

إستخدام محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة بهدف الإستغلال الأمثل للموارد- دراسة نظرية علي عبدالله صالح الشطبي

المخلص:

تمثل الهدف الرئيسي للبحث في بيان مدى إمكانية استخدام محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم مدخل تكاليف تدفق القيمة بهدف الإستغلال الأمثل للموارد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، ومما توصلت إليه الدراسة أن إستخدام محاسبة استهلاك الموارد يساهم في تدعيم مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة من خلال تحقيق الدقة في قياس تكلفة مسارات تدفق القيمة ومن ثم دقة قياس تكلفة المنتجات عن طريق إستبعاد أثر تكلفة الطاقة غير المستغلة من تكلفة مسارات تدفق القيمة وعدم تحميل تكلفتها على تكلفة المنتجات وتقديمها لإدارة المنشأة، وفي ضوء النتائج التي أسفرت عنها الدراسة يوصي الباحث بتطبيق مدخل تكاليف تدفق القيمة ومحاسبة إستهلاك الموارد في مجال قياس وإدارة التكلفة في ظل بيئة الأعمال الحديثة.



إستخدام محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة.....
علي عبداللّٰه صالح الشطبي

Abstract:

The main objective of this study is to show the usability of using RCA in strengthening the Value Stream Costing approach goal of optimization of resources available in Lean production, It reached RCA contributes to strengthening the VSC approach, through overcoming the drawbacks of VSC in allocating some other costs to value streams, and then accurately measure the cost of the products by excluding the impact of the cost of unused energy Value Streams Costing, in the light of the findings of the study, the researcher recommends applying t RCA and the VSC approach the field of cost management and measurement.



إستخدام محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة.....
علي محمد الله صالح الشطيبي

مشكلة البحث:

أدى إنفتاح الأسواق محلياً وعالمياً وزيادة حدة المنافسة الى التركيز على إحتياجات العملاء والوفاء بها كوسيلة لتحقيق ميزة تنافسية وضمان الإستمرار في ممارسة النشاط، فلم يعد التنافس يقتصر على السعر فقط، ولكن يمتد ليشمل التكلفة فضلا عن المرونة في تقديم منتجات جديدة وتخفيض وقت الإستجابة لرغبات العملاء، وقد نتج عن ذلك إستحداث وسائل وأليات جديدة للتصنيع وظهور قواعد جديدة لتطوير سياسات المخزون وإتباع نظم الإنتاج المرنة، وهذه التحولات قادت الى إيجاد إستراتيجيات تنافسية جديدة وأصبحت المداخل التقليدية لمحاسبة التكاليف تواجه قصوراً واضحاً في تلبية إحتياجات الإدارة من المعلومات اللازمة للإستخدامات الإدارية المختلفة، ومن ثم كان من الضروري البحث عن مداخل وأساليب أخرى لإدارة التكلفة لتوفير المعلومات الملائمة في ظل بيئة الأعمال الحديثة.

ويعتبر مدخل تكاليف تدفق القيمة (VSC) من مداخل قياس وإدارة التكاليف الذي يتوافق مع نظم الإنتاج المتقدمة التي تتميز بمخزون أقل، وجودة أعلى، ومرونة أكثر في خطوط الإنتاج للمساعدة في رفع كفاءة الأداء وإمكانية إجراء التعديلات المستمرة على المنتجات إستجابة لرغبات العملاء لمواجهة التغيرات في البيئة التنافسية، إلا أنه يواجه قصوراً في تخصيص بعض التكاليف الصناعية غير المباشرة على مسارات تدفق القيمة على إعتبار أنها لاتخص مسار تدفق معين وإنما تخدم أكثر من مسار، مما إنعكس سلباً على دقة قياس التكاليف وقياس الطاقة غير المستغلة، ومن ثم معلومات غير دقيقة تمثل عائقاً نحو تحقيق أهداف الإدارة الإستراتيجية للتكلفة.

كما يعد مدخل محاسبة استهلاك الموارد RCA أحد المداخل الحديثة في مجال قياس وإدارة التكاليف الذي ظهر خلال عام ٢٠٠٢م في الولايات المتحدة الأمريكية وفي العديد من دول أوروبا كإبتكار حديث في المحاسبة الإدارية



(Wang, et al, 2009, 84)، حيث أشار العديد من الباحثون تفوق هذا المدخل على غيره في التخصيص الدقيق للتكاليف والتعامل مع الموارد المتاحة للمنشأة. وإنطلاقاً مما سبق تتبلور مشكلة البحث في التعرف على دور محاسبة إستهلاك الموارد في تدعيم مدخل تكاليف تدفق القيمة بهدف الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة ويمكن التعبير عن مشكلة البحث بالتساؤلات التالية:

١- هل توجد علاقة بين محاسبة إستهلاك الموارد ومدخل تكاليف مسار تدفق القيمة؟

٢- إلى أي مدى يمكن لمدخل تكاليف مسار تدفق القيمة بمفرده تحقيق الإستغلال الأمثل للموارد في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد؟

٣- ما هو تأثير محاسبة إستهلاك الموارد على تدعيم مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد؟

أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث في التعرف على مدى إمكانية استخدام محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم مدخل تكاليف تدفق القيمة ويتحقق الهدف الرئيسي بتحقيق الاهداف الفرعية التالية:

١- دراسة وتحليل الإطار الفكري لمدخلي تكاليف مسار تدفق القيمة ومحاسبة استهلاك الموارد في ضوء متطلبات البيئة الصناعية الحديثة.

٢- بيان مدى إمكانية استخدام محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة.

أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من الإسهامات العلمية والعملية التي سوف يضيفها والتي يمكن عرضها على النحو التالي:-



١- الأهمية العلمية:

- يكتسب البحث أهميته من أنه يعد مساهمة أكاديمية نظرا لندرة الدراسات والبحوث التي تناولت إمكانية تدعيم مدخل تكاليف تدفق القيمة في تحقيق الإستغلال الأمثل للموارد من خلال محاسبة إستهلاك الموارد والحاجة للمزيد من الدراسات والبحوث المحاسبية في مجال قياس وإدارة التكلفة من منظور إستراتيجي.

٢- الأهمية العملية:

- تكمن الأهمية العملية للبحث في توفير معلومات تكاليفية تتسم بالدقة تساعد المديرين في إتخاذ قراراتهم الإستراتيجية المرتبطة بالمنشأة من خلال مايساهم به مدخل محاسبة إستهلاك الموارد في تدعيم مدخل تكاليف تدفق القيمة مما يعمل على تحقيق الإستغلال الأمثل للموارد ومن ثم زيادة القدرة التنافسية للمنشأة في ظل بيئة الأعمال الحديثة وظروف المنافسة العالمية.

منهج البحث:

إعتمد الباحث على المزج بين المنهجين الإستقرائي والإستنباطي وبما يتفق والأسلوب العلمي المعاصر في القيام بالدراسة النظرية وذلك عن طريق إستقراء الواقع العملي وحصص الدراسات والأبحاث العلمية المنشورة في هذا المجال والتي إستطاع الباحث الوصول إليها، ومن ثم إستخدام المنهج الإستنباطي للوصول إلى مايجب أن يكون عليه مدخل تكاليف تدفق القيمة من خلال محاسبة إستهلاك الموارد وبيان تأثير ذلك على تحقيق الإستغلال الأمثل للموارد.



خطة البحث:

- بناءً على أهداف البحث، سوف يتناول البحث المحاور التالية:
- أولاً: طبيعة محاسبة إستهلاك الموارد.
- ثانياً: الإطار الفكري لمدخل تكاليف تدفق القيمة.
- ثالثاً: تأثير محاسبة إستهلاك الموارد على مدخل تكاليف تدفق القيمة في تحقيق الإستغلال الأمثل للموارد.
- رابعاً: النتائج والتوصيات.

أولاً: طبيعة محاسبة إستهلاك الموارد.

بدأ التفكير في مدخل محاسبة إستهلاك الموارد من خلال البحث عن إطار لإدارة التكلفة بالإستفادة من إتجاهات قياس تكاليف الموارد في الشركات الألمانية GPK ومزجها مع الأفكار الأساسية الخاصة بمحاسبة التكاليف على أساس النشاط ABC وصولاً لتقديم أسلوب جديد لإدارة التكلفة يتخطى المعوقات الخاصة بتطبيق محاسبة التكاليف على أساس النشاط ويعظم الإستفادة من المعلومات في إتخاذ القرارات الإدارية.

وقد تعددت المفاهيم والتعريفات لمدخل محاسبة إستهلاك الموارد حيث عرفه (Clinton & Webber, 2004, p:1) بأنه الجيل القادم لنظم إدارة التكلفة الذي يمزج بين نظام إدارة التكلفة الألماني ونظام التكلفة على أساس النشاط بهدف توفير معلومات مالية وتشغيلية أكثر دقة تساعد في تحليل التكلفة عند أدنى مستويات التشغيل.

وعرفت (أمجاد الكومي، ٢٠٠٧، ص١٨٢) مدخل محاسبة إستهلاك الموارد بأنه أداة محاسبية لإدارة التكلفة لتوفير المعلومات الملائمة عن كيفية الإستغلال الكفء للموارد المتاحة وتوظيف الطاقة غير المستغلة بما يسهم في زيادة الإنتاجية وتخفيض تكاليف المنتج وبالتالي زيادة أرباح المنشأة ودعم مركزها التنافسي.



إستخدام محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة.....
علي محمد الله صالح الشطيبي

كما أوضح (David & Scott, 2011, p:41) بأنه مدخل ذو نظرة مستقبلية عن إستهلاك الموارد بناء على متطلبات موارد الأنشطة ووفقاً لرغبات العميل ومنافع الطلب على الخدمات وذلك بدلاً من الإعتماد على المعلومات التاريخية والفعلية.

وأشارت دراسة (صفاء عبد الدايم، ٢٠١٤، ص٧) أنه يعد مدخلاً لإدارة التكلفة من خلال الإستخدام الأمثل لموارد المنشأة وعدم تحميل المنتجات بتكلفة الموارد غير المستخدمة من خلال تطبيق مبدأ السببية في عملية تخصيص تكلفة الموارد المستهلكة على أغراض التكلفة(منتجات/ خدمات) التي إستفادت منها، وتحديد الموارد غير المستغلة بهدف ترشيد تكاليفها والرقابة عليها مما يحقق خفض التكلفة ودعم المركز التنافسي للمنشأة.

من خلال التعريفات السابقة يتضح أن مدخل محاسبة إستهلاك الموارد يهدف بشكل رئيسي الى دقة قياس التكلفة والإستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة من أجل تخفيض تكاليف الإنتاج وتحقيق رغبات العملاء وتعظيم قيمة المنشأة ودعم قدرتها التنافسية، والى جانب ذلك الهدف الرئيسي هناك أهداف أخرى فرعية هي: (Merwe & Grasso, 2006, pp:6-7)، (محمد الصغير، ٢٠١١، ص ٨٧-٨٨)، (أمجاد الكومي، ٢٠٠٧، ص ١٩١)، (Grasso, 2005, p:16)

- توفير إطار شامل ومتكامل عن الموارد المتاحة للمنشأة والعلاقات المتداخلة فيما بينها وكيفية الإستغلال الأمثل لها، أي أنه إدارة متكاملة للموارد.
- تحقيق الرقابة على إستخدام الموارد من خلال تتبع كميات الموارد المستخدمة وغير المستخدمة وتحديد الموارد المقيدة مما يساعد على ترشيد تكاليف إستهلاك الموارد.
- قياس مدى التقدم تجاه أهداف خفض تكاليف استخدام الموارد سواء المستخدمة أو غير المستخدمة بهدف ترشيد تكاليف الطاقة المستخدمة وزيادة القيمة للعميل.



إستخدام محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة.....
علي محمد الله صالح الشطبي

- توفير معلومات ملائمة تساعد في التنبؤ بإحتياجات كل مورد من الموارد الأخرى من خلال نموذج تشغيلي ذو نظرة مستقبلية.
- قياس التكاليف بشكل دقيق من خلال الربط بين تكلفة المنتج والموارد الفعلية المستنفذة بواسطة أنشطة المنشأة وطاقة كل منها مع مراعاة علاقة السببية.
- ١- **الأسس والدعائم التي يركز عليها مدخل محاسبة إستهلاك الموارد:**
يعتمد مدخل محاسبة إستهلاك الموارد على أسس وركائز هامة تعبر عن رؤوي محددة ترتبط بالموارد وطبيعة التكلفة وإستخدام منهج قائم على الكمية وتتمثل فيما يلي: (Okutmus, (Clinton and Webber, 2004, p:22), (2015, p:47)

أ- النظرة الشمولية للموارد:

يركز مدخل محاسبة إستهلاك الموارد بصفة أساسية على الموارد من منظور شامل والتي توفر رؤوي واضحة للمديرين عن الطاقة المستخدمة وعن كفاءة إستخدامها، ووفقا لتلك الركيزة الأساسية فإنه يتم تصنيف الموارد داخل مجتمعات الموارد حيث أن إنشاء مجتمعات الموارد يعتمد على فكرة أن مجتمعات الموارد يجب أن تضم كل الموارد والتكاليف بما في ذلك تكاليف خدمة الموارد وهذا يعني أن مدخل محاسبة إستهلاك الموارد يركز ليس فقط على علاقات الموارد بالأنشطة ولكن يهتم بالعلاقات التبادلية بين الموارد وبعضها البعض بإعتبار أن بعض الموارد تتواجد لخدمة موارد أخرى وبالتالي يجب تخصيص تكلفتها على تلك الموارد.

ب- طبيعة هيكل التكاليف:-

يركز مدخل محاسبة إستهلاك الموارد على تحليل التكاليف وفقا لعلاقتها بمجمع التكلفة لتوفير معلومات في تقارير المسؤولية عن إستغلال الطاقة المتاحة من خلال الطبيعة الأساسية للتكلفة سواء كانت ثابتة أو تناسبية، وكذلك الطبيعة المحتملة للتكاليف التناسبية والتي تفسر إحتمال التغير النسبي للتكاليف التناسبية عند نقطة الإستهلاك (صلاح الشهاوي، ٢٠١٤، ص ٤٠١)، بمعنى أنه يتم تقسيم



التكاليف الخاصة بكل مورد في ظل مدخل محاسبة إستهلاك الموارد الى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة على مستوى كل مورد على حدة وليس على مستوى المنشأة ككل وينطبق هذا التقسيم على كل من التكاليف الأولية Primary Costs وهي التكاليف التي تحدث داخل المورد نفسه، وبالتالي يمكن السيطرة والرقابة عليها، والتكاليف الثانوية Secondary Costs وهي التكاليف التي يستفيد منها المورد من الموارد الأخرى مثل الموارد البشرية ولذلك تكون الرقابة عليها محدودة، مع الأخذ في الإعتبار الطبيعة الإحتمالية للتكاليف المتغيرة وهو ما يشير الى إحتمال تغير التكاليف عند نقطة إستهلاك الموارد حيث تعالج التكاليف المتغيرة إما كتكاليف تناسبية أو كتكاليف ثابتة، أما بالنسبة للطبيعة الأولية للتكاليف الثابتة فهي لا تتغير مع نماذج الإستهلاك (Douglas Clinton & David.Keys, 2004, p:4)

ج- استخدام النموذج المبني على الكمية:-

يتعامل مدخل محاسبة إستهلاك الموارد مع موارد الوحدة الإقتصادية بإعتبارها مدخلات كمية أكثر من كونها قيمة حيث يعتمد على قياس مخرجات الموارد في شكل وحدات كمية مثل ساعات العمل المباشر وساعات تشغيل الآلات (عدد ساعات تشغيل/ وحدة منتجة) بحيث يتم تخصيص التكاليف على وحدات التكلفة المختلفة على أساس ما أستهلك كميأً من مخرجات هذه الموارد مع الأخذ في الإعتبار العلاقات السببية بين الموارد المستنفدة ووحدات التكلفة وإذا استحال إقامة هذه العلاقات السببية فيتم تخصيص التكاليف على المستوى التنظيمي الأعلى في المنشأة، فمثلاً إذا حدث زيادة في كمية المخزون أو انخفاض حجم المبيعات ففي هذه الحالة تمثل طاقة فائضة لا تتحملها تكلفة المنتجات ويتم تحميلها على إدارة المنشأة وإدارة المبيعات (Clinton and Webber, 2004, p:22)، وتتسم الموارد بمجموعة من الخصائص التي تساعد في فهم طبيعتها وإيضاح علاقات السبب والنتيجة وهي:- (سعيد الهلباوي، تهاني النشار، ٢٠١٣)



إستخدام محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة.....
علي محمد الله صالح الشطبي

- **المقدرة Capability:** فالموارد ذات قدرات كامنه على أداء عمل ما أو تقديم خدمة ما.
 - **الطاقة Capacity:** الطاقة كامنه في الموارد وليس في النشاط، والطاقة قد تكون طاقة إنتاجية بمعنى إنتاج أو توفير خدمات وجدت من أجل تقديمها، أو تكون طاقة خدمات إنتاج مثل الموارد المخصصة لتجهيز الآلات والمخصصة للأنشطة الإدارية، أو قد تكون طاقة عاطلة بسبب نقص الطلب.
 - **التكلفة Cost:** تعتبر تكلفة الموارد من ضمن خصائص الموارد، فعلى سبيل المثال تتضمن الموارد الآليه تكاليف صيانة وتكاليف تشغيل وتكاليف المساحة التي تحتاجها هذه الطاقة الآليه.
- وتتجمع الخصائص السابقة في كل مجمع موارد وتنتج مخرجات بوحدات متجانسة يتم تحويلها إلى مجتمعات موارد أخرى أو إلى موضوعات القياس التكاليفي، وهذا يعني أن التكاليف ترتبط أساساً بالتدفق العيني للموارد عبر مجتمعات الموارد وصولاً إلى موضوعات القياس التكاليفي النهائية.

٢- تقييم مدخل محاسبة إستهلاك الموارد:

- يحقق مدخل محاسبة إستهلاك الموارد العديد من المزايا منها:- (محمد الصغير، ٢٠١١، ص٨٨)، (جهاد الناطور، ٢٠١٣، ص٢٨٩)، (صلاح الشهاوي، ٢٠١٤، ص٤٠٥)، (Webber & Okutmus, 2015, p:48)، (Clinton, 2004, p:23)، (White, 2009, p:63)
- يمثل خطوة إيجابية نحو دقة تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات، عن طريق إستبعاد تكاليف الطاقة العاطلة للموارد من تكاليف التشغيل الخاصة بالفترة وتحميلها على حساب الأرباح والخسائر أو قائمة الدخل.
 - يحقق التبع الدقيق للتكاليف التي يمكن نسبتها الى عمليات إنتاجية معينة مما يؤدي الى دقة تخصيص التكاليف على العمليات الإنتاجية.



إستخدام محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة.....

علي عبداللّٰه صالح الشطبي

- يوفر معلومات هامه للإدارة عن الجزء العاطل من طاقة الموارد، وبالتالي إبراز الطاقة العاطلة للإدارة بشكل واضح مما يمكنها من إستثمارها في مجالات أخرى.
- تحقيق قدر أكبر من إمكانيات تخطيط الموارد.
- يدعم عملية إتخاذ القرار من خلال توفير المعلومات اللازمة في جميع المستويات الإدارية،
- دعم فلسفة التوجه بالعمل من خلال الإدارة السليمة للموارد المستثمرة وتوجيهها نحو الأنشطة ذات القيمة للعمل وفقا لتوجهات السوق، وتخفيض الإستثمار في الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعمل.
- وعلى الرغم من المزايا التي يحققها مدخل محاسبة إستهلاك الموارد إلا أنه يعاني من بعض المشاكل التي تقف عائقاً عند تطبيقه في الوحدات الإقتصادية ومنها:- (صلاح الشهاوي، ٢٠١٤، ص٤٠٥)، (Yanhui, et, al, 2010, (p:125), (Webber & Clinton, 2004, p:23)
- نظرا لأن مدخل محاسبة إستهلاك الموارد يوزع التكاليف على الموارد (نصيب مجمع المورد من تكاليف مجمعات الموارد الأخرى) فإن هذه العملية تتطلب مجمعات Pools أكبر من تلك التي تتطلبها التكلفة على أساس النشاط.
- عند تقسيم الموارد على مجمعات الموارد هناك عوامل أخرى لا تؤخذ في الإعتبار مثل إدارة التكلفة والمسؤولية، والأهداف التنظيمية والعمليات الإنتاجية في بعض الصناعات مما قد يزيد من صعوبة تحديد وتقسيم مجمعات الموارد بشكل دقيق.
- عدم التأكيد مما إذا كانت مزايا زيادة الرقابة على التكاليف والدقة سوف تزيد التكلفة.
- وقد أشارت دراسة (جودة زغول، ٢٠٠٨، ص٨٠) إلى أن مدخل محاسبة إستهلاك الموارد لا يتوافق في جوانب كثيرة مع بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، فعلى الرغم من أن هناك بعض العناصر الإيجابية التي تدعم العلاقة بينهما



مثل التركيز على الطاقة غير المستغلة بإعتباره نموذج إنفاق يركز على الموارد بالقدر المستخدم وليس الموارد بالقدر المتاح، كما أنه يوفر بيانات تدعم عملية إتخاذ القرار في كل من المدى القصير والطويل الأجل، بالإضافة إلى أنه يعزز مبدأ المسألة المحاسبية الفردية ويحقق الأمتلية على مستوى وحدات الأداء الداخلية، إلا أن هناك بعض العناصر السلبية التي تضعف العلاقة بينهما والمتمثلة في الإختلاف الجذري في طبيعة ومضمون آليات الرقابة التشغيلية، وقلة إعتداد بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد على نظم الموازنات التقديرية، وضخامة عدد مراكز التكلفة في مدخل محاسبة إستهلاك الموارد بالإضافة إلى زيادة تكلفته ودرجة تعقده.

ثانياً: الإطار الفكري لمدخل تكاليف مسار تدفق القيمة:

تمثل القيمة كل ما يحصل عليه العميل نتيجة شراءه لمنتجات وخدمات المنشأة ويشار إليها بالقيمة المدركة للعميل والتي تتمثل في الجودة والسعر والملائمة المدركة للعميل حيث تعني تقييم العميل لجودة المنتج وللتكلفة النقدية التي يتحملها العميل في سبيل الحصول على المنتج وكذلك تقييم مدى قدرة المنشأة على تخفيض الوقت والجهد للحصول على المنتج (صفاء عبد الدايم، ٢٠١٤، ص٣٢٠-٣٢١)، وبالنسبة لمفهوم تدفق القيمة فقد عرفه (Woehrle and Abou-Shady, 2010, p:68) بأنه جميع الأنشطة التي يجب القيام بها للوصول إلى القيمة المرغوبه من العملاء، وتضم هذه الأنشطة الحصول على طلبات العملاء، وأنشطة الإنتاج، والتخزين، والتسليم، والتوريد، وقد تمتد هذه الأنشطة لتشمل ما يتعلق بتصميم المنتجات.

ويعتبر مدخل تكاليف تدفق القيمة من مداخل إدارة التكلفة التي تواكب النظم الإنتاجية الحديثة التي تركز على خلق وتعظيم القيمة المقدمة للعميل نتيجة مرونتها العالية في خطوط الإنتاج (Chiarini, 2013, p:138)، وقد عرفه (Kenndy & Huntzinger, 2005, p:33) بأنه أحد مداخل قياس التكلفة التي



إستخدام محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة.....
علي محمد الله صالح الشطيبي

نشأت حديثاً لتتبع تكاليف المنتجات التي تصنع في مسار القيمة في المنشآت التي تطبق محاسبة الخلو من الفاقد.

ويرى (جودة زغلول، ٢٠٠٨، ص٥٩) بأن مدخل تكاليف تدفق القيمة هو أحد أدوات إدارة التكلفة المركزة داخلياً والمستمد من فكرة تعظيم القيمة المقدمة للعميل.

وأشارت دراسة (صفاء عبد الدايم، ٢٠١٢، ص٤٢٠) بأن مدخل تكاليف تدفق القيمة هو أحد النظم الحديثة التي تتلافى الإنتقادات التي وجهت الى النظم التقليدية والذي يقوم على أساس أن المسبب لحدوث التكلفة في مسار تدفق القيمة هو سرعة تدفق المنتج داخل المسار، وأن التكاليف يتم تبويبها الى تكاليف تحدث داخل المسار وتسمى تكاليف مباشرة وتكاليف تحدث خارج المسار وتسمى تكاليف غير مباشرة تحمل لحسابات الدخل.

كما أشارت دراسة (Timm, P. H, 2015, p:51) إلى أن مدخل تكاليف تدفق القيمة هو مدخل التكاليف الذي يلبي متطلبات نظام الإنتاج الخالي من الفاقد، حيث يتتبع التكاليف الفعلية التي تحدث في تدفقات القيمة ويسلط الضوء على مواطن الضياعات والإسراف وإدارة الطاقة بكفاءة عالية.

وفي ضوء تعريفات مفهوم مدخل تكاليف تدفق القيمة يتضح بأن الهدف الرئيسي للمدخل هو توفير معلومات دقيقة وملائمة ويمكن فهمها لمن يقوم بإدارة تدفقات القيمة للمساعدة في إدارة وتحسين العمليات التشغيلية داخل التدفق، كما أنه يسعى الى تحقيق مجموعة من الأهداف الفرعية التالية: (جودة زغلول، ٢٠٠٨، ص٦٠)، (عماد السيد، ٢٠٠٩، ص٣٣٧)، (صفاء عبد الدايم، ٢٠١٢، ص٤٠٩)

- قياس تكلفة كل مسار تدفق قيمة وذلك لقياس الدخل على مستوى مسار تدفق القيمة أولاً ثم على مستوى المنشأة ككل ثانياً.

- قياس الأداء داخل مسار تدفق القيمة عن طريق المساعدة في إعداد المقاييس التشغيلية.



إستخدام محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة.....

علي محمد الله صالح الشطيبي

- توجيه السلوك نحو تحقيق المبادئ التي تقوم عليها بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد لتعظيم القيمة المقدمة للعميل.
- الرقابة على تكاليف مسارات تدفقات القيمة بما يمكن الإدارة من التعرف على مسببات حدوث الفاقد ودراسة البدائل المتاحة للتحسين المستمر للعمليات وتقليل التكاليف.
- توفير معلومات تكاليف تدفقات القيمة الملائمة لأغراض إتخاذ القرارات المختلفة كقرار الشراء أو الصنع أو قرار إعداد الموازنة الرأسمالية.

عناصر تكاليف مسار تدفق القيمة:

١- تكاليف المواد الخام: Value Stream Material Costs

تتمثل تكاليف المواد الخام في قيمة المواد الخام والأجزاء والمستلزمات حيث يتم حساب تكاليف المواد الخام على أساس المواد الفعلية المستخدمة بواسطة مسار تدفق القيمة على أساس المواد الفعلية المشتراه أو المواد الفعلية المستخدمة من قبل مسار تدفق القيمة من مخزون المواد الأولية.

٢- تكاليف أجور مسار تدفق القيمة:

تكاليف الأجور تمثل مجموع الأجور والمنافع المدفوعة للعمال الذين يعملون في مسار تدفق القيمة بغض النظر عن النشاط الذي تمارسه هذه العمالة داخل مسار تدفق القيمة بداية من تصميم المنتج ومروراً بجميع الأنشطة التي يتطلبها إنتاجه والى أن يتم بيعه والمحاسبة عنه، أما بالنسبة للأجور المدفوعة للعاملين الذين يعملون خارج مسار تدفق القيمة ولايخدمون مسار تدفق قيمة بذاته فإنها تستبعد من تكاليف المسار وتعامل كتكاليف زمنية يتم معالجتها في قائمة الدخل على مستوى المنشأة.

٣- تكاليف العمليات خارج مسار تدفق القيمة:

هناك بعض الأفراد في المنشأة لايعملون ضمن مسارات تدفقات القيمة ويقومون بأعمال ومهام غير مرتبطة بتدفق القيمة مثل المحاسبون والمراجعون،



وهذه التكاليف المرتبطة بهم لا يتم تخصيصها على مسارات تدفقات القيمة حيث تعامل كتكاليف داعمه تكون لها موازنة خاصة ويتم الرقابة عليها .

٤- تكاليف التسهيلات:

تشمل تكاليف التسهيلات (الإيجار، وتكاليف المنافع العامة، والصيانة، وخدمات الأمن والحماية) هذه التكاليف يتم تخصيصها على مسارات تدفقات القيمة على أساس المتر المربع المستخدم من قبل كل مسار لتشجيع المديرين على إستخدام مساحات أقل، ويتضمن القدم المربع المستخدم من قبل المسار (منطقة الإنتاج، ومنطقة التخزين، منطقة مساحة المكاتب المستخدمة من قبل الأفراد العاملين في تدفق القيمة).

ووفقا لمدخل تكاليف مسار تدفق القيمة فإنه يتم الإعتراف بما يخص تكاليف المتر المربع المستخدم فقط من قبل تكاليف مسار تدفق القيمة من تكاليف التسهيلات، أما تكاليف التسهيلات غير المستخدمة فإنها لا تخصص على المسارات وتعامل كتكاليف مستقلة يتم التقرير عنها في قائمة الدخل.

٥- تكاليف الدعم:

تتمثل تكاليف الدعم (بقطع الغيار، والأدوات المستهلكة، وتجهيزات المصنع والمكاتب، والتكاليف المتنوعة الأخرى التي تحدث خلال الأسبوع) وهذه التكاليف تخصص عادة مباشرة على تكاليف مسار تدفق القيمة باعتبارها يمكن السيطرة والرقابة عليها من قبل فريق تدفق القيمة.

٦- تكاليف الآلات والمعدات:

تمثل هذه التكاليف تكاليف الآلات والمعدات التي تخدم أكثر من مسار تدفق قيمة ويتم تخصيص تكلفتها على المسارات المستفيدة منها على أساس نسبة مئوية تحدد لكل مسار يستفيد منها، ولكن بمرور الوقت فإنه يجب على المنشأة التخلص منها وإستبدالها بمعدات والآت صغيرة تخصص لكل مسار تدفق قيمة.



مقومات مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة:

هناك مقومات لا بد أن تتوفر في مدخل التكاليف ترتبط بتوفير المعلومات التكاليفية التي تمكن من تحسين العمليات التشغيلية داخل مسارات تدفقات القيمة وفصل الموارد المستخدمة عن الموارد غير المستخدمة والتخلص من كل ما من شأنه أنه لا يضيف قيمة للعمل تتمثل في الأتي:- (Chiarini, 2013, p:139) (Kennedy & Widener, 2008, p:312) (جودة زغول، ٢٠٠٨، ص ٥٩)

- يتم تبويب عناصر التكاليف حسب الأنشطة داخل مسار تدفق القيمة.
- يتم تحديد عناصر التكاليف في مسارات تدفقات القيمة على أساس الموارد بالقدر المستخدم وليس الموارد بالقدر المتاح.
- يتم إعداد البيانات والمعلومات التكاليفية لفترة زمنية تتراوح بين أسبوع وشهر.
- يعتبر الأساس في حساب متوسط تكلفة وحدة المنتج هو عدد الوحدات المشحونة وليس عدد الوحدات المنتجة مما يؤدي الى تخفيض المخزون الى أدنى حد ممكن.
- الموارد المستخدمة التي تخدم أكثر من مسار تدفق قيمة واحد ولا تخصص لمسار معين فإن تكاليفها تعتبر تكاليف غير مباشرة، ولذلك يتم معالجتها محاسبيا في قائمة الدخل.
- تعتبر جميع تكاليف الموارد المستخدمة داخل مسار تدفق القيمة تكاليف فعلية يتم تحميلها على المنتجات.
- التكاليف غير المباشرة وهي تكاليف الموارد التي تخدم أكثر من مسار تدفق قيمة واحد لا تكون من مسؤولية مديري مسار تدفق القيمة.



إستخدام محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة.....
علي محمد الله صالح الشطبي

متطلبات تطبيق مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة:

- لكي يتم تطبيق تكاليف مسار تدفق القيمة بفاعلية فإنه يجب على الوحدة الإقتصادية إتباع مايلي:- (Chiarini, 2013, p:138)، (Baggaley & Bruce, 2003, p:30) (Fullerton, et. Al, 2010, p:2)
- يجب إعداد التقارير على أساس مسارات تدفقات القيمة وليس على أساس الأقسام أو المراكز.
 - يجب أن يكون المخزون تحت الرقابة المباشرة وأن يكون منخفض ومنتظم أو ثابت.
 - يجب أن يكون هناك عدد قليل من الأقسام الخدمية التي تشترك في خدمة مسار تدفق القيمة، بمعنى قلة مشاركة ادارة الخدمات فيما بين مسارات تدفقات القيمة.
 - عمليات الإنتاج يجب أن تكون الى حد معقول تحت التحكم و الرقابة وذات تغير منخفض.
 - يجب أن يكون هناك تتبع شامل ورقابة للعمليات الخارجية التي تكون خارج رقابة مسار تدفق القيمة.

ويرى الباحث بأن تلك المتطلبات السابقة قد لا يتم تطبيقها بشكل كامل في بداية تحول المنشأة الى تبني النظم الإنتاجية المرنة بل تطبق بشكل تدريجي وتحتاج الى فترة زمنية.

وتمثل خرائط تدفق القيمة أحد أدوات نظام الإنتاج الخالي من الفاقد التي يتم من خلالها تحديد الضياع والفاقد التي تحدث في تدفقات القيمة، كما تمثل أداة قوية لتسليط الضوء على مواطن التحسينات وكفاءة العمليات التشغيلية في تدفقات القيمة.



تحسين عملية إتخاذ القرار بإستخدام مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة:

من القرارات التي يساعد مدخل تكاليف تدفق القيمة في إتخاذها دون الحاجة لمعرفة تكاليف منتجات معينة مايلي :- (صفاء عبد الدايم ، ٢٠١٢ ، ص٤٠٩-٤١٠)، (نهال الجندي، ٢٠١١، ص٤٥)، (Chopra, 2013, p:83)، (Maynard, 2008, p:44)

- **التسعير:** عند تبني مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة ليس من الضروري الرجوع الى تكلفة منتجات معينة لإتخاذ قرارات التسعير حيث تركز الوحدة الاقتصادية على القيمة المحققة للعميل أو السوق، وهذه القيمة هي التي تحدد السعر فقيمة المنتج للعميل ليس لها أي علاقة بتكلفة المنتج.

- **التصنيع أو الشراء:** لا يعتمد هذا القرار على تكلفة وربحية منتج معين وإنما يعتمد على ربحية مسار تدفق القيمة ككل فعندما يكون لديه طاقة متاحة لتصنيع المنتج فلن يكون هناك مبررا لشراؤه ، حيث أن تكلفة الآلات والأفراد والتسهيلات تتحملها الوحدة الإقتصادية في شكل طاقة فائضة ومن ثم فإن تكلفة التصنيع التي ستحملها الوحدة الإقتصادية مقارنة بتكلفة الشراء تتمثل بتكلفة المواد الخام فقط.

- **إدخال منتج جديد:** وذلك من خلال إجراء دراسة وتحليل لربحية مسار تدفق القيمة فإذا كان هناك طاقة متاحة لمسار ما فإن إدخال منتج جديد سيزيد من ربحية المسار بقيمة مساهمة هذا المنتج المتمثلة بالفرق بين الإيراد والتكاليف المباشرة للمنتج، أما إذا لم يكن للمسار طاقة كافية متاحة فإن ربحيته تأخذ في الإعتبار تكلفة الحصول على موارد إضافية.

ويحقق تطبيق مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة للمنشأة العديد من المزايا يمكن إيجازها فيما يلي:-

(Lopez & Arbo, 2013, p:664)، (جودة زغلول، ٢٠٠٨، ص٦١)، (نهال الجندي، ٢٠١١، ص٤٤)، (ياسمين الشافعي، ٢٠١٤، ص٥٩)، (Fullerton,



إستخدام محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة.....
علي محمد الله صالح الشطبي

(Baggaley & (Maynard, 2008, p:30) ،et.al, 2010, p:13)
Bruce, 2003, p:29)

١- أن كل التكاليف التي يتم تحميلها على مسارات تدفق القيمة هي تكاليف فعلية ولا مكان للتكاليف المعيارية.

٢- البساطة في التطبيق والتخلص من الأنظمة المعقدة في قياس تكلفة المنتجات: ففي ظل النظم التقليدية لمحاسبة التكاليف يتم جمع التكاليف عند مستوى المنتج وتقارير العمل ومن ثم يتم التقرير عن ذلك في قائمة الدخل، ويتطلب ذلك نظام يتسم بالتعقيد لقياس وإدارة التكلفة بسبب تنوع وتعدد المنتجات والخدمات المقدمة، أما في ظل مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة فإنه يتم التخلص من الحاجة للأنظمة التقليدية حيث يتم جمع التكاليف عند مستوى مسار التدفق.

٣- خفض تكلفة الفحص والتخزين والنقل والمناولة.

٤- توفير المعلومات الملائمة لمديري مسارات تدفق القيمة حيث أن التقارير الإسبوعية تحقق رقابة جيدة على التكاليف.

٥- المعلومات المالية التي يوفرها مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة سهلة الفهم لجميع الأفراد والعاملين في تدفقات القيمة حيث أن كل التكاليف الموضحة في قائمة الدخل تكون حقيقية وبسيطة ولاحتوي على طرق محاسبية معقدة.

٦- يساعد مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة مدراء وأعضاء مسارات تدفق القيمة على تطوير وتحسين تقارير تكاليف مسارات تدفق القيمة أسبوعياً مما يزيد من قدرتهم على الحد من الفاقد.

هذا وقد أشارت بعض الدراسات إلى أن مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة يوجه إليه بعض الانتقادات تتمثل في أنه يتطلب تطبيقه التحول الكامل للمنشأة من نظم الإنتاج التقليدية المعتمدة على الأقسام والمراكز الإنتاجية إلى نظم الإنتاج التي تتميز بمرونة عالية في خطوطها الإنتاجية، كما أن مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة يستبعد تكاليف الدعم وتكاليف الطاقة غير المستغلة وبالتأكيد ستكون تكاليف



إستخدام محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة.....

علي محمد الله صالح الشطبي

تدفق القيمة مربحة لعدم الأخذ في الإعتبار كل التكاليف، وأن تكلفة المنتج في ظل مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة لن تتضمن جزء من تكاليف الموارد الداعمة والتي يتم إستهلاكها بواسطة مجموعة من المسارات، بالإضافة إلى عدم مسؤولية مديري مسارات تدفق القيمة عن تلك التكاليف مما يؤثر على دقة قياس تكلفة وحدة المنتج. (صفاء عبد الدايم، ٢٠١٤، ص١٢)، (Lopez and Arbo's, 2013, p:663) (Ofileanu, 2015, p:49)

ثالثاً: تأثير محاسبة إستهلاك الموارد على تدعيم مدخل تكاليف تدفق القيمة في تحقيق الإستغلال الأمثل للموارد.

يمثل إستغلال الموارد مقياس للتعبير عن مدى التأكد من الإستخدام الفعلي لكل مورد من الموارد المتاحة والمملوكة لدى المنشأة، ووفقاً للطاقة القصوى يكون مستوى إستغلال الموارد ١٠٠% أو واحد صحيح. (أمجاد الكومي، ٢٠٠٧، ص١٩٨) إن الإستفادة من طاقة الموارد هي المسبب الأساسي في إدارة التكلفة وكفاءة الإنتاج، حيث أصبح الإستغلال الأمثل لطاقة الموارد ضروري لكل المنشآت ولكل مستويات المنشأة المختلفة خاصة بعد زيادة مستوى التكاليف الثابتة، وتؤثر قرارات إستغلال طاقة الموارد على جوانب متعددة مثل زمن تنفيذ المنتج، سرعة الإستجابة للعميل، مستوى التكلفة التشغيلية، وكمية الموارد التي سيتم التعاقد عليها وقدرتها التنافسية. (خالد الحوالي، ٢٠١٢، ص١٠٩).

ويتم تحقيق هدف الإستغلال الأمثل للموارد من خلال قدرة النظام التكاليفي في المنشأة على القياس الدقيق للطاقة غير المستغلة (العاطلة/ الفائضة) عن طريق التتبع التفصيلي لإستهلاك كل مورد من الموارد المتاحة والمملوكة للمنشأة، وتمييز الموارد العاطلة، وتوصيل معلومات دقيقة لإتخاذ القرارات المتعلقة بشأنها.

وتشير العديد من الدراسات بأن مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة يعتمد على التمييز بين تكاليف الموارد المستخدمة وتكاليف الموارد المتاحة من خلال



إستخدام محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة.....

علي محمد الله صالح الشطيبي

إعترافه بالفقر المستخدم من الموارد وليس بالقدر المتاح منها، كما أن تكاليف الموارد المستخدمة والتي تخدم أكثر من مسار لتدفق القيمة ولا تخص مسار تدفق معين تعتبر تكاليف غير مباشرة للمسارات المستخدمة لهذه الموارد ومن ثم يفضل معالجتها محاسبياً في قائمة الدخل. (صفاء عبد الدايم ٢٠١٢، ص ٤٠٧)، (محمد خطاب، ٢٠٠٨، ص ٩٩)، (عماد السيد، ٢٠٠٩، ص ٣٣٨).

وبناءً على ذلك فإن مدخل تكاليف تدفق القيمة يعاني من قياس الطاقة العاطلة/الفائضة بشكل دقيق حيث يعتبر جزء من طاقة الموارد المستخدمة في مسارات تدفقات القيمة طاقة غير مستغلة على إعتبار أنها لا ترتبط مباشرة بمسار تدفق معين من مسارات تدفقات القيمة وإنما تخدم أكثر من مسار تدفق قيمة، ومن ثم يظهر تأثير محاسبة إستهلاك الموارد على فعالية مدخل تكاليف تدفق القيمة في قياس الطاقة غير المستغلة(العاطلة/ الفائضة) بشكل دقيق وتوصيل معلومات دقيقة تحقق سلامة القرارات المتعلقة بشأنها، حيث تشير العديد من الدراسات إلى أن محاسبة إستهلاك الموارد يسهم في تدعيم الإستغلال الأمثل لطاقة الموارد من خلال الأتي: (رندا كيوان، ٢٠١٣، ص ١١٤٧)، (خالد الحوالي، ٢٠١٢، ص ١١٠)، (صلاح الشهاوي، ٢٠١٤، ص ٤٠٤)، (Tse. & Gong, 2009, p: 45)

- توفير المعلومات حول الموارد العاطلة: يتم من خلال مدخل محاسبة إستهلاك الموارد توفير ثلاثة أنواع من المعلومات بشأن إتخاذ القرارات وهي تخصيص التكاليف على أهداف التكلفة، توضيح طبيعة الإرتباط بين مجموعات الموارد ومجمعات التكلفة، تحديد كمية الموارد العاطلة في المنشأة والتكاليف المرتبطة بها.
- تمييز الموارد العاطلة: يعتمد مدخل محاسبة إستهلاك الموارد في حساب تكلفة المنتج على كمية الموارد التي إستهلكت فعلاً في العمليات التشغيلية بدلاً من كميات الموارد الملزمة ومن ثم فإن تكلفة الموارد ذات العلاقة بالموارد



إستخدام محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة.....

علي محمد الله صالح الشطبي

المستهلكة هي التي تتكون منها تكلفة المنتج بينما تكاليف الموارد العاطلة تعالج ضمن تكاليف الفترة.

- تحليل تكاليف الموارد: يعتمد مدخل محاسبة إستهلاك الموارد على تبسيط عملية تحليل التكاليف من خلال التحول من تحليل الموارد بشكل كلي إلى تحليلها بشكل فردي وهذا يعني التتبع التفصيلي لإستهلاك الموارد مما يحقق الدقة في قياس الطاقة العاطلة للموارد.

وتعتبر القدرة التنافسية للمنشأة عن قدرة المنشأة في الحصول على مركز تنافسي بالنسبة للمنشآت الأخرى المنافسة لها على المستوى المحلي أو الأجنبي والتي تعمل في نفس النشاط ومدى قدرتها على تنفيذ إستراتيجيات تمكنها من المتابعة المستمرة لهؤلاء المنافسين.

ويمكن أن تؤثر مسارات تدفق القيمة على ربحية المنشأة عبر إدارة هذه المسارات بكفاءة وفاعلية بما يؤدي إلى تحسين هيكل التكلفة والربحية وتحقيق درجة رضا العميل عن المنتج وهو ما ينعكس بصورة غير مباشرة على إيرادات المنشأة وربحيته.

ويرى (Ofleanu, 2015, p: 47) أن مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة يدعم المركز التنافسي للمنشأة من خلال المعلومات التفصيلية التي يوفرها عن تدفقات القيمة حيث تسهم في توضيح نقاط القوة وتدعيمها ونقاط الضعف ومحاولة التخلص منها في كل مسار تدفق قيمة.

كما أشارت (صفاء عبد الدايم، ٢٠١٤، ص١٧) أن المعلومات التي يوفرها مدخلي محاسبة إستهلاك الموارد وتكاليف مسار تدفق القيمة تفيد في مجال إدارة الموارد وتعزيز فلسفة التوجه بالعميل وذلك بتوفير البيانات والمعلومات لإدارة المنشأة بشكل يمكنها من تحقيق الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة وإتخاذ العديد من القرارات التي ترتبط فاعليتها بمدى دقة تحديد وقياس التكلفة، حيث أن تلك المعلومات تساعد في التحديد الدقيق لتكاليف مسارات تدفق القيمة وبالتالي



تكاليف المنتجات التي يتم إنتاجها داخل المسار، بالإضافة إلى أنه يمكن إضافة أو حذف أي مجمع تكلفة مورد دون التأثير على مجتمعات تكاليف الموارد الأخرى. مما سبق يرى الباحث أن محاسبة إستهلاك الموارد يساهم في تدعيم مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة نحو تحقيق الإستغلال الأمثل للموارد كما سبق توضيحه والقياس الدقيق لتكاليف مسار تدفق القيمة ومن ثم تكاليف المنتجات والطاقة غير المستغلة (العطلة/الفائضة) وبالتالي توصيل معلومات دقيقة وموثوقة تحقق سلامة القرارات المتعلقة بمجالات تخفيض التكاليف ومعالجة الطاقة غير المستغلة في مجالات أخرى، مما يزيد من الربحية ومن ثم تحقيق ميزة تنافسية للمنشأة.

رابعاً: النتائج والتوصيات.

نتائج البحث:

في ضوء ما تم تناوله في البحث يمكن إيجاز أهم النتائج التي تم التوصل إليها فيما يلي:

- 1- أن مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة يمثل أحد المداخل الملائمة لإدارة التكلفة في ظل بيئة الإنتاج الحديثة التي تتميز بمخزون أقل، وجودة أعلى، ومرونة أكثر في خطوط الإنتاج لتوفير المعلومات الملائمة والدقيقة عن تكاليف المنتجات التي تصنع في مسارات تدفقات القيمة، حيث يعتمد على فكرة تقسيم المصنع الى خلايا عمل بكل خلية مجموعة من الأجزاء المتشابهة من المنتجات من حيث طريقة الإنتاج وتحرك هذه الأجزاء في مسارات تدفق تضيف في كل تدفق قيمة للعميل ويتم تحديد التكاليف التي تحدث داخل مسار التدفق فقط، أما التكاليف التي تحدث خارج المسار لا يتم تضمينها في تكلفة مسار تدفق القيمة باعتبارها لا تضيف قيمة للعميل.
- 2- يتمتع مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة بالعديد من المزايا أهمها البساطة في التطبيق، التركيز على تعظيم القيمة للعميل، والتوجه نحو صفرية المخزون أو على الأقل تخفيضه إلى أقل حد ممكن، والتحسين المستمر للعمليات



التشغيلية في مسارات التدفق من خلال خرائط تدفق القيمة والتي تمثل وسيلة رئيسية للمنشأة تعزز من قدرتها على تعظيم القيمة المقدمة للعميل من خلال تمكين المنشأة من تصور العمليات والأنشطة في مسار التدفق وتحديد مواطن الفاقد.

٣- يتمتع مدخل محاسبة إستهلاك الموارد بالعديد من المزايا أهمها تحقيق الدقة في تخصيص التكاليف وكفاءة إستغلال الموارد وإدارة الطاقة من خلال قدرته على التتبع التفصيلي لإستهلاك الموارد وتحديد المستخدم من كل مورد وإستبعاد تكاليف الطاقة غير المستخدمة (الفائضة/ العاطلة) من تكلفة المنتجات، مما يعكس على منفعة معلومات التكلفة ودعم عملية إتخاذ القرار في كل من المدى الزمني قصير وطويل الأجل.

٤- يساهم مدخل تكاليف تدفق القيمة (VSC) في توفير بعض العناصر المساعدة على تحقيق الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمنشأة إلا أنه يعاني من صعوبة تخصيص بعض التكاليف الصناعية غير المباشرة على مسارات تدفقات القيمة مما إنعكس سلباً على دقة قياس التكاليف وقياس الطاقة غير المستغلة، ومن ثم توصيل معلومات غير دقيقة تمثل عائقاً نحو تحقيق الإستغلال الأمثل للموارد، ومن ثم القدرة التنافسية للمنشأة.

٥- يلعب مدخل محاسبة إستهلاك الموارد دوراً بارزاً في تدعيم مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة من خلال التغلب على قصور هذا المدخلي تخصيص بعض التكاليف الأخرى على مسارات تدفقات القيمة والتي تخدم أكثر من مسار تدفق، وبالتالي التحديد الدقيق لتكلفة مسارات تدفقات القيمة، ومن ثم دقة قياس تكلفة المنتجات وتقديم مجموعة من التقارير بتساعد جنباً الى جنب مع مدخل تكاليف تدفق القيمة في مساعدة إدارة الوحدة الإقتصادية في إتخاذ القرارات المختلفة.



التوصيات:

- من خلال النتائج التي توصل إليها البحث يوصي الباحث بما يلي:
- ١- يجب على المنشآت الصناعية مواكبة التطورات العالمية في ممارسة نشاطها الصناعي وإستخدام التكنولوجيا الحديثة في نظم الإنتاج ومنها نظم الإنتاج المتقدمة نظرا لمرونتها العالية في إجراء التعديلات المستمرة على المنتجات إستجابة لمتطلبات العملاء لتحقيق مزايا تنافسية للمنشآت، وفي هذا الصدد يجب عليها تجديد وسائل وآليات إنتاجها حيث وأن معظمها تعاني من التقادم وشبه مهلكه.
 - ٢- في ضوء قصور مداخل التكاليف التقليدية وعدم فعاليتها لمواكبة التطورات الصناعية وخصائص البيئة التنافسية المحيطة بالمنشآت الصناعية يوصي الباحث بضرورة تطوير مداخل إدارة التكلفة بالمنشآت الصناعية اليمينية وتطبيق الأساليب الحديثة في مجال قياس وإدارة التكلفة.
 - ٣- بناءً على الدور الذي يسهم به محاسبة إستهلاك الموارد في تدعيم مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة نحو تحقيق الإستغلال الأمثل للموارد فإن الباحث يوصي بإستخدام المدخلين لضمان توفير المعلومات اللازمة لتحقيق الإستغلال الأمثل للموارد وتحسين الأداء في المنشآت التي تطبق نظم الإنتاج الخالية من الفاقد.
 - ٤- يجب على الجامعات اليمينية إدراج المداخل الحديثة لقياس وإدارة التكلفة وكذلك نظم وأساليب الإنتاج المتقدمة ضمن مناهج محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية لرفد المنشآت الصناعية بالكوادر البشرية المدربة والمؤهلة لمواكبة التطورات الحديثة في بيئة الأعمال المعاصرة.
 - ٥- إجراء المزيد من الدراسات حول دور المداخل الحديثة للتكلفة في العمل على السيطرة على مسببات التكلفة، وتقليل الفاقد وحسن إدارة الموارد.



مراجع البحث:

أولاً: المراجع العربية :-

- ١- أمجاد محمد الكومي، (٢٠٠٧)، "إطار مقترح لتحقيق التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظرية القيود (TOC) لأغراض إدارة الطاقة بالوحدات الإقتصادية"، *المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، ص ص: ١٦٩-٢٥٩.*
- ٢- جهاد ربحي الناطور، (٢٠١٣)، "أثر تطبيق نموذج محاسبة استهلاك الموارد على أدارة التكلفة في الشركات الصناعية الأردنية (دراسة تطبيقية)"، *مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد ٣، المجلد ١٧، ص ص: ٢٧٧-٣٠٤.*
- ٣- جودة عبد الرؤوف محمد زغلول، (٢٠٠٨)، "إطار مقترح لإختبار مدى تكيف ممارسات المحاسبة الإدارية مع متطلبات بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد"، *المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الثاني، العدد الثاني، ص ص: ٩٠-١.*
- ٤- حسن شلقامي محمود، (٢٠١١)، "التأصيل النظري للإدارة الإستراتيجية للتكلفة مع دراسة ميدانية لمشاكل التطبيق"، *مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ١٥، العدد ١، ص ص: ١٠٢-٥٥.*
- ٥- خالد حسين صالح الحوالي، (٢٠١٢)، "تطوير قياس التكلفة بإستخدام مدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة بغرض الإستغلال الأمثل للطاقة المتاحة"، *رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس.*
- ٦- سعيد الهلباوي، وتهاني النشار، "المحاسبة الإدارية المتقدمة - مدخل إدارة التكلفة"، مطابع غياشي، طنطا، ٢٠١٣.
- ٧- راندا مرسي كيوان، (٢٠١٣)، "استخدام نموذج المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) في تطوير نظم ادارة التكلفة في الظروف الاقتصادية المعاصرة (دراسة تطبيقية)"، *المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، المجلد الثالث، ابريل، ص ص: ١١٠٥-١١٥٢.*
- ٨- صفاء محمد عبد الدايم، (٢٠١٢)، "دور نظام تكاليف مسار تدفق القيمة في دعم استراتيجية ريادة التكلفة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد بهدف زيادة القدرة



إستخدام محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة.....
علي محمد الله صالح الشطيبي

- التنافسية مع دراسة تطبيقية"، **مجلة المحاسبة المصرية**، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الثالث، ص ص: ٣٨٥-٤٢٨.
- ٩- _____، (٢٠١٤)، "مدخل مقترح للتكامل بين نظامي المحاسبة عن إستهلاك الموارد وتكاليف مسار تدفق القيمة بهدف تحسين جودة قياس التكلفة مع دراسة ميدانية"، **مجلة البحوث المحاسبية**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص ص: ٣٤-١.
- ١٠- صلاح أحمد محمد الشهاوي، (٢٠١٤)، "مدى فعالية نموذج محاسبة استهلاك الموارد كأحد النماذج المقترحة لتطوير منفعة معلومات التكلفة وإدارة الطاقة"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد الواحد والخمسون، ص ص: ٣٥٩-٤٣١.
- ١١- نهال أحمد الجندي، (٢٠١١)، "إعادة هندسة نظم المحاسبة الإدارية لتتوافق مع مدخل محاسبة ترشيد الفاقد (دراسة تحليلية)"، **مجلة البحوث الإدارية**، كلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد ١، المجلد ٢٩، ص ص: ٣-٧٠.
- ١٢- محمد السيد محمد الصغير، (٢٠١١)، "إطار مقترح للتكامل بين مدخل تكلفة المواصفات ومحاسبة استهلاك الموارد لأغراض دعم القدرة التنافسية"، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة**، كلية التجارة، جامعة سوهاج، العدد ١، المجلد ٢٥، ص ص: ٦٨-١٠٩.
- ١٣- محمد شحاته خطاب، (٢٠٠٨)، "مدى ملائمة نظام تكاليف تدفق القيمة لبيئة الأعمال المصرية: مدخل بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد"، **المجلة العلمية للتجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، المجلد الأول، ص ص: ٦٤-١٠٣.
- ١٤- ياسمين محمد علي الشافعي، (٢٠١٤)، "نظام تكاليف تدفق القيمة ومدى ملاءمته لبيئة الأعمال المصرية مع دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة.



ثانياً: المراجع الأجنبية

- 1- Baggaley, Bruce., (January/February 2006), "Using strategic performance measurements to accelerate lean performance" Cost Management.,Vol. 20, No. 1,p p 36-44.
- 2- Chopra, A. (2013)," Lean Accounting-An Emerging concept ", **International Journal of Marketing, Financial Services & Management Research**,Vol.2, No 8, pp.79-84.
- 3- Clinton, B. Douglas and keys, Webber, S.,(2004),"RCA at Clipay Here's Innovation in Management Accounting With Resource Consumption Accounting", **Strategic Finance** No, 86, PP: 20-27.
- 4- Chiarini, A. (2013). Lean Metric, Lean Accounting and Value Stream Accounting in Lean Organization: from the Tools of the Toyota Production System to Lean Office (pp. 1-166). Springer Milan.
- 5- David perkins &O scott Stovall,(2011),"Resource Consumption Accounting - Where Does it fit"**Journal of Applied business research**, sep-oct , V 27. N 5, PP:35-58.
- 6- Douglas Clinton & David.Keys(2004)," Resource Consumption Accounting: the Next Generation of cost Management Systems", **Focus Magazine**, Iss. 5, PP: 35-42.
- 7- Fullerton, Rosemary R.; Kennedy, Frances A.; Widener, Sally k,(2010),"Accounting For A Lean Environment", <http://ssrn.com/abstract>, PP: 1-52.
- 8- Grasso, L. p.,(2005)," Are ABC and RCA Accounting Systems Compatible with Lean Management",**Management accounting Quarterly**, Montvale, Vol. 7 , No. 1. PP:12-28.
- 9- Kennedy, F., & Widener, S. (2008)," A control framework: Insights from evidence on lean accounting", **Management Accounting Research**, 19, PP:301-323.
- 10- Lopez,P.R.A., Santos,J.F., and Arbo's,L.C., (2013),"Lean manufacturing: costing the value stream ," **Industrial Management & Data Systems**, Vol. 113 No. 5, pp. 647-668.



- 11- Maynard, Ross, (2008), " Reflections on A Lean Accounting project " ,BMA, Inc, www.Superfactory.com, pp: 26-33.
- 12- Merwe, A.V. & Grasso, L. P., (2006), "Letters to the Editors / RCA is Not Lean – A Reply" , **Cost Management**, Vol. 20, No. 6, PP:1-16.
- 13- Ofileanu, D. (2015), " Value Stream Cost Analysis In The Romanian Footwear Industry. **SEA-Practical Application of Science**, Vol. 3, No. 8, pp:45-52.
- 14- Okutmus E., (2015), " Resource Consumption Accounting With Cost Dimension and an Application in a Glass Factory," **International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences**, Vol.5, No.1, PP: 46 – 57.
- 15- Pandya, H., & Shah, S. (2016), "Lean Manufacturing Implementation Using Value Stream Mapping In an Automotive Industry", **International Journal of Advance Engineering and Research Development**, Vol.2, No.5, PP: 812 – 822.
- 16- Timm, P. H. (2015), " Perceptions of Value-Stream Costing and the Effect on Lean-Accounting Implementation ", Doctor of Philosophy Thesis Accounting, Walden University, USA.
- 17- Wang, Y., et al, "Study on the Application of RCA in College Education Cost Accounting", **International Journal of Business and Management**, 2009, Vol.4, No.5.
- 18- Yanhui, W. Yanqing, Z. Zhezhe, H. and Jian, L., (2010), "Study on the Application of RCA in College Education Cost Accounting, **International Journal of Business and Management**, Vol. 9. No.3, PP. 121 – 126.

