



A JNE A

مجلة أكاديمية شمال أوروبا المحكمة - الدنمارك (الإصدار الرابع) بتاريخ 13/07/ 9102

إستخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في عرض قائمة التدفقات النقدية
Using lean accounting tools in the show of the cash flow
statements

اعداد

Prepared by



الأستاذ المساعد أحمد مزهر عبد

Assistant Lecturer, Ahmed Mizhir Abed

جامعة واسط

Wasit University, Iraq

amizhir@uowasit.edu.iq

المستخلص

هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم القوائم المالية بشكل عام وقائمة التدفقات النقدية بشكل خاص, وهو المعيار السابع من معايير المحاسبة الدولية الصادر عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية, بالإضافة إلى طرق وخطوات إعداد هذه القائمة ومدى أهميتها في تقديم المعلومات المهمة للمستثمرين في الوقت المناسب لإتخاذ القرارات , كذلك أظهرت الدراسة معنى ومفهوم المحاسبة الرشيقة ومدى أهمية استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة وأهم مقومات تطبيقها عند إعداد قوائم التدفقات النقدية للمؤسسات , وتم التوصل إلى ضرورة استخدام المحاسبة الرشيقة في المؤسسات الإقتصادية عند إصدار قوائم التدفقات النقدية للاستفادة من المزايا والمنافع التي نقدمها ولتقليل الهدر الحاصل في الوقت والجهد والكلفة وضرورة نشر ثقافة النظام الرشيق بين الموظفين والعاملين والإدارات العليا على حدٍ سواء , وضرورة إعداد الموظفين و تدريبهم بشكل جيد لتمكينهم من اكتشاف نقاط الضعف والعمل على القضاء عليها بسرعة, وضرورة قيام الإدارة بمواكبة كل ما هو جديد في العلوم الإدارية, والعمل على تطوير بيئة العمل بما يتناسب مع التطورات الجديدة.

الكلمات المفتاحية : المحاسبة الرشيقة , قائمة التدفقات النقدية , القوائم المالية , المؤسسات الإقتصادية.

Abstract

The aim of this study is to identify the concept of the financial statements in general and the cash flow statements in particular, which is the seventh standard of international accounting standards issued by the International Accounting Standards Committee (IASC), in addition to the methods and steps of preparing this cash flow statements and its significance in providing important information to investors in time to make decisions. This study shows the meaning and concept of Lean Accounting and the significance of using the lean accounting tools and the most important elements of application in the preparation of cash flow statements for institutions. Through this study was reached to requirement in economic institutions when issuing cash flow statements to benefit from the advantages and benefits we offer, as well as to reduce the waste of time, effort and cost and the need to spread the culture of the system of lean between staff, employees and senior management alike. This study showed the requirement to prepare the staff and train them well to enable them to identify weaknesses and work to eliminate them quickly, and the need for management to keep up with what is new in the administrative sciences, and work to develop the work environment in line with new developments.

Keywords: Lean Accounting, Cash Flow Statements, Financial Statements, Economic institutions.

المقدمة

قائمة التدفقات النقدية من القوائم المالية الأساسية التي تكون الوحدات الاقتصادية ملزمة بإعدادها إلى جانب القوائم المالية الأخرى ، فهي في جوهرها تعمل على تحديد صافي النتائج النقدية لكل الأنشطة التي مارستها الوحدة الاقتصادية ، فقائمة التدفقات النقدية وما توفره من بيانات تعكس نتائج نشاطات تلك الوحدات (التشغيلية والإستثمارية والتمويلية)، و التطور الكبير الذي حدث في السنوات الأخيرة في كافة المجالات الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية، أدى الى جعل أنظمة المحاسبة الحالية غير كافية للتعامل مع التطور الحاصل في هذه العمليات التي أصبحت أكثر تعقيداً ، وكان من الضروري إيجاد أفضل السبل للخروج من هذه التعقيدات فأصبح البديل هو في إستخدام نظام محاسبي متطور يواكب التطور الحاصل، فجاءت المحاسبة الرشيقة بأدواتها لتقضي على هذه التعقيدات وتكون بأدواتها مختصرةً الوقت والكلفة في إعداد القوائم المالية لا سيما قائمة التدفقات النقدية، وعليه فقد قسم البحث الى أربع محاور أساسية، فقد جاء المحور الأول بمنهجية البحث، والمحور الثاني ليلسط الضوء على المفهوم والمبادئ وخطوات وأدوات إستخدام المحاسبة الرشيقة، أما المحور الثالث فخصص لمفهوم وأهداف وأهمية وطرق إعداد قائمة التدفقات النقدية لينتهي البحث بالمحور الرابع الذي تضمن الإستنتاجات والتوصيات التي توصل لها الباحث .

المحور الأول

منهجية البحث

مشكلة البحث : إن أي تأخر في إنتاج المعلومات المالية للمؤسسة أوفي ضياع الوقت سيؤدي الى التأخر في إعداد التقارير المالية التي تحتوي على تلك المعلومات .

هدف البحث : التخلص من الوقت الضائع والجهد المتمثل في عمليات تشغيل غير ضرورية لتحقيق أعلى مقدار من الكفاءة بالنسبة لإعداد قائمة التدفقات النقدية بأقل كلفة وجهد وبأسرع وقت ممكن .

منهج البحث : اعتمد البحث على أسلوب المنهج الوصفي والمنهج التحليلي في تحليل المصادر وأوراق المؤتمرات والأبحاث التي تم الأعتقاد عليها في كتابة البحث والمنهج الاستقرائي لإستقراء الأدب المحاسبي للمحاسبة الرشيقة و إعداد قائمة التدفقات النقدية للوصول الى النتائج .

فرضية البحث : إن استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة يؤدي الى تقليل الضياع والهدر في الموارد والوقت وتخفيض التكاليف ويرفع مستوى الأداء في إعداد وعرض قائمة التدفقات النقدية وإيصالها للمستفيدين في الوقت المناسب .

المحور الثاني

المحاسبة الرشيقة (تعريفها - مفهومها - مبادئها - خطواتها)

أولاً : تعريف المحاسبة الرشيقة

تعرف المحاسبة الرشيقة على انها تلك المفاهيم التي صممت لكي تعكس أفضل اداء ممكن الحصول عليه من الوحدة الاقتصادية عند تبنيها لتلك المفاهيم عند ممارستها لعملياتها والحصول على انتاج خال من الهدر و مرشوق، وتكون بذلك قد تضمنت جميع تكاليف الوحدة الاقتصادية من خلال تيار القيمة وادارة المخزون بشكل مناسب وتعديل القوائم المالية لتتضمن معلومات تشغيلية غير مالية (Kroll & Karen,2004:4).

ثانياً : مفهوم المحاسبة الرشيقة

تعد المحاسبة الرشيقة من أفضل البرامج للتحسين المستمر والذي بدوره أصبح معروفاً في مجالات الأعمال في السنوات القليلة الماضية، ومصطلح الرشاقة من الناحية المحاسبية يعني مجموعة الأدوات التي تساعد في الكشف عن العمليات التي تكون فيها الضياع ذو نسبة عالية والعمل على القضاء عليه، تقوم المحاسبة الرشيقة على تخفيض وقت الإنتاج والتكلفة، وقد قامت العديد من الشركات بتبني تقنية المحاسبة الرشيقة، التي اختلفت عن باقي التقنيات المحاسبية من خلال الفوائد التي تقدمها، ولما تتبناه الشركات في إيجاد نظام للتطوير والتحسين في مجال العمل وفقاً لما تعمل عليه نظرية الإدارة، ووجود نظام عملي يساعد في التقليل من التكلفة والهدر في الوقت لأجل إرضاء العملاء فتبني الشركات لنظام المحاسبة الرشيقة هو العمل على التحسين المستمر من أجل التسويق والبيع، والمشتريات (Maskell & Frances, 2007).

ثالثاً : مبادئ المحاسبة الرشيقة Principles of Lean Accounting

تستمد المحاسبة الرشيقة مبادئها والاسس التي تقوم عليها من خلال التفكير الرشيق الذي يلخص بالقول " استخدام اقل ما يمكن من موارد الوحدة مع تحسين الإنتاج او الخدمة" وبالتالي يكون هناك خمس مبادئ يمكن أن تقوم عليها المحاسبة الرشيقة .

1- مبدأ رشاقة وسهولة الاعمال المحاسبية Lean and Simple Business Accounting

وتسمى بـ " تطبيق اساليب الرشاقة لعمليات المحاسبة" ان بعض العمليات المحاسبية تحتوي على نوع او اكثر من الهدر حيث يكون هناك نوعين من الهدر الأول لا يمكن القضاء عليه في الاجل القصير والثاني هو الاكثر شيوعاً فيمكن التعامل معه ويمكن والقضاء عليه عن طريق استخدام اساليب المحاسبة الرشيقة التي تطبق على العمليات المحاسبية بحيث يتم تقليص الهدر والحيلولة دونه، و يشترط في ذلك تطبيق تلك الادوات والاساليب بالطريقة الصحيحة وبالشكل الملائم في ظل وجود رقابة فاعلة ليتم القضاء التام على كافة مصادر الهدر داخل

المؤسسة، فعند وجود موظفين ذوي الخبرة والكفاءة والمديرين على التعامل مع ادوات الرشاقة فيكون الناتج هو التطبيق الناجح لعمليات الرشاقة داخل المؤسسة (Maskell & Baggaley, 2006:36)

2- مبدأ العمليات المحاسبية الداعمة للتحويل للرشاقة Accounting Processes that Support Lean Transformation

التقارير المالية و المحاسبية الرشيقية وجميع الانشطة والأساليب التي تحتوي على المعلومات تعمل جميعها على تحسين الأداء المستمر وتعكس القيمة داخل المؤسسة ، وكذلك تركز على إستخدام كل المعلومات لفهم وقياس كيفية انشاء قيمة للزبائن .

3- مبدأ وضوح المعلومات وتوصيلها بالوقت المناسب Clear and Timely Communication Of Information

المحاسبة الرشيقية هي توفير للتقارير مالية والتشغيلية بصورة مفهومة وواضحة وسهلة الاستخدام , ليتمكن أي مستخدم ان يفهم المحتويات والمعلومات الواردة فيها, فمعلومات كشف الدخل تقدم معلومات شاملة وسهلة وبالوقت نفسه تكون أقل صعوبة من كشف الموازنة , ويكون إعداد كشف الدخل الرشيق بشكل شهري او اسبوعي .

4- مبدأ التخطيط واعداد الموازنات من منظور الرشاقة Planning and Budgeting from a Lean Perspective

بداية التخطيط الرشيق يكون مع نشر سياسة هيوشن (Hoshin policy) عبر مخطط (SOFP) المختصر لـ (المبيعات - العمليات - التخطيط المالي) وبذلك يكون الناتج وضع خطة متكاملة للمؤسسة على جميع مستويات تيارات القيمة وتعد بشكل فصلي أو سنوي لسهولة مقارنتها مع الخطط التقليدية التي كانت تعد لعدة سنوات بسبب صعوبة إعدادها وتعقدها .

5- مبدأ تعزيز ضوابط الرقابة الداخلية المحاسبية Strengthen Internal Accounting Controls

المحاسبة الرشيقية لم تكن لتتجاهل الرقابة الداخلية بل عملت على دعمها وتعزيزها، وكانت هناك العديد من الأدوات والأساليب كأداة" مصفوفة القضاء على المعاملات "وهذه الاداة اساسية للقضاء على العمليات التقليدية غير الضرورية وتميز العمليات الرشيقية داخل المؤسسة دون المساس بقوة الرقابة المالية والتشغيلية، وهناك القوانين واللوائح , مثل قوانين سارينز اوكسلي(SOX) ، حيث تم ادخالها في العمل ضمن تخطيط المؤسسة وفي رسم خرائط المخاطر بشكل واضح ومفهوم ,حيث يتم العمل على تخفيف وتقليل اثر هذه المخاطر، ومن اهم مميزات المحاسبة الرشيقية العمل على تخفيض المخزون الامر الذي يجعل الرقابة عليه ممكنة وغير معقدة (Maskell & Baggaley, 2006:38) .

رابعاً : خطوات تطبيق المحاسبة الرشيقية في المؤسسات

هناك بعض الخطوات لتطبيق المحاسبية الرشيقية يجب على المؤسسة إتباعها , وهي تكون بالشكل التالي :

- 1- يجب أن نربط تدفق القيمة مع اهداف المؤسسة الاستراتيجية .
 - 2- يجب تطوير وتحسين لتدفق الربح والقيمة وتحديد أماكن الفقدان لتدفقات القيمة .
 - 3- يجب تدريب الطاقم المالي استراتيجية تدفق القيمة لإتخاذ القرارات السليمة باستخدام أدوات المحاسبة الرشيقة
 - 4- تحليل بيانات التكلفة لدعم العمليات المحاسبية الرشيقة.
 - 5- يجب إهمال وحذف المعاملات المالية المعقدة .
 - 6- يجب التسعير على حساب الكلفة وتحديد نقطة التعادل في الأسواق المنافسة .
 - 7- تدريب وتطوير قدرات الموظفين وقيادات المؤسسات على نظام المحاسبة الرشيقة
- (Huntzinger, JR, 2007).

خامساً : مجالات استخدام المحاسبة الرشيقة

هناك أربعة مجالات لاستخدام المحاسبة الرشيقة وهي :

- 1- **الممارسات التصنيعية** : يجب أن تتغير ممارسات التصنيع الرشيق وفق تغير الإنتاج وبشكل دفعات وجدولة الدفع والسحب إلتدفق الإنتاج ، والتوجه نحو للتحويل الرشيق ليتم القضاء على الضياع و الذي يتطلب بدوره التفكير بصورة رشيقة، والعمل بالتصنيع يكون مصنف باتجاهين فقد يكون ضمن الأنشطة التي تضيف قيمة أو من ضمن الأنشطة التي لا تضيف قيمة من منظور العملي، إن موظفي الحسابات المالية غالباً ما تتوجه أنظارهم تجاه العوامل التي تؤثر في قياس الإنتاجية والتي تعتبر في الرشاقة العلاقة بين كمية المخرجات وكمية المواد المستهلكة .
- 2- **قياسات الأداء** : في البيئة الرشيقة يجب أن تعكس قياسات الأداء الاستراتيجية الرشيقة للمؤسسة، و أن تكون هذه المقاييس يغلب عليها طابع البساطة وتكون بعيدة عن التعقيد المستفيدين في أغلب الأحيان غير ماليين، ويجب أن تصدر في الوقت المناسب وفي الوقت المفضل للمستفيدين وأن تكون متضمنة لبعض القياسات والخدمات الزبائن .
- 3- **الممارسات المحاسبية** : العمليات المحاسبية وإدارة التكاليف والرقابة المالية هي من المجالات الرئيسة لممارسات المحاسبية ، والعمليات المحاسبية يجب أن تركز على الجودة في العمليات وليس النتائج ويكون العمل على القضاء على العمليات الزائدة التي لا تضيف قيمة مع المحاسبة الرشيقة مع المنافع الإضافية للمهام والتي تكون في الأغلب أقل تعقيداً والحاجة لأقل عدد من الأشخاص لأداء هذه المهام، ومحاسبة التكاليف هي في حقيقة الأمر تعتبر إدارة للتكاليف وتضم تكاليف التخطيط والرقابة والمحاسبة، وما إدخال

مفهوم تطوير وظيفة الجودة (QFD) ومشاركة العملاء في تطوير المنتجات الجديدة لإلا تطوير لكل هذه الممارسات الجديدة لجعل العمليات المحاسبية أكثر كفاءة .

4- **أدارة الإستثمار** : تسعى إدارة الإستثمار دائماً إلى إعادة هيكلة جذرية للمؤسسة من خلال تيارات القيمة، لتبسيط العمليات التجارية إلى أعلى مستوى ممكن للوصول الى أفضل خدمة الزبائن و لتحسين الكفاءة والربحية، و للمحاسبة الرشيقة دور كبير في إدارة الاستثمار، ويشمل ذلك العديد من الخطط العامة والتركيز على أهمية الاستثمار وتخصيص الموارد الذي يتوافق مع استراتيجية المؤسسات الإقتصادية وعملياتها وأولوياتها في استخدام أسس متعددة لتقييم إدارة الأداء الرشيق ، (Pradhan & Mishra,2009:10) .

سابعاً : أدوات المحاسبة الرشيقة

هناك عدة أدوات للمحاسبة الرشيقة جميعها تعمل مع بعضها البعض لتكوين الرقابة والإدارة للشركات الرشيقة، وهذه الأدوات هي نابعة من المبادئ والممارسات المحاسبية الرشيقة ، والجدول التالي يبين أهم هذه الأدوات (المعيني، محمد،2013).

ت	الأدوات	Tools
1	خرائط تدفق القيمة	Value stream Mapping
2	التكلفة المستهدفة	Target Cost
3	التحسين المستمر	Kaizen
4	مخطط ربط قياس الأداء	performance measurement linkage chart
5	صندوق النقاط (أداء تيار القيمة)	Box Scores
6	لوحات أداء تيار القيمة	Value Stream Performance Board
7	لغة واضحة وسهلة	Simple and Plain English
8	سياسة هوشين	Hoshin policy
9	مبيعات وعمليات وتخطيط مالي	Sales operating and financial planning
10	تخفيض المخزون	low inventory

Transaction elimination matrix	مصفوفة القضاء على المعاملات	11
3p approaches	نهج 3p	12
Act(PDCA) Plan – Do– check–	خطة، عمل، فحص، قرار	13
employee satisfaction and cross – training	إرضاء الموظفين والتدريب	14
Visual Management	الإدارة المرئية	15

جدول رقم (1) تصميم الباحث

1- **خرائط تيار القيم Value Stream Mapping**: وهي إحدى الأدوات الرئيسية في التصنيع الرشيق والمؤسسات الرشيقية، والغاية منها هو الاطلاع على تدفق المواد والمعلومات، وكذلك النقد من خلال تدفق القيمة. وتعتبر خرائط تدفق القيمة نقطة الانطلاق للمحاسبة الرشيقية و نقطة البداية للتصنيع الرشيق (Maskell, and Baggaley, 2011:614), ويقصد بها جميع الأنشطة الاقتصادية المطلوبة لتحقيق العملية الإنتاجية بدءاً من التصميم الأولي للمنتج، والطلب من قبل الزبون، و عملية إنتاج المنتج ، منتهياً بتسليم المنتج للزبون ، حيث إن القيمة تقاس من قبل الزبون، متمثلة بمجموعة خصائص المنتج المتوفرة فيه، والزبون يكون مستعداً للدفع مقابل الحصول على خصائص المتوفرة في هذا المنتج ، وهنا تشير خارطة تدفق القيمة إلى خارطة تدفق البيانات و المعلومات والمواد أثناء سلسلة عملية تجهيز المنتج ، وهي من الأدوات المهمة التي تستخدم في التخطيط الرشيق فهي تسهل عمل ممارسي نظام الإنتاج الرشيق في تركيز أفكارهم على الأنشطة المهمة التي تضيف قيمة بالإضافة الى تنفيذ مجموعة من أساليب و تقنيات الترشيح في نفس الوقت (الأسدي، 2012 : 50-70)

2- **التكلفة المستهدفة (Target Cost (TC)** : وهي نظام لتخطيط الأرباح وادارة التكلفة و سعر البيع فيها يعتبر المؤشر الأساس الذي يأخذ في اعتباره متطلبات ورغبات الزبون ، ومن متطلباته وجود فريق للعمل من كافة التخصصات لإدارة التكلفة في اهم مراحل الإنتاج ، و أنشطة سلسلة القيمة هي جزءاً من نظام التكلفة المستهدفة، وهو مدخل حديث وطريقة حديثة في تحديد التكلفة، وهي تحديد أقصى تكلفة مسموح بها للمنتج الجديد، أو في تطوير المنتج الأصلي لكي يعمل على تحقيق النمو في المبيعات لتوليد ربح يفوق التكلفة المستهدفة (عبدالله، الحسن.2015:223)

3- **مخطط ربط قياس الأداء :**

• **مقياس أداء الخلية** : وهو مقياس لقياس أداء الخلية داخل المؤسسة لمتابعة مدى نجاح الخلية في اتمام الأعمال في الوقت المحدد لها عن طريق إعداد التقرير اليومي بالساعات وتقارير الإنتاج تحت التشغيل الفعلي وتحت التشغيل المعياري ومدى الفاعلية التشغيلية للمكائن (محمد، 2012، 305) .

• **مقياس أداء تيار القيمة** : تضم إعدادات تقارير الساعة واليوم الخاصة بالخلية وعن طريق إعداد التقارير الأسبوعية وازهار كيف يمكن لتيار القيمة تحقيق الأداء يمكن الإستفادة من قياسات أداء تيار القيمة , ومن المقاييس المستخدمة في تيار القيمة مقياس الوحدات المصنعة الذي يقيس القيمة الناتجة من خلال بيع المزيد من المنتجات باستخدام نفس الموارد ذاتها , ومقياس متوسط فترة تحصيل الذمم ويستخدم لقياس سرعة استلام النقدية من الزبائن وذلك كون الحسابات المدينة أحد عناصر التدفق النقدي المهمة , حيث تركز العديد من المؤسسات الرشيفة على التدفق النقدي الذي بدوره يؤثر على ربحية المؤسسات (Maskell, & Baggaley, 2011:115)

4- صندوق النقاط (Box score) : وهو ملخص لنتائج تيار القيمة ويتم عمله و تحديثه أسبوعياً بالتقارير والمعلومات المالية والتشغيلية للحصول على نتائج التدفقات النقدية وأداء المؤسسة ومدى الربحية , ويستخدم صندوق النقاط داخل الوحدات الاقتصادية الرشيفة وفي جميع المستويات الإدارية والإقتصادية والمالية حيث يعطي كل شخص وجهة نظر مشتركة ولغة واحدة للحديث عن الأداء الرشيق , و يستعمل الصندوق للتخطيط وتقسيم التحسينات الرشيفة من قبل مديرو تيار القيمة , و فريق التحسين المستمر يستخدمه في تصميم برامج التحسين و ادخال التحسينات التدريجية والتي سيكون لها الأثر الكبير في النتائج المالية والتشغيلية، أما مديرو المصنع والأقسام فهم يستخدمونه لفهم خطط الي بدورها تقوم بتحسين تيار القيمة وتقييم الأداء، وأخيراً فالمديرون التنفيذيون يستخدمونه لمواكبة التطورات المحتملة لسوق المنتجات والخطط في استثمار رأس المال (الموسوي، الغراوي، 2015، 14).

سابعاً : معوقات تطبيق المحاسبة الرشيفة

من أهم المعوقات التي واجهت المدراء أثناء تطبيق المحاسبة الرشيفة هي :

- 1- الحصول على موافقات وقبول من الهيئات المحاسبية .
- 2- النحول الى نظام المحاسبة الرشيفة وتكاليف هذا التحول.
- 3- كفاءة الحصول على قبول المستثمرين والشركات .
- 4- الحاجة الى أنظمة تقارير خارجية وداخلية بشكل أوسع وأكبر .

5- عدم قيام الإدارة المالية والمحاسبين بتقديم التوجيهات والإستشارات للمدراء من أجل إفهامهم لأثر عمليات المحاسبة الرشيقة (Richard & Karen, 2007) .

المحور الثالث

قائمة التدفقات النقدية

أولاً : مفهوم القوائم المالية

هي الوسائل والمصادر الرئيسية التي يمكن عن طريقها إيصال المعلومات المالية لنشاط المؤسسة خلال فترة زمنية محددة إلى المستفيدين منها (Donald & Jerry,1998: 3)، وعادةً ما تكون بشكل بيانات مالية مرتبة بشكل جداول معدة ضمن مواصفات معينة ضمن مجموعة من المفاهيم والمبادئ المحاسبية (مطر,1993: 589)، وهي الوسيط الذي ينقل الأحداث والأنشطة والمعاملات الخاصة بالمؤسسات على شكل صورة معلومات مالية إلى المستفيدين لمساعدتهم في إتخاذ القرارات الرشيدة في مجالات الاستثمار وفي وضع الخطط المستقبلية وتخصيص الموارد (حماد,2008,88) ، ويجب أن تكون القوائم المالية معروضة بطريقة عادلة للمركز المالي ونتائج الاعمال والتدقيق النقدي في نهاية السنة المالية، وكذلك التطبيق المناسب للمعايير المحاسبية الدولية والافصاح عن البيانات الفعلية في جميع الظروف (العمار,1997,27) ، وهي وسيلة الإدارة الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المؤسسة، وتلتزم المؤسسات على اختلافها بإعداد أربعة قوائم أساسية هي:

1. **قائمة المركز المالي** : كشف شامل بأصول وخصوم المنشأة بالقيم الحقيقية يعبر عن المركز المالي للمنشأة بتاريخ معين ،كما يتم فيها عرض الوضع المالي للمنشأة و يجب أن تفصل الميزانية إلى أصول وخصوم متداولة وأصول غير متداولة ، وتضم قائمة المركز المالي (أصول ثابتة - أصول متداولة - خصوم متداولة - حقوق الملكية - الخصوم طويلة الأجل) (ندا، وآخرون,2006,20).
2. **قائمة الدخل** : تعد هذه القائمة مكوناً رئيسياً في التقارير المالية الدورية للمنشأة، وتعتبر عن معظم التغيرات الحادثة في المركز المالي للمنشأة على مدى الفترة التي يغطيها التقرير، والتي غالباً ما تكون سنة كاملة، وأهم ما تعرضه قائمة الدخل هو (الإيرادات ، تكاليف التمويل ، مصروف الضرائب ، العمليات غير المستثمرة ، الأرباح والخسائر ، الأرباح أو الخسائر المتعلقة بحقوق المساهمين) .

3. قائمة التغير في حقوق الملكية : هي التقدير الذي يتم من خلال بيان تأثير صافي الدخل وتوزيعات الأرباح والمسحوبات على الوضع المالي للمنشأة خلال الفترة المحاسبية، ويمكن استخدام المعادلة المحاسبية التالية بالنسبة للمنشآت الفردية والصغيرة:

رأس المال أول المدة + الاستثمار الإضافي + صافي الدخل - المسحوبات = رأس المال آخر المدة

4. قائمة التدفقات النقدية : هي تبويب للمتصلات والمدفوعات النقدية على أساس الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية للمنشأة وتتضمن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للمنشأة بحسب الفقرة العاشرة من المعيار الدولي رقم (7) .

ثانياً : المعيار المحاسبي الدولي رقم (7) قائمة التدفقات النقدية

في عام 1992 أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية المعيار الدولي رقم (7) المعدل بعنوان " قائمة التدفقات النقدية " ، وبذلك أصبح إعداد قائمة التدفقات النقدية إلى جانب القوائم المالية الرئيسية الأخرى مطلباً دولياً . (حسين ، 185,2006) و المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية لأي منشأة تكون مفيدة في تزويد مستخدمي البيانات المالية لقياس قدرة تلك المنشأة في توليد نقدية أو ما يعادلها واحتياجات المنشأة ، والقرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات تتطلب تقييم قدرة المنشأة على توليد نقدية وما يعادلها وكذلك توقيت ودرجة التأكد المتعلقة بتوليد هذه التدفقات .

ثالثاً : المصطلحات المستخدمة في هذا المعيار

المصطلحات المستخدمة في هذا المعيار بحسب ما صدر عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية :

النقدية : ويقصد بها النقدية بالخرينة والودائع تحت الطلب.

النقدية المعادلة : وتتكون من الاستثمارات قصيرة الأجل والتي يمكن تحويلها إلى مقدار محدد ومعروف من النقدية والتي لا تتعرض لدرجة عالية من المخاطر من حيث التغيير في قيمتها.

التدفقات النقدية : وتتمثل في التدفقات الداخلة و الخارجة من النقدية وما يعادلها .

الأنشطة التشغيلية : الأنشطة الرئيسية المولدة لإيرادات المنشأة وكذلك الأنشطة الأخرى التي لا تعتبر أنشطة استثمارية أو تمويلية

الأنشطة الاستثمارية : عبارة عن الأنشطة المتعلقة بالحصول على أو التخلص من الموجودات طويلة الأجل بالإضافة إلى الاستثمارات الأخرى التي لا تعتبر نقدية معادلة .

الأنشطة التمويلية : عبارة عن الأنشطة التي ينتج عنها تغييرات في حجم ومكونات حقوق الملكية و القروض الخاصة بالمنشأة (المعيار المحاسبي الدولي السابع المعدل في عام 1992) .

رابعاً : أهداف قائمة التدفقات النقدية

- طبقاً لما جاء في قرار مجلس معايير المحاسبة المالية فالمعلومات التي تقدم في قائمة التدفقات النقدية يجب أن تساعد المستثمرين والدائنين وغيرهم في توفير كثير من الأمور ومنها:- (القطار وآخرون,1997,43)
- 1- تقديم المعلومات المهمة عن الإيرادات والمصروفات النقدية خلال فترة مالية محددة , مما يساعد المستثمرين والمقرضين في نفس الوقت وغيرهم في إمكانية الحكم على قدرة المنشأة في توليد التدفقات النقدية في المستقبل وتقييم قدرتها على الوفاء بالتزاماتها وتوزيع الأرباح .
 - 2- الإفصاح عن العمليات المالية التمويلية و الإستثمارية التي لا تؤثر بشكل مباشر على التدفقات النقدية خلال الفترة المحاسبية.
 - 3- تسهيل مهمة مستخدمي القائمة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتدفقات النقدية للمنشأة عن طريق الشكل الأساسي لقائمة التدفقات النقدية، واستخدام المصطلحات الواضحة التي لا تحتمل اللبس والتأويل .
 - 4- تقييم أداء المنشأة فيما يتعلق بإدارة الأموال المتاحة والذي ينتج عن الفجوات الزمنية بين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة، وفقاً لمعايير التمويل والاستثمار الرشيدة .
 - 5- توفر معلومات على الأساس النقدي للأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية .

خامساً : طرق إعداد قائمة التدفقات النقدية

يتم إعداد التقرير التدفقات النقدية باستخدام طريقتين:

- ❖ **الطريقة المباشرة:** يتم فيها التقرير عن الفئات الرئيسية للتدفقات النقدية المتحصلات منها أو المدفوعات ، أي الوصول للمبالغ النقدية المقبوضة أو المدفوعة من الأنشطة التشغيلية، أي طرح المدفوعات النقدية التشغيلية من المتحصلات النقدية التشغيلية، للحصول على قائمة مختصرة بالمتحصلات والمدفوعات النقدية من الأنشطة التشغيلية، بمعنى أن صافي النقدية المقدمة من الأنشطة التشغيلية هي ما يعادل لصافي الدخل على الأساس النقدي، بينما يكون صافي النقدية المستخدمة في الأنشطة التشغيلية هي ما يعادل صافي الخسارة على نفس الأساس النقدي (الخلايلة,2010,216).

نموذج رقم(1)

أسم الوحدة الإقتصادية.....

قائمة التدفقات النقدية للسنة المنتهية في 31 / 12 / وفقاً للطريقة المباشرة

البيان	جزئي	كلي
--------	------	-----

		1- التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
	xxx	التدفقات النقدية الداخلة
	(xxx)	التدفقات النقدية الخارجة
xxx		صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
		2- التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية
	xxx	التدفقات النقدية الداخلة
	(xxx)	التدفقات النقدية الخارجة
(xxx)		صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية
		3- التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية
	xxx	التدفقات النقدية الداخلة
	(xxx)	التدفقات النقدية الخارجة
xxx		صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية
xxx		صافي الزيادة أو النقص في التدفقات النقدية من أنشطة الوحدة الإقتصادية
xxx		+ رصيد النقدية في أول المدة
xxx		رصيد النقدية في آخر المدة

المصدر: (أبو نصار وحميدات, 2009, 115)

❖ **الطريقة غير المباشرة:** يتم فيها تعديل صافي الخسارة أو الربح عن الفترة لآثار العمليات غير النقدية مثلاً الإهلاك، بالمبالغ المؤجلة أو المستحقة من المقبوضات أو المدفوعات النقدية التشغيلية في الماضي أو المستقبل، والتدفقات النقدية المتعلقة بأنشطة التمويل والإستثمار، أي إن الطريقة غير المباشرة تقوم بتعديل صافي الدخل بالبنود المؤثرة على صافي الدخل المقرر عنه دون أن تؤثر على النقدية، و يتم طرح البنود غير النقدية التي سبق أن تم إضافتها لصافي الدخل للوصول إلى صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية (نور وآخرون, 2010, 279)

نموذج رقم (2)

أسم الوحدة الإقتصادية.....

قائمة التدفقات النقدية للسنة المنتهية في 31 / 12 / وفقاً للطريقة غير المباشرة

صافي الربح (قائمة الدخل قبل الفوائد والضرائب)	
مصرف الإندثار	يضاف
مصرف الإطفاء	يضاف
خسائر البيع والانخفاض في قيمة الموجودات الثابتة	يضاف
مكاسب بيع الموجودات الثابتة	يطرح
النقص في الموجودات المتداولة (المخزون، والذمم المدينة، والمصاريف المدفوعة مقدماً)	يضاف
الزيادة في الموجودات المتداولة (المخزون، والذمم المدينة، والمصاريف المدفوعة مقدماً)	يطرح
النقص في المطلوبات المتداولة (الذمم الدائنة، والمصاريف مستحقة الدفع)	يطرح
الزيادة في المطلوبات المتداولة (الذمم الدائنة، والمصاريف مستحقة الدفع)	يضاف
النقدية المدفوعة كمصرف الفائدة	يطرح
النقدية المدفوعة كضرائب على الدخل	يطرح
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	XXX

المصدر: (أبو نصار وحמידات, 2009, 115)

سادساً : مكونات قائمة التدفقات النقدية

لزيادة فاعلية قائمة التدفقات النقدية في تحقيق الأهداف المرجوة لها، أوصى المعيار الدولي رقم 7) لسنة 1992م والصادر عن اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة على إلزام الوحدات الإقتصادية بضرورة توفير معلومات حول التغيرات التاريخية في حركة النقدية وما يعادلها من خلال إعداد قائمة للتدفق النقدي خلال مدة معينة مبوبة حسب الأنشطة إلى ثلاث مجموعات هي (تشغيلي , استثماري وتمويلي)، وأن كل نشاط فيه تدفقات نقدية داخلية وتدفقات نقدية خارجة وأن الفرق بينهما يمثل صافي التدفقات النقدية عن تلك الأنشطة ويمكن وصفها بالآتي:

1- أنشطة التشغيل : تتضمن الآثار النقدية للصفقات التي تدخل في تحديد صافي الدخل (قائمة الدخل , الأصول المتداولة فيما عدا النقدية , الخصوم المتداول) .

2- أنشطة الإستثمار: تضمن الأصول طويلة الأجل، وتشمل (منح القروض وتحصيلها , اقتناء الإستثمارات والأصول الإنتاجية).

3- أنشطة التمويل : تتضمن الالتزامات وحقوق الملكية، وتشمل (الحصول على نقدية من الدائنين , سداد الأموال المقترضة، الحصول على رأس المال من الملاك وتقديم عائد على استثماراتهم , الخصوم غير المتداول , حقوق الملكية) (الشيرازي, 1990, 227).

سابعاً : خطوات إعداد قائمة التدفقات النقدية

الخطوة الأولى : تثبيت صافي الربح بعد الضريبة كما هو في حساب الأرباح والخسائر .

الخطوة الثانية : إضافة النفقات غير النقدية (حساب الأرباح والخسائر) إلى صافي الربح (الإستهلاكات للأصول الثابتة والمعنوية, إطفاء خصم إصدارات السندات , خسائر الاستثمارات في الشركات التابعة , خسائر بيع الأصول الثابتة, ديون معدومة).

الخطوة الثالثة : إضافة النقص في قيم الموجودات المتداولة (عدا النقدية) والزيادة في قيم المطلوبات المتداولة بين أول المدة وآخر المادة.

الخطوة الرابعة : خصم كل من (أرباح بيع الأصول الثابتة, إطفاء علاوة إصدار السندات , أرباح الإستثمارات في الشركات التابعة) من صافي الربح .

الخطوة الخامسة : خصم الزيادة في قيم الموجودات المتداولة والنقصان في قيم المطلوبات المتداولة بين أول المدة وآخر المدة.

الخطوة السادسة : حساب التغيرات النقدية للأنشطة الاستثمارية والتمويلية (مبيعات الموجودات الثابتة نقداً بالإجمالي , إصدار أسهم وسندات جديدة وقبض قيمتها نقداً , الحصول على قروض جديدة نقداً , استرداد جزء من الإقراض نقداً).

الخطوة السابعة : إضافة إجمالي التغيرات النقدية (الخطوات السابقة) إلى رصيد النقدية في أول المدة للحصول على مبالغ النقدية في نهاية المادة ويعادل ذلك رصيد النقدية الظاهر في الميزانية (الحلبي, 2006, 221) .

ثامناً : أهمية إستخدام أدوات المحاسبة الرشيقة في إعداد قائمة التدفقات النقدية

المحاسبة الرشيقة بأدواتها تستمد مبادئها وأسسها التي تقوم عليها من خلال العمل الرشيقي أي استخدام أقل لموارد الوحدة مع الجودة في الخدمة والإنتاج , فتطبيق أساليب المحاسبة الرشيقة عند إعداد قائمة التدفقات النقدية يكون الناتج هو قائمة تدفقات خالية من الهدر أو الضياع سواء في الوقت والجهد والعمليات في ظل

وجود رقابة فاعلة , ويتم التركيز عندها على توفير كل المعلومات والتقارير المالية والتشغيلية بصورة مفهومة وواضحة وسهلة الاستخدام ليتمكن أي مستخدم من فهم المحتويات والمعلومات الواردة فيها (Maskell & Baggaley, 2006:36) , فمعلومات كشف الدخل تقدم معلومات شاملة وسهلة وبالوقت نفسه تكون أقل صعوبة من كشف الموازنة , ويكون إعداد كشف الدخل الرشيقي بشكل شهري او اسبوعي , و مصفوفة القضاء على المعاملات خير مثال على الترشيقي في العمليات المحاسبية وهذه الاداة اساسية للقضاء على العمليات التقليدية غير الضرورية وتميز العمليات الرشيقة داخل المؤسسة دون المساس بقوة الرقابة المالية والتشغيلية , وكذلك بقية أدوات المحاسبة الرشيقة حيث تعمل جميعها مع بعضها البعض لتكوين أفضل أداء للشركات الرشيقة، فالعمليات المحاسبية وإدارة التكاليف والرقابة المالية تعتبر من المجالات الرئيسة للممارسات المحاسبية والتي من خلالها تعد قوائم التدفقات النقدية التي تعتبر تبويب للمتحصلات والمدفوعات النقدية على أساس الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية للمنشأة وتشمل كل من التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للمنشأة، والعمليات المحاسبية بطبيعة حالها تركز على الجودة في العمليات التي تؤدي الى النتائج المرجوة منها , والعمل هنا يكون هو القضاء على العمليات الزائدة التي لا تضيف قيمة مع المحاسبة الرشيقة مع المنافع الإضافية للمهام والتي تكون في الأغلب أقل تعقيداً والحاجة لأقل عدد من الأشخاص لأداء هذه المهام، فعند وجود موظفين ذوي الخبرة والكفاءة والمدرين على التعامل مع ادوات الرشاقة سيكون الناتج هو التطبيق الناجح لعمليات الرشاقة داخل المؤسسة (Maskell & Baggaley, 2006:38) .

المحور الرابع

الإستنتاجات والتوصيات

• الإستنتاجات

- 1- استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة له الدور الفاعل في تخفيض التكاليف في المؤسسات .
- 2- توفر المحاسبة الرشيقة البيانات و المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بشكل صحيح وسليم وقابل للتنفيذ .
- 3- النظام المحاسبي يتميز بتعدد السجلات والكشوفات الإحصائية وهناك التكرار والتعدد في عملياته ، وبالأخص عمليات الإيداع والسحب .
- 4- أدوات المحاسبة الرشيقة لا تقتصر على الأدوات المذكورة في هذا الدراسة بل إنَّ أي طريقة يمكن إستخدامها في تقليل الهدر والضياع في الوقت والموارد يمكن إن تكون داعمة لتطبيق المحاسبة الرشيقة حيث إن المؤسسة في حالة تحديث مستمر في أساليب الإنتاج وخطط التصنيع , ولهذا لا يمكن حصر عدد محدد من الأدوات واعتبارها أدوات المحاسبة الرشيقة النهائية .

- 5- قائمة التدفقات النقدية تساعد في تقييم التدفقات النقدية التاريخية والحالية وكذلك المساهمة في الكشف عن التدفقات النقدية المستقبلية التي تخص الوحدة الاقتصادية وبالتالي المساهمة بشكل مباشر على القرارات الاستثمارية عن طريق توفير البيانات والمعلومات والتي من خلالها يمكن تحديد موقع تقييم الربحية والمرونة وكذلك مواطن الضعف والقوة للمؤسسات الاقتصادية .
- 6- من الممكن أن تكون نتائج مؤشرات قائمة التدفقات النقدية موجبة (فائض بالنقدية) أو سالبة (نقص بالنقدية) و سبب ذلك كونها الفرق بين الداخلة والخارجة من التدفقات النقدية لأنشطتها (التشغيلية والإستثمارية والتمويلية) وهذا ما يميزها عن غيرها من المؤشرات المالية في القوائم الأخرى.
- 7- الترشيح في قرارات التمويل عن طريق الاهتمام ببيانات التدفقات النقدية يحقق مزايا كثيرة , وهي صورة واضحة لل صعوبات والعقبات النقدية التي تواجهها المؤسسات بالإضافة لجانبها الفعال في دورها بالتنبؤ .
- 8- الحد من التعثر المالي في المؤسسة الاقتصادية هو كفيل بضمان تحقيق أهدافها الاستراتيجية والمتمثلة في تحقيق الاستقرار والنمو والحصول على العوائد المتوقعة.

• التوصيات

- 1- ضرورة عقد دورات تدريبية وورش عمل لتثقيف العاملين والمشرفين على عملية الإنتاج , وخصوصاً المسؤولين والقائمين على إعداد القوائم المالية وقائمة التدفقات النقدية وكذلك الإدارة العليا لأكسابهم الخبرات العملية في كيفية استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة والطرق والأساليب في إعداد القوائم المالية.
- 2- ضرورة العمل على استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة وخاصة المتعلقة منها في إعداد قائمة التدفقات النقدية لأنها توفر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات وإعداد التقارير بوضوح وسهولة في الوقت المناسب.
- 3- ضرورة استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة بشكل يقلل من التكرار وإعادة لنفس العمليات المحاسبية لتقليل الهدر في الوقت والجهد والكلفة .
- 4- من الضروري حث المؤسسات الاقتصادية بشكل أكبر بتوفير البيانات والمعلومات الخاصة بالقوائم المالية وقائمة التدفقات النقدية التي تتعلق بأدائهم المالي عن طريق استخدام أدوات المحاسبة الرشيقة .
- 5- ضرورة قيام الإدارة بمواكبة كل ما هو جديد في العلوم الإدارية، والعمل على تطوير بيئة العمل بما يتناسب مع التطورات الجديدة.

المصادر

المصادر العربية

- أبو نصار، محمد. حميدات، جمعة. (2009). *معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية - الجوانب النظرية والعملية*. الطبعة الثانية، الأردن: عمان، دائرة المكتبة الوطنية. ص115.
- الأسدي، معتصم علي لفتة. (2010). *تطبيق بعض أدوات الإنتاج الرشيق في معمل رقم (7) في الشركة العامة للصناعات الجلدية دراسة حالة*، (رسالة ماجستير غير منشورة). كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
- الحلبي، نبيل. (2006). *دور معلومات التدفقات النقدية في اتخاذ قرارات الاستثمار والاقتراض في الشركات الخاصة السورية، دراسة تطبيقية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد الأول. ص221.*
- الخاليلة، محمود عبد الحليم. (2010). *التحليل المالي باستخدام البيانات المحاسبية*. الطبعة الخامسة، الأردن: عمان، دار وائل للنشر. ص 216.
- الشيرازي، عباس مهدي. (1990). *نظرية المحاسبة*. الطبعة الأولى، الكويت: ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع. ص 227.
- العطار، محمد صبري. بشادي، محمد شوقي. عيد، حنفي زكي. (1997). *المحاسبة المالية*. مصر: الجيزة، المكتبة الأكاديمية. ص 43.
- الموسوي، نوار كحيط عباس. الغزياوي، سجاد مهدي عباس. (2015). *استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في دعم نظم الإنتاج الرشيق وتقييم أداء الوحدات الاقتصادية، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، (17)7، 494-525.*
- المعيار المحاسبي الدولي السابع (المعدل في عام 1192).
- المعيني، سعد سلمان. محمد، رائد مجيد. (2013). *استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في تخفيض التكاليف بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الكهربائية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، 8، (25)، ص 280-290.*
- حسين، أحمد حسين علي. (2006). *اعداد وتحليل وتفسير القوائم المالية المحاسبية - قائمة الدخل - الميزانية العمومية - قائمة التدفقات النقدية - التحليل الأفقي - التحليل الرأسي - النسب المالية*. مصر: الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث. ص185.

- حماد ,طارق عبدالعال.(2008). نموذج مقترح لقياس منفعة القوائم المالية في ضوء التغيرات الحديثة في المفاهيم والسياسات المحاسبية – دراسة ميدانية، *مجلة الفكر المحاسبي*, كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، ص 88 .
- رضوان ,وليد العمار.(1997). *أساسيات في الإدارة المالية – مدخل اتخاذ قرارات الاستثمار وسياسات التمويل*، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع . ص 27.
- عبدالله، محمد أحمد. الحسن ، منصور فتح الرحمن. (2015). التكامل بين أسلوب كادوات لإدارة التكلفة الاستراتيجية (A BC) والتكلفة وفقاً للنشاط (TC) الكلفة المستهدفة لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء دراسة حالة الشركة السودانية للتوليد الحراري . *مجلة العلوم الاقتصادية*، 16 (1)، ص 21-42.
- مطر ، محمد.(1993). *المحاسبة المالية- الدورة المحاسبية ومشاكل القياس والإفصاح والتحليل*، عمان: دار حنين للنشر والتوزيع. ص58.
- ندا ,محمد صبري إبراهيم .حماد ,طارق عبد العال .عطية, هاشم احمد.(2006). *اساسيات المحاسبة* , مطبعة دار السلام , مصر .ص 20.
- نور، عبد الناصر ابراهيم. صيام، وليد زكريا. الخداش. حسام الدين مصطفى.(2010). *أصول المحاسبة المالية. الجزء الثاني، الأردن: عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.ص279.*
المصادر الأجنبية
- Donald E. Kieso and Jerry. Weygandt. (1993). **Intermediate Accounting، Ninth Edition**، John willy and sons، Inc.، New York.
- Huntzinger ,J.R .(2007). **Lean cost management** . ross publishing , fort lauderd .
- Kroll, Karen M. (2004).The Lowdown on Lean Accounting. *Journal of Accountancy*, July (New York, AICPA, 2004).p4.
- Maskell, B. & Baggaley, B. (2006). Lean accounting: what's it all about?.*Target Magazine*.1, 35-43. Book of Proceedings.
- Maskell, B. & Kennedy, F. (2007). Why do we need lean accounting and how does it work? *The Journal of Corporate Accounting & Finance*. March/April,p 59-73.
- Maskell, B. H., Baggaley, B., & Grasso, L. (2011). **Practical lean accounting: a proven system for measuring and managing the lean enterprise**. Palestine: CRC Press.
- Mishra & Pradhan. (2009), **lean accounting: A relent Development in management Science**, sashay Amusandhan University Orissa. Indra pin
- Richard E. & Karen Main.(2007).*College of Business, Appalachian State University*, Boone, NC 28608.