



جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة - الجزائر
كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ، الطور الثاني
في ميدان العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير
فرع: علوم مالية ومحاسبية تخصص :محاسبة وجباية معمقة

بمعنوان:

إعتماد تقنيات المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف الإنتاج

دراسة حالة: مؤسسة حليب الجنوب ورقلة 2017-2019

من إعداد الطالبة : منال حاجي

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ:

أمام اللجنة المكونة من السادة :

أ.د / (أستاذ ، جامعة ورقلة) رئيسا

د / شري محمد الأمين (أستاذ محاضر "أ" ، جامعة ورقلة) مشرفا و مقرا

د / (أستاذ محاضر "أ" ، جامعة ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية : 2020/2019



جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة - الجزائر
كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ، الطور الثاني
في ميدان العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير
فرع: علوم مالية ومحاسبية تخصص :محاسبة وجباية معمقة

بعنوان:

إعتماد تقنيات المحاسبة الرشيقة في تخفيض

تكاليف الإنتاج

دراسة حالة: مؤسسة حليب الجنوب ورقلة 2017-2019

من إعداد الطالبة : منال حاجي

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ:

أمام اللجنة المكونة من السادة :

أ.د / (أستاذ ، جامعة ورقلة) رئيسا

د / شري محمد الأمين (أستاذ محاضر "أ" ، جامعة ورقلة) مشرفا و مقررا

د / (أستاذ محاضر "أ" ، جامعة ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية : 2020/2019



الإهداء



إلى الشمعة التي أضاءت لي طريق الحياة أبي الغالي حفظه الله ورعاه :

أحمد حاجي

إلى التي حملتني وهنا على وهن أمي الغالية أطال الله في عمرها :

صليحة نقايس

إلى إخوتي وأخواتي :

هديل , بثينة , محمد عبد البديع , فدوى , والكتكوت عبد الحميد المهدي

إلى كل الأهل والأقارب ؛

إلى كل الأصدقاء والصديقات وزملاء الدراسة كل باسمه ؛

إلى كل من علمني حرفاً من التمهيدي إلى الابتدائي إلى المتوسط , الثانوي والجامعي ؛

أهدي ثمرة جهدي هذا .

حاجي منال



الشكر



الحمد لله و الشكر لله الذي أعانني ووقفني؛

كما يطيب لي أن أتقدم بجزيل الشكر وعظيم الإمتنان , إلى كل من ساهم في مساعدتي
وتوجيهي وإرشادي الشكر موصول إلى الأستاذ المشرف شربي محمد الأمين ؛
إلى المؤطر بمؤسسة حليب الجنوب الذي لم يبخلني من المعلومات وصبره عليّ طيلة فترة
الدراسة الميدانية ؛

إلى مدير المؤسسة قرعيش حمزة؛

إلى عمال المؤسسة الذين ساهموا في السير الحسن للدراسة الميدانية؛

إلى كل من ساعدني من قريب وبعيد ؛

أسأل الله العلي القدير أن يجزي الجميع عني خير الجزاء ويوفقهم بما يحبه ويرضاه إنه هو
السميع العليم.

حاجي منال



المخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى معالجة إشكالية إعتداد تقنيات المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف الإنتاج وحددت أهم أهداف الدراسة في التعرف على أهم التقنيات في المحاسبة الرشيقة و طريقة عملها في تخفيض تكاليف الإنتاج، عرض المفاهيم المرتبطة بالمحاسبة الرشيقة ومقارنتها بالمحاسبة التقليدية ؛ لتحقيق هذه الأهداف إستخدمنا في الدراسة المنهج الإستقرائي في الجانب النظري وذلك وكذلك استخدمنا المنهج الوصفي التجريبي في الجانب التطبيقي بواسطة ادواتها المتمثلة في المقابلة والملاحظة ، وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها أن المحاسبة الرشيقة تساهم في الحد من الضياع في العمليات المحاسبية مما يوفر المال ويخفض التكاليف ويساعد على إتخاذ قرارات رشيدة ، وأن إعتداد تقنيات المحاسبة الرشيقة و خاصة تيار القيمة ومخطط ربط قياس الأداء و التكلفة المستهدفة لهم دور مباشر في تخفيض تكاليف الإنتاج في مؤسسة حليب الجنوب و تقليل الهدر والضياع في الوقت والموارد .

الكلمات المفتاحية: محاسبة رشيقة ، تكلفة مستهدفة ، تيار قيمة ، تخفيض تكاليف ، شركة حليب الجنوب

Summary:

This study seeks to address the problem of adopting lean accounting techniques in reducing production costs and identified the most important objectives of the study in identifying the most important techniques in lean accounting and how it works in reducing production costs and presenting the concepts associated with lean accounting and comparing it to traditional accounting, and to achieve these goals we used in the study the inductive approach in The theoretical side, with the help of books, notes and articles, as well as we used the experimental descriptive approach in the applied side through its tools of interview and observation Rational. And that the adoption of lean accounting techniques, especially the value stream and the scheme linking performance measurement and the target cost, have a direct role in reducing production costs in South Milk Corporation and reducing waste and waste of time and resources.

Key words: Lean Accounting ,Target Cost ,Value Stream ,Reduce Costs ,Southern Milk Foundation..

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
II	الإهداء
III	الشكر
IV	الملخص
V-VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
IX	قائمة الملاحق
أ-ج	المقدمة
1	الفصل الأول : الإطار النظري للمحاسبة الرشيقة
2	تمهيد
3	المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للمحاسبة الرشيقة
3	المطلب الأول : مفهوم ومتطلبات المحاسبة الرشيقة
4-3	الفرع الأول : متطلبات المحاسبة الرشيقة
5-4	الفرع الثاني : مفهوم المحاسبة الرشيقة
5	المطلب الثاني : أهداف و خصائص المحاسبة الرشيقة
6-5	الفرع الأول : أهداف المحاسبة الرشيقة
6	الفرع الثاني : خصائص المحاسبة الرشيقة
7	المطلب الثالث : الفرق بين المحاسبة الرشيقة و المحاسبة التقليدية
8	المبحث الثاني : مقومات ومعوقات المحاسبة الرشيقة
8	المطلب الأول : مقومات المحاسبة الرشيقة
9-8	الفرع الأول : مبادئ المحاسبة الرشيقة
10-9	الفرع الثاني : مجالات المحاسبة الرشيقة
20-10	الفرع الثالث : تقنيات المحاسبة الرشيقة

21	المطلب الثاني : معوقات المحاسبة الرشيقة
22	المبحث الثالث : الدراسات السابقة
24-22	المطلب الأول : الدراسات باللغة العربية
26-24	المطلب الثاني : الدراسات باللغة الأجنبية
26	المطلب الثالث : التعليق على الدراسات السابقة
27	خلاصة الفصل
28	الفصل الثاني : الإطار التطبيقي لتقنيات المحاسبة الرشيقة في مؤسسة حليب الجنوب
29	تمهيد
30	المبحث الأول: تقديم المؤسسة
31-30	المطلب الأول :تعريف المؤسسة و بطاقة فنية حول مؤسسة حليب الجنوب
31	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمؤسسة حليب الجنوب
32	المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لقسم الإنتاج
33	المبحث الثاني : إعتما د تقنيات المحاسبة الرشيقة في المؤسسة
34-33	المطلب الأول :متطلبات المحاسبة الرشيقة
35	المطلب الثاني : إمكانية إعتما د تقنيات المحاسبة الرشيقة في المؤسسة
37-35	الفرع الأول :خارطة تيار القيمة للحليب المبستر
38-37	الفرع الثاني :تيار القيمة للحليب المبستر
39-38	الفرع الثالث : مخطط ربط قياس الأداء
40-39	الفرع الرابع:التكلفة المستهدفة
41-40	الفرع الخامس : الوفرات المحققة من تطبيق تقنيات المحاسبة الرشيقة
42	خلاصة الفصل
46-43	الخاتمة
50-47	قائمة المراجع
53-51	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
7	الفرق بين المحاسبة التقليدية و المحاسبة الرشيقية	الجدول رقم 01
11-10	تقنيات المحاسبة الرشيقية	الجدول رقم 02
16	شكل بطاقة الأداء	الجدول رقم 03
36	حساب وقت دورة الإنتاج و الوقت المتاح	الجدول رقم 04
37	رموز خارطة تيار القيمة	الجدول رقم 05
38	تخفيض عدد العمال في تيار قيمة الحليب المبستر	الجدول رقم 06
40	حصاة كل مؤسسة من السوق	الجدول رقم 07

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
12	أنواع تكاليف تيار القيمة	الشكل رقم 01
14	مقاييس أداء الخلية	الشكل رقم 02
15	مقاييس أداء تيار القيمة	الشكل رقم 03
31	الهيكل التنظيمي لمؤسسة حليب الجنوب	الشكل رقم 04
32	الهيكل التنظيمي لقسم الإنتاج	الشكل رقم 05
33	مراحل عملية تصنيع الحليب المبستر	الشكل رقم 06
35	خارطة تيار القيمة	الشكل رقم 07
36	رسم خارطة تيار القيمة	الشكل رقم 08

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
52	بطاقة تقنية حول مؤسسة حليب الجنوب	01
53	رسم تخطيطي لعملية تصنيع الحليب المبستر	02

توطئة :

في ظل الأزمة المالية العالمية التي ادت الى انهيار العديد من المؤسسات و أثرت سلبا على الانجازات الاقتصادية ومع التطور الكبير الحاصل في السنوات الأخيرة كان لابد من وجود حل لهذه الأزمة وتجنب اثارها التي من اهم اسبابها سوء الممارسات المحاسبية وعدم ملائمتها مع التغيرات التي طرأت آنذاك ومن هنا ظهرت الحاجة للبحث عن مفاهيم وأساليب جديدة في المحاسبة تساعد في تلبية احتياجاتها الجديدة والتغلب على مشاكل المحاسبة التقليدية .

في العقد الاخير من القرن العشرين ظهر مفهوم جديد وهو اسلوب طبقته شركة TOYOTA اليابانية عرف بـ TOYOTA الانتاجي ثم تم تطويره ليصبح مفهوم جديد وهو "التصنيع الرشيق" فأصبح من اهتمام العديد من المؤسسات خاص في تخفيض تكاليف الانتاج وعليه جاءت الحاجة لممارسات محاسبية تتوافق مع هذا المفهوم اطلق عليها "المحاسبة الرشيقة" فهي تساعد على صناعة افضل القرارات التي تساعد المديرين والعاملين بواسطة تقنياتها وأدواتها التي تعمل على القضاء على الضياع والتكاليف الزائدة والجهد المبالغ في المحاسبة التقليدية .

وكغيرها من الأنظمة فإن المحاسبة التقليدية تواجهها العديد من المشاكل خاصة فيما يتعلق في توفير معلومات ملائمة تخدم الإدارة في بيئة شديدة التنافس ,وعدم قدرتها على الحد من الضياع والهدر في الموارد ,ومع ظهور المحاسبة الرشيقة التي بدورها تملك مجموعة تقنيات تعمل على تحقيق أهدافها المسطرة فمن بينها تيار القيمة الذي يعد جوهر المحاسبة الرشيقة بما يوفره من طرق جديدة لإحتساب التكاليف و التكلفة المستهدفة التي تعمل على تحقيق القدرة التنافسية و توليد الأرباح؛ فإن دراستنا في مؤسسة حليب الجنوب سعت للتعرف عن إمكانية إعتتماد المحاسبة الرشيقة كبديل للمحاسبة التقليدية .

الإشكالية:

ومن هنا يتبادر الى اذهاننا الاشكالية الرئيسية لدراستنا :

✓ هل يمكن اعتماد تقنيات المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف الانتاج في مؤسسة حليب

الجنوب ورقلة؟

وعليه وللإحاطة بكل جوانب الموضوع نطرح بعض الاسئلة الفرعية:

(1) ما هو واقع تطبيق المحاسبة الرشيقة في المؤسسات الجزائرية؟

- (2) فيما تتمثل تقنيات المحاسبة الرشيقة التي تعمل على تخفيض تكاليف الإنتاج؟
 - (3) كيف يمكن الاستفادة من أسلوب المحاسبة الرشيقة؟
 - (4) هل تسهم تقنية تيار القيمة في تخفيض تكاليف الإنتاج؟
 - (5) هل يسهم مخطط ربط قياس الأداء في القضاء على الهدر والضياع في الوقت والموارد؟
- الفرضيات:**

- (1) لا يمكن تطبيق تقنيات المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف الإنتاج في المؤسسات الجزائرية.
- (2) تتمثل تقنيات لمحاسبة الرشيقة التي تعمل على تخفيض تكاليف الإنتاج في تيار القيمة والتكلفة المستهدفة و كايزن للتحسين المستمر .
- (3) تعتمد المحاسبة الرشيقة على تقنياتها الخاصة التي تعمل على تحديد التكاليف وتخفيضها وفق أساليب حديثة.
- (4) تسهم تقنية تيار القيمة في تخفيض تكاليف الإنتاج من خلال أدواتها الخاصة.
- (5) يسهم مخطط ربط قياس الأداء من خلال تطبيق مقاييس الأداء في القضاء على الهدر في الوقت و الموارد.

مبررات اختيار الموضوع :

- ✓ ندرة الموضوع في الجامعة محل دراستنا.
- ✓ الرغبة في الاطلاع على واقع تطبيق محاسبة الرشيقة في المؤسسة الجزائرية.
- ✓ ارتباط الموضوع بمجال تخصصنا.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية دراستنا في دراسة أساليب محاسبة التكاليف الحديثة التي تعمل على تخفيض تكاليف الإنتاج من خلال بعض تقنياتها كالتكلفة المستهدفة و سلسلة القيمة .

أهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلى :

- ✓ عرض مفاهيم المحاسبة الرشيقة و مقارنتها بالمحاسبة التقليدية.
- ✓ محاولة تبيان كيفية عمل تقنيات المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف الإنتاج.
- ✓ التعرف على واقع المحاسبة الرشيقة في المؤسسة الجزائرية.

حدود الدراسة:

اختيرت مؤسسة حليب الجنوب ورقلة للقيام بدراسة حالة , جاء الإختيار عليها كونها مؤسسة ذات طابع إنتاجي ومنتجاتها ذات الإستهلاك الواسع , كما أن المؤسسة تعاني من الضياع في الوقت وتكاليف الإنتاج وذلك في الفترة الزمنية سبتمبر 2020.

منهج البحث و الأدوات المستخدم:

إستخدمنا المنهج الإستقرائي في الدراسة النظرية من خلال الإستعانة بالمجلات,الكتب,المذكرات والمقالات ؛ المنهج الوصفي التجريبي في الجزء التطبيقي وذلك بالقيام بالمقابلة والملاحظة.

صعوبات الدراسة :

- ✓ إصابة عمال مصلحة المحاسبة في المؤسسة التي كانت محل الدراسة بفيروس كورونا مما أدى لغلق المصلحة واتجهت للبحث عن مؤسسة أخرى.
- ✓ عدم وجود مصلحة للمحاسبة الرشيقة مما صعب علينا إيجاد معلومات كاملة لإجراء الدراسة التطبيقية.
- ✓ النقل شبه منعدم في مقر الشركة بسبب عدم تلبية طلب الشركة في تعبيد الطريق المحاذي لها من طرف سلطات الولاية هذا ما جعل التنقل للشركة صعب جدا.
- ✓ صعوبة دراسة الموضوع لعدم تطرقنا له في المنهاج الجامعي.

هيكل البحث:

لغرض الإجابة عن الإشكالية المطروحة تم تقسيم الدراسة إلى فصلين كما يلي:

الفصل الأول : يتضمن مبحثين

المبحث الأول:يتطرق للجانب المفاهيمي للمحاسبة الرشيقة من خلال عرض كلا من مفهوم المحاسبة الرشيقة,متطلباتها,تقنياتها ومجالاتها , اهدافها وخصائصها وكذلك مبادئها و معوقاتها. أما المبحث الثاني فتناول الدراسات السابقة التي درست نفس الموضوع و أوجه التشابه و الإختلاف بينها و بين الدراسة الحالية

الفصل الثاني : يمثل الدراسة الميدانية لاعتماد تقنيات المحاسبة الرشيقة في شركة حليب الجنوب وذلك بالاعتماد على الادوات الميدانية وهو يشتمل على مبحثين:

المبحث الأول :يتضمن تقديم للمؤسسة وكل المعلومات المتعلقة بها

أما المبحث الثاني : فيتناول متطلبات المحاسبة الرشيقة وإمكانية اعتماد تقنياتها في المؤسسة.

الفصل الأول:

الإطار النظري للمحاسبة

الرشيقة

تمهيد :

تعتبر المحاسبة الرشيقة من المفاهيم الحديثة في مجال المحاسبة التي جاءت للتغلب على مشاكل المحاسبة التقليدية وتخفيض لتكاليف و التقليل من الهدر و الضياع في العمليات المحاسبية ؛ أصبحت المحاسبة الرشيقة إهتمام العديد من الباحثين من خلال قيامهم بالأبحاث و الدراسات و المؤتمرات والملتقيات في هذا الموضوع وذلك في الكثير من الدول؛ نحن في هذا الفصل قمنا بعرض كل من متطلباتها ومفهومها والفرق بينها وبين المحاسبة التقليدية كما تطرقنا لأهم مقوماتها المتمثلة في المبادئ والتقنيات و المجالات ومعوقات التي تقف في طريق تطبيقها كما قمنا بمراجعة الدراسات السابقة لهذا الموضوع باللغتين العربية والأجنبية.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الرشيقية

سنتناول في هذا المبحث ثلاثة مطالب نعرض فيها المفاهيم المرتبطة بالمحاسبة الرشيقية من متطلبات، أهداف وخصائص، المقارنة بينها وبين المحاسبة التقليدية.

المطلب الأول : متطلبات ومفهوم المحاسبة الرشيقية

الفرع الأول:متطلبات المحاسبة الرشيقية

1) التفكير الرشيق

1-1)تعريف 01: يقصد بالكلمة Lean بالمعنى اللغوي اللحم الخالي من الدهون، وقد استخدم مؤسس منهج الترشيده تلك الكلمة لتعبير عن المعنى الاصطلاحي لنظام الترشيده المبني على فلسفة مستحدثة لإدارة العمليات الإنتاجية بأسلوب يركز على تعزيز العمليات التي تضيف قيمة، وتجنب الزيادات غير الضرورية في عمليات الإنتاج والتي تعتبر مصدراً للفاقد والضياع والأنشطة التي لا تضيف قيمة. لذلك يعني الترشيده استبعاد الفاقد والضياع بهدف خفض التكلفة وزيادة القيمة المضافة للعملاء وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة والاستغلال الأمثل للموارد من أجل تحقيق أهداف المنشأة بأعلى نتائج ممكنة، والتفكير المرشّد يجب أن يكون في إطار تقديم أكبر قيمة للعميل باستخدام أقل الموارد، بمعنى استخدام أقل ما يمكن من المعدات والجهود البشرية والمساحة، مع القدرة على تلبية احتياجات العميل بدقة.¹

1-2)تعريف 02 : يعتبر أسلوب التفكير الرشيد فلسفة أو فكر مستحدث يمكن أن يطبق على كافة الأقسام داخل المنشأة كما انه يتميز بإضافة بعد جديد للتصنيع الرشيد حيث أنه يعتبر أسلوب تفكير وليس أسلوب تصنيع فقط ومعنى ذلك أنه يمكن تطبيقه لأي عمل وليس لعمليات التصنيع فقط ويرتكز تعريف التفكير الرشيد على نقطتين أساسيتين هما القضاء الكلي على الفاقد، واحترام الناس .حيث إن أي شخص أو مؤسسة تطمح في تطبيق أسلوب التفكير الرشيد سوف يتم التركيز على القضاء على الفاقد وكذلك احترام الناس.²

مما سبق يمكن أن نعرف التفكير الرشيق على أنه طريقة جديدة لإدارة العمليات الإنتاجية وذلك بالاستغلال الأمثل للموارد لتحقيق أهداف المنشأة وتجنب الزيادات الغير ضرورية باستبعاد الفاقد والضياع في الموارد والعمليات لتخفيض تكاليف وتلبية حاجيات الزبائن.

¹ -زاهرحسني قاسم المشهراوي :استخدام نموذج قياس تكاليف تيار القيمة لأغراض تدعيم استراتيجية الاستدامة في ظل بيئة التصنيع المرشد،رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتور فلسفة في المحاسبة ،جامعة عين الشمس ،2015،ص: 24 .

² -توفيق جهاد عاشور :مدى تطبيق أسلوب التفكير الرشيد وأثره على الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين ،رسالة قدمت لاستكمال متطلبات الحصول شهادة الماجستير في المحاسبة ،جامعة الأزهر ،غزة ، فلسطين،2018،ص:26.

(2) التصنيع الرشيق :

1-2) تعريف 01: منهج تشغيل يصنف العملية الإنتاجية وفقاً لتيارات قيمة، وكل تيار يتضمن مجموعة من الآلات تسمى خلايا التصنيع، وتستخدم تلك الخلايا في إنتاج منتج واحد أو مجموعة من المنتجات تسمى عائلة المنتجات، ويركز بشكل أساسي على تسهيل وتسريع تدفق الإنتاج داخل تيارات القيمة وعلى القيمة المقدمة للعميل، وذلك بهدف زيادة سرعة تسليم أوامر العملاء وخفض الفاقد والضياع للوصول إلى المنتج الصحيح بأقل تكلفة ممكنة وبالجودة والكمية المطلوبة وفي الوقت المحدد الذي يطلبه فيه العميل.¹

2-2) تعريف 02: فلسفة متكاملة تستخدم مجموعة من التقنيات و الأدوات التي تركز على إزالة كافة أشكال الهدر والضياع والتخلص من النشاطات التي لا تضيف قيمة للمنتج النهائي من خلال الاستعمال الفعال للموارد المتاحة وعدم التبذير فيها وتحقيق أكبر قدر ممكن من المخرجات باستخدام أقل قدر ممكن من المدخلات مع المحافظة و التأكيد على الجودة العالية و المرونة المناسبة لتحقيق الميزة التنافسية المستدامة.²

مما سبق يمكن تعريف التصنيع الرشيق على أنه نظام إنتاج جديد يستخدم مجموعة من تقنيات لتسهيل تدفق الإنتاج و ازالة الهدر والضياع وذلك باستخدام الموارد بشكل فعال مع عدم التبذير لتحقيق أكبر قدر من المخرجات.

الفرع الثاني : مفهوم المحاسبة الرشيقة

1) تعريف 01: مجموعة من الأدوات التي تساعد في تحديد الضياع و القضاء عليه , إذ لا يضيف الضياع قيمة للعمل و تحسين النوعية في حين تعمل المحاسبة الرشيقة على تخفيض وقت الإنتاج و التكلفة .أما نتائج تنفيذ الرشاقة هو الحصول على الأمور في نصابها الصحيح وفي المكان الصحيح وفي الوقت المناسب و الكمية الصحيحة لتحقيق الكمال مع التقليل من الضياع مع المرونة والقدرة على التغيير.أما فلسفة الرشاقة تساعد المنظمة أن تصبح قوية من خلال عمليات مستقرة تمكنها من تقديم ما يحتاجه العملاء بدقة و بسرعة وكفاءة مع أدنى حد للتكاليف.³

¹ - زاهر حسني قاسم المشهوروي: مرجع سبق ذكره,ص:44.

² -حسن طاهر عبد العزيز دنديس: تحديات تطبيق مبادئ التصنيع الرشيق في الشركات صغيرة ومتوسطة الحجم في فلسطين , رسالة ماجستير في إدارة الأعمال , جامعة الخليل, فلسطين, 2018,ص:14.

³ - رائد مجيد عبد محمد : استعمال ادوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف الانتاج-بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الكهربائية , اطروحة دكتوراه غير منشورة مقدمة للمعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية , مجلة الدراسات المحاسبية والمالية , مجلد8,العدد25,جامعة بغداد,2013,صص292-293

(2) **تعريف 02:** يمكن القول بأن المحاسبة الرشيقة توفر معلومات مفيدة للمدراء والعاملين في المنظمات والشركات وغيرها؛ لإتخاذ أفضل القرارات بواسطة أدواتها المحكمة التي تعمل على القضاء على أغلب الضياعات المقترنة بالمحاسبة التقليدية ونظم الرقابة وتركز هذه الأدوات على قيمة الزبون وتحقيق متطلباته والتحسين المستمر، تؤدي هذه القرارات إلى تحسين الإيرادات والربحية؛ وبالتالي ستؤثر القرارات الجيدة في تحسين إدارة الجودة الشاملة وتحقيق ميزة تنافسية.¹

(3) **تعريف 03:** المحاسبة الرشيقة هي المصطلح العام المستخدم للتغييرات المطلوبة لعمليات المحاسبة والسيطرة و القياس والإدارة في الشركة لدعم التصنيع الرشيق والتفكير الرشيق؛ معظم الشركات التي شرعت في التصنيع الرشيق سرعان ما تجد أن عملياتها المحاسبية وأساليب إدارتها تتعارض مع التغييرات الرشيقة التي يقومون بها. والسبب في ذلك هو أن أساليب المحاسبة والإدارة التقليدية صممت لدعم التصنيع التقليدي؛ فهي تستند إلى التفكير في الإنتاج الضخم. التصنيع الخاطئ يكسر قواعد الإنتاج الضخم، وبالتالي فإن طرق المحاسبة والإدارة التقليدية (في أحسن الأحوال) غير مناسبة وعادة ما تكون معادية للتغيير الرشيق الذي تقوم به الشركة.²

من خلال ما سبق يمكن أن نقول بأن المحاسبة الرشيقة مفهوم جديد جاء لدعم مفهوم التصنيع الرشيق الذي جاءت به شركة TOYOTA من خلال توفيرها المعلومات للمدراء والعاملين لمساعدتهم على إتخاذ قراراتهم بواسطة تقنياتها التي تعمل على تحديد و القضاء على الهدر والضياع في عملياتها وذلك لربح الوقت وتخفيض التكاليف .

المطلب الثاني : أهداف و خصائص المحاسبة الرشيقة

الفرع الأول : أهداف المحاسبة الرشيقة

يمكن تفسير الهدف من المحاسبة الرشيقة على النحو التالي:³

- ❖ أن يقدم إلى قياس الأداء ومعلومات التكلفة لقادة تيار القيمة لتزويدهم بالتحكم الفعال في تدفق القيمة ودعم التحسين المستمر .

¹ - إسرائ عبد السلام محسن:مدى استخدام أدوات المحاسبة الرشيدة في تحقيق ميزة تنافسية في ظل إدارة الجودة الشاملة، رسالة مقدمة لإستكمال متطلبات درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الأزهر-غزة-، فلسطين، 2016، ص:32.

² - Brian H Maskell :**WHAT IS LEAN ACCOUNTING** ,President, BMA Inc,2010,p1.

³- Tuğçe Uzun Kocamiş :**Lean Accounting Method for Reduction in Production Costs in Companies**, Istanbul University Vocational School of Social Sciences Accounting and Tax Department ,International Journal of Business and Social Science Vol. 6, No. 9(1);turkey, September 2015,p8.

- ❖ لتوفير المعلومات للإبلاغ عن التكلفة وقياس الأداء لكبار الموظفين.
- ❖ لتوفير معلومات التكلفة ذات الصلة ، سيتم تسجيل ذلك في المحاسبة وبيان الدخل.
- ❖ المحاسبة الرشيقة تهدف إلى توفير معلومات مفيدة للعمل بنشاط لتنفيذ عملية تصنيع الإنتاج الرشيق والمحافظة عليها.

تهدف المحاسبة الرشيدة إلى تكوين ثقافة تنظيمية يشارك فيها جميع الموظفين، وتركز باستمرار في الحد من جميع أنواع الضياع الموجودة في العمليات مثل وقت الانتظار، ومشكلات المخزون وغيرها، ويؤدي تطبيق المحاسبة الرشيدة إلى تحقيق الأهداف الآتية:¹

1. تطبيق متقدم لأدوات المحاسبة الرشيدة في مستوى تيار القيمة.
2. تدريب مديري تيار القيمة وآخرين في صنع القرارات المالية، وإعداد تيار القيمة بوضوح وتقارير الأرباح والخسائر.
3. قياسات تيار القيمة لتربط بين استراتيجية الوحدات الاقتصادية والتقارير الإدارية.
4. تطبيق مبادئ محاسبة الرشيد من المهام المالية للحد من التعقيدات والضائعات.
5. إشراك مديري تيار القيمة في التخطيط المالي وعمليات الموازنة

الفرع الثاني: خصائص المحاسبة الرشيقة

تتمثل خصائص المحاسبة الرشيقة على النحو التالي:²

- ✓ تقديم معلومات دقيقة لتسهيل عملية اتخاذ القرارات.
- ✓ تخفيض التكلفة، الوقت والحد من المنتجات عديمة الفائدة.
- ✓ تحديد الوافرات المالية للمحاسبة الرشيقة والتركيز على الإستراتيجية التي تتطلب إدراك الفوائد.
- ✓ التشجيع على عملية تحسين المحاسبة الرشيقة على المدى البعيد.
- ✓ تشجيع الشركة للتركيز على قياس القيمة للعملاء؛ تقديم الدعم الأفضل للزبون.
- ✓ قياس أداء الإدارة في العوامل الداخلية والخارجية.
- ✓ التشجيع والتحفيز من خلال التحدي ونقل المسؤولية داخل المنظمة.
- ✓ الانتباه للشخص الذي يقوم باتخاذ القرارات والشخص الذي يتحمل المسؤولية.
- ✓ الاعتماد على طلب واحتياجات العميل لتحقيق الرضا له.

¹ - إسماء عبد السلام محسن: مرجع سبق ذكره، ص: 47.

² - مخلد فؤاد شجاع: دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف دراسة تطبيقية على شركة فاين للورق الصحي، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة الشرق الأوسط، عمان 2015، صص 20-21.

المطلب الثالث: الفرق بين المحاسبة الرشيقية و المحاسبة التقليدية :1

المحاسبة التقليدية	المحاسبة الرشيقية
أولاً : من حيث التكلفة والتكاليف	
* هدف التكلفة هو المنتج. *تستخدم التحليل التفاضلي للمساعدة في اتخاذ القرار. *تستخدم العمل المباشر في تخصيص التكاليف الغير مباشرة. *تعتمد على التكاليف المعيارية.	* هدف التكلفة هو تدفق القيمة. *تستخدم أسلوب التحسين المستمر للمساعدة في اتخاذ القرار. *تستخدم تدفق القيمة في تخصيص التكاليف الغير مباشرة. *لا تعتمد على التكاليف المعيارية.
ثانياً: من حيث تبادل المعلومات و ثقافة المؤسسة	
*ثقافة مبنية على أساس الرقابة والقيادة . *يكون ارسال المعلومات من الإدارة العليا إلى المدراء.	*ثقافة مبنية على أساس التعاون و المساواة. *يكون ارسال المعلومات بشكل متوازي بين المدراء.
ثالثاً : من حيث البيئة والتركيز	
*بيئة مستقرة و انتاج كبير . *تركز على الأداء المالي.	*بيئة تنافسية ومتغيرة تتكيف بسرعة مع الزبائن. *تركز على الأداء المالي و التشغيلي.
رابعاً:من حيث المنتج و المخزون²	
*يتم إنتاج المنتج قبل تلقي متطلبات العملاء Make to Stock *يتم إنتاج كميات كبيرة تتركز غالباً على منتج وحيد ويركز بصفة أساسية على اقتصاديات الحجم. *المخزون بكميات كبيرة ومتذبذبة وفقاً للحاجة، مما يتطلب نظم معقدة لتقويم المخزون.	*يتم إنتاج المنتج بناء على رغبات ومتطلبات العملاء Make to Orders وجميع المنتجات تمر بنفس العمليات الإنتاجية. *يتم الإنتاج بكميات صغيرة، ويتم إنتاج منتجات مختلفة إلى حد كبير في ضوء احتياجات العملاء. *المخزون عند أدنى مستوى له، مع استقرار نسبي في حجمه؛ وبالتالي يعتمد تقويمه على إدارة بسيطة ومرئية.

الجدول رقم 01 : الفرق بين المحاسبة التقليدية والمحاسبة الرشيقية (بتصرف).

¹ - كاظم حاتم: أمؤدج مقترح لتطبيق المحاسبة الرشيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية بغداد ، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة مركز دراسات الكوفة، العدد (35) ، جامعة الكوفة، 2014، ص:231.

² - إسماء عبد السلام محسن: مرجع سبق ذكره، ص ص 34-35.

المبحث الثاني : مقومات ومعوقات المحاسبة الرشيقية

سننتظر في هذا المبحث إلى مطلبين نعرف فيه على أهم مبادئ المحاسبة الرشيقية ومجالات تطبيقها بالإضافة إلى تقنياتها.

المطلب الأول : مقومات المحاسبة الرشيقية

الفرع الأول : مبادئ المحاسبة الرشيقية¹

(1) المبدأ الأول : الرشاقة وسهولة الأعمال المحاسبية

وتسمى أيضاً "تطبيق اساليب الرشاقة للعمليات المحاسبية"، ان بعض العمليات المحاسبية تحتوي على نوع او اكثر من الهدر الذي يقسم إلى قسمين أساسيين ، الأول هدر لا يمكن القضاء عليه في الأجل القصير والثاني هو الأكثر شيوعاً ويمكن التعامل معه والقضاء عليه بواسطة استخدام كافة اساليب المحاسبة الرشيقية المطبقة على العمليات المحاسبية اذ يتم تقليص الهدر والحيلولة دونه ، لكن يشترط ذلك تطبيق تلك الأدوات والأساليب بالشكل الصحيح والجيد وبصورة ملائمة مع وجود رقابة فعالة ومستمرة لتحقيق القضاء التام على كافة مصادر الهدر داخل الوحدة ، فوجود موظفين ذو كفاءة ومدربين على التعامل مع تلك الأدوات - أدوات الرشاقة- ينتج عنه تطبيق ناجح لعمليات الرشاقة داخل الوحدة.

(2) المبدأ الثاني : العمليات المحاسبية الداعمة للتحويل للرشاقة

أشار Nick Katko إلى أن تقارير المحاسبة الرشيقية وكل الأساليب والأنشطة وما تتضمنه من معلومات تعمل على التحسين المستمر داخل الوحدة ، اذ تعكس التقارير الرشيقية البيانات والمعلومات المالية والغير مالية لتيارات القيمة داخل الوحدة وليس للمنتجات الفردية أو العمليات والأنشطة ، كما أن المحاسبة الرشيقية تركز على فهم وقياس كيفية إنشاء قيمة للزبائن من خلال استخدام كل المعلومات لبناء علاقات مع الزبائن،تصميم المنتجات ،التسعير،التحسين .

(3) المبدأ الثالث : وضوح المعلومات و توصيلها بالوقت المناسب

يشير David Paino إلى أن المحاسبة الرشيقية توفر تقارير مالية وتشغيلية مفهومة وواضحة وسهلة الاستخدام ويمكن لأي مستخدم داخل الوحدة أو خارجها أن يفهم محتوياتها والمعلومات الواردة فيها فالمعلومات الواردة في كشف الدخل تقدم معلومات شاملة وسهلة ولا تحتوي على معلومات مضللة ومربكة تتعلق بالتكاليف المعيارية ، ويعد كشف الدخل الرشيق بشكل شهري وأسبوعي.

¹ - سيف سعد عبد الجليل :استخدام أدوات المحاسبة الرشيقية لقياس وتقوم الأداء في الوحدات الصحية في مدينة الموصل ،دراسة تطبيقية مستشفى السلام ،مجلة جامعة جيهان - اربيل العلمية،العدد2، كردستان العراق ،ايلول2018،صص 211-213.

4) المبدأ الرابع : التخطيط وإعداد الموازنات من منظور الرشاقة

يبدأ التخطيط الرشيق مع نشر سياسة هيوشن Hoshin Policy ويمر عبر مخطط (SOFP) المختصر ل (المبيعات , العمليات , التخطيط المالي) الأمر الذي ينتج عنه وضع خطة متكاملة للوحدة اذ تكون هذه الخطة على كل مستوى من مستويات تيارات القيمة ويمكن ان تعد هذه الخطط بشكل سنوي أو فصلي لسهولة مقارنتها مع الخطط الإستراتيجية التقليدية التي كانت تعد ل 3-5 سنوات لصعوبة إعدادها و تعقيدها .

5) المبدأ الخامس : تعزيز ضوابط الرقابة الداخلية المحاسبية

كانت ولازلت الرقابة الداخلية محل اهتمام للمحاسبة والمحاسبين ولا يمكن أن تتجاهل بأي شكل من الأشكال المحاسبة الرشيقة الرقابة الداخلية لاسيما وهي تتمتع بسهولة كبيرة في التطبيق الأمر الذي يجعل البعض يشك بركاكة تطبيقها ,ولكن في الحقيقة لم تتجاهل المحاسبة الرشيقة الرقابة الداخلية بل عملت على دعمها وتعزيزها , وهناك العديد من الأسباب والأدوات التي تعمل على الرقابة الداخلية مثل أداة "مصفوفة القضاء على المعاملات" وهذه أداة أساسية تعمل على القضاء على كل العمليات التقليدية غير الضرورية وتميز العمليات الرشيقة داخل الوحدة وكل ذلك بدون المساس بقوة الرقابة المالية والتشغيلية , ومن التغيرات التي أدخلت أيضا هو ما توصلت إليه لوائح وقوانين ساربنز أوكسلي SOX ومتطلباته ,اذ تم إدخالها في العمل ضمن التخطيط للوحدة ورسم خرائط توضح درجة المخاطر بشكل واضح ومفهوم اذ في نهاية الأمر ومن خلال التحسين المستمر يتم العمل على تخفيف وتقليل أثر هذه المخاطر , كما أن من أهم مميزات المحاسبة الرشيقة العمل على تخفيض المخزون الأمر الذي يعمل على جعل الرقابة عليه جيدة وممكنة وغير معقدة خصوصا في ظل وجود أنظمة السيطرة على المخزون كأنظمة السحب والتدفق.

الفرع الثاني :مجالات المحاسبة الرشيقة:¹

1) ممارسات التصنيع : ان ممارسات التصنيع الرشيق يجب أن يتغير في شكل دفعات وجدولة الدفع إلى تدفق الإنتاج وجدولة السحب والاتجاه الرئيس الذي يمثل هذا التحول الرشيق هو القضاء المطلق على الضياع الذي يتطلب عقلية جديدة والعمل يجب أن يصنف ضمن الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة وبشكل صارم من منظور العميل.

¹ - رائد مجيد عبد محمد: مرجع سبق ذكره ,ص ص 296-297.

قياسات الأداء : في البيئة الرشيقة قياسات الأداء يجب أن تعكس الإستراتيجية الرشيقة, المقاييس يجب أن تكون سهلة و بسيطة الفهم لأن أغلب المستفيدين هم غير ماليين ويجب أن تكون في الوقت المناسب ومن المفضل أن تكون بعض القياسات تتضمن خدمات الزبائن ووقت الدورة و الحد من الخلل .

(2) **الممارسات المحاسبية :** هناك مجالات رئيسية للممارسات المحاسبية هي العمليات المحاسبية وإدارة التكاليف والرقابة المالية ؛ان العمليات المحاسبية يجب أن تركز في العمليات وليس النتائج والتشديد على القضاء على العمليات التي لا تضيف قيمة مع المحاسبة الرشيقة مع منافع إضافية للمهام أقل تعقيدا والحاجة لبعض الأشخاص لأداء تلك المهام؛ان محاسبة التكاليف في الحقيقة إدارة التكاليف وتتضمن تكاليف التخطيط و الرقابة والمحاسبة؛وإدخال مفهوم تطوير وظيفة الجودة(QFD) ومشاركة العملاء في تطوير المنتجات الجديدة إن كل هذه الممارسات الجديدة تحدث لجلب كفاءة في العمليات المحاسبية.

(3) **إدارة الاستثمار :** إدارة الرشاقة تسعى إلى إعادة هيكلة جذرية للمنظمة عن تيارات القيمة بدلاً من الأقسام الوظيفية وذلك بهدف تبسيط العمليات التجارية بحد كبير للتصنيع والخدمات لتحسين خدمة الزبائن وأيضا تحسين الكفاءة والربحية ومن ثم إن البعد النهائي للمحاسبة الرشيقة هم إدارة الاستثمار .

الفرع الثالث:تقنيات المحاسبة الرشيقة

الرمز	اسم التقنية باللغة الأجنبية	اسم التقنية باللغة العربية
VSM	Value Stream Mapping	خارطة تيار القيمة
TC	Target Cost	التكلفة المستهدفة
	Kaizen	كايزن (التحسين المستمر)
PMLC	Performance Measurement Linkage Chart	مخطط ربط قياس الأداء
VS	Value Stream	تيارات القيمة
BS	Box Scores	صندوق النقاط(بطاقة الأداء)
VSPB	Value Stream Performance Boards	لوحات أداء تيار القيمة
SPE	Simple and plain English	لغة واضحة وسهلة
HP	Hoshin Policy	سياسة هوشين

SOPF	Sales, Operation and Financial planning	مبيعات وعمليات تخطيط المالي
LI	Low inventory	تخفيض المخزون
TEM	Transaction elimination matrix	مصفوفة القضاء على المعاملات
3PA	3P approaches	نهج 3P
PDCA	Plan, Do, Check, Act	خطة, عمل, فحص, قرار
PS	Profit Sharing	تقاسم الأرباح
ESCT	Employee Satisfaction and Cross-training	ارضاء الموظفين والتدريب
SOR	Sarbanes Oxley risks	مخاطر ساربنز اوكسلي

الجدول رقم 02 : تقنيات المحاسبة الرشيقية¹

(1) خارطة تيار القيمة

1-1) مفهومها: هي عبارة عن خارطة مصورة لسير عمليات وبيانات الشركة ابتداءً من توريد المواد الأولية وانتهاءً بتسليم المنتج للزبون فهو يشمل تلك الأنشطة التي تضيف قيمة للزبون والأخرى التي لا تضيف قيمة لو، كما تشمل أوقات أداء كل نشاط والزمن الكمي المطلوب لإنجاز العمل. وتتمثل أهمية المخطط في كونه يوضح تدفق المنتج والمعلومات في الشركة، وانه يستخدم للتعرف على الهدر وفرص التحسين بشكل مرئي، ويستخدم أيضاً لمقارنة الوقت الذي يضيف قيمة بإجمالي الوقت المتاح للشركة.²

1-2) خطوات خارطة تيار القيمة:³

- 1-تحديد المنتج أو عائلة المنتج
- 2-رسم خارطة الحالة الحالية
- 3-تحليل خارطة تدفق القيمة الحالية وتحديد مناطق المشكلة
- 4-رسم خارطة الحالة المستقبلية
- 5-اعداد خطة العمل وتطبيقها.

¹ - رائد مجيد عبد محمد: مرجع سبق ذكره، ص: 301.

² -غازي عبد العزيز سليمان البياتي: مدى امكانية تطبيق المحاسبة الرشيقية في الشركات الصناعية العراقية، مجلة كركوك للعلوم الادارية و الاقتصادية ، مجلد 8 ، العدد 1 ، العراق 2018، ص: 405.

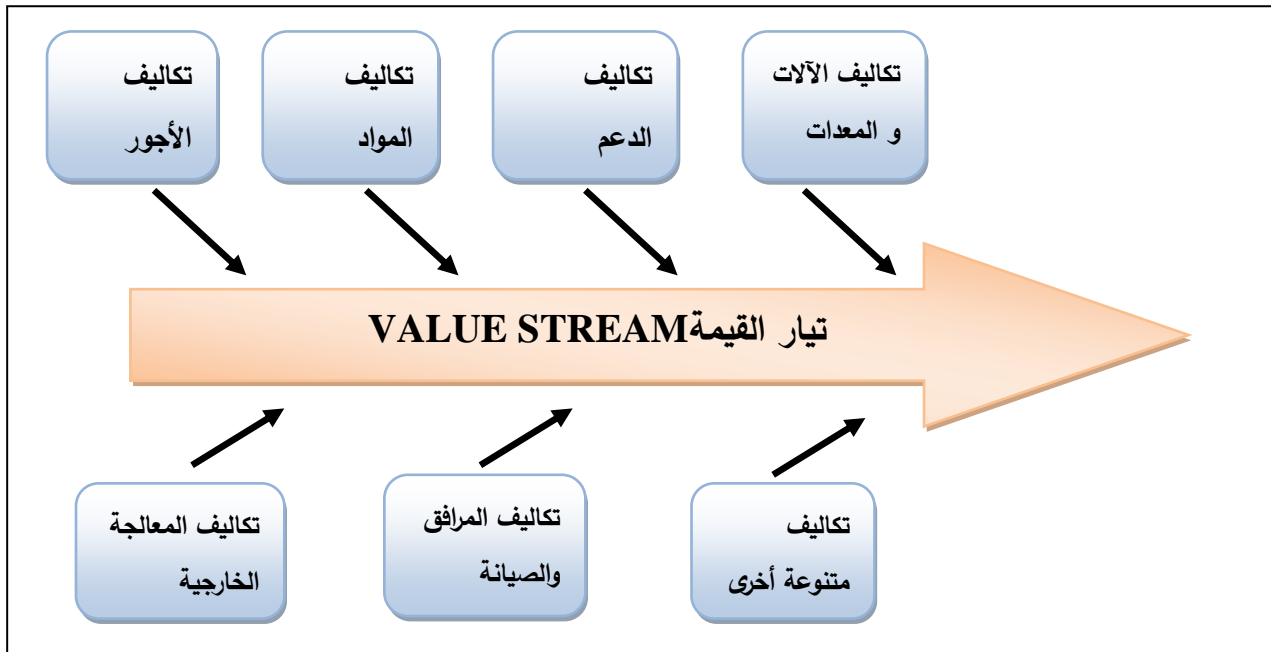
³ -طاهر حميد عباس: خارطة تدفق القيمة كمدخل لمواجهة الهدر دراسة حالة المعهد التقني الديوانية، جامعة الفرات ، مجلة المثنى للعلوم الادارية و الاقتصادية ، المجلد 6، العدد 1، 2016، ص: 47.

(2) تيار القيمة

2-1 تكاليف تيار القيمة

2-1-1 (1) مفهومها : هي نظام تكاليف يطبق في المنشآت التي تتبع نظام التصنيع المرشد (الرشيق)، يسعى إلى استبعاد فاقد المعاملات من نظام تكاليف، ويعمل على توزيع التكاليف بناءً على تيارات القيمة، ويقوم بتخطيط وقياس وتقييم التكاليف بما يخدم الأهداف الاستراتيجية للمنشأة. وقد سمي نظام تكاليف تيار القيمة لأن التكاليف التي يجب أن تتدفق في هذا التيار هي التكاليف التي تنشئ قيمة فقط، أما التكاليف التي لا تضيف قيمة فإنها تستبعد، وبالتالي فإن الوظيفة الأساسية لمحاسبة الترشيد (المحاسبة الرشيقة) في هذا السياق هي الفصل بين التكاليف التي تضيف قيمة والتكاليف التي لا تضيف قيمة.¹

2-1-2 أنواع تكاليف تيار القيمة:



الشكل رقم 01: أنواع تكاليف تيار القيمة (بتصرف)²

تكاليف الآلات و المعدات ، تكاليف الدعم ، تكاليف المواد ، تكاليف الأجور ، تكاليف متنوعة أخرى، تكاليف المرافق، تكاليف المراجعة الخارجية

¹ - زاهر حسني قاسم المشهراوي: مرجع سبق ذكره، ص 63-64.

² - زاهر حسني المشهراوي: دور المحاسبة الرشيقة في دعم استراتيجية الاستدامة من وجهة نظر المحاسبة، مجلة جامعة الأزهر - غزة، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد 17، العدد 1، فلسطين، 2015، ص: 155.

3) مخطط ربط قياس الأداء

ركزت العديد من الدراسات على كيفية تصميم نظام لقياس الأداء يتوافق مع بيئة الإنتاج الرشيق يعتمد على عدد محدود من مقاييس الأداء يتصف ب:¹

✓ بسيطة وسهلة من جانب العاملين بتيار القيمة.

✓ تقيس أداء العمليات دون الأفراد.

✓ تعرض في شكل يوضح مقاييس الفترة الحالية مقارنة بالفترة السابقة مع بيان مقاييس الأداء

المستهدفة مستقبلا لتحديد اتجاه التطور بتلك المقاييس وتحديد مجالات التحسين المستهدفة .

✓ تشتق تلك المقاييس من الأهداف الإستراتيجية ومؤشرات النجاح الرئيسية للمنشأة.

3-1) أنواع مخطط ربط قياس الأداء :

تُظهر مقاييس الأداء الرشيقة مدى التزام المنظمات بالأفكار الرشيقة وتبني فلسفتها ويتجلى ذلك من خلق قيمة للزبائن، لذلك فإن مقاييس الأداء الرشيقة يجب أن تقيس المدى الذي تدعم فيه عمليات المنظمات، وتقديم قيمة للزبائن وهذه القيمة تتضمن الأفكار المتعلقة بالجودة واستجابة الخدمات وكيفية تحسين الخصائص والمميزات المتعلقة بالمنتجات و الخدمات التي تلاقي حاجات ورغبات كل زبون؛² تنقسم مقاييس الأداء إلى نوعين هما :

✓ مقاييس أداء الخلية

✓ مقاييس أداء تيار القيمة

3-1-1) مقاييس أداء الخلية:

تدعم مقاييس أداء الخلية كل الأعمال التي ينبغي أن يقوم بها العاملون لغرض تقديم قيمة للزبون وكذلك قيام الزبائن بتحديد معدل الطلب باستخدام الطرائق القياسية المقررة، مع الإلتزام بإشارات KANBAN التي تحدد العمل الذي ينبغي أدائه ، والجدول الزمنية فضلا عن ذلك تحدد مقاييس أداء الخلية المشكلات التي تعيق تحقيق أهداف الخلية والعمل على القضاء على هذه المشكلات، تتمثل مقاييس أداء الخلية بالآتي:³

¹ -عبد اللطيف محمد يس : أثر استخدام نظام تكاليف تيار القيمة في قياس العوائد التشغيلية والمالية عند تفعيل مبادرات إستراتيجية إنتاج خالي من الفاقد-دراسة حالة ، جامعة طنطا ، مجلة البحوث المحاسبية ، دار المنظومة ، العدد2، 2016، ص:277.

² -محمد عبد الواحد فليح الحلفي : استعمال مقاييس الأداء الرشيق لتحقيق رضا الزبون ، مجلة الدراسات المحاسبية و المالية ، المجلد14 ، العدد42، 2019، ص: 63.

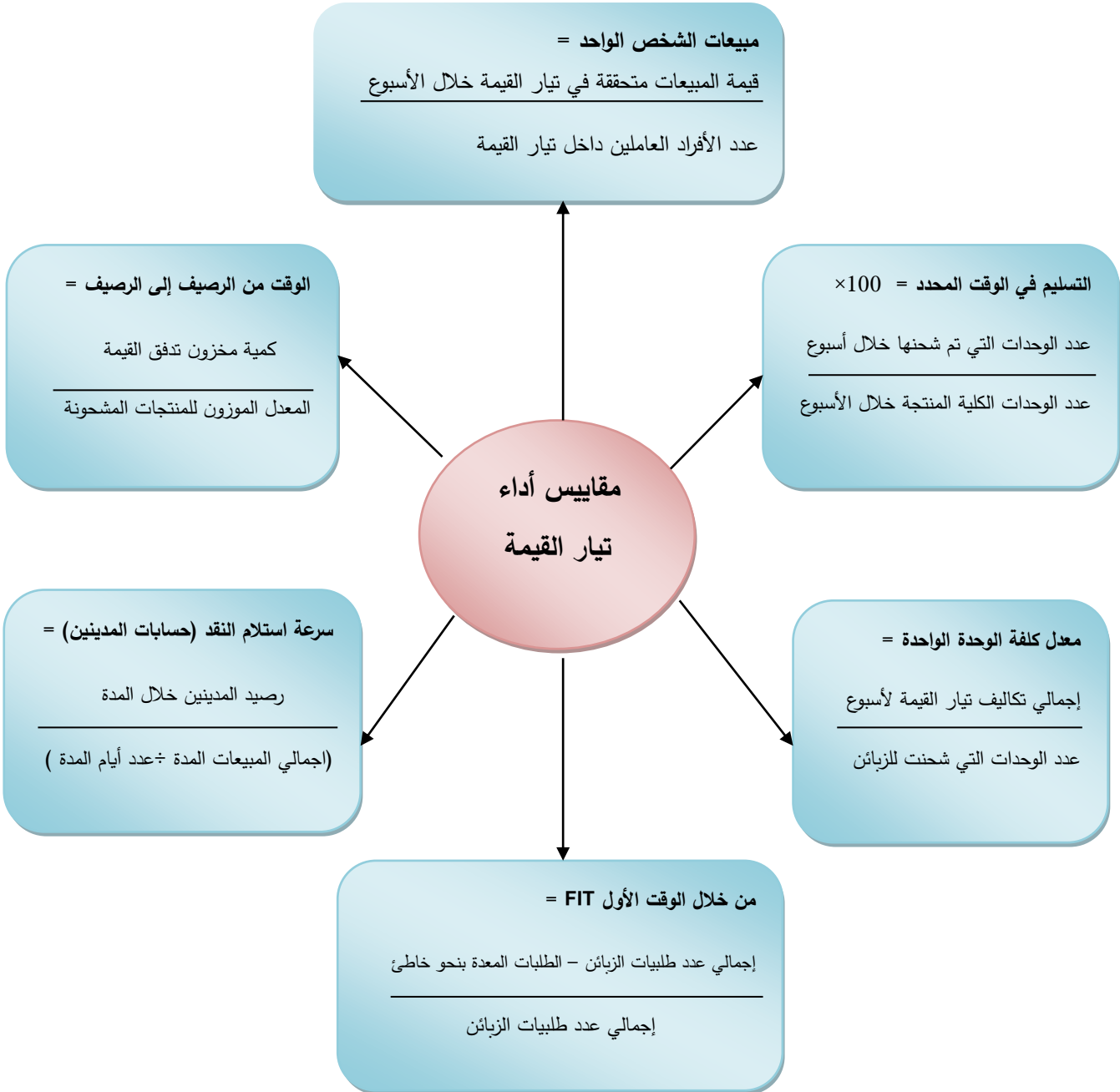
³ -محمد عبد الواحد فليح الحلفي : نفس المرجع السابق، ص ص 63-65.



الشكل رقم 02: مقاييس أداء الخلية (من إعداد الطالبة)

3-1-2) مقاييس أداء تيار القيمة:

تستعمل مقاييس تيار القيمة لتقييم الإنجاز المستمر لأهداف الأداء المستمدة من الأعمال التشغيلية للإستراتيجيات الرشيقة، في ضوء العمل الجماعي في التحسين المستمر وجمع نتائج هذه المقاييس وتحليلها أسبوعياً لغرض تقويم الأداء للمنظمات الرشيقة، ويمثل تيار القيمة وسيلة فعالية أنشطة التحسين بصورة مستمرة وجارية وتصميم المبادرات المستقبلية وتتمثل مقاييس أداء تيار القيمة بالآتي 1:



الشكل رقم 03 : مقاييس أداء تيار القيمة (من إعداد الطالبة)

1 - محمد عبد الواحد فليح الحلفي : مرجع سبق ذكره , ص ص 65-67.

4 صندوق النقاط (بطاقة الأداء) Box Scores

تستخدم بطاقة الأداء في تخطيط وتقييم الأداء حيث أن التخلي عن نظام التكاليف المعياري يتطلب أيضاً التخلي عن نظام الرقابة التشغيلية الرئيسي الذي يجب استبداله، وتستخدم محاسبة الترشيد (الرشيقية) بطاقة الأداء كأسلوب تخطيط ورقابة يعمل على مقارنة مؤشرات أداء التشغيل والطاقة والمالية للأسبوع الحالي مع أداء الأسبوع السابق ومع الحالة المستهدفة في المستقبل، فالاتجاهات عبر الزمن وتوقع تحقيق بعض الأهداف المطلوبة في المستقبل القريب هي الوسائل المستخدمة لتحفيز التحسين المستمر للأداء، وبالتالي فإن أسلوب الرقابة وفق منهج الترشيد يستخدم مزيج من المقاييس المالية وغير المالية.¹

بطاقة أداء تيار القيمة للأسبوع منتهي في.....			
الأسبوع الماضي	الأسبوع الحالي	مخطط	
مقاييس الأداء التشغيلي			
وحدة	وحدة	وحدة	إنتاجية العامل
%	%	%	الشحن في الوقت المحدد
يوم	يوم	يوم	المدة بين استلام أمر الإنتاج وشحنه
%	%	%	نسبة الإنتاج السليم من أول مرة
دج	دج	دج	متوسط كلفة الوحدة
يوم	يوم	يوم	أيام الذمم المدينة
مقاييس أداء الطاقة			
%	%	%	نسبة الطاقة المستغلة المنتجة
%	%	%	نسبة الطاقة المستغلة الغير منتجة
%	%	%	نسبة الطاقة الغير مستخدمة
مقاييس الأداء المالي			
وحدة	وحدة	وحدة	المبيعات الأسبوعية
دج	دج	دج	التكلفة الأسبوعية للمواد
دج	دج	دج	تكلفة التحويل الأسبوعية
دج	دج	دج	الربح الأسبوعي لتيار القيمة
%	%	%	العائد على المبيعات
ملاحظة:			
*تستخدم بطاقة الأداء للتقرير عن الأداء الأسبوعي لتيار القيمة.			
*توضع الأهداف من خارطة الحالة المستقبلية لتيار القيمة .			

الجدول رقم 03 : يوضح شكل بطاقة الأداء (بتصرف)

¹ - زاهر حسني قاسم المشهراوي : مرجع سبق ذكره ، ص ص 59-61 .

5) التكلفة المستهدفة Target Cost

5-1) مفهوم التكلفة المستهدفة TC:

5-1-1) تعريف 01: هي منهج لإدارة التكاليف يهدف لتخفيض التكاليف خلال دورة حياة المنتج للارتقاء في تقديم منتج يلاءم احتياجات المستهلك المستهدف، عبر رسم سعر مدروس مبني على هامش ربح مرغوب منتهيا بأقصى تكلفة مسموح بها يمكن تحملها.¹

5-1-2) تعريف 02: يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة الأداة اللازمة لتلبية احتياجات العملاء وزيادة القيمة المقدمة إليهم ، وتستخدم التكلفة المستهدفة لفهم متطلبات العملاء وتحديد التغييرات الواجب إجراؤها من أجل زيادة القيمة المقدمة للعميل ، وتتضمن التكلفة المستهدفة مجموعة من الخطوات تبدأ من مرحلة فكرة تطوير منتج جديد مروراً بكافة المراحل كالتصميم والإنتاج والتسويق حتى تقديم المنتج إلى العميل بالجودة والموصفات والسعر المناسب ، ويلاحظ أن هذا الأسلوب يركز على حاجات العملاء والتحسين المستمر.²

5-2) أدوات التكلفة المستهدفة:³

- | | |
|---------------------------------|---------------------------|
| 1-هندسة القيمة | 8- التحليل الوظيفي |
| 2-دالة انتشار الجودة | 9- التكاليف المعيارية |
| 3-نظام التكاليف على أساس النشاط | 10-التصميم لتجميع التصنيع |
| 4- ورقة التحسين المستمر | 11- المقارنة المعيارية |
| 5-جداول التكلفة | 12- مجموعة التكنولوجيا |
| 6-الهندسة المتزامنة | 13- هندسة العوامل البشرية |
| 7- الهندسة العكسية | |

¹ -مجدي وائل الكبيسي : مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة فلسطين ، مجلة دراسات العلوم الإدارية ، المجلد 41، العدد 2، فلسطين و 2014، ص: 172.

² -زاهر حسني قاسم المشهراوي : مرجع سبق ذكره ، ص ص 58-59.

³ -آلاء مصطفى خليل : نموذج مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل في قطاع غزة ، رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل ، الجامعة الإسلامية غزة ، فلسطين ، 2012 ، ص ص 35-43.

3-5) مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة :

هناك ثلاث مراحل تمر بها عملية تطبيق التكلفة المستهدفة :¹

1-3-5) المرحلة الأولى : تخطيط التكلفة المستهدفة

تبدأ من خلال البحث السوقي لمستوى جودة المنتج التي يمكن أن تجنب العملاء المتوقعين, والسعر المتوقع الذي يمكن للمنتج في ظلّه أن يكون أكثر جاذبية للعملاء, وهذا السعر عادة ما يعكس ظروف السوق ليس الحالية انما المستقبلية, ويمكن التعرف على هذه المرحلة من خلال الخطوات التالية :

1-1-3-5) تحديد سعر البيع المستهدف : الذي سوف يدفعه المستهلكين مقابل الحصول على

المنتج ومن خلال دراسة السوق لأسعار المنتجات المنافسة و الوظائف التي يؤديها المنتج.

2-1-3-5) وضع هامش للربح المستهدف : بناءً على إستراتيجية الربح طويل الأجل للمؤسسة

وإستراتيجية حصة المنتج من السوق في المدى القصير.

3-1-3-5) تحديد التكلفة المسموح بها : سعر البيع المتوقع(المستهدف) - الربح المستهدف

4-1-3-5) تحديد وتحليل هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة:

من خلال المعادلات التالية :

$$✓ \text{ التكلفة المسموح بها} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{هامش الربح المستهدف}^{**1}$$

$$✓ \text{ هدف خفض التكلفة} = \text{التكلفة المسموح بها} - \text{التكلفة الجارية}^{**2}$$

التكلفة الجارية: هي تكلفة المنتج المقترحة بإفتراضيات التصنيع الحالية دون إجراء أي محاولة لخفض التكلفة.

$$✓ \text{ هدف خفض التكلفة الممكن} = \text{التكلفة الجارية} - \text{التكلفة المستهدفة}^{**3}$$

هدف خفض التكلفة الممكن: هو الجزء القابل للتحقيق عن طريق تطوير تصميم المنتج و تطوير

الطاقات المتاحة لدى المؤسسة ولدى الموردين .

$$✓ \text{ التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة} = \text{التكلفة المسموح بها} - \text{التكلفة المستهدفة}^{**4}$$

ومن المعادلة 4 نجد أن :

$$❖ \text{ التكلفة المستهدفة} = \text{التكلفة المسموح بها} - \text{التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة}^{**5}$$

وبتعويض التكلفة المسموح بها المعادلة 1 في المعادلة 5 نجد :

¹ -حناء بن سعيد :دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة , مذكرة مقدمة للاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص فحص محاسبي ,جامعة بسكرة , الجزائر , 2015, ص ص 23-25.

❖ التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف - التحدي الإستراتيجي
لخفض التكلفة

5-3-2) المرحلة الثانية : تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام تقليل التكلفة

بانتهاى المرحلة الأولى من مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يتم معرفة التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة وكذلك أن تكون قد حددنا فجوة التكاليف بين تكلفة التصميم المبدئي (التكلفة الجارية) والتكلفة المسموح بها، وبالتالي مقدار الخفض الممكن في التكاليف والتحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة. ومن هنا يأتي دور أدوات تقليل وهي مجموعة من الأساليب يتم استخدامها للقضاء على فجوة التكاليف.¹

5-3-3) المرحلة الثالثة : تحسين مدخل التكلفة المستهدفة باستخدام أسلوب التكلفة المطور

لا يعني الوصول إلى التكلفة المستهدفة نهاية الأمر وإنما يعني بداية مرحلة جديدة في البحث المستمر عن مواطن تخفيض التكلفة كلما أمكن.²

أهم ما يميز التكلفة المطورة خاصية الاستمرارية في التحسين فمهما كانت التخفيضات محدودة فإنها تعطي بمرور الوقت نتائج هامة وإيجابية، وبمجرد أن يحقق برنامج التكلفة المطور أهدافه فإن التكلفة الكلية للإنتاج تنخفض بما يجعل التكلفة في كل فترة أفضل من الفترة السابقة لها .

6) التحسين المستمر Kaizen :

6-1) مفهوم التحسين المستمر

يعود أصل الكلمة Kaizen إلى اليابان وهي عبارة عن كلمة مركبة من كلمتين الأولى Kai وتعني التغيير، أما الثانية فهي Zen وتعني جيد، أي أن هذه الكلمة تعني التغيير نحو الأحسن أو إلى الجيد.

6-1-1) تعريف 01: مجموعة الخطوات والإجراءات و الطرق المتبعة التي تركز على العمليات والأفراد والمعدات بشكل تحسينات تدريجية وصغيرة وليس بشكل ابتكارات وتطويرات كبيرة والغرض منها رفع مستوى الجودة والأداء وتخفيض تكلفة.³

6-1-2) تعريف 02: التحسين المستمر هو مجموعة التحسينات في العوامل المرتبطة كافة بعمليات تحويل المدخلات إلى مخرجات، ويشمل هذا التحسين المباني والتجهيزات والمواد وطرائق العمل وأداء الأفراد العاملين في المنظمة، ويشار إلى التحسين المستمر بأنه بحث مستمر عن

1 -هناى بن سعيد : مرجع سبق ذكره ,ص:26.

2 -هناى بن سعيد : مرجع سبق ذكره , ص ص 28-29.

3 -سليمان سليمان تويج : نموذج الجميا كايزن للتحسين المستمر التنظير والتطبيق , دار اللؤلؤة للنشر و التوزيع , مصر, 2018,ص:80.

الطرائق والأساليب التي تحسن العمليات من خلال المقارنة بالتطبيقات المستمرة , والوعي لدى الأفراد العاملين بملكيتهم للأنشطة و العمليات ¹.

6-2) تقنيات أسلوب التحسين المستمر كايزن ²:

- 1-مدخل استخدام أدوات الإستفهام السبعة The5w, 2H Approach
- 2-قوائم الفحص Cheek Sheet
- 3-تحليل باريتو Pareto Analysis
- 4-حلقات الجودة Quality Circles
- 5-خرائط المراقبة Control Charts
- 6-المقابلة الشخصية Interviewing
- 7- مخططات التدفق Flow Charts
- 8-المقارنة المرجعية Benchmarking
- 9- مخطط السبب و النتيجة Cause and Effect Diagrams
- 10- العصف الذهني Brain Storming
- 11- مخططات الانتشار Scatter Diagram
- 12- المدرج التكراري Histogram
- 13- خرائط المتابعة Run Charls
- 14- استمارة استبيان كايزن Check List Kaizen
- 15- طرائق الحماية ضد الفشل Fail Safe Methods

¹ - إسماء عبد السلام محسن: مرجع سبق ذكره,ص:50.

² - ريزان صلاح الدين عزت , أسلوب كايزن وعلاقته بتخفيض التكاليف , جامعة بغداد , العراق , 2009, ص:08.

المطلب الثاني : معوقات تطبيق المحاسبة الرشيقة¹

- ❖ الإفتقار لعمليات التدريب وعدم فهم عمليات الإنتاج , ان الوضع الحالي للعمليات التشغيلية سريعة التغيير تتطلب من المحاسبين ان يجمعوا كل المهارات المحاسبية الصحيحة لغرض فهم العمل والقدرة على كسب المعرفة التامة للعمليات الأولية ومتابعة كل الإصدارات التجارية وهذه النظرة اوسع من نظرة المحاسبين التقليديين.
- ❖ الإفتقار للتقريب بين الأقسام المختلفة فالعديد من المؤسسات تحدد مواقع و وظائف المحاسبة والمالية على مساحة بعيدة عن مواقع الإنتاج , وأن تيارات القيمة تستبعد الأقسام الوظيفية التقليدية بل أن معظم الشركات لا تجعل المحاسبين يتفاعلون مع أفراد الإنتاج.
- ❖ يتطلب من المحاسب الإداري ربط كل الأرقام التي يحصل عليها بالكشوفات المالية , وترك عقلية التكلفة التاريخية في إعداد قوائمها المالية الخاصة بالمنظمة.
- ❖ الشعور بالتفوق المهني إذ تقوم بعض المؤسسات المهنية الخاصة بالمحاسبة الإدارية بحجب المعلومات و التقارير الضرورية لنشر ثقافة المحاسبة الرشيقة.
- ❖ هناك جذب في المحاسبة التقليدية غالبا ما تتمتع به عند تعقد الإنحرافات والتوزيعات و التخصيصات وغيرها, و بالعكس لا يكون هناك إنجذاب نحو التبسيط و السرعة المطلوبة في المحاسبة الرشيقة.
- ❖ عند تطوير نظم جديدة في بيئة ديناميكية يتم قبول كل الأخطاء المحتملة و التسويات المستمرة وهذا يتطلب مناغمة ثقافة المنظمة والمحاسب للدخول في هذه البيئية.
- ❖ هناك عقيدة أساسية في التصنيع الرشيقي,هي أن أي شيء لا يضيف قيمة و يحسنها ينبغي استبعاده هذا يتضمن العديد من البيانات و المعاملات والتقارير المتولدة من قبل المحاسبين , وليس غريب أن بعض المحاسبين يترددون بالقيام بجمع البيانات و معالجتها بشكل إضافي إلى ضرورة مراجعتها.
- ❖ هناك إفتقار للدعم والإسناد البحثي و التعليمي لمنهجيات المحاسبة الجديدة لذلك فإن إدارة الإنتاج تستجيب لتطور التقنيات الجديدة في الإنتاج ويكون أقل دافعية للمحاسبين لوضع خطوات الإسناد والدعم لهذه التقنيات.

¹ - كاظم حاتم : مرجع سبق ذكره , ص ص 229-230.

المبحث الثاني : الدراسات السابقة

في هذا المبحث سنتناول ثلاث مطالب نتحدث فيها عن أهم الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع سواء الدراسات العربية أو الأجنبية بالإضافة إلى التعليق عن هذه الدراسات.

المطلب الأول : الدراسات باللغة العربية

1-دراسة شيماء شرفي (2019)¹

مشكلة الدراسة :فيما تتمثل محددات المحاسبة الخالية من الفاقد في المؤسسات الجزائرية ؟
الهدف : من الدراسة إلى التعرف على بيئة الأعمال الخالية من الفاقد وأهم المفاهيم المرتبطة بها المتمثلة في التفكير الخالي من الفاقد، والتصنيع الخالي من الفاقد ومن ثم التطرق إلى المحاسبة الخالية من الفاقد من كل جوانبها والتعرف على مدى إمكانية تطبيق المحاسبة الخالية من الفاقد في المؤسسات الجزائرية ميدانيا .

أهم النتائج المتوصل إليها هذه الدراسة: هي أن المحاسبة الرشيقة توفر المعلومات اللازمة للمؤسسات الجزائرية لإتخاذ قراراتها بشكل صحيح و قابل للتنفيذ , كما أن استخدام تقنياتها له دور كبير في تخفيض التكاليف لأنها تقلل من الهدر والضياع في الوقت والموارد كما أن المحاسبة الرشيقة تساعد على توفير معلومات تساعد على المرونة الإنتاجية و التحسين المستمر للعمليات في المؤسسات الجزائرية والتخلص من جميع العمليات الغير ضرورية ,كما توصلت إلى وجوب إنتهاج أساليب حديثة تتناسب مع التفكير الرشيق داخل المؤسسات الجزائرية لأنه سيكون له آثار إيجابية كتخفيض تكاليف و التخلص من الفائض و رفع جودة المنتجات كما أن القرارات الإدارية التي تتخذ بالإعتماد على المحاسبة الرشيقة تكو أفضل من القرارات التي تتخذ بالإعتماد على المحاسبة التقليدية لأنها تحدد الأثر الرئيسي للقضاء على الضياع وتوفير الطاقة كما أنها تساهم في زيادة المبيعات وخلصت للدور الكبير للمحاسب في تطبيق المحاسبة الرشيقة في المؤسسات الجزائرية.

2-دراسة فؤاد مخلد شجاع(2015)²

إشكالية الدراسة :هل إن إستخدام أدوات المحاسبة الرشيقة يؤدي إلى تخفيض التكاليف في شركة فاين للورق الصحي ؟

¹ -شيماء شرفي :محددات تطبيق المحاسبة الخالية من الفاقد في المؤسسات الجزائرية دراسة استطلاعية لعينة من أم البواقي ,مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي, جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي الجزائر,2019.

² -فؤاد مخلد شجاع : مرجع سبق ذكره.

الهدف : من هذه الدراسة إلى بيان دور أدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف في شركة فاين للورق الصحي ,وعرض المفاهيم والمبادئ و الخطوات التي تقوم عليها المحاسبة الرشيقة وتحليلها ومحاولة بيان كيفية تقليل الهدر والقضاء على الضياع في العملية الإنتاجية, وتقديم أمثلة عن كيفية الإستفادة من تطبيق المحاسبة الرشيقة ومقارنتها بالمحاسبة التقليدية .

أهم النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة: هي أن إستخدام أدوات المحاسبة الرشيقة له دور في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية بحيث أن بعض الأدوات لها أثر في تخفيض تكاليف التصنيع وبالتالي زيادة الربح مثل سلسلة القيمة من خلال تخفيض عدد العمال, والبعض الآخر يكون أثره على سعر البيع حيث يكون السعر منافسا مثل التكلفة المستهدفة؛ إن تخفيض عدد العمال اللذين تم الإستغناء عنهم في العملية الإنتاجية يمكن الإستفادة منهم في أعمال ذات قيمة أكبر لإنتاجية الشركة؛ كما توصل الباحث بأنه لا يمكن تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة على حساب الجودة فيجب أن تكون الجودة في المقام الأول كون الزبون يهتم بجودة المنتج ومع تطور العمل يمكن إكتشاف أدوات جديدة تعمل على تدعيم عمل المحاسبة الرشيقة .

3-دراسة سجاد مهدي عباس الغرباوي (2015)¹

تمثلت مشكلة الدراسة: في عدم قدرة النظم التقليدية لتقييم الأداء المستندة إلى مؤشرات ومعلومات محاسبة التكاليف التقليدية الداعمة لنظم الإنتاج التقليدية على تلبية متطلبات تقييم الأداء في ظل تبني الوحدات الإقتصادية لنظم الإنتاج الرشيق.

الهدف : من هذه الدراسة إلى تحديد أثر وأهمية إستعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في توفير المعلومات الملائمة لتقييم الأداء في ظل إعتداد نظام الإنتاج الرشيق من قبل الإقتصادية فضلا عن تحليل تأثير المحاسبة الرشيقة في دعم الأداء الرشيق للوحدات الإقتصادية ودراسة وتحليل مقاييس تقييم الأداء في ظل إعتداد المحاسبة الرشيقة.

أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أن الإنتاج الرشيق يعد فلسفة إنتاجية متكاملة تركز على إزالة الضياع والتحسين المستمر للعمليات الذي يتم من خلاله الحصول على أكبر قدر من المخرجات بأقل ما يمكن من المدخلات ومستويات خزن للمواد وإنتاج منخفضة وعدد عمال أقل, كما أن مؤشرات محاسبة التكاليف تمثل أهم مرتكزات تقييم الأداء من خلال تحديد الإنحرافات وتحليلها وبيان أسبابها وفضلا على أن إستعمال مؤشرات ومقاييس المحاسبة الرشيقة تركز وتوجه الجهد و الموارد نحو مواطن إضافة القيمة للمنتجات وإرضاء الزبائن وبذلك يتم تحقيق الأهداف

¹ - سجاد مهدي عباس الغرباوي : إستعمال ادوات المحاسبة الرشيقة في دعم نظم الإنتاج الرشيق وتقييم أداء الوحدات الإقتصادية,مجلة الكوت للعلوم الإقتصادية والإدارية, كلية الإدارة والإقتصاد,جامعة واسط , العدد17, 2015.

التشغيلية وفق مستوى أداء رشيق ومنظم ومقوم بحيث أن هذه المقاييس تعمل على قياس أداء الوحدات الاقتصادية التي تطبق الإنتاج الرشيق و تهدف للإنتقال من الهدف التقليدي لمقاييس الأداء تسجيل نتائج وفهم أسباب الأداء .

4-دراسة رائد مجيد عبد محمد(2013)¹

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم ملائمة الأساليب التقليدية في القضاء على الضياع في الوقت والموارد وأداء العمليات في ظل التطورات الحديثة للإنتاج ومدى توفر الحاجة والقدرة لإستبدالها بأسلوب المحاسبة الرشيقة.

الهدف : من هذه الدراسة إلى التعرف على المحاسبة الرشيقة و معرفة تقنياتها وتحديد خطوات تطبيقها لتخفيض التكاليف , والبحث عن إمكانية تطبيقها لغرض تحديد الأسباب الرئيسية,المشاكل والمزايا والإمكانية المتوفرة في الشركات الصناعية العراقية.

أهم النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة :عدم ملائمة أسلوب التكلفة على أساس النشاط ABC المحاسبة الرشيقة, لأنه لا توضح العلاقة بين الأنشطة ورضا الزبون ولا يراعي التكاليف الخاصة بالتسويق والإعلان وخدمات ما بعد البيع وهندسة الإنتاج فضلا عن التعقيد الذي يحدث في العمليات المحاسبية والكلفة العالية التطبيق؛كما أن تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة له القدرة على تحديد التكاليف الفعلية للإنتاج والقضاء على الضياع في العمليات الإنتاجية و الإدارية وإمكانية توفير المعلومات الدقيقة والسريعة لكل الجهات المستفيدة .

المطلب الثاني : الدراسات باللغة الأجنبية

1-دراسة Ana Cristina Raposo Rosa (2012)²

الهدف : من هذه الدراسة هو إجراء مراجعة لأدبيات فلسفة المحاسبة الرشيقة، وتحديد نقاطها الرئيسية مع التحقق من توافق هذه الفلسفة مع نماذج المحاسبة الإدارية التي تعتبرها النظرية أكثر ملائمة وتحديد طرق تقييم المنتج وأساليب تقييم الأداء الأكثر ملائمة لفلسفة المحاسبة الرشيقة.

أهم النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة : هي أن التكلفة المستندة إلى النشاط تعتبر تكاليف المنتج المرتبطة بكل نشاط من الأنشطة المسؤولة عن إضافة قيمة إلى المنتج أي التكاليف المرتبطة بأنشطة تدفق القيمة مختلفة بغض النظر عن كونها منتجة أو غير منتجة ومع

¹ -رائد مجيد عبد محمد : مرجع سبق ذكره.

²- Ana Cristina Raposo Rosa : **Lean Accounting: Accounting Contribution For Lean Management Philosophy**, Book of proceedings ,Tourism and Management Studies International Conference Algarve, Vol3,Portugal,2012.

ذلك فإن التكلفة المستددة إلى النشاط تقدم سمتين تختلف عن فلسفة المحاسبة الرشيقة : إنها أكثر اهتمامًا بتقسيم التكاليف غير المباشرة بشكل أفضل من خلال الدوافع التكاليفية للأنشطة أكثر من التخلص منها ؛ يتعلق الأمر بالتكاليف الصناعية بالإنتاج وليس بالمبيعات ، مما يعزز تقييم المخزون النهائي، كما توصلت الدراسة إلى أن تقييم الأداء الرشيق يتطلب تحليلاً مفصلاً حسب تدفق القيمة وخطية العمل ، واستبدال منطق القسم حسب منطق الخلية ؛ يتم عرض تقييم الأداء الرشيق والتحكم فيه من خلال الصور المتوفرة في محطة العمل ومع ذلك لا يبدو أن أيًا من هذه الاختلافات غير متوافق تمامًا ، إقترح الباحث بأن بطاقة الأداء المتوازن يمكن أن تكون أداة لتقييم الأداء والإدارة الاستراتيجية المناسبة للشركات الرشيقة ، طالما يتم تعديلها وفقًا للاحتياجات الجديدة التي تفرضها فلسفة الإدارة هذه. كما إعتبر القيد الرئيسي لهذه الدراسة حقيقة لم يجد ما يكفي من الدراسات التجريبية تسمح بالتوصل إلى ما إذا كانت الشركات الرشيقة تغير أو لا تغير نظمها المحاسبية الإدارية ، خاصة فيما يتعلق بتقييم المنتج وتقييم الأداء. هناك حاجة إلى مزيد من البحث تسمح بالتعرف في ممارسات الشركات على أنظمة المحاسبة الإدارية المستخدمة فعلاً من قبل الشركات الرشيقة.

2-دراسة Yumeng Shu ؛ Muhammad Abdus Samad ؛Kateryna Ogar (2017) ¹

مشكلة الدراسة :كيف يمكن الجمع بين تقنيات المحاسبة الإدارية المعاصرة في حزمة في ظل التحكم الإلكتروني بأفضل طريقة ممكنة لتحقيق الإستفادة المثلى من الموارد من خلال سلسلة القيمة؟

الهدف : من هذه الدراسة هو البحث في كيفية دعم تقنيات المحاسبة الرشيقة في تحسين استخدام الموارد مما يؤدي إلى خلق قيمة للمؤسسة التي تربط تقنيات المحاسبة الإدارية المعاصرة معاً في حزمة حول التحكم الإلكتروني، كما هدفت إلى القضاء على أوجه القصور في المحاسبة التقليدية باستخدام أساليب المحاسبة الرشيقة.

أهم النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة :هي أن مقاييس الأداء التقليدية تعمل ضد التقدم الرشيق في إدارة ضعيفة نظرًا لأن بعض الممارسات المحاسبية المعتادة لم تعد متناسبة مع بيئة التصنيع الرشيق المعاصرة ،القضاء على الممارسات غير الفعالة والتأكد من أن ممارسات

¹- Muhammad Abdus Samad ؛Yumeng Shu, Kateryna Ogar : **Value Creation with Lean Accounting, Optimizing utilization of resources through the value chain applying management accounting techniques in a package around management control system** ,Master Program in Accounting and Finance, Lund University ,School Economie And Management, 2017.

المحاسبة الحديثة ذات صلة بدعم التصنيع الرشيق؛ كان الإطار المقترح مستوحى من نظرية تفكير النظام وإدارة سلسلة القيمة لبناء نموذج أعمال يعطي الأولوية للعميل أولاً. توضح هذه الدراسة تكامل وتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في عملية الشركة من خلال الفهم المتعمق للبنية الأساسية لهذا التطور مع دراسة المنشور المتعلق بالموضوع، كما أنها تفسر وتصنف العلاقة بين أساليب محاسبة التكاليف عند تطبيقها في نموذج الإنتاج الرشيق. أشارت هذه الدراسة إلى أن كفاءة نظام المحاسبة الإدارية تعتمد على مرونة تخصيص قاعدة البيانات في تخطيط موارد المؤسسات وفقاً لما تقتضيه الأهداف الاستراتيجية للمنظمة المعنية. تُظهر تقنيات المحاسبة الإدارية المتكاملة في حزمة الطريقة المنهجية لالتقاط أداء سلسلة القيمة بدعم من MCS. يتم تحسين استخدام الموارد بمجرد زيادة المحاسبة الرشيقة من قيمة العميل من خلال تقليل الفاقد ووقت المهلة وقوائم الجرد والقضاء على الأنشطة التي لا تضيف قيمة وعملية إعادة التكوين نتيجة لمبادرة التحسين المستمر تؤدي حزمة المحاسبة الإدارية المتكاملة في نهاية المطاف إلى خلق تأثير تآزري ، والذي بدوره يضمن الاستخدام الأمثل لقدرة الموارد لتحسين النتيجة النهائية.

المطلب الثالث: التعليق على الدراسات السابقة

1 أوجه التشابه بين دراستنا والدراسات السابقة

تشابهت دراستنا مع بقية الدراسات السابقة من حيث أنها تناولت موضوع التفكير الرشيق والتصنيع الرشيق والمحاسبة الرشيقة بشكل تفصيلي ، كما تشابهت مع بعض الدراسات في هدف محاولة توضيح طريقة عمل تقنيات المحاسبة الرشيقة بالإضافة لعرض مفاهيم المحاسبة الرشيقة ومقارنتها بالمحاسبة التقليدية (فؤاد مخلد شجاع 2015)، (رائد مجيد عبد محمد 2013) وتشابهت مع دراسة (شيماء شرفي 2019) بأن كلاهما تم دراسته و تطبيقه في الجزائر.

2 ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة كونها جاءت لمعرفة إمكانية اعتماد تقنيات المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف الإنتاج، وقد واجهت هذه الدراسة صعوبات تطبيق هذه التقنيات في المؤسسة محل الدراسة بسبب عدم تبنيتها لمتطلبات المحاسبة الرشيقة وعدم وجود قسم مختص بمحاسبة التكاليف، كما أن هذه الدراسة الحالية اختلفت عن سابقتها من الدراسات في زمن ومكان تطبيق الدراسة الميدانية، تطرقنا في هذه الدراسة لبعض تقنيات المحاسبة الرشيقة بالنظر لملائمتها للبيئة والواقع الإقتصادي للجزائر.

خلاصة الفصل:

لقد تطرقنا في هذا الفصل الموسوم بالإطار النظري للمحاسبة الرشيقة إلى أهم المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الرشيقة أو كما سماها البعض المحاسبة الخالية من الفاقد, بالإضافة إلى عرض أهدافها وخصائصها وكذلك مجالاتها ومبادئها ووضحنا مفهوم كلا من التفكير الرشيق والتصنيع الرشيق, ركزنا في هذا الفصل على توضيح أهم تقنيات المحاسبة الرشيقة وقمنا بالمقارن بين المحاسبة التقليدية والمحاسبة الرشيقة فتبين أن أساليب المحاسبة التقليدية باتت عاجزة عن تخفيض تكاليف الإنتاج على عكس تقنيات المحاسبة الرشيدة (الرشيقة). لتأكيد عمل تقنيات المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف الإنتاج إرتئينا إلا أن نقوم بدراسة حالة ميدانية الذي عرضنا محتواها في الفصل الثاني .

الفصل الثاني :

الإطار التطبيقي لتقنيات

المحاسبة الرشيقة

تمهيد:

لتوضيح الإطار النظري للمحاسبة الرشيقة وإمكانية اعتماد تقنياتها في تخفيض تكاليف الإنتاج قمنا بإجراء دراسة ميدانية في شركة حليب الجنوب بورقلة ,حيث قمنا بتعريف المؤسسة وعرض هيكلها التنظيمي بالإضافة لعرض الهيكل التنظيمي لقسم الإنتاج محل الدراسة ومن ثم تم التطرق لمتطلبات المحاسبة الرشيقة في المؤسسة وبعدها تطرقنا لتقنيات المحاسبة الرشيقة المتمثلة في تيار القيمة,خارطة تيار القيمة,التكلفة المستهدفة بالإضافة إلى مخطط ربط قياس الأداء وإمكانية اعتمادها في تخفيض تكاليف الإنتاج والقضاء على الهدر والضياع في الوقت والموارد.

بحيث سنتطرق في دراستنا إلى مبحثين كالتالي:

المبحث الأول : تقديم للمؤسسة

المبحث الثاني : إمكانية اعتماد المحاسبة الرشيقة في المؤسسة

المبحث الأول : تقديم مؤسسة حليب الجنوب ورقلة

سنتناول في هذا المبحث ثلاثة مطالب بحيث سنتعرف فيه على مؤسسة حليب الجنوب وكلا من هيكلها التنظيمي وهيكل قسم الإنتاج.

المطلب الأول : تعريف مؤسسة حليب الجنوب ومهامها**الفرع الأول : تعريف مؤسسة حليب الجنوب**

تقع مؤسسة حليب الجنوب في منطقة النشاطات رقم 83 لمدينة ورقلة تتربع على مساحة قدرها 1600 م²، تم الإنطلاق في إنشائها سنة 2014 وكانت نهاية إنجازها جانفي 2017 دخلت المؤسسة ميدان الإنتاج و إنطلقت في نشاطها في فيفري 2017 بقدرة إنتاجية 90000 لتر في اليوم ويتمثل إنتاجها في الحليب ومشتقاته كما تتسع مناطق التوزيع كلا من ورقلة , حاسي مسعود , تقرت , غرداية , إليزي , المنيعه , عين أمناس.

البلدية : ورقلة

الموقع : منطقة النشاطات ورقلة رقم 83

المشروع : إنتاج الحليب ومشتقاته

إسم المشروع : ش ذ م م حليب الجنوب

المستثمر : قرعيش حمزة

تكلفة المشروع: 320 مليون دينار جزائري

التمويل : 30% من تكلفة المشروع قرض تحدي بنك بدر و 70% أموال خاصة.

تاريخ بداية الأشغال : 2014

تاريخ نهاية الإنجاز : جانفي 2017

مساحة المصنع : 1600 م²بناء : 600 م² الإدارة : 180 م²غرف تبديل الملابس : 90 م² خزان مائي : 225 م²

بداية الإنتاج : فيفري 2017

الطاقة الإنتاجية : 7500 لتر/ساعة , 90000 لتر /اليوم

المعدات : إيطالية

شبكة التوزيع : ورقلة , تقرت , غرداية , حاسي مسعود , منيعه , إليزي , عين أمناس

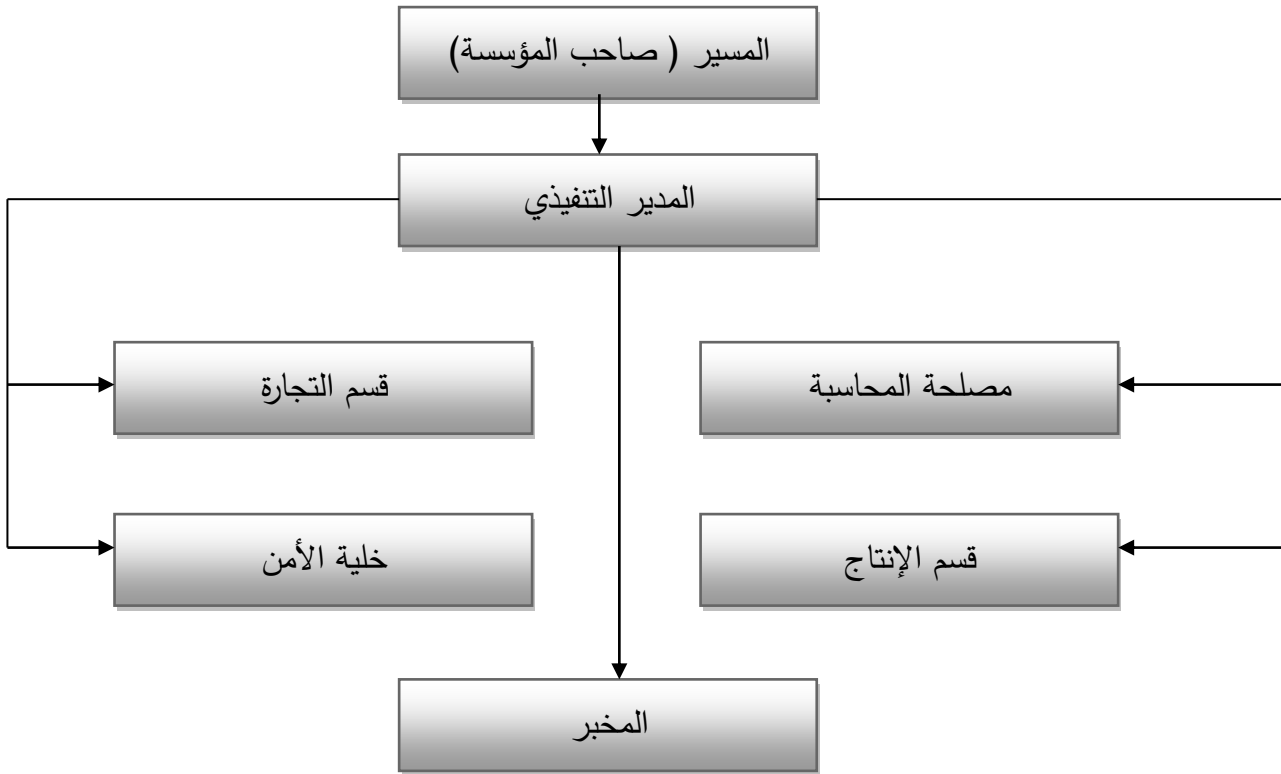
بطاقة تقنية لمؤسسة حليب الجنوب المصدر وثائق المؤسسة بتصرف (أنظر الملحق رقم 01)

الفرع الثاني : مهام المؤسسة و أهدافها :

- ✓ تزويد منطقة ورقلة وضواحيها بالحليب ومشتقاته
- ✓ إنطلاق صناعة الألبان وهو ما يمثل 0% بالنسبة للإنتاج في الولاية.
- ✓ استئناف حرفة تربية الأبقار الحلوب في الجنوب بعد توقف طويل
- ✓ خلق ثروة حيوانية من البقر , الأغنام والإبل
- ✓ فتح مناصب عمل للشباب
- ✓ تقريب الحليب للمستهلك
- ✓ الكشف عن حالات الحمى المالطية و أمراض أخرى في مخابر المؤسسة .
- ✓ استفادة مربي الأبقار في المنطقة من دعم الدولة.
- ✓ إعطاء المربين مرونة مبيعات انتاجهم من الحليب الخام مع اليات جمع الحليب.

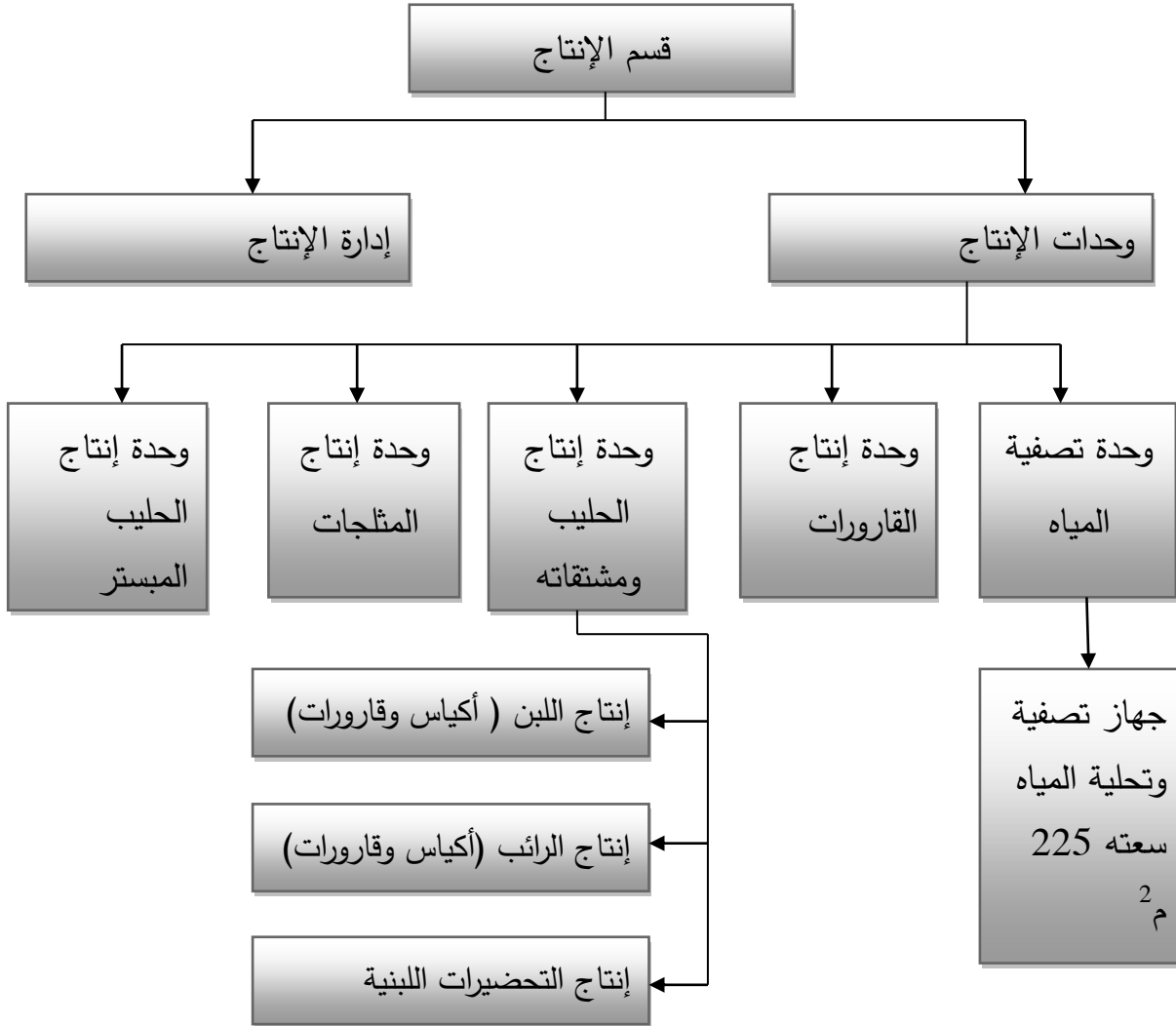
المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمؤسسة حليب الجنوب وقسم الإنتاج

الفرع الأول : الهيكل التنظيمي لمؤسسة حليب الجنوب



الشكل رقم 04: يمثل الهيكل التنظيمي لمؤسسة حليب الجنوب (من إعداد الطالبة بالإعتماد عن المقابلة).

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لقسم الإنتاج



الشكل رقم 05: يوضح الهيكل التنظيمي لقسم الإنتاج
المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على وثائق المؤسسة

المبحث الثاني : إعتامد تقنيات المحاسبة الرشيقة في المؤسسة

سنعرض في هذا المبحث متطلبات المحاسبة الرشيقة في مؤسسة حليب الجنوب كما سندرس إمكانية إعتامد تقنيات المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف الإنتاج.

المطلب الأول : متطلبات المحاسبة الرشيقة**(1) التفكير الرشيق**

عند سؤالنا لأحد المسيرين في مؤسسة حليب الجنوب عن إمكانية تطوير منتجاتهم دون الهدر في الموارد , فكان الجواب أن مؤسسة حليب الجنوب تخطط لإدخال منتجات جديدة ضمن قائمة منتجاتها بأسعار معقولة وجودة مضمونة , حيث أنها تمر انفس العمليات الإنتاجية و كذلك عملية تخزينها لا تدوم أطول لأنه بمجرد إنتاجه يتم توزيعه في نفس اليوم أو اليوم الموالي وبذلك قد تكون تجنبت الهدر في تكاليف العملية الإنتاجية و عملية التخزين , هذا يدل على أن المؤسسة تسعى لتجنب الضياع و الهدر في التكاليف وأنها تملك تفكير رشيق .

(2) التصنيع الرشيق

بعد إستلام المواد الأولية تقوم المؤسسة بوضعها في مستودعات التخزين ومن ثم يتم إخراجها لبدأ عملية الإنتاج وفق هذه المراحل :



الشكل رقم 06 : مراحل عملية تصنيع الحليب المبستر

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتامد على وثائق المؤسسة (أنظر الملحق رقم 02)

(1-2) مراحل عملية تصنيع الحليب المبستر**(1-1-2) خلط المواد الأولية:**

بعد حصول المؤسسة على المواد الأولية المتمثلة في بودرة الحليب 0% دسم و بودرة الحليب 26% دسم يتم خلط هاتين المادتين للحصول على بودرة حليب المراد إستعمالها في العملية الإنتاجية .

(2-1-2) التحضير:

بعد المرور بعملية خلط المواد الأولية يتم وضعها في آلة التحضير وإضافة المياه التي قامت المؤسسة بتخليتها للحصول على مادة الحليب السائل

2-1-3) التسخين:

في هذه المرحلة تتم في آلة البسترة حيث تقوم بتسخين مادة الحليب بدرجة حرارة 75° مئوية مدة 3 دقائق ,عملية التسخين لها أهمية كبيرة خاصة في حفظ منتجات الحليب وزيادة مدة صلاحيتها فهي تساهم في حماية المستهلك من التسمم الغذائي بالإضافة إلى أنها تقضي على البكتيريا الموجودة في الحليب دون تأثير على لونه وطعمه كما أنها تسمح بالإحتفاظ بأكبر نسبة ممكنة في القيمة الغذائية للحليب.

2-1-4) التبريد:

تتم هذه المرحلة بالتتابع بعد عملية التسخين وفي آلة البسترة حيث يتم تبريد الحليب حتى درجة حرارة 6° مئوية وهنا يكون جاهز للاستعمال.

2-1-5) التغليف والتعليب

يمر الحليب المبستر عبر آلات التغليف والتعليب وتعتبر هذه هي المرحلة النهائية في عملية الإنتاج بحيث يعبئ الحليب في أكياس أو قارورات .

2-1-6) التخزين

بعد الإنتهاء من عملية التغليف والتعليب يتم وضعها في صناديق وتنتقل إلى مستودعات التخزين يتم الإحتفاظ بها في درجة حرارة تعادل 4° مئوية.

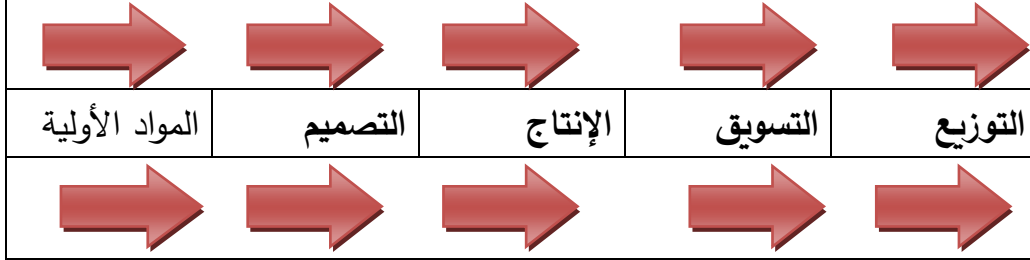
3) التكامل في الإنتاج:

تتميز شركة حليب الجنوب بكونها وحدة إنتاج متكاملة لديها القدرة على توفير منتجاتها إلى عملائها من المستهلكين , حيث أنها تملك معمل لتحلية المياه المستعملة في عملية الإنتاج وكذلك بالنسبة للأكياس و القارورات والعلب الخاصة بتغليف منتجاتها فهي من تقوم بإنتاجها في مصنعها.

المطلب الثاني : إمكانية اعتماد تقنيات المحاسبة الرشيقة في المؤسسة

الفرع الأول : خارطة تيار القيمة

لرسم خارطة تيار القيمة قمنا بجمع و دراسة المعلومات المتعلقة بهذه الخطوات :



الشكل رقم 07 : يوضح خارطة تيار القيمة

(1) مراحل رسم خارطة تيار القيمة:

من خلال الزيارة الميدانية لمؤسسة حليب الجنوب و الإطلاع على سير العملية الإنتاجية بالتعاون مع مسؤولي قسم الإنتاج والمحاسبة تم إختيار أحد منتجات الشركة و هو حليب الأكياس الذي يعتبر منتجا رئيسيا فيها وتم متابعة الإنتاج و تبين أن عملية الإنتاج تمر بعدة مراحل :

(1-1) تحديد المنتج:

تم إختيار أحد منتجات الشركة وهو حليب الأكياس الذي يعتبر منتجا رئيسيا فيها لوجود طلب دائم على هذا المنتج من طرف المستهلك و الذي يتم إنتاجه كاملا في الشركة.

(2-1) تدفق المعلومات:

تبدأ عملية الإنتاج في المؤسسة من خلال تلبية حاجات المستهلك اليومية لهذه المادة التي تعتبر أساسية له .

(3-1) المواد الأولية:

بعد دخول المواد الأولية للمخازن يتم إستلامها لإستعمالها في الإنتاج ليتم خلط مكونات الحليب وفق مقادير محددة في آلة التحضير من ثم تبستر وذلك بتسخينها وتبريدها في آلة البسترة ومن ثم يتم تعليبها وتغليفها في آلة التعليب.

(4-1) وقت الإنتاج المتاح و وقت التتابع:

وقت التتابع = وقت الإنتاج ÷ كمية الإنتاج في اليوم

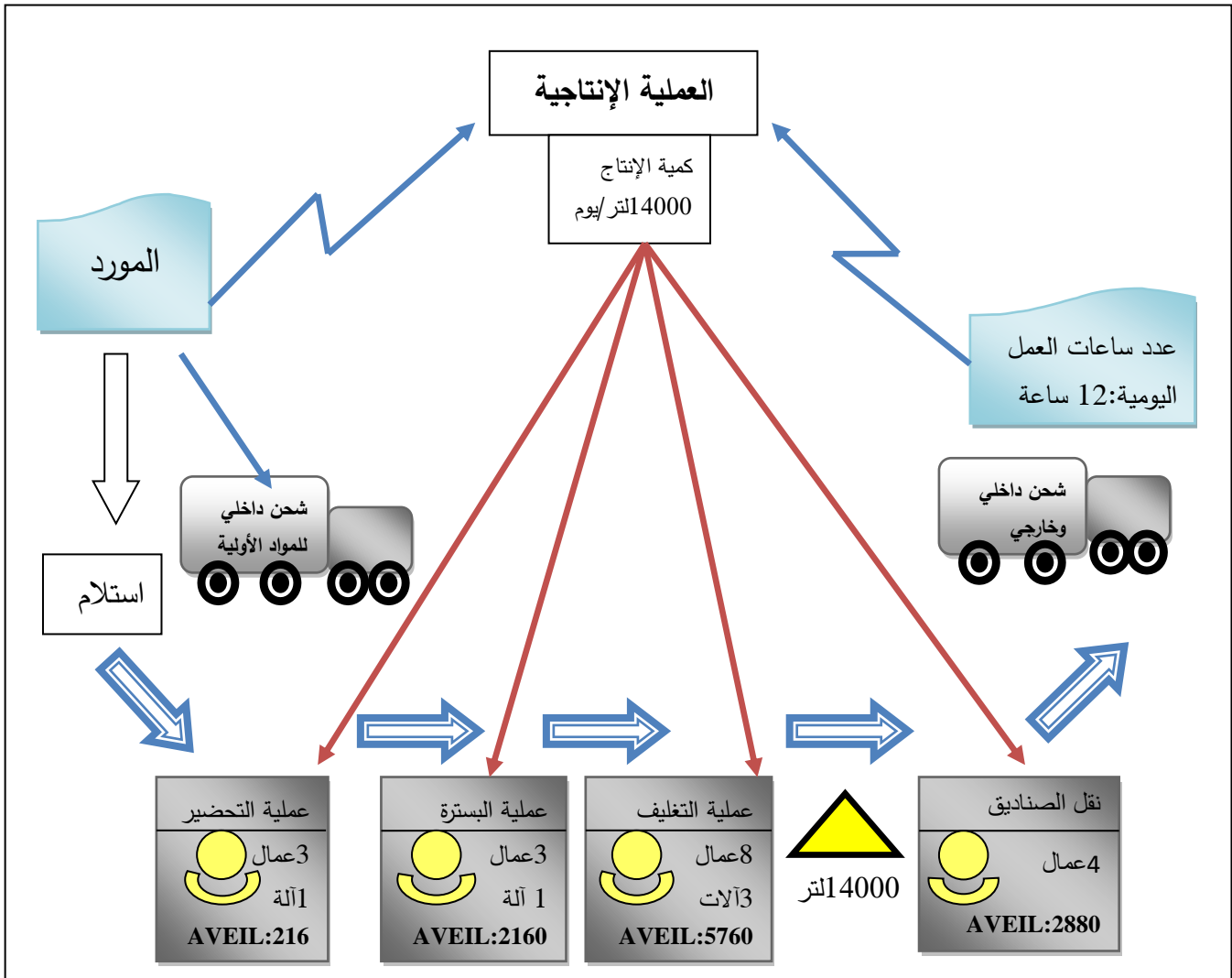
وقت التتابع (التواتر) = (12 ساعة × 60 دقيقة) ÷ 14000 لتر/اليوم

و.ت = 14000 ÷ 720 = 0.05 دقيقة أي حوالي 0.05 × 60 = 3 ثواني لكل لتر حليب

كمية الإنتاج في 60 دقيقة = 14000 ÷ 12 = 1167 لتر/ساعة

الآلات	وقت الإنتاج/دقيقة	عدد العمال	وقت الإنتاج المتاح/دقيقة	وقت دورة الإنتاج
آلة التحضير	720	3	2160	15
آلة البسترة	720	3	2160	10
آلات التغليف	720	8	5760	25
عملية نقل الصناديق	720	4	2880	20
المجموع	720	18	12960	60دقيقة

الجدول رقم 04 : حساب وقت دورة الإنتاج والوقت المتاح



الشكل رقم 08 : يوضح رسم خارطة تيار القيمة

وقت الإنتاج المتاح AVEIL

(2) رموز خارطة تيار القيمة :

الرمز	التوضيح
	المصادر الخارجية مورد /زبون
	دفع المواد أو المعلومات بين العمليات
	الموظفين أو العاملين
	تدفق المعلومات بشكل يدوي
	تدفق المعلومات بشكل الكتروني
	المخزون بين العمليات
	تدفق المواد من المورد إلى الشركة
	الشحن

الجدول رقم 05 : رموز خارطة تدفق القيمة

الفرع الثاني : تيار قيمة الحليب

من خلال رسم خارطة القيمة و البيانات و المعلومات الناتجة عنها ومواقع الضياع في العملية و إستنادا على أدوات المحاسبة الرشيقة التي تم تطبيقها في شركة حليب الجنوب تم تحديد الطاقة المتاحة للعمل , نسبة الإستغلال المتاحة , عدد العمال المطلوبين لكل خط إنتاجي و بيان الطاقات الفائضة إن وجدت .

(1) الآلات المستخدمة في خط الإنتاج

✓ آلة التحضير

✓ آلة البسترة

✓ آلات التعليب (3 آلات)

(2) الطاقة المتاحة للمصنع:

الطاقة المتاحة للمصنع = الطاقة الإنتاجية ÷ الوقت الكلي المتاح للإنتاج

*الطاقة الإنتاجية المقدره و الممكنة = 90000 لتر/اليوم

*الطاقة الإنتاجية الفعلية والمسموح بها= 14000 لتر/اليوم

*الوقت المتاح للإنتاج= عدد العمال في التيار × ساعات العمل × 60دقيقة

الوقت المتاح للإنتاج = 18 عامل × 12 ساعة × 60 دقيقة

و.م.ا = 12960 دقيقة

الطاقة المتاحة للمصنع = 14000 لتر /اليوم ÷ 12960 دقيقة

* ط.م.م = 1.08 كيس حليب إنتاجية العامل في دقيقة

يقابله $60 \times 1.08 = 65$ كيس حليب في ساعة للعامل

(3) تخفيض عدد العمال :

لغرض تخفيض تكاليف الإنتاج لتيار قيمة الحليب قمنا بإقتراح تخفيض عدد العمال في هذا الخط من الإنتاج وبيان أثر على سير العملية الإنتاجية تم التوصل للعدد الأمثل للعمال حيث أنه لا يؤثر على كمية الإنتاج وهذا ما يوضحه الجدول الآتي:

الفرق	عدد العمال بعد التخفيض	عدد العمال	الآلات
1	2	3	آلة التحضير
1	2	3	آلة البسترة
2	6	8	آلات التعليب (3آلات)
1	3	4	عملية نقل صناديق
5	13	18	الإجمالي

الجدول رقم 06 : يوضح كيفية تخفيض عدد العمال في تيار قيمة الحليب

المصدر: من إعداد الطالبة إستنادا على معلومات مقدمة من طرف مسؤول قسم الإنتاج والمحاسبة

بإفتراض أن أجر العامل حوالي 30000 دج نجد أننا وفرنا مبلغ :

$$150000 = 30000 \times 5 \text{ دج}$$

فيما يخص 5العمال يمكن أن تكلفهم المؤسسة بعمل آخر دون تأثير على عملية الإنتاج.

الفرع الثالث : مخطط ربط قياس الأداء

(1) مقاييس أداء الخلية

(1-1) التقرير اليومي بالساعات:

تنتج المؤسسة حوالي 1167 لتر حليب في الساعة و 1 لتر حليب في 3.2 ثانية

لدينا وقت دورة الإنتاج - وقت التتابع = الفرق يفيد في إنجاز التقرير اليومي بالساعات

وقت دورة الإنتاج = 60 دقيقة (من الجدول رقم)

وقت التتابع = ثواني 3 بالنسبة ل 1167 لتر حليب = $1167 \times 3 = 3501$ ثانية

$$58 = 60 \div 3501 = \text{دقيقة}$$

60-58=2 دقيقة زيادة في وقت دورة الإنتاج

(2) مقاييس أداء تيار القيمة:

1-2) مبيعات الشخص الواحد = قيمة المبيعات خلال الأسبوع ÷ عدد الأفراد العاملين داخل تيار القيمة (العملاء)

قيمة المبيعات خلال الأسبوع: $23.2 \times 14000 \times 6 = 1948800$ دج

المؤسسة تشتغل 6 أيام في الأسبوع

تنتج في اليوم 14000 لتر من الحليب

سعر بيع الحليب 23.2 دج

عدد الأفراد العاملين داخل تيار القيمة : 4 موزعين (العملاء)

مبيعات الشخص الواحد = $1948800 \div 4 = 487200$ دج

الفرع الرابع : التكلفة المستهدفة

(1) مراحل الدراسة :

✓ تقديم المنتج محل الدراسة

✓ البحث عن المعلومات:

*معلومات متعلقة بالمنتج

*معلومات متعلقة بالسوق

✓ تحديد السعر المستهدف

✓ تحديد التكلفة المستهدفة

(1-1) تقديم المنتج محل الدراسة

يتمثل المنتج الذي سنطبق عليه دراستنا في الحليب المبستر تم إختياره للأسباب التالية:

*كونه نوعية الحليب الأكثر إستعمالا وإستهلاكاً في الموائد الجزائرية.

*سعر بيعه المقنن والمناسب للمستهلك.

(2-1) البحث عن المعلومات

(1-2-1) المعلومات المتعلقة بالمنتج:

✓ إستعماله: يستعمل المنتج كمادة إستهلاكية في الموائد الجزائرية.

✓ تسويقه : المنتج يسوق نفسه

✓ تصميمه: عبارة عن حليب أكياس يتكون من:

بودرة الحليب 0%نسبة الدسم + بودرة الحليب 26% + ماء مصفى ومحلى + أكياس التغليف
1-2-2) المعلومات المتعلقة بالسوق:

- ✓ المنافسين : إعتمادا على المصادر الداخلية ودراسة السوق تم التوصل إلى عدد من المنافسين أو بالأحرى الناشطين في مجال إنتاج الحليب المبستر نذكر البعض منهم :
ملبنة العائلة , ملبنة الشحيحة , ملبنة الصافي , ملبنة الأوراس , ملبنة المروج .
✓ حصة المؤسسة من السوق وسعر البيع :

الشركة	الإنتاج المقدر	حصة الشركة من الإنتاج	سعر البيع
شركة حليب الجنوب	90000 لتر /اليوم	14000 لتر/اليوم	23.2 دج
إنتاج محلي 1	47000 لتر/اليوم	12000 لتر/اليوم	30 دج
إنتاج محلي 2	400000 لتر/اليوم	300000 لتر/اليوم	25 دج

الجدول رقم 07: حصة كل مؤسسة ومنافسين من السوق

(2) تحديد سعر البيع المستهدف

كمية الإنتاج في اليوم × سعر البيع = 14000 لتر/اليوم × 23.2 دج = 324800 دج
سعر البيع المستهدف = 324800 دج

(3) تحديد التكلفة المستهدفة

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح

بما أنه صعب علينا الحصول على معلومات المتعلقة بهامش الربح المرغوب فيه في المؤسسة قمنا بإفترض نسبة 10% كهامش ربح للمؤسسة أي أن هامش الربح = 23.2 × 10% = 2.32 دج
هامش الربح المرغوب فيه = 2.32 × 14000 = 32480 دج
التكلفة المستهدفة = 324800 - 32480 = 292320 دج

الفرع الخامس : الوفرات المحققة من تطبيق تقنيات المحاسبة الرشيقة

(1) الوفرات المحققة من تطبيق تيار القيمة (تخفيض عدد العمال)

لدينا عدد العمال قبل التخفيض 18 عامل × 30000 =
عدد العمال بعد التخفيض 13 عامل × 30000 =
عدد العمال المخفض 5 عمال وإفترضنا أن أجر العمال 30000 دج
أي أننا حققنا وفرات في تخفيض العمال تقدر ب 5 × 30000 = 150000 دج في اليوم
150000 × 26 يوم = 3900000 دج شهريا .

(2) الوفرات المحققة من تطبيق مخطط ربط قياس الأداء (التقرير اليومي بالساعات)

من خلال تطبيق أحد مقاييس أداء الخلية ألا وهو التقرير اليومي بالساعات وحساب الفرق بين وقت دورة الإنتاج ووقت التتابع تبين لنا أن هناك زيادة في الوقت عن وقت دورة الإنتاج ساهم هذا في زيادة التدفقات النقدية وسنوضح ذلك فيما يلي :

وقت الزيادة في وقت دورة الإنتاج هو 2 دقيقة

وقت التتابع هو 3 ثواني

2دقيقة \times 60 ثانية = 120 ثانية

$120 \div 3 = 40$ لتر/2دقيقة

سعر اللتر الواحد هو 23.2 دج

$23.2 \times 40 = 928$ دج

الوفرات المتحققة من الفرق هي 928 دج في الساعة

$928 \times 12 \times 26 = 289536$ دج شهريا

خلاصة الفصل :

من خلال دراستنا الميدانية في مؤسسة حليب الجنوب بورقلة التي قمنا بعرض أهم المعلومات عنها سواءً من ناحية التعريف بها أو من ناحية هيكلتها , قمنا بالوصول إلى أن المؤسسة وبالرغم من نجاح بعض تقنيات المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف الإنتاج و تحقيق وفرات مالية ومادية التي أهمها تيار القيمة التي حققت وفرات بعد تخفيض عدد العمال وكذلك بالنسبة لمخطط ربط قياس الأداء ممثلاً بإحدى مقاييس أداء الخلية ألا وهو التقرير اليومي بالساعات التي تفيد في بيان الزيادة في وقت دورة الإنتاج وتساهم في زيادة المبيعات وتحقيق وفرات نقدية .

بالرغم من تطبيق تقنيات المحاسبة الرشيقة ونجحها في تخفيض تكاليف الإنتاج والقضاء على الهدر في الموارد إلا أنه لا يمكن تطبيقها في مؤسسة حليب الجنوب وذلك لإنعدام وجود مصلحة تختص بالمحاسبة التحليلية أو محاسبة التكاليف .

الختامة

خاتمة :

لقد حاولنا من خلال هذه الدراسة أن نسلط الضوء على كل الجوانب المتعلقة بموضوع الدراسة , تطرقنا لأهم العناصر المرتبطة بالمحاسبة الرشيقة قمنا بتوضيح أهم المفاهيم و الأهداف التي تسعى لتحقيقها وكل هذا للإجابة عن إشكالية بحثنا والمتمثلة في إعتقاد تقنيات المحاسبة الشيقة في تخفيض تكاليف الإنتاج , وضحنا ذلك من خلال تقسيم الدراسة لفصلين فصل تناول الإطار النظري للمحاسبة الرشيقة والفصل الثاني متعلق بالدراسة الميدانية في مؤسسة حليب الجنوب حاولنا قدر المستطاع إسقاط الجانب النظري على واقع المؤسسة .

(1) النتائج وإختبار الفرضيات :

(1-1) التذكير بالفرضيات وإختبارها

الفرضية الأولى : لا يمكن تطبيق تقنيات المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف الإنتاج في المؤسسات الجزائرية, هذه الفرضية غير صحيحة يمكننا نفيها لأنه بعض المؤسسات الجزائرية يسمح لها نظامها المحاسبي بتطبيق المحاسبة الرشيقة.

الفرضية الثانية : تتمثل تقنيات لمحاسبة الرشيقة التي تعمل على تخفيض تكاليف الإنتاج في تيار القيمة والتكلفة المستهدفة و كايزن للتحسين المستمر ,نعم هذه الفرضية صحيحة لأن المحاسبة الرشيقة تملك العديد من التقنيات التي بإمكانها تخفيض تكاليف الإنتاج والقضاء على الهدر بواسطة مجموعة تقنيات التي من بينها تيار القيمة , التكلفة المستهدفة,مخطط ربط قياس الأداء .

الفرضية الثالثة :تعتمد المحاسبة الرشيقة عل تقنياتها الخاصة التي تعمل على تحديد التكاليف وتخفيضها وفق اساليب حديثة, نعم هذه الفرضية ممكنة وصحيحة لن تقنيات المحاسبة الرشيقة وخاصة التي تناولناها والمتمثلة في تيار القيمة و مخطط ربط قياس الأداء والتكلفة المستهدفة تعمل على تحديد موقع الهدر و الضياع والقضاء عليه وتخفيض التكاليف وفق طرق حديثة.

الفرضية الرابعة :تسهم تقنية تيار القيمة في تخفيض تكاليف الإنتاج من خلال أدواتها الخاصة, نعم هذه الفرضية مؤكدة وذلك لأن عند تطبيقنا لأحد ادوات تيار القيمة المتمثل في تخفيض عدد العمال لاحظنا أن هذه العملية لها دور كبير في تخفيض تكاليف العملية الإنتاجية دون تأثير على سيرها والحفاظ نفس كمية الإنتاج والتقليل من الهدر في الموارد.

الفرضية الخامسة :يسهم مخطط ربط قياس الأداء من خلال تطبيق مقاييس الأداء في القضاء على الهدر في الوقت و الموارد,هذه الفرضية صحيحة ومؤكدة من خلال محاكاتنا في الجانب التطبيقي لأحد مقاييس أداء الخلية وإسقاطه على العملية الإنتاجية تبين لنا أن هناك ضياع في

الوقت قمنا بإستدراك هذا الوقت الضائع و القضاء عليه بواسطة حساب الفرق بين وقت دورة الإنتاج ووقت التتابع.

1-2) النتائج :

لقد توصلنا في نهاية البحث إلى هذه النتائج :

1) تساهم المحاسبة الرشيقة في الحد من الضياع في العمليات المحاسبية مما يوفر المال و يخفض من التكاليف ويساعد على إتخاذ القرارات الرشيدة.

2) تهتم مؤسسة حليب الجنوب بورقلة إلى تطوير إنتاجها عن طريق التحسين المستمر لمنتجاتها وذلك من خلال المتابعة المستمرة من طرف إدارة المؤسسة لجودة منتجاتها المقدمة لعملائها، ذلك يساعدها على إتخاذ القرار من أجل تعظيم قيمة المؤسسة لإرضاء زبائنها وتقديم الأفضل لهم .

3) إن إعتداد تقنيات المحاسبة الرشيقة و خاصةً تيار القيمة ومخطط ربط قياس الأداء و التكلفة المستهدفة لهم دور مباشر في تخفيض تكاليف الإنتاج في مؤسسة حليب الجنوب وتقليل الهدر والضياع في الوقت والموارد.

4) يمكن للمؤسسة تحقيق وفورات مالية و نقدية من خلال تطبيق أحد مقاييس أداء الخلية المندرج تحت تقنية مخطط ربط قياس الأداء ألا وهو التقرير اليومي بالساعات وذلك بحساب الفرق بين وقت دورة الإنتاج و وقت التتابع.

5) إن استخدام تقنية تيار القيمة و خاصة تخفيض عدد العمال له تأثير كبير في تخفيض تكاليف الإنتاج وذلك دون الإستغناء عن العمال المستبعدين من عملية الإنتاج و الإستفادة منهم في اعمال اخرى في المؤسسة.

6) يمكن لمؤسسة حليب الجنوب إعتداد تقنيات المحاسبة الرشيقة بشرط إدراج مصلحة للمحاسبة الرشيقة ومحاسبة التكاليف.

2- الإقتراحات :

من خلال الدراسة التي قمنا بها والتي تخص موضوع إعتداد تقنيات المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف الإنتاج والنتائج المتوصل إليها فإن الباحثة قدمت مجموعة من الإقتراحات لفائدة المؤسسة محل الدراسات والمؤسسات الوطنية خاصةً الشركات الإنتاجية والصناعية:

- ✓ ضرورة إنشاء قسم أو مصلحة خاصة بالمحاسبة الرشيقة في المؤسسة .
- ✓ زرع ثقافة التفكير الرشيق لدى العاملين و المسؤولين والمسيرين في المؤسسة.

- ✓ ضرورة تنمية الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة في كل المؤسسات الجزائرية لأنها تساعد كل من المؤسسة والعميل ,وذلك بحصول العميل على منتج ذو جودة عالية وبأقل تكلفة كما تساهم في إستمرارية المؤسسة.
- ✓ ينبغي على المؤسسة تجديد وتطوير النظم المحاسبية لتتلائم مع بيئة التصنيع الرشيق أو الحديث .
- ✓ العمل على تبني تقنيات المحاسبة الرشيقة خاصة تيار القيمة و مخطط ربط قياس الأداء و التكلفة المستهدفة لأنها تعطي صورة واضحة عن الأداء المالي للمؤسسة و توفر معلومات اللازمة لإتخاذ القرار عند إعداد التقارير بوضوح وسهولة.
- ✓ ضرورة إقامة دورات تدريبية لعمال المؤسسات الإنتاجية والصناعية عن مفهوم الإنتاج الرشيق و المحاسبة الرشيقة .
- ✓ إدخال منهجية المحاسبة الرشيقة و تقنياتها كمقاييس في مناهج الجامعات الجزائرية بهدف تعريف الطلبة بالطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف .

3- آفاق الدراسة :

على ضوء إشكالية الدراسة والنتائج المتوصل إليها وبعد إختبار الفرضيات المقترحة للتساؤلات المطروحة قد نكون أجبنا على بعض التساؤلات وأهمنا أدق التفاصيل المرتبطة بموضوع دراستنا, لذلك نقترح بعض الدراسات البحثية التي تصلح كمشاريع دراسة مستقبلية وذلك للإلمام أكثر بجوانب موضوع المحاسبة الرشيقة والتوسع فيه أكثر :

- ✓ إمكانية تطبيق تقنيات المحاسبة الرشيقة في المؤسسات الخدمية
- ✓ أثر تطبيق المحاسبة الرشيقة على الأداء المالي في المؤسسات الجزائرية
- ✓ مدى التوافق بين مدخل المحاسبة الرشيقة ونظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد
- ✓ أثر إستخدام نظام تكاليف تيار القيمة في قياس العوائد التشغيلية والمالية
- ✓ دور التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف الإنتاج
- ✓ تكامل مدخل التكلفة المستهدفة مع مدخل التكلفة على أساس النشاط في دعم الميزة التنافسية.

قائمة المراجع

المراجع :

I- المراجع باللغة العربية :

أولاً : الكتب

1- سليمان سليمان تويج : نموذج الحما كازن للتحسين المستمر التنظير والتطبيق , دار اللؤلؤة للنشر و التوزيع , مصر, 2018.

ثانياً : البحوث الجامعية

2- آلاء مصطفى خليل : نموذج مقترح لتطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل في قطاع غزة ,رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل , الجامعة الإسلامية غزة , فلسطين , 2012 .

3- إسراء عبد السلام محسن: مدى استخدام أدوات المحاسبة الرشيدة في تحقيق ميزة تنافسية في ظل إدارة الجودة الشاملة ,رسالة مقدمة لإستكمال متطلبات درجة الماجستير في المحاسبة, جامعة الأزهر - غزة- , فلسطين , 2016.

4- توفيق جهاد عاشور : مدى تطبيق أسلوب التفكير الرشيد وأثره على الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين ,رسالة قدمت لاستكمال متطلبات الحصول شهادة الماجستير في المحاسبة ,جامعة الأزهر , غزة , فلسطين, 2018.

5- حسن طاهر عبد العزيز دنديس: تحديات تطبيق مبادئ التصنيع الرشيق في الشركات صغيرة ومتوسطة الحجم في فلسطين , رسالة ماجستير في إدارة الأعمال ,جامعة الخليل, فلسطين, 2018 .

6- رائد مجيد عبد محمد : استعمال ادوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف الإنتاج- بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الكهربائية ,اطروحة دكتوراه غير منشورة مقدمة للمعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية , مجلة الدراسات المحاسبية والمالية , مجلد8, العدد25, جامعة بغداد, 2013.

7- زاهر حسني قاسم المشهراوي : استخدام نموذج قياس تكاليف تيار القيمة لأغراض تدعيم استراتيجيات الاستدامة في ظل بيئة التصنيع المرشد,رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتور فلسفة في المحاسبة ,جامعة عين الشمس , 2015.

8- شيماء شرفي : محددات تطبيق المحاسبة الخالية من الفاقد في المؤسسات الجزائرية دراسة استطلاعية لعينة من أم البواقي ,مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي , جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي الجزائر, 2019.

- 9- مخلد فؤاد شجاع: دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف دراسة تطبيقية على شركة فاين للورق الصحي, (رسالة ماجستير غير منشورة), جامعة الشرق الأوسط, عمان, 2015.
- 10- هناء بن سعيد: دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة, مذكرة مقدمة للاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص فحص محاسبي, جامعة بسكرة, الجزائر, 2015.
- ثالثاً : المقالات والمجلات
- 11- ريزان صلاح الدين عزت : أسلوب كايزن وعلاقته بتخفيض التكاليف, جامعة بغداد, العراق, 2009.
- 12- زاهر حسني المشهراوي: دور المحاسبة الرشيقة في دعم استراتيجيات الاستدامة من وجهة نظر المحاسبية, مجلة جامعة الأزهر - غزة, سلسلة العلوم الإنسانية, المجلد 17, العدد 1, فلسطين, 2015.
- 13- سجاد مهدي عباس الغرباوي: استعمال ادوات المحاسبة الرشيقة في دعم نظم الإنتاج الرشيق وتقييم أداء الوحدات الاقتصادية, مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية, كلية الإدارة والاقتصاد, جامعة واسط, العدد 17, 2015.
- 14- سيف سعد عبد الجليل: استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة لقياس وتقييم الأداء في الوحدات الصحية في مدينة الموصل, دراسة تطبيقية مستشفى السلام, مجلة جامعة جيهان - اربيل العلمية, العدد 2, كردستان العراق, ايلول 2018.
- 15- طاهر حميد عباس: خارطة تدفق القيمة كمدخل لمواجهة الهدر دراسة حالة المعهد التقني الدبوانية, جامعة الفرات, مجلة المثنى للعلوم الادارية و الاقتصادية, المجلد 6, العدد 1, 2016.
- 16- عبد اللطيف محمد يس : أثر استخدام نظام تكاليف تيار القيمة في قياس العوائد التشغيلية والمالية عند تفعيل مبادرات إستراتيجية إنتاج خالي من الفاقد-دراسة حالة, جامعة طنطا, مجلة البحوث المحاسبية, دار المنظومة, العدد 2, 2016.
- 17- غازي عبد العزيز سليمان البياتي: مدى امكانية تطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية العراقية, مجلة كركوك للعلوم الادارية و الاقتصادية, مجلد 8, العدد 1, العراق, 2018.

18- كاظم حاتم :أنموذج مقترح لتطبيق المحاسبة الرشقة في الشركة العامة للصناعات الكهربائية بغداد,كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة مركز دراسات الكوفة، العدد 35 ، جامعة الكوفة 2014,

19- مجدي وائل الكبيجي : مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة فلسطين , مجلة دراسات العلوم الإدارية , المجلد 41, العدد2,فلسطين ,2014.

20- محمد عبد الواحد فليح الحلفي : استعمال مقاييس الأداء الرشيق لتحقيق رضا الزبون , مجلة الدراسات المحاسبية و المالية , المجلد14 , العدد42, 2019.

II – المراجع باللغة الأجنبية :

21- Ana Cristina Raposo Rosa : Lean Accounting: Accounting Contribution For Lean Management Philosophy, Book of proceedings ,Tourism and Management Studies International Conference Algarve,Vol3,Portugal,2012.

22- Brian H Maskell :WHAT IS LEAN ACCOUNTING ,President, BMA Inc,2010.

23- Muhammad Abdus Samad ؛Yumeng Shu, Kateryna Ogar : Value Creation with Lean Accounting, Optimizing utilization of resources through the value chain applying management accounting techniques in a package around management control system ,Master Program in Accounting and Finance, Lund University ,School Economie And Management, 2017

24- Tuğçe Uzun Kocamiş :Lean Accounting Method for Reduction in Production Costs in Companies, Istanbul University Vocational School of Social Sciences Accounting and Tax Department ,International Journal of Business and Social Science Vol. 6, No. 9(1);turkey, September 2015.

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

مديرية المصالح الفلاحية

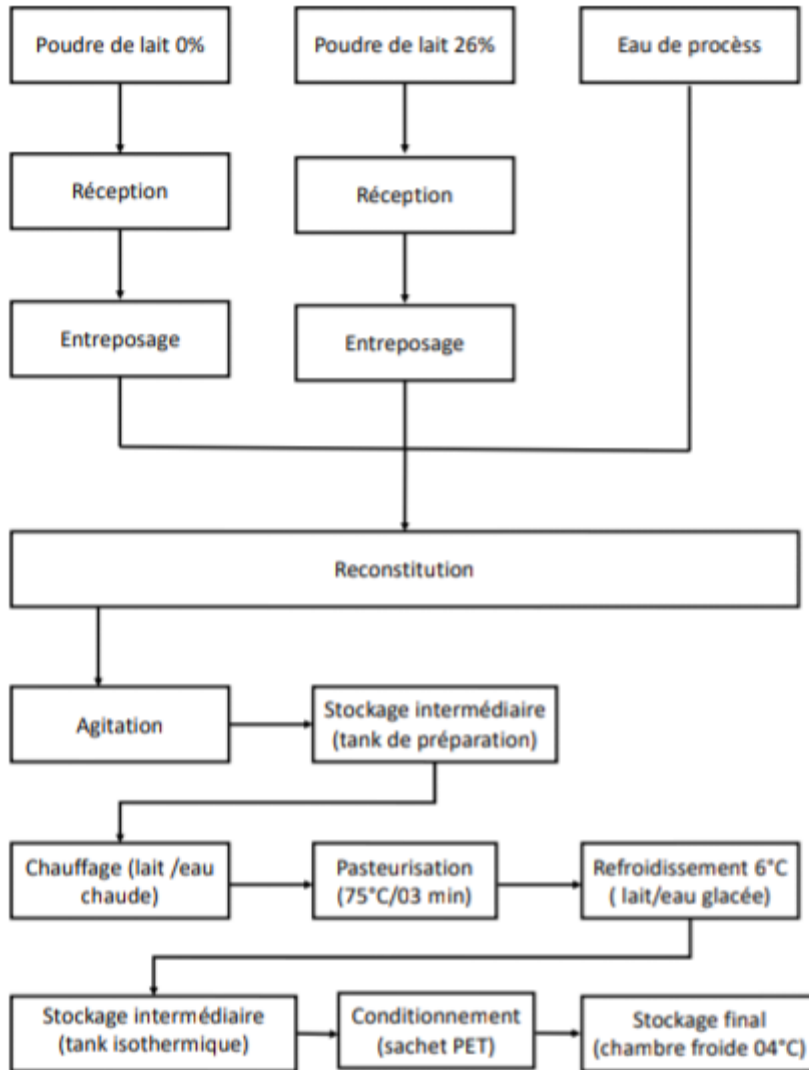
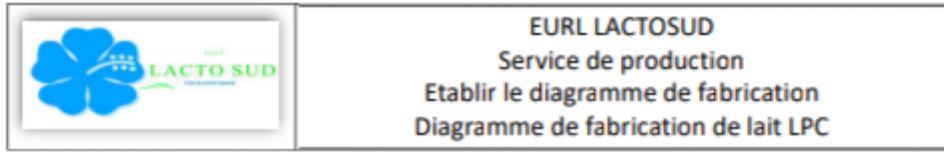
ولاية ورقلة

بطاقة تقنية
ش.ذ.م.م حليب الجنوب
(مقر الولاية)

- البلدية : ورقلة.
- المشروع : إنتاج الحليب ومشتقاته.
- صاحب المشروع : EURL LACTO SUD .
- الموقع : منطقة النشاطات ورقلة رقم 83 .
- المستثمر : قرعيش حمزة.
- التمويل : قرض التحدي بنك بدر 30% من مجمل المشروع و 70 % من المال الخاص.
- كلفة المشروع الجمالية : 320 مليون دينار جزائري.
- تاريخ بداية الأشغال : 2014.
- تاريخ نهاية الإنجاز : جانفي 2017.
- بداية الإنتاج : فيفري 2017.
- نسبة تقدم الأشغال الى غاية يومنا هذا : 95%.
- مساحة المصنع : 1600م².
- بناء : 600 م².
- الإدارة : 180 م².
- غرف تبديل الملابس : 90م².
- خزان مائي : 225 م².
- الطاقة الكهربائية : نعم .
- غاز المدينة : نعم .
- ماء المدينة : نعم.
- البئر : في طور الإنجاز.
- الطاقة الإنتاجية : 7.500 ل/سا 90.000 ل/يوم .
- المعدات : إيطالية .
- شبكة التوزيع : ورقلة، تقرت، غرداية، حاسي مسعود، منيعة، إليزي، عين أمناس.
- **تأثير المشروع :**

1. تزويد منطقة ورقلة وضواحيها بالحليب ومشتقاته.
 2. إنطلاق صناعة الألبان، وهو ما يمثل 0 %بالنسبة للإنتاج في الولاية.
 3. استئناس حرفة تربية الأبقار الحلوب في الجنوب بعد توقف طويل.
 4. خلق الثروة الحيوانية من (البقرة والأغنام والإبل).
 5. فتح مناصب عمل للشباب.
 6. تقريب الحليب للمستهلك.
 7. الكشف عن حالات الحمى المالطية وأمراض أخرى بين القطعان في مخبرنا.
 8. إعطاء مربى مرونة مبيعات إنتاجه من الحليب الخام مع آليات جمع الحليب.
 9. إستفادة مربى الأبقار في المنطقة من دعم الدولة.
- **المعدات :**
- كل المعدات الخاصة ب بسورة الحليب ومشتقاته ذات جودة عالية وماركة إيطالية.

الملحق 02 : رسم تخطيطي لعملية تصنيع الحليب المبستر



حليب الجنوب Diagramme de fabrication de lait LPC

