



كلية العلوم الإقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة

الرقم التسلسلي:...../2019

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)
في تخصص مالية المؤسسة، بعنوان:

إستخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في تحسين أداء المؤسسة
الإقتصادية

دراسة حالة لمؤسسة الإسمنت الماء الأبيض - تبسة-

إشراف الأستاذ:

د. زرفاوي عبد الكريم

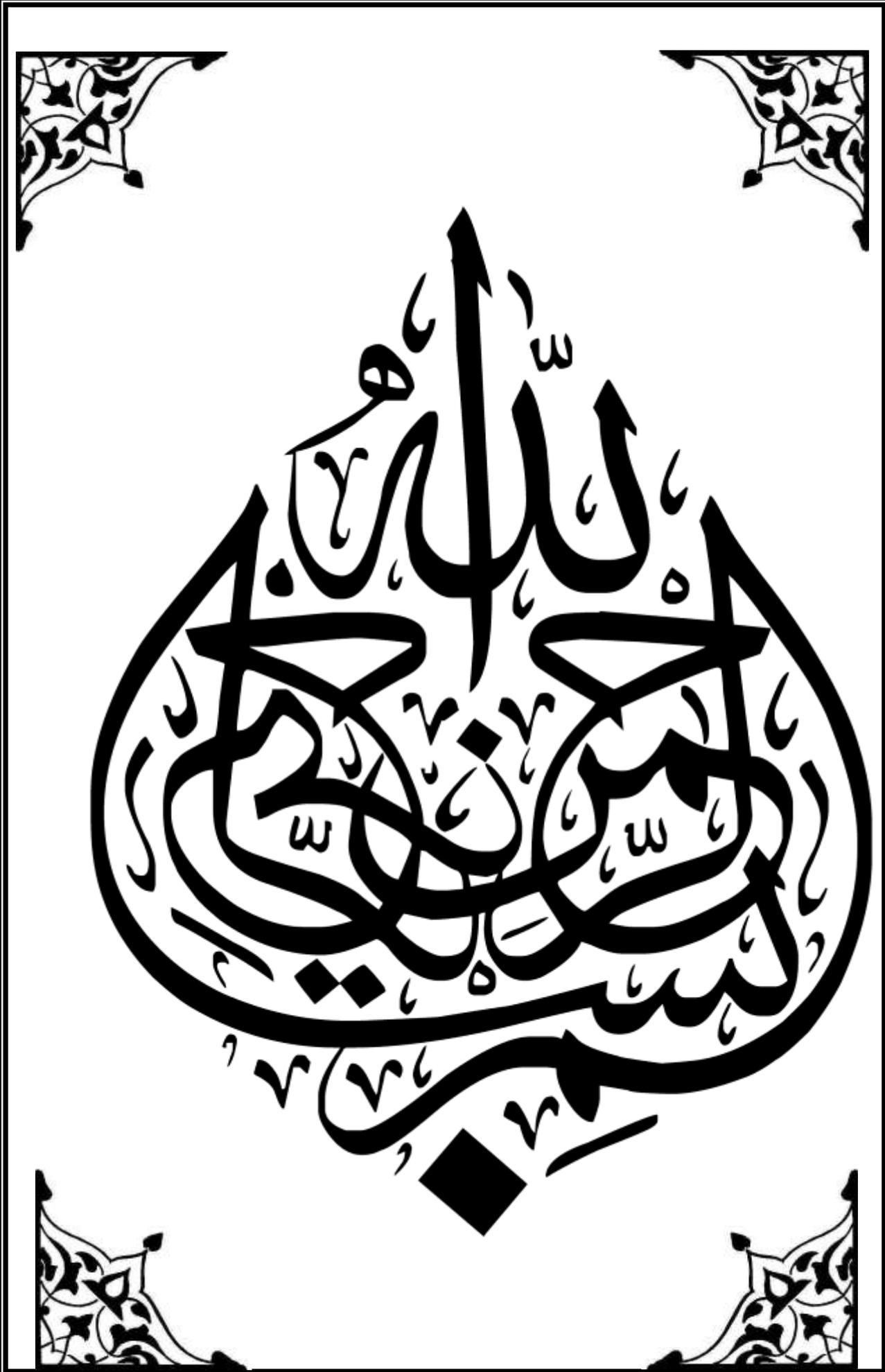
إعداد الطالبتين:

- سلمى بوعلاق

- نزيهة حراش

نوقشت علنا أمام اللجنة المتكونة من الأساتذة

الصفة	الرتبة العلمية	الإسم واللقب
رئيسا	أستاذ مساعد (أ)	عزالدين عطية
مشرفا ومقررا	أستاذ محاضر (أ)	د. عبد الكريم زرفاوي
مناقشا	أستاذ مساعد (ب)	بن عبود شادية



فهرس المحتويات



الفهرس العام

الصفحة	المحتوى
/	شكر و عرفان
/	الإهداء
I	الفهرس العام
IV	فهرس الجداول
VII	فهرس الأشكال
IX	الملاحق
X	الملخص
أ	مقدمة
الفصل الأول الإطار المفاهيمي والأدبيات التطبيقية لمتغيرات الدراسة	
09	تمهيد
09	المبحث الأول : الجانب النظري للمحاسبة الرشيقة
09	المطلب الأول: ماهية المحاسبة الرشيقة
15	المطلب الثاني : أدوات و مجالات المحاسبة الرشيقة
23	المبحث الثاني : الاطار التعريفي لتحسين الأداء
23	المطلب الأول: مفاهيم أساسية للأداء
27	المطلب الثاني: قياس و تقييم الأداء
33	المطلب الثالث: مداخل تحسين الأداء و العلاقة بين تقييم الأداء و تحسين الأداء
40	المبحث الثالث: عرض و تقييم الدراسات السابقة
40	المطلب الأول : دراسات سابقة باللغة الاجنبية
42	المطلب الثاني : الدراسات السابقة باللغة العربية
44	المطلب الثالث: تقييم مخرجات الدراسات السابقة
45	المطلب الرابع: مميزات دراسة السابقة عن الحالية
46	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الطريقة والأدبيات التطبيقية لمتغيرات الدراسة	
49	المبحث الأول: الطريقة و الأدوات المستعملة في الدراسة
49	المطلب الأول: منهجية الدراسة
51	المطلب الثاني: تقديم عام للمؤسسة الاسمنت

63	المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية
70	المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة
72	المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة
73	خلاصة الفصل
74	خاتمة
80	قائمة المصادر والمراجع
86	الملاحق

فهرس الجداول



فهرس الجداول

الصفحة	الجدول	الرقم
16	أدوات المحاسبة الرشيقة	01
50	الدراسات السابقة باللغة الأجنبية	02
41-40	الدراسات السابقة باللغة العربية	03
44-41	المقابلات التي أجريت في مؤسسة الاسمنت	04
50	إعداد الدوائر التابعة لمديرية المالية و المحاسبة	05
51	توزيع المساهمة لرأس المال الابتدائي لمؤسسة الاسمنت - تبسة-	06
52	الشركات المساهمة في إنجاز المشروع	07
63	بيانات خارطة تيار القيمة	08
64	الوقت المتاح للعمليات	09
66	الفرق بين عدد العاملين وفقا للمحاسبة الرشيقة	10
68	وقت الدورة الإنتاجية	11
70	عدد الأشخاص لتيار القيمة	12
72	صندوق النقاط لغرض الإبلاغ الأسبوعي عن أداء تيار القيمة	13

فهرس الاشكال



فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
30	مستويات تقييم الأداء في المؤسسة	01
33	مراحل عملية تقييم الأداء	02
35	نموذج تحسين الأداء	03
55	المخطط النحوي لصناعة الاسمنت	04
56	مخطط الهيكل التنظيمي لمؤسسة الاسمنت -تبسة-	05
59	سير العملية الإنتاجية الأولى	06
60	سير العملية الإنتاجية الثانية	07
61	سير العملية الإنتاجية الثالثة	08
61	سير العملية الإنتاجية الرابعة	09
65	خارطة تدفق القيمة للمصنع	10

شكر و عرفان

اللهم إنا نسألك أن تلهمنا شكر نعمك و تجعل عملنا مخلص لوجهك

فالحمد والشكر لجلالك وعظيم سلطانك

"وما توفيقنا إلا بالله عليه توكلنا وإليه ننيب"

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم:

من لم يشكر الناس لم يشكر الله، ومن أسدى إليكم معروفا فكافؤه، فإن لم تستطيعوا

فدعوا له

وإقتداء بهذا الحديث نوجه الشكر إلى الأستاذ الفاضل المشرف على هذه المذكرة عبد الكريم زرفاوي الذي استفادنا منه من نصائحه، كما أتوجه بالذكر إلى أساتذتنا كل بإسمه و مقامه، إلى جميع من أعاننا من قريب أو بعيد و لو بكلمة طيبة، إلى كل عمال المكتبة الكلية ، إلى عمال شركة الإسمنت كل بإسمه وكما نخص بالذكر عمال قسم المحاسبة و المالية و جزاهم الله عنا كل خير.

إليكم جميعا تقبلوا منا شكرنا و عرفاننا.



مقدمة عامة

تلعب المحاسبة الإدارية دورا هاما في الوظائف الإدارية المتمثلة في التخطيط، والرقابة، والقياس
تقييم الأداء، اتخاذ القرارات لأن المحاسبة الإدارية تستخدم عدة أساليب للمساعدة في اتخاذ القرارات في
مختلف المستويات في الهيكل التنظيمي داخل المؤسسة بالمعلومات والبيانات الملائمة، ولكن بعد التطور
الكبير في الوقت الحاضر في مجال البيئة الاقتصادية الحديثة والتي تختلف عن البيئة التقليدية، حيث أثر
هذا التغيير الكبير على المؤسسة وعلى الإنتاج وعلى نظام التكاليف وأيضا ضمن هذه التغييرات التي
حدثت كزيادة الإنتاجية، وكثرة المنافسة الداخلية، الخارجية، التركيز على العملاء، التغييرات التكنولوجية.
ومع وجود هذه التطورات التي شهدتها بيئة التصنيع، وما ترتب عليها من تغييرات جذرية
أصبحت نظم الإنتاج التقليدية غير كافية لعملية اتخاذ القرارات المناسبة، لذا ظهرت بعض المفاهيم
الجديدة في علم المحاسبة تعمل على توفير المعلومات الملائمة للمساهمة في الاستخدام الأمثل للموارد
ومواكبة التطورات والتغييرات في الأسواق المنافسة مما أدى إلى ظهور طرق تصنيع حديثة تهدف إلى
تطوير نظم الإنتاج وبأقل تكاليف، ومن هذه النظم هي المحاسبة الرشيقة، فهي من المفاهيم الحديثة
الناجمة عن تلك التغييرات، وتشمل كل الأساليب الإدارية التي تعكس حقيقة الممارسات الرشيقة.
تعمل المحاسبة الرشيقة على اتخاذ أفضل القرارات نتيجة الحصول على معلومات والبيانات
الملائمة و في الوقت المناسب، وهي أيضا تساهم في القضاء على الهدر والضياع و توفير المال
والوقت، وإزالة الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يؤدي إلى التحسين المستمر وتخفيض التكاليف، حيث
بدا تطبيق المحاسبة الرشيقة في صناعة السيارات من خلال الإنتاج الرشيق وبعد نجاحها أصبح يمكن
تطبيقها في كافة القطاعات الإنتاجية.

1. الإشكالية المقترحة لدراسة

ضمن إطار مضمون وطبيعة المشكلة البحثية، يمكن طرح الإشكالية الآتية:

- ما مدى مساهمة أدوات المحاسبة الرشيقة في تحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسة؟

و فيما تتمثل ترجمة ذلك على مستوى مؤسسة الإسمنت؟

حيث يتم معالجة هذه الإشكالية من خلال التطرق لمختلف جوانب الموضوع المتمثلة في الإجابة

على كل الأسئلة الفرعية المصاغة كالآتي:

2. الأسئلة الفرعية

- 1- ما هي المحاسبة الرشيقة، وما هي أهميتها بالنسبة للمؤسسة؟
- 2- كيف يعود تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة بالفائدة على المؤسسة؟
- 3- ما هي مبررات وجود أدوات المحاسبة الرشيقة و الدوافع التي تتبناها لتحسين أداء المؤسسة؟
- 4- هل يمكن تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة في مؤسسة الاسمنت؟

3. الفرضيات المستند عليها

انطلاقا من الإشكالية أعلاه، يمكن صياغة الفرضية المطروحة والتي يسترشد بها لدراسة المشكلة البحثية، وهذا لإثبات مدى صحتها انطلاقا من دراسة حالة مؤسسة الإسمنت تبسة، ومدى توافقتها ك رأي أولي مع الإشكالية التي استند إليها الطالب في الطرح، من خلال ما يلي:

هي الأساس الرئيسي للبحث عن علاقة المتغيرين (أدوات المحاسبة الرشيقة وتحسين الأداء) التي، تم طرحهم لدراسة المشكلة البحثية والعمل على معالجة ذلك بالتفصيل بين مدى قوة ارتباطها وظيفيا وعمليا وتجسيدها في شكل دراسة تطبيقية في مؤسسة الاسمنت تبسة، ويمكن صياغتها كالآتي:

الفرضية الأولى: أدوات المحاسبة الرشيقة هي سلسلة من الأدوات الفعالة وأحد البدائل المساهمة في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، ومدى توافق ذلك مع مؤسسة الاسمنت تبسة.

الفرضية الثانية: أدوات المحاسبة الرشيقة تساهم في عملية القضاء على الضياع في عمليات الإنتاج وتقليل وقت العملية الإنتاجية؛

الفرضية الثالثة: إمكانية تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة عينة البحث وما يؤدي إلى إيجاد مقاييس الأداء المالية وغير المالية والقضاء على الهدر وتخفيض التكاليف وتحسين جودة المنتج؛

الفرضية الرابعة: إن تطبيق الكلفة المستهدفة و خارطة تيار القيمة وصندوق النقاط وتيار القيمة يهدف إلى تخفيض التكاليف وتحسين أداء المؤسسة.

4. أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة كمحاولة من قبل الطالبين على العموم لتحقيق جملة من الأهداف المهمة لمسار الطالبين أو محيطهما العلمي الأكاديمي أو العملي وتتمحور في العناصر الآتية:

- العمل على توضيح ماهية المحاسبة الرشيقة وأدواتها نظريا وأساليب المتبعة تطبيقيا، بالإضافة إلى محاولة شرح الإطار التعريفي لتحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية، وعلى ما تكرسه تطبيقاته في الواقع العملي؛

- التعرف على واقع تحسين الأداء في مؤسسة الاسمنت تبسة؛

- إبراز دور ومساهمة أدوات المحاسبة الرشيقة في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، والعمل على إيجاد حلول تساعد صناع القرار، وتعمل على المحافظة على الهدر والضياع أي تخفيض التكاليف.

5. أهمية الدراسة

تكمن أهمية دراسة الموضوع أساسا في المساهمة العلمية أو القيمة المضافة التي يسعى الطالب للوصول إليها بوضع رؤية تحليلية للمتغيرات المدروسة وكشف مدى قوة علاقتهما، مع تحديد الإطار العلمي والعملية للمحاسبة الرشيقة ومكانتها والمزايا التي تساهم بها في تحسين الأداء للمؤسسة وتحقيق أهدافها وتخفيض التكاليف وتقديم منتج ذو جودة عالية؛

تتبع أهمية هذا الموضوع من خلال مدى قدرة أدوات المحاسبة الرشيقة على تحسين الأداء المالي والتشغيلي ودعم نظام الإنتاج الرشيق والقضاء على الهدر عند أداء عمليات الوحدة الاقتصادية والعمل على تقديم معلومات دقيقة وسريعة لكافة المستويات الإدارية في الوحدة الاقتصادية؛

بالإضافة إلى التحول من استخدام الأساليب التقليدية في تخفيض التكاليف إلى استخدام مفهوم المحاسبة الرشيقة من خلال بعض أدواتها كسلسلة تيار القيمة، والكلفة المستهدفة وتخفيض المخزون وذلك من أجل توجيه الموارد المتاحة بشكل فعال وكفؤ، والتقليل من الفاقد و الهدر من الموارد رفع أداء العمليات الإنتاجية، بما ينعكس على تخفيض المنتج، وتوفير معلومات سريعة للمؤسسة الصناعية بالإضافة إلى توفير طريقة جديدة في احتساب التكاليف وحسب التوسع في الأنشطة الإنتاجية، لتشمل أنشطة الموارد والمخزون وتهيئة متطلبات الجودة بما يؤدي إلى تحقيق رضا الزبون والعاملين.

تجدر الإشارة إلى أهمية الموضوع حيث أن المحاسبة الرشيقة تلعب دورا كبيرا في تخفيض حجم التكاليف التي تتكبدها المؤسسة الصناعية فتطبيقها يساعد في الوصول إلى أفضل إنتاج بحجم مناسب وبتكاليف مناسبة و تحقيق ميزة تنافسية لهذا سعت الدراسة في تسليط الضوء على المحاسبة الرشيقة ومبادئها وأدواتها، كما تعتبر هذه الدراسة من المواضيع الحديثة التي لم يتم التطرق لها كثيرا من الدراسات نظرا لحدثة المصطلح المحاسبة الرشيقة.

6. دوافع اختيار الدراسة

يمكن إبراز جملة من الدوافع التي تبين لطالب من خلالها هذا الموضوع كالتالي:

الدوافع الموضوعية

تبيان مدى قيمة وأهمية الموضوع المدروس وأدواته وكلماته في مجالات الأعمال، مع محاولة إبراز قيمة مضافة عامة تساهم في إثراء البحث العلمي وذلك من وجهة نظر الطالبين للأثار والعلاقة بين المتغيرين المدروسين؛

بالإضافة إلى الدوافع المستمدة من القراءة التحليلية الناقدة لبعض المواضيع والأبحاث العلمية التي سبقت وأن دراسات موضوع المحاسبة الرشيقة وأثارها من خلال كل من: عناوين المواضيع المدروسة ومشكلاتها، جدية استخدامات المنهجية البحثية والتطبيقية، وكيفية دراسة المواضيع ومخرجاتها ومدى الرضا عن جودتها.

الدوافع الذاتية

وجود رغبة في تقديم ومعالجة الموضوع البحثي بشكل يضمن تحقيق ميزة وجودة معرفية من خلال إبراز أوجه العلاقة القائمة بين متغيرات الدراسة ومدى مساهمتها في الرفع من قيمة المؤسسة الاقتصادية، بالإضافة إلى وجود الحاجة المعرفية إلى التعمق في مجال الموضوع لمعرفة الجزئيات النظرية والتطبيقية، والمساهمة في إثراء المجال المعرفي والمكتبي الذي ينتمي إليه الطالب؛
الرغبة في البحث والاطلاع في موضوع المحاسبة الرشيقة وتأثيرها على تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية؛

+الإطلاع على إمكانية المؤسسة الاقتصادية لإتباع المحاسبة الرشيقة في عمليات الإنتاج؛

حدثة الموضوع في ميدان البحث العلمي في الجزائر؛

7. المنهج المستخدم في الدراسة

مباشرة من دراسة الفرضيات واختبارها وللوصول لنتائج البحث (الموضوع) المرجوة، فإنه وكمعظم الدراسات الإدارية والاقتصادية التي تتبع المنهج الوصفي فإن المنهج المتبع هو المنهج الوصفي الاستقرائي لأساسيات وعموميات المحاسبة الرشيقة ومساهمتها في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية مع وصف العلاقة بينهما، بالإضافة إلى الاعتماد على منهج دراسة حالة (دراسة تطبيقية)، التي تعتمد على تطبيق جملة من الخطوات مع تقليل لدراسة التطبيقية ومختلف المقابلات الميدانية على مستوى المؤسسة.

8. حدود الدراسة

ارتبطت هذه الدراسة بموضوع البحث، بحدود مكانية و زمانية وهي تكون مجسدة كالآتي:

- **الحدود المكانية:** تقتصر هذه الدراسة الميدانية في مؤسسة (الاسمنت تبسة) على مستوى مصلحة المالية والمحاسبة باعتبارها مسؤولة عن كل العمليات الإنتاجية التي تحدث على مستوى المؤسسة؛
- **الحدود الزمانية:** التركيب النظري والتطبيقي للموضوع تمحور من خلال سنة (2017-2018) وما يتعلق بالجانب العملي للمؤسسة وأيضاً الاعتماد على هذه المعطيات المجسدة، ضمن هذه الفترة فعلياً، مع محاولة توضيح الأثر بعد القيام بالدراسات لتلك الموضوع.
- أما فيما يخص التركيب الفني والعلمي تتم تقييمه الزمني إلى كل من:
- **الجانب النظري والتعريفى للمتغيرات:** حيث كان الموضوع من بداية السنة الجامعية و الموافقة على تولي البحث، في الموضوع إلى بداية الفصل الثاني من تلك السنة.
- **الجانب التطبيقي (دراسة حالة):** اعتمدت الطالبتين مسار الدراسة التطبيقية وبناءها خلال السداسي الثاني من السنة الجامعية (2018-2019).

9. متغيرات الدراسة

تتمثل في عرض حال لكلا المتغيرين الأساسيين التي قامت عليها الدراسة وطبيعتها لكشف

مدى علاقة التأثر و التأثير ومدى تصنيف معامل ارتباط لهما حيث تتمثل في كل من:

- **المتغير المستقل X:** أدوات المحاسبة الرشيقة (تكلفة مستهدفة، تيار القيمة، خارطة تيار القيمة تكلفة تيار القيمة)

- **المتغير التابع Y:** تحسين الأداء، الأداء الوظيفي، الأداء المالي، الأداء الإنتاجي (متغير كمي ونوعي).

10. مميزات الدراسة وبعدها العلمي

مبدئياً تعد على أنها دراسة نتائجها قابلة للتداول لاسيما من طرق المؤسسات الاقتصادية المصاحبة لنفس النشاط والحجم والمردودية المحققة، نظراً لاعتمادها عدة نماذج وأدوات بحثية.

هو موضوع بحثي ملائم لتخصص الطالب وكذلك تفصيل هذا الموضوع من طرق المؤسسات رغبة في تلبية حاجتها وحاجة عملائها.

11. مصادر جمع البيانات

الجانب النظري: وهي المصادر الداخلية في أساس الموضوع و هي:المصادر العربية و الأجنبية وأيضا تضمنها الرسائل والأطروحات و المجلات العلمية وكذلك الاعتماد على الشبكة العنكبوتية (الانترنت (Internet).

الجانب التطبيقي: من خلال المقابلات مع مديري الأقسام والعاملين و المشاهدات الميدانية والاطلاع على العمليات الإنتاجية للمؤسسة، والوثائق والسجلات والتقارير المتعلقة والخاصة بالمؤسسة.

12. وصف عام لطبيعة المذكرة والمنهجية المعتمدة

الأسلوب المستخدم منهجيا في إعداد هذه المذكرة هو أسلوب (IMRAD):الذي يعد من أشهر الأساليب التي تسهل على الباحثين استعراض وتصفح مختلف أقسام المذكرة بصفة سريعة ومنظمة ومنسقة، حيث يتيح للباحث القدرة على التحكم في الموضوع وتبسيطه بتعريف المتغيرات و التركيز على العناصر المتينة الأساسية للمصطلحات المفتاحية، و العمل في ضوءها عند إسقاط الإطار النظري على الجانب التطبيقي باستخدام منهج دراسة حالة،وبصفة عامة يمكن شرح هذا الأسلوب انطلاقا من التركيبة الاصطلاحية وهي كالتالي:المقدمة **Introduction**،الطريقة والأدوات **Methods**، النتائج والمخرجات **Results**، المناقشة **Dixussion**.

-سطرت هذه المذكرة استجابة لما دعت إليه المادة 2 والمادة 3 من القرار الوزاري رقم 362 المؤرخ في 09 جوان 2014 الذي يحدد كفايات إعداد و مناقشة مذكرة الماستر.

13. هيكل الدراسة

من اجل تحقيق أهداف هاته الدراسة ابتداء من قيامها إلى الإشكالية المطروحة و أسئلتها و مدى صحتها و مصدقيتها، فإنه تم تقسيم هيكل الدراسة بما يتوافق مع متغيراته إلى فصلين، حيث الأول تضمن فصل نظري للتعريف بمتغيرات الدراسة و العلاقة بينهما، والفصل الثاني تطبيقي متمثل في دراسة حالة وهي كما يلي:

- الفصل الأول: يتناول هذا الفصل إبراز ما يتطلب توضيحه وفق للمنهج البحثي المتقدم وهو

منهجية (إمراد IMRAD) كتمهيد لتعريف متغيرات الدراسة بعنوان الإطار المفاهيمي لمتغيرات الدراسة متفرع إلى ثلاث مطالب، حاول فيهم الطالب تلخيص ماهية كل من:

- مدخل مفاهيمي للمحاسبة الرشيقة وأدواتها (المتغير المستقل)؛

- الإطار التعريفي لتحسين الأداء(متغير تابع)؛

- بيان علاقة أدوات المحاسبة الرشيقة بتحسين أداء المؤسسة؛
- التطرق لبعض الدراسات التطبيقية السابقة لزوايا الموضوع البحثي؛
- الفصل الثاني:** تضمن هذا الفصل كغيره من الدراسات الاقتصادية والإدارية القائمة على تحليل أوجه الاختلاف القائمة بين المتغيرين، و أيضا من خلال إسقاط ما تم التعرض له في الجانب النظري على مؤسسة الاسمنت تبسة، وسوف يتضمن مطلبين كما يلي:
- المنهجية و الأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية؛
- مناقشة وتحليل نتائج الدراسة الميدانية.

14. صعوبات الدراسة

- تشمل مختلف الصعوبات التي يمكن أن تعيق عملية البحث في:
- صعوبة الحصول على مراجع ومعلومات بخصوص موضوع الدراسة نظرا لحدثة الموضوع؛
- صعوبة تطبيق المحاسبة الرشيقة في المؤسسة نظرا لنقص المعلومات؛
- عدم قدرة المديرين والمسؤولين على فهم مصطلح المحاسبة الرشيقة و أدواتها.

الفصل الأول الإطار المفاهيمي

والأدبيات التطبيقية لمتغيرات الدراسة

مقدمة الفصل

المبحث الأول : الجانب النظري للمحاسبة الرشيقة

المطلب الأول: ماهية المحاسبة الرشيقة

المطلب الثاني : أدوات و مجالات المحاسبة الرشيقة

المبحث الثاني : الاطار التعريفي لتحسين الأداء

المطلب الأول: مفاهيم أساسية للأداء

المطلب الثاني: قياس و تقييم الأداء

المطلب الثالث: مداخل تحسين الأداء و العلاقة بين تقييم الأداء و تحسين الأداء

المبحث الثالث: عرض و تقييم الدراسات السابقة

المطلب الأول : دراسات سابقة باللغة الاجنبية

المطلب الثاني : الدراسات السابقة باللغة العربية

المطلب الثالث: تقييم مخرجات الدراسات السابقة

المطلب الرابع: مميزات دراسة السابقة عن الحالية

خلاصة الفصل



تمهيد

إن تطور الأعمال الاقتصادية والمالية داخل المؤسسة أدى إلى ظهور المحاسبة وذلك من أجل تصنيف وتبويب المعلومات المالية وتسهيل العمل داخل المؤسسة وخارجها فالأعمال المحاسبية و الإدارية تقوم على تحقيق الكفاءة الاقتصادية و المالية لمختلف الوظائف و الأنشطة المختلفة للمؤسسة والعملاء ولهذا فإن لتطبيق المحاسبة الرشيقة يستلزم استخدام إجراءات النظام المحاسبي والرقابي في عملية القياس من أجل إزالة الضياع وتصحيح الأخطاء، حيث تعتبر تغيير جذري في نظم المحاسبة التقليدية من أجل أن تكون أكثر ملائمة في اتخاذ القرارات والرقابة وإعطاء صورة واضحة ومرئية لكافة المستويات داخل المؤسسة الصناعية.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الرشيقة و أداء المؤسسة الاقتصادية

لقد تطورت الظروف البيئية المحيطة بالمنشأة الصناعية في الوقت الحاضر وأصبحت من الضروري التأقلم مع التطور التكنولوجي الحديث وهذا من خلال الاعتماد على نظم محاسبية أكثر ملائمة من المحاسبة التقليدية التي أصبحت لا توفر ما يمكن الاعتماد عليه في تحسين أداء المؤسسة الصناعية والذي يمكنها من اتخاذ قراراتها في مسار جيد وصائب وفي الوقت المناسب .

المبحث الأول: الجانب النظري للمحاسبة الرشيقة

تعتبر المحاسبة الرشيقة أفضل برنامج للتحسين المستمر، والذي أصبح متداولاً في الآونة الأخيرة حيث أن الرشاقة تعني مجموعة الأدوات التي تساعد على تحديد الضياع والهدر وتخفيض وقت الإنتاج وإعطاء أفضل خدمات في وقت مستمر وبجودة عالية، وفي هذا المطلب سوف نتطرق إلى ما يلي:

تعريف وأساسيات المحاسبة الرشيقة.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة الرشيق

سيتم التطرق إلى ماهية المحاسبة الرشيقة من خلال مفهوم وأساسيات ومجالات وأدوات المحاسبة الرشيقة.¹

أولاً: مفهوم المحاسبة الرشيقة: هناك الكثير من التعاريف التي تعرضت لمفهوم المحاسبة الرشيقة نذكر منها:

1. التعريف : هي الطريقة الأكثر كفاءة لتقديم المعلومات المطلوبة، وتتمثل بتعديل المعلومات

المالية التقليدية والتقارير وذلك لتوفير كشوفات مالية سهلة الفهم لجميع المستفيدين.

¹ - خلود محمد بشير، مدى توفر تطبيق المحاسبة الرشيقة، دراسة حالة في الشركة الصناعية في قطاع غزة، فلسطين، 2017، ص:37.

يظهر من التعريف السابق أن:

تطبيق أساليب الرشاقة في محاسبة مختلف الوحدات الإقتصادية كالرقابة و عمليات القياس ويكون الهدف الرئيسي هو القضاء على الضياع والأخطاء وجعل العمليات المحاسبية واضحة ومفهومة؛ تغيير جذري للمحاسبة والرقابة لعمليات القياس للتحفيز على التغيير والتحسينات الرشيقة وتوفير فهم لقيمة الزبون (المستهلك) وتقييم صحيح لتأثيرات المالية للتحسين الرشيق.

2. التعريف: هي مفهوم جديد المحاسبة لم يعرف إلا قبل سنوات قليلة وعد أساس التقدم، وتتبع

المحاسبة الرشيقة من التصنيع الرشيق الذي هو أصلاً منهج ياباني، ويقصد بها الرقابة والقياس والأساليب الإدارية التي تعكس حقيقة التفكير الرشيق والممارسات الرشيقة.

يظهر من التعريف السابق أن المحاسبة الرشيقة تهدف إلى:

الوصول لأفضل القرارات بواسطة أدواتها المحكمة والمفهومة وتفعيل التكاليف والمعلومات المربحة وتوفير الوقت والمال بواسطة القضاء على أغلب الضياعات مقارنة بالمحاسبة التقليدية ونظم الرقابة؛ إضافة إلى ذلك فهي تطمح نحو التحسين الرشيق طويل الأجل بواسطة تجهيز القياسات و تقارير المعلومات بشكل كامل اعتماداً على عدة أدوات التي تركز على قيمة الزبون، و التحسين المستمر لنمو الأعمال والقضاء على التكاليف الزائدة و تحسين الربحية.¹

3. التعريف: عرفت على أنها نظام يزود الشركة بالمعلومات الملائمة و الدقيقة للمساعدة في اتخاذ

القرارات السليمة، والتي تؤدي إلى زيادة الربحية وزيادة التدفق النقدي، وتستخدم هذه الأخيرة بعض الأدوات التي تساعد على القضاء على الفاقد أو الضائع عن طريق إزالة الأنشطة التي لا تطبق قيمة للمنتج.²

4. التعريف: وتعرف المحاسبة الرشيقة على أنها مجموعة العمليات التي تسعى لتحليل أنشطة

الشركة بهدف إزالة كافة الأنشطة التي لا تعطي قيمة للهدر في الشركة وإضافة قيمة للعميل، ويمكن القول أن المحاسبة الرشيقة منهج للقضاء على الضائع الناتج من الإفراط في الإنتاج، الانتظار، النقل والمخزون ويتم هذا من خلال التحسين المستمر.³

¹ - مقلد محمد محسن عوض، نظام المحاسبة المالية الخالي من الفاقد، رسالة الدكتوراه (غير منشورة)، كلية التجارة، قسم المحاسبة و المراجعة، مصر 2010. ص 18.

² - علي عباس حمزة القصير، التكامل بين تقنيات المحاسبة الرشيقة وبطاقة الأداء الإستراتيجي المتوازن المستدامة، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد(12)، العدد(50)، العراق، 2014. ص 20.

³ - إسراء عبد السلام محسن، مدى استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في تحقيق ميزة تنافسية في ظل إدارة الجودة الشاملة، دراسة بنك فلسطين، فلسطين، 2017، ص: 46.

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن:

المحاسبة الرشيقة هي أسلوب إداري منظم يعتمد على أدوات وتقنيات متكاملة فيما بينها، تهدف إلى إزالة الهدر والتقليل من الفاقد في الموارد المالية والجهود البشرية، وبذلك فهي تساهم في تقديم معلومات قيمة للشركة و العميل، حيث تمكنها من المنافسة في الأسواق وتساعد في التخلص من الأنشطة التي لم تضيف قيمة للعميل، وبالتالي جعل عمليات الإنتاج والتصنيع أسهل وأبسط مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف.

ثانياً: عوامل ظهور المحاسبة الرشيقة: هناك عدة عوامل نذكر منها ما يلي:

ظهرت المحاسبة الرشيقة في الآونة الأخيرة وتتبع من التصنيع الرشيق وهو منهج مصمم في الصناعات اليابانية من قبل شركة (TOYOTA) وسبب ظهورها هو أن الفرد الياباني له ولاء كبير لشركته.¹

ظهر مصطلح المحاسبة الرشيقة خلال مؤتمر عقد في شهر سبتمبر عام 2005 في (ديترويت) عن المحاسبة الرشيقة الغرض التعريف للمحاسبة الرشيقة من حيث المبادئ والأساليب والممارسات، وظهر الاهتمام بالمحاسبة الرشيقة نتيجة عدم قدرة المحاسبة التقليدية على تقديم معلومات تتألم مع التغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة.²

في ظل التطورات التي شهدتها العقود الأخيرة والمنافسة ما بين الوحدات الاقتصادية لتحقيق ميزة تنافسية والمحاولة المستمرة لتلك الوحدات في تخفيض تكاليف إنتاج منتجات وتقديم، منتجات تتلائم مع رغبات الزبائن وأذواقهم، كما أن ظهور أساليب الصناعة الرشيقة تنامت الحاجة إلى ظهور أساليب الصناعة الرشيقة، ظهور الممارسات وأدوات جديدة

أطلق عليها في أدبيات المحاسبة الإدارية والتكلفة إسم المحاسبة الرشيقة، وبعد ظهور المحاسبة كمفهوم جديدا نسبيا في مجال المحاسبة لدعم تلك التطورات في الصناعة لاسيما في التصنيع الرشيق وقد وجدت كثيرا من الشركات أن استخدام التكاليف المعيارية لا تلبى النتائج المطلوبة ولا تأخذ بعين الاعتبار التكاليف وقت الانتظار والتحويل للإنتاج و تكاليف إنتاج تحت التشغيل، ويكثف تلك الأساليب

¹ - Maskell ,B.and.Baggale.Lean accountng, what's it all about, Targat Magazine, 2006, P37

² - البياتي، فائز غازي عبد اللطيف، وآخرون، نظم التخطيط و السيطرة على الإنتاج ، مكتب الغفران للخدمات الطباعة، بغداد، العراق، 2005 ص:79.

قدر كبير عن الضياع في وقت تدفق العمليات الإنتاجية والموارد والتي لم تستطيع معالجتها على وقف الأساليب التقليدية.¹

ثالثاً: خصائص المحاسبة الرشيفة: تتميز المحاسبة الرشيفة بمجموعة من الخصائص نوجزها فيما يلي:

- تقديم معلومات دقيقة لتسهيل عملية اتخاذ القرارات؛
- تخفيض التكلفة والوقت والحد من المنتجات عديمة الفائدة، وتحديد الوافرات المالية للمحاسبة الرشيفة والتركيز على الإستراتيجية التي تتطلب إدراج الفوائد؛
- التشجيع على عملية تحسين المحاسبة الرشيفة على المدى البعيد؛
- تقديم الدعم الأفضل للزبون، وتشجيع الشركة للتركيز على قياس القيمة للعملاء؛
- قياس أداء الإدارة في العوامل الداخلية و الخارجية؛
- التشجيع والتحفيز من خلال التحدي ونقل المسؤولية داخل المنظمة وذلك بالانتباه للشخص الذي يقوم باتخاذ القرارات والذي يتحمل المسؤولية؛

- الاعتماد على طلب واحتياجات العميل لتحقيق الرضا له؛

- إنشاء لوحة عن نظام المعلومات.²

رابعاً: أهداف و مبادئ المحاسبة الرشيفة

تتميز بمجموعة من الأهداف والمبادئ التي تم التعرض إليها وهي كالتالي:

1/ أهداف المحاسبة الرشيفة

تهدف المحاسبة الرشيفة إلى تكوين ثقافة تنظيمية يشارك فيها جميع الموظفين، وتركز باستمرار في الحد من جميع أنواع الضياع الموجودة في العمليات مثل وقت الانتظار، المخزون، النقل، إن فلسفة الرشاقة دائماً تجعل المنظمة قوية وعملياتها مستقرة، ومن ثم تتمكن من تقديم ما يحتاجه العملاء بدقة، سرعة وكفاءة، مع الحد الأدنى من التكاليف، ومن أهم الأهداف التي تسعى المحاسبة الرشيفة إلى تحقيقها هي كالتالي:

¹ - علي مهدي حميد الداودي، تطبيقات على أساس الأنشطة (ABC) ضمن إطار المحاسبة الرشيفة، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للاسمنت الجنوبية- معمل الاسمنت النجف، مجلة القادسية للعلوم الإدارة والاقتصادية، الكلية التقنية الإدارية الكوفة، العراق، المجلد (19)، العدد (2)، 2017، ص: 357.

² - شجاع فؤاد مخلد، دور المحاسبة الرشيفة في تخفيض التكاليف، دراسة تطبيقية على شركة فاين للورق الصحي، جامعة الشرق الأوسط، عمان، 2015، ص: 120.

- القضاء على التعقيدات والضائعات بتطبيق مبادئ الرشاقة؛
- تقديم معلومات عن التكاليف وقياس الأداء لمديري وقادة تيار القيمة؛
- تهدف المحاسبة الرشيقة إلى تقديم معلومات مهمة مفيدة للعمل بشكل فعال، وذلك بتطبيق الإنتاج الرشيق وعمليات التصنيع والصيانة ؛
- توفير معلومات عن التكلفة والتي سوف يتم تسجيلها في القوائم المالية.¹
- ويمكن شرح بعض الأهداف الأخرى للمحاسبة الرشيقة كما يلي:
- أ- **الحذف والتطوير:** إذ تستعمل المحاسبة الرشيقة أدوات الترشيح للقضاء على الهدر في العمليات المحاسبية إلى جانب زيادة الرقابة المالية الشاملة بما يسمح بتبسيط العمليات التجارية(الصناعية أوالخدمائية) وتحسين الخدمة وزيادة الكفاءة ، الربحية، وبمشاركة الجميع بالشكل الذي يجعل من الشركة أكثر استقرار وتناسق وتوازنا، ويعتبر الهدف الأساسي للمحاسبة الرشيقة هو حذف الأنشطة غير المضيفة للقيمة والنتيجة القضاء على الهدر والتحسين المستمر.
- ب- **زيادة المبيعات:** المحاسبة الرشيقة تزيد المبيعات لأنها توفر معلومات أفضل لاتخاذ القرار فاستعمال معلومات الكلفة المعيارية لاتخاذ القرارات الخاصة بالتسعير، الجودة، الربحية، التصنيع أو الشراء، ترشيح المنتج، الاستثمار الرأسمالي، وتقديم المنتج الجديد غالبا ما تكون خاطئة و عليه فإن التكاليف المعيارية هي خطة خاطئة عندما يتعلق الأمر بهذه الأنواع من القرارات فترشيح الشركات بحاجة إلى أدوات أفضل مثل كلفة تيار القيمة لاتخاذ القرار الرشيق.
- ج- **التحديد الواضح للأثر المالي للتحسينات الرشيقة:** تعتمد هذه الأخيرة على التحديد و بوضوح الأثر المالي للتحسينات الرشيقة إن معظم الشركات تستعمل نماذج (خفض الكلفة/ ادخار الكلفة) التقليدية لتقويم منافع التحسين الرشيق، والعديد من الشركات تبحث عن خفض التكاليف على المدى القصير عن طريق التغيرات الرشيقة، هذه الشركات في كثير من الأحيان تحقق الهدف في التقويم، ولكن الخبراء الماليين ليس لديهم أساليب أخرى لتقويم الأثر المالي لتحسين الرشيق.
- د- **توفير المال و تخفيض التكاليف :** تعتبر المحاسبة الرشيقة عامل في توفير المال و تقليل التكاليف، فأغلب الشركات ليست لديها أي فكرة عن كافة النظم المحاسبية لأنها متأصلة في عمليات الشركة أو الوقعة ضمنها، كما أن نمو الشركة مع المحاسبة الرشيقة تمكنها و بشكل منهجي ومنظم من القضاء على الهدر أو الضياع الناتج عن المعاملات ، التقارير، المستويات، الاجتماعات الخاصة بمعيار

¹ - شجاع فؤاد مخلد، دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف، دراسة تطبيقية على شركة فاين للورق الصحي، جامعة الشرق الأوسط، عمان 2015، ص:120.

الشركة، وهذا كله ضياع وهدر، وكذلك يمكن من تحضير العمليات الخاصة بالشركة في ظل الرقابة عمليات وتمكن أيضا من القضاء على معظم الأنظمة المحاسبية، الرقابية التقليدية والمعاملات المطلوب من دون تلك الهدر.

هـ- **تحفيز التحسين الرشيق على المدى الطويل** : عن طريق الترشيح الذي يركز على المعلومات ومقاييس الأداء الرشيق التي تعد حجر الزاوية في الإدارة والرقابة البصرية لخلايا الإنتاج الرشيق وتيار القيمة، والمصنع أو الشركة عموما، وتستعمل مقاييس أداء مماثلة لخلايا العمليات غير الإنتاجية، وقد صممت مقاييس الأداء هذه لتحفيز السلوك الرشيق، ودعم ثقافة الترشيح عن طريق تحفيز الاستثمار لدى الأشخاص وتوفير المعلومات الملائمة وتحقيق التحسين المستمر في كل مستوى من مستويات الشركة بصورة عامة.

و- **توفير المعلومات الملائمة**: توفر المحاسبة الرشيقة معلومات دقيقة و بالوقت المناسب وقابلة للفهم، ولكل أقسام الشركة بما يؤدي إلى التحفيز نحو التحول إلى الترشيح في جميع أقسام الشركة ويساعد في اتخاذ القرارات بشكل سريع مما يؤدي إلى زيادة قيمة الزبائن، والنمو في الربحية والتدفقات النقدية.

ي- **الالتزام بالمبادئ المحاسبية الدولية** : تتفق تماما المحاسبة الرشيقة مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (أو المبادئ المحاسبية الدولية بعد اعمام تطبيقها في جميع دول العالم) وأنظمة التقارير الخارجية ومتطلبات إعداد التقارير الداخلية.¹

2- مبادئ المحاسبة الرشيقة

تتمحور المبادئ المحاسبة الرشيقة التي تساعدنا في تحقيق مكاسب إيجابي من خلال ما تحتويه من طرف تحقيق الرشاقة و تلخص فيما يلي:

أ/ **الأعمال المحاسبية البسيطة و الرشيقة**: يعتمد هذا المبدأ على تطبيق أساليب المحاسبة الرشيقة على العمليات المحاسبية حيث أن معظم هذه العمليات تحتوي على الضائع و بالتالي تستخدم بعض الأدوات للقضاء على الضائع أو الهدر و تطبق كل من الرقابة والقياس حيث يستخدم هذا المبدأ بعض الأدوات حتى يتم الترشيح في العمليات، ومن تلك الأدوات خريطة تيار القيمة، التكلفة المستهدفة، أسلوب كايزن، صندوق النقاط.

ب/ **العمليات المحاسبية التي تدعم التحول إلى الرشاقة** : تظهر هنا مجموعة التقارير و الطرق التي تساعد في التحول إلى الرشاقة، والتي تعكس الأداء المالي و التشغيلي لتدفق القيمة، حيث أن المعلومات هي التي تساعد على التحسين المستمر، و تعزيز العلاقة مع الزبون، وتحسين عملية تصميم

المنتج، وتسعيه، ويستخدم هنا مقاييس الأداء المرئية، صندوق النقاط، لوحة أداء تيار القيمة لتحقيق هذا المبدأ.

ج/ توصيل المعلومات بصورة واضحة و في الوقت المناسب : يعرف هذا المبدأ بعملية توفير

المعلومات واضحة للجميع سواء داخل الشركة أو خارجها حيث تقدم المعلومات بلغة واضحة دون أن يكون هناك تعقيدات في توصيل المعلومات وكذلك يجب توصيل تلك المعلومات في الوقت المناسب للمساعدة في اتخاذ القرارات في الوقت المناسب وتستخدم الإدارة هنا لوحات الأداء المرئية المرافقة

لصندوق النقاط الذي يعرض الأداء المالي و التشغيلي في تقرير موحد للمساعدة في اتخاذ القرارات.¹

د/ التخطيط من المنظور الرشيق: و يتم التخطيط من المنظور الرشيق عن طريق استخدام بعض

أدوات المحاسبة الرشيقة مثل التخطيط المالي و التشغيلي و كلفة تيار القيمة و سياسة المبيعات حيث يتم تنظيم خطة متكاملة للشركة أو المنظمة.

هـ/ تعزيز الرقابة المحاسبية الداخلية : تظهر هناك عدة وسائل رقابية لمساندة و ضمان إجراء

تغيرات المحاسبة الرشيقة مثل طريقة (sarbans oxley) إذا تستخدم هذه الطريقة لتحسين المشاريع و تخفيض المخاطر و تعزيز الرقابة الداخلية.²

المطلب الثاني: أدوات ومجالات استعمال المحاسبة الرشيقة

أوضح في هذا الشطر أن هناك أربعة مجالات للمحاسبة الرشيقة و مجموعة من الأدوات التي

تساعد على عملية الإنتاج و التحسين و القضاء على الهدر و الضياع وتحقيق نتائج أفضل بالاعتماد على المحاسبة الرشيقة.

أولاً: أدوات المحاسبة الرشيقة

يتم تناول في هذا العنصر عدة أدوات من المحاسبة الرشيقة كلها تعمل مع بعضها البعض لتكوين

الرقابة، والإدارة للشركات الرشيقة، وأن تلك الأدوات تتبع من مبادئ و ممارسات المحاسبة الرشيقة ومن تلك الأدوات:

¹- الغرباي والمساوي، استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في دعم نظم الإنتاج الرشيق و تقييم أداء الوحدة الاقتصادية، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، بغداد، العراق، 2013، ص12-13.

²- الغرباوي، الموساوي، استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في دعم نظم الإنتاج الرشيق و تقييم أداء الوحدة الاقتصادية، مجلة للعلوم الاقتصادية والإدارية، بغداد، العراق، 2015، ص3.

الجدول رقم: 01 يمثل أدوات المحاسبة الرشيقة

الأدوات باللغة اللاتينية	الأدوات باللغة العربية
Va lue Strem Mapping.	خرائط تدفق القيمة
Target Cost	التكلفة المستهدفة
Kaizen.	كايزن (التحسين المستمر)
Performance Measurement Linkage Chart	مخطط ربط قياس الأداء
Box Scores .	صندوق النقاط (أداء تيار القيمة)
Value Steam Performance Board.	لوحة أداء تيار القيمة
Simple and Plan English.	لغة واضحة وسهلة
Hoshin Policy.	سياسة هوشن
Sales Operating and Financial Planning.	مبيعات وعمليات وتخطيط مالي
Low inventory.	تخفيض المخزون
Transaction Elimination Matrix.	مصفوفة القضاء على المعاملات
P3 approaches.	نهج p 3
Act(PDCA)Plan/Do/Check.	خطة، عمل، فحص، قرار
Employee Satisfaction end Cross /Training.	إرضاء الموظفين والتدريب
Visual Management .	الإدارة المرئية
(Sarbanes Oxley Risks) .(SOX).	مخاطر ساربنز أوكسي

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مراجع المحاسبة الرشيقة.

1 - **خرائط تيار القيمة:** تعتبر خرائط تدفق القيمة بنقطة الانطلاق للتصنيع الرشيق، وكذلك نقطة الانطلاق للمحاسبة الرشيقة؛ إن خرائط تدفق القيمة من أبرز الأدوات المهمة التي تحقق الإنتاج الرشيق ويقصد بها جميع الأنشطة الاقتصادية المطلوبة لتحقيق العملية الإنتاجية بدءاً من تصميم المنتج الزبون الإنتاج إلى غاية تسليم المنتج للزبون؛ أي من البداية إلى النهاية حيث أن القيمة تقاس من قبل الزبون وتتمثل بمجموعة من خصائص المنتج التي تتوفر فيه، ويكون الزبون مستعد للدفع¹ مقابل الحصول على هذه الخصائص وتشير خارطة تدفق القيمة إلى خارطة تدفق المعلومات والمواد خلال سلسلة تجهيز المنتج، وهي تعتبر من أهم الأدوات التي تستعمل في التخطيط الرشيق إذ أنها تستعمل مهمة ممارسي

¹ -Maskell ,Brian H and Baggaley, Bruce ,Lean Accounting ,wattés It All About,Target Magazine22(1),P:35.

نظام الإنتاج الرشيق على تركيز وتخطيط أفكارهم على الأنشطة التي تضيف قيمة وتنفيذ مجموعة من تقنيات الترشيح في أن واحد.¹

2- التكلفة المستهدفة TC (Target Cost): تعرف التكلفة المستهدفة بأنها نظام التخطيط الأرباح وإدارة التكلفة تعتمد على سعر البيع كمؤشر أساسي، يأخذ في اعتباره متطلبات ورغبات العميل، ويتطلب نظام التكلفة المستهدفة أن يكون هناك فريق عمل يضم كافة التخصصات ويعمل على إدارة التكلفة في المراحل الأولى للإنتاج ويستمر خلال دورة حياته، ويعتبر أنشطة سلسلة القيمة جزء من نظام التكلفة المستهدفة، ويعتبر مدخل الكلفة المستهدفة مدخل حديث، وطريقة حديثة لتحديد الكلفة، وهي عملية تحديد أقصى تكلفة مسموح بها للمنتج الجديد، أو تطوير المنتج الأصلي لكي يحقق نمو في المبيعات من أجل توليد ربح يزيد عن أقصى رقم للتكلفة المستهدفة، ويعرف الكلفة المستهدفة بأنها نظام للتكاليف تقوم على تخطيط إدارة الكلفة و الأرباح في نفس الوقت عن طريق تخفيض تكلفة المنتج في المرحلة الأولى من دورة حياته الإنتاجية (التصميم) من أجل تقديم منتج يحقق الربحية، وبسعر بيع يحقق البقاء والاستمرارية للمنشأة في ظل المنافسة القوية.²

3- مخطط ربط قياس الأداء (Performance Measure Linkage Chart)

أ/مقاييس أداء الخلية : تتكون من أربعة مقاييس و هي:

التقرير اليومي بالساعات: وهو تقرير يومي يتابع نجاح الخلية في تحقيق وقت الإتمام إذ صممت الخلايا الرشيقة لتحقيق زمن الدورة المحددة سلفاً للمنتجات المصنعة، وتم تحديد وقت دورة الخلية في وقت الإتمام على أساس طلب من الزبون، ويمثل وقت الإتمام معدل طلب من الزبون، يمثّل وقت الإتمام معدل طلب الزبائن على المنتجات فإذا احتاج الزبون المنتج كل خمس دقائق مثلاً فإن أوقات الدورة لكل الخلايا المشاركة تقوم بتصنيع المنتج خلال خمس دقائق - **First Tim Through (FIT)** كذلك هناك مقياس آخر لأداء الخلية وهو (FIT) والغرض منه رصد عمل الخلية في المرة الأولى وهل كانت تعمل بشكل صحيح أم لا و يقاس (FIT) عن طريق .

$$FIT_{\text{الخلية}} = \frac{\text{اجمالي الوحدات المنتجة} - \text{الوحدات المعتاد تصنيعها}}{\text{اجمالي الوحدات المنتجة}}$$

¹ - الأسدي، تطبيق بعض أدوات الإنتاج الرشيق في معمل رقم (7)، الشركة العامة للصناعات الجلدية دراسة حالة، كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة بغداد، 2012، ص:70 .

³ - عبد الله ،منصور وآخرون، التكامل بين أسلوب الكلفة المستهدفة (TC) والتكفة وفقاً للنشاط (ABC) كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء، دراسة حالة الشركة السودانية للتوليد الحراري ، مجلة العلوم الاقتصادية، 2015 ، ص:223.

تقرير إنتاج تحت التشغيل الفعلي إلى إنتاج تحت التشغيل المعياري WIP/TO/SWIP: ويقاس

هذا المقياس مدى نجاح نظام السحب حيث يتم مقارنة المخزون الفعلي في الخلية بالمخزون تحت التشغيل المعياري المصمم للخلية؛ فإذا كان متشابهين فإن نظام السحب يعمل بشكل صحيح، والعكس إذا كان هناك اختلاف بينهما يكون نظام السحب فاشل .

الفاعلية التشغيلية للمكائن: هو مقياس يتناول المكائن داخل الخلايا ويتبع قدرته على جعل المنتج متاح في الوقت المحدد ونوعية جيدة حيث يتم تحديد وقت دورة الخلية بواسطة قابلية الماكينة للعمل منسوبة إلى دورة الوقت، والغرض الأساسي من هذا المقياس هو توفير المعلومات التي يحتاج إليها أعضاء الخلية لتلبية احتياجات الزبائن اليومية للحصول على ما يجب القيام به يوميا فإذا ساءت الأمور فإن هذه القياس تؤدي إلى اتخاذ إجراء لتصحيح المشكلات التي حدثت.¹

ب/ مقاييس أداء تيار القيمة

فهي تظم إعداد تقارير مفصلة للساعة واليوم الخاصة بالخلية وتفيد قياسات أداء تيار القيمة بإعداد التقارير الأسبوعية وإظهار كيف يمكن لتيار القيمة تحقيق الأداء، وتتركز المقاييس المستخدمة في تيار القيمة في عدة مقاييس نذكر ما يأتي:

-**الوحدات المصنعة:** هذا مقياس يقيس القيمة الناتجة عن إنتاجية تيار القيمة حيث إن إنتاجية تيار القيمة مع مرور الزمن إذا تزداد الإنتاجية من خلال بيع المزيد من المنتجات وباستخدام الموارد نفسها و بإزدياد الإنتاج تزداد قيمة التي ار، وهناك بعض الشركات تستخدم الأرباح للشخص الواحد بدلا من المبيعات حتى يتمكنوا من قياس ربحية تيار القيمة.

-**التسليم في الوقت المحدد:** و هو مقياس بنسبة الطلبات التي يتم شحنها للزبائن في الوقت المحدد لقياس مستوى الرقابة داخل تيار القيمة، فإذا كان تيار القيمة تحت السيطرة يكون شحن الطلبية في الوقت المحدد عاليا أما إذا كانت عمليات تيار القيمة خارج نطاق السيطرة فإن التسليم في الوقت المحدد يكون منخفض.

-**متوسط فترة التحصيل للذمم المدينة:** يستخدم بشكل عام هذا المقياس لقياس سرعة استلام النقدية من الزبائن لأن الحسابات المدينة عنصر مهم من عناصر التدفق النقدي، إذا أن العديد من المنظمات الرشيفة تركز في التدفق النقدي الذي يؤثر في الربح، ويقاس متوسط فترة التحصيل للذمم المدينة بقسمة رصيد المدينون على متوسط كمية المبيعات اليومية أو الشهرية أو السنوية.

¹ - محمد ، راند،"استعمال أدوات المحاسبة الرشيفة في تخفض التكاليف" بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الكهربائية، مجلة مركز دراسات محاسبية ومالية، بغداد، 2013، ص ص: 304- 305.

- مساحة الأرضية: وهي المساحة المستغلة في الإنتاج والمساحة المخصصة لمخزون الإنتاج التام و الإنتاج تحت التشغيل والمواد الأولية.¹

4- صندوق النقاط (Box Score)

هو ملخص لنتائج أداء تيار القيمة، عادة ما يستخدم ويحدث أسبوعياً بالمعلومات التشغيلية والمالية للحصول على نتائج أداء وربحية التيار، أما طاقة تيار القيمة فتحدث فقط عندما يتم أجزاء تغيير كبير في تيار القيمة وعند وجود خرائط تدفق قيمة جديدة واستكمال تحليلات التكلفة، وهناك استخدام عدة لصندوق مثل تقديم المعلومات عن الأداء الأسبوعي التي يستخدمها مدير تيار القيمة ومرافقة العملية وإنشاء التحسين .

5- سياسة هوشن (Hoshin Policy)

تعتبر سياسة هوشن وسيلة لوضع الأهداف الإستراتيجية للمستقبل وتطوير الوسائل المالية لتحقيق الأهداف إلى واقع، وتضم سياسة هوشن الخطوات الست (6) الآتية:

- تحديد القضايا الرئيسية التي تواجه الوحدة الاقتصادية ؛
- وضع أهداف قابلة للقياس والأعمال التي تتناول هذه القضايا؛
- تحديد الرؤية العامة والأهداف؛
- وضع إستراتيجيات داعمة لتحقيق الأهداف؛
- تحديد الطرق والتقنيات التي تستعمل لتحقيق؛
- تنفيذ كل الخطوات اللازمة لكل عملية تجارية.²
- مبادئ سياسة هوشن: تتضمن سياسة هوشن مجموعة من المبادئ وهي:
- التخطيط الاستراتيجي وهو وضع الأهداف والأولويات، والوسائل والموارد اللازمة لتحقيق الأهداف؛

- نشر الأهداف على جميع المستويات بدمجها في المهام اليومية لنشاط المؤسسة؛

- المراقبة المستمرة من أجل تجنب الانحرافات للأعمال المنجزة.³

¹ - كاظم،حاتم"، نموذج مقترح لتطبيق المحاسبة الرشيقة "في الشركة العامة للصناعات الكهربائية، مجلة مركز دراسات الكوفة،كلية الإدارة والاقتصاد بغداد، 2014، ص ص:235-236.

² - الغريابوي، مهدي عباس وآخرون، استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في الشركة العامة للصناعات الكهربائية، مجلة مركز دراسات الكوفة كلية الإدارة والاقتصاد، بغداد، 2014، ص:14.

³ - شرف الدين، الإدارة بالعمليات في تحسين الأداء للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة نقاوس، جامعة فرحات عباس، الجزائر، 2012 ص:73 .

6- تخفيض المخزون (Low Inventory)

يتم التركيز هنا على توفير مستويات منخفضة من المخزون بحيث تكون قابلة للسيطرة عليها فإذا استخدم نظام التصنيع الرشيق فإن مستويات المخزون سوف تكون منخفضة بشكل كبير، وبالتالي فإن تقييم المخزون لن يحتاج إلى تكاليف كبيرة و لن يكون ذا أهمية مقارنة لو كان المخزون كبير، فعلى سبيل المثال إذا كان تيار القيمة يعمل لثلاثة أشهر لمخزون طلب الزبائن فمن الضروري جدا تقييم بهذا المخزون بصورة مفصلة مثل استخدام التكاليف المعيارية أما إذا كان المخزون بخط الأقل من خمسة أيام من طلب الزبائن فإن الأهمية النسبية لقيمة المخزون لحساب أرباح الشركة ومركزها المالي تصبح منخفضة جدا.

-المنافع المتحققة من تخفيض المخزون هي

- تقليل حجم الأموال المستثمرة في المخزون؛
 - تقليل التلف الناتج عن التخزين ومن ثم تقليل التكاليف؛
 - تحسين جودة المنتج من خلال إدارة الجودة الشاملة؛
 - تخفيض التكاليف الناتجة عن إعادة التصنيع أو التخلص منها نهائيا.
- لتحقيق تلك الأهداف لا بد من استخدام نظام الإنتاج في الوقت المحدد فعندما تقوم المنشأة بشراء المواد اللازمة للإنتاج الوحدات المطلوبة من قبل الزبائن يؤدي ذلك إلى إلغاء تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج مثل تقليل حجم المخزون، ومن ثم تخفيض التكاليف الكلية .

7- مبيعات وعمليات و تخطيط مالي Sales Operating and Financial Planning:

وهي خطة تشغيلية تفصيلية تحل محل الموازنة التشغيلية في دعم الإدارة اليومية وضمان توافر المواد لمقابلة طلب العملاء، وهي عملية تخطيط شاملة قصيرة ومتوسطة الأجل للمنتجات التي سوف يتم إنتاجها، وهي عملية تتم كل شهر، حيث إن المبيعات توفر التوقع أو التنبؤ بعدد المنتجات التي سوف يتم إنتاجها بواسطة تيار القيمة كل شهر خلال 12 شهرا القادمة.¹

8- الإدارة المرئية Visual Management

يقصد بها إدارة العملية الإنتاجية، وسكان العمل من خلال العرض المرئي للمعلومات المتعلقة بأداء الإنتاج والأنشطة اليومية باستعمال أدوات العرض المرئي المتعددة ومن هذه الأدوات أضواء الطلب والاستدعاء التي تستعمل لدعوة المشرف أو العاملين للحصول على المساعدة، وتوجد ألوان مختلفة لكل

¹ - شجاع، وأخرون، "دور المحاسبة الرشيقية في تخفيض التكاليف" دراسة تطبيقية على شركة فاين للورق الصحي، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2015، ص: 31 .

طلب، وكذلك ألواح الألوان فهي تمثل مجموعة من الألوان ذات دلالات محددة فيشير اللون الأحمر إلى مشكلة في الماكينة، واللون الأزرق إلى الوحدة المنتجة المعيبة و غيرها.¹

9- نهج p3 (Production Preparation Process) (P3 Approaches)

والمقصود هنا بال p3 هي عملية إعداد الإنتاج بحيث يتم الإعداد والتجهيز لإنتاج أفضل المنتجات بأقل الاستثمارات وبالتالي الإنتاج بأقل التكاليف، يستخدم منهج إعداد الإنتاج مبادئ المحاسبة الرشيفة لأغراض تطور المنتجات الجديد وهو أحد مكونات المدخل الشامل لتصميم الرشاقة الذي يتضمن تصميم شاشات المراقبة من الفريق المالي، كما أن (P3) تسعى لتحديد الأهداف وتصميم المنتج، والتخطيط و العثور على البدائل، ومراجعة التصميم، وأخيراً، تنفيذ الخطة لتطوير المشروع.

10 مخاطر ساربنس أوكسي (Sarbanes Oxly Risks(SOX):

أسس قانون ساربنس أوكسي (SOX) في سنة 2002 ويتضمن إصلاحات وعقوبات جزائية على الشركات المزورة فهو يقوم بالمراقبة واختبار وتقييم فاعلية التشغيل وهو يستعمل ليقرر هل أن تشغيل الرقابة يتم كما صممت، وكذلك يقرر أداء الأفراد وامتلاك الرقابة ضروري للسلطة والمؤسسات، إن نتائج (SOX) تنصب في البدء لتقييم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية إن كان فاعلاً أم لا، فضلاً عن ذلك يتم الاعتماد على معلومات السنوات السابقة والتحليلات التي تسير التطورات الحديثة.²

ثانياً: مجالات استعمال المحاسبة الرشيفة

توجد هناك أربعة مجالات للمحاسبة الرشيفة وهي ممارسات التصنيع، وقياسات الأداء، الممارسات المحاسبية وإدارة الاستثمار:

1- ممارسات التصنيع: إن ممارسات التصنيع الرشيق يجب أن تغير من الإنتاج على شكل دفعات وجدولة الدفع إلى تدفق الإنتاج و جدولة السحب، والاتجاه الرئيس الذي يمثل هذا التحول الرشيق، هو القضاء المطلق على الضياع الذي يتطلب عقلية جديدة، والعمل يجب أن يصنف ضمن الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة بشكل صارم من منظور العميل، إلى موظفي الحسابات المالية غالباً ما ينظرون إلى العوامل المؤثرة في قياس الإنتاجية التي عرفت في تغيير الرشاقة العلاقة بين كمية المخرجات، وكمية المواد المستهلكة، وتقاس الإنتاجية عادة بالمبيعات المواد والأجور والتكاليف غير المباشرة.

¹ - Maskell and Baggaley ,op cit,P:30.

² -Sinocchi, Michael,Ablog of news ,research and trands on all things lean (2012) Ist jan ,The webLeaninsider productivitypress .

- 2- قياسات الأداء: تعتمد البيئة الرشيقة قياسات الأداء يجب أن تعكس الاستراتيجية الرشيقة المقاييس يجب أن تكون سهلة وبسيطة الفهم، لأن أغلب المستفيدين هم غير ماليين (هم من لا يملكون معرفة في الجان المالي) و يجب أن تكون في الوقت المناسب و من الأفضل أن تكون بعض القياسات تتضمن خدمات الزبائن، ووقت الدورة و الحد من الهدر.
- 3- الممارسات المحاسبية: تظهر مجالات رئيسية للممارسات المحاسبية هي العمليات المحاسبية وإدارة التكاليف والرقابة المالية، إن العمليات المحاسبية يجب أن تركز في العمليات وليس النتائج والتشديد على القضاء على العمليات التي لا تضيف قيمة مع المحاسبة الرشيقة مع منافع إضافية للمهام أقل تعقيدا و الحاجة لبعض الأشخاص لأداء تلك المهام، إن محاسبة التكاليف هي في الحقيقة إدارة التكاليف وتتضمن تكاليف التخطيط والرقابة والمحاسبة، وإدخال مفهوم تطوير وظيفة لجودة (QFD) ومشاركة العملاء في تطوير المنتجات الجديدة إن كل هذه الممارسات الجديدة تحدث لجلب كفاءة في العمليات المحاسبية.¹
- 4- إدارة الاستثمار: تتطلب إدارة الرشاقة التي تسعى إلى إعادة هيكلة جذرية للمنظمة عن طريق تيارات القيمة (بدلا من الأقسام الوظيفية) وذلك بهدف تبسيط العمليات التجارية إلى حد كبير (للتصنيع والخدمات) لتحسين خدمة الزبائن وأيضا تحسين الكفاءة و الربحية و من ثم إن البعد النهائي للمحاسبة الرشيقة هو إدارة الاستثمار، ويشمل ذلك أكثر من خطة عامة والتشديد على أهمية الاستثمار بالأشخاص، وتخصيص الموارد يتطابق مع إستراتيجية الشركة وكأولويتها، وعلى استخدام أسس متعددة لتقييم إدارة الأداء الرشيقة، والهدف هو عدم تحقيق الأداء المعياري.²

¹ محمد والعيني، استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف، بحث تطبيقي في شركة لصناعات الكهربائية ، مجلة الدراسات مالية ومحاسبة، المجلد(8)، العدد(20)، بغداد، العراق، 2013، صص: 295، 296.

² - Mishra and Przdhan ,Lean accounting·A relent Development in management Science,sashay Amusandhan University Orissa,Indra pin,2009,p:10.

المبحث الثاني : الإطار التعريفي لتحسين الأداء في المؤسسة الإقتصادية:

يجب الاهتمام بأداء المؤسسات، وهذا مرتبط بالإنسان منذ بداية وجوده، غير أنه ظل يتسم بالغموض، وعلى العام الأداء هو عملية تترجم مدى جودة الجهود وفعالية تحقيقها وسرعة التنفيذ والتوقيت المناسب لذلك، مما يضمن لها الاستمرارية والتماشي مع التطورات، ويوضح الأداء في الدول المتقدمة أولويات في العملية الإدارية المتجددة المستمرة التي تلازم نشاط المؤسسة ووظائفها.

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول الأداء:

اعتبر الأداء من المفاهيم التي شغلت بالالمسيرين، حيث أن الأداء يعتبر مفتاح لتحقيق أهداف المؤسسة بطريقة جيدة وفي الوقت المناسب.

أولاً: مفهوم الأداء:

الأداء هو من المفاهيم التي نالت نصيب الأوفر من الاهتمام والتحليل داخل المؤسسة حيث

تعددت المفاهيم والتعاريف :

- 1-**التعريف:** وضح **Miller & Bromley** أن الأداء هو حصيللة قدرة المؤسسة في استغلال مواردها وتوجيهها نحو تحقيق الأهداف المرجوة، فالأداء هو انعكاس لكيفية استخدام المؤسسة لمواردها المادية والبشرية و استغلالها، بالشكل التي تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها.¹
- 2- **التعريف:** الأداء هو العمليات التي تتضمن إتباع وسائل وأساليب يتم من خلالها القيام بالنشاطات للوصول إلى أهداف هذه النشاطات باستخدام موارد وإمكانيات معينة.²
- 3- **التعريف:** الأداء هو تحقيق أهداف المؤسسة، بمستوى من الفعالية وذلك من خلال استخدام المدخلات المناسبة للحصول على المخرجات بكفاءة عالية، وهو أيضا الناتج الذي يحققه الموظف عند قيامه بأي عمل من الأعمال.³

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج تعريف شامل وكلي للأداء؛ فهو يعتبر الهدف الاقتصادي للمؤسسة من خلال استغلال الأمثل لمواردها وهو أيضا يمثل المخرجات التي تحصل عليها المؤسسة في سعيها لتحقيق أهدافها، التي من خلالها تتشارك فيه كل العناصر داخل المؤسسة للحصول على أداء جيدو بكفاءة عالية.

¹ - فليح حسن خلف، إقتصاد المعرفة، بدار الكتاب العالمي، الطبعة الأولى، عمان، ص: 315 .

² - Bernard martory et danialgroset,gestion des ressources,dunod ,6 éme,edition,paris ,2005 P:164.

³ - مساعد عبد الله السعد الماضي ، معوقات الاتصال في الإدارة وانعكاساتها على الأداء الوظيفي "دراسة تحليلية مطبقة على المستويات الإدارية الوسطى و التنفيذية بإمارة منطقة الرياض ،رسالة ماجستير ،أكاديمية نابق للعلوم الأمنية ، الرياض، 2000، ص: 13.

ثانياً: أهمية الأداء

يعتبر الأداء ذو أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة الإقتصادية و تتجلى أهميته في ثلاث أبعاد رئيسية:

- **البعد النظري:** يمثل الأداء مركز الإدارة الإستراتيجية، حيث جميع المنظمات الإدارية على مضامين ودلالات وتختص بالأداء سواء بشكل ضمني أو بشكل مباشر، ويرجع السبب في ذلك إلى أن الأداء يمثل اختباراً زمنياً للإستراتيجية المتبعة من طرف الإدارة.
- **البعد التجريبي:** فإن أهمية الأداء تظهر من خلال استخدام أغلب الدراسات وبحوث الإدارة لاختبار الإستراتيجيات المختلفة والعمليات الناتجة عنها.
- **البعد الإداري:** فإنها تظهر واضحة من خلال حجم الاهتمام الكبير والمميز من قبل إدارات المؤسسات بالأداء و نتائجها و التحولات التي تجري في هذه المؤسسات على نتائج الأداء.¹

ثالثاً: عناصر و محددات الأداء

أ/ عناصر الأداء: تتمثل عناصر الأداء فيما يلي :

- **المعرفة بمتطلبات الوظيفة:** تشمل المعارف، المهارات الفنية، الخلفية العامة عن الوظيفة والمجالات المرتبطة بها.
- **نوعية العمل:** مدى إدارة الفرد للعمل الذي يقوم به وما يمتلكه من مهارات فنية، براعة وقدرة على التنظيم و تنفيذ العمل دون انقطاع.
- **ب/ محددات الأداء:** يتطلب تحديد الأداء مستوى من الأداء الفردي المرغوب فيه لمعرفة العوامل التي تحدد هذا المستوى و ماهية التفاعل بينهما، و كذلك يعتبر السلوك الإنساني هو المحدد الرئيسي لأداء الأفراد، أما المؤسسة فهي ترتبط بتعامل و تظافر الجهود بين أفراد المؤسسة، والأداء ليس نتيجة لقوى الضغط بل هو نتيجة لعملية التفاعل بين مختلف القوى المحيطة بالمؤسسة .
- **الدافعية الفردية :** تعبر من مدى الرغبة الموجودة لدى الفرد للعمل و التي يمكن أن تظهر من خلال حماسة و إقباله على العمل الذي يعبر عن توافقه مع ميوله و اتجاهاته.
- **مناخ العمل :** ويقصد بها الإشباع الذي توفره بيئة العمل الداخلي، وذلك من خلال إحساسه بالرضا عن عمله بعد أن يكون قد حقق رغباته وأهدافه و أشبع حاجاته جميعها .
- **القدرة على أداء العمل :** في هذه العملية يستطيع الفرد تحصيلها بالتعلم والتدريب واكتساب الخبرات والمهارات والمعارف المتخصصة المرتبطة بالعمل والمقدرة الرغبة بتفاعلات في تحديد مستوى الأداء أي

¹ - وائل محمد صبحي إدريس ، طاهر محسن منصور الغالبي ، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار النشر و التوزيع ،الأردن، 2009، ص: 38 .

أن تأثير المقدرة على العمل ومستوى الأداء الذي يتوقف على درجة الرغبة فيه و يمكن حساب ذلك بالمعادلة التالية:

$$\text{مستوى الأداء} = \text{المقدرة على العمل} \times \text{الرغبة في العمل}$$

رابعاً: العوامل المؤثرة على الأداء

توجد هناك جملة من العوامل التي تؤثر على الأداء فمنها ما هو داخلي يخضع لسيطرة المؤسسة، أما بالنسبة للخارجي فهو خارج سيطرة المؤسسة.

أ/ **العوامل الداخلية:** وتتمثل في العوامل التي تخضع لسيطرة المؤسسة وتفصل فيما يلي:¹

- **العنصر البشري:** يشكل أهم مورد في المؤسسة فنمو تنافسية وتطور المؤسسة مرهون بمدى استقطاب لعناصر بشرية متميزة في مهارتها ومعارفها؛

- **الإدارة:** إن للإدارة مسؤولية كبيرة في تخطيط وتنظيم وتنسيق وقيادة ورقابة جميع الموارد التي تقع

ضمن نطاق مسؤوليتها وسيطرتها وهي مسؤولة بنسبة كبيرة عن زيادة معدلات الأداء داخل المؤسسة؛

- **التنظيم:** ويشتمل على توزيع وتحديد المهام والمسؤوليات على العمل داخل المؤسسة وفقاً لمهاراتهم

وإمكانياتهم الخاصة، إن درجة التنظيم وإحداث التغيرات اللازمة من شأنه أن يؤثر على الأداء لذا وجب

أن تكون لأي مؤسسة مرونة ديناميكية في أي تنظيم لجعله قابلاً للتغيير وفقاً للمستجدات الراهنة؛

- **طبيعة العمل:** تشير إلى مدى أهمية الوظيفة والمنصب الذي يشغله الفرد ومدى مقدار الفرص النمو

الترقية المتاحة أمامهم حيث كلما زادت درجة توافق الفرد ووظيفته أدى إلى زيادة دافعيته وولائه للمؤسسة؛

- **بيئة العمل:** تشير إلى مدى أهمية العناصر المحيطة بالفرد أثناء تأديته لوظيفته إن عدم انتظام في

العمل والانسحاب والغيابات والحوادث يعود سببها الرئيسي إلى سلبية بيئة العمل؛

- **العوامل التقنية:** تعد عوامل التكنولوجيا من الآلات والمعدات ووسائل الاتصال وغيرها تؤثر تأثيراً

كبيراً على الأداء الجيد ولا يكفي هذا بل يجب أن يكون الفرد على علم بكيفية عمل هذه الوسائل.

ب / العوامل الخارجية

يقصد بها مجموعة العوامل التي قد تؤثر على المؤسسة بشكل غير مباشر ونذكر منها ما يلي :

العوامل السياسية: من خلال علاقة المؤسسة بالمتغيرات السياسية وتمثل جانب من القرارات السياسية

كالحرب، التأمينات الخطر على نشاط بعض المؤسسات، الانقلابات كلها تؤثر على أداء المؤسسة؛

¹ - عبد المليك مزهود، الأداء بين الكفاءة والفعالية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، جامعة بسكرة، الجزائر، 2001، ص: 88.

- العوامل الاقتصادية: تتعلق بكل من معدلات الفائدة، معدلات التضخم، معدلات البطالة، اتجاهات الأجواء، توفر الطاقة وتكلفتها؛

- العوامل الاجتماعية: وهي كل ما يمثل التركيبة السكانية والتوزيع الجغرافي، الأنماط الاستهلاكية مستوى التعلم؛

- العوامل التكنولوجية: وهي معدلات الإنفاق على البحوث والتطوير، تطور وسائل الاتصالات وأنظمة المعلومات والاختراعات الجديدة وغيرها من القوى التي تساهم في حل مشكلات العمل من خلال التقنيات الحديثة؛¹

- العوامل البيئية والتشريعية: نجد منها القوانين الخاصة بتنظيم علاقة المؤسسة بالعاملين، القوانين المرتبطة بالبيئة التي تعمل على حمايتها والمحافظة عليها من التلوث، من خلال القوانين الخاصة بحماية المستهلك؛

أما العوامل الخاصة أو ذات التأثير المباشر على أداء وقرارات المؤسسة منها العملاء أو المستفيدين من مخرجات المؤسسة، الموردين ونقابات المؤسسات المنافسة وأصحاب المصالح الأخرى في المجتمع المحيط بالمؤسسة.²

خامسا: أبعاد الأداء

للأداء أربعة أبعاد تتمثل فيما يلي:

1- البعد الاقتصادي

الذي بواسطته تقيم المؤسسة وحدات المساهمين، الزبائن والموردين، تكتسب ثقتهم، ويقاس هذا الأداء بالاستعانة بالقوائم المالية.

2- البعد التنظيمي

يقصد به الطرق والكميات التي تعتمدها المؤسسة في المجال التنظيمي بغية تحقيق أهدافها، ومن ثم يكون مستوى المؤسسة معايير يتم على أساسها قياس فعالية الإجراءات التنظيمية المعتمدة وأثرها على الأداء مع الإشارة إلى أن هذا القياس يتعلق مباشرة بالهيكل التنظيمية وليس بالنتائج المتوقعة ذات الطبيعة الاجتماعية والاقتصادية، وهذا يعني أنه بإمكان المؤسسة أن تصل إلى مستوى فعالية أخرى ناتج عن المعايير الاجتماعية والاقتصادية يختلف عن ذلك المتعلق بالفعالية التعليمية.

¹ - المنظمة العربية للتنمية الإدارية، قياس وتقييم الأداء كمدخل لتحسين الأداء المؤسسي، مصر، 2009، ص: 117 .

² - محمد عبد الغني، حسن هلال، مهارات إدارة الأداء، القاهرة، مركز تطوير الأداء، 1996، ص: 20 .

3 - البعد الاجتماعي

يشير البعد الاجتماعي للأداء إلى مدى تحقيق الرضا عند أفراد المؤسسة على اختلاف مستوياتهم لأن مستوى رضا العاملين يعتبر مؤشرا على وفاء الأفراد لمنظمتهم، وتتجلى أهمية هذا الجانب في كون أن الأداء الكلي للمؤسسة قد يتأثر سلبا على المدى البعيد إذا اقتصرَت المؤسسة على تحقيق الجانب الاقتصادي وأهملت الجانب الاجتماعي لموردها البشرية.

4 - البعد البيئي

من خلاله تقاس مدى مساهمة المؤسسة في تنمية وتطوير بيئتها.¹

المطلب الثاني: قياس و تقييم الأداء

يعتبر تقييم وقياس الأداء في المؤسسة أساسية وذات أهمية فهي تعد من أهم المراحل حيث يمكن للمؤسسة أن تقارن بين ما هو محقق ومحاولة اكتشاف الانحرافات وتصحيحها.

أولاً: مفهوم قياس و تقييم الأداء

تعددت المفاهيم حول قياس و تقييم الأداء لكي يبقى لكل منها نفس الوظيفة أو المفهوم ويمكن تعرفه كما يلي:

1. تعريف قياس الأداء

لقياس الأداء مجموعة من التعاريف نذكر منها ما يلي:

-**التعريف:** عرف قياس الأداء على أنه عملية منظمة لقياس المدخلات والمخرجات أثناء عملية

الإنتاج و تقييمها في المؤسسة بصفة عامة.

-**التعريف:** هو عملية المراقبة الدورية لإنجازات برنامج المؤسسة وتسجيلها، ويقوم بمراقبة وتسجيل

جوانب سير التقدم نحو تحقيق أهداف مرسومة مسبقاً.²

-**التعريف:** القياس هو رصد فجوات الأداء وتحليلها لتعدد مصادرها وأسبابها، تمهيدا للعمل على

إزالتها، ويقصد برصد الأداء اكتشاف الفرق بين مستوى الأداء الفعلي (الكمية، الحجم، السرعة،

الجودة، التكلفة) وبين المستوى المسطر له (المستهدف).³

¹ وائل محمد صبحي إدريس، و طاهر محسن منصور الغالي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار النشر و التوزيع، الأردن، 2009، ص: 41- 43.

² أحمد طرطار، الترشيد الاقتصادي للطاقت الإنتاجية في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص: 10.

³ خالد محمد بن حمدان، وائل محمد صبحي، الإستراتيجي والتخطيط الإستراتيجي، دار البازوري، عمان، 2007، ص: 385.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج تعريف شامل فهو عملية المراقبة الدورية لنشاط المؤسسة، باستعمال جملة من المؤشرات بهدف الوصول إلى علاج القصور، والعمل على تحسين الإنتاجية وزيادة الفعالية.

ثانياً: أهمية قياس الأداء

يمكن تلخيص أهمية قياس الأداء في النقاط التالية:

- عملية قياس الأداء تؤدي إلى تحقيق فوائد كثيرة للمؤسسة، حيث أنها توفر مدخل واضح للتركيز على الخطة الاستراتيجية للبرنامج فضلاً عن غايات و مستوى أداء كما أن القياس يوفر آلية معينة لرفع التقارير حول أداء برنامج العمل إلى الإدارة العليا؛
- يركز القياس على الاهتمام بما يجب إنجازه ويحث المنظمات على توفير الوقت والموارد والطاقات اللازمة لتحقيق الأهداف كما أن القياس يوفر التغذية الراجعة حول مجريات سير التقدم نحو الأهداف، وإذا ما كانت النتائج تختلف عن الأهداف؛
- يكون بمقدور المنظمات أن تعمل على تحليل الفجوة الموجودة في الأداء إجراء التعديلات؛
- يؤدي إلى تحسين الخدمات و المنتجات وعملية توصيلها إلى الزبون؛
- يحسن عملية الاتصال الداخلية، بين العاملين، وكذلك الخارجية بين المؤسسة و زبائنها؛
- يشجع على التوجه إلى الحصول على حل للمشاكل نحو الأفضل، من خلال أنه يوفر بيانات حقيقية ملموسة يمكن العمل بها للوصول إلى اتخاذ قرارات صائبة حول عمليات المنظمة؛
- يقوي من تأثير المنظمة، حيث يمكن من خلاله معرفة المحاور التي تحتاج الاهتمام و التركيز ويجعل من الممكن تحقيق التأثير الإيجابي في تلك المحاور.

ثالثاً: تعريف تقييم الأداء

هناك تعاريف متعددة لتقييم الأداء منها:

- التعريف:** يعرف تقييم الأداء على أنه مجموعة العمليات والدراسات والأنشطة التي ترمي لتحديد مستوى العلاقة التي تربط بين ما هو متاح وكفاءة استخدامها من قبل المؤسسة مع معرفة تطور العلاقة المذكورة خلال فترات زمنية متتابعة أو محددة عن طريق إجراء المقارنات بين المستهدف و المتحقق من الأهداف توافقاً إلى مقاييس و معايير معينة.¹

¹ - مجيد الكرخي، تقويم الأداء، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص: 31 .

-**التعريف:** ويعرف أيضا على أنه معرفة مدى تحقيق المؤسسة للأهداف التي أنشئت من أجلها ومقارنة تلك الأهداف بالأهداف المخططة من أجل معرفة وتحديد مقدار الانحرافات عنها ثم تحقيقه فعلا مع تحديد أسباب تلك الانحرافات و أساليب معالجتها.¹

-**التعريف:** يعرف على أنه تقييم نشاط المؤسسة في ضوء ما توصلت إليه من نتائج نهاية دورة معينة.²

مما سبق يمكن القول بأن تقييم الأداء يشمل كل الأنشطة التي توجد داخل المؤسسة، وذلك من خلال التأكد من أن النتائج المحققة فعلا تسير نحو ما هو مخطط لها من جهة، وكذلك الحكم على كفاءة أداء المؤسسة في استغلال الموارد الاقتصادية في تحقيق الأهداف التي جاءت من أجلها من جهة أخرى وهذا قصد الوصول إلى قرارات صحيحة وصائبة ومحاولة تصحيح انحرافات بعض الأنشطة.

رابعا: خصائص تقييم الأداء

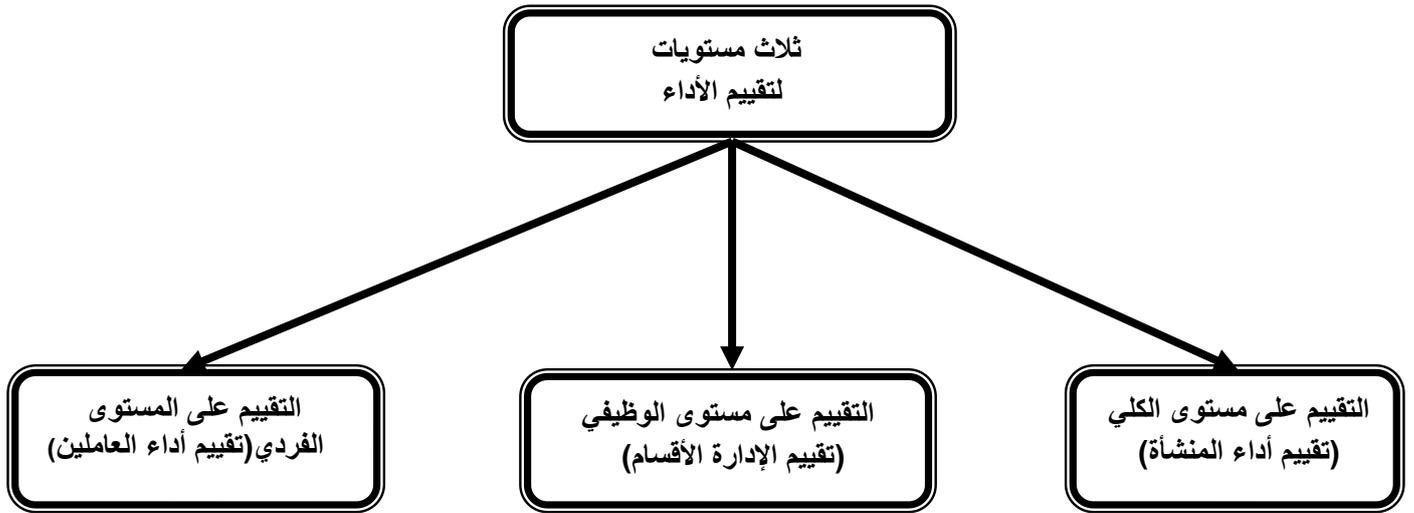
يتكون تقييم الأداء من مجموعة من الخصائص أهمها:

- تقييم الأداء عملية إدارية مخططة مسبقا؛
 - عملية إيجابية لأنها لا تسعى إلى كشف العيوب فقط وإنما تهتم أيضا بنقاط القوى التي جسدها الفرد أثناء عمله على تحقيق تلك الأهداف؛
 - لا تتعلق بالواجبات فقط بل السلوكيات التي تحتوي عليها تلك الواجبات؛
 - عملية مستمرة وإن كانت نتائجها النهائية تستخرج على فترات متباعدة؛
 - يعتبر من أهم المصادر للبيانات اللازمة للتخطيط.
- هناك ثلاث مستويات لتقييم الأداء في المنشأة و يتم توضيحها في الشكل الآتي:

¹ - كاظم جاسم العيساوي ، الاقتصاد الإداري، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، الأردن، 2008 ، ص: 250.

² - عقيل جاسم عبد الله ، مدخل في تقييم المشروعات، دار حامد للنشر، الطبعة الأولى ،ص: 18 .

الشكل رقم (1): مستويات تقييم الأداء في المنشأة.



المصدر: زهير ثابت، كيف تقييم أداء الشركات للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2001، ص:15.

خامسا: عملية تقييم الأداء

تتطلب عملية تقييم الأداء جملة من الأسس والمراحل يمكن الاعتماد عليها في عملية التقييم الأداء

للمؤسسة.¹

1- أسس تقييم الأداء

هناك مجموعة من أسس لابد من اعتمادها في عملية تقييم الأداء منها:

تحديد أهداف المشروع: كل مؤسسة مجموعة من الأهداف تسعى لتحقيقها، وذلك أولا يجب تحديد

هذه الأهداف والعمل على دراستها ودراسة مدى قيمتها ودقتها وتحديد مختلف المجالات التي تنتمي إليها

وبأوجه النشاط التي تعمل من أجلها وهي كما يلي:

-المجال التسويقي؛

-مجالات التجديد والابتكار أو زيادة الإنتاجية؛

-القيمة المضافة؛

-الموارد المالية والمادية الخاصة بالتمويل؛

-الربحية؛

-أداء العاملين وتطويرهم؛

¹-عمر تمجددين، دور استراتيجية التنوع في تحسين أداء المؤسسة الصناعية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم

الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2013، ص: 53.

-المسؤولية تجاه المجتمع ؛

-الموازنة بين الأهداف، قصيرة ومتوسط و بعيد المدى.

تحديد الخطط التفصيلية: يتمثل هذا الأساس في وضع خطط تفصيلية لكل مجال من المجالات

النشاط، وهذه تعكس السياسات الخاصة بتحديد الموارد الإنتاجية اللازمة للحصول عليها، وكذلك تحديد أوجه الاستخدام لها بشكل يحقق أقصى استفادة ممكنة ومن خلال هذا الأساس لا بد من تحديد خطط تفصيلية و هي كما يلي:

-ضرورة تغطية الأهداف المحددة لجميع أوجه النشاط ؛

-ضرورة التناسق بين أهداف الأقسام و الفروع؛

-ضرورة مساهمة جميع الأفراد، وهم مسؤولون على مساهمتها ضمن حدود؛

-تكون هذه الأهداف قابلة لتكيف مع تغيير الظروف.

تحديد مراكز المسؤولية: يعتبر أيضا ركن أساسي لأنه من أساسيات عمل كل مؤسسة تحديد المسؤوليات والاعتماد عليها، ويستمد التحديد الواضح لمركز المسؤولية في أي نشاط من العاملين :

- إجراء تقييم الأداء على الوجه الأكمل يتطلب تقييم أداء كل من المركز للمؤسسة موضوع

البحث و الحكم على أدائها الداخلي؛

- إذا اقتضت عملية تقييم الأداء على دراسة الأداء الإجمالي للمؤسسة، فإن تقييم الأداء يمثل تلك

الأهداف و مدى الانحرافات و محاولة اكتشاف بؤر الأخطاء ومحاولة تصحيحها¹؛

- تحديد معايير الأداء

تعتبر خطوة تحديد المعايير التي من خلالها يتم تقييم أداء المؤسسة، وكذلك على مستوى مركز

المسؤولية فيها، فهناك معايير تؤخذ بعين الاعتبار عند المفاضلة بينهما، مثل (وجوب تحديد ماهية

المعايير المختارة) ويتم اختيار المعايير المناسبة والتي قد تختلف من وحدة إنتاجية إلى أخرى حسب

طبيعة العملية الإنتاجية التي تؤديها.²

2 مراحل عملية تقييم الأداء

تتم عملية تقييم الأداء بمجموعة من المراحل يتم تداولها كما يلي:

¹ - عقيل جاسم عبد الله، مدخل في المشروعات، دار الحامد للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى،الأردن، 1999، ص: 194.

² - عمر تمجدين، مرجع سابق، ص: 62.

1-2 مرحلة جمع البيانات والمعلومات الإحصائية

يجب في عملية الأداء توفر البيانات والمعلومات والتقارير والمؤشرات اللازمة مثل: القيمة المضافة، كمية أو قيمة الإنتاج، وجميع هذه المعلومات فهي لا تقتصر على الوقت المعين بل تأخذ بعين الاعتبار السنوات السابقة لمقارنة مدى التطور في كافة النشاطات للمؤسسة.

2-2 تحليل و دراسة البيانات و المعلومات الإحصائية

من أجل الحصول على دقة وثقة هذه البيانات والمعلومات، لابد من الاعتماد على بيانات إحصائية واختبار مدى صحتها، وذلك بعد التحليل والوصول إلى نتائج معينة.

2-3 إجراء عملية التقييم

و ذلك من خلال استعمال المعايير المناسبة للنشاط الذي تمارسه الوحدة، إذا أن عملية التقييم تشمل جميع الوحدات ومركز المسؤولية، بهدف الوصول إلى حكم موضوعي ودقيق يمكن الاعتماد عليه.

2-4 مرحلة الحكم على النتائج وتحديد الانحرافات

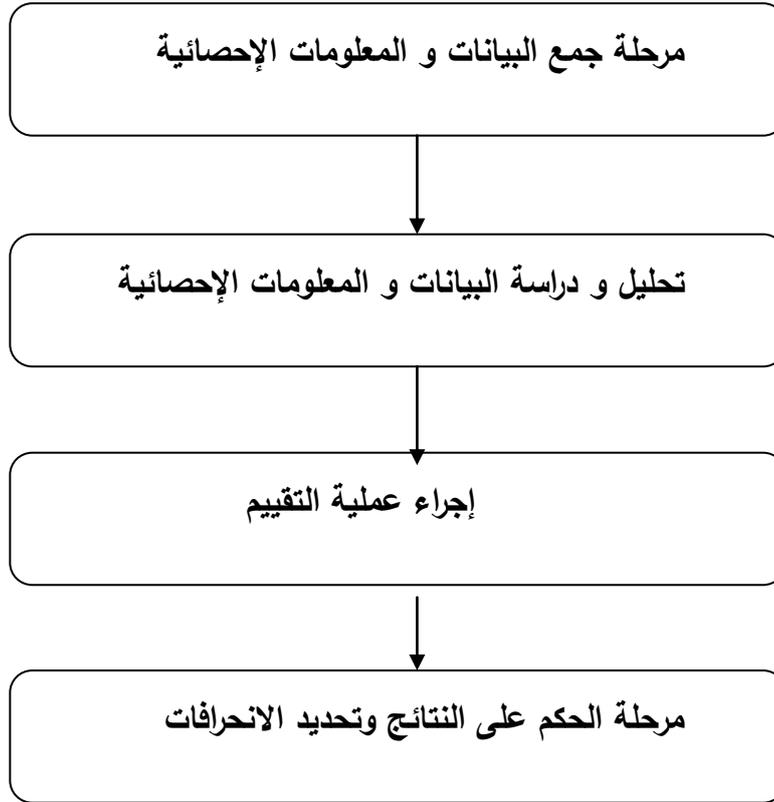
في هذه المرحلة يتم تحديد الانحرافات التي قد حدثت بين مختلف الوحدات، وقد يكون راجع هذا الانحراف إلى اختلاف النوعية والمواصفات، والذي جاء عن طريق انخفاض الكمية المنتجة، أو وجود اختلاف بين مختلف الوحدات الإنتاجية، ويمكن أن تمر هذه العملية بالمراحل التالية:

- التعرف على أساليب خطة التنفيذ؛
- التعرف على معايير ومقاييس الأداء؛
- قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالمخطط ؛
- تحديد الانحرافات وأسبابها ومركز المسؤولية عليها ؛
- معالجة تلك الانحرافات ¹.

تلخص مراحل عملية تقييم الأداء في المخطط الآتي:

¹ - إبراهيم محمد المحاسنة، إدارة وتقييم الأداء بين النظرية و التطبيق، دار جرير للنشر و التوزيع، عمان، 2007، ص: 120-121.

الشكل رقم (2): مراحل عملية تقييم الأداء



المصدر: من إعداد الطالبتين، بالاعتماد على معلومات من المراجع المطلع عليها.

يوضح الشكل عملية التقييم الأداء حيث أنها تمر بمراحل مما جعلها تحسن من عملياتها و هذا من مرحلة جمع البيانات و المعلومات الإحصائية و مروراً بمرحلتين إلى غاية المرحلة الأخيرة وهي مرحلة الحكم على النتائج و تحديد الانحرافات بالنسبة للأداء و تحسينه.

المطلب الثالث: مداخل تحسين الأداء

أن أهم العوامل و المفاهيم المتداولة حالياً أن المنافسة و الإبداع لا ينتجان إلا من خلال إستخدام الألات والأجهزة الحديثة، بل من خلال تحكم المؤسسة في أدائها، ومعالجة تلك المشاكل وهذه دوافع تدفع المؤسسة لتحقيق لأهدافها.

أولاً: تعريف تحسين الأداء

التعريف: تحسين الأداء هو استخدام جميع الموارد المتاحة لتحسين المخرجات وإنتاجية العمليات،

وتحقيق التكامل بين التكنولوجيا الصحيحة التي توظف رأس مال بالشكل الصحيح.¹

¹ - عبد الحكيم أحمد الخزامي، تكنولوجيا الأداء من التقييم إلى التحسين: تحسين الأداء، الجزء 3، مكتبة بن سينا، القاهرة، 1999، ص: 11.

-التعريف: يعتبر طريقة شاملة لمواجهة مشاكل المؤسسة وذلك من خلال مقارنة الوضع الحالي بالوضع المخطط له ومحاولة تحديد الفجوة وهنا تأتي المسببات لتحليل بيئة العمل.¹

-التعريف: تعتبر المنافسة القوية في العصر الحالي ليس الاعتماد على الآلات الحديثة وغيرها إنما المؤسسة تعتمد على أهم المصادر الموجودة مثل الموظفون والعاملين و مدى تحسن أدائهم في تحقيق نجاح المؤسسة ومدى الاهتمام بقدرتهم وكفاءتهم وكيفية الاستثمار في العنصر البشري.²

من التعريف السابقة يمكن استنتاج تعريف تحسين الأداء أنه الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة في المؤسسة من أجل إيجاد طريقة لمعالجة المشاكل التي تواجهها .

و تقوم عملية تحسين الأداء على مجموعة من المبادئ و هي كالتالي:

-الوعي بتحقيق احتياجات وتوقعات العميل (داخلي، خارجي)؛

-إزالة الحواجز والعوائق وتشجيع مشاركة جميع العاملين؛

-التركيز على النظم والعمليات؛

-القياس المستمر ومتابعة الأداء.³

ثانيا: دوافع تحسين الأداء

توجد جملة من الدوافع التي تؤدي بالمؤسسات إلى تحسين أدائها نذكر منها ما يلي:

1-2 دوافع التحسين المستمر

أ/ معدلات التغيير السريع :

تمثل مجموعة القوى الخارجية التي تؤثر على نشاط و قرارات المؤسسة وتتأثر بها والبيئة الخارجية هي نقطة البداية والنهاية للمؤسسة، فنقطة البداية هي مصدر أساسي للحصول على الموارد أما النهاية فهي المستهلك الأساسي للمنتجات والخدمات، وكلما تميزت البيئة بعدم التأكد نتيجة لكثرة المتغيرات البيئية.

ب-الحفاظ على المكانة

تمثل المكانة والموقع للمؤسسة العاملة، ويمكنها أن تحقق ميزة تنافسية من خلال الاستراتيجية التي تخلق قيمة مضافة من خلال المزج الدقيق بين مختلف المهارات البشرية والأصول المادية بطريقة تؤدي إلى تحقيق ميزة تنافسية المنشودة .

¹- شريفي مسعود، دولي سعاد، تحسين الأداء من خلال مدخل التعلم التنظيمي، الملتقى العلمي الدولي، أداء و فعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، 10، 11 نوفمبر 2009، جامعة المسيلة، الجزائر، ص:4.

²- بلال خلف السكارنة، التطوير التنظيمي والإداري، دار الميسرة، الطبعة الأولى، عمان، 2009، ص:119.

³- محمد الصيرفي، إدارة الموارد البشرية، دار الفكر الجامعي، مصر، 2007، ص:208.

ج- الاهتمام بالجودة

من خلال مختلف المنجزات السريعة التي تحيط بالمؤسسة الهادفة للربح، ومنه فهي تركز على الجودة الشاملة والتي تعتبر الأساس الذي تنطلق منه واستهداف ذلك المستوى من الأداء هذا إضافة إلى ضرورة مراعات شروط التنمية المستدامة.

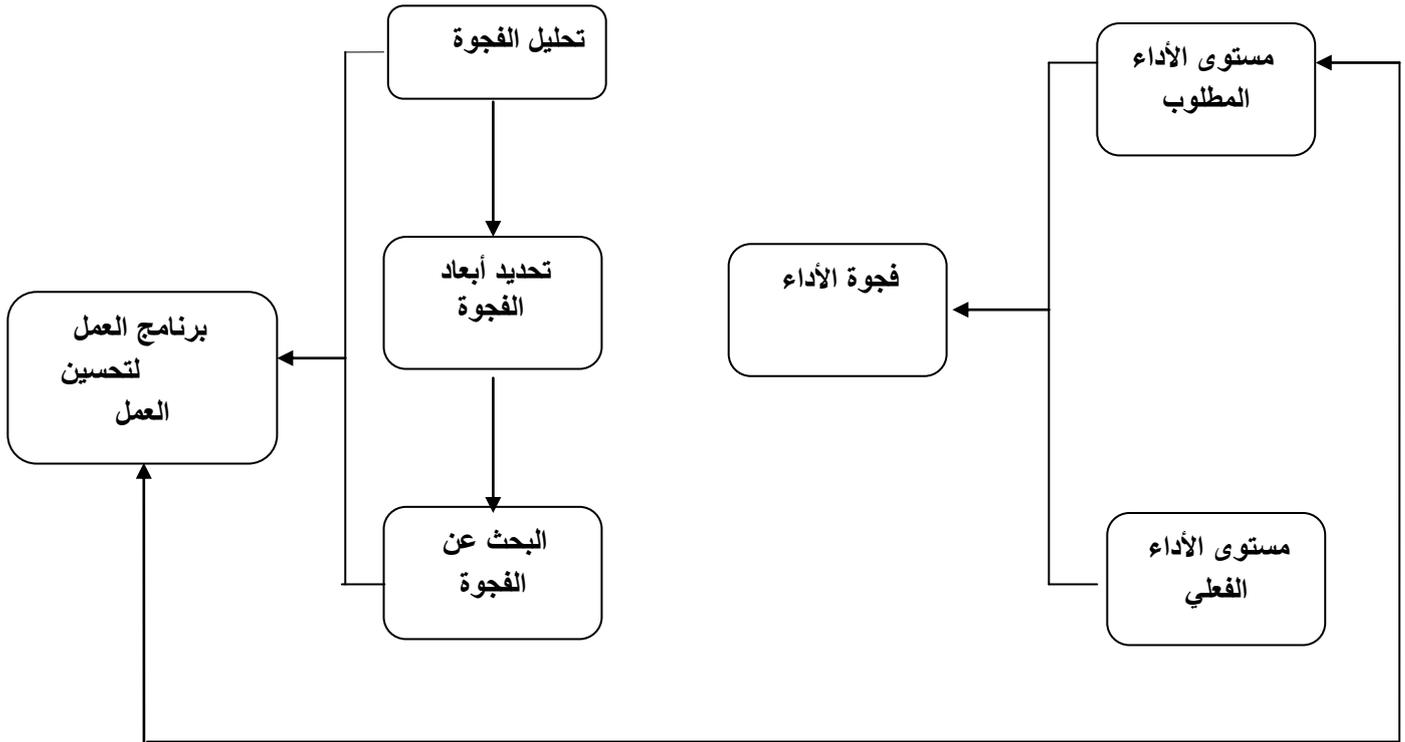
د- المنافسة

وهي تعبر عن حالة الصراع الموجود بين المؤسسات من أجل كسب الريادة في السوق و تحقيق أعلى المستويات و تحديد الإستراتيجية وتتبع متغيرات البيئة الخارجية.¹

2. نموذج تحسين الأداء

من أجل تحقيق التحسن يجب على المؤسسة الاعتماد على مبدأ الفجوة في تحليل الاحرافات الأداء الفعلي عن الأداء المستهدف، واقتراح الوسائل والكيفية التي يمكن أن تصحح الانحراف.²

الشكل رقم (03): يوضح نموذج تحسين الأداء:



المصدر: علي السلمي، إدارة التميز، نماذج وتقنيات الإدارة في عصر المعرفة، مكتبة الإدارة الجديدة

القاهرة، 2002، ص: 147.

¹ - محمد عدنان وديع، القدرة التنافسية وقياسها، المعهد العربي للتخطيط، الطبعة الثانية، 2006، ص: 05 .

² - علي السلمي، إدارة التميز، نماذج وتقنيات الإدارة في عصر المعرفة، مكتبة الإدارة الجديدة، القاهرة، 2002، ص: 147.

ويتضح من الشكل أن تحسين الأداء يمر بخمس (5) مراحل وهي:¹

أ- تحليل الأداء: وهو تعريف وتحليل الوضع الحالي للمؤسسة.

البحث عن جذور المسببات: من خلال تحليل المسببات في الفجوة بين الأداء المرغوب و الوضعي وغلبا ما يتم تحليل الفجوة من الأعراض الخارجية وإهمال المسببات الداخلية، وهنا نرى أن المسببات هو ربط بين الفجوة في الأداء والإجراءات الملائمة لتحسين الأداء

اختيار وسيلة التدخل أو المعالجة: التدخل هو طريقة شاملة للاستجابة لمشاكل الأداء ومسبباته والتدخل الشامل هو تغيير نتائج مصممة في المؤسسة، لذا يجب أن تكون أي إستراتيجية لضمان قبولها وتطبيقها في كل المستويات .

التطبيق: يعد اختيار الطريقة الملائمة يوضع حيز التنفيذ ثم يصمم النظام للمتابعة والإشراف

و ضمان تحقيق فعالية للمؤسسة وتحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية.

مراقبة وتقييم الأداء: يجب أنتكون هذه العملية متميزة لأن بعض الأساليب والحلول لها أثر مباشر على تحسين وتطور الأداء بين التأثير الحاصل ومحاولة سد الفجوة، وبشكل مستمر للتقييم بين الأداء الفعلي والمرغوب مما يساعد على الحصول على معلومات من التقييم يمكن استخدامها والاستفادة منها في عمليات تقييم أخرى .

بعد عملية التقييم تأتي عملية التحسين حيث أن هذه الأخيرة تقوم بالعديد من الدوافع بالمنظمة إلى

التحسين.²

ثالثا: العلاقة بين تقييم أو قياس الأداء و تحسين الأداء

توجد علاقة بين عملية التقييم الأداء أو قياس الأداء وتحسين الأداء حيث أن التقييم أو القياس يعتمد على مراقبة دورية لإنجازات برنامج المؤسسة والمقارنة بين ما هو محقق وما تم التخطيط له ومحاولة تسجيل الانحرافات وتبويبها والحصول على قرارات صحيحة أما بالنسبة للتحسين فهو يعتمد على الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة في المؤسسة وذلك لأجل مواجهة المشاكل التي تواجهها المؤسسة من انحرافات.

والفرق الجوهرى هو اعتماد التقييم على المراقبة لما هو محقق وما خطط له ومحاولة تصحيح

الأخطاء، بينما التحسين هو استخدام الأمثل للموارد و مواجهة المشاكل و تصحيح الانحرافات .

¹ - مؤمن شرف الدين، دور الإدارة بالعمليات في تحسين الأداء للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص الإدارة الإستراتيجية، جامعة سطيف، الجزائر، 2012، ص: 55 .

² - عبد الحكيم أحمد الخزامي، تكنولوجيا الأداء من التقييم إلى التحسين: تحسين الأداء، الجزء 3، مكتبة ابن سينا، القاهرة، 1999، ص: 15.

المطلب الرابع: علاقة المحاسبة الرشيقة بتحسين أداء المؤسسة

من وصول المؤسسة بأدائها للشكل الجيد و تحسينه في كل مرة، وتزويد الموارد المادية والبشرية ببعض من الدوافع التي تجعل جهودها أكثر فعالية وكفاءة، وتوفر الحوافز التي تشجع كامل عناصر الإنتاج لتحقيق الخطط الملائمة لبلوغ أداء مؤسساتهم المستويات المطلوبة، لا سيما فيما يتعلق بتحقيق الأهداف الإستراتيجية، وتتكون من مجموعة من المبادئ والأدوات تعمل على تحسين الأداء للمؤسسة وتحتوي المحاسبة الرشيقة على جملة من الأدوات يمكن إسقاطها على أبعاد الأداء للمؤسسة كما يلي:

أولاً: علاقة خرائط القيمة بأداء المؤسسة

لتوضيح العلاقة يتم التطرق الأبعاد الآتية:

- **البعد الاقتصادي** : من خلال ما تحققه المؤسسة من إتباع لرغبة الزبائن والمساهمين، من خلال العملية الإنتاجية التي تكون من تصميم المنتج إلى غاية تسليمه إلى الزبون، ومدى قبول من العميل والعمل على كسب ثقته ويعمل هذا البعد بالاستعانة واللجوء إلى القوائم المالية التي تحددها العملية الإنتاجية .

- **البعد التنظيمي** : يقصد به الطرق و الكيفيات التي تعتمدها المؤسسة في المجال التنظيمي بغية تحقيق أهدافها، أما خرائط تيار القيمة فتكون ابتداء من عملية الأولى للإنتاج والعمل على سير هذه العملية إلى غاية العملية النهائية وتسليم المنتج فهذا البعد يعتمد في خرائط تيار القيمة على الهيكلية التنظيمية ومدى قدرتها على تحقيق مستوى فعالية متعلق بالفعالية التنظيمية.¹

- **البعد الاجتماعي**: يتحقق هذا البعد في خرائط تيار القيمة من خلال مدى رضا العاملين على اختلاف مستوياتهم أثناء القيام بالعملية الإنتاجية من أولى مرحلة إلى المرحلة النهائية، لأن رضا العاملين يبين مدى و فائهم للمنظمة وهذا ما يحقق الجانب الاجتماعي الذي بدوره يحقق الجانب الاقتصادي للمؤسسة .

- **البعد البيئي**: تتجلى هذه العلاقة من خلال مدى مساهمة هذه العملية في تحقيق ميزة ومساهمة فاعلة في تنمية وتطوير البيئة المحيطة بالمؤسسة.²

¹ - نانسي ديكسون، تقويم الأداء، مكتبة الملك فهد الوطنية، المملكة العربية السعودية، دون سنة طبع، ص: 15-16.

² - الغرابوي، مهدي عباس، و الآخرون، استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في الشركة العامة لصناعات الكهربائية، مجلة مركز الدراسات الكوفة كلية الإدارة والاقتصاد، بغداد، 2014، ص: 14-16.

ثانيا: علاقة الكلفة المستهدفة بأداء المؤسسة

نتطرق في هذه العلاقة إلى ما يلي :

- **البعد التنظيمي** : يقصد به الأداء التنظيمي لطرق و الكيفيات التي تعتمد على التكلفة المستهدفة من عملية تخطيط وإدارة التكلفة والأرباح و الإجراءات التنظيمية تعتمد الهيكل التنظيمية ذات الطبيعة الاقتصادية.

- **البعد الاقتصادي**: يعتمد على رغبات المساهمين و العملاء الذي تحققه التكلفة المستهدفة والتي تعمل على تقديم منتج يحقق ربحية، ويسعر بيع يضمن للمؤسسة البقاء والاستمرارية و يكسب ثقة العملاء وهذا السعر محدد في القوائم المالية.

- **البعد الاجتماعي**: تتحقق العلاقة هنا في هذا البعد من خلال مدى تحقق الرضا والقبول بين العاملين في المؤسسة التي تعتمد الكلفة المستهدفة لتقديم منتج يحقق ربحية وبسعر يضمن لها الاستمرارية والبقاء، وهذا ما يحققه هذا البعد.

- **البعد البيئي**: تحدد العلاقة هنا من خلال مدى مساهمة المؤسسة في تنمية وتطوير بيئتها أي ما يقصد به في الكلفة المستهدفة تحقيق منتج و سعر يضمن لها البقاء والاستمرارية.¹

ثالثا: علاقة مخطط ربط قياس الأداء بأداء المؤسسة

توضح هذه العلاقة من خلال التطرق إلى ما يلي:

- **البعد الاقتصادي**: يعتمد هذا البعد على الوقت والنوعية والجودة وفعالية المكائن والتقارير التي تبيعها المؤسسة وحتى الأرضية المنتجة، التي هي بدورها تعمل على تشبع رغبات الزبائن والمساهمين وهذا كله يكون في القوائم المالية.

- **البعد التنظيمي**: يعد هذا البعد مجال تنظيمي لطرق وكيفيات تحقق أهداف هذه المؤسسة والتي تعتمد مخطط لأدائها مثل الوقت، الفعالية، الجودة، وهنا يمكن القول أن علاقة هذا البعد بأداء ربط مخطط مقاييس الأداء من خلال أن البعد ينظم تلك العمليات ويحدد أهدافها.

- **البعد الاجتماعي**: يعتمد هذا البعد على مدى تحقق الرضا لأفراد العاملين الذي يكون مجسد في هذه الأداة التي بدورها تعتمد هذا البعد من أجل تحقيق الجانب الاجتماعي والذي بدوره يحقق الجانب الاقتصادي.²

¹ - الغريابوي، مهدي، والآخرون، المرجع السابق، ص: 20-21.

² - عبد المليك مزهود، الأداء بين الفعالية والكفاءة، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، جامعة بسكرة، الجزائر، 2001، ص: 91-94.

- **البعد البيئي:** يركز هذا البعد على المساهمة الفعالة للمؤسسة في تنمية وتطوير بيئتها وهذا ما تقره هذه الأداة التي تعتبر البعد المهم في العملية من خلال اعتمادها على الأرضية المناسبة وغيرها، فهي تسعى بدورها إلى تنمية البيئة وتطويرها بجملة من العوامل.¹

رابعاً: علاقة صندوق النقاط بأداء المؤسسة

شرح العلاقة في الأبعاد التالية:

- **البعد الاقتصادي:** يعتمد صندوق النقاط على المديرين التنفيذيين لمحاكات التأثيرات المحتملة لسوق المنتجات وخطط استثمار رأس المال الذي بواسطته تتبع المؤسسة رغبات المساهمين والزيائن، كسب ثقتهم وهذا بالاستعانة بالقوائم المالية.

- **البعد التنظيمي:** تحدث العلاقة هنا من خلال الطرق والكيفيات التي تعتمدها المؤسسة، من خلال صندوق النقاط الأسبوعي الذي يركز بدوره على اهتمام فريق تيار القيمة وهنا تظهر العلاقة التي تحدث إلى مستوى الفعالية التي تحققة فعالية جهود التحسين المستمر.

- **البعد الاجتماعي:** يحقق هذا البعد علاقة بين صندوق النقاط وأداء المؤسسة من خلال مدى رضا وقبول العاملين بين بعضهم البعض، وفي هذا الجانب يتحقق الجانب الاجتماعي الذي بدوره أساس الجانب الاقتصادي.

- **البعد البيئي:** تظهر العلاقة هنا أن صندوق النقاط يعتمد على جهود التحسين المستمر وتتبع نتائج تيار القيمة الذي له دوره في تنمية و تطوير بيئة المؤسسة.²

¹- كاظم حاتم، نموذج مقترح لتطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركة العامة لصناعات الكهربائية، مجلة مركز الدراسات الكوفة، كلية الإدارة و الاقتصاد، بغداد، 2014، ص ص: 236-237.

²- عمر تمجددين، دور الإستراتيجية التسويق في تحسين أداء المؤسسة الصناعية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد بنكي، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2013، ص ص: 52-54.

المبحث الثالث: عرض و تقييم الدراسات السابقة للموضوع

وفقا لمبادئ التواتر في البحث العلمي فإن دراسة هذا الموضوع لم تأتي من فراغ وإنما لمجموعة من التقييمات لدراسات التي سبقت وأن تم التطرق إليها ومن خلال تقييم عدة نتائج وتوصيات كانت من شأنها أن تتوافق مع ميولات الباحثين لتعمق والتغلغل في عدة زوايا منها، وذلك بغية توضيح النتائج التي توصل إليها غيره حتى لا يقع في الأسلوب الذي اعتمده غيره في تلك المواضيع، بالإضافة إلى تحديد الجوانب البحثية التي تحتاج إلى استكمال وتم الوقوف عليها، مع لأخذ بعين الاعتبار الأخطاء والمشاكل التي وقع فيها الباحثون السابقون، أو التي اعترضت دراستهم.

فمن خلال هذا المبحث يكون الطالب قد عرف بالدراسات السابقة وفق التقسيم التالي:

المطلب الأول:الدراسات السابقة باللغة الأجنبية؛

المطلب الثاني:الدراسات السابقة باللغة العربية؛

المطلب الثالث: تقييم الدراسات السابقة؛

المطلب الرابع : مميزات الدراسة الحالية.

المطلب الأول:الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

حيث سيتم التطرق إلى أبرز الدراسات السابقة باللغة الأجنبية التي سبقت وأن درست موضوع متغيرات الدراسة بصفة مباشرة أو تضمنت المتغيرات بصفة غير مباشرة و الجدول التالي يبين ما يلي:

الجدول رقم(02): الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

	دراسة (ARORA2017)
CONCEPTUAL ISSUES IN LEAN ACCOUNTING	تسمية الدراسة(موضوع بحثي)
ما مدى اكتشاف القضايا المفاهيمي للمحاسبة الرشيقة؟ و تقديم مفارقة بين المحاسبة التقليدية و المحاسبة الرشيقة؟	إشكالية الدراسة
تعتبر غايات المحاسبة الرشيقة أداة لقياس الأرقام المالية، وتستعمل التشغيل والحد الأوفر من الهدر و الضياع	الفرضية الأساسية للدراسة
ركزت هذه الدراسة على ما يلي: -أن نظام المحاسبة الرشيقة التقليدية يحمل تكاليف كبيرة بواسطة استخدام كامل وهذه الكلفة مرتبطة مع جرد هائل ومدى طويلة مع طريقة تسليم سيئة،بينما نظام المحاسبة الرشيقة تحمل تكلفة أقل من خلال التدفق الأعلى على السحب من	النتائج المتوصل إليها

<p>العملاء و إزالة المخلفات مما أداء إلى تحسين قيمة العملاء و الجودة و التسليم وتقليص الوقت المعقد.</p>	
	<p>دراسة 2015 (KOCAMIS)</p>
<p>LEAN ACCOUNTING METHOD FOR REDUCTION IN PRODUCTION COSTS IN COMPANIS</p>	<p>تسمية الدراسة (موضوع بحثي)</p>
<p>ما مدى استخدام المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف؟ وتقديم منتج أفضل و بأسعار معقولة؟</p>	<p>إشكالية الدراسة</p>
<p>التفكير الرشيق و عناصر نظام الرشيق من خلال خمس خطوات، تحديد القيمة، تحديد تيار القيمة، جعل تيار القيمة يتدفق، نظام السحب،السعي نحو الكمال.</p>	<p>الفرضية الأساسية للدراسة</p>
<p>ركزت هذه الدراسة على ما يلي: أن الشركة التي تقتنع بأسلوب المحاسبة الرشيقة يجب عليها أن تعتمد البساطة في كل أنشطتها ويجب أن تعمل وفق مبادئ التفكير الرشيق،كما يجب على الشركات استخدام التفكير الرشيق في جميع الإدارات على نحو فعال حيث أن تلك الشركات تحقق أكبر قدر من المنافع وذلك بتقليل الفاقد من الموارد و تخفيض التكاليف الإنتاجية.</p>	<p>ابرز النتائج المتوصل إليها</p>
	<p>دراسة 2013 (ROSA)</p>
<p>ACCOUNTING COMTRILUTION FOR LEAN MANAGEMENT PLILOSOPHY</p>	<p>تسمية الدراسة (الموضوع البحثي)</p>
<p>ما هي أوجه التوافق بين فلسفة المحاسبة الرشيقة و نماذج الإدارة المحاسبية؟ ومدى ملائمة ذلك في الإدارة؟</p>	<p>إشكالية الدراسة</p>
<p>تعريف أي من الطرق التقييم المتبع و الأداء أكثر ملائمة من أجل استخدامها مع الفلسفة الرشيقة، ومن أجل هذه الغاية تم مراجعة مقالات.</p>	<p>الفرضية الأساسية للدراسة</p>

<p>ركزت على ما يلي :</p> <p>- أنه بالنسبة لتقييم المنتج فإنه تتم من خلال تكاليف تدفق القيمة أو تيارات القيمة.</p> <p>- أما بالنسبة لتقييم الأداء فإن يتم التركيز على ثلاث نقاط وهي خلية العمل، تدفق القيمة، الإدارة بالرؤية، وأن تكلفة قيمة تيار هي، التي تتبع جميع المبادئ الرشيدة.</p>	<p>أبرز النتائج المتوصل إليها</p>
--	--

المطلب الثاني: الدراسات باللغة العربية

سيتم تناول هذا الجزء بعض الدراسات السابقة باللغة العربية التي كانت قد تطرقت لزوايا الموضوع المدروس، قصد الوقوف على أهم النتائج المتوصل إليها والعمل على تحسينها وبلوغ واكتشاف نتائج قد تكون مرضية، ومنه تحقيق أهداف الموضوع ككل، وعليه عرض تلك الدراسات وفقا للجدول المقدم أدناه .

الجدول رقم (03) : يمثل الدراسات باللغة العربية

	<p>دراسة خلود محمد بشير الطيب 2017</p>
<p>مدى توفر مقومات تطبيق المحاسبة الرشيدة في الشركات الصناعية في قطاع غزة 2017.</p>	<p>تسمية الدراسة(الموضوع البحثي)</p>
<p>تعتبر المحاسبة الرشيدة من أدوات المحاسبة الحديثة التي تهدف إلى تقليل الفاقد من الموارد، ومن هنا اهتمت هذه الدراسة في البحث عن حقيقة توفر مقومات تطبيق المحاسبة الرشيدة في الشركات الصناعية في قطاع غزة وتكون المشكلة كالآتي: ما مدى توفر المقومات الإدارية اللازمة لتطبيق المحاسبة الرشيدة في الشركات الصناعية في قطاع غزة؟</p>	<p>إشكالية الدراسة</p>
<p>- ضرورة استمرار الشركات الصناعية بإتباع الأساليب الإدارية الحديثة والتطلع إلى كل ما هو جديد في العلوم الإدارية لزيادة قدرتها على التعامل مع الواقع الجديد و المتطور . - ضرورة الاهتمام والسعي نحو تطوير نظم المعلومات المحاسبية و استخدام كل ما هو جديد و متطور في تكنولوجيا المعلومات لتزويد من قدرتها على تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات . - ضرورة قيام إدارة الشركات الصناعية بنشر ثقافة النظام الرشيق بين</p>	<p>النتائج المتوصل إليها</p>

<p>الموظفين و العاملين في الشركة حتى يكون كل عامل قادر على إزالة الهدر و التخلص من الضياع.</p>	
	<p>دراسة إسراء عبد السلام محسن 2016</p>
<p>مدى استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في تحقيق ميزة تنافسية في ظل إدارة الجودة الشاملة دراسة حالة بنك فلسطين</p>	<p>تسمية الدراسة (الموضوع البحثي)</p>
<p>ظهرت هذه في القرن الواحد والعشرون وهذا لعدم تلائم أدوات المحاسبة التقليدية مع التطور ظهرت المحاسبة الرشيقة التي تسعى إلى تحقيق أحسن منتجات في أقل هدر و بإتباع جملة من الأدوات و تتمحور مشكلة الدراسة حول: ما مدى استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في تحقيق ميزة تنافسية في بنك فلسطين؟</p>	<p>إشكالية الدراسة</p>
<p>- ضرورة منح الإدارة العامة في بنك فلسطين فرصة للعاملين للمشاركة في إبداء رأيهم في الأعمال الموكلة إليهم من خلال زيادة الوعي لدى العاملين بهدف تحقيق ميزة تنافسية. - نظرا لأهمية الدورات توصي الباحثة بزيادة الدورات التدريبية للعاملين في البنوك الوطنية العاملة في قطاع غزة وخصوصا المسؤولة. - الإدارة العليا في أساليب المحاسبة بشكل عام، وأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة خاصة قواعد المحاسبة الرشيقة بشكل خاص و تنصيب تلك الدورات على بيان مميزات تلك الأساليب والية تطبيقها. - من الضروري أن تعمل محطة النقد على حث البنوك الوظيفية بتوفير المعلومات والبيانات الخاصة بالتكاليف و المعلومات التي تتعلق بأداء السنوات بشكل أكبر وذلك لاستخدامها في تطبيق أساليب المحاسبة الرشيقة.</p>	<p>النتائج المتوصل إليها</p>
	<p>دراسة مخلد فواد شعاع 2015</p>
<p>دور المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف، دراسة تطبيقية على شركة</p>	<p>تسمية الدراسة</p>

<p>فاين للورق الصحي بغداد.</p>	<p>(الموضوع البحثي)</p>
<p>اعتبرت المحاسبة التقليدية من القصور الذي تحدته في الإدارة فإن الضرورة لإتباع المحاسبة الرشيقة لتقليل الهدر والفاقد من خلال أدوات تعتمد عليها في العملية الإنتاجية ومنه الإشكالية فهي تتمحور حول: هل أن استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة يؤدي إلى تخفيض التكاليف في شركة فاين للورق الصحي.</p>	<p>إشكالية الدراسة</p>
<p>-تبين من نتائج الدراسة ضرورة الالتزام بأدوات المحاسبة الرشيقة التي تم اختبارها على الشركة لما له من أثر مباشر في خفض التكاليف. - الالتزام بأداء الكلفة المستهدفة وجميع المعلومات المناسبة من المنافسين وإدخال التعديلات في الوقت المناسب. - تطبيق هذه الأدوات بشكل تدريجي مع الاختبار ومعرفة ملائمتها مع كل أداة حسب خط الإنتاج المستهدف ومقارنة النتائج.</p>	<p>النتائج المتوصل إليها</p>

المطلب الثالث: تقييم الدراسات السابقة

من خلال استعراض الدراسات السابقة التي تناولت المحاسبة الرشيقة تبين أنها عرضت المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الرشيقة والإنتاج الرشيق، وبيان الأثر استخدام المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف ودور المحاسبة في تحسين الأداء، كما أشارت الدراسة السابقة إلى ضرورة استخدام نظام المحاسبة الرشيقة وتطبيق أدواتها ومبادئها للاستفادة من المزايا التي يحققها هذا النظام، وأيضاً تناول دراسات أخرى لنماذج تطبيق المحاسبة الرشيقة، وقد توصلت الدراسات السابقة إلى أن نظام المحاسبة الرشيقة والإنتاج الرشيق أنظمة حديثة تعتمد على الإنتاج بأقل قدر من الفاقد وترتكز على الأنشطة التي تضيف قيمة للعميل وإزالة التي لا تضيف قيمة للعميل، وبينت الفرق بينهما وبين نظام الإنتاج التقليدي الذي يعتمد على الإنتاج الضخم أي الإنتاج بكميات كبيرة.

من خلال الاستفادة من عملية التقييم بأخذ مقومات الإيجابية ومحاولة تنميتها والعمل على ضوءها بما يخدم أهداف الدراسة وتحقيق غاية الطالب المعرفية والاستفادة من ذلك في محيطه العلمي الأكاديمي وإثراء البحث بمادة علمية ذات قيمة.

المطلب الرابع: مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تأسست هذه الدراسة الحالية لموضوع "استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية" وبناءً على عدة مبررات ودوافع، حيث كان من أبرزها الخروج ببناء موضوع له مميزاته عن

باقي المواضيع السابقة التي تطرقت لمتغيرات وحددت أثرها، بغية محاولة المساهمة في إضفاء قيمة علمية تساهم في خدمة المتغيرات الدراسة وفق بعد علمي أكاديمي موضوعي.

كما أوضحت الدراسات السابقة أن المحاسبة الرشيقة لها فاعلية في تخفيض تكاليف وتصويب القرارات لذلك جاءت هذه الدراسة متممة لما سبقها في الوقوف على أهمية المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف في المؤسسات الصناعية، وتميزت هذه الدراسة على أنها تركز على كيفية استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة وجعلها الية لتحسين أداء المؤسسة وذلك من خلال القضاء على الهدر والضياع في عمليات الأداء الإنتاجي.

خاتمة الفصل

ظهرت المحاسبة الرشيقة بعد جملة من الانتقادات الموجهة إلى المحاسبة التقليدية حيث عرفت المحاسبة الرشيقة على أنها أسلوب من أساليب الإدارة المنظمة حيث تعتمد أدواتها على تقنيات متكاملة فيما بينها من أجل تسيير العمل الإداري عامة و المالي بصفة خاصة فهي تؤدي إلى القضاء على الهدر والضياع، الذي يعرقل العمليات الإنتاجية و تطبيقها أدى إلى خلق قيمة للعميل.

تعد المحاسبة الرشيقة نظام معلومات منظم يساعد الإدارة المالية الحديثة في الحفاظ على مواردها المتاحة، حيث أن تطبيقها بطريقة سلسلة داخل المؤسسة يتوقف على توفير المعرفة بها ولضمان استخدامها بطريقة جيدة و منظمة لا بد من تطبيق مفهوم تحسين الأداء لما له من أهمية كبيرة حيث ركز الأداء على إحداث تعاون بين النظام المحاسبي و المعلوماتي لأن الأداء يسعى دائما إلى إتباع طرق ووسائل و أساليب لتحقيق الأهداف داخل المؤسسة وتسهيل العمليات الإدارية.

ومن خلال هاته الدراسة النظرية يمكن تطبيق المحاسبة الرشيقة وفقا للمعلومات والبيانات والمقابلات في مؤسسة الاسمنت -تبسة-.

الفصل الثاني:

الطريقة و الأدبيات التطبيقية لمتغيرات الدراسة

المبحث الأول: الطريقة و الأدوات المستعملة في الدراسة

المطلب الأول: منهجية الدراسة

المطلب الثاني: تقديم عام للمؤسسة الاسمنت

المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة

المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة



تمهيد

تم تسليط الضوء في هذا الفصل على دراسة تطبيقية المؤسسة الاسمنت-تبسة-، وهي تعد من أهم المؤسسات الوطنية في إنتاج و تسويق الاسمنت في الأسواق الوطنية و غيرها.

ونظر لدور الذي تلعبه في تنمية الإقتصاد الوطني من خلال مجموعة الأنشطة التي تتعلق بمنتج الاسمنت، بالإضافة إلى طبيعة نشاطاتها ذات التأثير على البيئة والمجتمع، مما فرض على الطالبين اعتمادها كنموذج لبسط أرضية تطبيق فيه، ومحاولة معالجة متغيرات الدراسة بناء على معطياتها والتربص الميداني التي المقام فيها، بغية خدمة الموضوع وتحقيق أهدافه، من خلال تبني الشركة المشار إليها، أدى العمليات المحاسبية من ناحية الأداء والتنظيم، الذي يسهل من إمكانية التأكيد على الفرضية أو نفيها فيما يخص عاملين التأثير والتأثر لكل من أدوات المحاسبة الرشيقة وتحسين الأداء.

وبالتالي تعتبر المؤسسة الأنسب لإسقاط الدراسة التطبيقية التي تهدف إلى الحصول على نتائج أكثر فاعلية و منطقية في تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة لتحسين أداء المؤسسة.

من أجل تحقيق ذلك سوف يتم التطرق إلى المحاور الآتية:

المبحث الأول : الطريقة و الأدوات المستخدمة في الدراسة.

المبحث الثاني: تحليل و مناقشة نتائج الدراسة ميدانية.

المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستعملة في الدراسة

تعزيزا لما ورد في الجانب النظري من الدراسة، سيتم التطرق إلى دراسة الحالة مؤسسة الإسمنت تبسة، من أجل اختبار أثر استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في تحسين أداء المؤسسة، من خلال اعتماد دراسة ميدانية تطبيقية لعلاقة المحاسبة الرشيقة بتحسين الأداء، اعتماد على المقابلات كأداة لجمع البيانات و المعلومات ومعرفة الأثر الذي تحدثه في المؤسسة محل الدراسة .
تتمحور دراسة الحالة، بشكل أساسي على دراسة وتحليل مدى تأثير أدوات المحاسبة الرشيقة على تحسين أداء مؤسسة الإسمنت - تبسة -

يتضمن هذا المبحث تحديد الطريقة والأدوات المستعملة في جمع بيانات متعلقة بالدراسة وتحليلها ومناقشتها، مما يعطي نظرة على إثبات أو نفي الفرضيات، وكذلك استنتاج نتائج نهائية لدراسة.

المطلب الأول: منهجية الدراسة

تشمل منهجية الدراسة تحديد مصادر وأساليب جمع البيانات التي تم استخدامها خلال مرحلة إنجاز الدراسة ويمكن توضيح ذلك كما يلي:

أولاً: مصادر جمع البيانات

لقد تم الاعتماد خلال الدراسة على مصدرين أساسيين لجمع البيانات والمعلومات بغرض تحقيق أهداف الدراسة هما :

1- مصادر ثانوية : تتمثل في الكتب والملتقيات، النشرات العلمية، المجالات، الأطروحات بالإضافة إلى رسائل الماجستير والدكتوراه، كما تم الاعتماد بشكل رئيسي على النشرات والسجلات الخاصة بالمؤسسة وذلك بغرض جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع .

2- المصادر الأولية: تمثلت في إجراء المقابلات مع رئيس مديرية مصلحة المالية والمحاسبة وعماله الذي يرتبط عملهم بموضوع الدراسة، حيث تم إجراء العديد من المقابلات الشخصية أثناء فترة الدراسة الميدانية سواء مع مديرية المالية والمحاسبة أو مع الدوائر المرتبطة بها.

جدول رقم (04) : المقابلات التي أجريت في مؤسسة الاسمنت (sct) - تبسة .

عدد الساعات	عدد الأيام	البيان
45	09	مقابلة مع رئيس مديرية المالية و المحاسبة

المصدر : من إعداد الطالبتين بناء على مقابلات .

يلاحظ من خلال هذا الجدول كل المقابلات التي أجريت في المؤسسة من أجل الوصول إلى هدف الدراسة المتمثل في استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، وهي فترة كافية لإنجاز الدراسة للحصول على نتائج أكثر واقعية و منطقية.

ثانيا : عينة الدراسة

تتكون عينة الدراسة من مؤسسة الاسمنت (sct) - تبسة - لتطبيق هذه الدراسة عليها وذلك

لأسباب أهمها :

-امتلاك العديد من الأقسام المساعدة للمحاسبة؛

-توفر البيانات و المعلومات والوثائق اللازمة في مجال التخصص .

جدول رقم (05): يبين عدد الدوائر التابعة لمديرية المالية و المحاسبة .

الدائرة	الرقم
دائرة المحاسبة العامة	01
دائرة المالية	02
دائرة المحاسبة التحليلية	03

المصدر : من إعداد الطالنتين بناء على معلومات مصلحة المالية والمحاسبة .

يلاحظ من الجدول أعلاه الدوائر التي تم الاعتماد عليها في الدراسة.

ثالثا : أداة الدراسة

لقد تم إتباع أسلوب المقابلات في الدراسة التطبيقية في المؤسسة وذلك للحصول على المعلومات

الخاصة بأدوات المحاسبة الرشيقة و تحسين الأداء.

المطلب الثاني: تقديم عام لمؤسسة الاسمنت (SCT)

تعد مؤسسة الاسمنت من أهم المؤسسات الصناعية على المستوى الوطني وذلك نظرا لأهمية البالغة التي تكتسبها هذه الصناعة في البناء الاقتصادي، إضافة إلى تغطيتها لاحتياجات السوق فهي تساهم في تأمين قطاع البناء، ولقد مر إنشاء هذه المؤسسة بعدة مراحل و باشتراك عدة مؤسسات أخرى ومن هذا المنطلق سيتم التطرق إلى ما يلي :

أولا : مفهوم مؤسسة الاسمنت

إن مشروع إنجاز هذه المؤسسة هو أحد البرامج المخطط الرابع 1976-1980 للتنمية، وقد دخل حيز التنفيذ سنة 1980 تحت إشراف المؤسسة الوطنية لتوزيع مواد البناء، لكن في سنة 1988 تم تحويل ملف المشروع إلى مؤسسة الاسمنت ومشتقاته بقسنطينة وذلك لتسهيل عملية إنجازه.

1- تعريف المؤسسة

مؤسسة الاسمنت تبسة هي مؤسسة عمومية اقتصادية متفرعة عن مؤسسة الاسمنت ومشتقاته للشرق والغرب تأسست بتاريخ 29 نوفمبر 1993 تحت اسم الاسمنت ومشتقاته الشرق " مصنع الماء الأبيض" ثم انفصلت هذه الأخيرة لتصبح مؤسسة قائمة بذاتها برأس مال مقدر ب . 800000000 دج ينقسم إلى 8000 سهم، قيمة كل سهم 100000 دج وكانت المساهمات في رأس المال الابتدائي 20 مليون دينار جزائري مقسمة بين المؤسسات التالية على النحو :

الجدول رقم (06): توزيع المساهمة من رأس المال الابتدائي لمؤسسة الاسمنت - تبسة -

المؤسسات المساهمة	عدد الأسهم	نسبة المساهمة %
مؤسسة الاسمنت و مشتقاته للشرق : ERCE	1200	60%
مؤسسة الاسمنت و مشتقاته للغرب : ERCO	400	20%
مؤسسة الاسمنت ومشتقاته للشلف : ERDE	400	20%

المصدر : معلومات من مصلحة المستخدمين .

بينما كان الباقي من رأس المال الإجمالي لمؤسسة على شكل قروض من البنك الخارجي الجزائري و ابتداء من سنة 1997 قامت مؤسسة الاسمنت ERCE بشراء أسهم كل المؤسسة و أصبحت المساهم الوحيد في هذه المؤسسة. وقد ساهم في إنجاز هذه المؤسسة مؤسسات محلية و أجنبية موضحة في الشكل الموالي :

الجدول رقم (07): الشركات المساهمة في إنجاز المشروع.

المؤسسات المنجزة	الأشغال
FREDE RICLOURSON	الدراسة الهندسية و المراقبة و توفير التجهيزات
MERLINGETIN	التركيب الكهربائي
BATEMETAL	صناعة العوارض المعدنية "الهيكلمعدني"
ENC CET ETTERKIB	التركيب الميكانيكي
ETUART	التمويل بالماء بقوة ضغط 16 لتر في الثانية
COSIDER	إنجاز مخطط الهندسة المدنية القاعدية للمياه

المصدر: معلومات من مصلحة التسيير

أما الغاز الطبيعي والكهرباء فتكفلت بهما سونلغاز عن طريق الخط الإيطالي GAZDUC والكهرباء من خط جبل تبسة "جبل العنق" بضغط 09 كيلو فولط .

2- تعريف مصنع الاسمنت

يقع مصنع الاسمنت-تبسة-ببائرة الماء الأبيض على بعد 25 كيلومتر جنوب مدينة تبسة بجانب الطريق الوطني رقم 16 ويتربع على مساحة 32 هكتار، ويتكون المصنع من سلسلة إنتاجية قدرها حوالي 1600 طن يوميا من مادة الكلنكار، أما طاقتها الإنتاجية السنوية تقدر بحوالي 525 ألف طن من الاسمنت البوتلاندي والمصنع مجهز بتكنولوجيا حديثة ومعدات ونظم المراقبة والتشغيل والصيانة والتسيير ومجهز بحاسوب إلكتروني يوفر قيادة أوتوماتيكية، كما يتوفر على ثلاثة مقالع .

1-2 مقلع الحجر الكلسي

يقع على بعد 9 كيلومتر من إدارة المواد الأولية مساحته 230 هكتار ويحتوي على ما قيمة 90 مليون طن من مادة الحجر الكلسي.

2-2 مقلع الرمل الكوارتزي

يقع شمال شرق الدائرة على بعد 3 كيلومتر مساحة 21 هكتار ويحتوي على 9 مليون طن كاحتياطي من مادة الرمل.

3-2 المقلع الطيني

يقع شمال الدائرة على بعد 10 كيلومتر مساحته حوالي 70 هكتار ويحتوي على احتياطي يقدر بـ 32 ألف طن من الطين، وتعتبر هذه المقالع مصادر المواد الأساسية لصناعة مادة الاسمنت.

أما بالنسبة لمادة الجبس فيتحصل عليه من وحدة منجم جبل العنق (بئر العاتر)، أما الحديد الخام فيتحصل على مادة الوحدة الأولية من وحدة منجم عين الروي سظيف التابعة لشركة فيرفوس FERPHOSS مع العلم أنها يتم شرائها بالتنسيق مع دائرة التموين، كما يحتوي المؤسسة على التجهيزات التالية :

- كسارة رقم 01:500 طن الساعة خاصة بمادة الطين؛
- كسارة رقم 02:300 طن في الساعة خاصة بمادة الطين؛
- كسارة رقم 03:150 طن في الساعة خاصة بمادتي الحديد والجبس؛
- مراكز التكسير والتفتيح: لتهيئة المادة الأولية؛
- الفرن: بطاقة متاحة 1600 طن في الساعة لطهي المواد الأولية؛
- خالط المسحوق: بطاقة متاحة 50 طن في الساعة لدمج وخلط المواد؛
- خالط لكنكر: بطاقة متاحة تقدر ب 160 طن في الساعة؛
- مركز التوزيع : يحتوي على ثلاثة حاويات لتعبئة الاسمنت، كما يتوف على خط مخصص لشحن غير المعمق بطاقة إجمالية 200 طن في اليوم، وتمثل نسبة الاسمنت 65 %.

3/ مراحل تركيب وبدء تشغيل المصنع

- أنجز المصنع في ظرف أربع سنوات من بداية عقد الإنجاز في 1990.08.15 بين مؤسسة الاسمنت وشركة (FIS) بتكلفة إجمالية قدرها 963 مليون دينار جزائري، منها 116 مليون دولار و التي خصصت لعملية الإشراف على الهندسة و بداية التشغيل بواسطة مؤسسات أجنبية على المراحل الموالية:

- 1991 إلى أكتوبر 1994 التركي و المراقبة؛
- 1994/10/04 بداية تشغيل الفرن؛
- 1994/10/11 الحصول على مسحوق الكلنكر .

4/ الأهمية الاقتصادية للمصنع

إن إنشاء المصنع جاء لتغطية الطلب المحلي المتزايد على الاسمنت، وترجع هذه الزيادة إلى كبر حجم المشاريع و تقديمها وزيادة توسع عمليات البناء وتغيير الظروف الاقتصادية والاجتماعية بصفة عامة، كما أن صناعة الاسمنت محليا توفر من العملة الصعبة الموجهة لتغطية هذا الطلب المفرط هذه المادة حيث وصلت الكميات المستوردة سنة 1985 إلى 1996 غطى الإنتاج الوطني 61% من الطلب المحلي

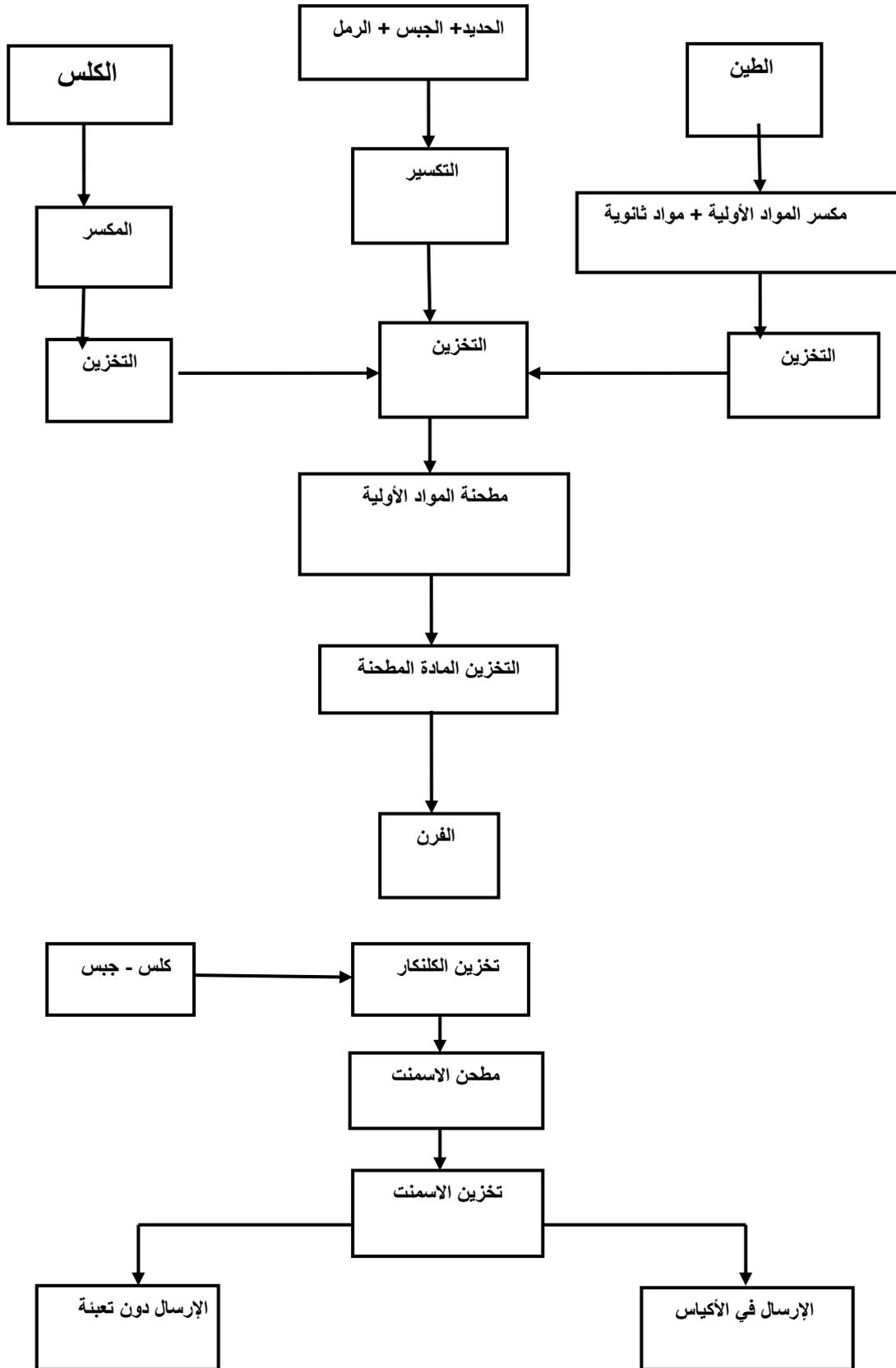
والباقي 10% فقط كإنتاج مستورد، وبالتالي فبفضل إنشاء مصنع الماء الأبيض أصبح من الممكن تغطية الطلب المحلي بالإضافة إلى هذه الأهمية الكبيرة فهو يساهم في امتصاص البطالة وتوفير مناصب العمل تقوم هذه المؤسسة بصناعة نوع وأحسن الاسمنت 45% بطاقة إنتاجية تقدر بـ 500 ألف طن سنويا، وتتميز العملية الإنتاجية بأنها صناعات تحويلية باعتبار أن الأمر يتعلق بعمليات التحويل الإنتاجي الناتجة أساسا عن تفاعلات كيميائية بين المواد حتى تشكل مادة الاسمنت .

5- أهداف مؤسسة الإسمنت

في إطار عمل إعادة هيكلة المؤسسات الحكومية فإن مؤسسة الإسمنت تبسة تهدف إلى :

- تدعيم الجهود الوطني في مجال التشغيل ؛
 - توسيع نشاط المؤسسة وإنشاء خط إنتاج جديد؛
 - تغطية العجز الجهوي خاصة في مجال الاسمنت ومواد البناء ؛
 - إنتاج منتج يتصف بالموصفات الدولية يسمح بالمنافسة ؛
 - الزيادة في رأس المال وتسديد الديون وشراء استثمارات جديدة لتوفير مناصب شغل أخرى ؛
 - تنمية الاقتصاد الوطني مع إمكانية المساهمة في إنشاء مصانع أخرى.
- ومما جاء في الوثائق القانونية أن مؤسسة إسمنت تبسة تهدف إلى إنتاج، نقل، تسويق وممارسة جميع النشاطات الخاصة بصناعة مادة الاسمنت ومواد البناء في الوطن وخارجه وسائر العمليات المالية والعقارية وغير العقارية المرتبطة ارتباطا مباشر بمادة الإسمنت .

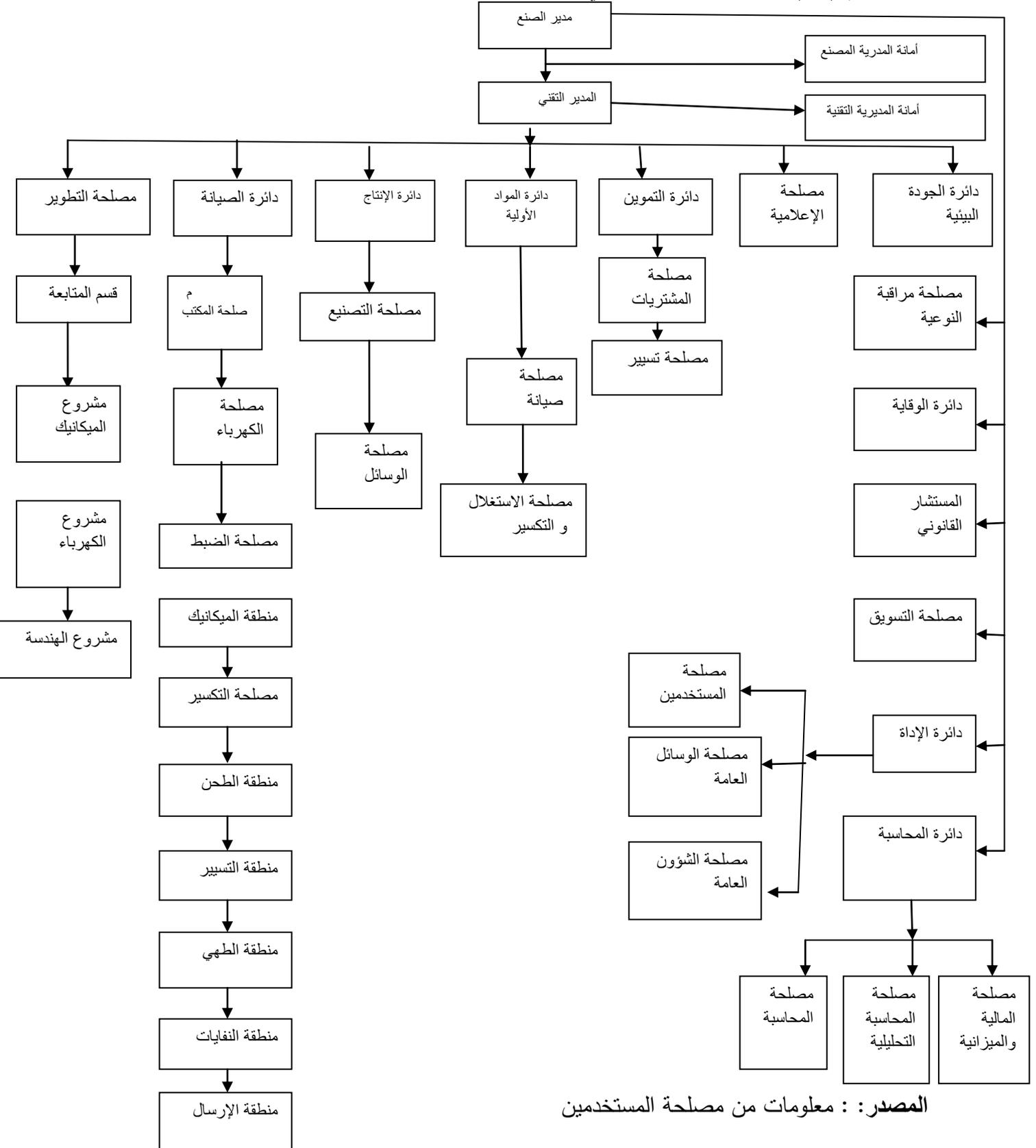
الشكل رقم(04): المخطط النحوي لصناعة الإسمنت



المصدر: معلومات من مصلحة المستخدمين

يمثل الشكل التالي المراحل و الخطوات التي تمر بها عملية صناعة الاسمنت حيث تمر بعدة مراحل من كونها مادة أولية إلى غاية حصولها على مادة قابلة للإستعمال.

الشكل رقم (05): مخطط الهيكل التنظيمي لمؤسسة الإسمنت - تبسة -



المصدر: : معلومات من مصصلحة المستخدمين

يشمل الهيكل التنظيمي للمؤسسة مستويات مختلفة تنقسم بداخلها المهام وتتمثل مهام كل وظيفة فيما يلي :

- المديرية العامة : تقوم بالإشراف على إدارة الشركة ومراجعة سير الأعمال وتنقسم إلى:
- مديرية الوحدة: وتقوم بدورها بالإشراف على :
- تنقلات المشرفين التجاريين؛
- العمال الموجهين للتكوين؛
- عملية الشراء(التنازل) الخاصة بالتجهيزات؛
- مديرية المحاسبة و المالية: تهتم بمراقبة الأعمال المحاسبية والتخطيط ؛
- مديرية الموارد البشرية: تتمثل أهم مهامها في جمع البيانات والإحصائيات الخاصة بالموظفين وتنظيمها وتوثيقها، وإعداد عقود الموظفين ابتداء من إجراءات نهاية الخدمة، وكذلك الإشراف على الإجراءات الإدارية المتعلقة بالخدمات المقدمة للموظفين .
- مديرية التجارة و التمويل : الإشراف على عمليات شراء مستلزمات الإنتاج من مواد أولية ومعدات، وكذا توزيع عقود الاسمنت.

1-2- مديرية المصنع

- تقع بالماء الأبيض وتقوم بالإشراف عليه ومراقبة الأعمال وتضم الفروع الموالية:
- الإدارة التقنية: تهتم بعمليتي التموين والصيانة وتقوم بالإشراف على جميع الأعمال الخاصة بذلك؛
 - دائرة التموين: تقوم بعمليات الشراء من النوع الصغير، ك شراء المواد واللوازم والتجهيزات الإنتاجية الصغيرة؛
 - دائرة الإنتاج: تقوم أساسا بتحويل المواد المكسرة إلى إسمنت وإرساله إلى قسم التوزيع؛
 - دائرة الصيانة: تقوم بصيانة العتاد الثابت و التجهيزات؛
 - دائرة المواد الأولية: تقوم بالإشراف على عمليات تموين قسم الإنتاج بالمواد الأولية؛
 - دائرة الجودة و الأمن و البيئة: توجد في النظام الداخلي الهيكلي للمصنع، وهي ثلاث مصالح؛
 - مصلحة الجودة: تهتم بمراقبة نوعية وجودة الاسمنت؛
 - مصلحة المراقبة: مهمتها الحماية من الأخطار الطبيعية؛
 - مصلحة البيئة: مهمتها الحفاظ على البيئة وحماية الأفراد من آثار التلوث؛
 - دائرة المالية و المحاسبة: تقوم بمسايرة النشاط المالي و المحاسبي للمؤسسة؛

- دائرة الإدارة و المستخدمين: تعمل على إعداد كشوفات بأجور العمال، وتهتم بنظافة المراكز وإطعام العمال.

1-3- مديرية البحث و التطوير

تقوم بتوليد أفكار جديدة وتساعد على تطوير العمل، تضم سكرتارية وقسم المتابعة والإنجاز. يتضح مما سبق أن مؤسسة الاسمنت - تبسة- عبارة عن القلب النابض لولايات الشرق من حيث إنتاجها لمادة الاسمنت وتزويد أسواقهم بها، وذلك نظرا لموقعها الاستراتيجي الواقع في الماء الأبيض والذي جعلها تكتسب الزيادة في السوق على الرغم من ذلك لا بد من لها من تطوير إمكانياتها لتتحصل على ما تريد (حصة سوقية كبيرة).

ثالثا: مراحل العملية الإنتاجية بالمؤسسة

إن العناصر الأساسية المكونة للبيئة الكيميائية للإسمنت هي أكسيد الكالسيوم، أكسيد السليسيوم، أكسيد الألمنيوم وأكسيد الحديد، إن هذه العناصر لا توجد ضمن مادة أولية واحدة بالنسبة المطلوبة لهذه العناصر، وأكثر المواد غنى بما يلي:

الحجر الكلسي، الطين، الحديد الخام وكذلك الرمل.

تعتبر هذه المكونات فكرة عامة لمكونات مادة الإسمنت، وفيما يلي سير للعملية الإنتاجية في

مؤسسة الإسمنت:

1- المرحلة الإنتاجية الأولى: التهيئة و التحضير للمواد الأولية

إن الاسمنت المنتج في المؤسسة يسمى (البورتلاندي) الاصطناعي من نوع وفق الطريقة التي تتم

على أساس خلط الحجر الكلسي بنسبة 75% الطين بنسبة 23%، الرمل 0.5% والحديد بنسبة 15% وذلك

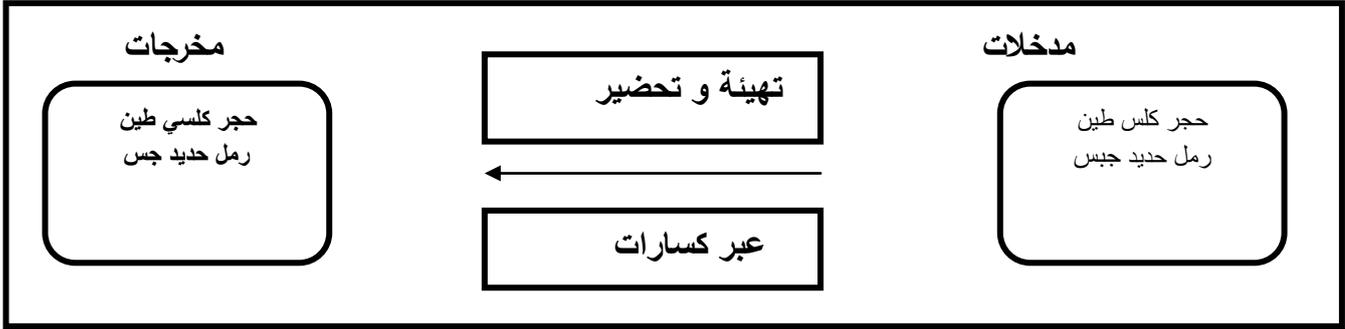
بعد أن تتم عليها عملية التحضير والتي تتمثل في مرورها عر كسارات لتحويلها من وضعها الطبيعي

الكبير الحجم إلى أحجام صغيرة تتراوح بين 0 إلى 25 ملم، يتم جلب هذه المواد بواسطة شاحنات و آلات

مخصصة لذلك، كل مادة على حد ي ثم يتم نقلها نحو التخزين عبر أشرطة مطاطية مخصصة لذلك

كمرحلة إنتاجية أولى، و يظهر ذلك في المخطط التالي:

الشكل رقم (06) : سير العملية الإنتاجية



المصدر: مصلحة الإنتاج

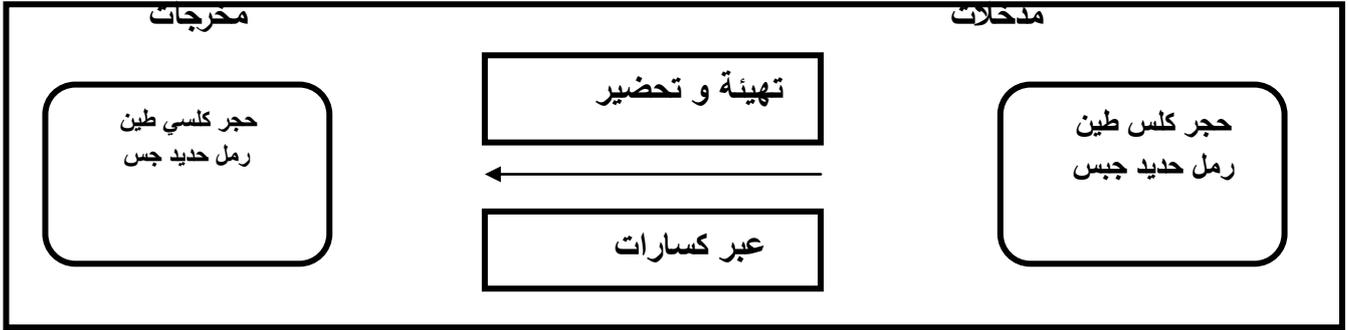
2-المرحلة الإنتاجية الثانية: الطحن و المجانسة الأولية

بعد عملية التخزين تنتقل المواد السابقة الذكر ما عدا الجبس إلى المخطط الساحق الذي توجد به غرفتان، تحوي كل واحدة بداخلها مجموعة الأجسام الطاحنة (كرات حديدية)، الأولى كرات من الطحين والثانية على كرات أقل، تعمل على تحويل هذه المواد الخشنة إلى مواد ناعمة يطلق عليها اسم الطحين. ويتكون كم النسب المذكورة سابقا المحققة للمعايير الكميائية الواجب توفرها في مادة الاسمنت، وهذه النسب يمكن التحكم فيها عن طريق نظام آلي وذلك عن طريق عملية التحليل للعينات من الطحين عند مخرج المخطط، وتراقب نعومته عند مخرج المخطط السابق بواسطة حارق هوائي والذي يقوم بفرز المواد المطروحة من المخطط إلى مواد ناعمة وأخرى خشنة، حيث تعود الخشنة مع مواد التغذية لإعادة طحنها ويتم تجفيف خليط المواد عند مدخل المخطط بواسطة حارق خاص وبمساعدة الهواء الساخن القادم من الفرن .

يتم متابعة هذه العملية بالنقل عبر أشرطة مطاطية إلى مخزونات للتخزين والمجانسة والتي عبرها تتم عملية الخلط الجيد للطحين، وذلك عن طريق بث الهواء بضغط عالي من أسفل المخرجات بحيث تجري هذه العملية بدرجة تحكم آلي كمرحلة إنتاجية ثانية، وتبلغ طاقة مخرجات المحاسبة 1600طن

إجماليا، ويظهر ذلك في المخطط التالي:

الشكل رقم (07): سير العملية الإنتاجية الثانية



المصدر: مصلحة الإنتاج

3-المرحلة الإنتاجية الثالثة : الطهي

يعتبر الطحن المتحصل عليه في المرحلة الثانية المادة الأساسية بالنسبة للفرن باعتباره يخضع لعملية تحويل إنتاجي، حيث يتلق الفرن الطحين بعد عملية التجانس لطهيه والذي ينقل إلى المسخن الأولي ليتم تحضير مادة الكلنكر تدريجيا إلى عدة مراحل.

إن الفرن المزود بحارق يشتغل بالغاز الطبيعي ويمكن التحكم في اللهب الناتج عنه، حيث أن

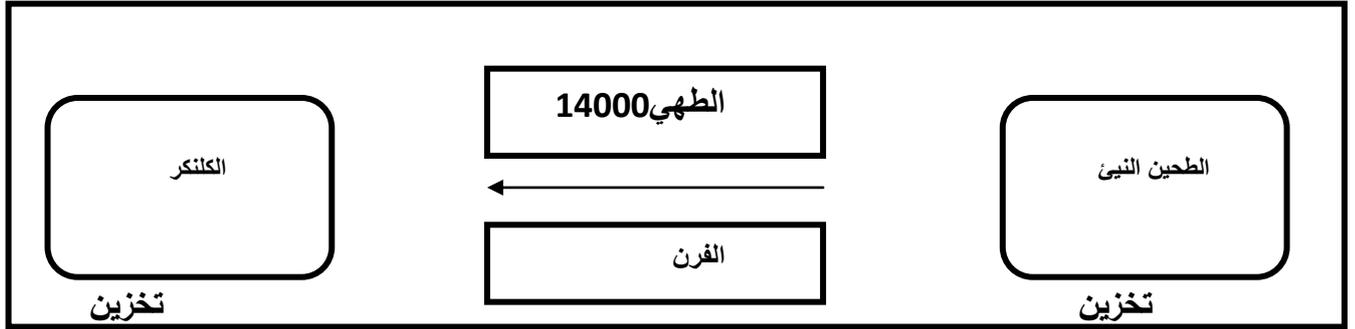
التسخين يعاكس اتجاه التغذية ولذا يسخن الطحين تدريجيا بدرجات متفاوتة لتصل إلى 1400 درجة

مئوية، ويتم تبريد ناتج عملية الطهي وهو مادة الكلنكر عند مخرج الفرن بواسطة المواد الخارجية داخل

مبرد ثم يخزن في مخزونات مخصصة لذلك لطحنه فيما بعد، علما بأن طاقة التخزين الإجمالي لها

تقدر ب: 18000. والمخطط التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (08): سير العملية الإنتاجية الثالثة

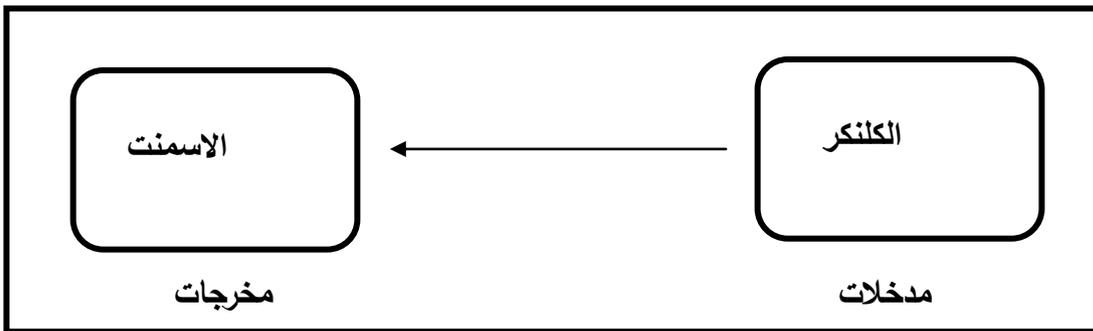


المصدر: مصلحة الإنتاج

4- المرحلة الإنتاجية الرابعة: الطحن و المجانسة النهائية

يمر الكلنكر من عملية الطهي إلى مخلط الكلنكر المخصص لذلك بعد إضافة مادة الكلس المحضرة في المرحلة الأولى والجبس، إن عملية طحن الكلنكر لا تختلف كثيرا عن طحن المواد الخام من حيث تركيب الدارة، إذ يوجد في مدخله مرش لرذاذ الماء حيث يمنع أمامه الجبس داخل الخليط، كما يوجد آخر عند مخرجه لتبريد مادة الإسمنت أي المنتج التام لمرحلة الإنتاجية الرابعة. يرسل المنتج التام إلى المخازن أين تتم عملية التوزيع بواسطة ثلاثة آلات تعبئة وخط لتوزيع المنتج غير المعبئ، والطاقة الإجمالية للمخازن تقدر بـ 18000 طن وطاقة توزيع 2000 طن في اليوم، بهذا الأخير تتغير حسب طلبات الزبائن . وفيما يلي مخطط مرحلة العملية الإنتاجية الرابعة.

الشكل رقم (09): سير العملية الإنتاجية الرابعة



المصدر: مصلحة الإنتاج

ومما سبق يتضح أن مؤسسة الإسمنت -تبسة- لها مكانة هامة في ولايات الشرق من حيث إنتاجها لمادة الإسمنت وتزويد الأسواق بهذه المادة، وذلك نظرا للموقع الإستراتيجي الواقع بالماء الأبيض نتيجة القرب من المادة الأولية وهذا يكسبها فرصة للتوسع في السوق، وعلى الرغم من ذلك لا بد من تطوير إمكانيات لرفع حصتها السوقية والتميز في المنافسة أمام المؤسسات الأخرى.

المبحث الثاني: تحليل و مناقشة نتائج الدراسة الميدانية:

انطلاقا من الزيارة الميدانية و تفحص نظام المحاسبي في مؤسسة الاسمنت -تبسة- استخلص أن المؤسسة تعتمد نظام محاسبي جيد غير أنها أهملت جانب التقليل والهدر من الفاقد وهذا ما ركزت عليه نظام المحاسبة الرشيقة في عملياتها الإنتاجية .
وسوف يتم في هذا المبحث تطبيق مختلف أدوات المحاسبة الرشيقة على النظام المحاسبي المطبق في المؤسسة ومعرفة الفارق والاختلافات بينهما .

1-رسم خارطة تيار القيمة :

ترسم خارطة تيار القيمة إجمالي سلسلة القيمة من إستلام المعمل للمواد الأولية الى تسليمه النهائي إلى الزبون، و لرسم خارطة تيار القيمة ينبغي تحديد نقاط عدة كالآتي :

أ/ دورة الإنتاج:(PRODUCTION CYCLE)

يبين الجدول الآتي وقت دورة الإنتاج وعدد الوجبات وعدد العاملين لكل عملية تتم داخل المراحل الإنتاجية

الجدول (08) : بيانات خارطة تيار القيمة

البيان	العملية	وقت الدورة/دقيقة	عدد الوجبات	عدد العاملين/عامل
01	عملية تكسير الحجر	46	01	09
02	عملية خبابة الطين	23	01	15
03	طاحونة المواد الاولية	38	01	03
04	عملية الطهي (الفرن)	41	01	05
05	عملية الطحن للاسمنت	47	01	06
06	عملية التعبئة	21	01	08
المجموع		216دقيقة=3.6ساعة	المجموع	46عامل

المصدر : إعداد الطالبتين بالاعتماد على حسابات التكاليف والمقابلات مع مدير الانتاج .

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن عدد العمال يختلف ومتفاوت الأعداد وهذا راجع للأدوات

والأساليب التي تتبعها المحاسبة الرشيقة لتقليل من الهدر و تنظيم الدورة الإنتاجية .

ب- الوقت المتاح للإنتاج:

يمثل الوقت المتاح للإنتاج لليوم الواحد (24) ساعة مطروحا منه التوقفات وتكون هذه التوقفات، أما توقفات مفاجئة (عطب) أو توقفات دورية (مخططة)، وبما أنه يوم العمل مقسم على ثلاث وجبات أي كل وجبة 8 ساعات، لذلك سوف يحتسب الوقت المتاح على أساس كل وجبة .

$$\text{لوقت المتاح} = 8 \text{ ساعة} - 2.5 \text{ ساعة} = 5.5 \text{ ساعة}$$

وبعد تحديد الوقت المتاح لكل وجبة، يتم تحديد الوقت المتاح لكل عملية داخل المراحل الإنتاجية، وتكون هذه حاصل ضرب الوقت المتاح لكل وجبة (X) عدد العاملين .

جدول (09): الوقت المتاح للعمليات .

الوقت المتاح لعملية / ساعة	عدد العاملين للوجبة / عامل	الوقت المتاح لكل وجبة ساعة	العملية (01)	التسلسل
49.5	09	5.5	عملية كساة الحجر	01
82.5	15	5.5	عملية خبابة الطين	02
16.5	03	5.5	طاحونة المواد الاولية	03
27.5	05	5.5	عملية الطهي (الفرن)	04
33	06	5.5	عملية الطحن للاسمنت	05
44	08	5.5	عملية التعبئة	06

المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على حسابات التكاليف في الشركة.

من خلال المعلومات يمكن رسم خارطة تدفق القيمة لشركة.

ج- وقت الانتظار:

يمثل وقت الانتظار جميع الاوقات الضائعة بين العمليات كالنقل و التحويل ووقت إنتظار المواد

بين، من خلال خارطة تدفق القيمة في الشكل، تبين أوقات الإنتظار بين العمليات.

$$\text{أوقات الانتظار} = 4 + 6.5 + 0 + 2.5 + 1 + 2 = 16 \text{ يوم.}$$

د- عدد العاملين المطلوب في كل عملية

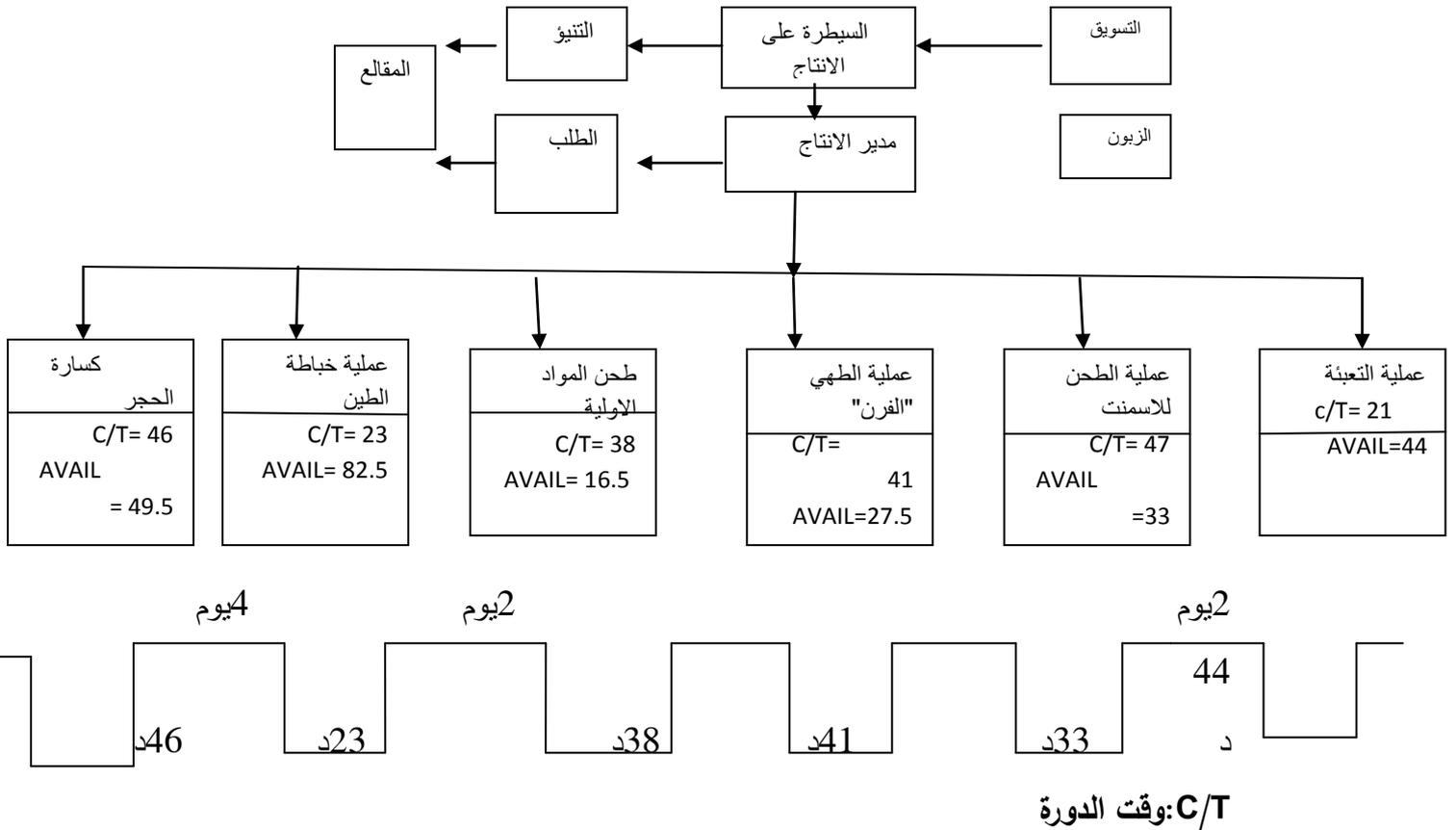
وفق للمحاسبة الرشيقة يحتسب عدد العاملين المطلوب للعملية، إذا يتطلب تحديد الاوقات المعيارية

و أعداد العاملين، ويكون ذلك وفق للمعادلة التالية:

$$\text{الطاقة المطلوبة (عامل)} = \text{وقت الدورة} * \text{الكمية المطلوبة/يوم}$$

الوقت تم تحديد نسبة الطاقة الفائضة حسب أي 15% وتكون هذه المقابلة التوقعات غي المتوقعة،
وتم تطبيق المعادلة لاحتساب عدد الموظفين المفترض الظاهر في ويبين عدد العاملين الحاليين والعاملين
وفق المحاسبة الرشيفة، إذا تنخفض عناصر التكاليف وخصوصا الرواتب و الاجور .

الشكل (10) خارطة تدفق القيمة للمعمل



C/T: وقت الدورة

وقت الانتاج المتاح: AVAIL

المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات المؤسسة وعمليات التحليل.

يتبين من الشكل أعلاه أن خارطة تيار القيمة التي يمكن للمؤسسة الاعتماد عليها في العملية الإنتاجية و هذا من أجل تحسين و تنظيم دورات العمليات من أجل الحصول على نظام إنتاجي رشيق تستطيع من خلاله الحصول على منتج أفضل وفي فترة زمنية معينة، وهذه العملية تزيد من قيمة المنتج و تقدم خدمة أفضل للعميل.

الجدول رقم (10) يوضح الفرق بين عدد العاملين وفقا للمحاسبة الرشيفة

الفرق	العدد وفق المحاسبة الرشيفة	العدد الحالي	العملية	التسلسل
05	04	09	كسارة الحجر	01
05	10	15	خباطة الطين	02
01	02	03	طاحونة المواد الأولية	03
02	03	05	الطهي (الفرن)	04
03	03	06	طحن الاسمنت	05
04	04	08	عملية التعبئة	06
21	25	46	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبتين وفق المحاسبة الرشيفة

يتبين من خلال الجدول أعلاه أن الفرق بين عدد العاملين للمحاسبة التقليدية والرشيفة يمثل (21)، حيث أنه عند استبعاد هذا الفرق تخفض تكاليف الإنتاج خلال العملية الإنتاجية، يتم الحصول على منتج أفضل وفي فترة زمنية معينة و منه تقديم خدمة للعميل.

2/ التكلفة المستهدفة

تعد التكلفة المستهدفة أحد أدوات المحاسبة الرشيفة، ويجب تحديد نقاط عدة لتنفيذ الكلفة المستهدفة

في مؤسسة محل الدراسة:

- **تحديد سعر السوق:** يتم تحديد سعر السوق للاسمنت من خلال المعمل والزيارات والجولات الميدانية لمجال البيع في السوق، وأيضا الأسعار المتداولة في سجلات المعمل، إذا سعر السوق هو 42000 دج للطن الواحد.

- **تحديد الربح المرغوب:** يقدر الربح بمقدار 6% من سعر السوق نظرا للمنافسة الحادة في السوق بين أنواع المنتجات المحلية و كذلك الاسمنت المستورد من الخارج.

$$\text{الربح المرغوب} = 42000 \times 6\% = 2520 \text{ دج}$$

- حساب الكلفة المستهدفة

إن الكلفة المستهدفة هي عبارة عن حاصل طرح الربح المستهدف من سعر السوق

$$\text{الكلفة المستهدفة} = \text{سعر السوق} - \text{الربح المستهدف}$$

$$39480 = 42000 - 2520 \text{ دج}$$

يتبين من ذلك أن الكلفة المستهدفة أقل من الكلفة الحالية بمقدار **39480** دج مما يجب وضع بيان الخطوات اللازمة لتخفيض التكاليف، وصولاً إلى أقرب رقم من الكلفة المستهدفة، ويتم ذلك من خلال هندسة القيمة، ولغرض تخفيض التكاليف التي لا تضيف قيمة للمنتج وتعظيم كفاءة العملية الإنتاجية، التي لا تضيف قيمة، وكذلك تحديد التكاليف المنتوج من خلال عرض المراحل الإنتاجية التي يمر بها المنتج واستبعاد التكاليف غير الضرورية .

3- مخطط ربط مقاييس الأداء : يمثل أحد أهم أدوات المحاسبة الرشيفة وسيتم تسليط على

مؤسسة محل الدراسة كما يلي:

3-1 مقاييس أداء الخلايا: نذكر منها ما يلي:

أ/التقرير اليومي بالساعات

إن الغرض من هذا المقياس هو بيان الزيادة في الوقت عن وقت الدورة الإنتاجية مما يساعد في نمو المبيعات ومنه زيادة في التدفقات النقدية .

يعتمد التقرير اليومي بالساعات على وقت التابع الذي تم التطرق له في رسم خارطة تدفق القيمة والذي كان يساوي **(3.6 سا)** لإنتاج الاسمنت في جميع المراحل **(كل الورشات)** في اليوم.

وقت الدورة الإنتاجية-وقت التابع=الفرق بالزيادة في وقت الدورة الإنتاجية

$$216-3.6=212.4 \text{ دقيقة}$$

وقت التابع=وقت الدورة الإنتاجية / الكمية المطلوبة في نفس اليوم

$$=60/216=3.6 \text{ لكل مراحل الإنتاج}$$

مثلا مطلوب إنتاج **300 كيس** خلال أسبوع = $300/5=60$ كيس في اليوم

فعلى مؤسسة الاسمنت اتخاذ الإجراءات اللازمة كي توازن **(تساوي)** بين دورة الإنتاج في كل من مؤسسة الاسمنت والبالغ **35** دقيقة والتجميع بالغ **22** دقيقة التين تعدان أساس العملية الإنتاجية ومصدر أساسي للإنتاج في الوقت الحالي.

استنادا إلى جدول رقم **(08)** الخاص بعدد العاملين فإن المؤسسة بحاجة إلى **3** عمال فقط أما فعليا فإنها تعمل بمقدار **9** عمال أي أن هناك فارق **6** عمال يمكن الاستفادة منهم بمعدل **2** عمال في ورشة طحن المواد الأولية، و **2** عاملا الأخير في ورشة الطهي أما **2** الباقيين يمكن الاستفادة منهم في عملية التعبئة و بذلك يكون وقت الدورة كما يلي:

الجدول رقم (11) يمثل وقت الدورة الإنتاجية

المؤسسة	وقت دورة الإنتاج	المطلوبة باليوم والأسبوع = 5/300	الاحتياطي خصم الطاقة %20	المتاح بعد الوقت	الرشيقة المحاسبة العاملین في عدد	التقريب	العدد الحالي	الفرق
01	46	60	172.80=08×216%	0.18	01	09	08	
02	23	60	172.80	0.12	01	15	14	
03	38	60	172.80	0.04	01	03	02	
04	41	60	172.80	0.43	01	05	04	
05	47	60	172.80	1.46	02	06	04	
06	46	60	172.80	0.92	01	08	07	
المجموع				2.75	07	46	39	

المصدر: إعداد الطالبتين باعتماد على أسلوب المحاسبة الرشيقة و معلومات التحليل.

المعادلة: وقت الدورة الإنتاج ÷ الوقت المتاح لكل دورة/ الساعة (عدد العاملين في المحاسبة الرشيقة + الفرق العاملين)

$$38 \div 5.5 = (2 + 0.04) \times 14.07 \text{ دقيقة وقت دورة الإنتاج في ورشة الطحن المواد الأولية}$$

$$41 \div 5.5 = (2 + 0.43) \times 18.11$$

$$21 \div 5.5 = (2 + 0.92) \times 11.14$$

بموجب المستويات والجدول أعلاه يمكن للمؤسسة القيام بعملية الإنتاج بالرغم من وجود عائق أمام تنفيذ الأمر الإنتاجي فضلا على ذلك حدوث فائض في الوقت بمقدار **15.18 دقيقة** بعد أن كان هناك عجز بمقدار **212.6 دقيقة**

الإنتاج السليم من أول مرة : (FTT): (إجمالي الوحدات المنتجة-الوحدات المعادة) ÷ إجمالي

الوحدات المنتجة من نتائج FTT نحصل على أن ورشة الفرن والطهي هي الأكثر حرجا من دقيقة الورشات والتي هي بحاجة إلى أكثر تركيز وتدريب للعاملين لتجاوز المشاكل التي تحدث أثناء الإنتاج. ومع ذلك فإن المؤسسة موحدة و متشابهة تقريبا في جميع ورشات العملية الإنتاجية في كل أوقات الإنتاج.

الإنتاج تحت التشغيل إلى الإنتاج تحت التشغيل المعياري:

النتائج تحت التشغيل: أنه الإنتاج تحت التشغيل = إجمالي المخزون في الورشة ÷ المخزون المعياري

للورشة

وأن أفضل نتيجة يمكن الحصول عليها تساوي واحد فقط (100%) وما زاد أو نقص عنه فهوى غير مرغوب فيه.

و من المعادلة أعلاه: أن مخزون الإنتاج تحت التشغيل المعياري يختلف من وقت إلى آخر و ذلك نظرا إلى كمية الإنتاج المطلوبة و وقت دورة الإنتاج.

فاعلية تشغيل المعدات:

هذا المقياس يتابع الآلات وتعقب قدرة الآلة، ويتم فيه بيان فعالية التشغيل على الآلات المستخدمة في العملية الإنتاجية وذلك وفق المعادلة التالية:

فاعلية تشغيل المعدات = (الوقت المتاح) × كفاءة أداء الماكنة × جودة المنتج

2-3 مقاييس تيار القيمة:

أ/ المبيعات للشخص الواحد:

تقيس المبيعات لشخص واحد الناتجة عن تيار القيمة (الإنتاجية لتيار القيمة) فهي المهم زيادة إنتاجية تيار القيمة بشكل طردي مع مرور الوقت، وعندما تزيد الإنتاجية فإن تيار القيمة. وتحسب المبيعات لشخص واحد بالمعادلة الأتية:

المبيعات لشخص خلال شهر جانفي 2018 - مبلغ الشهر للمبيعات ÷ عدد الأشخاص

وعدد الأشخاص لتيار القيمة موضح في الجدول التالي:

الجدول (12): يمثل عدد الأشخاص لتيار القيمة

البيان	التفاصيل	المحاسبة التقليدية	المحاسبة الرشيفة	الفرق
01	خدمة الزبائن	03	01	02
02	المشتريات	01	01	00
03	الإنتاج	33	06	27
04	التسويق/م	04	02	02
05	صيانة	09	02	07
06	حارس أمن	08	02	06
07	محاسب ذو علاقة	06	01	05
	المجموع	64	15	49

المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على أسلوب المحاسبة الرشيفة

المبيعات لشخص واحد - مبلغ المبيعات الشهري ÷ عدد الأشخاص في تيار القيمة

استنادا إلى أساسيات المحاسبة الرشيفة فإن نسبة 2.08% تعد مناسبة فهي تتراوح بين (1.5-2

%) اعتمادا على تطبيق أسلوب المحاسبة الرشيفة.

الوحدات المصنعة لشخص واحد لشهر جانفي 2018 = 70 ÷ 49 = 1.42 وحدة لكل عامل

عند مقارنة نتائج المحاسبة التقليدية و المقدر ب 1.42 وتعتبر نسبة غير جيدة مقارنة مع نسبة

المحاسبة الرشيفة.

ب-توصل الطلبات في الوقت المحدد:

هو مقياس نسبة الطلبات التي تم شحنها إلى الزبائن في الوقت المحدد وتدبير مستوى الرقابة داخل

تيار القيمة، إذا كانت قيمة عالية فإن تيار القيمة تحت السيطرة وإذا كانت القيمة منخفضة فإن تيار القيمة

خارج السيطرة.

والغرض منه جعل تيار القيمة تحت السيطرة، وذلك وفق المعادلة الآتية:

الطلبية في الوقت المحدد (خلال أسبوع) = عدد الوحدات التي تم شحنها (بتاريخ التسليم) ÷ العدد

الكلي × 100

$$\%0=100\times(50\div 0)=$$

ومنه يجب تسليم الطلبية خلال أسبوع لكن تم شحنها في أسبوع واستلامها في أسبوع آخر ومنه يدل على عدم إمكانية السرعة في تسليم الطلبية في الوقت المحدد للتسليم.

ج- من رصيف إلى رصيف (الاستلام إلى التجهيز)

يقيس هذا المقياس تدفق الموارد من خلال تيار القيمة و هو الوقت الذي تستغرقه من استلام المواد الخام إلى استلام منتج نهائي، وهنا يقيس المخزون اليومي وتدفق الموارد.

$$= \text{مخزون مواد أولية} + \text{مخزون إنتاج تحت التشغيل} + \text{مخزون إنتاج تام (بالوحدات)}$$

المنتجات التي تم شحنها خلال أسبوع % عدد الساعات بالأسبوع

و لا يمكن تطبيق هذا الأسلوب لأن الشركة تتبع الأسلوب التقليدي في شراء المواد الأولية.

4- صندوق النقاط

يوفر صندوق النقاط، إطار لتقييم الآثار التشغيلية و المالية بطريقة منظمة لعرض نتائج تيار القيمة.

ويعرض النتائج الأسبوعية والملاحظة والتقارير الأسبوعية التي تساعد الشركة في وضع خطط

مستقبلية وتوفر النتائج عند طلبها من طرف الإدارة العليا والجدول التالي يوضح ما يلي:

جدول رقم(13) :صندوق النقاط لغرض الإبلاغ الأسبوعي عن أداء تيار القيمة.

البيان	الحالة الحالية
الأداء التشغيلي	
عدد الوحدات لشخص واحد	02.01%
التحويل في الوقت المحدد	00.0%
من رصيف إلى رصيف(الاستلام إلى التجهيز)	00.0%
أول مرة	09.08%
معدل تكلفة المنتج	02.08%
الطاقة	
الطاقة الإنتاجية	12.20%
الطاقة غير الإنتاجية	06.80%
الطاقة غير مستغلة	78.00%
الأداء المالي	
تكلفة المواد	678058
الإيرادات	700.00.00
تكاليف تحويلية	9247895

المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على أسلوب المحاسبة الرشيفة.

وتلخص نتائج المسجلة في الجدول لكل من الأداء التشغيلي والأداء المالي والطاقة الإنتاجية كما يلي

- الأداء التشغيلي: أخذت من تكلفة تيار القيمة بالاعتماد على أسلوب المحاسبة الرشيفة.

- الطاقات

- الطاقة المتاحة الأسبوعية = 10 يوم × 300 د باليوم = 300 × 9 آلة = 2700 د بالأسبوع

- الطاقة الإنتاجية = (وقت الدورة ÷ الطاقات المتاحة) × 100

$$12.2\% = 100 \times (2700 \div (50 \times 60)) =$$

- الطاقة غير الإنتاجية = (الأوقات غير الإنتاجية ÷ الطاقة المتاحة) × 100

وقت الانتظار (9.5 يوم × 5 / باليوم × 60 د) + (وقت التحويل) × 100 = 12%

27000

الطاقة الفائضة: $100 - (12 + 12.2) = 75.8\%$

ويمكن تجنبها من خلال الابتعاد على أوقات توقف الفرن وهذا يقلل منه 87% وفي هذه الحالة هناك فائض طاقة تستطيع الاستفادة منه في العمليات الإنتاجية الأخرى من أجل تحقيق النمو في الوتيرة الإنتاجية وأيضا الاستغلال الأمثل دون هدر وضياع. تبين من خلال مجموعة التحاليل والإسقاط لهذه الأدوات أن المؤسسة تعتمد بشكل كبير على النظم التقليدية مما جعلها تهدر الكثير من التكاليف في العمليات الإنتاجية، وعند إسقاط هذه الأدوات على العمليات تبين أن هناك تحسينات تحققها المحاسبة الرشيقة من محافظة على الهدر والضياع في العمليات الإنتاجية.

خاتمة الفصل

لقد تناول هذا الفصل الدراسة التطبيقية لنموذج المقترح لاستخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في تحسين الأداء مؤسسة الاسمنت- وحدة -الماء الأبيض- تبسة- حيث تم التطرق في هذا الفصل إلى المنهجية و الأدوات المستعملة في الدراسة، وكذلك عرض النتائج و مناقشتها. من خلال الاعتماد على مجموعة البيانات والسجلات والوثائق التي تحصلنا عليها أثناء التريص بالمؤسسة، وقد لوحظ أن مؤسسة الاسمنت لا تعتمد أصلا على نظام المحاسبة الرشيقة ونظام الإنتاج الرشيق، بل تركز بشكل أكثر على النظام التقليدي، وبعض الأجزاء التي تعرضنا إليها في الجانب النظري لم تكن مطابقة نوعا ما على العمل الميداني وهذا راجع لطبيعة و نشاط المؤسسة. قد تؤدي استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة إلى تحسين أداء المؤسسة وبذلك الحفاظ على الإنتاج وتقليل الهدر والضياع وتقديم أفضل منتج للعميل.

الطائفة



تناول هذا البحث أحد المواضيع الهامة في علم المحاسبة وهو استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في تحسين الأداء في مؤسسة الاسمنت-تبسة- حيث في هذا الموضوع وفي ظل مختلف الممارسات المحاسبية والمعاملات لعملية الأداء والهدف الأساسي لهذا البحث هو إبراز أهمية استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في تحسين الأداء ودورها في المحافظة على قيمة المؤسسة. نظرا لتعدد أدوات المحاسبة الرشيقة، وقد تم الاعتماد على بعض الأدوات وذلك لاهميتها في تحسين الأداء المؤسسة فهي تمثل جزءا هاما في التأثير على أداء المؤسسة، ومن أجل القيام بالدراسة تم الانطلاق في عملية الدراسة من خلال تقسيم إلى فصلين تناول الأول الدراسة النظرية لكل من المحاسبة الرشيقة وتحسين الأداء أما الفصل الثاني فقد تم إسقاط الجانب النظري على الدراسة الميدانية لمؤسس الاسمنت - تبسة-

إن تطبيق المحاسبة الرشيقة في مؤسسة الإسمنت-تبسة- قد بين بشكل أوضح طبيعة المعلومات التي تم تناولها من خلال الاعتماد على مجموعة أدواتها مثل تدفق القيمة و خارطة تيار القيمة، حيث تم تحويل الأقسام الإنتاجية إلى خلايا إنتاجية تساعد الإدارة على تحقيق أداء يتلائم مع التقدمات الحاصلة، ودعم العملية الإنتاجية وجعلها تسير بوتيرة أفضل مما تساعد و تقلل الهدر والضياع وبالتالي تقديم منتج أفضل مع أخذ بعين الاعتبار قيمة العميل في العملية الإنتاجية.

اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى: "أن أدوات المحاسبة الرشيقة هي سلسلة الأدوات الفاعلة وأحد البدائل المساهمة في تحسين أداء المؤسسة من خلال تقليل الهدر والضياع واستغلال البدائل المتاحة أحسن استغلال": وقد تم عدم صحة الفرضية بما لا يتوافق مع مؤسسة الاسمنت التي تعتمد نظام إنتاج تقليدي فهي لا تولي أهمية للوقت والتكاليف خلال العملية الإنتاجية.

الفرضية الثانية: "تساهم أدوات المحاسبة الرشيقة في عملية القضاء على الضياع في عمليات الإنتاج وتقليل وقت العملية الإنتاجية":

وقد تم صدق هذه الفرضية من خلال العمليات الإنتاجية وتقليل الوقت والتكاليف وتقديم منتج أفضل وذو جودة عالية و تحقيق رغبة العميل.

الفرضية الثالثة: "إن إمكانية تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة عينة البحث يؤدي إلى إيجاد مقاييس الأداء المالية وغير المالية والقضاء على الهدر وتخفيض التكاليف وتحسين جودة المنتج": وقد تم صدق وصحة هذه الفرضية من خلال تحسين العمليات الإنتاجية والمحاسبية.

الفرضية الرابعة: "إن تطبيق التكلفة المستهدفة، وخارطة تيار القيمة وصندوق النقاط، تخفيض التكاليف لتحسين أداء المؤسسة":

وقد تم إثبات صحة هذه الفرضية، من خلال مجموعة هذه الأدوات لها أثر كبير على تخفيض تكاليف العملية الإنتاجية وبالتالي تحسين أداء المؤسسة.

وقد مكن هذا البحث من الوقوف على نتيجة، مفادها أن استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة لها ارتباط بعملية تحسين الأداء للمؤسسة وبالتالي المحافظة على قيمة المؤسسة، وبناء على ما تقدم يمكن التطرق إلى النتائج المتوصل إليها كما يلي:

النتائج المتوصل إليها: يمكن ذكر مجموعة من النتائج أهمها:

- تعد المحاسبة الرشيقة نظام معلوماتي يركز على المعلومات المالية وغير المالية وبذلك يقوم على توفيق معلومات لجميع مستويات الإدارة في الوحدة الاقتصادية.
- أن نظام المحاسبة الرشيقة يتلائم مع نظام الإنتاج الرشيق وعندما ترغب الوحدة الاقتصادية بالتحول إلى نظام فعليها تطبيق المحاسبة الرشيقة لخلق قيمة للعميل وتقليل الهدر.
- هناك علاقة تكاملية بين تقنيات المحاسبة الرشيقة بصورة عامة ومناظير الأداء في المؤسسة.
- بعض هذه المعلومات لها أثر يكون بتخفيض التكاليف التصنيع وبالتالي زيادة الربح مثل سلسلة تيار القيمة (تخفيض عدد العاملين) والبعض الآخر يكون لسعر البيع بحيث يكون منافس مثل الكلفة المستهدفة.
- تم استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في البحث وتبين أثر بعضها بشكل مباشر في تخفيض التكاليف التصنيع حسب إسقاط الدراسة وأن استخدام هذه الأدوات لها أثر مباشر وملحوس مثل خارطة تيار القيمة والأخرى لها أثر مستقبلي على المدى البعيد مثل الكلفة المستهدفة.
- يمثل تحسين الأداء في المؤسسة بمجموعة الأبعاد والعوامل التي تحقق التميز في الأداء من خلال الأساليب الفعالة لتحقيق أهداف المؤسسة.
- إن استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة له أثر في تحسين الأداء المؤسسة من خلال القضاء على الهدر والضياع و معرفة الإدارة الملائمة وتحقيق أهداف المؤسسة.
- تؤثر المحاسبة الرشيقة على أداء المؤسسة وبالتالي توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بشكل سليم وصحيح و قابل لتنفيذ.
- لا يمكن تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة على حساب الجودة فيجب أن تكون الجودة في المقام الأول كون الزبون يهتم بجودة المنتج.

التوصيات

- تطوير قدرات و مهارات و ثقافة العاملين في المؤسسة الاسمنت على نظم الإنتاج والتفكير بالتحول إلى الإنتاج الرشيق بسبب تعدد حاجات الزبائن وأن ذلك يستدعي التطلع نحو إقامة نظم وأدوات حديثة مثل التصنيع الرشيق والمحاسبة الرشيقة حتى تتمكن المؤسسة بمنتجاتها من منافسة السلع المنتجة في السوق المحلي والمستورد من الخارج.
- ضرورة وعي المحاسبين بها وعدم عرقلتها والسعي لتطبيقها لكونها توفر المعلومات لاتخاذ القرارات وإعداد التقارير بوضوح وسهولة في الوقت المناسب.
- ضرورة قيام بإجراء التحول في الهيكل التنظيمي على الأقسام إلى التدفقات القيمة، وإلى إعداد خارطة تيار القيمة في العمليات الإنتاجية وتحديد أماكن الهدر والضياع.
- التركيز على استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة لتحسين الأداء.
- ضرورة الاهتمام بموضوع المحاسبة الرشيقة ودورها في تحسين أداء المؤسسة وإعطاء أهمية كبيرة.
- كما يقترح على مؤسسة الاسمنت تشجيع الطلاب على الاهتمام بالجانب النظري وتطبيقه في الواقع وفتح المجال لهم وإتاحة فرص التربص والتمهين.

أفاق الدراسة

من خلال ما توصل اليه الطالب من نتائج الدراسة هذا الموضوع، اقترحت الطالبتين أن يضع بعض المواضيع التي تخدم المؤسسة الاقتصادية وتحقق أهداف، وتساهم في إثراء هذا الموضوع وهي كالاتي :

- المحاسبة الرشيقة أداة داعمة لعمليات الإنتاج في المؤسسة.
- دور المحاسبة الرشيقة في الرفع من عملية تحسين الأداء و بالتالي الحصول على منتج أفضل.
- إمكانية تفعيل نموذج المحاسبة الرشيقة ودورها في تحسين الأداء في مؤسسة الاسمنت - تبسة.



قائمة المصادر

والمراجع

المراجع باللغة العربية

أ- الكتب

- 1- عبد الحكيم أحمد الخزامي، تكنولوجيا الأداء من التقييم إلى التحسين، تحسين الأداء، الجزء 3 مكتبة بن سينا، القاهرة، 1999.
- 2- مجيد الكرخي، تفويم الأداء، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2015.
- 3- علي السليمي، إدارة التمييز، نماذج وتقنيات الإدارة في عصر المعرفة، مكتبة الإدارة الجديدة، القاهرة، 2002.
- 4- محمد الصيرفي، إدارة الموارد البشرية، دار الفكر الجامعي، مصر، 2007.
- 5- إبراهيم محمد المحاسنة، إدارة وتقييم الأداء بين النظرية والتطبيق، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
- 6- خالد محمد بن حمدان، وائل محمد صبحي، الاستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي، دار البازوري، عمان، 2007.
- 7- زهير ثابت، كيف تقييم أداء الشركات والعاملين، دار قباء للطباعة والنشر، مصر، 2001.
- 8- كاضم جاسم العساوي، الاقتصاد الإداري، دار المسير للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2008.
- 9- عقيل جاسم عبد الله، مدخل في المشروعات، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى الأردن، 1999.
- 10- فليح حسن خلف، اقتصاد المعرفة، دار الكتاب العالمي، الطبعة الأولى، عمان، 2009.
- 11- بلال خلف السكارنة، التطوير التنظيمي و الإداري، دار المسيرة، الطبعة الأولى، عمان، 2009.
- 12- أحمد طرطار، الترشيد الاقتصادي للطاقت الإنتاجية في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، ال جزائر، 2005.
- 13- محمد عبد الغني، حسن هلال، مهارات إدارة الأداء، مركز تطوير الأداء، القاهرة، 1996.
- 14- محمد عدنان وديع، القدرة التنافسية و قياسها، المعهد العربي للتخطيط، الطبعة الثانية، 2006.
- 15- إبراهيم محمد المحاسنة، إدارة وتقييم الأداء بين النظرية و التطبيق، دار جرير للنشر و التوزيع، عمان، 2007.
- 16- وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالي، أساسيات الأداء و بطاقة التقييم المتوازن، دار النشر و التوزيع، الأردن، 2009.

17- البياتي، فائز غازي عبد اللطيف، و آخرون، نظم التخطيط و السيطرة على الإنتاج، مكتب الغفران للخدمات الطباعية، بغداد، العراق، 2005.

18- المنظمة العربية للتنمية الإدارية، قياس و تقييم الأداء كمدخل للتحسين الأداء المؤسسي، الشارقة الإمارات العربية المتحدة، 2009.

ب - الأطروحات

19- إسرائ عبد السلام محسن، مدى استخدام أدوات المحاسبة الرشيقية في تحقيق ميزة تنافسية في ظل إدارة الجودة الشاملة، دراسة حالة بنك فلسطين، فلسطين، 2017.

20- مقلد محمد محسن عوض، نظام المحاسبة المالية الخالي من الفاقد، رسالة دكتوراء (غير منشورة)، كلية التجارة، قسم المحاسبة و المراجعة، مصر، 2010.

ج - المذكرات و الرسائل

21- الأسدي، تطبيق بعض أدوات الإنتاج الرشيق، دراسة حالة في الشركة العامة للصناعات الجلدية في معمل رقم (7)، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2012.

22- خلود محمد بشير الطيب، توفر تطبيق المحاسبة الرشيقية، دراسة حالة الشركة الصناعية في قطاع غزة، فلسطين، 2017.

23- مخلد فؤاد شعاع، دور المحاسبة الرشيقية في تخفيض التكاليف، دراسة تطبيقية على شركة فاين للورق الصحي، رسالة استكمال لمتطلبات الحصول على درجة الماجستي ر، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، عمان، 2015.

24- عمر تمجدين، دور إستراتيجية التنوع في تحسين أداء المؤسسة الصناعية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2013.

25- مساعد عبد الله السعدي الماضي، معوقات الاتصال في الإدارة و انعكاساتها على الأداء "دراسة تحليلية مطبقة على المستويات الإدارية الوسطى و التنفيذية بإمارة منطقة الرياض، رسالة ماجستير، أكاديمية نابق للعلوم الأمنية، الرياض، 2000.

26- مؤمن شرف الدين، دور الإدارة بالعمليات في تحسين الأداء للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص الإدارة الاستراتيجية، جامعة سطيف، الجزائر، 2012.

د- المجالات والجرائد

- 27- الغرباوي، الموساوي، استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في دعم نظم الإنتاج الرشيق و تقييم أداء الوحدة الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، بغداد، العراق، 2015 .
- 28- علي عباس حمزة القصير ، التكامل بين المحاسبة الرشيقة و بطاقة الأداء الإستراتيجي المتوازن، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد(12)، العدد(50)، العراق، 2014.
- 29- حاتم، كاظم، نموذج مقترح لتطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركة العامة للصناعات الكهربائية ، مجلة مركز الدراسات كلية الإدارة والاقتصاد، الكوفة، بغداد، 2015.
- 30- عبد الله، منصور، و آخرون ، التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) والتكلفة وفق النشاط(ABC) كأدوات لإدارة التكلفة الاستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء، دراسة حالة الشركة السودانية للتوليد الحراري، مجلة العلوم الاقتصادية، 2015 .
- 31- علي مهدي، حميد الداودي، تطبيقات على أساس الأنشطة(ABC) ضمن إطار المحاسبة الرشيقة، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للاسمنت الجنوبية -النجف- مجلة القادسية للعلوم الإدارية و الاقتصادية، الكلية التقنية الإدارية الكوفة، المجلد (19)، العدد(2)، العراق، 2007.
- 32- رائد محمد عبد، استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف، بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الكهربائية، مجلة دراسات محاسبة ومالية، العدد(11)، العراق، 2013.
- 33- عبد المليك مزهود، الأداء بين الكفاءة و الفعالية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، جامعة بسكرة، الجزائر، 2001.

هـ- الملتقيات

- 34- شريف مسعود، دولي سعاد، تحسين الأداء من خلال مدخل التعليم التنظيمي، الملتقي العلمي الدولي وأداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة المسيلة، الجزائر، يومي 10-11 نوفمبر 2009.

2- المراجع باللغة الأجنبية

- 1- Maskell,B. and, Baggaley ,**Lean accountng, what s it all a bout?**.targat Magazine 2006.
- 2- Maskell, Brian, **Lean Accounting** 2010.
- 3- Mahesliwari ,SN, Mahewari,SK, **Corporate Accounting, Fith Edition**, Vikas publishing House PVT,LTD2009.
- 4-Ross Maynard, **Count on Lean**, BMA Inc,2007.
- 5- Richaard, E, Crandall and Karen Main, **Lean Accounting**, Fad or Fashion? Appalachian State univerjity,BooneNc,2007.
- 6- Maskell, Baggale, **Lean Accounting: what s it all About?** Appeared in the Association For Manufacturing Excellence s Target Magazine 2006.
- 7- Maskell, Brian H and Baggaley, Bruce, **Lean Accounting: watte s it all About**, Target Magazine 22(1).
- 8-Sinocchi Michael, **Ablog of news, Research and Trand on all Things lean** (2012) Ist Jan Lean insder productivitypress 2018
- 9- Mishar and przdhan, **Lean Accounting: Arelen davelopment in management Science**,2009.
- 10- Bemard Martory et **danialgroset, gestiondes Resources, dunod**, 6, eme,edition, paris 2009.

الملاحق





EFFECTIF ADM PAR CENTRE DE COUTS CAE
 DEPT FIN ET COMPT

MATRIE	Nom	Prenom	nouv-o-gee		AFPEC		CB8
000015	BOUKKAZ	NOUR COONE	2	SCI SOCAL	DEPT-PERS	SCI	
000077	BOULDOCHET	YAZO	2	DIRECTEUR USINE	DIRECTION USINE	SCI	
000135	AGUINE	MCHAMMED	2	SCI MGR	DEPT-PERS	SCI	
000208	ABADA	ABDELHAFID	2	SCI CAE	DEPT-FIN ET COMPT	SCI	
000340	ABDEDDAIM	HICHEM	2	CHE SCI ARCHIVES	DIRECTION USINE	SCI	
000342	BAKRI	ZOHRA	2	SECRETAIRE	DIRECTION USINE	SCI	
000355	GUERTI	MOUKRIM	2	SCI C-G	DEPT-FIN ET COMPT	SCI	
000471	MORAH	ABDELAALI	2	SCI MGR	DEPT-PERS	SCI	
000575	DIALLAL	NADJETTE	2	SECRETAIRE	DEPT-FIN ET COMPT	SCI	
000586	BOUGOUFA	AMEL TAHOUCHE	2	SECRETAIRE	SCI PROJET	SCI	
001176	BAHIMI	AMEL	2	CHEF SCI	DEPT SECURITE	SCI	
001206	HAFDALLAH	NADJIB	2	CADRE ADMINISTRATIF	DEPT-PERS	SCI	
001212	GHENAET	MEREM	2	CHEF SCI	DEPT-PERS	SCI	
001266	ZARAA	OUALID	2	T-S	SCI PROJET	SCI	
001268	TOUAWRIA	OUALID	2	ING	DEPT SECURITE	SCI	
001272	GUERAI	SAIF COONE	2	SCI FINANCES	DEPT-FIN ET COMPT	SCI	
001273	ADOUFAR	SARMA	2	SCI C-G	DEPT-FIN ET COMPT	SCI	
001279	ABDEDDAIM	FARID	2	SCI FINANCES	DEPT-FIN ET COMPT	SCI	
001280	MOUKHER	CHOUAIB	2	PATRIMOINE	DEPT-PERS	SCI	
001282	SOUWFI	SALAH	2	CADRE	DEPT SECURITE	SCI	
001286	SOUANDA	FABE	2	SCI FINANCES	DEPT-FIN ET COMPT	SCI	
001290	BETIANI	FAYCEL	2	AGENT SECURITE	DEPT SECURITE	SCI	
001300	BOULO	SACHIT	2	SECTION PATRIMOINE	DEPT-PERS	SCI	
001302	GUENEZ	CHARAF COONE	2	SCI INFORMATIQUE	DIRECTION USINE	SCI	
001312	BELOUEBLI	SEYF EDDINE	2	SCI JURIDIQUE	DIRECTION USINE	SCI	
001313	OUHEMMA	HANZA	2	SCI PROJET	SCI PROJET	SCI	
001314	DIEMAI	HANZA	2	SCI FINANCES	DEPT-FIN ET COMPT	SCI	
001316	GUETAFIA	Abdelhamid	2	SCI CAE	DEPT-FIN ET COMPT	SCI	
001317	BOUKKAZ	ABDELBASSAT	2	AGENT SECURITE	DEPT SECURITE	SCI	
001318	MECHERI	NABIL	2	ING	SCI PROJET	SCI	
001319	LAIMECHIE	TARF COONE	2	SCI FINANCES	DEPT-FIN ET COMPT	SCI	

001321	GAAS	ABDORRAZAK	2	CADRE INFORMATIQUE	DIRECTION USINE	SCT		
880066	DAI	ABDORRAHMAN	2	ING INFORMATIQUE	DIRECTION USINE	SCT		
880071	BOUMAIZA	SAMIR	2	CADRE ADMINISTRATIF	DEPT-PERS	SCT		
880078	BOUABIDA	SAID	2	CHEF DEPT	DEPT-FIN ET COMPT	SCT		
990068	REDJEM	ASSIA	2	SCE FINANCES	DEPT-FIN ET COMPT	SCT		
990070	MOKHATI	SALEM	2	CADRE INFORMATIQUE	DIRECTION USINE	SCT		
990078	CHABOU	KHALED	2	CADRE INFORMATIQUE	DIRECTION USINE	SCT		
990079	MAHFOUDI	MOHAMMED AMINE	2	CADRE GENIE CIVIL	SCE PROJET	SCT		
990082	FATMI	BILLAL	2	CADRE INFORMATIQUE	DIRECTION USINE	SCT		
990094	SEMMADI	KHALIL	2	SCE C-G	DEPT-FIN ET COMPT	SCT		
990097	GHOUL	MAROUA	2	SCE C-G	DEPT-FIN ET COMPT	SCT		
990100	MAALLEM	SOUHAIED	2	CADRE GENIE CIVIL	SCE PROJET	SCT		
990104	SADOAR	AMER	2	CADRE GENIE CIVIL	SCE PROJET	SCT		
990117	BOUCHAGRA	ANOUAR	2	CADRE ADMINISTRATIF	DEPT-PERS	SCT		
990119	HAMADIA	ABDELHAK	2	T-S	DEPT SECURITE	SCT		
990122	BENHADDA	BILLAL	2	AGENT	DEPT SECURITE	SCT		
990128	BELHARDI	MOHAMMED NACIR	2	SCE CAE	DEPT-FIN ET COMPT	SCT		
990139	BELGHIT	OMAR	2	SCE FINANCES	DEPT-FIN ET COMPT	SCT		
990147	LARI	RACHOUANE	2	CADRE ADMINISTRATIF	DEPT-PERS	SCT		
990148	KHALDI	Khalifa	2	SCE C-G	DEPT-FIN ET COMPT	SCT		
990157	MANSOURI	Dunassa	2	SCE C-G	DEPT-FIN ET COMPT	SCT		
990162	GJELAILIA	Sihem	2	SCE FINANCES	DEPT-FIN ET COMPT	SCT		
990163	BELALOUI	Meriem	2	CADRE INFORMATIQUE	DIRECTION USINE	SCT		
990165	REZANGUA	Sali Eddine	2	CADRE	DEPT SECURITE	SCT		
001200	SALMI	MOURAD	2	CHOUFEUR	DEPT-PERS	SCT		
998810	MENASSEL	NAOUFEL	2	DEPT SECURITE	DEPT SECURITE	SCT		

VISA DEPT FIN ET COMPT

Document	Date	Journal	Compte	Lib_Compte	Personnels	Centre de C
PAIE 201901	31/01/2019	51	421000	Net à Payer		
PAIE 201901	31/01/2019	51	425900	Pret Mouton		
PAIE 201901	31/01/2019	51	431200	Cotisation SS part employé		
PAIE 201901	31/01/2019	51	432100	FSD		
PAIE 201901	31/01/2019	51	432200	MGMC		
PAIE 201901	31/01/2019	51	442100	Retenue IRG		
PAIE 201901	31/01/2019	51	451243	Dettes sur Détention pour Compte		
PAIE 201901	31/01/2019	51	467641	Paiement Pour compte		
PAIE 201901	31/01/2019	51	467643	Paiement pour Compte (Pret BEA)		
PAIE 201901	31/01/2019	51	625210	REMB FRAIS DE MISSION		
PAIE 201901	31/01/2019	51	631110	Salaire de base		
PAIE 201901	31/01/2019	51	631310	Indemnité Experience Professionelle		
PAIE 201901	31/01/2019	51	631311	Prime de Rendement Collectif		
PAIE 201901	31/01/2019	51	631312	Prime de Rendement Individuel		
PAIE 201901	31/01/2019	51	631313	Indemnité Intérim		
PAIE 201901	31/01/2019	51	631314	Indémnité de Panier		
PAIE 201901	31/01/2019	51	631316	IFSP		
PAIE 201901	31/01/2019	51	631320	IFAV		
PAIE 201901	31/01/2019	51	631321	Prime de TRansport		
PAIE 201901	31/01/2019	51	631327	Indémnité de Nuisance		
PAIE 201901	31/01/2019	51	631329	Indémnité Travail Posté		
PAIE 201901	31/01/2019	51	631341	Indémnité Astreinte		
PAIE 201901	31/01/2019	51	631362	ICAF		
PAIE 201901	31/01/2019	51	631363	Salaire Unique		
PAIE 201901	31/01/2019	51	631400	IND DE CONGE 2013/2014		
PAIE 201901	31/01/2019	51	758990	DIVERS AUTRES PRODUITS DE GESTION		
PAIE 201901	31/01/2019	51	635101	Assurances social		
PAIE 201901	31/01/2019	51	635920	Cotisation aux Organismes sociaux		
PAIE 201901	31/01/2019	51	637120	Contrubution aux oeuvres social		
PAIE 201901	31/01/2019	51	431100	Cosisation cnas charge par patronal		
PAIE 201901	31/01/2019	51	431300	Contributions aux oeuvres sociale		
PAIE 201901	31/01/2019	51	422000	Fonds des oeuvres sociale		

Débit	Crédit	Libellé
0,00		Net à Payer
0,00	1 055 000,00	Pret Mouton
0,00	4 845 729,81	Cotisation SS part employé
0,00		FSD
0,00	75 900,00	MGMC
0,00	6 274 693,44	Retenue IRG
0,00	26 355,41	Dettes sur Détention pour Compte
0,00	1 014 710,79	Paiement Pour compte
0,00	44 902,04	Paiement pour Compte (Pret BEA)
797 463,02	0,00	REMB FRAIS DE MISSION
8 197 372,25	0,00	Salaire de base
2 504 745,43	0,00	Indemnité Experience Professionnelle
29 016 492,99	0,00	Prime de Rendement Collectif
12 211 657,95	0,00	Prime de Rendement Individuel
39 284,01	0,00	Indemnité Intérim
654 300,00	0,00	Indemnité de Panier
5 653,80	0,00	IFSP
64 680,00	0,00	IFAV
132 611,40	0,00	Prime de TRansport
1 042 173,56	0,00	Indemnité de Nuisance
525 925,98	0,00	Indemnité Travail Posté
86 800,00	0,00	Indemnité Astreinte
113 400,00	0,00	ICAF
483 000,00	0,00	Salaire Unique
211 335,74	0,00	IND DE CONGE 2013/2014
0,00	13 750,00	DIVERS AUTRES PRODUITS DE GESTION COURANTE
13 729 567,62	0,00	Assurances social
269 207,16	0,00	Cotisation aux Organismes sociaux
1 132 404,73	0,00	Contribution aux oeuvres social
0,00	13 729 567,62	Cosisation cnas charge par patronal
0,00	269 207,16	Contributions aux oeuvres sociale
0,00	1 132 404,73	Fonds des oeuvres sociale

