

المبحث الأول

مفهوم المحاسبة الرشيقة وأهميتها وعناصرها

تعد ممارسات المحاسبة ضرورية لأية وحدة إقتصادية، وفي ظل التطورات التي حدثت في البيئة الصناعية الحديثة المتمثلة بالتحول من نظام الإنتاج التقليدي المبني على أساس نظام الدفع (Push System) إلى نظام الإنتاج الرشيق المبني على أساس نظام السحب (Pull System)، ظهرت المحاسبة الرشيقة كاستجابة لذلك التحول، إذ أن المحاسبة الرشيقة تعمل على دعم أداء الوحدات الإقتصادية التي تطبق نظام الإنتاج الرشيق وبالشكل الذي يؤدي إلى المساعدة في أحتساب التأثيرات المالية للتحسينات الرشيقة التي تحدث خلال الوحدة الإقتصادية والمساعدة في عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتعمل على إزالة أنواع الهدر والضياع كافة في عمليات المحاسبة التقليدية والحد منها.

إن المحاسبة الرشيقة تمثل تطوراً كبيراً في وظائف المحاسبة التقليدية المتعلقة بالقياس والرقابة والأداء وتساعد على تحقيق إستراتيجية الوحدة الإقتصادية.

مفهوم المحاسبة الرشيقة The Concept Of Lean Accounting

لسنوات كثيرة أعتمدت أغلب الوحدات الإقتصادية في نظم إنتاجها على الإنتاج الواسع في تقديم منتوجاتها إلى الزبائن والتزموا بالمبادئ الأساسية للإنتاج الواسع والتي يمكن تقسيمها إلى أربعة أجزاء وتم إنتقادها من قبل الكثير من الكتاب والباحثين المتبنين للتفكير الرشيق وكالاتي:

(Kilpartic,1997:50-53)(Kennedy and Brewer, 2006: 64-65)

الهدف: Goal

يهدف الإنتاج الواسع إلى تحقيق أقل كلفة ممكنة للوحدة الواحدة وذلك من خلال الوصول لأحد الأقصى من إنتاجية العامل ومعدل إنتاج المعدات وذلك لأن نصيب الوحدات من التكاليف الثابتة يتناقص كلما إزدادت عدد الوحدات المنتجة، وإن هذا التخفيض في التكاليف يعد تخفيضاً وهمياً وليس حقيقياً لأن التكاليف الثابتة لم تتغير وإن ذلك يساعد على الإفراط بالإنتاج وتراكم مخزون الإنتاج بأنواعه كافة وبطبيعة الحال فإن ذلك يتعارض مع التفكير الرشيق.

تنظيم الموارد Organizing Resources

الإنتاج الواسع ينظم موارده بشكل وظيفي وذلك من خلال تجميع المكنات المتشابهة والموظفين في أقسام منفصلة عن بعضها بعضاً وبالشكل الذي يخلق الكفاءة، و إن ذلك يتعارض مع التفكير الترشيقي الذي ينظم موارد الوحدة الاقتصادية على أساس تدفقات القيمة ويتضمن تغييراً في الهيكل التنظيمي للوحدات الاقتصادية المبني على أساس وظيفي.

التدفق Flow:

إن الإنتاج الواسع يعتمد على نظام الدفع (Push System) والذي بموجبه يتم الإنتاج بدفعات كبيرة تعمل على ضخ الإنتاج بغض النظر عن الطلب مما يؤدي إلى تخفيض وقت توقف الماكينة، وذلك يخالف مفهوم التدفق في الوحدات الاقتصادية الرشيق المبني على أساس نظام السحب (Pull System) ويخلق الكثير من المشكلات المتمثلة بارتفاع تكلفة الخزين وتعرض المخزون من الإنتاج التام إلى التقادم وبالشكل الذي يؤدي إلى تجميد رأس مال الوحدة الاقتصادية وكذلك فإن المخزون المتراكم يتطلب مساحات كبيرة للخرن كان يمكن استثمارها بشكل أفضل.

العنصر البشري Element Resource

تعتمد الوحدات الاقتصادية التي تطبق نظام الإنتاج الواسع على الأسلوب المركزي للإشراف على العاملين لضمان التوافق مع المعايير لأن الإشراف القوي على العاملين في الخطوط الإنتاجية يحقق الكفاءة ويحقق الجودة المطلوبة للمنتج، وهذا أيضاً يتعارض مع التفكير الرشيق في تحقيق اللامركزية في الإشراف على العاملين وأعطائهم الصلاحيات لإتخاذ القرارات في عملية الإنتاج.

إن نظام محاسبة التكاليف التقليدية المتمثل بالتكلفة المعيارية وإنحرافاتهما والموازنات الفصلية والسنوية وطرائق أحساب التكاليف تطبق بزجاح وتتلائم مع الوحدات الاقتصادية التي تعتمد في نظام إنتاجها على الإنتاج الواسع، لأن أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية قد صممت لدعم نظام الإنتاج الواسع. (Qingmin and Lin, 2009:1)

ولكن نظام المحاسبة التقليدية لا يتلائم مع نظام الإنتاج الرشيق بل أنه يعمل ضد الأفكار الرشيقة فمثلاً أنحرافات التكاليف المعيارية من المحتمل أن تشجع على الإفراط في الإنتاج وتعمل ضد نظام السحب المعمول به في الإنتاج الرشيق. (Vinas, 2007: 1-2)

فلذلك ظهرت المحاسبة الرشيقة كاستجابة للتغير في طريقة التفكير الرشيقة في الوحدات الاقتصادية ولكي تتلائم مع بيئة التصنيع الجديدة التي تعتمد على نظام الإنتاج الرشيق. وتتم عملية تطبيق المحاسبة الرشيقة على وفق مرحلتين تتمثل بالاتي:

(Carnes and Hedin, 2005: 28) (Maskell et.al., 2007:11)

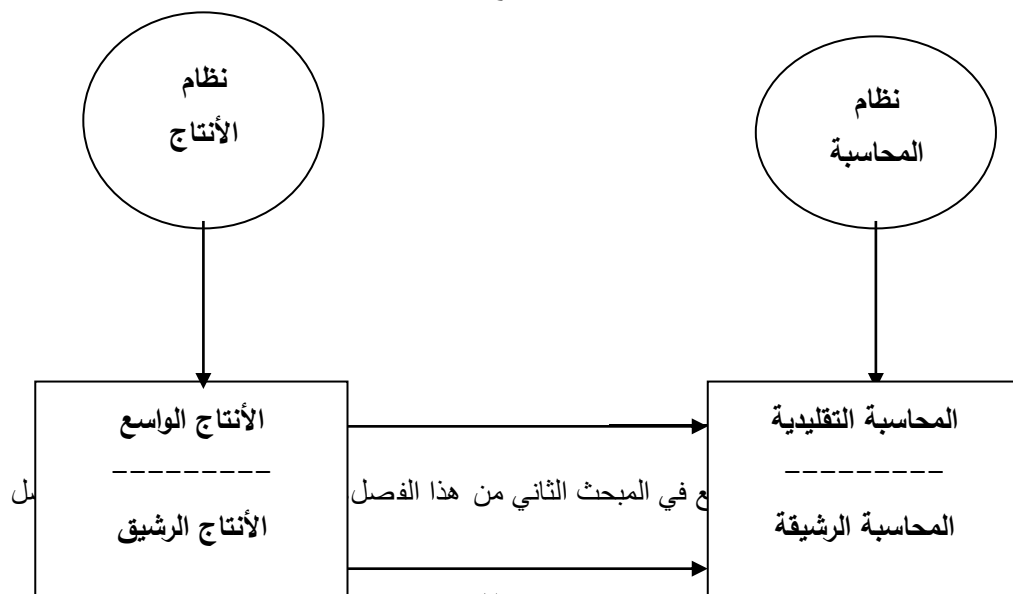
- أ- **المرحلة الأولى:** تطبيق الترشيح على العمليات المحاسبية للوحدة الاقتصادية: إن خطوات إعداد المعاملات المالية والتقارير المالية لغرض التوصل إلى النتائج المالية تتضمن أنواع من الهدر والضياع التي ترتبط بالخطوات اللازمة لإعداد تلك النتائج، فلذلك تعمل المحاسبة الرشيقة على تخفيض أو إزالة أنواع الهدر والضياع من الخطوات المتبعة في قسم المحاسبة لغرض إعداد التقارير المالية وعملية الرقابة وتقويم الأداء.
- ب- **المرحلة الثانية:** تتضمن تغييراً أساسياً للمحاسبة التقليدية وعملية الرقابة وتقويم الأداء: إن المحاسبة الرشيقة قد استبدلت طرائق المحاسبة التقليدية بالاتي*:

(Merwe and Thomson, 2007: 26-29)

- أولاً: مقاييس الأداء الرشيقة.
- ثانياً: ملخص مبسط للتكاليف المباشرة المتعلقة بتدفق القيمة.
- ثالثاً: اتخاذ القرارات وإعداد التقارير باستخدام صندوق الأداء (Box Score).
- رابعاً: التقارير المالية التي تقدم في الوقت المناسب وبلغة سهلة.
- خامساً: قيادة التغيرات الرشيقة من خلال الفهم العميق لخلق القيمة للزبائن.
- سادساً: التسعير على أساس القيمة.
- سابعاً: الفهم الصحيح للتأثير المالي للتغيرات الرشيقة.
- ويمكن توضيح العلاقة ما بين أنظمة الإنتاج الرشيق في الوحدة الاقتصادية والأنظمة المحاسبية التي تتلائم معها من خلال الشكل الاتي:

شكل (٦)

العلاقة ما بين أنظمة الإنتاج والأنظمة المحاسبية الداعمة لها



(Source: Qingmin , Yuan; Lin, Wang, " Lean Accounting Based on Lean Production", 2009:1)

يتبين من خلال الشكل المذكور أن أنظمة الإنتاج المتبعة في الوحدة الاقتصادية هي التي تحدد طبيعة الأنظمة المحاسبية المطبقة لدعم أنظمة الإنتاج، فنظام الإنتاج الواسع يتلائم مع طرائق الأنظمة المحاسبية التقليدية في احتساب تكاليف المنتجات وفي الرقابة وتقويم الأداء، أما بالنسبة إلى الوحدات الاقتصادية التي تطبق نظام الإنتاج الرشيق فإنها تتلائم مع المحاسبة الرشيقة التي ظهرت كاستجابة إلى التغيرات الحاصلة في طريقة التفكير الرشيقة وإلى طبيعة نظام الإنتاج الرشيق الذي يهدف إلى الحد والتقليل من أنواع الهدر والضياع كافة في العملية الصناعية وإلى إجراء التحسينات المستمرة لتلك العمليات، إذ تعمل المحاسبة الرشيقة على ترشيح العمليات المالية للوحدة الاقتصادية كافة ولا تقتصر فقط على نظام محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، بل إنها تتضمن أيضاً عملية الترشيح في عمليات المحاسبة المالية كحسابات الذمم المدنية والدائنة وحساب الأستاذ وتوفر طرائق جديدة في احتساب تكاليف المنتجات وفي عملية الرقابة وتقويم الأداء.

الفرق ما بين المحاسبة الرشيقة والمحاسبة التقليدية :

The Different Between Lean Accounting And Traditional Accounting

هنالك أختلافات جوهرية تختلف فيها المحاسبة الرشيقة عن المحاسبة

التقليدية يمكن تلخيصها بالآتي: (Qingmin and Lin ,2009:3) (Cable,2009:27)

١- **هدف التكلفة:** يكون هدف الكلفة في المحاسبة التقليدية هو المنتج، أما المحاسبة الرشيقة فإن هدف التكلفة يكون تدفق القيمة.

٢- **تحليل التكلفة:** تستخدم المحاسبة التقليدية التحليل التقاضي للمساعدة في اتخاذ القرارات، أما المحاسبة الرشيقة فإنها تستخدم أسلوب التحليل التحسين المستمر للمساعدة في اتخاذ القرارات.

٣- **ثقافة الوحدة الاقتصادية:** تكون ثقافة الوحدة الاقتصادية في ظل المحاسبة التقليدية مبنية على أساس الرقابة والقيادة، أما المحاسبة الرشيقة فإن ثقافة الوحدة الاقتصادية تكون مبنية على التعاون والمساواة.

- ٤- **تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة:** الأساس المستخدم في المحاسبة التقليدية يكون على أساس ساعات العمل، أما في المحاسبة الرشيقة فإن أساس تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة يكون على أساس تدفق القيمة.
- ٥- **أرسال المعلومات:** يكون أرسال المعلومات في المحاسبة التقليدية من الأعلى (الإدارة العليا) إلى الأسفل (المديرين)، أما في المحاسبة الرشيقة فإن أرسال المعلومات يكون (أعلى، وأسفل، وبشكل متوازي إلى المديرين)
- ٦- **التركيز:** تركز المحاسبة التقليدية على الأداء المالي، أما المحاسبة الرشيقة فأنها تركز على الأداء المالي والتشغيلي.

تعريف المحاسبة الرشيقة : Definition Of Lean Accounting

إن طرائق المحاسبة الرشيقة لم تعرف بشكل واضح لغاية عام (٢٠٠٦) وذلك لأنها طورت من قبل أشخاص مختلفين ومن قبل وحدات إقتصادية متنوعة، إلى أن عقد مؤتمر في سبتمبر من عام ٢٠٠٥ في (Dearborn) سمي هذا المؤتمر (بملتقى المحاسبة الرشيقة) (Accounting Summit) (Lean) الذي قد جمع أكثر من ٥٠٠ مدير تنفيذي من مختلف أرجاء العالم في مجال المحاسبة الرشيقة، وفي نهاية المؤتمر تم إصدار ورقة أطلق عليها أسم " المبادئ والممارسات والأدوات للمحاسبة الرشيقة" (Principles, Practice And Tools Of Lean Accounting)

وفي عام (٢٠٠٦) تم نشر هذه الورقة في مجلة جمعية صناعة البراعة (Associat Of Manufacturing Excellence Camel) ومنذ ذلك الوقت تم التعرف على المحاسبة الرشيقة على المستوى الدولي. (Maskell et.al., 2007:1)

هناك تعاريف كثيرة للمحاسبة الرشيقة يمكن توضيحها بالآتي:
إذ عرفها (Guan) وأخرون على أنها التكاليف التي تعد وتنظم طبقاً لمفهوم سلسلة القيمة والتي تجمع كلاً من المعلومات المالية وغير المالية بهدف تزويد الوحدة الإقتصادية بالكشوفات المالية التي تعكس الأداء بإستخدام المعلومات المالية وغير المالية.

(Cuan et.al., 2009: 405)

يلاحظ بأن هذا التعريف يؤكد على أن المحاسبة الرشيقة تركز على المقاييس المالية وغير المالية والتي تساعد في قياس وتقويم أداء الوحدات الاقتصادية وذلك من

(*) سيتم التطرق بالتفصيل إلى مبادئ المحاسبة الرشيقة وممارساتها وأدواتها في المبحث الثاني من الفصل الثاني.

خلال استخدام صندوق الأداء الذي يتضمن مقاييس مالية وغير مالية تساعد في احتساب التأثيرات المالية للتحسينات الرشيقية.

أما (Woehrle و Shady) فقد عرفا المحاسبة الرشيقية على أنها طريقة جديدة في المحاسبة تنشأ من اهتمام الأعمال بأعتناق ثقافة التفكير الرشيق التي تهدف إلى قياس التأثير المالي لتطبيق مشاريع التحسين المستمرة لعمليات الوحدة الاقتصادية.

(Woehrle and Shady, 2010: 838)

يلاحظ بأن هذا التعريف يركز على أن المحاسبة الترشيقية تهدف إلى قياس التأثيرات المالية للتحسينات المستمرة، وذلك من خلال الاعتماد على خرائط تدفق القيمة الحالية والمستقبلية.

وعرف كل من (Eldenburg و Wolcott) المحاسبة الرشيقية على أنها مجموعة من المبادئ والطرائق لدعم ممارسات الأعمال الرشيقية وتحفيز عملية التحسين المستمر من خلال جمع الطرائق والمفاهيم المتعلقة بتحليل سلسلة، والتصنيع الخلوي، ونظام Jit، ومقاييس الأداء التشغيلية، والإدارة على أساس الأنشطة، والتكلفة المستهدفة، و تكلفة التحسين المستمر (Kaizen).

(Eldenburg and Wolcott, 2011: 521)

يلاحظ من هذا التعريف بأن المحاسبة الترشيقية تتألف من مجموعة من المبادئ والممارسات والأدوات التي تعمل على دعم نظام الإنتاج الرشيق وتساعد على تحفيز عملية التحسين المستمر داخل الوحدة الاقتصادية وتركز على إدارة التكلفة بدلاً من تركيزها على محاسبة التكاليف التقليدية التي تشوه تكاليف المذتوج وتفشل جهود التحسين المستمر.

في حين قد عرف كل من Burrow (و) Castellano المحاسبة الرشيقية على أنها الطريقة المتبعة لتطوير طرائق احتساب التكاليف ونظام قياس الأداء لدعم مبادرات الترشيق في الوحدة الاقتصادية. (Castellano and Burrows, 2011: 41)

وعرف Gamal وآخرون المحاسبة الرشيقية على أنها طريقة جديدة لإدارة الأعمال مبنية على المبادئ والطرائق الرشيقية تركز على التقرير عن المعلومات المالية التي تدعم الإنتاج الرشيق وتركز على الأنشطة المضيفة للقيمة وإزالة الضياع من نظام المحاسبة.

(Gamal et al., 2011:8)

يلاحظ بأن هذا التعريف يعرف المحاسبة الترشيقية على أنها عملية تطوير لطرق احتساب التكاليف التقليدية وتطوير عملية قياس ودقويم الأداء التقليدية التي تعتمد على نظام التكاليف المعيارية وأستخراج الأنحرافات.

أما Maskell فقد عرف المحاسبة الرشيقية على أنها مصطلح عام يستخدم لأجراء التغيرات المطلوبة في الوحدة الاقتصادية التي تخص المحاسبة والرقابة

والقياس وعمليات الإدارة، وذلك لدعم نظام الإنتاج الرشيق والأفكار الرشيقة.
(Maskell, 2011: 1)

أهمية المحاسبة الرشيقة: The Importance Of Lean Accounting

إن تطبيق المحاسبة الرشيقة في الوحدات الاقتصادية التي تعتمد على نظام الإنتاج الرشيق يحقق الكثير من الفوائد التي تتمثل بالآتي: (Maynard, 2007:2) (Maskell, 2011: 1-6) (Davis and Davis , 2012:340)

- ١- تزويد المعلومات الواضحة والصحيحة في الوقت المناسب والتي يمكن أن تستخدم من قبل المديرين ورجال البيع ومديري العمليات وفريق التحسين الترشيقي وآخرين وذلك لتحفيز التحول الترشيقي خلال الوحدة الاقتصادية لزيادة قيمة الزبون، والنمو، والربحية، وتدفق القيمة.
- ٢- تزويد الإدارة بكل المعلومات المالية والتشغيلية التي تساعد على قياس أداء الوحدة الاقتصادية وتساعد الإدارة في عملية التخطيط والرقابة وإخاذ القرارات.
- ٣- الأمتثال الكامل للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) فيما يتعلق بإعداد التقارير الداخلية والخارجية.
- ٤- المساعدة في الحد وتقليل الضياع من عمليات المحاسبة وبالشكل الذي يحرر الوقت المتعلق بالأفراد الماليين والتشغيلين ويمكنهم من أن يكونوا أكثر فعالية ونشاط في الأشتراك بمساعدة الوحدة الاقتصادية في تحقيق إستراتيجياتها.
- ٥- دعم الثقافة الرشيقة من خلال تحفيز العاملين وتوافر المعلومات الملائمة والتشجيع على التحسين المستمر في كل مستويات الوحدة الاقتصادية.
- ٦- تحديد التأثير المالي للتحسينات الرشيقة التي تحدث خلال الوحدة الاقتصادية.
- ٧- التخلص من نظام التكاليف المعيارية الذي يشجع على الممارسات الضائعة.

العوامل التي أدت إلى تغيير طبيعة المعلومات المحاسبية في البيئة الرشيقة:

هناك عوامل عدة أدت إلى تغيير في طبيعة المعلومات التي توفرها محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في البيئة الرشيقة يمكن تصنيفها بالآتي:-

تغيير أهداف الأنظمة:

تهدف النظم التقليدية إلى زيادة الفاعلية وتخفيض تكلفة الوحدة الواحدة، لذلك فإن التصنيع بدفعات كبيرة يتم تشجيعه، لأنه يعني تغيرات كلية أقل (مثل وقت أعداد المكنائن) وتكلفة أوطأ للمواد وبالشكل الذي يقود إلى تكاليف أقل كما إن الإنتاج بالدفعات لا يأخذ بالحسبان التكاليف المخفية المتعلقة بحركة المخزون والتخزين والأهمال والضرر، وعملية أعداد التقارير المتعلقة بدفعات العمليات والفواتير

وغيرها من الأمور التي تمثل التكاليف الحقيقية وبالشكل الذي يؤدي إلى الأفتقار إلى المرونة وزيادة رأس المال العامل، أما في ظل بيئة النظام الرشيق فإن التركيز الأساس ليس لتخفيض تكلفة الوحدة الواحدة، ولكن التركيز يكون على خلق القيمة، والجودة العالية، والعملية الكفوءة، إذ يهدف نظام الإنتاج الرشيق إلى إنتاج المنتجات والخدمات بجودة عالية وتسليمها إلى الزبائن، وتمهيد التدفق، ويتم ذلك من خلال التركيز على التحسين المستمر وتخفيض أوقات الانتظار لكي يتم تحقيق المرونة وزيادة الطاقة من دون أستثمارات اضافية. (Kennedy, 2011: 1) (Liping,2010:374)

تغير هيكل الوحدة الاقتصادية: The Enterprise Structure Has Change

في الوحدات الإقتصادية التي تدار بشكل تقليدي فإن بناءها يكون عمودياً مع مديري الأقسام الذين يكونون مسؤولين عن إتخاذ القرارات وتقع عليهم وظيفة إعداد الموازنة والتقارير المحاسبية وإستخراج الإنحرافات، وتؤدي إدارة الوحدات الإقتصادية من خلال الأقسام إلى تراجع التقدم لأن الأقسام تبحث عن تعظيم أدائها الخاص بدلاً من أداء الوحدة الإقتصادية ككل فضلاً عن أن هناك عدداً كبيراً من المعلومات قد تفقد عندما لا يكون هناك أتصال متبادل بين الأقسام. (kenndey and Huntzinger, 2005: 33)

أما بالنسبة إلى الوحدات الإقتصادية الرشيقة فإنها تكون أكثر افقية وتنظم على أساس تدفقات القيمة ويكون فريق تدفق القيمة مسؤولاً عن معظم القرارات التشغيلية وعن تدفق المعلومات والعمليات داخل تدفق القيمة. (Waddell, 2010: 4-5)

تغير التوقيت لإحتياجات المعلومات: The Timing Of Information Needs Changed

المحاسبة هي نظام لرقابة المعاملات التجارية تصمم لتزويد ملخص عن الأنشطة للمديرين لكي يتم التقييم فيما إذا كانت الأمور تحت الرقابة أم لا، وفي ظل محاسبة التكاليف التقليدية فإن عملية إعداد التقارير تتم بشكل سنوي أو فصلي أو شهري كما هي الحال مع الموازنات التخطيطية وتقارير الإنحرافات وبالشكل الذي يخلق الكثير من المشكلات لأنها تركز على الأداء الماضي وليس على المستقبل.

أما في ظل النظام الرشيق فإن فريق تدفق القيمة يحتاج إلى معرفة إن كانت العمليات تحت الرقابة، ويحتاج إلى معرفة المعلومات المالية وغير المالية التي تكون ملائمة لإتخاذ القرارات وذات توقيت مناسب، ويستخدم نظام الإنتاج الرشيق الإدارة المرئية التي تقدم المعلومات الملائمة وبالسرع الممكنة عن حاجات العملية وكيفية تدفق المعلومات وتساعد على القيام بعملية التصحيح المناسب. (Frichol, 2008: 17)

(- 18)

يتضح مما تقدم أن هناك عوامل عدة أدت إلى الحاجة إلى ظهور المحاسبة الرشيقة في الوحدات الإقتصادية التي تتبنى التفكير الرشيق، وإن تحول الوحدات

الإقتصادية إلى النظام الرشيق أدى إلى أن تكون هناك حاجة لتغيير في طبيعة المعلومات المحاسبية التقليدية المقدمة، ومع تدني إدارة تلك الوحدات الإقتصادية للتحسين المستمر وتحقيق الميزة التنافسية ومحاولة تقليل أنواع الهدر والضياع كافة في العمليات ولأن هدف النظام قد تغير وتغير معه هيكل الوحدة الإقتصادية وتوقيت المعلومات، فلذلك كانت هناك حاجة إلى التغيير في وظائف المحاسبة التقليدية في توفيرها للمعلومات وبالشكل الذي يؤدي إلى الحاجة إلى نظام معلومات محاسبي جديد يتلائم مع البيئة الرشيقة.

الانتقادات الموجهة إلى نظم المحاسبة التقليدية في ظل نظام الإنتاج الرشيق:-

كما ذكرنا أنفاً، فإن نظم المحاسبة التقليدية قد صممت لدعم أنظمة الإنتاج الواسع، وعند تحول الكثير من الوحدات الإقتصادية إلى تطبيق نظام الإنتاج الرشيق وجدت أن نظام المحاسبة التقليدية لا يتلائم معها بل إنه يعمل ضد الأفكار الترشيقة ولذلك فقد وجهت الكثير من الانتقادات للمحاسبة التقليدية عن أسباب عدم ملائمتها لنظام الإنتاج الرشيق والتي تتمثل بالآتي:

١- نظام المحاسبة التقليدية معقدة جداً:

إن محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية التقليدية فيها الكثير من المشكلات في مقدماتها التعقيد الكبير، إذ أن المحاسبين لديهم صعوبة في تفسير وتوضيح كيف يعمل النظام وكيف يتم تعقبه ويتطلب الوقت والجهد من المحاسبين لتتبع المعاملات والعمليات والكثير من هذه الجهود والأوقات هي تعد أنشطة غير مضافة للقيمة. (Maskell, 2011: 1)

وقد أوضح (Maskell) بأنه " بدلاً من فهم مشكلة معقدة بأبتكار الحل المعقد فمن الأفضل تبسيط المشكلة لكي يكون الحل واضحاً لكل شخص "وإن الحل هو بأن نترك النظام التقليدي ونطور نظام جديد يتلائم مع التفكير الرشيق الذي يخصص تبسيط أي شيء معقد لا تكون الحاجة إليه". (Huntzinger, 2007: 4)

٢- نظام التكاليف المعيارية:-

تعددت الدراسات التي تشير إلى قصور نظام التكاليف المعيارية وعدم قدرته على توفير الكم والنوع الملائم من المعلومات والبيانات التي تحتاجها الإدارة عند ممارسة أنشطتها ووظائفها في بيئة الإنتاج الرشيق، ولم يتوقف النقد عند هذا الحد، بل أن تطبيق التكاليف المعيارية يعوق تحسين وتطوير الأداء ويشجع الممارسات التي تساعد على الهدر في موارد الوحدة الإقتصادية (Davis And Davis, 2012: 340).

إن الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف المعيارية تتمثل في الآتي:

(أبراهيم، ١٩٩٤: ٩٦ - ٩٨) (Carnes and Hedin, 2005: 28)

أ- تساؤل أهمية إنحرافات تكلفة العمل المباشر الذي لم يعد يتجاوز (٥-١٥%) من تكلفة الإنتاج، فضلاً عن أتسام تكلفة العمل المباشر بدرجة كبيرة من الثبات مما يجعل تحليل إنحرافات هذا البند غير ذات قيمة، ويعود ذلك إلى الاعتماد على الأتمتة في عمليات التصنيع.

ب- انخفاض أهمية تحليل إنحرافات المواد الخام، فإنحراف سعر المواد الخام لم يعد هاماً في ظل وجود اتفاقيات طويلة الأجل ذات سعر ثابت مع عدد محدود من الموردين ذوي الثقة في بيئة التصنيع الرشيقة، كما أن أنحراف كمية المواد يتضاءل تدريجياً مع تحسين طرائق الإنتاج والمراقبة الآلية للتشغيل والجودة.

ج- لم يعد الهدف التقليدي لنظام التكاليف المعيارية وهو الرقابة على التكاليف يتمتع بالأهمية نفسها التي كان ينالها في السنوات الماضية، إذ ظهرت أهداف متعددة أخرى لنظام التكاليف تعد أكثر أهمية مثل دعم إستراتيجية الوحدة الإقتصادية في المنافسة وتوافر بيانات غير مالية عن مستوى الجودة والمرونة وسرعة الاستجابة لمتطلبات الزبائن وتكاليف الضمان والتركيز على دورة حياة المنتج بدلاً من التركيز على تكلفة الإنتاج فقط.

د- تعارض بعض تحليلات الإنحرافات التقليدية مع عوامل النجاح الحرجة والأكثر أهمية في بيئة التصنيع الحديثة، فأنحراف سعر الشراء مثلاً قد يحقق وفراً على حساب تدني مستوى جودة الإنتاج أو زيادة حجم المخزون نتيجة شراء كميات كبيرة للإستفادة من خصم الكمية، كما أن أنحرافات كفاءة وأستخدام الأجور يشجع على الإنتاج بدفعات كبيرة وبناء مخزون عالٍ ويركز على المقاييس المالية بدلاً من المقاييس التشغيلية.

هـ- عدم الأهتمام بمقاييس الأداء غير المالية ومعالجة تكاليف الجودة:-

تركز نظم التكاليف التقليدية على أستخدام المقاييس المالية التي تهتم بالجوانب الكمية القابلة للقياس بوحدة النقد مع تجاهل المقاييس غير المالية لصعوبة قياسها، وذلك مما يؤدي إلى تحمل الوحدة الإقتصادية لتكاليف عالية جداً وفقدان حصتها السوقية وميزتها التنافسية، أما المحاسبة الرشيقة فإنها تركز على المقاييس المالية وغير المالية لدعم التحسين المستمر. (Grasso, 2005: 19)

كما أن نظام التكاليف التقليدية لا يوفر البيانات والمعلومات الكافية لمعالجة تكاليف الجودة بشكل جيد من حيث قياسها وتبويبها. (حماد، ٢٠٠١: ٣٦)

٣- تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتوجات:

إن تقارير محاسبة التكاليف لا تعطي معلومات واضحة عن تكاليف المنتج وذلك لأن هناك أرباكاً يرتبط أساساً بتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة، إذ أن أحد أقرارات

التكاليف المعيارية أن كل التكاليف الصناعية غير المباشرة يتم تخصيصها إلى المنتج و هذه التكاليف الصناعية غير المباشرة ترتبط في معظم الحالات بكمية العمل المطلوب لصنع المنتج مما يؤدي إلى تشويهه في تكاليف المنتج من خلال أن بعض المنتجات تظهر تكاليف أكثر من الواقع ومنتجات أخرى تظهر تكاليف أقل وبالشكل الذي يؤدي إلى إتخاذ قرارات خاطئة مرتبطة بالقرارات مثل قرارات الشراء أو التصنيع، وقرارات التسعير، والربحية.

إن تكاليف المنتج المشوهة يمكن أن تفشل الإنتاج الرشيق حتى عندما تكون هناك تحسينات تحدث ولتجنب هذه المشكلات فإن هناك تغيرات يكون الحاجة إليها في كل من تكاليف المنتج ورقابة العمليات لنجاح بيئة الترشيح.

(Hansen and Mowen, 2007: 732)

وعلى الرغم من أن الكثير من الوحدات الاقتصادية قد اعتمدت على نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة والذي يوفر تخصيصاً أكثر وضوحاً وموضوعية إلا أن نظام (ABC) قد وجهت له الكثير من الانتقادات المتمثلة بالآتي:

(Huntzinger, 2007: 243-245)

أ- يتطلب ABC عدداً كبيراً من الأنشطة وموجهات التكلفة التي تتطلب الكثير من الوقت والجهد لتتبع تلك الأنشطة وموجهات التكلفة.

ب- التصميم المعقد للنظام وارتفاع تكاليف التصميم والتشغيل، مما يتطلب عدداً كبيراً من أجهزة الحاسوب وتوافر الملاك المتخصص.

ج- إن تقارير المحاسبة التقليدية تكون مشوشة وغير مفهومة ويقتصر فهمها على أشخاص متخصصين داخل الوحدة الاقتصادية، وتكون التقارير الواضحة والمفهومة مطلوبة لكي يتمكن الأفراد العاملون من أن يستخدموا التقارير لعمليات التحسين المستمر وإتخاذ القرارات.

(Huntzinger, 2007: 4)

من خلال ما تقدم يلاحظ أن هناك انتقادات موجهة إلى أنظمة المحاسبة التقليدية في ظل بيئة الإنتاج الرشيق، وهذه الانتقادات أدت إلى أن تكون هناك حاجة إلى تغير في طرائق المحاسبة التقليدية التي تخص كما ذكرنا أنفاً القياس والرقابة واتخاذ القرار ومن ثم أدت إلى ظهور المحاسبة الرشيقة.

أنواع الهدر والضياع في المعاملات المالية لقسم المحاسبة في ظل أنظمة

التقليدية:

The kinds Of Waste For Financial Transactions In Accounting
Department Under Traditional Systems

لقد قام كل من (Robert Kaplan و Thomas Johnson) في عام (١٩٨٧) بأصدار كتاب بعنوان " فقدان الملائمة " "Relevance Loss" أوضح فيه أن طرائق محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية غير ملائمة لبيئة اليوم، إذ إن الأفكار لم تحسن فعلياً في الوقت الذي فيه عالم الأعمال هو الوحيد الذي يزداد في سرعة التغير، والمحاسبون منهكون في متابعة معاملات الدائن والمدين.

وفي عام (١٩٩٦) كتب كل من (Danial Jones وWomack) عن التفكير الرشيق، وأوضح أن هناك أنواع كثيرة من الهدر والضياع خلال سلسلة القيمة، على الوحدة الاقتصادية التلخص منها، وإن التفكير الرشيق يجب أن يشمل كامل الوحدة الاقتصادية بضمها العمليات المالية والإدارية. (Cunningham et.al., 2003: 1-6) وبطبيعة الحال فإن هناك الكثير من أنواع الهدر والضياع في الخطوات المتبعة لإعداد التقارير والكشوفات المالية وفي عملية الرقابة وتقويم الأداء في قسم المحاسبة والتي تسبب تكاليف إضافية غير ضرورية كتدفقات العمليات البطيئة والعمل الإضافي غير الضروري و عدم الفاعلية، والتي على الوحدة الاقتصادية تحديدها أولاً كبدائية لتطبيق المحاسبة الرشيقة، وتتمثل أنواع الهدر هذه بالآتي: (Bragg, 2012: 2-3)

١- الاختناقات: Bottlenecks

عند المراجعة المرئية لأية عملية محاسبية فإنه يمكن الكشف بسهولة عن الاختناقات التي تمثل المكان الذي يتراكم فيه العمل، وعند معرفة أين تكمن الاختناقات، فإنه يمكن تعديل الملاك الوظيفي وتدفقات العمل لتخفيض أو التخلص من هذه الاختناقات.

٢- الرقابة : Control

إن الرقيب (Controller) يرغب في أن يكون هناك عدد من عمليات الضبط المتداخلة في أنحاء العمليات المحاسبية كافة ويرغب في أن يكون هناك نظام ضبط متداخل في أنحاء العمليات المحاسبية كافة للتأكد من أن الأخطاء كافة يتم تجنبها والعمل على منع الغش (Fraud)، من ناحية ثانية فإن الرقابة تضيف تكاليف إضافية وتبطل العمليات لذلك فمن المفيد تحديد عمليات الضبط التي تتداخل مع الوظائف المناسبة في القسم وأيجاد طريقة لإعادة صياغة عمليات الضبط لتصبح أقل تداخلاً.

٣- المسافة: Distance

عندما يعتمد قسم المحاسبة على العمل المكتبي الذي يأتي من موقع خارجي، فإن ذلك يؤدي إلى التأخر في المعاملات المحاسبية وفي أزيد فرص مخاطر فقدان الوثائق بسبب طول مدة الانتقال، وللاحد وتقليل ذلك فإن عملية التحول والانتقال الالكتروني باستخدام الحاسوب تمثل الحل لمعالجة ذلك.

٤- الأخطاء: Errors

تتطلب الأخطاء المحاسبية مقداراً كبيراً من الوقت للكشف والتصحيح وعادة ما تتطلب مقداراً من الوقت للملاك المحاسبي، ولذلك يجب أن يكون هناك نظام لتجميع الأخطاء في مكان تلك المعلومات الخاطئة الكلية لغرض إعداد تقارير عن هذه الأخطاء، وتستخدم التقارير الناتجة لأستهداف هذا النوع من الأخطاء التي تمثل أكثر المشكلات المطلوبة للتصحيح.

٥- التكنولوجيا غير الملائمة Inappropriate Technology

إن استخدام التكنولوجيا غير الملائمة يمثل أحد أنواع الهدر في قسم المحاسبة وإن قسم المحاسبة الرشيق يستخدم أقل الموارد الممكنة من خلال اختيار التكنولوجيا الملائمة لتحقيق الكفاءة وفي بعض الأحيان تكون العملية اليدوية الكفوءة هي أكثر كلفة من اختيار الحل التكنولوجي.

٦- التقارير: Reports

تمثل التقارير المالية مصدراً من مصادر الهدر والضياع في قسم المحاسبة، مثال ذلك تقارير الانحرافات التي تتطلب الكثير من الوقت والجهد لإعدادها، فلذلك فإن فحص التقارير من ناحية العمل يمكن أن يؤدي إلى التغير في محتويات التقارير وإلى التخلص من التقارير غير الضرورية التي تخفض من العبء على قسم المحاسبة لأعداد تلك التقارير.

٧- أوقات الانتظار: Wait Times

يعرف وقت الانتظار بأنه الوقت الذي تنتظر فيه المعاملة المالية لغرض معالجتها وكلما تحركت خطوات العمل اللازمة لإنجاز المعاملة المالية فإن وقت الانتظار سيزداد فضلاً عن ذلك فإذا كان هناك فاصل طويل ما بين خطوات العمل، فإن ذلك أيضاً سيؤدي إلى إزدياد أوقات الانتظار.

٨- المقاييس: Measures

إن المقاييس التي تستخدم لمراقبة الأداء التقليدي، عادة تركز على مجموعة معايير لنسب (Ratios) والتي كانت قيد الاستعمال لعدة سنوات، وتتسم هذه المقاييس بعدم شموليتها للقضايا الأساسية التي تتعلق بقياس أداء الوحدة الاقتصادية، ومن ثم فإن الوقت المنجز على هذه المقاييس يمثل وقتاً ضائعاً، ولذلك يجب إستبدال مقاييس الأداء التقليدية بمقاييس جديدة تعتمد على كل من المقاييس المالية وغير المالية وهذا ما سيتم التطرق إليه في الفصل القادم.

٩- تدفق العمل: Work Flow

يؤثر تدفق العمل في طبيعة تدفق المعاملات المالية وفي سرعة إنجازها، ويتأثر تدفق العمل في قسم المحاسبة بعدة عوامل عدة تتمثل بالآتي:-
أ- تجمع الملاك الوظيفي في منطقة العمل.
ب- خزن الوثائق التي تكون موضوعه إستناداً إلى أماكن عمل الموظفين.
ج- وضع معدات المكتب بالأرتباط مع أماكن عمل الملاك الوظيفي.
د- تأثير العقبات وأماكن العمل المتباعدة على تدفق العاملين.
هذا ويمكن إجراء التعديلات في تدفق العمل من خلال التغييرات في أعباء العمل في القسم وفي الملاك الوظيفي وفي التكنولوجيا المتاحة.
يتضح مما تقدم أن هناك أنواع متعددة من الهدر والضياع في الخطوات اللازمة للعمليات المحاسبية داخل قسم المحاسبة، تعمل المحاسبة الرشيقة على تحديد هذه الأنواع لغرض معالجتها والتخلص منها لأنها تمثل موارد غير مضيفة للقيمة وتحمل الوحدة الاقتصادية تكاليف إضافية غير ضرورية وتؤثر سلباً في تدفق المعاملات المالية ويتم ذلك من خلال الاعتماد على مجموعة من الأدوات التي توضح أماكن الهدر والضياع التي تحصل في الأنشطة والعمليات الخاصة بقسم المحاسبة.

أدوات الترشيح المطبقة لترشيح المعاملات المالية في قسم المحاسبة

Application Of Lean Tools For lean Financial Transactions In
Accounting Departement

هناك أدوات يتم تطبيقها للحد من أنواع الهدر في المعاملات المالية في قسم المحاسبة، وتلك الأدوات تساعد على تشخيص وتحليل أماكن الهدر التي تحدث في العمليات المحاسبية وتعمل على سير تدفق العمليات داخل قسم المحاسبة، إن هذه الأدوات تتمثل بالآتي:-

(Bragg, 2012: 4-8) (Bayfield and Roberts, 2002: 31, 51-52)
(Eldenburg and Wolcott, 2011:521)

خارطة تدفق القيمة Value Stream Mapping

تبين خارطة تدفق القيمة كمية المعلومات المتدفقة خلال قسم المحاسبة والتي تخص الأنشطة اللازمة لأدجاز المعاملات المالية وأعداد التقارير وعمليات الرقابة على مدى صحة المعاملات المالية، وتوضح خارطة تدفق القيمة المعلومات الآتية:

- أ- وقت العمل وأوقات الانتظار المطلوبة لكل خطوة عمل.
 - ب- وقت العمل الإضافي.
 - ج- معدل الخطأ لكل خطوة عمل.
 - د- وقت الراحة Downtime لكل خطوة عمل.
- وتطبق خارطة تدفق القيمة على عمليات المحاسبة المتنوعة ونتيجة الخرائط يمكن أن تستعمل لأجراء التحسينات المطلوبة مثل تخفيض الأخطاء ومعالجة الإختناقات والحد من الضياعات في الوقت من خلال استعمال الأتمتة وتعزيز الرقابة لتقليل تدفق العمليات.

المخطط الانسيابي Flowchart

يحقق استخدام المخططات الانسيابية لتدقيق العمل Flowchart فائدة كبيرة لخلق التمثيل المرئي عن كيفية العمل وكيف تتم معالجة العمليات ابتداءً من أذخال المعلومات وأنتهاءً بإعداد التقارير اللازمة، وهي مفيدة لتصوير كيفية معالجة العمليات المالية المطلوبة قبل وبعد التحسينات.

مخططات عمل المحاسبة Accounting Run charts

تبين مخططات عمل المحاسبة أداء العملية في خط اتجاه معين وهي مفيدة لأبراز الزيادات أو الانخفاضات في نتائج العمل، والتي تبين المشكلات المتعلقة بالنظام، وهذه المخططات تتألف من محورين هما المحور السيني والمحور الصادي وتتألف هذه المخططات من الآتي:-

- أ- المعدل (Average): وهو يمثل النتائج المتوسطة (الوسط الحسابي) للعملية المالية على المدى القصير.
- ب- النتائج الفعلية (Actual Results): وهي تمثل النتائج الفعلية للعمليات المالية عبر مدة زمنية معينة.

ويمكن استخدام المخططات الانسيابية في عمل المحاسبة في الآتي:

أ- الدائنون: إذ يتم إعداد مخطط عن عدد الأيام المطلوبة للحصول على مصادقة (موافقة) المجهز، أو قد يتم إعداد مخطط عن عدد فواتير المجهز المدفوعة بشكل متأخر.

ب- فواتير الزبون: يتم إعداد مخطط يمثل الوقت اللازم لإصدار فاتورة الزبون، أو قد يتم إعداد مخطط يخص عدد الأخطاء المكتشفة من قبل الزبون.

ج- الأجور: إذ يتم إعداد مخطط يمثل عدد أخطاء الدفع المكتشفة لكل أجر. هذا ويجب تحديد المدى الطبيعي المقبول للعمليات المالية ومن ثم يتم التركيز على النتائج التي تقع خارج المدى الطبيعي لسلسلة المقاييس المتتالية.

أن خرائط عمل المحاسبة تكون مفيدة للتطبيقات التي تحتوي على الكثير من المعاملات المالية.

قوائم الفحص: Check Sheets

تتمثل قوائم الفحص مخطط مبسط لعدد الأخطاء أو الأحداث خلال مدة زمنية معينة، ويتألف هذا المخطط من جانبين، جانب أيسر يمثل عدد الأخطاء أو الأحداث خلال حقبة زمنية معينة، والجانب الأيمن يمثل الفقرات المطلوب فحصها، وتساعد صفحات الفحص على معرفة عدد الأخطاء المتعلقة بكل وحدة قياس خلال مدة زمنية معينة وبالشكل الذي يساعد على معرفة الأخطاء وتصحيحها.

والجدول الآتي يوضح مخطط لقوائم الفحص للقضايا التي وجدت في الدورة المحاسبية.

جدول (٤)

قوائم الفحص للقضايا التي وجدت في الدورة المحاسبية

الفقرات	المدة الزمنية					الاجمالي
	اليوم الأول	اليوم الثاني	اليوم الثالث	اليوم الرابع	اليوم الخامس	
وحدة القياس	II	IIII		I	IIII	١٢
الخاطئة		II	IIII	I	III	١٠
الكمية	III			IIII		٩
الخاطئة	I	I	III		II	٧
عدد الاجزاء		I				
غير						
الصحيحة						
موقع الخزن						
الخاطئ						

الأجمالي	٦	٨	٧	٧	١٠	٣٨
----------	---	---	---	---	----	----

(Source: Bragg, Steven M, " The Lean Accounting Guidebook", Accounting tool LLC, USA, 2012:8)

تحليل النقل Traffic Analysis

يتضمن تحليل النقل ملاحظة حركة العاملين خلال قسم المحاسبة وخارجه، إذ يجب أن تكتب المهام المطلوبة ضمن أو خارج القسم والمسافات الخاصة بالانتقال وتحرك كل عامل، وهذه الملاحظات تكون الحاجة لها لإجراء التغيرات المتعددة في تخطيط القسم، وذلك بسبب الكثير من القضايا التي تتمثل بالآتي:-

- أ- تحليل الأضابير: ويتضمن تحليل أماكن الأضابير التي تجمع في نهاية القسم، وتتطلب التحرك من الموظفين لجلب تلك الأضابير.
 - ب- معدات المكتب: وتتضمن ملاحظة معدات المكتب التي تجمع في مكان ما في القسم أو في نهاية القسم أو التي قد تخصص خارج القسم والتي تتطلب تحرك أكثر من الموظفين.
 - ج- الموظفون: ويتضمن ملاحظة كيفية تجميع الموظفين داخل القسم وكيفية الاتصال بينهم. وهؤلاء الموظفون يتفاعلون مع الأقسام البقية التي قد لا تخصص بالقرب من هذه الأقسام.
- إن نتيجة تحليل النقل هي عملية إعادة ترتيب القسم إلى خلية إنتاج وتمثل خلية الإنتاج منطقة عمل تشكل على وجه الخصوص لإنجاز مهمة محددة مع مستوى عالٍ من الكفاءة، ولسنوات كثيرة قد استخدمت خلايا الإنتاج في مجال عملية التصنيع، والمفهوم نفسه يمكن أن يستخدم لترتيب مهام محددة داخل قسم المحاسبة.

مراحل تطبيق المحاسبة الرشيقة:

في الوحدات الإقتصادية التي تتحرك باتجاه الإدارة الرشيقة، فإن مدير تدفق القيمة يكون مسؤولاً عن تحقيق الربحية من خلال تدفق القيمة الذي يديره، وأن بناء المحاسبة التقليدية لا يدعم تدفق القيمة ونادراً ما يكون لديه القدرة الفعالة على اتخاذ القرارات من خلال تدفق القيمة، ولذلك فإن المحاسبة الرشيقة تبحث عن استبدال طرائق المحاسبة التقليدية وتزود المعلومات الملائمة في الوقت المناسب وتطبق الفلسفة الرشيقة للعمليات المالية.

إن عملية تطبيق المحاسبة الرشيقة تتم بشكل تدريجي وتقوم على تبني الإدارة لفلسفة الترشيح، ولغرض تطبيق المحاسبة الرشيقة في الوحدات الإقتصادية

التي تطبق الأنظمة المحاسبية التقليدية فإن على الإدارة العليا إتخاذ الآتي:
(Maynard, 2008: 1-2)

- تشكيل فريق المحاسبة الرشيقة الذي يتألف من (المحاسبين الماليين و المحاسبين الإداريين و الخبراء التشغيليين).
- تدريب الموظفين على مفاهيم المحاسبة الرشيقة وطرائق عملها وأيضال المفاهيم الرشيقة إلى نظم المحاسبة الإدارية والتكاليف والمالية.
- تحديد كيفية عمل المحاسبة الرشيقة داخل الوحدة الاقتصادية.
- تحضير برامج الجدولة، وتجميع البيانات، وتقبل خطط العمل.
- تحديد الإجراءات المعيارية لغرض جمع البيانات والتقارير بشكل منتظم.
- تنفيذ إجراءات المحاسبة الرشيقة من خلال الحد من المعاملات المالية غير الضرورية والتخلص من الطرائق التقليدية في المحاسبة وأستبدالها بالطرائق الجديدة التي تخص القياس والرقابة وتقويم الأداء وبطبيعة الحال فإن عملية تطبيق المحاسبة الرشيقة داخل الوحدة الاقتصادية يتطلب الوقت ويتطلب تبني الموظفين في أنحاء الوحدة الاقتصادية كافة لفلسفة الترشيح. إن مراحل تطبيق المحاسبية الرشيقة تتمثل في الآتي:

- ١- التخلص من الضياع في عمليات المحاسبة والأنظمة التقليدية.
- ٢- التغير في طرائق القياس والرقابة وتقويم الأداء التقليدية.
- ٣- التخلص من الضياع في عمليات المحاسبة والأنظمة التقليدية:

Eliminated From Waste In Accounting Processes And Traditional Systems:

المحاسبة وأنظمة الرقابة التقليدية فيها ترهل كبير وإسراف في العمل وتفصيل أكثر وهي تتعقب وتراقب كل شيء في الأعمال لكي تبقي على الرقابة المالية والتشغيلية في تلك الأعمال وذلك لأن هذه الأنظمة مدعومة بأسم المصنع المخفي Hidden Factory الذي يكون ضمن المصنع المرئي Visible Factory، المصنع المرئي يمثل المصنع الذي فيه يتم تصنيع المنتوجات، أما المصنع المخفي فهو يتمثل بالاف المعاملات المالية، وإنتاج التقارير، والاجتماعات، والدراسات، وبداية واكتمال المشاريع، إذ أن كثرة هذه المعاملات يؤدي إلى أن عمليات الوحدة الاقتصادية تكون خارج الرقابة، وأن معظم الوحدات الاقتصادية التي تطبق نظم الإنتاج التقليدية تفتقر إلى الرقابة المهمة ضمن عملياتها، ولكن عند تطبيق الأفكار الرشيقة على عمليات الوحدة الاقتصادية فإن تلك العمليات ستصبح بشكل تدريجي تحت الرقابة، ويتم مخاطبة الافكار وتحديد الأسباب لهذه القضايا وتزيل وتتخلص من الفوضى خطوة بخطوة وبشكل تدريجي مما يعزز عمليات الرقابة على تلك القضايا وذلك من خلال

تتبع عمليات التبذير والعمل على إزالتها بشكل منتظم وتدرجي. (Maskell et.al., 2012: 10-11)

إن عملية التخلص التدريجي من المعاملات الكثيرة والزائدة تحرر المحاسبين من إدارة وتدقيق المعاملات الروتينية وتساعدهم في المشاركة على عمليات التحسينات الرشيقة مع العاملين على أرضية المعمل. وتقوم المحاسبة الرشيقة* بإزالة الحاجة لكل عملية من خلال إزالة السبب لوجودها وليس على أساس التحسين في عمل المعاملات الكثيرة والزائدة.

(Maskell And Baggaley, 2004:105)

وبطبيعة الحال فإن المعاملات المالية الزائدة تعد أنشطة غير مضيعة للقيمة وتحمل الوحدة الاقتصادية تكاليف إضافية، ولغرض تقليلها أو التخلص منها فإن المحاسبة الرشيقة تستعين بالأدوات الترشيقة لتحديد أنواع الضياعات في المعاملات المالية وتعمل على تقليلها أو التخلص منها. (Qingmin And Lin, 2009: 2)

جدول (٥)

طرائق الترشيح للحد من الضياع في حساب الدائنين

(المصدر: اعداد الكاتب)

الأجراءات المتبعة تقليديا	طرق الترشيح
عملية الشراء من المجهزين تتم أما نقداً أو بالأجل، وتتطلب معالجة حسابات الدائنين وقتاً وجهداً من المحاسبين في قسم المحاسبة يتمثل بعملية التسجيل ومتابعة دفع المبالغ للمجهزين ولا سيما عندما يتم التعامل مع عدد كبير من المجهزين فإن ذلك يحتاج إلى مقدار كبير من الوقت والجهد	تهدف عملية الترشيح إلى الانتقال من الحجم العالي والعمليات الاجرائية المعقدة إلى تقليل المعاملات مع بناء الرقابة ويتم ذلك من خلال الآتي: أ- تحديد المجهزين على اساس كمية المواد التي تشتري منهم ب- تحديد اعداد المجهزين الذين يجهزون الوحدة الاقتصادية بالمواد الاساسية ج- تحليل المجهزين إلى مجهزين مؤهلين يزودون الوحدة الاقتصادية بالمواد الاساسية د- التخلص من معظم طلبات الشراء من خلال بناء علاقات طويلة الاجل مع عدد محدود من المجهزين. إن هذه الطرائق الترشيقية تنعكس على المعاملات المحاسبية المتعلقة بالدائنين وذلك من خلال تخفيض الجهد المتعلق بإعداد طلبات الشراء وتتبع حسابات الدائنين، وكذلك فإن عمليات الدفع من خلال بطاقات الائتمان ستقلل الجهد والوقت المتعلق بتتبع حساب الدائنين. هـ- عندما تقوم الوحدة الاقتصادية بإعادة هيكلة المعامل التابعة لها والعاملين على وفق تدفقات القيمة فإن كل تدفق قيمة يخصص له عدد من المحاسبين إستناداً إلى حجم العمل والجهد في تدفق القيمة وذلك سيؤثر في حجم المعاملات المتعلقة بحساب الدائنين الخاص بتدفق القيمة ويقلل الجهد

* تعمل المحاسبة الرشيقة على التخلص من الضياع لمختلف المعاملات المالية. للمزيد من المعلومات راجع:

Bragg, Steven M., "The Lean Guide Book, Accounting tools", USA, 2012.

	والوقت المتعلق بتتبع حساب الدائنين من قبل المحاسبين
--	---

ويمكن توضيح عملية تخلص المحاسبة الرشيقة من المعاملات المالية التقليدية من خلال الجداول الآتية:

جدول (٦)

طرائق الترشيح للحد من الضياع في حساب المدينين

طرائق الترشيح	الإجراءات المتبعة تقليدياً
إن تقليل المعاملات المتعلقة بحساب المدينين تتم من خلال الآتي: أ- المحاسبة الرشيدة تركز على تدفق النقد كأساس لأجراء التحسينات الترشيحية ولذلك فهي تتبع الأساس النقدي في عملية التسجيل، ومن ثم فإن عملية تقليل المعاملات الخاصة بالمدينين يمكن أن تتم من خلال عملية التشجيع على البيع النقدي مقابل منح الزبائن خصم لهم. ب- عند تحول الوحدة الإقتصادية لكي تدار إستناداً إلى تدفقات القيمة فإن حجم المعاملات المتعلقة بحساب المدينين ستقل وذلك لأن المدينين سيتم تحليلهم إستناداً إلى تدفقات القيمة فكل تدفق قيمة له زبائن محددين ومن ثم سيقال ذلك من الوقت والجهد المتعلق بتتبع حساب المدينين. ج- تشجيع عملية إستلام حسابات المدينين من خلال بطاقات الائتمان والذي سيقال الجهد والوقت المتعلق بإستلام النقد وعملية الإيداع في البنك.	عملية البيع تتم اما نقداً أو بالأجل، وتتطلب معالجة حساب المدينين وقتاً وجهداً من المحاسبين في قسم المحاسبة وذلك لأن تتبع حساب المدينين يتعلق بكل الزبائن الذين يتعاملون مع منتوجات الشركة مما يحتاج إلى جهد ووقت في تتبع حساب المدينين وإستلام النقد

(المصدر: أعداد الكاتب)

جدول (٧)

طرائق الترشيح للحد من الضياع في الأستاذ العام وعملية الغلق في نهاية الشهر

طرائق الترشيح	الإجراءات المتبعة تقليدياً
عندما تتبع الوحدة الإقتصادية إدارة أعمالها من خلال تدفقات القيمة فإن ذلك يؤدي إلى أن كل تدفق قيمة يمتلك السجلات المحاسبية الخاصة به ويعد كشوفاته المالية الخاصة به وترفع هذه التقارير والكشوفات إلى مدير تدفق القيمة وبذلك فإن جهد ووقت الإدارة المتعلق بمتابعة ومراجعة التقارير سيقال، كذلك فإن عملية التسجيل وأعداد الكشوفات المالية لكل تدفق قيمة سيسهل من عمل المحاسبين في عملية التسجيل والترحيل وغلق الحسابات وإعداد الكشوفات المالية. وتتمثل طرائق المحاسبة الرشيدة في الحد وتقليل الضياع والأخطاء في عملية التسجيل في قيود اليومية والترحيل لحساب الأستاذ في الآتي:- ١- حصر قيود اليومية: ويتم ذلك من خلال تحديد إدخال بيانات قيود اليومية لعدد محدد من الأشخاص وهكذا يتم تجنب التنوع والأختلاف في أخطاء قيود اليومية. ٢- قائمة تدقيق قيود اليومية: ويتم ذلك من خلال قائمة قياسية لقيود اليومية وذلك للتأكد من أن مجموعة محددة من القيود تكون صحيحة. ٣- أتمتة كل عمليات التسجيل لقيود اليومية والترحيل وأعداد الكشوفات المالية. ٤- غلق السجلات فصلياً لتقليل الجهد المتعلق بمعالجة المستحقات والتسويات القيدية في نهاية السنة.	تتطلب عملية إعداد التقارير والكشوفات المالية الكثير من الوقت والجهد وذلك بسبب تعدد التقارير والكشوفات المالية التي تعد على مستوى الوحدة الإقتصادية ككل والتي تتطلب التحليل الدقيق لضمان دقة التسجيل والترحيل للحسابات، إذ إن كثرة التقارير المقدمة إلى الإدارة يؤدي إلى تراكم التقارير غير المقروءة ويخلق الأنشطة المبهرة التي ترتبط بخلق هذه التقارير، كذلك فإن عملية التسجيل اليدوي للحسابات وترحيلها إلى سجل الأستاذ يخلق الكثير من المشكلات المتعلقة بأخطاء التسجيل والترحيل وبحاج إلى وقت وجهد كبيرين. كما إن عملية اغلاق السجلات في نهاية السنة يتطلب الكثير من الوقت لمعالجة المستحقات والتسويات القيدية.

(المصدر: أعداد الكاتب)

جدول (٨)

طرائق الترشيح للحد من الضياع في تتبع المواد الأولية

طرائق الترشيح	الإجراءات المتبعة تقليدياً
إن الطرائق الترشيحية المتعلقة بتخفيض تتبع المواد تتمثل بالآتي:-	كل تكاليف المنتج يتم تتبعها ومراقبتها

باستخدام الإنتاج المستمر وذلك لمراقبة كميات المواد المستخدمة ومبالغها، إذ إن الكمية الفعلية للمواد المستخدمة تحمل على كل مرحلة إنتاجية، وذلك يستلزم كمية كبيرة من الوقت والجهد والموظفين والعمل الكتابي والورقي وكذلك يستلزم التأكد من صحة تحميل تكلفة المواد على كل مرحلة.	١- استخدام نظام التدفق العكسي (Back flush) في تسجيل تكاليف المواد خلال عمليات الإنتاج وهذه العملية مفيدة في ظل استخدام نظام (Jit) لأن المواد تسلم مباشرة إلى منطقة العمل وبالشكل الذي يكون فيه تدفق العملية سريعاً. ٢- تتبع السكراب وإعادة التصنيع من خلال التسجيل الدقيق للسكراب وإعادة التصنيع. ٣- إعداد برنامج شهادة المجهز الواسع الذي يمثل عدد المجهزين المؤهلين الذين يسلمون المواد الأولية في الوقت المحدد وبالجودة العالية وبالشكل الذي يخفض إعداد المجهزين للمواد الأولية. ٤- عندما يتم تخفيض عدد المجهزين ويتم اعداد أوامر الشراء العامة والوحدة الإقتصادية يكون لديها مجهزين يسلمون المواد الأولية مباشرة إلى الخط الإنتاجي والمخزون يمكن أن يخفض بشدة بسبب اعتماد نظام السحب. أما بالنسبة إلى طرائق المحاسبة الرشيقة لتخفيض تتبع المواد فأنها تتمثل من خلال التوقف عن تتبع المواد الأولية وتحميلها على المراحل الإنتاجية، بدلاً من ذلك يتم تحميل تكلفة المواد الأولية مباشرة إلى تدفق القيمة
--	---

(المصدر: أعداد الكاتب)

جدول (٩)
طرائق الترشيح للحد من الضياع في تتبع الأجور

طرائق الترشيح	الإجراءات المتبعة تقليدياً
إن طرائق الترشيح المتبعة لتخفيض الهدر في عملية تتبع الأجور تتم من خلال الآتي: ١- أتمتة مهمة العمل ٢- إزالة تتبع خطوات العمل بالتفصيل وذلك من خلال تتبع بداية العمل والانهاء من العمل فقط باستخدام التدفق العكسي (Back flush) ٣- تحميل الأجور مباشرة إلى تدفق القيمة بدلاً من تحميل الأجور على الإنتاج مباشرة، وذلك سيؤدي إلى تقليل الوقت والجهد المتعلق بتتبع الأجور على المراحل الإنتاجية.	كل التكاليف يتم تتبعها ومراقبتها باستخدام نظام المراحل الإنتاجية وذلك لمراقبة مبلغ الأجور المستحقة، إذ إن الأجور المستحقة يتم تحميلها على كل مرحلة ويتم استخدام عدد الوحدات المنتجة لتحديد نصيب الوحدة الواحدة من الأجور المستحقة خلال المدة أو يتم تتبع التكاليف باستخدام نظام الأوامر الإنتاجية، وكل ذلك يتطلب مقداراً كبيراً من الجهد والوقت لتتبع ساعات العمل وإعداد التقارير وبالشكل الذي يؤدي إلى الهدر في موارد الوحدة الاقتصادية*

(المصدر: إعداد الكاتب)

جدول (١٠)
طرائق الترشيح لتقليل عملية تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة

طرائق الترشيح	الإجراءات المتبعة تقليدياً
عندما تدار الوحدة الاقتصادية من خلال تدفقات القيمة فإن نسبة كبيرة من التكاليف الصناعية غير المباشرة تعد تكاليف مباشرة على تدفق القيمة، وتبقى نسبة قليلة نسبياً من التكاليف الصناعية غير المباشرة التي يتم توزيعها وتخصيصها استناداً إلى الطرائق التقليدية في توزيع وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة	يتم تقسيم الوحدات الاقتصادية التقليدية على مراكز إنتاجية ومراكز خدمية ومراكز تسويقية ومراكز إدارية، والمراكز الإنتاجية تتمثل بالمعامل الإنتاجية، واستناداً إلى مفهوم الامتصاص الكامل للتكاليف فإنه يتم تحميل جميع المصاريف الخدمية والإدارية والتسويقية إلى المراكز الإنتاجية على الرغم من عدم وجود علاقة سببية ما بين الكثير من تلك المصاريف والمراكز الإنتاجية، والذي سينعكس بالنتيجة في ارتفاع تكلفة الوحدة الواحدة من منتوجات الوحدة الاقتصادية، إن عملية توزيع وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة يتطلب تقسيم الوحدة الاقتصادية على مراكز خدمية ومراكز إنتاجية والقيام بعملية توزيع وتخصيص التكاليف استناداً إلى طريقة التوزيع الأجمالي أو التنازلي أو التبادلي وذلك ما لم تستطع الشركة تطبيقه، إذ إن عملية توزيع وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة تتم من خلال نسبة مئوية تحتسب من خلال أجمالي رواتب كل معمل على أجمالي الرواتب المدفوعة للشركة ككل

(المصدر: إعداد الكاتب)

جدول (١١)
طرائق الترشيح المتبعة لتتبع المخزون

* في حالة تطبيق الوحدات الاقتصادية لنظم التكاليف التقليدية فإن تقارير الأجور تستخدم كأساس لإعداد تقارير الانحرافات عن الأجور وذلك من خلال مقارنة الأجور الفعلية مع المعيارية، وفي ظل تطبيق المحاسبة الرشيقة فإنه يتم التخلص من نظام التكاليف المعيارية وتقارير انحرافاتها .

طرائق الترشيح	الأجراءات المتبعة تقليدياً
في الوحدات الاقتصادية الرشيقة يتم التخلص بشكل كبير من عملية تتبع المخزون وذلك لأن المواد تصرف عند الاستلام ويقوم نظام السحب بمراقبة المخزون داخل تدفق القيمة.	تتبع الوحدات الاقتصادية التقليدية النظام الواسع في عملياتها الإنتاجية مما يؤدي إلى ضرورة تتبع المخزون بأشواعه كافة وفي نهاية السنة يتم جرد المخزون بالكامل، وذلك يتطلب وقت وجهد في عملية تسجيل وتتبع المخزون الذي يشهد ارتفاعاً كبيراً في منتوجات الشركة بسبب انخفاض الطلب، وكذلك فإن عملية تقويم المخزون تحتل أهمية كبيرة في نهاية السنة لغرض أعداد الكشوفات المالية

(المصدر: اعداد الكاتب)

ويمكن القول أن المرحلة الأولى لتطبيق المحاسبة الرشيقة تخص تحديد وإزالة الضياع من المعاملات المالية، إذ أن الوحدات الاقتصادية الرشيقة تجلب عملياتها تحت الرقابة الجيدة باستخدام الطرائق الرشيقة، والرقابة المرئية، والمخزون المنخفض، وأوقات الانتظار القصيرة وذلك لتحديد المشكلات المتعلقة بضعف الرقابة وحلها، وعندما تخضع العمليات للرقابة والسيطرة فلا ضرورة للأعتماد على النظم التقليدية المعقدة للمعاملات التجارية التي تمثل هدراً في موارد الوحدة الاقتصادية، إذ يمكن تدريجياً التخلص من المعاملات المالية المعقدة والوثائق الكبيرة وأوامر العمل الكثيرة وتتبع المخزون وطرائق تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة المعقدة والمشوهة للتكاليف، وذلك باستخدام طرائق المحاسبة الرشيقة التي تعمل على إزالة آلاف المعاملات المبذرة وتسهل من عملية أحساب تكاليف الإنتاج وأعداد التقارير المالية.

التغير في طرائق القياس والرقابة وتقويم الأداء التقليدية:-

إن التغير في طرائق القياس والرقابة وتقويم الأداء التقليدية سيتم التطرق إليها في المبحث الثاني من هذا الفصل.

يتضح مما تقدم بأن المحاسبة الرشيقة ظهرت كأستجابة للتغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة المتمثلة بظهور فلسفة الإنتاج الرشيق، إذ أن الوحدات الاقتصادية التي طبقت فلسفة الإنتاج الرشيق وجدت أن نظام المحاسبة التقليدية لا يتلائم مع فلسفة الترشيح بل أنه يعمل ضد الأفكار الترشيقة.

إن الغرض من المحاسبة الرشيقة هو د عم أداء الوحدة الاقتصادية الرشيقة لإستراتيجية الأعمال، وذلك من خلال الانتقال بطرائق المحاسبة التقليدية إلى النظام الذي يقيس ويحفز ممارسات التحسين المستمر للوحدات الاقتصادية الرشيقة.

وتمثل المحاسبة الرشيقة نظاماً للمحاسبة والرقابة والقياس والطرائق الإدارية التي تعكس تماماً الأفكار والممارسات الرشيقة والتي تحقق المنافع الآتية:-

١. إتخاذ أفضل للقرارات من خلال توافر المعلومات الملائمة والمفهومة والصحيحة.

٢. تساعد على تخفيض الوقت والموارد من خلال التخلص من الضياع المرتبط مع المحاسبة التقليدية ونظم الرقابة.
 ٣. تحفيز التحسينات على المدى البعيد من خلال تزويد المقاييس والمعلومات التي تركز على الأداء الترشيقي.
 ٤. المساعدة في أحساب المنافع المالية الممكنة للتحسينات الرشيقة وتطوير الإستراتيجيات لغرض تحقيق الربح.
 ٥. التركيز على الزبون كبداية لإجراء التحسينات الرشيقة.
- وفي الوقت الحاضر لا يقتصر تطبيق المحاسبة الرشيقة في الوحدات الإقتصادية الصناعية بل أنها أنتقلت لتطبق في قطاعات أخرى في المصارف والصحة والتعليم والوحدات الإقتصادية الحكومية، لأن المحاسبة الرشيقة توفر طرائق جديدة لأحساب تكاليف الإنتاج وكذلك توفر طرائق جديدة في الرقابة وأخذ القرارات وفي أعداد الموازنات التخطيطية وهذا ما سيتم تناوله في المبحث الثاني من هذا الفصل.