

تحليل ادوات المحاسبة الرشيقة بين النظرية والواقع

دراسة عينة من معامل مدينة السليمانية

ساكار أكرم رنوف	علي أحمد حسين
Sulaimani Polytechnic University, Iraq	Sulaimani Polytechnic University, Iraq
sakarakram99@gmail.com	ali.dukany@gmail.com
دابان لوقمان عثمان	شيروان محمد محمود
Sulaimani Polytechnic University, Iraq	Sulaimani Polytechnic University, Iraq
dabanluqman89@gmail.com	Shirwan.162716@spu.edu.iq
ناجي افراسياو فتاح	
Sulaimani Polytechnic University, Technical College of Administration, Iraq	
naji.afasyaw@spu.edu.iq	

تاريخ النشر: 2024/06/30

تاريخ القبول: 2024/12/13

تاريخ الاستلام: 2023/07/27

*المرسل: ناجي افراسياو فتاح (naji.afasyaw@spu.edu.iq)

ملخص

تهدف الدراسة الى بيان مدى وعي المنشآت الصناعية بمفاهيم ومبادئ التفكير الرشيق لنظم جديدة لإدارة الكلف والمحاسبة. وهدفت الدراسة أيضا الى التطرق للاطار المفاهيمي للمحاسبة الرشيقة. ولتحقيق اهداف الدراسة صممت استبانة تتناسب مع مشكلة الدراسة. ولقد تم اختيار عينة عشوائية من معامل في مدينة السليمانية، مكونة من مدراء ومحاسبين المعامل المبحوثة من أجل التعرف على امكانية تطبيق هذه النظم الحديثة في إقليم كوردستان والعراق. تم استخدام منهج الوصف التحليلي وللوصول الى النتائج وتحليلها استخدمنا البرنامج الاحصائي (SPSS) اصدار 23.

وأشارت نتائج الدراسة من خلال تحليل اجوبة المبحوثين بانه لازال مفاهيم المحاسبة الرشيقة رهينة اطارها النظري وهناك امكانية ضعيفة في تطبيقها على الواقع العراقي ولاسيما معامل عينة البحث. حيث يعلل المستجيبين ذلك الى عدة معوقات تحول دون تطبيق ادوات المحاسبة الرشيقة. ويرون بأن تطبيق ادوات المحاسبة الرشيقة لها قدرة عالية على القضاء على الهدر في العمليات الإنتاجية والإدارية والمحاسبية. الكلمات المفتاحية: المحاسبة الرشيقة، ادوات المحاسبة الرشيقة، التفكير الرشيق، معامل مدينة السليمانية.

Analysis of lean accounting tools between theory and reality: Evidence from Sulaymaniyah City

Abstract:

The study aims to demonstrate the extent to which industrial firms are aware of the concepts and principles of lean thinking for new cost management and accounting systems. The study also aimed to address the conceptual framework of lean accounting. Hence, to achieve the objectives of the study, a questionnaire was designed to suit the problem of the study. However, a random sample was selected from factories in the city of Sulaymaniyah, consisting of managers and accountants of the researched factories to identify the possibility of applying these modern systems in the Kurdistan Region and Iraq. The analytical description method was used, and to reach and analyze the results, we used the statistical program (SPSS) version 23.

The results of the study indicated, through analyzing the respondents' answers, that the concepts of lean accounting are still hostage to their theoretical framework, and there is a weak possibility of applying them to the Iraqi reality, especially the research sample coefficient. Where the respondents explain this to several obstacles that prevent the application of lean accounting tools. They believe that the application of lean accounting tools can greatly eliminate waste in production, administrative and accounting processes.

Key Words: Lean accounting, Lean accounting tools, Lean thinking, Sulaymaniyah city.

Jel Classification Codes: M40, M41, M49, R0.

المقدمة:

إنَّ المنشآت بدأت تدرك أنَّ نظم محاسبة التكاليف التقليدية ونظم المحاسبية الأخرى قد لا تنسجم مع الأدوات والتقنيات الإدارية التي أفرزها مفهوم التفكير الرشيق والتي تحاول المنشآت تطبيقها. وكنتيجه لذلك تهدف الدراسة الى بيان ما يتطلب من المنشآت الصناعية التي تتبنى مفاهيم ومبادئ التفكير الرشيق لنظم جديدة لإدارة الكلف والمحاسبة. يعد ظهور المحاسبة الرشيقة Lean Accounting ومفهومها جديداً نسبياً في مجال المحاسبة، فالمتبع لتطور المحاسبة يرى انها تطورت من القيد المزدوج ومسك الدفاتر (القرون الوسطى) والبيانات المالية الموحدة (في وقت مبكر من القرن التاسع عشر) وتخفيض التكاليف غير المباشرة (مطلع القرن العشرين) وحساب التكاليف على اساس الانشطة (Activity – Based Costing (A B C) في العقد الثمانين من القرن الماضي، واستمرت بالتطور وما زالت تأخذ نسقاً متجدداً في ظل التطورات التي تحصل .

وفي ظل التطورات الحديثة للقرن الحالي ومع تنوع طلب الزبائن والعولمة وشدة المنافسة بين الشركات للبحث عن ميزة تنافسية أصبحت الأساليب والتقنيات التقليدية لتحديد التكاليف غير كافية لمعالجة متطلبات الاوضاع الحالية لكون كل منها يعالج جانباً من جوانب ادارة التكلفة ومن ثم عدم ملاءمتها للتطورات الحالية ولاسيما عند استخدام اساليب الصناعة الرشيقة مما أدى الحاجة الى ظهور ممارسات وأدوات جديدة للمحاسبة اطلق عليها أدبيات محاسبة الكلفة والادارية اسم المحاسبة الرشيقة (Lean Accounting) لدعم تلك التطورات في الصناعة ولاسيما في التصنيع الرشيق . وقد وجدت كثير من الشركات أنَّ استخدام

التكاليف المعيارية وبعض الشركات الاخرى اسلوب التكاليف على اساس الانشطة لا تلي مطالبها لانها تكون مكلفة وتستغرق وقتاً طويلاً في الحصول على النتائج المطلوبة أو أنها لا تأخذ بعين الاعتبار تكاليف وقت الانتظار والتحويل للانتاج وتكاليف مخزون انتاج تحت التشغيل ، ويكتنف تلك الاساليب قدر كبير من الضياع في وقت تدفق العمليات الانتاجية والموارد والتي لم تستطع معالجتها على وفق الأساليب التقليدية .

لذلك فان الهدف من المحاسبة الرشيقة هو القضاء على الضياع في عمليات الانتاج والتشغيل وتقليل وقت تدفق العمليات الانتاجية وتوفير معلومات دقيقة وسريعة وتحسين الجودة في المنتجات ومرونة أكبر وسرعة لتلبية متطلبات الزبائن والسوق وذلك بهدف تقليل التكاليف وذلك من خلال استخدام مبادئ واهداف وادوات المحاسبة الرشيقة مثل تيار القيمة (Value Stream) الذي يُعدّ جوهر المحاسبة الرشيقة وصندوق النقاط (Box Scour) الذي يُظهر الحالة الفعلية للشركة عبر تقاريره وأيضاحاته الأسبوعية . لقد وجدت الشركات التي طبقت الانتاج الرشيق ومن ثم مبادئ وأدوات المحاسبة الرشيقة قد حققت منافع وفوائد كبيرة غير متوقعة فضلاً عن زيادة قدراتها التنافسية . أن هذه الادوات يمكن تطبيقها بصورة منفردة وتدرجية غير أن المنافع والنجاحات المتحققة تكون اكبر عند تطبيقها جميعها لاعتماد بعض على البعض الاخر .

اشكالية البحث

في العقدين الأخيرين من القرن الماضي ، ظهرت العديد من الأساليب التقليدية لإدارة التكاليف ، وكل منها يهدف إلى جانب واحد من جوانب التكلفة ، ولكن من التطور الحالي لإدارة التكلفة ، فإن بعض هذه الأساليب ليست مناسبة لتحقيق الأهداف. وخاصة عمليات الإنتاج الرشيق ، وخفض التكلفة الإجمالية للمنتج عن طريق توجيه الموارد بكفاءة وفعالية والقضاء على هدر الموارد والوقت. في ضوء ما سبق ، يركز سؤال البحث على: أوجه القصور في الأساليب التقليدية في القضاء على إهدار الوقت والموارد واستبدالها بأساليب المحاسبة الرشيقة وفقاً لآخر التطورات في الإنتاج (التصنيع الحالي من الهدر) والأداء التشغيلي لتوافر الطلب والقدرة. ويمكن صياغة عناصر المشكلة في ضوء التساؤلات الآتية :

- 1- هل إن أساليب تخفيض التكاليف في ظل (المحاسبة الرشيقة) تختلف عنها في (إدارة الكلفة التقليدية) ؟
- 2- ما هي المحاسبة الرشيقة ؟ وما هي تطبيقاتها وادواتها ، وهل إن أسلوب المحاسبة الرشيقة يلغي الاساليب التقليدية او هو بديل عنها او انه مكمل لتلك الاساليب ويستفيد من بعض الجوانب التي عولجت ضمن الاساليب التقليدية ؟
- 3- كيف يمكن الاستفادة من اسلوب المحاسبة الرشيقة في توجيه الشركات العراقية نحو الاستخدام الامثل للموارد وتقليل الضياع في الوقت واداء العمليات وتخفيض التكاليف، والى اي مدى يتم تطبيقها في الشركات المبحوثة؟
- 4- ما مدى الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة؟

أهداف البحث

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

أهمية البحث

تتركز أهمية البحث في التحول من الأساليب التقليدية في تخفيض التكاليف التي طبقت في القرن العشرين الى اسلوب جديد هو اسلوب المحاسبة الرشيقة (Lean Accounting) باستخدام عدد من أدواتها التي تساعد في توجيه الموارد المتاحة للشركة بشكل فعال وكفوء والقضاء على الضياع (الفاقد) في الوقت واداء العمليات والمنتجات مع الحفاظ على العمليات الرقابية وتوفير معلومات دقيقة وسريعة لكل المستويات الادارية في الشركة .

ومن الناحية العلمية تدرج أهمية البحث في امكانية تطبيقها على كل أنشطة الشركة إذ إن التخفيض لا يقتصر على الأنشطة الإنتاجية فحسب وإنما يتوسع ليشمل أنشطة إدارة الموارد والمخزون وتهيئة متطلبات الجودة وتحقيق رضا الزبون والعاملين

فرضيات البحث:

يستند البحث الى فرضية رئيسية مفادها (إن استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة يؤدي الى تقليل الهدر في الموارد والوقت وتخفيض التكاليف). وينبثق عن هذه الفرضية ثلاثة فرضيات فرعية هي:

- 1-درجة الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية العراقية ضعيفة.
- 2-تطبق الشركات الصناعية العراقية أدوات المحاسبة الرشيقة بالنسبة قليلة.
- 3-توجد معوقات تحول دون تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية العراقية.

أولاً. الإطار النظري:

1. الدراسات السابقة:

في ظل التطورات التكنولوجية الحديثة والتغيرات السريعة في البيئة الاقتصادية، لم تعد المحاسبة التقليدية قادرة على تلبية متطلبات النظم الإنتاجية العديدة، مما أدى إلى ظهور المحاسبة الرشيقة كمنهج فعال، استجابة لتوجه المؤسسات لتبني التفكير والتصنيع الرشيق كنظم حديثة للمحاسبة وإدارة التكاليف لخلق قيمة للعمل ورفع مستوى الجودة وتخفيض التكاليف، لذا يعتبران سببا رئيسيا لظهور المحاسبة الرشيقة كنظام معاصر جاء لتغلب على المشاكل المحاسبية التقليدية من أجل اتخاذ القرارات فعالة وجيدة باستخدام مجموعة من أدواتها وأساليبها ناجعة والمحكمة.

نخصص هذا الجزء معالجة أهم الأدبيات باللغة العربية التي لها علاقة بمحور دراستنا، حيث تم عرض هذه الأدبيات من حيث الإشكالية المدروسة، والهدف منها وأهم النتائج المتوصل إليها، وفيما يلي التطرق إليها:

1) دراسة شيماء شرفي، (2019) بعنوان: "محددات تطبيق المحاسبة الخالية من الفاقد في المؤسسات الجزائرية-دراسة استطلاعية لعينة من والية أم البواقي"

تناولت الدراسة السؤال التالي: "ما هي محددات تطبيق المحاسبة الخالية من الخسارة في المؤسسات الجزائرية؟ تهدف الدراسة إلى التعرف على بيئة الأعمال الخالية من الخسارة وأهم المفاهيم المتعلقة بها وفهم جميع جوانب الخسارة". محددات المحاسبة لتطبيقه في المؤسسات الجزائرية. وأهم النتائج المتوصل إليها: أن عينة الدراسة المتمثلة في المهنيين، يدعمون وبدرجة مقبولة إمكانية تطبيق المحاسبة الخالية من الفاقد في المؤسسات الجزائرية، أما الأكاديميين لم يبدو رأياً في ذلك، وأن المحاسبة الخالية من الفاقد تساعد على توفير المعلومات التي تساعد على مرونة الإنتاج وبالإضافة إلى أن المحاسب له دور كبير في تطبيق المحاسبة الخالية من الفاقد.

2) دراسة (ابتسام سليمان، خونية صوالح، 2019) بعنوان "استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في إدارة التكلفة بين الإطار النظري والواقع العملي"

تناول هذه الدراسة سؤال "ما هي حقائق تطبيق أدوات المحاسبة المرنة على مؤسسات الوادي؟"، وتحديد المحاسبة الرشيقة من حيث المفاهيم والمبادئ والأهداف، بهدف معرفة أهمها الهزيل. التعرف على الأدوات المحاسبية ودورها في المؤسسة، وخطوات تطبيقها لخفض التكاليف وبيان مدى اختلافها عن المحاسبة التقليدية. من بين أهم الإنجازات المستمرة، أنظمة المحاسبة التقليدية متوافقة مع أنظمة الإنتاج واسعة النطاق، وعندما ترغب المؤسسات والوحدات الاقتصادية في التحول إلى أنظمة الإنتاج الخالي من الهدر، فإنها تطبق المحاسبة المرنة. لخلق قيمة للعملاء وتقليل المسؤولية. يجب أن تستخدم ولاية أيوا أدوات محاسبة بسيطة. هذا لمساعدة المؤسسات على تقييم وتحقيق أهدافها الاستراتيجية. بالإضافة إلى ذلك، فإنه يوفر طريقة جديدة لحساب تكاليف الإنتاج التي تساعد على تقليل تكاليف الإنتاج من خلال استبعاد التكاليف التي لا توفر قيمة.

3) دراسة (حسن عابدين عابدين، عبد الرحمن محمد راشوان، 2018) بعنوان: "أثر استخدام تيار القيمة كأداة للمحاسبة الرشيدة لتطوير النظام المحاسبي وتقييم الاداء المالي-دراسة حالة"

تناولت هذه الدراسة السؤال التالي: هل سيؤثر استخدام تدفقات القيمة كأداة محاسبية عقلانية على تطوير النظم المحاسبية وتقييم الأداء المالي؟ تقييم الأداء المالي، ومن أهم النتائج التي تم تحقيقها: من خلال مقارنة أداة Value Stream Cost مع أنظمة تقدير التكاليف التقليدية لشركات عينة المسح، وجدنا أن أداة Value Cost أكثر ملاءمة لاتخاذ القرار وأسهل في التحضير. هذا معقد وليس من السهل فهمه على جميع المستويات. بالإضافة إلى ذلك، يهتم العملاء بجودة المنتج، لذلك لا يمكن تطبيق أدوات المحاسبة العقلانية على حساب الجودة في المقام الأول.

4) دراسة (عيدان، طه ياسين، و محمد منصور، 2020) بعنوان إمكانية تطبيق نظام المحاسبة الرشيقة وأثرها على بناء ميزة تنافسية مستدامة. هدفت الدراسة الى التعرف على اثر المحاسبة الرشيقة على بعد الميزة التنافسية المستدامة في شركات الاسمنت بالكوفة وتم وضع استبيان مكون من ثلاثة محاور تناول التوزيعات الاحصائية والمحور الثاني تضمن عناصر وجوانب الهزيلة. وتضمن المحور الثالث جانب الميزة التنافسية المستدامة. تم القيام به بطريقة صحيحة وقابلة للتنفيذ. يمكن تطبيق نظام محاسبة مرن شريطة أن تكون

الإدارة العليا واثقة من تطبيق هذا النظام الشامل وتمتلك الموارد المناسبة وأنظمة المعلومات الفعالة للمساعدة في نشر ثقافة التخفيض تمتلك المؤسسة نظام إدارة سليم وثقافة تنظيمية لخفض التكاليف قدر الإمكان ورفع مستوى جودة الإنتاج.

5) دراسة (غازي عبد العزيز سليمان البياتي، 2018) بعنوان: "مدى إمكانية تطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية العراقية دراسة حالة في المعمل اليدوي لتعبئة الغاز في مدينة كركوك"

الدراسة منشورة في مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد الثامن، العدد الأول، وهي عبارة عن دراسة حالة في المعمل اليدوي لتعبئة الغاز في مدينة كركوك، المعهد التقني كركوك، الجامعة التقنية الشمالية. تناولت هذه الدراسة مشكلة "هل يساعد تطبيق المحاسبة الرشيدة على توفير معلومات تساعد متخذ القرار على تصحيح مسار العملية الإنتاجية أو التخلص من النشاط الذي لا يضيف قيمة أو المنتج أو تأمين الاستخدام المثل للموارد المنظمة؟"، هدفت الدراسة إلى ترويج مفهوم المحاسبة الرشيقة وأهميتها ومدى إمكانية تطبيقها في الشركات الصناعية في العراق والتعرف بتدفق تكاليف تيار القيمة وتوصل الباحث إلى العديد من نتائج أهمها: التفكير الرشيق أحد إفرازات بيئة الشركات الصناعية المعاصرة، وهو فكر جديد في الإدارة ركز على إوافة قيمة للزبون، وقد فرض التصنيع الرشيق فرض فر على الشركات تبني نظام المحاسبة الرشيقة وهذا نظام اعتمد حساب التكاليف من خلال تدفق تيارات القيمة وليس على أساس المنتج أو الأقسام الانتاجية.

2. الإطار النظري للدراسة:

2.1. مفهوم المحاسبة الرشيقة:

هي أسلوب جديد للمحاسبة نابعة من اهتمام متزايد من قبل كثير من المنظمات في تبني ثقافة التفكير الرشيق، والتي تعتبر من أحد أهدافه هو قياس أثر السياسة النقدية للمشاريع الرشيقة في العمليات التجارية، وما يتضمنه ذلك من كونه أسلوباً لتنظيم تكاليف المنتج عن طريق تيار القيمة، والتغيرات في تقنيات تقييم المخزون ولاتغيرات المطلوب فهمها في التقارير المالية التي تتضمن معلومات مالية وغير مالية (حسن، خليل، 2119، ص 134)

ويمكن تعريفها أيضاً " مفاهيم مصممة لتعكس أداء مالى أفضل عن الشرك التي تقوم بتطبيق تلك المفاهيم في العمليات الصناعية للحصول على إنتاج رشيق وخال من الضيا كما أنها تتو من تكاليف الشركة من خلال تيار القيمة وأساليب تقييم المخزون (كاظم، 2014، ص 225). نستنتج بأن المحاسبة الرشيقة هي " اسلوب حديث يقوم على فكرة التصنيع الرشيق ولاقواء على الهدر باستخدام مجموعة من الأدوات.

أهداف المحاسبة الرشيقة

تهدف المحاسبة الرشيقة إلى تحقيق الأهداف التالية:

□ التركيز على سهولة تدفق الإنتاج خلال تيارات القيمة وهي أساس نظام التصنيع الرشيق.

□ المرونة في الإنتاج و زيادة سرعة تلبية الطلبات للعملاء..

□ تطبيق مبادئ المحاسبة الرشيقة من المهام المالية للحد من التعقيدات والضياح الفاقد(عابدين ، رشوان ، 2018 ، ص 566).

□ تقديم معلومات حول قياس الأداء والتكلفة إلى رواد تدفق القيمة لتزويدهم بالتحكم الفعال ولاتحسين المستمر.

□ توفير معلومات مفيدة للعمل من أجل تحقيق أهداف الشركة وزيادة الربحية من خلال زيادة النقدي وتدفع المبيعات))
kocamis, 2015, p, 8.

□ توفير المال وتخفيض التكاليف.

□ حذف الأنشطة غير المضيفة للقيمة ولاقضاء على الهدر وزيادة الكفاءة للمؤسسات

□ الالتزام بمبادئ المحاسبة الدولية(القصير ، 2014 ، ص 117 – 1189)

□ التحديد الوضح وقياس الأثر المالي

□ اعداد تقارير مالية واضحة

□ أهمية المحاسبة الرشيقة: تكمن أهمية المحاسبة الرشيقة في أنها:

□ تزويد الإدارة بالمعلومات المالية والتشغيلية عن الشركة على قياس أداء الشركة وتساعد الإدارة في عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

□ تساعد في الحد وتقليل الضيا في العمليات المحاسبية وبالشكل الذي يحرر الوقت المتعلق بالأفراد الماليين ولاتشغيليين ويمكنهم من أن يكونوا أكثر فعالية ونشاط بمساعدة الشركات في تحقيق استراتيجياتها.

□ المحاسبة الرشيقة تزيد المبيعات لأنها توفر أفضل معلومات لصنع القرار ، وتقديم منتجات جديدة ، فالشركات الرشيقة تحتاج إلى أدوات أفضل مثل تكاليف تيارات القيمة لصنع القرارات الرشيقة.

□ التخلص من نظام التكاليف المعيارية الذي يحتوى على الضياعات عند استخدامه.

□ الامتثال الكامل للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً فيما يتعلق بإعداد التقارير الداخلية والخارجية.

□ المحاسبة الرشيقة توفر المال وتخفف التكاليف.

□ توفر المحاسبة الرشيقة تحفيز طويلة الأجل للتحسينات من خلال ترشيح المعلومات المهمة ولاقياسات حيث قياس الأداء شكل من أشكال التحفيز والتحسينات المستمرة وهو من أسلوب الرشاقة (محمد ، 2019 ، ص 331-332)

□ توفير معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب.

□ دعم ثقافة الفكر الرشيق من خلال تحفيز العملاء وتوفير معلومات ذات صلة وقابلة لتنفيذ لكل المؤسسات.

خصائص المحاسبة الرشيقة ومبادئها

وينقسم هذا الجزء إلى خصائص ومبادئ المحاسبة الرشيقة التي تكون كالتالي:

خصائص المحاسبة الرشيقة: وتمثل الخصائص في مايلي:

□ تقديم معلومات دقيقة لتسهيل عملية اتخاذ القرارات

□ تخفيض التكلفة ، و الوقت و واحد من المنتجات عديمة الفائدة.

□ تحديد الوفورات المالية للمحاسبة الرشيقة ولاتركيز على الاستراتيجية التي تتطلب إدراك الفوائد.

□ التشجيع على عملية تحسين المحاسبة الرشيقة على المدى البعيد.

□ قياس أداء الإدارة في العوامل الداخلية ولاخارجية.

□ التشجيع ولاتحفيز من خلال التحدي ونقل المسؤولية داخل المنظمة.

□ الاعتماد على طلب واحتياجات العميل لتحقيق الرضا له.

□ تشجيع الشركة للتركيز على قياس القيمة للعملاء.

□ إنشاء لوحة عن نظام المعلومات. (شجاع ، 2015 ، ص 21-21)

2.2. أدوات المحاسبة الرشيقة

الجدول رقم (1)

الرقم	الإسم الأداة باللغة العربية	الإسم الأداة باللغة الإنجليزية
1	القيمة تيار خارطة	Value stream mapping
2	التكلفة المستهدفة	Target cost
3	صندوق النقاط.	Box Scores
4	التحسين المستمر (خطة، عمل، فحص، قرار)	Kaizen. (PDCA)
5	سياسة هوشين.	Hochin Policy
6	تيار القيمة تكاليف تيار القيمة	Value stream
7	P3 نهج	3P Approaches.
8	تخفيض المخزون	Low Inventory.
9	مخاطر ساربز او كسلي	Sarbanes Oxley Risks (SOX)
10	مخطط ربط قياس الأداء.	performance measurement linkage chart
11	مبيعات والتخطيط الأداء المالي.	Sales operating and financial planning
12	مصفوفة القضاء على المعاملات	Transaction elimination matrix
13	سته سيقما.	Six Sikma (6δ)
14	مخطط ربط قياس الأداء.	Performance measurement benchmarking
15	(5S) منهجية تنظيم العمل	Methodology of organization of work
16	الإدارة المرئية	Visual Management

المصدر (من اعداد الباحثين بالاعتماد على الدراسات السابقة)

ثانيا: الطريقة والأدوات والمعطيات المستخدمة

انتهجنا في تحليل بياناتنا ودراستنا الأسلوب الاستدلالي الاحصائي، وذلك لملائمته لطبيعة الهدف من هذه الدراسة، وهذا الوصف يكون بالتحليل والتعليل والتفسير بصيغة علمية كما وكيفا للبيانات، وذلك بإتباع منهجية علمية للحصول على نتائج وتفسيرها بطريقة موضوعية باستعمال البرامج المتخصصة و الطرق الإحصائية والرياضية بما يحقق أهداف البحث و فروضياتها ، للوصول لنتائج علمية دقيقة حول المشكلة المطروحة.

تتمثل العينة في هذه الدراسة الموظفين العاملين في المؤسسات المبحوثة، ومن أجل الوصول إلى أهداف الدراسة و الحصول على المعلومات المناسبة حول الدراسة ، تم توجه إلى الموظفين العاملين في الإدارة ولهم صلة مباشرة بالمحاسبة ويتمتعون بالمعرفة اللازمة في مجال أدوات المحاسبة الرشيقة، وعدد العينة يضم 41 مستحوب وتم توزيع الاستبيان عليهم و تم جمعها، باستخدام اداة الاستبانة لجمع المعلومات، وتم توزيع قوائم الاستبيان عليهم وتم جمعها.

نطاق الدراسة: فتشتمل مكاناً عينةً من معامل مدينة السليمانية، أما زماناً فتشتمل أشهر كانون الثاني وشباط عام 2023.

ثالثا: تحليل وتفسير النتائج:

اختبار الموثوقية والصدق

تم استخدام Cronbach Alpha لتقييم موثوقية الأداة المستخدمة في جمع البيانات للبحث الا وهي الاستبانة، حيث تشير النتائج إلى أنه يمكن الاعتماد عليها ، لذا استخدمها الباحثون ؛ وإذا لم يكن الأمر كذلك ، فكان لابد من التحول إلى اداة مختلفة. من ناحية أخرى ، يجب التأكد من صدق واتساق البيانات للتأكد من أن النتائج المستخلصة دقيقة ويمكن تطبيقها على عدد أكبر من السكان. من أجل تحقيق ذلك ، خطط الباحثون لكل جانب من جوانب الدراسة بدقة ، وحصرها في القضية المحددة المطروحة ، ثم وضعوا استراتيجية لمعالجتها. حيث تشير الموثوقية (Reliability) إلى اتساق المقياس (ما إذا كان يمكن إعادة إنتاج النتائج في ظل نفس الظروف)، بينما تشير الصلاحية (Validity) إلى دقة المقياس (ما إذا كانت النتائج تمثل بالفعل ما يفترض أن تقيسه).

جدول (2) - اختبارات الموثوقية والصدق

N	rho_A	Cronbach's Alpha	
15	0.820	0.802	فقرات المحاسبة الرشيقة

تظهر نتائج الجدول 3 أن قيم rho_A التي تقيس الصلاحية (Validity) للفقرات الاستبانة كانت أعلى من 0.80. هذا يعني أن استئلة الاستبانة لديها صلاحية عالية. اما بالنسبة لقيم Cronbach's Alpha فتشير النتائج ان جميع الفقرات لديها الموثوقية كبيرة اذ تبلغ نسبتها ماتقارب 80%.

تحليل فقرات الاستبيان ومناقشتها

سنقوم بتحليل فقرات الاستبيان عن طريق أخذ فقرات كل محور من محاور البحث على حده بالشكل التالي. حيث كانت مجموع أسئلة الدراسة (15) سؤالاً وأعطيت لكل سؤال خمسة بدائل من إجابات وفقاً لمدرج ليكرت من غير موافق بشدة إلى موافق بشدة، وأعطى لكل سؤال وزن يتدرج من واحد حتى خمسة.

جدول (3) التحليل الوصفي

Sid.	Deviation	Mean	Maximum	Minimum	Z
1.193	2.98	5	1	41	ترو أن أنه في حال تطبيق المحاسبة الرشيقة سوف يخلق نوعاً من التغيرات التي يمكن أن تتعارض مع سياسة المالكين
1.202	3.17	5	1	41	ترو أن هنالك معوقات التي تحول دون تطبيق ممارسات المحاسبة الرشيقة
1.302	3.17	5	1	41	ترو أن المدراء و المحاسبين في مؤسستكم لا يمتلكون درجة من المعرفة الكافية التي تمكنهم من تطبيق المحاسبة الرشيقة
.908	4.02	5	2	41	تنظم إدارة المؤسسة الوحدات الإنتاجية على أساس ادوات المحاسبة الرشيقة
.921	4.05	5	2	41	هناك امكانية للتمييز بين المنتجات المختلفة حسب مجموعات ضمن ادوات المختلفة للمحاسبة الرشيقة
.865	4.05	5	2	41	تقوم المؤسسة على قياس الأداء من خلال توفير معلومات دقيقة عن التكاليف
.714	4.12	5	2	41	إن تطبيق المحاسبة الرشيقة كفيلة بالقضاء على جميع أشكال الهدر
.771	4.17	5	2	41	ترو أن تطبيق المحاسبة الرشيقة كفيل باستبعاد كافة أشكال الضياع والهدر
.782	4.20	5	2	41	تعتمد المؤسسة على المرونة في الإنتاج وتخفيض الوقت
.759	4.22	5	2	41	ترو أن تطبيق المحاسبة الرشيقة يساعد على التخلص من مشكلات توقف الإنتاج والمشاركة في وضع حلول لها
.830	4.24	5	2	41	تسعى إدارة المنشأة إلى نشر ثقافة القضاء على الهدر بين الموظفين
.737	4.39	5	2	41	في اعتقادكم أن تطبيق المحاسبة الرشيقة سوف يساعد على اضافة قيمة للعملاء ورفع من التنافسية
.771	4.39	5	3	41	تستخدم المؤسسة تكنولوجيا وأساليب حديثة في العمليات الإنتاجية وتحديد الفرق بينها وبين الانظمة الحالية
.591	4.41	5	3	41	ترو أن المحاسبة الرشيقة تعتبر كالية جيدة للتحسين المستمر من أجل التقليل من الضياع في الموارد
.674	4.54	5	2	41	ترو أن تبني المحاسبة الرشيقة سوف يمكن من السرعة في إنجاز وتسليم طلبات العملاء

يتضح من خلال الجدول (3) الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات الاستبانة بأن أغلبية المستجيبين يوافقون على أن تطبيق المحاسبة الرشيقة يساهم في استبعاد كافة أشكال الضياع والهدر، وأن تطبيق المحاسبة الرشيقة يساعد على التخلص من مشكلات توقف الانتاج ومعالجتها، وكذلك يرى أغلبية المستجيبين أن المحاسبة الرشيقة آلية جيدة للتحسين المستمر من أجل التقليل من الضياع في الموارد، حيث وصلت معدل المتوسط الحسابي للمستجيبين على فقرات الاستبيان إلى أكثر من (4) وهي نسبة عالية. مما يدل على أن العاملين في الشركات الصناعية لديهم خلفية نظرية حول مفهوم المحاسبة الرشيقة وأهميتها.

أما فيما يخص أسئلة المتعلقة بمعوقات وإمكانية تطبيق المحاسبة الرشيقة ومدى درجة من المعرفة التي تمكنهم من تطبيق المحاسبة الرشيقة فيتضح من خلال النتائج بأن أغلبية المستجيبين يوافقون على أن المحاسبة الرشيقة الرشيقة سوف يخلق نوعاً من التغيرات التي يمكن أن تتعارض مع سياسة المالكين، وأن هنالك معوقات التي تحول دون تطبيق ممارسات المحاسبة الرشيقة، ويصرحوا بأن المدراء والمحاسبين في المؤسسات المبحوثة لا يمتلكون المعرفة الكافية التي تمكنهم من تطبيق المحاسبة الرشيقة. حيث وصلت المتوسط الحسابي لتلك الفقرات إلى (3) وهي نسبة متوسطة إلى جيدة، مما يدل على أنه هناك تباين في الخلفية النظرية والواقع العملي.

استناداً ما تشير إليه النتائج يمكننا من إثبات فرضية رئيسية للبحث والتي كان مفادها (إن استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة يؤدي إلى تقليل الهدر في الموارد والوقت وتخفيض التكاليف)، كذلك يمكن إثبات ثلاثة فرضيات الفرعية الثلاثة للبحث:

1- هناك وعي بمنافع المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية العراقية.

2- تطبق الشركات الصناعية العراقية أدوات المحاسبة الرشيقة بالنسبة قليلة.

3- توجد معوقات تحول دون تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية العراقية.

الخاتمة:

أولاً/ الاستنتاجات

استناداً إلى ما تم عرضه وتحليله في الإطارين النظري والتطبيقي للدراسة، استنتجنا في بحثنا على مجموعة الاستنتاجات والتي يمكن إيجاز أهم ما توصلنا إليها بالآتي:

1- تزامن ظهور المحاسبة الرشيقة مع فشل النظم التقليدية في التغلب على الفوائد الهائلة التي تولدها الرشاقة والمتمثلة بأعلى جودة وأقصر دورة وقت وطاقات متاحة بشرية ومادية .

2-عدم ملائمة أسلوب التكلفة على اساس الانشطة (ABC مع المحاسبة الرشيقة ، لانه لا يوضح العلاقة بين الانشطة ورضا الزبون ، ولا يراعي التكاليف الخاصة بالتسويق والاعلان وخدمات ما بعد البيع وهندسة الانتاج ، فضلاً عن التعقيد الذي يحدثه في العمليات المحاسبية والكلفة العالية التطبيق .

3-تمثل مبادئ المحاسبة الرشيقة الاطار العام الذي تعمل فيه نظم المحاسبة الرشيقة ، ويجب أن تنسجم ممارساتها مع اهداف إدارة التكلفة (القضاء على الضياع والرقابة الادارية والتحسين المستمر وتوصيل المعلومات في الوقت المناسب ، والتخطيط) ، وتمثل أدوات المحاسبة الرشيقة وسائل تحقيق الاهداف ، لذا فقد تستخدم أداة واحدة لتحقيق اكثر من هدف من الاهداف السابقة .

4-إن الهدف الرئيس من المحاسبة الرشيقة هو استخدامها في القضاء على الضياع وتحديد القيمة من وجهة نظر الزبون ، ويتحقق ذلك عبر ممارسات وأدوات المحاسبة الرشيقة تؤدي الى زيادة الانتاجية والمرونة وتقليل التكاليف والمعيب ووقت الانتظار والتحويل.

5-لا يمكن تطبيق المحاسبة الرشيقة من دون الاعتماد على الجودة لإزالة كل مصادر حدوث العيوب في الانتاج ، والسرعة في تجهيز الطلبات ، ومعدل تكلفة الوحدة الواحدة ، والحسابات اليومية المدينة المستحقة ، واي نشاط لا يضيف قيمة من عناصر المحاسبة الرشيقة وذلك من خلال تطبيق أدوات تيار القيمة .

6-تندرج أهم المقومات لتطبيق المحاسبة الرشيقة الى هيئة أو توافر ملاكات من العمال والموظفين لتطبيقها بحسب نوع الشركة للقيام بالعمليات (الانتاجية والمحاسبية) الرشيقة فضلاً عن وجوب وعي الادارة العليا وكافة العاملين باستخدام المحاسبة الرشيقة .

7- من خلال تحليل اجوبة المبحوثين نستنتج بانه لازال مفاهيم المحاسبة الرشيقة رهينة اطارها النظري وهناك امكانية ضعيفة في تطبيقها على الواقع العراقي ولاسيما معامل عينة البحث. حيث يعلل المستجيبين ذلك الى عدة معوقات تحول دون تطبيق ادوات المحاسبة الرشيقة.

ثانياً/ التوصيات

بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها الباحثون، نوصي بالآتي:

1- أهمية تطوير الأساليب المحاسبية في الشركات الصناعية في إقليم كردستان / العراق وذلك لمواكبة الفلسفات الإدارية الحديثة ومستجدات تقنيات بيئة التصنيع المتقدمة .

2-نوصي المعامل المبحوثة باستخدام و توظيف المهارات والخبرات الفنية لمعالجة المشاكل وصيانة العطلات لعدم اهدار في الوقت ، كذلك استخدام أجهزة حديثة ومتطورة تكنولوجيا لتخفيض التكاليف والاجور.

3- على إدارة المعامل المعرفة بفلسفة المحاسبة الرشيقة ومتطلبات التحول من نظامها الحالي الى الانظمة الحديثة عن طريق استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة إذ يمكن معالجة أشكال النقص في استخدام الموارد المادية والبشرية المتاحة ، ومراجعة المفاهيم التقليدية المتبعة التي تمثل مصدراً للضياع في العمليات التي لا تضيف قيمة على وفق اسلوب المحاسبة الرشيقة.

4- الحفاظ على الخبرات والمهارات الموجودة في المعامل واستغلال الطاقات الفائضة عن طريق فتح اقسام أو ورش جديدة (التوسع الافقي) لاستيعاب تلك الاعداد والطاقات المعطلة عن العمل.

- 5- إعادة النظر بنظام الخوافز وربطه بالاداء ولتشجيع العاملين على التميز ودفعه للابتكار والابداع لتحقيق أفضل انتاج والحد من الضياع في الانتاج .
- 6- زيادة عدد الدورات والندوات المنعقدة حول توضيح أهمية مقاييس الأداء غير المالية فضلاً عن مقاييس الأداء المالية من أجل تحقيق الأهداف الاستراتيجية لدى الشركات الصناعية ومساعدة الإدارة في مجال تقييم الأداء .
- 7- الإهتمام بالجانب الكلفوي لتحليل الهدر ، للتمكن من خفض التكاليف بتحليل الهدر وإزالة كافة الخطوات غير المضيئة للقيمة التي يمكن تجنبها ، ومحاولة أستهداف الخطوات غير المضيئة للقيمة ولكن لايمكن تجنبها ، وأستغلال أفضل للخطوات المضيئة للقيمة.

المراجع:

1. حاتم كريم كاظم ، التحسين المستمر بأسلوب كلفة كايزن (Kaizen) وامكانية اعتماده في الشركة العامة لصناعة الاطارات في النجف ، بغداد ، العدد 21 ، 2011.
2. السعيد بريكة، وآخرون ، اتجاهات الحديثة لمقاربات علمية وعملية الجزء الأول ، جامعة العربي بن مهيدي ام البواقي ، الجزائر، 2017.
3. محمد احمد رفيده ، علي أبو بكر المديني وآخرون، استخدام مفهوم خارطة القيمة لتقليل الفوائد، المؤتمر الأكاديمي لدراسات الاقتصاد الاعمال كلية مصراته، ليبيا، 29/10/2017.
4. محمد شامل بهاء الدين فهمي ، الإحصاء بلا معاناة ، المفاهيم مع التطبيقات باستخدام spss ، مكتبة فهد الوطني، المملكة العربية السعودية، 2005.
5. محمد عبيدات وآخرون ، منهجية البحث العلمي القواعد والمراحل والتطبيقات ، دار وائل للنشر، عمان، ط2، 1999.
6. اسراء عبد السلام محسن ، مدى استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في ظل ميزة التنافسية في ظل الجودة الشاملة، مذكرة ماجستير جامعة الازهر غزة، فلسطين، 2016.
7. بهاء الدين مسعود سعد ، مدخل مقترح لتطبيق استراتيجية التصنيع المبسط لتحسين الأداء التشغيلي دراسة تطبيقية على شركات انتاج الدواء، اطروحة دكتوراه في إدارة الاعمال، جامعة عين شمس، مصر، 2016.
8. حمادي فاطمة ، دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة انتاج المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة 2017.
9. خلود محمد بشير الطيب ، مدى توفر مقومات تطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية في قطاع غزة الجامعة الإسلامية بغزة غزة، 2017.
10. ريزان صلاح الدين عزت ، برزين شىخ محمد ، اسلوب كايزن وعلاقته بتخفيض التكلفة، جامعة بغداد، بغداد، 2009.
11. فادي حسن حسين اعديلي ، إمكانية تطبيق أسلوب sigma6 ودوره في تخفيض التكاليف وتدعيم المقدرة التنافسية، جامعة الزرقاء، الأردن، 2014.
12. كامل محمد علي محفوظ، مدى إمكانية تطبيق مدخل محاسبة الترشيح الفائق كأحد متطلبات إعادة هندسة نظم المحاسبة الإدارية الجامعة الإسلامية، غزة، 2014.
13. ليلى محمد وليد بدران ، فلسفة التصنيع الرشيق في المنظمات الصناعية والخدمية، مذكرة ماجستير، جامعة دمشق ، 2010.
14. مخلد فؤاد شجاع، دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، عمان - الاردن 2015.
15. زاهر حسني قاسم المشهوراي، استخدام نموذج قياس التكاليف تيار القيمة لأغراض تدعيم استراتيجية الاستدامة في ظل بيئة التصنيع المرشد، جامعة عين شمس، مصر، 2015.
16. نجوم قمازي، مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه جامعة فرحات عباس سطيف - 1 ، الجزائر 2017/2018.
17. ياسمين حاتم المثلثيون ، أثر تطبيق مركاتر التصنيع الرشيق في استراتيجية الميزة التنافسية في الشركات صناعة الادوية الأردنية، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2017.
18. اياد محمود الرحيم ريام غازي سليمان ، اعتماد فلسفة إدارة الجودة الشاملة لتطوير نظم التصنيع الرشيقة، مذكرة ماجستير جامعة بغداد مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية العدد 100، بغداد، 2017.
19. حاتم كريم كاظم، نموذج مقترح لتطبيق المحاسبة الرشيقة في شركة العامة للصناعات الكهربائية، مجلة دراسات الكوفة مجلة فصلية محكمة العدد 35، بغداد، 2014.
20. Emiliani, origin of lean mangement the rele of cnnecticut businesses , journal of mangement history vol 12 ، america, 2006.

21. Krajewski ، ritz man ،opera tions mangement process and supply chains pearson education limited ، england ، 2013.
22. Wilson lonnie ، haw to timpement lean manufacturing ، graw hill new york ، 2010.