

ملاءمة نظام تكاليف تيار تدفق القيمة لتدعيم فلسفة الإدارة
على أساس القيمة مع دراسة ميدانية

د/ على مجاهد أحمد السيد

استاذ المحاسبة المساعد

بكلية التجارة - جامعة كفر الشيخ

ملاءمة نظام تكاليف تيار تدفق القيمة لتدعيم فلسفة الإدارة على أساس القيمة مع دراسة ميدانية

د/ على مجاهد أحمد السيد

استاذ المحاسبة المساعد بكلية التجارة - جامعة كفر الشيخ

ملخص البحث

استهدف البحث دراسة مدى ملاءمة تطبيق نظام تكاليف تيار تدفق القيمة لتدعيم فلسفة الإدارة على أساس القيمة، وبيان اثر ذلك على مساعدة المنشأة في تنفيذ استراتيجية ريادة التكلفة ، وتحسين الأداء ، وتحسين القيمة للأطراف أصحاب المصلحة. ولقد إعتد الباحث على المنهج الاستنباطي لبناء الاطار النظري للدراسة، وذلك من خلال استقراء وتحليل الدراسات السابقة التي تناولت المتغيرات الخاصة بالدراسة والموضوعات المتعلقة بها ، بهدف التأصيل النظري لموضوع الدراسة واشتقاق فروض البحث . كما استخدم الباحث المنهج الاستقرائي عند إجراء الدراسة الميدانية لإختبار لفروض الاحصائية التي تم التوصل اليها من خلال الدراسة النظرية . ولقد تم جمع البيانات اللازمة للتحليل الإحصائي لإختبار الفروض بواسطة استمارة استقصاء صممت خصيصاً لهذا الغرض ، حيث تم توزيع عدد 380 استمارة استقصاء على عينة عشوائية من المتخصصين في منظمات الأعمال والاكاديميين بجمهورية مصر العربية. وبعد استبعاد استمارات الاستقصاء غير المكتملة Incomplete وغير الصالحة للتحليل Invalid فقد تم الحصول على عدد 220 قائمة استقصاء صالحة للتحليل والتي تمثل 57.9% من إجمالي عدد استمارات الاستقصاء التي تم توزيعها على مفردات العينة.

ولقد استخدم الباحث برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package For Social Sciences (SPSS) ، للقيام بعملية التحليل الإحصائي و ذلك لإختبار الفروض الإحصائية لهذه الدراسة، ولقد قام الباحث بإجراء التحليل الوصفي Descriptive Analysis للبيانات التي تم تجميعها للتعرف على الخصائص الأساسية لعينة البحث ومتغيرات الدراسة. كما تم استخدام برنامج Minitab لإختبار فروض الدراسة عن طريق اسلوب (2 Proportion Test) كما تم إجراء بعض الاختبارات اللامعلمية Non-Parametric Tests (مثل اختبار كروسكال - كراسكال-واليس) لإختبار فروض البحث والتعرف على مدى وجود إختلافات جوهرية بين آراء المستجوبين طبقاً لإختلاف طبيعة نشاط الشركات التي يعملون فيها ، أو تبعاً لوظائفهم أو سنوات الخبرة وذلك باستخدام مستوى معنوية 0.05.

ولقد توصلت الدراسة النظرية إلى أن فلسفة الإدارة على أساس القيمة تعد هامة لتحقيق ميزة تنافسية للمنظمات في بيئة الأعمال الحديثة ، وأن نجاح تطبيق فلسفة الإدارة على أساس القيمة يتطلب مجموعة من المقومات منها توافر معلومات ملائمة لترشيد القرارات الادارية، وأن نظام تكاليف تيار تدفق القيمة يوفر معلومات ملائمة لتدعيم فلسفة الإدارة على أساس القيمة. كما اثبتت التحليلات الاحصائية للبيانات الخاصة بالدراسة الميدانية أن غالبية المستجوبين يوافقون تماماً على أن تطبيق نظام تكاليف تيار تدفق القيمة يساعد في تدعيم استراتيجية ريادة التكلفة عن طريق ما يقدمه من بيانات كالفية ملائمة ، وأن تطبيق نظام تكاليف تيار تدفق القيمة يساعد في تحسين الأداء كما يساعد في تحسين القيمة للأطراف أصحاب المصلحة بالشركات المصرية عن طريق ما يقدمه من بيانات كالفية ملائمة . وتوصي الدراسة بضرورة تبني الشركات المصرية فلسفة الإدارة على أساس القيمة لما تحقق من مزايا في مواجهة تحديات بيئة الأعمال الحديثة .

الكلمات المفتاحية: نظام تكاليف تيار تدفق القيمة، فلسفة الإدارة على أساس القيمة، استراتيجية ريادة التكلفة، وتحسين

القيمة للأطراف أصحاب المصلحة.

١. مقدمة البحث

شهد العالم خلال العقد الأخير من القرن الماضي ومطلع القرن الحادي والعشرون العديد من التغيرات والتطورات لعل من أبرزها تزايد حدة المنافسة على جذب العملاء والعاملين وحاملي الأسهم، ومن أجل تعزيز قدرة المنشأة على تحقيق ذلك قدم الفكر المحاسبي فلسفة الإدارة على أساس القيمة-Value Based- Management التي تعمل على خلق القيمة للأطراف المستفيدة من الشركات والمتمثلة في العملاء والعاملين وحاملي الأسهم (Koller,1994, P.88؛ Bijlsma et. al., 2002, P.1؛ عبد اللطيف و وسام ، ٢٠١٦).

ونظراً لأن الإدارة عبارة عن صنع و اتخاذ قرارات ، ولأن المعلومات هي جوهر عملية صنع القرارات ، لذا فإن المعلومات المحاسبية تساعد في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة. حيث يتكون نظام الإدارة على أساس القيمة من ثلاثة عناصر هي المدخلات والمخرجات والتشغيل. تتمثل مدخلات نظام الإدارة على أساس القيمة في المعلومات الخاصة بالتكاليف والأداء. لذا فإن نظم محاسبة التكاليف تلعب دوراً هاماً في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة (غانم ، ٢٠١٥ ، ص. ٩٤). وبالرغم من هذه الأهمية إلا أن نظم التكاليف التقليدية تتعرض للعديد من الانتقادات نتيجة لما تقدمه من معلومات تقتصر إلى الدقة والملاءمة ، خاصة في ظل استخدام الشركات لنظم الإنتاج الخالي من الفاقد - والذي يعد من أحدث نظم الإنتاج في بيئة الأعمال الحديثة - حيث لم تعد المعلومات التي توفرها نظم التكاليف التقليدية سهلة الفهم ولا تساعد علي تقييم الأداء واتخاذ القرارات بطريقة صحيحة.

وفي ضوء تلك الانتقادات الموجهه لنظم التكاليف التقليدية قدم الباحثون طريقة جديدة عرفت باسم نظام تكاليف تيار القيمة **Value- stream- costing** وتعتبر هذه الطريقة نظاماً جديداً للتكاليف والذي يعد بدوره أحد المبادئ الأساسية التي تستند عليها استراتيجيات الإنتاج الخالي من الفاقد (عبد اللطيف ، ٢٠١٦ ، ص ٢٧٠) . حيث يقوم نظام تكاليف تيار تدفق القيمة بإدارة كل التكاليف داخل مسارات تدفق القيمة عن طريق تضمين مسار تدفق القيمة سلسلة متكاملة من العمليات والأنشطة بداية من إصدار أوامر الشراء للمواد والمستلزمات السلعية ثم أنشطة التصميم والتطوير والإنتاج والتسويق والبيع و إنتهاءً بأنشطة خدمة ما بعد البيع والتي تؤدي في النهاية إلى خلق قيمة للعميل (عبد الدايم ، ٢٠١٤ ، ص ٢٤٢). ويتمثل الهدف الأساسي لنظام تكلفة مسار تدفق القيمة في توفير المعلومات التكاليفية التي تتسم بالدقة والملاءمة، وذلك للمساعدة في إدارة وتحسين العمليات التشغيلية داخل مسار تدفق القيمة (زغول ، ٢٠٠٨؛ الشافعي ، ٢٠١٤ ، ص ٤٠)

٢. مشكلة البحث

تواجه المنشآت الاقتصادية المصرية منافسة قوية في العصر الحالي الأمر الذي أدى إلى السعي المستمر للمحافظة على استمرارها في السوق وذلك عن طريق خلق نمو مستدام وطويل الأجل للقيمة لأصحاب المصالح، حيث يري البعض انه توجد علاقة طردية بين قدرة المنشأة على خلق القيمة وبين امتلاكها للميزة التنافسية. ولذا فإن فلسفة الإدارة على أساس القيمة تقوم على خلق وقياس وإدارة القيمة لجميع أصحاب المصالح فى المنشأة حتى تتمكن من تحقيق الميزة التنافسية التى تساعدها على البقاء و النمو فى بيئة الأعمال الحديثة (Pravin & Pillai, 2013, P51) .

وإذا كانت القيمة هى الهدف النهائي لفلسفة الإدارة على اساس القيمة ، فإنه يوجد مكونان أساسيان للقيمة هما الوظيفة والتكلفة . حيث يعبر عن الوظيفة بالأداء المطلوب للوصول بالمنتج إلى المستهلك بمستوى الجودة والانتاجية المرغوبة من قبل المستهلك. وبالتالي يمكن تحسين القيمة من خلال تحسين الأداء و / أو عن طريق خفض التكلفة. و عليه فإن فلسفة الإدارة على اساس القيمة تهدف الى خلق القيمة من خلال تحسين الأداء و من خلال خفض التكاليف. و بالرغم من ان كثيرا من المنافسين يختارون نفس مسببات القيمة الا أن التنافس الحقيقى يتركز حول تدنية التكاليف (غانم، ٢٠١٥، ص ٩٢١ ؛ Badrous,2013,P.18؛ السيد، ٢٠٠٣، ص ٤٦٢؛ الجمل، ٢٠١٦، ص ٦٩؛ جادو ، ٢٠٠٧ ، ص ٣٣٤) . وعلى ذلك فإنه لكى تنجح فلسفة الإدارة على أساس القيمة فإنه لابد من توافر معلومات ملائمة لترشيد قرارات الإدارة على أساس القيمة . وأهم هذه المعلومات كما يتضح من نتائج البحوث السابقة في هذا المجال هي معلومات التكاليف والتي يجب إنتاجها وتوصيلها لمراكز صنع القرارات بالشكل الملائم، وتتمثل أهم المعلومات التكاليفية التى تطلبها الإدارة على أساس القيمة طبقا لما توصلت إليه العديد من الدراسات في معلومات تساعد في تطبيق وتحقيق استراتيجية ريادة التكلفة ومعلومات تكاليفية تساعد في تطوير الأداء في المنظمة ومعلومات تساعد في خلق وقياس وإدارة القيمة لدى أصحاب المصلحة في المنشأة، والسؤال الآن هو: هل توفر نظم التكاليف التقليدية المعلومات الملائمة لتعزيز الإدارة على أساس القيمة؟ تشير العديد من الدراسات الى أن نظم محاسبة التكاليف التقليدية تعاني من أوجه قصور عديدة أهمها عدم ملاءمتها لتعزيز العديد من القرارات الإدارية وبخاصة قرارات الإدارة على أساس القيمة ولذلك ظهر في الفكر المحاسبي نظام حديث لمحاسبة التكاليف على أساس تدفق تيار القيمة **Value stream costing** . حيث يري العديد من الباحثين أن تيار تدفق القيمة يعد أحد المبادئ الأساسية التى تستند إليها استراتيجية الإنتاج الخالى من الفاقد ، فكل منشأة تسعى لتطبيق تلك الاستراتيجية يتوجب عليها إعادة تنظيم هياكلها من خلال تحديد تيارات القيمة لديها بهدف إدارة تلك التيارات لتعزيز القيمة المقدمة للعملاء (عبد اللطيف ، ٢٠١٦ ، ص ٢٧٠ ؛ Maskell&Katko,2006 ؛ زغلول ، ٢٠٠٨ ، ص ٥٩ ؛ العربي ، ٢٠١٢ ، ص ٤٩ الجندي ، ٢٠١١ ؛ ص ٢٠ ؛ Baggaley,2003,26).

ومن ثم ترتكز مشكلة هذا البحث في الحاجة الملحة لدى الوحدات الاقتصادية لتعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة لما تحققه من فوائد عديدة في ظل بيئة المنافسة العالمية ، والسؤال الرئيسي الذي يلخص مشكلة البحث هو : هل يساعد نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة ؟

وللإجابة على هذا السؤال البحثي يجب الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية :

١. هل يساعد تطبيق نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في تدعيم فلسفة الإدارة على أساس القيمة عن طريق المساعدة في تنفيذ استراتيجية زيادة التكلفة؟
٢. هل يساعد تطبيق نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في تدعيم فلسفة الإدارة على أساس القيمة عن طريق المساعدة في تحسين الأداء؟
٣. هل يساعد تطبيق نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في تدعيم فلسفة الإدارة على أساس القيمة من خلال المساعدة في تحسين القيمة للأطراف أصحاب المصلحة في المنشأة؟

٣. هدف البحث

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في : " دراسة مدى ملاءمة تطبيق نظام تكاليف تيار تدفق القيمة لتدعيم فلسفة الإدارة على أساس القيمة "

وفي سبيل تحقيق الهدف الرئيسي يحاول البحث تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

١. بيان اثر تطبيق نظام تكاليف تيار تدفق القيمة على تدعيم فلسفة الإدارة على أساس القيمة عن طريق المساعدة في تنفيذ استراتيجية زيادة التكلفة .
٢. دراسة اثر تطبيق نظام تكاليف تيار تدفق القيمة على تدعيم فلسفة الإدارة على أساس القيمة عن طريق المساعدة في تحسين الأداء ؟.
٣. دراسة اثر تطبيق نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في تدعيم فلسفة الإدارة على أساس القيمة من خلال المساعدة في تحسين القيمة للأطراف أصحاب المصلحة في المنشأة.

٤. منهج البحث

يحدد منهج البحث في ضوء هدف البحث، والسؤال البحثي الذي يحاول البحث الإجابة عليه وهو مدي ملاءمة نظام تكاليف تدفق تيار القيمة لتعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة، ومن ثم سوف يعتمد البحث على المنهجين التاليين:

المنهج الاستنباطي: إعتد الباحث على المنهج الاستنباطي لبناء الاطار النظري، وذلك من خلال استقراء وتحليل ما ورد في الفكر المحاسبي عن طريق مراجعة الدراسات العربية والأجنبية التي تناولت المتغيرات الخاصة بالدراسة والموضوعات المتعلقة بها ، بهدف التأصيل النظري لموضوع الدراسة واشتقاق فروض البحث.

المنهج الاستقرائي: استخدم الباحث المنهج الاستقرائي عند إجراء الدراسة الميدانية لإختبار الفروض التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة النظرية، لتحديد ما اذا كان من الممكن قبول فروض البحث أو رفضها في البيئة المصرية.

٥. فروض البحث

في ضوء طبيعة مشكلة وأهداف الدراسة يمكن صياغة الفرض الرئيسي التالي: "لا تساهم المعلومات الناتجة من تطبيق نظام تكاليف تدفق تيار القيمة في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة". ويتفرع من الفرض الرئيسي الفروض الفرعية التالية:

١. لا يساعد تطبيق نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في تدعيم فلسفة الإدارة على أساس القيمة عن طريق المساعدة في تنفيذ استراتيجية ريادة التكلفة ؟
٢. لا يساعد تطبيق نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في تدعيم فلسفة الإدارة على أساس القيمة عن طريق المساعدة في تحسين الأداء في المنظمة ؟
٣. لا يساعد تطبيق نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في تدعيم فلسفة الإدارة على أساس القيمة من خلال المساعدة في تحسين القيمة للأطراف أصحاب المصلحة في المنشأة؟

٦. أهمية البحث :

يمكن أن يكون للبحث نوعين من الأهمية تم عرضهما في النقاط التالية :

(أ) الأهمية العلمية

- تعتبر الإدارة على أساس القيمة امتدادا طبيعيا لمراحل تطور المحاسبة الإدارية
- يعتبر نظام تكاليف تدفق تيار القيمة امتدادا طبيعيا للسعي المستمر من قبل الباحثين والأكاديميين لتطوير نظم التكاليف .
- في حدود علم الباحث تعتبر الدراسات التي تناولت متغيري البحث على قدر كبير من الندرة خاصة فيما يختص باثر تطبيق نظام تكاليف تدفق تيار القيمة في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة ولذا فان هذا البحث يمكن ان يقدم مساهمة علمية في هذا المجال .

(ب) الأهمية العملية

إن تبني الشركات المصرية لفلسفة الإدارة على أساس القيمة من شأنه ان يدعم القدرة التنافسية لتلك الشركات بما يضمن الاستمرارية والنجاح في ظل البيئة التنافسية العالمية المعاصرة. ولعل توجيه انتباه الشركات الصناعية نحو تبني نظم التكاليف الحديثة مثل نظام تكاليف تيار تدفق القيمة الذي يمكن أن يساهم في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة يمكن أن يعد مساهمة عملية لهذا البحث

٧. خطة البحث

يمكن تقسيم بقية أجزاء البحث إلى الأقسام التالية:

القسم الثاني: الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث

القسم الثالث: أهمية فلسفة الإدارة على أساس القيمة لنجاح المنشآت في بيئة الأعمال الحديثة

القسم الرابع: نظام تكاليف تيار القيمة وتعزيز الإدارة على أساس القيمة

القسم الخامس: الدراسة الميدانية

القسم السادس: الخلاصة والنتائج والتوصيات و المراجع

٢. الدراسات السابقة

يتناول الباحث في هذا الجزء أهم الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة ، ويمكن تقسيم تلك

الدراسات إلى مجموعتين :

المجموعة الأولى: دراسات تناولت فلسفة الإدارة على أساس القيمة

المجموعة الثانية: دراسات تناولت نظام تكاليف تيار تدفق القيمة

٢ . ١. المجموعة الأولى : دراسات تناولت فلسفة الإدارة على أساس القيمة

١ - دراسة (Ittner & David (2001)

هدفت الدراسة إلى إجراء مراجعة انتقادية للبحوث في مجال المحاسبة الإدارية ، وتقديم اطار

مقترح لتنفيذ الإدارة على أساس القيمة . وتوصلت الدراسة إلي :

- أهمية تبني فلسفة الإدارة على أساس القيمة حيث أنها تركز على: تحديد وتنفيذ الاستراتيجيات التي توفر خلق القيمة للمساهمين ، تنفيذ نظم المعلومات التي تركز على خلق القيمة ومحركات القيمة ، التنسيق بين عمليات الإدارة مثل تخطيط الأعمال وتخصيص الموارد مع عملية خلق الموارد ، وتصميم نظم قياس الأداء وخطط المكافآت والحوافز التي تعكس عملية خلق القيمة
- تمثل الإدارة على أساس القيمة المرحلة الرابعة من مراحل تطور المحاسبة الإدارية
- اقتراح إطار لتطبيق الإدارة على أساس القيمة يتمثل في الخطوات الآتية : إختيار الأهداف الداخلية للمنشأة التي تؤدي إلى زيادة قيمة حاملي الأسهم ، تطوير استراتيجية المنشأة بما يتلاءم مع إنجاز الأهداف المختارة ، التعرف على محركات القيمة ، تطوير خطط العمل واختيار مقاييس الأداء علي أساس الأولويات المحددة في تحليل محركات القيمة ، تقييم نجاح خطط العمل والإجراءات التنظيمية وتقييم الأداء الإداري، تقييم صلاحية الأهداف الداخلية للمنظمة والاستراتيجيات والخطط وأنظمة الرقابة في ضوء النتائج الحالية وتعديلها على النحو المطلوب

- توجد ثلاث اساليب في المحاسبة الإدارية تركز على تحديد وقياس محركات القيمة وهي نظام التكاليف على أساس النشاط ، إدارة التكلفة الإستراتيجية ، بطاقة الأداء المتوازن

٢- دراسة السيد (٢٠٠٣)

هدفت الدراسة إلى وضع اطار شامل لتقييم الأداء الاستراتيجي يربط عملية التقييم بكل من إدارة القيمة وجميع مستويات قياس وتقييم الأداء ويهدف إلى إرضاء الأطراف ذات المصلحة بالمنشأة ، ويربط جميع المستويات الأخرى للقياس والتقييم بهذا الهدف ، كما تهدف إلى تحديد الأبعاد الجديدة لدور المحاسبة الإدارية في مجال تقييم الأداء في التكامل بين مدخلى إدارة القيمة ومنشور الأداء . وتوصلت الدراسة إلى:

- يقدم مدخل الإدارة على أساس القيمة اطار متكامل لقياس وتقييم ثلاث مستويات للإداء وهي المنظمة والعملية والنشاط .

- يختار المنافسين نفس مسببات القيمة ولكن يركز التنافس حول تدنية التكاليف ، وتوجد مجموعة من أدوات المحاسبة الإدارية التي يمكن ان تستخدم ضمن اطار الإدارة على اساس القيمة لتحقيق الأداء الأمثل وتتضمن هذه الأدوات (نظام التكاليف على اساس النشاط - نظام الموازنة على اساس النشاط - بطاقة الأداء المتوازن للإداء - نظام المقارنة بالإفضل - المحاكاة المرجعية)

- تساعد الادارة على أساس القيمة في تحقيق الأداء الأمثل للمشروع

٣- دراسة Pedersen& Rendtorff (2004)

هدفت الدراسة إلي التعرف علي ما يمكن أن تقدمه الإدارة على أساس القيمة للمنظمات العامة ، وكيف يمكن أن تساعد في صنع واتخاذ القرارات في المنظمات العامة . وتوصلت الدراسة إلى إن:

- تعتبر الإدارة علي اساس القيمة شكل من اشكال الإدارة الاخلاقي والذي يستخدمه المديرون بغرض توفير قيمة لجميع اصحاب المصالح في المنظمات.

- تساعد الإدارة على اساس القيمة في حل بعض المشكلات في المنظمات العامة مثل: التركيز على الامور الداخلية ، المشاكل الهرمية التقليدية ، انخفاض الثقة الداخلية والخارجية ، وانخفاض الأداء التنظيمي. كما تساعد في دعم اتخاذ القرارات النهائية ، كما تساعد في تحسين أداء المنظمات العامة.

4-دراسة Lin, Grac & Line, Jerry (2006)

هدفت الدراسة إلى التعرف على محركات ومعوقات خلق قيمة للعملاء، و اثر خلق القيمة للعملاء على الربحية والقدرة التنافسية. وتوصلت الدراسة إلى أن :

- تتمثل مسببات خلق قيمة للعملاء من وجهة النظر الخاصة بالعاملين في: المهارات المتميزة ، التجربة الشخصية، التعليم والابتكار. ومن وجهة نظر العمليات في: القدرة على الابتكار والتطوير، والقدرة على التميز

- تتمثل حواجز خلق قيمة للعملاء من وجهة نظر العاملين في: انعدام الثقة ، والمعرفة غير الكاملة. ومن وجهة نظر العمليات : قلة التكنولوجيا، وقلة دعم الموارد.
- خلق القيمة للمنشأة يؤثر بشكل إيجابي على القدرة التنافسية.

٥- دراسة Ryan & Trhan (2006)

- هدفت الدراسة إلى بيان أثر تطبيق الإدارة على أساس القيمة على الأداء الاقتصادي للشركات وكفاءة استخدام رأس المال . وتوصلت الدراسة إلى ان الإدارة على أساس القيمة تساعد في :
- الحد من مشكلة الوكالة والعمل على خلق القيمة للمساهمين حيث توضح للعاملين القرارات التي تؤدي إلى زيادة القيمة كما تسهل للمديرين متابعة قراراتهم ، كما توفر وسيلة لربط المكافآت بخلق القيمة للمساهمين .
- تحسين الأداء الاقتصادي للشركات وكفاءة استخدام رأس المال.
- زيادة دخل الشركات بعد تطبيق نظام الإدارة على أساس القيمة عنه قبل التطبيق

٦- دراسة Krol (2007)

- هدفت الدراسة الى تحليل ما اذا كانت الإدارة على أساس القيمة مهمة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، تحليل إمكانيات تنفيذها في الشركات الصغيرة والمتوسطة ، والتعرف على معايير تقييم مدى صلاحية أدوات المحاسبة الإدارية لتنفيذ الإدارة على أساس القيمة . وتوصلت الدراسة إلى :
- الإدارة على أساس القيمة مناسبة بشكل عام لكل الشركات دون الأخذ في الاعتبار حجمها واستخدامها لاسواق رأس المال.
- توجد مجموعة من الدوافع الخارجية لتنفيذ الإدارة على أساس القيمة في الشركات الصغيرة والمتوسطة ومنها: - بغض النظر عن حجم الشركة فهي تتنافس على جذب الموارد المحدودة من رأس المال ، زيادة الطلب على القروض والتأثر باتفاقية بازل II والتي تعتبر حافز لتطبيق الإدارة على اساس القيمة ، العولمة والتغيرات الهيكلية في الاقتصاد
- توجد مجموعة من الدوافع الداخلية لتنفيذ الإدارة على أساس القيمة في الشركات الصغيرة والمتوسطة ومنها: - وتساعد الإدارة على اساس القيمة في إدارة المخاطر والبعد عن مخاطر الأفلاس وتحقيق الأهداف الاقتصادية وغير الاقتصادية للملاك.
- توجد مجموعة من المعايير لتقييم مدى صلاحية أدوات المحاسبة الادارية المستخدمة في تنفيذ الإدارة على اساس القيمة وهي :
- يجب ان تنتظر أدوات المحاسبة الإدارية في المبادئ الأساسية للإدارة على أساس القيمة .
- ضرورة ان توفر أدوات المحاسبة الإدارية المعلومات ذات الصلة بقرارات الإدارة في جميع المستويات
- يجب ان توجه أدوات المحاسبة الإدارية نحو اصحاب المصالح وليس التوجه نحو المساهمين فقط.
- يجب ان تكون الإدارة على أساس القيمة مستمدة من وجهه نظر قائمة على الموارد.

- ينبغي ألا تكون الإدارة على أساس القيمة معقدة جدا أو تطلب مهارات خاصة في التحليل الاستراتيجي أو نظم المعلومات.

٧- دراسة خطاب (٢٠٠٩)

تهدف الدراسة إلى وضع إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) لتعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة (VBM) وذلك لتحديد أفضل لمفهوم القيمة لأطراف المنشأة في مثلث القيمة ومن ثم تدعيم القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال. وتوصلت الدراسة إلى أن فلسفة الإدارة على أساس القيمة (VMB) هي مفهوم إداري يظهر الميكانيكية التي تساعد إدارة المنشأة في اتخاذ القرارات التشغيلية والاستراتيجية التي تؤدي إلى تعظيم قيمة المنشأة في الأجل الطويل وذلك من خلال تركيز وتوجيه نحو الجهود تحديد وإيجاد وإدارة فرص خلق القيمة لكل طرف من الأطراف المتعاملة مع المنشأة والتي تمثل مثلث القيمة من حاملي الأسهم والعملاء والعاملين.

٨- دراسة جادو (٢٠٠٩)

هدفت الدراسة إلى بيان كيف يساهم تفعيل منهج الإدارة على أساس القيمة في تعظيم قيمة أصحاب حقوق الملكية في الوحدات الاقتصادية المصرية . وتوصلت الدراسة إلى :
- يعتمد نجاح المنشأة في خلق القيمة على الاتجاه نحو استراتيجية زيادة التكلفة ، استخدام التكنولوجيا الحديثة التي تتيح توفير معلومات ذات قيمة لمتخذي القرارات وإعادة هندسة العمليات لتساير التكنولوجيا الحديثة في التصنيع ، تعظيم كفاءة الأنشطة المضيئة للقيمة ، وضرورة توفير فريق عمل متكامل يتولى مهام تحقيق أفضل النتائج
- يمكن قياس قيمة أصحاب حقوق الملكية من خلال مقاييس تعتمد على معلومات خارجية مثل (عائد الملاك الكلي ، القيمة السوقية المضافة) ومن خلال مقاييس تعتمد على معلومات داخلية مثل (الدخل المتبقي ، القيمة الاقتصادية المضافة العائد المتبقي للملكية ، والقيمة النقدية المضافة).

٩- دراسة Mzera (2012)

هدفت الدراسة إلى إظهار تأثير الإدارة على أساس القيمة على أداء الفنادق في ساحل كينيا ، وتحديد إلى أي مدى تعتمد الفنادق في كينيا على تطبيق الإدارة على أساس القيمة . وتوصلت الدراسة إلى أن الإدارة على أساس القيمة لها تأثير إيجابي على الأداء في الفنادق ؛ ولكن لا تعتمد العديد من الفنادق على الإدارة على أساس القيمة حيث ان الكثير من الأفراد ليسوا على دراية أسلوب الإدارة على أساس القيمة .

10 - دراسة Valančienė & Jeglevičiūtė (٢٠١٢)

هدفت الدراسة إلى توضيح علاقة خلق القيمة بين مجموعتين مهمين من أصحاب المصالح متمثلين في المساهمين والعملاء ، والتعرف على العلاقة بين خلق القيمة للعملاء والمنافع المحققة للشركة . وتوصلت الدراسة إلى أن :

- وجود علاقة بين خلق القيمة للعملاء والمنافع المحققة للشركة ، حيث تقدم الشركة قيمة للعميل متمثلة في الفرق بين المنافع والسعر ، ويقدم العملاء قيمة للشركة متمثلة في التغيرات في التدفقات النقدية.
- يمكن خلق قيمة للعملاء عندما يتم فهم محركات القيمة للعملاء وصناعة القرارات على هذا الأساس ، وتتمثل محركات القيمة للعملاء في الابتكارات والقدرة على تطوير منتجات جديدة ، الجودة والتحسين المستمر ، السعر ، القدرات الإدارية ، الاستراتيجية ، التكنولوجيا ، صورة الشركة والعلامة التجارية ، والفائدة العامة والبيئية
- يمكن استخدام محركات القيمة للعملاء لاتخاذ قرارات تسويقية أفضل مما يحقق نتائج مالية أفضل وبالتالي ارتفاع قيمة المنشأة
- تتمثل دورة خلق القيمة للعملاء في تعريف القيمة ، خلق القيمة ، تسليم القيمة ، وقياس القيمة.

١١- دراسة Mzera (2013)

هدفت الدراسة إلى إظهار تأثير أدوات الإدارة على أساس القيمة في تعزيز أداء المنظمات المدرجة في بورصة نيروبي (Nairobi) ، وتحديد دور خصائص المديرين والخصائص التنظيمية على أداء المنظمات . وتوصلت الدراسة إلى :

- وجود علاقة طردية بين استخدام أدوات الإدارة على أساس القيمة وتعزيز أداء الشركات المدرجة في بورصة Nairobi
- قلة استخدام أدوات الإدارة على أساس القيمة في الشركات المدرجة ببورصة Nairobi
- المديرين الأقل من ٣٥ عام لديهم القابلية لتطبيق أدوات الإدارة على أساس القيمة في منظماتهم ذات الأداء المرتفع
- المديرين الذين لديهم خلفية محاسبية لديهم القابلية لتطبيق أدوات الإدارة على أساس القيمة في منظماتهم ذات الأداء المرتفع
- المديرين الحاصلين على شهادات علمية اعلى لديهم القابلية لتطبيق أدوات الإدارة على أساس القيمة في منظماتهم ذات الأداء المرتفع.

١٢ - دراسة Beck (2014)

هدفت الدراسة إلى دراسة اثر الإدارة على أساس القيمة و محاولة حل مشكلة تعارض المصالح من خلال طريقة جديدة لقياس القيمة . وتوصلت الدراسة إلى ان :

- الإدارة على أساس القيمة تعتبر أداة للحد من عدم تعارض أو تطابق الأهداف بين المديرين والمساهمين

- الإدارة على أساس القيمة له تأثير إيجابي في مجال الإدارة وصنع القرار
- يجب أن ترتبط خلق قيمة للموظفين مع أدائهم بمعنى أن تكون الحوافز مرتبطة بالأداء

١٣ - دراسة Awed (2014)

- هدفت الدراسة إلى بناء إطار متكامل للإدارة على أساس القيمة لتحقيق محاسبة المسؤولية على أساس استراتيجي لأغراض إدارة الأداء وذلك من خلال تحديد المشاكل الأساسية لإدارة الأداء ، وأسباب التحول من قياس الأداء إلى إدارة الأداء ، وتحديد عوامل النجاح الحاسمة والتي تعتبر محركات خلق القيمة للمجموعات الثلاثة من أصحاب المصالح ، والتعرف على دور الإدارة على أساس القيمة في إدارة الأداء. وتوصلت الدراسة إلى :
- يجب ان تهتم الشركات بإدارة الأداء من اجل الاستمرار والقدرة على المنافسة ، وتعتبر عملية إدارة الأداء نظام شامل يمكن المديرين من تنفيذ الاستراتيجيات وخلق القيمة لإصحاب المصالح ، بينما يعتبر قياس الأداء نظام فرعي لإدارة الأداء الذي يقيس التقدم نحو تحقيق أهداف الشركة.
 - في بيئة الأعمال التقليدية كان التركيز أكثر على قياس الأداء ولكن في بيئة الأعمال الحالية تركز الشركات أكثر على خلق القيمة ، وبذلك انتقلت الشركات من قياس الأداء إلى إدارة الأداء.
 - توجد محددات لخلق القيمة تتمثل في الموارد ، وتدفق العمليات ، ومواصفات المنتج ، وتكنولوجيا الإنتاج ، ورضاء العميل
 - توجد أدوات محاسبية إدارية توفر المعلومات لتحديد عوامل النجاح الحاسمة في المنظمة مثل تحليل القيمة المضافة ، وتحليل سلسلة القيمة ، والمقارنة المرجعية.
 - تعتبر الإدارة على أساس القيمة منهج لإدارة الأداء يركز على خلق القيمة لثلاث مجموعات من أصحاب المصالح وهم العملاء ، والعاملين ، وحاملي الأسهم .
 - الإدارة على أساس القيمة مدخل فعال لتحقيق نظام محاسبة المسؤولية على أساس استراتيجي حيث انها تركز على خلق القيمة لإصحاب المصالح.

١٤ - دراسة غانم (٢٠١٥)

- هدفت الدراسة إلى توضيح العلاقة بين مدخل إدارة القيمة ومنهج إدارة التكلفة ، وتناول المفهوم والمزايا والأهداف لكل منهما ، وتوضيح مكونات منهج إدارة القيمة ، وتوضيح أثر استخدام منهج إدارة القيمة على اتخاذ القرارات. وتوصلت الدراسة إلى
- ان أهداف إدارة القيمة في تتمثل في: تعظيم القيمة ،زيادة الربحية ، المساعدة في اتخاذ القرارات ، وتحسين وتطوير الأداء .
 - توجد مجموعة من المزايا والمنافع لمنهج إدارة القيمة وهي تعظيم القيمة وخفض التكاليف وزيادة الربحية وتحسين الأداء ودعم اتخاذ القرار ووضع استراتيجيات للمنشأة لزيادة القيمة.

١٤ - دراسة عبد اللطيف و وسام (٢٠١٦)

هدفت الدراسة إلى توضيح تأثير منهج الإدارة على أساس القيمة على خلق القيمة، وذلك بتحليل العلاقة بين تطبيق الإدارة بالقيم في المؤسسة وتوفير عوامل خلق القيمة في المؤسسة . وتوصلت الدراسة إلى ان:

- يمكن من خلال الإدارة على أساس القيمة: تحقيق التوافق بين مختلف أفراد المؤسسة ، التنسيق بين الأهداف الشخصية والتنظيمية ، التوجه نحو أخلاقيات الأعمال وكسب ولاء العملاء والمساهمين واستقرار العاملين ، وترسيخ ثقافة الإبداع .
- توصلت إلى ان التطبيق الضعيف لنظام الإدارة على أساس القيمة يؤثر بالسلب على كل أبعاد خلق القيمة .

١٥ - دراسة الجمل (٢٠١٦ ب)

- هدف الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام نظام الإدارة على أساس القيمة في تفعيل متطلبات حوكمة الشركات . وتوصلت الدراسة إلى أن:
- الإدارة على أساس القيمة تسعى إلى تحقيق ثلاثة أهداف رئيسية وهي: إدارة التكلفة والربحية والمنافسة ، خلق القيمة لإصحاب المصالح ، وربط اتخاذ القرارات بعملية خلق القيمة .
 - أهمية الإدارة على أساس القيمة ترجع إلى انها تحقق التوزيع الأمثل للموارد وقياس نتائج الأعمال على أساس القيمة بدلا من الإيرادات .
 - تبني فلسفة الإدارة على أساس القيمة يساعد في تحقيق متطلبات حوكمة الشركات

١٦- دراسة Jonas,et al, (٢٠١٨)

- هدفت الدراسة إلى التعرف على محددات استخدام الإدارة على أساس القيمة (VBM) وأثرها على أداء الشركات العائلية . وتوصلت الدراسة إلى ان
- الإدارة على أساس القيمة تعتبر أداة مناسبة لتحسين جودة صنع القرار والحد من مشاكل الوكالة في الشركات العائلية .
 - كما توصلت إلى ان ملاك الشركات العائلية يتحمل ديون الشركة وخطر الفشل ولديهم حوافز قوية لضمان أفضل عملية ممكنة لاتخاذ القرار مما يدفعهم لتطبيق الإدارة على أساس القيمة.

٢.٢ . المجموعة الثانية : دراسات تناولت نظام تكاليف تيار تدفق القيمة

١- دراسة Baggaley (٢٠٠٣)

- هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى ملاءمة نظام التكاليف المعياري لبيئة الإنتاج الخالي من الفاقد، والتعرف على نظام تكاليف تيار تدفق القيمة . وتوصلت الدراسة إلى
- فشل نظم التكاليف المعيارية في دعم الإنتاج الخالي من الفاقد وهذا يرجع إلى تشوية تكاليف المنتج وبالتالي اتخاذ قرارات غير صحيحه فيما يتعلق بقرارات التسعير والربحية وقرارات المفاضلة بين الإنتاج ام الشراء ، كما انها تطلب نظام جمع بيانات مكلف وغير مجدي ، كما ان نظم التكاليف المعيارية تعمل على إخفاء الفاقد ، كما ان الإنتاج والتفكير الخالي من الفاقد ينتهك الافتراضات التي تستند عليها نظم التكاليف المعيارية ، وتوجد حاجة إلى طريقة مختلفة لحساب التكلفة تعتمد علي خصائص تدفق القيمة في الشركة التي تطبق الإنتاج الخالي من الفاقد وتسمي تلك الطريقة بنظام تكاليف تيار تدفق القيمة ، كما يتم حساب تكلفة تيار القيمة أسبوعيا دون التفرقة بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة ؛. حيث تعتبر كل التكاليف التي تحدث داخل تيار تدفق القيمة والتي تمثل موضوع القياس التكاليفى تكاليف مباشرة ، أما التكاليف التي تحدث خارج التيار فلا يتم تضمينها في تكلفة تيار تدفق القيمة ، وتتضمن تكاليف تيار القيمة تتضمن الأجور ، المواد، دعم الإنتاج، الآلات والمعدات ، دعم العمليات ، التسهيلات ، والتكاليف الأخرى
 - توجد مجموعة من المتطلبات لكي يعمل نظام تكاليف تيار تدفق القيمة بشكل كفاء منها : ١- يجب أن تكون التقارير حسب تدفق القيمة وليس بواسطة الإدارات ، ٢- يجب تحديد الأشخاص في الشركة الذين لديهم تيارات قيمة قليلة أو بدون إضافة قيمة حقيقية ، ٣- التقليل إلى اقصى حد ممكن من أقسام الخدمات المشتركة ، ٤- يجب أن تكون عمليات الإنتاج تحت السيطرة بشكل معقول مع التقليل إلى اقصى درجة من التقلبات، ٥- يجب أن يكون هناك تتبع دقيق لحالات "خارج السيطرة" والاستثناءات مثل الخردة وإعادة التشغيل وغيرها ، ٦- يجب أن يكون المخزون منخفض نسبيا وتحت مراقبة فعالة .

٢ - دراسة Kennedy&Huntzinger (٢٠٠٥)

- هدفت الدراسة إلى تقديم نظرة متعمقة في تيارات القيمة وأنواعها وكيفية تحديدها باعتبارها الخطوة الأولى لتنفيذ نظام تكاليف تيار تدفق القيمة ، وكذلك التعرف على فوائد تخطيط تيارت القيمة باعتبارها الخطوة الثانية ، كما هدفت الدراسة إلى التعرف على أعداد قائمة الدخل في ظل نظام تكاليف تيار تدفق القيمة . وتوصلت الدراسة إلى ان :
- تيار القيمة هو كل ما تقوم به المنشأة من أنشطة ومهام لغرض إنشاء قيمة للعملاء ويشمل تيار القيمة كل أنشطة المنشأة بداية من إصدار أوامر الشراء وحتى خدمات ما بعد البيع. وتوجد ثلاثة أنواع رئيسية لتيارات القيمة وهي : تيار الوفاء بمتطلبات العميل الحالي ، تيار تطوير منتجات جديدة ، وتيار التسويق والمبيعات . ويجب ان يحتوي تيار القيمة على ما بين ٢٥ : ١٥٠ شخص ، حيث انه في حالة زيادة العدد عن اكثر من ١٥٠ شخص نفقد التركيز المطلوب داخل تيار القيمة ، وفي حالة

إذا كان اقل من ٢٥ شخص فانت ليس لديك ما يكفي من الأفراد لتنفيذ العمليات بكفاءة داخل تيار القيمة

- الوحدة الإنتاجية المكونة من ٤٥٠ شخص تحتوي على ٥ مسارات تدفق لتيار القيمة ، والمكونة من ١٥٠ شخص مسارين ويتكون فريق تيار القيمة من فريق أساسي مسئول في المقام الأول عن إدارة تيار القيمة ، ومجموعة من الأعضاء
- يتكون تيار القيمة من فريق أساسي مسئول عن إدارة تيار القيمة ، ومجموعة من أعضاء المبيعات والتسويق والشراء وغيرها
- يوجد نوعان من خرائط تيارات القيمة وهي : خريطة الوضع الحالي وخريطة الوضع المستقبلي

٣- دراسة (2006) Baggaley & Maskell

- هدفت الدراسة إلى التعرف على مبادي وممارسات وأدوات المحاسبة الخالية من الفاقد ومدى ملاءمة نظم التكاليف التقليدية للإنتاج الخالي من الفاقد . وتوصلت الدراسة إلى ان :
- نظم التكاليف التقليدية غير ملائمة لبيئة الإنتاج الخالي من الفاقد حيث انها توفر معلومات مشوهة عن تكلفة المنتج ، كما انها تدعم الإنتاج الكبير والاحتفاظ مستويات عالية من المخزون
 - تعتمد المحاسبة الخالية من الفاقد على المبادئ التالية : منهج الترشيد والمحاسبة المبسطة ، الإجراءات المحاسبية التي تدعم التحول نحو الترشيد ، إيصال معلومات واضحة وفي الوقت المناسب ، التخطيط من منظور الترشيد ، وتوفير رقابة محاسبية قوية
 - تعتمد المحاسبة الخالية من الفاقد على ممارسات منها : الاستمرار في استبعاد الضياع من المعاملات والتقارير والأساليب المحاسبية الأخرى ، الرقابة الإدارية والتحسين المستمر ، إدارة التكلفة ، إضافة قيمة للعملاء والموردين ، تقارير مالية ومقاييس أداء غير مالية ، دعم اتخاذ القرار ، التخطيط وأعداد الموازنات ، الاستثمار في العاملين ، الرقابة الداخلية على أساس الضوابط التشغيلية .
 - تعتمد المحاسبة الخالية من الفاقد على مجموعة من الأدوات ومن أهمها : خرائط تدفق القيمة ، نظام تكاليف تيار تدفق القيمة ، التحسين المستمر ، التكلفة المستهدفة ، قائمة الدخل ، التخطيط البيعي والتشغيلي والمالي .
 - ان تطبيق المحاسبة الخالية من الفاقد يوفر معلومات جيدة لصناعة القرارات ، توفر تقارير بسيطة وفي الوقت المناسب ويمكن فهما بوضوح من قبل الجميع ، التعرف على الأثر المالي التحقيد للتغيرات ، التركيز على خلق قيمة للعملاء . مما يساعد على النمو وزيادة التدفق النقدي والقيمة لأصحاب المصلحة والمساهمين .

٤- دراسة (2006) Maskell

هدف الدراسة إلى التعرف على مشاكل نظم التكاليف المعيارية ومدى مواكبتها لبيئة الإنتاج الخالي من الفاقد ، والتعرف على نظام تكاليف تيار تدفق القيمة وتكاليف تدفق القيمة وتقارير أرباح تدفق القيمة . وتوصلت الدراسة إلى ان :

- التكاليف المعيارية لا توفر المعلومات المطلوبة لدعم وتحفيز التحول إلى بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد ، وأنه في ظل نظام التكاليف المعيارية يصعب تحديد الفاقد
- يقوم مدخل الإنتاج الخالي من الفاقد على الافتراضات التالية : أن تكلفة المنتج تختلف حسب حجم المنتج ومزيج الإنتاج ، أن التكاليف الإضافية غير المباشرة ترتبط بتدفق القيمة ، وأن أقصى ربحية تأتي من خلق أقصى تدفق قيمة للمنتجات من خلال التدفق في جذب العملاء .

٥- دراسة الجندي (٢٠١١)

هدفت الدراسة إلى تحليل الجوانب المختلفة لإعادة هندسة ممارسات نظم المحاسبة الإدارية في ظل تطبيق مدخل الإنتاج الخالي من الفاقد ، وإعادة هيكلتها لتعتمد على نظم تكاليف تيار تدفق القيمة. وتوصلت الدراسة إلى

- عدم قدرة نظم المحاسبة الإدارية التقليدية على توفير معلومات ملائمة لأغراض اتخاذ القرارات المختلفة في ظل بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد.
- يوجد سبعة أنواع رئيسة للفاقد وهي (إنتاج زائد، الانتظار ، النقل ،زيادة في زمن التشغيل ، المخزون ، الحركة ، والمعيب) . وتوجد سبعة أنواع ثانوية أخرى وهي (الفاقد في الطاقة البشرية، والفاقد بسبب النظم غير الملائمة، والفاقد في الطاقة والمياه، الفاقد الناتج عن الهالك من الخامات، والفاقد في الخدمات والأعمال المكتبية، والفاقد في وقت العميل).
- الفروق بين نظم المحاسبة الإدارية التقليدية والمحاسبة الخالية من الفاقد نشأت في الأساس نتيجة لاختلاف فلسفة وتوجه كلا من النظم التقليدية ومدخل المحاسبة الخالية من الفاقد ، مما يعكس على معظم الممارسات المحاسبية التقليدية.
- ان تطبيق فلسفة الإنتاج الخالي من الفاقد تتطلب تطبيق نظم تكاليف تيارات تدفق القيمة وحساب تكلفة المنتج من منظور تدفق القيمة.

٦- دراسة عبد الدائم ، (٢٠١٢)

هدفت الدراسة إلى تطبيق نظام تكاليف مسار تدفق القيمة لبيان مدى فعاليته وملاءمته في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد وتجنبه للانتقادات الموجهة لنظم التكاليف التقليدية . وتوصلت الدراسة إلى أن :

- تطبيق نظام الإنتاج الخالي من الفاقد يساهم في تحقيق العديد من الوافرات التكاليفية المرتبطة بعدم وجود أي شكل من أشكال الفاقد (الزيادة في الإنتاج ، الانتظار ، تحركات غير ضرورية ، المغالاة في العمليات ، زيادة المخزون ، التحركات غير الضرورية ، العيوب ، السلع والخدمات التي لا تلبى

احتياجات العملاء) والتي تنعكس بشكل مباشر على تكلفة المنتج . كما يساهم في رفع مستوى الجودة

- عدم ملاءمة نظم التكاليف التقليدية لتقديم معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد
- تطبيق نظام تكاليف مسار تدفق القيمة يساعد في إلقاء الضوء على مناطق الفاقد ، إظهار التكاليف الفعلية ، وإدارة الطاقة بشكل أسرع فاعلية .
- ضمان استمرارية وتحديث نظام تكاليف مسار تدفق القيمة عند إجراء أى تعديلات على عمليات التشغيل بإضافة أنشطة جديدة او تغييرات في المنتجات
- اثبتت الدراسة التطبيقية إمكانية تطبيق نظام تكاليف مسار تدفق القيمة، وملاءمة تطبيقه في ظل بيئة الإنتاج الحديثة التي تتميز بتعدد المنتجات والقدرة على تلبية رغبات العملاء

٧ - دراسة PatxiRuiz (2013)

هدفت الدراسة الى تقييم مدى ملاءمة نظم التكاليف التقليدية في المنظمات التي تطبق الإنتاج الخالي من الفاقد ، وتحديد مدى ملائمة وصلاحيه نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في المنظمات التي تطبق الإنتاج الخالي من الفاقد . وتوصلت الدراسة الى ما يلي :

١. عدم ملاءمة نظم التكاليف التقليدية للتطبيق في ظل بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد ،حيث تعتمد نظم التكاليف التقليدية على تحليل الانحرافات بين التكاليف الفعلية والمعيارية في رقابة الأداء ، وتعتمد على الحجم في تحديد معدلات تخصيص تكاليف النفقات العامة
٢. ملاءمة وصلاحيه نظام تكاليف تيار تدفق القيمة للتطبيق في ظل نظم الإنتاج الخالي من الفاقد ، حيث لا تميز نظم تكاليف تدفق القيمة بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة ،وتحمل التكاليف على الوحدات التي تم شحنها إلى العملاء
- تساعد نظم تكاليف تدفق القيمة في ترشيد قرارات التحسين المستمر ، ويوفر صندوق الأداء معلومات كاملة عن أداء الشركات.

٨- دراسة عبد الدايم (٢٠١٤)

هدفت الدراسة إلى تحديد دور كلا من نظامي المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA)، وتكلفه مسار تدفق القيمة (VSC) في تحسين الدقة في قياس التكلفة مما يؤدي بدوره إلى تعظيم القيمة لكل من المنشأة والعميل معا . وتوصلت الدراسة إلى :

- يقوم نظام تكلفه مسار تدفق القيمة بإدارة كل التكاليف داخل مسارات تدفق القيمة حيث يتضمن كل مسار سلسلة متكاملة من العمليات والأنشطة التي تؤدي في نهاية المسار إلى خلق قيمة للعميل، وذلك بداية من إصدار أوامر الشراء للمواد والمستلزمات السلعية ثم أنشطته التصميم والتطوير والإنتاج والتسويق والبيع وإنهاءً بأنشطة خدمة ما بعد البيع.

- يلعب نظام تكلفة مسار تدفق القيمة دوراً فعالاً في التخلص من مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات حيث تعتبر كل التكاليف التي تحدث في مسار تدفق المنتج هي تكاليف مباشرة للمسار، يتم تحميلها للمنتجات وفقاً لمعدل تدفق المنتج داخل المسار الأمر الذي يساهم في تقييم ربحية كل منتج على حدة بالإضافة إلى ربحية المسار ككل.
- يساعد التكامل بين نظام المحاسبة عن استهلاك الموارد ونظام تكاليف مسار تدفق القيمة على تحسين جودة دقة قياس تكلفة المنتج

٩- دراسة Ofileanu (2015)

- هدفت الدراسة إلى التعرف على تكاليف تدفق القيمة و تقديم دراسة حالة لتطبيق تحليل تكاليف تدفق القيمة في صناعة الأحذية . وتوصلت الدراسة إلى ان
- مبادئ الإنتاج الخالي من الفاقد تتمثل في :تدفق القيمة ، التدفق / السحب ،قيمة العملاء ، تفويض العاملين،والتحسين المستمر .
 - تتمثل الخطوة الأولى في تنفيذ نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في التعرف على جميع الموارد المستهلكة بواسطة تيار القيمة
 - من المهم جدا التعرف على أوجه الفاقد وأزالتها لان العميل في بيئة الاقتصاد التنافسي يكون على استعداد لدفع قيمة الأنشطة التي تضيف قيمة إلى المنتجات ، ولن يكون على استعداد لدفع قيمة الفاقد.
 - يمكن تصنيف الأنشطة داخل تيار القيمة إلى : أنشطة تضيف قيمة للمنتج ،وأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج وغير ضرورية ، وأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج ويمكن أزلتها.
 - لا يميز نظام تكاليف تيار تدفق القيمة بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة
 - تحليل تيار القيمة لعمليات الشراء تتضمن الأنشطة : تحليل الاحتياجات ، تقييم الموردين ،رسم العروض ، تحليل العروض ، معالجة العروض ، إعادة صياغة الأوامر ، استقبال المنتجات ، سد الثغرات في الاستقبال . وبعد تحليل الحالة الراهنة يمكن تحديد الأنشطة التي يتم أزلتها والأخري التي يمكن تقليل الوقت بها

١٠ - دراسة Bojana & Antic (2016)

- هدفت الدراسة إلى تناول مقاييس الأداء في تيارات القيمة والمصطلحات الأساسية لبيئة الإنتاج الخالي من الفاقد . وتوصلت الدراسة إلى:
- أن تيار القيمة يشمل جميع الأنشطة والمهام التي يتم القيام بها في المؤسسة لغرض خلق القيمة ،ويتم تجميع المنتجات ذات الخصائص المماثلة والتي تمر بنفس خطوات الإنتاج وتستخدم نفس القدر من الموارد داخل نفس تيار القيمة ، وتعتبر عمليات الإنتاج جزء من تيار القيمة

- يوجد العديد من المنافع لتخطيط تيارات القيمة ومنها : التركيز على العميل ، يسمح بعرض تدفق الأنشطة في الوقت المناسب ، خلق لغة مشتركة بين أعضاء فريق تدفق القيمة، فصل الأنشطة التي تضيف قيمة عن الأنشطة الأخرى التي لا تضيف قيمة وتوجيه المنشأة نحو ثقافة التحسين المستمر
- يعتبر Box Score نظام متكامل لقياس أداء تيار القيمة و يتضمن معلومات مالية وغير مالية عن التشغيل والطاقة ويعتبر أداة مفيدة لرقابة تنفيذ الاستراتيجية. ويتضمن مقاييس تشغيلية ومنها : سرعة تحويل المواد الخام إلى المنتج النهائي، الإنتاج الجيد من المرة الأولى ، الشحن في الوقت المحدد ، المبيعات لكل شخص ، ومتوسط تكلفة الوحدة . ويتضمن مقاييس طاقة الموارد وهي : الطاقة الإنتاجية ، الطاقة غير الإنتاجية ، والطاقة العاطلة . ويتضمن مقاييس مالية وهي : قيمة المخزون، إيرادات تيار القيمة ،تكلفة المواد ،تكلفة التحويل ، ربحية تيار القيمة .

١١- دراسة عبد اللطيف (٢٠١٦)

هدفت الدراسة إلى التعرف على إمكانية استخدام نظام تكاليف تيار تدفق القيمة والاستفادة من المعلومات الناتجة عن التطبيق في أعداد بطاقة مقاييس الأداء لكل تيار قيمة ، والتعرف على الانتقادات المقدمة لنظم التكاليف التقليدية ونظام التكاليف على أساس النشاط في ظل بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد. وتوصلت الدراسة إلى :

- عدم ملاءمة نظم التكاليف التقليدية لبيئة الإنتاج الخالي من الفاقد حيث انها: تدفع لسلوك خاطئ ، وعدم الاعتماد على المقاييس غير المالية ، وتشوية تكلفة المنتج ، وافتقاد المرونة
- يتعرض نظام التكاليف على أساس النشاط لانتقادات فيما يتعلق بدعم الإنتاج الخالي من الفاقد ومنها :يعتبر وسيلة اخرج لتخصيص التكاليف ، غير موجه بالعميل ، يفرض طلب اضافى على موارد المنشأة ، لا يساهم في قياس الطاقة غير المستغلة ، يعتمد على تقريب أولى / غير ناضج لعلاقات السبب والنتيجة بالواقع العملي .
- يعتبر نظام تكاليف تيار تدفق القيمة من أدوات المحاسبة الملائمة لبيئة الإنتاج الخالي من الفاقد ،وتعتبر جميع التكاليف المرتبطة بتيار تدفق القيمة تكلفة مباشرة وتشمل (تكاليف الأجور - تكاليف المواد -تكاليف التشغيل الداخلي - الآلات والمعدات - التكاليف المدعمة للتشغيل - تكاليف التسهيلات - تكاليف أخرى لازمة لتدفق القيمة) ويتم تجميع التكاليف المرتبطة بتيار تدفق القيمة بصورة أسبوعية أو شهرية .
- يتم تحديد متوسط تكلفة الوحدة بقسمة إجمالي التكلفة على عدد الوحدات التي تم شحنها للعميل دون الوحدات المنتجة بهدف التحفيز على الإنتاج في ضوء متطلبات العميل

١٢- دراسة الصغير (٢٠١٦)

- هدفت الدراسة إلى اقتراح اطار تكاملي يجمع بين منهجية سته سيجما و نظام تكاليف مسار تدفق القيمة بما يدعم بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد والتي تحتاج إلى نظام تكاليفي يتسم بالبساطة والسهولة ويركز على تدفق القيمة، والتعرف على اثر التكامل على دعم التوجه بالعميل وتحسين الربحية. وتوصلت الدراسة إلى :
- تبنى منهجية الانتاج الخالي من الفاقد يساهم بشكل كبير في التوجه برغبات العملاء وتحقيق متطلباتهم
 - يقوم نظام تكاليف مسار تدفق القيمة على فكرة تبني المصنع لمسارات تدفق القيمة ، ويعتمد على تقسيم المصنع إلى خلايا عمل .
 - يعد نظام تكاليف مسار تدفق القيمة الاكثر ملاءمة للتطبيق في ظل بيئة الانتاج الخالي من الفاقد حيث يساعد في اظهار مناطق الفاقد واظهار التكلفة الفعلية لكل مسار من مسارات تدفق القيمة وإدارة الطاقة بشكل أسرع وأكثر فعالية ، كما يساعد في إجراء تعديلات على الانشطة داخل المسار أو اضافة وحذف الانشطة ، أو احداث تغيير في المنتجات دون ارباك لمسار القيمة
 - يمكن من خلال أحداث التكامل بين منهجية سته سيجما ونظام تكاليف مسار تدفق القيمة دعم بيئة الانتاج الخالي من الفاقد .

١٣- دراسة قاسم ، (٢٠١٧)

- هدفت الدراسة إلى التعرف على دور تكاليف تدفق القيمة في عملية التخطيط الاستراتيجي للتكاليف والمزايا التنافسية للشركة ، واعتمدت الدراسة على الدراسة الميدانية لموظفي الإدارة العليا والقسم المالي بشركة الخليج العربي للنفط بليبيا . وتوصلت الدراسة إلى ان
- ظهور مؤشرات حديثة نابعة من التغيرات البيئية ويجب على الشركة السعي لتحقيقها ومن أهمها رضا العملاء
 - أهمية التخطيط الاستراتيجي للتكلفة والذي عن طريقة يتم ترشيد التكاليف والوصول إلى أقصى درجة من الكفاءة والفعالية
 - عدم الاستفادة من نتائج نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في التخطيط الاستراتيجي للتكلفة.
 - وأوصت الدراسة بالاهتمام بالأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية وتطويرها لما لها من أهمية في توفير المعلومات المالية وغير المالية والحد من الفاقد وإظهار الطاقة العاطلة والأخذ في الاعتبار خلق القيمة للعميل بالنسبة للشركات.

التعليق علي الدراسات السابقة وأهم ما يميز الدراسة الحالية

أثبتت الدراسات السابقة أن:

- فلسفة الإدارة على أساس القيمة تناسب بيئة الأعمال الحديثة وتساعد الشركات على خلق الميزة التنافسية و لكي تنجح هذه الفلسفة فلا بد من توافر نظم معلومات ملائمة لتدعيمها .
- نظام تكاليف تيار تدفق القيمة يناسب نظم الانتاج الخالي من الفاقد
- لم تتعرض الدراسات السابقة إلي دراسة مدي ملاءمة نظم محاسبة تكاليف تدفق القيمة لتعزيز فلسفة الإدارة علي أساس القيمة
- يعتبر دعم نظم تكاليف تدفق القيمة لنظم الإنتاج الخالي من الفاقد دعما جزئيا لفلسفة الإدارة على أساس القيمة لأنه يدعم خلق القيمة للمساهمين عن طريق تقليل تكلفة الفاقد ، إلا ان خلق القيمة لأصحاب المصالح

في المنشأة أشمل وأعم من مجرد التخلص من الفاقد والتالف، ولذا فإن هذه الدراسة سوف تركز على بحث مدي مساعدة نظم تكاليف تدفق القيمة في تدعيم فلسفة الإدارة على أساس القيمة.

٣. أهمية فلسفة الإدارة على أساس القيمة للمنظمات في بيئة الأعمال الحديثة

تواجه المنظمات الاقتصادية في بيئة الأعمال الحديثة مجموعة من التحديات أهمها المنافسة الحادة والتطور التكنولوجي المذهل في تكنولوجيا الإنتاج والنقل والاتصالات والمعلومات وتوسعي إدارة هذه المنظمات إلى خلق ميزة تنافسية لكي تضمن استمرارها في السوق، ولكي تحقق المنشأة ميزة تنافسية يجب عليها خلق قيمة أكبر من المنافسين في الصناعة ، حيث توجد علاقة طردية بين قدرة المنشأة على خلق القيمة والميزة التنافسية . وتعتبر الإدارة على أساس القيمة واحدة من الأدوات التي تساعد الشركة في تحقيق المزايا التنافسية ، حيث أن أنشطتها تركز على خلق القيمة لثلاثة أطراف هم حاملو الأسهم والعملاء والعاملون . (, Bijlsma et al , 2002 , Pravin & Pillai , 2013,p51؛ p 1 ؛ الهلباوي والنشار ، ٢٠٠٩، ص٨٦؛ خطاب ، ٢٠٠٩، ص ١٥٧ ؛ عبد اللطيف و وسام ، ٢٠١٦)

ويتكون نظام إدارة القيمة من ثلاث عناصر أساسية وهي المدخلات والتشغيل والمخرجات، حيث تتمثل المدخلات في المعلومات الخاصة بالتكاليف والأداء والأهداف المطلوبة والمشاكل التي تواجه الإدارة، بينما تتمثل مرحلة التشغيل في مجموعة من التحليلات والتقييمات للأساليب المستخدمة في منهج إدارة القيمة، وتتمثل المخرجات في نتائج عملية التشغيل من تحقيق أهداف المنشأة وزيادة قيمة المنشأة وتحسين وتطوير الأداء وخفض التكاليف وعلاج المشاكل ، وتساعد نظم المحاسبة على التكلفة في توفير المعلومات التي تمثل مدخلات نظام الإدارة على أساس القيمة . (غانم ، ٢٠١٥ ، ص ٩٤ .)

٣. ١. نشأة وتطور فلسفة الإدارة على أساس القيمة

شهدت ممارسات المحاسبة الإدارية تغيرات عديدة ، فتحوّلت من التركيز على تحليل القرارات المالية ومراقبة الموازنات كمنهج تقليدي إلى اتباع مناهج أكثر استراتيجية تركز على التعرف على وقياس وإدارة محركات القيمة المالية والتشغيلية. ووفقا لما أشار إليه الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants ، تعتبر الإدارة على أساس القيمة المرحلة الرابعة من مراحل تطور المحاسبة الإدارية . (جادو، ٢٠٠٧، ص٣١٣؛ pp350-352; Ittner & David 2001؛ Abdel- & Luther, 2006, P.232، ؛ kader حيث يمكن توضيح المراحل الأربعة على النحو التالي:

المرحلة الأولى : تخصيص التكاليف والرقابة المالية (قبل ١٩٥٠): وصفت المحاسبة الإدارية في هذه المرحلة بأنها " نشاط فني ضروري لتحقيق أهداف المنظمة " ، واتسم الإنتاج في تلك المرحلة ببساطة التكنولوجيا وقله الابتكارات ، وتمثلت النسبة الأكبر من التكاليف في الأجور والمواد المباشرة ، واقتصرت التنافس في هذه المرحلة على السعر ، وكان اهتمام الإدارة موجه إلى تحسين / زيادة القدرة على الإنتاج.(Abdel-kader &luther,2006,٢٣٢)

المرحلة الثانية : المحاسبة الإدارية نظام معلومات للتخطيط والرقابة الإدارية (منذ عام ١٩٦٥) وصفت المحاسبة الإدارية خلال تلك المرحلة بأنها" نشاط إداري" ، وتحول تركيز المحاسبة الإدارية نحو توفير معلومات لأغراض

التخطيط والرقابة الإدارية ، حيث اعتبرت المحاسبة الإدارية في هذه الفترة جزء من نظام الرقابة الإدارية يهدف إلى تكوين ردود فعل وتحديد المشاكل والإجراءات في حالة حدوث انحرافات عن الخطط الموضوعة فقط (Abdel-kader &luther,2006,232.)

المرحلة الثالثة : مرحلة تخفيض الفاقد من موارد منظمات الأعمال (منذ عام ١٩٨٥)

تحول تركيز المحاسبة الإدارية من توفير معلومات تساعد في التخطيط والرقابة إلى الاهتمام بتخفيض الفاقد والحد من العيوب في العمليات الإنتاجية وذلك من خلال تتبني فلسفات إدارية حديثة مثل إدارة الجودة الشاملة ، والإنتاج في الوقت المحدد ، و تبني أساليب ونظم محاسبية جديدة مثل نظام التكاليف على أساس النشاط ، الإدارة على أساس النشاط ، التكلفة المستهدفة ، ووضع استراتيجية تنافسية على طول سلسلة القيمة باستخدام معلومات إدارة التكلفة الاستراتيجية (McNair , et al ,2001,p34 ، جادو ، ٢٠٠٧ ، ص ٣١٤)

المرحلة الرابعة :مرحلة خلق القيمة من خلال فعالية استخدام الموارد (منذ عام ١٩٩٥)

خلال تلك المرحلة تحول اهتمام المحاسبة الإدارية إلى خلق القيمة من خلال الاستخدام الفعال للموارد عن طريق التعرف على محركات القيمة وقياسها وأدائها .(Abdel- kader &luther,2006,٢٣٣) ؛ Krol,2007,P15). وفي هذه المرحلة ظهرت طرق و أساليب جديدة في المحاسبة الإدارية تؤكد على ضرورة الاهتمام بخلق القيمة ، ومنها بطاقة الأداء المتوازن ، وإعادة هندسة العمليات ، ومقاييس القيمة الاقتصادية ، وأنظمة المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (جادو ، ٢٠٠٧ ، ص٢) .

ويشير (Crowther & Cooper,2008,p.157) إلى أن المرحلة الأولى الابتدائية لتقديم فلسفة الإدارة على أساس القيمة كانت فيما قبل عام ١٩٩٤ ، بينما تعتبر الفترة ما بعد ١٩٩٤ مرحلة الانطلاق لتطبيق فلسفة الإدارة على أساس القيمة . وفيما يتعلق بنسب تطبيق فلسفة الإدارة على أساس القيمة من دولة إلى أخرى حيث أوضحت أحدي الدراسات أنه في المانيا وإيرلندا وسويسرا والنمسا (٧٥% من أكبر الشركات) تطبق الإدارة على أساس القيمة ، وفي المملكة المتحدة حوالي ثلثي الشركات ، ونصف الشركات الفرنسية ، والثلث في النرويج والسويد (Beck,2014,p.156).

٢.٣ . مفهوم فلسفة الإدارة على أساس القيمة

يشير استقراء الفكر المحاسبي إلى انه لا يوجد- حتى الآن- تعريف شامل متفق عليه لمفهوم الإدارة على أساس القيمة ، ولعل ذلك يرجع إلى اختلاف الآراء حول الهدف من الإدارة على أساس القيمة . حيث يوجد اتجاهين لتعريف الإدارة على أساس القيمة:

الاتجاه الأول: (يرى أن الهدف من فلسفة الإدارة على أساس القيمة هو تعظيم القيمة للمساهمين)

تعرف الإدارة على أساس القيمة طبقاً لهذا الاتجاه على أنها فلسفة إدارية تستخدم أدوات تحليلية وعمليات تجعل المنظمة تركز نحو تحقيق هدف واحد وهو خلق القيمة للمساهمين من خلال التوفيق بين الاستراتيجيات وتقارير الأداء ، المكافآت ، الحوافز من أجل تعظيم القيمة التي يحصل عليها المساهمون (Duyck 1998 p 10;Condon &Jamie,1998,p.12) . ويتفق مع ذلك كلا من (Copeland et. Al., 2000; Arnold,) (2008) حيث عرف الإدارة على أساس القيمة علي أنها فلسفة إدارية تعمل على تحقيق التوازن بين الأهداف

العامّة للشركة ، الاستراتيجيات ، الادوات التحليلية ،عمليات الإدارة ، قياس الأداء ، والثقافة من اجل تحقيق هدف نهائي واحد يتمثل في تعظيم القيمة للمساهمين من خلال التركيز على محركات القيمة في الشركة (نقلا عن Elgharbawy & Abdel-Kader, 2013 , p. 103).

وسار على نفس الاتجاه Beneke (٢٠١٤) حيث عرف الإدارة على أساس القيمة بأنها منهج للإدارة يعظم القيمة للمساهمين على المدى الطويل ، وذلك من خلال تحديد وإدارة محركات القيمة، وجعل العاملين يفكرون ويتصرفون مثل المساهمين (Beneke,2014,p22).

الاتجاه الثاني: (يرى ان الهدف من فلسفة الإدارة على أساس القيمة هو تعظيم قيمة المنشأة ككل)

يرى أتباع هذا الاتجاه أن الإدارة على أساس القيمة عبارة عن مفهوم إداري يساعد صناع القرارات في اتخاذ القرارات السليمة على المستوى التشغيلي والاستراتيجي من أجل تعظيم قيمة المنشأة . Bijlsma et al, (2002, p 3). كما عرف Steens (٢٠٠٣) الإدارة على أساس القيمة على أنها احدي أدوات الإدارة التي تهدف إلى تحقيق الأداء الأمثل للمشروع بطريقة هيكلية من خلال تعظيم قيمة المنظمة من وجهة نظر الأطراف المختلفة ذات المصلحة بالمنشأة (Steens, 2003, p.13 نقلا عن السيد ٢٠٠٣ ، ص٨).

ويعرف البعض الإدارة على أساس القيمة على انها :عملية تكاملية تهدف إلى تحسين عملية صنع القرار الاستراتيجي والتشغيلي من خلال التركيز على المسببات الرئيسية للقيمة ، بغرض خلق ، وإدارة ، وتسليم القيمة لجميع أصحاب المصالح المرتبطة بوحدة الأعمال. (Pravin & Pillai, 2013, P53)

وفي هذا السياق يعرف Bukvic (٢٠١٤) الإدارة على أساس القيمة بأنها اطار بسيط لتحقيق هدف القرارات المتمثل في إضافة قيمة اقتصادية للشركة في كل من الأجلين القصير والطويل (Bukvic,2014,P196) . ويتفق ذلك مع تعريف Awed (2014) حيث يرى أن الإدارة علي أساس القيمة تعتبر منهج لإدارة الأداء يركز على خلق القيمة لثلاث مجموعات من أصحاب المصالح وهم العملاء ، والعاملين ، وحاملي الأسهم . من العرض السابق يمكن للباحث استنتاج أن الاتجاه الثاني يعتبر الاتجاه الأحدث والأكثر تماشيًا مع بيئة الأعمال الحديثة حيث لا يمكن تصور نجاح أي منظمة أعمال إذا أهملت خلق القيمة لأي من أصحاب المصلحة فيها وبخاصة العملاء والعاملين جنبًا إلى جنب مع المساهمين

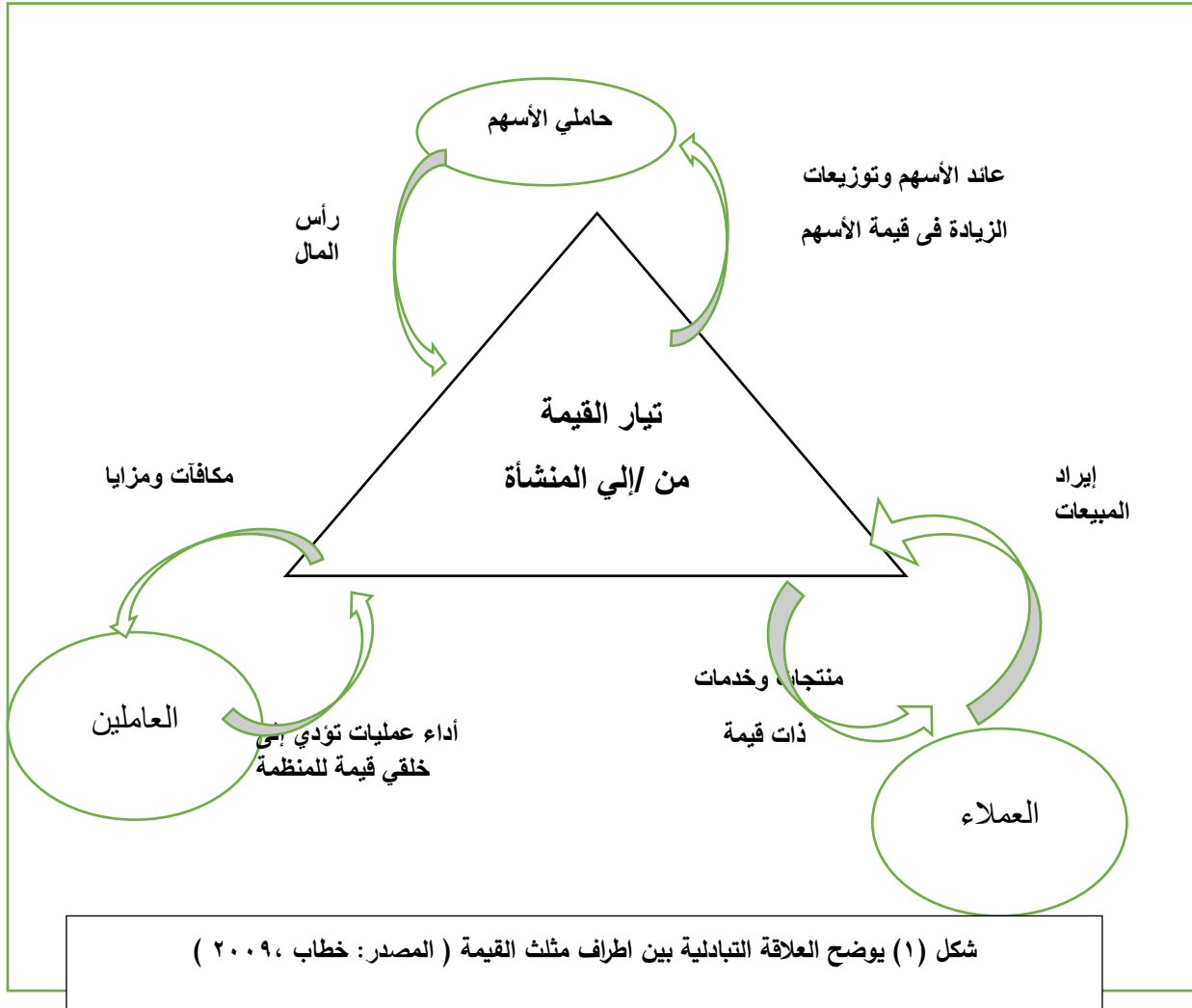
٤. ٣. أطراف مثلث القيمة في المنظمة:

تشير التعريفات السابقة لفلسفة الإدارة على أساس القيمة إلى ان خلق القيمة للمنشأة يكون من خلال التركيز على خلقها لثلاثة أطراف هم حاملو الأسهم والعملاء والعاملون والتي تمثل مثلث القيمة في المنظمة (الهلباوى والنشار، ٢٠٠٩، ص٨٦؛ خطاب، ٢٠٠٩، ص ١٥٧؛ Awad,2014,64). ويمكن عرض أطراف مثلث القيمة في المنظمة في الشكل رقم ١. وفيما يلي عرض بسيط للعلاقات التبادلية بين أطراف مثلث القيمة الذين هم أهم أصحاب المصالح في المنظمة كما يلي

١- حاملي الأسهم ويناقد البعد الأول العلاقة بين حاملي الأسهم والمنشأة .

ويتمثل الطرف الأول للعلاقة في القيمة التي يقدمها حاملي الأسهم إلى المنشأة . حيث يقدم حاملي الأسهم قيمة للمنشأة تتمثل في رأس المال الذي تستخدمه المنشأة لإداء أعمالها وفي خلق القيمة

للعاملين من خلال المكافآت والمزايا العينية الأخرى (خطاب، ٢٠٠٩، ص ١٥٨)
 ويتمثل الطرف الثاني للعلاقة في القيمة التي تقدمها المنشأة لحاملي الأسهم . حيث تقدم المنشأة قيمة لحاملي الأسهم تتمثل
 في التوزيعات ، وكذلك الزيادة في قيمة الأسهم والذي يطلق عليها إجمالي عائد حاملي الأسهم ، الحصول على اسهم مجانية
 والخصم على منتجات الشركة ، والحماية والمحافظة على مصالحهم (خطاب ، ٢٠٠٩، ص ١٥٨ ; PRAVIN, 2013, P54;
 (PILLAI.&



للعاملين لتحفيزهم على العمل وتتمثل هذه القيمة في المعاملة باحترام وكفاية المرتب والحوافز والمكافآت ،
 التدريب المستمر، إنشاء بيئة عمل جيدة قائمة على الثقة ، الضمان الاجتماعي والمعاش ، الأمن
 الوظيفي ، تقليل ضغوط العمل والقيود البيئية ، وتوفير بيئة عمل وجدول عمل مرن Lin & Lin ,2006,
 (Pravin, 2013, P.54 ; p. 98, pp. 95-97) ؛ خطاب ، ٢٠٠٩ ، ص ١٦٠ ؛ الكاشف ، ٢٠١٥ ،
 (ص ٧٤٤)

وفي المقابل يقدم العاملون للمنشأة الالتزام في العمل ، والطاقة ، والابتكار ، والمهارات المميزة ، والخبرات الشخصية ، والمعرفة ، والعمل بروح الفريق مما يساعد على تقديم منتجات مبتكرة وخدمات متميزة (Line & Line 2006 ,p. 94).

٣- العملاء **customer** ويناقش البعد الثالث العلاقة بين العملاء والمنشأة .
أولاً القيمة التي تقدمها المنشأة للعميل : وتتمثل في توفير الكمية الكافية من السلع أو الخدمات ، الجودة المطلوبة ، التسليم في الوقت المتوقع من قبلهم ، خدمات ما بعد البيع ، الابتكار والقدرة على تطوير المنتجات (Valančienė, 2012, p860; Pravin&Pillai, 2013, P54;) ويشير (CIMA, 2007, P7) إلى القيمة التي تقدمها المنشأة للعملاء تتمثل في ثلاث جوانب :

- القيمة التي توفرها المنتجات / الخدمات وتتكون من خصائص المنتج مثل الجودة والوظيفة ، وتكلفة الحصول على المنتج
- القيمة التي توفرها العلامة التجارية : وتتكون من السمعة الطيبة للشركة ومنتجاتها /خدماتها وتشمل الشعار ، الرموز ، علامات ، صور ويمكن ان تقدم قيمة للعملاء في شكل مشاعر ومعتقدات مثل الرفاهية ، الأمن ، الفخر ، والكفاءة
- ثانيا ما يقدمه العميل للمنشأة ويشمل ربحية العميل ، الحصة السوقية ، نمو الإيرادات ، وتحقيق الميزة التنافسية (Awed, 2014, p67) . وتشمل أيضا المنافع التي تحصل عليها المنظمة من العميل نتيجة استمراره بالتعامل مع المنظمة زيادة حجم إنفاقه على منتجات المنظمة، وجذبه لعملاء جدد من خلال التوصية بالمنظمة للآخرين (عبد الدايم ، ٢٠١٤ ، ص٣١٨).

٣. ٤. دوافع وفوائد تطبيق الإدارة على أساس القيمة :

توجد مجموعة من الدوافع لتطبيق الإدارة على أساس القيمة ومنها : تلبية متطلبات حوكمة الشركات ، البيئة التنافسية فالشركة التي ترغب في الاستمرارية وخلق ميزة تنافسية يتبنى فلسفة الإدارة على أساس القيمة.(ThyssenKrupp Group, 2013) ؛ خطاب ، ٢٠٠٩، ص ١٦٥ ؛ Hill & Jones 1998 ؛ Eggert & Ulaga 2002).

وتشير دراسة (جادو، ٢٠٠٧، ص ٣٢٥) إلى وجود مجموعة من الأسباب التي تدفع الشركة إلى تبني الإدارة على أساس القيمة ؛ ومنها :-

- تعتبر الإدارة على أساس القيمة امتداد لأطر التخطيط والرقابة الإدارية التقليدية ونظام المحاسبة الإدارية ويتكون من نماذج اقتصادية لممارسات المحاسبة الإدارية.
- احداث التكامل مع طرق وأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لمسايرة التغيرات في بيئة الأعمال
- إدارة اتخاذ القرارات لتعزيز وتحسين القيمة لإصحاب حقوق الملكية عن طريق توليد عائد للمستثمرين يزيد عن تكلفة رأس المال
- تحديد الاستراتيجيات وكيفية إنجازها مما يؤدي إلى خلق القيمة لإصحاب حقوق الملكية

- تبنى أنظمة معلومات تركز على خلق القيمة ومحركات القيمة على مستوى المنشأة ووحدات الأعمال بها ومستوي العملاء والمنتجات ، وتبنى العمليات الإدارية التي تمكن من تخصيص الموارد المتاحة واستخدامها بكفاءة وفعالية بما يحقق هدف خلق القيمة

وتؤكد العديد من الدراسات مثل (Beneke, 2014 , p28 ; Rayan & Trahan 2006 , p1-3 ؛ Beck, 2014, p.156 ؛ Abdel-Kader & ELgharbawy ,2012 ؛ Dogan, 2016, P. 11 ؛ Awed, 2014, P.11 ؛ mzero,2012,p 269-268 ؛ ؛ خطاب ، ٢٠٠٩ ؛ ؛ ٨ ؛ السيد ، ٢٠٠٣ ، ص ٨ ؛ Thomas, et, al, 2017,P. 511 ؛ 87 ؛ الجمل ، ٢٠١٦ ، ب ، ص ١٠٢ . ؛ السيد ، ٢٠٠٣ ، ص ٨ ؛ غانم ، ٢٠١٥ ، ص ٩٣٢) أن الإدارة على أساس القيمة تؤدي إلى تحقيق مزايا عديدة للمنظمات ومنها على سبيل المثال :

١. تساعد في التقليل من مشاكل الوكالة حيث أنها توفر استراتيجية متكاملة للإدارة والرقابة مصممة للحد من مشكلة الوكالة وتحسين قيمة المساهمين ، وتكشف للعاملين عن القرارات التي تؤدي إلى زيادة القيمة ، وتسهل للمديرين متابعة القرارات ، كما توفر وسيلة لربط المكافآت بخلق القيمة للمساهمين .

٢. تساعد الإدارة على أساس القيمة في تحسين الأداء الاقتصادي للشركات.

٣. تساعد الإدارة على أساس القيمة في تخصيص الموارد من خلال التعرف على الاستثمارات التي تخلق القيمة وأخري تدمر القيمة وبالتالي تحسين كفاءة استخدام رأس المال ، كما تساعد في تسليط الضوء على الأنشطة غير المضيفة للقيمة .

٤. زيادة دخل الشركات بعد تطبيق الإدارة على أساس القيمة عن قبل التطبيق

٥. تساعد في تحقيق نمو مستدام وطويل الأجل في خلق القيمة للعملاء والعاملين وحاملي الأسهم : حيث ان العاملين يركزون جهودهم على المهام ذات القيمة ، وتعمل على تحفيز العاملين من خلال ربط الحوافز بخلق القيمة.

٦. تساعد في تحسين عملية صنع القرارات : حيث تساعد في الاختيار بين البدائل المختلفة

٧. تساعد في اتخاذ الالتزام الأخلاقي للعاملين ، والعمل بفاعلية وكفريق واحد ، وتوحيد المصالح بين جميع الأطراف .

٣. ٥. متطلبات تطبيق الإدارة على أساس القيمة :

يتمثل الهدف الأساسي لفلسفة الإدارة على أساس القيمة في خلق القيمة لأطراف مثلث القيمة ولتحقيق ذلك يجب (جادو ، ٢٠٠٧ ، ٣٢٤)

١- ان يكون من الأولويات الرئيسية للإدارة الاتجاه نحو استراتيجية القيادة التكاليفية.

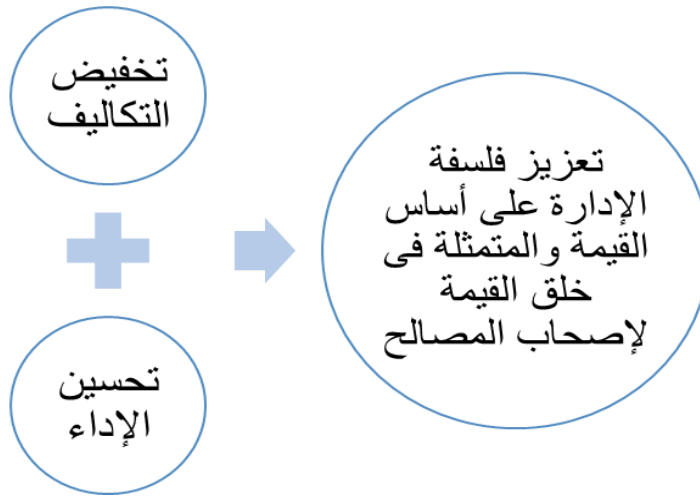
٢- استخدام التكنولوجيا الحديثة التي تتيح توفير معلومات ذات قيمة لمتخذي القرارات

٣- تعظيم كفاءة الأنشطة التي تضيف قيمة.

٤- ضرورة الاهتمام بتكوين فريق عمل متكامل يتولى مهام تحقيق افضل النتائج.

كما تشير دراسة Badrous (2013) أنه يمكن خلق القيمة من خلال تخفيض التكاليف . وهذا ما سبق أن توصل إليه السيد (٢٠٠٣) حيث أشار أن كثير من المنافسين يختارون نفس مسببات القيمة ولكن يرتكز التنافس حول تدنية التكاليف .

ويعتبر تحسين كفاءة وفعالية الأنشطة من اهم متطلبات نجاح المنشأة في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة(الجمال ، ٢٠١٦ ، ص ٦٩ ؛ جادو ، ٢٠٠٧ ، ص ٣٣٤ ، Bijlsma,et al 2002, (p.3 يمكن توضيح متطلبات الإدارة على أساس القيمة كما يلي



شكل ٢: متطلبات الإدارة على أساس القيمة

من العرض السابق يتضح أن توفير معلومات ملائمة يمثل المطلب الحيوي الأول لتطبيق فلسفة الإدارة على أساس القيمة ، ويتضح أيضا ان أهم المعلومات المطلوبة لتدعيم فلسفة الإدارة على أساس القيمة هي المعلومات المحاسبية بصفة عامة والمعلومات التكاليفية بصفة خاصة .

والسؤال الذي يطرح نفسه الآن هو هل توفر نظم محاسبة التكاليف التقليدية المعلومات اللازمة لتدعيم فلسفة الإدارة على أساس القيمة ؟ لعل ما ورد بالقسم الخاص بالدراسات السابقة فيه إجابة واضحة على هذا السؤال حيث تؤكد معظم الدراسات السابقة على عدم قدرة نظم محاسبة التكاليف التقليدية على توفير تلك المعلومات . ومن هنا تنشأ الحاجة إلى تطوير نظم محاسبة التكاليف لكي تستطيع القيام بهذا الدور . ومن بين محاولات التطوير التي قدمها الباحثون خلال الآونة الأخيرة ما يعرف بنظام محاسبة تكاليف تدفق القيمة . فما هو هذا النظام ؟ وهل يستطيع هذا النظام توفير المعلومات المحاسبية الملائمة لتدعيم فلسفة الإدارة على أساس القيمة ؟ وذلك ما سوف يتم التعرض له في القسم التالي من هذا البحث

٤. نظام تكاليف تيار تدفق القيمة وتعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة

٤.١. مقدمة

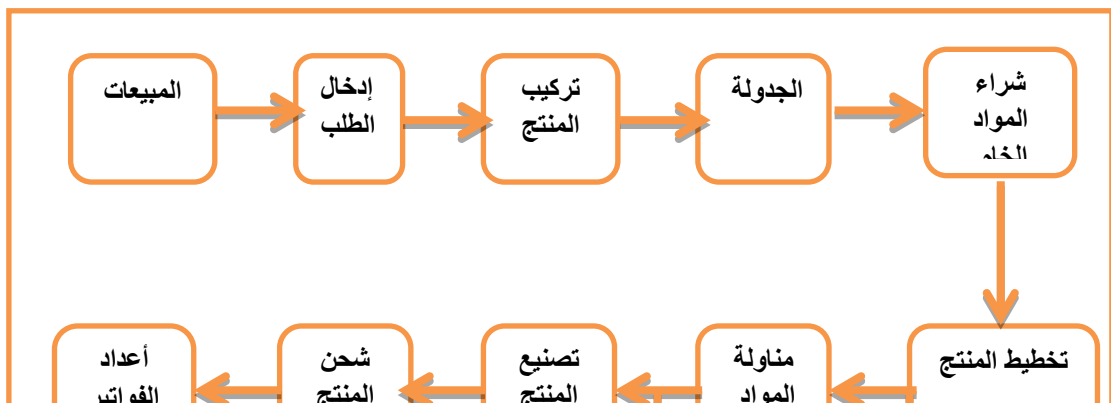
إن استمرار المنشآت في تطبيق نظم محاسبية التكاليف التقليدية في ظل الإنتاج الخالي من الفاقد ، والذي يعد من أحدث نظم الإنتاج والذي له متطلبات مختلفة عن النظم التقليدية للإنتاج ، يؤدي الي الفشل في إبراز الأثر الإيجابي الناتج عن تطبيق هذا النظام الإنتاجي في القوائم والتقارير المالية في حين يلمس العاملون داخل المنشأة وعلي خطوط الإنتاج هذا الأثر . ويرجع ذلك إلي ان بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد تتعارض مع النظم التقليدية لمحاسبة التكلفة التي تم تصميمها لتدعيم بيئة الإنتاج الكبير والتي تهدف إلي إنتاج كميات كبيرة من المنتجات المتماثلة حيث يعتبر الحصول علي وفورات الحجم الكبير هو السبيل الوحيد لخفض التكاليف وهو ما لا يتناسب تماما مع بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد حيث يمكن خفض التكاليف عن طريق استهلاك الموارد بالقدر الكافي فقط لمقابلة ما يتوقع العملاء الحصول عليه .(الشافعي ، ٢٠١٤ ، ص ٣٨)

ويعتبر مفهوم تيار تدفق القيمة أحد المبادئ الأساسية التي تستند عليها استراتيجية الإنتاج الخالي من الفاقد ، فكل منشأة تسعى لتطبيق تلك الاستراتيجية يتوجب عليها إعادة تنظيم وحداتها الداخلية من خلال تحديد تيارات القيمة لديها بهدف إدارة تلك التيارات لتعزيز القيمة المقدمة للعملاء (عبد اللطيف ، ٢٠١٦ ، ص ٢٧٠؛ Maskell & Katko, ٢٠٠٧) . و عندما يتحول تنظيم الأعمال تجاه الإدارة على أساس تيار تدفق القيمة Value Stream Management ، يعتبر وضع نظام بسيط لتحديد التكلفة على أساس مسار تدفق القيمة أكثر فائدة من نظم التكاليف التقليدية ونظام التكاليف على أساس النشاط ، ويعتبر نظام تكاليف مسار تدفق القيمة (VSC) Value Stream Costing أحد أدوات إدارة التكلفة المركزة داخليا والمستمدة من مفهوم تعظيم القيمة المقدمة للعميل (زغلول ، ٢٠٠٨ ، ص ٥٩) . و يقوم نظام تكاليف مسار تدفق القيمة بإدارة كل التكاليف داخل مسارات تدفق القيمة ويتضمن مسار تدفق القيمة سلسلة متكاملة من العمليات والأنشطة بداية من إصدار أوامر الشراء للمواد والمستلزمات السلعية ثم أنشطة التصميم والتطوير والإنتاج والتسويق والبيع وانتهاءً بأنشطة خدمة ما بعد البيع والتي تؤدي في النهاية إلى خلق قيمة للعميل (عبد الدايم ، ٢٠١٤ ، ص ٢٤٢) . ويعتبر تيار القيمة المحور الأساسي لتطبيق نظام تكاليف تيار تدفق القيمة . فما هو مفهوم تيار تدفق القيمة

٤.٢. مفهوم تيار القيمة Value Stream

يعرف تيار القيمة على انه كل ما يتم القيام به من أنشطة ومهام في المنشأة لغرض إنشاء قيمة للعملاء (Maskell & Baggaley,2004,P.92; Bojana, 2016,P.267) ويشمل تيار القيمة كل أنشطة المنشأة بداية من إصدار أوامر الشراء مروراً بأنشطة التصميم والتطوير والإنتاج والتسويق والبيع والتسليم وخدمات ما بعد البيع(Kannedy & Huntziner,2005,P.32)

ويوضح الشكل التالي مثال على تيار التدفق Maskell & Baggaley,2004,P.94



شكل ٣: نموذج لمسار تدفق القيمة

ويتضح من خلال الشكل السابق أن تيار القيمة أكثر بكثير من مجرد عمليات التصنيع حيث يظهر التصنيع كخطوة واحدة فقط في عملية خدمة العميل ؛ ألا أن بعض الشركات تحدد تيارات القيمة بشكل ضيق للغاية حيث ترى أنه يشتمل فقط على خطوات الإنتاج ،ولكن يجب أن تضم كل ما هو مطلوب لإنشاء قيمة للعميل. (Bojana,2016,P.268). ويجب الإشارة إلى أن تيارات القيمة لدي المنظمات التي تطبق الإنتاج الخالي من الفاقد يجب أن تمتد لخارج جدرانها الأربعة لتشمل الموردين والعملاء في تيارات القيم لديها (Maskell & Baggaley, 2004, P.94). ويجب التركيز على تيارات القيمة لأنها أفضل طريق لخلق القيمة للعميل ونمو الأعمال وزيادة المبيعات وتوليد المزيد من الأرباح ،فهو المكان الذي يتم فيه خلق القيمة للعميل وخلق القيمة للمنشأة ، كما يساعد التركيز علي تيارات القيمة في تحديد الفاقد والحد منه . ويوجد ثلاث أنواع من التدفقات داخل المنشأة وهي تدفق المواد ،تدفق

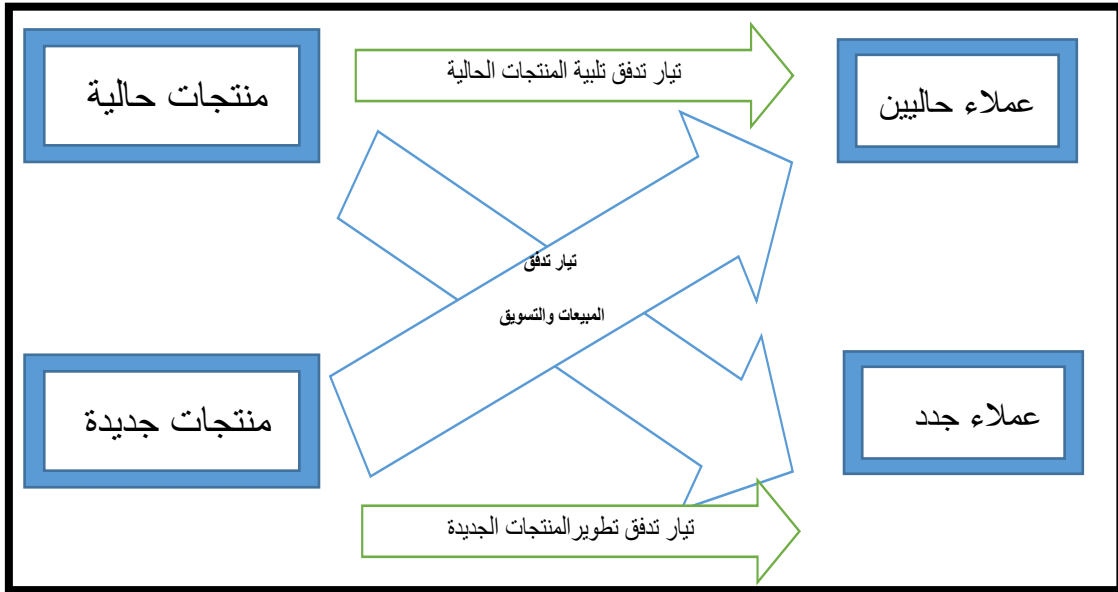
المعلومات ،والتدفق النقدي. ويوفر التركيز على تيارات القيمة وجهة نظر اكثر شمولاً وملاءمة لكيفية تدفق المواد والمعلومات والتكاليف (Maskell&Baggaley,2004,P.94;) . (Kannedy&Huntziner,2005,P.32) .

٤ . ٣ . خطوات تحديد تيارات القيمة بالمنشأة

تمر عملية تحديد تيارات القيمة بالمنشأة في ظل نظام تكاليف تيار تدفق القيمة بعدة خطوات.

الخطوة الأولى: التعرف على تيارات القيمة في المنشأة حيث أن التعرف على تيارات القيمة تعتبر المهمة الأولى في نظام تكاليف تيار تدفق القيمة ويذكر البعض أنه توجد ثلاثة أنواع رئيسية لتيارات القيمة يمكن توضيحها على النحو التالي (Kannedy&Huntziner,2005,P.32) :

١. تيار القيمة (الذي يختص بالوفاء بمتطلبات العميل الحالي) ويركز على توفير المنتجات الحالية للعملاء الحاليين ويضم أنشطة استلام ونقل وتحويل المواد منذ استلام أوامر العملاء وحتى تسليم المنتجات للعملاء
٢. تيار القيمة (الذي يختص بتطوير منتجات جديدة) ويركز على تطوير منتجات جديدة لعملاء جدد وتضم أنشطة التسويق، التصميم، الإنتاج، وهندسة العمليات.
٣. تيار القيمة (الذي يختص بالتسويق والمبيعات) ويركز على تقديم المنتجات الحالية للعملاء والمنتجات الجديدة للعملاء الجدد. ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:



شكل ٤ : انواع تيارات القيمة

الخطوة الثانية: تحديد حجم تيار القيمة

تؤكد الدراسات انه اذا كانت المنشأة تنتج ١٠ منتجات فإن هذا لا يعني أن المنشأة تمتلك ١٠ تيارات قيمة حيث انها قد تمتلك ١٠ تيارات قيمة وقد تمتلك عدد اقل من ١٠ تيارات قيمة . (Kannedy&Huntziner,2005,P.32). حيث يمكن إنشاء تيار قيمة لكل منتج ، ألا أن الأكثر

شيوعا انه يتم تجميع مجموعة المنتجات التي تستخدم عمليات مشتركة في تيار قيمة واحد (Hansen & Maryanne 2009 , P.565). وعادة ما تكون تدفقات القيمة واضحة ومعروفة للمشغلين والمشرفين. ولكن اذا كانت تيارات القيمة ليست واضحة سيكون من المفيد رسم مصفوفة تدفق الإنتاج ، حيث أن إدارة تيارات القيمة تتوقف علي إدارة العمليات وبالتالي فإن الخطوة الأولى هي معرفة العمليات المشتركة بين المنتجات، وتعتبر احدي طرق تحديد تيارات القيمة هي استخدام مصفوفة بسيطة ثنائية الأبعاد ،حيث يتم وضع الأنشطة والعمليات في أحد الأبعاد وتوضع قائمة المنتجات في البعد الآخر . ويتم وضع علامة لإظهار المنتجات التي تستخدم العمليات (Hansen & Maryanne 2009 , P.565)

ولتحديد تيارات القيمة يتم فرز صفوف المصفوفة لجميع العائلات الإنتاجية ، ويتم تجميع المنتجات ذات التدفقات الإنتاجية المتماثلة في نفس تيارات القيمة، وفي هذه المرحلة يتم تجاهل التخطيط الحالي للوحدة الإنتاجية ؛ ألا انه يجب الأخذ في الاعتبار وقت دورة الإنتاج وحجمها المادي فاذا أخذت ١٥ عائلة من المنتجات تدفقات متماثلة ولكن ٧ عائلات من المنتجات تأخذ ٣ ساعات للمعالجة في حين أن ٨ عائلات تستغرق اقل من ٣٠ دقيقة فمن المرجح أن يتم تخصيصها لتيارات قيمة مختلفة . واذا كانت بعض المنتجات كبيرة جدا وتتطلب فريق من الأشخاص للعمل عليها في حين البعض الآخر اصغر ويمكن التعامل معها من قبل شخص واحد فمن المرجح أنها تحتاج إلى أن يتم تخصيصها إلى تيارات تدفق قيمة مختلفة (Maskell & Baggaley, 2004, P.103)

وهذا ما أكده Bojana, 2016, P. 267 حيث أشار إلى انه في تيار القيمة الواحد يوجد منتجات ذات خصائص مماثلة وتمر من خلال عمليات إنتاج متماثلة على الآلات وتستخدم نفس المواد. ويوضح الجدول التالي مصفوفة الإنتاج في احدي المنشآت (Hansen et al , 2009 , P.565) ويتضح من خلال الشكل السابق وجود تيارين للقيمة تيار خاص بالألومنيوم ويتكون من منتجين a -b و تيار خاص بالصلب ويتكون من منتجين c d حيث مر كلا من الألومنيوم والصلب بعمليات تشغيل مختلفة .

جدول ١: أنشطة الإنتاج - تيارات تدفق الوفاء بالأوامر										
		إدخال الأوامر	تخطيط الإنتاج	الشراء	خلية الألومنيوم	خلية الصلب	إختبار الجهد	التغليف والشحن	الفواتير	
المنتجات	A	X	X	X	X			X	X	
	B	X	X	X	X			X	X	
	C	X	X	X		X	X	X	X	

	D	X	X	X		X	x	X	X	
--	---	---	---	---	--	---	---	---	---	--

الخطوة الثالثة: تحديد عدد تيارات القيمة و تحديد عدد الأفراد داخل كل تيار حيث يجب أن يحتوي تيار القيمة على ما بين ٢٥ : ١٥٠ شخص ، حيث انه في حالة زيادة العدد عن اكثر من ١٥٠ شخص نفقد التركيز المطلوب داخل تيار القيمة ، وفي حالة اذا كان اقل من ٢٥ شخص فالمنشأة ليس لديها ما يكفي من الأفراد لتنفيذ العمليات بكفاءة داخل تيار القيمة ؛ ألا أن هذا مبدأ توجيهي وليس ملزم فقد تم التخلي عنه في كثير من الأحيان التي تم تطبيق نظام تكاليف تدقيق القيمة فيها بنجاح . ويجب التأكيد على أنه ليس من المستحب الإكثار من تيارات القيمة والتأكد من أن كل واحد من تيارات القيمة يمثل جزءاً لا يستهان به من الأعمال ، ومن الشائع أن يكون هناك ثلاث تيارات قيمة أولية ثم يكون هناك تيار رابع يضم كل الصعوبات والنهائيات التي لا تتشابه مع التيارات الأخرى (Maskell&Baggaley,2004,P.94)

ويشير (Kannedy&Huntziner,2005,P.33) إلى أن وحدة إنتاجية مكونة ٤٥٠ شخص تحتوي على ٥ مسارات تدفق ، وأخرى مكونة ١٥٠ شخص مسارين ويتكون فريق تيار القيمة من فريق أساسي مسئول في المقام الأول عن إدارة تيار القيمة ، ومجموعة من الأعضاء.

الخطوة الرابعة: تخطيط مسار تدفق القيمة "VSM" Value Stream Mapping

بعد تحديد أنواع وأعداد تيارات القيمة؛ تأتي الخطوة التالية الأكثر أهمية وهي وضع خرائط (تخطيط) تيار القيمة (VSM) وتتضمن رسوم توضيحية بسيطة توضح التحرك داخل تيار القيمة ، وعلى الرغم من وجود برامج لأداء هذه المهمة ؛ ألا انه من الأفضل للفريق المسئول عن تيار القيمة المشاركة في أعداد هذه الخرائط مما يعزز عملية التعلم ويضمن المدخلات من مجموعة متنوعة من الأعضاء (Kannedy & Huntziner,2005,P.33) .

ويبدأ التصميم لخريطة تدفق القيمة وفقاً للبيانات الأصلية من واقع العملية الإنتاجية بالمنشأة وكذا تحديد الوقت الإنتاجي لكل مرحلة، وبعد ذلك يتم تخطيط عملية تدفق الأجزاء والمواد الخام وذلك بهدف التحقق من عملية انتقال المواد الخام بين المراحل المختلفة وحساب الوقت الإنتاجي وغير الإنتاجي وحساب المخزون وبعض المؤشرات التي تساعد على تحديد ملامح العملية الإنتاجية وإظهار مواضع التحسينات. أي أن **تخطيط تدفق القيمة يمر بالمراحل التالية:**

- أ. تحديد وتجميع المنتجات التي تمر بنفس الآلات والخطوات داخل المنشأة ورسم تلك الخطوات التي تمر بها تلك المنتجات النهائية للعملاء باستخدام الرموز الخاصة بتدفق المواد.
- ب. تحديد المعلومات المتدفقة من العملاء إلى المنشأة ومن المنشأة إلى العملاء ووضعها على الخريطة من اليمين إلى اليسار باستخدام الرموز الخاصة بتدفق المعلومات.
- ج. تحديد مستويات المخزون الفعلية الموجودة بالمنشأة لمعرفة الكمية المطلوبة من الموردين عند الإنتاج.

د. تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة وذلك بهدف استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة تحقيقاً لهدف الإنتاج الخالي من الفاقد.

وتنقسم خرائط تدفق القيمة إلى نوعين يعرف النوع الأول بخريطة الوضع الحالي (Current State Map) وهي توضح كيفية تدفق القيمة (مواد خام-معلومات) وكيفية سير العملية الإنتاجية بالمنشأة حالياً، كما تبين المشكلات التي تعوق مسار تدفق القيمة وكيفية التخلص منها ، بينما يعرف النوع الثاني بخريطة الوضع المستقبلي (Future State Map) والتي توضح عملية تدفق القيمة كما يجب أن تكون عليه في المستقبل بعد إجراء التحسينات المستمرة أي أنها تعكس رؤية المنشأة المستقبلية في كيفية التدفق بمسارات تدفق القيمة الجديدة وتحديد مناطق التركيز المرتبطة بالتحسينات المستمرة في مسارات تدفق القيمة. (Kennedy&Huntziner,2005,P.32)

ولعملية تخطيط مسارات تدفق القيمة مجموعة من المنافع منها : (Kennedy&Huntziner, 2005, P.32) & (Bojana, 2016, P.267)

- تسليط الضوء على الروابط بين الأنشطة وتصوير التدفق عبر مسارات تدفق القيمة.
- يزيد من فهم تيار القيمة تفصيلاً بدلاً من النظر إليه كمجرد قطعة واحدة
- تحسين عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بمواجهة المشكلات التي تتواجد داخل مسارات تدفق القيمة.
- خلق لغة مشتركة بين أعضاء فريق تدفق القيمة
- فصل الأنشطة التي تضيف قيمة عن الأنشطة الأخرى التي لا تضيف قيمة وتوجيه المنشأة نحو ثقافة التحسين المستمر

- توفير وسيلة للتعرف على الفاقد والتخلص منه

٤.٤. دعائم ومقومات نظام تكاليف مسار تدفق القيمة

تشير العديد من الدراسات (زغلول ، ٢٠٠٨ ، ص ٦٠؛ الشافعي ، ٢٠١٤ ، ص ٣٩؛ الصغير ، ٢٠١٦ ، ص ٦٧٨ ؛ عبد الدايم ، ٢٠١٤ ، ص ٢٤٤ ؛ حبيب ، ٢٠١٣ ، ص ٦٦ ؛ (Bahadir,2011.P33) ؛ Widener, K & Maskell & Katko,2007,p.158 HOKSTOK,2013,P63؛ Kennedy,S,2008,P315 إلى وجود مجموعة من دعائم ومقومات نظام تكاليف مسار تدفق القيمة تشمل:

١. تجميع مجموعة من الأنشطة المتكاملة داخل ما يسمى بتيار القيمة ، مع التركيز على الأنشطة التي تستهلك الموارد
٢. يعتبر مسار تدفق القيمة موضوع القياس التكاليفي
٣. أن يكون الأساس في تبويب عناصر التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة هو مسار القيمة ، حيث تعتبر كافة التكاليف التي تقع داخل مسار القيمة تكاليف مباشرة ، في حين تعتبر التكاليف التي تقع خارج نطاق مسار القيمة تكاليف غير مباشرة .

٤. تتضمن تكاليف مسار القيمة تكاليف المواد و الأجر و المزايا المدفوعة لجميع العاملين بأنشطة مسار تدفق القيمة المختلفة ، تكاليف الآلات ، التسهيلات ، التكاليف الداعمة للإنتاج وأي تكاليف مرتبطة بمسار تدفق القيمة بشكل مباشر وذلك من غير البنود السابقة ؛ إما تكاليف دعم المنشأة ككل والتي لا تتعلق بمسارات تدفق القيمة بشكل مباشر ، فلا يتم تضمينها تكاليف مسار تدفق القيمة باعتبارها تكاليف غير مباشرة.

٥. يتم تحديد عناصر التكاليف على أساس القدر المستخدم من الموارد وليس بالقدر متاح

٦. ينظر إلي تكاليف الموارد المستهلكة التي تخدم أكثر من مسار لتدفق القيمة على أنها تكاليف غير مباشرة لا يتم تضمينها ضمن تكاليف مسار تدفق القيمة باعتبارها لا تتعلق بموارد تخص مسار تدفق القيمة ، ويتم معالجتها على أنها تكاليف دعم تنظيم الأعمال ككل وتوجه محاسبيا إلى قائمة الدخل

٧. عدم مسئولية مديري مسارات تدفق القيمة عن التكاليف غير المباشرة

٨. صغر الفترة التي تعد عنها البيانات التكاليفية (أسبوع/ شهر)

٩. غالبا ما يكون المساحة بالمتر المربع التي يشغلها مسار تدفق القيمة هو الأساس في تحميل كافة تكاليف التسهيلات ، مما سيثجع الفريق الذي يعمل بالمسار على تخفيض المساحة التي يشغلها المسار ، مما يؤدي إلى وفر في المساحة الكلية للمصنع لاستخدامها في مجالات أخرى لتدعيم الربحية ، كإضافة مسارات جديدة إلى المصنع وغيرها .

١٠. يتم حساب متوسط تكلفة الوحدة عن طريق قسمة التكاليف الكلية لمسار تدفق القيمة على عدد الوحدات التي تم شحنها للعميل وليس الوحدات المنتجة بهدف تحفيز العاملين على الإنتاج في ضوء طلبات العميل ومن ثم انخفاض مستويات المخزون ، ويختلف ذلك عن النظام التقليدي الذي يعتمد في حساب متوسط التكلفة علي عدد الوحدات المنتجة الأمر الذي يحفز على زيادة الإنتاج بهدف تخفيض وحدة المنتج دون الاهتمام ببيع تلك الوحدات المنتجة

١١. لكل مسار تدفق نتائج أعمال مستقبلية وتحسب له أرباح وخسائر وقائمة دخل وميزانية ، بما يمكن الإدارة المسئولة من اتخاذ القرارات المناسبة تجاه هذه المسارات

١٢. تجميع التكاليف والبيانات المالية والتقرير عنها بشكل منفصل لكل مسار تدفق قيمة وليس لكل منتج أو امر إنتاجي على حدة أسبوعيا / شهريا ، بهدف إدارة عمليات التحسين المستمر وبيان الإيرادات / التكاليف المرتبطة به.

٤. ٥. سمات نظام تكاليف مسار تدفق القيمة

تتمثل السمة الأساسية لنظام تكاليف مسار تدفق القيمة في بساطة هذا النظام وسعيه نحو التخلص من كل ما هو غير ضروري ، وتتبع البساطة في الجوانب التالية (زغلول ، ٢٠٠٨ ؛ الشافعي ، ٢٠١٤ ، ص ٥٩؛ عبد اللطيف ، ٢٠١٦ ، ص ٢٧١؛ عبد الدايم ، ٢٠١٢ ، ص ٢٢):

١. صغر الفترة التكاليفية التي تعد عنها البيانات التكاليفية فهي تتراوح بين شهر أو أسبوع

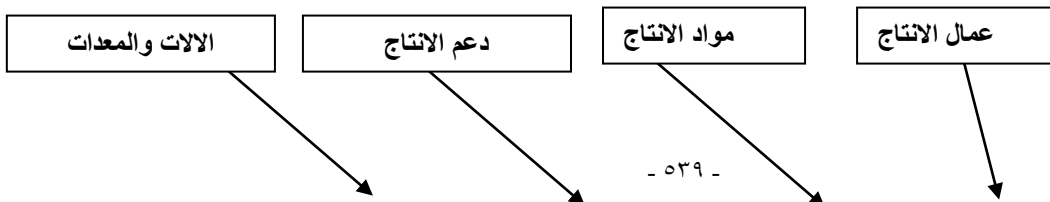
٢. التخلص من معظم عمليات تخصيص التكاليف غير المباشرة
٣. حساب التكاليف الفعلية لمسارات تدفق القيمة و هي تكاليف فعلية حيث تتعدم الحاجة للتكاليف المعيارية
٤. محدودية عدد مراكز التكلفة ، فليس من الضروري أن يكون هناك عدد كبير من مراكز التكلفة بناء على تحليل كل أنواع عناصر التكاليف ،حيث يتم تجميع التكاليف بواسطة مسار تدفق القيمة ، وكل مسار يتضمن عددا محدود جدا من مراكز التكلفة
٥. عدم تجميع التكاليف الفعلية التفصيلية بواسطة المنتج أو الأمر الإنتاجي وإنما من خلال التركيز فقط على مسار تدفق القيمة باعتبارها موضوع القياس التكاليفي
٦. إلا أن التبسيط يمكن أن يحمل في طياته انتقاداً يوجه لنظام (VSC) حيث أن تكلفة المنتج لن تتضمن جزء من تكاليف الموارد الداعمة والتي يتم استهلاكها بواسطة مجموعة من المسارات، بالإضافة إلى عدم مسئولية مديري مسارات تدفق القيمة عن تلك التكاليف مما يؤثر على دقة قياس تكلفة وحدة المنتج.(عبد الدايم ، ٢٠١٤)

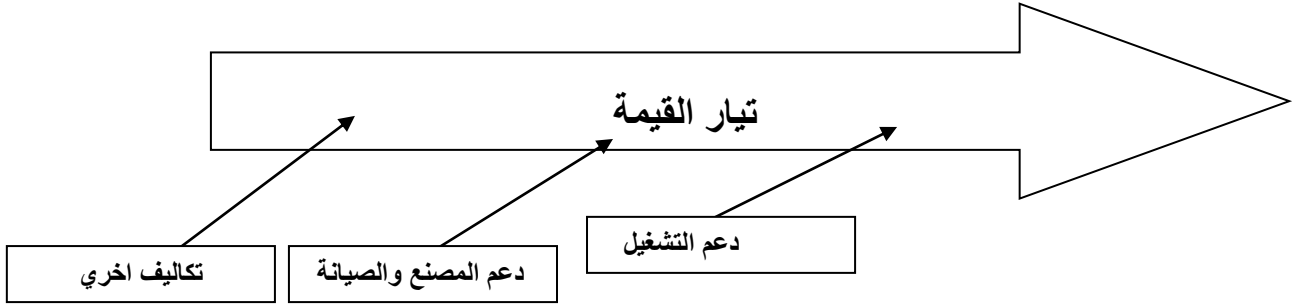
٤ . ٦ . قياس تكاليف تيار القيمة

عند حساب تكلفة تيار القيمة يتم تجميع التكاليف التي تخص هذا التيار دون التفرقة بين ما اذا كانت التكلفة مباشرة أو غير مباشرة وفقا للنظم التقليدية حيث تعتبر كل التكاليف التي تحدث داخل تيار تدفق القيمة تكاليف مباشرة، أما التكاليف التي تحدث خارج التيار فلا يتم تضمينها في تكلفه مسار تدفق القيمة. وتتمثل التكاليف المتعلقة بتيار تدفق القيمة في تكلفة العمالة بمسار تدفق القيمة وتكلفة المواد التي تستخدم في الإنتاج، تكلفة استخدام الآلات، تكاليف التسهيلات، وأي تكاليف أخرى مرتبطة بمسار تدفق القيمة، (عبد الدايم ، ٢٠١٢ ، ص ٢٣ ؛ العربي ، ٢٠١٢ ، ص ٤٨) (الصغير ، ٢٠١٦ ، ص ٦٧٥ ؛ عبد الدايم ، ٢٠١٤ ، ص ٢٤٣ ؛ الشافعي، ٢٠١٤ ، ص ٥١ ؛ حبيب ، ٢٠١٣ ، ص ٨٥ ؛ Bahadir,2011.P32), Maskell&Katko,2007,159; Widener, K & Kennedy,S,2008,P315 ; HOKSTOK,2013,P63 ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل رقم ٤ .

وبالنظر إلى الشكل رقم ٤ يمكن توضيح عناصر تكاليف تيار تدفق القيمة كما يلي :

- تكلفة المواد الخام: تتمثل في إجمالي تكلفة المواد الخام والأجزاء والمستلزمات المستخدمة فعلا في الإنتاج داخل مسار تدفق القيمة خلال مدة معينة، على أن يكون مخزون المواد الخام والإنتاج تحت التشغيل أقل ما يمكن وأن يراقب بشكل فعال ليتم استخدامه في الإنتاج بسرعة لتُعكس تكلفة المواد في المنتج المصنوع في المسار .





شكل رقم ٤: قياس تكاليف تيار القيمة (المصدر: (Lalic,2013,P.1226)

- تكلفة الأجر: تتضمن الأجر والمزايا المدفوعة لجميع العاملين بأنشطة مسار تدفق القيمة المختلفة ، ويمكن الحصول على تلك التكلفة من واقع كشف الأجر الخاص بالعاملين بالمنشأة ، ولا يتم التفرقة بين تكاليف الأجر المباشرة وغير المباشرة.
- تكاليف استخدام الآلات : وتقسم إلى شقين رئيسيين وهما : إهلاك الآلات داخل مسار تدفق القيمة، والثاني تكاليف الإصلاحات والصيانة وقطع الغيار الخاصة بتلك الآلات .
- تكاليف التسهيلات : وتتمثل في تكاليف الدعم و تشمل تكاليف استخدام الآلات المساعدة للآلات الإنتاجية ، الكهرباء ، الإيجارات ، الأمن والحراسة . وتستفيد منها مختلف مسارات القيمة ويتم تخصيصها على المسارات المختلفة بناء على أساس عادل، وغالبا ما يكون المساحة التي يشغلها مسار تدفق القيمة ولا شك أن هذا التخصيص سيثجع الفريق الذي يعمل بالمسار على تخفيض المساحة التي يشغلها المسار ، مما يؤدي إلى وفر في المساحة الكلية للمصنع لاستخدامها في مجالات أخرى لتدعيم الربحية ،كإضافة مسارات جديدة إلى المصنع وغيرها .
- التكاليف الداعمة للإنتاج (Support Cost) وتمثل مجموع تكلفة (الأجزاء والعدد الصغيرة-قطع الغيار) التي يتم شراؤها مباشرة لمسار تدفق القيمة والتي ترحل إلى مراكز التكلفة/الربحية المتمثل في مسار تدفق القيمة.
- عناصر التكاليف الأخرى: و تشمل أي تكاليف مرتبطة بمسار تدفق القيمة بشكل مباشر وذلك بغير البنود السابقة
- أما تكاليف دعم المنشأة ككل والتي لا تتعلق بمسارات تدفق القيمة بشكل مباشر ، فلا يتم تضمينها لتكاليف مسار تدفق القيمة باعتبارها تكاليف غير مباشرة ، حيث أن مديري مسارات تدفق القيمة غير مسؤولين عنها ، بالإضافة إلي أن تخصيص تلك التكاليف على مسارات تدفق القيمة لا يعمل على تحسين العمليات التشغيلية داخل مسار تدفق القيمة . لذلك يتم توجيهها محاسبيا إلي قائمة الدخل ،

حيث تعد تكاليف دعم المنشأة بالكامل وتتخذ في الاعتبار فقط عند تحديد ربحية المنشأة بالكامل وليس ربحية مسارات تدفق القيمة .

٤ . ٧ . حساب متوسط تكلفة الوحدة في نظام تكاليف تيار تدفق القيمة:

تشير دراسة (Maskell & Baggaley,2004,P.108) إلى أن متوسط تكلفة الوحدة = جميع تكاليف تيار القيمة للأسبوع / كمية الوحدات التي تم شحنها للعميل خلال هذا الأسبوع. وتستخدم بعض تيارات القيمة متوسط تكاليف تيار القيمة الإجمالية (بما في ذلك تكاليف الموارد) في حين يستخدم البعض متوسط تكلفة التحويل لكل وحدة (تكلفة التحويل هي إجمالي تكاليف تيارات القيمة مخصوما منها تكاليف المواد) إذا كانت المنتجات متشابهة جدا ولها تكاليف المواد المتماثلة يعتبر متوسط تكاليف تيار القيمة الإجمالية أكثر مناسبة . أما إذا كانت المنتجات لديها تكاليف المواد متباينة ،ولكن عمليات الإنتاج مماثلة في هذه الحالة يعتبر متوسط تكلفة التحويل أكثر فائدة . فعلى سبيل المثال تصنيع منتجات متماثلة وبالتالي تكون تكاليف المواد مختلفة جدا من منتج لآخر ولكن عمليات التحويل متشابهة في هذه الحالة يؤدي متوسط تكلفة التحويل إلى قياس تدفق قيمة جيدة

٤ . ٨ . إعداد قائمة الدخل لتيار القيمة

يستخدم مدير تيار القيمة قائمة الدخل لرقابة التكاليف وتطوير تيار القيمة, وتعد قائمة الدخل في العادة بصورة أسبوعية مما يوفر معلومات جديدة تؤدي إلى قرارات أفضل . وعندما يتعلق الأمر بإغلاق الدفاتر في نهاية الشهر يتم إعداد قائمة دخل لكل تيار قيمة شهرية وتجمع قوائم الدخل مع تكاليف دعم الأعمال لإنشاء التقارير للشركة بأكملها Maskell&Katko,2007,p.165-166

يوضح الجدول التالي أن الشركة تمتلك ٤ تيارات قيمة (٣ تيارات منتجات) ويوجد تيار قيمة خاص بتصميم المنتجات الجديدة وهو نوع مختلف من تيارات القيمة والتي ليست لها إيرادات ولكنها تخلق قيمة للعميل من خلال تطوير منتجات جديدة تلبي احتياجات العميل. ويبين العمود الخامس تكاليف دعم الأعمال التي تقع خارج تيارات القيمة ولا يتم تخصيصها ، ويتم احتساب إجمالي الدخل للشركة عن طريق تجميع التكاليف لتيارات القيمة الأربعة بالإضافة إلى التكاليف الداعمة. ولجعل التقارير المالية في نهاية الشهر تتماشى مع قواعد التقارير من الضروري إجراء بعض التسويات ويتم إجراء هذه التسويات أسفل الخط كما في الشكل ويظهر الشكل اثنيتين من أكثر التسويات شيوعا وهما المخزون وتخصيص النفقات العامة Maskell&Katko,2007,p.165-166 . و فيما يلي مثال لقائمة الدخل لتيار القيمة.

جدول ٢: إعداد قائمة تيار القيمة

	تيارات القيمة					
	الإجمالي	تكاليف دعم	تصميم منتجات جديدة	قطع غير	نظم	مواتير
المبيعات	1.528.349			453.215	748.894	٣٢٦,٢٥٠
إيرادات إضافية	12.422			12.422	0	٠
تكاليف المواد	596.439	12.764	87.909	149.561	232.774	١١١,٤٣١
تكاليف التحويل	451.027	37.645	203.769	81.579	7.406	٥٧,٦٢٨
تكاليف معالجة خارجية	85.616	7.531		22.661	22.991	٣٢,٤٣٣

تكاليف أخرى	١٦,٠٤٠	57.816	29.459	72.721		176.036
تكاليف الأدوات	٤,٨٣	12.544	6.588			23.975
ربح تيار القيمة	١٠٣,٨٦٥	352.363	175.789	(364.399)	(57.940)	209.678
معدل العائد على المبيعات	%٣١,٨	47.1%	38.8%	-23.7%	-3.8%	13.7%
التسويات للتوافق مع GAAP						
مخزون أول المدة						925.314
مخزون آخر المدة						918.807
التغير في المخزون						6.507
التكاليف						51.147
الإضافية المشتركة						52.024
ربحية						9.9%
معدل العائد على المبيعات						

وتتميز تقارير التكاليف والربحية في ظل نظام تكاليف تدفق القيمة بأنها يتم أعدادها بشكل مبسط يسهل على المستخدمين قراءتها وفهمها من قبل الجميع في مسار تدفق القيمة حيث توضح الإيرادات والتكاليف الخاصة بكل مسار تدفق للقيمة ثم التكاليف والإيرادات للمنشأة ككل ، وتعتبر معظم التكاليف مباشرة ويتم أعدادها أسبوعيا مما يساعد التحفيز على تحسين الأداء ومحاسبة المسؤولية ؛ على الرغم من الفوائد السابقة إلا أنها لا يمكن استخدامها إلا لأغراض داخلية فقط حيث أنها لا تتوافق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها " (Maskell , B & Baggaley, B ,2006,P.36)

٤. ٩. مدي ملائمة نظام تكاليف تيار القيمة لتعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة

سبق الإشارة في الأجزاء السابقة من هذا البحث أن المطلب الحيوي الأول لتطبيق فلسفة الإدارة على أساس القيمة هو توفير المعلومات المحاسبية بصفة عامة والتكاليفية بصفة خاصة والتي تساعد في تنفيذ استراتيجية ريادة التكلفة وأخري تساعد في تحسين الأداء ، لذا فسوف يتم بحث مدي ملائمة نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في توفير تلك المعلومات فيما يلي.

أولا: مدي قيام نظام تكاليف تيار تدفق القيمة بتوفير معلومات تساعد في تنفيذ استراتيجية ريادة التكلفة

تشير العديد من الدراسات (زغلول، ٢٠٠٨؛ الشافعي، ٢٠١٤، ص ٤٠؛ Maskell & Katko,2007,160 ؛ عبد اللطيف، ٢٠١٦، ص ٢٧٣) إلي أن الهدف الأساسي لنظام تكلفة مسار تدفق القيمة يتمثل في توفير المعلومات التكاليفية التي تتسم بالدقة والملاءمة ويندرج من ذلك مجموعة من الأهداف الفرعية وهي :

١. توفير معلومات دقيقة عن تكاليف تيار القيمة في الوقت المناسب حيث تحسب في فترة تتراوح بين أسبوع أو شهر .

٢. قياس الدخل على مستوى مسار تدفق القيمة أولا ثم على مستوى تنظيم الأعمال ثانيا

٣. قياس الأداء داخل مسار تدفق القيمة عن طريق المساعدة في أعداد المقاييس التشغيلية
٤. فصل الأنشطة التي تضيف قيمة عن الأنشطة الأخرى التي لا تضيف قيمة وتوجيه المنشأة نحو ثقافة التحسين المستمر
٥. يتم حساب متوسط تكلفة الوحدة عن طريق قسمة التكاليف الكلية لمسار تدفق القيمة على عدد الوحدات التي تم شحنها للعميل وليس الوحدات المنتجة
٦. تخفيض التكاليف باستخدام التحسين المستمر في ضوء دراسة مقاييس الأداء التشغيلية بهدف استبعاد أنشطة الفاقد والتي ينتج عنها حدوث التكلفة ومن ثم استبعاد مسببات حدوث التكلفة
٧. اتخاذ قرارات تؤدي إلى زيادة القيمة للعملاء ، حيث يعتمد سعر المنتج على قيمة هذا المنتج بالنسبة للعميل ، ونمو المنشأة
٨. توفير معلومات تساعد على دفع عمليات التحسين المستمر على كل المستويات بداخل المنشأة
٩. وضوح ودقة المعلومات المقدمة ، لاعتمادها على بيانات صحيحة حقيقية ، ويعبر عن تكاليف مباشرة تحمل على مسار تدفق القيمة

ومن هنا يمكن القول بأن نظام تكاليف تدفق تيار القيمة يفى بتوفير معلومات تساعد في تنفيذ استراتيجية ريادة التكلفة وذلك من خلال توفير معلومات دقيقة عن تكاليف تيار القيمة في الوقت المناسب ، فصل الأنشطة التي تضيف قيمة الأنشطة عن الأخرى التي لا تضيف قيمة ، حساب متوسط تكلفة الوحدة على أساس عدد الوحدات التي تم شحنها للعميل دون الوحدات المنتجة ، التخفيض المستمر للتكاليف عن طريق استخدام خرائط التدفق

ثانياً: مدي قيام نظام تكاليف تدفق تيار القيمة بتوفير المعلومات المحاسبية التي تساعد في تحسين الأداء

من المتوقع ان يساعد تطبيق نظام تكاليف تدفق تيار القيمة في تحسين الأداء من خلال توفير نظام متكامل لقياس أداء تيار القيمة Box Score و يتضمن معلومات مالية /غير مالية عن التشغيل والطاقة (Maskell & Baggaley,2004,P.103) . وتستخدم Box Score في كأسلوب لتخطيط ورقابة يعمل علي مقارنة مؤشرات أداء التشغيل والطاقة والمالية للأسبوع الحالي مع الأسبوع السابق ومع المستهدف في المستقبل (Hansen et al , 2009 , P.575)

وتتمثل المقاييس المستخدمة لقياس وتقييم وتخطيط الأداء في Box Score ما يلي :

Bojana,2016,P.270

الأول المقاييس التشغيلية :

- Dock-to-dock time : يقيس سرعة تحويل المواد الخام إلى المنتج النهائي ضمن تيار القيمة، (وقت تدفق المواد خلال تيار القيمة)

- First time through : الإنتاج الجيد من المرة الأولى وهو يقيس النسبة المئوية للمنتجات المصنعة في تيار القيمة والتي لا تحتاج إلى إعادة صياغة وإصلاح
- On Time Shipment: الشحن في الوقت المحدد ويشير هذا الإجراء إلى النسبة المئوية للأوامر التي يتم تسليمها في الوقت المحدد إلى المستهلك ومستوى المراقبة المحدد في تيار القيمة.
- Sales per person المبيعات لكل شخص و يقيس إنتاجية تيار القيمة. وينبغي أن تزيد إنتاجية تيار القيمة، لأن الشركة في هذه الحالة تنتج وتبيع المزيد من المنتجات بنفس الموارد. وتحسب المبيعات لكل شخص بقسمة الدخل من بيع المنتجات المنتجة في تيار واحد على عدد الموظفين في نفس تيار القيمة
- Average cost per unit متوسط تكلفة الوحدة المنتج : هو حاصل قسمة إجمالي تكاليف تيار القيمة في الفترة المحددة على عدد المنتجات التي يتم تسليمها للمستهلكين

مقاييس طاقة الموارد

- Productive capacity الطاقة الإنتاجية
- Nonproductive capacity الطاقة غير الإنتاجية
- Available capacity الطاقة المتاحة

مقاييس مالية

- Inventory value قيمة المخزون
- Value stream revenue إيرادات تيار القيمة
- Material cost تكلفة المواد
- Conversation cost تكلفة التحويل
- Value stream profit ربح تيار القيمة

ويمكن توضيح مثال على box score اسبوعي لتيار القيمة كما يلي :

جدول رقم ٣: مثال على box score اسبوعي لتيار القيمة
(المصدر: (Maskell & Katko, 2007, p.165-166

مقاييس أداء تيار القيمة		الأسبوع الأول ٥/٢	الأسبوع الثاني ٢/١٢	الأسبوع الثالث ٢/١٩	الأسبوع الرابع ٢/٢٦	الأسبوع الخامس ٣/٥	الهدف ٣-٣١
مقاييس الأداء التشغيلية	المبيعات لكل شخص	٣١,٧٧	٣٠,٤٦	٣٢,٥١	٣٢,١٩	٣٣,٧١	٣٥,٢
	الشحن في الوقت المحدد	%٩٦,٢	%٩٨,٢	%٩٨,٥	%٩٧,٦	%٩٧,٢	%٩٨,٠
	الإنتاج الجيد من المرة الأولى	%٤٢	%٤٤	%٤٣	%٤٧	%٥٤	%٦٢

مقاييس أداء تيار القيمة	الأسبوع الأول ٥/٢	الأسبوع الثاني ٢/١٢	الأسبوع الثالث ٢/١٩	الأسبوع الرابع ٢/٢٦	الأسبوع الخامس ٣/٥	الهدف ٣-٣١	
وقت تدفق المواد الخام	١٢,٥	١١,٩	١٠,٩٤	٩,٣٣	٨,٩	٨,٠	
متوسط تكلفة الوحدة الواحدة	١١٥,٧٨	١١٥,٧٨	١١٤,٦٢٢	١١٢,٦٦	١١١,٧٤	١٠٧,٠١	
استغلال الطاقة	الطاقة الإنتاجية	%٢٢	%٢٢	%٢٢	%٢١	%٢٢	
	الطاقة الغير إنتاجية	%٥٨	%٥٨	%٥٨	%٤١	%٣٧	
	الطاقة المتاحة	%٢٠	%٢٠	%٢٠	%٣٨	%٤١	
مقاييس الأداء المالية	إيرادات تيار القيمة	٣٦٦,٤٨	٣٢١,٤٩	٣٣١,٥٤٦	٣٢٥,٤٨	٣٢٦,٢٤٠	٣٢٥,٠٠٠
	تكاليف المواد	١١٢,١٩	١٠٩,٨١	١١٣,٢٤٣	١١١,١٧	١١١,٤٣١	١١١,٠٠٧
	تكاليف التحويل	٩٢,٥٦٤	٩٥,٧٤٣	٩٥,٢٣٣	٩٩,٤٦٣	٩٨,١٩٤	٩٤,٠٣٩
	قيمة المخزون	٣١٠,٦٢	٢٩٥,٧١	٢٧١,٨٥٧	٢٣١,٨٤	٢٢١,١٦٣	١٩٨,٧٩٨
	دخل تيار القيمة	١٦١,٧٢	١٥٥,٩٤	١٢٣,٠٧٠	١١٤,٨٤	١١٦,٦١٥	١١٩,٩٥٣
	معدل العائد على المبيعات	%٤٤,١٣	%٣٦,٠٦	%٣٧,١٢	%٣٥,٢٩	%٣٥,٧٥	%٣٦,٩١

ومن هنا يمكن للباحث القول ان نظام تكاليف تدفق تيار القيمة يفي بتوفير معلومات تساعد في تحسين الأداء وذلك من خلال توفير معلومات دقيقة عن تكاليف تيار القيمة في الوقت المناسب ، من خلال إمكانية توفير معلومات وقتية تساهم في الرقابة على العمليات عند حدوث تجاوز في الأداء ، ومن ثم إمكانية اتخاذ الإجراءات التصحيحية بشكل سريع دون الانتظار لنهاية الشهر لدراسة الانحرافات كما في النظم التقليدية ، كما يتميز بالقدرة على تحديد علاقات السبب والنتيجة بين التكاليف والأنشطة. وبإاء على ما سبق فإن توفير نظام تكاليف تيار تدفق القيمة لمعلومات تساعد في تنفيذ استراتيجية زيادة التكلفة و تحسين الأداء يؤدي الى خلق القيمة للمنشأة ككل و بالتالى لأصحاب المصلحة جميعا. لذا يمكن القول بأن تطبيق نظام تكاليف تدفق تيار القيمة من المتوقع أن يساعد في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة . و بذلك تكون فروض البحث قد أثبتت نظريا و من اجل إختبارها ميدانيا تم اجراء الدراسة الميدانية فى القسم التالى.

٤. الدراسة الميدانية

٥.١. هدف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى اختبار فروض الدراسة فى البيئة المصرية، وتحديدًا تقوم هذه الدراسة بقياس فعالية نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة فى الشركات المصرية . حيث تم جمع البيانات الميدانية بواسطة استمارة استقصاء صممت خصيصاً لهذا الغرض ، ولقد تضمنت

استمارة الاستقصاء الجوانب المتعلقة بمتغيرات الدراسة بغرض تجميع البيانات تمهيدا لتحليلها إحصائيا لاختبار فروض الدراسة.

٥ . ٢ . مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في مجموعة العاملين في مجالى الإدارة و المحاسبة على المستويين الأكاديمى والمهنى، ولهذا استهدفت الدراسة الميدانية محاسبي التكاليف، المديرين الماليين، اعضاء مجلس الإدارة في منظمات الأعمال المصرية، ومجموعة من الاكاديمين فى الجامعات المصرية ايضا. ونظراً لأنه لا يمكن إجراء المسح الشامل لمجتمع الدراسة فقد تم الاقتصار على عينة ممثلة لهذا المجتمع. ومن ثم فقد تم توزيع استمارة استقصاء على عينة عشوائية من مجموعة العاملين في منظمات الأعمال المصرية ومجموعة من الاكاديمين، حيث تم توزيع عدد ٣٨٠ استمارة استقصاء على عينة عشوائية من العاملين فى منظمات الأعمال والاكاديميين بجمهورية مصر العربية. وبعد المتابعة تم تجميع عدد ٢٣٠ استمارة استقصاء ؛ ومن ثم فإن معدل الردود المبدئي يمثل ٦٠,٥% من إجمالي عدد استمارات الاستقصاء التي تم توزيعها. وبعد استبعاد استمارات الاستقصاء غير المكتملة Incomplete وغير الصالحة للتحليل Invalid فقد تم الحصول على عدد ٢٢٠ قائمة استقصاء صالحة للتحليل والتي تمثل ٥٧,٩% من إجمالي عدد استمارات الاستقصاء التي تم توزيعها على مفردات العينة.

٥ . ٣ . تصميم أداة الدراسة

لتحقيق الهدف الرئيسي من هذه الدراسة- قياس مدى ملاءمة نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة - فقد تم تصميم استمارة استقصاء مكونة من عدة أقسام على النحو الآتى: القسم الأول و يتكون من عدة أسئلة تتعلق بمعلومات عامة عن الأشخاص الذين قاموا بتعبئة استمارة الاستقصاء من حيث: الوظيفة الحالية (محاسب تكاليف ، مدير مالى ،عضو مجلس إدارة ، أكاديمي) ، عدد سنوات الخبرة العملية للمستجوبين (أقل من ٥ سنوات ، من ٥ سنوات إلى ١٠ سنوات ، أكثر من ١٠ سنوات) ، المؤهلات العلمية (بكالوريوس، ماجستير، دكتوراة)، وطبيعة نشاط المنشأة (صناعية ، تجارية، أم خدمية) . أما القسم الثاني من استمارة الاستقصاء فقد اشتمل على سؤال المستجوبين عن مدى مساعدة نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في تدعيم فلسفة الإدارة على أساس القيمة عن طريق المساعدة في تنفيذ استراتيجية زيادة التكلفة و ذلك من خلال ثمانية أسئلة .و شمل القسم الثالث تسعة أسئلة تتعلق بمدى مساعدة نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في تدعيم فلسفة الإدارة على أساس القيمة عن طريق المساعدة في تحسين الأداء . أما القسم الرابع فقد تضمن عشرة أسئلة تختبر مدى مساعدة نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في تدعيم فلسفة الإدارة على أساس القيمة عن طريق تحسين القيمة للأطراف أصحاب المصلحة في المنشأة.

٥. ٤ الأساليب الإحصائية المستخدمة

لأغراض هذه الدراسة، تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package For Social Sciences (SPSS) ، للقيام بعملية التحليل الإحصائي وذلك لاختبار الفروض الإحصائية لهذه الدراسة، ولقد قام الباحث بإجراء التحليل الوصفي Descriptive Analysis للبيانات التي تم تجميعها للتعرف على الخصائص الأساسية لعينة البحث ومتغيرات الدراسة. كما تم استخدام برنامج Minitab لاختبار فروض الدراسة عن طريق أسلوب (2 Proportion Test) كما تم إجراء بعض الاختبارات اللامعلمية Non-Parametric Tests (مثل اختبار كروسكال - ولاس Kruskal-Wallis) لاختبار فروض البحث والتعرف على مدى وجود إختلافات جوهرية بين أراء المستجوبين طبقا لاختلاف طبيعة نشاط الشركات التي يعملون فيها، أو تبعا لوظائفهم أو سنوات الخبرة وذلك باستخدام مستوى معنوية 0.05 ، و الذي يعد مستوى مقبول في العلوم الاجتماعية بصفة عامة (Sekaran, 2005) . و يقابله مستوى ثقة يساوي ٩٥% لتفسير نتائج الدراسة.

٥. ٥ اختبار ألفا كورنباخ Cronbach's Alpha

تم إجراء اختبار ألفا كورنباخ Cronbach's Alpha وذلك بهدف اختبار درجة الموثوقية Reliability لقياس مدى الثبات أو الاتساق الداخلي لأسئلة إستمارة الإستقصاء. وتمثل درجة الاعتمادية لإختبار ألفا كورنباخ معامل الثبات الداخلي بين الإجابات الواردة بإستمارة الإستقصاء، وتعد القيمة المقبولة إحصائيا لمعامل ألفا كورنباخ ٦٠ % فأكثر، أما إذا كانت أقل من ذلك فتعد درجة الثبات أو الإتساق الداخلي لأسئلة إستمارة الإستقصاء ضعيفة (Sekaran, 2005) ، ومن خلال نتائج التحليل الإحصائي وجد أن قيمة معامل ألفا كورنباخ هي ٨٤,٥%، أي أنه يمكن الاعتماد على نتائج إستمارة الإستقصاء والاطمئنان إلى مصداقيتها في تحقيق أهداف الدراسة.

٥. ٦ التحليل الوصفي لخصائص عينة الدراسة

يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث طبيعة نشاط الشركات التي يعمل بها المستجوبون وكذلك من حيث تخصص المشاركين في الاستقصاء و مؤهلاتهم و خبراتهم العملية فى الجداول الاتية.

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب طبيعة نشاط الشركة

يوضح الجدول التالى (٤) التكرارات والنسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب طبيعة نشاط

الشركة

جدول رقم (٤) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب طبيعة نشاط الشركة

النسبة	العدد	طبيعة النشاط
--------	-------	--------------

صناعي	٩٩	%٤٥
خدمي	٨٥	%٣٨,٦
تجاري	٣٦	%١٦,٤
الإجمالي	٢٢٠	%١٠٠

يتضح من الجدول (٤) أن حوالي ٤٥% من الشركات المشاركة في الاستقصاء من الشركات الصناعية بينما تمثل الشركات الخدمية حوالي ٣٨,٦% والشركات التجارية ١٦,٤% من اجمالي عدد المستجوبين. كما يتضح من خلال الجدول السابق أن عينة البحث على درجة كبيرة من التنوع في طبيعة نشاط الشركات التي يعملون فيها بما يجعل عينة البحث ممثلة لمجتمع الأعمال و يجعل النتائج المستخلصة منها قابلة للتعميم

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية :

يوضح الجدول التالي التكرارات والنسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

الحالية:

جدول رقم (٥) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية

الوظيفة	العدد	النسبة
محاسب تكاليف	٨٢	%٣٧,٣
مدير مالي	٤٥	%٢٠,٥
عضو مجلس إدارة	١٢	%٥,٥
أكاديمي	٨١	%٣٦,٨
الإجمالي	٢٢٠	%١٠٠

يتضح من الجدول (٥) أن حوالي ٣٧,٣% من الافراد المشاركة في الاستقصاء يعملون في وظيفة محاسبى تكاليف بينما يمثل الاكاديميين حوالي ٣٦,٨% ويمثل المديرين الماليين حوالي ٢٠,٥% ، في حين يمثل اعضاء مجلس الإدارة ٥,٥% من اجمالي عدد المستجوبين. كما يتضح من خلال الجدول السابق أن عينة البحث على درجة كبيرة من التنوع في وظيفة المستجوبون بما يجعل عينة البحث ممثلة لمجتمع الأعمال و يجعل النتائج المستخلصة منها قابلة للتعميم

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

يوضح الجدول التالي (٦) التكرارات والنسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير عدد

سنوات الخبرة :

جدول رقم (٦) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	العدد	النسبة
أقل من خمس سنوات	٦٥	٢٩,٥%
من خمس سنوات وحتى عشر سنوات	٦٣	٢٨,٥%
أكثر من عشر سنوات	٩٢	٤٢%
الإجمالي	٢٢٠	١٠٠%

يتضح من الجدول (٦) أن معظم أفراد العينة من أصحاب الخبرة العالية (أكثر من عشر سنوات) حيث بلغت نسبتهم (٤٢%) ، ثم يلي ذلك أصحاب الخبرة (أقل من خمس سنوات وحتى عشر سنوات) ، حيث بلغت نسبتهم (٢٩%) ، ثم يلي ذلك أصحاب الخبرة المتوسطة ، حيث بلغت نسبتهم (٢٨,٥%). وهو ما يشير إلى إمكانية الاعتماد على إجابات أفراد العينة حيث يتوافر لديهم عامل الخبرة الذي يساعدهم في فهم و اجابة أسئلة قوائم الاستبيان .

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي

يوضح الجدول التالي التكرارات والنسب المئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل

العلمي

جدول رقم (٧) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي

المؤهلات العلمية	العدد	النسبة
بكالوريوس	١٥٦	٧٠,٩%
ماجستير	٤٢	١٩,١%
دكتوراه	٢٢	١٠%
الإجمالي	٢٢٠	١٠٠%

يتضح من الجدول (٧) أن معظم أفراد العينة من الحاصلين على درجة بكالوريوس، حيث بلغت نسبتهم (٧٠,٩%) ، ثم يلي ذلك الحاصلين على درجة الماجستير حيث بلغت نسبتهم (١٩,١%)، ثم يلي ذلك الحاصلين على درجة الدكتوراه حيث بلغت نسبتهم (١٠%) . ومن العرض السابق يتضح أن عينة البحث على درجة كبيرة من الخبرة و التنوع فى مجال العمل و طبيعة نشاط الشركات التى يعملون فيها بما يجعل عينة البحث ممثلة لمجتمع الأعمال ويجعل النتائج المستخلصة منها يمكن أن تكون قابلة للتعميم.

٥. ٧. اختبار فروض الدراسة الميدانية

في ضوء طبيعة مشكلة وأهداف الدراسة يمكن صياغة الفرض الرئيسي في صورته العدمية علي النحو التالي "لا يساعد تطبيق نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة". ولإختبار هذا الفرض الرئيسي يتم صياغة مجموعة الفروض الفرعية في صورتها العدمية على النحو التالي:

١. لا يساعد تطبيق نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في تدعيم فلسفة الإدارة على أساس القيمة عن طريق المساعدة في تنفيذ استراتيجية ريادة التكلفة
٢. لا يساعد تطبيق نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في تدعيم فلسفة الإدارة على أساس القيمة عن طريق المساعدة في تحسين الأداء في المنظمة
٣. لا يساعد تطبيق نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في تدعيم فلسفة الإدارة على أساس القيمة من خلال المساعدة في تحسين القيمة للأطراف أصحاب المصلحة في المنشأة

نتائج اختبارات التحليل الإحصائي للفرض الفرعي الاول

ينص الفرض الفرعي الاول على أنه "لا يساعد تطبيق نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في تدعيم فلسفة الإدارة على أساس القيمة عن طريق المساعدة في تنفيذ استراتيجية ريادة التكلفة". ويمكن للباحث اختبار مدي صحة هذا الفرض من خلال قياس استجابات عينة الدراسة على الأسئلة من ١ إلى ٨ الواردة في قائمة الاستقصاء وقد تم تطبيق الاختبارات الإحصائية السالفة الذكر كما يلي :

أولاً: التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرض الاول

يوضح الجدول رقم (٨) نتاج التحليل الإحصائي الوصفي المتمثل في التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرض الاول

جدول رقم (٨) التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرض الاول

الانحراف المعياري	المتوسط	موافق جدا (٥)		موافق (٤)		محايد (٣)		غير موافق (٢)		غير موافق بشدة (١)		العبرة
		العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	
٠,٧٠٦	٤,٤٠٩	١٢٢	%٥٠,٩	٩١	%٤١,٤	١٣	%٥,٩	٣	%١,٤	١	%٠,٥	X1.1
٠,٨١٧	٤,٢٤١	٩٣	%٤٢,٣	٩٨	%٤٤,٥	٢٠	%٩,١	٧	%٣,٢	٢	%٠,٩	X1.2
٠,٧٥٩	٤,٤٤٠	١٢٨	%٥٨,٢	٦٦	%٣٠,٠	٢١	%٩,٥	٥	%٢,٣	٠	%٠	X1.3

الانحراف المعياري	المتوسط	موافق جدا (٥)		موافق (٤)		محايد (٣)		غير موافق (٢)		غير موافق بشدة (١)		العبارة
		%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	
٠,٦٨٦	٤,٣٦٨	%٤٧,٧	١٠٥	%٤٢,٣	٩٣	%٩,١	٢٠	%٠,٩	٢	%٠	٠	X1.4
٠,٦٣٧	٤,٤٨٦	%٥٥,٥	١٢٢	%٣٨,٦	٨٥	%٥,٠	١١	%٠,٩	٢	%٠	٠	X1.5
٠,٧٣٩	٤,٣٧٧	%٥٠	١١٠	%٤٠	٨٨	%٨,٦	١٩	%٠,٠٥	١	%٠,٩	٢	X1.6
٠,٧٥٣	٤,٣٢٧	%٤٦,٤	١٠٢	%٤٣,٢	٩٥	%٧,٧	١٧	%٢,٣	٥	%٠,٥	١	X1.7
٠,٨٠٧	٤,٣٣١	%٤٩,٥	١٠٩	%٣٨,٢	٨٤	%٩,١	٢٠	%٢,٣	٥	%٠,٩	٢	X1.8

يتضح من الجدول السابق موافقة معظم أفراد عينة الدراسة علي العبارات الخاصة بأهمية المعلومات التي يوفرها نظام تكاليف تدفق تيار القيمة في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة عن طريق المساعدة في تنفيذ استراتيجية زيادة التكلفة حيث يقع المتوسط في فئة موافق جدا حيث ان المتوسط اكبر من (٤) لجميع الأسئلة .

ثانيا اختبار تساوي نسبتيين 2 Proportion Test للفرض الفرعي الأول

يوضح الجدول التالي نتائج اختبار تساوي نسبتيين 2 Proportion Test نسبة الموافقين و الموافقين بشدة على أن VSC تدعم فلسفة VBM في مقابل نسبة غير الموافقين و غير الموافقين بشدة.

جدول رقم (٩) نتائج اختبار تساوي نسبتيين

رقم العبارة	نسبة المعارضين	نسبة الموافقين	الفرق بين النسبتيين	Z Value	P Value
X11	٠,٠١٩٣	٠,٩٨٠٧	٠,٩٦١٤	٧١,٠٥	٠,٠٠٠
X1.2	٠,٠٤	٠,٩٦	٠,٩٢	٤٣,٩٠	٠,٠٠٠
X1.3	٠,٠٣	٠,٩٧	٠,٩٤	٦٠,٥٣	٠,٠٠٠
X1.4	٠,٠١	٠,٩٩	٠,٩٨	٩٨,٤٩	٠,٠٠٠
X1.5	٠,٠١	٠,٩٩	٠,٩٨	١٠٢,٩٩	٠,٠٠٠
X1.6	٠,٠١	٠,٩٩	٠,٩٨	٨٠,٢١	٠,٠٠٠
X1.7	٠,٠٣	٠,٩٧	٠,٩٤	٥٥,٩٧	٠,٠٠٠
X1.8	٠,٤٠	٠,٩٦	٠,٩٢	٥٠,٦٠	٠,٠٠٠

يتضح من الجدول السابق ان نسبة المعارضين (غير الموافقين) على أن تطبيق نظام تكاليف تيار تدفق القيمة يساعد في تدعيم فلسفة الإدارة على أساس القيمة عن طريق المساعدة في تنفيذ استراتيجية زيادة التكلفة أقل بكثير من نسبة الموافقين وذلك بالنسبة لجميع المقاييس الفرعية وأن الفرق بين النسبتيين جوهري وتختلف إختلافا جوهريا بما يعنى رفض فرض العدم القائل بتساوي النسبتيين وقبول الفرض البديل الذي يعني ان نظام تكاليف تيار تدفق القيمة يساعد في تنفيذ استراتيجية زيادة التكلفة وبالتالي تدعيم فلسفة الإدارة على أساس القيمة.

ثالثاً اختبار كروسكال والاس للفرض الفرعى الأول:

يتمثل الهدف من إجراء هذا الاختبار في اختبار مدي وجود فروق ذات دلالة معنوية بين الفئات الممثلة لعينة الدراسة للأسئلة المتعلقة بقياس الفرض الأول وفيما يلي نتائج هذا الاختبار.

جدول رقم (١٠) نتائج اختبار كروسكال والاس

حسب طبيعة النشاط		حسب الوظيفة		مربع كا	مستوي المعنوية	رقم
مستوي المعنوية	مربع كا	مربع كا	مستوي المعنوية			
غير معنوي	٠,٧٧٨	٠,٥٠٢	٠,٠٩٢	٦,٤٥٤	غير معنوي	X1.1
غير معنوي	٠,٩٣٢	٠,١٤٠	٠,١٦٧	٥,٠٧٣	غير معنوي	X1.2
غير معنوي	٠,١٨٣	٣,٣٤	٠,٢٤٥	٤,١٥٤	غير معنوي	X1.3
غير معنوي	٠,٩١٠	٠,١٨٩	٠,٦٤٣	١,٦٧٣	غير معنوي	X1.4
غير معنوي	٠,١٦٣	٣,٦٤	٠,٤٣٢	٢,٧٤٦	غير معنوي	X1.5
غير معنوي	٠,٤٥٠	١,٥٩	٠,٤٠٧	٢,٩٠٣	غير معنوي	X1.6
غير معنوي	٠,٤٧٦	١,٨٤	٠,١٦٩	٥,٠٣٣	غير معنوي	X1.7
غير معنوي	٠,٩٧٢	٣,٧٢	٠,١٣٥	٥,٠٣٣	غير معنوي	X1.8

يتضح من الجدول السابق عدم وجود إختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء عينة الدراسة حول أهمية المعلومات الناتجة من تطبيق نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في تدعيم فلسفة الإدارة علي أساس القيمة عن طريق المساعدة في تنفيذ استراتيجية زيادة التكلفة عند مستوى معنوية ٥٪، حيث بلغ مستوى المعنوية لجميع العبارات قيمة أكبر من مستوى المعنوية المستخدم ، مما يدل على وجود اتفاق بين متوسط آراء فئات الدراسة حول أهمية تلك المعلومات . وبالتالي قبول فرض العدم " لا توجد فروق معنوية بين آراء فئات عينة الدراسة حول أهمية معلومات نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في تدعيم فلسفة الإدارة علي أساس القيمة عن طريق المساعدة في تنفيذ استراتيجية زيادة التكلفة " ورفض الفرض البديل.

نتائج اختبارات التحليل الإحصائي للفرض الفرعى الثاني

ينص الفرض الثاني علي " لا يساعد تطبيق نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في تدعيم فلسفة الإدارة علي أساس القيمة عن طريق تحسين الأداء ". و قد تم اختبار مدي صحة هذا الفرض من خلال تحليل استجابات عينة الدراسة على الأسئلة من ٩ إلى ١٧ الواردة في قائمة الاستقصاء وقد تم تطبيق الاختبارات الإحصائية السالفة الذكر كما يلي :

أولاً: التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري.

جدول رقم (١١) التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرض الثاني

الانحراف المعياري	المتوسط	موافق جدا (٥)		موافق (٤)		محايد (٣)		غير موافق (٢)		غير موافق بشدة (١)		العبارة
		%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	
٠,٧٤٤	٤,٣٤١	%٤٨,٢	١٠٦	%٤٠	٨٨	%٩,٥	٢١	%٢,٣	٥	%٠	٠	X2.1
٠,٦٧٤	٤,٣٤١	%٤٤,٥	٩٨	%٤٥,٩	١٠١	%٨,٦	١٩	%٠,٩	٢	%٠	٠	X2.2
٠,٧٤٢	٤,٤٣٦	%٤٣,٦	٩٦	%٤٦,٤	١٠٢	%٧,٣	١٦	%٢,٣	٥	%٠,٥	١	X2.3
٠,٦٨٩	٤,٤٣٦	%٥٢,٣	١١٥	%٤٠,٩	٩٠	%٥,٩	٣	%٠	٠	%٠,٥	٢	X2.4
٠,٦٧٣	٤,٤٠١	%٥٠,٥	١١١	%٤٠,٩	٩٠	%٧,٧	١٧	%٠,٩	٢	%٠	٠	X2.5
٠,٨٨١	٤,٣٢٢	%٥٢,٣	١١٥	%٣٤,٥	٧٦	%٧,٣	١٦	%٥,٠	١١	%٠,٩	٢	X2.6
٠,٨٢٤	٤,٢٨٢	%٤٦,٤	١٠٢	%٤٠	٨٨	%١٠	٢٢	%٢,٧	٦	%٠,٩	٢	X2.7
٠,٨١٣	٤,٢٦٤	%٤٥	٩٩	%٤٠,٩	٩٠	%٩,٥	٢١	%٤,٥	١٠	%٠	٠	X2.8
٠,٦٨٦	٤,٥٠٩	%٥٨,٦	١٢٩	%٣٥,٩	٧٩	%٤,١	٩	%٠,٥	١	%٠,٩	٢	X2.9

يتضح من الجدول السابق موافقة معظم أفراد عينة الدراسة علي العبارات الخاصة بأهمية المعلومات التي يوفرها نظام تكاليف تدفق تيار القيمة في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة عن طريق تحسين الأداء حيث تقع غالبية اجاباتهم في فئة موافق جدا حيث ان المتوسط اكبر من (٤) لجميع الأسئلة .

ثانيا اختبار تساوي نسبتيين 2 Proportion Test للفرض الفرعي الثاني

يوضح الجدول التالي (١٢) نتائج اختبار تساوي نسبتيين 2 Proportion Test نسبة الموافقين والموافقين بشدة على أن VSC تدعم فلسفة VBM في مقابل نسبة غير الموافقين وغير الموافقين بشدة.

جدول رقم (١٢) اختبار تساوي نسبتيين

P Value	Z Value	الفرق بين النسبتيين	نسبة الموافقين	نسبة المعارضين	رقم العبارة
٠,٠٠٠	٦٠,٥٣	٠,٩٤	٠,٩٧	٠,٠٣	X2.1
٠,٠٠٠	٩٨,٩٩	٠,٩٨	٠,٩٩	٠,٠١	X2.2
٠,٠٠٠	٥٦,٢٦	٠,٩٤	٠,٩٧	٠,٠٣	X2.3

٠,٠٠٠	١٠١,٩٩	٠,٩٨	٠,٩٩	٠,٠١	X2.4
٠,٠٠٠	٩٩,٩٩	٠,٩٨	٠,٩٩	٠,٠١	X2.5
٠,٠٠٠	٣٦,٠٨	٠,٨٧	٠,٩٤	٠,٠٦	X2.6
٠,٠٠٠	٤٦,٥٤	٠,٩٢	٠,٩٦	٠,٠٤	X2.7
٠,٠٠٠	٤١,٠٧	٠,٩٠	٠,٩٥	٠,٠٥	X2.8
٠,٠٠٠	٠,٨٤	٠,٩٨	٠,٩٩	٠,٠١	X2.9

يتضح من الجدول السابق ان نسبة المعترضين (غير الموافقين) على أن تطبيق نظام تكاليف تيار تدفق القيمة يساعد في تدعيم فلسفة الإدارة علي أساس القيمة عن طريق تحسين الأداء أقل بكثير من نسبة الموافقين وذلك بالنسبة لجميع المقاييس الفرعية وأن الفرق بين النسبتين جوهري ويختلف إختلافا جوهريا عن الصفر بما يعنى رفض فرض العدم القائل بتساوي النسبتين وقبول الفرض البديل الذي يعنى ان تطبيق نظام تكاليف تيار تدفق القيمة يساعد في تحسين الأداء وبالتالي تدعيم فلسفة الإدارة علي أساس القيمة

ثالثا: اختبار كروسكال والاس للفرض الثاني:

يتمثل الهدف من إجراء هذا الاختبار في اختبار مدى وجود فروق ذات دلالة معنوية بين الفئات الممثلة لعينة الدراسة في اجابتهن للأسئلة المتعلقة بقياس الفرض الفرعى الثانى بسبب اختلاف وظائفهم أو طبيعة نشاط الشركات التى يعملون اها . وفيما يلى نتائج هذا الاختبار .

جدول رقم (١٣) اختبار كروسكال والاس للفرض الثاني

العبارات	حسب الوظيفة		حسب طبيعة النشاط	
	مربع كا	مستوي المعنوية	مربع كا	مستوي المعنوية
X2.1	٤,٤٤٦	٠,٢١٧	٣,٧٣٨	٠,١٥٤
X2.2	٢,١٨٢	٠,٥٣	٧,٦١٣	٠,٠٢٢
X2.3	٠,٧١٦	٠,٨٦٩	٥,٣٤١	٠,٠٦٩
X2.4	٦,٧٥١	٠,٥٥٨	٧,٥٨٥	٠,٠٢٣
X2.5	١,٤٨٢	٠,٠٨٠	٢,٧٤٣	٠,٢٥٤
X2.6	٣,٦٧٠	٠,٦٨٦	١,٩٦٥	٠,٣٧٤
X2.7	٤,٤٠١	٠,٢٩٩	١,٦٧٨	٠,٤٣٢
X2.8	١,٨٤١	٠,٢٢١	٢,٤٩٧	٠,٢٨٧
X2.9	٠,٢٣٤	٠,٦٠٦	٠,١١١	٠,٩٤٧

يتضح من الجدول السابق عدم وجود إختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء عينة الدراسة حول أهمية المعلومات الناتجة من تطبيق نظام تكاليف تيار تدفق القيمة يساعد في تدعيم فلسفة الإدارة علي أساس القيمة عن طريق المساعدة فى تحسين الأداء عند مستوي معنوية ٥%، حيث بلغ مستوي المعنوية لمعظم العبارات قيمة أكبر من مستوي المعنوية المستخدم ، مما يدل على وجود اتفاق بين متوسط آراء فئات الدراسة حول أهمية تلك المعلومات . وبالتالي قبول فرض العدم " لا توجد فروق معنوية بين آراء

فئات عينة الدراسة حول أهمية معلومات نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في تدعيم فلسفة الإدارة علي أساس القيمة عن طريق المساعدة في تحسين الأداء" ورفض الفرض البديل.

نتائج اختبارات التحليل الإحصائي للفرض الفرعي الثالث

ينص الفرض الثالث على " لا يساعد تطبيق نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في تدعيم فلسفة الإدارة علي أساس القيمة عن طريق تحسين القيمة المضافة لأصحاب المصالح ". ولقد تم اختبار مدي صحة هذا الفرض من خلال تحليل استجابات عينة الدراسة على الأسئلة من ١٧ إلى ٢٦ الواردة في قائمة الاستقصاء وقد تم تطبيق الاختبارات الإحصائية السالفة الذكر كما يلي :

أولاً: التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري.

يوضح الجدول التالي (١٤) التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري المتعلق بالفرض الإحصائي الثالث.

جدول رقم (١٤) التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري.

الانحراف المعياري	المتوسط	موافق (٥) جدا		موافق (٤)		محايد (٣)		غير موافق (٢)		غير موافق بشدة (١)		العبارة
		العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	
٠,٦٢٤	٤,٤١٣	١٠٦	%٤٨,٢	١٠٠	%٤٥,٥	١٣	%٥,٩	١	%٠,٥	٠	%٠	X3.1
٠,٨٥١	٤,٣٢٧	١١٥	%٥٢,٣	٧٢	%٣٢,٧	٢٥	%١١,٤	٦	%٢,٧	٢	%٠,٩	X3.2
٠,٧١٥	٤,٤٣٦	١٢١	%٥٥	٧٧	%٣٥	٢٠	%٩,١	١	%٠,٥	١	%٠,٥	X3.3
٠,٧٥٨	٤,٣٨٢	١١٤	%٥١,٨	٨٢	%٣٧,٣	١٩	%٨,٦	٤	%١,٨	١	%٠,٥	X3.4
٠,٨٠٦	٤,٤٣٢٧	١٠٦	%٤٨,٢	٩٠	%٤٠,٩	١٧	%٧,٧	٤	%١,٨	٣	%١,٤	X3.5
٠,٧٧١	٤,٣٥٠	١٠٨	%٤٩,١	٨٩	%٤٠,٥	١٦	%٧,٣	٦	%٢,٧	١	%٠,٥	X3.6
٠,٧٢٥	٤,٤٠٥	١١٣	%٥١,٤	٨٩	%٤٠,٥	١٣	%٥,٩	٤	%١,٨	١	%٠,٥	X3.7
٠,٦٨٠	٤,٤٩١	١٢٨	%٥٨,٢	٧٥	%٣٤,١	١٤	%٦,٤	٣	%١,٤	٠	%٠	X3.8
٠,٧٥١	٤,٤١٤	١١٦	%٥٢,٧	٨٧	%٣٩,٥	١١	%٥,٠	٤	%١,٨	٢	%٠,٩	X3.9
٠,٧٦٣	٤,٤٢٢	١٢١	%٥٥	٧٩	%٣٥,٩	١٣	%٥,٩	٦	%٢,٧	١	%٠,٥	X3.10

يتضح من الجدول السابق موافقة معظم أفراد عينة الدراسة علي العبارات الخاصة بأهمية المعلومات التي يوفرها نظام تكاليف تدفق تيار القيمة في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة عن طريق تحسين القيمة للأطراف أصحاب المصلحة في الشركات حيث تقع غالبية اجاباتهم في فئة موافق جدا حيث ان المتوسط اكبر من (٤) لجميع الأسئلة .

ثانياً اختبار تساوي نسبتيين 2 Proportion Test للفرض الفرعي الثالث

يوضح الجدول التالي نتائج اختبار تساوي نسبتيين 2 Proportion Test نسبة الموافقين و الموافقين بشدة على أن VSC تدعم فلسفة VBM في مقابل نسبة غير الموافقين و غير الموافقين بشدة.

جدول رقم (١٥) اختبار تساوى نسبتيين

رقم العبارة	نسبة المعترضين	نسبة الموافقين	الفرق بين النسبتيين	Z Value	P Value
X3.1	٠,٠٠٥	٠,٩٩	٠,٩٩٠	١٤٥,٣١	٠,٠٠٠
X3.2	٠,٠٠٤	٠,٩٦	٠,٩٢	٤٥,٧٠	٠,٠٠٠
X3.3	٠,٠٠١	٠,٩٩	٠,٩٨	٩٨,٤٩	٠,٠٠٠
X3.4	٠,٠٠٣	٠,٩٧	٠,٩٤	٦١,١٧	٠,٠٠٠
X3.5	٠,٠٠١	٠,٩٩	٠,٩٨	٥١,٤١	٠,٠٠٠
X3.6	٠,٠٠٤	٠,٩٦	٠,٩٢	٥١,٦٧	٠,٠٠٠
X3.7	٠,٠٠٣	٠,٩٧	٠,٩٤	٦٣,٠٦	٠,٠٠٠
X3.8	٠,٠٠١	٠,٩٩	٠,٩٨	٨٢,٢٥	٠,٠٠٠
X3.9	٠,٠٠٣	٠,٩٧	٠,٩٤	٥٧,٧٠	٠,٠٠٠
X3.10	٠,٠٠٤	٠,٩٦	٠,٩٣	٥٢,٤٨	٠,٠٠٠

يتضح من الجدول السابق ان نسبة المعترضين (غير الموافقين) على أن تطبيق نظام تكاليف تيار تدفق القيمة يساعد في تدعيم فلسفة الإدارة علي أساس القيمة عن طريق المساعدة في تحسين القيمة المضافة لإصحاب المصالح أقل بكثير من نسبة الموافقين وذلك بالنسبة لجميع المقاييس الفرعية وأن الفرق بين النسبتيين جوهري ويختلف إختلافا جوهريا عن الصفر ، بما يعنى رفض فرض العدم القائل بتساوي النسبتيين وقبول الفرض البديل الذي يعني ان غالبية عينة البحث ترى أن تطبيق نظام تكاليف تيار تدفق القيمة يساعد في تحسين القيمة المضافة لأصحاب المصالح وبالتالي تدعيم فلسفة الإدارة علي أساس القيمة

ثالثا: اختبار كروسكال والاس للفرض الفرعى الثالث:

يتمثل الهدف من إجراء هذا الاختبار في اختبار مدى وجود فروق ذات دلالة معنوية بين الفئات الممثلة لعينة الدراسة عند اجابتهم للأسئلة المتعلقة بقياس الفرض الفرعى الثالث. وفيما يلي نتائج هذا الاختبار من خلال الجدول التالي

جدول رقم (١٦) اختبار كروسكال والاس للفرض الفرعى الثالث

العبارات	حسب الوظيفة		حسب طبيعة النشاط	
	مربع كا	مستوي المعنوية	مربع كا	مستوي المعنوية
X3.1	٠,٢٣٤	٠,٩٧٢	٨,٣١٦	٠,٠١٦
		غير معنوي		معنوي

غير معنوي	٠,٢٠٦	٣,١٦٤	غير معنوي	٠,٩٥٣	٠,٣٣٧	X3.2
غير معنوي	٠,٠٨٤	٤,٩٦١	غير معنوي	٠,٨٥٣	٠,٧٨٤	X3.3
غير معنوي	٠,٠٦٤	٥,٤٨٩	غير معنوي	٠,١٢٠	٥,٨٣٢	X3.4
معنوي	٠,٠٣٥	٦,٧٢٦	غير معنوي	٠,٢٨٨	٣,٧٦٩	X3.5
غير معنوي	٠,٩٣٣	٠,١٣٨	معنوي	٠,٠٣٧	٨,٥٠٩	X3.6
معنوي	٠,٠٤٦	٦,١٧٥	غير معنوي	٠,٢٢٦	٤,٣٤٧	X3.7
غير معنوي	٠,٧١٤	٠,٦٧٣	معنوي	٠,٠١٧	١٠,٢٨	X3.8
معنوي	٠,٠٣٣	٦,٨١١	معنوي	٠,٠٤٨	٧,٩١٧	X3.9
معنوي	٠,٠٢٧	٧,٢٣١	معنوي	٠,٠٠٦	١٤,٤٦	X3.10

يتضح من الجدول السابق عدم وجود إختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء عينة الدراسة حول أهمية المعلومات الناتجة من تطبيق نظام تكاليف تيار تدفق القيمة يساعد في تدعيم فلسفة الإدارة علي أساس القيمة عن طريق المساعدة في تحسين القيمة المضافة لإصحاب المصالح عند مستوي معنوية ٥٪، حيث بلغ مستوي المعنوية لمعظم العبارات قيمة أكبر من مستوي المعنوية المستخدم ، مما يدل على وجود اتفاق بين متوسط آراء فئات الدراسة حول أهمية تلك المعلومات و ذلك بالنسبة للأسئلة التي ورد بشأنها الفرق غير معنوي . أما بالنسبة للأسئلة التي ورد في الجدول أن الفرق بين آراء مفردات العينة معنوي فانها تعنى وجود اختلاف بينهم في درجة الأهمية و ليس معنى ذلك أن بعضهم يراها مهمة و الآخر يراها غير مهمة . حيث سبق اختبار أهمية معلومات نظام تيار تدفق القيمة في الاختبارين السابقين للفرض الفرعى الثالث. وبالتالي يمكن قبول فرض العدم " لا توجد فروق معنوية بين آراء فئات عينة الدراسة حول أهمية معلومات نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في تدعيم فلسفة الإدارة علي أساس القيمة عن طريق المساعدة في تحسين القيمة المضافة لإصحاب المصالح " بالنسبة للأسئلة التي يكون الفرق بين اجاباتها غير معنوي ، ورفضه بالنسبة للأسئلة التي يكون الفرق بين اجاباتها معنوي. ومن خلال نتائج الاختبارات الاحصائية للفروض الفرعية الثلاثة يمكن القول برفض الفرض الرئيسي و قبول الفرض البديل الذي ينص على ان تطبيق نظام تكاليف تيار تدفق القيمة يساعد في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة.

٦. نتائج و توصيات البحث و مقترحات لبحوث مستقبلية

أولاً: نتائج البحث

يمكن عرض النتائج التي توصل اليها البحث في النقاط الآتية:

١. أثبتت الدراسة النظرية أن فلسفة الادارة على أساس القيمة تعد هامة لتحقيق ميزة تنافسية للمنظمات في بيئة الأعمال الحديثة.

٢. أن نجاح تطبيق فلسفة الادارة على أساس القيمة يتطلب مجموعة من المقومات منها توافر معلومات ملائمة لترشيدها القرارات الادارية .
٣. أن نظام تكاليف تيار تدفق القيمة يوفر معلومات ملائمة لتدعيم فلسفة الادارة على أساس القيمة بناء على ما ورد في الدراسة النظرية.
٤. اثبتت التحليلات الاحصائية للبيانات الخاصة بالدراسة الميدانية أن غالبية المستجوبين يوافقون تماما على أن تطبيق نظام تكاليف تيار تدفق القيمة يساعد في تدعيم استراتيجية زيادة التكلفة عن طريق ما يقدمه من بيانات تكاليفية ملائمة .
٥. اثبتت التحليلات الاحصائية للبيانات الخاصة بالدراسة الميدانية أن غالبية المستجوبين يوافقون تماما على أن تطبيق نظام تكاليف تيار تدفق القيمة يساعد في تحسين الأداء بالشركات المصرية عن طريق ما يقدمه من بيانات تكاليفية ملائمة .
٦. اثبتت التحليلات الاحصائية للبيانات الخاصة بالدراسة الميدانية أن غالبية المستجوبين يوافقون تماما على أن تطبيق نظام تكاليف تيار تدفق القيمة يساعد في تحسين القيمة للأطراف أصحاب المصلحة في الشركات المصرية عن طريق ما يقدمه من بيانات تكاليفية ملائمة .
٧. مما سبق يمكن القول بأن البيانات الخاصة بالدراسة الميدانية تثبت أن نظام تكاليف تيار تدفق القيمة يلائم تطبيق فلسفة الإدارة على أساس القيمة .

ثانيا: توصيات البحث:

بناء على نتائج البحث يمكن تقديم التوصيات الآتية:

١. يوصي الباحث الشركات المصرية بتبني فلسفة الإدارة على أساس القيمة لما تحققة من مزايا في مواجهة تحديات بيئة الأعمال الحديثة .
٢. يوصي الباحث بتضمين المناهج الدراسية في كليات التجارة - في مادة محاسبة التكاليف - دراسة نظام تكاليف تيار القيمة نظريا مع أمثلة عملية بقدر المستطاع .
٣. يوصي الباحث الشركات المصرية بدراسة نظام تكاليف تيار القيمة وتدريب المحاسبين عليه ثم تطبيقه للاستفادة من المزايا التي يوفرها النظام من خلال توفير بيانات ملائمة لتطبيق فلسفة الإدارة على أساس القيمة .
٤. يوصي الباحث بعقد ندوات ودورات تدريبية للمحاسبين في الشركات على نظام تكاليف تيار القيمة .

ثالثا: مقترحات بحوث مستقبلية

- بناء على ما توصل اليه البحث من نتائج و من خلال ما تم الاطلاع عليه من الدراسات السابقة يمكن اقتراح مجموعة من البحوث المستقبلية على سبيل المثال فيما يلي:
١. بحث أثر تطبيق فلسفة الادارة على أساس القيمة على الأداء الاستراتيجي للشركات .

٢. بحث أثر تطبيق نظام تكاليف تيار تدفق القيمة على تطوير نظم المعلومات المحاسبية.
٣. ملاءمة معلومات نظام تكاليف تيار تدفق القيمة لترشيد عمليات التطوير و الجودة فى المنظمات.

مراجع البحث

أولاً: المراجع العربية

الجمال ، أحمد السيد محمد ، (٢٠١٦ ، أ) " اثر التكامل بين أسلوبي الإدارة بالقيمة ونظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت في تفعيل متطلبات حوكمة الشركات في القطاع المصرفي المصري " رسالة دكتوراه ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس .

----- ، (٢٠١٦ ، ب) " أثر استخدام نظام الإدارة على أساس القيمة في تفعيل متطلبات حوكمة الشركات " ، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية ، كلية التجارة بالإسماعيلية ، جامعة قناة السويس ، مجلد (٧) ، العدد (٣) ، ص ٨٠-١٠٧ .

الجندي، نهال أحمد (٢٠١١). إعادة هندسة نظم المحاسبة الإدارية لتتوافق مع مدخل محاسبة ترشيد الفاقد : دراسة تحليلية ، مجلة البحوث الإدارية ، مجلد (٢٩) ، عدد (١) ، ص ٣-٧٠ .

السيد ، عماد سيد قطب ، (٢٠٠٣) " إطار مقترح لتقييم الأداء الاستراتيجي من خلال التكامل بين مدخلي إدارة القيمة ومنشور الأداء " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد (٣) ، ص ص : ٤٥١-٤٨٩ .

الشافعي ، ياسمين محمد على ، (٢٠١٤) " نظام تكاليف تيار تدفق القيمة ومدى ملاءمته لبيئة الأعمال المصرية - مع دراسة تطبيقية " ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة-جامعة المنصورة

الصغير ، محمد أحمد (٢٠١٦) ، " التكامل بين منهجية ستة سيجما ونظام تكاليف مسار تدفق القيمة لدعم بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد ميدانية دراسة " ، الفكر المحاسبي ، ص ص ٦٥٣-٧١١

العربي ، أحمد عبد العليم (٢٠١٢) ، "استخدام أسلوب تكاليف تدفق القيمة فى تقييم تطبيقات المحاسبة عن الصناعة المرنة دراسة نظرية تطبيقية " ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، ص ص ٢٩-٦٤

الكاشف ، محمود يوسف (٢٠١٥) "محاسبة العميل كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية اتجاهات ومحددات تطبيقها في الشركات السعودية دراسة ميدانية "الفكر المحاسبي ، جامعة عين شمس ، مجلد (١٩) ، العدد (١) ، ص ٧٣١ - ٧٦

الهلواوى ، سعيد محمود ؛ النشار، تهاني محمود ، (٢٠٠٩) " المحاسبة الإدارية المتقدمة : مدخل إدارة التكلفة " ، كلية التجارة ، جامعة طنطا .

جادو ، سماسم كامل، (٢٠٠٧)"دراسة تحليلية لمدى فعالية تطبيق منهج الإدارة على أساس القيمة لتعظيم القيمة لأصحاب حقوق الملكية في الوحدات الاقتصادية . دراسة ميدانية" ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد (٢) ، ص ٣١٣-٣٦٩ .

خطاب، محمد شحاتة ، (٢٠٠٩) "إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط و محاسبة استهلاك الموارد لتعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة" ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد (٢) ، ص ١٣٣-١٨٨ .

حبيب، مرام محمود أحمد ، ٢٠١٣، "مدخل مقترح لتكامل التكاليف على أساس تدفق القيمة مع التحسين المستمر فى بيئة الإنتاج الموجهة لتحسين الكفاءة-دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإدارية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية.

- زغلول ، جودة عبد الرؤوف ، (٢٠٠٨) " إطار مقترح لاختبار مدى تكيف ممارسات المحاسبة الإدارية مع متطلبات بيئة الإنتاج الخالية من الفاقد " ، **مجلة التجارة والتمويل** ، ص ١ - ٩٠
- عبد الدايم، صفاء محمد، (٢٠١٢) ، " دور نظام تكاليف مسار تدفق القيمة (VSC) في دعم استراتيجية ريادة التكلفة في بيئة الإنتاج الخالي من الفاقد بهدف زيادة القدرة التنافسية مع دراسة تطبيقية"، **مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين** ، كلية التجارة-جامعة القاهرة، ص ٢٠-٢٢.
- (٢٠١٤) " مدخل مقترح للتكامل بين نظامي المحاسبة عن استهلاك الموارد وتكاليف مسار القيمة بهدف تحسين جوده قياس التكلفة مع دراسة ميدانية" **مجلة التجارة والتمويل** ، ص ص ٢٣٤-٢٦٦
- (٢٠١٤) "إدارة تكلفة المواصفات كمنظومة استراتيجية مقترحة بهدف تعظيم قيمة المنتج وتحقيق رضا العميل دراسة تطبيقية " **الفكر المحاسبي** ، مصر ، مجلد (١٨) ، عدد (١) ، ص ص ٣٠٩-٣٤٨
- عبد اللطيف ،محمد يس (٢٠١٦) "أثر استخدام نظام تكاليف تيار تدفق القيمة في قياس العوائد التشغيلية والمالية عند تفعيل مبادرات إستراتيجية الإنتاج الخالي من الفاقد : دراسة حالة مجلة التجارة والتمويل ، ص ص ٣١٢ - ٣٤٢
- عبد اللطيف، مصيطفي و وسام أرحاب، (٢٠١٦) ؛ " دور الإدارة بالقيم في خلق القيمة في المؤسسة : دراسة حالة المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب بغرداية الجزائر " **مجلة رؤى اقتصادية** ، جامعة الوادي - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، ص ص: 319 - 342
- غانم ، طارق أحمد ، (٢٠١٥) " التكامل بين منهج إدارة القيمة و منهج إدارة التكلفة ، " **مجلة الفكر المحاسبي** ، كلية التجارة ، **جامعة عين شمس** ، المجلد (١٩) ، العدد (٤) ، ص ص ٩١٩-٩٤٧.
- قاسم ، محمد خميس، (٢٠١٧) ، "ور أسلوب تكاليف تدفق القيمة (VSC) في التخطيط الاستراتيجي لتكاليف الإنتاج : دراسة ميدانية على شركة الخليج العربي للنفط في ليبيا" ، **المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية** ، جامعة قناة السويس ، ص ص . ٢٧٩-٣٠٥

ثانيا المراجع الاجنبية :

- Abdel-Kader, Magdy; Luther, Robert, (2006) " IFAC's Conception of the Evolution of Management Accounting: A Research Note ", **Advances in Management Accounting**, Vol. (15), PP. 229-247.
- Awed, Sarah, Mokhtar, (2014) " Strategic Based Responsibility Accounting For Performance Management: VBM Approach: Case Study " , **Master Thesis, Faculty Of Commerce, Tanta University.**
- Badrous, Ywana Maher, (2013),"Cost Management System to Improve Customer Value In Lean Manufacturing Environment" **master -faculty of commerce -Tanta University**
- Baggaley, L, Bruce, (2003), Costing By Value Stream, **Journal of Cost Management**, Vol. 17, No. 3, pp. 24-30.

- Bahadir, Ayca, (2011),” The Role of Management Accounting Systems in Implementing Lean Business Strategies “**Master Thesis Accounting, Auditing & Control, Erasmus University Rotterdam.**
- Beck, Valentin , (2014) " The Effects Of The Implementation Of Value-Based Management" **International Journal Of Economic Sciences And Applied Research** ,Vol.(7) ,No .(2), PP.153-165.
- Beneke , John Diederik ,(2014) "Value-Based Management For Small And Medium Enterprises In South Africa" **PHD Thesis In Business Administration At The Potchefstroom Campus of The North-West University.**
- Balsam, Marcel; Jongebreur, L; and Winthagen, S. , (2002) "Application Of System Dynamics In Value Based Management : An Approach Based On A Real-Life Case " , **Proceedings of The 20th International Conference of The System Dynamics Society Palermo, Italy The System Dynamics Society**,PP.1-16.
- Bojana, N. and Antic, L., (2016),” Value Stream Performance Measurement and the Lean Business Concept”, **Economics and Organization**, Vol. 13, No. 3, pp. 273 – 286.
- Bukvic, Vladimir, (2014) "Value Based Management with A Practical Example " , **International Journal of Management, Knowledge and Learning**, PP.195-205.
- CIMA, (2007), "**Managing Customer Value: Management Strategy Measurement**"<http://www.portcity.edu.bd/ELibrary/BBA/Cost%20Management%20Accounting%20&%20Control.pdf>
- Condon, John, and Goldstein, Jamie, (1998) "Value Based Management - The Only Way To Manage For Value", **Accountancy Ireland, Vol. (30), No. (5), PP.10-12.**
- Crowther , David, and Cooper, Stuart , (2008) " The Adoption Of Value-Based Management In Large UK Companies A Case For Diffusion Theory " , **Journal Of Applied Accounting Research** , Vol. (9), No. (3), PP. 148-167.
- Dogan, Soner, (2016) " Model of Values-Based Management Process in Schools: A Mixed Design Study", **International Journal of Higher Education**, Vol. (5), No. (9), PP, 83-96
- Duyck, John, (1998) "Value Based Management: Developing A Systematic Approach to Creating Shareholder Value" **The Academy Of Management Executive**, Vole. (12), No. (2), PP. 102- 104.
- Elgharbawy, Adel; and Abdel-Kader, Magdy, (2013) " Enterprise Governance and Value - Based Management: A Theoretical Contingency Framework", **Journal of Management & Governance**, Vol. (17), PP .99–129.
- Hansen, R. Don; Maryanne; and M. Mowen. (2009). "**Cost Management, Accounting & Control**". 6th edition. South-Western Cengage Learning. USA
- Hokstok, Csaba, (2013) , “Application Framework of Value Stream Costing (VSC) for Supporting Rail Infrastructure Controlling” **Scientific Journal on Transport and Logistics** ,Vol. 4, No. 1, pp. 63-80.
- Ittner, Christopher & David, Larcker, (2001), "Assessing Empirical Research in Managerial Accounting: A Value-Based Management Perspective", **Journal of Accounting and Economics**, Vol. (32), PP. 349–410.

- Jonas, L; Burk, C; Schwering, A., (2018) "The Use of Value-Based Management in Family Firms", **Journal of Management Control**, Vol. (2), Issue. (9), PP 383–416.
- Kennedy, F. & huntzinger, j., (2005),“ Lean Accounting: Measuring and Managing the Value Stream”, **Cost Management**, Sep/Oct, pp. 31-38
- Kinney, Michael & Groth, John, (1994) "Cost Management and Value Creation", **Management Decision**, 32, 4, PP. 52-57.
- Koller, Timothy. (1994). what is value-based management? **The McKinsey Quarterly**, P. 87-101.
- Krol, Florian, (2007) "Value Based Management in Small and Medium Enterprises: Analysis of Internal and External Impulses and Possibilities of Implementation", **Arbeitspapier**, N. (9), PP.1-28.
- Lalic, Bojan; Danijela, Gracanin; Borut, Buchmeister (2013),” Using Cost-Time Profile for Value Stream Optimization,” **Procedia Engineering**, Volume 69, PP. 1225-1231
- Lin, Grace. ; Lin, Jerry. , (2006) " Ethical Customer Value Creation: Drivers And Barriers" **Journal Of Business Ethics**, Vol. (67), PP.93-105
- Maskell, Brian, (2006),” Solving the standard costing problem”, **Cost Management**, Vol. 20, No. 1, pp. 27-35
- Maskell, Brian & Baggaley, Bruce (2004)” Practical Lean Accounting: A Proven System for Measuring and Managing the Lean Enterprise” Productivity Press, **New York**
- (2006),” Lean Accounting: What's It All About?” **Target Magazine**, Vol. 22, No. 1, PP. 35-43
- Maskell, Brian & Katko, Nicholas; (2007) "value stream costing: the lean solution to standard costing complexity and waste"
- McNair, C; Lidija Polutnik; Riccardo Silvi (2001)" Cost Management and Value Creation The Missing Link" **The European Accounting Review**, Vol. (10), No. 1, PP. 33-50
- Mzera, Uzel Jean, (2012) "The Effect of Strategic Value-Based Management on The Performance of Organizations In Coast Province", **International Journal of Business and Social Science**, Vol. (3) No. (16), PP. 262-270.
- Ofileanu, D (2015),” Value stream cost analysis in the Romanian footwear industry” **Practical Application of Science**, Vol. 3 Issue 2, p. 45-52
- Patxi, R, Lopez; Jordi F,Santos;Lluís C ,Arbós (2013),” Lean manufacturing: costing the value stream”, **Industrial Management & Data Systems**, Vol. 113 Issue: 5, pp.647-668
- Pedersen, John Storm ; Rendtorff , Jacob Dahl.,(2004) " Value-Based Management In Local Public Organizations: A Danish Experience " , **Cross Cultural Management: An International Journal**, Vol.(11), No.(2),PP.71-94.
- Pillai, Deepa; Pravin, Tungare, (2013) "Balanced Scorecard For Value Based Management ", **International Journal Of Marketing, Financial Services & Management Research**, Vol. (2), No. (3), PP.51-64.
- Pillai, Deepa; Pravin, Tungare, (2013) "Balanced Scorecard For Value Based Management ", **International Journal Of Marketing, Financial Services & Management Research**, Vol. (2), No. (3), PP.51-64.

- Rayan, E, Harley; Trahan, A, Emery, (2006) "Corporate Financial Control Mechanisms and Firm Performance: The Case of Value-Based Management Systems", **Journal of Business Finance and Accounting**, PP: 1-43.
- Thomas, L; Bettina, S; Tami, D., (2017), "Economic Consequences of Implementing and Communicating Value Based Management Systems", **Journal of Business Finance & Accounting**, PP.511-540.
- Thyssenkrupp Group., (2012), "Value-Based MANAGEMENT In the ThyssenKrupp Group ", **<https://www.thyssenkrupp.com/en/investors/strategy/management-of-the-group/>**.
- Widener, K. & Kennedy, S. (2008),” A control framework: Insights from evidence on lean accounting”, **Management Accounting Research**, Vol. 19, Issue 4, PP. 301–323