

المحاسبة الرشيقة ودورها في تعزيز الاستراتيجية التنافسية المرتكزة على التكلفة-دراسة ميدانية -

Lean accounting and its role in promoting cost leadership strategy - a field study

زكرياء دمدوم

جامعة الوادي، الجزائر

demdoum-zakaria@univ-eloued.dz

تاريخ النشر: 2022/04/01

وليد مرغني *

جامعة الوادي، الجزائر

meraghni-oualid@univ-eloued.dz

تاريخ القبول: 2021/11/29

تاريخ الاستلام: 2021/06/07

ملخص: هدفت الدراسة إلى إبراز دور المحاسبة الرشيقة كمدخل حديث للتحكم في التكاليف وتقليل الضياع في الموارد الأمر الذي يساعد المنظمات في تعزيز إستراتيجيتها التنافسية. لتحقيق أهداف الدراسة تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي كما تم الاعتماد على استبيان ضم محاور تتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها، وقد تم اختيار عينة عشوائية مكونة من 100 فرد من مسيري مؤسسات في البيئة الجزائرية. توصلت الدراسة إلى أن هناك تأثير ملموس لممارسات المحاسبة الرشيقة في الإستراتيجية التنافسية المرتكزة على التكلفة الأقل في بيئة الأعمال الجزائرية.

الكلمات المفتاحية: محاسبة رشيقة؛ إستراتيجية تنافسية، ريادة بالتكلفة.

تصنيف JEL: M11؛ M41.

Abstract: The study aims to highlight the role of lean accounting as a modern approach to control costs and reduces resource-wasting, which helps organizations to enhance their competitive strategy based on cost leadership. To achieve the objectives of the study, the descriptive analytical approach was adopted, as the questionnaire tool, which included axes commensurate with the subject and objectives of the study and a random sample of 100 individuals from the managers of Algerian institutions in the environment was selected. The study found that there is a significant impact of lean accounting practices in the competitive strategy based on the lowest cost in the Algerian business environment.

Keywords: Lean accounting; Competitive strategy, cost leadership.

Jel Classification Codes: M11, M41.

I. تمهيد:

عرفت بيئة الأعمال المعاصرة تطورا متسارعا وتغيرا مستمرا في حاجات وأذواق العملاء بسبب انفتاح الأسواق العالمية، الأمر الذي زاد في مستوى المنافسة التي تواجهها مؤسسات الأعمال من المنتجين المحليين والدوليين، فأصبح من الضروري إعادة النظر بشكل مستمر في تصميم المنتجات والعمليات بهدف تطويرها لتلبية احتياجات وأذواق العملاء والمحافظة على حصتها السوقية والسعي إلى تدعيمها إن أمكن ذلك، كما أصبح هذا الأمر مسألة بقاء أو تصفية بالنسبة للمؤسسات لأن المنافسين يقومون بتحديث منتجاتهم وعملياتهم أول بأول، وبالتالي يجب على تلك المؤسسات البحث عن طرق فعالة لتطوير منتجاتها أو خدماتها بحيث تلي أذواق واحتياجات العملاء.

نتيجة ذلك أصبحت شركات الأعمال مضطرة إلى البحث عن وسائل تصنيع جديدة تسمح لها بمواكبة هذه التطورات الحديثة، كما أصبحت تقوم بإعادة تقييم كيفية أداء أعمالها، وتجنب الأنشطة التي لا تضيف قيمة، ومن بين النماذج على ذلك شركة تويوتا اليابانية التي أوجدت منهجا صناعيا يفي بتلك المتطلبات والحاجات تحت مسمى نظام التصنيع الرشيق الذي يعمل على تحقيق وفورات في التكاليف من خلال التدفق الانسيابي السريع والتنوع في المنتجات مع كميات إنتاج منخفضة بدلا من وفورات الحجم الكبير المستخدمة في نظم المحاسبة التقليدية.

➤ 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، هذا الأمر يتعارض مع الإستراتيجية التنافسية المعتمدة على التكلفة الأقل. مما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما مدى مساهمة المحاسبة الرشيقة في تعزيز الإستراتيجية التنافسية المرتكزة على التكلفة الأقل في بيئة الأعمال الجزائرية؟

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

- ✓ ما مدى تبني ممارسات المحاسبة الرشيقة في بيئة أعمال المؤسسات الجزائرية وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%؟
- ✓ ما مدى التوجه نحو تعزيز الإستراتيجية التنافسية المرتكزة على التكلفة الأقل في بيئة المؤسسات الجزائرية وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%؟
- ✓ ما مدى تأثير ممارسات المحاسبة الرشيقة في تعزيز الإستراتيجية التنافسية المرتكزة على التكلفة الأقل في بيئة الأعمال الجزائرية وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%.
- فرضيات الدراسة:
- ✓ المؤسسات في البيئة الجزائرية تعتمد ممارسات المحاسبة الرشيقة بدرجة كبيرة وفق عينة الدراسة عند

مستوى معنوية 5%:

- ✓ تسعى المؤسسات في البيئة الجزائرية إلى تعزيز الإستراتيجية التنافسية المرتكزة على التكلفة الأقل وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%:
- ✓ يؤثر تطبيق ممارسات المحاسبة الرشيقة في تعزيز الإستراتيجية التنافسية المرتكزة على التكلفة الأقل بدرجة ملموسة وفق عينة الدراسة عند مستوى معنوية 5%.

أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف الدراسة في الآتي:

- ✓ الكشف عن مفهوم حديث في أدبيات محاسبة التكاليف وهو المحاسبة الرشيقة، هذا المفهوم المشتق من بيئة التصنيع الرشيق؛
- ✓ الوقوف على مدى سعي المؤسسات في اكتساب ميزة تنافسية من خلال التكلفة الأقل من خلال الاعتماد على تعزيز ممارسات المحاسبة الرشيقة.

المنهج المتبع في الدراسة:

من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات المعتمدة سيتم الاعتماد على المنهج الاستنباطي أي الانتقال من العام إلى الخاص، وفي الجانب التطبيقي سيتم الاعتماد على الاستبيان كأداة لجمع المعلومات ثم القيام بتحليلها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية 25 Spss وبرنامج 16 Minitab والتوصل إلى النتائج والتوصيات.

الدراسات السابقة:

- ✓ دراسة (عيدان، طه ياسين، و محمد منصور، 2020) بعنوان إمكانية تطبيق نظام المحاسبة الرشيقة وأثرها على بناء ميزة تنافسية مستدامة.

هدف البحث للتعرف على تأثير المحاسبة الرشيقة على أبعاد الميزة التنافسية المستدامة في شركة اسمنت بالكوفة، جرى إعداد استمارة استبيان مكونه من ثلاث محاور الأول تناول التوزيع الديموغرافي للعينة والمحور الثاني تضمن مقومات وأبعاد المحاسبة الرشيقة أما الثالث فقد تضمن أبعاد الميزة التنافسية المستدامة. وقد تم التوصل إلى أن المنظمة تمتلك نظام إداري ومناخ تنظيمي سليم يمكنها تطبيق نظام المحاسبة الرشيقة بشرط أن يكون هنالك قناعة من قبل الإدارة العليا في تطبيق هذه النظام الشامل، وامتلاك موارد مؤهلة ونظم معلومات فعالة تساعد على نشر ثقافة تقليل الكلف إلى أقصى حد ممكن ورفع مستوى الجودة في الإنتاج.

- ✓ دراسة (Ahmed Maher & Abdullah Sahbat, 2020) بعنوان The Role of Integration between Agile Manufacturing Strategy and Throughput Accounting in Reducing Product Costs : An Analytical Study of the Opinions of a Sample of Workers in the Kufa Cement Plant

هدف البحث إلى بيان دور التكامل بين إستراتيجية التصنيع الرشيق ومحاسبة التكاليف، بوصفهما من التقنيات الإدارية والمحاسبية الإستراتيجية التي تسهم في تخفيض التكاليف، وتحقيق دعماً للميزة التنافسية للوحدات الاقتصادية، والتي تتلاءم مع التطورات والتغيرات المتسارعة في البيئة الخارجية في ظل انفتاح الأسواق، ولتحقيق هذا الهدف فقد تم اختيار عينة عشوائية ممثلة بالشركة العامة للإسمنت العراقية والتي تضم ثمانية معامل، أما أهم النتائج التي تم التوصل إليها هي أن التكامل بين إستراتيجية التصنيع الرشيق ومحاسبة التكاليف يسهم في تحقيق تخفيض في التكاليف بشكل عام، وتكاليف المنتج بشكل خاص، بما ينعكس إيجاباً في تحقيق الدعم الحقيقي للميزة التنافسية للوحدة.

✓ دراسة (Wnuk-Pel, 2018) بعنوان Management Accounting Practices in Support of Lean Management Strategy in Service Organizations

هدف البحث إلى دراسة ما إذا كانت المنظمات الخدمية تستخدم أنظمة محاسبة إدارية محددة (MAS) لدعم إستراتيجية الرشاقة. تم استخدام طريقة دراسة الحالة في البحث لاكتساب فهم أعمق للظواهر التي تم تحليلها. لقد وجد أن هناك ارتباطاً إيجابياً وهاماً بين الممارسات الخالية من الهدر وتمكين الموظفين. وبالتالي، لوحظ بشكل عام أن الإدارات ذات الاستخدام العالي للطرق الخالية من الهدر تستخدم أيضاً ممارسات المحاسبة الإدارية على نطاق أوسع. ومع ذلك، تم العثور على أدلة محدودة على أنه في حالة إدارة الشركة، تعمل الممارسات المحاسبية معاً (كحزمة واحدة) لدعم إستراتيجية الرشاقة.

✓ دراسة (حسني عابدين و عبد الرحمن محمد، 2017) بعنوان دور استخدام المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف بهدف ترشيد اتخاذ القرارات.

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف بهدف ترشيد اتخاذ القرارات، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحثان بإجراء دراسة حالة تطبيقية على شركة المقاولات العاملة في قطاع غزة بفلسطين، وأظهرت نتائج للدراسة أن استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة (سلسة القيمة- التكلفة المستهدفة) لها دوراً مباشراً في تخفيض التكاليف وتقليل الهدر والضياع في الوقت والموارد للشركة عينة الدراسة.

✓ الفجوة البحثية: جاءت هذه الدراسة لتغطية موضوع المحاسبة الرشيقة وعلاقتها بتخفيض التكاليف ضمن البيئة الجزائرية، الأمر الذي لم تتطرق إليه مختلف الدراسات السابقة.

أولاً: ماهية المحاسبة الرشيقة

سيتم التطرق هنا إلى مفهوم وأهداف المحاسبة الرشيقة.

1. تعريف المحاسبة الرشيقة

عرف كل من Kennedy Brewer المحاسبة الرشيقة على أنها تتمحور في بعدين أساسيين الأول هو تحليل التكاليف بواسطة تيار القيمة إذ يتضمن تيار القيمة كل الأنشطة المصيفة للقيمة، إضافة لتلك التي ليس لها أي قيمة تذكر لكنها موجودة فعلاً ضمن العمليات وتستهلك الموارد، أما البعد الثاني فهو قائمة الدخل الرشيقة التي توضح تأثيرات المخزون والتكاليف الفعلية بدون تسوية للانحرافات، وذلك يسبب عدم وجود بيانات معيارية في كشف الدخل لأنه يعد عادة لشهر أو أسبوع، فضلاً عن تفاصيل أخرى. (سيف سعد، 2018،

(صفحة 206).

كما عرفها Blackstone James بأنها مجموعة من المبادئ والطرق لتقليل التكلفة من خلال تبسيطها للإجراءات والعمليات وتحديدها للأنشطة عديمة الفائدة التي لا تضيف قيمة، ومن ثم حذفها بما يوفر من الجهد والكلفة. (شجاع مخلد، 2015، صفحة 7).

وكما عرف Crandall نظام المحاسبة الرشيقة على أنها النظام الذي يقلل من استهلاك الموارد التي لا تضيف أي قيمة للمنتج من خلال الاستفادة من مجموعة من الأدوات الرشيقة ثم يحدد ما يمثل الرشاقة بأنها النظام المحاسبي الذي يوفر معلومات دقيقة مفهومة في الوقت المناسب لكي تحفز و تدعم التحول للرشاقة في جميع مستويات الشركة وتحسين اتخاذ القرارات والنمو والربحية والتدفقات النقدية. (العفيف، 2017، صفحة 250).

من خلال مختلف التعاريف فالمحاسبة الرشيقة عبارة على مجموع العمليات التي تسعى إلى تحليل أنظمة الشركة 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.

2. أهداف المحاسبة الرشيقة

تهدف المحاسبة الرشيقة إلى تكوين ثقافة تنظيمية يشارك فيها جميع الموظفين، وتركز باستمرار في الحد من جميع أنواع الضياع الموجودة في العمليات مثل وقت الانتظار والمخزون والنقل..... الخ، تجعل فلسفة الرشاقة قوية دائما في المنظمة وعملياتها مستقرة ومن ثم تتمكن تقديم ما يحتاجه العملاء بدقة وبسرعة وكفاءة مع الحد الأدنى من التكاليف.

تسعى المحاسبة الرشيقة لتحقيق عدة أهداف وهي:

- إعداد تيار القيمة وتقارير الأرباح والخسائر;
- تطوير مدراء تيار القيمة لفهم التقارير المالية;
- مجموعة من مقاييس الأداء والمؤشرات لمدراء تيار القيمة;
- قياسات تيار القيمة لترابط بين إستراتيجية الشركات والتقارير الإدارية;
- مرحلة تقليل التقارير المالية المتضمنة المخزون والمدفوعات للمجهزين وأوامر العمل وأوامر الشراء;
- تطبيق مبادئ الرشاقة من المهام المالية للحد من التعقيدات والضياع;
- اشتراك مدراء تيار القيمة في التخطيط المالي وعمليات الموازنة;
- تدريب مدراء تيار القيمة وآخرون في صنع القرارات المالية;
- تطبيق متقدم لأدوات المحاسبة الرشيقة في مستوى تيار القيمة. (رائد مجيد و عواد المعيني، 2013، صفحة 296).

ثانيا: التنافسية، الميزة التنافسية والاستراتيجيات العامة للتنافس

هنا سيتم التطرق إلى مفهوم التنافسية، مفهوم الميزة التنافسية، ثم التطرق إلى إستراتيجية الريادة في التكلفة كأحد الاستراتيجيات التنافسية.

1. تعريف تنافسية المؤسسة

تعد التنافسية محل اهتمام كبير من قبل المؤسسات الراغبة في تطوير قدرتها على النمو والاستمرار في ظل بيئة تتسم بالتغيير المستمر، فهي تمثل رهان يجب على كل مؤسسة كسبه بشتى الوسائل.

✓ تعرف التنافسية على مستوى المؤسسات بأنها القدرة على تزويد المستهلك بالمنتجات والخدمات بشكل أكثر كفاءة وفعالية من المنافسين الآخرين في السوق الدولية، مما يعني تحقيق نجاح مستمر على الصعيد العالمي في ظل غياب الدعم والحماية من طرف الحكومة. (تقرير التنافسية العالمية، صفحة 04)

✓ كما تعرف بأنها تلك الجهود والإجراءات والابتكارات والضغط، وكافة الفعاليات الإدارية والتسويقية والإنتاجية والابتكارية والتطويرية، التي تمارسها المؤسسات من أجل الحصول على شريحة واسعة في الأسواق التي تهتم بها، كما تعبر التنافسية عن تلك الموارد والقدرات الكامنة، والتي تسمح للمؤسسة بمجابهة المنافسين، والتصدي لهم بنجاح، تقوم التنافسية على ثلاث ميزات وعناصر أساسية وهي: - الابتكار - النوعية - المرونة. (السلبي، 2001، صفحة 101)

وهذا يعني أن التنافسية تعبر عن قدرة المؤسسة على الصمود أمام المنافسين، بغرض تحقيق الربح والنمو والاستمرار والتوسع من خلال الابتكار بمعناه الواسع. (النجار، 2000، صفحة 11)

✓ من خلال التعريفات المختلفة للتنافسية يمكن استنتاج أن التنافسية تقوم على النقاط التالية: - الاهتمام بالتنافسية يعتبر أمر مستمر ويقف على مسببات توفير وضع تنافسي أفضل من خلال توفر أفضليات تنافسية؛

- يعتبر المستهلك محور التنافسية وعليه تقوم كل الجهود.

2. تعريف الميزة التنافسية

تعددت تعريفات الميزة التنافسية لكن لم يتفق الباحثون على تقديم تعريف موحد لها وكل منهم ركز على جانب معين وأهمل جوانب أخرى، ولعل أهم التعريفات التي وردت في هذا الصدد هي:

✓ يعرف M. Porter الميزة التنافسية على أنها خلق القيمة لدى العملاء مقارنة بالمنافسين وذلك من خلال الفعالية في العملية الإنتاجية (إستراتيجية الريادة في التكلفة) أو من خلال عرض منتجات وخدمات متفردة في مميزاتها بالمقارنة مع تلك الخاصة بالمنافسين (إستراتيجية التميز) مما يجعل الزبائن قادرين على دفع سعر أعلى لقاء حصولهم عليها. (Porter, 1993, p. 43)

✓ ويعرفها Giorgio Pellicelli على أنها قدرة المؤسسة على التميز مقارنة بمنافسيها ومن وجهة نظر مستهلكها. (Pellicelli, 2007, p. 211)

- مصادر وأبعاد الميزة التنافسية:

إن المؤسسة التي تريد أن تبقى في الصدارة وتسعى للبحث عن التفوق المستمر بالمقارنة مع منافسيها، عليها تبني البعد التنافسي الذي يتوافق مع قدراتها ومع البيئة المحيطة بها. لقد اختلف الباحثون في تحديد أبعاد الميزة التنافسية ولعل أهم هذه الأبعاد: (البكري، 2007، الصفحات 215-218)

- **التكلفة:** تعد التكلفة الأدنى البعد التنافسي الأقدم الذي سعت لاعتماده الكثير من المؤسسات والذي يقصد به القدرة على إنتاج وتوزيع المنتجات بأقل ما يمكن من التكاليف بالمقارنة مع المنافسين في ذات النشاط.
 - **الجودة:** تتحقق الجودة عندما ينجح المنتج في تقديم وتصميم سلع وخدمات قادرة على إشباع رغبات وحاجات العميل المعلن وغير المعلن.
 - **الوقت:** نتيجة للتعقيد الكبير الذي أصاب حياة الإنسان في الزمن المعاصر، فقد أصبح الوقت عاملاً ذو أهمية كبيرة في جوهر قرارات الشراء التي يمكن أن يتخذها.
 - **أنظمة الإنتاج المرنة:** تجسد أنظمة الإنتاج المرنة أسلوباً إنتاجياً يهين التكيف السريع مع حاجات ورغبات الزبائن.
- لقد تباينت آراء الباحثين حول مصادر الميزة التنافسية وفيما يلي عرض لهم الباحثين ووجهات نظرهم في هذا الإطار وفق الجدول التالي:

الجدول 1: مصادر الميزة التنافسية حسب وجهة نظر بعض الكتاب والباحثين.

الباحث	السنة	المصادر
Porter	1985	هيكل الصناعة ، ومكانة المنظمة في الصناعة ، والمشتريين ، والموردين ، والداخلين الجدد ، والسباق التنافسي ، وتهديد المنتجات البديلة ، وأصحاب المصالح الآخرين
Aaker	1989	الشهرة للنوعية ، وخدمة المستهلك / دعم المنتج ، الاسم المذكر ، إدارة وكادر هندسي جيدين ، إنتاج بكلف منخفضة ، موارد مالية ، الأسبقيات التقنية ، توفر أسس إرضاء المستهلك ، تقسيم السوق / التركيز ، خصائص المنتج / التميز ، ابتكار منتجات مستمر ، الحصة السوقية ، الحجم / الموقع التوزيعي ، أسعار منخفضة / قيمة عالية معروضة ، معرفة الأعمال ، منتجات مرنة كفوءة ، قوة بيع فاعلة ، مهارات تسويقية واسعة ، رؤية مشتركة / الثقافة ، أهداف إستراتيجية ، الموقع ، تصورات (رؤى) إعلانية قوية ، تعاون جيد ، بحث وتطوير هندسي ، تخطيط قصير الأجل ، علاقات توزيع جيدة
Marsh	1990	التدفق النقدي ، إيجاد القيمة
Kay	1993	الشهرة أو السمعة ، والمعمارية ، والإبداع ، والموجودات الاستراتيجية
هل وجونز	1999	الجودة المتميزة ، والكفاءة المتميزة ، ورد الفعل المتميز تجاه حاجات الزبون ، والابتكار

(المصدر: (المعاضدي، 2006، صفحة 32)

3. الاستراتيجيات التنافسية كأحد الخيارات على مستوى وحدات الأعمال:

تعتبر وحدة الأعمال كنظام فرعي للمؤسسة يملك منتجا معيناً ويخدم سوقاً معينة، وله رسالته الخاصة به وكذلك أهدافه الإستراتيجية وتواجهه مجموعة من المنافسين، وعلى هذا الأساس فإنه لكل وحدة عمل إستراتيجيتها الخاصة بها والتي تتناسب مع الإستراتيجية على العامة للمؤسسة. تنقسم الخيارات الإستراتيجية على مستوى وحدات الأعمال إلى كل من الإستراتيجيات التنافسية وأخرى

تعاونية، وسيتم هنا الاقتصار على الاستراتيجيات التنافسية.

وحسب Porter فإنه توجد ثلاث إستراتيجيات أساسية تعتمد عليها المؤسسة في تعزيز مركزها التنافسي في السوق هي:

➤ **إستراتيجية القيادة في التكاليف:** تستطيع المؤسسة أن تحقق ميزة تنافسية إذا استطاعت أن تخفض من تكلفتها، بحيث يمكنها بيع منتجاتها بسعر أقل من ذلك السعر الخاص بالمنافسين، وتحقيق قدر كبير من الربح، كما أن قيادة التكلفة ليست مناسبة لكل المؤسسات، وقد ذكر Porter أن المؤسسات التي ترغب بتبني هذا النوع من الإستراتيجيات يجب أن تمتلك حصة سوقية عالية أمام منافسيها، وأن تكون لها قاعدة عريضة من العملاء: (السويدان، 2001، صفحة 28).

يمكن لمنظمات الأعمال الحصول على ميزة تنافسية من خلال التوجه نحو تخفيض التكاليف، وبشكل خاص تكاليف مدخلات الإنتاج مقارنة مع المنافسين مع الحفاظ على مستوى معين من الجودة، ويتأتى هذا من خلال المراقبة المستمرة للتكاليف الإدارية والاستخدام الأمثل للموارد المتاحة والاستفادة من تراكم الخبرات، وكذا الاستفادة من اقتصاديات الحجم والتنبؤ الدقيق بالطلب والاستفادة من التقدم التكنولوجي. (زروخي و سكر، ديسمبر 2011، الصفحات 13-14).

إن المراقبة المستمرة لعوامل تطور التكاليف سيكسب المنظمة ميزة تنافسية مقارنة بمنافسيها، ويتمحور متابعة هذه العوامل على ما يلي: (فرحاتي، 2015، صفحة 155)

- مراقبة التعلم من خلال مقارنة أساليب وتقنيات التعلم مع المعايير المطبقة في نفس القطاع؛
 - مراقبة الروابط والعلاقات الكامنة بين الأنشطة المنتجة للقيمة ومن ثمة استغلالها؛
 - مراقبة الاتصال بين وحدات المنظمة من خلال نقل معرفة كيفية العمل بين النشاطات المتماثلة؛
 - مراقبة الإدماج والفصل بين النشاطات المنتجة للقيمة بشكل يقلص تكاليف هذه الأنشطة؛
 - مراقبة الإجراءات التقديرية وتغيير أو إلغاء الإجراءات المكلفة التي لا تساهم في عملية التميز؛
 - مراقبة التوضع أو التمرکز الخاص بالأنشطة، بالموردين والعملاء والذي من شأنه أن يخفض التكاليف؛
 - مراقبة العوامل الحكومية والسياسية كالتشريعات الموضوعية لتنظيم النشاط الاقتصادي.
- وعموما فإن المنظمات التي تنجح في قيادة التكلفة الأقل غالبا ما تتمتع بنقاط قوة داخلية تتمثل فيما يلي:
- (Wen-Cheng, Chien-Hung, & Ying-Chien, 2011, p. 103)
- امتلاك رأسمال كبير مستثمر في أصول الإنتاج، الأمر الذي يشكل أحد عوائق الدخول لبقية المستثمرين؛
 - المهارة في تصميم المنتجات للتصنيع الفعال؛
 - مستوى عالي من الخبرة في هندسة عملية التصنيع؛
 - قنوات توزيع فعالة.

➤ **إستراتيجية التميز:** تستطيع المؤسسة أن تخلق لنفسها مركزا تنافسيا مميزا (ميزة تنافسية)، من خلال خلق درجة عالية من التمايز لمنتجاتها عن تلك التي يقدمها المنافسون، وبهذا يمكن للمؤسسة فرض السعر

الذي تراه مناسباً، وزيادة عدد الوحدات المباعة وتنمية درجة عالية من ولاء المستهلك لمنتجاتها؛

➤ **إستراتيجية التركيز:** إن صعوبة تماثل كل المستهلكين في خصائصهم يجعل المؤسسة تعمل على تقسيم

السوق إلى عدد من القطاعات السوقية، والذي يضمن قدرا معقولا من التماثل بين مستهلكي كل قطاع، وبالتالي فالمؤسسة بناء على هذه الإستراتيجية لا تتعامل مع السوق ككل، ولكن تتعامل مع قطاع صغير من هذا السوق، تتميز هذه الإستراتيجية بكونها تجعل المؤسسة قادرة على خدمة القطاع السوقى بطريقة أفضل وذات خبرة في مجال عملها. (محمد السيد، 1994، الصفحات 202-204)

ثالثا: أدوات المحاسبة الرشيقة ودورها في تخفيض في التكاليف

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

1. التكلفة على أساس النشاط Activity Based Costing

تعتبر نظم التكاليف التقليدية غير كافية فهي لا توفر المعلومات الملائمة لتحقيق الكفاءة التشغيلية لمختلف الأنشطة، تعتبر التكلفة على أساس النشاط ABC أسلوب جديد لتحديد وتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات ويرى أنصار هذا الأسلوب أن نظام ABC يقدم معلومات عن تكلفة المنتج تفيد في عملية اتخاذ القرارات.

2. خارطة تيار القيمة Value Stream Mapping

هي إحدى أدوات التصنيع الرشيق، وهي أداة للتخطيط وفهم لتدفق المواد من المجهز إلى الزبون ولا تركز على فهم الوضع الحالي للعمليات والتدفق فقط، ولكن أيضا على تحديد القيمة المضافة والقيمة غير المضافة لكل خطوات العملية التي تتضمن كل الأنشطة حتى في عمليات تخزين الإنتاج والمواد الرئيسية في العملية الإنتاجية. ويمكن القول أن خارطة تيار القيمة هي أداة للمساعدة في رؤية وفهم تدفق المواد والمعلومات لصنع المنتج من خلال تيار القيمة، وهي طريقة مبسطة لرؤية القيمة ومصادر الضياع، أما تكاليف تيار القيمة Value Stream Costing فتشمل كل تكاليف العمل والآلات والمواد وخدمات الإسناد والتسهيلات وغيرها خلال فترة معينة تخصص على أساس تيار القيمة وليس على أساس المنتجات عند احتساب كلفة الوحدة، وهكذا تصبح معظم التكاليف مباشرة قياسا بالتكاليف غير المباشرة.

3. التكلفة المستهدفة Target Costing

وردت عدة تعاريف للتكلفة المستهدفة وهي تعتبر كأداة لتخطيط الربح وإدارة التكلفة وتحديد التكاليف بناءا على سعر البيع التنافسي وتخفيض التكاليف من خلال الدراسة والتحليل لخصائص المنتج والوظائف الأكثر أهمية بالنسبة، إن التكلفة المستهدفة وجدت لغرض إدارة التكلفة بكفاءة وفعالية وتحقيق الرقابة على التكاليف، والسيطرة عليها لأنها تركز على المنافسة وأذواق الزبائن وإمكانيات الوحدة لتطوير المنتج. ومن خلال مختلف التعريفات تعتبر هذه الأداة:

- كأداة لإدارة التكلفة الإستراتيجية الهدف منها تخفيض التكاليف;

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

- توجيه أهداف التكلفة والأنشطة في التصميم والتخطيط للإنتاج وبما يضمن تحقيق الربح المستهدف ومواكبة المنافسة الشديدة;

- التوجه نحو الزبون وتلبية ما يحقق رضاه في تقديم المنتج بالقيمة والنوعية المرغوبة من قبله وبالسعر المستعد لدفعه. (كريم كاظم، 2014، صفحة 233)

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

1.4. مقاييس أداء الخلية: حيث توفر معلومات مناسبة لمتخذي القرارات مع الرقابة على العمليات داخل الخلايا الرشيقة (بحيث تقسم تيارات القيمة إلى خلايا متعددة يتم العمل على تتبع القيمة والتكلفة على مستواها)، إذ يتم جمع هذه المقاييس واستخدامها من قبل الأفراد في الخلية التي تعرض الخطوات الأولى التي اتخذت في الوقت المناسب، ولذلك فإن مقاييس أداء الخلية تؤيد ثقافة الرشيقة، حيث هناك أربعة مقاييس لأداء الخلية وهي: - فعالية المعدات التشغيلية؛ - تقرير الجودة من المرة الأولى؛ - التقرير اليومي بالساعات؛ - تقرير إنتاج تحت التشغيل الفعلي إلى إنتاج تحت التشغيل المعياري.

2.4. مقاييس أداء تيار القيمة: حيث إن مقاييس أداء الخلية هي لدعم ومساعدة الأفراد العاملين في الخلايا الرشيقة في صنع القرار والسيطرة وقياسات أداء الخلية للتحسين المستمر في تيار القيمة وتوفير الوسائل لخدمة الزبائن. لكن الهدف من قياس أداء تيار القيمة هو لدفع فرق العمل للتحسين المستمر في العمليات في مجرى القيمة، كما يتم استبعاد العمليات غير الضرورية في العمليات المحاسبية من خلال دراسة قياس أداء تيار القيمة في كل أسبوع لجعل سير الخطوات بالاتجاه الصحيح.

ويتلخص نتائج أداء تيار القيمة في صندوق نقاط Box Scores وهو ما يستخدم في شكل أسبوعي لبيان الأثر المالي والقدرة التشغيلية وقياسها للحصول على نتائج الأداء وربحية التيار، من خلال تقييم الحالة من إدارة تيار القيمة في كل لحظة وعرض النتائج من خلال صندوق النقاط بشكل أبسط وشفافية لرصد وخلق تحسينات داخل تيار القيمة، فقياسات الأداء التشغيلي في تيار القيمة ضمن نتائج صندوق النقاط. (Bahadir, 2011, pp. 25-30)

5. المبيعات، العمليات، التخطيط المالي SOFP

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

6. سياسة هوشين Hoshin -Policy

تتضمن تقديم التغيرات المطلوبة لدعم إستراتيجية الأعمال جنباً إلى جنب مع المقاييس لمراقبة الانجازات والموارد المطلوبة لإكمال الخطة، سياسة هوشين هي عملية تمويل الأعمال التعاونية، وأن خطة هوشين عادة توضع سنوياً ويتم مراجعتها شهرياً. (Maskell H & Baggaley L., 2011, p. 40)

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

تعد عملية تبني الاستراتيجيات والأهداف ضمن البيئة الحالية "خطط"، والقيام بإعداد برامج الأنشطة

لتحقيق الأهداف "اعمل"، واختبار فاعلية وكفاءة البرامج لتحقيق الأهداف "افحص"، والقيام بتحديث سياسة العمليات والإجراءات الضرورية لهذه البرامج "قرر"، ويتم تطبيق PDCA في كل مستويات الوحدة الاقتصادية وتيار القيمة وبالشكل الذي يكون ثقافة التغيير واستمرارية التعلم. (الداودي و فلاح الشمري، 2017، صفحة 373)

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

يعد التحسين المستمر جهداً متواصلاً ومستمرًا لتحسين المنتجات والعمليات وزيادة كفاءتها وتخفيض تكلفة الإنتاج وتحقيق رضا الزبون من خلال إشباع حاجات الزبون وتوقعاته. وبين Krajewski and Ritzman أن عملية التحسين المستمر هي إجراءات تتخذها المنظمة لزيادة فاعلية الأنشطة والعمليات وكفاءتها باتجاه تقديم منافع مضافة لكل من المنظمة وزبائنها. (اسراء عبد السلام، 2016، صفحة 50).

9. الإدارة المرئية Visual Management

يقصد بها إدارة العملية الإنتاجية ومكان العمل من خلال العرض المرئي للمعلومات المتعلقة بأداء الإنتاج والأنشطة اليومية باستعمال أدوات العرض المرئي المتعددة، ومن هذه الأدوات أضواء الطلب والاستدعاء التي تستعمل لدعوة المشرف أو العاملين للحصول على المساعدة وتوجد ألوان مختلفة لكل طلب، وكذلك ألواح الألوان فهي تمثل مجموعة من الألوان ذات دلالات محددة فيشير اللون الأحمر إلى مشكلة في الماكينة، واللون الأزرق للوحدة المنتج والمعبئة وغيرها. (الموسوي عباس و الغريباوي، 2015، صفحة 09).

II. الطرق والأدوات

يهدف إسقاط المعارف النظرية على الواقع ومعرفة الممارسات الميدانية للمحاسبة الرشيدة في البيئة الجزائرية بهدف تعزيز الإستراتيجية التنافسية المرتكزة على التكلفة الأقل، وتقدير الفجوة بين الواقع والمأمول، فقد تم التطرق في الدراسة التطبيقية إلى النقاط الجوهرية من عرض للطريقة والأدوات المستخدمة، إضافة إلى ذلك الأساليب الإحصائية المعتمدة في تحليل أداة الدراسة، وأخيرا عرض وتحليل النتائج

أولاً: أداة جمع البيانات

من أجل إسقاط المعارف النظرية على الجانب الميداني وجمع مختلف البيانات فقد تم الاعتماد على الاستبيان الذي يعتبر من بين أدوات جمع البيانات، كما تم تجنب الإعادة والتكرار في العبارات، بالإضافة إلى محاولة أن تكون الأسئلة بشكل متسلسل ومتتابع حتى نجلب اهتمام وتركيز الأفراد المستقيمين من أجل الحصول على قدر كبير من الإجابات الجادة والموضوعية، وقد اشتمل الاستبيان على مجموعتين من أجل التعرف على مساهمة المحاسبة الرشيدة في تعزيز إستراتيجية التكلفة الأقل، وقد احتوى هذا الجزء على مجموعة من العبارات بلغ عددها 16 توزعت كالتالي:

- الخصائص الوظيفية: تمحورت حول كل من نوع النشاط، عمر المؤسسة، المؤهل العلمي، وقد جاءت في 03 عبارات؛
- المحور الأول: شمل تقييم التوجه نحو ممارسات المحاسبة الرشيدة بغرض الاستفادة من مزاياها.

وقد جاء في 06 عبارات؛

- **المحور الثاني:** تلخص هذا الجزء في 07 عبارات حول التوجه نحو تعزيز الإستراتيجية التنافسية المرتكزة على التكلفة الأقل؛

عند وضع هذه الأسئلة تم الأخذ بعين الاعتبار وضع أسئلة تغطي كافة جوانب الدراسة النظرية، مع مراعاة أن تكون معظم الأسئلة واضحة وذات نهايات مغلقة لسهولة وسرعة الإجابة عليها وسهولة تحليلها.

ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة

وهنا يتم عرض المجتمع الإحصائي الذي سحبت منه عينة الدراسة.

1. مجتمع الدراسة:

تم التأكيد في اختيار مجتمع الدراسة الميدانية أن يكون أفرادها على اطلاع كاف بالموضوع، ولديهم الخبرة العلمية والعملية، وقد استهدفت الدراسة مسيري مؤسسات اقتصادية.

2. عينة الدراسة:

بعد الانتهاء من إعداد الاستبيان بشكله النهائي، فقد تم توزيعه على العينة المقصودة من الفئات المذكورة سابقاً في ولايات الجنوب الشرقي من الجزائر، وقد تم توزيع 127 استمارة، في حين تم التواصل مع عينة فقط تقدر ب 100 فرد.

تم إعداد الأسئلة وفق مقياس ليكرت Rensis Likert الخماسي الذي يعمل خمسة إجابات، وهذا من أجل تحييدي آراء أفراد العينة لفقرات الاستبيان.

ثالثاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات المجمعة، تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية، وسيتم إتباع الخطوات التالية:

1. الأساليب الإحصائية المستخدمة: لتحليل البيانات قمنا باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS 25) و (MiniTab 16). ومن خلاله تم الاعتماد على الأساليب الإحصائية التالية:

- التكرارات والنسب المئوية لإظهار نسب إجابات أفراد عينة الدراسة؛
- معامل الثبات كرونباخ ألفا لقياس درجة مصداقية فقرات و أبعاد الاستبيان؛
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية من أجل الكشف على اتجاه أفراد العينة؛
- اختبار kolmogorov-smirnov واختبار Shapiro-Wilk لتحديد طبيعة التوزيع؛
- اختبار Wilcoxon لاختبار متوسط الإجابات؛

قبل بداية التحليل واستخدام هذه الأساليب الإحصائية، يجب التحقق من الشروط التالية:

- 1.1. **التوزيع الطبيعي للبيانات:** من أجل الاختبار المناسب لمتوسط إجابات أفراد العينة باستخدام اختبار كولموجروف-سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا.

الجدول 2: اختبار اعتدالية توزيع البيانات من عدمها.

اختبار اعتدالية التوزيع									
نوع الاختبارات	وصف الطبيعة	وصف الدلالة	اختبار Kolmogorv-Smirnov			اختبار Chapiro-Wilk			الأسئلة
			المعنوية	درجة الحرية	الإحصائية	المعنوية	درجة الحرية	الإحصائية	
اختبارات لا معلمية	لا تتبع التوزيع الطبيعي	أقل من 0.05	0.000	100	0.372	0.000	100	0.712	المحور 1
		أقل من 0.05	0.000	100	0.407	0.000	100	0.611	المحور 2

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة SPSS.

يوضح الجدول نتائج الاختبار لمحاور الاستبيان، حيث أن مستوى الدلالة أقل من 0.05 ($0.05 > \text{Sig}$) وهذا يدل على أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات لا معلمية.

2.1. ثبات أداة الدراسة

من أجل الحكم على أداة الدراسة وصلاحيّة إجابات الأفراد للتحليل، فقد تم حساب معامل ألفا كرونباخ وذلك للتأكد من ثبات الأداة إذ يأخذ هذا المعامل قيماً تتراوح بين الصفر الدال على عدم وجود ثبات والواحد الصحيح الذي يدل على الثبات التام، وكانت تقديراته كما يلي هي مبينة في الجدول التالي:

الجدول 3: نتائج اختبار ثبات الاستمارة وفقاً لمعامل ألفا كرونباخ.

عدد الفقرات	ألفا كرونباخ	معامل الصدق	الوصف	الدلالة
06	0.630	0.793	أكبر من	معامل ثبات
07	0.891	0.943	60%	جيد

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة SPSS.

يبين الجدول أعلاه أن قيم ألفا كرونباخ للمحورين عموماً مقبولة كون أن النسبة تفوق 63% مما يشير إلى تمتع الاستمارة بدرجة عالية من الثبات، كما تجدر الإشارة إلى أن معامل الصدق فاق قيمة 79%.

III. نتائج الدراسة

بعد تحديد خصائص العينة وبناءاً على إجاباتهم سيتم تحليل النتائج المتحصل عليها من الإجابات على الأسئلة المطروحة على أفراد العينة محل الدراسة من خلال استخدام الإحصاء الوصفي باستخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على مقياس ليكارت الخماسي.

أولاً: وصف خصائص عينة الدراسة

تقوم هذه الدراسة على عدد من المتغيرات المتعلقة بالخصائص الوظيفية والشخصية لأفراد عينة الدراسة على النحو التالي:

الجدول 4: الخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة

المتغيرات	الأصناف	العدد	النسبة	المتغيرات	الأصناف	العدد	النسبة
نوع النشاط	إنتاجية	69	69 %	المستوى التعليمي	تقني سامي	27	27 %
	خدمية	21	21 %		ليسانس	41	41 %
	مختلطة	10	10 %		ماستر	25	25 %
	المجموع	100	100 %		ماجستير	03	03 %
عمر المؤسسة	05 سنوات فأقل	02	02 %		دكتوراه	04	04 %
	بين 06-10 سنة	22	22 %		المجموع	100	100 %
	بين 11-15 سنة	12	12 %				
	أكثر من 15 سنة	64	64 %				
	المجموع	100	100 %				

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة SPSS.

يوضح الجدول توزيع أفراد عينة الدراسة وفق عدد من المتغيرات الوظيفية ذات العلاقة بعينة الدراسة، تلك العينة توزعت كالتالي:

- بخصوص نوع نشاط المؤسسة، فيلاحظ أن عينة الدراسة تنوعت وغطت جميع الشرائح لمجتمع الدراسة المستهدف وقد كانت أغلبها إنتاجية كون هذا النوع هو السائد في مجتمع الدراسة، وهذا يدل على أن العينة المدروسة غير متحيزة؛

- بخصوص المستوى التعليمي فأغلبية أفراد العينة لديهم مستوى جامعي بشهادات متفاوتة ومختلفة، ومنه فإن كل الباحثين مؤهلين تأهيلاً علمياً مناسباً وهو من المؤشرات الجيدة على دقة النتائج التي سيتم المتوصل إليها لاحقاً؛

- وفيما تعلق بعمر المؤسسات فقد كانت تلك المؤسسات متفاوتة، إلا أن الفئة الأكبر كانت تفوق 15 سنة وهذا ما يسمح بإعطاء إجابات ذات بعد نظر وذات قيمة؛

ثانياً: تقييم مدى تبني ممارسات المحاسبة الرشيقة

يوضح الجدول أدناه النسب المئوية لمختلف درجات إجابات العينة حول محور مدى توجه منظمات الأعمال نحو ممارسات المحاسبة الرشيقة، وبعد المعالجة الإحصائية تم التوصل إلى النتيجة التالية:

الجدول 5: آراء أفراد العينة حول المحاور الأولى.

الأسئلة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معنوية إحصائية wilcoxon	مؤشر الأهمية النسبية
1- تعمل مؤسساتكم تسهيل التدفق المستمر للإنتاج في كافة مراحله.	4.07	0.53	0.000	عالية

عالية جدا	0.000	0.48	4.37	2- تعمل مؤسساتكم على زيادة السرعة في انجاز وتسليم الطلبات للزبائن.
عالية جدا	0.000	0.65	4.34	3- تعمل مؤسساتكم على استبعاد كافة أشكال الضياع في جميع المراحل الإنتاجية.
عالية جدا	0.000	0.62	4.10	4- تعمل مؤسساتكم على تحفيز العاملين ودفعهم للتحسين المستمر.
عالية جدا	0.000	0.69	4.28	5- تهتم مؤسساتكم بنظام المعلومات بهدف توفير معطيات دقيقة حول التكاليف.
عالية جدا	0.000	0.59	3.97	6- تعمل مؤسساتكم على زيادة جودة الإنتاج وتقليص زمن عملياته.
عالية جدا	0.001	0.35	4.18	المجموع العام

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على نتائج SPSS و Minitab.

من خلال النتائج التي يعرضها هذا الجدول من متوسطات حسابية والانحرافات المعيارية موافقة لها، فيتم الوقوف هنا على أهم النتائج:

- بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي للمحور 4.18 الذي هو أكبر من 3 (المتوسط الحسابي محل المقارنة) وبالتالي في آراء أفراد العينة تتجه نحو الموافقة لإجمالي أسئلة هذا المحور، وهذا ما ظهر في مؤشر الأهمية النسبية العالية والتي كانت ذات معنوية إحصائية كون القيمة الاحتمالية لإحصائية Wilcoxon أقل من 0.05، كما بلغت قيمة التباين 0.35، هذه القيمة تدل على التشتت الصغير والمقبول، وهذا ما يوحي بالتقارب والإجماع في استجابات أفراد العينة.
- تراوحت المتوسطات الحسابية للأسئلة الستة لهذا المحور بين (3.97) و (4.37) والتي كانت أغلبها في الدرجة ذات الأهمية النسبية (العالية والعالية جدا)، كما أن تلك الدرجة المعبر عنها كانت (ذات معنوية إحصائية) كون القيمة الاحتمالية لإحصائية Wilcoxon أقل من 0.05، كما يعبر الانحراف المعياري الذي تراوحت قيمته (0.53) و (0.65) على التشتت (الصغير) في الإجابات بين الأفراد وفي آرائهم وبالتالي الإجماع حول الإجابات المعبر عنها؛

ثالثا: مدى التوجه نحو تعزيز الإستراتيجية التنافسية المرتكزة على التكلفة الأقل

يوضح الجدول أدناه النسب المئوية لمختلف درجات إجابات العينة حول محور التوجه نحو تعزيز الإستراتيجية التنافسية المرتكزة على التكلفة الأقل، وبعد المعالجة الإحصائية تم التوصل إلى النتيجة التالية:

الجدول 6: آراء أفراد العينة حول المحور الثاني.

الأسئلة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معنوية إحصائية wilcoxon	مؤشر الأهمية النسبية
1- تعمل مؤسساتكم على تخفيض التكاليف الوحودية من خلال العمل على رفع الحصة السوقية	3.69	0.95	0.000	عالية
2- تعمل مؤسساتكم بشكل مستمر على التوجه نحو التشغيل الكامل للطاقات الإنتاجية.	3.43	1.09	0.000	عالية
3- تعمل مؤسساتكم على تخفيض التكاليف الكلية من خلال البحث على بدائل توزيع اقل تكلفة.	3.54	0.89	0.000	عالية
4- تعمل مؤسساتكم على توسيع دائرة التكامل الخلفي لديها.	2.85	1.00	0.000	متوسطة
5- تعمل مؤسساتكم على رفع إنتاجية العمال قدر الإمكان بشكل مستمر.	3.19	0.80	0.000	متوسطة
6- تختار مؤسساتكم مورديها على أساس سعري ضمن حدود معينة من الجودة.	3.27	0.95	0.011	متوسطة
7- تعمل مؤسساتكم على تخفيض تكاليف منتجاتها من خلال أثر الخبرة والتعلم.	2.86	1.18	0.018	متوسطة
المجموع العام	3.26	0.76	0.004	متوسطة

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على نتائج SPSS و Minitab.

من خلال النتائج التي يعرضها هذا الجدول من متوسطات حسابية والانحرافات المعيارية موافقة لها، فيتم الوقوف هنا على أهم النتائج:

- بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي للمحور 3.26 الذي هو أكبر من 3 (المتوسط الحسابي محل المقارنة) وبالتالي في آراء أفراد العينة تتجه نحو بين الحياد والموافقة لجميع أسئلة هذا المحور، وهذا ما ظهر في مؤشر الأهمية النسبية المتوسطة والتي كانت ذات معنوية إحصائية كون القيمة الاحتمالية لإحصائية Wilcoxon أقل من 0,05، كما بلغت قيمة التباين 0,76، هذه القيمة تدل على التشتت المقبول وغير الكبير، وهذا ما يوحي بالتقارب والإجماع في استجابات أفراد العينة.
- تراوحت المتوسطات الحسابية للأسئلة الستة للمحور الثاني بين (2.85) و (3.69) والتي كانت في الدرجة ذات الأهمية النسبية بين (المتوسطة والعالية)، كما أن تلك الدرجة المعبر عنها كانت (ذات معنوية إحصائية) كون القيمة الاحتمالية لإحصائية Wilcoxon أقل من 0,05، كما يعبر الانحراف المعياري الذي تراوحت قيمته (0.80) و (1.18) على التشتت (المتوسط) في الإجابات بين الأفراد وفي آرائهم وبالتالي شبه الإجماع حول الإجابات المعبر عنها؛

رابعا: مساهمة ممارسات المحاسبة الرشيقة في تعزيز الإستراتيجية التنافسية المرتكزة على التكلفة الأقل في هذا الإطار ومن أجل الحكم على مساهمة المحاسبة الرشيقة في تعزيز إستراتيجية التكلفة الأقل، سوف نقيم أولا علاقة الارتباط وبعدها ندرس العلاقة الانحدارية.

1. علاقة المحاسبة الرشيقة بالإستراتيجية التنافسية المرتكزة على التكلفة الأقل
يتم تقييم تلك العلاقة من خلال حساب معامل الارتباط الكلي بين محور المحاسبة الرشيقة ومحور الإستراتيجية التنافسية المرتكزة على التكلفة الأقل وذلك من خلال معامل ارتباط بيرسون كما هو موضح في الجدول أدناه:

الجدول 7: نتائج آراء العينة حول درجة العلاقة بين المحورين.

المتغير التابع: الإستراتيجية التنافسية المرتكزة على التكلفة الأقل	المتغير المستقل: المحاسبة الرشيقة
معامل الارتباط 0.510	
القيمة الاحتمالية 0.002	

المصدر: من إعداد الباحثين، بناء على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه نجد أن قيمة معامل الارتباط بين المحور كانت 0.510 والتي تعتبر متوسطة وطرديّة، بالإضافة إلى أن القيمة الاحتمالية لها 0.002 والتي هي أقل من 0.05 وبالتالي نقول أن معامل الارتباط معنوية إحصائية وأنه مقبول إحصائيا من أجل تقييم العلاقة الإرتباطية بين المحورين.

2. تأثير ممارسات المحاسبة الرشيقة في الإستراتيجية التنافسية المرتكزة على التكلفة الأقل
تجدر الإشارة إلى أنه سوف يتم اعتماد الانحدار اللوجستي الترتيبي Ordinal Logistic Regerssion، والذي يتوافق مع دراستنا، وبالتالي سوف يتم التطرق هنا إلى كل من دراسة الانحدار، ثم جودة التوفيق التي هي بمثابة المعنوية الإجمالية للانحدار.

■ معلومات الاستجابة Response Information:

الجدول 8: معلومات الاستجابات للمتغير التابع.

المتغير	الاستجابات	التكرار
المتغير التابع Y: الإستراتيجية التنافسية المرتكزة على التكلفة الأقل	1	02
	2	23
	3	27
	4	39
	5	09
	الإجمالي	100

المصدر: من إعداد الباحثين، بناء على مخرجات برنامج SPSS.

يظهر الجدول توزيع استجابات أفراد العينة 100 حول محور الإستراتيجية التنافسية المرتكزة على التكلفة الأقل وذلك بأخذ الأوزان النسبية لها وتكرار كل إجابة، حيث يشير رقم 1 إلى (الدرجة المنخفضة جدا)، وهكذا بالتدريج صعودا إلى غاية رقم 5 إلى (الدرجة المرتفعة جدا)،

■ جدول الانحدار اللوجستي الترتيبي Logistic Regression Table:

تجدر الإشارة إلى أن مبدأ الانحدار اللوجستي الترتيبي يستعمل في حالة كون متغير الاستجابة (المتغير التابع) ترتيبي وله ثلاث رتب أو أكثر كما هو الحال بالنسبة إلينا هنا، كما هو موضح في جدول معلومات الاستجابة. يفترض هذا الانحدار وجود خطوط انحدار متوازية ثم يحسب الميل لكل انحدار على حدى للقيم الاحتمالية لمختلف الاستجابات، أي أن تلك المعاملات أساسها القيم الاحتمالية. تعبر معاملات الترجيح Odds Ration على النسبة بين القيم الشاذة، ويتم الاعتماد عليها في التفسير بشكل أساسي، فكلما اقتربت معاملات الترجيح من 1 صحيح فهذا يعبر أن التغيرات للمتغيرات المستقلة ليس لها تأثير، والعكس بالعكس فكلما ابتعدت عن تلك القيمة عبر على وجود التأثير.

الجدول 9: معلومات الانحدار اللوجستي.

المقدرات Predictor	المعاملات Coef	الانحراف المعياري للمعاملات SE Coef	إحصائية والد Wald	درجة الحرية	مستوى الدلالة	معاملات الترجيح Odds Ration
الثابت 1	1.307	2.250	0.338	1	0.056	
الثابت 2	1.500	2.160	0.083	1	0.048	
الثابت 3	2.678	2.171	0.022	1	0.021	
الثابت 4	4.922	2.213	0.049	1	0.026	
(X1) المحاسبة الرشيقة	0.621	0.516	0.038	1	0.022	1.860

المصدر: من إعداد الباحثين، بناء على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة معامل اللوجيت للمتغير المستقل (المحاسبة الرشيقة) كانت موجبة 0.621، والتي على أساسها تم حساب معامل الترجيح من خلال حساب الدالة الأسية لذلك المعامل والتي تم توضيحها في الجدول من خلال العمود السابع.

والملاحظ هنا أن القيمة هي أكبر من الواحد الصحيح، وهذا ما يشير إلى وجود علاقة سببية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، وكلما ابتعدت على الواحد الصحيح كلما كان التأثير أقوى.

IV- تحليل ومناقشة النتائج:

✓ من خلال نتائج الدراسة الإحصائية لمحور مدى توجه منظمات الأعمال نحو ممارسات المحاسبة الرشيقة يمكن الوصول إلى ما يلي:

تحرص منظمات الأعمال في البيئة الجزائرية في سبيل تحقيق أهدافها على ما يلي:

- تسهيل التدفق المستمر للإنتاج في كافة مراحله؛
 - زيادة السرعة في انجاز وتسليم الطلبات للزبائن؛
 - استبعاد كافة أشكال الضياع في جميع المراحل الإنتاجية؛
 - تحفيز العاملين ودفعهم للتحسين المستمر؛
 - الاهتمام بنظام المعلومات بهدف توفير معطيات دقيقة حول التكاليف؛
 - العمل على زيادة جودة الإنتاج وتقليص زمن عملياته.
- وبالتالي يمكن التوصل من خلال النقاط السابقة إلى ما يلي:

- ☛ هناك سعي مستمر وكبير لدى المنظمات في البيئة الجزائرية لتعزيز ممارسات المحاسبة الرشيدة.
 - ✓ من خلال نتائج الدراسة الإحصائية لمحور مدى توجه منظمات الأعمال نحو تعزيز الإستراتيجية التنافسية المرتكزة على التكلفة الأقل يمكن الوصول إلى ما يلي:
 - تقوم منظمات الأعمال في البيئة الجزائرية في سبيل تحقيق إستراتيجية التكلفة الأقل على ما يلي:
 - العمل على تخفيض التكاليف الوحودية من خلال العمل على رفع الحصة السوقية؛
 - العمل بشكل مستمر على التوجه نحو التشغيل الكامل للطاقات الإنتاجية؛
 - العمل على تخفيض التكاليف الكلية من خلال البحث على بدائل توزيع أقل تكلفة؛
 - العمل على توسيع دائرة التكامل الخلفي لديها؛
 - العمل على رفع إنتاجية العمال قدر الإمكان بشكل مستمر؛
 - اختيار الموردين على أساس سعري ضمن حدود معينة من الجودة؛
 - العمل على تخفيض تكاليف منتجاتها من خلال أثر الخبرة والتعلم.
- وبالتالي يمكن التوصل إلى ما يلي:

- ☛ تسعى منظمات الأعمال في البيئة الجزائرية بشكل مستمر نحو تعزيز الإستراتيجية التنافسية المرتكزة على التكلفة الأقل.

- ✓ من خلال نتائج الدراسة الإحصائية لمدى تأثير ممارسات المحاسبة الرشيدة في الإستراتيجية التنافسية المرتكزة على التكلفة الأقل يمكن الوصول إلى ما يلي:
- ☛ هناك تأثير ملموس لممارسات المحاسبة الرشيدة في الإستراتيجية التنافسية المرتكزة على التكلفة الأقل في بيئة الأعمال الجزائرية.

V. الخلاصة:

تعد التنافسية محل اهتمام كبير من قبل المؤسسات الراغبة في تطوير قدرتها على النمو والاستمرار في ظل بيئة تتسم بالتغيير المستمر فهي تمثل رهان يجب على كل مؤسسة كسبه بشتى الوسائل، في سبيل دعم التنافسية تجد المؤسسات نفسها أمام العديد من الخيارات الإستراتيجية سواء على مستوى المؤسسة ككل أو على مستوى وحدات الأعمال أو على المستوى الوظيفي.

من بين الاستراتيجيات التنافسية التي تطرح أمام المؤسسة على مستوى وحدات الأعمال إستراتيجية التكلفة الأقل والتي تعتبر من بين الخيارات التي تعمل بموجها منظمات الأعمال في البيئة الجزائرية نظرا لخصوصية الفرد الجزائري وللدخل المنخفض نسبيا.

في سبيل ذلك توجهت منظمات الأعمال للبحث عن مختلف الممارسات التي تساعد في تخفيض تكاليفها من أجل عرض سعر مقبول لمنتجاتها وخدماتها، ولعل من بين تلك الممارسات ما تقدمه المحاسبة الرشيقة من تحليل أنشطة المنظمة 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.

وقد توصلت الدراسة إلى:

- هناك سعي مستمر وكبير لدى المنظمات في البيئة الجزائرية لتعزيز ممارسات المحاسبة الرشيقة.
- تسعى منظمات الأعمال في البيئة الجزائرية بشكل مستمر نحو تعزيز الإستراتيجية التنافسية المرتكزة على التكلفة الأقل.
- هناك تأثير ملموس لممارسات المحاسبة الرشيقة في الإستراتيجية التنافسية المرتكزة على التكلفة الأقل في بيئة الأعمال الجزائرية.

- الإحالات والمراجع:

- تقرير التنافسية العالمية. (2006).
http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2006-07.pdf
تاريخ الاطلاع 29 11 2020
- احمد كاظم عيدان، علي طه ياسين، و أمنة محمد منصور. (2020). إمكانية تطبيق نظام المحاسبة الرشيقة وأثرها على بناء ميزة تنافسية مستدامة. *المجلة العراقية للعلوم الادارية*، 16 (64).
- اسماعيل محمد السيد. (1994). *الإدارة الإستراتيجية*. الإسكندرية، مصر: المكتب العربي الحديث.
- ثامر البكري. (2007). *استراتيجيات التسويق* (المجلد الطبعة الأولى). عمان، الأردن: دار جبهة.
- جمال محسن العفيف. (2017). أثر تبني مكونات رأس المال الفكري في بناء مرتكزات أسلوب المحاسبة الرشيقة من وجهة نظر محاسبي التكاليف الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة. *مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية*، العدد 20.
- حاتم كريم كاظم. (2014). نموذج مقترح لتطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركة العامة للصناعات الكهربائية. *مجلة مركز الكوفة للدراسات* (العدد 35).
- طارق السويدي. (2001). *استراتيجيات التسويق* (المجلد الطبعة 1). بيروت، لبنان: دار ابن حزم.
- عابدين حسني عابدين، و رشوان عبد الرحمن محمد. (2017). دور استخدام المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف بهدف ترشيد اتخاذ القرارات. 451 (5355).
- عبد الجليل سيف سعد. (2018). استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة لقياس وتقويم الأداء في الوحدات الصحية في مدينة الموصل. *مجلة جامعة جيهان* (العدد 02).
- على مهدي حميد الداودي، و حسين جاسم فلاح الشمري. (2017). تطبيقات التكاليف على أساس الأنشطة ضمن إطار المحاسبة الرشيقة. *مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية*، مجلد 19 (العدد 02).
- علي السلمي. (2001). *إدارة الموارد البشرية الإستراتيجية*. القاهرة، مصر: دار غريب.
- فريد النجار. (2000). *المنافسة و الترويج التطبيقي: مدخل المقارنات التطويرية المستمرة*. الاسكندرية، مصر: مؤسسة شباب الجامعة.
- فؤاد شجاع مخلد. (2015). دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف (رسالة ماجستير). الأردن: جامعة الشرق الأوسط.

- فيروز زروخي، و كنزة سكر. (ديسمبر 2011). دور رأس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية للمنظمات. الملتقى الدولي الخامس حول رأس المال الفكري في منظمات الاعمال العربية في ظل الاقتصاديات الحديثة. جامعة الشلف، الجزائر.
- لوييزة فرحاتي. (2015). لوييزة فرحاتي. دور رأس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية في ظل اقتصاد المعرفة دراسة حالة شركة الاسمنت عين التوتة-باتنة (اطروحة دكتوراه). الجزائر: كلية الاقتصاد، جامعة بسكرة.
- محسن اسراء عبد السلام. (2016). مدى استخدام أدوات المحاسبة الرشيدة في تحقيق ميزة تنافسية في ظل إدارة الجودة الشاملة (مذكرة ماجستير). فلسطين: جامعة الازهر.
- 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).
- معن وعد الله المعاضيدي. (2006). مساهمات نظرية الاستراتيجيات القائمة على الموارد في تحقيق الميزة التنافسية. مجلة بحوث مستقبلية، 4 (4).
- نوار كحيط الموسوي عباس، و سجاد مهدي عباس الغرباوي. (2015). استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في دعم نظم الإنتاج الرشيق وتقييم أداء الوحدات الاقتصادية. مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العراق، العدد 02.
- Ahmed Maher, M. A., & Abdullah Sahbat, H. (2020). Agile Manufacturing Strategy and Throughput Accounting in Reducing Product Costs: An Analytical Study of the Opinions of a Sample of Workers in the Kufa Cement Plant. *Zarqa Journal for Research and Studies in Humanities* , 341 (7962).
- Maskell H, B., & Baggailey L ., B. (2011). Lean Accounting What's It All About. *Association For Manufacturing Excellence* , No 1.
- Porter, M. (1993). *L'avantage concurrentiel des Nations*. Paris , France: Inter Éditions.
- Wnuk-Pel, T. (2018). Management accounting practices in support of lean management strategy in service organizations. *Engineering Economics* , 29 (5).