

دراسة نظرية لمفهوم المحاسبة الرشيقة وما يميزها عن المحاسبة التقليدية

A Theoretical Study of the Concept of Lean Accounting and What Distinguishes it From Traditional Accounting

عصام بعلاش

جامعة ابن خلدون تيارت، الجزائر

samreal23@hotmail.fr

أ.د. بلال شيخي *

جامعة محمد بوقرة بومرداس، الجزائر

مخبر بحث أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

في ظل الحركية الاقتصادية الدولية

chikhibillal@univ-boumerdes.dz

تاريخ الاستلام: 2020/07/29

تاريخ القبول: 2020/12/15

تاريخ النشر: 2020/12/31

ملخص:

لقد كان لحدثة مفهوم المحاسبة الرشيقة واستخدامها دور مهم في اختيار موضوع الدراسة، والتي هدفت بشكل أساسي لتحديد مفهوم المحاسبة الرشيقة، والأعمال المحاسبية من منظور الرشاقة وهذا من خلال التعرف على مفهوم الرشاقة أو الترشيح كفكر كما تناول البحث أهم الفروقات الموجودة بين المحاسبة الرشيقة وبين المحاسبة التقليدية وهذا من خلال تناول مجموعة المبادئ التي تركز عليها المحاسبة الرشيقة مع الممارسات التي تنماشى مع كل مبدأ وكذا الأدوات والطرق التي تستخدمها، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي الذي يناسب مثل هذه الدراسات، وخلصت هذه الدراسة إلى أن النشاط الإنتاجي هو أهم شيء في تطبيق الفكر الرشيق، والمحاسبة الرشيقة، وهو الأمر الذي بقدر ما يمكنه اعتباره ميزة إلا أنه يمكن اعتباره بمثابة عائق جعل المحاسبة الرشيقة تطبق في الاقتصاديات المتطورة فقط.

الكلمات المفتاحية:

الفكر الرشيق، المحاسبة الرشيقة، تيار القيمة، التكلفة المستهدفة، القيمة المضافة.

Abstract:

The subject of Lean accounting is newly developed to be studied , so the key purpose of this study is to identify the concept of lean accounting and business accounting from the perspective of lean by recognizing the concept of lean , the research also dealt with the most important differences between lean accounting and traditional accounting and this by addressing the set of principles that underpin it

with practices that are consistent with each principle and the tools and methods used.

This study concluded that production is the basis of this kind of accounting, since it can be considered as an advantage, but can be considered as an obstacle to its application, Which made their application limited only to developed countries.

Keywords:

Lean concept, lean accounting, value stream, target cost, Value Added.

مقدمة:

لقد قامت شركة Toyota اليابانية في ستينات القرن الماضي بتطوير نظام إنتاجي جديد أطلقت عليه اسم نظام Toyota الإنتاجي، إلا أنه سرعان ما تم تطويره واستبداله بمشاركة العديد من الشركات فيما بعد ليصبح بمفهوم جديد يطلق عليه التصنيع الرشيق، ليتم استخدامه من قبل العديد من الشركات الصناعية من أجل التخلص من كل أشكال الضياع أو الفاقد فكان استعمال مصطلح الرشاقة أو الترشيح "Lean" لأول مرة في اليابان، حيث يقوم هذا الأسلوب على ترشيح المواد الأولية في سبيل الحصول على المخرجات ذاتها والقضاء على العمليات غير الضرورية، تلاها بعد ذلك ظهور مصطلح المحاسبة الرشيقة أو محاسبة الترشيح التي تعد من أهم أنظمة التصنيع المعاصرة التي جاءت بغرض إزالة كل أشكال الضياع أو الفاقد الناتجة عن العمليات التصنيعية من خلال تخفيض التكاليف الإنتاجية.

الإشكالية

نظرا لظهور مصطلح المحاسبة الرشيقة كمصطلح حديث نسبيا، ومع محاولة العديد من الدول تبني هذا النوع من المحاسبة، ارتأينا تحديد مفهومه وأهم ركائزه لذا كانت مشكلة الدراسة تتمحور حول:

ماهي مميزات لمحاسبة الرشيقة وهل يمكن تطبيقها على جميع النشاطات الاقتصادية؟

الفرضيات

- تستند الدراسة إلى الفرضيتين التاليتين:
- المحاسبة الرشيقة هي عبارة عن أساليب وطرق جديدة تستهدف القضاء على الضائع وهو ما يميزها عن المحاسبة التقليدية.
 - المحاسبة الرشيقة تهتم بتقييم وتحسين الإنتاج، وبالتالي فتطبيقها يقتصر على الأنشطة الإنتاجية.

أهمية الدراسة

تنبع أهمية الموضوع من كونه حديثا نسبيا إضافة إلى قلة المراجع والكتابات التي تناولته خاصة العربية منها مما يجعله ميدان خصبا للدراسات النظرية والتطبيقية على حد سواء، كما أن توجه المحاسبة الرشيقة لاستخدام أساليب وأدوات جديدة قد تساهم في حل مشكل الضياع أو الفاقد الذي كانت تعاني منه المحاسبة التقليدية يؤهلها لتكون بديلا أو مكملا حتميا لها مما يفرض فهمها ودراسة جميع جوانبها.

أهداف الدراسة

- إن الهدف من هذه الدراسة يرجع أساسا إلى:
- التعرف على مصطلح الفكر الرشيق ومفهوم المحاسبة الرشيقة.
 - إبراز الفرق بين المحاسبة الرشيقة والمحاسبة التقليدية.
 - تحديد أهم مبادئ وأدوات المحاسبة الرشيقة.

منهج الدراسة

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي نظرا لحدثة الموضوع وقلة الدراسات النظرية فيه، مما يتطلب تناول جميع المفاهيم المتعلقة به.

محاور الدراسة

- بغية الإلمام بالموضع تم تقسيمه إلى بحثين يحوي كل بحث مطلبين على النحو الموالي:
- المحور الأول تناول المفاهيم العامة حول المحاسبة الرشيقة وكذا أهميتها وأهدافها والفرق بينها وبين المحاسبة التقليدية.
 - المحور الثاني تناول مبادئ المحاسبة الرشيقة الممارسات التي تقع في نطاق هذه المبادئ والأدوات والطرق التي تستعملها من أجل تحقيق أهدافها.

أولاً: مفهوم المحاسبة الرشيقة، أهميتها وأهدافها.

لقد أصبحت المحاسبة الرشيقة من المفاهيم الحديثة التي تستوجب الدراسة لما تحتويه من أساليب وطرق ساهمت في نجاح قطاع السيارات في اليابان مما جعلها تفرض أهميتها على عدد كبير من القطاعات الإنتاجية الأخرى.

1. التفكير الرشيق وعلاقته بحسن الأداء

لقد أصبح مصطلح الترشيذ أو الرشاقة متداولاً بشكل أكبر في العقد الماضي بالتحديد في مؤتمر المحاسبة الرشيقة المنعقد سنة 2005 والذي جاء بغرض تحسين الطرق والأساليب، لذا وجب تحديد مفهوم هذا المصطلح وأهم مبادئه.

1.1. ماهية التفكير الرشيق: يوفر التفكير الرشيق طرق لتحديد القيمة، كما ينطوي على مجموعة من التدابير المتخذة ضد الضياع، كما يعرف التفكير الرشيق أيضاً على أنه عدم تأثر المنتج بالضياع إذا ما تم إزالة الأنشطة التي تحتوي التبذير. (Tuğçe Uzun Kocamiş, 2015, p06)

2.1. مبادئ التفكير الرشيق: تتلخص عناصر التفكير الرشيق الأساسية فيما يلي: (Tuğçe Uzun Kocamiş, 2015, p07)

- **التعرف على المستهلك وتحديد القيمة:** نقطة البداية هي الاعتراف بأن جزءاً صغيراً فقط من مجموع الوقت والجهد في أي منظمة يوفر قيمة مضافة للمستهلك الأخير.

- **تحديد خريطة القيمة وتعيينها:** خريطة القيمة هي مجموع الأنشطة المطبقة في المنظمة والتي تساهم في تقديم إنتاج ما أو خدمة ما فبمجرد معرفته ما يريده المستهلك نقوم بالبحث عن الكيفية التي نلبي بها طلبه.

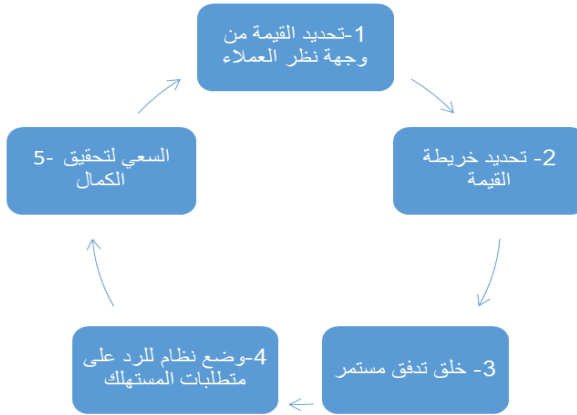
- **خلق التدفقات من خلال القضاء على الضياع:** عند وضع أول خريطة للقيمة فإنه يمكن ملاحظته أن ما مجموعه 5% فقط من الأنشطة يمكن أن يساهم في إعطاء قيمة مضافة هذه النسبة يمكن أن ترتفع في محيط خدمي إلى 45%، إن القضاء على هذا الضياع يضمن أن تدفقات المنتج أو الخدمة تصل إلى المستهلك بدون ضياع.

- **الرد على متطلبات المستهلك:** الأمر هنا يتعلق بفهم ما يريده المستهلك من الخدمة المقدمة ومحاولة تلبية هذا الطلب وفق ما يريده المستهلك تماماً أو بمعنى آخر أن ننتج ما يريده المستهلكون منا أن ننتجه.

- **السعي إلى تحقيق الكمال:** إن خلق التدفقات يبدأ من إعادة التنظيم في مسار الأنشطة بجعلها مترابطة فيما بينها، إن محاولة الوصول إلى الكمال نعني بها أن يقدم كل أصل من الأصول قيمة مضافة للمستهلك الأخير.

والشكل التالي يوضح العناصر التي يركز عليها الفكر الرشيق.

الشكل (1): مبادئ التفكير الرشيق



Source: (Adrienn Andersch, 2014, P: 20).

1.3. مفهوم المحاسبة الرشيقة (محاسبة الترشيده): إن تركيز المحاسبة الرشيقة على الإنتاج وتخفيض التكاليف جعل مفهومها يختلف من حيث الأساليب عن المحاسبة التقليدية مع وجود نقاط تلتقي فيها كل من المحاسبة الرشيقة والتقليدية.

1.1.3. تعريف المحاسبة الرشيقة: يمكن أن نجد مجموعة من التعريفات التي توضح مفهوم المحاسبة الرشيقة نذكر منها:

- **التعريف الأول:** إن المحاسبة لا تولد إيرادات مباشرة للشركة، كما أنها لا تضيف أية قيمة عندما تقوم بتقديم المستندات ومتابعتها والتعامل مع المراسلات، ولكنها تضيف قيمة من خلال المراقبة والمتابعة المستمرة للوضع المالي للشركة، وفي محاولة لتحرير وقت فريق عمل المحاسبة لأنشطة تضيف قيمة ومهام أكثر أهمية، يمكن تطبيق نفس مفاهيم منهج الترشيده المطبقة في الصناعة على العملية المحاسبية، وجدت محاسبة الترشيده أو المحاسبة الرشيقة لتلبية احتياجات الشركات التي تطبق نظام التصنيع المرشد في الإنتاج وتأتي وظيفة محاسبة الترشيده لتقديم معلومات عن التقدم الحاصل نتيجة إجراء تحسين في نظام التصنيع المرشد، ونظرًا لأن نظم التكاليف التقليدية لا تتوافق بشكل كامل مع نظم الإنتاج التي تتبع أسلوب تيارات القيمة فقد تم تطوير محاسبة الترشيده من أجل قياس التكاليف والإيرادات على مستوى كل تيار قيمة على حدة وعلى مستوى الشركة ككل بما لا يتعارض مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. (زاهر حسني قاسم المشهوراوي، 2015، ص: 51)

- **التعريف الثاني:** يمكن تعريفها بالارتكاز على بعدين، البعد الأول يقصد به المعلومات المطلوبة لدعم أفضل لنظام إدارة التخلص من الفاقد التحسين المستمر وتقدير الموارد البشرية أما البعد الثاني فيقصد به الوسيلة الفعالة لاستلام المعلومات المرغوبة. (محمد محسن عوض مقلد، 2010/2009، ص: 06)

- **التعريف الثالث:** ينظر إلى المحاسبة الرشيقة على أنها مجموعة من الأساليب والتقنيات المطبقة في مجال المحاسبة ظهرت لأول مرة سنة 2005 في مؤتمر للمحاسبة الرشيقة، تقوم المحاسبة الرشيقة على مبادئ الإنتاج الرشيق حيث يسعى هذا الأخير إلى تبسيط العمليات والتقليل من الخسائر أثناء الإنتاج وتقوم المحاسبة الرشيقة على تبسيط التقارير وتسهيل فهمها وترجمتها.
(Dimi ofileanu,dan loan topor, 2014 ,p: 347)

2.1.3. الفرق بين المحاسبة التقليدية والمحاسبة الرشيقة: يمكن ملاحظة بعض الفروقات بين المحاسبة التقليدية والمحاسبة الرشيقة التي جعلت الحاجة إلى التحول إلى المحاسبة الرشيقة أمرا ضروريا والجدول التالي يبين بعض هذه الفروقات:

الجدول (1): الفرق بين المحاسبة التقليدية والمحاسبة الرشيقة

المحاسبة الرشيقة	المحاسبة التقليدية
التركيز على تخفيض الأسعار	التركيز جعل الأسعار مناسبة
خلق أهداف جديدة شهريا	تخطيط الأهداف وبرمجتها بشكل سنوي
اقتراح تحسينات للوصول للأهداف المسطرة	تحليل الانحرافات للقضاء على مصادرها
معالجة الأهداف	معالجة المعايير
اللجوء إلى التحليل عند عدم تحقيق الأهداف	اللجوء إلى التحليل عند عدم تحقيق المعايير

Source: (Roya Ahakchi, Rana Ahakchi at, 2012, P: 1042)

والشكل التالي يوضح الاختلاف بين المحاسبة التقليدية والمحاسبة الرشيقة.

الشكل (2): الفرق بين المحاسبة الرشيقة والمحاسبة التقليدية



Source: (Roya Ahakchi, Rana Ahakchi at, 2012, P: 1042).

2. ثانيا: أهمية وأهداف المحاسبة الرشيقة

تقدم المحاسبة الرشيقة العديد من المساهمات التي ساعدت على تحسين الأمور خاصة في الأمور الإنتاجية وكل ما تعلق بالتكاليف، فأهميتها لا تتوقف على تحقيق أهدافها بقدر ما تتوقف على تقديم إضافة أو حل لمشاكل كانت موجودة في المحاسبة التقليدية.

1.2. أهمية المحاسبة الرشيقة: يمكن تلخيص أهمية المحاسبة الرشيقة في النقاط التالية:

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

2.2. مساهمات المحاسبة الرشيقة: تساهم المحاسبة الرشيقة في تحسين العديد من الأمور التي قد تبدو معقدة أو تحتاج إلى تغيير في المحاسبة التقليدية منها:

(www.leanbusiness.fr/lean_management/strategie_et_direction/lean_accounting_A4.pdf, p03, consulter le 18/05/2017)

- توضيح الرؤية بالنسبة للأرباح المتأتية من تطبيق الفكر الرشيق: من الضروري بالنسبة للمديرين عند إتباع الفكر الرشيق البحث عن عوائد على المدى القصير بالرغم من انه يمكن الحصول عليها على المدى الطويل أو المتوسط من خلال تحسين نمو الشركة من خلال ما تكتسبه من قضائها على الضياع(الفاقد).
- قياس الأداء: تسهيل فهم وقياس الأداء فهي تسمح بالرقابة التشغيلية وتشجيع التحسين باستمرار، فهي تقدم تدابير للقياس كفاءة مخطط العمل، هناك ثلاث مستويات لقياس الأداء:

- على مستوى الخلية
- على مستوى تيار القيمة.
- على مستوى المؤسسة ككل.
- تبسيط التقارير على مستوى تيار القيمة: إن التقارير غالبا ما تتميز بصعوبة ترجمتها خاصة تلك المتعلقة بتيار القيمة، وعليه فإن المحاسبة الرشيقة تمكن من حساب التكاليف المباشرة فقط على مستوى تيار القيمة فهي تهتم بمستوى الأداء التشغيلي أكثر مما يجعل فهم التقارير وترجمتها أمرا سهلا.

- **ترشيد اتخاذ القرارات:** إن تعيين تكلفة معيارية لكل منتج على حدى قد يتسبب في اتخاذ قرارات خاطئة خاصة مع وجود تكاليف ثابتة كبيرة، وعليه فإن حساب التكاليف على مستوى تيار القيمة يسمح بأخذ جميع التكاليف والعوامل المؤثرة في التكلفة بعين الاعتبار.

- **تعريف التكلفة المستهدفة (Target costing):** في السابق كان السعر عبارة عن التكلفة مضافا إليها هامش الربح إن هذا المفهوم تغير حيث أصبح السوق هو من يحدد السعر وعليه من أجل الحصول على الهامش المرغوب فيه أصبح لزاما على المؤسسة تحديد تكلفة إجمالية مستهدفة بدقة، لقد قامت المحاسبة الرشيقة بتقديم فهم واضح عن القيمة المحددة من قبل الزبون بما في ذلك السعر الذي يمكنه أن يدفعه، إن حساب التكاليف على مستوى تيار القيمة يسهل تحديد التكلفة المستهدفة وكذا الإجراءات والتحسينات التي تقودنا للوصول إليه.

- **التأكد من العمليات المالية ونجاعتها:** إن المؤسسات الكبيرة تقوم بتوليد عدد هائل من العمليات غير أن لا شيء يضمن لها التحكم فيها، تسمح المحاسبة الرشيقة بالتحكم حتى مع وجود عدد كبير من العمليات كما يمكن التخلص من العديد منها فتولد نظاما أكثر شفافية يسهل تسيره من خلال تخفيض المخزون والاعتماد على دورات قصيرة.

3.2. أهداف المحاسبة الرشيقة: تهدف المحاسبة الرشيقة إلى تكوين ثقافة تنظيمية يشارك فيها جميع الموظفين، وتركز باستمرار في الحدّ من جميع أنواع الضياع الموجودة في العمليات وقت الانتظار والمخزون والنقل الخ، إن فلسفة الرشاقة دائما تجعل المنظمة قوية وعملياتها مستقرة ومن ثمّ تتمكن من تقديم ما يحتاجه العملاء بدقة وبسرعة وكفاءة مع الحدّ الأدنى من التكاليف. إن المحاسبة الرشيقة وكذلك تدعى تيار القيمة للمحاسبة الإدارية لتحقيق عدة أهداف منها: (رائد مجيد عبد محمد، سعد سلمان عواد المعيني، 2013، ص: 296)

- 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 استراتيجية الشركات والتقارير الإدارية.
- مرحلة تقليل التقارير المالية المتضمنة المخزون والمدفوعات للمجهزين وأوامر العمل وأوامر الشراء.
- مبادئ الرشاقة من المهام المالية للحد من التعقيدات والضياع.
- إشراك مدراء تيار القيمة في التخطيط المالي وعمليات الموازنة.
- تدريب مدراء تيار القيمة وآخرين في صنع القرارات المالية.
- تطبيق متقدم لأدوات المحاسبة الرشيقة في مستوى تيار القيمة.

ثانياً: مبادئ ممارسات وأدوات المحاسبة الرشيقة

بالرغم من حداثة استطاعت المحاسبة الرشيقة من تكريس العديد من الممارسات التي ساعدت في تحسين العمليات المحاسبية بشكل عام معتمدة في ذلك على مجموعة من الأدوات والأساليب التي تساهم في تحقيق أهدافها وتوطرها في ذلك مجموعة مبادئ محددة.

1. مبادئ وممارسات المحاسبة الرشيقة

ترتكز المحاسبة الرشيقة أو محاسبة الترشيد على مجموعة من المبادئ التي تميزها عن المحاسبة التقليدية والتي تسهل تطبيقها وممارستها.

1.1 مبادئ المحاسبة الرشيقة: تتمثل مبادئ المحاسبة الرشيقة في خمسة مبادئ تعتمد عليها لإحداث الفارق بينها وبين المحاسبة التقليدية تتمثل هي: (Brian Maskell, Bruce Baggaley, 2006, P: 36)

- **الأعمال المحاسبية البسيطة والرشيقة:** ونعني بها تطبيق الأساليب الرشيقة على العمليات المحاسبية حيث تتميز غالبية العمليات المحاسبية بإمكانية القضاء على الفاقد أو الضياع وعليه وجب تطبيق الأسلوب الرشيق بصرامة على العمليات المحاسبية والقياس حتى لا يترك أي مجال للضياع.

- **العمليات المحاسبية التي تدعم الرشاقة:** تقوم التقارير والطرق المحاسبية الرشيقة بدعم التحول إلى الرشاقة عموماً حيث تعكس العمليات المالية وغير المالية التدفق الكلي لتيار القيمة وتركز المحاسبة الرشيقة على قياس وفهم القيمة التي تم خلقها للعملاء كما تقوم بتعزيز العلاقة مع العملاء وتصميم المنتجات وتحسين التسعير مما يدعم ويحسن تطبيق الرشاقة بصفة عامة.

- **توصيل المعلومة بوضوح في الوقت المناسب:** توفر المحاسبة الرشيقة تقارير مالية تتميز بالوضوح ويمكن لأي شخص فهمها، فقوائم الدخل مثلاً تكون بانجليزية بسيطة تعرض فيها المعلومات بطريقة أشبه ما تكون إلى ميزانية عائلية بعيدة تماماً عن التعقيد خالية من أي التضليل أو أي أرقام غير مفهومة خاصة في حالة استخدامها في الاجتماعات وعليه فقد جعل عرض القوائم بالاعتماد على المحاسبة الرشيقة السؤال المطروح يتغير من " ماذا يعني " المتعلق بمحتويات القوائم إلى " ماذا يجب أن نفعل " نظراً لسهولة قراءة وفهم هذه القوائم.

- **التخطيط من منظور الرشاقة:** يبدأ التخطيط الرشيق من خلال تطبيق نظرية Hochin * للنشر ويمتد إلى المبيعات الشهرية، العمليات، التخطيط المالي والتي تقود

في النهاية إلى خطة متكاملة للمؤسسة، حيث يتم وضع هذه الخطط على مستوى تيار القيمة باستخدام معلومات المحاسبة الرشيقة.

- **تعزيز التدقيق الداخلي:** يتم تعزيز التدقيق الداخلي بالاعتماد على العمليات الرقابية التي تركز على الرقابة وتقييم المخزون حيث يمكن استخدام طرق بسيطة لتقييم المخزون دون الحاجة إلى سجلات الجرد الدائم.

والجدول التالي يوضح مبادئ المحاسبة الرشيقة والممارسات التي تتوافق مع كل مبدأ.

الجدول (2): مبادئ، ممارسات وأدوات المحاسبة الرشيقة

المبادئ	الممارسات	أدوات المحاسبة الرشيقة
المحاسبة البسيطة والمنهج الرشيق	القضاء على الفاقد أو الضياع من العمليات والتقارير والطرق المحاسبية	- خرائط تيار القيمة - التحسين المستمر - دائرة ديمنغ لحل المشكلات
العمليات المحاسبية التي تدعم الرقابة	رقابة إدارية وتحسين مستمر	- رسم مخطط لربط مقاييس الأداء بخلايا التصنيع وتيار القيمة - بطاقة أداء تيار القيمة متضمنة مشاريع التحسن المستمر - بطاقة الاداء تظهر اداء تيار القيمة
	إدارة التكلفة	- نظام تكاليف القيمة - قائمة دخل تيار القيمة
	قيمة العملاء والموردين وتسيير التكلفة	- التكلفة المستهدفة
توصيل المعلومات بوضوح وفي الوقت المناسب	تقارير مالية	- قوائم مالية مبسطة حسب تيارات القيمة
	تقارير مالية وغير مالي لقياس الأداء	- تقارير باستخدام بطاقات الأداء - حول تيارات القيمة وخلايا التصنيع - تصميم المنتجات... الخ
	اتخاذ القرار	- التكلفة الإضافية وتحليل الربحية - باستخدام تكاليف تيار القيمة وبطاقة الأداء
التخطيط من منظور الرقابة	التخطيط وإعداد الموازنات	- اعتماد سياسة هوشين في التسيير - التخطيط البيعي والتشغيلي

* كلمة يابانية تعني الاتجاه الصحيح تم استخدامها في الستينات من القرن الماضي من قبل مجموعة من الشركات اليابانية على غرار Komtsu, Bridgestone, Toyota كمنهج للتسيير المتطور لتصبح فيما بعد من مبادئ المحاسبة الرشيقة.

والمالي		
- تحليل تكاليف تيار القيمة والطاقة الإنتاجية - خرائط تيار القيمة للوضع الراهن والمستقبل - إبراز التغيرات في الجانب التشغيلي والمالي الناتجة عن التحسين على بطاقة الأداء	أثر تحسينات الرقابة	
- الأثر المتزايد للنفقات الرأسمالية على بطاقة أداء تيار القيمة	تخطيط رأس المال	
- مقاييس أداء لتتبع مشاركة العاملين في التحسين المستمر، رضا العاملين، التدريب الشامل - تقاسم الربح	الاستثمار في الأشخاص	
- مصفوفة استبعاد العاملين - خرائط عمليات تبرز مخاطر الرقابة والمسؤولية عن الأخطاء والغش وفق قانون سربنس اوكسلي SOX	الرقابة الداخلية على أساس الضوابط التشغيلية لرشيفة	تعزيز الرقابة المحاسبية الداخلية
- تبسيط طرق تقييم الإنتاج بالزيادة لأن أهميته النسبية قليلة	تقييم تكلفة الإنتاج بالزيادة	

Source: (Brian Maskell, Bruce Baggeley, 2006, P: 37.

2. أدوات المحاسبة الرشيفة

يعتمد تطبيق المحاسبة الرشيفة على استخدام مجموعة من الأدوات التي نذكر منها:

- خريطة تدفق القيمة:

إن أبرز مقومات تحقق الإنتاج الرشيد هي خارطة تدفق القيمة، والمقصود من تدفق القيمة هو جميع الأنشطة الاقتصادية المطلوبة لتحقيق العملية الإنتاجية بدءاً من تصميم المنتج، وطلب الزبون، والإنتاج، وتسليم المنتج للزبون، إذ إن القيمة تشخص من خلال الزبون، وتتمثل بمجموعة من خصائص المنتج التي يكون الزبون مستعداً للدفع مقابل الحصول عليها فهي تمثل الفرق ما بين الإدراك والتضحية، فالتضحية تمثل ما يقدمه الزبون مقابل حصوله على منافع وخصائص السلعة، والإدراك ما يحصل عليه الزبون من الاستعمال الحقيقي للمنتج، وتشير خريطة تدفق القيمة إلى تدفق

المعلومات والمواد خلال سلسلة التجهيز، وتعد من أهم الأدوات التي تستعمل في التخطيط الرشيق، إذ إنها تسهل مهمة ممارسي النظام الإنتاجي الرشيق على تركيز وتخطيط أفكارهم على الأنشطة التي تضيف قيمة، وتنفيذ مجموعة من تقنيات الرقابة في آن واحد.

- مدخل التكلفة المستهدفة:

هو منهج حديث لتحديد تكلفة الخدمات المصرفية، ويقوم على أساس البدء بتحديد السعر المستهدف الذي يرغب ويستطيع العميل دفعه مقابل خدمة وبعبارة أخرى يسير هذا المنهج باتجاه معاكس للمنهج التقليدي في التسعير أي يبدأ من السعر المستهدف وصولاً إلى التكلفة المستهدفة، وتمثل التكلفة المستهدفة الطريقة المناسبة لتحديد التكلفة ثم تصميم المنتج في حدود تلك التكلفة، وهو ما يسمح للمحاسب بتوفير معلومات متعلقة بالمقدرة الربحية للمنتج.

- رضا الموظفين:

إن التوجه الحديث لا يكمن فقط في إرضاء الموظفين بل العمل على إسعادهم وكسب رضاهم، حيث أن الدول المتقدمة تولي اهتمامها لرأس المال البشري باعتباره عامل أساسي لنجاح وتنافسية أي مؤسسة بنكية، فالإدارة الجديدة تتطلب تنظيم وتوجيه الجهود المشتركة للأفراد للحصول على نتائج أفضل، حيث تصبح الموارد الفنية والمالية عديمة الجدوى من دون المهارات والقدرات البشرية التي تحسن استغلالها وتوظيفها، وفي ضوء ذلك اهتمت البنوك الخاصة والعامة بتنمية وتطوير العاملين لديها، وكسب رضاهم بطرق مختلفة، إيماناً منها بوجود علاقة قوية بين رضا الموظفين وبين كل من، ونجاح تطبيق خطط، وبرامج الجودة لديها. (إسراء عبد السلام محسن، 2016، ص: 49)

- تخفيض المخزون:

هو التقليل من هدر الموارد وتخفيض تكلفة التخزين وفقاً لمتطلبات التخزين التي تحقق تجنب تكلفة التالف والمخزون المعاد، حيث يتم الاحتفاظ بالمواد المخزونة والمحافظة عليها بحالتها، أو عمل التغيير المطلوب عليها، وضرورة توفر هذا المواد عند الحاجة إليها من قبل العميل. (مخلد فؤاد شجاع، 2015، ص: 29)

- التحسين المستمر Continuous Improvement:

يعد التحسين المستمر جهداً متواصلاً ومستمراً لتحسين المنتجات والعمليات وزيادة كفاءتها وتخفيض تكلفة الإنتاج وتحقيق رضا الزبون من خلال إشباع حاجاته وتوقعاته، أن عملية التحسين المستمر هي عبارة عن إجراءات تتخذها المنظمة لزيادة فاعلية الأنشطة والعمليات وكفاءتها باتجاه تقديم منافع مضافة لكل من المؤسسة وزبائنها.

- 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 إلى الوحدة المنتجة المعيبة وهكذا. (إسراء عبد السلام محسن، 2016، ص: 50).

3. قياس الأداء من خلال أدوات المحاسبة الرشيقة:

يبين الجدول الموالي بعض الشركات التي طبقت المحاسبة الرشيقة، والأدوات التي استخدمتها في قياس أدائها من خلالها.

الجدول (3): قياس الأداء من خلال استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة

الشركة	قطاع النشاط	سنة تطبيق الإدارة الرشيقة	مقاييس الأداء
Watlow Electric Manufacturing C	Thermal solutions	2004	(1) معدل الحوادث الكلي (السلامة) (2) العيوب لكل مليون وحدة (جودة) (3) التعهد في الوقت (التسليم) (4) المبيعات بدوام كامل (التكلفة) (5) أيام من المخزون (6) مشاركة الموظف في أحداث كايزن
Photo Etch	Aerospace manufacturing	2009	(1) التسليم في الوقت المحدد (2) جودة المنتج (3) مهلة التصنيع (4) تحول الجرد (5) نسبة المبيعات لكل الموظف
Reaand Associates, Inc.	CPA firm	2008	(1) تحقيق (مبلغ الفاتورة / WIP) (2) شطب

(3) الإيرادات (4) ساعات تحميل (5) وقت الانتظار للمراجعة (6) وقت الانتظار لمسح ملاحظات المراجعة			
(1) تكاليف التصنيع (2) حجم المرفق (3) جرد WIP (4) وقت دورة التصنيع	2001	Custom knife manufacturer	Buck Knives
(1) أول معدل تعبئة الشحن (2) عدد العيوب (3) المبيعات لكل موظف بدوام كامل (4) تكلفة البضائع المباعة حسب قيمة المخزون FIFO (جرد المخزون) (5) قيمة المشاركة الفعلية في الربح للأجور الفعلية على التوالي بالدولار (6) دورة تطوير منتج جديد (7) متابعة عمليات الاستحواذ الانتقائية	1990	Electric wire conduit	The Wiremold Company

Source: (Adrienn Andersch, 2014, P: 61)

- من خلال الجدول السابق يمكن أن نستنتج ما يلي:
- أن استخدام المحاسبة الرشيقة لم يكن إلا مع نهاية القرن العشرين وبداية القرن 21
 - أن المحاسبة الرشيقة تعتمد على مساهمة الموارد البشرية بشكل كبير في قياس الأداء وتقليل الفاقد.
 - أن المحاسبة الرشيقة تسعى إلى الرفع من الأداء (زيادة المبيعات) مع التركيز على عامل الجودة.
 - أن عامل الوقت مهم جدا لقياس الأداء وفق المحاسبة الرشيقة.

خاتمة

إن اعتماد المحاسبة الرشيقة على مبادئ لم تكن معروفة في المحاسبة التقليدية واستخدامها لوسائل وطرق جديدة في التقييم والتسيير المحاسبي هو ما يميزها عن المحاسبة التقليدية، مما يسمح لها أن تكون البديل الحقيقي لهذه الأخيرة، فبالرغم من حداثة واقتصارها على اقتصاديات الدول الكبرى التي تحتوي شركات كبرى كاليابان والولايات المتحدة الأمريكية إلا أن نجاحها وبساطة منهجها في التطبيق في هذه الدول سيجعلها تنتشر لتفرض نفسها كبديل أو حل لمشاكل المحاسبة التقليدية في ما يتعلق بتخفيض تكاليف الإنتاج في دول العالم الثالث غير أن استعمالها سوف يقتصر على الأنشطة الإنتاجية، والتي يمكن فيها تدنية التكاليف أو القضاء على الفاقد وهو هدف المحاسبة الرشيقة.

من خلال ما سبق يمكن أن القول بأن **فرضية الدراسة** التي تقول ان المحاسبة الرشيقة هي عبارة عن أساليب وطرق جديدة تستهدف القضاء على الضائع وهو ما يميزها عن المحاسبة التقليدية صحيحة، حيث وجدنا أن المحاسبة الرشيقة تركز على تخفيض الأسعار والقضاء على الضائع من خلال أساليب مختلفة كخراط تدفق القيمة والتكلفة المستهدفة والتحسين المستمر كما أنها لا تولد إيرادات مباشرة للشركة، ولا تضيف أية قيمة عندما تقوم بتقديم المعلومات مثلها مثل المحاسبة التقليدية.

كما أثبتت الدراسة صحة **الفرضية الثانية** والتي تقول أن المحاسبة الرشيقة تهتم بتقييم وتحسين الإنتاج، وبالتالي فتطبيقها يقتصر على الأنشطة الإنتاجية فهي صحيحة كذلك حيث خلصنا من خلال الدراسة إلى مجموعة من الأساليب التي تعتمد عليها المحاسبة الرشيقة والتي تختلف كلية عن أساليب المحاسبة التقليدية وهذا نظرا لاختلاف الأهداف لكل منهما كتخفيض المخزون، والإدارة المرئية ورضا الموظفين والتكلفة لمستهدفة وهي أساليب تسعى إلى القضاء على الفاقد وتحسين الإنتاج، كما أن المؤسسات التي استخدمت المحاسبة الرشيقة لقياس أدائها كانت كلها مؤسسات إنتاجية.

من خلال هذه الدراسة يمكن أن نستنتج النقاط التالية:

- اختلاف الفكر المحاسبي التقليدي عن الفكر الرشيق ليس اختلافا تعارضيا، حيث يمكن للفكر الرشيق أن يكون مكملا للفكر المحاسبي التقليدي.
- يعتبر النشاط الإنتاجي أهم شيء في تطبيق الفكر الرشيق والمحاسبة الرشيقة، وهو الأمر الذي بقدر ما يمكنه اعتباره ميزة إلا انه يمكن اعتباره بمثابة العائق، فالمحاسبة التقليدية يمكن تطبيقها على مختلف الأنشطة.
- يعتبر قياس الأداء وتحسين الإنتاج، من أهم أهداف المحاسبة الرشيقة.
- تعتمد المحاسبة الرشيقة على تقارير مالية وغير مالية لقياس الأداء.
- تعتمد المحاسبة الرشيقة على قوائم مالية مبسطة حسب تيارات القيمة.
- تعتمد المحاسبة الرشيقة على عامل الوقت في قياس الأداء، دون أن تهمل عامل الجودة

قائمة المراجع

باللغة العربية

- **إسراء عبد السلام محسن**، مدى استخدام أدوات المحاسبة الرشيدة في تحقيق ميزة تنافسية في ظل إدارة الجودة الشاملة دراسة حالة بنك فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، فلسطين، 2016.
- **راند مجيد عبد محمد، سعد سلمان عواد المعيني**، استعمال أدوات المحاسبة الرشيدة في تخفيض التكاليف" بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"، مجلة دراسات محاسبية مالية، المجلد الثامن، العدد 25 الفصل الرابع، بغداد، 2013.
- **زاهر حسني قاسم المشهراوي**، استخدام نموذج قياس تكاليف تيار القيمة لأغراض تدعيم إستراتيجية الاستدامة في ظل بيئة التصنيع المرشد دراسة تطبيقية، دكتوراه، مصر، 2015.
- **محمد محسن عوض مقلد**، نظام المحاسبة المالية الخالي من الفاقد، بحث تأهيلي للدكتوراه، مصر، 2009-2010.
- **مخلد فؤاد شجاع**، دور المحاسبة الرشيدة في تخفيض التكاليف دراسة تطبيقية على شركة فاين للورق الصحي، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2015.

باللغة الأجنبية

- **Adrienn Andersch**, Lean implemtnation and the rôle of Lean accounting in the transportation equipment manufacturing industry,doctorat, USA, september 2014.
- **Brian Maskell, Bruce Baggaley**, What's Lean Accounting All About, the Association for Manufacturing Excellence's Target Magazine, first issue, USA, 2006.
- **Dimi ofileanu,dan loan topor**,Lean accounting-an ingenious solution for cost optimization, International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences,Vol.4.no 04, USA, april 2014.
- **Roya Ahakchi, Rana Ahakchi**, Lean Accounting, Adaptation Tool Lean Thinking and Lean Production, World Applied Sciences Journal 17 (8): 1040-1045, USA, 2012.
- **Tuğçe Uzun Kocamiş**, Lean Accounting Method for Reduction in Production Costs in **Companies**, International Journal of Business and Social Science, Vol. 6, No. 9(1); USA, September 2015.

المواقع الالكترونية

- www.leanbusiness.fr/lean_management/strategie_et_direction/lean_accounting_A4.pdf