

مدى تطبيق تحليل تيار القيمة كأحد أدوات المحاسبة الرشيقية في المؤسسات الاقتصادية - دراسة عينة من المؤسسات -

The extent of applying the value stream analysis as a lean accounting tool in economic institutions - Study of a sample of economic institutions -

- وليد مرغني / أستاذ محاضر أ، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، oualid_meraghni@yahoo.fr
 - زكرياء دمدوم / أستاذ محاضر أ، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، zdemdoum@yahoo.fr
 - عبد الحق بوقفة* / أستاذ محاضر أ، جامعة قاصدي مراح ورقلة، bougoffal@gmail.com

تاريخ النشر: 2020/06/21

تاريخ القبول: 2020/06/04

تاريخ الإرسال: 2020/02/15

ملخص:

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى توفر إمكانية تطبيق تحليل تيار القيمة كأحد أدوات المحاسبة الرشيقية في المؤسسات محل الدراسة من خلال استخدام المنهج الاستنباطي، ولتحقيق أهداف الدراسة صممت استبانته تتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها.

وقد تم اختيار عينة عشوائية مكونة من 90 فرد من مدراء ومسيري ومحاسبي المؤسسات في ولاية الوادي، كما تم استعمال البرنامج الإحصائي SPSS 22 بالإضافة إلى Minitab 16 لتحليل البيانات. وتوصلت الدراسة إلى توفر الإمكانيات لتحويل هذه المؤسسات إلى تطبيق المحاسبة الرشيقية وأهم أداة من أدواتها وهي تحليل تيار القيمة. الكلمات المفتاحية: التصنيع الرشيق، المحاسبة الرشيقية، تحليل تيار القيمة.

تصنيف JEL: M11 ، M41

Abstract:

The study aimed to identify the possibility of applying the value stream analysis as one of the tools of lean accounting in the institutions studied through the use of the deductive approach in the study, To achieve the objectives of the study designed a questionnaire suited to the subject of the study and its objectives.

A random sample of 90 managers and accountants of institutions in the state of the valley, two statistical programs was used, SPSS 22 and Minitab16. The study found that there is a possibility for the transformation of these institutions to the application of lean accounting and the most important tool is the analysis of the value stream.

Key words: Lean manufacturing, Lean accounting, value stream analysis.

Jel Classification Codes : M11 ، M41

* المؤلف المرسل : بوقفة عبد الحق، الايميل bougoffal@gmail.com

- مقدمة:

شهدت الأسواق العالمية في الآونة الأخيرة انتشار المنافسة الشديدة والعمل على تلبية متطلبات الزبائن وتحقيق رضاهم، كل ذلك أدى إلى قيام بعض المؤسسات الاقتصادية إلى تبني نظام التصنيع الرشيق وما رافقها من ظهور للمحاسبة 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، وهذا يعني ضرورة تبني أدوات وأساليب جديدة للمحاسبة تساهم في توفير المعلومات الملائمة لتحقيق الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة الاقتصادية من خلال تقليل كل مصادر الهدر والضياع الملموسة التي تتمثل في (الإنتاج الزائد، التخزين، العيوب في المدخلات والمخرجات) وغير الملموسة المتمثلة في (الوقت، الإدارة الضعيفة والعاملين الذين لا يملكون ثقافة الجودة)، ولعل من أهم الركائز الرئيسية التي تقوم عليها المحاسبة الرشيقة هي تحديد ما يسمى بتيار القيمة، فقد 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.

◀ إشكالية الدراسة:

تكمن إشكالية البحث في أن أنظمة المحاسبة التقليدية لا تتلاءم مع عمليات الإنتاج الرشيق وذلك لاحتوائها على عدد كبير من الضياع نتيجة لإتباعها نظام الإنتاج الواسع، إضافة إلى قصورها في تقديم المعلومات الدقيقة حول العملية الإنتاجية وأماكن الهدر لاتخاذ القرار المناسب، ولغرض تحسين نظام الإنتاج يتطلب الأمر الحاجة إلى نظام إداري ومحاسبي يتلاءم مع تبني المؤسسة الاقتصادية لنظام الإنتاج الرشيق. ومما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

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

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

✓ هل هناك وعي بمنافع المحاسبة الرشيقة في المؤسسات محل الدراسة؟

✓ هل هناك إمكانية لتطبيق تحليل تيار القيمة كأداة من أدوات المحاسبة الرشيقة في المؤسسات محل الدراسة؟

◀ فرضيات الدراسة:

✓ هناك درجة كبيرة من الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة في المؤسسات محل الدراسة؛

✓ هناك إمكانية كبيرة لتطبيق تحليل تيار القيمة باعتباره كأحد أدوات المحاسبة الرشيقة في المؤسسات محل الدراسة.

◀ أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف الدراسة في الآتي:

✓ دراسة كيف يساهم تحليل تيار القيمة في دعم المحاسبة الرشيقة باعتباره أداة رئيسية للارتقاء بالمنتجات نحو الجودة العالية وتقليل التكاليف، وذلك لكونها وسيلة مساعدة على الكشف عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة والقضاء على الهدر والضياع؛

✓ الوقوف على مدى استعداد المؤسسات محل الدراسة باعتبارها جزء من البيئة الجزائرية من أجل تبني مفهوم المحاسبة الرشيقة والذي يكسبها ميزة تنافسية ضمن أسواقها.

◀ الدراسات السابقة:

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

يهدف هذا البحث إلى معالجة التساؤل التالي: هل هناك إمكانية القفز على النظم الحاسوبية التقليدية للتكلفة وتطبيق المفاهيم الحديثة ومنها مفهوم المحاسبة الرشيقة وذلك تقليلا للتكلفة والجهد واختصارا للوقت، وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق مبادئ التفكير الرشيقة يتطلب تقسيم المؤسسات الصناعية على أساس تيارات القيمة وليس على الأساس الوظيفي، وتيارات القيمة تشمل جميع ما تقوم به المؤسسة من أجل خلق قيمة لعملائها وبالتالي الهيكل التنظيمي التقليدي يحتاج إلى تغيير كبير وعندها سنحتاج إلى مقاييس جديدة لقياس الأداء وإلى نظام محاسبي جديد لقياس تكاليف وإيرادات تيارات القيمة؛ كما أن أسلوب تكلفة التيار القيمة يعد نظام محاسبي يختص بقياس إيرادات وتكاليف تيارات القيمة ويتصف بالبساطة لعدم جمع تفاصيل التكاليف على مستوى أمر إنتاجي أو على مستوى منتج محدد وإنما يتم جمع التكاليف على مستوى تيار القيمة ككل؛ ويمكن 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 والعمليات اللازمة لتوصيل المنتج النهائي ليد المستهلك النهائي.

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

هدفت الدراسة إلى قياس العلاقة بين تطبيق نموذج تكاليف تيار القيمة في ظل بيئة التصنيع المرشد وبين تحقيق إستراتيجية الاستدامة، وقد تمحورت الإشكالية الرئيسية حول: هل يؤدي تطبيق نموذج تكاليف تيار القيمة في ظل بيئة التصنيع المرشد إلى دعم إستراتيجية الاستدامة؟، وقد توصلت الدراسة إلى أن منهج الترشيح يهتم بجودة الإنتاج والتشغيل والتحسين المستمر لكافة جوانب المؤسسة؛ بالإضافة إلى الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة يؤدي إلى خفض التكلفة وزيادة الأرباح والمحافظة على الموارد المتاحة؛ كما أن تطبيق منهج الترشيح يؤدي إلى تحسين معدلات النمو بالمؤسسة وجذب واستبقاء أفضل العملاء.

✓ دراسة: حاتم غانم سلطان رحيلة، (2017)، بعنوان "دور أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في تفعيل التكامل بين نظم التصنيع الخالي من الفاقد وإدارة سلسلة التوريد بهدف خفض تكلفة المنتج"، رسالة دكتوراه، جامعة الإسكندرية، مصر. أتت هذه الدراسة للإجابة على التساؤل التالي: ما هو أثر تبني إستراتيجية التصنيع الخالي من الفاقد على ترشيح وخفض تكلفة المنتج؟، وتوصلت الدراسة إلى أن تحقيق التكلفة المستهدفة

تساعد في الحد من الفاقد والضياع في الوظائف المختلفة للمنتج، كما أن تحليل سلسلة القيمة يساهم في تحسين الوضع التنافسي للمؤسسة وتحسين الربحية.

✓ **Mihai Apreutesei, Roxana Arvinte, (2010), Financial models and tools for managing lean manufacturing, Journal of Economics and Engineering, vol. 4, no 12.**

تهدف الدراسة بشكل رئيسي لعرض مجموعة من الأدوات والأساليب التي يتم من خلالها إدارة عمليات التصنيع الرشيق ومقارنة تأثيرها على مختلف مقاييس الأداء التشغيلية الداخلية والخارجية مع عدد من أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة، وكان ذلك من خلال التطرق لكل من التصنيع الرشيق والأدوات المالية المستخدمة فيه، وقد توصلت الدراسة أنه من الأفضل تطبيق نظام تكاليف تيار القيمة مع نظام التصنيع الرشيق واستبعاد نظم التكاليف التقليدية، لأنه لا يوجد حاجة إلى استخدامها لعمليات اتخاذ القرار بالنسبة لمسائل معينة كالأوامر الخاصة بالصنع أو الشراء، وتقييم المخزون، فهذه القرارات تتخذ بالرجوع إلى الربحية الإجمالية لتيار القيمة.

✓ **Ana Cristina Raposo, Maria João Cardoso Vieira, (2012) Lean Accounting: Accounting contribution for Lean management philosophy, Book of Proceedings – Tourism and Management Studies International Conference Algarve vol.3, University of the Algarve, Portugal.**

هدفت الدراسة بشكل عام إلى إجراء مراجعة للأدبيات حول فلسفة الإدارة الرشيقة، وتحديد النقاط الرئيسية لها والتحقق من توافقها مع نماذج المحاسبة الإدارية، وبشكل أكثر دقة فقد هدفت الورقة البحثية إلى: تحديد طرق تقييم المنتج، وتقييم أساليب الأداء الأكثر ملاءمة للاستخدام مع فلسفة الرشاقة الإدارية، لهذا الغرض تم استعراض مجموعة من المقالات العلمية المتعلقة بالمحاسبة الرشيقة.

ومن أهم النتائج التي تم الحصول عليها فإن تكلفة تيار تدفق القيمة تتبع بشكل كبير فلسفة الإدارة الرشيقة في حين لا يتوافق مع هذا المبدأ التكلفة المستندة إلى النشاط. وعموماً يجب أن يركز تقييم الأداء على ثلاث نقاط: خلية العمل، وتدفعات القيمة، والإدارة المرئية.

◀ المنهج المتبع في الدراسة:

من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات المعتمدة سيتم الاعتماد على المنهج الاستنباطي أي الانتقال من العام إلى الخاص في جميع أجزاء البحث، وللإشارة فإنه تم الاعتماد على أداة الاستبيان ضمن الجانب التطبيقي وذلك لجمع المعلومات ثم القيام بتحليلها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS 22 وبرنامج Minitab 16 والتوصل إلى النتائج والتوصيات.

I- تحليل تيار القيمة كأساس للمحاسبة الرشيقة وبيئة التصنيع الرشيق:

يعتبر تحليل تيار القيمة الأساس لتطبيق مفهوم المحاسبة الرشيقة ضمن بيئة التصنيع الرشيق كونه يعطي صورة مختلفة عن تنظيم الإنتاج داخل المؤسسات الاقتصادية، كونه ينظر إلى التكلفة بشكل أكثر شمولية ويحاول معالجة جميع العراقيل التي من شأنها تعطيل التدفق السلس للإنتاج.

I-1- مفهوم 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 " (عابدين و رشوان، 2018، صفحة 567).

من الممكن أن نشبه تيار القيمة بجران 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 بالعمل "المستهلك". ولكل تيار قيمة إدارة، فإدارة تيار القيمة عادة ترغب في أن تضمن أن الوحدات المنتجة ستدقق 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. (سيروان و عبد العزيز محسن، 2015، صفحة 122)

I-2- أهداف تحليل تيار القيمة:

يهدف تحليل 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. (عابدين و رشوان، 2018، صفحة 568)

I-3- 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 وهذا يعيق التقدم لأن كل قسم يسعى إلى تحسين أداءه 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 عائقا أمام التحسين المستمر، وعائقا أمام تدفق سلاسل لتيار القيمة، إذن فنظام 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. (سيروان و عبد العزيز محسن، 2015، صفحة 123)

II- الأدبيات النظرية حول المحاسبة الرشيقة و التصنيع الرشيق:

تعددت الترجمات التي تدور حول مصطلح المحاسبة الرشيقة التي جاءت كترجمة لـ Lean Accounting التي تتمحور حول مفهوم التصنيع الرشيق Lean Manufacturing والتي كان أصلها مستخلصا من نظام الإدارة اليابانية التي طبقت في شركة تويوتا لأول مرة.

II-1- ماهية التصنيع الرشيق:

تم تقديم مفهوم التصنيع الرشيق لأول مرة في شركة تويوتا لتصنيع السيارات في عام 1950 وكان يعرف بنظام تويوتا الإنتاجي TPS حيث كان الهدف الأساسي لهذا النظام هو تخفيض التكاليف وتحسين الإنتاجية من خلال التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وقد ظهر المصطلح نتيجة لندرة الموارد المادية والبشرية وزيادة المنافسة في سوق السيارات اليابانية.

وبعد ذلك تم انتقال مفهوم التصنيع الرشيق عبر الدول والصناعات المختلفة وذلك نتيجة لتفوقه الشامل في التكاليف والجودة والمرونة.

II-1-1- مفهوم التصنيع الرشيق:

التصنيع الرشيق يمثل منهجا تشغيليا شاملا يهدف إلى القضاء على الضياع، وتعظيم القيمة للعميل "المستهلك النهائي"، ويتميز هذا النهج عن طريق توصيل المنتج المناسب، وبالكمية المناسبة، والنوعية المناسبة في الوقت الذي يطلبه أو يحتاج إليه العميل "المستهلك النهائي"، وبأقل تكلفة ممكنة (سيروان و عبد العزيز محسن، 2015، صفحة 119).

II-1-2- خصائص التصنيع الرشيق:

يتسم التصنيع الرشيق بعدد من الخصائص التي تجعله من طرق التصنيع الحديثة والتي تساعد على تحقيق الكفاءة والفعالية، ومن هذه الخصائص ما يلي:

- ✓ إن الإنتاج يتم وفقا لطلب الزبون (الإنتاج وفق الطلب) أي أن الزبون هو القائد في العملية الإنتاجية;
- ✓ يعتمد نظام التصنيع الرشيق على فرق الإنتاج التي تستطيع اتخاذ القرارات الخاصة مثل إيقاف الخط الإنتاجي عند فشله;
- ✓ السعي المتواصل للوصول إلى المثالية بحيث تكون عملية التحسين مستمرة;
- ✓ التخطيط لكل الأنشطة والعمليات اللازمة لتصميم وإنتاج المنتج وفهمها بشكل كامل;
- ✓ يعتمد الإنتاج على الطلبات بدلا من التنبؤات. (الموسوي عباس و الغرابوي، 2015، صفحة 07)

II-1-3- أهداف التصنيع الرشيق:

يهدف نظام التصنيع الرشيق إلى القضاء على كافة أنواع الضياع في الأنشطة والعمليات داخل المؤسسة والسعي نحو إنتاج منتجات أو تقديم خدمات تتميز بما يلي:

- ✓ 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. (سيروان و عبد العزيز محسن، 2015، صفحة 119)

يتضح أن الفروق بين كل من النظم التقليدية ومدخل المحاسبة الرشيقة شاسعة، حيث إن نظم المحاسبة الإدارية التقليدية تؤدي إلى عرقلة تدفق الإنتاج، وتعمل أيضا على تكريس الضياع في الموارد (الأنشطة التي لا تضيف قيمة) الأمر الذي يساهم في زيادة تكاليف المنتجات بدلا من التخلص من الضياع وهذا يؤدي إلى زيادة التكلفة التي يدفعها الزبون، أما نظام المحاسبة الرشيقة تقوم بالتخلص من الضياع والتحسين المستمر للمنتجات وهذا يؤدي إلى تميز جودة المنتجات وتخفيض التكلفة، وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية (اسراء عبد السلام، 2016، صفحة 35).

II-2- المحاسبة الرشيقة:

لقد ظهرت المحاسبة الرشيقة كاستجابة لتغيرات في تبني الوحدات الاقتصادية لنظام التصنيع الرشيق بدلا من نظام الإنتاج الواسع والذي بموجبه تغيرت إدارة تلك المؤسسات الاقتصادية التي كانت تدار من قبل الأقسام الوظيفية إلى الإدارة من خلال تدفقات القيمة، بحيث توفر طريقة جديدة لاحتساب التكاليف والذي بموجبه يكون الهدف هو تتبع تكلفة تدفق القيمة بدلا من المنتجات.

II-2-1- مفهوم المحاسبة الرشيقة:

وفقاً Maskell, Baggaley & Grasso فإن الأدوات والممارسات المستخدمة في المحاسبة الرشيقة ليست جديدة في الغالب. وهي تعني التوجه أكثر نحو إدخال نظام إدارة الرشيقة في المؤسسات وبالتالي تطبيق مبادئ التفكير الرشيق تلك على المحاسبة، وعلى نظام الرقابة وقياس الأداء في المؤسسات. وهذا لا ينبغي أن ينظر إلى المحاسبة الرشيقة على أنها مجموعة من الأدوات يتم تطبيقها وكفى، لكنها في الواقع مجموعة من المبادئ الأساسية قد تم تطويرها بمرور الوقت لتشجيع وتطبيق المبادئ الرشيقة. (Frances, Kennedy, Peter, & Brewer, 2005, p. 32)

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 المضيغة 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 للانحرافات، وذلك بسبب عدم وجود بيانات معيارية في كشف الدخل لأنه يعد عادة لشهر أو أسبوع، فضلا عن تفاصيل أخرى. (Maskell, Bruce, & Larry, 2011).

كما عرفها James Blackstone أنها " مجموعة من المبادئ والطرق لتقليل التكلفة من خلال تبسيطها للإجراءات والعمليات وتحديدتها للأنشطة عديمة الفائدة التي لا تضيف قيمة، ومن ثم حذفها بما يوفر من الجهد والكلفة " (شجاع مخلد، 2015، صفحة 07).

كما عرف Crandall المحاسبة الرشيقة على أنها " ذلك 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 المؤسسة، وتحسين اتخاذ القرارات والنمو والربحية والتدفقات النقدية. (العفيف، 2017، صفحة 250)

بناء على ما سبق يمكن تعريفها على أنها مجموعة العمليات التي تسعى إلى تحليل أنظمة المؤسسة وتزويدها بالمعلومات الملائمة والدقيقة للمساعدة في اتخاذ القرارات السليمة، والتي تسعى إلى الاستغلال الأمثل للموارد بأقل تكلفة مع المحافظة

على جودة المنتج عن طريق إزالة كل العمليات التي لا تضيف قيمة.

II-2-2- خصائص المحاسبة الرشيقة:

يمكن تلخيص خصائص المحاسبة الرشيقة في النقاط الآتية:

- ✓ تقدم معلومات دقيقة متعلقة بمختلف مراحل العملية الإنتاجية من منظور تيار القيمة لتسهيل عملية اتخاذ القرارات;
- ✓ تخفيض التكلفة، الوقت والحد من المنتجات عديمة الفائدة كونها تسعى للتخلص من الاحتناقات (التخزين) ضمن مراحل الإنتاج وتحقيق سلاسة في تدفق المنتج ضمن مختلف مراحل تصنيعه، بالإضافة إلى التركيز على التحسين المستمر;
- ✓ تحديد مواطن الوفورات المالية والتركيز على الإستراتيجية التي تتطلب إدارة الفوائد;
- ✓ المحاسبة الرشيقة تشجع عملية التحسين المستمر على المدى البعيد;
- ✓ تقديم الدعم الأفضل للزبون من خلال توفير منتجات ذات جودة أعلى وسعر مناسب من خلال القضاء على الضياع;
- ✓ تشجيع المؤسسات للتركيز على قياس القيمة للعملاء من خلال النظرة الكلية بداية من أول مرحلة للإنتاج حتى وصول المنتج للعميل والتخلي على النظرة لكل مرحلة من الإنتاج على حدى ومحاولة تقليل تكاليفها;
- ✓ التشجيع والتحفيز من خلال التحدي وتحمل المسؤولية بشكل دقيق داخل المؤسسة، كونها تتوجه نحو التقليل من المراكز المشتركة التي تنجم عنها تكاليف مشتركة تطرح مشكلة في تحميلها لاحقا;
- ✓ الاعتماد على طلب واحتياجات العميل لتحقيق الرضا له والتواصل الدائم معه;
- ✓ إنشاء لوحة عن نظام المعلومات من أجل انتقال أسرع للمعلومة وبالتالي اتخاذ القرارات في الوقت المناسب. (شجاع مخلد، 2015، الصفحات 20-21)

II-2-3- أهداف المحاسبة الرشيقة:

تهدف المحاسبة الرشيقة لتحقيق عدة أهداف وهي:

- ✓ ترتيب العمليات والأنشطة وفق نظام تيارات القيمة، وإعداد نظام لتقارير الأرباح والخسائر موافق لذلك النظام;
- ✓ تكليف مسؤولين يديرون تيارات القيمة وتدريبهم لفهم التقارير المالية التي تتضمن الإفصاح عن مواطن الضعف والخلل;
- ✓ استحداث مجموعة من المقاييس والمؤشرات التي تسمح بمتابعة الأداء لمدراء تيار القيمة;
- ✓ محاولة الربط والتكامل بين أداء تيار القيمة وبين إستراتيجية المؤسسة ككل;
- ✓ التقليل من التقارير المالية المتعلقة بمتابعة المخزون وأوامر العمل وأوامر الشراء بهدف تقليل التكاليف;
- ✓ تطبيق مبادئ الرشاقة وتقليل تكاليف المهام المالية للحد من التعقيد والضياع;
- ✓ إشراك مدراء تيار القيمة في التخطيط المالي وعمليات إعداد الموازنات التقديرية كونهم هم فاعل رئيسي للتحويل إلى مفهوم الرشاقة وتقليل الضياع والمهدر;
- ✓ تدريب مدراء تيار القيمة وغيرهم في صنع القرارات المالية بشكل سريع وفعال لمواجهة أي ظروف استثنائية ممكنة الحدوث. (رائد مجيد و عواد المعيتي، 2013، صفحة 296)

III- الطريقة والأدوات المستخدمة:

هنا سوف يتم التطرق إلى الأدوات والوسائل التي سوف يتم من خلالها جمع البيانات التي سيتم اعتمادها في هذه الدراسة من أجل اختبار الفرضيات, كما سوف يتم التطرق إلى الإطار والظروف التي تم إعداد الاستبيان باعتبارها ما تم الاعتماد عليها في الدراسة الميدانية, إضافة إلى ذلك سوف يتم التطرق إلى الخصائص الشخصية والوظيفية للعينة التي كانت معنية بالدراسة.

III-1- الطريقة المستخدمة:

لتحقيق هدف الدراسة المتمثل في التعرف على تحليل تيار القيمة كأحد أدوات المحاسبة الرشيقة في المؤسسات محل الدراسة, فقد تم بناء وتصميم استبيان الدراسة اعتمادا على الدراسات السابقة والبحوث المنجزة وكذا بعض المراجع المتخصصة في إعداد الاستبيانات.

◀ **مجتمع الدراسة:** تم اختيار مجتمع الدراسة المكون من مجموعة من المسيرين والمحاسبين العاملين في المؤسسات الجزائرية.

◀ **عينة الدراسة:** بناء على ذلك ستم هذه الدراسة التطبيقية على عينة من المؤسسات الاقتصادية لولاية الوادي, وقد تم تحديد عينة الدراسة في (100) استمارة شملت الفئة المعنية والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم (01): إحصائيات الاستبيانات الموزعة و المستردة على مستوى المؤسسات.

النسبة	العدد	البيان
100%	100	عدد الاستثمارات الموزعة
93%	93	عدد الاستثمارات المستردة
3%	3	عدد الاستثمارات المستعدة
90%	90	عدد الاستثمارات الصالحة للتحليل

المصدر: من إعداد الباحثين.

من خلال الجدول أعلاه وبعد عملية الفرز والتبويب والتنظيم تم الاعتماد على 90 استمارة للدراسة من مجموع الاستثمارات الموزعة والبالغة 100 استمارة, وذلك بعد فقد 7 واستبعاد 3.

◀ **تحديد مصادر البيانات و طريقة جمعها:**

تم الاعتماد في الدراسة الميدانية على مصدرين أساسيين للبيانات حيث قمنا بجمعها من خلال المصادر الأولية والثانوية والتي لها علاقة بموضوع الدراسة وتمثلت فيما يلي:

أولا- المصادر الأولية: تم التوصل إليها من خلال البحث الميداني الذي تم القيام به حيث تم توزيع استبيان الدراسة على عينة من مدراء ومسيري المؤسسات (استمارة لكل مؤسسة) بهدف تجميع المعلومات اللازمة لموضوع الدراسة, وتم تفريغها ومعالجتها عن طريق البرنامج الإحصائي.

ثانيا- المصادر الثانوية: تمثلت المصادر الثانوية للدراسة في مجموعة من المقالات العلمية والبحوث الجامعية إضافة إلى الدراسات السابقة التي تطرقت إلى موضوع هذا البحث, وبناء عليها قمنا بتحديد فرضيات دراسة وتحديد أسئلة

الاستبيان بما يؤدي إلى الإجابة على الفرضيات. وبهدف التحليل الإحصائي واختيار فرضيات الدراسة تم استعمال مقياس ليكارت الخماسي كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (02): مقياس تحديد المعدل النسبي والأهمية النسبية للوسط الحسابي.

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

المصدر: بالاعتماد على « A Technique for the Measurement of Attitudes », Archives of Rensis Likert (1932), Psychology, vol. 140, p.46.

حتى تكون النتائج دقيقة وواضحة فقد تم حوصلة نتائج الاستبيان في جداول وتبويب الإجابات على حسب التسلسل للأسئلة المدرجة في الاستبيان, وتم حساب تكرار الإجابات المختلفة وما تعلق بها من النسب المثوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية, كما تم حساب قيمة إحصائية ويليكسون من أجل الحكم على معنوية المتوسطات الحسابية.

III-2- الأدوات الدراسية:

الهدف هنا توضيح الأدوات المستعملة في الدراسة الميدانية وطرق جمع البيانات والبرامج المستعملة في المعالجة الإحصائية.

◀ **تصميم استمارة الاستبيان:** من خلال هذه المرحلة تم مراعاة قدر الإمكان تصميم أسئلة الاستمارة بصفة بسيطة بحيث تكون سهلة وقابلة للفهم من قبل المستجوبين بحيث تسمح هذه الأسئلة بالإجابة على فرضيات البحث, وهذا للإحاطة بكل جوانب تصميم الاستبيان لرفع نسبة الإجابة والقبول لدى العينة المدروسة وقد تم إعداد الاستبيان عبر المراحل التالية:

✓ تجميع المعلومات من الدراسات والبحوث الجامعية السابقة؛ ✓ إعداد مجموعة من الأسئلة المبدئية بناء على استبيان أولي؛

✓ عرض الاستبيان على مجموعة من الأساتذة؛ ✓ استخراج الاستبيان في شكله النهائي.

◀ **نشر استمارة الاستبيان:** بهدف نشر وتوزيع أكبر قدر ممكن من استمارات الاستبيان تم الاعتماد على عدة طرق يمكن توضيحها فيما يلي:

✓ المقابلة الشخصية وهذا من خلال التسليم المباشر للاستمارة إلى المستجوب ومحاولة شرح الهدف من توزيعها وإبعاد الغموض الذي يكتنفها.

✓ التسليم غير المباشر: وهذا من خلال إيداع استمارات الاستبيان في العديد من المؤسسات.

◀ 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 وقد احتوى هذا الجزء على مجموعة من العبارات بلغ عددها 14 ضمن محورين رئيسية:

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

➤ المحور الثاني: يتعلق بدرجة توفر متطلبات تطبيق تحليل تيار القيمة في المؤسسات عينة الدراسة والذي يتضمن 7 عبارات؛

عند وضع هذه الأسئلة تم الأخذ بعين الاعتبار وضع أسئلة تغطي كافة جوانب الدراسة النظرية, مع تلبية جميع المتطلبات المتغيرات ذات التأثير على فرضيات الدراسة, مع مراعاة أن تكون معظم الأسئلة واضحة وذات نهايات مغلقة لسهولة وسرعة الإجابة عليها وسهولة تحليلها, وبعد الانتهاء من الإعداد الاستبيان بشكل نهائي تم توزيعه على العينة المقصودة من المديرين والمسيرين في المؤسسات عينة الدراسة.

III-3- الصدق والثبات والاتساق الداخلي لعينة الدراسة:

بعد تفرغ الاستمارات المسترجعة والصالحة للدراسة في برنامجي SPSS 22 و MiniTab 16 ومن أجل القيام بهذه الدراسة فقد تم أولاً دراسة صدق وثبات الاستبيان عن طريق التحكيم ثم حساب معامل ألفا كرومباخ وكذلك حساب الاتساق الداخلي لمختلف محاور الاستبيان, إضافة إلى ذلك فقد تم إبراز التحليل الإحصائي المستخدم والحجج التي تؤيد ذلك.

III-3-1- الصدق الظاهري: تم عرض الاستبيان في صورته الأولية على بعض المتخصصين ومن لهم خبرة واطلاع في مجال محاسبة التكاليف من أجل الاسترشاد بأرائهم حول العبارات التي تضمنها الاستبيان, كما تم عرض الاستبيان كذلك على متخصصين في الإحصاء من أجل أن يكون مناسباً للدراسة الإحصائية وللوصول من خلاله إلى نتائج تجيب على الإشكالية.

III-3-2- الصدق البنائي: بالإضافة إلى الصدق الظاهري فقد تم التحقق من صدق الأداة من خلال التحقق من الاتساق الداخلي لمحاور أداة الدراسة, وذلك بحساب معاملات الارتباط سيرمان اللامعلمي بين كل عبارة وجميع عبارات الاستبيان وهذا ما سنوضحه فيما يلي:

جدول رقم (03): الارتباط بين عبارات المحور الأول مع إجمالي المحور.

العبارات	1	2	3	4	5	6	7
معامل الارتباط سيرمان	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 الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (03) نلاحظ أن قيم معاملات الارتباطات بين محور درجة الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة مع مختلف العبارات فقد كانت في أغلبها قوية وذات معنوية إحصائية، فقد تراوحت بين 0.61 إلى 0.79 والتي تعتبر قوية، إضافة إلى ذلك جميع العبارات كانت ذات معنوية إحصائية كون أن القيمة الاحتمالية كانت جميع العبارات أقل من مستوى المعنوية المعمول به 0.05، وبالتالي يمكن القول بأن هناك اتساق داخلي بين عبارات المحور الأول.

جدول رقم (04): الارتباط بين عبارات المحور الثاني 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 الباحثين، بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (04) نلاحظ أن قيم معاملات الارتباطات بين محور درجة توفر متطلبات تطبيق تحليل تيار القيمة مع مختلف العبارات فقد كانت في أغلبها قوية وذات معنوية إحصائية، فقد تراوحت بين 0.70 إلى 0.82 والتي تعتبر قوية، إضافة إلى ذلك جميع العبارات كانت ذات معنوية إحصائية كون أن القيمة الاحتمالية كانت جميع العبارات أقل من مستوى المعنوية المعمول به 0.05، وبالتالي يمكن القول بأن هناك اتساق داخلي بين عبارات المحور.

III-3-3- 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 (05): معامل الصدق و الثبات لمحاور الاستبيان.

المحاور	عدد العبارات	معامل ألفا كرومباخ	معامل الصدق
درجة الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة	7	0.876	0.935
درجة توفر متطلبات تطبيق تحليل تيار القيمة	7	0.888	0.942
إجمالي محاور الاستبيان	14	0.913	0.955

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة ألفا كرومباخ بالنسبة لمحور درجة الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة بلغت نسبته 87.6% وهي نسبة جيدة وهذا يدل على ثبات فقرات هذا المحور، أما فيما يتعلق بالمحور الثاني درجة توفر متطلبات تطبيق تحليل تيار القيمة فقد كانت نسبته 88.8% وهي تعتبر نسبة جد مقبولة أيضا، بالنسبة لإجمالي المحاور فقد بلغت نسبته 91.3% وهي نسبة جيدة مما دل على ثبات إجمالي فقرات هذا الاستبيان ويمكن الاعتماد عليه في هذه الدراسة.

III-3-3- التحليل الإحصائي المستخدم في الدراسة:

هنا سيتم القيام باختبار التوزيع الطبيعي والذي سوف نبنيه وفق اختبار كولمغوروف سميرنوف والذي كانت فرضياته كالتالي:

← فرضيات الاختبار:

H_0 تشير هذه الفرضية إلى أن متغيرات الدراسة تخضع للتوزيع الطبيعي؛

H_1 تشير هذه الفرضية إلى أن متغيرات الدراسة لا تخضع للتوزيع الطبيعي.

← دالة الاختبار والقرار الإحصائي: وهي مبنية الجدول التالي:

جدول رقم (06): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمختلف المحاور .

المحور	إحصائية K.S	مستوى الدلالة	القرار الإحصائي
درجة الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة	0.119	0.003	توزيع غير طبيعي
درجة توفر متطلبات تطبيق تحليل تيار القيمة	0.120	0.003	توزيع غير طبيعي

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يلخص هذا الجدول بدوره نتائج اختبار التوزيع الطبيعي بالاعتماد على إحصائية كولمغوروف سميرنوف مع القيمة الاحتمالية الخاصة بها وهذا حسب كل محور على حدا لإجابات المستجوبين، والتي كانت لا تخضع للتوزيع الطبيعي، وبالتالي فإننا سوف نعتمد الطرق اللامعلمية في الدراسة الإحصائية، ومن أهم الاختبارات اللامعلمية التي سوف نستخدمها هي اختبار ويلكوكسون.

IV- النتائج ومناقشتها.

سيتم التطرق في هذا الجزء إلى الدراسة الوصفية لعينة الدراسة ثم أراء العينة محل الدراسة لكل محور على حدا من خلال حساب تكرارات إجابات أفراد العينة والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، بالإضافة إلى القيم الاحتمالية لاختبار ويلكوكسون (هذا الاختبار يعتمد على اختبار القيمة الوسيطة، فإذا كانت أكبر من 03 نقبل الفرضية البديلة، أي أن استجابات أفراد العينة تتجه إلى الموافقة والموافقة بشدة) والتي من خلالها نقبل أو نرفض إحدى الفرضيات.

IV-1- عرض الخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة:

هنا سوف يتم عرض الخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة، والتي تم إدراجها نظرا لعلاقتها ببقية الدراسة سواء كان فيما يتعلق بالمحاسبة الرشيقة أو تحليل تيار القيمة، وبالتالي فإن هذه الخصائص سوف نعرضها في الجدول أدناه كما جاء في استمارة الاستبيان.

جدول رقم (07): توزيع عينة الدراسة حسب مختلف المتغيرات الشخصية والوظيفية.

نوع النشاط			عمر المؤسسة			الطابع القانوني		
الأصناف	العدد	النسبة	الأصناف	العدد	النسبة	الأصناف	العدد	النسبة
إنتاجية	33	36.7%	05 سنوات فأقل	12	13.3%	عمومية	08	8.9%
خدمية	50	55.6%	بين 06-10 سنة	33	36.7%	خاصة	78	86.7%
مختلطة	07	7.8%	بين 11-15 سنة	26	28.9%	مختلطة	04	4.4%
المجموع	90	100%	أكثر من 15 سنة	19	21.1%	المجموع	90	100%
			المجموع	90	100%			
المؤهل العلمي			سنوات الخبرة					
الأصناف	العدد	النسبة	السنوات	العدد	النسبة			
تقني سامي	07	7.8%	05 سنوات فأقل	16	17.8%			
ليسانس	48	53.3%	بين 06-10 سنة	40	44.4%			
ماستر	13	14.4%	بين 11-15 سنة	22	24.4%			
ماجستير	09	10%	أكثر من 15 سنة	12	13.3%			
دكتوراه	1	1.1%	المجموع	90	100%			
أخرى	12	13.3%						
المجموع	90	100%						

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الاستبيان.

نلاحظ أن عينة الدراسة كانت أغلبها خدمية بنسبة 55.6%، تباين أعمار المؤسسات بناء على العينة المستجوبة والتي كانت أغلبها تتراوحت عموماً من 6 إلى 10 سنوات بنسبة 36.7%، كما غلب على المؤسسات عينة الدراسة الطابع خاص حيث بلغت نسبتها 86.7%، كما يمكن ملاحظة أن أكبر نسبة من أفراد العينة هي نسبة 53.3% للأفراد الحائزين على شهادة ليسانس، إضافة إلى ذلك تباينت سنوات الخبرة بالسنة للعينة محل الدراسة حيث تراوحت عموماً بين 6 سنوات إلى 10 سنوات حيث بلغت نسبتها 44.4%، على العموم يمكن القول بأن غالبية الأفراد عينة الدراسة لديهم سنوات خبرة معتبرة. وكحوصلة لما سبق من الخصائص الشخصية والوظيفية فإن العينة محل الدراسة تفي بمتطلبات البحث وكذا المؤسسات محل الدراسة.

IV-2- نتائج آراء أفراد العينة حول درجة الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة:

من أجل الإجابة على الفرضيات المتعلقة بدرجة بمنافع المحاسبة الرشيقة في المؤسسات عينة الدراسة، فقد تم إعداد الجدول أدناه:

جدول رقم (08): نتائج آراء العينة حول درجة الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة.

الأهمية النسبية	المؤشرات الإحصائية			الاستجابات					عبارات المحور الأول
	إحصائية ويليكسون Sig	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي المرجح	تفاهة	تفاهة	تفاهة	تفاهة	تفاهة	
درجة كبيرة	2080 0.000	0.819	3.68	10	50	22	7	1	1- تطبيق المحاسبة الرشيقة سوف يساعد على إضافة قيمة للعملاء والرفع من التنافسية.
درجة كبيرة	2303 0.000	0.898	3.81	18	46	19	5	2	2- ترون أن تطبيق المحاسبة الرشيقة كفيل بإستبعاد كافة أشكال الضياع والهدر.
درجة كبيرة	1464 0.000	0.927	3.52	13	34	31	11	1	3- ترون أن تطبيق المحاسبة الرشيقة يساعد على التدفق المستمر لإنتاج في كافة مراحله.
درجة كبيرة	1695 0.000	0.927	3.49	9	42	25	12	2	4- ترون أن تطبيق المحاسبة الرشيقة يساعد على التخلص من مشكلات توقف الإنتاج.
درجة كبيرة	2452 0.000	0.801	3.86	16	51	18	4	1	5- ترون أن محاسبة الرشيقة يعتبر كآلية جيدة للتحسين المستمر.
درجة كبيرة	1999 0.000	0.958	3.73	19	39	23	7	2	6- ترون بأن تبنى المحاسبة الرشيقة سوف يمكن من السرعة في إنجاز وتسليم طلبات الزبائن.
درجة كبيرة	2534 0.000	0.917	3.89	23	43	16	7	1	7- ترون بأن تطبيق المحاسبة الرشيقة من خلال إشراك العمال في وضع الأهداف سوف يسرع عملية الإبلاغ عن الأخطاء خلال عملية الإنتاج.
درجة كبيرة	3656 0.000	0.676	3.711	درجة الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة					

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS و Minitab.

من خلال الجدول أعلاه الذي يشمل تقييم نتائج آراء العينة حول منافع المحاسبة الرشيقة في المؤسسات، وبالاعتماد على مختلف الفقرات التي كان عددها 07 فقد وجدنا المتوسط الحسابي الإجمالي لها كان 3.711 والذي كان في فئة الدرجة الكبيرة، كما أن مختلف المتوسطات لمختلف العبارات السبعة كانت ذات درجة كبيرة، وبالإضافة إلى ذلك فإن الانحراف المعياري لها كان بين 0.676 و 0.958 والذي يدل على التشتت غير الكبير (إجماع) لاستجابات أفراد العينة، كما كانت القيم الاحتمالية كلها أقل من 0.05، أي أن هناك معنوية إحصائية لتلك الدرجة الكبيرة وبالتالي يمكن تعميم تلك النتائج.

IV-3- آراء العينة حول توفر متطلبات تطبيق تحليل تيار القيمة:

من أجل الإجابة على الفرضيات المتعلقة بتوفير متطلبات تطبيق تحليل تيار القيمة في المؤسسات عينة الدراسة، فإنه تم القيام بإعداد الجدول أدناه:

جدول رقم (09): آراء أفراد العينة حول متطلبات تطبيق تحليل تيار القيمة.

الأهمية النسبية	المؤشرات الإحصائية			الاستجابات					عبارات المحور الثالث
	إحصائية ويليكسون Sig	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي المرجح	نعم جداً	نعم	لا	لا نعم	لا بشدة	
درجة كبيرة	1294 0.000	0.76	3.61	11	37	38	4	0	08- هناك إمكانية للتمييز بين المنتجات المختلفة حسب مجموعات ضمن تيارات القيمة المختلفة.
درجة كبيرة	2079 0.000	0.931	3.62	13	44	20	12	1	09- تملكون من الإمكانيات بما يسمح بتوفير و تخصيص العمالة المباشرة حسب تيارات القيمة المختلفة.
درجة كبيرة	2483 0.000	0.758	3.86	15	52	18	5	0	10- هناك إمكانية لتقدير المتطلبات من المواد الأولية بناء على تيارات القيمة المختلفة.
درجة كبيرة	2465 0.000	0.871	3.78	14	52	16	6	2	11- يمكن تقدير متطلبات من المواد الأولية كميًا وزمنيًا بناء على طلبات الزبائن من المنتج النهائي.
درجة كبيرة	1827 0.000	0.781	3.66	10	46	27	7	0	12- تملكون من الإمكانيات من أجل تخصيص لكل تيار قيمة الآلات خاصة به.
درجة كبيرة	1500 0.000	0.864	3.53	11	37	31	11	0	13- هناك إمكانية لتغيير و تعديل في خصائص الآلات الكبيرة و المشتركة حسب أنواع المنتجات المختلفة من حيث الحجم و النوع في زمن قصير.
درجة كبيرة	1880 0.000	0.970	3.59	15	38	23	13	1	14- هناك إمكانية لتوزيع التكاليف المشتركة لتيارات القيمة المختلفة بشكل دقيق.
درجة كبيرة	3502 0.000	0.658	3.663	درجة توفر متطلبات تطبيق تحليل تيار القيمة					

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS و Minitab.

من خلال الجدول أعلاه الذي يشمل تقييم نتائج آراء العينة حول درجة توفر متطلبات تطبيق تحليل تيار القيمة، وبالاعتماد على مختلف الفقرات التي كان عددها 7 فقد وجدنا المتوسط الحسابي الإجمالي لها كان 3.663 والذي كان في فئة الدرجة الكبيرة، كما أن مختلف المتوسطات لمختلف العبارات السبعة كانت ذات درجة كبيرة، بالإضافة إلى ذلك فإن الانحراف المعياري لها كان بين 0.658 و 0.970 والذي يدل على التقارب إلى الإجماع لاستجابات أفراد العينة، كما كانت القيم الاحتمالية كلها أقل من 0.05 أي أن هناك معنوية إحصائية لتلك الدرجة وبالتالي يمكن تعميم تلك النتائج.

IV-4- تحليل النتائج:

هنا سيتم مناقشة صحة الفرضيات المطروحة من عدمه وتحليل ومناقشة نتائج الدراسة:

◀ الفرضية الأولى: فقد تم إثبات صحة الفرضية الأولى والقائلة بأن المؤسسات محل الدراسة على درجة كبيرة من الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة وذلك بناء على نتائج الجدول رقم (08) والذي كانت جميع عباراته ضمن فئة الأهمية النسبية ذات الدرجة الكبيرة.

وبشيء من التفصيل يمكن القول بأن هناك قناعة لدى عينة الدراسة بأن تطبيق المحاسبة الرشيقة سوف يساعد بدرجة كبيرة على إضافة قيمة للعملاء ورفع من التنافسية، إلى جانب أن ذلك سيساعد بقدر معتبر على استبعاد

كافة أشكال الضياع والهدر باعتبارها (المحاسبة الرشيقة) كآلية جيدة للتحسين المستمر، ومن خلال كونها تركز على وجوب توفر تدفق مستمر للإنتاج في كافة مراحلها والوقوف على معالجة جميع المشكلات التي من شأنها أن تعرقل أو توقف الإنتاج وهذا ما يمكن من السرعة في إنجاز وتسليم طلبات الزبائن.

كما أن هناك وعي بأن كل تلك الجهود الرامية لاعتماد المحاسبة الرشيقة لن تنجح بالشكل المرجو إلا من خلال إشراك العمال في وضع الأهداف، الأمر الذي سوف يسرع عملية الإبلاغ عن الأخطاء خلال عملية الإنتاج.
 الفرضية الثانية: فقد تم إثبات صحة الفرضية والقائلة بأن هناك إمكانية كبيرة لتطبيق تحليل تيار القيمة باعتباره أحد أدوات المحاسبة الرشيقة وذلك بناء على نتائج الجدول رقم (09) حيث أن جميع عباراته كانت ضمن فئة الأهمية النسبية ذات الدرجة الكبيرة.

وللتفصيل أكثر في النتائج المتحصل عليها فيما تعلق بدرجة توفر متطلبات تحليل تيار القيمة من خلال وجهة نظر عينة الدراسة، فتلك المؤسسات تمتلك من الإمكانيات المادية والبشرية ما يؤهلها للتمييز بين المنتجات المختلفة حسب مجموعات ضمن تيارات القيمة المختلفة، كون هذا الأمر يعتبر جوهرى لاعتماد مفهوم المحاسبة الرشيقة والذي من شأنه أن يخفض كذلك من التكاليف غير المباشرة مما يسمح بمتابعة الأداء بشكل موضوعي وغير متحيز. كما تجدر الإشارة إلى أن المؤسسات عينة الدراسة تمتلك من المؤهلات والقدرات ما يمكنها من تقدير متطلبات من المواد الأولية كميًا وزمنيًا بناء على طلبات الزبائن من المنتج النهائي.

V - الخلاصة:

يعتبر مفهوم التصنيع الرشيق كعملية مستمرة هدفها تحسين أداء عمل المؤسسة من خلال تقليل الهدر بمختلف أشكاله، ولقد ركزت هذه الدراسة على أهم أداة من أدواتها وهي تحليل تيار القيمة، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كما يلي:

- ✓ يتطلب تطبيق مبادئ التفكير الرشيق تقسيم المؤسسات على أساس تيارات قيمة وليس على الأساس الوظيفي، وتيارات القيمة تتمثل في جميع ما تقوم به المؤسسة من أجل خلق قيمة لعملائها؛
- ✓ أسلوب تكلفة تيار القيمة يعد نظام محاسبي جديد يختص بقياس إيرادات وتكاليف تيارات القيمة، ويتصف بالبساطة نظرا لعدم جمع تفاصيل التكاليف على مستوى أمر إنتاجي أو على مستوى منتج محدد، وإنما يتم جمع التكاليف على مستوى تيار القيمة ككل؛
- ✓ المؤسسات محل الدراسة على درجة كبيرة من الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة؛
- ✓ المؤسسات محل الدراسة تتوفر على متطلبات تطبيق المحاسبة الرشيقة؛
- ✓ تتوفر المؤسسات محل الدراسة على درجة كبيرة من إمكانيات تطبيق هاته الأداة؛
- ✓ هناك إمكانية كبيرة لتطبيق تحليل تيار القيمة في المؤسسات محل الدراسة؛
- ✓ كما تبين أنه يمكن تجاوز المعوقات التي تحول دون التطبيق الحالي للمحاسبة الرشيقة في المؤسسات محل الدراسة.

أما عن توصيات الدراسة فيمكن الإشارة إلى ضرورة تبني المؤسسات الاقتصادية لنظام يسمح لها بالتعرف على رغبات المستهلكين بشكل سريع خاصة أن الكثير منها تنشط على مستوى محلي الأمر الذي يسهل عليها ذلك، بالإضافة إلى ضرورة تكوين المسيرين والمحاسبين من أجل الاطلاع على أهم التطورات الحاصلة في المجالين التسييري والمحاسبي.

قائمة المراجع:

- جمال محسن العفيف. (2017). أثر تبني مكونات رأس المال الفكري في بناء مراكز أسلوب المحاسبة الرشيقة من وجهة نظر محاسبي التكاليف الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة. مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية ، العدد 20.
- حسني عابدين، و عبد الرحمان محمد رشوان. (2018). أثر استخدام تيار القيمة كأداة للمحاسبة الرشيدة لتطوير النظام المحاسبي وتقييم الأداء المالي. مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، فلسطين ، المجلد 07 (العدد 02).
- عبد الجليل سيف سعد. (2018). استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة لقياس وتقويم الأداء في الوحدات الصحية في مدينة الموصل. مجلة جامعة جيهان (العدد 02).
- فؤاد شجاع مخلد. (2015). دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف (رسالة ماجستير). الأردن: جامعة الشرق الأوسط.
- كريم عيسى سيروان، و محمد عبد العزيز محسن. (2015). المحاسبة الرشيقة تطبيق نموذج مقترح لتيار القيمة في شركة فاملبي لإنتاج المواد الغذائية. مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، العراق ، المجلد 05 (العدد 02).
- محسن اسراء عبد السلام. (2016). مدى استخدام أدوات المحاسبة الرشيدة في تحقيق ميزة تنافسية في ظل إدارة الجودة الشاملة (مأكرة ماجستير). فلسطين: جامعة الأزهر.
- محمد رائد مجيد، و سعد سلمان عواد المعيتي. (2013). استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف. مجلة دراسات محاسبية ومالية، العراق ، المجلد 08 (العدد 25).
- نوار كحيط الموسوي عباس، و سجاد مهدي عباس الغرابوي. (2015). استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في دعم نظم الإنتاج الرشيق وتقييم أداء الوحدات الاقتصادية. مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العراق ، العدد 02.
- Ana Cristina Raposo, Maria João Cardoso Vieira, (2012) Lean Accounting : Accounting contribution for Lean management philosophy, Book of Proceedings – Tourism and Management Studies International Conference Algarve, vol.3, University of the Algarve, Portugal.
- Kennedy, F. A., & Brewer, P. C. (2005). Lean accounting: what's it all about?. Strategic Finance, 87(5), 26.
- Maskell, B. H., Baggaley, B., & Grasso, L. (2011). Practical lean accounting: a proven system for measuring and managing the lean enterprise. CRC Press.
- Maskell, B. H., Baggaley, B., & Grasso, L. (2011). Practical lean accounting: a proven system for measuring and managing the lean enterprise. CRC Press.
- Mihai Apreutesei, Roxana Arvinte, (2010), Financial models and tools for managing lean manufacturing, Journal of Economics and Engineering, vol. 4, no 12.
- Rensis Likert, (1932), « A Technique for the Measurement of Attitudes », Archives of Psychology, vol. 140.