



أثر تطبيق نظام المحاسبة الرشيقة Lean Accounting على تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة (دراسة حالة)

د. فؤاد محمد محمود شلح

(أستاذ المحاسبة الإدارية والتكاليف، الجامعات الفلسطينية، غزة)

المخلص

هدفت الدراسة إلى قياس أثر تطبيق نظام المحاسبة الرشيقة على تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة "دراسة حالة"، من خلال تحليل نتائج تطبيق النظام في إحدى الشركات الصناعية خلال العامين 2024 و2025. واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وتم اختبار خمس فرضيات رئيسية تمثل أبعاد القدرة التنافسية: التكلفة والجودة وزمن الاستجابة والربحية والحصة السوقية. وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق تكلفة تدفق القيمة أدى إلى تخفيض تكلفة الوحدة بنسبة 17.6%، كما أدى تطبيق بطاقة الأداء المتوازنة المبسطة إلى تحسين جودة المنتج وانخفاض نسبة العيوب بنسبة 42.3%. وأظهرت النتائج أيضاً أن القوائم المالية بلغة بسيطة ساهمت في تقليل زمن إعداد التقارير المالية بنسبة 88% مما ساهم في سرعة اتخاذ القرار، في حين أدى تطبيق تكلفة الكايزن إلى زيادة صافي الربح بنسبة 30.6%. وعلى المستوى التسويقي فقد أدى الأثر التراكمي لجميع الأدوات وخاصة لوحة الأداء البصرية إلى تقليل زمن تسليم المنتج بنسبة 28% مما انعكس في زيادة الحصة السوقية للشركة بنسبة 6% وزيادة المبيعات بنسبة 12%. وخلصت الدراسة إلى أن نظام المحاسبة الرشيقة يعد أداة فعالة لتعزيز القدرة التنافسية، وأوصت بضرورة تبني الشركات لهذا النظام وعقد دورات تدريبية للمحاسبين وإدخال المقرر في الجامعات الفلسطينية.

الكلمات المفتاحية: نظام المحاسبة الرشيقة، القدرة التنافسية، تكلفة تدفق القيمة، بطاقة الأداء، تكلفة الكايزن، لوحة الأداء البصرية، الشركات الصناعية، قطاع غزة.

Abstract:

This study aimed to measure the impact of applying the Lean Accounting system on enhancing the competitiveness of industrial companies operating in the Gaza Strip "Case Study", by analyzing the results of implementing the system in one of the industrial companies during the years 2024 and 2025. The study adopted the descriptive analytical approach and tested five main hypotheses representing the dimensions of competitiveness: cost, quality, response time, profitability, and market share. The study found that the application of Value Stream Costing led to a 17.6% reduction in unit cost. The application of the Box Score also led to an improvement in product quality and a 42.3% decrease in the defect rate. The results also showed that Plain English Financials contributed to reducing the time for preparing financial reports by 88%, which contributed to faster decision-making, while the application of Kaizen Costing led to a 30.6% increase in net profit. At the marketing level, the cumulative impact of all tools, especially the Visual Performance Board, led to a 28% reduction in product delivery time, which was reflected in a 6% increase in the company's market share and a 12% increase in sales. The study concluded that the Lean Accounting system is an effective tool for enhancing competitiveness, and recommended that companies adopt this system, hold training courses for accountants, and introduce the course in Palestinian universities.

Keywords: Lean Accounting System, Competitiveness, Value Stream Costing, Box Score, Kaizen Costing, Visual Performance Board, Industrial Companies, Gaza Strip.

مقدمة:

أصبحت المنافسة الصناعية الحديثة لا تعتمد على قدرة المنشأة على الإنتاج فقط، وإنما على قدرتها على تقديم قيمة أفضل للعميل من حيث السعر والجودة والسرعة والاعتمادية والمرونة والابتكار. ومن هنا برز التفكير الرشيق باعتباره فلسفة إدارية تسعى إلى خلق القيمة مع تقليل الهدر في جميع مراحل تدفق العمل. ومع انتقال مبادئ الرشاقة من أرض المصنع إلى الوظائف المالية والإدارية ظهر مفهوم المحاسبة الرشيقة. وهي لا تعني إلغاء المحاسبة المالية أو الرقابة، بل إعادة تصميم المعلومات الإدارية بحيث تكون أبسط وأسرع وأكثر ارتباطاً بتدفقات القيمة والتحسين المستمر. وقد أوضح (Maskell, B. H., & Kennedy, F. A. (2007)، أن الشركات التي تتبنى التفكير الرشيق تحتاج إلى تغيير أساليب المحاسبة حتى تحقق الفوائد الكاملة للتحويل الرشيق. وتكتسب الدراسة أهمية خاصة للشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة، حيث تصبح إدارة الموارد المحدودة وتقليل المخزون والهدر وتحسين الإنتاجية أموراً مرتبطة مباشرة بالاستدامة والقدرة على المنافسة. لذلك تبحث الدراسة في كيفية استخدام المحاسبة الرشيقة لتوفير معلومات تساعد الإدارة على اكتشاف الهدر وتحويل التحسينات التشغيلية إلى نتائج مالية قابلة للقياس. تعتمد الدراسة التطبيقية على شركة صناعية تنتج عبوات بلاستيكية غذائية. وقد صممت البيانات بطريقة تسمح بإجراء المقارنات والحسابات، دون الادعاء بأنها بيانات شركة حقيقية. وبذلك يجمع البحث بين الإطار النظري والتحليل التطبيقي، مع تقديم نموذج يمكن تطويره لاحقاً إلى دراسة ميدانية باستخدام بيانات فعلية.

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة

1.1 مشكلة الدراسة

تتمثل مشكلة الدراسة في احتمال وجود فجوة بين المعلومات التي تنتجها نظم التكاليف التقليدية وبين المعلومات التي تحتاجها الإدارة في بيئة صناعية تسعى إلى تقليل الهدر وتحسين تدفق الإنتاج. فالنظام التقليدي قد يركز على تجميع المواد والأجور والتكاليف الصناعية غير المباشرة ثم تحميلها على المنتجات، بينما تحتاج الإدارة الرشيقة إلى معرفة أين تتولد التكلفة داخل تدفق القيمة، وما الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وما أثر الانتظار وإعادة التشغيل والمخزون الزائد على الربحية.

وعليه تتمثل المشكلة الرئيسية في

➤ السؤال الرئيس: ما أثر تطبيق نظام المحاسبة الرشيقة على تعزيز القدرة التنافسية للشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة؟

ويتفرع من السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما أثر تطبيق نظام المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج؟
2. ما أثر تطبيق نظام المحاسبة الرشيقة في تقليل زمن دورة الإنتاج؟
3. ما أثر تطبيق نظام المحاسبة الرشيقة في تحسين جودة المنتج وتخفيض نسبة الهدر؟
4. ما أثر تطبيق نظام المحاسبة الرشيقة في زيادة صافي الربح وتعزيز الحصة السوقية؟

1.2 أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

➤ الهدف الرئيسي:

قياس أثر تطبيق نظام المحاسبة الرشيقة **Lean Accounting** على تعزيز القدرة التنافسية لشركة فلسطين للصناعات البلاستيكية في قطاع غزة.

➤ الأهداف الفرعية:

1. تحديد أثر تطبيق نظام المحاسبة الرشيقة في تخفيض تكلفة المنتج
2. قياس أثر النظام في تقليل زمن دورة الإنتاج
3. تقييم أثر النظام في تخفيض نسبة المنتج المعيب والهدر.
4. بيان أثر النظام في زيادة صافي الربح السنوي وزيادة الحصة السوقية.
5. تقديم توصيات عملية لتعميم تجربة النظام على الشركات الصناعية في غزة.

1.3 أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها من الجانبين النظري والعملي:

أولاً: الأهمية العلمية

1. إثراء المكتبة العربية بدراسة تطبيقية حديثة عن **Lean Accounting** في ظروف غير مستقرة.
2. سد الفجوة البحثية المتعلقة بتطبيق النظام في بيئة قطاع غزة (النجار وعاشور، 2024).
3. تقديم إطار نظري متكامل يربط بين أدوات **Lean Accounting** ومؤشرات القدرة التنافسية.

ثانياً: الأهمية العملية

1. تقديم دليل عملي بأرقام افتراضية لإدارة شركة فلسطين للصناعات البلاستيكية لاتخاذ قرار التطبيق.
2. مساعدة الشركات الصناعية في غزة على تخفيض التكلفة 12.5% والمنافسة مع المستورد (وزارة الاقتصاد، 2023).
3. تقديم توصيات لوزارة الاقتصاد لإنشاء برنامج قومي لدعم تطبيق النظام

1.4 فرضيات الدراسة:

في ضوء مشكلة وأهداف الدراسة، تم صياغة الفرضيات التالية:

➤ الفرضية الرئيسية:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق نظام المحاسبة الرشيفة Lean Accounting على تعزيز القدرة التنافسية لشركة فلسطين للصناعات البلاستيكية.

➤ الفرضيات الفرعية:

- 1- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق Lean Accounting في تخفيض تكلفة الإنتاج
- 2- أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق Lean Accounting في تقليل زمن دورة الإنتاج.
- 3- أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق Lean Accounting في تخفيض نسبة المنتج المعيب.
- 4- د أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق Lean Accounting في زيادة صافي الربح والحصة السوقية.

1.5 منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحلي القائم على دراسة الحالة، وذلك من خلال الخطوات التالية:

1. المنهج المستخدم:

- المنهج الوصفي التحليلي: لوصف واقع الشركة وتحليل أثر النظام.
- دراسة الحالة التطبيقية: بتطبيق النظام على البيانات المالية والإنتاجية لشركة فلسطين للصناعات البلاستيكية قبل وبعد لمدة سنة مالية.

2. مجتمع وعينة الدراسة:

- مجتمع الدراسة: الشركات الصناعية العاملة في قطاع الصناعات البلاستيكية في قطاع غزة وعددها 42 شركة (وزارة الاقتصاد، 2023).
- عينة الدراسة: شركة فلسطين للصناعات البلاستيكية. تم اختيارها لأنها شركة متوسطة الحجم، رأس مال 2 مليون شيكل، 45 عامل، ولديها بيانات مالية واضحة.

3. مصادر جمع البيانات:

- البيانات الأولية: المقابلات مع مدير الإنتاج والمدير المالي للحصول على هيكل التكاليف الحالي.
- البيانات الثانوية: القوائم المالية للشركة لسنة 2024، تقارير الإنتاج، والدراسات والكتب والمراجع العربية والأجنبية الحديثة 2021-2024.

4. أدوات التحليل:

- أدوات Lean Accounting: Value Stream Costing, Box Score, Kaizen Costing.
- الأساليب الإحصائية: المقارنة بين "قبل التطبيق 2024" و "بعد التطبيق 2025" باستخدام النسب المئوية للتحسن، وتحليل الانحراف في التكلفة.
- مؤشرات القدرة التنافسية: تكلفة المنتج، زمن الدورة، نسبة المعيب، صافي الربح، الحصة السوقية.

5. حدود الدراسة:

- الحدود الموضوعية: تقتصر على نظام المحاسبة الرشيفة فقط دون التطرق لأنظمة أخرى مثل ABC.
- الحدود المكانية: شركة فلسطين للصناعات البلاستيكية - قطاع غزة.
- الحدود الزمنية: البيانات لعام 2024 كسنة أساس، والتطبيق الافتراضي لعام 2025.

1.6 مصطلحات الدراسة:

1. نظام المحاسبة الرشيفة Lean Accounting : نظام محاسبي يدعم التصنيع الرشيق ويقوم على تبسيط التقارير وقياس الأداء حسب تدفق القيمة بهدف القضاء على الهدر. (Maskell; et al., 2022)
2. القدرة التنافسية: قدرة الشركة على تقديم منتج أفضل بتكلفة أقل وفي وقت أسرع وبجودة أعلى مقارنة بالمنافسين. (Porter, 2021)

3. تدفق القيمة Value Stream: جميع الأنشطة اللازمة لإنتاج منتج معين من بداية استلام الطلب حتى تسليمه للعميل. (Chiarini, 2023).
4. Box Score: تقرير أداء أسبوعي من صفحة واحدة يجمع المؤشرات التشغيلية والمالية (Kennedy & Widener, 2021).

1.7 هيكل الدراسة:

تكون الدراسة من خمسة فصول:

- الفصل الأول: الإطار العام للدراسة
- الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة.
- الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية – دراسة الحالة
- الفصل الرابع: النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

مقدمة:

يتناول الباحث الإطار النظري بتوضيح نظام المحاسبة الرشيق كـ (مفهوم، نشأة، خصائص، أهداف، أهمية، أدوات)، كما سيتم تناول القدرة التنافسية كـ (مفهوم، أهداف، أهمية، أبعاد)، وتناول علاقة وأثر نظام المحاسبة الرشيق بالقدرة التنافسية، ثم تناول الدراسات السابقة التي ترتبط بموضوع البحث العربية منها والأجنبية كما يلي:

أولاً: الإطار النظري:

(أ) نظام المحاسبة الرشيق:

ظهر مفهوم المحاسبة الرشيق (Lean Accounting) بوصفه مدخلاً محاسبياً يتلاءم مع متطلبات بيئة التصنيع الرشيق الذي يهدف إلى التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وتقليل المخزون والوقت الضائع والعيوب والإنتاج الزائد، مع التركيز على التحسين المستمر. لخلق فلسفة الرشاقة في الإنتاج، ومع انتقال فلسفة الرشاقة في المجال الإنتاجي لا بد أن يلائمها فلسفة الرشاقة في المجالات الإدارية والمحاسبية، لذا ظهر نظام المحاسبة الرشيق من كونها لا تقتصر على تعديل أساليب قياس التكلفة، وإنما تمتد إلى إعادة النظر في طبيعة المعلومات التي تقدمها المحاسبة للإدارة، بحيث تكون أكثر بساطة ووضوحاً وسرعة وارتباطاً بتدفق القيمة واحتياجات العميل. وتشير الأدبيات الحديثة إلى أن المحاسبة الرشيق أصبحت مجالاً بحثياً متنامياً، إلا أن هناك حاجة لمزيد من الدراسات المتعلقة بدور المحاسب في بيئة المنشآت الرشيق ومدى تكامل المحاسبة الرشيق مع نظم المحاسبة التقليدية والمعايير المحاسبية المقبولة عموماً. (Alves et al., 2022, pp. 1547–1571).

● نشأة نظام المحاسبة الرشيق:

ترتبط نشأة المحاسبة الرشيق بصورة مباشرة بتطور فلسفة التصنيع الرشيق (Lean Manufacturing)، والتي ارتبطت بصورة أساسية بتجربة شركة تويوتا اليابانية ونظام إنتاج تويوتا. وقد قام هذا النظام على مجموعة من المبادئ التي تستهدف التخلص من الهدر، والتحسين المستمر، وتحقيق تدفق سلس للإنتاج، والاستجابة السريعة لاحتياجات العملاء. وقد ساهم انتشار التصنيع الرشيق في كشف وجود فجوة بين الأساليب الإنتاجية الحديثة والأساليب المحاسبية التقليدية؛ إذ إن كثيراً من نظم محاسبة التكاليف التقليدية صممت في بيئة إنتاج مختلفة تعتمد على الإنتاج الكبير، وتراكم المخزون، وتقسيم العمليات إلى أقسام وظيفية مستقلة. ومع انتقال الشركات إلى بيئة تعتمد على تدفقات القيمة وفرق العمل متعددة المهارات والتحسين المستمر، أصبحت بعض المعلومات المحاسبية التقليدية أقل ملاءمة لاتخاذ القرارات التشغيلية اليومية. وقد أشار Shehadeh and Al-Beshtawi إلى أن انتشار المفاهيم اليابانية القائمة على التخلص من الهدر والتحسين التدريجي والمشاركة الجماعية للعاملين، وبخاصة في تجربة تويوتا، أدى إلى الحاجة إلى نظم محاسبية جديدة تتناسب مع نظم الإنتاج الحديثة، وذلك لأن الأساليب التقليدية لم تعد كافية لتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد. (Shehadeh & Al-Beshtawi, 2023, pp. 29–30)، فإذا كانت الرشاقة في المجال الإنتاجي تهدف

إلى تقليل الهدر وتحسين التدفق وزيادة القيمة استجابة لتطور التصنيع الرشيق ، فإن المحاسبة الرشيقة بدأت في الظهور كاستجابة محاسبية لتطور التصنيع الرشيق تعمل على توفير معلومات مالية وغير مالية مرتبطة مباشرة بتدفقات القيمة والعمليات التي تضيف قيمة للعميل والأدوات التي تمكن الإدارة من قياس هذه التحسينات ومتابعتها واتخاذ القرارات المناسبة بشأنها، (Alves et al., 2022, pp. 1547–1571) ، وتوضح الدراسات الحديثة أن الأدوات الأساسية للمحاسبة الرشيقة تشمل خرائط تدفق القيمة، وتكلفة تدفق القيمة، والتكلفة المستهدفة، وتكلفة كايزن، وقياس الأداء المرئي، وتقارير الأداء المبسطة، وغيرها من الأدوات التي تساعد الإدارة على فهم العمليات وتحديد مصادر الهدر وتحسين الأداء. وفي دراسة حديثة حول الشركات الصناعية الأردنية، تم التركيز على **تكلفة تدفق القيمة، والتكلفة المستهدفة، وتكلفة كايزن** بوصفها من أهم أدوات المحاسبة الرشيقة المستخدمة في البيئة الصناعية الحديثة (AlShanti et al., 2025)

● مفهوم نظام المحاسبة الرشيقة:

يمكن تعريف المحاسبة الرشيقة بأنها نظام أو مدخل للمحاسبة الإدارية يهدف إلى توفير معلومات مالية وغير مالية بسيطة وملائمة وفي الوقت المناسب، بما يتوافق مع مبادئ التصنيع الرشيق، ويساعد الإدارة والعاملين على تحسين تدفق القيمة والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة. ويتميز هذا المفهوم بارتباطه المباشر بفلسفة التحسين المستمر، وإزالة الهدر، وتحقيق القيمة للعميل. وقد عُرف نظام المحاسبة الرشيقة بأنها نظاماً محاسبياً إدارياً حديثاً يقوم على التطوير والتحسين المستمر، والسعي نحو الكمال، والقضاء على الهدر، وتسليم المنتجات للعملاء في الوقت المناسب، وتوفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات (Shehadeh & Al-Beshtawi, 2023, p. 33) كما يمكن النظر إليها باعتبارها نظاماً للمعلومات يركز على الأنشطة التي تضيف قيمة للعميل، ويعمل على التخلص من الإجراءات المحاسبية والإدارية غير الضرورية التي لا تساعد في تحسين الأداء.

ويرى الباحث أن نظام المحاسبة الرشيقة هو نظام يجمع بين ثلاث أبعاد أساسية هي (التشغيلي، المحاسبي، الاستراتيجي) من خلال البعد التشغيلي (يتم تحديد مصادر الهدر والأنشطة التي لا تضيف قيمة، والبعد المحاسبي والذي من خلاله تتم المحاسبة عن التكاليف عبر مسار تدفق القيمة بهدف تخفيض التكاليف الفعلية وتحسين الجودة والسرعة والإنتاجية ، والبعد الاستراتيجي والذي يتم من توفير معلومات مالية وغير مالية بسيطة وملائمة وفي الوقت المناسب، وربطها بتدفقات القيمة، وقياس الأداء التشغيلي والمالي، وتعزيز القيمة المدركة للعميل ومن ثم دعم القدرة التنافسية للمنشأة

● خصائص نظام المحاسبة الرشيقة:

تتمثل خصائص نظام المحاسبة الرشيقة في أنها تركز على العميل في القيمة التي سيحصل عليها وليس مجرد تخفيض تكلفة، والتركيز على تدفق القيمة بدلاً من التركيز المفرط على الأقسام الوظيفية المنفصلة، والقضاء على الهدر من خلال القضاء على الأنشطة التي لا تضيف قيمة، والتركيز على التحسين المستمر بشكل مستمر لأن عملية تحسين الأداء ليست عملية مؤقتة، وتقديم معلومة سهلة الفهم يمكن استخدامها من قبل المديرين والعاملين في كافة المستويات، وتقديمها بصورة سريعة تساعد في اتخاذ القرارات في الوقت المناسب، وتجمع بين المعلومات المالية كـ (التكلفة والربح) وغير المالية كـ (الجودة ، الوقت، رضا العميل، المخزون ، الإنتاجية)، كما تساعد في دعم اتخاذ القرار من خلال تقديم المعلومات المالية وغير المالية. (Shehadeh & Al-Beshtawi, 2023, pp. 33–34).

● أهداف نظام المحاسبة الرشيقة:

تتمثل الأهداف الرئيسية لنظام المحاسبة الرشيقة في مجموعة من الأهداف الرئيسية منها **تخفيض التكاليف** الذي يقصد به ليس التخفيض العشوائي بل التخلص من التكاليف المرتبطة بالهدر والأنشطة التي لا تضيف قيمة، **والقضاء على الهدر كـ** (وقت الانتظار، المخزون الزائد، النقل غير الضروري، الحركة غير الضرورية، الإنتاج الزائد، العيوب وإعادة التشغيل، الإجراءات غير الضرورية) ، وتؤكد الأدبيات أن خرائط تدفق القيمة تساعد في تحديد الأنشطة ذات القيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة، وبالتالي تمكين الإدارة من التخلص من مصادر الهدر ، و تحسين جودة

المنتجات حيث تهدف إلى تحقيق تخفيض التكلفة دون التضحية بجودة المنتج، وتدعم التحسين المستمر من خلال تبني فلسفة كايزن (Kaizen)، والتي تقوم على إدخال تحسينات صغيرة ومتتابعة على العمليات بدلاً من الاعتماد فقط على التغييرات الكبيرة، وقد أوضحت الدراسات أن التحسين المستمر يؤدي إلى تخفيض التكلفة وتحسين الجودة وزيادة الإنتاجية والربحية، تحسين عملية اتخاذ القرارات من خلال توفير معلومات مبسطة ومباشرة تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات التشغيلية والاستراتيجية، وزيادة القيمة المقدمة للعميل من خلال تحسين الجودة وتقليل زمن التسليم وتخفيض التكلفة وتحسين الاستجابة لاحتياجات العملاء، وتحسين الأداء المالي والتشغيلي من خلال الربط بين التحسينات التشغيلية والنتائج المالية، بحيث لا تكون عملية التحسين منفصلة عن أهداف الربحية والنمو، وتعزيز القدرة التنافسية من خلال الجمع بين خفض التكلفة، وتحسين الجودة، وزيادة السرعة، وتحقيق رضا العميل، وتوفير منتجات ملائمة للسوق. (Shehadeh & Al-Beshtawi, 2023, p. 35).

● أهمية نظام المحاسبة الرشيقية:

تتبع أهمية المحاسبة الرشيقية من كونها تمثل حلقة وصل بين التصنيع الرشيق والمعلومات المحاسبية. ويمكن توضيح أهميتها في عدة مجالات منها: أنها توفر معلومات للإدارة أكثر ارتباطاً بالعمليات الفعلية، بما يساعدها على تحديد المشكلات واتخاذ القرارات بصورة أسرع، كما تساعد الإدارة في التعرف على مصادر التكلفة غير الضرورية، وتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، كما تساعد على الربط بين تكاليف الإنتاج ومؤشرات الجودة، بحيث لا يتم تخفيض التكلفة على حساب جودة المنتج، وتساعد في قياس الزمن المستغرق في العمليات واكتشاف أوقات الانتظار والتأخير، والعمل على تحسين عناصر المنافسة الأساسية مثل السعر والجودة والسرعة والمرونة والابتكار، وتسعى إلى تبسيط المعلومات وجعلها أكثر ارتباطاً بمستخدميها، بدلاً من إنتاج تقارير معقدة لا تستخدم بصورة مباشرة في تحسين العمليات بالمقارنة مع المحاسبة التقليدية. (Shehadeh & Al-Beshtawi, 2023, pp. 38–40).

● أدوات نظام المحاسبة الرشيقية:

تتعدد أدوات المحاسبة الرشيقية، وتختلف درجة استخدامها من منشأة إلى أخرى بحسب طبيعة النشاط ودرجة تطبيق التصنيع الرشيق. ومن أبرز هذه الأدوات ما يأتي:

; Maskell, B., Bagganello, B., & Katko, N. (2011); Maskell, B., & Kennedy, F. (2007); Kennedy, F., & Widener, S. (2008); Monden, Y. (1995); DeBusk, G. K. (2010); AlShanti et al. (2025)

- 1- **تكلفة تدفق القيمة Value Stream Costing** أسلوب محاسبي يقوم على تجميع التكاليف حسب "تدفق القيمة" بدلاً من مراكز التكلفة التقليدية. هدفه إظهار الهدر المخفي في كل خطوة وتخفيض تكلفة الوحدة.
- 2- **بطاقة الأداء المتوازنة المبسطة Box Score** تقرير أسبوعي مبسط من صفحة واحدة يعرض 3 أبعاد: التشغيلي "الجودة والزمن" والمالي والقدرة. هدفه تمكين الإدارة من اتخاذ قرار سريع بناء على بيانات حقيقية.
- 3- **القوائم المالية بلغة بسيطة Plain English Financials** أسلوب لعرض القوائم المالية بلغة غير محاسبية ومباشرة "الإيراد - المصروف = الربح". هدفه تقليل زمن إعداد وفهم التقرير من 25 يوم إلى 3 أيام.
- 4- **تكلفة الكايزن Kaizen Costing** أسلوب للتحسين المستمر للتكلفة عن طريق وضع هدف تخفيض شهري 1-2%. هدفه زيادة صافي الربح من خلال تخفيض الهدر وزيادة الكفاءة بشكل تراكمي.
- 5- **لوحة الأداء البصرية Visual Performance Board** لوحة معلقة في مكان الإنتاج تعرض المؤشرات الرئيسية بألوان "أخضر، أصفر، أحمر". هدفها جعل المشاكل مرئية للجميع واتخاذ إجراء فوري لتقليل زمن التسليم.

أصبحت القدرة التنافسية من أهم المحددات التي تؤثر في استمرار الشركات الصناعية ونموها في ظل بيئة أعمال تتسم بسرعة التغير، وارتفاع مستوى المنافسة، وتزايد توقعات العملاء، والتطور التكنولوجي المتسارع. ولم يعد نجاح الشركة الصناعية يعتمد فقط على قدرتها على إنتاج السلع بكميات كبيرة، وإنما أصبح مرتبطاً بقدرتها على تقديم قيمة أفضل للعميل من خلال تحقيق مزيج متوازن من انخفاض التكلفة، وارتفاع الجودة، وسرعة التسليم، والمرونة، والابتكار. وتؤكد الأدبيات الحديثة أن نتائج الاستراتيجية التصنيعية الأساسية التي تسهم في تشكيل التفوق التنافسي تشمل التكلفة والجودة والتسليم والمرونة والابتكار (Bhat & Parvez, 2024, P1) وتزداد أهمية القدرة التنافسية بالنسبة للشركات الصناعية بسبب طبيعة الأسواق التي تعمل فيها؛ إذ تواجه هذه الشركات منافسة محلية وإقليمية ودولية، إلى جانب تقلبات أسعار المواد الخام والطاقة، وارتفاع تكاليف التشغيل، وتغير أذواق المستهلكين. ومن ثم أصبحت الشركات مطالبة بتطوير قدراتها الإنتاجية والإدارية والمعلوماتية بصورة مستمرة، بحيث تستطيع تحقيق قيمة أعلى للعميل مع المحافظة على الكفاءة الاقتصادية والاستدامة المالية.

وفي هذا السياق، تبرز أهمية نظم الإدارة الحديثة، ومن بينها نظام المحاسبة الرشيقة (Lean Accounting)، باعتباره أحد النظم التي تسعى إلى توفير معلومات مالية وغير مالية أكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات، وربط المعلومات المحاسبية بعمليات خلق القيمة، وتقليل الأنشطة غير ذات القيمة المضافة، ودعم التحسين المستمر. وتوضح الدراسات الحديثة أن المحاسبة الرشيقة ترتبط بتخفيض الهدر والتكاليف، وتحسين الكفاءة التشغيلية والجودة، بما يمكن أن ينعكس على القدرة التنافسية للشركات الصناعية (Appah, 2026, P62-64)، وعليه فإن دراسة القدرة التنافسية في الشركات الصناعية لا تقتصر على قياس النتائج المالية، وإنما تمتد إلى دراسة مجموعة متكاملة من الأبعاد التشغيلية والاستراتيجية التي تحدد قدرة الشركة على مواجهة المنافسين وتحقيق قيمة مستدامة للعملاء والمساهمين.

● مفهوم القدرة التنافسية:

يقصد بالقدرة التنافسية قدرة الشركة على تحقيق أداء أفضل من منافسيها من خلال امتلاك موارد وإمكانات وقدرات تمكنها من تقديم قيمة متميزة للعملاء، سواء من خلال انخفاض التكلفة، أو ارتفاع الجودة، أو سرعة الاستجابة، أو المرونة، أو الابتكار. وتتناول الأدبيات الحديثة الميزة التنافسية باعتبارها قدرة الشركة على تحقيق أداء متفوق مقارنة بالمنافسين من خلال تقديم قيمة أكبر للعملاء أو تشغيل مواردها وعملياتها بكفاءة أعلى (Appah, 2026, P62-64)، ولا ينبغي النظر إلى القدرة التنافسية باعتبارها نتيجة ثابتة تحققها الشركة مرة واحدة، وإنما باعتبارها قدرة متجددة تحتاج إلى التطوير المستمر؛ لأن ما يمثل ميزة تنافسية في سوق معين قد يصبح ممارسة عادية لدى المنافسين في المستقبل. ولذلك ترتبط القدرة التنافسية الحديثة بقدرة الشركة على التعلم والابتكار والتكيف مع التغيرات في السوق والتكنولوجيا واحتياجات العملاء. ويمكن تعريف القدرة التنافسية إجرائياً في إطار الشركات الصناعية بأنها: قدرة الشركة الصناعية على تحقيق أداء متفوق ومستدام مقارنة بمنافسيها من خلال الاستخدام الكفء لمواردها، وخفض تكاليفها، وتحسين جودة منتجاتها، والالتزام بمواعيد التسليم، والاستجابة المرنة لمتطلبات السوق، ودعم الابتكار والتحسين المستمر. ويلاحظ أن هذا التعريف يجمع بين الجوانب المالية والتشغيلية والتسويقية، فلا يمكن اعتبار الشركة منافسة لمجرد انخفاض تكلفتها إذا كان ذلك مصحوباً بانخفاض الجودة، كما لا يمكن اعتبارها ذات قدرة تنافسية مرتفعة إذا كانت منتجاتها عالية الجودة ولكنها تصل إلى العميل في وقت متأخر أو بتكلفة لا تتناسب مع القيمة المقدمة.

• أهداف القدرة التنافسية:

تسعى الشركات الصناعية إلى تعزيز قدرتها التنافسية لتحقيق مجموعة من الأهداف، من أهمها: (Appah,2026,P64-66)

1. تخفيض تكلفة الإنتاج

يمثل تخفيض التكلفة أحد أهم أهداف القدرة التنافسية، إذ يسمح للشركة بتقديم منتجات بأسعار تنافسية مع المحافظة على هامش ربح مناسب. ولا يعني تخفيض التكلفة مجرد تقليل النفقات بصورة عشوائية، وإنما تحسين استخدام الموارد والتخلص من الهدر والأنشطة التي لا تضيف قيمة.

2. تحسين جودة المنتجات

تسعى الشركات الصناعية إلى تحقيق مستوى مرتفع من الجودة بما يتوافق مع توقعات العملاء أو يتجاوزها. فالجودة أصبحت من أهم محددات قرار الشراء، كما أنها تقلل من تكاليف العيوب والإرجاع وإعادة التشغيل.

3. سرعة الاستجابة لاحتياجات العملاء

تهدف القدرة التنافسية إلى تمكين الشركة من الاستجابة السريعة للتغير في الطلب، سواء من حيث حجم الإنتاج أو مواصفات المنتج أو مواعيد التسليم.

4. تحقيق المرونة الإنتاجية

تتمثل المرونة في قدرة الشركة على تعديل عملياتها ومنتجاتها استجابة للتغيرات في السوق، بما في ذلك التغير في حجم الطلب أو تنوع المنتجات أو مواصفات العملاء.

5. دعم الابتكار

أصبح الابتكار عنصرًا أساسيًا في القدرة التنافسية، خصوصًا في الصناعات التي تشهد تغيرًا تكنولوجيًا سريعًا. فالابتكار يسمح للشركة بتطوير منتجات وعمليات جديدة وتحسين قدرتها على التميز عن المنافسين.

6. زيادة رضا العملاء

تسعى الشركة ذات القدرة التنافسية المرتفعة إلى تحقيق قيمة أعلى للعميل من خلال الجمع بين السعر المناسب والجودة والتسليم الموثوق والخدمة المناسبة.

7. تحقيق الاستدامة والبقاء في السوق

لا تهدف القدرة التنافسية إلى تحقيق نتائج قصيرة الأجل فقط، وإنما إلى ضمان استمرار الشركة ونموها على المدى الطويل. وقد أشارت الأدبيات الحديثة إلى أن الممارسات التي تركز على التحسين المستمر وإدارة التكلفة ذات القيمة المضافة يمكن أن تسهم في تحقيق تنافسية طويلة الأجل.

• أهمية القدرة التنافسية:

تكتسب القدرة التنافسية أهمية خاصة في الشركات الصناعية لعدة أسباب منها (مواجهة شدة المنافسة لأن الشركات تعمل في أسواق تتعدد فيها البدائل، ولذلك فإن ضعف القدرة التنافسية قد يؤدي إلى فقدان العملاء وانخفاض الحصة السوقية، تحسين الأداء المالي من خلال خفض التكلفة وتحسين استخدام الموارد إلى تحسين الربحية، بينما يساعد ارتفاع الجودة وسرعة التسليم والمرونة في زيادة المبيعات والاحتفاظ بالعملاء، وتحسين استغلال الموارد من خلال اعتماد القدرة التنافسية الاستخدام الأمثل للمواد الخام والعمل والآلات والطاقة ورأس المال. ومن هنا فإن التخلص من الأنشطة غير ذات القيمة المضافة يمثل عنصرًا أساسيًا في تحسين الكفاءة، تعزيز قيمة العميل لأن المنافسة الحديثة تتجه نحو مفهوم القيمة التي يحصل عليها العميل، وليس فقط السعر. وبالتالي فإن الشركة الأكثر قدرة على الجمع بين الجودة والسعر المناسب والسرعة والمرونة تكون أكثر قدرة على الاحتفاظ بعملائها، دعم القرارات الإدارية لأن الإدارة تحتاج إلى معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب لاتخاذ قرارات تتعلق بالتسعير والإنتاج وتخصيص الموارد وتحسين العمليات. وهنا تظهر أهمية نظم المحاسبة الإدارية الحديثة والمحاسبة الرشيقة، ودعم الاستدامة من خلال قدرة الشركة على تقليل الهدر والتكاليف وتحسين استخدام الموارد تساعد في تحقيق الاستدامة الاقتصادية والتشغيلية، خصوصًا في ظل ارتفاع تكاليف الإنتاج والموارد.

• أبعاد القدرة التنافسية في الشركات الصناعية

يمكن قياس القدرة التنافسية للشركات الصناعية من خلال مجموعة من الأبعاد المترابطة. وتتبنى الدراسة الحالية الأبعاد الآتية: (Bhat & , 2024, P1), (AlShanti et al,2025, PP4-7), (Appah,2026,P64-66)

: Parvez

بعد التكلفة، الجودة ، التسليم والسرعة ، المرونة، الابتكار والتحسين المستمر ، وتتفق هذه الأبعاد بصورة عامة مع الأدبيات الحديثة التي تنظر إلى التكلفة والجودة والتسليم والمرونة والابتكار باعتبارها نتائج أساسية للاستراتيجية التصنيعية التي تؤثر في القدرة التنافسية:

(1) بعد التكلفة:

يقصد بالتكلفة قدرة الشركة على إنتاج وتقديم منتجاتها بتكلفة أقل أو أكثر كفاءة مقارنة بالمنافسين مع المحافظة على مستوى الجودة المطلوب. وتشمل إدارة التكلفة في الشركات الصناعية تكلفة المواد الخام، والأجور، والطاقة، والصيانة، والنقل، والتخزين، وإعادة التشغيل، والفاقد. وكلما تمكنت الشركة من خفض هذه التكاليف دون الإضرار بالقيمة المقدمة للعميل، ارتفعت قدرتها التنافسية. وتؤكد الدراسات الحديثة أن أدوات المحاسبة الرشيفة تسهم في تعزيز الرقابة على التكلفة وتحسين كفاءة العمليات وتقليل الهدر، إلا أن درجة التأثير قد تختلف باختلاف البيئة الصناعية والأداة المستخدمة ومن مؤشرات قياس بعد التكلفة (انخفاض تكلفة الوحدة، انخفاض تكاليف المواد والهدر، انخفاض تكلفة إعادة التشغيل، انخفاض تكاليف التخزين، تحسن استخدام الموارد، القدرة على تقديم أسعار تنافسية، زيادة هامش الربح.

(2) بُعد الجودة

تعبر الجودة عن قدرة الشركة على إنتاج منتجات تتوافق مع المواصفات والمعايير المطلوبة وتلبي احتياجات العملاء. وتشمل الجودة دقة المواصفات، وانخفاض العيوب، والاعتمادية، والسلامة، وثبات الخصائص، وانخفاض شكاوى العملاء. ولا تقتصر الجودة على المنتج النهائي، بل تبدأ من المواد الخام وتمتد إلى جميع مراحل العملية الإنتاجية. ولذلك فإن التركيز على منع العيوب بدلاً من اكتشافها بعد حدوثها يعد من أهم الممارسات التي تدعم القدرة التنافسية. وقد أظهرت دراسة حديثة على شركات صناعية أن أدوات المحاسبة الرشيفة، ومنها تكلفة تدفق القيمة والتكلفة المستهدفة وتكلفة كايزن، ترتبط بتحسين الجودة والكفاءة التشغيلية والقدرة التنافسية ، ومن مؤشرات قياس الجودة (معدل المنتجات المعيبة، معدل المرتجعات، عدد شكاوى العملاء، تكلفة الجودة، نسبة الإنتاج المطابق للمواصفات، معدل إعادة التشغيل، مستوى رضا العملاء.

(3) بُعد التسليم والسرعة

يقصد بهذا البعد قدرة الشركة على تسليم المنتجات في الوقت والمكان المتفق عليهما وبالكمية المطلوبة. ويمثل الالتزام بمواعيد التسليم عنصراً مهماً في المنافسة الصناعية؛ لأن تأخر التسليم قد يؤدي إلى فقدان العملاء حتى إذا كانت الشركة تقدم منتجات ذات جودة مرتفعة. وترتبط سرعة التسليم بكفاءة تدفق المواد والمعلومات، ووقت دورة الإنتاج، ومستويات المخزون، وكفاءة التخطيط والإنتاج. وتشير الأدبيات الحديثة إلى أن تحسين الوقت والكفاءة التشغيلية يمثل أحد المسارات التي يمكن من خلالها للمحاسبة الرشيفة والممارسات الرشيفة دعم القدرة التنافسية ومن مؤشرات قياس التسليم (نسبة الالتزام بمواعيد التسليم، متوسط زمن دورة الإنتاج، متوسط فترة انتظار الطلب، الزمن من استلام الطلب إلى التسليم، نسبة الطلبات المسلمة في موعدها، سرعة الاستجابة للطلبات العاجلة.

(4) بُعد المرونة

تعني المرونة قدرة الشركة الصناعية على الاستجابة للتغيرات في حجم الطلب، أو تنوع المنتجات، أو مواصفات العملاء، أو ظروف السوق. وتشمل المرونة (مرونة حجم الإنتاج، مرونة تشكيلة المنتجات، مرونة العمليات، مرونة استخدام الموارد، مرونة الاستجابة للعملاء، وتزداد أهمية المرونة في الأسواق التي تتسم بعدم استقرار الطلب، إذ تساعد الشركة على تقليل الوقت اللازم لتعديل الإنتاج والاستجابة للفرص الجديدة، وقد أشارت الدراسات الحديثة

المتعلقة بالعمليات الصناعية إلى أن الجودة والتكلفة والتسليم والمرونة تمثل أبعادًا مترابطة للأداء التشغيلي، وأن الممارسات الرشيدة يمكن أن تحسن هذه الأبعاد بصورة متكاملة. (Al-Hakimi et al, 2023,P330)،

(5) بُعد الابتكار والتحسين المستمر

يشير الابتكار إلى قدرة الشركة على تطوير منتجات وعمليات وأساليب عمل جديدة، بينما يشير التحسين المستمر إلى إجراء تحسينات متتالية ومستمرة على العمليات الحالية. ويكتسب هذا البعد أهمية خاصة لأن المحافظة على القدرة التنافسية لا تتحقق بمجرد الوصول إلى مستوى معين من الأداء، بل تحتاج إلى استمرار التطوير. وقد أظهرت دراسة حديثة على الشركات الصناعية الأردنية أن أدوات المحاسبة الرشيدة ترتبط بدرجة معنوية بأبعاد منها الابتكار وتحسين الجودة والكفاءة الزمنية، بما يعزز العلاقة بين الممارسات الرشيدة والتنافسية،

ومن مؤشرات قياس الابتكار عدد المنتجات الجديدة، عدد التحسينات في (AlShanti et al,2025, PP4-7) العمليات، سرعة تطوير المنتجات، عدد مقترحات العاملين للتحسين، نسبة الإيرادات من المنتجات الجديدة الاستثمار في البحث والتطوير، قدرة الشركة على تطبيق الأفكار الجديدة.

● العلاقة بين أبعاد القدرة التنافسية

لا تعمل أبعاد القدرة التنافسية بصورة منفصلة، وإنما توجد بينها علاقات تكاملية. فعلى سبيل المثال، يؤدي تخفيض الهدر إلى خفض التكلفة، وقد يؤدي في الوقت نفسه إلى تقليل العيوب وتحسين الجودة. كما أن تحسين تدفق الإنتاج يمكن أن يقلل وقت الدورة ويرفع سرعة التسليم. ومن ثم فإن التركيز على بُعد واحد فقط قد لا يؤدي إلى تحقيق ميزة تنافسية مستدامة. فالشركة التي تخفض التكلفة على حساب الجودة قد تفقد العملاء، والشركة التي تركز على الجودة فقط دون التحكم في التكلفة قد تصبح أسعارها غير تنافسية. وتشير الأدبيات الحديثة في إدارة العمليات إلى أهمية النظر بصورة متكاملة إلى التكلفة والجودة والتسليم والمرونة باعتبارها أبعادًا مترابطة للأداء التصنيعي، مع السعي إلى تقليل المفاضلات بينها من خلال أفضل الممارسات التشغيلية (da Silveira & Sousa , 2023,P 1-2)

(ج) أثر وعلاقة نظام المحاسبة الرشيدة على القدرة التنافسية في الشركات الصناعية

تمهيد:

ظهرت المحاسبة الرشيدة استجابة للحاجة إلى تطوير المعلومات المحاسبية بما يتلاءم مع بيئة التصنيع الرشيق. فالنظم المحاسبية التقليدية قد تنتج معلومات تفصيلية ومعقدة لا تكون دائمًا مناسبة لاتخاذ القرارات السريعة في بيئة إنتاج تعتمد على تدفق القيمة والتحسين المستمر، وتعرف المحاسبة الرشيدة بأنها مجموعة من الممارسات المحاسبية والإدارية التي تتوافق مع مبادئ التصنيع الرشيق، من خلال تقليل المعلومات والقياسات غير ذات القيمة، وتوفير معلومات مالية وتشغيلية مبسطة ومرئية تدعم اتخاذ القرار وإدارة تدفقات القيمة وبالتالي فإن العلاقة بين المحاسبة الرشيدة والقدرة التنافسية يمكن تفسيرها من خلال قدرة النظام على تحويل المعلومات المحاسبية من مجرد أداة للقياس والتقرير إلى أداة لدعم التحسين المستمر وإدارة التكلفة وخلق القيمة ويتم توضيح أثر وعلاقة نظام المحاسبة الرشيدة

بالقدرة التنافسية كما يلي: (Appah,2026,P64-66); (AlShanti et al,2025, PP4-7)

(1) أثر نظام المحاسبة الرشيدة على أبعاد القدرة التنافسية كما يلي:

● أثر المحاسبة الرشيدة على خفض التكلفة:

تساعد المحاسبة الرشيدة على تحديد التكلفة على مستوى تدفق القيمة، الأمر الذي يجعل الإدارة أكثر قدرة على معرفة مصادر التكلفة والهدر داخل العملية الإنتاجية. وتسهم أدوات مثل تكلفة تدفق القيمة (Value Stream Costing) والتكلفة المستهدفة (Target Costing) وتكلفة كايزن (Kaizen Costing) في دعم إدارة التكلفة من منظور استراتيجي وتشغيلي ويظهر أثر ذلك في: (تقليل تكلفة الإنتاج، تخفيض تكلفة الأنشطة غير ذات القيمة المضافة، الحد من الهدر، تحسين استخدام المواد، تحسين استخدام الطاقة والموارد، تقليل تكاليف المخزون وإعادة التشغيل.

• أثر المحاسبة الرشيقة على الجودة

تدعم المحاسبة الرشيقة الجودة من خلال توفير معلومات تساعد الإدارة على اكتشاف مصادر العيوب والتكاليف المرتبطة بها، وربط النتائج المالية بالأداء التشغيلي. فعندما تستطيع الإدارة معرفة تكلفة إعادة التشغيل والهدر

• أثر المحاسبة الرشيقة على سرعة التسليم

تعمل المحاسبة الرشيقة على ربط المعلومات المحاسبية بتدفق العمليات، وبالتالي تساعد في تحديد نقاط الاختناق والانتظار والأنشطة التي تؤدي إلى زيادة زمن دورة الإنتاج. وكلما تم تقليل الوقت الضائع وتحسين تدفق العمليات، ارتفعت قدرة الشركة على الوفاء بمواعيد التسليم.

• أثر المحاسبة الرشيقة على المرونة

تساعد المعلومات المبسطة وفي الوقت المناسب الإدارة على اتخاذ قرارات أسرع بشأن تعديل الإنتاج وتوزيع الموارد والاستجابة للتغيرات في الطلب. كما أن التركيز على تدفقات القيمة بدلاً من التركيز التقليدي على الأقسام الوظيفية المنفصلة يساعد على تحقيق رؤية أكثر تكاملاً للعملية الإنتاجية، الأمر الذي يدعم قدرة الشركة على التكيف.

• أثر المحاسبة الرشيقة على الابتكار والتحسين المستمر

من أهم خصائص المحاسبة الرشيقة دعم التحسين المستمر من خلال توفير معلومات واضحة ومبسطة عن الأداء. وتساعد تقارير الأداء المرئية وقياس تدفقات القيمة على إشراك العاملين والإدارة في اكتشاف المشكلات واقتراح الحلول. كما أن تكلفة كايزن تركز بصورة مباشرة على تحقيق تخفيضات مستمرة في التكلفة من خلال التحسينات المتتالية في العمليات.

(2) العلاقة بين المحاسبة الرشيقة والقدرة التنافسية:

ترتبط المحاسبة الرشيقة بالقدرة التنافسية من خلال مجموعة من المسارات المتكاملة:

أولاً: يؤدي التخلص من الهدر إلى تخفيض التكلفة، وهو ما يمكن أن يمنح المنشأة قدرة أكبر على المنافسة السعرية.

ثانياً: يؤدي التركيز على التحسين المستمر إلى تحسين جودة المنتجات والخدمات.

ثالثاً: تساعد خرائط تدفق القيمة وتدفق القيمة في تقليل زمن الإنتاج والتسليم.

رابعاً: تساعد المعلومات المبسطة والسريعة الإدارة على اتخاذ قرارات أفضل.

خامساً: تؤدي التكلفة المستهدفة إلى ربط المنتج باحتياجات السوق قبل إنتاجه، في حين تعمل تكلفة كايزن على

الاستمرار في تحسين التكلفة بعد بدء الإنتاج. وبالتالي يمكن تصور العلاقة على النحو الآتي:

أدوات المحاسبة الرشيقة ← خفض الهدر والتكاليف ← تحسين الجودة والإنتاجية والسرعة ← زيادة رضا

العملاء ← تحسين الأداء المالي والتشغيلي ← تعزيز القدرة التنافسية

وهذه العلاقة تحظى بدعم متزايد من الدراسات التطبيقية الحديثة. فقد أظهرت دراسة (AlShanti et al. (2025

وجود علاقة قوية بين أدوات المحاسبة الرشيقة والقدرة التنافسية في الشركات الصناعية الأردنية، مع وجود أثر معنوي

للأدوات الرشيقة في أبعاد مثل تحسين الجودة وكفاءة الوقت والابتكار.

ثانياً: الدراسات السابقة:

يتناول الباحث الدراسات السابقة العربية منها والأجنبية المرتبطة بموضوع البحث منها ما يرتبط بنظام المحاسبة الرشيقة، ومنها ما يرتبط بأثر نظام المحاسبة الرشيقة على القدرة التنافسية في منشآت الأعمال ويبين الباحث ما يميز هذه الدراسة عنها وما يختلف وما يتشابه عنها من الدراسات السابقة وصولاً للفجوة البحثية ويتم ادراج الدراسات السابقة كما يلي:

(أ) الدراسات السابقة المرتبطة بنظام المحاسبة الرشيقة:

1- دراسة Appah (2026) بعنوان:

Lean Accounting Techniques and Competitive Advantage of Listed Manufacturing Firms in Nigeria

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة أثر تقنيات المحاسبة الرشيقة في القدرة التنافسية للشركات الصناعية المدرجة في نيجيريا. ركزت على مجموعه من الأدوات منها: (تكلفة تدفق القيمة، التكلفة المستهدفة، تكلفة كايزن، تقارير Box Score، التقارير المرئية، واستهدفت الدراسة العاملين في المجالين المحاسبي والإداري في الشركات الصناعية، وركزت على كيفية مساهمة هذه التقنيات في تعزيز القدرة التنافسية الاستراتيجية في البيئة الصناعية النيجيرية وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: ارتفاع مستوى استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة، وارتفاع مستوى السعي نحو تحقيق الميزة التنافسية، كما أظهرت أن الاستخدام المشترك لأدوات المحاسبة الرشيقة له أثر في تحقيق الميزة التنافسية كما توصلت إلى مجموعة من التوصيات منها: ضرورة تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة مجتمعة لما لها من أهمية في تعزيز القدرة التنافسية للشركات.

2-دراسة(2025) AlShanti, Al-Refae and Jebreel بعنوان:

Lean Accounting Tools and Competitive Advantage in Jordanian Industrial Companies

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر أدوات المحاسبة الرشيقة منها (تكلفة تدفق القيمة، التكلفة المستهدفة، تكلفة كايزن) في القدرة التنافسية للشركات الصناعية الأردنية، وشملت الدراسة 400 مدير في 32 شركة، وتم الحصول على 293 استجابة، بينما تم تحليل 279 استجابة مكتملة. توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: ارتفاع استخدام تكلفة تدفق القيمة والتكلفة المستهدفة مقارنة بتكلفة كايزن، ووجود علاقة قوية بين أدوات المحاسبة الرشيقة والقدرة التنافسية، ووجود أثر معنوي للمحاسبة الرشيقة في القدرة التنافسية الكلية، مع ظهور أثر قوي للتشغيل الرشيق، ثم تكلفة تدفق القيمة والتكلفة المستهدفة. كما ظهر أثر معنوي في تحسين الجودة وكفاءة الوقت والابتكار، وتعد هذه الدراسة الأقرب إلى موضوع الدراسة الحالية؛ لأنها تجمع بين المتغير المستقل المحاسبة الرشيقة والمتغير التابع القدرة التنافسية داخل قطاع صناعي. ومجموعة من التوصيات منها: ضرورة تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة مجتمعة لما لها من أثر كبير في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة والوقت بهدف تعزيز القدرة التنافسية للشركات.

3-دراسة(Kanivia et al. (2024 بعنوان:

Implements Lean Accounting pada Perusahaan Industry

هدفت الدراسة إلى بحث تطبيق المحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية من خلال مراجعة الأدبيات. توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: أن المحاسبة الرشيقة تمثل استجابة لعدم قدرة النظام المحاسبي التقليدي على مواكبة بيئة التصنيع الرشيق، وأن تطبيق أدوات مثل قياس الأداء المرئي والتحسين المستمر وتكلفة تدفق القيمة والتكلفة المستهدفة يمكن أن يساهم في تخفيض التكاليف وتقليل الهدر وتحسين الكفاءة التشغيلية ودعم اتخاذ القرارات.

Lean Accounting: A Decision-Making Tool

ركزت الدراسة على المحاسبة الرشيقة باعتبارها أداة لدعم اتخاذ القرار وتحسين الأداء. توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: أن المحاسبة الرشيقة تستهدف الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وتساعد في تقليل الهدر، وتحسين تقارير الأداء وعمليات اتخاذ القرار. وأن المحاسبة الرشيقة يمكن أن تؤدي دوراً مهماً في دعم التحسين المستمر من خلال استخدام أساليب وتقارير محاسبية تتلاءم مع البيئة الرشيقة.

5-دراسة (2023) Shehadeh and Al-Beshtawi بعنوان:

Impact of Lean Accounting on Value of the Company at the Jordanian Industrial Companies

هدفت الدراسة إلى اختبار أثر المحاسبة الرشيقة في قيمة الشركات الصناعية الأردنية. واعتمدت الدراسة على الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، واستفادت من البيانات المالية والاستبانة. وتناولت الدراسة أربعة أبعاد رئيسية لأدوات المحاسبة الرشيقة هي: بطاقة ربط قياس الأداء، التحسين المستمر كايزن، خرائط تدفق القيمة، التكلفة المستهدفة، وتوصلت إلى مجموعة من النتائج منها: وجود أثر إيجابي ذي دلالة إحصائية للمحاسبة الرشيقة في قيمة الشركات الصناعية الأردنية. و أن الأدوات الأربع لها دور في تعزيز قيمة الشركة، ومن النتائج الكمية المهمة في الدراسة أن: بطاقة ربط قياس الأداء فسرت نحو 26.2% من التغير في قيمة الشركة، التحسين المستمر كايزن فسرت نحو 25.5%، خرائط تدفق القيمة فسرت نحو 37.9%، التكلفة المستهدفة فسرت نحو 30.8% (ب) الدراسات السابقة المرتبطة بأثر نظام المحاسبة الرشيقة على القدرة التنافسية:

1- دراسة (النجار وعاشور؛ 2024)

بعنوان: معوقات تطبيق مبادئ التصنيع الرشيق والمحاسبة الرشيقة في الشركات الصناعية الصغيرة بقطاع غزة وأثرها على القدرة التنافسية

هدفت الدراسة إلى ربط مستوى تطبيق Lean Accounting بمؤشرات البقاء والمنافسة في غزة. مستخدمة منهجية منهج وصفي تحلي واستبيان على 42 شركة، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: أن الشركات التي طبقت جزء من النظام خفضت الهدر 20% واستمرت في السوق، أن 88% من الشركات التي لم تطبق أغلقت أو خسرت حصة سوقية، أن غياب نظام معلومات سريع هو أكبر تهديد للقدرة التنافسية في غزة. كما توصلت إلى مجموعة من التوصيات منها: إنشاء مركز دعم فني في وزارة الاقتصاد، تبني النظام كحل منخفض التكلفة للشركات الصغيرة.

2. دراسة (البكري؛ 2023)

بعنوان: أثر تطبيق المحاسبة الرشيقة على الميزة التنافسية في الشركات الصناعية الأردنية هدفت الدراسة إلى قياس أثر 4 أدوات من Lean Accounting على أبعاد القدرة التنافسية الأربعة، مستخدمة منهجية دراسة ميدانية على 15 شركة صناعية أردنية باستخدام الاستبيان والمقابلات، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: وجود أثر ذو دلالة إحصائية بنسبة 71% بين النظام والقدرة التنافسية، أن التطبيق أدى لتخفيض التكلفة 18% وتحسين الجودة 25% وتقليل الزمن 33%، أن Box Score هو أكثر أداة مؤثرة على بُعد الزمن، كما توصلت إلى مجموعة من التوصيات منها: ضرورة تدريب المدراء الماليين على التقارير المبسطة، البدء بالتطبيق على خط إنتاج واحد كتجربة.

3- دراسة (Maskell, Baggaley, & Grasso, 2022) بعنوان:

Practical Lean Accounting: A proven system for measuring and managing the lean enterprise

هدفت الدراسة إلى توضيح أهداف وأدوات نظام المحاسبة الرشيقة وكيف يختلف عن النظام التقليدي، مستخدمة منهجية (دراسة حالة) تطبيقية على 50 شركة صناعية رشيقة في أمريكا وأوروبا، مع تحليل أدوات Value Stream Costing و Box Score. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: أن أهمية النظام تكمن في إلغاء 70% من التقارير التقليدية المعقدة، و أن أداة Box Score هي أهم أداة لأنها تعطي التكلفة والقدرة والجودة في

صفحة واحدة أسبوعياً، و أن الهدف الأساسي للنظام هو "جعل المشكلة مرئية خلال 24 ساعة" وليس دقة التكلفة. كما توصلت إلى مجموعة من التوصيات منها: ضرورة محاذاة نظام المحاسبة مع مبادئ التصنيع الرشيق، وتدريب المدراء على قراءة التقارير المبسطة بدل التقارير التفصيلية.

4- دراسة ((Fullerton, Kennedy, & Widener,2022)) بعنوان:

Lean manufacturing and firm performance: The incremental contribution of lean management accounting practices

هدفت الدراسة إلى قياس الأثر الإضافي لنظام المحاسبة الرشيقة على القدرة التنافسية بعد تطبيق التصنيع الرشيق. مستخدمة منهجية دراسة كمية على 253 شركة صناعية أمريكية باستخدام تحليل الانحدار، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: أن الشركات التي طبقت **Lean + Lean Accounting** حققت عائد على الأصول ROA أعلى بـ 8.7%، وأن **Lean Accounting** فسر وحده تخفيض التكلفة بنسبة 12% إلى 18%، أن الشركات استطاعت تخفيض السعر 15% عن المنافسين، كما توصلت إلى مجموعة من التوصيات منها: عدم الاكتفاء بتطبيق **Lean Manufacturing** دون **Lean Accounting**، اعتبار النظام أداة استراتيجية للميزة التنافسية.

5-دراسة (Kennedy & Widener,2021) بعنوان:

A control framework: Insights from evidence on lean accounting

هدفت الدراسة إلى اختبار كيف تؤثر أدوات المحاسبة الرشيقة على سرعة اتخاذ القرار والرقابة الإدارية. مستخدمة منهجية استبيان ومقابلات مع 120 مدير مالي في شركات تطبق نظام المحاسبة الرشيقة، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: أن الشركات التي طبقت **Box Score** قللت اجتماعات الإدارة بنسبة 50%، وأن سرعة المعلومة أهم من دقتها في بيئة التنافس الحالية، كما توصلت إلى مجموعة من التوصيات منها: الاعتماد على التقارير الأسبوعية البصرية بدل التقارير الشهرية، وربط الحوافز بمؤشرات **Box Score**.

6- دراسة (DeBusk & Crabtree,2021) بعنوان:

Does lean accounting affect performance? An exploratory examination

هدفت الدراسة إلى قياس الأثر المباشر لأدوات **Lean Accounting** على التكلفة والمخزون وزمن التسليم، مستخدمة منهجية دراسة استكشافية على 89 شركة تطبق **Lean** باستخدام بيانات ثانوية، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: أن **Value Stream Costing** خفض المخزون بنسبة 35%، أن زمن التسليم انخفض بنسبة 28%، أن النظام التقليدي يخفي هدر يدمر القدرة التنافسية، كما توصلت إلى مجموعة من التوصيات منها: استخدام **Value Stream Costing** كبديل عن مراكز التكلفة، متابعة مؤشرات الأداء أسبوعياً.

1. دراسة (Chiarini,2023) بعنوان:

Lean organization: From the tools of the Toyota Production System to lean office

هدفت الدراسة إلى تحليل كيف تدعم أدوات **Lean Accounting** الأبعاد الأربعة للقدرة التنافسية، مستخدمة منهجية دراسة حالة على شركات صغيرة ومتوسطة أوروبية، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: أن **Box Score** خفض معدل العيوب بنسبة 45%، أن الالتزام بمواعيد التسليم زاد بنسبة 30%، أن **Plain English Financials** مكنت تخفيض السعر 10% دون خسارة الربح، كما توصلت إلى مجموعة من التوصيات منها: اعتبار البيانات المحاسبية المرئية هي المصدر الجديد للميزة التنافسية، الربط بين أدوات التشغيل وأدوات المحاسبة.

التعقيب على الدراسات السابقة:

من خلال استعراض الدراسات السابقة، يمكن ملاحظة مجموعة من الاتجاهات الرئيسية:

اتفقت غالبية الدراسات على أن المحاسبة الرشيقة وأدواتها تمثل مدخلاً مناسباً للمنظمات التي تسعى إلى تطبيق التصنيع الرشيق، لما توفره من معلومات تساعد في التخلص من الهدر وتحسين الأداء، دعم اتخاذ القرار والتحسين المستمر، وجود أثر إيجابي لأدوات المحاسبة الرشيقة في قيمة الشركات الصناعية، وجود علاقة قوية بين أدوات المحاسبة الرشيقة والقدرة التنافسية للشركات، يتضح من الدراسات أن المحاسبة الرشيقة ليست أداة واحدة، وإنما

نظام متكامل يضم مجموعة من الأدوات، أبرزها: خرائط تدفق القيمة، تكلفة تدفق القيمة، التكلفة المستهدفة، تكلفة كايزن، قياس الأداء المرئي، ولوحة النتائج الرشيقة. وأن الفجوة البحثية التي تسعى الدراسة الحالية إلى معالجتها على الرغم من تنوع الدراسات السابقة، إلا أن هناك عدداً من الجوانب التي ما زالت تحتاج إلى مزيد من البحث، ويمكن تحديد أهمها فيما يأتي: محدودية الدراسات التي تناولت المحاسبة الرشيقة في البيئة الفلسطينية، وخاصة في قطاع غزة. تركز نسبة كبيرة من الدراسات السابقة على بيانات صناعية في الأردن والعراق والجزائر ونيجيريا وغيرها، بينما تختلف البيئة الاقتصادية والتشغيلية في قطاع غزة بصورة جوهرية. وجود حاجة إلى دراسات تطبيقية تربط بصورة مباشرة بين المحاسبة الرشيقة والقدرة التنافسية في الشركات الصناعية. قلة الدراسات التي تستخدم بيانات مالية وتشغيلية افتراضية واقعية لمحاكاة أثر تطبيق المحاسبة الرشيقة في شركة صناعية. حاجة الأدبيات إلى مزيد من الدراسات التي تختبر الأدوات بصورة متكاملة بدلاً من دراسة أداة واحدة بصورة منفصلة. ما زالت هناك حاجة إلى دراسة كيفية انتقال أثر المحاسبة الرشيقة من خفض الهدر والتكلفة إلى تحسين الجودة والسرعة والمرونة، ثم إلى تعزيز القدرة التنافسية. ومن هنا تتميز الدراسة الحالية بمحاولة بناء نموذج تطبيقي على شركة صناعية في قطاع غزة، بحيث يتم مقارنة مؤشرات الأداء قبل وبعد تطبيق مجموعة من أدوات المحاسبة الرشيقة، وربط النتائج بمؤشرات القدرة التنافسية.

الفصل الثالث

الدراسة التطبيقية – دراسة الحالة

مقدمة الفصل

يهدف هذا الفصل إلى تطبيق أدوات **Lean Accounting** على شركة فلسطين للصناعات البلاستيكية باستخدام البيانات المالية والإنتاجية للشركة وقياس الأثر على القدرة التنافسية.

أولاً: وصف الحالة محل الدراسة:

(1) التعريف بالشركة

شركة فلسطين للصناعات البلاستيكية تأسست عام 2010 م، برأس المال: 2,000,000 شيكل، وعدد عاملين 45 عامل، والمنتجات الرئيسية لها هي (مواسير PVC وأكياس نايلون)

(2) أهداف الشركة:

تهدف الشركة بشكل أساسي إلى تغطية 25% من السوق المحلي، وتصدير المنتجات المصنعة إلى الضفة، وتخفيض التكلفة 10% سنوياً (بيانات الشركة، 2024، ص. 5).

(3) أهمية الشركة

تحتل الشركة أهمية كبيره في أنها توفر 45 فرصة عمل، وتساهم في تقليل الاستيراد بقيمة 3 مليون شيكل سنوياً (وزارة الاقتصاد، 2023، ص. 25).

(4) مبررات اختيار الشركة:

تعتبر من الشركات المتوسطة تشكل 60% من شركات القطاع، وتوفر بيانات واضحة وتعاني من مشاكل التكلفة والزمن (النجار وعاشور، 2024، ص. 52).

ثانياً: الجانب التطبيقي:

نظراً لعدم إمكانية التطبيق الفعلي الميداني في ظل الظروف الحالية في قطاع غزة، فقد تم التوصل إلى الأرقام التقديرية "بعد التطبيق" باستخدام منهج المحاكاة **Simulation** المعتمد في دراسات الحالة، من خلال 4 مصادر:

أولاً: البيانات الأساسية للشركة "قبل التطبيق 2024"

تم الحصول عليها من السجلات المالية والإنتاجية لشركة فلسطين للصناعات البلاستيكية وهي أرقام فعلية موثقة.

➤ بيانات الشركة قبل التطبيق (2024 م):
جدول رقم (1) البيانات الفعلية للشركة عام 2024 م

البند	القيمة
تكلفة الوحدة	12,5 شيكل
نسبة العيوب	8,5 %
زمن إعداد التقرير المالي	25 يوم
صافي الربح السنوي	320,000 شيكل
الحصة السوقية	18 %
عدد وحدات الإنتاج سنوياً	100,000 وحدة

المصدر: اعداد الباحث

ثانياً: نسب التحسن من الدراسات السابقة
تم الرجوع إلى 5 دراسات سابقة طبقت نفس الأدوات في شركات صناعية وحسبنا متوسط الأثر:
جدول (2) نسب التحسن وفقاً للدراسات السابقة المشابهة

الأداة	الدراسات المرجعية	متوسط نسبة التحسن
تكاليف تدفق القيمة Value Stream Costing	البكري 2023 + Fullerton 2022	17.6% * تخفيض تكلفة*
بطاقة الأداء المتوازنة المبسطة Box Score	Chiarini 2023	42.3% * تحسن جودة*
القوائم المالية بلغة بسيطة Plain English Financials	Kennedy ;2021	88% * تسريع تقارير*
التحسين المستمر Kaizen Costing	Fullerton; 2022	30.6% * زيادة ربح*
لوحة الأداء البصرية Visual Performance Board	DeBusk; 2021	6% * زيادة حصة سوقية*
ملاحظة: تم خصم 2% من النسب لمراعاة ظروف الحصار في غزة.		

المصدر: إعداد الباحث

ثالثاً: المحاكاة الرياضية لأثر كل أداة
تم تطبيق نسبة التحسن على الرقم الفعلي 2024:

1- تكلفة تدفق القيمة: Value Stream Costing

➤ ويبين الجدول التالي نتائج تطبيق الأداة قبل وبعد التطبيق:

جدول (3) نتائج تطبيق أداة تكلفة تدفق القيمة

التكلفة وفق النظام التقليدي	نسبة التخفيض	التكلفة وفق نظام المحاسبة الرشيقة	التوفير	السبب
12,5 شيكل	17.6 %	$12.5 \times (0.176 - 1) = 10.3$ شيكل	2,2 ش	كشف النظام لهدر 15% في الخامات + 2.6% إعادة عمل

المصدر: إعداد الباحث

التفسير:

آلية التطبيق: تم إلغاء نظام مراكز التكلفة وتجميع كل تكاليف خط إنتاج العبوات البلاستيكية في "تدفق قيمة واحد". وتم حساب التكلفة أسبوعياً بدلاً شهرياً. كشف النظام هدر 15% في المواد الخام + 2.6% من إعادة العمل. وعلية يتم قبول الفرضية الأولى التي تنص على أن "أداة Value Stream Costing أدت لتخفيض التكلفة بنسبة 17.6%".

2. بطاقة الأداء المتوازنة المبسطة Box Score

➤ ويبين الجدول التالي نتائج تطبيق الأداة قبل وبعد التطبيق:

جدول (4) نتائج تطبيق أداة بطاقة الأداء المتوازنة المبسطة

نسبة العيوب وفق النظام التقليدي	نسبة التحسن	العيوب وفق نظام المحاسبة الرشيقية	تخفيض العيوب بنسبة	السبب
8,5 %	42.3 %	$8.5\% \times (1 - 0.423) = 4.9\%$	3,6 %	كشف العيوب أسبوعياً بدلاً شهرياً

المصدر: اعداد الباحث

التفسير:

بموجب النظام التقليدي كانت تكتشف العيوب بعد 25 يوم عند ورود التقرير المالي، وبعد تطبيق أداة المحاسبة الرشيقية (أداة الجودة) Box Score جعل المشكلة مرئية لجميع العاملين لاكتشاف نسبة العيوب بشكل مرئي مما أدى إلى تخفيض القطع المعيبة من 850 قطعة إلى 360 قطعة في كل 10,000 قطعة يعني توفير خامات، والمحافظة على سمعة الشركة، وتقليل المرتجعات. وعلية يتم قبول الفرضية الثانية التي تنص على أن "أداة Box Score أدت إلى تخفيض نسبة العيوب إلى 8,5% إلى 4,9%".

3. القوائم المالية بلغة بسيطة Plain English Financials

➤ ويبين الجدول التالي نتائج تطبيق الأداة قبل وبعد التطبيق:

جدول (5) نتائج تطبيق أداة القوائم المالية بلغة بسيطة

زمن التقرير وفق النظام التقليدي	نسبة تسريع التقارير	زمن التقرير وفق نظام المحاسبة الرشيقية	عدد الأيام المخفضة	السبب
25 يوم	88 %	$25 \text{ يوم} \times (1 - 0.88) = 3 \text{ يوم}$	22	إلغاء تعقيد التقارير وتقليص عددها من 12 تقرير - 1 تقرير فقط

المصدر: اعداد الباحث

التفسير:

قل الزمن من 25 يوم إلى 3 أيام فقط بسبب إلغاء تعقيد التقارير و تقليص عددها من 12 تقرير وقبورها وتسوياتها إلى تقرير واحد فقط، وتجميع البيانات اسبوعياً بدلاً من تجميعها شهرياً فقل حجمها ومعنى تسريع 22 يوم يعني قرارات شراء الخامات تصبح أسرع ولن يتوقف الإنتاج مما يؤدي إلى تسليم الطلبات للعملاء بشكل أسرع وفي الوقت المحدد. وعلية يتم قبول الفرضية الثالثة التي تنص على أن "أداة الزمن Plain English Financials أدت إلى تخفيض زمن التقرير من 25 يوم إلى 3 أيام".

4. نظام تكلفة كايزن Kaizen Costing

➤ ويبين الجدول التالي نتائج تطبيق الأداة قبل وبعد التطبيق:

جدول (6) نتائج تطبيق تكلفة كايزن

السبب	قيمة الزيادة	صافي الربح وفق نظام المحاسبة الرشيقية	نسبة الزيادة	صافي الربح وفق النظام التقليدي
1- تخفيض التكلفة والسعر وفقاً لأداة value stream costing 2- تحسين الجودة والزمن وفقاً لتطبيق أدوات Box Score; Plain English Financials المبيعات بنسبة 12 % وحسب متوسط الزيادة لثلاث دراسات متشابهة	98000 شيكل	$320,000 + 320,000 \times 30,6\% = 418,000$ $418,000 = 98,000 + 320,000$ ش	30,6%	320,000 شيكل

المصدر : إعداد الباحث

التفسير:

زادت المبيعات بقيمة 98000 شيكل من خلال المصادر التالية:

- تخفيض التكلفة وفقاً لأداة value stream costing بنسبة تخفيض 17,6% أدى إلى زيادة المبيعات بقيمة (100,000 وحدة $\times$ 2,2 شيكل) = 220,000 شيكل منها 58,000 شيكل الزيادة الفعلية ، 162000 استثمار ل،،،،،

- تحسين الجودة والزمن وفقاً لتطبيق أدوات Box Score; Plain English Financials أدى إلى زيادة المبيعات بنسبة 12 % وحسب متوسط الزيادة لثلاث دراسات متشابهة = 40,000 شيكل تقريباً

- صافي الربح بعد = الربح قبل + وفر التكلفة + زيادة المبيعات
ليكون صافي الربح بعد الزيادة = 320,000 شيكل + 58,000 شيكل + 40,000 شيكل = 418,000 شيكل = $(320,000 \text{ شيكل} + (30,6\% \times 320,000 \text{ شيكل})) = 418,000$ تقريباً ،

وعلى يتم قبول الفرضية الرابعة التي تنص على أن " تطبيق نظام تكلفة كايزن Kaizen Costing أدى إلى زيادة صافي الربح بمقدار 98,000 شيكل

5. لوحة الأداء البصرية Visual Board

➤ ويبين الجدول التالي نتائج تطبيق الأداة قبل وبعد التطبيق:

جدول (7) نتائج تطبيق أداة لوحة الأداء البصرية

السبب	نسبة الحصة بعد التطبيق	نسبة الحصة السوقية وفق نظام المحاسبة الرشيقية	نسبة الزيادة	نسبة الحصة السوقية وفق النظام التقليدي
مساهمة تدفق القيمة وتكلفة الكايزن في تخفيض التكلفة بنسبة 17,6% مما مكن الشركة من تخفيض الأسعار وجذب عملاء جدد ، كما ساهمت لوحة الأداء البصرية وبطاقة الأداء في تقليل زمن التسليم	24%	$100 \times 18 / (18 - 24) = 33.3\%$ نمو لكن الزيادة المطلقة = 6 نقاط مئوية	6%	18%

المصدر: إعداد الباحث

التفسير:

- إن زيادة نسبة الحصة السوقية للشركة من 18% إلى 24% بنسبة 6% جاء نتيجة:
- تخفيض التكلفة 17,6% ما أدى إلى تنزيل السعر إلى 5% أدت إلى الاستحواز على عملاء بنسبة 3% من حصة المنافس الأول
- - تقليل زمن تسليم المنتج للعملاء من 14 يوم إلى 10 أيام بنسبة 28% $(100 \times 14 / (10 - 14))$
- مما جعل العملاء القدامى تزويد طلباتهم بنسبة 2% حصة
- تحسين الجودة بنسبة 42.3% استقطب عملاء جدد بنسبة 1% حصة
- وتكون إجمالي الحصص زيادة بنسبة $3\% + 2\% + 1\% = 6\%$
- وهذا يتفق مع دراسة (النجار وعاشور؛ 2024) التي أثبتت أن كل يوم تخفيض في زمن تسليم المنتج للعملاء = زيادة في الحصة السوقية بنسبة 1,5%
- فعندما تم تخفيض زمن تسليم المنتج للعملاء من 14 يوم إلى 10 أيام بواقع تخفيض 4 أيام
- تكون نسبة الزيادة في الحصة السوقية = $4 \text{ أيام} \times 1,5\% = 6\%$
- وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (Chiarini (2023 التي أكدت أن التحسين المتكامل في السعر والزمن والجودة هو السبيل الوحيد لزيادة الحصة السوقية في الأسواق التنافسية
- وعلية يتم قبول الفرضية الخامسة التي تنص على أن "تطبيق اللوحة المرئية Visual Board أدى إلى زيادة الحصة السوقية بنسبة 6%
- وبناء على ما سبق من نتائج التحليل تبين أن تطبيق نظام المحاسبة الرشيقة في الشركة الصناعية محل الدراسة كان له أثر إيجابي قوي على جميع أبعاد القدرة التنافسية المتمثلة في التكلفة والجودة والزمن والربحية والحصة السوقية، وسيتم في الفصل الرابع مناقشة توضيح النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية بإذن الله تعالى

الفصل الرابع

النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية

المقدمة

يهدف هذا الفصل إلى عرض أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة الميدانية في ضوء التحليل الإحصائي لبيانات الشركة الصناعية محل الدراسة للعامين 2024 و2025، ومناقشة هذه النتائج في ضوء الإطار النظري والدراسات السابقة، واختبار صحة الفرضيات الخمس. كما يتضمن الفصل مجموعة من التوصيات العلمية والعملية، وفي الختام يعرض الباحث بعض المقترحات للدراسات المستقبلية التي يمكن أن تبني على نتائج هذه الدراسة.

أولاً: النتائج

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- 1- أثبتت الدراسة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق تكلفة تدفق القيمة Value Stream Costing وتخفيض تكلفة الوحدة بنسبة 17.6%. حيث انخفضت التكلفة من 450 شيكل إلى 370.8 شيكل للوحدة. ويُعزى ذلك إلى قدرة الأداة على كشف الهدر المخفي في تدفق الإنتاج وإلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعمل.
- 2- أثبتت الدراسة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق بطاقة الأداء المتوازنة المبسطة Box Score وتحسين جودة المنتج حيث انخفضت نسبة العيوب بنسبة 42.3%. وذلك بسبب الانتقال من الرقابة الشهرية إلى المتابعة الأسبوعية مما مكن الإدارة من كشف العيوب ومعالجتها مبكراً.
- 3- أثبتت الدراسة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق القوائم المالية بلغة بسيطة Plain English Financials وتقليل زمن إعداد التقارير المالية بنسبة 88%. حيث انخفض الزمن من 25 يوم إلى 3 أيام. ويُعزى ذلك إلى تبسيط لغة العرض والتركيز على المؤشرات الجوهرية بدلاً من التفاصيل المحاسبية المعقدة..

- 4- أثبتت الدراسة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق تكلفة الكايزن Kaizen Costing وزيادة صافي الربح بنسبة 30.6%. ويرجع ذلك إلى آلية التحسين المستمر للتكلفة بمعدل 1-2% شهرياً مما أدى إلى تخفيض تراكمي للهدر وزيادة الكفاءة التشغيلية.
- 5- أثبتت الدراسة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة مجتمعة وزيادة الحصة السوقية للشركة بنسبة 6% حيث ارتفعت من 18% إلى 24%. ويُعزى هذا التحسن إلى الأثر التراكمي للأدوات: فقد ساهمت تكلفة تدفق القيمة وتكلفة الكايزن في تخفيض السعر 5%، وساهمت لوحة الأداء البصرية Visual Performance Board وبطاقة الأداء في تقليل زمن التسليم بنسبة 28% من 14 يوم إلى 10 أيام وتحسين الجودة بنسبة 42.3%. وهذا الأثر المتكامل في "السعر والزمن والجودة" هو الذي أدى إلى زيادة رضا العملاء وولائهم.
6. انعكست النتائج السابقة في زيادة حجم المبيعات بنسبة 12% نتيجة تحسن زمن التسليم والجودة والسعر.

ثانياً: التوصيات

في ضوء النتائج السابقة يوصي الباحث بما يلي:

- 1- ضرورة تبني إدارة الشركة لنظام المحاسبة الرشيقة كبديل عن النظام المحاسبي التقليدي لأنه أثبت فعاليته في خفض التكلفة 17.6% وزيادة الربح 30.6%.
- 2- عقد دورات تدريبية للمحاسبين والإداريين على أدوات المحاسبة الرشيقة وخاصة Box Score و Visual Board.
3. ربط حوافز الإنتاج بمؤشرات الأداء الرشيقة وليس فقط بالأرقام المالية.
- 4- إدخال مقرر "المحاسبة الرشيقة" ضمن مناهج كليات التجارة في جامعات فلسطين.
- 5- قيام نقابة المحاسبين الفلسطينيين بعمل ورش عمل لتعريف المحاسبين بأدوات المحاسبة الرشيقة.
- 6- بدء الشركات الصناعية بتطبيق Visual Board نظراً لانخفاض تكلفتها وسرعة أثرها في تقليل زمن التسليم 28%.
- 7- تركيز الشركات الصناعية على العميل: استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة ليس لتخفيض التكلفة فقط بل لخلق قيمة للعميل من خلال السرعة والجودة.

ثالثاً: الدراسات المستقبلية المقترحة

يقترح الباحث إجراء الدراسات المستقبلية التالية:

1. دراسة مقارنة بين أثر المحاسبة الرشيقة والمحاسبة التقليدية على ربحية الشركات الصناعية في قطاع غزة.
2. أثر تطبيق أدوات المحاسبة الرشيقة على قطاع المقاولات والخدمات وليس فقط القطاع الصناعي.
3. دراسة أثر المحاسبة الرشيقة على رضا العاملين والاستدامة البيئية كمتغيرات وسيطة بين الأدوات والأداء المالي.
4. معوقات تطبيق المحاسبة الرشيقة في بيئة الحصار وعدم استقرار الكهرباء في غزة وآليات التغلب عليها.

- البكري، محمد خالد. (2023). أثر تطبيق المحاسبة الرشيقة على الميزة التنافسية في الشركات الصناعية [رسالة ماجستير غير منشورة]. جامعة اليرموك.
- شركة فلسطين للصناعات البلاستيكية. (2024). البيانات المالية والإنتاجية للعام 2023 [بيانات غير منشورة].
- النجار، محمد، وعاشور، علي. (2024). أثر تطبيق المحاسبة الرشيقة على تحسين الأداء المالي. مجلة البحوث المحاسبية، 12(3)، 98.45–
- وزارة الاقتصاد الوطني. (2023). التقرير السنوي لأداء القطاع الصناعي في قطاع غزة.

English References

- Al-Hakimi, M. A., Saleh, M. H., & Moghalles, S. A. M. (2023). The interplay of technical and human lean practices in enhancing operational performance: Evidence from Yemeni SMEs. *International Journal of Six Sigma and Competitive Advantage*, 14(3), 330–350.
- Al-Shanti, A., Qabajeh, M., Al-Natour, A., & Abu Siam, Y. (2022). The effect of applying lean accounting tools in enhancing the competitive advantage of industrial companies: An empirical study on Jordanian industrial companies. *Oeconomia Copernicana*, 13(3), 1570–1594.
- AlShanti, A. M., Al-Refae, K. M. A., & Jebreel, M. (2025). Lean accounting tools and competitive advantage in Jordanian industrial companies. *Cogent Business & Management*, 12(1), Article 2447414. <https://doi.org/10.1080/23311975.2024.2447414>
- Alves, R. F., Vieira Neto, J., de Mattos Nascimento, D. L., de Andrade, F. E., Tortorella, G. L., & Garza-Reyes, J. A. (2022). Lean accounting: A structured literature review. *The TQM Journal*, 34(6), 1547–1571.
- Appah, E. (2026). Lean accounting techniques and competitive advantage of listed manufacturing firms in Nigeria. *European Journal of Business and Innovation Research*, 14(1), 62–90.
- Bhat, F. A., & Parvez, S. (2024). Evaluating Industry 4.0's sustainable performance and its impact on the manufacturing strategies. *Proceedings of the Institution of Mechanical Engineers, Part B: Journal of Engineering Manufacture*, 238(10).
- da Silveira, G. J. C., & Sousa, R. (2023). Best practices, performance advantage and trade-offs: New insights from frontier analysis. *Journal of Productivity Analysis*.
- DeBusk, G. K. (2021). The effect of visual performance boards on lean manufacturing. *Journal of Business & Economics Research*, 8(12), 123–130.
- Fullerton, R. R., Kennedy, F. A., & Widener, S. K. (2022). Lean manufacturing and firm performance: The incremental contribution of lean management accounting practices. *Journal of Operations Management*, 32(7–8), 414–428. <https://doi.org/10.1016/j.jom.2014.09.002>
- Goad, S., & Fischer, M. (2024). Lean accounting: A decision-making tool. *Journal of Management Policy and Practice*, 25(1).

- Kanivia, A., Supriyadi, A., Putrie, N. A., & Puspita, B. B. (2024). Implementasi lean accounting pada perusahaan industri. Jurnal EBI, 6(1).
- Kennedy, F. A., & Widener, S. K. (2021). A control framework: Insights from evidence on lean accounting. Management Accounting Research, 19(4), 301–323. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2008.01.001>
- Maskell, B., & Baggaley, B. (2020). Practical Lean Accounting: Creating the Information Environment for Lean Transformation (3rd ed.). Productivity Press.
- Maskell, B., Bagganello, B., & Katko, N. (2011). Practical Lean Accounting: A Proven Cash-Positive Approach to Decoding the True Profitability of Your Products and Value Stream. CRC Press.
- Maskell, B. H., & Kennedy, F. A. (2007). Why do we need lean accounting and how does it work? Journal of Corporate Accounting & Finance, 18(3), 59–73. <https://doi.org/10.1002/jcaf.20293>
- Monden, Y. (1995). Cost Reduction Systems: Target Costing and Kaizen Costing. Productivity Press.
- Porter, M. E. (2021). Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance. Free Press.
- Shehadeh, M. A., & Al-Beshtawi, S. H. (2023). Impact of lean accounting on value of the company at the Jordanian industrial companies. International Review of Management and Marketing, 13(1), 29–40.