



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكايمي

ميدان العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

الشعبة : علوم مالية ومحاسبية

التخصص : محاسبة

تحليل تيار القيمة كأحد أدوات المحاسبة

الرشيقة بين النظرية و الواقع

- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية لولاية الوادي -

تحت إشراف الأستاذ:

مرغني وليد

إعداد الطالبات:

- ثامر وفاء

- جاب الله ساسية

- زين مبروكة

لجنة المناقشة

رئيسا	أستاذ محاضر(أ) بجامعة الوادي	بن خليفة أحمد
مشرفا ومقررا	أستاذ محاضر(أ) بجامعة الوادي	مرغني وليد
أستاذ مساعد	أستاذ محاضر(أ) بجامعة الوادي	فيصل مايدة
مناقشا	أستاذ مساعد (أ) بجامعة الوادي	عازب الشيخ أحمد

السنة الجامعية: 2019/2018

الإهداء

إلى من لا يمكن للكلمات أن توفي حقهما

إلى من لا يمكن للأرقام أن تحصي فضائلهما

إلى والدي العزيزين أدامهما الله لي

إلى إخوتي و أخواتي

إلى كل الأصدقاء

إلى كل من يعرفنا من قريب أو من بعيد

إلى كل طلبة الماستر تخصص محاسبة دفعة 2019

تهدي هذا العمل...

مبروكة ، وفاء ، ساسية

كلمة شكر و تقدير

الحمد لله كما ينبغي لجلال وجهه و عظيم سلطانه، الحمد لله الذي تتم بنعمه الصالحات، و الصلاة و السلام على خير الأنام محمد بن عبد الله صلى الله عليه و سلم، نشكر الله بكل خضوع و عبودية على ما من علينا من خير و بفضل الله أن نتم هذا العمل ثمرة جهدنا.

كما نتقدم بالشكر الجزيل بكل صدق و إخلاص إلى الأستاذ المشرف "مرغني وليد" على قبوله الإشراف على هذا العمل و على توجيهاته السديدة و المجهودات التي قدمها لنا طيلة فترة إنجاز هذه المذكرة و لمساعدته لنا .

كما نتقدم بتشكراتنا الخالصة إلى:

الأستاذة "سالمي الدينوري" و "مايدة فيصل" و الأستاذة " لطيفة بكوش " اللذين مدو لنا يد المساعدة .

كما لا يفوتنا أن نشكر كل من ساعدنا من قريب أو بعيد

و إلى عمال المكتبة و إلى كل من لم ييخل علينا بنصائحه و إرشاداته دون أن ننسى كل من قدم لنا يد العون و لو بكلمة طيبة أو ابتسامة صادقة.

الرقم	البيان	الصفحة
01	الفرق بين المحاسبة الإدارية التقليدية و المحاسبة الرشيقة.	9
02	آلية حساب تكاليف تيار القيمة X .	38
03	إحصائيات الاستبيانات الموزعة و المستردة على مستوى المؤسسات.	58
04	مقياس تحديد المعدل النسبي و الأهمية النسبية للوسط الحسابي.	59
05	توزيع عينة الدراسة وفق نوع النشاط.	63
06	توزيع عينة الدراسة حسب عمر المؤسسة.	64
07	توزيع عينة الدراسة بناء على الطابع القانوني.	65
08	توزيع عينة الدراسة بناء على المؤهلات العلمية.	66
09	توزيع عينة الدراسة بناء على سنوات الخبرة.	68
10	الارتباط بين عبارات المحور الثاني مع إجمالي المحور.	70
11	الارتباط بين عبارات المحور الثالث مع إجمالي المحور.	70
12	الارتباط بين عبارات المحور الرابع مع إجمالي المحور.	71
13	الارتباط بين عبارات المحور الخامس مع إجمالي المحور.	71
14	معامل الصدق و الثبات لمحاو الاستبيان.	71
15	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمختلف المحاور .	73
16	نتائج آراء العينة حول درجة الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة.	75
17	آراء العينة حول متطلبات تطبيق المحاسبة الرشيقة.	77
18	آراء العينة حول متطلبات تطبيق تحليل تيار القيمة.	79
19	العينة حول المعوقات التي تحول دون المحاسبة الرشيقة.	81
20	المتوسطات الحسابية و الانحراف المعياري للمحاسبة الرشيقة تبعا لمتغير نوع النشاط.	83
21	تحليل التباين الأحادي بين المتوسطات لمختلف المحاور تبعا لنوع النشاط .	84
22	المتوسطات الحسابية و الانحراف المعياري للمحاسبة الرشيقة تبعا لمتغير الطابع القانوني.	84
23	تحليل التباين الأحادي بين المتوسطات لمختلف المحاور تبعا لمتغير الطابع القانوني.	85
24	المتوسطات الحسابية و الانحراف المعياري للمحاسبة الرشيقة تبعا لمتغير عمر المؤسسة.	86
25	تحليل التباين الأحادي بين المتوسطات لمختلف المحاور تبعا لعمر المؤسسة.	86
26	المتوسطات الحسابية و الانحراف المعياري للمحاسبة الرشيقة تبعا لمتغير المؤهل العلمي.	87
27	تحليل التباين الأحادي بين المتوسطات لمختلف المحاور تبعا لمتغير المؤهل العلمي.	88
26	المتوسطات الحسابية و الانحراف المعياري للمحاسبة الرشيقة تبعا لمتغير سنوات الخبرة.	89
27	تحليل التباين الأحادي بين المتوسطات لمختلف المحاور تبعا لمتغير سنوات الخبرة.	90

الرقم	البيان	الصفحة
01	نموذج تدفق تيار قيمة .	24
02	تيار قيمة نموذجي من نوع تلبية أمر .	24
03	أنواع التكاليف	32
04	يبين دورة الوقت في تيار القيمة	37
05	توزيع عينة الدراسة وفق نوع النشاط	64
06	توزيع عينة الدراسة حسب عمر المؤسسة	65
07	توزيع عينة الدراسة بناء على الطابع القانوني	66
08	توزيع عينة الدراسة بناء على المؤهلات العلمية	67
09	توزيع عينة الدراسة بناء على سنوات الخبرة	68

ملخص الدراسة :

لقد هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى توفر إمكانية تطبيق تحليل تيار القيمة كأحد أدوات المحاسبة الرشيقة في المؤسسات بوادي سوف ، و لتحقيق أهداف الدراسة صممت استبانة تتناسب مع موضوع الدراسة و أهدافها ، ولقد تم اختيار عينة عشوائية مكونة من 100 استبانة وزعت على مدراء و مسيري و محاسبي المؤسسات ، حيث تم توزيع الاستبيانات و تم استرجاع 93 و استبعاد 3 ليصبح العدد الإجمالي القابل للتحليل 90 ، كما استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي لوصف متغيرات الدراسة و تحليلها و اختبار الفرضيات ، و استخدمنا البرنامج الاحصائي SPSS لتحليل البيانات ، و لقد توصلت الدراسة إلى : إلى توفر الإمكانيات لتحول هاته المؤسسات إلى تطبيق المحاسبة الرشيقة و أهم أداة من أدواتها و هي تحليل تيار القيمة ، كما تبين أنه لا توجد المعوقات التي تحول دون تطبيق المحاسبة الرشيقة في المؤسسات محل الدراسة، و لقد خلصت هاته الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها : اعتبار استعمال تقنيات المحاسبة الرشيقة هدفا أساسيا من أهداف المؤسسة و كذا العمل للتحويل إلى تطبيق هذه المحاسبة لإسهامها في تحقيق رضا الزبائن و خلق ميزة تنافسية مستدامة من جانب و توفير معلومات ملائمة لأصحاب المؤسسات لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب ، يحتاج تطبيق المحاسبة الرشيقة إلى وجود عاملين قادرين على المحافظة على تدفق العمليات الإنتاجية بانسيابية و كذا اكتشاف الأخطاء و نقاط الضياع و العمل على التخلص منها، ضرورة زيادة تنمية الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة في كل المؤسسات مما يؤدي إلى تحقيق الكمال و بالتالي يستطيع العميل الحصول على منتج ذو جودة عالية بأقل التكاليف مما يساعد المؤسسات على الاستمرارية .

الكلمات المفتاحية : التصنيع الرشيق ، المحاسبة الرشيقة ، تيار القيمة ، أسلوب تكلفة تيار القيمة .

Abstract:

The object of the study to identify the availability of the possibility the application the analysis of current value as one of tools Lean accounting in institutions Valley will, and to achieve the goals of the study was designed Questionnaires suit the subject of the study and their goals , and have been selected random a sample is consisting of 100 Questionnaires distributed on managers and accounting institutions, where was the distribution of questionnaires and was retrieved 93 and excluded 3 to become the total number of stainless analysis, 90, and was the use of the curriculum descriptive analytical to describe the variables the study and analyzed and test hypotheses, Save possibilities the transformation of This institutions to the application of Lean accounting and the most important tools and is the analysis of current value, it also shows there are no constraints prevent the application of Lean accounting in institutions place of the study, and I have concluded This study to set of recommendations the most important: consider using techniques Lean accounting a key the objectives of the institution and the transition to the application of this accounting its contribution to the achievement of customer satisfaction and create a competitive advantage sustained by and to provide information appropriate owners institutions to make decisions in time, needs to the application of Lean accounting to the presence of two factors able to maintain the flow of production processes Smoothly and such discovery errors and points of loss and work to get rid of them, the need to increased the development of awareness of the benefits of Lean accounting in each

institutions which leads to achieve the perfect and therefore customer can get a product with a high quality for less! Helping institutions continuity.

Keywords : Lean manufacturing , Lean accounting, Value Stream, Value Stream costing.

المقدمة :

توطئة:

لقد شهدت الأسواق العالمية في الآونة الأخيرة انتشار المنافسة الشديدة و ظهور التقنيات الجديدة و العمل على تلبية متطلبات الزائن و تحقيق رضاهم، كل ذلك أدى إلى قيام بعض المؤسسات الاقتصادية إلى تبني نظام التصنيع الرشيق و ما رافقها من ظهور المحاسبة الرشيقة، إن كل تلك التغيرات تركت أثرها الكبير على المحاسبة مما جعل أساليب المحاسبة التقليدية لا سيما في مجال محاسبة التكاليف لا تواكب تلك التغيرات و هذا يعني ضرورة تبني أدوات و أساليب جديدة للمحاسبة تساهم في توفير المعلومات الملائمة لتحقيق الاستغلال الأمثل لموارد الوحدة الاقتصادية و مواكبة التطورات و التغيرات في الأسواق المنافسة.

1- مشكلة الدراسة:

توجهت الكثير من الشركات العالمية في الوقت الحاضر إلى إتباع أساليب المحاسبة الرشيقة و الإنتاج الرشيق الذي يهدف إلى تقليل كل مصادر الهدر والضياع الملموسة التي تتمثل في (الإنتاج الزائد، التخزين، العيوب في المدخلات والمخرجات) والغير الملموسة المتمثلة في (الوقت، الإدارة الضعيفة والعاملين الذين لا يملكون ثقافة الجودة) ولعل من أهم الركائز الرئيسية التي تقوم عليه المحاسبة الرشيقة تحديد ما يسمى بتيار القيمة وقد نجحت بعض الشركات العالمية في تعزيز قيمتها السوقية من جهة وتقليل منتجاتها مقابل زيادة جودة هذه المنتجات من جهة أخرى وعلى الرغم من حداثة الاهتمام بهذا المفهوم إلا أن أدواته وآلياته ليست جديدة فهي مزيج مما أفرزته فلسفة الجودة الشاملة والتحسين المستمر ونظام الإنتاج الآني.

2 - الإشكالية:

تكمن إشكالية البحث في أن أنظمة المحاسبة التقليدية لا تتلاءم مع عمليات الإنتاج الرشيق و ذلك لاحتوائها على عدد كبير من الضياع نتيجة لإتباعها نظام الإنتاج الواسع إضافة إلى قصورها في تقديم المعلومات الدقيقة حول العملية الإنتاجية و أماكن الهدر لاتخاذ القرار المناسب و لغرض تحسين نظام الإنتاج يتطلب الأمر

الحاجة إلى نظام محاسبي جديد يتلاءم مع تبني الوحدة الاقتصادية لنظام الإنتاج الرشيق، ومما سبق يمكن طرح

الإشكالية التالية:

ما مدى إمكانية تطبيق تحليل تيار القيمة كأحد أدوات المحاسبة الرشيقة في المؤسسات محل الدراسة ؟

3 - الأسئلة الفرعية:

وللإحاطة بالموضوع أكثر تم تجزئة الإشكالية الرئيسية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة في المؤسسات محل الدراسة ؟
- ما مدى توفر متطلبات تطبيق المحاسبة الرشيقة في المؤسسات محل الدراسة ؟
- ما مدى إمكانية تطبيق تحليل تيار القيمة كأداة من أدوات المحاسبة الرشيقة في المؤسسات محل الدراسة ؟
- ما مدى وجود معوقات تحول دون تطبيق المحاسبة الرشيقة في المؤسسات محل الدراسة ؟
- هل هناك فروق ذات دلالة إحصائية ضمن مختلف المحاور تعود لاختلاف الخصائص الشخصية و الوظيفية؟

4 - فرضيات الدراسة:

تستند الدراسة في معالجة مشكلاته واتساقا مع أهدافه على خمسة فرضيات أساسية مفادها الآتي:

- هناك درجة كبيرة من الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة في المؤسسات محل الدراسة.

- تتوفر المؤسسات محل الدراسة على درجة كبيرة من متطلبات تطبيق المحاسبة الرشيقة.
- هناك إمكانية كبيرة لتطبيق تحليل تيار القيمة باعتباره كأحد أدوات المحاسبة الرشيقة في المؤسسات محل الدراسة.
- لا توجد معوقات معتبرة للتحويل إلى تطبيق المحاسبة الرشيقة في المؤسسات محل الدراسة.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية ضمن مختلف المحاور تعود لاختلاف الخصائص الشخصية و الوظيفية.

5 - مبررات اختيار الموضوع:

- أسباب علمية:
- ✓ نظرا لعدم وجود دراسات في هذا المجال فكان الدافع الأساسي في توفير دراسة حول المحاسبة الرشيقة وأدائها الرئيسية تيار القيمة بغرض الاستفادة منها من قبل الجهات ذات العلاقة والباحثين على مستوى الجامعات الجزائرية.
- ✓ الرغبة في دراسة ما يتعلق بما هو جديد في مجال محاسبة.

- أسباب ذاتية
- ✓ تتمحور أهم أسباب اختيار موضوع البحث في ميولنا الشخصي والفضول في المجال العلمي والرغبة في استكشاف المزيد عن مثل هذه المواضيع حول المحاسبة الرشيقة و أهم أدواتها.
- ✓ و بالنظر للندرة الشديدة لتناول مثل هذا الموضوع في الجزائر وعلى هذا الأساس جاءت هذه الدراسة لطرح هذا الموضوع الشيق في بيئتنا متبعين أسلوب الاستبيان مما يجعلها إضافة علمية متواضعة لدراسة تيار القيمة كأحد أدوات المحاسبة الرشيقة في المؤسسات الجزائرية .

6-أهداف الدراسة:

- تتمثل أهداف دراستنا في الآتي:
- إظهار العلاقة بين المحاسبة الرشيقة وأدائها الأساسية تيار القيمة للارتقاء بمنتجات ذات جودة عالية وتكاليف قليلة عن طريق تحليل تيار القيمة للكشف عن أنشطة التي لا تضيف قيمة والقضاء على الهدر والضياع؛

- تساعد الدراسة الميدانية على تشجيع المؤسسات محل الدراسة لتطبيق المحاسبة الرشيقة بغية تخفيض الهدر مع مراعاة رغبات الزبائن والسعي دوما نحو المحافظة على جودة منتجاتها بأقل تكاليف.

7- أهمية الدراسة:

- تظهر أهمية الدراسة في كونها تتناول موضوع من المواضيع الحديثة التي تسعى إلى تعظيم ربحية المؤسسة بأقل قدر ممكن من التكاليف؛
- كما تتجلى أهمية الدراسة في تناول موضوع يعد من أهم المواضيع المتداولة في بيئة الأعمال الحديثة وفي بيئة الأعمال الجزائرية نادرا أو معدوما؛
- فتح آفاق جديدة للمؤسسات الجزائرية للوعي بمدى منافع المحاسبة الرشيقة وأدائها الأساسية تيار القيمة للوصول إلى أحدث تغيرات جذرية ريادية في أعمالها الإنتاجية.

8- الإطار الزمني والمكاني:

فيما يخص الإطار المكاني للدراسة فتتمثل في أخذ آراء عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي، أما الإطار الزمني لهذه الدراسة فانحصر في الفترة الدراسية من بداية شهر أفريل إلى غاية نهاية شهر ماي.

9- المنهج المتبع في الدراسة:

في هذه الدراسة اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي، فهو المنهج المناسب في دراستنا هاته، والذي يسمح بعرض الموضوع بشكل جيد وتحليل وتفسير المعلومات بشكل علمي ومنظم، وكذا على المنهج التاريخي فيما يتعلق بعرض نشأة وأسباب ظهور المحاسبة الرشيقة؛

أما فيما يتعلق بالدراسة الميدانية والتي كانت على شكل استبيان تم إعداده وتصميمه وتوزيعه لغرض الدراسة، فقد تم تفرغ وتحليل الاستبيان من خلال المنهج الإحصائي التحليلي لتفسير البيانات.

11- صعوبات الدراسة:

و تتمثل الصعوبات التي واجهتنا في إعداد هذه المذكرة في الآتي:

- ندرة وجود دراسات وطنية لهذا الموضوع .

- عدم الجدلية في الرد على الاستبيان.

12- محتوى البحث :

للإجابة على إشكالية البحث واختبار فرضياته والوصول إلى إبراز أهميته وتحقيق لأهدافه تم تقسيم البحث إلى فصلين، حيث ضم فصل نظري و فصل تطبيقي عبارة عن دراسة ميدانية.

أما الفصل الأول تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث :

المبحث الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية حول المحاسبة الرشيقة والتصنيع الرشيق .

المبحث الثاني : تحليل تيار القيمة وتكاليف تيار القيمة .

المبحث الثالث :الدراسات السابقة.

والفصل التطبيقي : فقد تم تقسيمه على مبحثين

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية ،تحليلها ومناقشتها .

تمهيد :

تتصف بيئة الأعمال المعاصرة بالتطور المتسارع و التغيير المستمر في حاجات و أذواق العملاء بسبب انفتاح الأسواق العالمية، الأمر الذي زاد في مستوى المنافسة التي تواجهها مؤسسات الأعمال من المنتجين المحليين و الدوليين و أصبح من الضروري إعادة النظر بشكل مستمر في تصميم المنتجات و العمليات بهدف تطويرها لتلبية احتياجات و أذواق العملاء و المحافظة على حصتها السوقية و السعي إلى تدعيمها إن أمكن ذلك، و أصبح هذا الأمر مسألة بقاء أو تصفية بالنسبة للمؤسسات لان المنافسين موجودين و يقومون بتحديث منتجاتهم و عملياتهم أول بأول، و بالتالي يجب على المؤسسات البحث عن طرق فعالة لتطوير منتجاتها أو خدماتها بحيث تلي أذواق و احتياجات العملاء بالإضافة إلى متطلبات سوق العمل .

لذلك أصبحت شركات الأعمال مضطرة إلى البحث عن وسائل تصنيع جديدة تسمح لها بمواكبة هذه التطورات الحديثة، كما أصبحت تقوم بإعادة تقييم كيفية أداء أعمالها، و تجنب المشكلات و الأنشطة التي لا تضيف قيمة، و قد أوجدت شركة تويوتا اليابانية منهج صناعيا يفي بتلك المتطلبات و الحاجات وهو نظام التصنيع المرشح الذي يعمل على تحقيق وفورات في التكاليف من خلال التدفق الانسيابي السريع و التنوع في المنتجات مع كميات إنتاج منخفضة بدلا من وفورات الحجم الكبير المستخدمة في نظم المحاسبة التقليدية .

و لقد حاولنا في هذا الفصل التطرق إلى التعريف بالمحاسبة الرشيقة و كما حاولنا تسليط الضوء على أهم أدواتها

و هي تحليل تيار القيمة، بحيث قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث :

- **المبحث الأول :** الأدبيات النظرية و التطبيقية حول التصنيع الرشيق و المحاسبة الرشيقة.
- **المبحث الثاني :** تيار القيمة و تكاليف تيار القيمة .
- **المبحث الثالث :** الدراسات السابقة .

تمهيد :

تتصف بيئة الأعمال المعاصرة بالتطور المتسارع و التغيير المستمر في حاجات و أذواق العملاء بسبب انفتاح الأسواق العالمية، الأمر الذي زاد في مستوى المنافسة التي تواجهها مؤسسات الأعمال من المنتجين المحليين و الدوليين و أصبح من الضروري إعادة النظر بشكل مستمر في تصميم المنتجات و العمليات بهدف تطويرها لتلبية احتياجات و أذواق العملاء و المحافظة على حصتها السوقية و السعي إلى تدعيمها إن أمكن ذلك، و أصبح هذا الأمر مسألة بقاء أو تصفية بالنسبة للمؤسسات لان المنافسين موجودين و يقومون بتحديث منتجاتهم و عملياتهم أول بأول، و بالتالي يجب على المؤسسات البحث عن طرق فعالة لتطوير منتجاتها أو خدماتها بحيث تلي أذواق و احتياجات العملاء بالإضافة إلى متطلبات سوق العمل .

لذلك أصبحت شركات الأعمال مضطرة إلى البحث عن وسائل تصنيع جديدة تسمح لها بمواكبة هذه التطورات الحديثة، كما أصبحت تقوم بإعادة تقييم كيفية أداء أعمالها، و تجنب المشكلات و الأنشطة التي لا تضيف قيمة، و قد أوجدت شركة تويوتا اليابانية منهج صناعيا يفي بتلك المتطلبات و الحاجات وهو نظام التصنيع المرشق الذي يعمل على تحقيق وفورات في التكاليف من خلال التدفق الانسيابي السريع و التنوع في المنتجات مع كميات إنتاج منخفضة بدلا من وفورات الحجم الكبير المستخدمة في نظم المحاسبة التقليدية .

و لقد حاولنا في هذا الفصل التطرق إلى التعريف بالمحاسبة الرشيقة و كما حاولنا تسليط الضوء على أهم أدواتها

و هي تحليل تيار القيمة، بحيث قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث :

- **المبحث الأول :** الأدبيات النظرية و التطبيقية حول التصنيع الرشيق و المحاسبة الرشيقة.
- **المبحث الثاني :** تيار القيمة و تكاليف تيار القيمة .
- **المبحث الثالث :** الدراسات السابقة .

الفصل الأول : الأدبيات النظرية و التطبيقية .

اسهم الاقتصاد العالمي الجديد في اتساع نطاق المنافسة واعطاء الزبائن خيارات كثيرة، مما دفع الشركات إلى أن تكون أكثر فاعلية وكفاءة في عملياتها التشغيلية بهدف الحفاظ على زبائنها ولجذب زبائن جدد من خلال القبول بفكرة التوجه بالزبون والتي تعني إدراك الإدارة والعاملين في المؤسسة ومعرفتهم بما ترغبه الزبائن وما يتطلبه ذلك من تغير في الممارسات التشغيلية والإدارية وقد مثلت صناعة السيارات الحالة الأكثر ملاحظة في تبني فكرة التوجه بالزبون، وهذا قاد بعض الشركات المطبقة للأساليب التقليدية لتطوير هياكل تنظيمية تستند إلى ما يسمى بتيار القيمة .

في هذا الفصل سنتطرق للأدبيات النظرية و التطبيقية المتعلقة بكل من التصنيع الرشيق و المحاسبة الرشيقة، و كذلك إعطاء تعريفات للمحاسبة الرشيقة مع ذكر أهدافها و خصائصها و كذلك أهميتها و كما تم ذكر بعض الفروق بين المحاسبة الرشيقة و المحاسبة الإدارية التقليدية.

المبحث الأول : الأدبيات النظرية حول المحاسبة الرشيقة و التصنيع الرشيق .

سنتناول في هذا المبحث كل ما يتعلق بالمحاسبة الرشيقة وأهم أداة من أدواتها وهي تحليل تيار القيمة.

المطلب الأول : التصنيع الرشيق .

سوف يتم التطرق في هذا المطلب إلى مفهوم كل من التصنيع الرشيق و المحاسبة الرشيقة و كذلك التطور التاريخي لمفهوم التصنيع الرشيق و كذلك مبادئه و أهدافه و خصائصه .

الفرع الأول : التطور التاريخي لمفهوم التصنيع الرشيق .

يعود الفضل في مصطلح الترشيح أو Lean في الإنجليزية، إلى جون كرافتيك وهو عضو في فريق البحث في البرنامج الدولي للسيارات التابع لمعهد ماساتشوستس للتكنولوجيا International "motor"¹، بدأ الانتشار المبكر للنظام الرشيق في مجال صناعة السيارات، حيث يمكن رؤية التطبيق المباشر لنظام الترشيح لدى تويوتا . وقد بدأ تطبيق مدخل الترشيح Lean Approach في خمسينات القرن الماضي حيث اقتصر تطبيقه على عنصر المخزون، وقد تعددت مراحل تطور هذا المدخل حتى وصل إلى الصورة المطبقة الآن، وذلك من خلال مراحل عدة . أبرزها التطور الذي ابتكره شركة تويوتا اليابانية الذي أشارت إليه الدراسات بأنه أهم الأنظمة الإنتاجية التي عززت الابتكارات الإدارية منذ

إسراء عبد السلام محسن، مدى استخدام أدوات المحاسبة الرشيدة في تحقيق ميزة تنافسية في ظل إدارة الجودة الشاملة، رسالة¹

بداية القرن العشرين، وقد قامت تويوتا بتطبيق المدخل على النظام الإنتاجي كاملا من خلال النظرة المتكاملة للوحدة الاقتصادية في شكل سلسلة قيمة ممتدة تضم الأطراف خارج إطار الوحدة "الموردين والعملاء" ².

ويعتبر Taichi Ohno أول من وضع نموذج المحاسبة الرشيقة في بداية الخمسينات حيث بين James womack أن هناك اعتقادا بأن الأفكار الرشيقة تم إنشاؤها من قبل شركة تويوتا اليابانية لصناعة السيارات منذ بضع سنوات ³.

وبعد الحرب العالمية الثانية تحول اسم شركة تويوتا إلى تويوتا في نقلة جديدة للخروج من مأزق الإفلاس ومن مأزق الإدارة الضعيفة في تلك الحقيقة، حينها قامت شركة تويوتا بحملة شديدة وقوية في برنامج ضخمة وهو برنامج تويوتا للتحسين ثم تم تأسيس نظام TPS الذي لم يكن بعد قد اكتملت ملامحه، قام مهندسو تويوتا في أول خطوة للقيام بعملية التحسين وهو الالتفات إلى طريقة خط إنتاج هنري فورد ومبادئه وهو الرائد في اختراع خط التجميع أو خط الإنتاج ، و أيضا قام مهندسو تويوتا بدراسة إسهامات Taylor Fredrick في تحسين الكفاءة الصناعية وأيضا تبني مفاهيم الأب الروحي للجودة Edwards Deming الذي ساهم كثيرا بنهضة اليابان الصناعية ما بعد الحرب، وعلى هذه البدايات وكل هذه الجهودات تحقق التحسين على جميع المستويات ، من هنا دخلت تويوتا السوق الأمريكية في بدايات الستينيات ولكن نجاحها بالتوغل أكثر بالسوق الأمريكي كان بعد السبعينيات الميلادية بعد أن اكتسبت تويوتا ثقة العملاء الأمريكيين بعد ما كانوا يفضلون الفلكسوجن في الستينيات "وهي ثاني أكبر منتج للسيارات في العالم بعد تويوتا"، بعد النجاحات التي تحققت لتويوتا قامت شركات صناعة السيارات بمراقبة هذا النجاح وعن السر الذي قاد تويوتا إلى تصنيع سيارات في اليابان وشحنها وبيعها بسرعة وبسعر رخيص مشجع للعملاء، وبأفضل من السيارات المحلية، حيث إن جودة سيارات تويوتا أفضل، وعمرها يطول وكفاءتها تستمر، هذا ما جعل كل المصنعين المنافسين في حيرة من أمرهم ⁴.

² أسراء عبد السلام محسن، نفس المرجع السابق، ص: 36.

³ المشهوراي زاهر حسني قاسم، استخدام نموذج قياس تكاليف تيار القيمة لأغراض تدعيم إستراتيجية الاستدامة في ظل بيئة التصنيع

المُرشد، أطروحة دكتوراه، جامعة عين شمس ، فلسطين، 2015، ص: 21.

⁴ أسراء عبد السلام محسن، مرجع سبق ذكره، ص: 37.

وفي منتصف الثمانينات قام معهد ماساتشوستس للتكنولوجيا MIT بمشروع بحث لتحليل الأداء الصناعي بمختلف مصانع السيارات العالمية ومقارنتها مع نظام بيت تويوتا TPS من قبل البروفسور المعروف James womack، وفي عام 1991م قام الباحثان "جيمس ووماك ودانيال جونز" بنشر دراستهما في كتابتهما الشهير "الآلة التي غيرت العالم" The Machine That Changed the world، حيث تم وصف نظم الإنتاج في شركة تويوتا TPS ومقارنته مع الأساليب العالمية للتصنيع والإنتاج في شركات تصنيع السيارات في العالم الغربي، ووصف الباحثان ووماك وجونز نظام الإنتاج في تويوتا بكلمة Ilean ، أي الإنتاج الرشيق .

وقد درس فريق مكون من جيمس ووماك ودانيال جونز ودانيال روس : صناعة السيارات العالمية في أواخر الثمانينات، باحثين عن الممارسات التي أدت إلى النجاح الياباني، ومن خلال أبحاثهم فقد دحضوا فريضتهم بأن جميع شركات صناعة السيارات اليابانية كانوا يفعلون الأشياء بطريقة مختلفة لكنها كانت تويوتا في المقام الأول، وقد تم صياغة مصطلح الرشيق كعبارة لوصف نظام تويوتا التي تمكنت من تدبير الأمر مع النصف من كل شيء : المساحة المادية وجهد العمل و الاستثمارات الرأسمالية والمخزون، وعند أقل بكثير من النصف من كل العيوب وحوادث السلامة، ووصف المصطلح النتائج ، لكن الكلمة قد دخلت اللغة أيضا كوصف للأسلوب، وفي عام 1996م نشر الباحثان ووماك وجونز كتابهما الثاني بعنوان "التفكير الرشيد Lean Thinking" الذي تناول تفصيلا للمفاهيم والأدوات الرئيسية للأسلوب الإنتاجي لشركة تويوتا ثم أعيدت طباعته في عام 2003م واستمرت بعد ذلك العديد من المؤلفات التي شكلت حزمة معرفية متكاملة توضح مفاهيم وأدوات فكر ترشيد الفاقد الذي يؤدي إلى استنفاد موارد أقل، حيث يعتمد على وجود حد أدنى من المخزون، والتسليم وفقا للمواعيد المقررة، والرقابة الدقيقة على الجودة والصيانة المانعة، ومعايرة جميع الوظائف والأنشطة، مما شجع العديد الوحدات الاقتصادية على التحول مباشرة إلى تطبيق هذا المدخل، وعلى أية حال فالتصنيع الرشيق استمد من فلسفة JIT التي طبقت على يد مؤسس تويوتا ساكيتشي تويودا Sakichi Toyoda مع رائد التصنيع بشركة تويوتا تايتشي اوينو Taichi Ohno وهذه الفلسفة هي اختصار Just in Time قبل أن يتطور نظام TPS بعد ذلك .⁵

الفرع الثاني : مفهوم التصنيع الرشيق .

⁵ أسراء عبد السلام محسن، مرجع سبق ذكره، ص:37.

التصنيع الرشيق يمثل منهجا تشغيليا شاملا يهدف إلى القضاء على الضياع، و تعظيم القيمة للعميل "المستهلك النهائي" و يتميز هذا النهج عن طريق توصيل المنتج المناسب، و بالكمية المناسبة، و النوعية المناسبة في الوقت الذي يطلبه أو يحتاج إليه العميل "المستهلك النهائي" و بأقل تكلفة ممكنة. و كما يعرف : التصنيع الرشيق بأنه يتعلق بخدمة العملاء "المستهلك النهائي" "بأكبر قدر ممكن من الفاعلية و الكفاءة من خلال القضاء على الضياع".⁶

الفرع الثالث : الهدر و الضائع و أنواعه ضمن مفهوم التصنيع الرشيق.

وفقا لمفهوم التصنيع الرشيق فان الهدر يعرف بأنه أية عملية أو أية تكاليف لا تضيف قيمة للمنتج النهائي، إذ توجد سبعة أنواع من الهدر هي :⁷

- **أوقات الانتظار للإنتاج :** و هذا يحدث عندما تكون مهمة العامل مجرد مراقبة آلة مؤتمنة بالوقوف جانبا أو بانتظار عدة أو قطعة غيار أو غيرها، أو عندما لا يوجد للعامل ما يعمل به بسبب وجود مخزون زائد من السلع التي ينتجها، أو بسبب تعطل آلة، أو غير ذلك .
- **النقل و التوصيل :** و هذا يحدث عند قطع مسافات طويلة في العمل أو في نقل المواد أو السلع المصنعة من و إلى أماكن التخزين .
- **المخزون :** و هذا يعني الزيادة في المواد الأولية و السلع المصنعة التي لم تستهلك في الحال، إذ أن ذلك قد يؤدي إلى طول بقائها و بالتالي تعطيلها و تلفها أو تعرضها لبعض العيوب، فضلا على نفقات نقلها و تخزينها .
- **الحركة :** مثل الحركة الغير ضرورية التي يقوم بها العامل على خط الإنتاج، كالبحث عن قطع غيار أو عدد و غير ذلك، أو تأدية حركات غير ضرورية في أداء العمل، و التي لا تضيف أي قيمة للمنتج .

⁶ سيروان كريم عيسى، محمد عبد العزيز محسن، المحاسبة الرشيقة تطبيق نموذج مقترح لتيار القيمة في شركة فاملي لإنتاج المواد الغذائية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية و الاقتصادية، مجلد 5، العدد 2، العراق ، 2015 ، ص:119.

⁷ الداوودي على مهدي حميد، حسين جاسم فلاح الشمري، تطبيقات التكاليف على أساس الأنشطة ABC ضمن إطار المحاسبة الرشيقة، مجلة القادسية للعلوم الإدارية و الاقتصادية، مجلد 19، العدد 2، العراق ، 2017، ص: 57 .

• **العمليات غير الضرورية التي لا تضيف قيمة :** و هي الخطوات غير الضرورية في العملية التصنيعية و تتطلب مهلا زمنية أطول و قوى عاملة أكثر، و تزيد التكلفة و لا تضيف أية قيمة للمنتج .

• **الإنتاج الفائض عن الحاجة :** هو الإنتاج أكثر من الكمية المجدولة أو المطلوبة للإنتاج سلع لم تقدم طلبيات لها يستدعي زيادة عدد العاملين و تكلفة التخزين و النقل، و الهدر بسبب الإنتاج الفائض عن الحاجة يعتبر هدرا أساسيا، لأنه يتسبب في حدوث هدر في المناطق الأخرى من العملية الإنتاجية .

• **المنتجات المعيبة :** هي المنتجات التي لا تتطابق مع المواصفات الموضوعة حيث ينتج عن ذلك ضياع المواد و العمل المبذول فيها، فإنتاج منتجات معيبة، أو إعادة إصلاحها، أو التخلص منها كنفائات بسبب العيوب، كل هذا يعني فقد قدر كبير من المال والجهد والوقت .⁸

الفرع الرابع: مبادئ و خصائص و أهداف التصنيع الرشيق .

سنتطرق في هذا الجزء إلى أهم مبادئ و خصائص و كذا أهداف التصنيع الرشيق :

أولا : مبادئ التصنيع الرشيق : يعتمد الإنتاج الرشيق على مجموعة من المبادئ و التي يمكن تلخيصها كما يلي :

• من وجهة نظر Fujimoto فإنه يرى أن جوهر نظام إنتاج تويوتا يمكن تلخيصه في المبادئ الثلاثة التالية :

1- قدرة التصنيع الروتينية ، قدرة الإنتاج القياسية ؛

2- القدرة على التعلم الروتيني ، الطرق القياسية لحل المشكلات و الاحتفاظ بالحل ؛

3- القدرة على التعلم التطوري ، التعلم لتغيير النظام و التحسين .

• من وجهة نظر womack فقد عرف المبادئ الخمسة التالية :

1- تحديد القيمة من وجهة نظر العميل؛

2- تحديد تيار القيمة ؛

3- جعل المنتج يتدفق ؛

⁸ محمد أحمد رفيدة و آخرون، استخدام مفهوم خارطة تدفق القيمة لتقليل الفوائد،المؤتمر الأكاديمي لدراسات الاقتصاد و الأعمال، جامعة مصراته، ليبيا، 2010، ص:3 .

4- التأكد من أن هذا يحدث وفقاً لطلب العميل ؛

5- إدارة نحو الكمال .⁹

ثانياً : خصائص التصنيع الرشيق : يتسم التصنيع الرشيق بعدد من الخصائص التي تجعله من طرق

التصنيع الحديثة و التي تساعد على تحقيق الكفاءة و الفعالية و من هذه الخصائص ما يلي :

- إن الإنتاج يتم وفقاً لطلب الزبون أي أن الزبون هو القائد في العملية الإنتاجية ؛
- يعتمد نظام التصنيع الرشيق على فرق الإنتاج التي تستطيع اتخاذ القرارات الخاصة مثل قرار إيقاف الخط الإنتاجي عند فشله ؛
- السعي المتواصل للوصول إلى المثالية بحيث تكون عملية التحسين مستمرة ؛
- التخطيط لكل الأنشطة و العمليات اللازمة لتصميم و إنتاج المنتج و فهمها بشكل كامل ؛
- يعتمد الإنتاج على الطلبات بدلاً من التنبؤات .¹⁰

ثالثاً :أهداف التصنيع الرشيق : يهدف نظام التصنيع الرشيق إلى القضاء على كافة أنواع الضياع في

الأنشطة و العمليات داخل المؤسسة و السعي نحو إنتاج منتجات أو تقديم خدمات تتميز بما يأتي :

- توصيلها في الوقت المناسب ؛
- استخدام أقل قدر ممكن من الموارد ؛
- منتجات أفضل من منتجات المنافسين ؛
- منتجات أسرع و أرخص من منتجات المنافسين ؛
- إزالة الضياع بقدر الإمكان .¹¹

الفرع الخامس: الفرق بين المحاسبة الإدارية التقليدية و المحاسبة الرشيقة .

في هذا الجزء سنتطرق إلى أهم الفروقات بين المحاسبة الرشيقة و المحاسبة الادارية التقليدية كما هو

موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم (1) : الفرق بين المحاسبة الإدارية التقليدية و المحاسبة الرشيقة .

⁹خلود محمد بشير الطيب، مدى توفر مقومات تطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2017، ص:33.

¹⁰الموسوي عباس نوار كحيط، سجاد مهدي عباس الغرابوي، استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في دعم نظم الإنتاج الرشيق و تقييم اداء الوحدات الاقتصادية، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية و الادارية، جامعة واسط، العدد.2، العراق، 2015، ص: 7 .

¹¹عيسى سيروان كريم ومحسن محمد عبد العزيز. مرجع سبق ذكره. ص119.

الاختلاف	الحاسبة الإدارية التقليدية	الحاسبة الرشيقية
الهدف	تعظيم كفاءة الأقسام و بالتالي تعظيم الربحية .	التحسين المستمر و يتم الاعتماد في ذلك على فرق العمل للوصول إلى تدنئه الفاقد إلى أدنى صوره ، و تحقيق قسمة مضافة من وجهة نظر العميل .
وقت بدء الإنتاج	يتم أنتاج المنتج قبل تلقي متطلبات العملاء و كل منتج له عملية محددة و منفصلة عن باقي المنتجات.	يتم إنتاج المنتج بناءً على رغبات و متطلبات العملاء ، و جميع المنتجات تمر بنفس العمليات الإنتاجية .
حجم الإنتاج	يتم الإنتاج بكميات كبيرة تتركز غالبا على منتج وحيد و يركز بصف أساسية على اقتصاديات الحجم .	يتم الإنتاج بكميات صغيرة ، و يتم إنتاج منتجات مختلفة إلى حد كبير في ضوء احتياجات العملاء.
المخزون	المخزون بكميات كبيرة و متذبذبة وفقا للحاجة ، مما يتطلب نظم معقدة لتقويم المخزون.	المخزون عند أدنى مستوى له ، مع استقرار نسبي في حجمه ، و بالتالي يعتمد تقويمه على إدارة بسيطة .
إرسال المعلومات	يكون من الإدارة العليا إلى المدراء .	يكون بشكل متوازي بين المدراء .
الموردون	تعمل هذه النظم في ظل عدد كبير من الموردين و في حالات كثيرة يوجد أكثر من مورد لنفس المنتج .	يهدف إلى تقليل عدد الموردين ، و في معظم الحالات يوجد مورد واحد لكل منتج .
الجودة	متغيرة و متذبذبة و يعتمد العميل على فحص البضاعة القادمة .	مرتفعة و تعتمد على فحص الجودة في المنبع و تستخدم أساليب الرقابة الإحصائية على الجودة .
مقاييس الأداء	يتم استخدام مقاييس كفاءة العمالة و الاستخدام الأمثل للطاقة و متابعة الانحرافات عن التكاليف المعيارية و الرقابة باستخدام الموازنة لكل قسم .	استخدام مقاييس مدى الانجاز و ارتفاع الجودة و التركيز على كفاءة تدفقات القيمة .
نظم التكاليف	الاعتماد على نظام التكاليف المعيارية و وجود مستويات عالية من التكاليف الصناعية غير المباشرة .	الاعتماد على استخدام التكلفة المستهدفة و كايزن و تعامل كل التكاليف قدر الإمكان على أنها تكاليف مباشرة .

التكلفة/ الأسعار	الأسعار محددة ، و وجود أي فاقد يضيف إلى تكاليف المنتجات .	الأسعار تفاوضية ، و تحقيق وفورات تكاليفية ، من خلال التخلص من الفاقد و التحسين المستمر في الأعمال لدى كل من العميل و المورد .
---------------------	---	---

المصدر :إسراء عبد السلام محسن، مدى استخدام أدوات المحاسبة الرشيدة في تحقيق ميزة تنافسية في ظل إدارة

الجودة الشاملة ، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، فلسطين ، 2016، ص ص:3 - 35 .

و يتضح أن الفروق الموضحة في الجدول إنما تنشئ في الأساس نتيجة اختلاف فلسفي و توجه كل من نظم التقليدية و مدخل المحاسبة الرشيقة، مما ينعكس بالتالي على معظم الممارسات المحاسبية التقليدية، حيث إن نظم المحاسبة الإدارية التقليدية تؤدي إلى عرقلة نظم الإنتاج و تعمل أيضا على إضافة الفاقد "الأنشطة التي لا تضيف قيمة" على تكاليف المنتجات بدلا من التخلص من الفاقد و هذا يؤدي إلى زيادة التكلفة التي يدفعها الزبون، أما نظام المحاسبة الرشيقة تقوم بالتخلص من الفاقد و التحسين المستمر للمنتجات و هذا يؤدي إلى تميز جودة المنتجات و تخفيض التكلفة ، و بالتالي تحقيق ميزة تنافسية .¹²

المطلب الثاني : المحاسبة الرشيقة .

سنتناول في هذا المطلب تعريفات مختلفة حول المحاسبة الرشيقة و دوافع التوجه نحو تطبيقها و كذلك خصائص و خطوات تطبيقها و كذا أهداف و أهمية المحاسبة الرشيقة .

الفرع الأول : تعريف و مبادئ المحاسبة الرشيقة .

أولا :تعريف المحاسبة الرشيقة :عرف كل من Kennedy Brewer المحاسبة الرشيقة على أنها " تتمحور في بعدين أساسيين الأول هو تحليل التكاليف بواسطة تيار القيمة إذ يتضمن تيار القيمة كل الأنشطة المضيفة للقيمة وتلك التي ليس لها أي قيمة تذكر لكنها موجودة فعلا ضمن العمليات وتستنفذ الموارد، أما البعد الثاني فهو كشف الدخل الرشيق أو قائمة الدخل الرشيقة الذي يوضح تأثيرات المخزون والتكاليف الفعلية بدون تسوية

¹² إسراء عبد السلام محسن ، مرجع سبق ذكره ، ص: 35.

للانحرافات، وذلك بسبب عدم وجود بيانات معيارية في كشف الدخل لأنه يعد عادة لشهر أو أسبوع، فضلا عن تفاصيل أخرى " .¹³

كما عرفها Blackstone James أنها " مجموعة من المبادئ والطرق لتقليل التكلفة من خلال تبسيطها للإجراءات والعمليات وتحديد لها للأنشطة عديمة الفائدة التي لا تضيف قيمة، ومن ثم حذفها بما يوفر من الجهد والكلفة " .¹⁴

وكما عرف Crandall نظام المحاسبة الرشيقة على أنه " هو النظام الذي يقلل من استهلاك الموارد التي لا تضيف أي قيمة للمنتج من خلال الاستفادة من مجموعة من الأدوات الرشيقة ثم يحدد ما يمثل الرشاقة بأنها النظام المحاسبي الذي يوفر معلومات دقيقة مفهومة في الوقت المناسب لكي تحفز و تدعم التحول للرشاقة في جميع مستويات الشركة وتحسين اتخاذ القرارات والنمو والربحية والتدفقات النقدية .¹⁵

و من خلال استطلاعنا على الدراسات السابقة استنتجنا التعريف التالي للمحاسبة الرشيقة :

عرفناها على أنها مجموعة العمليات التي تسعى إلى تحليل أنظمة الشركة و تزويدها بالمعلومات الملائمة و الدقيقة للمساعدة في اتخاذ القرارات السليمة و التي تسعى إلى الاستغلال الأمثل للموارد بأقل تكلفة مع المحافظة على جودة المنتج عن طريق إزالة كل العمليات التي لا تضيف قيمة .

ثانيا :مبادئ الأساسية للمحاسبة الرشيقة : إن المبادئ الأساسية للمحاسبة الرشيقة هي :

- الأعمال المحاسبية البسيطة الرشيقة : و يعتمد هذا المبدأ على تطبيق الأساليب الرشيقة على العمليات المحاسبية حيث أن معظم العمليات المحاسبية تحتوي على الضائع، و بالتالي تستخدم بعض الأدوات للقضاء على الضائع أو الهدر، و يجب أن تكون أدوات المحاسبة الرشيقة المستخدمة للقضاء على الهدر دقيقة و تطبق على كل من الرقابة، والقياس، حيث يستخدم هذا المبدأ بعض الأدوات حتى يتم تطبيق الترشيح للعمليات، ومن تلك الأدوات خارطة تيار القيمة و التكلفة المستهدفة و أسلوب كايزن و صندوق النقاط .

¹³ سيف سعد عبد الجليل، استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة لقياس و تقويم الأداء في الوحدات الصحية في مدينة الموصل، مجلة جامعة جيهان، أربيل العلمية، جامعة الموصل، إصدار خاص، العدد 2 ، العراق ، 2018 ، ص:206.

¹⁴ شجاع محمد فؤاد، دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن ، 2015، ص:7.

¹⁵ العفيف جمال حسن، أثر تبني مكونات رأس المال الفكري في بناء مركاتر أسلوب المحاسبة الرشيقة من وجهة نظر محاسبي التكاليف الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية و الإدارية ، العدد 20، العراق ، 2017، ص:250.

● **العمليات المحاسبية التي تدعم التحول إلى الرشاقة :** و المقصود هنا مجموعة التقارير و الطرق التي تساعد في التحول إلى الرشاقة، و التي تعكس الأداء المالي و التشغيلي لتدفق القيمة، حيث إن المعلومات هي التي تساعد على التحسين المستمر و تعزيز العلاقة مع الزبون و تحسين عملية تصميم المنتج و التسعير ؛

● **توصيل المعلومات بصورة واضحة و في الوقت المناسب :** و المقصود بهذا المبدأ هو توفير معلومات واضحة للجميع سواء داخل الشركة أو خارجها بحيث تقدم المعلومات بلغة واضحة دون أن يكون هناك تعقيدات في توصيل المعلومة، و كذلك يجب توصيل المعلومات في الوقت المناسب للمساعدة في اتخاذ القرارات في الوقت المناسب.

● **التخطيط من المنظور الرشيق :** و يتم التخطيط من المنظور الرشيق عن طريق استخدام بعض أدوات المحاسبة الرشيقة مثل : التخطيط المالي و التشغيلي و كلفة تيار القيمة و سياسة المبيعات، حيث يتم تنظيم خطة متكاملة للمؤسسة .¹⁶

الفرع الثاني : دوافع المحاسبة الرشيقة و متطلبات تطبيقها .

في هذا الجزء سنتطرق دوافع التحول نحو الرشاقة و كذا متطلبات تطبيق هذه المحاسبة :

أولا :دوافع تبني المحاسبة الرشيقة :

من خلال التطور الكبير الحاصل في كافة النواحي الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية، يمكن القول أنه أصبحت أنظمة المحاسبة الحالية غير كافية، وأصبح من الضروري إيجاد نظام محاسبة جديد للشركات يعمل على تحسين وتطوير وزيادة الكفاءة للشركة، من أجل العمل على إيجاد تحسينات في جودة الإنتاج، وسرعة التسليم وتخفيض التكلفة، يتوجب على الشركة الاعتماد على نماذج أخرى في التصنيع، ومنها التصنيع الرشيق من اجل عمل التحسينات في الإنتاج والجودة وأشكال التوصيل، لذا يتطلب الانتقال من الطرق التقليدية القديمة "الدفع والاستثمار" إلى طرق جديدة، تتمثل في تدفق تيار القيمة ، ويتطلب أيضا التحول من عقد الصفقات والمعاملات إلى تنفيذ العمليات .¹⁷

ثانيا :متطلبات تطبيق المحاسبة الرشيقة :

يستلزم تطبيق المحاسبة الرشيقة عدد من المتطلبات نذكر منها الآتي :

¹⁶ خلود محمد بشير الطيب، مرجع سبق ذكره، ص: 40- 41.

¹⁷ مخلص فؤاد شجاع، مرجع سبق ذكره، ص:13.

- إنشاء مؤشرات وظيفة وتقارير معلومات حول إدارة الترشيح ؛
 - ربط تلك المؤشرات وتيارات القيمة بالأهداف الإستراتيجية ؛
 - تدريب المديرين ومسؤولي الإدارة المالية على تدفق القيمة لكي يستطيعون اتخاذ قرارات رشيدة؛
 - تحليل الكلف وتصنيفها بما يعزز عمليات الترشيح ؛
 - استبعاد المعاملات الزائدة من العمليات المالية التي لا تضيف قيمة للزبون ؛
 - اعتماد تقنية الكلفة المستهدفة لتسعير المنتجات ؛
- مساهمة جميع العاملين في الشركة في تبني منهج الترشيح .¹⁸ الفرع الثالث: خصائص و خطوات تطبيق المحاسبة الرشيدة .

أولا :خصائص المحاسبة الرشيدة :

- يمكن تلخيص خصائص المحاسبة الرشيدة في النقاط الآتية :
- تقديم معلومات دقيقة لتسهيل عملية اتخاذ القرارات ؛
 - تخفيض التكلفة ، الوقت والحد من المنتجات عديمة الفائدة ؛
 - تحديد الوفورات المالية للمحاسبة الرشيدة والتركيز على الإستراتيجية التي تتطلب إدارة الفوائد ؛
 - التشجيع على عملية تحسين المحاسبة الرشيدة على المدى البعيد ؛
 - تقديم الدعم الأفضل للزبون ؛
 - تشجيع الشركة للتركيز على قياس القيمة للعملاء ؛
 - قياس أداء الإدارة في العوامل الداخلية والخارجية ؛
 - التشجيع والتحفيز من خلال التحدي ونقل المسؤولية داخل المنظمة ؛
 - الانتباه للشخص الذي يقوم باتخاذ القرارات والشخص الذي يتحمل المسؤولية ؛
 - الاعتماد على طلب واحتياجات العميل لتحقيق الرضا له ؛
 - إنشاء لوحة عن نظام المعلومات .¹⁹

ثانيا :خطوات تطبيق المحاسبة الرشيدة في المؤسسات :

¹⁸ غازي عبد العزيز سليمان البياتي، مدى إمكانية تطبيق المحاسبة الرشيدة في الشركات الصناعية العراقية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية و الاقتصادية، المجلد 8، العدد 1 ، العراق ، 2018، ص:401.

¹⁹ مخلص فؤاد شجاع ، مرجع سبق ذكره، ص ص: 20 - 21 .

يرى Huntzinger أنه بالرغم من الاختلافات الموجودة بين المشاريع إلا أن هناك بعض الخطوات لتطبيق المحاسبة الرشيقة وهي كالآتي :

- ربط تدفق القيمة مع الأهداف الإستراتيجية ؛
- تطوير وتحسين التسعير لتدقيق القيمة و الربح وتحديد أماكن فقدان القيمة ؛
- تعليم المدير والطاخم المالي إستراتيجية تدفق القيمة من أجل عملية اتخاذ القرار باستخدام أدوات المحاسبة الرشيقة ؛
- تحليل بيانات التكلفة لدعم العمليات المحاسبية الرشيقة؛
- حذف المعاملات المعقدة من العمليات المالية ؛
- يعتمد التسعير على حساب التكاليف وتحديد نقطة التعادل والأسواق المنافسة ؛
- تعليم جميع أفراد الطاقم في جميع المستويات للمشاركة في العمليات الصعبة ؛
- تدريب وتطوير قادة المؤسسة على نظام المحاسبة الرشيقة .²⁰

الفرع الرابع: أهداف و أهمية المحاسبة الرشيقة .

أولا : أهداف المحاسبة الرشيقة :

تهدف المحاسبة الرشيقة إلى تكوين ثقافة تنظيمية يشارك فيها جميع الموظفين ، وتركز باستمرار في الحد من جميع أنواع الضياع الموجودة في العمليات مثل وقف الانتظار والمخزون والنقل..... الخ ، إن فلسفة الرشاقة دائما تجعل المنظمة قوية وعملياتها مستقرة ومن ثم تتمكن تقديم ما يحتاجه العملاء بدقة وبسرعة وكفاءة مع الحد الأدنى من التكاليف. إن المحاسبة الرشيقة وكذلك تدعى تيار القيمة للمحاسبة الإدارية لتحقيق عدة أهداف وهي :

- إعداد تيار القيمة وتقارير الأرباح والخسائر ؛
- تطوير مدراء تيار القيمة لفهم التقارير المالية ؛
- مجموعة من مقاييس الأداء والمؤشرات لمدراء تيار القيمة ؛
- قياسات تيار القيمة لتربط بين إستراتيجية الشركات والتقارير الإدارية ؛
- مرحلة تقليل التقارير المالية المتضمنة المخزون والمدفوعات للمجهزين وأوامر العمل وأوامر الشراء؛
- تطبيق مبادئ الرشاقة من المهام المالية للحد من التعقيدات و الضياعات ؛

²⁰ محمد فؤاد شجاع ، المرجع السابق، ص، ص: 15، 16 .

- اشتراك مدراء تيار القيمة في التخطيط المالي وعمليات الموازنة ؛
- تدريب مدراء تيار القيمة وآخرون في صنع القرارات المالية ؛
- تطبيق متقدم لأدوات المحاسبة الرشيقة في مستوى تيار القيمة .²¹

ثانيا : أهمية المحاسبة الرشيقة :

تنبع أهمية المحاسبة الرشيقة في أنها :

- توفر معلومات لاتخاذ قرارات أفضل وتؤدي هذه القرارات إلى تحسين الإيرادات والربحية ؛
- تخفيض الوقت والتكلفة والتخلص من الضياع عن طريق التخلص من العمليات غير الضرورية ؛
- تحديد المنافع المالية المتوقعة من تطبيق فكر الإنتاج الرشيق والتركيز على الاستراتيجيات التي تحقق هذه المنافع ؛
- تشجيع التحسينات عن طريق تقديم المعلومات والإحصائيات ؛
- التركيز على قيمة العميل عن طريق الربط بين قياس الأداء وبين مسببات خلق القيمة وذلك لتعظيم قيمة العميل.²²

الفرع الخامس: أدوات المحاسبة الرشيقة .

هناك أدوات عديدة لتطبيق المحاسبة الرشيقة وسوف نركز على ما يأتي :

1- التكلفة على أساس النشاط : Activity Based Costing.

تعتبر نظم التكاليف التقليدية غير كافية من حيث أنها تلاحق التطورات التكنولوجية المتواصلة في الأنشطة المختلفة لأن الهدف الأساسي لها يتمثل في قياس التكلفة لأغراض إعداد القوائم والتقارير المالية ، ومن ثم فهي لا توفر المعلومات الملائمة لتحقيق الكفاءة التشغيلية لمختلف الأنشطة، تعتبر التكلفة على أساس النشاط ABC أسلوب جديد لتحديد وتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات ويرى أنصار هذا الأسلوب أن نظام ABC يقدم معلومات عن تكلفة المنتج تفيد في عملية اتخاذ القرارات . وتبعاً لذلك هناك أربعة مراحل لتوضيح الإطار العام لنظام تكلفة الأنشطة :

- تحديد النشاطات الرئيسية في المشروع ؛

²¹ رائد مجيد عبد مُجَّد ، سعد سلمان عواد المعيني، استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف، مجلة دراسات محاسبية و مالية، المجلد الثامن، العدد 25، 2013، ص:296.

²² عيسى سيروان كريم ، محسن مُجَّد عبد العزيز، مرجع سبق ذكره، ص 122.

- تحديد العوامل التي تؤثر بصورة كبيرة في تكلفة النشاط ، وتسمى هذه العوامل محركات التكلفة والتحديد المباشر لكيفية طلب النشاط للتكلفة ؛
- خلق وعاء للتكلفة لكل نشاط ؛
- تتبع التكاليف طبقا للنشاطات وفقا لكيفية طلب النشاطات للتكاليف .

2- خارطة تيار القيمة : Value Stream Mapping.

هي إحدى أدوات التصنيع الرشيق، وهي أداة للتخطيط وفهم لتدفق المواد من المجهز إلى الزبون ولا تركز على فهم الوضع الحالي للعمليات والتدفق فقط، ولكن أيضا على تحديد القيمة المضافة والقيمة غير المضافة لكل خطوات العملية التي تتضمن كل الأنشطة حتى في عمليات خزن الإنتاج والمواد الرئيسية في العملية الإنتاجية ، وأن الفهم الواضح للتدفق الحالي للأنشطة يسمح بتطور مستقبلي لحالة الخارطة التي تقلل الهدر بشكل واضح وتقلل الوقت المتدفق لسير العملية الإنتاجية بكفاءة وفعالية أكبر، هذه الإستراتيجية تستطيع تطوير العمل المحدد وقيادة العمليات تجاه القيم المستقبلية للمنظمة التي تطمح إليها .

إن خارطة تيار القيمة تستخدم لتطوير وتحسين تدفق العمليات بواسطة التمييز والتخطيط لكل خطوة من خطوات العملية الإنتاجية، وتستعمل في اغلب الأحيان في تطوير تدفق القيمة ويستطيع التعرف على تحركات الهدر والخطوات غير الضرورية والزيادة في المخزون وتستخدم لإنشاء العمليات مع المنتجات والخدمات وتبين ما هي الأحداث والقيم المضافة إلى العمليات وتستخدم لتوزيع العمليات وفي تقديم الخدمات للزبائن، وقد تحركت العديد من المنظمات في مستوى المشاريع الفردية نحو تطبيق التصنيع الرشيق، وذلك من خلال تبني مختلف الأدوات الرشيقة وقد حققت بعض المنظمات بعض المنافع نتيجة لتطبيقها هذه الأدوات، ولكن على المنظمات الفهم الكامل للتصنيع الرشيق من اجل تحقيق جميع منافعه، لذلك ينبغي استخدام خارطة تيار القيمة التي تصور التدفق الكامل في اختيار الأدوات الرشيقة التي تحقق المنافع القصوى، وقد تم تطبيق خارطة تيار القيمة خلال السنوات القليلة الماضية من قبل العديد من المنظمات الصناعية وغير الصناعية مثل منظمات الفولاذ ومنظمات تقنية المعلومات .

ويمكن القول أن خارطة تيار القيمة هي أداة للمساعدة في رؤية وفهم تدفق المواد والمعلومات لصنع المنتج من خلال تيار القيمة، وهي طريقة مبسطة لرؤية القيمة ومصادر الضياع، أما تكاليف تيار القيمة Value Stream Costing فتشمل كل تكاليف العمل و المكائن والمواد وخدمات الإسناد

والتسهيلات وغيرها خلال فترة معينة تخصص على أساس تيار القيمة وليس على أساس المنتجات عند احتساب كلفة الوحدة، وهكذا تصبح معظم التكاليف مباشرة قياسا بالتكاليف غير المباشرة .

أما أهم منافع ومزايا خارطة تيار القيمة ما يأتي :

- تساعد على تقديم تصور على مستوى العملية الواحدة في الإنتاج إضافة إلى مساعدتها في رؤية التدفق الكامل للعملية الإنتاجية؛
- تساعد في رؤية وتشخيص الهدر وكذلك معرفة مصدره ؛
- تعطي لغة مشتركة واحدة للحدث حول عمليات التصنيع ؛
- تربط المفاهيم والأساليب الرشيقة مع بعضها، مما يساعد على تجنب عدم تحقيق المنافع القصوى ؛
- تقوم بتشكيل قاعدة لخطّة تطبيق الترشيح وكيف يتم تدفق العمليات ومعرفة الهدر في العديد من الجهود الرشيقة.

وهكذا يتضح أن خارطة تدفق القيمة هي عملية تتبع تدفق المعلومات والعمليات والموارد المالية من بداية تجهيز المواد الأولية ولغاية تسليم المنتجات إلى الزبائن²³ .

3- التكلفة المستهدفة : Target Costing .

وردت عدة تعاريف للتكلفة المستهدفة فقد عرفها Coskun بأنها : " أداة لتخطيط الربح وإدارة التكلفة وتحديد التكاليف بناء على سعر البيع التنافسي وتخفيض التكاليف من خلال الدراسة والتحليل لخصائص المنتج والوظائف الأكثر أهمية بالنسبة للزبون " بينما عرفها Jiambalvo بأنها : " الطريقة المتعلقة ببط التكلفة والقيمة الخاصة بخصائص ومميزات المنتج او الخدمة والتي تهدف إلى التركيز على التحسين المستمر وتصميم المنتج في المناطق التي يكون لها اثر كبير في تخفيض التكاليف وزيادة قيمة الزبون " . إن التكلفة المستهدفة وجدت لغرض إدارة التكلفة بكفاءة وفعالية وتحقيق الرقابة على التكاليف، والسيطرة عليها لأنها تركز على المنافسة وأذواق الزبائن وإمكانيات الوحدة لتطوير المنتج .

من خلال ملاحظة التعاريف أعلاه يمكن ملاحظة ما يأتي :

- إن تقنية التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة الإستراتيجية الهدف منها تخفيض التكاليف ؛

²³ حاتم كريم كاظم، نموذج مقترح لتطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركة العامة للصناعات الكهربائية ، مجلة مركز الدراسات الكوفة، مجلة

- تركز التكلفة المستهدفة على عوامل النجاح الحاسمة، وهي الوقت، التكلفة، الجودة، المرونة والابتكار ؛

- العمل على مواكبة المنافسة الشديدة في الأسواق العالمية من خلال توجيه أهداف التكلفة والأنشطة في التصميم والتخطيط للإنتاج وبما يضمن تحقيق الربح المستهدف ؛
- التوجه نحو الزبون وتلبية ما يحقق رضاه في تقديم المنتج بالقيمة والنوعية المرغوبة من قبله وبالسعر المستعد دفعه الزبون .²⁴

4- مخطط ربط قياس الأداء : حيث تقسم مقاييس الأداء إلى نوعين هما :

- **مقاييس أداء الخلية :** لقد أشار Bahadir على أنه من خلال تنفيذ لمبادئ الرشاقة على الممارسات المحاسبية لابد من وجود مقاييس أداء جديدة لدعم تصنيع والعمليات الرشاقة ، حيث توفر معلومات مناسبة لمتخذي القرارات مع الرقابة على العمليات داخل الخلايا الرشاقة ، إذ يتم جمع هذه المقاييس واستخدامها من قبل الأفراد في الخلية التي تعرض الخطوات الأولى التي اتخذت في الوقت المناسب ،ولذلك فإن مقاييس أداء الخلية تؤيد ثقافة الرشاقة ، حيث هناك أربعة مقاييس لأداء الخلية وهي :

✓ فعالية المعدات التشغيلية - Equipment - Operational (OEE Effectiveness)؛

✓ تقرير الجودة من المرة الأولى (First -Time -Trough)(FTT)؛

✓ التقرير اليومي بالساعات (Day-By-The - Hour)(DBH)؛

✓ تقرير إنتاج تحت التشغيل الفعلي إلى إنتاج تحت التشغيل المعياري WIP-TO - SWIP

- **مقاييس أداء تيار القيمة :** حيث إن مقاييس أداء الخلية هي لدعم ومساعدة الأفراد العاملين في الخلايا الرشاقة في صنع القرار والسيطرة وقياسات أداء الخلية للتحسين المستمر في تيار القيمة وتوفير الوسائل لخدمة الزبائن . لكن الهدف من قياس أداء تيار القيمة هو لدفع فريقا أو أكثر (CI) للتحسين المستمر في العمليات في مجرى القيمة، كما يتم استبعاد العمليات غير الضرورية في

²⁴ المرجع السابق و ص: 233 .

العمليات المحاسبية من خلال دراسة قياس أداء تيار القيمة في كل أسبوع لجعل سير الخطوات بالاتجاه الصحيح .

ويتلخص نتائج أداء تيار القيمة في صندوق نقاط Box Scores وهو ما يستخدم في شكل أسبوعي لبيان الأثر المالي والقدرة التشغيلية وقياسها للحصول على نتائج الأداء وربحية التيار ، من خلال تقييم الحالة من إدارة تيار القيمة في كل لحظة وعرض النتائج من خلال صندوق النقاط بشكل أبسط وشفافية لرصد وخلق تحسينات داخل تيار القيمة ، فقياسات الأداء التشغيلي في تيار القيمة ضمن نتائج صندوق النقاط كما يلي :

✓ من الاستلام إلى التجهيز ؛

✓ من خلال أول مرة ؛

✓ التسليم في الوقت المحدد) ؛

✓ مساحة العمل ؛

✓ المبيعات للشخص الواحد ؛

✓ معدل التكلفة للوحدة الواحدة .²⁵

5- المبيعات ، العمليات ، التخطيط المالي (SOFP).

كما يتم دوريا استعراض شامل لعمليات الشركات الواسعة التخطيط على المدى القصير أو المتوسط ، SOFP هي عملية تخطيط رسمية ودقيقة تامة لكل تيار قيمة، المبيعات والتسويق توفر توقعات لعدد المنتجات التي سوف تباع عن طريق تيار القيمة لكل شهر ولسنة قادمة، هذه التوقعات لإجمالي الوحدات المباعة تتم من قبل المستويات العليا ، على الرغم من أنه في بعض الأحيان ومن المفيد أن تتم التوقعات من قبل المستويات السفلى في الوحدة الاقتصادية داخل تيار القيمة، SOFP هو عملية التخطيط في الشركات الرشيقة وان نتيجة التخطيط المالي من SOFP هي تحديد الموازنات لكل شهر بالتالي القضاء إلى حد كبير على الضياع و الهدر .

²⁵ Bahadir ,Ayca "The Role Of Management Accounting Systems In

Implementing Lean Business Strategies,"Master Thesis Accounting, Erasmus

University Rotterdam , TheNetherlands 2006,PP 25-30.

6- سياسة هوشين : (Hoshin - Policy).

تتضمن تقديم التغيرات المطلوبة لدعم استراتيجية الأعمال جنباً إلى جنب مع المقاييس لمراقبة الانجازات والموارد المطلوبة لإكمال الخطة، سياسة هوشين هي عملية تمويل الأعمال التعاونية ، وأن خطة هوشين عادة توضع سنوياً ويتم مراجعتها شهرياً .²⁶

7- خطط - اعمل - افحص - قرر : (PDCA) . Plan . Do . Check . Act .

تعد عملية تبني الاستراتيجيات والأهداف ضمن البيئة الحالية (الخطة) ، والقيام بإعداد برامج الأنشطة لتحقيق الأهداف "اعمل" ، واختبار فاعلية وكفاءة البرامج لتحقيق الأهداف "افحص" ، والقيام بتحديث سياسة العمليات والإجراءات الضرورية لهذه البرامج "قرر" ، ويتم تطبيق PDCA ، في كل مستويات الوحدة الاقتصادية وتيار القيمة وبالشكل الذي يكون ثقافة التغيير واستمرارية التعلم .²⁷

8- التحسين المستمر : (Kaizen):Continuous Improvement (CI) .

يعد التحسين المستمر جهداً متواصلاً ومستمرًا لتحسين المنتجات والعمليات وزيادة كفاءتها وتخفيض تكلفة الإنتاج وتحقيق رضا الزبون من خلال إشباع حاجات الزبون وتوقعاته، وبين krajewski and Ritzman أن عملية التحسين المستمر هي إجراءات تتخذها المنظمة لزيادة فاعلية الأنشطة والعمليات وكفاءتها باتجاه تقديم منافع مضافة لكل من المنظمة وزبائنها .²⁸

9- الإدارة المرئية : Visual Management .

يقصد بها إدارة العملية الإنتاجية و مكان العمل من خلال العرض المرئي للمعلومات المتعلقة بأداء الإنتاج و الأنشطة اليومية باستعمال أدوات العرض المرئي المتعددة، و من هذه الأدوات أضواء الطلب و الاستدعاء التي تستعمل لدعوة المشرف أو العاملين للحصول على المساعدة و توجد ألوان مختلفة لكل طلب، و كذلك ألواح الألوان فهي تمثل مجموعة من الألوان ذات دلالات محددة فيشر اللون الأحمر إلى مشكلة في الماكينة، و اللون الأزرق للوحدة المنتج و المعيبة و غيرها .²⁹

²⁶ Maskell H.Brian ,Baggaley L .Bruce , "Lean Accounting What's It All About"

Association For Manufacturing Excellance, Vol 22,No 1, 2011, P40.

²⁷ علي مهدي حميد الداوودي ، حسين جاسم فلاح الشمري، مرجع سبق ذكره، ص: 373.

²⁸ إسراء عبد السلام محسن، مرجع سبق ذكره، ص: 50.

²⁹ عباس نوار كحيط الموسوي، سجاد مهدي عباس الغياوي، مرجع سبق ذكره ، ص9.

الفرع السادس : مزايا وعيوب و معوقات تطبيق نظام التصنيع الرشيق .

على الرغم من المزايا العديدة التي تنتج عن تطبيق المحاسبة الرشيقة إلا أنها لا تخلو من العيوب سنذكر أهم مزايا تطبيق هذه المحاسبة و كذا عيوبها و المعوقات التي تحول دون تطبيقها :

أولا : مزايا تطبيق نظام التصنيع الرشيق .

يحقق تطبيق أسلوب التصنيع الرشيق العديد من المنافع لمؤسسات الأعمال مثل :

- يركز على مبدأ إضافة قيمة للعملاء ويوجه كل جهود المؤسسة نحو هذا الهدف ؛
- . استبعاد كافة أشكال الفاقد والضياع ؛
- التركيز على التدفق المستمر والتخلص باستمرار من معوقات تدفق الإنتاج ؛
- يوفر آلية جيدة للتحسين المستمر واستبعاد المشكلات ؛
- السرعة في إنجاز وتسليم أوامر العملاء؛
- يركز على ضرورة إشراك العاملين في وضع أهداف تيارات القيمة ويحفزهم على الإبلاغ عن الأخطاء في التصنيع والمشاركة في وضع حلول لها؛
- يركز على مفهوم الاستثمار في العاملين ويتجنب معاملة العاملين كمصروف لما لذلك من آثار على سلوك الإدارة تجاه العاملين وانعكاسات ذلك على نفسية هؤلاء العاملين ؛
- يوحد جهود كافة موارد تيار القيمة من آلات ومعدات وعاملين وأساليب إنتاج وتكنولوجيا في سبيل تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة .

ثانيا : عيوب تطبيق نظام التصنيع الرشيق :

- رغم المزايا التي يحققها نظام التصنيع الرشيق إلا أنه كأي نظام آخر لا يخلو من العيوب منها :
- اعتماد على مبدأ سحب العملاء للقيمة وأسلوب المخزون الصفري JIT يتطلب التسليم بعد فترة من الزمن، مما يعطي المنافسين الذين ينتجون وفق الطلب المتوقع والمخزون الضخم ميزة التسليم الفوري التي قد تجذب بعض عملاء الشركة ؛
 - أي تعطل في العملية الإنتاجية قد يؤثر على سمعة الشركة ورضا الزبون، مقارنة بنظم الإنتاج التقليدية التي توفر مخزون احتياطي يمكن استخدامه في تلبية الطلب على حين إصلاح العطل ؛
 - من متطلبات نظام التصنيع الرشيق أن يتم تخصيص الآلات والمعدات والعاملين لكل تيار قيمة واستبعاد أي موارد مشتركة بين تيارات القيمة ، وهو أمر صعب التنفيذ ويحتاج إلى تكلفة عالية ؛

- من الصعب تحقيق مبدأ التدفق المستمر وأسلوب المخزون الصفري ونظام السحب إذا كانت الشركة تعمل في ظل ظروف سياسية غير مستقرة واضطرابات و إغلاقات تؤثر على الأوضاع الصناعية والتجارية ؛
- من المحتمل أن يواجه تطبيق نظام التصنيع الرشيق في البداية معارضة من قبل الإدارة والعاملين بسبب معارضة التغيير والإحساس بتهديد أمنهم الوظيفي ؛
- يتطلب مبدأ إضافة القيمة المتابعة الدورية المستمرة لرضا العملاء وتحديد احتياجاتهم، وتحليل أداء المنافسين وتغيرات السوق، ولأسعار ومواصفات المنتجات البديلة، وهي أنشطة غير مضافة للقيمة في حد ذاتها وتحتاج إلى مجهود كبير وتكلفة عالية .³⁰

ثالثا : معوقات تطبيق أساليب المحاسبة الرشيقة :

- واجهت المحاسبة الرشيقة العديد من المعوقات التي لم يلاحظها المدراء، لأنهم كانوا يتطلعون إلى معلومات أفضل لتنظيم عملياتهم، بغض النظر عن أي شيء آخر ومن هذه المعوقات التي واجهت المحاسبة الرشيقة :
- الحصول على قبول من قبل الهيئات لمحاسبة ومنها مجلس المعايير المحاسبية الدولية FASB إذ لم تحصل الموافقة عليها؛
- تكلفة التحول إلى نظام المحاسبة الرشيقة ؛
- الحصول على قبول من قبل الجمهور المستثمر ، وخصوصا الشركات العامة إذا كانت التغيرات شفافة ومعلنة قد تتعارض مع سياسة الشركات الصناعية ؛ .
- يجب على المحاسبين تعلم نظام المحاسبة الرشيقة ،لأنه يعتبر متطلب أساسي للاعتراف ،ليبقوا على معرفة ومتابعة التغيرات التي تهدف في مجالهم ؛
- أصبح هناك الحاجة إلى أنظمة تقارير داخلية وخارجية بشكل أكبر؛
- من المحتمل تغيير هيكل الشركة وثقافتها في التحول من الصفقات إلى التوجيهات العملية ؛
- عدم قيام المحاسبين بتقديم النصائح والإرشادات إلى المدراء من أجل فهم الأخير لآثار العمليات المحاسبية .³¹

³⁰ المشهوراي زاهر حسني قاسم، استخدام نموذج قياس تكاليف تيار القيمة لأغراض تدعيم إستراتيجية الاستدامة في ظل بيئة التصنيع المرشد، أطروحة دكتوراه، جامعة عين شمس ، فلسطين، 2015، ص: 47- 48.

المبحث الثاني: تحليل تيار القيمة و تكاليف تيار القيمة .

سنتطرق في هذا المبحث إلى كل ما يتعلق بتحليل تيار القيمة و تكلفة تيار القيمة .

المطلب الأول : ماهية تحليل تيار القيمة .

سنتناول في هذا المطلب إلى تعريفات حول تيار القيمة و كذلك أنواعه و أهدافه و فوائده و خطوات تحديد تيار القيمة .

الفرع الأول : مفهوم تيار القيمة .

يعرف تيار القيمة بأنه " تدفق المواد والمعلومات الذي يتخذه المنتج منذ استلام أمر البيع حتى يصبح منتجا نهائيا، ويعتبر أداة تشخيصية يهدف إلى إظهار الروابط بين تدفق المواد والمعلومات الخاصة بالمنتج أو العمليات كما يشكل الأساس لخطة التنفيذ ويستخدم للتمييز بين الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة " .³²

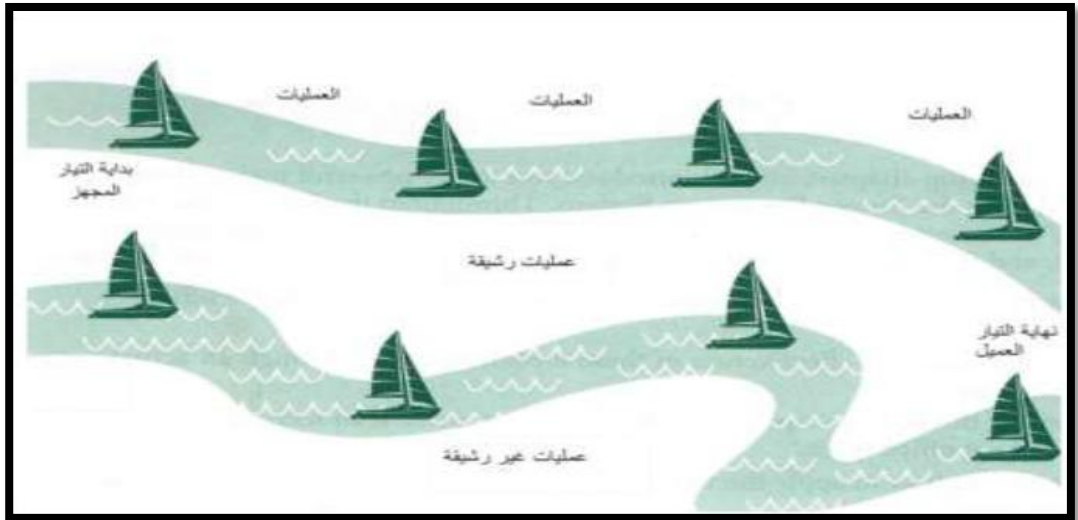
من الممكن أن نشبه تيار القيمة بجريان تيار نهر، النهر الذي لا يجري على أية انحناءات حادة . فكل عملية أو إجراء داخل المؤسسة الصناعية تعد جزءا من هذا النهر، ومنبع أو بداية التيار تبدأ من المجهز ونهاية التيار تنتهي بالعميل "المستهلك" . ولكل تيار قيمة إدارة، فإدارة تيار القيمة عادة ترغب في أن تضمن أن الوحدات المنتجة ستندفق وتنزلق إلى العملاء "المستهلكين" بأقصى قدر من السلاسة، ولكن هذه الحالة المثالية بالكاد موجودة، فعادة هناك انحناءات حادة أو قيود في العمليات أو الإجراءات تعيق التدفق السلس، فمفاهيم ومبادئ التفكير الرشيق كلها تدور حول استخدام الأدوات الرشيقة من أجل جعل تيار القيمة يتدفق بأكبر قدر ممكن من السلاسة والشكل الآتي يوضح مفهوم تيار القيمة في المؤسسات الصناعية .³³

³¹ محمد فؤاد شجاع ، مرجع سبق ذكره، ص: 21- 22.

³² حسني عابدين عابدين، عبد الرحمن مُجد رشوان، أثر استخدام تيار القيمة كأداة للمحاسبة الرشيدة لتطوير النظام المحاسبي و تقييم الأداء المالي، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية و الاقتصادية ، المجلد 7، العدد2، فلسطين ، 2018، ص567.

³³ عيسى سيروان كريم ، محسن مُجد عبد العزيز، مرجع سبق ذكره، ص: 122.

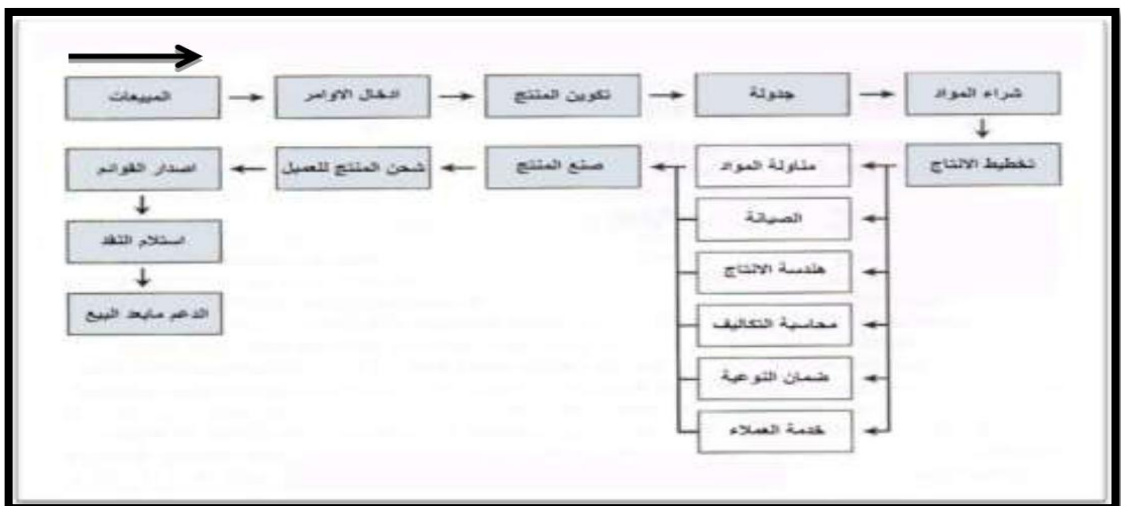
الشكل رقم (1): نموذج تدفق تيار قيمة .



المصدر: سيروان كريم عيسى، مُحمَّد عبد العزيز محسن، المحاسبة الرشيدة تطبيق نموذج مقترح لتيار القيمة في شركة فاملي لإنتاج المواد الغذائية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية و الاقتصادية، مجلد 5، العدد2، العراق ، 2015 ، ص122.

فتيار القيمة إذا يمثل جميع ما تقوم به المؤسسة الصناعية من أجل خلق قيمة لعملائها "مستهلكيها" وهذا التركيز على خلق أكبر قيمة ممكنة للعملاء هو نتيجة أن المبدأ الأول للتفكير الرشيق يتعلق بخلق القيمة ، والشكل الآتي يبين لنا تيار قيمة نموذجي :

الشكل رقم (2): تيار قيمة نموذجي من نوع تلبية أمر .



المصدر : سيروان كريم عيسى، مُجّد عبد العزيز محسن، المحاسبة الرشيقة تطبيق نموذج مقترح لتيار القيمة في شركة فاملي لإنتاج المواد الغذائية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية و الاقتصادية، مجلد 5، العدد2، العراق ، 2015 ، ص123.

يتضح من خلال الشكل السابق أن تيار القيمة لا يتضمن فقط العمليات التصنيعية، وإنما يعد خطوة واحدة ضمن كافة الخطوات اللازمة لخلق القيمة للعملاء وخدمتهم . والجدير بالذكر أن المؤسسات المحققة لدرجات عالية من النضوج فيما يخص التفكير والتصنيع الرشيق، يوسعون تيارات القيمة لتمتد خارج الجدران الأربعة للمؤسسة بحيث تشمل المجهزين والعملاء أيضا، فالمؤسسات ستحتاج إلى إدارة تيارات القيمة، أو بالأحرى إدارة المؤسسة عن طريق تيارات القيمة .

فعادة المؤسسات الصناعية التقليدية تكون مقسمة على أساس وظيفي، وبالتالي المؤسسات ستحتوي على مجموعة من الأقسام، فعملية تدفق تيار القيمة عبر كل هذه الأقسام ستشكل عائقا أمام التحسين المستمر، وعائقا أمام التدفق السلس لتيار القيمة، إذن الإدارة عن طريق التقسيم الوظيفي يعيق التقدم، وذلك لأن كل قسم سيسعى إلى تحسين مستوى أدائه بدلا من تحسين مستوى أداء الكل (المؤسسات ككل) ، وهذا الأمر قد لا يكون مقصودا، ولكن تصميم ومقاييس أداء المؤسسات الصناعية التقليدية تعزز تحسين الوحدات الفردية وغالبا ما تكون على حساب قسم أو المؤسسات ككل .³⁴

الفرع الثاني : أهداف وفوائد تحليل تيار القيمة .

أولا : أهداف تحليل تيار القيمة.

يهدف تيار القيمة إلى :

- قياس مدى تنفيذ النتائج المخطط لها ؛
- تقويم العوامل الحاسمة الضرورية لإنجاز النتائج ؛
- وضع الخطط والتحسينات المتعلقة بعوامل النجاح الحاسمة ؛
- رقابة فاعلة لمبادرات التحسين المستمر ؛
- تعديل مبادرات التحسين المستمر وفق ما هو ملائم .³⁵

³⁴ عيسى سيروان كريم ، محسن مُجّد عبد العزيز، مرجع سبق ذكره، ص 123.

³⁵ حسني عابدين عابدين، عبد الرحمن مُجّد رشوان ، مرجع سبق ذكره، ص 568.

ثانيا: فوائد تحليل تيار القيمة .

يجري إعداد التقارير عن التكاليف والربحية باستعمال تيار قيمة التكاليف، وهو ملخص بسيط لحساب التكاليف المباشرة لتيارات القيمة، يتم جمع تكاليف تيار القيمة عادة أسبوعيا إذ أن التكاليف العامة تكون ضئيلة أو معدومة، وتوفر هذه الأداة المعلومات المالية التي يمكن أن تكون مفهومة وواضحة من الجميع في تيار القيمة الأمر الذي يؤدي إلى اتخاذ قرارات رشيدة، كما وتساعد هذه الأداة على المتابعة والمراقبة بوضوح عن الكلفة والربحية.³⁶

ومن الممكن إيجاز فوائد تيار القيمة بالنقاط الآتية :

- تنمية الأعمال ؛
- زيادة القيمة للزبائن ؛
- القضاء على الهدر عند كل عملية ؛
- زيادة التدفق النقدي والربحية ؛
- توفير معلومات مالية صحيحة ،ومفهومة وتتميز بالسهولة وفي الوقت المناسب .³⁷

الفرع الثالث : أنواع و خطوات تحليل تيارات القيمة .

أولا : أنواع تحليل تيار القيمة.

هناك ثلاثة أنواع من تيارات القيمة والتي تتمثل بالآتي :

1- تيار القيمة للأوامر المنجزة : The Orders Fulfillment Value Stream .

يركز تيار القيمة للأوامر المنجزة على تزويد منتوجات حالية لزبائن حاليين، ويتضمن ذلك كل الخطوات اللازمة لتزويد المنتوجات الحالية إلى الزبائن الحاليين ابتداء من الوقت الذي يتم فيه استلام طلب الزبون وحتى الوقت الذي يتم فيه تجهيز الزبون بتلك المنتوجات .

2- تيار القيمة للمنتوج الجديد : The New Product Value Stream .

³⁶ Maskell H.Brian ,Baggaley L .Bruce , "Lean Accounting What's It All

About", From Lean Accounting Summit in September, 2011 , P38.

³⁷ علي عباس حمزة القصير، التكامل بين تقنيات المحاسبة الرشيدة وبطاقة الأداء الإستراتيجي المتوازن المستدامة، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، جامعة كربلاء كلية الإدارة والاقتصاد العدد 50، العراق، 2014 ص: 119.

وهو يمثل تيار القيمة لتطوير المنتجات الجديدة للزبائن الجدد والذي يمثل (هندسة التصميم ، هندسة الإنتاج ، هندسة العمليات ، العمليات التسويقية ، التكاليف المستهدفة... الخ) .

3- تيار القيمة للمبيعات والتسويق : Sales and Marketing Value Stream .

يركز هذا النوع من تيارات القيمة على اكتساب الزبائن الجدد للمنتجات الحالية وعلى اكتساب الزبائن الحاليين للمنتجات الجديدة، هذا وعلى الرغم من أن تيارات القيمة للمنتجات الجديدة وتيارات القيمة للمبيعات والتسويق هي لا تمثل تيارات قيمة تخص الإنتاج، إلا أن القضايا الترشيقية نفسها يتم إتباعها والتي تتمثل بخلق القيمة، التدفق، الضياع، فريق العمل، المسؤولية، والسعي نحو الكمال .³⁸

ثانيا: خطوات تحديد تحليل تيار القيمة .

تحديد تيار تدفق القيمة لا يعد أمرا سهلا، وإن المسألة الأولى هي تحديد عدد تيارات القيمة الملائمة للمنظمة وهناك أربع خطوات رئيسية لتحديد تيار القيمة في المنظمة :

الخطوة الأولى : إعداد مصفوفة عمليات الإنتاج : يستخدم لتحديد تيار القيمة مصفوفة عمليات الإنتاج تظهر المصفوفة لائحة بجميع المنتجات المصنعة في المصنع وما يحتاجه كل منتج من عمليات تصنيع، إذ قد يكون لكل منتج تيار تدفق قيمة خاص به أو قد يكون تيار القيمة مخصص لإنتاج مجموعة منتجات تشترك في نفس الخطوات الإنتاجية .

الخطوة الثانية : إعادة توزيع الآلات و المكائن والأفراد على تيار القيمة حسب احتياجات المنتج أو عائلة المنتجات في تيار القيمة المحدد : بافتراض وجود تيار تدفق قيمة لمنتج واحد، يتم تحديد المكائن والآلات والمعدات اللازمة لإنتاج هذا المنتج، وتعيين العمال متعددي المهارات على هذا التيار بحيث يكون هؤلاء العمال مدربين للقيام بوظائف مختلفة داخل التيار، وهذه الوظائف كانت تؤدي سابقا من خلال عمال آخرين ولجميع خطوط الإنتاج، أضف إلى ذلك فإن العاملين ذوي الخبرات الخاصة المهندسين الصناعيين و مخططي الإنتاج يتم تعيينهم مباشرة على تيار تدفق القيمة .

الخطوة الثالثة : التقليل قدر الإمكان من التداخلات بين تيارات القيمة المختلفة ، وإزالة كل العقبات التي تبطئ تدفق المنتجات و المعلومات : يجب تعيين الأفراد المطلوبين في تيار القيمة المحدد، لكن قد يكون هناك عدد من الأفراد يعملون بين أكثر من تيار للقيمة، حتى في أكثر الظروف المثالية

³⁸ مقداد أحمد النعيمي ، رياض حمزة البكري ، المحاسبة الرشيقة ودورها في احتساب التكاليف على أساس تدفق القيمة ، مجلة دراسات

سيكون هناك بعض الأفراد غير منتمين لتيارات القيمة مثل مدير المعمل وموظفي الإدارة العامة، وإن تخصيص كلف هؤلاء على تيارات القيمة يخلق نفس التحديات المرتبطة بتخصيصها على أغراض التكلفة في بيئة الإنتاج التقليدية .

الخطوة الرابعة : مواصلة تحليل تيار القيمة ومحاولة توسعته خارج نطاق الإنتاج والمشتريات والمبيعات والتسويق والإدارة .³⁹

الفرع الرابع : وظائف و أهمية تحليل تيار القيمة .

أولا : وظائف تحليل تيار القيمة.

هناك العديد من الوظائف الأساسية التي تتضمن تيار القيمة المتتابع للنشاط، وهي كما ذكرها عدد من الكتاب والباحثين المهمين ومنهم نذكر Drury و Blocher بأنها البحث والتطوير وتصميم المنتجات والعمليات والإنتاج والتسويق والتوزيع وخدمة العملاء . حيث يوضح Blocher على أن تيار القيمة يتضمن التحليل لكل وظيفة أساسية من وظائف أي شركة إلى الأنشطة المكونة لها ، وكل نشاط إلى العمليات التشغيلية الفرعية الخاصة به بهدف تحديد المنفعة أو القيمة المضافة للعميل من المنتج . فاستبعاد أي نشاط لا يضيف قيمة يسمح للشركة بتوفير في الموارد دون تخفيض القيمة بالنسبة للعملاء، وعليه فإن تيار القيمة يقوم بمساعدة الشركة على أن تدرس بعناية كل عملية جزئية من الوظائف الرئيسية لها من أجل مساهمتها في العمليات التي يمكن أن تضيف من قيمة للعملاء ومن ثم يعود على الشركة بالأرباح وتحسين قدرتها التنافسية، و يؤكد Hilton أنه من أجل أن تحقق الشركة ميزة تنافسية مستدامة يجب عليها أن تعمل على تنفيذ نشاط أو أكثر في تيار القيمة بنفس المستوى من الجودة لمنافسيها ولكن بكلفة أقل أو تنفيذ بمستوى جودة أعلى من منافسيها ولكن بدون كلفة إضافية

40 .

ثانيا: أهمية تحليل تيار القيمة .

³⁹ مثنى فالح بدر الزبيدي، استخدام مسار تدفق القيمة في قياس التكاليف في بيئة الإنتاج الموجه بواسطة الزبون، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت ، العدد 41، العراق ، 2018، ص: 28 – 29 .

⁴⁰ مخلص فؤاد شجاع ، مرجع سبق ذكره، ص: 24 – 25 .

إن تحليل تيار القيمة له الأثر الكبير على خفض التكاليف وترتيب العمليات الإنتاجية في الشركة ، كما وله أثر بتحديد المجالات التي يمكن تطويرها في الشركة ومساعدتها بتحديد مؤشرات الأداء لأنظمة المعلومات الإدارية فيها، ومن ثم يكون أثره على تصويب قرارات الإدارة .⁴¹

الفرع الخامس: المشكلات والقضايا المرتبطة بتيار القيمة وحلها.

عندما تبدأ الوحدة الاقتصادية بتطبيق الإنتاج الرشيق وتتحول من وحدة اقتصادية تنظم على أساس الأقسام إلى وحدة اقتصادية تنظم على أساس تيارات القيمة فإن عدد من القضايا و المشكلات سوف تظهر، وبعض هذه المشكلات يمكن أن تحل على المدى القصير والبعض الآخر لا يمكن التعامل معه على المدى القصير وإنما يتم ذلك على المدى البعيد، ويمكن القول أنه ليس من الضروري حل كل المشكلات لكي يتم إحراز تقدم، إذ أن قاعدة الترشيح هي التقدم للأمام خطوة بخطوة، والمشكلات والقضايا المتعلقة بتيارات القيمة تتمثل بالآتي :

1-الأفراد في أكثر من تيار قيمة : People In More Than On Value Stream :

في المراحل الأولى من الترشيح يمكن أن يكون تخصيص الأفراد على تيارات القيمة مهمة صعبة وذلك لأن هناك أفراد قد يخدمون أكثر من تيار قيمة واحد، فمثلا قد يكون هناك ثلاثة مهندسين والوحدة الاقتصادية لديها أربعة تيارات قيمة ففي هذه الحالة فإن هؤلاء المهندسين الثلاثة يخدمون تيارات القيمة الأربعة أو قد يكون هناك أفراد قليلون ذوي خبرات عالية يخدمون أكثر من تيار قيمة، وهذا يكون على المدى القصير، أما على المدى البعيد فإنه يمكن حل هذه المشكلة عبر التدريب لتزويد المهارات والخبرات اللازمة للأفراد العاملين في كل تيار قيمة وبالشكل الذي يؤدي إلى تخصيص الأفراد في كل تيار قيمة .

2-الملك العام : Monuments :

الملك العام هي المكائن التي تخدم أكثر من تيار قيمة واحد، وهي معدات كبيرة، غالية الثمن مع دفعات كبيرة للإنتاج وأوقات انتظار طويلة وتغيير كلي بطيء، وعلى المدى القريب فإن هذه الأملاك العامة قد تخدم أكثر من تيار قيمة، أما على المدى البعيد فإنه يمكن استبدال المكائن ذات الاستخدام العام بمكائن ذات أحجام صغيرة يتلاءم حجمها مع حجم العمل المطلوب ونسبة الإنتاج المطلوبة لكل تيار قيمة .

⁴¹ المرجع السابق، ص 26.

3- المنافسة ما بين تيارات القيمة : Competition Value Streams :

إن مديري تيارات القيمة وأعضاء الفريق يجب أن يسعون إلى التحسين المستمر لمقاييس أدائهم وذلك لن يحدث بشكل صحيح عندما تكون هناك منافسة غير مرغوبة ما بين تيارات القيمة إذ أن التعاون هو مطلوب ما بين أعضاء تيارات القيمة المختلفة لتحقيق الأهداف العامة للوحدة الاقتصادية .

4- الأفراد الذين ليسوا هم في فرق تيار القيمة : The People Who Are Not In The Value Stream Teams.

هناك دائما بعض الأفراد ضمن الوحدة الاقتصادية ليس لهم دور في تيارات القيمة وهم يتمثلون بالآتي:

- الأفراد العاملين الذين لا يقدمون أية قيمة لتيارات القيمة ، مثال ذلك ، أفراد الموارد البشرية، المحاسبين الماليين، ومدير المصنع... الخ ؛
- الأفراد الذين يدعمون تيار القيمة إلا أنهم لا يمكن تقسيمهم بسهولة على تيارات القيمة، مثال ذلك، أفراد تكنولوجيا المعلومات Information Technology مدير ضمان الجودة، وإن النتيجة النهائية هي أن الوحدة الاقتصادية فيها غالبية من الأفراد يعملون في تيارات القيمة ، وبضعة أقسام نظرية تدعم عمليات تيار القيمة، تنظم بموجب الطريقة التقليدية أو تجمع في مركز تكلفة وحيد .⁴²

المطلب الثاني : أسلوب تكلفة تيار القيمة : Value Stream Costing :

إن أسلوب تكلفة تيار القيمة VSC يدعم مبادئ التفكير الرشيق و مفهوم التحسين المستمر في تيارات القيمة، حيث إن طرق محاسبة التكاليف التقليدية عادت ما تكون معادية أو ضد التصنيع الرشيق لأنها تشجع و تعزز السلوك غير الرشيق، لذا فأسلوب تكلفة تيار القيمة يزيل الحاجة إلى تلك الطرق التقليدية التي توصف بأنها تحوي على كثير من الضياع و مضللة في كثير من الأحيان .

الفرع الأول : سيمات أسلوب تكلفة تيار القيمة .

فمن أهم سيمات تكلفة تيار القيمة ما يلي :

- أنه يوفر معلومات حول كلفة و ربحية كل تيار قيمة على حدى ؛
- المعلومات التي يوفرها تيار القيمة تتصف بالملائمة والتوقيت المناسب وقابلة للتنفيذ؛

⁴² مقدار أحمد النعيمي، رياض حمزة البكري ، مرجع سبق ذكره ، ص: 6، 7 .

- التقارير المالية تكون مفهومة لدى جميع المستويات في الشركة ؛
- يتطلب جهدا ووقتا أقل لأن البيانات تجمع بشكل مباشر ؛
- يؤدي إلى اتخاذ قرارات دقيقة وسريعة فيما يتعلق بقرارات التسعير والربحية والشراء / التصنيع.... وغيرها ؛
- يبين الأثر الحقيقي لتحول شركات إلى شركات رشيقة ؛
- يعد نظاما بديلا لنظام التكاليف المعيارية .⁴³

الفرع الثاني :عناصر تكاليف تيار القيمة:

يتم احتساب تكلفة وحدة المنتج في طريقة تكاليف مسار القيمة باستخدام معدل تكلفة فعلية يتم تحديده و ذلك من خلال قسمة الكلف الفعلية لمسار القيمة على الكميات المشحونة بدلا من المنتجة لان ذلك يحفز المديرين على تخفيض مخزون الإنتاج التام، فإذا تم شحن كميات أكثر فان معدل تكلفة الوحدة سينخفض و إن المخزون سينخفض و إذا تم إنتاج كميات كبيرة و شحن كميات اقل فان تكلفة الوحدة سوف تزداد لان تكلفة الإنتاج للوحدات المنتجة و المباعة تم إضافتها للبسط مما يخلق عاملا مبطا للإنتاج لأغراض التخزين، و في الحالات يتم تحديد معدل تكلفة المنتج باستخدام تكاليف التحويل بدلا من التكاليف الكلية لمسار القيمة و ذلك عندما تتباين تكلفة المواد بشكل كبير بين المنتجات، على الرغم من أن تكلفة المنتج الفعلية يتم تحديدها أسبوعيا إلا أن البعض يوصي باستخدام معدل تكلفة مستمر لثلاثة أشهر لأغراض التسعير و القرارات القصيرة الأجل و تخطيط الأرباح بالشكل الذي يبقى معلومات التكاليف تتسم بالحدثة و مستندة إلى موازنة فعلية للمصروفات و بعيدة عن التقلبات في الأسواق و العوامل الموسمية ولا تتأثر بكفاءة العمليات.

إن معلومة معدل التكلفة تكون مفيدة في حالة إنتاج منتجات متماثلة تستهلك الموارد بنسب متماثلة تقريبا إذا كان المزج الإنتاجي ثابتا نسبيا، ففي حالة كون المنتجات متشابهة تماما فان متوسط تكلفة المنتج سوف يقترب من تكلفة المنتج الحقيقية. و إذا كان المزج الإنتاجي ثابتا عليه فان الاتجاه في متوسط التكلفة الفعلية للمنتج بين الفترات يعد مقياسا معقولا للتغير في الكفاءة الاقتصادية، أما في حالة كون المنتجات متباينة و تعكس اختلافات كبيرة في التصميم عليه فان معدل التكلفة لا يمثل معيارا

⁴³ سبروان كريم عيسى، محسن محمد عبد العزيز، مرجع سبق ذكره ، ص، ص: 124 .

جيدا لقياس كفاءة مسار القيمة و كذلك لا يعكس الكلف الحقيقية للمنتجات الفردية و في هذه الحالة فان هناك حاجة لمداخل أخرى في احتساب التكاليف توفر مستويات أكثر تفصيلا و تتسم بالدقة.

يمكن تلخيص أهم عناصر تكاليف تيار القيمة فيم يأتي:

1- تكلفة المواد : إن تكلفة المواد الأولية لتيار القيمة تحتسب بناءا على المواد الفعلية المستخدمة من قبل تيار القيمة و المواد الفعلية المستخدمة تحتسب إما على أساس المشتريات الفعلية أو على أساس الإصدار الفعلي للمواد إلى تيار القيمة، و يعتمد استخدام أي من الأسلوبين على مستوى المخزون في المؤسسة الصناعية.

2- تكلفة الموظفين: يتم تخصيص كلفة الموظفين على تيار القيمة بناءا على عدد الأفراد العاملين في تيار القيمة، حيث لا يتم التمييز بين الأعمال المباشرة و الغير المباشرة، فكل فرد داخل تيار القيمة يعد عمله مباشرا، وعليه فإن الموظفين المؤسسة يتم عادة تخصيص كل واحد منهم على تيار قيمة محددة.

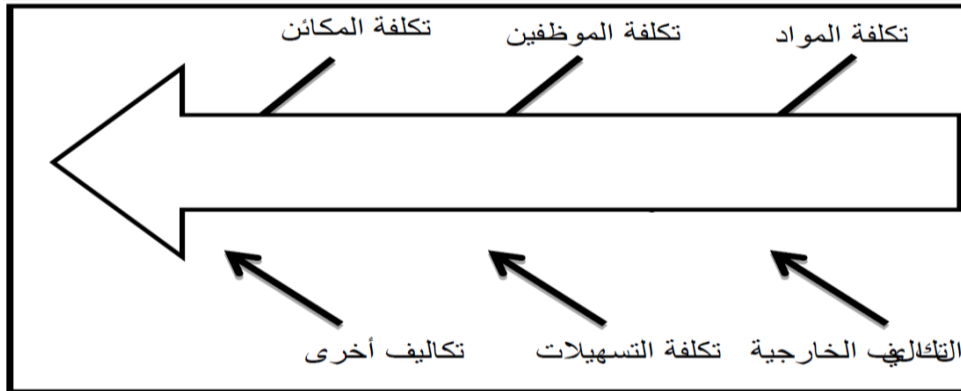
3- تكلفة المكنائن: تتضمن تكلفة المكنائن كل مصاريف اندثار المكنائن الموجودة ضمن تيار القيمة، و بالإضافة أي مصاريف قطع الغيار التصليحات و غيرها من المصاريف المتعلقة بالمكنائن.

4- التكاليف الخارجية: التكلفة الخارجية لتيار القيمة تتضمن كل التكاليف الفعلية للأعمال المنجزة من قبل أفراد أو مقاول خارجي.

5- تكلفة التسهيلات: تتضمن تكلفة التسهيلات على إيجاز و اندثار بنايات المصنع و صيانة البناية و الأمن و الحراس... الخ. و يتم تحميل تكاليف التسهيلات على تيارات القيمة على أساس المساحة، و هذا الأساس هو الوحيد الذي يتم استخدامه في المؤسسات الرشيقة و السبب يرجع إلى أن الأساس يحفز فريق عمل تيار القيمة على تقليل المساحة المستخدمة من قبل تيار القيمة.

6- تكاليف أخرى: و يتضمن تكاليف مثل تجهيزات مكتبية أدوات و معدات، قطع الغيار و تكاليف السفر ... الخ، و التكاليف المباشرة اليومية التي يتم تخصيصها مباشرة لتيار القيمة، أما بالنسبة لتكلفة المنتج فيتم احتساب معدل تكلفة المنتج من خلال قسمة إجمالي تكاليف تيار القيمة على عدد الوحدات المشحونة.⁴⁴

الشكل رقم (3) :أنواع التكاليف .



المصدر: سيروان كريم عيسى، مُجدد عبد العزيز محسن، المحاسبة الرشيدة تطبيق نموذج مقترح لتيار القيمة في شركة فاملي لإنتاج المواد الغذائية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية و الاقتصادية، مجلد 5، العدد 2، العراق، 2015، ص124.

الفرع الثالث : محددات خارطة نشاط العملية و احتساب تكاليف المنتجات في ظل تكاليف تيار القيمة.

أولا : محددات خارطة نشاط العملية.

على الرغم من الفوائد السابقة لهذه الخارطة إلى انه هناك بعض المحدد منها تتطلب مستوى عالي من المهارات و التسهيلات لتوجه الفريق في عملية التخطيط والأشخاص الذين لا يفضلون العمل مع تفاصيل يمكن أن يجدو صعوبة كبيرة في الجلوس لفترة من الوقت للتخطيط .⁴⁵

ثانيا: احتساب تكاليف المنتجات في ظل تكاليف تيار القيمة .

تتم عملية احتساب تكاليف المنتجات في ظل طريقة تكاليف تيار القيمة وفق الطرائق التالية :

1- في حالة منتجات متشابهة نسبيا (طريقة متوسط التكلفة للوحدة الواحدة) : عندما تقوم تيارات القيمة بإنتاج منتجات متشابهة نسبيا أو أنها تستهلك الموارد بالنسبة نفسها تقريبا أو أن خليط المنتجات ثابت نسبيا ففي هذه الحالة يتم احتساب تكلفة المنتجات المنتجة في تدفق القيمة من خلال الآتي :

⁴⁵ فارس جعباز شلاش، استعمال خارطة نشاط العملية في تخفيض الهدر، مجلة كلية الإدارة و الاقتصاد للدراسات الاقتصادية و الإدارية و المالية، جامعة بابل، المجلد6، العراق ، 2014، ص:159.

1-1- في حالة إذا كانت المنتجات المنتجة في تدفق القيمة متماثلة جدا (متشابهة جدا) والمواد المستخدمة لإنتاج تلك المنتجات متماثلة أيضا ، ففي هذه الحالة يتم استخراج معدل التكلفة الإجمالي للوحدة الواحدة والذي يحتسب من خلال المعادلة التالية :

معدل التكلفة الإجمالي للوحدة الواحدة = التكاليف الكلية لتدفق القيمة خلال المدة / عدد الوحدات المشحونة إلى الزبائن خلال المدة .⁴⁶

ويتم إعداد تكاليف تيار القيمة والتقارير بشكل أسبوعي ، ويلاحظ أن معدل التكلفة الإجمالية للوحدة الواحدة يعتمد في استخراجه على عدد الوحدات المشحونة إلى الزبائن بدلا من الاعتماد على الوحدات المنتجة الفعلية خلال الأسبوع وذلك لتحفيز المديرين على تخفيض المخزون ، ففي حالة إذا كانت عدد الوحدات المنتجة

أكثر من عدد الوحدات المشحونة فإن معدل التكلفة الإجمالية للوحدة الواحدة سيرداد لأن تكاليف الإنتاج المتعلقة بالوحدات المنتجة وغير المشحونة ستضاف إلى البسط .

1-2- في حالة إذا كانت المنتجات المنتجة في تيار القيمة تستخدم مواد أولية متنوعة ذات تكاليف متباينة ولكن عمليات الإنتاج اللازمة لإنتاج المنتجات داخل تيار القيمة متشابهة، ففي هذه الحالة يتم احتساب تكاليف المنتجات وفق الآتي :

● استخراج تكلفة المواد الأولية المتوسطة للوحدة الواحدة لكل منتج في تدفق القيمة، والتي تحتسب من خلال مجموع تكاليف المواد الأولية لكل منتج يتم إنتاجه في تدفق القيمة مقسوما على عدد الوحدات المشحونة لكل منتج يتم إنتاجه في تدفق القيمة ؛

فمثلا إذا كان تيار القيمة ينتج منتجان هما A و B وهذان المنتجان يستخدمان مواد أولية متنوعة ، ففي هذه الحالة يتم استخراج معدل تكلفة المواد الأولية للوحدة الواحدة من المنتج A من خلال قسمة مجموع تكاليف المواد الأولية المنفقة لإنتاج المنتج A على عدد الوحدات المشحونة من المنتج A ، والطريقة نفسها تستخدم مع المنتج B .

● استخراج تكاليف التشكيل التي تمثل مجموع تكاليف تيار القيمة خلال الأسبوع مطروحا منها تكاليف المواد الأولية الكلية المنفقة لتيار القيمة خلال الأسبوع ، وبعد استخراج تكاليف التشكيل

⁴⁶ مقداد أحمد النعيمي، رياض حمزة البكري ، مرجع سبق ذكره ، ص : 17 .

لتيار القيمة يتم احتساب تكلفة التشكيل المتوسطة للوحدة الواحدة والتي تمثل إجمالي تكاليف التشكيل لتيار القيمة خلال الأسبوع مقسوما على عدد الوحدات المشحونة خلال الأسبوع .

2- في حالة منتجات متباينة ذات تشكيلة متنوعة (طريقة الخصائص والمميزات) :

عندما تقوم تيارات القيمة بإنتاج منتجات تستهلك مواد مختلفة وذات مزيج إنتاج مختلف وتمر بمراحل مختلفة ومتنوعة وتتطلب أوقات مختلفة في كل مرحلة، ففي هذه الحالة يتم الاعتماد في احتساب تكاليف المنتجات على طريقة الخصائص والمميزات بدلا من التكلفة المتوسطة للوحدة . وتعرف تكاليف الخصائص والمميزات على أنها طريقة تستخدم لاحتساب تكاليف المنتجات الفردية عندما تكون المنتجات المنتجة في تيار القيمة متباينة وذلك من خلال فهم التأثيرات الحقيقية لتكلفة المنتج خلال تدفقه في تيار القيمة ، وبموجب هذه الطريقة فإن التكاليف المتعلقة بالمنتج لا تتحدد من خلال كمية الوقت المتعلق بالعمل "ساعات العمل، ووقت عمل المكائن" الذي يتطلب لغرض صنع منتج معين وإنما يتحدد من خلال نسبة تدفق المنتج خلال الموارد المختلفة في تدفق القيمة ومن ثم فإن نسبة تدفق المنتج تمثل العمل الأساس لتحديد تكاليف التشكيل، وتقوم طريقة الخصائص والمميزات بتحديد الخصائص والمميزات التي تؤثر في نسبة التدفق .

3- تكلفة الوحدة و عملية اتخاذ القرار في نظام تكاليف تيار القيمة :

على الرغم من أن محاسبة الترشيد تخصص تكاليف بصورة مباشرة على تيارات القيمة، الأمر الذي يمكنها من قياس تكلفة كل تيار قيمة بشكل مستقل و دقيق، و حساب متوسط تكلفة الوحدة بدرجة عالية من الدقة ، إلا أنها لم تقدم طريقة فعالة لقياس التكلفة الفردية لكل منتج على حدة ، على عكس نظم التكاليف التقليدية التي تتميز بتقديم تكلفة كل منتج بشكل مستقل ، وهو أمر هام لعمليات اتخاذ القرار . و يرى بعض الباحثين أن تقييم القرارات في المؤسسات التي تتبع منهج الترشيد ينبغي أن يتم بالتركيز على أثر القرار على ربحية تيار القيمة بدلا من أثرها على هامش الربح الوحدة ، فعلى سبيل المثال يرى Kennedy أنه عند استخدام محاسبة الترشيد في اتخاذ القرارات العادية المتعلقة بأمور الربحية كالصنع مقابل الشراء و التوريد و ترشيد المنتج و العميل و غيرها يتم باستخدام معلومات التكلفة و ربحية تيار القيمة و ليس تكلفة المنتج ، فبدلا من احتساب هوامش الربح للمنتج أو لأمر الإنتاج⁴⁷ .

الفرع الرابع: مزايا و عيوب نظام تكاليف تيار القيمة :

⁴⁷ زاهر حسني قاسم المشهراوي، مرجع سبق ذكره، ص : 72 .

أولا : مزايا نظام تكاليف تيار القيمة :

- توفر بطاقة الأداء أسلوب التخطيط و التقييم و الرقابة أسبوعي فعال ، و تستخدم ثلاثة أنواع من المقاييس هي التشغيل و الطاقة و المالية و تعكس هذه المقاييس الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة ، و تحفز على تحسين المستمر و تحقيق الكمال ؛
- يعتبر نظام التكاليف تيار القيمة بمثابة الموجه لنظام التصنيع المرشد في تحقيق إستراتيجية الاستدامة ، حيث يقدم معلومات واضحة ومبسطة و دقيقة حول كل نوع من أنواع التكاليف الصناعية لتيارات القيمة ، كما يقدم الأفكار و الأساليب المحاسبية و الإدارية اللازمة للتشغيل ، كأسلوب JIT لخفض حجم المخزون ، و نظام السحب بالتدفق المستمر لتسهيل التدفق للإنتاج و استبعاد المعوقات ، بالإضافة إلى ذلك فانه يقدم بطاقة الأداء التي تستخدم في تخطيط و تقييم و تصحيح الأداء .

ثانيا :عيوب تكاليف تيار القيمة :

- تفصل محاسبة الترشيد تكاليف مساندة الأعمال عن تيارات القيمة و تعرضها في عمود مستقل خارج تلك التيارات و تقيس تكاليف تيارات القيمة مستبعدة منها تكاليف مساندة الأعمال و نظرا لان عملية اتخاذ القرارات في محاسبة الترشيد تتم بناء على معلومات تيارات القيمة ، فمن الممكن أن لا تغطي تلك القرارات تكاليف مساندة الأعمال و تعرض المؤسسة لتحقيق الخسائر ؛
- تركز العديد من القرارات على تحليل الربحية تيارات القيمة التي تعتبر قصيرة لأجل بطبيعتها و لا تعكس النتائج على المدى الطويل ، فعلى سبيل المثال قبول أمر خاص بأقل من التكلفة الكلية للمنتج قد يزيد من ربحية تيار القيمة بسبب طاقة تيار القيمة المتاحة الغير مستغلة ، و لكن استمرار قبول هذه الأوامر قد لا يكسب العائد اللازم لاستبدال الطاقة التي في نهاية المطاف تستنفذ من خلال الاستخدام .⁴⁸

⁴⁸ زاهر حسني قاسم المشهراوي، مرجع سبق ذكره، ص: 75 .

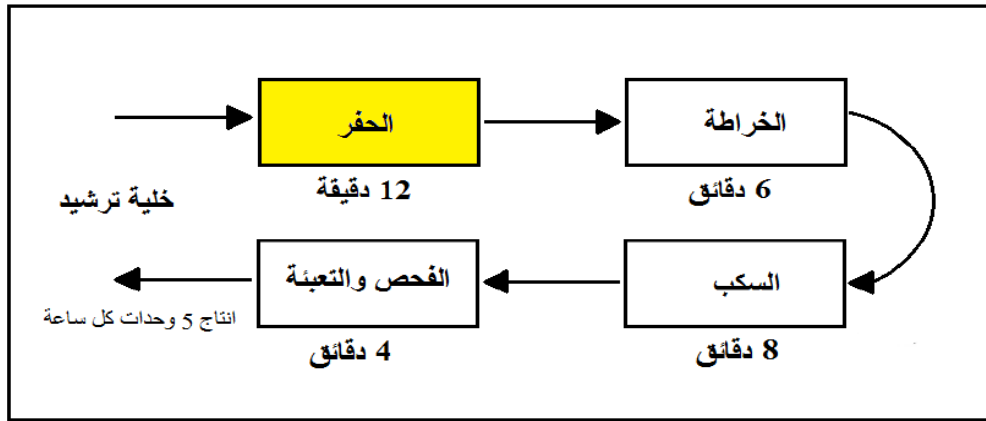
الفرع الخامس: تدفق التكلفة في تيار القيمة و آلية احتساب تكلفة تيار القيمة.

أولا : تدفق التكلفة في تيار القيمة .

عادة ما يرافق تدفق الإنتاج من مرحلة إلى أخرى أو من عملية إلى أخرى تدفق للتكاليف، وتختلف طريقة تدفق الإنتاج في تيارات القيمة عنها في نظم التصنيع التقليدية، لان الإنتاج يتدفق في تيارات القيمة على شكل مجموعات متجانسة من المنتجات و بكميات قليلة و تنوع كبير، و تكون مرتبة حسب تسلسل عمليات تيار القيمة "عادة تكون على شكل حرف U " التي تعمل وفق نظام السحب و التدفق وحدة بوحدة و أسلوب المخزون الصفري سواء للمواد أو الإنتاج تحت التصنيع المتواجد بين العمليات أو الإنتاج التام ، أما في نظم التصنيع التقليدية فتتدفق المنتجات بصورة منفردة و بكميات كبيرة و تنوع قليل، و تكون منظمة وفقا للمراكز الإنتاجية التي تعمل وفق نظام دفع القيمة حسب توقعات الموازنة و أسلوب المخزون الضخم من المواد و الإنتاج تحت التصنيع المتواجد بين العمليات و الإنتاج التام ؛

ففي الصناعة التقليدية كل منتج له مسار خاص في عمليات التصنيع، بينما في منهج الترشيح يتم تجميع المنتجات التي لديها تدفقات إنتاج متماثلة معا في تيار قيمة واحد، فهذا التجميع يبسط إلى حد كبير من عملية حساب التكاليف، لأنه بدلا من حساب تكلفة كل منتج على حدى من خلال مسارات متعددة أصبح مديرو تيارات القيمة يهتمون بتكلفة تيار القيمة ككل، فالحرك الرئيسي لتكلفة المنتج في تيار القيمة هو معدل تدفق وحدة المنتج، و يتم تحديد معدل التدفق في تيار القيمة من خلال معدل تدفق المنتج خلال العملية التي تمثل عنق الزجاجة في تيار القيمة . و متوسط تكلفة الوحدة من المنتج يساوي التكلفة الإجمالية لتيار القيمة مقسوما على عدد الوحدات المشحونة خلال الفترة، و يتوقف عدد الوحدات التي يمكن شحنها على عدد الوحدات التي يمكن شحنها على عدد الوحدات التي يمكن معالجتها من خلال العملية التي تمثل عنق الزجاجة ضمن تيار القيمة ، و هي عملية الحفر في المثال المبين بالشكل لأنها تتطلب أطول فترة تشغيل 12 دقيقة، و الشكل التالي يوضح دورة الوقت في تيار القيمة .

الشكل رقم (4) : يبين دورة الوقت في تيار القيمة.



المصدر : المشهراوي زاهر حسني قاسم، استخدام نموذج قياس تكاليف تيار القيمة لأغراض تدعيم إستراتيجية

الاستدامة في ظل بيئة التصنيع المرشد، أطروحة دكتوراه، جامعة عين شمس، فلسطين، 2015، ص:70.

تعتمد تكلفة المنتج على دورة الوقت خلال العملية التي تمثل عنق الزجاجة "و هي أكثر عملية تستغرق وقت إنتاج"، و يظهر الشكل أن عملية عنق الزجاجة هي عملية الحفر لان دورة زمن العملية الواحدة تستغرق اثني عشر دقيقة لمعالجة المنتج، و هكذا من خلال القسمة نستنتج أنه يمكن إنتاج خمس منتجات في الساعة الواحدة "ستين دقيقة مقسمة على اثني عشر دقيقة لكل وحدة"، و بشكل عام الحد الأقصى من عدد الوحدات Y التي يمكن إنتاجها من خلال تيار القيمة خلال فترة معينة من الزمن X، و باعتبار أن عملية عنق الزجاجة يمكن أن تنتج معدل Z من الوحدات في فترة من الزمن X، يمكن حسابها باستخدام المعادلة $(Y=X/Z)$.⁴⁹

ثانيا: آلية حساب تكاليف تيار القيمة .

⁴⁹ زاهر حسني قاسم المشهراوي ، مرجع سبق ذكره، ص: 69 .

من أجل تجميع و حساب تكاليف تيار القيمة يتم إعداد مصفوفة بعدد الأعمدة و الصفوف المطلوبة حيث يتم وضع تسميات العمليات في العمود الأول رأسيا ، و توضع تسميات تكاليف تيار القيمة في الصف الأول أفقيا ، ثم أخيرا يتم تجميع التكاليف ، فالتكاليف المجمعة في السطر الأخير تمثل إجمالي تكاليف كل نوع من أنواع تكاليف تيار القيمة ، أما التكاليف فالمجمعة في العمود الأخير تمثل إجمالي تكاليف العمليات.

و الجدول يظهر آلية حساب تكاليف تيار القيمة X :

جدول رقم (2) : آلية حساب تكاليف تيار القيمة X .

تيار القيمة X	تكلفة المواد	تكلفة أجور العاملين	تكلفة الآلات	تكاليف مساندة	تكاليف أخرى	إجمالي تكاليف العمليات
خدمة العملاء		xx				xx
المشتريات		xx				xx
خلية 1	xx	xx	xx		xx	xx
خلية 2	xx	xx	xx			xx
خلية 3		xx	xx			xx
التجميع	xx	xx				xx
الشحن		xx				xx
ضمان الجودة		xx				xx
الهندسة الصناعية		xx				xx
الصيانة		xx				xx
المحاسبة		xx				xx
الموارد البشرية		xx				xx
نظم المعلومات		xx				xx

xx		xx		xx		هندسة التصميم
						هندسة الفحص
xx	xx	xx	xx	xx	xx	إجمالي تكاليف تيار القيمة X

المصدر : المشهراوي زاهر حسني قاسم، استخدام نموذج قياس تكاليف تيار القيمة لأغراض تدعيم إستراتيجية

الاستدامة في ظل بيئة التصنيع المرشد، أطروحة دكتوراه، جامعة عين شمس ، فلسطين ، 2015، ص 72.

و يتم استخدام إجمالي التكاليف "الصف الأخير" في إعداد قائمة دخل تيار القيمة (X).⁵⁰

الفرع السادس: الفرق بين سلسلة القيمة في المحاسبة التقليدية و تيار القيمة في المحاسبة الرشيقة:

أولاً : مفهوم سلسلة القيمة لبورتر : سلسلة القيمة value Chain هو مصطلح يستخدم في مجال

إدارة الأعمال للتعبير عن سلسلة النشاطات التي تساهم في قيم المنتج أكثر من تكلفته ؛

و كما يمكن تعريفها على أنها مجموعة متتابعة من الأنشطة و العمليات التي تمارسها المؤسسة

خلال دورة حياة المنتج " إذ يشير هذا التعريف إلى الترابط الموجود بين سلسلة القيمة و دورة حياة

المنتج، و قد عرفها بورتر على أنها "مجموعة مرتبطة من النشاطات التي تكون ضرورية لخلق البضائع و

الخدمات من استخدام المواد الأولية و لغاية تسليم المنتج إلى المستهلك النهائي " .⁵¹

ثانياً : الفرق بين سلسلة القيمة و تيار القيمة : من خلال التعريفات السابقة لسلسلة القيمة و

لتيارات القيمة نستخلص ما يلي :

- يعتمد تيار القيمة على نظام السحب ؛
- في نظام سلسلة القيمة تقسم المؤسسة على أساس وظيفي ؛
- تقسم المؤسسة وفق سلسلة القيمة إلى عدة أقسام و هذا يعيق التقدم لان كل قسم يسعى إلى تحسين أدائه فقط عكس تيار القيمة الذي يسعى إلى تحسين الأداء الكلي .
- فعادة المؤسسات الصناعية التقليدية تكون مقسمة على أساس وظيفي، وبالتالي المؤسسة ستحتوي على مجموعة من الأقسام، فعملية تدفق تيار القيمة عبر كل هذه الأقسام ستشكل عائقاً أمام التحسين

⁵⁰ المشهراوي زاهر حسني قاسم، مرجع سبق ذكره، ص 70 – 71 .

⁵¹ بو غرارة نادية، دور سلسلة القيمة لبورتر في إبراز الميزة التنافسية للمؤسسة، مذكرة ماستر، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي،

المستمر ، وعائقا أمام التدفق السلاسل لتيار القيمة ، إذن الإدارة عن طريق التقسيم الوظيفي يعيق التقدم ، وذلك لأن كل قسم سيسعى إلى تحسين مستوى أدائه بدلا من تحسين مستوى أداء الكل "المؤسسة ككل" ، وهذا الأمر قد لا يكون مقصودا ، ولكن تصميم ومقاييس أداء المؤسسات الصناعية التقليدية تعزز تحسين الوحدات الفردية وغالبا ما تكون على حساب قسم أو المؤسسة ككل .⁵²

المبحث الثالث : الدراسات السابقة .

1. دراسة : إسراء عبد السلام محسن، بعنوان "مدى استخدام أدوات المحاسبة الرشيدة في تحقيق ميزة تنافسية في ظل إدارة الجودة الشاملة" ، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، فلسطين، 2016 .

تتجلى أهمية هذه الدراسة في بيان أهمية الدور الذي تلعبه المحاسبة الرشيدة في البنوك كونها موضوعا جديدا نسبيا من خلال الإجابة على التساؤل التالي : ما مدى استخدام أدوات المحاسبة الرشيدة في تحقيق ميزة تنافسية في بنك فلسطين؟ ، كما أكدت الدراسة على الأهمية البالغة لهذا التوجه و لدراسة إمكانية تطبيقها كمنهج و طريقة عمل البيئة الإدارية الحديثة و ذلك من خلال استخدام أدوات المحاسبة الرشيدة في البنوك للتخلص منة جميع أنواع الهدر و الضياع و تسهيل المعاملات البنكية للزبون لتحقيق ميزة تنافسية .

نتائج الدراسة: توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

- يستخدم بنك فلسطين خرائط تيار القيمة في تحقيق ميزة تنافسية و ذلك لأن خرائط تيار القيمة تعمل على تحديد الأسباب الرئيسية للمشكلة و من ثم عمل خطة لإجراء التحسينات المطلوبة الأمر الذي يصل بالبنك إلى القضاء على المشكلات و عدم هدر الوقت و الجهد للموارد البشرية و التكنولوجيا لديه الأمر الذي يعزز و يحقق ميزة تنافسية للبنك ؛
- يستخدم بنك فلسطين أداة التحسين المستمر في تحقيق ميزة تنافسية نظرا لأن أداة التحسين المستمر المهدف منها هو إزالة الهدر من جميع الأنظمة و التعليمات في البنك حيث ينظر إليها على أنها

⁵² عيسى سيروان كريم ، محسن مُجّد عبد العزيز، مرجع سبق ذكره، ص 123.

أساس استراتيجي مستقبلي لكي يضمن البنك بقائه ضمن إجراء المنافسة المتنامية بين البنوك في قطاع غزة.

2- دراسة : "إيمان عبد البديع محمد علي، بعنوان "اثر تطبيق منهجية تخفيض الفاقد على تحسين الإنتاجية"، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط ، الأردن ، 2017.

أهمية الدراسة : أن أهمية هذه الدراسة تكمن في تحديد العلاقة الجوهرية بين منهجية تخفيض الفاقد و زيادة الإنتاج . و ذلك من خلال توجيه الدراسة إلى اعتماد القطاع الزراعي بمحافظة شمال سيناء . و تكمن أهمية البحث في الوصول إلى الاستخدام الكفء لمياه الري و معرفة الأساليب التي يستخدمها المزارع في الري ، و المفاضلة بينهما لاختيار الطريقة المثلى و التي تعمل على ترشيد استهلاك مياه الري و تخفيض الفاقد منها و ذلك بطرح و الإجابة على الإشكال التالي : هل تؤدي منهجية تخفيض الفاقد إلى تحسين الإنتاجية ؟ .

نتائج الدراسة :

- لقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة جوهرية بين منهجية تخفيض الفاقد و زيادة الإنتاجية حيث أن تخفيض الفاقد ينتج عنه توفير المياه و تقلل التكاليف لرفع وحدات المياه من الآبار ؛
 - و كذلك تكاليف الصيانة لشبكات الري و تكاليف العمالة و بالتالي يزيد صافي العائد .
- ومن جهة أخرى يؤدي تخفيض الفاقد إلى زيادة المساحة المزروعة و التي تعني المزيد من فرص الاستثمار الزراعي و التنمية بالمنطقة محل الدراسة .

3- دراسة : "زاهر حسني قاسم المشهراوي، بعنوان "استخدام نموذج قياس تكاليف تيار القيمة لأغراض تدعيم إستراتيجية الاستدامة في ظل بيئة التصنيع المرشد"، رسالة دكتوراه ، جامعة عين شمس، فلسطين، 2015 .

أهمية الدراسة : تهدف الدراسة إلى قياس العلاقة بين تطبيق نموذج تكاليف تيار القيمة في ظل بيئة التصنيع المرشد و بين تحقيق إستراتيجية الاستدامة و تظهر أهمية السعي لتحقيق إستراتيجية الاستدامة في منشآت الأعمال كونها مطلبا مستقبليا تنادي به الهيئات و الجمعيات المهنية . وقد شهدته الفترة الأخيرة تطورا نوعيا في مختلف مجالات الحياة فقد كان الحظ الأوفر من نصيب العلوم المالية و الإدارية و خصوصا على مستوى المفاهيم و الأنظمة ، و يعتبر كل من نموذج قياس تكاليف تيار القيمة و نظام

التصنيع المرشد جزءا من هذا التطور يتناسبان مع مستجدات بيئة الأعمال من مخاطر و ظروف تحيط بتلك المنشآت و كل هذا يندرج تحت الإجابة على التساؤل التالي : هل يؤدي تطبيق نموذج تكاليف تيار القيمة في ظل بيئة التصنيع المرشد إلى دعم إستراتيجية الاستدامة ؟.

نتائج الدراسة : لقد توصلت الدراسة إلى أهم النتائج التالية :

- يهتم منهج الترشيد بجودة الإنتاج و التشغيل و التحسين المستمر لكافة جوانب المؤسسة ؛
- الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة يؤدي إلى خفض التكلفة و زيادة الأرباح و المحافظة على الموارد المتاحة ؛
- تمكين العاملين يعتبر أهم مبادئ منهج الترشيد و ذلك من أجل تحقيق رضا و ولاء العاملين ؛
- الأهداف الأساسية لمنهج الترشيد هو جذب و استبقاء أفضل العملاء؛
- إن تطبيق منهج الترشيد يؤدي إلى تحسين معدلات النمو بالمؤسسة .

5-دراسة: عباس نوار كحيط الموسوي، سجاد مهدي عباس الغرباوي، بعنوان "استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في دعم نظم الإنتاج الرشيق و تقييم أداء الوحدات الاقتصادية"، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية و الإدارية، جامعة واسط، العدد 17، العراق، 2015.

إن مشكلة البحث الأساسية تتمثل و بشكل أساسي في النظم التقليدية التي أصبحت غير قادرة على تلبية متطلبات تقييم الأداء في ظل تبني الوحدات الاقتصادية نظام الإنتاج الرشيق ، إذ يهدف البحث إلى تحديد أثر و أهمية استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في توفر المعلومات الملائمة لتقييم الأداء في ظل اعتماد المحاسبة الرشيقة في دعم الأداء الرشيق للوحدات الاقتصادية ، و دراسة و تحليل مقاييس تقييم الأداء في ظل اعتماد المحاسبة الرشيقة ، و تم في هذا البحث اعتماد أسلوب دراسة حالة عملية في شركة صناعية ، من خلال استبيان تأثير تبني نظم المحاسبة الرشيقة على تحسين واقع عملية تقييم الأداء فيها .

نتائج الدراسة : و قد خلص البحث إلى عدة استنتاجات أهمها :

- أن أدوات المحاسبة الرشيقة توفر طرائق ملائمة لاحتساب تكاليف الإنتاج من خلال التركيز على تدفق القيمة بدلا من التركيز على المنتجات ؛

- إن أدوات المحاسبة الرشيقة تدعم عملية تقييم أداء الوحدات الاقتصادية من خلال توفر مقاييس أداء على مستوى الخلية و تدفق القيمة و للوحدة الاقتصادية ككل .

6- دراسة: الداوودي علي مهدي حميد، حسين جاسم فلاح الشمري، بعنوان "تطبيقات التكاليف على أساس الأنشطة ABC ضمن إطار المحاسبة الرشيقة"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية و الاقتصادية، العدد 2، العراق، 2017،

تتبع أهمية هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على دور ABC و أثاره المستقبلية في مسالة خفض التكاليف من خلال التخصيص المناسب للتكاليف اقتصاديا و تفادي التحميل التقليدي بما ينسجم و مفاهيم إدارة الكلفة في البيئة التنافسية الحديثة بما يؤمن بيانات أكثر دقة و مصداقية في استخدام هذا الأسلوب في إحدى الشركات الصناعية مثل معمل الاسمنت النجف الأشرف سيمثل خطوة مهمة في تحسين دقة القياس للتكلفة و بالتالي اتخاذ قرارات أفضل للتسعير (للمنتج، الخدمة، الزبون) و بما أن أهمية هذا النظام لذا يحتاج إلى نظم رشيقة تساهم في السرعة و الكفاءة المعلوماتية تتمثل في المحاسبة الرشيقة باستخدام أسرع في العمليات المحاسبية الكلفوية من خلال أدق و اقل معلومات المركزة فيها إذ أن المحاسبة الرشيقة تساعد على دعم نظام الإنتاج الرشيق و الحد من كل أنواع الهدر و الضياع داخل الوحدة الاقتصادية و ذلك من خلال استخدام تطبيقات ABC في ضل المحاسبة الرشيقة و إنتاج معلومات تواكب التطورات المستمرة في بيئة الأعمال .

7- دراسة: بهاء الدين مسعد سعد "مدخل مقترح لتطبيق إستراتيجية التصنيع المبسط لحسين الأداء التشغيلي"، رسالة دكتوراه، جامعة عين شمس، فلسطين، 2016.

أهمية الدراسة : تكمن أهمية هاته الدراسة في الإجابة على التساؤل التالي :ما المتطلبات الرئيسية لتطبيق إستراتيجية التصنيع المبسط كمدخل لتحسين الأداء التشغيلي في شركات تصنيع الدواء ؟ و ذلك بتسليط الضوء على شركات إنتاج الدواء المصرية و تحديد ممارسات إستراتيجية التصنيع المرشد التي تستخدمها و تحديد متطلباتها الرئيسية و المشاكل التي تواجه هذه الممارسات و كذلك تحليل اثر تطبيق ممارسات إستراتيجية التصنيع المرشد على الأداء التشغيلي لشركات إنتاج الدواء المصرية و كذلك تحديد الفوائد المتوقعة من تطبيق هذه الإستراتيجية لتحسين الأداء التشغيلي .

نتائج الدراسة : و إن أهم النتائج المتوصل إليها هي أن الفوائد المتوقعة من تطبيق إستراتيجية التصنيع المرشد في شركات إنتاج الدواء المصرية فيما يلي :

- التوفير في إجمالي وقت التصنيع ؛
 - الاستخدام الأمثل للعمالة ؛
 - التقليل في استخدام المعدات ؛
 - خفض وقت استخدام الماكينات و الاستهلاك.
- *كما قد تم حصر أهم المشاكل الرئيسية التي تواجه تطبيق إستراتيجية التصنيع المرشد فيما يلي :
- ارتفاع نسبة الموارد المستوردة و طول الفترة اللازمة للحصول عليها ؛
 - تغيرات سعر الصرف و عدم توافر العملات للحصول عليه ؛
 - صعوبة الإجراءات و طول وقت التخليص الجمركي .

8-دراسة: جمال حسن العفيف، بعنوان "أثر تبني مكونات رأس المال الفكري في بناء مرتكزات أسلوب المحاسبة الرشيقة من وجهة نظر محاسبي التكاليف الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة"مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية و الإدارية، العدد 20، العراق، 2017.

تتجسد أهمية هذه الدراسة في محاولة إعطاء نظرة شاملة عن مفهوم و مرتكزات و مراحل المحاسبة الرشيقة و أهميتها بالنسبة للشركات الصناعية الأردنية و ذلك من خلال الإجابة عن التساؤل التالي هل يؤثر تبني مكونات رأس المال الفكري في بناء مرتكزات أسلوب المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية ؟ كما تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية :

- تقديم إطار نظري فكري حول مفهومي رأس المال و الفكري و المحاسبة الرشيقة ؛
- بيان اثر تبني مكونات رأس المال الفكري في بناء مرتكزات أسلوب المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية الأردنية.

نتائج الدراسة: و توصلت الدراسة إلى ضرورة الاعتماد على خرائط تيار القيمة كأداة رئيسية في التصنيع الرشيق و المؤسسات الرشيقة و تكاملها مع أبعاد رأس المال الفكري لما لها من اثر في تطوير العملية الإنتاجية

- زيادة مستوى الاعتماد على التكلفة المستهدفة كأداة للسيطرة على التكاليف و الرقابة عليها ة توجيه التكلفة المستهدفة نحو التصنيع الفكري البناء و التخطيط و النتائج بما يتضمن الربح المستهدف و بالتالي تحقيق ميزة تنافسية .

9-دراسة: حاتم غانم سلطان رحيلة، بعنوان "دور أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في تفعيل التكامل بين نظم التصنيع الخالي من الفاقد و إدارة سلسلة التوريد بهدف خفض تكلفة المنتج"، رسالة دكتوراه، جامعة الإسكندرية، مصر، 2017 .

أتت هذه الدراسة للإجابة على التساؤل التالي :ما هو اثر تبني إستراتيجية التصنيع الخالي من الفاقد على ترشيد و خفض تكلفة المنتج؟و من هنا تظهر الأهمية في تحديد أثر التكامل بين كل من إستراتيجية التصنيع الخالي من الفاقد و بين إدارة سلسلة التوريد على جهود خفض التكلفة و كذلك الكشف عن أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة الملائمة المتوافقة مع هذا التكامل ، كما تكمن الأهمية البحثية في إن تحقيق التكامل بين التصنيع الخالي من الفاقد و إدارة سلسلة التوريد يؤدي إلى تحسين القدرة التنافسية للمؤسسة .

نتائج الدراسة :

- تساعد عملية تحقيق التكلفة المستهدفة في الحد من الفاقد و الضياع في الوظائف المختلفة للمنتج ؛
- تحليل سلسلة القيمة يساهم في تحسين الوضع التنافسي للمؤسسة و تحسين الربحية .

10- دراسة: حاتم كريم كاظم، بعنوان:"نموذج مقترح لتطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركة العامة للصناعات الكهربائية بغداد"، مجلة مركز دراسات الكوفة، مجلة فصلية، العدد35، العراق، 2017.

يهدف هذا البحث إلى دراسة التخلص من الهدر والضياع في العمليات التشغيلية غير الضرورية مما يحقق الوصول إلى نظام إنتاجي رشيق ، كما يهدف إلى بيان مجالات استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة لا سيما في مجال التحليل المالي وغير المالي باستخدام مجموعة من الأدوات مثل : خارطة تيار القيمة وصندوق النقاط وغيرها ، كما لجأ إلى المقارنة بين المحاسبة التقليدية والمحاسبة الرشيقة من حيث القدرة للقضاء على الضياع و الهدر في الإنتاج والتشغيل و القدرة على تخفيض التكاليف و تحسين الجودة مع تسأل يتمثل في مشكلة البحث بأن أنظمة المحاسبة التقليدية لا تتلاءم مع عمليات الإنتاج الرشيق وذلك

لاحتوائها على عدد كبير من الضياع نتيجة لتبعتها نظام الإنتاج الواسع ومن هنا تم استخلاص مشكلة البحث المتمثلة في : التساؤل حول مدى قدرة الشركة عينة البحث على تطبيق مبادئ وممارسة أدوات المحاسبة الرشيقة لهذا يركز البحث على إمكانية تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة في الشركة عينة البحث بما يؤدي إلى إيجاد مقاييس الأداء المالية وغير المالية والقضاء على الهدر وتخفيض التكاليف وتحسين الجودة .

نتائج الدراسة: يمكن حصر أهم النتائج في :

- توصلت هذه الدراسة إلى أن تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة يؤدي إلى تخفيض التكاليف و كذا كمية المخزون و زيادة الجودة و سرعة الاستجابة للزبون و تحقيق رضاه ؛
- تطبيق المحاسبة الرشيقة يؤدي إلى تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة و كذلك تحسين كفاءة الإنتاج ؛
- توفر المحاسبة الرشيقة المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بشكل سليم و صحيح و قابل للتنفيذ .

11- دراسة: حيدر علي جراد المسعودي، علي حمزة القصير، بعنوان "التكامل بين تقنيات

المحاسبة الرشيقة و بطاقة الأداء الاستراتيجي المتوازن المستدامة "، المجلة العراقية للعلوم

الإدارية، العدد 50 ، العراق ، 2013.

يسعى هذا البحث إلى تقديم إطار نظري بين التكامل بين أدوات المحاسبة الرشيقة و بطاقة الأداء الاستراتيجي المتوازن المستدامة و تطبيق هذا الإطار على عينة البحث لبيان أثره في تحسين الأداء و تطويره .

نتائج الدراسة: و قد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

- هناك علاقة تكاملية بين تقنيات المحاسبة الرشيقة بصورة عامة و مناظير البطاقة الأداء المتوازن ؛
- عند تطبيق تقنيات المحاسبة الرشيقة ارتفع أداء المعمل مما يدل و بشكل عملي إن استعمال تقنيات المحاسبة الرشيقة له الأثر الايجابي في تحقيق الأداء الاستراتيجي المتوازن المستدام لعينة البحث.

12- دراسة: خالد جغال، نور الهدى حداد، المؤتمر الدولي الثالث حول " الاتجاهات الحديثة في

المحاسبة" بعنوان المحاسبة الحالية من الفاقد"، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، يومي 24-

2017-10-25.

تظهر أهمية هذا الموضوع في كونه يعالج توجه جديد و جد حساس في مسيرة تطور المحاسبة بحيث تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم المحاسبة الحالية من الفاقد و كذا التعرف على كيفية تطبيقها و أهم عقبات التي تواجهها و يندرج هذا ضمن الإجابة على الإشكالية التالية : كيف كانت استجابة المحاسبة المالية لاستخدام فلسفة الخلو من الفاقد في مختلف مجالات الأعمال؟

نتائج الدراسة : و كانت أهم النتائج المتوصل إليها كما يلي :

- توجد هناك ثورة في مجال الأعمال بكل مكوناته تسمى ثورة الخلو من الفاقد ؛
- الخلو من الفاقد هو إستراتيجية تسيير تدور حول فكرة أساسية مادها تعظيم قيمة العملاء مع تقليل الهدر و الهدف النهائي منه هو تحقيق استدامة في الخلو من الفاقد ؛
- المحاسبة الحالية من الفاقد هي إطار تصوري لإدارة المنظمة الحالية من الفاقد .

13- دراسة: خلود مُجد بشير الطيب بعنوان "مدى توفر مقومات تطبيق المحاسبة الرشيقة في

الشركات الصناعية في قطاع غزة"، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية ، فلسطين، 2017.

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى توفر مقومات تطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية في قطاع غزة و لتحقيق أهداف الدراسة صممت استبانة تتناسب مع موضوع الدراسة و أهدافها . كما تتجلى أهمية هذه الدراسة في أنها تدرس موضوع مهم وهو المحاسبة الرشيقة لما تلعبه من دور مهم و كبير في تخفيض حجم التكاليف التي تتكبدها الشركات الصناعية فتطبيقها يساعد إلى الوصول إلى أفضل إنتاجية في بالحجم المناسب و التكاليف المناسبة و في الوقت المناسب أي الوصول إلى الكمال في الإنتاج و تحقيق الميزة التنافسية .

و قد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها :

- يتوفر لدى الشركات الصناعية في قطاع غزة المقومات الإدارية و الإجرائية اللازمة لتطبيق المحاسبة الرشيقة ؛
- يوجد لدى الكثير من الشركات الصناعية في قطاع غزة الوعي و الإدراك اللازم للقيام بعملية التحسين المستمر للحصول على منتج ذو جودة و كفاءة عالية و ضمان الاستمرار في العمل و تحقيق الميزة التنافسية

14- دراسة: رائد مجيد عبد مُجد، سلمان عواد المعيني، بعنوان "استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة

في تخفيض التكاليف"، مجلة الدراسات المحاسبية و المالية، العدد 25، الأردن، 2013.

تتجلى أهمية هذه الدراسة في تركيزها على أسلوب المحاسبة الرشيقة و الذي يهدف إلى التحول من الأساليب التقليدية في تخفيض التكاليف التي طبقت في القرن العشرين إلى أساليب المحاسبة الرشيقة باستخدام عدد من أدواتها من خلال الإجابة على التساؤل التالي :هل إن أساليب تخفيض التكاليف في ظل المحاسبة الرشيقة تختلف عنها في إدارة التكلفة التقليدية ؟

كما أن هذه الدراسة تهدف بشكل عام إلى التعريف بالمحاسبة الرشيقة مفهوما و مبداء و أهدافا و متطلبات و كذلك التعريف بتقنيات المحاسبة الرشيقة وهدفت أيضا الى بيان وتحليل مجالات استخدام أدوات وتحديد خطوات تطبيق المحاسبة الرشيقة لتخفيض التكاليف وتحديد الفرق بين المحاسبة التقليدية والمحاسبة الرشيقة وتحديد الإجراءات العملية لتطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركات العراقية وتوصل الباحث إلى استنتاج رئيسي هو إن تطبيق المحاسبة الشيقة تخفض الضياع والرؤيا في تحرير المال والمحاسبة وأوقات العاملين أوصت الدراسة بان المحاسبة الرشيقة توفر أفضل المعلومات لاتخاذ القرارات ولديها تقارير في الوقت المناسب وتكون واضحة وسهلة ومفهومة .

15- دراسة: رشا مصطفى عبد الحميد الجوهري، بعنوان "إطار محاسبي مقترح لزيادة فاعلية نموذج سلاسل القيمة في تحقيق ريادة التكلفة"، رسالة دكتوراه، جامعة عين شمس، فلسطين، 2016.

أهمية الدراسة : تكمن أهمية هذا البحث في تقديم إطار محاسبي يسمح بتحقيق نتائج أكثر فعالية في مجال خفض المستمر للتكاليف و يكون ذلك باستخدام أحد أدوات منهج الترشيح و هو أسلوب قياس تكلفة تدفقات القيمة و يرتبط تحقيق هذا الهدف بمرحلة التحليل و اتخاذ القرار و كذلك تقييم فعالية نموذج سلاسل القيمة في تحقيق ريادة التكلفة و ذلك لغرض بناء ميزة تنافسية و يستند الإطار الفكري لنموذج سلاسل القيمة إلى عدد من المقومات ذات العلاقات و الروابط المتداخلة مستندة في ذلك على تطبيق القاعدة المعروفة ب(ماذا - لو) و التي تعتمد على علاقة ربط الأثر بالسبب و من هنا تم معالجة الإشكالية التالية :

هل تستطيع قاعدة (ماذا -لو) بمفردها أن تكشف جوانب الإسراف و الضياع الموجودة داخل كل من خلايا القيمة ؟

نتائج الدراسة :

- لقد توصلت هاته الدراسة إلى وجود علاقة توفر مبادئ بيئة الترشيح و زيادة فعالية نموذج سلاسل القيمة على تحقيق ريادة التكلفة ؛
- و كذلك أظهرت ، تحفيز العاملين و تعميق الوعي لديهم بأهمية تطبيق مفهوم سلاسل القيمة و تعيين العاملين الذين لديهم دراية بأساليب القدرة على التخلص من الفاقد أثناء عملية التشغيل و ذلك لتحقيق ريادة التكلفة ؛
- لابد من توعية المسؤولين و متخذي القرار بالشركات بالأدوات الإستراتيجية المعاصرة في تخفيض التكاليف ؛
- ضرورة الاهتمام بتحليل تكاليف دورة حياة المنتج و خاصة في مرحلة التصميم لأن معظم التكاليف يتم تحديدها في هذه المرحلة و اثر ذلك يمتد إلى جميع المراحل التالية .

16- دراسة: سيروان كريم عيسى، محمد عبد العزيز محسن، بعنوان "المحاسبة الرشيقة تطبيق نموذج مقترح لتيار القيمة في شركة فاملي للمواد الغذائية"، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية و الاقتصادية، العدد 1، العراق، 2013.

يهدف هذا البحث إلى معالجة إحدى المواضيع الجديدة المستحدثة و ذلك بغية مواكبة تطورات المعرفة في مجال المحاسبة و بالتحديد التركيز على أسلوب تكلفة تيار القيمة و ذلك بطرح التساؤل التالي: هل هناك إمكانية القفز على النظم المحاسبية الكلفوية التقليدية و تطبيق المفاهيم الحديثة و منها مفهوم المحاسبة الرشيقة و ذلك تقليلاً للتكلفة و الجهد و اختصاراً للوقت كما أن هذا البحث يهدف إلى بيان مدى إمكانية تطبيق أساليب التصنيع و المحاسبة الرشيقة في المؤسسات الصناعية في إقليم كردستان /العراق و بالتحديد أسلوب تكلفة تيار القيمة.

نتائج الدراسة:

- يتطلب تطبيق مبادئ التفكير الرشيق تقسيم المؤسسات الصناعية على أساس تيارات القيمة و ليس على الأساس الوظيفي و تيارات القيمة تشمل جميع ما تقوم به المؤسسة الصناعية من اجل خلق قيمة لعملائها و بالتالي الهيكل التنظيمي التقليدي يحتاج إلى تغيير كبير و عندها سنحتاج إلى مقاييس جديدة لقياس الأداء الى نظام محاسبي جديد لقياس كلف و إيرادات تيارات القيمة ؛

- أسلوب تكلفة التيار القيمة يعد نظام المحاسبي الجديد يختص بقياس إيرادات و تكاليف تيارات القيمة و يتصف بالبساطة لعدم جمع تفاصيل التكاليف على مستوى أمر إنتاجي أو على مستوى منتج محدد و إنما يتم جمع التكاليف على مستوى تيار القيمة ككل ؛
- يمكن تطبيق أسلوب تكلفة تيارات القيمة في شركة فاملي نظرا لإمكانية تقسيم الشركة إلى تيارات قيمة محددة بحسب المنتجات التي تنتجها الشركة التي تشمل على كافة الخطوات و العمليات اللازمة لتوصيل المنتج النهائي ليد المستهلك النهائي.

17- دراسة: سيف سعد عبد الجليل، بعنوان "استخدام أدوات المحاسبية الرشيقة لقياس و تقويم الأداء في الوحدات الصحية في مدينة الموصل"، مجلة جامعة جيهان، أربيل العلمية، العدد 2، العراق، 2018.

حاول الباحث من خلال هذه الدراسة إجراء عملية تقويم أداء لإحدى الوحدات الصحية مستعينا بأحد أساليب المحاسبة الرشيقة و ذلك من خلال معالجة المشكلة المتمثلة في وجود قصور في الأداء الصحي و هو بحاجة إلى أدوات محاسبية تتمكن من قياس و تقويم ذلك الأداء وفق النظم المحاسبية الحديثة وقد وضع الباحث فرضية أساسية مفادها انه هناك هدر حقيقي لموارد الوحدة الصحية و إذا ما تم استخدام احد أدوات المحاسبة الرشيقة و المتمثلة في صندوق الأداء في الوحدات الصحية فانه سوف يقضي على الهدر الموجود و يرفع من كفاءة الأداء في الوحدة الصحية .

نتائج الدراسة: لقد توصلت الدراسة إلى إثبات صحة الفرضية و أنه هناك هدر حقيقي في الوحدة الصحية سببه عدم رقابة الموارد بالدرجة الأولى و عدم وجود نظام كفء يتمكن من السيطرة على صرف الموارد و التجهيزات الطبية.

18- دراسة: فارس جعباز شلاش الحميداوي، طاهر حميد عباس بهينة، بعنوان "توظيف التصنيع الرشيق في إعادة تصميم الخدمة"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية و الاقتصادية، مجلد 17، العدد 2، العراق، 2015.

سعت هذه الدراسة إلى توظيف التصنيع الرشيق باستعمال خارطة تدفق القيمة كونها أحد أهم أدواته في إعادة تصميم الخدمة في بيئة الأعمال الخدمية، و قد تم اختيار مستشفى الديوانية التعليمي كونها المنظمة الأكثر تماسا بحياة الفرد و المجتمع ففي مدينة الديوانية و بما يسهم في تقديم أفضل الخدمات الصحية التي يتطلع إليها أفراد المجتمع التي تتطلب السعي و بذل الجهد من أجل الوصول إلى ميزة

تنافسية تنعكس من خلال إزالة الهدر الذي يجعل من وقت الانتظار المريض أطول في وقت يكون فيه يؤسس إلى الرعاية الصحية اللازمة بأقصر فترة ممكنة أتبعته الدراسة أسلوب دراسة الحالة في مستشفى الديوانية التعليمي احدي أهم المنظمات الصحية في المحافظة ، وقد تم جمع البيانات من خلال المعاشية الميدانية و المشاهدات و المقابلات التي أجريت مع الأطباء و المسؤولين تمثلت إشكالية الدراسة في كثرة و طول الإجراءات المعتمدة في معالجة المرضى .

نتائج الدراسة: وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

- استخدام خارطة تدفق القيمة في الدراسة الحالية أظهر بأنها أداة كفؤ و فعالة لتمكين المنظمة من خفض وقت الانتظار و تحسين كفاءة الخدمة المقدمة للمرضى المراجعين و الاستجابة السريعة لمتطلباتهم و احتياجاتهم؛
- أثبتت الدراسة إمكانية تخفيض أوقات 5 الانتظار ،الدورة، العمليات 'عدم أضافه قيمة في المنظمة المبحوثة ،فضلا عن تحسين كفاءة الخدمة و خفض التكاليف المترتبة على المرضى و المنظمة على حد سواء و سهولة تطبيق هذه الأداة و بساطتها .

19- دراسة: محمد فؤاد شجاع، بعنوان "دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف"، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2013 .

تتبع أهمية هذه الدراسة من أن التحول من استخدام الأساليب التقليدية في تخفيض التكاليف الى استخدام مفهوم المحاسبة الرشيقة من خلال بعض أدواتها كسلسلة القيمة و الكلفة المستهدفة و تخفيض المخزون و ذلك من أجل توجيه موارد المتاحة بشكل فعال و كفء و التقليل من الفاقد و الهدر من الموارد و رفع أداء العمليات الإنتاجية بما ينعكس على تخفيض تكاليف الإنتاج و ذلك يندرج تحت الإجابة على التساؤل التالي :

هل أن استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة يؤدي إلى تخفيض التكاليف في شركة فاين للورق الصحي ؟

نتائج الدراسة: توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

- أن استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة له دور في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية؛
- تم استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة مدار البحث و تبين أثر بعضها بشكل مباشر في تخفيض تكاليف التصنيع حسب عينة الدراسة و إن استخدام هذه الأدوات لها اثر مباشر و ملموس مثل

سلسلة القيمة و الحجم الأمثل للمخزون و البعض الآخر لها أثر على المدى البعيد مثل الكلفة المستهدفة ؛

- بعض هذه الأدوات أثرها يكون بتخفيض تكاليف التصنيع و بالتالي زيادة الربح مثل سلسلة القيمة (تخفيض عدد العمال) و البعض الآخر يكون أثره على سعر البيع بحيث يكون سعر منافس مثل الكلفة المستهدفة.

20- دراسة: مقداد أحمد النعيمي، رياض حمزة البكري، بعنوان "المحاسبة الرشيقة ودورها في التكاليف على أساس تدفق القيمة"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد 25، العراق، 2007.

تتجلى أهمية البحث في التعرف على أحد أدوات المحاسبة الترشيقية و هي أداة تكاليف تدفق القيمة و كذلك التعريف بالمحاسبة الترشيقية التي ظهرت كاستجابة لتبني الوحدات الاقتصادية لنظام الإنتاج الرشيق و تبني طريقة جديدة لاحتساب التكاليف على أساس تدفق القيمة و بالشكل الذي يؤدي إلى تبسيط الطرق المتبعة في احتساب التكاليف .

نتائج الدراسة : و كانت نتائج البحث المتوصل إليها :

- يهدف الإنتاج الرشيق إلى الحد و إزالة الهدر و الضياع من العمليات الإنتاجية داخل الوحدة الاقتصادية ؛
- و كذلك إزالة جميع العمليات التي لا تؤدي إلى إضافة قيمة مع تحقيق أقصى استفادة من الموارد (المالية و البشرية و التكنولوجية) ؛
- تعتمد طريقة تكاليف تدفق القيمة بتركيزها على تدفق القيمة بدلا من المنتجات .

21- دراسة: هبوا محمود حسن، احمد مُحمَّد خليل، بعنوان "استخدام مدخل تيار القيمة كأساس لتحليل التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية قصيرة الأجل" ، مجلة جامعة صلاح الدين، أربيل، العدد 22، العراق ، 2018.

يحاول الباحثان من خلا هذا البحث تسليط الضوء على مدخل تكلفة تيار القيمة باعتباره بديلا أكثر ملائمة لتوفير معلومات يمكن الاعتماد عليها في ترشيد القرارات الإدارية قصيرة الأجل في الشركات الصناعية وذلك من خلال الإجابة على التساؤل التالي : ما هي الاختلافات في تخصيص وتوزيع التكاليف بين المداخل التقليدية ومدخل تيار القيمة ، كما أن هذه الدراسة استعرضت أهم المبادئ

والأسس التي يقوم عليها منهج المحاسبة الرشيقة كما قدم مقارنة عن كيفية اتخاذ القرارات الإدارية قصيرة الأجل في ظل بيئة المحاسبة الرشيقة بينها وبين المنهج التقليدي

نتائج الدراسة: وكانت أهم النتائج المتوصل إليها هي أن:

- المحاسبة الرشيقة تهدف إلى الحد من وإزالة الهدر والضياع في العمليات الإنتاجية وكذا إزالة جميع العمليات التي لا تضيف قيمة ؛
- إن القرارات الإدارية التي تتخذ بالاعتماد على المحاسبة الرشيقة تكون أفضل منها اعتمادا على الطريقة التقليدية وتؤدي إلى تحقيق نتائج أفضل ؛
- عندما تقوم الوحدة الاقتصادية بتطبيق مدخل تدفقات أو تيارات القيمة فإن ذلك سيؤدي إلى تحول الوحدة الاقتصادية من العدد الكبير من مراكز التكلفة إلى عدد قليل تدفقات القيمة وبعض الأقسام المساندة .

الدراسات الأجنبية :

22- دراسة: Apreutesei & Arvinte بعنوان Financial Models and Tools For Managing lean" Manufacturing"journal of Economics And Engineering . University of Brasov . ROMANIA .2010.

تهدف الدراسة بشكل رئيسي لعرض مجموعة من الأدوات والأساليب التي يتم من خلالها إدارة عملية التصنيع المرشد ومقارنة تأثير نظام التصنيع المرشد على مختلف مقاييس الأداء التشغيلية الداخلية والخارجية مع عدد من أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة ،وقد تم إعداد الدراسة على جزأين وهما البحث النظري لكل من التصنيع المرشد والأدوات المالية المستخدمة في التصنيع المرشد ،وفي الختام استنتجت الدراسة أنه من الأفضل تطبيق نظام تكاليف تيار القيمة مع نظام التصنيع المرشد واستبعاد نظام التكاليف التقليدية ،لأنه لا يوجد حاجة إلى استخدامها لعمليات اتخاذ القرار بالنسبة لمسائل معينة كالأوامر الخاصة ،الصنع أو الشراء ،وتقييم المخزون ،فهذه القرارات تتخذ بالرجوع إلى الربحية الإجمالية لتيار القيمة.

ويتفق الباحث مع ما ورد في الدراسة بأن نظام تكاليف تيار القيمة يعتبر أفضل من نظم التكاليف التقليدية في إدارة وتشغيل منشآت الأعمال التي تتبع نظام التصنيع المرشد.

23- دراسة: Brian H ,Maskell Bruce L,Baggaley بعنوان: "Lean

Accounting What's It All About",From Lean Accounting Summit in .Secoend Edition. New Yourk. USA.2006.

هدفت هذه الدراسة إلى مراجعة مبادئ و ممارسات و أدوات المحاسبة الرشيقة و التي تم تطويرها من قبل مجموعة من المسؤولين عن المحاسبة الرشيقة،و قد توصلت الدراسة إلى أن المحاسبة الرشيقة مازالت فعالة في بعض العمليات ،و هناك اتفاق بين الخبراء على أنها ستصبح نهج موحد للمحاسبة و الرقابة و القياس ،و من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن مبادئ و أدوات المحاسبة الرشيقة قد نفذت في مجال واسع في الشركات و في مراحل مختلفة ،و أن استخدام الشركات لنظام المحاسبة الرشيقة قد يحقق فرصة لاتخاذ القرارات بشكل أفضل و يكون لديها تقارير واضحة و مفهومة من قبل أي شخص في الشركة ،و هذا ما يساعد الشركة على التطور و إعطاء قيمة أكبر للزبائن ،و تقليل التكاليف من قبل المالكين .

24- دراسة: Cretu Laura بعنوان " Lean accounting a new global

" University of A.I Guza . FEAA .2010. .approach

هدفت الدراسة إلى مساعدة المؤسسات الراغبة في التحول إلى مؤسسات رشيقة ،وتوضيح الكيفية التي سوف تتكيف فيها المحاسبة مع التغيرات لغرض توفير معلومات إدارية ملائمة ،دقيقة ،مفهومة ،وفي الوقت المحدد.توصلت الدراية إلى أنه في المراحل الأولى من المحتمل أن يكون هناك إقبالا واسعا من قبل المؤسسات لتطبيق التصنيع الرشيق في الوقت الذي يسعى فيه المحاسبون المهنيون لإيجاد وتعلم طريقة ترجمة التأثير المالي في تبني المبادئ الرشيقة في القوائم المالية.

25- دراسة: Ana Cristina و Maria Joao بعنوان " Lean accounting

contribution for lean management philosophy". University of "Lisboa 2010.

الهدف من هذه الدراسة هو إجراء مراجعة للأدبيات حول الفلسفة الخالية من الفاقد ، وتحديد النقاط الرئيسية والتحقق من التوافق بين هذه الفلسفة ونماذج المحاسبة الإدارية وفي إطار أكثر تحديدا توضح هذه الدراسة تحديد طرق تقييم المنتجات وأي أساليب تقييم أداء حيث توصلت الدراسة إلى انه بالنسبة لتقدير المنتج فان تقدير التكلفة على أساس التدفق فقط تحترم جميع المبادئ الخالية من الفاقد ،لا

يتطابق تقييم المنتجات باستخدام التكلفة القائمة على النشاط مع أهداف الإدارة الخالية من الفاقد ،على ما يبدو كلتا الفلسفات تبدو متوافقة ، لان تقدير التكاليف على أساس النشاط يعتبر منتج تكاليف التكاليف المرتبطة بكل نشاط من الأنشطة المسئولة عن إضافة قيمة للمنتج أي التكاليف المرتبطة بأنشطة تدفق القيمة المختلفة بغض النظر عن كونها موجودة أم لا ، ومع ذلك فان التكلفة القائمة على النشاط تقدم خاصيتين مختلفان عنهما الفلسفة الخالية من الفاقد ، فهي تهتم أكثر بتجزئة التكاليف غير المباشرة على نحو أفضل من خلال تكلفة النشاط السائقين من القضاء عليها.

التعليق عن الدراسات السابقة :

تداولت الدراسات السابقة نظام المحاسبة الرشيقة و مدى الحاجة إلى تطبيق أدواتها و ضرورة البحث لتحديد الأنشطة لتي تضيف قيمة و دعمها و العمل على التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة و أن هذا النظام يتطلب ضرورة استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة كما ركزت هذه الدراسات على المحاسبة الرشيقة من جوانب عدة و أظهرت أهمية استعمال أدواتها في إزالة الضياع كما ركزت على الفوائد التي يمكن للمؤسسات تحقيقها من خلال تطبيق هذه المحاسبة .

و ما يميز هذه الدراسة عن سابقتها هي كالأتي :

- تميزت بأنها تعد أول دراسة جزائرية لهذا الموضوع ؛
- كما يوجد اختلاف في البيئة التي طبقت فيها الدراسات السابقة جميعها عن البيئة التي طبقت فيها هذه الدراسة وهي (الجزائر) ؛
- إضافة إلى ذلك اختلاف العينات التي تم تطبيق الدراسات السابقة عليها حيث أن الدراسات السابقة أغلبها كانت دراسات حالة.

خلاصة الفصل الأول :

ناقش الفصل الأول مقومات منهج المحاسبة الرشيقة و أهم أداة من أدواتها و هي تحليل تيار القيمة من خلال التحليل و المناقشة لبعض الدراسات المتعلقة بالموضوع، حيث تم في المبحث الأول مناقشة منهج التصنيع الرشيق و المحاسبة الرشيقة، حيث يعتبر التصنيع الرشيق فلسفة تتضمن مجموعة من المبادئ و الممارسات التي تهدف إلى استبعاد الأنشطة التي لا تضيف أي قيمة، و استبعاد كل أشكال الفاقد و الضياع، خفض التكاليف، تبسيط العمليات، إضافة قيمة للعميل و تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة من خلال زيادة الأرباح ؛

أما في المبحث الثاني فقد تم مناقشة و التركيز على أهم أداة من أدوات المحاسبة الرشيقة و هي تحليل تيار القيمة كما تم التطرق إلى الفرق بين سلسلة القيمة لبورتر و تيار القيمة، أما بالنسبة للمبحث الأخير فقد احتوى على جميع الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع وكذا التعليق عليها وأهم المميزات هذه الدراسة عن سابقتها

الفصل الثاني:

تمهيد :

تهدف هذه الدراسة الميدانية إلى التعرف على آراء ووجهة نظر عينة الدراسة حول المحاسبة الرشيقة وأحد أهم أدواتها تحليل تيار القيمة، ونظرا للندرة الشديدة للدراسات الميدانية حول المحاسبة الرشيقة وأداة تحليل تيار القيمة في الجزائر ومن أجل تدارك أي نقص يلحق بموضوعية البحث عند عرض نتائجه وبناء توصياته ارتأينا اعتماد أسلوب التحري المباشر لاختبار جملة من الفرضيات المرتبطة بالموضوع عن طريق التقرب المباشر من مسؤولي ومسيري المؤسسات في وادي سوف باستخدام الاستبيان الذي من الممكن أن يكون الخيار الملائم لقياس درجة تطابق وجهات نظر الجانب النظري مع مجتمع الدراسة الذي اختبرته العينة بناء على اختيار مدروس، وهذا من أجل بيان مجالات مدى توفر متطلبات تطبيق كل من المحاسبة الرشيقة وتحليل تيار القيمة وللإلمام أكثر بالدراسة الميدانية ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كما يلي:

المبحث الأول: الطريقة و الأدوات المستخدمة.

المبحث الثاني : عرض نتائج الدراسة الميدانية، تحليلها و مناقشتها.

المبحث الأول: الطريقة و الأدوات المستخدمة.

من خلال هذا المبحث سوف يتم التطرق إلى الأدوات و الوسائل التي سوف يتم من خلالها جمع البيانات التي سيتم اعتمادها في هذه الدراسة من اختبار الفرضيات، كما سوف يتم التطرق إلى الإطار و الظروف التي تم إعداد الاستبيان باعتبارها ما تم الاعتماد عليها في الدراسة الميدانية، إضافة إلى ذلك سوف يتم التطرق إلى الخصائص الشخصية و الوظيفية للعينة التي كانت معنية بالدراسة؛

المطلب الأول: الطريقة المستخدمة في الدراسة .

لتحقيق هدف الدراسة المتمثل في التعرف على تحليل تيار القيمة كأحد أدوات المحاسبة الرشيقة في المؤسسات محل الدراسة، قد قمنا ببناء و تصميم استبيان الدراسة مستفيدين من الدراسات السابقة و البحوث المنجزة و كذا بعض المراجع المتخصصة في إعداد الاستبيانات؛

الفرع الأول: مجتمع و عينة الدراسة؛

أولاً: مجتمع الدراسة: تم اختيار مجتمع الدراسة المكون من مجموعة من المسيرين و المحاسبين في بعض المؤسسات الإنتاجية و الخدمية على مستوى ولاية وادي سوف، و من بين هاته المؤسسات مؤسسات إنتاج الدقيق و كذا مؤسسات الروائح و العطور و مؤسسات إنتاج مواد التنظيف

ثانياً: عينة الدراسة: و بناء على ذلك ستتم هذه الدراسة التطبيقية على عينة من المؤسسات الإنتاجية و الخدمية و قد تم تحديد عينة الدراسة في (100) استمارة شملت الفئة المعنية و الجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم(3): إحصائيات الاستبيانات الموزعة و المستردة على مستوى المؤسسات.

النسبة	العدد	البيان
100%	100	عدد الاستمارات الموزعة

عدد الاستثمارات المستردة	93	93%
عدد الاستثمارات المستبعدة	3	3%
عدد الاستثمارات الصالحة للتحليل	90	90%

المصدر: من إعداد الطالبات.

من خلال الجدول رقم (3) و بعد عملية الفرز و التبويب و التنظيم تم الاعتماد على 90 استثمارة للدراسة من مجموع الاستثمارات الموزعة و البالغة 100 استثمارة و ذلك بعد فقد 7 استثمارات و استبعاد 3. الفرع الثاني: تحديد مصادر البيانات و طريقة جمعها.

اعتمدنا في الدراسة الميدانية على مصدرين أساسيين للبيانات حيث قمنا بجمعها من خلال المصادر الأولية و الثانوية و التي لها علاقة بموضوع الدراسة و تمثلت فيما يلي:

أولاً: المصادر الأولية: تم التوصل إليها من خلال البحث الميداني الذي قمنا به حيث تم توزيع استبيان الدراسة على عينة من مدراء و مسيري المؤسسات بهدف تجميع المعلومات اللازمة لموضوع الدراسة، و تم تفرغها و معالجتها عن طريق البرنامج الإحصائي؛

ثانياً: المصادر الثانوية: تمثلت المصادر الثانوية للدراسة في مجموعة من المقالات العلمية و البحوث الجامعية إضافة إلى الدراسات السابقة التي تطرقت إلى موضوع بحثنا و بناء عليها قمنا بتحديد فرضيات دراستنا و تحديد أسئلة الاستبيان بما يناسب و يؤدي إلى الإجابة على الفرضيات، و بهدف التحليل الإحصائي و اختيار فرضيات الدراسة استعملنا مقياس ليكرات الخماسي كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (4): مقياس تحديد المعدل النسبي و الأهمية النسبية للوسط الحسابي.

درجات المقياس المستخدمة في الدراسة	الوزن النسبي	الوسط الحسابي		الأهمية النسبية لدرجات المقياس
		من	إلى	
غير موافق بشدة	1	1.00	1.79	درجة ضعيفة جداً

غير موافق	2	1.80	2.59	درجة ضعيفة
محايد	3	2.60	3.39	درجة متوسطة
موافق	4	3.40	4.19	درجة كبيرة
موافق بشدة	5	4.20	5.00	درجة كبيرة جدا

المصدر: من إعداد الطالبات.

و قد تم إعداد هذا الجدول وفق المعيار التالي :

المدى = الحد الأعلى - الحد الأدنى = $5 - 1 = 4$ ؛

عدد الفئات = 5 (حسب مقياس ليكرت الخماسي المستخدم في الدراسة)؛

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

إضافة هذه القيمة (0.8) إلى أقل قيمة في المقياس (بداية المقياس و هي الواحد الصحيح)، و ذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية، و هكذا أصبح بالإمكان تصنيف قيم المتوسطات الحسابية لكل عبارة من العبارات و الأهمية النسبية لها كما هو مبين في الجدول السابق، و حتى تكون النتائج دقيقة و واضحة فقد تم حوصلة نتائج الاستبيان في جداول و تبويب الإجابات على حسب التسلسل للأسئلة المدرجة في الاستبيان، و تم حساب تكرار الإجابات المختلفة و ما تعلق بها من النسب المئوية و المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية، كما تم حساب قيمة إحصائية ويليكسون من أجل الحكم على معنوية المتوسطات الحسابية.

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة.

نهدف من خلال هذا المطلب إلى توضيح الأدوات المستعملة في دراستنا الميدانية و طرق جمع البيانات و البرامج المستعملة في المعالجة الإحصائية؛

الفرع الأول: الأداة المستخدمة في الدراسة؛

أولاً: تصميم استمارة الاستبيان: من خلال هذه المرحلة حاولنا قدر الإمكان تصميم أسئلة الاستمارة بصفة بسيطة بحيث تكون سهلة و قابلة للفهم من قبل المستجوبين بحيث تسمح لنا هذه الأسئلة بالإجابة على فرضيات البحث، و هذا للإحاطة بكل جوانب تصميم الاستبيان لرفع نسبة الإجابة و القبول لدى العينة المدروسة و قد تم إعداد الاستبيان عبر المراحل التالية:

- تجميع المعلومات من الدراسات و البحوث الجامعية السابقة؛
- إعداد مجموعة من الأسئلة المبدئية بناء على استبيان أولي؛
- تعديل الاستبيان الأولي و التشاور مع المشرف؛
- عرض الاستبيان على مجموعة من الأساتذة؛
- استخراج الاستبيان في شكله النهائي؛
- توزيع الاستبيان على أفراد العينة.

ثانياً: نشر استمارة الاستبيان: بهدف نشر و توزيع اكبر قدر ممكن من استمارات الاستبيان اعتمدنا على عدة طرق يمكن توضيحها فيما يلي:

- المقابلة الشخصية و هذا من خلال التسليم المباشر للاستمارة إلى المستجوب و محاولة شرح الهدف من توزيعها و إبعاد الغموض الذي يكتنفها؛
- التسليم الغير مباشر: و هذا من خلال إيداع استمارات الاستبيان في العديد من المؤسسات و مكاتب المحاسبة.

الفرع الثاني: هيكل استمارة الاستبيان و الهدف منه؛

أولاً: هيكل استمارة الاستبيان:

قد اشتمل الاستبيان على جزأين:

- **الجزء الأول:** استخدام هذا الجزء في جمع البيانات الشخصية عن المستجوبين كالطابع القانوني، نوع النشاط، عمر المؤسسة، الخبرة، المؤهل العلمي؛

- **الجزء الثاني:** في هذا الجزء من الاستبيان فهو عبارة عن مقياس يهدف إلى تحليل تيار القيمة كأحد أدوات المحاسبة الرشيقة و قد احتوى هذا الجزء على سؤال أولى وكانت إجابته بنعم أو لا حيث كانت صيغة السؤال كالتالي: هل تعتمد مؤسستكم على مفهوم المحاسبة الرشيقة في تنظيم عملياتها ؟

- وكانت أغلبية الإجابات في خانة نعم و ذلك نظرا لجهلهم بالموضوع كما أن هذا الجزء احتوى على مجموعة من العبارات بلغ عددها 31 ضمن أربعة محاور رئيسية:

• **المحور الأول:** يتعلق التعرف على درجة الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة في المؤسسات محل الدراسة و الذي يتضمن 7 عبارات؛

• **المحور الثاني:** يتعلق بدرجة توفر متطلبات تطبيق المحاسبة الرشيقة في المؤسسات عينة الدراسة و الذي يتضمن 10 عبارات؛

• **المحور الثالث:** يتعلق بدرجة توفر متطلبات تطبيق تحليل تيار القيمة في المؤسسات عينة الدراسة و الذي يتضمن 7 عبارات؛

• **المحور الرابع:** يتعلق بالمعوقات التي تحول دون تطبيق المحاسبة الرشيقة في المؤسسات عينة الدراسة يتضمن 7 عبارات؛

عند وضع هذه الأسئلة تم الأخذ بعين الاعتبار وضع أسئلة تغطي كافة جوانب الدراسة النظرية، و تلبي جميع المتطلبات المتغيرات ذات التأثير على فرضيات الدراسة، مع مراعاة أن تكون معظم الأسئلة واضحة و ذات نهايات مغلقة لسهولة و سرعة الإجابة عليها و سهولة تحليلها، و بعد الانتهاء من الإعداد الاستبيان بشكل نهائي و قد قمنا بتوزيعه على العينة المقصودة من المديرين و المسيرين في المؤسسات عينة الدراسة.

ثانيا: هدف الاستبيان؛

- **هدف الاستبيان:** من أجل التعرف على صدق استبيان دراستنا قمنا بقياسه من خلال عرضه على مجموعة من المؤسسات في ولاية وادي سوف و تم التعرف على آراء و وجهة نظر عينة الدراسة حول المحاسبة الرشيقة وأداة تحليل تيار القيمة .

- قياس ثبات الاستبيان: قمنا باستخدام مقياس ألفا كرومباخ للتعرف على مدى ثبات الاستبيان و فقراته حيث يؤخذ هذا المعامل قيم من بين (0-1) فكلما كانت قيمة المعامل اقرب للواحد كان هناك ثبات للفقرات.

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية، تحليلها و مناقشتها.

بعد تفريغ الاستبيانات المسترجعة و الصالحة للدراسة في برنامج SPSS 22 و من أجل الحصول على النتائج، سوف نقوم بعرض مختلف النتائج المتحصل عليها و الخاصة بعينة الدراسة؛

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة الميدانية.

هنا سوف يتم عرض الخصائص الشخصية و الوظيفية لعينة الدراسة، و التي تم إدراجها نظرا لعلاقتها ببقية الدراسة سواء كان فيما يتعلق بالحاسبة الرشيقة أو تحليل تيار القيمة، و بالتالي فان هذه الخصائص سوف نعرضها في مختلف النقاط أدناه كما جاء في استمارة الاستبيان؛

أولاً: خصائص العينة حسب نوع النشاط: من أجل تلخيص هذه الخصائص و عرضها بشكل مبسط فقد قمنا بإعداد كلا من الجدول و الشكل التاليين:

الجدول رقم(5): توزيع عينة الدراسة وفق نوع النشاط.

نوع النشاط	العدد	النسبة
إنتاجية	33	36.7 %
خدمية	50	55.6 %
مختلطة	7	7.8 %
المجموع	90	100 %

المصدر: من إعداد الطالبات، بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 22.

نلاحظ أن نسبة المؤسسات الخدمية بلغ نسبة 55.6%، في حين بلغت نسبة المؤسسات الإنتاجية 33% و نسبة المؤسسات المختلطة 7.8% في العينة المعنية، و من اجل توضيح ذلك أكثر فقد تم إدراج الشكل البياني التالي:

الشكل رقم(5): توزيع عينة الدراسة وفق نوع النشاط.



المصدر: من إعداد الطالبات، بناء على الجدول أعلاه و باستعمال برنامج Excel.

ثانيا: خصائص عينة الدراسة حسب عمر المؤسسة: و هذا ما تم تلخيصه في الشكل الموالي بال تكرارات والنسب المئوية ثم تمثيل ذلك بيانيا و ذلك كالتالي:

جدول رقم (6): توزيع عينة الدراسة حسب عمر المؤسسة.

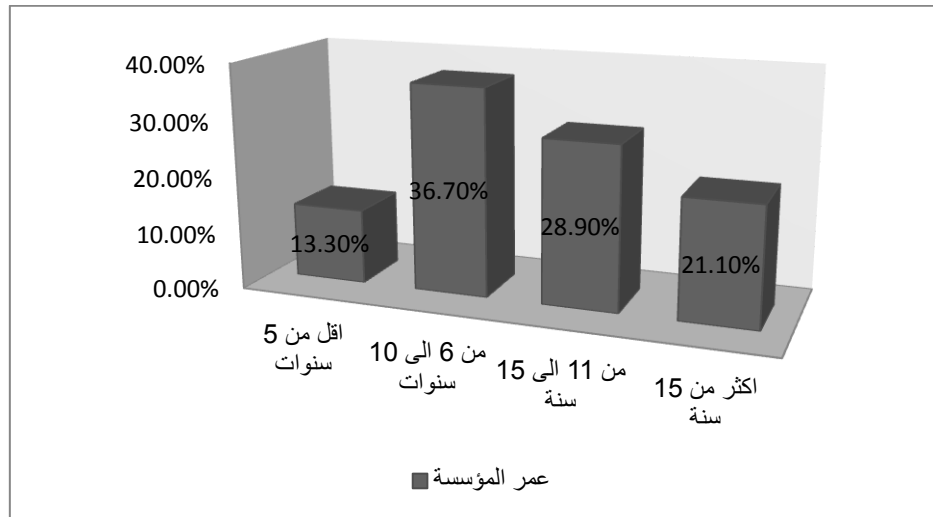
النسبة	العدد	الأصناف
13.3%	12	اقل أو ما يعادل 5 سنوات
36.7%	33	من 6 إلى 10 سنوات

من 11 إلى 15 سنة	26	28.9%
أكثر من 15 سنة	19	21.1%
المجموع	90	100%

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على مخرجات برنامج SPSS 22.

من اجل توضيح ذلك أكثر قمنا بإعداد الشكل التالي :

الشكل رقم(6) : التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب عمر المؤسسة.



المصدر: من إعداد الطالبات، بناء على الجدول أعلاه، و باستعمال برنامج Excel.

تباين أعمار المؤسسات في لعينة المستجوبة و تراوحت عموما من 6 إلى 10 سنوات و قد قمنا بتشكيل أربعة فئات عمرية، خصصت الفئة الأولى لمن هم أقل أو ما يعادل خمسة سنوات، فيما حددت الفئة الثانية من 6 إلى 10 سنوات، الفئة الثالثة من 11 إلى 15 سنة، و الفئة الأخيرة أكثر من 15

سنة، و قد كانت النسبة الكبيرة تتمحور في الفئة الثانية بنسبة 36.7 %، تليها الفئة الثالثة بنسبة 28.9 % ثم الفئة الرابعة بنسبة 21.1 % و في الأخير الفئة الأولى بنسبة 13.3 %.

ثالثا: خصائص العينة حسب الطابع القانوني: من اجل العينة حسب الطابع القانوني فقد قدمناها وفق الجدول و الشكل التاليين:

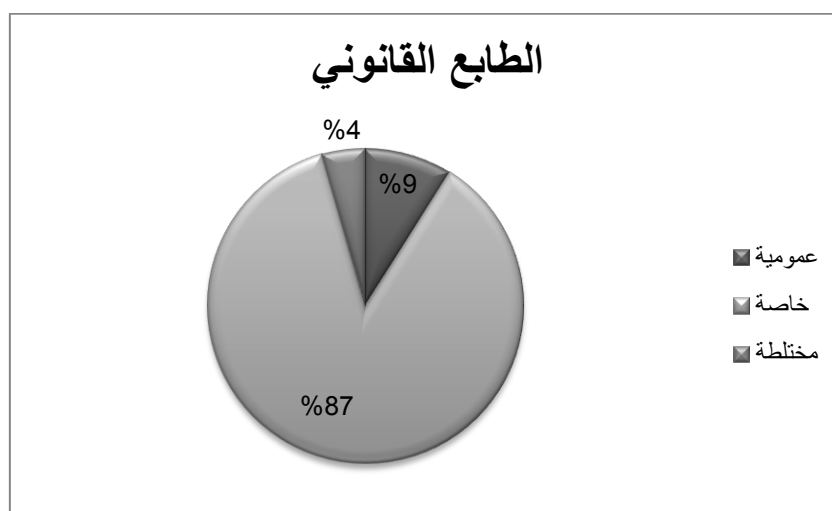
الجدول رقم (7): توزيع عينة الدراسة بناء على الطابع القانوني.

النسبة	العدد	الطابع القانوني
8.9%	8	عمومية
86.7%	78	خاصة
4.4%	4	مختلطة
100%	90	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات، بناء على مخرجات برنامج SPSS 22.

و من اجل توضيح ذلك أكثر قمنا بإعداد الشكل التالي:

الشكل رقم (7): تصنيف عينة الدراسة حسب الطابع القانوني.



المصدر: من إعداد الطالبات بناء على الجدول أعلاه، و باستعمال برنامج Excel.

من خلال الجدول نلاحظ أن أكبر نسبة من المؤسسات عينة الدراسة كانت ذات طابع خاص حيث بلغت نسبتها 86.7%، و تليها المؤسسات العمومية بنسبة 8.9 %، و في الأخير المؤسسات المختلطة بنسبة 4.4%.

رابعاً: خصائص العينة حسب المؤهلات العلمية: و هذا ما تم تلخيصه في الجدول الموالي بالتكرارات و النسب المئوية، ثم تمثيل ذلك بيانيا و ذلك كالتالي:

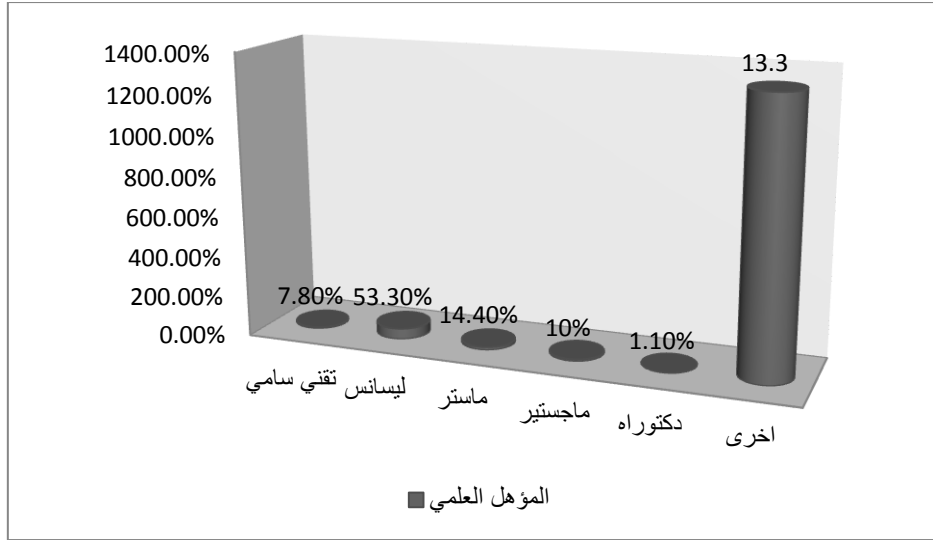
الجدول رقم (8): توزيع عينة الدراسة بناء على المؤهلات العلمية .

النسبة	العدد	المؤهل العلمي
7.8%	7	تقني سامي
53.3%	48	ليسانس
14.4%	13	ماستر
10%	9	ماجستير
1.1%	1	دكتوراه
13.3%	12	أخرى
100%	90	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبات بناء على مخرجات برنامج SPSS 22.

من اجل إعطاء تصورا أوضح لمختلف الفئات حسب المؤهل العلمي فقد تم عرض الشكل البياني التالي:

الشكل رقم (8): التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الطالبات بناء على الجدول أعلاه، و باستعمال برنامج Excel.

و نلاحظ أن أكبر نسبة من أفراد العينة هي نسبة 53.3% للأفراد الحائزين على شهادة ليسانس، تليها الأفراد الحائزين على شهادة ماستر بنسبة 14.4%، بعدها فئة المتحصلين على شهادات أخرى بنسبة 13.3%، بعدها فئة المتحصلين على شهادة الماجستير بنسبة 10%، و تليها فئة المتحصلين على شهادة تقني سامي بنسبة 7.8%، و أخيرا فئة المتحصلين شهادة الدكتوراه بنسبة 1.1%.

خامسا: خصائص العينة حسب سنوات الخبرة: من اجل توضيح و تبسيط ذلك فقد قدمناها وفق الجدول و الشكل التاليين:

الجدول رقم (9): توزيع عينة الدراسة بناء على سنوات الخبرة.

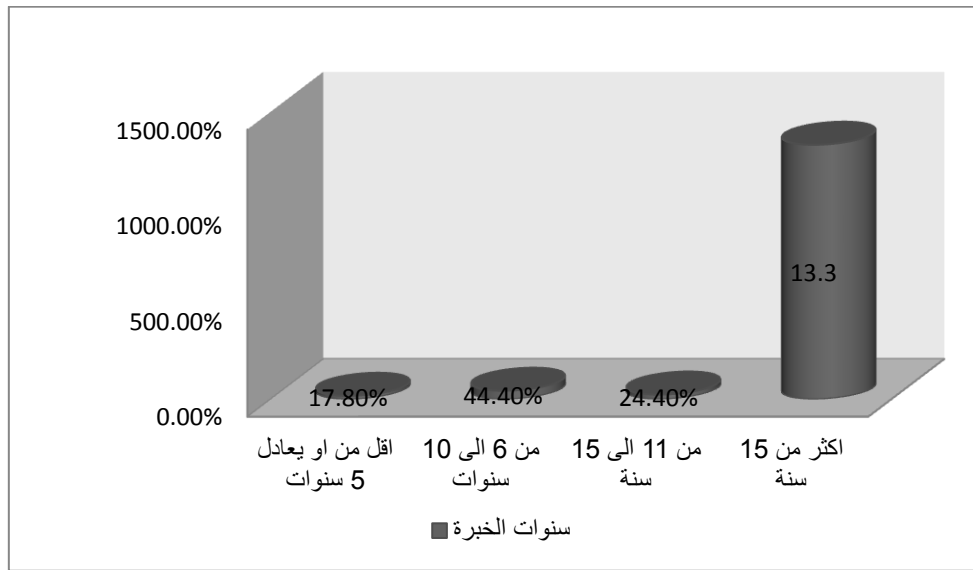
النسبة	العدد	سنوات الخبرة
17.8%	16	اقل من أو يعادل 5 سنوات
44.4%	40	من 6 إلى 10 سنوات
24.4%	22	من 11 إلى 15 سنة
13.3%	12	أكثر من 15 سنة

المجموع	90	%100
---------	----	------

المصدر: من إعداد الطالبات، بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 22.

من اجل إعطاء تصورا أوضح لمختلف الفئات حسب المؤهل العلمي فقد تم عرض الشكل البياني التالي:

الشكل رقم(9): التمثيل البياني لعينة الدراسة حسب سنوات الخبرة.



المصدر: من إعداد الطالبات بناء على الجدول أعلاه، و باستعمال برنامج Excel.

تباين سنوات الخبرة بالسنة للعينة محل الدراسة حيث تراوحت عموما بين 6 سنوات إلى 10 سنوات حيث بلغت نسبتها 44.4 %، و قد قمنا بتشكيل أربعة فئات عمرية خصصت الفئة الأولى أقل من أو يعادل 5 سنوات، فيما حددت الفئة الثانية من 6 إلى 10 سنوات، الفئة الثالثة من 11 إلى 15 سنة و الفئة الأخيرة أكثر من 15 سنة وقد كانت النسبة الكبيرة في الأشخاص المستجوبين أغلبيتهم في الفئة الثانية بنسبة 44.4 %، تليها الفئة الثالثة بنسبة 24.4 % ثم الفئة الأولى بنسبة 17.8% و في الأخير الفئة الأخيرة بنسبة 13.3% و على العموم يمكن القول بان غالبية الأفراد عينة الدراسة لديهم سنوات خبرة معتبرة.

المطلب الثاني: صدق والثبات والاتساق الداخلي لمحاور الاستبيان.

من أجل القيام بهذه الدراسة فقد قمنا أولاً بدراسة صدق وثبات الاستبيان عن طريق التحكيم ثم حساب معامل ألفا كرومباخ وكذلك حساب الاتساق الداخلي لمختلف محاور الاستبيان.

أولاً: صدق و الاتساق الداخلي لمحاور الاستبيان.

وهنا اعتمدنا على الصدق الظاهري كمرحلة أولى ثم قيمنا الصدق والثبات عن طريق الأساليب الإحصائية .

1 الصدق الظاهري: تم عرض الاستبيان في صورته الأولى على بعض الدكاترة المتخصصين ومن لهم خبرة وإطلاع في مجال المحاسبة من أجل الاسترشاد بآرائهم حول العبارات التي تضمنها الاستبيان، بالإضافة إلى عرض الاستبيان كذلك على دكاترة متخصصين في الإحصاء من أجل أن يكون مناسباً للدراسة الإحصائية وللوصول من خلاله إلى نتائج تجيب على الإشكالية المطروحة وقد أخذنا بآراء ونصائح المحكمين حيث تم حذف بعض الفقرات، كما تم تعديل فقرات أخرى، حتى تم التوصل للصورة النهائية للاستبيان.

2 الصدق البنائي: بالإضافة إلى الصدق الظاهري فقد قمنا الطالبات بالتحقق من صدق الأداة من خلال التحقق من الاتساق الداخلي لمحاور أداة الدراسة وذلك بحساب معاملات الارتباط سييرمان اللامعلمي بين كل عبارة وجميع عبارات الاستبيان وهذا ما سنوضحه فيما يلي:

الجدول رقم(10): الارتباط بين عبارات المحور الثاني مع إجمالي المحور.

العبارات	1	2	3	4	5	6	7
معامل الارتباط سييرمان	0.758	0.756	0.792	0.799	0.617	0.769	0.647
مستوى المعنوية	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000

المصدر: من إعداد الطالبات، بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 22.

من خلال الجدول رقم (10) نلاحظ أن قيم معاملات الارتباطات بين محور درجة الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة مع إجمالي المحاور بالاعتماد على مختلف ردود المستجوبين كل على حدى فقد كانت في أغلبها قوية وذات معنوية إحصائية، فقد تراوحت بين 0.75 إلى 0.79 والتي تعتبر قوية، إضافة إلى ذلك تجدر الإشارة إلى عبارتين فقط كانت قيمة معاملات الارتباط فيها متوسطة، لكن تجدر الإشارة إلى كون جميع العبارات هنا ذات معنوية إحصائية كون أن القيمة الاحتمالية كانت جميع العبارات أقل من مستوى المعنوية المعمول به 0.05، وبالتالي يمكننا القول بأن هناك اتساق داخلي بين عبارات المحور.

الجدول رقم (11): الارتباط بين عبارات المحور الثالث مع إجمالي المحور.

العبارات	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
معامل الارتباط سبيرمان	0.519	0.614	0.569	0.584	0.640	0.639	0.608	0.679	0.554	0.578
مستوى المعنوية	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000

المصدر: من إعداد الطالبات، بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 22.

من خلال الجدول رقم (11) نلاحظ أن قيم معاملات الارتباطات بين محور درجة توفر متطلبات تطبيق المحاسبة الرشيقة مع إجمالي المحاور بالاعتماد على مختلف ردود المستجوبين كل على حدى فقد كانت في أغلبها قوية وذات معنوية إحصائية، فقد تراوحت بين 0.75 إلى 0.79 والتي تعتبر قوية، إضافة إلى ذلك تجدر الإشارة إلى عبارتين فقط كانت قيمة معاملات الارتباط فيها متوسطة، لكن تجدر الإشارة إلى كون جميع العبارات هنا ذات معنوية إحصائية كون أن القيمة الاحتمالية كانت جميع العبارات أقل من مستوى المعنوية المعمول به 0.05، وبالتالي يمكننا القول بأن هناك اتساق داخلي بين عبارات المحور.

الجدول رقم (12): الارتباط بين عبارات المحور الرابع مع إجمالي المحور.

العبارات	1	2	3	4	5	6	7
معامل الارتباط سبيرمان	0.735	0.795	0.827	0.665	0.785	0.707	0.717
مستوى المعنوية	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000

المصدر: من إعداد الطالبات، بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 22.

الجدول رقم (13): معامل الارتباط بين عبارات المحور الخامس مع إجمالي المحور.

العبارات	1	2	3	4	5	6	7
معامل الارتباط سبيرمان	0.531	0.753	0.763	0.644	0.694	0.789	0.751
مستوى المعنوية	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000

المصدر: من إعداد الطالبات، بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 22.

ثانياً: ثبات أداة القياس.

من أجل حساب وتقييم ثبات أداة القياس المستخدمة في هذه الدراسة والمتمثلة في الاستبيان

تم استخدام معامل ألفا كرومباخ، ومن ثم حساب معامل الصدق حيث تم عرض نتائجها كما يلي:

جدول رقم (14): معامل الصدق و الثبات لمحاور الاستبيان .

المتغيرات	عدد العبارات	معامل ألفا كرومباخ	معامل الصدق
درجة الوعي بمنافع الحاسبة الرشيقة	7	0.876	0.935
درجة توفر متطلبات تطبيق الحاسبة الرشيقة	10	0.833	0.912

0.942	0.888	7	درجة توفر متطلبات تطبيق تحليل تيار القيمة
0.917	0.841	7	المعوقات التي تحول دون تطبيق المحاسبة الرشيقة
0.936	0.877	31	الاستبيان الكلي

المصدر: من إعداد الطالبات، بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 22.

من خلال الجدول رقم (14) نلاحظ أن قيمة ألفا كرومباخ بالنسبة لمحور درجة الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة بلغت نسبته 87.6 % و هي نسبة جيدة و هذا يدل على ثبات فقرات هذا المحور، أما فيما يتعلق بمحور درجة الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة فقد بلغت نسبته 83.3 % و هي تعتبر أقل نسبة لمعامل ألفا كرومباخ بالنسبة لبقية المحاور و هي تعتبر أيضا نسبة جيدة مما دل ذلك على ثبات فقرات هذا المحور أيضا، أما فيما يتعلق بالمحور الثالث درجة توفر متطلبات تطبيق تحليل تيار القيمة فقد كانت نسبته 88.8 % و هي تعتبر نسبة جد مقبولة أيضا، أما بالنسبة للمحور الأخير المتعلق بالمعوقات التي تحول دون تطبيق المحاسبة الرشيقة فقد كانت نسبته 84.1 % و هي نسبة جيدة أيضا، بالنسبة لإجمالي المحاور فقد بلغت نسبته 87.7 % و هي نسبة جيدة مما دل على ثبات إجمالي فقرات هذا الاستبيان و يمكن الاعتماد عليه في هذه الدراسة.

المطلب الثالث: عرض نتائج مختلف محاور الاستبيان.

سنتطرق إلى عرض و تحليل نتائج هاته الدراسة:

أولا: التحليل الإحصائي المستخدم في الدراسة.

يعتبر هذا الجزء مهم جدا في تحديد نوع التحليل الذي سوف نعتمده في باقي الدراسة و التحليل الإحصائي، كونه يحدد للباحث الطريق الذي سوف يعتمده في استعمال الطرق المعلمية أو اللامعلمية، وتجدر الإشارة إلى انه هناك شيئين أساسيين في هذا الإطار و المتعلقة أساسا بدراستنا هذه:

تعتبر مختلف المتغيرات المتمثلة في إجابات المبحوثين حول مختلف فقرات الاستبيان رتيبه كوئها تراوحت بين موافق بشدة إلى غير موافق بشدة و التي تم إعطاؤها أوزان نسبية تراوحت بين 1 و 5.

عموما فان هذا النوع من الدراسة المعتمدة على الاستبيان و التي تركز على تحليل ليكارت تكون غير خاضعة للتوزيع الطبيعي و الذي سوف نبينه كالتالي وفق اختبار كولمغوروف سميرونوف و الذي كان كالتالي:

- **فرضيات الاختبار:**

H0 تشير هذه الفرضية إلى أن متغيرات الدراسة تخضع للتوزيع الطبيعي.

H1 تشير هذه الفرضية إلى أن متغيرات الدراسة لا تخضع للتوزيع الطبيعي.

- **دالة الاختبار :** و هي مبنية الجدول التالي:

جدول رقم(15): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمختلف المحاور.

رقم المحور	إحصائية K.S	مستوى الدلالة Sig	الملاحظة
المحور الثاني	0.119	0.003	توزيع غير طبيعي
المحور الثالث	0.148	0.000	توزيع غير طبيعي
المحور الرابع	0.120	0.003	توزيع غير طبيعي
المحور الخامس	0.085	0.109	توزيع طبيعي

المصدر: من إعداد الطالبات، بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 22.

يلخص هذا الجدول بدوره نتائج اختبار التوزيع الطبيعية بالاعتماد على إحصائية كولمغوروف سميرونوف مع القيمة الاحتمالية الخاصة بها وهذا حسب كل محور على حدا لإجابات المستجوبين، ثم لكل مجموع المحاور والتي كانت تخص كل من درجة الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة، درجة توفر متطلبات المحاسبة الرشيقة، درجة توفر متطلبات تطبيق تحليل تيار القيمة، معوقات التي تحول دون تطبيق المحاسبة ، ويليهما في الأخير قيم توزيع الاختبار التوزيع الطبيعي لجميع المحاور ككل؛

- **تلخيص نتائج الاختبار:**

- ✓ بالنسبة لمحور درجة الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لإحصائية كولمغوروف سميرونوف كانت في إجمالها أقل من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية البديلة H1 التي تقول بأن إجابات أفراد العينة لا تخضع للتوزيع الطبيعي؛
 - ✓ بالنسبة لمحور درجة توفر متطلبات تطبيق المحاسبة الرشيقة نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لإحصائية كولمغوروف سميرونوف كانت في إجمالها أقل من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية البديلة H1 التي تقول بأن إجابات أفراد العينة لا تخضع للتوزيع الطبيعي؛
 - ✓ بالنسبة لمحور درجة توفر متطلبات تطبيق تحليل تيار القيمة نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لإحصائية كولمغوروف سميرونوف كانت في إجمالها أقل من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية البديلة H1 التي تقول بأن إجابات أفراد العينة لا تخضع للتوزيع الطبيعي.
 - ✓ بالنسبة لمحور المعوقات التي تحول دون تطبيق المحاسبة الرشيقة نلاحظ أن القيمة الاحتمالية للإحصائية كولمغوروف سميرونوف كانت في إجمالها أكبر من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية H0 التي تقول بأن إجابات أفراد العينة تخضع إلى التوزيع الطبيعي؛
- وبالتالي فإننا سوف نعتمد الطرق اللامعلمية في الدراسة الإحصائية، ومن أهم الاختبارات اللامعلمية التي سوف نستخدمها هي اختبار ويلكوكسون.

ثانيا: نتائج و آراء العينة لكل المحاور؛

حتى تكون النتائج دقيقة و واضحة فقد تم حوصلة نتائج الاستبيان في جدول و بوبت الإجابات على حسب التسلسل للأسئلة المدرجة في الاستبيان، و تم حساب تكرارات الإجابات المختلفة و ما تعلق بها من النسب المئوية و المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية، كما تم ترتيب العبارات حسب وجهة نظر المستجوبين اعتمادا على أكبر قيمة للمتوسط الحسابي و حسب اقل قيمة للتشتت و الذي يمثل الانحراف المعياري عند تساوي قيم المتوسط الحسابي، كما تم حساب قيمة إحصائية ويلكوكسون⁽⁵³⁾، و التي تستعمل في الطرق اللامعلمية.

⁵³ تعتمد هذه الاحصائية في تقييم معنوية المتوسطات على قيمة الوسيط التي تساوي في المقياس الخماسي قيمة 3، و يتم المقارنة مع تلك القيمة كالتالي:

• نتائج آراء العينة حول درجة الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة:

و من أجل الإجابة على الفرضيات المتعلقة بدرجة بمنافع المحاسبة الرشيقة في المؤسسات عينة الدراسة ، فإننا قمنا بإعداد الجدول أدناه و الذي يحتوي مختلف العبارات المتعلقة بهذا المحور و التي كان عددها 7، بالإضافة إلى ذلك قمنا بحساب تكرارات إجابات أفراد العينة مع القيم الاحتمالية لها من خلالها نقيس نقبل أو نرفض إحدى الفرضيات؛

الجدول رقم(16): نتائج آراء العينة حول درجة الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة.

الأهمية النسبية	المؤشرات الإحصائية			الاستجابات					عبارات المحور الأول
	إحصائية ويليكسون	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي المرجح	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
	Sig								
درجة كبيرة	2080	0.819	3.68	10	50	22	7	1	1
	0.000								
درجة كبيرة	2303	0.898	3.81	18	46	19	5	2	2
	0.000								
درجة كبيرة	1464	0.927	3.52	13	34	31	11	1	3
	0.000								
درجة كبيرة	1695	0.927	3.49	9	42	25	12	2	4
	0.000								
درجة كبيرة	2452	0.801	3.86	16	51	18	4	1	5

H0:القيمة الوسيطة أقل أو تساوي 3، و هذا يعني أن اتجاه إجابات المبحوثين تعتبر متوسطة أو ضعيفة أي أنها نتيجة إلى الحياد أو عدم الموافقة .

H1:القيمة الوسيطة أكبر من 3، و هذا ما يعني أن اتجاه إجابات المبحوثين تعتبر جيدة أو قوية ،أي أنها نتيجة إلى الموافقة أو الموافقة بشدة .

	0.000								
درجة كبيرة	1999	0.958	3.73	19	39	23	7	2	6
	0.000								
درجة كبيرة	2534	0.917	3.89	23	43	16	7	1	7
	0.000								
درجة كبيرة	3656	0.676	3.711	درجة الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة					
	0.000								

المصدر: من إعداد الطالبات، بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 22، بالإضافة إلى برنامج MINITAB

16.

يوضح الجدول أعلاه تقييم إجابات المبحوثين حول درجة الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة، لإضافة إلى الإحصائيات الوصفية التي تمثلت في كل من المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات المحور، بالإضافة إلى ذلك فقد تم حساب القيمة الاحتمالية لإحصائية ويلكوكسون و التي من خلالها نحسب معنوية اتجاه إجابات المبحوثين من عدمه، و هنا سوف نفصل نتائج الجدول كما يلي:

- بالنسبة لمختلف فقرات محور درجة الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة: بالاعتماد هنا على جميع الفقرات التي جاءت تحت هذا المحور التي كان عددها 7، و من خلال الجدول أعلاه فإن المتوسط الحسابي كانت قيمته 3.711 و التي من خلالها يمكن اعتبار أن:
- هناك درجة وعي بمنافع المحاسبة الرشيقة بدرجة كبيرة بالنسبة للمؤسسات محل الدراسة وفق إجابات المبحوثين و التي كانت الانحرافات المعيارية لها 0.676 و التي تعبر على التشتت الغير كبير مقارنة بما سبق من الانحرافات المعيارية ، أي أن هناك شبه إجماع من طرف المستجوبين على تلك الدرجة الكبيرة من الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة في المؤسسات محل الدراسة، كما أن القيمة الاحتمالية لإحصائية ويلكوكسون كانت 0.000 و هي اقل من 0.05، أي أن هناك معنوية إحصائية لتلك الدرجة الكبيرة المعبر عنها من قبل المستجوبين.

و ملخص القول هنا فإننا نقبل الفرضية الأولى التي تقول هناك درجة كبيرة من الوعي بمنافع

المحاسبة الرشيقة في المؤسسات محل الدراسة عند مستوى معنوية 5%.

● آراء العينة حول متطلبات تطبيق المحاسبة الرشيقة:

و من أجل الإجابة على الفرضيات المتعلقة بمتطلبات تطبيق المحاسبة الرشيقة في المؤسسات عينة الدراسة، فإننا قمنا بإعداد الجدول أدناه و الذي يحتوي مختلف العبارات المتعلقة بهذا المحور و التي كان عددها 10، بالإضافة إلى ذلك قمنا بحساب تكرارات إجابات أفراد العينة مع القيم الاحتمالية لها من خلالها نقيس نقبل أو نرفض إحدى الفرضيات.

الجدول رقم (17): آراء العينة حول متطلبات تطبيق المحاسبة الرشيقة.

الأهمية النسبية	المؤشرات الإحصائية			الاستجابات					عبارات المحور الثالث
	إحصائية ويليكسون	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي المرجح	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
	Sig								
درجة كبيرة	2913	0.694	3.89	12	61	12	5	0	8
	0.000								
درجة كبيرة	2450	1.044	3.79	24	38	15	11	2	9
	0.000								
درجة كبيرة	2075	1.073	3.71	22	36	20	8	4	10
	0.000								
درجة متوسطة	1806	1.175	3.30	14	32	16	23	5	11
	0.012								
درجة كبيرة	1982	0.897	3.73	17	71	24	7	1	12
	0.000								
درجة متوسطة	1820	1.186	3.31	15	31	16	23	5	13
	0.010								

درجة كبيرة	2816	0.810	4.08	28	45	14	2	1	14
	0.000								
درجة كبيرة	2764	0.909	3.93	25	43	13	9	0	15
	0.000								
درجة كبيرة	2503	0.917	4.11	36	33	18	1	2	16
	0.000								
درجة كبيرة	2689	0.843	4.09	32	38	16	4	0	17
	0.000								
درجة كبيرة	3915	0.611	3.794	درجة توفر متطلبات تطبيق المحاسبة الرشيقة					
	0.000								

المصدر : من إعداد الطالبات ، بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 22، بالإضافة إلى برنامج MINITAB

.16

يوضح الجدول أعلاه تقييم إجابات الباحثين حول درجة الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة،
 لإضافة إلى الإحصائيات الوصفية التي تمثلت في كل من المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لكل فقرة
 من فقرات المحور، بالإضافة إلى ذلك فقد تم حساب القيمة الاحتمالية لإحصائية ويلكوكسون و التي
 من خلالها نحسب معنوية اتجاه إجابات الباحثين من عدمه، و هنا سوف نفصل نتائج الجدول كما
 يلي:

- بالنسبة لمختلف فقرات محور درجة توفر متطلبات تطبيق المحاسبة الرشيقة: بالاعتماد هنا على جميع الفقرات التي جاءت تحت هذا المحور التي كان عددها 10، و من خلال الجدول أعلاه فإن المتوسط الحسابي كانت قيمته 3.794 و التي من خلالها يمكن اعتبار أن:
- هناك درجة كبيرة لتوفر متطلبات تطبيق المحاسبة الرشيقة بالنسبة للمؤسسات محل الدراسة وفق إجابات الباحثين و التي كانت الانحرافات المعيارية لها 0.611 و التي تعبر على التشتت الغير كبير مقارنة بما سبق من الانحرافات المعيارية، أي أن هناك شبه إجماع من طرف المستجوبين على توفر تلك الدرجة الكبيرة من متطلبات تطبيق المحاسبة الرشيقة في المؤسسات محل الدراسة، كما أن

القيمة الاحتمالية لإحصائية ويلكوكسون كانت 0.000 و هي اقل من 0.05، أي أن هناك معنوية إحصائية لتلك الدرجة الكبيرة المعبر عنها من قبل المستجوبين.

و ملخص القول هنا فإننا نقبل الفرضية الثانية التي تقول هناك توفر درجة كبيرة من متطلبات

تطبيق المحاسبة الرشيقة في المؤسسات محل الدراسة عند مستوى معنوية 5%.

• آراء العينة حول توفر متطلبات تطبيق تحليل تيار القيمة:

و من أجل الإجابة على الفرضيات المتعلقة بتوفير متطلبات تطبيق تحليل تيار القيمة في

المؤسسات عينة الدراسة ، فإننا قمنا بإعداد الجدول أدناه و الذي يحتوي مختلف العبارات المتعلقة

بهذا المحور و التي كان عددها 7، بالإضافة إلى ذلك قمنا بحساب تكرارات إجابات أفراد العينة مع

القيم الاحتمالية لها من خلالها نقيس نقبل أو نرفض إحدى الفرضيات.

الجدول رقم(18): آراء العينة حول متطلبات تطبيق تحليل تيار القيمة.

	المؤشرات الإحصائية			الاستجابات					عبارات
الأهمية النسبية	إحصائية ويلكيسون	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي المرجح	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المحور الرابع
	Sig								
درجة كبيرة	1294	0.76	3.61	11	37	38	4	0	18
	0.000								
درجة كبيرة	2079	0.931	3.62	13	44	20	12	1	19
	0.000								
درجة كبيرة	2483	0.758	3.86	15	52	18	5	0	20
	0.000								
درجة كبيرة	2465	0.871	3.78	14	52	16	6	2	21
	0.000								
درجة كبيرة	1827	0.781	3.66	10	46	27	7	0	22

	0.000								
درجة كبيرة	1500	0.864	3.53	11	37	31	11	0	23
	0.000								
درجة كبيرة	1880	0.970	3.59	15	38	23	13	1	24
	0.000								
درجة كبيرة	3502	0.658	3.663	درجة توفر متطلبات تطبيق تحليل تيار القيمة					
	0.000								

المصدر: من إعداد الطالبات، بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 22، بالإضافة إلى برنامج MINITAB .16

يوضح الجدول أعلاه تقييم إجابات المبحوثين حول درجة توفر إمكانيات و متطلبات تطبيق تحليل تيار القيمة، بالإضافة إلى الإحصائيات الوصفية التي تمثلت في كل من المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات المحور، بالإضافة إلى ذلك فقد تم حساب القيمة الاحتمالية لإحصائية ويلكوكسون و التي من خلالها نحسب معنوية اتجاه إجابات المبحوثين من عدمه، و هنا سوف نفصل نتائج الجدول كما يلي:

- بالنسبة لمختلف فقرات محور درجة الوعي بمنافع المحاسبة الرشيدة: بالاعتماد هنا على جميع الفقرات التي جاءت تحت هذا المحور التي كان عددها 7، و من خلال الجدول أعلاه فإن المتوسط الحسابي كانت قيمت 3.663 و التي من خلالها يمكن اعتبار أن:
- هناك درجة توفر إمكانيات و متطلبات تطبيق تحليل تيار القيمة بدرجة كبيرة بالنسبة للمؤسسات محل الدراسة وفق إجابات المبحوثين و التي كانت الانحرافات المعيارية لها 0.658 و التي تعبر على التشتت الغير كبير مقارنة بما سبق من الانحرافات المعيارية، أي أن هناك شبه إجماع من طرف المستجوبين على تلك الدرجة الكبيرة من الوعي بمنافع المحاسبة الرشيدة في المؤسسات محل الدراسة، كما أن القيمة الاحتمالية لإحصائية ويلكوكسون كانت 0.000 و هي اقل من 0.05، أي أن هناك معنوية إحصائية لتلك الدرجة الكبيرة المعبر عنها من قبل المستجوبين.

و ملخص القول هنا فإننا نقبل الفرضية الثالثة التي تقول هناك درجة كبيرة من توفر إمكانيات
و متطلبات تطبيق تحليل تيار القيمة في المؤسسات محل الدراسة عند مستوى معنوية 5%.

• آراء العينة حول المعوقات التي تحول دون تطبيق المحاسبة الرشيقة:

و من أجل الإجابة على الفرضيات المتعلقة بالمعوقات التي تحول دون تطبيق المحاسبة الرشيقة في
المؤسسات عينة الدراسة ، فإننا قمنا بإعداد الجدول أدناه و الذي يحتوي مختلف العبارات المتعلقة بهذا
المحور و التي كان عددها 7، بالإضافة إلى ذلك قمنا بحساب تكرارات إجابات أفراد العينة مع القيم
الاحتمالية لها من خلالها نقيس نقبل أو نرفض إحدى الفرضيات.

الجدول رقم(19) : آراء العينة حول المعوقات التي تحول دون المحاسبة الرشيقة.

عبارات	الاستجابات				المؤشرات الإحصائية			
المحور الخامس	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الانحراف المعياري	إحصائية ويليكسون	الأهمية النسبية
							Sig	
25	3	21	29	34	3	0.931	1127	درجة متوسطة
							0.096	
26	5	27	29	24	5	1.011	9065	درجة متوسطة
							0.612	
27	8	19	32	26	5	1.044	8580	درجة متوسطة
							0.494	
28	9	22	30	28	1	0.999	7695	درجة متوسطة

	0.859								
درجة متوسطة	1385	1.006	3.28	7	36	26	17	4	29
	0.011								
درجة متوسطة	1145	1.116	3.07	7	29	24	21	8	30
	0.318								
درجة متوسطة	957	1.076	3.01	7	24	29	23	7	31
	0.467								
درجة متوسطة	1968	0.731	3.052	المعوقات التي تحول دون تطبيق المحاسبة الرشيقة					
	0.208								

المصدر: من إعداد الطالبات، بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 22، بالإضافة إلى برنامج MINITAB

16

يوضح الجدول أعلاه تقييم إجابات المبحوثين حول وجود معوقات تحول دون تطبيق المحاسبة الرشيقة، بالإضافة إلى الإحصائيات الوصفية التي تمثلت في كل من المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات المحور، بالإضافة إلى ذلك فقد تم حساب القيمة الاحتمالية لإحصائية ويلكوكسون و التي من خلالها نحسب معنوية اتجاه إجابات المبحوثين من عدمه، و هنا سوف نفصل نتائج الجدول كما يلي:

- بالنسبة لمختلف فقرات محور المعوقات التي تحول دون تطبيق المحاسبة الرشيقة: بالاعتماد هنا على جميع الفقرات التي جاءت تحت هذا المحور التي كان عددها 7، و من خلال الجدول أعلاه فإن المتوسط الحسابي كانت قيمته 3.052 و التي من خلالها يمكن اعتبار أن:
- لا توجد معوقات تحول دون تطبيق المحاسبة الرشيقة بدرجة كبيرة بالنسبة للمؤسسات محل الدراسة وفق إجابات المبحوثين و التي كانت الانحرافات المعيارية لها 0.731 و التي تعبر على التشتت كبير مقارنة بما سبق من الانحرافات المعيارية ، أي أن هناك شبه إجماع من طرف المستجوبين على عدم وجود معوقات تحول دون تطبيق المحاسبة الرشيقة في المؤسسات محل الدراسة، كما أن القيمة

الاحتمالية لإحصائية ويلكوكسون كانت 0.208 و هي اكبر من 0.05 ، أي أن ليس هناك معنوية إحصائية لتلك الدرجة الكبيرة المعبر عنها من قبل المستجوبين .

و ملخص القول هنا فإننا نرفض الفرضية الرابعة التي تقول هناك معوقات تحول دون تطبيق المحاسبة الرشيقة في المؤسسات محل الدراسة عند مستوى معنوية 5%.

ثالثا : دراسة أثر اختلاف الخصائص الشخصية و الوظيفية على مختلف المحاور .

تعتبر دراسة أثر اختلاف الخصائص الشخصية و الوظيفية لعينة الدراسة على مختلف المتغيرات ذات أهمية بالغة، و التي من شأنها أن تساعد المؤسسة على الوقوف على بعض الجزئيات التي تؤثر على تلك المتغيرات المدروسة، و التي مردها إلى مجموعة من الخصائص كنوع النشاط أو الطابع القانوني أو عمر المؤسسة أو المؤهلات العلمية أو عدد سنوات الخبرة، و سوف نتطرق إلى دراسة الخصائص الشخصية و الوظيفية كلا على حدة في المؤسسات محل الدراسة.

• دراسة المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية تبعا لمتغير نوع النشاط :

و هنا سوف نقيم اثر الاختلاف في نوع النشاط للأفراد على مختلف المحاور ضمن الجدولين التاليين:

جدول رقم(20): المتوسطات الحسابية و الانحراف المعيارية للمحاسبة الرشيقة تبعا لمتغير نوع النشاط.

متغير نوع النشاط		إنتاجية		خدمية		مختلطة	
الإحصائية		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
المحور 2		3.935	0.651	3.571	0.673	3.653	0.616
المحور 3		3.854	0.745	3.728	0.545	3.985	0.267
المحور 4		3.831	0.781	3.551	0.575	3.673	0.457
المحور 5		3.00	0.827	3.057	0.678	3.244	0.678
إجمالي المحاور		3.675	0.499	3.501	0.390	3.672	0.321

المصدر: من إعداد الطالبات، بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 22.

من خلال الجدول أعلاه نجد أن متوسط إجابات مختلف فئات العينة باختلاف نوع النشاط لهم حول مدى إمكانية تطبيق تحليل تيار القيمة كأحد أدوات المحاسبة الرشيدة في المؤسسات محل الدراسة بمختلف مستوياتها كانت متقاربة و قد تراوحت بين 3.501 و 3.675، وهذا ما يوحي بعدم وجود فروق بين مختلف نوع النشاط في المؤسسات محل الدراسة، و كمن أجل التعرف على المعنوية الاحصائية لتلك الفروق قمنا كذلك بإجراء اختبار كروسكال و اليس و ذلك وفق الجدول التالي:

جدول رقم(21): تحليل التبيان الأحادي بين المتوسطات لمختلف المحاور تبعا لنوع النشاط .

المتغير	إحصائية Chi-Square	درجات الحرية	القيمة الاحتمالية P
المحور 2	7.638	2	0.022
المحور 3	2.268	2	0.322
المحور 4	5.946	2	0.051
المحور 5	0.612	2	0.736
المجموع	5.227	2	0.073

المصدر: من إعداد الطالبات، بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 22.

و من خلال الجدول رقم(21) نجد أن القيم الاحتمالية للمحور رقم(1) كانت اقل من 0.05 و هذا ما يدل على وجود فروق في إجابات الأفراد تبعا لنوع النشاط، بينما القيم الاحتمالية لباقي المحاور كانت اكبر من 0.05، و من هنا يتأكد القول السابق بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول باقي المحاور تبعا لنوع النشاط.

• دراسة المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية تبعا لمتغير الطابع القانوني:

و هنا سوف نقيم اثر الاختلاف في الطابع القانوني للمؤسسات على مختلف المحاور ضمن الجدولين التاليين:

جدول رقم(22):المتوسطات الحسابية و الانحراف المعياري للمحاسبة الرشيقة تبعا لمتغير الطابع القانوني.

متغير الطابع القانوني	عمومية		خاصة		مختلطة	
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
المحور 2	3.642	0.704	3.708	0.683	3.892	0.610
المحور 3	3.325	0.606	3.851	0.597	3.625	0.613
المحور 4	3.410	0.714	3.674	0.658	3.964	0.500
المحور 5	3.107	0.690	3.020	0.744	3.571	0.349
إجمالي المحاور	3.366	0.458	3.591	0.426	3.750	0.517

المصدر: من إعداد الطالبات، بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 22.

من خلال الجدول أعلاه نجد أن متوسط إجابات مختلف فئات العينة باختلاف الطابع القانوني للمؤسسة حول مدى إمكانية تطبيق تحليل تيار القيمة كأحد أدوات المحاسبة الرشيقة في المؤسسات محل الدراسة بمختلف مستوياتها كانت متقاربة و قد تراوحت بين 3.591 و 3.750، وهذا ما يوحي بعدم وجود فروق بين اختلاف الطابع القانوني في المؤسسات محل الدراسة، و من أجل التعرف على المعنوية الاحصائية لتلك الفروق قمنا كذلك بإجراء اختبار كروسكال و اليس و ذلك وفق الجدول التالي:

جدول رقم(23): تحليل التبيان الأحادي بين المتوسطات لمختلف المحاور تبعا لطابع القانوني.

المتغير	إحصائية Chi-Square	درجات الحرية	القيمة الاحتمالية P
المحور 2	0.361	2	0.835
المحور 3	6.394	2	0.041
المحور 4	1.751	2	0.417
المحور 5	2.469	2	0.291

المجموع	1.632	2	0.442
---------	-------	---	-------

المصدر: من إعداد الطالبات، بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 22.

و من خلال الجدول رقم(23) نجد أن القيم الاحتمالية للمحور رقم(2) كانت اقل من 0.05 و هذا ما يدل على وجود فروق في إجابات الأفراد تبعا لنوع الطابع القانوني ، بينما القيم الاحتمالية لباقي المحاور كانت اكبر من 0.05 ،و من هنا يتأكد القول السابق بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول باقي المحاور تبعا لنوع الطابع القانوني.

• دراسة المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية تبعا لمتغير عمر المؤسسة:

و هنا سوف نقيم اثر الاختلاف في عمر المؤسسة على مختلف المحاور ضمن الجدولين التاليين:

جدول رقم(24): المتوسطات الحسابية و الانحراف المعيارية للمحاسبة الرشيقة تبعا لمتغير عمر المؤسسة.

المتغير الطابع القانوني	اقل من 5 سنوات		بين 5-10 سنة		بين 11-15 سنة		أكثر من 15 سنة	
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
المحور 1	3.833	0.530	3.835	0.639	3.423	0.849	3.812	0.439
المحور 3	3.875	0.572	3.830	0.632	3.719	0.506	3.784	0.752
المحور 4	3.702	0.774	3.740	0.663	3.686	0.691	3.473	0.526
المحور 5	3.273	0.569	2.227	0.787	3.192	0.685	3.285	0.615
إجمالي المحاور	3.692	0.444	3.562	0.414	3.526	0.491	3.607	0.392

المصدر: من إعداد الطالبات، بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 22.

من خلال الجدول أعلاه نجد أن متوسط إجابات مختلف فئات العينة باختلاف عمر المؤسسة

حول مدى إمكانية تطبيق تحليل تيار القيمة كأحد أدوات المحاسبة الرشيقة في المؤسسات محل الدراسة

بمختلف مستوياتها كانت متقاربة و قد تراوحت بين 3.526 و 3.692، وهذا ما يوحي بعدم وجود فروق بين اختلاف عمر المؤسسة في المؤسسات محل الدراسة، و من أجل التعرف على المعنوية الاحصائية لتلك الفروق قمنا كذلك بإجراء اختبار كروسكال و اليس و ذلك وفق الجدول التالي:

جدول رقم(25): تحليل التبيان الأحادي بين المتوسطات لمختلف المحاور تبعا لعمر المؤسسة.

المتغير	إحصائية Chi-Square	درجات الحرية	القيمة الاحتمالية P
المحور 2	4.761	3	0.190
المحور 3	2.925	3	0.403
المحور 4	2.407	3	0.492
المحور 5	9.699	3	0.021
المجموع	2.343	3	0.504

المصدر: من إعداد الطالبات، بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 22.

و من خلال الجدول رقم(25) نجد أن القيم الاحتمالية للمحور رقم(5) كانت اقل من 0.05 و هذا ما يدل على وجود فروق في إجابات الأفراد تبعا لعمر المؤسسة، بينما القيم الاحتمالية لباقي المحاور كانت اكبر من 0.05، و من هنا يتأكد القول السابق بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول باقي المحاور تبعا لعمر المؤسسة.

• دراسة المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية تبعا لمتغير المؤهل العلمي:

و هنا سوف نقيم اثر الاختلاف في المؤهل العلمي للأفراد على مختلف المحاور ضمن الجدولين

التاليين:

جدول رقم(26): المتوسطات الحسابية و الانحراف المعياري للمحاسبة الرشيدة تبعا لمتغير المؤهل العلمي.

متغير	تقني سامي		ليسانس		ماستر	
	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري
المؤهل العلمي						
المحور 2	3.755	0.158	3.642	0.704	3.769	0.813
المحور 3	3.985	0.121	3.741	0.668	3.692	0.770
المحور 4	3.551	0.323	3.598	0.731	3.879	0.716
المحور 5	3.000	0.487	2.892	0.726	3.439	0.752
إجمالي المحاور	3.612	0.120	3.496	0.455	3.694	0.599
متغير	ماجستير		دكتوراه		أخرى	
	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري
المؤهل العلمي						
المحور 2	3.825	0.408	5.000	–	3.702	0.732
المحور 3	3.788	0.434	3.800	–	4.008	0.475
المحور 4	3.857	0.357	4.857	–	3.511	0.489
المحور 5	3.587	0.345	1.428	–	3.011	0.695
إجمالي المحاور	3.767	0.357	3.774	–	3.604	0.253

المصدر: من إعداد الطالبات، بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 22.

من خلال الجدول أعلاه نجد أن متوسط إجابات مختلف فئات العينة باختلاف المؤهل العلمي لهم حول مدى إمكانية تطبيق تحليل تيار القيمة كأحد أدوات المحاسبة الرشيقة في المؤسسات محل الدراسة بمختلف مستوياتها كانت متقاربة و قد تراوحت بين 3.496 و 3.767، وهذا ما يوحي بعدم

وجود فروق بين اختلاف المؤهل العلمي في المؤسسات محل الدراسة، و من أجل التعرف على المعنوية الاحصائية لتلك الفروق قمنا كذا لك بإجراء اختبار كروسكال و ليس و ذالك وفق الجدول التالي:

جدول رقم(27): تحليل التبيان الأحادي بين المتوسطات لمختلف المحاور تبعا للمؤهل العلمي.

المتغير	إحصائية Chi-Square	درجات الحرية	القيمة الاحتمالية P
المحور 2	3.996	5	0.550
المحور 3	2374	5	0.795
المحور 4	8.821	5	0.139
المحور 5	14.371	5	0.013
المجموع	5.838	5	0.322

المصدر: من إعداد الطالبات، بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 22.

و من خلال الجدول رقم(27) نجد أن القيم الاحتمالية للمحور رقم(5) كانت اقل من 0.05 و هذا ما يدل على وجود فروق في إجابات الأفراد تبعا لنوع المؤهل العلمي ، بينما القيم الاحتمالية لباقي المحاور كانت اكبر من 0.05، و من هنا يتأكد القول السابق بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول باقي المحاور تبعا لنوع المؤهل العلمي.

• دراسة المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية تبعا لمتغير سنوات الخبرة:

و هنا سوف نقيم اثر الاختلاف في سنوات الخبرة للأفراد على مختلف المحاور ضمن الجدولين

التاليين:

جدول رقم(28): المتوسطات الحسابية و الانحراف المعياري للمحاسبة الرشيقة تبعا لمتغير سنوات الخبرة.

متغير الطابع القانوني	اقل من أو يعادل 5 سنوات		من 6-10 سنة		من 11-15 سنة		أكثر من 15 سنة	
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
المحور	3.758	0.533	3.717	0.641	3.629	0.696	3.773	0.948
المحور 3	3.806	0.664	3.875	0.704	3.627	0.503	3.816	0.315
المحور 4	3.571	0.791	3.682	3.625	3.610	0.748	3.821	0.385
المحور 5	3.276	0.538	2.764	0.756	3.383	0.642	3.107	0.721
إجمالي المحاور	3.624	0.464	3.545	0.467	3.568	0.424	3.647	0.310

المصدر: من إعداد الطالبات، بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 22 .

من خلال الجدول أعلاه نجد أن متوسط إجابات مختلف فئات العينة تبعاً لاختلاف سنوات الخبرة لهم حول مدى إمكانية تطبيق تحليل تيار القيمة كأحد أدوات المحاسبة الرشيدة في المؤسسات محل الدراسة بمختلف مستوياتها كانت متقاربة و قد تراوحت بين 3.545 و 3.647، وهذا ما يوحي بعدم وجود فروق في إجابات الأفراد ناتجة عن اختلاف سنوات الخبرة في المؤسسات محل الدراسة، و من أجل التعرف على المعنوية الاحصائية لتلك الفروق قمنا كذلك بإجراء اختبار كروسكال و ليس و ذلك وفق الجدول التالي:

جدول رقم (29): تحليل التبيان الأحادي بين متوسطات لمختلف المحاور تبعاً لسنوات الخبرة.

المتغير	إحصائية Chi-Square	درجات الحرية	القيمة الاحتمالية P
المحور 2	2.130	3	0.546
المحور 3	3.761	3	0.288
المحور 4	2.314	3	0.510

المحور 5	11.945	3	0.008
المجموع	1.220	3	0.748

المصدر: من إعداد الطالبات، بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS 22.

و من خلال الجدول رقم (29) نجد أن القيم الاحتمالية للمحور رقم (5) كانت اقل من 0.05 و هذا ما يدل على وجود فروق في إجابات الأفراد تبعا لسنوات الخبرة، بينما القيم الاحتمالية لباقي المحاور كانت اكبر من 0.05، و من هنا يتأكد القول السابق بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول باقي المحاور تبعا لسنوات الخبرة.

المطلب الرابع : التحليل و المناقشة .

في هذا المطلب سيتم إثبات صحة أو نفي الفرضيات و تحليل و مناقشة نتائج الدراسة الميدانية:

- **الفرضية الأولى:** سنقوم بإثبات صحة أو نفي الفرضية الأولى بناء على النتائج المتوصل إليها:
- بالنسبة للفرضية الأولى :فقد تم إثبات صحة الفرضية الأولى و القائلة بان المؤسسات محل الدراسة على درجة كبيرة من الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة و ذلك بناء على نتائج الجدول رقم(17) حيث أن:
- بخصوص العبارة الأولى: كانت أغلبية الأفراد ترى بان تطبيق المحاسبة الرشيقة سوف يساعد على إضافة قيمة للعملاء و الرفع من التنافسية حيث أن نصف الإجابات كانت في خانة الموافق؛
- أما بالنسبة للعبارة الثانية :حيث أن عينة الدراسة ترى بان تطبيق المحاسبة الرشيقة كفيل باستبعاد كافة أشكال الضياع و الهدر و ذلك من خلال أغلبية الإجابات التي كانت في خانة الموافق؛
- و بالنسبة للعبارة الثالثة :حيث نتج عن إجابات الأفراد بان تطبيق المحاسبة الرشيقة يساعد على التدفق المستمر للإنتاج في كافة مراحله فكانت معظم الإجابات في الموافق كذلك ؛
- و بخصوص العبارة الرابعة : حيث أن إجابات أفراد العينة ترى بان تطبيق المحاسبة الرشيقة يساعد على التخلص من مشكلات توقف الإنتاج و المشاركة في الوضع حلول لها ؛
- أما العبارة الخامسة :حيث أن نصف إجابات العينة ترى بان المحاسبة الرشيقة تعتبر كآلية جيدة للتحسين المستمر و القضاء على المشكلات ؛

• و فيما يخص العبارة السادسة :فكان أغلبية رأي العينة يصب في أن تطبيق المحاسبة الرشيقة سوف يمكن من السرعة في انجاز و تسليم طلبيات الزبائن ؛

• أما بالنسبة للعبارة السابعة :فتان معظم أفراد العينة يوافقون على أن إشراك العمال في وضع الأهداف سوف يسرع من عملية الإبلاغ عن الأخطاء خلال عملية الإنتاج .

• **الفرضية الثانية :** سنقوم بإثبات صحة أو نفي الفرضية الثانية بناء على النتائج المتوصل إليها:

بالنسبة للفرضية الثانية : فقد تم إثبات صحة الفرضية الثانية و القائلة بان المؤسسات محل الدراسة تتوفر على درجة كبيرة من متطلبات تطبيق المحاسبة الرشيقة و ذلك بناء على نتائج الجدول رقم(18) حيث أن:

✓ بخصوص العبارة الأولى: حيث كانت أغلبية الأفراد ترى بان المؤسسات محل الدراسة تعمل دائما على التحسين المستمر من خلال فرق عمل من أجل التقليل من الضياع في الموارد؛

✓ أما بالنسبة للعبارة الثانية: حيث أن عينة الدراسة ترى بان المؤسسات محل الدراسة تعمل على الإنتاج بناء على رغبات و متطلبات العملاء؛

✓ و بالنسبة للعبارة الثالثة :حيث نتج عن إجابات الأفراد بأن المؤسسات محل الدراسة تقوم بإنتاج كميات صغيرة و مختلفة الأحجام بناء على رغبات العملاء ؛

✓ و بخصوص العبارة الرابعة : حيث أن إجابات أفراد العينة ترى بان المؤسسات محل الدراسة تسعى لإبقاء المخزون في أدنى مستوياته ؛

✓ أما العبارة الخامسة :حيث أنه يتم تناقل المعلومات أفقيا بين المسؤولين ،و فيما يخص العبارة السادسة :فكان أغلبية رأي العينة يصب في أن المؤسسات محل الدراسة تعتمد على عدد قليل من موردي المواد الأولية؛

✓ أما بالنسبة للعبارة السابعة :فان معظم أفراد العينة يوافقون على أن هناك متابعة كبيرة لجودة المنتجات؛

✓ أما فيما يخص العبارة الثامنة : فالأغلبية العظمى كانت مع الموافقة بخصوص تحديد مستويات مرغوبة للتكلفة و العمل على تحديدها؛

✓ و العبارة التاسعة : كانت رأي الأغلبية ضمن الموافق بشدة بخصوص العمل بشكل دوري على تحسين العمليات و الاستفادة من التعلم؛

✓ و بخصوص العبارة العاشرة: فكان أغلبية الآراء أيضا تصب في خانة الموافق حول تقديم أسعار تفاوضية للمنتجات و السعي بشكل مستمر على زيادة الهوامش من خلال تخفيض التكلفة.

● **الفرضية الثالثة :** سنقوم بإثبات صحة أو نفي الفرضية الثالثة بناء على النتائج المتوصل إليها:

بالنسبة للفرضية الثالثة: فقد تم إثبات صحة الفرضية الثالثة و القائلة بان هناك إمكانية كبيرة لتطبيق تحليل تيار القيمة باعتباره كأحد أدوات المحاسبة الرشيقة و ذلك بناء على نتائج الجدول رقم(19) حيث أن:

✓ بخصوص العبارة الأولى: كانت أغلبية إجابات الأفراد كانت في خانة المحايد فيما يخص إمكانية التمييز بين المنتجات المختلفة حسب مجموعات ضمن تيارات القيمة؛

✓ أما بالنسبة للعبارة الثانية: حيث أن عينة الدراسة ترى بان هناك إمكانية بما يسمح بتوفير و تخصيص العمالة المباشرة حسب تيارات قيمة مختلفة؛

✓ و بالنسبة للعبارة الثالثة: حيث نتج عن إجابات الأفراد بان هناك إمكانية لتقدير المتطلبات من المواد الأولية بناء على تيارات القيمة المختلفة؛

✓ و بخصوص العبارة الرابعة: حيث أن إجابات أفراد العينة أكدت انه يمكن تقدير متطلبات من المواد الأولية كيميا و زمنيا بناء على طلبات الزبائن من المنتج النهائي؛

✓ أما العبارة الخامسة: حيث أن أغلبية إجابات أفراد العينة ترى بأنهم يملكون من الإمكانيات من اجل تخصيص لكل تيار قيمة الآلات الخاصة به؛

✓ و فيما يخص العبارة السادسة: فكان أغلبية رأي العينة يصب في أنه هناك إمكانية لتغيير و تعديل في خصائص الآلات الكبيرة و المشتركة حسب أنواع المنتجات المختلفة من حيث الحجم و النوع في زمن قصير؛

✓ أما بالنسبة للعبارة السابعة: فتان معظم أفراد العينة يوافقون على أن هناك إمكانية لتوزيع التكاليف المشتركة لتيارات القيمة المختلفة بشكل دقيق .

● **الفرضية الرابعة:** سنقوم بإثبات صحة أو نفي الفرضية الرابعة بناء على النتائج المتوصل إليها:

بالنسبة للفرضية الرابعة: فقد تم نفي صحة الفرضية الرابعة و القائلة بأنه لا توجد معوقات تحول دون تطبيق المحاسبة الرشيقة في المؤسسات محل الدراسة و ذلك بناء على نتائج الجدول رقم(20) حيث أن:

✓ بخصوص العبارة الأولى: كانت أغلبية الأفراد ترى بان تكلفة التحول إلى نظام المحاسبة الرشيقة تفوق المزايا المترتبة عنها؛

✓ أما بالنسبة للعبارة الثانية: حيث أن أفراد عينة الدراسة ترى بان التحول إلى تطبيق المحاسبة الرشيقة لا يلقي قبولا من قبل الملاك و المستثمرين حيث أغلبية الإجابات كانت في خانة المحايد؛
✓ و بالنسبة للعبارة الثالثة: حيث نتج عن إجابات الأفراد بأنه في حال تطبيق المحاسبة الرشيقة سو يخلق نوعا من التغيرات التي يمكن أن تتعارض مع سياسات مؤسساتهم فكانت معظم الإجابات في خانة المحايد كذلك؛

✓ و بخصوص العبارة الرابعة: حيث أن إجابات أفراد العينة كان رأيها محايدا فيما يخص أن المسيرين و المحاسبين في مؤسساتهم لا يملكون درجة من المعرفة التي تمكنهم من تطبيق المحاسبة الرشيقة؛
✓ أما العبارة الخامسة: حيث أن أغلبية إجابات أفراد العينة ترى بان أنظمة التقارير الداخلية و الخارجية غير كفؤ بما يسمح بتطبيق المحاسبة الرشيقة؛

✓ و فيما يخص العبارة السادسة: فكان أغلبية رأي العينة يصب في أن المدراء و المسؤولين لا يتقبلون دائما النصائح و الإرشادات؛

✓ أما بالنسبة للعبارة السابعة: فان معظم أفراد العينة يوافقون على أن هناك احتقار لعمليات التدريب و عدم الفهم الدقيق لعمليات الإنتاج.

● الفرضية الخامسة: سنقوم بإثبات صحة أو نفي الفرضية الخامسة بناء على النتائج المتوصل إليها:

بالنسبة للفرضية الخامسة: فقد تم إثبات صحة الفرضية الخامسة و ذلك بناء على نتائج الجدول رقم(21)،(23)،(24)،(27)،(29)و القائلة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية ضمن مختلف المحاور تعود لاختلاف الخصائص الشخصية و الوظيفية حيث أن:

✓ حسب نوع النشاط: حيث انه وجد اختلاف حسب نوع النشاط في إجابات أفراد العينة في المحور الأول فقط ،أما بالنسبة لباقي المحاور فكانت إجابات أفراد العينة بأنه لا توجد فروق في

إجابات الأفراد يعود لنوع النشاط، و بالنسبة لإجمالي المحاور فكانت النتيجة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية تعود لاختلاف نوع النشاط.

✓ حسب الطابع القانوني: حيث انه وجد اختلاف حسب الطابع القانوني في إجابات أفراد العينة في المحور الثاني فقط، أما بالنسبة لباقي المحاور فكانت إجابات أفراد العينة بأنه لا توجد فروق في إجابات الأفراد يعود لاختلاف الطابع القانوني، و بالنسبة لإجمالي المحاور فكانت النتيجة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية تعود لاختلاف الطابع القانوني؛

✓ حسب عمر المؤسسة: حيث انه وجد اختلاف حسب عمر المؤسسة في إجابات أفراد العينة في المحور الخامس فقط، أما بالنسبة لباقي المحاور فكانت إجابات أفراد العينة بأنه لا توجد فروق في إجابات الأفراد يعود لاختلاف عمر المؤسسة، و بالنسبة لإجمالي المحاور فكانت النتيجة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية تعود لاختلاف عمر المؤسسة؛

✓ حسب المؤهل العلمي: حيث انه وجد اختلاف حسب المؤهل العلمي في إجابات أفراد العينة في المحور الخامس فقط، أما بالنسبة لباقي المحاور فكانت إجابات أفراد العينة بأنه لا توجد فروق في إجابات الأفراد يعود لاختلاف المؤهل العلمي، و بالنسبة لإجمالي المحاور فكانت النتيجة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية تعود لاختلاف المؤهل العلمي؛

✓ حسب سنوات الخبرة: حيث انه وجد اختلاف حسب نوع النشاط في إجابات أفراد العينة في المحور الخامس فقط، أما بالنسبة لباقي المحاور فكانت إجابات أفراد العينة بأنه لا توجد فروق في إجابات الأفراد يعود لاختلاف سنوات الخبرة، و بالنسبة لإجمالي المحاور فكانت النتيجة بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية تعود لاختلاف سنوات الخبرة؛

ملخص القول هنا :

بالنسبة لمجمل العبارات التي تعكس مدى إمكانية تطبيق تحليل تيار القيمة كأحد أدوات المحاسبة الرشيقة في المؤسسات محل الدراسة: فقد جاء في مجمل هذه المجموعات بمتوسطات حسابية و انحرافات معيارية كبيرة و هذا ما يعكس الدرجة الكبيرة من إمكانية تطبيق تحليل تيار القيمة كأحد أدوات المحاسبة الرشيقة في المؤسسات محل الدراسة، و الذي يعتبر شيء ايجابي بالنسبة للمؤسسات محل الدراسة مما يسمح لها بمواكبة التطور و اكتساب ميزة تنافسية.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل الذي يدرس الجانب النظري لبعض المؤسسات في ولاية وادي سوف فقد تم التعريف بالعينة محل الدراسة، و قد حاولنا من خلال الاستبيان الموزع على هذه العينة الإجابة على فرضيات الدراسة و محاولة الوصول إلى: التعرف على درجة وعي المؤسسات الجزائرية على مستوى ولاية سوف بمنافع المحاسبة الرشيقة و كذا درجة توفر متطلبات تطبيق هذه المحاسبة في المؤسسات محل الدراسة، وكذا درجة توفر و إمكانيات تطبيق أهم أداة من أدوات المحاسبة الرشيقة و هي تحليل تيار القيمة، مع إعطاء نظرة حول المعوقات التي تحول دون تطبيق المحاسبة الرشيقة في المؤسسات محل الدراسة.

و بالتالي فقد حاولنا التدرج في هذا الفصل كما يلي:

● تعرفنا على عينة الدراسة و الخصائص الوصفية لها؛

و من خلال نتائج الفرضيات المتوصل لها سنحاول الإجابة على الأسئلة الفرعية و هي:

- من خلال إثبات الفرضية الأولى فإننا يمكننا الإجابة على التساؤل الفرعي الأول : بأنه هناك نسبة وعي كبيرة بمنافع المحاسبة الرشيقة في المؤسسات محل الدراسة؛
- من خلال إثبات الفرضية الثانية فيمكننا الإجابة على التساؤل الفرعي الثاني: يأتيه هناك نسبة كبيرة من متطلبات تطبيق المحاسبة الرشيقة في المؤسسات محل الدراسة؛
- من خلال إثبات الفرضية الثالثة فيمكننا الإجابة على التساؤل الفرعي الثالث: بأنه هناك إمكانية كبيرة لتطبيق تحليل تيار القيمة كأحد أدوات المحاسبة الرشيقة في المؤسسات محل الدراسة؛
- من خلال نفي الفرضية الرابعة فيمكننا الإجابة على التساؤل الفرعي الرابع: بأنه هناك معوقات تحول دون تطبيق المحاسبة الرشيقة في المؤسسات محل الدراسة؛
- من خلال إثبات صحة الفرضية الثانية فيمكننا الإجابة على التساؤل الفرعي الخامس: بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مختلف المحاور تعود لاختلاف الخصائص الشخصية و الوظيفية؛

و من خلال ما سبق يمكننا الإجابة على الإشكالية الرئيسية: وهي بان هناك إمكانيات بنسبة كبيرة في المؤسسات محل الدراسة لتطبيق تحليل تيار القيمة كأحد أدوات المحاسبة الرشيقة إلا انه توجد بعض المعوقات التي تحول دون تطبيقها.

الخلاصة :

إن مفهوم التصنيع الرشيق يشير إلى عملية مستمرة هدفها تحسين أداء عمل المؤسسة من خلال تقليل الهدر بمختلف أشكاله، و لقد ركزت هذه الدراسة على أهم أداة من أدواتها و هي تحليل تيار القيمة و قد توصلت الدراسة إلى النتائج و التوصيات التالية :

نتائج الدراسة من خلال هاته الدراسة الميدانية لمعرفة مدى إمكانية تطبيق تحليل تيار القيمة كأحد أدوات المحاسبة الرشيقة لعينة من المؤسسات في وادي سوف تبين ما يلي :

- يتطلب تطبيق مبادئ التفكير الرشيق تقسيم المؤسسات على أساس تيارات قيمة و ليس على الأساس الوظيفي، و تيارات القيمة تتمثل في جميع ما تقوم به المؤسسة من اجل خلق قيمة لعملائها؛
- أسلوب تكلفة تيار القيمة يعد نظام محاسبي جديد يختص بقياس إيرادات و تكاليف تيارات القيمة، و يتصف بالبساطة نظرا لعدم جمع تفاصيل التكاليف على مستوى أمر إنتاجي أو على مستوى منتج محدد، و إنما يتم جمع التكاليف على مستوى تيار القيمة ككل؛
- و قد توصلت الدراسة إلى أن المؤسسات محل الدراسة على درجة كبيرة من الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة؛
- كما تم التوصل إلى أن متطلبات تطبيق هاته المحاسبة في المؤسسات محل الدراسة كبيرة ؛
- كما تم التوصل إلى توفرها على درجة كبيرة من إمكانيات تطبيق هاته الأداة في المؤسسات محل الدراسة ؛
- و قد توصلت الدراسة إلى أن هناك إمكانية كبيرة لتطبيق تحليل تيار القيمة في المؤسسات محل الدراسة ؛
- كما تبين أن هناك المعوقات التي تحول دون تطبيق المحاسبة الرشيقة في المؤسسات محل الدراسة و قد كانت نتيجة هاته المعوقات بدرجة متوسطة .

التوصيات: يوصي الطالبات على أن:

- استعمال تقنيات المحاسبة الرشيقة هدفا أساسيا من أهداف المؤسسة و العمل على وضع البرامج اللازمة و تخصيص التكاليف اللازمة للتحويل إلى تطبيق هذه المحاسبة لإسهامها في تحقيق رضا الزبائن و خلق ميزة تنافسية مستدامة من جانب و توفير معلومات ملائمة لأصحاب المؤسسات لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب ؛
- ضرورة تثقيف العاملين و المشرفين على عملية الإنتاج بطرق تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة ؛
- يحتاج تطبيق المحاسبة الرشيقة إلى وجود عاملين قادرين على المحافظة على تدفق العمليات الإنتاجية بانسيابية و كذا اكتشاف الأخطاء و نقاط الضياع و العمل على التخلص منها ؛
- ضرورة زيادة تنمية الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة في كل المؤسسات مما يؤدي إلى تحقيق الكمال و بالتالي يستطيع العميل الحصول على منتج ذو جودة عالية بأقل التكاليف مما يساعد المؤسسات على الاستمرارية ؛
- ضرورة تطبيق تحليل تيار القيمة لأنها تؤدي إلى تخفيض التكاليف و ذلك من خلال استبعاد التكاليف الغير مرتبطة بتدفق القيمة و عدها بتكاليف عامة .

آفاق الدراسة :

- في ضل هذه الدراسة و النتائج المتوصل إليها، فان الباحثات يقترحن الدراسات الآتية:
- مدى استخدام أدوات و مبادئ المحاسبة الرشيقة و دورها في تخفيض التكاليف و تدعيم القدرة التنافسية ؛
 - اثر استخدام نظام الإنتاج الرشيق في تخفيض التكاليف الكلية للإنتاج ؛
 - نفس الدراسة لكن مع توسيع عينة البحث ؛
 - كذلك نقترح نفس الدراسة لكن مع دراسة حالة في احدي المؤسسات في ولاية وادي سوف .

قائمة المراجع

المذكرات :

1. إسرائ عبد السلام محسن، مدى استخدام أدوات المحاسبة الرشيدة في تحقيق ميزة تنافسية في ظل إدارة الجودة الشاملة ورسالة ماجستير، جامعة الأزهر، فلسطين ، 2016 .
2. إيمان عبد البديع مُجد علي ، أثر تطبيق منهجية تخفيض الفاقد على تحسين الإنتاجية، رسالة ماجستير، كلية التجارة جامعة واسط ، الأردن، 2017.
3. بو غرارة نادية، دور سلسلة القيمة لبورتر في إبراز الميزة التنافسية للمؤسسة، مذكرة ماستر، جامعة العربي بن مهيدي وأم البواقي، 2017 .
4. خلود مُجد بشير الطيب ، مدى توفر مقومات تطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، رسالة ماجستير ، الجامعة الإسلامية، فلسطين ، 2017 .
5. رحيلة حاتم غانم سلطان، دور أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في تفعيل التكامل بين نظم التصنيع الخالي من الفاقد و إدارة سلسلة التوريد بهدف خفض تكلفة المنتج، أطروحة دكتوراه ، جامعة الإسكندرية ، مصر 2016 .
6. رشا مصطفى عبد الحميد الجوهري، بعنوان "إطار محاسبي مقترح لزيادة فاعلية نموذج سلاسل القيمة في تحقيق ريادة التكلفة "، رسالة دكتوراه، جامعة عين شمس، فلسطين، 2016.
7. شجاع مخلد فؤاد، دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط،الأردن، 2013.
8. عبد الحميد رشا مصطفى، إطار محاسبي مقترح لزيادة فاعلية نموذج سلاسل القيمة في تحقيق ريادة التكلفة، أطروحة دكتوراه، جامعة عين شمس ، فلسطين ، 2015.
9. المشهراوي زاهر حسني قاسم، استخدام نموذج قياس تكاليف تيار القيمة لأغراض تدعيم إستراتيجية الاستدامة في ظل بيئة التصنيع المرشد، أطروحة دكتوراه، جامعة عين شمس ، فلسطين ، 2015 .

المقالات :

10. جمال حسن العفيف، بعنوان "أثر تبني مكونات رأس المال الفكري في بناء مرتكزات أسلوب المحاسبة الرشيقة من وجهة نظر محاسبي التكاليف الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة" مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية و الإدارية، العدد 20، العراق، 2017.
11. حاتم كريم كاظم، نموذج مقترح لتطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركة العامة للصناعات الكهربائية ،بغداد .مجلة مركز الدراسات الكوفة، مجلة فصلية، العدد 35 ، العراق، 2014 .
12. حاتم غانم سلطان رحيلة، بعنوان "دور أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في تفعيل التكامل بين نظم التصنيع الخالي من الفاقد و إدارة سلسلة التوريد بهدف خفض تكلفة المنتج"، رسالة دكتوراه، جامعة الإسكندرية، مصر، 2017 .
13. حسني عابدين عابدين، عبد الرحمان مُجد رشوان، أثر استخدام تيار القيمة كأداة للمحاسبة الرشيدة لتطوير النظام المحاسبي و تقييم الأداء المالي، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية و الاقتصادية ، المجلد 7، العدد 2 ، فلسطين ، 2018 .
14. حيدر علي جراد المسعودي، علي عباس حمزة القصير، التكامل بين تقنيات المحاسبة الرشيقة و بطاقة الأداء الاستراتيجي المتوازن المستدامة، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد 12، العدد 50، العراق، 2013
15. الداوودي علي مهدي حميد، حسين جاسم فلاح الشمري، تطبيقات التكاليف على أساس الأنشطة ABC ضمن إطار المحاسبة الرشيقة، مجلة القادسية للعلوم الإدارية و الاقتصادية، مجلد 19، العدد 2 ، العراق ، 2017 .
16. رائد مجيد عبد مُجد، سعد سلمان عواد المعيني، استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف، مجلة دراسات محاسبية و مالية، المجلد الثامن، العدد 25 ، الأردن ، 2013.
17. سيروان كريم عيسى، مُجد عبد العزيز محسن، المحاسبة الرشيقة تطبيق نموذج مقترح لتيار القيمة في شركة فاملي لإنتاج المواد الغذائية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية و الاقتصادية، مجلد 5، العدد 2، العراق ، 2005.
18. سيف سعد عبد الجليل، استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة لقياس و تقويم الأداء في الوحدات الصحية في مدينة الموصل ، مجلة جامعة جيهان، أربيل العلمية، إصدار خاص، العدد 2، العراق ، 2018.

19. العفيف جمال حسن، أثر تبني مكونات رأس المال الفكري في بناء متركزات أسلوب المحاسبة الرشيقة من وجهة نظر محاسبي التكاليف الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية و الإدارية ، العدد 20 ، العراق ، 2017.
20. عباس نوار كحيط الموسوي، سجاد مهدي عباس الغرباوي، بعنوان "استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في دعم نظم الإنتاج الرشيق و تقييم أداء الوحدات الاقتصادية"، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية و الإدارية، جامعة واسط، العدد 17، العراق، 2015.
21. علي عباس حمزة القصير، التكامل بين تقنيات المحاسبة الرشيقة وبطاقة الأداء الإستراتيجي المتوازن المستدامة، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، جامعة كربلاء كلية الإدارة والاقتصاد العدد 50، العراق ، 2014.
22. غازي عبد العزيز سليمان البياتي، مدى إمكانية تطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية العراقية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية و الاقتصادية، المعهد التقني كركوك، المجلد 8، العدد 1، العراق ، 2018.
23. فارس جعباز شلاش، طاهر حميد عباس بهينة، توظيف التصنيع الرشيق في إعادة تصميم الخدمة، مجلة القادسية للعلوم الإدارية و الاقتصادية، مجلد 17، العدد 2 ، العراق ، 2014.
24. فارس جعباز شلاش، استعمال خارطة نشاط العملية في تخفيض الهدر، مجلة كلية الإدارة و الاقتصاد للدراسات الاقتصادية و الإدارية و المالية ، جامعة بابل، المجلد 6، العراق ، 2014.
25. مثنى فالح بدر الزبيدي، استخدام مسار تدفق القيمة في قياس التكاليف في بيئة الإنتاج الموجه بواسطة الزبون، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإدارية و الاقتصادية ، جامعة الموصل، المجلد 1، العدد 41 ، العراق ، 2018.
26. مقداد أحمد النعيمي، رياض حمزة البكري، المحاسبة الرشيقة و دورها في احتساب التكاليف على أساس تدفق القيمة، مجلة دراسات محاسبية و مالية ، مجلد 8، العدد 25، فصل 4 ، العراق ، 2013.
27. الموسوي عباس نوار كحيط ، سجاد مهدي عباس الغرباوي، استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في دعم نظم الإنتاج الرشيق و تقييم اداء الوحدات الاقتصادية ،مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية و الادارية، جامعة واسط ، العدد 2 ، العراق ، 2015.

28. هيو محمد حسن، أحمد محمد خليل، استخدام مدخل (تيار القيمة) كأساس لتحليل التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية قصيرة الأجل، مجلة جامعة صلاح الدين، أربيل، العدد 22، العراق، 2017.

الملتقيات:

29. محمد أحمد رفيده و آخرون، استخدام مفهوم خارطة تدفق القيمة لتقليل الفوائد، المؤتمر الأكاديمي للدراسات الاقتصادية والأعمال، جامعة مصراته، ليبيا 2010.

30. خالد جفال، نور الهدى حداد، "الاتجاهات الحديثة في المحاسبة"، المؤتمر الدولي الثالث، بعنوان المحاسبة الخالية من الفاقد، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، يومي 24-25-10-2017.

المراجع الأجنبية :

31. Ana Cristina And Maria Joao. **Lean accounting contribution for " lean management philosophy"**. University of Lisboa 2010

32. Apreutesei And Arvinute, Financial Models and Tools For Managing lean" Manufacturing"**journal of Economics And Engineering** . University of Brasov . ROMANIA .2010

33. Bahadir ,Ayca "**The Role Of Management Accounting Systems In Implementing Lean Business Strategies**,"Master Thesis Accounting, Erasmus University Rotterdam, The Netherlands. 2006.

34. Cretu Laura. Lean accounting a new ". global approach.**University of A.I Guza** . FEAA .2011.

Maskell H.Brian ,Baggaley L .Bruce , "Lean Accounting
36 It All About" Association For Manufacturing
Excellance, Vol 22,No 1, 2011.

الملحق رقم 1 :استمارة جمع البيانات

جامعة الشهيد حمه لخضر

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

استمارة جمع البيانات

تحية طيبة و بعد :

يسر الطالبات أن يضعن بين أيديكم هذا الاستبيان بمهدف الحصول على آرائكم و لاستيفاء البيانات و المعلومات المتعلقة بالدراسة الميدانية ،و ذلك استكمالا للدراسة العلمية ماستر أكاديمي في علوم التسيير تخصص محاسبة ،من كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير-جامعة الشهيد حمه لخضر -بحث بعنوان :

"تحليل تيار القيمة كأحد أدوات المحاسبة الرشيقة بين النظري والتطبيقي"

علما أن موضوعنا هذا غير متداول في الواقع العملي و لهذا نرجو من سيادتكم بالإجابة على جميع فقرات الاستبيان المرفقة بدقة و ذلك لاستيفاء النتائج المتوقعة الوصول اليها من هذه الدراسة.

و في الاخير تقبلوا منا فائق الشكر على تعاونكم معنا متمنين لكم دوام التوفيق .

الجزء الأول :البيانات الشخصية و الوظيفية:يرجى وضع علامة (x) في المربع المناسب

1 - نوع النشاط :

☐

مختلطة

☐

خدمية

☐

إنتاجية

2 - الطابع القانوني:

☐

مختلطة

☐

خاصة

☐

عمومية

3 - عمر المؤسسة :

أقل من 5 سنوات ☐ بين 5 - 10 سنة ☐ بين 11 - 15 ☐ أكثر من 15 ☐

4-المؤهلات العلمية :

تقني سامي ☐ ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐

دكتوراه ☐ - متوسط ☐ الخبرة: أخرى ☐

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

الجزء الثاني : محاور الدراسة

❖ تعريف المحاسبة الرشيقة :

يعرف نظام المحاسبة الرشيقة على أنه هو النظام الذي يقلل من استهلاك الموارد التي لا تضيف أي قيمة للمنتج من خلال الاستفادة من مجموعة من الأدوات الرشيقة ثم يحدد ما يمثل الرشاقة بأنها النظام المحاسبي الذي يوفر معلومات دقيقة مفهومة في الوقت المناسب لكي تحفز وتدعم التحول للرشاقة في جميع مستويات الشركة وتحسين اتخاذ القرارات والنمو والربحية والتدفقات النقدية.

أولا : هل تعتمد مؤسستكم على مفهوم المحاسبة الرشيقة في تنظيم عملياتها

نعم ☐ لا ☐

ثانيا :درجة الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
في اعتقادكم أن تطبيق المحاسبة الرشيقة سوف يساعد على اضافة قيمة للعملاء والرفع من التنافسية .					
ترون أن تطبيق المحاسبة الرشيقة كفيل باستبعاد كافة أشكال الضياع والهدر .					
ترون أن تطبيق المحاسبة الرشيقة يساعد على التدفق المستمر للإنتاج في كافة مراحله .					
ترون أن تطبيق المحاسبة الرشيقة يساعد على التخلص من مشكلات توقف الانتاج والمشاركة في وضع حلول					

					لها .
					ترون أن لماسبة الرشقة تعتبر كآلية جيدة للتحسين المستمر والقضاء على المشكلات .
					ترون بأن تبني الماسبة الرشقة سوف يمكن من السرعة في إنجاز وتسليم طلبيات الزبائن.
					ترون بأن تطبيق الماسبة الرشقة من خلال إشراك العمال في وضع الأهداف سوف يسرع عملية الإبلاغ عن الأخطاء خلال عملية الإنتاج .

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	ثالثا :درجة توفر متطلبات تطبيق الماسبة الرشقة
					تعملون دائما على التحسين المستمر من خلال فرق عمل من أجل التقليل من الضياع في الموارد .
					يتم الانتاج بناء على رغبات و متطلبات العملاء .
					تقومون بإنتاج كميات صغيرة و مختلفة الاحجام بناء على رغبات العملاء.
					تعتمدون على إبقاء المخزون في أدنى مستوياته .
					يتم تناقل المعلومات افقيا بين المسؤولين .
					تعتمدون على عدد قليل من موردي المواد الاولية .
					هناك متابعة كبيرة لجودة المنتجات .
					تقومون بشكل دوري بتحديد مستويات مرغوبة للتكلفة وتعملون على تحقيقها.
					تعملون بشكل دوري على تحسين العمليات والاستفادة من التعلم .
					تقدمون أسعار تفاوضية للمنتجات وتسعون بشكل مستمر على زيادة الهوامش من خلال تخفيض التكاليف.

❖ تعريف تيار القيمة :

يعرف تيار القيمة بأنه تدفق المواد والمعلومات الذي يتخذ المنتج منذ استلام أمر البيع حتى يصبح منتجا نهائيا ،ويعتبر أداة تشخيصية يهدف إلى إظهار الروابط بين تدفق المواد والمعلومات الخاصة بالمنتج أو العمليات كما يشكل الأساس لخطة التنفيذ ويستخدم للتمييز بين الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة

رابعا : درجة توفر متطلبات تطبيق تحليل تيار القيمة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
هناك امكانية للتمييز بين المنتجات المختلفة حسب مجموعات ضمن تيارات القيمة المختلفة .					
تملكون من الامكانيات بما يسمح بتوفير و تخصيص العمالة المباشرة حسب تيارات القيمة المختلفة.					
هناك امكانية لتقدير المتطلبات من المواد الاولية بناء على تيارات القيمة المختلفة					
يمكن تقدير متطلبات من المواد الاولية كميا و زمنيا بناء على طلبات الزبائن من المنتج النهائي.					
تملكون من الامكانيات من أجل تخصيص لكل تيار قيمة الآلات خاصة به .					
هناك امكانية لتغيير و تعديل في خصائص الآلات الكبيرة و المشتركة حسب انواع المنتجات المختلفة من حيث الحجم و النوع في زمن قصير .					
هناك امكانية لتوزيع التكاليف المشتركة لتيارات القيمة المختلفة بشكل دقيق .					

خامسا : المعوقات التي تحول دون تطبيق المحاسبة الرشيقة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
ترون أن تكلفة التحول الى نظام المحاسبة الرشيقة تفوق المزايا المترتبة عنها.					
ترون أن التحول الى تطبيق المحاسبة الرشيقة لا يلقي قبولا من قبل الملاك المستثمرين.					
ترون أنه في حال تطبيق المحاسبة الرشيقة سوف يخلق نوعا من التغيرات التي يمكن ان تتعارض مع سياسة مؤسستكم .					
تروا أن المسيرين و المحاسبين في مؤسساتكم لا يمتلكون درجة من المعرفة التي تمكنهم من تطبيق المحاسبة الرشيقة.					

					تروا أن أنظمة التقارير الداخلية و الخارجية غير كفؤ بما يسمح بتطبيق المحاسبة الرشيدة.
					تروا أن المدراء و المسئولين لا يتقبلون دائما النصائح و الارشادات.
					تروا بأن هناك حالة احتقار لعمليات التدريب و عدم الفهم الدقيق لعمليات الانتاج.

الملحق رقم 2 :نتائج مخرجات SPSS وMini

– الدراسة الوصفية للخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة:

نوع النشاط

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid انتاجية	33	36.7	36.7	36.7
خدمية	50	55.6	55.6	92.2
مختلطة	7	7.8	7.8	100.0
Total	90	100.0	100.0	

عمر المؤسسة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid اقل من او يعادل 5 سنوات	12	13.3	13.3	13.3
من 6 الى 10 سنوات	33	36.7	36.7	50.0
من 11 الى 15 سنة	26	28.9	28.9	78.9
اكثر من 15 سنة	19	21.1	21.1	100.0
Total	90	100.0	100.0	

الطابع القانوني

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid عمومية	8	8.9	8.9	8.9
خاصة	78	86.7	86.7	95.6
مختلطة	4	4.4	4.4	100.0
Total	90	100.0	100.0	

المؤهلات العلمية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid تقني سامي	7	7.8	7.8	7.8
ليسانس	48	53.3	53.3	61.1
ماستر	13	14.4	14.4	75.6
ماجستير	9	10.0	10.0	85.6
دكتوراه	1	1.1	1.1	86.7
6	12	13.3	13.3	100.0
Total	90	100.0	100.0	

سنوات الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أقل من أو يعادل 5 سنوات	16	17.8	17.8	17.8
من 6 الى 10 سنوات	40	44.4	44.4	62.2
من 11 الى 15 سنة	22	24.4	24.4	86.7
اكثر من 15 سنة	12	13.3	13.3	100.0
Total	90	100.0	100.0	

– معاملات الصدق والثبات:

– معاملات الارتباط (سيرمان) للاتساق الداخلي والقيم الاحتمالية لها:

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.888	7

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.833	10

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.841	7

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.877	24

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.876	7

		مح 2 س1	مح 2س 2	مح 2س 3	مح 2س 4	مح 2س 5	مح 2 س6	مح 2 س7
متوسط المحور 2	Spearman's rho	.758**	.756**	.792**	.799**	.617**	.769**	.647**
	Correlation Coefficient							
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N		90	90	90	90	90	90	90

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

		مح 3 س1	مح 3 س2	مح 3 س3	مح 3 س4	مح 3 س5	مح 3 س6	مح 3 س7	مح 3 س8	مح 3 س9	مح 3 س10
متوسط المحور 3	Spearman's rho	.519*	.614*	.569**	.584**	.640**	.639**	.608**	.679**	.554**	.578**
	Correlation Coefficient										
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
N		90	90	90	90	90	90	90	90	90	90

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

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

Correlations

Spearman's rho		مح 4 س1	مح 4 س2	مح 4 س3	مح 4 س4	مح 4 س5	مح 4 س6	مح 4 س7
متوسط المحور 4	Correlation Coefficient	.735**	.795**	.827**	.665**	.785**	.707**	.717**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	90	90	90	90	90	90	90

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

Correlations

Spearman's rho		مح 5 س1	مح 5 س2	مح 5 س3	مح 5 س4	مح 5 س5	مح 5 س6	مح 5 س7
5 المحور متوسط	Correlation Coefficient	.531**	.753**	.763**	.644**	.694**	.789**	.751**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	90	90	90	90	90	89	90

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

- 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		90	90	90	90	90
Normal Parameters ^{a,b}						
	Mean	3.7111	3.7944	3.6635	3.0524	3.5788
	Std. Deviation	.67652	.61175	.65808	.73140	.43371
Most Extreme Differences						
	Absolute	.119	.148	.120	.085	.088
	Positive	.068	.109	.093	.064	.047
	Negative	-.119-	-.148-	-.120-	-.085-	-.088-
	Test Statistic	.119	.148	.120	.085	.088
	Asymp. Sig. (2-tailed)	.003 ^c	.000 ^c	.003 ^c	.109 ^c	.079 ^c

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

c. Lilliefors Significance Correction.

- التكرارات والمتوسطات الحسابية المرجحة والانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة:

مح 2 س1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	1	1.1	1.1	1.1
غير موافق	7	7.8	7.8	8.9
محايد	22	24.4	24.4	33.3
موافق	50	55.6	55.6	88.9
موافق بشدة	10	11.1	11.1	100.0
Total	90	100.0	100.0	

مح 2 س2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	2	2.2	2.2	2.2
غير موافق	5	5.6	5.6	7.8
محايد	19	21.1	21.1	28.9
موافق	46	51.1	51.1	80.0

موافق بشدة	18	20.0	20.0	100.0
Total	90	100.0	100.0	

مج 2س3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	1	1.1	1.1	1.1
غير موافق	11	12.2	12.2	13.3
محايد	31	34.4	34.4	47.8
موافق	34	37.8	37.8	85.6
موافق بشدة	13	14.4	14.4	100.0
Total	90	100.0	100.0	

مج 2س4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	2	2.2	2.2	2.2
غير موافق	12	13.3	13.3	15.6
محايد	25	27.8	27.8	43.3
موافق	42	46.7	46.7	90.0
موافق بشدة	9	10.0	10.0	100.0
Total	90	100.0	100.0	

مج 2س5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	1	1.1	1.1	1.1
غير موافق	4	4.4	4.4	5.6
محايد	18	20.0	20.0	25.6
موافق	51	56.7	56.7	82.2
موافق بشدة	16	17.8	17.8	100.0
Total	90	100.0	100.0	

مج 2س6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	2	2.2	2.2	2.2
غير موافق	7	7.8	7.8	10.0
محايد	23	25.6	25.6	35.6
موافق	39	43.3	43.3	78.9
موافق بشدة	19	21.1	21.1	100.0
Total	90	100.0	100.0	

مج 2س7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	1	1.1	1.1	1.1
غير موافق	7	7.8	7.8	8.9
محايد	16	17.8	17.8	26.7
موافق	43	47.8	47.8	74.4
موافق بشدة	23	25.6	25.6	100.0

Total	90	100.0	100.0
-------	----	-------	-------

مع 3س1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	5	5.6	5.6	5.6
محايد	12	13.3	13.3	18.9
موافق	61	67.8	67.8	86.7
موافق بشدة	12	13.3	13.3	100.0
Total	90	100.0	100.0	

مع 3س2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	2	2.2	2.2	2.2
غير موافق	11	12.2	12.2	14.4
محايد	15	16.7	16.7	31.1
موافق	38	42.2	42.2	73.3
موافق بشدة	24	26.7	26.7	100.0
Total	90	100.0	100.0	

مع 3س3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	4	4.4	4.4	4.4
غير موافق	8	8.9	8.9	13.3
محايد	20	22.2	22.2	35.6
موافق	36	40.0	40.0	75.6
موافق بشدة	22	24.4	24.4	100.0
Total	90	100.0	100.0	

مع 3س4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	5	5.6	5.6	5.6
غير موافق	23	25.6	25.6	31.1
محايد	16	17.8	17.8	48.9
موافق	32	35.6	35.6	84.4
موافق بشدة	14	15.6	15.6	100.0
Total	90	100.0	100.0	

مع 3س5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	1	1.1	1.1	1.1
غير موافق	7	7.8	7.8	8.9
محايد	24	26.7	26.7	35.6
موافق	41	45.6	45.6	81.1
موافق بشدة	17	18.9	18.9	100.0
Total	90	100.0	100.0	

مع 3س6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	5	5.6	5.6	5.6
غير موافق	23	25.6	25.6	31.1
محايد	16	17.8	17.8	48.9
موافق	31	34.4	34.4	83.3
موافق بشدة	15	16.7	16.7	100.0
Total	90	100.0	100.0	

مع 3 س7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	1	1.1	1.1	1.1
غير موافق	2	2.2	2.2	3.3
محايد	14	15.6	15.6	18.9
موافق	45	50.0	50.0	68.9
موافق بشدة	28	31.1	31.1	100.0
Total	90	100.0	100.0	

مع 3 س8

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	9	10.0	10.0	10.0
محايد	13	14.4	14.4	24.4
موافق	43	47.8	47.8	72.2
موافق بشدة	25	27.8	27.8	100.0
Total	90	100.0	100.0	

مع 3 س9

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	2	2.2	2.2	2.2
غير موافق	1	1.1	1.1	3.3
محايد	18	20.0	20.0	23.3
موافق	33	36.7	36.7	60.0
موافق بشدة	36	40.0	40.0	100.0
Total	90	100.0	100.0	

مع 3 س10

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	4	4.4	4.4	4.4
محايد	16	17.8	17.8	22.2
موافق	38	42.2	42.2	64.4
موافق بشدة	32	35.6	35.6	100.0
Total	90	100.0	100.0	

مع 4 س1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	4	4.4	4.4	4.4

محايد	38	42.2	42.2	46.7
موافق	37	41.1	41.1	87.8
موافق بشدة	11	12.2	12.2	100.0
Total	90	100.0	100.0	

مج 4 س2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	1	1.1	1.1	1.1
غير موافق	12	13.3	13.3	14.4
محايد	20	22.2	22.2	36.7
موافق	44	48.9	48.9	85.6
موافق بشدة	13	14.4	14.4	100.0
Total	90	100.0	100.0	

مج 4 س3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	5	5.6	5.6	5.6
محايد	18	20.0	20.0	25.6
موافق	52	57.8	57.8	83.3
موافق بشدة	15	16.7	16.7	100.0
Total	90	100.0	100.0	

مج 4 س4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	2	2.2	2.2	2.2
غير موافق	6	6.7	6.7	8.9
محايد	16	17.8	17.8	26.7
موافق	52	57.8	57.8	84.4
موافق بشدة	14	15.6	15.6	100.0
Total	90	100.0	100.0	

مج 4 س5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	7	7.8	7.8	7.8
محايد	27	30.0	30.0	37.8
موافق	46	51.1	51.1	88.9
موافق بشدة	10	11.1	11.1	100.0
Total	90	100.0	100.0	

مج 4 س6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	11	12.2	12.2	12.2
محايد	31	34.4	34.4	46.7
موافق	37	41.1	41.1	87.8
موافق بشدة	11	12.2	12.2	100.0
Total	90	100.0	100.0	

مج 4 س7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	1	1.1	1.1	1.1
غير موافق	13	14.4	14.4	15.6
محايد	23	25.6	25.6	41.1
موافق	38	42.2	42.2	83.3
موافق بشدة	15	16.7	16.7	100.0
Total	90	100.0	100.0	

مج 5س1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	3	3.3	3.3	3.3
غير موافق	21	23.3	23.3	26.7
محايد	29	32.2	32.2	58.9
موافق	34	37.8	37.8	96.7
موافق بشدة	3	3.3	3.3	100.0
Total	90	100.0	100.0	

مج 5س2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	5	5.6	5.6	5.6
غير موافق	27	30.0	30.0	35.6
محايد	29	32.2	32.2	67.8
موافق	24	26.7	26.7	94.4
موافق بشدة	5	5.6	5.6	100.0
Total	90	100.0	100.0	

مج 5س3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	8	8.9	8.9	8.9
غير موافق	19	21.1	21.1	30.0
محايد	32	35.6	35.6	65.6
موافق	26	28.9	28.9	94.4
موافق بشدة	5	5.6	5.6	100.0
Total	90	100.0	100.0	

مج 5س4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	9	10.0	10.0	10.0
غير موافق	22	24.4	24.4	34.4
محايد	30	33.3	33.3	67.8
موافق	28	31.1	31.1	98.9
موافق بشدة	1	1.1	1.1	100.0
Total	90	100.0	100.0	

مج 5س5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	4	4.4	4.4	4.4

غير موافق	17	18.9	18.9	23.3
محايد	26	28.9	28.9	52.2
موافق	36	40.0	40.0	92.2
موافق بشدة	7	7.8	7.8	100.0
Total	90	100.0	100.0	

مج 5س6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	8	8.9	9.0	9.0
غير موافق	21	23.3	23.6	32.6
محايد	24	26.7	27.0	59.6
موافق	29	32.2	32.6	92.1
موافق بشدة	7	7.8	7.9	100.0
Total	89	98.9	100.0	
Missing System	1	1.1		
Total	90	100.0		

مج 5س7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	7	7.8	7.8	7.8
غير موافق	23	25.6	25.6	33.3
محايد	29	32.2	32.2	65.6
موافق	24	26.7	26.7	92.2
موافق بشدة	7	7.8	7.8	100.0
Total	90	100.0	100.0	

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
متوسط المحور 2	90	3.7111	.67652
متوسط المحور 3	90	3.7944	.61175
متوسط المحور 4	90	3.6635	.65808
متوسط المحور 5	90	3.0524	.73140
مج 2س1	90	3.68	.819
مج 2س2	90	3.81	.898
مج 2س3	90	3.52	.927
مج 2س4	90	3.49	.927
مج 2س5	90	3.86	.801
مج 2س6	90	3.73	.958
مج 2س7	90	3.89	.917
مج 3س1	90	3.89	.694
مج 3س2	90	3.79	1.044
مج 3س3	90	3.71	1.073
مج 3س4	90	3.30	1.175
مج 3س5	90	3.73	.897
مج 3س6	90	3.31	1.186
مج 3س7	90	4.08	.810
مج 3س8	90	3.93	.909
مج 3س9	90	4.11	.917
مج 3س10	90	4.09	.843
مج 4س1	90	3.61	.760
مج 4س2	90	3.62	.931

مج 4 س3	90	3.86	.758
مج 4 س4	90	3.78	.871
مج 4 س5	90	3.66	.781
مج 4 س6	90	3.53	.864
مج 4 س7	90	3.59	.970
مج 5 س1	90	3.14	.931
مج 5 س2	90	2.97	1.011
مج 5 س3	90	3.01	1.044
مج 5 س4	90	2.89	.999
مج 5 س5	90	3.28	1.006
مج 5 س6	89	3.07	1.116
مج 5 س7	90	3.01	1.076
Valid N (listwise)	89		

– قيم احصائية ويلكيسون والقيم الاحتمالية لها لمختلف متغيرات الدراسة

Wilcoxon Signed Rank Test: م 6 س2 مج 5 س2 مج 4 س2 مج 3 س2 مج 2 س2 مج 1 س2 مج

Test of median = 3.000 versus median > 3.000

N for Wilcoxon	Estimated						
N	N*	Test	Statistic	P	Median		
مج 1 س2	90	0	68	2080.0	0.000	4.000	
مج 2 س2	90	0	71	2303.0	0.000	4.000	
مج 3 س2	90	0	59	1464.5	0.000	3.500	
مج 4 س2	90	0	65	1695.0	0.000	3.500	
مج 5 س2	90	0	72	2452.0	0.000	4.000	
مج 6 س2	90	0	67	1999.5	0.000	4.000	
مج 7 س2	90	0	74	2534.0	0.000	4.000	
مج 1 س3	90	0	78	2913.5	0.000	4.000	
مج 2 س3	90	0	75	2450.0	0.000	4.000	
مج 3 س3	90	0	70	2075.0	0.000	4.000	
مج 4 س3	90	0	74	1806.0	0.012	3.500	
مج 5 س3	90	0	66	1982.0	0.000	4.000	
مج 6 س3	90	0	74	1820.0	0.010	3.500	
مج 7 س3	90	0	76	2816.0	0.000	4.000	
مج 8 س3	90	0	77	2764.5	0.000	4.000	
مج 9 س3	90	0	72	2503.5	0.000	4.000	
مج 10 س3	90	0	74	2689.0	0.000	4.000	
مج 1 س4	90	0	52	1294.0	0.000	3.500	
مج 2 س4	90	0	70	2079.5	0.000	3.500	
مج 3 س4	90	0	72	2483.0	0.000	4.000	
مج 4 س4	90	0	74	2465.0	0.000	4.000	
مج 5 س4	90	0	63	1827.0	0.000	3.500	
مج 6 س4	90	0	59	1500.5	0.000	3.500	
مج 7 س4	90	0	67	1880.5	0.000	3.500	
مج 1 س5	90	0	61	1127.5	0.096	3.000	
مج 2 س5	90	0	61	906.5	0.612	3.000	
مج 3 س5	90	0	58	858.0	0.494	3.000	
مج 4 س5	90	0	60	769.5	0.859	3.000	
مج 5 س5	90	0	64	1385.0	0.011	3.500	
مج 6 س5	89	1	65	1145.5	0.318	3.000	
مج 7 س5	90	0	61	957.5	0.467	3.000	
Mean2	90	0	88	3656.0	0.000	3.715	
Mean3	90	0	90	3915.0	0.000	3.850	
Mean4	90	0	87	3502.0	0.000	3.710	
Mean5	90	0	84	1968.0	0.208	3.070	
Mean2345	90	0	90	3906.0	0.000	3.595	

– الدراسة الوصفية للفروق لمختلف متغيرات الدراسة:

متوسط المحور 2 متوسط المحور 3 متوسط المحور 4 متوسط المحور 5 المتوسط الاجمالي * نوع النشاط

نوع النشاط	متوسط المحور 2	متوسط المحور 3	متوسط المحور 4	متوسط المحور 5	المتوسط الاجمالي
انتاجية Mean	3.9351	3.8545	3.8312	3.0043	3.6755
N	33	33	33	33	33
Std. Deviation	.65181	.74544	.78120	.82799	.49974
خدمية Mean	3.5714	3.7280	3.5514	3.0571	3.5018
N	50	50	50	50	50
Std. Deviation	.67316	.54400	.57507	.67871	.39028
مختلطة Mean	3.6531	3.9857	3.6735	3.2449	3.6728
N	7	7	7	7	7
Std. Deviation	.61643	.26726	.45710	.67871	.32120
Total Mean	3.7111	3.7944	3.6635	3.0524	3.5788
N	90	90	90	90	90
Std. Deviation	.67652	.61175	.65808	.73140	.43371

متوسط المحور 2 متوسط المحور 3 متوسط المحور 4 متوسط المحور 5 المتوسط الاجمالي * الطابع القانوني

الطابع القانوني	متوسط المحور 2	متوسط المحور 3	متوسط المحور 4	متوسط المحور 5	المتوسط الاجمالي
عمومية Mean	3.6429	3.3250	3.4107	3.1071	3.3669
N	8	8	8	8	8
Std. Deviation	.70401	.60651	.71403	.69042	.45878
خاصة Mean	3.7088	3.8513	3.6740	3.0201	3.5917
N	78	78	78	78	78
Std. Deviation	.68355	.59734	.65804	.74488	.42604
مختلطة Mean	3.8929	3.6250	3.9643	3.5714	3.7500
N	4	4	4	4	4
Std. Deviation	.61029	.61305	.50000	.34993	.51705
Total Mean	3.7111	3.7944	3.6635	3.0524	3.5788
N	90	90	90	90	90
Std. Deviation	.67652	.61175	.65808	.73140	.43371

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	3.8333	3.8750	3.7024	3.2738	3.6928
N	12	12	12	12	12
Std. Deviation	.53046	.57228	.77402	.56967	.44467
من 6 الى 10 سنوات Mean	3.8355	3.8303	3.7403	2.7273	3.5621
N	33	33	33	33	33
Std. Deviation	.63900	.63270	.66380	.78763	.41491
من 11 الى 15 سنة Mean	3.4231	3.7192	3.6868	3.1923	3.5261
N	26	26	26	26	26
Std. Deviation	.84995	.50677	.69166	.68565	.49141
اكثر من 15 سنة Mean	3.8120	3.7842	3.4737	3.2857	3.6078
N	19	19	19	19	19
Std. Deviation	.43916	.75297	.52608	.61537	.39203
Total Mean	3.7111	3.7944	3.6635	3.0524	3.5788
N	90	90	90	90	90
Std. Deviation	.67652	.61175	.65808	.73140	.43371

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	3.7551	3.9857	3.5510	3.0000	3.6129
N	7	7	7	7	7
Std. Deviation	.15896	.12150	.32397	.48795	.12070
ليسانس Mean	3.6429	3.7417	3.5982	2.8988	3.4966

N	48	48	48	48	48
Std. Deviation	.70480	.66870	.73180	.72602	.45516
Mean	3.7692	3.6923	3.8791	3.4396	3.6948
N	13	13	13	13	13
Std. Deviation	.81345	.77078	.71630	.75246	.59955
Mean	3.8254	3.7889	3.8571	3.5873	3.7670
N	9	9	9	9	9
Std. Deviation	.40894	.43429	.35714	.34585	.35768
Mean	5.0000	3.8000	4.8571	1.4286	3.7742
N	1	1	1	1	1
Std. Deviation	.	.	.	.	.
Mean	3.7024	4.0083	3.5119	3.0119	3.6041
N	12	12	12	12	12
Std. Deviation	.73214	.47570	.48906	.69576	.25364
Mean	3.7111	3.7944	3.6635	3.0524	3.5788
N	90	90	90	90	90
Std. Deviation	.67652	.61175	.65808	.73140	.43371

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
Mean	3.7589	3.8063	3.5714	3.2768	3.6245
N	16	16	16	16	16
Std. Deviation	.53888	.66480	.79111	.53825	.46403
Mean	3.7179	3.8750	3.6821	2.7643	3.5452
N	40	40	40	40	40
Std. Deviation	.64173	.70484	.62521	.75631	.46774
Mean	3.6299	3.6273	3.6104	3.3831	3.5689
N	22	22	22	22	22
Std. Deviation	.69660	.50349	.74841	.64250	.42441
Mean	3.7738	3.8167	3.8214	3.1071	3.6478
N	12	12	12	12	12
Std. Deviation	.94850	.31575	.38586	.72107	.31016
Mean	3.7111	3.7944	3.6635	3.0524	3.5788
N	90	90	90	90	90
Std. Deviation	.67652	.61175	.65808	.73140	.43371

– الدراسة الاحتمالية للفروق لمختلف متغيرات الدراسة:

Test Statistics^{a,b}

	متوسط المحور 2	متوسط المحور 3	متوسط المحور 4	متوسط المحور 5	المتوسط الاجمالي
Chi-Square	7.638	2.268	5.946	.612	5.227
df	2	2	2	2	2
Asymp. Sig.	.022	.322	.051	.736	.073

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: أنواع النشاط

Test Statistics^{a,b}

	متوسط المحور 2	متوسط المحور 3	متوسط المحور 4	متوسط المحور 5	المتوسط الاجمالي
Chi-Square	.361	6.394	1.751	2.469	1.632
df	2	2	2	2	2
Asymp. Sig.	.835	.041	.417	.291	.442

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: الطابع القانوني

Test Statistics^{a,b}

	متوسط المحور 2	متوسط المحور 3	متوسط المحور 4	متوسط المحور 5	المتوسط الاجمالي
Chi-Square	4.761	2.925	2.407	9.699	2.343
df	3	3	3	3	3
Asymp. Sig.	.190	.403	.492	.021	.504

a. Kruskal Wallis Test
b. Grouping Variable: عمر المؤسسة

Test Statistics^{a,b}

	متوسط المحور 2	متوسط المحور 3	متوسط المحور 4	متوسط المحور 5	المتوسط الاجمالي
Chi-Square	3.996	2.374	8.321	14.371	5.838
df	5	5	5	5	5
Asymp. Sig.	.550	.795	.139	.013	.322

a. Kruskal Wallis Test
b. Grouping Variable: المؤهلات العلمية

Test Statistics^{a,b}

	متوسط المحور 2	متوسط المحور 3	متوسط المحور 4	متوسط المحور 5	المتوسط الاجمالي
Chi-Square	2.130	3.761	2.314	11.945	1.220
df	3	3	3	3	3
Asymp. Sig.	.546	.288	.510	.008	.748

a. Kruskal Wallis Test
b. Grouping Variable: سنوات الخبرة