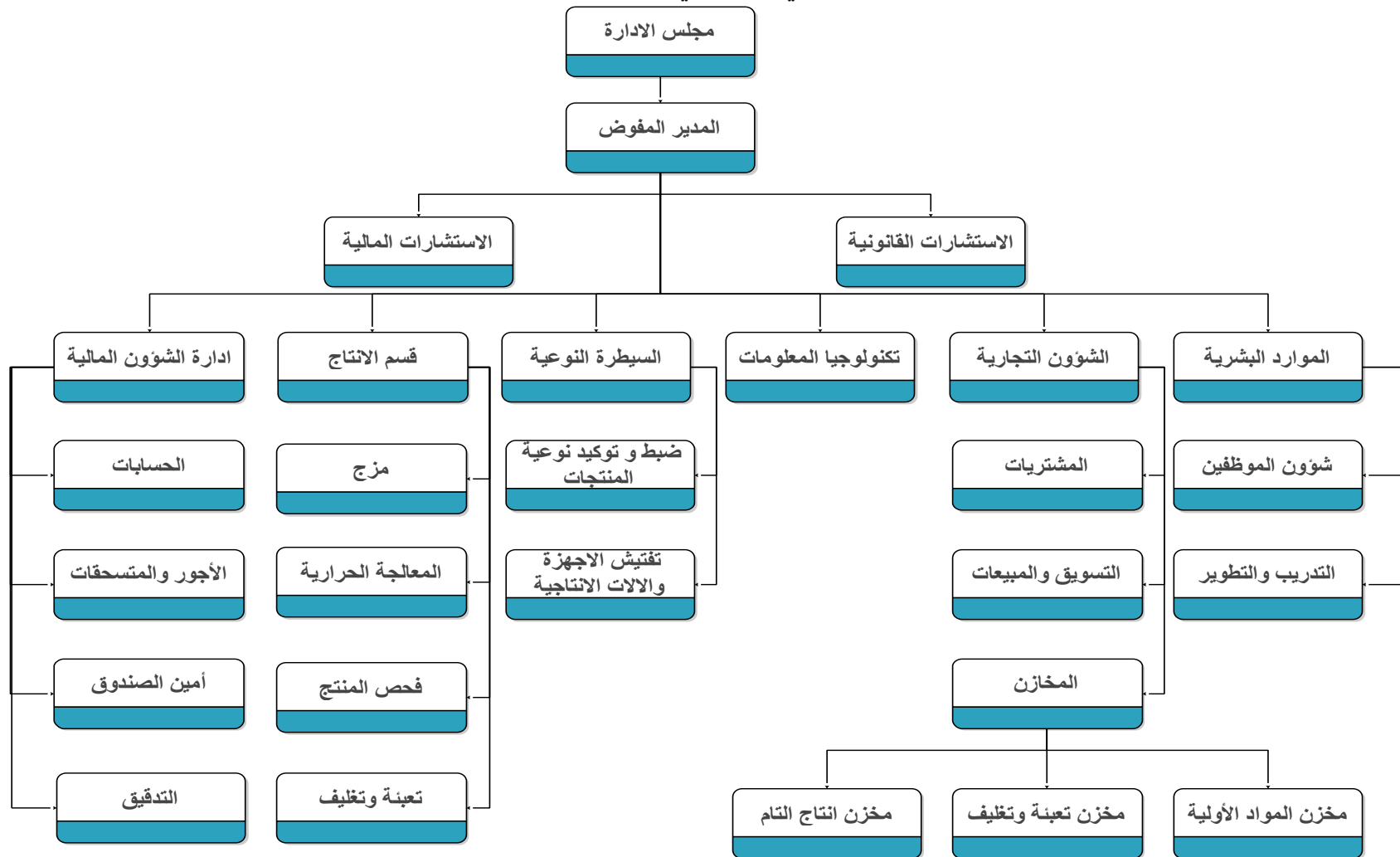
2.2 دراسة الهيكل التنظيمي للشركة :

يعتبر الهيكل التنظيمي لأي منظمة وسيلة أو أداة هادفة لمساعدة المنظمة على تحقيق أهدافها بكفاءة و فاعلية، من خلال المساعدة في تنفيذ الخطط و اتخاذ القرارات و تحديد أدوار الأفراد و تحقيق الانسجام بين مختلف الوحدات و الأنشطة، و تفادي التداخل و الازدواجية و الاختناقات و غيرها. ويتم فيه توضيح الوحدات الإدارية ومستوياتها وخطوط السلطة والمسئولية وقنوات الاتصال الرسمية هذا من جانب . ،من جانب آخر فان للهيكل التنظيمي تأثير كبير على سلوك الأفراد و الجماعات في المنظمات لخلق منظومة عمل متكاملة، فتقسيم العمل و تحديد التخصصات يتضمن إسناد مهام وواجبات محددة للفرد الملائم ، وتوضيح الالتزامات المترتبة على الفرد و حقوقه ونتائج سلوكه لو توفر له الشعور بالرضا عن العمل. ويمثل الشكل رقم (3) الهيكل التنظيمي لشركة فاملي لإنتاج المواد الغذائية :



الشكل رقم (3)

الهيكل التنظيمي لشركة فاملي لانتاج المواد الغذائية



المصدر: من إعداد الباحثان بالاطلاع على الخريطة التنظيمية للشركة



ومن خلال الاطلاع على الشكل رقم (3) فإن قسم الشؤون التجارية يتولى مهام إدارة مشتريات المواد الأولية واللوازم الأخرى سواء كانت داخلية أم خارجية، إضافة إلى بعض المهام الأخرى كإعداد خطة الشراء وتنفيذها (الشراء من السوق المحلية أم الاستيراد) ، و يقوم أيضاً يقوم بتسويق المنتجات و متابعة السياسة السعرية مع تنظيم وإدارة المواد المخزونة (المواد الأولية ، مواد التعبئة والتغليف ، و الإنتاج التام) ومراقبتها من ناحية توفير متطلبات السلامة و المراجعة المستمرة لتواريخ الإنتاج و انتهاء الصلاحية وطرق تخزينها و إدارة الواردات والصادرات الخ.

ويحتل قسم السيطرة النوعية أهمية كبيرة في الشركة حيث يقوم هذا القسم بعملية تأكيد جودة و نوعية المنتجات التامة ومدى تطابقها مع المواصفات المحددة لكل منتج و تفتيش الأجهزة ومدى مراعاة الشركة لمسألة توفير مستلزمات وشروط الأمان .

أما قسم الإنتاج في الشركة فإنه يتألف من معملين يقومان بإنتاج منتجات الشركة وهي (منتج الصاص ، منتج الجلي ، و البهارات) من خلال عدة أقسام يمر بها المنتج (يعتبر كل قسم مرحلة إنتاجية) ، وكما يلي :

1- قسم المزج :

من المهام الضرورية هي مزج المواد الأولية التي تدخل في إنتاج كل منتج ويتم ذلك داخل خزانات كبيرة حسب معادلات التصنيع المحددة مسبقاً بكل منتج (الوصفة المعملية) .

2- قسم المعالجة الحرارية:

يتم نقل الخلطات بعد الانتهاء من مرحلة المزج عبر أنابيب خاصة إلى خزانات أخرى لأغراض التسخين، حيث يتم تسخين كل خلطة حوالي (4-5) ساعات حتى تكون جاهزة لتحويلها إلى المرحلة القادمة والتي هي خزانات معدة لأغراض تبريد الخلطات.

3- قسم الفحص:

يتم في هذه المرحلة فحص الخلطات من خلال إجراء عدة فحوصات للتأكد من محتويات الخليط بهدف التأكد من سلامة و صحة الخلطات المعدة، وتشمل الفحوصات التالية :

أ- فحص (PH) لقياس نسبة الحموضة لكل خلطة.

ب- فحص القوام (لقياس نسبة الكثافة).

ت- الفحص البكتريولوجي.

4- قسم التعبئة والتغليف:

بعد إجراء كافة الفحوصات بنجاح تأتي مرحلة تعبئة و تغليف المنتجات و نقلها إلى مخازن الإنتاج التام . ثم بيعها و توزيعها حسب الطلبات المستلمة من العملاء.

3.2 الخطوات اللازمة لاستخدام مدخل تيار القيمة في اتخاذ القرارات قصيرة الأجل في الشركة عينة البحث قبل التطرق لكيفية اتخاذ القرارات الإدارية قصيرة الأجل ينبغي أولاً القيام بعدد من الخطوات وهي كما يلي :

الخطوة الأولى : تقسيم الشركة إلى تيارات القيمة :

بحسب ما ورد في الجانب النظري من البحث ولغرض استخدام مدخل تيار القيمة ينبغي أولاً تقسيم الشركة إلى تيارات للقيمة وبحسب ما ورد ذكره سابقاً فإن تيار القيمة وفي غالبية الحالات يمثل منتجاً من المنتجات ، واعتماداً على نشاط الشركة (عينة البحث) فإنها تقوم بإنتاج ثلاثة أنواع من المنتجات (الصاص ، الجلي ، البهارات) ، وقد تبين للباحثان (من خلال الاطلاع المباشر على أعمال التصنيع في الشركة) أن ليس هناك أي نوع من التداخل في العمليات الإنتاجية لهذه المنتجات وأن لكل منتج دورة تصنيع مستقلة .

تبعاً لذلك فإنه يمكن تقسيم تيارات القيمة إلى التالي :

- تيار قيمة منتج الصاص.
- تيار قيمة منتج الجلي.
- تيار قيمة منتج البهارات.



وتجنباً للإسهاب في العرض فإن الباحثان سيركزان على النوع الأول من المنتجات (منتج الصاص) باعتباره مثالاً للتحليل واستحصال النتائج فيما يخص اتخاذ القرار (قبول أم رفض الطلبية الخاصة) كما أن هذا المنتج وبحسب البيانات التي حصل عليها الباحثان هي من أكثر منتجات الشركة طلباً في السوق المحلية .

الخطوة الثانية : تحديد عناصر التكاليف لتيار قيمة الصاص في شركة فاملي

قبل التطرق إلى تحديد و حصر عناصر التكاليف لتيار قيمة الصاص سيكون من المهم توضيح متطلبات الإنتاج لهذا المنتج (من مواد أولية مستخدمة وتكلفة الأجور و تكاليف أخرى) ، و من خلال دراسة واقع السجلات في الشركة (عينة البحث) تبين أن معدلات التصنيع التخمينية أو التقديرية التي تعتمد عليها الشركة نابعة من تجارب عدة سنوات وهي تتكون مما هو وارد في الجدول رقم (4) وكالتالي :

جدول رقم (4)عناصر التكاليف لإنتاج كارتون واحد من منتج الصاص

عناصر التكاليف لمنتج الصاص	كلفة الكارتون الواحد
مواد أولية / كارتون	1.6
مواد تعبئة وتغليف	0.55
اجور العمل	2.8
تكاليف اخرى	0.7
المجموع	5.65

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات الشركة

يتبين من الجدول أعلاه أن عناصر التكاليف التي تدخل في إنتاج كارتون واحد من منتج الصاص (والتي تحتوي على 12 عبوة بوزن 500 غرام) وتتكون من المواد الأولية ومواد التعبئة والتغليف و تكلفة أجور العمل (وهي عبارة عن رواتب الموظفين والفنيين في الأقسام الإنتاجية) مضافا إليها التكاليف الأخرى (تتضمن تكاليف الموظفين للأقسام غير الإنتاجية والاندثارات والاطفاءات والخ).

الخطوة الثالثة : إعداد قائمة الدخل لشركة فاملي وفقا للمدخل التقليدي و مدخل تكلفة نيار القيمة

قبل التطرق إلى بيان و تحليل قرار قبول أم رفض الطلبية الخاصة ينبغي لنا أن نعرض قائمة الدخل لشركة فاملي للسنة المنتهية في (2015/12/31) بشكل تقليدي ثم ترجمتها و تحويلها إلى قائمة الدخل وفق مدخل تكلفة تيار القيمة وذلك من خلال تحليل المصروفات والتكاليف للأقسام المكونة للشركة (عينة البحث) ، والتالي عبارة عن قائمة الدخل المعدة وفق المدخل التقليدي :

جدول رقم (5)قائمة الدخل لشركة فاملي معدة وفق المدخل التقليدي

قائمة الدخل	
شركة فاملي لإنتاج المواد الغذائية	
للسنة المنتهية في 2015/12/31	
التفاصيل	المبالغ
صافي المبيعات	\$ 3,454,907
– تكلفة بضاعة المباعه	(2,589,653)
مجمل الربح	865,254
– المصاريف التشغيلية	(546,672)
صافي الربح	\$ 318,582



المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات الشركة
من خلال الجدول رقم (5) يتضح بأن هناك مبلغ (3,454,907 \$) وهي إيرادات المبيعات لكافة تيارات القيمة للشركة والتي تتضمن تيارات القيمة لمنتجات (الصاص - الجلي - البهارات) مطروحا منها (مردودات و مسموحات المبيعات و الخصومات الممنوحة للعملاء) . أما حساب تكلفة بضاعة المباعه والتي تحتوي على كلفة المنتجات الثلاثة والتغيير في المخزون لدى الشركة فقد كان بمبلغ (2,589,653 \$) ، وبعد طرح إجمالي المصاريف التشغيلية فقد بلغ صافي الربح للشركة خلال العام (2015) مبلغاً قدره (318,582 \$) . أما بالنسبة لمنتج الصاص (بشكل مستقل) فأن صافي المبيعات يبلغ (2,149,632 \$) (عدد الكراتين المباعه) (298,560) كارتون مضروبا بسعر البيع لكارتون واحد والبالغة (7.2 \$) وهذا السعر ثابت لكافة العملاء.
بعد عرض قائمة الدخل للشركة وفقا للطريقة التقليدية قام الباحثان بترجمة هذه القائمة الى قائمة الدخل وفق مدخل تكلفة تيار القيمة من خلال دراسة الهيكل التنظيمي والبيانات الكلفوية للشركة، والجدول التالي عبارة عن قائمة الدخل وفقا لهذا المدخل وكما يلي :

جدول رقم (5) قائمة الدخل لشركة فاملي وفقا لمدخل تكلفة تيار القيمة

قائمة الدخل					
شركة فاملي لإنتاج المواد الغذائية					
للسنة المنتهية في 2015/12/31					
المبالغ بالدولار					
البيان	تيار قيمة الصاص	تيار قيمة الجلي	تيار قيمة البهارات	التكاليف الداعمة	الإجمالي
صافي المبيعات	2,149,632	575,019	730,256	0	\$3,454,907
كلفة المواد	641,904	318,254	325,459		1,285,617
كلفة العاملين	732,560	128,630	136,857	123,450	1,121,497
كلفة المكائن	125,600	45,890	52,367	-	223,857
تكاليف التسهيلات	78,500	25,640	30,502	8,560	143,202
تكاليف أخرى	13,250	38,250	18,580	45,890	115,970
ربح تيار قيمة	557,818	18,355	166,491	(177,900)	564,764
			التغيير في المخزون	(220,396)	
			تكاليف عامة أخرى	(25,786)	
			صافي الربح		\$ 318,582

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات الشركة
تم تقسيم شركة فاملي إلى تيارات القيمة استنادا على المعلومات من الهيكل التنظيمي و البيانات الكلفوية كما مبين من الجدول رقم (5) ، و تم إيجاد صافي المبيعات لكل تيار قيمة داخل الشركة كما هو مبين في الجدول ، وتوزيع البيانات الكلفوية إلى كل تيار قيمة بنصيبهم من التكاليف.

الخطوة الرابعة : تحليل قرار قبول أم رفض الطلبية الخاصة :

في كثير من الأحيان تتسلم الشركة طلبيات من عملائها لتجهيزهم بمنتجاتها (سواء كانت شركات أو سوبر ماركت أو محلات للبيع بالتجزئة أو أي جهة أخرى) ، وتكون هذه الطلبيات أو العروض عادة بأسعار تقل عن سعر البيع العادي لمنتجات الشركة لذلك فان اتخاذ القرار بقبول هذه الطلبيات الخاصة يحتاج إلى القيام بعملية التحليل الصحيح قبل اتخاذ قرار بشأنها (قبول أم رفض الطلبية) ، وذلك بعد توفر شرطين أساسيين وهما :

الشرط الأول: توفر طاقة غير مستغلة (عاطلة) في الشركة يمكن استخدامها في إنتاج الوحدات اللازمة للطلبية.



الشرط الثاني: أن يكون السعر المعروض أو المقدم في الطلبية أكثر أو يساوي (على الأقل) مجموع التكاليف المتغيرة للوحدة الواحدة (المتغيرة الإنتاجية والتسويقية).

وفي حالة تحقق هذين الشرطين بإمكان المحاسبون في الشركة أن يقوموا بتحليل الإيرادات والتكاليف ومساعدة المدراء في اتخاذ القرار (سواء كان قبول أمر رفض الطلبيات)، وعند المراجعة والاستفسار ودراسة طاقة الشركة من إنتاج منتج الصاص، تبين بأن الإنتاج الفعلي في سنة (2015) لهذا المنتج كان (298,560) كارتون بما يعادل (69%) من طاقتها الكلية وهذا يعني أن الشركة بإمكانها أن تنتج حوالي (430,000) كارتون من هذا المنتج سنوياً، وهناك حوالي (31%) من طاقتها هي طاقة غير مستغلة، وهذا يبين بأن إدارة الشركة يمكن أن تقوم باتخاذ قرار بقبول طلبيات إضافية من عملائها ولو كان بسعر أقل من سعر البيع المحدد لهذا المنتج والتي تبلغ (7.2 \$) للكارتون الواحد. ومن خلال الاستفسار من موظفي قسم المبيعات والتسويق ومراجعة جميع الطلبيات الواردة للشركة من قبل العملاء (بخصوص منتج الصاص)، تبين بأن هناك مجموعة من الطلبيات المستلمة من قبل الشركة، وقد تم تجهيز المنتج لأغلبية هذه الطلبيات ماعدا بعض الطلبيات التي رفضت من قبل إدارة الشركة وذلك نظراً لقلّة الأسعار المعروضة في هذه الطلبيات عن سعر البيع المحدد من قبل الشركة، فجزء من هذه الطلبيات أقل من الكلفة الإجمالية للكارتون الواحد وبعضها بربح قليل جداً، والجدول رقم (6) يوضح تلك الطلبيات:

جدول رقم (6)

جدول بالطلبيات المرفوضة من قبل إدارة الشركة

السعر المقدم بالدولار	عدد الكراتين المطلوبة	الجهة
5	20,000	عميل رقم 1
5	16,500	عميل رقم 2
5.2	10,000	عميل رقم 3
5.5	8,000	عميل رقم 4
5.5	2,500	عميل رقم 5

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركة

يتبين من خلال الجدول رقم (6) بأن كافة الأسعار المقدمة من قبل العملاء إلى إدارة الشركة لشراء منتج الصاص من الشركة أقل من السعر الاعتيادي للمنتج، وقد تم رفض جميع هذه الطلبيات من قبل إدارة الشركة وذلك عند الاعتماد على تحديد كلفة المنتجات وفقاً للطريقة التقليدية وكما هو موضح في الجدول رقم (7) حيث تبلغ كلفة كل كارتون من منتج الصاص مبلغ (5.65 \$) وكما تم بيانه سابقاً في الجدول رقم (4).

جدول رقم (8)

الإيرادات والتكاليف لمجموعة الطلبيات المرفوضة من قبل إدارة الشركة

الربح أو الخسارة	إجمالي التكاليف	إجمالي الإيرادات	السعر المقدم	عدد الكراتين المطلوبة	الجهة
13,000-	113,000	100,000	5.00	20,000	عميل رقم 1
10,725-	93,225	82,500	5.00	16,500	عميل رقم 2
4,500-	56,500	52,000	5.20	10,000	عميل رقم 3
1,200-	45,200	44,000	5.50	8,000	عميل رقم 4
375-	14,125	13,750	5.50	2,500	عميل رقم 5
29,800-	322,050	292,250		98,000	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركة



یتین من الجدول رقم (8) أعلاه الإيرادات والتكاليف للطلبات المرفوضة من قبل إدارة الشركة وموضحا فيه إجمالي الإيرادات وقدرها (\$ 292,250) (عدد الكراتين المطلوبة مضروبا في السعر المعروض على الشركة في الطلبية) كما يتبين من الجدول أن إجمالي التكاليف لتلك الطلبيات كانت أكثر من الإيرادات والتي تبلغ (\$ 322,050) . ومن خلال الجدول يتضح بأنه اذا قامت إدارة الشركة بقبول تلك الطلبيات فإن الشركة ستحقق خسارة بقيمة (\$ 29,800) خلال السنة (2015) ، لذلك فقد كان القرار رفض هذه الطلبيات بالاعتماد على التحليل وفقاً للمدخل التقليدي .

ولغرض التحقق من أن قرارات إدارة الشركة كانت صحيحة أم لا ؟. فلقد قام الباحثان بتحليل تلك القرارات على مدخل تكلفة تيار القيمة بهدف الوصول إلى القرار الأفضل (حول قبول تلك الطلبيات) ، ولغرض الوصول إلى تحليل أفضل ينبغي لنا أن نعرض الجدول التالي والذي يمثل قائمة الدخل وفقا لمدخل تكلفة تيار القيمة موضحا فيها الإيرادات والتكاليف المتعلقة بقبول الطلبيات التي سبق وان تم رفضها من قبل الشركة.

جدول رقم (9)

قائمة الدخل وفقا لمدخل تكلفة تيار القيمة مع قرار قبول الطلبات الخاصة من العملاء

البيان	الحالة الاعتيادية	مع قبول الطلبية	الإجمالي
صافي المبيعات	3,454,907	505,100	3,960,007
كلفة المواد	1,285,617	210,700	1,496,317
كلفة العاملين	1,121,497	-	1,121,497
كلفة المكائن	223,857	-	223,857
تكاليف التسهيلات	143,202	9,800	153,002
تكاليف أخرى	115,970	-	115,970
ربح تيار قيمة	564,764	284,600	849,364

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركة

يتبين من الجدول رقم (9) الإيرادات والتكاليف المتعلقة بكافة الطلبيات الخاصة ، ويتضح من خلال التحليل بان قبول تلك الطلبيات سيكون في مصلحة الشركة لان قرار القبول سيؤدي إلى زيادة أرباح الشركة بمقدار (\$ 284,600) والسبب يعود إلى أنه في حالة قبول تلك الطلبيات ستختلف كلفة منتج الصاص و تصبح اقل مقارنة بكلفة هذا المنتج بالطريقة التقليدية ، حيث وبحسب مدخل تيار القيمة فإن ما سيحتسب من تكاليف للمنتج يقتصر فقط على عناصر كلفة المواد وتكاليف التسهيلات والتي تتضمن كلفة نقل المواد المشتريات وكلفة نقل المنتج (باعتبارها تكاليف متغيرة مع القرار أو أنها ملائمة) ، ولن يدخل ضمن تكلفة المنتج العناصر الأخرى المتمثلة بكلفة العاملين وكلفة المكائن والتكاليف الأخرى (باعتبارها تكاليف ثابتة مع القرار أو أنها غير ملائمة) حيث تضم كلفة العاملين (الرواتب والأجور المدفوعة إلى الموظفين والعمال) وهي عادة ما تحتسب شهرياً وليس هناك أي تغيير عليها في حالة زيادة عدد الوحدات المنتجة أو نقصها ، كذلك الحال بالنسبة لتكلفة المكائن (تتمثل بإندثار الآلات والمعدات التي تستخدم في العملية الإنتاجية وهي تحتسب على أساس قسط الثابت وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي الموحد) وهذا يعني أن ليس لها علاقة بعدد الوحدات المنتجة وبالتالي تستبعد هذه الاندثار من كلفة المنتج (وفقاً لمدخل تيار القيمة).

فتم اثبات فرضية البحث من خلال التحليل السابق والتي يتضح ان استخدام تكاليف تيار القيمة سيؤدي الى اتخاذ قرارات ادارية سليمة و ذلك من خلال توزيع و تخصيص التكاليف في الشركات وايضا استخدام هذا المنهج سيوفر معلومات كلفوية أكثر دقة من المنهج التقليدي وكل هذا المعلومات سيساعد ادارات الشركات إلى تحسين نوعية هذه القرارات بما يساعد إدارات الشركات الصناعية على تحقيق أهدافها ورفع قيمتها وزيادة حصتها السوقية وتقديم منتجات بتكاليف اقل ونوعية افضل وتحقيق ربح اكثر.



3. الاستنتاجات والتوصيات :

1.3. الاستنتاجات

- 1- تهدف المحاسبة الرشيقة إلى الحد من وإزالة الهدر والضياع في العمليات الإنتاجية داخل الوحدة الاقتصادية وإلى إزالة جميع العمليات التي لا تضيف القيمة للعملاء مع محاولة تطوير العمليات التي تضيف القيمة داخل العمليات الإنتاجية.
- 2- عندما تقوم الوحدة الاقتصادية بتطبيق مدخل تدفقات أو تيارات القيمة فإن ذلك سيؤدي إلى تحول الوحدة الاقتصادية من العدد الكبير من مراكز التكلفة إلى عدد قليل من تدفقات القيمة وبعض الأقسام المساندة، وكل تدفق قيمة يمثل مركز ربحية يتضمن جميع الأفراد العاملين المسؤولين عن البدء باستلام الطلبات من العملاء وصولاً إلى تجهيز السلع والخدمات إليهم وانتهاءً بتقديم خدمات ما بعد البيع.
- 3- توفر المحاسبة الرشيقة طريقة أو مدخل جديد في احتساب تكاليف الإنتاج تتمثل بطريقة تكاليف تدفق القيمة (Value Stream Costing) التي تركز على تدفق القيمة بدلاً من المنتجات، وتساعد أيضاً على تخفيض تكاليف الإنتاج وذلك من خلال استبعاد التكاليف التي لا يكون تدفق القيمة مسؤولاً عنها.
- 4- إن القرارات الإدارية التي تتخذ بالاعتماد على المحاسبة الرشيقة تكون أفضل منها اعتماداً على الطريقة التقليدية وتؤدي إلى تحقيق نتائج أفضل.
- 5- إن قبول الطلبات التي قدمت للشركة فاملي لإنتاج المواد الغذائية من قبل العملاء والتي سبق رفضها اعتماداً على المدخل التقليدي تؤدي إلى زيادة أرباح الشركة واستغلال الطاقات غير المستغلة اعتماداً على مدخل تيار القيمة.

2.3. التوصيات:

- بعد أن تم عرض الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من خلال الجانبين النظري والتطبيقي للبحث فإن الباحثان يوصيان بما يلي :
- 1- ضرورة قيام الوحدات الاقتصادية بالتحول في الهيكل التنظيمي المبني على الأقسام إلى تدفقات القيمة، وإلى إعداد خارطة تدفق القيمة في عملياتها الإنتاجية والخدمية وذلك لتحديد أماكن الهدر والضياع وتحديد الأنشطة المضيقة للقيمة والأنشطة غير المضيقة للقيمة.
 - 2- ضرورة تطبيق مدخل تكاليف تدفق القيمة لأنها تؤدي إلى تخفيض التكاليف المتعلقة بالمنتجات واتخاذ قرارات إدارية مناسبة وذلك من خلال استبعاد التكاليف غير المرتبطة بتدفق القيمة وعدها تكاليف عامة تظهر في كشف الدخل المعد على مستوى الوحدة الاقتصادية.
 - 3- ضرورة إدخال منهجية المحاسبة الرشيقة وأدواتها في مناهج الكليات والمعاهد ذات الاختصاص هدف تعريف الطلبة بالطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية وتطوير قابليتهم على الاستفادة من المناهج العلمية الحديثة.

المصادر :

أولاً: المصادر باللغة العربية :

1- الرسائل والأطاريح الجامعية

- زاهر حسني قاسم المشهراوي ، "استخدام نموذج قياس تكاليف تيار القيمة لأغراض تدعيم استراتيجية الاستدامة في ظل بيئة التصنيع المرشد - دراسة تطبيقية" - رسالة دكتوراه - كلية التجارة - جامعة عين الشمس - القاهرة- مصر-2015 .
 - 2- **الدوريات (المجلات) والمؤتمرات**
 - رائد مجيد عبد مجيد و سعد سلوان عواد المعيني - استعمال ادوات محاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف - مجلة دراسات محاسبية و مالية - المجلد الثامن - العدد 25 - الفصل الرابع - سنة 2013.
 - سيروان كريم عيسى و محمد عبدالعزيز محسن، "المحاسبة الرشيقة تطبيق نموذج مقترح لتيار القيمة في شركة فاملي لإنتاج المواد الغذائية"، مجلة جامعة كركوك، المجلد (5)، العدد (1) ، 2015.
- ثانياً المصادر باللغة الإنكليزية :



- Bahadir, Ayca, "The Role Of Management Accounting System In Implementing Lean Business Strategies", Erasmus University Rotterdam, Faculty Erasmus School Of Economics, Master Thesis Accounting, Auditing And Control, Rotterdam, Netherlands, 2011.

2- Journals

- Brosnahan, J. (2008). Unleash the power of lean accounting. *Journal of Accountancy*, 206(1), 60-66.
- Carnes, K. & Hedin, S. (2005). Accounting for lean manufacturing: another missed opportunity? *Management Accounting Quarterly*, 7(1), 28-35.
- Debra Smith, P. M. (2005). How Lean Accounting Works - Does it Solve the Measurement Nightmare. Frances A Kennedy, J. H. (2005). LEAN ACCOUNTING: MEASURING AND MANAGING THE VALUE STREAM. *Cost Management*, 19(5), 31-38.
- Frances A Kennedy, J. H. (2005). LEAN ACCOUNTING: MEASURING AND MANAGING THE VALUE STREAM. *Cost Management*, 19(5), 31-38.
- G T Padmane, M T Sohel, P D Patil (2013). Role of IT in Lean Manufacturing: A brief Scenario. *International Journal of Modern Engineering Research (IJMER)*, Vol. 3, Issue. 5, Sep - Oct. 2013 pp-3026-3031
- Jimenez, E.; Tejada, A.; Perez, M.; Blanco, J. and Martinez, E.. (April 2012). Applicability of lean production with VSM to the Rioja wine sector , *International Journal of Production Research*. 50(7). p1890–1904.
- Maskell, B. & Kennedy, F. (2007). Why do we need lean accounting and how does it work? *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, March/April, 59-73.
- Wafaa Salah & Hanafi Zaki (2013) Product Costing in Lean Manufacturing Organizations - *Research Journal of Finance and Accounting- Vol.4, No.6, 2013 - p 86 – 98.*
- Woehrl, S. & Abou-Shady, L. (2010). Using dynamic value stream mapping and lean accounting box scores to support lean implementation. *American Journal of Business Education*, 3(8), 67-75.

3- Books

- Frances A. Kennedy & Brian H. maskell (2006). *Accounting for the Lean Enterprise: Major Changes to the Accounting Paradigm. Statements on Management Accounting, IMA.*
- Hansen, Don R.; Mown, Maryanne M., "Managerial Accounting", Eight Edition, South Western, China, 2007.
- Maskell, B. & Baggaley, B. (2003). *Practical lean accounting: a proven system for measuring and managing the lean enterprise.* New York: Productivity Press.
- Maskell, B. & Baggaley, B. (2006). *Lean accounting: what's it all about?* Target Magazine, 1, 35-43.
- MASKELL, B. H. (2009). *MAKING THE NUMBERS COUNT (SECOND ed.)*. LONDON: TAYLOR & FRANCIS GROUP.
- Maynard, Ross, "Reflections on A Lean Accounting project " ,BMA, Inc, www.Superfactory.com, 2008.
- Stenzel, J. (2007). *LEAN ACCOUNTING: BEST PRACTICES FOR SUSTAINABLE INTEGRATION*. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- What is Lean Accounting , Brian H Maskell , 2010
- Womack, James P.; Jones, Daniel T. and Roos, Daniel. (1990). "The Machine That Changed The World" . Simon and Schuster. New York. USA.
- Womack, James. (2004). *A Lean Walk Through History* , Lean Enterprise Institution, Website:

4- Websites

- <http://www.emsstrategies.com/dd090203article.html>
- <http://www.enfocussolutions.com/value-stream-accounting/>
- <http://www.northrupcpa.com/blog/2009/03/09/basics-of-value-stream-costing/>
- <https://txm.com.au/blog/identifying-key-value-streams-business>



پوخته

شێوازی پرۆسهی بریاردان به‌کێکه له کاره سه‌ره‌کێه‌کانی هه‌ر دامه‌زره‌وایک ئینجا ئه‌م بریارانه کورت خایه‌ن بیت یان درێژ خایه‌ن به ئامانجی وه ده‌سه‌پینانی ئامانجیک یان کۆمه‌له ئامانجیک. ئه‌م توێژینه‌وه‌یه تیشک ده‌خاته سه‌ر شیکرنه‌وه‌ی هه‌ندیک لهو بریاره کورت خایه‌نانه‌ی که له هه‌ندیک کاتدا پروو به‌رووی دامه‌زره‌وه‌کان ده‌بیته‌وه وه‌کو بریاری کپین / دروستکردن یان بریاری پارزیوون / په‌تکردنه‌وه‌ی ئه‌م داواکارانه‌ی که له لایه‌ن کرپاره‌کان بۆ دامه‌زره‌وه‌که دیت له ژێر پۆشنایی پێگای تیچوونی ته‌وژمی به‌ها که یه‌کێکه له پێگا ناوازه‌کان و په‌سه‌ند کراوه‌کان له لایه‌ن زۆریه‌ی دامه‌زره‌وه زه‌به‌لاحه‌کانی جیهان به هۆی ئه‌م ئه‌نجامه چاکه‌ی که به‌ده‌ستی هه‌تاوه له‌بوا‌ری دا‌بین کردنی پاپۆرته داراییه‌کان به شێوه‌یه‌کی زۆر گونجاو. له ئه‌نجامه دیاره‌کانی ئه‌م توێژینه‌وه‌یه ئه‌وه‌یه هه‌موو بریاره داراییه‌کانی که به پێگا کۆنه‌کانی شیکرنه‌وه‌ی تیچوون به‌رپۆه ده‌چیت ئه‌نجامی باشی لێناکه‌وێته‌وه بگره زۆریه‌ی ئه‌نجامه‌کانی هه‌لهن. به‌لام زۆریه‌ی ئه‌م دامه‌زره‌وانه‌ی که په‌نایان بۆ ج‌ه به ج‌ه کردنی پێگای تیچوونی ته‌وژمی به‌ها بردووه گه‌یشتون به ئامانجی ئه‌نجامی سه‌رسوپه‌ینه‌ر. وه له ئامۆژگاریه‌کانی ئه‌م توێژینه‌وه‌ی پێویسته هه‌موو ئه‌م دامه‌زره‌وانه‌ی که به به‌کاره‌ینانی پێگا کۆنه‌کان نه‌گه‌یشتون به ئامانجی باش با په‌نا به‌رن بۆ ج‌ه به ج‌ه کردنی ئه‌م رێگا نوێ یه له به‌ر ئه‌م ئه‌نجامه باشانه‌ی که به هۆیه‌وه به‌دی دیت.

Abstract

The process formula of any taken decisions are the basic tasks carried out by the management of any economic entity, whether short-term or long-term decisions to achieve a goal or set of goals. This research focuses on short-term decisions belongs to some cases which are faced to organizations such as make-buy or accept-reject decision under lean accounting environment using value stream costing (VSC) as an acceptable approach by many international companies because of its ability to provide appropriate, accurate and fairness data than the traditional approach which is analysis the costs into fixed and variable costs (favorable and unfavorable costs) to make those decisions. The most important conclusions founded by this research is all managerial decisions that are taken depending on the traditional approach are misleading and inaccurate, while if the organizations took these decisions under lean accounting environment a better results will be achieved and will be in their own interest, the most important recommendations of this research is all organizations must follow and apply lean accounting and it's tools for the purpose of manage costs and short-term managerial decisions as long as using this approach achieves better result than the traditional approach.