

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

قسم العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

# استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في إدارة التكلفة بين الإطار النظري والواقع العملي -دراسة حالة عينة من المؤسسات-

تحت إشراف الدكتور:

وليد مرغني.

المشرف المساعد الدكتور:

محمد فيصل مايدة

من إعداد الطلبة:

✓ ابتسام سليمان

✓ خونية صوالح

✓ صباح حميدي

لجنة المناقشة:

أستاذ محاضرة أ

أستاذ محاضرة أ

أستاذ محاضرة أ

أستاذ محاضرة أ

د/ مصعب بالي

د/ وليد مرغني

د/ محمد فيصل مايدة

د/ وردة سعادة

رئيسا

مشرفا ومقرا

مشرفا ومساعد

مناقشا

السنة الجامعية: 2019/2018

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



# الاهداء

[ اللهم علمنا ما ينفع و انفعنا بما علمتنا و زدنا علما نافعا و لسانا ذاكرا و قلبا خاشعا

و جسدا على البلاء صابرا ]

اهدي ثمرة النجاح هذه الى من جرع الكاس فارغا ليسقيني الحي الى من كلت انامله ليقدّم

لنا لحظة سعادة الى من حصد الاشواك عن دربي ليمهد طريق العلم الى القلب الكبير

-ابي العزيز- الله يرحمه و يسكنه فسيح جناته

الى من ارضعتني الحب و الحنان الى رمز الحب و بلسم الشفاء الى القلب الناصع بالبياض

-امي الغالية-

الى القلوب الطاهرة الرقيقة و النفوس البريئة الى اخوتي الكرام

الى اعز اصدقاء في الحياة

خونية

# الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

لحمد الله الذي وفقنا لهذا ولم نكن لنصل اليه لو لا فضل الله علينا اما بعد

اهدي هذا العمل الى الوالدين الكريمين حفظهما الله فلولاهما لما وجدت في هذه

الحياة ومنهما تعلمت الصمود مهما كانت الصعوبات

الى كل..... من حبهم تخري في عروقي وينهج بذكرهم فؤادي الى اخوتي واخواتي

الى كل..... الاقرباء والأصدقاء والاحباب دون استثناء

الى كل..... الاساتذة الكرام فمنهم استقيت الحروف وتعلمت كيف اطلق الكلمات

واصوغ العبارات

والى كل..... الزملاء والزميلات الذين كابدوا معنا مسيرة الدراسة الجامعية

-وفي الأخير داعية المولى سبحانه تعالى ان يكلل بالنجاح والقبول-

صباح

# شكر و تقدير

الحمد لله رب العالمين و الصلاة و السلام على سيدنا محمد و على آله و صحبه و من اتبعه  
بعدهم اليوم الطين، بداية الحمد لله سبحانه و تعالى ان وفقني للإكمال لهذا العمل و اساله ان  
ينفعني به في حاجتي و حاجتي فالحمد لله رب العالمين فما كان الشيء يجزي في ملكه إلا بمشيئته جل  
شانه في علمه .

لا يسعنا في هذا المقام إلا ان نتقدم بأحر كلمات الشكر و العرفان و بأصدق عبارات التقدير و  
الإحترام إلى استاذنا المشرف الدكتور

” مرغني و ايدي ”

حفظه الله على اشرافه هذه المذاكرة لما قدمه لنا من توجيهات و إرشادات و متابعتة لهذا  
العمل متين له كل التوفيق و النجاح في مسيرته العلمية و العملية .

أتقدم بجزيل الشكر و الإمتنان لكل الأساتذة الفاضلين الذين كان لهم جزء في المساهمة لإتمام  
هذه المذاكرة .

كما نتقدم بشكرنا لكل من فتح بابنا و قدم لنا المساعدة من ملاحظاتي التسابات و المحاسين و  
المؤسسات الضفي كان لهم الفضل في إتمام هذا العمل و الذي كل من وقف معنا منذ بداية هذا  
البحث إلى نهايته .

- و الحمد لله أولاً و آخراً -

## الملخص:

تهدف هذه الدراسة الى بيان واقع استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في المؤسسات محل الدراسة من اجل ربط العلاقة بين تطبيق المحاسبة الرشيقة و إدارة التكلفة ، فوجدنا ان المحاسبة الرشيقة لها مجموعة من الأدوات التي تعمل على القضاء لمختلف أنواع الهدر و الضياع و ذلك للوصول الى ادنى التكاليف في مختلف العمليات و المراحل التي تربط عمليات الإنتاج و التي من خلال تحقق المؤسسات الأهداف المنشودة و تعزيز مكانتها ، و من اجل الوصول الى نتائج هذه الدراسة استعملنا المنهج الوصفي التحليلي و كعينة اخترنا مجموعة مختلفة من مؤسسات الاقتصادية لولاية الوادي و ذلك لما لهم من علاقة تربطهم بموضوعنا ، و للإجابة على الإشكالية المطروحة تم تصميم استبيان و توزيعه على المؤسسات ، وللوصول الى النتائج و تحليلها استخدمنا برنامج "spss" و مختلف الأدوات الإحصائية .

وقد توصلت الدراسة على ضرورة توسيع فكر استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في مختلف المؤسسات لإبراز دورها والمتمثل في القضاء على مختلف أنواع الهدر والضياع والوصول الى الحد الأدنى من التكاليف.

**الكلمات المفتاحية:** المحاسبة الرشيقة، تخفيض التكاليف، مؤسسات محل الدراسة.

## Abstract :

The purpose of this study is to explain the reality of the use of flexible accounting tools in the institutions under study in order to Link the Relationship between the application of agile accounting and cost management , we found that the agile accounting has a set of tools that work to eliminate the various types of waste and loss , so as to reach the lowest costs in the various processes and stages that link the production processes and through the achievement of the desired objectives and strengthen the status of the institutions , in order to reach the results of this study , we used the descriptive analytical method and as a sample we selected a different group of economic institutions of the state el oude and because of their relationship with our subject, and to answer the problem presented questionnaire was designed and distributed to institutions, and access to the results and analysis used the program "spss" and various statistical tools.

The study has reached the need to expand the thought of using the accounting tools gracefully in various institutions to highlight the role of the elimination of various types of waste and loss and to achieve the minimum costs Institutions under study.

# قائمة الفهارس

## فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	الاهداء
	الشكر
	الملخص
I	فهرس المحتويات
II	قائمة الجداول
III	قائمة الاشكال
III	قائمة الملاحق
IV	قائمة الاختصارات والرموز
أت	مقدمة
<b>الفصل الأول: عموميات حول استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في إدارة التكلفة</b>	
07	تمهيد
08	المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة الرشيقة
08	المطلب الأول: ماهية المحاسبة الرشيقة وتطورها التاريخي
08	الفرع الأول: مفهوم المحاسبة الرشيقة
09	الفرع الثاني: التصنيع الرشيق
13	الفرع الثالث: التطور التاريخي للمحاسبة الرشيقة
14	الفرع الرابع: خصائص المحاسبة الرشيقة
15	الفرع الخامس: اهداف المحاسبة الرشيقة
16	الفرع السادس: مبادئ المحاسبة الرشيقة

17	المطلب الثاني: أدوات المحاسبة الرشيقة وخطوات تطبيقها ومجالاتها والنتائج المترتبة عنها
17	الفرع الأول: أدوات المحاسبة الرشيقة
27	الفرع الثاني: خطوات تطبيق المحاسبة الرشيقة
27	الفرع الثالث: النتائج المترتبة عن التحول الى المحاسبة الرشيقة
28	الفرع الرابع: مجالات المحاسبة الرشيقة
29	الفرع الخامس: الفرق بين المحاسبة التقليدية والمحاسبة الرشيقة
30	المطلب الثالث: مقومات تطبيق المحاسبة الرشيقة ومعيقاتها
30	الفرع الأول: مقومات المحاسبة الرشيقة
33	الفرع الثاني: معوقات المحاسبة الرشيقة
36	المبحث الثاني: الدراسات السابقة وما يميز الدراسة الحالية
36	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
42	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الاجنبية
48	التعليق على الدراسات السابقة
48	أوجه الشبه بين الدراسات
49	ما يميز هذه الدراسة
50	الخلاصة
<b>الفصل الثاني: الدراسة الميدانية حول استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في إدارة التكلفة لعينة من المؤسسات</b>	
52	تمهيد
53	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة
53	المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة
53	الفرع الأول: المنهج المتبع

53	الفرع الثاني: مجمع وعينة الدراسة
54	الفرع الثالث: مصادر جمع البيانات
54	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة
53	الفرع الأول: أدوات الدراسة
59	الفرع الثاني: البرامج الإحصائية المستخدمة
59	الفرع الثالث: الأدوات الإحصائية المستعملة
61	<b>المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها ومناقشتها</b>
61	<b>المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة الميدانية</b>
61	الفرع الأول: خصائص العينة حسب نوع النشاط
62	الفرع الثاني: خصائص العينة حسب الطابع القانوني
63	الفرع الثالث: خصائص العينة حسب عمر المؤسسة
64	الفرع الرابع: خصائص العينة حسب المؤهلات العلمية
66	الفرع الخامس: خصائص العينة حسب سنوات الخبرة
67	<b>المطلب الثاني: الصدق والثبات والاتساق الداخلي لمحاور الاستبيان</b>
67	الفرع الأول: صدق وثبات الاستبيان
69	الفرع الثاني: معامل الارتباط سيرمان للاتساق الداخلي والقيم الإحصائية لها.
72	الفرع الثالث: التحليل الإحصائي المستخدم في الدراسة
72	أولاً: العرض النظري لمختلف الطرق الإحصائية المستخدمة في الدراسة
73	ثانياً: اختبار التوزيع الطبيعي
74	<b>المطلب الثالث: عرض مختلف محاور الاستبيان</b>
75	الفرع الأول: واقعي الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة في المؤسسات محل الدراسة

78	الفرع الثاني: واقع درجة تقبل التحول من المحاسبة المرتكزة على الطرح التقليدي لتنظيم الإنتاج الى النظرة المرتكزة على المحاسبة الرشيقة
82	الفرع الثالث: واقع مؤشرات تطبيق وتنفيذ أدوات المحاسبة الرشيقة
88	الفرع الرابع: واقع المعوقات التي تحول دون تطبيق المحاسبة الرشيقة
91	الفرع الخامس: الدراسات الوصفية والاحتمالية للفروق لمختلف متغيرات الدراسة
99	المطلب الرابع: تحليل ومناقشة الاستبيان
100	الفرع الأول: الفرضية الأولى
100	الفرع الثاني: الفرضية الثانية
101	الفرع الثالث: الفرضية الثالثة
103	الفرع الرابع: الفرضية الرابعة
103	الفرع الخامس الفرضية الخامسة
105	خلاصة
107	الخاتمة
111	المراجع
117	الملاحق

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
12	أنواع الهدر	(1-1)
18	ادوات المحاسبة الرشيقة	(2-1)
29	فرق بين المحاسبة التقليدية والمحاسبة الرشيقة	(3-1)

34	معوقات المحاسبة الرشيقية	(4-1)
54	احصائيات خاصة باستمارات الاستبانة	(1-2)
56	ترميز المتغير نوع النشاط	(2-2)
57	ترميز المتغير الطابع القانوني	(3-2)
57	ترميز المتغير عمر المؤسسة	(4-2)
57	ترميز المتغير المؤهل العلمي	(5-2)
57	ترميز المتغير سنوات الخبرة	(6-2)
58	ترميز المتغير المحاور	(7-2)
58	ترميز إجابات المحاور	(8-2)
60	مقياس تحديد معدل النسبي والاهمية النسبية للوسط الحسابي	(9-2)
61	توزيع عينة الدراسة حسب المتغير نوع النشاط	(10-2)
62	توزيع عينة الدراسة حسب المتغير الطابع القانوني	(11-2)
63	توزيع عينة الدراسة حسب المتغير عمر المؤسسة	(12-2)
65	توزيع عينة الدراسة حسب المتغير المؤهل العلمي	(13-2)
66	توزيع عينة الدراسة حسب المتغير سنوات الخبرة	(14-2)
68	نتائج اختبار ثبات أداة الدراسة معاملات الصدق والفاكرنا	(15-2)
69	معاملات ارتباط (سبيرمان) للاتساق الداخلي بين عبارات المحور الاول الوعي بالمنافع المحاسبة الرشيقية	(16-2)
70	معاملات ارتباط (سبيرمان) للاتساق الداخلي بين عبارات المحور الثاني درجة التقبل لتحويل من المحاسبة المرتكزة على الطرح التقليدي لتنظيم الانتاج الى النظرة المرتكزة على المحاسبة الرشيقية	(17-2)
71	معاملات ارتباط (سبيرمان) للاتساق الداخلي بين عبارات المحور الثالث مؤشرات تطبيق وتنفيذ ادوات المحاسبة الرشيقية	(18-2)

72	معاملات ارتباط (سبرمان) للاتساق الداخلي بين عبارات المحور الرابع معوقات التي تحول دون تطبيق المحاسبة الرشيقة	(19-2)
74	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمختلف المحاور الدراسة	(20-2)
75	نتائج اراء عينة الدراسة حول واقع الوعي بالمنافع المحاسبة الرشيقة	(21-2)
78	نتائج اراء عينة الدراسة حول درجة التقبل لتحول من المحاسبة المرتكزة على الطرح التقليدي لتنظيم الانتاج الى النظرة المرتكزة على المحاسبة الرشيقة	(22-2)
82	نتائج اراء عينة الدراسة حول مؤشرات تطبيق وتنفيذ ادوات المحاسبة الرشيقة	(23-2)
88	نتائج اراء عينة الدراسة حول الرابع معوقات التي تحول دون تطبيق المحاسبة الرشيقة	(24-2)
91	متوسطات الحسائية والانحرافات المعيارية لأدوات المحاسبة الرشيقة تبعا لمتغير نوع النشاط	(25-2)
92	تحليل التباين الاحادي بين المتوسطات لمختلف مستويات استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة تبعا لمتغير نوع النشاط	(26-2)
93	متوسطات الحسائية والانحرافات المعيارية لأدوات المحاسبة الرشيقة تبعا لمتغير الطابع القانوني	(27-2)
94	تحليل التباين الاحادي بين المتوسطات لمختلف مستويات استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة تبعا لمتغير الطابع القانوني	(28-2)
95	متوسطات الحسائية والانحرافات المعيارية لأدوات المحاسبة الرشيقة تبعا لمتغير عمر المؤسسة	(29-2)
95	تحليل التباين الاحادي بين المتوسطات لمختلف مستويات استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة تبعا لمتغير المؤسسة	(30-2)
96	متوسطات الحسائية والانحرافات المعيارية لأدوات المحاسبة الرشيقة تبعا لمتغير المؤهل العلمي	(31-2)
97	تحليل التباين الاحادي بين المتوسطات لمختلف مستويات استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة تبعا لمتغير المؤهل العلمي	(32-2)

98	متوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأدوات المحاسبة الرشيقة تبعاً لمتغير سنوات الخبرة	(33-2)
99	تحليل التباين الاحادي بين المتوسطات لمختلف مستويات استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة تبعاً لمتغير سنوات الخبرة	(34-2)

## قائمة الاشكال

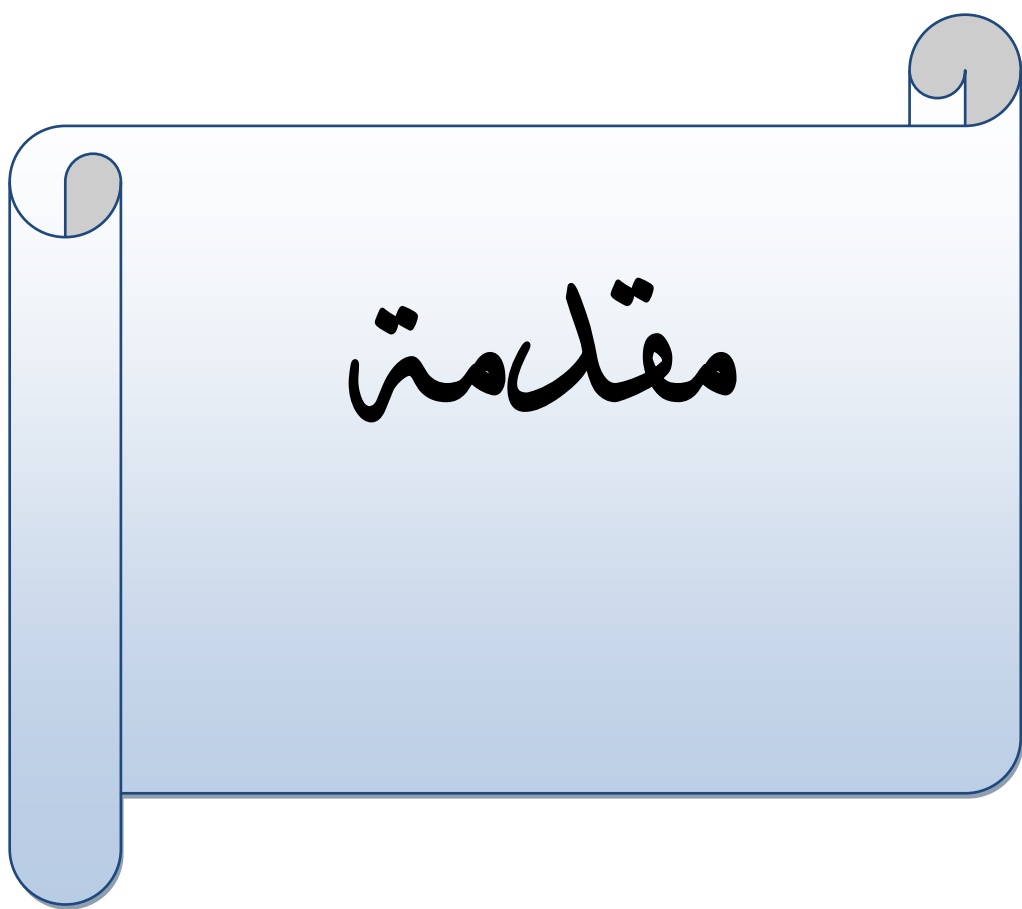
الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
20	يمثل مراحل تطبيق خارطة تيار القيمة	(1-1)
26	عناصر تكاليف تدفق القيمة	(2-1)
63	تمثيل البياني لعينة الدراسة حسب متغير نوع النشاط	(1-2)
64	تمثيل البياني لعينة الدراسة حسب متغير الطابع القانوني	(2-2)
52	تمثيل البياني لعينة الدراسة حسب متغير عمر المؤسسة	(3-2)
65	تمثيل البياني لعينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	(4-2)
67	تمثيل البياني لعينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة المهنية	(5-2)
68	تمثيل البياني اختبار ثبات أداة الدراسة معاملات الصدق والفاكرو نباخ	(6-2)

## قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
117	الاستبيان	الملحق 01
123	نتائج برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss	الملحق 02

## قائمة الرموز والاختصارات.

الدلالة	اختصار/ الرمز
برنامج معالج الجداول	Excel
نتائج برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية	Spss
معامل الارتباط سيغما	Sig
الصيانة المنتجة الشاملة	TPM
فلسفة كايزن	PDCA
سارينس اوكسلي	SOX



مقدمة

## أ- توطئة:

لقد أدت الازمة المالية العالمية الى انخيار العديد من المؤسسات المالية و البنوك و الشركات التي اثرت سلبيا على الإنجازات الاقتصادية ، و كان من الضروري البحث عن أسباب تلك الازمة و اتخاذ كل الإجراءات و التدابير اللازمة لعلاجها ، و في ظل التطورات التي شهدتها العقود الأخير في مختلف المجالات خاصة الصناعي و ظهور العديد من المتغيرات التي شملت كل المفاهيم و الأساليب الإنتاجية من بينها التوجه الى الالية في الإنتاج و تطور تكنولوجيا التصنيع في بيئة الاعمال الحديثة مما نتج عنها قيام الشركات بدراسة أساليب جديدة تعمل على نجاحها و القضاء على العمليات الروتينية و الإدارية التي تؤدي زيادة حدة المنافسة و رضاء الزبون من خلال انتاج خدمات بتكلفة منخفضة و جودة عالية لتحقيق مستوى ربحي مرضي من اجل ضمان البقاء و النمو و التطور .

ويعد مدخل المحاسبة من اهم العناصر التي تتوافق لإنجاز هذه التطورات، فقامت شركة تويوتا في القرن العشرين بتطوير نظام انتاجي جديد أطلق عليه " نظام Toyota الإنتاجي " وبعدها جاء بمفهوم جديد " التصنيع الرشيق " والذي استخدم في العديد من الشركات الصناعية من اجل التخلص من مختلف أنواع الهدر فهو قائم على فلسفة ترشيد المواد الأولية والقضاء على العمليات التي لا تضيف قيمة.

فأصبح اتباع نظام التصنيع الرشيق و اساليب الصناعة الرشيقة هدف جميع المؤسسات في كافة مجالاتها خاصة في مجال تخفيض التكاليف و عليه جاءت الحاجة الى ظهور ممارسات و أدوات جديدة للمحاسبة اطلق عليها في ادبيات محاسبة الكلفة و الإدارية اسم " المحاسبة الرشيقة " " Lean accounting " و التي تعد من الأنظمة المعاصرة فالفكرة الأساسية من ورائها هو إزالة كل أنواع الهدر و الضياع و التكاليف الزائدة الناجمة عن العمليات التصنيعية و الحد من الوقوع في الأخطاء و سرعة تقديم افضل خدمة للعملاء ، و ذلك للوصول الى الحد الأدنى للتكلفة ، و ذلك بإعادة النظر في أساليب المحاسبة التقليدية لاسيما في مجال محاسبة التكاليف و الإدارة و استخدام مبادئها و أهدافها .

وكأي نظام اخر فللمحاسبة الرشيقة مجموعة من الأدوات المحكمة التي تعمل على تحقيق أهدافها المسطرة ضمن المؤسسة المعمول بها ومن بينها تيار القيمة الذي يعد جوهر المحاسبة الرشيقة الذي يوفر طريقة جديدة لاحتساب التكاليف و صندوق النقاط الذي يظهر الحالة الفعلية للشركة عبر تقاريره وأيضا حالته الأسبوعية وكذا التحسين المستمر وغيره من الأدوات.

لذلك استهدفت دراستنا هذه بشكل أساسي تحديد مدى استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في إدارة التكلفة في مختلف المؤسسات، وذلك للوصول الى نشر فكرة المحاسبة الرشيقة والتعرف على ادواتها ومبادئها وذلك من اجل الوصول الى تخفيض التكاليف في مختلف مجالاته.



## ب- طرح الاشكالية

كثيرا ما يصاحب تطبيق المحاسبة التقليدية مشكلات خاصة فيما يتعلق من معلومات في الجانب المالي والحد من الضياع والمهدر في الموارد والوقت وغيرها، ومع تطور نظم الإنتاج واساليبه لا بد من إيجاد طرق محاسبية تواكب ذلك التطور وخاصة بالنسبة الى تخفيض التكاليف وهذا ما دعا الى طرح موضوع المحاسبة الرشيقة وبناء على ما سبق يمكن صياغة الإشكالية والاسئلة الفرعية كالتالي:

### ما هو واقع تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة في المؤسسات محل الدراسة؟

ت- التساؤلات الفرعية: وعليه يتفرع من ذلك السؤال مجموعة من الأسئلة التالية:

- ما مدى الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة في مؤسسات محل الدراسة؟
- ما مدى درجة المرونة في التحول من المحاسبة المرتكزة على الطرح التقليدي لتنظيم الإنتاج الى النظرة المرتكزة على المحاسبة الرشيقة في المؤسسات؟
- ما مدى درجة توفر مؤشرات تطبيق وتنفيذ أدوات المحاسبة الرشيقة في مؤسسات محل الدراسة؟
- ما مدى وجود المعوقات التي تحول دون تطبيق المحاسبة الرشيقة في المؤسسات محل الدراسة؟
- هل هناك فروق ذات دلالة إحصائية لاستجابات الباحثين تعود للخصائص الشخصية والوظيفية؟

### ث- فرضيات البحث:

بناء على ما سبق ومن أجل تأكيد أو نفي التساؤلات المطروحة قبلا يمكننا طرح بعض الفرضيات:

- هناك درجة منخفضة من الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة في مؤسسات محل الدراسة.
- هناك درجة مرونة ضعيفة للتحول من المحاسبة التقليدية الى المحاسبة الرشيقة.
- تتوفر المؤسسات محل الدراسة على درجة منخفضة جدا من مؤشرات تطبيق وتنفيذ أدوات المحاسبة الرشيقة.
- تتوفر المؤسسات محل الدراسة على قدر كبير من المعوقات الى تحول دون تطبيق المحاسبة الرشيقة.
- ليس هناك فروق بين استجابات افراد العينة تعود للخصائص الشخصية والوظيفية.

### ج- مبررات اختيار الموضوع :

#### ⊗ الاسباب الذاتية :

- محاولة انجاز هذا البحث كطرح اولي و الذي يكون عبارة عن مادة علمية ذات قيمة تساعد كل طالب او باحث في هذا المجال و هذا الموضوع بشكل خاص .
- الميل الشخصي للدراسة و كل ما يتعلق بمجال تخصصنا و كل طرح جديد يفيد .



## ☒ الاسباب الموضوعية :

- التعرف و توضيح واقع تطبيق المحاسبة الرشيقة و اهميتها في ادارة التكلفة ارتباط موضوع البحث بمجال التخصص (محاسبة و تدقيق).
- محاولة رصد اسباب التي تؤدي عند تطبيق المحاسبة الرشيقة وماهي اهم النتائج المتحصل عليها.

## ح- اهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة للتعرف على المحاسبة الرشيقة من حيث المفهوم والمبادئ والاهداف وكذا معرفة اهم ما جاءت به المحاسبة الرشيقة من ادوات ودورها في المؤسسة، وتحديد خطوات تطبيق المحاسبة الرشيقة لتخفيض التكاليف وتبيين الفرق بينها وبين المحاسبة التقليدية.

## خ- اهمية الدراسة:

تنبع اهمية هذه الدراسة من ان التحول من استخدام اساليب التقليدي في تخفيض التكاليف الى استخدام مفهوم المحاسبة الرشيقة من خلال بعض ادواتها كسلسلة القيمة والكلفة المستهدفة وذلك من اجل توجيه الموارد المتاحة بشكل فعال والتقليل من الضياع في الموارد وذلك تجسيدا في مختلف المؤسسات محل الدراسة.

## د- حدود الدراسة:

- الحدود المكانية: تقتصر هذه الدراسة في توزيع استمارة استبيان على عينة من انواع المؤسسات لولاية الوادي.
- الحدود الزمنية: تمثلت الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة من شهر أفريل الى أوائل شهر ماي 2019 وذلك للحرص على ان تكون المعلومات جيدة ودقيقة للدراسة.

## ذ- منهج الدراسة:

تم الاعتماد في دراستنا لهذا الموضوع على المنهج التحليلي كإطار عام حيث تم الاعتماد على المنهج التاريخي والمنهج الاحصائي وذلك من اجل الوصول الى مختلف نتائج الدراسة في مختلف الفصلين

## ر- مرجعية البحث:

بالنسبة للجانب النظري قمنا بالاستعانة بمجموعة من الكتب والمذكرات والمقالات باللغة العربية والاجنبية في مجال المحاسبة الرشيقة، وقمنا بالاستعانة ببرامج احصائية لمعالجة المعطيات وكذلك الاعتماد على مجموعة من الدراسات السابقة.

## ز- صعوبات الدراسة:

- نقص المراجع الخاصة بالموضوع.
- صعوبة تطبيق الموضوع في الجانب الميداني.
- انشغال موظفي المؤسسة بضغط العمل مما شكل عائقا في جمع المعلومات وتحصيل استمارات الاستبيان.



س- هيكل الدراسة:

كأي بحث او دراسة سواء نظري او تطبيقي لابد من وجود خطة واضحة من اجل ضبط العمل وتمثيل هيكل دراستنا فيما يلي:

✓ مقدمة

✓ **الفصل الأول:** سوف نتطرق بإيجاز الى عموميات حول استخدام ادوات لمحاسبة الرشيقة في ادارة التكلفة وهذا بتقسيم الفصل الى مبحثين الاول حول الإطار النظري للمحاسبة الرشيقة والذي تم تقسيمه الى مطالب اما المبحث الثاني حول اهم الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع والتعليق عليها.

✓ **الفصل الثاني:** والذي سيكون تطبيقيا حيث سنقوم بإسقاط ما تم ذكره في الجانب النظري من خلال تحليل نتائج الاستبيان الذي يمكننا التوصل الى معرفة راي لعينة من المؤسسات الاقتصادية لولاية الوادي حول موضوعنا.

✓ **وتم انتهاء البحث بالخاتمة:** حيث طرح فيها اهم النتائج المتوصل اليها في الدراسة التطبيقية مع تقديم جملة من التوصيات من شأنها ان تزيد من فعالية الوعي واهمية التعرف بمدى تطبيق واستخدام ادوات المحاسبة الرشيقة في ادارة التكلفة وما لها من تأثير على المؤسسات المطبقة لها.



# الفصل الأول

عموميات حول استخدام ادوات المحاسبة

الرشيقة في ادارة التكلفة

**تمهيد:**

يعد ظهور المحاسبة الرشيقة من المواضيع الحديثة و المتقدمة التي ظهرت مؤخرا ،فهي عبارة عن نظام لها عاملا أساسيا و هو التصنيع الرشيق الذي يعتبر كمدخل لها والذي هو في الاصل منهج ياباني طبقته شركة تويوتا في صناعة السيارات ، حيث تساعد المحاسبة الرشيقة في عملية اتخاذ احسن القرارات بواسطة ادواتها المحكمة التي تعمل على تحديد الضياع والقضاء على كل ما لا يضيف قيمة للعمل ، و كذا تحسين المستمر لعمليات الإنتاج مع مراعات جودته و وقت انتاجه و تسليمه للزبون ، فالمحاسبة الرشيقة هي عبارة عن سلسلة متكاملة من الأساليب و الأدوات المختلفة التي توفر مجموعة من المنافع و الفوائد التي تخدم المؤسسة ككل و انتاجها خاصة وذلك للوصول الى اقل عامل من الضياع و اقصى حد من التكلفة ، وهذا كله بسبب ظهور بعض معيقات التي تقف حاجز امام المؤسسات و التي قد تؤدي الى انهيارها .

وبناء على هذا سوف نتطرق في هذا الفصل الذي هو بعنوان: عموميات حول المحاسبة الرشيقة، والذي قسم بدورة الى مبحثين كالتالي:

✓ المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة الرشيقة.

✓ المبحث الثاني: الدراسات السابقة والتعليق عليها.

## المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة الرشيقة.

سنحاول في هذا المبحث التطرق حول الإطار النظري المحاسبة الرشيقة والذي قسم الى ثلاث مطالب وهي بالترتيب: ماهية المحاسبة الرشيقة وتطورها التاريخي، أدوات المحاسبة الرشيقة وخطوات تطبيقها ومجالاتها والفرق بينها وبين المحاسبة التقليدية، مقومات المحاسبة الرشيقة ومعوقاتهما.

### المطلب الأول: ماهية المحاسبة الرشيقة وتطورها التاريخي.

يرى العديد من الباحثين ومساندي الفكر الخالي من الفاقد (التفكير الرشيق)، أساليب التصنيع الرشيق تعتبر مدخلا لنظام المحاسبة الرشيقة، فعليه سنتطرق في هذا المطلب الى مفهوم المحاسبة الرشيقة وتطورها وكذلك التطرق الى فلسفة التصنيع الرشيق واهم ما جاء به.

### الفرع الأول: مفهوم المحاسبة الرشيقة.

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

"هي عملية القضاء على الضياع في عمليات الإنتاج وتشغيل، والتقليل وقت تدفق العمليات الإنتاجية وتوفير بيانات صحيحة وتحسين الجودة في المنتجات ومرونة أكبر وسرعة لتلبية متطلبات الزبائن والسوق"<sup>1</sup>.

كذلك هي: "اجراء التغييرات الجذرية في نظام المحاسبة، الرقابة والقياس التقليدية والتوجه الى تحقيق المفاهيم الرشيقة بهدف إزالة الضياع وتسريع الاجراءات التي تؤدي الى توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> علي مهدي حميد الداوودي، حسين جاسم فلاح الشمري، تطبيقات التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ضمن إطار المحاسبة الرشيقة، جامعة الفرات الأوسط التقنية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 19 العدد 2، بغداد، 2017، ص 2.

<sup>2</sup> سيروان كريم عيسى، محمد عبد العزيز محسن، المحاسبة الرشيقة تطبيق نموذج مقترح لتيار القيمة في شركة فاميلي لإنتاج المواد الغذائية، مجلة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 5، العدد 1، العراق، 2015، ص 120.

أيضا هي " أسلوب متخصص مستند من مرتكزات الإدارة والإنتاج الرشيق التي توفر أسس مناسبة لاستعمال المعلومات المحاسبية التي تدعم الإدارة التكلفة والأنشطة القيمة وإزالة الضياع من النظم المحاسبية المطبقة في الوحدات الاقتصادية".<sup>1</sup>

من خلال التعاريف السابقة نستنتج ان المحاسبة الرشيقة هي: نظام إداري متكامل يهدف إلى إزالة الهدر والضياع خلال تطبيق المبادئ واستخدام الأدوات التي تساعد في التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعميل، وبالتالي جعل عمليات الإنتاج والتصنيع أسهل وأبسط مما يسمح بتقديم قيمة أفضل للعملاء والمؤسسة ككل.

## الفرع الثاني: التصنيع الرشيق.

### أولا: مفهوم التصنيع الرشيق

التصنيع الرشيق هو "عملية ديناميكية متطورة من الإنتاج ويشمل جميع الجوانب العمليات الصناعية (تطوير المنتجات، التصنيع، التنظيم الموارد البشرية، دعم الزبائن) وقد لوحظ وجود تحسينات للأعمال في منظمات التصنيع الرشيق وهذه التحسينات تتعلق في التسليم في الوقت المحدد وتقليل المهل الزمنية وتخفيض معدل دوران المخزون وانخفاض كلفة الوحدة الواحدة"<sup>1</sup>.

وهو كذلك "عملية هادفة لاستعمال القليل من الموارد والاستثمار والجهد البشري والتخفيض من مستويات المخزون بالحد الذي يمكن معه الاقتراب من المستهلك"<sup>2</sup>.

وتعرف كذلك الأنظمة الرشيقة هي " أنظمة عمليات تعمل على تعظيم القيمة المضافة لكل الأنشطة المنظمة من خلال إزالة الهدر والتأخير الناجم عنها"<sup>3</sup>.

فعليه يعرف التصنيع الرشيق على انه العملية المستمد من التفكير الرشيد الذي يعمل على المعيب الصفري، فهو مجموعة من الأساليب تطبق من اجل إزالة الهدر التي لا تضيف فاعلية في عمليات التصنيع وذلك من اجل انتاج أكبر وكلفة اقل.

<sup>1</sup> اياد محمود الرحيم، زيام غازي سليمان، اعتماد فلسفة إدارة الجودة الشاملة لتطوير نظم التصنيع الرشيقة، مذكرة ماجستير، جامعة بغداد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية العدد 100، بغداد، 2017، ص69.

<sup>2</sup> Wilson lonnie · haw to timplment lean manufacturing ، grow hill new york ، 2010 ، p109.

<sup>3</sup> Krajewski ، ritz man ، operations mangement process and supply chains ، pearson education limited ، england ، 2013 ، p 297.

## ثانيا: استراتيجيات التصنيع الرشيقة

اختلفت الآراء حول استراتيجيات التصنيع فهناك من سماها بتركيزات وهناك من صنفها الى أدوات والبعض الاخر اعتبرها أساليب وتقنيات تطبيق التصنيع الرشيقة والتي تتمثل كالآتي:

- التصنيع الخلوي:

يعتبر الحجر الأساسي للتصنيع الرشيقة، حيث عرف بانه " بأنه مدخل يستخدم لإنتاج منتجات متنوعة بأقل هدر ممكن، بحيث تكون المعدات ومحطات العمل مرتبة بشكل متسلسل يسهل عملية تدفق المواد والمكونات خلال العملية الإنتاجية مع الحفاظ على الحد الأدنى من التوصيل والتأخير"<sup>1</sup>.

- تنظيم موقع العمل:

"هناك مكان لكل شيء وكل شيء في مكانه: وهي "تقنية تستخدم لترتيب العناصر العمل من عاملين وآلات ومعدات في خلية العمل على شكل حرف U حيث تحقق الاستخدام الأفضل للعاملين ويحسن عملية الاتصال بينهم"<sup>2</sup>. سر هذه الاستراتيجية هو تقنية 5S التي هي عبارة عن منهجية لتنظيم وتنظيف وتطوير والحفاظ على بيئة عمل آمنة ومنتجة، والذي يعتمد على الخطوات التالية:

1. التنظيم والفرز: وهو الفصل بين العناصر الضرورية والغير ضرورية والتخلص منها لتأمين تدفق المواد بانسيابية وتسهيل الوصول اليها.
2. التنظيم والترتيب: وتتضمن وضع الأدوات والمواد في المكان المناسب لكي يتمكن العملاء من ايجاد ما يحتاجون اليه بسهولة دون هدر الوقت.
3. الصيانة: التأكد من بقاء المكائن والمعدات في حالة عمل جيد وذلك لتجنب حصول التعطيلات المتكررة وتقليلها الى أدنى حد ممكن وتقليل نفقات التصليح.

<sup>1</sup> ياسمين حاتم المشلمون، أثر تطبيق مركات التصنيع الرشيقة في استراتيجية الميزة التنافسية في الشركات صناعة الادوية الأردنية، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2017، ص26.

<sup>2</sup> ليلي محمد وليد بدران، فلسفة التصنيع الرشيقة في المنظمات الصناعية والخدمية، مذكرة ماجستير، جامعة دمشق، دمشق، 2010، ص 12.

4. التنظيف: يعالج منهجية التنظيف لمكان العمل فيجب ان يكون مكان العمل أملس ونظيفا وجاهزا لاستخدام

5. الانضباط (المحافظة والاستدامة): ويعني بها ان تصبح تقنية 5S طريقة عامة لأداء جميع الاعمال في المؤسسة.

#### ■ الصيانة المنتج الشاملة (TPM):

"لا يمكن ان تكون المنظمة رشيقة الا بوجود معدات قوية يمكن الاعتماد عليها: و"هي عبارة عن الجمع بين نشاط الصيانة الوقائية ومفهوم الجودة الكلية والهدف الأساسي لها هو القضاء على التوقفات تماما ويتطلب ذلك مشاركة العاملين، اتخاذ القرارات بناء على البيانات والنظرة الاستراتيجية لأنشطة الصيانة."<sup>1</sup>

#### ■ التحسين المستمر:

هو " العمل بالموارد المتاحة لتقليل الكلفة وتحسين السلعة او الخدمة" وباختصار هو الشيء في المنظمة الجيد بما يكفي"<sup>2</sup> ، ويمر عبر مراحل هي:

- أ- التخطيط: تحديد الأهداف والعمليات والادوار والمسؤوليات والموارد والأساليب قبل أي نشاط.
  - ب- العمل: استخدام أدوات وأساليب وتجريب التطوير المقترح على نطاق وبيئة محددة يمكن التحكم والرقابة عليها.
  - ت- الفحص: قياس النتائج وتقييمها.
  - ث- التنفيذ: إذا كانت النتائج الخطة ناجحة يتم استخدامها في المجالات، وإذا لم تنجح يتم تعديلها او الغائها.
- الاعداد (التغيير السريع):

<sup>1</sup> بجاء الدين مسعد سعد، مدخل مقترح لتطبيق استراتيجية التصنيع المبسط لتحسين الأداء التشغيلي دراسة تطبيقية على شركات انتاج الدواء، اطروحة دكتوراه في إدارة الاعمال، جامعة عين شمس، مصر، 2016، ص40.

<sup>2</sup> Emiliani ، origin of lean mangement the rele of cnnecticut businesses ، journal of mangement history vol 12 ، america ، 2006 ، pp167 187

يعرف انه " تقنية يمكن تطبيقها في أي شركة ولأي ماكينة وان الخطة الأولى لتنفيذها هي فصل الاعداد الداخلي (لا يمكن إنجازها حتى تتوقف الماكينة) عن الخارجي (يمكن تنفيذها اثناء اشتغال الماكينة "<sup>1</sup>) ، أي تقليل الوقت المستغرق لتغيير الخطة او الة من تشغيل منتج الى اخر.

### ثالثا: أنواع الهدر:

يهدف التصنيع الرشيق الى التخلص من أنواع الضياع التي لا تضيف قيمة للمنتج والتي يمكن توضيحهم وطرق قياسهم كالتالي:

#### الجدول رقم 1.1: أنواع الهدر.

اسم الضياع	مفهومه	طريقة حسابه
الافراط في الإنتاج	وهو انتاج أكثر مما هو مطلوب عن احتياجات العملاء الذي يستهلك الكثير من مستلزمات الإنتاج فيحدث اختناق في مكان العمل.	<u>الوقت العمل المباشر-الوقت القياسي</u>
التخزين	وهو تخزين المواد الخام، نصف مصنعة والنهائي أكثر من الحاجة.	وقت العمل المباشر
العيوب	الجهد والتكاليف المبذولة لإزالة او تصحيح الأخطاء والعيوب الإنتاجية	<u>الوقت المستغرق لإعادة العمل</u> الوقت المتاح

...../.....

<sup>1</sup> غانم محمود احمد الكيكلي، إمكانية تطبيق عناصر الإنتاج الرشيق، جامعة تكريت، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية المجلد 8، العراق، 2012 ص123.

..../....

وقت التوقف الوقت المتاح	هي الحركة الزائدة للعاملين التي لا تضيف قيمة.	الحركة الغير ضرورية
الوقت المتاح - وقت العمل المباشر الوقت المتاح	هو الوقت الضائع في انتظار المعلومات، خطوة انتاج، مواد خام، لحين وصولها.	وقت الانتظار
	هو التنقل المفرط في نقل المواد بين مراحل الإنتاج مما يؤدي الى ضرر وتدهور في جودة انتاج	عمليات النقل
الوقت المتاح - الوقت القياسي الوقت القياسي.	هو عدم الاستغلال الأمثل لراس المال الفكري في المنظمة	سوء استخدام العاملين

المصدر (بتصرف): اباد محمود الرحيم، ريام غازي سلمان، اعتماد فلسفة إدارة الجودة الشاملة لتطوير نظم التصنيع الرشيقة، مذكرة ماجستير، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 23، العدد 100، بغداد، 2017، ص 67.

### الفرع الثالث: التطور التاريخي للمحاسبة الرشيقة.

يعود مصطلح الترشيد او التفكير الرشيد "Lean" الى جون كرافكيك الذي هو عضو فريق البحث في البرنامج الدولي للسيارات ان ظهور نظام الترشيد لأول مرة لدى مصنع تويوتا التي تعتبر من اعلى واكبر الشركات ربحية في العالم وسلاحها السري " نهج ثوري في الإنتاج وإجراءات العمل وابتكرته في الخمسينات في القرن العشرين وقام بتحسينه كل من "shigeo shingo و taichin ohno" و الذي اصبح تطبيقه الفعلي في الثمانيات القرن العشرين وتقوم فكرة نظام تويوتا الإنتاجي برامج تتفاعل مع بعضها لتخطيط الإنتاج والإدارة المخزون بما يقلل القواعد او عدمها في العمليات الإنتاجية في شكل سلسلة قيمة تضم الأطراف الخارج الوحدة الموردين والعملاء ، اعتبر "taichin ohno" اول من وضع نموذج المحاسبة الرشيدة منذ بداية الخمسينات حيث بين " James wamack" ان أفكار الترشيد تم انشائها من مصنع تويوتا الياباني " 1 .

<sup>1</sup> اسراء عبد السلام محسن، مدى استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في ظل ميزة التنافسية في ظل الجودة الشاملة، مذكرة ماجستير، جامعة الازهر غزة، فلسطين 2016، ص 36.

بعد الحرب العالمية الثانية تم انتقال هذه الشركة لهذا النظام للخروج من مازق الإفلاس والإدارة الضعيفة حيث قامت الشركة بوضع برنامج قوي وضخم وهو برنامج تويوتا لتحسين (TPS) فقامت مجموعة من الباحثين منهم "هنري فورد" بالخطوة الأولى لعملية التحسين هي اللجوء الى طريقة خط الإنتاج ومبادئه ودراسة "Reidrich Taylor" التي تعمل على تحسين الكفاءة الصناعية وجاء بمفهوم الاب الروحي لمضمون الجودة الذي ساهم بنهضة اليابان الصناعية، وتم هذه الجهود لتحقيق التحسين على جميع المستويات.

بداية الستينات دخلت تويوتا السوق الامريكية وتوغلت فيها بعد السبعينيات وأصبحوا يفضلونها على (الفلكسواجن) وهو ثاني أكبر منتج السيارات.

في منتصف القرن الثمانيات قام "معهد (ماساتشوستس) التكنولوجيا بمشروع بحث لتحليل الأداء الصناعي بمختلف مصانع العالم للسيارات ومقارنتها بنظام "تويوتا"، في عام 1991 قام الباحثان "جيمس وماك ودانيال جونز" بنشر دراستهما في كتابهما "الالة التي غيرت العالم" "the machin that changed worldo" فوصفوا نظام الإنتاج "تويوتا" ومقارنته مع أساليب العالمية للتصنيع فوصفه بكلمة "Lean" اي الإنتاج الرشيق(التصنيع الرشيق) الذي احتلت المراكز الأولى، فصياغ مصطلح الترشيده الذي تدبر امر كل من المساحة المادية وجهد العمل والاستثمارات الراس مالية والمخزون وذلك بعدد اقل من العيوب والحوادث " <sup>1</sup>.

وفي عام 1996 نشر الباحثان "ووماك وجونز" كتابهما الثاني بعنوان الفكر الرشيد "lean thinking" الذي فصل في مفاهيم والأدوات الرئيسة للأسلوب وتم إعادة طباعته في 2003 وبعد ذلك اصدار العديد من المواضيع حول الفكرة الترشيده على شكل مجموعة من المعارف متكاملة توضح المفاهيم وادواته التي تؤدي الى التقليل او القضاء على الهدر بحيث يعتمد على أدنى حد من المخزون والتسليم وفق المواعيد والرقابة الدقيقة على الجودة والصيانة ومعايير جميع الوظائف والأنشطة مما شجع العديد من الوحدات الاقتصادية بالعمل بهذا النظام.

فعلية أصل المحاسبة الرشيقة مستمدة من نشأة فكرة الترشيده او التصنيع الرشيق الصادر من شركة تويوتا الياباني.

#### الفرع الرابع: خصائص المحاسبة الرشيقة.

من خلال ما قدمناه من تعاريف حول المحاسبة الرشيقة استنتجنا مجموعة من الخصائص منها:

<sup>1</sup> اسراء عبد السلام محسن، مرجع سبق ذكره، ص 37.

- ✓ تقديم معلومات دقيقة لتسهيل عملية اتخاذ القرارات.
- ✓ " تحديد الوافرات المالية للمحاسبة الرشيقة والتركيز على استراتيجية التي تتطلب إدراك الفوائد.
- ✓ دعم الثقافة الرشيقة من خلال تحفيز العاملين وتوفير المعلومات الملائمة وتشجيع التحسين المستمر في كل الوحدات الاقتصادية.
- ✓ احداث تغييرات جذرية في التشغيل مما يؤثر في زيادة القيمة المقدمة للعميل ومحاولة القضاء على الاختناقات التي تعيق سير العملية الإنتاجية.
- ✓ التشجيع والتحفيز على التحسين الخالي من الفاقد على المدى الطويل من خلال توفير معلومات واحصائيات الخالية من الفاقد ونقل المسؤولية داخل الوحدة الاقتصادية " <sup>1</sup>.
- ✓ تشجيع المؤسسة للتركيز على قياس قيمة للعملاء والاعتماد على الطلب والاحتياجات لتحقيق رضا الزبون.

### الفرع الخامس: أهداف المحاسبة الرشيقة.

يعد نظام المحاسبة الرشيقة نظاما يهدف الى تكوين ثقافة تنظيمية يشارك فيها جميع الموظفين وهدفها الأساسي هو الحد من جميع أنواع الضياع والتقليل من الهدر الموجود في العمليات الإنتاجية وذلك لدعم التصنيع الرشيقي باتباع فلسفة الترشيح من اجل خلق قيمة للزبون عن طريق رسم تدفقات القيمة لتلبية حاجيات الزبائن وتلخص اهم أهدافها فيما يلي:

- " استبعاد الفاقد وانواع الهدر والضياع في العمليات الإنتاجية للوصول الى الحد الأدنى للتكاليف.
- الاهتمام بالعاملين داخل المؤسسة كعنصر أساسي في عملية التحسين المستمر.
- المرونة في الإنتاج وخفض الزمن وزيادة سرعة تلبية طلبات العملاء وزيادة جودة الإنتاج.
- الاستغلال الأمثل للموارد وتحقيق اهداف المؤسسة المالية وزيادة الربحية.
- استخدام أدوات الرشاقة لإزالة مصادر الهدر الناتجة عن عمليات المحاسبة والرقابة والمعاملات الأخرى " <sup>2</sup>.

<sup>1</sup> محمد فؤاد شجاع، دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الاوسط، عمان - الاردن، 2015، ص ص20، 21.

<sup>2</sup> اسراء عبد السلام محسن، مرجع سبق ذكره، ص 47.

- تطبيق مبادئ المحاسبة الرشيقة من اجل القضاء على مختلف التعقيدات والمشاكل والضياع في مختلف العمليات.
- تقوم بتقديم معلومات مهمة مفيدة للعمل بشكل فعال من اجل تطبيق الإنتاج الرشيق والعمليات التصنيع والصيانة.
- توفير معلومات عن التكلفة التي يتم تسجيلها في القوائم الحالية وقياس أداء المدراء.

### الفرع السادس: مبادئ المحاسبة الرشيقة.

تعتبر اصول مبادئ المحاسبة الرشيقة أصل مستمد من منطلق التفكير الرشيق، من اهمها هو تحديد قيمة لكل منتج والتخلص من الخطوات غير ضرورية في مراحل التدفق، حيث تعتمد عليها أدوات المحاسبة الرشيقة بشكل مباشر وعليه تم تصنيف المبادئ الى خمسة:

#### ❖ المبدأ الأول: الاعمال المحاسبية الرشيقة والبسيطة.

يسمى هذا المبدأ أيضا " تطبيق أساليب الرشيقة على العمليات المحاسبية وذلك لما تحتويه على أنواع الهدر والضياع الذي قسم على اساسين الأول هدر لا يمكن القضاء عليه في الاجل القصير اما الثاني الأكثر شيوعا يمكن القضاء عليه و التعامل معه باستخدام وتطبيق كافة أساليب و أدوات المحاسبة الرشيقة المطبقة على العمليات بالشكل الصحيح و الجيد و بصورة ملائمة و جودة القياس و الرقابة الفعالة والمستمرة"<sup>1</sup> ، فمنه ظهر العديد من موظفين و مدربين ذو كفاءة للتعامل مع هذه الأدوات ، فاستخدم هذا المبدأ البعض منها لتطبيق الرشيق منها خريطة تيار القيمة و التكلفة المستهدفة و أسلوب كايزن و صندوق النقاط و غيرها من هذه الأدوات .

#### ❖ المبدأ الثاني: العمليات المحاسبية التي تدعم التحول الى الرشاقة.

عرف هذا المبدأ بانه مجموعة التقارير والطرق التي تدعم وتساعد في التحول الى الرشاقة أي الرقابة على العمليات الإنتاجية بواسطة أدوات مقاييس الأداء المرئية وصندوق النقاط ولوحة أداء تيار القيمة، فتساعد على التحسين المستمر، فينعكس على الاداء المالي والتشغيلي لتدفع القيمة وذلك بتعزيز العلاقة مع الزبون وتحسين عملية تصميم المنتج وتسعيه.

#### ❖ المبدأ الثالث: توصيل المعلومات بصورة واضحة وفي الوقت المناسب.

ويقصد بهذا المبدأ هو " توفير المعلومات الواضحة للجميع سواء داخل او خارج الشركة وذلك بتقديم معلومات بلغة واضحة دون تعقيدات وتوصيلها في الوقت المناسب واستبعاد كل البيانات المظلمة والغامضة المتعلقة بالتكاليف"<sup>2</sup>

<sup>1</sup> سيف سعد عبد الجليل، استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة لقياس وتقديم الأداء في الوحدات الصحية، مجلة جيهان أرييل العلمية، العدد 2، كردستان العراق، أيلول 2018، ص11.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص ص 11، 12.

تقوم الإدارة باستخدام لوحات الأداء المرئية المرافقة لأدوات صندوق النقاط الذي يعرض الأداء المالي والتشغيلي في تقرير موحد التي تستخدم بشكل واسع في اتخاذ القرارات إضافة الى استخدام دخل بسيط وواضح.

❖ المبدأ الرابع: التخطيط واعداد الموازنات من المنظور الرشيقة.

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

❖ المبدأ الخامس: تعزيز ضوابط الرقابة الداخلية المحاسبية.

من اهم العناصر التي كانت ولا زالت محل اهتمام الباحثين و المحاسبين و هي الرقابة الداخلية التي لا يمكن تجاهلها فعملت المحاسبة الرشيقة على دعمها و تعزيزها كذا تحسين المشاريع ، "فتوصل هذا المبدأ الى العديد من الأدوات التي تساهم في نجاحه منها مصفوفة القضاء على المعاملات التي تعمل على القضاء كل العمليات التقليدية الغير ضرورية و ذلك دون المساس بقوة الرقابة المالية والتشغيلية ، و من التغيرات التي تم إدخالها عليها توصل الى لوائح و قوانين ساربنز اوكسلي (SOX) ومتطلباته والذي تم إدخالها ضمن التخطيط للوحدة الاقتصادية فتم رسم خرائط توضح درجة المخاطر بشكل واضح والقضاء عليها من خلال التحسين المستمر"<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: أدوات المحاسبة الرشيقة وخطوات تطبيقها ومجالاتها والنتائج المترتبة عنها.

سنحاول في هذا المطلب التمحور حول تعريف اهم الأدوات التي جاءت بها المحاسبة الرشيقة وكذا خطوات تطبيقها والنتائج المترتبة عنها ومجالاتها، والفروقات بين المحاسبة التقليدية والمحاسبة الرشيقة.

#### الفرع الأول: أدوات المحاسبة الرشيقة.

من اجل تحقيق الأهداف المسطر عليها ضمن نظام المحاسبة الرشيقة لابد من وجود مجموعة من الأدوات التي تساعد للوصول الى تلك الأهداف، فجاءت المحاسبة الرشيقة بمجموعة من ادوات المتمثلة في:

<sup>1</sup> سيف سعد عبد الجليل، مرجع سبق ذكره، ص 12.

## الجدول رقم 2.1: يمثل أدوات المحاسبة الرشيقة.

الرقم	اسم الاداة باللغة العربية.	اسم الأداة باللغة الإنجليزية.
01	خارطة تيار القيمة.	Value stream mapping .
02	التكلفة المستهدفة.	Target cost.
03	صندوق النقاط.	Box Scores.
04	التحسين المستمر. (خطة، عمل، فحص، قرار).	Kaizen. (PDCA)
05	سياسة هوشين.	Hochin Policy.
06	تيار القيمة (تكاليف تيار القيمة)	Value stream
07	نهج 3P	3P Approaches.
08	تخفيض المخزون	Low Inventory.
09	مخاطر ساريز اوكسلي.	Sarbanes Oxley Risks (SOX)
10	مخطط ربط قياس الأداء.	performance measurement linkage chart
11	مبيعات والتخطيط الأداء المالي.	Sales operating and financial planning
12	مصنوفة القضاء على المعاملات	Transaction elimination matrix
13	سته سيقما.	Six Sikma (6σ)
14	مخطط ربط قياس الأداء.	Performance measurement benchmarking
15	منهجية تنظيم العمل (5S)	Methodology of organization of work
16	الإدارة المرئية	Visual Management

المصدر: من اعداد الطلبة.

## أولاً: خارطة تيار القيمة.

قبل التطرق الى مفهوم خارطة تيار القيمة لا بد من التعريف بمصطلح تدفق القيمة وهو " كل الأنشطة المضيف او غير مضيفة للقيمة) المطلوبة لجلب مجموعة المنتوجات او الخدمات من نقطة البداية (التصميم

طلب الزبون، الإنتاج) الى تسليم المنتجات او الخدمات الى الزبون " 1 ، وتهدف الى خلق قيمة للزبون، فهي تمثل نقطة الأساسية لبداية التحول الوحدات الاقتصادية الى انتاج الرشيق ونقطة التحول في الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية.

### 1. أنواع تدفق القيمة:

- أ- تدفق القيمة للأوامر المنجزة: وتتضمن كل الخطوات اللازمة لتزويد المنتجات الحالية للزبائن الحاليين ابتداء من وقت استلام طلب الزبون الى التسليم له.
- ب- تدفق القيمة للمنتج الجديد: تمثل تطوير كل المنتجات الجديد للزبائن الجدد وتشمل هندسة التصميم الإنتاج، العمليات، التكاليف المستهدفة.....الخ.
- ت- تدفق القيمة للمبيعات والتسويق: يركز هذا النوع على اكتساب الزبائن الجدد للمنتجات الحالية وزبائن الحاليين على المنتجات الجديدة.

### 2. فتعرف خارطة تيار القيمة على انها:

"عملية مبسطة تلخص بشكل مرئي تدفق المواد والمعلومات التي تحدث الان في العملية من اجل وضع تصور للحالة المستقبلية بأداء أفضل بكثير مما كانت عليه." 2

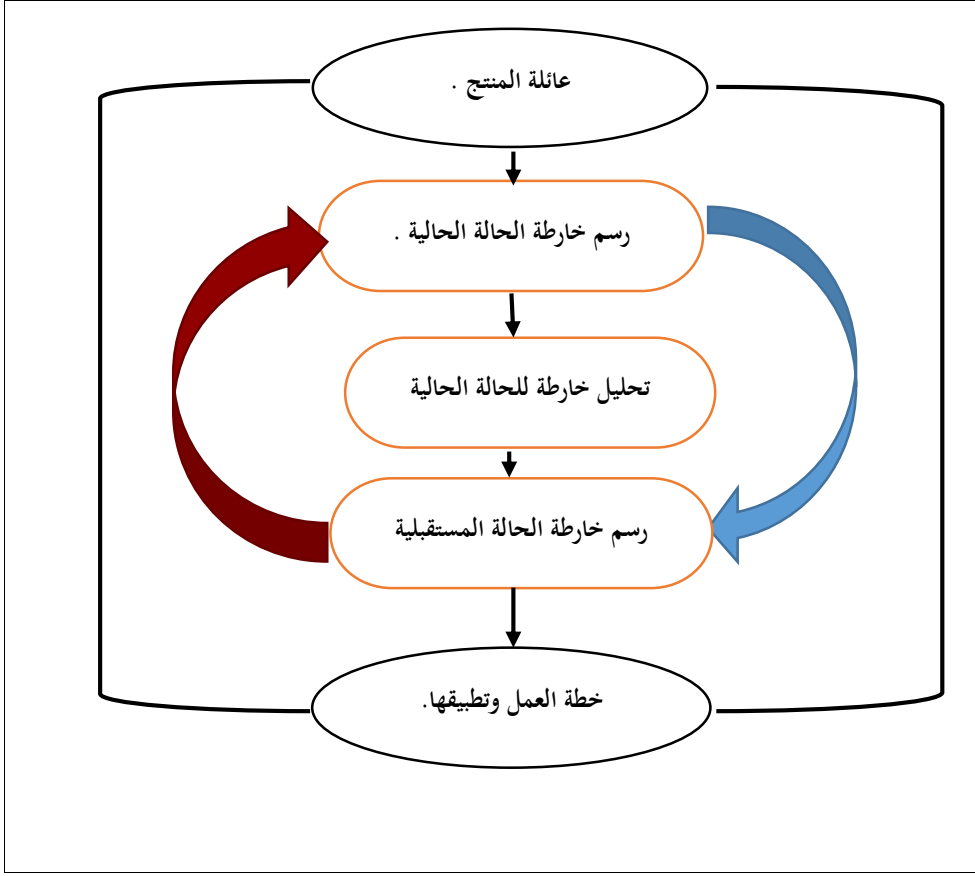
### 3. خطوات تطبيق خارطة تيار القيمة:

تمر خارطة تيار القيمة بخمس مراحل وهي الموضحة في الشكل التالي:

<sup>1</sup> مقداد احمد النعيمي، رياض حمزة البكري، المحاسبة الرشيقة ودورها في احتساب التكاليف على اساس تدفق القيمة، مجلة دراسات محاسبية والمالية، جامعة بغداد، المجلد الثامن، العدد 25، بغداد، 2013، ص 4.

<sup>2</sup> محمد احمد رفيدة، علي أبو بكر المدني واخرون، استخدام مفهوم خارطة القيمة لتقليل الفواقد، المؤتمر الأكاديمي لدراسات الاقتصاد الاعمال، كلية مصراته، ليبيا، 2017/10/29، ص 3.

## الشكل رقم 1.1: يمثل مراحل تطبيق خارطة تيار القيمة.



المصدر (بتصرف): طاهر حميد عباس، خارطة تفق القيمة كمدخل لمواجهة الهدر، مجلة المشى للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة الفرات الاوسط التقنية (المعهد التقني)، المجلد 06، العدد 1، العراق، 2017، ص 47.

يوضح الشكل رقم 01 مراحل تطبيق خارطة تيار القيمة فهي تعتبر مواطن قوة جنباً الى جنب مع مواطن الضعف التي يجب معالجتها في الخط الانتاجي ، فخارطة تيار القيمة تساعد على فهم تدفق العمليات و المعلومات وتهدف الى تحسين الاداء و خفض الفاقد و الضياع ، حيث تستخدم خارطة الوضع الحالي من قبل المهندسين و الاداريين و الفنيين في تحديد مولطن الضياع و تحليلها و التعرف على اسبابها من ثم وضع حلول التحسين و دمجها ضمن الوضع المستقبلي بناء على الاداء المستهدف و خطة التحسين المستمر و هذا كله موضح حسب المخطط في الشكل ، بالإضافة الى ذلك تعتبر اداة فعالة للتعرف على معوقات الانتاج و اسبابها بهدف جعل القيمة تتدفق بسلاسة و مرونة .

## ثانيا: التكلفة المستهدفة.

" هي نظام يساعد على تخفيض التكاليف في مرحلة التصميم للمنتج الجديد او عند تغيير نموذج التصميم لمنتج حالي بالكامل او عند اجراء تعديل جزئي على النموذج. "1

وتعرف كذلك على انها " اداة لتخطيط الربح وادارة التكلفة وتحدد تكاليف بناء على سعر البيع التنافسي وتخفيض التكاليف من خلال الدورات والتحليل لخصائص المنتج ووظائف الاكثر اهمية بالنسبة للزبون. "2

فهي تعتبر نظام تكاليف يقوم على التخطيط وادارة التكلفة والارباح عن طريق تخفيض تكلفة المنتج في دورة حياته الانتاجية بهدف تحديد اقصى تكلفة مسموح بها للمنتج سوء كان جديد او منتج مطور وذلك لتحقيق النمو وزيادة الربحية وذلك بسعر بيع يحقق البقاء والاستمرارية للمؤسسة في ظل المنافسة القوية.

للتكلفة المستهدفة اداتين تقوم عليهما هما هندسة القيمة والتحليل المفكك وينجزان عبر مفهومهما.

1) **هندسة القيمة:** هي عملية تحليل تفاضلي بين الانواع والمستويات المختلفة لوظائف المنتج وخصائصه وبين

الكلفة الكلية للمنتج أي انها الفحص المنظم للعوامل التي تؤثر على كلفة المنتج من اجل ابتكار وسائل لإنجاز هدف معين من التكلفة والجودة المطلوبة، وتنجز عبر المراحل التالية:

- أ- وضع تصاميم المنتج بحيث تؤدي الى تخفيض كلفة المنتج بدون التضحية بالوظيفة.
- ب- الغاء الوظائف غير الضرورية للمنتج التي تؤدي الى زيادة التكاليف في حين يكون الزبون غير مستعد لدفع أي مقابل عنها.

ان هندسة القيمة تتطلب اجراء التحليل الوظيفي وهي عملية تحليل المنتج الى العديد من الوظائف والخصائص وبعدها يتم مقارنة كل وظيفة مع القيمة المدركة للزبون فاذا كانت كل وظيفة تزيد كلفتها عن القيمة المدركة للزبون فيتم تعديل وتحسين الوظيفة في ضوء القيمة المدركة للزبون من اجل ان تكون القيمة المدركة للزبون أكبر من الكلفة اما إذا كان الزبون غير مستعد للدفع عن وظائف معينة فيتم التخلص منها.

2) **التحليل المفكك:** وهي عملية تقويم منتجات المنافسين من اجل تحديد الفرص لتحسين المنتج وتخفيض

التكاليف اذ يتم تحليل منتجات المنافسين لتحديد وظائفها وتصميماتها وتوفير رؤية واضحة حول العمليات

<sup>1</sup> حمادي فاطمة، دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة انتاج المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017، ص 60.

<sup>2</sup> حاتم كريم كاظم، نموذج مقترح لتطبيق المحاسبة الرشيقة في شركة العامة للصناعات الكهربائية، مجلة دراسات الكوفة: مجلة فصلية محكمة، العدد 35، بغداد، 2014، ص 233.

المستخدمة في انتاج كل منتج وتكاليف صنعه حتى يتم توفير نوع من المقارنة المرجعية لمنتج الشركة مع منتجات المنافسين لإدخال أي تعديلات تم ملاحظتها الى منتج الشركة لتخفيض التكاليف.

### ثالثا: التحسين المستمر .

يعود أصل اسلوب التحسين المستمر (Kaizen) في تطبيقه اول مرة من قبل اليابانيين فعرف على انه " البحث عن الإجراءات التحسينات المستمرة في المكائن والمواد والعمل والطرق الإنتاج من خلال تشجيع الاقتراحات والأفكار من قبل فرق العمل في الوحدة الاقتصادي. " <sup>1</sup> فمنه هو عبارة عن نظام يدعم عمليات تخفيض التكاليف خلال مراحل التصنيع والإنتاج على مستوى منتج قائم وعلى أساس إمكانية القيام بعمليات تطوير وتحسين مستمر لأساليب وإجراءات الإنتاج في مختلف الأنشطة الصناعية داخل المؤسسة.

#### 1. خطوات التحسين المستمر:

يمر التحسين المستمر عبر دورة او فلسفة كايزن (PDCA) كالتالي:

- 1- التخطيط (Plan): "يقوم فريق العمل في هذا المرحلة باختيار موضع التحسين ويتم توثيقه من خلال تحليل البيانات باستخدام طرق التحليل المختلفة مثل قوائم الفحص ومخطط السبب والنتيجة والمدرجات والاشكال البيانية وغيرها و ثم تحديد أهداف التحسين والتكاليف والمنافع المترتبة على بدائل لتحقيق تلك الأهداف." <sup>2</sup>
- 2- التنفيذ (Do): يسعى فريق العمل لتنفيذ خطة التحسين ومراقبة تقدمها وجمع البيانات بشكل مستمر لقياس التحسين في العملية الخاضعة للتحسين أية التغيرات فيها لا بد من توثيقها وإعادة النظر اليها ان دعت الحاجة.
- 3- المراجعة (Check): في هذه المرحلة يقوم فريق العمل بتحليل البيانات التي تم جمعها في المرحلة الثانية للوقوف على مدى تحقيقهم للأهداف المرغوبة والمحددة بمرحلة التخطيط وفي حالة وجود أي خلل او قصور فلا بد ان يعاد تقويم الخطة او ايقاف العمل بها.
- 4- التصحيح (Act): او " التحسين بناء على نتائج التقويم وهنا إذا كانت النتائج التقويم جيدة يتم توثيق العملية المحسنة وتبليغها لكل العاملين وتدريبهم على تنفيذها اما إذا كانت النتائج غير يتم تعديل الخطة وإعادة دورة (PDCA) من جديد." <sup>3</sup>

<sup>1</sup> رجزان صلاح الدين عزت، برزين شيخ محمد، اسلوب كايدن وعلاقته بتخفيض التكلفة، جامعة بغداد، بغداد، 2009، ص.3.

<sup>2</sup> حاتم كريم كاظم، التحسين المستمر بأسلوب كلفة كايزن (Kaizen) وامكانية اعتماده في الشركة العامة لصناعة الاطارات في النجف، بغداد، العدد 21، 2011، ص

**رابعاً: سياسة هوشين.**

تعرف بالرقابة المباشرة على الوحدات الاقتصادية وهي: " عملية رسمية تساعد في تطويرها وتنفيذ استراتيجياتها من خلال كافة مستوياتها وادامة الاستقامة مع الأهداف وهو تنسيق مفصل لأنشطة العمليات بواسطة ربطها الى اعلى مستوى الاستراتيجية من خلال أداء الإدارة."<sup>1</sup>

◆ مبادئ سياسة هوشين: ولها مجموعة من المبادئ من أهمها:

- التخطيط الاستراتيجي وهو وضع الأهداف والأولويات والوسائل والمواد اللازمة لتحقيق الأهداف.
- نشر الأهداف على جميع المستويات بدمجها في المهام اليومية لنشاط المؤسسة.
- المراقبة المستمرة من اجل تجنب الانحرافات للأعمال المنجزة.

**خامساً: مخاطر ساربنس اوكسلي (SOX).**

أسس هذا النظام في سنة 2002 بحيث عرّفت هذه الأداة " يقوم بالرقابة واختبار وتقييم فعالية التشغيل وهو يستعمل ليقرر هل ان التشغيل الرقابة يتم كما صممت وكذلك يقرر أداء الافراد وامتلاك الرقابة الضرورية للسلطة المؤسسات"<sup>2</sup>، وتنصب نتائجه في البدء لتقييم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية ان كان فاعلا او لا فضلا عن ذلك يتم الاعتماد على معلومات السنوات السابقة والتحليلات التي تسير التطورات الحديثة.

**سادساً: نهج 3P.**

ويقصد بها "هي عملية اعداد الإنتاج بحيث يتم الاعداد والتجهيز الإنتاج أفضل المنتجات وبأقل التكاليف، يستخدم بغرض تطوير منتجات جديدة."<sup>3</sup>

**سابعاً: الإدارة المرئية.**

يقصد بها " إدارة العمليات الإدارية الاستراتيجية ومكان العمل من خلال العرض المرئي للمعلومات المتعلقة بأداء الإنتاج والأنشطة اليومية باستعمال أدوات العرض المرئي المتعدد من هذه الأدوات الطلب والاستدعاء التي تستعمل لدعوة المشرف او العاملين للحصول على المساعدة."<sup>4</sup>

<sup>1</sup> عباس النوار كحيط الموسوي، مرجع سبق ذكره، ص 15.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 16.

<sup>3</sup> خلود محمد بشير، مرجع سبق ذكره، ص 47.

<sup>4</sup> نفس المرجع، ص 48.

### ثامنا: مخطط ربط قياس الأداء (بطاقة الأداء " Box Score ").

تقسم أداة مخطط قياس الأداء الى قسمين أداء الخلية وأداء تيار القيمة والتي هي كالتالي:

#### 1-مقاييس أداء الخلية.

ان التصنيع والعمليات المحاسبة الرشيقة تحتاج الى مقاييس أداء مختلفة، فالخلايا الرشيقة تركز على بطاقة وقت الزبون ومعدل التدفق وفعالية العمل الموحدة واستقرار نظام السحب وتدفق قطعة واحدة

✓ مكونات مقاييس الأداء عمليات الخلية: وتشمل أربع مقاييس:

#### أ- التقرير اليومي بالساعات (Day-By-The-Hour Report)

وهو تقرير يومي يتابع نجاح الخلية في تحقيق وقت الإتمام وذلك لتحقيق زمن الدورة المحددة سابقا للمنتجات المصنعة ويتم تحديد وقت دورة الخلية في وقت إتمام على اساس الطلب وهو يمثل معدل طلب الزبائن على المنتجات مثلا إذا احتاج الزبون المنتج كل نصف ساعة يجب تصنيعه خلال نصف ساعة.

#### ب- اول وقت من خلال ((FIT) First time thorough)

والغرض منه هو رصد عمل الخلية في المرة الأولى وهل كانت تعمل بشكل صحيح او لا.

#### ت- تقرير انتاج تحت التشغيل الفعلي الى انتاج تحت التشغيل المعياري (Wip-to-swip).

ويقاس هذا المقياس مدى نجاح نظام السحب حيث يتم مقارنه المخزون الفعلي في الخلية بالمخزون تحت التشغيل المعياري المصمم للخلية، فاذا كان متشابهين فان نظام السحب يعمل بشكل صحيح والعكس صحيح.

#### ث- الفاعلية التشغيل للمكائن (OEE) Operational Equipment Effectiveness.

هو مقياس يتناول "المكائن داخل الخلية وتتبع قدرتها على جعل المنتج متاح في الوقت المحدد وبنوعية جيدة وفي العديد من العمليات يتم تحديد وقت دورة الخلية بواسطة قابلية الماكينة للعمل منسوبة لدورة الوقت، والغرض منه توفير المعلومات التي يحتاج اليها أعضاء الخلية لتلبية احتياجات الزبائن اليومية والحصول على ما يجب القيام به يوميا.<sup>1</sup>

#### 2-مقاييس أداء تيار القيمة

يضم هذا العنصر اعداد تقارير الساعة واليوم الخاص بالخلية وتنفيذ قياسات أداء تيار القيمة بإعداد التقارير الأسبوعية واطهار كيف لتيار القيمة تحقيق الأداء، وتتركز على عدة مقاييس منها:

<sup>1</sup> رائد مجيد عبد محمد، سعد سلمان عواد المعيني، استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، العدد 25، بغداد، 2013، ص 305.

- أ- الوحدات المصنعة: هذا المقياس القيمة الناتجة عن إنتاجية تيار القيمة حيث أنها مع مرور الزمن اذ تزداد الإنتاجية من خلال بيع المزيد من المنتجات باستخدام الموارد نفسها وبازدياد الإنتاج تزداد قيمة الإنتاج.
- ب- التسليم في الوقت المحدد: **On-time-delivery** هو مقياس لنسبة الطلبات التي يتم شحنها الى الزبائن في وقت محدد ويقاس مستوى الرقابة داخل تيار القيمة فاذا كانت مسيطرة عليه تكون الطلبيات في الوقت محدد عالية اما إذا كانت العمليات خارج نطاق تيار القيمة فان الطلبيات لا تكون في وقت محدد ومنخفضة.
- ت- متوسط فترة التحصيل الذمم المدينة: يستخدم هذا المقياس "لقياس سرعة استلام النقدية من الزبائن لان الحسابات المدينة عنصر مهم من عناصر التدفق النقدي اذ يركز العديد من المؤسسات الرشيقة على تدفق النقدي الذي يؤثر في الربح."<sup>1</sup>
- ج- المساحة الأرضية: وهي المساحة المستغلة في الإنتاج والمساحة المخصصة لمخزون الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل والمواد الأولية.
- ح- معدل التكلفة للوحدة الواحدة: يشير هذا المقياس الى انه يمكن عدم عمل تقرير تكاليف الإنتاج الى المدير او فريق تيار القيمة حيث وضحت التجارب الى ان اغلب مدراء تيار القيمة وجدوا ان معدل التكاليف لكل بند يكون مؤشر مهما للتحسين في عمليات تيار القيمة.

### تاسعا: تكاليف تيار القيمة.

"هي المبدأ الأساسي للتفكير الرشيق اذ يمثل نظام تكاليف تيار القيمة كافة الأنشطة التي تهدف الى تقديم المنتج من البداية للاستلام سواء مالية او غير مالية وتتميز بانها دقيقة في الوقت المناسب ويبدأ هذا النظام مع خارطة تدفق القيمة وهذا كله بهدف استبعاد الفاقد في المعاملات."<sup>2</sup>

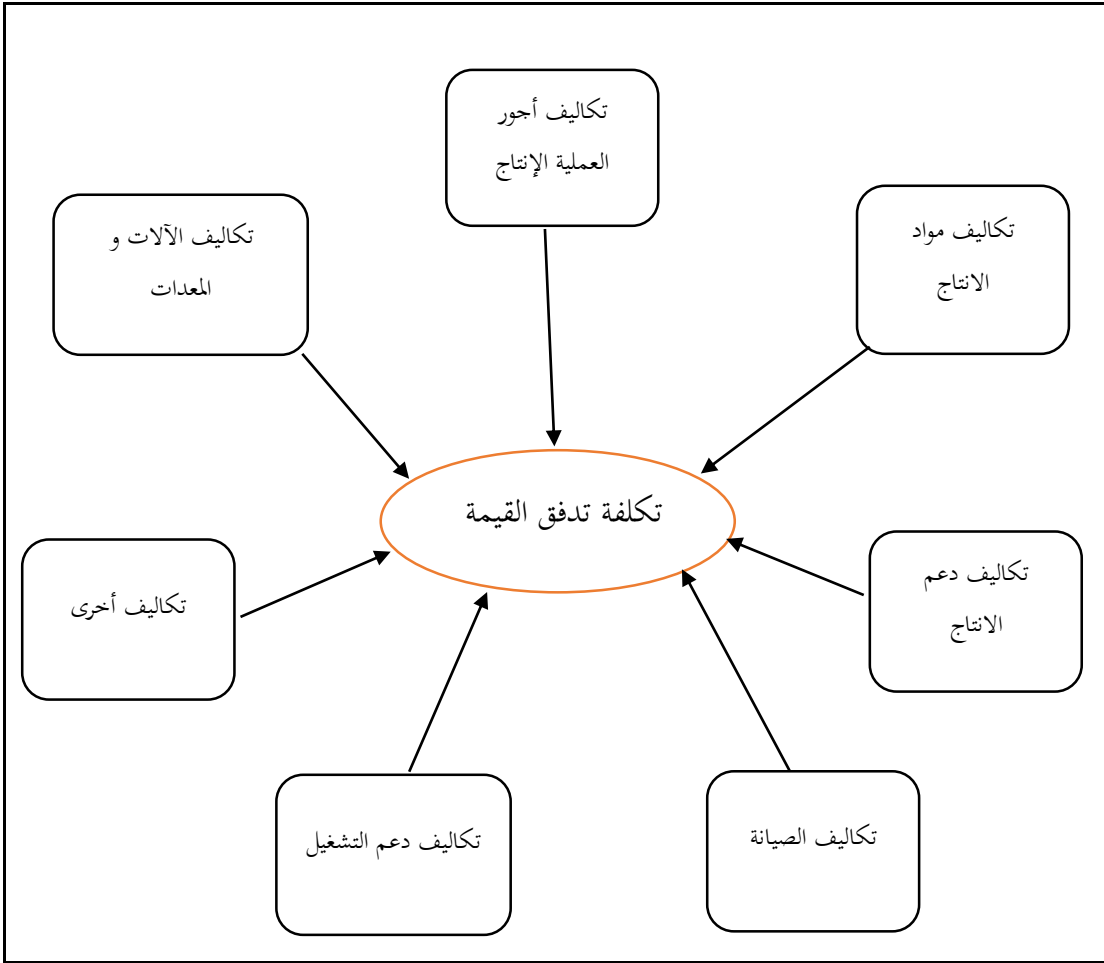
#### 1. عناصر تكاليف تدفق القيمة:

تنقسم عناصر تكاليف تدفق القيمة الى سبعة فئات وهي تكاليف الأجر العملية الإنتاج وتكاليف مواد الإنتاج، تكاليف دعم الإنتاج، تكاليف الصيانة، تكاليف دعم التشغيل، تكاليف الآلات والمعدات، تكاليف أخرى والتي هي موضحة في الشكل التالي:

<sup>1</sup> خلود محمد بشير الطيب، مرجع سبق ذكره، ص42.

<sup>2</sup> زاهر حسني قاسم المشهوراي، استخدام نموذج قياس التكاليف تيار القيمة لأغراض تدعيم استراتيجية الاستدامة في ظل بيئة التصنيع المرشد، جامعة عين شمس، مصر، 2015، ص63.

الشكل رقم 2.1: عناصر تكاليف تدفق القيمة.



المصدر (بتصرف): احمد النعيمي مقداد، رياض حمزة محاسبة الرشيقة ودورها في احتساب التكاليف على أساس تدفق القيمة، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، المجلد الثامن العدد 25، بغداد، 2013، ص 9.

عاشرا: صندوق النقاط.

هو " تقرير يعد على أساس ورقة موحدة تستخدم لتشخيص الأداء ومقارنته بالمستهدف وهي صيغة ملخصة لتقرير التقدم الأسبوعي لتيار القيمة لغرض الأداء واتخاذ القرار واولويات التحسين الرشيق."<sup>1</sup>

<sup>1</sup> حاتم كريم كاظم، مرجع سبق ذكره، ص 238.

**حادي عشر: ستة سيجما.**

هي عبارة عن "مصطلح يشير الى العملية التي لا ينتج عنها أكثر 3.4 عيب لكل مليون فرصة لان هذا المعدل من العيوب المنخفضة جدا ويرتبط أحيانا بمصطلح انعدام العيوب. " <sup>1</sup>

او هي عبارة على منهج تطبيقي يعمل على تحسين جودة العمليات وبشأن تخفيض التكاليف وتحسين العمليات وتطويره وتقليل الوقت المستغرق لإنجاز العمليات وإيصال معدل الخطأ 3.4 لكل مليون فرصة.

**الفرع الثاني: خطوات تطبيق المحاسبة الرشيقة.**

من اجل تطبيق وتنفيذ نظام المحاسبة الرشيقة لا بد من ان تمر عبر خطوات تحولها من النظام التقليدي الى النظام الحديث للمحاسبة فلخص مجموع هذه المراحل في النقاط التالية:

1. التعرف على نظام الإنتاج الجديد والحالي للمؤسسة.
2. تحديد كيفية البدء مدخل محاسبة ترشيد الفاقد وماهي الأهداف المرجوة من تطبيقه.
3. تشكيل هيكل تنظيمي للمؤسسة يقدم توضيح لتيار القيمة داخل النظام الإنتاجي وانشاء قائمة تفصيلية للمنتجات واستراتيجية النمو.
4. تكوين نظام يعتمد على تخفيض الفاقد في جميع مراحل الإنتاجية للمنتج وتحسين تدفق وانسياب العمل وان يكون الإنتاج حسب حاجة السوق والعملاء.
5. " تعزيز الثقافة والعلاقات بين المؤسسة ومورديها وعملائها يكون لدى افراد المؤسسة إحساس مستمر بوجود حاجة للتحسين عن طريق التخلص من الفاقد في جميع أنشطة المؤسسة وتحديد موقعه وأماكن تدفق القيمة وكذلك تطوير في جودة المنتجات بما يحقق رغبات العملاء. " <sup>2</sup>
6. تعليم المدير والطاقم المالي استراتيجية تدفق القيمة أي استراتيجية الترشيح من اجل عمليات اتخاذ القرارات المناسبة وذلك باستخدام أدوات المحاسبة الرشيقة.

**الفرع الثالث: النتائج المترتبة عن التحول الى المحاسبة الرشيقة.**

عند التحول نظام المحاسبة التقليدي الى نظام المحاسبة الحديث "المحاسبة الرشيقة" صدر عنه عدة نواتج من أهمها:

- ترشيد الموارد المستخدمة في الإنتاج وتخفيض الوقت والجهد المبذولين في العملية الإنتاجية.
- انخفاض حجم الأخطاء اثناء العملية الإنتاجية وحجم العمالة اللازمة للتشغيل.
- انخفاض او نقص زمن تقديم المنتجات الجديدة الى السوق. " <sup>3</sup>

<sup>1</sup> فادي حسن حسين اعديلي، إمكانية تطبيق أسلوب 6sigma ودوره في تخفيض التكاليف وتدعيم المقدرة التنافسية، جامعة الزرقاء، الأردن، 2014، ص30.

<sup>2</sup> كامل محمد علي محفوظ، مدى إمكانية تطبيق مدخل محاسبة الترشيح الفاقد كأحد متطلبات إعادة هندسة نظم المحاسبة الإدارية، الجامعة الإسلامية، غزة، 2014، ص51.

<sup>3</sup> كامل محمد علي محفوظ، مرجع سبق ذكره، ص 52.

## الفرع الرابع: مجالات المحاسبة الرشيقة.

هنالك أربعة مجالات أو ابعاد للمحاسبة الرشيقة تشمل كل من ممارسات التصنيع، قياس الأداء والممارسات المحاسبية وأيضا إدارة الاستثمار ويأتي تعريفهم كالآتي:

### 1. مجال الأول: ممارسات التصنيع.

يتم استخدام مجال ممارسات التصنيع الرشيق ابتداء من "التغيرات في الإنتاج على شكل دفعات وجدولة الدفع الى تدفقات الإنتاج وجدولة السحب، والاتجاه الرئيسي في تحوله هو القضاء المطلق على الضياع الذي يتطلب عقلية جديدة والعمل يجب ان يصنف ضمن الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة من منظور العميل"<sup>1</sup>، ان موظفو العوامل المؤثرة في قياس الإنتاجية والتي عرفت للرشاقة بانها العلاقة بين كمية المخرجات والمواد المستهلكة، وتقاس الإنتاجية عادة بالمبيعات والمواد والأجور والتكاليف الغير مباشرة.

### 2. المجال الثاني: الممارسات المحاسبية.

لمجال الممارسات المحاسبية مجالات رئيسية تتمثل في العمليات المحاسبية وإدارة التكاليف والرقابة المالية، ان العمليات المحاسبية يجب ان تركز على العمليات وليس النتائج والتشديد على القضاء على العمليات التي لا تضيف قيمة في مفهوم المحاسبة الرشيقة وكذلك مع منافع إضافية للمهام اقل تعقيد والحاجة الى الأشخاص لأداء تلك المهام ومشاركة العملاء في تطوير المنتجات الجديدة. ان محاسبة التكاليف في الحقيقة تعتبر إدارة التكاليف وتتضمن تكاليف التخطيط والرقابة والمحاسبة وتم ادخال مفهوم تطوير وظيفة الجودة (QFD)، كل هذه الأمور تعمل على جلب الكفاءات في العمليات المحاسبية.

### 3. المجال الثالث: قياسات الأداء.

ان مجال قياسات الأداء تعكس استراتيجية الرشاقة في بيئتها، يجب ان تكون المقاييس سهلة وبسيطة الفهم لان اغلب المستفيدين غير ماليين أي لا يملكون معرفة في الجانب مالية او تكون قليلة وان تكون في الوقت المناسب، وان تكون هذه القياسات تتضمن خدمة الزبون ووقت الدورة والحد من الخلل.

### 4. المجال الرابع: إدارة الاستثمار.

تسعى الإدارة الرشيقة الى " إعادة هيكلة جذرية للمنظمة عن طريق تيار القيمة وذلك بهدف تبسيط العمليات التجارية الكبيرة لتحسين خدمة الزبائن وأيضا تحسين الكفاءة والربحية والبعد النهائي للمحاسبة الرشيقة

<sup>1</sup> حسني عابدين عابدين، عبد الرحمان محمد رشوان، احمد حابة، دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف وقياس الأداء، مجلة المحاسب العربي، العدد 44، الكويت، 2017، ص 6.

هو إدارة الاستثمار ويشمل ذلك أكثر من خطة عامة<sup>1</sup> ، والتشديد على أهمية الاستثمار بالأشخاص وتخصيص الموارد يتطابق مع استراتيجية الشركة وأولوياتها واستخدام أسس متعددة لتقييم إدارة الأداء الرشيق.

### الفرع الخامس: الفرق بين المحاسبة التقليدية والمحاسبة الرشيقة.

ان المحاسبة التقليدية تعتمد بشكل طبيعي بالإنتاج الواسع وذلك لتحقيق وفورات في الحجم من خلال فترات طويلة من اجل تلبية متطلبات الزبائن واستخدام حصص كبيرة منه من اجل تحقيق اهداف المؤسسة، اما المحاسبة الرشيقة تعمل بنظام يقضي على الإنتاج بكميات ضخمة وتخفيض التكاليف بشكل عام في جميع انحاء المؤسسة وذلك لزيادة ربحتها، وفيما يأتي جدول يلخص اهم الفروقات بين المحاسبة التقليدية والمحاسبة الرشيقة:

### الجدول رقم 3.1: الفرق بين المحاسبة التقليدية والمحاسبة الرشيقة.

أوجه الاختلاف	المحاسبة التقليدية	المحاسبة الرشيقة
الهدف	-تعظيم كفاءة الأرباح وبالتالي تعظيم الربحية.	-التحسين المستمر ويتم الاعتماد على الفرق العمل للوصول الى تدنية الفاقد الى الحد الأقصى وتحقيق قيمة مضافة.
العمليات	-هي عمليات كبيرة ومعقدة تتطلب قدر كبيرة من العمل الغير روتيني.	-هي عمليات سريعة وبسيطة توفر دقة المعلومات واتخاذ القرارات في الوقت المناسب.
المعلومات والمحتويات	-من الصعب فهمها لمعظم المستخدمين بسبب نظام المحاسبة المالية المعقدة.	-تتمتع بالوضوح وسهولة الفهم وبساطة اللغة ووضوح المعاني فيها. -تقدمها بفترات قصيرة والوقت المناسب.
اتخاذ القرار.	-يدعمه عادة تقارير تفويض الانحرافات المعيارية.	-يدعمه مؤشرات تيار القيمة وصندوق الأداء.
الرقابة	-تضيف تركيز الرقابة والتحسين المالي. والمزيد منها من خلال الإدارة المرئية.	-المحاسبة الرشيقة تتيح الرقابة والتحسين المالي لتيار القيمة.
السعر.	-الأسعار محددة ووجود فاقد يضاف الى تكاليف المنتجات أي على أساس التكلفة. -نظم التقليدية تؤدي الى معلومات غير صحيحة يؤدي الى سوء التسعير.	-تتيح التسعير القائم على أساس القيمة. -تحسين التسعير الذي يؤدي الى زيادة الربحية والتدفق النقدي والتصنيع الرشيق. -تحقيق وفورات تكلفيه من خلال التخلص من الفاقد والتحسين المستمر في اعمال.

..../....

<sup>1</sup> حسني عابدين عابدين، مرجع سبق ذكره، ص 9.

..../....

التكاليف	- هناك تركيز ضيق على جانب التكلفة من دفتر الأستاذ وليس العائدات او القيمة.	- تعرض كافة الإيرادات والتكاليف دون مخصصات.
الموردون	- تعمل على عدد كبير من الموردين وفي بعض الحالات يوجد أكثر من عميل لمنتج واحد.	- العمل على تقليل الموردين وفي بعض الحالات يوجد عميل واحد لكل منتج.
الجودة	- متغيرة ومتذبذبة ويعتمد العميل على فحص البضاعة القادمة.	- مرتفعة وتعتمد على فحص الجودة وتستخدم أساليب الرقابة الإحصائية عليها.

المصدر (بتصرف): حسني عابدين عابدين، عبد الرحمان محمد رشوان، احمد جابة، دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف وقياس الأداء، مجلة المحاسب العربي، العدد 44، الكويت، 2017، ص 9.

### المطلب الثالث: مقومات تطبيق المحاسبة الرشيقة ومعيقاتها.

في هذا المطلب سنحاول التطرق الى مقومات المحاسبة الرشيقة واهم النقاط التي تعيق تسيير تطبيقها في مختلف مجالاتها.

#### الفرع الأول: مقومات المحاسبة الرشيقة.

تعتبر المحاسبة أداة او وسيلة لقياس الوقائع الاقتصادية وتوصيلها الى الجهات المختصة لها، وتعد المحاسبة الرشيقة من الأنظمة الحديثة التي تؤدي الى تحقيق مختلف المزايا وذلك لما تحتويه من مبادئ ومفاهيم وغيرها ومن اجل تطبيق هذا النظام لابد من توفر مجموعة من المقومات اللازمة له، تتمثل في مقومات الإدارية والإجرائية وهي كالتالي:

#### أولاً: المقومات الإدارية للمحاسبة الرشيقة.

قبل التطرق الى مقومات الإدارية اللازمة لتطبيق المحاسبة الرشيقة لابد من معرفة مفهوم إدارة المحاسبة الرشيقة فعرف على انها: "تنطلق فكرة الإدارة الرشيقة من مبدا رفض قبول الهدر الذي يعرف هذا النظام على انه نظام يهتم بإزالة كافة اشكال الهدر الموجودة في كافة العمليات الإنتاج وذلك بممارسة سياسة التطوير الدائم داخل المؤسسة."<sup>1</sup> وبناء على هذا فان مقومات الإدارية للمحاسبة الرشيقة تتمثل في:

- \* وجود نظام اداري سليم: تعتبر الإدارة من اهم المهارات والأسلحة اللازمة لتحقيق النجاح، فتستخدم في الحياة العملية لأكثر من مجال وغرض، وهي عبارة عن فن لتحقيق اهداف مرجوة.
- \* دور الإدارة: ان دورها الأساسي هو توجيه المؤسسة او الوحدة الاقتصادية نحو تحقيق أهدافها وتحديد الأنشطة التي يقوم بها كل فرد.

<sup>1</sup> عبد الرحمان بن وارث، دور المؤسسات الإنتاجية في تطبيق أسلوب المحاسبة الرشيقة دراسة ميدانية على مؤسسات الصيدلانية الجزائرية، جامعة برج باجي مختار عنابة، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 17، الجزائر، 2016، ص 6.

\* علاقة الإدارة بالنظام الرشيقي : من أهم مقومات المحاسبة الرشيقة وجود نظام اداري سليم يهدف الى الرشاقة وهي تعكس الإدارة المترهلة و الثقيلة ، والتي وصلت البيروقراطية السلبية فيها الى جميع أجهزة العمل و تمسكها بأساليب و طرق إدارية و تقليدية لم تعد لديها القدرة على القضاء عليها ، فتسعى إدارة الرشيقة الى السعي لتقليل الهدر و خفض التكاليف و تحسين الخدمة والاستجابة لطلب العملاء و تعظيم القدرة الربحية و التنافسية، و من هنا يتمثل دور الإدارة هو تحقيق اهداف المؤسسة عن طريق استخدام الأمثل للموارد و البحث عن كل ما هو جديد في أساليب الإنتاجية و الإدارية و محاولة تطبيقها على ارض الواقع فمنه وجود نظام اداري سليم يعكس التطبيق السليم للمحاسبة الرشيقة .

\* نظام فعال للمعلومات المحاسبية: وهي " عبارة على مجموعة الأشخاص والإجراءات والمعلومات التي تسعى الى تحقيق التكامل في نظام إدارة المحاسبة الرشيقة وتجميع البيانات المالية والغير مالية والهدف الأساسي هو توفير مختلف المعلومات الأساسية التي تجعلها قادرة على اتخاذ القرارات اللازمة<sup>1</sup> والملائمة في الوقت المناسب والقدرة على تقييم جميع البدائل المتاحة للوصول الى الحل الأمثل.

\* الأنشطة الأساسية لنظم المعلومات المحاسبية: وهي عبارة على مجموع الأنشطة التي يجب القيام بها حتى تتمكن على الحصول على المعلومات الدقيقة والملائمة وتوصيلها الى المستخدمين وتمثل هذه الأنشطة في المراحل:

- المدخلات: وهي البيانات التي تمثل المواد الأولية وهي عمليات الاحداث الاقتصادية التي تمت داخل وخارج المؤسسة.
- المعالجة: هي مجموعة من العمليات الحسابية وعمليات المقارنة المنطقية وتلخيص التصنيف والفرز البيانات المدخلة بغرض تحويلها الى معلومات تقدم للمستفيد النهائي.
- المخرجات: وهي النتائج التي يعمل النظام على الوصول اليها لإيصال المعلومات الى المستخدمين وفق اشكال مختلفة مثل التقارير والجداول والقوائم والاشكال البيانية.
- الرقابة: وهي وجود الرقابة على العمليات الادخال والمعالجة والمخرجات لتأكد من ان النظام ينتج ويقدم المعلومات وفق المعايير المفترضة عند تصميمه.

\* الخصائص التي يجب ان تتوفر في نظام المعلومات المحاسبية التي تلائم أغراض الرشاقة.

- يوجد بعض الخصائص تميز نظام المحاسبة الرشيقة والتي تجعلها فعالة عن النظام الحاسبي التقليدي وتمثل في:
- ان يقوم نظام المعلومات المحاسبية بمعالجة البيانات بدرجة عالية من الدقة والسرعة وتزويد الإدارة بالمعلومات المطلوبة في الوقت المناسب التي تساعد في عملية الرقابة والتقييم.

<sup>1</sup> خلود محمد بشير الطيب، مدى توفر مقومات تطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، الجامعة الإسلامية بغزة، غزة، 2017، ص 53.

- يقدم للإدارة المعلومات اللازمة للقيام بعملية التخطيط.
  - تتميز بالسرعة والدقة عند عملية استرجاع المعلومات المخزنة عند الحاجة إليها.
  - يتميز نظام المحاسبة الرشيقة بالمرونة الذي يتلاءم مع التغيرات الطارئة.
  - نظام فعال للتخطيط المالي والإنتاجي للمحاسبة الرشيقة.
- ✳️ التخطيط والمحاسبة الرشيقة: "يبدأ التخطيط وفق منهج الترشيح بنشر سياسة هوشين و يسري على المبيعات و العمليات و التخطيط المالي مما يؤدي الى وضع تقديرات متفائلة لنمو المبيعات و كفاءة التشغيل و هذا كله عكس المحاسبة التقليدية التي تستخدم على أساس الدفع و جدولة الإنتاج وفقا لموازنتها هذا يشجع على تكديس المخزون<sup>1</sup>"، وعجز في العمالة و المواد و غيرها و هذا يتسبب في الفاقد و الاختلال الوظيفي فاستبدل بالتخطيط بأسلوب هوشين و أسلوب البيعي و التشغيلي و المالي و ذلك لدعم الإدارة اليومية و توفر المواد لتلبية طلب العملاء و تحقيق الأهداف الاستراتيجية .
- ✳️ نظام فعال للرقابة وقياس الأداء: يعتبر احدى الوظائف الإدارية الرئيسية لها وذلك من اجل التأكد ما تم تطبيقه مطابق لما تم تخطيطه مع تصحيح الانحرافات ان وجدت، كذا مراقبة الأداء و دقة تنفيذ العمليات و تحقيق الأهداف المرجوة، و اظهار نقاط الضعف، و تتمثل أنواع الرقابة في الرقابة على عملية التشغيل و تكون من الرقابة على التصميم، الرقابة على التغيير و الهيكلة.
- ومن هنا يعتبر نظام الرقابة الفعال وقياس الأداء من المقومات الأساسية لنجاح المحاسبة الرشيقة و تطبيقها في و برهنة على مدى فاعليتها في المؤسسة.
- ✳️ نظام فعال لتدريب الموظفين: يعد المورد البشري احدى المقومات الأساسية و المحدد الأساسي لنجاح المنظمة و توفر القوى العاملة ذات كفاءة و مسؤولية تمكنها من النهوض بأعباء العمل و تحقيق اهداف المنظمة و استخدام الأمثل للإمكانيات المتاحة بأكبر كفاءة، و هذا كله من خلال تطوير العنصر البشري من خلال الدورات التدريبية و تعليم الموظفين و العاملين على طرق حل المشكلات التي تتسبب في الفاقد او الضائع و يجب ان يكون هناك حافز لدى الموظفين لاكتشاف الأخطاء لضمان سير العملية الإنتاجية دون توقف و هذا ضمن متطلبات المحاسبة الرشيقة.
- ثانيا: المقومات الإجرائية للمحاسبة الرشيقة.**
- تبتعد المحاسبة الرشيقة عن الأساليب التقليدية وذلك باللجوء الى الأساليب التشغيل التي يتبناها الرشيق والذي يتضمن تنفيذ بعض مبادئ او استراتيجيات الفكر الرشيق (التصنيع الرشيق) و المتمثلة في:

<sup>1</sup> خلود محمد بشير الطيب، مرجع سبق ذكره، ص 54.

✳ " مبدا تحديد القيمة: والذي يهدف الى خلق قيمة للعملاء من خلال متطلباتهم ومعرفة المواصفات المنتجات التي يرغبون بها، لكنها تواجه صعوبة تتمثل ان المهندس او المدير المالي يرى ان كفاءة تشغيل الماكينة عي مؤشر مهم بالنسبة للمهندس وربحية الشهرية مهمة للمدير المالي وإنتاجية المدير<sup>1</sup>، فمنه تركز تحديد القيمة على العميل وتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة والتخلص منها.

✳ مبدا تيار القيمة: وهي عبارة عن كل الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة للإنتاج السليم وتسليم المنتج او الخدمة من بداية استلام الى غاية تسليم المنتج.

✳ مبدا تدفق القيمة: والمقصود به هو تدفق القيمة دون أي توقف في العمليات الإنتاجية ويكون بكل انسيابية وسهولة واستمرارية خلال مراحل العملية الإنتاجية منذ استلام الطلب الى غاية تسليمه الى الزبون وإزالة كل الأنشطة التي لا تضيف قيمة بحيث لا يكون هناك وقت مهدر.

✳ مبدا الإنتاج حسب الطلب: يعتمد هذا المبدأ على طلب الزبون حيث لا يتم انتاج الا بناء على طلب الزبون بحيث يختلف هذا المبدأ عن مبدا الدفع الذي يعتمد على التنبؤ بالطلب وبالتالي يتم الإنتاج قبل طلب الزبون، وهذا كله من اجل التقليل من الهدر والضائع وتحسين الجودة والإنتاج وتقليل التكاليف والهدف الأساسي هو انسياب المواد بسهولة.

✳ مبدا السعي لتحقيق الكمال (التحسين المستمر).

ويقصد بهذا المبدأ تحسين استجابة نظام الإنتاج لطاب العملاء للقيمة من خلال البحث المستمر عن الطرق واليات لتعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة وتجنب الأنشطة التي لا تضيف قيمة، فظهر هذا المبدأ نتيجة الحاجة وضرورة للتفوق والامتياز في الأسواق العالمية وهو سر نجاح اليابان في التنافس، الهدف النهائي منه هو تخفيض التكاليف تصحيح الأخطاء ومعالجتها والتقليل من الفاقد والهدر من الموارد، تزويد معدلات الإنتاج.

### الفرع الثاني: معوقات المحاسبة الرشيقة.

تحاول العديد من الشركات تطبيق المحاسبة الرشيقة لتواجه بعض العقبات لكنها واجهت بعض السلبيات او المعوقات المترتبة من القصور في نظم المحاسبة والرقابة والقياس التقليدية التي لا تعمل لصالح المؤسسة والتفكير الخالي من الفاقد والتي هي مصممة لدعم انتاج الضخم وهي عكس المحاسبة الرشيقة فهما متعارضان لبعضهما البعض ومن اهم المعوقات:

- " الخطأ في بناء نظام المحاسبة الرشيقة وعدم إمكانية تنسيق مجال العمليات الرشيقة.

<sup>1</sup> خلود محمد بشير الطيب، مرجع سبق ذكره، ص 55.

- افتقار الدعم واسناد البحثي والعلمي لمنهجية المحاسبة الرشيقة وتشجيع الناس على استخدام إجراءات المحاسبة التقليدية.
  - هناك بعض الشركات تقوم بوضع مختلف الأقسام الإدارية بعيدة عن مواقع الإنتاج وهذا مخالف لمبدأ تيار القيمة<sup>1</sup>.
- فتوص الباحث Lawrenc Grasso الى ان العقبات التي تقف امام تطبيق المحاسبة الرشيقة تصنف الى أربعة أصناف وهي:
- 1- الشخص (Man).
  - 2- الالة ( Machine ) .
  - 3- اللوازم (Materais).
  - 4- الأساليب ( Methods ) .
  - 5- القياس ( Measurement ) .
  - 6- البيئة ( Environment ) .

والتي هي الموضحة في الجدول التالي مع ذكر العامل والسبب لكل صنف من المعوقات:

#### الجدول رقم 4.1: معوقات المحاسبة الرشيقة.

الصنف	العامل	السبب
الشخص (الرجل)	عدم الرغبة في التغيير او الخوف.	-تفضيل الثقافة التقليدية وتعلق الإدارة بما. -صراعات قبول مبادئ المحاسبة الرشيقة والتحيز ضدها.
	الخوف من الفشل الشخصي وفقدان المكانة والوظيفة. الخوف من فشل نظام المحاسبة الرشيقة داخل الشركة.	-عدم وجوده او نقص التدريب على الإدارة الحالية من الفاقد. -الرضاء مع الإدارة التقليدية والتحيز لها. -عدم الاقتناع بالمحاسبة الرشيقة على انها ليست بنظام محاسبي.
الالة	تدعم نظم تخطيط موارد المؤسسات الإدارة التقليدية	-صمم النظام من اجل بيئة إدارية تقليدية.
	نظم المعلومات المحاسبية موجهة الى التقارير المالية والضريبية.	

..../....

<sup>1</sup> السعيد بريكة، وآخرون، اتجاهات الحديثة لمقاربات علمية وعملية، الجزء الأول، جامعة العربي بن مهيدي ام البواقي، الجزائر، 2017، ص 363.

...../.....

-صمم النظام من اجل بيئة إدارية تقليدية.	البيانات غير المالية لا يتم جمعها.	اللوازم	
-التدريب على المحاسبة المالية. -البيانات غير المالية المطلوبة لا يتم جمعها. -تصميم النظام من اجل بيئة إدارية تقليدي.	حساب التكلفة الكلية.	الأساليب	
	القياسات الحالية لا تدعم الخلو من الفاقد وعدم النظر اليها.	القياس.	
-عدم رؤية المحاسبين لتأثير الخلو من الفاقد على التصنيع البسيط. -عزل المحاسبين عن أجزاء المؤسسة التي يتم فيها التصنيع والتي هي بمثابة منطلق الفكرة الأساسية للخلو من الفاقد.	عزل الوظيفي داخل المؤسسة	البيئة	
	الثقافة التقليدية.		التدريب الإداري التقليدي.
	الافتقار ونقص الموارد اللازمة لتدريب على المحاسبة الحالية من الفاقد وتطويرها.		-عدم المواكبة الثقافة لخلو من الفاقد وذلك باتباعها الثقافة التقليدية.

المصدر (بتصرف): السعيد بريكة، وآخرون، اتجاهات الحديثة لمقاربات علمية وعملية، الجزء الأول، جامعة العربي بن مهيدي ام البواقي، الجزائر، 2017،

ص ص 363، 364.

## المبحث الثاني: الدراسات السابقة وما يميز الدراسة الحالية.

من خلال ما تطرق اليه في المبحث الأول الإطار النظري للمحاسبة الرشيقة وما جاءت به من عناصر سنحاول في هذا المبحث التطرق الى اهم الدراسات السابقة التي تناولت موضوع المحاسبة الرشيقة ومختلف المواضيع ذات العلاقة، وعليه سيكون هذا المبحث تحت عنوان الدراسات السابقة والتعليق عليها وما يميز هذه الدراسة عن البقية.

### المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية.

سنتناول في هذا المطلب الى اهم الدراسات باللغة العربية الخاصة بموضوعنا.

1- يمان عبد البديع محمد علي، اثر تطبيق منهجية تخفيض الفاقد على تحسين الإنتاجية ، مذكرة ماجستير ، جامعة عين شمس ، مصر، 2017 ، اهتمت هذه الدراسة بالناحية الزراعية بمنطقة شمال سناء بمصر تمثلت الإشكالية الرئيسية "هل تؤدي منهجية تخفيض الفاقد الى تحسين الإنتاجية"؟ حيث اعتمد في بحثه على أسلوب التحليل الوصفي والكمي، و ذلك بمحاولة اقتراح حل لمشكلة نذره المياه التي تعوق عملية استصلاح الأراضي وزيادة العمران والتنمية، حيث وضع مجموعة من الاقتراحات حول الاستخدام الأنسب لها واثره على تحسين الإنتاجية حيث صنف بنية الموارد الأرضية والمائية والبشرية حسب طبيعتهم، فابرز عنصر تخفيض الفاقد واثره فعرفه على انه جزء من الموارد اهدرت اثناء مراحل عملية إنتاجية وتحمل التكلفة دون عائد ومن بين أنواع الهدر الإنتاج الزائد للنقل والزمن الغير ضروري . الخ، من اهم النتائج التي توصل اليها الباحث:

- من الطرق متبع للتخلص من الهدر تعريف القيمة من وجهة نظرة العميل، تحديد مسار القيمة لكل خدمة، جعل الخطوات القيمة تتدفق وسحب طلب العميل.
- لتطبيق سياسة الفاقد في هذه الدراسة تم تقييم الكفاءة الإنتاجية بإجمالي التكاليف الإنتاجية والتي تعبر عن المحددات الرئيسية للربحية التي تساعد على دراسة التكاليف.
- هناك علاقة بين منهجية تخفيض الفاقد وتحسين الإنتاجية وذلك باتباع إدارة مياه وأساليب الري الحديث خاصة وكذا زيادة في المساحة.

2- حاتم غانم سلطان رحيله، دور أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في تفعيل التكامل بين نظم التصنيع الخالي من الفاقد وإدارة سلسلة التوريد، أطروحة دكتوراه، جامعة الإسكندرية، مصر، 2017. هدف هذا الباحث الى طرح إشكالية "ماهي أوجه التكامل بين استراتيجية التصنيع الخالي من

الفاقد وممارسات إدارة سلسلة التوريد وأثر ذلك التكامل على تعزيز الترشيح وخفض تكلفة المنتج "؟ فبرزت أهميته في تحقيق التكامل بين التصنيع الخالي من الفاقد و إدارة سلسلة التوريد الذي يؤدي لتحسين قدرة التنافسية للشركة فاتبع أسلوب المنهج التحليلي فتبين التكامل بين التصنيع الخالي من الفاقد وادارة سلسلة التوريد وكذلك دور أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة فطبق هذه المفاهيم في دراسة ميدانية لواقع الحال على عينة من المنشأة الصناعية المصرية فتوصل الى ان الركيزة الأساسية لتطبيق هذا النظام دعم الإدارة العليا لاقتناعه الكامل بتطبيق التصنيع الخالي من الفاقد والتكامل بين إدارة سلسلة التوريد عبر أدوات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة التي تهدف الى خفض التكلفة على مستوى سلسلة التوريد وكل الأنشطة الذي يركز على مشاركة جميع الأطراف الداخلية والخارجية وجود ارتباط بين مرونة التصنيع وسرعة الاستجابة كمتغير وسيط وخفض التكلفة كمتغير نهائي.

3- السعيد بريكة وآخرون، الاتجاهات الحديثة للمحاسبة مقاربات علمية وعملية، الجزء الأول المؤتمر العلمي الدولي الثالث جامعة ام البواقي، 24-25 أكتوبر، الجزائر، 2017، هدف هذا المقال الى مجموعة من المتغيرات الحديثة في المجال المحاسبة من بينها المحاسبة الرشيقة فتوجهت اشكاليته " كيف كانت استجابة المحاسبة المالية لاستخدام فلسفة الخلو من الفاقد في مختلف مجالات الاعمال "؟ تمحورة هذه الدراسة حول الإطار الفكري واسباسيات الرئيسية لمفهوم الخلو من الفاقد والمحاسبة الخالية من الفاقد وكيفية الوصول اليها، ومن خلال معالجته لهذا الموضوع توصل الى اهم النتائج من بينها هناك ثورة في مجال الاعمال تسمى بثورة الخلو من الفاقد والذي يعتبر استراتيجية تسيير مفادها تعظيم قيمة العملاء مع تقليل الهدر ومنه تحقيق استدامة ومنظمة خالية من الفاقد.

4- حسني عابدين وعبد الرحمان محمد رشوان، المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف وقياس الأداء المالي، بحث مقدم من مجلة المحاسب العربي، الكويت، 2017، جاءت هذه الدراسة تحت إشكالية " ما هو دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف وقياس الأداء المالي "؟ فقام الباحث بدراسة ميدانية في شركة مقاولات العاملة في قطاع غزة بفلسطين هدفت هذه الدراسة الى التعرف على اساسيات المحاسبة الرشيقة وادواتها وكيفية تأثيرها على التكاليف والأداء المالي فتوصل الى نتائج من أهمها:

- ان استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة خاصة سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة لهم دور في تخفيض التكاليف والتقليل من الهدر والضياح في الوقت والموارد.
- ان تخفيض عدد العمال الذي يمكن الاستغناء عنهم لتقليل الرواتب المدفوعة يمكن الاستفادة منهم في اعمال ذات قيمة أكبر للإنتاجية الشركة.

- تنعكس المحاسبة الرشيقة على الأداء المالي التي تتخذ مفاهيم ومبادئ التفكير الرشيد كأحدى استراتيجيات الأعمال وتغيير نظم المحاسبة والقياس والرقابة لكافة الأنشطة واتخاذ القرار المناسب والسليم القابل للتنفيذ.
- 5- مخلص فؤاد شجاع ، دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف ، مذكرة ماجستير ، جامعة الشرق الأوسط ، عمان - الأردن ، 2015 ، هدفت هذه الدراسة الى دور أدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف تحت إشكالية " هل ان استخدام أداة المحاسبة الرشيقة يؤدي الى تخفيض التكاليف في شركة فايل للورق الصحي " ؟ ، فاستخدم الباحث المنهج التجريبي لهذه الدراسة فتطرق الى المفاهيم والمبادئ الأساسية للمحاسبة الرشيقة والفرق بينها وبين المحاسبة التقليدية وكيفية التحول اليها وعرض خطواتها كأداة لتخفيض التكاليف والتقليل من الفاقد باستخدام بعض ادواتها كسلسلة القيمة والكلفة المستهدفة وتخفيض المخزون فتوصل الى نتائج من أهمها:
- ان استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة لها إثر في تخفيض التكاليف بشكل مباشر وغير مباشر على المدى البعيد.
- بعض أدوات المحاسبة الرشيقة لها إثر بالتقليل تكاليف التصنيع لزيادة الربحية مثل سلسلة القيمة وأخرى تنعكس على سعر البيع مثل التكلفة المستهدفة.
- استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة يؤدي الى القضاء على الهدر والضياع التي لها أهمية في تحقيق اهداف المؤسسة.
- 6- زاهر حسني قاسم المشهراوي، استخدام نموذج قياس التكاليف تيار القيمة لأغراض تدعيم استراتيجية الاستدامة في ظل بيئة التصنيع المرشد، أطروحة دكتوراه، جامعه عين شمس، مصر، 2015. تلخصت هذه الدراسة بطرح الإشكالية "هل يؤدي تطبيق نموذج التكاليف تيار القيمة في ظل بيئة التصنيع المرشد الى دعم استراتيجية الاستدامة"؟ حيث عرض الباحث المبادئ الأساسية والأدوات الخاصة بمحاسبة الرشيدة، والعلاقة التي تربط بين منهج الترشيد ونظام التصنيع المرشد على محاسبة الرشيدة بهدف قياس العلاقة بين تحقيق استراتيجية الاستدامة وبين تطبيق نموذج تكاليف تيار القيمة في ظل التصنيع المرشد فقام الباحث بدراسة ميداني في شركات تعبئة الغاز بقطاع غزة فتوصل الى مجموعه من النتائج من أهمها:
- وجود علاقة تبادلية بين نظام التصنيع المرشد والمحاسبة الرشيدة من اجل التقليل من الفاقد وذلك بترتيب العمليات وفق لتسلسل تدفق نظام تكاليف تيار القيمة.
- يعمل نظام تكاليف تيار القيمة على موازنة تدفق الإنتاج وخفض الوقت الاستلام والتسليم وذلك باتباع مجموعة من الخطوات للتحول الى هذا النظام.

7- احمد زكي حسين متولي، استخدام المعلومات التكامل بين أسلوب المحاسبة المرنة (LA) والسجلات المفتوحة (OBA) في تطوير وظيفة المراجعة الداخلية من المنظور الاستراتيجي وإضافة قيمة المنشأة، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، جامعة قناة السويس، مصر، 2015، جاء هذا البحث بإشكالية " كيفية الاستفادة من المعلومات المستمدة من التكامل بين اسلوبين المحاسبة المرنة والسجلات المطروحة في تطوير وظيفة المراجعة الداخلية من المنظور الاستراتيجي وإضافة قيمة المنشأة "؟ فاتبع المنهج الاستقرائي والاستنباطي لحل هذه الأخيرة ، فركز الباحث على مجموعته من الدراسات السابقة من أهمها دراسة محمد شاهين 2013 التي أوضحت أهمية تقييم اثر ممارسة سياسة الإنتاج الخالي من الفاقد المرتبط بموردين و المشترين و دراسة 2005 CRASSO التي بينت ان تطبيق أسلوب المحاسبة المرنة يتضمن مجموعة من الأساليب و الأدوات التي تتفاعل معا خلق نظام يتسم بالبساطة و المرونة الذي يحقق اقصى قيمة ممكنة، وتبين دور أسلوب المحاسبة المرنة في السجلات المفتوحة في دعم أنشطة المراجعة الداخلية فوجد انه هناك نقاط التقاء بين محاسبة السجلات المفتوحة والمحاسبة المرنة فكلاهما يعتمدان على التخلص من الفاقد و التحسين المستمر الذي يهدف الى تخفيض تكلفة ووقت الدورة وتحقيق الميزة التنافسية.

8- صلاح الدين إسماعيل محمد أبو العلاء، معوقات التنظيمية لتطبيق نظام الإنتاج وقت الحاجة للقطاعين الصناعي والخدمي، **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية الجزء الأول**، جامعة الحلوان، مصر، 2015، لقد جاء الباحثان في هذه الدراسة بإبراز عامل نظام الإنتاج وقت الحاجة JIT الذي يهدف الى التحسينات المستمرة في أنشطة الإنتاج في اطاره مبادئ المحاسبة المرنة فطرح اشكاليته " مدى تطبيق JIT في هذه الشركات وماهي معوقاته "؟ فاستخدم المنهج التحليل الاحصائي المطبق في الدراسة ميدانية بشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات فاعتمد على مجموعة من الدراسات السابقة المرتبطة بالموضوع من أهمها دراسة احمد المتمثلة في اثر التطبيق الفعال لنظم الشراء الإنتاج الالية JIT على تحسين القدرات التنافسية للشركات الصناعية التي تهدف الى التعرف على مقوماته و البحث على مختلف اشكال الفاقد في المنظمات و كذا دراسة رائد نصوح 2007 التي تهدف الى التعرف على نتائج تطبيق نظام JIT فتوصل الباحث الى ان دور النظام انه يعمل على مدى قياس الأداء وتقييمه وجودة المنتج وسرعة وصول المعلومات و ذلك برضا الزبون بهدف التقليل من الكلفة وقيمة الهدر في المخزون .

9- حاتم كريم كاظم، نموذج مقترح لتطبيق محاسبة الرشيقة في الشركة العامة لصناعات الكهربائية، **مجلة مركز الدراسات الكوفة مجلة فصلية محكمة**، بغداد، 2014، تمحورت إشكالية الباحث في هذه الدراسة حول مدى قدرة الشركة على تطبيق مبادئ وممارسات أدوات المحاسبة الرشيقة فعرف المحاسبة الرشيقة انطلاقاً من مفهوم الترشيح وإنتاج الرشيح والتطرق الى أنواع الهدر الشائعة في مجال نظام التصنيع الرشيح

فركزت هذه الدراسة على الأدوات الرئيسية للمحاسبة الرشيقة والفرق بينها وبين المحاسبة التقليدية وذلك بتطبيق هذه الأدوات في شركة العامة للصناعة الكهربائية بسبب انخفاض مبيعاته لأدنى مستوى فادى تطبيقها الى وفرة القدرة على تخفيض التكاليف وكمية المخزون وزيادة جودة وسرعة الاستجابة وتحقيق رضا الزبون وتحقيق الميزة التنافسية وكفاءة الإنتاج واتخاذ القرارات بشكل سليم وللتحول الى نظام الإنتاج الرشيق عليها تطبيق المحاسبة الرشيقة لخلق قيمة للزبون والتقليل الضياع وتدفع القيمة.

10- ماهر محسن مرهج، التحسين المستمر، ورقة عمل ضمن ورشة عمل بعنوان إدارة الجودة الشاملة كمدخل للتنمية الإدارية، جامعة تشرين، 2014، هدفت هذه الدراسة تحت طرح إشكالية " ماهية استراتيجية التحسين المستمر kaizen في تحقيق النجاح والتميز في شركة تويوتا اليابانية "؟ فاتبع الباحث أسلوب الوصفي من اجل الوصول الى هدف الدراسة المتمثل في تحديد استراتيجية كايزن في تحقيق النجاح و التمييز في شركة تويوتا اليابانية فعرفه على انه استراتيجية القضاء على الهدر من اجل تنفيذ طرق و تقنيات تنظيف البيانات الجديدة و يركز النظام على الجودة والتكلفة والتسليم و يتم تطبيقه عبر سلسلة من الخطوات تتمثل في التخطيط والتنفيذ و التقويم بناء على معايير والتحسين بناء على نتائج التقويم وعند تطبيق هذا النظام في الشركة استطاعت تحقيق مستوى الكفاءة التشغيلية وتخفيض التكاليف والتخلص من الهدر في العمليات وكذا اهتمت بعملائها واستجابت لحاجاتهم .

11- رائد مجيد عبد محمد ، سعد سلمان عواد المعيني ، استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف، مجلة دراسات المحاسبية والمالية مجلد 8 العدد 25 ، بغداد ، 2013 ، جرت هذه الدراسة بالتركيز على الإشكالية " إمكانية استخدام ادوات المحاسبة الرشيقة في الشركة العامة للصناعات الكهربائية في ظل البيئة الداخلية والخارجية " ؟ ، ولحل هذه الأخيرة اتبع المنهج الاستنباطي والاستقرائي فتطرق الى مجموعة الدراسات منها دراسة Mishra p k&pradhan bb 2010 بعنوان " المحاسبة الرشيقة التطورات الحديثة في علم الإدارة " التي هدفت في إعادة النظر في المحاسبة التقليدية واستبدالها بمحاسبة التكاليف بالمحاسبة الرشيقة فجعل الباحث مفهوم التصنيع الرشيق كمدخل لها والتعرف على اهم ادواتها واساسيات الخاصة بها فطبقها بدراسة في معمل السخانات الكهربائية العائد للشركة العامة للصناعات الكهربائية فتوصل الى اهم الاستنتاجات الخاصة :

- يستفاد من خارطة تيار القيمة بمراقبة تدفق الإنتاج خطوة بخطوة التي تتضمن دورة انتاج بالوقت وأماكن وجود الضياع في العمليات الرشيقة.
- توفر المعلومات الضرورية عن تقييم تحسين التدفق الذي يؤدي الى إزالة الهدر والضياع وتقليل المخزون والتكاليف.

- استخدام مختلف أدوات المحاسبة الرشيق يؤدي الى تخفيض التكاليف وتحقيق وفرة مالية للشركة وزيادة سرعة استجابة الطلب والمرونة الانتاج وجودته لتلبية طلبات الزبون.
- 12- مقدار احمد النعيمي ، رياض حمزة البكري ، المحاسبة الرشيقة ودورها في احتساب التكاليف على أساس تدفق القيمة ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، 2013 ، بغداد ، قام الباحث بصياغة الإشكالية " كيفية محاسبة التكاليف ضمن أداة تدفقات القيمة " بهدف البحث والتعرف على مفهوم تدفق القيمة و خارطة تدفق القيمة و احتساب تكاليف ضمنهما وذلك بتبني فلسفة الإنتاج الرشيق ضمن تدفق القيمة ولا تبايع هذه الأخيرة في الوحدات الاقتصادية التي تستخدمها عمليات الإنتاج المختلف فإنها تعتمد على أسلوب المصفوفة الذي هو عبارة على جدول يبسط خطوات الإنتاج فتوصل الباحث الى ان المحاسبة الرشيق طريقة جديدة في احتساب تكاليف الإنتاج بطريقة التكاليف تدفق القيمة وفق طريقتين متوسط تكلفة الوحدة وطريقة الخصائص والمميزات وذلك باستبعاد او تخفيض التكاليف التي لا تضيف قيمة والتي تمثل قيمة ربحية للجميع اطراف الشركات.
- 13- بقاء الدين مسعد سعد، مدخل مقترح لتطبيق استراتيجية التصنيع المبسط لتحسين الأداء التشغيلي دراسة تطبيقية على شركات انتاج الدواء، أطروحة دكتوراه، جامعة عين شمس، مصر، 2012. تهدف هذه الدراسة إلى مدى تبني ممارسات التصنيع المبسط وتطبيقه في الشركة تصنيع الدواء في مصر وتأثير ذلك على الأداء التشغيلي، فوجدت مشكلة الإنتاج والجودة والرقابة والمتابعة، حيث استخدم منهج التحليل الوصفي لهما فعرف التصنيع المبسط هو "التخلص من الفاقد الذي لا يضيف قيمة"، فتوصل الى مجموعة من النتائج منها:
  - يتم تطبيق التصنيع المبسط وفق مبادئ الخمس ومختلف ادواته.
  - هناك علاقة تربط بين الأداء التشغيلي لشركة الادوية وإدارة التدفق والإنتاج اللحظي باستخدام معدات تشغيل جديدة وخفض زمن دورة الإنتاج ووقت اعداد الآلات التشغيلية وسرعة استجابة لطلب العملاء.
  - الهدف الرئيسي لهذا النظام هو التقليل من الهدر والوصول الى للحد الأدنى للفاقد.
  - حصر اهم الفوائد الرئيسية لتطبيق التصنيع المبسط في خمسة تحسينات إنتاجية ال تنعكس على توفير اجمالي الوقت للعمالة.
  - اهم المشاكل التي تواجه التصنيع المبسط ارتفاع نسبة المستورد وتغيرات سعر الصرف.

14- رشا مصطفى عبد الحميد الجوهري، إطار محاسبي مقترح لزيادة فاعلية نموذج سلاسل القيمة في تحقيق زيادة الكلفة، اطروحة الدكتوراه، عين شمس، مصر، 2012. لخص الباحث الإشكالية الدراسة في " هل نضع قاعدة (مادا-لو) بفردتها ان تكتشف جوانب الاسراف والضياع الموجود داخل كل من خلايا القيمة ام هناك حاجة الى الاستفادة بأدوات الأخرى تتكامل معها وتعالج القصور الموجود بها "؟ فاعتمد الباحث على منهج استقرائي لهذه الدراسة، فتمحورت هذه الدراسة على تأصيل الفكري لنموذج سلاسل القيمة ودقة قياس التكاليف وفاعلية تطبيقها واستراتيجية الكلفة والعلاقة بين توافر مبادئ بيئة الترشيد وزيادة فاعلية نموذج سلاسل القيمة فقام الباحث بدراسة تطبيقية في شركات صناعة الكابلات وصناعة الأدوات الكهربائية فتوصل الى مجموعة من النتائج من أهمها:

- يؤدي استخدام خرائط تدفقات القيمة الى تطوير مرحلة التحليل في نموذج سلسلة القيمة أي الكشف عن مواطن تخفيض التكاليف التي تكون غير مرئية.
- العمل بخارطة تدفق القيمة يؤدي الى زيادة قيمة بعض الخلايا الذي يحقق القدرة الاستراتيجية.
- تقليص بعض الخلايا المستهلكة للقيمة يؤدي الى تخفيض التكلفة والزيادة في التحسين المستمر على المدى البعيد.

15- ريزان صلاح الدين عزت، برزين شيخ محمد، أسلوب كايزن وعلاقته بتخفيض التكاليف، جامعة بغداد المعهد العالي بدراسات المحاسبة والمالي، بغداد، 2009، تناولت هذه الدراسة تحت إشكالية " هل يمكن استخدام أسلوب متطور مثل أسلوب كايزن في المنشأة الصناعية بشكل عام لغرض تخفيض التكاليف "؟ حيث تطرق الباحث الى التعريف لأسلوب كايزن وتقنياته فعرّفه على انه " بأنه عملية تخفيض الكلفة خلال عملية التصنيع في دورة حياة المنتج من خلال تحسينات صغيرة و مستمرة يتم اجرائها على عملية تصنيعية بدلا من التحسينات و التطويرات الجذرية الكبيرة التي يولدها تكاليف ضخمة ، و من اجل تطبيق هذه التقنية التي تعتبر اداة من ادوات المحاسبة الرشيقة اجرية دراسة تطبيقية حوله في شركة تصنيع الاسفنج والمفروشات في العراق ، والتي توصلت نتيجة ان استخدام اسلوب كايزن في أي وحدة اقتصادية يحتاج الى دعم الادارة العليا وان تخفيض التكاليف احد عوامل نجاح وحداتها الاقتصادية ويمكن وضع هذا الاسلوب على شكل برنامج حاسوب خاص .

### المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية:

سنقدم في هذا المبحث مختلف الدراسات باللغات الأجنبية ذات صلة بموضوع المحاسبة الرشيقة.

1- Arora , " conceptual issues in Lean accounting ", university of alba iulia, **practical application of science**, volume 3, issue 3, romania 2017.

هدفت هذه الدراسة الى استكشاف قضايا المحاسبة الرشيقة المعتمدة فتعرف الى نشأتها واحتياجاتها وقدم الفرق بينها وبين المحاسبة التقليدية مما يساعد على فهم شروط تطبيق المحاسبة الرشيقة والتعريف على انها ليست أداة لقياس الأرقام المالية فقط بل هي نظام سهل قائم على اساسيات يعبر عنه في شروط قيمة الزبون والتدفق والسحب مع الحد الأدنى من الانقطاع ومحالة الوصول الى الكمال فهو عبارة عن نظام للحد من المخلفات مثل الإنتاج المبالغ فيه و غيره من خلال التحسين المستمر فتوصل الباحث الى مجموعة من النتائج من بينها ان نظام المحاسبة التقليدية يتحمل تكاليف كبيرة بواسطة استخدام كافة المصادر اما نظام المحاسبة الرشيقة يتحمل تكاليف اقل من خلال تدفق الأعلى على السحب من العملاء وإزالة المخلفات مما يؤدي الى تحسين قيمة العملاء والجودة التسليم وتقليص الوقت.

2- Okpala ، " Lean accounting and Lean business philosophy in nigeria", an exploratory research, **international journal of economics, finance and managment**, 2016

هدفت هذه الدراسة إلى تحقيق جودة المنتج ورضا العملاء عن طريق تطبيق فلسفة المحاسبة الرشيقة والاعمال الرشيقة. حيث حاولت هذا الدراسة بتطبيق المحاسبة الرشيقة كاستراتيجية، لتحقيق فلسفة العمل الرشيق في شركات التصنيع في نيجيريا ويتكون مجتمع الدراسة من 43 شركة صناعية، مدرجة في بورصة نيجيريا، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة ان المحاسبة الرشيقة انها ترتبط إيجابياً مع قطاع الاعمال، وكانت أهم توصيات الدراسة تطبيق ثقافة الاعمال الرشيقة، والمحاسبة الرشيقة للحصول على نتائج أفضل.

3- Jakubiesc and brodnicka , " **A kaizen concept in the process of aquality improvement in the comoany**", poland , 2016.

تعلق هذا الموضوع بدراسة تحسين الجودة ضمن خلال مفهوم التحسين المستمر kaizen فالهدف الرئيسي هو تحليل هذا الأسلوب من خلال القضاء على جميع النفايات والتحسين المستمر حيث وصف هذه الفلسفة وبين مفهومه على انه جزء من تحسينات الشركة ضمن المحاسبة المرنة، فطبق كل هذا بدراسة ميدانية في شركة سيارات ببولندا في بيلسوكو بيالا فتوصل الى اهم ملامح كايزن والقواعد الأساسية له وخطة عمله والأدوات المستخدمة.

4- kocamis," **lean accounting method for reduction in production costs in companies**", business and social sciences, jarbss, 2015.

هدفت هذه الدراسة الى التعريف بأساسيات بالمحاسبة الرشيقة وأثرها في تخفيض التكاليف الإنتاجية حيث أوضح كيف تقوم المؤسسة بالانتقال من النظام القديم للمحاسبة الى الحديث لتقديم منتجات أفضل للعملاء بأسعار اقل

تعتبر هذه المنهجية دعماً إلى الوصول إلى التصنيع الرشيق بهدف إزالة العمليات التي لا تضيف قيمة وبالتالي تقليل الفاقد فركزت هذه الدراسة على التفكير الرشيق وعناصره حيث يركز على خمس خطوات تحديد القيمة وتيارها وتدقيقها، تنفيذ نظام السحب والسعي نحو الكمال ومن أهم نتائج:

- المحاسبة الرشيقة تعتمد على البساطة في جميع أنشطتها.
- تعمل المحاسبة الرشيقة وفق مبادئ التفكير الرشيق.
- تحقق أكبر قدر من المنافع وذلك بتقليل الفاقد وتخفيض التكاليف الإنتاجية.

5- Ramezani.a.r, mahdloo.m, "lean its basic componts, **accadiemic journal of research in business and accounting**, 2014.

هدفت هذه الدراسة إلى شرح مختلف جوانب الرشاقة أي دراسة الرشاقة من مختلف جميع النواحي على أساس المبادئ الأساسية، حيث ركزت الدراسة على توفير شرح لمبادئ أدوات وممارسات المحاسبة الرشيقة في مختلف مصانع إيران، فتوصلت هذه الدراسة إلى:

- الرشاقة هي فلسفة إدارية نشأت من صناعة السيارات وتوسعت الفكرة أصبحت تطبق على العمليات الغير إنتاجية في الوقت الحالي مثل خدمة العملاء والعمليات الإدارية.
- الفكرة الأساسية للرشاقة هي تقديم المزيد من القيم للعملاء مع استخدام أدنى حد من الموارد.
- تركز الرشاقة على الالتزام المستمر بعملية التحسين المستمر التي تؤثر على القدرة التنافسية للمنظمة بشكل كبير.
- تعتبر الرشاقة وسيلة للتفكير الرشيق الذي يساعد في القضاء على الضائع وتقديم أفضل قيمة للعميل.

6- Rosa, " accounting contribution for Lean management philosophy " **jornal of tourist and managment studies**, Portugal, 2013.

الهدف من هذه الدراسة هو مراجعة الإدارة الرشيقة وتعريف نقاطها الأساسية والتحقق من التوافق بينها وبين نماذج إدارة المحاسبة ومن أهدافها أي من الطرق ملائمة من أجل استخدام المحاسبة الرشيقة فتوصل إلى مجموعة من النتائج منها:

- يتم تقييم المنتج من خلال تكاليف تدفق القيمة أو تيار القيمة.
- يتم التركيز على ثلاث نقاط أساسية من أجل تقييم الأداء وهي خلية العمل تدفق القيمة، الإدارة المرئية.
- تعتبر تكلفة تيار القيمة هي التي تتبع جميع مبادئ المحاسبة الرشيقة.

7- fadly , Zubir , Habidin nurul and all , " the devlopment of sustaining lean improvements and sustainable performance in manalsian automotive industry " ، **internachtion journal of lean thin thing** , malizya , 2012.

(التنمية المستدامة لتحسين الرشيد والأداء المستدام في صناعة السيارات الماليزية) طرحت هذه الدراسة تحت إشكالية " ما هو واقع التنمية المستدامة للتحسين الرشيد والأداء المستدام؟ "، فهدفت هذه الدراسة الى إظهار العلاقة بين المحافظة على تحسينات الترشيد والأداء الذي يدعم استدامة منشآت الاعمال كما قدم مراجعة الاتجاهات الحالية لتحقيق الاستدامة البيئية والاقتصادية والاجتماعية من خلال ممارسة الترشيد، وكذلك دراسة نظرية حول المتغيرات المحددة لعوامل النجاح للحفاظ على تحسينات الترشيد، فتوصلت هذه الدراسة الى مجموعة من النتائج منها:

- اقناع الممارسين في صناعة السيارات الماليزية بضرورة الاهتمام بالعلاقة بين عوامل النجاح الناتجة عن المحافظة على تحسينات الترشيد والأداء.
- من عوامل النجاح للحفاظ على التحسينات الترشيد هي العمل المعياري والذي هو أفضل طريق ممكن للتشغيل مع تحقيق النتائج المناسبة وبأفضل جودة، وكذلك الأداء التشغيلي القائم على اعتبارات الاستدامة (مقاييس القائمة على اعتبارات الاستدامة تستخدم لتحسين الأداء التشغيلي).

8- Darabi, "**barries to implementation of lean accounting in manufacturing companies** ", iiran, 2012.

بعنوان (العوائق التي تحول دون تنفيذ المحاسبة الرشيدة في شركات التصنيع)، جاءت هذه الدراسة تحت الإشكالية " ماهية العوائق التي تحول دون تنفيذ المحاسبة الرشيدة؟ "، هدفت هذه الدراسة الى تحديد العوائق المختلفة التي تعيق تنفيذ المحاسبة الرشيدة لشركات التصنيع في إيران، والانتقال من تفكير التقليدي الى التفكير الرشيد وتمثلت متغيرات الدراسة في قياس العوامل الثقافية والتقنية والتنظيمية والاقتصادية، فتوصلت هذه الدراسة الى مجموعة من النتائج من أهمها:

- ان العوامل التقنية تعتبر أكبر العوائق التي تواجه تنفيذ المحاسبة الرشيدة في شركات التصنيع.
- العوامل الاقتصادية حصلت على أدنى مستوى وهذا من خلال تحليل فرضيات الاستبيان.
- العوامل الثقافية والفنية والتنظيمية والاقتصادية تعتبر من العوائق التي تعيق تنفيذ المحاسبة الرشيدة.

9- ana Cristina raposa rosa, "**Lean accounting : accounting contribution for Lean**", book of peocedings tourism and managment studues international, vol 3, Portugal, 2012.

هدفت هذه الدراسة الى تحديد أساليب تقييم المنتوجات وتقييم الأداء أكثر ملائمة للاستخدام فلسفة الحالية حيث ركز هذا النظام على خلية العمل تدفقات القيمة التي تسمح بتقدير التكاليف باحترام جميع مبادئ العجاف فتوصل الى النتائج التالية:

- التكاليف مرتبطة بأنشطة تدفق القيمة المختلفة سواء منتجاً او أنشطة.
- تركز فلسفة العجاف على المؤشرات المالية والتشغيلية.
- يتم تقييم الأداء عن طريق تحليل تيار القيمة وخلية العمل وذلك باقتراح تطبيق بطاقة الأداء.
- ان التقييم الجيد للأداء يؤدي الى التحسين المستمر للعمليات ضمن مبادئ العجاف.

10- créature Laura, "**lean accounting a new global approach** ", ovidius university economic sciences, Portugal, 2010.

جاءت هذه الدراسة بتعريف التفكير المرن الذي يعبر على القضاء على جميع اشكال النفايات التي هي عبارة على قيمة او تكلفة لا تضيف أي فائدة فيركز الباحث على نموذج تيار القيمة وكذا مجالاتها المتمثلة في قياس الأداء والقضاء على المعاملات حساب العجاف المالية، التكلفة المستهدفة.

11- Joe stenzel, "**bast practionces for sustainable integration**", puhlised by john wiley and sons hoboken new jersey, kanada, 2007.

جاء هذا الكتاب بإشكالية : " كيفية تطبيق المبادئ العجاف في بيئة المحاسبة " ؟ ، حيث أكد ان هذا النظام يعتمد على تبني الفعلي لوظيفة المحاسبة الضعيفة واعتمدت على ثلاث مجالات تتبع التغيير و التكييف المحاسبة ، تحديد كيف يستخدم الناس المعلومات المحاسبية البحث والقضاء على النفايات في العمليات المحاسبية التي لا تضيف قيمة وكذا ابرز تصميم هذا الذي يعتمد على مجموعة من الأدوات كالتحسين المستمر و الإنتاج في الوقت المناسب و غيرها من اجل التعزيز استدامة العجاف لإعادة التفكير في المحاسبة اللينة واهم مبادئه فتوصل الى انه يلزم انشاء بيانات مالية تتوافق مع التصنيع الخلوي .

12- Karen end richard ، "**Lean accounting fad or fachion** " , un pulished doctoral dissertation, appalachin state university, no the carolina, U.S.A, 2007.

هدفت هذه الدراسة الى تقديم برنامج المحاسبة الرشيقة ضمن مبادئ التحسين المستمر في مجال العمل التي توضح اختلاف المحاسبة الرشيقة عن المحاسبة الأخرى فتوصلت هذه الدراسة الى مجموعة من النتائج من أهمها:

- المحاسبة الرشيقة تقنية تعمل على كشف القضايا التي تتعلق ببيئتها والتنبؤ بمستقبلها.
- تعمل المحاسبة الرشيقة على تخفيض التكاليف في جميع المصادر منها الوقت.
- يعمل نظام المحاسبة الرشيقة على التقليل من الحاجة الى التقارير وتحليل القيم.
- العمل على التقليل من الهدر والضياع خاصة في عمليات الإنتاج والتوظيف والمبيعات.

### 13- Albright, lam, " **managreial accounting and continuous improvement initiatives** ", U.S.A, 2006.

هدفت هذه الدراسة الى بناء إطار لفهم أوجه الشبه بين المحاسبة الرشيقة والمحاسبة التقليدية خاصة في تطبيق ادواتها من بينهم أنظمة التحسين المستمر وتقنية الوقت وإدارة التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة إعادة الهندسة القيمة والتي تهدف الى زيادة جودة المنتج وتخفيض التكلفة وتحسين أداء المنظمة فتوصل الى مجموعة من النتائج من أهمها:

- تعمل كل أدوات المحاسبة الرشيقة من أهمها المذكورة سابقا على تخفيض الفاقد والتحسين العمليات.
- ترتبط أداة سته سيجما بالتحسين المالي وذلك بربط استراتيجية تحسين الجودة ومخرجات المالية.

### 14- brain and bruce, " **Lean accounting summit** ", bma in 100 springdale road 110, british, london, 2005.

هدفت هذه الدراسة الى مراجعة مبادئ وممارسات وأدوات المحاسبة الرشيق حيث تم تطويرها وتوصل الى انها ستصبح نهج ذات قيمة للمحاسبة والرقابة والقياس فتوصل الى مجموعة من النتائج من أهمها:

- المحاسبة الرشيقة تحقق فرصة اتخاذ القرارات بشكل أفضل في المؤسسات المختلفة.
- تساعد المحاسبة الرشيقة على التطور وإعطاء قيمة أكبر للزبائن.
- تعمل المحاسبة الرشيقة على تكيف التكاليف مع ظروف العاملين والمالكين وبيئة المؤسسة.

### 15- Brian mashell, bruse beggaby ، " **what is lean accounting all about**" internaction journal of lean thin thing, malizya, 2005

(ماهية المحاسبة الرشيدة وكل ما يتعلق بها)، جاءت هذه الدراسة بإشكالية " ماهية المحاسبة الرشيدة؟ " حيث هدفت هذه الدراسة الى تحليل مجالات استعمال المحاسبة الرشيدة، وخاصة التحليل المالي والغير المالي والذي يعد أحد التقنيات المتطورة من التقنيات المحاسبة الرشيدة، وقد طبقت الدراسة في ايرلاندا حيث ان المشكلة كانت تدور حول عدم توافق النظم التقليدية لمحاسبة التكاليف الإدارية مع عمليات الإنتاج الرشيق من خلال الاعتماد على مقاييس الأداء التقليدي التي لا تركز على تدفق القيمة فقد توصلت الى مجموعة من النتائج من أهمها:

- استعمال أدوات المحاسبة الرشيدة يخفض الضياع والهدر وتخفيض التكاليف.

○ المحاسبة الرشيدة توفر أفضل المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب.

**16-baggaley and maskell, "value stream management for lean compaies pae 1", saloon managment review combridge, U.S.A, 2003.**

هدفت هذه الدراسة الى شرح الأنظمة والضوابط في الشركات التي تتبع محاسبة الترشيد حيث برهن الباحث من اجل اتباع هذا النظام يوجد نقطة هام يجب على إدارة الترشيد مراعاتها وقياس التكاليف وتنظيم وتطوير النظام الإداري من خلال تيار القيمة، فقد توصل الباحث الى مجموعة من النتائج من أهمها:

- يساعد تطبيق منهج الترشيد على الاستقرار او ارتقاء مستويات الأداء بالوحدة الاقتصادية.
- توفر مقومات نظم الترشيد من اتخاذ القرار ودعم المركز التنافسي ومعايير كمية لتقييم للأداء الى جانب المعايير المالية.
- يمثل تيار القيمة الجزء الأكبر من الاعمال.

**✘ التعليق على الدراسات السابقة.**

بعد ان تم استعراض العديد من البحوث و الدراسات المختلفة السابقة التي تم الحصول عليها فتناولت العديد من المحاور المختلفة من موضوع الدراسة الحالية من بينها أهدافها و مشاكلها و أهميتها و ما توصلت اليه من نتائج و توصيات، حيث استعرضت المفاهيم المتعلقة بالتصنيع الرشيق و المحاسبة الرشيقة و أثرها في تخفيض التكاليف و مختلف المجالات الأخرى من بينها أثرها على قياس الأداء المالي و كذا الميزة التنافسية و تحسين الجودة ضمن التحسين المستمر ، و اشارت الدراسات السابقة الى ضرورة استخدام نظام المحاسبة الرشيقة و تطبيق مختلف ادواتها و مبادئها للاستفادة من مزايا التي يحققها هذا النظام ، ومن الملاحظ ان اغلب الدراسات أجريت في بلدان اجنبية بغض النظر عن بعضها التي اجرية في المشرق منها دراسة الورق الصحي بمصر والصناعات الكهربائية ببغداد .

توصلت الدراسات السابقة الى ان نظام المحاسبة الرشيقة ونظام التصنيع الرشيق انما انظمة حديثة تعمل على الوصول الى انتاج بأقل هدر من الضياع وإزالة كل الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وان التصنيع الرشيق يعد فلسفة إنتاجية تركز على إزالة الضياع والتحسين المستمر في العمليات الإنتاجية.

**✘ أوجه التشابه بين الدراسات.**

تعد مبحثا حديثا مقدما حيث تشابه هذه الدراسة مع الدراسات السابقة بكونهم تناولوا موضوع التصنيع الرشيق والمحاسبة الرشيقة بشكل تفصيلي، كما تشابه مع بعض الدراسات مثل دراسة حاتم كاظم 2014، وكذلك دراسة مقداد احمد النعيمي ورياض حمزة البكري 2013، ان كلاهما يهدف تبين تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة

ضمن التكاليف وهدفها خفض التكلفة الى أدنى حال لها وكذا استعمال نفس المنهج الذي يتمثل في الوصفي التحليلي والذي يشمل نفس العينة من المؤسسات الإنتاجية والصناعية.

### ❏ ما يميز هذه الدراسة.

تميزت هذه الدراسة عن باقي الدراسات في كونها من الدراسات القليلة التي تطرقت اليها البيئة الجزائرية فطرحنا لأول مرة في جامعة الوادي لمنهج التعليم العالي والبحث العلمي فبالتالي تم تطبيقها على عينة من مجتمع ولاية الوادي، فشملت هذه الدراسة مسحا للدراسات السابقة التي تطرقنا اليها المتعلقة بالموضوع، فتم من خلاله دراسة وتحليل متطلبات وأدوات المحاسبة الرشيقة في ظل إدارة التكلفة والمرتبطة بنظام او فلسفة التصنيع الرشيق، اذ تتميز في جوهرها من خلال التركيز على البحث في تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة في مختلف المؤسسات الإنتاجية والصناعية، فبالتالي التعرف على ما جاءت به المحاسبة الرشيقة في مختلف مجالاتها ومعرفة اهم ادواتها المطبقة من اجل الوصول الى ما هو مؤطر له ضمن مشوارها والذي يهدف الى القضاء على أنواع الهدر و الوصول الى أدنى حال للتكلفة في مختلف المجالات، فتم الاستدلال في هذه الدراسة في الجزء دراسة حالة على استمارة استبيان من اجل الوصول الى الهدف و ذلك بأخذ عينة من مختلف مؤسسات ولاية الوادي.

## خلاصة:

لقد تناولنا في هذا الفصل النظري الى المتغير المحاسبة الرشيقة حيث بدأنا بمدخول حول التطور التاريخي لها وكذلك تطرقنا الى التصنيع الرشيق وهو عبارة عن مفهوم ياباني والذي يعتبر كبداية لتحسيد مفهوم المحاسبة الرشيقة و اهم ما جاء به من متغيرات، وكذا خصائص و مقومات و مجالات، معيقات و كذا الفرق بين المحاسبة الرشيقة و المحاسبة التقليدية و ما ينتج عنه عند التحول و تطرقنا الى اهم أدوات المحاسبة الرشيقة و ما جاءت به من عناصر إذ تبين لنا ان للمحاسبة الرشيقة مجموعة من المزايا والاهداف التي تعمل على جلي المكانة المهمة التي تأخذها المؤسسات التي قد تنفذها .

فمن هذا الجزء النظري توصلنا الى مجموعة من النتائج من أهمها:

- ◆ يعد التصنيع الرشيق مدخلا اساسيا من اجل البداية بمفهوم المحاسبة الرشيقة هو عنصر لا يتجزأ منها لأنه منه ظهر نظام المحاسبة الرشيقة.
- ◆ للمحاسبة الرشيقة مجموعة من الاهداف والمزايا وخصائص تساعد المؤسسات على احتلال مرتبة مميزة في الحياة الاقتصادية.
- ◆ ظهور مفهوم المحاسبة الرشيقة اول مرة جاء نتيجة نظام التصنيع الرشيق في شركة اليابانية لتويوتا.
- ◆ المحاسبة الرشيقة تعمل على تحديد الضياع القضاء على كل ما لا يخلق قيمة للعمل وكذا التحسين المستمر في كافة مجالات الانتاج وذلك للوصول الى الحد الادنى من التكاليف.
- ◆ المحاسبة الرشيقة لها مجموعة من الادوات تساعد على تطبيق كل ما جاءت به.

وللتأكد من وجود هذه المتطلبات وتفعيل دور استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في ادارة التكلفة، كان لابد من محاولة إثباتها الحقيقة، وهذا ما سنحاول القيام به في الفصل الثاني عن طريق دراسة بيئة المؤسسات محل الدراسة.

# الفصل الثاني

دراسة ميدانية حول استخدام أدوات  
المحاسبة الرشيقة في ادارة التكلفة لعينة من  
المؤسسات

## تمهيد:

تعتبر الدراسة النظرية بنية تحتية للانطلاق للدراسة الميدانية التي عادة ما تكون نتائجها هي الهدف الرئيسي لأي مشروع بحث علمي وبالتالي الإجابة على الإشكالية الرئيسية، وعليه كان لا بد من إكمال الجانب النظري لهذه الدراسة بتطبيق ميداني يمكن من إسقاط المفاهيم والنتائج النظرية على الواقع. انطلاقاً من ذلك تم إعداد هذا الفصل، الذي يمثل الدراسة الميدانية التي تمت في مختلف المؤسسات لعينات الدراسة فاستعملنا الاستبيان والذي يعتبر الأداة الرئيسية لجمع البيانات، مدعوماً بأدوات أخرى مستعملة بدرجة أقل من اجل الإجابة على مختلف محاوره، والهدف من هذا هو استخراج النتائج وتحليلها وتفسيرها بناء على الفرضيات الموضوعية للخروج بنتائج عامة واقتراحات تتماشى مع أهداف الموضوع.

ولالإلمام أكثر بالدراسة الميدانية قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين:

- ✓ المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة.
- ✓ المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية تحليلها ومناقشتها.

### المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة.

من خلال هذا المبحث سنحاول تقسيمه الى مطلبين حيث كان المطلب الأول بعنوان الطريقة المتبعة في الدراسة وقسم الى ثلاث عناصر على الترتيب المنهج المتبع في هذه الدراسة ومجتمع عينة الدراسة ومصادر جمع المعلومات، اما المطلب الثاني الأدوات المستخدمة في الدراسة فقسم الى ثلاث عناصر على الترتيب الأدوات والبرامج والأدوات الإحصائية المستخدمة.

#### المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة.

سنولى في هذا المطلب توضيح المنهج المتبع والعينة والمجتمع الدراسة وكذلك مصادر جمع المعلومات.

#### الفرع الأول: المنهج المتبع.

انتهجنا في تحليل بياناتنا ودراستنا هذه الأسلوب الإحصائي الوصفي وما يندرج تحته من تحليل عبر التكرارات والنسب المئوية ومن ثم تحديد إجابات أفراد العينة على حسب الفرضية المطروحة، كما تم حساب المتوسطات الحسابية لمعرفة اتجاهات وميول آراء أفراد العينة حول كل الأسئلة المطروحة وكذا الانحراف المعياري. كما استخدمنا في تحليلنا لعبارات استبيان اختبار اسمه الشائع (اختبار ويلكيسون) أو ما يعرف أيضا ب: (Wilcoxon signed rank test) وذلك بغرض تعميم الدراسة على المجتمع.

الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة.

**أولاً: مجتمع الدراسة:** يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة مؤسسات بمختلف أنواعها الإنتاجية بشكل أساسي والخدمية بشكل ثاني وكذا المختلطة بالجزائر المتعلقة بموضوع الدراسة.

**ثانياً: عينة الدراسة:** وهي عبارة عن مجموعة جزئية من مجتمع الدراسة يتم اختيارها بطريقة معينة وإجراء الدراسة عليها ومن ثم استخدام تلك النتائج وتعميمها على كامل مجتمع الدراسة وهي عبارة عن مجموعة من المؤسسات المختلفة المتواجدة بولاية الوادي كافة مثل مؤسسة الورود للعطور و يوسفى للحديد و مطبعة المزوار.

وفي دراستنا هذه وحسب الإشكالية المطروحة فقد اخترنا أن نقوم بمسح جزئي يشمل كامل أفراد مجتمع الدراسة، والجدول رقم (01) يوضح عدد العينة والمستبعد منها، نظرا لنقص البيانات فيه:

الجدول رقم 1.2: الإحصائية الخاصة باستثمارات الاستبيان.

الاستبيان		البيان
النسبة	العدد	
% 100	90	عدد الاستثمارات الموزعة
% 12.22	11	عدد الاستثمارات غير المسترجعة
% 10	9	عدد الاستثمارات غير الصالحة
% 77.77	70	عدد الاستثمارات الصالحة

المصدر: من إعداد الطالبات (بناء على عملية توزيع الاستبيان).

### الفرع الثالث: مصادر جمع البيانات.

تعتمد الدراسة على نوعين من البيانات:

- **البيانات الأولية:** وذلك في الجانب الميداني من خلال توزيع الاستبيان ودراسة لبعض مفردات البحث وحصر جميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، وتم تفرغها وتحليلها في برنامج احصائي واستخدام اختبارات إحصائية مناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.
- **البيانات الثانوية:** وذلك بالبحث بالكتب والدراسات السابقة والمنشورات والمواقع الالكترونية وخاصة بموضوع قيد الدراسة استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة، واعتمادا على الفرضيات المختلفة وتم تحديد اسئلة الاستبيان بحيث يحقق اهداف الدراسة المختلفة وفرضياتها وبغرض التحليل الاحصائي واختبار الفرضيات تم اللجوء الى تفرغ الإجابات افراد العينة الموجودة في الاستبيان وفق مقياس ليكرت الخماسي الدرجات الذي اعتمد للدراسة.

### المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة.

سنتطرق في هذا المطلب الى أدوات الدراسة المستخدمة وهي نوعان الاستبيان والمقابلة البرامج الإحصائية المستخدمة وكذا الأدوات الإحصائية المستعملة.

## الفرع الأول: أدوات الدراسة.

### أولاً: الاستبيان.

#### 1. تعريف الاستبيان.

يعتبر الاستبيان أحد الوسائل التي يعتمد عليها الباحث في تجميع البيانات والمعلومات من مصادرها، ومن أكثرها شيوعاً واستخداماً.

فيعرف على أنه "عبارة عن مجموعة من الأسئلة المكتوبة التي تعد بقصد الحصول على معلومات أو آراء الباحثين حول ظاهرة أو موقف معين، وتعد الاستمارة من أكثر الأدوات المستخدمة في تجميع البيانات الخاصة بالعلوم الاجتماعية التي تتطلب الحصول على معلومات أو معتقدات أو تصورات أو آراء الأفراد، ومن أهم ما تتميز به الاستمارة هو توفير الكثير من الوقت والجهد"<sup>1</sup>.

وقد تم الاعتماد في هذه الدراسة على الاستبيان كأحد أدوات جمع البيانات، حيث يسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف من بينها:

◀ محاولة عرض الفكر الحديث لمصطلح المحاسبة الرشيقة والمساهمة في تعريفه للمجتمع وبيئة الأعمال والمؤسسات ككل.

◀ التعرف على مختلف ادواتها من اجل الوصول الى الأهداف المنشودة.

#### 2. إعداد وتصميم الاستبيان وتوزيعه

لقد مرت عملية إعداد الاستبيان بعدة مراحل وخطوات، بداية بعملية بنائه وتحكيمة وصولاً إلى توزيعه للعينة المستهدفة إلى آخر مرحلة وهي جمعه وتحليله مع مراعاة وجود بعض الصعوبات التي واجهتنا.

أ) بناء الاستبيان: وتركزت هذه الخطوة في وضع فرضيات رئيسية تكون موافقة للفرضيات المتعلقة بالدراسة، ويتم التفصيل في كل فرضية عن طريق فقرات فرعية تكون مرتبطة بالفرضية الأصل.

ب) توزيع الاستبيان: لقد تم توزيع الاستبيان عن طريق عدة طرق نذكر من أهمها:

- الاتصال ببعض الاساتذة والأكاديميين بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

بجامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي.

<sup>1</sup> محمد عبيدات وآخرون، منهجية البحث العلمي القواعد والمراحل والتطبيقات، دار وائل للنشر، عمان، ط2، 1999، ص: 63.

- تم توزيع هذا الاستبيان في مختلف المؤسسات الإنتاجية والخدمية والمختلطة في شت أماكن المتواجد فيها هذه المؤسسات ومختلف فروعها المتوزعة في كامل رقعة ولاية الوادي بدوائرها وبلدياتها، وذلك بالاتصال المباشر بإدارة المؤسسات ومقابلة مختلف الموظفين والعمال لها.

ت) **المكان والزمان:** طبقت الدراسة في مجموعة من المؤسسات محل الدراسة وذلك خلال الموسم الدراسي 2019/2018، وقد تم تحكيم الاستمارة وتوزيعها في النصف الثاني من شهر أفريل.

3. **هيكل الاستبيان.**

- قمنا بتقسيم استمارة الاستبيان إلى جزئين أساسيين حيث خصص لكل جزء ما يلي:
- **الجزء الأول:** استخدم هذا الجزء في جمع البيانات الشخصية والوظيفية للمستجوبين على الاستبيان وذلك باحتوائه على 5 فقرات نوع النشاط، الطابع القانوني، عمر المؤسسة، المؤهلات العلمية، متوسط سنوات الخبرة.
  - **الجزء الثاني:** محاور الدراسة فقد خصص هذا الجزء من الاستبيان للتعريف عن المقاييس التي يهدف إليها واقع استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في إدارة التكلفة وقد قسم بدوره إلى أربعة محاور أساسية تمثلت في الفرضيات الأساسية والعناصر ذات العلاقة والتي بدورها تحوي على عدة عبارات فرعية ما تقارب 41 عبارة:
  - ✓ **المحور الأول:** تحت فرضية الوعي بمناافع المحاسبة الرشيقة وقد اشتمل 07 عبارات.
  - ✓ **المحور الثاني:** فقد اشتمل 11 عبارة متمحورة حول درجة تقبل التحول من المحاسبة المرتكزة على طرح تقليدي لتنظيم الإنتاج الى النظرة المرتكزة على المحاسبة الرشيقة.
  - ✓ **المحور الثالث:** اشتمل 16 عبارة تعلقت بمؤشرات تطبيق وتنفيذ أدوات المحاسبة الرشيقة.
  - ✓ **المحور الرابع:** تلخص هذا المحور حول المعوقات التي تحول دون تطبيق المحاسبة الرشيقة وجاء ب 07 عبارات.

#### 4. ترميز (تشفير) معطيات الاستبيان.

نلخص تشفير معطيات الاستبيان في الجداول التالية:

الجزء الأول: المعلومات الشخصية والوظيفية.

#### الجدول رقم 2.2: ترميز المتغير نوع النشاط.

العبارة	نوع النشاط	انتاجية	خدمية	مختلطة
التشفير	بش1	1	2	3

المصدر: من اعداد الطلبة بالاستعانة باستمارة ملء البيانات الاستبيان.

## الجدول رقم 3.2: ترميز المتغير الطابع القانوني

العبرة	الطابع القانوني	عمومية	خاصة	مختلطة
التشفير	بش 2	1	2	3

المصدر: من اعداد الطلبة بالاستعانة باستمارة ملئ البيانات الاستبيان.

## الجدول رقم 4.2: ترميز المتغير عمر المؤسسة

العبرة	عمر المؤسسة	اقل من 05 سنوات	بين 05-10 سنوات	بين 11-15 سنة	أكثر من 15 سنة
التشفير	ب ش 3	1	2	3	4

المصدر: من اعداد الطلبة بالاستعانة باستمارة ملئ البيانات الاستبيان.

## الجدول رقم 5.2: ترميز المتغير المؤهلات العلمية.

العبرة	المؤهلات العلمية	تقني سامي	ليسانس	ماستر	ماجستير	دكتوراه	اخرى
التشفير	بش 4	1	2	3	4	5	6

المصدر: من اعداد الطلبة بالاستعانة باستمارة ملئ البيانات الاستبيان.

## الجدول رقم 6.2: ترميز متغير سنوات الخبرة.

العبرة	متوسط سنوات الخبرة	من 5 سنوات فاقل	بين 6-10 سنوات	بين 11-15 سنة	أكثر من 15 سنة
التشفير	بش 5	1	2	3	4

المصدر: من اعداد الطلبة بالاستعانة باستمارة ملئ البيانات الاستبيان.

الجزء الثاني: معلومات محاور الدراسة

**الجدول رقم 7.2: ترميز متغير المحاور.**

الرقم	المحاور	التشفير
01	الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة	مح2
02	درجة تقبل التحول من المحاسبة المرتكزة على الطرح التقليدي لتنظيم الانتاج الى النظرة المركزة على المحاسبة الرشيقة	مح3
03	مؤشرات تطبيق وتنفيذ ادوات المحاسبة الرشيقة	مح4
04	المعوقات التي تحول دون تطبيق المحاسبة الرشيقة	مح5

المصدر: من اعداد الطلبة بالاستعانة باستمارة ملئ البيانات الاستبيان.

ويتم تشفير رقم كل عبارة من المحور كما يلي:

- المحور الأول: ويرقم بدءا من العبارة الأول مح2س1 الى غاية العبارة الأخيرة مح2س7.
- المحور الثاني: ويرقم بدءا من العبارة الأولى مح3س1 الى غاية العبارة الأخيرة مح3س11.
- المحور الثالث: ويرقم بدءا من العبارة الأولى مح4س1 الى غاية العبارة الأخيرة مح4س16.
- المحور الرابع: ويرقم بدءا من العبارة الأولى مح5س1 الى غاية العبارة الأخيرة مح5س7.
- وتشفر الإجابات على المحاور كما يوضحه الجدول التالي:

**الجدول رقم 8.2: ترميز اجابات المحاور.**

العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
التشفير	1	2	3	4	5

المصدر: من اعداد الطلبة بالاستعانة باستمارة ملئ البيانات الاستبيان.

**ثانيا: المقابلة.**

بغرض التأكد من جدية المستجوبين وكذا الحرص على فهمهم لأسئلة الاستبيان وفقراته قمنا بتدعيمه بمقابلة مباشرة مع مختلف الافراد المسيرين المؤسسة في مختلف نشاطاتهم المعنيين بموضوع الدراسة من بينهم مدراء و

مسؤولين ومسيري أقسام ومحاسبي المؤسسات، وذلك بغية التعرف على طبيعة وواقع نشاط المؤسسة مع تقديم بعض التوضيحات حول موضوع دراستنا قبل وبعد اجراء الدراسة الميدانية.

### الفرع الثاني: البرامج الإحصائية المستخدمة.

بعد ما أكملنا عملية تحصيل وجمع استمارات الاستبيان الصالحة للدراسة، تم الاعتماد على برنامج ( Excel 2013) الذي استعملناه في إدخال معلومات الاستبيان التي قمنا بتشفيرها (ترميزها) كما هو مذكور سابقا في الجداول لجعل العملية أسهل، ومن ثم حولناها إلى البرنامج المستخدم في هذه الدراسة والذي يسمى ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المعروفة باسم (Statistique Package For Social Science) والذي يرمز له بـ (SPSS) الإصدار 22.

### الفرع الثالث: الأدوات الإحصائية المستعملة.

من خلال هذا المبحث سندرس واقع تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة في المؤسسات محل الدراسة، فقد استخدم مقياس (Likert) ليكرت الخماسي المكون من خمسة درجات لتحديد أهمية كل فقرة من فقرات الاستبيان، وكذلك وضع مقياس ترتيبي لهذه الأرقام لإعطاء الوسط الحساب مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية وذلك للاستفادة منها بعد تحليل النتائج، حيث تبنت الدراسة المعيار التالي للحكم على الاتجاه عند استخدام مقياس ليكرت الخماسي والذي كان مقياسه وفق المعيار التالي:

المدى = الحد الأعلى - الحد الأدنى = 5 - 1 = 4.

● عدد الفئات = 5 (حسب المقياس ليكرت الخماسي المستخدم بالدراسة).

● طول الفئة =  $4 \div 5 = 0.8$  (المدى ÷ أكبر قيمة في المقياس).

إضافة هذه القيمة (0.8) الى اقل قيمة في المقياس (بداية المقياس وهي الواحد الصحيح)، وذلك لتحديد الحد الاعلى لهذه الخلية.

وهكذا أصبح بإمكان تصنيف قيم المتوسطات الحسابية لكل عبارة من العبارات، والأهمية النسبية لها كما

هو مبين في الجدول التالي:

## الجدول رقم 9.2: مقياس تحديد معدل النسبي والاهمية النسبية للوسط الحسابي.

الأهمية النسبية لدرجات المقياس	الوسط الحسابي		الوزن النسبي	درجات المقياس المستخدمة في الدراسة
	الى	من		
درجة ضعيفة جدا	1.79	1.00	1	غير موافق بشدة
درجة ضعيفة	2.59	1.80	2	غير موافق
درجة متوسطة	3.39	2.60	3	محايد
درجة كبيرة	4.19	3.40	4	موافق
درجة كبيرة جدا	5.00	4.20	5	موافق بشدة

المصدر: من اعداد الباحثين.

من اجل ان تكون الإجابة دقيقة وواضحة فقد تم حوصلة نتائج الاستبيان في جداول وبوبت الإجابات حسب التسلسل للأسئلة المدرجة في الاستبيان، وتم حساب تكرارات الإجابات المختلفة وما تعلق بها من النسب المثوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، كما تم حساب القيمة الإحصائية ويلكيسون (Wilcoxon Signed Renk Test) والقيم الاحتمالية لمختلف متغيرات الدراسة وذلك من اجل الحكم على معنوية المتوسطات الحسابية.

اختبار ويلكيسون: " يستخدم لاختبار الفروق بين وسطين، ويطلق على هذا الاختبار اسم اختبار إشارات الرتب او اختبار ويلكيسون نسبة الى العالم مكتشف هذا الاختبار، ويشترط ان يكون مستوى القياس رتبيا على الأقل (يمكن ان يكون نسبيا او فئويا) " <sup>1</sup>.

وتعتمد هذه الإحصائية في تقييم معنوية المتوسطات على قيمة الوسيطة التي تساوي في مقياس ليكرت قيمة 3 ويتم المقارنة مع تلك القيمة كالتالي:

$H_0$ : القيمة الوسيطة اقل من او يساوي 3 ، و هذا ما يعني ان اتجاه إجابات المبحوثين تعتبر متوسطة او ضعيفة أي انها تتجه الى الحياد او عدم الموافقة.

$H_1$ : القيمة الوسيطة الأكبر من 3 و هذا ما يعني ان اتجاه إجابات المبحوثين تعتبر جيد او قوية أي انها تتجه الى الموافقة او الموافقة بشدة.

<sup>1</sup> محمد شامل بماء الدين فهمي ، الإحصاء بلا معاناة ، المفاهيم مع التطبيقات باستخدام spss ، مكتبة فهد الوطني ، المملكة العربية السعودية ، 2005 ، ص 363 .

### المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها ومناقشتها.

من خلال هذا المبحث الثاني سنقوم بتقسيمه الى أربعة مطالب المطلب الأول حول عرض نتائج الدراسة الميدانية لمختلف المتغيرات، المطلب الثاني الصدف والثبات والاتساق الداخلي لمحاور الاستبيان مع اختبار التوزيع الطبيعي، المطلب الثالث سيتم عرض نتائج مختلف محاور الاستبيان اما المطلب الأخير سنقوم بتحليل ومناقشة الاستبيان.

#### المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة الميدانية.

وهنا سوف نقوم بعرض الخصائص الشخصية والوظيفية لعينة لدراسة التي تم وضعها وذلك لما لها من علاقة مع محاور الدراسة، وبالتالي سنقدمها في خمس نقاط كما جاءت به استمارة الاستبيان.

#### الفرع الأول: خصائص العينة حسب نوع النشاط.

وتم تلخيص متغير الذي يعبر عن نوع نشاط المؤسسة والمتكون من فئة الإنتاجية والخدمية والمختلطة والمبين عددها ونسبتها في الجدول التالي:

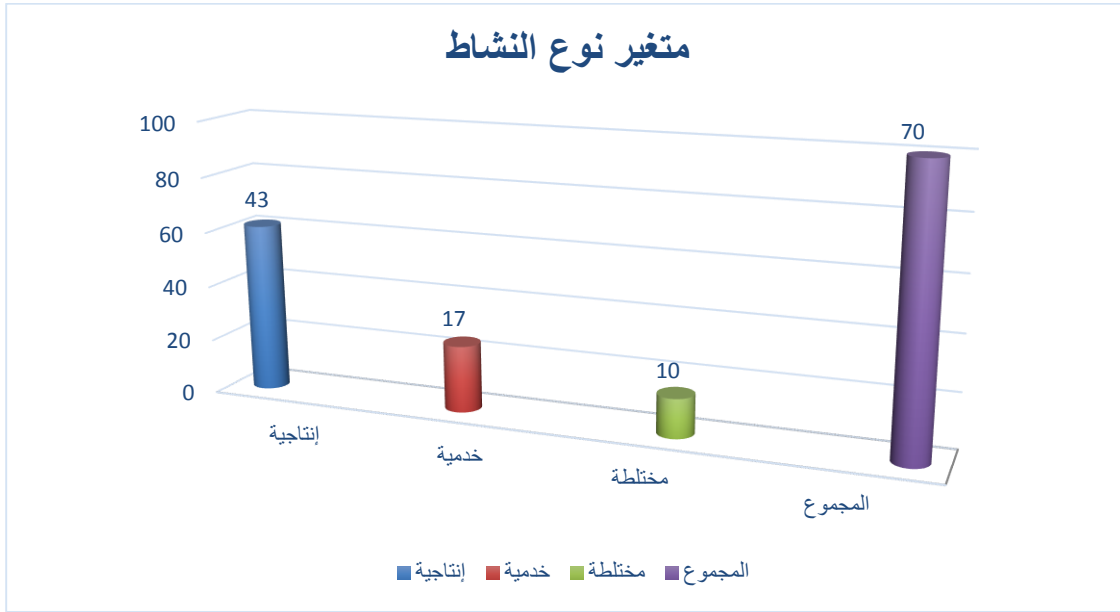
#### جدول رقم 10.2: توزيع عينة الدراسة حسب نوع متغير نوع النشاط.

النسبة	العدد	نوع النشاط
61.4%	43	انتاجية
24.3%	17	خدمية
14.3%	10	مختلطة
100%	70	المجموع

المصدر: من اعداد الطلبة، بناء على مخرجات برنامج SPSS 22.

وسنحاول تلخيص ما جاء به الجدول في الشكل البياني التالي:

الشكل رقم 1.2: التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب المتغير نوع النشاط.



المصدر: من اعداد الطلبة بناء على جدول أعلاه واستعمال البرنامج Excel.

نلاحظ من خلال الشكل الموضح ان النتيجة المتحصل عليها ان نسبة المؤسسات الإنتاجية استحوذت على النسبة الأكثر حيث بلغت نسبتها 61.4% في حين بلغت نسبة المؤسسات الخدمية 24.3% في العينة بالدراسة، وكذا 14.3% بالنسبة للمؤسسات المختلطة من بين مجموع حوالي 15 الى 20 مؤسسة وهذا يرجع الى نوع طبيعة نشاطها.

الفرع الثاني: خصائص العينة حسب الطابع القانوني.

ويتم تلخيص العينة في الجدول التالي:

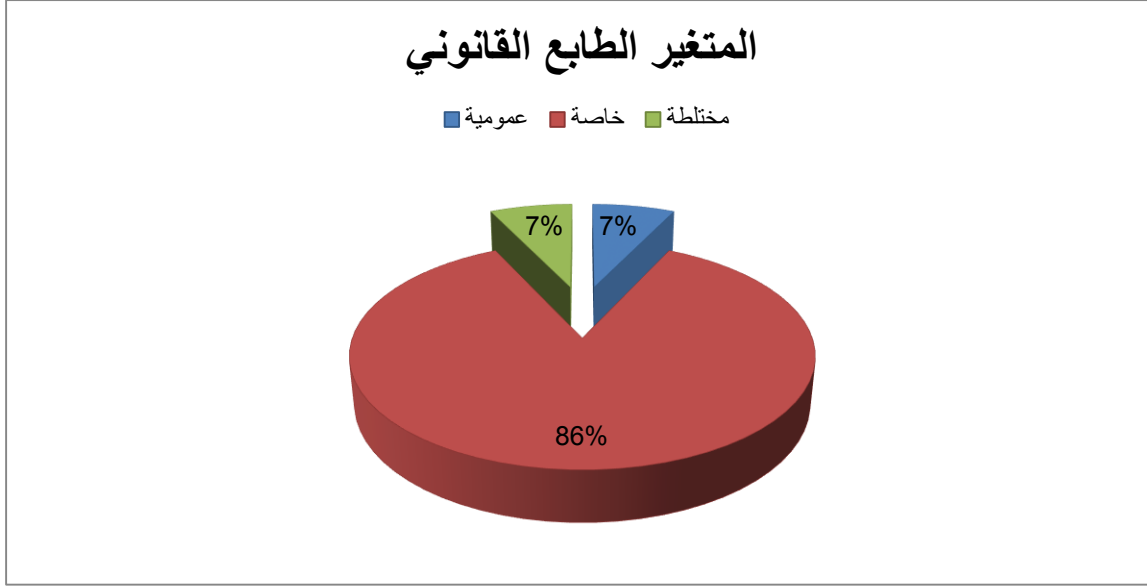
الجدول رقم 11.2: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الطابع القانوني.

النسبة	العدد	الطابع القانوني
7.1%	5	عمومية
85.7%	60	خاصة
7.1%	5	مختلطة
100%	70	المجموع

المصدر: من اعداد الطلبة، بناء على مخرجات برنامج SPSS 22.

سنحاول تلخيص ما جاء به الجدول في الشكل البياني التالي:

الشكل رقم 2.2: التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب المتغير الطابع القانوني.



المصدر: من اعداد الطلبة بناء على جدول أعلاه واستعمال البرنامج Excel.

نلاحظ من خلال الشكل رقم (02) الموضح انه المؤسسات ذات الطابع الخاص قد احتلت أكبر حصة وهي بنسبة 85.7% بما يعادل 60 تكرار وتليه المؤسسات ذات الطابع العمومية والمختلط بنفس النسبة وذلك ما يقارب 7.1% بقيمة تكراره ما يقارب العدد 5 لكل متغير.

الفرع الثالث: خصائص العينة حسب عمر المؤسسة.

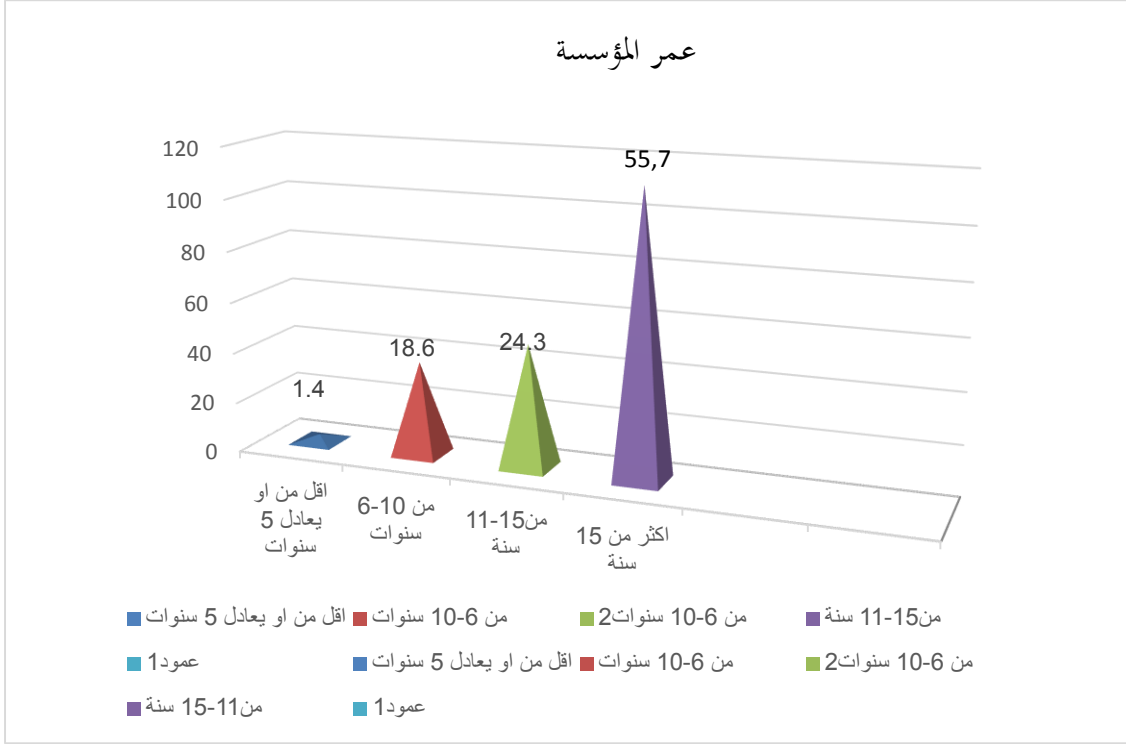
من اجل توضيح وتبسيط خصائص هذه العينة سنقدمها وفق الجدول والشكل التاليين:

الجدول رقم 12.2: توزيع عينة الدراسة حسب متغير عمر المؤسسة.

النسبة	العدد	عمر المؤسسة
1.4%	1	اقل من او يعادل 5 سنوات
18.6%	13	من 6-10 سنوات
24.3%	17	من 11-15 سنة
55.7%	39	أكثر من 15 سنة
100%	70	المجموع

المصدر: من اعداد الطلبة، بناء على مخرجات برنامج SPSS 22

وسندرج هذا الجدول المتمثل في التكرارات والنسبة المئوية لعمر المؤسسات في التمثيل البياني التالي:  
الشكل رقم 3.2: التمثيل البياني لعينة الدراسة متغير عمر المؤسسة.



من خلال الجدول رقم (12) والشكل البياني رقم (03) يتضح لنا نسب توزيع عمر المؤسسات نلاحظ ان النسبة الأكبر كانت للفئة ما بين أكثر من 15 سنة وذلك بنسبة 55.7% وتليها نسبة 24.3% لفئة ما بين 11 سنة الى 15 سنة وتليها نسبة 18.6% للفئة من 6 الى 10 سنوات، أما نسبة 1.4% المتبقية حظيت بها الفئة التي أعمارها اقل من او يعادل 5 سنوات.

الفرع الرابع: خصائص العينة حسب المؤهلات العلمية.

والتي تتلخص في الجدول التالي:

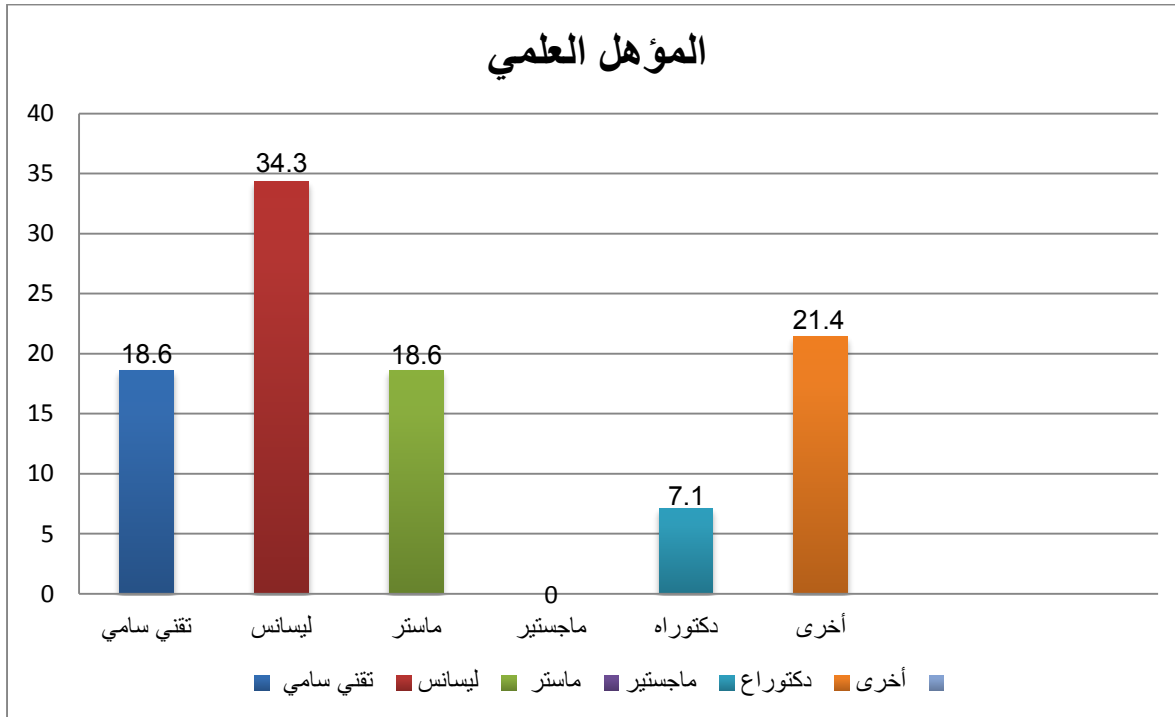
الجدول رقم 13.2: توزيع عينة الدراسة حسب المتغير المؤهل العلمي.

النسبة	العدد	المؤهل العلمي
%18.6	13	تقني سامي
%34.3	24	ليسانس
%18.6	13	ماستر
%0	0	ماجستير
%7.1	5	دكتوراه
%21.4	15	اخرى
%100	70	المجموع

المصدر: من اعداد الطلبة، بناء على مخرجات برنامج SPSS 22.

وستمثل هذه النسب والتكرارات في التمثيل البياني التالي:

الشكل رقم 4.2: التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب المتغير المؤهل العلمي.



المصدر: من اعداد الطلبة بناء على جدول أعلاه و استعمال البرنامج Excel.

من خلال الجدول رقم (13) والتمثيل البياني رقم (04) يتضح لنا توزيع النسب حسب المؤهل العلمي لأفراد العينة، حيث نجد أن اغليبتهم حاصلين على شهادة ليسانس إذ بلغ عددهم 24 بنسبة 34.3%، ثم تليها فئة الحاصلين على شهادات اخرى البالغ عددهم 15 بنسبة 21.4%، وبعدها فئتين متساويتين الحاصلين على شهادة ماستر وتقني سامي والبالغ عددهم 13 بنسبة 18.6%، وفي الأخير الحاصلين على شهادات دكتوراه والبالغ عددهم 5 بنسبة 7.1%، اما فئة الماجستير فهي معدومة.

#### الفرع الخامس: خصائص العينة حسب سنوات الخبرة.

من اجل توضيح هذا المتغير المتمثل في سنوات الخبرة سنقوم بتقديمها في الجدول والشكل البياني التاليين:

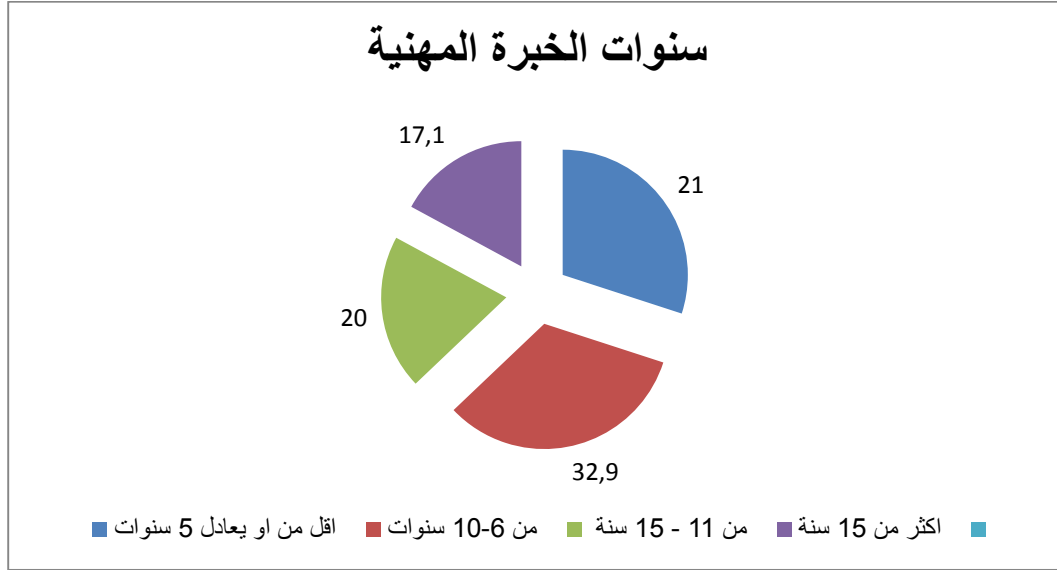
#### الجدول رقم 14.2: توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة.

النسبة	العدد	سنوات الخبرة
30%	21	اقل من او يعادل 5 سنوات
32.9%	23	من 6-10 سنوات
20%	14	من 11-15 سنة
17.1%	12	أكثر من 15 سنة
100%	70	المجموع

المصدر: من اعداد الطلبة، بناء على مخرجات برنامج SPSS 22.

من خلال الجدول رقم (14) والتمثيل البياني رقم (05) يتضح لنا توزيع النسب حسب سنوات الخبرة المهنية لأفراد العينة حيث نجد معظمهم من الفئة من 6 الى 10 سنوات بنسبة 32.9% بما يعادل 23 عدد، أما ما نسبته 30% فكان للفئة اقل من او يعادل 5 سنوات بما يعادل 21 عدد، وما نسبته 20% فكانت 11 الى 15 سنة بما يعادل 14 عدد واخيرا بقيمة 12 عدد بنسبة 17.1% لفئة أكثر من 15 سنة.

الشكل رقم 5.2: التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب المتغير سنوات الخبرة المهنية.



المصدر: من اعداد الطلبة بناء على جدول أعلاه واستعمال البرنامج Excel.

### المطلب الثاني: الصدق والثبات والاتساق الداخلي لمحاور الاستبيان.

من خلال هذا المبحث سنقوم بالتطرق للنتائج المتحصل عليها وتحليلها سواء لخصائص العينة أو للمتوسطات الحسابية التي ومن خلالها سنحاول الوصول إلى الهدف المنشود من هذه الدراسة وقبل كل هذا سنتعرف على مدى صحة وثبات الاستبيان من خلال معامل أداة ألفا كرو نباخ.

**الفرع الأول: صدق وثبات الاستبيان.**

**أولاً: الصدق الظاهري تحكيم واختبار الاستبيان:** وتمثلت هذه العملية في الاستعانة لآراء وتوجيهات بعض الأساتذة من داخل الكلية وكان هذا من أجل معرفة مدى صحة البيانات الموجودة في الاستبيان ومدى عموميتها وشمولها وتوافقها مع الإشكالية الرئيسية للموضوع.

**ثانياً: الصدق البياني:** من اجل حساب وتقييم أداة القياس المستخدمة في هذه الدراسة والمتمثلة في الاستبيان، فانه تم استخدام معامل الفا كرو نباخ والذي نقوم باستخدامه للتعرف على مدى ثبات الاستبيان وفقراته حيث يأخذ هذا المعامل قيم بين (0 - 1) فكلما كانت قيمة المعامل أقرب من الواحد كان هناك ثبات للفقرات، ومن ثم حساب معامل صدق، ومنه عرض النتائج كما يلي:

## الجدول رقم 15.2: نتائج اختبار ثبات أداة الدراسة معاملات الصدق والفاكرو نباخ.

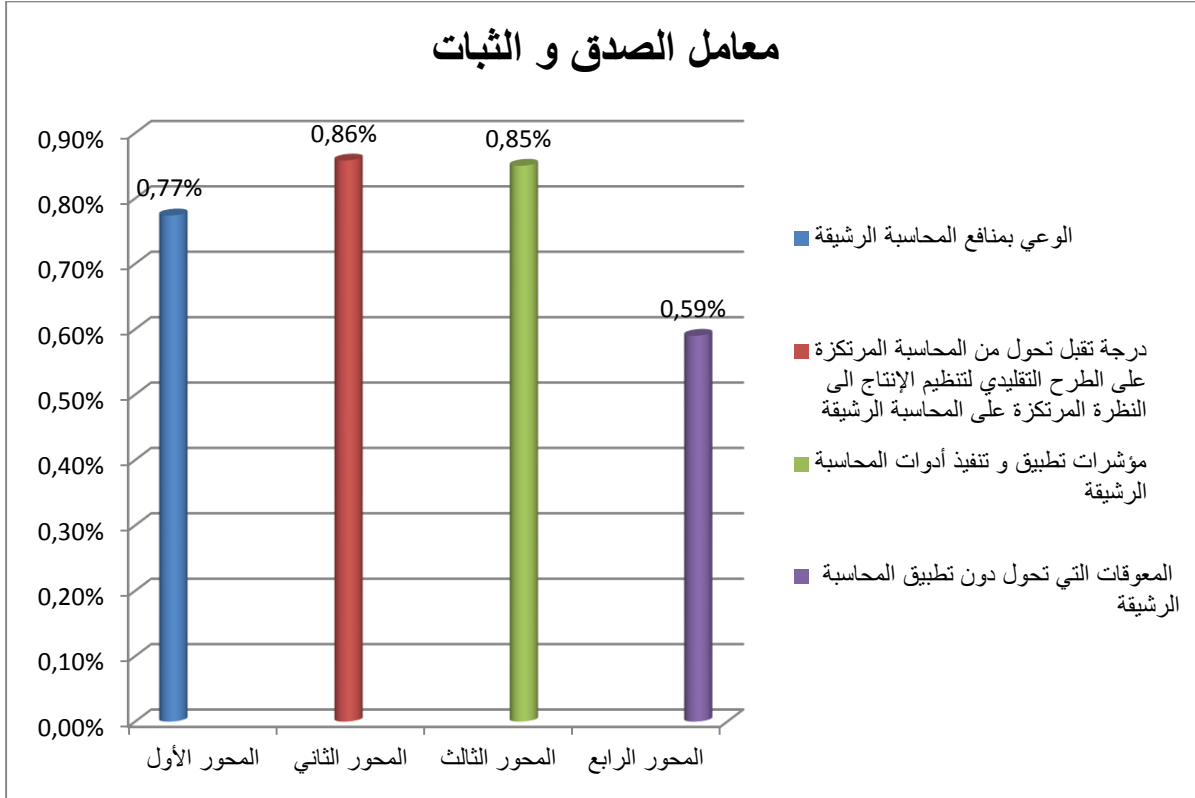
معايير الصدق	معايير ألفا كرو نباخ	عدد الفقرات	محتوى المحاور	محاور الاستبيان
0.880	0.774	07	الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة	المحور الأول
0.926	0.858	11	درجة تقبل التحول من المحاسبة المرتكزة على الطرح التقليدي لتنظيم الإنتاج الى النظرة المرتكزة على المحاسبة الرشيقة.	المحور الثاني
0.922	0.850	16	مؤشرات تطبيق وتنفيذ ادوات المحاسبة الرشيقة.	المحور الثالث
0.768	0.590	07	معوقات التي تحول دون تطبيق المحاسبة الرشيقة	المحور الرابع
0.958	0.917	41	مجموع المحاور	

المصدر: من اعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS 22.

من خلال نتائج الجدول رقم (15) و التمثيل البياني رقم (06) المتحصل عليهما لحسابات معاملات الصدق و الثبات لكل محور قمنا بحساب معامل الصدق من خلال الجذر التربيعي لمعامل الثبات الفاكرو نباخ لقد تراوحت جميع معاملات ألفا كرو نباخ المحاور بين ( 0.590) و (0.858) وهي تقترب من الواحد الصحيح كما بلغت قيمة المعامل بالنسبة لجميع المحاور (0.917) وهو ما يعني بأن الاستبيان يتميز بالثبات وذلك تجاوزه قيمة 0.5 ، لقد تراوحت معاملات الصدق المحاور بين (0.768) و (0.926) وهي تقترب من الواحد الصحيح ، كما بلغت قيمة المعامل الصدق بالنسبة لجميع المحاور (0.958) مما يدل على أن محتوى الاستبيان يتميز بالصدق لتجاوزه قيمة 0.5 .

نستخلص مما سبق بأن النتائج المتوصل إليها سواء لمعامل الثبات أو معامل الصدق كلها كانت قريبة من الواحد الصحيح مما يعني أن الاستبيان تميز بالثبات والصدق إذ نجده يعبر عن العينة في تمثيلها لمجتمع الدراسة.

الشكل رقم 6.2: التمثيل البياني لتوزيع معامل الصدق والثبات الفا كرو نباخ.



المصدر: من اعداد الطلبة بناء على جدول أعلاه واستعمال البرنامج Excel.

الفرع الثاني: معامل الارتباط (سييرمان) للاتساق الداخلي والقيم الاحصائية لها.

اولا: المحور الاول: معاملات الارتباط سييرمان للاتساق الداخلي "الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة".

لتوضيح معاملات الارتباط سييرمان للمحور الاول سيتم تقديمه في الجدول التالي:

الجدول رقم 16.2: معاملات الارتباط (سييرمان) للاتساق الداخلي بين العبارات محور الاول " الوعي

بمنافع المحاسبة الرشيقة ".

العبارات	1	2	3	4	5	6	7
معامل الارتباط سييرمان (R)	0.748	0.766	0.417	0.652	0.400	0.474	0.240
مستوى المعنوية (sig)	0.00	0.00	0.00	0.00	0.001	0.00	0.049

المصدر: من اعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS 22.

من خلال الجدول رقم (16) ان قيمة معامل الارتباط في المحور الأول الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة مع مختلف العبارات المكونة له وكذا مختلف الردود للعينة بعض العبارات قيمة قوية و ذلك في مجال معاملات الارتباط التي تراوحت بين 0.766 و 0.652 ، إضافة الى ذلك وجود عبارات ضعيفة تتراوح مجال معامل ارتباطهم ما بين 0.240 و 0.474 ، كما يتضح لنا ان جميع العبارات ذات معنوية إحصائية كون ان القيمة الاحتمالية كانت في جميع العبارات اقل من مستوى المعنوية المعمول به  $sig \leq 0.05$  ، و من هنا يمكن القول ان هناك اتساق داخلي بين عبارات هذا المحور .

ثانيا: المحور الثاني: معاملات الارتباط سيبرمان للاتساق الداخلي "درجة تقبل التحول من المحاسبة المرتكزة على الطرح التقليدي لتنظيم الإنتاج الى النظرة المرتكزة على المحاسبة الرشيقة".  
لتوضيح معاملات الارتباط سيبرمان للمحور الثاني سيتم تقديمه في الجدول التالي:

الجدول رقم 17.2: معاملات الارتباط (سيبرمان) للاتساق الداخلي بين العبارات المحور الثاني "درجة تقبل التحول من المحاسبة المرتكزة على الطرح التقليدي لتنظيم الإنتاج الى النظرة المرتكزة على المحاسبة الرشيقة"

العبارات	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11
معامل الارتباط سيبرمان (R)	0.634	0.573	0.456	0.617	0.296	0.351	0.603	0.568	0.524	0.587	0.640
مستوى المعنوية (sig)	0.00	0.00	0.00	0.00	0.013	0.03	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00

المصدر: من اعداد الطلبة، بناء على مخرجات برنامج SPSS 22.

يبين الجدول رقم (17) أعلاه ان مختلف معاملات الارتباط والاتساق الداخلي لمختلف عبارات الاستبيان للمحور الثاني درجة تقبل التحول من المحاسبة المرتكزة على الطرح التقليدي لتنظيم الإنتاج الى النظرة المرتكزة على المحاسبة الرشيقة اختلف الردود للعينة فهناك بعض العبارات ذات قيمة قوية وذلك في مجال معاملات

الارتباط التي تراوحت بين 0.640 و0.617، إضافة الى ذلك وجود عبارات متوسطة تتراوح مجال معامل ارتباطهم ما بين 0.587 و0.524 مع وجود عبارات في المجال الضعيف ما بين 0.296 و0.456، كما يتضح لنا ان جميع العبارات ذات معنوية إحصائية كون ان القيمة الاحتمالية كانت في جميع العبارات اقل من مستوى المعنوية المعمول به  $\text{sig} \leq 0.05$ ، ومن هنا يمكن القول ان هناك اتساق داخلي بين عبارات هذا المحور.

ثالثا: المحور الثالث: معاملات الارتباط سيبرمان للاتساق الداخلي "مؤشرات تطبيق وتنفيذ أدوات المحاسبة الرشيقة".

لتوضيح معاملات الارتباط سيبرمان للمحور الثاني سيتم تقديمه في الجدول التالي:

الجدول رقم 18.2: معاملات الارتباط (سيبرمان) للاتساق الداخلي بين العبارات المحور الثالث "مؤشرات تطبيق وتنفيذ أدوات المحاسبة الرشيقة".

العبارات	معامل الارتباط سيبرمان	مستوى المعنوية
01	0.409	0.00
02	0.726	0.00
03	0.606	0.00
04	0.548	0.00
05	0.689	0.00
06	0.629	0.00
07	0.489	0.00
08	0.319	0.007
09	0.165	0.147
10	0.386	0.001
11	0.346	0.003
12	0.506	0.00
13	0.574	0.00
14	0.168	0.164
15	0.452	0.00
16	0.514	0.00

المصدر: من اعداد الطلبة، بناء على مخرجات برنامج SPSS 22.

بين الجدول أعلاه رقم (18) ان مختلف معاملات الارتباط والاتساق الداخلي لمختلف عبارات الاستبيان للمحور الثالث مؤشرات تطبيق وتنفيذ أدوات المحاسبة الرشيقة قد اختلف الردود للعينة فهناك بعض العبارات ذات قيمة قوية وذلك في مجال معاملات الارتباط التي تراوحت بين 0.606 و0.726، إضافة الى ذلك وجود عبارات متوسطة تتراوح مجال معامل ارتباطهم ما بين 0.574 و0.514 مع وجود عبارات في المجال الضعيف ما بين 0.165 و0.489، كما يتضح لنا ان معظم العبارات ذات معنوية إحصائية كون ان القيمة

الاحتمالية كانت في معظمها اقل من مستوى المعنوية المعمول به  $sig \leq 0.05$ ، ومن هنا يمكن القول ان هناك اتساق داخلي بين عبارات هذا المحور.

رابعا: المحور الرابع: معاملات الارتباط سيبرمان للاتساق الداخلي "المعوقات التي تحول دون تطبيق المحاسبة الرشيقة".

لتوضيح معاملات الارتباط سيبرمان للمحور الثاني سيتم تقديمه في الجدول التالي:

الجدول رقم 19.2 معاملات الارتباط (سيبرمان) للاتساق الداخلي بين العبارات المحور الرابع " المعوقات التي تحول دون تطبيق المحاسبة الرشيقة ".

العبارات	01	02	03	04	05	06	07
معامل الارتباط سيبرمان (R)	0.437	0.428	0.570	0.555	0.594	0.467	0.656
مستوى المعنوية (sig)	0.000	0.000	0.000	0.000	0.001	0.000	0.000

المصدر: من اعداد الطلبة، بناء على مخرجات برنامج SPSS 22.

يبين الجدول رقم (19) أعلاه ان مختلف معاملات الارتباط و الاتساق الداخلي لمختلف عبارات الاستبيان للمحور الثالث مؤشرات تطبيق و تنفيذ أدوات المحاسبة الرشيقة قد اختلف الردود للعينة فهناك بعض العبارة ذات قيمة قوية و ذلك في مجال معاملات الارتباط بالتقريب التي تراوحت بين 0.594 و 0.656 إضافة الى ذلك وجود عبارات متوسطة تتراوح مجال معامل ارتباطهم ما بين 0.555 و 0.570 مع وجود عبارات في المجال الضعيف ما بين 0.428 و 0.467 ، كما يتضح لنا ان معظم العبارات ذات معنوية إحصائية كون ان القيمة الاحتمالية كانت في معظمها اقل من مستوى المعنوية المعمول به  $sig \leq 0.05$  ، و من هنا يمكن القول ان هناك اتساق داخلي بين عبارات هذا المحور .

الفرع الثالث: التحليل الاحصائي المستخدم في الدراسة.

أولاً: العرض النظري لمختلف الطرق الإحصائية المستخدمة في الدراسة.

صنفت الطرق والإجراءات الاستدلالية الى نوعين: طرق معلمية وطرق لامعلمية

1. الطرق المعلمية : هي طرق تستخدم للاستدلالات الإحصائية على معالم معينة ، و تشتت افتراضات و شروط قوية حول توزيع المجتمع فاختبار ستودنت و تحليل التباين و ارتباط بيرسون و غيرها من الإجراءات المعلمية تتطلب استيفاء افتراضات معينة حول البيانات و قياسها و تجانسها و توزيع الاحتمالي الذي تتبعه و ما الى ذلك ، فالتحليل التباين على سبيل المثال يفترض ان يكون قياس البيانات كمي (نسبيا او مديا ) و ان تكون المجموعات او العينات تتبع التوزيع الطبيعي و لها تباين متساوي او متجانس و هذه الافتراضات يصعب تحقيقها في بعض الأحيان .
2. الطرق اللامعلمية: فهي نوع من الطرق والإجراءات الإحصائية الاستدلالية التي يمكن استخدامها للتوصل الى النتائج بخصوص المجتمع من خلال العينة منه دون التقييد بنوع التوزيع الاحتمالي لمجتمع العينة او الطريقة التي سحبت بها العينة او البيانات التي يمكن الحصول عليها من العينة، وكذلك يستخدم في البيانات ذات الطبيعة الرتبية أي التغيرات الكيفية.

وهنا في هذه الدراسة قد استخدمت الطريقة الإحصاء **اللامعلمي** الذي يستخدم في حالة التوزيعات الشديدة الالتواء او التوزيعات الحرة الغير، وذلك باعتبار مختلف المتغيرات والمتمثلة في إجابات المبحوثين حول مختلف فقرات الاستبيان رتبية كونها تراوحت بين غير موافق بشدة الى موافق بشدة والتي إعطائها اوزان نسبية تراوحت بين 5 و 1.

فاعتمدت هذه الدراسة المعتمدة على الاستبيان على تحليل ليكرت الخماسي تكون غير خاضعة للتوزيع الطبيعي والذي سوف نبينه وفق اختبار كولمغوروف سميرونوف .

ثانيا: اختبار التوزيع الطبيعي.

وفي هذا الفرع سنقوم باختبار لتوزيع الطبيعي والذي سوف نبينه وفق اختبار One-sample

kolmogorov-smirnov Test كولومغوروف سميرونوف والذي هو كالتالي:

فرضيات الاختبار:  $H_0$  تشير الفرضية الى ان متغيرات تخضع للتوزيع الطبيعي.

$H_1$  تشير هذه الفرضية الى ان متغيرات الدراسة لا تخضع للتوزيع الطبيعي

والتي هي مبينة في الجدول التالي:

## الجدول رقم 20.2: نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمختلف محاور الدراسة.

رقم المحور	إحصائية K.S	مستوى الدلالة Sig	الملاحظة
المحور الأول	0.207	0.000	توزيع غير طبيعي
المحور الثاني	0.157	0.000	توزيع غير طبيعي
المحور الثالث	0.116	0.020	توزيع غير طبيعي
المحور الرابع	0.104	0.057	توزيع طبيعي
الإجمالي	0.180	0.000	توزيع غير طبيعي

المصدر: من اعداد الطلبة بناءا على مخرجات برنامج SPSS 22.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (20) ان اجمالي عبارات الاستبيان لا تخضع للتوزيع الطبيعي كون مستوى الدلالة اقل من  $Sig \leq 0.05$  ما عد عبارات المحور الرابع التي تخضع للتوزيع الطبيعي كون مستوى الدلالة أكبر من  $Sig \geq 0.05$

### المطلب الثالث: عرض نتائج مختلف محاور الاستبيان.

من اجل الإجابة على الفرضيات المتعلقة بمختلف محاور الجداول ادناه والذي كل جدول يحتوي على مختلف العبارات المتعلقة بالمحاور بالإضافة الى ذلك قمنا بحساب تكرارات إجابات افراد العينة مع القيم الاحتمالية لها التي من خلالها نقيس قبول او رفض احدى الفرضيات.

المتوسط الحسابي: "يستخدم لمعرفة مدى ارتفاع او انخفاض استجابات افراد الدراسة عن كل عبارة من عبارات الاستبيان.

الانحراف المعياري: لمعرفة مدى انحراف استجابات افراد الدراسة لكل عبارة من عبارات الاستبيان، ولكل محور من المحاور الرئيسية عن متوسطها الحسابي "

الفرع الأول: واقع الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة في المؤسسات محل الدراسة.

الجدول رقم 21.2: نتائج اراء عينة الدراسة حول واقع الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة في المؤسسات.

الأهمية النسبية	المؤشرات الإحصائية				الاستجابات					العبارات
	القيمة sig	إحصائية ويلكيسون W.L	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي المرجح	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
درجة كبيرة	0.001	1467.0	1.200	3.54	13	34	07	10	06	01
درجة كبيرة	0.00	1290.5	0.889	3.86	18	29	18	05	0	02
درجة كبيرة	0.000	1948.5	0.737	4.09	19	41	07	03	0	03
درجة كبيرة	0.000	1699.5	0.794	3.91	12	45	10	01	02	04
درجة كبيرة	0.000	1613.0	0.798	3.83	09	46	11	02	02	05
درجة كبيرة	0.000	1416.0	0.873	3.61	04	46	12	05	03	06
درجة كبيرة	0.000	1470.0	0.931	3.94	20	32	14	02	02	07
درجة كبيرة	0.000	2346	0.586	3.826	المتوسط العام حول واقع الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة في المؤسسات					

المصدر: من اعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS. 22.

يتضح من خلال الجدول رقم (21) الذي يبين آراء أفراد العينة على مختلف العبارات التي كان عددها 07 في المحور الأول حول "الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة" حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.82) والذي يقع بين (3.40) وأقل من (4.19) في فئة درجة كبيرة، كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكرت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة على هناك عينة لها معرفة بالوعي على منافع المحاسبة الرشيقة، وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحرافات المعيارية العام (0.58) وهي نسبة تعتبر متوسطة وكما ان القيمة الاحتمالية (sig) والإحصائية ويليكيسون كانت 0.000 وهي اقل من 0.05 أي هناك معنوية إحصائية لتلك الدرجة الكبيرة معبر عنها من فئة المبحوثين.

ومن هنا الإجابة على التساؤل الأول في كون المؤسسات محل الدراسة لها المعرفة والادراك الواعي بمنافع المحاسبة الرشيقة وذلك بدرجة كبيرة.

وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليل عبارات هذه الفرضية الرئيسية والتي تندرج تحتها الفرضيات الفرعية لها السبعة وهي كالتالي:

1- العبارة رقم (1) يساعد تبني المحاسبة الرشيقة على ان يكون هناك تدفق مستمر للإنتاج في كافة مراحلها: نلاحظ انه قد بلغ الوسط الحسابي (3.54 < 3.40) حسب مخطط ليكرت الخماسي مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق الرأي على انه عند تبني المحاسبة الرشيقة تساعد على ان يكون هناك تدفق مستمر للإنتاج وفق الاجابات المتحصل عليها، والتي كان الانحراف المعياري لها (1.200) وهذا يعكس درجة كبيرة لتوافق الرأي حول تلك العبارة وكذلك القيمة الاحتمالية الاحصائية ويليكيسون 0.001 وهي اقل من 0.05 وهذا ما يدفع للقبول بالفرضية.

2- العبارة رقم (2) يمكن تطبيق المحاسبة الرشيقة من السرعة في انجاز و تسليم الطلبات للزبائن : نلاحظ انه قد بلغ الوسط الحسابي (3.86 < 3.40) حسب مخطط ليكرت الخماسي مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق الرأي على انه عند تطبيق المحاسبة الرشيقة يؤدي الى السرعة في الانجاز و تسليم الطلبات للزبائن وفق الاجابات المتحصل عليها ، والتي كان الانحراف المعياري لها (0.889) و هذا يعكس درجة كبيرة لتوافق الرأي حول تلك العبارة و كذلك القيمة الاحتمالية الاحصائية ويليكيسون 0.000 و هي اقل من 0.05 و هذا ما يدفع للقبول بالفرضية .

3- العبارة رقم (3) يؤدي تطبيق المحاسبة الرشيقة الى استبعاد الهدر والضياع في العمليات الإنتاجية للوصول الى المدى الأدنى للتكاليف: نلاحظ انه قد بلغ الوسط الحسابي (4.09 < 3.40) حسب مخطط ليكرت الخماسي مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق الرأي على ان تطبيق المحاسبة الرشيقة يؤدي الى استبعاد

المدر والضياع للعمليات الانتاجية للوصول الى المدى الادنى للتكاليف وفق الاجابات المتحصل عليها، والتي كان الانحراف المعياري لها (0.737) وهذا يعكس درجة متوسطة لتوافق الراي حول تلك العبارة وكذلك القيمة الاحتمالية الاحصائية ويليكيسون 0.000 وهي اقل من 0.05 وهذا ما يدفع للقبول بالفرضية.

4- العبارة رقم (4) يساعد تطبيق المحاسبة الرشيقة على المرونة في الإنتاج وخفض الزمن وزيادة جودة الإنتاج: نلاحظ انه قد بلغ الوسط الحسابي (3.91 < 3.40) حسب مخطط ليكرت الحماسي مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق الراي على ان تطبيق المحاسبة الرشيقة يساعد على المرونة في الإنتاج وخفض الزمن وزيادة جودة الإنتاج وفق الاجابات المتحصل عليها، والتي كان الانحراف المعياري لها (0.794) وهذا يعكس درجة متوسطة لتوافق الراي حول تلك العبارة وكذلك القيمة الاحتمالية الاحصائية ويليكيسون 0.000 وهي اقل من 0.05 وهذا ما يدفع للقبول بالفرضية.

5- العبارة رقم (5) يمكن تبني المحاسبة الرشيقة من الاستغلال الأمثل للموارد و زيادة الربحية و تحقيق الأهداف المالية : نلاحظ انه قد بلغ الوسط الحسابي (3.83 < 3.40) حسب مخطط ليكرت الحماسي مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق الراي على تبني المحاسبة الرشيقة يساعد على استغلال الامثل للموارد و زيادة الربحية و تحقيق الاهداف المالية ، وفق الاجابات المتحصل عليها ، والتي كان الانحراف المعياري لها (0.798) و هذا يعكس درجة متوسطة لتوافق الراي حول تلك العبارة و كذلك القيمة الاحتمالية الاحصائية ويليكيسون 0.000 وهي اقل من 0.05 و هذا ما يدفع للقبول بالفرضية.

6- العبارة رقم (6) يؤدي تطبيق المحاسبة الرشيقة من خلال الاهتمام بالعاملين الى عملية التحسين المستمر في المؤسسة : نلاحظ انه قد بلغ الوسط الحسابي (3.61 < 3.40) حسب مخطط ليكرت الحماسي مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق الراي على ان تطبيق المحاسبة الرشيقة من خلال الاهتمام بالعاملين يؤدي الى عملية التحسين المستمر في المؤسسة ، وفق الاجابات المتحصل عليها ، والتي كان الانحراف المعياري لها (0.873) و هذا يعكس درجة كبيرة لتوافق الراي حول تلك العبارة و كذلك القيمة الاحتمالية الاحصائية ويليكيسون 0.000 وهي اقل من 0.05 و هذا ما يدفع للقبول بالفرضية .

7- العبارة رقم (7) يساعد تطبيق المحاسبة الرشيقة على قياس الأداء من خلال اهتمامه بنظام معلومات ومن خلال توفير معلومات دقيقة عن التكاليف: نلاحظ انه قد بلغ الوسط الحسابي (3.94 < 3.40) حسب مخطط ليكرت الحماسي مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق الراي على ان تطبيق المحاسبة الرشيقة يساعد على قياس الأداء من خلال اهتمامه بنظام معلومات ومن خلال توفير معلومات دقيقة عن التكاليف وفق الاجابات المتحصل عليها، والتي كان الانحراف المعياري لها (0.931) وهذا يعكس

درجة كبيرة لتوافق الراي حول تلك العبارة وكذلك القيمة الاحتمالية الاحصائية ويلكيسون 0.000 و هي اقل من 0.05 وهذا ما يدفع للقبول بالفرضية.

الفرع الثاني: واقع درجة تقبل تحول من المحاسبة المرتكزة على الطرح التقليدي لتنظيم الإنتاج الى النظرة المرتكزة على المحاسبة الرشيقة.

الجدول رقم 22.2: نتائج اراء درجة تقبل تحول من المحاسبة المرتكزة على الطرح التقليدي لتنظيم الإنتاج الى النظرة المرتكزة على المحاسبة الرشيقة.

الأهمية النسبية	المؤشرات الإحصائية				لاستجابات					
	القيمة Sig	إحصائية ويلكيسون W.L	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي المرجح	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	العبارات
درجة متوسطة	0.326	607.0	1.073	3.09	03	26	23	10	08	01
درجة كبيرة	0.000	1401.0	0.957	3.57	06	42	11	08	03	02
درجة كبيرة	0.000	1040.5	0.928	3.54	08	33	20	07	02	03
درجة كبيرة	0.000	1652.5	0.992	3.87	17	37	09	04	03	04
درجة كبيرة	0.000	1970.0	0.892	4.04	20	40	05	03	02	05
درجة كبيرة	0.000	1835.5	0.877	4.11	24	35	08	01	02	06
درجة كبيرة	0.000	2046.0	0.830	3.91	11	50	03	04	02	07
درجة كبيرة	0.000	1670.0	0.924	3.96	19	36	10	03	02	08
درجة كبيرة	0.000	1826.0	1.070	4.01	25	32	06	03	04	09

..../....

..../....

درجة كبيرة	0.000	1872.0	1.048	3.73	09	49	02	04	06	10
درجة كبيرة	0.000	1120.5	0.846	3.74	11	35	21	01	02	11
درجة كبيرة	0.000	2270.5	0.632	3.780	المتوسط العام حول واقع درجة تقبل تحول من المحاسبة المرتكزة على الطرح التقليدي لتنظيم الإنتاج الى النظرة المرتكزة على المحاسبة الرشيقة.					

المصدر: من اعداد الباحثين، بناء على مخرجات برنامج SPSS 22.

يتضح من خلال الجدول رقم (22) الذي يبين آراء أفراد العينة على مختلف العبارات التي كان عددها 11 في المحور الثاني حول " درجة تقبل تحول من المحاسبة المرتكزة على الطرح التقليدي لتنظيم الإنتاج الى النظرة المرتكزة على المحاسبة الرشيقة" ، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.78) والذي يقع بين (3.40) وأقل من (4.19) في فئة درجة كبيرة ، كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكارث الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة على هناك عينة لها معرفة بالوعي على منافع المحاسبة الرشيقة ، وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحرافات المعيارية العام (0.63) وهي نسبة تعتبر متوسطة و كما ان القيمة الاحتمالية (sig) و الإحصائية ويليكسون كانت 0.000 و هي اقل من 0.05 أي هناك معنوية إحصائية لتلك الدرجة الكبيرة معبر عنها من فئة المبحوثين .

ومن هنا الإجابة على التساؤل الثاني في كون المؤسسات محل الدراسة لها المعرفة والادراك بدرجة تقبل التحول من المحاسبة المرتكزة على طرح التقليدي لتنظيم الإنتاج الى النظرة المرتكزة على المحاسبة الرشيقة. وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليل عبارات هذه الفرضية الرئيسية والتي تندرج تحتها الفرضيات الفرعية لها احدى عشرة فرضية وهي كالتالي:

1- العبارة رقم (1) هناك اهتمام من قبل الإدارة من اجل التعرف على نظام الإنتاج المرتبط بالمحاسبة الرشيقة وتحديد الفرق بينه وبين النظام الحالي: نلاحظ انه قد بلغ الوسط الحسابي (3.09 > 3.40) حسب مخطط ليكرث الخماسي هذه الفئة ذات درجة متوسطة مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة متفاوتي الراي من حيث اهتمام الإدارة من اجل التعرف على نظام الإنتاج المرتبط بالمحاسبة الرشيقة وتحديد الفرق بينه وبين النظام الحالي ووفق الاجابات المتحصل عليها، والتي كان الانحراف المعياري

لها (1.073) وهذا يعكس درجة كبيرة لتوافق الراي حول تلك العبارة وكذلك القيمة الاحتمالية الاحصائية ويليكيسون 0.326 وهي أكبر من 0.05 وهذا ما يدفع لعدم القبول بالفرضية.

2- العبارة رقم (2) هناك الاهتمام بتحديد كيفية الانطلاق للتحويل لمدخل محاسبة ترشيد الضياع بكل أنواعه: نلاحظ انه قد بلغ الوسط الحسابي (3.57 < 3.40) حسب مخطط ليكرت الخماسي ذات دجة كبيرة مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق الراي من اجل الاهتمام بتحديد كيفية الانطلاق للتحويل لمدخل محاسبة ترشيد الضياع بكل انواعه وفق الاجابات المتحصل عليها، والتي كان الانحراف المعياري لها (0.957) وهذا يعكس درجة كبيرة لتوافق الراي حول تلك العبارة وكذلك القيمة الاحتمالية الاحصائية ويليكيسون 0.000 وهي اقل من 0.05 وهذا ما يدفع للقبول بالفرضية.

3- العبارة رقم (3) هناك اهتمام بتحديد الأهداف المرجوة من محاسبة ترشيد الضياع:

نلاحظ انه قد بلغ الوسط الحسابي (3.54 < 3.40) حسب مخطط ليكرت الخماسي مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق الراي على اهتمامهم بتحديد الاهداف المرجوة من محاسبة ترشيد الضياع وفق الاجابات المتحصل عليها، والتي كان الانحراف المعياري لها (0.928) وهذا يعكس درجة كبيرة لتوافق الراي حول تلك العبارة وكذلك القيمة الاحتمالية الاحصائية ويليكيسون 0.000 وهي اقل من 0.05 وهذا ما يدفع للقبول بالفرضية.

4- العبارة رقم (4) هناك إمكانية من اجل تعديل الهيكل التنظيمي للمؤسسة بما يسمح بإعطاء توضيح لمفهوم تيار القيمة داخل النظام الإنتاجي : نلاحظ انه قد بلغ الوسط الحسابي (3.87 < 3.40) حسب مخطط ليكرت الخماسي ذات درجة كبيرة مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة موافقة على تعديل الهيكل التنظيمي للمؤسسة بما يسمح بإعطاء توضيح مفهوم تيار القيمة داخل النظام الانتاجي وفق الاجابات المتحصل عليها ، والتي كان الانحراف المعياري لها (0.992) و هذا يعكس درجة كبيرا جدا لتوافق الراي حول تلك العبارة و كذلك القيمة الاحتمالية الاحصائية ويليكيسون 0.000 وهي اقل من 0.05 و هذا ما يدفع للقبول بالفرضية .

5- العبارة رقم (5) هناك استعداد لتكوين نظام يعتمد على التخفيض من الهدر في مختلف الموارد ضمن جميع المراحل الإنتاجية : نلاحظ انه قد بلغ الوسط الحسابي (4.04 < 3.40) حسب مخطط ليكرت الخماسي مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة لهم الاستعداد من اجل تكوين نظام يعتمد على التخفيض من الهدر في مختلف الموارد ضمن جميع المراحل الإنتاجية ، وفق الاجابات المتحصل عليها ، والتي كان الانحراف المعياري لها (0.892) و هذا يعكس درجة كبيرة لتوافق الراي حول تلك العبارة و كذلك القيمة الاحتمالية الاحصائية ويليكيسون 0.000 وهي اقل من 0.05 و هذا ما يدفع للقبول بالفرضية .

6- العبارة رقم (6) هناك استعداد من اجل تحسين تدفق وانسياب العمل ضمن النظام الانتاجي: نلاحظ انه قد بلغ الوسط الحسابي ( $3.40 < 4.11$ ) حسب مخطط ليكرت الخماسي مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة لهم الاستعداد من اجل تحسين تدفق وانسياب العمل ضمن النظام الانتاجي، وفق الاجابات المتحصل عليها، والتي كان الانحراف المعياري لها (0.877) وهذا يعكس درجة كبيرة لتوافق الراي حول تلك العبارة وكذلك القيمة الاحتمالية الاحصائية ويلكيكسون 0.000 و هي اقل من 0.05 وهذا ما يدفع للقبول بالفرضية.

7- العبارة رقم (7) هناك استعداد لان يكون الإنتاج متوافق بدرجة كبيره مع احتياجات السوق و العملاء كما و نوعا و بدقة متناهية: نلاحظ انه قد بلغ الوسط الحسابي ( $3.40 < 3.91$ ) حسب مخطط ليكرت الخماسي مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق الراي من اجل ان يكون هناك استعداد لان يكون الإنتاج متوافق بدرجة كبيره مع احتياجات السوق و العملاء كما و نوعا و بدقة متناهية وفق الاجابات المتحصل عليها، والتي كان الانحراف المعياري لها (0.830) و هذا يعكس درجة كبيرة لتوافق الراي حول تلك العبارة و كذلك القيمة الاحتمالية الاحصائية ويلك يسون 0.000 و هي اقل من 0.05 و هذا ما يدفع للقبول بالفرضية.

8- العبارة رقم (8) هناك استعداد للعمل المتواصل الذي يسمح بتعزيز العلاقات بين المؤسسة و مورديها من جهة و عملائها من جهة أخرى: نلاحظ انه قد بلغ الوسط الحسابي ( $3.40 < 3.96$ ) حسب مخطط ليكرت الخماسي مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة لها الاستعداد للعمل المتواصل الذي يسمح بتعزيز العلاقات بين المؤسسة و مورديها من جهة و عملائها من جهة أخرى الاجابات المتحصل عليها، والتي كان الانحراف المعياري لها (0.924) و هذا يعكس درجة كبيرة لتوافق الراي حول تلك العبارة و كذلك القيمة الاحتمالية الاحصائية ويلكيكسون 0.000 و هي اقل من 0.05 و هذا ما يدفع للقبول بالفرضية .

9- العبارة رقم (9) هناك استعداد لتعزيز ثقافة الحاجة لتحسين المستمر لدى الافراد من خلال القضاء على الهدر ضمن جميع الأنشطة: نلاحظ انه قد بلغ الوسط الحسابي ( $3.40 < 4.04$ ) حسب مخطط ليكرت الخماسي مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق الراي ان لديهم استعداد لتعزيز ثقافة الحاجة لتحسين المستمر لدى الافراد من خلال القضاء على الهدر ضمن جميع الأنشطة الاجابات المتحصل عليها، والتي كان الانحراف المعياري لها (1.070) و هذا يعكس درجة كبيرة لتوافق الراي حول تلك العبارة و كذلك القيمة الاحتمالية الاحصائية ويلكيكسون 0.000 و هي اقل من 0.05 و هذا ما يدفع للقبول بالفرضية.

10- العبارة رقم (10) هناك استعداد للعمل المستمر لتطوير جودة المنتج بما يحقق رغبات الزبائن: نلاحظ انه قد بلغ الوسط الحسابي ( $3.40 < 3.73$ ) حسب مخطط ليكرت الخماسي مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق الراي من اجل الاستعداد للعمل المستمر لتطوير جودة المنتج بما يحقق رغبة الزبائن وفق الاجابات

المتحصل عليها، والتي كان الانحراف المعياري لها (1.048) وهذا يعكس درجة كبيرة لتوافق الراي حول تلك العبارة وكذلك القيمة الاحتمالية الاحصائية ويليكيسون 0.000 وهي اقل من 0.05 وهذا ما يدفع للقبول بالفرضية.

11- العبارة رقم (11) هناك استعداد لتحسين نظم المعلومات بما يتوافق مع تطبيق مفهوم الترشيح: نلاحظ انه قد بلغ الوسط الحسابي (3.74 < 3.40) حسب مخطط ليكرت الخماسي مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق من اجل الاستعداد لتحسين نظم المعلومات بما يتوافق مع تطبيق مفهوم الترشيح وفق الاجابات المتحصل عليها، والتي كان الانحراف المعياري لها (0.846) وهذا يعكس درجة كبيرة لتوافق الراي حول تلك العبارة وكذلك القيمة الاحتمالية الاحصائية ويليكيسون 0.000 وهي اقل من 0.05 وهذا ما يدفع للقبول بالفرضية.

### الفرع ثالث: واقع مؤشرات تطبيق وتفيد أدوات المحاسبة الرشيقة.

#### الجدول رقم 23.2: نتائج اراء واقع مؤشرات تطبيق وتفيد أدوات المحاسبة الرشيقة.

الأهمية النسبية	المؤشرات الإحصائية				الاستجابات					
	القيمة sig	إحصائية ويليكيسون W. L	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي المرجح	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	العبارات
درجة متوسطة	0.973	583.5	1.486	2.63	12	09	13	13	23	01
درجة كبيرة	0.00	1435.5	1.097	3.69	16	31	11	09	03	02
درجة كبيرة	0.001	869.0	1.100	3.50	14	22	23	07	04	03
درجة كبيرة	0.003	1335.5	1.084	3.43	07	37	09	13	04	04
درجة كبيرة	0.000	1615.0	1.233	3.76	19	34	06	03	08	05
درجة كبيرة	0.000	1827.0	0.992	3.83	14	42	05	06	03	06

...../.....

..../....

درجة كبيرة	0.000	1388.0	1.195	3.81	22	28	12	01	07	07
درجة كبيرة	0.000	1430.5	1.119	3.63	14	33	10	09	04	08
درجة كبيرة	0.000	1234.0	0.783	3.77	09	40	19	0	02	09
درجة كبيرة	0.000	1579.5	0.687	3.86	09	45	13	03	0	10
درجة كبيرة	0.000	1743.0	1.024	3.90	18	38	07	03	04	11
درجة كبيرة	0.000	1778.0	1.006	3.94	20	36	07	04	03	12
درجة كبيرة	0.002	1122.5	1.126	3.47	11	30	15	09	05	13
درجة كبيرة	0.000	1984.0	0.825	4.01	16	45	05	02	02	14
درجة كبيرة	0.000	1765.5	0.761	4.03	18	39	10	03	0	15
درجة كبيرة	0.000	2033.5	1.146	4.14	32	29	02	01	06	16
درجة كبيرة	0.000	2271.0	0.584	3.712	المتوسط العام حول واقع مؤشرات تطبيق وتنفيذ أدوات المحاسبة الرشيقة.					

المصدر: من اعداد الطلبة، بناء على مخرجات برنامج SPSS 22.

يتضح من خلال الجدول رقم (23) الذي يبين آراء أفراد العينة على مختلف العبارات التي كان عددها 16 في المحور الثالث حول "واقع بمؤشرات تطبيق وتنفيذ أدوات المحاسبة الرشيقة" حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.71) والذي يقع بين (3.40) وأقل من (4.19) في فئة درجة كبيرة، كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات ليكرت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة على هناك عينة لها معرفة بمؤشرات تطبيق وتنفيذ أدوات المحاسبة الرشيقة، وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري إذ يظهر

درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحرافات المعيارية العام (0.58) وهي نسبة تعتبر متوسطة وكما ان القيمة الاحتمالية (sig) والإحصائية ويليكسون كانت 0.000 وهي اقل من 0.05 أي هناك معنوية إحصائية لتلك الدرجة الكبيرة معبر عنها من فئة المبحوثين.

ومن هنا الإجابة على التساؤل الثالث في كون المؤسسات محل الدراسة لها المعرفة والادراك مؤشرات تطبيق وتفيد أدوات المحاسبة الرشيقة وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليل عبارات هذه الفرضية الرئيسية والتي تندرج تحتها الفرضيات الفرعية لها ستة عشرة فرضية وهي كالتالي:

1- العبارة رقم (1) تتعامل المؤسسة مع عدد قليل من الموردين: نلاحظ انه قد بلغ الوسط الحسابي (3.40 > 2.63) حسب مخطط ليكرت الخماسي هذه الفئة ذات درجة متوسطة مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة تتعامل المؤسسة مع عدد قليل من الموردين وفق الاجابات المتحصل عليها، والتي كان الانحراف المعياري لها (1.486) وهذا يعكس درجة كبيرة لتوافق الراي حول تلك العبارة وكذلك القيمة الاحتمالية الاحصائية ويليكسون 0.973 وهي أكبر من 0.05 وهذا ما يدفع لعدم القبول بالفرضية.

2- العبارة رقم (2) يتم استلام المواد من الموردين في الوقت المحدد و بالجودة المطلوبة مسبقا .: نلاحظ انه قد بلغ الوسط الحسابي (3.40 < 3.69) حسب مخطط ليكرت الخماسي ذات درجة كبيرة مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق الراي من اجل استلام المواد من الموردين في الوقت المحدد و بالجودة المطلوبة مسبقا وفق الاجابات المتحصل عليها ، والتي كان الانحراف المعياري لها (1.097) و هذا يعكس درجة كبيرة لتوافق الراي حول تلك العبارة و كذلك القيمة الاحتمالية الاحصائية ويليكسون 0.000 و هي اقل من 0.05 و هذا ما يدفع للقبول بالفرضية .

3- العبارة رقم (3) يتم شراء الاحتياجات من المواد و المستلزمات طبقا لطلب المرحلة الإنتاجية اللاحقة: نلاحظ انه قد بلغ الوسط الحسابي (3.40 < 3.50) حسب مخطط ليكرت الخماسي مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق الراي على ان يتم شراء الاحتياجات من المواد و المستلزمات طبقا لطلب المرحلة الإنتاجية اللاحقة وفق الاجابات المتحصل عليها ، والتي كان الانحراف المعياري لها (1.100) و هذا يعكس درجة كبيرة لتوافق الراي حول تلك العبارة و كذلك القيمة الاحتمالية الاحصائية ويليكسون 0.001 و هي اقل من 0.05 و هذا ما يدفع للقبول بالفرضية .

4- العبارة رقم (4) تحرص المؤسسة على تخفيض المساحات التخزين بين مختلف المراحل الإنتاجية: نلاحظ انه قد بلغ الوسط الحسابي (3.40 < 3.43) حسب مخطط ليكرت الخماسي ذات درجة كبيرة مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة موافقة على ان تحرص المؤسسة على تخفيض لمساحات التخزين بين مختلف المراحل الإنتاجية.

وفق الاجابات المتحصل عليها، والتي كان الانحراف المعياري لها (1.084) وهذا يعكس درجة كبيرا جدا لتوافق الراي حول تلك العبارة وكذلك القيمة الاحتمالية الاحصائية ويليكيسون 0.003 و هي اقل من 0.05 وهذا ما يدفع للقبول بالفرضية.

5- العبارة رقم (5) تقوم المؤسسة بالعمل على تخفيض اوقات تجهيز الآلات و صيانتها من خلال تدريب العمال: نلاحظ انه قد بلغ الوسط الحسابي (3.76 < 3.40) حسب مخطط ليكرت الخماسي مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة ان المؤسسة تقوم بالعمل على تخفيض اوقات تجهيز الآلات و صيانتها من خلال تدريب العمال وفق الاجابات المتحصل عليها ، والتي كان الانحراف المعياري لها (1.233) و هذا يعكس درجة كبيرة لتوافق الراي حول تلك العبارة و كذلك القيمة الاحتمالية الاحصائية ويليكيسون 0.000 و هي اقل من 0.05 و هذا ما يدفع للقبول بالفرضية .

6- العبارة رقم (6) تحرص المؤسسة على تعزيز الاجراءات المتعلقة بالكشف المبكر على الأعطال و بمشاركة العاملين. : نلاحظ انه قد بلغ الوسط الحسابي (3.83 < 3.40) حسب مخطط ليكرت الخماسي مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة ان المؤسسة تحرص على تعزيز الاجراءات المتعلقة بالكشف المبكر على الأعطال و بمشاركة العاملين وفق الاجابات المتحصل عليها ، والتي كان الانحراف المعياري لها (0.992) و هذا يعكس درجة كبيرة لتوافق الراي حول تلك العبارة و كذلك القيمة الاحتمالية الاحصائية ويليكيسون 0.000 و هي اقل من 0.05 و هذا ما يدفع للقبول بالفرضية .

7- العبارة رقم (7) تعمل المؤسسة على تعزيز الإجراءات بان تكون بيئة العمل نظيفة و منظمة بصفة دائمة: نلاحظ انه قد بلغ الوسط الحسابي (3.81 < 3.40) حسب مخطط ليكرت الخماسي مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق الراي على ان تعمل المؤسسة على تعزيز الإجراءات بان تكون بيئة العمل نظيفة و منظمة بصفة دائمة وفق الاجابات المتحصل عليها ، والتي كان الانحراف المعياري لها (1.195) و هذا يعكس درجة كبيرة لتوافق الراي حول تلك العبارة و كذلك القيمة الاحتمالية الاحصائية ويليكيسون 0.000 و هي اقل من 0.05 و هذا ما يدفع للقبول بالفرضية.

8- العبارة رقم (08) يتم استبعاد جميع الأشياء الغير ضرورية والاحتفاظ بما هو ضروري للعمل: نلاحظ انه قد بلغ الوسط الحسابي (3.63 < 3.40) حسب مخطط ليكرت الخماسي مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة يعمل على استبعاد جميع الأشياء الغير ضرورية والاحتفاظ بما هو ضروري للعمل وفق الاجابات المتحصل عليها، والتي كان الانحراف المعياري لها (1.119) وهذا يعكس درجة كبيرة لتوافق الراي حول تلك العبارة وكذلك القيمة الاحتمالية الاحصائية ويليكيسون 0.000 و هي اقل من 0.05 وهذا ما يدفع للقبول بالفرضية.

9- العبارة رقم (09) يتم تصميم الترتيب الداخلي للمصنع على أساس خلايا متكاملة (مجموعة عمل صغيرة) يختص كل منها بمنتج معين او مرحلة إنتاجية معينة: نلاحظ انه قد بلغ الوسط الحسابي  $(3.77 < 3.40)$  حسب مخطط ليكرت الخماسي مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق الرأي على ان يتم تصميم الترتيب الداخلي للمصنع على أساس خلايا متكاملة (مجموعة عمل صغيرة) يختص كل منها بمنتج معين او مرحلة إنتاجية معينة وفق الاجابات المتحصل عليها ، والتي كان الانحراف المعياري لها  $(0.783)$  و هذا يعكس درجة كبيرة لتوافق الرأي حول تلك العبارة و كذلك القيمة الاحتمالية الاحصائية ويليكيسون  $0.000$  و هي اقل من  $0.05$  و هذا ما يدفع للقبول بالفرضية.

10- العبارة رقم (10) يتم تصميم العمليات التشغيلية بالمنشأة بصورة بسيطة و سهلة لكافة العاملين مما يسمح بتحقيق وفرات في وقت الإنتاج: نلاحظ انه قد بلغ الوسط الحسابي  $(3.86 < 3.40)$  حسب مخطط ليكرت الخماسي مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق الرأي على ان يتم تصميم العمليات التشغيلية بالمنشأة بصورة بسيطة و سهلة لكافة العاملين مما يسمح بتحقيق وفرات في وقت الإنتاج وفق الاجابات المتحصل عليها ، والتي كان الانحراف المعياري لها  $(0.687)$  و هذا يعكس درجة كبيرة لتوافق الرأي حول تلك العبارة و كذلك القيمة الاحتمالية الاحصائية ويليكيسون  $0.000$  و هي اقل من  $0.05$  و هذا ما يدفع للقبول بالفرضية .

11- العبارة رقم (11) يتم توثيق إجراءات عمل بعض المهام التي لا يكون لها اكثر من بديل في ضوء افضل الممارسات التي تؤدي بها: نلاحظ انه قد بلغ الوسط الحسابي  $(3.90 < 3.40)$  حسب مخطط ليكرت الخماسي مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على ان يتم توثيق إجراءات عمل بعض المهام التي لا يكون لها اكثر من بديل في ضوء افضل الممارسات التي تؤدي بها وفق الاجابات المتحصل عليها ، والتي كان الانحراف المعياري لها  $(1.024)$  و هذا يعكس درجة كبيرة لتوافق الرأي حول تلك العبارة و كذلك القيمة الاحتمالية الاحصائية ويليكيسون  $0.000$  و هي اقل من  $0.05$  و هذا ما يدفع للقبول بالفرضية .

12- العبارة رقم (12) هناك مراجعة مستمرة للأنشطة و العمليات حتى يتم التواصل لأعلى مستويات الأداء الممكنة وتعميم الأداء الأفضل بين العاملين : نلاحظ انه قد بلغ الوسط الحسابي  $(3.94 < 3.40)$  حسب مخطط ليكرت الخماسي مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق الرأي على ان هناك مراجعة مستمرة للأنشطة و العمليات حتى يتم التواصل لأعلى مستويات الأداء الممكنة وتعميم الأداء الأفضل بين العاملين وفق الاجابات المتحصل عليها ، والتي كان الانحراف المعياري لها  $(1.006)$  و هذا يعكس درجة كبيرة لتوافق الرأي حول تلك العبارة و كذلك القيمة الاحتمالية الاحصائية ويليكيسون  $0.000$  و هي اقل من  $0.05$  و هذا ما يدفع للقبول بالفرضية .

13- العبارة رقم (13) تعتمد سياسة المؤسسة على تدريب العاملين على كافة العمليات الإنتاجية اللازمة لإنتاج منتج (داخل كل مرحلة) البعد على مبدأ تقسيم العمل الذي يركز على رفع كفاءة العامل في عملية إنتاجية واحدة : نلاحظ انه قد بلغ الوسط الحسابي ( $3.40 < 3.47$ ) حسب مخطط ليكرت الخماسي مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق رأي على ان المؤسسة تعتمد سياستها على تدريب العاملين على كافة العمليات الإنتاجية اللازمة لإنتاج منتج (داخل كل مرحلة) البعد على مبدأ تقسيم العمل الذي يركز على رفع كفاءة العامل في عملية إنتاجية واحدة وفق الاجابات المتحصل عليها ، والتي كان الانحراف المعياري لها (1.126) و هذا يعكس درجة كبيرة لتوافق الراي حول تلك العبارة و كذلك القيمة الاحتمالية الاحصائية ويليكيسون 0.002 و هي اقل من 0.05 و هذا ما يدفع للقبول بالفرضية .

14- العبارة رقم (14) تتيح إدارة المؤسسة للعاملين تصور مرئي (لوحة) تعبر على خرائط تدفق العمليات التي تشمل كافة المراحل من استلام المواد الى غاية تسليم المنتج، والتي تبين إجراءات العمل و الأنشطة: نلاحظ انه قد بلغ الوسط الحسابي ( $3.40 < 4.01$ ) حسب مخطط ليكرت الخماسي مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على ان إدارة المؤسسة تتيح للعاملين تصور مرئي (لوحة) تعبر على خرائط تدفق العمليات التي تشمل كافة المراحل من استلام المواد الى غاية تسليم المنتج، والتي تبين إجراءات العمل و الأنشطة وفق الاجابات المتحصل عليها ، والتي كان الانحراف المعياري لها (0.825) و هذا يعكس درجة كبيرة لتوافق الراي حول تلك العبارة و كذلك القيمة الاحتمالية الاحصائية ويليكيسون 0.000 و هي اقل من 0.05 و هذا ما يدفع للقبول بالفرضية.

15- العبارة رقم (15) هناك وسائل اتاحة فورية للمعلومات في مكان تنفيذ العمل للتنسيق بين الأنشطة و تسهيل الاتصال و توصيل المعلومات: نلاحظ انه قد بلغ الوسط الحسابي ( $3.40 < 4.01$ ) حسب مخطط ليكرت الخماسي مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق الراي بان هناك وسائل اتاحة فورية للمعلومات في مكان تنفيذ العمل للتنسيق بين الأنشطة و تسهيل الاتصال و توصيل المعلومات وفق الاجابات المتحصل عليها ، والتي كان الانحراف المعياري لها (0.761) و هذا يعكس درجة كبيرة لتوافق الراي حول تلك العبارة و كذلك القيمة الاحتمالية الاحصائية ويليكيسون 0.000 و هي اقل من 0.05 و هذا ما يدفع للقبول بالفرضية .

16- العبارة رقم (16) تعمل المؤسسة بشكل مستمر على تخفيض تكاليفها بناءً أسعار البيع التنافسية: نلاحظ انه قد بلغ الوسط الحسابي ( $3.40 < 4.14$ ) حسب مخطط ليكرت الخماسي مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق على تعمل المؤسسة بشكل مستمر على تخفيض تكاليفها بناءً أسعار البيع التنافسية وفق الاجابات المتحصل عليها، والتي كان الانحراف المعياري لها (1.146) وهذا يعكس درجة كبيرة لتوافق الراي حول تلك العبارة وكذلك القيمة الاحتمالية الاحصائية ويليكيسون 0.000 و هي اقل من 0.05 وهذا ما يدفع للقبول بالفرضية.

## الفرع الرابع: واقع المعوقات التي تحول دون تطبيق المحاسبة الرشيقة.

## الجدول رقم 24.2: نتائج آراء واقع المعوقات التي تحول دون تطبيق المحاسبة الرشيقة.

الأهمية النسبية	المؤشرات الإحصائية				الاستجابات					العبارات
	القيمة sig	إحصائية ويلكسون W.L	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي المرجح	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
درجة متوسطة	0.849	531.0	1.006	2.87	01	22	20	21	06	01
درجة متوسطة	0.844	448.5	1.084	2.89	02	21	24	13	10	02
درجة متوسطة	0.991	449.0	1.046	2.67	02	16	17	27	08	03
درجة متوسطة	0.221	774.0	1.195	3.14	07	25	18	11	09	04
درجة متوسطة	0.119	760.0	1.085	3.16	08	20	20	19	03	05
درجة متوسطة	0.249	792.5	1.309	3.10	13	15	17	16	09	06
درجة كبيرة	0.000	1163.5	1.073	3.50	11	30	15	11	03	07
درجة كبيرة	0.137	1098.0	0.601	3.046	المتوسط العام حول واقع المعوقات التي تحول دون تطبيق المحاسبة الرشيقة					

المصدر: من اعداد الطلبة، بناء على مخرجات برنامج SPSS 22.

يتضح من خلال الجدول رقم (24) الذي يبين آراء أفراد العينة على مختلف العبارات التي كان عددها 07 في المحور الرابع حول " واقع المعوقات التي تحول دون تطبيق المحاسبة الرشيقة " حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (3.04) والذي يقع بين (3.40) وأقل من (4.19) في فئة درجة كبيرة ، كما أن هذا المتوسط يقع ضمن

الفئة الرابعة من فئات ليكرت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة على ان هناك عينة لها معرفة واقع المعوقات التي تحول دون تطبيق المحاسبة الرشيقة، وهذا ما يؤكد الانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة التقارب في الأجوبة من أفراد العينة حيث بلغ الانحرافات المعيارية العام (0.60) وهي نسبة تعتبر متوسطة وكما ان القيمة الاحتمالية (sig) والإحصائية ويليكيسون كانت 0.137 وهي أكبر من 0.05 أي ان ليس هناك معنوية إحصائية لتلك الدرجة المتوسطة معبر عنها من فئة الباحثين.

ومن هنا الإجابة على التساؤل الرابع في كون المؤسسات محل الدراسة ليس لها المعرفة والادراك واقع المعوقات التي تحول دون تطبيق المحاسبة الرشيقة وحتى تؤدي هذه النتائج الغرض البحثي والهدف الذي يراد الوصول إليه قمنا بتحليل عبارات هذه الفرضية الرئيسية والتي تندرج تحتها الفرضيات الفرعية لها سبعة فرضيات وهي كالتالي:

01- العبارة رقم (1) ترون ان تكلفة التحول الى نظام المحاسبة الرشيقة تفوق المزايا المترتبة عنها : نلاحظ انه قد بلغ الوسط الحسابي (2.87 > 3.40) حسب مخطط ليكرت الخماسي هذه الفئة ذات درجة متوسطة مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة يرون ان تكلفة التحول الى نظام المحاسبة الرشيقة تفوق المزايا المترتبة عنها و وفق الاجابات المتحصل عليها ، والتي كان الانحراف المعياري لها (1.006) و هذا يعكس درجة كبيرة لتوافق الراي حول تلك العبارة و كذلك القيمة الاحتمالية الاحصائية ويليكيسون 0.849 و هي اكبر من 0.05 و هذا ما يدفع لعدم القبول بالفرضية .

02- العبارة رقم (2) ترون ان التحول الى تطبيق المحاسبة الرشيقة لا يلقي قبولا من قبل ملاك والمستثمرين: نلاحظ انه قد بلغ الوسط الحسابي (2.89 > 3.40) حسب مخطط ليكرت الخماسي ذات درجة متوسطة مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق الراي حول رايتهم الى ان التحول الى تطبيق المحاسبة الرشيقة لا يلقي قبولا من قبل ملاك والمستثمرين. وفق الاجابات المتحصل عليها، والتي كان الانحراف المعياري لها (1.084) وهذا يعكس درجة كبيرة لتوافق الراي حول تلك العبارة وكذلك القيمة الاحتمالية الاحصائية ويليكيسون 0.844 وهي أكبر من 0.05 وهذا ما يدفع لعدم لقبول بالفرضية.

03- العبارة رقم (3) ترون انه في حالة تطبيق المحاسبة الرشيقة سوف يختلف نوعا ما من التغييرات التي يمكن ان تتعارض مع سياسة مؤسساتكم: نلاحظ انه قد بلغ الوسط الحسابي (2.67 > 3.40) حسب مخطط ليكرت الخماسي مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق الراي على انه في حال تطبيق المحاسبة الرشيقة سوف تخلف نوعا ما من التغييرات التي يمكن ان تتعارض مع سياسة مؤسساتكم وفق الاجابات المتحصل عليها، والتي كان الانحراف المعياري لها (1.046) و هذا يعكس درجة كبيرة لتوافق الراي حول تلك العبارة و كذلك القيمة الاحتمالية الاحصائية ويليكيسون 0.991 و هي اكبر من 0.05 و هذا ما يدفع لعدم القبول بالفرضية .

04- العبارة رقم (4) ترون ان المسيرين في مؤسستكم لا يمتلكون درجة من المعرفة التي تمكنهم من تطبيق المحاسبة الرشيقة : نلاحظ انه قد بلغ الوسط الحسابي ( $3.14 < 3.40$ ) حسب مخطط ليكرت الخماسي ذات درجة متوسطة مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة موافقة على ان المسيرين و المحاسبين في مؤسساتهم لا يمتلكون درجة من المعرفة التي تمكنهم من تطبيق المحاسبة الرشيقة وفق الاجابات المتحصل عليها ، والتي كان الانحراف المعياري لها (1.195) و هذا يعكس درجة كبيرا جدا لتوافق الراي حول تلك العبارة و كذلك القيمة الاحتمالية الاحصائية ويليكيسون 0.221 وهي اكبر من 0.05 و هذا ما يدفع لعدم قبول بالفرضية .

05- العبارة رقم (5) ترون ان أنظمة التقارير الداخلية والخارجية غير كفاه بما يسمح لتطبيق المحاسبة الرشيقة: نلاحظ انه قد بلغ الوسط الحسابي ( $3.16 < 3.40$ ) حسب مخطط ليكرت الخماسي مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة يرون ان أنظمة التقارير الداخلية والخارجية غير كفاه بما يسمح لتطبيق المحاسبة الرشيقة ، وفق الاجابات المتحصل عليها ، والتي كان الانحراف المعياري لها (1.085) و هذا يعكس درجة كبيرة لتوافق الراي حول تلك العبارة و كذلك القيمة الاحتمالية الاحصائية ويليكيسون 0.119 وهي اكبر من 0.05 و هذا ما يدفع لعدم القبول بالفرضية .

06- العبارة رقم (6) ترون ان مدراء والمسؤولين لا يتقبلون دائما النصائح والارشادات: نلاحظ انه قد بلغ الوسط الحسابي ( $3.10 < 3.40$ ) حسب مخطط ليكرت الخماسي مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة يرون ان ترون ان مدراء والمسؤولين لا يتقبلون دائما النصائح والارشادات، وفق الاجابات المتحصل عليها، والتي كان الانحراف المعياري لها (1.309) وهذا يعكس درجة كبيرة لتوافق الراي حول تلك العبارة وكذلك القيمة الاحتمالية الاحصائية ويليكيسون 0.249 وهي أكبر من 0.05 وهذا ما يدفع لعدم القبول بالفرضية.

07- العبارة رقم (7) ترون بان هناك حالة افتقار لعمليات التدريب و عدم الفهم الدقيق لعمليات الإنتاج : نلاحظ انه قد بلغ الوسط الحسابي ( $3.50 < 3.40$ ) حسب مخطط ليكرت الخماسي مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة توافق الراي على ان هناك حالة افتقار لعمليات التدريب و عدم الفهم الدقيق لعمليات الإنتاج وفق الاجابات المتحصل عليها ، والتي كان الانحراف المعياري لها (1.073) و هذا يعكس درجة كبيرة لتوافق الراي حول تلك العبارة و كذلك القيمة الاحتمالية الاحصائية ويليكيسون 0.000 وهي اقل من 0.05 و هذا ما يدفع للقبول بالفرضية .

#### الفرع الخامس: الدراسات الوصفية والاحتمالية للفروق لمختلف متغيرات الدراسة.

سنحاول في هذا المطلب دراسة إثر اختلاف الخصائص الشخصية والوظيفي (نوع النشاط، الطابع القانوني، عمر المؤسسة، المؤهلات العلمية، سنوات الخبرة) على تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة على إدارة التكلفة في المؤسسات محل الدراسة.

أولاً-تأثير اختلاف نوع النشاط على تبني تطبيق ادوات المحاسبة الرشيقة ضمن مختلف مستوياته.

ويمكن تلخيص ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم 25.2: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأدوات المحاسبة الرشيقة تبعا لمتغير

نوع النشاط.

مختلطة		خدمية		إنتاجية		نوع النشاط
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الإحصائية
0.33973	3.4429	0.29118	3.9748	0.68085	3.8571	متوسط المحور الأول
0.42251	3.5818	0.25618	3.7487	0.76133	3.8393	متوسط المحور الثاني
0.24197	3.4937	0.26689	3.6949	0.71153	3.7703	متوسط المحور الثالث
0.67411	3.0571	0.52916	3.4706	0.53596	2.8771	متوسط المحور الرابع
0.30395	3.3939	0.15905	3.7222	0.55506	3.5860	الإجمالي

المصدر: من اعداد الطلبة، بناء على مخرجات برنامج SPSS 22.

من خلال الجدول أعلاه رقم (25) نلاحظ ان متوسط إجابات مختلف فئات افراد العينة باختلاف نوع النشاط لهم حول تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة في إدارة التكلفة في مؤسسات محل الدراسة كانت متقاربة فقد تراوحت بين (3.72) و (3.39) وهذا ما يوحي على عدم وجود فروق بين مختلف الفئات تباعا لنوع النشاط حول تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة، سواء على مختلف المحاور الأربعة في المؤسسة محل الدراسة.

ومن اجل التعرف على مختلف المعنوية الإحصائية لتلك الفروق قمنا بإجراء اختبار Kruskal-wallis وهو من "التوزيعات الاحتمالية المستمرة المهمة في الإحصاء واول من وضعه العالم Carl pearson وهو أيضا متغير عشوائي يستخدم في اختبار الفرضيات" وسيوضح ذلك وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 26.2: تحليل التباين الأحادي بين المتوسطات لمختلف المستويات استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة تبعا لمتغير نوع النشاط.

المتغير	إحصائية كي مربع (Chik-Square)	درجات الحرية	المعنوية الإحصائية Sig
متوسط المحور الأول	11.568	02	0.003
متوسط المحور الثاني	7.756	02	0.021
متوسط المحور الثالث	7.505	02	0.023
متوسط المحور الرابع	15.551	02	0.000
الإجمالي	7.792	02	0.020

المصدر: من اعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS 22.

من خلال هذا الجدول رقم (26) يتأكد القول السابق بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة والتي ترجع الى اختلاف في طبيعة نوع النشاط كون القيم الاحتمالية كلها كانت اقل من 0.05 ( $sig < 0.05$ ) أي هذا يرجع بالنسبة للمحاور الأربعة. ثانيا-تأثير اختلاف نوع الطابع القانوني على تبني تطبيق ادوات المحاسبة الرشيقة ضمن مختلف مستوياته. ويمكن تلخيص ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم 27.2: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأدوات المحاسبة الرشيقة تبعا لمتغير نوع الطابع القانوني.

مختلطة		خاصة		عمومية		الطابع القانوني
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الإحصائية
0.31944	3.2857	0.36549	3.9452	1.52061	2.9429	متوسط المحور الأول
0.23706	3.2364	0.41827	3.9106	1.52879	2.7636	متوسط المحور الثاني

...../.....

...../.....

0.22273	3.3625	0.45684	3.8052	1.32391	2.9500	متوسط المحور الثالث
0.91138	2.8286	0.51775	3.06990	1.17369	3.0000	متوسط المحور الرابع
0.29206	3.1783	0.23301	3.6825	1.38464	2.9141	الإجمالي

المصدر: من اعداد الطلبة، بناء على مخرجات برنامج SPSS 22.

من خلال الجدول أعلاه رقم (27) نلاحظ ان متوسط إجابات مختلف فئات افراد العينة باختلاف نوع الطابع القانوني لهم حول تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة في إدارة التكلفة في مؤسسات محل الدراسة كانت متقاربة فقد تراوحت بين (3.68) و (2.91) وهذا ما يوحي على عدم وجود فروق بين مختلف الفئات تباعا لنوع الطابع القانوني (عمومية، خاصة، مختلطة) حول تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة، سواء على مختلف المحاور الأربعة في المؤسسة محل الدراسة.

ومن اجل التعرف على مختلف المعنوية الإحصائية لتلك الفروق قمنا بإجراء اختبار Kruskal-wallis وذلك وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 28.2: تحليل التباين الأحادي بين المتوسطات لمختلف مستويات استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة تبعا لمتغير نوع الطابع القانوني.

المتغير	إحصائية كمي مربع (Chik-) (Square)	درجات الحرية	المعنوية الإحصائية
متوسط المحور الأول	10.392	02	0.006
متوسط المحور الثاني	11.545	02	0.003
متوسط المحور الثالث	5.941	02	0.051
متوسط المحور الرابع	0.404	02	0.817
الإجمالي	9.0250	02	0.011

المصدر: من اعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS 22.

من خلال الجدول رقم (28) أعلاه و بالاعتماد على العمود الأخير الذي يحسب القيم الاحتمالية للفروق بين مستويات تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة ضمن كل مستوى ثم اجمالي المتغير ، فنجد القيمة الاحتمالية للفروق بين الطابع القانوني (0.011) كانت اقل ( $\text{sig} < 0.05$ ) و هذا ما تم استنتاجه من خلال الخصائص الوصفية للعينة حول الفروق بين المحور الأول و الثاني ضمن مستوى تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة التي ترجع الى الطابع القانوني ، كما تجدر الإشارة الى ان الفروق بين الطابع القانوني ضمن المحور الثالث و الرابع لم تكن ذات معنوية و بالتالي عدم وجود اختلاف و اختلاف سببه هو المحور الأول و الثاني .

ثالثاً-تأثير اختلاف عمر المؤسسة على تبني تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة ضمن مختلف مستوياته.

ويمكن تلخيص ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم 29.2: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأدوات المحاسبة الرشيقة تبعا لمتغير عمر المؤسسة.

أكثر من 15 سنة		من 11 الى 15 سنة		من 6 الى 10 سنوات		اقل من او يعادل 5 سنوات		متغير نوع النشاط
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الإحصائية
0.72930	3.7436	0.31038	3.8992	0.33189	3.9560	0	4.1429	متوسط المحور الأول
0.77330	3.6457	0.30976	3.9198	0.36812	3.9720	0	4.1818	متوسط المحور الثاني
0.70147	3.6202	0.26839	3.6103	0.28641	4.0625	0	4.5000	متوسط المحور الثالث
0.58460	2.8755	0.34343	3.4538	0.71043	3.0440	0	2.8571	متوسط المحور الرابع
0.58005	3.4712	0.16775	3.7208	0.15893	3.7586	0	3.9205	الإجمالي

المصدر: من اعداد الطلبة، بناء على مخرجات برنامج SPSS 22.

من خلال الجدول أعلاه رقم (29) نلاحظ ان متوسط إجابات مختلف فئات افراد العينة باختلاف العمرية للمؤسسة حول تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة في إدارة التكلفة في مؤسسات محل الدراسة كانت متقاربة فقد تراوحت بين (3.92) و (3.47) وهذا ما يوحي على عدم وجود فروق بين مختلف الفئات تباعا لنوع عمر المؤسسة حول

تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة، سواء على مختلف المحاور الأربعة في المؤسسة محل الدراسة ومن أجل التعرف على مختلف على المعنوية الإحصائية لتلك الفروق قمنا بإجراء اختبار Kruskal-wallis وذلك وفق الجدول التالي:

**الجدول رقم 30.2: تحليل التباين الأحادي بين المتوسطات لمختلف مستويات استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة تبعاً لمتغير عمر المؤسسة.**

المتغير	إحصائية كي مربع (Chik-Square)	درجات الحرية	المعنوية الإحصائية
متوسط المحور الأول	0.970	03	0.809
متوسط المحور الثاني	4.374	03	0.224
متوسط المحور الثالث	12.057	03	0.007
متوسط المحور الرابع	13.109	03	0.004
الإجمالي	8.015	03	0.046

المصدر: من اعداد الطلبة، بناء على مخرجات برنامج SPSS 22.

من خلال الجدول رقم (30) أعلاه و بالاعتماد على العمود الأخير الذي يحسب القيم الاحتمالية للفروق بين مستويات تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة ضمن كل مستوى ثم اجمالي المتغير ، فنجد القيمة الاحتمالية للفروق بين عمر المؤسسة (0.046) كانت اقل ( $\text{sig} \leq 0.05$ ) وهذا ما تم استنتاجه من خلال الخصائص الوصفية للعينة حول الفروق بين المحور الثالث و الرابع ضمن مستوى تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة التي ترجع الى متغير عمر المؤسسة ، كما تجدر الإشارة الى ان الفروق بين الطابع القانوني ضمن المحور الأول و الثاني لم تكن ذات معنوية وبالتالي عدم وجود اختلاف و اختلاف سببه هو المحور الثالث و الرابع .

رابعاً-تأثير اختلاف المؤهلات العلمية تبني تطبيق ادوات المحاسبة الرشيقة ضمن مختلف مستوياته. ويمكن تلخيص ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم 31.2: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأدوات المحاسبة الرشيقة تبعا لمتغير المؤهلات العلمية.

مؤهل مؤهل العلمي	تقني سامي		الانحراف المعيار	المتوسط	ليسانس		الانحراف المعيار	المتوسط	ماجستير		الانحراف المعيار	المتوسط	دكتوراه		الانحراف المعيار	المتوسط	أخرى																	
	متوسط الحسابي	الانحراف المعيار			المتوسط الحسابي	الانحراف المعيار			المتوسط الحسابي	الانحراف المعيار			المتوسط الحسابي	الانحراف المعيار																				
المتوسط المحور الأول	3.2418	0.97133	3.9048	0.33348	4.0330	0.21941	4.0000	0.30305	3.9714	0.48655	3.0909	0.96138	3.9129	0.45925	3.9021	0.41736	4.0000	0.36927	0.24765	0.25555	2.8571	3.6843	0.78758	0.8624	3.8701	0.20535	3.6265	0.25509	3.7449	0.78758	3.0598	3.0598	0.20873	
المتوسط المحور الثاني	3.0909	0.96138	3.9129	0.45925	3.9021	0.41736	4.0000	0.36927	3.9879	0.30514	3.2692	0.83673	3.9714	0.48376	3.4279	0.40007	3.7375	3.7429	0.25555	0.24765	0.25555	2.8571	3.6843	0.78758	0.8624	3.8701	0.20535	3.6265	0.25509	3.7449	0.78758	3.0598	3.0598	0.20873
المتوسط المحور الثالث	3.2692	0.83673	3.9714	0.48376	3.4279	0.40007	3.7375	3.7429	3.9208	0.35234	2.6374	0.73219	3.1905	0.50140	3.1429	0.30305	3.7429	3.7429	0.25555	0.24765	0.25555	2.8571	3.6843	0.78758	0.8624	3.8701	0.20535	3.6265	0.25509	3.7449	0.78758	3.0598	3.0598	0.20873
المتوسط المحور الرابع	2.6374	0.73219	3.1905	0.50140	3.1429	0.30305	3.7429	3.7429	3.9208	0.35234	0.63199	0.73219	3.1905	0.50140	3.1429	0.30305	3.7429	3.7429	0.25555	0.24765	0.25555	2.8571	3.6843	0.78758	0.8624	3.8701	0.20535	3.6265	0.25509	3.7449	0.78758	3.0598	3.0598	0.20873
الإجمالي	3.0598	0.78758	3.7449	0.25509	3.6265	0.20535	3.8701	0.8624	3.6843	0.20873	3.0598	0.78758	3.7449	0.25509	3.6265	0.20535	3.8701	0.8624	0.8624	0.8624	0.8624	2.8571	3.6843	0.78758	0.8624	3.8701	0.20535	3.6265	0.25509	3.7449	0.78758	3.0598	3.0598	0.20873

المصدر: من اعداد الطلبة بناء على مخرجات برنامج SPSS 22.

من خلال الجدول أعلاه رقم (31) نلاحظ ان متوسط إجابات مختلف فئات افراد العينة باختلاف نوع المؤهلات العلمية حول تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة في إدارة التكلفة في مؤسسات محل الدراسة كانت متقاربة فقد تراوحت بين (3.87) و (3.02) وهذا ما يوحي على عدم وجود فروق بين مختلف الفئات تباعا لنوع عمر المؤسسة حول تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة، سواء على مختلف المحاور الأربعة في المؤسسة محل الدراسة.

الجدول رقم 32.2: تحليل التباين الأحادي بين المتوسطات لمختلف مستويات استخدام أدوات

المحاسبة الرشيقة تبعا لمتغير مؤهل العلمي.

المتغير	إحصائية كي مربع (Chik-Square)	درجات الحرية	المعنوية الإحصائية
متوسط المحور الأول	10.522	04	0.032
متوسط المحور الثاني	15.127	04	0.004
متوسط المحور الثالث	18.157	04	0.001
متوسط المحور الرابع	14.114	04	0.007
الإجمالي	21.070	04	0.000

المصدر: من اعداد الطلبة، بناءا على مخرجات برنامج SPSS 22.

من خلال هذا الجدول رقم (32) يتأكد القول السابق وجود فروقات ذات دلالة إحصائية حول تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة والتي ترجع الى اختلاف في طبيعة عمر المؤسسة كون القيم الاحتمالية كلها كانت اقل من 0.05 ( $sig < 0.05$ ) وهذا بالنسبة للمحاور الاربعة. خامسا-تأثير اختلاف سنوات الخبرة على تبني تطبيق ادوات المحاسبة الرشيقة ضمن مختلف مستوياته. ويمكن تلخيص ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم 33.2: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأدوات المحاسبة الرشيقة تبعا لمتغير سنوات الخبرة.

أكثر من 15 سنة		من 11 الى 15 سنة		من 6 الى 10 سنوات		اقل من او يعادل 5 سنوات		نوع النشاط
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الإحصائية
0.51852	3.9881	0.98406	3.5306	0.35745	3.9317	0.42413	3.8163	متوسط المحور الأول
0.34887	3.9091	1.09176	3.5390	0.40644	3.9565	0.50663	3.6753	متوسط المحور الثاني
0.37920	3.8073	0.87731	3.4688	0.35985	4.0516	0.45183	3.4494	متوسط المحور الثالث
0.63633	3.1786	0.78596	2.9286	0.51406	3.0435	0.55783	3.0544	متوسط المحور الرابع
0.26091	3.7208	0.85496	3.3667	0.20856	3.7458	0.31737	3.4989	الإجمالي

المصدر: من اعداد الطلبة، بناء على مخرجات برنامج SPSS 22.

من خلال الجدول أعلاه رقم (33) نلاحظ ان متوسط إجابات مختلف فئات افراد العينة باختلاف سنوات الخبرة حول تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة في إدارة التكلفة في مؤسسات محل الدراسة كانت متقاربة فقد تراوحت بين (3.74) و (3.36) وهذا ما يوحي على عدم وجود فروق بين مختلف الفئات تباعا سنوات الخبرة حول تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة، سواء على مختلف المحاور الأربعة في المؤسسة محل الدراسة.

الجدول رقم 34.2: تحليل التباين الأحادي بين المتوسطات لمختلف مستويات استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة تبعاً لمتغير سنوات الخبرة.

المتغير	إحصائية كأي مربع (Chik- Square)	درجات الحرية	المعنوية الإحصائية
متوسط المحور الأول	3.433	03	0.330
متوسط المحور الثاني	4.556	03	0.207
متوسط المحور الثالث	16.653	03	0.001
متوسط المحور الرابع	0.698	03	0.874
الإجمالي	7.082	03	0.069

المصدر: من اعداد الطلبة، بناء على مخرجات برنامج SPSS 22.

من خلال الجدول رقم (34) أعلاه و بالاعتماد على العمود الأخير الذي يحسب القيم الاحتمالية للفروق بين مستويات تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة ضمن كل مستوى ثم اجمالي المتغير ، فنجد القيمة الاحتمالية للفروق بين متغير سنوات الخبرة (0.069) كانت اقل ( $sig > 0.05$ ) و هذا ما تم استنتاجه من خلال الخصائص الوصفية للعينة حول الفروق بين المحور الأول و الثاني والرابع ضمن مستوى تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة التي ترجع الى متغير سنوات الخبرة ، كما تجدر الإشارة الى ان الفروق بين متغيرات سنوات الخبرة ضمن المحور الثالث لم تكن معنوية و بالتالي عدم وجود اختلاف و اختلاف سببه المحور الثاني .

#### المطلب الرابع: تحليل ومناقشة الاستبيان.

بعد استعراضنا لمختلف جوانب الموضوع، من خلال الدراسات النظرية من جهة والدراسات الميدانية من جهة أخرى وتحليلنا لمختلف محاور الاستبيان وفرضياته توصلنا الى النتائج التالية:

### الفرع الأول الفرضية الأولى:

ان هناك درجة منخفضة من الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة في المؤسسات محل الدراسة يتم نفي هذه الفرضية بان هناك درجة كبيرة بالوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة وذلك من خلال معالجة العينة.

وبالاستدلال على مختلف العبارات الواردة في المحور الاول والذي كان بعنوان الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة:

✦ حيث وجدنا انه يساعد تبني المحاسبة الرشيقة على ان يكون هناك تدفق مستمر للإنتاج في كافة مراحلها وذلك بدرجة كبيرة.

✦ وعليه يمكن تطبيق المحاسبة الرشيقة من السرعة في إنجاز وتسليم الطلبات للزبائن وذلك بشكل كبير.

✦ بالإضافة الى ذلك يؤدي تطبيق المحاسبة الرشيقة الى استبعاد الهدر والضياع في العمليات الإنتاجية للوصول الى المدى الأدنى للتكاليف بدرجة كبيرة.

✦ كما انه يساعد تطبيق المحاسبة الرشيقة على المرونة في الإنتاج وخفض الزمن وزيادة جودة الإنتاج بوتيرة مرتفعة.

✦ وبذلك يمكن تبني المحاسبة الرشيقة من الاستغلال الأمثل للموارد وزيادة الربحية وتحقيق الأهداف المالية وذلك بشكل كبير.

✦ كما يؤدي تطبيق المحاسبة الرشيقة من خلال الاهتمام بالعاملين الى عملية التحسين المستمر في المؤسسة وذلك بدرجة مرتفعة.

✦ بالإضافة الى ذلك يساعد تطبيق المحاسبة الرشيقة على قياس الأداء من خلال اهتمامه بنظام معلومات ومن خلال توفير معلومات دقيقة عن التكاليف بمعدل كبيرة.

### الفرع الثاني الفرضية الثانية:

هناك درجة مرونة ضعيفة للتحويل من المحاسبة التقليدية الى المحاسبة الرشيقة.

تم نفي هذه الفرضية لأنه توصلنا الى ان هناك مرونة ذات درجة كبيرة للتحويل من المحاسبة التقليدية الى المحاسبة الرشيقة.

وبالاستدلال على مختلف العبارات الواردة في المحور الثاني والذي كان بعنوان درجة تقبل التحويل من المحاسبة المرتكزة على الطرح التقليدي لتنظيم الانتاج الى النظرة المرتكزة على المحاسبة الرشيقة:

✦ وجد انه هناك اهتمام من قبل الإدارة من اجل التعرف على نظام الإنتاج المرتبط بالمحاسبة الرشيقة وتحديد الفرق بينه وبين النظام الحالي وذلك بدرجة متوسطة.

- ★ وكذا هناك الاهتمام بتحديد كيفية الانطلاق للتحويل لمدخل محاسبة ترشيد الضياع بكل أنواعه بدرجة مرتفعة.
- ★ فعليه هناك اهتمام بتحديد الأهداف المرجوة من محاسبة ترشيد الضياع بشكل كبير.
- ★ بالإضافة الى ذلك هناك إمكانية من اجل تعديل الهيكل التنظيمي للمؤسسة بما يسمح بإعطاء توضيح لمفهوم تيار القيمة داخل النظام الإنتاجي بوترة مرتفعة.
- ★ وجدنا هناك استعداد لتكوين نظام يعتمد على التخفيض من الهدر في مختلف الموارد ضمن جميع المراحل الإنتاجية بشدة مرتفعة.
- ★ كذلك هناك استعداد من اجل تحسين تدفق وانسياب العمل ضمن النظام الإنتاجي بدرجة كبيرة.
- ★ واستنتج انه هناك استعداد لان يكون الإنتاج متوافق بدرجة كبيره مع احتياجات السوق والعملاء كما ونوعا وبدقة متناهية بدرجة مرتفعة.
- ★ تحصلنا على انه هناك استعداد للعمل المتواصل الذي يسمح بتعزيز العلاقات بين المؤسسة ومورديها من جهة وعملائها من جهة أخرى بدرجة كبيرة.
- ★ وكذلك هنا استعداد لتعزيز ثقافة الحاجة لتحسين المستمر لدى الافراد من خلال القضاء على الهدر ضمن جميع الأنشطة بقيمة مرتفعة.
- ★ وعليه هناك استعداد للعمل المستمر لتطوير جودة المنتج بما يحقق رغبات الزبائن بشكل كبير.
- ★ فمنه هناك استعداد لتحسين نظم المعلومات بما يتوافق مع تطبيق مفهوم الترشيح بدرجة كبيرة.

### الفرع الثالث الفرضية الثالثة:

- تتوفر المؤسسات محل الدراسة على درجة منخفضة جدا من مؤشرات تطبيق وتنفيذ ادوات المحاسبة الرشيقة.
- يتم نفي الفرضية كون ان تتوفر المؤسسات محل الدراسة على درجة كبيرة من مؤشرات تطبيق وتنفيذ أدوات المحاسبة الرشيقة.
- وبالاستدلال على مختلف العبارات الواردة في المحور الثالث والذي كان بعنوان مؤشرات تطبيق وتنفيذ ادوات المحاسبة الرشيقة:
- ★ فوجد انه تتعامل المؤسسة مع عدد قليل من الموردين وذلك بدرجة متوسطة.
  - ★ حيث يتم استلام المواد من الموردين في الوقت المحدد وبالجودة المطلوبة مسبقا بدرجة كبيرة.
  - ★ كذلك يتم شراء الاحتياجات من المواد والمستلزمات طبقا لطلب المرحلة الإنتاجية اللاحقة بوترة كبيره.

- ★ فتحصلنا على انه تحرص المؤسسة على تخفيض المساحات التخزين بين مختلف المراحل الإنتاجية بدرجة كبيرة.
- ★ حيث تقوم إدارة المؤسسة بالعمل على تخفيض أوقات تجهيز الآلات وصيانتها من خلال تدريب العمال بشكل كبير.
- ★ كذلك تحرص المؤسسة على تعزيز الاجراءات المتعلقة بالكشف المبكر على الأعطال وبمشاركة العاملين بدرجة كبيرة.
- ★ تعمل المؤسسة على تعزيز الإجراءات بان تكون بيئة العمل نظيفة ومنظمة بصفة دائمة.
- ★ يتم استبعاد جميع الأشياء الغير ضرورية والاحتفاظ بما هو ضروري للعمل.
- ★ منه يتم تصميم الترتيب الداخلي للمصنع على أساس خلايا متكاملة (مجموعة عمل صغيرة) يختص كل منها بمنتج معين او مرحلة إنتاجية معينة بشكل كبير.
- ★ عليه يتم تصميم العمليات التشغيلية بالمنشأة بصورة بسيطة وسهلة لكافة العاملين مما يسمح بتحقيق وفورات في وقت الإنتاج بدرجة كبيرة.
- ★ فوجدنا انه يتم توثيق إجراءات عمل بعض المهام التي لا يكون لها أكثر من بديل في ضوء أفضل الممارسات التي تؤدي بها بدرجة كبيرة.
- ★ فتتبع انه هناك مراجعة مستمرة للأنشطة والعمليات حتى يتم التواصل لأعلى مستويات الأداء الممكنة وتعميم الأداء الأفضل بين العاملين بشكل كبير.
- ★ حيث تعتمد سياسة المؤسسة على تدريب العاملين على كافة العمليات الإنتاجية اللازمة لإنتاج منتج (داخل كل مرحلة) البعد على مبدأ تقسيم العمل الذي يركز على رفع كفاءة العامل في عملية إنتاجية واحدة بدرجة كبيرة.
- ★ وعليه تتيح إدارة المؤسسة للعاملين تصور مرئي (لوحة) تعبر على حرائط تدفق العمليات التي تشمل كافة المراحل من استلام المواد الى غاية تسليم المنتج، والتي تبين إجراءات العمل والأنشطة بدرجة كبيرة.
- ★ بالإضافة الى ذلك هناك وسائل اتاحة فورية للمعلومات في مكان تنفيذ العمل للتنسيق بين الأنشطة وتسهيل الاتصال وتوصيل المعلومات بدرجة كبيرة.
- ★ بالإضافة الى ذلك تعمل المؤسسة بشكل مستمر على تخفيض تكاليفها بناء على أسعار البيع التنافسية بشكل كبير.

### الفرع الرابع الفرضية الرابعة:

تتوفر المؤسسات محل الدراسة على قدر كبير من المعوقات التي تحول دون تطبيق المحاسبة الرشيقة.

تم نفي الفرضية كون انه تتوفر المؤسسات على قدر متوسط من المعوقات التي تحول دون تطبيق المحاسبة الرشيقة.

وبالاستدلال على مختلف العبارات الواردة في المحور الرابع الذي كان بعنوان المعوقات التي تحول دون تطبيق المحاسبة الرشيقة:

- ★ يرون ان تكلفة التحول الى نظام المحاسبة الرشيقة تفوق المزايا المترتبة عنها وذلك بدرجة متوسطة.
- ★ بالإضافة الى ذلك يرون ان التحول الى تطبيق المحاسبة الرشيقة لا يلقي قبولا من قبل ملاك والمستثمرين بشكل متوسط.
- ★ وعليه يرون انه في حالة تطبيق المحاسبة الرشيقة سوف يخلف نوعا ما من التغييرات التي يمكن ان تعارض مع سياسة مؤسستكم بشدة متوسطة.
- ★ كذلك يرون ان المسيرين والمحاسبين في مؤسستكم لا يمتلكون درجة من المعرفة التي تمكنهم من تطبيق المحاسبة الرشيقة بدرجة متوسطة.
- ★ ويرون ايضا ان أنظمة التقارير الداخلية والخارجية غير كفاه بما يسمح لتطبيق المحاسبة الرشيقة بدرجة متوسطة.
- ★ وكذلك يرون ان مدراء والمسؤولين لا يتقبلون دائما النصائح والارشادات بدرجة متوسطة.
- ★ وبالاستنتاج يرون بان هناك حالة افتقار لعمليات التدريب وعدم الفهم الدقيق لعمليات الإنتاج بدرجة كبيرة.

### الفرع الخامس الفرضية الخامسة:

ليس هناك فروق بين استجابات افراد العينة تعود للخصائص الشخصية والوظيفية.

- تم اثبات صحة الفرضية انه ليس هناك فروق بين استجابات افراد العينة تعود للخصائص الشخصية والوظيفية.
- كتفصيل لذلك بالنسبة لمتغير نوع النشاط الذي ضم كل من الانتاجية والخدمية والمختلطة لم تكن هناك فروق في استجابات افراد العينة.
- تفصيلا لذلك بالنسبة لمتغير نوع الطابع القانوني الذي ضم كل من عمومية وخاصة والمختلطة لم تكن هناك فروق في استجابة افراد العينة.

- ايضا بالنسبة المتغير عمر المؤسسة التي كانت اعمارها اقل من 05 سنوات، بين 05 – 10 سنة بين 11-15 سنة، أكثر من 15 سنة حيث لم تكن هناك فروق في استجابة افراد العينة.
- بالإضافة الى ذلك بالنسبة للمتغير المؤهل العلمي تقني سامي، ليسانس، ماستر، ماجستير، دكتوراه ومؤهلات أخرى لم تكن هناك فروقات في استجابة افراد العينة.
- وكذا بالنسبة متوسط سنوات الخبرة 05 سنوات فأقل، بين 06 – 10 سنوات، بين 11-15 سنة أكثر من 15 سنة لم تكن هناك فروقات في استجابة افراد العينة.

## خلاصة:

بعد قيامنا بالدراسة الميدانية المبينة في هذا الفصل بعنوان واقع استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في إدارة التكلفة تم التعرف على بيئة العينة المدروس فيها من خلال التعرف على مختلف أنواع معلوماتها الشخصية من طبيعة النشاط وغيرها، فاعتمدنا على أسلوب الاستبيان من اجل جمع المعلومات، ومن ثم الحصول على النتائج وتحليلها والتعليق عليها وفق ما جاءت به الوسائل، وهذا من اجل الوصول الى فرضيات هذا الاستبيان.

فمن خلال ما توصلنا اليه:

- ◀ تعرفنا على عينة الدراسة وخصائصها وهي عبارة عن مختلف المؤسسات المتواجدة في مكان مجتمع الدراسة.
- ◀ تم التعرف على مدى الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة وتفصيل ذلك في كل من المستويات، فوجدنا ان هناك نسبة متوسطة بالوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة وذلك في المؤسسات محل الدراسة وفق العينة المدروسة.
- ◀ وقد تم التعرف على إمكانية ودرجة قبول للتحويل من المحاسبة المرتكزة على الطرح التقليدي لتنظيم الإنتاج الى النظرة المرتكزة على المحاسبة الرشيقة في مؤسسات محل الدراسة فوجدنا ان هنا قابلية ذات كبيرة أي اغلب المؤسسات لها الاستعداد من اجل التحويل الى نظام المحاسبة الرشيقة.
- ◀ وقد تطرقنا الى مدى معرفة مؤشرات تطبيق وتنفيذ أدوات المحاسبة الرشيقة فوجدنا ان هناك درجة كبيرة من المؤشرات التي توحى باستخدام أدوات او نظام المحاسبة الرشيقة في معظم المؤسسات لعينة الدراسة دون علمهم ان هذا التفكير يوحي بمفهوم المحاسبة الرشيقة.
- ◀ كذلك تم التعرف على مدى الوعي بمعوقات التي تحول دون تطبيق المحاسبة الرشيقة في المؤسسات عينة الدراسة فوجدنا ان هناك درجة متوسطة من المعوقات التي قد تقف عائق امام المؤسسات.
- ◀ وفي الأخير بحثنا حول الفروق حول مختلف المستويات المحاور تبعا لمتغيرات الشخصية والوظيفية فوجدنا لا يوجد الفروقات الا في بعض الدلائل الإحصائية لبعض المحاور.



الخاتمة

من خلال تناولنا لموضوع "استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في إدارة التكلفة" والذي يعتبر من المواضيع الحديثة الهامة كان تحت إشكالية " ما هو واقع استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في المؤسسات محل الدراسة؟ ". والذي 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 ادواتها و هذا بهدف القضاء على الضياع و الهدر في الموارد و تحسين الإنتاجية و تحقيق الجودة العالية للإنتاج و ذلك باقل قيمة للتكاليف ، مما يسمح للمؤسسة بتحقيق الميزة التنافسية لها و ضمان استمراريتها و بقائها و احتلالها مركزا جيدا بالنسبة للبيئة الاقتصادية و تجنب مختلف الاضرار التي يمكن ان تتعرض لها .

ويمكن القول ان استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة لها دور كبير في مختلف المؤسسات وذلك نظرا للأهمية البالغة التي تكتسبها باعتبارها تسعى الى تحقيق كل ما يساعد على ثبات المؤسسة ويجعلها ذات كيان.

### 1. عرض نتائج الدراسة: توصلنا من خلال هذه الدراسة الى النتائج التالية:

- ❖ ان نظام المحاسبة التقليدية يتلاءم مع نظام الإنتاج الواسع وعندما ترغب المؤسسات والوحدة الاقتصادية بالتحول الى 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 الوحدات الوحدة الاقتصادية وتساعد في عملية التقييم وتحقيق أهدافها الاستراتيجية.
- ❖ العمل على تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة لكونها توفر المعلومات لاتخاذ القرارات واعداد التقارير بوضوح وسهولة في وقت مناسب.
- ❖ يؤدي تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة توفير القدرة على تخفيض التكاليف وكمية المخزون وزيادة الجودة وسرعة الاستجابة للزبون وتحقيق رضاه.
- ❖ من بين العقبات التي تقف عائق امام المحاسبة الرشيقة هو المحاسبين والمتحججين التقليديين والذين بدورهم يقفون عقبة امام التحول نحو الإنتاج الرشيق داخل الوحدة الاقتصادية
- ❖ توفر المحاسبة الرشيقة المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بشكل سليم وصحيح وقابل للتنفيذ.
- ❖ يؤدي تطبيق المحاسبة الرشيقة في المؤسسات الى تعزيز وتحقيق الميزة التنافسية وتحسين كفاءة الإنتاج.
- ❖ تعمل المحاسبة الرشيقة على التحسين المستمر للإنتاج والموارد البشري وبيئة الوحدة الاقتصادية عموما.

- ❖ يهدف الإنتاج الرشيق الى الحد وإزالة الهدر والضياع من العمليات الإنتاجية داخل الوحدة الاقتصادية الى إزالة جميع العمليات التي لا تؤدي الى إضافة قيمة مع الإفادة القصوة من الموارد (المالية والبشرية والتكنولوجية).
  - ❖ توفر المحاسبة الرشيقة طريقة جديدة في احتساب التكاليف الإنتاج حيث تساعد على تخفيض تكاليف الإنتاج وذلك من خلال استبعاد التكاليف التي لا يكون تدفق القيمة مسؤولا عنها.
2. **توصيات واقتراحات:** في ضوء ما توصلت اليه الدراسة من نتائج وسعيا لإعطاء فائدة أكبر لهذا البحث يمكن ان نقدم بعض التوصيات بناء على النتائج السابقة:
- ❑ ضرورة تبني المؤسسات وموظفيها التفكير الرشيق وذلك من خلال إقامة دورات تدريبية وتطويرية عن مفهوم الإنتاج الرشيق والمحاسبة الرشيقة.
  - ❑ ينبغي على المحاسبين تنمية وعيهم نحو ثقافة المحاسبة الرشيقة وعدم إعاقاة التحول نحو التفكير الرشيق بسبب تخوفهم من قيام بأعمال إضافية خاصة بجمع البيانات ومعالجتها.
  - ❑ على المؤسسات والبيئة الاقتصادية التفكير للحواء الى التحول الى المحاسبة الرشيقة بسبب تعدد احتياجات الزبائن والتطرق الى أساليب التصنيع الرشيق حتى تتمكن الشركات بالمنافسة بمنتجاتها والسلع المنتجة محليا والمستوردة في الخارج.
  - ❑ ضرورة قيام المؤسسات بإجراء تحول الهيكل التنظيمي لها الى تدفقات قيمة والى اعداد خارطة تدفق القيمة في عملياتها الإنتاجية والخدمية وذلك لتحديد أماكن الهدر والضياع وتحديد الأنشطة المضيغة والغير مضيغة للقيمة.
  - ❑ الاهتمام بأداة خارطة تيار القيمة من خلال تطبيق نظام يظهر فيه كافة الأنشطة والخطوات والإجراءات التي تتضمنها كل دورة من دورات العمل التي تضمن اعداد 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.
  - ❑ ضرورة تنمية الوعي بثقافة المحاسبة الرشيقة بأهمية اتباع نظام التحسين المستمر الذي يعمل على تحقيق الكمال وبالتالي الحصول على منتج ذو جودة عالية مما يساعد على استمرار المؤسسة.

✘ ضرورة تطبيق طريقة تكاليف تدفق القيمة لأنها تؤدي الى تخفيض التكاليف المتعلقة بالمنتجات وذلك من خلال استبعاد التكاليف الغير مرتبطة بتدفق القيمة واتساعها تكاليف عامة تظهر في كشف الدخل المعد على مستوى المؤسسات.

### 3. افاق الدراسة:

في الأخير نتمنى ان نكون قد وفقنا في الإجابة على الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية، وذلك بما تفتضيه من عناصر أساسية وأطراف ذات العلاقة كما نرجو اننا وفقنا في وضع فرضيات الدراسة ومحاولة اثبات صحتها من عدمها.

ومنه نتمنى ان تبقى افاق الدراسة في هذا المجال وان تحضي اهتمام كبير وواسع من قبل الباحثين والدارسين وكذا المجتمع ككل خاصة في الجانب الاقتصادي وذلك لما لها من أهمية ترجع بالفائدة على الجميع وكذا ان يكون هناك نموذج مقترح للمحاسبة الرشيقة في مختلف المؤسسات وبكافة أنواعها الإنتاجية والخدمية والمختلطة، ومنه نتقدم بطرح الإشكاليات التي يمكن ان تكون مشاريع دراسات مستقبلية كما يلي:

- 1- مدى استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في تحقيق جودة الميزة التنافسية.
- 2- إثر استخدام نظام الإنتاج الرشيق في تخفيض التكاليف الكلية للإنتاج.
- 3- مدى توفر أدوات المحاسبة الرشيقة في المؤسسات الخدمية.
- 4- دور المحاسبة الرشيقة في تحسين جودة الإنتاج في الشركات الصناعية.

# قائمة المراجع

أولا باللغة العربية:

الكتب

1. حاتم كريم كاظم، التحسين المستمر بأسلوب كلفة كايزن (Kaizen) وامكانية اعتماده في الشركة العامة لصناعة الاطارات في النجف، بغداد، العدد 21، 2011.
2. السعيد بريك، وآخرون، اتجاهات الحديثة لمقاربات علمية وعملية، الجزء الأول، جامعة العربي بن مهيدي ام البواقي، الجزائر، 2017.
3. محمد احمد زفيده، علي أبو بكر المدني وآخرون، استخدام مفهوم خارطة القيمة لتقليل الفواقد، المؤتمر الأكاديمي لدراسات الاقتصاد الاعمال، كلية مصراته، ليبيا، 2017/10/29.
4. محمد شامل بهاء الدين فهمي، الإحصاء بلا معاناة، المفاهيم مع التطبيقات باستخدام spss، مكتبة فهد الوطني، المملكة العربية السعودية، 2005.
5. محمد عبيدات وآخرون، منهجية البحث العلمي القواعد والمراحل والتطبيقات، دار وائل للنشر، عمان، ط2، 1999.

البحوث والرسائل الجامعية:

1. اسراء عبد السلام محسن، مدى استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في ظل ميزة التنافسية في ظل الجودة الشاملة، مذكرة ماجستير، جامعة الازهر غزة، فلسطين، 2016.
2. بهاء الدين مسعد سعد، مدخل مقترح لتطبيق استراتيجية التصنيع المبسط لتحسين الأداء التشغيلي دراسة تطبيقية على شركات انتاج الدواء، اطروحة دكتوراه في إدارة الاعمال، جامعة عين شمس، مصر، 2016.
3. حمادي فاطمة، دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة انتاج المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017.
4. خلود محمد بشير الطيب، مدى توفر مقومات تطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية في قطاع غزة الجامعة الإسلامية بغزة، غزة، 2017.

5. ريزان صلاح الدين عزت، برزين شيخ محمد، اسلوب كايزن وعلاقته بتخفيض التكلفة، جامعة بغداد، بغداد، 2009.
6. زاهر حسني قاسم المشهراوي، استخدام نموذج قياس التكاليف تيار القيمة لأغراض تدعيم استراتيجية الاستدامة في ظل بيئة التصنيع المرشد، جامعة عين شمس، مصر، 2015.
7. فادي حسن حسين اعديلي، إمكانية تطبيق أسلوب 6sigma ودوره في تخفيض التكاليف وتدعيم المقدرة التنافسية، جامعة الزرقاء، الأردن، 2014.
8. كامل محمد علي محفوظ، مدى إمكانية تطبيق مدخل محاسبة الترشيد الفاقد كأحد متطلبات إعادة هندسة نظم المحاسبة الإدارية، الجامعة الإسلامية، غزة، 2014.
9. ليلى محمد وليد بدران، فلسفة التصنيع الرشيق في المنظمات الصناعية والخدمية، مذكرة ماجستير، جامعة دمشق، دمشق، 2010.
10. مخلد فؤاد شجاع، دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الاوسط، عمان - الاردن، 2015.
11. نجوم قمازي، مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف-1، الجزائر، 2018/2017.
12. ياسمين حاتم المهشلون، أثر تطبيق مرتكزات التصنيع الرشيق في استراتيجية الميزة التنافسية في الشركات صناعة الادوية الأردنية، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2017.

#### المجلات والتظاهرات العلمية (المؤتمرات والملتقيات والأيام الدراسية)

1. اياد محمود الرحيم، ريام غازي سليمان، اعتماد فلسفة إدارة الجودة الشاملة لتطوير نظم التصنيع الرشيقة، مذكرة ماجستير، جامعة بغداد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية العدد 100، بغداد، 2017.
2. حاتم كريم كاظم، نموذج مقترح لتطبيق المحاسبة الرشيقة في شركة العامة للصناعات الكهربائية، مجلة دراسات الكوفة: مجلة فصلية محكمة، العدد 35، بغداد، 2014.

3. حسني عابدين عابدين، عبد الرحمان محمد رشوان، احمد جابة، دور المحاسبة الرشيقية في تخفيض التكاليف وقياس الأداء، مجلة المحاسب العربي، العدد 44، الكويت، 2017.
4. حسني عابدين عابدين، عبد الرحمان محمد رشوان، احمد جابة، دور المحاسبة الرشيقية في تخفيض التكاليف وقياس الأداء، مجلة المحاسب العربي، العدد 44، الكويت، 2017.
5. رائد مجيد عبد محمد، سعد سلمان عواد المعيني، استعمال أدوات المحاسبة الرشيقية في تخفيض التكاليف، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، العدد 25، بغداد، 2013.
6. ربيعة جعفر، دروس الإحصاء التطبيقي، جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، قسم علم النفس وعلوم التربية ماستر عمل وتنظيم، ورقلة، 2014/2013.
7. سيروان كريم عيسى، محمد عبد العزيز محسن، المحاسبة الرشيقية تطبيق نموذج مقترح لتيار القيمة في شركة فاميلي لإنتاج المواد الغذائية، مجلة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 5، العدد 1، العراق، 2015.
8. سيف سعد عبد الجليل، استخدام أدوات المحاسبة الرشيقية لقياس وتقديم الأداء في الوحدات الصحية، مجلة جيهان أربيل العلمية، العدد 2، كردستان العراق، أيلول 2018.
9. طاهر حميد عباس، خارطة تفق القيمة كمدخل لمواجهة الهدر، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة الفرات الاوسط التقنية (المعهد التقني)، المجلد 06، العدد 1، العراق، 2017.
10. عباس نوار كحيط الموسوي، سجاد مهدي عباس الغرباوي، استعمال أدوات المحاسبة الرشيقية في دعم نظم الإنتاج الرشيق وتقييم أداء الوحدات الاقتصادية، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط العرق، العدد 17، الأردن-عمان، 2015.
11. عبد الرحمان بن وارث، دور المؤسسات الإنتاجية في تطبيق أسلوب المحاسبة الرشيقية دراسة ميدانية على مؤسسات الصيدلانية الجزائرية، جامعة برج باجي مختار عنابة، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 17، الجزائر، 2016.
12. علي مهدي حميد الداوودي، حسين جاسم فلاح الشمري، تطبيقات التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ضمن إطار المحاسبة الرشيقية، جامعة الفرات الأوسط التقنية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 19 العدد 2، بغداد، 2017.

13. غانم محمود احمد الكيكن، إمكانية تطبيق عناصر الإنتاج الرشيق، جامعة تكريت، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية المجلد 8، العراق، 2012.
14. مقداد احمد النعيمي، رياض حمزة محاسبة الرشيق ودورها في احتساب التكاليف على أساس تدفق القيمة مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، المجلد الثامن العدد 25، بغداد، 2013.
15. مقداد احمد النعيمي، رياض حمزة البكري، المحاسبة الرشيق ودورها في احتساب التكاليف على اساس تدفق القيمة، مجلة دراسات محاسبية والمالية، جامعة بغداد، المجلد الثامن، العدد 25، بغداد 2013.

المراجع باللغة الاجنبية.

1. Emiliani ، origin of lean mangement the rele of cnnecticut businesses ، **journal of mangement history vol 12** ، america ,2006 .
2. Krajewski ، ritz man ، **opera tions mangement process and supply chains** pearson education limited ، england ، 2013.
3. Wilson lonnie ، **haw to timplement lean manufacturing** ، grow hill new york، 2010 .

# قائمة الملاحق

الملحق رقم 01

استمارة الاستبيان



جامعة الشهيد حمدة لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

استمارة جمع بيانات استبيان

تحية طيبة وبعد،

يسرّ الباحث أن يضع بين أيديكم هذا الاستبيان بهدف الحصول على آراءكم واقتراحاتكم لاستيفاء البيانات والمعلومات المتعلقة بالدراسة الميدانية، وذلك استكمالاً للدراسة العلمية للحصول على درجة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية تخصص محاسبة وتدقيق من كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة حمدة لخضر بالوادي للبحث الموسوم بـ:

"استخدام ادوات المحاسبة الرشيقية في ادارة التكلفة بين الإطار النظري والواقع العملي" -دراسة حالة عينة من المؤسسات-

ولهذا أطلب من سيادتكم التكرم بالإجابة عن جميع فقرات الاستبيان المرفقة، علماً بأن النتائج التي ستخلص إليها الدراسة متوقفة على مصداقية الإجابة عن جميع أسئلة الاستبيان، ونؤكد لكم بأن جميع البيانات التي تدلون بها ستعامل بسرية تامة ولأغراض البحث العلمي فقط، وسيتم تزويدكم بنتائج الدراسة في حال الانتهاء منها إذا رغبتكم الاطلاع عليها. وفي الأخير تقبلوا منا فائق الشكر على تعاونكم معنا متمنين لكم دوام التوفيق.

• البريد الإلكتروني : khounia1994 @gmail.com

إعداد الطلبة:

\* ابتسام سليمان

\* خونية صوالح

\* صباح حميدي

\* إشراف: د/وليد مرغني.

## الملاحق

❖ استمارة الاستبيان

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

### الجزء الأول: المعلومات الشخصية والوظيفية

1- نوع النشاط : إنتاجية  خدمية  مختلطة

2- الطابع القانوني: عمومية  خاصة  مختلطة

3- عمر المؤسسة: اقل من 05 سنوات  بين 05 - 10 سنة  بين 11-15 سنة   
أكثر من 15 سنة

### 4- المؤهلات العلمية

تقني سامي  ليسانس  ماستر  ماجستير  دكتوراه  أخرى .....

### 5- متوسط سنوات الخبرة

سنوات فأقل  بين 06 - 10 سنوات  بين 11-15 سنة  أكثر من 15 سنة

### الجزء الثاني: محاور الدراسة.

المحاسبة الرشيقة من المواضيع المتناولة حديثا فهي نظام عمل يسعى الى تنظيم وإدارة كافة مجالات الإنتاج تصميم المنتجات، العمليات التشغيلية، العلاقة بين الموردين والعملاء وغيرها من خلال التخلص من الضياع في الموارد وتقليل الجهد والوقت والاستجابة لطلبات الزبائن بأحسن جودة، فتعتمد على مجموعة من الأدوات منها خارطة تيار القيمة، التحسين المستمر، التكلفة المستهدفة وتخفيض المخزون وغيرها من الأدوات التي تسعى الى تحقيقها داخل المؤسسة وذلك لمجموعة من المنافع.

✓ هل تعتمد مؤسستكم على مفهوم المحاسبة الرشيقة في تنظيم عملياتها؟ نعم  لا

## الملاحق

### المحور الأول: الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة.

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يساعد تبني المحاسبة الرشيقة على ان يكون هناك تدفق مستمر للإنتاج في كافة مراحله.					
02	يمكن تطبيق المحاسبة الرشيقة من السرعة في إنجاز وتسليم الطلبات للزبائن.					
03	يؤدي تطبيق المحاسبة الرشيقة الى استبعاد الهدر والضياع في العمليات الإنتاجية للوصول الى المدى الأدنى للتكاليف.					
04	يساعد تطبيق المحاسبة الرشيقة على المرونة في الإنتاج وخفض الزمن وزيادة جودة الإنتاج					
05	يمكن تبني المحاسبة الرشيقة من الاستغلال الأمثل للموارد وزيادة الربحية وتحقيق الأهداف المالية.					
06	يؤدي تطبيق المحاسبة الرشيقة من خلال الاهتمام بالعاملين الى عملية التحسين المستمر في المؤسسة.					
07	يساعد تطبيق المحاسبة الرشيقة على قياس الأداء من خلال اهتمامه بنظام المعلومات ومن خلال توفير معلومات دقيقة عن التكاليف.					

### ☒ المحور الثاني: درجة تقبل التحول من المحاسبة المرتكزة على الطرح التقليدي لتنظيم الانتاج الى

### النظرة المرتكزة على المحاسبة الرشيقة.

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	هناك اهتمام من قبل الإدارة من اجل التعرف على نظام الإنتاج المرتبط بالمحاسبة الرشيقة وتحديد الفرق بينه وبين النظام الحالي.					
02	هناك الاهتمام بتحديد كيفية الانطلاق للتحول لمدخل محاسبة ترشيد الضياع بكل أنواعه.					
03	هناك اهتمام بتحديد الأهداف المرجوة من محاسبة ترشيد الضياع.					
04	هناك إمكانية من اجل تعديل الهيكل التنظيمي للمؤسسة بما يسمح بإعطاء توضيح لمفهوم تيار القيمة داخل النظام الإنتاجي.					
05	هناك استعداد لتكوين نظام يعتمد على التخفيض من الهدر في مختلف الموارد ضمن جميع المراحل الإنتاجية.					
06	هناك استعداد من اجل تحسين تدفق وانسياب العمل ضمن النظام الإنتاجي					

## الملاحق

					07	هناك استعداد لان يكون الإنتاج متوافق بدرجة كبيرة مع احتياجات السوق والعملاء كما ونوعا وبدقة متناهية.
					08	هناك استعداد للعمل المتواصل الذي يسمح بتعزيز العلاقات بين المؤسسة ومورديها من جهة وعملائها من جهة أخرى.
					09	هنا استعداد لتعزيز ثقافة الحاجة لتحسين المستمر لدى الافراد من خلال القضاء على الهدر ضمن جميع الأنشطة.
					10	هناك استعداد للعمل المستمر لتطوير جودة المنتج بما يحقق رغبات الزبائن
					11	هناك استعداد لتحسين نظم المعلومات بما يتوافق مع تطبيق مفهوم الترشيق.

### ☒ المحور الثالث: مؤشرات تطبيق وتنفيذ أدوات المحاسبة الرشيقية.

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	تتعامل المؤسسة مع عدد قليل من الموردين.					
02	يتم استلام المواد من الموردين في الوقت المحدد وبالجودة المطلوبة مسبقا.					
03	يتم شراء الاحتياجات من المواد والمستلزمات طبقا لطلب المرحلة الإنتاجية اللاحقة.					
04	تحرص المؤسسة على تخفيض المساحات التخزين بين مختلف المراحل الإنتاجية.					
05	تقوم إدارة المؤسسة بالعمل على تخفيض أوقات تجهيز الآلات وصيانتها من خلال تدريب العمال.					
06	تحرص المؤسسة على تعزيز الاجراءات المتعلقة بالكشف المبكر على الأعطال وبمشاركة العاملين.					
07	تعمل المؤسسة على تعزيز الإجراءات بان تكون بيئة العمل نظيفة ومنظمة بصفة دائمة.					
08	يتم استبعاد جميع الأشياء الغير ضرورية والاحتفاظ بما هو ضروري للعمل.					
09	يتم تصميم الترتيب الداخلي للمصنع على أساس خلايا متكاملة (مجموعة عمل صغيرة) يختص كل منها بمنتج معين او مرحلة إنتاجية معينة.					
10	يتم تصميم العمليات التشغيلية بالمنشأة بصورة بسيطة وسهلة لكافة العاملين مما يسمح بتحقيق وفورات في وقت الإنتاج.					
11	يتم توثيق إجراءات عمل بعض المهام التي لا يكون لها أكثر من بديل في ضوء أفضل الممارسات التي تؤدي بها.					
12	هناك مراجعة مستمرة للأنشطة والعمليات حتى يتم التواصل لأعلى مستويات الأداء الممكنة وتعميم الأداء الأفضل بين العاملين.					
13	تعتمد سياسة المؤسسة على تدريب العاملين على كافة العمليات الإنتاجية اللازمة لإنتاج منتج (داخل كل مرحلة) البعد على مبدا تقسيم العمل الذي يركز على رفع كفاءة العامل في عملية إنتاجية واحدة.					

## الملاحق

					14	تتيح إدارة المؤسسة للعاملين تصور مرئي (لوحة) تعبر على خرائط تدفق العمليات التي تشمل كافة المراحل من استلام المواد الى غاية تسليم المنتج، والتي تبين إجراءات العمل والأنشطة.
					15	هناك وسائل اتاحة فورية للمعلومات في مكان تنفيذ العمل للتنسيق بين الأنشطة وتسهيل الاتصال وتوصيل المعلومات.
					16	تعمل المؤسسة بشكل مستمر على تخفيض تكاليفها بناء على أسعار البيع التنافسية.

### ☒ المحور الرابع : المعوقات التي تحول دون تطبيق المحاسبة الرشيقة .

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	ترون ان تكلفة التحول الى نظام المحاسبة الرشيقة تفوق المزايا المترتبة عنها.					
02	ترون ان التحول الى تطبيق المحاسبة الرشيقة لا يلقي قبولا من قبل ملاك والمستثمرين.					
03	ترون انه في حالة تطبيق المحاسبة الرشيقة سوف يخلف نوعا ما من التغييرات التي يمكن ان تتعارض مع سياسة مؤسستكم.					
04	ترون ان المسيرين والمحاسبين في مؤسستكم لا يمتلكون درجة من المعرفة التي تمكنهم من تطبيق المحاسبة الرشيقة.					
05	ترون ان أنظمة التقارير الداخلية والخارجية غير كفاة بما يسمح لتطبيق المحاسبة الرشيقة.					
06	ترون ان مدراء والمسؤولين لا يتقبلون دائما النصائح والارشادات.					
07	ترون بان هناك حالة افتقار لعمليات التدريب وعدم الفهم الدقيق لعمليات الإنتاج.					

### لجنة تحكمين الاستبيان

د/ محمد الدينوري	د/ سالمى محمد
د/ دمدوم زكرياء	د/ بكوش لطيفة

الملحق رقم 02

نتائج برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

spss

## 1- الدراسة الوصفية للخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة:

### نوع النشاط

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid انتاجية	43	61.4	61.4	61.4
خدمية	17	24.3	24.3	85.7
مختلطة	10	14.3	14.3	100.0
Total	70	100.0	100.0	

### الطابع القانوني

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid عمومية	5	7.1	7.1	7.1
خاصة	60	85.7	85.7	92.9
مختلطة	5	7.1	7.1	100.0
Total	70	100.0	100.0	

### عمر المؤسسة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid اقل من او يعادل 5 سنوات	1	1.4	1.4	1.4
من 6 الى 10 سنوات	13	18.6	18.6	20.0
من 11 الى 15 سنة	17	24.3	24.3	44.3
اكثر من 15 سنة	39	55.7	55.7	100.0
Total	70	100.0	100.0	

### المؤهلات العلمية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid تقنى سامى	13	18.6	18.6	18.6
ليسانس	24	34.3	34.3	52.9
ماستر	13	18.6	18.6	71.4
دكتوراه	5	7.1	7.1	78.6
أخرى	15	21.4	21.4	100.0
Total	70	100.0	100.0	

### سنوات الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid اقل من او يعادل 5 سنوات	21	30.0	30.0	30.0
من 6 الى 10 سنوات	23	32.9	32.9	62.9
من 11 الى 15 سنة	14	20.0	20.0	82.9
اكثر من 15 سنة	12	17.1	17.1	100.0
Total	70	100.0	100.0	

## 2- معاملات الصدق والثبات:

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.850	16
VARIABLES = مح4س1 مح4س2 مح4س3	
مح4س4 مح4س5 مح4س6 مح4س7 مح4س8	
مح4س9 مح4س10 مح4س11 مح4س12	
مح4س13 مح4س14 مح4س15 مح4س16	

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.858	11
VARIABLES = مح3س1 مح3س2 مح3س3	
مح3س4 مح3س5 مح3س6	
مح3س7 مح3س8 مح3س9 مح3س10	
مح3س11	

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.774	7
VARIABLES = مح2س1 مح2س2	
مح2س3 مح2س4 مح2س5 مح2س6	
مح2س7	

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.917	41
اجمالي عبارات الاستبيان	

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.590	7
VARIABLES= مح 5 س 1 مح 5 س 2 مح 5 س 3 مح 5 س 4 مح 5 س 5 مح 5 س 6 مح 5 س 7	

### 3- معاملات الارتباط (سبيرمان) للاتساق الداخلي والقيم الاحتمالية لها:

اجمالي المحور 2	مح 2 س 1	مح 2 س 2	مح 2 س 3	مح 2 س 4	مح 2 س 5	مح 2 س 6	مح 2 س 7
Correlation Coefficient	.748**	.766**	.417**	.652**	.400**	.474**	.240*
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.001	.000	.049
N	70	70	70	70	70	70	70

اجمالي المحور 3	مح 3 س 1	مح 3 س 2	مح 3 س 3	مح 3 س 4	مح 3 س 5	مح 3 س 6	مح 3 س 7	مح 3 س 8	مح 3 س 9	مح 3 س 10	مح 3 س 11
Correlation Coefficient	.634**	.573**	.456**	.617**	.296*	.351**	.603**	.568**	.524**	.587**	.640**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.013	.003	.000	.000	.000	.000	.000
N	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70

اجمالي المحور 4	مح 4 س 1	مح 4 س 2	مح 4 س 3	مح 4 س 4	مح 4 س 5	مح 4 س 6	مح 4 س 7	مح 4 س 8	مح 4 س 9	مح 4 س 10	مح 4 س 11	مح 4 س 12	مح 4 س 13	مح 4 س 14	مح 4 س 15	مح 4 س 16
Correlation Coefficient	.409**	.726**	.606**	.548**	.689**	.629**	.489**	.319**	.165	.386**	.346**	.506**	.574**	.168	.452**	.514**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.007	.174	.001	.003	.000	.000	.164	.000	.000
N	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70	70

اجمالي المحور 5	مح 5 س 1	مح 5 س 2	مح 5 س 3	مح 5 س 4	مح 5 س 5	مح 5 س 6	مح 5 س 7
Correlation Coefficient	.437**	.428**	.570**	.555**	.594**	.467**	.656**
Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N	70	70	70	70	70	70	70

\*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

#### 4- اختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة:

##### One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		متوسط المحور 2	متوسط المحور 3	متوسط المحور 4	متوسط المحور 5	المتوسط الاجمالي
N		70	70	70	70	70
Normal Parameters <sup>a,b</sup>	Mean	3.8265	3.7810	3.7429	3.0469	3.5993
	Std. Deviation	.58670	.60079	.56910	.60105	.45578
Most Extreme Differences	Absolute	.207	.157	.116	.104	.180
	Positive	.131	.117	.094	.059	.143
	Negative	-.207-	-.157-	-.116-	-.104-	-.180-
Test Statistic		.207	.157	.116	.104	.180
Asymp. Sig. (2-tailed)		.000 <sup>c</sup>	.000 <sup>c</sup>	.020 <sup>c</sup>	.057 <sup>c</sup>	.000 <sup>c</sup>

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

c. Lilliefors Significance Correction.

#### 5- المتوسطات الحسابية المرجحة والانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة:

##### مع 2س1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	6	8.6	8.6	8.6
	غير موافق	10	14.3	14.3	22.9
	محايد	7	10.0	10.0	32.9
	موافق	34	48.6	48.6	81.4
	موافق بشدة	13	18.6	18.6	100.0
	Total	70	100.0	100.0	

##### مع 2س2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	5	7.1	7.1	7.1
	محايد	18	25.7	25.7	32.9
	موافق	29	41.4	41.4	74.3
	موافق بشدة	18	25.7	25.7	100.0
	Total	70	100.0	100.0	

##### مع 2س3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	4.3	4.3	4.3
	محايد	7	10.0	10.0	14.3
	موافق	41	58.6	58.6	72.9
	موافق بشدة	19	27.1	27.1	100.0
	Total	70	100.0	100.0	

##### مع 2س4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	2.9	2.9	2.9
	غير موافق	1	1.4	1.4	4.3
	محايد	10	14.3	14.3	18.6
	موافق	45	64.3	64.3	82.9
	موافق بشدة	12	17.1	17.1	100.0

Total	70	100.0	100.0	
-------	----	-------	-------	--

مج 2س5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	2	2.9	2.9	2.9
غير موافق	2	2.9	2.9	5.7
محايد	11	15.7	15.7	21.4
موافق	46	65.7	65.7	87.1
موافق بشدة	9	12.9	12.9	100.0
Total	70	100.0	100.0	

مج 2س6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	3	4.3	4.3	4.3
غير موافق	5	7.1	7.1	11.4
محايد	12	17.1	17.1	28.6
موافق	46	65.7	65.7	94.3
موافق بشدة	4	5.7	5.7	100.0
Total	70	100.0	100.0	

مج 2س7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	2	2.9	2.9	2.9
غير موافق	2	2.9	2.9	5.7
محايد	14	20.0	20.0	25.7
موافق	32	45.7	45.7	71.4
موافق بشدة	20	28.6	28.6	100.0
Total	70	100.0	100.0	

مج 3س1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	8	11.4	11.4	11.4
غير موافق	10	14.3	14.3	25.7
محايد	23	32.9	32.9	58.6
موافق	26	37.1	37.1	95.7
موافق بشدة	3	4.3	4.3	100.0
Total	70	100.0	100.0	

مج 3س2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	3	4.3	4.3	4.3
غير موافق	8	11.4	11.4	15.7
محايد	11	15.7	15.7	31.4
موافق	42	60.0	60.0	91.4
موافق بشدة	6	8.6	8.6	100.0
Total	70	100.0	100.0	

مج 3س3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	2	2.9	2.9	2.9

غير موافق	7	10.0	10.0	12.9
محايد	20	28.6	28.6	41.4
موافق	33	47.1	47.1	88.6
موافق بشدة	8	11.4	11.4	100.0
Total	70	100.0	100.0	

مج3س4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	3	4.3	4.3	4.3
غير موافق	4	5.7	5.7	10.0
محايد	9	12.9	12.9	22.9
موافق	37	52.9	52.9	75.7
موافق بشدة	17	24.3	24.3	100.0
Total	70	100.0	100.0	

مج3س5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	2	2.9	2.9	2.9
غير موافق	3	4.3	4.3	7.1
محايد	5	7.1	7.1	14.3
موافق	40	57.1	57.1	71.4
موافق بشدة	20	28.6	28.6	100.0
Total	70	100.0	100.0	

مج3س6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	2	2.9	2.9	2.9
غير موافق	1	1.4	1.4	4.3
محايد	8	11.4	11.4	15.7
موافق	35	50.0	50.0	65.7
موافق بشدة	24	34.3	34.3	100.0
Total	70	100.0	100.0	

مج3س7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	2	2.9	2.9	2.9
غير موافق	4	5.7	5.7	8.6
محايد	3	4.3	4.3	12.9
موافق	50	71.4	71.4	84.3
موافق بشدة	11	15.7	15.7	100.0
Total	70	100.0	100.0	

مج3س8

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	2	2.9	2.9	2.9
غير موافق	3	4.3	4.3	7.1
محايد	10	14.3	14.3	21.4
موافق	36	51.4	51.4	72.9
موافق بشدة	19	27.1	27.1	100.0

Total	70	100.0	100.0	
-------	----	-------	-------	--

مج3س9

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	4	5.7	5.7	5.7
غير موافق	3	4.3	4.3	10.0
محايد	6	8.6	8.6	18.6
موافق	32	45.7	45.7	64.3
موافق بشدة	25	35.7	35.7	100.0
Total	70	100.0	100.0	

مج3س10

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	6	8.6	8.6	8.6
غير موافق	4	5.7	5.7	14.3
محايد	2	2.9	2.9	17.1
موافق	49	70.0	70.0	87.1
موافق بشدة	9	12.9	12.9	100.0
Total	70	100.0	100.0	

مج3س11

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	2	2.9	2.9	2.9
غير موافق	1	1.4	1.4	4.3
محايد	21	30.0	30.0	34.3
موافق	35	50.0	50.0	84.3
موافق بشدة	11	15.7	15.7	100.0
Total	70	100.0	100.0	

مج4س1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	23	32.9	32.9	32.9
غير موافق	13	18.6	18.6	51.4
محايد	13	18.6	18.6	70.0
موافق	9	12.9	12.9	82.9
موافق بشدة	12	17.1	17.1	100.0
Total	70	100.0	100.0	

مج4س2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	3	4.3	4.3	4.3
غير موافق	9	12.9	12.9	17.1
محايد	11	15.7	15.7	32.9
موافق	31	44.3	44.3	77.1
موافق بشدة	16	22.9	22.9	100.0
Total	70	100.0	100.0	

مج4س3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	4	5.7	5.7	5.7

غير موافق	7	10.0	10.0	15.7
محايد	23	32.9	32.9	48.6
موافق	22	31.4	31.4	80.0
موافق بشدة	14	20.0	20.0	100.0
Total	70	100.0	100.0	

مع4س4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	4	5.7	5.7	5.7
غير موافق	13	18.6	18.6	24.3
محايد	9	12.9	12.9	37.1
موافق	37	52.9	52.9	90.0
موافق بشدة	7	10.0	10.0	100.0
Total	70	100.0	100.0	

مع4س5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	8	11.4	11.4	11.4
غير موافق	3	4.3	4.3	15.7
محايد	6	8.6	8.6	24.3
موافق	34	48.6	48.6	72.9
موافق بشدة	19	27.1	27.1	100.0
Total	70	100.0	100.0	

مع4س6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	3	4.3	4.3	4.3
غير موافق	6	8.6	8.6	12.9
محايد	5	7.1	7.1	20.0
موافق	42	60.0	60.0	80.0
موافق بشدة	14	20.0	20.0	100.0
Total	70	100.0	100.0	

مع4س7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	7	10.0	10.0	10.0
غير موافق	1	1.4	1.4	11.4
محايد	12	17.1	17.1	28.6
موافق	28	40.0	40.0	68.6
موافق بشدة	22	31.4	31.4	100.0
Total	70	100.0	100.0	

مع4س8

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	4	5.7	5.7	5.7
غير موافق	9	12.9	12.9	18.6
محايد	10	14.3	14.3	32.9
موافق	33	47.1	47.1	80.0
موافق بشدة	14	20.0	20.0	100.0

Total	70	100.0	100.0
-------	----	-------	-------

مج4س9

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	2	2.9	2.9	2.9
محايد	19	27.1	27.1	30.0
موافق	40	57.1	57.1	87.1
موافق بشدة	9	12.9	12.9	100.0
Total	70	100.0	100.0	

مج4س10

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	3	4.3	4.3	4.3
محايد	13	18.6	18.6	22.9
موافق	45	64.3	64.3	87.1
موافق بشدة	9	12.9	12.9	100.0
Total	70	100.0	100.0	

مج4س11

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	4	5.7	5.7	5.7
غير موافق	3	4.3	4.3	10.0
محايد	7	10.0	10.0	20.0
موافق	38	54.3	54.3	74.3
موافق بشدة	18	25.7	25.7	100.0
Total	70	100.0	100.0	

مج4س12

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	3	4.3	4.3	4.3
غير موافق	4	5.7	5.7	10.0
محايد	7	10.0	10.0	20.0
موافق	36	51.4	51.4	71.4
موافق بشدة	20	28.6	28.6	100.0
Total	70	100.0	100.0	

مج4س13

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	5	7.1	7.1	7.1
غير موافق	9	12.9	12.9	20.0
محايد	15	21.4	21.4	41.4
موافق	30	42.9	42.9	84.3
موافق بشدة	11	15.7	15.7	100.0
Total	70	100.0	100.0	

مج4س14

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	2	2.9	2.9	2.9

غير موافق	2	2.9	2.9	5.7
محايد	5	7.1	7.1	12.9
موافق	45	64.3	64.3	77.1
موافق بشدة	16	22.9	22.9	100.0
Total	70	100.0	100.0	

مج4س15

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	3	4.3	4.3	4.3
محايد	10	14.3	14.3	18.6
موافق	39	55.7	55.7	74.3
موافق بشدة	18	25.7	25.7	100.0
Total	70	100.0	100.0	

مج4س16

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	6	8.6	8.6	8.6
غير موافق	1	1.4	1.4	10.0
محايد	2	2.9	2.9	12.9
موافق	29	41.4	41.4	54.3
موافق بشدة	32	45.7	45.7	100.0
Total	70	100.0	100.0	

مج5س1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	6	8.6	8.6	8.6
غير موافق	21	30.0	30.0	38.6
محايد	20	28.6	28.6	67.1
موافق	22	31.4	31.4	98.6
موافق بشدة	1	1.4	1.4	100.0
Total	70	100.0	100.0	

مج5س2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	10	14.3	14.3	14.3
غير موافق	13	18.6	18.6	32.9
محايد	24	34.3	34.3	67.1
موافق	21	30.0	30.0	97.1
موافق بشدة	2	2.9	2.9	100.0
Total	70	100.0	100.0	

مج5س3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	8	11.4	11.4	11.4
غير موافق	27	38.6	38.6	50.0
محايد	17	24.3	24.3	74.3
موافق	16	22.9	22.9	97.1
موافق بشدة	2	2.9	2.9	100.0
Total	70	100.0	100.0	

مج5س4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	9	12.9	12.9	12.9
غير موافق	11	15.7	15.7	28.6
محايد	18	25.7	25.7	54.3
موافق	25	35.7	35.7	90.0
موافق بشدة	7	10.0	10.0	100.0
Total	70	100.0	100.0	

مج5س5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	3	4.3	4.3	4.3
غير موافق	19	27.1	27.1	31.4
محايد	20	28.6	28.6	60.0
موافق	20	28.6	28.6	88.6
موافق بشدة	8	11.4	11.4	100.0
Total	70	100.0	100.0	

مج5س6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	9	12.9	12.9	12.9
غير موافق	16	22.9	22.9	35.7
محايد	17	24.3	24.3	60.0
موافق	15	21.4	21.4	81.4
موافق بشدة	13	18.6	18.6	100.0
Total	70	100.0	100.0	

مج5س7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	3	4.3	4.3	4.3
غير موافق	11	15.7	15.7	20.0
محايد	15	21.4	21.4	41.4
موافق	30	42.9	42.9	84.3
موافق بشدة	11	15.7	15.7	100.0
Total	70	100.0	100.0	

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
متوسط المحور 2	70	3.8265	.58670
متوسط المحور 3	70	3.7805	.63202
متوسط المحور 4	70	3.7125	.58431
متوسط المحور 5	70	3.0469	.60105
مج2س1	70	3.54	1.200
مج2س2	70	3.86	.889
مج2س3	70	4.09	.737
مج2س4	70	3.91	.794
مج2س5	70	3.83	.798
مج2س6	70	3.61	.873
مج2س7	70	3.94	.931
مج3س1	70	3.09	1.073
مج3س2	70	3.57	.957

مج3س3	70	3.54	.928
مج3س4	70	3.87	.992
مج3س5	70	4.04	.892
مج3س6	70	4.11	.877
مج3س7	70	3.91	.830
مج3س8	70	3.96	.924
مج3س9	70	4.01	1.070
مج3س10	70	3.73	1.048
مج3س11	70	3.74	.846
مج4س1	70	2.63	1.486
مج4س2	70	3.69	1.097
مج4س3	70	3.50	1.100
مج4س4	70	3.43	1.084
مج4س5	70	3.76	1.233
مج4س6	70	3.83	.992
مج4س7	70	3.81	1.195
مج4س8	70	3.63	1.119
مج4س9	70	3.77	.783
مج4س10	70	3.86	.687
مج4س11	70	3.90	1.024
مج4س12	70	3.94	1.006
مج4س13	70	3.47	1.126
مج4س14	70	4.01	.825
مج4س15	70	4.03	.761
مج4س16	70	4.14	1.146
مج5س1	70	2.87	1.006
مج5س2	70	2.89	1.084
مج5س3	70	2.67	1.046
مج5س4	70	3.14	1.195
مج5س5	70	3.16	1.085
مج5س6	70	3.10	1.309
مج5س7	70	3.50	1.073
Valid N (listwise)	70		

### 6- قيم احصائية ويلكيسون والقيم الاحتمالية لها لمختلف متغيرات الدراسة

**Wilcoxon Signed Rank Test: مج1س2مج; مج2س2مج; مج3س2مج; مج4س2مج; مج5س2مج; مج6س2مج; مج7س2مج;**

**مج3**

Test of median = 3.000 versus median > 3.000

	N	Test	Statistic	P	Estimated Median
مج1س2مج	70	63	1467.0	0.001	3.500
مج2س2مج	70	52	1290.5	0.000	4.000
مج3س2مج	70	63	1948.5	0.000	4.000
مج4س2مج	70	60	1699.5	0.000	4.000
مج5س2مج	70	59	1613.0	0.000	4.000
مج6س2مج	70	58	1416.0	0.000	4.000
مج7س2مج	70	56	1470.0	0.000	4.000
مج1س3مج	70	47	607.0	0.326	3.000
مج2س3مج	70	59	1401.0	0.000	3.500
مج3س3مج	70	50	1040.5	0.000	3.500
مج4س3مج	70	61	1652.5	0.000	4.000
مج5س3مج	70	65	1970.0	0.000	4.000
مج6س3مج	70	62	1835.5	0.000	4.000
مج7س3مج	70	67	2046.0	0.000	4.000
مج8س3مج	70	60	1670.0	0.000	4.000
مج9س3مج	70	64	1826.0	0.000	4.000

10س3مح	70	68	1872.0	0.000	4.000
11س3مح	70	49	1120.5	0.000	4.000
1س4مح	70	57	583.5	0.973	2.500
2س4مح	70	59	1435.5	0.000	4.000
3س4مح	70	47	869.0	0.001	3.500
4س4مح	70	61	1335.5	0.003	3.500
5س4مح	70	64	1615.0	0.000	4.000
6س4مح	70	65	1827.0	0.000	4.000
7س4مح	70	58	1388.0	0.000	4.000
8س4مح	70	60	1430.5	0.000	4.000
9س4مح	70	51	1234.0	0.000	4.000
10س4مح	70	57	1579.5	0.000	4.000
11س4مح	70	63	1743.0	0.000	4.000
12س4مح	70	63	1778.0	0.000	4.000
13س4مح	70	55	1122.5	0.002	3.500
14س4مح	70	65	1984.0	0.000	4.000
15س4مح	70	60	1765.5	0.000	4.000
16س4مح	70	68	2033.5	0.000	4.500
1س5مح	70	50	531.0	0.849	3.000
2س5مح	70	46	448.5	0.844	3.000
3س5مح	70	53	449.0	0.991	2.500
4س5مح	70	52	774.0	0.221	3.000
5س5مح	70	50	760.0	0.119	3.000
6س5مح	70	53	792.5	0.249	3.000
7س5مح	70	55	1163.5	0.000	3.500
Mean2	70	70	2346.0	0.000	3.930
Mean3	70	69	2270.5	0.000	3.865
Mean4	70	69	2271.0	0.000	3.750
Mean5	70	61	1098.0	0.137	3.070
Mean2345	70	70	2341.0	0.000	3.660

## 7- الدراسة الوصفية للفروق لمختلف متغيرات الدراسة:

متوسط المحور 2 متوسط المحور 3 متوسط المحور 4 متوسط المحور 5 المتوسط الإجمالي \* نوع النشاط

نوع النشاط	متوسط المحور 2	متوسط المحور 3	متوسط المحور 4	متوسط المحور 5	المتوسط الإجمالي
انتاجية	Mean 3.8571	3.8393	3.7703	2.8771	3.5860
	N 43	43	43	43	43
	Std. Deviation .68085	.76133	.71153	.53596	.55506
خدمية	Mean 3.9748	3.7487	3.6949	3.4706	3.7222
	N 17	17	17	17	17
	Std. Deviation .29118	.25618	.26689	.52916	.15905
مختلطة	Mean 3.4429	3.5818	3.4937	3.0571	3.3939
	N 10	10	10	10	10
	Std. Deviation .33973	.42251	.24197	.67411	.30395
Total	Mean 3.8265	3.7805	3.7125	3.0469	3.5916
	N 70	70	70	70	70
	Std. Deviation .58670	.63202	.58431	.60105	.46405

متوسط المحور 2 متوسط المحور 3 متوسط المحور 4 متوسط المحور 5 المتوسط الإجمالي \* الطابع القانوني

الطابع القانوني	متوسط المحور 2	متوسط المحور 3	متوسط المحور 4	متوسط المحور 5	المتوسط الإجمالي
عمومية	Mean 2.9429	2.7636	2.9500	3.0000	2.9141
	N 5	5	5	5	5
	Std. Deviation 1.52061	1.52879	1.32391	1.17369	1.38464

خاصة	Mean	3.9452	3.9106	3.8052	3.0690	3.6825
	N	60	60	60	60	60
	Std. Deviation	.36549	.41827	.45684	.51775	.23301
مختلطة	Mean	3.2857	3.2364	3.3625	2.8286	3.1783
	N	5	5	5	5	5
	Std. Deviation	.31944	.23706	.22273	.91138	.29206
Total	Mean	3.8265	3.7805	3.7125	3.0469	3.5916
	N	70	70	70	70	70
	Std. Deviation	.58670	.63202	.58431	.60105	.46405

متوسط المحور 2 متوسط المحور 3 متوسط المحور 4 متوسط المحور 5 المتوسط الاجمالي \* عمر المؤسسة

عمر المؤسسة		متوسط المحور 2	متوسط المحور 3	متوسط المحور 4	متوسط المحور 5	المتوسط الاجمالي
اقل من او يعادل 5 سنوات	Mean	4.1429	4.1818	4.5000	2.8571	3.9205
	N	1	1	1	1	1
	Std. Deviation	.	.	.	.	.
من 6 الى 10 سنوات	Mean	3.9560	3.9720	4.0625	3.0440	3.7586
	N	13	13	13	13	13
	Std. Deviation	.33189	.36812	.28641	.71043	.15893
من 11 الى 15 سنة	Mean	3.8992	3.9198	3.6103	3.4538	3.7208
	N	17	17	17	17	17
	Std. Deviation	.31038	.30976	.26839	.34343	.16775
اكثر من 15 سنة	Mean	3.7436	3.6457	3.6202	2.8755	3.4712
	N	39	39	39	39	39
	Std. Deviation	.72930	.77330	.70147	.58460	.58005
Total	Mean	3.8265	3.7805	3.7125	3.0469	3.5916
	N	70	70	70	70	70
	Std. Deviation	.58670	.63202	.58431	.60105	.46405

متوسط المحور 2 متوسط المحور 3 متوسط المحور 4 متوسط المحور 5 المتوسط الاجمالي \* المؤهلات العلمية

المؤهلات العلمية		متوسط المحور 2	متوسط المحور 3	متوسط المحور 4	متوسط المحور 5	المتوسط الاجمالي
تقني سامي	Mean	3.2418	3.0909	3.2692	2.6374	3.0598
	N	13	13	13	13	13
	Std. Deviation	.97133	.96138	.83673	.73219	.78758
ليسانس	Mean	3.9048	3.9129	3.9714	3.1905	3.7449
	N	24	24	24	24	24
	Std. Deviation	.33348	.45925	.48376	.50140	.25509
ماستر	Mean	4.0330	3.9021	3.4279	3.1429	3.6265
	N	13	13	13	13	13
	Std. Deviation	.21941	.41736	.40007	.30305	.20535
دكتوراه	Mean	4.0000	4.0000	3.7375	3.7429	3.8701
	N	5	5	5	5	5
	Std. Deviation	.30305	.36927	.24765	.25555	.08624
أخرى	Mean	3.9714	3.9879	3.9208	2.8571	3.6843
	N	15	15	15	15	15
	Std. Deviation	.48655	.30514	.35234	.63199	.20873
Total	Mean	3.8265	3.7805	3.7125	3.0469	3.5916
	N	70	70	70	70	70
	Std. Deviation	.58670	.63202	.58431	.60105	.46405

متوسط المحور 2 متوسط المحور 3 متوسط المحور 4 متوسط المحور 5 المتوسط الاجمالي \* سنوات الخبرة

سنوات الخبرة		متوسط المحور 2	متوسط المحور 3	متوسط المحور 4	متوسط المحور 5	المتوسط الاجمالي
اقل من او يعادل 5 سنوات	Mean	3.8163	3.6753	3.4494	3.0544	3.4989
	N	21	21	21	21	21
	Std. Deviation	.42413	.50663	.45183	.55783	.31737

من 6 الى 10 سنوات	Mean	3.9317	3.9565	4.0516	3.0435	3.7458
	N	23	23	23	23	23
	Std. Deviation	.35745	.40644	.35985	.51406	.20856
من 11 الى 15 سنة	Mean	3.5306	3.5390	3.4688	2.9286	3.3667
	N	14	14	14	14	14
	Std. Deviation	.98406	1.09176	.87731	.78596	.85496
اكثر من 15 سنة	Mean	3.9881	3.9091	3.8073	3.1786	3.7208
	N	12	12	12	12	12
	Std. Deviation	.51852	.34887	.37920	.63633	.26091
Total	Mean	3.8265	3.7805	3.7125	3.0469	3.5916
	N	70	70	70	70	70
	Std. Deviation	.58670	.63202	.58431	.60105	.46405

### 8- الدراسة الاحتمالية للفروق لمختلف متغيرات الدراسة:

Test Statistics<sup>a,b</sup>

	متوسط المحور 2	متوسط المحور 3	متوسط المحور 4	متوسط المحور 5	المتوسط الاجمالي
Chi-Square	11.568	7.756	7.505	15.551	7.792
df	2	2	2	2	2
Asymp. Sig.	.003	.021	.023	.000	.020

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: نوع النشاط

Test Statistics<sup>a,b</sup>

	متوسط المحور 2	متوسط المحور 3	متوسط المحور 4	متوسط المحور 5	المتوسط الاجمالي
Chi-Square	10.392	11.545	5.941	.404	9.025
df	2	2	2	2	2
Asymp. Sig.	.006	.003	.051	.817	.011

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: الطابع القانوني

Test Statistics<sup>a,b</sup>

	متوسط المحور 2	متوسط المحور 3	متوسط المحور 4	متوسط المحور 5	المتوسط الاجمالي
Chi-Square	.970	4.374	12.057	13.109	8.015
df	3	3	3	3	3
Asymp. Sig.	.809	.224	.007	.004	.046

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: عمر المؤسسة

Test Statistics<sup>a,b</sup>

	متوسط المحور 2	متوسط المحور 3	متوسط المحور 4	متوسط المحور 5	المتوسط الاجمالي
Chi-Square	10.522	15.127	18.157	14.114	21.070
df	4	4	4	4	4
Asymp. Sig.	.032	.004	.001	.007	.000

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: المؤهلات العلمية

### Test Statistics<sup>a,b</sup>

	متوسط المحور 2	متوسط المحور 3	متوسط المحور 4	متوسط المحور 5	المتوسط الاجمالي
Chi-Square	3.433	4.556	16.653	.698	7.082
df	3	3	3	3	3
Asymp. Sig.	.330	.207	.001	.874	.069

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable:  
سنوات الخبرة