

دور المحاسبة الرشيقية في تحسين الأداء المالي

دراسة تطبيقية في شركة ابن ماجد العامة *

الباحث: عيسى توفيق عيسى أ.د. ناظم حسن عبد السيد

الجامعة التقنية الجنوبية كلية شط العوب

الكلية التقنية الإدارية - البصرة

dr.nadhim.hasan@gmail.com

Issa.twafeeq@stu.edu.iq

المستخلص:

تهدف الدراسة إلى التعرف عن إمكانية تحسين الأداء المالي على مستوى تيار القيمة وللشركة ككل عن طريق التخلص من الهدر والفاقد بوساطة المحاسبة الرشيقية فضلاً عن التعرف على خطوات تطبيقها في الشركة عينة الدراسة بغرض الاستفادة من التوجهات الحديثة في الفكر المحاسبي . اعتمد الباحثان المنهج التطبيقي عبر تطبيق تكلفة تيار القيمة في شركة ابن ماجد العامة عينة الدراسة والكائنة في محافظة البصرة فضلاً عن المنهج الاستنباطي والاستقرائي، وتم تطبيق الأداة المذكورة مدعومة بأساليب المحاسبة الرشيقية على نشاط إنتاج رحلات مدرسية لصالح مديرية تربية البصرة وبين الباحثان مدى التحسن في الأداء المالي عبر استخدام مؤشرات الأداء المالي كما عمل الباحثان على ترشيح الأنشطة وتقليل عدد العاملين. وبالتالي جاءت نتائج الدراسة مؤيدة لفرضية الدراسة مؤكدة على أهمية دور المحاسبة الرشيقية في تخفيض التكلفة وتحسين الأداء المالي. توصل الباحثان إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها أن تطبيق أساليب المحاسبة الرشيقية وبالنسبة لتكلفة تيار القيمة يؤدي إلى تحسين الأنشطة والحد من الهدر مما يساهم في تخفيض التكاليف، وإن هذا التخفيض في ظل المحاسبة الرشيقية سينعكس إيجاباً على تحسين الأداء المالي مما يمكن أن يؤدي إلى زيادة قدرة الشركة على المنافسة.

الكلمات الرئيسية :- المحاسبة الرشيقية , تخفيض الكلف , الأداء المالي , تكلفة تيار القيمة , تحسين الأداء المالي

* بحث مستل من رسالة الماجستير الموسومة (دور المحاسبة الرشيقية في تخفيض تكلفة المنتج وتحسين الاداء المالي للشركة)

The Role of Lean Accounting in Improving Financial Performance - a Applied study in Abin Majid State Compan

Researcher: Issa Tawfeeq Issa Prof. Dr. Nadim H. Abdulsayed
Southern Technical University / Shatt Alarab University College
Management Technical College-Basra

Abstract

The study aims to identify the possibility of improving financial performance at the level of the value stream and the company as a whole by eliminating waste through lean accounting, as well as identifying the steps of its application in the study sample company in order to benefit from modern trends in accounting thought. The researcher adopted the applied approach by applying the cost of the value stream in the Ibn Majid public company, the study sample located in the province of Basra, as well as the deductive and inductive approach. Through the use of financial performance indicators, the researcher also worked to streamline activities and reduce the number of employees. Thus, the results of the study supported the hypothesis of the study, stressing the importance of the role of lean accounting in reducing costs and improving financial performance. The researcher reached a set of conclusions, the most important of which is that the application of lean accounting methods, especially the cost of the value stream, leads to the improvement of activities and the reduction of waste, which contributes to reducing costs, and that this reduction in the light of lean accounting will reflect positively on improving financial performance, which can lead to an increase in the company's ability to The competition.

Key Words :- Lean Accounting , Reducing Cost , Financial Performance

المقدمة:

لدى التطور التكنولوجي والاقتصادي وانفتاح الأسواق العالمية إلى ازدياد حدة المنافسة بين الشركات وتعدد خيارات المستهلك , كل ذلك دعا أغلب الشركات للبحث عن أحدث النظم من أجل تحسين الإنتاج وتخفيض التكلفة واستغلال الموارد بشكل أمثل بغرض البقاء في سوق المنافسة وتحسين الأداء المالي, وبالتالي أصبحت نظم المحاسبة التقليدية غير ملائمة لمواكبة ذلك التطور مما أوجد حاجة لوجود نظم محاسبية تلائم بيئة الأعمال المعاصرة كالمحاسبة الرشيقية.

وتعد المحاسبة الرشيقية من المفاهيم الحديثة القادرة على دعم الصنيع الرشيق وتطوير المشاريع بشكل عام حيث أن تطبيق المحاسبة الرشيقية يتطلب طريقتين مع تحقيق الرضا في الوحدات الاقتصادية فإن أدوات وأساليب هذا المفهوم للبحث يمكنها ان تؤدي مهمة القياس والرقابة للصنيع الرشيق من جهة ومن جهة أخرى فإن تطبيق المحاسبة الرشيقية في شركات الصنيع التقليدية تدفع هذه الشركات تلقائياً إلى تبني الرضا في أساليبها وبشكل تدريجي . ولما تضمنه المحاسبة الرشيقية من أدوات وأساليب فعالة في الحد من الهدر وضياع والتي يمكن أن ينعكس بشكل إيجابي على تخفيض التكاليف ومن ثم تحسين الأداء المالي لتتأثر القيمة للشركة ككل.

المبحث الأول

المنهجية ود راسلت سابقة

أولاً : منهجية الدراسة

1: أهمية الدراسة

تتمثل أهمية الدراسة بما يأتي :

- أ. بيان كيفية تطبيق تيار القيمة في شركة عينة الدراسة ومدى الأثر المترتب على ذلك في تحسين أداء الشركة المالي وزيادة قدرتها على المنافسة.
- ب. المساهمة في مواكبة التطور العلمي في النظم المحاسبية ومن الجانبين النظري والعملية .

2: مشكلة الدراسة

على الرغم من تطور نظم الإنتاج وما صاحبه من ظهور للعديد من تقنيات المحاسبة الحديثة إلا أن أغلب لشركات لصناعية العراقية مازالت تعاني من وجود العديد من مواطن الهدر مما ينكس على حدوث خسائر مالية أو لتخفيض الأرباح ومن هنا يمكن صياغة مشكلة الدراسة على وفق الآتي :

(هل بالإمكان تطبيق أسلوب المحاسبة الرشيقة (تيار القيمة) في شركة عينة الدراسة وما أثر ذلك في تحسين الأداء المالي للشركة ؟)

٣: أهداف الدراسة

تهدف الدراسة بشكل اساس للوصول لما يأتي:

- أ. التعرف على المرتكزات المعرفية للمحاسبة الرشيقة وماهية الأداء المالي وتقديم دراسة نظرية وتطبيقية كأساس يمكن اتباعه لتوجيه الموارد والتخلص من لضياعات في الشركة عينة الدراسة كخطوة أساسية تسهم في تحولها نحو تطبيق الرشاقة في أسطتها.

ب. تطبيق أسلوب المحاسبة الرشيقية تيار القيمة في عينة الدراسة بغرض تحسين الأداء المالي عن طريق تخفيض التكلفة من خلال تحديد موطن الهدر وضياع وانضاء عليها

٤: فرضية الدراسة

بناء على مشكلة وأهداف الدراسة يمكن صياغة فرضية الدراسة على وفق الآتي:

(تخفيض التكاليف باستخدام اداة المحاسبة الرشيقية (تكلفة تيار القيمة) سيؤدي إلى تحسين الأداء المالي للشركة)

٥: حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة بما يأتي:

أ. الحدود المكانية: شركة ابن ماجد العامة في محافظة البصرة.

ب. الحدود الزمانية: تم اعتماد البيانات لسنة ٢٠٢٠

٦: مصادر الحصول على البيانات

لغرض تجاوز الدراسة اعتمد الباحثان الاستدلال والاستقراء ومجموعة من المصادر لجمع البيانات والمعلومات في الجانبين النظري والتطبيقي وفقا للآتي:

أ. الكتب والدوريات والأبحاث والأطاريح والرسائل الجامعية الاجنبية والعربية.

ب. المقابلات الشخصية مع مسؤولي قسم الإنتاج وحسابات الكف في شركة عينة.

ت. مستندات وسجلات الشركة عينة الدراسة.

ثانياً : د راسلت سابقة

أ- د راسلت عربية

١- د راسة (النعيمي والبيكي, ٢٠١٣)

المحاسبة الرشيقية ودورها في احتساب التكاليف على أسس تدفق القيمة

هفت الدراسة إلى بيان مفهوم المحاسبة الرشيقية وبالأخص تدفق القيمة وخارطة تدفق القيمة بالإضافة إلى التعرف على كيفية قياس التكاليف في ظل أسلوب تدفق القيمة. تم تطبيق الدراسة في معمل محرك مبردة الكهرباء أحد تشكيلات لشركة العامة لصناعات الكهربائية في العراق واستخدم الباحثان أسلوب تيار القيمة لاحتساب تكاليف لشركة عينة الدراسة. توصل الباحثان إلى أنه عندما يتم تقسيم لشركة إلى تدفقات القيمة تلك يؤدي إلى تقليل العديد من مركز التكلفة إلى عدد محدود من تدفقات القيمة مع وجود جز الأقسام لساندة.

٢- د راسة (عيدان و آخرون, ٢٠٢٠)

إمكانية تطبيق نظام المحاسبة الرشيقية وأثرها في بناء ميزة تنافسية مستدامة
د راسة ميدانية

هفت الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق المحاسبة الرشيقية في عينة البحث على على بناء ميزة تنافسية مستدامة والتعرف على أساليب المحاسبة الرشيقية التي تدعم تخفيض التكاليف والتحسين المستمر وبناء ميزة تنافسية مستدامة. تم تطبيق البحث في شركة في شركة اسمنت لجنوب - معمل أسمنت الكوفة- واستخدم الباحثون أسلوب الاستبانة الاستبانة والتحليل الإحصائي. توصلت الدراسة إلى استنتاجات مفادها إن المنظمة التي التي تملك مناخ تنظيم ونظام إداري سليم يمكنها تطبيق نظام المحاسبة الرشيقية على أن أن تكون هناك رغبة من قبل الإدارة العليا بذلك من أجل شر ثقافة الترشيح في كافة

كافة ارجاء المنشأة مما يمكنها من الحصول على الموارد بأقل الكف وزيادة الجودة ومطابقة رغبات الزبائن والتي بدوره يعزز الميزة التنافسية المستدامة للمنظمة.

ب- د راسلت أجنبية

١- د راسة (Teixeira et al,2019)

Lean Accounting: Economic-financial Performance of Companies with Lean Manufacturing

المحاسبة الرشيدة: الأداء الاقصادي والمالي للشركات ذات التصنيع الرشيق الدراسة إلى بيان التغيرات في الأداء المالي والاقتصادي لشركات كبرى متداولة في سوق الأوراق المالية قبل وبعد تنفيذ المحاسبة والتصنيع الرشيق ضمن الجلب التطبيقي للبحث دراسة حالة استكشافية على اربع شركات في البرازيل تمثل بتحليل وصفي للقوائم المالية لعينة الدراسة. استنتجت الدراسة ان تطبيق التفكير الرشيق في عينة الدراسة لى إلى تطور ملحوظ في الأداء المالي والاقتصادي مع أنه لى إلى زيادة المديونية بسبب الاستثمارات في الآلات والأفراد اضافته إلى انه لا يزال هناك طريق طويل امام لشركات البرازيلية لىصبح شركات رشيدة.

٢- د راسة (Swatdikun & Phonnikornkij , ٢٠٢٠)

Lean Accounting in Textile and Garment Industry: Comparative Study and its Impact on Firm Performance

المحاسبة الرشيدة في صناعة النسيج والملابس: دراسة مقارنة وأثرها في أداء الشركة

هفت الدراسة إلى مقارنة تطبيق المحاسبة الرشيدة في الشركات العاملة في قطاع قطاع النسيج والملابس وبيان تأثير ذلك على أداء تلك لشركات. تم تطبيق البحث على عينة على عينة من شركات تصنيع النسيج والملابس في تايلند باستخدام أسلوب الاستبانة لجمع البيانات. استنتجت الدراسة إن أنواع لشركات المختلفة ، ومجموع الأصول ، وعدد وعدد الموظفين لها آثار مختلفة على جوبل التحليل والقياس ، والإبلاغ عن قيمة

الشركة. اضافة إلى إن تطبيق المحاسبة الرشيقة في جلب القياس له تأثير مباشر على الأداء المالي وغير المالي ، في حين أن جلب إعداد التقارير له تأثير مباشر فقط فقط في الأداء غير المالي.

المبحث الثاني

المحاسبة الرشيقة وتحسين الأداء المالي

اولاً: مفهوم المحاسبة الرشيقة of Lean Accounting Concept
يعني مجموعة من الطرق والإجراءات المتخذة بغرض انشاء قيمة للزبون عن طريق تقييم الأنشطة بأفضل طرق، فضلاً عن التخلص من الهدر والأنشطة غير الضرورية للقيمة ومن ثم تنفيذ هذه الأنشطة بشكل مستمر عند لطف (Kocamis,2015:6). يمكن فهم المحاسبة الرشيقة على أنها مجموعة من أدوات المحاسبة التي تم تنظيمها لكي تلبي نماذج قرارات محددة لتزويد عملية صنع القرار في الشركات التي تتبنى مبادئ وقيم التصنيع الرشيق وتتوقع المحاسبة الرشيقة مع مبادئ التفكير الرشيق إذ إنها شجع الإنتاج على وفق حاجة لشركة وتعزى التكاليف مباشرة إلى تنفق القيمة وفقاً لاستهلاك الموارد، كما أنها لا تحفز تكوين المخزون غير ضروري من المواد الخام والإنتاج تحت التشغيل والمنتجات التامة (Teixeira et al,2019:445-446).

عرف كلاً من (Rosa & Machado,2013:889) المحاسبة الرشيقة هي نهج محاسبي حيث يُلَبِّد لشركات المهتمة بتبني ثقافة التفكير الرشيق، وتهدف إلى قياس الأثر النقي لتنفيذ مشاريع التحسين الرشيق في العمليات التجارية، وتضمن المحاسبة الرشيقة طرقاً مبتكرة مثل تنظيم التكلفة حسب تنفق القيمة ، والتغيرات في تقنيات تقييم المخزون ، والتغيرات في التقارير المالية بحيث تشمل المعلومات غير المالية.

وعرفها كلاً من (Datar & Rajan,2018:825) المحاسبة الرشيفة على أنها طريقة قياس التكلفة التي تركز على تتفق القيمة وتدعم إضافة قيمة للزبائن من خلال القضاء على الهدر في العمليات. المحاسبة الرشيفة هي جزء من نظام الإنتاج الرشيق تركز على قياس التكاليف المباشرة لتتفق القيمة وتسهم في ترشيح التكاليف غير المباشرة من خلال تبسيط العمليات والقضاء على الهدر وبما يخدم احتياجات الشركة وزيادة القيمة المقدمة للزبائن (Stonciuvienne et al,2020:52) .

وتأسيساً على ما تقدم يري الباحثان ان مفهوم المحاسبة الرشيفة مر بمرحلتين أساسيتين الاولى تمت بالمحاسبة عن أنشطة التصنيع الرشيق، أما المرحلة الثانية فهي تكوين نظام متكامل للمحاسبة الرشيفة قادر على دعم مخف الأنشطة وذلك بعد تطوير مبادئ وأدوات لهذا النظام .

ثانياً: منافع المحاسبة الرشيفة
Benefits Of Lean Accounting
يمكن تطبيق المحاسبة الرشيفة في الشركات وفقاً لما يأتي:
(كلظم,2014:228)

- ١ - المساهمة في الحد من الهدر في العمليات وبالطريقة التي تخفف وقت العاملين، وتمكينهم من المشاركة في استراتيجيات الشركة وتنفيذها بشكل أكثر فاعلية.
- ٢ - دعم ثقافة الترشيح عن طريق تحفيز العاملين ، وتوفير المعلومات المناسبة ، والشجيع التنظيمي المستمر في كافة مستويات الشركة.
- ٣ - عدم التعارض مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عموماً فيما يخص إعداد التقارير.
- ٤ - تسهم المحاسبة الرشيفة في زيادة قيمة مبيعات الشركة من خلال توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات .

- ٥ بيان الأثر المالي للتحسينات الرشيقية، حيث ان المحاسبة الرشيقية تحدد الأثر الاساسي لقضاء على اضياع و إنشاء لطاقة وتوفيرها.
- ٦ المحاسبة الرشيقية تمتلك الأدوات والأساليب التي تساعد لشركة في احصاء المعاملات وتبسيطها والقضاء على الهدر مما يسهم في تخفيض التكاليف وتوفير الاموال .
- ٧ تشهم المحاسبة الرشيقية في تحفيز التحسين الرشيق طويل الأجل من خلال استخدام المقاييس و معلومات الترشيح الهامة، إذ أن حجز الزاوية للإدارة المرئية هي مقاييس الأداء الرشيق .

ثالثاً: مبررات تنفيذ المحاسبة الرشيقية Rationale for implementing Lean accounting

- يمكن بيان أغراض تنفيذ المحاسبة الرشيقية على النحو الاتي: (Swatdikun & Phonnikornkij,2020:89) و (Kocamis,2015:8)
- ١- تمكين قادة تنفق القيمة من التحكم بفعالية في تنفق القيمة ودعم التحسين المستمر من خلال تقديم معلومات قياس الأداء والتكلفة.
- ٢- توفير المعلومات الملائمة لتقارير التكلفة وقياس الأداء وبالقوت المناسب للمساعدة في اتخاذ القرارات من قبل الإدارة.
- ٣- توفير المعلومات المالية والتكلفة والتي ستظهر في السجلات المحاسبية وبيان الدخل.
- ٤- دعم التصنيع الرشيق من خلال توفير معلومات مفيدة للعمل بكفاءة وفاعلية لتنفيذ عمليات واجراءات التصنيع الرشيق والمحافظة عليها.

٥- توفير طرق لتقليل خطوات العمليات المحاسبية بالإضافة إلى تبسيط مخرجاتها وتوفيرها بالوقت المناسب مع المحافظة على دقة تلك المعلومات.

رابعاً: مراحل تطبيق المحاسبة الرشيقة Stages of applying lean accounting

وفقاً لـ (Teixeira et al,2019:446) هناك ثلاث مراحل لتنفيذ المحاسبة الرشيقة:

المرحلة الأولى: يتم تطبيق المحاسبة الرشيقة على خلايا الإنتاج التجريبية ويتم تدريب العاملين والمدراء على المبادئ الرشيقة بشكل مكثف، ومن ثم تحدد تيارات القيمة ومقاييس الإنتاج ، وتمثل هذه المرحلة بداية انضمام على العمليات غير ضرورية.

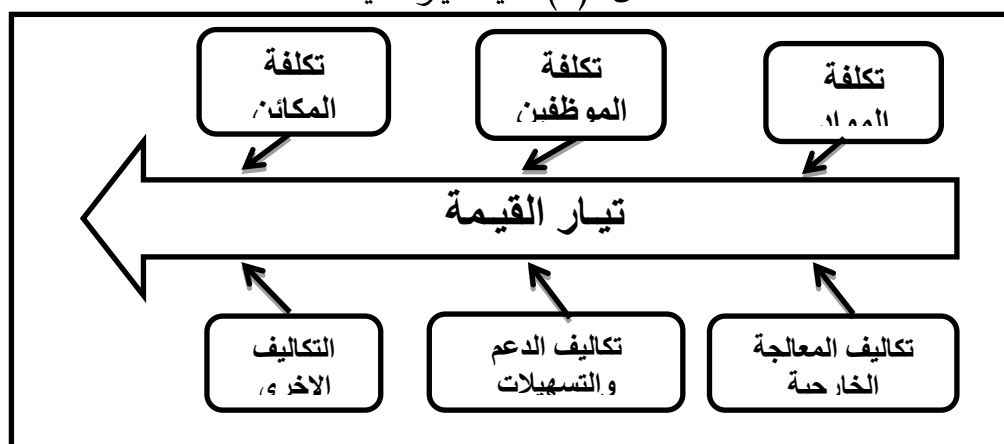
المرحلة الثانية: يتم فيها نشر التفكير الرشيق بشكل واسع ليشمل المزيد من الوحدات الإدارية، والعمل على التحكم في مستويات المخزونات للحد منها سواء بالنسبة للمدخلات او المنتجات النهائية، ويتم العمل على تحليل التكلفة من أجل تخصيص التكاليف التشغيلية والداعمة لتدفقات القيمة لتكون تكاليف مباشرة ضمن تنفق القيمة .

المرحلة الثالثة: يتوسع التفكير الرشيق خارج الشركة ، ويبحث عن شركاء حقيقيين لهذه العملية في هذه المرحلة يتم تنظيم الشركة بالكامل حسب القيمة وهناك تعاون مكثف بين الزبائن والموردين والشركاء ويصبح التحسين المستمر جزءاً لا يتجزأ من هذه العملية.

خمساً: مفهوم تكلفة تيار القيمة The concept of value stream cost
يتكون تيار القيمة من كل الأنشطة سواء أكلت أنشطة مضيعة أو غير مضيعة للقيمة للقيمة والتي تعمل مجتمعة لإنتاج مجموعة من المنتجات أو الخدمات من لحظة البداية البداية لحين وصولها في يد الزبون (على سبيل المثال ، طب الزبون أو المسار الخاص

الخاص لمنتج معين) , هناك أنواع عدة من تدفقات القيمة مثل تنفق قيمة تنفيذ لطلب اذ لطلب اذ يركز تنفق قيمة تنفيذ لطلب على توفير المنتجات الحالية للزبائن الحاليين, ثاني الحاليين, ثاني نوع من تنفق القيمة هو تنفق قيمة المنتج الجديد حيث يركز هذا النوع من النوع من تنفق القيمة على تطوير منتجات جديدة للزبائن , ويكس تنفق القيمة كل ما تم ما تم القيام به من أنشطة سواء أكلت جيدة أو سيئة لتقديم المنتج إلى المستهلك وبالتالي يسمح تحليل تيار القيمة للإدارة بتحديد موطن الضياع إذ إن الأنشطة غير ذات ذات القيمة للضافة تمثل مصدر لضياعات والتي ينبغي التخلص منها (Hansen,2007:725) .

شكل (1) تكاليف تيار القيمة



المصدر: Kocamis, T. U. (2015). Lean accounting method for reduction in production costs in companies. International Journal of Business and Social Science, 6(9),10

خلاصاً: عنصر تكلفة تيار القيمة Value Stream Cost Elements

١- تكلفة المواد: يتم حساب تكاليف مواد تنفق القيمة بناء على المواد المستخدمة فعلاً في
٢- تكلفة الموظفين: تأتي تكاليف العمالة في تنفق القيمة من
كشوفات الرواتب أو وفقاً لسياسة الشركة في صرف الاجور وبناء على العاملين الفعليين

الفاعلين في تنفق القيمة وكما هو محدد في خريطة تنفق القيمة ولا يوجد تمييز بين العمل المباشر و غير المباشر في تكلفة تنفق القيمة.

٣- تكلفة المكنن: أما تكايف المكنن في تنفق القيمة فهي تمثل مصاريف اندثار الآلات بالإضافة إلى تكايف صيانتها.

٤- تكايف المعالجة لخارجية: يمكن حساب تكايف المعالجة لخارجية من المدفوعات النقدية لظاهرة في حسابات الدفع, اما إذا كلت تكايف المعالجة لخارجية تخفف من فترة إلى أخرى في هذه الحالة فإنه يمكن تجميع رسوم المعالجة لخارجية - مثل الاعمال المنجزة من قبل لشخاص من خارج الشركة- شهرياً لتنفق القيمة بدلاً من صرف النقدي الفعلي.

٥- تكايف الدعم والتسهيلات: أما بخصوص تكايف الدعم والتسهيلات فتضمن تكايف التسهيلات لتنفق القيمة عدة عناصر مثل الإيجار والإصلاحات وصيانة المباني والأمن, يتم تخصيص هذه التكاليف لتكاليف تدفقات القيمة على أساس المساحة بالقدم المربع , تتكون تكايف الدعم لتتار القيمة عادة من التكاليف غير المباشرة التقليدية مثل لصيانة والجودة والهندسة والمشرفين وإدارة المواد والجدولة والشراء والحسابات.

٦- تكايف أخرى: تضمن أي تكايف لم يتم تحديد وعاء تكلفة لها مثل مصروفات الاندثار وتكاليف صيانه مكنن ومعدات يستفاد منها اكثر من تيار قيمة (١٦٣-١٥٨ : ٢٠٠٧, Stenzel).

سادساً : مفهوم الأداء المالي Concept of Financial performance
المالي عن المؤشرات التي من خلالها تتمكن لشركة من الحصول على
على مزايا تنافسية عن طريق الجولب الايجابية التي تظهرها تلك المؤشرات (Kange & Achoki,2016;34), أي أن الأداء المالي يـكـس النتائج المالية للشركة

للشركة فهو يعبر عن سمعتها فالأداء المالي القوي يتمثل بالأرباح المتزايدة وبالتالي فهو يعبر عن أي تطورات تصل في أنشطة الشركة مثل زيادة إيرادات الأنشطة للفترة الحالية للفترة الحالية أكثر من الفترة السابقة (Tracey,2014:127). ويرى (معروف واخرون,٢٠٢١:٩٥) بأن الأداء المالي يمثل مقياس لمدى قدرة شركة على تحقيق العائد المالي وهو دليل لبيان نجاحها وقدرتها على الاستمرار وتحقيق أهدافها ،أي أن أي أن الأداء المالي يمثل حلقة الوصل بين الشركة وتحقيق أهدافها. وعرف الأداء المالي المالي بأنه مقياس لمساهمة أنشطة الشركة في تحقيق القيمة بشكل فعال عن طريق طريق استخدام الموارد المتاحة لتنفيذ الأهداف المالية وبأقل قدر من التكاليف (زكريا,٢٠١٧:٤٢), وعرف (Sultan,2014:49) الأداء المالي بوصفه مقياس مهم لما تأول إليه سياسات الشركة وعملياتها من نتائج بمبالغ نقدية. ويعرف الأداء المالي على أنه الوضع المالي القائم للشركة في فترة معينة ولجلب محدد من ادائها أو أو لأدائها ككل (Wenxiang & Taylor, 2016:14).

سابعاً: أهمية الأداء المالي Importance of financial performance
 (معروف واخرون,٢٠١٧:٢٠٨) إلى أن الأداء المالي يعد من أهم المؤشرات التي تدل على مدى قوة أو ضعف لشركة ومدى قدرتها على التطور والاستمرار في السوق ، كما يعد الأداء المالي من أهم المؤشرات التي تساعد على المقارنة بين الفترات المتعاقبة فضلاً عن المقارنة بين شركة وأخرى ويمكن الاستفادة من هذه المقارنات في تحسين الأداء المالي و إيجاد الحلول الملائمة للموطن لضعف .

إن تحسين الأداء المالي يعني التغيرات المالية الناتجة عن تحسن في وظيف للشركة الشركة وأنشطتها والتي تظهر على هيكل لشركة المالي لفترة زمينه معينة من خلال

خلال نتائج المؤشرات المالية المبينة لوضع لشركة مقارنة مع الفترات السابقة والشركات في فس القطاع محمد والامين, ٢٠١٧: ١٦٤). ويساعد تحسين الأداء المالي للشركة المالي للشركة على زيادة امكانياتها وقدرتها على مجابهة الديون فن خلال زيادة الارباح يمكن تحقق مستويات متفوقة من الأداء فضلا عن تحقيق الثقة لى المجتمع المالي المالي مما يسهم في زيادة الحصه السوقية وفرص التمويل (Mireku et al, 2014: 157)

المبحث الثالث

الجنب التطبيقى

اولاً: وصف عينة البحث

تأسست شركة ابن ماجد العامة عام ١٩٩٠ وفي عام ٢٠٠١ توسع نشاط شركة ليشمل لشاء مصنع لصنيع وصيانة المبادلات الحرارية وصيانة واصلاح المعدات والمكثن لمخف لجهات, في عام ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ توقت لشركة عن العمل بسبب العمليات العسكرية التي حشت في عام ٢٠٠٣ وما تلاها. وبعدها استأفت لشركة فشطتها وتم تطوير قدراتها حيث تم استيراد الآلات الحديثة من مناشئ عالمية لمواكبة التطور التكنولوجى . تقع لشركة في جنوب العراق وسط محافظة البصرة وتعد إحدى أهم الشركات العراقية المختصة في مجالات التصنيع حيث تغطي لشركة تصنيع المعدات الهندسية باستخدام كل أنواع اللحام والقطع والدرفلة وكل أنواع لصفائح لسد احتياجات مخف القطاعات مثل شركات القطاع النفطى وقطاع الكهربائى والشركات لصناعية والقطاع لخدمى مثل البلديات والتربية والتعليم بالإضافة إلى حصها في تصنيع السفن والقطع البحرية والنهرية والسدود الحديدية وكذلك تصنيع الهيكل والجسور والمقطع الحديدية.

ثانيا: وصف النشاط

يضمن النشاط إنتاج رحلات مدرسية عدد ٨٥٠ قطعة لصالح مديرية تربية البصرة وتم احتساب نتائج المشروع على نتيجة النشاط لعام ٢٠٢٠ , عمد الباحث على الاطلاع على تفاصيل العمل من خلال المقابلات والمنقشات مع المحققين من مدير المشروع ومهندسي الإنتاج والفنيين فضلا عن المشاهدات العينية وتم التوصل إلى العديد من التفاصيل المهمة ومنها مراحل الإنتاج المتمثلة بثلاثة مراحل أساسية أولها مرحلة لصباغة وفي هذه المرحلة يتم طلاء المواد الأولية وبلغ عدد العاملين في هذه المرحلة ٣ عمل , أما المرحلة الثانية فهي مرحلة التطبيق واللحام حيث يتم في هذه المرحلة تثبيت المقطع الحديدية (طريق) كخطوة أولية تمهيدا لإجراء عمليات اللحام وبلغ عدد العاملين في هذه المرحلة ٨ عمل, وتمت المرحلة الثالثة والاختيرة بمرحلة تثبيت المقطع الخشبية والتي يتم فيها تثبيت المقطع الخشبية على الهيكل لحدي للرحلة لتصبح جاهزة للشحن , بلغ عدد العاملين في هذه المرحلة ٧ عمل .

ثالثاً: تكاليف نشاط إنتاج المقاعد الدراسية على وفق المحاسبة

التقليدية لشركة نظام التكاليف المعتمد ضمن النظام المحاسبي الموحد ويتم تقسيم مركز التكلفة وفقا لما أقره النظام، والجدول الاتي يوضح تكاليف النشاط المتمثلة بتوزيع الاستخدامات على مركز التكلفة الإنتاجية والخدمية والإدارية, وفي جدول رقم (١) يبين الباحثان تكلفة النشاط على وفق المحاسبة التقليدية في الشركة عينة الدراسة وكما يأتي:

جدول (١) تكلفة الرحلات المدرسية وفق المحاسبة التقليدية (المبالغ بالدنانير)

رقم الحساب	اسم الحساب	مراقبة ٥ مركز التكلفة الإنتاجية	مراقبة ٦ و ٨ مراكز التكلفة الخدمية والإدارية	الاجمالي
------------	------------	---------------------------------------	--	----------

٣١	الرواتب والأجور	٨٠٧٥٠٠٠	١٩٨٦٧٩٦	١٠٠٦١٧٩٦
٣٢	المستلزمات السلعية	31450000	١٤٠٨١٦	31590816
٣٣	المستلزمات الخدمية	0	٦٦١٤٥٣	٦٦١٤٥٣
٣٧	الاندثار	١٦٨٧٥	.	١٦٨٧٥
	المجموع	٣٩٥٤١٨٧٥	٢٧٨٩٠٦٥	٤٢٣٣٠٩٤٠

المصدر: بيانات شركة ابن ماجد, قسم لشؤون المالية, ٢٠٢٠

من الجدول (١) يتبين أن إجمالي التكلفة قد بلغ ٤٢٣٣٠٩٤٠ ديناراً، أما تكلفة صنع (الإنتاج) قد بلغت ٣٩٥٤١٨٧٥ دينار , ويمكن استخراج تكلفة الوحدة الواحدة وذلك بقسمة التكاليف على عدد الوحدات المنتجة والبالغة ٨٥٠ وحدة وبالتالي فإن كلفة الإنتاج للوحدة الواحدة تساوي ٤٦٥٢٠ دينار (٣٩٥٤١٨٧٥ ÷ ٨٥٠) لكل رحلة مدرسية. أما الكلفة الكلية للوحدة الواحدة فهي تساوي ٤٩٨٠١ دينار (٤٢٣٣٠٩٤٠ ÷ ٨٥٠) .

رابعاً: الأداء المالي على وفق المحاسبة التقليدية

يتم احتساب هذه النتائج وفقاً لمخرجات نظام المحاسبة التقليدي المتبع في الشركة عينة الدراسة لغرض مقارنة هذه النتائج لاحقاً مع ما ينتج عن المحاسبة الرشيقية ومن أجل بيان نتائج الأداء المالي للنشاط والمتمثل بإنتاج ٨٥٠ رحلة مدرسية , يبين الجدول رقم (٢) كلف الدخل التقليدي لنشاط إنتاج الرحلات المدرسية ووفقاً لبيانات لشركة وكما يأتي :

جدول (٢) كلف الدخل التقليدي للنشاط (المبالغ بالدنانير)

البيان	المبالغ القصيلية	المبالغ الاجمالية
صافي المبيعات (الايادات)	-	٤٢٥٠٠٠٠٠
تكلفة المواد المباشرة	٢٨٠٥٠٠٠٠	-
تكلفة الاجور المباشر	٨٠٧٥٠٠٠	

التكاليف لصناعية غير المباشرة	٣٤١٦٨٧٥	-
تكلفة المضاعة المباعة	-	(٣٩٥٤١٨٧٥)
مجل الربح	-	٢٩٥٨١٢٥
للسروفات الإدارية والخدمية	-	(٢٧٨٩٠٦٥)
صافي الربح	-	١٦٩٠٦٠

للمصدر: إعداد الباحثين بالاستناد الى بيانات شركة لبن ماجد , ٢٠٢٠

ولتوضيح ما ورد في كلف الدخل التقليدي جدول رقم (٢) نبين ما يأتي:

١ -وفقا للعقد المبرم بين لشركة عينة الدراسة ومديرية تربية البصرة فإن سعر البيع للوحدة الواحدة (رحلة) بلغ ٥٠٠٠٠ دينار

إجمالي الإيرادات = سعر بيع الوحدة × عدد الوحدات المباعة

= ٨٥٠ × ٥٠٠٠٠ = ٤٢٥٠٠٠٠٠ دينار والتي

يمثل صافي المبيعات.

٢ -بلغت التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة ٤٦٥٠٠ دينار والتي تمثل ما يأتي :
- نصيب الوحدة الواحدة من كلف الاجور المتغيرة والبالغة ٩٥٠٠ ديناراً استناداً إلى بيانات لشركة .

تصيب الوحدة الواحدة من كلف المواد المتغيرة والبالغة ٣٧٠٠٠ دينار، تمثل ١٠٠٠٠ دينار مواد مباشرة خشب و ٢٣٠٠٠ دينار مواد مباشرة حديد و ٤٠٠٠ دينار مواد غير مباشرة صبغ وبراغي (١٠٠٠٠+٢٣٠٠٠+٤٠٠٠) , وبالتالي فإن الكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة بلغت ٤٦٥٠٠ دينار (٣٧٠٠٠+٩٥٠٠)

٣ -تمثلت التكاليف لصناعية غير المباشرة كلف المواد غير المباشرة المستخدمة في الإنتاج الإنتاج و اندثار المكثن المستخدمة في الإنتاج , حيث أن المواد غير المباشرة المستخدمة في الإنتاج تمثلت بلصبغ والبراغي وتم تخصيص كلف لصبغ بما يعادل ٢٠٠٠

يعادل ٢٠٠٠ دينار لكل وحدة اما كلف البراغي فقد تم تخصيص ما يعادل ٢٠٠٠ دينار دينار لكل وحدة اي ما يعادل بالمجمل ٤٠٠٠ دينار لكل وحدة (رحلة), أما اندثار المكلن المستخدمة فقد بلغ ١٦٨٧٥ دينار كما في جدول رقم (١) وعليه فإن التكاليف الصناعية غير المباشرة بلغت ٣٤١٦٨٧٥ دينار $(١٦٨٧٥ + ٨٥٠ \times ٤٠٠٠)$

(١٦٨٧٥

من كلف الدخل التقليدي جدول رقم (٢) يتبين أن النشاط حقق مجمل ربح قدره ٢٩٥٨١٢٥ دينار والتي يمثل النتائج المالية للمجهودات المبذولة في النشاط إلا أن هذا الربح لنخص بعد طرح للصروفات الإدارية والخدمية المخصصة على النشاط والتي بلغت ٢٧٨٩٠٦٥ دينار وأصبح صافي الربح يسوي ١٦٩٠٦٠ دينار أي أنه تم تحميل النشاط بصروفات لا يسيطر عليها مركز كلفة الإنتاج وهذا ما أدى إلى انخفاض حاد في الارباح , ومن هنا يتبين ان تحميل للصروفات الغير مسيطر عليها من قبل مركز كلفة الإنتاج على النشاط وكما معمول به في النظام المحاسبي التقليدي يؤدي إلى تغيير النتائج المالية و وإن هذا الانخفاض في الارباح قد يتحول إلى خسارة خصوصا في حالة وجود ترهل وظيفي يؤدي إلى ارتفاع للصروفات الإدارية والخدمية مراقبة ٦ ومراقبة ٨.

خلساً: المؤشرات المالية لنتائج المحاسبة التقليدية

تعد المؤشرات المالية ذات أهمية بالغة في بيان الأداء المالي للنشاط لما تقدمه من نتائج مبسطة وسهلة الفهم وعليه فإن الباحثين اعتمدا مجموعة من المؤشرات يتم بيانها في جدول (٣) وكما يأتي :

جدول (٣) مؤشرات الأداء المالي على وفق المحاسبة التقليدية

البيان	المحاسبة التقليدية
صافي الربح	١٦٩٠٦٠
مجم الربح	٢٩٥٨١٢٥

هلمش المساهمة للوحدة	٣٥٠٠
نسبة هلمش المساهمة	% ٧
نسبة هلمش مجمل الربح	% ٦,٩٦
نسبة هلمش صافي الربح	% ٠,٣٩٧
العائد على الموجودات	% ٠,٠٨٤

للصدر: إعداد الباحثين بالاستناد الى بيانات شركة لبن ماجد, ٢٠٢٠

لتوضيح ما ورد في الجدول (٣) يبين الباحثان ما يأتي:

- هلمش المساهمة للوحدة (cm) = سعر البيع - التكلفة المتغير للوحدة

$$= ٥٠٠٠٠ - ٤٦٥٠٠ = ٣٥٠٠ \text{ دينار}$$

$$\text{نسبة هلمش المساهمة} = \frac{\text{هلمش المساهمة للوحدة}}{\text{سعر البيع للوحدة}} \times ١٠٠\%$$

$$= \frac{٣٥٠٠}{٥٠٠٠٠} \times ١٠٠\% = ٧\%$$

- نسبة هلمش مجمل الربح تمثل مجمل الربح مقسوم على صافي المبيعات وبلغ مجمل

الربح ٢٩٥٨١٢٥ دينار وصافي المبيعات ٤٢٥٠٠٠٠٠ دينار وكما يأتي :

$$\text{نسبة هلمش مجمل الربح} = \frac{\text{مجمل الربح}}{\text{صافي المبيعات}} \times ١٠٠\%$$

$$= \frac{٢٩٥٨١٢٥}{٤٢٥٠٠٠٠٠} \times ١٠٠\% = ٦,٩٦\%$$

- نسبة هلمش صافي الربح تمثل صافي الربح مقسوم على صافي المبيعات حيث بلغ

صافي الربح ١٦٩٠٦٠ دينار وصافي المبيعات ٤٢٥٠٠٠٠٠ دينار وكما يأتي:

$$\text{نسبة هلمش صافي الربح} = \frac{\text{صافي الربح}}{\text{صافي المبيعات}} \times ١٠٠\%$$

$$= 169.60 / 4250000 \times 100\% = 0.397\%$$

- يمثل العائد على الموجودات صافي الربح مقسوم على اجمالي الموجودات حيث بلغ اجمالي الموجودات وفقاً لبيانات الشركة ٢٠٠ مليون دينار وعليه يتم بيان نسبة العائد على الموجودات وكما يأتي:

$$\text{العائد على الموجودات} = \frac{\text{صافي الربح}}{\text{اجمالي الموجودات}} \times 100\%$$

$$= 169.60 / 2000000 \times 100\% = 0.084\%$$

سادساً: عدد العاملين في المحاسبة الرشيقية

يتم تحديد عدد العاملين على وفق أساس علمي على وفق معادلة حسابية بعد تحديد معطياتها , حيث يتم تحديد عدد العاملين في كل نشاط وفق المعادلة الآتية:

$$\text{الطاقة المطلوبة (عامل)} = \frac{\text{وقت الدورة} \times \text{الكمية المطلوبة باليوم}}{\text{وقت الإنتاج} \times (1 - \text{احتياطي الطاقة})}$$

• يتم تحديد الكمية المطلوبة باليوم من خلال قسمة الكمية الكلية ٨٥٠ على عدد أيام العمل والتي بلغت شهراً واحداً وبمعدل ٢٢ يوم بالشهر وبالتالي فإن الكمية المطلوبة باليوم تسلي ٣٨,٦٣ (٨٥٠ / ٢٢) أي ما يعادل بعد التقريب ٣٩ وحدة باليوم.

• بلغ احتياطي لطاقة ٢٠% وفقاً لبيانات الشركة ووقت الإنتاج ٣٦٠ دقيقة ولغرض تبسيط لحسابات فان مقام المعادلة يسلي ٣٦٠ $\times (1 - 0.2) = 288$ دقيقة باليوم وفيما يأتي يبين الباحثان في الجدول رقم (٤) عدد العاملين وفقاً لأسلوب المحاسبة الرشيقية على مستوى كل نشاط وبالمجمل بالاعتماد على المعطيات التي تم تحديدها وكما يأتي:

• جدول (٤) اعداد العاملين وفقاً لأسلوب المحاسبة الرشيقية

النشاط	وقت الدورة (دقيقة) ١	الكمية المطلوبة باليوم ٢	الوقت المتاح (دقيقة) بعد خصم احتياطي الطاقة ٣	عدد العاملين $3 \div 2 \times 1$	التقرير	عدد العاملين السابق	الفرق
الصباغة	٣,٥	٣٩	٢٨٨	٠,٤٧	١	٣	٢
التطبيق واللحام	٢٤	٣٩	٢٨٨	٣,٢٥	٤	٨	٤
تركيب المقاطع الخشبية	١٤,٥	٣٩	٢٨٨	١,٩٦	٢	٧	٥
المجموع	٤٢				٧	١٨	١١

المصدر: إعداد الباحثين بالاستناد إلى بيانات شركة ابن ماجد , ٢٠٢٠

تم تخفيض عدد العاملين من ١٨ عمل إلى ٧ عمل لي انه تم تخفيض ١١ عمل وعليه يتم الاعتماد على عدد العاملين وفق أسلوب المحاسبة الرشيقية في اعداد تكلفة تيار القيمة والبالغ ١ عمل في مرحلة الصباغة و ٤ عمل في مرحلة التطبيق واللحام و ٢ عمل في مرحلة تركيب المقطع الخشبية.

سابعاً: تطبيق تكلفة تيار القيمة Value stream cost

لغرض احتساب تكلفة تيار قيمة الرحلات الدراسية لابد من تحديد مسار العمليات والأنشطة المشتركة في تشكيل المنتج لغاية تسليمه للزبون وفقاً لأسلوب المحاسبة الرشيقية , اعتمد الباحثان في حساب تكاليف تيار القيمة على النتائج المتعلقة بالمعادلات الحسابية والمرتبطة بالمحاسبة الرشيقية فضلاً عن بيانات الشركة وبهذا لصدد نوضح في الجدول (٥) بيانات تكلفة تيار القيمة وكما يأتي:

جدول (٥) بيانات تكلفة تيار القيمة (المبالغ بالدنانير)

البيان	المبلغ	الملاحظات
متوسط الرب	٤٤٨٦١١	(١٨ ÷ ٨٠٧٥٠٠٠)
التكلفة الغصن لصباغة	٢٠٠٠	لكل وحدة واحدة (رحلة)

اندثار ماكينة لحام	٢٢٥٠٠	سنويا للماكينة الواحدة
اندثار كمبريسر صبغ	٩٠٠٠٠	سنويا
تكلفة الحديد المقطعي	٢٣٠٠٠	للوحة الواحدة (رحلة)
تكلفة الخشب	١٠٠٠٠	للوحة الواحدة (رحلة)
تكلفة براغي التثبيت الخصبة	٢٠٠٠	لكل وحدة واحدة (رحلة)
كلفة المواد المباشرة (تكلفة متغيرة)	٣٧٠٠٠	$٢٠٠٠ + ١٠٠٠٠ + ٢٣٠٠٠ + ٢٠٠٠$

للمصدر : بيانات شركة ابن ماجد , ٢٠٢٠

وفقاً للاتفاق المعتمد بين الشركة عينة الدراسة و المجهز الخارجي يتم تحميل المواد المباشرة المتمثلة بالحديد المقطعي والخشب بنسبة قدرها ١٠% تصل على تكلفة المواد لقاء هطوع تلك المواد الاولية , وعليه فإن هذه التكلفة وفقاً للمحاسبة الرشيقية تحسب ضمن التكاليف لخارجية. وفيما يأتي يبين الباحثان تكلفة تيار القيمة لنشاط إنتاج الرحلات المدرسية وفقاً لأسلوب المحاسبة الرشيقية

جدول (٦) تكاليف تيار القيمة (المبالغ بالدنانير)

البيان	تكلفة المواد	تكلفة الاجور	تكلفة المكاتن	التكاليف الخارجية	تكاليف اخرى	الاجمالي
الصباغة	١٧٠٠٠٠٠	٤٤٨٦١١	٧٥٠٠	٠	٠	٢١٥٦١١١
التطبيق واللحام	١٧٥٩٥٠٠٠	١٧٩٤٤٤٤	٥٦٢٥	١٩٥٥٠٠٠	٠	٢١٣٥٠٠٦٩
تركيب المقاطع الخشبية	٩٣٥٠٠٠٠	٨٩٧٢٢٢	٠	٨٥٠٠٠٠	٠	١١٠٩٧٢٢٢
مدير تيار القيمة	٠	٤٤٨٦١١	٠	٠	٥٠٠٠	٤٥٣٦١١
الفحص	٠	٤٤٨٦١١	٠	٠	٠	٤٤٨٦١١
اجمالي	٢٨٦٤٥٠٠٠	٤٠٣٧٤٩٩	١٣١٢٥	٢٨٥٥٠٠٠	٥٠٠٠	٣٥٥٠٥٦٢٤

التكاليف						
----------	--	--	--	--	--	--

للصدر : إعداد الباحثين بالاستناد إلى بيانات شركة لين ماجد , ٢٠٢٠, بالاعتماد على أسلوب المحاسبة الرشيقة

ولغرض توضيح البيانات الواردة في الجدول (٦) يبين الباحثان ما يأتي:

١. الصباغة : بلغت تكلفة المواد ١٧٠٠٠٠٠٠ دينار والناتجة عن ضرب الكلفة المخصصة للوحدة في عدد الوحدات (٢٠٠٠ × ٨٥٠) , اما تكلفة الاجور فقد بلغت ٤٤٨٦١١ والتي تساوي متوسط الراتب الشهري مضروب في عدد العاملين والبالغ ١ عامل وفقاً لعدد العاملين المعتمد في الجدول (٤) , اما تكلفة المكائن فهي تمثل اندثار كمبريسر الصبغ لشهر واحد (مدة النشاط) والتي بلغت ٧٥٠٠ والناتجة عن قسمة الاندثار السنوي كما ورد في الجدول (٥) على عدد اشهر السنة (١٢ ÷ ٩٠٠٠٠٠).

٢. التطبيق و اللحم : بلغت تكلفة المواد ١٧٥٩٥٠٠٠ والناتجة عن ضرب كلفة الوحدة من الحديد المقطعي والبالغة ٢٣٠٠٠ دينار في عدد الوحدات والبالغ ٨٥٠ وحده بعد طرح ١٠% والتي تمثل التكاليف الخارجية وكما يأتي:

$$١٩٥٥٠٠٠٠ = ٨٥٠ \times ٢٣٠٠٠$$

$$١٩٥٥٠٠٠٠ = ١٠\% \times ١٩٥٥٠٠٠٠ = \text{التكاليف الخارجية}$$

$$\text{تكلفة المواد} = ١٩٥٥٠٠٠٠ - ١٩٥٥٠٠٠٠ = ١٧٥٩٥٠٠٠$$

أما تكلفة الاجور في هذه المرحلة فهي ناتجة عن ضرب متوسط الراتب ٤٤٨٦١١ دينار كما في جدول رقم (٥) في عدد العاملين ٤ عامل كما في جدول رقم (٤) , تكلفة المكائن تمثل اندثار المكائن المستخدمة في هذه المرحلة حيث بلغ عدد العاملين في هذه المرحلة وفق المحاسبة الرشيقة ٤ عامل فأًن عدد المكائن بالتناسب مع عدد العاملين يكون ٣ مكائن بدل ٥ مكائن كما كان سابقاً في ظل وجود ٨ عامل . وبالتالي فإن تكلفة المكائن بلغت ٥٦٢٥ دينار والناتجة عن ضرب اندثار الماكنة الواحدة سنوياً في عدد المكائن ٣ قسمة ١٢ شهر (١٢ ÷ ٣ × ٢٢٥٠٠)

٣. تركيب المقاطع الخشبية : بلغت تكلفة المواد في هذه المرحلة ٩٣٥٠٠٠٠ دينار والتي تمثل تكلفة الخشب وتكلفة البراغي والناتجة عن ضرب كلفة الوحدة الواحدة للخشب والبالغة

١٠٠٠٠ دينار في عدد الوحدات ٨٥٠ بعد طرح التكاليف الخارجية ١٠% وبعدها يتم اضافت كلفة الوحدة الواحدة من البراغي والبالغة ٢٠٠٠ دينار كلفة البراغي كما في الجدول (٦) مضروبة في عدد الوحدات والبالغ ٨٥٠ وحدة وكما يأتي:

$$٨٥٠٠٠٠٠ = ٨٥٠ \times ١٠٠٠٠$$

$$\text{التكاليف الخارجية} = ٨٥٠٠٠٠٠ \times ١٠\% = ٨٥٠٠٠٠٠ \text{ دينار}$$

$$\text{تكلفة مواد الخشب} = ٨٥٠٠٠٠٠ - ٨٥٠٠٠٠٠ = ٧٦٥٠٠٠٠ \text{ دينار}$$

$$\text{كلفة مواد البراغي} = ٨٥٠ \times ٢٠٠٠ = ١٧٠٠٠٠٠ \text{ دينار}$$

$$\text{كلفة المواد الاجمالية} = ٧٦٥٠٠٠٠ + ١٧٠٠٠٠٠ = ٩٣٥٠٠٠٠ \text{ دينار}$$

أما تكلفة الاجور في هذه المرحلة فهي ناتجة عن ضرب متوسط الراتب ٤٤٨٦١١ دينار كما في جدول (٥) في عدد العاملين ٢ عامل كما في جدول (٣-٥)

٤. **مدير تيار القيمة:** يرى الباحثان اختصار أنشطة المشتريات والتخطيط والجدولة وإنباطها ضمن مهام مدير تيار القيمة، بلغت تكلفة الاجور ٤٤٨٦١١ دينار والتي تمثل متوسط الراتب الشهري لمدير تيار القيمة لشهر واحد، بلغت التكاليف الاخرى ٥٠٠٠ دينار والتي تمثل تكلفة المستلزمات السلعية المستخدمة في النشاط من قبل مدير تيار القيمة وحدد هذه المبلغ تقديراً بعد المقابلات مع مدير الإنتاج والمختصين.

٥. **الفحص :** بلغت تكلفة الاجور ٤٤٨٦١١ دينار والتي تمثل متوسط الراتب الشهري لمسؤول الفحص ضمن تيار القيمة والذي يتولى مسؤولية الفحص والاشراف على جودة الإنتاج.

٦. **تكلفة الوحدة الواحدة :** بعد احتساب تكلفة تيار القيمة والبالغة ٣٥٥٠٠٦٢٤ دينار يمكن حساب تكلفة الوحدة الواحدة وذلك بقسمة اجمالي تكلفة تيار القيمة على عدد الوحدات المنتجة ووفقاً لما يأتي :

$$\text{تكلفة الوحدة الواحدة} = ٣٥٥٠٠٦٢٤ / 850 = ٤١٧٧١ \text{ دينار}$$

٧. **التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة :** بلغت التكلفة المتغيرة للوحدة ٤٠٦٩٤ دينار والتي تمثل التكاليف التي تتغير اجمالاً مع تغير عدد الوحدات المنتجة وتبقى ثابتة للوحدة الواحدة

والتي تجمع بين كلفة المواد المتغيرة للوحدة وكلفة الاجور المتغيرة للوحدة وتم احتسابها كما يأتي :

$$\text{كلفة الاجور المتغيرة الاجمالية} = \text{متوسط الراتب} \times \text{عدد العاملين في مراحل الإنتاج}$$

$$= 448611 \times 7 = 3140277 \text{ دينار}$$

اي ما يعادل ٣٦٩٤ دينار للوحدة (٣١٤٠٢٧٧ ÷ ٨٥٠) , وان كلفة المواد المتغيرة للوحدة هي ٣٧٠٠٠ كما في جدول (٦) وبالتالي فان التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة = ٣٧٠٠٠ + ٣٦٩٤ = ٤٠٦٩٤ دينار

ثامناً: الأداء المالي على وفق المحاسبة الرشيقة

بعد احتساب تكلفة النشاط والمتمثل بإنتاج ٨٥٠ رحلة مدرسية على وفق أسلوب المحاسبة الرشيقة ننقل إلى إعداد كلف الدخل لتيار القيمة والتي يعد نموذج المحاسبة الرشيقة لكف الدخل وكما يأتي:

لجدول (٧) كف دخل تيار القيمة (المبالغ بالدينانير)

المبلغ	البيان
٤٢٥٠٠٠٠٠	الايادات
٢٨٦٤٥٠٠٠	تكلفة المواد
٤٠٣٧٤٩٩	تكلفة الاجور
١٣١٢٥	تكلفة المكثني
٢٨٠٥٠٠٠	التكاليف لاجارية
٥٠٠٠	تكاليف اخي
٣٥٥٠٥٦٢٤	اجمالي التكاليف
٦٩٩٤٣٧٦	ربح تيار القيمة

المصدر : إعداد الباحثين استناد إلى بيانات شركة ابن ماجد , ٢٠٢٠ , بالاعتماد على أسلوب المحاسبة الرشيقية

وفيما يأتي يتم مقارنة كلف الدخل التقليدي مع كلف دخل تيار القيمة وفق أسلوب المحاسبة الرشيقية وكما يبينه الباحثان في الجدول (٨) وكما يأتي :

جدول (٨) مقارنة كلف الدخل وفق المحاسبة التقليدية وفق المحاسبة الرشيقية (المبالغ بالدنانير)

البيان	كشف الدخل التقليدي	كشف الدخل وفق المحاسبة الرشيقية	الفرق
صافي المبيعات (الإيرادات)	٤٢٥٠٠٠٠٠	٤٢٥٠٠٠٠٠	-
تكلفة المواد المباشرة	٢٨٠٥٠٠٠٠	٢٨٦٤٥٠٠٠	٥٩٥٠٠٠
تكلفة الاجور المباشر	٨٠٧٥٠٠٠	٤٠٣٧٤٩٩	٤٠٣٧٥٠١
التكاليف الصناعية غير المباشرة	٣٤١٦٨٧٥	٠	٣٤١٦٨٧٥
تكلفة المكائن	٠	١٣١٢٥	١٣١٢٥
التكاليف الخارجية	٠	2805000	2805000
تكاليف اخرى	٠	٥٠٠٠	٥٠٠٠
المصروفات الإدارية والخدمية	٢٧٨٩٠٦٥	٠	٢٧٨٩٠٦٥
التكلفة الكلية	٤٢٣٣٠٩٤٠	٣٥٥٠٥٦٢٤	٦٨٢٥٣١٦
صافي الربح	١٦٩٠٦٠	٦٩٩٤٣٧٦	٦٨٢٥٣١٦

المصدر : إعداد الباحثين بالاستناد الى بيانات شركة ابن ماجد , ٢٠٢٠

من الجدول رقم (٨) يتبين ما يأتي:

- ١ - وفقاً للمحاسبة الرشيقية يعتبر كل المواد والاجور ضمن تيار القيمة مباشرة بالإضافة إلى أنه يقدم بيان أكثر تفصيلاً عن كل الأنشطة.
- ٢ - بعد تطبيق المحاسبة الرشيقية نخفضت الكلفة الكلية للنشاط مما انعكس على تحسين صافي الربح.

تاسعاً: المؤشرات المالية لنتائج المحاسبة الرشيقية

تعد المؤشرات المالية بالغة الأهمية لما تقدمه من نتائج سهلة الفهم وكما يمكن استخدام هذه المؤشرات لبيان الأداء المالي للنشاط على صعيد المحاسبة الرشيقية بغرض مقارنتها بنتائج المحاسبة التقليدية وعليه اعتمد الباحثان مجموعة من المؤشرات المالية يتم بيانها في الجدول (٩) وكما يأتي:

جدول (٩) مؤشرات الأداء المالي وفق المحاسبة الرشيقية

البيان	المحاسبة الرشيقية
صافي الربح	٦٩٩٤٣٧٦
مجل الربح	٦٩٩٤٣٧٦
هملش المساهمة للوحدة	٩٣٠٦
نسبة هملش المساهمة	١٨,٦١٢ %
نسبة هملش مجل الربح	١٦,٤٥٧ %
نسبة هملش صافي الربح	١٦,٤٥٧ %
العائد على الموجودات	٣,٤٩٧ %

المصدر: اعداد الباحثين بالاستناد إلى بيانات شركة لبن ماجد , ٢٠٢٠

لتوضيح ما ورد في الجدول (٩) يبين الباحثان ما يأتي:

- هملش المساهمة للوحدة (cm) = سعر البيع - التكلفة المتغير للوحدة

$$= 50000 - 40694 = 9306 \text{ دينار}$$

$$\text{نسبة هلمش المساهمة} = \frac{9306}{50000} \times 100\% = 18,612\%$$

-نسبة هلمش صافي الربح صافي الربح مقسوم على صافي المبيعات وكما يأتي:

$$\text{نسبة هلمش صافي الربح} = \frac{6994376}{42500000} \times 100\% = 16,457\%$$

- نسبة هلمش مجمل الربح تسلي مجمل الربح مقسوم على صافي المبيعات والتي تسلي النتيجة ذاتها لنسبة هلمش صافي الربح وذلك لعدم وجود مجمل ربح وعليه يتم اعتماد النسبة ١٦,٤٥٧ % لغرض المقارنة وبيان الفرق.

-بلغ اجمالي الموجودات ٢٠٠ مليون دينار وفقاً لبيانات لشركة وعليه يمكن استخراج نسبة العائد على الموجودات وكما يأتي :

$$\text{العائد على الموجودات (ROA)} = \frac{6994376}{20000000} \times 100\% = 3,497\%$$

عاشراً: مقارنة الأداء المالي وفق المحاسبة التقليدية والمحاسبة الرشيقية تغيير الاجراءات أو الانظمة المحاسبية والإدارية وكذلك العمل على التحسين المستمر غالباً ما يراد به أن يكون ذو أثر إيجابي على الأداء المالي على المدى القريب والبعيد , لما تقدم فان الباحثان حرص على قياس هذا الأثر وبيان مدى الفرق في حالة المحاسبة التقليدية وحالة المحاسبة الرشيقية والجدول (١٠) يوضح مدى التحسين في الأداء المالي بعد تطبيق المحاسبة الرشيقية واستخدم الباحثان مجموعة من المؤشرات المالية والمشار إليها في الجدول رقم (١٠).

الجدول (١٠) مقارنة الأداء المالي وفق المحاسبة التقليدية والرشيقة

البيان	المحاسبة التقليدية	المحاسبة الرشيقة	الفرق
صافي الربح	١٦٩.٦٠	٦٩٩٤٣٧٦	٦٨٢٥٣١٦
مجمل الربح	٢٩٥٨١٢٥	٦٩٩٤٣٧٦	٤٠٣٦٢٥١
هامش المساهمة للوحدة	٣٥٠٠	٩٣٠.٦	٥٨٠.٦
نسبة هامش المساهمة	٧ %	١٨,٦١٢ %	١١,٦١٢ %
نسبة هامش مجمل الربح	٦,٩٦ %	١٦,٤٥٧ %	٩,٤٩٧ %
نسبة هامش صافي الربح	٠,٣٩٧ %	١٦,٤٥٧ %	١٦,٠٦ %
العائد على الموجودات	٠,٠٨٤ %	٣,٤٩٧ %	٣,٤١٣ %

للصدر إعداد الباحثين بالاستناد الى بيانات شركة لبن ماجد , ٢٠٢٠

ولغرض توضيح ما ورد في الجدول رقم (١٠) يبين الباحثان الآتي :

- ١- مؤشرات ونسب الأداء المالي الواردة في الجدول (١٠) لنتائج المحاسبة التقليدية مقتبسة من الجدول (٣) , أما مؤشرات ونسب الأداء المالي لنتائج المحاسبة الرشيقة فهي مقتبسة من الجدول (٩).

٢- إن تطبيق المحاسبة الرشيقة أدى إلى تحسين الأداء المالي على مستوى تيار القيمة ولشركة حيث توضح المؤشرات المالية التحسن الايجابي في الأداء المالي على مستوى الوحدة الواحدة ونتيجة النشاط والمردود الايجابي على الشركة.

ووفقاً لما ورد من النتائج الواردة في الجدول (٤) و (٦) و (٨) و (١٠) تؤيد صحة الفرضية الرئيسة الثانية التي تشير إلى (تخفيض التكاليف باستخدام اداة المحاسبة الرشيقة (تكلفة تيار القيمة) سيؤدي إلى تحسين الأداء المالي للشركة) .

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً : الاستنتاجات

1- إن نظام المحاسبة التقليدي وخصوصاً في شركات القطاع العام وفي الواقع الاقتصادي الحالي قد يكون غير ملائم لمقابلة متطلبات التطور العالمي، حيث إنه وفقاً لهذا النظام يتم تحميل مراكز التكلفة الإنتاجية بالعديد من التكاليف غير الخاضعة لرقابتها والتي في ظل الترهل الوظيفي يمكن أن يؤدي إلى تحويل المشاريع المربحة إلى خاسرة.

٢- إن تطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركة عينة الدراسة أدى إلى التخلص من الهدر والأنشطة غير المضافة للقيمة مما انعكس على تخفيض إجمالي التكلفة وتكلفة الاجور ونجد ان التكاليف لصناعية غير المباشرة والصروفات المحملة على النشاط مثل للصروفات الإدارية والخدمية انخفضت إلى صفري أنها انخفضت وهذا يدل على فعالية أدوات المحاسبة الرشيقة المستخدمة في الدراسة في تخفيض التكلفة.

٣- أ: لقد أظهرت الدراسة أن هلمش المساهمة للوحدة الواحدة ٣٥٠٠ دينار وفقاً للمحاسبة التقليدية بينما كُلت ٩٣٠٦ دينار وفقاً للمحاسبة الرشيقية.

ب: كما أظهرت الدراسة ان نسبة هلمش المساهمة للوحدة كُلت ٧% وفقاً للمحاسبة التقليدية بينما كُلت ١٨,٦١٢% وفقاً للمحاسبة الرشيقية.

ج: كما بينت الدراسة ان نسبة هلمش مجمل الربح ونسبة هلمش صافي الربح فضلاً عن العائد على الموجودات كُلت (٦,٩٦% , ٠,٣٩٧% , ٠,٠٨٤%) على التوالي بينما كُلت هُـس النسب وفقاً للمحاسبة الرشيقية كما يأتي (١٦,٤٧٥% , ١٦,٤٧٥% , ٣,٤٩٧%) على التوالي.

٤- إن تخفيض التكلفة بعد تطبيق المحاسبة الرشيقية انكس إيجاباً على تحسين الأداء المالي حيث ازداد مجمل وصافي الربح وكذلك بالنسبة لهلمش المساهمة للوحدة فضلاً عن التحسين في الأداء المالي التي تبينه نسب الأداء المالي , وهذا يؤكد على دور المحاسبة الرشيقية في تحسين الأداء المالي على مستوى تيار القيمة ولشركة ككل.

٥- إن استخدام أساليب المحاسبة الرشيقية أدى إلى تخفيض عدد العاملين من ١٨ عمل في ظل المحاسبة التقليدية إلى ٧ عمل في ظل المحاسبة الرشيقية أي ان الفرق هو ١١ عمل , وهذا يشير إلى قدرة أساليب المحاسبة الرشيقية على الحد من الهدر ولضياع والأنشطة غير للضيفة للقيمة .

٦- إن تطبيق تكلفة تيار القيمة يؤدي إلى تحميل تيار القيمة بالتكاليف الخاضعة لرقابته كما أنها أداة بسيطة الفهم وذات منفعة لما تقدمه من نتائج مفهومة ومبسطة وبالتالي فإن تقسيم لشركة عينة الدراسة إلى تيارات قيمة يمكن أن يؤدي إلى تحسين العمليات التشغيلية ويحضر ادارة تيار القيمة على تخفيض التكلفة مع المحافظة على مستوى الجودة والتي يسهم في تحسين أداء الشركة وزيادة قدرتها على المنافسة .

ثانياً: التوصيات

١- يقترح الباحثان على الشركة عينة الدراسة إعادة النظر في نظامها المحاسبي والإنتاجي وتحديد نقاط التقى ولطف والتعرف على أساليب وأدوات المحاسبة الرشيقية ومفهوم التفكير الرشيق وتدريب المختصين على إمكانية الاستفادة منها.

٢- ضرورة الإفادة من أساليب وأدوات المحاسبة الرشيقية لما لها دور في الحد من الهدر والفاقد والأنشطة غير للضيف للقيمة، فضلاً عن تحميل مركز التكلفة بالتكاليف الخاضعة لرقابتها والتي يمكن أن ينكس على خفض تكلفة الأنشطة مما يسهم في زيادة قدرات الشركة وحصتها السوقية.

٣- ضرورة الاستفادة من أدوات وأساليب المحاسبة الرشيقية لما لها دور في تحسين الأداء المالي على مستوى هلمش المساهمة ومجمل الربح وصافي الربح ووفقاً لما جاءت جاءت به نتائج الدراسة فضلاً عن تحسين نسب الأداء المالي وهذا ما ينكس على تحسين

- تحسين أدائها المالي وتوفير سيولة أكبر، فضلا عن تحسين سمعة لشركة عينة الدراسة
- الدراسة مقابل لشركات العاملة في القطاع نفسه في داخل العراق وخارجه .
- ٤- يمكن تحويل مراكز التكلفة في شركة عينة الدراسة إلى تيارات قيمة والاستفادة من تقنية تكلفة تيار القيمة لما لها من دور في تقليل الهدر ولضياح وتحميل النشاط بالتكاليف خاضعة لرقابته والتي يمكن أن ييسر العمليات المحاسبية ويخدم ترشيح الأنشطة وتخفيض التكلفة وتحسين الأداء المالي.
- ٥- يقترح الباحثان على الشركة عينة البحث والشركات الصناعية والتجارية والخدمية عموماً إلى التطلع إلى إمكانية الاستفادة من الأدوات الحديثة في الفكر المحاسبي والعمل على تطبيقها وبما يسهم في مواكبة التطور الحاصل في أرجاء العالم.

المصادر

١- المصادر العربية

- ١ - زكريا، زنو محمد، (٢٠١٧). مدى مساهمة آليات الحوكمة في تحسين الأداء المالي لشركات التأمين. رسالة ماجستير، جامعة ماي قالما، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
- ٢ - شعير، حاضر صباح ، احمد، احمد خضير احمد، و محمد، محمد فخري . (٢٠١٧). أثر انشاء النظم الخبيرة في تحسين الأداء المالي للشركات الصناعية في سوق العراق المالي. مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصاد ، ١٣ (٤٠ جزء ١).
- ٣ - عصام ، عباس عصام. (٢٠١٢) . تأثير جودة المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسات واتخاذ القرارات) ، رسالة ماجستير ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية.
- ٤ - عيدان، احمد كاظم ، ياسين، علي طه ، منصور، امينة محمد. (٢٠٢٠). إمكانية تطبيق نظام المحاسبة الرشيقة وأثرها على بناء ميزة تنافسية مستدامة دراسة ميدانية، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، ١٦ (٦٤).

- ٥ - كاظم ,حاتم كريم. (٢٠١٤). أنموذج مقترح لتطبيق المحاسبة الرشيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية/بغداد.مجلة مركز دراسات الكوفة,١(٣٥).
- ٦ - محمد, جمال هداش و الامين, فكري كباشي(٢٠١٧). تأثير إدارة علاقات العملاء في تحسين الأداء المالي دراسة تطبيقية في عدد من البنوك العراقية الخاصة. مجلة الدراسات المحاسبية والمالية, ١٢ (٣٨) .
- ٧ -معروف , حسن عبّود, رامي محمد محمد, لينا حسن فياض, و سامر قاسم. (٢٠٢١). دور أخلاقيات العمل في تحسين الأداء المالي (دراسة ميدانية على فرعي المصرف التجاري السوري رقم (١) و (٦) في اللاذقية. مجلة جامعة حماة,٤(٢).
- ٨ - النعيمي, مقداد احمد , البكري, رياض حمزة.(٢٠١٣).المحاسبة الرشيقية ودورها في احتساب التكاليف على اساس تدفق القيمة,مجلة دراسات محاسبية ومالية ,٨(٢٥).

٢- المصادر الاجنبية

1. Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2018). Horngren's cost accounting: a managerial emphasis. 6th .Pearson Education.
2. Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2007). Managerial accounting. 8th . Oklahoma: Thomson, South Western.
3. Kange ,Samuel,George Achoki,(2016),Amos Njuguna,Relating Company Size and Financial Performance Firm Listed in The Nairobi Securities Exchange , International Journal of Economics and Finance , Vol. 8, No. 9
4. Kocamis, T. U. (2015). Lean accounting method for reduction in production costs in companies. International Journal of Business and Social Science, 6(9), 6-13.

5. Mireku ,Kwame, Samuel Mensah & Emmanuel Ogoe,(2014), The Relationship between Capital Structure Measures and Financial Performance: Evidence from Ghana , International Journal of Business and Management, Vol. 9, No. 6
6. Rosa, A. C. R., & Machado, M. J. C. V. (2013). Lean accounting: Accounting contribution for lean management philosophy. Tourism & Management Studies, 3, 886–895
7. Stenzel, Joe; Senge, peter.(2007). Lean Accounting For Sustainable Intergration, Jhon wiley And Sons, Inc, New Jersey,USA.
8. Stončiuvienė, N., Ūsaitė–Duonielienė, R., & Zinkevičienė, D. (2020). Integration of activity–based costing modifications and LEAN accounting into full cost calculation. Inžinerinė ekonomika, 50–60.
9. Sultan, Ayad Shaker,(2014), Financial Statements Analysis – Measurement of Performance and Profitability: Applied Study of Baghdad Soft–Drink Industry, Research Journal of Finance and Accounting, Vol.5, No.4
10. Swatdikun, T., & Phonnikornkij, N. (2020). Lean Accounting in Textile and Garment Industry: Comparative Study and its Impact on Firm Performance. University of the Thai Chamber of Commerce, Journal Humanities and Social Sciences, 40(1), 77–92.
11. Teixeira, H. F., dos Santos, N. M. B. F., Akkari, A. C. S., & Munhoz, I. P.. (2019). Lean Accounting: Economic–financial Performance of Companies with Lean Manufacturing. International

Journal of Advanced Engineering Research and Science. [Vol-6, Issue-5

12. Tracey, Noel Patrick,(2014), Corporate reputation and financial performance: Underlying dimensions of corporate reputation and their relation to sustained financial performance, Doctor of Philosophy ,Queensland University of Technology, School of Management.
13. Wenxiang (Lucy) Lu; Taylor, Martin E. (2016). Which Factors Moderate the Relationship between Sustainability Performance and inancial Performance? A Metaanalysis Study. Journal of International Accounting Research., Vol. 15 Issue 1