

مدى تطبيق المحاسبة الرشيقة من خلال نظام محاسبة المسؤولية وأثرها على الأداء المالي في
الشركات الصناعية الفلسطينية

The extent of applying lean accounting through the responsibility accounting system and its impact on financial performance in Palestinian industrial companies

محمد فتحي توفيق مهنا

Mohamed fathi toufik mehana

جامعة منوبة (تونس)، مختبر النمذجة في المحاسبة والمالية والاقتصاد، vfa_sport@hotmail.com

تاريخ النشر: 2023/12/31

تاريخ القبول: 2023/12/31

تاريخ الاستلام: 2023/11/01

ملخص:

هدفت الدراسة للتعرف إلى مدى تطبيق المحاسبة الرشيقة من خلال نظام محاسبة المسؤولية وأثرها على الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية، تبعاً لمجالات (التكلفة المستهدفة، سلسلة القيمة، معيار كايزن للتحسين المستمر)، ولتحقيق هدف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي الارتباطي من خلال استخدام سلسلة زمنية من المعلومات المستقاة من القوائم المالية للشركات الصناعية الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين والتي بلغ عددها (13) شركة مدرجة وفق إحصائية العام 2023م. وبعد تحليل أسئلة وفرضيات الدراسة كانت النتائج كما يلي: وجود علاقة ارتباط طردية ذو دلالة إحصائية بين مدى تطبيق المحاسبة الرشيقة من خلال نظام محاسبة المسؤولية وبين أثرها على الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية، ويعني ذلك بأنه كلما ازدادت درجة مدى تطبيق المحاسبة الرشيقة (التكلفة المستهدفة، سلسلة القيمة، معيار كايزن للتحسين المستمر) ازدادت درجة أثرها على الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية. وقد توصلت الدراسة لعدة توصيات أهمها: ضرورة تطبيق طريقة التكاليف المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية لأنها تؤدي إلى تخفيض التكاليف المتعلقة بالمنتجات من خلال استبعاد التكاليف الغير مرتبطة بتدفق القيمة. وضرورة الاهتمام من قبل المحاسبين والمدققين في الشركات الصناعية الفلسطينية بأداة سلسلة القيمة من خلال تطبيق نظام يظهر فيه كافة الأنشطة والخطوات والإجراءات التي تتضمنها كل دورة من دورات العمل.

كلمات مفتاحية: المحاسبة الرشيقة، محاسبة المسؤولية، الأداء المالي.

Abstract:

The study aimed to identify the extent to which lean accounting is applied through the responsibility accounting system and its impact on the financial performance of the Palestinian industrial companies, according to the areas (target cost, value chain, Kaizen criterion for continuous improvement). Chronological information derived from the financial statements of the Palestinian industrial companies listed on the Palestine Exchange, which numbered (13) companies listed according to the 2023 statistics.

After analyzing the questions and hypotheses of the study, the results were as follows: There is a statistically significant direct correlation between the extent of applying lean accounting through the responsibility accounting system and its impact on the financial performance of the Palestinian industrial companies. This means that the greater the degree of application of lean accounting (target costing) The degree of its impact on the financial performance of the Palestinian industrial companies increased.

The study reached several recommendations, the most important of which are: the need to apply the target costing method in the Palestinian industrial companies because it leads to a reduction in costs related to products by excluding costs not related to the value stream. And the need for accountants and auditors in Palestinian industrial companies to pay attention to the value chain tool through the application of a system that shows all the activities, steps and procedures that are included in each of the business cycles.

Keywords: Agile accounting; Responsibility accounting; Financial performance

1. مقدمة:

تعتبر المحاسبة الرشيقة كنهج محاسبي يهدف إلى إنتاج معلومات تساعد على تدعيم عمليات التصنيع الرشيق في إطار ما يسمى بالمنظمة الرشيقة من خلال تبسيط مختلف العمليات في المراحل الأولى من تطبيقها، إلى جانب العمل على التحسينات المستمرة عبر مختلف العمليات، كما تركز على تطبيق التبسيط في المعاملات المحاسبية (مرغني وآخرون، 2021). وكأي نظام آخر للمحاسبة الرشيقة مجموعة من الأدوات المحكمة التي تعمل من خلال نظام محاسبة المسؤولية على تحقيق أهدافها المسطرة ضمن المؤسسة المعمول بها ومن بينها تيار القيمة الذي يعد جوهر المحاسبة الرشيقة الذي يوفر طريقة جديدة لاحتساب التكاليف وصندوق النقاط الذي يظهر الحالة الفعلية للشركة عبر تقاريره وأيضاً حالته الأسبوعية وكذا التحسين المستمر وغيره من الأدوات (سليمان، وآخرون، 2019).

ويعد الأداء المالي سبباً لنجاح أي شركة والحفاظ عليها مؤشر على حسن استغلالها لمواردها ومتطلبات ضرورية ومهم للحفاظ على استمراريتها، حيث تعتبر بيانات ومعلومات الأداء المالي مفيدة في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات السليمة، وخاصة أن المال هو عصب الحياة في الشركة، وتهدف الشركات إلى تحسين الأداء المالي فيها من خلال إيجاد الانحرافات السلبية والعمل على تصويبها، وبالتالي تعظيم فرص الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة، ويتجلى أهمية الأداء المالي لأي شركة باعتباره مؤشراً من المؤشرات الهامة لتحديد نقاط القوة والضعف في المركز المالي والعمل على تفادي نقاط الضعف والمحافظة على نقاط قوتها والعمل على تطويرها (العنزي، 2020).

وفي هذه الدراسة يتم تناول مدى تطبيق المحاسبة الرشيقة وأثرها على الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية في محافظة طولكرم، حيث تساعد المحاسبة الرشيقة في عملية اتخاذ احسن القرارات بواسطة أدواتها المحكمة التي تعمل على تحديد الضياع والقضاء على كل ما لا يضيف قيمة للعمل وبالتالي ضبط وتحسين الأداء المالي، وكذا تحسين المستمر لعمليات الإنتاج مع مراعاة جودته ووقت انتاجه وتسليمه للزبون، فالمحاسبة الرشيقة هي عبارة عن سلسلة متكاملة الأساليب والأدوات المختلفة التي توفر مجموعة من المنافع والفوائد التي تخدم المؤسسة ككل وبالتالي تساهم في تحسين أدائها المالي.

مشكلة الدراسة وأسئلتها:

تبرز مشكلة الدراسة من خلال رصد ظواهرها، حيث تكمن مشكلة الدراسة في أن أنظمة المحاسبة التقليدية المتبعة في العديد من الشركات الصناعية الفلسطينية لا تتلاءم مع عمليات الإنتاج الرشيق من خلال نظام محاسبة المسؤولية وذلك لاحتوائها على عدد كبير من الضياع نتيجة لإتباعها نظام

الإنتاج الواسع، إضافة إلى قصورها في تقديم المعلومات الدقيقة حول العملية الإنتاجية وأماكن إهدار الموارد لاتخاذ القرار المناسب، وبالتالي يتأثر الأداء المالي لهذه الشركات سلبياً نتيجة عدم أخذ العديد من عناصر التكاليف بعين الاعتبار، وكثيراً ما يصاحب تطبيق المحاسبة في الشركات الصناعية الفلسطينية مشكلات خاصة فيما يتعلق من معلومات في جانب الأداء المالي والحد من الضياع والهدر في الموارد والوقت وغيرها، ومع تطور نظم الإنتاج وأساليبه لا بد من إيجاد طرق محاسبية تواكب ذلك التطور وخاصة بالنسبة إلى تخفيض التكاليف بالاعتماد على نظام محاسبة المسؤولية وضبط الأداء المالي، فدعا ذلك إلى طرح موضوع المحاسبة الرشيقة.

ويمكن تلخيص مشكلة الدراسة بالسؤال الرئيس التالي: ما مدى تطبيق المحاسبة الرشيقة من خلال نظام محاسبة المسؤولية وأثرها على الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية؟ وينبثق عن هذا السؤال الرئيس عدة أسئلة فرعية وهي:

1. ما مدى تطبيق التكلفة المستهدفة من خلال نظام محاسبة المسؤولية وأثرها على الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية في محافظة طولكرم؟
2. ما مدى تطبيق سلسلة القيمة من خلال نظام محاسبة المسؤولية وأثرها على الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية في محافظة طولكرم؟
3. ما مدى تطبيق معيار كايزن للتحسين المستمر من خلال نظام محاسبة المسؤولية وأثرها على الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية في محافظة طولكرم؟

أهمية الدراسة: تنبع أهمية الدراسة من الناحيتين النظرية والتطبيقية:

أولاً: الأهمية النظرية:

1. كونها دراسة استطلاعية تهدف إلى وصف حقيقة تعامل الشركات الصناعية الفلسطينية مع تطبيق المحاسبة الرشيقة من خلال نظام محاسبة المسؤولية، والتي بدورها تساعد في فتح المجال أمام دراسات جديدة تخص تطبيق المحاسبة الرشيقة، كنوع من المساهمة في إنجاح الدراسات المستقبلية.
2. تعتبر هذه الدراسة وعلى حد علم الباحثان من الدراسات القليلة التي تجري في فلسطين وتتناول مدى تطبيق المحاسبة الرشيقة من خلال نظام محاسبة المسؤولية وأثرها على الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية.

ثانياً: الأهمية التطبيقية:

1. وجود اهتمام كبير في الرقابة على تطبيق المحاسبة الرشيقة لما لهذا الموضوع من أثر كبير على الشركات الصناعية الفلسطينية بالإضافة إلى ما يوفره تطبيق المحاسبة الرشيقة من تصورات حول أدوات المحاسبة الرشيقة التي تعمل على تحسين الأداء المالي.

2. أهمية الدراسة لكافة القطاعات الاقتصادية في المجتمع من خلال الاهتمام بتطبيق المحاسبة الرشيقة من خلال نظام محاسبة المسؤولية قد يظهر فرص التطوير وتحسين الأداء المالي، وإلى التخلص من المعيب في مختلف المواقع وهذا يعني تحسناً في الانتاجية وخفض في السعر، ويترتب على ذلك زيادة في المبيعات وفي الحصة السوقية وينعكس أثر ذلك على الربحية والأداء المالي.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة الحالية لتحقيق الهدف الرئيس المتمثل في التعرف إلى مدى تطبيق المحاسبة الرشيقة من خلال نظام محاسبة المسؤولية وأثرها على الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية، إضافة إلى تحقيق الأهداف الفرعية:

1. التعرف إلى مدى تطبيق التكلفة المستهدفة من خلال نظام محاسبة المسؤولية وأثرها على الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية.

2. التعرف إلى مدى تطبيق سلسلة القيمة من خلال نظام محاسبة المسؤولية وأثرها على الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية.

3. التعرف إلى مدى تطبيق معيار كايزن للتحسين المستمر من خلال نظام محاسبة المسؤولية وأثرها على الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية.

4. الوصول إلى نتائج وتوصيات لتعزيز تطبيق المحاسبة الرشيقة من خلال نظام محاسبة المسؤولية وأثرها على تحسين الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية.

فرضيات الدراسة: تسعى الدراسة إلى فحص الفرضيات الصفرية التالية:

الفرضية الرئيسية: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في مدى تطبيق المحاسبة الرشيقة من خلال نظام محاسبة المسؤولية وأثرها على الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية.

ويتفرع عن هذه الفرضية الرئيسية عدة فرضيات فرعية وهي:

1. لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في مدى تطبيق التكلفة المستهدفة من خلال نظام محاسبة المسؤولية وأثرها على الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية.

2. لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في مدى تطبيق سلسلة القيمة من خلال نظام محاسبة المسؤولية وأثرها على الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية.

3. لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في مدى تطبيق معيار كايزن للتحسين المستمر من خلال نظام محاسبة المسؤولية وأثرها على الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية.

حدود الدراسة: الدراسة محددة بعدة حدود وهي:

1. الحدود الزمانية: السنوات (2010-2022م)
2. الحدود المكانية: الشركات الصناعية الفلسطينية.
3. الحدود الموضوعية: مدى تطبيق المحاسبة الرشيقة من خلال نظام محاسبة المسؤولية وأثرها على الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية.

مصطلحات الدراسة:

المحاسبة الرشيقة: هي عملية القضاء على الضياع في عمليات الإنتاج والتشغيل، والتقليل من وقت تدفق العمليات الإنتاجية وتوفير بيانات صحيحة وتحسين الجودة في المنتجات ومرونة أكبر وسرعة لتلبية متطلبات الزبائن والسوق (سليمان وأخريين، 2019).

وتعرف المحاسبة الرشيقة إجرائياً بأنها مفاهيم مصممة لتعكس أداء مالي أفضل عن الشركة التي تقوم بتطبيق تلك المفاهيم في العمليات الصناعية للحصول على إنتاج رشيق خالي من التلف.

محاسبة المسؤولية: نظام المحاسبة الذي يقوم بجمع تقارير الإيرادات وبيانات التكاليف عن طريق مراكز المسؤولية، وتخطيط مثل هذا النظام يقوم على أساس افتراض أن المديرين مسئولين عن أفعالهم، وأفعال مرؤوسهم، وأي أنشطة أخرى يتم تنفيذها في مركز المسؤولية التابع لهم (كحالة، 2017).

وتعرف محاسبة المسؤولية إجرائياً بأنها نظام محاسبي يصمم وفق الهيكل التنظيمي للمنظمة بحيث يسمح بتسجيل ومراقبة التكاليف والإيرادات حسب الوحدات الإدارية وربطها بالأشخاص المسئولين عن هذه الوحدات بحيث يمكن مواجهتهم وسؤالهم عن أسباب الفروق حسب السلطات الممنوحة لهم.

الأداء المالي: هو الوضع المالي القائم في الشركة في وقت أو فترة محددة لناحية معينة من الشركة أو لأدائها المالي ككل وبحيث يتم قياس قدرة الشركة على استغلال مواردها في تحقيق أهدافها (العنتري، 2020).

ويعرف الأداء المالي إجرائياً بأنه أداء الأعمال من خلال مؤشرات مالية مثل الربحية. وأنه الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها المنظمات.

2. الإطار النظري:

1.2 تعريف المحاسبة الرشيقة:

تعرف المحاسبة الرشيقة بأنها 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 (مرغني، 2020).

كما تعرف المحاسبة الرشيقة بأنها مفاهيم مصممة لتعكس أداء مالي أفضل عن الشركة التي تقوم بتطبيق تلك المفاهيم في العمليات الصناعية للحصول على إنتاج رشيق وخالي من الضياع كما أنها تتضمن تكاليف الشركة من خلال تيار القيمة وأساليب تقييم المخزون (بوصافر، 2020).

ولقد عرفت المحاسبة الرشيقة على أنها نظام يزود الشركة بالمعلومات الملائمة والدقيقة للمساعدة في اتخاذ القرارات السليمة والتي تؤدي إلى زيادة الربحية وزيادة التدفق النقدي وتستخدم المحاسبة الرشيقة بعض الأدوات التي تساعد في القضاء على الفاقد أو الضائع عن طريق إزالة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، كما تعرف المحاسبة الرشيقة على أنها مجموعة العمليات التي تسعى لتحليل أنشطة الشركة بهدف إزالة كافة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للشركة للقضاء على الهدر وإضافة قيمة للعميل (ثامر وآخرين، 2019).

ويرى الباحث أن تعريف المحاسبة الرشيقة في عالم الأعمال اليوم أنها ليست أداة للقياس المالي فقط بل إنها نظام مضمون لقياس وإدارة القيمة ولقد أجبر هذا المفهوم الشركات على إعادة التفكير في عملياتها الداخلية حيث تقيم العملية من وجهة نظر العميل.

2.2 أدوات المحاسبة الرشيقة:

من أدوات المحاسبة الرشيقة ما يلي:

أولاً: التكلفة المستهدفة: وعرفت بأنها أداة لتخطيط الربح وإدارة التكلفة وتحديد التكاليف بناء على سعر البيع التنافسي وتخفيض التكاليف من خلال الدراسة والتحليل الخصائص المنتج والوظائف الأكثر أهمية بالنسبة للزبون، كما أنها الطريقة المتعلقة ببط التكلفة والقيمة الخاصة بخصائص ومميزات المنتج أو الخدمة والتي تهدف إلى التركيز على التحسين المستمر وتصميم المنتج في المناطق التي يكون لها أثر كبير في تخفيض التكاليف وزيادة قيمة الزبون (ثامر وآخرين، 2019).

ثانياً: سلسلة القيمة: إن خرائط تيار القيمة هي أداة رئيسة في التفكير الرشيق والمؤسسات الرشيقة حيث إن الغرض من خرائط تيار القيمة هو التمكن من مشاهدة تدفق المواد والمعلومات وبعض الأحيان النقد من خلال تدفق القيمة، والشركات التقليدية غالباً لها فهم قليل حول تدفق المواد أو المعلومات من خلال عملياتها وذلك لأن الطرق التي اتخذتها المنتجات والعمليات ملتوية ويصعب

فهمها، وخرائط تدفق القيمة هي نقطة الانطلاق للتفكير الرشيق وكذلك هي نقطة الانطلاق للمحاسبة الرشيقة (عاشور، 2018).

ثالثاً: التحسين المستمر وفق كايزن: يعود أصل أسلوب التحسين المستمر (Kaizen) في تطبيقه اول مرة من قبل اليابانيين فعرف على أنه البحث عن الإجراءات التحسينات المستمرة في المكائن والمواد والعمل والطرق الإنتاج من خلال تشجيع الاقتراحات والأفكار من قبل فرق العمل في الوحدة الاقتصادية (شجاع، 2015).

ويرى الباحث أن هناك العديد من أدوات المحاسبة الرشيقة إضافة إلى ما ذكر ومنها قائمة دخل التيارات والإدارة بالسياسات (هوشين)، وتخفيض المخزون وطريقة صندوق النقاط، وحتى يتم تطبيق المحاسبة الرشيقة لا بد من توفر بعض المقومات التي تساعد في تطبيق المحاسبة الرشيقة.

3.2 تعريف محاسبة المسؤولية:

يعرف نظام محاسبة المسؤولية على ان كل مدير وبغض النظر عن مستواه يكون مسؤولاً عن مركز مسؤولية، ومركز المسؤولية هو جزء او وحدة فرعية من التنظيم، بحيث يمكن مسائلة مديرة عن مجموعة الأنشطة المحددة به، وكلما ارتفع المستوى الاداري للمدير كلما اتسع نطاق مركز المسؤولية الذي يشرف عليه ويديره وكلما زاد ذلك من عدد التقارير التي ترتفع اليه من رؤوسيه، وعليه فمحاسبة المسؤولية هي نظام يقيس الخطط بواسطة الموازنات والاداء بالنتائج الفعلية لكل مركز مسؤولية (الريبيعي، وعبد المطلب، 2011).

وتعد محاسبة المسؤولية التطبيق العملي السلوب اللامركزية في اتخاذ القرارات وتقويم الأداء، وتعرف على انها نظام العداد تقارير الأداء التي تمكن قياس نتائج النشاط المؤدي للقرارات المتخذة لمعرفة السلطات في الهيكل التنظيمي حيث يتم بموجب هذا النظام تحديد الأهداف المقرر تحقيقها لكل مركز من مراكز المسؤولية الذي يمنح الصالحيات اللازمة لتمكينه من تنفيذ الهدف ومحاسبته عن الانحرافات وتقويم كفاءة الأداء من خلال ما يتحقق من نتائج (الجنابي وجبوري، 2016).

وعرفت محاسبة المسؤولية بأنها أسلوب يربط النظام المحاسبي بالتنظيم الإداري القائم في الوحدة الاقتصادية، وتقسم الوحدة الاقتصادية إلى مراكز مسؤولية ترتبط بالمستويات الإدارية في التنظيم الإداري، ومن ثم ربط عناصر النشاطات المختلفة بالمسؤولين عنها على أساس إمكانية التحكم فيها والرقابة عليها، كما تعرف محاسبة المسؤولية على أنه نظام يختص بتجميع بيانات النشاط لكل وحدة في أدنى مستوى في التسلسل التنظيمي والتي يطلق عليها وحدات أو مراكز المسؤولية، وقد تكون فرداً ولكن عادة يتكون مركز المسؤولية من إدارة أو قسم له رئيس أو مدير، ويعمل معه عدد من الأفراد تحت إشرافه (باعلي، 2015).

وتعرف محاسبة المسؤولية إجرائياً بأنها نظام الذي يتضمن مفاهيم واساليب يمكن استخدامها من اجل اعداد تقارير عن كفاءة وفعالية مديري الدوائر والاقسام بعدها مراكز المسؤولية على ان تتضمن هذه التقارير العناصر التي يستطيع المدير التحكم فيها.

4.2 تعريف الأداء المالي:

يعبر الأداء المالي عن الأداء الكلي للمؤسسات، ويسهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد المؤسسات بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم، ويعرف على أنه: أداة للتعرف على الوضع المالي القائم في المؤسسة في لحظة معينة ككل أو لجانِب معين من أداء المؤسسة أو لأداء أسهمها في السوق في فترة معينة (بودرجة، 2020).

أيضاً يرى البعض الآخر بان الأداء المالي يعبر عن مدى قدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستغلال الأمثل لمواردها المالية في الاستخدام القصير وطويل الأمد من اجل تشكيل ثروة، ويتيح الأداء المالي المتفوق للمؤسسة الموارد المالية اللازمة والملائمة لاستغلال الفرص الملائمة للاستثمار، أيضاً يساعد على تلبية رغبات المستثمرين والمساهمون وتحقيق أهدافهم، كما يعرف بأنه تعظيم النتائج وذلك من خلال تحسين المردودية، ويتحقق ذلك بتدني التكاليف وتعظيم الإيرادات بصفة مستمرة تمتد إلى المدى المتوسط والطويل بغية تحقيق التراكم في الثروة والاستقرار في مستوى الأداء (سايب وبوعافية، 2021).

ويرى الباحث أن الأداء المالي ما هو إلا انعكاس للمركز المالي للشركة المتمثل بفقرات كل من الميزانية العمومية وحساب الأرباح والخسائر فضلاً عن قائمة التدفقات النقدية الذي يصور حالة حقيقة عن أعمال الشركة لفترة محددة.

5.2 دور المحاسبة الرشيقة من خلال نظام محاسبة المسؤولية في الأداء المالي:

إن الرقابة والقياس والأساليب الإدارية التي تعكس حقيقة التفكير الرشيق والممارسات الرشيدة. وتصنع المحاسبة الرشيقة أفضل القرارات بواسطة أدواتها المحكمة والمفهومة وتقليل التكاليف والمعلومات المربحة، كما أنها توفر الوقت والمال بواسطة القضاء على أغلب الفاقد المقتزنة بالمحاسبة التقليدية ونظم الرقابة. فضلاً عن ذلك تدفع المحاسبة الرشيدة نحو التحسين الرشيد طويل الأجل بواسطة تجهيز القياسات وتقارير المعلومات بشكل كامل، وذلك من خلال عدة أدوات تركز على قيمة الزبون والتحسين المستمر لنمو الأعمال والقضاء على التكاليف الزائدة وتحسين الربحية (الطيب، 2017).

وتعتبر المحاسبة الرشيقة من خلال نظام محاسبة المسؤولية نظام محاسبي يعكس الأداء المالي وغير المالي لنظام التصنيع الرشيق من أجل قياس النجاح والتقدم المتحقق نتيجة تطبيق هذا نظام، ووظيفتها الفصل بين التكاليف التي تضيف قيمة والتكاليف التي لا تضيف قيمة، وتعمل على إدارة

كامل النظام المحاسبي من خلال جمع معلومات المحاسبة والتكاليف حول تيارات القيمة، حيث تقوم بحساب التكلفة الإجمالية للمواد والأجور والآلات وخدمات الدعم والمرافق داخل تيار القيمة بصورة أسبوعية مع وجود قليل من أو عدم وجود توزيع للنفقات العامة، كما أن لهذا النظام فلسفته وأدواته ومبادئه وممارساته وقوائمه المالية الخاصة التي تمكنه من القيام بوظائف التخطيط والقياس والرقابة والتقرير واتخاذ القرار بطريقة أكثر فاعلية من طرق المحاسبة التقليدية (عاشور، 2018). ويرى الباحث أن هناك دور للمحاسبة الرشيقة من خلال نظام محاسبة المسؤولية في الأداء المالي حيث أن استخدام المؤشرات المالية بوصفها مؤشرات لتقييم الأداء في الشركات مرهوناً بمدى استخدام المحاسبة الرشيقة وأدواتها، إذ أن وجود نظام محاسبي سليم ومتطور يمكن من الحصول على البيانات المالية والمحاسبية السليمة التي تعتبر إحدى مرتكزات رقابة الأداء، كما أنه يساهم في بيان مدى تقييد الأجهزة الحكومية بالقواعد التشريعية المطبقة.

3. الدراسات السابقة:

يوجد عدد من الدراسات العربية والأجنبية التي تناول مجالات الدراسة ومنها:

1.3 الدراسات العربية:

دراسة (طبيب وآخرين، 2021) بعنوان " دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف الإنتاج في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة سوناطراك فرع جبل العنق- تبسة":

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق المحاسبة الرشيقة وأدواتها التي تعتمد على نظام محاسبة المسؤولية على مؤسسة سوناطراك خاصة، وهذا باعتماد مجموعة من المعطيات الميدانية التي من خلالها تم التوصل إلى نتيجة أساسية وهي أن الأنظمة الرشيقة تساهم في تحقيق نتائج جيدة بالنسبة للمؤسسة، ويتم الوقوف على ذلك باستخدام أسلوب المحاسبة الرشيقة وأدواتها مثل التكلفة المستهدفة، صندوق الأداء، تيار القيمة... الخ، ولتحقيق أهداف الدراسة استخدم المنهج الوصفي التحليلي ومن أهم نتائج الدراسة: يمكن للمحاسبة الرشيقة المساهمة في تحسين أداء المؤسسة المالي، وذلك من خلال الكثير من الأدوات مثل التكلفة المستهدفة، صندوق البطاقات، تيار القيمة... الخ، ومن أهم توصيات الدراسة: يوصي الشركات التي تطبق نظام التصنيع المرشد أن تستخدم نموذج تكاليف تيار القيمة لأنه أكثر تلاؤماً مع تلك الشركات التي تستخدم نظام الإنتاج الرشيق

دراسة (عابدين ورشوان، 2020) بعنوان " دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف وقياس الأداء المالي: دراسة حالة تطبيقية":

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور المحاسبة الرشيقة من خلال نظام محاسبة المسؤولية في تخفيض التكاليف وقياس الأداء المالي، ولتحقيق أهداف الدراسة استخدم المنهج الوصفي التحليلي حيث قام الباحثان بإجراء دراسة حالة تطبيقية على إحدى شركات المقاولات العاملة في قطاع غزة بفلسطين، وظهرت نتائج الدراسة ان استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة لها دور مباشر في تخفيض

التكاليف وتقليل الهدر والضياع في الوقت والموارد للشركة عينة الدراسة، وأوصت الدراسة بضرورة تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة لأنها تعطي الصورة الواضحة عن الأداء المالي وتوفر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات وإعداد التقارير بسهولة ووضوح وتساعد في عملية التقويم وتحقيق أهدافها الاستراتيجية.

دراسة (بوحسون، 2020)، بعنوان "المحاسبة الرشيقة ودورها في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الصناعية دراسة حالة شركة سوناطراك مجمع الميثانول (رزبو)":

هدفت الدراسة إلى بيان واقع المحاسبة الرشيقة في المؤسسة محل الدراسة من أجل ربط العلاقة بين تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة لتقييم أدائها المالي، ولتحقيق أهداف الدراسة استخدم المنهج الوصفي التحليلي. وقد توصلت الدراسة على ضرورة توسيع فكر استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في مختلف المؤسسات لإبراز دورها والمتمثل في القضاء على مختلف أنواع الهدر والضياع من أجل تقييم أدائها المالي باستخدام المؤشرات المالية وذلك لمعرفة مركزها المالي، ومن أهم توصيات الدراسة ضرورة إتباع منشآت الأعمال نظام التصنيع المرشد لما يقدمه من مزايا.

دراسة (عاشور، 2018)، بعنوان "مدى تطبيق أسلوب التفكير الرشيد وأثره على الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين":

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق أسلوب التفكير الرشيد على الأداء المالي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين، وذلك من خلال بيان أثر تطبيق أسلوب التفكير الرشيد على الأداء المالي وفقاً للمؤشرات (نسب النشاط -نسب الربحية - نسب السيولة المديونية - نسب السوق)، وقد اتبعت هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: وجود أثر ذو دلالة إحصائية بين درجة تطبيق أسلوب التفكير الرشيد وكل من (نسبة رأس المال العامل، ومعدل دوران الأصول الثابتة، ونسب الربحية سواء) نسبة هامش الدخل التشغيلي، نسبة هامش صافي الربح، أو نسبة العائد على الأصول)). وقد أوصت الدراسة بضرورة قيام الشركة بالاستفادة من مزايا محاسبة الترشيح في تحسين مؤشرات استمرارية الشركة، كالربحية والقدرة على سداد الالتزامات.

2.3 الدراسات الأجنبية:

دراسة (kocamis, 2018) بعنوان "Lean Accounting Method For Reduction in production costs in companies":

هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على أهمية المحاسبة الرشيقة وأثرها في تخفيض التكاليف الإنتاجية حيث تقوم الشركات باستبدال أساليب التصنيع القديمة بأساليب حديثة لتقديم منتجات أفضل للعملاء وبأسعار أقل ومن هذه الطرق والأساليب الحديثة التصنيع الرشيق وتعتبر المحاسبة أيضاً الرشيقة منهجية تهدف إلى دعم التصنيع الرشيق. ولتحقيق هدف الدراسة استخدم المنهج

الوصفي التحليل وطبق على (100) من الشركات الصناعية في بريطانيا، ومن أهم النتائج التي خرجت بها الدراسة: أن الشركة التي تقتنع بأسلوب المحاسبة الرشيقة يجب عليها أن تعتمد البساطة في كل أنشطتها ويجب أن تعمل وفق مبادئ التفكير الرشيق كما يجب على الشركات استخدام التفكير الرشيق في جميع الإدارات على نحو فعال، ومن أهم توصيات الدراسة: ضرورة تبني الشركات لفلسفة التصنيع الرشيق والعمل على نجاح هذا النظام لما يحققه من مزايا تنافسية ويساعد على استدامة الشركات.

دراسة (Ghafeer ,Abdul Rahman,Mazahrih, 2018) بعنوان "The Impact of Target of

:"Industrial Companies Cost Method to Strengthen the Competitiveness

هدفت الدراسة إلى تناول طريقة التكلفة المستهدفة باعتبارها واحدة من أساليب المحاسبة الرشيقة، وتأثيرها على تحقيق النجاح في مجال التنافسية للشركات الصناعية، واستخدم المنهج الوصفي التحليلي. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: أن هناك علاقة ايجابية ومباشرة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتعزيز ميزة التكلفة، وبين أسلوب التكلفة المستهدفة وتعزيز ميزة الجودة، وبين طريقة التكلفة المستهدفة وتعزيز الميزة البيئية، وقدمت الدراسة مجموعة من التوصيات منها: ضرورة دعم واهتمام الإدارة العليا بتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة؛ لتحقيق تخفيضات كبيرة في تكاليف الإنتاج لتعزيز القدرة التنافسية.

دراسة (Darabi, 2017) بعنوان "Barriers to Implementation of Lean Accounting in

:"Manufacturing Companies

هدفت الدراسة إلى تحديد العوائق المختلفة التي تعيق تنفيذ المحاسبة الرشيدة لشركات التصنيع في إيران، والانتقال من التفكير التقليدي إلى التفكير الرشيد، وتمثلت متغيرات الدراسة في قياس العوامل الثقافية والتقنية والتنظيمية والاقتصادية، وتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي. وتوصلت الدراسة إلى أن العوامل التقنية تعتبر أكبر العوائق التي تواجه تنفيذ المحاسبة الرشيدة في شركات التصنيع، في حين أظهرت النتائج أن العوامل الاقتصادية حصلت على أدنى مستوى، وأن العوامل الثقافية والفنية والتنظيمية والاقتصادية تعتبر من العوائق التي تعيق تنفيذ المحاسبة الرشيدة، وقد أوصت الدراسة بان البيئة الرشيدة لخلايا الإنتاج تحتاج إلى أشخاص متعددي المهارات.

التعقيب على الدراسات السابقة:

تشابهت الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في تناول مجالات الدراسة ومتغيراتها والمتمثلة في مدى تطبيق المحاسبة الرشيقة وأثرها على الأداء المالي، مثل دراسة (بوحسون، 2020) ودراسة (عاشور، 2018) ودراسة (طبيب وآخرين، 2021) التي ربطت ما بين المحاسبة الرشيقة والأداء المالي

للشركات بناء على مداخل المحاسبة الرشيقة ومنها التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والتحسين المستمر لكايزن.

كما تشابهت الدراسة الحالية مع العديد من الدراسات السابقة في أنها اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي وبالاعتماد على أداة الاستبانة كما ورد في دراسة (Darabi, 2017) ودراسة (بوحسون، 2020)، ودراسة (Ghafeer, Abdul Rahman, Mazahrih, 2018) التي تناولت في محاور استباناتها عناصر المحاسبة الرشيقة كالتكلفة المستهدفة وتيارات القيمة.

وقد اختلفت الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في أن الدراسة الحالية تناولت مجالات الدراسة الخاصة بتيارات القيمة والتكلفة المستهدفة ومعيار كايزن التحسن المستمر لأنها مرتبطة بالقطاع الصناعي أكثر من غيرها، بينما تناولت الدراسات السابقة بتخصص هذه المجالات مثل دراسة (Kocamis, 2018) التي تناولت تيارات القيمة فقط، ودراسة (عاشور، 2018) التي تناولت التكلفة المستهدفة فقط.

وقد انفردت الدراسة وتميزت عن الدراسات الأخرى في أنها تعتبر وعلى حد علم الباحث من الدراسات الأولى التي تناولت مدى تطبيق المحاسبة الرشيقة من خلال نظام محاسبة المسؤولية وأثرها على الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية وستكون مرجعاً يستفيد منه المحاسبين والمختصين والمهتمين.

4. منهجية الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة، يتم استخدام المنهج الوصفي الارتباطي، في ضوء طبيعة الدراسة والبيانات المراد الحصول عليها، وهدف الدراسة التي تسعى لفحص العلاقة بين متغيرات مدى تطبيق المحاسبة الرشيقة من خلال نظام محاسبة المسؤولية وأثرها على الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية، تم استخدام برنامج EViews في تحليل البيانات كون متغيرات الدراسة تعبر عن بيانات كمية تم الوصول إليها من القوائم المالية للشركات الصناعية الفلسطينية محل الدراسة. وقد اعتمد الباحث على الأسلوب الكمي في التحليل الإحصائي مستخدماً تحليل الانحدار حيث اشتمل على أسلوبين في التحليل وهما:

1. تحليل الانحدار البسيط بغرض إيجاد العلاقة بين كل متغير مستقل والمتغير التابع على حدة.
2. تحليل الانحدار المتعدد بهدف إيجاد نموذج يوضح العلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة مجتمعة معاً، وعليه فإن المعادلات الرياضية المستخدمة في هذه الدراسة هي:

العائد على الأصول = الربح بعد الضريبة / مجموع الأصول

العائد على حقوق الملكية = الربح بعد الضريبة / العائد على حقوق الملكية

نسبة التداول = الأصول المتداولة / الالتزامات المتداولة

مجموع التكاليف = التكاليف المباشرة + التكاليف غير المباشرة

1.4 مجتمع الدراسة وعينتها:

يشتمل مجتمع الدراسة على جميع الشركات الصناعية الفلسطينية وعددها (13) شركة، والتي ينطبق عليها الشروط الحكمية التالي:

1. أن تكون مدرجة في بورصة فلسطين قبل تاريخ 2011/4/1، وهو نهاية الفترة القانونية لتشر التقرير المالي السنوي لعام 2010.

2. أن يكون لها تقارير مالية منشورة على صفحة بورصة فلسطين خلال سنوات الدراسة الممتدة من عام 2010م حتى عام 2020.

ونظرا لانطباق هذه الشروط على جميع مفردات مجتمع الدراسة، واستخدام الباحث أسلوب العينة وتم اختيار (13) شركة، كعينة لإجراء الدراسة عليها بعد المسح الشامل لجميع الشركات محل الدراسة.

2.4 مصادر جمع البيانات:

هناك عدة مصادر لجمع البيانات وهي:

أولاً: المصادر الأولية: تم الاعتماد على التقارير المالية للشركات محل الدراسة والمنشورة على الصفحة الالكترونية لبورصة فلسطين لسنة (2020)، وتعتبر هذه التقارير الأداة الرئيسة للباحث في جمع البيانات والتي من خلالها يمكن الوصول إلى متغيرات الدراسة المذكورة سابقاً.

ثانياً: المصادر الثانوية: تطرق الباحثان للدراسات السابقة ذات العلاقة للتعرف على الإطار النظري في هذا المجال وإثراء الدراسة الحالية بالنتائج التي توصلت إليها تلك الدراسات، ومن ضمن المصادر الثانوية الكتب، رسائل الماجستير، المجلات، المقالات وغيرها.

3.4 مكان الدراسة:

تقتصر هذه الدراسة على الشركات الصناعية التي تعمل داخل الأراضي الفلسطينية – الضفة الغربية- والمدرجة في بورصة فلسطين للسنوات (2010-2020)م.

4.4 خطوات حساب المتغيرات:

عند حساب متغيرات الدراسة قام الباحث بإتباع الخطوات التالية:

1. تجميع التقارير المالية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين عينة الدراسة لسنة (2020).
2. تفرغ البيانات المالية المطلوبة لحساب المتغيرات من واقع التقارير المالية لجميع الشركات عينة الدراسة باستخدام برنامج الجداول الالكترونية (Excel)، والجدول التالي رقم (1) يوضح البيانات المستخدمة:

جدو3.4 (1) البيانات المالية المستخدمة في حساب متغيرات الدراسة

الرقم	البيان	الرقم	البيان
-------	--------	-------	--------

1	الأصول المتداولة	5	الربح بعد الضريبة
2	مجموع الأصول	6	التكاليف المباشرة
3	الالتزامات المتداولة	7	التكاليف غير المباشرة
4	إجمالي حقوق الملكية	8	مجموع التكاليف

أولاً: المتغيرات المستقلة:

المحاسبة الرشيقة = التكلفة المستهدفة + سلسلة القيمة + معيار كايزن

$$Y = X1 + X2 + X3$$

ثانياً: المتغيرات التابعة:

الأداء المالي = العائد على الأصول + العائد على حقوق الملكية + نسبة التداول

$$T = K1 + K2 + K3$$

المتغير الوسيط:

نظام محاسبة المسؤولية = النظام المحاسبي الشامل + الموازنات التخطيطية

المتغيرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	أعلى قيمة	أقل قيمة	عدد المشاهدات
التكلفة المستهدفة	2.365	0.1241	96363	1022	110
سلسلة القيمة	3.245	0.1147	98733	1047	110
معيار كايزن	4.266	0.1069	74185	2303	110
المحاسبة الرشيقة	3.2890	0.1152	89760	1457	110
العائد على الأصول	0.120	0.141	0.120	0.119	110
العائد على حقوق الملكية	0.014	0.018	0.058	0.012	110
نسبة التداول	0.220	0.340	0.236	0.210	110
الأداء المالي	0.118	0.166	0.138	0.113	110
النظام المحاسبي الشامل	0.691	0.1235	0.221	0.780	110
الموازنات التخطيطية	0.548	0.2451	0.362	0.680	110
نظام محاسبة المسؤولية	0.486	0.236	0.273	0.556	110
حجم الشركة	12633	12.259	152222	102541	110

110	1400011	1936566	66.154	125484	مجموع أصول الشركة
-----	---------	---------	--------	--------	-------------------

$$Z = S1 + S2$$

المتغير الضابط:

حجم الشركة، حجم الأصول.

أولاً: الوصف الإحصائي لبيانات الدراسة

تم الحصول على بيانات مالية للشركات التي تم دراستها، وباستخدام برنامج EViews كانت نتائج الدراسة كما يلي، حيث يبين الجدول رقم (2) الوصف الإحصائي لبيانات الدراسة وذلك وفقاً لمتغيرات الدراسة كافة، حيث يوضح الجدول المتوسطات الحسابية، والانحراف المعياري وكل من أعلى قيمة وأقل قيمة للبيانات المالية التي تم جمعها بخصوص متغيرات الدراسة:

جدول (2): نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

يلاحظ من الجدول أعلاه أن الوسط الحسابي لمستوى المحاسبة الرشيق هو (2.365) وانحراف معياري (0.1241)، بينما حاز متغير معيار كايزن على أعلى وسط حسابي بقيمة (4.266)، وكانت الشركات الصناعية تستخدم معيار كايزن للتحسن المستمر لضبط أدائها المالي بأعلى قيمة وهي (74185)، وفيما يتعلق بمتغيرات الدراسة الباقية، فإن علمية تفسير نتائج الإحصائي الوصفي المتعلقة بها يتم وفقاً لما هو وارد أعلاه.

والجدول رقم (3) يوضح تفاصيل مؤشرات الالتواء والتفرطح بالتفصيل لكافة متغيرات الدراسة:

جدول (3) مؤشرات الانحراف والتفرطح لمتغيرات الدراسة

المتغيرات	Skewness الإلتواء	Kurtosis التفرطح
التكلفة المستهدفة	0.241	11.857
سلسلة القيمة	0.165	5.963
معياري كايزن	0.325	3.241
المحاسبة الرشيقية	1.707	4.602
العائد على الأصول	0.168	0.263
العائد على حقوق الملكية	0.214	0.259
نسبة التداول	0.362	0.952
الأداء المالي	0.362	0.952
النظام المحاسبي الشامل	0.471	0.247
الموازنات التخطيطية	0.569	0.360

0.325	0.325	نظام محاسبة المسؤولية
0.632	0.362	حجم الشركة
0.120	0.345	مجموع أصول الشركة

أما فيما يتعلق بمؤشرات الانحراف: الالتواء (skewness) والتفرطح (kurtosis) فقد كانت جميعها مناسبة للدراسة، حيث يشير مفهوم الالتواء إلى درجة عدم التماثل، فإذا كان الطرف الأيمن للتوزيع البيانات أطول من الطرف الأيسر، فإن التوزيع ملتوي لليمين أو أن له التواء موجب في طبيعته، والعكس صحيح، ويتلاشى الالتواء عندما يكون التوزيع طبيعي للبيانات (Normal distribution).

وفيما يتعلق بالتفرطح فإنه يمثل مقياس لدرجة علو أو انخفاض منحى التوزيع التكراري بالنسبة للمنحنى الطبيعي للبيانات، حيث أنه إذا كان لتوزيع قمة مرتفعة يقال أنه مدبب، وإذا كان التوزيع ذو قمة مسطحة يقال أنه مفلطح، بالتالي فإذا كانت قيمة التفرطح كبيرة كان للتوزيع البيانات قمة منخفضة، حيث يلاحظ من خلال النتائج المعروضة في الجدول رقم (3) أن البيانات المتعلقة بالتدقيق اللاحق لها معدل تفرطح مرتفع مقارنة بالمتغيرات الأخرى في نموذج الدراسة.

ثانياً: نتائج معامل الارتباط

يوضح الجدول رقم (4) نتائج معامل الارتباط بين متغيرات الدراسة كافة، حيث أن هذا الارتباط يعكس درجة قوة واتجاه العلاقة بين متغيرات نموذج الدراسة، وتتراوح هذه الدرجة بين +1 و -1، كما يفيد معامل الارتباط في الاستدلال على ظاهرة تعددية الارتباط (Multicollinearity) بين المتغيرات المستقلة، والجدول التالي يوضح نتائج معامل الارتباط:

جدول (4): نتائج مصفوفة معاملات الارتباط لمتغيرات الدراسة

*دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)

10	9	8	7	6	5	4	3	2	12	No	
									1	1	التكلفة المستهدفة
								1	0.230	2	سلسلة القيمة
							1	0.158	0.854	3	معايير كايزن
						1	0.874	0.147	0.215	4	العائد على الأصول
					1	0.186	0.415	0.923	0.235	5	العائد على حقوق الملكية
				1	0.260	0.596	0.632	0.263	0.145	6	نسبة التداول
			1	0.063	0.352	0.532	0.585	0.233	0.232	7	النظام المحاسبي الشامل
		1	0.160	0.111	0.220	0.452	0.485	0.392	0.125	8	الموازنات التخطيطية
	1	0.170	0.132	0.222	0.125	0.748	0.485	0.235	0.102	9	حجم الشركة
1	0.163	0.135	0.152	0.320	0.240	0.764	0.250	0.124	0.323	10	مجموع أصول الشركة

وتشير النتائج الواردة في الجدول السابق الى وجود علاقة ما بين متغيرات الدراسة المستقلة والمتغير التابع، حيث اعلى ارتباط كان بين المتغير العائد على حقوق الملكية وبين سلسلة القيمة والذي بلغ (0.923). ومن الواضح أن كافة العلاقات بين المتغيرات كانت طردية إيجابية.

ثالثاً: نتائج مدى ملائمة البيانات لاختبار فرضيات الدراسة

إن استخدام نموذج انحدار المربعات الصغرى في تحليل بيانات الدراسة يخضع لفحص عدد من الافتراضات والتي يجب تحقيقها والتأكد من صحتها قبل تطبيق هذا النموذج، وفيما يلي أهم هذه الافتراضات:

1. الازدواج الخطي او الخطية المتعددة (Multicollinearity)

تنتج هذه المشكلة عند وجود علاقة خطية بين متغير مستقل ومتغير آخر أو مجموعة متغيرات مستقلة، ويجب الانتباه إلى أن هذه المشكلة تتمثل في "درجة" الارتباط الخطي وليس في وجود أو عدم وجود هذا الارتباط، حيث أن هناك درجة معينة إذا تم تجاوزها أصبح لدينا مشكلة عند استخدام نموذج الانحدار. كما ان شرط استقلال المتغيرات المستقلة عن بعضها البعض يقصد به عدم وجود ترابط عالي بين المتغيرات المستقلة فيما بينها واختلال هذا الشرط يسبب مشكلة الازدواج الخطي، وتم التحقق من هذا الشرط باستخدام اختبار معامل التباين (Variance Inflation Factor – VIF)، حيث أشار Gujarati (2009) إلى أنه في حال كون قيمة VIF أكبر من 10 فإن هذا يشير الى وجود مشكلة الازدواج الخطي في نموذج الدراسة بصورة كبيرة. وبالنظر إلى نتيجة هذا الاختبار تبين لنا أن متوسط

معامل تضخم التباين بلغ (1.41) وهو أقل من 5 وبشكل عام معاملات تضخم التباين للمتغيرات المستقلة لم تتجاوز القيمة 10 وهذا يدل على عدم وجود مشكلة ازدواج خطي في النموذج، مما يدعم جودة النموذج المقترح، أضف لذلك فقد تم التأكد من شرط استقلال المتغيرات وعدم وجود ترابط بينها عن طريق النظر لقيمة (Tolerance) حيث يتم اشتقاق هذه القيمة عن طريق حساب هذه النسبة (1/VIF)، وفقاً لذلك فإن نتيجة (Tolerance) بلغت 0.71، حيث وفقاً لما هو متعارف عليه، فقد أشار Menard (1995) إلى أن $tolerance < 0.20$ tolerance يعكس وجود قلق إلى حد ما حول مشكلة الازدواج الخطي، أما في حال كون $tolerance < 0.10$ فهذا يشير إلى وجود مشكلة الازدواج الخطي بشكل كبير.

2. التوزيع للبيانات (Normal Distribution)

من أجل التحقق فيما إذا كانت بيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، تم إجراء اختبار يطلق (Jarque-Bera)، حيث يعتبر هذا الاختبار أحد أهم الاختبارات الاحصائية للتحقق من صحة افتراض التوزيع الطبيعي للبيانات قيد التحليل، وفي سياق ذلك، فقد بلغت نتيجة هذا الاختبار قيمة تساوي (1.196) باحتمال ($P\text{-value} = 0.513$)، وهو أكبر من 0.05، مما يشير لقبول الفرضية العدمية التي تنص على أن متغيرات الدراسة موزعة توزيعاً طبيعياً.

3. الارتباط الذاتي (Autocorrelation or Serial correlation)

يعتبر الارتباط الذاتي أحد مشاكل القياس والتي لا بد من معالجتها حتى تتمتع المعالم التي يتم تقديرها بطريقة المربعات الصغرى بالخصائص المرغوبة، ويعتبر الارتباط الذاتي من أهم الفروض التي يجب التحقق منها في نموذج الدراسة، ولتحديد استقلال حدوث الخطأ أو خلو النموذج من مشكلة الارتباط الذاتي، تم التأكد من هذه المشكلة في النموذج باستخدام اختبار دربن-واتسون (Durbin-Watson)، حيث أن الفرضية الصفرية المتعلقة بهذا الاختبار تنص على أنه لا يوجد مشكلة ارتباط خطي في نموذج الدراسة، لذلك فإنه في حالة كانت $p\text{-value}$ لهذا الاختبار أكبر من مستوى الأهمية (Significance level)، فإننا نقبل الفرضية الصفرية والتي تنص على خلو نموذج الدراسة من مشكلة الارتباط الخطي.

في سياق المذكور اعلاه فإن قيمة اختبار درابون واتسون (DW) تتراوح بين 0 و 4، وكلما اقتربت من الصفر يكون هناك ارتباط ذاتي إيجابي، في حين أنها إذا اقتربت من الأربعة يكون هناك ارتباط ذاتي سلبي، بينما عندما تقترب من القيمة 2 لا يوجد ارتباط ذاتي، وفي هذا النموذج بلغت قيمة الاختبار المحسوبة (1.43) وهي قيمة قريبة من القيمة 2 مما يدعم قبول الفرضية التي تشير لعدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي، حيث ان جميع معاملات الارتباط الذاتية غير دالة إحصائياً مما يؤكد عدم وجود ترابط ذاتي بين متغيرات الدراسة التي شملها النموذج.

رابعاً: نتائج اختبار الانحدار الخطي (Regression)

تم اختبار فرضيات الدراسة عن طريق استخدام تحليل الانحدار المتعدد (Multiple Regression) وذلك لتحقق من أثر المتغير المستقل على المتغير التابع. ولإجراء ذلك تم الاستعانة ببرنامج التحليل القياسي (Eviews) للقياس والتقدير، حيث تم الاعتماد أيضاً على بيانات بانل (Panel Data)، ويعتبر الاعتماد على هذا النوع من البيانات ذا أهمية وذلك لكون هذا النوع يأخذ في الاعتبار ما يوصف بعدم التجانس أو الاختلاف بين مفردات العينة سواء المقطعية أو الزمنية، إذ أن إهمالها يقود إلى تقديرات متحيزة وغير متسقة مثل الحالة الاقتصادية المحلية واللغة والثقافة والموقع الجغرافي وغيرها من الخصائص التي تنفرد بها المتغيرات عن بعضها البعض، فضلاً عن العوامل التي تتغير عبر الزمن مثل التطور التكنولوجي والمؤسسي وتغير السياسات الاقتصادية والتجارية وغيرها، ولكن هذه الآثار تكون ثابتة في الأجل القصير أو على الأقل خلال فترة الدراسة، ويتم التعامل مع هذه الآثار الزمنية بوصفها آثاراً ثابتة باستخدام نموذج الآثار الثابتة (Fixed effects) أو آثاراً عشوائية باستخدام نموذج الآثار العشوائية (Random effects).

ومن خلال البيانات التي تناولتها الدراسة والتي اشتملت 13 شركة صناعية مدرجة في بورصة فلسطين، حيث تم استخدام المشاهدات المقطعية للفترات الزمنية التي يطلق عليها (Balanced panel data) وسيتم الاختبار بين ثلاث نماذج للبيانات وهي:

- نموذج الانحدار باستخدام طريقة المربعات الصغرى (Ordinary least squares model)

- نموذج الآثار الثابتة (Fixed effect model)

- نموذج الآثار العشوائية (Random effect model)

ويهدف التوصل إلى النموذج الملائم لبيانات الدراسة والذي يعطي نتائج صحيحة ودقيقة سوف يتم تطبيق اختبار (Hausman)، ومن أجل تطبيق هذه الاختبارات تم صياغة دالة نموذج الدراسة بالشكل التالي:

$$W=Y + T +T$$

$$M= X1+X2+X3+ S1+S2 + (K1+K2+K3)$$

وبالإستناد لنموذج المذكورة أعلاه، فقد تم تطبيق نماذج (Static Panel data) وهي طريقة المربعات الصغرى (OLS)، وطريقة الآثار الثابتة (Fixed-effects)، وطريقة الآثار العشوائية (Random-effects) كالتالي:

النتائج باستخدام نموذج الانحدار باستخدام طريقة المربعات الصغرى:

جدول (5): نتائج تقدير نموذج الانحدار بطريقة المربعات الصغرى

Prob.	t- statistic	Std. Error	Coefficient	Variables
0.001	0.369	0.032	0.025	X1
0.003	0.255	0.033	0.014	X2
0.004	0.142	0.001	0.233	X2
0.003	0.123	0.004	0.121	Y
0.002	0.121	0.020	0.321	S1
0.001	0.110	0.013	0.352	S2
0.001	0.142	0.014	0.334	Z
0.005	0.132	0.020	0.142	K1
0.000	0.250	0.036	0.132	K2
0.000	0.362	0.052	0.185	K3
0.004	0.351	0.048	0.174	T
0.000	0.312	0.063	0.136	حجم الشركة
0.003	0.489	0.032	0.125	أصول الشركة
F-statistics= 9.3, Prob(F)= 0.00, R-Square= 0.26, adjusted R-Square= 0.28, DW = 1.11				

*دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)

من خلال النتائج السابقة يتضح وجود علاقة دالة إحصائية فقط ما بين المتغيرات المستقلة (Y) والمتغير التابع (T)، بينما تظهر النتائج إلى أنه توجد علاقة ذات دالة إحصائية ما بين متغير المحاسبة الرشيقة والأداء المالي، ويتضح وجود علاقة دالة إحصائية فقط ما بين المتغيرات المستقلة (Y) والمتغير الوسيط (Z)، بينما تظهر النتائج إلى أنه توجد علاقة ذات دالة إحصائية ما بين متغير المحاسبة الرشيقة ومحاسبة المسؤولية، ويتضح وجود علاقة دالة إحصائية فقط ما بين المتغير الوسيط المستقلة (Z) والمتغير التابع (T)، بينما تظهر النتائج إلى أنه توجد علاقة ذات دالة إحصائية ما بين متغير محاسبة المسؤولية والأداء المالي.

أما فيما يتعلق بالمتغيرات الضابطة والتي تمثل خصائص الشركة فقد أشارت النتائج إلى وجود علاقة ذات دالة إحصائية لكافة المتغيرات الضابطة عند مستوى دلالة الأمر الذي يشير بكل وضوح إلى دور المتغيرات الضابطة في تفسير التغيير في المتغير التابع لدى الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين.

وتشير النتائج إلى أن قيمة Adjusted R Square بلغت 0.26 وهذا يشير إلى أن المتغيرات المستقلة مجتمعة تفسر ما قيمته 26% من التغير الحادث في المتغير التابع، وأن قيمة F-value بلغت 9.3 بدرجة احتمالية مهمة، وهذا يدل على أن المتغيرات المستقلة مجتمعة تفسر جزء ملموس من التغير في المتغير التابع.

ويهدف اختيار النموذج الأكثر ملائمة لبيانات الدراسة جرت العادة الاعتماد على معامل التحديد كمؤشر رئيسي للمقارنة بين عدة نماذج قياسية من ناحية الملائمة للبيانات التي تجري عليها الدراسة، إلا أنه في نماذج التحليل الكمي لا يمكن الاعتماد على معامل التحديد في اختيار نموذج البيانات الملائم، وذلك لأن معامل التحديد يعتمد على مقاييس مختلفة في حسابه من نموذج إلى آخر، لذلك تم استخدام اختبار (Hausman) للمفاضلة بين نموذج التأثيرات الثابتة ونموذج التأثيرات العشوائية، وكانت النتائج كما يلي:

جدول (6): نتائج اختبار النموذج الأفضل من النماذج المقدره (Hausman test)

الاختبار	قيمة الاختبار	P- Value
اختبار Hausman	74.3	0.000

تشير النتيجة الواردة في الجدول السابق إلى أن دلالة الاختبار بلغت (0.000) وهذه القيمة أقل من (0.005) مما يشير إلى معنوية الاختبار، وهذا يدل على أن نموذج التأثيرات الثابتة أفضل من النموذج العشوائي وبالتالي سيتم اعتماد نموذج التأثيرات الثابتة لدراسة العلاقة بين متغيرات الدراسة. واستناداً لما سبق، فإنه سوف يتم اختبار فرضيات الدراسة وفقاً لنموذج الأفضل (Optimal model) وهو نموذج التأثيرات الثابتة، حيث سيتم الاعتماد عليه في تفسير العلاقات قيد الدراسة والبحث كالتالي:

سؤال الدراسة الرئيس: ما مدى تطبيق المحاسبة الرشيقة من خلال نظام محاسبة المسؤولية وأثرها على الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية؟ وينبثق عنها الفرضية الرئيسة: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في مدى تطبيق المحاسبة الرشيقة من خلال نظام محاسبة المسؤولية وأثرها على الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية.

واعتماداً على نتائج الجدول (5) يتضح لنا بأن قيمة مستوى الدلالة (0.003) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05) وبالتالي نرفض صحة الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على أنه توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في مدى تطبيق المحاسبة الرشيقة من خلال نظام محاسبة المسؤولية وأثرها على الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية وكانت علاقة طردية.

سؤال الدراسة الفرعي الأول: ما مدى تطبيق التكلفة المستهدفة من خلال نظام محاسبة المسؤولية وأثرها على الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية؟ وينبثق عنها الفرضية الرئيسية: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين مدى تطبيق التكلفة المستهدفة من خلال نظام محاسبة المسؤولية وأثرها على الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية.

واعتماداً على نتائج الجدول (5) يتضح لنا بأن قيمة مستوى الدلالة (0.001) وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.05) وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على أنه توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين مدى تطبيق التكلفة المستهدفة من خلال نظام محاسبة المسؤولية وأثرها على الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية وكانت العلاقة طردية.

سؤال الدراسة الفرعي الثاني: ما مدى تطبيق سلسلة القيمة من خلال نظام محاسبة المسؤولية وأثرها على الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية؟ وينبثق عنها الفرضية الرئيسية: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين مدى تطبيق سلسلة القيمة من خلال نظام محاسبة المسؤولية وأثرها على الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية.

واعتماداً على نتائج الجدول (5) يتضح لنا بأن قيمة مستوى الدلالة (0.003) وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.05) وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على أنه توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين مدى تطبيق سلسلة القيمة من خلال نظام محاسبة المسؤولية وأثرها على الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية وكانت العلاقة طردية.

سؤال الدراسة الفرعي الثالث: ما مدى تطبيق معيار كايين للتحسن المستمر من خلال نظام محاسبة المسؤولية وأثرها على الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية؟ وينبثق عنها الفرضية الرئيسية: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين مدى تطبيق معيار كايين للتحسن المستمر من خلال نظام محاسبة المسؤولية وأثرها على الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية.

واعتماداً على نتائج الجدول (5) يتضح لنا بأن قيمة مستوى الدلالة (0.004) وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.05) وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على أنه توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين مدى تطبيق معيار كايين

للتحسن المستمر من خلال نظام محاسبة المسؤولية وأثرها على الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية وكانت العلاقة طردية.

5.4 النتائج:

بعد عرض النتائج فقد توصلت الدراسة إلى ما يلي:

1. يتم تطبيق التكلفة المستهدفة من خلال نظام محاسبة المسؤولية والتي ينعكس أثرها على الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية، ويفسر ذلك بأن إدارة الشركات الصناعية الفلسطينية تقوم بدراسة السوق قبل طرح أي منتج جديد، كما يساعد تطبيق التكلفة المستهدفة في تحديد هامش الربح المستهدف قبل طرح المنتج في السوق، إضافة إلى أن إتباع منهج التكلفة المستهدفة يؤدي إلى استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة.
2. يتم تطبيق سلسلة القيمة من خلال نظام محاسبة المسؤولية والتي ينعكس أثرها على الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية، ويفسر ذلك بأنه يتم ربط تدفق الإيرادات داخل أقسام الشركة بعدد العاملين فيها، كما تجرى مراجعة مستمرة للوقت الفاصل بين استلام طلبات الزبائن وتقديم المنتجات بهدف تقليص المدة اللازمة لتسليم المنتجات، إضافة إلى تنفيذ متابعة وقت تنفيذ الأنشطة الصناعية للتأكد من الالتزام بالوقت المحدد.
3. يتم تطبيق معيار كايزن للتحسين المستمر من خلال نظام محاسبة المسؤولية والتي ينعكس أثرها على الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية، ويفسر ذلك بأنه يوجد متابعة مستمرة من قبل إدارة الشركة لمستوى جودة المنتجات المقدمة للزبائن، كما توظف إدارة الشركات التكنولوجية والتقنيات المستحدثة في العمليات الصناعية كافة، إضافة إلى قيام إدارة الشركات الصناعية الفلسطينية بإعادة هيكلة العمليات الصناعية في كافة الأقسام لزيادة تفعيل إنتاجيتها.
4. يتم تطبيق المحاسبة الرشيقة (التكلفة المستهدفة، سلسلة القيمة، معيار كايزن للتحسين المستمر) من خلال نظام محاسبة المسؤولية والتي ينعكس أثرها على الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية، ويفسر ذلك بأنه يوجد هيكل إداري سليم يساعد في عملية إنجاح نظام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية، كما تجرى مراجعة مستمرة للوقت الفاصل بين استلام طلبات الزبائن وتقديم المنتجات بهدف التأكد من عدم تراكم طلبات الزبائن، إضافة إلى أن الإدارة العليا في الشركات الصناعية الفلسطينية تشكل فرق عمل متعددة الوظائف من أجل القيام بالتحسينات المستمرة.
5. يوجد درجة للأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية، ويفسر ذلك بأنه يتم تجهيز قوائم مالية وميزانيات تقديرية لتقديم المعلومات للمهتمين في الشركات الصناعية الفلسطينية، كما يتوفر نماذج محاسبية متنوعة توضح أساليب سير العمل في النظام

المحاسبي، إضافة إلى أنه يتم تطبيق نظام رقابي فعال يشتمل على إجراءات وقائية وتصحيحية.

6. وجود علاقة ارتباط طردية ذو دلالة احصائية بين مدى تطبيق المحاسبة الرشيقة من خلال نظام محاسبة المسؤولية وبين أثرها على الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية، ويعني ذلك بأنه كلما ازدادت درجة مدى تطبيق المحاسبة الرشيقة (التكلفة المستهدفة، سلسلة القيمة، معيار كايزن للتحسين المستمر) ازدادت درجة أثرها على الأداء المالي في الشركات الصناعية الفلسطينية، حيث أن إتباع منهج التكلفة المستهدفة يؤدي إلى خفض تكاليف المنتجات، كما تقوم إدارة الشركات الصناعية بالرقابة على العاملين؛ لمعرفة مدى إنجازهم لواجباتهم خلال الوقت المحدد، إضافة إلى سعي إدارة الشركات الصناعية إلى إرضاء زبائنهم من خلال تحسين منتجاتها بشكل مستمر، كما يتوفر في النظام المحاسبي في الشركات الصناعية دليل حسابات يوضح سير العمليات المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الرشيقة.

التوصيات:

بعد عرض نتائج الدراسة وتفسيرها فقد توصلت للتوصيات التالية:

1. ضرورة تطبيق طريقة التكاليف المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية لأنها تؤدي إلى تخفيض التكاليف المتعلقة بالمنتجات من خلال استبعاد التكاليف الغير مرتبطة بتدفق القيمة.
2. ضرورة الاهتمام من قبل المحاسبين والمدققين في الشركات الصناعية الفلسطينية بأداة سلسلة القيمة من خلال تطبيق نظام يظهر فيه كافة الأنشطة والخطوات والإجراءات التي تتضمنها كل دورة من دورات العمل.
3. ضرورة تنمية الوعي بثقافة المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية الفلسطينية بأهمية إتباع نظام التحسين المستمر الذي يعمل على تحقيق الكمال وبالتالي الحصول على منتج ذو جودة عالية مما يساعد على استمرار الشركات.
4. العمل على استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة وخاصة سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة ومعيار كايزن للتحسين المستمر لأنها تعطي الصورة الواضحة عن الأداء المالي للشركات الصناعية الفلسطينية وتساعد في عملية التقييم وتحقيق أهدافها الإستراتيجية.
5. حث الشركات الصناعية الفلسطينية لضرورة الاستمرار في تحسين أدائها المالي من خلال تطبيق تقنيات المحاسبة الرشيقة الفعالة.

6. على إدارة الشركات الصناعية الفلسطينية معرفة فلسفة المحاسبة الرشيقة، وما يتطلب منها التحول من نظامها الحالي إلى الأنظمة الحديثة من خلال استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة.

5. المراجع:

أولاً: المراجع العربية:

1. باعلي، كنزة. (2015). محاسبة المسؤولية كأداة لمراقبة التسيير: دراسة حالة المؤسسة تعاوني الحبوب والخضر الجافة خلال 2015. *مجلة العلوم الإدارية والإنسانية*، 15(35)، 22-1.

2. بوحسون، صباح. (2020). *المحاسبة الرشيقة ودورها في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الصناعية دراسة حالة شركة سوناطراك مجمع الميثانول (رزيو)*. رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر.

3. بودرجة، رمزي. (2020). أثر تطبيق محاسبة الموارد البشرية على مؤشرات الأداء المالي دراسة حالة شركة سونلغاز وحدة سكيكدة. *مجلة الدراسات التجارية والاقتصادية المعاصرة*، 13(1)، 110-132.

4. بوصافر، شمس. (2020). *مدى امكانية تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة في المؤسسات الجزائرية -دراسة استطلاعية لعينة من مؤسسات بأم البواقي*. رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر.

5. ثامر، وفاء، وزين، مبروكة، وجاب الله، ساسية. (2019). تحليل تيار القيمة كأحد أدوات المحاسبة الرشيقة بين النظرية والواقع، دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية لولاية الوادي. *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية*، 19(1)، 123-154.

6. الجنابي، جاسم، وجبوري، مهدي. (2016). مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية ودوره في تقويم الأداء دراسة تحليلية. *مجلة العلوم الإدارية لجامعة بابل*، (169)، 44-67.

7. الربيعي، جبار، وعبد المطلب، ندى. (2011). دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة المستويات الادارية المختلفة: بحث تطبيقي في الشركة الوطنية للصناعات الغذائية. *منشورات مجلة معهد الإدارة التقني*، (44)، 1-30.

8. سايب، بدر الدين، وبوعافية، علاء الدين. (2021). دور حوكمة الشركات في تحسين الأداء المالي للمؤسسة دراسة حالة مؤسسة مطاحن الحضنة. *الجزائر: مجلة العلوم الاقتصادية*، 13(32)، 50-96.

9. سليمان، ابتسام. (2019). استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في إدارة التكلفة بين الإطار النظري والواقع العملي -دراسة حالة عينة من المؤسسات. *مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية لجامعة حمّة لخضر*، 19(42)، 44-68.
 10. شجاع، مخلد. (2015). *دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف دراسة تطبيقية على شركة فاين للورق الصحي*. رسالة ماجستير منشورة. جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.
 11. طيب، عبد السلام، والصدراوي، طارق، وزرفاوي، عبد الكريم. (2021). دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكاليف الإنتاج في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة سوناطراك فرع جبل العنق- تبسة. *مجلة رؤية اقتصادية*، 11(1)، 232-265.
 12. عابدين، حسني، ورشوان، عبد الرحمن. (2020). دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف وقياس الأداء المالي: دراسة حالة تطبيقية. عمان: *مجلة المحاسب العربي*، 15(44)، 12-42.
 13. عاشور، توفيق. (2018). مدى تطبيق أسلوب التفكير الرشيد وأثره على الأداء المالي في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين. *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية للجامعة الإسلامية*، (157)، 111-142.
 14. العنزي، وسيم. (2020). *أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية على الأداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية*. رسالة ماجستير منشورة. جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.
 15. كحيل، أحمد. (2017). *مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في مؤسسات التعليم العالي الفلسطينية، دراسة حالة: الجامعة الإسلامية بغزة*. رسالة ماجستير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
 16. مرغني، وليد، ودمدوم، زكرياء، وبوقفة، عبد الحق. (2021). تحديات تطبيق المحاسبة الرشيقة في المؤسسات الاقتصادية -دراسة عينة من المؤسسات بولاية الوادي. *مجلة مجاميع المعرفة*، 7(1)، 214-236.
- ثانياً: المراجع الأجنبية:

1. Darabi, S. (2017). *Barriers to Implementation of Lean" Accounting in Manufacturing Companies*. Library of Congress Cataloging-in-Publication.

- Ghafeer, Abdul Rahman, Mazahrih .(2018). The Impact of Target Cost Method to Strengthen the Competitiveness of Industrial Companies .*journal of lean thinking*, 3(2), 79-90 .2
- Kocamiş, T. U. (2018). Lean Accounting Method for Reduction in Production Costs in Companies. *International Journal of Business and Social Science*, 6(9), 6-13. .3
- Patxi and Others .(2016). An accounting system to:" Support Process Improvements: Transition To Lean Accounting. *Journal of Business and Social Science*, 3(17); 208-215. .4