



## جامعة العربي التبسي - تبسة



كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية، وعلوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية

الرقم التسلسلي: ..... / 2022

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي ( ل م د )

فرع: مالية ومحاسبة

التخصص: مالية مؤسسة

المذكرة موسومة بـ :

### دور التكامل بين أداتي صندوق النقاط والتحسين المستمر في تحسين أداء تيار القيمة

دراسة حالة : شركة الاسمنت الماء الأبيض - تبسة -

إشراف الأستاذ (ة):

- أ. زرفاوي عبد الكريم

من إعداد:

- بوزيد أميمة

- عياد عبير

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
حفيظ حنان	أستاذ مساعد -أ-	رئيسا
أ. زرفاوي عبد الكريم	أستاذ محاضر -أ-	مشرفا ومقررا
دعاس مصعب	أستاذ محاضر -ب-	عضوا مناقشا

السنة الجامعية : 2021 - 2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# الشكر والتقدير

نحمد الله ونشكره على أن جعلنا من طلاب العلم وعلى ما من به علينا من انتهاء هذا العمل وانطلاقاً من

قوله تعالى " وَمَنْ شَكَرَ فَإِنَّمَا يَشْرُ لِنَفْسِهِ " (النمل: 40)

ويقول رسول الله صلى الله عليه وسلم " لا يشكر الله من لا يشكر الناس " وعرفاناً بالجميل، فإنه ليسعدنا أن نتقدم بالشكر والامتنان إلى مشرفنا الفاضل الأستاذ  
\*\*\* زرفاوي عبد الكريم \*\*\*

لحرصه ومتابعته وتقديره واحترامه لنا، حفظه الله وتمتعه بصحة جيدة مع تمنياتنا له بالمزيد من

التقدم والنجاح في حياته العملية والعلمية

كما نتقدم بجزيل الشكر الى أعضاء لجنة المناقشة

\*\*\*الأستاذة الفاضلة حفيظ حنان\*\*\* و\*\*\*الأستاذ الكريم دعاس مصعب\*\*\*

على فضلهم بقبول الاشتراك في مناقشة هذه المذكرة وتقييمها

كما نتوجه بالشكر لكل الأساتذة الكرام خاصة أساتذة تخصص مالية المؤسسة كل باسمه  
وبمقامه

كما نخص بالشكر السيد صمادي خليل والسيد عبادة محاسبي شركة الاسمنت-تبسة ماء  
الأبيض

على ما قدموه لنا من مساعدة ومعلومات لإنجاز هذه المذكرة

الى جميع زملائنا في الدراسة الذين لهم مني كل الشكر والتقدير على ما قدموه لنا من  
مساعدة ونصح

الى جميع من أعاننا من قريب أو بعيد ولو بكلمة طيبة

وفي الأخير نتمنى أن نكون قد أفدنا ولو بشيء قارئ هذه المذكرة ببعض المعطيات  
والمعلومات التي بذل جهد في تنظيمها وتنسيقها

# الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات

إلهي لا تطيب اللحظات إلا بذكرك.....الله جل جلاله  
إليك يا صاحب الخلق القويم والنهج المستقيم.....إليك يا رسول الله عليك الصلاة  
والسلام

إلى القلب الذي ينبض ليجعلنا أحياء ... إلى العين التي تبصر لتتبر لنا الطريق ... ذات الوجه الجميل  
والروح العطرة والنفس الطاهرة  
إلى التي سعت صابرة لنبلغ أعلى درجات النجاح وجعل المولى تحت أقدامها جنات الأفنان وكان صدرها  
حبا واطمئنان

إلى التي تتسابق الكلمات لتخرج معبرة عن مكنون ذاتها ... إلى التي كانت دعواتها عنوان دربي  
إليك يا أمي زرقان العطرة اهدي هذا العمل لتهديني الرضا والدعاء حفظك الله وتمتعك بالصحة والعافية  
إلى والدي محمد عبد الوهاب  
إلى أجزاء ذاتي ... بهم أكبر ... من قضيت معهم أجمل أيام حياتي وعشت معهم أحلى الذكريات فكانوا  
أسعد الناس بنجاحي اخواتي

إيمان \*\*\* هاجر \*\*\* ضحى \*\*\* دعاء

إلى أخي العزيز عمار

إلى من رافقني خطوة بخطوة في اعداد مذكرتي ولم يتأخر في مد يد العون لي إلى توأم روحي إلى سندي  
خيرتي

إلى روح جدتي الغالية تركية رحمك الله ... رحلتي عن الدنيا ولكن لم ولن ترحلي عن قلوبنا  
إلى توأم روحي إلى قطعة من قلبي إلى الجزء الجميل من عمري ... إلى من كانت لي أخت وسند ورفيقة

صديقتي ط/سارة

إلى رفيقة الطفولة ... إلى أختي م/سارة

إلى كل صديقاتي وزميلاتي

راضية ... عبير ... بشرى ... خديجة

إلى بنات خالتي سعيدة ... سارة ... مريم ... جمعة ... آية

إلى بنات عمي آية ... أسماء

إلى جميع الأساتذة من طور الابتدائي إلى الطور الجامعي

إلى كل من رافقني بدعوة خالصة ... بكلمة طيبة ... بطيب خاطر

إلى كل من حملة قلبي ... ولم تحمله ورقتي

# الإهداء

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات

الى من قال فيهما بعد بسم الله الرحمن الرحيم "وقضى ربك ألا تعبد إلا إياه وبالوالدين  
إحساناً"

الى من تعجز الكلمات عن الوفاء بحقها والاشارة بفضلها، الى التي كانت تشجعني  
وكانت العين التي تحرسني وكانت أول قلب يخفق لنجاحي والتي اسمها دقة قلبي الغالية  
\*\*أمي\*\* أطل الله في عمرك

الى روح أبي الراحلة وذكراه الباقية رحمه الله وأسكنه فسيح جناته

إلى سندي بعد والدي أخي صلاح وعمي عماد أدامك الله لنا

الى أجزاء ذاتي ... بهم أكبر ... من قضيت معهم أجمل أيام حياتي وعشت معهم  
أحلي الذكريات فكانوا اسعد الناس بنجاحي اخواتي رميسة \*\* زازا \*\* شيماء \*\* خلود

\*\* حنين \*\* عايشة

إلى من زرعت البسمة في وجوهنا خالتي سعاد

الى رمز البراءة ونبوع السعادة

سيسو \*\* فرفر \*\* دودي

الى ينايع الصدق الصافي الى من سعدت برفقتهم وكانو معي في طريق الخير والنجاح

صديقاتي

مروى \*\* بشرى

الى كل من حملهم قلبي ولم يذكرهم قلبي

عبير



# فهرس المحتويات

## قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
I.	شكر وتقدير
II.	الإهداء
IV.	قائمة المحتويات
VI.	قائمة الجداول
VII.	قائمة الأشكال
أ - و	المقدمة العامة
<b>الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لمتغيرات الدراسة</b>	
08	تمهيد
09	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول أدوات المحاسبة الرشيقة
09	المطلب الأول: ماهية المحاسبة الرشيقة
15	المطلب الثاني: ماهية أدوات المحاسبة الرشيقة عينة الدراسة
29	المطلب الثالث: التكامل بين أداتي صندوق النفاذ والتحسين المستمر في تحسين اداء تيار القيمة
32	المبحث الثاني: عرض وتقييم دراسات السابقة للموضوع
32	المطلب الاول: الدراسات باللغة العربية
35	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الاجنبية
36	المطلب الثالث: تقييم الدراسة السابقة عن الدراسات الحالية
39	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الاسمنت - ماء الأبيض-تبسة</b>	
41	تمهيد
42	المبحث الاول: تقديم شركة الاسمنت لماء الابيض تبسة
42	المطلب الاول: تقديم عام لمؤسسة الاسمنت لماء الابيض تبسة

46	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي ونشاط شركة الاسمنت لماء الابيض تبسة
50	المطلب الثالث: إمكانية شركة الاسمنت لماء الابيض تبسة
52	المبحث الثاني: تطبيق أدوات صندوق النقاط والتحسين المستمر عينة الدراسة
52	المطلب الاول: تطبيق أداة صندوق النقاط
60	المطلب الثاني: تطبيق أداة التحسين المستمر-كايزن
67	المطلب الثالث: دور التكامل بين أدوات صندوق النقاط والتحسين المستمر في تحسين أداء تيار القيمة
70	خلاصة الفصل
72	خاتمة
77	قائمة المراجع والمصادر
82	الملاحق

## قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	أدوات المحاسبة الرشيقية	14
02	شركات التي ساهمت في إنجاز المشروع	43
03	توزيع المساهمة من رأس المال الابتدائي بمؤسسة الاسمنت	43
04	عدد عمال شركة الاسمنت-تبسة	50
05	معطيات المؤسسة لسنة 2021	53
06	عدد ساعات العمل لسنة 2021	54
07	تكاليف مراحل الإنتاج	63
08	عدد الزبائن من سنة 2016 الى 2021	64
09	أسعار الاسمنت بأنواعه بالمصنع لسنة 2021	65
10	نموذج التكامل	68

## قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	مخطط نظام في الوقت المحدد	17
02	أنواع التحسين المستمر-كايزن	22
03	عناصر التحسين المستمر 5S	24
04	خطوات التحسين المستمر	26
05	الهيكل التنظيمي لشركة الاسمنت تبسة	46
06	المخطط المرحلي لصناعة الاسمنت	49
07	مراحل الإنتاج	60
08	منحنى يمثل عدد الزبائن من سنة 2016 الى 2021	64
09	منحنى يمثل الفرق بين تكاليف صندوق النقاط والتحسين المستمر	68

## قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
82	اتفاقية تربص	01
83	Les centre des charge	02
84	Compte de resultat 2021	03
85	Fiche de stocks 2019	04
86	Fiche de stocks 2021	05

# المقدمة العامة

### تمهيد:

لقد شهدت الأسواق العالمية في الآونة الأخيرة انتشار المنافسة الشديدة والعمل على تلبية متطلبات الزبائن وتحقيق رضاهم، كل ذلك أدى إلى قيام بعض المؤسسات الاقتصادية إلى تبني نظام التصنيع الرشيق وما رافقها من ظهور للمحاسبة الرشيقة، إن كل تلك التغيرات تركت أثرها الكبير على المحاسبة مما جعل أساليب المحاسبة التقليدية لا سيما في مجال محاسبة التكاليف لا تواكب تلك التغيرات، وهذا يعني ضرورة تبني أدوات وأساليب جديدة للمحاسبة تساهم في توفير المعلومات الملائمة لتحقيق الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة الاقتصادية من خلال تقليل كل مصادر الهدر والضياع الملموسة التي تتمثل في ( الإنتاج الزائد، التخزين، العيوب في المدخلات والمخرجات) وغير الملموسة المتمثلة في ( الوقت، الإدارة الضعيفة والعاملين الذين لا يملكون ثقافة الجودة).

ولعل من أهم الركائز الرئيسية التي تقوم عليها المحاسبة الرشيقة هي تحديد ما يسمى بتيار القيمة، فقد أصبحت بعض الشركات العالمية في تعزيز قيمتها السوقية من جهة وتقليل منتجاتها مقابل زيادة جودة هذه المنتجات من جهة أخرى، وعلى الرغم من حداثة الاهتمام بهذا المفهوم إلا أن أدواته مثل الأدوات المطروحة ضمن هذه الدراسة ألا وهما صندوق النقاط والتحسين المستمر، وآلياته ليست جديدة فهي مزيج مما أفرزته فلسفة الجودة الشاملة والتحسين المستمر ونظام الإنتاج الآني.

وفي ظل التطورات الهائلة في البيئة الاقتصادية والمالية والمنافسة الشديدة ما بين الوحدات الاقتصادية وتغير أذواق المستهلكين ومحاولة الوحدات الاقتصادية المستمرة تخفيض تكاليف إنتاج منتجاتها وتقديم منتجات تلائم رغبات الزبائن، أصبحت المحاسبة التقليدية المبنية على نظام الإنتاج الواسع قاصرة في بعض ممارساتها على مواكبة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية، الأمر الذي دعى المؤسسات الاقتصادية إلى تبني أساليب وأدوات جديدة في مجال المحاسبة، التي تهدف إلى تعظيم القيمة المضافة لكل نشاط من أنشطة الوحدات الاقتصادية من خلال تشديده على الحد وإزالة الهدر والضياع من جهة والتحسين المستمر للعمليات من جهة أخرى وبالشكل الذي يوفر ما يرغب به الزبون ويلبي احتياجاته.

وتساعد المحاسبة الرشيقة في صناعة أفضل القرارات والتحسين الرشيد طويل الأجل بواسطة إعداد تقارير المعلومات المالية وغير المالية بشكل كامل، لتوفر معلومات مفيدة للمدراء والعاملين في المنشآت لاتخاذ القرارات الرشيقة بواسطة أدواتها المحكمة التي تعمل لقضاء على التكاليف الزائدة المتعلقة بالمحاسبة التقليدية، وتركز أدوات المحاسبة الرشيقة على تحقيق قيمة مضافة للعملاء ومتطلباتهم والتحسين المستمر

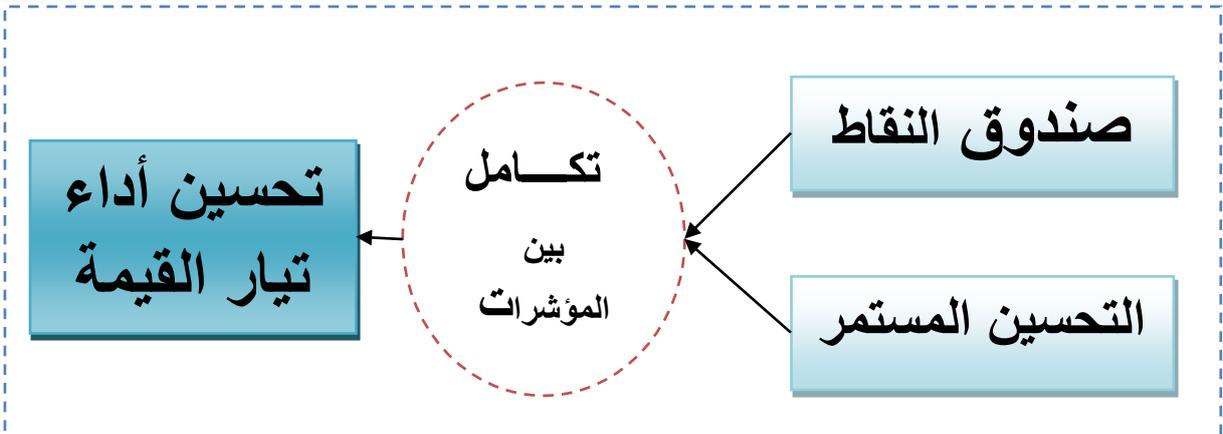
## مقدمة

وتؤدي هذه القرارات إلى تخفيض وقت الإنتاج والتكلفة، وتحسين التسعير والإيرادات والربحية وتحسين الأداء وزيادة الحصة السوقية للمؤسسة.

حيث يحظى الأداء المالي بمكانة بارزة في المؤسسات فهو يعتبر المحرك الأساسي لنجاح المؤسسة ويقائنها في أسواقها المستهدفة وتحقيق ميزة تنافسية، كما يعكس الأداء في الوقت نفسه مدى قدرة المؤسسة على التكيف مع بيئتها، أو فشلها في تحقيق التأقلم المطلوب وبالنظر لأهمية الأداء المالي والدور الذي يلعبه في إعطاء الصورة الواضحة عن الوضعية المالية للمؤسسة، الأمر الذي أدى إلى قيام كافة المؤسسات بتبني النظم والأساليب والأدوات الجديدة في مجال المحاسبة وتجاوز الطرق التقليدية التي أصبحت لا تلبي الحاجة في تحقيق الأهداف المرجوة منها.

لقد قامت شركة TOYOTA اليابانية في ستينيات القرن الماضي بتطوير نظام إنتاجي جديد أطلقت عليه اسم نظام تويوتا 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.

شكل عام يترجم التصور المبدئي لمتغيرات الدراسة:



المصدر: من إعداد الطالبتين.

بناءً على ما تم تقديمه فإن عنوان الدراسة المقترحة لموضوع الدراسة (مذكرة الماستر)، يمكن بيانها في شكل متغيرين لهما صفة التأثير والتأثر (تابع ومستقل)، يتم إسقاطها بواقع دراسة الحالة حسب متطلبات التخصص العلمي الذي ينتمي إليه الطالب، ومنه فعنوان الدراسة كالتالي:

دور التكامل بين أداتي صندوق النقاط والتحسين المستمر في تحسين أداء تيار القيمة دراسة حالة شركة الاسمنت - ماء الأبيض - تبسة.

### الإشكالية المقترحة للدراسة:

في إطار مضمون وطبيعة المشكلة البحثية لموضوع الدراسة وعليه يمكن صياغة الإشكال التالي: كيف يساهم التكامل بين أداتي صندوق النقاط والتحسين المستمر في تحسين أداء تيار القيمة في المؤسسة الاقتصادية عموماً وفي مؤسسة الاسمنت - ماء الأبيض - تبسة خاصة؟

حيث سيتم معالجة هذه الإشكالية من خلال التطرق لمختلف جوانب الموضوع والتمثلة في الإجابة عن كل من الأسئلة الفرعية المصاغة في الآتي:

### الأسئلة الفرعية:

- ما مدى الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة في المؤسسة محل الدراسة؟
- هل إن استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة (صندوق النقاط، التحسين المستمر) يؤدي الى تخفيض التكاليف في شركة الاسمنت تبسة؟
- ما مدى درجة توفر مؤشرات تطبيق صندوق النقاط في المؤسسة محل الدراسة؟
- ماهي مميزات تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة (صندوق النقاط، التحسين المستمر) وهل يمكن تطبيقها على جميع النشاطات الاقتصادية؟
- الى ما يهدف التحسين المستمر، وهل يعمل على زيادة جودة المنتجات؟

### فرضيات الدراسة:

انطلاقاً من الإشكالية أعلاه، يمكن صياغة الفرضية المطروحة والتي يسترشد بها لدراسة المشكلة البحثية، وهذا لإثبات مدى صحتها انطلاقاً من دراسة حالة شركة الاسمنت تبسة من خلال ما يلي:

### الفرضية الرئيسية:

يساهم التكامل بين أداتي صندوق النقاط والتحسين المستمر بشكل كبير في تحسين أداء تيار القيمة من خلال تخفيض التكاليف والهدر في المؤسسات الاقتصادية، وفي مصنع الاسمنت -ماء الأبيض- تبسة حيث ساهم بشكل كبير في التخلص من تكاليف الأنشطة الغير مضيعة للقيمة.

### الفرضيات الفرعية:

- هناك درجة منخفضة من الوعي بمنافع المحاسبة الرشيفة في الشركة محل الدراسة.
- ان استخدام أدوات المحاسبة الرشيفة له دور كبير في تخفيض التكاليف في شركة الاسمنت-تبسة.
- تتوفر المؤسسة محل الدراسة على مؤشرات تطبيق وتنفيذ أدوات المحاسبة الرشيفة.
- يهتم تطبيق أدوات المحاسبة الرشيفة (صندوق النقاط، تحسين المستمر) بتقييم وتحسين الانتاج وبالتالي فتطبيقها يقتصر على جميع الأنشطة.
- التحسين المستمر يهدف للتغيير الى الأفضل، منها تحسين الجودة بأقل التكاليف.

### أهداف الدراسة

- تهدف الدراسة في ظل ما تم طرحه من إشكالية وتساؤلات الى العناصر التالية:
- توضيح أهمية أدوات المحاسبة الرشيفة بتكاملها في تحسين أداء تيار القيمة (منتج إسمنت) وذلك بانعكاسها على تخفيض كلفته، تقليل الهدر في الموارد والوقت والأداء، وتلبية متطلبات الزبون؛
  - بيان أهمية تطبيق بعض أدوات المحاسبة الرشيفة في ظل الطبيعة المنهجية التي تبنى على أساسها كل أداة والتي تساعد في تحسين أداء تيار القيمة وذلك بالتطبيق في معمل إسمنت تبسة (الماء الأبيض)؛
  - الوقوف على مدى استعداد الشركة محل الدراسة باعتبارها جزء من البيئة الجزائرية من أجل تبني مفهوم المحاسبة الرشيفة والذي يكسبها ميزة تنافسية ضمن أسواقها.

### أهمية الدراسة

تتركز أهمية الدراسة في النقاط التالية:

- أهمية الموضوع كونه حديثا نسبيا إضافة إلى قلة المراجع والكتابات التي تتناوله خاصة العربية منها مما جعله ميدان خصبا للدراسات النظرية والتطبيقية على حد سواء، كما أن توجه المحاسبة الرشيفة 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؛

- التحول من الأساليب التقليدية في تخفيض التكاليف التي طبقت في القرن العشرين الى أسلوب المحاسبة الرشيقة باستخدام عدد من أدواتها التي تساعد في توجيه الموارد المتاحة للشركة بشكل فعال وكفاء والقضاء على الضياع في الوقت وأداء العمليات والمنتجات مع الحفاظ على العمليات الرقابية وتوفير معلومات دقيقة وسريعة لكل المستويات الإدارية في الشركة؛
- أهمية تطبيق المحاسبة الرشيقة وذلك بما تتضمنه من أدوات مهمة مختلفة تعمل على تحقيق الارباح وتخفيض التكاليف وغيرها مثل أداتي صندوق النقاط والتحسين المستمر .

### أسباب اختيار الدراسة:

- من أسباب الرئيسية لاختيار هذا الموضوع هي:
- ارتباط موضوع الدراسة بمجال تخصص المحاسبة؛
- ندرة الدراسة في مجال المحاسبة الرشيقة كونها نظام محاسبة حديثة؛
- التعرف على أدوات المحاسبة الرشيقة واكتشاف أثرها عند تطبيقها على أرض الواقع.

### حدود الدراسة:

- الحدود الزمانية: الاعتماد على بيانات عام (2019-2021) كحدود زمنية للبحث لأنها تمثل أحدث البيانات التي تعكس الواقع الحالي لأداء عينة البحث ويمكن اعتمادها من أجل تحقيق هدف البحث.
- الحدود المكانية: اختيار معمل إسمنت الماء الابيض كعينة للبحث وذلك لدوره في دعم الاقتصاد الوطني وما يشهده هذا المعمل من منافسة شديدة.

### منهج الدراسة:

- بغية الوصول الى أفضل الأساليب والطرق لتوضيح موضوع الدراسة "دور التكامل بين أداتي صندوق النقاط والتحسين المستمر في تحسين أداء تيار القيمة اعتمدنا المنهجين العلميين كالتالي:
- **المنهج الوصفي التحليلي:** اعتمدنا هذا المنهج في الجانب النظري قصد وصف الجوانب النظرية للموضوع المتمثلة في ذكر أهم الجوانب المتعلقة بالمحاسبة الرشيقة وأدواتها (صندوق النقاط، التحسين المستمر، أداء تيار القيمة) ودراسة حالة لمطابقته لمثل هذه الدراسات حيث يعرف المنهج الوصفي بأنه مجموعة الإجراءات البحثية التي تتكامل لوصف الظاهرة أو الموضوع اعتمادا على جميع الحقائق البيانات وتصنيفها ومعالجتها وتحليلها تحليلا كافيا ودقيقا لاستخلاص دلالتها والوصول إلى نتائج أو تعميمات عن الظاهرة أو الموضوع محل الدراسة.

### صعوبات الدراسة:

- تتمثل صعوبات التي واجهتنا في هذه الدراسة كالتالي:
- قلة المراجع والكتابات التي تتناول موضوع الدراسة خاصة العربية؛
- عدم توفر الكتب المتعلقة بموضوع الدراسة في مكتبة الكلية؛
- قصر مدة التريص بسبب كثرة عدد المترشحين بالشركة.

### هيكل الدراسة:

كأي بحث او دراسة سواء كان بحثي او تطبيقي لا بد من وجود خطة واضحة من اجل ضبط العمل وتمثيل هيكل دراستنا فيما يلي:

**مقدمة:** تم فيها طرح إشكالية الدراسة.

**في الفصل الأول:** وهو بعنوان "الأدبيات النظرية والتطبيقية لمتغيرات الدراسة"، قسمنا هذا الفصل الى مبحثين، ففي المبحث الأول الذي بعنوان "مفاهيم عامة حول أدوات المحاسبة الرشيقة" تم تقسيمه الى ثلاثة مطالب تطرقنا فيهم الى ماهية المحاسبة الرشيقة ومفهوم كل من ادواتها عينة الدراسة (صندوق النقاط، التحسين المستمر، أداء تيار القيمة)، على التوالي ودور التكامل بينهما في تحسين هاتاه الأخيرة، أما في المبحث الثاني وهو بعنوان "عرض وتقييم الدراسات السابقة" تم تقسيمه الى ثلاثة مطالب تطرقنا فيهم الى الدراسات باللغة العربية، والأجنبية ، وتقييم الدراسات السابقة عن الدراسة الحالية، على التوالي.

**أما الفصل الثاني:** وهو بعنوان "الدراسة الميدانية لشركة ماء الأبيض-تبسة" قسمنا هذا الفصل الى مبحثين، ففي المبحث الأول الذي بعنوان "تقديم شركة اسمنت ماء الأبيض-تبسة" تم تقسيمه الى ثلاثة مطالب تطرقنا فيهم الى تقديم عام للشركة الاسمنت والهيكل التنظيمي للشركة، وإمكانيات شركة الاسمنت على التوالي، أما في المبحث الثاني وهو بعنوان "تطبيق أداتي صندوق النقاط والتحسين المستمر عينة الدراسة" تم تقسيمه الى ثلاثة مطالب تطرقنا فيهم الى تطبيق أداتي صندوق النقاط والتحسين المستمر، والتكامل بينهما لتحسين اداء تيار القيمة في المؤسسة محل الدراسة.

**خاتمة:** استعرضنا فيها النتائج وكذا التوصيات والاقتراحات.

**الفصل الاول:**  
**الأدبيات النظرية والتطبيقية**  
**لمتغيرات الدراسة**

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لمتغيرات الدراسة

### تمهيد:

إن التطور الكبير الذي حدث في السنوات الأخيرة في كافة النواحي الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية جعل أنظمة المحاسبة الحالية غير كافية للتعامل مع العمليات المعقدة، وأصبح من الضروري تطبيق نظام محاسبي جديد يعمل على تحسين وتطوير وزيادة الكفاءة، من أجل زيادة جودة الإنتاج وسرعة التسليم وتخفيض التكلفة حيث يتوجب على المنشآت الاعتماد على نماذج أخرى في التصنيع، ومنها التصنيع الرشيق واستخدام الأدوات الخاصة بالمحاسبة الرشيقة من أجل عمل التحسينات في الإنتاج والجودة وذلك يتطلب الانتقال من الطرق التقليدية إلى طرق جديدة وهنا جاءت فكرة التكامل بين أداتي صندوق النقاط والتحسين المستمر في تحسين اداء تيار القيمة وتحسين وضعية المؤسسة وذلك عن طريق قوائم مالية بطرق حديثة.

وقد تم التطرق في هذا الفصل للإلمام بكل الجوانب المتعلقة بدراسة وتم تقسيمه إلى مبحثين:

- المبحث الأول: مفاهيم عامة حول أدوات المحاسبة الرشيقة.
- المبحث الثاني: عرض وتقييم الدراسات السابقة.

### المبحث الأول: مفاهيم عامة حول أدوات المحاسبة الرشيقة

شهد العالم خلال القرن الأخير العديد من التغييرات والتحويلات التي كان لها تأثير مباشر وغير مباشر على كافة المستويات وشملت جميع المنظمات الإنتاجية منها وغير الإنتاجية مما دفعا إلى ضرورة تبني أسلوبا حديثاً وتعد المحاسبة الرشيقة إحدى أساليب المحاسبة الإدارية المعاصرة لأنها تساهم في القضاء على الضياع والهدر في عمليات الإنتاج والتشغيل بشكل مستمر.

وسيتم التطرق في هذا المبحث إلى الإطار النظري لكل من المحاسبة الرشيقة وتسليط الضوء على اداتين من أدواتها الا وهما صندوق النقاط والتحسين المستمر وتحليل التكامل بينهما في تحسين اداء تيار القيمة.

حيث تم تقسيم هذا المبحث إلى ثلاثة عناصر أساسية وهي كآآتي:

- ماهية المحاسبة الرشيقة.
- ماهية صندوق النقاط والتحسين المستمر وأداء تيار القيمة.
- التكامل بين صندوق النقاط والتحسين المستمر في تحسين أداء تيار القيمة.

#### المطلب الأول: ماهية المحاسبة الرشيقة

إن التغيرات التي تشهدها بيئة الأعمال حالياً ألزم المؤسسات على البحث عن طرق جديدة تناسب هذه التغيرات ما قاد المؤسسات إلى تبني التفكير الرشيق الذي يعرف بأنه طريق التفكير جديدة تهتم بالتركيز وإضافة القيمة للمستهلك النهائي ومنه يمكن تقديم أهم العناصر المتعلقة بالمحاسبة الرشيقة وقد تم تقسيم هذا المطلب إلى عنصرين الا وهما:

- مفهوم المحاسبة الرشيقة.
- أهداف المحاسبة الرشيقة وأهم أدواتها.

#### الفرع الأول: مفهوم المحاسبة الرشيقة

في هذا الفرع سنقوم بتطرق إلى مفهوم المحاسبة الرشيقة من خلال التعريف بها وذكر أهم الخصائص والأهمية التي تكمن من خلالها:

أولاً: تعريف المحاسبة الرشيقة: (Lean Accounting)

هناك مجموعة من التعاريف التي تخص المحاسبة الرشيقة من بينها ما يلي:

إن اسم **lean** هو مصطلح أضيف للمحاسبة وهو بمعناه الجرد يعني نحيف أو هزيل لكن عندما يضاف إلى المحاسبة يصبح بمعنى رشيق أو ترشيق المحاسبة أو المحاسبة الرشيقة كمفهوم جديد أطلقه باحثون من الولايات المتحدة.<sup>1</sup>

تعد المحاسبة الرشيقة أفضل برنامج للتحسين المستمر، والذي أصبح معروفاً في مجال الأعمال في السنوات الأخيرة، فإن مصطلح الرشاقة من الناحية المحاسبية تعني مجموعة من الأدوات التي تساعد في تحديد الضياع والقضاء عليه، إذ لا يضيف الضياع قيمة للعميل وتحسين النوعية، في حين تعمل المحاسبة الرشيقة على تخفيض وقت الإنتاج والتكلفة، والتي تختلف عن باقي تقنيات المحاسبة من خلال الفوائد التي تقدمها، ومن خلال ما تتبناه الشركات هو إيجاد نظام للتطوير والتحسين في مجال العمل، وذلك وفقاً لما تعمل عليه نظرية الإدارة ووجود نظام عملي يساعد على التقليل في التكلفة وهدر الوقت من أجل إرضاء العملاء فإن تبني الشركات لنظام المحاسبة الرشيقة هو العمل على التحسين المستمر من أجل التسويق والبيع، والمشتريات.<sup>2</sup>

عرفت المحاسبة الرشيقة بأنها "طريقة لحساب التكاليف تدعم خلق قيمة للزبون من خلال حساب كلفة تيار القيمة لتمييزها وليس من خلال حساب كلفت المنتج المعين أو قسم إنتاجي وذلك باستبعاد الهدر في العملية المحاسبية".<sup>3</sup>

عرف **Guan** وآخرون المحاسبة الرشيقة: "على أنها التكاليف التي تعد وتنظم طبقاً لمفهوم سلسلة القيمة والتي تجمع كل من المعلومات المالية وغير المالية بهدف تزويد المؤسسة بالتقارير المالية التي تعكس الأداء باستخدام المعلومات المالية وغير المالية".<sup>4</sup>

<sup>1</sup> سيف سعد عبد الجليل، استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة لقياس وتقويم الأداء في الوحدات الصحية "دراسة تطبيقية في مستشفى السلام، مجلة جامعة جيهان أربيل العلمية، إصدار خاص، العدد 2، الجزء A، أيلول 2018، ص 205.

<sup>2</sup> مخلد فؤاد شجاع، دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف، مذكر ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، عمان-الأردن، 2015، ص 10.

<sup>3</sup> د. عازي عبد العزيز، سليمان البياني "مدى إمكانية تطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية العراقية" الجامعة التقنية الشمالية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية المجلة 8، العدد 1، 2018، ص 398.

<sup>4</sup> امحمدى فطوم، المهدي سارة، الإفصاح عن المحاسبة الرشيقة باستخدام تدفق القيمة، مجلة المنتدى للدراسات والابحاث الاقتصادية، العدد 4، ديسمبر 2018، ص 125.

وعرفها **محفوظ** بأنها "نظام عمل يسعى إلى تنظيم وإدارة كل مجالات الإنتاج تصميم المنتجات العمليات التشغيلية العلاقات مع الموردين والعملاء وغيرها من خلال التخلص من الفاقد وتقليل الوقت والجهد البري بهدف الاستجابة السريعة لطلبات العملاء وتقديم منتجات عالية الجودة بأفضل كفاءة ممكنة".<sup>1</sup> عرف كل من **Kennedy & Brewer** المحاسبة الرشيفة على أنها " تتمحور في بعدين أساسيين الأول هو تحليل التكاليف بواسطة تيار القيمة إذ يتضمن تيار القيمة كل الأنشطة المضيئة للقيمة وتلك التي ليس لها أي قيمة تذكر لكنها موجودة فعلا ضمن العمليات وتستنفذ الموارد أما البعد الثاني فهو كشف الدخل الرشيق أو قائمة الدخل الرشيفة الذي يوضح تأثيرات المخزون والتكاليف الفعلية بدون تسوية للانحرافات وذلك بسبب عدم وجود بيانات معيارية في كشف الدخل لأنه يعد عادة لشهر أو أسبوع فضلا عن تفاصيل أخرى.<sup>2</sup>

ومما سبق يتضح أن للمحاسبة الرشيفة لها وجهان هما:<sup>3</sup>

➤ **الوجه الأول:** يشير إلى تطبيق المفاهيم الرشيفة في إجراءات النظام المحاسبي والرقابي والهدف هو إزالة الضياع وتسريع الإجراءات وإزالة الأخطاء وجعل الإجراءات واضحة ومفهومة؛

➤ **الوجه الثاني:** يشير إلى إجراء تغييرات جذرية في نظم المحاسبة والرقابة والقياس التقليدي وتوجيه هذه التغييرات باتجاه تحقيق المفاهيم الرشيفة وذلك من أجل أن تكون أكثر ملائمة للبيئة الرشيفة وبالشكل الذي يؤدي إلى توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات والرقابة وتعطي صورة واضحة عن قيمة الزبائن وتكون بسيطة وواضحة ومرئية لكافة المستويات داخل المؤسسة.

من خلال التعريفات السابقة نستنتج أن المحاسبة الرشيفة هي "نظام إداري متكامل يهدف إلى إزالة الهدر والضياع من خلال تطبيق المبادئ واستخدام الأدوات التي تساعد على التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للزبون وتخفيض التكاليف ورفع مستوى الجودة ومنها جعل الإنتاج والتصنيع أسهل وأبسط مما يسمح بتقديم قيمة أفضل للعملاء والمؤسسة ككل".

<sup>1</sup> محفوظ، كمال محمد علي، مدى إمكانية تطبيق مدخل محاسبة الرشيد الفاقد كأحد متطلبات إعادة هندسة نظم المحاسبة الإدارية، رسالة ماجستير، من صورة مقدمة إلى كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2014، ص 60.

<sup>2</sup> وليد مرعني، واخرين، أستاذ محاضر "أ" جامعة الشهيد حمى لخضر الوادي، مدى تطبيق تحليل تيار القيمة كأحد أدوات المحاسبة الرشيفة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الريادة الاقتصادية الاعمال، مجلة 06، العدد 04، جوان 2020، ص 79.

<sup>3</sup> خلود محمد بشير الطيب، مدى توفير مقومات تطبيق المحاسبة الرشيفة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، كلية التجارية في الجامعة الإسلامية، غزة، أكتوبر 2017، ص 37.

**ثانيا: خصائص المحاسبة الرشيقة**

- من خلال ما قدمناه من تعاريف حول المحاسبة الرشيقة نلخص مجموعة من الخصائص وهي كالتالي:<sup>1</sup>
- تقديم معلومات دقيقة لتسهيل عملية اتخاذ القرارات؛
  - تدعيم قوائم الدخل لتبيان القيمة بشكل أسبوعي وتعطي فهم أفضل ورقابة محكمة؛
  - تعرض فيها كامل الإيرادات والتكاليف دون مخصصات؛
  - تؤدي المحاسبة الرشيقة إلى تحسين التسعير والقرارات الأفضل التي تؤدي بدورها إلى زيادة الربحية والتدفق النقدي والإنتاج والتصنيع الرشيق.
  - تخفيض التكلفة والوقت والحد من المنتجات عديمة الفائدة؛
  - قياس أداء الإدارة في العوامل الداخلية والخارجية؛
  - التشجيع والتحفيز على التحسين الخالي من الفاقد على المدى الطويل من خلال توفير معلومات واحصائيات خالية من الفاقد ونقل المسؤولية داخل الوحدة الاقتصادية؛<sup>2</sup>
  - دعم الثقافة الرشيقة من خلال تحفيز العاملين وتوفير المعلومات الملائمة وتشجيع التحسين المستمر في كل الوحدات الاقتصادية؛<sup>3</sup>

**ثالثا: أهمية المحاسبة الرشيقة**

للمحاسبة الرشيقة أهمية كبيرة تتمثل فيما يلي:<sup>4</sup>

- تحديد المنافع المالية المتوقعة من تطبيق فكر التصنيع الرشيق والتركيز على الاستراتيجيات التي تحقق هذه المنافع؛
- المحاسبة الرشيقة تحفز التحسينات طويلة الأمد من خلال المعلومات والقياسات التي تركز على الرشاقة؛

<sup>1</sup> بوصافر شمس، مدى إمكانية تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة في المؤسسات الجزائرية، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، التعليم العالي، أكتوبر 2020، ص18.

<sup>2</sup> محمد فؤاد شجاع، مرجع سبق ذكره، ص 20.

<sup>3</sup> ابتسام سليمانى واخرون، استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في إدارة التكلفة بين الإطار النظري والواقع العملي، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، الجزائر، الوادي، 2019، ص 15.

<sup>4</sup> سيروان كريم عيسى، محمد عبد العزيز محسن، المحاسبة الرشيقة تطبيق نموذج مقترح لتبيان القيمة، مجلة جامعة كركوك للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 5، العدد1، 2015، ص ص121-122.

- تقليص الوقت والتكاليف والتخلص من الهدر عن طريق التخلص من العمليات الغير ضرورية؛
- تعظيم قيمة الزبون عن طريق الربط بين قياس الأداء وبين مسببات خلق القيمة؛
- تحديد المحاسبة الرشيفة بوضوح التأثير المالي للتحسينات الرشيفة؛
- تشجيع التحسينات عن طريق تقديم المعلومات والإحصائيات؛
- المحاسبة الرشيفة تزيد المبيعات لأنها توفر أفضل معلومات لصنع القرار وتقديم منتجات جديدة؛<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: أهداف المحاسبة الرشيفة وأهم أدواتها

سننظر في هذا الفصل الى أهداف المحاسبة الرشيفة وذكر الأدوات التي تساعد على تحقيق النتائج المرجوة من تطبيق المحاسبة الرشيفة

#### أولاً: أهداف المحاسبة الرشيفة

تهدف المحاسبة الرشيفة لتحقيق الاهداف التالية:

- تخفيض التكاليف للتخلص من الفاقد من العمليات غير الضرورية في المنشأة؛
- التركيز على تعظيم قيمة العملاء وذلك من خلال الربط بين قياس الأداء وبين مسببات خلق القيمة؛<sup>2</sup>
- التقليل من التقارير المالية المتعلقة بمتابعة المخزون وأوامر الشراء بهدف تقليل التكاليف؛
- تطبيق مبادئ الرشاقة وتقليل تكاليف المهام المالية للحد من التعقيدات والضياع والفاقد؛
- إشراك مدراء تيار القيمة في التخطيط المالي وعمليات إعداد الموازنات التقديرية كونهم فاعل رئيسي للتحول إلى مفهوم الرشاقة وتقليل الضياع والهدر؛<sup>3</sup>
- حذف الأنشطة غير المضيفة للقيمة والقضاء على الهدر وزيادة الكفاءة للمؤسسات؛
- توفير معلومات مفيدة للعمل من أجل تحقيق أهداف الشركة وزيادة الربحية من خلال زيادة المبيعات وتدفق النقدي.<sup>4</sup>

#### ثانياً: أدوات المحاسبة الرشيفة

وللمحاسبة الرشيفة مجموعة من الادوات سيتم التطرق إليها في الجدول التالي:

<sup>1</sup> جرموني أسماء وآخرون، مدى إمكانية تطبيق أدوات المحاسبة الرشيفة في المؤسسات الجزائرية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، الجزائر، ام بواقي، 2020، ص18.

<sup>2</sup> حسني عابدين عابدين، دور استخدام المحاسبة الرشيفة في تخفيض التكاليف بهدف ترشيد اتخاذ القرارات، ص 48.

<sup>3</sup> وليد مرغني، مرجع سبق ذكره، ص80.

<sup>4</sup> جرموني أسماء، مرجع سبق ذكره، ص17.

## جدول رقم (01): أدوات المحاسبة الرشيفة

1-خرائط تيار القيمة	12-التكلفة الاضافية وتحليل الربح باستخدام تيار القيمة وصندوق النقاط
2-سلسلة تيار القيمة	13-سياسة هوشين
3-التحسين المستمر كايزن	14-مبيعات عمليات تخطيط مالي
4-مخطط قياس الأداء	15-تكاليف تيار القيمة للحالة الحالية والمستقبلية
5-بطاقة اداء تيار القيمة تحتوي على متابعة التدفق والتحسين المستمر	16-صندوق الداء تظهر التغيرات على الجانب العمليات المالية والطاقة الناتجة عن تحسينات الترشيح والتحليل المالي للاستفادة من التغير في الترشيح
6-صندوق النقاط يظهر أداء تيار القيمة	17-مقاييس اداء لتتبع مشاركة العاملين في التحسين المستمر رضا العاملين التدريب الشامل التعلم
7-تكلفة تيار القيمة	18-المشاركة في الأرباح
8-قائمة دخل تيار القيمة	19-مصفوفة استبعاد المعاملات
9-التكلفة المستهدفة	20-خرائط عمليات المخاطر المالية والمسؤولية وفق لقانون SOX
10-القوائم المالية الواضحة وفقا لتيارات القيمة	21-طرق تطبيق الجرد المستمر وتكاليف الإنتاج
11-تقارير مالية سهلة وبسيطة على الاساس النقدي للمحاسبة	22-تقارير باستخدام بطاقات الاداء المريء حوله تيار القيمة خلايا التصنيع تصميم المنتجات التوزيع المبيعات والإدارة

المصدر: حسني عابدين عبد الرحمان رشوان دور المحاسبة الرشيفة في تخفيض التكاليف وقياس الداء المالي مجلة المحاسبة العربي العدد 44 ص: 07.

ولأغراض تحقيق أهداف البحث سيتم استعمال أداتين من هذه الأدوات وهيا صندوق النقاط والتي تستعمل في مجال تقويم أداء تيار القيم والتحسين المستمر ويوظف لغرض احداث التحسين في أداء تيار القيمة وهاته الاخيرة تعتبر ايضا من ادوات المحاسبة الرشيفة كما هو موضح في الجدول اعلاه.

## المطلب الثاني: ماهية أدوات المحاسبة الرشيقة عينة الدراسة

من أجل تحقيق الأهداف المسطرة عليها ضمن نظام المحاسبة الرشيقة لا بد من وجود مجموعة من الأدوات وسيتم التطرق إليها في هذا المطلب وإلى أهم المفاهيم الخاصة بالأدوات عينة الدراسة (صندوق النقاط التحسين المستمر أداء تيار القيمة). وقد تم تقسيمه إلى ثلاثة فروع هي كالتالي:

- مفهوم صندوق النقاط.
- مفهوم التحسين المستمر.
- مفهوم أداء تيار القيمة وعلاقته بسلسلة القيمة.

### الفرع الأول: مفهوم صندوق النقاط

صندوق النقاط من أهم أدوات المحاسبة الرشيقة لتقييم العمليات التشغيلية والنواحي المالية في المؤسسة وتم تقسيم هذا الفرع إلى التعريف بصندوق النقاط وذكر أهم مؤشرات.

#### أولاً: تعريف صندوق النقاط

يطلق على صندوق النقاط (BS) صندوق الأداء قد ظهر بالتزامن مع فلسفة التفكير الرشيق كأداة لتقييم التصنيع الرشيق.

حيث عرف مجموعة من الباحثين صندوق النقاط كما يلي:

صندوق النقاط على أنه: تقرير يظهر وبشكل أسبوعي من خلال أداء تيار القيمة الذي يستخدم لتقييم الأثر المالي واتخاذ القرارات للتحسين الرشيق.<sup>1</sup>

عرف الباحث (Hansen) صندوق النقاط على أنه: أسلوب لتخطيط ورقابة الأداء من خلال مقارنة المؤشرات المالية ومؤشرات التشغيل ومؤشرات الطاقة للأسبوع أو الشهر الحالي مع أداء الأسبوع أو الشهر السابقة ومع الوضع المستهدف في المستقبل.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Makell, Brian, Baggaley, Bruce &Grasso, Larry, 2011. **Practice, Lean Pccounting**, Seined Edition, Laylor &Francis.

<sup>2</sup> Hansen, D, Mawern, M, and Guan, L, 2009 " Cost management accounting control " **South -Western** "Cengage Learning, USA.

عرف الباحث (Mashell) صندوق النقاط على انه: عرض موجز لأداء تيار القيمة كل أسبوع أو شهر.<sup>1</sup>

عرف الباحث (محمد المعيني) صندوق النقاط على انه: تقرير موجز للأهداف الرشيقة والمعلومات الرئيسية التي تتيح للجميع معرفة ما إذا كان تيار القيمة يسير بالطريقة الصحيحة نحو تحقيق هذه الأهداف أم لا وما يجب القيام به لإجراء التحسينات اللازمة.<sup>2</sup>

عرف الباحث (البياتي) صندوق النقاط على انه: أداة للتخطيط والرقابة تعمل على مقارنة الأداء الحالي بالأداء السابق والأداء المخطط في المستقبل ويستخدم لذلك مزيج من المقاييس المالية وغير المالية.<sup>3</sup> وما سبق يمكن تعريف صندوق النقاط على أنه إحدى الأدوات المهمة للمحاسبة الرشيقة والتي تستخدم للإبلاغ عن أداء تيارات القيمة احتساب التأثير المالي لتحسينات الرشيقة وعملية صنع القرار.

### ثانياً: مؤشرات صندوق النقاط

#### 1. المؤشرات التشغيلية لصندوق النقاط (BS)

##### 1.1 المبيعات لكل شخص: Sales Per Delivery

هو أحد مؤشرات صندوق الأداء الذي يقيس القيمة التي تم إنشاؤها بواسطة تيار القيمة وفعالية تيار القيمة وهو مؤشر مهم في معرفة كفاءة تيار القيمة إذ تزداد الكفاءة بانتظام مع مرور الوقت عندما تزداد المبيعات لتيار القيمة ويمكن لتيار القيمة تصنيع وبيع المزيد من المنتجات من خلال نفس الموارد خلال فترة ثابتة ويحسب هذا المؤشر من خلال قسمة إجمالي المبيعات على عدد العاملين في التيار.<sup>4</sup>

##### 2.1 التسليم في الوقت المحدد: JIT (JUST IN TIME)

في الوقت المحدد هي فلسفة التصنيع تستند إلى تخطيط لإزالة الضياع فهو نظام الذي يلبي حاجات الزبون عندما يحتاج العميل ذلك بذات الجودة التي تلبي حاجاته مستعملاً الحد الأدنى من الموارد والقوى

<sup>1</sup> Sudirman, I, 2012, Implementing Balanced scorecard in, Highereducation Management, "International journal of Business and social science", Vol 3 ,No01,pp199.204

<sup>2</sup> محمد رائد مجيد، مرجع سابق، ص ص204-205.

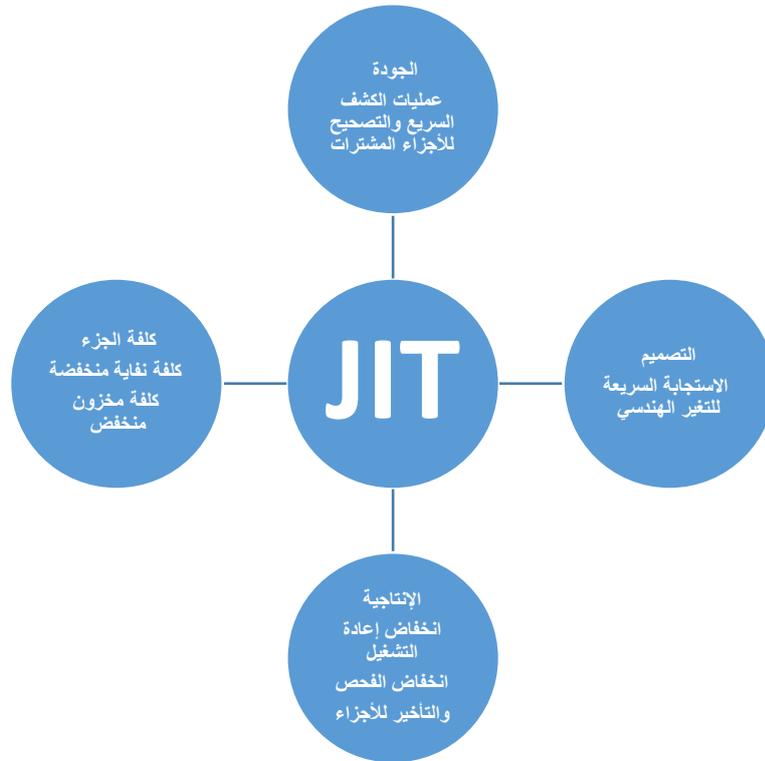
<sup>3</sup> غازي عبد العزيز، مرجع سابق، ص ص392-418.

<sup>4</sup> سامح عبد المنعم سراج، استخدام صندوق النقاط (BS) لتقييم بعد العمليات الداخلية في بطاقة قياس المتوازن للأداء

(BSE)، المدرس المساعد بقسم إدارة الاعمال، كلية تجارية، جامعة طنطا، مصر، 2019، ص9

العاملة والمواد والمكائن<sup>1</sup> ويقاس مستوى الرقابة ضمن تيار القيمة وهو عبارة عن قياس لنسبة الطلبات التي تم تسليمها للعملاء في الوقت المحدد فإذا كان تيار القيمة تحت الرقابة والسيطرة فإن مؤشر التسليم في الوقت المحدد سيكون مرتفع وأن انخفاض مؤشر التسليم في الوقت المحدد يعني أن تيار القيمة غير فعال والعمليات ليست تحت السيطرة.<sup>2</sup>

### شكل رقم (01): مخطط نظام في الوقت المحدد



Source: (Tiwari & Wanjari, Lean manufacturing in apparel industry, **Aspects of just in time**, 2010:P.143)

### 3.1 التسليم من الباب إلى الباب:

ويعني المدة المستغرقة من دخول المواد الأولية في الإنتاج إلى أن يصبح منتج تام ويسلم للعمل ويستفاد من هذا المؤشر في قياس سرعة الأداء وسرعة تحول المواد الخام إلى منتج نهائي يسلم للعميل.

### 4.1 الإنتاج بدون عيوب من أول مرة: FTT

<sup>1</sup> الدكتور محمد سمير دهيرب الربيعي وآخرون، التفكير الرشيق في محاسبة التكاليف، جامعة المثنى، المعهد العالي للدراسات المحاسبية، جامعة بغداد، الطبعة الأولى، 2019، ص166.

<sup>2</sup> سامح عبد المنعم سراج، مرجع سبق ذكره، ص9.

مؤشر لقياس النسبة المئوية للمنتجات أو الخدمات الصحيحة المقدمة في تيار القيمة خلال فترة معينة "أسبوع عادة" بدون إعادة اختبار أو إعادة ضبط أو رفض أي بدون وجود أخطاء في التصنيع أو تقديم الخدمة وهو أفضل مؤشر لقياس الجودة والكفاية الإنتاجية والتقرير عنها أسبوعياً في تيار القيمة. فإذا كانت نسبة هذا المؤشر مرتفعة فهو دليل على أن تيار القيمة يسير وفق ما هو مخطط وأن الأخطاء الإنتاجية فيه قليلة أو معدومة وبالتالي فإنه ذو كفاءة عالية ويمتلك فاعلية في الاستجابة لطلبات العملاء والعكس صحيح.

### 5.1 متوسط تكلفة الوحدة:

مؤشر هام في جميع ممارسات عمليات تيار القيمة ويتم حساب متوسط تكلفة الوحدة من خلال تجميع التكاليف الإجمالية في تيار القيمة الأسبوعية وقسمتها على الوحدات المنتجة والتي تم تسليمها أسبوعياً أو شهرياً للعميل وهذا يطبق إذا كانت المنتجات داخل تيار القيمة متماثلة وكلفة المواد متماثلة أما إذا كانت المنتجات متماثلة ولكن كلفة المواد مختلفة فإن هذا المقياس يعتبر غير ملائم.<sup>1</sup>

### 2. الاداء المالي:

فيظل هذا المستوى من الاداء فإن المقاييس التي يتم تطبيقها انما تعكس آثار التغييرات الرشيقة التي تطرأ على النتائج المالية والتي تستمد معلوماتها من الاداء المالي لتيار القيمة والآتي أبرز تلك التغييرات ما يلي:<sup>2</sup>

#### 1.2 الايرادات:

ويتمثل بالمبلغ الاجمالي لفاتورة التسليم لتيار القيمة وحسب الفترة الزمنية التي يتم فيها قياس اداء تيار القيمة.

#### 2.2 كلفة المواد:

ويتمثل بكلفة المواد المشتريات من قبل الوحدات الاقتصادية عبر المدة التي يراد فيها قياس أداء تيار القيمة .

#### 3.2 كلفة التحويل:

وتتمثل بأجمالي تكاليف تيار القيمة مطروحا منها كلفة المواد المشتريات.

<sup>1</sup> سامح عبد المنعم، مرجع سابق، ص10

<sup>2</sup> عبد الجليل، سيف سعد، مرجع سابق ص ص201-239.

**4.2 ربح تيار القيمة:**

يمثل الفرق بين الإيرادات وكلفة البضاعة المباعة حيث تتضمن كلفة البضاعة المباعة مجموع كلفة المواد وتكاليف التحويل والتي تساوي متوسط كلفة تيار القيمة مع الإشارة الى ان صندوق النقاط لا يأخذ في الاعتبار التغيرات التي تحصل في مستويات المخزون وذلك عند احتساب ربح تيار القيمة.

**5.2 العائد على مبيعات لتيار القيمة:**

ويحتسب بقيمة ربح تيار القيمة على إيراداته هو يعكس مدى كفاءة الوحدة في استخدام مواردها لتوليد العائد.

**3. معلومات الطاقة:**

تتعلق معلومات الطاقة بكافة التغيرات التي تنتج من استخدام موارد الطاقة نتيجة للتغيرات التي تنتج من تطبيق مبادئ الرشاقة كما تتمثل طاقة الموارد بقدرة تيار القيمة على اتمام العمل عن طريق الموارد المتاحة والتي تنقسم الى موارد بشرية وموارد تتعلق بالمكانن.

أما عن استخدام موارد الطاقة فإنها تقسم على ثلاث فئات وكالاتي:<sup>1</sup>

**1.3 موارد الطاقة الانتاجية:**

اذ تعد الطاقة انتاجية عندما يستغل وقت العمل او ساعات تشغيل الماكينة من أجل توليد القيمة للزبون .

**2.3 موارد الطاقة غير الانتاجية:**

يتمثل هذا النوع من الموارد بوقت العمل أو ساعات تشغيل الماكينة في الانشطة الانتاجية غير مضيعة للقيمة مثل الوقت المستغرق في حركة المواد الفحص الاصلاح الصيانة انتظار المواد التخطيط وجميع الانشطة المدرجة على انها غير مضيعة للقيمة في أي تيار من تيار القيمة.

**3.3 موارد الطاقة المتاحة:**

ويتمثل بالوقت الذي تبقى فيه الماكينة مشغلة ولكن دون الاستفادة من خدماتها في الانتاج.

<sup>1</sup> زاهر حسني قاسم المشهراوي، استخدام نموذج قياس تكاليف تيار القيمة لأغراض تدعيم استراتيجية الاستدامة في ظل بيئة التصنيع المرشد، رسالة دكتوراه، قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة عين شمس، مصر، 2015، ص60.

## الفرع الثاني: مفهوم التحسين المستمر (كايزن )

عملية التحسين المستمر أو كايزن باليابانية كلمة مركبة من جزئين وتعني «التغيير للأفضل» هي وسيلة لتحقيق التحسين المستمر لقيادة المؤسسات الصناعية والمؤسسات المالية وأيضاً إمكانية تطبيقها في كل نواحي الحياة معتمدة على التحليل والعملية في ميدان الأعمال والصناعات في العادة تشير كلمة الـ كايزن إلى النشاطات التي تؤدي باستمرار إلى تحسين جميع مناحي العمل كالصناعة والتسيير الإداري محسنة النشاطات الموحدة وطرق العمل تعمل فلسفة الـ كايزن بالأساس على الحيلولة دون وجود الهدر في الجهد والطاقة والوقت. تم تطبيق النظرية في عدة ميادين خلال إعادة إصلاح اليابان بعد الحرب العالمية الثانية ومنذ ذلك الحين انتشرت في ميادين الأعمال في كل أنحاء العالم .

## أولاً: تعريف التحسين المستمر

عرف مجموعة من الباحثين التحسين المستمر في التعريفات التالية:

يشير (Maarof& Mahmud) أن التحسين المستمر هو فلسفة يابانية تم تطبيقها بنجاح من قبل اليابانيين بعد الحرب العالمية الثانية وهي مشتقة من كلمتين (Kai) وتعني التغيير و (Zen) وتعني الأفضل ووظيفتها تتركز على تشجيع التحسينات التي يتم إجراؤها على عمليات المنتج من خلال تقليل الضياع و تحسين الانتاجية و بمشاركة جميع المستويات الإدارية في الوحدة الاقتصادية اي بمعنى آخر أن تطبيقها يتم في ظل بيئة تسودها تطبيقات الانتاج الرشيق لذلك هي تعد من أدوات المهمة.<sup>1</sup>

ويعرف (Rewers) كايزن بأنها احدى الادوات التي يتركز هدفها في البحث عن الافكار التي يتضمن تحسين جميع مجالات الوحدة الاقتصادية وبمشاركة جميع الموظفين والعاملين وحتى الإدارة بهدف استبدال الأنشطة غير المضيفة للقيمة والتي تشكل عبئاً على الوحدة الاقتصادية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Maarof, Mohd Ghazali & Mahmnd, Fatimah, 2016, **A Review of contributing factors and challenges in Implementing Kaizen in small and mediu; enterprises**, Procedia Economics and Finance, vol,35, 523.

<sup>2</sup> Rewers, Paulin, Trojanowska, Justyna & Chabowski, przemyslaw, 2016, **Tools and Methods of lean manufacturig**, Factly of mechanical Engineering Technical, Vol, 4.

ويذكر (Vilarinho) أن التحسين المستمر يعتمد على إشراك جميع المستويات في الوحدة الاقتصادية بهدف إجراء عمليات التحسين على جميع الأنشطة.<sup>1</sup>

ويشير (Intra & Zahn,) ان نجاح تطبيق التحسين المستمر يستلزم توفر مجموعة من المتطلبات وكالاتي :

- يجب ان يكون لكل موظف يعمل في الوحدة الاقتصادية امكانية لأدراج التدابير الجيدة ذات العلاقة بعملية التنظيم فضلا عن توفير بعض الاساليب المنهجية لتحديد تدابير التحسين؛
  - تحسين النظام الحالي في خطوات صغيرة تعد ضرورية لإجراء بعض التغيرات الهيكلية والتي تؤدي الى تحسين جوهري والحصول على المستوى المطلوب من عمليات التحسين؛
  - وجود قاعدة علمية لضمان التطبيق في جميع انحاء الوحدة الاقتصادية؛
  - التركيز على التنفيذ الرشيق المستدام؛
  - تنفيذ جميع المبادئ الرشيفة وتطبيقها في جميع الادارات ومن ضمنها الانتاج والخدمات الاخرى<sup>2</sup>.
- ومنه يمكن القول ان التحسين المستمر هو نظام يتم عن طريق تحسين الكفاءة التشغيلية والانتاجية وهو من اهم الاساليب التي تتبعها المؤسسات من اجل تقليل الوقت وزيادة جودة المنتجات وذلك لتقديم قيمة مضافة للزبون من خلال زيادة الكفاءة وتحسين الجودة.

#### ثانيا: أنواع التحسين المستمر

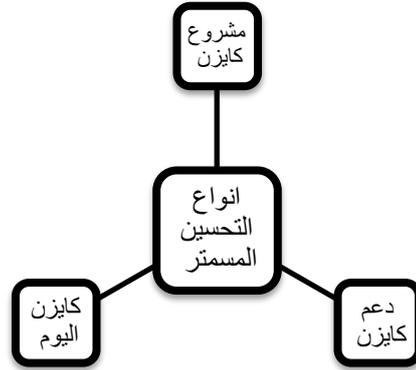
هنالك ثلاثة انواع من عمليات التحسين التي تدخل ضمن مفهوم كايزن وكالاتي<sup>3</sup> :

<sup>1</sup> Vilarinho Sandrina, et al, 2017, Design procedure to develop dashboards aimed at Improving the prformance of productive equipment and processes, Procardia manufacturing, vol, 11, 1635.

<sup>2</sup> Intra, Dr Carsten & Zahn, Dr Thimo, 2014, Transformation Wares A brick for a powerful and holistic continuous i ;provement process of a lean production system, procedia CIRP,17,583.

<sup>3</sup> Vilarinho Sandrina, et al, Aforementioned reference,1636.

## شكل رقم (02): أنواع التحسين المستمر (كايزن)



المصدر: من إعداد الطالبتين.

## 1. مشروع كايزن:

ويشمل ادخال منتجات جديدة بهدف تحقيق تحسين سريع في الاداء والنتائج المالية .

## 2. دعم كايزن:

ويشمل تطوير الاستراتيجية التخطيط التدريب وغيرها من أنشطة الإدارة التي تحقق نجاح تطبيق

كايزن والغرض منه قيادة المتعاونين لتحقيق النتائج .

## 3. كايزن اليومي:

ويأخذ نطاق الدورة الصغيرة لتحسين الأنشطة والتي تتضمن طرح الاقتراحات المتعلقة بحل المشاكل ذات

العلاقة بهذه الأنشطة

## ثالثا: أهمية التحسين المستمر

يمكن ايجاز أهمية التحسين المستمر بالنقاط الآتية:<sup>1</sup>

- التحسين المستمر ليس تقنية او اداة او اسلوب بل طريقة حياة تركز على الزبون لا على الحصة السوقية لذا فهو من المرتكزات الاساس في نجاح الشركة واستمرارها في السوق؛
- التحسين المستمر هو سباق بدون خط نهاية فهو مرحلة لا تنتهي لان هناك مجالات للتحسين لأرجاء الشركة كافة؛
- يركز التحسين المستمر على منهجية ماذا What وكيف How وليس على منهجية من Who؛

<sup>1</sup> عيشوش رياض، دور استراتيجية التحسين المستمر (الكايزن) في تطوير جودة الخدمات الصحية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير أكاديمي في إدارة أعمال، علوم التسيير، الجزائر، أم بواقي، 2020، ص 22.

- التحسين المستمر يقوم على فكرة ان الوقاية خير من العلاج من خلال مبدأ عمله صحيحا منذ البدء؛
- التحسين المستمر يجبر الادارة والعاملين على جعل التعلم الهدف الاساس الواجب تحقيقه بوصفه أحد الاساليب الداعمة للشركات في مجال المنافسة.

#### رابعاً: أهداف التحسين المستمر

- إن الهدف من التحسين المستمر هو الوصول الى اعلى مستوى من الكفاءة في الانتاج او الخدمة من خلال جراء التحسينات المشتريات في العمليات الإنتاجية أو الخدمة يمكن إيجاز أهدافه فيما يلي:<sup>1</sup>
- استخدام تقنية المقارنة المرجعية والتي يمكن من خلالها البحث عن أفضل التطبيقات والممارسات في مجال الصناعة ما بين الشركة المتنافسة بالشكل الذي يعكس على تحقيق الاداء الافضل والذي يعد جوهر عملية التحسين المستمر؛
  - الرقابة والتحكم في العمليات من خلال استخدام بعض المقاييس مثل تخفيض نسبة التلف وتخفيض وقت دوران المنتج عن استخدام خرائط السيطرة؛
  - تحسين العمليات بكفاءة وفاعلية والقابلية للتعديل فضلا عن القدرة على البحث عن مصادر المشكلات التي تعوق هذه العمليات؛
  - الفحص المستمر لأنشطة والعمليات التي لا تضيف قيمة بهدف تقليلها او التخلص منها؛
  - توقع احتياجات الزبون لإجراء التحسينات بشكل تدريجي للوصول الى تحقيق رضاه.

#### خامساً: عناصر التحسين المستمر

يطلق على التحسين المستمر (5 S) انه يتكون من خمسة عناصر تبدأ جميعا بالحرف S باللغة اليابانية والانجليزية وهي كالاتي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> خراز الأخضر، تنمية الابداع لخدمة التحسين المستمر، أطروحة دكتورا، مالية دواية، الجزائر، تلمسان، 2018، ص ص 87-85

<sup>2</sup> د مدحت محمد الناصر، إدارة الجودة الشاملة، استراتيجية كايزن اليابانية في تطوير المنظمات، الطبعة الأولى، القاهرة، المجموعة العربية للتدريب والنشر، مصر، 2015، ص 79.

شكل رقم(03): عناصر التحسين المستمر 5S



المصدر: من إعداد الطالبتين.

1. **التصفية SEIRI**: وتعني القيام بالأعمال التالية:
  - الفصل بين الأشياء الضرورية وغير الضرورية؛
  - التخلص من الأشياء الغير ضرورية؛
  - تصنيف الأشياء الضرورية وفقا لمعدل تكرارها.
2. **التنظيم الترتيب SEITON**: وهو الاحتفاظ بالأشياء الضرورية منظمة ومرتبطة وتخصيص مكان لها منها والاحتفاظ بكل شيء في مكانه المخصص له لأجل تحقيق المتطلبات التالية:
  - سهولة الاستخراج للأشياء؛
  - سهولة الاستخدام؛
  - سهولة العودة للمكان نفسه.
3. **التنظيف SEISO**: ويهدف الى الاحتفاظ بمكان العمل والأدوات وكافة العناصر نظيفة خالية من النفايات والمواد الغريبة ويرتبط التنظيف بعمليات التفتيش والفحص للتأكد من المحافظة على النظافة وعلى كل يجب القيام بما يلي:
  - الفحص المستمر لكل الأشياء؛
  - الحفاظ على النظافة في مكان العمل بشكل واضح.

4. **التقييس المعياري SEIKETSU**: وتعني المحافظة والصيانة لجميع ما ورد أعلاه إن توحيد أساليب العمل يتعلق بتوفير وتطوير الوسائل والأدوات التي تمكن كل فرد في مكان العمل من أداء الأعمال الصحيحة بنفس الطريقة ووضع أساليب التقييم وفقا للمعايير المطلوبة ويمكن تطبيق ذلك من خلال:

- وضع إرشادات وتعليمات العمل بشكل واضح ومفهوم؛
- وضع عناصر التقييم وفقا للمعايير المطلوبة؛
- وضع مؤشرات الحدود التي لا يجب تخطيها على صيغة سؤال وجواب.

5. **التدريب والانضباط SHITSUKE**: الهدف من التدريب والانضباط هو الترتيب وجعل العمل بالبنود الأربعة السابقة كعادة في السلوك الإنساني كي يلتزم جميع العاملين في الشركة بقوانين ولوائح وتعليمات العمل وتنفيذها بشكل صحيح وفعال عندما لا يقوم عامل بتنفيذ عمله بالشكل المطلوب معنى ذلك أنه لم يحصل على التدريب الكافي أو أنه لم يدرك أهمية عمله والاضرار التي قد تنجم عن اهماله لتعليمات العمل وبالتالي لابد من تكرار التدريب حتى يصل العاملون الى مستوى الفهم والاقناع الذي يجعل من مناخ العمل مناخاً صحياً يسوده التعاون.<sup>1</sup>

سادسا: خطوات التحسين المستمر

ان اول من وضع خطوات التحسين المستمر هو Shewhart Walter في عام 1920م وعززت وطورت بشكل فعال من قبل Deming Edwards في عام 1950 والتمثلة بأربعة خطوات وتسمى دورة PDCA وهي كالآتي<sup>2</sup>:

1. **التخطيط (Plan)**: في هذه المرحلة يتم التخطيط لما يجب أن فعل بمعنى تحديد الاهداف والمواصفات والعمليات الضرورية.

2. **التنفيذ (Do)**: في هذه المرحلة يتم تنفيذ ما تم تخطيطه .

<sup>1</sup> مدحت محمد الناصر، مرجع سبق ذكره، ص 79.

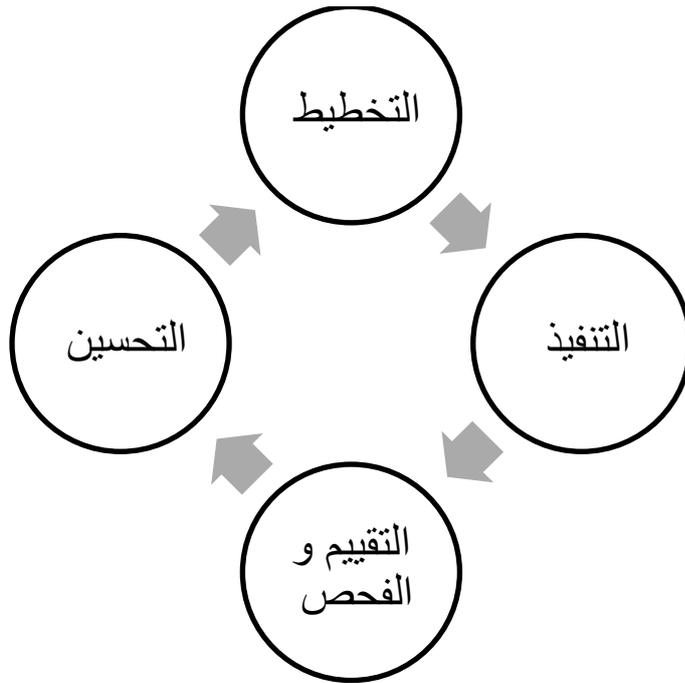
<sup>2</sup> ماهر محسن مرهج، **التحسين المستمر**، ورقة عمل تم تقديمها ضمن ورشة العمل بعنوان إدارة الجودة الشاملة، كلية الاقتصاد-جامعة تشرين، سوريا، 2014، ص ص10-11

3. **التقييم والفحص (Check):** في هذه المرحلة يتم تقييم وفحص النتائج التي يتم الحصول عليها من العملية وهذا بمقارنتها مع الأهداف والمواصفات .

4. **التحسين (Act) :** في هذه المرحلة وبناء على نتائج التقييم يتم إجراء التحسينات والتعديلات على العملية أو المنتج ونعود إلى المرحلة الأولى وهكذا.

ويمكن تمثيل خطوات التحسين المستمر السابقة بالشكل الآتي:

الشكل رقم(04): خطوات التحسين المستمر



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق المقدمة.

سابعاً: مراحل تنفيذ خطوات التحسين المستمر

ان مراحل تنفيذ خطوات التحسين المستمر يمكن تفصيلها بالآتي:<sup>1</sup>

- وضع مخطط للعمليات لتحديد كل نشاط؛
- تحديد تكلفة كل نشاط؛

<sup>1</sup> مهند عبد الرحمن، رشا عدنان احمد، أثر استخدام التحسين المستمر على كافة الخدمات الجامعية، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، ص 234.

- تشخيص الفرص الضائعة لأجل التحسين من خلال (إعادة هندسة العمليات لتحديد احتياجات الأنشطة التي لا تضيف قيمة والاستمرار في تحسين أداء تلك التي تضيف قيمة)؛
- تحديد الاسبقيات المطلوبة لإجراء التحسينات؛
- تقديم خطط عمل لإعادة هندسة العمليات؛
- تحديد ما يمكن التخلص منه لتقليل كلف الأنشطة؛
- احداث التغيرات المطلوبة؛
- مقارنة المنافع المتحققة مع تكاليف الصنع.

### الفرع الثالث: مفهوم أداء تيار القيمة وعلاقته بسلسلة القيمة

من أهم الركائز التي تقوم عليها المحاسبة الرشيقة هي تحديد ما يسمى بتيار القيمة ويعتبر الأساس لتطبيقها ضمن بيئة التصنيع الرشيق كونه ينظر إلى التكلفة بشكل أكثر شمولية ويحاول معالجة جميع العراقيل التي من شأنها تعطيل التدفق السلس للإنتاج وسنعرض في هذا الفرع كل من ماهية تيار القيمة وعلاقته بسلسلة القيمة.

#### أولاً: مفهوم أداء تيار القيمة

يعتبر تيار القيمة بأنه " تدفق المواد والمعلومات الذي يتخذ المنتج منذ استلام أمر البيع حتى يصبح منتجاً نهائياً ويعتبر أداة تشخيصية إلى إظهار الروابط بين تدفق المواد والمعلومات الخاصة بالمنتج أو العمليات كما يشكل الأساس لخطة التنفيذ ويستخدم للتمييز بين الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة.<sup>1</sup>

من الممكن أن نشبه تيار القيمة بجريان تيار نهري النهر الذي لا يجري على أية انحناءات حادة فكل عملية أو إجراء داخل المؤسسة الصناعية تعد جزءاً من هذا النهر أو منبع أو بداية التيار تبدأ من المجهز ونهاية التيار تنتهي بالعمل "المستهلك" ولكل تيار قيمة إدارة فإدارة تيار القيمة عادة ترغب في أن تضمن أن الوحدات المنتجة ستتدفق وتنزلق إلى العملاء "المستهلكين" بأقصى قدر من السلاسة ولكن هذه الحالة المثالية بالكاد موجودة فعادة هناك انحناءات حادة أو قيود في العمليات أو الإجراءات تعيق التدفق

<sup>1</sup> حسني عابدين وعبد الرحمان محمد رشوان، أثر استخدام تيار القيمة كأداة للمحاسبة الرشيدة لتطوير النظام المحاسبي وتقييم الأداء المالي، مجلة الاشتباه للدراسات القانونية والاقتصادية، فلسطين، مجلد 07، العدد 02، 2018، ص 567.

السلس فمفاهيم ومبادئ التفكير الرشيق كلها تدور حول استخدام الأدوات الرشيقة من أجل جعل تيار القيمة يتدفق بأكبر قدر ممكن من السلاسة.<sup>1</sup>

### ثانياً: أهداف أداء تيار القيمة

وتتمثل أهداف تيار القيمة في:<sup>2</sup>

- قياس مدى تنفيذ النتائج المخططة لها؛
- تقويم العوامل الحاسمة الضرورية لإنجاز النتائج؛
- وضع الخطط والتحسينات المتعلقة بعوامل النجاح الحاسمة؛
- رقابة فاعلة لمبادرات التحسين المستمر؛
- تعديل مبادرات التحسين المستمر وفق ما هو ملائم.

وإن الهدف الأساسي من تيار القيمة هو زيادة نسبة الأرباح وتطوير العمل وتحقيق فوائد أكبر للشركة وبمثل جميع الأعمال التي تقوم بها شركة من أجل إعطاء القيمة للعميل.

### ثالثاً: مقاييس أداء تيار القيمة

إن الهدف من قياسات تيار القيمة هو البدء بالتحسين المستمر في تيار القيمة ويهدف قياس أداء تيار القيمة إلى:<sup>3</sup>

- دفع الفريق لإجراء تغييرات في تيار القيمة من خلال رصد المؤشرات الرئيسية لفاعلية الرشاقة نسبة إلى التوقعات ويجب أن تؤدي هذه التغييرات إلى زيادة القيمة فريقاً أو أكثر للتحسين المستمر.
- يقوم الفريق بدراسة قياس أداء تيار القيمة كل أسبوع وإعداد خطة لجعل تلك الخطوة تذهب بالاتجاه الصحيح في كل أسبوع.

<sup>1</sup> كريم عيسى سيروان ومحمد عبد العزيز، مرجع سبق ذكره، ص 122.

<sup>2</sup> حسني العابدين ومحمد رشوان، مرجع سبق ذكره، ص 568.

<sup>3</sup> محمد رائد مجيد، عواد المعيني، مرجع سابق ص ص 305-306.

**رابعاً: الفرق بين تيار القيمة وسلسلة القيمة**

يمكن تعريف سلسلة القيمة على أنها "أداة التحليل الاستراتيجي المهمة التي تستخدمها إدارة من تشخيص مجالات المنفعة أو القيمة بالنسبة للعملاء وعملها على تخفيض كلفت المنتجات طوال دورة حياتها من أجل الحصول على فهم أفضل للميزة التنافسية للشركة وروابطها مع تجهيزها وعملائه".<sup>1</sup>

وتتضمن سلسلة القيمة التحليل لكل وظيفة أساسية من وظائف أي شركة إلا الأنشطة المكونة لها وكل نشاط للعمليات التشغيلية الفرعية الخاصة به بهدف تحديد المنفعة أو القيمة المضافة للعمل من المنتج.<sup>2</sup>

من خلال التعريفات السابقة لسلسلة القيمة لتيارات القيمة نستخلص ما يلي:

-يعتمد تيار القيمة على نظام السحب؛

-في نظام سلسلة القيمة تقسم المؤسسة على أساس وظيفي؛

-تقسم المؤسسة وفق سلسلة القيمة إلى عدة أقسام وهذا يعيق التقدم لأن كل قسم يسعى إلى تحسين أداءه فقط عكس تيار القيمة الذي يسعى إلى تحسين الأداء الكلي.

فعادة المؤسسات الصناعية التقليدية تكون مقسمة على أساس وظيفي وبالتالي المؤسسة ستحتوي على مجموعة من الأقسام فعلية تدفق تيار القيمة عبر كل هذه الأقسام ستشكل عائقاً أما التحسين المستمر وعائقاً أما تدفق سلاسل لتيار القيمة، إذن فنظام الإدارة عن طريق التقسيم الوظيفي يعيق التقدم وذلك لأن كل قسم سيسعى إلى تحسين مستوى أدائه بدلاً من تحسين مستوى أداء الكل " المؤسسة ككل " وهذا الأمر قد لا يكون مقصوداً ولكن تصميم ومقاييس أداء المؤسسات الصناعية التقليدية تعزز تحسين الوحدات الفردية وغالباً ما تكون على حساب قسم أو المؤسسة ككل.<sup>3</sup>

**المطلب الثالث: التكامل بين صندوق النقاط التحسين المستمر في تحسين أداء تيار القيمة**

في هذا المطلب سنقوم بالتكامل بين صندوق النقاط والتحسين المستمر في تحسين أداء تيار القيمة وذلك من خلال مؤشرات كل أداة .

<sup>1</sup> حسام محمد، تحليل أنشطة سلسلة القيمة بالاستناد على تيار القيمة لتحقيق رضا الزبون، جامعة كربلاء، 2020، ص 5.

<sup>2</sup> حسني عابدين، مرجع سبق ذكره، ص ص 51-52

<sup>3</sup> كريم عيسى سيروان، مرجع سبق ذكره، ص 123.

## أولاً: دور صندوق النقاط في تحسين أداء تيار القيمة.

تعد أداة صندوق النقاط واحدة من أدوات المحاسبة الرشيقة المهمة التي تقيس أداء تيار القيمة باستخدام ملخص تقارير تيار القيمة بهدف قياس الأداء لتيار القيمة واتخاذ القرارات وتحديد أولويات التحسين الرشيق عن طريق تتبع سجلات تيار القيمة وبذلك فإنه يعبر عن نتيجة الأعمال لتيارات القيمة في الوحدة الاقتصادية والتي تعد أساس التحسينات الرشيقة لأنها تسلط الضوء على الضياع والهدر في الموارد وترتبط هذه الأداء بين وجهات النظر المالية والتشغيلية وبذلك تعد مهمة لاتخاذ القرارات وملاحظة الثغرات أو الاختناقات في لأعمال ويحتاج تطبيقها إلى دعم استراتيجية الوحدة الاقتصادية فإذا كانت ترغب الوحدة بمراقبة تقدم أعمالها لتحقيق نتائجها المستهدفة يمكن عرض مقاييس الأداء بصريا عن طريق نشرها على لوحات عرض في أرضية الوحدة وبهذه الطريقة يمكن للجميع أن يدركوا تقنع جهود التحسين التي وضعتها الوحدة.<sup>1</sup>

يوضح Gunduz أن قياس أداء تيار القيمة (صندوق النقاط) هو بهدف التحسين المستمر لتيارات القيمة وأن القائم بعملية تحسين القيمة هو فريق تيار القيمة ويمكن ان يكون التحسين لتيار قيمة واحد او مجموعة تيارات ويعتبر العاملون في المحاسبة والتمويل جزء من فريق التحسين المستمر لتيار القيمة.<sup>2</sup> ويبين Stenzel يتم تحقيق التحسين المستمر عن طريق التركيز على قياس الأداء التشغيلي التي بدورها تركز على الأنشطة المهارة والتي لا تضيف قيمة وتنتشا تكاليف إضافية حيث عن طريقها يتم التعرف على الأسباب الجذرية للهدر في التكاليف والوقت والعمل على الغاء هذه الأسباب وتحسين الاعمال.<sup>3</sup>

ثانياً: دور التحسين المستمر (كايزن) في تحسين أداء تيار القيمة.

تزداد توقعات الزبائن للجودة باستمرار بالمقابل يجب على الوحدة الاقتصادية زيادة أدائها بشكل جيد حيث تقوم العديد من هذه الوحدات بتنفيذ برامج التحسين المستمر للجودة (كايزن) بسعي التحسين

<sup>1</sup> Woehrlle. Stephen & Shady louay abou, 2010, **Using dynamic value stream mapping and accounting box scores to support lean implementation**, American journal of business education, Vol, 3, 72.

<sup>2</sup> Gunduz meral, 2015, **value stream performance measurement in lean manufacturing business**, Canadian research & development center of sciences and cultures, Vol 10, 41.

<sup>3</sup> Stenzel, joe, 2007, **lean accounting**, by john Wiley & sons Inc., united states copyright; 164.

المستمر للجودة الى تحسينات جذرية في الجودة وتتطلب في كثير من الأحيان استثمارات كبيرة في الوقت والمال و يمكن أن تحقق تحسينات نوعية تدريجية صغيرة تدريجية وفورية بتكاليف قليلة قد تكون كايزن بسيطة مثل تغيير لون المنتج وغيرها ويمكن تطبيق التحسين المستمر ( كايزن ) بواسطة جميع مستويات الوحدة الاقتصادية بدءا من عمال الإنتاج وحتى الادارة العليا وبذلك فان دعم الإدارة ضروري النجاح التحسين المستمر وفي عام 1946 أصبح التحسين المستمر مصطلحا شاملا يشمل التوجه للزبون تحسين جودة العاملين و الصيانة الإنتاجية كاملة وتحسين الجودة و الإنتاجية ويستخدم التحسين المستمر ( كايزن ) دورة ( Shewhar ) للتحسين والتي هي أحد أدوات المحاسبة الرشيقة وتتضمن عدة خطوات تم شرحها سابقا.<sup>1</sup>

ويوضح Maskell أنه يتم تحقيق التحسين المستمر لتيارات القيمة عن طريق فرق مخصصة لكل تيار قيمة تتألف من مجموعة من العاملين في تيار القيمة او خارجه تعمل هذه الفرق على مراجعة أداء تيار القيمة من خلال مقاييس الأداء للتيار التشغيلية المالية الطاقات وكل أسبوع والبدء بمشاريع التحميل ومع مرور الوقت ينتقل التحسين الى جميع العمليات داخل تيار القيمة بهدف تحسين تدفق هذه العمليات وزيادة قيمة الزبائن عن طريق انتاج منتجات تفي بمتطلباته من حيث الكلية والجودة.<sup>2</sup>

بناءً على ما تقدم في هذه المبحث يتضح أن نظم المحاسبة التقليدية لم تعد قادرة على تلبية المتطلبات التي تحتاجها الشركات لاتخاذ القرارات ومعرفة مكان الهدر والضياع في الموارد مما أدى الى ابتكار أسلوب جديد بعيدا عن الأساليب التقليدية المتبعة حالياً هو أسلوب المحاسبة الرشيقة ليوأكب التطورات الحديثة باستخدام أدواتها (صندوق النقاط التحسين المستمر وتحسين أداء تيار القيمة) لأنها تعطي الصورة الواضحة عن أداء المؤسسات الاقتصادية وتقديم معلومات ملائمة وواضحة تساعد في عملية تقويم وتحقيق الأهداف المرجوة.

<sup>1</sup> Barsalou matthew, A, 2016, the quality improvement field guide, Taylor & Francis group, LLC, 107-108

<sup>2</sup> Maskell et al, Aforementioned reference, 2011, 130.

### المبحث الثاني: عرض وتقييم الدراسات السابقة

وفقاً لمبدأ التواتر في البحث العلمي فإن دراسة هذا الموضوع لم تأتي وتتأسس من فراغ وإنما تأسست انطلاقاً من تقييم جملة الدراسات السابقة التي سبقت وإن تطرقت لدراسة المتغيرين بصفة صريحة أو العمل البحثي عل ضوءها من خلال تقديم عدّة نتائج وتوصيات كانت من شأنها أن تتوافق مع ميولات الطالب للتعلم أو التطرق إلى عدة زوايا منها وذلك بغية توضيح النتائج التي توصل إليها.

وانطلاقاً من هذا الموضوع لمحاولة اكتشاف العلاقة بين صندوق النقاط والتحسين المستمر في تحسين أداء تيار القيمة ومن خلال ما تقدم يأتي هذا المبحث كخطوة تمهيدية وتعريفية بأهم الدراسات الأكاديمية التي سعت لتوضيح المتغيرات المدروسة ومن خلال هذا المبحث سنقوم بطرح مجموعة من الدراسات السابقة باللغة العربية واللغة الأجنبية وتقييمهم وفقاً للتقسيم الحوري التالي:

- عرض الدراسات باللغة العربية.
- عرض الدراسات باللغة الأجنبية.
- تقييم الدراسات السابقة عن الدراسة الحالية.

#### المطلب الأول: عرض الدراسات باللغة العربية

من خلال هذا المطلب سنحاول أن نعرض بعض الدراسات السابقة باللغة العربية التي كانت قد تطرقت لبعض زوايا الموضوع المدروس قصد الوقوف على أهم النتائج المتوصل إليها وبلوغ واكتشاف نتائج قد تكون مرضية وعليه يمكن عرضها وفقاً للجدول أدناه:

دراسة حسني عابدين وعبد الرحمان محمد رشوان 2019 <sup>1</sup>	
عنوان الدراسة	دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف وقياس الأداء المالي
إشكالية الدراسة	ما هو دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف وقياس الأداء المالي؟
الفرضية الرئيسية	ان تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة (سلسلة القيمة التكلفة المستهدفة) في الشركة عينة الدراسة يؤدي إلى تخفيض التكاليف وتحسين الجودة وقياس الأداء المالي.
نتائج الدراسة	هدفت هذه الدراسة الى التعرف على اساسيات المحاسبة الرشيقة كيفية تأثيرها على وادواتها والتكاليف والأداء المالي فتوصل الى نتائج من أهمها:

<sup>1</sup> حسني عابدين، مرجع سبق ذكره.

<p>- ان استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة خاصة سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة لهم دور في تخفيض التكاليف والتقليل من الهدر والضياع في الوقت والموارد.</p> <p>-ان تخفيض عدد العمال الذي يمكن الاستغناء عنهم لتقليل الرواتب المدفوعة يمكن الاستفادة منهم في اعمال ذات قيمة أكبر للإنتاجية الشركة.</p> <p>-تتبعس المحاسبة الرشيقة على الأداء المالي التي تتخذ مفاهيم ومبادئ التفكير الرشيقة كإحدى استراتيجيات الاعمال وتغيير نظم المحاسبة والقياس والرقابة لكافة الأنشطة واتخاذ القرار المناسب والسليم القابل للتنفيذ.</p>	
<p>من خلال ما توصلت إليه الدراسة من نتائج يوصي الباحثان ب:</p> <p>- ضرورة تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة في شركة عينة الدراسة لما له دور مباشر في تخفيض التكاليف.</p> <p>- ضرورة تثقيف العاملين والمشرفين على عملية الإنتاج بطرق أدوات المحاسبة.</p> <p>- العمل على استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة وخاصة سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة لأنها تعطي الصورة الواضحة عن الأداء المالي للشركة الى غير ذلك.</p>	<p><b>التوصيات</b></p>
<p><b>دراسة مخلد فؤاد شجاع 2015<sup>1</sup></b></p>	
<p><b>دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف</b></p>	<p><b>عنوان الدراسة</b></p>
<p>هل ان استخدام أداة المحاسبة الرشيقة يؤدي الى تخفيض التكاليف في شركة فايل للورق الصحي؟</p>	<p><b>إشكالية الدراسة</b></p>
<p>إن تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة يؤدي إلى تخفيض التكاليف في شركة فاين للورق الصحي</p>	<p><b>الفرضية الرئيسية</b></p>
<p>هدفت هذه الدراسة الى دور أدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف استخدم الباحث المنهج التجريبي لهذه الدراسة فتطرق الى المفاهيم والمبادئ وكيفية التحول اليها وعرض خطواتها كأداة الأساسية للمحاسبة الرشيقة والفرق بينها وبين المحاسبة التقليدية ولتخفيض التكاليف والتقليل من الفاقد باستخدام بعض ادواتها كسلسلة القيمة الكلفة المستهدفة وتخفيض المخزون فتوصل الى النتائج من أهمها:</p> <p>- ان استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة لها أثر في تخفيض التكاليف بشكل مباشر وغير مباشر على المدى البعيد.</p>	<p><b>نتائج الدراسة</b></p>

<sup>1</sup> مخلد فؤاد شجاع، مرجع سبق ذكره.

<p>- بعض أدوات المحاسبة الرشيقة لها أثر بتقليل تكاليف التصنيع لزيادة الربحية مثل سلسلة القيمة وأخرى تتعكس على سعر البيع مثل التكلفة المستهدفة</p>	
<p>- بعض أدوات المحاسبة الرشيقة لها إثر بالتقليل تكاليف التصنيع لزيادة الربحية مثل سلسلة القيمة وأخرى تتعكس على سعر البيع مثل التكلفة المستهدف.</p> <p>- استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة يؤدي الى القضاء على الهدر والضياح التي لها أهمية في تحقيق اهداف المؤسسة.</p>	
<p>توصلت الدراسة الى توصيات أبرزها:</p> <p>- ضرورة الالتزام بأدوات المحاسبة الرشيقة التي تم اختبارها على الشركة لما له أثر مباشر في خفض التكاليف.</p> <p>- ضرورة تثقيف العاملين والمشرفين على عملية الإنتاج بطرق تطبيق المحاسبة الرشيقة.</p> <p>- تطبيق أسلوب سلسلة القيمة لما له تأثير مباشر في خفض التكاليف وتحديد أماكن الهدر والقضاء عليه.</p>	<p><b>التوصيات</b></p>
<p><b>دراسة سامح عبد المنعم سراج<sup>1</sup> 2019</b></p>	
<p>استخدام صندوق النقاط BS لتقييم بعد العمليات الداخلية في بطاقة القياس المتوازن للأداء (BSC)</p>	<p><b>عنوان الدراسة</b></p>
<p>كيف يمكن استخدام صندوق النقاط لتقييم بعد العمليات الداخلية في بطاقة القياس المتوازن في مصنع القطن الطبي التابع لشركة مصر للغزل والنسيج؟</p>	<p><b>إشكالية الدراسة</b></p>
<p>توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:</p> <p>تطبيق مصنع القطن الطبي بشركة مصر للغزل والنسيج بمدينة المحلة الكبرى لفلسفة الإنتاج الرشيقة واعتمادها على نظام السحب Pull أي الإنتاج وفقا للطلب.</p> <p>يمكن استخدام صندوق النقاط بما (BS) يحتويه من مؤشرات تشغيلية ومؤشرات طاقة لتقييم بعد العمليات الداخلية في بطاقة للأداء التشغيلي (BCS) وهو ما يساهم في التقييم الأسبوعي أو الشهري للأداء التشغيلي وتوفير الطاقة المستخدمة والوصول للإنتاج الرشيقة الخالي من الفاقد والهدار.</p>	<p><b>نتائج الدراسة</b></p>
<p>• التعريف بصندوق النقاط كأحد أهم أدوات تطبيق الإنتاج الرشيقة وأهميته للمنشآت الصناعية المصرية.</p>	<p><b>التوصيات</b></p>

<sup>1</sup> سامح عبد المنعم سراج، مرجع سبق ذكره.

• تطوير وتجديد شامل في الآلات والمعدات لشركات الغزل والنسيج لزيادة الإنتاجية وسهولة تطبيق فلسفة الإنتاج الرشيق	
--	--

من خلال ما تم إيرادها من هذه الدراسات السابقة باللغة العربية ومن خلال فرضياتها ونتائجها المتوصل إليها فقد عرجنا على أهم ما تضمنته بصفة تعريفية وكمدخل عام للدراسات التطبيقية استنادا إلى توقف عنده الباحثين من خلال الاستئناس بأبرز النتائج المتوصل إليها ومحاولة العمل على تحسينها.

### المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

من خلال هذا المطلب سنحاول أن نعرض بعض الدراسات السابقة باللغة الأجنبية التي كانت قد تطرقت لبعض زوايا الموضوع المدروس قصد الوقوف على أهم النتائج المتوصل إليها وبلوغ واكتشاف نتائج قد تكون مرضية وعليه يمكن عرضها وفقا للجدول أدناه:

دراسة <sup>1</sup> 2011 Bruce Baggaley & Brian Mashell	
عنوان الدراسة	What is Lean accounting all about
إشكالية الدراسة	"ماهية المحاسبة الرشيقة؟"
نتائج الدراسة	وهدفت الدراسة إلى بيان أو تحليل مجالات استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة لا سيما التحليل المالي وغير المالي باستخدام صندوق النقاط الذي يعد أحدث التقنيات وتوصل الباحث إلى استنتاج رئيس هو أن المحاسبة الرشيقة تعمل على تخفيض الهدر وتخفيض التكاليف.
التوصيات	أوصت الدراسة بأن المحاسبة الرشيقة توفر أقوى المعلومات لاتخاذ القرارات ولديها تقارير في الوقت المناسب وتكون سهلة ومفهومة.
دراسة <sup>2</sup> 2017 Arora	
عنوان الدراسة	conceptual issues in Lean accounting
نتائج الدراسة	هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف قضايا المحاسبة الرشيقة المعتمدة فتعرف إلى نشأتها واحتياجاتها وقدم الفرق بينها وبين المحاسبة التقليدية مما يساعد على فهم شروط تطبيق المحاسبة الرشيقة والتعريف على أنها ليست أداة لقياس الأرقام المالية فقط بل هي نظام سهل

<sup>1</sup>Makell, Brian, Baggaley, Bruce &Grasso, Larry, 2011. What is Lean accounting all about, Seined Edition, Laylor &Francis

<sup>2</sup> Arora, " conceptual issues in Lean accounting ", university of alba iulia, practical application of science, volume 3, issue 3, romania 2017.

<p>قائم على اساسيات يعبر عنه في شروط قيمة الزبون والتدفق والسحب مع الحد الأدنى من الانتقطاع وحمالة الوصول الى الكمال فهو عبارة عن نظام للحد من المخلفات مثل الإنتاج المبالغ فيه و غيره من خلال التحسين المستمر فتوصل الباحث الى مجموعة من النتائج من بينها ان نظام المحاسبة التقليدية يتحمل تكاليف كبيرة بواسطة استخدام كافة المصادر اما نظام المحاسبة الرشيفة يتحمل تكاليف اقل من خلال تدفق الأعلى على السحب من العملاء وإزالة المخلفات مما يؤدي الى تحسين قيمة العملاء والجودة التسليم وتقليص الوقت.</p>	
<p><b>دراسة 2016 Jakubiesc and brodnicka<sup>1</sup></b></p>	
<p><b>Kaizen concept in the process of aquality improvement in the comoany.</b></p>	<p><b>عنوان الدراسة</b></p>
<p>تعلق هذا الموضوع بدراسة تحسين الجودة ضمن خلال مفهوم التحسين المستمر kaizen فالهدف لرئيسي هو تحليل هذا الأسلوب من خلال القضاء على جميع النفايات والتحسين المستمر حيث وصف هذه الفلسفة وبين مفهومه على انه جزء من تحسينات الشركة ضمن المحاسبة المرنة فطبق كل هذا بدراسة ميدانية في شركة من سيارات ببولندا في بيلسوكو فتوصل الى اهم ملامح كايزن والقواعد الأساسية له وخطة عمله والأدوات المستخدمة.</p>	<p><b>نتائج الدراسة</b></p>

يمكن الإشارة هنا الى أن الدراسات المعتمدة هي فقط عينة من جملة الدراسات باللغة الأجنبية المتداولة وللاشارة المعتمدة بأن الموضوع لم يأتي من فراغ وإنما تأسس بناء على خلفية بحثية في متغيرات الموضوع انطلاقاً من تصفح تلك الدراسات والاقتصار فقط على ثلاث دراسات لتكون معبرة ودلالة على وجود دراسات سبق وأن تطرقت لزوايا الموضوع.

### المطلب الثالث: تقييم الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

#### أولاً: تحليل الدراسات السابقة

بعد استعراض العديد من البحوث والدراسات المختلفة السابقة التي تم الحصول عليها فتناولت العديد من المحاور المختلفة من موضوع الدراسة الحالية من بينها أهدافها ومشاكلها وأهميتها وما توصلت اليه من نتائج و توصيات حيث استعرضت المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الرشيفة واثرها في تخفيض التكاليف ومختلف المجالات الأخرى من بينها اثرها على قياس الأداء المالي وكذا الميزة التنافسية و تحسين الجودة

<sup>1</sup> Jakubiesc and brodnicka, « **A Kaizen concept in the process of aquality improvement in the comoany** », poland, 2016.

ضمن التحسين المستمر وإشارت الدراسات السابقة الى ضرورة استخدام نظام المحاسبة الرشيفة و تطبيق مختلف ادواتها ومبادئها للاستفادة من مزايا التي يحققها هذا النظام ومن الملاحظ ان اغلب الدراسات أجريت في بلدان اجنبية بغض النظر عن بعضها التي اجرية في المشرق منها دراسة الورق الصحي بعمان -الاردن- ومصنع القطن الطبي بمصر .

توصلت الدراسات السابقة الى ان نظام المحاسبة الرشيفة انها نظام حديث تعمل على الوصول الى انتاج بأقل هدر من الضياع وإزالة كل الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

### ثانيا: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

تعد مبحثا حديثا مقدما حيث تتشابه هذه الدراسة مع الدراسات السابقة بكونهم تناولوا موضوع ادوات المحاسبة الرشيفة بشكل جزئي كما تتشابه مع بعض الدراسات مثل دراسة **سامح عبد المنعم سراج 2019 مصر** ودراسة **Bruce Baggaley & Brian Mashell 2006** أن كلاهما يهدف الى تطبيق أداة صندوق النقاط باعتباره أحدث التقنيات وأيضا تتشابه مع دراسة **Jakubiesc and brodnicka 2016** التي تهدف الى تطبيق التحسين المستمر (كايزن) باعتباره عنصر هام وفعال تركز على تحسين المنتجات والطرق الانتاجية لأجل تقليل التكاليف وبشكل تدريجي وطفيف وتختلف عن كونها لم تكامل بين ادوات المحاسبة الرشيفة ففي الدراسة الحالية تم التكامل مع بين اداة صندوق النقاط واداة التحسين المستمر لتحسين تيار القيمة وذلك لتحسين تيار القيمة للمؤسسة من خلال تخفيض التكاليف دون المساس بجودة المنتج و تعظيم الأرباح بأقل هدر من الضياع.

### ثالثا: ما يميز هذه الدراسة

تميزت هذه الدراسة عن باقي الدراسات في كونها من الدراسات القليلة التي تطرقت اليها البيئة الجزائرية فطرحت لأول مرة في جامعة تبسة لمنهج التعليم العالي والبحث العلمي فبالتالي تم تطبيقها على عينة من مجتمع ولاية تبسة فشملت هذه الدراسة مسحا للدراسات السابقة التي تطرقنا اليها المتعلقة بالموضوع فتم من خلاله دراسة اداتي صندوق النقاط و التحسين المستمر في ظل تحسين اداء تيار القيمة بنظام ادوات المحاسبة الرشيفة اذ تتميز في جوهرها من خلال التركيز على البحث في تطبيق أدوات المحاسبة الرشيفة في مختلف المؤسسات الإنتاجية والصناعية فبالتالي التعرف على ما جاءت به المحاسبة الرشيفة في مختلف مجالاتها ومعرفة اهم ادواتها المطبقة من اجل والوصول الى ما هو مؤطر له ضمن مشوارها والذي يهدف الى القضاء على أنواع الهدر والوصول الى أدنى حال للتكلفة في مختلف المجالات.

انطلاقاً مما تقدّم طرحه فإن الدراسة الحالية هي محاولة على الإجابات على تساؤلات أو حل مشكلة الدراسة فتم الاستدلال في هذه الدراسة في الجزء دراسة تطبيقية من أجل الوصول الى الهدف وذلك بأخذ عينة من أهم مؤسسة في ولاية تبسة وهي شركة الاسمنت وبالتحديد المصنع المتواجد في ماء الأبيض.

**خلاصة الفصل**

لقد تناولنا في هذا الفصل النظري المحاسبة الرشيقة حيث بدأنا بمدخل حول تعريفها وذكر ادواتها والتي تعتبر متغيرات الدراسة وهما صندوق النقاط هو عبارة عن عرض موجز لأداء تيار القيمة كل أسبوع أو شهر ويشمل ثلاثة مؤشرات لتقييم الأداء وهي: المؤشرات التشغيلية والمالية ومؤشرات الطاقة. والتحسين المستمر وهو عبارة عن نظام يتم عن طريق تحسين الكفاءة التشغيلية والانتاجية وهو من اهم الاساليب التي تتبعها المؤسسات من اجل تقليل الوقت وزيادة جودة المنتجات وذلك لتقديم قيمة مضافة للزبون من خلال زيادة الكفاءة وتحسين الجودة.

فمن هذا الجزء النظري توصلنا الى مجموعة من النتائج من أهمها:

- المحاسبة الرشيقة تعمل على ضياع القضاء على كل ما يخلف قيمة للعمل وكذا التحسين المستمر في كافة مجالات الانتاج وذلك للوصول الى الحد الأدنى من التكاليف باستخدام مجموعة من الأدوات التي تساعد على تطبيق كما جاءت به.
- توفر أدوات المحاسبة الرشيقة الأساس الملائم الذي يعمل على تقويم أداء الوحدة الاقتصادية التي تعتمد نظم الإنتاج الرشيق وعلى مختلف المستويات إذ لا يمكن لنظم المحاسبة التقليدية مواكبة التطورات الحاصلة في نظم الانتاج مما يزيد من أهمية أدوات المحاسبة الرشيقة في هذا الخصوص.
- يعتبر صندوق النقاط من أهم أدوات المحاسبة الرشيقة ويعمل على مقارنة الأداء المالي بالأداء السابق والأداء المخطط له واحتساب التأثير المالي وعملية صنع القرار.
- يعتمد صندوق النقاط في التخطيط ورقابة الأداء على ثلاث مؤشرات التشغيلية والمالية ومؤشرات الطاقة.
- التحسين المستمر كايزن من أحد الأدوات التي يتركز هدفها في البحث عن الأفكار التي تعمل على التحسين العام إلى الأفضل.
- يعمل التحسين المستمر على تقليل الوقت وزيادة جودة المنتجات بأقل تكلفة.
- أداء تيار القيمة يوفر مقاييس أداء مالية وغير مالية بشكل مستمر ودوري باستخدام بطاقة تقييم الأداء.
- قياسات تيار القيمة تربط بينا استراتيجية الشركات والتقارير الإدارية.
- يعد رضا الزبون من المقومات المهمة المستحدثة حديثا لأن الزبون أصبح هو المنطق لأعمال الوحدات الاقتصادية بالإضافة الى التقنيات الحديثة التي تعمل بما يلبي متطلبات الزبائن.

## الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية لمؤسسة  
الاسمنت - ماء الأبيض - تبسة

**الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الاسمنت -ماء الأبيض-تبسة**

**تمهيد:**

من أجل إثراء الدراسة وتقديم صورة صحيحة وواضحة عن الموضوع توجب القيام بدراسة تطبيقية، وقع الاختيار على شركة الإسمنت - ماء الأبيض تبسة تعتبر الدراسة النظرية بنية تحتية للانطلاق للدراسة الميدانية التي عادة تكون نتائجها هي الهدف الرئيسي لأي مشروع بحث علمي، وبالتالي الإجابة على الاشكالية الرئيسية وعليه كان لا بد من اكمال الجانب النظري لهذه الدراسة بتطبيق ميداني يمكن إسقاط المفاهيم والنتائج النظرية على الواقع، وانطلاقا من ذلك تم اعداد هذا الفصل، والذي يمثل الدراسة الميدانية والتي تمت على مستوى شركة الاسمنت -تبسة-

ولالإمام أكثر بالدراسة الميدانية تم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين:

**المبحث الاول: تقديم شركة اسمنت -ماء الابيض-تبسة.**

**المبحث الثاني: تطبيق اداتي صندوق النقاط والتحسين المستمر عينة الدراسة.**

### المبحث الاول: تقديم شركة الاسمنت -ماء الأبيض-تبسة

سننظر في هذا المبحث كمحور تمهيدي إلى عرض المؤسسة عينة الدراسة، سنعمل على إعطاء فكرة عامة او صورة توضيحية على شركة الاسمنت وتحديد المصنع الخاص بها المتواجد في دائرة الماء الأبيض - تبسة من الجانب الإداري والعملي لها، وكذا ذكر كل من العناصر الملزمة من تعريف وكيف تأسست ومراحل تكوينها وأقسامها وغير ذلك، قمنا بتقسيم هذا المبحث الى ثلاث عناصر وهي كالتالي:

- تقديم عام لشركة الاسمنت الماء الأبيض -تبسة-.

- الهيكل التنظيمي ونشاط شركة الاسمنت-تبسة.

- إمكانيات شركة الاسمنت-تبسة.

### المطلب الاول: تقديم عام لشركة الاسمنت الماء الابيض -تبسة-

تعتبر شركة الاسمنت من اهم المؤسسات الصناعية على المستوى الوطني وذلك لأهميتها البالغة التي تكسبها هذه الصناعة في البناء الاقتصادي إضافة الى تغطيتها للاحتياجات السوق فهي تساهم من تأمين قطاع البناء.

### الفرع الاول: التعريف بشركة اسمنت -تبسة-

شركة إسمنت تبسة "Société des Ciments de Tébessa" هي مؤسسة عمومية اقتصادية، ولديه برامج التخطيط الرباعي للتنمية (1976-1980)، حيث وضع حجر اساسها سنة 1985 تحت اشراف المؤسسة الوطنية لتوزيع مواد البناء E DIMCO، وسنة 1988 تم تحويل المشروع لمؤسسة الاسمنت ومشتقاته للشرق مقرها بولاية قسنطينة ERCE، وذلك باعتبارها قريبة جغرافيا لمدينة تبسة.

تأسست بتاريخ 29 نوفمبر 1993 تحت اسم مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للشرق-مصنع الماء

الأبيض-وقد ساهم في انجاز هذه الشركة مؤسسات محلية واجنبية نوضحها في الجدول:

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الاسمنت -ماء الأبيض-تبسة

### جدول رقم (02): الشركات التي ساهمت في انجاز المشروع

المؤسسات المنجزة	الاشغال
FREDE RICLOURSON	شركة متعددة الجنسيات -دانماركية، إسبانية- قامت بدراسة تقنية لإنجاز المصنع و كذا تمويله بالسلع و المعدات اللازمة، إضافة إلى عملية الإشراف على تركيب و تسيير الأجهزة الميكانيكية و الكهربائية
MERLINGETIN	مؤسسة فرنسية تكفلت بالتركيب الكهربائي
BATEMETEL	التي تكفلت بتركيب الهياكل المعدنية من مستودعات وورشات الميكانيك
ENCET ETRKIB	اهتمت بتركيب المعدات الميكانيكية بأكملها
ETUQRT	التمويل بالماء بقوة ضغط 16 لتر في الساعة
COSIDER	مؤسسة جزائرية تكفلت بأداء كل الأشغال الهندسية المعمارية

المصدر: معلومات من مصلحة التسيير بالشركة.

ثم انفصلت وفي سنة 1996 انفصلت الشركة عن المؤسسة الأم تحت اسم -مؤسسة إسمنت تبسة والتي تتولى الإشراف الإداري على الوحدة الإنتاجية الوحيدة -مصنع الماء الأبيض- لتصبح شركة قائمة بذاتها برأس مال اجتماعي مقدر 800.000.000 دج ينقسم إلى 8000 سهم قيمة كل منه 100.000 دج.

### الجدول (03): توزيع المساهمة من راس المال الابتدائي لمؤسسة الاسمنت -تبسة-

المؤسسات المساهمة	عدد السهم	نسبة المساهمة
ERCE مؤسسة الاسمنت ومشتقاته للشرق	4800	60%
ERCO مؤسسة الإسمنت و مشتقاته للغرب	1600	20%
ECDE مؤسسة الإسمنت و مشتقاته للشلف	1600	20%
المجموع	8000	100%

المصدر: معلومات من مصلحة المالية والمحاسبة

في سنة 1997 اصبحت مؤسسة الاسمنت ومشتقاته للشرق المساهم الوحيد، ليرتفع راس مال الشركة الى 2700 مليون دج.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الاسمنت -ماء الأبيض-تبسة

ومع مطلع سنة 2010 أصبحت شركة الاسمنت فرع تابع للمجمع الصناعي لإسمنت الجزائر.

### الفرع الثاني: الأهمية الاقتصادية للمصنع واهدافه

سيتم في هذا المبحث التطرق الى العناصر التالية:

- الأهمية الاقتصادية للمصنع ماء الأبيض-تبسة
- اهداف شركة الاسمنت اهداف شركة الاسمنت

### اولا: الأهمية الاقتصادية للمصنع

الغاية من انشاء المصنع جاءت من اجل تغطية الطلب المحلي المتزايد على الاسمنت وترجع هذه الزيادة الى أكبر حجم المشاريع وزيادة توسع عمليات البناء وتغيير الظروف بصفة عامة، كما ان صناعة الاسمنت محليا توفر من العملة الصعبة الموجهة لتغطية هذا الطلب المفرط على هذه المادة حيث وصلت الكميات المستوردة من سنة 1985 الى 1996 الى 61% من الطلب المحلي والباقي 10% فقط كإنتاج مستورد.

### ثانيا: اهداف شركة الاسمنت

تتمثل أهداف الشركة كما جاء في الوثائق القانونية لها: «إن شركة إسمنت تبسة تهدف إلى إنتاج، نقل وتسويق وممارسة جميع النشاطات الخاصة بمادة الإسمنت ومواد البناء في الوطن وخارجه وسائر العمليات المالية والعقارية وغير العقارية، الخاصة والمرتبطة ارتباطا مباشرا وغير مباشر بمادة الإسمنت. إلى جانب ذلك هناك أهداف أخرى-ظاهرة وضمنية-نجلها فيما يلي:

- تدعيم المجهود الوطني في مجال التشغيل.
- تصحيح انحرافات المجهودات التنموية من حيث إعادة التوازن الجهوي في المجال الاقتصادي.
- تغطية العجز-الجهوي خاصة-في مجال الإسمنت ومواد البناء.
- إنتاج منتج يتصف بالمواصفات الدولية يسمح بالمنافسة.

### الفرع الثالث: موقع شركة الاسمنت

يقع المقر الاجتماعي لشركة الإسمنت -تبسة-بطريق بلقاسمي يوسف بمدينة تبسة، حيث ان المصنع أنشئ بدائرة الماء الأبيض-والتي تبعد عن مقر الولاية ب 26 كلم جنوب المدينة، بجانب الطريق الوطني رقم 16، ويتربع المصنع على مساحة تقدر ب 32 هكتار. موقع الوحدة: يبعد عن مقر بلدية الماء الأبيض بحوالي 2كلم، يحده من الغرب مركب الزجاج sovest و من الشمال و الشرق أراضي زراعية .

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الاسمنت -ماء الأبيض-تبسة

ويتكون المصنع من سلسلة إنتاجية قدرها حوالي 1600 طن يوميا من مادة "الكلنكار" أما طاقتها الانتاجية السنوية تقدر بحوالي 525 ألف طن من الاسمنت.

### ملاحظة:

تجدر الإشارة إلى أن مدة إنشاء المصنع هي حوالي 67 شهرا أي خمس سنوات و 7 أشهر من يوم البناء 1990/02/25 إلى غاية 1995/02/11 تاريخ نهاية الأشغال وكانت انطلاقة المشروع كالاتي:

1994/10/11: تاريخ إشعال الفرن.

1994/10/14: تاريخ الحصول على أول كلنكار.

1994/10/16: تاريخ الحصول على مادة الإسمنت لأول مرة.

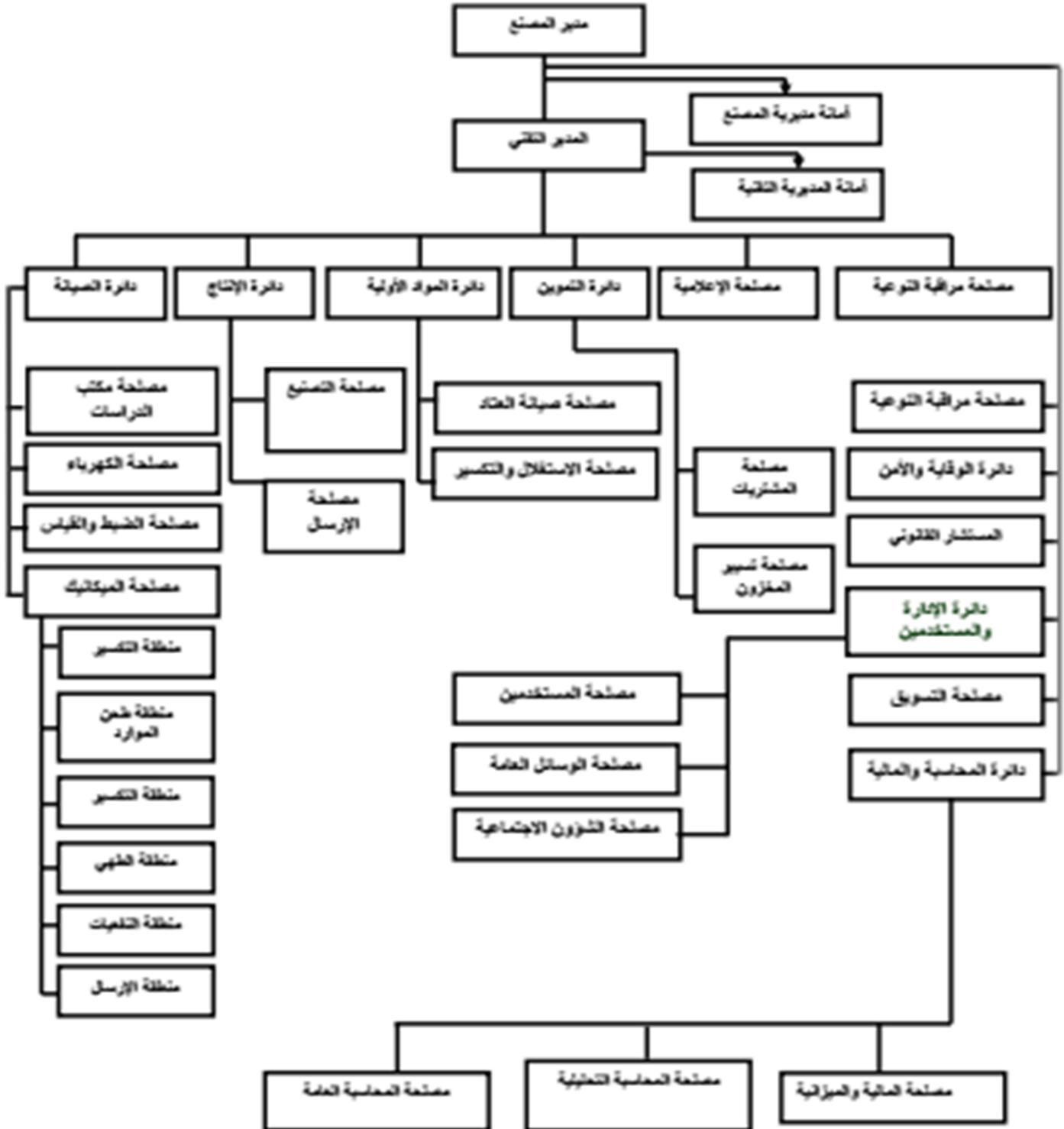
1995/03/12: تاريخ توزيع أول كمية من مادة الإسمنت.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الاسمنت -ماء الأبيض-تبسة

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي ونشاط شركة الاسمنت -تبسة-

الفرع الاول: هيكل التنظيمي للمؤسسة

شكل رقم: 05: هيكل التنظيمي لشركة الاسمنت - تبسة - الماء الأبيض



المصدر: معلومات مقدمة من طرف المؤسسة

### شرح الهيكل:

يشمل الهيكل التنظيمي للمؤسسة مستويات مختلفة، حيث تقسم بداخلها القرارات، وهذا ما يكفل نشاط المؤسسة، ويتم عرض أهم النشاطات التي تخص الدوائر والمصالح:

**المديرية العامة:** تقوم بالإشراف على إدارة الشركة ومراجعة سير الأعمال بها **مديرية وحدة الأم:** وتقوم بدورها بالإشراف على:

- العمال الموجهين للتكوين.

- تنقلات المشرفين التجاريين.

- العمليات الخاصة بالتجهيزات.

**مديرية المحاسبة والمالية:** تهتم بمراقبة الأعمال المحاسبية والتخطيط.

**مديرية الموارد البشرية:** السهر ومراقبة الأعمال الخاصة بالعمال.

**مديرية التجارة والتمويل:** الإشراف على عمليات الشراء ذات الحجم الكبير، وكذا توزيع عقود بيع الإسمنت.

**مديرية المصنع:** تقوم بالإشراف على المصنع ومراقبة سير الأعمال به، وتضم الفروع التالية:

-الإدارة التقنية: تهتم بعمليتي التموين والصيانة.

-دائرة التموين: وتقوم بالشراء من النوع الصغير كسواء المواد واللوازم والتجهيزات الإنتاجية الصغيرة.

-دائرة الإنتاج: وتقوم أساسا بتحويل المواد المكسرة من الإسمنت وإرساله إلى قسم التوزيع.

-دائرة الصيانة: تقوم بصيانة العتاد الثابت، والموزعة على المناطق التالية: منطقة الورشات، منطقة التكرز، منطقة ضمن التعليق، وأخيرا منطقة طحن.

**دائرة المواد الأولية:** تقوم بالإشراف على عملية التفجير، وتموين قسم الإنتاج ب مواد أولية مكسرة بالإضافة إلى ذلك صيانة العتاد المتنقل.

**مصلحة المراقبة النوعية:** ويتمثل دورها في إعداد بطاقة تركيبية لمادة الاسمنت خلال كل دورة ومعاينة المواد الأولية المستخرجة والمشتريات.

**دائرة المالية والمحاسبة:** تقوم بمسايرة النشاط المالي والمحاسبي للمؤسسة.

**دائرة إدارة المستخدمين:** تعمل على إعداد كشوفات خاصة بجور العمال، كما تهتم بنظافة المراكز الإدارية وإطعام العمال.

### الفرع الثاني: مراحل صناعة الإسمنت

من خلال الزيادات الميدانية للشركة تم التعرف على مراحل إنتاج مادة الاسمنت ويمكن توضيحها فيما يلي:

الإسمنت الذي يتم انتاجه يسمى الاسمنت البوتلاندي من نوع (CPG45) وهو يسمى الاسمنت عادي يستعمل في البناءات العادية لظروف عادية، ويتكون من:  
الاسمنت = الكلنكار (الاسمنت الخام) + الجبس + كلس.

الكلنكار (الاسمنت الخام) = الكلس(80%) + الصلصال (17%) + الرمل (02%) + الحديد (01%)  
وتعبر عملية الإنتاج في الورشات التالية:

**ورشة تكسير وتخزين المواد الأولية:** في هذه الورشة تتم عملية تكسر الصخور الكلسية كبيرة الحجم بواسطة الالة المكسرة المتواجدة في المحجر، لتخرج بعد ذلك هذه الحجارة الكلية عن طريق أشرطة مطاطية مخصصة انه ليتم نقلها نستودع التخزين.

**ورشة الطحن:** في هذه الورشة شعر المواد الأولية غير مستمرة من نوع HAZEMAG لتصبح بعد ذلك طحين مكون من جزيئات صغيرة الحجم، ويتعرض هذا الطحين إلى عملية التجانس في حاويات التخزين لتهيئة الطحين وتدفتته تدريجيا عن طريق الغازات الساخنة في قلعة التسخين الأولى.  
**ورشة الطهي:** هذه الورشة تتمثل أساسا في الفرن حيث يتم فيه طهي الطحين في درجة حرارة تعادل 1450 ليتحول بعد عن تفاعلات كيميائية إلى مادة الكلنكار أو الإسمنت الخام، ليحول بعد خروجه من الفرن إلى المبرد المشبكي لتخفض درجة حرارة الإسمنت الخام إلى 90° ويوضع في حاويات التخزين، ثم ينقل بعدها إلى ورشة الإسمنت بواسطة السلاسل الجديد.

**ورشة الإسمنت:** في هذه الورشة يضاف إلى الإسمنت الخام كل من مادتي الكلس والجبس بنسب مئوية تحدد بواسطة المكيال ليصبح إسمنت.

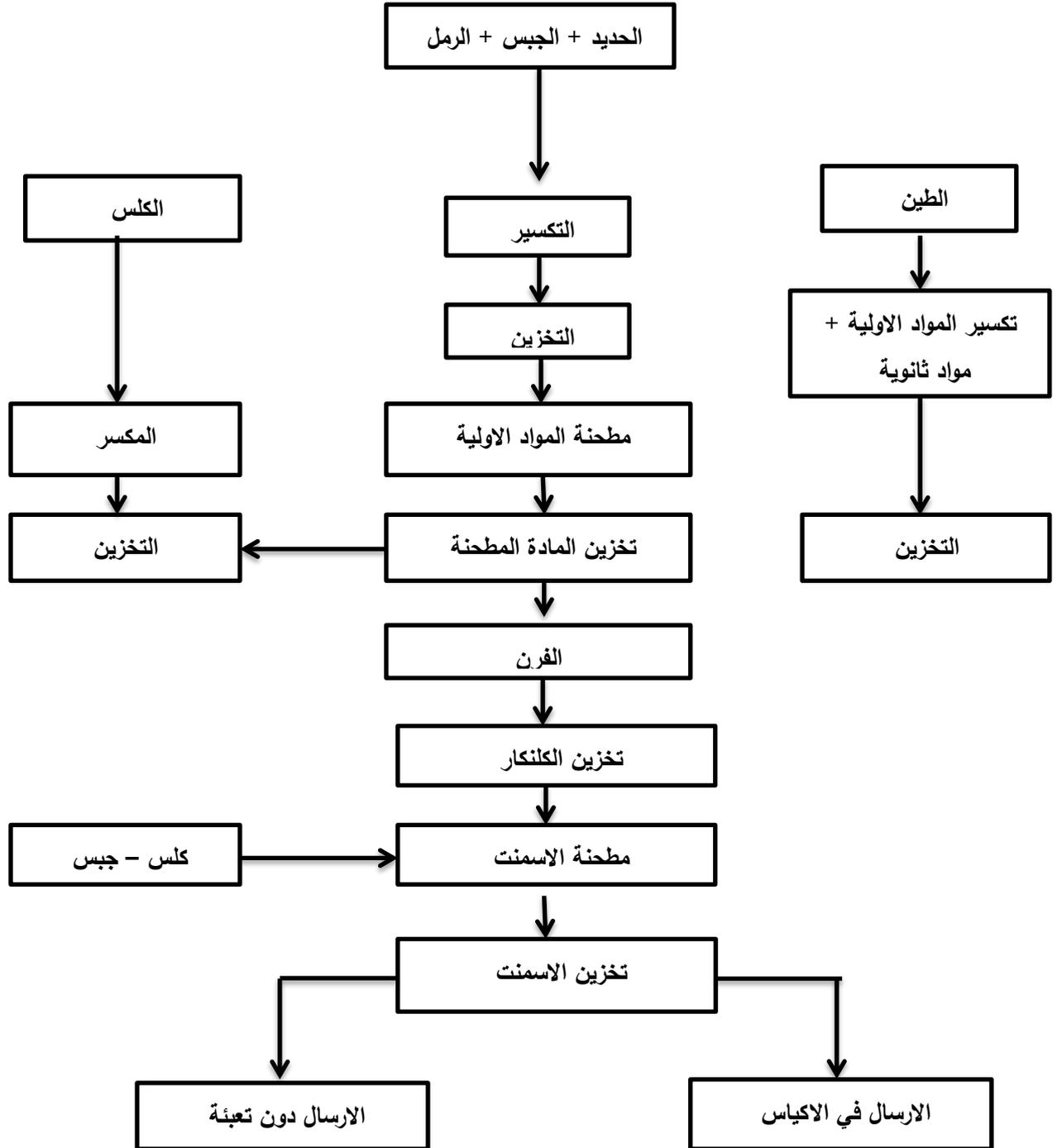
**ورشة الارسال والشحن:** في هذه الورشة يتم إرسال ارسال وشحن الاسمنت بطريقتين:

- إما عن طريق تعبئة الإسمنت داخل اكياس بواسطة آلة التغليف.

- إما عن طريق التعبئة المباشرة في الشاحنات ذات الصهاريج.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الاسمنت -ماء الأبيض-تبسة

الشكل رقم(06): المخطط المرحلي لصناعة الاسمنت



المصدر: معلومات من مصلحة المستخدمين.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الاسمنت -ماء الأبيض-تبسة

### المطلب الثالث: إمكانيات شركة الاسمنت -تبسة-

تمتلك شركة إسمنت -تبسة- إمكانيات بشرية ومادية معتبرة، وهي تعمل على استغلالها بفعالية من أجل ضمان السير الحسن للعمليات الانتاجية والوصول الى الاهداف المسيطرة.

### الفرع الأول: الامكانيات البشرية

تتضح إمكانياتها البشرية في الجدول الموالي:

### الجدول رقم (04): عدد عمال الشركة الاسمنت تبسة

البيان	2021
مديرية الاسمنت	11
دائرة المالية والمحاسبة	30
دائرة المستخدمين	25
دائرة الامن والوقاية	27
مصلحة المشاريع	15
دائرة التمويل	23
دائرة التسويق	20
دائرة الإنتاج	78
دائرة المواد الاولية	28
دائرة الصيانة	62
المجموع	319

المصدر: معلومات من مصلحة المالية والمحاسبة.

### الفرع الثاني: الإمكانيات المادية:

تتمثل إمكانياتها المادية في حيازتها على ثلاثة مقالع تعتبر المصادر الاولية والاساسية لصناعة مادة الاسمنت ويمكن توضيحها في:

1. **مقلع الحجر الكلسي:** مساحته 230 هكتار ويحتوي على ما قيمته 90 مليون طن من مادة الحجر الكلس.
2. **المقلع الطيني:** مساحته 79 هكتار ويحتوي كاحتياطي على 33200 طن من مادة الطين.
3. **مقلع الرمل:** مساحته 21 هكتار ويحتوي على 9 ملايين طن كاحتياطي من مادة الرمل.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الاسمنت -ماء الأبيض-تبسة

وتعتبر هذه المقالع المصادر الأولية الأساسية لصناعة الإسمنت بالإضافة إلى مادة الجبس المستخرج من وحدة بئر العائر الحديد الخام من وحدة منجم بوخضرة وتحتوي على التجهيزات التالية:

4. الكسارات: عددها ثلاثة الاولى خاصة بمادة الكلس، والثانية خاصة بمادة الطين، والثالثة خاصة بمادتين الحديد والجبس.

5. مساحة مهيأة للتخزين: يوجد اثنان يخزن فيها الكلس والحديد والرمل والطين والجبس كل على حدا

6. الفرن: بطاقة متاحة ب 1600 طن في الساعة لطهي المواد الاولية.

7. خلاط المسحوق: طاقة متاحة 50 طن في الساعة لدمج وخط المواد.

8. خلاط الكلنكار: طاقة متاحة تقدر ب 160 طن في الساعة.

9. مركز التوزيع: يحتوي على ثلاث حاويات لتعبئة الاسمنت.

### المبحث الثاني: إسقاط الدراسة النظرية على الواقع التطبيقي في مؤسسة الاسمنت \_ماء الأبيض-تبسة

سيتم في هذا المبحث عرضا وتحليل البيانات وكذا مناقشة النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة مع إعطاء فكرة حول الطريقة والأدوات المستخدمة، وسيتم في هذا المبحث التطرق للعناصر التالية:

- تطبيق أداة صندوق النقاط
- تطبيق أداة التحسين المستمر-كايزن
- تطبيق التكامل بين أداتي صندوق النقاط والتحسين المستمر في تحسين أداء تيار القيمة في مؤسسة محل الدراسة

### المطلب الأول: تطبيق أداة صندوق النقاط

قبل المباشرة بتطبيق أداتي المحاسبة الرشيفة والمتمثلة بصندوق النقاط والتحسين المستمر ينبغي الإشارة أن المصنع عينة الدراسة يعتمد في تقويم أداءه على المقاييس المالية من خلال المعلومات التي يتم تجهيزها من قبل النظام المحاسبي المطبق وهذه المقاييس لا تغطي جميع جوانب أداء المصنع فضلا عن أن جوانب التحسين التي يجريها على أداءه إنما تكون في حدود النتائج التي تسفر من عملية تقويم الأداء المالي، وبالنتيجة فإن المصنع وإذا ما أراد دعم موقفه التنافسي ومواكبة التطورات التي تكتنف بيئة الأعمال الحديثة فإن عليه تطبيق التقنيات الحديثة للمحاسبة الإدارية ومنها المحاسبة الرشيفة التي يمكن أن تؤدي وظائف متعددة من خلال تطبيق أدواتها المختلفة، أبرز هذه الأدوات هي صندوق النقاط والتحسين المستمر.

### الفرع الأول: صندوق النقاط:

يتم تطبيق أداة صندوق النقاط عبر المقاييس الثلاثة الآتية وهي انعكاس للأداء في ظل تيار القيمة.

### أولا: المقاييس التشغيلية:

تتكون المقاييس التشغيلية من الآتي:

### **1. الاستلام إلى التجهيز (الوقت من الرصيف إلى الرصيف)**

يعتبر هذا المقياس من المقاييس المهمة الذي يقيس تدفق المواد من خلال تيار القيمة، والذي يعكس الوقت المستغرق في تكوين المنتج من رصيف الاستلام إلى رصيف التجهيز خلال الإنتاج، وإلى شحنها من رصيف الاستلام إلى رصيف التجهيز للشحن، أي بدء من الحصول على المواد الأولية وحتى إتمام المنتج والصيغة العامة لتطبيق هذا المؤشر هي كالآتي:

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الاسمنت -ماء الأبيض-تبسة

$$\frac{\text{مخزون مواد أولية} + \text{مخزون إنتاج تحت التشغيل} + \text{مخزون إنتاج تام}}{\text{كمية الإنتاج الذي تم شحنه}} = \text{الاستلام إلى التجهيز}$$

عدد ساعات العمل

أما بالنسبة لمصنع الاسمنت الخاص بالدراسة فإن كل مرحلة من مراحل إنتاج المنتج تعتبر إنتاج وتتمثل هاته المراحل:

**المرحلة الأولى:** تتمثل في:

-تكسير الكلس.

-تكسير الطين.

-تكسير الرمل.

**المرحلة الثانية:** الرحي

**المرحلة الثالثة:** الطهي

**المرحلة الرابعة:** طحن الاسمنت وهي آخر مرحلة للحصول على المنتج النهائي.

ولتطبيق القانون السابق يمكن تلخيص معطياته في الجدول التالي

**جدول رقم (05): معطيات المؤسسة لسنة 2021**

**الوحدة: دينار جزائري**

البيان	المواد المكسرة	الرحي	الطهي	الاسمنت
مخزون مواد أولية	17 230,00	6 225,00	162 348,72	20 301,13
مخزون إنتاج تحت التشغيل	غير موجود			
مخزون إنتاج تام	514 583,00	498 584,00	295 201,00	309 421,00
كمية الإنتاج الذي تم شحنه	512 073,00	496 238,00	329 878,32	307 985,45

المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

وقد كانت عدد ساعات العمل في كل مرحلة من مراحل الإنتاج كالتالي:

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الاسمنت -ماء الأبيض-تبسة

جدول رقم (06): عدد ساعات العمل لسنة 2021

البيان	مرحلة التكسير	مرحلة الرحي	مرحلة الطهي	مرحلة طحن الاسمنت	مرحلة التوزيع
عدد العمال	20	4	5	7	10
ساعات العمل الشهرية للعامل الواحد	173,33	173,33	173,33	173,33	173,33
عدد ساعات العمل السنوية	3466.6	693,32	866,65	1213,31	1733,3

المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

حساب المؤشر لكل مرحلة من مراحل الانتاج كالتالي:

المرحلة الاولى: التكسير

$$\frac{17\ 230,00 + 0 + 514\ 583,00}{\frac{512\ 073,00}{3466.6}} = 3600.62$$

أي 3.6 ساعة عمل

المرحلة الثانية: الرحي

$$\frac{6\ 225,00 + 0 + 498\ 584,00}{\frac{496\ 238,00}{693,32}} = 705.29$$

أي 0.7 ساعة عمل

المرحلة الثالثة: الطهي

$$\frac{162\ 348,72 + 0 + 295\ 201,00}{\frac{329\ 878,32}{866,65}} = 1202.07$$

أي 1.2 ساعة عمل

المرحلة الرابعة: طحن الاسمنت

$$\frac{20\ 301,13 + 0 + 309\ 421,00}{\frac{307\ 985,45}{1213,31}} = 927.82$$

أي 0.9 ساعة عمل

وتشير نتيجة تطبيق مقياس من الاستلام إلى التجهيز أن الوقت الذي يستغرقه إنتاج طن واحد من

الاسمنت حتى يصبح تام الصنع هو 6.4 ساعة، بينما تشير نتائج المقابلات مع المسؤولين في المعمل أن

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الاسمنت -ماء الأبيض-تبسة

الوقت اللازم لإتمام الطن الواحد هو 4.5 ساعة، وعليه فأن هناك فرق واضح بين الوقت الفعلي والوقت المخطط ومقداره 1.9 ساعة، وهذا الفرق انما هو وقت ضائع نتيجة تحويل المواد الأولية اللازمة للإنتاج من مرحلة لأخرى باستخدام آلات قديمة مخصصة لهذا الغرض مع زيادة أعمال الصيانة عليها. ولذلك قامت المؤسسة باقتناء آلات جديدة لعدم هدر الوقت.

### 2.1. أول مرة من خلال (FTT) First Time Through

يعكس هذا المقياس مدى فعالية العمل الموحد للأنشطة داخل تيار القيمة وهو يعد في نفس الوقت من مقاييس الجودة الذي يعتمد على الإنتاج السليم عند التطبيق، أي باستبعاد الإنتاج المعاب من إجمالي الإنتاج، والصيغة العامة لهذا المقياس كالآتي:

$$FTT = \frac{\text{إجمالي الانتاج} - \text{الانتاج المعاب}}{\text{إجمالي الانتاج}} \times 100$$

لا يمكن حساب هذا المؤشر لأن المصنع لا يمتلك إنتاج معاب وذلك لأن المنتج لا يحتوي على مواد قابلة للتلف.

### 3.1. التسليم في الوقت المحدد

يعكس هذا المقياس نسبة الطلبات التي تم شحنها للزبائن خلال الفترة المحددة وبيان مدى فعالية نظام الرقابة داخل تيار القيمة، والصيغة العامة لهذا المقياس بالتطبيق على بيانات معمل الاسمنت عينة البحث كالآتي:

$$\text{نسبة الطلبات التي تم شحنها خلال عام 2021} = \frac{\text{كمية الاسمنت التي تم شحنها}}{\text{الانتاج الكلي}} \times 100$$

$$\text{نسبة الطلبات التي تم شحنها خلال عام 2021} = \frac{307\,985,46}{309\,421,00} \times 100$$

$$= 99.53\% \text{ من الاسمنت.}$$

تبين النسبة أعلاه أن ما نسبته (99%) من الاسمنت المنتج خلال عام 2021 تم شحنه على شكل طلبات للزبائن وهذه نسبة جيدة مع الخطط الموضوعية بهذا الشأن، لأن المؤسسة تتعامل بالإنتاج المستمر

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الاسمنت -ماء الأبيض-تبسة

وكل الإنتاج مباع لأن الطلب أكثر من العرض، كما يعد هذا المقياس من المقاييس الرقابية المهمة التي تجعل جميع المعلومات المتعلقة بالإنتاج تحت السيطرة.

### 4.1. المبيعات لكل شخص

يقيس هذا المقياس نسبة المبيعات الكلية بالدينار للمعمل الى عدد العاملين والصيغة العامة كالآتي:

$$\frac{\text{المبيعات الكلية}}{\text{عدد العاملين}} = \text{المبيعات لكل شخص}$$
$$\frac{1\ 617\ 621\ 506.69}{329} = 4\ 919\ 782.69 \text{ دينار}$$

عدد العاملين في سنة 2019 (329) عامل أما عند تطبيق المعادلة أعلاه على بيانات المصنع عينة الدراسة في ظل المحاسبة الرشيقة وما أسفر عنه بتطبيقها من تخفيض في عدد العاملين الى (319) عامل فأن تطبيق مقياس المبيعات لكل شخص يكون كالآتي:

$$\frac{1\ 617\ 621\ 506.69}{319} = 5\ 070\ 913.81 \text{ دينار}$$

يتضح من النتائج أعلاه أن حصة كل عامل من مبيعات المعمل في عدم تطبيق المحاسبة الرشيقة هو (4 919 782.69) دينار، أما في ظل تطبيق المحاسبة الرشيقة فقد بلغت حصة كل عامل بمقدار (5 070 913.81) دينار، وهذا يدل على ازدياد حصة كل عامل من المبيعات في ظل المحاسبة الرشيقة وهذا يدل على وجود هدر كبير في الموارد البشرية المستثمرة في المصنع.

### 5.1. متوسط كلفة تيار القيمة لكل وحدة (متوسط كلفة المنتج)

يعد هذا المقياس من المقاييس المهمة الذي يقيس مدى التحسين الحاصل للعمليات داخل تيار القيمة، كما أنه يعد كملخص للتغيرات التي تحدث في تيار القيمة، السوق، والزبائن ويتم احتسابه وفق الصيغة الآتية:

$$\frac{\text{إجمالي كلفة الانتاج السنوي}}{\text{حجم الانتاج السنوي}} = \text{معدل التكلفة}$$

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الاسمنت -ماء الأبيض-تبسة

$$13\ 149.94 \text{ دينار لكل طن} = \frac{4\ 049\ 992\ 178,45}{307\ 985,46}$$

أما في ظل تطبيق المحاسبة الرشيقة واستنادا إلى حسابات المصنع فيكون متوسط كلفة تيار القيمة لكل وحدة كالتالي:

$$945.62 \text{ دينار لكل طن} = \frac{291\ 239\ 467,24}{307\ 985,46}$$

يلاحظ أنه بتطبيق المحاسبة الرشيقة فإن متوسط كلفة المنتج قد بلغت (945,62) دينار للطن وهي أقل من متوسط كلفة المنتج في حالة عدم تطبيق المحاسبة الرشيقة البالغ (13 149.94) دينار للطن، وبهذا يتضح أن المحاسبة الرشيقة قد ساهمت في تخفيض اجمالي تكاليف الإنتاج وبالنتيجة انخفاض متوسط كلفة المنتج وهذا بحد ذاته يعد مؤشر جيد كونه يعكس قدرة المصنع على تغطية تكاليفه والوصول إلى الربح بأسرع ما يمكن.

### ثانيا: المقاييس المالية

تتكون المقاييس المالية التي تعنى بقياس أداء تيار القيمة بتطبيق أداة صندوق النقاط من الآتي:

#### 1. الإيرادات:

وتمثل المبلغ الإجمالي لمبيعات تيار القيمة (منتج الاسمنت) في الفترة التي يتم فيها تقويم أداء تيار القيمة، إذ بلغت إيرادات تيار القيمة لمصنع اسمنت ماء الأبيض تبسة لعام 2021 ما مقداره (1 818 906 306.43) دينار.

#### 2. كلفة المواد:

تمثل كلفة المواد المصروفة للإنتاج، إذ تبلغ كلفة المواد المصروفة لإنتاج الاسمنت بتطبيق المحاسبة الرشيقة (39 876 888.80) دينار، بينما تشير سجلات الكلفة للمصنع أن كلفة المواد المصروفة للإنتاج في عام (2021) ما مقداره (50 688 158.77) دينار، وبهذا يتضح أن هناك فرق بين مبلغ الكلفة مقداره (10 811 269.97) دينار، وسبب هذا ينطلق من أهداف المحاسبة الرشيقة التي تركز على مكافحة نواحي الإسراف والتبذير في جميع الجوانب ومنها المواد.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الاسمنت -ماء الأبيض-تبسة

### 3.كلفة التحويل:

وتمثل إجمالي تكاليف تيار القيمة مطروحا منها كلفة المواد، إذ بلغت كلفة التحويل للمعمل العام 2021 ما مقداره (68 567 855.88) دينار، بينما حقق المصنع تكاليف تحويل وذلك بتبني المحاسبة الرشيقة مقدارها (49 655 123.44) دينار، وبهذا فان تطبيق هذه التقنية قد أسفر عن تخفيض في تكاليف التحويل بمقدار (18 912 732.44) دينار.

### 4.ربح تيار القيمة:

يمثل ربح تيار القيمة الفرق بين الإيرادات وكلفة البضاعة المباعة، إذ بلغ ربح تيار القيمة (88 568 888.99) دينار، تم حسابه التالي:

$$820\ 581\ 760.93 = \frac{1818\ 906\ 306,43}{998\ 324\ 545.50} = \frac{\text{الإيرادات}}{\text{كلفة البضاعة المباعة}} = \text{ربح تيار القيمة}$$

مع ملاحظة أن هذا الربح المتحقق هو نتيجة تطبيق المحاسبة الرشيقة وما يسفر عنها في انخفاض كلفة المنتج.

### 5.العائد على مبيعات تيار القيمة :

يحتسب العائد على مبيعات تيار القيمة عند تطبيق المحاسبة الرشيقة بقسمة الربح لتيار القيمة على إيراداته، سيكون العائد (0.45)، تم حسابه كالتالي:

$$0.45 = \frac{820\ 581\ 760.93}{1818\ 906\ 306,43} = \frac{\text{ربح تيار القيمة}}{\text{الإيرادات}} = \text{العائد على مبيعات تيار القيمة}$$

ففي ظل تطبيق المحاسبة الرشيقة يتحقق عائد نتيجة لانخفاض التكاليف عن طريق التخلص من الأنشطة غير المضيفة للقيمة، حيث يعكس هذا المؤشر كفاءة المصنع في استخدام الموارد.

### ثالثا: الطاقات

يبين هذا المقياس تحديد إمكانيات المعمل والموارد الضائعة التي لم يستفاد منها، وفي هذا الصدد تقسم الطاقات إلى ثلاث أنواع وهي كالتالي:

#### 1. الطاقة الإنتاجية:

وتمثل الطاقة المستخدمة في تصنيع منتج الاسمنت، وتشير بيانات شعبة التخطيط والمتابعة في المصنع عينة البحث، أن الطاقة المتاحة سنويا هي بمقدار (6456) ساعة مع الإشارة أن احتساب هذه

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الاسمنت -ماء الأبيض-تبسة

الطاقة هو على أساس أن المعمل يعمل بواقع (24) ساعة في اليوم وبثلاث وجبات عمل تبلغ ساعات كل وجبة (8) ساعة وان لكل وجبة استراحة للعاملين مقدارها (1) ساعة فضلا عن أن هنالك أوقات للانتظار بين العمليات وأوقات للنقل والتخزين ، لذلك فإن الإنتاج المتاح لكل ساعة من واقع سجلات المصنع دون الأخذ بالاعتبار أوقات الاستراحة والأوقات الأخرى كالوقت الانتظار وغيرها هو بمقدار (47,92) طن/ ساعة تم حسابه كالتالي:

$$\text{الإنتاج المتاح لكل ساعة} = 309421 \text{ طن} \div 6456 \text{ ساعة}$$

$$= 47,92 \text{ طن/ ساعة}$$

أما الطاقة الإنتاجية السنوية بعد استبعاد أوقات الاستراحة والأوقات الأخرى التي تعد كهدر في الطاقة تبلغ (270700,08) طن تم حسابه كالتالي:

$$\text{الطاقة الإنتاجية} = 47,92 \text{ طن} \times 5649 = 270700,08 \text{ طن}$$

أي بنسبة 35 % من الإنتاج المتاح بعد استبعاد أوقات الاستراحة والأوقات الأخرى وبما أن الإنتاج السنوي للمصنع لعام 2021 هو بمقدار (309421) طن أي بقيمة 39% فهذا دليل على وجود طاقة فائضة لم تستغل من قبل المصنع وحتى لم تصل إلى الطاقة الإنتاجية وبنسبة 61%.

### 2. الطاقة غير الإنتاجية:

تمثل الطاقة غير الإنتاجية الطاقة غير المستغلة من قبل المصنع في إنتاج الاسمنت وهي تحتسب بالفرق بين الطاقة الإنتاجية المخططة والإنتاج الفعلي، وبما أن الإنتاج الفعلي الذي يساوي 309421 طن أكبر من الطاقة الإنتاجية المخططة والتي تساوي 270700 طن فإن المصنع يستغل الطاقات الإنتاجية بأحسن صورة.

### 3. الطاقة الضائعة:

وتمثل الفرق بين الطاقة المتاحة والطاقة الإنتاجية، وبالتطبيق على بيانات المصنع فإن الطاقة الضائعة تبلغ 38721 طن تم حسابه كالتالي:

$$309421 \text{ طن} - 270700 \text{ طن} = 38721 \text{ طن} \text{ أي بنسبة } 3\%$$

يلاحظ من النتائج أعلاه من واقع تطبيق مقاييس الطاقة الثلاثة أن المصنع يستغل الطاقة المتاحة وبفوق الطاقة المخطط لها وهذا يدل على قوة واضحة في الأداء من حيث أن المصنع يمتلك نسبة ضئيلة

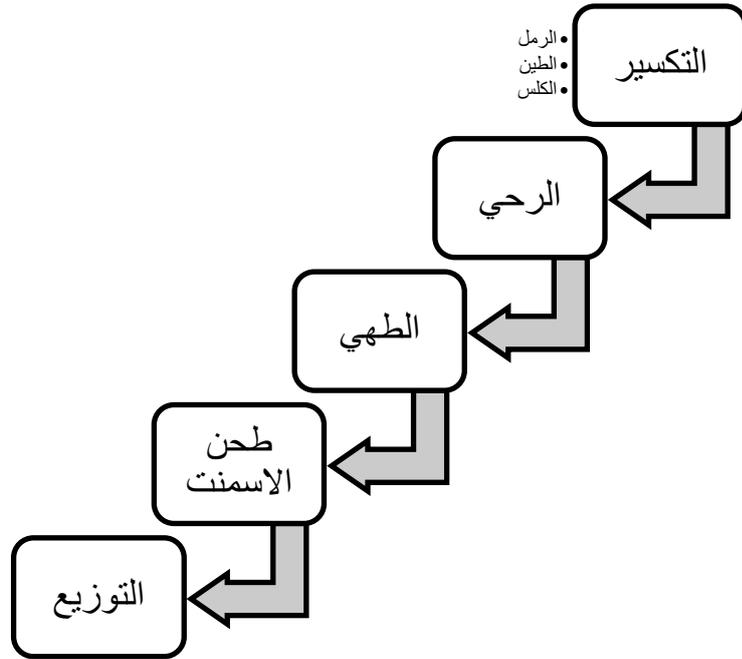
## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الاسمنت -ماء الأبيض-تبسة

للطاقة الضائعة وتستغل بالصورة الصحيحة نتيجة للتخطيط الصحيح لمسار العمل والإنتاج والمحافظة على جودة المنتج.

### المطلب الثاني: تطبيق أداة التحسين المستمر - كايزن

يعد تبني مفهوم التحسين المستمر في الكثير من الصناعات أحد الاستراتيجيات المهمة التي تهدف الى تقديم منتجات ذات جودة عالية وبكلفة منخفضة وهذا يتم من خلال تحسين أداء كافة الأنشطة ذات العلاقة بالمنتج مع استبعاد جميع الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وفي المصنع عينة الدراسة ينبغي أن تأخذ عمليات التحسين المستمر النواحي الآتية:

#### شكل رقم (07): مراحل الانتاج



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معلومات مقدمة من طرف المؤسسة.

#### 1. المرحلة الأولى: التكسير

قبل هذه المرحلة هناك مرحلة تسمى بمقلع الكلس، مقلع الرمل، ومقلع الطين ونأخذ بهذه المواد إلى التكسير ومن هنا تبدأ عملية الإنتاج، ينبغي العمل بطريقة مناسبة للإنتاج عن طريق الحصول على المواد الجيدة ذات المواصفات التي تلبي متطلبات تصنيع المنتج من حيث الجودة وفي الوقت المناسب ولتجنب تراكم المخزون أو النقص الذي يسبب توقف العمل وعدم تلبية متطلبات الزبائن في الوقت المحدد، ونرى أن تتم عملية التفجير بسرعة عن طريق شراء المعمل لعدد أكبر من المتفجرات، وإجراء الفحص للمواد قبل نقلها للمعمل لضمان أنها مطابقة للمواصفات، كما يستلزم الأمر توفير البيئة المناسبة في المقلع من أجل

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الاسمنت -ماء الأبيض-تبسة

ضمان عدم التلف المواد وحصول الضياع، وكذلك يتطلب إجراء الصيانة المستمرة للكسارات لضمان استمرار عملها بصورة جيدة وعدم توقفها بشكل مفاجئ، كما يتطلب اختيار الترسبات الحجرية ذات النقاوة العالية.

وتشير نتائج تكاليف مرحلة التكسير يمكن أن تحدث تخفيض إضافي في التكاليف بعد التحسينات المذكورة، خاصة ما يرتبط بالتكاليف المتعلقة بالمكائن والمعدات وتكاليف التسهيلات والدعم والتكاليف الأخرى.

### 2. المرحلة الثانية: الرحي

يتم طحن للمواد الأولية في طواحين المعلقات، إذ تخلط هذه المواد بالمياه ويستمر الطحن حتى الوصول إلى درجة نعومة المطلوبة، وتشير نتائج المقابلات مع مهندسي المعمل إنه لتحقيق الجودة في المنتج من ناحية درجة نعومة المواد التي تطحن في الطواحين ينبغي على المصنع تطبيق الخطوات التالية التي تعكس المسار الفني الذي يجب تنفيذه في نشاط الطحن الأولي للمواد:

فحص المواد قبل دخولها إلى الطواحين والتأكد من أنها مطابقة للمواصفات من حيث التركيبة والمميزات التي تجعل المنتج ذات جودة عالية، الطحن الجيد للمواد للوصول إلى درجة النعومة المطلوبة فهذا مهم جداً لمطابقة المنتج للجودة، تنظيف الطواحين بشكل مستمر لتجنب تراكم بقايا الطحن مما يؤثر في جدار الطواحين وعلى المواد الداخلة للطحن مما يؤثر في مواصفات المواد، أخذ عينات بشكل دوري لضمان مطابقة تركيبته للمواصفات المطلوبة والمطابقة لمتطلبات الزبون، بعد إتمام الطحن وخزن المواد يتطلب التأكد من سلامة صوامع التخزين (أماكن التخزين) لتجنب الأضرار بالمخزون مع التأكيد على عدم تأخير التخزين لفترات طويلة لأنه يعد مصدر للضياع بسبب تعرضه للتلف وفقدانه للمواصفات التي تؤثر في جودته وكذلك ارتفاع تكاليف تخزينه، وتشير نتائج المقابلات مع عمال المصنع أن تطبيق الخطوات أعلاه التي تعكس آلية عمل نشاط الطحن الأولي للمواد المفترض القيام بها من شأنها أن تحدث في تكاليف هذا النشاط و يتوجب تخفيض هذه التكاليف وفق التحسينات الجيدة.

### 3. المرحلة الثالثة: الطهي

يعتبر من الأنشطة المهمة الذي فيه تتكون المادة نصف المصنعة (الكلنكار)، إذ بعد الطحن الأولي للمواد تنقل هذه المواد من الأحواض المخصصة لها إلى فتحة تغذية الفرن الدوار، وتشير نتائج المقابلات مع المسؤولين في المصنع عينة الدراسة أنه بالإمكان إجراء هيكلية لعمل نشاط الطهي وفق الخطوات التالية

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الاسمنت -ماء الأبيض-تبسة

التي يعتمد عليها المصنع بشأن هذا النشاط والتي بتطبيقها تجعل المنتج يتوافق مع متطلبات الزبون والمواصفات اللازم توفرها في المنتج: فحص المواد قبل دخول إلى الأفران للتأكد منها أنها متطابقة للمواصفات، الصيانة المستمرة للأفران لتجنب توقفها فجأة، التأكد من الكهرباء والوقود والزيوت للأفران إنتاج كميات مناسبة من الكلنكار ووفق ما هو محدد لتجنب تراكم المخزون، الفحص الدوري للمواد عن طريق أخذ العينات بشكل مستمر للتأكد من مطابقتها لمواصفات ومتطلبات الإنتاج.

### 4. المرحلة الرابعة: طحن الإسمنت

يتطلب من المصنع عند القيام بنشاط الطحن النهائي تنفيذ بعض الخطوات المهمة التي تدخل ضمن نطاق هذا النشاط والتي يرى مسؤولو المصنع أنها ضرورية وتؤثر في جودة المنتج، وهذه الخطوات تتمثل في الفحص الأولي لمادة الكلنكار قبل دخولها إلى الطواحين مع تهيئة هذه الطواحين وتنظيفها جيدا لتجنب تراكم المخلفات التي تؤثر في عملية الطحن وفي المنتج وذلك بالتأثير في جودته، إضافة كميات الجبس حسب النسبة المقررة، الفحص الدوري للجزيئات الناتجة لمعرفة مطابقتها تركيبها للمواصفات المطلوبة في المنتج، وتوفير السيلوات المناسبة لخصائص الاسمنت الناتج والمحافظة عليه لتجنب تلفه والتأثير في تركيبته، وتشير نتائج المقابلات مع المسؤولين عن تأدية نشاط الطحن النهائي أن تطبيق الخطوات السابق ذكرها والمفترض القيام بها في هذا النشاط من شأنها أن تحدث تخفيض إضافي في تكاليف نشاط الطحن النهائي بعد التخفيض الذي حصل بتطبيق أداة تيار القيمة أي هندسة التكاليف وبالأخص التكاليف المرتبطة بالمكائن والمعدات المسؤولة عن تأدية عمليات الإنتاج.

### 5. المرحلة الخامسة: التعبئة والتوزيع

يمر على مرحلتين، مرحلة التوزيع دون تعبئة ومرحلة التوزيع في الأكياس، ويتضح أن أكياس التعبئة للمصنع جيدة، فلاكياس ذات متانة مناسبة وجيدة، كما أن من أهم متطلبات الزبون هو التغليف الجيد لتجنب حدوث تمزق في الأكياس الورقية المستخدمة لتعبئة الإسمنت.

وفيما يلي جدول يوضح التكاليف المتعلقة بكل مرحلة من مراحل الإنتاج لشهر جانفي 2021

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الاسمنت -ماء الأبيض-تبسة

### جدول رقم (07): تكاليف مراحل الإنتاج لشهر جانفي 2021

الوحدة: دينار جزائري

المرحلة الأولى	المرحلة الثانية	المرحلة الثالثة	المرحلة الرابعة	المرحلة الخامسة	البيان
التكسير	الرحي	الطهي	طحن الإسمنت	التعبئة والتوزيع	
1 031 186,34	4 606 936,21	12 772 958,84	5 263 910,31	12 690 784,57	ح/60 مشتريات مستهلكة
231 028,54	208 297,17	189 335,46	183 982,98	3 920 528,05	ح/61 الخدمات الخارجية
41 066,50	4 967,31	6 623,08	11 446,72	1 199,04	ح/62 الخدمات الخارجية الأخرى
1 554 367,36	332 728,73	433 948,27	518 713,42	689 846,29	ح/63 أعباء المستخدمين
341 041,36	2 566 106,82	11 448,19	1 766 908,76	1 299 798,45	ح/68 الإهلاكات
3 198 690,10	7 719 036,24	13 414 313,84	7 744 962,19	18 602 156,40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتان اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول أن آخر مرحلة إنتاج ألا وهي مرحلة الإرسال دون تعبئة والإرسال في الأكياس تكاليفها أعلى من تكاليف المراحل السابقة وذلك نظرا لارتفاع تكاليف الاكياس التي تقدر ب (11 512 880.00) دينار، ومنه نقول أن في عملية الإنتاج كل ما تقدم مرحلة تزيد تكلفة الإنتاج لأن تكلفة المنتج تتزايد مما يخلف تراكم متزايد للأعباء حتى نصل لتكلفة منتج نهائي.

❖ كما أن هناك أنشطة مختلفة خارج نشاط الإنتاج وتتمثل في النقاط التالية:

#### 1. نشاط التسويق:

بالنسبة لهذا النشاط، تشير نتائج المقابلات مع المسؤولين عن تأدية هذا النشاط أن على المعمل زيادة الاهتمام بهذا النشاط عن طريق الاهتمام بالدعاية والإعلان للحصول على زبائن أكثر، فضلاً عن الإنتاج وفق متطلبات الزبائن التي ينبغي توفرها والتي تدخل ضمن نطاق عمل هذا النشاط فهذا من شأنه أن يؤدي الى تحسين جودة المنتج وبالنتيجة زيادة حجم مبيعات المعمل من هذا المنتج، الا أن شركة الاسمنت تبسة، كانت تهمل هذا النشاط لأنها كانت الشركة الوحيدة في الشرق ولم تهتم للزبائن لأنها مشبعة من هاته الناحية إلا أن مؤخرا من سنة 2018 تنازل عدد الزبائن وذلك لدخول منافسين في الساحة و فتح فرع في ولاية خنشلة فقد أصبح الزبائن يتواصلون مع الشركة التي تكون الأقرب إليه.

وفيما يلي جدول يعرض عدد الزبائن من سنة 2016 الى سنة 2021 وقد اخترنا سنة 2016 لأنها كانت سنة الذروة من هاته الناحية.

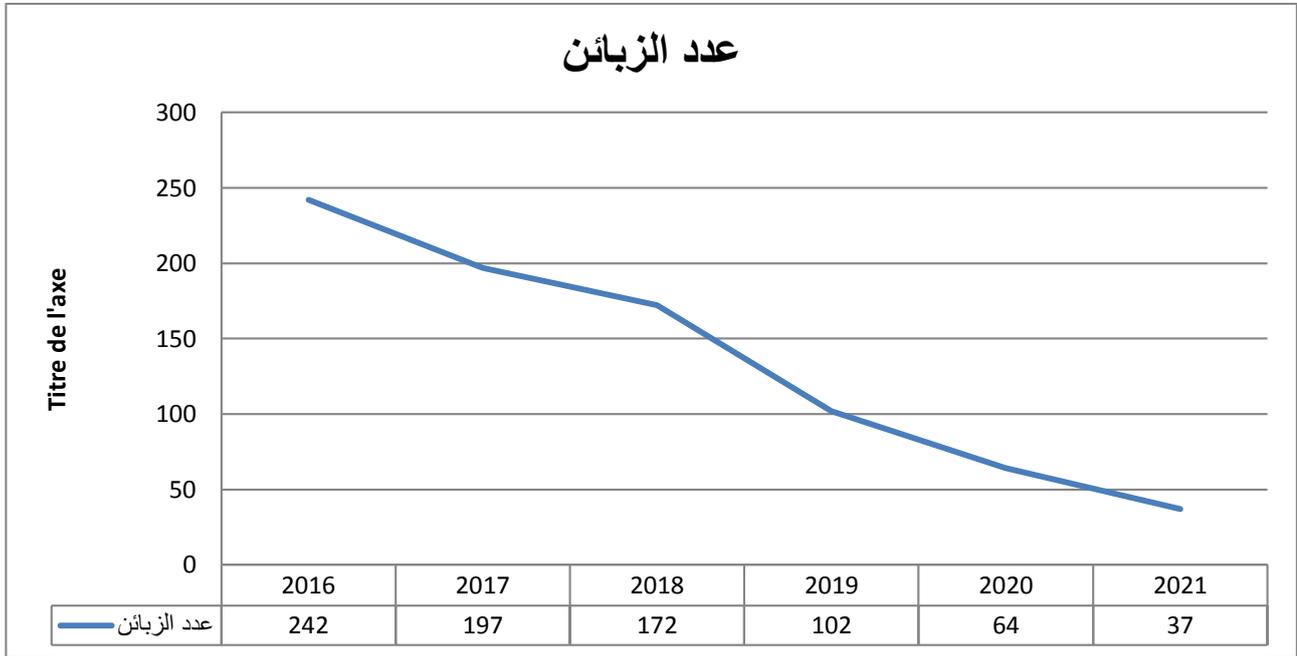
## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الاسمنت -ماء الأبيض-تبسة

جدول رقم (08): عدد الزبائن من سنة 2016 الى سنة 2021

البيان	مؤسسات توزيع وطنية	مؤسسات الانجاز الأجنبية	مؤسسة الإنجاز الوطنية	مؤسسات تحويل وتصنيع	مؤسسات الإنجاز	مؤسسات تحويل الوطنية	مؤسسات التوزيع طبيعية	المجموع
2016	03	11	11	26	187	04	-	242
2017	03	06	13	02	170	03	-	197
2018	-	06	10	07	146	-	-	172
2019	02	05	05	06	79	02	03	102
2020	03	04	04	08	41	01	03	64
2021	03	02	04	01	23	01	03	37

المصدر: من إعداد الطالبتين، اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

شكل رقم (08): منحنى يمثل عدد الزبائن من سنة 2016 الى سنة 2021



المصدر: من اعداد الطالبتين.

نلاحظ انخفاض في عدد الزبائن ويرجع ذلك:

- وجود منافسة قوية من شركات أخرى مثل: سيقوس، خنشلة؛
- توقف جل الاعمال المتعلقة بالمعدلات والبناء بسبب جائحة كورونا؛
- تشييع الطلب العالمي لمادة الإسمنت؛

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الاسمنت -ماء الأبيض-تبسة

- ارتفاع أسعار الحديد لذلك يقل الطلب على الاسمنت.

### 2. رفع المركز التنافسي:

إن التطورات التي حدثت في بيئة الأعمال وانفتاح الأسواق واستيراد كميات كبيرة من الاسمنت، قد أدى إلى زيادة المنافسة بين الشركات الأجنبية والمحلية والشركات المحلية نفسها لذلك يجب على المصنع العمل على تحسين جودة منتج من خلال مطابقة مواصفاته لرغبات الزبائن، وتشير نتائج المقابلات مع المسؤولين في المصنع أن التنافس مع الشركات المحلية ليس بسبب السعر لأن سعر بيع المنتج سعر محدد و ثابت من طرف الشركة الأم (مقنن)، وقد تكون المنافسة في تنوع المنتج لأن المصنع محل الدراسة يتم فيه إنتاج ثلاثة أنواع من الاسمنت وهي كالتالي:

- اسمنت ما يسمى بالخرسانة المسلحة (42,5)

- اسمنت يستخدم للأعمال الخفيفة (32,5)

- اسمنت مضاد للأملاح (CRS)

وفي الجدول التالي يوضح أسعار الاسمنت لكل طن واحد لسنة 2021:

### جدول رقم (09): أسعار الإسمنت بأنواعه بالمصنع في سنة 2021

الوحدة: دينار جزائري

البيان	SAC 32,5	VRAC 32,5	SAC 42,5	VRAC 42,5	CRS SAC	CRS VRAC
سعر HT	5 642,00	5 097,39	6 328,20	5 648,72	9 300,00	8 900,00
تخفيض 02 %	112,84	101,95	126,56	112,97	186,00	178,00
الصافي التجاري	5 529,16	4 995,44	6 201,64	5 535,75	9 114,00	8 722,00
TVA	1 050,54	949,13	1 178,31	1 051,97	1 731,66	1 657,18
سعر TTC	6 579,70	5 944,58	7 379,95	6 587,54	10 845,66	10 379,18

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

نلاحظ أن كل منتج له سعر خاص، وتختلف الأسعار بحسب درجة اختلافه فمثلا اسمنت من نوع 32.5 يستعمل في الأعمال الخفيفة مثل اللمسات الأخيرة في عملية البناء و أيضا تغطية العيوب والتشققات التي يمكن أن تظهر في الجدران وغيرها، وهي اقل سعرا من الأنواع الأخرى كما هو موضح في الجدول، أما بالنسبة للإسمنت 42.5 و ما يسمى بالخرسانة المسلحة يستخدم في أعمال البناء بصفة عامة و صناعة الخرسانات المسلحة (بها حديد التسليح)، والتبليط، وهذا النوع من الإسمنت غالبا ما يستعمله الزبائن في كل الأعمال، أما بالنسبة للنوع الأخير CRS فهذا النوع مضاد للأملاح ويستعمل في الأعمال المدفونة

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الاسمنت -ماء الأبيض-تبسة

تحت سطح الأرض وقواعد المباني التي تتعرض للمياه الجوفية التي تحتوي نسبة عالية من الكبريتات، وهذا النوع من أعلى أسعار الاسمنت كما هو موضح في الجدول.

### 3. سياسة الجودة الصحة-الأمن والبيئة:

تسعى شركة الإسمنت تبسة لأن يكون نظام الإدارة المتكامل (جودة، صحة-أمن البيئة) أداة فعالة لتحقيق أحسن النتائج فيما يخص جميع نشاطاتها، ولذلك فهي تعمل في إطار مسؤولياتها من أجل حماية البيئة وللتقليل قدر الإمكان من الآثار السلبية على البيئة الناجمة عن عمليات الإنتاج ونشاطاتها الأخرى، وكذا حماية صحة أمن العمال ومختلف الأطراف المعنية.

كذلك فإن مفهوم "إنتاج نقي" هو عمل منشود يمكننا من تحقيق أحسن النتائج بأقل التكاليف وهذا يمثل ضرورة حتمية من أجل العمل المتواصل على إرضاء الزبون وكذا تطلعات الأطراف المعنية، لهذا فإن شركة إسمنت تبسة تلتزم ب:

◀ التحسين المستمر في منظومات الجودة والصحة-الأمن والبيئة.

◀ الامتثال الصارم للقوانين والمعايير المطبقة على نشاطات الشركة.

◀ العمل على إرضاء الزبائن.

تسطير أهداف في المجالات التالية:

- التحكم في تسيير النفايات.

- الاستغلال العقلاني للموارد الطبيعية.

- التكفل بالجوانب الملوثة للبيئة الناجمة عن جميع نشاطات الشركة.

وقد كانت تكاليف ضريبة التلوث وضريبة الصرف الصحي في سنة 2021 (7 068 000,00)

دينار، و(250 000,00) دينار على التوالي.

### 4. الاهتمام بأنشطة البحث والتطوير:

إن إعداد خطة بحثية سنوية ذات طابع تطبيقي وتطويري في مجالات الإنتاج وإيجاد الخطط لتحسين جودة الإنتاج مهم جداً، وحسب اطلاعنا تبين أن المصنع يهتم بهذا النشاط من التكوين المتواصل لتطوير المهارات الفنية للعمال وإطارات الشركة لمواكبة التكنولوجيا الحديثة، وتسطير أهداف في المجالات التالية:

- تطوير النشاطات المتعلقة بإنتاج الخرسانة الجاهزة للاستعمال.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الاسمنت -ماء الأبيض-تبسة

- تطوير النشاطات المتعلقة بإنتاج وتسويق الحصى.
  - توفير جميع الوسائل البشرية والمادية الضرورية لتحقيق الأهداف المسطرة لتحسين أداء الإدارة المتكامل وللتكيف الأهداف مع التطورات الداخلية والخارجية.
- وقد كانت تكلفة الاهتمام بأنشطة البحث والتطوير في سنة 2021 ما يعادل 16 743 364,83 دينار.
- 5- المكنات والمعدات:**

تشير نتائج المقابلات مع المسؤولين أن المصنع يقوم بصيانة مكائنه ومعداته بشكل مستمر كما أنه قام بإدخال آلات ومعدات جديدة في سنة 2021 بقيمة 234 397 602,71 دينار، والتي بدورها تساعد على تحقيق إنتاج كبير.

يلاحظ مما سبق أن بتطبيق أداة التحسين المستمر على الأنشطة الإنتاجية المتعلقة بمنتج الاسمنت قد أثر في تخفيض التكاليف المنتج قد نقول بنسبة 20%، بالإضافة الى وضع العديد من الخطوات المهمة واقتراح التحسينات التي لها الأثر الكبير في تحسين الجودة للمنتج.

### **المطلب الثالث: تطبيق التكامل بين أداتي صندوق النقاط والتحسين المستمر في تحسين أداء تيار القيمة في مؤسسة محل الدراسة**

فيما يخص هذا المطلب سنقوم بإسقاط النتائج المتحصل عليها في المطالب الفارطة والعمل على تطبيق التكامل واستخراج النتائج التي من خلالها أن نصل إلى جملة من نتيجة التكامل بين أداتي صندوق النقاط والتحسين المستمر في تحسين تيار القيمة، سنقوم بحساب التكامل وهذا باستعمال تكاليف الأنشطة الإنتاج.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الاسمنت -ماء الأبيض-تبسة

شكل رقم (10): نموذج التكامل

الوحدة: مليون دينار جزائري

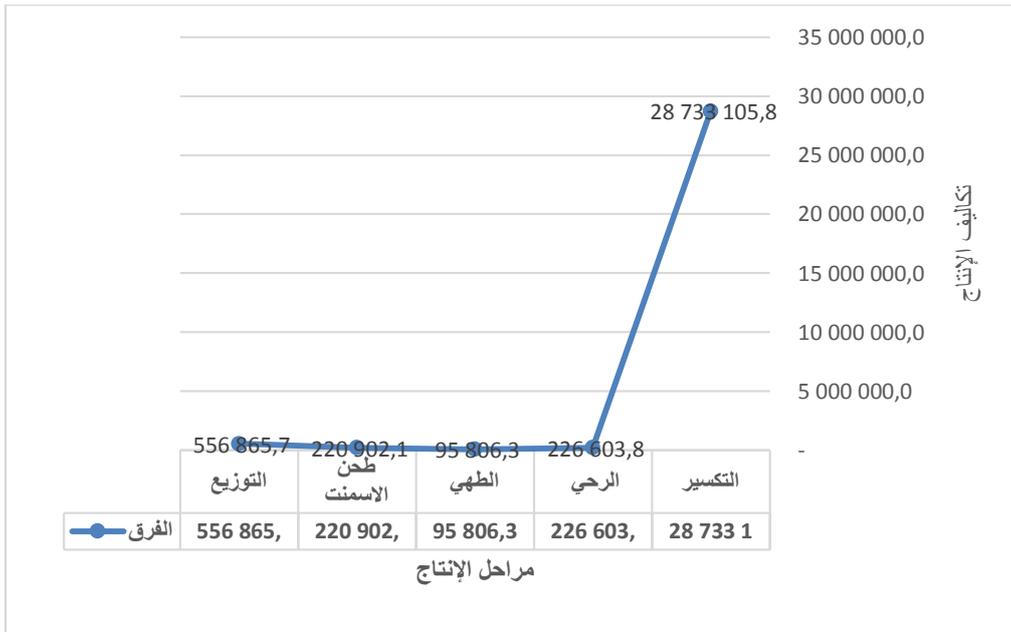


18044091.71	7512613.33	13011884.43	7487465.16	31890729.4	تكاليف صندوق النقاط باستعمال القوة الضائعة 3%
<b>556865.65</b>	<b>220902.14</b>	<b>395806.33</b>	<b>226603.77</b>	<b>28733105.8</b>	الفرق
18600957.36	7733515.47	13407690.76	7714068.93	3157623.60	تكاليف التحسين المستمر

المصدر: من إعداد الطالبتين.

الفرق في التكلفة يعتبر من المؤشرات الأداء المالي

شكل رقم (09): منحى يمثل الفرق بين تكاليف صندوق النقاط والتحسين المستمر



المصدر: من إعداد الطالبتين.

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن عملية التكامل بين أسلوبى النقاط يمكن أن تقوم على الفارق الإيجابي أو السلبي في تكاليف الإنتاج ، حيث أن المؤسسة باستخدام أسلوب " صندوق النقاط " فقط تتعرض لضياح في التكاليف الخاصة بالإنتاج في مختلف المراحل، لهذا فإن التحسين المستمر ساهم في

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الاسمنت -ماء الأبيض-تبسة

الكشف على هذا الفارق، ففي شهر جانفي لسنة 2021 نلاحظ أن جميع الفوارق موجبة ( 28.72، 2.26، 0.39، 0.22، 0.55) مليون دينار على التوالي في مختلف مراحل الإنتاج وهذا يعني أن المؤسسة يمكن لها أن تراجع مختلف مراحل الإنتاج بإلغاء بعض الأنشطة التي لا تنتج قيمة ويمكن التخلي عنها، فيمكن للمؤسسة القيام بالتخلي عن نشاط الأعباء الخارجية الأخرى حساب 62 الذي لا يضيف قيمة للنشاط ويمكن التخلي عنه.

### خلاصة الفصل:

بعد قيامنا بالدراسة الميدانية المبينة في هذا الفصل بعنوان إسقاط الدراسة النظرية على الواقع التطبيقي في مؤسسة الاسمنت -ماء الأبيض-تبسة تم التعرف على بيئة العينة المدروس فيها من خلال التعرف على مختلف أنواع معلوماتها الشخصية، فاعتمدنا على أسلوب التطبيق من أجل جمع المعلومات، والحصول على النتائج وتحليلها والتعليق عليها وفق ما جاءت به الوسائل، وهذا من أجل الوصول الى فرضيات هذا التطبيق.

فمن خلالها توصلنا الى مجموعة من النتائج وهي كالتالي:

- تم التعرف على مدى الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة، فوجدنا أن هناك درجة كبيرة من الوعي وذلك في الشركة محل الدراسة وفق العينة المدروسة.
- وقد تطرقنا الى مدى معرفة مؤشرات تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة (صندوق النقاط، والتحسين المستمر، وأداء تيار القيمة) فوجدنا ان هناك درجة كبيرة لمؤشرات التي توحى بتطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة في الشركة عينة الدراسة دون علمهم أن هذا التفكير يوحي بمفهوم المحاسبة الرشيقة.
- عند تطبيق أداة التحسين المستمر على الأنشطة الإنتاجية قد أثر بشكل إيجابي وذلك من خلال تخفيض التكاليف بالنسبة للمنتج والعمل على تحسين جودته.
- وجدت علاقة تكامل وترابط بين أداتي صندوق النقاط والتحسين المستمر في تحسين أداء تيار القيمة وبالتالي القضاء على الهدر والعمليات الغير مضيقة للقيمة وكذا تحقيق أهداف المؤسسة وازدياد ربحيتها.

الخاتمة

### الخاتمة:

يعد النظام المحاسبي من اهم الممارسات المحاسبية التي تأثرت بالمتغيرات المحاسبية، لأن النظام المحاسبي يهدف الى تلبية متطلبات مختلف شرائح متخذي القرار من المعلومات الملائمة، هذا ما يتطلب العمل على تكييف وتطوير ذلك النظام والتطورات الحديثة، من خلال دراسة أدوات المحاسبة الرشيقة ومنها صندوق النقاط والتحسين المستمر، وأيضا تيار القيمة كأساليب تعتمدهم المؤسسة لتحقيق أهدافها وتحسين أدائها.

ولقد تناولنا في هذه الدراسة أحد المواضيع الهامة في علم المحاسبة وهو دور التكامل بين أداتي صندوق النقاط والتحسين المستمر في تحسين أداء تيار القيمة في تقييم أداء شركة الاسمنت ماء الأبيض- تبسة- حيث تمثل الهدف الأساسي لهذه الدراسة في الوقوف على مدى استعداد شركة الاسمنت باعتبارها جزء من البيئة الجزائرية من أجل تبني مفهوم المحاسبة الرشيقة والذي يكسبها ميزة تنافسية ضمن أسواقها، فمما سبق وبناء على ما تم التوصل إليه في هذه الدراسة أنه تأكد وجود علاقة تكاملية بين صندوق النقاط والتحسين المستمر، حيث عاد هذا التكامل بشكل إيجابي على الشركة وهذا ما لوحظ من تخفيض تكاليف المنتج وتحسين جودته.

### اختبار الفرضيات:

#### الفرضية الرئيسية:

يساهم التكامل بين أداتي صندوق النقاط والتحسين المستمر في تخفيض التكاليف مما يؤدي الى تحسين تيار القيمة في المؤسسات الاقتصادية وأيضا في مصنع الاسمنت يساهم في تحسينه من خلال تخفيض التكاليف والهدر وقد تم إثبات صحة هذه الفرضية، حيث ومن خلال إجراء الدراسة عاد التكامل بين الأدوات بنتائج مرضية للشركة والتي تتمثل أهمها في إنتاج منتج بأقل تكلفة وأحسن جودة والعمل على كسب الزبائن وزيادة المبيعات وغيرها.

#### اختبار الفرضيات الفرعية:

1. تم نفي صحة الفرضية الأولى، بأن هناك درجة منخفضة من الوعي بمنافع المحاسبة الرشيقة في شركة الاسمنت، وذلك لأن هناك درجة عالية من الوعي بمنافعها وذلك راجع الى أن الشركة تصل الى أهدافها والتي تتمثل في أهداف المحاسبة الرشيقة ومن أهمها نذكر تخفيض التكاليف للتخلص

## الخاتمة

- من الفاقد من العمليات غير الضرورية في المنشأة، وحذف الأنشطة غير المضيفة للقيمة والقضاء على الهدر وزيادة الكفاءة للمؤسسات وغيرها.
2. تم اثبات صحة الفرضية الثانية، بأن استخدام أدوات المحاسبة له دور كبير في تخفيض التكاليف في شركة الاسمنت-تبسة، وذلك من خلال التخلص من الأنشطة غير المضيفة للقيمة والتي بدورها تعمل على تحقيق الأرباح بأقل تكلفة.
3. تم نفي صحة الفرضية الثالثة، لأن هناك درجة كبيرة لمؤشرات التي توحى بتطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة في الشركة محل الدراسة دون علمهم أن هذا التفكير يوحي بمفهوم المحاسبة الرشيقة حيث ظهر من خلال تطبيق المؤشرات أن المؤسسة تعمل على تخفيض تكاليفها ورفع مستوى الجودة ومنها جعل الإنتاج والتصنيع أسهل وأبسط مما يسمح بتقديم قيمة أفضل للعملاء والمؤسسة ككل.
4. أما بالنسبة للفرضية الرابعة، بأن تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة (صندوق النقاط، تحسين المستمر) يهتم بتقييم وتحسين الانتاج صحيح ومن مميزاتا أنها عبارة عن أساليب وطرق جديدة تستهدف القضاء على الضائع وهو ما يميزها عن المحاسبة التقليدية وبالتالي فتطبيقها يقتصر على الأنشطة الإنتاجية فقط.
5. تم إثبات صحة الفرضية الأخيرة، وذلك أن التحسين المستمر من أحد الأدوات التي يتركز هدفها في الدراسة عن الأفكار التي تعمل على التحسين العام الى الأفضل وذلك من خلال تقليل الوقت وزيادة جودة المنتج بأقل تكاليف ممكنة.

### نتائج الدراسة:

- بناء على ما تقدم في حيثيات متن دراسة تكامل المتغيرات يمكن الإشارة إلى النتائج المتوصل إليها فيما يلي:
- يستلزم تطبيق المحاسبة الرشيقة إنشاء مؤشرات وظيفية وتقارير معلومات بالأهداف الاستراتيجية، بالإضافة إلى تحليل التكاليف وتصنيفها بما يعزز استبعاد الأنشطة الزائدة.
  - هناك وعي بدرجة مرتفعة بأهمية تطبيق المحاسبة الرشيقة لتحسين الأداء المالي للشركة.
  - إن استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة له دور في تخفيض التكاليف في الشركات الصناعية.

## الخاتمة

- تم استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة (صندوق النقاط - التحسين المستمر) محل الدراسة وتبيين أثر بعضهما بشكل مباشر في تخفيض تكاليف التصنيع حسب عينة الدراسة وإن استخدام هذه الأدوات لها أثر مباشر وملحوس مثل تيار القيمة.
- إن استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة له أثر في القضاء على الهدر والضياع ويتم معرفة الأداء الملائمة التي لها فعالية بتحقيق اهداف المحاسبة الرشيقة عن طريق التطبيق على العينة محل الدراسة.
- تطور المؤسسات نشاطها عن طريق التحسين المستمر في الأنشطة الإنتاجية المحدد في ظل نظام المحاسبة الرشيقة بصورة تدريجية والاستفادة من المزايا التي يحققها هذا النظام عند تطبيقه.
- إن علاقة بين الأداةين صندوق النقاط والتحسين المستمر، علاقة تكامل وترابط من شأنه أن يعمل لصالح خدمات الشركة، وذلك من خلال السيطرة على جميع المعلومات المتعلقة بالإنتاج وعدم هدر الوقت في العملية الإنتاجية، والقضاء على الأنشطة الغير المضيفة للقيمة، وتخفيض التكاليف من خلال مكافحة نواحي الاسراف والتبذير.

### توصيات واقتراحات:

- على ضوء ما توصلنا له من نتائج في هذه الدراسة وعملا لإعطاء فائدة أكبر يمكن تقديم مجموعة من التوصيات بناء على النتائج السابقة:
- على إدارة الشركة بعد إقتناعها بأهمية تطبيق نظام المحاسبة الرشيقة أن تنتشر مفاهيم وممارسات ومبادئ هذا النظام بين العاملين والعمل بشكل جماعي لاستبعاد كل الأنشطة غير المضيفة للقيمة.
- التخلي عن الأنظمة الإدارية التقليدية وآليات الإنتاج وفقا للتخزين وتطبيق مبادئ الإنتاج الرشيقة القائم على خلق قيمة الزبون في كافة الأقسام الإنتاجية.
- معالجة المشاكل الموجودة في نظام التكاليف من خلال التكامل بين أداتي صندوق النقاط والتحسين المستمر.
- اعتماد مؤشرات صندوق النقاط لتقويم المؤسسة.
- على الشركة تحسين ظروف العمل من أجل تحقيقها الريادة من خلال التحسين المستمر.
- ضرورة الالتزام بأدوات المحاسبة الرشيقة التي تم اختبارها على الشركة محل الدراسة لما له من أثر مباشر في تخفيض التكاليف.

## الخاتمة

- التحسينات المستمرة يجب أن تصبح راسخة في ثقافة كل المؤسسات الجزائرية سواء صناعية كانت، أم إنتاجية.
- ضرورة تبني المؤسسات الجزائرية وموظفيها بصفة عامة وشركة الاسمنت بشكل خاص التفكير الرشيق وذلك من خلال إقامة دورات تدريبية تعني بأساليب المحاسبة بشكل عام، ولاسيما المحاسبة الرشيقة وأدواتها.

### أفاق الدراسة:

- بعد معالجة إشكالية البحث والتوصل الى مجموعة من النتائج بالإضافة الى جملة من المقترحات حسب ما توفر من المعطيات والمعلومات، فهناك نقاط يتطلب التوسع فيها مستقبلا وهي:
- مدى توفر مقومات المحاسبة الرشيقة في المؤسسات الصناعية الجزائرية.
  - أثر التكامل بين أسلوب التحسين المستمر كايزن والمقارنة المرجعية على أداء المؤسسات الاقتصادية.
  - دور التكامل بين أداتي صندوق النقاط والتكلفة المستهدفة في تحسين الأداء المالي.
  - مدى فعالية نظام تيار القيمة في تحسين الخدمة الصحية.
  - دور عمليات التحسين المستمر في تحقيق إدارة الجودة الشاملة.

# قائمة المصادر والمراجع

### أولاً: المراجع باللغة العربية:

#### ❖ الكتب:

1. حسني عابدين وعبد الرحمان محمد رشوان، دور استخدام المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف بهدف ترشيد اتخاذ القرارات.
2. حسني عابدين وعبد الرحمان محمد رشوان، أثر استخدام تيار القيمة كأداة للمحاسبة الرشيدة لتطوير النظام المحاسبي وتقييم الأداء المالي، مجلة الاشتهاء للدراسات القانونية والاقتصادية، فلسطين، مجلد 07، العدد 02، 2018.
3. د مدحت محمد الناصر، إدارة الجودة الشاملة، استراتيجية كايزن اليابانية في تطوير المنظمات، الطبعة الأولى، القاهرة، المجموعة العربية للتدريب والنشر، مصر، 2015.
4. الدكتور محمد سمير دهيرب الربيعي وآخرون، التفكير الرشيق في محاسبة التكاليف، جامعة المثني، المعهد العالي للدراسات المحاسبية، جامعة بغداد، الطبعة الأولى، 2019.

#### ❖ البحوث والرسالات الجامعية:

1. ابتسام سليمان وآخرون، استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في إدارة التكلفة بين الإطار النظري والواقع العملي، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، الجزائر، الوادي، 2019.
2. بوصافر شمس، مدى إمكانية تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة في المؤسسات الجزائرية، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، التعليم العالي، أكتوبر 2020.
3. جرموني أسماء وآخرون، مدى إمكانية تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة في المؤسسات الجزائرية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، الجزائر، ام بواقي، 2020.
4. خراز الأخضر، تنمية الابداع لخدمة التحسين المستمر، أطروحة دكتورا، مالية دواية، الجزائر، تلمسان، 2018.
5. خلود محمد بشير الطيب، مدى توفير مقومات تطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة ماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، كلية التجارية في الجامعة الاسلامية، غزة، أكتوبر 2017.

## قائمة المصادر والمراجع

6. زاهر حسني قاسم المشهراوي، استخدام نموذج قياس تكاليف تيار القيمة لأغراض تدعيم استراتيجية الاستدامة في ظل بيئة التصنيع المرشد، رسالة دكتورا، قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة عين شمس، مصر، 2015.
  7. سامح عبد المنعم سراج، استخدام صندوق النقاط (BS) لتقييم بعد العمليات الداخلية في بطاقة قياس المتوازن للأداء (BSE)، المدرس المساعد بقسم إدارة الاعمال، كلية تجارية، جامعة طنطا، مصر، 2019.
  8. عيشوش رياض، دور استراتيجية التحسين المستمر (الكايزن) في تطوير جودة الخدمات الصحية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير أكاديمي في إدارة أعمال، علوم التسيير، الجزائر، أم بواقي، 2020.
  9. ماهر محسن مرهج، التحسين المستمر، ورقة عمل تم تقديمها ضمن ورشة العمل بعنوان إدارة الجودة الشاملة، كلية الاقتصاد-جامعة تشرين، سوريا، 2014.
  10. محفوظ، كمال محمد علي، مدى إمكانية تطبيق مدخل محاسبة الرشيد الفائق، كأحد متطلبات إعادة هندسة نظم المحاسبة الإدارية، رسالة ماجستير، من صورة مقدمة الى كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، 2014.
  11. مخلد فؤاد شجاع، دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف، مذكر مقدمة لنيل شهادة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، عمان-الأردن، 2015.
- ❖ المجالات والتظاهرات العلمية:**
1. امحمدى فطوم-المهدى سارة، الإفصاح عن المحاسبة الرشيقة باستخدام تدفق القيمة، مجلة المنتدى للدراسات والابحاث الاقتصادية، العدد 4، ديسمبر 2018.
  2. حسام محمد، تحليل أنشطة سلسلة القيمة بالاستناد على تيار القيمة لتحقيق رضا الزبون، جامعة كربلاء، 2020.
  3. حسني عابدين عابدين -عبد الرحمان رشوان، دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف وقياس الداء المالي، مجلة المحاسبة العربي العدد 44.

4. د. عازي عبد العزيز-سليمان البياني "مدى إمكانية تطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية العراقية"، الجامعة التقنية الشمالية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية المجلة 8، العدد 1، 2018.
5. سيروان كريم عيسى، محمد عبد العزيز محسن، المحاسبة الرشيقة تطبيق نموذج مقترح لتيار القيمة، مجلة جامعة كركوك للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 5، العدد 01، العراق، 2015.
6. سيف سعد عبد الجليل، استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة لقياس وتقويم الأداء في الوحدات الصحية "دراسة تطبيقية في مستشفى السلام، مجلة جامعة جيهان أربيل العلمية، إصدار خاص، العدد 2، الجزء A، أيلول 2018.
7. مهند عبد الرحمن، رشا عدنان احمد، أثر استخدام التحسين المستمر على كافة الخدمات الجامعية، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق.
8. وليد مرغني-واخرين، مدى تطبيق تحليل تيار القيمة كأحد أدوات المحاسبة الرشيقة في المؤسسات الاقتصادية، أستاذ محاضر "أ"، جامعة الشهيد حمى لخضر الوادي، مجلة الريادة الاقتصادية الاعمال، مجلة 06، العدد 04، جوان 2020.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

1. Arora, "conceptual issues in Lean accounting", university of alba iulia, practical application of science, volume 3, issue 3, Romania 2017.
2. Barsalou Matthew, A, 2016, the quality improvement field guide, Taylor & Francis group, LLC.
3. Gunduz Meral, 2015, value stream performance measurement in lean manufacturing business, Canadian research & development center of sciences and cultures, Vol 10.
4. Hansen, D, Mawern, M, and Guan, L, 2009 "Cost management accounting control" South -Western "Cengage Learning, USA.
5. Intra, Dr Carsten & Zahn, Dr Thimo, 2014, Transformation Wares A brick for a powerful and holistic continuous i ;provement process of a lean production system, procedia CIRP,17.
- Jakubiesc and Brodnicka, « A Kaizen concept in the process of aquality improvement in the comoany », Poland, 2016.

6. Maarof, Mohd Ghazali & Mahmnd, Fatimah, 2016, **A Review of contributing factors and challenges in Implementing Kaizen in small and mediu; enterprises**, Procedia Economics and Finance, vol,35.
7. Makell, Brian, Baggaley, Bruce &Grasso, Larry, 2011. **Practice, Lean Pccounting**, Seined Edition, Laylor &Francis.
8. Rewers, Paulin, Trojanowska, Justyna & Chabowski, przemyslaw, 2016, **Tools and Methods of lean manufacturig**, Faculty of mechanical Engineering Technical, Vol, 4.
9. Stenzel, Joe, 2007, **lean accounting**, by john Wiley & sons Inc., united states copyright.
10. Sudirman, I, 2012, Implementing Balanced scorecard in, Highereducation Management, "**International journal of Business and social science**",Vol 3 ,No01.
11. Tiwari & Wanjari, Lean manufacturing in apparel industry, **Aspects of just in time, 2010**.
12. Vilarinho Sandrina,et al, 2017, **Design procedure to develop dashboards aimed at Improving the prformance of productive equipment and processes**, Procardia manufacturing, vol,11.
13. Woehrle. Stephen & Shady louay abou, 2010, **Using dynamic value stream mapping and accounting box scores to support lean implementation**, American journal of business education, Vol,3.

الملاحق


**الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**  
**وزارة التعليم العالي و البحث العلمي**  
**جامعة العربي التبسي - تبسة**

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير  
 قسم علوم المالية والمحاسبة

الرقم : .....ق.ع.م.ك.ع.ا.ع.ت.ع.ت.ج.ت/2022

## اتفاقية التبرص

**المادة الاولى :**  
 هذه الاتفاقية تضبط علاقات جامعة العربي التبسي - تبسة ممثلة من طرف رئيس قسم علوم المالية والمحاسبة :  
 مع مؤسسة : مستشفى الإستشفاء - تبسة  
 مقرها في :  
 ممثلة من طرف :  
 الرتبة :  
 هذه الاتفاقية الى تنظيم تبرص تطبيقي للطلبة الآتية أسماؤهم :

1- بوزيد أحميد  
 2- عسياد عيسى  
 3-  
 4-  
 و ذلك طبقا للمرسوم رقم : 90-88 المؤرخ في 03 ماي 1988 القرار الوزاري المؤرخ في ماي 1980

**المادة الثانية :**  
 يهدف هذا التبرص الى ضمان تطبيق الدراسات المعطاة في القسم و المطابقة للبرامج و المخططات التعليمية في تخصص الطلبة المعنيين : صالح المحي الدين (ماجستير 2)

**المادة الثالثة :**  
 التبرص التطبيقي يجرى في مصلحة :  
 الفترة من :  
 الى :

**المادة الرابعة :**  
 برنامج التبرص المعد من طرف القسم مراقب عند تنفيذ من طرف جامعة تبسة و المؤسسة المعنية .

**المادة الخامسة :**  
 و على غرار ذلك تتكفل المؤسسة بتعيين عون أو أكثر يكلف بمتابعة تنفيذ التبرص التطبيقي هؤلاء الاشخاص مكلفون أيضا بالحصول على المسابقات الضرورية للتنفيذ الامثل للبرنامج و كل غياب للمتبرص ينبغي ان يكون على استمارة السيرة الذاتية من طرف الكلية .

Y/Semaine  
 Structure finance  
 Directeur des Ressources Humaines  
 HALFATA ABOUMER  
 Université de Tébessa


**CIMENTIERIE EL MA LABIOD**  
 DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTABILITE  
 SERVICE COMPTABILITE ANALYTIQUE D'EXPLOITATION

**LES CENTRES DES CHARGES (ANALYTIQUES)**

CENTRES AUXILIAIRES		CENTRES PRINCIPAUX	
CAE	INTITULE	CAE	INTITULE
C/C		C/C	
<b>2</b>	<b>ADMINISTRATION</b> <i>الإدارة</i>	<b>8</b>	<b>CARRIERE CALCAIRE</b> <i>مقلع الكلس</i>
01000	DIRECTION GENERALE <i>الإدارة العامة</i>	51111	CARRIERE CALCAIRE
60000	DIRECTION D'USINE <i>إدارة المصنع</i>	51120	SERVICE SMR
60100	SERVICE INFORMATIQUE	<b>9</b>	<b>CARRIERE ARGILE</b> <i>مقلع الطين</i>
60300	ASSISTANT JURIDIQUE	61112	CARRIERE ARGILE
62100	DEPT FINANCES ET COMPTABILITE	<b>10</b>	<b>CARRIERE SABLE</b> <i>مقلع الرمل</i>
62110	SERVICE COMPTABILITE GENERALE	62113	CARRIERE SABLE
62120	SERVICE BUDJET ET FINANCES	<b>11</b>	<b>CONCASSEUR CALCAIRE</b> <i>تكسير الكلس</i>
62130	SERVICE CAE	61130	SECTION PRINCIPALE CONCASSEUR CALCAIRE
63100	DEPT ADMINISTRATION ET PERSONNELS	<b>12</b>	<b>CONCASSEUR ARGILE</b> <i>تكسير الطين</i>
63110	SERVICE PERSONNEL	61140	SECTION PRINCIPALE CONCASSEUR ARGILE
60200	DEPARTEMENT SECURITE	<b>13</b>	<b>CONCASSEUR AJOUTS</b> <i>تكسير الرمل</i>
63120	SERVICE MOYENS GENERAUX	61150	SECTION PRINCIPALE CONCASSEUR AJOUTS
62160	PROJETS ET REALISATION	<b>14</b>	<b>BROYAGE CRU</b> <i>المحبي</i>
63130	SERVICE SOCIALE	51230	SECTION PRINCIPALE BROYAGE CRU
<b>3</b>	<b>APPROVISIONNEMENT</b> <i>تسويق</i>	<b>15</b>	<b>CUISSON</b> <i>الطهي</i>
61400	DEPARTEMENT APPROVISIONNEMENT	61240	SECTION PRINCIPALE CUISSON
61410	SERVICE ALPHAS	<b>16</b>	<b>BROYAGE CLINKER</b> <i>طحين الاسمنت</i>
61420	SERVICE GESTION DE STOCK	61250	SECTION PRINCIPALE BROYAGE CLINKER
<b>4</b>	<b>COMMERCIALE</b> <i>تسويق</i>	<b>17</b>	<b>EXPEDITION VRAC</b> <i>ارسال دون تعبئة</i>
60500	DEPARTEMENT COMMERCIALE	61270	SECTION PRINCIPALE EXPEDITIONS VRAC
<b>5</b>	<b>PRODUCTION</b> <i>الإنتاج</i>	<b>18</b>	<b>EXPEDITION SAC</b> <i>ارسال في أكياس</i>
61200	DEPARTEMENT PRODUCTION	61260	SECTION PRINCIPALE EXPEDITIONS SAC
61210	SERVICE FABRICATION		
61220	SERVICE CONTRÔLE QUALITE		
61280	SERVICE EXPEDITION		
<b>6</b>	<b>MATIERES PREMIERES</b> <i>مواد اولية</i>		
61100	DEPARTEMENT MATIERES PREMIERES		
61110	SERVICE EXPLOITATION CARRIERES		
<b>7</b>	<b>MAINTENANCE</b> <i>الصيانة</i>		
61300	DEPARTEMENT MAINTENANCE		
61310	SERVICES METHODES		
61315	SERVICE ATC		
61325	SERVICE ELECTRICITE		
61330	SERVICE CNR		
61335	ZONE MECANIQUE CONCASSEUR		
61340	ZONE MECANIQUE CRU		
61345	ZONE MECANIQUE CUISSON		
61350	ZONE MECANIQUE CIMENT		
61355	ZONE MECANIQUE EXPEDITIONS		
61380	SERVICE UTILITE		

SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA  
CIMENTERIE ELMALABIOD  
Exercice 2021

DATE: 01/03/2022  
HEURE: 08:43  
PAGE: 1

### Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >

Identifiant Fiscal : 099812058209320

Libellé	Note	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires		1 617 621 506,69	1 550 150 697,05
Variation stocks produits finis et en cours		291 239 467,24	679 553 158,09
Production immobilisée		379 630,27	183 894,37
Subventions d'exploitation			
<b>I. PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>1 909 240 604,20</b>	<b>2 229 887 749,51</b>
Achats consommés		623 437 683,18	642 686 122,09
Services extérieurs et autres consommations		441 605 895,88	420 995 164,80
<b>II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>1 065 043 579,06</b>	<b>1 063 681 286,89</b>
<b>III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)</b>		<b>844 197 025,14</b>	<b>1 166 206 462,62</b>
Charges de personnel		363 208 278,83	418 686 604,67
Impôts, taxes et versements assimilés		33 405 701,06	44 743 496,96
<b>IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>447 583 045,25</b>	<b>702 776 360,99</b>
Autres produits opérationnels		55 116 432,81	106 534 022,63
Autres charges opérationnelles		23 901 286,45	35 582 226,84
Dotations aux amortissements et provisions		295 066 532,32	385 434 148,12
Reprise sur pertes de valeur et provisions		70 993 437,16	832 000,00
<b>V RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>254 725 096,45</b>	<b>389 126 008,66</b>
Produits financiers		2 079 342,97	96 862,64
Charges financières		65 755,72	1 024 828,60
<b>VI RESULTAT FINANCIER</b>		<b>2 013 587,25</b>	<b>-927 965,96</b>
<b>VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)</b>		<b>256 738 683,70</b>	<b>388 198 042,70</b>
Intéressement des travailleurs au résultat			40 000 000,00
Impôts sur le bénéfices basés sur le résultat des activités ordinaires			6 912 494,00
Impôts différés (variation) sur résultats ordinaires		8 915 347,93	-11 045 015,62
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>2 037 429 817,14</b>	<b>2 337 350 634,78</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>1 789 606 481,37</b>	<b>1 985 020 070,46</b>
<b>VIII RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>247 823 335,77</b>	<b>352 330 564,32</b>
Elements extraordinaires{produits} a preciser			
Elements extraordinaires{charges} a preciser			
<b>IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>			
<b>X RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>247 823 335,77</b>	<b>352 330 564,32</b>
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
<b>XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDÉ (1)</b>			
Dont part des minoritaires{1}			
Part du groupe {1}			
(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés			

SCT - CIMENTERIE MA LABIOD												
Comptabilité Analytique d'Exploitation												
Fiche de Stocks												
Janvier 2019												
Désignation	Stock Initial			Production			Consommation			Stock Final		
	Quantité	Valeur	Cout	Quantité	Valeur	Cout	Quantité	Valeur	CMP	Quantité	Valeur	CMP
Abattage Calcaire	474774,00	74 681 950,20	170,40	47174,00	8 038 525,56	0,00	50180,00	7 952 733,75	158,48	471768,00	74 767 742,01	158,48
Extraction Argile	458218,00	66 459 250,30	0,00	0,00	0,00	0,00	17064,00	2 474 936,92	145,04	441154,00	63 984 313,38	145,04
Extraction Sable	0,00	0,00	392,67	8400,00	3 298 390,03	366,48	7305,70	2 868 696,20	392,67	1094,30	429 693,83	392,67
Concass. Calcaire	330,00	149 626,82	366,48	50180,00	18 389 923,72	423,70	50225,00	18 434 942,11	367,05	285,00	104 608,43	367,05
Concass. Argile	816,00	374 809,43	423,70	17064,00	7 230 006,71	0,00	13448,00	5 719 774,47	425,33	4432,00	1 885 041,67	425,33
Traitement Sable	1047,00	627 975,71	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1047,00	627 975,71	599,79
Broyage Cru	9275,00	6 753 572,73	778,16	61397,00	47 776 927,24	778,16	62332,00	48 087 641,77	771,60	8350,00	6 442 858,20	771,60
Cuison	4748,00	10 241 218,90	2 167,40	38820,00	84 138 486,86	2 167,40	31727,44	68 729 951,23	2 166,26	11840,56	25 649 756,53	2 166,26
Broyage Clincker	23853,00	58 737 651,55	2 818,30	37819,00	106 585 103,34	2 818,30	39716,76	106 467 832,70	2 680,68	21955,24	58 854 922,19	2 680,68
Expedition Vrac	0,00	0,00	2 982,86	14688,76	43 814 540,28	2 982,86	14688,76	43 814 540,28	2 982,86	0,00	0,00	0,00
Expedition Sac	0,00	0,00	3 707,21	25028,00	92 784 071,47	3 707,21	25028,00	92 784 071,47	3 707,21	0,00	0,00	0,00
<b>Totaux</b>		<b>218 026 055,64</b>		<b>412 055 977,22</b>			<b>397 335 120,90</b>				<b>232 746 911,96</b>	

انتاج = انتاج + انتاج - انتاج لاد  
انتاج لاد  
انتاج لاد

SCT - CIMENTERIE MA LABIOD												
Comptabilité Analytique d'Exploitation												
Fiche de Stocks												
Janvier 2021												
Désignation	Stock Initial			Production			Consommation			Stock Final		
	Quantité	Valeur	Cout	Quantité	Valeur	Cout	Quantité	Valeur	CMP	Quantité	Valeur	CMP
Abattage Calcaire	725103,00	110 933 507,97	154,50	58668,00	9 064 063,11	0,00	15074,00	2 307 872,31	153,10	768697,00	117 689 698,77	153,10
Extraction Argile	147250,00	21 357 140,00	0,00	0,00	0,00	0,00	7753,00	1 124 495,12	145,04	139497,00	20 232 644,88	145,04
Extraction Sable	350,00	74 389,00	150,78	14810,00	2 233 044,73	424,45	14646,80	2 229 321,93	152,21	513,20	78 111,81	152,21
Concass. Calcaire	12860,00	2 906 617,20	472,03	15074,00	6 398 184,08	472,03	13130,00	4 373 596,36	333,10	14804,00	4 931 204,92	333,10
Concass. Argile	4150,00	1 593 351,00	0,00	7753,00	3 659 681,97	0,00	3973,00	1 753 364,70	441,32	7930,00	3 499 668,28	441,32
Traitement Sable	580,00	283 173,40	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	580,00	283 173,40	488,23
Broyage Cru	6225,00	4 973 401,50	1 441,44	16093,00	23 197 091,07	1 441,44	16139,00	20 371 161,38	1 262,23	6179,00	7 799 331,19	1 262,23
Cuisson	162350,00	409 402 865,50	4 641,67	9602,00	44 569 276,59	4 641,67	14542,00	38 392 475,17	2 640,11	157410,00	415 579 666,92	2 640,11
Broyage Clincker	20292,00	69 849 731,16	3 672,75	16151,00	59 318 555,72	3 672,75	19441,59	68 908 620,99	3 544,39	17001,41	60 259 665,90	3 544,39
Expedition Vrac	0,00	0,00	3 960,98	2529,24	10 018 271,65	3 960,98	2529,24	10 018 271,65	3 960,98	0,00	0,00	0,00
Expedition Sac	0,00	0,00	5 026,09	16912,35	85 002 968,66	5 026,09	16912,35	85 002 968,66	5 026,09	0,00	0,00	0,00
<b>Totaux</b>		<b>621 374 176,73</b>		<b>243 461 137,59</b>	<b>234 482 148,26</b>		<b>630 353 166,06</b>					

TOTAL = 1729 670 628 164  
+ prod - 12-

22 - Cons



## ملخص

ظهر مصطلح المحاسبة الرشيقية 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، وعليه جاءت هذه الدراسة التي تهدف الى أهمية تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقية (صندوق النقاط-التحسين المستمر) بتكاملها في تحسين أداء تيار القيمة وانعكاس ذلك على تخفيض التكاليف، تقليل الهدر والضياع في الموارد، وتلبية متطلبات الزبون، ومن أجل الوصول الى نتائج الدراسة استندنا على المنهج الوصفي التحليلي ومحاولة تطبيقه في شركة الاسمنت-تبسة بالتحديد (ماء الأبيض) كعينة للدراسة، ولتحقيق هذا الهدف فقد اعتمدنا في تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقية على بيانات المصنع التي تم الحصول عليها نتيجة التريص والاطلاع على بياناتها. وقد توصلت الدراسة الى أن إن علاقة بين الأدوات صندوق النقاط والتحسين المستمر، علاقة تكامل وترابط من شأنه أن يعمل لصالح خدمات الشركة، وذلك من خلال السيطرة على جميع المعلومات المتعلقة بالإنتاج وعدم هدر الوقت في العملية الإنتاجية، والقضاء على الأنشطة الغير المضيفة للقيمة، وتخفيض التكاليف من خلال مكافحة كل نواحي الاسراف والتبذير ونوصي على ضرورة التخلي عن الأنظمة الإدارية التقليدية وآليات الإنتاج وفقا للتخزين وتطبيق مبادئ الإنتاج الرشيق القائم على خلق قيمة الزبون في كافة الأقسام الإنتاجية، وأيضا يجب تبني وتوسيع فكر استخدام المحاسبة الرشيقية في مختلف المؤسسات الجزائرية لإبراز دورها والمتمثل في القضاء على مختلف أنواع الهدر والضياع والوصول الى الحد الأدنى من التكاليف وبأعلى درجة من الجودة وذلك لتحقيق رضا الزبون الذي يعد من المقومات الرئيسية المستهدفة حديثا وذلك لأن الزبون أصبح المنطلق لأعمال الوحدات الاقتصادية واساس بقائها في السوق.

**الكلمات المفتاحية:** المحاسبة الرشيقية، أدوات المحاسبة الرشيقية، صندوق النقاط، التحسين المستمر، أداء تيار القيمة

## Abstract

The term “agile accounting” appeared, which is one of the most important contemporary manufacturing systems that came with the purpose of eliminating all forms of loss or loss resulting from manufacturing operations by reducing production costs, and accordingly came this study, which aims at the importance of applying lean accounting tools (Box scores, continuous improvement) by its integration in Improving the performance of the value stream and its reflection on reducing costs, reducing waste and loss of resources, and meeting customer requirements. In applying the lean accounting tools, In order to reach the results of the study, we relied on the analytical descriptive approach and tried to apply it in the Tebessa Cement Company, specifically (ma labyod) as a sample for the study we relied on the factory data obtained as a result of stalking and accessing its data.

The study concluded that the relationship between the two tools, the Box scores and Continuous Improvement, is a relationship of integration and interdependence that would work for the benefit of the company's services, by controlling all information related to production, not wasting time in the production process, eliminating non-value-adding activities, and reducing Costs by combating all aspects of extravagance and waste, and we recommend the need to abandon traditional administrative systems and production mechanisms according to storage and apply the principles of lean production based on creating customer value in all production departments, and also likes to adopt and expand the thought of using lean accounting in various Algerian institutions to highlight its role represented in Elimination of various types of waste and loss and access to the minimum costs and the highest degree of quality in order to achieve customer satisfaction, which is one of the newly targeted main ingredients, because the customer has become the starting point for the work of economic units and the basis for their survival in the market.

**Keywords:** lean accounting, Lean accounting tools, continuous improvement, Box Scores, value stream performance