

التكامل بين مدخلي التكلفة على أساس المواصفات وتكاليف تدفق القيمة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة سارة حسنين جودة عبد الحميد

الملخص:

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في دراسة وتحليل العلاقة بين مدخل تكاليف تدفق القيمة ومدخل التكلفة على أساس المواصفات، وأثرها على تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة وتعزيز مركزها التنافسي في الأسواق. ويتحقق الهدف الرئيسي بتحقيق مجموعة من الأهداف الفرعية التالية: دراسة وتحليل الإطار الفكري لمدخلي التكلفة على أساس المواصفات وتكاليف تدفق القيمة في ضوء متطلبات بيئة التصنيع الحديثة، وبيان مدى وجود ارتباط بين مدخل تكاليف تدفق القيمة ومدخل التكلفة على أساس المواصفات وأثر ذلك على تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة. وتوصلت الدراسة إلي أن التكامل بين مدخل التكلفة على أساس المواصفات وتكاليف تدفق القيمة يوفر بيانات تفصيلية عن رغبات واحتياجات العملاء احتياجات السوق وموارد المنشأة المتاحة وكذلك الأنشطة المضيئة للقيمة وغير المضيئة، والأنشطة داخل مسار تدفق القيمة والوقت المستغرق في انجاز النشاط، وأن التكامل بين المدخلين يحد من أثر أوجه القصور في كلا منهما ويفعل الجوانب الإيجابية المشتركة، ويحقق جودة الخدمة وسرعة إنجاز الأعمال، مما يؤدي لتحقيق مستوي عالٍ من الكفاءة وأخطاء أقل في الإنتاج. كل هذه البيانات تساعد علي إدارة الوقت وإخراج المنتج باقل تكلفة وبالسعر المناسب للسوق وفي الوقت المحدد، مما يؤثر علي الوضع المالي للشركة ومركزها التنافسي ويحسن من عملية اتخاذ القرارات.

Abstract:

The main objective of the research is to study and analyze the relationship between the attributes- based costing and value stream costs entry, and its impact on achieving the enterprise's strategic goals and enhancing its competitive position in the markets. The main goal is achieved by applying a set of the following sub-goals: studying and analyzing the intellectual framework for attributes-based costing and value stream costs in light of the requirements of the modern manufacturing environment, and showing the extent of the correlation between those two entries and the impact of this on achieving the strategic goals of the facility. The study concluded that the integration between the attributes- based costing and value stream costs entry provides detailed data on the desires and needs of clients, market needs and available enterprise resources, as well as the value-adding activities and non-adding activities within the value stream path and the time spent in completing the activity and that integration between the two entries limits The effect of deficiencies on both of them and does the positive aspects common and achieves the quality of service and the speed of doing business, which leads to achieving a high level of efficiency and fewer errors in production. All these data help to manage time and produce the product at the lowest cost and at the right price for the market and on time, which affects the

financial position of the company and its competitive position and improves the decision-making process.

أولاً: مشكلة البحث:

تواجه بيئة الأعمال الحديثة العديد من التغيرات التي تشكل تحديات على الوحدات الاقتصادية المختلفة من أبرزها التطور التكنولوجي وظهور الهياكل الاقتصادية في شكل مجموعات متكاملة، وظهور تنظيمات اقتصادية متعددة الجنسية، والمتغيرات السريعة في تقنية الإنتاج وتشغيل المعلومات، وتزايد حدة الصراعات الدولية، وازدياد حدة المنافسة، فلم تعد المنافسة قاصرة على السعر فقط، بل امتدت لتشمل التكلفة، المرونة في تقديم منتجات جديدة وتخفيض زمن الاستجابة لرغبات العملاء،

وقد نتج عن ذلك آليات جديدة للتصنيع وقواعد جديدة لتطوير سياسات المخزون واتباع نظم الإنتاج المرنة وفي ظل هذه البيئة أصبحت النظم التقليدية لقياس التكاليف عاجزة عن توفير المعلومات التي تفي باحتياجات ومتطلبات المنشأة.

واستجابة لمتطلبات بيئة الأعمال المعاصرة ومواكبة التطورات الحديثة في الفكر المحاسبي ظهرت العديد من أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية الحديثة لتغطي أوجه القصور في النظم التقليدية والتي لها كبير الأثر في تحقيق أهداف المنشأة الاستراتيجية وتدعيم القدرة التنافسية للمنشآت وتحسين أدائها. ومن أبرز هذه الأساليب مدخل تكاليف تدفق القيمة، حيث يسعى نحو التوجه بالعميل والسوق من خلال تعظيم القيمة المقدمة له، ومدخل التكلفة على أساس المواصفات الذي يسعى إلى دراسة أذواق وحاجات وسلوك العملاء، لتلبية رغباتهم من خلال إنتاج سلع وخدمات ذات مواصفات معينة تتوافق مع احتياجاتهم ورغباتهم، ومن ثم فإننا بحاجة إلى منظومة لها القدرة على التعامل مع طاقة موارد المنشأة اللازمة لتحقيق ذلك بدون وجود فاقد أو ضياع أو إهمال بما فيها الطاقة العاطلة أو الفائضة وبما يحقق الاستغلال الأمثل لطاقة الموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية.

إلا أنه وجد عند تطبيق هذه النظم بشكل منفرد لإدارة التكلفة فسوف تعاني من بعض القصور والمشكلات ولن تحقق أهداف المنشأة بشكل دقيق، مما استدعي ضرورة الاتجاه لتحقيق التكامل بين تلك الأساليب للاستفادة منها من خلال تقديم المعلومات الملائمة للإدارة الاستراتيجية وتحسين أداء المنشأة ودعم مركزها التنافسي¹. لذلك سوف تتناول الباحثة علاقة التكامل بين مدخلي التكلفة على أساس المواصفات وتكاليف تدفق القيمة وأثرها على تدعيم استراتيجية المنشأة وتحقيق ميزة تنافسية. وبناء على ما سبق يمكن تلخيص مشكلة البحث في التساؤلات التالية:

1. ما هو الإطار المفاهيمي لكلا من مدخلي التكلفة على أساس المواصفات وتكاليف تدفق القيمة؟
2. ما هو أثر التكامل بين مدخلي التكلفة على أساس المواصفات وتكاليف تدفق القيمة على تدعيم استراتيجية المنشأة؟

ثانيا: أهمية البحث: ترجع أهمية البحث للاعتبارات التالية:

1. حاجة منشآت الأعمال إلى تحديث فلسفتها المحاسبية والإدارية لتواكب دائما المتغيرات في البيئة المحيطة، ومواجهه التحديات التي تفرض عليها.
2. حاجة المنشآت إلى تبني أنظمة تكاليف حديثة ومتطورة كمدخل التكلفة على أساس المواصفات ومدخل تكاليف تدفق القيمة بحيث تكون قادرة على تزويدها بمعلومات وبيانات دقيقة تستطيع من خلالها تعزيز قدرتها نحو النمو والاستمرارية التنافسية.

3. ندرة الدراسات التي توضح العلاقة التكاملية بين مدخلي التكلفة على أساس المواصفات وتكاليف تدفق القيمة، وبالتالي تعد هذه الدراسة لإلقاء الضوء على ضرورة التكامل بين المدخلين لتعزيز قيمة المنشأة ودعم استراتيجيتها.

ثالثا: أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث في دراسة وتحليل العلاقة بين مدخل تكاليف تدفق القيمة ومدخل التكلفة على أساس المواصفات، وأثرها على قيمة المنشأة

التكامل بين مدخلي التكلفة على أساس المواصفات وتكاليف تدفق القيمة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة
د/ سارة حسنين جودة محمد الحميد

ومركزها التنافسي في الأسواق. ويتحقق الهدف الرئيسي بتحقيق الأهداف الفرعية التالية:

١. دراسة وتحليل الإطار الفكري لمدخلي التكلفة على أساس المواصفات وتكاليف تدفق القيمة في ضوء متطلبات بيئة التصنيع الحديثة.

٢. بيان مدي وجود ارتباط بين مدخل تكاليف تدفق القيمة ومدخل التكلفة على أساس المواصفات وأثر ذلك لتحقيق أهداف الإدارة الاستراتيجية للمنشأة.

رابعاً: خطة البحث:

وسوف تتناول الباحثة في هذا البحث المحاور الآتية:

المحور الأول: الإطار المفاهيمي لمدخلي التكلفة على أساس المواصفات وتكاليف تدفق القيمة.

المحور الثاني: دوافع وأهمية ومزايا التكامل بين مدخلي التكلفة على أساس المواصفات وتكاليف تدفق القيمة.

المحور الثالث: التكامل بين مدخلي التكلفة على أساس المواصفات وتكاليف تدفق القيمة وأثره على المنشأة.

المحور الأول: الإطار المفاهيمي لمدخل التكلفة على أساس المواصفات ومدخل تكاليف تدفق القيمة:

أ- مدخل التكلفة على أساس المواصفات:

يعتبر مدخل التكلفة على أساس المواصفات أحد أساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية إذ يقوم على تحليل خصائص المنتج، ، ودراسة رغبات وتوقعات العملاء وأذواقهم وقدرات وإمكانيات الشركة المتاحة وذلك لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة لتحسين فعالية أداء الوحدة الاقتصادية وتعظيم قيمتها، وتحقيق قيمة للزبائن.

ولقد تعددت تعريفات مدخل قياس التكلفة على أساس المواصفات ومنها ما يلي:

أنه مدخل يستخدم بحوث السوق لتحديد المواصفات التي يرغبها العميل في المنتج، وتحليل تكلفة المنتج بحسب هذه المواصفات ، وتحديد إمكانية تنفيذ تلك المواصفات بمستويات الإنجاز المتوقعة، وتحديد منفعة العميل لكل مواصفة من مواصفات المنتج، مع ضرورة تقسيم التكلفة الي تكلفة يمكن التحكم فيها وتكلفة لا يمكن التحكم فيها ، وضرورة تكامل أساليب خفض التكلفة، سيتم الوصول الي خفض تكلفة المنتج.^(٢)

كما يمكن تعريفه أيضا بأنه: "الأسلوب الذي يقوم بقياس التكلفة عن طريق تحديد موجبات التكلفة بالنسبة لمواصفات المنتج وثم تحديد التكاليف المتعلقة بهذه الأنشطة"^٣. ويعرف بأنه الأسلوب الذي يقوم بتحديد تكاليف المنتجات بناء علي تحليل المنتج إلي سلسلة من المواصفات الأساسية وتحليل هذه المواصفات ومعرفة تكاليف إضافة كل مواصفة بدقة عن طريق معرفة تكلفة الأنشطة اللازمة لتنفيذ كل مواصفة، ومن ثم تحديد تكلفة المنتج بدقة عن طريق تجميع تكلفة كل مواصفة.^٤

وتري الباحثة أن مدخل التكلفة على أساس المواصفات يساهم في تخفيض تكلفة المنتج عن طريق الاستفادة من تحديد التوليفة المثلي من مستويات الإنجاز لكل صفة من مواصفات المنتج بما يحقق أكبر منفعة ممكنة للمنشأة مع الوفاء باحتياجات ورغبات العملاء والمستهلكين في نفس الوقت، ومن ثم التحسين المستمر من خلال الاهتمام بتكاليف الأنشطة التي تضيف قيمة والاستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة. وهنا تظهر أهمية قياس التكاليف على أساس المواصفات من خلال:^٥

- ١- يوفر المرونة في تخطيط المنتج: إذ إن كل مواصفة من مواصفات المنتج يمكن تنفيذها بأكثر من مستوى من مستويات الإنجاز بالنسبة للمواصفات الفنية مثل الحجم، اللون، الوزن، التعبئة والتغليف، وأكثر من بديل بالنسبة للمواصفات الخدمية أو البيعية مثل طرق توزيع المنتجات، تحديد سعر المنتج، نظام الدفع، خدمات ما بعد البيع.
- ٢- إن تحليل المنتج إلى مواصفاته يبين المواصفات السلبية التي تقلل من منفعة المنتج الكلية لدى العميل وعدم شعوره بالرضا التام عنه وقد لا ينتبه المنافسون

- لهذه المواصفات وبالتالي فإن دراسة المنتج وتحديد هذه المواصفات السلبية ودراسة إمكانية التخلص منها يعطي ميزة تنافسية للوحدة الاقتصادية.
- ٣- يتفق مع فلسفة نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) إذ يتم الإنتاج وفقا لحاجات ورغبات الزبائن وهذا يعالج مشكلة تراكم المخزون، ويتفق مع فلسفة التكلفة المستهدفة (TC) إذ يتم التركيز على التكاليف المستهدفة لمستويات انجاز كل مواصفة من مواصفات المنتج سعيا لتحقيق الأرباح المستهدفة.
- ٤- يفيد في تحليل ربحية العملاء، القطاعات، وتحديد التكلفة المستهدفة وتكاليف دورة حياة المنتج، ويتلاءم مع نظم التصنيع الحديثة مما يؤدي إلى تحسين الإنتاجية وتحسين مواصفات المنتجات. ويوضح العلاقة بين التصميم والبدائل المتاحة للتصميم والآثار المترتبة على كل بديل من حيث التكلفة، مما يمكن من زيادة القدرة على تحسين تصميم المنتجات.

و تتضح أهداف قياس التكاليف على أساس المواصفات في الآتي^٦:

- ١- بناء نظام معلومات محاسبي يتكامل بكفاءة مع نظم المعلومات الأخرى داخل الوحدة الاقتصادية وتتوافر فيه مقومات نظم المعلومات التي تضمن إمكانية التطبيق دون معوقات أو أعباء التطبيق الإضافية ويوفر القدر الملائم من المعلومات الجيدة عن التكلفة في مراحلها المختلفة ومنظور المواصفات.
- ٢- تحليل تكلفة المنتج عن طريق تحديد وقياس تكلفة المواصفات التي يتكون منها بدلا من القياس على مستوى وحدة المنتج ككل، مما يوفر معلومات تكاليف أكثر تفصيلا ودقة للإدارة ومعاونة الإدارة على ترشيد القرارات الإستراتيجية
- ٣- الرقابة الفعالة على عناصر التكلفة لمواصفات المنتج، إذ يتم تحديد معايير دقيقة لعناصر التكلفة المختلفة التي يتم استخدامها في تنفيذ كل مواصفة بما يساعد على ترشيد التكلفة.
- ٤- تحقيق رضا العميل من خلال توفير المنتج بالمواصفات التي يحتاجها وبالسعر الذي يناسبه.

التكامل بين مدخلي التكلفة على أساس المواصفات وتكاليف تدفق القيمة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة
د/ سارة حسنين جودة محب الحميد

زيادة القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية لضمان استمرارها من خلال خفض التكلفة وتحسين الأداء.

وتمر عملية تطبيق مدخل التكلفة على أساس المواصفات كأساس لقياس تكاليف الإنتاج بعدة خطوات هي:

- الخطوة الأولى: تحديد احتياجات ورغبات العملاء.
- الخطوة الثانية: تحديد المواصفات الأساسية للمنتج: باستخدام أسلوب التحليل المشترك، وهندسة القيمة.
- الخطوة الثالثة: تحديد وتقييم مستويات إنجاز كل مواصفة من مواصفات المنتج.
- الخطوة الرابعة: تحديد تكاليف كل مستوي من مستويات إنجاز كل مواصفة.
- الخطوة الخامسة: تحديد تكلفة وحدة المنتج.

ب- مدخل تكاليف تدفق القيمة:

يعد مدخل تكاليف تدفق القيمة نظام بديل لنظام التكاليف التقليدي، ويعتبر أحد الأدوات الأساسية المستخدمة في محاسبة الإنتاج الخالي من الفاقد، وقد صمم لكي يلبي احتياجات استراتيجية الإنتاج الخالي من الفاقد، حيث يقوم مدخل تكاليف تدفق القيمة على خصائص المنتجات التي يتم تصنيعها في مسار تدفق القيمة، ويعتمد هذا النظام على فكرة تقسيم المصنع إلى خلايا عمل في كل خلية مجموعة من الأجزاء المتشابهة لمنتج معين أو مجموعة من المنتجات المتشابهة، حيث يتضمن كل مسار سلسلة متكاملة من العمليات والأنشطة التي تؤدي في نهاية المسار لتعظيم قيمة العميل، وذلك بدءاً من مرحلة استلام أمر الإنتاج وإصدار أوامر الشراء للمواد ثم أنشطة التصميم والتطوير والإنتاج والتسويق والبيع وانتهاءً بأنشطة خدمة ما بعد البيع.^٧ حيث يسعى مدخل تكاليف تدفق القيمة نحو التخلص من كل ما هو غير ضروري وفصل الموارد غير المستغلة داخل مسار تدفق القيمة والتركيز على تحسين العمليات التشغيلية داخل المسار.

وتتمثل مسارات تدفق القيمة في ثلاثة أنواع تعتمد على تطوير المنتجات وتلبية الرغبات للعملاء وهي:^٨

التكامل بين مدخلي التكلفة على أساس المواصفات وتكاليفه تدفق القيمة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة

د/ سارة حسنين جودة محمد الحميد

- مسار قيمة دعم المنتج الحالي: وهذا يعني توفير المنتجات الحالية إلى العملاء الحاليين ، وتشمل جميع الأنشطة من وقت وصول طلبات العملاء حتي وقت التسليم.

- مسار قيمة دعم منتج جديد: يعني تطوير منتجات جديدة لعملاء جدد، وتتضمن التصميم والإنتاج والتسويق وهندسة العمليات.

- مسار قيمة دعم المبيعات والتسويق: يعني تزويد المنتجات الحالية والمنتجات الجديدة بالعملاء الجدد، فهي تركز علي توصيل المنتجات للعملاء الجدد.

ويحقق مدخل تكاليف تدفق القيمة مجموعة من الأهداف منها متابعة الأثر المالي للتحسينات المستمرة، وتقديم المعلومات اللازمة عن أداء المنظمة لأنشطتها في الوقت المناسب، واستخدام أساليب سهلة ومبسطة في تقييم المخزون، والرقابة علي أداء المنظمة من خلال المقاييس المالية وغير المالية، وقياس تكلفة كل مسار تدفق قيمة وذلك لقياس الدخل علي مستوي مسار تدفق القيمة ثم علي مستوي المنظمة ثانياً، وقياس الأداء داخل مسار تدفق القيمة عن طريق المساعدة في اعداد المقاييس التشغيلية، وتوجيه السلوك نحو التركيز علي التغير في مستويات المخزون، وفصل الطاقات الموارد غير المستغلة داخل مسار تدفق القيمة، والرقابة علي تكاليف مسارات تدفقات القيمة لتمكين الإدارة من التعرف علي مسببات حدوث الفاقد ودراسة البدائل المتاحة للتحسين المستمر للعمليات وتقليل التكاليف.⁹

وتتضمن تكاليف تدفق القيمة كل تكاليف العمالة المباشرة وغير المباشرة وتكاليف المواد والنقل والتصميم وصيانة الآلات والمعدات وكل من يعمل في خلايا تدفق القيمة. وبالتالي تتمثل عناصر تكاليف تدفق القيمة في الآتي:¹⁰

- **تكاليف أجور الإنتاج " العمالة "**: وهي تتمثل في مجموع الأجور والمنافع المدفوعة للعمال الذين يعملون داخل مسار تدفق القيمة ، وهي تشمل جميع التكاليف التي يتكبدها الأشخاص في عمليات الإنتاج وأيضا التكاليف التي يتكبدها هؤلاء الأشخاص في أنشطة الدعم ضمن تدفق القيمة، بداية من تصميم المنتج مروراً بجميع الأنشطة التي يتطلبها المنتج حتي بيعه، مثل " تخطيط الإنتاج،

التكامل بين مدخلي التكلفة على أساس المواصفات وتكاليفه تدفق القيمة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة

د/ سارة حسنين جودة محمد الحميد

وهندسة التصميم وغيرها"، أما بالنسبة للأجور المدفوعة للعاملين الذين يعملون خارج مسار تدفق القيمة فإنها تستبعد من تكاليف المسار.

تكاليف مواد الإنتاج: وهي قيمة المواد الخام والأجزاء والمستلزمات التي يتم شراؤها، ويتم حساب تكاليف المواد الخام على أساس المواد الفعلية المشتراة أو المستخدمة من قبل مسار تدفق القيمة من مخزون المواد الأولية.

تكاليف دعم الإنتاج (العمليات خارج مسار تدفق القيمة): فبعض الأفراد في المنشأة لا يعملون ضمن مسار تدفق القيمة ويقومون بأعمال ومهام غير مرتبطة بتدفق القيمة، وهذه التكاليف لا يتم تخصيصها على مسارات تدفقات القيمة ولكنها تعامل كتكاليف داعمة تكون لها موازنة خاصة ويتم الرقابة عليها.

تكاليف الآلات والمعدات: تمثل كافة التكاليف التي تلزم لتشغيل الآلات مثل تكلفة القوي العاملة والإهلاك والصيانة وقطع الغيار وتحمل تلك التكاليف بصورة مباشرة على تدفقات القيمة، أما الآلات والمعدات التي تخدم أكثر من مسار تدفق قيمة ويصعب استبدالها لكبر حجمها وارتفاع ثمنها، فإنه يتم تخصيص تكاليفها على المسارات المستفيدة منها على أساس نسبة مئوية تحدد لكل مسار، وذلك إلى ان يتم التخلص من هذه الآلات واستبدالها بمعدات وآلات أصغر تخصص لكل مسار تدفق قيمة.

تكاليف دعم عمليات التشغيل: تتمثل تكاليف الدعم في قطع الغيار والأدوات المستهلكة وتجهيزات المكاتب والمصنع، والتكاليف المتنوعة الأخرى التي تحدث خلال الأسبوع.

تكاليف التسهيلات والصيانة: وتشمل الإيجار، وتكاليف المنافع العامة، والصيانة، وخدمات الأمن والحماية، ويتم الاعتراف بما يخص تكاليف المتر المربع المستخدم فقط من قبل تكاليف مسار تدفق القيمة من تكاليف التسهيلات.

كل تكاليف تدفق القيمة الأخرى: وتمثل أي تكاليف أخرى تقع في مسار تدفق القيمة ولا تخضع لأي من التكاليف السابق ذكرها.

التكامل بين مدخلي التكلفة علي أساس المواصفات وتكاليف تدفق القيمة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة

د/ سارة حسنين جودة عبد الحميد

ويوضح الشكل التالي عناصر تكاليف تدفق القيمة:^{١١}



رسم توضيحي ٤ مسار تدفق القيمة، المصدر: Baggaley, 2003 *

ومن ثم سنتناول الباحثة العلاقة التكاملية بين مدخلي التكلفة علي أساس المواصفات وتكاليف تدفق القيمة، فهم يتميزان بالمرونة وسهولة تطبيقهم وملائمتهم لعملية التخطيط الاستراتيجي لإدارة التكلفة، حيث أن التكامل في مجال المحاسبة الإدارية يمثل نظام لإنتاج المعلومات الملائمة التي تتصف بالشمول من حيث نوعيتها وأهميتها بهدف تحقيق الفعالية في تقييم الأداء ككل، كما أن الهدف الرئيسي للتكامل هو زيادة فعالية تقييم الأداء بتوفير المعلومات المناسبة، وبشكل يتلائم مع المتغيرات البيئية الحديثة ومتطلباتها وذلك لتحديد مدي نجاح المنظمة في تحقيق أهدافها الاستراتيجية^{١٢}.

المحور الثاني: أهمية ومزايا التكامل بين مدخلي التكلفة علي أساس المواصفات وتكاليف تدفق القيمة:

أ- أهمية التكامل بين مدخلي التكلفة علي أساس المواصفات وتكاليف تدفق القيمة في تحقيق ميزة تنافسية وخلق قيمة للمنشأة من خلال:

تري الباحثة ان استخدام نظام واحد فقط من نظم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لا يكون دقيق لتوفير المعلومات الملائمة لإدارة ربحية العملاء وخلق قيمة للمنشأة، ولكن لابد من وجود تكامل بين نظم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لتحقيق المزايا السابقة، ومن هنا تقوم الباحثة بتحليل العلاقة التكاملية بين مدخل

التكامل بين مدخلي التكلفة على أساس المواصفات وتكاليفه تدفق القيمة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة

د/ سارة حسنين جودة محمد الحميد

التكاليف على أساس المواصفات ومدخل تكاليف تدفق القيمة لتدعيم إدارة العملاء وتحقيق ميزة تنافسية في الأسواق. وتتمثل أهمية التكامل في:

- تقييم الأداء في ظل وجود معلومات عن المنافسين تمكن من تحديد الوضع الحالي للمنشأة وبالتالي التقييم بشكل أفضل.

- تحسين الأداء المالي وغير المالي لمنشآت الاعمال، وتوفير معلومات عن انحرافات الأداء، وتوفير معلومات عن جميع مراحل الإدارة الاستراتيجية المتمثلة في تخطيط الاستراتيجية واختيار وتطبيق ورقابة وتقييم الاستراتيجية.

- يساعد التكامل المنشآت على تحقيق التوازن بين احتياجات ورغبات العملاء وبين الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة داخل مسارات تدفق القيمة.

- يساعد على تحقيق الرقابة على التكاليف وإدارتها بشكل أفضل.

- يعمل التكامل على تخفيض التكاليف من خلال التخلص من الفاقد من الطاقة غير المستغلة وتحديد التوليفة المثلى من الإنتاج والتي تحقق أكبر منفعة للمنشأة وتفي باحتياجات ورغبات العملاء.

- يعزز التكامل من نشر ثقافة التطوير وزيادة القدرة على التطوير والأبداع لدي الأفراد في المنشأة من خلال تعظيم الاستفادة من الموارد المتاحة، ومحاولة تحويل الطاقة غير المستغلة لطاقة مستغلة يمكن الاستفادة منها في زيادة الطاقة الإنتاجية وتلبية احتياجات العملاء والسوق.

- أن المعلومات التكاليفية التي يوفرها التكامل تعطي صورة تفصيلية دقيقة عن تكاليف تشغيل الإنتاج، وتحديد تكلفة كل مواصفة من مواصفات الإنتاج، وتحديد التكلفة داخل مسارات تدفق القيمة، وتحديد الوقت اللازم لإتمام العمليات التي يمر بها كل منتج حتي يصل إلي العملاء بالمواصفات المطلوبة، مما يساعد الإدارة في سرعة ودقة اتخاذ القرارات من أجل رفع مستوي الأداء داخل المنشأة، وتطوير وتحسين جودة المنتجات بما يلبي احتياجات السوق.

كما تري الباحثة أن المعلومات الدقيقة التي يوفرها التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية هي من أهم الدوافع التي تمكن الإدارة الاستراتيجية للمنشأة من

التكامل بين مدخلي التكلفة على أساس المواصفات وتكاليفه تدفق القيمة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة

د/ سارة حسنين جودة محمد الحميد

إدارة مواردها بكفاءة وفعالية واستخدامها الاستخدام الأمثل مما يمكن من استبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة وتقليل الفاقد، وما يترتب عليه من تخفيض تكلفة المنتج وتحسين الأداء وتدعيم المركز التنافسي للمنشأة، مما يؤثر على عملية المراجعة الداخلية.

وتتمثل عوامل نجاح تطبيق التكامل بين مدخلي تكاليف المواصفات وتكاليف تدفق القيمة في:

١. الاهتمام باحتياجات ورغبات العملاء التي تحقق لهم الرضا، مما يساعد في تحسين أداء المنشأة.
٢. الاهتمام بالبيئة الداخلية والخارجية للمنشأة من خلال معرفة مراكز القوة والضعف للمنشأة على المستوي الداخلي والخارجي، ودراسة الأسواق الخارجية واحتياجات ورغبات العملاء، والسوق الداخلية المتمثلة في عمليات المنشأة داخل المسارات المختلفة.
٣. دعم وتأييد الإدارة العليا لهذا التكامل يساعد على تطبيقه واقتناع باقي الإدارات به، مما ينعكس بدوره على تحسين الأداء وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة.
٤. ساعد استخدام التقنية وتكنولوجيا المعلومات في ضرورة تطبيق التكامل، مما أدى إلى رفع مستوى الإنتاج في المنشآت، وتقديم خدمات جديدة بناء على أذواق العملاء.

ومن ثم ترى الباحثة إمكانية الاستفادة من استخدام أسلوب (ABCII) و (VSC) من خلال ما يلي:

- أن كلا الأسلوبين يهتموا بعامل الربحية حيث أن نظام (VSC) يوفر معلومات عن المنتجات والعملاء وقنوات التوزيع الأكثر ربحية، ويوفر نظام (ABCII) معلومات دقيقة عن مواصفات المنتجات التي يرغبها العملاء، وإظهار العلاقة بين المنتجات وتكلفة إنتاجها مما يحسن من ربحية المنتجات وزيادة التدفق النقدي، ومن ثم تدعيم المركز التنافسي للمنشأة.

التكامل بين مدخلي التكلفة على أساس المواصفات وتكاليفه تدفق القيمة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة

د/ سارة حسنين جودة محمد الحميد

- يحدد أسلوب (ABCII) مواصفات المنتج التي يرغب فيها العملاء، مما يحقق رضا العميل، والاحتفاظ بالعملاء القدامى، واكتساب عملاء جدد، وزيادة الحصة السوقية للمنشأة، مما يزيد من استمرار ربحيتها، ويحدد أسلوب (VSC) القيمة المستهدفة للعملاء، مما يزيد من فرص الإدارة في التحسين، وزيادة عدد العملاء، واقتراح الإجراءات اللازمة للاستفادة من العملاء غير المرشحين وتحويلهم لعملاء مربحين.
- يقوم نظام (VSC) بتحديد العمليات اللازمة داخل مسار تدفق القيمة وتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للمنشأة واستبعاد الأنشطة غير المضافة للقيمة، ثم رسم خرائط تدفق القيمة، ويساهم نظام (ABCII) في توفير معلومات عن مواصفات المنتج التي يحتاجها العملاء وتحديد تكلفة كل مواصفة من مواصفات المنتج وأيضا تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد الأنشطة غير المضافة للقيمة، مما يحسن من استخدام موارد المنظمة والاستغلال الأمثل لها، ومن ثم زيادة ربحية المنشأة وتوفير الوقت والتكلفة وتحقيق الميزة التنافسية في السوق.
- يساعد كلا من أسلوب (VSC) و (ABCII) في إعادة تخصيص الموارد البشرية من خلال تنظيم مستويات التوظيف في المنشأة بالشكل الذي يساعد في زيادة كفاءة عمليات التشغيل بالمنشأة والاستغلال الأمثل للطاقة المتاحة، وعدم وجود طاقة عاطلة أو غير مستغلة بها، مما يحسن من جودة المنتجات وربحية المنشأة ويدعم مركزها التنافسي في الأسواق.
- يقوم كلا الأسلوبين بالمساعدة في ترشيد وخفض تكاليف الإنتاج، والتحسين المستمر لعمليات المنشأة.

ج- مزايا التكامل بين مدخل تكاليف تدفق القيمة ومدخل تكلفة المواصفات:

يحقق التكامل بين مدخل تكاليف تدفق القيمة ومدخل تكلفة المواصفات مجموعة من المنافع هي:

التكامل بين مدخلي التكلفة على أساس المواصفات وتكاليفه تدفق القيمة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة

د/ سارة حسنين جودة محمد الحميد

- تخفيض الوقت الإجمالي اللازم لتطوير المنتجات من خلال تحسين التنسيق بين مراحل التصميم والتصنيع والتسويق. ومساعدة المنشأة في إيجاد ميزة تنافسية في أوقات الركود الاقتصادي، وتحسين الجودة الشاملة للمنتجات من خلال الاهتمام بمرحلة التصميم ومراعاة قضايا التصنيع عند وضع التصميمات الممكنة.
- التوفير في التكاليف: حيث ان مدخل تكلفة المواصفات يوفر البيانات والمعلومات عن رغبات واحتياجات العملاء ويقوم بتحديد الأنشطة المحققة للمواصفات، وتصنيف هذه الأنشطة واستبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة، ثم يقوم مدخل تدفق القيمة بإدارة الأنشطة المضيفة للقيمة داخل مسار تدفق القيمة مما يوفر الوقت ويوفر في تكاليف النشاط.
- توفير بيانات تفصيلية: حيث ان كلا من نظام تكاليف تدفق القيمة ونظام التكلفة علي أساس المواصفات يوفران بيانات تفصيلية عن احتياجات السوق وموارد المنشأة المتاحة وكذلك الأنشطة المضيفة للقيمة وغير المضيفة، والأنشطة داخل مسار تدفق القيمة والوقت المستغرق في انجاز النشاط، كل هذه البيانات تساعد علي إدارة الوقت وإخراج المنتج بأقل تكلفة وبالسعر المناسب للسوق وفي الوقت المحدد.
- تحسين عملية اتخاذ القرارات: حيث ان التكامل بين المدخلين يمكن الإدارة من الحصول علي معلومات فورية وأكثر دقة من المعلومات التي يوفرها كل نظام علي حدة ، مما يحسن من عملية اتخاذ القرارات.
- زيادة الثقة في المعلومات: فالتكامل بين المدخلين يؤدي لتوفير معلومات اكثر دقة عن نشاط المنشأة، وبالتالي زيادة فعالية المعلومات المتوفرة من التكامل بين المدخلين، مما يؤدي لزيادة ثقة المديرين في استخدام المعلومات الناتجة من التكامل.
- كما يعتبر اتباع المنشآت لمدخل التكلفة علي اساس المواصفات وتكاليف تدفق القيمة سوف يساعد علي سرعة تدفق المنتجات للاستجابة الفورية لطلبات

التكامل بين مدخلي التكلفة على أساس المواصفات وتكاليفه تدفق القيمة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة

د/ سارة حسنين جودة محب الحميد

العملاء وتخفيض المخزون ووقت التنفيذ الكلي ، وذلك بغرض تحسين عملية اتخاذ القرارات وزيادة الربحية.

- أن التكامل بين المدخلين يحد من أوجه القصور في كلا منهما ويفعل الجوانب الإيجابية المشتركة، مما يؤثر على الوضع المالي للشركة ومركزها التنافسي.
- يركز التكامل بين الأسلوبين على البيئة الداخلية والخارجية للمنظمة من خلال تأثيرها المباشر على أداء الأعمال بالمنشأة، والتكاليف الخاصة بها، ومن خلال علاقتها مع العملاء والموردين والمنافسين.
- مواكبة التطورات التكنولوجية والتغيرات في رغبات واحتياجات العملاء وتحسين جودة مخرجات نظم التكاليف، والتي تمثل مدخلات لعملية اتخاذ القرارات في المنشأة.

المحور الثالث: التكامل بين مدخل التكلفة على أساس المواصفات ومدخل تكاليف تدفق القيمة وأثره على المنشأة:

يمكن تحقيق التكامل بين مدخل التكلفة على أساس المواصفات (ABCII) ومدخل تكاليف تدفق القيمة من خلال :

١. يقوم مدخل التكلفة على أساس المواصفات بالآتي:

- أ. تحديد المواصفات التي يرغبها العملاء والتي تحدد قدرة المنتج على الاستجابة لتوقعات واحتياجات العملاء بصفة مستمرة، وتحديد المستفيدين من المنتج ورغباتهم وسرعة وكفاءة التواصل معهم، وتوقع التغيرات المحتملة في المواصفات من وجهة نظر العملاء، ومن الأساليب التي يمكن استخدامها لتحديد مواصفات المنتج أسلوب التحليل المشترك الذي يعتمد على توجيه مجموعة من الأسئلة على مجموعة من العملاء وإخضاعها للتحليل الإحصائي لاستنتاج أفضل توليفة من المواصفات والتي تلبي احتياجات ورغبات العملاء.
- ب. تحديد مستويات إنجاز مواصفات الإنتاج من خلال التركيز على مستويات الإنجاز التي تضيف قيمة واستبعاد مستويات الإنجاز غير المضيئة للقيمة.

- ج. تحديد الأنشطة اللازمة لتحقيق المواصفات وتصنيف الأنشطة إلى ضرورية ومضيفة للقيمة وأخرى غير مضيفة للقيمة .
- د. ومن خلال نظام تكاليف تدفق القيمة يتم حصر وتحديد الأنشطة ومسارات تدفق القيمة، والنظر لكل سلعة كتيار قيمة مستقل، وتحديد مضمون هذا المسار .
- هـ. ثم تقوم خرائط تدفق القيمة بعمل المقارنات بين معلومات العملاء والعمليات الفعلية، ثم رسم خريطة التدفقات المستقبلية واتخاذ الإجراءات اللازمة لتفعيل الحلول والتحسينات المستمرة.
- و. إدخال مواصفات ومنتجات جديدة من خلال توظيف التكنولوجيا المتاحة داخل مسار تدفق القيمة، بما يلبي رغبات العملاء ويدعم الموقف التنافسي للمنشأة. (دعم وتطوير المنتجات بما يحقق رغبات العملاء من خلال المعلومات التي يوفرها نظام تكاليف مسار تدفق القيمة).
- ز. سرعة التسليم والانتهاؤ من طلبات العملاء وتسليمها في الوقت المناسب، وذلك من خلال سرعة تدفق العمليات داخل مسار تدفق القيمة، واستبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة.
- ح. تحديد تكلفة جميع المواصفات عند مستوي إنجاز معين من خلال مسار تدفق القيمة.
٢. يقوم مدخل تكاليف تدفق القيمة بتوفير جميع المتطلبات الخاصة بمنتج معين، ويتم تحديد بالمواصفات المطلوبة وتوزيعها على مسارات تدفق القيمة، مما يخفض من تكاليف الفحص، ثم تحديد الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة والعمليات، ويقوم مدخل تكاليف تدفق القيمة باستخدام الموارد على القدر المستخدم منها وليس القدر المتاح.
٣. تخصيص تكلفة مستويات الإنجاز على مسارات تدفق القيمة: حيث يتم توزيع تكاليف كل مستوي من مستويات الإنجاز على خلايا العمل في مسارات تدفق القيمة، وتحديد مقدار الطاقة العاطلة غير المستغلة التي لا تضيف قيمة وحساب تكلفتها وتقديمها لإدارة المنشأة لاتخاذ القرارات اللازمة لمعالجتها أو للتخلص

التكامل بين مدخلي التكلفة على أساس المواصفات وتكاليف تدفق القيمة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة

د/ سارة حسنين جودة محمد الحميد

منها أو تخفيضها إلى أدنى حد ممكن. ثم يتم تجميع العمليات التشغيلية في شكل خلايا عمل، ويتم تجميع الأعمال المتشابهة داخل خلية واحدة وتحديد الموارد اللازمة لتحقيق مستويات إنجاز كل مواصفة وتحديد القدر المستخدم منها وتحديد الطاقة العاطلة واستبعادها، وحساب تكلفة قيمة كل مسار تدفق علي حدة، ثم تجميع تكاليف كل مواصفات الإنتاج داخل مسارات تدفق القيمة المختلفة، للحصول علي تكلفة المنتج النهائية.

٤. يتم تحديد تكلفة تدفق القيمة من خلال إجمالي التكاليف التي تؤثر في الإنتاج، وتشمل:

- **تكاليف أجور الإنتاج " العمالة "**: وهي تشمل جميع التكاليف التي يتكبدها العمال في عمليات الإنتاج داخل مسار تدفق القيمة مثل " تخطيط الإنتاج، وخدمات العملاء، والتسويق والمبيعات، ودعم تكنولوجيا المعلومات، وهندسة التصميم وغيرها".
- **تكاليف مواد الإنتاج**: هي قيمة المواد الخام والأجزاء والمستلزمات التي يتم شراؤها، ويتم حساب تكاليف المواد الخام على أساس المواد الفعلية المشتراة أو المستخدمة من قبل مسار تدفق القيمة من مخزون المواد الأولية.
- **تكاليف دعم الإنتاج (العمليات خارج مسار تدفق القيمة)**: فبعض الأفراد في المنشأة يقومون بأعمال ومهام غير مرتبطة بمسار تدفق القيمة، وهذه التكاليف لا يتم تخصيصها علي مسارات تدفقات القيمة ولكنها تعامل كتكاليف داعمة تكون لها موازنة خاصة ويتم الرقابة عليها.
- **تكاليف الآلات والمعدات**: تشمل كافة التكاليف التي تلزم لتشغيل الآلات مثل تكلفة القوي العاملة والإهلاك والصيانة وقطع الغيار وتحمل تلك التكاليف بصورة مباشرة على تدفقات القيمة، أما الآلات والمعدات التي تخدم أكثر من مسار تدفق قيمة، فإنه يتم تخصيص تكاليفها علي المسارات المستفيدة منها علي أساس نسبة مئوية تحدد لكل مسار.

التكامل بين مدخلي التكلفة على أساس المواصفات وتكاليفه تدفق القيمة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة

د/ سارة حسنين جودة محبداحميد

- تكاليف دعم عمليات التشغيل: تتمثل تكاليف الدعم في قطع الغيار والأدوات المستهلكة وتجهيزات المكاتب والمصنع، والتكاليف المتنوعة الأخرى التي تحدث خلال الأسبوع.
- تكاليف التسهيلات والصيانة: وتشمل الإيجار، وتكاليف المنافع العامة، والصيانة، وخدمات الأمن والحماية، وهذه التكاليف يتم تخصيصها علي مسارات تدفق القيمة
- كل تكاليف تدفق القيمة الأخرى: وتمثل أي تكاليف أخرى تقع في مسار تدفق القيمة ولا تخضع لأي من التكاليف السابق ذكرها.

٥. تحديد تكاليف المنتج داخل مسار تدفق القيمة من خلال: ١٣

أولاً: طريقة متوسط التكلفة للوحدة الواحدة: في حالة إذا كانت المنتجات المنتجة في تدفق القيمة متماثلة جدا والمواد المستخدمة لإنتاج تلك المنتجات متماثلة أيضاً، ففي هذه الحالة يتم استخراج معدل التكلفة الإجمالي للوحدة الواحدة من خلال المعادلة الآتية:

$$\text{متوسط التكلفة الإجمالي للوحدة} = \frac{\text{التكاليف الكلية لتدفق القيمة}}{\text{عدد الوحدات خلال المدة}}$$

ففي هذه الحالة يتم احتساب تكاليف المنتجات كما يلي:

- استخراج تكلفة المواد الأولية المتوسطة للوحدة الواحدة لكل منتج في تدفق القيمة، والتي تحتسب من خلال مجموعة تكاليف المواد الأولية لكل منتج يتم إنتاجه في تدفق القيمة مقسوم علي عدد الوحدات المشحونة لكل منتج يتم إنتاجه في تدفق القيمة.
- استخراج تكاليف التشكيل التي تمثل مجموعة تدفق القيمة خلال فترة محددة مطروح منها تكاليف المواد الأولية الكلية المنفقة لتدفق القيمة خلال هذه الفترة، وبعد استخراج تكاليف التشكيل لتدفق القيمة يتم احتساب التشكيل المتوسطة للوحدة والتي تمثل إجمالي تكاليف التشكيل لتدفق القيمة خلال تلك الفترة مقسوم علي عدد الوحدات المشحونة لهذه الفترة.

التكامل بين مدخلي التكلفة على أساس المواصفات وتكاليفه تدفق القيمة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة

د/ سارة حسنين جودة محمد الحميد

ثانياً: طريقة الخصائص والمميزات: فعندما تقوم تدفقات القيمة بإنتاج منتجات تستهلك مواد مختلفة وذات مزيج إنتاج مختلف وتمر بمراحل مختلفة وتتطلب أوقات مختلفة في كل مرحلة، ففي هذه المرحلة يتم الاعتماد في احتساب تكاليف المنتجات على طريقة الخصائص والمميزات بدلاً من التكلفة المتوسطة للوحدة. لذلك فإن هذه الطريقة تحسب تكلفة المنتج بالاعتماد على خصائصه ومميزاته التي تتأثر بسرعة تدفق القيمة خلال العملية المختلفة، وبموجب هذه الطريقة فإن التكاليف المتعلقة بالمنتج لا تتحدد من خلال كمية الوقت المتعلقة بالعمل الذي يتطلب لغرض صنع منتج معين، وإنما يتحدد من خلال نسبة تدفق المنتج خلال الموارد المختلفة في تدفق القيم، ويتم تجميع تكاليف كل مواصفات المنتج للوصول لتكلفة وحدة المنتج:

تكلفة وحدة المنتج = مجموع تكاليف كل مواصفة من مواصفات المنتج في ضوء مستوى الإنجاز المستهدف.

خامساً: النتائج والتوصيات:

أ- النتائج:

١. تحسين كفاءة أداء العمليات والأنشطة من خلال تخفيض الوقت اللازم لأداء الأنشطة نتيجة التكامل بين أسلوب تكاليف تدفق القيمة والتكاليف على أساس المواصفات، مما يخفض من وقت العمليات وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء.

٢. يحقق مدخل التكلفة على أساس المواصفات التميز في أداء الخدمات المقدمة للعملاء من خلال استراتيجية خلق القيمة التي تقوي العلاقة مع العملاء، وذلك عن طريق التطوير والتحسين المستمر للمنتج وزيادة الكفاءة الإنتاجية في ظل تخفيض التكلفة إلى الحد الأدنى، مع الحفاظ على جودة المنتج، مما يدعم القدرة التنافسية للمنشأة.

التكامل بين مدخلي التكلفة على أساس المواصفات وتكاليفه تدفق القيمة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة

د/ سارة حسنين جودة محمد الحميد

٣. يحقق مدخل تكاليف تدفق القيمة التتبع الدقيق للتكاليف ومساراتها مما يؤدي إلى دقة تخصيص التكاليف على مسارات تدفق القيمة، وتلافي مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة للمنتجات.

٤. يحد التكامل بين المدخلين من أوجه القصور في كلا منهما ويفعل الجوانب الإيجابية المشتركة، مما يؤثر على الوضع المالي للشركة ومركزها التنافسي.

ب- التوصيات:

١. ضرورة تنمية الوعي لدي هيكل العمالة بكافة مستويات المنشأة بأهمية التكامل بين الأساليب الإدارية الحديثة.

٢. الاهتمام بالتكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية وتطويرها لما لها من أهمية كبيرة تساعد في توفير المعلومات المالية وغير المالية والحد من الفاقد وإظهار الطاقة العاطلة.

٣. ضرورة توافر وتدريب المراجعين الداخليين على مهارات الاتصال، ومواكبة التغيرات في الصناعة والمعايير المهنية، والكفاءة عند استخدام تكنولوجيا المعلومات، لتمكينهم من مواجهة التطور في الإدارة الاستراتيجية للتكلفة.

سادسا: المراجع:

1- Fatemeh Sarraf, Seied Mohammad and Mahdi Mohammadi, 2013, "Evaluate Relationship between Management Accounting and Control Practices in Lean System", **International Research Journal of applied and basic**, Vol.6, No.1, p.3.

٢ - د. نادر حمد الجبران، ٢٠١١، "تطوير استخدام مدخل تحديد التكلفة طبقا لمواصفات المنتج بهدف زيادة القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية"، **المجلة العلمية للتجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ص: ٢١-٧٠.

3- Sandborn P.(2013), "Cost Analysis of Electronic Systems ," **World Scientific Publishing**, London, UK.

التكامل بين مدخلي التكلفة على أساس المواصفات وتكاليف تدفق القيمة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة
د/ سارة حسنين جودة محمد الحميد

٤- د. منال جبار سرور، ٢٠١٦، "مدخلي التكلفة على أساس المواصفات والتكلفة على أساس الأنشطة- دراسة مقارنة"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، مجلد ٢٢، العدد ٩، ص: ٥١٨ - ٥٣٤.

٥- مثنى روكان، ٢٠١٥، التكامل بين مدخل التكلفة على أساس المواصفات (ABCII) وأسلوب التكلفة المستهدفة (TC)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد ٤٦، ص: ٤٤٥ - ٤٧٨.

٦- لمزيد من المعلومات:

د. أحمد مختار إسماعيل، ٢٠١٦، " المحاسبة عن استهلاك الموارد كمدخل لتطوير إدارة التكلفة في ظل بيئة التصنيع الحديثة"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مجلد ٧، العدد الأول، ص: ٤١٣ - ٤٤٦.

د. علي مجاهد أحمد، ٢٠١٩، إطار مقترح لتكامل نظام محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظام التكلفة على أساس المواصفات (ABCII) لتدعيم إدارة ربحية العملاء مع دراسة ميدانية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، العدد السابع، ص: ٤٣٧ - ٤٨٣.

د. نادر حمد الجبران، ٢٠١١، مرجع سبق ذكره، ص: ٢١ - ٧٠.

٧- لمزيد من التفاصيل:

د. هاني أحمد محاريق، ٢٠١٨، " أثر تطبيق نظام تكاليف مسار تدفق القيمة على توفير معلومات لنظام حوافز أداء العاملين لترشيد استهلاك الموارد عند تفعيل استراتيجية الإنتاج الخالي من الفاقد: دراسة نظرية وميدانية"، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ص: ٦٥٧ - ٦٩٩.

* Gunduz, M., and Naser, A., ٢٠١٧, " Cost Based Value Stream Mapping as a sustainable construction tool for underground pipeline construction projects", Sustainability, pp. 1-20, www.mdpi.com/journal/sustainability.

٨- د. هاني احمد، ٢٠١٨، مرجع سبق ذكره، ص: ٦٥٧ - ٦٩٩.

التكامل بين مدخلي التكلفة على أساس المواصفات وتكاليفه تدفق القيمة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة
د/ سارة حسنين جودة محمد الحميد

٩- لمزيد من التفاصيل :

- د. صابر حسن الغنام، ٢٠١٨، " استخدام مدخل تدفق القيمة في ترشيد تكاليف الطاقة المستخدمة في صناعة حديد التسليح: دراسة حالة على إحدى شركات الحديد والصلب"، **مجلة البحوث المالية والتجارية**، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، العدد الثالث، ص: ٣٦-١.
- علي عبد الله صالح، ٢٠١٧، " استخدام محاسبة استهلاك الموارد في تدعيم مدخل تكاليف مسار تدفق القيمة بهدف الاستغلال الأمثل للموارد- دراسة نظرية"، **المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية**، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، مجلد ٨، ص: ٧٤٣-٧٧١.
- أحمد عبد العليم السيد محمد العربي ٢٠١٢، " استخدام أسلوب تكاليف تدفق القيمة في تقييم تطبيقات المحاسبة عن الصناعة المرنة- دراسة نظرية وتطبيقية"، **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية**، كلية تجارة، جامعة حلوان، مجلد ٢٧، العدد الثاني، ص: ٦٤-٢٩.

١٠- لمزيد من التفاصيل يرجع إلى:

- د. شوقي محمد فوده، ٢٠١٩، " أثر استخدام نظام تكاليف تدفق القيمة (VSC) في دعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية"، **مجلة الدراسات التجارية المعاصرة**، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، العدد السابع، ص: ٢٦٩-٣٠٤.
- د. علي عبد الله صالح، ٢٠١٧، **مرجع سبق ذكره**، ص: ٧٤٣-٧٧١.
- 11- Baggaley, B., 2003, "Value Stream Management for Lean Companies", **Journal of Cost Management, Bosten**, March/ April, Vol. 17, No. 3.
- ١٢- د. مجدي عبد المعبود محمد شعلان، ٢٠١٥، " تأثير التكامل بين مقاييس الأداء المتوازن (BSC) ومدخل التكلفة على أساس النشاط (ABC) على قياس وتقييم الأداء"، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ص: ٥٠٩-٥٣١.
- ١٣ مشعل محمد الجميل، ٢٠١٩، " استخدام مدخل تكاليف تدفق القيمة في اتخاذ قرارات استخراج النفط في قطاع البترول"، **مجلة البحوث المالية والتجارية**، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، العدد الثاني، ص: ٩٧-١١١.