

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Université Mohamed Chérif Messadia
Souk Ahras



جامعة محمد الشريف مساعديت
سوق أهراس

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

السنة الدراسية: 2021/2020

قسم علوم التسيير لمد

مذكرة

مقدمة للحصول على شهادة الماستر

أهمية استخدام أساليب المحاسبة الرشيقية في تحسين الأداء المحاسبي للمؤسسة
الاقتصادية
- دراسة ميدانية لعدة مؤسسات -

الشعبة

علوم التسيير

التخصص

محاسبة وتدقيق

من إعداد :

عبدي صليحة

براهميتة شمسة

لجنة المناقشة :

جامعة: سوق أهراس

الرتبة: أستاذ محاضر - ب.

الرئيس: د. بن العايش فاطمة

جامعة: سوق أهراس

الرتبة: أستاذ محاضر - أ.

المشرف: د. سوالم صلاح الدين

جامعة: سوق أهراس

الرتبة: أستاذ محاضر - أ.

المتحن: د. حاب الله الشريف



دفعة 2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

1438

شكر و عرفان

بداية نتقدم بالحمد و الشكر لله عز و جل ، على توفيقه لنا في اتمام هذه المذكرة

راجينا من الله عز

و جل ان تكون علما نافعا لكل من سعى وراء طلب العلم

ثم لا يفوتنا ان نشكر الاستاذ الدكتور سوالم صلاح الدين على توجيهاته و مساعدته

القيمة

جزيل الشكر و على صبره الشديد معنا

كما نشكر جميع الاساتذة الكرام الذين قاموا معنا بتعليمنا خلال مشوارنا الدراسي

و كذلك جميع من ساهم في انجاز هذه المذكرة و خاصة الاستاذة بلعورة هجيرة

كما نوجه شكر خاص الى عمال مؤسسة عمر بن عمر بلدية لفجوج و لاية قالمة

و عمال مؤسسة بلغيث بلدية مداوروش و لاية سوق اهراس

و كل من ساهم في اثراء هذه المذكرة من بعيد او قريب و لو بكلمة طيبة

جزاهم الله خيرا

الإهداء

الحمد لله و كفى و الصلاة على الحبيب المصطفى و اهله و من وفى قال الله تعالى : " اعملوا فسيرى الله عملكم و رسوله و المؤمنون "

صدق الله العظيم

الحمد الذي وفقنا لتثمين هذه الخطوة الدراسية بمذكرتنا هذه ثمرة جهدنا المتواضع و النجاح بفضلته تعالى بعد ان بدأنا بأكثر من يد و قاسينا أكثر من هم و عانينا الكثير من الصعوبات ها نحن اليوم و الحمد لله نطوي سمر الليالي و تعب الأيام و خلاصة مشوارنا بهذا العمل . إلى منارة العلم الامام المصطفى الى الامي الذي علم المتعلمين الى سيد الخلق رسولنا الكريم محمد صلى الله عليه وسلم .

إلى الينبوع الذي لا يمل العطاء إلى من حاكته سعادتى بخيوط منسوجة بقلبها جدتي أطال الله في عمرها .

إلى امي منبع العطاء و العنان ، إلى من سعى و شقى لأنعم بالراحة و الهناء أبي الغالي العزيز إلى من حبهم يجري في عروقي و يلهم بذكراهم فؤادي إلى اخوتي و أخواتي إلى براعم العائلة أحمد و فوفا .

إلى كل العائلة كبيرا و صغيرا ، و في الأخير لا يسعنا إلا أن ندعو الله عز وجل أن يرزقنا السداد و الرشاد و العفاف و الغنى وأن يجعلنا هداة مهديين .

شمسة

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى من نطق اللسان باسمها ودق القلب بجرها

أمي الحبيبة

إلى من حله الله بالصبر والوقار ومن علمني العطاء بدون انتظار

أبي حفظه الله

إلى من عشت معهم و ترعرت بينهم أخوايا العزيزين وإلى روح أخي الغالي رحمه

الله وأسكنه فسيح جناته

إلى زوجة أخي والبراعم الصغار: محمد رضا، مروى، ريتاج، عبد الكريم.

إلى جميع عائلتي و صديقاتي وزملائي.

إليهم أهدي هذا العمل المتواضع رجية من الله الإطالة بأعمارهم وحسن خاتمتهم.

إلى من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي

طابعت

الملخص:

هدفت الدراسة إلى التعرف على أهمية استخدام أساليب المحاسبة الرشيقة في تحسين الأداء المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية. ولتحقيق أهداف الدراسة قامت الطالبتان بإجراء دراسة ميدانية إحصائية في مؤسستين هما مؤسسة مطاحن عمر بن عمر بلدية لفجوح ولاية قالمة و مطاحن بلغيث بلدية مداوروش ولاية سوق اهراس . و أظهرت نتائج الدراسة أن استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة لها أهمية في تخفيض التكاليف و تقليل الهدر و الضياع في الوقت و الموارد و بالتالي تحسين الأداء المحاسبي للمؤسستين محل الدراسة وقد أوصت بضرورة تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة لأنها تعطي صورة واضحة عن الأداء المحاسبي و توفر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات و إعداد التقارير بسهولة ووضوح و تساعد في عملية التقويم و تحقيق أهدافها الاستراتيجية .

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الرشيقة، الأداء المحاسبي، التفكير الرشيق، التصنيع الرشيق



Abstract :

The study was known to identify the importance of using lean accounting methods in improving the accounting performance in the economic institution. The results of the study showed that the use of lean accounting tools is important in reducing costs and reducing waste and waste of time and resources, and thus improving the accounting performance of the two institutions under study by the necessity of applying lean accounting tools because they give a clear picture of the accounting performance and provide the information necessary for decision-making and Preparing reports easily and clearly and assisting them in the evaluation process and achieving their strategic goal.

Keywords: lean accounting, accounting performance, lean thinking, lean manufacturing.

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
أ	بسملة
ب	كلمة شكر وعرهان
ج-د	الإهداء
هـ - و	الملخص
ز - ح	فهرس المحتويات
ط - ي	قائمة الجداول و الأشكال
2	مقدمة عامة
41-10	الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الرشيقة
10	تمهيد
45-11	المبحث الأول: ماهية المحاسبة الرشيقة
11	المطلب الأول: التطور التاريخي ومفهوم المحاسبة الرشيقة و خصائصها
16	المطلب الثاني: أهمية وأهداف المحاسبة الرشيقة و دوافعها
19	المطلب الثالث: فوائد المحاسبة الرشيقة و مساهماتها
23	المطلب الرابع: اختلاف المحاسبة الرشيقة عن المحاسبة التقليدية
36-25	المبحث الثاني: منهجية المحاسبة الرشيقة ومعوقاتها
25	المطلب الأول: مجالات و متطلبات المحاسبة الرشيقة
27	المطلب الثاني: خطوات تطبيق المحاسبة و أدواتها والنتائج المترتبة عنها
34	المطلب الثالث: أبعاد و مقاييس المحاسبة الرشيقة و معوقاتها
36	المطلب الرابع: مستقبل والدور الاستراتيجي للمحاسبة الرشيقة
41	خلاصة الفصل
-43	الفصل الثاني: الأداء المحاسبي في مؤسسة اقتصادية
43	تمهيد
43	المبحث الأول: ماهية الأداء
44	المطلب الأول: تعريف الأداء ومستوياته
47	المطلب الثاني: مجالات الأداء
51	المطلب الثالث: أهمية الأداء وأبعاده ومحدداته.
55	المبحث الثاني: الإطار النظري للأداء المحاسبي

55	المطلب الأول: تعريف الأداء المحاسبي وأهدافه
58	المطلب الثاني: تقييم الأداء المحاسبي والأدوات المستخدمة في تقييمه
64	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في جودة الأداء المحاسبي
68	المطلب الرابع: طرق تحسين الأداء المحاسبي
73	خلاصة الفصل
-75	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية
75	تمهيد
76	المبحث الأول: تقديم المؤسسات محل الدراسة
76	المطلب الأول: التعريف بمطاحن يلغيث
79	المطلب الثاني: التعريف بمطاحن عمر بن عمر
80	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لكل مؤسسة
83	المبحث الثاني: محتوى الدراسة الميدانية.
83	المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة
84	المطلب الثاني: أدوات التحليل
88	المطلب الثالث: عرض و تحليل ومناقشة النتائج
98	المبحث الثالث: اختبار نتائج الاستبيان
98	المطلب الأول: اختبار Khi-Deux للاستقلالية
101	المطلب الثاني: اختبار الفرضيات باستخدام معامل الارتباط Person
102	المطلب الثالث: اختبار الفرق بين متوسطين (t.test) واختبار تحليل التباين الحادي (ANOVA)
108	خلاصة الفصل
110	خاتمة عامة
	قائمة المراجع
	الملاحق
	الملخص

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
أ	بسملة
ب	كلمة شكر وعرفان
ج-د	الإهداء
هـ - و	الملخص
ز - ح	فهرس المحتويات
ط - ي	قائمة الجداول
ك	قائمة الأشكال
ل	قائمة الملاحق
2	مقدمة عامة
41-10	الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الرشيقة
10	تمهيد
45-11	المبحث الأول: ماهية المحاسبة الرشيقة
11	المطلب الأول: التطور التاريخي ومفهوم المحاسبة الرشيقة و خصائصها
16	المطلب الثاني: أهمية وأهداف المحاسبة الرشيقة و دوافعها
19	المطلب الثالث: فوائد المحاسبة الرشيقة و مساهماتها
23	المطلب الرابع: اختلاف المحاسبة الرشيقة عن المحاسبة التقليدية
36-25	المبحث الثاني: منهجية المحاسبة الرشيقة ومعوقاتها
25	المطلب الأول: مجالات و متطلبات المحاسبة الرشيقة
27	المطلب الثاني: خطوات تطبيق المحاسبة و أدواتها والنتائج المترتبة عنها
34	المطلب الثالث: أبعاد و مقاييس المحاسبة الرشيقة و معوقاتها
36	المطلب الرابع: مستقبل والدور الاستراتيجي للمحاسبة الرشيقة
41	خلاصة الفصل
-43	الفصل الثاني: الأداء المحاسبي في مؤسسة اقتصادية
43	تمهيد
43	المبحث الأول: ماهية الأداء
44	المطلب الأول: تعريف الأداء ومستوياته
47	المطلب الثاني: مجالات الأداء

51	المطلب الثالث: أهمية الأداء وأبعاده ومحدداته.
55	المبحث الثاني: الإطار النظري للأداء المحاسبي
55	المطلب الأول: تعريف الأداء المحاسبي وأهدافه
58	المطلب الثاني: تقييم الأداء المحاسبي والأدوات المستخدمة في تقييمه
64	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في جودة الأداء المحاسبي
68	المطلب الرابع: طرق تحسين الأداء المحاسبي
73	خلاصة الفصل
-75	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية
75	تمهيد
76	المبحث الأول: تقديم المؤسسات محل الدراسة
76	المطلب الأول: التعريف بمطاحن يلغيث
79	المطلب الثاني: التعريف بمطاحن عمر بن عمر
80	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لكل مؤسسة
83	المبحث الثاني: محتوى الدراسة الميدانية.
83	المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة
84	المطلب الثاني: أدوات التحليل
88	المطلب الثالث: عرض و تحليل ومناقشة النتائج
98	المبحث الثالث: اختبار نتائج الاستبيان
98	المطلب الأول: اختبار Khi-Deux للاستقلالية
101	المطلب الثاني: اختبار الفرضيات باستخدام معامل الارتباط Person
102	المطلب الثالث: اختبار الفرق بين متوسطين (t.test) واختبار تحليل التباين الحادي (ANOVA)
108	خلاصة الفصل
110	خاتمة عامة
	قائمة المراجع
	الملاحق
	الملخص

مقدمتہ

عامتہ

إن التطور الكبير الذي حدث في السنوات الأخيرة في كافة النواحي الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية، جعل أنظمة المحاسبة الحالية غير كافية للتعامل مع العمليات المعقدة، وأصبح من الضروري إيجاد نظام محاسبي جديد يعمل على تحسين وتطوير وزيادة الكفاءة، من أجل العمل على إيجاد تحسينات في جودة الإنتاج، وسرعة التسليم وتخفيض التكلفة، حيث يتوجب على المنشآت الاعتماد على نماذج أخرى في التصنيع، ومنها التصنيع الرشيق من أجل عمل التحسينات في الإنتاج والجودة، لذا يتطلب الانتقال من الطرق التقليدية إلى طرق جديدة.

ومع ظهور هذا النوع من المحاسبة فتنها تتبع منهج جديد، يعمل على زيادة الفائدة من خلال اتصالها بثقافة الترشيد والعمل على قياس الأثر المالي من أجل تحسين الوحدات الاقتصادية في النظام الإنتاجي وما توفره من تدفقات للقيمة، فإنها تعد الطريقة الجديدة في احتساب التكاليف و ذلك على أساس القيمة و من خلالها يكون هدف التكلفة التدفق للقيمة بدلا من المنتجات . حيث أنها تدفع نحو التحسن الطويل الأجل بواسطة إعداد القياسات و تقارير المعلومات بشكل كامل والمتضمنة تخفيض التكاليف من أجل إنتاج خالي من الضباع و الهدر وللوصول لهذا النوع من الإنتاج فإنها تقوم في تطبيقها للعمليات المالية من خلال ما تتضمنه تكاليف المؤسسة لتيار القيمة والمخزون و تعديلها للقوائم المالية.

وتستخدم المحاسبة الرشيقة عدة أساليب من أجل صناعة أفضل القرارات، والتحسين الرشيد طويل الأجل بواسطة إعداد تقارير المعلومات المالية وغير المالية بشكل كامل، لتوفر معلومات مفيدة للمدراء والعاملين في المنشأة و بالتالي تضبط قوة الأداء المحاسبي للمؤسسة . فالأداء المحاسبي هو من أهم الوسائل التي تسمح باستخدام الأموال والموارد المتاحة بفعالية و كفاءة من خلال حسن استخدام المعلومات المحاسبية والمتولدة من نظام محاسبي فعال ، يلعب دورا رئيسيا في إدارة وتنظيم تدفق المعلومات و معالجتها لتمثل في قوائم مالية في المؤسسة والتي تمد مستخدميها بمعلومات مالية و محاسبية يستخدمونها لاتخاذ قراراتهم في مختلف جوانب النشاط وأيضا في الحكم على النظام المعتمد.

1 - الإشكالية:

بناء على ما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية التالية:

ما مدى أهمية استخدام أساليب المحاسبة الرشيقة في تحسين الأداء المحاسبي للمؤسسات محل الدراسة؟

❖ الأسئلة الفرعية:

ولمعالجة مختلف جوانب الإشكالية الرئيسية تم تقسيمها إلى الأسئلة الفرعية الموالية:

- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأهمية أساليب المحاسبة الرشيقة في تحسين الأداء المحاسبي في المؤسسات محل

الدراسة؟

- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأهمية أساليب المحاسبة الرشيقة في تحسين الأداء المحاسبي في المؤسسات محل

الدراسة تعزى المتغيرات الديمغرافية (المؤهل العلمي، التخصص، المنصب الوظيفي، الخبرة)؟

2 - فرضيات الدراسة :

على ضوء إشكالية الدراسة والأسئلة الفرعية المنبثقة منها، تم الانطلاق من الفرضيات الرئيسية التالية:

- الفرضية الرئيسية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0,05 لأهمية تطبيق أساليب

المحاسبة الرشيقة في تحسين الأداء المحاسبي في المؤسسات محل الدراسة.

- الفرضية الرئيسية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0,05 لأهمية تطبيق أساليب

المحاسبة الرشيقة في تحسين الأداء المحاسبي في المؤسسات محل الدراسة تعزى المتغيرات الديمغرافية . وتتفرع منها الفرضيتين

التاليتين:

• الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0,05 في إجابات المبحوثين

نحو أساليب المحاسبة الرشيقة تعزى إلى المتغيرات الديمغرافية (المؤهل العلمي، التخصص، المنصب الوظيفي، الخبرة).

• الفرضية الفرعية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0,05 في إجابات المبحوثين

نحو الأداء المحاسبي تعزى إلى المتغيرات الديمغرافية (المؤهل العلمي، التخصص، المنصب الوظيفي، الخبرة).

3 - دوافع اختيار الموضوع:

- حداثة الموضوع من حيث الطرح؛

- النقص المطروح في البحوث المتعلقة بالمحاسبة الرشيقة؛

- الرغبة في توسيع المعارف فيما يخص المحاسبة الرشيقة؛

- الرغبة في الاطلاع و معرفة ومعرفة ما توصلت اليه المحاسبة من تطورات؛

- الميول والرغبة الشخصية في تناول هذه المواضيع وذلك لارتباطها بالتخصص محاسبة و تدقيق.

4- أهداف الدراسة:

- الكشف عن مفهوم حديث في أدبيات محاسبة التكاليف وهو المحاسبة الرشيقة، هذا المفهوم المشتق من بيئة

التصنيع الرشيق؛

- بيان أهداف وأهمية المحاسبة الرشيقة في تدنية التكاليف و نفاذي الهدر في الإنتاج؛

- الوقوف على مختلف الأساليب التي تستخدمها المحاسبة الرشيقة ودورها في تحسين الأداء المحاسبي.

5- أهمية الدراسة:

تبع أهمية الدراسة من أهمية الموضوع الذي تناولته، ويتمثل ذلك في دور استخدام المحاسبة الرشيقة و أدواتها كسلسلة

القيمة و التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف ومنه تحسين الأداء المحاسبي من أجل نجاح المؤسسة الاقتصادية.

6- الدراسات السابقة:

- ابتسام سليمان وآخرون، استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في إدارة التكلفة بين الإطار النظري والواقع

العملي- دراسة حالة عينة من المؤسسات_ (مذكرة ماستر أكاديمي قسم العلوم المالية و المحاسبية)، كلية العلوم الاقتصادية،

التجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمدة لخضر_ الوادي، 2019، حيث هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المحاسبة

الرشيقة من حيث المفهوم والمبادئ و الأهداف و كذا معرفة أهم ما جاءت به المحاسبة الرشيقة لتخفيض التكاليف و تبيين

الفرق بينها وبين المحاسبة التقليدية. و من بين أهم نتائج هذه الدراسة تبين أن نظام المحاسبة التقليدية يتلاءم مع نظام الإنتاج

الواسع و عندما ترغب المؤسسات والوحدة الاقتصادية بالتحول إلى نظام الإنتاج الرشيق فعليها تطبيق المحاسبة الرشيقة لخلق

قيمة الزبون و تقليل الضياع و إدارة تكلفة القيمة، كما يؤدي تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة توفير القدرة على تخفيض

التكاليف و كمية المخزون و زيادة الجودة و سرعة الاستجابة للزبون و تحقيق رضاه.

- حسني عابدين و عابدين و عبد الرحمان محمد رشوان، المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف و قياس الأداء

المالي_دراسة تطبيقية_، بحث مقدم من مجلة المحاسب العربي، الكويت، 2017، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على

أساسيات المحاسبة الرشيقة وأدواتها وكيفية تأثيرها على التكاليف والأداء المالي فتوصل إلى نتائج من أهمها:

- إن استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة خاصة لسلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة لهم دور في تخفيض التكاليف والتقليل من الهدر والضياع في الوقت والموارد.
 - إن تخفيض عدد العمال الذي يمكن الاستغناء عنهم لتقليل الرواتب المدفوعة يمكن الاستفادة منهم في أعمال ذات قيمة أكبر للإنتاجية الشركة.
 - تنعكس المحاسبة الرشيقة على الأداء المالي التي تتخذ مفاهيم ومبادئ التفكير الرشيد كإحدى استراتيجيات الأعمال وتغيير نظم المحاسبة والقياس والرقابة لكافة الأنشطة واتخاذ القرار المناسب والسليم القابل للتنفيذ.
- مخلد فؤاد شجاع، دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف، دراسة تطبيقية على شركة فاين للورق الصحي، (مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة) كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن 2015، هدفت هذه الدراسة إلى دور أدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف، فاستخدم الباحث المنهج التحريبي لهذه الدراسة فتطرق إلى المفاهيم والمبادئ الأساسية للمحاسبة الرشيقة والفرق بينها وبين المحاسبة التقليدية وكيفية التحول إليها وعرض خطواتها كأداة لتخفيض التكاليف والتقليل من الفاقد باستخدام بعض أدوات كسلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة وتخفيض المخزون فتوصل إلى نتائج من أهمها:
- إن استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة لها أثر في تخفيض التكاليف بشكل مباشر وغير مباشر على المدى البعيد.
 - بعض أدوات المحاسبة الرشيقة لها أثر بالتقليل تكاليف التصنيع لزيادة الربحية مثل سلسلة القيمة وأخرى تنعكس على سعر البيع مثل التكلفة المستهدف.
 - استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة يؤدي إلى القضاء على الهدر والضياع التي لها أهمية في تحقيق أهداف المؤسسة.
- مقداد احمد النعيمي، رياض حمزة البكري، المحاسبة الرشيقة ودورها في احتساب التكاليف على أساس تدفق القيمة، مجلة دراسات محاسبية ومالية، 2013، بغداد، يهدف البحث إلى التعرف على مفهوم تدفق القيمة وخارطة تدفق القيمة و احتساب تكاليف ضمنهما وذلك بتبني فلسفة الإنتاج الرشيق ضمن تدفق القيمة ولإتباع هذه الأخيرة في الوحدات الاقتصادية التي تستخدمها عمليات الإنتاج المختلفة فإنها تعتمد على أسلوب المصفوفة الذي هو عبارة على جدول يبسط خطوات الإنتاج فتوصل الباحث إلى أن المحاسبة الرشيق طريقة جديدة في احتساب تكاليف الإنتاج بطريقة التكاليف تدفق القيمة وفق طريقتين متوسط تكلفة الوحدة وطريقة الخصائص والمميزات وذلك باستبعاد أو تخفيض التكاليف التي لا تضيف قيمة والتي تمثل قيمة ربحية للجميع أطراف الشركات.

- ثامر وفاء وآخرون، تحليل تيار القيمة كأحد أدوات المحاسبة الرشيقة بين النظرية والواقع - دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية لولاية الوادي - ، (مذكرة ماستر، تخصص محاسبة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2019، هدفت هذه الدراسة إلى إظهار العلاقة بين المحاسبة الرشيقة وأدائها الأساسية تيار القيمة للارتقاء بمنتجات ذات جودة عالية وتكاليف قليلة عن طريق تحليل تيار القيمة للكشف عن أنشطة التي لا تضيف قيمة والقضاء على الهدر والضياع، حيث توصلت لأهم النتائج التالية:

- يتطلب تطبيق مبادئ التفكير الرشيق تقسيم المؤسسات على أساس تيارات قيمة وليس على الأساس الوظيفي، وتيارات القيمة تتمثل في جميع ما تقوم به المؤسسة من تجل خلق قيمة لعملائها؛
- أسلوب تكلفة تيار القيمة يعد نظام محاسبي جديد يختص بقياس إيرادات وتكاليف تيارات القيمة، ويتصف بالبساطة نظرا لعدم جمع تفاصيل التكاليف على مستوى أمر إنتاجي، أو على مستوى منتج محدد، وإنما يتم جمع التكاليف على مستوى تيار القيمة ككل؛

- وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك إمكانية كبيرة لتطبيق تحليل تيار القيمة في المؤسسات محل الدراسة.
- محمد الشريف بن زاوي وآخرون، محددات تطبيق المحاسبة الخالية من الفاقد في المؤسسات الجزائرية، دراسة استطلاعية لعينة من ولاية أم البواقي، (مذكرة ماستر، قسم المالية والمحاسبة)، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي 2019، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على بيئة الأعمال الخالية من الفاقد، وأهم المفاهيم المرتبطة بها، وكذلك التعرف على المحاسبة الخالية من الفاقد من كل جوانبها و محددات تطبيقها في المؤسسات الجزائرية. حيث توصلت إلى أن المحاسبة الخالية من الفاقد توفر المعلومات اللازمة للمؤسسات الجزائرية لاتخاذ القرارات بشكل صحيح وسليم وقابل للتنفيذ وكذلك ستكون هناك آثار ايجابية في حالة تطبيق المحاسبة الخالية من الفاقد في المؤسسات الجزائرية كتخفيض التكاليف والتخلص من الفائض ورفع جودة المنتجات، تساهم المحاسبة الخالية من الفاقد في زيادة المبيعات من خلال توفير أفضل معلومات لاتخاذ القرارات.

❖ ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

تناولت الدراسات السابقة المحاسبة الرشيقة ومدى الحاجة إلى تطبيقها باعتبارها مدخلا شاملا يتطلب ضرورة البحث لتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة مع دعمها والعمل على التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وعلى الرغم من

توسع المجال الذي بحثت فيه الدراسات السابقة فلا زال هناك فجوة بحثية بسبب حداثة الموضوع يتمثل في عدم الربط بين المحاسبة الرشيقة والأداء المحاسبي، وتميزت الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في أنها ربطت بين متغيرين يتعلق أحدهم بأساليب المحاسبة الرشيقة ويتعلق الآخر بالأداء المحاسبي .

7- المنهج و الأدوات المستخدمة:

بغية القيام بتحليل علمي ومنهجي لإشكالية الدراسة وبهدف اختبار صحة الفرضيات المقترحة استخدمنا في بحثنا المنهج الوصفي، بالاعتماد على مختلف المراجع المتخصصة، وقد تناولت المصادر جوانب مهمة من الدراسة بكثير من التفصيل، كما تم استخدام المنهج التحليلي و ذلك من خلال جمع المعلومات والبيانات عن الظاهرة المدروسة في المؤسسات محل الدراسة من خلال اعتمادنا على الاستمارة كأداة رئيسية لجمع البيانات الميدانية، ومن ثم تحليلها و تفسيرها والخروج بالنتائج والتوصيات.

8- حدود الدراسة :

اقتصرت هذه الدراسة في جانبها النظري على أهمية استخدام أساليب المحاسبة الرشيقة و تحسين الأداء المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية، و بالنسبة للجزء التطبيقي تحدد الدراسة فيما يلي:

الحدود المكانية: تم اجراء دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات تتمثل في مطاحن عمر بن عمر بلدية لفجوج ولاية قالمة و مطاحن بلغيث بلدية مداوروش ولاية سوق اهراس.

الحدود الزمانية: من الفترة 1 مارس الى 25 جوان 2021.

9- هيكل الدراسة:

من خلال انجاز هذا البحث وللإجابة على الأسئلة المطروحة في الإشكالية، تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول تسبقهم مقدمة وتعقبهم خاتمة حيث يتناول كل فصل مجموعة من المباحث المختلفة بما يخدم سياق البحث وجزئياته كالتالي:

- الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الرشيقة، حيث تم معالجته بتقسيمه إلى مبحثين حيث تناولنا في المبحث الأول

ماهية المحاسبة الرشيقة أما المبحث الثاني فقد تطرقنا إلى منهجية المحاسبة الرشيقة ومعوقاتها.

- الفصل الثاني: الأداء المحاسبي في مؤسسة اقتصادية حيث تم معالجته بتقسيمه إلى مبحثين حيث تناولنا في المبحث

الأول ماهية الأداء بصفة عامة ثم تطرقنا في المبحث الثاني إلى الإطار النظري للأداء المحاسبي.

- الفصل الثالث: يتضمن هذا الفصل الجانب التطبيقي للدراسة وقسم إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول هو نبذة عن

المؤسسات محل الدراسة، أما المبحث الثاني فيتضمن الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية وعرض وتحليل ومناقشة نتائج الدراسة وأخيرا

المبحث الثالث يتضمن اختبار نتائج الدراسة.

10- صعوبات البحث:

تجدر الإشارة إلى وجود بعض الصعوبات التي واجهتنا في هذا العمل نذكر منها:

- الظروف الاستثنائية التي شهدتها البلاد خلال هذه الفترة (كوفيد) 19 ؛
- قلة المراجع والدراسات في هذا المجال نظرا لحدائته، مما استدعى الاعتماد على المجالات والمذكرات بصفة كبيرة؛
- صعوبة استرجاع الاستبانة الموزعة و صعوبة استيعاب و فهم المستجوبين لها.

الفصل الأول:
الإطار النظري
للمحاسبة الرشيقَة

تمهيد:

أظهرت شركة تويوتا اليابانية في العقود الأخيرة نظام إنتاجي جديد يساعد في القضاء على الضياع وهو التصنيع الرشيق وتؤكد الدراسات أن نجاح التصنيع الرشيق يعتمد على تطبيقه في كامل المؤسسة وباعتبار المحاسبة هي المصدر الأساسي لاتخاذ القرار فإنها مهمة لنجاح هذا الأسلوب أيضا مما نشأ عنه المحاسبة الرشيقة، كما هو الحال بالنسبة للتصنيع الرشيق الذي يركز على تبسيط العمليات والحد من الهدر في الإنتاج فالمحاسبة الرشيقة يجب أن تبسط أيضا أنظمة المحاسبة والرقابة.

يهدف هذا الفصل إلى تحديد أثر وأهمية استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في توفير المعلومات الملائمة لتقييم الأداء في ظل اعتماد نظام إنتاج الرشيق من قبل الوحدات الاقتصادية، فضلا عن تحليل تأثير المحاسبة الرشيقة في دعم الأداء الرشيق للوحدات الاقتصادية، ودراسة و تحليل مقاييس الأداء في ظل اعتماد المحاسبة الرشيقة، وأن أدوات المحاسبة الرشيقة توفر طرائق ملائمة لاحتساب تكاليف الإنتاج كما تدعم كذلك عملية تقييم أداء الوحدات الاقتصادية أداء على مستوى الخلية وتدفع القيمة للوحدات ككل. انطلاقا مما سبق سنتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين هما:

- المبحث الأول: ماهية المحاسبة الرشيقة.

- المبحث الثاني: منهجية المحاسبة الرشيقة و معوقاتهما .

المبحث الأول : ماهية المحاسبة الرشيقية

المحاسبة الرشيقية هي مقارنة محاسبية جديدة تتبع من الاهتمام المتزايد للمؤسسات بثقافة التفكير الرشيق و تطويرها موجه بشكل أساسي نحو المحاسبة الإدارية لأن القوائم المالية مفيدة بإطار قانوني لا يمكن تغييره.

المطلب الأول: التطور التاريخي ومفهوم المحاسبة الرشيقية وخصائصها

1_ التطور التاريخي:

يعود مصطلح الترشيد او التفكير الرشيد "Lean" الى جون كرافيك الذي هو عنصر فريق البحث في البرنامج الدولي للسيارات أن ظهور نظام الرشيد لأول مرة لدى مصنع تويوتا التي تعتبر من أعلى و أكبر الشركات ربحية في العالم و سلاحها السري نصح ثوري في الإنتاج و اجراءات العمل و ابتكرته في الخمسينات في القرن العشرين و قام بتحسينه كل من taichin ohno,shigeo shingo و الذي تطبيقه الفعلي في الثمانيات القرن العشرين و تقوم فكرة نظام تويوتا الإنتاجي برامج تتفاعل مع بعضها لتخطيط الإنتاج و الإدارة و المخزون بما يقلل القواعد أو عدمها في العمليات الإنتاجية في شكل سلسلة قيمة تضم الأطراف الخرج الوحدة الموردين و العملاء ، اعتبر "taichin ohno" أول من وضع نموذج المحاسبة الرشيدة منذ بداية الخمسينات حيث بين "James wamack" أن أفكار الترشيد تم إنشاءها من مصنع تويوتا الياباني .

بعد الحرب العالمية الثانية تم انتقال هذه الشركة لهذا النظام للخروج من مازق الافلاس و الادارة الضعيفة حيث قامت الشركة بوضع برنامج قوي و ضخم و هو برنامج تويوتا لتحسين (tps) فقامت مجموعة من الباحثين منهم "هنري فورد" بالخطوة الاولى لعملية التحسين هي اللجوء الى طريقة خط الانتاج و مبادئه و دراسة "Reidrich taylor" التي تعمل على تحسين الكفاءة الصناعية و جاء بمفهوم الأب الروحي لمضمون الجودة الذي ساهم بنهضة اليابان الصناعية و تتم هذه الجهودات لتحقيق التحسين على جميع المستويات. بداية الستينات دخلت تويوتا السوق الأمريكية و تولت فيها بعد السبعينات و أصبحوا يفضلونها على (الفلكسواجن) و هو ثاني أكبر منتج السيارات.

في منتصف القرن الثمانيات قام معهد (ماساتشوستس) التكنولوجيا بمشروع بحث لتحليل الاداء الصناعي بمختلف مصانع العالم للسيارات و مقارنتها بنظام "تويوتا"، في عام 1991م قام الباحثان "جيمس و ماك و دانيال جونز" بنشر دراستهما في كتابهما "الالة التي غيرت العالم" "the machin That changed worldo" فوصفوا نظام الانتاج "تويوتا" و مقارنتها مع الاساليب العالمية

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الرشيقة

للتصنيع فوصفه بكلمة "Lean" أي الانتاج الرشيق (التصنيع الرشيق) التي احتلت المراكز الأولى، في صياغ مصطلح الترشيد الذي تدبر أمر كل من المساحة المادية و جهد العمل و الاستثمارات الراس مالية و المخزون و ذلك بعدد اقل من العيوب و الحوادث .
و في عام 1996م نشر الباحثان "ووماك و جونز" كتابهما الثاني بعنوان الفكر الرشيد "Lean thinking" الذي فصل في مفاهيم و الأدوات الرئيسية للأسلوب و تم إعادة طباعته في 2003 و بعد ذلك إصدار العديد من المواضيع حول الفكرة الترشيد على شكل مجموعة من المعارف متكاملة توضح المفاهيم و أدواته التي تؤدي إلى التقليل أو القضاء على الهدر بحيث يعتمد على أدنى حد من المخزون و التسليم وفق المواعيد و الرقابة الدقيقة على الجودة و الصيانة و معايير جميع الوظائف و الأنشطة مما شجع العديد من الوحدات الاقتصادية بالعمل بهذا النظام .

فعلية أصل المحاسبة الرشيقة مستمدة من نشأة فكرة الترشيد أو التصنيع الرشيق الصادر من شركة تويوتا الياباني¹.

2- مفهوم المحاسبة الرشيقة:

*-التفكير الرشيق: (Lean thinking):

– هو تحويل طريقة تفكير القوى العاملة في المنظمة من اداريين و محاسبين و عاملين من العمل وفقا لمنهج التشغيل التقليدي الى العمل وفقا لمنهج الترشيد ، و يتطلب ذلك وضع خطة تدريبية لتلك القوى لتدريبها على المبادئ و الاساليب التي يقوم عليها منهج الترشيد و العمل في ظل نظام التشغيل و المحاسبة وفقا لتيارات القيمة ، و ذلك نظرا لان مبادئ و اساليب الترشيد تتناقض مع المبادئ و الاساليب التي يقوم عليها منهج التصنيع التقليدي القائم على مبدا دفع القيمة واسلوب الانتاج الضخم و التشغيل و المحاسبة وفقا للوظائف و الاقسام².

و يمكن كذلك تعريف التفكير الرشيق على انه يجسد كمجموعة مبادئ للتصميم، و التي توجه بشكل تنظيمي سليم له أغراض أكثر فأكثر عملية و تسليم منتج ذات جودة على نحو مستمر و منظم و يخفض أشكال الضياع كلها و التي تسهم في النهاية إسهاما

1- ابتسام سليمان، وآخرون، استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في إدارة التكلفة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر (غير منشورة)، تخصص محاسبة و تدقيق، كلية العلوم المالية و المحاسبية، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، 2018/2019، صص 13-14.

2- زاهد حسني قاسم المشهراوي، استخدام نموذج قياس تكاليف تيار القيمة لأغراض تدعيم استراتيجية الاستدانة في ظل بيئة التصنيع المرشد، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الدكتوراه (غير منشورة)، كلية التجارة، قسم المحاسبة و المراجعة، جامعة عين شمس، 2015، صص 25.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الرشيقة

إيجابيا للمجتمع و يتمثل ذلك في (حلقة)، التي تتمثل في نظام تحويلي من الجذور للإدارة تعكس هذه الأخيرة deming السياق الحقيقي لمصطلح التفكير الرشيق.¹

*-التصنيع الرشيق: (Lean manufacturing):

التصنيع الرشيق منهج تشغيل يصنف العملية الانتاجية و فقا لتيارات قيمة، و كل تيار يتضمن مجموعة من الآلات تسمى خلايا التصنيع، و تستخدم تلك الخلايا في انتاج منتج واحد او مجموعة من المنتجات تسمى عائلة المنتجات، و يركز بشكل اساسي على تسهيل و تسريع تدفق الانتاج داخل تيار القيمة و على القيمة المقدمة للعميل، و ذلك بهدف زيادة سرعة تسليم اوامر العملاء و خفض الفاقد و الضياع للوصول الى المنتج الصحيح باقل تكلفة ممكنة و بالجودة و الكمية المطلوبة و في الوقت المحدد الذي يطلبه فيه العميل.²

و يمكن تعريفه على انه عملية ديناميكية متطورة من الانتاج و يشمل جميع الجوانب العمليات الصناعية (تطوير المنتجات، التصنيع، التنظيم الموارد البشرية، دعم الزبائن) و لقد لوحظ وجود تحسينات للأعمال في منظمات التصنيع الرشيق و هذه التحسينات تتعلق في التسليم في الوقت المحدد و تقليل المهل الزمنية و تخفيض معدل دوران المخزون و انخفاض كلفة الوحدة الواحدة.³

-تعد المحاسبة الرشيقة افضل برنامج للتحسين المستمر، و الذي اصبح معروفا في مجال الاعمال في السنوات الأخيرة، فإن مصطلح الرشاقة من الناحية المحاسبة تعني مجموعة من الأدوات التي تساعد في تحديد الضياع و القضاء عليه، الا لا يضيف الضياع قيمة للعمل و تحسين النوعية، في حين تعمل المحاسبة الرشيقة على تخفيض وقت الإنتاج و التكلفة، و قد تبنت العديد من الشركات تقنية المحاسبة الرشيقة، التي تختلف عن باقي تقنيات المحاسبة من خلال الفوائد التي تقدمها، و من خلال ما تبناه الشركات هو إيجاد نظام للتطوير و

¹ - محمد سمير دهيرب الربيعي، وآخرون، التفكير الرشيق في محاسبة التكاليف، بدون دار النشر، الطبعة 1، 2019، ص70.

² - زاهر حسني قاسم المشهراوي، مرجع سبق ذكره ص44.

³ - اياد محمود الرحيم، ريام غازي سليمان، اعتماد فلسفة ادارة الجودة الشاملة لتطوير نظم التصنيع الرشيقة، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، العدد 100، 2017، ص 69.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الرشيقة

التحسين في مجال العمل و ذلك وفقا لما تعمل عليه نظرية الإدارة، ووجود نظام عملي يساعد على تقليل في التكلفة و هدر الوقت من أجل إرضاء العملاء فإن تبني الشركات لنظام المحاسبة الرشيقة هو العمل على التحسين المستمر من أجل التسويق و البيع و المشتريات.¹

ومصطلح المحاسبة الرشيقة لها وجهان:²

-الوجه الأول:

يشير إلى تطبيق المفاهيم الرشيقة في إجراءات النظام المحاسبي و الرقابي و في عملية القياس و الهدف هو إزالة الضياع، و تسريع الإجراءات، و إزالة الأخطاء و جعل الإجراءات واضحة و مفهومة .

- الوجه الثاني:

و (الأهم) يشير إلى إجراء تغييرات جذرية في نظم المحاسبة و الرقابة و القياس التقليدية، و توجيه هذه التغييرات بإتجاه تحقيق المفاهيم الرشيقة و ذلك من أجل أن تكون أكثر ملاءمة للبيئة الرشيقة و بالشكل الذي يؤدي إلى توفير معلومات ملاءمة لاتخاذ القرارات و الرقابة، و تعطي صورة واضحة عن قيمة العملاء، و تكون بسيطة وواضحة و مرئية لكافة المستويات داخل المنشأة الصناعية .

و أن المحاسبة الرشيقة هي كبديل لممارسات نظام المحاسبة التقليدية و لا سيما ممارسات المحاسبة الإدارية و التكاليف فمثلا يحاول استبعاد نظام الكلفة المعيارية و تقارير الانحرافات و نظام مراقبة العمليات و التسعير على أساس الكلفة، الذي يعد تقارير المالية توصف بأنها غير وقتية "untimely reports" و غالبا ما تكون مظلمة للمدراء عن اتخاذهم للقرارات، لذا سيتم استبدالها بممارسات أخرى.³ و من أهم محاور التغيير مايلي :

- استبدال المقاييس التقليدية بعدد قليل من المقاييس الرشيقة التي تحفز السلوك الرشيق في كل مستويات المنشأة و تولد التحسين المستمر، و هذه المقاييس الجديدة تعكس استراتيجيات المنشأة الرشيقة، و تعد اساس الرقابة المالية و التشغيلية؛
- تطبيق طرق أفضل لاحتساب تكلفة المنتج، و تكلفة تيارات القيمة استخدام هذه المعلومات عن الكلفة لدفع عملية التحسين، و اتخاذ قرارات أفضل، و تعزيز الربحية؛

¹ - مخلد فؤاد شجاع، دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف ، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير (غير منشورة)، قسم المحاسبة ، كلية الاعمال، جامعة الشرق الاوسط، 2015، ص10.

² - بزقاري حياة، بن ساهل وسيلة، المحاسبة الرشيقة وخلق قيمة الزبون، مجلة اداء المؤسسات الجزائرية، العدد 13، 2018، ص 96.

³ - سيروان كرم عيسى، محمد عبد العزيز، المحاسبة الرشيقة تطبيق نموذج مقترح لتيار القيمة، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية و الاقتصادية، العدد1، 2015، ص 120.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الرشيقة

• توفير المال عن طريق ازالة كميات كبيرة من الضياع في نظم المحاسبة والرقابة والقياس؛

• التركيز على الاعمال التي تدور حول خلق القيمة للعملاء (المستهلكين)؛

• افساح الوقت للمحاسبين للعمل في القضايا الاستراتيجية ليكونوا عامل التغيير داخل المشاة الصناعية.

عرفت المحاسبة الرشيقة على انها تعد و تنظم التكاليف طبقا لمفهوم سلسلة القيمة و التي تجمع كلا من المعلومات المالية و غير مالية

تهدف الى تزويد الوحدة الاقتصادية بالكشوفات المالية التي تعكس الاداء باستخدام المعلومات المالية و غير مالية.¹

- عرفت المحاسبة الرشيقة بأنها الأسلوب الداعم والمشجع للتصنيع الرشيق لتصحيح المنتج و حساب التكاليف للوصول إلى تيار القيمة.²

3- خصائص المحاسبة الرشيقة :

وهي كما بينهما:

-تقديم معلومات دقيقة لتسهيل عملية اتخاذ القرارات؛

-تخفيض التكلفة، الوقت والحد من المنتجات عديمة الفائدة؛

-تحديد الوفورات المالية للمحاسبة الرشيقة و التركيز على الاستراتيجية التي تتطلب ادراك الفوائد؛

- التشجيع على عملية تحسين المحاسبة الرشيقة على المدى البعيد؛

- تقديم الدعم الافضل للزبون؛

- تشجيع الشركة للتركيز على قياس القيمة للعملاء؛

- قياس اداء الادارة في العوامل الداخلية والخارجية؛

- انشاء لوحة عن نظام المعلومات؛

-الاعتماد على طلب واحتياجات العميل لتحقيق الرضا له؛

- التشجيع و التحفيز من خلال التحدي ونقل المسؤولية داخل المنظمة؛

¹ - خليل ابراهيم اسماعيل الزبيدي، رياض حمزة البكري، دور المحاسبة الرشيقة في دعم حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة دراسات محاسبة و مالية، العدد 32، 2015، ص5.

² - رقية الطيب علي احمد، دور المحاسبة الرشيقة في تحقيق الريادة في المؤسسات التعليم العالي، مجلة اقتصاد المال و الأعمال، العدد2، 2019، ص592.

- الانتباه لشخص الذي يقوم باتجاه القرارات و الشخص الذي يتحمل المسؤولية.¹

المطلب الثاني: أهمية وأهداف المحاسبة الرشيقة و دوافعها

1 - أهمية المحاسبة الرشيقة:

المحاسبة الرشيقة تزيد من المبيعات، لأنها توفر افضل المعلومات لضياح القرار، فعند استعمال معلومات التكاليف المعيارية للقرارات مثل التسعير و الارباح و شراء انتاج، و تقديم منتجات جديدة غالبا ما توضع قرارات خاطئة، فالوحدات الاقتصادية الرشيقة تحتاج الى ادوات افضل مثل تكاليف تيارات القيمة لصنع القرارات الرشيقة ؛

المحاسبة الرشيقة تقدم تشخيص للتأثير المالي للتحسينات الرشيقة فاعلم الشركات تستعمل التكاليف التقليدية لتقييم منافع التنسيق الرشيق، فالمحاسبة الرشيقة توفر المال و تخفض التكاليف من خلال استعمال تكاليف تيار القيمة و اللغة السهلة للكشوفات المحاسبية تجعل منها سهلة وواضحة و مفيدة ؛

المحاسبة الرشيقة تقدم تحفيزات طويلة الاجل للتحسينات الرشيقة من خلال الترشيقات المهمة في المعلومات و عمليات القياس، فمقاييس الاداء الرشيق هي حجو الزاوية للرؤية الادارية و الرقابية لخلايا الانتاج الرشيق و تيارات القيمة لكل الوحدات الاقتصادية.²

2- اهداف المحاسبة الرشيقة :

يمكن تحديد اهداف المحاسبة الرشيقة على وفق الاتي:³

2-1- الحذف و التطوير :

ان الهدف الاساسي للمحاسبة الرشيقة (lean accounting) هو حذف الانشطة غير المضيفة للقيمة و بالنتيجة القضاء على الهدر (wast) و التحسين المستمر (continuous improvement) اذ تستعمل المحاسبة الرشيقة ادوات الترشيح للقضاء على الهدر من العمليات المحاسبية الى جانب زيادة الرقابة المالية الشاملة بما يسمح بتبسيط العمليات التجارية (الصناعية او الخدمية) و تحسين خدمة الزبائن و زيادة الكفاءة و الربحية و بمشاركة الجميع بالشكل الذي يجعل من الشركة أكثر استقرار او تناسقا او توازنا.

¹ - مخلد فؤاد شجاع، مرجع سابق ذكره، ص20.

² - عباس نوار كهيط الموسوي، سجاد مهدي عباس الغرابوي، استعمال ادوات المحاسبة الرشيقة في دعم نظم الانتاج الرشيق و تقييم اداء الوحدات الاقتصادية، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية الادارية، العدد17، 2015، ص11.

2-2- زيادة المبيعات :

المحاسبة الرشيقة (lean accounting) تزيد المبيعات ، لأنها توفر معلومات افضل لاتخاذ القرارات الخاصة بالتسعير ، الجودة ، الربحية ، التصنيع او الشراء ، ترشيد المنتج ، الاستثمار الراس مالي و تقديم المنتج الجديد غالبا ما تكون خاطئة ، و عليه فان التكاليف المعيارية هي خطة خاطئة عندما يتعلق الامر بهذه الانواع من القرارات ، فترشيق الشركات بحاجة الى ادوات افضل مثل كلفة تيار القيمة (value stream) لاتخاذ القرار الرشيق .

2-3- التحديد الواضح للأثر المالي للتحسينات الرشيقة :

المحاسبة الرشيقة (lean accounting) تحدد بوضوح الاثر المالي للتحسينات الرشيقة ، فمعظم الشركات تستعمل نماذج (خفض الكلفة لادخار الكلفة التقليدية) لتقويم منافع التقويم الرشيق ، و العديد من الشركات تبحث عن خفض التكاليف على المدى القصير عن طريق التغيرات الرشيقة ، هذه الشركات في كثير من الاحيان لا تحقق الهدف في التقويم ، و لكن الخبراء الماليين ليس لديهم اساليب اخرى لتقويم الاثر المالي للتحسين الرشيق .

2-4- توفير المال و تخفيض التكاليف :

المحاسبة الرشيقة (lean accounting) توفر المال و تقلل التكاليف ، فمعظم الشركات ليس لديها فكرة عن كلفة النظم المحاسبية لأنها متأصلة في عمليات الشركة او الواقعة ضمنها ، كما ان نمو الشركة مع المحاسبة الرشيقة (lean accounting) تمكنها و بشكل منهجي و منظم من القضاء على الهدر او الضياع الناتج من المعاملات و التقارير ، و التسويات ، و الاجتماعات الخاصة بعمل الشركة ، و هذا كله ضياع او هدر ، و كذلك يمكن من تحضير العمليات الخاصة بالشركة في ظل الرقابة عمليا و تمكن ايضا من القضاء على معظم الانظمة المحاسبية و الرقابية التقليدية و المعاملات المطلوبة من دون ذلك الهدر .¹

2-5- تحفيز التحسين الرشيق على المدى الطويل :

المحاسبة الرشيقة (lean accounting) تحفز التحسين الرشيق على المدى الطويل عن طريق الترشيح (Lean) الذي يركز على المعلومات و مقاييس الاداء الرشيق التي تعد حجز الزاوية في الادارة و الرقابة البصرية لخلايا الانتاج الرشيق (lean production)، و تيارات القيمة ، و المصنع او الشركة عموما ، و تستعمل مقاييس الاداء ماثلة لخلايا العمليات غير الانتاجية ، و قد صممت مقاييس

¹ - حيدر علي جراد المسعودي، علي عباس حمزة القصير، التكامل بين تقنيات المحاسبة الرشيقة و بطاقة الاداء الاستراتيجي المتوازن المستدامة، المجلة العراقية للعلوم الادارية، العدد 50، ص117.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الرشيقة

الاداء هذه لتحفيز السلوك الرشيق و دعم ثقافة الرشيق عن طريق تحفيز الاستثمار لدى الاشخاص و توفير المعلومات الملائمة و تحقيق التحسين المستمر في كل مستوى من المستويات الشركة بصورة تامة .

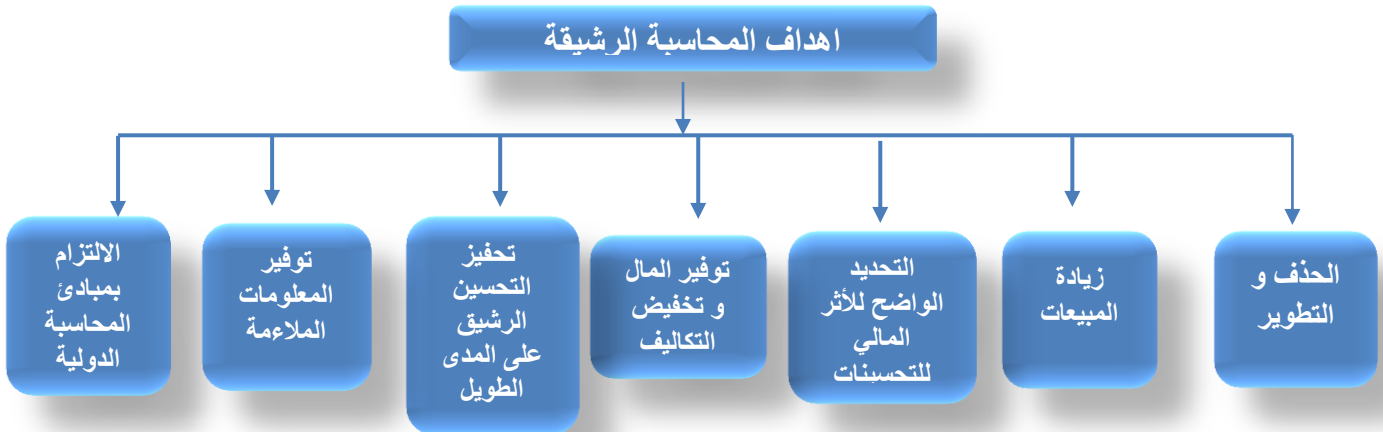
2-6- توفير المعلومات الملائمة:

توفر المحاسبة الرشيقة معلومات دقيقة و بالوقت المناسب و قابلة للفهم و لكل اقسام الشركة بما يؤدي الى التحفيز نحو التحول الرشيق في جميع اقسام الشركة و يساعد في اتخاذ القرارات بشكل سريع مما يؤدي الى زيادة قيمة الزبائن و النمو في الربحية و التدفقات النقدية .

2-7- الالتزام بمبادئ المحاسبة الدولية :

المحاسبة الرشيقة تتفق تماما مع المبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما (او المبادئ المحاسبة الدولية بعد اعمال تطبيقها في جميع دول العالم) و انظمة التقارير الخارجية و متطلبات اعداد التقارير الداخلية.¹

الشكل: (1-1): اهداف المحاسبة الرشيقة



المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على: حيدر علي جراد المسعودي، علي عباس حمزة القصير، التكامل بين تقنيات المحاسبة الرشيقة و بطاقة الاداء الاستراتيجي المتوازن المستخدمة، المجلة العراقية للعلوم الادارية، العدد50، ص ص 117-118.

3- دوافع المحاسبة الرشيقة:

من خلال التطور الكبير الحاصل في كافة نواحي الاقتصادية و الاجتماعية و التكنولوجية ، يمكن القول انه اصبحت انظمة المحاسبة الحالية غير كافية ، و اصبح من الضروري ايجاد نظام محاسبة جديد للشركات تعمل على تحسين و تطوير و زيادة الكفاءة للشركة ، من اجل العمل على ايجاد تحسينات في جودة الانتاج ، و سرعة التسليم و تخفيض التكلفة ، يتوجب على الشركة الاعتماد على نماذج

1- حيدر علي جراد المسعودي، علي عباس حمزة القصير، مرجع سبق ذكره، ص 118.

أخرى في التصنيع ، و منها التصنيع الرشيق من اجل عمل التحسينات في الانتاج و الجودة و اشكال التوصيل ، لذا يتطلب الانتقال من الطرق التقليدية القديمة ، (الدفع و الاستثمار) ، الى طرق جديدة ، تتمثل في تدفق تيار القيمة ، و يتطلب ايضا التحول من عقد الصفقات و المعاملات التي تنفذ العمليات.¹

المطلب الثالث: فوائد المحاسبة الرشيقة و مساهماتها:

1- فوائد المحاسبة الرشيقة:

هناك العديد من الفوائد في المحاسبة الرشيقة:

فنظام المحاسبة الرشيقة صمم لجمع المعلومات من خلال تيار القيمة ، في حين ان أنظمة المحاسبة الأخرى تقوم بجمع البيانات من خلال اقسام التي لديها كيانات وظيفية ، و قامت المحاسبة الرشيقة بتسليط الضوء على مشكلتين رئيسيتين :

- التأثير السلبي لتخفيض حجم المخزون ؛

- توفير الطاقة الزائدة.

و اذا تم تنظيم الاقسام من خلال تيار القيمة ، سوف يصبح بالإمكان لأنظمة المحاسبة الأخرى جمع معلومات التكلفة مفصلة.² و قد ساهمت المحاسبة الرشيقة بان تكون تقارير المحاسبة أكثر وضوح ويمكن فهمها بشكل أكبر ، حيث يقدم نظام المحاسبة الرشيقة معلومات أكثر دقة للمدراء ، و ان عملية تكرار التقارير متاحة لأي نظام محاسبة يريد القيام بها ، و المشكلة ليست في سرعة القيام بالعمليات الحسابية و انما بالحصول على النتيجة الفعلية ، كما و تستخدم المحاسبة الرشيقة كمؤشرات اداة رئيسي (key performance indicators) و التي تحتوي على مقياس أكثر وضوحا للمدراء ، حيث اشار (maskell) الى ان شركات الصناعة تحتاج الى قياسات الاداء في ثلاثة مستويات مختلفة على الأقل : قياسات خلية الانتاج ، قياسات تيار القيمة ، قياسات مستوى الشركة و خططها .

و يعمل نظام المحاسبة الرشيقة على تقليل الحاجة الى التقارير ، و مقاييس التحليل للقيم التي تكاد ان لا تذكر ، و هذا يشير الى ان العمليات اصبحت اصغر و انه لا يوجد فروق في تكاليف الانتاج ، العمليات ، الموظفين ، المعدات و الطلب ، و بالنتيجة فان نظام المحاسبة الرشيقة تعمل على تقليل الهدر و الضياع في الموارد و الأنشطة التي تضيف أي قيمة للعملية الانتاجية ، كما عمل النظام على توفير

1- مخلد فؤاد شجاع ، مرجع سبق ذكره، ص13.

2 - المرجع نفسه، ص16.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الرشيقة

المساحة أكبر للعمل، و على زيادة الانتاجية و تحسين و رفع قيمة وجود المنتج ، و يتوقع من الشركات التي تستخدم نظام المحاسبة الرشيقة تقليل وقت تجهيز الطلبات ، و تقليل التالف في العملية الانتاجية ، و زيادة احتمالية استخدام الموارد ، تحسين قيمة المنتج ، زيادة الانتاجية ، تقليل الكلفة ، و قد اشارت الدراسات الى ان استخدام نظام المحاسبة الرشيقة قد يوفر عدة إيجابيات و منها 60% توفير الوقت ، و 40% مكان افضل للاستخدام ، 50% انخفاض نسبة الوقوع بالخطأ ، 50% تحسين الجودة ، 20% زيادة الانتاج.¹

كما و يعمل نظام المحاسبة الرشيقة على تحقيق رضا العملاء، و تشجيع و تحفيز الموظفين ، و تحسين بيئة العمل و خفض التكلفة ، و تحقيق ردود فعل إيجابية في السوق ، و تأسيسا على ما تقدم يمكننا القول بأن نظام المحاسبة الرشيقة يعمل على تقليل الوقت بين طلب العميل ووقت تنفيذ ذلك الطلب ، تحديد و تخفيض نسبة الوقوع بالخطأ و يصبح هنام مرونة أكثر للعمل، و رفع كفاءة العمال ، و ان تبني الشركات لنظام المحاسبة الرشيقة قد يعود بفوائد تساعد على تطوير عمل الشركة من خلال اوجه عديدة منها :

- التركيز على المؤثرات والتي تعطي صورة اوضح لجميع المستويات و العمليات للشركة؛
- سهولة تحديد احتمالية تطوير جميع المجالات؛
- تسهيل و تبسيط التقارير و الحد من الوقوع في الخطأ و تخفيض التكاليف؛
- الوضوح و سهولة الفهم من قبل أي شخص؛
- الرقابة المالية على تيار القيمة؛
- استراتيجية تحديد الأسعار، التي تبدأ من قيمة المنتج وصولا للعميل؛
- وصول المعلومات الضرورية و الحصول عليها في الوقت المناسب بما تقلل الكلفة و الجهد والوقت.²

2- مساهمات المحاسبة الرشيقة:

تساهم المحاسبة الرشيقة في تحسين العديد من الامور التي قد تبدو معقدة او تحتاج الى تغيير في المحاسبة التقليدية منها :

1-2- توضيح الرؤية بالنسبة للأرباح المتأتمية 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 او المتوسط من خلال ما تكتسبه من قضائها على الضياع (الفاقد).

¹ - نفس المرجع السابق، ص 17.

² - نفس المرجع السابق، ص 18.

2-2- قياس الأداء :

تسهيل فهم قياس الأداء فهي تسمح بالرقابة التشغيلية و تشجيع التحسين باستمرار ،فهي تقدم تدابير للقياس كفاءة مخطط العمل ، و هناك ثلاثة مستويات لقياس الأداء:

- على مستوى الخلية؛

- على مستوى تيار القيمة؛

- على مستوى المؤسسة ككل .

2-3- تبسيط التقارير على مستوى تيار القيمة:

إن التقارير غالبا ما تتميز بصعوبة ترجمتها خاصة تلك المتعلقة بتيار القيمة ، و عليه فان المحاسبة الرشيقة تمكن من حساب التكاليف المباشرة فقط على مستوى تيار القيمة فهي تهتم بمستوى الاداء التشغيلي اكثر مما يجعل فهم التقارير و ترجمتها امر سهلا .

2-4- ترشيد اتخاذ القرارات:

إن تعيين تكلفة معيارية لكل منتج على حدى قد يتسبب في اتخاذ قرارات خاطئة خاصة مع وجود تكاليف ثابتة كبيرة ، و عليه فان حساب التكاليف على مستوى تيار القيمة يسمح بأخذ جميع التكاليف و العوامل المؤثرة في التكلفة بعين الاعتبار.¹

2-5- التكلفة المستهدفة:

هي اداة لإدارة التكلفة تهدف الى تخفيض تكلفة المنتج اثناء مرحلة التخطيط و التطوير و التصميم من مراحل دورة حياة المنتج ومن ثم فان هذه الاداة تركز جهود خفض التكلفة عند مرحلة تصميم لسرعة و كبر حجم الوفرات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها .²

وكما يرى بعض الدارسين ان التكلفة المستهدفة ليشث تقنية تقدير التكاليف و انما هي برنامج كامل لتخفيض التكاليف تبدا قبل ان يتم اعداد الرسومات الاولى للمنتج، و هو نصح يهدف من الحد من تكلفة منتجات جديدة خلال دورة حياتها في حين تلبية متطلبات

¹ - عصام بعلاش، بلال شبيخي، دراسة نظرية لمفهوم المحاسبة الرشيقة و ما يميزها عن المحاسبة التقليدية، مجلة ابعاد اقتصادية، العدد2، 2020، ص500_501.

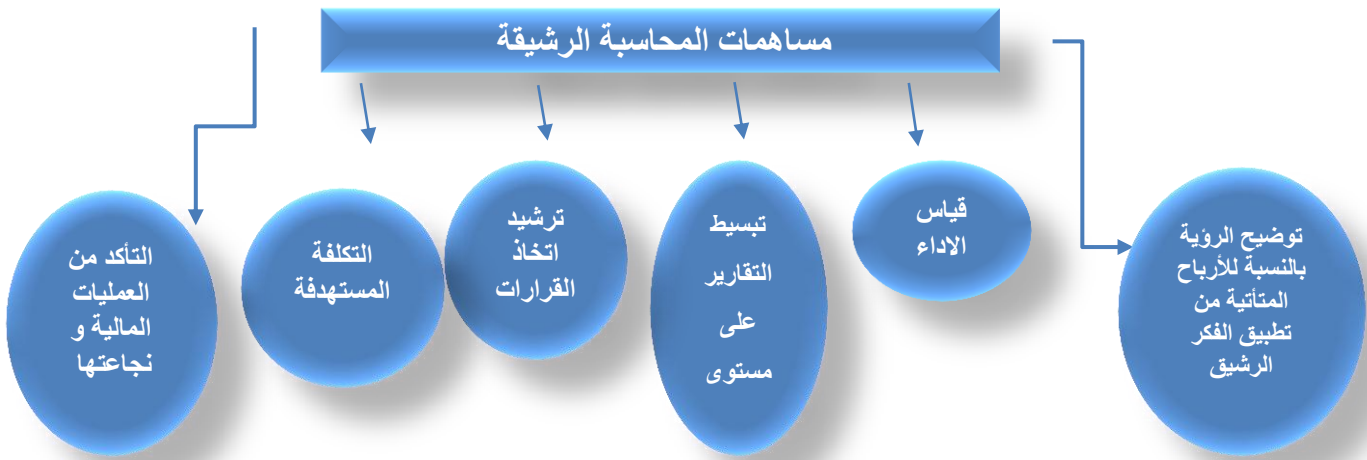
² - سليمة تي، واخرون، دور التكلفة المستهدفة في تقييم الاداء، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكاديمي(غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، 2018، ص17.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الرشيقة

المستهلك من حيث الجودة و الاعتمادية و غيرها و دراسة جميع الافكار التي يمكن تصورها بما يتعلق بالحد من التكاليف في التخطيط و التطوير و مرحلة النماذج، التكاليف المستهدفة ليست تقنية تخفيض تكلفة بسيطة و لكن نظام ادارة كامل الربح الاستراتيجي.¹

2-6-التأكد من العمليات المالية ونجاعتها: إن المؤسسات الكبيرة تقوم بتوليد عدد هائل من العمليات غير ان لا شيء يضمن لها التحكم فيها، تسمح المحابة الرشيقة بالتحكم حتى مع وجود عدد كبير من العمليات كما يمكن التخلص من لعدد منها فتولد نظاما أكثر شفافية يسهل تسييره من خلال تخفيض المخزون و الاعتماد على دورات قصيرة.

الشكل (1-2): مساهمات المحاسبة الرشيقة



المصدر: من اعداد الطالبتان بالاعتماد على عصام بعلاش وبلال شيخي، دراسة نظرية لمفهوم المحاسبة الرشيقة و ما يميزها عن المحاسبة التقليدية، مجلة ابعاد اقتصادية، العدد2، 2020، ص500_501

¹ - حسام عمرو، دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف و تحسين القدرة التنافسية للمؤسسة، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر(غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة ام البواقي، سنة2016، ص13.

المطلب الرابع: اختلاف المحاسبة الرشيقة عن المحاسبة التقليدية

ترتبط المحاسبة التقليدية بشكل طبيعي بالإنتاج الواسع على اساس مبدا ما توفره الزيادة في الانتاج من امان للشركة من اجل تلبية احتياجات الزبائن، و هذا يعد مؤشر تهديد لاستمرارية الشركة (المنظمة) و هذا يقيض للمنظمة، و ذلك من خلال الحصص الكبيرة في الانتاج لغرض تحقيق اهدافها التي تتضمن خدمة الزبون عن طريق توفير مستويات تجهيز عالية، و توفير هوامش كبيرة للاستغلال الامثل، و اجراء الحسابات التفصيلية المرتبطة بالتكاليف الفعلية لكل مركز كلفة، و متابعة تكاليف المنتج المعيارية و محاولة إنجازها، و العمل تخفيض التكاليف غي المباشرة باستخدام ساعات القوى العاملة الضرورية لصنع المنتج.¹

و تعد المحاسبة الرشيقة هي انعكاس الايرادات الفعلية بشكل اصدق من المحاسبة التقليدية، و نظام تخفيض التكاليف على عكس المحاسبة التقليدية، فهي تهدف بشكل عام لتقليل التكاليف في جميع مفاصل الشركة لزيادة ربحيتها، فالنظام المحاسبي التقليدي قد يؤدي الى التشويهاة و الانحرافات حيث هناك العديد من الدراسات اثبتت ان المحاسبة التقليدية توفر معلومات غير دقيقة و لا تؤثر في توفير اجواء مناسبة لتحسين المستمر .

كما ان نظام المحاسبة التقليدية لا يوفر اساليب لدعم الادارة و المعلومات المقدمة من خلاله تكون غي كافية للتعامل مع العمليات المعقدة، هذه الاساليب و التقارير تكون مناسبة فقط في عمليات الانتاج الضخمة، علاوة على ذلك فان اساليب المحاسبة التقليدية تقدم معلومات غير واضحة متعلقة بعملية الانتاج و البيع، و هذا ما يفسر العديد من الشركات في الدول المتقدمة صناعيا بالانتقال من نظام المحاسبة التقليدية الى نظام المحاسبة الرشيقة، لأنها تعد نظام و لضح و مفهوم و يسهل القيام بالعمليات المحاسبية المتعلقة بالتكلفة و تحقيق القيمة للزبون،²

وعلى الرغم من الاختلافات بين المحاسبة الرشيقة و التقليدية الا انه هناك العديد من اوجه تشابه بين طرق المحاسبة التقليدية و المحاسبة الرشيقة و كما ذكرها (maskell) في ادناه:

- التركيز على الاداء الصحيح ؛
- تحضير تلخيص صغير عن التكلفة المستهدفة لتيار القيمة ؛
- تمكين عملية اتخاذ القرار و عمل التقارير بالاعتماد على صندوق النقاط (box scout) الذي يظهر الحالة الفعلية للشركة عبر تقاريره و ايضاحاته الاسبوعية ؛

¹ - مخلد فؤاد شجاع، مرجع سبق ذكره، ص13.

² - المرجع نفسه، ص14.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الرشيقة

- القيام بإعداد تقارير مالية في الاوقات المحدد من قبل الشركة سهلة الفهم للجميع؛

- تحديد الميزانية التقليدية من خلال المبيعات الشهرية ؛

- الاعتماد على التكلفة اساس للتسعير.¹

و الجدول الاتي يبين لنا ما يلي:

الجدول (1-1): الإختلافات بين المحاسبة الرشيقة و المحاسبة التقليدية

ر.م	اوجه الاختلاف	المحاسبة التقليدية	المحاسبة الرشيقة
1	هدف التكلفة	المنتج	-تدفق القيمة
2	تحليل التكلفة	التحليل التفاضلي للمساعدة في اتخاذ القرارات	-اسلوب التحسين المستمر للمساعدة في اتخاذ القرارات
3	-ثقافة الوحدة الاقتصادية	-مبنية على اساس الرقابة و القيادة	-مبنية على اساس التعاون و المساواة
4	-تخفيض التكاليف غير المباشرة	-الاساس المستخدم هو العمل المباشر	-الاساس المستخدم هو العمل تدفق القيمة
5	-ارسال المعلومات	-ارسال المعلومات يكون من الادارة العليا الى المدراء	-ارسال المعلومات يكون بشكل متوازي بين المدراء
6	-التركيز	- تركيز على الاداء المالي	-تركز على الاداء المالي و التشغيلي
7	-التكلفة المعيارية	-تعتمد على التكلفة المعيارية	-لا تعتمد على التكلفة المعيارية بسبب تعدد انماط المنتجات
8	-المخزون	-المخزون يكون كبير	-يكاد لا يكون هناك مخزون
9	-البيئة	-البيئة المستقرة و الانتاج كبير	-البيئة تنافسية و متغيرة تكيف مع الزبائن

المصدر: حسني عابدين عابدين، عبد الرحمان محمد رشوان، دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف و قياس الاداء المالي، مجلة المحاسب العربي، العدد

الشهري، ص9

¹- نفس المرجع، ص14_15.

الشكل (1-3): اختلاف بين المحاسبة الرشيقة و المحاسبة التقليدية



المصدر: عصام بعلاش، بلال شبيخي، دراسة نظرية لمفهوم المحاسبة الرشيقة و ما يميزها عن المحاسبة التقليدية، مجلة ابعاد اقتصادية، العدد2، 2020، ص499.

المبحث الثاني: منهجية تطبيق المحاسبة الرشيقة و معوقاتها

أصبحت المحاسبة الرشيقة الآن من المفاهيم الحديثة الي تستند على مجموعة من المبادئ حيث بدأ التصنيع الرشيق في صناعة السيارات، و لكن بعد نجاح تطبيق هذا النظام اصبح يمكن تطبيقه في كافة القطاعات الإنتاجية، خاصة مع التطور السريع في بيئة التصنيع الرشيقة، وقد أدت الانتقادات الموجهة لنظم المحاسبة الرشيقة إلى زيادة التوجه نحو نظم إنتاج و تصنيع حديثة تهدف إلى تخفيض التكاليف.

المطلب الاول: مجالات و متطلبات المحاسبة الرشيقة

1- مجالات المحاسبة الرشيقة:

هناك اربعة مجالات للمحاسبة الرشيقة تتمثل كما يلي :

1-1- ممارسات للتصنيع:

ان ممارسات التصنيع الرشيق يجب ان تتغير من الانتاج في شكل دفعات و جدولته الدفع الى تدفق الانتاج و جدولته السحب . و الاتجاه الرئيس الذي يمثل هذا التحول الرشيق هو القضاء المطلق على الضياع الذي يتطلب عقلية جديدة و العمل يجب ان يصنف ضمن الانشطة التي تضيف قيمة و الانشطة التي لا تضيف قيمة و بشكل صارم من منظور العميل.¹

¹ ليندا عليش عوض الله، بابكر ابراهيم الصديق، اثر التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد ونظام المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف، مجلة العلوم الاقتصادية و الادارية، 2018، ص109.

1-2- قياس الأداء:

في البيئة الرشيقة قياسات الاداء يجب ان تعكس الاستراتيجية الرشيقة ، المقاييس يجب ان تكون بسيطة و سهلة الفهم لان اغلب المستنفدين هم غير ماليين و يجب ان تكون في الوقت المناسب و من المفضل ان تكون بعض القياسات تتضمن خدمات الزبائن ووقت الدورة و الحد من الخلل.

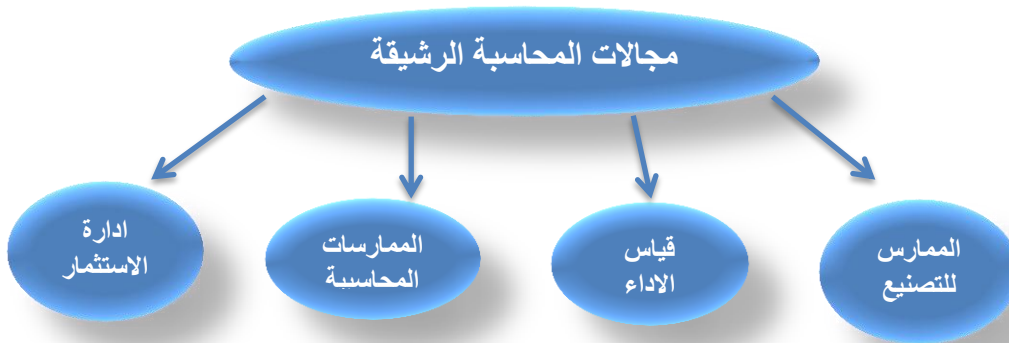
1-3- الممارسات المحاسبية:

إن العمليات المحاسبية يجب ان تركز في العمليات و ليست النتائج و التشديد على القضاء على العمليات التي تضيف قيمة مع المحاسبة الرشيقة مع منافع اضافية للمهام اقل تعقيد او الحاجة لبعض الاشخاص لأداء تلك المهام .

1-4- إدارة الاستثمار:

إدارة الرشاقة تسعى إلى إعادة هيكلة جذرية للمنظمة عن طريق تيارات القيمة بدلا من الاقسام الوظيفية و ذلك بهدف تبسيط العمليات التجارية بحد كبير للتصنيع و الخدمات لتحسين خدمة الزبائن و ايضا تحسين الكفاءة و الربحية و من ثم ان البعد النهائي للمحاسبة الرشيقة هو ادارة الاستثمار.¹

الشكل (1-4): مجالات المحاسبة الرشيقة



المصدر: من اعداد الطالبتان بالاعتماد على: ليندا عليش عوض الله، بابكر ابراهيم الصديق، اثر التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد ونظام المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف، مجلة العلوم الاقتصادية و الادارية، 2018، ص109.

2- متطلبات المحاسبة الرشيقة :

1 - نفس المرجع، ص110.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الرشيقة

- يوجد متطلبات اساسية لتطبيق المحاسبة الرشيقة هي:
- انشاء مؤشرات وظيفية و تقارير معلومات حول ادارة الترشيد؛
- ربط تلك المؤشرات تيارات القيمة بالأهداف الاستراتيجية ؛
- وضع نظام تسعير منتجات تيار القيمة و قوائم دخل تيارات القيمة ؛
- تعليم تدفق القيمة للمدراء و لمسؤولي الادارة المالية لاتخاذ القرارات بناء على ادوات الترشيد؛
- تحليل و تصنيف التكاليف بما يدعم عمليات الترشيد؛
- حذف المعاملات الزائدة و التعقيدات الاخرى من العمليات المالية مثل تسجيل قيود اليومية للتع المواد و الاجور و التكاليف الصناعية غير المباشرة و الانتاج تحت التشغيل و الانتاج التام في صناعة مرحل الانتاج و اوامر الانتاج؛
- التسعير بناء على اسلوب التكلفة المستهدفة؛
- وضع مخطط مالي و تشغيلي و بيعي؛
- تطبيق اساليب الترشيد في اقسام المالية و الاقسام الاخرى؛
- تعليم كافة فرق العمل في جميع المستويات على المشاركة في تنمية منهج الترشيد؛
- تدريب و تطوير ادارة المنشأة على فلسفة الترشيد و محاسبة الترشيد.¹

المطلب الثاني: خطوات تطبيق المحاسبة و أدواتها والنتائج المترتبة عنها

1- خطوات تطبيق المحاسبة الرشيقة:

ان تحول من نظام المحاسبة التقليدية الى المحاسبة الرشيقة يقتضي خطوات حددها huntzinger فيمايلي:

- ربط تدفق القيمة مع الاهداف الاستراتيجية؛
- تحليل بيانات التكلفة لدعم عمليات المحاسبة الرشيقة؛

1- حسني عابدين عابدين، عبد الرحمان محمد رشوان، اثر استخدام تيار القيمة اداة للمحاسبة الرشيدة لتطوير النظام المحاسبي و تقييم الاداء المالي، مجلة للدراسات القانونية و الاقتصادية، المجلد 7، العدد 2، 2018، ص 566_567.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الرشيقة

- حذف المعاملات المعقدة من العمليات المالية؛
- تطوير وتحسين التسعير لتدفق القيمة و الأرباح و تحديد أماكن فقدان تدفق القيمة؛
- يعتمد التسعير على حساب التكاليف و تحديد نقطة التعادل و الأسواق المنافسة؛
- تعليم جميع العاملين في جميع المستويات للمشاركة في عمليات المؤسسة؛
- تدريب و تطوير المسؤولين في المؤسسة على نظام المحاسبة الرشيقة؛
- تعليم المدير و الطاقم المالي استراتيجيات تدفق القيمة من أجل عملية اتخاذ القرار باستخدام أدوات المحاسبة الرشيقة.¹

2- أدوات المحاسبة الرشيقة :

- نستعرض في هذا البحث أدوات و تقنيات المحاسبة الرشيقة إذ أن هناك عدة أدوات تتضمنها المحاسبة الرشيقة كلها تعمل مع بعضها البعض لتكوين الرقابة و إدارة الشركات الرشيقة و أن تلك الأدوات تتبع من مبادئ و ممارسات المحاسبة الرشيقة .
- و يوضح الجدول (1) مبادئ و ممارسات و أدوات المحاسبة الرشيقة :

¹-بقراريحياءة،بن ساهل وسيلة،مرجع سبق ذكره،ص97_98.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الرشيقة

الجدول (1-2): مبادئ و ممارسات و أدوات المحاسبة الرشيقة

ت	المبادئ	الممارسات	الأدوات
1	أعمال المحاسبة الرشيقة	1- القضاء على الضياع بشكل مستمر من معاملات 2- العمليات و التقارير و غيرها من الاساليب المحاسبية	-خرائط تدفق القيمة الحلية و المستقبلية -كايزن kaizen (التحسين المستمر الرشيق) -خطة ، عمل ، فحص ، قرار (PDCD)
2	عمليات المحاسبة التي تدعم التحول الى الرشاقة	1- الرقابة الادارية و التحسين المستمر 2- إدارة التكلفة 3- الزبائن و قيمة المجهزين و ادارة الكلفة	-مخطط قياس الاداء ، ربط مصفوفة الخلية /العمليات، تدفقات القيمة ،الخطة و تقارير الشركة الاستراتيجية الاعمال و التكاليف المستهدفة و التحسين الرشيق . - اداء لوحات تيار القيمة فيها متابعة التوقف و مشاريع التحسين المستمر - صندوق النقاط يظهر اداء تيار القيمة. - كلفة تيار القيمة - كشف دخل تيار القيمة - الكلفة المستهدفة
3	توصيل المعلومات الواضحة في الوقت المناسب	1- التقارير المالية	- اللغة الواضحة للكشوف المالية - سهل الى حد كبير ،على اساس المحاسبة النقدية.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الرشيقة

<p>- التقارير الاولى باستخدام لوحات الاداء المرئي على مستوى الشعبة و المعمل و تيار القيمة و الخلايا في اقسام الانتاج و تصميم المنتج و المبيعات و التسويق و الادارة... الخ</p> <p>- تحليل الربحية و الكلفة باستخدام تيار القيمة و صندوق الأداء</p>	<p>2- قياس أداء التقارير المرئية المالية و غير المالية</p> <p>3- صنع القرار</p>		
<p>- توظيف سياسة هوشين Hoshin</p> <p>- مبيعات، عمليات، تخطيط مالي (sofp)</p> <p>- تكاليف تيار القيمة و تحليل الطاقة</p> <p>- خرائط تدفق القيمة للحالة الحالية و المستقبلية</p> <p>- صندوق الاداء الي تظهر التغيرات التشغيلية و المالية من التحسين الرشيق و التخطيط للمنافع مالية من التغيرات الرشيقة .</p> <p>- التأثير المتزايد لانفاق راس المال على الصندوق دراجات و تيارات القيمة .</p> <p>- مقاييس الأداء التي تتبع التحسين المستمر المشترك بين رضا الموظفين و التدريب</p> <p>- تقسيم الأرباح</p>	<p>1-التخطيط و الموازنة</p> <p>2-أثر تحسين الرشيق</p> <p>3-الخطط الرأسمالية</p>	<p>التخطيط من المنظور الرشيق</p>	<p>4</p>

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الرشيقة

	4-الإستثمارات بالأشخاص		
5	1-الرقابة الداخلية على اساس رقابة العمليات الرشيقة 2-تقييم المخزون	تعزيز الرقابة الداخلية للمحاسبة	
	-مصفوفة التعامل للقضاء على الضياع -الرقابة والمخاطر (SOX) -تطبيق طرق بسيطة لتقييم المخزون الذي لا يتطلب تسجيلا مستمرا لحركات البضائع و ان تحديد كلفة المنتج ستكون سهلة عندها يكون مستوى المخزون قليلا و تحت السيطرة المترتبة .		

المصدر: غازي عبد العزيز البياتي، كوردستان احمد حسن، دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف، المجلة العلمية لجامعة جيهان- السليمانية، العدد2، 2020، ص366.

و فيما يأتي عرض موجز لبعض ادوات المحاسبة الرشيقة التي تساهم في خفض التكاليف:

- تيار القيمة: ان خرائط تيار القيمة هي ادارة رئيسية في التصنيع الرشيق و المؤسسات الرشيقة الغرض من تيار القيمة هو تمكنا من مشاهدة تدفق المواد و المعلومات و بعض الاحيان النقد من خلال تدفق القيمة، والشركات التقليدية غالبا لها فهم قليل حول تدفق المواد او المعلومات من خلال عملياتها و ذلك لان الطرق التي اتخذتها المنتجات والعمليات المتلوية يصعب فهمها و خرائط تدفق القيمة هي نقطة الانطلاق للتصنيع الرشيق و كذلك هي نقطة انطلاق للمحاسبة الرشيقة .

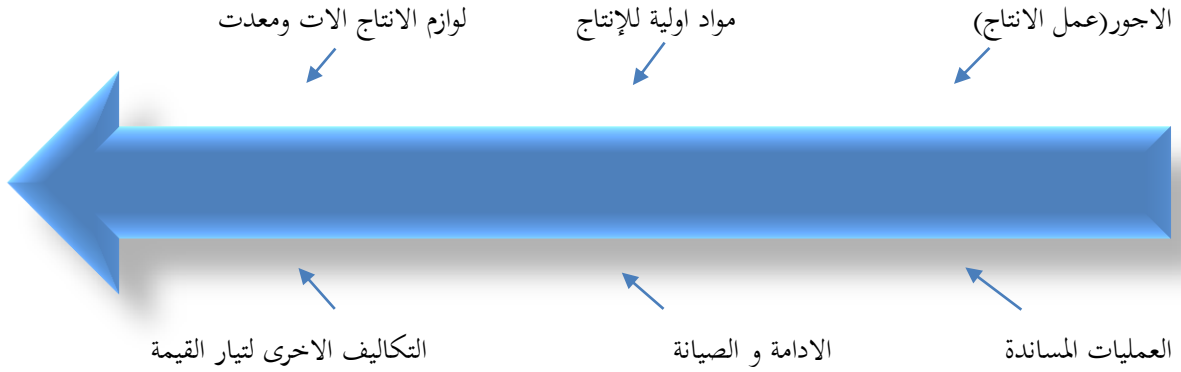
-وهي تتيح للأشخاص رؤية وفهم تدفق الانتاج و ترى كيفية تدفق الانتاج و العمليات و بدء المحاسبة الرشيقة مع خرائط تيار القيمة للشركة و انها تشير الى مستوى المعلومات المالية و التشغيلية المطلوبة الى مكان وجود الضياع في العمليات الرئيسية و انها تصف حجم و تعقيدات المنظمة و كيفية تدفق المعلومات من كيان الى اخر، و يتم جمع التكاليف في تيار القيمة فمن الضروري ان تكون واضحة المعالم في خرائط تيار القيمة و تأخذ في نظر الاعتبار كل الخطوات و الانشطة داخل تيار القيمة و ليس مجرد خطوات الإنتاج.¹

¹ رائد مجيد عبد محمد، سعد سلمان عواد المعيني، استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد 25، 2013، ص ص 301_302.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الرشيقة

و الشكل التالي يوضح تكاليف تيار القيمة:

الشكل (1-5): التكاليف التي تتضمنها تكاليف تيار القيمة



المصدر: رائد مجيد عبد محمد، سعد سلمان عواد المعيني، استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف، مجلة دراسات محاسبية و مالية، العدد 25، 2013، ص 309.

و فيما يلي بيان لكل بند من بنود الواردة اعلاه:

- تكلفة المواد الأولية: **material cost**

ان تكلفة المواد الاولية لتيار القيمة تحتسب بناء على المواد الفعلية المستخدمة من قبل تيار القيمة، و المواد الفعلية المستخدمة من تحتسب اما على اساس المشتريات الفعلية او على اساس الاصدار الفعلي للمواد الى تيار القيمة، و يعتمد استخدام أي من الأسلوبين على مستوى المخزون في المنشأة الصناعية .

- تكلفة الموظفين: **employee cost**

يتم تخصص كلفة الموظفين على تيار القيمة بناء على عدد الأفراد العاملين في تيار القيمة، حيث لا يتم التمييز بين الأعمال المباشرة و غير المباشرة، فكل فرد داخل تيار القيمة يعد عمله مباشرا. و عليه فإن الموظفين داخل المنشأة يتم عادة تخفيض كل واحد منهم على تيار القيمة محددة.

- تكلفة المكائن: machine cost

تتضمن تكلفة المكائن على مصاريف اندثار المكائن الموجودة ضمن تيار القيمة، وبالإضافة إلى مصاريف قطع الغيار و التصليحات و غيرها من المصاريف المتعلقة بالمكائن.

- التكاليف الخارجية: outside coste

-التكلفة الخارجية لتيار القيمة يتضمن كافة التكاليف الفعلية للأعمال المنجزة من قبل افراد او مقاول الخارجي.

- تكلفة التسهيلات: facilities cost

تتضمن تكلفة التسهيلات على إيجاد و اندثار المصنع و صيانة البناية و الأمن و الحراس... الخ. و يتم تحميل تكاليف التسهيلات على تيارات القيمة على اساس المساحة . و هذا الاساس هو الوحيد الذي يتم استخدامه في المنشأة الرشيقة و السبب يرجع الى ان هذا الاساس يحفز فريق عمل تيار القيمة على تقليل المساحة المستخدمة من قبل تيار القيمة.

- تكاليف اخرى: other costs

و يتضمن تكاليف مثل تجهيزات مكتبية، أدوات و معدات، قطع الغيار و تكاليف السفر... الخ. من التكاليف المباشرة اليومية التي يتم تخصيصها مباشرة لتيار القيمة.

3- النتائج المترتبة عن المحاسبة الرشيقة:

عند تحول نظام المحاسبة التقليدي إلى نظام المحاسبة الحديث " المحاسبة الرشيقة " صدر عنه عدة نواتج من أهمها:

-ترشيد الموارد المستخدمة في الانتاج وتخفيض الوقت والجهد المبذولين في العملية الإنتاجية؛

- انخفاض حجم الاخطاء اثناء العملية الانتاجية وحجم العمالة اللازمة للتشغيل؛

-انخفاض او نقص زمن تقديم المنتجات الجديدة إلى السوق.

المطلب الثالث: أبعاد ومقاييس المحاسبة الرشيقة و معوقاتها

1 - أبعاد المحاسبة الرشيقة:

هناك بعدان للمحاسبة الرشيقة و هما :

- **البعد الأول** : تشير إلى تطبيق المفاهيم الرشيقة في اجراءات النظام المحاسبي كالرقابي و في عملية القياس، و الهدف هو إزالة الضياع، كتسريع الإجراءات، و إزالة الأخطار، و جعل الإجراءات واضحة و مفهومة .

- **البعد الثاني** : يشير إلى إجراءات تغييرات جذرية في نظام المحاسبة كالرقابة و القياس التقليدية، و توجيه هذه التغييرات باتجاه تحقيق المفاهيم الرشيقة، و ذلك من أجل أن تكون أكثر ملاءمة للبيئة الرشيقة ، و بالشكل الذي يؤدي إلى توفير معلومات ملاءمة لاتخاذ القرارات كالرقابة، لتعطي صورة واضحة عن قيمة العملاء، و تكون بسيطة وواضحة و مرئية لكافة المستويات داخل المنشأة الصناعية.¹

2- مقاييس المحاسبة الرشيقة:

هناك مجموعة من الخصائص لمقاييس المحاسبة الرشيقة أهمها كالآتي:

- تكون مقاييس الأداء قليلة نسبيا؛

- تكون معظم المقاييس هي مقاييس غير مالية؛

- تكون سهلة و مفهومة.

كما يمكن تقسيم مقاييس أداء المحاسبة الرشيقة وفق التصنيف الآتي:

2-1- مقاييس الأداء المرتبطة بالخلية: cell performance measurements

تزود المحاسبة الرشيقة المعلومات الملائمة لغرض اتخاذ القرارات و الرقابة على الخلايا الرشيقة من خلال تنفيذ المبادئ الرشيقة على ممارسات المحاسبة لذا فإن مقاييس أداء الخلية تدعم أداء الخلايا الرشيقة و تمثل مدى قدرة العاملين في الخلية على إكمال كل الاعمال التي يجب عليه القيام بها في كل وجبة عمل (shift) على وفق ما هو مخطط داخل الخلية، و لذلك فإن فريق الخلية يعمل على تلبية طلبات الزبائن على وفق معدل طلب الزبون و تعمل مقاييس أداء الخلية على تحديد المشكلات و المعوقات التي تعيق عمل الخلية بالشكل الذي يساعد في توجيه أعضاء فريق الخلية نحو تلك المشكلات و العمل على حلها بسرعة .

¹حسني عابدين عابدين، عبد الرحمان محمدرشوان، دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف و قياس الاداء المالي، مرجع سبق ذكره، ص5.

2-2- مقاييس الأداء مرتبطة بتدفق القيمة: (value Stream performance measurements)

تهدف مقاييس أداء تدفق القيمة الى عرض مدى التقدم نحو استراتيجية الأعمال و العمليات المستقبلية داخل تدفق القيمة وهي

تستعمل لإدارة و تطوير مبادرات التحسين المستمر ضمن تدفق القيمة و تهدف مقاييس أداء تدفق القيمة إلى تحقيق الآتي:

- قيام التقدم نحو النتائج المخططة؛

- تقويم العوامل الحاسمة الضرورية لإنجاز النتائج؛

- وضع الخطط للتحسينات المتعلقة بعوامل النجاح الحاسمة؛

- رقابة فاعلية مبادرات التحسينات؛

- تعديل مبادرات التحسينات على وفق ما هو ملائم.

ان الغرض من مقاييس أداء تدفق القيمة هو البدء بالتحسينات المستمرة لتدفق القيمة و لتقويم المنافع المتعلقة بالتغيرات الرشيقة، إذ

يكون مدير تدفق القيمة مسؤولين عن تحسين أداء تدفق القيمة و تكون مسؤولية فريق تدفق القيمة هي زيادة القيمة للزبائن و التخلص من

الضائعات ضمن تدفق القيمة و زيادة أرباح تدفق القيمة .

2-3- مقاييس الأداء المرتبطة بأداء الوحدة الاقتصادية ككل (الاستراتيجية) (strategic measurements):

يمكن المقاييس الاستراتيجية ادارة الوحدة الاقتصادية من مراقبة الأداء المتعلق باستراتيجية الوحدة الاقتصادية ككل، ومن تحقيق

الأهداف الاستراتيجية التي تتمثل في زيادة المبيعات و الحصة السوقية ، و زيادة تدفق النقد و تخفيض الديون ، و خلق ثقافة التحسين

المستمر داخل الوحدة الاقتصادية ككل، و الحفاظ على استقرار و تعلم القوى العاملة، و يتم إعداد المقاييس الاستراتيجية بناء على

الأهداف الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية لذا فان هذه المقاييس يجب أن تتلاءم و تنسجم مع الأهداف الاستراتيجية المطلوب تحقيقها من

الوحدة الاقتصادية .

3 - معوقات المحاسبة الرشيقة:

يوجد عدة معوقات تحول دون استخدام المحاسبة الرشيقة من بينها ما يلي:

- الافتقار لعملية التدريب و عدم فهم عمليات الإنتاج، ان الوضع الحالي للعمليات التشغيلية سريعة التغير تتطلب من المحاسبين ان

يجمعوا كل المهارات المحاسبية الصحيحة لغرض فهم العمل والقدرة على كسب المعرفة التامة للعمليات الاولية و متابعة كل الاصدارات

التجارية وهذه النظرة هي اوسع من نظرة المحاسبة التقليدية؛

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الرشيقية

- الافتقار للقريب بين الأقسام المختلفة، فالعديد من الشركات تحدد مواقع وظائف المحاسبة المالية على مساحة بعيدة عن مواقع الإنتاج، و ان تيارات القيمة تستبعد الاقسام الوظيفية التقليدية بل أن معظم الشركات لا تجعل المحاسبين يتفاعلون مع العاملين بأقسام الإنتاج¹
- يتطلب من المحاسب الإداري ربط كل الأرقام التي يحصل عليها بالكشوفات المالية و ترك عقلية التكلفة التاريخية في إعداد قوائمها المالية الخاصة بالمنظمة؛
- الشعور بالتفوق المعني اذ تقوم بعض المؤسسات المهنية الخاصة بالمحاسبة الادارية بحجب المعلومات والتقارير الضرورية لنشر ثقافة المحاسبة الرشيقية؛
- غالبا ما يكون وظائف المحاسبة والمالية في النظم التقليدية لا ترتبط بالمنافع المتوقعة في صافي الدخل وهذا لا يحفز طرق تشغيلية جديدة؛
- هناك افتقار للدعم و الاسناد البحثي و التعليمي لمنهجيات الجديدة ، لذلك فان ادارة الانتاج تستجيب لتطور التقنيات الجديدة في الانتاج، و يكون اقل دافعية للمحاسبين، لوضع خطوات الاسناد و الدعم لهذه التقنيات؛
- هناك مبدأ أساسي في التصنيع الرشيق أي شيء لا يضيف قيمة و يحسنها ينبغي استبعاده، و هذا يتضمن العديد من البيانات و المعاملات و التقارير المتولدة من قبل المحاسبين.²

المطلب الرابع: مستقبل والدور الاستراتيجي للمحاسبة الرشيقية

1- مستقبل المحاسبة الرشيقية:

تعد المحاسبة الرشيقية في مراحلها الأولى و يصعب توقع ما إذا كانت ستستقر بذلك و تبقى كما هي او أنها ستتغير، و لأنه غير واضح ما اذا كانت قد عرضت بشكل كافي أم لا، وذلك لاعتبارها نظام حديث او انها نظام قديم، و انه من المحتمل أن سيتم قبول نظام المحاسبة الرشيقية بشكل اوسع من قبل الشركات التي تبنت هذا النظام أم لا ، مع العلم بان انظمة المحاسبة الاخرى سوف يستمر استخدامها في الشركات على الأقل في المدى القريب .

1- حسني عابدين عابدين، عبد الرحمان محمدرشوان، دور المحاسبة الرشيقية في تخفيض التكاليف و قياس الأداء المالي، مرجع سبق ذكره، ص8.

2- نفس المرجع السابق، ص9.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الرشيقة

وقد ظهر سؤالين رئيسيين عن مستقبل المحاسبة الرشيقة :

- هل من الضروري تبني جميع الشركات نظام المحاسبة الرشيقة لتحقيق الفائدة؟

- هل من الضروري أن يتخلى المحاسبين عن نظام المحاسبة التقليدية، و تبنى نظام آخر ليتم استخدامه في التخطيط، قياس الأداء، التسعير و التحسين.

و أن جهود يجب أن توجه لتخفيض تكلفة العناصر و لتحقيق ثروة أكبر و أن المحاسبة تواجه نفس الاختبار، و أن عملية التحسين و التطوير و القياس و كتابة التقارير و اعطاء نتائجها يمكن تتسم باستخدام أنظمة أخرى، و من خلال هذه التحسينات التي يمكن إجراؤها مبكراً أن تحول الى الرشاقة، و ذلك من أجل فصح المجال للأشخاص المحاسبين للعمل على تغييرات أخرى للمحاسبة الرشيقة، و مما لا شك فيه أن المشاريع المبكرة تحسن العمليات التي سوف يتأخر استبعادها، و لكنها تعد بداية جديدة لإدخال المحاسبة الرشيقة في الاعمال التجارية و ان بإمكان المدراء البقاء و الاستمرار و التحسين و التطوير بدون أنظمة المحاسبة و لكن بالاعتماد على معرفتهم كما كانوا في السابق.¹

2-الدور الاستراتيجي للمحاسبة الرشيقة :

التصنيع الرشيق و المحاسبة الرشيقة يمكن أن تلعب دور رئيسي في نجاح المنظمة و الترشيق مناسب خاصة للشركات التي تعمل ضمن بيئة صناعية ديناميكية و قادرة على المنافسة، حيث هناك تعقيد في المنتج و تغيير توقعات الزبائن .

و يصف (روبن كوبر) دراسته في ترشيح الشركات مثل : تويوتا، و نيسانو سوني انها تبنت مبادئ الترشيق و الإنتاج في الوقت المحدد و التحسين المستمر منذ زمن طويل، و هذه الشركات في البداية كانت قد بدأت مع عدد قليل من المنتجات المتجانسة و عمليات تصنيع متكاملة و في البداية كان التركيز على الكفاءة و عدد محدود من مبادئ التصنيع الرشيق.²

أغلب الزبائن تقيس ارضاء الزبون مع الوقت و البعض من هذه المقاييس كالاتي :

- معلومات بحوث السوق عن تفضيلات الزبائن و إرضاء الزبون بخصوص خصائص معينة للمنتج.

- الحصة السوقية؛

- أعلى نسبة ارضاء الزبون

1- مخلد فؤاد شجاع، نفس المرجع السابق، ص 12.

2- خليل ابراهيم اسماعيل الزبيدي، رياض حمزة البكري، دور المحاسبة الرشيقة في دعم حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة دراسات محاسبية و مالية، العدد32، 2015، ص8.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الرشيقة

- عدد الشكاوي الزبائن (تقدر الشركات ان مقابل كل زبون يشتكي بالفعل فان هناك من 10 الى 20 زبون آخرين لديهم فكرة سيئة عن السلعة او الخدمة لكنهم لم يشتكوا)؛
 - عدد الوحدات المعنية المشحونة للزبائن كنسبة من اجمالي الوحدات المشحونة؛
 - نسبة المنتجات التي فشلت بوقت قريب بعد التسليم؛
 - معدل التسليم اليومي (الفرق بين تاريخ التسليم المجدول و التاريخ المطلوب بواسطة الزبون)؛
 - معدل التسليم في الوقت المحدد (نسبة الشحنات التي تمت في الوقت المحدد او قبل تاريخ التسليم المجدول).
- حيث بين (martinich) أن العمليات داخل المنظمة يمكن أن تكون كسلاح تنافسي حيث أدرك الآن بأن وظيفة العمليات تؤدي دورا أساسيا في تحقيق أهداف المنظمة و دورا متما و مكملا لاستراتيجية المنظمة و عليه ينبغي أن لا تملى استراتيجية العمليات إذ يحتاج أن تكون استراتيجية العمليات مبادرة بدلا من مستجيبة أي أن خصائص ووظيفة العمليات و الميزات التنافسية لها ينبغي أن يؤثر في تحديد أي المنتجات تنتج و أي الأسواق تخدم و أي الأبعاد يجب أن تتنافس بها الشركة بفاعلية أكبر و من الأمثلة التي تبين لنا كيف يمكن استخدام نقاط القوة التشغيلية للعمليات بفاعلية أكبر كأسلحة تنافسية هي :
- امتلاك خبرات خاصة في تصنيع منتجات معينة؛
 - التسليم السريع : حيث ان الشركة التي تمتلك عمليات انتاج و طاقة انتاج تسمح لها بإنتاج منتج معين لإشباع طلب الزبون بسرعة .
 - وقت دور قصير للمنتوج: ان الشركة الاولى التي تدخل السوق تكسب حرية الحصول على حصة سوقية مهمة تتفوق بها على المنافسين اللاحقين.¹
- إن الميزة التنافسية تنشأ من خلال زيادة قيمة المنتج للزبون وتخفيض كلفة المنتج من خلال تخفيض السعر، و لكي تكون الميزة التنافسية قوية ينبغي ان تمتلك الخصائص هي كالاتي:
- ان تكون موجهة بواسطة احتياجات و رغبات الزبائن اذ توفر الشركة قيمة لربائنها لا يوفرها المنافسين؛
 - ان يكون لها مساهمة مهمة للنجاح؛

¹ - المرجع نفسه، ص9.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الرشيقة

- تخلق انسجام بين الموارد الفريدة للمنظمة والفرص البيئية اذ ليس هناك منظمين تمتلكان نفس الموارد وانما الاستراتيجية الجيدة

هي التي تستخدم هذه الموارد بكفاءة؛

- انها توفر الأساس لتحسين المستمر؛

- انها توفر الحافز والتعليمات لكل شركة.¹

وأن استراتيجية العمليات يجب أن تعكس الفهم الواضح للأهداف طويلة الأمل للمنظمة و الجهودات الوظيفية المشتركة بين

التسويق و العمليات بهدف تتبع و تحديد حاجات كل جزء من أجزاء السوق و تحويل تلك الحاجات الى قدرات مرغوبة تطلق عليها

تسمية الأسبقيات التنافسية و لقد بين (Ritzman&Krajewiski) و اتفق اغلب الكتاب و الباحثين أن هناك خمسة اسبقيات

تنافسية رئيسية:

¹ - نفس المرجع السابق، ص10.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الرشيقة

الجدول (1-3): يمثل الاسبقيات التنافسية الرئيسية

التفاصيل	الاسبقيات التنافسية
-السعر المنخفض -الكلفة المنخفضة	الكلفة
-تصميم منتج عالي الأداء (جودة التصميم) -جودة المطابقة	الجودة
-وقت التسليم السريع(السرعة في التسليم) -التسليم بالوقت المحدد المتفق عليه -سرعة تطوير و تقديم منتج جديد	الوقت/التسليم
-تقديم منتجات متنوعة -مرونة التغيير في الحجم	المرونة
-قيادة التكنولوجيا -القدرة على تقديم منتجات جديدة	الإبداع

المصدر: خليل ابراهيم الزبيدي، رياض حمزة البكري، دور المحاسبة الرشيقة في دعم حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد32، 2015، ص10.

خلاصة الفصل:

إن التغيرات الاقتصادية الذي عرفها العالم، و ظهور المؤسسات الصناعية أدى إلى زيادة التنافسية بينها لنيل رضا زبائنها و زيادة حصتها في السوق، و على ضوء هذا تبنت المؤسسات الصناعية التفكير الرشيق و ذلك من خلال الاعتماد على أدوات التصنيع الرشيق الذي يهدف لتقليل الهدر و الضياع وتخفيض تكلفة الإنتاج، وهذا ما يسمح لها بالتميز عن باقي المنافسين في تخفيض أسعار المنتوجات وفي جودتها، و في ظل هذه العوامل أصبحت المحاسبة التقليدية لا تواكب متطلبات التصنيع الرشيق مما تتطلب ابتكار محاسبة جديدة لواكبة التطورات الحديثة فظهرت المحاسبة الرشيقة، حيث تهدف هذه المحاسبة للقضاء على الضياع، وذلك باستعمال عدة أدوات كسلاسل القيمة مثلا لتوفير المعلومات الكافية عن أماكن الهدر و بالتالي تساهم في اتخاذ القرارات المناسبة.

كما تناول الدراسة اساليب اخرى لتحقيق اهدافها، ومن أبرز النتائج التي توصلت اليها الدراسة ومنها استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة (سلسلة القيمة، الكلفة المستهدفة، تخفيض المخزون) لها أثر في تخفيض التكاليف بشكل مباشر وغير مباشر على المدى البعيد؛ -ضرورة الالتزام بتطبيق ادوات المحاسبة الرشيقة لها اثر في تخفيض التكاليف، تخفيض المخزون الاحتياطي، تطبيق أسلوب سلسلة القيمة لما له اثر مباشر في خفيض التكاليف وتحديد أماكن الهدر و القضاء عليه، الالتزام بأداة الكلفة المستهدفة و جمع المعلومات المناسبة عن المنافسين و إدخال التعديلات المطلوبة في الوقت المناسب.

الفصل الثاني:
الأداء المحاسبي في
مؤسسة اقتصادية

تمهيد:

يحتل موضوع الأداء المحاسبي أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة، في ظل الاستغلال العقلاني لمختلف مواردها وتأدية وظائفها بكفاءة وفعالية، وأصبحت تهتم بتقييم الأداء وهذا لاكتشاف مواطن القوة والضعف وأيضا معرفة الإنجازات التي حققتها مقارنة بالمستويات التي كانت ترغب في الوصول إليها، وتتطلب عملية التقييم وجود معطيات مالية مدونة في قوائمها المالية والتي يتم من خلالها استخلاص مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية والتي تسمح لها بالحكم على أدائها ومن ثم اتخاذ الإجراءات المناسبة لتصحيح تلك الانحرافات التي قد تنجر عن عملية التقييم. وعليه يأتي هذا الفصل بهدف الوقوف على أهمية الأداء المحاسبي وكيفية تقييمه والإجراءات التي يجب إتباعها من أجل تحسينه نظرا لأهميته، و لتحقيق أهداف الفصل فقد تم تقسيمه إلى مبحثين أساسيين على النحو التالي:

- المبحث الأول: ماهية الأداء.

- المبحث الثاني: الإطار النظري للأداء المحاسبي.

المبحث الأول: ماهية الأداء

يشغل موضوع الأداء في المؤسسات المعاصرة اهتمام الباحثين سواء على المستوى الكلي أو على المستوى الجزئي، و هذا الاهتمام راجع إلى أهميته البالغة باعتباره مقياسا للنجاح وهو ما تسعى المؤسسات إلى تحقيقه.

المطلب الأول: تعريف الأداء ومستوياته

1- تعريف الأداء:

يعود مصطلح الأداء إلى الكلمة اللاتينية "Performer" والتي كانت تعني في القرن الثالث عشر إنجاز أو تنفيذ، إلا أن المصطلح استمد كامل قيمته من اللغة الإنجليزية بظهور الفعل "ToPerform" في القرن الخامس عشر والذي يعني تنفيذ مهمة، إنجاز عمل أو القيام بعمل يؤدي إلى بلوغ الأهداف المسطرة.¹

إن الاختلاف حول مفهوم الأداء ينبع من اختلاف المعايير والمقاييس التي تعتمد في دراسة الأداء وقياسه والتي يستخدمها المدراء والمنظمات.

وعلى الرغم من كثرة البحوث والدراسات التي تناول الأداء، إلا أنه لم يتم التوصل إلى إجماع أو اتفاق حول مفهوم محدد له، وعلى الرغم من تعدد واتساع الأبعاد والمنطلقات البحثية ضمن موضوع الأداء، واستمرار المنظمات بالاهتمام والتركيز على مختلف جوانبه، يبقى الأداء مجالاً خصبا للبحث والدراسة لارتباطه الوثيق بمختلف المتغيرات والعوامل البيئية، سواء كانت الداخلية أم الخارجية منها، وتشعب وتنوع تلك المتغيرات وتأثيرها المتبادل معه، فالأداء في أبسط صورته يمثل النتائج المرغوبة التي تسعى المنظمة إلى تحقيقها.²

¹ -ريفة احمد الصغير، تقييم أداء المؤسسات الصناعية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية

PMO، مذكّرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة قسنطينة-2، 2013، ص3.

² -خالد محمد بنى حمدان، وائل محمد إدريس، الإستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي مدخل معاصر، دار البازوري للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2010، ص290.

الفصل الثاني: الأداء المحاسبي في مؤسسة اقتصادية

يعتبر الأداء مؤشرا أساسيا للحكم على فعالية المستخدمين في المؤسسة فهو سواء من الناحية النظرية أو من الناحية التطبيقية قد استقطب العديد من الدراسات والبحوث التي تهدف في مجملها إلى تدقيق مفهومه.

كما يمكن تعريف الأداء على أنه قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها وفق المعايير المحددة، وفي ضوء تفاعلها مع البيئة نتيجة استخدام الموارد المتاحة فيها بسلوك كفاء وفعال.

وقد عرفه (ديفرز Devris) بأنه عملية تحليل وقياس الأعمال المنجزة خلال فترة زمنية معينة.

كما يمكن تعريف الأداء على أنه قدرة المؤسسة على تنفيذ استراتيجياتها، وتمكنها من مواجهة القوى التنافسية أي قدرة المؤسسة على الاستمرار بالشكل المرغوب فيه في سوق تنافسية متطورة.

كما يمكن تعريف الأداء بأنه المخرجات أو الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها، فهو مفهوم يعكس كلا من الأهداف والوسائل اللازمة لتحقيقها أي أنه مفهوم يربط بين أوجه نشاط المؤسسة وبين الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها من خلال هذه الأنشطة.

وينطوي مفهوم الأداء على العديد من المفاهيم المتعلقة بالنجاح والفشل، بالكفاءة والفاعلية، المخطط والفعلي، الكمي والنوعي وغيرها الكثير من العوامل المتعلقة به.

مما سبق يمكن القول بأن الأداء هو نتيجة وقدرة المؤسسة على استغلال مواردها لتحقيق أهدافها المطلوبة من خلال الأنشطة التي تقوم بها. وقدرتها على الاستمرار بالشكل المطلوب، مع الالتزام بالمعايير الموضوعية مسبقا.¹

من خلال التعاريف السابقة، نرى أن مفهوم الأداء يرتبط بمفاهيم أخرى كالكفاءة والفعالية، وهو ما يشكل في غالب الأحيان نوع من الالتباس كون هذه المفاهيم تعد مجاورة لمفهوم الأداء، الأمر الذي يستدعي التفريق ما بينهما:

1-1-1- الفعالية:

لقد حظي مفهوم الفعالية باهتمام عدد كبير من الباحثين في علوم التسيير والإدارة، حيث ينظر إليه كأداة من أدوات التسيير، كما يعتبر مرتكزا لتلك المقاربات التي تهتم بتقييم أداء المنظمات بمختلف أشكالها.

¹ - كامل أحمد أبو ماضي، بطاقة الأداء المتوازن كأداة تقييم لأداء المؤسسات الحكومية وغير الحكومية، مكتبة نيسان للطباعة والتوزيع، بدون طبعة، فلسطين، ص 17_18.

ويطرح التعريف الدقيق للفعالية عدة صعوبات، غير أنه بشكل عام عادة ما يتم التعبير عن الفعالية بمدى قدرة أو عدم قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها المسطرة بشكل مختصر يمكن تلخيص الفعالية في الصيغة التالية:

الفعالية = النتائج المنجزة / الأهداف المسطرة

1-2- الكفاءة:

تعتبر الكفاءة كأسلوب عمل يرتبط بتقييم الأداء عن مدى استخدام الموارد المتاحة مادية وفنية وبشرية واستغلالها الاستغلال الأمثل. ويعود مفهوم الكفاءة تاريخياً إلى الاقتصادي الإيطالي باريتو الذي طور صياغة هذا المفهوم حيث أصبح يعرف "بأمثليه باريتو"، وحسبه فإن أي تخصيص ممكن للموارد هو إما تخصيص كفاء أو تخصيص غير كفاء، وأي تخصيص غير كفاء للموارد فهو يعبر عن اللاكفاءة. اللاكفاءة تعني أن المؤسسات تنتج أقل من المستوى الممكن من المخرجات باستخدام موارد معينة، فهي تستخدم توليفة مكلفة من المدخلات لإنتاج مجموعة من المخرجات وعلى هذا الأساس يمكن تلخيص الكفاءة بالصيغة التالية:

الكفاءة = النتائج المنجزة (المخرجات) / الموارد المستخدمة (المدخلات).¹

ومن المهم جدا التمييز بين مفهومي الفعالية والكفاءة على الرغم من الارتباط الكبير بين المصطلحين إلا أن هناك فرقا هاما بينهما، فالمنظمات يمكن أن تكون فعالة وفي نفس الوقت غير كفؤة على حد كبير كما يمكن أن تتمتع بقدر كبير من الكفاءة في حين تكون غير فعالة، يشار في العادة إلى الفعالية باعتبارها الدرجة التي تحقق بها الأهداف المحددة سلفا. أما الكفاءة فتشير إلى الطريقة الاقتصادية التي تشير إلى إنجاز العمليات المتعلقة بالأهداف، وتمثل إلى حد بعيد بنسبة المدخلات للمخرجات.²

2- مستويات الأداء:

هناك مستويات عديدة للأداء تفيد بالتعرف على مستوى الأداء الذي تم تحقيقه، وهي كالآتي:

¹ - زينة احمد الصغير، مرجع سبق ذكره، ص 6_7.

² - زيد منير عبوي، الاتجاهات الحديثة في المنظمات الإدارية، الشروق للنشر والتوزيع، الطبعة العربية الأولى، عمان، 2006، ص 28.

- الأداء الاستثنائي: **Extraordinary performance** والذي يبين التفوق في الأداء ضمن الصناعة على المدى البعيد والعقود المربحة والالتزام الواضح من قبل الكادر الرئيسي ووفرة النقد وازدهار الوضع المالي للمنظمة.
- الأداء البارز: **outstanding performance** والذي يبين قيادة الصناعة والحصول على عدة عقود عمل كبيرة، امتلاك كادر كفاء وذو تحفيز عالي، امتلاك وضع نقدي ومالي متميز.
- الأداء الجيد جدا: **Very good performance** والتي تبين مدى صلابة الأداء وتوفر الدلائل المستقبلية والكادر الكفاء، بالإضافة إلى التمتع بوضع مالي جيد.
- الأداء الجيد: **good performance** والتي تبين التميز بالأداء وفق المعدلات السائدة، مع توازن نقاط القوة والضعف في المنتجات والخدمات وقاعدة العلماء والكوادر مع امتلاك وضع مالي غير مستقر.
- الأداء المعتدل: **fair performance** والتي تمثل صيرورة الأداء دون المعدل، وتغلب نقاط الضعف على نقاط القوة في المنتجات والخدمات وقاعدة العلماء والكوادر العاملة او عدم سهولة الوصول إلى الأموال اللازمة للبقاء والنمو.
- الأداء الضعيف: **weak performance** والتي يمثل الأداء دون المعدل بكثير مع وضوح لنقاط الضعف والتي تمثل جميع المحاور تقريبا، فضلا عن وجود صعوبات خطيرة في استقطاب الكوادر المؤهلة، ومواجهة مشاكل خطيرة في الجوانب المالية.
- الأداء المتأزم: **crisis performance** والتي تتمثل بالأداء غير الكفاء تماما، ومن المحتمل أن يسبب مشاكل متنوعة كبيرة في جميع محاور المنظمة.¹

المطلب الثاني: مجالات الأداء

يختلف الكتاب والباحثون في توجيهاتهم نحو تحديد مجالات الأداء وطرق قياسها فمنهم من ينظر إلى أهداف أصحاب المصالح والحقوق بوصفها مجالات أداء رئيسة ينبغي على المنظمة قياس الأداء المنظمي من خلالها وفق مقاييس ومعايير تلائم كل مجال مما يمثله من أطراف مرتبطة به. وينطلق كتاب آخرون في تحديد مجالات الأداء من متطلبات بحوثهم ودراساتهم، التي تحدد طبيعتها مجالات الأداء التي يتم التركيز عليها، كما تهتم إدارات بعض المنظمات بمجالات الأداء التي

¹ -خالد محمد بني حمدان، مرجع سبق ذكره، ص 291-292.

الفصل الثاني: الأداء المحاسبي في مؤسسة اقتصادية

تعكس فلسفتها اتجاه ميادين الأداء التي تمثل أولويات بالنسبة لها، ويحدد البعض مجالات أداء الأعمال في ميادين ومجاميع يعد الأفضل ضمن هذا المضمار، ويحدد الباحثان ميادين الأداء بميدان الأداء المالي وميدان الأداء العملياتي وميدان الفاعلية التنظيمية ويضعان مقاييس ومؤشرات لكل ميدان بحيث يعكس الأداء ضمنه، وفيما يلي توضيح كل ميدان من هذه الميادين، بما يتضمنه من مقاييس ومؤشرات لقياس الأداء:¹

1_ميدان الأداء المالي:

يعرف الأداء المالي على أنه تشخيص الصحة المالية للمؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على إنشاء قيمة ومواجهة المستقبل من خلال الاعتماد على الميزانيات، جدول حسابات النتائج، الجداول الملحقه، ولكن لا جدوى من ذلك إذ لم يأخذ الظرف الاقتصادي والقطاع الصناعي الذي تنتمي إليه المؤسسة وعلى هذا الأساس فإن تشخيص الأداء يتم بمعاينة المردودية الاقتصادية ومعدل النمو للأرباح.

كما يمثل الأداء المالي للشركات حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى إنجاز الأهداف، ويعبر الأداء المالي عن أداء الشركات حيث أنه الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها الشركة، ويساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد الشركة بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم.²

يعد استخدام مؤشرات الأداء المالي القاسم المشترك بين الكتاب والباحثين والمدراء سواء كان ضمن الدراسات التطبيقية والنظرية في عمليات تقييم الأداء ضمن الواقع العملي في مختلف منظمات الأعمال.

ويعتبر الأداء المالي من أهم المؤشرات على نجاح المؤسسة حيث أن هدف المؤسسة هو تعظيم الربح، إلا أن المسألة تختلف من مؤسسة إلى أخرى، فالمؤسسات الحكومية تهدف لتقديم الخدمة للمواطن، وتهدف لتنفيذ سياسات الحكومة. ويشمل ميدان الأداء المالي المؤشرات التالية:

¹ - كامل أحمد أبو ماضي، مرجع سبق ذكره، ص 31

² - بن مبارك خليفة، حشروف علي، جودة المعلومات المحاسبية كآلية لتحسين الأداء المالي في المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستير أكاديمي (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف - المسيلة، 2019، ص 26.

الفصل الثاني: الأداء المحاسبي في مؤسسة اقتصادية

- **نسب الربحية:** وهي النسب التي تقيس كفاءة و فاعلية إدارة المؤسسة في تحقيق الأرباح عن طريق استخدام أصولها بكفاءة.

- **نسب السيولة:** وهي مجموع النسب المخصصة لقياس قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل.

- **نسب النشاط:** أو إدارة الموجودات وتستخدم في قياس فاعلية المؤسسة في إدارة موجداتها استخدام مواردها.

- **نسبة الرافعة:** أو إدارة المديونية وتشير إلى درجة تمويل المؤسسة من خلال الدين للغير أو عملية التوازن بين الملكية والديون.

- **نسب سوق الأوراق المالية:** وهي مجموع النسب المخصصة لقياس قدرة المؤسسة على تحقيق أداء عال يرفع من القيمة السوقية لأسهمها.

2_ ميدان الأداء التشغيلي (العملياتي):

ويعتبر هذا الميدان الحلقة الوسطى لأداء الأعمال في المؤسسات، حيث يتم الاعتماد على مؤشرات تشغيلية إضافة للمؤشرات المالية. كما يشمل هذا النوع من المؤشرات التشغيلية الحصة التسويقية، وتقديم منتجات جديدة، ونوعية المنتج، والخدمة العامة، والإنتاجية، إضافة إلى العديد من المقاييس التي ترتبط بمستوى أداء عمليات المؤسسة، ويرى البعض أن الاعتماد على المؤشرات المالية لا يعطي رؤية متكاملة الأبعاد حول المؤسسة، لذا كان من الواجب تعزيز هذا الأسلوب في القياس بمقاييس أداء غير مالية. ولذلك كان الاعتماد على قياس الأداء العملياتي إضافة لقياس الأداء المالي.¹

3_ ميدان الفاعلية التنظيمية:

ويعتبر هذا المفهوم الأوسع والأكثر شمولاً لقياس أداء المؤسسة والذي يشمل كافة مجالات أداء المؤسسة سواء الجانب المالي أو العملياتي والمجالات الإدارية، ويغطي هذا المجال كافة مجالات أنشطة المؤسسة. ومن خلال دراسة أهداف المؤسسة وتشابكها وتعارضها في بعض الأحيان يمكن الاعتماد على قياس فاعلية المؤسسة. كما يرى البعض أن الاهتمام بتحسين الفاعلية مهم لإنجاز الربحية، ولكنه غير كاف، ويمكن إجمال مقاييس ومؤشرات قياس الفاعلية على النحو التالي:

- النمو في صافي الربح؛

¹ - كامل أحمد أبو ماضي، مرجع سبق ذكره، ص 32-33.

- العائد من المبيعات؛

- العائد من الاستثمار؛

- مستوى نوعية الأعمال؛

- مستوى الإدارة العليا؛

- رضا العاملين؛

- توجيهات المدراء؛

- وضوح متطلبات العمل؛

- مسؤوليات مدراء الأقسام؛

- درجة الالتزام بما هو مخطط له.

وبالرغم مما سبق، فإنه لا زالت الجهود مبذولة بشكل كبير لتطوير مفهوم الفعالية لا سيما من خلال ربطها بقياس الأداء. كما

يمكن تصنيف معظم مقاييس الأداء ضمن أحد التصنيفات الستة العامة المذكورة على النحو التالي:

- الفاعلية والتي تعني مستوى تحقيق الأهداف؛

- الكفاءة والتي تعني حسن استخدام الموارد؛

- الجودة وهي مستوى تلبية المنتج أو الخدمة لمتطلبات وتوقعات الزبائن؛

- التوقيت وهذه الخاصية تقيس مدى انجاز العمل بشكل صحيح في الوقت المحدد له حيث لا بد من وضع معايير

خاصة لضبط توقيت الأعمال، وعادة ما تستند مثل هذه المعايير على متطلبات الزبائن؛

- الإنتاجية وهي القيمة المضافة من قبل العملية مقسومة على قيمة العمل ورأس المال المستهلك؛

- السلامة وهي مدى الالتزام بالمعايير الصحية العامة وإجراءات السلامة في العمل.

كما يمكن أن تطور بعض المؤسسات تصنيفاتها الخاصة بما حسب ما يتلاءم مع عملياتها معتمدة في ذلك على رسالة

المؤسسة. وعندما تعتمد المؤسسة على مقاييس ذات أبعاد متعددة تحمل أكثر من المعلومات التي تحملها مقاييس الأداء

الفصل الثاني: الأداء المحاسبي في مؤسسة اقتصادية

أحادية الأبعاد أو الوحدات وباستعراض مقاييس الأداء المختلفة فإن المقاييس التي تعتمد على عناصر داخلية وخارجية هي المقاييس التي تقترب من الدقة بشكل أكبر.¹

المطلب الثالث: أهمية الأداء وأبعاده ومحدداته.

1_أهمية الأداء:

إن أهمية الأداء تأتي من كونه يعبر عن قدرة الشركة على إيجاد النتائج المقبولة في تحقيق طلبات أصحاب المصالح بوصفه الأمد الذي تستطيع فيه الشركة أن تنجز المهمة بنجاح أو تحقق هدفها بتفوق. أي أنه يمثل النتيجة النهائية التي تهدف الشركة الوصول إليها، وإن أهمية الأداء تبرز من كونه خطة تحدد الموقع الحالي ومدى ابتعاده عن النهائيات الأخيرة المرغوبة أو مدى تطابقها معها، وإن معاينة عمليات الشركة والتعرف على أدائها مسألة في غاية الأهمية، وإن معاينة العمليات ضرورية لمعرفة كيفية عمل الشركات من أجل تحديد الانحرافات فيها وتحسين مستوى أدائها وتصميم الهيكل التنظيمي بالشكل الذي يكون فيه كفوفاً فضلاً عن إمكانية التعرف على مدى الحاجة إلى التغيير وكيفية إجرائه في الشركة.²

ونلخص أهمية الأداء فيما يلي:³

- دعم أهمية الهدف الذي تسعى الإدارة إلى تحقيقه؛
- يساعد في الترجمة العملية للقرارات التي يتم اتخاذها على جميع المستويات في المؤسسة، وحتى يتحقق الأداء الفعال ينبغي أن يتصف الأداء بالجدية والنزاهة عند اتخاذ القرارات والابتعاد عن القرارات المزاجية؛
- الإسهام في القدرة الدائمة على تقديم نتائج إيجابية ومرضية على فترات؛
- يدعم الأداء قائمة المهام الرئيسة الموكلة للإدارة بل يأتي في مقدمتها وأولها بالاهتمام والعناية بتحقيق أهدافها؛
- استثمار القدرة لدى الفرد على العمل والتي تتولد من التدريب واكتساب المهارة اللازمة لأداء عمله.

¹ - المرجع نفسه، ص 33-34.

² أكرم أحمد الطويل، صلاح الدين شبل حاسم، الشراء وفق Sven rights والأداء الاستراتيجي، اليازوري للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2019، ص 83.

³ - عائشة يوسف الشميلي، برنامج تحسين الأداء، دار الفجر للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2017، ص 11.

2- أبعاد الأداء:

نتناول فيما يلي تحليل الأبعاد التي يتضمنها هذا المفهوم، حيث يركز البعض على الجانب الاقتصادي في الأداء بينما البعض الآخر إلى الأخذ في الحسبان الجانب التنظيمي والاجتماعي، هذا من منطلق أن الأداء مفهوم شامل إذ تتمثل هذه الأبعاد فيما يلي:

1.2- البعد التنظيمي للأداء:

يقصد بالبعد التنظيمي الطرق والكيفيات التي تعتمدها المؤسسة في المجال في المجال التنظيمي بغية تحقيق أهدافها، ومن ثم يكون لدى مسيري المؤسسة معايير يتم على أساسها قياس فعالية الإجراءات التنظيمية المعتمدة وأثرها على الأداء مع الإشارة إلى أن هذا القياس يتعلق مباشرة بالهيكلية التنظيمية، وليس بالنتائج المتوقعة ذات الطبيعة الاجتماعية الاقتصادية، وهذا يعني أنه بإمكان المؤسسة أن تصل إلى مستوى فعالية آخر ناتج عن المعايير الاجتماعية والاقتصادية يختلف عن ذلك المتعلق بالفعالية التنظيمية.

2-2- البعد الاجتماعي للأداء:

يشير البعد الاجتماعي إلى مدى تحقيق الرضا عند أفراد المؤسسة على اختلاف مستوياتهم، لأن مستوى رضا العاملين يعتبر مؤشرا على مستوى وفاء الأفراد لمؤسستهم. وتتجلى أهمية ودور هذا الجانب في كون أن الأداء الكلي للمؤسسة قد يتأثر سلبا على المدى البعيد إذا اقتصرَت المؤسسة على الجانب الاقتصادي وأهملت الجانب الاجتماعي لمواردها البشرية. فكما هو معروف في أدبيات التسيير أن جودة التسيير في المؤسسة ترتبط بمدى تلازم الفعالية الاقتصادية مع الفعالية الاجتماعية. لذا ينصح بإعطاء أهمية معتبرة للمناخ الاجتماعي السائد داخل المؤسسة (صراعات، أزمات... إلخ).¹

2-3- البعد الاقتصادي:

تتمثل أدوات قياس الأداء الاقتصادي في استخدام التحليل المالي، حيث يتم الاعتماد على مقاييس الربحية بأنواعها المختلفة والنسب المالية انطلاقا من السجلات ودفاتر المؤسسة وكذا القوائم والتقارير التي تعدها.

¹-مصطفى يوسف، إدارة الأداء، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2016، ص ص 21-22-23 .

2-4- البعد البيئي:

ومن خلال تحديد نتائج تدخل المؤسسة في الجانب البيئي، أي تحديد النتائج الايجابية والسلبية المترتبة على التغيرات التي تحدث في خصائص النظام البيئي بفعل نشاط أو مجموعة من الأنشطة الطبيعية أو غير الطبيعية.¹

3 - محددات الأداء:

تتمثل محددات الأداء المؤسسي فيما يلي:

1.3- قدرات ومهارات العنصر البشري:

يعتبر تفوق العنصر البشري في المؤسسات اليوم، ميزة تنافسية يصعب تحصيلها والمحافظة عليها، وذلك راجع لتضاعف الاعتماد على البحث والتطوير الذي لا يستطيع ضمان استمراره سوى الفكر الإنساني القادر على الإبداع.

2.3- التغيرات في البيئة الخارجية:

تعتبر التغيرات في البيئة الخارجية من أهم التحديات وأبرزها وأكثرها تأثيراً على أداء المنظمات وخاصة مع ظروف العولمة الحالية وانفتاح الأسواق، مما دفع المؤسسات إلى التفكير أكثر والبحث والاستقرار السياسي والاقتصادي باعتبارهما الضمان الوحيد للبقاء.

3.3_ التغيرات السياسية:

قد أصبحت التغيرات السياسية أكثر اهتماماً في الوقت الراهن وذلك راجع لسببين:

- السبب الأول : العولمة

- السبب الثاني فهو يتمثل في تضاعف ديناميكية القرار السياسي بالمقارنة مع السنوات السابقة وذلك راجع لتأثير الإعلام الواضح كما تجدر الإشارة إلى أن العلاقات بين الدول أصبحت جد معقدة، ولطالما كان غياب الاستقرار السياسي يحتل مراتب متقدمة في قائمة الأخطار والتغيرات التي تواجه المنظمة.

3-4 - التغيرات القانونية:

حيث تعتبر التغيرات القانونية ن أهم المحفزات أو العوائق للمؤسسات وتتحكم مباشرة بالأداء التنظيمي.

¹-فتيتي ليلي، دور إستراتيجية التنوع في تحسين أداء المؤسسة دراسة حالة مؤسسة هالبرتون، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2019، 2018، ص 4.

3-5- التغيير في البيئة الطبيعية والمناخ:

إن موضوع التغييرات الطارئة على الطبيعة والمناخ وأثرها على أداء المنظمات يمثل طرحا جديدا ولا تزال لأبحاث في هذا المجال غير مكتملة النضوج، وعلى الرغم على وجود تأكيدات هائلة توضح العلاقة الشديدة بين الطبيعة والأداء إلا أن واقع الأمر يكشف أن هذه الرؤى لا تعدو كونها استنتاجات لمثبت بأبحاث دقيقة يمكن الاعتماد عليها بشكل مطلق.

3.6- التكنولوجيا:

وتشمل معدلات الإنفاق على البحوث والتطوير، تطور وسائل الاتصالات وأنظمة المعلومات والاختراعات الجديدة وغيرها من القوى التي تساهم في حل مشكلات العمل من خلال التقنيات الحديثة.¹

¹-مرجع نفسه، ص 5_6. بتصرف

المبحث الثاني: الإطار النظري للأداء المحاسبي

يعد الأداء المحاسبي من المواضيع المهمة والحديثة في المؤسسة، ولأهميته من ناحية تخفيض التكاليف والذي يعتبر الهدف الرئيسي للمؤسسة وهذا انطلاقاً من بيانات ومعلومات مدونة في السجلات المحاسبية.

المطلب الأول: تعريف الأداء المحاسبي وأهدافه

سنتعرض فيما يلي إلى تعريف الأداء المحاسبي وأهدافه:

1- تعريف الأداء المحاسبي:

سنتطرق إلى تعريف المحاسبة أولاً لفهم الأداء المحاسبي:

- تعريف المحاسبة:

- تعريف يعتمد على الجانب التطبيقي: هي تسجيل وتصنيف وتلخيص الأحداث الاقتصادية.
 - تعريف يعتمد على الجانب العلمي والأكاديمي: العلم الذي يبحث في طرق تسجيل وتبويب وتحليل المعاملات المالية المختلفة للمنشأة لخدمة أغراض معينة.
 - جمعية المحاسبة الأمريكية: هي عملية تحديد وقياس وتسجيل وتوصيل المعلومات المالية المتعلقة بالوحدات الاقتصادية إلى المستخدمين المهتمين بتلك المعلومات لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة.
- نظام المعلومات يختص بتوليد المعلومات ذات الطابع الاقتصادي أو المعلومات المرتبطة بالأحداث التي تنطوي على الاختيار من بين الاستخدامات البديلة للموارد الاقتصادية المحدودة.
- من خلال التعريفات السابقة يمكن استنتاج التعريف التالي: هي مجموعة من المبادئ والأسس والنظريات والمفاهيم المحاسبية التي تحكم تسجيل العمليات المالية بطريقة منظمة وتبويه للمحاسبة وتلخيصها في شكل قوائم مالية بهدف تحديد نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة عن فترة زمنية معينة وتحديد المركز المالي في هذه الفترة وحتى يستفيد جميع الأطراف في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة.¹

¹- إبراهيم جابر، المحاسبة الدولية وعلاقتها بالتجارة الإلكترونية، دار غيداء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2014، ص28.

- تعريف الأداء المحاسبي:

قد بات الوصول إلى مفهوم دقيق ومحدد للأداء المحاسبي المالي للشركات من الأمور الصعبة، نظرا لتباين تفسيره تبعاً لكل طرف من الأطراف داخل وخارج المنشأة، لما يخدم مصالحه واتجاهاته. فيسعى المساهم إلى تعظيم منفعته وثروته، وتسعى الإدارة إلى البقاء والاستمرارية، ويهدف العاملون إلى رفع الأجور والحوافز، ويسعى المقرضين إلى الحصول على أقصى استفادة في ضوء الهيكل المالي للشركة، والجهاز الحكومي يهدف إلى إنماء الحصيلة الضريبية، وينتظر المجتمع بعد ذلك المزيد من النمو والرخاء الاقتصادي تحقيقاً للعدالة الاجتماعية. ولهذا، تباينت مفاهيم تحديد ماهية الأداء المحاسبي المالي تبعاً للأسباب التالية:

- اختلاف رؤى الباحثين حول تحديد مفهوم دقيق ومحدد للتوظيف المالي وعلاقتها بالقرارات المالية.

- تطور النظريات المالية الكلاسيكية إلى نظريات مالية معاصرة، والتحول من منظور رأس المال المالي والمادي إلى رأس المال الاقتصادي القائم على خلق القيمة والثروة.

- تطور المؤشرات المحاسبية التي تعتمد على الربحية في القياس، إلى مؤشرات اقتصادية تعتمد على تحديد العائد الاقتصادي السليم للشركة.¹

● يقصد بالأداء المحاسبي: الأهداف أو المخرجات التي يسعى النظام إلى تحقيقها أو إنجاز الأهداف وتوجيه الموارد الإنتاجية في الاتجاه الصحيح لبلوغ تلك الأهداف التي قد تدور حول الإنتاجية، القيمة المضافة، العائد على الأموال المستثمرة، الربحية، المركز التسويقي، المسؤولية الاجتماعية، الفرص التسويقية وغير ذلك.²

● الأداء المحاسبي هو الوصول لأساس منهجي سليم يعمل على استخدام الأموال والموارد المتاحة بفاعلية وكفاءة، وهذا من خلال حسن استخدام المعلومات المحاسبية داخل المؤسسة، مما يساعدها في اتخاذ قراراتها وتحقيق أهدافها.³

¹ - نيفين عبد القادر حمزة إبراهيم حال، استخدام مدخل القيمة المضافة الاقتصادية في تقييم الأداء المحاسبي في الشركات دراسة نظرية تطبيقية، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة (غير منشورة)، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، مصر، 2014، ص 30_31.

² - منار المتولى إسماعيل وإسماعيل وآخرون، تقييم الأداء المحاسبي والبيئي من منظور القدرة التنافسية، مجلات الدراسات والبحوث العلمية، جامعة مدينة السادات 2018، ص 518.

³ - جبار مليكة، هو علي جميلة، نظام الرقابة الداخلية ودورها في رفع كفاءة الأداء المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار-الجزائر-، 2017/2018، ص 18.

• الأداء المحاسبي لأي وحدة يعتبر المرآة العاكسة التي تقوم به تلك الوحدة من التصرفات المالية المتنوعة، لذلك الأداء المحاسبي في الوحدات الهادفة للربح يعكس ذلك الأداء في شكل تقارير مالية تتحدث بالرقم عما تم وما لم يتم في فترة معينة.¹

2- أهداف الأداء المحاسبي :

هناك العديد من الأهداف الخاصة والعمامة التي يسعى الأداء المحاسبي إلى تحقيقها في المنشأة، ومنها ما يتعلق بأطراف داخلية في المنشأة ومنها ماله علاقة بأطراف خارجية، وترتبط هذه الأهداف ارتباطاً وثيقاً بنظم المعلومات المحاسبية في المنشأة وعلى النحو الآتي:

- متابعة تنفيذ الأهداف المحددة للمنشأة والتأكد من تحقيقها، وذلك من خلال متابعة تنفيذ الأهداف المحددة كنها ونوعاً ضمن الخطة المرسومة المحددة لها، ويتم ذلك بالاستناد إلى البيانات والمعلومات المتوافرة عن سير الأداء، وهنا تقوم نظم المعلومات المحاسبية بجمع هذه البيانات ومعالجتها بالشكل المطلوب؛

- قياس مدى نجاح المنشأة من خلال سعيها مواصلة نشاطها بغية تحقيق أهدافها، وتوفير المعلومات لمختلف المستويات للجهات الأخرى خارج المنشأة، مما يخدم الأعراف الخاصة لكل الأطراف داخل المنشأة وخارجها، وهنا تعمل نظم المعلومات المحاسبية على توفير المعلومات المطلوبة داخل المنشأة وخارجها؛

- الكشف عن مواطن الخلل والضعف في نشاط المنشأة مع تحديد المسببات التي أدت لهذا الضعف ومحاولة وضع الحلول المناسبة لمعالجة مواطن الضعف وتفاديها مستقبلاً، وكذلك إبراز مواطن القوة والعمل على الاستفادة منها وتعزيزها. هنا تعمل نظم المعلومات المحاسبية على تحديد الانحرافات ونقاط القوة والضعف في نشاط المنشأة؛

- توفير البيانات والمعلومات الإحصائية عن نتائج تقييم الأداء في المنشأة إلى الجهات الرقابية الداخلية والخارجية بهدف تسهيل عملها وتمكينها من إجراء المتابعة الشاملة لأنشطة المنشأة لتحقيق أفضل أداء ممكن، وفي هذه المرحلة تتضح بشكل أكبر أهمية نظم المعلومات المحاسبية في توفير البيانات للجهات الرقابية في الوقت المناسب وبالذقة المطلوبة؛

¹ -هدى دياب أحمد الصالح، المهدي موسى الطاهر موسى، دور التخطيط الاستراتيجي للموارد في تحقيق كفاءة وفعالية الأداء المحاسبي في الوحدات الحكومية بالتطبيق على وزارة المالية الولائية -ولاية الخرطوم، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 06، العدد 01، لجامعة بخت الرضا، السودان، 2020، ص 8

-تقديم قاعدة بيانات ومعلومات عن أداء المنشأة تسهم في وضع السياسات والدراسات والبحوث المستقبلية التي تعمل على تحسين أنماط الأداء ورفع كفاءته. حيث تقدم نظم المعلومات المحاسبية قاعدة بيانات لكافة أنشطة المنشأة عملياً.¹

المطلب الثاني: تقييم الأداء المحاسبي والأدوات المستخدمة في تقييمه

1 - تقييم الأداء المحاسبي:

ويقصد بتقييم الأداء المحاسبي هو قياس الأداء الفعلي ومقارنة النتائج المحققة بالنتائج المطلوب تحقيقها أو الممكن الوصول إليها حتى تتكون صورة حية لما حدث وما لم يحدث فعلاً ومدى النجاح في تحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط الموضوعية بما يكفل اتخاذ الإجراءات الملائمة لتحسين الأداء.²

هي عملية تهدف إلى قياس نتائج الأعمال التي تمت خلال فترة زمنية ماضية، في ضوء الأهداف الإستراتيجية الموضوعية، وباستخدام مجموعة من المعايير، والمؤشرات المالية وغير المالية لتحديد مدى نجاح الشركة في تحقيق أهدافها، حيث يتم الاعتماد على معلومات تاريخية وخبرات تشغيلية لمعرفة وضعها الحالي والتخطيط للمستقبل.³

وينطوي التقييم المحاسبي على تحديد القيم المتعلقة بكل من العناصر التي تشملها القوائم المالية لمنشأة معينة. وتحدد مفاهيم التقييم المحاسبي بفروض معينة تركز عليها عملية التقييم، كما تحدد الخصائص التي تتسم بها عملية التقييم نفسها. وتتضمن مفاهيم التقييم المحاسبي، مفهوم الوحدة المحاسبية، مفهوم وحدة القياس المحاسبي، مفهوم إعداد التقارير الدورية، مفهوم أساس القياس من خلال عملية تقييم الأداء تتسنى للمنشآت الوصول للمعلومات الهامة عن المنتجات والخدمات التي تقدمها، والعمليات التي تقوم بها. فتقييم الأداء هو منهجية تساعد في فهم وإدارة وتحسين الأعمال التي تقوم بها المنشآت، من خلال الوقوف على النقاط التالية:

- إلى أي مدى تعمل الشركة بطريقة صحيحة؛

- مدى قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها؛

¹ - بدر مرزوق عبد الله العازمي، أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية في تحسين فاعلية الأداء المحاسبي في المؤسسات ذات الاستقلالية الإدارية المالية في دولة الكويت، رسالة مقدمة لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير (غير منشورة)، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، 2015، ص 21.

² - منار متولى اسماعيل وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 518-519.

³ - عبد الله نافذ زلاطيمو، تقييم الأداء المحاسبي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية متوسطة الحجم، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في المحاسبة (غير منشورة)، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، الأردن، 2011، ص 7.

- مدى قدرة المنشأة على تحقيق رضا عمالها؛

- مدى توافر المعلومات التي تساعد في رقابة عمليات المنشأة؛

- يساعد المنشأة في تحديد التحسينات الضرورية التي تسعى إلى إحداثها لتطوير الأداء.¹

2- الأدوات المستخدمة في تقييم الأداء المحاسبي :

هناك العديد من الأدوات التي يمكن استخدامها في عملية تقييم الأداء، وتسمى مؤشرات تقييم الأداء ، والمؤشر هو عبارة عن تلك العلاقة التي يمكن الاستفادة منها في عملية تقييم الأنشطة الكلية التي تمارسها المنظمة سواء الداخلية أو الخارجية ، بحيث يكون لكل مقياس أو مؤشر معدل خاص به بحيث يكون له مدلول وليس بمثابة رقم غير معروف ومبهم ، كما تتضمن عملية تقييم الأداء المدى الذي يتراوح فيه الأداء الفعلي بحيث يكون أي انحراف عن هذا المدى غير مرغوب فيه إذا كان في غير صالح المنظمة، ومن أهم هذه المقاييس و المؤشرات التي تركز عليها عملية تقييم الأداء ما يلي:

2-1- المؤشرات المالية:

وتعتمد المؤشرات المالية في احتسابها على المعلومات المالية المحاسبية المتوفرة في المنظمة وتشمل هذه المؤشرات: العائد على الأصول والعائد على حقوق الملكية والقيمة الاقتصادية المضافة وغيرها، وهذه المؤشرات تتميز بسهولة احتسابها وبكونها تصور الأحداث بوحدة قياس قابلة لعملية المقارنة.²

- معدل العائد على الأصول:

ويعرف معدل العائد على الأصول أيضاً بمعدل العائد على الاستثمارات حيث يعتبر معدل العائد على الأصول أحد المقاييس الأساسية للربحية، ويعبر عن العلاقة بين الأرباح وحجم الأموال المتاحة للإدارة. حيث يقيس القدرة على تحقيق الأرباح من الأموال المتاحة للإدارة بغض النظر عن طريقة تمويلها، فهو يعكس الأنشطة التشغيلية والاستثمارية للإدارة ولا يعكس أثر الأنشطة التمويلية في الربحية. ويحسب هذا المعدل على النحو الآتي :

$$\text{معدل العائد على الأصول} = \frac{\text{صافي الدخل بعد الضريبة}}{\text{متوسط إجمالي الأصول}}$$

¹ - نيفين عبد القادر حمزة إبراهيم حال، مرجع سبق ذكره، ص 32-33.

² - بانال مطلق فهد الضويحي، أثر تطبيق نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة على فاعلية الأداء المحاسبي في وزارة المالية الكويتية، رسالة قدمت استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة (غير منشورة)، كلية إدارة الأعمال، جامعة آل البيت، الكويت، آذار 2015، ص 32.

الفصل الثاني: الأداء المحاسبي في مؤسسة اقتصادية

وهناك أسلوب آخر لحساب معدل العائد على الأصول حسب نظام DuPont وهو الربط ما بين صافي هامش الربح (الذي يقيس ربحية المبيعات) مع إجمالي معدل دوران الأصول (الذي يعتبر مؤشر لكفاءة استخدام الشركة لأصولها في تكوين وخلق المبيعات) . ويحسب أيضا كما يلي:

$$\text{معدل العائد على الأصول} = \text{صافي هامش الربح} \times \text{معدل دوران الأصول}$$

- معدل العائد على حقوق الملكية:

يعبر مقياس معدل العائد على حقوق الملكية عن العلاقة بين أموال مالكي المشروع المستثمرة والعوائد المتأتية منها، والذي يقيس العائد لكل دينار مستثمر من قبل مالكي المشروع. ويحسب هذا المعدل على النحو الآتي :

$$\text{معدل العائد على حقوق الملكية} = (\text{صافي الدخل بعد الضريبة} - \text{توزيعات أرباح الأسهم الممتازة}) \div \text{متوسط حقوق الملكية للأسهم}$$

العادية .

يمثل البسط في هذه المعادلة الدخل المتاح لحملة الأسهم وهو عبارة عن صافي الدخل بعد الضرائب مطروحا منه حصص الأرباح على الأسهم الممتازة (إن وجدت) حيث يتقاضى حملة الأسهم الممتازة حقوقاً ثابتة على شكل أرباح وهي لا تعتبر عبئاً على الأرباح، بل توزيعاً لها. أما المقام فيمثل متوسط حقوق حملة الأسهم العادية ، وحقوق حملة الأسهم العادية تمثل إجمالي حقوق المساهمين مطروحاً منه الأسهم الممتازة، ويشتمل إجمالي حقوق المساهمين على رأس مال الأسهم العادية ورأس المال الإضافي العادي، والأرباح المحتجزة، وحسابات رأس المال الإضافي الأخرى والاحتياطات.¹

بالرغم من أنه يقارب معدل العائد على الاستثمار إلا أنه يشير في جوهره إلى المعدل الذي تحققه الشركة من عائد أسهمها، ويعد بمثابة الوجه الآخر لعائد أسهم الشركة. إلا أنه لا يصلح استخدامه كمقياس لتقييم الأداء المالي للشركة لتأثره

¹ -أنس إيليا عيادة المصاروة، أثر مقياس الأداء المحاسبي والقيمة الاقتصادية المضافة على أسعار الأسهم دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير فيا محاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية(غير منشورة)، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة،الأردن،حزيران 2011،ص ص 24-27.

الفصل الثاني: الأداء المحاسبي في مؤسسة اقتصادية

بقيمة الديون طويلة الأجل التي ساهمت في تحقيق صافي الدخل، حيث أن استخدام الديون طويلة الأجل يرفع صافي الدخل التشغيلي دون أن يؤثر على جانب حقوق الملكية.¹

- ربحية السهم:

تعد ربحية السهم أحد أهم المصطلحات الهامة في سوق الأوراق المالية لما له من أثر على زيادة الطلب على أسهم شركة مساهمة عن أخرى وتزايد أهمية هذا المؤشر المالي لدى المستثمر، لأنه يرسم صورة في مخيلة المستثمر عن العوائد المتوقع تحققها من السهم.

كما يعد نصيب السهم العادي من أرباح الشركة مؤشرا مالية لتقييم الشركات، حيث انه يقوم بقياس ربحية الشركات ويساعد المستثمر والمقرض باتخاذ القرارات. وربحية السهم تمثل نصيبه من الأرباح التي تتحقق خلال فترة مالية، ويتم حسابها بقسمة الأرباح المتاحة لحملة الأسهم العادية على عدد الأسهم القائمة، وتعتبر الربحية من السهم من البيانات والمعلومات التي يحتاج إليها مستخدمو البيانات والمعلومات المحاسبية وبشكل متفاوت. ويرتبط قرار الاستثمار بالأسهم بشكل كبير في مدى الربحية التي يحققها السهم الواحد، فمؤشر ربحية السهم يعتبر دافعا كبيرا للمستثمرين لاتخاذ القرار الاستثماري السليم والصحيح.

وهذا ما كان يهدف إليه المعيار المحاسبي رقم 33 والمختص بحصة السهم من الأرباح، حيث يهدف هذا المعيار المحاسبي إلى وضع المبادئ من أجل وعرض حصة السهم من الأرباح مما يحسن من إمكانية مقارنة الأداء المالي بين المشاريع المختلفة ضمن نفس الفترة ضمن فترات محاسبية مختلفة ضمن لنفس المشروع (جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين). وهو ذات الهدف الذي اعتبره معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، حيث اعتبر الهدف الرئيس هو توضيح أساس احتساب ربحية السهم وأسلوب عرض ربحية السهم في القوائم المالية. وأعتبر المعيار إن الغاية الأساسية من احتساب وعرض ربحية السهم هو تحسين عملية مقارنة الأداء للشركات المتماثلة لنفس الفترة وبين أداء الشركة نفسها عبر الفترات الزمنية المتعاقبة.²

¹ - Lars oxelheim & clas wihlborg. //Recognizing Macroeconomie Fluctuations in value Based Management. //the Research Institute of industrial economics, 2002,p.p 2-6 .

² - فهد راشد مسعود الهاجري، أثر نسب و مؤشرات التحليل المالي على الأداء المالي والمحاسبي في شركات الاتصال وتكنولوجيا المعلومات في دولة الكويت، رسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة(غير منشورة)، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، الكويت، 2015، ص 48-49.

- معدل العائد الداخلي:

يتحقق عند تساوي القيمة الحالية للتدفقات النقدية مع القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة، ويتم استخراجها من قائمة لتدفق النقدي. وقد ظهرت الحاجة إليه لتحديد تأثير الوقت على قيمة النقود بمرور الزمن أو ما اصطلح عليه "القيمة الوقتية للنقود". وهذا يعني انعكاس تأثير الوقت على قيمة النقود وخاصة لأغراض حساب استهلاك وأوقات التضخم. وعلى الرغم من تميزه وانفرداه بأخذ القيمة الزمنية للنقود في الحسبان، وتقدم معدل دقيق لكل استثمار بديل، ويساعد على ترتيب أولويات المشروعات الاستثمارية وتقديم بيان مقارن عن تكلفة رأس مال كل منها.

وعلى الرغم من كل ما سبق، إلا أنه إلا يعد وسيلة عادلة لتقييم أداء المنشآت. ويرجع هذا إلى أنه يفرز عدد من المعدلات المختلفة على مدار سنوات المقارنة مما يصعب استخدامه كلبنة في صناعة القرارات، وأيضاً يقوم في أساسه على افتراض أن التدفقات النقدية الداخلة يعاد استثمارها بمعدل محدد قد يفوق أو يقل عن معدل تكلفة رأس المال.¹

_ القيمة المضافة الاقتصادية:

تعد القيمة الاقتصادية المضافة من أبرز المؤشرات الحديثة التي كانت نتاج تعديلات قامت بها شركة Stern & Co على الدخل المتبقي وأصدرته بمسمى جديد كعلامة تجارية EVA (Economic-Value-Added) في نهاية الثمانينيات، يقوم هذا المؤشر بتحويل القيمة المحاسبية الدفترية للمؤسسة إلى القيمة الاقتصادية الدفترية، التي تمثل مجموع الموارد المستثمرة في المؤسسة لكل من المقرضين و حملة الأسهم.²

يعتبر مصطلح القيمة المضافة الاقتصادية الموضوع من طرف المستشارين Stern & Stewart ذو انتشار واسع في الولايات المتحدة الأمريكية، هدفه إظهار الفرق بين مرد ودية الأموال المستثمرة وتكلفتها، فهو بذلك يقوم بقياس القيمة المنتجة في المؤسسة، ويستخدم مؤشر القيمة المضافة الاقتصادية كمرجع أساسي للمؤسسات الأوروبية الكبرى تقيس بواسطته مدى مساهمتها في خلق القيمة، كنا أنه يسمح للمساهمين بتقييم عمل المستثمرين.

ويعرف مؤشر القيمة المضافة الاقتصادية بالعلاقة التالية:

¹ - نيفن عبد القادر إبراهيم حال، مرجع سبق ذكره، ص 39-40.

² - معالم سعاد، بوحفص سميحة، إنشاء القيمة في المؤسسة وفق مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل فرع جنرال كابل. بسكرة، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد 30، سبتمبر 2017، ص 404.

$$EVA = \text{الربح العملي} - (\text{تكلفة رأس المال} \times \text{رأس المال}).^1$$

2.2- المؤشرات غير المالية:

هي مجموعة المقاييس اللازمة لتقييم الأداء في الشركات والمنبثقة من رؤية استراتيجية الشركة، بما يتفق مع محور التعلم والنمو ومحور العمليات الداخلية ومحور العملاء ومحور البيئة ومحور الموظفين.² وتتمثل في:

- مقاييس الفاعلية :

ويقصد بمقاييس الفاعلية المستوى الذي يمكن من خلاله للإدارة تحقيق الأهداف المحدد برؤيتها ورسالتها.

- مقاييس الكفاءة:

ويقصد بمقاييس الكفاءة قدرة المنظمة على استخدام مواردها المادية والبشرية المتاحة لإنجاز الأداء المطلوب منها .

- مقاييس الاقتصاد:

وتعني القيام بعملية التأكد من استخدام الموارد المادية والبشرية المتاحة وذلك للحصول على مخرجات بالجودة المناسبة وبأقل التكاليف.

- مقاييس المسؤولية الاجتماعية :

وهي تلم المقاييس المتعلقة بدمج المنظمة بالاهتمامات البيئية الموجودة في المجتمع، كذلك في تعامل المنظمة مع الملاك وأصحاب المصلحة والموردين والمساهمين والزبائن في الأسواق المستهدفة وذلك بشكل اختياري وطوعي.³

¹ - شهدان عادل عبد اللطيف الغرابوي، إدارة الجودة الشاملة وفقا للمعايير الدولية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، بدون طبعة، 2020؛ ص 76_77.

² - عبد الله نافذ زلاطيمو، مرجع سبق ذكره، ص 7.

³ - بانل مطلق فهد الضويحي، مرجع سبق ذكره، ص 32-33.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في جودة الأداء المحاسبي

1_ نظام الرقابة الداخلية:

نظراً للتطورات الحديثة في وظيفة الإدارة واعتماد الوحدات الاقتصادية اليوم على المعلومات ولكون هذه الوحدات أصبحت) كثيفة المعرفة (نتيجة الدخول في عمليات معقدة ، وعليه فقد تغير هدف ووظيفة الوحدة ، وأصبحت الإدارة بحاجة إلى معلومات موثوق بها عن جوانب النشاط بحيث يطمئن إلى ثقافة الوحدة الاقتصادية التي تساعدها في التأكد من تحقيق أهدافها وإدارة المخاطر ، وفاعلية أنواع الرقابة التي تمكنها من معرفة أنواع الرقابة المناسبة لمنع وللاكتشاف والتوجيه والتعويض أو التمكين ، وفهم الرقابة والذي يساعدها في وضع مجموعة قوية من السياسات والإجراءات ومن الجهة المسؤولة عن وضعها هل هي هيئة تدقيق أم الإدارة.

وعرفها مجلس معايير المحاسبية والرقابية العراقي بأنها السياسات والإجراءات المتخذة من قبل الإدارة التي تكفل تحقيق أهداف الوحدة وتضمن التنفيذ المنظم العملي للعمليات ، بما في ذلك الالتزام بالسياسات الإدارية والمحافظة على الموجودات واكتشاف ومنع الأخطاء ودقة القيد واكتمال السجلات ، وتهيئة البيانات المالية المطلوبة والمعمول عليها وفي الوقت المناسب. ويعد الهدف الرئيسي للرقابة الداخلية هو في التوفيق بين سلوك وتصرف العاملين وأهداف الوحدة التشغيلية التي تسعى إلى تحقيقها. ويتم تحقيق الهدف الرئيسي للرقابة الداخلية عن طريق العديد من الأهداف التشغيلية المساعدة وهي:

- حماية موجودات الوحدة من التلف والاختلاس والتلاعب والضياع والإسراف؛
- حماية سجلات ودفاتر وحسابات الوحدة من أي انحرافات أو أخطاء متعمدة أو غير متعمدة؛
- التأكد من الحصول على معلومات محاسبية دقيقة يمكن الاعتماد عليها في المجالات المختلفة الداخلية والخارجية ويمكنها تلبية احتياجات كافة الجهات الداخلية والخارجية؛
- تحقيق الالتزام باللوائح والقوانين والسياسات والتعليمات الموضوعية من قبل الإدارة والأجهزة الحكومية أو الرقابية التي تخضع لها الوحدة؛

- تحقيق الكفاءة الإنتاجية.¹

¹ -زينب عبد الدائم مهدي، العوامل المؤثرة في جودة الأداء المحاسبي، مجلة دنانير، العدد السادس، ص 280، 281.

2_ الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين. كما توصف القوائم المالية غالباً بأنها تظهر بصورة صادقة وعادلة أو تمثل بعدالة المركز المالي والتغيرات في المركز المالي للمنشأة. ومع أن هذا الإطار لا يتعامل مباشرة مع هذه المفاهيم إلا أن تطبيق الخصائص النوعية الأساسية ومعايير المحاسبة المناسبة يترتب عليه عادة قوائم تظهر بصورة صادقة وعادلة أو تمثل بعدالة هذه المعلومات وتتمثل الخصائص النوعية الأساسية في الآتي:

__ القابلية للفهم؛

__ الملاءمة؛

__ المصادقية؛

__ القابلية للمقارنة.

2-1- القابلية للفهم:

إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين. لهذا الغرض فإنه من المفترض إن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية كما أن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية. وعلى كل حال فإنه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين.¹

2.2_ الملاءمة:

تعني وجود ارتباط منطقي بين المعلومات والقرار موضوع الدراسة، أي بمعنى قدرة المعلومات على إحداث تغيير في اتجاه القرار والمعلومات المحاسبية الملائمة تمكن مستخدميها من الآتي:

- تكوين توقعات عن النتائج التي سوف تترتب على الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية .
- تعزيز التوقعات الحالية أو إحداث تغيير في هذه التوقعات. وهذا يعني أن المعلومات الملائمة تؤدي إلى تغيير درجة التأكد بالنسبة للقرار محل الدراسة.

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة المصرية، دار النهضة العربية، دون طبعة، القاهرة، 2008، ص 46، 47.

- تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل وتعزيز أو تصحيح التوقعات السابقة

والحالية.¹

2-3- الموثوقية (المصدقية):

لكي تكون المعلومات المحاسبية مفيدة لمستخدميها فإنه يجب أن تحتوي على قدر كاف ومقبول من الثقة وإمكانية الاعتماد عليها كقياس للأحداث والعمليات المالية والاقتصادية التي تمثلها، والموثوقية هي عبارة عن معلومات محاسبية خالية من الخطأ أو التحيز إلى حد منطقي ومعقول، وفي نفس الوقت تمثل عرضاً أميناً وصادقاً للمعلومات. وحتى تكون المعلومات المحاسبية موثوقة وذات مصداقية جيدة يجب أن تتوفر فيها الخصائص الفرعية التالية:

- **الصدق والأمانة في العرض:** هذه الخاصية تعني أن تكون المعلومات المحاسبية معبرة بصدق عن الحقائق

والأحداث المالية المثلة لها، وبحيث يتوفر التوافق بين القيم والأرقام المحاسبية وتفاصيلها مع الأحداث الاقتصادية التي تم قياسها والتقرير حولها.

- **الحياد وعدم التحيز:** يقصد بالحياد أو عدم التحيز عدم اختيار سياسات محاسبية تؤدي إلى معلومات مفيدة إلى

جهة معينة أو طرف معين من الأطراف المعنية أو المهتمة بالمعلومات المحاسبية على حساب جهات أو أطراف أخرى، بل يجب أن تكون المعلومات واقعية خالية من التحيز. فعملية اتخاذ القرار تتطلب الاعتماد على معلومات خالية من التحيز.²

- **القابلية للتحقق:** أي القدرة على الوصول إلى نفس النتائج من قبل أكثر من شخص، إذا تم استخدام نفس الطرق

والأساليب التي استخدمت في قياس المعلومات المحاسبية وغالباً ما يستخدم مرادف لكلمة التحقق وهي الموضوعية.³

¹- طلال محمد علي الجحاوي، فؤاد عبد المحسن الجبوري، نظم المعلومات المحاسبية وفعاليتها في ظل الدور الاستراتيجي لمنظمات الأعمال، اليازوري للنشر والتوزيع، الطبعة 1، 2013، ص 34.

²- خالد فهمي محمد العجمي، مساهمة جودة نظام الرقابة الداخلية على الأداء المحاسبي في المؤسسات الحكومية المستقلة في الدولة الكويتية، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة غير في المحاسبة (غير منشورة)، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، الكويت، 2015، ص 19.

³- كوفان محي الدين علي كودان، إيمان عبد الكريم قاسم العيادي، دور التعليم المحاسبي المستمر في تعزيز جودة الأداء المحاسبي دراسة استطلاعية لآراء عينة من موظفي الحسابات في جامعة زاخو، مجلة العلوم الإنسانية لجامعة زاخو، المجلد 8، العدد 2، جامعة زاخو، العراق، جوان 2020، ص 251.

2-4- القابلية للمقارنة:

يجب أن يكون المستخدمين قادرين على مقارنة القوائم المالية للمنشأة عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء. كما يجب أن يكون بمقدورهم مقارنة القوائم المالية للمنشآت المختلفة من أجل أن يقيموا مراكزها المالية وأدائها والتغيرات في مركزها المالي. وعليه فإن عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى يجب أن تتم على أساس ثابت في المنشأة وعبر الزمن لتلك المنشأة وعلى أساس ثابت للمنشآت المختلفة.

ومن أهم ما خصية القابلية للمقارنة إعلام المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية وأي تغييرات في هذه السياسات وآثار هذه التغيرات ويجب أن يكون المستخدمين قادرين على تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية المستخدمة في المنشأة للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى من فترة لأخرى وبين المنشآت المختلفة.

3- التأهيل العلمي والعملية للمحاسبين:

إن موضوع التأهيل العلمي والعملية للمحاسبين يعتبر العامل الأساسي في تحسين جودة الأداء المحاسبي وقد تطرقت أغلب الأدبيات المحاسبية لموضوع التأهيل والكفاءة التي يتسم بها المحاسب إذ نتيجة زيادة مهام وواجبات المحاسبة والمحاسب أصبح من الضروري لا سيما في التعليم الجامعي للمتخصصين في المحاسبة التعمق في دراسة الأسس النظرية للمحاسبة وتطور الفكر المحاسبي وما وصلت إليه المعرفة المحاسبية بغية معرفة خلفيات وآثار مختلف الأساليب المحاسبية المتبعة. وأدى انتشار استخدام النظم الإلكترونية في كثير من المنشآت إلى حدوث تغيير جوهري في مهتم ومسؤوليات المحاسب، إذ تطور دور المحاسبة وأصبح أكثر فاعلية في المساهمة في تصميم وتطوير نظم المعلومات المحاسبية ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات، وأصبح إلزاماً على المحاسبين أن يكون لديهم المعرفة والإلمام باستخدامات الكمبيوتر وتطبيقاته على نظم المعلومات المحاسبية ليتمكنوا من أداء وظيفتهم بكفاءة وفاعلية عالية باستخدام نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية الحديثة.¹

¹- أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 51.

المطلب الرابع: طرق تحسين الأداء المحاسبي

أهم المؤشرات لتحسين الأداء المحاسبي وتحديد فاعليته تتمثل فيما يلي:

1- تحسين جودة الربحية:

الربحية هي الهدف الأساسي لبقاء الشركات واستمرارها، وهي غاية يتطلع إليها وبشكل خاص المستثمرون والملاك، ويتحقق هذا الهدف من خلال قرارين مهمين هما: قرار الاستثمار، قرار التمويل، فقرار التمويل هو القرار المتعلق بكيفية اختيار المصادر التي سيتم الحصول منها على الأموال اللازمة للشركة لتمويل الاستثمار في موجوداتها، بشكل يمكن أصحاب المشروع من الحصول على أكبر عائد ممكن، وذلك من خلال الاستفادة من ميزة التوسع في الاقتراض، ولكن دون تعرضهم للأخطار التي يمكن أن تنتج عن المبالغة في الاقتراض.

تعد مؤشر الربحية من أهم المؤشرات التي يعتمد عليها المحللون الماليون ومستخدمو القوائم المالية في تقييم أداء الوحدة الاقتصادية وتسعى الوحدات الاقتصادية ذاتها إلى تحقيق أعلى معدل ممكن لهذه المؤشرات في ضوء تحقيق الأهداف الأخرى مثل السيولة وغيرها اقتناعاً منها بأهمية هذه المؤشرات في تقييم الأداء.

كما أن تحقيق الوحدة الاقتصادية أعلى معدل للربحية ينبغي ألا يتم الاعتماد عليه في تقييم الأداء دون الأخذ في الاعتبار جودة هذه الربحية، فقد تكون هناك شركتين حققت نفس المستوى من الأرباح، ولكن أحدهما تتسم أرباحها بمستوى جودة أعلى بكثير من مستوى الجودة الذي تتسم به أرباح الشركة الأخرى، وان أخذ هذا العامل في الاعتبار يوفر تقييماً سليماً للأداء في كلتا المنشأتين، ويؤدي إلى ترشيد القرارات المتخذة بناء على نتائج هذا التقييم وتقديم المؤشرات المالية المبنية على المعلومات المعدة وفقاً للأساس النقدي (قائمة التدفقات النقدية).¹

¹-سفيان سلامة جبارة، أثر لجنة التدقيق على جودة الأداء في البنوك، أطروحة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة (غير منشورة)، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، الأردن، 2014، ص 80-81.

2_تحسين جودة الإفصاح في القوائم المالية:

الإفصاح المحاسبي هو تحول معلومات خلية محتكرة من قبل إدارة المؤسسة وغير متاحة للجمهور لتصبح معلومات خارجية، إذ يشترط أن تنصف هذه المعلومات بالكفاءة والشمولية والعدالة.¹

وتمثل الإفصاح والشفافية في عرض المعلومات المالية وغير المالية أحد المبادئ والأركان الرئيسية التي تقوم عليها الحكومة، لذا لم يخلو أي تقرير صادر عن منظمة أو هيئة أو دراسة علمية من التأكيد على دور الحكومة في تحقيق الإفصاح والشفافية، وخاصة وأنهما من الأساليب الفعالة لتحقيق مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة.

هناك إجماع في أدبيات المحاسبة على أن الإفصاح عن البيانات المحاسبية يجب أن يكون شاملاً (Full disclosure) وعادلاً (fair disclosure) وكافياً (adequate disclosure)، ويتضمن الإفصاح الكافي الحد الأدنى من المعلومات بحيث تكون القوائم المالية غير مضللة. وينطوي الإفصاح العادل على قيد أخلاقي يستلزم المعاملة المتوازنة بين مستخدمي المعلومات المحاسبية، بينما الإفصاح الشامل يستلزم التعبير المعاملة المتوازنة بين مستخدمي المعلومات المحاسبية، بينما الإفصاح الشامل يستلزم التعبير عن الأحداث الاقتصادية بدقة حتى تضمن عدم إخفاء أية معلومة جوهرية قد تؤثر على مصالح المستثمر العادي. كما يمكن النظر إلى العدالة كهدف أساسي يجب التركيز عليه في مواجهة الكفاية والشمول. وبالتالي فإن ذلك ينعكس على جودة الإفصاح التي هي بمثابة مطابقة عملية الإفصاح مع متطلبات مستخدمي البيانات المالية، حيث تسعى الشركات إلى مراقبة عمليات الإفصاح للوصول إلى أعلى درجة من درجات الجودة، وذلك من خلال تقليل الأخطاء وكشف الانحرافات بالشكل الذي يؤدي إلى تلبية احتياجات مستخدمي البيانات المالية.²

3_تحسين تقدير المخاطر:

إن سبب المخاطر في عملية التدقيق هو عدم فاعلية إجراءات التدقيق أو عدم سلامة برامج التدقيق، وبالتالي عدم القدرة على اكتشاف الأخطاء أو الغش، فمخاطر التدقيق هي احتمال فشل إجراءات التدقيق في الكشف عن الأخطاء الجوهرية التي يمكن حدوثها وبقاؤها بدون اكتشاف.

¹ - خلف الله بن يوسف، أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الدراسات المالية والإدارية، العدد السابع، جوان 2017، ص 33.

² - بانل مطلق فهد الضويحي، مرجع سبق ذكره، ص 35.

إن مخاطر التدقيق هي احتمال إن يصدر المدقق رأيا غير ملائم عن القوائم المالية بعد تدقيقها كأن يعطي رأيا غير متحفظ (رأي نظيف) عن القوائم المالية والتي تكون محرفا تحريفا جوهريا. نظرا لفشل اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تتضمنها المعلومات الظاهرة في القوائم المالية أو أن يصدر رأيا متحفظا على القوائم المالية غير محرفة تحريفا جوهريا. وتمثل مخاطر التدقيق احتمال أن المدقق سيصدر رأيا غير مفيد unqualified opinion على قوائم مالية محرفة بشكل مادي والمدقق قد يقاضي sued عما إذا كان التدقيق والقوائم المالية تلتزم بالمعايير المهنية (مخاطر التدقيق) إلا أن هذا المفهوم يرتبط بشكل مباشر مع المعيار الثالث من معايير العمل الميداني، والذي يتطلب من المدقق تجميع دليل كاف لتأييد الرأي الذي يقدمه، وهو ينتج من مفهوم الكفاية للحد الأدنى أو المستوى الأدنى من عملية التدقيق، أو تجميعه دليل يكون مطلوبا لكل عملية تدقيق تتم بالتوافق مع معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما، وعلى الرغم من وضوح هذا إلا أن مفهوم المستوى الأدنى المقبول من التدقيق يعتبر بشكل رئيس غير محدد.¹

يوجد إجماع واسع بين الهيئات المهنية والجهات ذات العلاقة حول مكونات أو أنواع مخاطر التدقيق فقد نص عليها العديد من المعايير الدولية والمحلية حيث أكد مجلس معايير التدقيق الدولية (IAASB) في الفقرة (3) وغيرها. وأن كل ما ورد من معايير وقواعد تجمع على أن المخاطر في التدقيق تحتوي على ثلاثة أنواع رئيسية هي:

- المخاطر الملازمة ؛
- مخاطر الرقابة CR؛
- مخاطر عدم الاكتشاف DR.

3-1- المخاطر الملازمة أو الموروثة :

هي قابلية حدوث خطأ مادي مؤثر على رصيد حساب أو مجموعة معاملات متشابهة بشكل فردي أو عندما تدمج مع أخطاء في أرصدة أو مجموعات أخرى مع افتراض عدم وجود رقابة داخلية ذات علاقة. وتتمثل المخاطر الملازمة في المخاطر الناتجة من حدوث أخطاء مادية هامة ملازمة لنشاط الوحدة الاقتصادية وبيئتها، ولطبيعة رصيد الحساب أو نوع العمليات مثل الحسابات التي تتضمن درجة عالية من التقدير الشخصي أو تلك التي يصعب احتسابها أو تلك التي تكون عرضة للتغير في طلب المستهلك أو تتأثر قيمتها بالتكنولوجيا. كما تم تعريف المخاطر الموروثة على أنها "احتمالية أنه في حالة غياب رقابة داخلية حدوث أخطاء أو احتيال مادي في النظام المحاسبي الذي يستخدم العداد القوائم المالية فالمخاطر الموروثة هي قابلية أرصدة الحسابات للتحريف.

¹ مرجع نفسه، ص 36.

المخاطر الموروثة تقيس تقييم مراقب الحسابات لاحتمالية وجود تحريف جوهري بسبب الاحتيال أو الخطأ لمجموعة فرعية من الحسابات قبل أخذ فعالية الرقابة الداخلية بالعناية فإذا أستنتج مراقب الحسابات احتمالية وجود تحريف جوهري فيستنتج مراقب الحسابات أن المخاطر الموروثة كبيرة ويتجاهل الرقابة الداخلية عند تحديد المخاطر الموروثة لأنه يتم تحديد مخاطر الرقابة الداخلية بشكل منفصل في نموذج خطر المراجعة ويسمى خطر الرقابة.¹

3-2- مخاطر الرقابة:

تعرف المعايير الدولية مخاطر الرقابة على أنها "مخاطر تتمثل في أن الخطأ الذي قد يحدث في عملية تأكيد حول فئة من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح والذي قد يكون جوهريا إما منفردا أو لدى جمعه مع الأخطاء الأخرى، لن يتم منع حدوثه أو اكتشافه أو تصحيحه في الوقت المحدد من قبل الرقابة الداخلية للمنشأة.

وبعبارة أخرى فإن مخاطر الرقابة تمثل مقياسا لتقدير المدقق باحتمال حدوث أخطاء جوهرية لن يتم منعها أو اكتشافها بواسطة الرقابة الداخلية لدى العميل. ومن الجدير بالذكر أن معايير التدقيق الدولية تطلق على المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة معا ما يعرف بـ "مخاطر الأخطاء الجوهرية" (risks of material misstatements-RMM)، وتعتبرها مخاطر خاصة بالمنشأة محل التدقيق.

كما تطلق بعض الأدبيات على المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة معا مصطلح "خطر العميل الخاضع للتدقيق" (Auditee Risk) لأنهما يوجدان قبل إجراء عملية التدقيق ويقعان خارج سيطرة المدقق، أو تطلق عليهما مصطلح "خطر العميل" (Client's Risk) لأنه ليس للمدقق قدرة على تغيير المستوى الفعلي لهذين الخطرين، وكل ما يستطيع فعله هو تقييمهما لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية.

3-3- مخاطر الاكتشاف:

تعرف المعايير الدولية مخاطر الاكتشاف كما يلي "مخاطر من مخاطر التدقيق إلى مستوى متدن مقبول لن تكشف عن خطأ موجود قد يكون خطأ جوهريا إما منفردا أو عند جمعه مع الأخطاء الأخرى. أي أن مخاطر الاكتشاف تمثل مقياسا لفشل المدقق في اكتشاف أخطاء جوهرية موجودة فعلا في البيانات المالية للعميل. تختلف مخاطر الاكتشاف في طبيعتها عن المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة، فبينما المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة يتحددان وقيمان طبقا لظروف وطبيعة نشاط العميل الرقابي مما يجعلهما خارج سيطرة المدقق، فإن مخاطر

¹ - اسعد محمد علي وهاب العواد، اثر مخاطر التدقيق على تأكد مراقب الحسابات بحث استطلاعي ديوان الرقابة المالية الاتحادي وعدد من الأكاديميين، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد 9، العدد 34، حزيران 2020، ص ص 141_140.

الفصل الثاني: الأداء المحاسبي في مؤسسة اقتصادية

الاكتشاف تنشأ من طبيعة ونوعية إجراءات التدقيق المختارة ومدى كفاءة تطبيقها من قبل المدقق أن ما يميز مخاطر الاكتشاف هو أنها تقع داخل نطاق سيطرة المدقق وبمكته التحكم فيها وتعديلها طبقاً لنتائج تقييم المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة، وذلك عن طريق تكثيف أو تخفيض الاختبارات الجوهرية.¹

تستخدم هذه العناصر الثلاثة مجتمعة فيما يعرف بنموذج المخاطر RISK MODEL، أو عملية التدقيق استناداً على مدخل المخاطر الذي يتبعه المدققون للحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية ويوضح هذا النموذج العلاقة بين العناصر الثلاثة الرئيسية لمخاطر التدقيق، وذلك كما يلي:

$$\text{مخاطر التدقيق} = \text{المخاطر الحتمية} \times \text{مخاطر الرقابة} \times \text{مخاطر الاكتشاف}^2$$

¹- سامر هايل الصباغ، أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق (دراسة تطبيقية)، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في مراجعة الحسابات (غير منشورة)، كلية الاقتصاد جامعة دمشق، سوريا، أيار 2016، ص 31_30.

²باتل مطلق فهد الضويحي، مرجع سبق ذكره، ص 38.

خلاصة الفصل:

مما سبق نستنتج أن أداء المؤسسة بشكل عام والأداء المحاسبي بشكل خاص يرتبطان بقدرة المؤسسة على تخفيض سوء الاختيار الناتج عن القرارات المتخذة، ويمثل الأداء المحاسبي صورة المنشأة من خلال ما حققته في مسيرتها نحو الأفضل أو نحو الأسوأ عن طريق ما توصلت إليه من نتائج وبالتالي يمثل أحد أهم العناصر في واقع المنشأة والذي يشغل بال المديرين باعتباره يعكس النتيجة المنتظرة من وراء كل نشاط.

تقوم كل مؤسسة بتقييم أدائها المحاسبي بهدف اتخاذ القرارات الخاصة بها بالاعتماد على المعلومات الموجودة في قوائمها المالية وذلك باستخدام أدوات مختلفة، حيث تتمثل هذه الأدوات في مؤشرات مالية كمعدل دوران الأصول ومؤشرات غير مالية كمقاييس الفاعلية. و بما أن الأداء بشكل عام يتأثر بالعديد من العوامل التي تؤدي دوراً في التأثير على الأداء، فإن الأداء المحاسبي يتأثر أيضاً بعدد من العوامل التي تحسن من مستواه ومن أهمها نظام الرقابة الداخلية و الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تحدد مدى جودتها وبالتالي مدى جودة الأداء المحاسبي .

الفصل الثالث:
الدراسة الميدانية

تمهيد:

من أجل دعم دراستنا في الفصلين السابقين الذي كان بعنوان أهمية استخدام أساليب المحاسبة الرشيقة في تحسين الأداء المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، سنتطرق في هذا الفصل إلى دراسة العلاقة بين المتغيرين دراسة تطبيقية لعينة من المؤسسات الاقتصادية وذلك بغرض زيادة موثوقية المعلومات المقدمة في البحث حيث تناولنا وصفا مفصلا للمنهجية والإجراءات التي تم القيام بها في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها وأفراد مجتمع الدراسة وعينتها. لتحقيق ذلك تم إعداد استمارة استبيان تحتوي على مجموعة من الأسئلة مرتبطة بإشكالية البحث تم توزيعها على عينة الدراسة، وبناء على إجاباتهم تم تحليل النتائج للتأكد من صحة الفرضيات.

حيث قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية:

- المبحث الأول: تقديم المؤسسات محل الدراسة.

- المبحث الثاني: محتوى الدراسة الميدانية.

- المبحث الثالث: اختبار نتائج الاستبيان.

المبحث الأول: تقديم المؤسسات محل الدراسة.

سنتطرق في هذا المبحث إلى التعريف بالمؤسسات محل الدراسة، والمتمثلة في المؤسستين الاقتصاديتين: مطاحن بلغيث الكبرى ومؤسسة مطاحن عمر بن عمر.

المطلب الأول: التعريف بمطاحن بلغيث الكبرى

- شركة ذات مسؤولية محدودة مطاحن بلغيث الكبرى:
- رقم السجل التجاري ك 99 ب 0502160؛
- العنوان : حي الإخوة بوخرشوفة ص ب 78 41220 مداوروش - الجزائر؛
- الهاتف: 037 33 63 03؛
أنشأت المؤسسة في إطار الاستثمار الوطني الخاص بمبادرة من مؤسسها الرئيسي الدكتور: عبد الكريم زروقي برأس مال يقدر ب: 6.2 مليون دج رفع فيما بعد إلى 83 مليون دج.

يقع المركب في بلدية مداوروش بولاية سوق أهراس ويتربع على مساحة قدرها 3,77 هكتار، حيث يستفيد من موقع مميز ارتفاعه 959 م على مستوى سطح البحر ويستفيد من مناخ قاري متوافق مع نشاط المطاحن.

انطلق المركب في الإنتاج بتاريخ : 01 نوفمبر 2002 باستغلال خطي الإنتاج ذي الطاقة الإنتاجية الآتية :

- خط القمح اللين : 350 طن يوميا.

- خط القمح الصلب : 150 طن يوميا.

تتمحور نشاطات المركب وفقا لنظام عقلاني مدروس يعمل حسب المواصفات الدولية حيث يستخدم مواد أولية (القمح) ذي مقاييس نوعية معتبرة تقوم باقتنائها بصرامة وشروط حسب مقتضات السوق العالمية بمواصفات أعلى مستوى، كما تقوم بتحليل صرامة لهذه المادة قبل جلبها إلى المركب لتتأكد من مواصفات المنتج المراد تحويله، كما تقوم بتحليل صرامة لهذه المادة قبل جلبها إلى المركب لتتأكد من مواصفات المنتج المراد تحويله.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

تفرد "مطاحن بلغيث الكبرى" باستقلاليتها في تلبية متطلباتها ذاتيا من جميع النواحي لاسيما وسائل النقل حيث يملك المركب وسائل نقل حديثة وضخمة تتمثل في شاحنات ذات سعة 30طن وشاحنات متوسطة الحجم وأخرى صغيرة، بالإضافة إلى السيارات ذات الطابع السياحي لنقل العمال والخروج في مهام.....الخ.

وتعتبر "مطاحن بلغيث الكبرى" في ريادة الترتيب من حيث الكم والكيف على مستوى مطاحن الشرق لامتيازها بمواصفات تقنية و نوعية.

علما بأن المؤسسة منخرطة في الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة.

1 - الوسائل البشرية:

تمتلك المؤسسة طاقات بشرية مؤهلة تساهم بمعارفها والكل حسب وظيفته في إثراء الإنتاج ودراسات تقنية و ورشات تصليح بما تشتمله الاختصاصات من كهرباء، ميكانيك... كما يتمتع المركب بفريق من الأعوان لمصلحة الأمن والنظافة يسهرون على المراقبة الأمنية.

أ- **الطقم المسير:** نجح باعث المشروع السيد الدكتور عبد الكريم زروقي في تكوين طقم مسير مكون من 20 إطار متعددي الاختصاصات وذوي خبرة مهنية عالية لتسيير وتطوير المؤسسة.

ب- **المستخدمين:** يبلغ حاليا عدد المستخدمين 220 جزائريين.

2_الاستثمار:

بلغت قيمة الاستثمار 852 مليون دج كما هو مبين كالاتي :

- نفقات ما قبل الاستثمار: 44 مليون دج؛

- أراضي: 56 مليون دج؛

- بنايات و هندسة مدنية : 220 مليون دج؛

- أجهزة خاصة : 365 مليون دج؛

- عتاد متنقل : 83 مليون دج؛

- عتاد المكاتب : 01 مليون دج.

3- وسائل الاستغلال:

يتم تسيير الاستغلال عبر ثلاث مهام كبرى :

أ - الإنتاج: إن عمليات استقبال تنظيف طحن وتعليب المنتج تتم بصفة آلية وعملية الإنتاج وفق النظام المستمر بواسطة ثلاث فرق عمل؛

ب- التموين: يتم شراء المواد الأولية من مومنين دوليين ذوي سمعة وشهرة واسعة.

وتقوم بهذه المهمة خلية مكلفة بمتابعة الأسواق والأسعار وتوفير المنتوجات في الأسواق الداخلية والخارجية، ولتدعيم هذه الخلية في مهامها التقنية تم عقد صفقة لهذا الغرض مع شركة (CENTRAL LABO) التابعة للديوان الوطني المهني للحبوب بقسنطينة لتعيين الحبوب قبل اقتنائها علما بأن المؤسسة تملك مخربها الخاص وخلية متابعة الجودة؛

ج - الإدارة والمالية: ومن مهام هذه الإدارة: تسيير الموارد البشرية حسب الهيكل التنظيمي: توظيف المستخدمين، تسيير الرواتب، تكوين العلاقات الاجتماعية، تسيير تراث المؤسسة: ج رد الاستثمار، تسيير عقود التأمين، التسيير المالي: علاقات مصرفية، الصناديق والسيولة، مراقبة الصفقات المصرفية وتسديد السندات، تسيير الضمانات المصرفية، المحاسبة والحماية والمنازعات العلاقات مع الإدارات المحلية والمركزية مثل البلدية والولاية ومصالح الوزارات المعنية؛ خلية الإعلام الآلي حيث يتم إمداد ودعم جميع صلاحيات المؤسسة بالاستفادة من خدمات الإعلام الآلي.

4 - محاور التطوير:

تحت الإشراف المباشر للطواقم المسير تقوم خلية المشروع بالأشغال الجديدة المتعلقة بتطوير الاستثمار الأولي، ومن بينها وحدة العلف المنجزة 100% بداية إنجاز مشروع وحدة العجائن الغذائية، والتي انطلقت بها الأشغال مؤخرا، بداية إنجاز مشروع وحدة الخبز والبسكويت، والتي انطلقت الأشغال بها شهر مارس المنصرم؛ دراسة مشروع الإدماج الشامل لفرع الدواجن (البيض، العلف، التعليب، والبيطرة)، إنجاز على المدى المتوسط عدة مشاريع مستقلة منها: الدقيق الخاص بالأطفال.

5 - عمليات تسيير الجودة:

من أهم الأعمال التي قامت بها المؤسسة في إطار ميدان تسيير الجودة نذكر منها:

_ انخراط المؤسسة في الجمعية الجزائرية لتدعيم الفعالية البيئية والاقتصادية، وجودة المنتج؛

_ تأهيل المؤسسة في إطار انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة، قامت الجزائر بإنشاء جهاز نظامي من أجل تأهيل المؤسسات

لوضعها ضمن المقاييس العالمية والأوربية؛

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

إن المؤسسة توصلت بعد المفاوضات مع وزارة الصناعة وإعادة الهيكلة إلى الاستفادة من البرنامج الرسمي لتأهيل المؤسسات؛
الحصول على شهادة الإيزو بالموازات مع عملية التأهيل.

المطلب الثاني: التعريف بمطاحن عمر بن عمر

1 - نبذة عن مجمع عمر بن عمر

إنّ المجمع العائلي بن عمر هو مجمع مختص في إنتاج مصبّرات الطماطم، الهريسة، مربى الفواكه، السميد، والعجائن الغذائية بمختلف أنواعها ولقد قام بتوسيع نشاطه ليشمل حتى القطاع العقاري، فهو في حالة نمو مستدام حيث أصبح جزء لا يتجزأ من هذه الصناعة في الجزائر لأنه التزم بتزويد المستهلكين بمنتجات ذات جودة عالية.
تأسس مجمع بن عمر في 1984 على يد الراحل عمر بن عمر بإنشاء وحدة صغيرة لتعليب الطماطم، الهريسة، والمربى وهذا ببلدية بوعاتي محمود بولاية قالمة وهو لا يزال ينمو ويتوسع ليشمل الآن المؤسسات الفرعية التالية:

- مؤسسة مصبرات عمر بن عمر CAB؛

- مؤسسة أفق تنمية الزراعة HDA؛

- مؤسسة حبوب بن عمر؛

- مؤسسة ترقية بن عمر؛

- مؤسسة بناء بن عمر؛

- مؤسسة ش.ذ.ا. المتوسطة للمطاحن MMC؛

- مؤسسة مطاحن بن عمر MAB. وهذه الأخيرة هي التي تتمحور حولها دراستنا.

2- التعريف بمطاحن عمر بن عمر:

في سنة 2000 عرف مجمع بن عمر أول تنويع له في الحبوب مع إطلاق مطاحن عمر بن عمر لإنتاج الأغذية الأساسية المستمدة من القمح الصلب وهذا في بلدية الفجوج ولاية قالمة. فعلى مر السنين أثرت مطاحن بن عمر أنشطتها التحويلية وذلك من أجل تقديم مجموعة متنوعة من المنتجات تلبي احتياجات استهلاك السوق المحلية من سميد، كسكس، وعجائن غذائية.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

بدأت مطاحن بن عمر نشاطها في سنة 2002 مع قدرة سحق للقمح الصلب تقدر ب 300 طن/ يوم مما جعلها اليوم من أهم المتعاملين في مجال إنتاج الأغذية المستمدة من القمح الصلب في الجزائر خاصة بعد إنشاء وحدة جديدة لإنتاج العجائن الغذائية في سنة 2009، ونظرا لمطابقة منتجات مطاحن بن عمر للمعايير الدولية فهذا جعلها تحوز على شهادة الأيزو (ISO) المتعلقة بالأمن الغذائي مما سمح لها بدخول الأسواق الأجنبية وتصدير منتجاتها إلى الخارج، وفي نفس الوقت فهي تزود السوق الجزائرية بالمواد الغذائية التالية: عجائن غذائية (طويلة، قصيرة، خاصة)، الكسكس (رقيق، متوسط، خشن) بالإضافة إلى السميد مع القدرات التالية:

- سحق 700 طن يوميا من القمح الصلب أي ما يعادل حوالي 250000 طن سنويا مع قدرة تخزين للقمح

بحوالي 60000 طن؛

- عجائن قصيرة 6500 كغ/ ساعة، عجائن طويلة 3000 كغ/ ساعة، وعجائن خاصة 500 كغ/ ساعة؛

- الكسكس 6000 كغ/ ساعة.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لكل مؤسسة

1_الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن بلغيث:

الشكل رقم(3_1): الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن بلغيث



المصدر: وثائق داخلية مقدمة من طرف بلغيث الكبرى.

تمهيد:

من أجل دعم دراستنا في الفصلين السابقين الذي كان بعنوان أهمية استخدام أساليب المحاسبة الرشيقة في تحسين الأداء المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، سنتطرق في هذا الفصل إلى دراسة العلاقة بين المتغيرين دراسة تطبيقية لعينة من المؤسسات الاقتصادية وذلك بغرض زيادة موثوقية المعلومات المقدمة في البحث حيث تناولنا وصفا مفصلا للمنهجية والإجراءات التي تم القيام بها في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها وأفراد مجتمع الدراسة وعينتها. لتحقيق ذلك تم إعداد استمارة استبيان تحتوي على مجموعة من الأسئلة مرتبطة بإشكالية البحث تم توزيعها على عينة الدراسة، وبناء على إجاباتهم تم تحليل النتائج للتأكد من صحة الفرضيات.

حيث قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية:

- المبحث الأول: تقديم المؤسسات محل الدراسة.

- المبحث الثاني: محتوى الدراسة الميدانية.

- المبحث الثالث: اختبار نتائج الاستبيان.

المبحث الأول: تقديم المؤسسات محل الدراسة.

سنتطرق في هذا المبحث إلى التعريف بالمؤسسات محل الدراسة، والمتمثلة في المؤسستين الاقتصاديتين: مطاحن بلغيث الكبرى ومؤسسة مطاحن عمر بن عمر.

المطلب الأول: التعريف بمطاحن بلغيث الكبرى

- شركة ذات مسؤولية محدودة مطاحن بلغيث الكبرى:
- رقم السجل التجاري ك 99 ب 0502160؛
- العنوان : حي الإخوة بوخرشوفة ص ب 78 41220 مداوروش - الجزائر؛
- الهاتف: 037 33 63 03؛
أنشأت المؤسسة في إطار الاستثمار الوطني الخاص بمبادرة من مؤسسها الرئيسي الدكتور: عبد الكريم زروقي برأس مال يقدر ب: 6.2 مليون دج رفع فيما بعد إلى 83 مليون دج.

يقع المركب في بلدية مداوروش بولاية سوق أهراس ويتربع على مساحة قدرها 3,77 هكتار، حيث يستفيد من موقع مميز ارتفاعه 959 م على مستوى سطح البحر ويستفيد من مناخ قاري متوافق مع نشاط المطاحن.

انطلق المركب في الإنتاج بتاريخ : 01 نوفمبر 2002 باستغلال خطي الإنتاج ذي الطاقة الإنتاجية الآتية :

- خط القمح اللين : 350 طن يوميا.

- خط القمح الصلب : 150 طن يوميا.

تتمحور نشاطات المركب وفقا لنظام عقلاني مدروس يعمل حسب المواصفات الدولية حيث يستخدم مواد أولية (القمح) ذي مقاييس نوعية معتبرة تقوم باقتنائها بصرامة وشروط حسب مقتضات السوق العالمية بمواصفات أعلى مستوى، كما تقوم بتحليل صرامة لهذه المادة قبل جلبها إلى المركب لتتأكد من مواصفات المنتج المراد تحويله، كما تقوم بتحليل صرامة لهذه المادة قبل جلبها إلى المركب لتتأكد من مواصفات المنتج المراد تحويله.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

تفرد "مطاحن بلغيث الكبرى" باستقلاليتها في تلبية متطلباتها ذاتيا من جميع النواحي لاسيما وسائل النقل حيث يملك المركب وسائل نقل حديثة وضخمة تتمثل في شاحنات ذات سعة 30طن وشاحنات متوسطة الحجم وأخرى صغيرة، بالإضافة إلى السيارات ذات الطابع السياحي لنقل العمال والخروج في مهام.....الخ.

وتعتبر "مطاحن بلغيث الكبرى" في ريادة الترتيب من حيث الكم والكيف على مستوى مطاحن الشرق لامتيازها بمواصفات تقنية و نوعية.

علما بأن المؤسسة منخرطة في الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة.

1 - الوسائل البشرية:

تمتلك المؤسسة طاقات بشرية مؤهلة تساهم بمعارفها والكل حسب وظيفته في إثراء الإنتاج ودراسات تقنية و ورشات تصليح بما تشتمله الاختصاصات من كهرباء، ميكانيك... كما يتمتع المركب بفريق من الأعوان لمصلحة الأمن والنظافة يسهرون على المراقبة الأمنية.

أ- **الطقم المسير:** نجح باعث المشروع السيد الدكتور عبد الكريم زروقي في تكوين طقم مسير مكون من 20 إطار متعددي الاختصاصات وذوي خبرة مهنية عالية لتسيير وتطوير المؤسسة.

ب- **المستخدمين:** يبلغ حاليا عدد المستخدمين 220 جزائريين.

2_ الاستثمار:

بلغت قيمة الاستثمار 852 مليون دج كما هو مبين كالاتي :

- نفقات ما قبل الاستثمار: 44 مليون دج؛

- أراضي: 56 مليون دج؛

- بنايات و هندسة مدنية : 220 مليون دج؛

- أجهزة خاصة : 365 مليون دج؛

- عتاد متنقل : 83 مليون دج؛

- عتاد المكاتب : 01 مليون دج.

3- وسائل الاستغلال:

يتم تسيير الاستغلال عبر ثلاث مهام كبرى :

أ - الإنتاج: إن عمليات استقبال تنظيف طحن وتعليب المنتج تتم بصفة آلية وعملية الإنتاج وفق النظام المستمر بواسطة ثلاث فرق عمل؛

ب- التموين: يتم شراء المواد الأولية من مومنين دوليين ذوي سمعة وشهرة واسعة.

وتقوم بهذه المهمة خلية مكلفة بمتابعة الأسواق والأسعار وتوفير المنتوجات في الأسواق الداخلية والخارجية، ولتدعيم هذه الخلية في مهامها التقنية تم عقد صفقة لهذا الغرض مع شركة (CENTRAL LABO) التابعة للديوان الوطني المهني للحبوب بقسنطينة لتعيين الحبوب قبل اقتنائها علما بأن المؤسسة تملك مخزنها الخاص وخلية متابعة الجودة؛

ج - الإدارة والمالية: ومن مهام هذه الإدارة: تسيير الموارد البشرية حسب الهيكل التنظيمي: توظيف المستخدمين، تسيير الرواتب، تكوين العلاقات الاجتماعية، تسيير تراث المؤسسة: ج رد الاستثمار، تسيير عقود التأمين، التسيير المالي: علاقات مصرفية، الصناديق والسيولة، مراقبة الصفقات المصرفية وتسديد السندات، تسيير الضمانات المصرفية، المحاسبة والحماية والمنازعات العلاقات مع الإدارات المحلية والمركزية مثل البلدية والولاية ومصالح الوزارات المعنية؛ خلية الإعلام الآلي حيث يتم إمداد ودعم جميع صلاحيات المؤسسة بالاستفادة من خدمات الإعلام الآلي.

4 - محاور التطوير:

تحت الإشراف المباشر للطواقم المسير تقوم خلية المشروع بالأشغال الجديدة المتعلقة بتطوير الاستثمار الأولي، ومن بينها وحدة العلف المنجزة 100% بداية إنجاز مشروع وحدة العجائن الغذائية، والتي انطلقت بها الأشغال مؤخرا، بداية إنجاز مشروع وحدة الخبز والبسكويت، والتي انطلقت الأشغال بها شهر مارس المنصرم؛ دراسة مشروع الإدماج الشامل لفرع الدواجن (البيض، العلف، التعليب، والبيطرة)، إنجاز على المدى المتوسط عدة مشاريع مستقلة منها: الدقيق الخاص بالأطفال.

5 - عمليات تسيير الجودة:

من أهم الأعمال التي قامت بها المؤسسة في إطار ميدان تسيير الجودة نذكر منها:

_ انخراط المؤسسة في الجمعية الجزائرية لتدعيم الفعالية البيئية والاقتصادية، وجودة المنتج؛

_ تأهيل المؤسسة في إطار انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة، قامت الجزائر بإنشاء جهاز نظامي من أجل تأهيل المؤسسات

لوضعها ضمن المقاييس العالمية والأوربية؛

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

إن المؤسسة توصلت بعد المفاوضات مع وزارة الصناعة وإعادة الهيكلة إلى الاستفادة من البرنامج الرسمي لتأهيل المؤسسات؛
الحصول على شهادة الإيزو بالموازات مع عملية التأهيل.

المطلب الثاني: التعريف بمطاحن عمر بن عمر

1 - نبذة عن مجمع عمر بن عمر

إنّ المجمع العائلي بن عمر هو مجمع مختص في إنتاج مصبّرات الطماطم، الهريسة، مربى الفواكه، السميد، والعجائن الغذائية بمختلف أنواعها ولقد قام بتوسيع نشاطه ليشمل حتى القطاع العقاري، فهو في حالة نمو مستدام حيث أصبح جزء لا يتجزأ من هذه الصناعة في الجزائر لأنه التزم بتزويد المستهلكين بمنتجات ذات جودة عالية.
تأسس مجمع بن عمر في 1984 على يد الراحل عمر بن عمر بإنشاء وحدة صغيرة لتعليب الطماطم، الهريسة، والمربى وهذا ببلدية بوعاتي محمود بولاية قالمة وهو لا يزال ينمو ويتوسع ليشمل الآن المؤسسات الفرعية التالية:

- مؤسسة مصبرات عمر بن عمر CAB؛

- مؤسسة أفق تنمية الزراعة HDA؛

- مؤسسة حبوب بن عمر؛

- مؤسسة ترقية بن عمر؛

- مؤسسة بناء بن عمر؛

- مؤسسة ش.ذ.ا. المتوسطة للمطاحن MMC؛

- مؤسسة مطاحن بن عمر MAB. وهذه الأخيرة هي التي تتمحور حولها دراستنا.

2- التعريف بمطاحن عمر بن عمر:

في سنة 2000 عرف مجمع بن عمر أول تنويع له في الحبوب مع إطلاق مطاحن عمر بن عمر لإنتاج الأغذية الأساسية المستمدة من القمح الصلب وهذا في بلدية الفجوج ولاية قالمة. فعلى مر السنين أثرت مطاحن بن عمر أنشطتها التحويلية وذلك من أجل تقديم مجموعة متنوعة من المنتجات تلبي احتياجات استهلاك السوق المحلية من سميد، كسكس، وعجائن غذائية.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

بدأت مطاحن بن عمر نشاطها في سنة 2002 مع قدرة سحق للقمح الصلب تقدر ب 300 طن/ يوم مما جعلها اليوم من أهم المتعاملين في مجال إنتاج الأغذية المستمدة من القمح الصلب في الجزائر خاصة بعد إنشاء وحدة جديدة لإنتاج العجائن الغذائية في سنة 2009، ونظرا لمطابقة منتجات مطاحن بن عمر للمعايير الدولية فهذا جعلها تحوز على شهادة الأيزو (ISO) المتعلقة بالأمن الغذائي مما سمح لها بدخول الأسواق الأجنبية وتصدير منتجاتها إلى الخارج، وفي نفس الوقت فهي تزود السوق الجزائرية بالمواد الغذائية التالية: عجائن غذائية (طويلة، قصيرة، خاصة)، الكسكس (رقيق، متوسط، خشن) بالإضافة إلى السميد مع القدرات التالية:

- سحق 700 طن يوميا من القمح الصلب أي ما يعادل حوالي 250000 طن سنويا مع قدرة تخزين للقمح

بحوالي 60000 طن؛

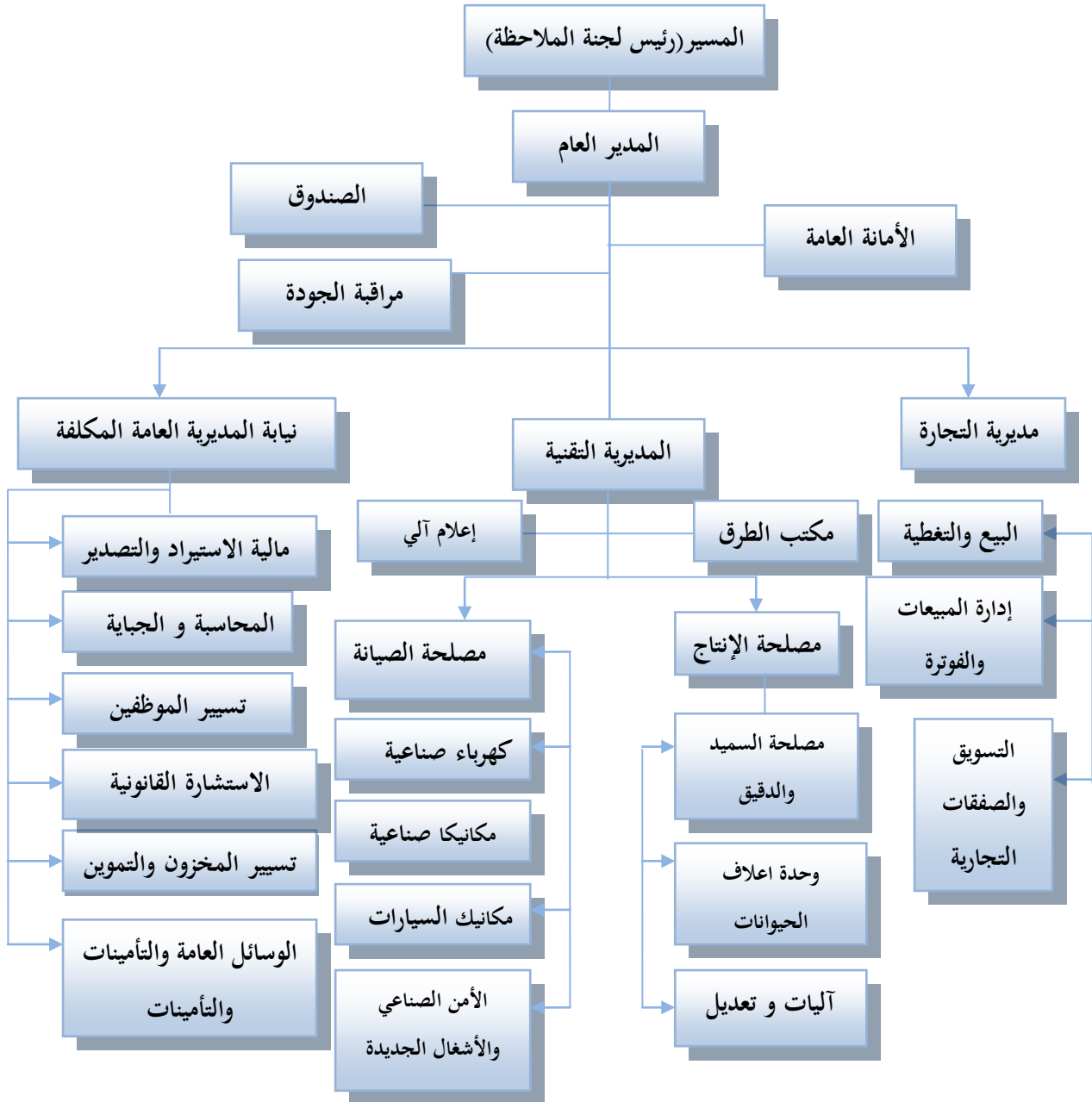
- عجائن قصيرة 6500 كغ/ ساعة، عجائن طويلة 3000 كغ/ ساعة، وعجائن خاصة 500 كغ/ ساعة؛

- الكسكس 6000 كغ/ ساعة.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لكل مؤسسة

1_الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن بلغيث:

الشكل رقم (1_3): الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن بلغيث



المصدر: وثائق داخلية مقدمة من طرف بلغيث الكبرى.

2_ الهيكل التنظيمي لمطاحن عمر بن عمر:

الشكل رقم (2_3): الهيكل التنظيمي لمطاحن عمر بن عمر



المصدر: وثائق داخلية مقدمة من طرف مطاحن عمر بن عمر

المبحث الثاني: محتوى الدراسة الميدانية

تطرقنا في هذا المبحث إلى التعريف بكل من المجتمع والعينة وأدوات الدراسة التي تم استخدامها في تحليل إجابات

عبارات الاستمارة محل الدراسة كالاتي:

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة

1_ مجتمع الدراسة:

يعرف بأنه جميع مفردات الظاهرة التي يدرسها الباحث، وبناء على مشكلة الدراسة وأهدافها فإن المجتمع المستهدف يتكون من موظفي مؤسستين اقتصاديتين، وهذا لما يتمتع به قطاع الصناعة من خصائص هامة في تطور الاقتصاد وازدهاره وتقدم عجلة الحياة، بالإضافة إلى توفر البيانات الخاصة بموضوع الدراسة .

2- عينة الدراسة:

العينة هي مفردات محددة تسحب، ويجب أن يكون السحب عشوائيا، للحصول على عينة عشوائية لتمثل المجتمع المسحوب منه أفضل تمثيل. وبالتالي يفترض بأن الصفات والخصائص الموجودة في المجتمع والتي يمكن التعرف عليها من دراسة مفرداته سوف تظهر تلقائيا ونتيجة السحب العشوائي لتكون الصفات والخصائص في العينة، والتي تظهر ويمكن التعرف عليها من دراسة مفردات تلك العينة.

ولقد تم اختيار العينة بطريقة عشوائية، حيث بلغ حجم العينة 50 فردا أي 50 استمارة موزعة على موظفي المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، واعتمدنا على طريقة التسليم المباشر وذلك لتقليل المصاريف وتوفير الوقت. وفيما يلي ملخص الاستبيانات الموزعة والمستردة والخاضعة للتحليل:

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

الجدول رقم(3_1): الإحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان

النسبة	التكرار	البيان
100%	50	عدد الاستمارات الموزعة
80%	40	عدد الاستمارات المعادة
12%	6	عدد الاستمارات المفقودة
8%	4	عدد الاستمارات الملغاة
80%	40	عدد الاستمارات القابلة للدراسة

المصدر: من إعداد الطالبان بناء على فرز الاستمارات

المطلب الثاني: أدوات التحليل

بعد الاطلاع على الأدبيات المتعلقة بموضوع الدراسة تم إعداد استبيان خصص لجمع المعلومات حول "أهمية تطبيق أساليب

المحاسبة الرشيقة في تحسين الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية".

1- تعريف الاستبيان:

إن الاستبيان هو أداة لجمع المعلومات المتعلقة بموضوع الدراسة عن طريق صياغة مجموعة من الفقرات بطريقة علمية مناسبة يتم توزيعها على عينة الدراسة لجمع البيانات والمعلومات المتعلقة بمشكلة الدراسة، وهو من أشهر أدوات البحوث الكمية استخداماً، حيث يعمل على جمع معلومات وبيانات من عينة الدراسة بهدف معرفة اتجاهاتهم، قيمهم، آرائهم، ميولهم، وغيرها من المعارف للإجابة على أسئلة الدراسة لدى الباحث.

حيث تم تقسيم استبيان الدراسة إلى:

- القسم الأول: تضمن مجموعة من الأسئلة المتعلقة بخصائص العينة من الناحية الديمغرافية كالجنس، المؤهلات العلمية، المنصب الوظيفي والخبرة.

- القسم الثاني: هو الجزء المتعلق بمتغيرات الدراسة حيث احتوى:

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

- المحور الأول: الإطار النظري للمحاسبة الرشيقة.

- المحور الثاني: الأداء المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية.

حيث تم إعداد الأسئلة على سلم ليكارت الخماسي، هذا حتى يتسنى لنا تحديد آراء أفراد العينة حول أهم المواضيع التي تناولها الاستبيان.

2- بناء الاستبيان:

قمنا بإعداد الاستبيان بإتباع الخطوات التالية:

- الاطلاع على الأدبيات المحاسبية والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، والاستفادة منها في بناء الاستبيان وصياغة

الفقرات؛

- استشارة عدد من أساتذة الجامعة في تحديد أبعاد الاستبيان وفقراتها؛

- تحديد المحاور الرئيسية التي شملها الاستبيان؛

- تحديد الفقرات التي تقع تحت كل محور؛

- تم عرض الاستبيان على 3 من الأساتذة المحكمين من ذوي الاختصاص، ارجع إلى الملحق يبين أعضاء لجنة التحكيم؛

- في ضوء آراء المحكمين تم تعديل بعض فقرات الاستبيان من حيث الحذف، الإضافة أو التعديل، ليستقر الاستبيان في صورته

النهائية على 20 فقرة.

3 - متغيرات الدراسة:

- القسم الأول: الخصائص الديمغرافية والموضحة في الجدول التالي:

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

الجدول رقم (3-2): مقاييس متغيرات الخصائص الديمغرافية

الدرجة التي تقيس المتغير	المتغير	الخاصية الديمغرافية	الرقم
1	ذكر	الجنس	1
2	أنثى		
1	من 18 إلى 30 سنة	السن	2
2	من 30 إلى 45 سنة		
3	أكثر من 45 سنة		
1	تقني سامي	المؤهل العلمي	3
2	ليسانس		
3	ماجستير		
4	دكتوراه		
5	أخرى		
1	من سنة إلى 5 سنوات	متوسط سنوات الخبرة	4
2	من 6 إلى 10 سنوات		
3	من 11 إلى 15 سنة		
4	أكثر من 15 سنة		
1	رئيس مصلحة	المنصب الوظيفي	5
2	رئيس مكتب		
3	مدير		
4	موظف		

المصدر: من إعداد الطالبتين

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

القسم الثاني: حيث تم تقسيم محورين آخرين آخرين موضحين في الجدول التالي:

الجدول رقم(3_3):مقياس متغيري محاور الدراسة

الرقم	الرمز	المحور	عدد الفقرات	المجموع
1	X	الاطار النظري للمحاسبة الرشيقة	10	20
2	Y	الأداء المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية	10	

المصدر: من إعداد الطالبتين

وقد اعتمدنا على مقياس ليكارت الخماسي لترميز أجوبة محاور الاستبانة والمبين في الجدول التالي:

الجدول رقم(4_3) : مقياس ليكارت الخماسي المعتمد في الدراسة

الاختبار	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
التصنيف	01	02	03	04	05
المتوسط المرجح	1,79 - 1	2,59 - 1,80	3,39 - 2,60	4,19 - 3,39	5 - 4,20

المصدر: من إعداد الطالبتين، بالاعتماد على ايهاب عبد السلام محمود، تحليل البرنامج الاحصائي spss، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص22.

4 - الأدوات الإحصائية القياسية المعتمدة في المعالجة:

أما بالنسبة إلى الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة في البرنامج الإحصائي SPSS فقد تم استخدام الأساليب الإحصائية

التالية في تحليل البيانات و الوصول إلى النتائج:

- اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات الاستبيان؛
- التكرارات والنسب المئوية؛
- المتوسط الحسابي والانحراف المعياري؛
- معامل الارتباط برسون R و t(test) واختبار التباين ANOVA.

المطلب الثالث: عرض و تحليل ومناقشة النتائج

تم التطرق في هذا الجزء إلى كل من التحليل الوصفي والتحليلي لنتائج الاستبيان واختبار صدق وثبات الاستبيان:

1 - اختبار صدق وثبات الاستبيان

بمعنى حساب معامل ألفا كرومباخ لقياس درجة مصداقية إجابات عينة الدراسة على أسئلة الاستبيان، ويعتمد هذا المعامل على قياس مدى الثبات الداخلي لأسئلة الاستبيان و مقدرتها على إعطاء نتائج متوافقة لردود المجيبين اتجاه الأسئلة .

استخدمنا معامل ألفا كرومباخ لاختبار ثبات الاستمارة ، و يعتمد هذا المعامل على قياس مدى الثبات الداخلي لأسئلة

الاستبيان وقدرتها على إعطاء نتائج متوافقة لردود المجيبين تجاه أسئلة الاستبيان ، حيث يوضح الجدول التالي ثبات أداة الدراسة :

الجدول رقم يوضح (3_5) : قيمة معامل ألفا كرومباخ

عدد الأسئلة	الفا كرومباخ
20	0.897

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات SPSS

■ التحليل:

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن معامل ألفا كرومباخ يساوي **0.897** وهي قيمة محصورة بين الصفر والواحد ، كما أنها أكبر من 0.6 وهو مؤشر ممتاز، مما يعني أن الاستبيان يتمتع بدرجة عالية جدا من الثبات والصدق، بمعنى أنه إذا تم إعادة توزيع نفس عدد الاستمارات على نفس العينة أو عينة مماثلة من مجتمع الدراسة فإن نسبة التطابق في الإجابات تكون أكبر من 60% مما يعني أن الاستمارة تتمتع ب الثبات والصدق .(انظر الملحق رقم(2))

2_ الدراسة الوصفية للخصائص الديمغرافية للعينة المدروسة :

سنحاول من خلال هذا العنصر التطرق لأهم الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة من حيث الجنس ، العمر ، المؤهل العلمي ، سنوات الخبرة ، تخصص العلمي ، مركز الوظيفي.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

أ- توزيع أفراد العينة حسب الجنس

جدول رقم (3-6): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الفقرات	التكرار	النسبة	النسبة التراكمية
ذكر	24	%60	%60
أنثى	16	%40	%100
المجموع	30	%100	

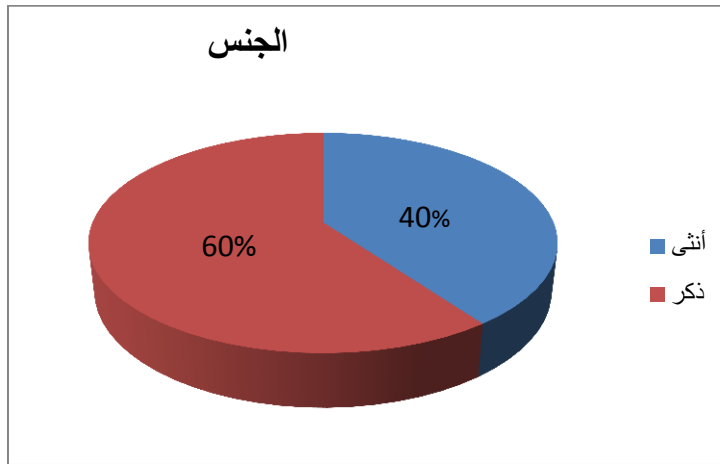
المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات spss

التحليل:

تشير التكرارات والنسب الواردة في الجدول أعلاه إلى توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس، حيث نجد أن الذكور بعدد يبلغ 24 من إجمالي 40 أي بنسبة 60% في حين بلغ عدد الإناث 16 أي بنسبة 40%، ما يوضح أن المؤسسات لا تهتم بنوع الجنس بالنسبة لموظفيها، (انظر الملحق رقم (2)).

والشكل التالي يبين ذلك :

الشكل رقم (3-3): تمثيل بياني لعينة الدراسة حسب متغيرات الجنس



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج EXCEL

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

ب- توزيع أفراد العينة حسب السن :

جدول رقم (3-7): توزيع أفراد العينة حسب السن

الرمز	البيانات	التكرار	النسبة المئوية
01	من 18 إلى 30 سنة	8	20%
02	من 30 إلى 45 سنة	26	65%
03	أكبر من 45 سنة	6	15%
	المجموع	40	100%

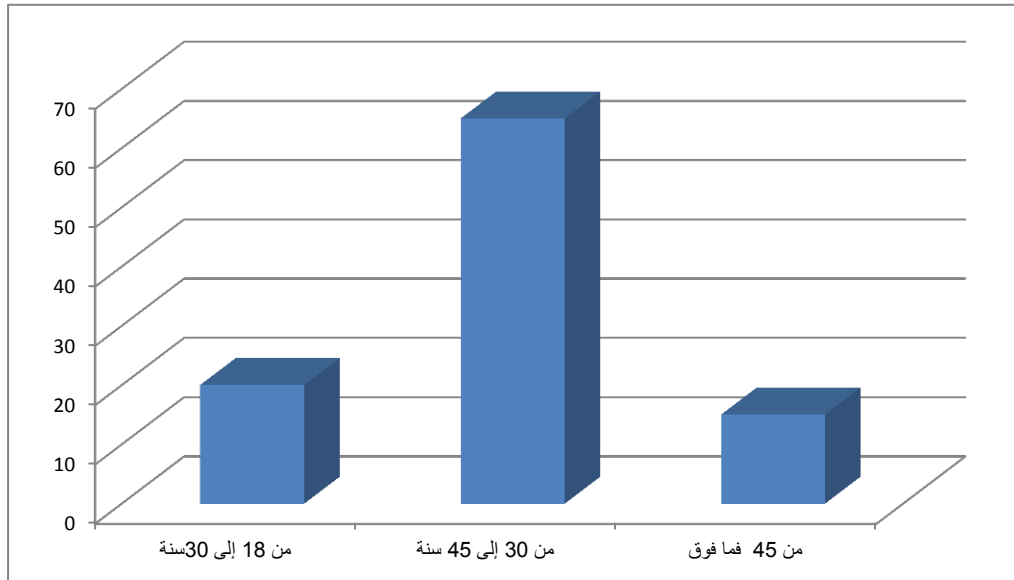
المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات Spss

■ التحليل:

يبين الجدول أعلاه توزيع أفراد العينة حسب السن، حيث نجد أن أفراد العينة من 30 إلى 45 سنة هي النسبة الأكبر من المستخدمين بنسبة 65%، تليها فئة من 18 إلى 30 سنة بنسبة 20%، وأخيراً فئة أكبر من 45 سنة بنسبة 15%، وهذا يعني أن أغلبية الموظفين في المؤسسة الاقتصادية هم من فئة الشباب، (أنظر الملحق رقم (2)).

والشكل التالي يبين ذلك:

الشكل رقم (3-4): تمثيل بياني لعينة الدراسة حسب متغيرات السن



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات برنامج EXCEL

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

ج- توزيع العينة حسب المؤهل العلمي : الجدول التالي يوضح توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:

جدول رقم (3-8) يوضح: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

الرمز	البيانات	التكرار	النسبة المئوية %
1	تقني سامي	5	12,5%
2	ليسانس	21	52,5%
3	ماجستير	8	20%
4	دكتوراه	2	5%
5	أخرى	4	10%
	المجموع	40	100

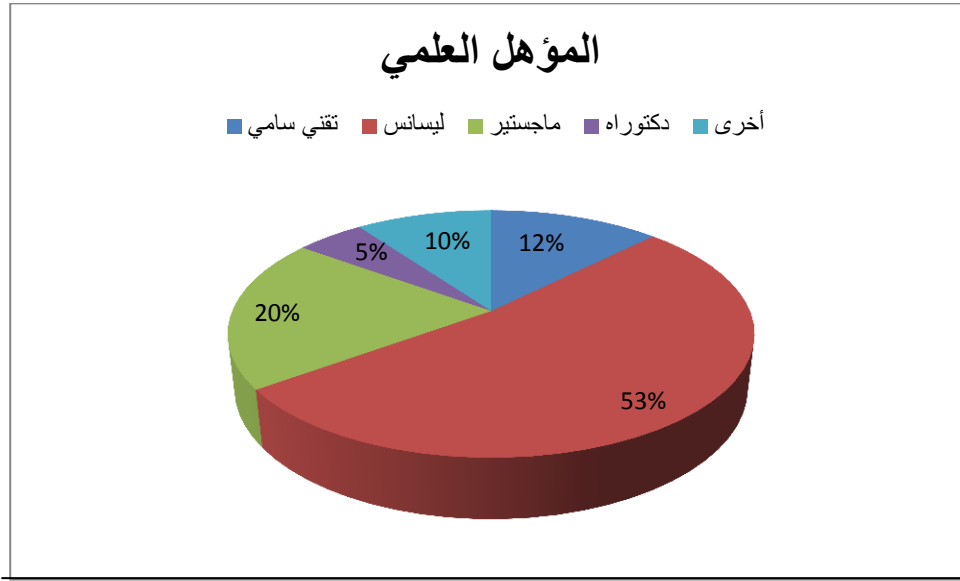
المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات Spss

- التحليل:

يتضح من خلال معطيات الجدول أعلاه أن أغلبية أفراد العينة ذوي شهادات مستوى جامعي حيث تجدد 21 شخص متحصل على شهادة ليسانس أي ما يعادل 52.5 %، و 8 أشخاص متحصلين على شهادة ماجستير أي ما يعادل 20 %، شخصين متحصلين على الدكتوراه، ثم 5 أشخاص متحصلين على شهادة تقني سامي أي بنسبة 12,5 %، ثم تأتي فئة الاختصاصات الأخرى حيث بلغ عددهم 4 أشخاص بنسبة 10% وهذا يعني أن هناك مؤهلات مختلفة للعاملين، حيث تتطلب طبيعة الأعمال بهذه المؤسسات وجود مثل هذه الدرجات العلمية كل حسب تخصصه وواجباته المكلف بها، (أنظر الملحق رقم (2)).

والشكل التالي يبين ذلك:

الشكل رقم (3_5): تمثيل بياني لعينة الدراسة حسب متغيرات المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على برنامج EXCEL

د- توزيع العينة حسب الخبرة المهنية:

يمثل الجدول التالي توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

جدول رقم (3-9): توزيع أفراد العينة حسب متوسط الخبرة المهنية

الرمز	البيانات	التكرار	النسبة المئوية %
1	من سنة إلى 05 سنوات	7	17,5%
2	من 6 إلى 10 سنوات	16	40%
4	من 11 إلى 15 سنة	11	27,5%
4	أكثر من 15 سنة	6	15%
المجموع		40	100%

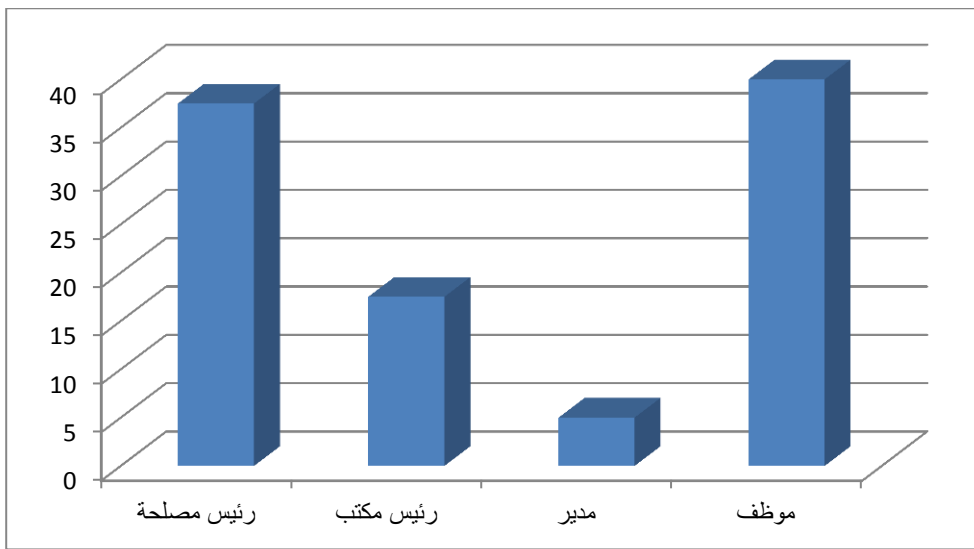
المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات SPSS

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

- التحليل :

من خلال الجدول أعلاه نجد أن 16 شخصا لديهم خبرة مهنية من 6 إلى 10 سنوات أي ما يعادل 40 %، و 11 شخصا لديهم خبرة في مجال 11 إلى 15 سنة بنسبة 27,5 %، و 7 أشخاص لديهم خبرة مهنية في مجال من سنة إلى 5 سنوات ما يعادل 17,5 %، و 6 أشخاص لديهم خبرة في مجال من 15 سنة فأكثر، وهذا ما يشير إلى وجود مستويات مختلفة بالنسبة لخبرة أفراد العينة، (أنظر الملحق رقم (2)). والشكل التالي يبين ذلك:

الشكل رقم (6-3): تمثيل بياني لعينة الدراسة حسب متغيرات متوسط الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على برنامج excel

ذ-توزيع العينة حسب الوظيفة :

جدول رقم (3-10) : توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الرمز	البيانات	التكرار	النسبة المئوية %
1	رئيس مصلحة	15	37,5%
2	رئيس مكتب	7	17,5%
3	مدير	2	5%
4	موظف	16	40%
	المجموع	40	100%

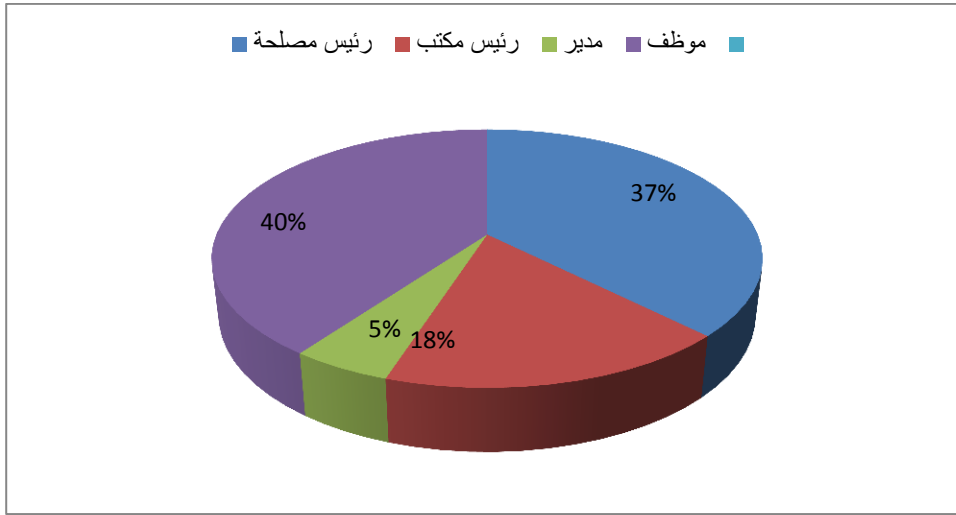
المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات Spss

- التحليل:

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أكبر فئة هي الموظفين حيث نجد 16 شخص موظف أي ما يعادل 40%، ثم فئة رئيس مصلحة حيث بلغ عددهم 15 شخص بنسبة 37,5%، ثم فئة رؤساء المكاتب الذين يمثل عددهم 7 ونسبتهم هي 17,5% أما عدد المدراء قدر بـ 2 أشخاص بنسبة مئوية 5%. وهذا راجع إلى أن المؤسسات تتكون في أغلبها من عدد محدود من المدراء و رؤساء المصالح، ورؤساء المكاتب (أنظر الملحق رقم (2)).

والشكل التالي يبين ذلك:

الشكل رقم (3-7): تمثيل بياني لعينة الدراسة حسب متغيرات المنصب الوظيفي



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على برنامج EXCEL

3- اتجاه إجابات العينة حول محاور الدراسة :

من أجل حوصلة النتائج تم حساب تكرارات الإجابات المختلفة وما تعلق بها من متوسطات حسابية وانحرافات معيارية ثم ترتيب العبارات حسب وجهة نظر أفراد العينة اعتمادا على أكبر قيمة للمتوسط الحسابي، وحسب أقل قيمة للتشتت والذي يمثل الانحراف المعياري عند تساوي قيم المتوسط الحسابي.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

الجدول رقم (3_11): نتائج آراء عينة الدراسة حول المحور الأول

الترتيب	العبارة	المؤشرات الاحصائية		
		التكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
الاتجاه العام				
01	يساعد ابني المحاسبة الرشيقه على أن يكون هناك تدفق مستمر للإنتاج في مراحلہ .	40	3.35	1,231
02	يمكن تطبيق المحاسبة الرشيقه من السرعة في إنجاز وتسليم الطلبات للزبائن	40	3.65	0.921
03	يؤدي تطبيق المحاسبة الرشيقه إلى استبعاد الهدر والضياع في العمليات الإنتاجية للوصول للحد الأدنى للتكاليف	40	3.70	1.285
04	يساعد تطبيق المحاسبة الرشيقه على المرونة في الإنتاج وخفض الزمن وزيادة جودة الإنتاج	40	3.65	1,122
05	يمكن تبني المحاسبة الرشيقه من الاستغلال الأمثل للموارد و زيادة الربحية وتحقيق الأهداف المالية.	40	3.75	1,08
06	يؤدي تطبيق المحاسبة الرشيقه من خلال الاهتمام بالعاملين إلى عملية التحسين المستمر في المؤسسة	40	3.50	1,177
07	المحاسب في مؤسستكم غير معزول عن أجزاء المؤسسة التي يتم فيها التصنيع الرشيق.	40	3.53	1.062
08	تطبيق المحاسبة الرشيقه سوف يخلف نوع من التغيرات التي يمكن أن تتعارض مع سياسة مؤسستكم.	40	3,37	1.079
09	تطبق مؤسستكم أنظمة محاسبة التكاليف الحديثة.	40	3,33	1,163

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

موافق	1,280	3,45		يساعد تطبيق المحاسبة الرشيقة على قياس الأداء من خلال اهتمامه بنظام المعلومات و من خلال توفير معلومات دقيقة عن التكاليف	10
موافق	1,14	3,528		X	

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات SPSS

التحليل:

تشير الأرقام في الجدول أعلاه إلى أن اتجاهات عينة الدراسة على عبارات المحور الأول (X) ككل نحد أن قيمة المتوسط الحسابي هي 3,528 بانحراف معياري 1,14، وبما أن قيمة المتوسط الحسابي تقع ضمناً مجال الاختيار [3.40-4.19] ما عدا 3 عبارات رقم 1 و 8 و 9 حيث يقع المتوسط الخاص بهم ضمن المجال [2.60-3.39] التي تشير إلى درجة إجابة محايد، ومنه يمكن القول أن اتجاه العام لإجابات العينة حول المحور الأول (X) ككل تركزت حول الاختيار موافق وبانحراف ضعيف مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة على دراية كافية حول المحاسبة الرشيقة.

الجدول رقم (3_12): نتائج آراء عينة الدراسة حول المحور الثاني

رقم	العبرة	المؤشرات الاحصائية		
		التكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
01	لديك معلومات حول الأداء المحاسبي	40	4,20	0,405
02	تطبق مؤسستكم مفهوم الأداء المحاسبي	40	3,80	0,966
03	هناك علاقة بين الأداء المحاسبي والأداء المؤسسي في مؤسستكم	40	3,45	1,108

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

04	يمثل الأداء المحاسبي المرآة العاكسة للتصرفات المالية المتنوعة التي تقوم بها مؤسساتكم	40	3,63	1,125	موافق
05	يهدف الأداء المحاسبي إلى استخدام الموارد المتاحة بأقل تكلفة.	40	3,75	0,954	موافق
06	تقيم مؤسساتكم الأداء المحاسبي بالاعتماد على القوائم المالية الخاصة بها من خلال المعلومات الحاسبية الموجودة في هذه القوائم	40	3,80	1,091	موافق
07	تستخدم مؤسساتكم مؤشرات مختلفة لتقييم أدائها المحاسبي	40	3,75	1,193	موافق
08	وجود غموض في المعلومات الحاسبية تؤثر على جودة الأداء المحاسبي	40	3,53	1,219	موافق
09	التزام المحاسب بالأخلاق والمصدقية يساعد في تحقيق كفاءة وجودة في الأداء المحاسبي	40	3,78	1,165	موافق
10	تقوم مؤسساتكم بتحسين أدائها المحاسبي من خلال اتخاذ إجراءات معينة	40	4,15	0,975	موافق
	Y		3,784	1,019	موافق

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات SPSS

- التحليل:

تشير الأرقام في الجدول أعلاه إلى أن اتجاهات عينة الدراسة على عبارات المحور الثاني (Y) ككل نجد أن قيمة المتوسط الحسابي هي 3.784 بانحراف معياري 1,019، وبما أن قيمة المتوسط الحسابي تقع ضمن مجال الاختيار [3.40-4.19]، ومنه يمكن القول أن الاتجاه العام لإجابات العينة حول المحور الثاني ككل تركزت حول الاختيار موافق وبانحراف ضعيف مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة على دراية كافية حول نظام المعلومات المحاسبي .

المبحث الثالث: اختبار نتائج الاستبيان

تعرضنا في هذا المبحث لاختبار نتائج الاستبيان بواسطة برنامج SPSS الإحصائي وتم التوصل إلى:

المطلب الأول: اختبار Khi-Deux للاستقلالية

1- اختبار الاستقلالية بين متغيري الجنس و الوظيفة :

نضع الفرضيتين التالين:

Ho- لا توجد علاقة بين متغير الجنس و الوظيفة في المؤسسة إذا كان مستوى المعنوية أكبر من 0.05

H1- : توجد علاقة بين متغير الجنس و الوظيفة في المؤسسة إذا كان مستوى المعنوية أقل من 0.05

الجدول رقم (13.3): اختبار الاستقلالية بين الجنس والوظيفة

	Valeur	Ddl	Sig. approx. (bilatérale)
khi-deux de Pearson	2,302 ^a	3	,512
Rapport de vraisemblance	3,004	3	,391
Association linéaire par linéaire	,652	1	,419
N d'observations valides	40		

المصدر : من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات SPSS

التحليل:

انطلاقاً من الجدول رقم (3-13) نلاحظ أن قيمة (P-Value) تساوي 0.512 وهي أكبر من 0.05 و بالتالي نقبل فرضية العدم **Ho** أي لا توجد علاقة بين متغيري الجنس و الوظيفة و توجد استقلالية بين المتغيرين ، بمعنى أن المؤسسة لا تراعي الجنس عند القيام بعملية التوظيف.

2- اختبار الاستقلالية بين المؤهل العلمي والوظيفة :

نضع الفرضيتين التالين:

Ho- لا توجد علاقة بين متغير المؤهل العلمي والمنصب الوظيفي في المؤسسة إذا كان مستوى المعنوية أكبر من 0.05

H1- توجد علاقة بين متغير المؤهل العلمي والمنصب الوظيفي في المؤسسة إذا كان مستوى المعنوية أقل من 0.05

الجدول رقم (3_14): اختبار الاستقلالية بين المؤهل العلمي والوظيفة

	Valeur	Ddl	Sig. approx. (bilatérale)
khi-deux de Pearson	16,156 ^a	12	,184
Rapport de vraisemblance	13,737	12	,318
Association linéaire par linéaire	,910	1	,340
N d'observations valides	40		

المصدر : من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات SPSS

- التحليل:

انطلاقاً من الجدول رقم (3_14): نلاحظ أن قيمة (P-Value) تساوي 0.184 وهي أكبر من 0.05 و بالتالي

نقبل فرضية العدم **Ho** أي لا توجد علاقة بين متغير المؤهل العلمي و الوظيفة و يوجد استقلال بين المتغيرين، بمعنى أن المؤسسة لا تراعي المؤهل العلمي عند القيام بعملية التوظيف.

3 - اختبار الاستقلالية بين السن والخبرة المهنية :

ننتقل من الفرضيتين التاليتين:

Ho- لا توجد علاقة بين متغير السن والخبرة المهنية في المؤسسة إذا كان مستوى المعنوية أكبر من 0.05

H1- : توجد علاقة بين متغير السن والخبرة المهنية في المؤسسة إذا كان مستوى المعنوية أقل من 0.05

الجدول رقم (3_15): اختبار الاستقلالية بين السن والخبرة المهنية

	Valeur	Ddl	Sig. approx. (bilatérale)
khi-deux de Pearson	14,619 ^a	6	,023
Rapport de vraisemblance	13,835	6	,032
Association linéaire par linéaire	10,974	1	,001
N d'observations valides	40		

المصدر : من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات SPSS

- التحليل:

انطلاقاً من الجدول (3_15) نلاحظ أن قيمة (P-Value) تساوي 0.023 وهي أقل من 0.05 و بالتالي

نقبل الفرضية H1 أي توجد علاقة بين متغيري السن والخبرة المهنية ولا توجد استقلالية بين المتغيرين.

4 - اختبار الاستقلالية بين الوظيفة والخبرة المهنية

Ho - لا توجد علاقة بين متغير الوظيفة والخبرة المهنية في المؤسسة إذا كان مستوى المعنوية أكبر من 0.05

H1- : توجد علاقة بين متغير الوظيفة والخبرة المهنية في المؤسسة إذا كان مستوى المعنوية أقل من 0.05

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

الجدول رقم (3-16): اختبار الاستقلالية بين الوظيفة والخبرة المهنية

	Valeur	Ddl	Sig. approx. (bilatérale)
khi-deux de Pearson	20,841 ^a	6	130,
Rapport de vraisemblance	18,573	9	,029
Association linéaire par linéaire	2,048	1	,152
N d'observations valides	40		

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على مخرجات SPSS

- التحليل:

انطلاقاً من الجدول رقم (3_16) نلاحظ أن قيمة (P-Value) تساوي 0.13 وهي أكبر من 0.05 و بالتالي نقبل فرضية

العدم **Ho** أي لا توجد علاقة بين متغيري الوظيفة والخبرة المهنية و توجد استقلالية بين المتغيرين.

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات باستخدام معامل الارتباط **Person**

الغرض من هذه الخطوة هو تحديد مقدار الارتباط بين المتغيرين التابع والمستقل، كذا تحديد نوع العلاقة بينهما، هل هي علاقة طردية

أو عكسية .حيث:

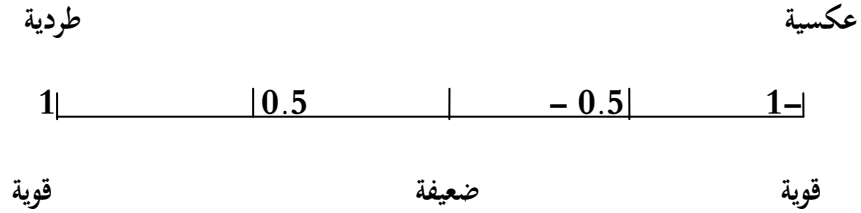
Ho- الفرضية الأولى (فرضية العدم): لا توجد علاقة بين أساليب المحاسبة الرشيقة والأداء المحاسبي.

H1- الفرضية الثانية (الفرضية البديلة): توجد علاقة بين أساليب المحاسبة الرشيقة والأداء المحاسبي.

ولاختبار العلاقة بين المتغيرين تم استخدام معامل الارتباط بيرسون و تحليل النتائج يكون بالاعتماد على الشكل التالي:

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

الشكل رقم (3-8) : مقياس معامل الارتباط لبيرسون



المصدر : من إعداد الطالبتين بناء على رفيق في منهجية كتابة مذكرة التخرج مع دليل لكيفية استخدام برنامج SPSS.

الجدول رقم (3-17) :معامل الارتباط بيرسون بين محاور الدراسة

الأداء المحاسبي	أساليب المحاسبة الرشيقة	محتوى الدراسة معامل الارتباط بيرسون
		معامل ارتباط بيرسون
	0,563	مستوى المعنوية
	0 .000	حجم العينة
	40	

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول (3_17) أن معامل الارتباط بين محوري الدراسة (X) و (Y) مساوي للقيمة 0.56 ، بمستوى أكبر من 0.5 وبالرجوع إلى السلم السابق نلاحظ أن القيمة تقع في مجال أكبر من 0.5 بالموجب و بالتالي علاقة طردية قوية نوعا ما . وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة أي توجد علاقة بين أساليب المحاسبة الرشيقة و الأداء المحاسبي.

المطلب الثالث: اختبار الفرق بين متوسطين (t.test) واختبار تحليل التباين الحادي (ANOVA)

1- اختبار الفرق بين متوسطين (t.test) :

تستخدم فرق المتوسطات t ستودنت لدراسة العلاقة بين محاور الدراسة و المتغير الوصفي (الجنس) .

و قد تم صياغة الفرضيات التالية :

-Ho : لا توجد فروق بين متوسطي إجابات العينة على محاور الدراسة X و Y تبعاً لمتغير الجنس.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

H1- : توجد فروق بين متوسطي إجابات العينة على محاور الدراسة X و Y تبعاً لمتغير الجنس.

الجدول رقم (3-18): اختبار فرق المتوسطات T.test

	Test de Levene sur l'égalité des variances		Test t pour égalité des moyennes						
	F	Sig.	T	Ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Différenc e erreur standard	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
								Inférieur	Supérieur
x Hypothèse de variances égales	,166	,686	,725	38	,473	,18125	25002,	32490-	68740,
Hypothèse de variances inégaies			,760	36,748	,452	,18125	,23856	-,30224	,66474
y Hypothèse de variances égales	,185	,669	-,038	38	,970	-,00833	,21926	-,45219	,43553
Hypothèse de variances inégaies			-,039	35,653	,969	-,00833	,21213	-,43870	,42203

المصدر : من إعداد الطالبتان بناء على مخرجات SPSS

-التحليل:

من خلال الجدول رقم (3-18) : نجد أن مستوى المعنوية بين الجنس و x هو 0.473 أي أكبر من 0.05،

وبالتالي نقبل فرضية العدم H_0 بمعنى لا يوجد تأثير لمتغير الجنس على إجابات محور الدراسة X.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

- نجد أن مستوى المعنوية بين الجنس و y هو 0.970 أي أكبر من 0.05، وبالتالي نقبل فرضية العدم H_0 بمعنى لا يوجد تأثير لمتغير الجنس على إجابات محور الدراسة y .

2- اختبار تحليل التباين (Anova one way):

لمعرفة تأثير متغيرات الدراسة على إجابات محاور الدراسة قمنا باختبار تحليل التباين :

2-1- تأثير المؤهل العلمي على محاور الدراسة x و y :

H_0 - : لا يوجد تأثير لمتغير المؤهل العلمي على إجابات العينة على محاور الدراسة x و y ، تقبل هذه الفرضية

عندما يكون مستوى المعنوية (P-Value) أكبر من 0.05.

H_1 - : يوجد تأثير لمتغير المؤهل العلمي على إجابات العينة على محاور الدراسة x و y ، تقبل هذه الفرضية عندما

يكون مستوى المعنوية (P-Value) أقل من 0.05.

جدول رقم (3-19): اختبار تأثير المؤهل العلمي على إجابات محاور الدراسة

		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
X	Intergruppes	3,130	4	,782	1,370	,264
	Intragruppes	19,990	35	,571		
	Total	23,120	39			
Y	Intergruppes	2,516	4	,629	1,465	,234
	Intragruppes	15,022	35	,429		
	Total	17,538	39			

المصدر : من إعداد الطالبان بناء على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (3-19) نلاحظ أن القيم المعنوية P-Value لاختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA :

- بالنسبة لتأثير متغير المؤهل العلمي على إجابات المحور الأول x مساوية للقيمة 0,264 أي أكبر من 0.05، وبالتالي نقبل

فرضية العدم H_0 بمعنى لا يوجد تأثير لمتغير المؤهل العلمي على إجابات المحور الأول.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

- أما بالنسبة لتأثير متغير المؤهل العلمي على إجابات المحور الثاني X مساوية للقيمة 0.264 أي أكبر من 0.05، وبالتالي

نقبل فرضية العدم Ho بمعنى لا يوجد تأثير لمتغير المؤهل العلمي على إجابات المحور الثاني.

2-2- تأثير الوظيفة على محاور الدراسة X و y :

Ho- : لا يوجد تأثير لمتغير الوظيفة على إجابات العينة على محاور الدراسة X و y، تقبل هذه الفرضية عندما يكون مستوى

المعنوية (P-Value) أكبر من 0.05.

H1- : يوجد تأثير لمتغير الوظيفة على إجابات العينة على محاور الدراسة X و y، تقبل هذه الفرضية عندما يكون مستوى

المعنوية (P-Value) أقل من 0.05.

جدول رقم (3_20): اختبار تأثير الوظيفة على إجابات محاور الدراسة

	Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
^X Intergroupes	,077	3	,026	,040	,989
Intragroupes	23,042	36	,640		
Total	23,120	39			
^Y Intergroupes	,977	3	,326	,708	,554
Intragroupes	16,561	36	,460		
Total	17,538	39			

المصدر : من إعداد الطالبان بناء على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (3-20) نلاحظ أن القيم المعنوية P-Value لاختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA :

- بالنسبة لتأثير متغير الوظيفة على إجابات المحور الأول X مساوية للقيمة 0.989 أي أكبر من 0.05، وبالتالي

نقبل فرضية العدم Ho بمعنى لا يوجد تأثير لمتغير الوظيفة على إجابات المحور الأول .

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

✓ أما بالنسبة لتأثير متغير الوظيفة على إجابات المحور الثاني γ مساوية للقيمة 0.554 أي أكبر من 0.05

، وبالتالي نقبل فرضية العدم H_0 بمعنى لا يوجد تأثير لمتغير الوظيفة على إجابات المحور الثاني .

3.2_ تأثير الخبرة المهنية على محاور الدراسة x و y :

H_0 - : لا يوجد تأثير لمتغير الخبرة المهنية على إجابات العينة على محاور الدراسة x و y ، تقبل هذه الفرضية عندما يكون

مستوى المعنوية (P-Value) أكبر من 0.05.

H_1 - : يوجد تأثير لمتغير الخبرة المهنية على إجابات العينة على محاور الدراسة x و y ، تقبل هذه الفرضية عندما يكون

مستوى المعنوية (P-Value) أقل من 0.05.

جدول رقم (3-21) : اختبار تأثير متوسط سنوات الخبرة على إجابات محاور الدراسة

	Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
x Intergroupes	3,427	3	1,142	2,089	,119
Intragroupes	19,692	36	,547		
Total	23,120	39			
y Intergroupes	2,764	3	,921	2,245	,100
Intragroupes	14,774	36	,410		
Total	17,538	39			

المصدر : من إعداد الطالبان بناء على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم نلاحظ أن القيم المعنوية P-Value لاختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA :

بالنسبة لتأثير متغير الخبرة الوظيفية على إجابات المحور الأول x مساوية للقيمة 0.119 أي أكبر من 0.05 ، وبالتالي نقبل

فرضية العدم H_0 بمعنى لا يوجد تأثير لمتغير الخبرة الوظيفية على إجابات المحور الأول .

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

أما بالنسبة لتأثير متغير الخبرة الوظيفية على إجابات المحور الثاني γ مساوية للقيمة 0.955 أي أكبر من 0.05، وبالتالي نقبل

فرضية العدم H_0 بمعنى لا يوجد تأثير لمتغير الخبرة الوظيفية على إجابات المحور الثاني .

خلاصة الفصل:

تعرضنا من خلال هذا الفصل إلى الدراسة الميدانية التي كانت بعنوان "أهمية استخدام أساليب المحاسبة الرشيقة في تحسين الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية" بهدف اختبار فرضيات البحث (قبولها أو رفضها) من أجل الوصول إلى نتائج الدراسة، حيث قمنا بتقديم نبذة عن المؤسسات محل الدراسة والمتمثلة في مطاحن بلغيث و مطاحن عمر بن عمر، حيث تعرضنا إلى تعريف كل مؤسسة ، وكذا الهيكل التنظيمي لكل واحدة منهما، ولقد تم الاعتماد في إنجاز هذا العمل على طريقة الاستبانة من أجل جمع المعلومات و قد قسمناها إلى محورين أساسيين حيث كان المحور الأول بعنوان: الإطار النظري للمحاسبة الرشيقة أما الثاني فهو: الأداء المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية، ثم وزعناها على موظفي المؤسستين للإجابة عليها، وهدفنا من خلالها إلى الإجابة على إشكالية البحث، وبعد استرجاع الاستمارات قمنا بتفريغها وتحليل بياناتها باستخدام أساليب إحصائية عديدة كالنسب المئوية، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، اختبار ألفا كرونباخ، وكذا اختبار (t. Test) للعينات المستقلة وتحليل التباين الأحادي (ANOVA) ثم قمنا بعرض وتحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية والإجابة عن الأسئلة واختبار الفرضيات.

الخاتمة:

من خلال تناولنا لموضوع "أهمية استخدام أساليب المحاسبة الرشيقة في تحسين الأداء المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية" والذي يعتبر من المواضيع الحديثة الهامة كان تحت إشكالية " ما مدى أهمية استخدام أساليب المحاسبة الرشيقة في تحسين الأداء المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية؟". حيث كان له انعكاسات مباشرة على المؤسسات في عملية اتخاذ القرارات كونها ترتبط بنظام و خصائص المعلومة المحاسبية و المالية، حيث يوفر تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة مجموعة من المزايا و ذلك بتطبيق ما جاءت به مختلف أدواتها و هذا بهدف القضاء على الضياع و الهدر في الموارد و تحسين الإنتاجية و تحقيق الجودة العالية للإنتاج وذلك بأقل قيمة للتكاليف وبالتالي يؤدي إلى تحسين الأداء المحاسبي، مما يسمح للمؤسسة بتحقيق الميزة التنافسية لها و ضمان استمراريتها وبقائها و احتلالها مركزا جيدا بالنسبة للبيئة الاقتصادية و تجنب مختلف الأضرار التي يمكن أن تتعرض لها.

ويمكن القول أن استخدام أساليب المحاسبة الرشيقة لها دور كبير في مختلف المؤسسات وذلك نظرا لأهميتها البالغة التي تكتسبها باعتبارها تسعى إلى تحقيق كل ما يساعد على ثبات المؤسسة ويجعلها ذات كيان.

- اختبار فرضيات الدراسة:

• **الفرضية الأولى:** نرفض الفرضية الصفرية ونقبل البديلة وبالتالي يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0,05 لأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الرشيقة في تحسين الأداء المحاسبي في المؤسسات محل الدراسة.

• **الفرضية الثانية:** نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة وبالتالي لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0,05 لأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الرشيقة في تحسين الأداء المحاسبي في المؤسسات محل الدراسة تعزى المتغيرات الديمغرافية (المؤهل العلمي، التخصص، المستوى الوظيفي، الخبرة)، أي أنه:

- لا توجد فروق على ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0,05 في إجابات الباحثين نحو أساليب المحاسبة الرشيقة تعزى إلى المتغيرات الديمغرافية

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0,05 في إجابات الباحثين نحو الأداء المحاسبي تعزى المتغيرات الديمغرافية.

- نتائج الدراسة :

توصلنا من خلال هذا البحث إلى مجموعة من النتائج التي تتمثل فيما يلي:

- إن نظام المحاسبة التقليدية يتلاءم مع نظام الإنتاج الواسع وعندما ترغب المؤسسات الاقتصادية بالتحول إلى نظام الإنتاج الرشيق فعليها تطبيق المحاسبة الرشيقة لخلق قيمة الزبون وتقليل الضياع وإدارة تدفق القيمة؛
- يجب استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة لأنها تعطي الصورة الواضحة عن أداء المؤسسات بصفة عامة والأداء المحاسبي بصفة خاصة وتساعد في عملية التقييم وتحقيق أهدافها الإستراتيجية؛
- العمل على تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة لكونها توفر المعلومات لاتخاذ القرارات وإعداد التقارير بوضوح وسهولة في الوقت المناسب؛

- يؤدي تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة إلى توفير القدرة على تخفيض التكاليف وكمية المخزون وزيادة الجودة وسرعة الاستجابة للزبون وتحقيق رضاه؛

- يؤدي تطبيق المحاسبة الرشيقة في المؤسسات إلى تعزيز وتحقيق الميزة التنافسية وتحسين كفاءة الإنتاج؛

- تعمل المحاسبة الرشيقة على التحسين المستمر للإنتاج والموارد البشري وبيئة الوحدة الاقتصادية عموماً؛

- قد تبين من خلال إجابات أفراد عينة الدراسة أنهم يدركون أهمية الموضوع وهذا ما انعكس إيجاباً عن نوعية

إجاباتهم على أسئلة الاستبانة؛

- توصيات واقتراحات:

في ضوء ما توصلت إليه الدراسة من نتائج وسعي لإعطاء فائدة أكبر لهذا البحث يمكن أن نقدم بعض التوصيات

بناء على النتائج السابقة:

- ضرورة تبني المؤسسات الجزائرية وموظفيها التفكير الرشيق وذلك من خلال إقامة دورات تدريبية وتطويرية عن

مفهوم الإنتاج الرشيق والمحاسبة الرشيقة؛

- تثقيف العاملين والمشرفين على عملية الإنتاج بطرق وأساليب المحاسبة الرشيقة؛

- على المؤسسات الاقتصادية التحول إلى المحاسبة الرشيقة بسبب تعدد احتياجات الزبائن والتطرق إلى أساليب

التصنيع الرشيق حتى تتمكن الشركات بالمنافسة بمنتجاتها والسلع المنتجة محلياً والمستوردة في الخارج؛

- ضرورة قيام المؤسسات بإجراء تحول الهيكل التنظيمي لها إلى تدفقات قيمة وإلى إعداد خارطة تدفق القيمة في عملياتها الإنتاجية والخدمية وذلك لتحديد أماكن الهدر والضياع وتحديد الأنشطة المضيعة والغير مضيعة للقيمة؛
 - ضرورة العمل على استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة لأنها تعطي الصورة الواضحة عن الأداء المحاسبي للمؤسسة و تساعد في عملية التقييم و تحقيق أهدافها الإستراتيجية؛
 - الاهتمام بأداة خارطة تيار القيمة من خلال تطبيق نظام يظهر فيه كافة الأنشطة والخطوات والإجراءات التي تتضمنها كل دورة من دورات العمل التي تضمن إعداد العاملين والمكائن ووقت الدورة وأوقات التحويل والوقت المتاح للعمل في شكل مخططات تسهل فهمها من قبل المستخدمين الداخليين والخارجيين؛
 - ضرورة استخدام الشركات الصناعية جميع الأنظمة الحديثة التي تتلاءم مع أسلوب المحاسبة الرشيقة ليساعدها في اكتشاف الأخطاء والعمل على تصحيحها دون الضائع في الوقت؛
 - إدخال منهجية المحاسبة الرشيقة وأدواتها في مناهج الجامعات والكليات، بهدف تعريف الطلبة بالطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية.
- آفاق الدراسة:**
- بناء على نتائج دراستنا نرى أن هذه الدراسة تعتبر من الدراسات المهمة الحديثة في مجال المحاسبة، خاصة و أن هناك قلة في وجود بحوث عربية لهذا النوع من المحاسبة و من المواضيع المكتملة لهذه الدراسة:
 - مدى استخدام أساليب المحاسبة الرشيقة في المؤسسات الجزائرية؛
 - مدى توفر أدوات المحاسبة الرشيقة في المؤسسات الخدمية؛
 - دور استخدام أساليب المحاسبة الرشيقة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الجزائرية؛
 - دور المحاسبة الرشيقة في تحسين جودة الإنتاج في المؤسسة الاقتصادية.

الخاتمة:

من خلال تناولنا لموضوع "أهمية استخدام أساليب المحاسبة الرشيقة في تحسين الأداء المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية" والذي يعتبر من المواضيع الحديثة الهامة كان تحت إشكالية " ما مدى أهمية استخدام أساليب المحاسبة الرشيقة في تحسين الأداء المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية؟". حيث كان له انعكاسات مباشرة على المؤسسات في عملية اتخاذ القرارات كونها ترتبط بنظام و خصائص المعلومة المحاسبية و المالية، حيث يوفر تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة مجموعة من المزايا و ذلك بتطبيق ما جاءت به مختلف أدواتها و هذا بهدف القضاء على الضياع و الهدر في الموارد و تحسين الإنتاجية و تحقيق الجودة العالية للإنتاج وذلك بأقل قيمة للتكاليف وبالتالي يؤدي إلى تحسين الأداء المحاسبي، مما يسمح للمؤسسة بتحقيق الميزة التنافسية لها و ضمان استمراريتها وبقائها و احتلالها مركزا جيدا بالنسبة للبيئة الاقتصادية و تجنب مختلف الأضرار التي يمكن أن تتعرض لها.

ويمكن القول أن استخدام أساليب المحاسبة الرشيقة لها دور كبير في مختلف المؤسسات وذلك نظرا لأهميتها البالغة التي تكتسبها باعتبارها تسعى إلى تحقيق كل ما يساعد على ثبات المؤسسة ويجعلها ذات كيان.

- اختبار فرضيات الدراسة:

• **الفرضية الأولى:** نرفض الفرضية الصفريّة ونقبل البديلة وبالتالي يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0,05 لأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الرشيقة في تحسين الأداء المحاسبي في المؤسسات محل الدراسة.

• **الفرضية الثانية:** نقبل الفرضية الصفريّة ونرفض الفرضية البديلة وبالتالي لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0,05 لأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الرشيقة في تحسين الأداء المحاسبي في المؤسسات محل الدراسة تعزى المتغيرات الديمغرافية (المؤهل العلمي، التخصص، المستوى الوظيفي، الخبرة)، أي أنه:

- لا توجد فروق على ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0,05 في إجابات الباحثين نحو أساليب المحاسبة الرشيقة تعزى إلى المتغيرات الديمغرافية

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0,05 في إجابات الباحثين نحو الأداء المحاسبي تعزى

المتغيرات الديمغرافية.

- نتائج الدراسة :

توصلنا من خلال هذا البحث إلى مجموعة من النتائج التي تتمثل فيما يلي:

- إن نظام المحاسبة التقليدية يتلاءم مع نظام الإنتاج الواسع وعندما ترغب المؤسسات الاقتصادية بالتحول إلى نظام الإنتاج الرشيق فعليها تطبيق المحاسبة الرشيقة لخلق قيمة الزبون وتقليل الضياع وإدارة تدفق القيمة؛
- يجب استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة لأنها تعطي الصورة الواضحة عن أداء المؤسسات بصفة عامة والأداء المحاسبي بصفة خاصة وتساعد في عملية التقييم وتحقيق أهدافها الإستراتيجية؛
- العمل على تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة لكونها توفر المعلومات لاتخاذ القرارات وإعداد التقارير بوضوح وسهولة في الوقت المناسب؛

- يؤدي تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة إلى توفير القدرة على تخفيض التكاليف وكمية المخزون وزيادة الجودة وسرعة الاستجابة للزبون وتحقيق رضاه؛
- يؤدي تطبيق المحاسبة الرشيقة في المؤسسات إلى تعزيز وتحقيق الميزة التنافسية وتحسين كفاءة الإنتاج؛
- تعمل المحاسبة الرشيقة على التحسين المستمر للإنتاج والموارد البشري وبيئة الوحدة الاقتصادية عموماً؛
- قد تبين من خلال إجابات أفراد عينة الدراسة أنهم يدركون أهمية الموضوع وهذا ما انعكس إيجاباً عن نوعية إجاباتهم على أسئلة الاستبانة؛

- توصيات واقتراحات:

- في ضوء ما توصلت إليه الدراسة من نتائج وسعيًا لإعطاء فائدة أكبر لهذا البحث يمكن أن نقدم بعض التوصيات بناء على النتائج السابقة:
- ضرورة تبني المؤسسات الجزائرية وموظفيها التفكير الرشيق وذلك من خلال إقامة دورات تدريبية وتطويرية عن مفهوم الإنتاج الرشيق والمحاسبة الرشيقة؛
- تثقيف العاملين والمشرفين على عملية الإنتاج بطرق وأساليب المحاسبة الرشيقة؛

- على المؤسسات الاقتصادية التحول إلى المحاسبة الرشيقة بسبب تعدد احتياجات الزبائن والتطرق إلى أساليب التصنيع الرشيق حتى تتمكن الشركات بالمنافسة بمنتجاتها والسلع المنتجة محليا والمستوردة في الخارج؛

- ضرورة قيام المؤسسات بإجراء تحول الهيكل التنظيمي لها إلى تدفقات قيمة والى إعداد خارطة تدفق القيمة

في عملياتها الإنتاجية والخدمية وذلك لتحديد أماكن الهدر والضياع وتحديد الأنشطة المضيفة والغير مضيفة للقيمة؛

- ضرورة العمل على استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة لأنها تعطي الصورة الواضحة عن الأداء المحاسبي للمؤسسة و تساعدها في عملية التقييم و تحقيق أهدافها الإستراتيجية؛

- الاهتمام بأداة خارطة تيار القيمة من خلال تطبيق نظام يظهر فيه كافة الأنشطة والخطوات والإجراءات التي تتضمنها كل دورة من دورات العمل التي تضمن إعداد العاملين والمكائن ووقت الدورة وأوقات التحويل والوقت المتاح للعمل في شكل مخططات تسهل فهمها من قبل المستخدمين الداخليين والخارجيين؛

- ضرورة استخدام الشركات الصناعية جميع الأنظمة الحديثة التي تتلاءم مع أسلوب المحاسبة الرشيقة ليساعدها في اكتشاف الأخطاء والعمل على تصحيحها دون الضائع في الوقت؛

- إدخال منهجية المحاسبة الرشيقة وأدواتها في مناهج الجامعات والكليات، بهدف تعريف الطلبة بالطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية.

- آفاق الدراسة:

بناء على نتائج دراستنا نرى أن هذه الدراسة تعتبر من الدراسات المهمة الحديثة في مجال المحاسبة، خاصة و أن هناك قلة في وجود بحوث عربية لهذا النوع من المحاسبة و من المواضيع المكتملة لهذه الدراسة:

- مدى استخدام أساليب المحاسبة الرشيقة في المؤسسات الجزائرية؛

- مدى توفر أدوات المحاسبة الرشيقة في المؤسسات الخدمية؛

- دور استخدام أساليب المحاسبة الرشيقة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الجزائرية؛

- دور المحاسبة الرشيقة في تحسين جودة الإنتاج في المؤسسة الاقتصادية.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

أولاً: الكتب

1. إبراهيم جابر، المحاسبة الدولية وعلاقتها بالتجارة الالكترونية، دار غيداء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2014.
2. أكرم أحمد الطويل، صلاح الدين شبل جاسم، الشراء وفق Sven rights والأداء الاستراتيجي، اليازوري للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2019.
3. أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة المصرية، دار النهضة العربية، دون طبعة، القاهرة، 2008.
4. إيهاب عبد السلام محمود، تحليل البرنامج الإحصائي spss، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.
5. خالد محمد بني حمدان، وائل محمد إدريس، الاستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي مدخل معاصر، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2010.
6. زيد منير عبوي، الاتجاهات الحديثة في المنظمات الادارية، الشروق للنشر والتوزيع، الطبعة العربية الأولى، عمان 2006.
7. شهدان عادل عبد اللطيف الغرباوي، إدارة الجودة الشاملة وفقاً للمعايير الدولية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، بدون طبعة، 2020.
8. شهدان عادل عبد اللطيف الغرباوي، إدارة الجودة الشاملة وفقاً للمعايير الدولية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، بدون طبعة، 2020.
9. طلال محمد علي الجحاوي، فؤاد عبد المحسن الجبوري، نظم المعلومات المحاسبية وفعاليتها في ظل الدور الاستراتيجي لمنظمات الأعمال، اليازوري للنشر والتوزيع، الطبعة 2013، 1.
10. عائشة يوسف الشميلي، برنامج تحسين الأداء، دار الفجر للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2017.
11. كامل أحمد أبو ماضي، بطاقة الأداء المتوازن كأداة تقييم لأداء المؤسسات الحكومية وغير الحكومية، مكتبة نيسان للطباعة والتوزيع، بدون طبعة، فلسطين.
12. محمد سمير دهيرب الربيعي، وآخرون، التفكير الرشيق في محاسبة التكاليف، بدون دار النشر، الطبعة 1، 2019.

13. مصطفى يوسف، إدارة الأداء، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2016.

ثانياً: المذكرات والأطروحات

14. ابتسام سليمان، وآخرون، استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في إدارة التكلفة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير (غير منشورة)، تخصص محاسبة و تدقيق، كلية العلوم المالية و المحاسبية، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، الجزائر، 2018.

15. أنس إيليا عيادة المصاروة، أثر مقياس الأداء المحاسبي والقيمة الاقتصادية المضافة على أسعار الأسهم دراسة تطبيقية

على الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان (غير منشورة)، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة

الماجستير فيا محاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، حيران 2011.

16. بانل مطلق فهد الضويحي، أثر تطبيق نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة على فاعلية الأداء المحاسبي في وزارة المالية

الكويتية، رسالة قدمت استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة (غير منشورة)، كلية إدارة

والأعمال، جامعة آل البيت، آذار 2015.

17. بدر مرزوق عبد الله العازمي، أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية في تحسين فاعلية الأداء المحاسبي في المؤسسات

ذات الاستقلالية الإدارية المالية في دولة الكويت، رسالة مقدمة لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير (غير منشورة)، كلية

إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، 2015.

18. بن مبارك خليفة، حشروف علي، جودة المعلومات المحاسبية كآلية لتحسين الأداء المالي في المؤسسة، مذكرة مقدمة

لنيل شهادة ماستر أكاديمي (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف -

المسيلة، 2019.

19. جبار مليكة، حمو علي جميلة، نظام الرقابة الداخلية ودورها في رفع كفاءة الأداء المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية،

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد

دراية أدرار-الجزائر-، 2018.

قائمة المصادر والمراجع

20. حسام عمرون، دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف و تحسين القدرة التنافسية للمؤسسة، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر(غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، سنة 2016.
21. خالد فهمي محمد العجمي، مساهمة جودة نظام الرقابة الداخلية على الأداء المحاسبي في المؤسسات الحكومية المستقلة في دولة الكويتية، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة غير في المحاسبة (غير منشورة)، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت. 2015.
22. ريغة احمد الصغير ، تقييم أداء المؤسسات الصناعية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية PMO ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير (غير منشورة) ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية ، جامعة قسنطينة-2- ، 2013-2014.
23. زاهد حسني قاسم المشهراوي، استخدام نموذج قياس تكاليف تيار القيمة لأغراض تدعيم إستراتيجية الاستدانة في ظل بيئة التصنيع المرشد، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الدكتوراه (غير منشورة)، كلية التجارة، قسم المحاسبة و المراجعة، جامعة عين شمس، 2015.
24. سامر هايل الصباغ، أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق (دراسة تطبيقية)، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في مراجعة الحسابات (غير منشورة)، كلية الاقتصاد جامعة دمشق، أيار 2016.
25. سفيان سلامة جبارة، أثر لجنة التدقيق على جودة الأداء في البنوك، أطروحة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة (غير منشورة)، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، 2014.
26. سليمة تي، وآخرون، دور التكلفة المستهدفة في تقييم الأداء، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، 2018.
27. عبد الله نافذ زلاطيمو، تقييم الأداء المحاسبي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية متوسطة الحجم، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في المحاسبة (غير منشورة)، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، 2011.

قائمة المصادر والمراجع

28. فتيحي ليلي، دور إستراتيجية التنوع في تحسين أداء المؤسسة دراسة حالة مؤسسة هاليبرتون، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2019.

29. فهد راشد مسعود الهاجري، أثر نسب و مؤشرات التحليل المالي على الأداء المالي والمحاسبي في شركات الاتصال وتكنولوجيا المعلومات في دولة الكويت، رسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة (غير منشورة)، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت.

30. مخلد فؤاد شجاع، دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير (غير منشورة)، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2015.

31. نيفين عبد القادر حمزة إبراهيم حال، استخدام مدخل القيمة المضافة الاقتصادية في تقييم الأداء المحاسبي في الشركات دراسة نظرية تطبيقية، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة (غير منشورة)، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، مصر، 2014.

ثالثاً: المجالات

32. أسعد محمد علي وهاب العواد، اثر مخاطر التدقيق على تأكد مراقب الحسابات بحث استطلاعي ديوان الرقابة المالية الاتحادي وعدد من الأكاديميين، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد 9، العدد 34، حزيران 2020

33. إياد محمود الرحيم، ريام غازي سليمان، اعتماد فلسفة إدارة الجودة الشاملة لتطوير نظم التصنيع الرشيقة، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، العدد 100، 2017.

34. بزقاري حياة، بن ساهل وسيلة، المحاسبة الرشيقة و خلق قيمة الزبون، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 13، 2018.

35. حسني عابدين عابدين، عبد الرحمان محمد رشوان، اثر استخدام تيار القيمة اداة للمحاسبة الرشيدة لتطوير النظام المحاسبي و تقييم الأداء المالي، مجلة للدراسات القانونية و الاقتصادية، العدد 2، 2018

36. حسني عابدين عابدين، عبد الرحمان محمد رشوان، دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف و قياس الاداء المالي، مجلة المحاسب العربي، العدد الشهري.

37. 37_ حيدر علي جراد المسعودي، علي عباس حمزة القصير، التكامل بين تقنيات المحاسبة الرشيقة و بطاقة الأداء الاستراتيجية المتوازن المستدامة، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، العدد50.
38. 38_ خلف الله بن يوسف، أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الدراسات المالية والإدارية، العدد السابع، جوان 2017.
39. 39_ خليل ابراهيم اسماعيل الزبيدي، رياض حمزة البكري، دور المحاسبة الرشيقة في دعم حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة دراسات محاسبة و مالية، العدد 32، 2015.
40. 40_ رائد مجيد عبد محمد، سعد سلمان عواد المعيني، استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف، مجلة دراسات محاسبية و مالية، العدد25، 2013.
41. 41_ رقية الطيب علي احمد، دور المحاسبة الرشيقة في تحقيق الريادة في المؤسسات التعليم العالي، مجلة اقتصاد المال و الأعمال، العدد، 2019.
42. 42_ زينب عبد الدائم مهدي، العوامل المؤثرة في جودة الأداء المحاسبي، مجلة دنانير، العدد السادس.
43. 43_ سيروان كريم عيسى، محمد عبد العزيز، المحاسبة الرشيقة تطبيق نموذج مقترح لتيار القيمة، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد1، 2015.
44. 44_ عباس نوار كهيط الموسوي، سجاد مهدي عباس الغراوي، استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في دعم نظم الإنتاج الرشيقة و تقييم أداء الوحدات الاقتصادية، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية الإدارية، العدد17، 2015.
45. 45_ عصام بعلاش، بلال شيخي، دراسة نظرية لمفهوم المحاسبة الرشيقة و ما يميزها عن المحاسبة التقليدية، مجلة أبعاد اقتصادية، العدد2، 2020.
46. 46_ غازي عبد العزيز البياتي، كوردستان احمد حسن، دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف، المجلة العلمية لجامعة جيهان_السليمانية، العدد2، 2020.
47. 47_ كوفان محي الدين علي كودان ، إيمان عبد الكريم قاسم العيادي، دور التعليم المحاسبي المستمر في تعزيز جودة الأداء المحاسبي دراسة استطلاعية لآراء عينة من موظفي الحسابات في جامعة زاخو، مجلة العلوم الإنسانية لجامعة زاخو، جوان 2006.

قائمة المصادر والمراجع

48. ليندا عليش عوض الله، با بكر إبراهيم الصديق، اثر التكامل بين محاسبة استهلاك الموارد ونظام المحاسبة الرشيقية في تخفيض التكاليف،مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية،2018
49. معاليم سعاد، بوحفص سميحة، إنشاء القيمة في المؤسسة وفق مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل فرع جنرال كابل. بسكرة، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد 30، سبتمبر 2017
50. منار المتولى إسماعيل إسماعيل و آخرون، تقييم الأداء المحاسبي والبيئي من منظور القدرة التنافسية، مجلات الدراسات والبحوث العلمية ، 2018.
51. هدى دياب أحمد الصالح،المهدي موسى الطاهر موسى، دور التخطيط الاستراتيجي للموارد في تحقيق كفاءة و فعالية الأداء المحاسبي في الوحدات الحكومية بالتطبيق على وزارة المالية الولائية -ولاية الخرطوم، الاقتصاد والمالية،المجلد 06،العدد 01 ، 2020.

المراجع باللغة الاجنبية:

52. Lars oxelheim & clas wihlborg. //Recognizing Macroeconomie Fluctuations in value Based Management. //the Research Institute of industrial economics, 2002 .

الملاحق

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Université Mohamed Chérif

Messadia Souk Ahras

Mohamed Chérif Messadia University

Souk-Ahras



جامعة محمد الشريف مساعديّة

-سوق أهراس-

كلية: العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

القسم: علوم التسيير

تخصص: محاسبة وتدقيق

السنة الجامعية: 2021//2020

استمارة بعنوان:

أهمية استخدام اساليب المحاسبة الرشيقة في تحسين الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية

يطيب لنا ان نضع بين ايديكم هذه الاستبانة التي تم تصميمها لأغراض البحث العلمي بهدف جمع المعلومات اللازمة لموضوع الدراسة؛ للبحث التكميلي الذي تقوم بإعداده ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في محاسبة و تدقيق ،و الموسومة بعنوان :أهمية استخدام اساليب المحاسبة الرشيقة في تحسين الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية .

نرجوا التكرم بتعبئة الاستبانة بعد قراءة كل عبارة بعناية ومن ثم وضع علامة (x) بالمكان المناسب.

شكرا على مساعدتكم

تحت اشراف الاستاذ:

الدكتور سولم صلاح الدين

من اعداد الطالبتين:

-براهمية شمسة

-عبدي صليحة

استمارة إستبيان

ملاحظة : يرجى بوضع علامة (X) حسب الحالة التي تتفق مع رأيكم .

الجزء الاول: المعلومات الشخصية و الوظيفية

1-الجنس: ذكر انثى

2-السن: من 18-30 سنة 30-45 سنة ومن 45 سنة ما فوق

3-المؤهلات العلمية: تقني سامي ليسانس ماجستير دكتوراه

اخرى.....

4-متوسط سنوات الخبرة: من سنة الى 5 سنوات بين 6-10 سنوات بين 11-15

أكثر من 15 سنة

5-المنصب الوظيفي: رئيس مصلحة رئيس مكتب مدير موظف

الجزء الثاني: متغيرات الدراسة

-المحاسبة الرشيقة من المواضيع المتناولة حديثا فهي نظام عمل يسعى إلى تنظيم وإدارة كافة مجالات الإنتاج : تصميم المنتجات، العمليات التشغيلية، العلاقة بين الموردين و العملاء و غيرها من خلال التخلص من الضياع في الموارد و تقليل الجهد و الوقت و الاستجابة لطلبات الزبائن بأحسن جودة، فيعتمد على مجموعة من الادوات منها خارطة تيار القيمة ، التحسين المستمر، التكلفة المستهدفة، و تخفيض المخزون و غيرها من الادوات التي تسعى إلى تحقيقها داخل المؤسسة و ذلك لمجموعة المنافع.

المحور الأول: الإطار النظري للمحاسبة الرشيقة

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	-يساعد تبني المحاسبة الرشيقة على أن يكون هناك تدفق مستمر لإنتاج في كافة مراحله					
2	-يمكن تطبيق المحاسبة الرشيقة من السرعة في إنجاز و تسليم الطلبات للزبائن.					
3	-يؤدي تطبيق المحاسبة الرشيقة إلى استبعاد الهدر و الضياع في العمليات الانتاجية للوصول للحد الادنى للتكاليف .					
4	-يساعد تطبيق المحاسبة الرشيقة على المرونة في الإنتاج وخفض الزمن وزيادة جودة الانتاج.					
5	-يمكن تبني المحاسبة الرشيقة من الاستغلال الأمثل للموارد و زيادة الربحية و تحقيق الاهداف المالية.					
6	-يؤدي تطبيق المحاسبة الرشيقة من خلال الاهتمام بالعاملين الى عملية التحسين المستمر في المؤسسة.					
7	-المحاسب في مؤسستكم غير معزول عن أجزاء المؤسسة التي يتم فيها التصنيع الرشيق.					
8	-تطبيق المحاسبة الرشيقة سوف يخلق نوع من التغيرات التي يمكن ان تتعارض مع سياسة مؤسستكم.					
9	-تطبق مؤسستكم أنظمة محاسبة التكاليف الحديثة.					
10	-يساعد تطبيق المحاسبة الرشيقة على قياس الأداء من خلال اهتمامه بنظام المعلومات ومن خلال توفير معلومات دقيقة عن التكاليف.					

المحور الثاني: الأداء المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية

الأداء المحاسبي هو الوصول أساس منتهي سليم يعمل على استخدام الأموال و الموارد المتاحة بفاعلية و كفاءة، و هذا من خلال

حسن استخدام المعلومات المحاسبية داخل المؤسسة، مما يساعدها في اتخاذ قراراتها و تحقيق أهدافها.

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	-لديك معلومات حول الأداء المحاسبي.					
2	-تطبق مؤسستكم مفهوم الأداء المحاسبي.					
3	-هناك علاقة بين الاداء المحاسبي والاداء المؤسساتي في مؤسستكم.					
4	-يمثل الأداء المحاسبي المرآة العاكسة التي تقوم به مؤسستكم من التصرفات المالية المتنوعة.					
5	-يهدف الأداء المحاسبي الى استخدام الموارد المتاحة بأقل تكلفة.					
6	-تقيم مؤسستكم الأداء المحاسبي بالإعتماد على القوائم المالية الخاصة بها من خلال المعلومات المحاسبية الموجودة في هذه القوائم.					
7	-تستخدم مؤسستكم مؤشرات مختلفة لتقييم أدائها المحاسبي.					
8	-وجود غموض في المعلومات المحاسبية تؤثر على جودة الأداء المحاسبي					
9	-التزام المحاسب بالأخلاق والمصادقية يساعد في تحقيق كفاءة وجوده في الأداء المحاسبي.					
10	-تقوم مؤسستكم بتحسين أدائها المحاسبي من خلال اتخاذ إجراءات معينة.					

الملحق رقم (2): مخرجات برنامج SPSS

ALPHA DE CRONBACH

الفا كرونباخ للمحور الأول:

RELIABILITY

```
/VARIABLES=x1 x2 x3 x4 x5 x6 x7 x8 x9 x10  
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL  
/MODEL=ALPHA.
```

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,865	10

الفا كرونباخ للمحور الثاني

```
RELIABILITY  
/VARIABLES=y1 y2 y3 y4 y5 y6 y7 y8 y9 y10  
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL  
/MODEL=ALPHA.
```

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,842	10

الفا كرونباخ للاستبانة

```
RELIABILITY  
/VARIABLES=x1 x2 x3 x4 x5 x6 x7 x8 x9 x10 y1 y2 y3 y4 y5 y6 y7 y8 y9 y10  
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL  
/MODEL=ALPHA.
```

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,897	20

خصائص عينة الدراسة

FREQUENCIES VARIABLES=الجنس
/PIECHART FREQ
/ORDER=ANALYSIS.

جنسك؟ هو ما

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide ذكر	24	60,0	60,0	60,0
أنثى	16	40,0	40,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

FREQUENCIES VARIABLES=السن
/HISTOGRAM
/ORDER=ANALYSIS.

عمرك؟ هو ما

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide سنة 30 إلى 18 من	8	20,0	20,0	20,0
سنة 45 إلى 30 من	26	65,0	65,0	85,0
فوق فما 45 من	6	15,0	15,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

FREQUENCIES VARIABLES=العلمي_المؤهل
/PIECHART FREQ
/ORDER=ANALYSIS.

العلمي؟ مؤهلك هو ما

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide سامي تقني	5	12,5	12,5	12,5
ليسانس	21	52,5	52,5	65,0
ماجستير	8	20,0	20,0	85,0
دكتوراه	2	5,0	5,0	90,0
أخرى	4	10,0	10,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

FREQUENCIES VARIABLES=الخبرة_سنوات_متوسط
/HISTOGRAM
/ORDER=ANALYSIS.

خبرتك؟ سنوات متوسط هو ما

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide سنوات 5 إلى سنة من	7	17,5	17,5	17,5
سنوات 10 إلى 6من	16	40,0	40,0	57,5
سنة 15 إلى 11 من	11	27,5	27,5	85,0
سنة 15 من أكثر	6	15,0	15,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

FREQUENCIES VARIABLES=الوظيفي_المنصب

/PIECHART FREQ

/ORDER=ANALYSIS.

الوظيفي؟ منصبك هو ما

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide مصلحة رئيس	15	37,5	37,5	37,5
مكتب رئيس	7	17,5	17,5	55,0
مدير	2	5,0	5,0	60,0
موظف	16	40,0	40,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري

DESCRIPTIVES VARIABLES=x1 x2 x3 x4 x5 x6 x7 x8 x9 x10
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
أن على الرشيقة المحاسبية تبني يساعد كافة في للإنتاج مستمر تدفق هناك يكون مراحل.	40	3,35	1,231
من الرشيقة المحاسبية تطبيق يمكن الطلبات وتسليم انجاز في السرعة للزيان.	40	3,65	,921
إلى الرشيقة المحاسبية تطبيق يؤدي العمليات في والضياح الهدر استبعاد من الأدنى الحد إلى للوصول الإنتاجية التكاليف.	40	3,70	1,285
على الرشيقة المحاسبية تطبيق يساعد و الزمن خفض و الإنتاج في المرونة الإنتاج جودة زيادة.	40	3,65	1,122
من الرشيقة المحاسبية تبني يمكن الربحية وزيادة للموارد الأمثل الاستغلال المالية الأهداف وتحقيق.	40	3,75	1,080
خلال من الرشيقة المحاسبية تطبيق يؤدي التحسين عملية إلى بالعاملين الاهتمام مؤسستكم في المستمر.	40	3,50	1,177
عن معزول غير مؤسستكم في المحاسب التصنيع فيها يتم التي المؤسسة أجزاء الرشيقة.	40	3,53	1,062
يخلف سوف الرشيقة المحاسبية تطبيق تتعارض أن يمكن التي التغيرات من نوع مؤسستكم سياسة مع.	40	3,37	1,079
التكاليف محاسبة أنظمة مؤسستكم تطبق الحديثة.	40	3,33	1,163
على الرشيقة المحاسبية تطبيق يساعد بنظام اهتمامه خلال من الأداء قياس معلومات توفير خلال ومن المعلومات التكاليف عن دقيقة.	40	3,45	1,280
N valide (liste)	40		

DESCRIPTIVES VARIABLES=y1 y2 y3 y4 y5 y6 y7 y8 y9 y10
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
المحاسبي الأداء على معلومات لديك	40	4,20	,405
المحاسبي الأداء مفهوم مؤسستكم تطبق	40	3,80	,966
والأداء المحاسبي الأداء بين علاقة هناك مؤسستكم في المحاسبي	40	3,45	1,108
العاكسة المرأة المحاسبي الأداء يمثل بها تقوم التي المتنوعة المالية للتصرفات مؤسستكم	40	3,63	1,125
استخدام إلى المحاسبي الأداء يهدف تكلفة بأقل المتاحة الموارد	40	3,75	,954
بالاعتماد المحاسبي الأداء مؤسستكم تقييم خلال من بها الخاصة المالية القوائم على هذه في الموجودة المحاسبية المعلومات القوائم	40	3,80	1,091
لتقييم مختلفة مؤشرات مؤسستكم تستخدم المحاسبي ادائها	40	3,75	1,193
المحاسبية المعلومات في غموض وجود المحاسبي الأداء جودة على تؤثر والمصداقية بالأخلاق المحاسب التزام	40	3,53	1,219
الأداء في وجود كفاءة تحقيق في يساعد المحاسبي	40	3,78	1,165
الأداء تحسين على بالعمل مؤسستكم تقوم إجراءات اتخاذ خلال من المحاسبي معينة	40	4,15	,975
N valide (liste)	40		

اختبار Khi-Deux للاستقلالية

جنسك؟ هو ما * الوظيفي؟ منصبك هو ما

Tableau croisé

Effectif

	جنسك؟ هو ما		Total
	ذكر	أنثى	
مصلحة رئيس الوظيفي؟ منصبك هو ما	10	5	15
مكتب رئيس	4	3	7
مدير	2	0	2
موظف	8	8	16
Total	24	16	40

Tests du khi-deux

	Valeur	Ddl	Sig. approx. (bilatérale)
khi-deux de Pearson	2,302 ^a	3	,512
Rapport de vraisemblance	3,004	3	,391
Association linéaire par linéaire	,652	1	,419
N d'observations valides	40		

a. 4 cellules (50,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,80.

Tableau croisé العلمي؟ مؤهلك هو ما * الوظيفي؟ منصبك هو ما

Effectif

	العلمي؟ مؤهلك هو ما					Total
	سامي تقني	ليسانس	ماجستير	دكتوراه	اخرى	
مصلحة رئيس الوظيفي؟ منصبك هو ما	3	7	3	1	1	15
مكتب رئيس	1	4	2	0	0	7
مدير	0	0	1	1	0	2
موظف	1	10	2	0	3	16
Total	5	21	8	2	4	40

Tests du khi-deux

	Valeur	Ddl	Sig. approx. (bilatérale)
khi-deux de Pearson	16,156 ^a	12	,184
Rapport de vraisemblance	13,737	12	,318
Association linéaire par linéaire	,910	1	,340
N d'observations valides	40		

a. 18 cellules (90,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,10.

عمرک؟ هو ما * خبرتک؟ سنوات متوسط هو ما Tableau croisé

Effectif

	عمرک؟ هو ما			Total
	سنة 30 إلى 18 من	سنة 45 إلى 30 من	فوق فما 45 من	
سنوات 5 إلى سنة من خبرتک؟ سنوات متوسط هو ما	4	3	0	7
سنوات 10 إلى 6 من	3	12	1	16
سنة 15 إلى 11 من	1	8	2	11
سنة 15 من أكثر	0	3	3	6
Total	8	26	6	40

Tests du khi-deux

	Valeur	Ddl	Sig. approx. (bilatérale)
khi-deux de Pearson	14,619 ^a	6	,023
Rapport de vraisemblance	13,835	6	,032
Association linéaire par linéaire	10,974	1	,001
N d'observations valides	40		

a. 10 cellules (83,3%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,90.

الوظيفي؟ منصبك هو ما * خبرتک؟ سنوات متوسط هو ما Tableau croisé

Effectif

	الوظيفي؟ منصبك هو ما				Total
	مصلحة رئيس	مكتب رئيس	مدير	موظف	
سنوات 5 إلى سنة من خبرتک؟ سنوات متوسط هو ما	1	1	0	5	7
سنوات 10 إلى 6 من	5	5	0	6	16
سنة 15 إلى 11 من	7	0	0	4	11
سنة 15 من أكثر	2	1	2	1	6
Total	15	7	2	16	40

Tests du khi-deux

	Valeur	Ddl	Sig. approx. (bilatérale)
khi-deux de Pearson	20,841 ^a	6	,13
Rapport de vraisemblance	18,573	9	,029
Association linéaire par linéaire	2,048	1	,152
N d'observations valides	40		

a. 14 cellules (87,5%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,30.

معامل الارتباط بيرسون

CORRELATIONS

/VARIABLES=x y
/PRINT=TWOTAIL NOSIG
/MISSING=PAIRWI

Corrélations

		X	Y
X	Corrélation de Pearson	1	,563**
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	40	40
Y	Corrélation de Pearson	,563**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	40	40

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

اختبار الفرق بين متوسطين (t.test)

Statistiques de groupe

	جنسك؟ هو ما	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
x	ذكر	24	3,6000	,83874	,17121
	أنثى	16	3,4187	,66455	,16614
y	ذكر	24	3,7792	,71989	,14695
	أنثى	16	3,7875	,61196	,15299

Test des échantillons indépendants

		Test de Levene sur l'égalité des variances		Test t pour égalité des moyennes						
		F	Sig.	T	Ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Différence erreur standard	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
									Inférieur	Supérieur
X	Hypothèse de variances égales	,166	,686	,725	38	,473	,18125	25002,	32490-	68740,
	Hypothèse de variances inégales			,760	36,748	,452	,18125,	23856,	30224-	66474,
Y	Hypothèse de variances égales	,185	,669	-,038	38	,970	00833-	21926,	45219-	43553,
	Hypothèse de variances inégales			039-	35,653	,969	0833-,0	1213,2	43870-	2203,4

اختبار Anova one way

ONEWAY x y BY العلمي_المؤهل /MISSING ANALYSIS.

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
x	Intergroupes	3,130	4	,782	1,370	,264
	Intragroupes	19,990	35	,571		
	Total	23,120	39			
y	Intergroupes	2,516	4	,629	1,465	,234
	Intragroupes	15,022	35	,429		
	Total	17,538	39			

ONEWAY x y BY الخبرة_سنوات_متوسط
/MISSING ANALYSIS.

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
x	Intergruppes	3,427	3	1,142	2,089	,119
	Intragruppes	19,692	36	,547		
	Total	23,120	39			
y	Intergruppes	2,764	3	,921	2,245	,100
	Intragruppes	14,774	36	,410		
	Total	17,538	39			

ONEWAY x y BY الوظيفي_المنصب
/MISSING ANALYSIS.

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
x	Intergruppes	,077	3	,026	,040	,989
	Intragruppes	23,042	36	,640		
	Total	23,120	39			
y	Intergruppes	,977	3	,326	,708	,554
	Intragruppes	16,561	36	,460		
	Total	17,538	39			

الملخص:

هدفت الدراسة إلى التعرف على أهمية استخدام أساليب المحاسبة الرشيقة في تحسين الأداء المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية. ولتحقيق أهداف الدراسة قامت الطالبتان بإجراء دراسة ميدانية إحصائية في مؤسستين هما مؤسسة مطاحن عمر بن عمر بلدية لفجوح ولاية قالمة و مطاحن بلغيث بلدية مداوروش ولاية سوق اهراس . و أظهرت نتائج الدراسة أن استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة لها أهمية في تخفيض التكاليف و تقليل الهدر و الضياع في الوقت و الموارد و بالتالي تحسين الأداء المحاسبي للمؤسستين محل الدراسة وقد أوصت بضرورة تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة لأنها تعطي صورة واضحة عن الأداء المحاسبي و توفر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات و إعداد التقارير بسهولة ووضوح و تساعدها في عملية التقييم و تحقيق أهدافها الاستراتيجية .

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الرشيقة، الأداء المحاسبي، التفكير الرشيق، التصنيع الرشيق

Abstract :

The study was known to identify the importance of using lean accounting methods in improving the accounting performance in the economic institution. The results of the study showed that the use of lean accounting tools is important in reducing costs and reducing waste and waste of time and resources, and thus improving the accounting performance of the two institutions under study by the necessity of applying lean accounting tools because they give a clear picture of the accounting performance and provide the information necessary for decision-making and Preparing reports easily and clearly and assisting them in the evaluation process and achieving their strategic goal.

Keywords: lean accounting, accounting performance, lean thinking, lean manufacturing.