

Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences Financières et
Comptables



جامعة محمد خيضر-بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع

دور المحاسبة الرشيدة (الرشيقة) في تخفيض التكاليف وقياس الأداء المالي

دراسة حالة عينة من المؤسسات الإنتاجية – المغير – لسنة 2020

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

شعبة: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

أ. د/ بن عيشي عمار

إعداد الطالبان:

- حمدي مروة

- خالد شيماء

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	د/ تومي إبراهيم	أستاذ	رئيسا	جامعة بسكرة
2	أ. د/ بن عيشي عمار	أستاذ	مقرا	جامعة بسكرة
3	د/ بلوفي عبد الحكيم	أستاذ	مناقشا	جامعة بسكرة

السنة الجامعية: 2020/ 2021

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences Financières et
Comptables



جامعة محمد خيضر -بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع

دور المحاسبة الرشيدة (الرشيقة) في تخفيض التكاليف وقياس الأداء المالي
دراسة حالة عينة من المؤسسات الإنتاجية - المغير-لسنة 2020

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة
شعبة: العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

أ. د/ بن عيشي عمار

إعداد الطالبان:

- حمدي مروة

- خالد شيما

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	د/ تومي إبراهيم	أستاذ	رئيسا	جامعة بسكرة
2	أ. د/ بن عيشي عمار	أستاذ	مقرا	جامعة بسكرة
3	د/ بلوفي عبد الحكيم	أستاذ	مناقشا	جامعة بسكرة

السنة الجامعية: 2020/ 2021

شكر ودرجات

الحمد لله الذي يسر لنا وألهمنا الصبر والثبات والقوة على مواصلة تعليمنا ووصولنا لهذه المرحلة الدراسية وتوفيقه لنا لإنجاز هذا العمل.

وعملا بقول رسولنا الكريم عليه الصلاة والسلام أنه " من لا يشكر الناس لا يشكر الله"، وبذلك نحن نتقدم بجزيل الشكر والتقدير للأستاذ الدكتور عمار بن عيشي ونشكره على كل توجيهاته وتصحيحه لمسارنا حتى نقدم أفضل ما لدينا وأن يكون ثمرة مجهودنا هذا العمل الذي نتمنى أن يفيد كل باحث وطالب علم، فجزاه الله كل خير.

كما نتقدم بأسمى عبارات الشكر والعرفان لأعضاء اللجنة الموقرة جزاهم الله عنا كل خير.

وكذلك نشكر كل زملائنا الكرام الذين ساعدونا سواء بالفعل أو بالدعم المعنوي وفقهم الله ويسر لهم أمورهم، كما نتقدم بالشكر لعمال شركة باتيسيم بولاية المغير الذين رحبوا بنا وساعدونا بتوفيرهم المعلومات اللازمة لدراستنا فبارك الله فيهم.

واخر كلمة شكر نوجهها لمن سهرت وربت وحرصت على إنشاء أبناء صالحين ذخرا للأمة، فشكرا لأمهاتنا ورحم الله الغائبات منهن عنا وجعلن من أهل الجنة وألحقنا بهن.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور ومدى تأثير المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف وقياس الأداء المالي، حيث عرفت نظام المحاسبة الرشيقة للمؤسسات الجزائرية وحاولت تطبيقه فيها للكشف عن مناطق الضياع والهدر في سلاسلها الإنتاجية ونشر ثقافة التفكير الرشيق، تم استخدام الملاحظة والمقابلة وحسابات المؤسسة لجمع المعلومات، كما تم اتباع المنهج التجريبي لتطبيق الدراسة على العينة الممتثلة في (مؤسسة وحدة بناء الهياكل المعدنية المصنعة "باتيسيم" بولاية المغير)، تمت الدراسة خلال سنة 2020 وأهم النتائج المتوصل إليها هو:

- أن للمحاسبة الرشيقة دور مباشر في تخفيض التكاليف وتقليص الهدر وتحسين الأداء المالي للمؤسسة كما أن المؤسسات الصناعية غير مستعدة بشكل كبير لتغيير نظامها نظرا لتخوفها من التغيير الجذري الذي سيحدث عند تطبيق نظام المحاسبة الرشيقة.
- المحاسبة الرشيقة تعطي معلومات جدا دقيقة وسليمة وقابلة للتنفيذ وتقارير مالية واضحة وسهلة تساعد جميع المستخدمين.
- هذا النظام لا يزال جديد كليا بالنسبة للمؤسسات الصناعية الجزائرية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الرشيقة، التكلفة المستهدفة، تخفيض التكاليف، الأداء المالي.

Abstract:

The study aimed to show the role and the impact of Lean Accounting in reducing Costs and measuring Financial Performance and the most important objectives of this study is to identify Lean Accounting System for the Algerian Companies and trying to use it as a new system to detect the areas of loss and waste in the production process and spreading the Culture of Lean Thinking. We used personal observation, interviews, and Company accounts to collect the information. The experimental method was followed to apply the study to the sample (Company of Building Manufactured Metal Structures "BATI CIM" in El-Meghaier City), Studied during 2020.

Study results showed that Lean Accounting has a direct role in reducing costs and minimizing waste and the Algerian Companies are not ready to change their systems.

- Lean Accounting gives Accurate, correct and actionable information with easy and clear financial reports that help all users.
- This system is still new for Algerian industrial enterprises.

Keywords: Lean Accounting, Target Costing, Reducing Costs, Measuring Financial Performance.

قائمة الجداول:

	الفصل الأول
12	الجدول 1 : أدوات وممارسات المحاسبة الرشيقة.
21	الجدول 2 : الفرق بين المحاسبة الرشيقة والمحاسبة التقليدية
	الفصل الثاني
41	الجدول رقم (1) : تكاليف صنع العمود الكهربائي PYLONE 96 BS 66 TRONCON 1 NOIR
44	الجدول رقم (2) : الخطة السنوية لإنتاج العمود الكهربائي PYLONE 96 BS 66 لسنة 2020
45	الجدول رقم (3) : التكلفة الاجمالية وسعر البيع والارباح المحققة من إنتاج العمود الكهربائي PYLONE 96 BS 66
46	الجدول رقم (4) : توزيع العمال على الماكينات قبل التخفيض
46	الجدول رقم (5) : توزيع العمال على الماكينات بعد التخفيض
47	الجدول رقم (6) : الفروقات بعد تخفيض عدد العمال
48	الجدول رقم (7) : أسعار العمود الكهربائي في السوق المحلي لسنة 2020
49	الجدول رقم (8) : الوفورات المحققة من استبدال مصدر الحديد
49	الجدول رقم (9) : الوفورات المحققة من تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة للشهر الواحد
50	الجدول رقم (10) : صافي الربح بعد استخدام ادوات المحاسبة الرشيقة لسنة 2020

قائمة الاشكال :

13	الشكل رقم 1 : خارطة تيار القيمة
15	الشكل رقم 2: خطوات رسم خارطة تدفق القيمة
45	الشكل رقم 3: خارطة تيار قيمة العمود الكهربائي PYLONE 96 BS 66 TRONCON 1 NOIR

مقدمة

منذ حدوث الأزمة المالية العالمية والأضرار التي خلفتها وألحقها بمختلف الشركات والمؤسسات أدى ذلك إلى تدهور اقتصادي وخسائر مالية كبيرة، ذلك حتم إيجاد طرق وسبل لمعالجة ما خلفته هذه الأزمة من خسائر وتأثيرات سلبية على التنمية الاقتصادية، ومع كل هذه السلبيات إلا أن هذه الأزمة كشفت عن العديد من الثغرات في الأنظمة التقليدية المتبعة داخل الشركات وتطلب ذلك إيجاد حلول والقيام بتغييرات جذرية تمكن هذه الشركات من اجتياز هذه الأزمة ومراجعة أنظمتها وإعادة بناءها وتطوير آليات إنتاجها والطرق المتبعة في تسيير عملياتها الإنتاجية وذلك للتقليل من التكاليف دون التأثير السلبي على جودة المنتج حيث أن الأنظمة التقليدية لم تكن دقيقة بالشكل الكافي لإعطاء صورة واضحة وتفصيل أكثر دقة عن العمليات الإنتاجية كما أنها غير كافية للتعامل مع العمليات المعقدة وبذلك أصبح من الضروري البحث عن نظام محاسبي جديد يسمح بتحسين وتطوير وزيادة الكفاءة.

ومن بين الشركات التي طورت أنظمتها شركة تويوتا التي استحدثت نظاما أسمته في البداية " نظام تويوتا الإنتاجي " وتم ذلك في القرن العشرين وهو الذي جاء بعد ذلك بمفهوم التصنيع الرشيق الذي ارتكز على تقليل مواضع الهدر في العملية الإنتاجية من خلال ترشيد استهلاك المواد الأولية والقضاء على العمليات التي لا تضيف قيمة للمنتج.

ولنجاح شركة تويوتا في تطبيق هذا النظام قررت العديد من الشركات تبنيه وذلك لتأثيره الكبير خاصة في مجال تخفيض التكاليف وبذلك أدت الحاجة إلى استخدام أدوات جديدة في المحاسبة سميت بـ " المحاسبة الرشيقة " أو كما يطلق عليها باللغة الإنجليزية **Lean Accounting** والتي بفضلها تم الاستغناء عن الأنظمة التقليدية التي ينتج عنها تكاليف زائدة لا تضيف أي قيمة للمنتج وبهذا تتمكن الشركات من تخفيض تكاليفها والحفاظ على جودة منتجاتها وبتكلفة مناسبة، فالمحاسبة والإدارة والقياس والرقابة كذلك تعتبر كلها طرق تظهر التفكير والإنتاج الرشيد للمحاسبة الرشيقة، حيث أنها تجعل من عملية اتخاذ القرار ممكنة وسهلة من خلال تقديم بيانات واضحة ومفهومة مع الغاء الحالات الغير ضرورية المتعلقة بالمحاسبة التقليدية، كما انه وردت عبارات للدلالة على المحاسبة الرشيقة في الدراسات التي سبقت ككلمة **Flexible Accounting** ، أو كلمة **Diligent** وفي دراسات أخرى ذكرت باسم **Lean Accounting** وبذلك قمنا بالبحث عن المعنى الأقرب من بينهم إلى الرشاقة حيث أن الدراسات الأجنبية التي توافقت مع التعريفات العربية لها بينت أن المحاسبة الرشيقة تترجم بـ **Accounting Lean** وهو أكثر المصطلحات دقة من بين المصطلحات السابقة، ومع ظهور هذا النوع من المحاسبة فإنها تتبع منهجا جديدا يعمل على تعظيم الأرباح من خلال تطبيقها لثقافة الترشيح وقياس الأثر المالي لجعل أنظمة الوحدات الاقتصادية المنتجة أكثر إنتاجية وما توفره من تدفقات للقيمة وهذا ما يجعل منها طريقة عملية جديدة لاحتساب التكاليف وتخفيضها وذلك على أساس القيمة المقدمة للمنتج خلال عملية انتاجه ومن خلالها يكون هدف التكلفة هو تدفق القيمة بدلا من المنتجات وبذلك فهي تحفز نحو تحسين طويل الأجل ومستمر من خلال اعداد تقارير المعلومات بشكر كامل وشامل والتي يعتمد فيها على تخفيض التكاليف لإنتاج خال من الهدر والضياع واستغلال أمثل لكل الموارد المتاحة.

للمحاسبة الرشيقة عدة أدوات تعمل على نجاحها كنظام فعال داخل الكيان من ضمنها أداة خارطة تيار القيمة ويرمز له بـ **Value Stream Mapping (VSM)** وأداة التكلفة المستهدفة ويرمز لها بـ **Target Costing (TC)** وهما الأدوات المعتمدتان في الدراسة وذلك لأنهما من أبرز الأدوات المستخدمة في هذا النظام. ولأن المحاسبة الرشيقة لازالت نظام غير معروف بشكل جيد لدى الشركات الجزائرية، استهدفت دراستنا توضيح دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف وقياس الأداء المالي في المؤسسات الإنتاجية الجزائرية وذلك لتبيين دورها ومدى تأثيرها على التكاليف بالتخفيض وتحسين الأداء المالي. وبناء على ما سبق يمكننا طرح الإشكالية والأسئلة الفرعية التالية:

الإشكالية:

ما هو دور ومدى تأثير المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف وقياس الأداء المالي بالمؤسسات الصناعية؟

الأسئلة الفرعية:

- ✓ هل توجد إمكانية لتطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركات الجزائرية وذلك مما سيخفض التكاليف بدرجة معتبرة؟
- ✓ هل المؤسسات الصناعية الجزائرية مستعدة لتبني المحاسبة الرشيقة والتخلي عن العقلية التقليدية التي تخاف من التغيير المفاجيء؟
- ✓ هل للمحاسبة الرشيقة تأثير على تخفيض التكاليف والتقليل من مواضع الهدر وتحسين الأداء المالي في المؤسسات الصناعية؟

❖ الدراسات السابقة

- الدراسات العربية

1- دراسة رائد مجيد عبد محمد، سعد سلمان عواد المعيني (2013)، "استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض

التكاليف - بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الكهربائية":

هدفت هذه الدراسة لمعالجة إشكالية إمكانية استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في الشركة العامة للصناعات الكهربائية في ظل البيئة الداخلية والخارجية وعدم ملاءمة الأساليب التقليدية في القضاء على الضياع والهدر ذلك في ظل التطورات الحديثة للإنتاج ومدى توفر الحاجة والقدرة لاستبدالها بأسلوب المحاسبة الرشيقة، واعتمد الباحث على فرضية رئيسية مفادها استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة يؤدي إلى تقليل الضياع في الموارد والوقت وتخفيض التكاليف حيث اتبع الباحث المنهج الاستنباطي الاستقرائي.

وتوصلت الدراسة إلى أن استخدام مختلف أدوات المحاسبة الرشيقة يؤدي إلى تخفيض التكاليف وتحقيق وفورات مالية للشركة وزيادة سرعة استجابة الطلب والمرونة في الإنتاج وجودته لتلبية طلبات الزبائن.

2- محلد فؤاد شجاع(2015)، " دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف":

هدفت هذه الدراسة الى بيان دور أدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف، حيث طرحت إشكالية " هل ان استخدام أداة المحاسبة الرشيقة يؤدي الى تخفيض التكاليف في شركة فاين للورق الصحي؟"، واستخدم الباحث في دراسته المنهج التجريبي، وكانت الفرضية الأساسية للدراسة متمثلة في أن تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة يؤدي إلى تخفيض التكاليف في شركة فاين للورق الصحي.

توصلت الدراسة الى عدة نتائج أهمها:

- أن استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة له أثر في تخفيض التكاليف بشكل مباشر وغير مباشر على المدى البعيد.
- بعض أدوات المحاسبة الرشيقة لها أثر بتقليل تكاليف التصنيع لزيادة الربحية مثل سلسلة القيمة وأخرى تنعكس على سعر البيع مثل التكلفة المستهدف.
- استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة يؤدي الى القضاء عل الهدر والضياع التي لها أهمية في تحقيق اهداف المؤسسة.

3- دراسة إسراء عبد السلام محسن (2016)، "مدى استخدام أدوات المحاسبة الرشيدة في تحقيق ميزة تنافسية في ظل

إدارة الجودة الشاملة (دراسة حالة - بنك فلسطين) :

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة التي تهدف إلى تخفيض التكلفة، وتحديد المنافع والمعوقات المتحققة من تطبيق نظام المحاسبة الرشيدة، وتهدف أيضا إلى بيان العلاقة بين تطبيق أدوات المحاسبة الرشيدة، وتحقيق الميزة التنافسية لبنك فلسطين. من أجل تحقيق أهداف الدراسة استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي، وترتكز الدراسة على مشكلة أساسية وهي ما مدى استخدام أدوات المحاسبة الرشيدة في تحقيق الميزة التنافسية في بنك فلسطين؟ حيث تختبر الدراسة الفرضية التي مفادها " يستخدم بنك فلسطين المحاسبة الرشيدة في تحقيق الميزة التنافسية في ظل إدارة الجودة الشاملة".

وتوصلت الدراسة إلى نتائج عدة أهمها أن أكثر أدوات المحاسبة الرشيدة تطبيقاً بالترتيب هي (أداة التكلفة المستهدفة، وخرائط تيار القيمة، وأداة رضا الموظفين، و أداة التحسين المستمر)، وقد أوصت الدراسة بضرورة التوجه التدريجي لتطبيق نظام المحاسبة الرشيدة، والاستفادة من مزاياها المتعددة، وكذلك نشر ثقافة النظام الرشيد؛ ليصبح كل موظف مسؤولاً عن إزالة الهدر، وتحقيق الجودة، أيضا ضرورة تدريب العاملين على تطبيق أدوات المحاسبة الرشيدة قبل المباشرة بتطبيقها من أجل استغلالها بشكل أمثل، وتطوير الأنظمة المحاسبية لتواكب التطور المستمر في بيئة الأعمال؛ وبالتالي يؤدي ذلك إلى استغلال مقدراتها بكفاءة، وفعالية واتخاذ القرارات التي تحقق أهدافها.

- الدراسات الأجنبية

1- Brian H. Maskell and Bruce L. Baggaley,(2006),Lean Accounting:What's It All About? Summit Appeard inAssociation for Manufacturing Exellence (AME),Magazine,Target Volume 22, Number 1.

هدفت هذه الدراسة الى التعريف بالمحاسبة الرشيقة وكل ما يتعلق بها، حيث عالجت الإشكالية المتمثلة في "ماهية المحاسبة الرشيقة؟"، عمدت هذه الدراسة الى تحليل مجالات استعمال المحاسبة الرشيدة والتعريف بمبادئها وأدواتها وممارساتها، والتحليل المالي والغير المالي والذي يعد أحد التقنيات المتطورة من التقنيات المحاسبة الرشيدة، وقد طبقت الدراسة في ايرلاندا حيث ان المشكلة كانت تدور حول عدم توافق النظم التقليدية لمحاسبة التكاليف الإدارية مع عمليات الإنتاج الرشيق من خلال

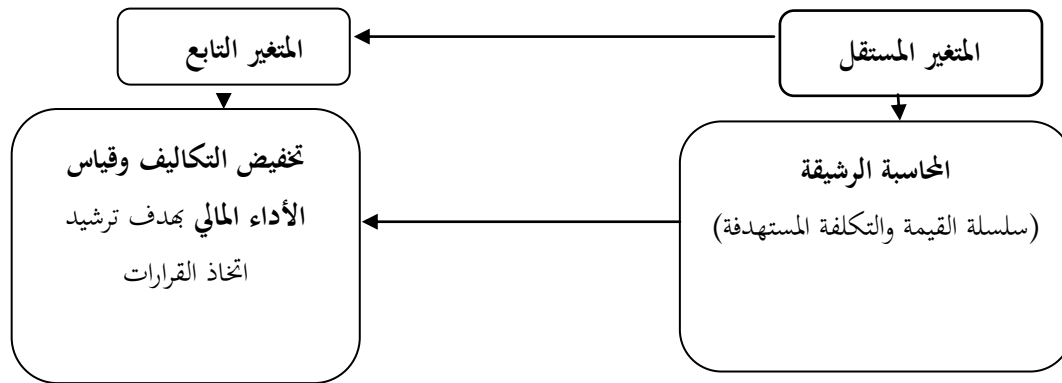
الاعتماد على مقاييس الأداء التقليدي التي لا تركز على تدفق القيمة فقد توصلت الى مجموعة من النتائج من أهمها:

- استعمال أدوات المحاسبة الرشيدة يخفض الضياع والهدر وتخفيض التكاليف
- المحاسبة الرشيدة توفر أفضل المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب.

- التعليق على الدراسات السابقة:

بعد ان تم استعراض العديد من البحوث والدراسات المختلفة السابقة التي تم الحصول عليها حيث استعرضت المفاهيم المتعلقة بالتصنيع الرشيق والمحاسبة الرشيقة وأثرها في تخفيض التكاليف وقضاءها على الهدر ومختلف المجالات الأخرى من بينها أثرها على قياس الأداء المالي وكذا الميزة التنافسية وتحسين الجودة، وجاءت هذه الدراسة متممة لما سبقها بتطرقها إلى المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الرشيقة ومزاياها وأنها نظام جاء للتحسن والقضاء على الهدر والضياع. وقد تميزت هذه الدراسة عن سابقتها كونها دراسة ميدانية وطبقت على عينة مختلفة من حيث النشاط مؤسسة ذات صناعة مختلفة وهي بناء الهياكل المصنعة الحديدية، كما أن هذه الدراسة طبقت على مؤسسة جزائرية.

❖ نموذج الدراسة:



المصدر: من إعداد الطالبان بناء على الدراسات السابقة.

❖ الفرضيات:

- ✓ توجد إمكانية لتطبيق المحاسبة الرشيقة في المؤسسات الصناعية الجزائرية وذلك مما سيخفض التكاليف بدرجة معتبرة.
- ✓ المؤسسات الصناعية الجزائرية ليست مستعدة لتبني المحاسبة الرشيقة وذلك ناتج عن العقلية التقليدية التي تخاف من التغيير المفاجئ.
- ✓ للمحاسبة الرشيقة تأثير جد كبير على تخفيض التكاليف والتقليل من مواضع الهدر وتحسين الأداء المالي في المؤسسات الصناعية الجزائرية.

❖ منهجية الدراسة:

تماشياً مع طبيعة الموضوع والإشكالية المطروحة تم اعتماد المنهج الوصفي في الدراسة النظرية والتجريبي للدراسة التطبيقية ذلك من اجل عرض شامل للمعلومات حول المحاسبة الرشيقة ودورها في تخفيض التكاليف وتحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية باستخدام أدوات المحاسبة الرشيقة وتطبيقها على الوحدة الاقتصادية وحدة بناء الهياكل المعدنية المصنعة "باتيسيم".

❖ تصميم البحث

1- هدف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة للتعريف بالمحاسبة الرشيقة (الرشيدة) وذلك ب:

- عرض المفاهيم الأساسية والمبادئ والأهداف التي تقوم عليها المحاسبة الرشيقة وتبيين الفرق بينها وبين المحاسبة التقليدية.
 - تبيان أهم أدوات المحاسبة الرشيقة ودورها في المؤسسة لتخفيض التكاليف وتحسين الأداء المالي.
- وايضاً تحديد ممارسات وخطوات ومتطلبات تطبيق المحاسبة الرشيدة.

2- نوع الدراسة:

تم الاعتماد على نوع الدراسة التجريبي التطبيقي

3- مدى تدخل الباحث:

تمثل تدخل الطلبة في تطبيق أدوات نظام جديد على عينة الدراسة وبذلك فقد كان تدخل مقصود.

4- التخطيط للدراسة:

قسمت متغيرات الدراسة إلى متغيرات مستقلة ومتغيرات تابعة، حيث تمثلت المتغيرات المستقلة في المحاسبة الرشيقة وأدواتها والتي اخترنا منها أداتين وهما خارطة تيار القيمة والتكلفة المستهدفة، أما المتغيرات التابعة فهي المتغيرات المتأثرة بالمتغيرات المستقلة وتمثلت في تخفيض التكاليف وقياس الأداء المالي حيث طبقت هذه الأدوات في دراسة ميدانية.

5- وحدة التحليل (مجتمع الدراسة):

مجتمع الدراسة تمثل في وحدة بناء الهياكل المعدنية المصنعة "باتيسيم" المغير.

6- المدى الزمني:

أجريت هذه الدراسة الميدانية خلال شهري نوفمبر وديسمبر من عام 2020.

❖ أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في استخدام المحاسبة الرشيقة وأدواتها كسلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وقياس الأداء المالي وذلك من اجل توجيه الموارد المتاحة بشكل فعال والتقليل من ضياع الموارد في المؤسسة محل الدراسة.

❖ خطة مختصرة للدراسة:

الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الرشيقة.

المبحث الثاني: الإطار التقني للمحاسبة الرشيقة.

المبحث الثالث: مفاهيم أساسية حول التكاليف.

المبحث الرابع: الإطار النظري للأداء المالي.

الفصل الثاني: دراسة حالة (عينة من المؤسسات الإنتاجية).

المبحث الأول: الطريقة والإجراءات والتعريف بالمؤسسة محل الدراسة.

المبحث الثاني: نظام إدارة تكلفة الأعمدة الكهربائية وتطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة عليه في المؤسسة محل الدراسة.

الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة

تمهيد

يعد ظهور المحاسبة الرشيقة من المواضيع الحديثة والمتقدمة التي ظهرت مؤخرا، فهي عبارة عن نظام عامله الأساسي هو التصنيع الرشيق والذي هو في الأصل منهج ياباني طبقته شركة تويوتا في صناعة السيارات، حيث تساعد المحاسبة الرشيقة في عملية اتخاذ احسن القرارات بواسطة ادواتها المحكمة التي تعمل على الحد من الضياع والقضاء على كل ما لا يضيف قيمة للمنتج، وكذا التحسين المستمر لعمليات الإنتاج مع مراعات الجودة ووقت الإنتاج والتسليم للزبون، فالمحاسبة الرشيقة هي عبارة عن سلسلة متكاملة من الأساليب والأدوات المختلفة التي توفر مجموعة من المنافع والفوائد التي تخدم المؤسسة ككل و انتاجها خاصة وذلك للوصول الى اقل مستوى من الضياع و اقصى حد من التكاليف، وهذا كله بسبب ظهور بعض المعوقات التي تقف حاجز امام المؤسسات والتي قد تؤدي الى خسارتها وتحملها لتكاليف زائدة هي في غنى عنها.

وبناء على هذا سوف نتطرق في هذا الى عدة مباحث مقسمة كالتالي:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الرشيقة.

المبحث الثاني: الإطار التقني للمحاسبة الرشيقة.

المبحث الثالث: مفاهيم أساسية حول التكاليف.

المبحث الرابع: الإطار النظري للأداء المالي.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الرشيقة.

المطلب الأول: المحاسبة الإدارية التقليدية وأوجه قصور هذا النظام.

تلعب المحاسبة الإدارية دوراً مهماً وبارزاً في الوظائف الرئيسية للإدارة والمتمثلة في التخطيط، والرقابة وتقييم الأداء، واتخاذ القرارات ولكن مع التطورات التي شهدتها بيئة التصنيع أصبح هناك قصور في النظام التقليدي. وستتطرق في هذا المطلب إلى المحاسبة الإدارية التقليدية وأوجه القصور والانتقادات الموجهة لهذا النظام.

الفرع الأول: المحاسبة الإدارية التقليدية.

إن تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة يهدف إلى تقديم البيانات والمعلومات اللازمة للإدارة لتمكينها من القيام بعمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، وبذلك تؤدي إلى الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة، وذلك من خلال تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة.

إلا أن المحاسبة الإدارية تتميز بنمط تقليدي خال من التنوع والتجديد في المنتج والعمل اليدوي في الإنتاج ونتيجة لهذا النمط ينتج ارتفاع في التكاليف وزيادة في الوقت والجهد لأن متطلبات الزبون تكون بديهية ويسهل التنبؤ بها، كما يتميز هذا النمط بتكنولوجيا مستقرة و غير متطورة حيث أن ذلك يحدث قصور في المعلومات التي توفرها أنظمة التكاليف مقارنة بالتغيرات في البيئة المحيطة بالمنشآت الصناعية. (عبد السلام محسن، 2016، صفحة 29)

الفرع الثاني: أوجه القصور والانتقادات الموجهة لنظم المحاسبة الإدارية التقليدية.

إن عمليات وطرق وممارسات المحاسبة الإدارية التقليدية أصبحت غير ملائمة وعادة ما تعطي نتائج مضللة لأي تغييرات إيجابية مصاحبة لإتباع المحاسبة الرشيدة، حيث أن الانتقادات الموجهة لنظم المحاسبة الإدارية التقليدية هي من الأسباب التي آلت للتحويل نحو المحاسبة الرشيدة تتمثل في الآتي: (عبد السلام محسن، 2016، صفحة 30)

- قيام نظم المحاسبة الإدارية التقليدية على أسس محاسبية مالية معقدة المعلومات والمحتويات حيث يصعب على معظم المستخدمين فهمها، حيث تهتم بالعمليات الكبيرة التي تتطلب قدر كبير من الجهد والعمل.

- إن تركيز المحاسبة الإدارية التقليدية على القرارات الروتينية والهيكلية وعدم تلبية حاجة الإدارة من المعلومات بسبب تركيزها على المستوى التشغيلي وتعظيم الأرباح، والتركيز ضيق في توزيع التكاليف، وتقديم معلومات غير دقيقة عن سلوك التكاليف.

- كما أن نظم المحاسبة الإدارية التقليدية عاجزة عن توفير المعلومات الملائمة والمناسبة في مختلف مراحل التصنيع.

- اعتماد العديد من نظم المحاسبة الإدارية على نماذج بحوث العمليات والإحصاء، والتي تعتبر بعيدة عن الواقع العملي، لإهمالها الأهداف العليا للمنشأة، كالمنافسة والتجديد وخدمة العملاء.

- تجاهل تكاليف التخطيط والتصميم والتركيز على التكاليف خلال مراحل الإنتاج وما بعدها.

- سكون عناصر التكاليف في ظل التحليل التقليدي، وعدم مواكبتها للتغيرات الدورية والمستمرة في الإنتاج.

– المحاسبة الإدارية التقليدية تقدم معلومات تتعلق بالقرارات قصيرة الأجل، في حين أن القرارات المتعلقة بالمنتجات يجب أن تكون قرارات طويلة الأجل، ولذلك أصبح من الصعب على المنشآت في ظل بيئة التصنيع الحديثة الاعتماد على نظم المحاسبة الإدارية التقليدية في اتخاذ القرارات، مما دفعها لاستخدام أساليب أكثر حداثة تتوافق مع بيئة التصنيع الحديثة. (عبد السلام محسن، 2016، الصفحات 30-31)

المطلب الثاني: التصنيع الرشيق.

الفرع الأول: مفهوم التصنيع الرشيق.

يعرف التصنيع الرشيق بأنه " فلسفة شاملة ومتكاملة لإدارة الإنتاج والعمليات تهدف إلى استبعاد الهدر والاستخدام الامثل للموارد من خلال استخدام أدوات وأساليب متقدمة لتحقيق ذلك، وينتج عنها منافع عديدة وتجعل النظام في حالة تحسين مستمر". (البيتاني و غازي، 2018، صفحة 398)

كما يعرف التصنيع الرشيق بأنه "يتعلق بخدمة العملاء (المستهلك النهائي) بأكبر قدر ممكن من الفاعلية والكفاءة، من خلال القضاء على الضياع، وهو عبارة عن نظام عمل متكامل يجمع بين مجموعة من الأساليب مثل إدارة الجودة الشاملة، والإنتاج الآني والصيانة الإنتاجية الشاملة." (سيروان و عبد العزيز محسن، 2015، صفحة 119)

ويمكن تعريف التصنيع الرشيق بأنه " عملية هادفة لاستعمال القليل من الموارد والاستثمار والجهد البشري والتخفيض من مستويات المخزون بالحد الذي يمكن معه الاقتراب من المستهلك". (Wilson, 2010, p. 109)

مما سبق يمكن تعريف التصنيع الرشيق على أنه العملية المستمدة من التفكير الرشيد الذي يعمل على المعيب الصفري، فهو مجموعة من الأساليب تطبق من أجل إزالة الهدر الذي لا يضيف فاعلية في عمليات التصنيع وذلك من أجل إنتاج أكبر وكلفة أقل.

الفرع الثاني: استراتيجيات التصنيع الرشيق

اختلفت الآراء حول استراتيجيات التصنيع فهناك من سماها بتركيزات وهناك من صنفها إلى أدوات والبعض الآخر اعتبرها أساليب وتقنيات تطبيق التصنيع الرشيق والتي تتمثل في الآتي:

✓ أولاً: التصنيع الخلوي:

يعتمد أسلوب التصنيع الرشيق على تجميع مجموعة من المكائن في خلية واحدة وهو مدخل يستخدم لإنتاج منتجات متنوعة بأقل هدر ممكن، بحيث تكون المعدات ومحطات العمل مرتبة بشكل متسلسل يسهل عملية تدفق المواد والمكونات خلال العملية الإنتاجية مع الحفاظ على الحد الأدنى من التوصيل والتأخير. (حاتم الهشلون، 2017، صفحة 18)

✓ ثانيا: تنظيم موقع العمل:

هناك مكان لكل شيء وكل شيء في مكانه: وهي تقنية تستخدم لترتيب عناصر العمل من عاملين وآلات ومعدات في عملية العمل على شكل حرف U حيث حقق الاستخدام الأفضل للعاملين وعن عملية الاتصال بينهم، سر هذه الاستراتيجية هو تقنية S5 التي هي عبارة عن منهجية لتنظيم وتنظيف وتطوير والحفاظ على بيئة عمل آمنة ومنتجة، والذي يعتمد على الخطوات التالية: (حاتم المشلون، 2017، صفحة 19)

(أ) التصنيف: وذلك بالترتيب الصحيح. وتحديد تكرار استخدام كل عنصر في مكان العمل وتمييز العناصر التي يتم استخدامها والتخلص من العناصر الغير أساسية والقضاء على مصادر الفوضى والعناصر غير المرغوب فيها.

(ب) التبسيط: ترتيب العناصر في منطقة العمل بعد تحديد تكرار الاستخدام، ووضع مبادئ توجيهية للتبسيط وتسمية جميع الأدوات والأجزاء والمواد المستخدمة ببطاقات معنونة وكل شيء يجب أن يكون في متناول اليد .

(ج) التوحيد: جعل المعلومات المتعلقة بموقع العمل أكثر وضوحاً، عن طريق تنسيق كافة البطاقات المعنونة بطريقة موحدة لتسهيل قراءتها إذا كانت إجراءات استرجاع وإرجاع المواد موحدة فإن ذلك سيكون سهل لأي شخص في المجموعة من تحديد مكانها بيسر.

(د) اللمعان: التنظيف اليومي وتحديد الحالات الشاذة والتي من الممكن أن تتسبب في وقوع مشاكل. اللمعان والرقابة البصرية لتحديد وتصحيح المشاكل المتكررة، مثل أدوات عمل في غير مكانها المناسب أو مخزون في المكان الخاطئ.

(هـ) الاستدامة: ويعني الانضباط الذاتي والممارسة الروتينية لجميع الخطوات السابقة، حتى تصبح (S5) عادة.

✓ ثالثاً: صيانة المنتج الشاملة (TPM): حيث عرفت بأنه لا يمكن أن تكون المنظمة رشيقة الا بوجود معدات قوية يمكن الاعتماد عليها، وهي عبارة عن الجمع بين نشاط الصيانة الوقائية ومفهوم الجودة الكلية والهدف الأساسي لها هو القضاء على التوقفات تماما ويتطلب ذلك مشاركة العاملين، اتخاذ القرارات بناء على البيانات والنظرة الاستراتيجية الأنشطة الصيانة.

✓ رابعاً: التحسين المستمر:

عرف بأنه العمل بالموارد المتاحة لتقليل الكلفة وتحسين السلعة أو الخدمة، وباختصار هو الشيء في المنظمة الجيد ما يكفي، ويمر عبر مراحل هي:

(أ) التخطيط: تحديد الأهداف والعمليات والأدوار والمسؤوليات والموارد والأساليب قبل أي نشاط.

(ب) العمل: استخدام أدوات وأساليب وتجريب التطوير المقترح على نطاق بيئة محددة يمكن التحكم والرقابة عليها.

(ج) الفحص: قياس النتائج وتقييمها.

(د) التنفيذ: إذا كانت نتائج الخطة ناجحة يتم استخدامها في المجالات، وإذا لم تنجح يتم تعديلها أو إلغاؤها.

✓ خامسا: الأعداد (التغيير السريع):

يعرف انه تقنية يمكن تطبيقها في أي شركة ولأى ماكنة وان الخطة الأولى لتنفيذها هي فصل الاعداد الداخلي (لا يمكن إنجازها حتى تتوقف الماكنة) عن الخارجي (يمكن تنفيذها اثناء اشتعال الماكنة)، أي تقليل الوقت المستغرق التغيير الخطة او آلة من تشغيل منتج الى اخر. (حاتم الهشلون، 2017، صفحة 27)

الفرع الثالث: مفهوم الهدر وأنواعه

اتضح من تعريف التصنيع الرشيق بأنه نظام يهتم بإزالة كافة أشكال الهدر في العمليات المختلفة داخل المؤسسات، كما أن الهدر في الرشاقة هو كل نشاط إنساني يستهلك موارد إنتاج بدون فائدة حقيقية كحركة العمال، وتنقل السلع من نقطة إلى أخرى بدون سبب حقيقي وحدث توقفات في مرحلة معينة بسبب تأخر في مرحلة سابقة، كذلك سلع وخدمات لا تحقق رضا العميل. ونستطيع أن نلخص أشكال الهدر المختلفة بالنسبة للإدارة الرشيقة فيما يلي: (أبو بكر صديق عبد الله، 2020، صفحة 288)

✓ أولا: الإنتاج الزائد:

وهو الإنتاج الذي يفوق الطلب، أو الإنتاج الذي لا يباع مباشرة بعد الإنتاج، وبالتالي يسبب هدرا في المساحة والموارد المالية للمؤسسة.

✓ ثانيا: وقت الانتظار:

هذا الوقت يعتبر بمثابة وقت ضائع يمكن أن يكون ناجما عن تدفق سيء في خطوط الإنتاج بسبب انتظار القطع لفترة معينة قبل المعالجة، أو انتظار العامل وصول القطع إلى مركز العمل، أو تعطل الآلة وتوقفها لسبب معين، بالإضافة إلى التوقفات الناجمة عن توقف الإنتاج بسبب تغيير قالب آلة معينة من أجل البدء في عملية إعداد أو تهيئة عملية إنتاجية جديدة.

✓ ثالثا: وقت المناولة:

وهو الوقت الذي يضيع في التنقلات الداخلية داخل المؤسسة بين مراكز العمل أو بين مختلف الورشات، لذلك فإن نظام الإدارة الرشيقة يقوم بتقليص عدد المرات التي يقوم فيها العامل بأخذ أو وضع القطع من دون إضافة قيمة مضافة للعملية الإنتاجية.

✓ رابعا: التحضير السيء للعملية الإنتاجية:

يحدث هذا بسبب التقنيات الكلاسيكية التي يستعملها الإداريين للإعداد لعملية الإنتاج، فالإدارة الرشيقة تركز على فكرة تمهيط ووصف جميع المراحل والعمليات للإعداد بالشكل الذي يجعل الجميع يعمل بنفس الطريقة، ويكون ذلك باستعمال تقنيات تنكييف مع التكنولوجيا الحديثة، مما يسمح بالتنكييف الجيد مع طبيعة العملية الإنتاجية، وتحديد التكلفة بدقة.

✓ خامسا: المخزون:

تعتبر الوحدات المخزنة هدرا في المال والمساحة وتحتاج إلى تكاليف إضافية من أجل الاحتفاظ بها لذا يجب القضاء على هذا النوع من المصاريف التي تعتبر المؤسسة في غنى عنها.

✓ سادسا: الحركة غير الضرورية:

هذا النوع من أشكال الهدر له نفس طبيعة الهدر المتأنية من المناولة، ويدرج في هذا النوع من الهدر كل حركات وتنقلات العامل في مركز عمله الناجمة عن سوء التنظيم، فالعامل الذي يحتاج إلى أداة معينة في عملة وتكون هذه الأداة موضوعة في مكان بعيدا عنه فإنه يضطر الانتقال عدة مرات لإحضارها مما يؤدي إلى هدر الجهد والوقت، لذا يجب على المؤسسات أن تنظم أماكن العمل بالشكل الذي يجعل الأدوات التي يستعملها العامل قريبة والأدوات التي يستخدمها نادرا في مكان أبعد.

✓ سابعا: الأخطاء غير الضرورية:

وهي كل الأخطاء الناجمة عن عملية التصنيع والتي تسبب حالة الوجود في المنتج، والعمليات فتكون مجموعة من الأخطاء، والخطأ في المنتج يسبب ارتفاع التكلفة، والخطأ في الوثائق الخاصة بإنتاج المنتج، تؤدي إلى إعطاء معلومات خاطئة في كافة مراكز العمل، والتأخر في الإنتاج أو التسويق، مما يؤدي إلى تأخر دورة الإنتاج.

عدم استعمال الطاقات والإبداع الفكري للموظفين والمسؤولين والتي تعتبر تضييعا لفرص ثمينة يمكن استغلالها في المؤسسة وبالتالي نلاحظ مما سبق أن أساس الإدارة الرشيقة هو اعتبار أن أي عملية لا تضيف قيمة للعميل هي فرصة للهدر، ويجب بذل كل جهد ممكن لتجنبه. (أبو بكر صديق عبد الله، 2020، صفحة 288)

المطلب الثالث: ماهية المحاسبة الرشيقة وتطورها التاريخي.

الفرع الأول: مفهوم المحاسبة الرشيقة.

أصل مفهوم المحاسبة الرشيقة (Lean Accounting) مشتق من التفكير الرشيد أو الإنتاج الخالي من الفاقد، إذ تعتبر أكبر بكثير منه فهي إطار تصوري لإدارة المنظمة الخالية من الفاقد، إن مصطلح الرشاقة (Lean) من الناحية المحاسبية هو مجموعة من الأدوات التي تساعد في تحديد الضياع والقضاء عليه فعرفت المحاسبة الرشيقة على أنها:

أن المحاسبة الرشيقة "مفهوم جديد مصمم ليعكس وبشكل أفضل الأداء المالي للمؤسسات التي تتخذ مفاهيم التفكير الرشيق كأحد استراتيجيات أعمالها الذي يتطلب تغييرا في نظم المحاسبة والقياس والرقابة بالشكل الذي يخدم ويعكس بصورة صحيحة نتائج تطبيق مبادئ التفكير الرشيق" المطبقة على كافة المجالات في المؤسسة. (سيروان و عبد العزيز محسن، 2015، صفحة 121)

كما عرفت المحاسبة الرشيقة بأنها "عملية القضاء على الضياع في عمليات الإنتاج والتشغيل، وتقليل وقت تدفق العمليات الإنتاجية وتوفير بيانات صحيحة وتحسين الجودة في المنتجات ومرونة أكبر وسرعة لتلبية متطلبات الزبائن والسوق".

(Maskell & Baggaley, 2006, p. 12)

كما أن المحاسبة الرشيقة عبارة عن " أسلوب متخصص مستند من مرتكزات الإدارة والإنتاج الرشيق التي توفر أسس مناسبة الاستعمال المعلومات القياسية التي تدعم الإدارة التكلفة والأنشطة القيمة وإزالة الضياع من النظم المحاسبية المطبقة ففي الوحدات الاقتصادية ". (بن ساهل و بن قراري، 2018، صفحة 96)

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف المحاسبة الرشيقة على أنها: نظام إداري متكامل يهدف إلى إزالة الهدر والضياع خلال تطبيق المبادئ واستخدام الأدوات التي تساعد في التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعميل، وبالتالي جعل عمليات الإنتاج والتصنيع أسهل وأبسط مما يسمح بتقديم قيمة أفضل للعملاء وربح أكثر للمؤسسة.

الفرع الثاني: التطور التاريخي للمحاسبة الرشيقة.

يعود مصطلح الترشيده أو التفكير الرشيد (Lean) إلى جون غرافيك الذي هو عضو فريق البحث في البرنامج الدولي للسيارات. إن ظهور نظام الترشيده لأول مرة لدى مصنع تويوتا التي تعتبر من أعلى واكبر الشركات رعية في العالم يعتبر سلاحها السري ونهج ثوري في الإنتاج وإجراءات العمل، وابتكرته في الخمسينات في القرن العشرين وقام بتحسينه كل من " Shigeo Shinigo" و"Taichi Nohomo" والذي أصبح تطبيقه الفعلي في ثمانيات القرن العشرين، وتقوم فكرة نظام تويوتا الإنتاجي على برامج تتفاعل مع بعضها لتخطيط الإنتاج وإدارة المخزون بما يقلل القواعد أو يجعلها منعدمة في العمليات الإنتاجية في شكل سلسلة قيمة تضم الأطراف خارج الوحدة الموردين والعملاء، اعتبر " Taichi Nohomo" أول من وضع نموذج المحاسبة الرشيدة منذ بداية الخمسينات حيث بين "James wamack" أن أفكار الترشيده تم إنشائها من مصنع تويوتا الياباني. (عبد السلام محسن، 2016، صفحة 35)

بعد الحرب العالمية الثانية تم انتقال هذه الشركة لهذا النظام للخروج من مأزق الإفلاس والإدارة الضعيفة حيث قامت الشركة بوضع برنامج قوي وضخم وهو برنامج تويوتا للتحسين (TPS) فقامت مجموعة من الباحثين منهم " هنري فورد " بالخطوة الأولى لعملية التحسين في اللجوء إلى طريقة خط الإنتاج و مبادله ودراسة "Reidrich Chtaylor" التي تعمل على تحسين الكفاءة الصناعية وجاء مفهوم الأب الروحي لمضمون الجودة الذي ساهم بنهضة اليابان الصناعية، وتتم هذه الجهود لتحقيق التحسين على جميع المستويات.

بداية الستينات دخلت تويوتا السوق الأمريكية وتوغلت فيها بعد السبعينات وأصبحوا يفضلونها على (الفلكسواجن) وهو ثاني أكبر منتج للسيارات، و في منتصف القرن في الثمانيات قام معهد (ماساتشوستس) للتكنولوجيا بمشروع بحث لتحليل الأداء الصناعي لمختلف مصانع العالم للسيارات ومقارنتها بنظام "تويوتا"، في عام 1991 قام الباحثان (جيمس ووماك ودانيال جونز) بنشر دراستهما في كتابهما الآلة التي غيرت العالم (The Machin That Changed The World) فوصفا النظام الإنتاجي ل"تويوتا" وقاما بمقارنته مع الأساليب العالمية للتصنيع فوصفاه بكلمة "Lean" أي الإنتاج الرشيق (التصنيع الرشيق) الذي احتلت المراكز الأولى، في صياغة مصطلح الترشيده الذي تدبر امر كل من المساحة المادية وجهد العمل والاستثمارات الراس مالية والمخزون وذلك بعدد أقل من العيوب والحوادث .

وفي عام 1996 نشر الباحثان "ووماك وجونز" كتابهما الثاني بعنوان الفكر الرشيد "Lean Thinking" الذي فصل في المفاهيم والأدوات الرئيسة للأسلوب وتم إعادة طباعته في 2003 وبعد ذلك أصدرت العديد من المواضيع حول الفكر الرشيد على شكل مجموعة من المعارف متكاملة توضح المفاهيم والأدوات التي تؤدي إلى التقليل أو القضاء على الهدر بحيث يعتمد على أدنى حد من المخزون والتسليم وفق المواعيد والرقابة الدقيقة على الجودة والصيانة ومعايير جميع الوظائف والأنشطة مما شجع العديد من الوحدات الاقتصادية على العمل بهذا النظام. (عبد السلام محسن، 2016، الصفحات 36-37)

وعليه فإن أصل المحاسبة الرشيقة مستمد من نشأة الفكر الرشيد أو التصنيع الرشيق الصادر من شركة تويوتا.

المطلب الرابع: خصائص ومبادئ وأهداف المحاسبة الرشيقة.

الفرع الأول: خصائص المحاسبة الرشيقة.

استنتاجاً من التعاريف السابقة نجد مجموعة من الخصائص حول المحاسبة الرشيقة تتمثل في النقاط التالية: (عزيز فرحان،

2019، صفحة 23)

✓ أولاً: إعداد تقارير مالية في الوقت المناسب:

يكون إعداد التقارير المالية والتشغيلية الرشيقة على مستوى تدفق القيمة وعادة ما تكون خلال أسبوع، بدلاً من التقارير والبيانات المالية التقليدية المعقدة، ففي المحاسبة الرشيقة يمكن فهم واستخدام التقارير المالية بسهولة، فضلاً عن توفير المعلومات المالية في الوقت المناسب.

✓ ثانياً: تعظيم القيمة:

يركز أعضاء فريق تدفق القيمة في المحاسبة الرشيقة بشكل أساسي على القيمة التي تم إنشاؤها، وبالتالي يتم السيطرة الكاملة على العمليات المالية والمحاسبية والتي تخلق هذه القيمة ثم يمكننا العمل خطوة بخطوة لتعظيم القيمة المقدمة، وفي نفس الوقت تعمل على تخفيض التكاليف وزيادة القيمة للزبائن بغية الوصول إلى ولائهم.

✓ ثالثاً: اتخاذ القرارات المناسبة من خلال مربع النقاط:

تستخدم المحاسبة الرشيقة (مربع النقاط) وهو تقرير من صفحة واحدة تظهر من خلاله الجوانب الثلاثة لتيار القيمة التي تحدد النتائج المالية والتشغيلية، ويستخدم "مربع النقاط" على نطاق واسع في المحاسبة الرشيقة، إذ يظهر أداء تيارات لقيمة، والنتائج المالية، والنتائج التشغيلية، واستخدام القدرات كما يستخدم هذا الأخير لحساب الفوائد المالية والتشغيلية، وهو الأسلوب الرئيسي لصنع القرار للمنظمات الرشيقة، إن استخدامه لصنع القرار يؤدي إلى أرباح أفضل وقرارات أفضل.

✓ رابعاً: العمل أقل بكثير:

المحاسبة الرشيقة لا تحتاج إلى العديد من المعاملات والإجراءات المطلوبة للحفاظ على البيانات والتقارير بالمقارنة مع أنظمة المحاسبة للمنظمات التقليدية، إذ أن هناك مسار واضح ومفهوم لإجراء التغييرات في ظل المحاسبة الرشيقة، وبالتالي سوف تصبح الإجراءات والعمليات في المؤسسة تحت السيطرة بشكل أفضل مما يخفف من العمل المطلوب.

✓ خامسا: البيانات المالية بلغة بسيطة:

توفر المحاسبة الرشيقة البيانات والتقارير المالية التي يمكن فهمها بسهولة لأي شخص في المؤسسة، يتم تقديم المعلومات والبيانات بطريقة غير معقدة في الميزانية وبيانات الدخل، ومن السهل استخدام بيانات الدخل البسيطة والمفهومة لأنها لا تتضمن بيانات مربكة ومضللة تتعلق بالتكاليف القياسية، وعندما تستخدم البيانات والتقارير المالية لغة بسيطة في الاجتماعات يتغير السؤال من ماذا يعني هذا؟ إلى ماذا علينا أن نفعل؟ (عزيز فرحان، 2019، صفحة 23)

الفرع الثاني: مبادئ المحاسبة الرشيقة.

تعتبر أصول مبادئ المحاسبة الرشيقة مستمدة من منطلق التفكير الرشيق، فمن ممارستها تحديد قيمة لكل منتج والتخلص من الخطوات غير الضرورية في مراحل التدقيق، حيث تعتمد على أدوات المحاسبة الرشيقة بشكل مباشر وعليه هناك خمسة مبادئ تتلخص فيما يلي:

✓ أولا: مبدأ الترشيد ومحاسبة الأعمال البسيطة.

يسمى هذا المبدأ أيضا " تطبيق أساليب الرشيقة على العمليات المحاسبية" وذلك لما تحتويه على أنواع الهدر والضياع الذي قسم على نوعين الأول هدر لا يمكن القضاء عليه في الأجل القصير أما الثاني الأكثر شيوعا يمكن القضاء عليه والتعامل معه باستخدام وتطبيق كافة أساليب وأدوات المحاسبة الرشيقة المطبقة على العمليات بالشكل الصحيح. (عبد السلام محسن، 2016، صفحة 45)

✓ ثانيا: مبدأ العمليات المحاسبة التي تدعم التحول إلى الرشاقة.

عرف هذا المبدأ بأنه مجموعة التقارير والطرق التي تدعم وتساعد في التحول إلى الرشاقة أي الرقابة على العمليات الإنتاجية بواسطة أدوات المحاسبة الرشيقة، فتساعد على التحسين المستمر، فينعكس على الأداء المالي والتشغيلي. (محمد ر.، 2019، صفحة 295)

✓ ثالثا: مبدأ توصيل المعلومات بصورة واضحة وفي الوقت المناسب.

ويقصد بهذا المبدأ صنع القرار أي توفير المعلومات الواضحة للجميع سواء داخل او خارج الشركة وذلك بتقديم التقارير المالية بلغة واضحة دون تعقيدات وتوصيلها في الوقت المناسب واستبعاد كل البيانات الغامضة المتعلقة بالتكاليف ويقوم هذا المبدأ بقياس أداء التقارير المرنة المالية وغير مالية. (البيتاني و غازي، 2018، صفحة 400).

✓ رابعا: مبدأ التخطيط من المنظور الرشيق.

يتم التخطيط الرشيق باستخدام مجموعة من الأدوات منها سياسة المبيعات والتخطيط المالي والتشغيلي وكلفة تيار القيمة وتحليل الطاقة وهذه العملية تؤدي إلى تنظيم خطة متكاملة للمؤسسة باستخدام ادوات الرشيقة، والأثر المالي هو الأثر الحقيقي لهذه العملية، وتعد هذه الخطوة بشكل سنوي او فصلي.

✓ خامسا: مبدأ تقوية الرقابة المحاسبية الداخلية.

من اهم العناصر التي كانت ولا زالت محل اهتمام الباحثين و المحاسبين و هي الرقابة الداخلية التي لا يمكن تجاهلها فعملت المحاسبة الرشيقة على دعمها و تعزيزها كذا تحسين المشاريع ، فتوصل هذا المبدأ الى العديد من الأدوات التي تساهم في نجاحه منها مصفوفة القضاء على المعاملات التي تعمل على القضاء كل العمليات التقليدية الغير ضرورية و ذلك دون المساس بقوة الرقابة المالية والتشغيلية ، و من التغيرات التي تم إدخالها عليها توصل الى لوائح و قوانين ساربنزوكسلي SOX ومتطلباته والذي تم إدخالها ضمن التخطيط للوحدة الاقتصادية فتم رسم خرائط توضح درجة المخاطر بشكل واضح والقضاء عليها من خلال التحسين المستمر. (محمد ر.، 2019، صفحة 300).

الفرع الثالث: أهداف المحاسبة الرشيقة.

يعد نظام المحاسبة الرشيقة نظاما يهدف إلى تكوين ثقافة تنظيمية يشارك فيها جميع الموظفين وهدفها الأساسي هو الحد من جميع أنواع الضياع والتقليل من الهدر الموجود في العمليات الإنتاجية وذلك لدعم التصنيع الرشيقي باتباع فلسفة الترشيح من أجل خلق قيمة للزبون عن طريق رسم تدفقات القيمة لتلبية حاجات الزبائن حيث تتلخص أهم أهدافها فيما يلي: (بن ساهل و بن قراري، 2018، صفحة 97)

- ✓ أولا: الحذف والتطوير: أي حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة مع تحسين خدمة الزبائن والرقابة بمشاركة الجميع.
- ✓ ثانيا: زيادة المبيعات: وهذا بتوفير معلومات أكثر لاتخاذ القرار فاستعمال التكاليف المعيارية لاتخاذ قرارات التسعير، جودة المنتج، الربحية، واستثمار رأس المال غالبا ما تكون خاطئة، لذا فالمؤسسة بحاجة لأدوات المحاسبة الرشيقة كتيار القيمة لاتخاذ قرار أحسن.
- ✓ ثالثا: التحديد الواضح للأثر المالي للتحسينات الرشيقة: المحاسبة الرشيقة تحدد بوضوح الأثر المالي للتحسينات الرشيقة
- ✓ رابعا: توفير المال وتخفيض التكاليف: المحاسبة الرشيقة توفر المال وتقلل التكاليف فمعظم المؤسسات لا تعرف تكلفة النظم المحاسبية، فنمو المؤسسات مع المحاسبة الرشيقة يمكنها من القضاء على الضياع الناتج من المعاملات والاجتماعات والتقارير، فتمكن أيضا من القضاء على الأنظمة المحاسبية التقليدية.
- ✓ خامسا: تحفيز التحسين الرشيقي على المدى الطويل.
- ✓ سادسا: توفير المعلومات الملائمة: توفر المحاسبة الرشيقة معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب وقابلة للفهم مما يؤدي إلى التحفيز نحو التحول الرشيقي ويساعد على اتخاذ القرارات مما يؤدي إلى زيادة قيمة الزبائن والنمو في الربحية.
- ✓ سابعا: الالتزام بالمبادئ المحاسبية الدولية: المحاسبة الرشيقة تتفق تماما مع المبادئ المحاسبية وأنظمة التقارير الخارجية والداخلية.

المبحث الثاني: الإطار التقني للمحاسبة الرشيدة (الرشيقة)

المطلب الأول: أدوات وممارسات وخطوات ومتطلبات تطبيق المحاسبة الرشيدة

الفرع الأول: أدوات وممارسات المحاسبة الرشيدة

سنذكر في هذا الفرع الممارسات التي تحقق هذه المبادئ وتجسدها من خلال الاستخدامات أو الممارسات المجسدة بالأدوات الخاصة بالنظام الرشيد (الرشيق) الآتي ذكر البعض منها:

الجدول 1 : أدوات وممارسات المحاسبة الرشيقة

الممارسات	الأداة
القضاء على الضياع بشكل مستمر	سلسلة القيمة(خارطة تدفق القيمة)
	التحسين المستمر(كايزن)
الرقابة الإدارية و التحسين المستمر	صندوق النقاط (اداء تيار القيمة)
	مخطط قياس الأداء
إدارة التكلفة	كلفة تيار القيمة
الزبائن وقيمة الموردين وإدارة التكلفة	التكلفة المستهدفة
التخطيط لرأس المال	نهج P3
التخطيط و الموازنات	عمليات البيع و التخطيط المالي(SOFP)
	سياسة هوشين
تقييم المخزون	تخفيض تكلفة المخزون
الرقابة الداخلية على أساس رقابة العمليات الرشيقة	مخاطر ساربنزاوكسلي(SOX)

المصدر: من إعداد الطالبان استنادا الى ما جاء في

Brian H. Maskell and Bruce L. Baggaley,(2006),Lean Accounting:What's It All About? Summit Appared inAssociation for Manufacturing Excellence (AME),Magazine,Target Volume 22, Number 1, P 37

سنقوم بشرح الأدوات المستعملتان في هذه الدراسة ألا وهما أداة سلسلة تيار القيمة (خارطة تيار القيمة) وأداة التكلفة المستهدفة:

✓ أولاً: أداة سلسلة القيمة (خارطة تيار أو تدفق القيمة) Value Stream Mapping(VSM)

(أ) تعريفها: 1/ تعريف تدفق القيمة:

يعرف بأنه " يمثل تدفق القيمة كل الأنشطة (المضيفة للقيمة وغير المضيفة للقيمة) المطلوبة ل جلب مجموعة المنتجات أو الخدمات من نقطة البداية (التصميم، وطلب الزبون، والإنتاج) إلى تسليم المنتجات أو الخدمات إلى الزبون " (النعمي و البكري، 2013، صفحة 2) وبذلك فإن عملية تدفق القيمة تهدف إلى خلق قيمة للمنتج الموجه للزبون.

وبذلك فهو يعرف على أنه تلك الإضافات في قيمة المنتج من بداية صنعه إلى النهاية والتي تجعل المنتج مرغوبا به من طرف الزبائن أي أن القيمة التي تمت إضافتها تخلق احتياجا لدى الزبائن مما يجعلهم يقبلون عليها ويطلبونها حيث أنها تحدد مجالات التحسين

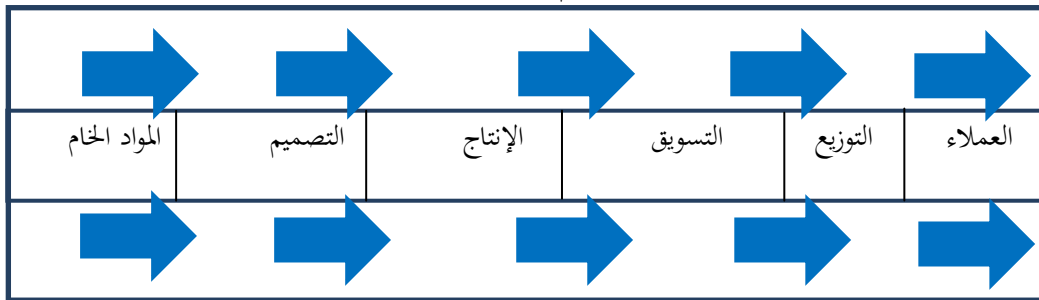
2/ خارطة تدفق القيمة:

تعرف بكونها " عملية مبسطة تلخص بشكل مرئي تدفق المواد والمعلومات التي تحدث الآن في العملية من أجل وضع تصور للحالة المستقبلية بأداء أفضل بكثير مما كانت عليه " (رفيدة، المديني، و آخرون، 2017، صفحة 3).

كما تعرف على أنها " خرائط تدفق المعلومات والمواد خلال سلسلة التجهيز، وهي تعد من أهم الأدوات التي تستعمل في التخطيط إذ أنها تسهل من مهمة ممارسي النظام الإنتاجي على تركيز وتخطيط أفكارهم على الأنشطة التي تضيف قيمة " (احمدي و المهدي هجاله، 2018، الصفحات 127-128)

مما سبق يمكن تعريف خارطة تدفق القيمة (VSM) على أنها أسلوب لعرض خارطة مصورة مرئية لسير العملية الإنتاجية ابتداء من المواد الأولية اللازمة للعملية الإنتاجية وصولا إلى السلع النهائية أو الخدمات المنتجة، وتشير هذه الخارطة إلى جميع الأنشطة ذات القيمة المضافة والأنشطة التي لا تضيف قيمة للعملية الإنتاجية.

الشكل رقم 1 : خارطة تيار القيمة



المصدر: حسني عابدين عابدين، و عبد الرحمن محمد رشوان. (2018). أثر استخدام تيار القيمة كأداة للمحاسبة الرشيدة لتطوير النظام المحاسبي و

تقييم الأداء المالي -دراسة حالة. مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 07، العدد 02، ص 573

(ب) أين يستخدم مخطط تدفق القيمة؟

يستعمل هذا المخطط في تحسين دور الوقت في العملية الإنتاجية، ومع أن هذا المخطط يستعمل عادة في عمليات التصنيع ألا إنه يستعمل كذلك في العمليات اللوجستية وسلسلة التجهيزات والخدمات الصناعية وخدمات العناية الصحية وعمليات تحسين الإنتاج وكذلك تستعمل كأسلوب ملازم لتقنية الإنتاج للطلب.

حيث أنها تسعى كلها إلى "إنجاز أقصر دورة زمنية ممكنة عن طريق إزالة الضياعات وزيادة القيمة المضافة بالتخلص من هذه الضياعات إضافة إلى تقليص حوادث العمل. واختصار الوقت في العمليات " (الكرخي و ابراهيم، 2009، صفحة 244)

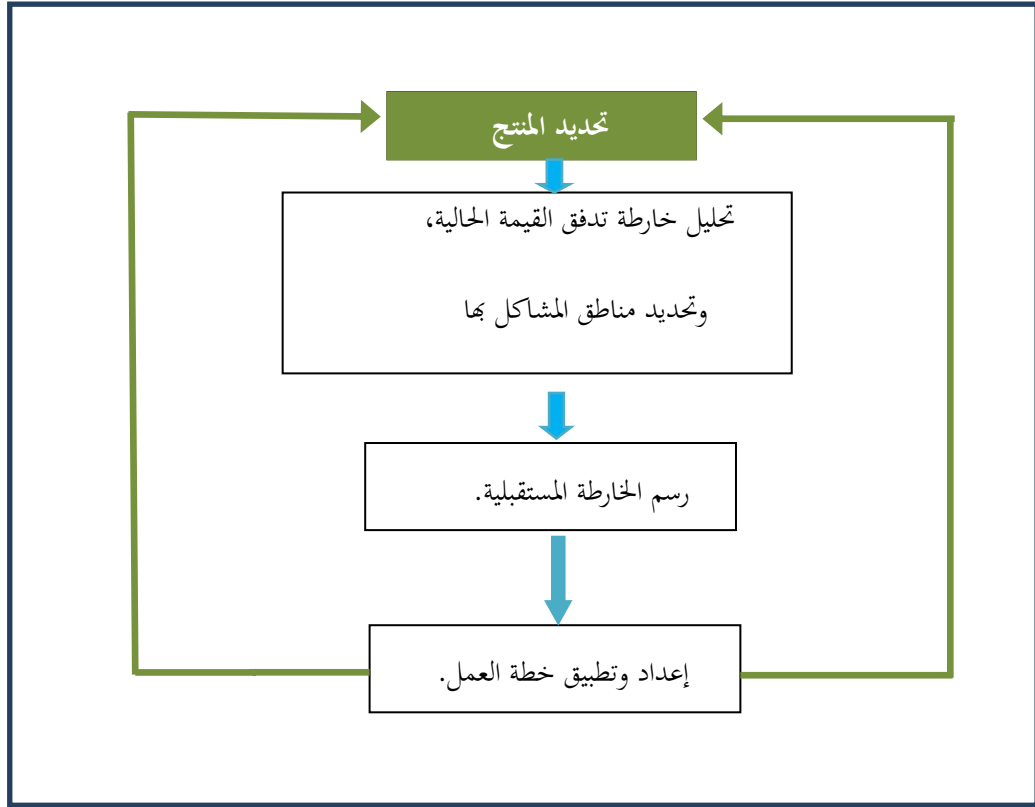
فهذه الخارطة أوجدت من أجل زيادة الربحية فهو هدفها الأساسي وزيادة رضا المستهلك بالمنتج أو الخدمة المقدمة له وتحفيز العمال واختصار وقت العملية الإنتاجية.

(ج) يتم تحديد خارطة تيار القيمة من خلال الخطوات الرئيسية الموالية:

- نقوم بتحديد المجموعة التي ينتمي إليها المنتج وذلك لفهم كيفية تدفق المعلومات والعمليات من اجل ايجاد واكتشاف مواطن الضياع والهدر وبذلك يتم تحسين الأداء.
- نرسم خارطة تيار القيمة للفترة الحالية والتي يستخدمها الإداريون والفنيون من خلال ايجاد مواطن الضعف والقيام بتحليلها واكتشاف السبب وراء حدوثها وايجاد حلول لها.
- نرسم خارطة تيار القيمة للفترة المستقبلية بناء على الحلول المقدمة لمواطن الهدر عند رسم خارطة تيار القيمة للفترة الحالية
- ننشئ خطة العمل ثم نقوم بتطبيقها وذلك بعد ما تم ايجاد مواطن الهدر وتقديم حلول لها مما يجعل خارطة تيار القيمة سلسلة ومرنة وفي تحسين مستمر. (عبد الحمزة عباس الربيعي، 2019، صفحة 31).

ويمكن تمثيل الخطوات السابقة في الشكل الموالي:

الشكل رقم 2: خطوات رسم خارطة تدفق القيمة



المصدر: رفيده محمد أحمد، المديني علي أبوبكر وآخرون، (2017)، استخدام مفهوم خارطة تدفق القيمة لتقليل الفاقد: حالة دراسية، المؤتمر الأكاديمي لدراسات الاقتصاد والأعمال، جامعة مصراته، مصراته، ليبيا، ص 4.

د) أنواع الهدر التي تكشفه أداة خارطة تيار القيمة (VSM):

- أوقات الانتظار للإنتاج: يحدث هذا عند وجود مخزون زائد من السلع المنتجة حيث يتم الانتظار إلى حين بيعها، أو حدوث عطل في الآلة... وغير ذلك من التعطيلات.
- النقل والتوصيل: أماكن التخزين تكون بعيدة حيث يتحتم قطع مسافات كبيرة للوصول إلى موقع التخزين.
- المخزون: إطالة مدة تخزين الفائض من المنتجات أو من المواد الأولية قد يؤدي إلى زيادة نسبة احتمالية تلفها، إضافة إلى نفقات النقل والتخزين، كما أن زيادة حجم المخزون من الفائض تعني رأس مال مجمد وغير مستغل.
- الحركة: تتمثل في الحركات غير الضرورية والمضيعة للوقت والتي لا تضيف أي قيمة للعملية الإنتاجية (تضييع العمال للوقت).
- الإنتاج الزائد عن الحاجة: إنتاج سلع زائدة عن الطلبات يستدعي يد عاملة أكثر ونفقات أكثر كالنقل والتخزين وبذلك يحدث هدر وضائع لا يضيف للعملية الإنتاجية أي قيمة.
- التالف من المنتجات: يتسبب ذلك في ضياع المواد والجهد، حيث أن المنتجات المعيبة سواء تم إعادة إصلاحها أو كبتها في النفايات يتطلب نفقات ليست المؤسسة في حاجة إليها لأن ذلك يعني فقد وقت وجهد ومال. (رفيده، المديني، و آخرون،

(2017، صفحة 3)

هـ) منافع خارطة تدفق القيمة:

- إن الفكرة الأولية لخارطة تدفق القيمة تركز على التأكد من صحة كل عملية لبناء هرم إنتاجي صحيح، ولذلك وجب معرفة الأنشطة المتتالية التي تحتويها السلسلة والتي تكون ذات قيمة مضافة للزبون.
- إعطاء نظرة شاملة على مستوى كافة الأقسام بالمؤسسة ككل وليس فقط قسم واحد.
 - التمكين من اكتشاف أسباب الضياع ومناطقه.
 - تقوم بالربط بين تدفق المعلومة المتعلقة بالعملية وتدفق المواد المستعملة فيها.
 - يمكن من وضع خطة استراتيجية وتنفيذية للمؤسسة.
 - يجعل المؤسسة تركز في زيادة انتاجيتها.
 - تزيد من هامش الربح لدى المؤسسة.
 - إيجاد موارد وزبائن جدد.
 - معرفة الزبائن الأكثر ربحية والمستعدون للدفع أكثر مقابل السلعة أو الخدمة.
 - زيادة رأس مال المؤسسة.
 - التركيز وتبيين أهمية العلاقات التي تربط المؤسسة بمختلف المتعاملين والمستخدمين. (الكرخي و ابراهيم، 2009، الصفحات 234-235)

✓ ثانيا: التكلفة المستهدفة (TC) Target Costing

يمكن تعريفها بأنها "استراتيجية تهدف أساسا إلى خفض التكاليف دون التأثير على جودة المنتج أو التأثير على مميزات

و خصائص المنتج (سلعة أو خدمة) من وجهة العميل (المستهلك)" (طه، 2020، صفحة 6)، وذلك من خلال الاستغناء عن العمليات ذات التكاليف العالية والتي ليس لها أي إضافة لقيمة المنتج، أي أنها ليست في صالح المنتج ولا في صالح العميل.

كذلك تعرف بأنها تقنية تهدف إلى " البدء بتحديد سعر بيع المنتج المستهدف في السوق يطرح منه هامش الربح

المستهدف للوصول إلى الكلفة المستهدفة التي يتم مقارنتها مع الكلفة الأولية Initial Cost لتحديد فجوة Cost Gap" (غازي و البياتي، 2018، صفحة 401)، حيث تكون هذه الفجوة متضمنة تكاليف يمكن تخفيضها وأخرى لا تخفض، وبذلك يتم تحديد التكلفة المسموح بها.

ومن التعاريف السابقة نجد أن التكلفة المستهدفة عبارة عن طريقة تسعى لإنتاج منتج ذو تكلفة منخفضة دون المساس

بجودته وخصائصه من خلال التخلي عن العمليات الإضافية التي يكون حذفها معدوم التأثير على جودة وقيمة المنتج ومن هذا

المنطلق نجد أن التكلفة المستهدفة والمحاسبة الرشيقة يسعيان لهدف واحد ألا وهو تخفيض التكاليف والتخلص من العمليات

الإضافية التي لا تضيق أي قيمة للمنتج والمستهلك النهائي.

أ) خصائص التكلفة المستهدفة:

- يطبق هذا الأسلوب عند مرحلة التطوير والتصميم كأداة للرقابة وبذلك فهو مختلف عن نظم المراقبة في التكاليف المعيارية المطبقة في مرحلة الإنتاج.
 - تحقيق مبدأ المشاركة من خلال تعاون جميع الإدارات لتطبيق تقنية التكلفة المستهدفة والمشاركة في اتخاذ القرارات. (مخلد شجاع، 2015، الصفحات 27-28)
 - أسلوب يركز على الإدارة الموجهة للسوق، من خلال خلق بيئة تنافسية قوية.
 - يلائم المنتجات ذات دورة الحياة القصيرة وذلك لأنه أسلوب يمكن من تحديد المدخلات بدقة على المدى قصير ويمكن من معرفة التغذية الراجعة أو العكسية للزبائن على المنتجات بسرعة. (نبو و بن الدين، 2019، صفحة 470).
- ب) أهداف التكلفة المستهدفة:
- تحديد حصة سوقية للمؤسسة من خلال تحديد سعر البيع الذي يمكن من ذلك.
 - قبل طرح المنتج في السوق يتم تحديد هامش ربحه أي الهامش الذي تسعى المؤسسة لتحقيقه.
 - إنتاج منتجات ترضي العميل جودة وسعر.
 - تخفيض التكاليف والإبقاء على جودة المنتج.
 - مراقبة الدورة الإنتاجية للمنتج من المدخلات إلى المخرجات وحتى إلى خدمة ما بعد البيع. (نبو و بن الدين، 2019، صفحة 469).

الفرع الثاني: متطلبات وخطوات تطبيق المحاسبة الرشيدة

✓ أولاً: متطلبات تطبيق المحاسبة الرشيدة:

توجد متطلبات أساسية لتطبيق المحاسبة الرشيدة وفقاً ل: (عابدين و آخرون، 2018، صفحة 566):

1. إنشاء مؤشرات وظيفية وتقارير معلومات حول إدارة الترشيده.
2. ربط تلك المؤشرات وتيارات القيمة بالأهداف الاستراتيجية.
3. وضع نظام تسعير منتجات تيار القيمة وقوائم دخل تيارات القيمة".
4. تكوين فريق الإدارة المالية وكذا المدراء على استخدام أداة تدفق القيمة ذلك من أجل مساعدتهم وتسهيل اتخاذ القرارات باستخدام أدوات المحاسبة الرشيدة.
5. يجب تصنيف التكاليف وتحليلها بدقة وتوضيح كيفية توزيعها ذلك لدعم عملية التحول إلى الترشيده.
6. حذف التعقيدات والمعاملات الزائدة في مرحلة الإنتاج وأوامر الإنتاج كتسجيل قيود اليومية لتتبع المواد والأجور والتكاليف الصناعية غير المباشرة.

7. استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة لتحديد سعر المنتج.
 8. إنشاء مخطط للمبيعات وللعمليات التشغيلية وكذلك مخطط للتدفقات النقدية.
 9. إدخال أسلوب الترشيح على كل الأقسام بما فيها المالية منها.
 10. على كافة الفرق العاملة السهر على تطبيق وتنمية العمل بالأسلوب الرشيق حتى يصبح عادة ومنهج متبع داخل المؤسسة.
 11. التكوين الجيد لإدارة المؤسسة على ثقافة وفلسفة الترشيح والمحاسبة الرشيقة من خلال تدريبهم على هذا الأسلوب.
- ✓ ثانيا: خطوات تطبيق المحاسبة الرشيدة:
- تتمثل خطوات تطبيق المحاسبة الرشيدة داخل الشركة في النقاط التالية وذلك وفقا لما جاء به (محمد ر.، 2013، صفحة 293):
- موافقه الإدارة العليا على تبني النظام الرشيق بعد الفهم المبدئي لماهيته.
 - تحديد قائد للمشروع وهو الشخص الذي سيشرف على انتقال الشركة من النظام التقليدي إلى النظام الرشيق.
 - تشكيل فريق من مختلف الإدارات مكون من خمس إلى سبع أشخاص كفريق منفذ للنظام الرشيق حيث أن كل شخص منهم يقوم بتعيين أعضاء لفريقه حيث يتم تدريب هؤلاء الأعضاء على استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة
 - بعد تهيئه الفرق المنفذة وتكوينها على يد مشرفيها على استخدام الأدوات الرشيقة يبدأ تنفيذ المشروع حيث يكون قيد التجربة لمدة 2 إلى 3 أشهر مع الحرص على المراقبة المستمرة لعملية التنفيذ وتقييم الأخطاء وتصحيحها للوصول إلى التطبيق الأمثل للنظام.
 - بعد انتهاء المدة التجريبية يتم تقييم النتائج وتشجيع الإيجابية منها وتقويم السلبية منها الناتجة عن أخطاء المنفذين كونه نظام جديد بالنسبة لهم حيث يتم تصحيحها وتوجيه الأعضاء إلى المسار الصحيح من قبل المشرف على المشروع.

المطلب الثاني: مجالات تطبيق المحاسبة الرشيدة ونتائج التحول إلى استخدامها

الفرع الأول: مجالات تطبيق المحاسبة الرشيدة

بداية تم تحديد مجالات تطبيق المحاسبة الرشيدة (الرشيقة) في النقاط الأربع التالية وفقا ل (رشوان و آخرون، غير مذكورة، الصفحات 6-7)

✓ أولا: مجال ممارسات التصنيع: (Manufacturing Practices)

حيث أن ممارسات التصنيع الرشيق تمكن من تصنيف الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة وبذلك يمكن التخلي عن التي لا تضيف أي قيمة للمنتج، كما أن هذه الممارسات يجب أن تتغير بتغير المنتج.

✓ ثانيا: مجال قياسات الأداء: (Performance Measurements)

تعكس قياسات الأداء الاستراتيجية الرشيدة المطبقة من طرف الشركة حيث تمكن من إعطاء مقاييس واضحة وبسيطة وسهلة الفهم للمستفيدين غير الماليين بالدرجة الأولى.

✓ ثالثا: مجال الممارسات المحاسبية: (Accounting Practices)

حيث يخصص تطبيق المحاسبة الرشيدة في مجال العمليات المحاسبية (الذي يجب ان يركز على العمليات المحاسبية وليس النتائج)، إدارة التكلفة والرقابة المالية، كما أن تطبيق المحاسبة الرشيدة على هذا المجال تمكن من القيام بالقضاء على العمليات التي لا تضيف قيمة وبذلك تصبح المهام المحاسبية اقل تعقيدا وتستخدم عددا قليلا من العمال للتكلف بها.

✓ رابعا: مجال إدارة الاستثمار: (Investment management)

إن البعد النهائي للإدارة الرشيدة هو إدارة الاستثمار وذلك من خلال إعادة هيكلة النظام الإنتاجي والقضاء على الهدر مما ينتج عنه تبسيط للعمليات مما يختصر الوقت ويحسن خدمة العملاء بتسليم الطلبات في الوقت بكفاءة وبدون الاضرار بمستوى الربحية أي الحفاظ على الجودة والربحية بتكلفة ووقت اقل.

إلا أنه يجدر الإشارة الى ان معظم الطرق الرشيدة وضعت لتُبنى من طرف الشركات الصناعية ولدعم أنظمتها الإنتاجية إلا أنه ببداية انتشار نظام المحاسبة الرشيدة بدأ استخدامه في مجالات أخرى مثل المؤسسات المالية والحكومية والتعليم.

الفرع الثاني: النتائج المترتبة عن التحول إلى المحاسبة الرشيدة

إن التحول الى نظام المحاسبة الرشيدة والتخلي عن النظام التقليدي ينتج عنه فوائد تتمثل فيما يلي وفقا ل (مخلد شجاع، 2015، الصفحات 16-18):

- انخفاض التكاليف دون الاضرار بجودة المنتج، حيث أنه يكون قد تم التخلص من الهدر الذي كان موجودا في النظام الإنتاجي.
- توفير الطاقة الزائدة.
- تنظيم الأقسام من خلال تيار القيمة يُمكن الأنظمة المحاسبية الأخرى من جمع معلومات مفصلة حول التكلفة.
- تحسين وتسهيل العملية الإنتاجية وتبسيطها.
- تقارير محاسبية واضحة وأكثر دقة.
- تقليل وقت تجهيز الطلبات وتقليل التكاليف في العملية الإنتاجية.
- التخلص من العمالة الزائدة وتوجيهها لسد العجز في اماكن أخرى في الشركة.
- تقليل الوقت والجهد المبذولين في العملية الإنتاجية.

- إعطاء مقاييس واضحة وبسيطة وسهلة الفهم لأن أغلب المستفيدين غير ماليين وليست لديهم الخبرة الكافية لترجمة مقاييس الأداء المالي للشركة، وتوفير المعلومات الملائمة.
- تحسين بيئة العمل وتحفيز الموظفين.
- تنظيم وإدارة وتطوير الإنتاج.
- إرضاء الزبائن (أقل تكلفة ووقت).

المطلب الثالث: مقومات ومعوقات ومساهمات المحاسبة الرشيدة

سيتم في هذا المطلب التطرق إلى المعوقات التي تواجه تطبيق هذا النظام وتمنع استخدامه وكذلك مساهماته

الفرع الأول: معوقات تطبيق المحاسبة الرشيدة

- عند تطبيق المحاسبة الرشيدة نجد بعض العوائق التي تصعب أو تعيقها أو كما أنها تؤدي إلى فشل النظام الرشيق وهذه المعوقات متمثلة في النقاط التالية:
- اختلاف العديد من المفاهيم التي تتضمنها المحاسبة الرشيقة لدى كل من الإدارة والمحاسبين كون أنه نظام جديد الاستخدام.
- خوف الشركات من التغيير الجذري الذي يمس بالأنظمة ويحتاج الوقت ويتطلب ترسيخ ثقافة ووجهة جديدة على العمال
- وجود أخطاء في بناء نظام المحاسبة الرشيقة ناتجة عن قلة الخبرة لدى العمال أو تسرع الإدارة في تطبيق النظام الرشيق دون تجربة أولية ترافق فيها الانحرافات وتصحيحها. (محمد بشير الطيب، 2017، صفحة 42)
- التكاليف التي يتسبب فيها التحول إلى استخدام النظام الرشيق.
- إمكانية تعارض التغييرات مع سياسة الشركة. (مخلد شجاع، 2015، الصفحات 21-22)
- "يتطلب من المحاسب الإداري ربط كل الأرقام التي يحصل عليها بالكشوفات المالية وترك عقلية التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية" (رشوان و آخرون، غير مذكورة، صفحة 9)

الفرع الثاني: مساهمات المحاسبة الرشيقة

إن المحاسبة الرشيقة تساهم في تغيير وحل الكثير من الأمور التي تبدو معقدة والتي تتسبب في تعطيل العملية الإنتاجية أو جعلها طويلة حيث أنها: (بعلاش و شيخي، 2020، الصفحات 500-501)

✓ أولاً: توضح الرؤية بالنسبة للأرباح المتأنية من تطبيق الفكر الرشيق:

"من الضروري بالنسبة للمسيرين عند اتباع الفكر الرشيق البحث عن عوائد على المدى القصير بالرغم من انه يمكن الحصول عليها على المدى الطويل أو المتوسط" بفضل تحسين نمو الشركة من خلال القضاء على الفاقد.

✓ ثانياً: قياس الأداء:

تسمح بقياس وفهم الأداء المالي من خلال الرقابة التشغيلية وتشجيع التحسين المستمر، حيث تعمل على تقديم تدابير لقياس كفاءة مخطط العمل وللأداء المالي ثلاث مستويات وهي كالتالي:

- على مستوى الخلية.
- على مستوى تيار القيمة.
- على مستوى المؤسسة ككل.

✓ ثالثاً: تبسيط التقارير على مستوى تيار القيمة:

حيث تجعل من فهم التقارير وترجمتها أمراً سهلاً حيث أنها تركز على المستوى التشغيلي وبذلك تمكن من حساب التكاليف المباشرة.

✓ رابعاً: ترشيد اتخاذ القرارات:

إن تركيز المحاسبة الرشيقة على حساب التكاليف على مستوى تيار القيمة يمكن من احتساب كل التكاليف والعوامل المؤثرة في التكلفة وأخذها كلها بعين الاعتبار حيث أن تعيين تكلفة معيارية لكل منتج وحده بإمكانه أن يجعل عملية اتخاذ القرارات تسلك منحى سلمي حيث أنها تعطي قرارات خاطئة وذلك خصوصاً عند وجود تكاليف ثابتة كبيرة.

المطلب الرابع: الفرق بين نظام المحاسبة الرشيقة ونظام المحاسبة التقليدي

توجد العديد من الفروقات بين نظام المحاسبة الرشيق ونظام المحاسبة التقليدي ومنها ما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول 2: الفرق بين المحاسبة الرشيقة والمحاسبة التقليدية

العنصر	المحاسبة الرشيقة	المحاسبة التقليدية
جدولة الإنتاج	وفقاً للطلب الفعلي للزبون	وفقاً لتوقع متطلبات السوق

المدة الزمنية للإنتاج	مدة قصيرة (تقليص وقت العملية الإنتاجية من خلال التخلص من مواطن الضياع).	تستغرق العملية الإنتاجية مدة طويلة.
هدف التكلفة	تدقق القيمة.	المنتج.
الكمية المنتجة	إنتاج بكميات قليلة حسب الطلب.	إنتاج واسع (الزيادة في الإنتاج توفر أمان للشركة، لتلبية حاجيات الزبائن).
تمكين العاملين	بدرجة عالية.	بدرجة منخفضة.
التركيز	تركز على الأداء المالي والتشغيلي.	تقوم بالتركيز على الأداء المالي.
البيئة	تكون البيئة تنافسية ومتغيرة، وتتكيف بسرعة مع الزبائن والموردين	تكون البيئة مستقرة والإنتاج بكميات كبيرة.
إرسال المعلومات	يكون بطريقة متوازنة بين المدراء.	يكون بطريقة نازلة من الإدارة العليا الى المدراء.
ثقافة الوحدة الاقتصادية	مبنية على أساس روح التعاون والمساواة ما بين العمال	أساسها الرقابة والقيادة تقييد إبداع العمال.

المصدر: من إعداد الطالبان استنادا إلى ما جاء به عبد الرحمان محمد وأخرون، (2015)، دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف وقياس الأداء المالي، الكلية الجامعية للعلوم والتكنولوجيا، العدد 44، غزة، فلسطين، ص 9. و(خلود محمد بشير الطيب. (2017). مدى توفر مقومات تطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية ، رسالة ماجستير (غير منشورة) ، قسم المحاسبة و التمويل ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، فلسطين، ص32).

ومن الجدول أعلاه نجد أن الفكرة والفلسفة الأساسية لكل من النظامين مختلفة عن الأخرى، حيث أن النظام الرشيق يسعى لإنتاج بأقل قدر من التكاليف من خلال تقليل الهدر والضياع الموجود في السلسلة الإنتاجية بالتخلص من كل العمليات الإضافية والتي لا تضيف أي قيمة للمنتج، وكذا جدول الإنتاج وفقا للطلب الفعلي ضمن مدة إنتاجية قصيرة بعمال ذوي كفاءة تجمعهم روح التعاون ضمن بيئة تنافسية.

أما النظام التقليدي فهو لا يعتبر دقيقا وفيه زيادة في التكاليف وعرقلة في الإنتاج بسبب العمليات التي لا تضيف أي قيمة بل وتعد ضياعا وهدرا للوقت والموارد المادية والبشرية والمالية، ضمن إنتاج يكون وفقا لمتطلبات السوق خلال مدة إنتاجية طويلة وبكميات كبيرة وموارد بشرية بكفاءة أقل تعتمد على نظام رقابي والقيادة من قبل المشرفين في تنظيم العمال والعمل، في بيئة مستقرة خالية من التنافس.

ولهذا ظهر النظام الرشيق للتخلص من العيوب المترتبة عن اتباع النظام التقليدي.

المبحث الثالث: مفاهيم أساسية حول التكاليف

المطلب الأول: تعريف التكلفة

يعتبر مصطلح التكلفة من أكثر المصطلحات المحاسبية تداولاً وانتشاراً، كما تعددت واختلفت معانيه باختلاف الصفة الدالة عليه، والغرض الذي سوف يستخدم من أجله، والمجال الذي يستخدم فيه، وبناء على ذلك فإنه لا بد من عرض المفاهيم المختلفة للتكلفة وسعر التكلفة وتوضيح الفرق بينهما. (بودحوش، 2007، صفحة 38)

فالتكلفة في معناها المتداول هي تلك القيمة النقدية المدفوعة بهدف الحصول على منفعة اقتصادية متمثلة في سلعة أو خدمة معينة، وفيما يلي نقوم بتوضيح هذا المصطلح بدقة من خلال التعاريف التالية:

كما تعرف بأنها "تضحية ذات قيمة اقتصادية، في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل" (محمد نور، 2004، صفحة 65)

وبصفة عامة نجد أن مفهوم التكلفة يمكن أن ينقسم إلى:

تكلفة مستنفذة: وهي تمثل قيمة المنافع الاقتصادية التي حصلت عليها المؤسسة واستنفذها خلال الفترة.

تكلفة غير مستنفذة: وهي تمثل قيمة المنافع الاقتصادية التي حصلت عليها المؤسسة ولم تستنفذها بعد ولذلك تعتبر أصول لدى المؤسسة. (بودحوش، 2007، صفحة 39)

وبذلك نستنتج أن التكلفة لها مجموعة من الخصائص التي تعرف بها وهي أنها قيمة نقدية مدفوعة مقابل منفعة اقتصادية أو أنها مجموعة الأعباء المتعلقة بصنع منتج ما أو خدمة أو أنها شيء ذو قيمة اقتصادية مضحى به من أجل الحصول على سلعة أو خدمة.

المطلب الثاني: سعر التكلفة

هو عبارة عن: "مجموع التكاليف الخاصة بالمواد الأولية ومختلف عوامل الإنتاج الضرورية لإنتاج سلعة أو خدمة" (بودحوش، 2007، صفحة 40)

ومن هنا يمكن أن نفرق بين مصطلح التكلفة وسعر التكلفة في كون أن التكلفة تتجسد في تلك النفقة على مستوى نشاط معين، أما سعر التكلفة فهو عبارة عن محصلة لتكاليف أنشطة مختلفة يتم من خلالها إنتاج منتج تام أو تقديم خدمة.

المطلب الثالث: أنواع التكاليف.

تتعدد أنواع التكاليف وتختلف حسب طبيعة نشاط المؤسسة وتنوع أحجامها حيث يمكن أن نصنفها إلى: (بودحوش، 2007، صفحة 41)

✓ أولاً: التكاليف الفعلية:

تمثل التكاليف الفعلية في مجموع النفقات المثبتة في السجلات المحاسبية، والتي أنفقت بهدف تحقيق إيراد حاضر أو مستقبلي، حيث ترتبط هذه التكلفة بالمنتج أو الخدمة المقدمة.

✓ ثانيا: التكاليف الاقتصادية:

تعتبر التكاليف الاقتصادية عن الفرصة البديلة أو الضائعة والتي تمثل صافي المنفعة التي يمكن أن يحققها هذا المورد لو استخدم أحسن استخدام عدا الاستخدام الذي هو فيه، وتعد من أهم الأدوات المستخدمة في تقييم قرارات المسيرين.

ثالثا: التكاليف المعيارية:

هي تكاليف محددة مسبقا قبل البدء في عمليات الإنتاج وفق الأسس العلمية والتنبؤات الدقيقة، حيث توضع معايير تقاس بالكمية والقيمة لعناصر التكلفة.

المطلب الرابع: تصنيفات التكاليف

إن أنواع التكاليف سألها الذكر، ما هي إلا جزء بسيط من أنواع متعددة للتكاليف، وذلك نتيجة لتعدد تصنيفات هذه الأخيرة بتعدد وجهة النظر المعتمدة اتجاهها، فهناك من يدرس التكلفة على أساس وظيفي، أو على أساس علاقتها بوحدة المنتج، أو على أساس علاقتها بالحجم.

الفرع الأول: تصنيف التكاليف على أساس علاقتها بالمنتج:

يهدف تقسيم التكاليف على أساس علاقتها بوحدة المنتج للتوصل إلى أسس موضوعية، لرد هذه التكاليف لوححدات الإنتاج كل على حدى تحقيقا لإمكانية قياس تكلفة وحدة المنتج. (التكريتي، 2006، صفحة 33)

ويتم تصنيف التكاليف وفقا لهذا التقسيم إلى صنفين: التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة.

✓ أولا: التكاليف المباشرة:

وهي تلك المصاريف المتعلقة بتكلفة أو سعر تكلفة نشاط أو مرحلة إنتاجية معينة، وتتميز بكونها لا تطرح أي مشكل في حسابها حيث تسجل مباشرة وكلها في حساب التكلفة وذلك بسبب ارتباطها المباشر بالمنتج، وتشمل التكاليف المباشرة كل من المواد المباشرة، والتكاليف الإضافية المباشرة.

أ-المواد المباشرة:

هي تلك المواد المستخدمة في عملية الإنتاج سواء كانت في شكلها الخام، أو في شكل مواد استهلاكية أو مستلزمات إنتاج تستخدم بشكل مساعد للمواد الأولية الضرورية. فمن خلال مستندات صرف المواد للعمليات الإنتاجية يمكن تحديد نوع العملية أو أمر الإنتاج أو الطلبية التي يتم صرف هذه المواد لها ومن ثم يمكن تحميل تكلفة هذه المواد على تلك الطلبية واعتبارها جزء من تكلفة إنتاجها. (التكريتي، 2006، الصفحات 33-34)

ب-اليد العاملة المباشرة:

يعتبر هذا العنصر أهم عوامل الإنتاج وإحدى الأدوات الأساسية التي تلعب دورا كبيرا في تحقيق أهداف العملية الإنتاجية البسيطة وتحدد تكلفة اليد العاملة المباشرة بقيمة العمل المبذول في الإنتاج ويتم حسابه بتحديد وقت العمل لمختلف التخصصات والمؤهلات المتوفرة لدى المستخدمين والموجهة نحو إنتاج منتج معين.

ج-التكاليف الإضافية المباشرة:

وتتمثل في مختلف التكاليف الإضافية التي تدخل بشكل مباشر لاستكمال إنتاج منتج معين، وتتمثل في خدمات تحصل من أطراف خارجية كقطع الأثاث لدى ورشة خارجية، أو استثمار آلات ومعدات لعملية معينة في صناعة المقاولات. وتمثل عناصر التكاليف المباشرة بهذه الصورة التكلفة الأولية للإنتاج ويعني ذلك أن هذه الأخيرة يمكن قياسها بالمعادلة التالية

التكلفة الأولية = المواد المباشرة + الأجور المباشرة + التكاليف الإضافية المباشرة

✓ ثانيا: التكاليف غير المباشرة:

وتمثل عناصر التكاليف التي يصعب ردها مباشرة إلى وحدة المنتج أو أمر الإنتاج أو الطلبية، وتكمن صعوبة رد هذه التكاليف إلى الإنتاج لكونها ذات طبيعة عامة تستفيد منها وحدات وأوامر وطلبات الإنتاج بصورة غير مباشرة ولا تدخل بطبيعتها في تشكيل وخلق المنتج، وتأخذ هذه التكاليف في الغالب طبيعة الخدمات مثل: الإعلان، الإشهار، الإيجار، التأمين، وكذا أعمال النظافة والصيانة أو تكون في شكل مستلزمات أخرى لا يمكن الاستغناء عنها مثل: مواد التشحيم والزيوت، قطع الغيار اللازمة لصيانة وتشغيل الآلات.... الخ.

كل هذه العناصر تعد من مكونات التكاليف غير المباشرة ومن ثم فإن هذه الأخيرة تتكون من مواد غير مباشرة، وأجور غير مباشرة، تكاليف إضافية غير مباشرة. (التكريتي، 2006، صفحة 37)

الفرع الثاني: تصنيف التكاليف على أساس علاقتها بحجم الإنتاج أو النشاط:

يمكن أن نميز بين ثلاثة أنواع من التكاليف حسب هذا التصنيف وهي: التكاليف المتغيرة، التكاليف الثابتة، التكاليف شبه المتغيرة:

✓ أولا: التكاليف المتغيرة:

وقد عرفت التكاليف المتغيرة وفق النظام المحاسبي الموحد بأنها التكاليف المسموح بها لاستخدام الطاقة في إنتاج وتسويق وحدات الإنتاج، وتميل هذه التكاليف إلى التغير بنفس نسبة التغير في حجم الإنتاج طالما بقيت العناصر الأخرى على حالها (أسعار المواد والخدمات، معدلات الأجور، الظروف الفنية للإنتاج). (بودحوش، 2007، صفحة 44)

✓ ثانيا: التكاليف الثابتة:

هي مجموعة عناصر التكاليف التي تظل ثابتة مع التغيرات في أحجام الإنتاج، أي أنها لا تتأثر بالتغيرات في الحجم، أو بتعبير آخر هي تلك التي ينعدم ارتباطها تماما بالتغيرات في أحجام الإنتاج ومن ثم فهي تظل ثابتة خلال فترة التكاليف مهما كان الحجم، وعادة ما تشتمل على المرتبات التي تتم على أساس دوري، واهتلاكات الأصول التي يتم احتسابها على أساس نسبة ثابتة من قيمة هذه الأصول، وكذا أقساط الإيجارات والتجهيزات ومبان الغير التي تستغلها المؤسسة، بالإضافة إلى الضرائب وأقساط التأمين.

✓ ثالثا: التكاليف شبه المتغيرة:

تعرف بأنها "التكاليف التي لا تتغير تغيرا كاملا مع التغيرات في الحجم طالما بقيت العوامل الأخرى على ما هي عليه"

(بودحوش، 2007، الصفحات 44-45)

الفرع الثالث: تصنيف التكاليف على أساس الأنشطة:

إن للتكاليف مفاهيم ترتبط بوظائف معينة تمارسها المؤسسة في سبيل تحقيق أهدافها، فمنها ما يرتبط بالنشاط الإنتاجي، ومنها ما يرتبط بالنشاط الخدمي سواء التسويقي أو الإداري أو التمويلي، ويحقق هذا التقسيم إمكانية قياس تكاليف كل وظيفة على حدى وكل نشاط على حدى كما يفيد في تتبع تكاليف النشاطات المختلفة من فترة لأخرى والرقابة عليها، وتمثل التكاليف وفق المفهوم الوظيفي في: تكاليف الإنتاج، تكاليف تسويقية، تكاليف إدارية وتمويلية.

✓ أولا: تكاليف الإنتاج:

وتتمثل في عناصر التكاليف التي تتحقق نتيجة لممارسة إدارة الإنتاج ووظائفها من خلال مراكز وأقسام الإنتاج بها، وتتضمن هذه العناصر المواد والأجور وتكاليف الخدمات التي تتحقق في أقسام ومراكز الإنتاج في سبيل خلق المنتج، وقد تكون هذه التكاليف مباشرة أو غير مباشرة.

✓ ثانيا: تكاليف تسويقية.

وهذه التكاليف عبارة عن " في تكاليف البيع والتوزيع وتشتمل على عناصر التكاليف التي يتم إنفاقها في سبيل تسويق منتجات المؤسسة وبيعها وتوزيعها والإعلان عنها " (بودحوش، 2007، صفحة 46)

✓ ثالثا: التكاليف الإدارية والتمويلية:

وتتمثل في عناصر التكاليف التي يتم إنفاقها في سبيل ممارسة النشاطات الإدارية والتمويلية فهي تشمل تكلفة الأدوات الكتابية والمطبوعات، وتكلفة العمالة ممثلة في مرتبات العاملين في إدارة الحسابات والإدارة القانونية، ومختلف الإدارات، وتكلفة الخدمات ممثلة في امتلاك مباني الإدارة والتجهيزات المكتبية، والتأمين على مباني الإدارة وأصولها، وتكاليف الإضاءة والتدفئة وغيرها. وتعد هذه التكاليف بمثابة تكاليف غير مباشرة لانعدام علاقتها بوحدة المنتج. (بودحوش، 2007، صفحة 47)

المبحث الرابع: الإطار النظري للأداء المالي

المطلب الأول: الأداء المالي.

ويحتوي الأداء على أنواع عديدة، يعتبر الأداء المالي إحداها، والتي تسعى الشركات إلى تحسينه وجعله في أفضل مستوى، وبالتالي لا يختلف مفهوم الأداء المالي عن الأداء، لذلك وقبل التطرق الى مفهوم الأداء المالي نعرف أولا الأداء.

الفرع الأول: مفهوم الأداء.

✓ أولا: تعريف الأداء

يعرف بأنه "السلوك الفعلي الميداني لترجمة الأهداف المرسومة إلى واقع ملموس، أي الانتقال من الفكرة إلى الميدان في تطبيقها، أو هو ذلك الفعل المتخذ والهادف نحو تحقيق غرض معين" (الفار، 2018، صفحة 27)

ويرى بعض الباحثين أن: "أداء المؤسسة يتمثل في قدرتها على تحقيق النتائج التي تتطابق مع الخطط والأهداف المرسومة بالاستغلال الأمثل للموارد الموضوعة تحت تصرفها، إذن الأداء يتمثل في الكفاءة والفعالية معا" (عشي، 2002، صفحة 16) من خلال تعاريف نستخلص تعريف الاداء بأنه السلوك داخل المؤسسة وذلك بالقيام بالأنشطة والمهام التي تمكن من الوصول الى النتائج بشكل ناجح لتحقيق الأهداف بكفاءة وفعالية وفقا للموارد المتاحة.

✓ ثانيا: أنواع الأداء:

ولتحديد أنواع الأداء يفرض اختيار معايير التقسيم، هذه الأخيرة يمكن تحديدها في أربعة أشكال هي كالتالي: (عشي، 2002، صفحة 17)

أولا- حسب معيار المصدر:

وفقا لهذا المعيار، يمكن تقسيم أداء المؤسسة إلى نوعين، الأداء الذاتي أو الداخلي والأداء الخارجي.

أ/ الأداء الداخلي:

كذلك يطلق عليه اسم أداء الوحدة أي أنه ينتج بفضل ما تملكه المؤسسة من الموارد فهو ينتج أساس من التوليفة التالية (الأداء البشري - الأداء التقني - الأداء المالي).

ب/الأداء الخارجي:

هو الأداء الناتج عن التغيرات التي تحدث في المحيط الخارجي للمؤسسة.

✓ ثانيا: حسب معيار الشمولية

حسب هذا المعيار يقسم الأداء داخل المنظمة إلى: (مزهودة، 2001، صفحة 89)

أ/ الأداء الكلي:

يتمثل الأداء الكلي للمؤسسة في النتائج التي ساهمت جميع عناصر المؤسسة أو الأنظمة التحتية في تكوينها دون انفراد جزء أو عنصر لوحده في تحقيقها.

ب/ الأداء الجزئي

على خلاف الأداء الكلي، فإن الأداء الجزئي هو قدرة النظام على تحقيق أهدافه بأقل التكاليف الممكنة.

✓ ثالثاً: حسب المعيار الوظيفي

يرتبط هذا المعيار وبشده بالتنظيم، لأن هذا الأخير هو الذي يحدد الوظائف والنشاطات التي تمارسها المؤسسة.

إذن ينقسم الأداء في هذه الحالة حسب الوظائف المسندة إلى المؤسسة التي يمكن حصرها في الوظائف الخمس التالية:

أ/ أداء الوظيفة المالية: (عشي، 2002، الصفحات 19-20)

يتمثل هذا الأداء في قدرة المؤسسة على بلوغ أهدافها المالية بأقل التكاليف الممكنة، فالأداء المالي يتجسد في قدرتها على تحقيق التوازن المالي وتوفير السيولة اللازمة لتسديد ما عليها، وتحقيق معدل مردودية جيد وتكاليف منخفضة

ب/ أداء وظيفة الإنتاج:

يتحقق الأداء الإنتاجي للمؤسسة عندما تتمكن من تحقيق معدلات مرتفعة للإنتاجية مقارنة بمثيل ما أو بنسبة القطاع الذي تنتمي إليه، وإنتاج منتجات بجودة عالية وتكاليف منخفضة تسمح لها مزاحمة منافسيها وتخفيض نسبة توقف الآلات والتأخر في تلبية الطلبات.

ج/ أداء وظيفة الأفراد:

يتجلى أداء وظيفة الأفراد بأن وجود المؤسسة واستمراريتها أو زوالها مرتبط بنوعية و سلوك الأفراد الذين توظفهم المؤسسة فلكي تضمن المؤسسة بقاءها يجب أن توظف الأكفاء وذوي المهارات العالية وتسيرهم تسييراً فعالاً، وتحقيق فعالية المورد البشري لا تكون إلا إذا كان الشخص المناسب في المكان المناسب وفي الوقت المناسب لإنجاز عمله.

د/ أداء وظيفة التموين:

يتمثل أداؤها في القدرة على تحقيق درجة عالية من الاستقلالية عن الموردين، والحصول على المواد بجودة عالية وفي الآجال المحددة وبشروط دفع مرضية والحصول على آجال تسديد الموردين تفوق الآجال الممنوحة للعملاء، وتحقيق استغلال جيد لأماكن التخزين.

هـ/ أداء وظيفة البحث والتطوير:

يمكن دراسة أداء وظيفة البحث والتطوير بدراسة المؤشرات التالية: الجو الملائم للاختراع والابتكار والتجديد.

- وتيرة التجديد مقارنة بالمنافسين. -نسبة وسرعة تحويل الابتكارات إلى المؤسسة.

- التنوع وقدرة المؤسسة على إرسال منتوجات جديدة.

-درجة التحديث ومواكبة التطور.

و/أداء وظيفة التسويق: يتمثل في قدرة وظيفة التسويق على بلوغ أهدافها بأقل التكاليف الممكنة. هذا الأداء يمكن معرفته من

خلال مجموعة من المؤشرات المتعلقة بوظيفة التسويق (عشي، 2002، صفحة 21)

ي/ أداء وظيفة العلاقات العمومية

إن أداء وظيفة العلاقات العمومية يتجسد في قدرة المؤسسة على حسن رضائهم كالمسار تسيير عالقات المؤسسة الاقتصادية

مع مختلف الأطراف الفاعلة معها، الموظفين، العمال، الموردين وأخيرا الدولة. (نوبلي، 2015، صفحة 146)

✓ رابعا: حسب معيار الطبيعة

تبعاً لهذا المعيار الذي من خلاله تقسم المؤسسة أهدافها إلى أهداف اقتصادية، أهداف اجتماعية، أهداف تكنولوجية

وأهداف سياسية يمكن تصنيف الأداء إلى: (عشي، 2002، صفحة 22)

1-الأداء الاقتصادي:

يعتبر الأداء الاقتصادي المهمة الأساسية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى بلوغها ويتمثل في الفوائد الاقتصادية التي تحنيها

المؤسسة من وراء تعظيم نواتجها (الانتاج، الربح، القيمة المضافة، رقم الأعمال، حصة السوق، المردودية...) وتدنية استخدام

مواردها (رأس المال، العمل، المواد الأولية، التكنولوجيا...)

2-الأداء الاجتماعي

في حقيقة الأمر، الأهداف الاجتماعية التي ترسمها المؤسسة أثناء عملية التخطيط كانت قبل ذلك قيوداً أو شروطاً فرضها

عليها أفراد المؤسسة أولاً، وأفراد المجتمع الخارجي ثانياً. وتحقيق هذه الأهداف يجب أن يتزامن مع تحقيق الأهداف الأخرى وخاصة

منها الاقتصادية كما يقول أحد الباحثين «الاجتماع مشروط بالاقتصاد» وفي بعض الحالات لا يتحقق الأداء الاقتصادي إلا

بتحقق الأداء الاجتماعي.

3-الأداء التكنولوجي

يكون للمؤسسة أداء تكنولوجي عندما تكون قد حددت أثناء عملية التخطيط أهدافاً تكنولوجية كالسيطرة على مجال

تكنولوجي معين، وفي أغلب الأحيان تكون الأهداف التكنولوجية التي ترسمها المؤسسة أهدافاً استراتيجية نظراً لأهمية التكنولوجيا.

4-الأداء السياسي

يتجسد الأداء السياسي في بلوغ المؤسسة أهدافها السياسية. ويمكن للمؤسسة أن تتحصل على مزايا من خلال تحقيق

أهدافها السياسية التي تعتبر كوسائل لتحقيق أهدافها الأخرى. والأمثلة في هذا المجال عديدة والمثال التالي يوضح أهمية الأهداف

السياسية لبعض المؤسسات: تمويل الحملات الانتخابية من اجل إيصال أشخاص معينين إلى الحكم أو مناصب سامية لاستغلالهم فيما بعد لصالح المؤسسة.

الفرع الثاني: الأداء المالي

يعد الأداء المالي من الجوانب الهامة في تقييم أداء المؤسسات عموماً، وتزداد تلك الأهمية إذا انطلقنا من فكرة غياب مفهوم تام للأداء المالي ومحدداته، فكل طرف يفسره بما يخدم مصالحه، فالمساهم يسعى لتعظيم ثروته فيما تحذف المؤسسة إلى الاستمرار والبقاء، والموظف يعزف على وتر رفع الأجور والحوافز، والجهاز الحكومي يهدف إلى إنماء حصيلة الضرائب، والمجتمع يود و ينتظر الرخاء الاقتصادي ورفاهية الأفراد وتحقيق العدالة الاجتماعية، كما يعد استخدام الأداء المالي القاسم المشترك بين الكتاب والباحثين والمدبرين في عمليات تقييم الأداء في مختلف المؤسسات.

إن الأداء المالي الصادر من نفس الوحدة ولنفس السنة يختلف وفقاً للفترة الملاحظة والمكان الملاحظ، ويهتم كثيراً بالأرباح والمنافع المنشأة من طرف المؤسسة، كما أنه ليس مفهوم عالمي موحد، ويعرف كما يلي:

"إن الأداء المالي يتمثل في قدرة الشركة على استخدام مواردها بطريقة مثلى لتحقيق أهدافها، والتي تتمثل في تخفيض تكاليفها وزيادة إيراداتها" (الفار، 2018، صفحة 27)

بأنه "يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء المؤسسات حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى انجاز الأهداف" (محمود الخطيب، 2010، صفحة 45).

المطلب الثاني: بتقييم وقياس الأداء المالي

الفرع الأول: تقييم الاداء المالي

✓ أولاً: تعريف تقييم الأداء المالي.

يعرف تقييم الأداء المالي على أنه "قياس النتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء معايير محددة مسبقاً وتقديم حكماً على إدارة الموارد البشرية والمالية المتاحة للمؤسسة وهذا لخدمة أطراف مختلفة لها علاقة بالمؤسسة". (بن نذير و شمالال، 2014، صفحة 05)

✓ ثانياً: أهمية تقييم الأداء المالي.

يستمد تقييم الأداء المالي أهميته من الفوائد التي يوفرها للمؤسسة الاقتصادية والمتمثلة في: (نوبلي، 2015، صفحة 165)

- 1-المساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة، سواء كانت قرارات استثمارية أو تطويرية أو متعلقة بتغيير السياسات.
- 2-المساهمة في تعزيز تحسين القيمة والمساهمة في تدنيه التكاليف.
- 3-توصيل أهداف المؤسسة إلى جميع الأنشطة والمستويات.
- 4-تعزيز الاتصالات بين مختلف المستويات والمصالح وتسهيل التنسيق فيما بينها.

الفرع الثاني: قياس الاداء المالي

✓ أولاً: تعريف قياس الأداء المالي.

يعرف قياس الأداء "بأنه عملية تحديد القيم الرقمية للأشياء أو للأحداث وفقاً لقواعد معينة والتي يجب أن تكون متوافقة مع خصائص الأشياء أو الأحداث موضوع القياس." (نوبلي، 2015، صفحة 158)

✓ ثانياً: أهمية قياس الأداء المالي.

تشكل عملية قياس الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية خطوة ذات أهمية كبيرة لأنها : (نوبلي، 2015، صفحة 161)

- 1-تساهم في إضفاء خاصية المصدقية في عرض الوضعية المالية للمؤسسة.
- 2-توفير قدر كاف من البيانات والمعلومات ذات الموضوعية الكبيرة؛ ترتبط بالأهداف المسطرة للمؤسسة الاقتصادية.
- 3-تقوم على مؤشرات ومقاييس مالية التي من شأنها أن تعكس نجاح المؤسسة في بيئة تنافسية.
- 4-تساعد في تحديد ما إذا كانت تحقق متطلبات العملاء أم لا وبالتالي البحث في سبل إرضاءهم.

المطلب الثالث: العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة على الأداء الماليالفرع الأول: العوامل الداخلية:

تواجه المؤسسة مجموعة من العوامل الداخلية التي تؤثر على أدائها المالي وربحيته وهذه العوامل يمكن لإدارة المؤسسة التحكم فيها والسيطرة عليها بالشكل الذي يساعد على تعظيم العائد المتوقع وتقليل التكاليف والمصروفات وأهم هذه العوامل: (نوبلي، 2015، الصفحات 151-152)

-الهيكل التنظيمي: يؤثر الهيكل التنظيمي على الأداء المالي من خلال تقسيم المهام والمسؤوليات المتعلقة بالوظيفة المالية ومن ثم تحديد الأنشطة وتخصيص الموارد اللازمة لها.

-المناخ التنظيمي: ويقصد به مدى وضوح التنظيم في المؤسسة.

-التكنولوجيا: يقصد بها تلك الأساليب والمهارات الحديثة التي تخدم الأهداف المرجوة، كتكنولوجيا الإنتاج حسب الطلب، وتكنولوجيا التحسين المستمر... الخ،

-حجم المؤسسة: قد يؤثر حجم المؤسسة وتصنيفها على الأداء المالي بشكل سلبي، فكلما كبر حجم المؤسسة يشكّل عائقاً لأداء المالي، لأن في هذه الحالة تصبح الإدارة أكثر تعقيداً وتشابكاً، وقد يؤثر إيجاباً من ناحية أن كبر حجم المؤسسة يتطلب عدد كبير من المحللين الماليين مما يساهم في رفع جودة الأداء المالي لها وهذه الحالة هي الأكثر واقعية.

الفرع الثاني: العوامل الخارجية:

تواجه المؤسسة مجموعة من التغيرات الخارجية التي تؤثر على أدائها المالي حيث لا يمكن الإدارة المؤسسة السيطرة عليها، وإنما يمكنها فقط توقع النتائج المستقبلية لهذه التغيرات، محاولة إعطاء خطط لمواجهتها والتقليل من تأثيراتها وتشمل هذه العوامل:

(نوبلي، 2015، الصفحات 152-153)

-السوق: ويؤثر السوق في الأداء المالي من ناحية قانوني العرض والطلب فإن تميز السوق بالانتعاش وكثرة الطلب فان ذلك سيؤثر بإيجابية على الأداء المالي، أما في الحالة العكسية فسنلاحظ تراجع في الأداء المالي

-المنافسة: تعتبر المنافسة سلاح ذو حدين بالنسبة للأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، فزها قد تعتبر المحفز لتعزيزه عندما تواجه المؤسسة تداعيات المنافسة فتحاول جاهدة لتحسين صورتها ووضعها المالي عن طريق أداءها المالي لتواكب هذه التداعيات، أما من جهة أخرى فان لم تكن المؤسسة أهال لهذه التداعيات وال تستطيع مواجهة المنافسة فان وضعها المالي يتدهور وبالتالي الأداء المالي يسوء.

-الأوضاع الاقتصادية: إن الأوضاع الاقتصادية العامة قد تؤثر على الأداء المالي سواء بطريقة سلبية أو على العكس، فنجدها مثال في الأزمات الاقتصادية، أو حالات التضخم تؤثر بالسلب على الأداء المالي، أما في حالة ارتفاع الطلب الكلي أو دعم الدولة لإنتاج ما قد يؤثر بإيجابية على الأداء المالي.

المطلب الرابع: أهمية وأهداف الأداء المالي

الفرع الأول: أهمية الأداء المالي

تبع أهمية الأداء المالي في أنه يهدف إلى تقويم أداء الشركات من عدة زوايا وبطريقة تخدم مستخدمي البيانات وترشيد القرارات المالية للمستخدمين، وبالتالي يمكن تلخيص أهمية الأداء المالي كالتالي: (الفار، 2018، صفحة 28)

- مقياس مدى نجاح الشركات.
- تقييم أداء الشركات وتحديد جوانب القوة والضعف وتقويمها.
- توفير معلومات للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية والمالية الملائمة.
- مراقبة السيولة وأعداد الموازنة السنوية.
- تزويد الشركات بفرص استثمارية.
- رفع العوائد وخفض التكاليف.

الفرع الثاني: أهداف الأداء المالي

- إن الأداء المالي يمكن أن يحقق للمستثمرين الأهداف التالية: (بن نذير و شمال، 2014، صفحة 08)
- يمكن المستثمر متابعة ومعرفة نشاط المؤسسة وطبيعته، كما يساعد على متابعة الظروف الاقتصادية والمالية المحيطة، وتقدير تأثير أدوات الأداء المالية من ربحية وسيولة ونشاط والمديونية على سعر السهم.
 - يساعد المستثمر في إجراء عملية التحليل والمقارنة وتفسير البيانات المالية وفهم التفاعل بين البيانات لاتخاذ القرار الملائم لأوضاع المؤسسة.
- ومنه فإن الموضوع الأساسي للأداء المالي هو الحصول على معلومات تستخدم لأغراض التحليل المناسبة لصنع القرارات واختيار السهم الأفضل من خلال مؤشرات الأداء المالي للمؤسسة.

خلاصة الفصل

من خلال التطرق إلى الإطار النظري للمحاسبة الرشيقة يمكننا القول أن المحاسبة الرشيقة نظام يمكن أن يحل محل النظام التقليدي وذلك لمزاياه العديدة التي تطرقنا إليها، حيث أن أهمها هو تخفيض تكاليف الإنتاج مع ضمان نفس الجودة. كما تبين لنا إن المحاسبة الرشيقة جاءت لمعالجة النقائص والعيوب في المحاسبة الإدارية التقليدية حيث تحدد أماكن الضياع في السلسلة الإنتاجية ويتم بواسطة أدوات المحاسبة الرشيقة القضاء عليها، كذلك يقدم هذا النظام الجديد تقارير سهلة وواضحة لجميع المستخدمين الماليين وغير الماليين النظام المحاسبي الرشيق بدأ بالانتشار في المؤسسات الإنتاجية وكذلك الخدماتية... الخ، ولكن الكون هذا النظام جديد نسبياً وفي مراحله الأولى فمن الصعب توقع بالاستقرار والتغيرات التي ستطرأ عليه مستقبلاً كما تم التطرق إلى المفاهيم المتعلقة بالتكاليف التي تسعى كل مؤسسة إلى تخفيضها والمفاهيم المتعلقة بالأداء المالي الذي تسعى المؤسسات إلى تحسينه ورفعته بمختلف الطرق والأدوات ومن ضمنها أدوات المحاسبة الرشيقة وهذا ماسه تتطرق له في الفصل الثاني التطبيقي.

الفصل التطبيقي: دراسة حالة
(عينة من المؤسسات الإنتاجية)

المبحث الأول: الطريقة والإجراءات والتعريف بالمؤسسة محل الدراسة

المطلب الأول: الطريقة والإجراءات

الفرع الأول: منهجية الدراسة

تم اتباع المنهج التجريبي في دراستنا ذلك لأنه يمكننا من اكتساب المعرفة عن طريق الملاحظة بشكل مباشر أو غير مباشر، حيث تكون الدراسة تطبيقية وعلى أرض الواقع.

الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المؤسسات الإنتاجية الجزائرية بصفة عامة، أما العينة فتتمثل في المؤسسة الإنتاجية "باتيسيم" وحدة بناء الهياكل المعدنية - بالمغير ولاية الوادي.

الفرع الثالث: أدوات الدراسة

من خلال المتابعة الفعلية لعمليات الإنتاجية وعن طريق الملاحظة والمقابلات الشخصية مع الموظفين في المؤسسة من مختلف الأقسام والمناصب وذلك لفهم أكثر للنظام الإنتاجي داخل المؤسسة، وكذلك من خلال بيانات وحسابات المؤسسة عينة الدراسة تم جمع المعلومات اللازمة حتى نتمكن من تطبيق النظام الرشيق عوضا عن النظام التقليدي الذي تتبعه المؤسسة، وبالتطبيق العملي لمتغيرات الدراسة على المؤسسة باستخدام أدوات المحاسبة الرشيق الممثلة في أداة خارطة تيار القيمة وأداة التكلفة المستهدفة اللذان تم اختيارهما لأنهما الأنسب كون هذا النظام جديد بالنسبة للمؤسسة ولا يملك العمال الخبرة الكافية حوله وبذلك تمت الدراسة واستخراج النتائج.

المطلب الثاني: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

الفرع الأول: التعريف بالمؤسسة الأم

تأسست المؤسسة العمومية للبناءات المصنعة (BATIMETAL) والتي كانت تحت لواء الشركة الوطنية للحديد (SNMETAL) وذلك بمقتضى المرسوم رقم 51/83 الصادر في 1983/01/01 وهي شركة ذات أسهم يبلغ رأس مالها 150.000.000 دينار جزائريا مقرها بالمنطقة الصناعية واد السمار الجزائر وتشكل من قطب إداري تتجمع فيه مصالح مختصة هدفها التنسيق والإشراف ومن قطب إنتاجي متكون من الوحدات الإنتاجية الخمس الموزعة عبر كافة التراب الوطني وهي:

- وحدة الأعمدة المعدنية بالروبية - الجزائر.
- وحدة الأعمدة المعدنية بالسوقر - تيارت.
- وحدة الأعمدة المعدنية بأم البواقي.
- وحدة الأعمدة المعدنية بعين ولمان - سطيف.

- وحدة الأعمدة المعدنية بالمغیر - الوادي - وهي محل الدراسة.

وكما تضم مكتب جهوي بحاسي مسعود.

الفرع الثاني: التعريف بالوحدة "باتيسيم":

تأسست الوحدة في 1983/01/01 والتي كانت في بداية الأمر تابعة لعين ولمان بولاية سطيف وذلك لصغر حجمها من حيث القدرة الإنتاجية وعدد العمال الضئيل وفي 1983/01/01 صدر القرار من المديرية العامة بأن تصبح وحدة المغیر مستقلة وهذا لتغطية النقص الموجود في المناطق الصحراوية وفي 1983/01/01 تم إعادة تسميتها فأصبحت تسمى وحدة بناء الهياكل المعدنية المصنعة وهي شركة ذات أسهم يبلغ رأس مالها 30.000.000 دج وتقع الوحدة بالمنطقة الصناعية جنوب شرق دائرة المغیر، تتربع على مساحة إجمالية وتقدر 3974420 متر مربع منها 3441 متر مربع مساحة مغطاة وتشمل الوحدة على: ورشات إنتاج ومخازن ومبنى إداري بالإضافة إلى موقف للسيارات والشاحنات والآلات.

الفرع الثالث: دور مؤسسة الهياكل المعدنية المصنعة في التنمية

- إن المؤسسة تتبع سياسة تنمية الإنتاج ليكون لها دور كبير في رفع ورفي وازدهار البلاد هذا إذا ما سطرت دراستها جيدا وأعطت لها أهمية في تطبيقها على الواقع الإنتاجي.

- المؤسسة BATIMETAL تعمل جاهدة في انتعاش الاقتصاد الوطني وازدهاره كما أنها تعمل على تحسين مؤهلاتها المادية والبشرية لكي تحقق تكافؤ بين العرض والطلب ولتغطية الثغرة الناقصة في الاقتصاد الوطني.

- إن مؤسسة بناء الهياكل المعدنية المصنعة - وحدة المغیر - لها دور كبير في ازدهار وتنمية المنطقة ورفيها خاصة في تقليص من ظاهرة البطالة وكذا منتجاتها الخاصة منها الأعمدة الكهربائية، التغطية الحديدية للقاعات الرياضية ... الخ والتي طورت المنطقة.

الفرع الرابع: أهداف وحدة بناء الهياكل المعدنية المصنعة "باتيسيم":

تلعب وحدة الهياكل المعدنية المصنعة "باتيسيم - المغیر" دورا هاما للتنمية الاقتصادية للوطن، خاصة وأن الجزائر تريد تحقيق الأهداف المخططة في هذا المجال فلقد ساهمت هذه الوحدة بقسط كبير في إنعاش الاقتصاد الوطني لكونها تزود السوق المحلية والوطنية بهذه المنتوجات كما أنها فتحت العديد من مناصب الشغل للشباب العاطل عن العمل وتهدف شركة بناء الهياكل المعدنية المصنعة "وحدة المغیر" إلى الأهداف التالية:

- إدخال تقنيات حديثة في عملية الإنتاج وهذا من اجل الصمود أمام منافسيها.

- التكفل بمحاجات السوق المحلية بكل ما يتعلق بالصناعة الحديثة المتعلقة بالبناءات.

- القيام بمشاريع ضخمة من أجل تعزيز مكانتها في السوق المحلية والوطنية وحتى الدولية.

- التحسين والرفي بنوعية منتوجاتها من أجل التماسي ومتطلبات السوق.

- رفع حجم مبيعاتها والتنوع فيها.

- تعميم الإنارة ووسائل الاتصال خاصة في المناطق المحلية.

- تحسين الطاقات البشرية والتكنولوجية.

- الدراسات في تخفيض التكاليف.

الفرع الخامس: شرح الهيكل التنظيمي لمؤسسة بناء الهياكل المعدنية المصنعة:

1- المدير (DIRECTEUR): يحكم تكوينه العلمي والتقني والإداري وباعتباره الساهر على شؤون الوحدة المالية والإدارية

فهو يشرف على سير الوحدة إضافة لذلك يمارس المهام التالية:

- السهر على تطبيق القانون وتطبيق النظام الداخلي والاتفاقيات الجماعية.
- إيجاد السياسة التجارية بضمان المنافسة والصمود أمام المنافسين في مختلف الأسواق.
- وتساعد المدير في أداء مهام ثلاث مكاتب وهي:

أ- أمانة المدير (SECRETARIAT): وتعتبر همزة وصل بين المدير والإدارة فهي العين المتحركة التي يرى من خلالها مدير الوحدة كل ما

يجري في الإدارة وبكل سرية تامة وهي تقوم بالمهام التالية:

- استقبال البريد الوارد.
- استقبال المكالمات الهاتفية وتحويلها.
- القيام بعملية تصنيف وترتيب الوثائق الواردة والصادرة.
- كتابة الرسائل الخاصة بسيد المدير.

ب- المكلف بالإعلام الآلي (STRUCTURE INFORMATIQUE): يعمل المكلف بالإعلام الآلي على وضع المخطط

العام للإعلام الآلي الخاص بالوحدة كما يقوم بإدماج أجهزة الإعلام الآلي في جميع الدوائر والمصالح (RESEAU LOCAL)

وتقديم المسعّدت التقنية على جميع المستويات بالإضافة إلى إنجاز كل الطاقات الخاصة بالوحدة.

ج- مراسل الجودة (CORRESPONDANT QUALITE): ويقوم هذا الأخير بمراقبة جودة ونوعية المنتوجات في الوحدة

وذلك منذ الحصول على موافقة الإنتاج وعلى المواد الأولية وبدءاً بعملية الإنتاج وصولاً إلى المنتوجات النهائية وتصريفه إلى الزبائن.

وكما يقوم المدير بالإشراف على (04) دوائر بالإضافة إلى ما سبق وهي:

2- دائرة الإدارة العامة (DEPARTEMENT ADMINISTRATION):

ويهتم هذا الفرع بالشؤون العامة للعمال وتضم هذه الفروع التالية:

- أ- مصلحة تسيير الموارد البشرية (SERVICE GESTION HUMAIN): وتقوم بالأعمال التالية:
- تقييم المساعدات والخدمات العائلية.
- الحماية الصحية في كل دورة واتباع الملف الطبي.
- تكوين العاملين لفترة من أجل كسب المعارف الجديدة.

ب- مصلحة الوسائل العامة (SERVICE MOYENS GENERAUX): وهذه المصلحة تقوم بتزويد الوحدة بكل المتطلبات اللازمة للمكاتب من الأوراق وأقلام ومجلات و.... الخ.

ج- دائرة المحاسبة المالية (DEPARTEMENT FINANCE ET COMPTABILITE): وتهتم هذه الدائرة بالوظائف

المحاسبية كعملية الشراء والبيع وكيفية معالجة العملية المحاسبية وتسجيلها في الدفاتر المحاسبية وتكون معالجة بالصيغة والكمية وفقا للقانون المنصوص عليها فمن خلال المحاسبة نستطيع تحديد الوضع أو معرفة المركز المالي للوحدة كما على متابعة المصالح الأخرى وتعتبر المحاسبة القوة للتسيير فهي تهدف إلى تسجيل العمليات يوميا بيوم وتحديد مردودية الوحدة وتضم هذه الدائرة:

- المكلف بأموال الوحدة.

- مصلحة المحاسبة والتي بدورها تضم الخزينة.

3- الدائرة التقنية التجارية (DEPARTEMENT TECHNIQUES COMMERCIAL):

وتعتبر من أهم دوائر الوحدة لكونها المسلك الوحيد والرئيسي لجميع عمليات البيع والشراء التي تقوم بها الوحدة وبما أنها المسؤولة عن ذلك فهي تقوم بكل التقديرات الخاصة بالإنتاج وسعر البيع والكميات التي يمكن أن تباع خلال الفترة الموالية وتعتمد في تقديراتها على طرق وصفية تتمثل في خبرات ومهارات رجال البيع بالدائرة، بالإضافة إلى ذلك تقوم بالأعمال التالية:

- تحديد مدة الإنتاج وتقدير تكلفة الصنع.

- تقييم سعر البيع.

- دراسة وتقدير المبيعات وهذا من دراسة السوق وتقدير الطلب على منتجات الوحدة.

- القيام بأبحاث وإعطاء الاقتراحات التي يمكن من شأنها زيادة المبيعات.

- التتبع اليومي لمراحل الإنتاج من طرف جميع الفروع وكل منتج على حدى وتضم هذه الدائرة أربع مصالح وهي:

● المصلحة التجارية (SERVICE COMMERCIAL): وتستقبل هذه الوحدة الطلبات الصادرة من مختلف الزبائن بحيث يحدد لها

السعر والكمية ومدة الانجاز ثم ترسل الطلبات إلى دائرة الإنتاج للشروع في إنجازها كما أنها تشرف على جميع عمليات البيع وتضم هذه

المصلحة فرع الإرسال الذي يقوم بتنفيذ الطلبات الصادرة من الزبائن في أقل وقت وأقل تكلفة.

مصلحة تسيير المخزون (SERVICE GESTION DE STOCK): وتهتم هذه المصلحة بوظيفة التخزين لكونها الوظيفة الأساسية في

مشروع الإنتاج الذي تمارسه الوحدة حيث تتكفل وفقا للإمكانيات البشرية والمادية التي تصنع للوحدة التسيير الكفء لعناصر المخزونات وهذا

بدراسات أحسن الطرق للتخزين من أجل الحصول على أحسن النتائج وأقل تكلفة وجهد، ولهذا ينبغي تحديد المخزون باستمرار لتعويض السلع

التي تم إخراجها من المخزن العام وتعويض كل هبوط عن حدود المخزون المقدر ويعتمد هنا بالدرجة الأولى على ما يحتاجه برنامج الإنتاج من مواد

أولية وقطع غيار ومواد أخرى، وتضم هذه المصلحة المخزن العام وحظيرة الحديد.

- المصلحة التقنية (SERVICE TECHNIQUE): تستقبل هذه المصلحة الطلبات من المصلحة التجارية وتقوم بدراستها من حيث تواجد الكمية المطلوبة من السلعة أو أنها تقوم بإنتاجها وتحتوي هذه المصلحة على مكتب دراسات.
- مصلحة التموين (SERVICE APPROVISIONNEMENT): تعمل هذه المصلحة على ضمان التموين الدائم للوحدة لما تحتاجه من مواد أولية وقطاع غيار خاص بالآلات وتضم هذه المصلحة قسم الشراء.
- 4- مصلحة الإنتاج (DEPARTEMENT DE PRODUCTION) : يتمثل دورها الأساسي في الإنتاج، ولقيام هذه العملية يتطلب التموين من قسم الشراء أو فرع حظيرة الحديد ولا يكون لها ذلك إلا بوثائق يصادق عليها رئيس مصلحة تسيير المخزون وهذا بناء على متطلبات الإنتاج وتضم دائرة المصالح التالية :
 - فرع التقطيع.
 - فرع التجميع.
 - فرع التلحيم.
 - فرع التجارة الحديدية.
 - فرع الدهن.
- 5- مصلحة تنظيم الإنتاج (SERVICE O.R.D): وتقوم هذه المصلحة بتنظيم كل نوع على حدى وهذا في حظيرة المنتجات التامة والمنتجات النصف مصنعة.
- 6- مصلحة الصيانة (SERVICE MAINTENANCE): وهي مصلحة مستقلة بذاتها عن بقية الدوائر الأخرى، مهمتها الأساسية صيانة كل الآلات وتجهيزات الوحدة المعنية بالإنتاج وتحتوي هذه المصلحة على ورشة خاصة للصيانة.

المبحث الثاني: نظام إدارة تكلفة الأعمدة الكهربائية وتطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة عليه في المؤسسة محل الدراسة.
بعد عرض نظام إدارة العمود الكهربائي محل الدراسة سيتم تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة لتخفيض التكاليف وقياس الأداء المالي ورؤية إن كان لذلك تأثير سلمي أو إيجابي على إنتاجية الشركة وأدائها المالي.

المطلب الأول: عرض نظام إدارة تكلفة الأعمدة الكهربائية في المؤسسة "باتيسيم"

إن شركة "باتيسيم" عبارة عن وحدة إنتاجية متكاملة وذلك يوفر لها تكاليف منخفضة ومرونة في تنويع منتجاتها ضمن مجالها نذكر بعضا منها وهي كالتالي: من أهم منتجاتها الأعمدة الكهربائية، التغطية الحديدية للقاعات الرياضية، والأسقف والمباني الحديدية الجاهزة وكل ما هو متعلق بصناعات الهياكل المعدنية، كما أن إنتاج الأعمدة الكهربائية لوحدها يتضمن عدة أنواع وهذه الأنواع التي تم إنتاجها خلال فترة الدراسة لسنة 2020:

- 96 BS 55 TRONCON 1 NOIR ✓
- 96 BS 66 TRONCON 1 ET 2 NOIR ✓
- 96 BS 77 TRONCON 1 NOIR ✓
- 96 BS 99 TRONCON 1 ET 2 NOIR ✓
- 106 BS 66 TRONCON 1 ET 2 NOIR ✓
- 106 BS 88 TRONCON 1 ET 2 NOIR ✓
- 126 BS 77 TRONCON 2 NOIR ✓

وقد تم اختيار الخط الإنتاجي للعمود الكهربائي من نوع "PYLONE 96 BS 66 TRONCON 1 NOIR"

حيث أنه يعتبر أكثر نوع يتم إنتاجه من طرف الشركة، أما فيما يتعلق بتحديد تكاليف المنتج سيكون بتتبع العملية الإنتاجية وتحديد المواد المستهلكة، وفي الجدول التالي سنبين تكاليف صنع عمود واحد من هذا النوع من الأعمدة الكهربائية ومصاريفه المباشرة والغير مباشرة

أ/ المصاريف المباشرة: أ/1: المواد الأولية المستهلكة:

الجدول رقم (1): تكاليف صنع العمود الكهربائي PYLONE 96 BS 66 TRONCON 1 NOIR

المواد Désignation	الوزن Quantités	سعر الوحدة Prix Unitaire(DA)	التكلفة الإجمالية Valeur(DA)
Cornière (kg)	211.277	63.15	13342.14
Fer Plat/Tôle (kg) حديد مسطح	100.270	63.15	6332.05

0.00	163.32	0.00	Fil de soudage (kg) سلك التلحيم
0.00	60.00	0.00	CO2 (kg) غاز ثاني أوكسيد الكربون
0.00	83.60	0.00	Peinture antirouille (kg) طلاء مضاد للصدأ
0.00	117.21	0.00	Diluant (litre) مادة التخفيف
1480.50	1410.00	1.05	Electrode (boite diametre4) قطب كهربائي
640.00	20.00	32	Boulonnerie البراغي
21794.69	المجموع TOTAL		

أ/2: مصاريف مراحل التصنيع:

التكلفة الإجمالية (دج) Valeur(DA)	معدل الساعة (سا/دج) Taux Horaire (Da/H)	المدة الزمنية Durée(H)	المراحل phases
300.77	159.14	1.89	مرحلة التدقيق Phase débitage
464.37	161.27	2.88	مرحلة التجميع Phase assemblage.
553.51	167.73	3.30	مرحلة التلحيم Phase soudage
0.00	162.56	0.00	مرحلة الطلي Phase penture
1318.65	المجموع TOTAL		

أ/3: المخلفات

653.84	3%	R.B.S
23767.19	مجموع المصاريف المباشرة	

ب/ المصاريف الغير مباشرة

التكلفة الإجمالية Valeur(KDA)	الكمية Montant(KDA)	المعدل Taux	Désignation
23901	30390	78.65%	اليد العاملة MAIN D'ŒUVRE INDIRECTE
9874	12555	78.65%	مصاريف الاهتلاك DOTATION AUX AMORT
21925	27877	78.65%	الخدمات SERVICES
7919	10069	78.65%	الضرائب IMPOTS ET TAXES
16366	20809	78.65%	المصاريف المالية FRAIS FINACIERS
1164	1480	78.65%	تكاليف متنوعة FRAIS DIVERS
8915	11335	78.65%	المواد المستهلكة FOURNITURES CONSOM
90064	مجموع المصاريف الغير مباشرة		
41235.70	إجمالي المصاريف المباشرة والغير مباشرة		

المصدر: من إعداد الطالبتان وفقا للبيانات المالية للشركة لسنة 2020 الملحق رقم (1).

ومن الجدول أعلاه الذي يبين كل المصاريف المتعلقة بإنتاج وحدة واحدة من عمود الكهرباء تبين أن إجمالي المصاريف المباشرة

والغير مباشرة للوحدة الواحدة تساوي 41235.70 دج

أما فيما يخص التكاليف الإجمالية لكل شهر من سنة 2020 فهي مبينة في الجدول الموالي حيث يوضح الجدول التكلفة الإجمالية لكل الوحدات المنتجة شهريا وعدد هذه الوحدات ووزنها الوحدوي وكذلك الإجمالي

الجدول رقم (2): الخطة السنوية لإنتاج العمود الكهربائي PYLONE 96 BS 66 TRONCON 1 NOIR لسنة 2020

الأشهر	وزن الوحدة Poids U	عدد الوحدات المنتجة Quantité	الوزن الإجمالي Poids	التكلفة الإجمالية Valeur (دج)
جانفي	145.00	131	18995	5401876.70
فيفري	145.00	193	27985	7958490.1
مارس	145.00	44	6380	1814370.8
أفريل				
ماي				
جوان				
جويلية	145.00	38	5510	1566956.6
أوت				
سبتمبر				
أكتوبر				
نوفمبر	145.00	117	16965	4824576.9
ديسمبر	145.00	35	5075	1443249.5
الإجمالي		558	80910	23009520.60

المصدر: من إعداد الطالبتان وفقا للبيانات المالية للشركة لسنة 2020 الملاحق من (2 إلى 7)، والجدول رقم (1).

ملاحظة: - الخانات الملونة والفارغة تمثل الأشهر التي لم يتم فيها إنتاج العمود 96 BS 66 TRONCON 1 NOIR

- لإيجاد التكلفة الإجمالية تم ضرب تكلفة العمود الواحد من الجدول الأول في عدد الأعمدة المنتجة في كل شهر. الجدول الموالي يوضح النتيجة المحققة لسنة 2020، وذلك من خلال توضيح التكلفة الإجمالية لهذه السنة وكذلك المبيعات المحققة.

لحساب سعر البيع الإجمالي للعمود الكهربائي محل الدراسة تبين لنا بعد سؤال المشرفين في قسم التسويق بالشركة أن سعر البيع هو 60000.00 دج للعمود الكهربائي الواحد علما أن السعر يتغير حسب تغير سعر المواد الأولية فيمكن أن يرتفع ويمكن أن ينخفض وبذلك أخذنا السعر الذي تمت به أغلب عمليات البيع.

• حساب سعر البيع الإجمالي:

سعر البيع الإجمالي = إجمالي عدد الوحدات المنتجة من العمود الكهربائي ل سنة 2020 × سعر بيع العمود الكهربائي الواحد لسنة 2020.

$$\text{سعر البيع الإجمالي} = 558 \text{ وحدة منتجة} \times 60000.00 \text{ دج} = 33480000.00 \text{ دج}$$

الجدول رقم (3) : التكلفة الاجمالية وسعر البيع والارباح المحققة من إنتاج العمود الكهربائي PYLONE 96 BS 66

اسم المنتج	التكلفة الإجمالية لتصنيع المنتج (1)	سعر البيع الإجمالي (2)	صافي الربح (1-2)
96 BS 66 TRONCON 1 NOIR	23009520.60 دج	33480000.00 دج	10470479.40 دج

TRONCON 1 NOIR لسنة 2020

المصدر: من إعداد الطالبتان استنادا للجدول (2) ومعلومات قسم التسويق لسنة 2020.

يمثل الجدول أعلاه الإيرادات المحققة من عملية بيع المنتج " 96 BS 66 TRONCON 1 NOIR " في سنة 2020

حيث يمثل إجمالي هذه الإيرادات 10470479.40 دج، وسنقوم بتطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة المتمثلة في (خارطة تيار القيمة والتكلفة المستهدفة)، لتخفيض تكاليف الإنتاج التي تخص هذا العمود ولا تضيف أي قيمة للمنتج.

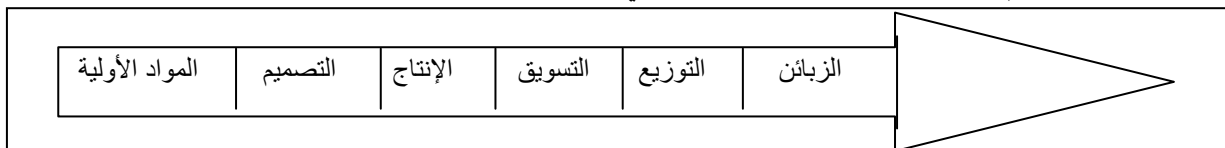
المطلب الثاني: تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة على الخط الإنتاجي محل الدراسة

الفرع الأول: تطبيق أداة خارطة تيار القيمة

من خلال ملاحظتنا للخط الإنتاجي للعمود الكهربائي "PYLONE 96 BS 66 TRONCON 1 NOIR"

ومعرفة خارطة تيار القيمة المتمثلة في العمليات التي يمر عليها المنتج أثناء رحلته للوصول إلى الشكل النهائي، تمثلت خطوات التصنيع في المراحل التالية: مرحلة التدقيق، مرحلة التجميع، مرحلة التلحيم، وأخيرا مرحلة الطلي وبذلك تم جمع المعلومات حول المراحل الممثلة في الجدول الموالي:

الشكل رقم 2: خارطة تيار قيمة العمود الكهربائي PYLONE 96 BS 66 TRONCON 1 NOIR



المصدر: من إعداد الطالبتان اعتمادا على الملاحظة لمراحل العملية الإنتاجية وصولا إلى المنتج النهائي وإلى تسويقه.

من خلال التركيز على خطوات العملية الإنتاجية ورسم سلسلة القيمة وجمع المعلومات من المشرفين، واكتشاف مواقع الهدر باستخدام خارطة تيار القيمة التي أعطتنا صورة أكثر تفصيلاً حول المراحل فمن خلال الملاحظة وجدنا أن عدد العمال في بعض الآلات مبالغاً فيه خصوصاً مع أزمة وباء كورونا حيث أن الظروف الصحية تشترط تباعد العمال وذلك للحفاظ على سلامتهم وبذلك اقترحنا على المشرفين تخفيض عدد من العمال والجدولين المولين سيوضحان عدد العمال المشغلين للآلات قبل وبعد التخفيض.

الجدول رقم (4): توزيع العمال على الماكينات قبل التخفيض

الألة	الدور	عدد العمال
La Guillotine	ماكينة تقطيع الصفائح الكبيرة	6 عمال
F S B-G50	ماكينة التقطيع وثقب	8 عمال (3 عمال صباحاً، 3 مساءً، 2 ليلاً)
Plieuse	ماكينة ثني الحديد وتشكيله	6 عمال
PLASMA	ماكينة تعمل بالليزر لرسم وتشكيل الحديد	7 عمال (3 عمال للفترة الصباحية والباقي 2)
Ciasibon	ماكينة التقطيع	3 عمال
إجمالي عدد العمال		30 عاملاً

المصدر: من إعداد الطالبتان وفقاً للبيانات المالية المعطاة من طرف مصلحة الموارد البشرية للشركة لسنة 2020.

ملاحظة: من خلال الملاحظة وسؤال العاملين في مصلحة الموارد البشرية للشركة تبين أن أغلب الآلات يشغلها عاملين بالتناوب (عاملين للفترة الصباحية وعاملين للفترة المسائية وعاملين ليلاً ما عدا آلي التقطيع والثقب وآلة الليزر)، كل فترة عمل تدوم لمدة 8 ساعات في اليوم. ولكل العمال نفس الأجر 45000.00 دج.

الجدول رقم (5): توزيع العمال على الماكينات بعد التخفيض

الألة	الدور	عدد العمال
La Guillotine	ماكينة تقطيع الصفائح الكبيرة	3 عمال
F S B-G50	ماكينة التقطيع وثقب	5 عمال (2 عمال صباحاً، 2 مساءً، 1 ليلاً)
Plieuse	ماكينة ثني الحديد وتشكيله	3 عمال
PLASMA	ماكينة تعمل بالليزر لرسم وتشكيل الحديد	4 عمال (2 عمال للفترة الصباحية والباقي يوزع على الفترات الباقية)
Ciasibon	ماكينة التقطيع	3 عمال
إجمالي عدد العمال		18 عاملاً

المصدر: من إعداد الطالبتان استناداً إلى الجدول رقم (4)

عدد العمال المخفض: 18-30 = 12 عاملا.

من الجدولين السابقين يتوضح أن اقتراح تخفيض عدد العمال نتج عنه فارق قدره 12 عاملا تم نقلهم لسد العجز في خطوط الإنتاج الأخرى، ولحساب مدى انخفاض التكاليف في الخط الإنتاجي نقوم باحتساب أجور العمال الذين تم صرفهم لسد العجز في خطوط إنتاجية أخرى وهي كالتالي:

- عدد العمال المخفض = 12 عاملا
- إجمالي أجور العمال قبل التخفيض = عدد العمال × أجر العامل الواحد.
إجمالي أجور العمال قبل التخفيض = 45000.00 × 30 = 1350000.00 دج.
- إجمالي أجور العمال بعد التخفيض = عدد العمال المتبقين لتشغيل الآلات × أجر العامل الواحد.
إجمالي أجور العمال بعد التخفيض = 45000.00 × 18 = 810000.00 دج.
- قيمة التكاليف المخفضة = عدد العمال المخفض × أجر العامل الواحد.
- قيمة التكاليف المخفضة = 45000.00 × 12 = 540000.00 دج

الجدول رقم (6): الفروقات بعد تخفيض عدد العمال

الآلة	عدد العمال وأجورهم قبل تخفيض العدد	عدد العمال وأجورهم بعد تخفيض العدد	الفرق
La Guillotine	6 بأجر 270000.00 دج	3 بأجر 135000.00 دج	3 بأجر 135000.00 دج
F S B-G50	8 بأجر 360000.00 دج	5 بأجر 225000.00 دج	3 بأجر 135000.00 دج
Plieuse	6 بأجر 270000.00 دج	3 بأجر 135000.00 دج	3 بأجر 135000.00 دج
PLASMA	7 بأجر 315000.00 دج	4 بأجر 180000.00 دج	3 بأجر 135000.00 دج
Ciasibon	3 بأجر 135000.00 دج	3 بأجر 135000.00 دج	0 دج
المجموع	30 عامل بأجر 1350000.00 دج	18 عامل بأجر 810000.00 دج	12 عامل بأجر 540000.00 دج

المصدر: من إعداد الطالبان استنادا لمعلومات الجدول رقم (4) و(5) ومصلحة الموارد البشرية فيما يتعلق بالأجور لسنة 2020.

ملاحظة: تم احتساب الأجر في الجدول بضرب عدد العمال في قيمة أجر العامل الواحد 45000.00 دج.

من خلال العمليات الحسابية والجدول أعلاه نجد أنه تم توفير مبلغ قدره 540000.00 دج كتكاليف زائدة بدون تقديم أي قيمة للمنتج كون العمال الذين استبعدوا لا يضيفون قيمة للإنتاج ومنه تعتبر هذه التكلفة الزائدة توفيرا، وكما سبق وأشرنا أن الفائض في العمال سيتم تكليفه بمهام أخرى في الشركة، كما واصلت الطالبتان البحث وتتبع مراحل الإنتاج للبحث عن أي مناطق هدر أخرى إلا أنه تبين أن كل المراحل ضرورية وأن المساس بأي مرحلة من المراحل سيؤدي إلى خلل في العملية الإنتاجية، لذلك اكتفينا باقتراح تقليل العمال وكان ذلك جدا مناسباً للشركة خاصة مع انتشار فيروس كورونا.

الفرع الثاني: تطبيق أداة التكلفة المستهدفة

كما عرفنا التكلفة المستهدفة في الجانب النظري أنها تعني تلك العملية التي نستغني بها عن العمليات ذات التكاليف العالية والتي ليس لها أي إضافة للمنتج، وأنها أقصى تكلفة مسموح بها.

ومن خلال اللقاءات مع المسؤولين في الشركة في مصلحة التسويق والتوزيع والبيع واطلاعنا على المنتجات المنافسة لمنتج الشركة ونوعيته وسعره في السوق المحلي بهدف تحديد السعر المستهدف سنوضح في الجدول التالي المقارنة بين الأسعار المتوفرة في السوق المحلي الجزائري والمستورد.

الجدول رقم (7): أسعار العمود الكهربائي في السوق المحلي لسنة 2020

اسم المنتج	الصف	سعر العمود الكهربائي الواحد
PYLONE 96 BS 66 TRONCON 1 NOIR	إنتاج شركة "باتيسيم"	60000.00 دج
	إنتاج شركة محلية	58000.00 دج
	مستورد	65000.00 دج

المصدر: من إعداد الطالبتان استنادا إلى المعلومات عن المنافسين من قسم التسويق لسنة 2020.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن المنتج المستورد هو الأعلى سعرا وذلك لتكاليف الاستيراد الإضافية من نقل وجمارك ثم يليه منتج شركة "باتيسيم" بفارق قدره 5000.00 دج وبعده يأتي إنتاج الشركة المحلية وهو الأقل سعرا، وكون الأخير أقل سعرا من الشركة محل الدراسة هو كون شركة "باتيسيم" تراعي جودة المنتج وموافقته للمعايير العالمية.

لكن يمكن للشركة محل الدراسة التقليل من تكلفة المواد الأولية التي تستخدمها وزيادة الإنتاجية وذلك بنفس الوقت المتاح للعمل لتخفيض التكاليف الثابتة وبهذا تنخفض التكاليف الإجمالية للعمود الكهربائي.

ان الشركة محل الدراسة لا يمكنها تخفيض التكاليف على حساب جودة منتجها، لكن يمكنها أن تخفض التكاليف من خلال:

- يمكن للشركة تغيير آلة **F S B-G50** وهي ماكينة التقطيع والثقب بأخرى جديدة حيث أن الأحداث منها فيها مزايا أحدث حيث تقتصر الوقت والجهد.

- استبدال استخدام الحديد المستورد كمادة أولية واستخدام المحلي حيث أن الحديد المحلي يساوي 58.5 دج للوحدة وبجودة جيدة ومناسبة وبذلك نخفض من تكلفة صناعة العمود الكهربائي الواحد وذلك موضح كما يلي:

الجدول رقم (8): الوفورات المحققة من استبدال مصدر الحديد

المصدر: من إعداد الطالبان استنادا للجدول رقم (1) ومعطيات قسم الإنتاج والتسويق لسنة 2020.

النوع	الوزن المستهلك (Kg)	ثمن الوحدة (دج)	التكلفة الإجمالية (دج)
الحديد المستورد	100.270	63.15	6332.05
الحديد المحلي	100.270	58.50	5865.79
الفرق المحقق كوفورات			466.79

من الجدول نلاحظ أن استبدال مصدر التموين بالحديد وفر تكاليف تقدر ب 466.26 دج لكمية الحديد المستهلكة في إنتاج

العمود الكهربائي الواحد من نوع PYLONE 96 BS 66 TRONCON 1 NOIR

وبذلك إن التغييرات المطروحة ستوفر تكاليف زائدة بل وتحسن من القدرة الإنتاجية واختصار وقت الإنجاز.

الجدول رقم (9): الوفورات المحققة من تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة للشهر الواحد

الأداة المستخدمة	موقع تأثير الأداة	مسار التأثير	المبالغ الموفرة (تكاليف زائدة بغير فائدة)
خارطة تيار القيمة	تخفيض عدد العمال	مباشر	540000.00 دج
التكلفة المستهدفة	تغيير مصدر التموين بالحديد	مباشر	466.79 دج
الوفورات المحققة من تخفيض التكاليف بتطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة			540466.79 دج

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على الجدولين رقم (6) و (8) للمعلومات المالية لسنة 2020.

أولا: حساب إجمالي التكاليف المحفظة لسنة (2020):

✓ تخفيض عدد العمال

حجم التكاليف المحفظة كأجور عمال خلال سنة 2020 = مصاريف أجور العمال المحفظة × عدد أشهر إنتاج العمود الكهربائي (لأنه ليس دائم الإنتاج)

حجم التكاليف المحفظة كأجور عمال خلال سنة 2020 = 540000.00 دج × 6 أشهر (من جدول التكاليف لكل شهر) = 3240000.00 دج.

✓ خفض تكاليف المواد الأولية المستهلكة (الحديد)

❖ حجم التكاليف المحفظة من استهلاك الحديد خلال سنة 2020 = الوفورات المحققة من تغيير مصدر تموين الحديد

للعنود الواحد × عدد الأعمدة المنتجة خلال سنة 2020

❖ حجم التكاليف المخفض من استهلاك الحديد خلال سنة 2020 = 466.79 دج × 558 وحدة منتجة = 260468.82 دج

إجمالي التكاليف المخفضة لسنة 2020 هي: 260468.82 دج + 3240000.00 دج = 3500468.82 دج

ثانيا: حساب صافي ربح الشركة لسنة 2020 بعد تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة (خارطة تيار القيمة والتكلفة المستهدفة):

الجدول رقم (10) صافي الربح بعد استخدام ادوات المحاسبة الرشيقة لسنة 2020

صافي الربح ل 2020 (دج) (1-2)		سعر البيع الإجمالي ل 2020 (دج)، (2)	التكاليف الإجمالية ل 2020 (دج) (1)	
بعد استخدام الأدوات الرشيقة	قبل استخدام الأدوات الرشيقة	33480000.00	بعد استخدام الأدوات الرشيقة	قبل استخدام الأدوات الرشيقة
13970948.22	10470479.4 0			23009520.60 - 3500468.82 = 19509051.78
3500468.82			الفرق	

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على معطيات الجدول رقم (3) لسنة 2020.

نلاحظ أن التكاليف أصبحت أقل مقارنة بما قبل تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة وزادت الأرباح بمقدار 3500468.82 دج وهو نفسه المقدار المخفض من التكاليف وبذلك نستنتج أن تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة تؤدي إلى تخفيض التكاليف وقياس الأداء المالي.

خلاصة الفصل

من خلال إتمامنا للدراسة التطبيقية في هذا الفصل والتعرف على مختلف المعلومات المتعلقة بعينة الدراسة المتمثلة في شركة "باتيسيم" وحدة بناء الهياكل المعدنية المصنعة وعرضنا لنظام إدارة تكلفتها حيث تم اعتمادنا على الملاحظة والمقابلة والحضور الشبه يومي لمراقبة العملية الإنتاجية وذلك لجمع المعلومات اللازمة للدراسة ولمعرفة مدى إمكانية تطبيق النظام المحاسبي الرشيق داخل الشركة ومدى توافقه مع خططها الإنتاجية وذلك من خلال نجاح النظام الرشيق في تحقيق المبتغى من تطبيقه ألا وهو كشف مناطق الهدر وتخفيض التكاليف وقياس الأداء المالي للشركة، وبذلك تم إجراء الدراسة والحصول على النتائج والإجابة على الإشكالية والفرضيات التي انطلقت منها الدراسة كبدائية.

وبدراستنا لدور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف وقياس الأداء المالي باعتباره من المواضيع الحديثة والذي تبين أن له انعكاسات مباشرة على نتائج المؤسسة وعلى عملية اتخاذ القرارات فيها حيث تمثلت أهداف هذه الدراسة في التعريف بالنظام المحاسبي الرشيق ومحاولة تطبيقه في المؤسسات الجزائرية لإثبات نجاعته من عدمها، فالتطرق لهذا الموضوع له أهمية بالغة وذلك لبحث كل المؤسسات على أنظمة تساعد في تقليل التكاليف وتعظيم أرباحها وهذا ما يوفره النظام المحاسبي الرشيق.

ولاختبار مدى نجاح نظام المحاسبة الرشيقة على العينة محل الدراسة تم اختبار صحة الفرضيات من خلال تطبيق نظام المحاسبة الرشيقة باستخدام أدواته المتمثلة في (أداة خارطة القيمة واداة التكلفة المستهدفة) على السلسلة الإنتاجية محل الدراسة حيث تم استخدام المنهج التجريبي وجمع المعلومات تم بإجراء مقابلات شخصية وبالملاحظة اليومية للعملية الإنتاجية خلال فترة الدراسة وكذلك استخدمنا الحسابات المالية للمؤسسة وبذلك تم تطبيق الدراسة والحصول على العديد من النتائج وهي كالتالي:

- تخفيض مصاريف أجور العمال وتوجيه الفائض لسد العجز في خطوط الإنتاج الأخرى أو تكليفهم بمهام أخرى.
- تغيير مصدر التمويل بالحديد خلص المؤسسة من تكاليف النقل والجمارك وتعطيلات الوصول في الوقت المطلوب.
- إن أداتي خارطة تيار القيمة والتكلفة المستهدفة لهما تأثير مباشر في تخفيض تكاليف المؤسسة.
- إن تطبيق المحاسبة الرشيقة ملائم للمؤسسة خاصة في الوضع الراهن مع انتشار فيروس كورونا وذلك لأنها خفضت من عدد العمال وبذلك توفرت شروط التباعد الصحي بجعل عدد قليل من العمال في كل آلة إنتاجية.
- تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة لتخفيض التكاليف لا يعني بالضرورة تخفيض جودة المنتج حيث أن الجودة تمثل أولوية المؤسسة وتمثل جزءا من سمعتها في السوق حيث يمكن تطبيق الأدوات الرشيقة دون تخفيض الجودة.
- يمكن تطبيق المحاسبة الرشيقة في المؤسسة محل الدراسة وذلك لإمكانية وضع خارطة لتيار القيمة لسلسلة منتجاتها.
- تعطي المحاسبة الرشيقة معلومات جدا دقيقة وسليمة وقابلة للتنفيذ وتقارير مالية واضحة وسهلة تساعد جميع المستخدمين.
- المؤسسة محل الدراسة ليست مستعدة تماما للتخلي عن النظام التقليدي وذلك خوفا من التغيير الجذري الذي سيمس النظام كما أنه يجب تكوين وتعليم وتنقيف العمال والإداريين في مختلف المناصب والرتب بالنظام المحاسبي الرشيق وذلك يسبب تكاليف إضافية للمؤسسة، كما أن هذا النظام لا يزال جديد نسبيا في المؤسسة الجزائرية حيث أنه احتجنا لشرح النظام ومبادئه وكل أساسياته للطاقم الإداري حتى يتمكنوا من مساعدتنا ولاحظنا أنهم لم يكونوا على علم به وأنه مصطلح جديد بالنسبة لهم.
- تمكنا من شرح النظام الرشيق للطاقم الإداري ولاقينا استحسانا للفكرة الأساسية للنظام خاصة وأنا ذكرنا أن الفكرة الأساسية له تنص على تخفيض التكاليف وكشف مناطق الهدر والضياع في السلسلة الإنتاجية.
- أثرت المحاسبة الرشيقة على نتائج الشركة من خلال كشف نقاط الهدر وتخفيضها لمصاريف أجور العمال وتخفيض تكاليف المواد الأولية.
- يساعد تطبيق المحاسبة الرشيقة على قياس الأداء المالي من خلال توفير معلومات دقيقة حول التكاليف.
- لم يتم التأثير على حجم الإنتاج بتقليل العمال وذلك لأن الإنتاج في المؤسسة يتم حسب الطلب وحسب متطلبات السوق.

✓ التوصيات

- ضرورة تطبيق المؤسسة للمحاسبة الرشيقة وذلك لتأثيره الإيجابي على نتائجها وخاصة مع انتشار فيروس كورونا بتخفيض عدد العمال الذي يتوافق مع شروط التباعد الصحي وتغيير المواد الأولية المستوردة التي يمكن أن يتعطل استيرادها لغلق الكثير من البلدان جراء انتشار الفيروس.
- ضرورة نشر ثقافة الرشيق في المؤسسة وتكوين العمال على طريقة الإنتاج الرشيق.
- يجب استخدام أداة خارطة القيمة والتكلفة المستهدفة لما لها من أثر مباشر على تخفيض التكاليف وإعطاء صورة واضحة عن الأداء المالي المؤسسة.

✓ الآفاق البحثية للدراسة:

- إمكانية تطبيق المحاسبة الرشيقة في الأنواع الأخرى من المؤسسات الغير إنتاجية ومدى تأثيرها على نتائجها؟
- الإفصاح عن المحاسبة الرشيقة باستخدام أداة كلفة تيار القيمة؟
- تطبيق نظام المحاسبة الرشيقة في ظل انتهاج إدارة الجودة الشاملة؟

فهرس المحتويات

	الشكر والعران
	ملخص عربي و إنجلزي
	قائمة الجداول والأشكال
أ	مقدمة
ب	إشكالية و أسئلة فرعية
ب-ج	دراسات سابقة
هـ	نمذج الدراسة
هـ	الفرضيات
هـ	منهجية الدراسة
هـ	تصميم البحث
و	أهمية الدراسة
و	خطة مختصرة للدراسة
الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة	
2	تمهيد
	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الرشيقة.
3	المطلب الأول: المحاسبة الإدارية التقليدية وأوجه قصور هذا النظام.
4	المطلب الثاني: التصنيع الرشيق.
7	المطلب الثالث: ماهية المحاسبة الرشيقة وتطورها التاريخي.
9	المطلب الرابع: خصائص ومبادئ وأهداف المحاسبة الرشيقة
	المبحث الثاني: الإطار التقني للمحاسبة الرشيدة (الرشيقة)
12	المطلب الأول: أدوات وممارسات وخطوات ومتطلبات تطبيق المحاسبة الرشيدة
18	المطلب الثاني: مجالات تطبيق المحاسبة الرشيدة ونتائج التحول إلى استخدامها
20	المطلب الثالث: مقومات ومعوقات ومساهمات المحاسبة الرشيدة
21	المطلب الرابع: الفرق بين نظام المحاسبة الرشيدة والمحاسبة التقليدية
	المبحث الثالث: مفاهيم أساسية حول التكاليف
23	المطلب الأول: تعريف التكلفة
23	المطلب الثاني: سعر التكلفة

23	المطلب الثالث: أنواع التكاليف.
24	المطلب الرابع: تصنيفات التكاليف
	المبحث الرابع: الإطار النظري للأداء المالي
27	المطلب الأول: الأداء المالي
30	المطلب الثاني: تقييم وقياس الأداء المالي
31	المطلب الثالث: العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة على الأداء المالي
32	المطلب الرابع: أهمية وأهداف الأداء المالي
34	خلاصة الفصل
	الفصل التطبيقي: دراسة حالة (عينة من المؤسسات الإنتاجية)
	المبحث الأول: الطريقة والإجراءات والتعريف بالمؤسسة محل الدراسة
36	المطلب الأول: الطريقة والإجراءات
36	المطلب الثاني: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة
	المبحث الثاني: نظام إدارة تكلفة الأعمدة الكهربائية وتطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة عليه في المؤسسة محل الدراسة.
41	المطلب الأول: عرض نظام إدارة تكلفة الأعمدة الكهربائية في المؤسسة "باتيسيم"
45	المطلب الثاني: تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة على الخط الإنتاجي محل الدراسة وعرض النتائج ومناقشتها
51	خلاصة الفصل
52	الخاتمة
54	فهرس المحتويات
56	قائمة المراجع
68_59	الملاحق

قائمة المراجع

أولاً: باللغة العربية

المقالات:

1. أسماء أبو بكر صديق عبد الله. (ديسمبر، 2020). درجة ممارسة القيادات الجامعية لأبعاد الإدارة الرشيقة و علاقتها بفاعلية الأداء الوظيفي من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بجامعة الوادي الجديدة. المجلة التربوية. العدد80، كلية التربية، جامعة سوهاج، مصر.
2. حسني عابدين عابدين، و آخرون. (2018). أثر استخدام تيار القيمة كأداة للمحاسبة الرشيدة لتطوير النظام المحاسبي و تقييم الأداء المالي -دراسة حالة. مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد07، العدد02.
3. خالد عزيز فرحان. (2019). أدوات المحاسبة الرشيقة ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، العراق.
4. رائد مجيد عبد محمد. (2013). استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف. مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 25، الفصل الرابع، جامعة بغداد، بغداد، العراق.
5. رائد مجيد عبد محمد. (2019). اجراءات تطبيق أسلوب المحاسبة الرشيقة في الوحدات الاقتصادية التي تتحول الى الرشاقة. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد57، تخصص محاسبة، الكلية التقنية الادارية، جامعة بغداد.
6. سليمان البيتاني، و عبد العزيز غازي. (2018). مدى إمكانية تطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية العراقية -دراسة حالة في المعمل اليدوي لتعبئة الغاز في مدينة كركوك. مجلة جامعة كركوك، جلد رقم8، العدد1، كلية الادارة و الاقتصاد، جامعة كركوك، العراق.
7. عبد الرحمن محمد رشوان، و آخرون. (غير مذكورة). دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف و قياس الاداء المالي. الكلية الجامعية للعلوم و التكنولوجيا، العدد 44.
8. عبد العزيز غازي، و سليمان البياتي. (2018). مدى إمكانية تطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية العراقية. مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 8، العدد1.
9. عبد المليك مزهودة. (2001). الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم. مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، جامعة بسكرة، الجزائر.
10. عصام بعلاش، و بلال شبيخي. (2020). دراسة نظرية لمفهوم المحاسبة الرشيقة وما يميزها عن المحاسبة التقليدية. مجلة أبعاد اقتصادية، المجلد 10، العدد 02.
11. فطوم محمدي، و سارة المهدي هجالة. (2018). الإفصاح عن المحاسبة الرشيقة باستخدام تدفق القيمة. مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، العدد الرابع.
12. كريم عيسى سيروان، و محمد عبد العزيز محسن. (2015). المحاسبة الرشيقة تطبيق نموذج مقترح لتيار القيمة في شركة فاملي لإنتاج المواد الغذائية. مجلة جامعة كركوك، المجلد5، عدد1، كلية الادارة و الاقتصاد، جامعة كركوك، العراق.

13. مجيد نبو، و احمد بن الدين. (2019). مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد قرارات التسعير في المؤسسة الخدمية. مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 08، العدد 05.
14. مقداد أحمد النعيمي، و رياض حمزة البكري. (2013). المحاسبة الرشيقة و دورها في احتساب التكاليف على أساس تدفق القيمة. مجلة دراسات محاسبية و مالية، جامعة بغداد، المجلد الثامن، العدد 25، الفصل الرابع.
15. وسيلة بن ساهل، و حياة بن قراري. (2018). المحاسبة الرشيقة وخلق قيمة الزبون. مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 2، الجزائر.

الكتب:

1. احمد محمد نور. (2004). محاسبة التكاليف لاغراض القياس في بيئة التصنيع المعاصرة. الدار الجامعية، مصر.
2. اسماعيل يحيى التكريتي. (2006). محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق. دار الحامد للنشر والتوزيع. عمان، الأردن.
3. د. محمد محمود الخطيب. (2010). الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات المساهمة. الطبعة الأولى، دار حامد للنشر، والتوزيع، عمان.الأردن.

أطروحات الدكتوراه ورسائل الماجستير:

1. بشرى عبد الحمزة عباس الربيعي. (2019). تصميم نظام التصنيع الرشيق باستخدام خارطة تدفق القيمة وتأثيره في تحسين الإنتاجية. أطروحة دكتوراه (غير منشورة). قسم إدارة الأعمال، كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة كربلاء، كربلاء، العراق.
2. نجلاء نوبلي. (2015). استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة. رسالة تدرج لنيل شهادة الدكتوراه، (غير منشورة). تخصص محاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.
3. إسراء عبد السلام محسن. (2016). مدى استخدام أدوات المحاسبة الرشيدة في تحقيق ميزة تنافسية في ظل إدارة الجودة الشاملة. رسالة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، (غير منشورة)، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد وعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين.
4. خلود محمد بشير الطيب. (2017). مدى توفر مقومات تطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية. رسالة ماجستير (غير منشورة)، قسم المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
5. سماح عفيف عاشور الفار. (2018). العوامل المؤثرة على الأداء المالي للشركات غير المالية المدرجة في بورصة فلسطين باستخدام نموذج q s' Tobi. قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، (غير منشورة). قسم إدارة العمال، كلية الاقتصاد و العلوم الادارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين.
6. عادل عشي. (2002). الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية: التقييم و القياس-دراسة حالة مؤسسة صناعات الكوابل بسكرة. رسالة تدرج تحت متطلبات نيل الماجستير، (غير منشورة). قسم التسيير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.

7. عثمان بودحوش. (2007). تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية- حالة شركة إسمنت عين الكبيرة-. مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، (غير منشورة). قسم علوم التسيير، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية: جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر.

8. فؤاد مخلد شجاع. (22 ديسمبر، 2015). دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف. رسالة ماجستير (غير منشورة)، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.

9. ياسمين حاتم الهشلون. (2017). أثر تطبيق مرتكزات التصنيع الرشيق في استراتيجية الميزة التنافسية في الشركات صناعة الادوية الأردنية. رسالة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، (غير منشورة)، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الاردن.

الملتقيات والمداخلات والمؤتمرات:

1. نصر الدين بن نذير، و أيوب شمال. (2014). مداخلة حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات و تفعيل الابداع . مخبر البحث الابداع وتغيير المنظمات والمؤسسات، للمشاركة في الملتقى الوطني الأول، جامعة البليدة 2، الجزائر.

2. محمد أحمد ريفية، علي أبو بكر المدني، و آخرون. (29 أكتوبر، 2017). استخدام مفهوم خارطة تدفق القيمة لتقليل الفواقد. المؤتمر الأكاديمي لدراسات الاقتصاد والأعمال، جامعة مصراتة، مصراتة، ليبيا.

3. مجيد الكرخي، و مهدي إسماعيل ابراهيم. (2009). دور قاعدة البيانات في مخطط تدفق القيمة. المعهد العربي للتدريب و البحوث الإحصائية، المؤتمر الإحصائي الثاني، ليبيا.

المحاضرات:

1. مرشد طه. (21 جويلية، 2020). الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية. محاضرات في المحاسبة الإدارية، قسم المحاسبة، كلية العلوم الإدارية، جامعة ذمار. ذمار، اليمن. تم الاسترداد من:

<https://drive.google.com/file/d/1a9a04ennYsUVE-V3AC0giuKBsqzJzJ0j/view>

ثانيا: باللغة الإنجليزية

1. Maskell, B., & Baggaley, B. (2006). Lean Accounting:What's It All About? Summit Appeard in Association for Manufacturing Exellence (AME),Magazine,Target Volume 22, Number 1.
2. Wilson, L. (2010). haw to timplment lean manufacturing. new york.

الملحق رقم (1): التكاليف المباشرة والغير مباشرة للعمود الواحد من نوع

2020 لسنة PYLONE 96 BS 66 TRONCON 1 NOIR

CHARGES DIRECTES

1. COUT MATIERES PREMIERES et CONSOMMABLES

Désignation	Quantités	Prix Unitaire (DA)	Valeur (DA)
Cornière (kg)	211,277	63,15	13 342,14
Fer Plat / Tôle (kg)	100,270	63,15	6 332,05
Fil de soudage (kg)	0,00	163,32	0,00
CO2 (kg)	0,00	60,00	0,00
Peinture anti-rouille (kg)	0,00	83,60	0,00
Diluant (litre)	0,00	117,21	0,00
Electrode (boîte diamètre 4)	1,05	1 410,00	1 480,50
Boulonnerie	32	20,00	640,00
TOTAL			21 794,69
Coût Matière Première et Consommables / Poids Théorique =			67,97

2. DECHETS

R.B.S.	3%	653,84
Déchets / Poids Théorique =		2,04

3. COUT DE TRANSFORMATION

Phases	Durée (H)	Taux horaire (DA/H)	Valeur (DA)
Phase débitage	1,89	159,14	300,77
Phase assemblage	2,88	161,24	464,37
Phase soudage	3,30	167,73	553,51
Phase peinture	0,00	162,56	0,00
TOTAL	8,07		1 318,65
Coût de transformation / Poids Théorique =			4,11

Total Charges Directes (1+2+3) =	23767,19
Coût Matière Première et Consommables / Poids Théorique =	74,12

CHARGES INDIRECTES

POIDS TOTAL PRODUIT (T)	5 400
POIDS TOTAL BS PRODUIT (T)	4 247
POURCENTAGE DU BS DANS LA PRODUCTION TOTAL	78,65%

Désignation	Taux	Montant (KDA)	Valeur (KDA)
MAIN D'ŒUVRE INDIRECTE	78,65%	30 390	23 901
DOTATION AUX AMORT	78,65%	12 555	9 874
SERVICES	78,65%	27 877	21 925
IMPOTS ET TAXES	78,65%	10 069	7 919
FRAIS FINANCIERS	78,65%	20 809	16 366
FRAIS DIVERS	78,65%	1 480	1 164
FOURNITURES CONSOM.	78,65%	11 335	8 915
TOTAL		114 515	90 064
Charges Indirectes / Poids total BS produit (DA/KG) =			21,21
GALV			32,00
COUT DE REVIENT (DA/KG)			127,33

T.A.P.	1%	1,27
--------	----	------

PRIX DE REVIENT (DA/KG)	128,60
PRIX DE REVIENT DU SUPPORT (DA)	41 235,70

الملحق رقم (2): عدد الوحدات المنتجة لشهر جانفي 2020

nite : UNITE EL-MEGHAIER

ETAT DES ENTREES A COMPTABILISER

Du : 01/01/2020

AU : 31/01/2020

Code	Désignation	U.M	Poids U	Quantité	Poids
<i>npte : 00526</i>	<i>ARMEMENTS</i>				
BD17U80N	BRAS DE DERIVATION 1700 U 80 NOIR,	U	45,00	1	45
MOD17/93N	D(montant) NVS NOIR,	U	22,35	21	469,35
MOG17/93N	G(montant) NVS NOIR,	U	22,35	50	1117,5
<i>Sous- total de la famille : ARMEMENTS</i>					1 631,85
<i>npte : 00501</i>	<i>CHARPENTE METALLIQUE</i>				
ORE	POTEAUX EN IPE 120,	UNIT	44,20	71	3138,2
<i>Sous- total de la famille : CHARPENTE METALLIQUE</i>					3 138,20
<i>npte : 00522</i>	<i>PYLONES BS</i>				
9666T1N	PYLONE 96 BS 66 TRONCON 1 NOIR	UNIT	145,00	131	18995
<i>Sous- total de la famille : PYLONES BS</i>					18 995,00
<i>npte : 00520</i>	<i>PYLONES HAUTE TENSION</i>				
HTNCN	PYLONE HT 60 KV TYPE (EGA , NZ , NX), NOIR	KG	1,00	56053,14	56053,14
<i>Sous- total de la famille : PYLONES HAUTE TENSION</i>					56 053,14
Total General					79 818,19

الملحق رقم (3): عدد الوحدات المنتجة لشهر فيفري 2020

Unite : UNITE EL-MEGHAIER

ETAT DES ENTREES A COMPTABILISER

Du : 01/02/2020

AU : 29/02/2020

Code	Désignation	U.M	Poids U	Quantité	Poids
<i>Compte : 00501 CHARPENTE METALLIQUE</i>					
CM25B2R	confection bassin supérieur radiateur métallique,	UNIT	62,80	1	62,8
<i>Sous-total de la famille : CHARPENTE METALLIQUE</i>					62,80
<i>Compte : 00522 PYLONES BS</i>					
PB09666T1N	PYLONE 96 BS 66 TRONCON 1 NOIR	UNIT	145,00	193	27985
<i>Sous-total de la famille : PYLONES BS</i>					27 985,00
<i>Compte : 00520 PYLONES HAUTE TENSION</i>					
PHHTNCN	PYLONE HT 60 KV TYPE (EGA , NZ , NX), NOIR	KG	1,00	54261,32	54261,32
<i>Sous-total de la famille : PYLONES HAUTE TENSION</i>					54 261,32
Total General					82 309,12

الملحق رقم (4): عدد الوحدات المنتجة لشهر مارس 2020

Unite : UNITE EL-MEGHAIER

ETAT DES ENTREES A COMPTABILISER

Du : 01/03/2020

AU : 31/03/2020

Code	Désignation	U.M	Poids U	Quantité	Poids
<i>Compte : 00526 ARMEMENTS</i>					
ARBD17U80N	BRAS DE DERIVATION 1700 U 80 NOIR,	U	45,00	4	180
<i>Sous-total de la famille : ARMEMENTS</i>					180,00
<i>Compte : 00501 CHARPENTE METALLIQUE</i>					
CM882CH	FABRICATION HANGAR 30x19x5,	KG	1,00	4923,5701	4923,5701
CMQB20	BAVOLET EN L50x50x5 PEINT,	U	4,48	50	224
<i>Sous-total de la famille : CHARPENTE METALLIQUE</i>					5 147,57
<i>Compte : 00522 PYLONES BS</i>					
PB0966T1N	PYLONE 96 BS.66 TRONCON 1 NOIR	UNIT	145,00	44	6380
PB1066T2N	PYLONE 106 BS 66 TRONCON 2 NOIR.	UNIT	206,00	10	2060
<i>Sous-total de la famille : PYLONES BS</i>					8 440,00
<i>Compte : 00520 PYLONES HAUTE TENSION</i>					
PHHTNCN	PYLONE HT 60 KV TYPE (EGA , NZ , NX), NOIR	KG	1,00	40293,42	40293,42
<i>Sous-total de la famille : PYLONES HAUTE TENSION</i>					40 293,42
Total General					54 060,99

الملحق رقم (5): عدد الوحدات المنتجة لشهر جويلية 2020

Unite : UNITE EL-MEGHAIER

ETAT DES ENTREES A COMPTABILISER

Du : 01/07/2020

AU : 31/07/2020

Code	Désignation	U.M	Poids U	Quantité	Poids
<i>Compte : 00526 ARMEMENTS</i>					
ARNH17U80N	NAH 1700 EN U 80 NOIR,	U	96,52	20	1930,4
<i>Sous-total de la famille : ARMEMENTS</i>					1930,40
<i>Compte : 00501 CHARPENTE METALLIQUE</i>					
CM88ABH	FABRICATION 03 ABRIS A HASSI MESSAOUD,	KGR	1,00	7075	7075
CMAC18	piquet d'angle en corniere,	UNIT	29,30	10	293
CMIC18	piquet intermediaire en corniere,	U	20,60	110	2266
CMSP18	piquet simple en corniere,	U	11,31	325	3675,75
<i>Sous-total de la famille : CHARPENTE METALLIQUE</i>					13 309,75
<i>Compte : 00522 PYLONES BS</i>					
PB09666T1N	PYLONE 96 BS 66 TRONCON 1 NOIR	UNIT	145,00	38	5510
PB10688T1N	PYLONE 106 BS 88 TRONCON 1 NOIR	UNIT	236,00	60	14160
PB10688T2N	PYLONE 106 BS 88 TRONCON 2 NOIR	UNIT	336,00	45	15120
<i>Sous-total de la famille : PYLONES BS</i>					34 790,00
Total General					50 030,15

الملحق رقم (6): عدد الوحدات المنتجة لشهر نوفمبر 2020

Unite : UNITE EL-MEGHAIER

ETAT DES ENTREES A COMPTABILISER

Du : 01/11/2020

AU : 30/11/2020

Code	Désignation	U.M	Poids U	Quantité	Poids
Compte : 00526 ARMEMENTS					
ARBD17U80N	BRAS DE DERIVATION 1700 U 80 NOIR,	U	45,00	23	1035
ARNH17U80N	NAH 1700 EN U 80 NOIR,	U	96,52	13	1254,76
<i>Sous-total de la famille : ARMEMENTS</i>					2 289,76
Compte : 00501 CHARPENTE METALLIQUE					
CM19P3M6M	PORTAIL METALIQUE 3M*6M HMD,	U	660,00	15	9900
CM19PPMO10	PORT PIETON METALIQUE 2,5M*1,5M,	U	187,00	6	1122
CMPO221	POTEAU EN IPE 120 + BAVOLET L70x70x7,	UNIT	46,90	3	140,7
CMTBJSP	COUVERTURE EN TN 40 7/10,	KGR	0,00	2205	0
<i>Sous-total de la famille : CHARPENTE METALLIQUE</i>					11 162,70
Compte : 00522 PYLONES BS					
PB09655T1N	PYLONE 96 BS 55 TRONCON 1 NOIR	UNIT	139,00	24	3336
PB09666T1N	PYLONE 96 BS 66 TRONCON 1 NOIR	UNIT	145,00	117	16965
PB09666T2N	PYLONE 96 BS 66 TRONCON 2 NOIR	UNIT	172,00	10	1720
PB10688T1N	PYLONE 106 BS 88 TRONCON 1 NOIR	UNIT	236,00	6	1416
<i>Sous-total de la famille : PYLONES BS</i>					23 437,00
Compte : 00520 PYLONES HAUTE TENSION					
PHHTNCN	PYLONE HT 60 KV TYPE (EGA , NZ , NX), NOIR	KG	1,00	16678,92	16678,92
<i>Sous-total de la famille : PYLONES HAUTE TENSION</i>					16 678,92
Total General					53 568,38

الملحق رقم (7): عدد الوحدات المنتجة لشهر ديسمبر 2020

Unite : UNITE EL-MEGHAIER

ETAT DES ENTREES A COMPTABILISER

Du : 01/12/2020

AU :31/12/2020

Code	Désignation	U.M	Poids U	Quantité	Poids
<i>Compte : 00526 ARMEMENTS</i>					
ARBIU80T3N	BRAS D'INCLINAISON SUSPENDU U 80 TYPE 3, NOIR	U	11,38	9	102,42
<i>Sous-total de la famille : ARMEMENTS</i>					102,42
<i>Compte : 00501 CHARPENTE METALLIQUE</i>					
CM00MT20	FOURNITURE PIECES METALLIQUE 170*45*8,	U	0,48	176	84,48
CM00PEN	FOURNITURE PIECE EN IPE 400 NOIR,	U	132,00	1	132
CM88ABH	FABRICATION 03 ABRIS A HASSI MESSAOUD,	KGR	1,00	1864,6	1864,6
CMEH20IN	ECELLE DE PUIT GALVANISE A CHAUD,	U	20,00	1	20
CMF19SF20C09	FOURNITURE ET POSE DE PANNEUX METALLIQUE DE 3Mx3MUNIT		123,80	160	19808
CMOSTBA	OSSATURE METALLIQUE EN 50x50x5,	U	620,00	1	620
CMPO221	POTEAU EN IPE 120 + BAVOLET L70x70x7,	UNIT	46,90	190	8911
CMQB20	BAVOLET EN L50x50x5 PEINT,	U	4,48	25	112
<i>Sous-total de la famille : CHARPENTE METALLIQUE</i>					31 552,08
<i>Compte : 00522 PYLONES BS</i>					
PB09666T1N	PYLONE 96 BS 66 TRONCON 1 NOIR	UNIT	145,00	35	5075
PB09677T1N	PYLONE 96 BS 77 TRONCON 1 NOIR	UNIT	190,00	1	190
PB10666T2N	PYLONE 106 BS 66 TRONCON 2 NOIR	UNIT	206,00	12	2472
PB10688T2N	PYLONE 106 BS 88 TRONCON 2 NOIR	UNIT	336,00	36	12096
PB12677T2N	PYLONE 126 BS 77 TRONCON 2 NOIR	UNIT	361,00	20	7220
<i>Sous-total de la famille : PYLONES BS</i>					27 053,00
Total General					58 707,50

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر بسكرة

تصريح شرفي

(خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث)

أنا الممضي أسفله،

السيد (ة): حمدي مروة.....الصفة:.....طالب.....

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 119980230042350004 والصادرة بتاريخ:

2016/04/14.

المسجل بكلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

والمكلف بإنجاز مذكرة تخرج في الماستر عنونها:

دور المحاسبة الرشيدة (الرشيقة) في تخفيض التكاليف وقياس الأداء المالي دراسة حالة عينة


من المؤسسات الإنتاجية – المغرب – لسنة 2020

أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة

الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

التاريخ: 2021/06/17

توقيع المعني:



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر بسكرة

تصريح شرفي

(خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث)

أنا الممضي أسفله،

السيد (ة): خالد شيماء.....الصفة:.....طالب.....
الحامل لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 119971302000800006 والصادرة بتاريخ:
2018/06/05.

المسجل بكلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبة

والمكلف بإنجاز مذكرة تخرج في الماستر عنونها:

دور المحاسبة الرشيدة (الرشيقة) في تخفيض التكاليف وقياس الأداء المالي دراسة حالة عينة
من المؤسسات الإنتاجية - المغرب - لسنة 2020

أصح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة
الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

التاريخ: 2021/06/17

توقيع المعني:



الملحق رقم (10)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

بسكره في: 08 - 06 - 2021
الى السيد: مدير مؤسسة BATICIM
- المغرب -



جامعة محمد خيضر - بسكره
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
عمادة الكلية
الرقم: 664 / ل.د.ت.ت / 2021

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

دعما منكم للبحث العلمي، نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطلالبان:

1 - حمدي مروة

2 - خالد شيما

تخصص: محاسبة

المسجلان بالسنة: ثانية ماستر

و ذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة الماستر المعنونة ب:

" دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف وقياس الأداء المالي "

تحت إشراف: أ.د/ بن عيشي عمار

في الأخير تقبلوا منا أسعى عبارات التقدير والاحترام

عميد الكلية

بإسم العميد المكلف بالدراسات
و المسائل المرتبطة بالعلنة
أ. جنان عبد الحق



برجوح لزهر
رئيس دائرة الإدارة والموارد البشرية

جامعة بسكره
ص ب 145 ق ر - بسكره