المبحث الثاني

مبادئ المحاسبة الرشيقة وممارساتها وأدواتها

يوفر التغير في هيكل الوحدة الإقتصادية المبني على أساس الأقسام الوظيفة إلى الإدارة من خلال تدفقات القيمة تغيرات في كلاً من تكاليف المنتج وطرائق الرقابة على العمليات وطرائق التخطيط وإتخاذ القرارات.

إن المحاسبة الرشيقة تتخذ من قيمة الزبون مع طريقة التكلفة المستهدفة ومؤشرات تقويم الأداء أساساً تبدأ منه خلق القيمة للزبون وأجراء التحسينات المستمرة، ولذلك تحتاج المحاسبة الرشيقة إلى معلومات كلفوية أكثر موضوعية من نظام التكاليف التقليدي وإلى الانتقال بثقافة الوحدة الأقتصادية من أن تكون التكلفة هي نقطة البداية إلى أن تكون قيمة الزبون هي نقطة البداية وبالشكل الذي يمكن الوحدة الإقتصادية من التعرف على تكاليف أكثر موضوعية.

ولذلك فإن المحاسبة الرشيقة توفر طريقة جديدة في إحتساب تكاليف الإنتاج وذلك بالإعتماد على تكاليف تدفق القيمة، الذي يصنف التكاليف إلى تكاليف خاضعة لرقابة تدفق القيمة وتكاليف غير خاضعة لرقابة تدفق القيمة، إذ تعد التكاليف الخاضعة لرقابة تدفق القيمة تكاليف مباشرة يتم تضمينها في تكاليف الإنتاج أما التكاليف التي لا تخضع لرقابة تدفق القيمة ويكون تدفق القيمة غير مسؤول عنها فإنها تستبعد من أحتساب تكاليف الإنتاج.

وكذلك توفر المحاسبة الرشيقة طرائق جديدة في عملية الرقابة وإعداد التقارير وإتخاذ القرارات وإعداد الموازنات والتخطيط الرأسمالي، ويتمثل كل ذلك في مبادىء وممارسات وأدوات المحاسبة الرشيقة.

مبادئ المحاسبة الرشيقة وممارساتها وأدواتها:

Lean Accounting Principles , Practices , And Tools

تتألف المحاسبة الرشيقة من مجموعة من المبادىء والممارسات والأدوات التي من خلالها يمكن أن تعمل المحاسبة الرشيقة على أحتساب التأثير المالي للتحسينات الترشيقية وعلى قياس وتقويم أداء الوحدات الإقتصادية وعلى الأسهام في وضع الخطط المستقبلية ومساعدة الإدارة في الرقابة وإتخاذ القرارات.

ويمكن توضيح هذه المبادىء والممارسات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة الرشيقة من خلال الآتي:- (Maskell et.al., 2007: 1-2)

المبدأ الأول: الترشيق ومحاسبة الأعمال البسيطة

Lean And Simple Business Accounting

المبدأ الأول من مبادىء المحاسبة الرشيقة يخص تطبيق الطرائق الترشيقية على العمليات المحاسبية ويتم ذلك من خلال الحد والتقليل المستمر من الضياعات في العمليات المحاسبية التقليدية وتقاريرها وطرائقها المعقدة.

ولتحقيق ذلك فانه يتم الأعتماد على مجموعة من الأدوات التي تتمثل بالآتي:-

أ- خارطة تدفق القيمة الحالية والمستقبلية*.

ب- كايزن (التحسين المستمر الترشيقي).

ج- حل المشكلات باستخدام طريقة خطط – جرب – دقق – نفذ.

٢- كايزن (التحسينالمستمرالترشيقي):

يشير مصطلح كايزن إلى التحسين المستمر الذي يمثل الركيزة الأساسية للتفكير الرشيق وهو لا يعني مجموعة المشاريع التي تتخذ لجعل الأعمال أفضل، بل هو يعني بأن الوحدة الإقتصادية تطور ثقافة العمل المتعلقة بأن كل العاملين في الوحدة الإقتصادية مشغولين ليس فقط بأداء عملهم ولكنهم مشغولين أيضاً بإجراء التحسينات على عملياتهم.

(Karkoska And Honorowicz, 2009: 199)

إذ يتم تشكيل فريق التحسين المستمر الترشيقي الذي يحدد المبادرات الترشيقية داخل تدفق القيمة والذي يحدد الطرق لتحسين التدفق والحد وتقليل الضياع في العمليات، وفي المراحل المبكرة من كايزن يتم التركيز على الحد وتقليل الضياعات في العمليات المحاسبية التقليدية ولكن عندما تنضج الأفكار الترشيقية في الوحدة

(*) سبق وان تم التطرق إلى خارطة تدفق القيمة في المبحث الثاني من الفصل الثاني.

الإقتصادية فإن التركيز يكون على الحد وتقليل الضياعات في عمليات الوحدة الإقتصادية ككل.

ولذلك فإن الخطوات التي تخص تطبيق التحسين المستمر الترشيقي خلال عمليات الوحدة الإقتصادية تتضمن الخطوات الآتية:

(The BMS Inc Team, 2008: 6-10)

- تشكيل فريق التحسين المستمر.
- تنفيذ مقاييس الأداء.
- تنفيذ خارطة تدفق القيمة.
- تنفيذ الحالة المستقبلية.
- العودة ثانية إلى البداية.

٣- حلال مشكلة بإستخدام طريقة خطط – جرب – دقق – نفذ

Plan. Do. Check. Act. Problem solving (PDCA)

التحسين المستمر يتم إنجازه من خلال أستخدام طريقة (خطط – إفعل – دقق- صحح) ويرمز لها اختصاراً بـ (PDCA)والتي قد تم إعدادها من قبل الدكتور(Edwards Deming)، وتسمى هذه الطريقة أيضا بدائرة(Shewart)وتعرف طريقة (PDCA) على أنها العملية المتعلقة بالحلقة المغلقة التي تؤسس (تثبت) الإستراتيجيات والأهداف التي تستند إلى تحليل البيئة الحالية (الخطة) واعداد برامج الأنشطة لأنجاز الأهداف (إفعل) وأختبار فعالية البرامج لإنجاز الأهداف (دقق) وتحدث سياسات العمليات والأجراءات اللازمة لهذه البرامج الفعالة (تنفيذ)، وتطبق طريقة (PDCA) عند كل مستوى في الوحدة الإقتصادية وتدفق القيمة وعمليات الخلايا وبالشكل الذي يخلق ثقافة التغير والتعلم المستمر. (Maskell et.al., 2007: 75)

إن طريقة حل المشكلة بأستخدام PDCA تزود إطار لحل المشاكل التي تؤدي إلى الآتي:

(Maskell et.al.,2007: 22)

أ- حل السبب الأساس للمشكلة بدلاً من الأسباب الهامشية.

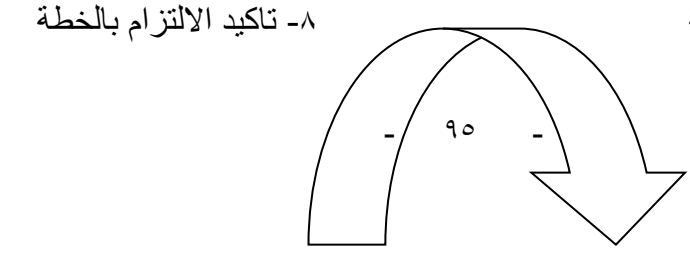
ب- تمثل طريقة علمية لتحسين الأفكار وقياسها والتحقق من النتائج.

ج- تؤدي إلى ثبات وتوحيد عمليات التحسينات المستمرة للعمليات كافة في الوحدة الإقتصادية الحالية والمستقبلية.

ويمكن تمثيل دائرة خطط – جرب – دقق – نفذ من خلال الشكل الآتي:

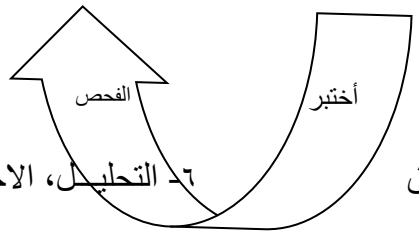
شكل (٨)

دائرة خطط - جرب – دقق - نفذ



٢- المقياس نفذ ٧- تطوير وتنفيذ معايير جديدة

الخطة



٣- الهدف

٤- تجميع الحقائق ٦- التحليل، الاختبار وتحديد اسباب المشكلة

٥- خلق الافكار للحل

(Source: The BMS Ins Team, "Lean Problem Solving and Continuous Improvement Of Accounting Processed By The BMS Ins Team, 2008:10)

من خلال الشكل المذكور أنفاً يلاحظ أن حل المشكلات بإستخدام (PDCA) يتضمن خطوات عدة تمثل مراحل تشخيص المشكلات وحلها وصولاً إلى تطوير معايير جديدة للأداء.

من خلال ما تقدم يتبين أن المبدأ الأول من مبادىء المحاسبة الرشيقة يخص الترشيق ومحاسبة العمليات، الذي يركز على الحد وتقليل أنواع الهدر والضياع في العمليات المحاسبية كافة مثل (عدم أنتظام تدفق سير العمل اللازم لأنجاز المعاملات المالية، وتعقيد الأجراءات اللازمة لأنجاز المعاملات المالية، وأوقات الأنتظار اللازمة لغرض تنفيذ المعاملات المالية، والأخطاء المتكررة في إعداد المعاملات المالية، وعدم أستخدام الأتمتة لغرض أنجاز المعاملات وإعداد التقارير) ويتم ذلك من خلال أستخدام مجموعة من الأدوات التي تتمثل بـ (خارطة تدفق القيمة، وكايزن، وحل المشكلات بإستخدام (PDCA).

المبدأ الثاني: العمليات المحاسبية التيتدعم المعاملات الرشيقة

Accounting Processes That Support Lean Transformation

تعمل المحاسبة الرشيقة على دعم عملية التحول الترشيقي في نظام الإنتاج للوحدات الإقتصادية، ويتم ذلك من خلال إعداد التقارير التي تعكس الأداء المالي والتشغيلي لتدفق القيمة والتركيز على قياس وفهم خلق القيمة للزبون وأستخدام المعلومات التي تعزز علاقة الزبون وتصميم المنتج وتسعيره والقيام بالتحسينات الترشيقية

(Maskell and Braggaley, 2006: 36)

إن هذا المبدأ يتضمن الممارسات الآتية:

١- الرقابة الإدارية والتحسين المستمر*.
٢- إدارة التكلفة: تركز المحاسبة الرشيقة على نظام إدارة التكلفة بدلاً من نظام محاسبة التكاليف الذي يكون ذا طبيعة مالية ويركز على ربحية وتكلفة المنتوجات الفردية ويشجع على بناء المخزون بهدف تخفيض نصيب الوحدة الواحدة من (ت ص غ م) الثابتة، بينما تركز المحاسبة الرشيقة على عوائل المنتوجات لتكاليف تدفق القيمة وهذا سيوفر طريقة جديدة لأحتساب تكاليف المنتوجات وربحية المنتوجات وفي كيفية إعداد التقارير التي تخص تدفقات القيمة.

(Lean Controllers Conference, 2012: 1-2)

إن ذلك يتحقق من خلال تطبيق المحاسبة الرشيقة للأدوات الآتية:

أ- تكاليف تدفق القيمة.
ب- كشف الدخل لتدفق القيمة.
ج- الزبون وقيمة المجهز.

أ- تكاليف تدفق القيمة: Value Stream Costs

تدفق القيمة يمثل احد المبادئ الاساسية للتفكير الرشيق، إذ تقوم الوحدات الإقتصادية الرشيقة بتحديد تدفقات القيمة بالشكل الذي يمكنها من إدارة وتنظيم الأعمال لتعزيز القيمة للزبائن، ولذلك فإن كشف الدخل يتم تنظيمه أيضاً على وفق تدفق القيمة.

وتبعا لذلك تعرف تكاليف تدفق القيمة على أنها العملية المتعلقة بتخصيص التكاليف الفعلية للوحدة الإقتصادية على تدفق القيمة بدلاً من تخصيصها على المنتوجات أو الخدمات أو الاقسام. (Wiinberg, 2010:15)

وتبدأ عملية تحديد تكاليف تدفق القيمة مع خارطة تدفق القيمة التي تقوم بتوليد المعلومات الضرورية لتدفق المواد وتخصيص الموارد التي يمكن أن تطبق على تكاليف تدفق القيمة، إذ يقوم تدفق المواد بتحديد أنواع المنتوجات التي تتدفق خلال تدفق قيمة معين، وكذلك تقوم خارطة تدفق القيمة بتحديد كيف أن الأفراد، والمعدات، والمساحات يتم أستخدامها لكل من تدفقات القيمة وبالشكل الذي يمكن من خلاله أحتساب التكاليف الفعلية لكل تدفق قيمة، وتعد كل التكاليف ضمن تدفق القيمة تكاليف مباشرة إلى تدفق القيمة، أما التكاليف المنفقة خارج تدفق القيمة والتي لا يستفاد منها تدفق القيمة فهي تمثل تكاليف غير مباشرة لا يتم تحميلها على تدفقات القيمة ويتم التقرير عنها بشكل منفصل في كشف الدخل المعد على مستوى الوحدة الإقتصادية، وتتم عملية إعداد تكاليف تدفق القيمة وكشف الدخل بشكل أسبوعي.

---

* سيتم التطرق إلى هذا الموضوع في المبحث الثاني من الفصل الرابع.

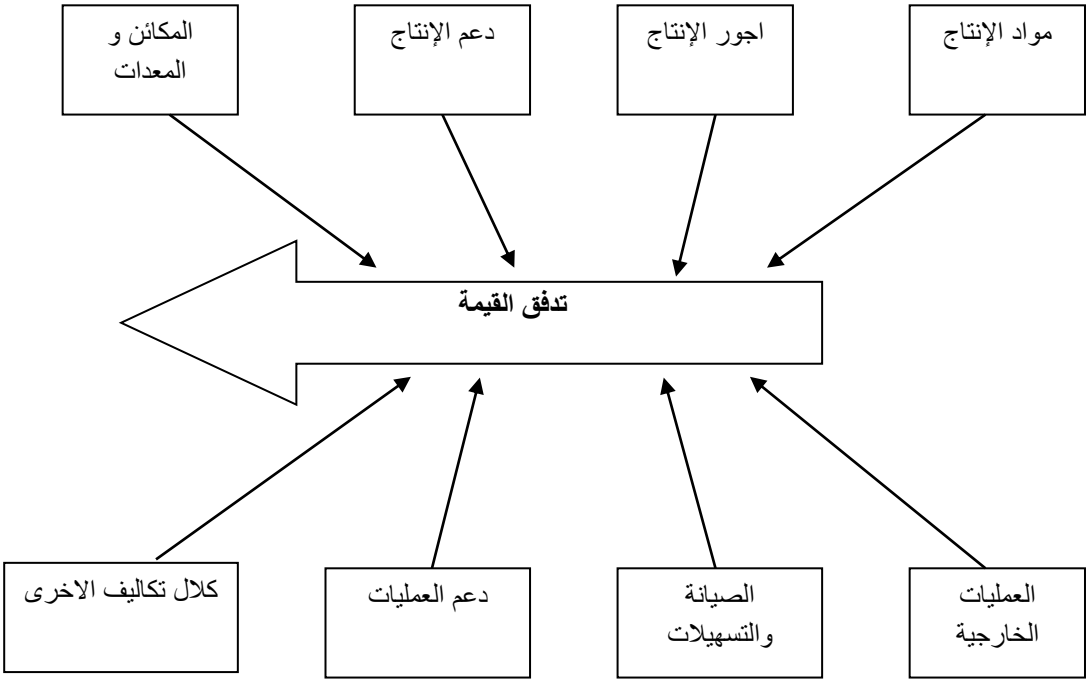
(Stenzel and Senge, 2007: 158- 159) (Sarah et al., 2011: 9)

١- عناصر تكاليف تدفق القيمة:-

أن عناصر تكاليف تدفق القيمة يمكن توضيحها بالشكل الآتي:

شكل (٩)

عناصر تكاليف تدفق القيمة



(Source: Huntzinger, James R., "Lean Cost Management Accounting For Lean By Establishing Flow.", J.Ross Publishing, USA, 2007:254)

ويمكن توضيح عملية تخصيص عناصر التكاليف ضمن تدفق القيمة من خلال الآتي:-

أ- تكاليف مواد تدفق القيمة: Value Stream Material Costs

يتم إحتساب تكاليف المواد على أساس المواد الفعلية المستخدمة بواسطة تدفق القيمة،

ويمكن إحتسابها على أساس مستندات الصادر المخزني للمواد إلى الإنتاج أو من خلال (مخزون المواد نهاية الشهر + المشتريات – مخزون نهاية الشهر السابق).

ب- تكاليف أجور تدفق القيمة: Value Stream Labor Costs

تكاليف الأجور تمثل مجموع الأجور والمنافع المدفوعة للعاملين الذين يعملون في تدفق القيمة، وتتضمن تكاليف الأجور المبالغ المدفوعة للأفراد العاملين في عمليات الإنتاج فضلاً عن العاملين الذين يعملون بالأنشطة الداعمة ضمن تدفق القيمة مثل تخطيط الإنتاج وخدمات الزبون والمبيعات والتسويق والمحاسبة، وتأمين الجودة وهندسة التصميم، وعلى وفق طريقة تكاليف تدفق القيمة إذ لا يكون هناك تمييز ما بين الأجور المباشرة وغير المباشرة، إذ تعد الأجور المنفقة داخل تدفق القيمة أجوراً مباشرة بغض النظر إن كانت مدفوعة للأفراد العاملين في الأنشطة الإنتاجية أو الأنشطة الداعمة. (Hansen and Mowen, 2007: 733)

أما بالنسبة إلى الأجور المدفوعة إلى العاملين الذين يعملون خارج تدفق القيمة ولا يخدمون تدفق القيمة فإنها تستبعد من تكاليف تدفق القيمة وتعامل كتكاليف مدة ضمن كشف الدخل المعد على مستوى الإقتصادية، وفي بعض الاحيان قد يكون هناك عاملون يعملون بمهام غير مرتبطة بتدفق قيمة (أي يقدمون خدماتهم لأكثر من تدفق قيمة) ففي هذه الحالة يتم تخصيص أجورهم على تدفقات القيمة بحسب نسبة الوقت المنفق لكل تدفق قيمة.

(Bahadir, 2011: 33)

ج- تكاليف العمليات خارج تدفق القيمة: Value Stream Outside Processes Costs

هناك بعض الأفراد (العاملين) في الوحدة الإقتصادية لا يعملون ضمن تدفقات القيمة ويؤدون مهام غير مرتبطة بتدفقات القيمة على سبيل المثال (المحاسبون والمدققون) أو يتم انفاق مبالغ معينة غير مرتبطة بتدفقات القيمة مثل التكاليف الإدارية.

إن التكاليف والمصاريف المرتبطة مع هذه المهام التي لا تضيف قيمة لتدفق القيمة لا يتم تخصيصها على تدفقات القيمة، إذ أنها تعامل كتكاليف مساندة للعمل (Sustaining Costs of Business) تكون لها موازنة خاصة ويتم الرقابة عليها ولكنها لا تخصص إلى تكاليف تدفقات القيمة، وبموجب طريقة (VSC) (تكاليف تدفق القيمة) ليست هناك حاجة لتكاليف الأمتصاص الكلية (Full Absorption Costs)، إذ أن الغرض من تكاليف تدفق القيمة هو تزويد معلومات تكلفة ملائمة ودقيقة ومفهومة للأفراد الذين يديرون تدفقات القيمة، أما التكاليف خارج تدفق القيمة فهي لا تزود أي مساعدة لإدارة أو تحسين عمليات تدفق القيمة، وبطبيعة الحال فإن نسبة هذه التكاليف تكون قليلة بسبب أن أغلب عمل الوحدة الإقتصادية سوف يرتبط بتدفقات القيمة.

ويتم التقرير عن هذه التكاليف بشكل مستقل في كشف الدخل المعد على مستوى الوحدة الإقتصادية. (Gordon, 2010: 12)

د- تكاليف التسهيلات: The Facility Costs

تتضمن تكاليف التسهيلات (الأيجار، والأندثار، وتكاليف المنافع العامة (Utilities Costs)، والصيانة، وخدمات الأمن والحماية.....الخ) هذه التكاليف يتم

تخصيصها إلى تكاليف تدفق القيمة على أساس المتر المربع المستخدم من قبل كل تدفق قيمة ليشجع المديرين على إستخدام مساحات أقل للأحتفاظ بالمخزون.

إن نصيب تدفق القيمة من تكاليف التسهيلات المستخدمة = تكلفة المتر المربع × عدد الأمتار المربعة المستخدمة من قبل تدفق القيمة.

ويتضمن القدم المربع المشغول (المستخدم) من قبل تدفق القيمة (منطقة الإنتاج، ومنطقة الخزن، ومنطقة مساحة المكتب المستخدمة من قبل الافراد العاملين في تدفق القيمة)، وبموجب طريقة تكاليف تدفق القيمة لا يتم أمتصاص كل تكاليف التسهيلات، فقط المتر المربع المستخدم من قبل تدفق القيمة يتم تخصيص نصيبه من تكاليف التسهيلات.

أما تكاليف التسهيلات غير المستخدمة Unused Facility Costs فإنها لا تخصص على تدفقات القيمة وتعامل كتكاليف مستقلة يتم التقرير عنها في كشف الدخل، ويساعد أستبعاد تكاليف التسهيلات غير المستخدمة من تكاليف تدفق القيمة على زيادة الرؤية المتعلقة بالطاقة غير المستخدمة ويخلق الحوافز لتخفيض هذه التكاليف أو أيجاد البدائل لإستخدام هذه الطاقة.*

(Horngren et.al., 2012:727)

فعند أستخدام تدفق القيمة مساحة أقل (متر مربع) فإن تدفق القيمة يستلم تكلفة أقل، وذلك سيحفز المديرين على أيجاد الطرائق التي يتم من خلالها أستغلال مساحة أقل من المساحة المتاحة وأستغلال المساحات غير المستغلة لأغراض أخرى كأن يكون أنتاج خطوط جديدة.

(Hansen and Mowen, 2007: 734)

وقد تلجأ بعض الوحدات الإقتصادية إلى عدم تضمين (تحميل) تكاليف التسهيلات إلى تكاليف تدفق القيمة لأنها غير مسيطر عليها من قبل تدفق القيمة وتقوم الوحدة الإقتصادية بتحميل تكاليف التسهيلات إلى تكاليف تدفق القيمة فقط في حالة إذا كانت تمثل نسبة مهمة مقارنة بأجمالي تكاليف تدفق القيمة ويمكن أن تؤثر وتتأثر بتدفق القيمة.

(Maskell et.al.,, 2007: 178)

من خلال ما تقدم يمكن القول أن تكاليف التسهيلات يتم تخصيصها على تكاليف تدفق القيمة في حالة إذا كانت تتأثر بتدفق القيمة أو بمدير تدفق القيمة ويتم تخصيصها على أساس المساحة المشغولة للمتر المربع من تدفق القيمة، أما تكاليف التسهيلات التي لا يمكن أن تتأثر وتؤثر بتدفق القيمة فإنها تعد تكاليف غير مستغلة يتم التقرير عنها بفقرة مستقلة في كشف الدخل المعد على مستوى الوحدة الإقتصادية.

---

* ان تكلفة المتر المربع تحتسب من خلال قسمة اجمالي تكاليف التسهيلات المتحققة خلال المدة على الامتار المربعة الكلية للوحدة الإقتصادية .

هـ- تكاليف الدعم: Support Costs

تكاليف الدعم تتضمن (تجهيزات المصنع، وتجهيزات المكاتب، وقطع الغيار، والأدوات الزبونة، والتكاليف المتنوعة الأخرى التي تحدث خلال الأسبوع) هذه التكاليف تخصص عادة مباشرة إلى تكاليف تدفق القيمة لأنها يمكن بسهولة السيطرة والمراقبة عليها من قبل فريق تدفق القيمة. (Maskell et.al., 2007: 38)

و- الأملاك العامة: Monuments

الأملاك العامة تمثل المكائن الكبيرة التي تشترك في خدمة أكثر من تدفق قيمة، إذ في المراحل الأولى لعملية الترشيق يتم تخصيص تكلفة الأملاك العامة على تدفقات القيمة المستفيدة منها على أساس نسبة مئوية تحدد لكل تدفق قيمة يستفيد من تلك الأملاك العامة ولكن بمرور الوقت فإن على الوحدة الإقتصادية التخلص من هذه الأملاك العامة وإستبدالها بمكائن صغيرة تخصص لكل تدفق القيمة. (Maskell and Baggaley, 2012:182)

٢- مميزات تكاليف تدفق القيمة: The Advantages of Value Stream Costing

عند تطبيق طريقة تكاليف تدفق القيمة فإنها تحقق الكثير من المزايا التي تتمثل في الآتي:-

(Maskell et.al., 2007: 40) (Stenzel And Senge, 2007: 163-164) (Liping,2010:375)

أ- أستبعاد الأنظمة المعقدة في إحتساب تكاليف المنتوجات: ففي ظل محاسبة التكاليف التقليدية يتم جمع التكاليف عند مستوى المنتوج وأوامر العمل ومن ثم يتم التقرير عن تلك التكاليف في كشف الدخل، وهذا ما يتطلب نظام معقد للإحتساب وللأدارة بسبب تنوع وتعدد المنتوجات والخدمات المقدمة، أما في ظل طريقة تكاليف تدفق القيمة فإنه يتم التخلص من الحاجة للأحتفاظ بنظام التكاليف التقليدي المعقد لإحتساب تكاليف المنتوجات، ويتم ذلك من خلال التخلص من الحاجة للتقرير عن معاملات العمل على أساس أوامر العمل وتخصيص العمل إلى أوامر محددة، وبشكل متشابه يتم التخلص من تتبع معاملات المواد وذلك من خلال أن المواد لا تخصص على أوامر عمل محددة بسبب أنها تحمل مباشرة إلى تدفق القيمة إستناداً إلى المدفوعات النقدية أو المواد الأجمالية المصروفة.

ب- تخفيض مراكز التكلفة: وذلك من خلال عدم الحاجة لتتبع التكاليف على أساس مراكز تكلفة الأقسام المتنوعة وعناصر التكاليف المفصلة، أي يتم جمع التكاليف عند مستوى تدفق القيمة وتلخيص التكاليف إلى بضعة عناصر تكاليف مثل المواد، والأجور، والتسهيلات، والدعم، ويتم تخفيض التكاليف

من خلال التخلص من الضياع بالأعتماد على التحسين المستمر الذي ينجز من خلال التركيز على مقاييس أداء العمليات التي تركز على الانشطة الضائعة المسببة لنشوء التكاليف.

ج- التخلص من الطرائق المعقدة لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة: إذ أن التكاليف غير المرتبطة بتكاليف تدفق القيمة تعد تكاليف مساندة للأعمال، وهذه التكاليف يتم التخطيط والرقابة عليها، وتتم عملية تخفيضها من خلال تطبيق ممارسات التحسين المستمر (كايزن على سبيل المثال).

إن السبب في عدم تخصيص هذه التكاليف على تدفق القيمة يعود إلى أن تدفق القيمة لايراقب ولا يسيطر ولا يدير هذه التكاليف والوحدات الإقتصادية الرشيقة ترغب في أن تركز على التخفيض المباشر للتكاليف خلال التحسين المستمر، وإذا تم تخصيص التكاليف المساندة للعمل على تدفقات القيمة فإن الطريقة الوحيدة لتخفيض هذه التكاليف هو تخفيض نسبة التخصيص والذي يعني نظاماً تخصيصاً ناقصاً بدلاً من التركيز على الأنشطة المضيفة للقيمة وتعزيز قيمة الزبون. (Maynard, 2008:4)

د- تزود المعلومات الدقيقة والملائمة وفي الوقت المناسب إلى مديري وأعضاء فريق تدفقات القيمة: إذ أن التقارير الأسبوعية تزود رقابة ممتازة على التكاليف.

هـ- تركيز الانتباه على قضايا ومشكلات وفرص تدفقات القيمة، مما يؤدي إلى أجراء التحسينات في تدفقات القيمة.

و- المعلومات المالية تكون سهلة الفهم لجميع الافراد، إذ كل التكاليف الموضحة في كشف الدخل تكون حقيقية ولا تحتوي على طرائق محاسبية معقدة.

ز- التخلص من تكاليف المنتج المعيارية وطرق تكاليف الأمتصاص الكاملة.

ح- تقارير تكاليف تدفق القيمة يتم تطويرها وتحسينها أسبوعياً من قبل اعضاء فريق تدفق القيمة.

ط- تشجيع العاملين على استخدام مقاييس الأداء المرئية.

ولكي يتم تطبيق تكاليف تدفق القيمة بفاعلية فإن على الوحدة الإقتصادية إتباع الخطوات الآتية: (Fullerton et.al., 2010:2)(Maskell and Baggaley, 2003: 30)

أ- ينبغي أعداد التقارير على وفق تدفقات القيمة وليس تبعاً للأقسام.

ب- تخصيص معظم الأفراد العاملين داخل الوحدة الأقتصادية على تدفقات القيمة.

ج- ينبغي أن يكون هناك عدد قليل من الأقسام الخدمية أو الأملاك العامة التي تشترك في خدمة تدفقات القيمة.

د- عمليات الإنتاج يجب أن تكون إلى حد معقول تحت الرقابة وذات تغير منخفض.

هـ- ينبغي أن يكون هناك تتبع شامل ورقابة للعمليات الخارجية التي تكون خارج رقابة تدفق القيمة.

و- المخزون يجب أن يكون تحت الرقابة ومنخفض وثابت.

وفي المراحل المبكرة لأدارة تدفق القيمة فان هذه المعايير قد لا يتم تطبيقها كلها بل تطبق بالتدريج وتحتاج إلى مدة معينة.

إحتساب تكاليف المنتوجات في ظل تكاليف تدفق القيمة

Calculate Production Costs under Value Stream Costing

بعد أن يتم إحتساب تكاليف تدفق القيمة، فإن الخطوة التالية تكون إحتساب تكلفة المنتوجات التي قد تم إنتاجها من قبل كل تدفق قيمة، إذ أن كل تدفق قيمة يكون مسؤولاً عن إنتاج تشكيلة معينة من عائلة المنتوجات، والجدول الآتي يوضح التكاليف المتعلقة بإحدى تدفقات القيمة.

جدول (٥)
تكاليف تدفق القيمة

الانشطة	تكلفة المواد	التكلفة الخارجية	الأجور	تكلفة المكائن	بقية التكاليف التي تتمثل (بتكاليف دعم الإنتاج، تكاليف الصيانة والتسهيلات، تكاليف دعم العمليات، كل التكاليف الأخرى)	اجمالي التكاليف
خدمة الزبون			××			××
التشكيل			××			××
الشراء			××			××
معالجة الطلبات			××			××
تخطيط الإنتاج			××			××
هندسة التصنيع			××			××
الحديد الفولاذ المستخدم	××		××	××	××	××
اللحام	××		××	××	××	××
التجميع	××		××			××
تامين الجودة			××			××
الصيانة			××			××
المحاسبة			××			
الموارد البشرية	-	-	-	-	-	-

نظم المعلومات		××	××			××
هندسة التصميم	-	-	-	-	-	-
الفحص			××			××
اعداد الفاتورة			××			××
الشحن			××			××
الأجمالي	××	××	××	××	××	××

Source: (Maskell, B; Baggaley, B, "Value stream for lean companies", cost management , volume 17, numbers, 2003:26)

وتتم عملية إحتساب تكاليف المنتوجات في ظل طريقة تكاليف تدفق القيمة وفق الطرائق الآتية:-

أ- **طريقة متوسط التكلفة للوحدة الواحدة: Method of the Average Cost per** Unit

(في حالة إنتاج تدفق القيمة منتوجات متشابهة نسبياً)

عندما تقوم تدفقات القيمة بإنتاج منتوجات متشابهة نسبياً أو أنها تستهلك الموارد بالنسبة نفسها تقريباً أو أن خليط المنتوجات ثابت نسبياً، ففي هذه الحالة يتم إحتساب تكلفة المنتوجات المنتجة في تدفق القيمة من خلال الآتي:-

١- في حالة إذا كانت المنتوجات المنتجة في تدفق القيمة متماثلة جداً (متشابهة جداً) والمواد المستخدمة لإنتاج تلك المنتوجات متماثلة أيضاً، ففي هذه الحالة يتم أستخراج معدل التكلفة الأجمالي للوحدة الواحدة والذي يحتسب من خلال المعادلة الآتية: (Merwe and Thomson, 2007:29)

$$\text{معدل التكلفة الإجمالي للوحدة الواحدة} = \frac{\text{التكاليف الكلية لتدفق القيمة خلال المدة}}{\text{عدد الوحدات المباعة إلى الزبائن خلال المدة}}$$

إذ أن معدل التكلفة الأجمالي للوحدة الواحدة يمثل مجموع التكاليف الكلية المنفقة لإنتاج المنتوجات المتنوعة (المتماثلة جداً) في تدفق القيمة خلال المدة مقسوماً على عدد الوحدات المباعة إلى الزبائن خلال تلك المدة، وهذه المدة تمثل مدة اسبوع واحد، إذ يتم أعداد تكاليف تدفق القيمة والتقارير الأخرى بشكل أسبوعي، ويلاحظ أن معدل التكلفة الأجمالية للوحدة الواحدة يعتمد في إستخراجه على عدد الوحدات المباعة إلى الزبائن بدلاً من الأعتماد على الوحدات المنتجة الفعلية خلال الأسبوع وذلك لتحفيز المديرين على تخفيض المخزون، ففي حالة اذا كانت عدد الوحدات المنتجة أكثر من عدد الوحدات المباعة فإن معدل التكلفة الأجمالية للوحدة الواحدة سيزداد لأن تكاليف الإنتاج المتعلقة بالوحدات المنتجة وغير المباعة ستضاف إلى البسط.

(Merwe and Thomson, 2007: 99)

(Kennedy and Brewer, 2006: 69)

٢- في حالة إذا كانت المنتوجات المنتجة في تدفق القيمة تستخدم مواد أولية متنوعة ذات تكاليف متباينة ولكن عمليات الإنتاج اللازمة لإنتاج المنتوجات داخل تدفق القيمة متشابهة، ففي هذه الحالة يتم إحتساب تكاليف المنتوجات على وفق الآتي:-
(Hansen and Mowen, 2007: 735)

أ- أستخراج متوسط تكلفة المواد الأولية للوحدة الواحدة لكل منتج في تدفق القيمة، والتي تحتسب من خلال مجموع تكاليف المواد الأولية لكل منتج يتم إنتاجه في تدفق القيمة مقسوماً على عدد الوحدات المباعة لكل منتج يتم إنتاجه في تدفق القيمة.

فمثلا إذا كان تدفق القيمة ينتج منتوجان هما ,B(A) وهذان المنتوجان يستخدمان مواد أولية متنوعة ذات تكاليف متنوعة، ففي هذه الحالة يتم أستخراج معدل تكلفة المواد الأولية للوحدة الواحدة من المنتج A من خلال قسمة مجموع تكاليف المواد الأولية المنفقة لإنتاج المذتوج (A) على عدد الوحدات المباعة من المنتج (A)، والطريقة نفسها تستخدم مع المنتج (B).

ب- أستخراج تكاليف التشكيل التي تمثل مجموع تكاليف تدفق القيمة خلال الأسبوع مطروحاً منها تكاليف المواد الأولية الكلية المنفقة لتدفق القيمة خلال الأسبوع، وبعد أستخراج تكاليف التشكيل لتدفق القيمة يتم إحتساب تكلفة التشكيل المتوسطة للوحدة الواحدة والتي تمثل إجمالي تكاليف التشكيل لتدفق القيمة خلال الأسبوع مقسوماً على عدد الوحدات المباعة خلال الأسبوع.

ولغرض إحتساب تكلفة المنتج (A) مثلاً فإنها = معدل تكلفة المواد الأولية للوحدة الواحدة من المنتج A + معدل تكلفة التشكيل للوحدة الواحدة.

إن متوسط تكلفة المنتج مفيدة وذات أهمية في حالة إذا كانت كل المنتوجات في تدفق القيمة متماثلة أو إن المنتوجات في تدفق القيمة متباينة لكن مزيج الإنتاج ثابت نسبياً.
(Maskell et.aL., 2012: 158)

وفي ظل المحاسبة الرشيقة لا تكون هناك حاجة لمعرفة تكلفة المنتوجات الفردية إذ يتم التركيز على تكلفة المنتوج المتوسطة و لاسيما في حالة إنتاج منتوجات متشابهة تماماً أو أن المنتوجات متباينة ولكن مزيج الإنتاج ثابت نسبياً إذ تقترب تكلفة المنتج المتوسطة من تكلفة المنتج الفردي، وتكون أداة لقياس التغيرات في الكفاءة الإقتصادية.

(Hansen and Mowen, 2007: 735)

إن المؤيدين لطريقة احتساب التكلفة المتوسطة للوحدة الواحدة يسوغون إستخدامها في الآتي:-

١- إن هدف المحاسبة الرشيقة ليس المنتج واذما تدفق القيمة أو مستوى تدفق القيمة.

(Maskell, 2011: 7)

٢- إن عدم احتساب التكاليف للمنتوجات الفردية ليس مشكلة لأن معظم القرارات تتخذ عند مستوى خط المنتج وليس عند مستوى المنتوج الفردي، وان قرارات التسعير تكون مستندة إلى أساس التكلفة المستهدفة للزبون وليس إلى أساس تكاليف المنتوجات.

(Horngren et.al., 2012: 727)

٣- إن إعداد التقارير وإتخاذ الكثير من القرارات المهمة يكون عند مستوى تدفق القيمة وليس عند مستوى المنتج الفردي، كما هي الحال في إتخاذ قرار الشراء أو التصنيع فإنه يكون بالأعتماد على ربحية تدفق القيمة ككل وليس المنتج الفردي، كذلك فإنه عندما تقرر الوحدة الإقتصادية تقديم منتوجات جديدة إلى تدفق القيمة فإن ذلك يتطلب تحليل لربحية تدفق القيمة وفيما إذا كانت هنالك طاقة متاحة ضمن تدفق القيمة.(Maskell and Baggely, 2004: 184- 185)

ب- طريقة الخصائص والمميزات: (Method Of Features And Characteristics)

(في حالة إنتاج منتوجات متباينة ذات تشكيلة متنوعة).

عندما تقوم تدفقات القيمة بإنتاج منتوجات تستهلك مواد مختلفة وذات مزيج إنتاج مختلف وتمر بمراحل مختلفة ومتنوعة وتتطلب أوقات مختلفة في كل مرحلة، ففي هذه الحالة يتم الأعتماد في أحتساب تكاليف المنتوجات على طريقة الخصائص والمميزات بدلاً من التكلفة المتوسطة للوحدة.

(Hicks, 2004:11)

إن المنتوجات التي لها تدفقات إنتاج متماثلة تجمع إلى تدفق القيمة، ويكون العامل الأساس الذي يحدد عدد الوحدات المباعة في تدفق القيمة هو عدد الوحدات التي يمكن أن تعالج في العملية المختنقة أو في مرحلة الإنتاج المختنقة*. وتعتمد تكلفة الإنتاج في ظل طريقة تكاليف تدفق القيمة على سرعة تدفق الإنتاج خلال تدفق القيمة وليس على أساس مقدار إستخدامها للموارد، إذ أن الكثير من المنتوجات خلال تصنيعها في تدفق القيمة ليس لها أوقات الدورة نفسها خلال العملية أو المرحلة المختنقة، فبعض المنتوجات تستهلك أوقات أكثر أو أقل من الأخرى خلال العملية أو المرحلة المختنقة.

ولذلك فإن طريقة تكاليف الخصائص والمميزات تحتسب تكلفة المنتوج بالأعتماد على خصائصه ومميزاته وتوضح بأن تحديد تكاليف المنتوج يكون أساس الخصائص والمميزات التي تتأثر بسرعة تدفق المنتوجات خلال العملية المختنقة. (Guan et.al, 2009: 420)

---

* تمثل المرحلة المختنقة، المرحلة التي تحتاج إلى وقت أكبر من بقية المراحل التي يمر بها المنتوج لغرض إنتاجه ، أو أنها تمثل أقل طاقة متاحة لمرحلة معينة بين المراحل .

تعرف تكاليف الخصائص والمميزات على أنها طريقة تستخدم لأحتساب تكاليف المنتوجات الفردية عندما تكون المنتوجات المنتجة في تدفق القيمة متباينة وذلك من خلال فهم التأثيرات الحقيقية لتكلفة المنتج خلال تدفقه في تدفق القيمة، وبموجب هذه الطريقة فإن التكاليف المتعلقة بالمنتج لا تتحدد من خلال كمية الوقت المتعلق بالعمل (ساعات العمل، ووقت عمل المكائن) الذي يتطلب لغرض صنع منتج معين وإنما يتحدد من خلال نسبة تدفق المنتج خلال الموارد المختنقة في تدفق القيمة ومن ثم فإن معدل تدفق المنتج(The Rate Flow Of Product) تمثل العامل الأساس لتحديد تكاليف التشكيل، وتقوم طريقة الخصائص والمميزات بتحديد الخصائص والمميزات التي تؤثر في نسبة التدفق.

(Dragana and Zoran , 2006:1199)

إن طريقة تكاليف الخصائص والمميزات تتضمن خطوات عدة يتم تطبيقها لغرض أحتساب تكلفة المنتج الفردي وكالآتي: (Maskell et.al., 2012:207-217)

(Guan et.al., 2009:419-421)

١- إحتساب تكاليف عوائل المنتوجات بإستخدام طريقة تكاليف تدفق القيمة.

٢- تحليل الطاقة المتاحة: إن تقييد الطاقة الإنتاجية في تدفق القيمة يحدد حجم الوحدات المنتجة، ولذلك فإن حجم الوحدات المباعة في تدفق القيمة يتحدد بعدد الوحدات الذي يمكن أن تتدفق خلال الأختناقات التي قد تحدث في العمليات أو الخلايا المختنقة، إذ تعتمد تكلفة المنتج على وقت الدورة خلال العملية المختنقة وليس على اساس وقت الدورة الكلي لتصنيع المنتج، ولذلك تتم عملية تحليل الطاقة المتعلقة بكل مرحلة يمر بها المنتج لغرض إنتاجه سواءاً كانت العملية هي إنتاجية أو خدمية ويتم تحليل الطاقة لكل عملية وفق الآتي:

أ- **الطاقة الإنتاجية** (Productive Capacity): وهي تمثل وقت الماكنة أو العمل المنفق لخلق القيمة عند طلب الزبون.

ب- **الطاقة غير المنتجة** (Non Productive Capacity): وهي تمثل كل الموارد المتعلقة بالوقت المنفق في التغير الكلي لإعادة التصنيع والفحص وتحسين الموارد والتصنيع والصيانة، وأوقات الانتظار، والجدولة، والتخطيط.... الخ.

ج- الطاقة غير المستغلة (Un Used Capacity): وهي تمثل وقت العمل والمكائن المتبقي بعد إحتساب الوقت المنتج والوقت غير المنتج.

٣- تحديد الأختناقات الأساسية ضمن تدفق القيمة:

تمثل الأختناقات المتعلقة بالعملية أو الخلية الإنتاجية هي تلك العملية أو الخلية الإنتاجية التي تحتاج إلى وقت أكثر من العمليات أو الخلايا الأخرى لغرض تصنيع المنتج، أو أنها تمثل العملية أو الخلية التي لها طاقة متاحة أقل من بقية

العمليات أو الخلايا ضمن تدفق القيمة، والتي لا يمكن زيادة تلك الطاقة المتاحة من خلال زيادة وقت العمل أو من خلال الأستعانة بموارد العمليات أو الخلايا الأخرى، وتحدد العملية أو الخلية المختنقة مسار تدفق الإنتاج فلذلك يجب أن تتم جدولة وتحسين العملية أو الخلية المختنقة.

٤- تحديد كيفية تأثير الخصائص والمميزات في إستخدام الأختناقات: في هذه الخطوة يتم تحديد كيف أن خصائص ومميزات المنتج تحدد (تقيد) التدفق خلال العملية أو الخلية المختنقة ضمن تدفق القيمة، ولذلك ولغرض تحديد تكلفة المنتج فمن الضروري معرفة كيف تستهلك خصائص ومميزات المنتج موارد الأختناقات، وتتطلب هذه الخطوة إعداد مخططات تخص المميزات والخصائص الخاصة بالمنتوجات التي تؤثر في نسبة التدفق خلال تدفق القيمة، وهذه المخططات تحدد البدائل المتعلقة بعدد الوحدات التي يمكن إنتاجها بخصائص ومميزات معينة بناءً على طلبات الزبون خلال العملية أو الخلية المختنقة خلال الأسبوع.

٥- إحتساب متوسط تكاليف التشكيل للوحدة الواحدة بإستخدام تأثير الخصائص والمميزات:

بعد أن يتم تحديد البدائل المتعلقة بعدد الوحدات التي يمكن إنتاجها بخصائص ومميزات معينة خلال العملية المختنقة، يتم بعد ذلك أحتساب متوسط تكاليف التشكيل للوحدة الواحدة التي يمكن إنتاجها في العملية أو الخلية المختنقة خلال الأسبوع لكل بديل يخص الخصائص والمميزات التي يرغب الزبون فيها ان تكون بالمنتج، ويتم إحتساب ذلك من خلال الآتي:

$$\text{معدل تكلفة التشكيل للوحدة الواحدة} = \frac{\text{تكاليف التشكيل الكلية للمنتج خلال الأسبوع}}{\text{عدد الوحدات المنتجة في الخلية المختنقة خلال الأسبوع}}$$

إن عدد الوحدات المنتجة خلال الأسبوع في الخلية أو في العملية المختنقة تساوي ساعات العمل خلال الأسبوع في الخلية أو العملية المختنقة مقسومة على نسبة التشكيل في العملية المختنقة.

٦- إحتساب تكلفة المواد الأولية للوحدة الواحدة من المنتج: ويتم ذلك من خلال التكلفة الفعلية لكل مادة تدخل في تصنيع المنتج.

٧- إحتساب تكلفة الوحدة الواحدة من المنتوج خلال تدفق القيمة:-

إن تكلفة الوحدة الواحدة المنتجة من المنتج خلال تدفق القيمة = تكلفة المواد الأولية للوحدة الواحدة + متوسط تكلفة التشكيل للوحدة الواحدة.

إن طريقة الخصائص والمميزات تساعد على ربط قيمة المنتج بالسوق من خلال مشاركة كل من التكلفة والخصائص والمميزات في مساعدة الوحدة الإقتصادية على تطوير تصاميم المنتج التي تحسن القيمة في مناطق القيمة العالية وتخفض التكاليف في مناطق القيمة الواطئة.

يتضح مما تقدم أن تكاليف تدفق القيمة تمثل ملخصاً لتجميع التكاليف الكلية لتدفق القيمة خلال الأسبوع، وبموجب هذه الطريقة فإن هناك تخصيص قليل جداً للتكاليف الصناعية غير المباشرة، إذ ليست كل التكاليف التي تنفقها الوحدة الإقتصادية يتم تخصيصها على تدفقات القيمة، فقط التكاليف التي تخص تدفق القيمة والتكاليف التي تستفاد منها تدفقات القيمة يتم تخصيصها على تدفقات القيمة فتكاليف التسهيلات والتكاليف الخارجية التي تستفاد منها تدفقات القيمة يتم تخصيص كل تدفق قيمة منها على أساس المساحة أو على أساس الوقت المنفق لكل تدفق قيمة، وبهذا فإن طريقة تكاليف تدفق القيمة تتخلص من الطرائق التقليدية المتعلقة بتخصيص كل التكاليف الصناعية غير المباشرة والتكاليف الإدارية والتسويقية حتى وإن لم يستفاد القسم أو مركز التكلفة منها وبالشكل الذي يحمل المنتج تكاليف إضافية هو غير مسؤولاً عنها.

ب- كشف الدخل لتدفق القيمة:-

كل تدفق قيمة يمثل وحدة أعمال مستقلة يتم من خلاله إعداد كشف الدخل الخاص به والذي يعكس الأرباح والخسائر في تدفق القيمة، وهذا الكشف يتم إعداده أسبوعياً، ويكون مدير تدفق القيمة مسؤولاً عن تحقيق الربحية لتدفق القيمة وذلك من خلال خلق القيمة لتدفق القيمة والتخلص من الضياع وزيادة الأرباح. (Hansen and Mowen, 2007: 736)

ويمكن توضيح كشف الدخل لتدفق القيمة من خلال الكشف الاتي:-

الكشف (١)

كشف الدخل الأسبوعي لتدفق القيمة

النسبة من المبيعات	سعر بيع/ تكلفة الوحدة الواحدة	المبالغ خلال أسبوع	التفاصيل
%	×	×××	المبيعات
%	×	(××)	تكاليف المواد
%	×	(××)	تكاليف الأجور
%	×	(××)	تكاليف المكائن
%	×	(××)	تكاليف التسهيلات
%	×	(××)	تكاليف الدعم
%	×	(××)	حصة تدفق القيمة من التكاليف
%	×	(××)	الخارجية

تكاليف الضمان	(××)	×	
التكاليف الاخرى	×××	×	%
ربح أو خسارة تدفق القيمة	%		
العائد على المبيعات	××	عدد الأيام	
تدفق النقد:	××	عدد الأيام	
المخزون	××	عدد الأيام	
المدينون			
الدائنون			

(Source: Maskell, Brian, " How Lean Accounting work", BMA Inc, 2007: 13)

من خلال ملاحظة الكشف المذكور أنفاً يلاحظ أن كشف الدخل لتدفق القيمة يتضمن مجموع الأيرادات المتحققة من بيع المنتوجات خلال الأسبوع، ويتضمن مجموع التكاليف المباشرة المتعلقة بتدفق القيمة والفرق ما بين الأيرادات المتحققة والتكاليف المنفقة خلال الأسبوع يمثل الربح أو الخسارة في تدفق القيمة، وبذلك فإن الربح أو الخسارة في تدفق القيمة = مجموع الأيرادات المتحققة خلال الأسبوع – مجموع التكاليف المنفقة لتدفق القيمة خلال الأسبوع.

وبالرجوع إلى كشف الدخل لتدفق القيمة يلاحظ أن العمود الثالث يخص توافر المعلومات عن الوحدة الواحدة الذي يتضمن معلومات عن سعر بيع الوحدة الواحدة وعن نصيب الوحدة الواحدة المباعة من كل بند من بنود التكاليف، أما العمود الرابع فإنه يخص توافر معلومات عن مقدار نسبة كل بند من بنود التكاليف من المبيعات، ونسبة الربح أو الخسارة في تدفق القيمة من المبيعات، أما العائد عن المبيعات فهو يساوي ربح تدفق القيمة مقسوماً على المبيعات.

ويلاحظ أن كشف الدخل لتدفق القيمة لا يأخذ في الحسبان التغيرات في مستوى المخزون عندما يحتسب الربح أو الخسارة في تدفق القيمة، إذ أن أرتفاع المخزون أو أنخفاضه يتم التقرير عنه بشكل منفصل عن أسهامات تدفق القيمة، إذ يتم إحتساب التغيرات في المخزون عند إعداد كشف الدخل الموحد عند مستوى الوحدة الإقتصادية لكي يتلائم مع متطلبات إعداد التقارير الخارجية ويلاحظ أيضاً أن هناك فقرة خاصة تتعلق بتدفق النقد التي تتضمن المخزون الحالي لتدفق القيمة بالمبالغ ومدة الاحتفاظ به، وفقرة المدينين التي تتمثل بمبيعات تدفق القيمة على الحساب ومدة تحصيل النقد، وفقرة الدائنين التي تمثل المبالغ المستحقة على تدفق القيمة ومدة السداد.

وبعد أعداد كشف الدخل لكل تدفق قيمة يتم توحيد كشوفات الدخل لتدفقات القيمة في كشف موحد على مستوى الوحدة الإقتصادية، يتم إعداده كل نهاية شهر لكي يمثل نتيجة نشاط الوحدة الإقتصادية ككل.

والكشف الآتي يوضح كشف الدخل الموحد على الوحدة الإقتصادية وكالآتي:-

كشف (٢)

كشف الدخل المعد على مستوى الوحدة الإقتصادية

التفاصيل	تـدفق القيمـة (١)	تـدفق القيمـة (٢)	التكـاليف الصـناعية غيـر المباشـرة والتكـاليف الإداريـة للوحدة الإقتصادية	ارباح أو خسائر القسم/ المصنع، الوحدة الإقتصادية
الأيرادات	××	××		××
تكاليف المواد	××	××		(××)
تكاليف التشكيل	××	××		(××)
ربح أو خسارة تدفق القيمة	×××	×××		×××
العائد على المبيعات لتدفق القيمة	%	%		
تكاليف العاملين خارج تدفقات القيمة			(××)	(××)
التكاليف الاخرى			(××)	(××)
+ مخزون الفترة الحالية				××
- مخزون الفترة الماضية				(××)
التغير في المخزون				×× أو (××)
أرباح الوحدة الإقتصادية أو خسارتها				×××
العائد على المبيعات للوحدة الإقتصادية				%

(Source: Hansen, Don R; Mowen, Maryanne M.," Manangerial Accounting", Eighth Edition, South- Western, China, 2007: 736)

من خلال هذا الكشف يلاحظ أن العمود الأخير يمثل نتيجة نشاط الوحدة الإقتصادية من الربح أو الخسارة، إذ يتم أستخراج الربح أو الخسارة في الوحدة الإقتصادية ككل من خلال المعادلة الآتية:-

الربح أو الخسارة في الوحدة الإقتصادية = مجموع أيرادات تدفقات القيمة – مجموع تكاليف تدفقات القيمة – مجموع التكاليف المساندة للأعمال (غير المباشرة) ± التغير في المخزون، ويمثل التغير في المخزون الفرق ما بين مخزون الفترة الحالية لتدفقات القيمة ومخزون الفترة السابقة لتدفقات القيمة.

إن كشف الدخل لتدفق القيمة يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات ويساعدها في عمليات التحسين الترشيقي للوحدة الإقتصادية وذلك من خلال الآتي:

(Kennedy and Huntzinger, 2005:35)

١- توافر المعلومات عن التغير في مستويات المخزون الذي يساعد فريق تدفق القيمة في معرفة مخزون الإنتاج الذي يزيد عن الحاجة والقيام بعملية التحسين المستمر لتخفيض مستويات المخزون.
٢- إن طاقة المصنع غير المستغلة يتم فصلها وعزلها عن كشوفات تدفق القيمة، إذ أن التخصيص يكون فقط على أساس الطاقة المستغلة لكل تدفق قيمة وبالشكل الذي يساعد أعضاء فريق تدفق القيمة في تحديد الطرائق لإستغلال الطاقة غير المستخدمة من خلال توافر البدائل اللازمة لإستغلالها.
٣- إن كشف دخل تدفق القيمة ليس فيه غموض أو تشويش في المعلومات ويكون مفهوماً للجميع.
٤- توافر المعلومات المفيدة المتعلقة بالأيرادات والتكاليف الفعلية التي يتم إعدادها بشكل أسبوعي، وبذلك يتم توافر معلومات مالية تخص أنشطة حديثة، مما يساعد أعضاء فريق تدفق القيمة على أن تكون لهم القدرة بشكل كبير على تحديد المشكلات التي تحدث أسبوعياً في تدفق القيمة والعمل على الغاء العمليات التي تعوق الأداء.

من خلال ما تقدم يلاحظ أن كشوفات الدخل لتدفق القيمة توفر ثروة غنية المعلومات لأن هذه الكشوفات يتم إعدادها بشكل أسبوعي وتتضمن معلومات حديثة وليست معلومات عن مدة ماضية قد تكون سنوية أو فصلية، مما يتيح لمديري تدفقات القيمة وإدارة الوحدة الإقتصادية من معرفة الفرص والمشكلات التي تخص تدفقات القيمة والعمل على حلها وتحسينها بشكل مستمر.

ج- الزبون وقيمة المجهز:

هناك مبادىء أساسية تخص التفكير الرشيق والتي تمثل جزءاً أساسياً من ممارسات المحاسبة الرشيقة، هذه المبادئ تتمثل في الآتي: (Maskell et.al, 2007: 42)

١- الغرض من الوحدات الإقتصادية الرشيقة هو تجهيزالزبون بالسلع والخدمات ذات القيمه له.
٢- القيمة يتم تزويدها من خلال تدفق القيمة، الذي يمثل مجموعة من العمليات المترابطة التي تحول أمر الزبون إلى منتوجات أو خدمات ذات قيمة إلى الزبون.

٣- التدفق يمثل أحد المبادىء الأساسية لتدفق القيمة، الذي يشير إلى الطريقة التي ينتقل (يتحرك) فيها المنتوج أو الخدمة خلال العملية التي قد تكون (عملية صناعية أوعملية تصميم أو خدمة أو الرعاية الصحية أو التعليم أو أي عملية أخرى) من إستلام أمر الزبون إلى تسليم المنتوج أو الخدمة اليه.

وتعرف القيمة على أنها مجموعة خصائص المنتج أو الخدمة التي ترضي أحتياجات الزبون أو تحل مشكلاته، تسلم عندما يطلب الزبون المنتج أو الخدمة في الكمية والجودة التي يكون الزبون مستعد للدفع مقابلها. (Schiemann and Brewoton, 2009: 7)

إن الأداة التي تساعد في فهم ما يرغب فيه الزبون من المنتوجات والخدمات المقدمة اليه تتمثل في التكلفة المستهدفة.

تعرف التكلفة المستهدفة على أنها الطريقة المتعلقة بربط التكلفة والقيمة الخاصة بخصائص ومميزات المنتج أو الخدمة إلى عمليات العمل، وتهدف التكلفة المستهدفة إلى التركيز على التحسينات المستمرة وتصميم المنتج في المناطق التي يكون لها تأثير كبير في تخفيض التكاليف وزيادة قيمة الزبون. (Jiambalvo, 2010: 290-291)

وتنشأ التكلفة المستهدفة من خلال تحديد سعر البيع المستهدف الذي يمثل سعر البيع المقدر للمنتوجات والخدمات الذي يرغب فيه الزبائن المحتملين بالدفع مقابله وهذا السعر المستهدف يكون على أساس فهم القيمة المدركة للزبائن المتعلقة بحصولهم على المنتوجات والخدمات وكيف أن المنافسين سيقومون بتحديد أسعار منتوجاتهم وخدماتهم التنافسية، وبعد ذلك تقوم الوحدة الإقتصادية بتحديد هامش الربح المستهدف الذي يكون مستنداً إلى المشاريع والخطط الإستراتيجية للوحدة الإقتصادية، وتمثل التكلفة المستهدف الفرق ما بين سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف. (Homgren et.al., 2012: 439)

إن تحديد التكلفة المستهدفة يتم في مرحلة تصميم المنتج، إذ تستخدم الوحدة الإقتصادية لتحقيق التكلفة المستهدفة تقنيتين هما التحليل المفكك وهندسة القيمة، وتركز التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف خلال مرحلة تصميم المنتج لكي يتم مقابلة هامش الربح المستهدف بإستخدام سعر البيع المحدد من خلال السوق. (Huntzinger, 2007:187)

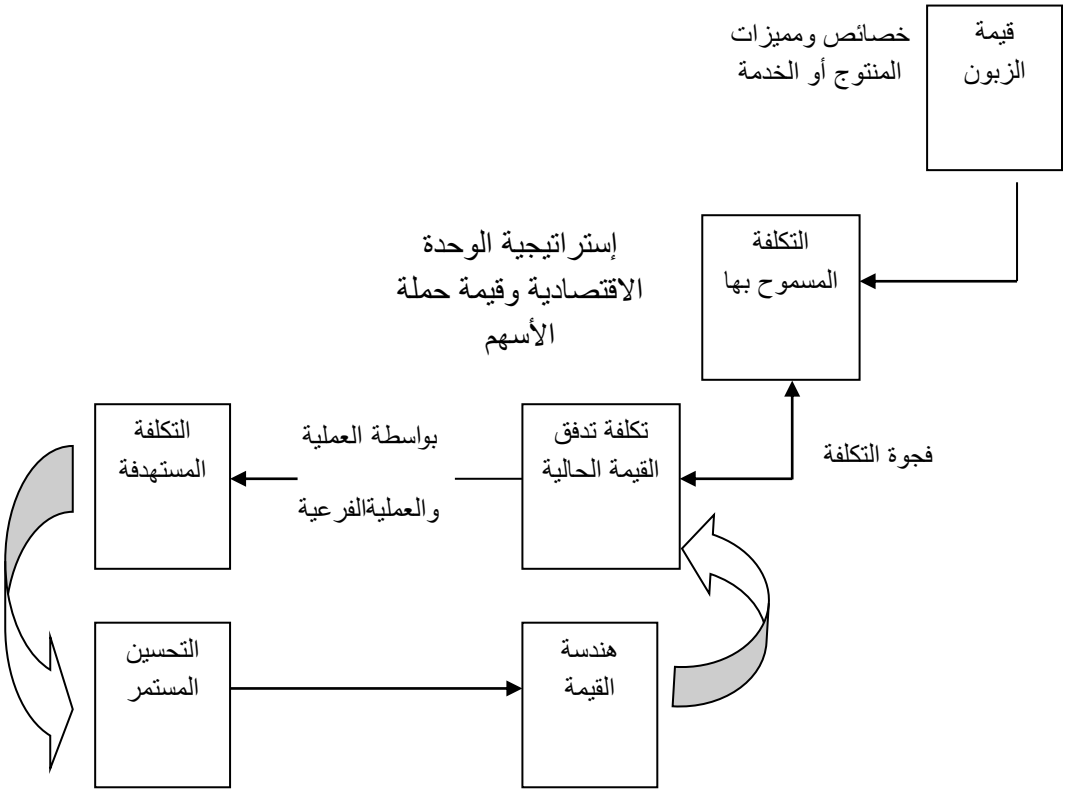
وتتمثل الخطوات المتعلقة بتنفيذ التكلفة المستهدفة بالآتي:-

(Kennedy and Brewer, 2005: 32-33)

١- من هو الزبون؟ فهم الزبون وما هي القيمة التي يرغب الزبون في الحصول عليها.
٢- مقابلة أحتياجات الزبون إلى خصائص المنتوجات أو الخدمات.
٣- أكتشاف كيف يمكن تحقيق رضا الزبون.
٤- التحديد الدقيق لكيفية أرضاء الزبون في المستقبل، هذا يتضمن فهم أحتياجات الزبون في المنتج أو الخدمة كالجودة الممتازة، والسعر المنخفض، وأوقات الأنتظار القصيرة، والمرونة، والتسليم في الوقت المحدد.
٥- ربط قيمة الزبون إلى منتوجات وخدمات الوحدة الإقتصادية.
٦- ربط عمليات تدفق القيمة لإنجاز ما يرغب فيه الزبون، إذ يتم تحديد بالضبط أين وكيف يتم خلق القيمة في تدفق القيمة.
٧- ربط قيمة الزبون إلى خصائص المنتج، اذ يتم فهم كيفية تغير القيمة إستناداً إلى خصائص ومميزات المنتج أو الخدمة.
٨- تحليل تكلفة المنتوجات المصنعة في تدفق القيمة.
٩- إستخدام هذا التحليل لتطوير التكاليف المستهدفة بالتفصيل للمنتوجات الأساسية، وهذا يتطلب الأخذ في الحسبان التحسينات الترشيقية، والتكنولوجيا الحديثة، والتغيرات في السوق..الخ.
١٠- مقابلة التكاليف المستهدفة إلى تكاليف العملية، هذا يسمح لفريق التحسين المستمر إلى زيادة دخل العملية (Throughput) وتخفيض التكاليف، إذ قد يقوم فريق التحسين المستمر بوضع تكلفة مستهدفة مؤقتة وذلك في حالة إذا كانت فجوة التكاليف كبيرة جداً إلى ان يتم تقليل تلك الفجوة.
١١- البدء بأنشطة التحسين المستمرة لإنجاز التكلفة المطلوبة.

وبطبيعة الحال فإن العلاقة ما بين قيمة الزبون والتكلفة يمكن توضيحها في الشكل الآتي:-

شكل (١٠)
العلاقة ما بين التكلفة وقيمة الزبون



(Source: Maskell, Brian; Baggaley, Bruce; Kat ko, Nick; Paino , David; Lilly, usan, " the lean Business Managemant system", BMA press, USA, 2007: 47)

من خلال هذا الشكل يلاحظ أن قيمة الزبون في سوق المنافسة هي التي تقود السعر وهذا يمكن أن يخلق فجوة التكلفة (Cost Gap) التي تنشأ من خلال الفرق ما بين مقدار التكلفة الفعلية وماهية التكلفة التي يجب أن تكون (التكلفة المسموح بها) لكي تحصل الوحدة الإقتصادية على ربح معين، هذه الفجوة يمكن أن تغلق من خلال تقويم العلاقة ما بين التكلفة و القيمة المتعلقة بخصائص ومميزات المنتج أو الخدمة وتصميم جهود التحسين المستمرة التي تهدف إلى التخلص من العقبات لتدفق الإنتاج عبر تدفق القيمة في مناطق الأختناقات.

من خلال ما تقدم يلاحظ أن التكلفة المستهدفة تمثل أحد الأدوات التي تستخدمها المحاسبة الرشيقة لخلق القيمة للزبون، وذلك من خلال تحليل العلاقة ما

بين القيمة والتكلفة المتعلقة بخصائص ومميزات كل عملية في تدفق القيمة لتحقيق التكلفة المستهدفة.

المبدأ الثالث الوضوح والوقت المناسب لنقل المعلومات

Clearness And Timely Communication Of Information

المحاسبة الرشيقة تزود المعلومات التي تتميز بالدقة، الوضوح، الوقت المناسب، القابلية للفهم من قبل كل الأفراد العاملين في الوحدة الإقتصادية، التي تحفز عملية التحسين عبر الوحدة الإقتصادية كاملة وتساعد في إتخاذ القرارات التي تساعد في زيادة قيمة الزبون والنمو والربحية وتدفق النقد. (Bahadir, 2011: 24)

إن مبدأ الوضوح والوقت المناسب لنقل المعلومات يتضمن الممارسات الآتية:-

١ – التقارير المالية.

٢ – التقارير المالية المرئية ومقاييس الأداء غير المالية*.

٣ – إتخاذ القرارات.

١- التقارير المالية:-

التقارير المالية لتدفق القيمة تعرض نتائج العمليات لكل تدفقات القيمة ضمن الوحدة الإقتصادية، ويتم دمج نتائج الكشوفات المالية لتدفقات القيمة في كشف الدخل الأجمالي للوحدة الإقتصادية الذي يساعد على تزويد المعلومات اللازمة عن نتائج تدفقات القيمة والعمليات الأخرى خلال المدة. (Jusko, 2007:3)

إن الممارسات المتعلقة باعداد التقارير المالية تتضمن الأدوات الآتية:

أ- **الكشوفات المالية الواضحة: Clear – English Financial Statements**

المحاسبة الرشيقة تزود كشوفات مالية تعد بلغة واضحة تكون مفهومة لكل فرد في الوحدة الإقتصادية والمعلومات تقدم بطريقة ليست معقدة لأنها لا تتضمن معلومات مظللة ومشوشة بسبب الأعتماد على نظام التكاليف المعيارية وإنحرافاتها الغامضة التي تبين نتائج تخص الماضي، إذ أن كشوفات دخل تدفق القيمة تعد كل أسبوع وتوفر معلومات حديثة بشكل مستمر عن الأداء المالي للوحدة الإقتصادية من خلال التركيز على ربحية تدفق القيمة وتحليل طاقة تدفق القيمة إلى منتجة وغير منتجة وغير مستغلة.

---

* سيتم التطرق إلى الممارسات المتعلقة بالتقارير المرئية ومقاييس الأداء غير المالية واتخاذ القرارات في المبحث الثاني من الفصل الرابع.

(Storthmann and Maskell, 2008:20)

ب- إستخدام محاسبة الأساس النقدي بشكل واسع:

Largel Cash Based Accounting

نظم الإنتاج التقليدية التي تعتمد على نظام الدفع تتميز بطول مدة التصنيع والتقلب الكبير في معدلات الإنتاج وأرتفاع نسب المخزون بكافة أنواعه، الأمر الذي يتطلب تعقب الإنتاج بالتفصيل من خلال نظام الكمبيوتر وذلك للحفاظ على عملية تتبع المخزون وتعزيز دقة إحتسابه ولاسيما عندما يكون هناك أختلاف ما بين قيمة المخزون السوقية وتكلفته المثبتة بالسجلات، وإستناداً إلى مبدأ المقابلة وفق المبادىء المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) فإن التكاليف يتم مقابلتها مع الأيرادات المتحصلة خلال بيع المنتوجات وهذه التكاليف تشير إلى تكلفة البضاعة المباعة، أما تكاليف المنتوجات المصنعة وغير المباعة (بضاعة أخر المدة) فإنها تعامل كأصول متداولة في الميزانية العمومية لكي يتم مقابلتها مستقبلاً مع الأيرادات المتحققة.

(Maskell et.al.,2007: 55)

أما في ظل المحاسبة الرشيقة التي تدعم نظام الإنتاج الرشيق الذي يتميز بسرعة تدفق الإنتاج خلال العمليات وبثبات معدلات ومستويات الإنتاج والإنخفاض الكبير في مستويات المخزون الذي يمكن تتبعه بشكل مرئي، فليست هناك حاجة لوجود أنظمة معقدة جداً لتتبع المخزون ولأن عامل الزمن يعد أحد العوامل المهمة في المحاسبة الرشيقة، إذ تعد التقارير بشكل أسبوعي فلذلك يتم أعداد الكشوفات المالية لتدفقات القيمة بالأعتماد على الأساس النقدي، الذي يعني أن الأيرادات يتم الأعتراف بها على أساس المبيعات النقدية المستلمة خلال الأسبوع والتكاليف يتم تحميلها على أساس المبالغ النقدية المدفوعة خلال الأسبوع، وهذا يعني أن كل تكاليف الإنتاج تحمل كنفقات عندما تحدث ولا تعامل كأصول، أما بالنسبة إلى الإيرادات غير المستلمة (المدينون) والمصاريف المستحقة (الدائنون) فيتم الأفصاح عنها بفقرة مستقلة ضمن كشف الدخل الأسبوعي لتدفق القيمة، وفي نهاية الشهر يتم إعداد الكشوفات المالية الموحدة على مستوى الوحدة الإقتصادية التي تتضمن إجراء تعديلات على مجموع ارباح أو خسائر تدفقات القيمة المعدة على أساس نقدي لكي تتطابق مع أساس الأستحقاق وبالشكل الذي يمكن من خلاله أعداد كشوفات مالية تذعن للمبادىء المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وذلك يتم من خلال أضافة مجموع الربح أو الخسارة لتدفقات القيمة بعد طرح التكاليف الصناعية غير المباشرة والتكاليف الإدارية من التغير في المخزون الذي يمثل مجموع المخزون لتدفقات

القيمة في نهاية الشهر مطروحاً منها مجموع المخزون لتدفقات القيمة في بداية الشهر*.

(Maskell et.al., 2012: 283)

إن ربح تدفق القيمة يكون مساوياً للتدفق النقدي التشغيلي مطروحاً منه الأندثار، إذ أن الترشيق يؤكد على زيادة التدفق النقدي بسبب تحقيقه للمنافع المالية للترشيق، ويلاحظ بأنه عندما يتم تحويل ربح تدفق القيمة (في حالة تحقيق تدفق القيمة للأرباح) من الأساس النقدي إلى أساس الأستحقاق ينخفض الربح الأجمالي لتدفق القيمة في حالة إذا كان مخزون نهاية الشهر هو أقل من مخزون بداية الشهر (أي صافي التغير سالب) وذلك لأن التكاليف المؤجلة (Deferred Costs) التي تعامل كأصول في بداية الشهر عندما يرتفع المخزون تظهر كتكاليف في المدة الحالية عندما المخزون ينخفض وذلك سيؤدي إلى أن تكون تكلفة البضاعة المباعة أكبر من الواقع – أي بمعنى أخر عندما يكون مخزون أخر المدة أقل من مخزون أول المدة فإن تكلفة البضاعة المباعة ستزداد ومن ثم سينخفض ربح تدفق القيمة، أما في حالة إذا كان مخزون أخر المدة أكبر من مخزون أول المدة ففي هذه الحالة فإن تكلفة البضاعة المباعة ستقل ويزداد ربح تدفق القيمة.

(Maskell et.al., 2007:56)

من خلال ما تقدم يمكن القول أن اعداد الكشوفات المالية على مستوى تدفق القيمة يبسط كثيراً من إعداد هذه الكشوفات على وفق الـ (GAAP) بسبب عدم الحاجة إلى أجراء التعديلات على تكلفة البضاعة المباعة عند أتباع نظام التكلفة المعيارية من خلال تخفيض تكلفة البضاعة المباعة عندما تكون الأنحرافات ملائمة وزيادة تكلفة البضاعة المباعة عندما تكون الأنحرافات غير ملائمة وكذلك فإن أستخدام الأساس النقدي يوفر صورة واضحة عن التأثيرات المالية لتخفيض المخزون خلال عمليات التحسينات الترشيقية.

المبدأ الرابع: التخطي طمن المنظور الترشيقي:

Planning From A lean Perspective

تمثل عملية التخطيط وأعداد الموازنات جزءاً اساسياً من المحاسبة الرشيقة لأن التخطيط الجيد يؤدي إلى أن تعمل تدفقات القيمة بصورة مرنة ومنتظمة وبالشكل الذي يمكن الوحدة الإقتصادية من تحديد الفرص والمشكلات التي تواجهها على

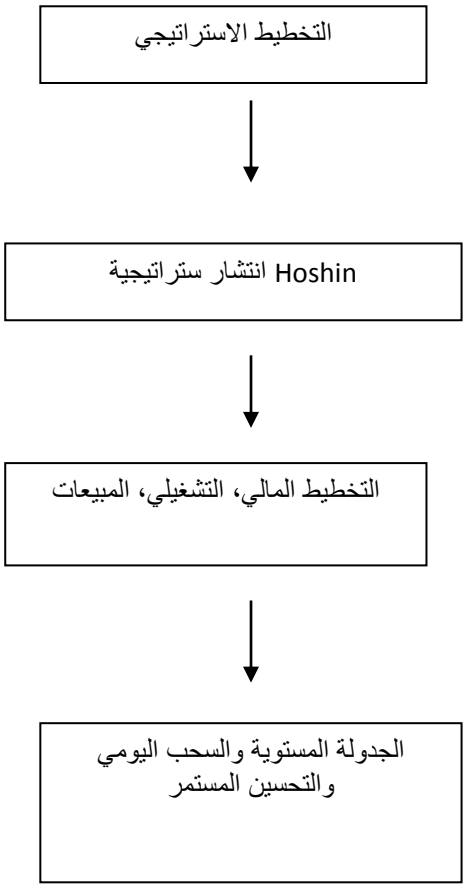
---

* مخزون تدفقات القيمة يحتسب من خلال مجموع تكاليف المخزون لتدفقات القيمة خلال المدة ويتم احتساب تكلفة المخزون لتدفق القيمة على وفق الاتي:
تكلفة المخزون لتدفق القيمة = عدد وحدات المخزون × متوسط تكلفة الوحدة الواحدة لتدفق القيمة

المدى القريب والبعيد ويساعدها في تحقيق أهدافها الإستراتيجية المتعلقة بزيادة كشف التدفق النقدي وزيادة المبيعات والحصة السوقية وتعزيز ثقافة التحسين المستمر.

ويمكن تصوير عملية التخطيط في الوحدات الإقتصادية من خلال الشكل الآتي:

شكل (١١)
تسلسل عملية التخطيط في الوحدات الإقتصادية الرشيقة



يتطلب وضع الإستراتيجية من ٣ إلى ٥ سنوات

يتم أعدادها سنوياً، وتحدث كل ٣ أشهر

خلال السنة، وهي تتعلق بنشر الإستراتيجية
التي تركز على التحسينات الجذرية

يتم الأعداد بشكل شهري ولمدة (١٨) شهر قادمة،
إذ يتم مقابلة أحتياجات الزبائن إلى المقدرة التشغيلية

التخطيط لأنجاز رغبات الزبون بطرائق منظمة
من خلال أحداث التغيرات المطلوبة والتحسين المستمر

(Source: Maskell, Brian; Baggaley, Bruce; Katko, Nick; Paino, David: Lilly, susan, " the Lean Business Management system: Lean Accounting: Principles and practices toolkit", BMA Inc, USA, 2007: 75)

إن الممارسات المتعلقة بعملية التخطيط وأعداد الموازنة تتم من خلال الأعتماد على الأدوات الآتية:

١- **التخطيط الإستراتيجي**:-

يعرف التخطيط الإستراتيجي على أنه عملية تحديد الأهداف والسياسات والخطط طويلة الأمد للوحدة الإقتصادية ويهدف التخطيط الإستراتيجي إلى بناء إطار فكري قوي ومتماسك لإختيار الطرائق التي تستطيع بواسطتها الوحدة الإقتصادية من تحقيق أهدافها.

(Evans, 1997: 80)

وتتضمن عملية التخطيط الإستراتيجي مجموعة من الخطوات التي تتمثل بالآتي:

(النجار ومحسن، ٢٠١٢: ٤٩)

أ- الفحص البيئي ويسمى بتحليل (Swot)، لتحديد الفرص والتهديدات (تحليل البيئة الخارجية للوحدة الإقتصادية) وتشخيص نقاط القوة والضعف للوحدة الإقتصادية (تحليل البيئة الداخلية للوحدة الإقتصادية)، ويتم تحليل البيئة الخارجية للوحدة الإقتصادية من خلال مراقبة الأتجاهات داخل البيئة الاجتماعية / الإقتصادية والتي تتضمن الصناعة، والسوق، والمجتمع لتحديد وحصر الفرص والتهديدات المحتملة ودراسة التغيرات التكنولوجية والظروف السياسية والتغيرات الأجتماعية ووفرة الموارد الرئيسة والقوة التساومية للزبائن أو المجهزين واصحاب المصالح..... الخ.

ب- صياغة الإستراتيجية الرئيسة للوحدة الإقتصادية التي تضع إطاراً عاماً لأهداف الوحدة الإقتصادية ككل (صياغة الرسالة وتحديد الأهداف طويلة الأمد) وتحليل السوق لتصنيف زبائن الوحدة الإقتصادية وتحديد حاجاتهم.

ج- تحديد القدرات الفريدة التي تمتلكها الوحدة الإقتصادية والتي يمكن أن تتميز بها عن غيرها أو تحديد ما هي القدرات الرئيسة المطلوب تطويرها وبنائها لتحقيق الميزة التنافسية أو لتبني أولوية تنافسية تختارها الوحدة الإقتصادية.

٢- **إنتشار سياسة هوشين (Hoshin policy Deployment)**

تعرف سياسة هوشين Hoshin على أنها أسلوب إداري يشكل عملية ترابط ما بين الخطط الإستراتيجية والتحسين المستمر ضمن الوحدة الإقتصادية، تستخدم لتحديد وأتصال وإدارة ورقابة أنشطة التحسين عند كل مستويات الوحدة الإقتصادية

وتعمل على التأكد من أن الأنشطة المختلفة التي تحدث ضمن الوحدة الإقتصادية تصطف بشكل صحيح مع إستراتيجية الوحدة الإقتصادية. (Tezel, 2007: 61)

إن انتشار سياسة Hoshin تبدأ مع إستراتيجية الأعمال للوحدة الإقتصادية التي تخص تحديد إستراتيجية الوحدة الإقتصادية لمدة تتراوح ما بين ٣-٥ سنوات، في حين أن سياسة)Hoshinتحدد ماذا يجب أن تفعله الوحدة الإقتصادية ككل في السنة القادمة ولذلك فإنها تختص بوضع الخطط على مستوى الوحدة الإقتصادية لمدة سنة واحدة.

(Miller,2010:30-31)

وتمثل خطة (Hoshin(للمستوى الأعلى توحيداً لجهود الوحدة الإقتصادية لأجراء التحسينات المطلوبة والتغيرات اللازمة لدعم إستراتيجية الأعمال مع مقاييس مراقبة الأداء والعمل على توافر الموارد المطلوبة لأكمال الخطة، ثم بعد ذلك ترسل خطة (Hoshin) للمستوى الأعلى إلى السلطة التنفيذية (المديرين التنفيذيين) والذين بدورهم يرسلونها إلى مديري تدفقات القيمة، وتعمل خطة (Hoshin) على التأكد من أن إستراتيجيات الوحدة الإقتصادية تنفذ بثبات خلال الوحدة الإقتصادية. (Maskell and Baggaley, 2006: 39-40)

من خلال ما تقدم يمكن القول أن خطة (Hoshin) تمثل عملية إعداد الخطة للسنة القادمة من قبل الإدارة العليا، والتي تمثل الأنتقال من إستراتيجية الأعمال إلى إستراتيجية تدفق القيمة من خلال ربط أهداف الأعمال إلى عوامل النجاح الحاسمة وربط الأهداف ببرامج العمل لكل تدفق قيمة في الوحدة الإقتصادية.

٣- التخطيط المالي، والتشغيلي، والبيعي

Sales, Operations And Financial Planning (SOFP)

الوحدات الإقتصادية الرشيقة بحاجة إلى طريقة جديدة للتخطيط التشغيلي وإعداد الموازنات المالية التي تتلائم مع البيئة الحالية التي تتسم بالتغير المستمر لكي يتم التوقع بحاجات الزبائن المستقبلية ولتحديد الطاقة المطلوبة لتلبية هذه الأحتياجات، ولذلك تقوم الوحدات الإقتصادية بالتخطيط للأجل المتوسط لمدة (١٨) شهراً قادمة، وهذه الخطط تستخدم في المدى القصير لتحديد أوقات دورة الإنتاج المطلوبة ومستويات الجدولة وتخطيط الأفراد والمعدات ولتحديد الموارد الأضافية المطلوبة ومصادر الحصول على تلك الموارد.

(Maskellet.al.,2012:236)

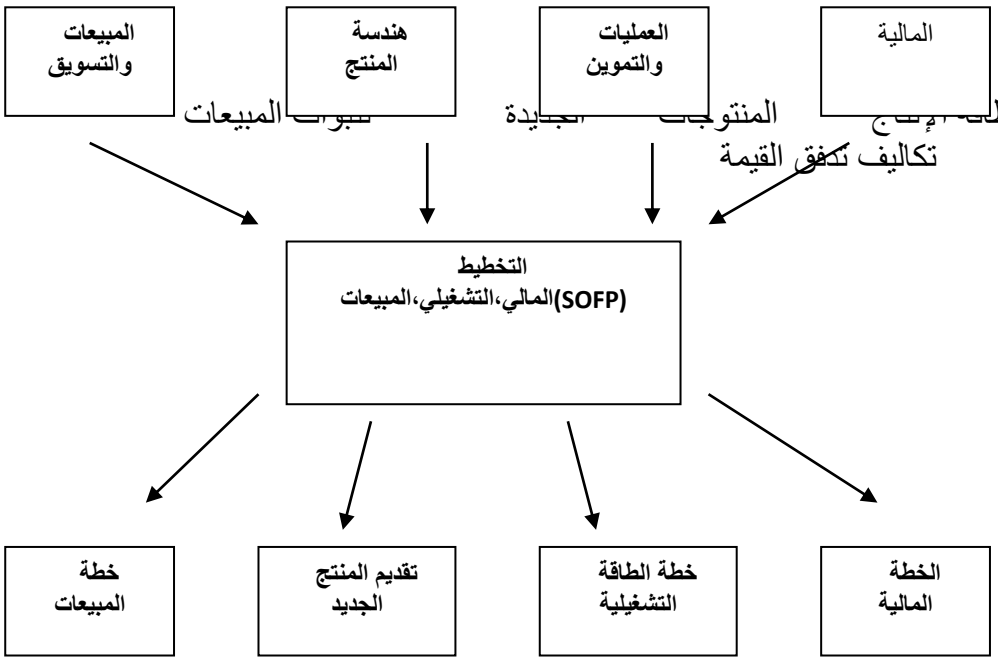
إن التخطيط المالي والتشغيلي والبيعي يعرف على أنه عملية رسمية (منهجية) تجري كل شهر ضمن تدفق القيمة بهدف تخطيط المبيعات وتخطيط الإنتاج والتخطيط المالي وتخطيط المنتج الجديد وتخطيط عملية التحسين المستمر وتوافر الموارد وتمثل (SOFP) خطة ديناميكية تتجدد كل شهر وتجري في كل شهر عمليات التحسينات المستمرة لتوافر المعلومات الملائمة المتعلقة بالمبيعات المتوقعة لعوائل

المنتوجات وخطط المنتوجات الجديدة وخطط الطاقة الإنتاجية وخطط تكاليف تدفق القيمة وبالشكل الذي يؤدي إلى تطوير التوقعات المالية بشكل مستمر ويؤدي إلى إعداد كشوفات مالية شهرية تساعد على إدارة ورقابة الوحدة الإقتصادية بشكل فعال. (Maynard, 2007: 32)

ويتم إعداد (SOFP) من قبل فريق متخصص في تدفق القيمة يعمل على إعداد خطة (SOFP) كل شهر من خلال تطوير برامج الجدولة وإتخاذ قرارات التخطيط وتحديد القرارات المطلوبة التي هي خارج مسؤولية الفريق وتزويد المعلومات المطلوبة لتنفيذ الخطة المطلوبة، ويقوم هذا الفريق بإعداد خطة (SOFP) لمدة تتراوح ما بين(٩)أشهر إلى(١٨)شهراً وذلك تبعاً لأفق التخطيط الذي ترغب به الوحدة الإقتصادية، ويجب أن يتضمن فريق (SOFP) الأفراد المسؤولين في تدفق القيمة عن عمليات الإنتاج، والشراء، والمبيعات، والتسويق، والرقابة المالية، وإدارة الموارد، وتقديم المنتج الجديد، والتحسين المستمر، بعض هؤلاء الأفراد قد يكونوا خارج تدفق القيمة لكنهم من الضروري أن يجلبوا إلى عملية أعداد (SOFP).
(Maskell and Baggaley, 2004:161)

ويمكن توضيح الخطة المتكاملة لـ)(SOFPمن خلال الشكل الآتي:-

شكل (١٢)
الخطة المتكاملة للتخطيط المالي والتشغيلي والبيعي



(Source: Maskell, Brian; Baggaley, Bruce; Grasso, Larry, " Practical Lean Accounting: A Proven system For Measuring and Managing The lean Enterprise", Second Edition, Taylor and Francis Group, USA, 2012: 238)

من خلال الشكل المذكور أنفاً يلاحظ أن المدخلات الأساسية لعملية (SOFP) تتمثل بالآتي:-

- افراد المبيعات والتسويق: يزودون توقعات عن المبيعات المتوقعة لـ (١٢ أو)١٨(شهراً القادمة.
- افراد تطوير المنتوج: يزودون معلومات عن المنتوجات الجديدة والتغيرات في التصاميم.
- أفراد الإنتاج: يوفرون معلومات عن الطاقة المتاحة في قطاعات الإنتاج والتموين لتدفق القيمة.
- الأفراد الماليون: يزودون توقعات عن المعلومات المالية بالتفصيل.

إن نتيجة عملية (SOFP) تتمثل بإعداد خطة متكاملة (موحدة) لكل تدفق القيمة وللوحدة الإقتصادية ككل، تعكس إستراتيجية عمل الوحدة الإقتصادية وتتمثل هذه الخطط بالآتي:-

- خطة المبيعات.
- خطة تقديم المنتوج الجديد.
- خطة الطاقة التشغيلية.
- الخطة المالية.

ولغرض أعداد الخطة المتكاملة لـ (SOFP) فإن على الوحدة الإقتصادية إتباع الخطوات الآتية:

أ- تخطيط طلبت دفق القيمة: Value stream Demand Planing

إن نقطة البداية لتخطيط طلب تدفق القيمة هو تحديد تدفقات القيمة وعوائل المنتوجات التي تتدفق داخل تدفق القيمة ويتم إعداد خطة طلب تدفق القيمة من قبل أفراد المبيعات والتسويق الذين يكونون مسؤولون عن التوقعات لكل عائلة منتج.
(Nagpal et.al., 2010: 31)

ويمكن توضيح الخطة المتعلقة بتوقعات الطلب على المبيعات على وفق عملية (SOFP) من خلال الجدول الآتي:

جدول (٦)
خطة طلب مبيعات تدفق القيمة وفقا لعملية (SOFP)

المبيعات	ككانون الثاني	شباط	اذار	مأيس	حزيران	تموز	آب	أيلول	تشرين أول	تشرين ثاني	كانون الأول
التوقع الجديد (بالوحدات)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
المبيعات الفعلية (بالوحدات)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
إختلاف الشهر	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
تراكم الأختلاف	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
										-	

(Source: Nagpal, Taruna; Donnell, Sean; Stramecki, Anthony: Yu, Vivian, " Sales and Operations Planning: Business forecasting", 2010: 31)

من خلال الشكل المذكور أنفاً يلاحظ أن إعداد خطة المبيعات المتوقعة يتم لـ(٩(أشهر أو (١٢) شهراً أو (١٨) شهراً وذلك بحسب أفق التخطيط الذي ترغب فيه الوحدة الإقتصادية ويتم كل نهاية شهر مقارنة المبيعات المتوقعة مع الفعلية لأستخراج الأختلاف الذي من خلاله يقوم فريق (SOFP) بتحديد ودراسة أسباب الأختلاف والعمل على إزالة أسباب الإختلاف من خلال عملية التحسينات المستمرة لزيادة دقة التنبوء.

ب- تخطيط عمليات تدفق القيمة: Value Stream Operations Planning

تعد مخرجات خطة طلب المبيعات مدخلات لتخطيط عمليات تدفق القيمة، إذ يقوم أفراد الإنتاج بتحديد الطاقة اللازمة لمقابلة طلب الزبائن المتوقع، وهذا يحدث من خلال معرفة وتحديد الإنتاج المنجز سابقاً وكمية الطاقة المستخدمة التي تحدد من خلال تحليل تكلفة تدفق القيمة المتعلق بـ (الطاقة الإنتاجية، والطاقة غير الإنتاجية، والطاقة غير المستغلة) وكذلك يتم معرفة أماكن الأختناقات في تدفق القيمة وما هي العقبات التي تواجه التدفق في تدفق القيمة مثل أوقات الأنتظار، والسكراب، وعدم توفر الطاقة المتاحة لمواجهة الطلب المتوقع للزبون، وبعد تحديد تلك المشكلات يعمل فريق)(SOFPعلى التخلص منها من خلال تطوير الخطط المتعلقة بالطاقة المتاحة ويتم ذلك من خلال الآتي:

(Maskell and Baggely, 2004: 167-168)

١- إجراء عمليات التحسين في العمليات المختنقة أو التخلص من الأختناقات.
٢- إجراء أحداث (Kaizen)عند الأختناقات.
٣- التغيرات في إدارة الخلية.
٤- إمتلاك معدات جديدة.
٥- التغيرات في ملاك الموظفين لتلبية الطلب المستقبلي المتوقع.
٦- التغير في مزيج الإنتاج.
٧- تحسين العمليات من خلال التخلص من أوقات الانتظار، وتوقفات المكائن، والسكراب..... الخ.

ويمكن توضيح الخطة المتعلقة بتخطيط طلب المبيعات وخطة العمليات من خلال الجدول الآتي:-

جدول (٧)

برنامج جدولة (SOFP) لتخطيط الإنتاج، المبيعات، مخزون البضاعة التامة

المبيعات	كانون الثاني	شباط	اذار	مأيس	حزيران	تموز	آب	أيلول	تشرين أول	تشرين ثاني	كانون الأول
التنبوء الجديد	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
المبيعات الفعلية	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
الأختلاف: الشهر	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
الأختلاف-المتراكم	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
العمليات:-											
الخطة القديمة	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
الخطة الجديدة	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
الخطة الجديدة مقابل الخطة القديمة	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
احتساب الخطة:-											
الفعلي:	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
الفرق: الشهر	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
الفرق المتراكم	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
الطاقة القصوى	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
الوقت اللازم لتلبية طلبات الزبائن (دقيقة)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
وقت دورة التصنيع (دقيقة)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
نسبة وقت دورة التصنيع الى الوقت	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
اللازم لتلبية طلبات الزبائن نسبة الأختناقات	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
المخزون:-											

الخطة	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
الفعلي	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
أيام الاحتفاظ بالمخزون	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

(Source: Maskell, Brian; Baggaly,Bruce; Katko, Nick; Paino, David, Lilly, susan, " the Lean Business Management system: lean Accounting, Principles and practice tool, BMA, Inc, 2007: 84)

من خلال هذا الشكل يلاحظ أن برنامج جدولة (SOFP) للمبيعات والإنتاج ومخزون أخر المدة يبين الآتي:

١- خطة المبيعات لـ (١٢) شهراً القادمة.

٢- الخطة التشغيلية (العمليات) لـ(١٢)شهراً القادمة والتي تتضمن الطاقة الإنتاجية المتاحة لتلبية الطلب المتوقع للمبيعات، إذ يلاحظ أن الخطة التشغيلية تتضمن الآتي:

- الخطة القديمة: التي تبين الطاقة الإنتاجية لـ(١٢) شهراً السابقة لتلبية طلب الزبائن.
- الخطة الجديدة: التي تتضمن الطاقة الإنتاجية المتاحة لتلبية الطلب المتوقع للزبائن لكل شهر.
- الأختلاف: الذي يمثل الفرق ما بين الخطة الجديدة والقديمة، والتي يمكن من خلالها معرفة وتحديد أسباب أختلاف الخطة الجديدة عن الخطة القديمة.
- عدد الوحدات الفعلية التي قد تم إنتاجها خلال الشهر.
- الأختلاف: يمثل الفرق ما بين الطاقة الإنتاجية الفعلية والطاقة الإنتاجية المتوقعة.
- الأختلاف المتراكم: وهو يمثل الفرق المتراكم ما بين الطاقة الإنتاجية الفعلية والطاقة الإنتاجية المتوقعة.
- الوقت اللازم لتلبية طلبات الزبائن(Take time): وهو يمثل وقت طلب الزبون لكل وحدة منتجة، فمثلاً أن الزبون يرغب في الحصول على المنتج كل خمسة دقائق أو كل (٣٠) دقيقة أو كل ساعة وهكذا.
- وقت الدورة: وهو يمثل الوقت المتوقع اللازم لإنتاج الوحدة الواحدة.
- نسبة وقت دورة التصنيع الى الوقت اللازم لتلبية طلبات الزبائن: وهو يمثل نسبة وقت الدورة اللازمة لإنتاج الوحدة الواحدة مقسوماً على الوقت النسبي.

- نسبة الأختناقات: و هي تتمثل بنسبة الأختناقات الناتجة عن عدم قدرة تدفق القيمة بتزويد الزبائن بالمنتوجات بالوقت الذي يريدونه لأن وقت الدورة اللازم لإنتاج المنتج هو أكبر من الوقت النسبي.

٣- **خطة المخزون**: وهي تمثل خطة المخزون المتوقعة لـ ١٢ شهراً القادمة وكذلك تتضمن العدد الفعلي للمخزون خلال الشهر وعدد أيام الاحتفاظ به.

ج- إعداد الموازنات والتقارير المالية من خلال (SOFP)

Prepare Budgets And Financial Report By SOFP

عندما تضاف معلومات عمليات الإنتاج وطلبات الزبائن إلى برامج جدولة (SOFP)فإن النتيجة المالية لهذه الخطط يمكن أن تحتسب، إذ يتم أعداد كشف الدخل المتوقع والميزانية المتوقعة لـ (٩) اشهر، (١٢) شهراً، (١٨) شهراً القادمة، وتكون مصادر المعلومات المالية لأعداد الخطط المستقبلية من برنامج جدولة (SOFP) للمبيعات، والإنتاج ومخزون البضاعة التامة ومن تحليل تكاليف تدفق القيمة، إذ من خلال تحليل تكاليف تدفق القيمة يمكن معرفة تأثير تغير الطلب على الخلايا المختنقة، وتدفق الإنتاج، وقضايا الطاقة الأخرى، والتي من خلال دراستها وتحليلها يتمكن الأفراد الماليين في فريق (SOFP) من إعداد كشوفات مالية شهرية تنبؤية. (Maskell et.al., 2012: 258)

ويمكن توضيح كشف الدخل المتوقع لـ (١٢) شهراً القادمة على وفق (SOFP) من خلال الكشف الآتي:

كشف (٣)

كشف الدخل المتوقع لتدفق القيمة على وفق عملية (SOFP)

تدفق القيمة	كانون الثاني	شباط	اذار	مأيس	حزيران	تموز	آب	أيلول	تشرين أول	تشرين ثاني	كانون الأول
المبيعات (بالمبالغ)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
تكاليف المواد	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
تكاليف التشكيل	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
ربح تدفق القيمة	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
نسبة العائد على المبيعات											

(Source: Maskell, Brian; Baggaley, Bruce; Katko, Nick; Paino, David, Lilly, susan, " the Lean Business Management: Lean Accounting, Principles and practice toolkit, BMA, Inc, 2007: 86)

٤- الجدولة المستوية والسحب اليومي والتحسين المستمر:

و هي تتمثل بالعمليات اللازمة لتحقيق طلبات الزبون اليومية والقيام بعملية التحسين المستمرة من قبل أعضاء فريق تدفق القيمة. (Slack et.al., 2004:522)

خامسا: الرقابة المحاسبية الداخلية Internal Accounting Control

تختلف رقابة المحاسبة الداخلية في ظل المحاسبة الرشيقة عن الرقابة الداخلية في ظل المحاسبة التقليدية، إذ تعتمد أنشطة الرقابة التقليدية على مراجعة وفحص المعاملات والنتائج ومقارنتها بالمعايير المحددة مسبقاً لمعرفة مدى الألتزام بالخطط

الموضوعة لكي يتم إستخراج الإنحرافات ومعالجتها أما بالنسبة إلى الرقابة الداخلية في ظل المحاسبة الرشيقة فإنها تعمل على منع حدوث الاخطاء من خلال بناء الرقابة في كل أنشطة الأعمال والبحث عن الأسباب المسببة للخطأ ومعالجتها في الوقت المناسب وذلك من خلال عمليات التحسين المستمر والعمليات القياسية ورقابة الإنتاج وتخفيض المخزون وتحسين الجودة وتخفيض أوقات الانتظار. (Maskell et.al., 2007: 108)

وتعتمد أنظمة الرقابة التقليدية على فحص كل المعاملات المالية لضمان التفويض الصحيح للأفراد ودقة التسجيل والتقرير عن كل المعاملات مع الزبائن والمجهزين وهذا يتضمن فحص طلبات الزبائن والأيرادات وأستلام النقد من الزبائن وحسابات المدينين والمشتريات والمبالغ المدفوعة وحسابات الدائنين. (Maskell and Baggaley, 2004: 62)

أما بالنسبة إلى أنظمة رقابة المحاسبة الرشيقة فإنها تركز على توحيد مقاييس العمل وتخفض حجم المعاملات المالية التي تنعكس على عملية الرقابة ويتم ذلك من خلال الأمثلة الآتية: (Maskell, et.al., 2012: 104)

أ- الإنتاج بدفعات صغيرة جداً ومن ثم فإن الاخطاء التي قد تحدث تكون صغيرة جداً مقارنة بالإنتاج بدفعات كبيرة.

ب- إمتلاك مخزون قليل جداً يؤدي إلى تخفيض كبير في عملية تتبع المخزون والرقابة عليه.

ج- إمتلاك عدد محدد من المجهزين الذين يزودون الوحدة الإقتصادية يومياً بالمواد الأولية اللازمة للعملية الإنتاجية يخفض من الأخطاء الناتجة في حساب الدائنين وفي مخزون المواد الأولية.

د- عمليات البيع تكون بأحجام صغيرة ومن ثم سيؤدي ذلك إلى تخفيض حساب المدينين عند كل عملية بيع مما يؤدي إلى تخفيض في حجم الأخطاء في حساب المدينين.

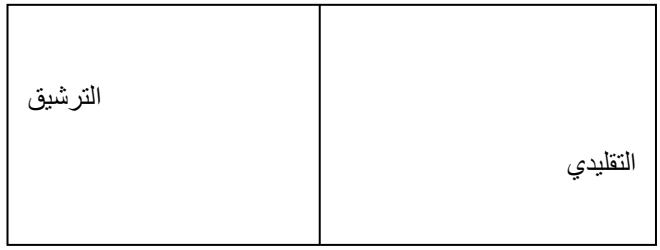
هـ- تقليل الأخطاء من خلال إستعمال الرقابة المرئية لـ (5S) والعمل القياسي والمخزون المعياري وتحليل أنحرافات العمل كل ساعة في خلية العمل، والأعتماد على ثقافة تحديد وحل المشاكل وتزويد التغذية الراجعة عن التكاليف والإنتاجية والجودة والتسليم في تدفق القيمة.

ويمكن تمثيل التغير في رقابة المعاملات في ظل نظام الرقابة التقليدي ونظام الرقابة في ظل المحاسبة الرشيقة من خلال الشكل الآتي:-

شكل (١٣)

التغير في رقابة المعاملات في ظل المحاسبة الرشيقة

الرقابة من خلال الفحص الرقابة من خلال المنع



حجم منخفض للمعاملات

حجم عالي للمعاملات

(Source: Maskell, Brian; Baggaley, Bruce; Grasso, Larry, " Practical lean Accounting: A proven system for Measuring and Managing the lean Enterprise, second Edition, Taylor and Francis Group, USA, 2012: 104)

من خلال هذا الشكل يلاحظ أن الرقابة المتبعة في ظل المحاسبة الرشيقة هي الرقابة من خلال المنع، إذ تتم عملية الرقابة الترشيقية خلال مراحل العمليات التشغيلية وليس بعد أن يتم إنجاز هذه العمليات ويحدث الخطأ، وتكون عملية الرقابة في ظل المحاسبة الرشيقة أقل جهداً وتكلفة بسبب أنخفاض حجم المعاملات المالية.

إن أدوات الرقابة الداخلية تتمثل بالاتي:

١- خارطة تدفق القيمة التي تبني عمليات الرقابة خلال العمليات التشغيلية:-

Value stream Map That Show Operations Control Throught Operations

إن قانون(Sarbanes Oxley) الذي ظهر أستجابة للفضائح المالية التي حدثت للكثير من الوحدات الإقتصادية مثل شركة أنرون، يمثل جودة من التنظيمات التي تبحث في مدى أذعان الوحدات الإقتصادية للمبادىء المحاسبية المقبولة قبولاً والتي ترتبط بالرقابة المالية الداخلية وصحة التقارير المالية.

إن تنظيم قانون(Sarbanes oxley)يتطلب من الإدارة تطوير معايير لإدارة المخاطر وعمليات الرقابة التي ترتبط مع خرائط العمليات التي تبين تأثير رقابة العمليات المحاسبية وهذا يتلائم مع البيئة الترشيقية والإنتاج الرشيق الذي يعتمد على الرقابة المرئية، ويتم ذلك من خلال أن الفريق المالي يشترك في إعداد خارطة تدفق القيمة وذلك للتأكد من أن الرقابة المحاسبية تكون مصاحبة لعمليات الإنتاج، فمن خلال إشتراك الفريق المالي في إعداد خارطة تدفق القيمة فإنه يتم تحديد عمليات الرقابة المحاسبية المصاحبة لكل عملية والقيام

بعمليـة التحسـين المسـتمرة فـي حالـة وجـود نقـاط ضـعف فـي نظـام الرقابـة المحاسبي المصاحب لكل عملية.
(Maskell et.al., 2007: 107-113)

٢- مصفوفة التخلص من المعاملات: Transactions Elimination Matrix

مصفوفة التخلص من المعاملات هي مصفوفة تتضمن خمسة أعمدة يمثل كل عمود مرحلة النضج الترشيقي، تزود الاطار الذي يمكن أن يتم من خلاله تحديد الطرائق الترشيقية التي يمكن أن تطبق للتخلص من عمليات المعاملات التقليديـة وتتضـمن هـذه المصـفوفة خمـس مراحـل للنضـج الترشـيقي (Lean Maturity) وهذه المراحل تمثل في الآتي:
(Maskell et.al., 2007: 115)

أ- إتخاذ القرار للبدء بالترشيق.
ب- تطبيق قيادة الترشيق.
ج- الإنتاج الرشيق.
د- إدارة تدفق القيمة.
ه- الوحدة الإقتصادية الرشيقة.

وتمثـل هـذه المراحـل الخطـوات اللازمـة للتحـول مـن الوحـدات الإقتصـادية التقليدية إلى الوحدات الإقتصادية الرشيقية وداخل المصفوفة يتم تحديد المبادرات الترشيقية على رقابة العمليات مثل:

أ- أوقات دورة تدفق القيمة.
ب- مستويات المخزون.
ج- السحب و Kanban.
د- العمل القياسي.
ه- جودة المجهز.
و- جودة الخلية.
ز- مقاييس الأداء.
ح- الرقابة والتنظيم.

وتساعد هذه المصفوفة على تحديد الطرائق المتبعة للتخلص التدريجي من المعاملات المالية التقليدية والعمليات التشغيلية من خلال تحديد الأجراءات والطرائق اللازمة للتحول إلى نظام الإنتاج الرشيق والذي ينعكس على عملية الرقابة في العمليات.

(Maskell and Baggaley, 2006:42)

٣- تقويم المخزون: Inventory Valuation

في ظل نظام الإنتاج الرشيق مستويات المخزون تنخفض بشكل كبير و هذا الأنخفاض يتراوح ما بين (٥٠%) إلى (٩٠%) ويصبح المخزون تحت الرقابة وينعكس ذلك على طرائق تقويم المخزون التي تصبح أكثر بساطة وعلى نظام تتبع المخزون الذي لا يحتاج إلى نظام معقد لتعقب المخزون بسبب أهميته القليلة مقارنة بالوحدات الإقتصادية التقليدية.

(Maskell et.al., 2007:122)

هناك عدة طرائق لتقويم المخزون في ظل المحاسبة الرشيقة* ولعل أكثر الطرائق شيوعاً هي طريقة معدل التكلفة التي تتضمن مجموع تكاليف تدفق القيمة خلال الشهر مقسومة على عدد الوحدات المنتجة خلال الشهر لكي يتم إستخراج معدل تكلفة الوحدة الواحدة المنتجة والتي تضرب في عدد وحدات مخزون أخر المدة. (Guan et.al.,2009: 414)

من خلال ماتقدم يمكن القول أن المحاسبة الرشيقة تتألف من مجموعة من المبادىء والممارسات والأدوات التي تعمل سوية لغرض تحقيق اهداف المحاسبة الرشيقة المتمثلة بالآتي:-

١- توافر المعلومات الملائمة لأغراض إتخاذ القرارات.
٢- إحتساب التاثير المالي للتحسينات الترشيقية داخل الوحدة الإقتصادية.
٣- تبسيط عملية إعداد التقارير المالية التي تكون مفهوم من قبل الجميع في الوحدة الإقتصادية.
٤- التركيز على قيمة الزبون.
٥- التركيز على البيانات المالية والتشغيلية.
٦- قيادة عملية التحول الترشيقي داخل الوحدة الإقتصادية من خلال التخلص من العمليات والصفقات غير الضرورية التي لا تضيف قيمة للوحدة الإقتصادية.
٧- توافر طرائق جديدة ومبسطة لإحتساب تكاليف المنتج بالأعتماد على طريقة تكاليف تدفق القيمة.

---

*لمعرفة هذه الطرق يتم الرجوع إلى:
Maskell, Brian; Baggaley, Bruce; Katko, Nick; Paino, David, Lilly, susan, " the Lean Business Management system: Lean Accounting, Principles and practice toolkit, BMA press, 2007: 123-125)

٨- التخلص من مفهوم الأمتصاص الكامل للتكاليف المتبع على وفق الطريقة التقليدية وذلك على أساس أن كل التكاليف التي تتحملها الوحدة الإقتصادية يكون للمنتوجات نصيب منها حتى وأن لم تستفيد هذه المنتوجات من تلك التكاليف، إذ أن المحاسبة الرشيقة من خلال الأعتماد على طريقة تكاليف تدفق القيمة فإن التكاليف تحمل على تدفقات القيمة إستناداً إلى أرتباط تلك التكاليف بتدفقات القيمة أما التكاليف التي لا ترتبط بتدفقات القيمة فإنها تعد تكاليف مساندة للاعمال لا تدخل ضمن تكاليف تدفق القيمة ومن ثم لا تنعكس على المنتوجات المنتجة في تدفق القيمة.

٩- إن المحاسبة الرشيقة تساعد في عملية التخطيط وأعداد الموازنات الشهرية، وهي بذلك تتخلص من الأسلوب التقليدي في إعداد الموازنات الذي يعد موازنات سنوية تركز على الأداء المالي فقط وتتم في نهاية السنة مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط للإستخراج الأنحرافات ومن ثم فإنه في نهاية السنة بعد أن يكون هناك هدر وضياع في أستخدام موارد الوحدة الإقتصادية خلال السنة يتم إبلاغ الإدارة بذلك الهدر والضياع وذلك يوفر أساساً متأخراً لعملية الرقابة – أما في ظل المحاسبة الرشيقة فإنه يتم إعداد موازنات شهرية حديثة يتم تحديثها وتعديلها كل نهاية شهر من خلال التركيز على الأداء المالي والتشغيلي.

ويعد العامل الرئيس للمحاسبة الترشيقية هو عامل الزمن، ففي ظل بيئة الإنتاج الرشيق فإن الإدارة تحتاج إلى معلومات مستمرة وحديثة يتم من خلالها أحتساب التأثير المالي للمعلومات وعمليات التحسين الترشيقية للوحدة الإقتصادية، وبطبيعة الحال فإن عملية تطبيق مبادىء وممارسات وأدوات المحاسبة الرشيقة قد تحتاج إلى مدد زمنية قد تكون طويلة، لأن عملية التحول من طرق المحاسبة التقليدية في أحتساب تكاليف المنتوجات والقياس والأداء تتطلب تغيرات تدريجية، فعملية الأنتقال من الأقسام الإنتاجية والخدمية إلى تدفقات القيمة يحتاج إلى وقت وكذلك فإن عملية تخصيص التكاليف إلى تدفقات القيمة يحتاج إلى وقت، ففي بداية عملية التحول الترشيقي فإن مقدار التكاليف الصناعية غير المباشر قد تكون نسبتها كبيرة إلى أن يتم بالتدريج تخصيص العاملين والمكائن إلى تدفقات القيمة مما يؤدي إلى أنخفاض نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة تدريجياً، فمثلاً قد يكون لدينا اربعة تدفقات قيمة وثلاثة مهندسين، ولكن بمرور الوقت وأجراء عملية التدريب فإنه يمكن أن يخصص لكل تدفق قيمة مهندس واحد وهكذا.

إن المحاسبة الرشيقة لها دور مهم في عملية القياس وتقويم أداء الوحدات الإقتصادية ويتم ذلك من خلال الأعتماد على مفهوم(Box Score) الذي يتضمن ملخصاً اسبوعياً للعمليات المالية والتشغيلية ومصادر الطاقة وتوفر مقاييس جديدة يتم

على أساسها قياس الأداء على مستوى الخلية وتدفق القيمة والوحدة الأقتصادية و هذا ما سيتم تناوله في الفصل الثالث.