



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
كلية الدراسات العليا

المحاسبة الإدارية ودورها في تقييم كفاءة الأداء المالي
(دراسة ميدانية على شركة سنابل السلام للصناعات الغذائية)

**Managerial Accounting and its Role on Estimating
the Efficiency of Financial Performance**

(A Field Study on Sanabel Food Industries Company)

بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة التمويل

إعداد الطالبة:

إنعام احمد محمد الحاج

إشراف الدكتور:

د. بابكر إبراهيم صديق

١٤٣٥ هـ - ٢٠١٤ م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الاستهلال

قال تعالى :

وَمَا أُوتِيتُمْ مِّنَ الْعِلْمِ إِلَّا قَدِيرًا

صدق الله العظيم

سورة الاسراء

﴿الاية رقم ٨٥﴾

الإهداء

إلى روح أمي وأبي ،،،

إلى زوجي وابنائي،،،

إلى إخوتي وأخواتي،،،

اعز ما املك في الوجود .

اهدي إليكم ثمرة جهدي ،،

الباحثة

الشكر والتقدير

الشكر لله عز وجل على توفيقه ونعمه . واتقدم بخالص شكري وتقديري لجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا لما وجدته من كريم رعاية وحسن توجيه وسعة صدر والذين كانوا بمثابة مرشد لي وأخص بالشكر الدكتور / بابر ابراهيم الصديق المشرف لدأبه المستمر في إخراج هذا العمل إلى حيز الوجود، والشكر كل الشكر للأساتذة المحكمين الذين قاموا بتحكيم استمارة الاستبانة على مقدموه من توجيهات قيمة.

كما أتقدم بخالص شكري وتقديري لأسرة مكتبة كلية الدراسات التجارية بجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا والاخوة الاشقاء بمكتبات الجامعات المصرية (حلوان ، عين شمس ، القاهرة) ، ومكتبة الاستاذ معتز أحمد بعمارة دوسة . وخالص شكري لأسرة شركة سنابل السلام الصناعية على ما قدموه من معلومات أفادتني كثيراً . كما وأتقدم بالشكر إلى اختي فائزة التي قامت بطباعة هذا البحث.

وجزا الله الجميع عني خير الجزاء

الباحثة

المستخلص

تناولت الدراسة المحاسبة الادارية ودورها في تقييم كفاءة الاداء المالي . تمثلت مشكلة الدراسة في أن المعلومات التي توفرها الطرق والاساليب الحالية للمحاسبة الادارية تتلاءم مع متطلبات وتحديات بيئة التصنيع الحديثة وهناك ضرورة لاستحداث طرق وأساليب جديدة كي تساهل المحاسبة الادارية التطورات والتغيرات السريعة في بيئة التصنيع الحديثة . ويمثل استخدام الطرق والأساليب الحديثة في المحاسبة الادارية إطاراً يساعد الوحدات الاقتصادية الصناعية على تحسين ادائها المالي وتحقيق مزايا تنافسية . هدفت الدراسة إلى معرفة مدى انعكاس تطبيق اساليب المحاسبة الادارية على تحسين الأداء المالي للوحدات الصناعية ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال اهداف الفرعية وهي بيان نواحي القصور في الطرق والاساليب الحالية للمحاسبة الادارية وعدم ملاءمتها للبيئة الصناعية الحديثة ، وابرار دور المحاسبة الادارية كنظام معلومات في دعم عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ، وأيضاً قياس مدى فاعلية المحاسبة الادارية في الشركات وبيان مدى تحسين الأداء المالي في المحاسبة الادارية من خلال الدراسة الميدانية في شركة سنابل السلام للصناعات الغذائية بالمملكة العربية السعودية . تتبع أهمية الدراسة من أن القطاع الصناعي في المملكة العربية السعودية يعتبر اهم القطاعات الداعمة للاقتصاد القومي . استخدام أساليب المحاسبة الادارية ، بحيث تستطيع هذه الاساليب توفير معلومات من اجل اتخاذ القرارات الادارية على مستوى الوحدات الصناعية ، وتطوير او استحداث طرق وأساليب جديدة في المحاسبة الادارية لمواجهة تحديات بيئة التصنيع الحديثة يعتبر من اهم الموضوعات التي تحظى باهتمام ادارة الوحدات الاقتصادية ، والتي تسعى إلى ضمان الاستمرار والنمو وتحقيق مزايا تنافسية وتحسين ادائها المالي . اتبعت الدراسة المنهج التاريخ والمنهج الاستنباطي والمنهج الوصفي التحليلي . توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، إن استخدام تقنيات الادارة المالية في المفاضلة بين الخيارات المطروحة يؤدي إلى ترشيد القرارات الإدارية ، إن اعتماد ادارة المنشأة على بيانات وتحليل التكلفة يساعد على رفع مستوى الاداء المالي . أوصت الدراسة بضرورة ربط التكلفة بالأداء كمدخل للقياس والتقييم حتى يسمح بتوفير المعلومات اللازمة للتقييم السليم ، وضرورة الاهتمام بالتطورات التكنولوجية في نظم الانتاج والمعلومات لرفع كفاءة اداء المنشآت الصناعية .

Abstract

The study addressed managerial accounting and its role on estimating the efficiency of financial performance, so the study problem represents in that information provided by the current managerial accounting's methods and techniques according to the requirements and modern manufacturing and environment challenges, and also there is necessity of updating new methods and techniques in order to cope with developments and rapid changes occurring in modern manufacturing environment. The use of modern methods and techniques in managerial accounting represents framework assisting in industrial economic unit to improve its financial performance and realize competitive privileges.

The study aimed at identifying the reflection range of applying the managerial accounting techniques on improving the financial performance in manufacturing units and hence accomplishing this objective from through the sub objectives to declare the deficiency aspects in the current managerial accounting's methods and techniques and non-convenience of modern industrial environment ,accentuating the role of managerial accounting as information system to support the planning process, control and decision making process, measuring the efficiency of the managerial accounting in companies, clarifying and improving the financial accounting in managerial accounting through the survey study for Sanabil company for industrial food in Saudi Arabia . The importance of this study depends on industrial sector in Saudi Arabia which is considered as the core and supported sectors for the national economy. The use of managerial accounting techniques to provide information for managerial decision making process at industrial units level, improving and updating anew methods and techniques in managerial accounting to confront the modern manufacturing environment challenges which are consider very important issue to have concern over by the economic units administration and guarantee the continuity and the growth, to realize the competitive privileges and improve its financial performance. The study followed the historical, deductive, inductive and

descriptive methods. The study reached some results such as the use of financial management technologies to prefer among options lead to rationalization of managerial decisions, the dependence of the firm administration on data and cost analysis assists in rising up the financial performance level. The study recommended as followed: the necessity of the connecting the cost with the performance as approach for measurement and evaluation to permit providing information for proper evaluation, concerning over technologies developments in production and information systems to raise up the efficiency of industrial firm performance.

فهرس الموضوعات

الصفحة	عنوان الموضوع
أ	الاستهلال
ب	الإهداء
ج	الشكر والتقدير
د	المستخلص
هـ	Abstract
ز	فهرس الموضوعات
ح	فهرس الجداول
ط	فهرس الأشكال
ي	فهرس الملاحق
١	المقدمة
٢	أولاً : الاطار المنهجي
٦	ثانياً : الدراسات السابقة
٢٣	الفصل الاول : الإطار النظري للمحاسبة الإدارية
٢٤	المبحث الاول : مفهوم وأهمية وخصائص المحاسبة الإدارية
٥٢	المبحث الثاني : طرق وأساليب المحاسبة الإدارية في بيئة التصنيع الحديثة
٧١	المبحث الثالث : علاقة المحاسبة الإدارية بالإستراتيجية
٩٧	الفصل الثاني : تقويم كفاءة الأداء المالي من منظور المحاسبة الإدارية
٩٨	المبحث الاول : مفهوم وأهمية الأداء المالي
١٢١	المبحث الثاني : التغيرات في البيئة الصناعية وأثرها على المحاسبة الإدارية
١٤٤	المبحث الثالث : استخدام وأساليب المحاسبة الإدارية لتقويم كفاءة الأداء المالي
١٧١	الفصل الثالث : الدراسة الميدانية
١٧٢	المبحث الاول : نبذة عن شركة سنابل السلام للمواد الغذائية
١٧٦	المبحث الثاني : تحليل البيانات واختبار الفرضيات
٢٠٦	الخاتمة
٢٠٧	أولاً : النتائج
٢٠٨	ثانياً : التوصيات
٢٠٩	قائمة المراجع والمصادر
٢٢٠	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
١٧٦	الاستبانات المستلمة	(١/٢/٣)
١٧٩	معامل الصدق والثبات لعبارات الاستبانة	(٢/٢/٣)
١٨١	التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير العمر	(٣/٢/٣)
١٨٢	التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير التخصص العلمي	(٤/٢/٣)
١٨٣	التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير المؤهل العلمي	(٥/٢/٣)
١٨٤	التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير المؤهل المهني	(٦/٢/٣)
١٨٥	التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير المسمى الوظيفي	(٧/٢/٣)
١٨٦	التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير سنوات الخبرة	(٨/٢/٣)
١٨٧	التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة تجاه عبارات الفرضية الاولى	(٩/٢/٣)
١٨٩	التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة تجاه عبارات الفرضية الثانية	١٠/٢/٣ (
١٩١	التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة تجاه عبارات الفرضية الثالثة	١١/٢/٣ (
١٩٤	المنوال لاجابات افراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الاولى	١٢/٢/٣ (
١٩٦	نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق لاراء الفرضية الاولى	١٣/٢/٣ (
١٩٨	المنوال لاجابات افراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية	١٤/٢/٣ (
١٩٩	نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق لاراء الفرضية الثانية	١٥/٢/٣ (
٢٠٢	المنوال لاجابات افراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة	١٦/٢/٣ (
٢٠٣	نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق لاراء الفرضية الثالثة	١٧/٢/٣ (

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
٤٠	مجالات المحاسبة الإدارية	(١/١/١)
٤٢	الاختلاف بين التكلفة على أساس النشاط ABC والإدارة على أساس النشاط ABM	(٢/١/١)
٤٣	وجه نظر محاسبة التكاليف	(٣/١/١)
٦٣	خصائص بيئة التصنيع الحديثة	(١/٢/١)
٧١	وظيفة المحاسبة	(١/٣/١)
٧٢	دورة العملية الإدارية	(٢/٣/١)
٧٣	سلسلة القيمة والمحاسبة الإدارية الاستراتيجية وإدارة التكلفة	(٣/٣/١)
٧٩	التصنيع المتكامل بمساعدة الكمبيوتر	(٤/٣/١)
٨٤	مثلث التحليل الاستراتيجي للتكلفة	(٥/٣/١)
٨٥	التنظيم كسلسلة للقيمة من منظور شامل	(٦/٣/١)
٨٦	المحاور الأساسية للإدارة الاستراتيجية للتكلفة	(٧/٣/١)
٨٩	دورة العملية الإدارية	(٨/٣/١)
٩٩	الطلب والتجهيز للمعلومات المحاسبية	(١/١/٢)
١٠١	العلاقة المتبادلة بين الرقابة والتخطيط	(٢/١/٢)
١٦٢	الخريطة الاستراتيجية لتقييم الأداء في تنظيمات الاعمال	(١/٣/٢)
١٦٨	العلاقة بين الطرق والأساليب الحديثة في المحاسبة الادارية	(٢/٣/٢)
١٨١	رسم بياني لأفراد العينة وفق متغير العمر	(١/٢/٣)
١٨٢	رسم بياني لأفراد العينة وفق متغير التخصص العلمي	(٢/٢/٣)
١٨٣	رسم بياني لأفراد العينة وفق متغير المؤهل العلمي	(٣/٢/٣)
١٨٤	رسم بياني لأفراد العينة وفق متغير المؤهل المهني	(٤/٢/٣)
١٨٥	رسم بياني لأفراد العينة وفق متغير المسمى الوظيفي	(٥/٢/٣)
١٨٦	رسم بياني لأفراد العينة وفق متغير سنوات الخبرة	(٦/٢/٣)

فهرس الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
٢٢١	استمارة الاستبانة	(١)
٢٢٦	قائمة بأسماء محكمو الاستبانة	(٢)

المقدمة

تتضمن على الآتي :

أولاً : الإطار المنهجي

ثانياً : الدراسات السابقة

أولاً : الاطار المنهجي

تمهيد:

تزايد اهتمام الباحثين في اوائل الثمانينات من القرن الماضي وحتى الآن بدراسة أثر التطبيقات الصناعية التي أفرزتها التطورات التكنولوجية ، والاقتصادية ، والاجتماعية والسياسية المختلفة والتي من أهمها زيادة حدة المنافسة العالمية ، والتغيرات السريعة في مجالات التصميم ، والتصنيع والخدمات ومع زيادة التركيز على البعد الاستراتيجي فالبيئة المحاسبية تتعرض حالياً للعديد من المتغيرات في ظل العولمة، الامر الذي تمخض عنه تحديات عديدة امام نظم المعلومات المحاسبية بصفة عامة ، ونظم المعلومات المحاسبية الادارية ومحاسبة التكاليف بصفة خاصة نظراً لأن تلك التغيرات دائماً ما تضع المنشآت أمام تحديات صعبة للمحافظة على مركزها التنافسي والحصة السوقية لها ، حيث ان استخدام تلك المنشآت للاساليب الادارية والمحاسبية الحديثة يلعب دوراً جوهرياً في خلق مزايا تنافسية للمنشأة . ومن ثم فلكي تستطيع المنشآت الاحتفاظ بمركزها التنافسي فإن عليها ان تتبنى نظم التصنيع الحديثة ومن ناجية اخرى فإن تبني المنشآت الصناعية لمثل هذه النظم يتطلب ضرورة احداث تغيرات جوهريّة في أساليب وادوات نظم معلومات المحاسبة الادارية ومحاسبة التكاليف للمحافظة على دورها كمصدر رئيسي للمعلومات التي تحتاجها الادارة لمواجهة هذه التحديات هذه من ناحية ، ومن ناحية أخرى فإن تبني المنشآت الصناعية لنظم التصنيع الحديثة يلعب دوراً جوهرياً في تشكيل مجموعة السمات الاساسية المكونة لبيئة التصنيع الحديثة والتي اسفرت عن العديد من الانعكاسات على محددات فعالية نظم معلومات المحاسبة الحديثة والتي اسفرت عن العديد من الانعكاسات على محددات فعالية نظم معلومات المحاسبة الادارية ومحاسبة التكاليف .

غني عن البيان ان التطور في القطاع الصناعي قد واكب ظهور فلسفات ونماذج محاسبية حديثة والتي من اهمها تقنية ضبط الوقت ، وادارة الجودة الشاملة بالاضافة إلى نظم التصنيع المرنة . علاوة على بعض النماذج الحديثة والتي من اهمها : نموذج القياس المتوازن للاداء ونموذج المقارنة بالافضل ، ونموذج المحاسبة عن الانجاز . الامر الذي استلزم ضرورة اعادة النظر في اساليب وفلسفات ومقاييس الاداء التي تفرزها نظم معلومات المحاسبة الادارية ومحاسبة التكاليف ، وقد ادت تلك التطورات التي توجه الاستثمار المكثفة نحو الائمة حتى تحل محل الاصول القديمة في عمليات الانتاج بالاضافة إلى دخول التركيز والاهتمام من مجرد تخفيض التكاليف إلى زيادة التركيز والتأكيد على الالتزام بالجودة في عمليات تصنيع وتصميم . وتصميم المنتج وتخفيض مستويات المخزون ، وتقصير الزمن للعملية الانتاجية ، وسرعة التطور والابتكارات وتقديم منتجات جديدة إلى السوق ، وتجدر الاشارة إلى ان استراتيجيات المنشآت في الماضي كانت تركز على الاهتمام بقيمة المنشأة في سوق المال ، والاهتمام بالعائد على الاستثمار وربحية السهم ، يضاف إلى ذلك ان النظم المحاسبية ونظم تقييم الاداء قد صممت على أساس افتراضات تقليدية تقوم على أساس طول دورة حياة المنتج ، مع عدم تغير مواصفات او

خصائص المنتجات ، الامر الذي انعكس بدوره على نوعية مقاييس الاداء المستخدمة ن والتركيز على مقاييس الاداء المالية قصيرة الاجل مما جعل النظم التقليدية لقياس وتقييم الاداء تتعرض للعديد من الانتقادات تتركز معظمها حول عدم قدرة تلك النظم على مواجهة متطلبات التقييم في ظل بيئة التصنيع الحديثة وتلبية احتياجات المنشأة المتعمدة على التكنولوجيا المتقدمة والتي تواجه منافسة شديدة ومستمرة.

مشكلة البحث :

تتمثل مشكلة البحث في الاجابة على التساءلات التالية :

1. هل المعلومات التي توفرها الطرق والاساليب الحالية للمحاسبة الادارية تتلاءم مع متطلبات وتحديات بيئة التصنيع الحديثة ؟
2. هل هنالك ضرورة لاستحداث طرق واساليب جديدة لكي تسير المحاسبة الادارية التطورات والتغيرات السريعة في بيئة التصنيع الحديثة؟
3. هل يمكن للوحدة الاقتصادية اذا ما تبنت استخدام الطرق والاساليب الحديثة في المحاسبة الادارية ان يتحقق لها عوامل النجاح في الاسواق المحلية والعالمية والتي تشهد منافسة شديدة ؟
4. هل يمثل استخدام الطرق والاساليب الحديثة في المحاسبة الادارية اطاراً يساعد الوحدات الاقتصادية الصناعية على تحسين ادائها المالي وتحقيق مزايا تنافسية؟

أهمية البحث :

ترجع أهمية البحث إلى الاعتبارات التالية :

1. أهمية القطاع الصناعي في المملكة العربية السعودية حيث يعتبر اهم القطاعات الداعمة للاقتصاد القومي .
2. أهمية استخدام أساليب المحاسبة الادارية ، بحيث تستطيع هذه الاساليب توفير معلومات من اجل اتخاذ القرارات الادارية على مستوى الوحدات الصناعية .
3. إن تطوير او استحداث طرق وأساليب جديدة في المحاسبة الادارية لمواجهة تحديات بيئة التصنيع الحديثة يعتبر من اهم الموضوعات التي تحظى باهتمام ادارة الوحدات الاقتصادية ، والتي تسعى إلى ضمان الاستمرار والنمو وتحقيق مزايا تنافسية وتحسين ادائها المالي .

أهداف البحث :

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى انعكاس تطبيق اساليب المحاسبة الادارية على تحسين الاداء المالي للوحدات الصناعية ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال الاهداف الفرعية التالية :

1. بيان نواحي القصور في الطرق والاساليب الحالية للمحاسبة الادارية وعدم ملاءمتها للبيئة الصناعية الحديثة .
2. ابراز دور المحاسبة الادارية كنظام للمعلومات في دعم عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

٣. قياس مدى فعالية المحاسبة الادارية في انتاج المعلومات التي تؤدي إلى تقويم الاداء المالي للشركات .

٤. بيان مدى التحسين الاداء المالي للوحدات الصناعية في حالة تبني الطرق الحديثة في المحاسبة الادارية من خلال الدراسة الميدانية في شركة سنابل السلام للصناعات الغذائية بالمملكة العربية السعودية .

فروض الدراسة :

تعتبر الدراسة الفرضيات التالية :

الفرضية الأولى : توجد علاقة ارتباط بين مستوى ممارسات المحاسبة الادارية وتقويم الاداء المالية .

الفرضية الثانية : توجد علاقة بين تطبيق أساليب المحاسبة الادارية وعملية الرقابة المالية وقياس اداء الانشطة التي تقوم بها المنشآت الصناعية .

الفرضية الثالثة : توجد معوقات لاستخدام نظم المحاسبة الادارية في القطاع الصناعي في المملكة العربية السعودية .

منهجية الدراسة :

اعتمدت الباحثة على المنهج الاستنباطي في تحديد محاور البحث وصياغة الفرضيات ، والمنهج الاستقرائي لاختبار فرضيات البحث والمنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث والمنهج الوصفي باستخدام اسلوب العينة العشوائية لمعرفة مدى مسئولية المحاسبين الاداريين في تقويم الاداء المالي .

حدود البحث :

تتمثل حدود البحث في :

الحدود المكانية : شركة سنابل السلام للصناعات الغذائية بالمملكة العربية السعودية - المملكة العربية السعودية - الرياض .

الحدود الزمانية : ٢٠١٤م

هيكل الدراسة :

قسمت الدراسة إلى مقدمة وثلاثة فصول . المقدمة تشتمل على الاطار المهجي والدراسات السابقة . وتناول الفصل الأول الإطار النظري للمحاسبة الإدارية وقسم إلى ثلاث مباحث ، المبحث الأول مفهوم وأهمية وخصائص المحاسبة الإدارية ، المبحث الثاني التغيرات في البيئة الصناعية وأثرها على المحاسبة الإدارية ، المبحث الثالث ، علاقة المحاسبة الإدارية بالإستراتيجية. وتناول الفصل الثاني تقويم كفاءة الأداء المالي من منظور المحاسبة الإدارية من خلال ثلاثة مباحث ، المبحث الأول مفهوم وأهمية الأداء المالي ، المبحث الثاني طرق وأساليب المحاسبة الإدارية في بيئة التصنيع الحديثة ، المبحث الثالث استخدام وأساليب المحاسبة الإدارية لتقويم كفاءة الأداء المالي. تناول الفصل الثالث الدراسة التطبيقية ،

المبحث الأول نبذة تعريفية عن شركة سنابل للسلام للصناعات الغذائية بالمملكة العربية السعودية (الرياض) ، المبحث الثاني تحليل البيانات واختبار الفرضيات . واخيراً الخاتمة وتشتمل على النتائج والتوصيات .

ثانياً : الدراسات السابقة

١. دراسة عادل طه احمد ، (١٩٨٢م) (١)

تناولت الدراسة إن المشروعات الكبيرة التي تتجه دائما بحكم ضخامة مجال نشاطها إلي تطبيق فكرة اللامركزية والتي يظهر عنها بعض المشاكل وعلى رأسها مشكلة بعد الإدارة العليا عن واقع التنفيذ مما دعا الفكر المحاسبي إلى تقديم محاسبة المسؤولية كنظام تتطلبه الوحدات الاقتصادية الخدمية منها بصفة خاصة بما يكفل تحقيق فعالية الرقابة عامة والرقابة على التكاليف خاصة والقضاء على مسببات الضياع والإسراف وتتميه أوجه الكفاية وتحقيق أقصى كفاءة ممكنة من الأداء باستخدام عوامل الإنتاج المتاحة . تهدف محاسبة المسؤولية في المقام الأول إلى خدمة الرقابة من كل زواياها من حيث الرقابة كهدف لمحاسبة التكاليف والرقابة كوسيلة لخفض التكاليف والرقابة كوظيفة من وظائف الإدارة بالإضافة إلي تقييم الأداء . إلا أن المشكلة تظهر بوضوح عند التطبيق بغرض الرقابة وتقييم الأداء ، وتظهر المشكلة بوضوح عند التطبيق بغرض الرقابة وتقييم الأداء وتكمن المشكلة في إيجاد المناخ الملائم من حيث أساسيات ومقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية. وهدفت هذه الدراسة إلى محاولة تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بالشركة المصرية للأغذية (بسكو مصر) بغرض إحكام الرقابة على التكاليف وتقييم الأداء بها وذلك عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات ان وجدت واتخاذ اللازم بصددها وتنمية أوجه الكفاية وتلافي أوجه القصور مما يعود إلى الشركة بنتائج مثمرة . هذا بالطبع يستلزم تهيئة المناخ المناسب لتطبيق هذا النظام ومجمل القول إن هدف هذه الدراسة يتلخص في : الرقابة على التكاليف وما سيتبعها من انحرافات ودراسة أسباب حدوثها والمسئول عنها وكيفية اتخاذ اللازم بصددها . وتقييم الأداء بالشركة بقصد التأكد من استخدام جميع عوامل الإنتاج المتاحة. استخدمت الدراسة أسلوبين : الدراسة العلمية النظرية وهي دراسة نظرية لجوانب محاسبة المسؤولية كنظام للرقابة وتقييم الأداء للتعرف على مفهوم وأهداف وأساسيات ومقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وإمكانية تحقيقه لهدي الرقابة على التكاليف وتقييم الأداء ، والدراسة الثانية الدراسة التطبيقية وهي أساس الدراسة ولذلك يركز التطبيق على معاينة الدراسة لنشاط الشركة بمصانعها الثلاثة ودراسة نظم الإدارة التي تتبعها حدود الدراسة.

ترى الباحثة أن هذه الدراسة تناولت محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة على التكاليف وتقييم الأداء. بينما تناولت دراستي دور المحاسبة الإدارية كنظام للمعلومات في تدعيم عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

(١) عادل طه احمد ، محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة على التكاليف وتقييم الأداء ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، ١٩٨٢م).

٢. دراسة آمال محمد محمد نصار (١٩٨٤م) (١)

تهدف المشروعات الانتاجية إلى الوصول إلى الكفاية الانتاجية القصوى في ظل الظروف والامكانيات المتاحة وتخفيض التكاليف لتلك التي يجب ان تكون وتحقيق اكبر قدر ممكن من الأرباح ومما لا شك فيه أن الضياع الصناعي بكافة أشكاله يعتبر عقبة رئيسية نحو تحقيق المشروعات لخطتها الانتاجية والمحددة في خطة التنمية الشاملة . والضياع الصناعي يمثل تضحيات غير ضرورية للنشاط والانتاج أي انه يمثل ناتج عن عدم رشد الإدارة وخاصة ما يمكن تجنبه منه دون إخلال جسيم يسير النشاط الانتاجي للمنشأة ويمكن ارجاع اسباب الضياع إلى أربعة مجموعات رئيسية هي ضياع نتيجة سوء استخدام الموارد الاقتصادية مثل استخدام كميات أكثر مما يجب من المواد او العمل او الخدمات في تأدية نشاط معين . ضياع نتيجة استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة للمنشأة مثل ذلك وجود طاقة عاطلة يمكن استغلالها او تحويلها إلى استخدامات بديلة . ضياع عدم استخدام موارد اقتصادية جديدة . ضياع نتيجة سوء التنظيم وعدم الكفاءة . وتعتبر المحاسبة من أقدم واهم مصادر المعلومات التي تعتمد عليها إدارة المنشأة في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ومحاسبة التكاليف باعتبارها أحد الفروع المحاسبية تقدم للإدارة بيانات ومعلومات أكثر تحليلاً مما تقدمه المحاسبة العامة . وتستند الفكرة الأساسية للبحث على ان تحقيق الرقابة على الضياع يجب أن يستند إلى أساليب فعالة للرقابة وتعتبر محاسبة المسئولية أسلوب هام من أساليب الرقابة وطبقاً لهذا المفهوم "محاسبة المسئولية" فإن الرقابة لا تقتصر على العناصر المادية فقط وإنما تباشر على جميع عناصر الانتاج بما فيها العنصر البشري ومن هنا يجب الاهتمام بالأشخاص في ممارسة الرقابة بجانب الأشياء وبالتالي لابد من ربط الاداء الفعلي والمحدد مقدماً بالأشخاص الذين يقومون بالتشغيل حتى يسهل معرفة المسئول عن حدوث أي انحرافات. يهدف البحث إلى بيان مفهوم وصور الضياع الصناعي في المنشآت الانتاجية بصفة عامة، الاستفادة الكاملة من المزايا التي يتيحها أسلوب التكاليف المعيارية لتخطيط عناصر التكلفة وقياس الأداء الفعلي للعمليات الانتاجية بغرض تفادي الضياع والاسراف فيها .

ترى الباحثة ان هذه الدراسة تتفق مع دراستي في انها تعتبر المحاسبة الادارية من أقدم المعلومات التي تعتمد عليها ادارة المنشأة في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات .

٣. دراسة : علي محمد علي زيد ، (٢٠٠٣م) (٢)

تناولت هذه الدراسة من حيث دراسة وتحليل مشكلة فجوة التطبيق في المحاسبة الإدارية كأحد أبعاد الفجوة بين النظرية والتطبيق في هذا المجال مع التركيز عليها في البيئة المصرية بغرض تشخيصها وتحديد أسبابها ، ثم وضع إطار يتضمن الوسائل الملائمة للتغلب عليها . تم إجراء دراسة تحليلية تناولت أبعاد تلك المشكلة وآثارها ومدى جودها في مصر وأسبابها ، كما تم إجراء دراسة ميدانية تناولت اختبار

(١) آمال محمد محمد نصار ، الرقابة على الضياع الصناعي باستخدام نظام محاسبة المسئولية ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، ١٩٨٤م) .

(٢) علي محمد علي زيد ، إطار مقترح لمعالجة فجوة التطبيق في المحاسبة الإدارية في مصر ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، ٢٠٠٣م) .

مدى قيام الأسباب المستتبهة للمشكلة من خلال الدراسة التحليلية بالبيئة المصرية، وماذا كانت هناك أسباب أخرى لها وترتيبها من حيث قوة تأثيرها، وكذلك اختبار الجوانب المقترحة للتطوير من اجل التغلب عليها وتوصل الدراسة إلي وجود تلك الفجوة واتساع نطاقها نسبيا في مصر ، وتعدد أسبابها متمثلة في ثلاث مجموعات رئيسية . تم وضع إطار يتضمن الوسائل الملائمة لمعالجتها ، تمثلت أهم أبعاده في ضرورة تطوير خطط وبرامج وطرق وأساليب تدريس المحاسبة الإدارية بالجامعات وتطوير نظام اتصال فعالة بين الأكاديميين والممارسين وتطوير الممارسة العلمية والبيئة الخارجية لنظم المحاسبة الإدارية ترى الباحثة أن هذه الدراسة طرق وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية العلمية والبيئة الخارجية لنظم المحاسبة الإدارية ، بينما تناولت دراستي دور المحاسبة الإدارية كنظام للمعلومات في تدعم عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

٤. دراسة : طارق عبد الخير ثروت نصار ، (٢٠٠٤م)^(١)

تتمثل المشكلة الأساسية في هذه الدراسة في عدم ملائمة أساليب المحاسبة الإدارية لبيئة الأعمال الحديثة وصعوبة الاعتماد عليها في قياس وتقييم الأداء حيث يتم التركيز علي المؤشرات المالية التي تعكس تعظيم منفعة المساهمين وبالتالي إهمال الاهتمام بتحقيق رغبات الأطراف الأخرى أصحاب المصالح في المنظمة والذين يعتبرون محركات أساسية لتعظيم قيمة المنظمة وهذا الإهمال من شأنه إن يؤثر سلبا علي الموقف التنافسي في الأسواق ولذلك فإن الدراسة هدفت إلي تطوير قياس وتقييم الأداء من خلال تصميم نموذج لقياس وتقييم الأداء الكلي من اجل تحقيق التوازن بين أصحاب المصالح في المنظمة والممثلين في المساهمين والعملاء والموردين والمجتمع .

ترى الباحثة تناولت هذه الدراسة عدم ملائمة أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية لبيئة الأعمال الحديثة وصعوبة الاعتماد عليها في قياس وتقييم الأداء ، بينما تناولت دراستي استخدام واساليب المحاسبة الإدارية في تقويم كفاءة الأداء .

٥. دراسة : محمد يسري طلبه عويضة ، (٢٠٠٤م)^(٢)

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة اثر المفاهيم السلوكية على أدوات المحاسبة الإدارية وتوسيع نطاقها عن طريق مزجها وتفاعلها بمجالات المعرفة الخاصة بالعلوم السلوكية بهدف زيادة كفاءة المحاسب الإداري وتبرز هذه الدراسة أهمية الاعتماد على المفاهيم السلوكية في المحاسبة الإدارية. وقد توصل هذه الدراسة إلى تعريف لكفاءة النظام المحاسبة الإدارية ، يحوي في طياته كيفية القياس والتطبيق العلمي . وهو مقياس علمي جديد لقياس كفاءة نظام المحاسبة الإدارية في كل شركة من الشركات وعند كل مستوى من المستويات الإدارية في الحدود التي تخدم هدف البحث وفي ضوء البيانات والمعلومات التي أتيتحت

(١) طارق عبد الخير ثروت نصار ، تطوير أدوات وقياس وتقييم الأداء في المنشأة الصناعية وفقا للاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية ، (الاسماعيلية : جامعة الاسماعيلية ، ٢٠٠٤م).

(٢) محمد يسري طلبه عويضة ، دور العلوم السلوكية في الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية ، (القاهرة : جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، ٢٠٠٤م).

للدارس ، وهو بذلك يهدف إلى تطوير أدوات المحاسبة الإدارية من خلال تفاعلها مع المفاهيم السلوكية ويسعى الدارس إلى دراسة اثر المفاهيم السلوكية على أدوات المحاسبة الإدارية . بهدف التوصل إلى تقييم كفاءة النظام المحاسبي الإداري وتعرض الدراسة إلى لموضوعات متعددة من وجهة نظر تمشيها مع الإطار الذي يحقق الهدف من الدراسة ، ولم يكن الهدف من دراسة هذه الموضوعات هو الدراسة الأكاديمية النظرية إلا بالقدر الذي يخدم موضوع الدراسة واعتمدت هذه الدراسة على المنهج الاستنباطي والاستدلالي والمنهج الاستقرائي وذلك لان طبيعة الدراسة تعتبر دراسة نظرية تطبيقية مما أدى إلى ضرورة اعتماد الدراسة في النظرية على العديد من المراجع العربية والأجنبية واستتباطه المنطقي للمتغيرات التي تحكم الدراسة ، فكان المنهج المتبع في الدراسة في هذا الجزء النظري منهجا استنباطيا أو استداليا .

ترى الباحثة تنزلت هذه الدراسة أثر المفاهيم السلوكية على ادوات المحاسبة الإدارية ، بينما تناولت دراستي خصائص المحاسبة الإدارية في اهتمامها بجمع التفاصيل الناتجة وتحليل العمليات .

٦. دراسة: عمران صلاح محمد ، (٢٠٠٥م)^(١)

استهدفت الدراسة وضع إطار للمحاسبة الإدارية لتلبية احتياجات الإدارة الإستراتيجية من المعلومات. تناولت الدراسة الجوانب الأساسية للإدارة، وتم تحليل احتياجات الإدارة الإستراتيجية للمعلومات وتقييم وظيفة المحاسبة الإدارية التقليدية في ضوء هذه الاحتياجات، كما ناقش مجالات تطوير المحاسبة الإدارية الإستراتيجية. تم وضع إطار للمحاسبة الإدارية لخدمة الإدارة الإستراتيجية، مع وضع تصور لعدة مقومات ضرورية لدعم دور هذا الإطار في خدمة الإدارة الإستراتيجية، ثم نوقشت النتائج.

ترى الباحثة تناولت هذه الدراسة تقييم وظيفة المحاسبة الإدارية التقليدية في ضوء الاحتياجات وناقشت مجالات تطوير المحاسبة الإدارية لأغراض الإدارة الاستراتيجية ، بينما تناولت دراستي علاقة المحاسبة الإدارية بالاستراتيجية.

٧. دراسة : عبد المنعم محمد محمد الزعيم ، (٢٠٠٥م)^(٢)

تناولت الدراسة كيفية تعظيم قيمة الوحدة الاقتصادية من خلال التعرف على أهم العوامل المؤثرة فيها والتي تسبب تغيرها من فترة لأخرى مع بيان أفضل المقاييس المعبرة عن تلك العوامل وأولوية تأثيرها في القيمة حتى يمكن لإدارة الوحدة الاقتصادية تركيز الاهتمام بتلك العوامل ومعرفة أفضل مقاييسها . حيث تكمن مشكلة الدراسة الرئيسية في عدم وضوح العلاقة بين نموذج التقييم وبين هدف الإدارة المتعلق بتعظيم قيمة الوحدة الاقتصادية حيث الهدف من النموذج التقييم ليس قياس هذه القيمة فالقياس هو مجرد ذكر رقم في حين إن اتساع الهدف إلى المساعدة في تعظيم القيمة . ويتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في تصميم نموذج مقترح لقياس درجة الأهمية النسبية للعوامل المؤثرة في قيمة الوحدة الاقتصادية والمسببة

(١) عمران صلاح محمد ، إطار المحاسبة الادراية لأغراض الإدارة الإستراتيجية ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، ٢٠٠٥م) .

(٢) عبد المنعم محمد محمد الزعيم ، نموذج محاسبي مقترح لقياس وتقييم العوامل المؤثرة في قيمة الوحدة الاقتصادية ودورها في تقييم الاختيارات الاستراتيجية ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، ٢٠٠٥م).

لتغيرات القيمة من فترة لأخرى في القطاعات المختلفة للصناعة مما يساعد في إمداد إدارة المنشأة بمعلومات محددة عن تلك العوامل ومقاييسها المعبرة عنها مع ترتيبها حسب أهميتها وهذا يساعد في تحقيق هدف الإدارة الاستراتيجي وهو تعظيم قيمة الوحدة الاقتصادية. عملت الدراسة على اختبار عدة فروض منها ، هناك علاقة ارتباط قوية بين طبيعة النشاط وبين قيمة الوحدة الاقتصادية المقاسة على أساس نموذج التدفقات النقدية باعتبار أن عامل اختلاف طبيعة النشاط يعتبر من عوامل التأثير في القيمة، وهناك علاقة ارتباط موجبة وقوية بين قيمة الوحدة الاقتصادية المقاسة على أساس نموذج التدفقات النقدية وبين الوحدة الاقتصادية المقاسة على أساس السوق (القيمة السوقية). اتبعت الدراسة منهج نظري (مكتبي) يتضمن التحليل والدراسة لموضوع البحث ، ومنهج تطبيقي عملي لما سبق تصميمه من نماذج فرعية ونموذج عام مع اختبار فروض الدراسة. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها ، أبرزت الدراسة النظرية أن النموذج المقترح ينبغي أن يبنى على أساس تحليل لنموذج التدفقات النقدية حيث يحتوي النموذج الأخير على العديد من العوامل المؤثرة على القيمة التي ينبغي قياسها واستخدامها في بناء النموذج المقترح ، ان هناك تأثيراً لعامل اختلاف طبيعة النشاط على القيمة. كما أوصت الدراسة بعدة توصيات منها ، ضرورة قيام الشركات بتحديد أهم العوامل المؤثرة على القيمة وتقويم الاستراتيجيات بناء على تأثيرها على تلك العوامل وكذلك الاهتمام بالعوامل الفرعية التي تسبب تغير الأرباح من فترة لأخرى لما لذلك من تأثير غير مباشر على القيمة ، ضرورة إفصاح الشركات لقائمة التدفقات النقدية بالطريقة التي تبرز التبوبب المقترح من الباحث لما لذلك من أثر على القيمة السوقية .

ترى الباحثة أن هذه الدراسة تناولت ضرورة قيام الشركات بتحديد أهم العوامل المؤثرة على القيمة الاقتصادية وتقويم الاستراتيجيات بناء على تأثيرها على تلك العوامل . بينما تناولت دراستي وجود علاقة بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وعملية الرقابة المالية وقياس أداء الأنشطة التي تقوم بها المنشآت الصناعية.

٨. دراسة محمد نادر العثمان، (٢٠٠٥م) (١)

تناولت الدراسة تطبيق ممارسات التصنيع الحديثة واختبرت اثر تطبيق هذه الممارسات على الأداء والتأثيرات التفاعلية بين أكثر من أسلوب وأيضاً حاولت هذه الدراسة اختبار أثر ثلاثة ممارسات وهي الاتوماتيكية ، فلسفة ضبط الوقت ، وإدارة الجودة الشاملة لبيئة التصنيع على الأداء غير المالي بأعبارها الأكثر شيوعاً في بيئة التصنيع الحديثة ، وقد اعتمدت هذه الدراسة التي تمت في هذا المجال في قياس متغيراتها على مقاييس متداخلة فيما بينهما مما يؤثر على صدق نتائجها . وايضا ركزت هذه الدراسة على تطوير وخصائص نظم المحاسبة الإدارية على وضع تصور لتحسين معايير التكلفة وانحرافها ، خاصة ما يتعلق فيها بالمتغيرات المستجدة في بيئة التصنيع الحديثة كأبعاد الجودة ، وشركة الاستجابة ،

(١) محمد نادر العثمان ، تطوير تقارير المحاسبة الإدارية في ضوء متطلبات بيئة التصنيع الحديثة ،(القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة ، ٢٠٠٥م).

وخدمة العميل. هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى ترابط تطبيق أساليب التصنيع الحديثة مع خصائص تقارير المحاسبة الإدارية غير التقليدية كأحد أدوات الرقابة الإدارية ، وتأثير التكامل بين أساليب التصنيع الحديثة، وبعض مكونات تقارير المحاسبة الإدارية ، والتقارير عن معايير للأداء غير المالي، وتكرار التغذية العكسية عنها على الأداء. وتطوير المحاسبة الإدارية في ضوء نتائج هذه الدراسة إلى نظام أكثر من النظم المفتوحة تأثيراً وتأثراً في البيئة المحيطة به. تتبع أهمية الدراسة في أنها تشمل جانبين علمي وعملي ، فالجانب العلمي تعددت فيه التوصيات وكثرت من قبل الباحثين بتبني أساليب وممارسات تصنيعية مبتكرة مقترنة بتطبيقات في نظم المحاسبة الإدارية ذات التوجه الاستراتيجي الذي يلائم بيئة الأعمال المعاصرة بما تشهده من تنافسية وديناميكية شديتين . أما الجانب العملي فقد بدأت الشركات تشهد منافسة لم تعهدها فيما مضى ، وأصبح لزاماً عليها تطوير كل نظمها وخاصة التصنيعية منها ، والإدارية ، والمحاسبية بما يمكنها من اقتحام الأسواق العالمية ودخولها بمنتجات ذات جودة عالية . من الفروض التي اختبرتها الدراسة أساليب التصنيع الحديثة وعلاقتها بالأداء ، وخصائص تقارير نظم المحاسبة الإدارية وعلاقتها بالأداء ، وأيضاً التكامل بين أساليب التصنيع الحديثة وخصائص تقارير نظم المحاسبة الإدارية وعلاقتها بالأداء. توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها وجود تأثير معنوي لبيئة التصنيع بصفة عامة على الأداء غير المالي ، حيث بينت نتائج الدراسة الميدانية من خلال اختبارها للفرض الأول طبقاً لكل عنصر من عناصر بيئة التصنيع الحديثة حيث تؤثر الأتوماتيكية على أداء الجودة ولأداء التسليم تأثيراً معنوياً حيث بينت أن تطبيق الأتوماتيكية يؤدي إلى تحسين أداء الجودة إلى تحسين أداء التسليم . يوصي الباحث بتطبيق أوتوماتيكية التصنيع في الشركات والإسراع في إحلال وسائل الإنتاج التقليدية بوسائل إنتاج أكثر حداثة ، على أن يكون ذلك في إطار اقتصاديته آخذين في الحسبان أثر الأوتوماتيكية على تحسين الأداء ، والإسراع في تطبيق فلسفة ضبط الوقت نظراً لتأثيرها المعنوي على تحسين الأداء المالي . والذي بدوره ينعكس على تحسين الأداء بصفة عامة .

ترى الباحثة أن هذه الدراسة تناولت تطوير تقارير المحاسبة الإدارية في ضوء متطلبات بيئة التصنيع الحديثة وثباته في (ABC) . تتفق دراستي مع هذه الدراسة في أنها تناولت المحاسبة الإدارية وتطوير قياس مدى فاعلية المحاسبة الإدارية في إنتاج المعلومات التي تؤدي إلى تقويم الأداء المالي للشركات ومدى تحسين الأداء المالي للوحدات الاقتصادية الصناعية الحديثة (ABC).

٩. دراسة : سماسم كامل موسي ابراهيم جادو ، (٢٠٠٥م) ^(١)

(١) سماسم كامل موسي ابراهيم جادو، دراسة تحليلية لمدي استجابة طرق واساليب المحاسبه الاداريه للتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة ، وأثرها علي تحسين الأداء المالي للوحدة الاقتصادية (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجله الفكر المحاسبى ، العدد ٩ ، ٢٠٠٥م) . صص ٢٦٠ - ٢٧٥ .

تناولت الدراسة الهدف الرئيسي لمعرفة مدى انعكاس التغيرات في بيئة التصنيع الحديثه على تحسين الاداء المالي للوحده الاقتصادية. من خلال استخدام طرق وأساليب جديده في المحاسبه الاداريه تساهم في زيادة كفاءة وفعالية المحاسب الاداري لتوفير المعلومات الملائمه لاتخاذ القرارات الاستراتيجية، ولتدعيم القدره الاقتصادية. ويتم تحقيق هذا الهدف من بيان نواحي التصور في الطرق والاساليب الحاليه للمحاسبه الاداريه وعدم ملائمتها لمتطلبات بيئه التصنيع الحديثه ، وابرار الدعائم الاساسيه للمحاسبه الاداريه الاستراتيجية في ظل البيئه التنافسيه. وتحديد اهم الطرق والأساليب الحديثه في المحاسبه الاداريه والتي تساعد على توفير المعلومات الملائمه لتدعيم القدره التنافسيه للوحدات الاقتصادية. وقد اعتمدت الدراسة على دعائم المحاسبه الاداريه الاستراتيجية في دعائم المثلث الاستراتيجي . حيث المنافسه ترتكز على الجوده والتكلفه والسرعه. ودعائم المثلث في الاتجاهات بالنسبه للمعلومات التي توفرها المحاسبه الاداريه في الاساس لسليم للربط بين الاستراتيجيه، حيث يزيد الاهتمام حديثاً من قبل الاداريين بتطوير الطرق والاساليب الحاليه للمحاسبه الاداريه، وذلك حيث تهدف للوصول الى اطار متكامل يتحقق فيه الدمج والتكامل بين طرق واساليب المحاسبه الاداريه والاستراتيجيه للوحده الاقتصادية. وانظمه تقييم الاداء من المنظور المالي وغير المالي وذلك لمعرفة المنافع المستقبلية.

تري الباحثة أن هذه الدراسة تتفق مع دراستي في انهما تناولتا مدى معرفة انعكاس التغيرات في بيئة التصنيع الحديثه على تحسين الأداء المالي للوحده الاقتصادية من خلال استخدام طرق وأساليب جديدة في المحاسبه الاداريه تساهم في زيادة كفاءة وفعالية المحاسب الاداري لتوفير المعلومات الملاءه لاتخاذ القرارات الاستراتيجية لتدعيم القدره الاقتصادية .

١٠. دراسة : محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق (٢٠٠٥م) (١)

تمثلت مشكلة الدراسة في أن التكاليف المرتبطة بالحجم يمكن تتبعها باستخدام ساعات العمل لأن هذا يعد محركاً مناسباً لها ، إلا انه في ظل البيئه الجديدة وما أفرزته من متطلبات لم يعد ملائماً استخدام محرك تكلفه وحيد يرتبط بحجم المخرجات واصبح الاتجاه نحو استخدام محركات تكاليف متعدده ولذلك أصبحت فيها النظم التقليديه لقياس التكاليف عاجزة عن توفير المعلومات الملائمة والتي تتواءم مع متطلبات هذه البيئه . هدفت الدراسة إلى محاولة تقديم مدخلاً مقترحاً لتخفيض التكاليف من خلال الاختيار الأمثل لمحركات التكاليف والذي تتحقق معه الدقة المناسبه بأقل تكلفه ممكنه ذلك في ظل استخدام نظام ال(ABC) . وتم استخدام المنهج النظري حيث تم الاعتماد فيه على العديد من المراجعة والدراسات السابقه والكتابات العربيه والاجنبية المتاحة والمرتبطة بموضوع هذه الدراسة بشكل مباشر او غير مباشر والمنهج التطبيقي حيث يتم من خلال جمع البيانات اللازمه لإختبار الفرضيات وذلك من خلال اتباع منهج دراسة الحالة . سعت الدراسة إلى اختبار الفرضيات التاليه : يؤدي الاعتماد على محرك

(١) محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق ، الاختيار الأمثل لمحركات التكاليف كمدخل مقترح لتخفيض التكاليف في ظل نظام التكلفة على أساس النشاط ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد التاسع والعشرون ، العدد الأول ، ٢٠٠٥م) .

تكلفة وحيد في تخفيض التكاليف الإضافية إلى عدم الدقة في قياس تكلفة الوحدة المنتجة . يمكن تحقيق التوازن بين دقة البيانات وبين تكلفة استخدام محركات التكاليف . يؤدي الاعتماد على محركات تكاليف في تخفيض التكاليف الإضافية إلى تحقيق الدقة في قياس تكلفة الوحدة المنتجة .

وفقاً لنتائج هذه الدراسة تم إثبات هذه الفرضيات . خلصت الدراسة إلى عدة نتائج منها، يعتمد نظام (ABC) على عدد محركات التكاليف وعدد مرات استخدام كل محرك مع ارتفاع في التكاليف المترتبة على ذلك ، أدت التغييرات والتطويرات والتحولات في بيئة النظام العالمي الجديد إلى زيادة حدة المنافسة ويزداد درجة الآلية في الانتاج ومن ثم زيادة نسبة التكاليف الإضافية على حساب الأجور المباشرة وادى ذلك إلى عدم ملائمة حجم الانتاج او ساعات العمل المباشر .

تناولت هذه الدراسة الاختيار الأمثل لمحركات التكاليف كمدخل مقترح لتخفيض التكاليف في ظل نظام التكلفة على أساس النشاط بينما تناولت دراستي قياس وتقييم الأداء الاستراتيجي للمنشأة من خلال بطاقة القياس المتوازن للأداء وهي من ادوات ال(ABC) .

١١. دراسة : عمرو محمد سعيد عبد الحليم ، (٢٠٠٦م) ^(١)

تناولت الدراسة إلى بيان أثر فلسفه ادارة الجوده ودرجه الاعتماديه بين الاقسام علي استخدام نظم المحاسبه الاداريه. وقد استخدم الباحث منهج تحليل البيانات الاحصائيه ثم توصل الي مجموعه من النتائج. تتمثل في تفهم علاقه بين استخدام نظم المحاسبه الاداريه وبين التغييرات الفنيه والاداريه التي تجربها الشركات الصناعيه لمواجهة ظروف المنافسه الحاليه. وايضاً وجود علاقه بين تطبيق فلسفه ادارة الجوده الشامله وبين ارتفاع درجه الاعتماديه بين الاقسام ووجود علاقه بين تطبيق فلسفه اداره الجوده وبين استخدام النظم المتكامله للمحاسبه. وتوجد علاقه بين ارتفاع درجه الاعتماديه وبين الاقسام واستخدام النظم المتكامله للمحاسبه الاداريه. وبناء علي طبيعه المشكله التي تتناولها الدراسه واهدافها يجب التاكيد علي أن ادارة الجوده الشامله ليست نشاطا ساكنا ولكنها نشاط مرن متغير ومن المؤكد انه يجب استخدام نظم المحاسبه الاداريه التي تدعم وتتلائم مع استراتيجيه المنظمه وان استخدام نظم المحاسبه الاداريه لا يعتمد فقط علي الخصائص الفنيه للمنظمه ولكن يعتمد ايضا علي الطريقه التي يتبعها المستخدمين في التعامل مع المعلومات المقدمه لهم بواسطه تلك النظم.

ترى الباحثة أن هذه الدراسة تتفق مع دراستي في انهما تناولتا العلاقه بين استخدام نظم المحاسبه الاداريه وبين التغييرات الفنيه والاداريه التي تجربها الشركات الصناعيه لمواجهة ظروف المنافسه الحاليه .

١٢. دراسة : سحر عبد الستار عبد الستار النقيب ، (٢٠٠٦م) ^(٢)

(١) عمرو محمد سعيد عبد الحليم ، استخدام نظم المحاسبه الاداريه في ظل فلسفه اداره الجوده ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، مجله ٤٣ كلية التجارة للبحوث العلميه ، العدد الثاني ، ٢٠٠٦م) .
(٢) سحر عبد الستار عبد الستار النقيب ، مدخل بطاقات الأهداف المتوازنة لتحقيق فعالية نظم قياس الأداء في المحاسبه الاداريه ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رساله دكتوراه في المحاسبه غير منشوره ، ٢٠٠٦م .

تطورت مداخل قياس الأدوات التي تعد من خلالها نظم قياس الأداء في المحاسبة الإدارية ، وذلك وفقاً للتطورات البيئية المحيطة . حيث كانت البداية تتمثل فيما يعرف بمدخل قياس الأداء على أساس وظيفي أو ما يعرف بمحاسبة المسؤولية على أساس وظيفي ، وعندما أصبح هذا المدخل غير ملائم للتغيرات الداخلية والتغيرات البيئية الخارجية قدمت للمحاسبة الإدارية مدخلاً جيداً لقياس الأداء يتلاءم مع نظم الرقابة على التكاليف آنذاك وهو مدخل قياس الأداء على أساس النشاط إلا أنه في ظل التغيرات السريعة والمتلاحقة ووجهت العديد من الانتقادات إلى هذين المدخلين الأمر الذي أدى إلى ظهور المشكلة الخاصة بهذه الدراسة . تتمثل مشكلة الدراسة في قصور نظم قياس الأداء في المحاسبة الإدارية المعدة وفقاً للمداخل التقليدية عن تلبية متطلبات الإدارة للمعلومات المتنوعة في الوقت المناسب، وذلك نظراً لعدم ملاءمتها لمتطلبات عصر المعلومات التي تعمل في ظل منظمات الأعمال في الوقت الحالي ، والذي يتطلب من الإدارة أن تعتمد على مؤشرات عدة تساعد في إدارة إستراتيجيتها والرقابة على تنفيذها ، ولذا كان من الضرورة ابتكار مدخل جديد لقياس الأداء ويحقق المزيد من المزايا الفردية ويتلاءم مع الوضع البيئي الراهن للمنظمات في أنحاء دول العالم ، ويحقق بالإضافة إلى التحقق من ملاءمته للمنظمات على وجه الخصوص ، وهذا المدخل قياس الأداء على أساس استراتيجي أو ما يطلق عليه بطاقة الأهداف المتوازنة . توصلت الدراسة إلى عدة النتائج منها الارتباط الوثيق بين متغيرات البيئة الحديثة ونظم قياس الأداء في المحاسبة الإدارية والحاجة الملحة لاستخدام مدخل بطاقات الأهداف المتوازنة . كما توصلت الدراسة إلى عدد من التوصيات منها حتمية استجابة المحاسب الإداري للمتغيرات البيئية الحديثة ومحاولة تطوير قياس الأداء بما يعكس تلك المتغيرات وضرورة إدخال المنظور البيئي في بطاقة الأهداف المتوازنة عند تصميم وتطبيق هذا المدخل مما يحققه من ميزة تنافسية للمنظمة المطبقة .

ترى الباحثة ان هذه الدراسة تناولت بنقلها النظري والتجريبي في الارتباط الوثيق بين متغيرات البيئة الحديثة ونظم قياس الأداء في المحاسبة الإدارية عن طريق مدخل بطاقات الأهداف المتوازنة لتحقيق فعالية نظم قياس الأداء في المحاسبة الإدارية . بينما تناولت دراستي المحاسبة الإدارية وتقويم كفاءة الأداء المالي بوجود علاقة ارتباط بين مستوى ممارسات المحاسبة الإدارية والنظم الاستراتيجية وتقويم الأداء المالي (ABC) .

١٣ . دراسة: د. محمود يوسف الكاشف ، (٢٠٠٧م)^(١)

تناولت الدراسة مدخل مقترح لقياس التكاليف وتقييم الأداء في ضوء اتجاهات التغيير ومجالات التطوير في المحاسبة الإدارية ، وتتمثل مشكلة الدراسة الرئيسية المشاكل التي تواجه إدارة المنشآت في كثير من الأساليب المستحدثة ، مما يؤدي إلى إرباك المسؤولين وعدم قدرتهم على إدراك كيفية وحدود الاستفادة منها، وآليات تطبيقها فعلاً عن قصور مداخل التطوير الحالية وعدم قدرتها على مساعدة

(١) د. محمود يوسف الكاشف ، مدخل مقترح لقياس التكاليف وتقييم الأداء في ضوء اتجاهات التغيير ومجالات التطوير في المحاسبة الإدارية ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد الثاني ، ٢٠٠٧م).

الباحثين على ابتكار أساليب تتوافق مع الاحتياجات المستقبلية للمنشأة في ضوء اتجاهات التغيير سواء في بيئة النشاط أو الاهتمامات الإدارية. كما هدفت هذه الدراسة على تطوير أساليب القياس وتقييم الأداء بالاعتماد على مدخل جديد في المحاسبة الإدارية يستجيب للتحديات إلى تواجده محاولات تطويرها ، يتأسس على السعي لتحقيق تكامل بين الأساليب المستحدثة في المحاسبة الإدارية ، وتطوير أساليب تتلاءم مع الاحتياجات المستقبلية . خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها، تتسم البيئة الاقتصادية المعاصرة بسرعة التغيير الناشئة من سرعة التغيير في تكنولوجيا التعليم والاتصالات ، وافتتاح الأسواق العالمية نتيجة لانضمام الكثير من دول العالم لمنظمة التجارة العالمية مما أدى إلى ازدياد حدة المنافسة ، وسرعة التغيير في المنتجات والسلع والخدمات ، وترتب على ذلك قصر فترة حياة المنتج في السوق ، وقد أدى هذا كله إلى ضغوط على إدارة الوحدات الاقتصادية لإجراء تغييرات في نظمها الإدارية والمحاسبية تتوافق مع متطلبات بيئة الأعمال الجديدة. كما خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات منها ، ضرورة إعادة التفكير في كيفية الاستفادة من الأساليب الجديدة في مجال المحاسبة الإدارية التي ظهرت خلال الثلاث عقود الأخيرة.

ترى الباحثة أن هذه الدراسة تناولت مدخل مقترح لقياس التكاليف وتقييم الأداء في ضوء اتجاهات التغيير ومجالات التطوير في المحاسبة الإدارية . بينما تناولت دراستي تطوير أساليب نظم المعلومات في المحاسبة الإدارية في تقييم الأداء في ضوء التغييرات البيئية في المنشآت الصناعية.

١٤ . دراسة: جودة عبد الرؤف محمد زغلول ، (٢٠٠٨م) (١)

تناولت الدراسة إطار مقترح لاختبار مدى تكييف ممارسات المحاسبة الإدارية مع متطلبات بيئة الإنتاج الخالية من الفاقد، وتمثلت مشكلة الدراسة في سؤالين هما ، ما هي حزمة ممارسات المحاسبة الإدارية المتعلقة بقياس التكلفة وخفض التكلفة وقياس الأداء والرقابة التي تتوافق أو لا تتوافق مع مبادئ وممارسات بيئة الإنتاج الخالية من الفاقد، في حالة عدم توافق بعض جوانب ممارسات المحاسبة الإدارية مع مبادئ وممارسات بيئة الإنتاج الخالية من الفاقد ، ما هي حزمة الممارسات المحاسبية البديلة التي تلبي متطلبات هذه البيئة . يتمثل الهدف الأساسي لهذه الدراسة في تطوير وتكامل حزمة من ممارسات المحاسبة الإدارية التي تتوافق مع استراتيجية التشغيل التي تقوم عليها بيئة الإنتاج الخالية من الفاقد وتتمشى مع المبادئ ومن ثم الممارسات التي تتبناها هذه البيئة ، وتؤدي في ذات الوقت إلى بلوغ هدف هذه البيئة والتمثل في إجراء مزيد من التحسينات المستمرة بغرض تعظيم القيمة للعميل . تكمن أهمية هذه الدراسة في تطوير مجموعة من الممارسات المحاسبية التي تتوافق مع مبادئ وممارسات بيئة الإنتاج الخالية من الفاقد ، ونظراً لأن هنالك مدخلين أساسيين يمكن استخدامهما في تطوير الدراسات المتعلقة بالجوانب المختلفة لبيئة الإنتاج الخالية من الفاقد وهما المدخل الشخصي أو التحليلي، والمدخل التنفيذي ،

(١) جودة عبد الرؤف محمد زغلول، إطار مقترح لاختبار مدى تكييف ممارسات المحاسبة الإدارية مع متطلبات بيئة الإنتاج الخالية من الفاقد، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، (طنطا : جامعة طنطا، كلية التجارة ، المجلد الثاني ، العدد الثاني، ٢٠٠٨م).

وعلى هذا الأساس تحددت أهمية هذه الدراسة على ثلاثة محاور وهي، المحور الأكاديمي ، والمحور التطبيقي، والمحور التنظيمي. تقوم هذه الدراسة على تأصيل واختبار الفروض التالية، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية ضعيفة بين الفلسفة التي تقوم عليها بيئة الإنتاج الخالية من الفاقد وبين نظام التكلفة على أساس النشاط ، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية ضعيفة بين الفلسفة التي تقوم عليها بيئة الإنتاج الخالية من الفاقد وبين نظام المحاسبة عن الموارد المستهلكة ، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية قوية بين الفلسفة التي تقوم عليها بيئة الإنتاج الخالية من الفاقد وبين آلية هندسة القيمة لأسلوب التكلفة المستهدفة ، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية ضعيفة بين الفلسفة التي تقوم عليها بيئة الإنتاج الخالية من الفاقد وبين نظام التكاليف المعيارية ، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية ضعيفة بين الفلسفة التي تقوم عليها بيئة الإنتاج الخالية من الفاقد وبين نظام قياس وتقويم الأداء التقليدي . توصل الباحث الى مجموعة من النتائج منها، إن نظم الرقابة الإدارية والمحاسبية بمفهومها التقليدي لا تتوافق مع ممارسات بيئة الإنتاج الخالية من الفاقد، الأمر الذي يستلزم صياغة حزمة من أدوات الرقابة التشغيلية تشمل الرقابة على المخرجات والرقابة السلوكية والرقابة الاجتماعية بهدف توجيه وتنظيم السلوك مع مبادئ وأهداف بيئة الإنتاج الخالية من الفاقد، كما خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات منها، تطوير المقررات المحاسبية الأكاديمية من جانب أقسام المحاسب بالجامعات المصرية لتدريب أدوات إدارة التكلفة في مرحلتي البكالوريوس والدراسات العليا - الملائمة لنظم التصنيع الحديثة، نظراً للأهمية التي تلعبها أدوات إدارة التكلفة في تحويل دور المحاسبة من الدور الاعلامي إلى الدور التأثيري.

ترى الباحثة أن هذه الدراسة تناولت مقترح لاختبار مدى تكييف ممارسات المحاسبة الإدارية مع متطلبات بيئة الإنتاج الخالية من الفاقد . بينما تناولت دراستي المعلومات التي توفرها الطرق والأساليب الحالية للمحاسبة الإدارية حيث تتلاءم مع متطلبات وتحديات بيئة التصنيع الحديثة .

١٥ . دراسة : هبة عبد المتعال أحمد، (٢٠٠٩م) (١)

تناولت الدراسة التحقق من قوة وأتجاه العلاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وبدائل الإستراتيجيات التنافسية ، علاوة على دراسة الآثار المباشرة وغير المباشرة بين كل من أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والإستراتيجيات التنافسية وبعض المتغيرات البيئية من ناحية، وبينهم وبين أداء المنشأة إرتباطا بالإستراتيجية من ناحية أخرى. وتوصف أساليب المحاسبة الإدارية بالإستراتيجية عند توافر بعد إستراتيجي يمكن تحديده في ضوء مدى قدرة الأسلوب على إظهار أو توضيح البعدين التاليين: النظرة الخارجية، والنظرة المستقبلية. تشير بدائل الإستراتيجيات التنافسية إلى وجود ثلاثة بدائل للإستراتيجية: تميز المنتج ، زيادة التكلفة، التركيز ، طبقاً للتصنيف على أساس

(١) هبة عبد المتعال أحمد ، تقييم ملائمة أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تدعيم الإستراتيجية التنافسية للمنشأة ، (القااهرة: جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة ، ٢٠٠٩م) .

الموقف التنافسي . هدفت هذه الدراسة عند إختبار العلاقة التبادلية بين أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بمجموعاتها الثلاث والبدائل الثلاثة للإستراتيجيات التنافسية ، عدم وجود تأثير للبدائل الثلاثة للإستراتيجيات التنافسية على أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وعلى الجانب الآخر وأيضاً النتائج ووجود تأثير لأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على بدائل الإستراتيجيات التنافسية؛ حيث يؤثر كل من أساليب المحاسبة الإدارية الموجهة بالسوق ، وأساليب المحاسبة الإدارية لتقييم الأداء على إستراتيجية التميز. ويؤثر كل من أساليب المحاسبة الإدارية لتقييم الأداء ، وأساليب المحاسبة الإدارية الموجهة بالتكلفة على إستراتيجية زيادة التكلفة. وأخيراً أوضحت الدراسة وجود أثر لبعض الصناعات مثل : الأغذية والمشروبات ، السلع المعمرة ، النسيج والملابس ، صناعات الأدوية، على : أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الموجهة بالسوق، أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لتقييم الأداء البدائل الإستراتيجية الثلاثة ، أداء المنشأة . وعدم وجود أثر لمتغير طبيعة الصناعة على أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الموجهة بالتكلفة . أوضحت كذلك الدراسة وجود أثر إيجابي لمتغير تكنولوجيا المعلومات على كل من إستراتيجية التميز وأداء المنشأة وأثر سلبي على إستراتيجية التركيز. كذلك أوضحت الدراسة وجود أثر إيجابي لمتغير البيئة التنافسية على كل من أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الموجهة بالتكلفة ، أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الموجهة بالسوق ، البدائل الإستراتيجية الثلاثة ، أداء المنشأة. كما أوضحت وجود أثر إيجابي لدرجة اللامركزية على كل من إستراتيجية التميز وأداء المنشأة وأثر سلبي على إستراتيجية التركيز، وأخيراً أوضحت الدراسة عدم وجود علاقة واضحة بين حجم المنشأة وأي من المتغيرات الأساسية الثلاث. وقد توصلت الدراسة إلى نتائج منها ، تعدد الإستراتيجية ووسيلة تحقيق الهدف أو الغرض الأساسي للمنشأة ، حيث تعرف الإستراتيجية التنافسية بأنها وسيلة تحقيق مزايا تنافسية خلال جذب العملاء وتلبية توقعاتهم ومقاومة الضغوط التنافسية سواء تم ذلك في الأجل القصير أو الأجل الطويل ، عدم وجود تأثير للمجموعات الثلاثة التي تمثل أساليب المحاسبة الإدارية على إستراتيجية التركيز.

ترى الباحثة أن الدراسة تناولت تقييم ملائمة أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تدعيم الإستراتيجية التنافسية للمنشأة بينما تناولت دراستي استخدام الطرق والأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية وإطاراً يساعد الوحدات الاقتصادية الصناعية على تحسين أداءها المالي وتحقيق مزايا تنافسية.

١٦ . دراسة : أسامة نشأت يس عطية ، (٢٠٠٩م)^(١)

تناولت هذه الدراسة محاولة تطوير منفعة تكامل أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وتكنولوجيا المعلومات والمعرفة بهدف توفير معلومات محاسبية ذات منفعة لمستخدميها في المحيط الداخلي

(١) أسامة نشأت يس عطية، تطوير منفعة تكوين أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وتكنولوجيا المعلومات والمعرفة بهدف دعم اتخاذ القرارات في منظمات القطاع الصناعي ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، رسالة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ، ٢٠٠٩م) .

والخارجي للمنظمات الصناعية الحديثة والتي يكون لها تأثير بالغ في دعم عملية اتخاذ القرارات المختلفة وعلي جميع المستويات الإدارية في منظمات القطاع الصناعي . ولهذا تستهدف هذه الدراسة استعراض الدراسات والبحوث السابقة التي اهتمت بالإطار العام لموضوع تكنولوجيا المعلومات والمعرفة، وبيان أثرها علي نظام الاتصال ومنفعة وجودة المعلومات في المجالات المحاسبية والإدارية، وعلاقتها بتطوير نظم وأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لدعم اتخاذ القرارات الإدارية في المنظمات الصناعية الحديثة . كما تستهدف هذه الدراسة صياغة إطار للتكامل بين تكنولوجيا المعلومات والمعرفة وأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة عن طريق اقتراح مجموعة من المقاييس والعناصر المستخدمة وبيان دور هذا الإطار في تطوير منفعة معلومات أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لخدمة دعم وترشيد اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة في المنظمات الصناعية ، هذا بالإضافة إلي إجراء دراسة تطبيقية في بعض منظمات القطاع الصناعي في مصر بهدف الاستقراء التحليلي للواقع العملي لهذه المنظمات لبيان مدى ملائمة أساليب المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات والمعرفة المطبقة بهذه المنظمات لدعم اتخاذ القرارات في المنظمات الصناعية محل التطبيق.

ترى الباحثة اتفقت دراستي مع هذه الدراسة في أنهما تناولتا تطوير منفعة تكامل أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وتكنولوجية المعلومات والمعرفة بهدف توفير معلومات محاسبية ذات منفعة في بيئة المنظمات الصناعية الحديثة في دعم عملية اتخاذ القرارات .

١٧ . دراسة: داليا محمد علي محمد أبو طالب ، (٢٠١٠م) ^(١)

تناولت الدراسة تقييم فعالية نظم معلومات المحاسبة الادارية في تدعيم القياس غير المالي للأداء في ظل بيئة التصنيع الحديثة . وتمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التي نصت على ، ما مدى القصور في نظم معلومات المحاسبة الادارية ؟ وما مدى الحاجة الى تدعيمها بمقاييس الأداء غير المالية الملائمة لتلبية خصائص بيئة التصنيع الحديثة ، وتحديد مدى الحاجة إلى استخدام نماذج حديثة للتكامل بين مقاييس الأداء غير المالية ، وانعكاس ذلك على تحقيق أهداف نظم معلومات محاسبة الإدارة ومن ثم تحقيق متطلبات بيئة التصنيع الحديثة . كما هدفت الدراسة الى تقييم مدى فعالية نظم معلومات المحاسبة الادارية في تدعيم مقاييس الاداء غير المالية في ظل متغيرات بيئة الانتاج التصنيع الحديثة ، وتحقيق هذا الهدف العام تسعى الدراسة الى تحقيق مجموعة من الاهداف منها، تقييم مدى فعالية نظم معلومات المحاسبة الادارية في توفير البيانات والمعلومات اللازمة لقياس الاداء غير المالية، بيان مدى الحاجة الى استخدام مقاييس الاداء غير المالية في ظل بيئة التصنيع الحديثة ، كما حاولت الدراسة اختبار مدى صحة او اخطاء الفروض التالية ، لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين مخرجات نظم

(١) داليا محمد علي محمد أبو طالب ، تقييم فعالية نظم معلومات المحاسبة الإدارية في تدعيم القياس غير المالي للأداء في ظل بيئة التصنيع الحديثة ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، ٢٠١٠م).

معلومات المحاسبة الإدارية ، وما توفره من مقاييس مالية للأداء ومدى الموازنة مع خصائص بيئة التصنيع الحديثة ، تتأثر درجة فعالية نظم معلومات المحاسبة الإدارية في تحقيق أهداف، ومن ثم تحقيق الموازنة مع خصائص بيئة التصنيع الحديثة بالمتغيرات التالية ، النماذج المحاسبية الحديثة في تقييم الأداء ، معوقات مشاكل نظام قياس وتقييم الأداء. إتبعنا الدراسة المنهج الإستنباطي ، والمنهج الإستقرائي. كما خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها ، يتعين بناء مقاييس الأداء في ظل أفضل مستوى للتشغيل والأداء يمكن توقعه مع الأخذ في الاعتبار أداء أفضل المنافسين ، وبحيث لا يتم السماح بأى مسموحات للفاقد والضياع أو إعادة التشغيل ، وبالشكل الذي يعكس أداء العمل بشكل صحيح من المرة الأولى ، إن زيادة حجم المبيعات لابد أن يتضمنها تحسين في الجودة ، وتعدد في المنتجات واستغلال الموارد والطاقات المتاحة التي تفيد ذلك في تخفيض التكاليف عن طريق تخفيض وقت التصنيع، وتخفيض المخزون وبالتالي يؤدي ذلك إلى تعظيم هامش الإنجاز. كما خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها، ضرورة أن تعكس مقاييس الأداء جوانب تكنولوجيا التصنيع الحديثة وهذا يعني أهمية استخدام مداخل مختلفة لقياس الأداء واستخدام مقاييس حديثة مالية وغير مالية.

تري الباحثة أن هذه الدراسة تناولت تقييم فعالية نظم المعلومات المحاسبية في تدعيم القياس غير المالي للأداء في ظل بيئة التصنيع الحديثة . تتفق دراستي معها في تناولها ضرورة استحداث طرق وأساليب جديدة لتساير المحاسبة الإدارية والتطورات والتغيرات السريعة في بيئة التصنيع الحديثة.

١٨. دراسة : ولاء عادل محمد طه ، (٢٠١٠م) (١)

هدفت الدراسة إلى محاولة إلقاء الضوء على مدى تطبيق الشركات الصناعية في جمهورية مصر العربية لأساليب المحاسبة الإدارية و معرفة أي من تلك الأساليب الأكثر شيوعا هل هي الأساليب الحديثة أم التقليدية ، وماهي العوامل الشرطية التي قد تؤثر على تلك الأساليب هل هو حجك المنشأة أم نوع الصناعة أم نوع الملكية أم التكنولوجيا المستخدمة بالشركة ، وأيضا مرحلة المرحلة التي تقف عندها الممارسة العلمية لأساليب المحاسبة الإدارية في مصر وفقا لتقرير الاتحاد الدولي للمحاسبين ، ومدى تأثير تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية على الأداء المالي لتلك الشركات . ولقد أسفرت الدراسة عن نتائج عدة سيتم عرضها في نهاية الدراسة وبشكل عام وأوضحت الدراسة إن أساليب الدراسة المحاسبية الإدارية التقليدية أكثر استخداما من الأساليب الحديثة وإن تلك الممارسات تميل إلى الوقوع في المرحلة الثانوية الواردة بتقرير الاتحاد الدولي للمحاسبين عن مراحل تطور المحاسبة الإدارية ، كما أوضحت الدراسة إن هناك تأثيرا إيجابيا على الأداء المالي للشركات التي طبقت الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية .

(١) ولاء عادل محمد طه ، المحددات الشرطية لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وعلاقتها بالأداء المالي ، (القاهرة : جامعة الزقازيق، رسالة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة غير منشورة ، ٢٠١٠م) .

ترى الباحثة اتفقت هذه الدراسة مع دراستي في تناولهما أساليب المحاسبة الإدارية ومعرفة أي من تلك الأساليب الأكثر شيوعاً الحديثة أم التقليدية .

١٩. دراسة : نهال أحمد الجندي ، (٢٠١١م) (١)

يتركز الهدف الرئيسي من الدراسة في الجوانب المختلفة لإعادة هندسة نظم المحاسبة الإدارية التقليدية في ظل استخدام مدخل محاسبة ترشيد الفاقد ، وإعادة هيكلتها لتعتمد على نظم تكاليف تدفق القيمة . وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي التحليلي بهدف استقراء ما ورد في الفكر المحاسبي بشأن موضوع الدراسة . وقد قدمت الدراسة تحليلاً تفصيلياً لانعكاسات تطبيق مدخل المحاسبة وترشيد الفاقد على نظم المحاسبة الإدارية التقليدية والتي تمثلت في الجوانب الآتية: تطور المحاسبين الإداريين ، وتطبيق نظم تكاليف تدفق القيمة ، وتكاليف العمالة المباشرة ، والموازنة الرأسمالية التقليدية ، والتكاليف المعيارية كأداة لتقييم الأداء ، والرقابة والقابلية للمحاسبة. هذا وتوصلت الدراسة لبعض النتائج منها : ضرورة إحلال تطبيق مدخل محاسبة ترشيد الفاقد محل نظم المحاسبة الإدارية التقليدية للوحدات التي توجهها لتطبيق نظم الإنتاج في ظل بيئة ترشيد الفاقد. كذلك لا يجب تقييم أداء مجهودات عملية التحول إلى مدخل ترشيد الفاقد بالاعتماد على نظم تقييم أداء تقليدية، مع أهمية حدوث تكامل بين مقاييس أداء نظم تكاليف القيمة وعمليات التحسين المستمر. حيث تتمثل مشكلة الدراسة في ظل بيئة متطورة شديدة التنافسية ، تعتمد على استخدام التقنيات الصناعية المتقدمة في تصنيع المنتجات والخدمات وتتسم في نفس الوقت بندرة الموارد المتاحة وكان من المنطقي أن يحدث تطوراً موازياً في البيئة الإنتاجية انعكس على تغيرات هائلة في نوعية الأنشطة وطرق أدائها.

ترى الباحثة أن هذه الدراسة تناولت حدوث تكامل بين مقاييس أداء نظم تكاليف تدفق القيمة وعمليات التحسين المستمر . بينما تناولت دراستي المحاسبة الإدارية والإستراتيجية ودورها في تقويم كفاءة الأداء المالي .

٢٠. دراسة : محمد حسن السعيد ، (٢٠١١م) (٢)

تتمحور مشكلة الدراسة حول شكل وطبيعة العلاقة بين تقديرات التكلفة المستهدفة من ناحية وبين كلفة الأموال من ناحية أخرى . وهو ما يمكن صياغته في الاسئلة التالية : هل توجد علاقة بين التكلفة المرجحة للأموال ومن ثم نظرية هيكل التمويل الأمثل من جهة وبين تقديرات التكلفة المستهدفة من جهة أخرى ؟ . إذا كانت هناك فعلاً علاقة فما هو شكل العلاقة ؟ وكيف يمكن تقديرها ؟ . هل يمكن استخدام تكلفة الأموال في تقدير الربح المرغوب لأغراض حساب التكلفة المستهدفة ؟ . تهدف الدراسة إلى اختبار

(١) نهلة احمد الجندي ، إعادة هندسة نظم المحاسبة الإدارية لتتوافق مع مدخل محاسبة ترشيد الفاقد ، (القاهرة : جامعة الأزهر ، مجلة علمية ، السنة التاسعة والعشرون ، العدد الأول ، ٢٠١١م) .

(٢) محمد حسن السعيد ، نموذج محاسبي مقترح لتقدير العلاقة بين المنظور الإستراتيجي للتكاليف وهيكل التمويل ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراه في المحاسبة والمراجعة ، غير منشورة ، ٢٠١١م) .

استخدام تكلفة الأموال كمقياس اقتصادي للربح المرغوب لأغراض تقدير مستويات التكلفة المستهدفة ، ثم صياغة إطار يتضمن التأثير المتبادل بين تكلفة الأموال من ناحية ، وتقديرات التكلفة المستهدفة من ناحية أخرى ، ثم رصد قياس ما قد يكون من اختلافات جوهرية بين تقديرات التكلفة المستهدفة الناتجة عن تطبيق النموذج التقليدي في التقدير ، وتلك الناتجة عن تطبيق النموذج المقترح . تتبع أهمية الدراسة في أنها تتناول أحد أهم القضايا المطروحة في الأدب المحاسبي وهي التكلفة المستهدفة ، في ظل شبه إجماع على فشل مداخل التكاليف التقليدية في الوفاء بمتطلبات ادارة من المعلومات في ظل المتغيرات البيئية الحديثة . باعتبار أن المحاسبة كنظام للمعلومات هو أداة لترجمة الواقع في شكل معلومات تستخدم في ترشيد سلوك المنشأة ، وفي ظل أن المناسبة الحقيقية بين المنشآت العالمية هي دالة في المنافسة الفكرية التي تصيغ الاستراتيجيات ، يحاول البحث طرح أساس فكري جديد لمضمون ونطاق عملية القياس المحاسبي للتكلفة استناداً إلى مفاهيم الاقتصاد التمويلي بهدف زيادة درجة التناغم بين أنشطة تخصيص الموارد بما يشق مع الهدف العام للتنظيم ، ومن ثم يعتبر هذا الجهد امتداداً لما ورد في الأدب المحاسبي من طرح لاختبار ملائمة تكلفة رأس المال كمقياس تاقصادي للربح المستخدم لأغراض تقدير مستويات التكلفة المستهدفة . اختبرت الدراسة الفرضيات الآتي ، يوجد تأثير بين تقديرات التكلفة المستهدفة من ناحية ، وتكلفة الأموال من ناحية أخرى ، ما ينتج معه تأثير متبادل بين كل من الحيز القيمي لمقدار الربح المستهدف والأحوزة القيمية المكونة للتكلفة المستهدفة وفقاً لمفهوم البناء من اعلى إلى أسفل ، وبحيث لا يمكن تقدير أي الحيزين بمعزل عن تقدير الحيز الآخر . يوجد اختلاف جوهري بين مستويات التكلفة المستهدفة الناتجة عن تطبيق النموذج التقليدي للتكلفة المستهدفة عن تلك الناتجة عن تطبيق النموذج المقترح . اعتمدت الدراسة على المنزج بين المنهجين الاستقرائي والاستنباطي وبما يتفق والاسلوب العلمي المعاصر في القيام بكل من الدراساتين النظرية والتطبيقية .

ترى الباحثة أن هذه الدراسة تناولت نموذج محاسبي مقترح لتقدير العلاقة بين المنظور الاستراتيجي للتكاليف وهيكل التمويل ، بينما تناولت دراستي المحاسبة الإدارية والإستراتيجية ودورها في تقويم كفاءة الأداء المالي .

٢١ . دراسة : محمد محمد إبراهيم مندور ، (٢٠١١م) (١)

تهدف هذه الدراسة للتواصل إلي إطار متكامل للعوامل المؤثرة في عزم المحاسبين الإداريين نحو تطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية الحديثة ، ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال : إجراء دراسة تحليلية للعوامل التكنولوجية وخصائص نظام المعلومات الشخصية المتوقع لها أن تؤثر على عزم المحاسبين الإداريين لتطبيق ممارسات المحاسبة الادارية الحديثة من ناحية والعلاقات المتداخلة بين تلك العوامل وبعضها البعض من ناحية أخرى ، وذلك للوصول إلي الإطار المقترح ولا شقاق فروض الدارسة . وأيضاً

(١) محمد محمد إبراهيم مندور ، أثر تطبيق نظم تخطيط موارد المشروع على ممارسات المحاسبة الإدارية في منشآت الأعمال في جمهورية مصر ، (القاهرة ، جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، ٢٠١١م).

إجراء دراسة تطبيقية لاختيار مدى صحة الإطار المقترح للتواصل إلي مدى تأثير عزم المحاسبين الإداريين لتطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية الحديثة في شركات الأعمال في جمهورية مصر العربية بالعوامل التكنولوجية الشخصية. ودراسة مدى وجود اختلاف عزم المحاسبين الإداريين لتطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية الحديثة بين الشركات المطبقة وغير المطبقة لنظم تخطيط موارد المشروع .

ترى الباحثة تناولت هذه الدراسة مدى تأثير عزم المحاسبين الإداريين لتطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية الحديثة في شركات الأعمال ، بينما تناولت دراستي دور المحاسبة الإدارية كنظام للمعلومات في تدعم عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

الفصل الأول

الإطار النظري للمحاسبة الإدارية

ويشتمل على الآتي :

المبحث الأول : مفهوم وأهمية وخصائص المحاسبة الإدارية

المبحث الثاني : طرق وأساليب المحاسبة الإدارية في بيئة التصنيع الحديثة

المبحث الثالث : علاقة المحاسبة الإدارية بالإستراتيجية

المبحث الأول

مفهوم وأهمية وخصائص المحاسبة الإدارية

أولاً : التطور التاريخي للمحاسبة الإدارية :

إن المحاسبة الإدارية حالها حال بقية العلوم نشأت وتطورت بسبب تطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية إضافة إلى المتطلبات التي رافقت كل مرحلة من هذه المراحل ، فالمحاسبة أول ما ظهرت كانت بسبب المتطلبات المتعلقة بها من حيث تهيئة وإعداد البيانات للأطراف التي كانوا بحاجة إليها ، سواء كانوا أطراف داخليين أو أطراف خارجيين ، وقد تطورت المحاسبة من حيث معلوماتها ، وكانت تتمثل بتحديد الربحية ، عائد الاستثمار ، إضافة إلى تقييم الموجودات كما ان هذه المعلومات كانت غير موثوق بها ، وفي عقد العشرينات تم التركيز على ضمان حقوق الوحدات الاقتصادية والمتعاملين معها وانصب الاهتمام في تلك الفترة على معالجة آثار الإفلاس وإعادة تنظيم المشاريع مالياً .

بعد ذلك تحولت المحاسبة نحو دراسة ربحية المنشآت وضمان حقوق المنشأة والجهات المتعاملين معها. وبعد الحرب العالمية الثانية زاد الاهتمام بدراسة ممتلكات الشركة والمتعلقة بتقييم المخزون ، والتدفقات النقدية والمدينون إضافة إلى الموجودات التي تملكها الشركة وهذا يعود إلى حاجة الوحدات الاقتصادية إلى الأمور إضافة إلى حاجة البيئة إلى الأنشطة والمشاريع ، لذا ظهرت الحاجة إلى تقديم الدراسات من قبل الأكاديميين عن وضع المشاريع .

أول هذه الدراسات ظهر في عام ١٩٥٠م عندما شكل مجلس الأبحاث الأمريكية للكفاية الإنتاجية فريق عمل تحت اسم (فريق المحاسبة الإدارية) الذي زار الولايات المتحدة الأمريكية ونشر تقريره بعنوان المحاسبة الإدارية ، حيث كانت المحاسبة الإدارية مهتمة بدراسة قرارات التمويل والاستثمار ، كما أن ازدياد حجم الأنشطة الاقتصادية من حيث الأساليب الحديثة المستخدمة وزيادة حجم النشاط جعل الحاجة قائمة لوظائف التخطيط والرقابة كي تساعد إدارة المنشأة للقيام بمهامها ، وان هذه الوظائف أصبحت في حاجة ماسة إلى كثير من البيانات التي تساعد في إنجازها بشكل صحيح ، فهي في حاجة إلى تلك المعلومات التي تساعد في التنبؤ بالمستقبل وإعداد التقديرات .

قد اهتمت المحاسبة الإدارية في السبعينات والثمانينات بالتخطيط للاستثمارات طويلة الأجل وإعداد الموازنات التقديرية حيث ركز الاهتمام على الناحية الكمية كالتحليل المالي والتخطيط من اجل استخدام الموارد المالية المتاحة بشكل أمثل .

قد زاد الاهتمام من قبل المحاسبة الإدارية بدراسة تكلفة رأس المال إضافة إلى الاهتمام بمشاكل التضخم وأخذها بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية^(١).

في التسعينات تميزت المحاسبة الإدارية بتقديم المعلومات الضرورية في خدمة القرارات الإدارية ، لذا اهتم التركيز في هذه المرحلة على نظم المعلومات التي عرفها Licker بأنها (عبارة عن استلام المدخلات من مصدر المنشأة والتي تدعى البيانات والتي تشغل من خلال عمليات منتظمة لخلق مخرجات (معلومات) التي تذهب إلى المستعمل النهائي الذي يتقاسمها مع المستعملين الآخرين والمعلومات تعاد أيضاً إلى المصدر من خلال قناة الاتصال وهذه المعلومات المسترجعة تدعى التغذية العكسية).

قد ساهمت مجموعة من العوامل في تطور المحاسبة الإدارية منها^(٢) :

١. ازدياد حدة المنافسة بين الشركات وحرص كل شركة على زيادة أرباحها من خلال تخفيض التكاليف التي ستؤثر على تخفيض الأسعار ، وهذا كان احد أسباب ظهور نظام ABC الذي عالج مشكلة التكاليف الصناعية غير المباشرة ، وتحديد الأنشطة المهمة التي تضيف قيمة للمنشأة والأنشطة التي لا تضيف قيمة ، وهذا مما أدى إلى ظهور نظام ABM ، وهو أحد أنظمة المحاسبة الإدارية الحديثة التي تتعلق بتقديم المعلومات للإدارة ، عن الأنشطة التي تضيف قيمة Added value والتي توصي بالاهتمام بها ، والأنشطة التي لا تضيف قيمة No Added value والواجب استبعادها وبهذا ساهم هذا النظام في تخفيض كلفة المنتج الذي تسعى إليه إدارة المنشأة .
٢. زيادة الاهتمام بنوعية وجودة المنتج من أجل إرضاء الزبون ، ونتيجة للمنافسة التي تم الإشارة إليها أصبحت إدارة كل شركة تسعى إلى المحافظة على الزبائن القدامى إضافة إلى كسب زبائن جدد ، حيث أن فقد زبون قديم يكلف المنشأة كلفة عالية من اجل الحصول على زبون جديد بدله، وواحد من أساليب المحافظة على الزبائن هو خدمة الزبون من حيث سعر السلعة وجودتها .
٣. الثورة التكنولوجية وخاصة في مجالات الاتصالات وتقنية المعلومات كل هذه المسائل أدت إلى تطور وسائل المحاسبة الإدارية من حيث مد الإدارة بالمعلومات ذات الجودة العالية لمساعدتها في اتخاذ القرارات التي تقع في مجال اتخاذ القرارات الرشيدة ، التي تتعلق بالتخطيط والتنظيم والتوجيه وتقييم الأداء والرقابة .

تعريف المحاسبة الإدارية

هناك عدة تعريف للمحاسبة الإدارية متداخلة فيما بينها فهناك من عرفها على انها (نظام معلومات شامل لخدمة وظائف الإدارة المختلفة من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة ، ويتضمن تحديد وتحليل وتفسير

(١) أ.د. إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون ، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة ، (عمان : دار الحامد ، ٢٠٠٧م) ، ص ص ٢١ ، ٢٢

(٢) أسامة الحارس ، المحاسبة الادارية ، (عمان : دار الحامد للنشر والتوزيع ، ٢٠٠٤م) ، ص ٢٣ .

وتوضيح البيانات اللازمة لتلبية احتياجات الإدارة وخدمة تحقيق أهدافها وصنع قراراتها والتوجيه الأمثل لاستثمارات المنشأة والتخطيط للأموال والرقابة عليها^(١).

في حين عرفها آخر بأنها (هي تطور طبيعي للأنظمة المحاسبية ولحاجة الإدارة لنظام جديد لاستقصاء المعلومات مجتمعة ، حيث أن البيانات المحاسبية تهم كل العاملين في المنشأة دون استثناء ، كما أنها الجهة التي تختص بتهيئة المعلومات لصنع القرارات لأجل تقديمها إلى الإدارة بغية إقرارها^(٢) . بشكل عام فإن المحاسبة الإدارية هي (نظام معلومات يهيئ البيانات اللازمة في الرقابة واتخاذ القرار) والتي هي علم وفن ، هي علم لأن كثير من القرارات الإدارية المعقدة يمكن أن تبسط عن طريق استخدام النماذج الرياضية في معالجتها ، وهي فن لأن القرار يتطلب بيانات موضوعية وبيانات شخصية والتي يجب مراعاتها جميعاً عند اتخاذ القرار الإداري المناسب.

يمكن تعريف المحاسبة بأنها الأداة التي تصف نشاط منظمة ما بأحداثها ومعلوماتها المالية ، وتعتمد على التسجيل والتبويب وتلخيص حقائق وأحداث ذات طابع مالي في المنظمة ، وتهتم بعرض البيانات عن هذه الوحدة إلى الجهات التي يهمها التعرف على معلومات عن أداء المنظمة.

فالمحاسبة حين تصف الاقتصاد الكلي وتحلل نتائجه فيطلق عليها المحاسبة القومية ، ويتكون هذا النوع من المحاسبة من عدة فروع هي حسابات الدخل القومي والميزانية القومية وجداول التشابك الصناعي والتدفقات النقدية وميزان المدفوعات . أما المحاسبة حين تصف الاقتصاد الجزئي لمنظمة ما على اختلاف نشاطها أو شكلها فيطلق عليها المحاسبة على مستوى المشروع وتتكون من عدة فروع هي : المحاسبة المالية ومحاسبة تكاليف (فعلية – معيارية) محاسبة حكومية – محاسبة ضريبية – محاسبة إدارية^(٣).

فالمحاسبة الإدارية أحد فروع المحاسبة تسهم في مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات ، والتخطيط ، والتنفيذ والرقابة للتأكد من كفاءة استغلال الموارد الاقتصادية وظهرت تعاريف عديدة للمحاسبة الإدارية لا مجال هنا لعرضها ونكتفي بما عرضه (Batty) ، بأن المحاسبة الإدارية هي تعبير يستخدمه محاسب يعتمد على نظم المحاسبة وأساليبها وفنونها بالإضافة إلى المعرفة والقدرة على مساعدة الإدارة في مهمتها في تنظيم الأرباح والاقبال من الخسائر^(٤).

أما جمعية المحاسبة الأمريكية فقد عرفت المحاسبة الإدارية بأنها تطبيق ملائم لمفاهيم وفنون المحاسبة في تحليل المعلومات الاقتصادية لمشروع ما وذلك لمساعدة الإدارة في وضع الخطط لتحقيق أهداف اقتصادية معقولة ، وفي اتخاذ قرارات نحو الوصول إلى الهدف ، وهي تشتمل على الطرق

(١) يوحنا آل آدم ، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية الحديثة ، (عمان : دار زهران للنشر ، دبت) ، ص ٢٣ .

(٢) يوحنا آل آدم ، المرجع السابق ، ص ٢٤ .

(٣) د. عبد الباسط أحمد رضوان ، أصول المحاسبة الإدارية ، (الكويت : مؤسسة دار الكتب ، دبت) ، ص ١٠ .

(٤) J. Batty, **Management Accountancy**, Macdonald and Evans Ltd, Plymouth, ١٩٧٦, P. ١٠.

والمفاهيم الضرورية للتخطيط السليم للاختيار بين البدائل المتاحة ، وكذلك في احداث الرقابة من خلال تقديم وتفسير النتائج . وتوفر المحاسبة الادارية مجموعة من البيانات المختلفة التي تناسب كل هدف من الاهداف .

ومن هذا التعريف تتضح اهم خصائص المحاسبة الادارية وهي :

- ١ . الارتباط الوثيق بين كل من المحاسبة والادارة والاقتصاد والمحاسبة الادارية مظهر أساسي لهذا الارتباط .
- ٢ . هدف المحاسبة الادارية يرتبط مع هدف الادارة في مساعدتها في اداء وظيفتها في مجال التخطيط والتنفيذ والرقابة .
- ٣ . رغم اختلاف المحاسبة الادارية عن المحاسبة المالية في كثير من الاساليب والطرق إلا ان المحاسبة الادارية تعتمد على كثير من المفاهيم والمبادئ المحاسبية بالإضافة إلى المفاهيم الاقتصادية والادارية .
- ٤ . اعتماد المحاسبة الادارية على العنصر البشري والكفاءة الشخصية للمحاسب وقدرته والروح التي يعمل بها ولا يكفي وجود مقومات وأساليب المحاسبة الادارية .

العلاقة بين المحاسبة والإدارة والاقتصاد

تعتبر المحاسبة الإدارية تطور حديث لتكون حلقة الوصل بين العلوم الثلاث : الاقتصاد ، الإدارة والمحاسبة ، فالعلاقة بينها ليست جديدة ، ولكنها ظهرت منذ اهتمام كل علم بالأحداث المالية لنشاط المشروعات على اختلاف نشاطها .

لكن أهداف كل علم يختلف عن الآخر ، وقد أثر في ذلك اختيار وسيلة القياس التي تعبر عن صدق وواقعية الأحداث المالية ونتائجها ، فكل علم وسيلة لقياس الأحداث المالية تتفق مع أهدافه ووظائفه ، ولا شك ان استخدام إحدى الوسائل يؤدي إلى نتائج مختلفة ، فالمحاسبة تركز في قياس النتائج على الماضي ، ومن ثم فإن ما تعرضه من بيانات ومعلومات فعلية مؤيدة بمستندات وقيود في دفاتر وسجلات المنظمة ، أما الإدارة فتهتم بتعديل بيانات الماضي بحيث تساير مستويات الحاضر ، في حين يهتم الاقتصاد بدراسة المستقبل القريب والبعيد وتوقعاته في كل حالة ، ولذلك فإن ما يصل إليه الاقتصاد من قياس للنتائج فهو تقديري ويظهر الاختلاف بصورة واضحة في عنصر الزمن والربح والقيمة الصافية للمشروع^(١) .

عنصر الزمن :

تهتم المحاسبة بصورة أساسية بالماضي واحداثه ووصفه ، ولذلك تعتمد على قياس فعلي في الاحداث المالية باظهار نتائج الاعمال عن السنة المالية أو فترة محددة وكذلك تحديد مركز مالي على أساس قيم نقدية تاريخية بصرف النظر عن القوة الشرائية للنقود أو أي تغيير في تكلفة الموجودات الثابتة اما الادارة

(١) د. عامر متولي عامر ، إطار المحاسبة الإدارية ، (بيروت : دار النهضة العربية ، ١٩٦٩م) ، ص ٢٥ .

فاهتمامها ينصب على الحاضر وحدثه ولذلك يحاول القياس الإداري الوصول إلى حقيقة الأحداث المالية لغرض اظهار حقائق نتائج حقيقية ، ويعتمد القياس الإداري على الماضي كأساس وتعديله كي يساير الحاضر وآثاره على المستقبل القريب أما الاقتصاد لا يهتم كثيراً بالماضي لأن مجاله المستقبل ، والوسائل والقرارات التي تحدد المستقبل وظروفه وتوقعاته ، فالاقتصاد يهتم بالقيم المستقبلية حتى ولو كانت تقديرية، وتبنى هذه الحقبة على معلومات مستقبلية وفقاً للظروف التي يمكن التنبؤ بها في الوقت الذي يحسب استهلاك الاصول الثابتة في المحاسبة على أساس القيمة التاريخية يهتم الاقتصادي على حساب استهلاك الاصول الثابتة على أساس القيمة الاستبدالية لهذه الاصول .

الربح :

الربح من وجهة النظر المحاسبية هو عبارة عن زيادات الايرادات عن تكلفتها وتحسب الايرادات والتكلفة وفقاً لمبادئ واعراف محاسبية مقبولة قبولاً عاماً ، ولا يدخل في ذلك الزيادة في تغيير قيمة العملة أو آثار التضخم النقدي عن تكلفة الاصول الثابتة . أما بالنسبة للإدارة فهما أن يكون هناك ارتباط بين المصروفات الايرادية وبين قيم الاصول والخصوم ومن ناحية أسس التقويم والربط بينها للحصول على مؤشرات سليمة للتخطيط والرقابة وتقييم الاداء . أما بالنسبة للاقتصاد فإن الربح عبارة عن الزيادة في صافي قيمة المشروع ، وتحدد هذه القيمة على أساس تقويم الأصول والخصوم في بداية ونهاية السنة المالية لمعرفة الزيادة الحقيقية في الاصول الرأسمالية بصرف النظر عن مصدر الزيادة : ارباح رأسمالية أو زيادة في مستوى الاسعار ويترتب على ذلك أن يحسب الاستهلاك على أساس القيمة الاستبدالية كل ذلك يجعل الربح الاقتصادي أشمل من الربح الإداري او المحاسبي^(١) .

الترابط بين أهداف المحاسبة والإدارة

يمكن القول ان المحاسبة الإدارية تستند على نظام للمعلومات يساعد في التخطيط والرقابة ، وفي اتخاذ القرارات ، لتحقيق أهداف مرسومة ، وينبثق إطار المحاسبة الإدارية من العلاقة بين المحاسبة والإدارة والصلة الوثيقة والترابط والتكامل بينهما من خلال التخطيط والرقابة على تنفيذ مختلف الأعمال ، والمحاسبة الإدارية هي الأداة التي يستطيع المحاسب من خلالها أن يجعل هذا التعاون حقيقة ملموسة^(٢) .
يمر كل من التخطيط والرقابة في المشروع بخطوات تفصيلية تقوم كل من الإدارة والمحاسبة بدور أساسي مترابط ومتكامل في كل خطوة تظهر بشكل واضح من العرض التالي :

١ . التخطيط :

يعني التخطيط التفكير المسبق الواعي في مجالات العمل في المستقبل واحتمالاتها وتوقعاتها. وقد يكون التخطيط شامل لعمليات المشروع عن فترة زمنية في المستقبل القريب أو البعيد ، وقد يكون جزئي لمواجهة مشكلة معينة تتطلب اتخاذ قرار معين .

(١) المرجع السابق ، ص ٢٦ .

(٢) المرجع السابق ، ص ١١١ .

يُمر التخطيط أساساً بمراحل أو خطوات خمسة هي :

أ. **تحديد الاهداف** : تعني هذه المرحلة بتحديد الاهداف الرئيسية والفرعية في المشروع ، وتهتم الادارة بتحديدِها ، ومن ثم تكوين أساساً لدراسة مجالات العمل التي تحقق هذه الاهداف أما المحاسبة فتقوم بتحليل الجوانب المالية للأهداف التي تقترحها الادارة ، وتضع صورة كاملة بالارقام لكل بديل يساعد في تحقق الاهداف ، بطريقة تساعد في اختيار أنسب الاهداف .

ب. **التنبؤ** : تقوم الادارة بمحاولة توقع الاحداث المستقبلية لمعرفة ظروف المشروع ، وعلاقتها بظروف الانشطة المختلفة ، ويستلزم ذلك أن تهتم الادارة بتجميع بيانات عن العوامل الخارجية التي تؤثر على نشاط المشروع كتلك التي تؤثر على أسعار عوامل الإنتاج وأسعار المنتجات ، وقوى الطلب والعرض والمنافسة والرقابة الحكومية ، وعلى ضوء هذه العوامل يمكن للادارة التنبؤ برقم المبيعات، وبالتالي يمكن تحديد عناصر الإنتاج اللازمة لتحقيق خطة المبيعات .
أما المحاسبة فتقوم في هذه الحالة بدراسة هذه التنبؤات محاسبياً وتحويلها إلى لغة كمية وقيمية ، وإيجاد العلاقة بين التكلفة والأسعار وحجم الإنتاج ونقطة التعادل واختيار البدائل المناسبة التي تحقق إجمالي الإيرادات التي تحقق الربح المرسوم .

ج. **تدبير الموارد** : وتهتم هذه المرحلة بتدبير الاحتياجات المالية ودراسة موارد التمويل الذاتية أو الخارجية اللازمة لتمويل عناصر التكاليف التي تستخدم في تنفيذ خطط المستقبل وتقوم المحاسبة بأعداد قوائم الاحتياجات المالية المستقبلية والتي يلزم الحصول عليها بين التدفق التشغيلي (الإيرادات وتكاليفها) والتدفق الرأسمالي (الإضافات إلى الأصول الثابتة) ، وحساب تكلفة الحصول على هذه الاحتياجات لاختيار أنسب مصادر التمويل ، ثم أعداد موازنة نقدية (التدفق النقدي) .

د. **وضع المعدلات** : تقوم الادارة في هذه المرحلة بوضع معدلات لتنفيذ الخطط لجميع اوجه نشاط المشروع عن فترة مقبلة ، وتهتم بمعدلات الكمية مثال كمية الإنتاج ووحدته ، ومعدلات استخدام عناصر الإنتاج ولا يقتصر الامر على الكميات ولكن تتناول كيفية التنفيذ أي أن اهتمام الادارة ينصب على معدلات الكمية ومعدلات الكيف . اما المحاسبة فإنها تساهم في تحديد المعدلات الكمية ، وتقوم هذه المعدلات إلى قيم مالية في صورة موازنات تعكس خطط المشروع عن الفترة المقبلة في صورة كمية وقيمة وهذه الموازنات هي المبيعات – المخزون – الإنتاج – متطلبات الإنتاج (مواد ، وعمل ، وخدمات) .

هـ. **وضع خطط وسياسات واجراءات العمل التفصيلية** : وفي هذه المرحلة السابقة للتنفيذ وتعنى باعتماد الخطط الرئيسية والتفصيلية اللازمة لتحقيق اهداف المشروع ثم تتناول بعد ذلك الاجراءات والسياسات على مستوى الاقسام والادارات في المشروع .

أما المحاسبة فتقوم باعداد وتسجيل الخطط والسياسات التفصيلية لكل قسم أو إدارة وتوزيعها حتى تكون على علم بها ، والتنسيق بين مختلف السياسات كي تكون أساساً للمحاسبة عليها عند التنفيذ^(١) .

٢. الرقابة :

تتلخص مهمة الرقابة في مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لمعرفة مدى توافق الأداء الفعلي عن مستوى الأقسام والإدارات مع الخطط والسياسات الموضوعية واكتشاف الاختلافات وتحليلها وبيان أسبابها لاتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب ، ولذلك تبدأ الرقابة مع بداية التنفيذ وتظل مصاحبة له حتى النهاية ، وتمر الرقابة بخمسة مراحل هي التنظيم والتوجيه والمراقبة والتقييم والتقويم والتقارير ، وتقوم المحاسبة والإدارة بدور هام ومتكامل في هذه المرحلة كما يلي:

أ. **التنظيم** : تهدف هذه المرحلة إلى ترتيب تنفيذ الاداء ومتطلباته ، ويستلزم ذلك تحديد العلاقات بين العاملين بصورة واضحة ، وتنسيق الأعمال المترابطة ، وتحديد الواجبات والاختصاصات المطلوب تنفيذها ، ويتطلب ذلك وضع تنظيم إداري سليم لوجهان احدهما إداري والآخر محاسبي .
الوجه الإداري يختص بمنح السلطة لكل شخص حددت له واجبات وعليه يكون الشخص مسؤولاً أمام إدارته مباشرة عن تنفيذ الواجبات وفقاً لمعدلات اداء موضوعة .

اما الوجه المحاسبي فيختص بتطبيق نظام محاسبة المسؤولية ، ويعتمد هذا النظام على وضع معدلات تقديرية يتم ربطها بأشخاص معينين ، وعند التنفيذ ينسب الاداء الفعلي إلى هؤلاء الاشخاص ، وهنا يمكن تحديد مسؤولية الاشخاص وفقاً للواجبات والسلطات الممنوحة لهم .

ب. **التوجيه** : يعني إصدار التعليمات إلى العاملين في المشورع عن تنفيذ الاعمال بالكيفية والوقت الملائمين ، اما التوجيه المحاسبي فيقصد به الاحداث المالية لنشاط المشورع ، ويتم القياس بواسطة نظم المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف ، ونظم المراجعة الداخلية والضبط الداخلي . ويجب التنسيق بين هذه النظم ، فلكل نظام دوره في تقديم البيانات .

ج. **المراقبة** : ويقصد بها التأكد من مدى كفاءة الاداء ، وتحقيقه بأقل تكلفة ممكنة وأفضل كفاءة انتاجية ، واقصى ربحية ممكنة ، وتنقسم المراقبة إلى نوعين^(٢) :

الأول : مراقبة الاداء المخطط وتعنى بمقارنة نتائج التنفيذ الفعلي بالمعدلات وبالخطط المرسوم ، على ضوء المعدلات التي هي أساس لقياس كفاءة التنفيذ. وتقوم المحاسبة بدور رئيسي في مراقبة الاداء المخطط حيث تتولى إجراء المقارنات وتحديد الفروق وتحليلها وبيان أسبابها ، واقتراح الحلول في الوقت المناسب بقصد علاج وتعديل التنفيذ او تعديل الخطط والسياسات . اما دور الادارة هي

(١) د. عبد الباسط أحمد رضوان ، مرجع سابق ، ص ص ٢٠ - ٢٢ .

(٢) المرجع السابق ، ص ص ٢٣ - ٢٤ .

متابعة التنفيذ الفعلي وتكوين فكرة عن كيفية الاداء ومدى مطابقته او انحرافه عن المعدلات والاسباب الارادية واللاارادية .

الثاني : مراقبة الاداء الفعلي : ويهدف إلى التأكد من كفاءة وجودة مستوى الاداء الفعلي ، ومدى مسابرة مع القواعد والتعليمات في المشروع والتي تحدد أصول الاداء وتضمن الدقة وسلامة العمليات المختلفة ، ويوجد هذا النوع من المراقبة دون أن يصاحبه تخطيط او معدلات .

ودور الادارة هو تطبيق التعليمات الادارية في شأن استخدام عناصر الانتاج وتتم المراقبة عادة لنظم الانتاج والتسويق والتخزين والتدريب ، ويتم تقديم هذه النظم للتأكد من صلاحيتها ومدى كفاءتها للقيام بدورها في تنفيذ اهداف المشروع ومدى مسابرتها للتقدم العلمي والتكنولوجي .

أما دور المحاسبة في هذه الحالة فهو تطبيق الاصول والقواعد الخاصة بالمراقبة الداخلية والضبط الداخلي على جميع عمليات المؤسسة وتقويم النظم المحاسبية للكشف عن الثغرات .

د. **التقويم** : تهتم هذه المرحلة بمراقبة الاداء المخطط ونتائج المقارنة ، فإذا ما ظهرت فروق او ثغرات أمكن التحري عن أثرها ووضع العلاج في الوقت المناسب قبل ان تتعقد المشكلة .

وتقوم المحاسبة بدور هام في هذه المرحلة عن طريق التحليل المحاسبي الذي يحلل الانحرافات التي تم اكتشافها ، ويتم ذلك على مرحلتين :

الأولى : تحليل محاسبي للانحرافات على الخطط وهي الناتجة عن مقارنة الاداء الفعلي بالمخطط وتحليل هذه الانحرافات على أساس المسؤولية ، وما هي الاسباب التي ادت إلى هذه الانحرافات ، وعلى أي المنتجات او المراحل التي حدثت فيها او بعبارة أخرى مكان حدوث الانحراف .

الثاني : تحليل محاسبي ويقصد به تحليل أرقام القوائم المالية في نفس المدة ، وايجاد علاقات بين القوائم المالية في مدد سابقة ، وهذا ما يطلق عليه التحليل المالي الاقفي والرأسي .

أما دور الادارة في هذه المرحلة فيكون تقويم نتائج التحليل المحاسبي بصورتيه للوقوف على أسباب هذه الانحرافات ، لمعرفة أسباب حدوثها ، هل هي أسباب إرادية أو لا إرادية ، او نتيجة تغير الظروف .

هـ. **التقرير** : تعني هذه المرحلة توصيل التقويم إلى المستويات الادارية المختلفة لاتخاذ القرارات المناسبة بقصد تصحيح الانحرافات السالبة ، أو التحضير للانحرافات الموجبة .

وتقوم المحاسبة في تلك المرحلة باعداد التقارير المناسبة للمستويات الادارية ، بحيث تشمل هذه التقارير على بيانات كافية عن الانحرافات وتحديد المسؤولية عن حدوثها . وهنا يكون دور المحاسبة

الإدارية واضحاً ، ويراعى في اعداد هذه التقارير أن يكون لكل مستوى إداري نوع معين من التقارير ملائمة في مضمونه ولغته ووقت عرضه .

اما دور الادارة في هذه المرحلة اتخاذ الاجراءات المناسبة المصححة وفقاً للبيانات المقدمة والاقتراحات بالحلول^(١) .

ثانياً : نشأة المحاسبة الإدارية

تقوم المحاسبة بصفة عامة بتسجيل وتبويب العمليات المالية التي تتم بالمشروع ، وإعداد الحسابات والقوائم التي تظهر نتيجة نشاطه من ربح أو خسارة عن الفترة المحاسبية وبيان مركزه المالي الحقيقي في نهاية هذه الفترة .

من الطبيعي أنه كلما تطورت المشروعات كان لزاماً على المحاسبة أن تتطور أيضاً فهي تتوقف في أسلوبها على عدة عوامل تدور حول طبيعة المشروع وحجم عملياته ورأس ماله وكبانه القانوني.

في بداية الأمر عندما كانت المشروعات صغيرة ومملوكة لشخص واحد كان بالتالي دور المحاسبة محدوداً ، لا يتعدى متابعة حركة النقدية من قبض وصرف ، حتى أن صاحب المشروع كان من الممكن أن يتولى مراقبة هذه العملية بنفسه . فإذا ما زادت عمليات المشروع ولم تقتصر على العمليات النقدية فحسب، بل شملت إلى جوارها العمليات الآجلة وارتفع عدد المتعاملين معه ، فقد اضطر أصحاب المشروع إلى الاستعانة بالمحاسبة من تسجيل العمليات في الدفاتر اليومية الأصلية والمساعدة، وتبويبها وتحليلها في دفاتر الأستاذ^(٢) .

بتعدد الحسابات والدفاتر ظهرت الحاجة إلى رسائل التحقيق الحسابي من موازين مراجعة وحسابات إجمالية وغيرها من حسابات المراقبة ، كما تنوعت طرق المحاسبة ما بين إيطالية وفرنسية وإنجليزية وأمريكية .

بتطوير الحياة واتساع نشاط المشروعات وزيادة رؤوس الأموال اللازمة لتمويلها ظهرت الشركات المساهمة وغيرها من شركات الأموال التي تتكون رؤوس أموالها من أسهم يملكها العديد من المساهمين الذين لجأوا لكثرة عددهم إلى إنابة غيرهم من أعضاء مجلس إدارة ومديرين في إدارة الشركة وقد ترتب على ذلك كثرة البيانات والمعلومات التي يتحتم تقديمها للمساهمين وغيرهم ، وظهور أهمية التقارير المحاسبية التي يقدمها مجلس الإدارة ومراقبو الحسابات إلى المستفيدين منها^(٣) .

لا شك أن علاقة المحاسبة ترتبط بتطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية وكافة انماط السلوك بالمجتمع . ولبيان هذه العلاقة يمكن التمييز بين عدة مراحل للتطور الاقتصادي . وتميزت المرحلة الأولى بسيادة المشروعات الفردية والصناعية الصغيرة ، فكان دور المحاسبة لا يتعدى متابعة حركة النقدية من

(١) المرجع السابق ، ص ص ٢٤ - ٢٥ .

(٢) د. جلال الشافعي ، دراسات في المحاسبة الإدارية ، (الزقازيق : مكتبة المدينة ، ١٩٨٩م) ، ص ٩ .

(٣) المرجع السابق ، ص ١٠ .

إيرادات ومصروفات وكان صاحب المشروع يتولى القيام بهذه المهام بنفسه ، وعندما زادت وتنوعت المهام والعمليات التي تقوم بها المنشآت من خدمة مختلفة ، أدت إلى كبر حجم العمليات داخل المنشأة . ومنها على سبيل المثال العمليات النقدية والآجلة ، وعدد العملاء ، فذلك كان بداية الحاجة إلى المحاسبة لتسجيل وتبويب وتحليل العمليات المختلفة داخل المنشأة وتطبيق عناصر الإدارة من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة إلى تحقيق الأهداف ، وإعداد قوائم الدخل وقد يستعاض عنها بحساب المتاجرة والأرباح والخسائر ، وهي تقرير منظم بنتائج العمليات – خلال الفترة المحاسبية – وكذلك قائمة حقوق الملكية وقائمة المركز المالي من أصول وخصوم.

بتطور الحياة الاقتصادية ظهرت الحاجة إلى رؤوس الأموال الضخمة نتيجة لظهور الثورة الصناعية، وكان ذلك إيذاناً ببدء مرحلة ثانية من مراحل التطور ، حيث أثرت هذه التطورات على كل من أسس ونظم المحاسبة والإدارة ، وأدت إلى انفصال الملكية عن الإدارة وحاجة الأخيرة إلى بيانات ومعلومات تحليلية تمكنها من تأدية وظائفها . ثم أعقب ذلك مرحلة ثالثة تميزت بشدة المنافسة بين المشروعات وظهور أزمة الكساد العالمي الكبير في أواخر عام ١٩٢٨م حتى أوائل الثلاثينيات من القرن العشرين ، وحدثت الحربين العالميتين الأولى والثانية ، حيث ثرت أيضاً هذه التغيرات على مناهج وأساليب المحاسبة والإدارة ، ولخيراً تغيرت بيئة التصنيع الحديثة وظهرت نظم التحسين المستمر ومناهج التطوير المختلفة وأساليب التكنولوجيا الحديثة خاصة في مجال المعلومات ، كل ذلك في ظل ظهور ما يسمى بالعولمة ، وكذلك كان له الأثر الكبير في الفكر المحاسبي والإداري^(١) .

ظهور اصطلاح المحاسبة الإدارية :

ظهر تعبير المحاسبة الإدارية في عام ١٩٥٠م عندما قام فريق متخصص من المملكة المتحدة بزيارة الولايات المتحدة تحت اسم فريق المحاسبة الإدارية ، وقد نشر الفريق تقرير تحت عنوان المحاسبة الإدارية ، وقد أوضح التقرير أن المحاسبة الإدارية هي عرض المعلومات المحاسبية بصورة تساعد الإدارة في وضع السياسات ، كما وصى باستخدام الموازنات التقديرية والتنبؤ المعد طبقاً للبيانات المستخرجة عن التكاليف والمحاسبة ، واحتوى هذا التقرير على تعريف المحاسبة الإدارية بأنها عرض المعلومات المحاسبية بطريقة تساعد الإدارة في رسم السياسات والتشغيل اليومي للمنشأة .

إن لدى المحاسبة الإدارية والتكاليف من المفاهيم والأساليب ما يمكنها من توفير البيانات الداخلية بالشكل المناسب وفي الوقت المناسب ، إلا أنها ليس لديها من المفاهيم والأساليب ما يمكنها من توفير البيانات الخارجية ، لذلك فإن التحدي الحقيقي الذي يواجه المحاسب الإداري يتمثل في حتمية أن يطور نفسه باستمرار لكي يؤدي احتياجات الإدارة من المعلومات الداخلية والخارجية ، وقد أوضحت بعض

(١) د. أحمد مشاضي ، المحاسبة الإدارية ، (القاهرة : أكاديمية السادات للعلوم الإدارية ، ٢٠٠٩م – ٢٠١٠م) ، ص ٣- ٤ .

الدراسات المعاصرة أهمية استخدام المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لتلبية احتياجات الإدارة من المعلومات عن البيئة الخارجية عن المنافسين والأحوال الاقتصادية عن أسواق العالم في ظل المتغيرات الاقتصادية الجديدة وظهور العولمة^(١).

نخلص مما سبق بأن المحاسبة الإدارية قد ظهرت نتيجة لتطور الإدارة وزيادة طلبها من البيانات والمعلومات اللازمة لترشيد اتخاذ القرارات من ناحية ، وعدم قدرة نظم المعلومات المحاسبية ومحاسبة التكاليف القائمة على الوفاء بتلك الاحتياجات من ناحية أخرى .

مفهوم المحاسبة الإدارية

تعددت الآراء واختلفت وجهات النظر حول مفهوم المحاسبة الإدارية ، منها : المحاسبة الإدارية عبارة عن الأساليب والطرق التي تساعد الإدارة في مهمتها لتحقيق أقصى ربح ممكن ، وتخفيض التكاليف إلى أقل حد ممكن^(٢) . المحاسبة الإدارية عبارة عن تقديم البيانات المحاسبية بطريقة معينة لتمكن الإدارة من وضع السياسات وتنفيذ الأعمال ، كما انها الوسيلة المتطورة التي تساعد في توجيه مختلف أوجه النشاط داخل أقسام المشروع بالشكل الذي تستطيع به الإدارة تحقيق أفضل مستوى من الكفاية في القيام بمهامها . كما أنه أيضاً الأداة التي تقوم بإمداد إدارة المشروع بالبيانات اللازمة لها كأساس لاتخاذ القرارات . وعرفت أيضاً بأنها عبارة عن الحسابات والبيانات المحاسبية والإحصائية التي تقدم إلى كافة المستويات الإدارية لتمكن من فرض الرقابة على النشاط وعلى التكاليف في الوقت المناسب ، وحتى يكون لهذه الرقابة أثرها الفعال في بحث أي انحراف عن التخطيط المرسوم مقدماً ، ومعالجة هذه الانحرافات فوراً^(٣) .

من مفاهيم المحاسبة الإدارية هو تعريف المجمع القومي للمحاسبين حيث عرف المحاسبة الإدارية بأنها : (عملية تحديد وقياس وتجميع وتحليل وإعداد وتفسير وإيصال المعلومات المالية والتشغيلية التي تستخدم بواسطة الإدارة في عملية التخطيط والرقابة والتقييم للتأكد من استخدام الموارد بفعالية وكفاءة وتحديد المسؤولية عن ذلك . وتشمل المحاسبة الإدارية أيضاً إعداد التقارير المالية للجهات الأخرى بخلاف الإدارة مثل المساهمين والأجهزة الحكومية والسلطات الضريبية)^(٤) .

كما عرفت بأنها (هي التي تقدم المعلومات المحاسبية بطريقة تساعد الإدارة في استخدام البيانات في مجال خلق السياسات وفي مجال مزاولة النشاط اليومي العادي للمنشأة) . وعرفت بأنها (الأداة التي تقوم بإمداد إدارة المنشأة بالبيانات التي تحتاج إليها كأساس لاتخاذ القرارات) . كما عرفت بأنها (عبارة

(١) المرجع السابق ، ص ص ٦ - ٧ .

(٢) د. جلال الشافعي ، مرجع سابق ، ص ١٢ .

(٣) د. خيرت ضيف ، المحاسبة الإدارية ، (د.م : دن ، ١٩٦٢م) ، ص ٢ .

(٤) د. أحمد المشاضي ، مرجع سابق ، ص ٧ .

عن الأساليب والطرق التي تساعد الإدارة في مهمتها لتحقيق أقصى ربح ممكن ، وتخفيض التكاليف إلى أقصى حد ممكن). وعرفت أيضاً بأنها (ليست سوى تطوير أو تعديل للبيانات التي تقدمها المحاسبة المالية بشكل يمكن مختلف المستويات الإدارية للمنشأة من الوفاء باحتياجاتها). وعرفت بأنها (الوسيلة التي تساهم في توفير البيانات المفيدة عن مختلف أوجه نشاط المنشأة بما يمكن إدارتها من اتخاذ قراراتها في حين أن المحاسبة المالية تهتم بتوفير البيانات المتعلقة بنشاط المنشأة ، والتي تلزم مختلف الأجهزة الخارجية)^(١).

من خلال عرض التعاريف السابقة يمكن الوصول إلى النتائج التالية :

١. لا يوجد اتفاق على تعريف المحاسبة الإدارية .
٢. منهم من يعتبرها علم له مفاهيمه وأساليبه في عرض وتقديم البيانات .
٣. منهم من يعتبرها تطوير للمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف .
٤. وآخرون يرون انها عملية تحديد وقياس وتجميع وتحليل وإعداد وتفسير وإيصال المعلومات لمستخدمي القرارات أثناء التخطيط والرقابة والتقييم .

ثالثاً: خصائص المحاسبة الإدارية

تتلخص خصائص المحاسبة الإدارية في الآتي^(٢):

١. تهتم المحاسبة الإدارية بجميع التفاصيل الناتجة عن تحليل العمليات .
٢. تركز المحاسبة الإدارية على الأحداث الفعلية التي تمت في الماضي ، كما تركز أيضاً على الأحداث المنتظرة في المستقبل .
٣. تهتم المحاسبة الإدارية بجميع العمليات التي تتم في المشروع سواء كانت مالية أو غير مالية .
٤. تستخدم المحاسبة الإدارية الأساليب الإحصائية والرياضية والعملية لتحليل النتائج ، وإعداد البيانات والمعلومات اللازمة لترشيد القرارات الإدارية .
٥. تقوم المحاسبة الإدارية بترجمة وتقييم النتائج في ضوء الأهداف المرسومة لنشاط المشروع .

رابعاً : أساليب المحاسبة الإدارية

لكي تقوم المحاسبة الإدارية بتأدية وظائفها فإنها تتبع عدة أساليب من أهمها^(٣):

١. التنبؤ بالتغيرات المستقبلية:

(١) المرجع السابق ، ص ٨ - ٩ .
(٢) د. جلال الشافعي ، مرجع سابق ، ص ١٥ .
(٣) المرجع السابق ، ص ١٩ - ٢١ .

يقصد به تقدير الاتجاهات المستقبلية على ضوء ما تم جمعه من معلومات وأرقام ، وما تم إثباته من بيانات وحقائق ، وما ينتظر حدوثه من تعديلات وتغيرات .

إن التنبؤ يكون أقرب ما يكون إلى الصحة إذا ما كان يقوم على أسس علمية سليمة ، إلا أنه لا يصل إلى الحقيقة الكاملة لأنه يعتمد على التقدير الشخصي بصفة أساسية ، وعلى أية حال فإن محاولة التنبؤ حتى ولو كان غير دقيق أفضل من عدم وجود تنبؤ أصلاً إذ أنه يعتبر ركناً أساسياً في عملية اتخاذ القرارات اللازمة للاختيار بين استعمالات الموارد الاقتصادية المحدودة المتاحة للمشروع ، بل إنه يعد من الأهمية بمكان بالنسبة للرقابة الإدارية ، وذلك حتى يتمكن المشروع من مواجهة المنافسة التي يلقاها من المشروعات الأخرى ، ولكي يحقق أهدافه وما يرمي إليه من نجاح .

إن التنبؤ بالمتغيرات المستقبلية أصبح أكثر أهمية من زيادة الكفاية الانتاجية للمشروع - إذ ما هي الفائدة من زيادة التكلفة إذا ما قل الطلب على منتجات المشروع وتكدست في مخازنه دون بيع ، ثم إن تقرير زيادة الكفاية الانتاجية للمشروع يتوقف أساساً على التنبؤ بمدى تصريفه لمنتجاته في المستقبل .

تعد الموازنات التخطيطية أداة الإدارة في التنبؤ بالمستقبل وفي التعبير عن سياسات المشروع وخططه المستقبلية .

٢. استخدام النسب المحاسبية

تستخدم النسب المحاسبية بقصد إجراء الدراسات والمقارنات والتحليلات للأرقام الظاهرة بالحسابات الختامية وقائمة المركز المالي لتبيان العلاقات بينها التي يستشف منها اتجاه نشاط المشروع .

٣. عمل المقارنات المختلفة

من الطبيعي أن إعداد البيانات عن الأداء الفعلي لا يمكن الاستفادة منه كوسيلة للرقابة ما لم يكن قياسها بشكل أو بآخر . وتنحصر طرق القياس في الآتي :

- أ. تحديد الهدف المطلوب تحقيقه مقدماً .
- ب. مقارنة نتيجة أعمال المشروع بنتيجة أعمال غيره من المشروعات المماثلة .
- ج. مقارنة أرقام السنة الحالية بأرقام السنة السابقة لنفس المشروع .

٤. استخدام الأساليب الرياضية والإحصائية

تستعين المحاسبة الإدارية بالأساليب الرياضية والإحصائية في تحليل البيانات الفعلية ، وفي التنبؤ بالبيانات المتعلقة بالمستقبل .

خامساً : مقومات المحاسبة الإدارية

يوجد بعض المقومات الهامة التي لا بد من توافرها لكي تقوم المحاسبة الإدارية بمهامها خير قيام وتتخلص في الآتي^(١) :

١. وجود تنظيم إداري سليم يتلاءم مع طبيعة نشاط المشروع ومع حجم النشاط ومع تقسيماته الداخلية ، بحيث يحدد الاختصاصات والمسئوليات لكل شخص . ويتصل بذلك وجود نظام دقيق للرقابة الداخلية يمكن من:

أ. تحديد اختصاصات الإدارات المختلفة ، وتوزيع الواجبات بين الموظفين ، ويحسن أن يتم ذلك في صورة خرائط تنظيمية لإدارات المشروع وتحديد خطوط السلطة والمسئولية .

ب. تنظيم كيفية جمع البيانات لضمان صحتها ، إذ إن صحة النتائج المالية تعتمد على دقة البيانات التي جمعها موظفو الإدارات ويبلغونها إلى قسم المحاسبة.

ج. فحص العمليات والقيود والمستندات فحصاً شاملاً دقيقاً .

٢. وجود نظام محاسبي سليم يمكن من إمداد إدارة المشروع بجميع البيانات اللازمة لها - سواء كانت في شكل تقارير محاسبية أو قوائم مالية أو مذكرات تفسيرية - بسرعة ودقة في الوقت المناسب ، بحيث تتوافر فيه الخصائص الآتية^(٢) :

أ. أن يكون ملائماً لاحتياجات المشروع وهيكله التنظيمي وطبيعة عملياته وسائر الظروف المحيطة به .

ب. أن يكون سهل التنفيذ وخالياً من التعقيد ، حتى يستطيع المسئولون تنفيذه ومتابعته دون إخلال بمعانيه ووظائفه الرئيسية .

ج. أن يحتم القيد في الدفاتر أولاً بأول بدقة وعناية . بحيث يكون من ملاحظة حركة الأرقام ومراقبتها في الوقت المناسب . والعمل على اتخاذ القرارات لمعالجة أية فروق فوراً .

د. تبويب الحسابات بطريقة تفصيلية ، بحيث يمكن الاعتماد عليه في حصول المحاسبة الإدارية على البيانات المطلوبة .

هـ. أن تتوافر به المستندات الصحيحة المؤيدة للقيود المحاسبية والتي تمكن من استخراج البيانات بسهولة ودقة .

و. أن يمكن من الحصول على كافة البيانات والتفاصيل المتعلقة بالمعاملات المالية والتجارية على أكمل وجه لاستخدامها في إعداد التقارير اللازمة للتحليل والدراسة .

(١) د. جلال الشافعي ، المرجع السابق ، ص ٢٢ .

(٢) د. جلال الشافعي ، المرجع السابق ، ص ص ٢٣ - ٢٤ .

ز. أن يكون دقيقاً خالياً من الثغرات ، بحيث يحكم الرقابة على السياسات التمويلية والإنتاجية والاستثمارية المرسومة للمشروع عن طريق وضع الأنماط وإعداد الموازنات التخطيطية.

ح. أن يكون قادراً على قياس مدى قدرة المشروع على استغلال موارده وتوجيهها إلى الأهداف التي أنشئ من أجلها .

ط. أن يستخدم الوسائل الحاسوبية الآلية والإلكترونية ما أمكن ، حتى يمكن الحصول على المعلومات والإحصاءات في وقت سريع وبصورة دقيقة .

ي. أن يكون مرناً قابلاً للتغير تبعاً لتغير نشاط المشروع دون أن يفقد مقوماته الأساسية .

٣. وجود نظام رياضي وإحصائي سليم يتولى تجميع البيانات الخاصة بنشاط المشروع وتبويبها وعرضها في شكل جداول ورسوم بيانية مختلفة ، ومصفوفات وتحليل رياضي وخلافه في تطوير البيانات المطلوبة استخدامها في ترشيد القرارات الإدارية .

سادساً : تقارير المحاسبة الإدارية

على الرغم من حداثة ممارسة المحاسبة الإدارية ، إلا أن وسائلها الأساسية وتقاريرها النهائية قد تزايدت وتعددت . ولقد ظهرت الحاجة إلى إعداد تقارير خاصة عن طريق المحاسبة الإدارية ، نظراً لأن التقارير المالية التقليدية والتي تمثل مخرجات المحاسبة المالية تتسم بالعمومية والتلخيص الشديد لبيانات تاريخية ، مما يصعب معه استخدامها لتلبية احتياجات الإدارة وغيرها إلى المعلومات التفصيلية الخاصة ، وأحياناً التنبؤية .

لذلك كان من الطبيعي ان تتعدد تقارير المحاسبة الإدارية في الاتجاهات السابقة ، نظراً لأن بعضها يهتم بتناول تفسير أمور موجزة في التقارير المالية ، أو لتناول التنبؤ الدقيق لبعض أحداث مستقبلية وذلك بغرض تدارك النقص الموجود في مجال التقارير المالية التقليدية .

وفيما يلي عرض لتقارير المحاسبة الإدارية^(١) :

١. التقارير المرتبطة بوظيفة التخطيط

تتمثل التقارير المرابطة بوظيفة التخطيط في الآتي :

أ. تقارير تخطيط الموازنة

تعتبر الموازنة التخطيطية خطة عينية ومالية وتقديرية تفصيلية تغطي كل نواحي النشاط في الوحدة الاقتصادية لفترة محددة مقبلة بهدف تحقيق أهداف التخطيط والتنسيق والرقابة على أنشطتها وعملياتها.

(١) د. جلال الشافعي ، المرجع السابق ، ص ص ٢١١ - ٢١٢ .

تعد الموازنة بمثابة أداة تستخدم في التعبير عن الأهداف والسياسات التي ساهمت الإدارة العليا في وضعها سواء للوحدة الاقتصادية ككل أو للإدارات والأقسام فيها كل على حده .

ب. تقارير تخطيط الربحية

يستند تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح - أو ما يعرف بتخطيط الربح أو تحليل التعادل - إلى البيانات التي تتولد عن النظام المحاسبي في المنشأة إلا أن قائمة الدخل التقليدية لا تصلح لخدمة أغراض التخطيط ، وحيث أن مجال المحاسبة الإدارية أوسع من مجال المحاسبة المالية ، كان لابد أن يقوم المحاسب الإداري بعبء هذا التحليل ، ومن ثم يعتبر تحليل التعادل بمثابة أداة تمد إدارة المنشأة بمعلومات ملائمة لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات .

٢. التقارير المرتبطة بوظيفة الرقابة

تقارير التكاليف المعيارية

تعتبر التكاليف المعيارية أسلوباً لتحقيق رقابة أدق للتوصل إلى الكفاية الإنتاجية ، فلم تعد التكاليف أداة قياس لتكاليف أحداث في حكم التاريخ ولكن أصبحت أداة لتخطيط المستقبل ، وأداة فعالة للرقابة ولاتخاذ الإجراءات المصححة .

٣. التقارير المرتبطة بتقييم الأداء

تتمثل التقارير المرتبطة بتقييم الأداء في الآتي^(١):

أ. تقرير معدل العائد على رأس المال المستثمر

يعد هذا التقرير الإدارة بصورة واضحة عن العوامل المؤثرة في النتيجة النهائية ، فهامش الربح يعكس نوعاً من العلاقة بين التكاليف والأسعار ، وبالتالي يعكس مدى نجاح الإدارة في فرض الرقابة على التكاليف . بينما يعكس معدل دوران الأصول المستثمرة مدى السرعة التي تستخدم بها الأصول في العملية الإنتاجية .

ب. تقارير التدفق النقدي

إذا كانت قائمة المركز المالي توضح المصادر التي حصلت منها المنشأة على أموالها ممثلة في جانب المطلوبات وحقوق الملكية ، وكذلك الاستخدامات ممثلة في جانب الأصول ، إلا أنها لا تبين ذلك بدقة نظراً لأنها صورة لهذه الموارد والاستخدامات في لحظة سكون إفتراضية ، هي لحظة تصوير الميزانية، أما التغيرات التي تطرأ على الموارد خلال الفترة فتظهرها قائمة التدفقات النقدية (تقارير التدفق النقدي) التي تهدف إلى تلخيص وتفسير الأحداث التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة خلال فترة معينة ، حيث تبين تغيرات وتحركات الأموال التي لا تعكس كل من الميزانية وقائمة الدخل .

(١) المرجع السابق ، ص ٢١٢ - ٢١٤ .

ج. تقارير الأداء

بالرغم من ان قائمة المركز المالي وقائمة الدخل تظهران نتائج النشاط للمنشأة في نهاية الفترة ، إلا أن ذلك لا يغني عن تقديم تقارير يومية أو أسبوعية أو شهرية تساعد المشرفين على العمال ورؤساء الأقسام والمديرين في إدارة أنشطتهم بكفاية ونجاح ، وهذا ما يعرف بتقارير الأداء التي تساعد المستويات الإدارية المختلفة في اختيار الأهداف ووضع الخطط الكفيلة بتحقيقها ، وكذلك تقييم أداء الأنشطة المختلفة .

٤. التقارير المرتبطة بالتحليل

تتمثل التقارير المرتبطة بالتحليل في الآتي :

أ. التقارير الكمية لتحليل البيانات

تواجه الإدارة الكثير من البيانات المتشابهة والعمليات المتضاربة عند اتخاذ القرارات ، الأمر الذي يجعل اتخاذ القرارات عملية صعبة . وقد ظهر أسلوب جديد يؤدي إلى تحسين القرارات المتخذة . وهو أسلوب إحصائي يعتمد على الرياضيات البحتة في إيجاد حلول للمشاكل الإدارية . وذلك عوضاً عن الالتجاء إلى استخدام الخبرة المحاسبية المجردة ، وهذا الأسلوب هو (بحوث العمليات) الذي يقع جزئياً في مجال المحاسبة والتكاليف ، على أساس أن البيانات المختلفة الأساسية مصدرها الماضي وهي بيانات مستمدة من الدفاتر والسجلات المحاسبية .

ب. تقارير التحليل المالي

تعتبر النسب المحاسبية من أهم أدوات التحليل المالي والمحاسبي واستخدام تقارير التحليل المالي المعتمدة على النسب المحاسبية يؤدي إلى العديد من المزايا ، وأهمها دلالات معينة على البيانات والمعلومات الواردة بالقوائم المالية^(١) .

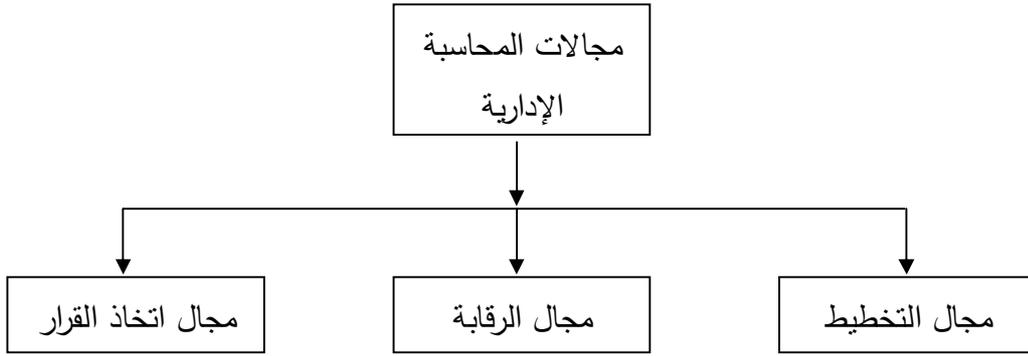
مهام ووظائف المحاسبة الإدارية

إن للمحاسبة الإدارية مجموعة من المهام التي تقوم بها من أجل مساعدة إدارة الوحدة الاقتصادية في المجالات التالية والتي يمكن إيضاحها بالشكل التالي^(٢) :

(١) المرجع السابق ، ص ص ٢١٤ - ٢١٥ .

(٢) أ.د. إسماعيل يحي التكريتي وآخرون ، مرجع سابق ، ص ص ٢٤ - ٢٥ .

شكل رقم (١/١/١)
مجالات المحاسبة الإدارية



المصدر : إسماعيل يحي التكريتي وآخرون ، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة ، (عمان : دار الحامد للنشر ، ٢٠٠٧م)، ص ٢٤ .

١. التخطيط

يعرف التخطيط بأنه التحديد المسبق لما يراد عمله ، والكيفية التي يتم بها إنجازه ، وإن نجاح أي وحدة اقتصادية في تحقيق هدفها يرتبط بدرجة أساسية في الاستخدام الأمثل للموارد المالية والبشرية المتاحة .

إن تحديد الهدف من قبل إدارة الوحدة الاقتصادية يرتبط بالموارد المتاحة لها ، والمحاسبة الإدارية تساهم مساهمة كبيرة في ترجمة هذه الأهداف من خلال استخدام بيانات محاسبية وإحصائية ، تساعد في قياس أثر تحقيق الأهداف على زيادة ربحية المنشأة ، فواحد من الأساليب المهمة التي تقدمها المحاسبة الإدارية ، هو نقطة التعادل ، لتخطيط ربحية المنشأة ، حيث ان صنع القرار لاختيار أفضل البدائل يكون أكثر دقة في حالة تحديد التوقعات المالية لكل بديل ، إضافة إلى ان المحاسبة الإدارية تقدم قوائم تفصيلية للاحتياجات المالية المستقبلية ، إضافة إلى تحديد التدفقات النقدية الداخلة والخارجة طيلة فترة الخطة ، وربط هذه التدفقات بالموازنات الرأسمالية واحتساب تكلفة الفرصة البديلة لكل مشروع استثماري .

المهمة الأخرى التي تقوم بها المحاسبة الإدارية هي تحديد معدلات الأداء وربط تلك المعدلات بين مختلف أنشطة المنشأة ، لغرض تحقيق مفاهيم محاسبة المسؤولية ، وهذا سيساعد على اكتشاف الانحرافات عن ما هو مخطط ودراستها ، سواء كانت هذه الانحرافات ملائمة (عندما يكون الإنفاق الفعلي أقل من المخطط) وغير ملائمة (عندما يكون الإنفاق الفعلي أكبر من المخطط) وغالباً ما تظهر أسباب هذه الانحرافات هو خطأ في المخطط ، وهذا ينبغي ان تكون الخطة مرنة حتى يمكن تعديلها لكي يتم تجاوز هذه الانحرافات .

الجدير بالذكر أنه لا بد من البحث عن الأسباب الأخرى لظهور هذه الانحرافات ، بنوعها لأنه قد يكون الانحراف ملائم (لكن لغير صالح المنشأة على الأمد البعيد) كاستخدام مواد ذات كفاءة غير عالية الجودة بحيث تكون أسعارها أقل من المخطط ، وهذا يستلزم محاسبة الجهة المقصرة في هذا الجانب لعدم تكرار مثل هذه الانحرافات أو قد يكون الانحراف غير ملائم إما لسوء الاستخدام للموارد المتاحة أو الإهمال وهذا أيضاً يستلزم اتخاذ الإجراءات للحد منها^(١).

٢. الرقابة :

هذه الوظيفة تهدف إلى متابعة الخطة مع المنجز فعلاً ، بغية الوصول إلى تحقيق أهداف المنشأة على مختلف المستويات ، ولكي تنجز هذه الوظيفة بدقة لا بد ان تكون الخارطة التنظيمية للمنشأة واضحة ، وتتحدد مسؤوليات الأقسام (محاسبة المسئولية) الذي هو دور المحاسبة الإدارية ، وهنا لا بد من الإشارة إلى ان هناك عدة أنواع للرقابة :

- أ. الرقابة المانعة : وهذه الرقابة تبدأ منذ التخطيط منعاً لحدوث الانحرافات .
- ب. رقابة الأداء : وتتجسد في متابعة التنفيذ الفعلي ومحاولة تحقيق الأهداف .
- ج. الرقابة اللاحقة : والتي تقوم بمتابعة الانحرافات واتخاذ الإجراءات من أجل تصحيحها^(٢) .

الإدارة على أساس الأنشطة (Activity Based Management (ABM)

اعتماداً على بيانات الكلفة التي تقدمها التكلفة على أساس النشاط (ABC) وتحليل الأنشطة يمكن للإدارة الاستفادة من هذه البيانات في عدة مجالات ، فقد أوضح العديد من الخبراء أن ABC نظام للشركة فرضته الإستراتيجية من خلال تخفيض التكاليف مما يحقق لها ميزة تنافسية ، وقد تبين ان تخفيض التكاليف مهم أيضاً في زيادة الحصة السوقية للشركة .

إن نظام ABC يهتم بالأنشطة لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتج فبالجمع والابلاغ عن الأنشطة المهمة من الممكن فهم إدارة التكلفة بكفاءة لذلك ظهر ABM الذي يعتمد بشكل مباشر على معلومات ABC في اتخاذ القرارات إلا ان هدفها هو إدارة الأنشطة بدلاً من إدارة الكلفة أي بمعنى إدارة القوى التي تسبب الأنشطة سيتم إدارة التكلفة بالمدى الطويل ، وقد عرفت ABM كما يأتي: تمثل قرارات الإدارة التي تستخدم معلومات ABC لإرضاء الزبون وتحسين الربحية (Horgren ٢٠٠٠) وقد عرفها (Hilton) بنفس الأسلوب ، أما (Maher) فقد عرفها انها تحليل الأنشطة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات ، فنجد أن ABM أساساً قائماً على تحليل الأنشطة وهي تهتم بإدارة الأنشطة بهدف تقليل التكاليف وبالتالي تحسين الربحية^(٣) .

(١) د. إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون ، مرجع سابق ، ص ٢٥ - ٢٦ .

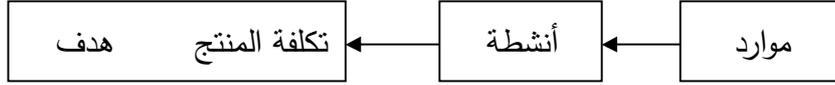
(٢) المرجع السابق ، ص ٢٦ .

(٣) أ.د. إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون ، مرجع سابق ، ص ٣١ .

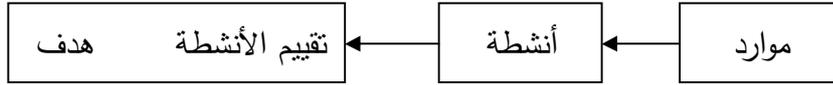
شكل رقم (٢/١/١)

الاختلاف بين التكلفة على أساس النشاط ABC والإدارة على أساس النشاط ABM

ABC فالأول ينسب الموارد إلى الأنشطة بهدف تحديد تكلفة الإنتاج



ABM أما الثاني ينسب الموارد إلى الأنشطة بهدف تقييم الأنشطة

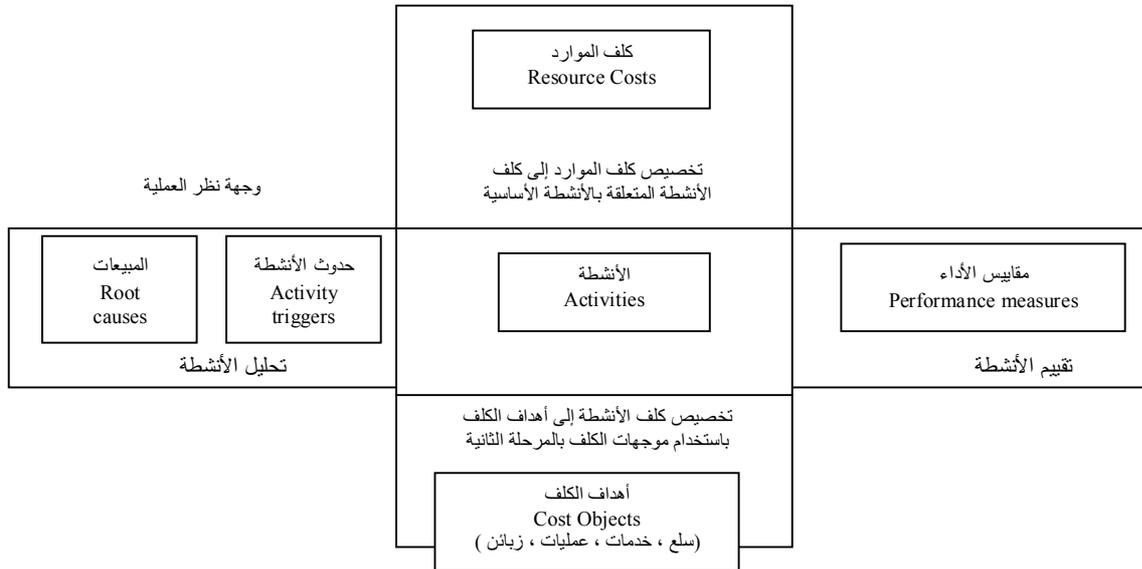


المصدر : أ.د. إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون ، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة ، (عمان : دار الحامد ، ٢٠٠٧م) ، ص ٣١ .

إلا أن هذا الاختلاف لا يعني عدم ترابط النظامين فنرى أن Hilton عبر عن وجود تداخل بينهما بالشكل التالي:

شكل رقم (٣/١/١)

وجه نظر محاسبة التكاليف



المصدر : أ.د. إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون ، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة ، (عمان : دار الحامد ، ٢٠٠٧م) ، ص ٣٢ .

حيث ان ABC يمثل العمود الذي يقوم بتخصيص التكاليف إلى أهداف الكلفة من خلال مرحلتين من التوزيع في الأولى يخصص الكلف إلى الأنشطة والثانية يتم تخصيص كلف الأنشطة إلى المنتجات (هدف كلفة) ، أما وفق ABM المتمثل بالاتجاه الأفقي فإنه يعتمد على تحليل الأنشطة والبحث عن

المسببات الأصلية التي أدت إلى ظهور هذه الأنشطة ودراسة الأنشطة من أجل تقييمها بواسطة مقاييس أداء مالية وغير مالية وعليه يمكن استنتاج العلاقات الآتية^(١):

١. تمثل الأنشطة المحور الأساسي الذي تعمل عليه كل من ABC و ABM .
٢. إن ABM تهتم فقط بكلفة الأنشطة (أي تكاليف المرحلة الأولى) مما يعني أن مخرجات المرحلة الأولى من ABC تمثل مدخلات لـ ABM.
٣. إن تحليل الأنشطة في نظام ABC يهدف إلى تحديد كلفة المنتج أما في نظام ABM فإنه يهدف إلى التحسين التشغيلي للأنشطة باعتباره مدخل للرقابة التشغيلية Operational Control.

كما أن ABM يقوم بتحليل الأنشطة وذلك بهدف :

١. أداء الأعمال بالتركيز على تأثير التغييرات على الأنشطة والعمليات لكل المجالات المتأثرة بضمونها التكاليف غير المباشرة .
٢. إيجاد لغة مشتركة حيث أنها بالتركيز على النشاط والعملية توفر معلومات لمتخذي القرار والمدراء والعاملين بشكل أفضل .
٣. تأكيد على أن المنافع قد تحققت من خلال التدقيق اللاحق.

يتضح من هذا أن ABM له عدة مزايا تتمثل بـ :

أولاً : لا توفر عمليات احتساب العائد على الاستثمار للأنظمة التقليدية مستوى التفصيل الذي يقدمه هذا التحليل ، فالتحليل التقليدي يركز على مستوى عالي جداً من تأثير التغييرات على الحسابات المتعلقة بالموارد الاقتصادية المجتمعة ورأس المال العامل في حين أن ABM يقوم بتحليل الكلف غير المباشرة المرتبطة بحركة ودورة الحساب وكذلك الكلف الأخرى المرتبطة بالاحتفاظ بالمخزون والتي غالباً ما تبقى منخفضة في الأنظمة التقليدية .

ثانياً : يساعد في التحليل على ترتيب الفرص حسب أسبقيتها إذ ترتب الأنشطة حسب الكلفة الأكثر والمتوقع ان تحصل على مردودات أكبر ، ويمكن وصف الكلفة بأنها ذات قيمة مضافة مقابل عدم وجود قيمة مضافة لها لغرض النظر إلى التخفيض أو التخلص من الضياع الموجود في الأنشطة والعمليات و عدا الكلفة يأخذ التحليل بنظر الاعتبار العوامل غير المالية الأخرى مثل رضا الزبون والنوعية وموضوع الموارد البشرية كوسيلة لتحديد الفرص لتحسين الأعمال^(٢).

إعادة هندسة العمليات

يعتبر هذا الدخّل أكثر تشدداً وحسماً من مدخل إدارة الجودة الشاملة فكما هو واضح من البند السابق أن إدارة الجودة الشاملة تقوم على مواجهة كل مشكلة على حدة وإيجاد الحل المناسب لها مما يضيف إلى التحسن في مستوى أداء الشركة . بمعنى ان التحسن في أداء الشركة ككل وفقاً لمدخل إدارة

(١) المرجع السابق ، ص ٣٢ - ٣٣ .

(٢) المرجع السابق ، ص ٣٣ .

الجودة الشاملة يتم خطوة بخطوة من خلال تحقيق سلسلة متتالية من التحسينات . أما في مدخل إعادة الهندسة فيتم إعادة النظر في الشركة ككل مرة واحدة حيث يتم وضع شكل تفصيلي لعملية الشركة ثم يتم تقييم كل خطوة في هذه العملية وإعادة تصميمها مرة أخرى بحيث يتم التخلص من الخطوات غير الضرورية وبالتالي تخفيض التكاليف وتقليل فرص أو احتمالات حدوث الأخطاء . ويقصد بالعملية Business Process هنا أي سلسلة متتالية من الخطوات يتم اتباعها لتنفيذ مهمة معينة في الشركة^(١) .

سابعاً : تطور المحاسبة ومدى الحاجة إلى المحاسبة الإدارية

المحاسبة من العلوم الاجتماعية ، ومن ثم تشكل أهدافها ووسائلها بتطور المجتمعات ، فكان الهدف الأول للمحاسبة تسجيل العمليات المالية بنظام يكفل الرجوع إليه ، وبطريقة تنظمها القوانين لتكون السجلات والمستندات كدليل للإثبات عند الحاجة وفي ظل انتشار المشروعات الفردية وشركات التضامن كان الهدف من المحاسبة تحديد علاقة المشروع بالمشروعات الأخرى ، ومتابعة التغير الذي يطرأ على القيم المالية ، وتحديد نتائج الأعمال من ربح أو خسارة .

في القرن التاسع عشر حدث الانقلاب الصناعي واستخدمت الآلات وتتطلب إقامة المشروعات الحاجة إلى أموال كثيرة ، وأصبح رأس المال حجر الزاوية في تكوين المشروعات على مختلف نشاطها ، وأثر ذلك على حجم المشروعات وشكلها القانوني وطريقة تمويلها وإدارتها وظهرت شركات الأموال ومن أهمها شركات المساهمة ، وانفصلت الإدارة عن الملكية ، وظهرت الإدارة المتخصصة ، وأصبحت مسؤولة أمام الجمعية العمومية عن تقديم تقارير عن أعمالها في نهاية كل فترة محاسبية ، وأصبحت المحاسبة الأداة الإدارية لصيانة رأس المال المستثمر ، ومقابلة الإيرادات بالنفقات وقياس الربح وتحديد ما هو قابل للتوزيع ، ومن ثم أصبحت المحاسبة منبعاً لإعداد تقارير قياس الأداء الفعلي والكفاءة الإدارية ، من واقع الحسابات والقوائم الختامية التي تعدها في نهاية السنة المالية ، وصارت هذه التقارير إحدى صور المحاسبة الإدارية^(٢) .

هذا وكان من آثار تطور الحياة الاقتصادية وظهور الشركات المساهمة واتساع نطاق التجارة واشتداد المنافسة بين المشروعات في كسب أسواق أكبر وتحقيق أكبر قدر من الأرباح ، أدى ذلك إلى خروج بعض المشروعات من المنافسة بعد أن فشلت في تحقيق أهدافها ، لذلك أصبح من واجب الإدارة ألا تنتظر حتى نهاية السنة المالية لمعرفة ما يحققه المشروع من أرباح ، لذلك ظهرت الحاجة إلى معرفة تكاليف الإنتاج في كل مرحلة من مراحل الإنتاج بقصد مقارنة تكاليف الإنتاج بأسعار البيع وكشف الإسراف والضياع.

يؤيد ذلك تعريف معهد المحاسبين القانونيين بالولايات المتحدة الأمريكية المحاسبة على أنها نظام منتج للمعلومات الأساسية اللازمة للإدارة وتقويم الأنشطة في منظمة ما . تأخذ هذه المعلومات شكل تقارير

(١) Gerner, Jackie and Roxanne McIntire, **Management Accounting**, (September ١٩٩٣), PP. ٣٧ – ٣٨.

(٢) د. عبد الباسط أحمد رضوان ، مرجع سابق ، ص ٧ .

تهدف إلى مساعدة الإدارة في أداء وظيفتها في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات بالإضافة إلى الوفاء بمسئوليتها تجاه بعض الجهات الخارجة من مستثمرين ودائنين وهيئات حكومية وذلك عن طريق عرض صور صادقة عن نتائج الأعمال ومركزها المالي^(١).

ثامناً : مجالات المحاسبة الإدارية

قد اتسع نطاق المحاسبة الإدارية بصورة كبيرة وذلك نتيجة لجهود المحاسبين لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمعقدة لخدماتهم ولمحاولة سد الفجوة بين علماء الرياضيات وبحوث العمليات ونظم المعلومات والحاسبات والمعلومات الإدارية . وبشكل عام فإن معظم أساليب المحاسبة الإدارية وأدواتها التقليدية تركز على توفير المعلومات لخدمة وظائف الإدارة وهي التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات^(٢).

تقييم وظائف المحاسبة الإدارية

تشتمل وظائف المحاسبة الإدارية على تعريف الأهداف الإدارية والوسائل اللازمة لتحقيق هذه الأهداف، [الوظيفة التخطيطية، وإعداد ومعالجة البيانات وتوصيلها من خلال شبكات الاتصال في التنظيم (وظيفة المعلومات)] ومحاولة تحقيق الاتفاق بين الأهداف الإدارية والأنشطة الفعلية (الوظيفة الرقابية)، ويتم انجاز جميع هذه الوظائف ثم إعداد تقارير عنها، وبالإضافة إلى ذلك فإن هذه الوظائف يمكن أن تحقق درجة أكبر أو أقل من الكمال .

تقييم الوظيفة التخطيطية :

بما أن التخطيط يتضمن اختيار الأهداف والوسائل اللازمة لتحقيقها، يجب أن تقوم بجميع التنظيمات وتحديد الأهداف وتتبنى الخطط الملائمة لتحقيق هذه الأهداف، وتسمى الخطة الشاملة اللازمة لتحقيق الأهداف معبراً عنها بالأرقام – اسم الموازنة وتعتبر الموازنات أحد أساليب المحاسبة الإدارية، كما توفر المحاسبة الإدارية طرق لتجميع البيانات عن التنفيذ العملي، وجميع المنشآت لديها نظم محاسبية مصممة لتسجيل وتبويب وتفسير وتقرير والخبرة الفعلية التي مرت بها المنشأة، غالباً ما يؤدي النظام المحاسبي في المنشآت الصناعية إلى تخصيص التكاليف الإدارية يختص بتسجيل الانجازات، وهي عملية تمكن الإدارة من تقييم الأداء المالي بالمنشأة^(٣).

إن تقييم دور المحاسبة الإدارية والمحاسب الإداري في هذه العملية أن يوجه إلى^(٤):

١ . نوعية البيانات التي تدخل وتستخدم كمدخلات في العملية التخطيطية .

(١) المرجع السابق، ص ٨ – ١٠ .

(٢) د. أحمد مشاضي، مرجع سابق، ص ٩ .

(٣) المرجع السابق، ص ص ١١ – ١٢ .

(٤) المرجع السابق، ص ١٢ .

٢. تحديد مواصفات النماذج التي تستخدم في تحويل المدخلات من البيانات إلى مخرجات في صورة خطط .

جميع عمليات التخطيط تؤدي إلى بدائل يمكن تبنيها في الفترات القلمة ، وهناك دائماً بدائل للتحرك نظراً لأن التخطيط يختص بالبدايل في المستقبل فإن البيانات المستخدمة يجب أن ترتبط أيضاً بالبدايل في المستقبل ، وبمعنى آخر فإن تكاليف الأنشطة والبدايل في الماضي تلائم عملية التخطيط إلى المدى الذي ترتبط فيه التكاليف في المستقبل فحسب ، وفي كثيراً من الأحيان يكون أفضل تقدير للتكاليف في المستقبل البيانات التاريخية عن التكاليف في الماضي .

من المعايير الإضافية لتقييم وظيفة إعداد ومعالجة البيانات والمعلومات تبين ما إذا كان نظام إعداد ومعالجة البيانات يسجل الأحداث بدقة في الوقت المناسب وعلى أساس مستندات منتظمة وصحيحة ، والدقة تعني استخراج جميع الأرقام بصورة سليمة وتظهر الحسابات الصحيحة ، والتوقيت يعني إعداد ومعالجة البيانات في الوقت المناسب . بالإضافة إلى ذلك يجب أن تكون جميع نظم إعداد ومعالجة البيانات مجدية من الناحية الاقتصادية بمعنى أن تكون تكلفة الحصول على البيانات ومعالجتها أقل من المزايا المشتقة من الحصول على المعلومات^(١) .

تقييم الوظيفة الرقابية

الرقابة أسلوب لتحقيق التجانس والاتفاق بين العمليات الفعلية وأهداف التنظيم . وفي الواقع إن عملية تقييم الأداء تستهدف قياس مدى نجاح المنشأة في تحقيق أهدافها وتحقيق حجم إنتاج معين أو رقم أعمال معين ، تحقق مبلغ أو معدل عائد معين ، تدعيم المركز التنافسي ، الاستمرار والنمو ، الجودة ، زيادة الإنتاجية ، تحقيق الرفاهية الاجتماعية^(٢) .

تاسعاً : دور المحاسبة الإدارية في دعم اتخاذ القرارات الإدارية

يتمثل دور المحاسبة الإدارية في دعم القرارات الإدارية في الآتي :

١/ طبيعة عملية اتخاذ القرارات وعلاقتها بالمعلومات

يتمثل جوهر اتخاذ القرارات في المفاضلة بين عدة بدائل متاحة . وتعتبر المفاضلة والاختيار بين المسارات البديلة للعمل جوهر عملية اتخاذ القرارات التي تتمثل أساساً في اختيار بديل معين من بين عدة بدائل متاحة في موقف ما . ويتفق هذا المعنى مع طبيعة المواقف الإدارية داخل المنظمة ، حيث يحتاج المدير إلى تحديد مسار معين للعمل من بين عدد من مسارات بديلة مقدمة للدراسة والبحث . وقد يتم المفاضلة بين البدائل في مراحلها المختلفة بناءً على معلومات متوفرة لدى المنظمة في مواقف

(١) المرجع السابق ، ص ص ١٣ - ١٤ .

(٢) المرجع السابق ، ص ص ١٥ - ١٦ .

متعددة وظروف متشابهة ، الأمر الذي يجعل عملية اتخاذ القرارات أمر في غاية الأهمية مع وجود صعوبة .

ذلك يرجع إلى عدم اهتمامات المنشآت بالمعلومات حتى فترة قريبة ، مع ازدياد حجم معاملاتها ، وتطوير التنظيم بإنشاء مستويات إدارية حديثة لتواكب عملية اتخاذ القرارات ، كما تؤدي هذه التطورات إلى ظهور نقاط الضعف في نظم المعلومات بالمنظمة فالإدارة التي تمارس وظائفها بطريقة غير فعالة بسبب نقص المعلومات تعتبر فعلاً إدارة غائبة عنها هذه المعلومات.

مما سبق نرى أن عملية استخدام المعلومات ترتبط أساساً وبطريقة مباشرة وغير مباشرة بعمل أفراد التنظيم وأدائها ومن هذه القرارات التي تهتم بها الإدارة اهتماماً بالغاً منها على سبيل:

- أ. قرار التصنيع أو الشراء .
- ب. قرار رفض أمر تشغيل أو طلبية خاصة بأسعار أقل من أسعار البيع الحالية .
- ج. قرار البيع استكمال التصنيع .
- د. قرار التوقف عن إنتاج منتج معين .
- هـ. قرار المفاضلة بين طرق الإنتاج المختلفة .
- و. قرار التوقف المؤقت عن التشغيل .
- ز. قرار زيادة حجم الطاقة الحالية أم الإبقاء على الحجم الحالي .
- ح. قرار الإبقاء على نسب المزج البيعي الحالية أم تغييرها .
- ط. قرار تعديل الخصائص والمواصفات الفنية للمنتجات الحالية أم تبديلها .

هذه القرارات وغيرها تتعدد مما يتطلب بيانات ومعلومات تكاليفية ملائمة تساعد في عملية المفاضلة بين البدائل المتاحة واتخاذ القرارات الهامة التي تحقق أفضل استخدام للموارد – المتاحة لدى المنشأة كما يجب أن تكون هذه المعلومات هامة ومفيدة عن دراسة المشكلة المراد حلها ومعالجتها واتخاذ القرار بشأنها . ومن هنا نجد أن البيانات والمعلومات المحاسبية عن التكاليف ذات أهمية كبرى لمتخذي القرارات بشرط أن تكون ملائمة ومناسبة مع القرارات المراد اتخاذها ، فلا يوجد مفهوم معين للتكلفة أو رقماً عاماً أو معيار موحد يمثل التكلفة التي يمكن استخدامها في اتخاذ جميع القرارات . إنما تختلف من قرار لآخر مثلاً شراء آلات أو قرار تصنيع منتج معين توقف عن الإنتاج^(١) .

(١) المرجع السابق ، ص ص ٣٢٩ – ٣٣١ .

٢/ قرارات الشراء أو التصنيع

تقابل المنشأة في بعض الأحيان مشكلة المفاضلة بين شراء بعض الأجزاء اللازمة للإنتاج أو التصنيع داخل المنشأة ، وعلى متخذ القرارات أن يراعي كل العوامل والاعتبارات المتعلقة بذات الموضوع ، حيث ترى بعض المنشآت أنه في صالحها في فترة ما شراء بعض الأجزاء التي تدخل في تصنيع المنتج الخاص بها من منشآت أخرى أو اتخاذ القرار بتصنيعها داخلياً ومن أمثلة تلك الاعتبارات:

الاعتبار الأول : من المعلوم أن عملية التصنيع الداخلي للأجزاء المطلوبة قد يؤدي إلى زيادة في حجم الطاقة عن طريق شراء آلات جديدة أو أي تسهيلات مادية أخرى ، أم أن الإنتاج الجديد سوف يكون في الطاقة المتاحة بأقسام الإنتاج الداخلية بالمنشأة .

الاعتبار الثاني : دراسة عناصر الإنتاج هل كلها متوافرة لدى المنشأة ، وإذا لم تكون فما هي الصعوبات التي تواجه المنشأة في الحصول عليها .

الاعتبار الثالث : دراسة هل يصاحب قرار التصنيع داخلياً للإنتاج الجديد توقف نشاط آخر داخل المنشأة كانت تقوم به ، فإذا كان هذا الوضع يؤثر فلا بد من ان يأخذ في الاعتبار تكلفة الفرصة البديلة أي المساهمة التي ستفقدتها المنشأة نتيجة التوقف عن النشاط البديل .

الاعتبار الرابع : دراسة هل يصاحب التصنيع الداخلي أي نقص في جودة المنتج حالياً أم أنه يمكن الحصول عليه على نفس درجة الجودة المطلوبة ، أي ان هنالك عوامل غير عادية لابد من أخذها في الاعتبار^(١).

مما سبق يتضح أنه ليس هناك مبادئ محددة يمكن وضعها لترشيد الإدارة في اتخاذ مثل هذه القرارات، فإن ذلك يخضع للظروف الخاصة بكل منشأة وليست بيانات التكاليف وحدها هي العامل الوحيد الذي يحدد على أساسه القرار ، فقد تكون بيانات التكاليف مؤشراً على ان مثل هذا الموقف يستلزم اهتماماً كبيراً ويحتاج إلى اشتراك جميع العاملين الفنيين في أقسام الإنتاج والمراكز والهندسة الصناعية وطرق التمويل والتكاليف ، لما أن نفاذ التكلفة المتغيرة للصنع بتكلفة الشراء يعتبر ذلك قاصراً في اتخاذ القرار .

٣/ الإنتاج أو التوقف عن الإنتاج

تقابل المنشأة في بعض الأحيان مشكلة الاختيار بين الاستمرار في الإنتاج مع وجود خسائر أو التوقف عن الإنتاج لفترة ما . وفي هذه الحالة يكون التحليل التفاضلي في اتخاذ القرار الاستبعاد لمنتج من خطوط الإنتاج أمر هام . ولكن القرار السليم في هذه الحالة يجب أن يتخذ بناء على مقارنة صافي ربح المنشأة قبل وبعد التوقف عن الإنتاج لهذا المنتج ، ويتطلب ذلك التعرف على التكاليف التي يمكن تجنبها إذا ما اتخذت المنشأة قراراً بالتوقف عن إنتاج المنتج وهذا يستلزم ضرورة الفصل بين عناصر التكاليف

(١) المرجع السابق ، ص ٣٤٩ - ٣٥٣ .

المتغيرة وعناصر التكاليف الثابتة ، وبالتالي فإن قائمة الدخل التحليلية التفاضلية للمنشأة على أساس فكرة عائد المساهمة في الوصول إلى القرار السليم في هذا الشأن^(١) .

٤/ قرار استبعاد أحد خطوط الإنتاج

لا شك أن هناك صعوبة ملحوظة في فصل التكاليف والاستثمارات الخاصة بكل خط من خطوط الإنتاج، ولكن عدم التغلب على هذه الصعوبات يؤدي إلى استمرار بعض خطوط الإنتاج التي تكون مصدر خسائر المنشأة الاقتصادية ويمكن التغلب على هذه الصعوبات في بعض المنشآت عن طريق استخدام نظام محاسبي مفصل تفصيلاً كاملاً ، والتميز بدقة بين التكاليف والاستثمارات الثابتة والتكاليف والاستثمارات المتغيرة ، واستخدام تعريفاً أكثر تحديداً لخطوط الإنتاج .

يتطلب التخطيط طويل الأجل تحديد مدى مساهمة خطوط الإنتاج المختلفة في الربحية خاصة إذا كان التخطيط يتضمن إضافة خطوط إنتاج جديدة أو الاستغناء عن بعض خطوط الإنتاج الحالية^(٢) .

٥/ قرارات الاستخدام الأمثل لعوامل الإنتاج النادرة

يتطلب الإنتاج في بعض الأحيان عوامل إنتاج تتميز بالندرة مثل استخدام مواد الخام يتم استيرادها من جهات خارجية أو نوع من العمالة الماهرة لا تتوفر بشكل دائم وبالصورة المطلوبة ، ففي هذه الحالة تجد المنشأة نفسها مضطرة إلى استخدام عامل الإنتاج الذي يتميز بندرة الاستخدام الأمثل الذي يحقق للمنشأة أقصى ربح ممكن^(٣) .

٦/ قرارات المزج البيعي [المنتجات المشتركة]

لمقارنة ربحية المنتج على أساس التكاليف المتغيرة أهمية خاصة في عرض الحقائق عن علاقة التكاليف بالأرباح على رجال التسويق ، وأثر هذه العلاقة في تحديد المزج البيعي للمنتجات ، نظراً لأن رجال التسويق ليس لديهم معلومات عن التكاليف المتغيرة وعلاقتها بالأرباح .

فعلى المنشأة أن تراعي مدى مساهمة كل خط إنتاجي في تغطية التكاليف الثابتة وتحقيق الأرباح وان الربح الكلي للمشروع يعتمد على النسبة التي تمزج بها المبيعات ، فإذا كانت المنتجات ذات ربحية عالية تمثل جزءاً كبيراً نسبياً من مزيج المبيعات فإن الأرباح سوف تكون أكبر عما إذا كانت المنتجات ذات الربحية القليلة هي التي تمثل الجزء الأكبر من المزج البيعي .

يعتبر المزج البيعي مهماً في تحديد نقطة التعادل للمبيعات الكلية للمنشأة (طالما أن التحليل يعتمد فقط على التكاليف المتغيرة دون توزيع التكاليف الثابتة على الخطوط الإنتاجية) وسوف نتعرض للنقاط الثلاثة فيما يلي^(٤) :

أ. المزج البيعي : فيه يتم مقارنة ربحية المنتج على أساس التكاليف المتغيرة .

(١) المرجع السابق ، ص ٣٥٨ .

(٢) المرجع السابق ، ٣٦٠ - ٣٦١ .

(٣) المرجع السابق ، ص ٣٦٤ .

(٤) المرجع السابق ، ص ٣٦٤ - ٣٧٠ .

ب. نقطة التعادل والمزج البيعي : في المنشآت ذات المنتجات المتعددة ، يقابل محلل التكاليف مشكلة التغيير في أسعار واحد أو أكثر من منتجات المنشأة ، وكذلك مشكلة التغيير في المزج البيعي لمنتجاتها، وبطبيعة الحال التغيير في المزج البيعي يمكن أن يؤدي إلى تغيير في صافي الربح ، وتغيير في نقطة التعادل .

ج. معالجة التكاليف عند قياس ربحية الخطوط الإنتاجية : من الملاحظ أن التحليلات السابقة التي استخدمت في مقارنة ربحية الخطوط الإنتاجية على أساس حد المساهمة (عائد المساهمة) فقط . ولم تتعرض لمشكلة توزيع التكاليف الثابتة ، كما حددت نقطة التعادل بالنسبة للمنشأة كلها كوحدة واحدة .

٧/ قرار قبول أو رفض طلبية خاصة

تعتمد قرارات قبول أو رفض الطلبيات الخاصة على أساس مقدار العائد الذي يمكن أن يتحقق من هذه الطلبيات ، وفيه يتم الاعتماد على العلاقة بين التكلفة – الحجم – الربح ومقابلة ذلك الإيرادات المتوقعة من الطلبيات ويستخدم فيها التحليل التفصيلي للمساعدة في اتخاذ القرارات .

٨/ استبدال الآلات

قد تقابل المنشأة مشكلة الاختيار بين الاستمرار في استخدام الآلات الموجودة والتي تستخدم في الإنتاج أو استبدالها بآلات أخرى حديثة^(١) .

٩/ قرارات التسعير

تعتبر قرارات التسعير من أهم القرارات الاقتصادية التي تتخذها الإدارة العليا بالتنظيم في المنشآت المختلفة ، وذلك لأن استمرار نشاط المنشآت في الأجل القصير أو الأجل الطويل مرتبط بنجاحه في تسويق منتجاته بأسعار تحقيق حصيلة إيرادات كافية لتغطية تكاليف الإنتاج وتحقيق عائد مجزي للمنشأة لإرضاء رغبات المستثمرين وحقوق رأس المال^(٢) .

ترى الباحثة أن المحاسبة الإدارية هي تقوم من أجل مساعدة إدارة الوحدة الاقتصادية في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرار . أما المقارنة بين ABC و ABM ، فإن الـ ABC تنسب الموارد إلى الأنشطة بهدف تكلفة الإنتاج أما الـ ABM تنسب الموارد إلى الأنشطة بهدف تقييم الأنشطة.

(١) المرجع السابق ، ص ٣٨٠ .

(٢) المرجع السابق ، ص ٣٨٣ .

المبحث الثاني

طرق وأساليب المحاسبة الإدارية في بيئة التصنيع الحديثة

أولاً : مدى فعالية أنظمة معلومات المحاسبة الإدارية في بيئة التصنيع الحديثة

تتأثر المحاسبة شأنها شأن أي علم من العلوم الاجتماعية (مفاهيم ، أهداف ، وظائف ، إجراءات، أساليب ، فروض ، مبادئ ، سياسات ومعايير) بمجموعة الظروف والمتغيرات والخصائص البيئية المحيطة بها (اقتصادية ، سياسية ، اجتماعية ، تكنولوجية ، قانونية ، وثقافية ... وغيرها) والتي تعمل من خلالها كما تؤثر في تشكيل البيئة المحيطة عن طريق ما تراه من معلومات في تقاريرها وقوائمها المالية المنشورة .

هذا وقد تلاقت في العقدين الاخيرين من القرن العشرين العديد من المتغيرات على نحو باتت معه منظمات الاعمال على اختلاف أنواعها واحجامها تعمل في بيئة تصنيعية ذات خصائص وسمات متباينة عن ذي قبل ، وتواجه بمستجدات وتحديات كثيرة ، وكان لهذه الخصائص وتلك المستجدات تأثيرات جمة على المحاسبة الإدارية باعتبارها تشكل جزءاً أساسياً في هيكل أنظمة المعلومات المحاسبية ، واصبح نجاح هذه المنظمات وبقائها يعتمد على مدى تفاعل ومواءمة وسرعة استجابة انظمتها وبخاصة انظمة معلومات المحاسبة الإدارية للتكيف مع متغيرات البيئة التي تعمل فيها .

في ضوء ما تقدم ترى الباحثة ضرورة دراسة مدى فعالية أنظمة معلومات المحاسبة الإدارية التقليدية في بيئة التصنيع الحديثة وذلك من خلال تحليل إطار الانظمة التقليدية لمعلومات المحاسبة الإدارية ويوصف مفهومها ، اهدافها ، مكوناتها ، وظائفها ، مقوماته واساليبها) مقترناً بتحديد ملامح بيئة التصنيع الحديثة لبيان مدى مواءمة أنظمة معلومات المحاسبة الإدارية للعمل في هذه البيئة المحيطة وانعكاساتها المختلفة على (مفاهيم ، اهداف ، إجراءات ، اساليب ، أدوات) هذه الانظمة المعلوماتية تمهيداً لتطويرها بما يتلاءم والمتغيرات البيئية ويحقق الدور الوظيفي لها في المجال الإداري^(١) .

المنافسة العالمية :

تعمل منشآت الاعمال - منذ عشرات السنوات - في أسواق تميزت بخاصية الاقليمية ، وقد ترتب على ذلك ما يسمى بإقليمية المنافسة ، حيث عملت الدول على حماية منتجاتها الوطنية من مثيلاتها الاجنبية عن طريق حظر اجتياز بعض السلع للحدود الجمركية واتباع نظام الحصص وفرض جمارك مرتفعة لحماية الانتاج المحلي بشكل جعل المنافسة قائمة بين عدد من المنتجات الوطنية تنتجها منظمات وطنية ذات إمكانيات متشابهة .

(١) هشام زغول إبراهيم ، تطوير أنظمة معلومات المحاسبة الإدارية في بيئة التصنيع الحديثة : دراسة نظرية - تطبيقية ، (جامعة طوان ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، ٢٠٠٦م) ، ص ١ .

مع بداية التسعينات اتجهت دول العالم نحو تخفيض الرسوم الجمركية والبقاء أي قيود أخرى من شأنها تمنع أو تحد من انتقال السلع ورؤوس الاموال بين الدول مما ادى إلى تحول الاسواق إلى العالمية مخلفة ورائها خصائص اخرى للمنافسة لتصبح المنافسة كونية او عالمية وقد ساعد على ذلك بزوغ التكتلات الاقتصادية والتطور المذهل في نظم الاتصالات ونقل المعلومات .

وقد تكون منشآت الاعمال ناجحة اليوم في السوق المحلي بالنسبة لمنافسيها المحليين ولكن تكمن الصعوبة لديها في المنافسة العالمية التي يمكن أن تواجهها في الغد ، ولذلك كان السبيل الوحيد أمامها هو بناء قدرة تنافسية تضمن لها البقاء في بيئة الاعمال وذلك من خلال تبني إحدى الاستراتيجيات التالية^(١):

١. **استراتيجية قيادة او زيادة التكلفة** : وتقضي تحقيق المنشأة ميزة تنافسية من خلال تخفيض التكلفة اللازمة لإنتاج قدر معين من المنتج بمواصفات معينة مقارنة بمنشآت الاعمال المنافسة بشكل يوفر قوة دفاعية ضد المنافسين ويمكن من الاستمرار في تحقيق الارباح اثناء فترات المنافسة الحادة ويعتمد نجاح هذه الاستراتيجية على عدة عناصر منها ان يكون الانتاج في ضوء احجام كبيرة وأن تكون المواصفات نمطية .

٢. **استراتيجية تميز المنتج** : وتقضي تقديم المنشأة منتجات ذات تصميم منفرد وذات خصائص جودة مميزة تختلف من منتجات المنافسين بشكل يتيح للبائع وضع سعر أعلى لمنتجاته.

٣. **استراتيجية التركيز** : وتقضي تركيز إدارة المنشأة على فريق معين من العملاء او خط منتجات معين او قطاع معين بذاته بشكل يجعلها أكثر قدرة على خدمة هدف استراتيجي معين بكفاءة أكبر من منافسيها .

ثانياً : مجال الرقابة وتقييم الأداء:

تهدف إدارة أي منشأة إلى تعظيم قيمة المنشأة وذلك بتحقيق الكفاية الانتاجية القصوى عن طريق الرقابة على عناصر التكاليف بهدف تخفيضها إلى أقل ما يمكن ، والتي تعني مجموعة الاجراءات التي تكفل لإدارة المنشأة التحقق من أن عملية الانفاق تسير وفقاً للاهداف التي حددت لها من قبل وذلك للارتقاء بالاداء الفعلي للمنشأة ليتطابق مع الأداء المنشود .

تقوم نظم معلومات المحاسبة الادارية بتوفير المعلومات اللازمة للرقابة على عناصر التكاليف عن طريق إعداد تقارير للاداء متضمنة مقارنة تكاليف الاداء الفعلي بتكاليف المخطط ومبوبة حسب مراكز المسؤولية وحسب درجة تحكم المسئول بما يضمن مساءلة كل شخص ومحاسبته عن البنود التي تدخل في دائرة مسؤوليته ، مع إظهار الفروق بينهما وتحليلها وتوضيح أسباب حدوث والاجراءات الواجب اتخاذها ، وقد يتطلب الامر تعديل تلك المخططات لكي تتماشى مع الظروف الجديدة التي استحدثت وبذلك تقوم المحاسبة الادارية بتوفير معلومات التغذية العكسية اللازمة لعملية الرقابة^(٢) .

(١) المرجع السابق ، ص ص ٣ - ٤ .

(٢) المرجع السابق ، ص ٢١ .

تعتمد نظم المعلومات المحاسبية الادارية في تحقيقها لهدفها الرئيسي على توفير معلومات تخص تكاليف المنتجات (تحديد وقياس التكلفة الفعلية) إذ لا يعتبر ذلك غاية في حد ذاته بل وسيلة لتحقيق غايات أخرى في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ، حيث يمثل تحديد تكلفة بعض الاشياء أن موضوع التكلفة واحد من اهم اهداف النظام المحاسبي التكاليفي (باعتباره احد مقومات نظام المحاسبة الادارية) ، إذ يحتاج المدراء لمعلومات ترتبط بتكلفة الوحدات المصنعة او الخدمات المؤداة باعتبار أن التكلفة هي العنصر الاساسي لاتخاذ القرار بالنسبة لهم بشكل جعل المحاسبة عن كل عناصر التكلفة ضرورة للوصول لقيمة المنتجات النهائية ، وتم بحصر وتجميع عناصر التكاليف (مواد اجور ومصروفات) التي تحدث خلال فترة زمنية معينة ثم تحليلها وتخصيصها أو توزيعها على المنتجات وصولاً لنصيب الوحدة من المنتج النهائي او الخدمة من كل عنصر من عناصر التكاليف وتحديد وقياس التكلفة الفعلية لوحدة المنتج بتوافر أساس سليم لتقويم الانتاج التام وغير التام بهدف التوصل إلى نتيجة النشاط.

في ضوء ما تقدم تخلص الباحثة إلى أن اهداف النظام التقليدي لمعلومات المحاسبة الادارية سالفة الذكر لا تتلاءم وبيئة التصنيع الحديثة ويرجع ذلك إلى ان الادارة أصبح لها احتياجات من المعلومات المحاسبية تختلف عن مثيلاتها في بيئة الاعمال السائدة في الماضي بشكل بات معه من الضروري إعادة النظر في اهداف ذلك النظام المعلوماتي لتطويره بما يتلاءم وتوفير المعلومات اللازمة لمواجهة المواقف والقرارات الجديدة التي تفرضها بيئة التصنيع الحديثة^(١).

ثالثاً : وظائف نظام معلومات المحاسبة الإدارية :

تعد الوظيفة الاساسية للمحاسبة الادارية هي إعداد وتوفير المعلومات الادارية للمنشأة في صورة تمكنها من اتخاذ القرارات ، وتعتمد في ذلك على خمس إجراءات متكاملة وهي^(٢):

١. **التسجيل** : ويقضي تسجيل العمليات والاحداث المختلفة أولاً بأول من واقع المستندات المؤيدة لها في السجلات والدفاتر ، سواء اخذت هذه الاحداث طابعاً تكاليفياً ، او بيانات مالية متعلقة بالمعاملات التبادلية مع الغير .
٢. **التحليل** : ويقضي تحليل وتبويب وتشغيل البيانات المحاسبية سواء كانت بيانات تكاليفية والتي سبق تسجيلها وفقاً لما هو معمول به من أسس ومبادئ تمهيداً لاستخلاص النتائج ولتفسير مغزى الاحداث التكاليفية او المعاملات المالية وذلك بتحديد الحسابات الرئيسية التي تظهر بالقوائم المالية ثم تحليلها إلى حسابات فرعية ترحل إليها القيم المتجانسة من حيث طبيعتها وأثرها على كل من هذه القوائم والتقارير وذلك بهدف توفير البيانات والحقائق للاجهزة والمنظمات الخارجية .
٣. **التلخيص** : ويقضي تحديد النتائج لكل مجموعة متشابهة من المعاملات التي تمت خلال فترة زمنية معينة بشكل يمكن من توفير المعلومات اللازمة لتقويم اداء الاقسام المختلفة .

(١) المرجع السابق ، ص ٢١ .

(٢) المرجع السابق ، ص ٢٣ .

٤. الرقابة : ويقضي ترجمة تصور الادارة عن شكل ومستوى الاداء المنشود في صورة تكاليف محددة مقدماً ، ثم مقارنة ما يتم فعلاً من التكلفة مع ما هو مقدراً لها سلفاً وتحليل الانحرافات بينهما ودراسة أسباب حدوثها وتحديد طرق علاجها .

٥. التفسير والتقرير : ويقضي عرض وتفسير ولخبار بنتائج العمل المحاسبي سواء كان وقائع تكاليفية او معاملات مالية في صورة تقارير وقوائم التكاليفية ومالية تقدم للمستويات الادارية الخارجية المختلفة - للاستعانة بها في اتخاذ القرارات اللازمة لحل المشكلات التي تواجهها - فضلاً عن اجراء تحليل هذه النتائج بغرض الوصول إلى مؤشرات او اتجاهات معينة ينبغي دراستها والاهتمام بها . في ضوء ما تقدم خلصت الباحثة إلى ان هذه الوظائف لن تتغير من بيئة لأخرى وإن كانت بيئة التصنيع الحديثة قد تفرض توسيع نطاق هذه الوظائف وادائها بشكل أكثر عمقاً .

رابعاً : بيان مدى ملاءمة الانظمة التقليدية لمعلومات المحاسبة الادارية وبيئة التصنيع الحديثة:

نشأت المحاسبة الادارية - كنظام للمعلومات - في بيئة مختلفة عن بيئة تصنيع اليوم التي تتصف بالديناميكية الاتمكة الصناعية والتكنولوجيات المتقدمة ، ورغم ذلك التطور الهائل إلا انها ظلت حبيسة إطارها التقليدي محدود النطاق مكثفة بما توفره حالياً من معلومات في الوقت الذي تغيرت في الظروف التي كانت تيرر جدواها واهميتها .

هناك مجموعة من الانتقادات الموجهة لتلك الأنظمة والتي تحول دون أداء دورها وتحقيق أهدافها بكفاءة في ظل هذه البيئة ويمكن ايرادها كما يلي^(١):

خامساً : انتقادات مرتبطة بالاطار العام لأنظمة معلومات المحاسبة الادارية :

تعرضت انظمة معلومات المحاسبة الادارية في الآونة الاخيرة إلى انتقادات عديدة من جانب العديد من المنظمات العلمية والمهنية ترجع بصفة رئيسية إلى الفجوة بين النظرية والتطبيق ، فقد نشأت المحاسبة الادارية في ظروف تختلف عن الظروف السائدة منذ العقدين الاخيرين من القرن العشرين بشكل احدث فجوة بين ما هو متعارف عليه نظرياً من نماذج وأساليب انظمة معلومات المحاسبة الادارية والواقع الذي تعيشه منشآت الاعمال وتطبيقه .

هنالك فجوة بين النظرية والتطبيق في المحاسبة الادارية وأن هذه الفجوة ترجع إلى قصور في ثلاثة جوانب تمثل ثلاث فجوات وذلك على النحو التالي:

فجوة الجانب النظري :

لم يكتمل بعد الاساس الفكري والنظري لإطار المحاسبة الادارية سواء من حيث قدرته على توفير المفاهيم والفروض والمبادئ العلمية التي تحكم الممارسة العملية لنظام المحاسبة الادارية وكذلك من حيث قدرته على الجمع بين الاتساق والترابط المنطقي بين عناصره والاتساق الواقعي الذي يحقق قابليته للتطبيق

(١) المرجع السابق ، ص ٣١ .

العملي ، فقد فشل الادب المحاسبي في توفير كيان متراكم من المعرفة نظراً لأن بحوث المحاسبة الادارية التي كانت بحوث نظرية تفتقد بيانات بشأن ما يحدث داخل المنشأة ومن ثم تفتقد قابليتها للتطبيق العمل .
فجوة الجانب الإجرائي :

لم يستجيب بعد الجانب الاجرائي لإطار المحاسبة الادارية بما يتضمنه من قواعد وطرق واجراءات وأساليب فنية تستخدم في توفير المعلومات المناسبة لترشيد القرارات الادارية المختلفة بشكل كافي لمواجهة متطلبات التطبيق العملي ، فقد أصبح من الواضح عدم تطبيق الاجراءات المحاسبية الأكثر تعقيداً في الممارسة على نحو واسع حتى ولو كان متوقفاً لها ان تقود إلى قرارات أفضل وأداء متقدم .

فجوة الواقع العملي (فجوة التطبيق):

لم تستجيب الممارسة العلمية للكثير من الطرق والاجراءات والأساليب الفنية التي توفرت من خلال إطار المحاسبة الادارية رغماً عن عدم اكتمال جانبه النظري واقرتها كافة الهيئات العلمية والمهنية المتخصصة وذلك نظراً لوجود قصور في بيئة تطبيق الاساليب نتيجة ضعف قدرة المحاسبة الادارية الحالية وندرة وجود محاسبين إداريين أكفاء وندرة وجود إدارة تعي اهمية وضرورة استخدام تلك الاساليب الفنية في تعظيم جودة المعلومات التي ينتجها نظام المحاسبة الادارية .

سادساً : انتقادات مرتبطة بأهداف ووظائف أنظمة معلومات المحاسبة الإدارية :

لما كانت المحاسبة الادارية وليدة ظروف اقتصادية واجتماعية وتكنولوجية وغيرها وتطورت مع تطور حاجة المدراء إلى ما توفره من بيانات عما يدور داخل المنشأة لتصبح بذلك وسيلة لخدمة الادارة ، فمع تزايد ضغوط المنافسة (محلية ، عالمية) في أسواق المنتجات تحولت منشآت الاعمال من السعي نحو تحقيق الارباح في الاجل القصير إلى تحقيق الارباح في الاجل الطويل من خلال إكتساب مركز تنافسي بشكل إنعكس على احتياجات المدراء من المعلومات بشأن البعد الاستراتيجي الذي يأخذ في الحسبان البيئة الخارجية والمنافسة وأسواق المستهلكين وصولاً للسرعة والجودة العالمية في صنع القرار وبشكل يزيد من قيمة أداء الاعمال ، الامر الذي أصبحت معه انظمة معلومات المحاسبة الادارية غير قادرة على الوفاء بها^(١).

إن من الانتقادات الموجهة للمحاسبة الادارية التقليدية هو تركيزها الضيق جداً ونظرتها الداخلية بشكل يحول دون مساعدة منشآت الاعمال الحديثة في المحاسبة عن الاداء الاستراتيجي ، حيث تفشل بعض تقاريرها في توثيق المحركات الاساسية للأمور المتعلقة بالاداء بشكل فعال ، ففي الواقع العملي قد تكون المعلومات المنتجة بواسطة المحاسب الاداري مهمة وذلك في محيط التخطيط التشغيلي والرقابة بشكل يجعل الادارة تركز بصفة أساسية على الامور التشغيلية أكثر من السياسات واتجاهات المنظمة لذلك يقترح المؤيدون للتطوير أنه يجب على المحاسب الاداري توسيع مداه من المعلومات

(١) المرجع السابق ، ص ٣٢ .

لتضمن بيانات عن البيئة التي تعمل فيها المنشأة وعن منافسة ويرتبط ذلك بظهور فرع جديد من فروع المعرفة وهو المحاسبة الادارية الاستراتيجية.

انتقادات مرتبطة بنظام المعلومات المحاسبي المالي :

لما كانت أنظمة معلومات المحاسبة الادارية تعتمد في جزء من تصميمها على قاعدة بيانات نظام المعلومات المحاسبي المالي فقد أسفر ذلك عن عدة انتقادات موجهة لأنظمة معلومات المحاسبة الادارية وهي محدودية منفعة قاعدة بيانات المحاسبة الادارية ، عدم موائمة النموذج المحاسبي مع التطورات في تقنية الحسابات ويعزى هذه الانتقادات إلى التداخل بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية بحيث تتأثر المحاسبة الادارية بدرجة كبيرة بالاعراف المحاسبية ، فضلاً عن إعتادها على بيانات المحاسبة المالية في العديد من نماذجها للتنبؤ بالبيانات المستقبلية .

انتقادات مرتبطة بالنظام المحاسبي التكاليفي :

إن النقد الأكبر الموجه لنظم محاسبة التكاليف التقليدية أنها غير متوائمة والتغيرات الحادثة في البيئة التصنيعية فهي لا توفر المعلومات المفيدة لصنع القرارات الداخلية فقد صممت هذه النظم لتوفير بيانات تكاليفية لأغراض تقييم المخزون دون مراعاة لإدارة التكلفة ، في حين تتطلب بيئة تصنيع اليوم إدراك تأثيرات الامور الاستراتيجية كالجودة ، معنويات العاملين وغيرها من الأمور التي تفرض على محاسبي التكاليف مساعدة المنشأة لصنع قرارات أفضل بشأنها .

هذا وتتعدد أشكال الانتقادات الموجهة للنظام المحاسبي التكاليفي بشكل يقلل من مدى قدرتها على تحقيق اهدافه في بيئة التصنيع الحديثة والتي كان من اهمها^(١) :

عدم الاهتمام بمعالجة تكاليف الجودة :

يعد عدم الاهتمام بمعالجة تكاليف الجودة من اهم الانتقادات الموجهة لنظم محاسبة التكاليف التقليدية فهي لا توفر البيانات والمعلومات الكافية لمعالجة تكاليف الجودة بشكل جيد في مجالات القياس والتحليل والتبويب والرقابة على عناصرها في بيئة التصنيع الحديثة .

تجاهل الجزء الاكبر من تكلفة دورة حياة المنتج :

تتجاهل نظم محاسبة التكاليف التقليدية نسبة كبيرة من العناصر التي تمثل مكونات أساسية لتكلفة المنتج مثل تكلفة البحوث والتطوير وتخطيط وتصميم المنتج حتى يتم الاستقرار بشكل نهائي على التصميم الرئيسي للمنتج وتكلفة مرحلة ما بعد البيع وذلك على الرغم من الاهمية النسبية الكبيرة لهذه التكاليف بالنسبة لإجمالي تكاليف دورة حياة المنتج ، مما يترتب عليه عدم مصداقية معلومات التكاليف.

(١) المرجع السابق ، ص ٣٣ - ٣٤ .

سابعاً : عدم ملائمة أسس تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات :

أصبحت الأسس والطرق المستخدمة من جانب النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف في تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات غير الملائمة في ظل بيئة التصنيع الحديثة .

وبذلك واجهت الأنظمة التقليدية للتكاليف المطبقة حالياً في بيئة التصنيع الحديثة انتقادات شديدة

في مجال تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات ترجع إلى سببين أساسيين :

- تغير الأهمية النسبية لمكونات التكلفة في بيئة التصنيع الأتوماتيكية : تحولت كثير من بنود تكاليف العمل المباشر إلى تكاليف غير مباشرة مما أدى إلى انخفاض تكلفة العمل المباشر مقترنة بزيادة نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة في إجمالي تكلفة المنتج ومن ثم لم يعد عنصر العمل المباشر هو المكون الرئيسي لتكلفة المنتج في بيئة التصنيع الحديثة وبالتالي لا يعتبر الأساس الملائم للتحميل والذي يعكس موارد التكاليف الصناعية التي تتطلبها المنتجات.

- عدم وجود علاقة سببية بين الموارد المستهلكة والأنشطة المستخدمة لهذه الموارد : تركز الأنظمة التقليدية للتكاليف على المنتجات وليس الأنشطة عند تحديد تكلفة المنتج حيث يتم تتبع التكاليف إلى المنتجات ، على افتراض أن كل وحدة من وحدات المنتج تستهلك نفس القدر من الموارد لذلك تستخدم أسس تخصيص مرتبطة بحجم التشغيل مثل عدد ساعات العمل المباشر ، ساعات الآلات ، إذ يفترض ان مضاعفة عدد وحدات المنتج يعني مضاعفة مدخلات التكاليف التي يستهلكها المنتج أيضاً وبالتالي يرجع عدم الدقة في تحديد تكاليف المنتجات إلى اختيار أساس واحد لتتبع التكلفة إلى المنتجات إذ لا يمكن للأساس الواحد للتخصيص أن يتتبع بدقة كل مدخلات التكاليف التي استهلكتها المنتجات وبذلك تفشل مسببات التكلفة المرتبطة بالحجم في اعطاء صورة دقيقة في حالة تنوع حجوم الانتاج خاصة في حالة عدم وجود علاقة مباشرة بين حجم الانتاج واستهلاك التكلفة^(١) .

عدم ملائمة النظم التقليدية لقياس وتقييم الاداء :

تعد المعلومات التي يمزجها نظام تكاليفي تم تصميمه لتحقيق هدف معين في ظل ظروف بيئة محددة ووفقاً لدخل معين في وضع معايير للأداء غير ملائمة لتحقيق هدف مختلف في ظل بيئة مختلفة تماماً عن تلك التي صمم في ظلها النظام مع مدخل مختلف لوضع معايير الاداء ، وعليه فمع اختلاف عوامل الهدف والبيئة ومدخل التصميم أصبح النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف غير قادر على توفير المعلومات الملائمة لقياس وتقييم الاداء في بيئة التصنيع الحديثة .

هذا يعني أنه بجانب المقاييس المالية والتي تتضمنها التقارير الدورية للنظم التقليدية لمحاسبة التكاليف وما بها من انتقادات ، فإن هناك مقاييس أخرى غير مالية تتجاهلها تلك النظم ويتطلبها العمل في بيئة التصنيع الحديثة في ضوء ما تقدم يتضح عدم ملائمة أنظمة معلومات المحاسبة الإدارية لأداء دورها بكفاءة في تلك البيئة خاصة وان هذه الأنظمة التقليدية قد وجهت إليها بعض الانتقادات منها ما هو

(١) المرجع السابق ، ص ٣٥ .

مرتبط باطارها العام ، واهدافها ووظائفها ومقوماتها المحاسبية الادارية بأسرها تمهيداً لتطويرها بما يتلاءم وتلك الظروف البيئية التصنيعية^(١).

ثامناً : مقاييس الأداء المالية ومقاييس الأداء غير المالية :

لعل من أهم الانتقادات التي وجهت إلى مقاييس الاداء المالية التقليدية في ظل بيئة التصنيع الحديثة ما يلي:

١. إن مقاييس الأداء المالية التقليدية تاريخية وتهتم بالماضي دون المستقبل ، وتركز على قياس نتائج الاداء في الاجل القصير رغم أن معظم القرارات الإدارية ذات اثر طويل الأجل ، بل أن بعض القرارات لا تؤتي ثمارها إلا بعد مرور مدة غير وجيزة من وقت اتخاذ القرار ، وخاصة قرارات الاستثمار ، وقرارات اقتناء الاصول ، وقرارات تبني برامج للتطوير والتحسين^(٢).
 ٢. إن مقاييس الاداء المالية التقليدية تتجاهل القيمة المالية للأصول غير الملموسة للمنشأة مثل : تكاليف البحوث والتطوير ، والموارد البشرية ، والشهرة . هذا بالإضافة إلى انها لا توفر المعلومات التي تحتاجها الادارة لأغراض اتخاذ القرارات الداخلية ، كما تتجاهل أيضاً بعض الجوانب الهامة مثل: رضا العملاء ، ومستوى الجودة ، وسلوك المنافسين ، وكفاءة عمليات التشغيل الداخلي^(٣).
 ٣. إن مقاييس الاداء المالية التقليدية لا تعكس الوضع التنافسي للمنشأة لأنه في ظل البيئة الساكنة تكون المنافسة ضعيفة إن لم تكن منعدمة اما في ظل بيئة التصنيع الحديثة فإن المنافسة تشتد وتنتسح وتتطلق من مجرد المحلية إلى العالمية بما يحتم ان تشمل مقاييس الاداء الحديثة على مقاييس جديدة لقياس المركز التنافسي للمنشأة^(٤).
 ٤. ان مقاييس الاداء المالية التقليدية تبرز على النتائج فقط دون الاهتمام الكافي بمسببات تلك النتائج، مما يؤثر على الدور الرقابي لنظم قياس وتقييم الاداء^(٥).
- مما تقدم يتضح ان مقاييس الاداء المالية التقليدية أصبحت غير ملائمة ولا تتماشى مع متطلبات بيئة التصنيع الحديثة . ويتطلب الامر ضرورة تطوير نظم معلوما المحاسبة الإدارية بحيث لا تقتصر مخرجاتها على مجرد تقديم مقاييس اداء مالية بل يمتد نطاق تلك المنشآت سواء كانت صناعية او خدمية بغض النظر عن حجمها وطبيعة نشاطها ، فمقاييس الاداء المالية والتي كانت تعتمد على الربحية في السابق باتت حالياً مضللة في الحكم على مدى التحسين والتطوير المستمر في المنشأة . لهذا كان لابد

(١) المرجع السابق ، ص ٣٥ - ٣٦ .

(٢) د. عبد المنعم فليح عبد الله ، التقويم الموضوعي لأداء المنشآت في ظل بيئة الاعمال الحديثة ، (جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، المجلة المصرية لدراسات التجارية ، العدد الأول ، ١٩٩٨م) ، ص ٧٦ .

(٣) د. هالة عبد الله الخولي ، استخدام نموذج القياس المتوازن للأداء في قياس الاداء الاستراتيجي لمنشآت الاعمال ، (جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، العدد السادس والخمسون ، ٢٠٠١م) ، ص ٢ .

(٤) د. عبد العال بن هاشم أبو خشبة ، مدخل مقترح لتقييم الاداء في ظل بيئة التصنيع الحديثة من خلال التكامل بين المقاييس المالية والمقاييس غير المالية ، (الرياض : الجمعية السعودية للمحاسبة ، مجلة البحوث المحاسبية ، المجلد الخامس ، العدد الثاني ، سبتمبر ، ٢٠٠١م) ، ص ١١٧ .

(٥) د. عبد المنعم فليح عبد الله ، مرجع سابق ، ص ٧٧ .

من وجود مقاييس غير المالية لقياس اداء المنشآت في الاجل الطويل حيث تهتم بقياس مسببات ومحركات الأداء بالإضافة إلى وجود المقاييس المالية التي تقيس داخلياً أداء المنشآت في الاجل القصير^(١).

تاسعاً : الملامح الاساسية لبيئة التصنيع الحديثة :

نظراً للتطورات التكنولوجية الحديثة واتفاقية تحرير التجارة العالمية الجات (GATT) ، وعولمة السوق ، وثورة المعلومات التي ساعدت على توفير كافة البيانات والمعلومات عن البيئة الداخلية والخارجية، لذا فقد أصبح لزاماً على المنشآت الصناعية في الوقت الحاضر مواجهة ضغوطاً من المنافسة الشديدة محلياً وعالمياً ، بالإضافة إلى الضغوط المتزايدة من جانب المستهلكين والمتمثلة في التعدد والتنوع الشديدين في احتياجات العملاء . واستجابة لهذه الضغوط قامت العديد من المنشآت الصناعية بتطوير نظم ، وفلسفات ، ومفاهيم الانتاج والتصنيع بغرض التحسين او على الاقل الاحتفاظ بموقفها التنافسي .

هناك العديد من الدراسات التي تناولت هذه التغيرات وتقوم الباحثة في هذا المبحث باستعراض لأهم هذه التطورات ، علاوة على ايضاح مفهوم ، ولامح ، وخصائص بيئة التصنيع الحديثة.

١/ مفهوم بيئة التصنيع الحديثة :

يقصد ببيئة التصنيع الحديثة الاتجاهات الحالية المعاصرة في سياسات وفلسفات التصنيع فلا جدال على انه قد حدثت ثورة علمية وثورة في المعلومات أعقبها ثورة في بيئة التصنيع الحديثة وتبعاً لذلك حدثت ثورة في النظم والادوات والاساليب ، فقد ادت الاتمة إلى دراسة العلاقات المتشابكة بين^(٢):

- أ. الموقف التنافسي ، والميزة التنافسية .
- ب. وفرة المعلومات وكفاءة مستخدميها وتكنولوجيا المعلومات في ظل تقنية الاتمة .
- ج. الانتاجية ومدى كفاءتها والتغير المطلوب في نمط الفكر الاداري وانعكاساته على مضاعفة الانتاج وزيادة الانتاجية وتخفيض التكاليف .
- د. التغير في استخدام الاساليب العلمية المستحدثة ودورها في تقييم الاداء وتحسين الجودة وتخفيض التكاليف .
- هـ. التغير المدروس في هيكل التكاليف وتكاليف الاستثمار في المخزون السلعي ، فبعد الاعتراض على فكرة رأس المال المجدم إتجه الفكر الاداري نحو تطبيق ما يسمى بالمخزون الصفري من خلال تطبيق تقنية ضبط الوقت .

٢/ ملامح بيئة التصنيع الحديثة :

هناك مجموعة من السمات الجديدة والتي برزت ولم تكن سائدة من قبل في بيئة الاعمال وقد تركزت هذه السمات فيما يلي^(١):

(١) د. هالة عبد الله الخولي ، دراسات متقدمة في المحاسبة الادارية ، (القاهرة : دار الثقافة العربية ، ٢٠٠٧م) ، ص ١١ .
(٢) د. أحمد حامد محمود ، ود. مكرم عبد المسيح باسيلي ، المحاسبة الادارية – مدخل معاصر – التخطيط – الرقابة – اتخاذ القرارات ، ط ٣ ، (المنصورة : المكتبة العصرية ، ٢٠٠١م) ، ص ص ٥٢ – ٥٤ .

أ. ظهور التكتلات الاقتصادية الدولية والكيانات الكبرى المتعددة الجنسية بالإضافة إلى اتفاقية تحرير التجارة العالمية والتي وقعت عليها مصر عام (١٩٩٤م) .

ب. التقدم السريع في مجال تكنولوجيا الانتاج ، بالإضافة إلى برامج تحسين نظم التصميم ونظم الانتاج المرن والمخزون الصفري .

ج. ثورة المعلومات والتطور المعرفي الضخم وتكنولوجيا الاتصالات الحديثة التي ساعدت على توفير كافة البيانات والمعلومات عن البيئة الداخلية والخارجية .

يتضح انه في ظل نظم التشغيل والفلسفات الادارية التقليدية لا تستطيع المنشآت الصناعية مواكبة قوى المنافسة ، لذا اتجهت نحو استخدام عدداً من الاساليب الفنية والتي من شأنها إحداث تغييرات وتطورات جذرية في الطريقة التي تدار بها هذه المنشآت (٢).

تناول البعض سمات بيئة التصنيع ولكن بخلاف الدراسات الأخرى فقد تناولها من وجهة نظر العميل ، بالإضافة إلى تحديد السمات من ناحية مدى تغييرها بالنسبة للعميل ، علاوة على مدى وضوح هذه التغييرات على مكونات هذه البيئة وهي كالتالي (٣) :

- أ. المنتجات .
- ب. الأسواق .
- ج. العملاء .
- د. المنافسة .
- هـ. التكنولوجيا .

لذا فقد اهتمت المنشآت في بيئة التصنيع الحديثة بالمنافسة ، وتحديد هيكل الخطة الاستراتيجية بالمنشأة لمواجهة المنافسة العالمية الشديدة.

عاشراً : خصائص بيئة التصنيع الحديثة :

تواجه الشركات الصناعية في الوقت الحاضر ضغوطاً من المنافسة الشديدة محلياً وعالمياً . بالإضافة إلى الضغوط المتزايدة من قبل المستهلكين متمثلة في التعدد والتنوع الشديدين في احتياجات العملاء ، واستجابة لهذه الضغوط فقد قامت الكثير من المنشآت الصناعية بتطورات جذرية في نظم وفلسفات ومفاهيم الانتاج والتصنيع للاحتفاظ بوضعها التنافسي . بالإضافة إلى زيادة التركيز والتأكيد على الالتزام بالجودة.

يمكن رصد أهم خصائص بيئة التصنيع الحديثة في الآتي (١):

(١) د. عاطف عبد المجيد عبد الرحمن ، إطار مقترح لنظام شامل لتقييم أداء الوحدات الاقتصادية ، (جامعة جنوب الوادي ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، المجلد الثاني ، العدد الأول ، يونيو ١٩٩٨م) ، ص ٤٠ .

(٢) د. عمرو محمد سعيد عبد الحليم ، قياس التكلفة المستهدفة لأغراض الإدارة الشاملة للتكلفة - نموذج كمي ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، ٢٠٠٣م) ، ص ٣٣ .

(٣) د. أمال محمد كمال ، تطوير المحاسبة الادارية لخدمة القياس المتكامل للأداء في ظل متغيرات البيئة الصناعية ، (جامعة بني سويف ، كلية التجارة ، مجلة العلوم الإدارية ، العدد الثاني ، ١٩٩٦م) ، ص ٣ .

- أ. إدارة الجودة الشاملة .
- ب. نظم التصنيع المرنة .
- ج. التكلفة المستهدفة .
- د. التصنيع بالتوقيت المنضبط .
- هـ. إعادة هندسة العمليات .
- و. العمل بروح الفريق .

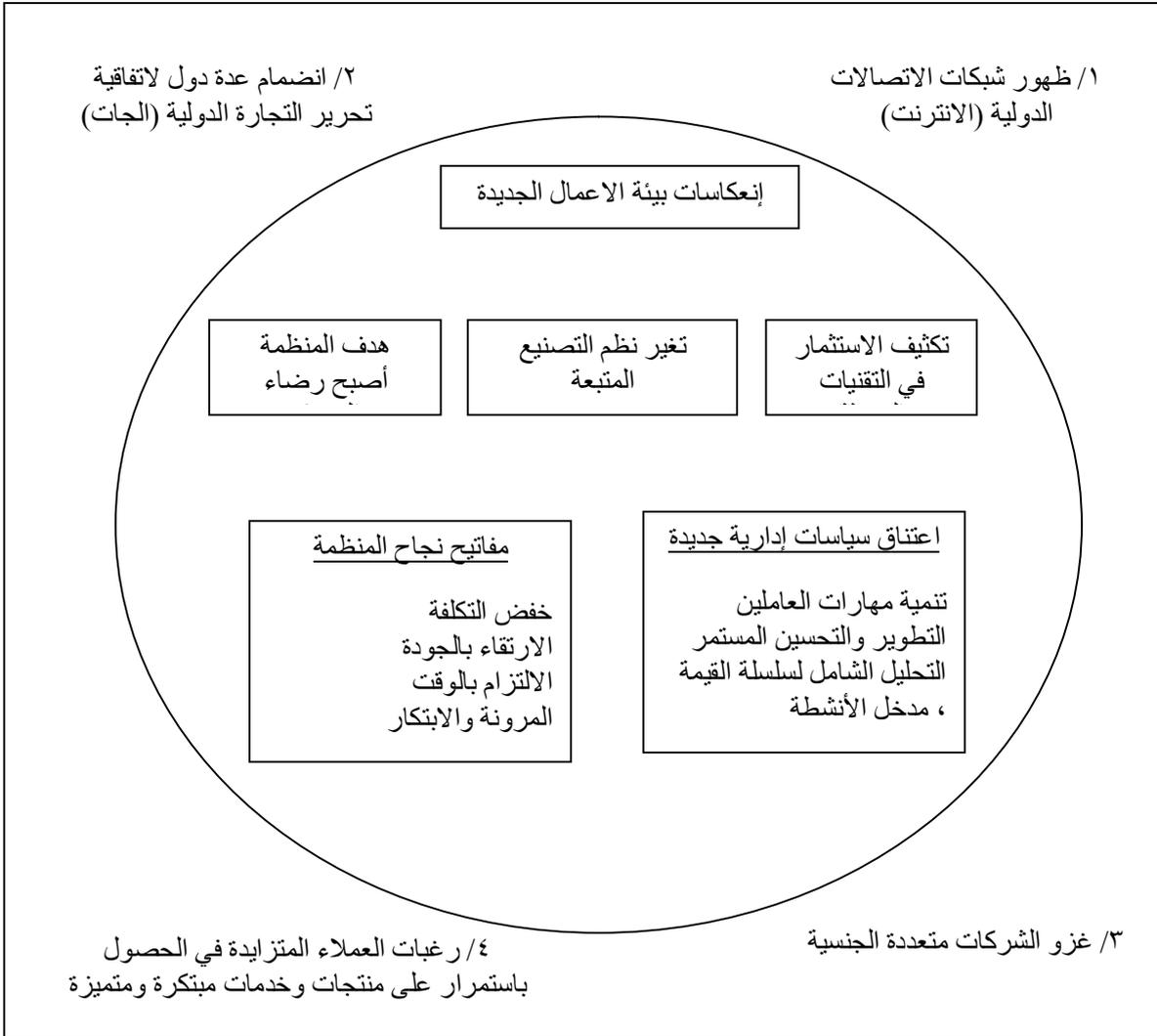
هناك خصائص أخرى تمثلت في مجموعة من الاستراتيجيات والمداخل والتي من أهمها ، مدخل التحسين المستمر ، استراتيجية خلق مزايا تنافسية ، الاهتمام بنشاط البحوث والتطوير^(٢) .

يتضح في ظل البيئة الحالية للتصنيع أن المنشآت تعمل في ظل مجموعة من الأهداف الاستراتيجية مثل: الجودة ، زيادة المرونة ، وتوفير احتياجات العملاء ، وتخفيض الوقت اللازم للتصنيع ، وتخفيض المخزون ، وتخفيض تكاليف المنتج ، ولتحقيق تلك الأهداف تتبع المنشآت استراتيجيات مختلفة للتصنيع منها على سبيل المثال تقنية ضبط الوقت ، والتكنولوجيا المتقدمة للتصنيع، والتكلفة المستهدفة ، والتحسينات والتطوير المستمر^(٣) .

يمكن ايجاز خصائص بيئة التصنيع الحديثة وايضاها في الشكل رقم (١/٢/١) التالي:

(١) د. علاء علي أحمد حسين ، مرجع سابق ، ص ٤١ .
(٢) د. عماد سعيد زكي الزمر ، تطوير استخدام مقاييس المراعية لدعم استراتيجيات ترشيد التكلفة وتحسين الجودة في منشآت الاعمال ، (جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، ٢٠٠٥م) ، ص ٦٤ .
(٣) د. حنفي زكي عيد ، مجموعة محاضرات في محاسبة التكاليف ، (القاهرة : دار فيروز ، السنة التمهيدية لماجستير المحاسبة ، ٢٠٠٨م) ، ص ٦ .

شكل رقم (١/٢/١)
خصائص بيئة التصنيع الحديثة



المصدر : د. حنفي زكي عيد ، مجموعة محاضرات في المحاسبة والتمويل ، (القاهرة : دار فيروز ، السنة التمهيدية لماجستير المحاسبة، ٢٠٠٨م) ، ص ٨ .

مما تقدم يتضح أهمية دراسة التغيرات في نظام التصنيع الحديثة والاساليب الفنية المستحدثة والمفاهيم العلمية الحديثة والتي من أهمها : نظم التصنيع الحديثة ، تقنية ضبط الوقت ، والتكلفة المستهدفة ، دورة حياة المنتج ، وإدارة الجودة الشاملة ، التحسين المستمر ^(١) .

إن متغيرات البيئة الاقتصادية والصناعية العالمية والمحلية قد افرزت مجموعة من التوجيهات والمداخل التي غيرت من الأهمية النسبية للأهداف الاستراتيجية للمنشآت وحددت استراتيجيات حديثة أصبح على الإدارة ان تتبناها لمواكبة تلك المتغيرات . ولا شك ان تلك المناهج والتوجيهات مترابطة في

(١) د. مكرم عبد المسيح باسيلي ، المحاسبة الادارية الأصالة – المعاصرة ، (المنصورة : المكتبة العصرية ، ٢٠٠٧م) ، ص ٦١ .

مضمونها ومتكاملة لتحقيق اهداف المنشأة . ويتضح ان الخصائص الاساسية لبيئة التصنيع الحديثة والتي يمكن مناقشتها وتحليلها على النحو التالي:

١/ تقنية ضبط الوقت : Just-In-Time

تأسيساً على ان الهدف الرئيسي للوحدات الاقتصادية هو تلبية احتياجات وتوقعات العميل من خلال تقديم منتجات متميزة بأعلى جودة وأقل تكلفة ممكنة ، كان إهتمام الوحدات الاقتصادية بتطوير أساليب ونظم الانتاج للارتقاء بالعملية الانتاجية وزيادة كفاءتها وتحسين الجودة تحقيقاً لرضاء العميل مما يساعد على تدعيم القدرة التنافسية لتلك الوحدات .

هناك بعض العناصر لبيان مفهوم ، اهمية واهداف بالاضافة إلى الركائز ، المقومات ، والمتطلبات الاساسية اللازمة لنجاح تطبيق تقنية ضبط الوقت وذلك على النحو التالي :

أ/ ماهية تقنية ضبط الوقت:

تعددت آراء الكثير من الكتاب والباحثين حول تعريف تقنية ضبط الوقت وتمثل أهمها فيما يلي^(١):

إن تقنية ضبط الوقت JIT هي فلسفة إدارة نشأت في مصانع سيارات تويوتا اليابانية ، وهي فلسفة لإنتاج تقوم على أساس استخدام الموارد الصحيحة لإنتاج الكميات المطلوبة في الوقت المناسب والمكان الصحيح ، كما انها تركز على استبعاد مصادر الضياع الصناعي كالاستغلال الامثل والكامل لقدرات ومهارات الافراد ، وحل مشاكل الاختناقات الانتاجية بالاضافة إلى تخفيض المخزون ، وحجم الانتاج . كما انها فلسفة للتحسين المستمر والتي من خلالها يتم استبعاد الانشطة التي لا تضيف قيمة للوحدة وذلك لأغراض عديدة منها تحسين الجودة ، وتخفيض التكلفة ، وتحسين الأداء^(٢).

عرفت تقنية ضبط الوقت بأنها ذلك النظام الذي في جوهره وفلسفته يعتمد على إنتاج كميات صغيرة في وقت لطلب على الانتاج حسب حاجة العملاء وفقاً للكلم والوقت الملائمين ، مع العمل على تخفيض اوقات التأخير إلى أقصر وقت ممكن وبعبارة أخرى فإن هذا النظام يهدف أساساً إلى تخفيض التكلفة والضياع الناتجين عن المخزون^(٣) . كما ان تقنية ضبط الوقت قد استحدثت بهدف تحسين الانتاجية ، ورفع مستوى الجودة ، وتخفيض تكاليف المخزون إلى الصفر . حيث ان بعض المنشآت نقل قدرتها على عملية الرقابة أو الضبط .

(١) د. نجوى أحمد السيسى ، أثر فلسفة الوقت المحدد على تدعيم القدرة التنافسية في الوحدات الاقتصادية في ظل بيئة التصنيع الحديثة - دراسة ميدانية ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة بني سويف ، مجلة الدراسات التجارية والمالية ، العدد الأول ، مارس ٢٠٠٤م) ، ص ٣٥ .

(٢) Anderson, K., and Adam, R.A., **A Critique of Benchmarking and Performance Measurement lead or lag**, Benchmarking- International Journal, Vol. ١١, No. ٦, ٢٠٠٠, P٤٦٥.

(٣) د. وابل الوابل ، ود. محمد الجبالي ، محاسبة التكاليف مدخل إداري حديث ، (الرياض : الجمعية السعودية للمحاسبة ، ١٩٩٦م) ، ص ٢٠ .

وفي تعريف آخر أن JIT هو منهج فلسفته الأساسية في التطوير المستمر الذي يعتمد على وسيلة رئيسية هي الاستغناء عن كل أنواع المخزون ليصبح مساوياً للصفر في كل وقت وحتى تصل المنشأة لهذا الهدف بعيد المدى فإنها تعمل بكل أقسامها وقطاعاتها نحو تحقيقه على مراحل وخطوات متتابعة^(١). تعرف تقنية ضبط الوقت بأنها فلسفة متكاملة يتم اتباعها لإدارة الإنتاج بكل ما به من موارد سواء تمثلت في خامات أو عنصر بشري بالإضافة إلى مختلف تسهيلات الإنتاج والتي يتم استخدامها في وقت محدد^(٢).

تتفق معظمك التعارف السابقة على أن JIT هو منهج لإدارة العمليات على أساس محدد. وأن هذا النظام يشمل كافة أنشطة المنشأة سواء كانت إنتاجية أو غير إنتاجية (شراء أو توزيع) أو حتى أنشطة إدارة المعلومات (مالية أو تكاليفية...).

ترى الباحثة أن التعاريف السابقة جميعها تركز على أن تقنية ضبط الوقت هي فلسفة لإدارة الإنتاج وتعمل على تحقيق الآتي:

أ. تحسين إدارة العناصر البشرية المختلفة المكونة للإنتاج مع إظهار و إبراز أهمية العنصر البشري ، والاستخدام الأمثل للموارد المتاحة والتأكيد على ذلك من خلال نظام العمل وتفصيل الإنتاج المتواجدة فيما بين الأقسام التشغيلية المختلفة .

ب. التركيز بصفة أساسية على الوقت المحدد المطلوب فيه توفير الأجزاء للمنتجات المختلفة داخل المصنع والوقت المحدد المطلوب فيه المنتج عند طلبه .

وجدير بالذكر وجود عدة عناصر تشكل في مجموعها فلسفة تقنية ضبط الوقت من أهمها^(٣):

أ. استخدام نظام الرقابة الكلية على الجودة .

ب. الاهتمام بعلاقات المنشأة مع الموردين .

ج. اقتراب مراكز التشغيل الإنتاجية والخدمية والتدفق المستمر للإنتاج .

د. تخفيض وقت الأعداد للإنتاج والاهتمام بالعمالة وتدريبها (العامل متعدد المهارات).

٢/ أهداف ومتطلبات تقنية ضبط الوقت :

تسعى تقنية JIT إلى تحقيق العديد من الأهداف والتي تقود إلى خفض التكلفة ، وعلى الرغم من تعدد وتنوع تلك الأهداف إلا أن خفض التكلفة يعتبر الهدف الرئيسي لها بجانب إلغاء تكاليف التخزين ، الفاقدة في الموارد^(٤).

(١) د. عصام الدين مصطفى محمود ، الآثار المحاسبية للمنهج الياباني في الإنتاج – منهج المخزون الصفري ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ن ١٩٩٠م) ، ص ٢٠ .

(٢) Blverde, N., Henry, and James, C., **Principles of Accounting**, Haughto Mifflin Comp, ١٩٩٠, Appendix E, P. ٣.

(٣) سحر عبد الرشيد علي ، دراسة الأبعاد التكاليفية للتحويل إلى نظام الإنتاج في الوقت المحدد ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، ١٩٩٩م) ، ص ٧٠ .

(٤) Damodar, V. Carol, I., **The Just-In-Time Philosophy A Literature Review**, International Journal of Production Research, Vol. ٢٩, ١٩٩١, P. ٦٦٥.

إن تقنية ضبط الوقت التزاماً مستمراً بالسعي المتواصل نحو التفوق في كافة جوانب التصميم وعمليات نظم الإنتاج . وقد حدد أن الهدف العام لتقنية ضبط الوقت هو إنتاج أصناف المنتجات المطلوبة بالجودة وبالكميات المطلوبة في الوقت المحدد لها^(١) .

وتتفق الباحثة مع هذا الرأي حيث انه من الصعب الوصول إلى الاهداف المثالية المذكورة على الصعيد العملي ، حيث ان التطبيق في الواقع العملي يختلف تمام الاختلاف عن الجوانب النظرية ويكتنفه العديد من الصعوبات والاختناقات الأمر الذي يحول دون الوصول لهذه الاهداف المثالية .
إن تقنية ضبط الوقت تهدف بجاني الاهداف السابقة إلى ما يلي^(٢) :

١ . تبسيط تدفق الإنتاج بمرونة ، والاستجابة السريعة لطلبات السوق المتنوعة في أقصر وقت ممكن، وتحقيق أعلى مستوى للجودة .

٢ . تخفيض صور الضياع التي تحدث أثناء العملية الإنتاجية في الوقت ، والجهد ، والموارد المستخدمة.

٣ . استبعاد الموردين الذين يفقدون للجودة المطلوبة ، ووضع برامج صيانة وقائية تقلل من مخاطر الاعطال والاحتفاظ بالعلاقات الجيدة مع الموردين .

٤ . تدعيم القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية وبالتالي زيادة الحصة السوقية .

٥ . زيادة وعي العاملين وتنبيههم لأهمية وضرورة التحسين المستمر للجودة ، والاستفادة من المهارات المتعددة للعاملين وتشجيعهم على تقديم أفكارهم ومقترحاتهم . علاوة على ارتفاع الكفاءة بالاضافة إلى الاستجابة الفورية لطلبات العملاء .

٦ . كما يجب ان يكون تطبيق تقنية ضبط الوقت متداخلاً ومطبّقاً في الاجزاء الفرعية لنظام المنشأة ولهذا لا يجوز تطبيق هذه التقنية في بعض أجزاء المنشأة دون الاجزاء او الادارات الأخرى . ويرجع ذلك إلى العلاقة التبادلية المتداخلة بين الادارات المختلفة فعدم تطبيقه في بعض الادارات يعوق تنفيذ الخطط للأجزاء المطبق فيها ويترتب على ذلك زيادة المخزون^(٣) .

تتفق الباحثة مع هذا حيث ان تقنية JIT هو نظام لإدارة الإنتاج والذي يتأثر بكافة الادارات المحيطة والمتداخلة معها بشكل مباشر ، بالرغم من اهمية العناصر السابقة إلا ان بعضها قد لا يمثل عناصر أساسية لتطبيق تقنية ضبط الوقت . كما ترى الباحثة أن هنالك ضرورة للتركيز على تخفيض الاعمال التي لا تضيف قيمة كالمناولة ، والانتظار ، والمتابعة المستمرة على خطوط الإنتاج نفسها .

(١) Drury, C., **Management and Cost Accounting**, ٣rd -ed, Chapman & Hall, ١٩٩٢, P. ٦٢٣.

(٢) د. فؤاد خليل إبراهيم ، نموذج مقترح لتقييم نظم التكاليف بهدف تحقيق الرقابة الشاملة على التكلفة في ظل ظروف البيئة الحديثة، (جامعة بني سويف ، كلية التجارة ، مجلة العلوم الادارية ، يناير ١٩٩٤م) ، ص ٨٤ .

(٣) فاطمة عبد الخالق محمد ، تطوير نظم تقييم الاداء الداخلي في ظل نظم التصنيع الحديث ، (جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، المؤتمر السنوي الثاني لقسم المحاسبة ، مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة في عالم متغير ، المنعقد في ١٥ يناير ، ٢٠٠٥م) ، ص ٦٠ .

٣/ حدود تقنية ضبط الوقت :

يتأثر التطبيق السليم لتقنية ضبط الوقت بعدة حدود تتمثل في الآتي (١):

- أ. وجود اختلافات قافية بين الوحدات بعضها البعض وتلك الثقافات تلعب دوراً كبيراً في تبني تقنية ضبط الوقت .
- ب. وجود منهج تقليدي في التصنيع يقضي بضرورة وجود مخزون كبير للمستقبل وهذا بدوره يخلق مشكلة في تطبيق تقنية ضبط الوقت .
- ج. وجود مقاومة دائمة للتغيير ولعملية التسحين المستمر والتطوير (٢) .
- د. تختلف نسبة نجاح تطبيق تقنية ضبط الوقت من صناعة لأخرى ومن وحدة لأخرى .
- هـ. وجود اختلافات في العلاقة بين الإدارة والعاملين من وحدة لأخرى وهذا يؤثر على عملية اتخاذ قرارات فعالة .
- و. وجود اختلافات في طريقة ربط الأجر بالوقت او الانتاج وهذا يؤثر على الجهود المبذولة لتلبية احتياجات ورغبات العملاء .

٤/ مقومات تطبيق تقنية ضبط الوقت :

يمكن ايضاح اهم تلك المقومات في النقاط التالية (٣):

- أ. الترتيب الداخلي للتسهيلات الانتاجية للمصنع .
 - ب. تشغيل خط الانتاج على أساس نظم السحب .
- علاوة على توفير تغذية عكسية لضمان استمرار الانتاج بدون حدوث توقف او اختناقات ، مع ضرورة وجود نظام متكامل للانتاج يضمن توافر الاحتياجات من المواد الخام بالكمية والجودة المطلوبين وفي الوقت المحدد بما يضمن تدفق عمليات الانتاج بالاضافة إلى وجود شبكة مع العلاقات الجيدة بين كافة الاطراف في سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة والتي تبدأ بالموردين وتنتهي بالعميل (٤).
- تتفق الباحث مع هذا الرأي في أن توفير نظام المعلومات الفعال مع توفير التغذية العكسية المطلوبة يمثلان الركيزة الاساسية في تحقيق نظام إنتاجي ومعلوماتي كفاء وفعال في تحقيق اهدافه المرجوة .

٥/ مزايا او فوائد تقنية ضبط الوقت :

تتعدد الآراء المتعلقة بمزايا تطبيق تقنية ضبط الوقت ، وفي هذا الصدد فقد أورد عدداً من المحاور لمزايا تقنية ضبط الوقت وهي ثلاث محاور أساسية (٥) :

(١) د. محفوظ أحمد جودة ، دراسة الأبعاد التكافلية للتحويل إلى نظام الانتاج في الوقت المحدد ، (عمان : دار وائل للنشر ، ٢٠٠٤م) ، ص ١٦١ .

(٢) د. فريد زين العابدين ، دراسة تحليلية لتجربة تطبيق فكرة حلقات الجودة اليابانية على مجال النشاط الانتاجي بشركة الاسكندرية الوطنية للحديد والصلب ، (جامعة الاسكندرية ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية ، العدد الأول ، يناير ١٩٩٣م) ، ص ١٤ .

(٣) د. محمد محمود يوسف ، الاتجاهات الحديثة في التكاليف والمحاسبة الادارية ، (الدوحة : دار الحكمة ، ١٩٩٤م) ، ص ٦٨٢ .

(٤) Ogrady, P.J., **Putting the Just-In-Time Philosophy Into Practice**, Nicholas Publishing Co., N.Y., ١٩٨٨, P. ٢٨ .

(٥) د. كمال الدين علي محمد ، اثر نظام الانتاج في الوقت المحدد على نظم التكاليف في الوحدات الصناعية ، (جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الثاني ، ١٩٩٢م) ، ص ١٣٨٥ .

أ/ المزايا الانتاجية والصناعية :

تتمثل المزايا الانتاجية والصناعية في استقرار معدلات وجداول الانتاج ، والتطوير المستمر لعمليات التصنيع وزيادة إنتاجية العاملين ، وزيادة انتاجية الآلة ، وتقليل دورة حياة المنتج . هذا بدوره يؤدي إلى تخفيض المخاطر التي تتحملها المنشأة ، علاوة على تحسين الجودة ، هذا بالإضافة إلى الوفورات في الحيز والمكان المخصص للتخزين .

ب/ مزايا مالية وتكاليفية :

تتمثل المزايا المالية والتكاليفية في تخفيض الاستثمارات في المخزون ، وتقليل مخاطر الاحتفاظ بالمخزون ، والثقة في المستوى العالي للتسليم . بالإضافة إلى تخفيض التكاليف للمناولة والفحص ، والعلاقة الجيدة مع العملاء . تخفيض المخزون بجميع انواعه إن لم يكن التخلص منه كليا .

ج/ المزايا الأخرى :

هي عبارة عن تبسيط إجراءات المحاسبة عن المخزون وتبسيط إجراءات الرقابة على المخزون، وتقليل معدل دوران العمالة ، واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج . إن اهم ما يميز تقنية ضبط الوقت هو تخفيض وقت إنتظار وصول المواد ، بالإضافة إلى تخفيض تكاليف النقل والتصنيع^(١).

إلا أن المزايا العديدة لتقنية ضبط الوقت لا تجب ما يناط بها بعض السلبيات والعقبات الي تواجه تطبيق هذه التقنية وتتمثل هذه السلبيات في الآتي:

- إن تطبيق تقنية ضبط الوقت يؤدي إلى تخفيض الأرباح في الاجل القصير وبصفة خاصة في سنة التطبيق نتيجة لوجود مخزون آخر الفترة في السنة السابقة .
 - عدم توافر المهندسين والفنيين القادرين على تفهم وتصميم وتطبيق التقنية كما يجب أن يطبق ، بالإضافة إلى عدم رغبة بعض الموردين أحيانا الاشتراك في تطبيق هذه التقنية .
 - يؤدي التحول إلى تقنية ضبط الوقت إلى تكبد تكاليف باهظة لأنه يتطلب تعديلات في تصميم المصنع وتدريب العمالة .
 - فضلا عن اهم الصعوبات التي تواجه المنشآت في تطبيق هذه التقنية هي المقاومة للتغيير مما يترتب على تطبيقها إلغاء بعض الوظائف او تغيير مسارات السلطة .
- ترى الباحثة ان معظم المزايا السابقة للتقنية تترجم في النهاية في صورة خفض التكاليف مما يؤدي إلى زيادة أرباح المنشأة في المدى القريب او البعيد .

(١) د. عبد العال بن هيثم أبو خشبة ، دراسة وتقييم نظام الانتاج بدون مخزون وأثار تطبيقه على أنظمة التكاليف ، (جامعة القاهرة ، كلية التجارة بني سويف ، مجلة الدراسات المالي والتجارية ، العدد الأول ، السنة الخامسة ، يوليو ١٩٩٥م) ، ص ٢٣٧ .

٦/ أهم الركائز التي تقوم عليها تقنية ضبط الوقت :

ترتكز تقنية ضبط الوقت على عدة ركائز أساسية تتمثل في الشراء في الوقت المحدد ، والانتاج حسب الطلب وليس التخزين ، الانتاج بأحجام صغيرة ، علاوة على نظام سحب المواد الخام والأجزاء^(١).

ترى الباحثة أن هناك ضرورة ملحة لدمج كافة الركائز السابقة في هيكل محدد يقوم عليه تطبيق تقنية ضبط الوقت في كافة المنشآت وهذا للحث على تفعيل دوره المنوط به .

في ضوء ما تقدم يمكن القول بان الوقت أصبح يمثل احد الابعاد الاستراتيجية للمنافسة في الاسواق العالمية بالنسبة للمنشآت الصناعية العاملة في ظل بيئة التصنيع الحديثة ، وخاصة تلك التي تعتمد على نظم الانتاج الفوري ، الامر الذي يستوجب معه قيام نظم معلومات المحاسبة الادارية ومحاسبة التكاليف بالتعامل مع الوقت من اكثر من زاوية بما يخدم اهداف القائمين على إدارة تلك المنشآت ، وذلك على النحو التالي :

أ. تحديد محركات (مسببات) الوقت ويعرف محرك الوقت بأنه العامل الذي يؤثر بشكل مباشر في تغيير سرعة اداء الأنشطة داخل المنشأة ، والهدف الاساسي لذلك هو تحديد الاوقات التي تضيف قيمة للمنتج والتعرف على محركات الوقت التي لا تضيف قيمة للمنتج .

ب. تخطيط الوقت وإعداد موازنة مستقبلية له وذلك كما يتبع في باقي اجزاء او عناصر الموازنة التخطيطية ، مع ضرورة تطوير مقاييس جديدة لقياس الانحرافات في زمن دورة التشغيل بما يساعد في دعم التحول إلى التصنيع الأمثل وتشجيع التسحن المستمر لعمليات وانشطة المنشأة .

ج. تخصيص الوقت على الاستخدامات العديدة المتنافسة تخصيصاً يكفل تحقيق امثل استخدام للوقت وذلك ارتباطاً بمعيار ما يضيفه الوقت المستغرق في اداء نشاط معين إلى قيمة المنتج . من هذا يتبين وجود اتفاق عام على أن تطبيق تقنية ضبط الوقت يؤدي إلى^(٢):

- عدم وجود مخزون وشراء المواد والاجزاء اللازمة للانتاج بكميات صغيرة وبدون تخزين وأيضاً سهولة واستمرارية تدفق الانتاج بين المراكز او المراحل الانتاجية .
- هناك صور ضياع تلازم العملية الانتاجية والتي تحاول هذه التقنية معالجتها . مع ضرورة إعاد الترتيب الهندسي بما يحقق المرونة الصناعية ووجود عدد كاف من المهندسين والفنيين والعماله الماهرة .
- تخفيض تكلفة العناصر التي تمثل صور مختلفة للفاقد مع ضرورة توافر مقاييس الجودة والوقت ورضاء العميل .
- ضرورة دعم او تأييد الإدارة العليا للعاملين في حل المشاكل الانتاجية ، علاوة على ضرورة التجديد والابتكار من قبل العاملين والادارة .

(١) د. نجوى احمد السيسى ، مرجع سابق ، ص ٦٨ .
(٢) د. محمد فهمي بلال ، جدولة الانتاج ، (القاهرة : دن ، ١٩٩٦م) ، ص ١٩٠ .

مما تقدم تخلص الباحثة إلى ان قوة هذه التقنية ترجع إلى قدرتها على التخلص من المخزون والوصول به لأدنى حد ممكن وأحياناً إلى الصفر ، مما يساهم بشكل كبير في القضاء على الفاقد ، بالإضافة إلى تخفيض تكلفة الأنشطة المرتبطة بالانتاج نتيجة استبعاد او تخفيض وقت الاستجابة Lead Time – من تسليم المواد الخام وحتى التسليم للعميل ، وكذلك باستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج ، وعلى الرغم من صعوبة تحقيقه وتطبيقه في الواقع العملي ومثاليته إلا انه يظل النظام الامثل في ظل التغيرات المتلاحقة في البيئة الصناعية ، ويعتبر من أهم الأنظمة الادارية الفعالة التي تطبق في بيئة التصنيع الحديثة .

ترى الباحثة أن مدى فعالية أنظمة معلومات المحاسبة الادارية في بيئة التصنيع إن هناك مجموعة من السمات الجديدة والتي برزت ولم تكن سائدة من قبل في بيئة الاعمال وقد تمركزت هذه السمات في ظهور الكتلات الاقتصادية الدولية والكيانات الكبرى المتعددة والتقدم السريع في مجال تكنولوجيا الانتاج بالإضافة إلى برامج تحسين نظم التصميم ونظم الانتاج المرن وثورة المعلومات والتطور المعرفي الضخم .

المبحث الثالث

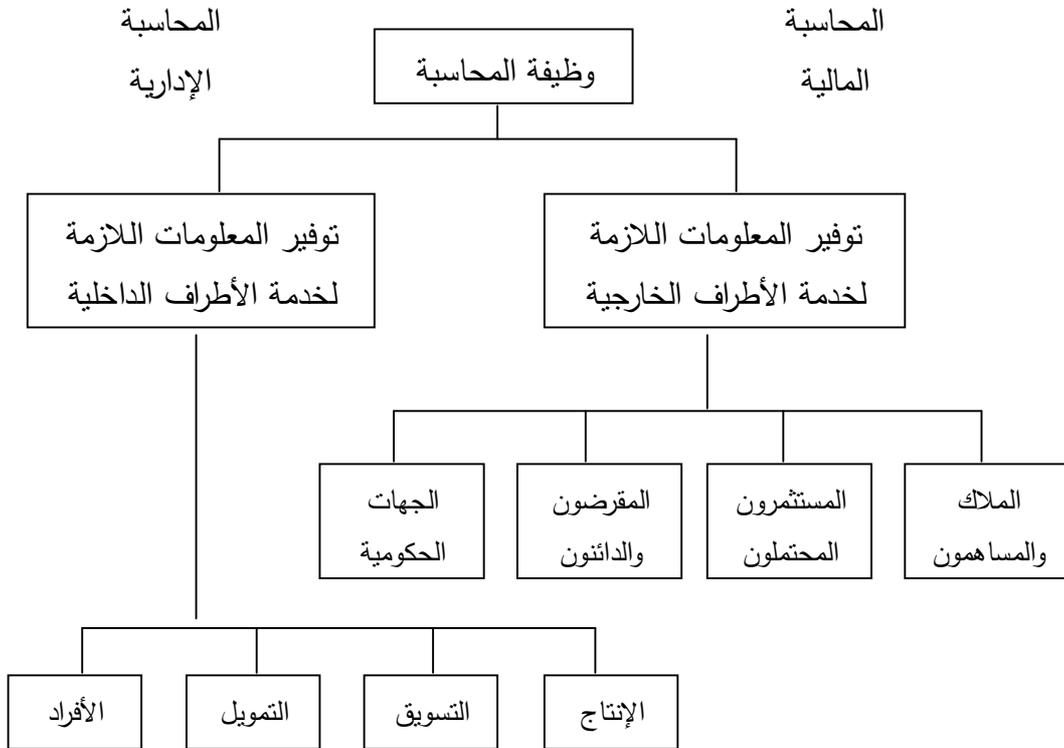
علاقة المحاسبة الإدارية بالإستراتيجية

أولاً : المحاسبة الإدارية – نظرة عامة

تهتم المحاسبة الإدارية بتقديم المعلومات للمديرين بمعنى أنها تقدم هذه المعلومات للمسؤولين داخل المنظمة والقائمين على إدارة ورقابة اعمالها. بذلك تختلف المحاسبة الإدارية عن المحاسبة المالية التي تهتم بتقديم المعلومات لحملة الأسهم والمقرضون وغيرهم من خارج المنظمة⁽¹⁾.

شكل رقم (١/٣/١)

وظيفة المحاسبة



المصدر : د. سمير أبو الفتوح صالح ، المحاسبة الإدارية الاستراتيجية – الاساليب المعاصرة لدعم الادارة في عصر العولمة والمعرفة ، (المنصورة : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، ٢٠٠٩م) ، ص ٣.

دور المحاسبة في العملية الإدارية

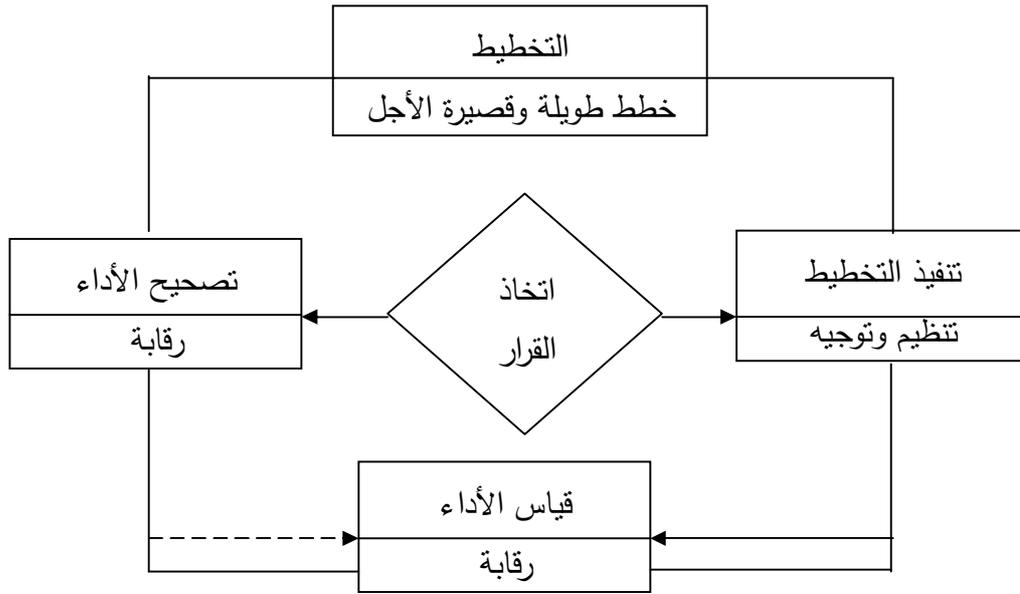
تتضمن العملية الإدارية عدة وظائف قيادية تختلف في تحديدها الكتاب والباحثون لترابط وتشابك وتداخل تلك الوظائف ، وأن الوظيفة الرئيسية للإدارة هي اتخاذ القرارات ، وأن التخطيط والرقابة هما عمليتان مطلوبتان لرفع كفاءة استخدام هذه الوظيفة ، بينما يرى البعض الآخر أن القيام بالتخطيط ينطوي

(١) د. سمير أبو الفتوح صالح ، المحاسبة الإدارية الاستراتيجية – الاساليب المعاصرة لدعم الادارة في عصر العولمة والمعرفة ، (المنصور : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، ٢٠٠٩م) ، ص ٣.

على اتخاذ قرارات فضلاً عن أن ممارسة الرقابة تتطلب أيضاً اتخاذ مجموعة من القرارات الصحيحة وعلى الرغم من تداخل وترابط تلك الوظائف مع بعضها فإنه يمكن عرضها كما بالشكل رقم (٢/٣/١) التالي:

شكل رقم (٢/٣/١)

دورة العملية الإدارية



المصدر : د. سمير أبو الفتوح صالح ، المحاسبة الإدارية الاستراتيجية – الاساليب المعاصرة لدعم الادارة في عصر

العولمة والمعرفة ، (المنصورة : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، ٢٠٠٩م) ، ص ٩ .

في ضوء ما تقدم أصبح للمحاسب دور فعال في التنظيم ومن أجل ذلك يحتل بكثير من منظمات الأعمال الكبيرة والرائدة قمة هذا التنظيم . بفضل ما يتوفر لديه من إمكانيات وما يؤديه من مهام وواجبات فهو على دراية وعلم بكافة ما يحيط بالتنظيم ، الأمر الذي فرض نوع من الرواج أو التداخل بين واجبات المحاسب ومهامه مع وظائف الإدارة من تخطيط ورقابة وما تتخذ من قرارات .

كما ان الدراسات المعاصرة الآن في مجال المحاسبة الإدارية والإدارة الإستراتيجية للتكلفة أصبحت تلقى الضوء بشدة على دور كل من المحاسب والمدير بالتنظيم ، وعلاقة كل دور بالآخر وإلى أي مدى يمكن أن يتداخل ، وكيف يمكن للمحاسبة أن تساعد الإدارة ؟

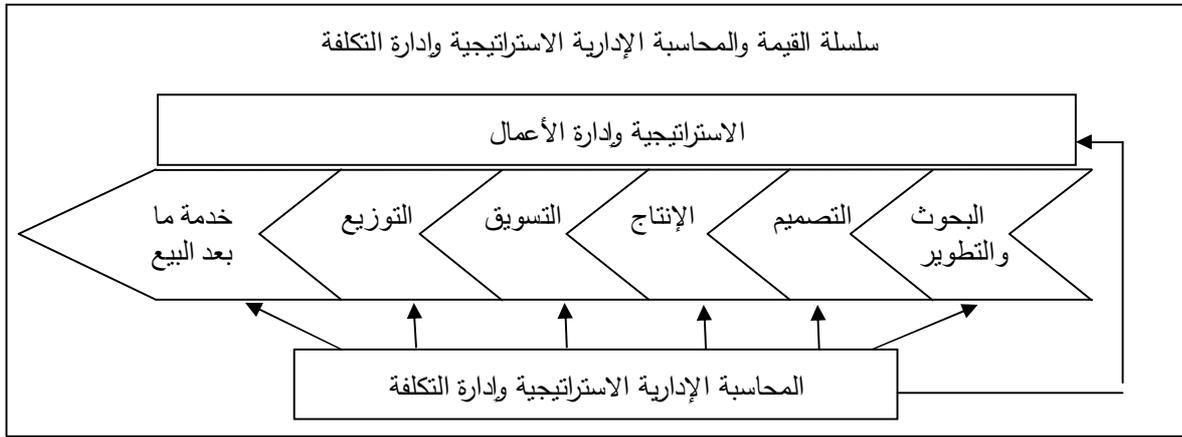
لعل من المناسب أن تكون نظرتنا وتفهمنا للتنظيم من خلال سلسلة القيمة لوظائف الأعمال كما يتضح ذلك من الشكل رقم (٣/٣/١) والتي يقصد بها تلك الوظائف المتعلقة والمنتالية والتي تضيف منفعة أو قيمة لسلع أو خدمات التنظيم .

يتبين من الشكل السابق وظيفة الإستراتيجية وإدارة الأعمال والتي يمتد نطاقها ليشمل كافة وظائف الأعمال والتي يقوم بها مجموعة من المديرين التنفيذيين المنوط بهم المسؤولية العامة والشاملة بالتنظيم .

هذا وتعد المحاسبة المالية الوسيلة الرئيسية لمساندة المديرين في إدارة كل وظائف الأعمال والتنسيق بين الأنشطة بداخل الإطار العام للتنظيم ككل . ومن ثم فإن التركيز يكون على كيفية مساعدة المحاسبة كنظام معلومات لدعم الإدارة في النهوض بهذه المهام والوظائف^(١) .

شكل رقم (٣/٣/١)

سلسلة القيمة والمحاسبة الإدارية الاستراتيجية وإدارة التكلفة



المصدر : د. سمير أبو الفتوح صالح ، المحاسبة الإدارية الاستراتيجية – الأساليب المعاصرة لدعم الإدارة في عصر العولمة والمعرفة ، (المنصورة : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، ٢٠٠٩م) ، ص ١٠ .

مما لا شك فيه أن نجاح الإدارة في الأجل الطويل إنما يعتمد على رضا العملاء والمستهلكين . ومن ثم يقع على عاتق هذه الإدارة مسئولية مستمرة للتعرف على آراء هؤلاء العملاء فيما يقدمه التنظيم من سلع وخدمات وبالمثل فإن المحاسب الإداري يجب أن يتحمل نفس المسئولية المستمرة في تفهم آراء رجال الإدارة – عملائه – فيما يقدمه من معلومات محاسبية^(٢) .

ثانياً : مفهوم وأغراض نظم المحاسبة الإدارية

١. مفهوم المحاسبة الإدارية

لقد حدث تطور في مفهوم ونطاق المحاسبة الإدارية وفي دور المحاسب الإداري في السنوات الأخيرة وإمتد نطاقها ليشمل الأساليب الكمية وبعض أساليب العلوم السلوكية . وأصبح دور المحاسب الإداري لا يقتصر فقط على توفير البيانات وإعداد التقارير بل تعدى ذلك إلى المساهمة في دعم القرارات، والعمل بصورة مباشرة مع المديرين التنفيذيين للتأكد من توافر الموارد بالكميات المطلوبة وفي الوقت المناسب وبالسعر المناسب . وبالرغم من ذلك فإن التطور لم ينعكس في تصميم وتنفيذ نظم المحاسبة الإدارية ، مما نتج عنه ان هذه النظم أصبحت غير قادرة على تلبية مطلب الإدارة من البيانات في التخطيط والرقابة في ظل التغيرات العالمية الجديدة والبيئة المحيطة بالمنظمات ، وطبيعة المنافسة التي تواجهها

(١) المرجع السابق، ص ٩ - ١٠ .

(٢) المرجع السابق، ص ١٠ .

الوحدات الاقتصادية . ويرجع هذا من ناحية إلى فشل أساليب وطرق المحاسبة الإدارية في معالجة بعض المشاكل الناشئة عن التغيرات في بيئة نظم التصنيع الحديثة وعدم الاهتمام بالقدر الكافي بطبيعة المنافسة التي تواجهها هذه الوحدات والمساهمة في وضع الاستراتيجيات لمواجهة هذه المنافسة.

في نفس الوقت حدثت تطورات سريعة في مجال تكنولوجيا المعلومات وشملت هذه التطورات الحاسبات الالكترونية والبرامج الجاهزة ، وقد ساعد ذلك على زيادة استخدام الحاسب الالكتروني في العملية الادارية واتخاذ القرارات.

بالنسبة لمفهوم المحاسبة الإداري يمكن القول أن من أكثر التعريفات شيوعاً وشمولاً هو تعريف الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بأنها عملية تحديد وقياس وتجميع وتحليل وإعداد وتفسير وإيصال المعلومات المالية والتشغيلية التي تستخدم بواسطة الإدارة في عملية التخطيط والرقابة والتقييم وللتأكد من استخدام الموارد بفعالية للجهات الأخرى بخلاف الإدارة مثل المساهمين والأجهزة الحكومية والسلطات الضريبية.

قد عرفت جمعية المحاسبين الأمريكية المحاسبة الإدارية بأنها تطبيق الأساليب الفنية المناسبة والمفاهيم العلمية في تشغيل البيانات الفعلية والمتوقعة والمتعلقة بالمنشأة . تساعد الإدارة في التخطيط وتحديد الأهداف الاقتصادية وفي اتخاذ القرارات الإدارية . فهي تشتمل على المفاهيم والأساليب اللازمة للتخطيط الفعال والمفاضلة بين البدائل والرقابة وتقييم الأداء .

كما أن المحاسبة الإدارية هي تطوير لبيانات المحاسبة المالية وإعادة عرضها بالشكل الذي يمكن مختلف المستويات الإدارية بالمنشأة من الوفاء باحتياجاتها . وهذا يعني أن المحاسب الإداري يبدأ عمله من حيث انتهى المحاسب المالي ، وبالتالي فلا داعي لقيام المحاسب الإداري بإمسك سجلات أو مستندات بل يكفي المحاسب الإداري بعض الكشوف التحليلية بجانب السجلات الإحصائية لإعداد عرض أو تعديل بيانات المحاسبة المالية^(١) .

٢. الأغراض الرئيسية لنظم المحاسبة الإدارية

يعتبر نظام المحاسبة النظام الرئيسي أو الأساسي الذي يقدم معلومات كمية في كافة التنظيمات تقريباً، هذه المعلومات تخدم أغراضاً أربعة أساسية هي^(٢) :

- أ. إعداد التقارير الدورية الداخلية لدعم الإدارة في تخطيط تكاليف التشغيل وتقييم أداء العاملين والأنشطة.
- ب. إعداد التقارير الدورية الداخلية للإدارة عن ربحية المنتجات ، العلامات التجارية ، العملاء ، قنوات التوزيع ... الخ ، وهذه المعلومات تفيد في دعم القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد ، وقرارات التسعير في بعض الأحيان .

(١) المرجع السابق، ص ص ١٠ - ١٢.

(٢) المرجع السابق، ص ص ١٢.

ج. إعداد التقارير غير الدورية والمتعلقة برسم السياسات العامة ، والتخطيط طويل الأجل ، وتقديم منتجات جديدة ، والاستثمار في المعدات ... الخ .

د. إعداد التقارير الخارجية من خلال القوائم المالية للمستثمرين والجهات الحكومية والأطراف الخارجية بصفة عامة .

قد يتطلب كل غرض من هذه الأغراض طرقاً مختلفة لتجميع البيانات والتقرير عنها ، وبالطبع فإن المحاسب لن يكون بوسعها مقدماً تحديد كافة القرارات التي يمكن أن تواجه هؤلاء المستخدمين ، ومن ثم فإن نظم دعم الإدارة غالباً ما تصمم بالشكل الذي يمكن من استيفاء ومقابلة الاستخدامات الأكثر شيوعاً .

ثالثاً : خصائص المعلومات المحاسبية

لكي يحقق نظام المعلومات المحاسبي الأهداف التي يسعى إليها لابد من توافر خصائص معينة في المعلومات المحاسبية حتى تصبح مفيدة ومؤثرة عند صنع واتخاذ القرارات ، من هذه الخصائص^(١) :

١. **الملائمة Relevance** : يعني معيار الملائمة (أو مناسبة المعلومات المحاسبية) أن تكون المعلومات المحاسبية ملائمة للغرض الذي أعدت من أجله ، وكذلك يرتبط بمعيار الملائمة توفير المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات لأن توفير المعلومة بعد اتخاذ القرار لا يكون ملائماً .

٢. **الموضوعية أو الخلو من التحيز Freedom From Bias** : أي عدم تحيز المعلومات المحاسبية لفئة من مستخدمي هذه المعلومات على حساب فئة أخرى . كما يعني هذا المعيار أيضاً التحقق من دقة المعلومات المحاسبية بصورة موضوعية .

٣. **القابلية للقياس Quanta ability** : لكي تكون المعلومات المحاسبية مفيدة ومؤثرة يجب أن ينصب اهتمام معدي المعلومات المحاسبية على المعلومات القابلة للقياس الكمي ، وفي حالة استخدام الأسلوب الوصفي في إعداد المعلومات المحاسبية يجب تحويلها بقدر الإمكان إلى معلومات يمكن قياسها وإذا لم يتحقق ذلك فيجب العناية بمثل هذه المعلومات .

٤. **القابلية للمقارنة Comparability** : عند عرض المعلومات المحاسبية يجب على معدي هذه المعلومات إعدادها بطريقة تساعد من مقارنتها بمعلومات تخص فترة أخرى أو ظاهرة أخرى لأن ذلك يساعد متخذي القرارات في إجراء عملية المقارنة ومن ثم اتخاذ القرارات المناسبة .

٥. **التكلفة والعائد Cost/Benefit** : يقوم هذا المعيار على أساس تزويد مستخدمي المعلومات بتكلفة وعائد المعلومات ، ومن الضروري أن تزيد قيمة المعلومة عن تكلفة إنتاجها أو تكلفة الحصول عليها ، ولذلك إذا زادت تكلفة المعلومات عن منفعتها فيفضل عدم الحصول على هذه المعلومات .

٦. **الصحة والدقة Accuracy** : يعني هذا المفهوم خلو المعلومة من الأخطاء . ورغم ذلك فإن الدقة في المعلومة مسألة نسبية .

(١) المرجع السابق، ص ١٣ - ١٤ .

٧. **المرونة Flexibility** : تشير هذه الخاصية إلى مدى مواءمة البيانات المتولدة عن نظم المعلومات لأكثر من متخذ قرار ، ويعتبر ذلك نوع من الملاءمة أيضاً .

٨. **القابلية للفهم Understandability** : تعني هذه الخاصية ان المعلومات لكي تكون مفيدة يجب أن تكون مفهومة وخاصة بالنسبة لمستخدمي هذه المعلومات .

٩. **خصائص أخرى** : كالشمول والوضوح للمعلومات المحاسبية . وهذه الخصائص تمثل السمات الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية – وخاصة معلومات المحاسبة الإدارية – حتى تصبح مفيدة ونافعة وتساعد إدارة المنشأة في اتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية .

رابعاً : التطور الفكري للمحاسبة الإدارية

ظهرت المحاسبة الإدارية في الوجود عندما تبين للمحاسبين خلال الخمسينات والستينيات من القرن الحالي إن تكلفة المنتج التي كانت تحتسب أصلاً بهدف تخصيص التكاليف بين الوحدات المباعية والوحدات المتبقية في صورة مخزون في نهاية الفترة تستخدم بواسطة الإدارات التنفيذية في أغراض حساب ربحية المنتج والتسعير وتحديد المزيج الإنتاجي والرقابة الإدارية واتخاذ العديد من القرارات ، لذلك طور المحاسبون من إنتاجهم للمعلومات لكي تلائم تلك النوعيات المختلفة من القرارات وتخلوا من مبدأ تخصيص الأوحدة للتكلفة وفكرة التكلفة الحقيقية أو منهج الحقيقة المطلقة وانطلقت دعوة المحاسبين إلى مبدأ تكاليف مختلفة لأغراض مختلفة وهو ما يطلق عليه البعض منهج الحقيقة الشرطية أو الحقيقة الارتباطية والذي يشتهر أيضاً تحت حقيقة المحاسبة الإدارية^(١) .

لقد ظهر الاتجاه الأخير (تكاليف مختلفة لأغراض مختلفة) فور أن ظهرت تلك المفارقة مع منهج الحقيقة المطلقة الذي لم يجد ما يستحق عناء التفرقة بين حاجات مستخدمي البيانات ، وان نظاماً واحداً للقياس يمكن أن يعطي مساحة بقدر كل طبقات ونماذج القرار المختلفة (قرارات الاستثمار ، التسعير ، الإحلال) . إلا أن أي اتجاه جديد يرى أن هناك ما يستحق عناء التفرقة بين الحاجات المختلفة لمستخدمي المعلومات ومنهجه في ذلك هو تحديد طبيعة المشكلات التي يمكن أن تكون محلاً لقرار ثم تحديد نماذج أو طرق صنع القرار في كل مجال ، ثم اتباع قواعد المنهج الاستنباطي في تحديد نوعية البيانات المطلوبة لهذه النماذج وكيفية قياسها . ولا شك أن هذا المنهج قد ساعد إلى حد كبير على محاسبة التكاليف بأن فتح أمامها مجالات جديدة تخوضها بحثاً عن وسائل لتلبية الحاجات المتعددة لصانعي القرار^(٢) .

مما تقدم يتضح أن المرحلة السابقة من التطور تميزت بازدياد الوعي بأهمية صنع القرار وتكثر في نماذج صنع القرار بشكل يلفت الانتباه ، وحيث أن هذه النماذج ، خاصة المعقدة منها ، تتطلب حجماً كبيراً من البيانات ، ولأن أحداً لم يأخذ في اعتباره (عند التعامل مع هذه النماذج على المستوى النظري)

(١) Kaplan. R. S., **The Evolution of Management Accounting**, The Accounting Review, Vol. Lix, No.3, July, 1984.

(٢) د. محمد عبد العزيز أبو رمان ، ترشيد قرار المحاسب الإداري ، الرؤية والدور ، (القاهرة : د.ن ، ١٩٨٩م) ، ص ٣٦ .

مدى صعوبة الحصول على هذه المعلومات أو تكلفة الحصول عليها ، فلقد كان من الضروري أن يعقب هذه المرحلة مرحلة من التأمل والتدبير فيما وصلنا إليه وكيف يمكن الخروج من هذا المأزق.

خامساً : دور الرقابة الإدارية في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات

إن جوهر المحاسبة الإدارية يتمثل في إمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة لممارسة وظائفها في التخطيط والتنسيق والرقابة . كما ان صحة القرار تعتمد على صحة المعلومات التي يتخذ على أساسها، فإذا كانت المعلومات غير ملائمة فمن الطبيعي أن تتوقع قرار غير سليم وكلما تحسنت جودة المعلومات كلما ازدادت جودة القرار .

دور المحاسبة الإدارية في التخطيط

يتوقف تحقيق الأهداف عادة في التخطيط السليم . وتعتبر المعلومات التي يقدمها المحاسب الإداري أساساً لعملية التخطيط . ويتضمن التخطيط العناصر الرئيسية التالية^(١):

- ١ . التخطيط عملية اختيار ومفاضلة بين مجموعة من البدائل .
- ٢ . تسعى العملية التخطيطية إلى اختيار مجموعة إجراءات ممكنة التنفيذ في ضوء أهداف العملية التخطيطية والموارد المتاحة .
- ٣ . يستلزم التخطيط وجود بدائل يتم الاختيار من بينها ، وبدون وجود هذه البدائل لا يمكننا القول بتواجد التخطيط . وتفاوت هذه البدائل في طبيعتها وطبقاً للمستوى الذي يتخذ عنده القرار ، فعند المستويات الإدارية العليا قد تتخذ البدائل شكل الأهداف المختلفة البديلة للمنشأة التي يمكن تحقيقها ، بينما قد تتخذ البدائل عند المستويات الإدارية الأقل شكل البرامج البديلة لتخصيص الموارد ، والتي يتم الاختيار من بينها لتحقيق هدف معين .
- ٤ . إن الإجراءات المختارة يجب أن ينتج عنها العائد الأمثل : فالتخطيط عملية رشيدة تتضمن المفاضلة بين البدائل بهدف اختيار البديل الأمثل أو مجموعة من البدائل المثلى .

دور المحاسبة الإدارية في الرقابة وتقييم الأداء

يقصد بالرقابة ذلك الأسلوب أو الوظيفة التي بمقتضاها يتم التأكد من أن كافة أنشطة المنشأة تسير وفقاً للأهداف والخطط والبرامج والسياسات والمعايير المستهدفة مقدماً ، وبمعنى آخر فهي الأسلوب الذي يتم بموجبه التحقق والتثبت من مطابقة ومسايرة التنفيذ الفعلي لما هو مخطط ومستهدف فالرقابة هي عملية تتضمن الأنشطة الخاصة بتبني الخطط وتوصيلها من المستويات الأعلى إلى المستويات الأقل وحث الأفراد على تنفيذ تلك الخطط وتقييم الأداء الفعلي في صورة الخطط الأصلية والمعدلة واتخاذ الإجراءات اللازمة سواء كانت هذه الإجراءات علاجية أو إجراءات معدلة .

(١) د. محمد صبري العطار ، المحاسبة الإدارية ، (بدون ناشر ، ١٩٨٨م) ، ص ص ١٩ - ٢٣ .

دور المحاسبة الإدارية في اتخاذ القرارات

يقدم المحاسب الإداري للإدارة البيانات والمعلومات التي ترشدها عند اتخاذ القرارات الإدارية ويتمثل دور المحاسب الإداري هنا في تحديد المعلومات المناسبة لعملية المفاضلة وتقديمها للإدارة بشكل مفهوم والتوصية باتخاذ القرار الذي يراه مناسباً وسليماً .

تتصف بيئة الأعمال الحديثة بالديناميكية والتغيير المستمر وتزايد شدة حدة المنافسة الخارجية التي تتعرض لها وظهور التكتلات والتحالفات الإستراتيجية والتطور التكنولوجي الهائل والسريع على المستوى العالمي والاتجاه نحو كونية أو عملية الأسواق وتحرير التجارة العالمية وإزالة معوقاتهما . لذلك فإن الأمر يتطلب معلومات ليس فقط من داخل المنشأة وإنما أيضاً من خارجها . حيث يتكون الموقف التنافسي لأي منشأة من مجموعة عوامل متعددة تؤثر بالإيجاب والسلب على وضع المنشأة في السوق ، وعلى مدى قدرتها على المنافسة التي تتأثر بدورها بمدى قدرة الإدارة على وضع إستراتيجية معينة تمكن المنشأة من مواجهة المنافسة في السوق . وتحتاج الإدارة عند رسم إستراتيجية المنشأة إلى العديد من البيانات الداخلية والخارجية .

سادساً : التطورات المعاصرة في بيئة نظم التصنيع وتكنولوجيا المعلومات

شهدت الفترة الأخيرة تطوراً في بيئة التصنيع وأساليب وإدارة الإنتاج ، مما كان له آثار مباشرة على الأفكار والأساليب التي يقوم عليها تجهيز معلومات التكاليف الملائمة لتسيير وظائف التخطيط والرقابة وتقييم الأداء . وتكون الأفكار والأساليب جوهر ما يمكن أن تطلق عليه اصطلاح "محاسبة التكاليف الإدارية" تأكيداً على التوجه نحو الاستخدامات الإدارية الداخلية ، وتميزاً لها عن الاستخدام الضيق لاصطلاح "محاسبة التكاليف" للإشارة على قياس تكاليف الإنتاج والمخزون لأغراض إعداد القوائم المالية .

فقد ترتب على تطور نظم التصنيع حدوث العديد من التغيرات تمثلت في ظهور خصائص تشغيلية مستحدثة مختلفة إلى حد كبير عن الخصائص التشغيلية لنظم التصنيع التقليدية ، كما ترتب على ذلك أيضاً ظهور تغيرات هامة في كل من هيكل التكلفة ، والحصص النسبية لعناصر التكاليف ، حيث انخفضت تكلفة العمل المباشر وتقلص دورها ، هذا بالإضافة إلى زيادة التكاليف الإضافية نسبة إلى التكاليف المباشرة بشكل كبير^(١) .

نتيجة للتقدم المذهل في تكنولوجيا تصنيع الحاسب الإلكتروني مع الانخفاض المستمر في تكاليف أنظمتها أن انتشر استخدام الحاسب الإلكتروني في معالجة البيانات وإنتاج المعلومات ، بدءاً من التفكير في المشروع ، وإعداد الدراسات ، والتصميمات ، والتخطيط للتنفيذ والمتابعة ، وانتهاءً بالتشغيل وعمليات الصيانة . وبذلك يعد الحاسب من الأساليب التي أمكن استعمالها لتضييق

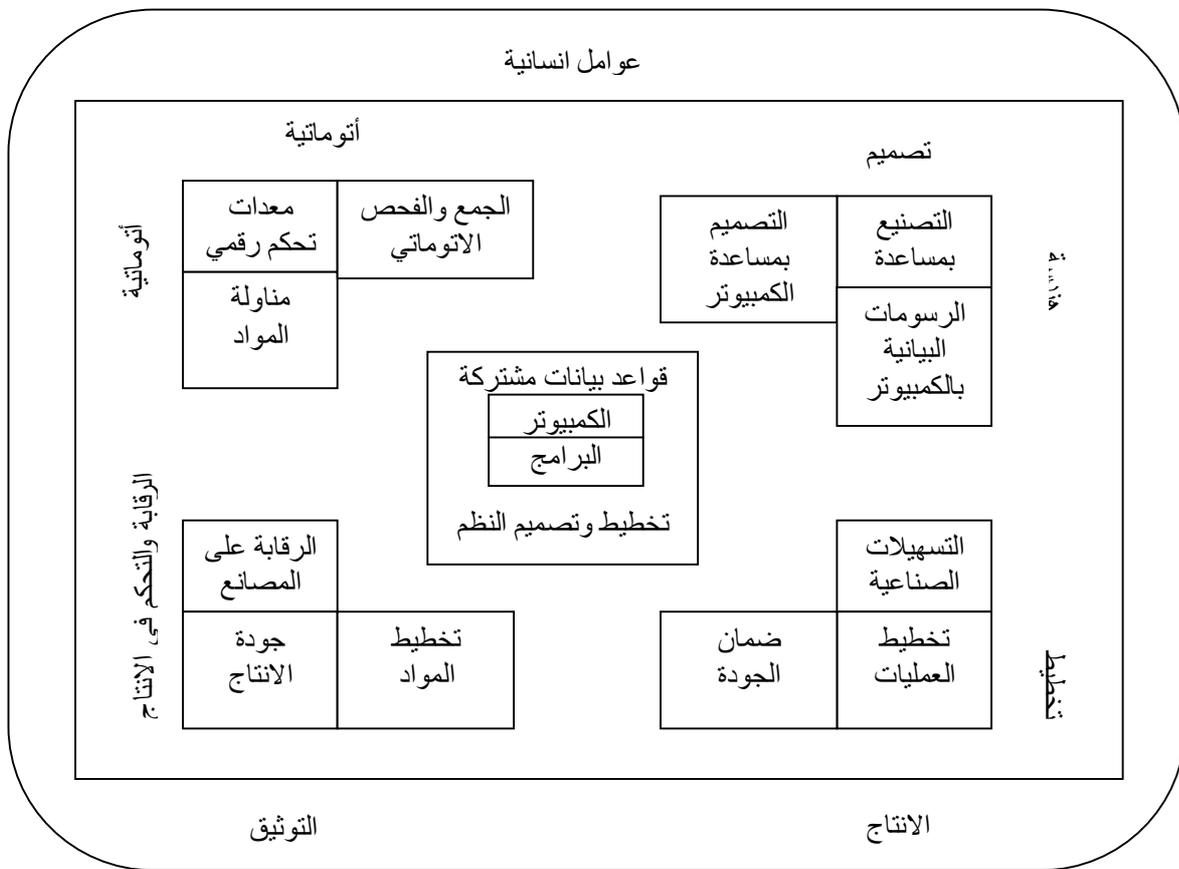
(١) د. سمير أبو الفتوح صالح ، مرجع سابق ، ص ٢٤ .

الهوة ما بين تحديد الاحتياجات وسرعة اتخاذ القرار الجيد الذي يكفل تحقيق الهدف بكفاءة وفعالية عالية .

لقد كان هذا التطور الكبير من إبداع فكر البشر ، كي يعاونه على إنجاز كثير من الأعمال بصورة منطقية ومرتبطة وسريعة ، وفي مجالات محددة ، توفيراً للجهد والوقت ، وتحسين الأداء ، ليقصر دور العقل البشري على التفكير في الوظائف المهنية المتعلقة بالتحكم في عمليات التصميم والتخطيط والإنشاء والتصنيع .

شكل رقم (٤/٣/١)

التصنيع المتكامل بمساعدة الكمبيوتر



المصدر : د. سمير أبو الفتوح صالح ، المحاسبة الادارية الاستراتيجية – الاساليب المعاصرة لدعم الادارة في عصر العولمة والمعرفة ، (المنصورة : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، ٢٠٠٩م) ، ص ١٠ .

لقد بدأت في الآونة الأخيرة تقنية جديدة ، تتكامل فيها كل العناصر لتشكل في مجموعها تقنية التصنيع المتكامل بمساعدة الحاسب الإلكتروني^(١) .

(١) المرجع السابق ، ص ١٠ .

قد ترتب على التقدم في بيئة التصنيع ظهور العديد من نظم التصنيع الحديثة حيث تغيرت أساليب الإنتاج ، فاعتمدت على التقنية الصناعية المتقدمة التي تستطيع القيام بالعملية الإنتاجية تلقائياً بدون تدخل العنصر البشري^(١) .

في إطار تطور مجال العمليات الصناعية تعدد الأمثلة لنظام التصنيع الحديثة ، خاصة في مرحلة التصنيع والتخطيط والتنفيذ ، ففي مرحلة التصميم يتم استخدام نظام التصميم بمساعدة الحاسب الآلي ، أما في مرحلة التخطيط فيتم استخدام نظام تخطيط الاحتياجات من المواد ، كما يتم استخدام نظام تخطيط الاحتياجات من الموارد ، أما في مرحلة التنفيذ حيث يستخدم نظام التصنيع المرن الذي يساعد على خفض تكاليف التحول من إنتاج منتج أو نموذج إلى آخر بأقل حد ممكن مع الإسراع في عملية التحول . كما تتميز هذه النظم بتقصير وقت الاستجابة وهو الوقت الذي ينقضي بين استلام طلب العميل وبين تنفيذ هذا الطلب. يضاف إلى ذلك إمكانية تصنيع وشحن كميات من منتج معين بأحجام وألوان ونماذج مختلفة في وقت قصير وذلك عن طريق خفض الوقت المستخدم في التجهيز والإعداد . ويتفرع من هذا النظام نظم التصنيع المتكامل باستخدام الحاسب الآلي والذي تتم من خلاله عمليات التشغيل والرقابة لجميع العمليات باستخدام الكمبيوتر والتقليل إلى حد كبير من العمل البشري . ونظم الإنتاج إلى الموعد المحدد (JIT) ، والرقابة الذاتية التي تركز على تطبيق مفهوم الرقابة الشاملة للجودة (TQC) إلى رقابة الوحدات المعيبة تلقائياً ، والاهتمام بالعاملين ، وتدفق الإنتاج بين المراحل التشغيلية حتى تصبح منتجات تامة.

قد صاحب التقدم التكنولوجي في أساليب الإنتاج تغيير واضح في مفاهيم إدارة وتخطيط الإنتاج ، حيث زاد تركيز الإدارة على كل من^(٢) :

- ١ . خفض المخزون .
- ٢ . زيادة الجودة .
- ٣ . تبسيط الأنشطة .

حيث تهدف نظم التصنيع الحديثة إلى التخلص من المخزون السلعي ، بل ان منظومة تقنية ضبط الوقت (JIT) تهدف إلى تحقيق مفهوم المخزون الصفري ، اما فيما يتعلق بالجودة فقد احتلت أهمية كبيرة في بيئة التصنيع الحديثة وذلك للرغبة في المنافسة والتفوق كما سيتضح ذلك فيما بعد .

سابعاً : خصائص بيئة نظم التصنيع الحديثة

تتسم البيئة الصناعية على المستوى العالمي بعدد من الخصائص أهمها : تزايد حدة وشدة المنافسة العالمية ، التركيز على وضع استراتيجيات للتنافس تحقيقاً للميزة التنافسية ، ظهور المنافسة المعتمدة على عنصر الزمن ، تزايد معدلات الابتكار والتغير التكنولوجي ، التركيز على عمليات ونظم التصنيع الحديثة،

(١) المرجع السابق، ص ٢٩ .

(٢) المرجع السابق، ص ص ٢٩ ، ٣٠ .

توجيه الاهتمام نحو إدارة العلاقات مع الموردين ، التركيز على مفاهيم إدارة الجودة الشاملة ، وأخيراً التوجه نحو فلسفة منظومة تقنية ضبط الوقت (Just – in – time) .

يمكن القول انه لا توجد اختلافات جوهرية بين فلسفة وخصائص النظم الصناعية المتقدمة وعليه يمكن بيان خصائصها في النقاط التالية^(١):

- ١ . التركيز على وضع استراتيجيات للتنافس تحقيقاً للميزة التنافسية .
- ٢ . تزايد حدة وشدة المنافسة العالمية أو الكونية .
- ٣ . ظهور المنافسة المعتمدة على عنصر الزمن .
- ٤ . تزايد معدلات الابتكار والتغير التكنولوجي .
- ٥ . القضاء على الضياع .
- ٦ . تخفيض مدة دورة المنتج .
- ٧ . التركيز على عمليات ونظم التصنيع الحديثة التكامل بين منصة العمليات ومنصة التقنيات .
- ٨ . توجيه الاهتمام نحو إدارة العلاقات مع الموردين .
- ٩ . الرقابة الشاملة على الجودة .
- ١٠ . التوجه نحو فلسفة تقنية ضبط الوقت .

ثامناً : المحاسبة الإدارية الإستراتيجية كمدخل لتلبية مطلب الإدارة من المعلومات في ظل البيئة التنافسية

١. الحاجة إلى تطوير المحاسبة الإدارية لتلبية احتياجات البيئة المتطورة للتصنيع

إن أهم التطورات التي حدثت في بيئة التصنيع والنتيجة عن التطور التكنولوجي في نظم الإنتاج والمعلومات ، خاصة بعد أن أصبحت جميع أركان الأداء الإنتاجي والإداري متكاملة معاً بالكمبيوتر. مما لا شك فيه أن المحاسبة الإدارية والتكاليف في حاجة إلى تطوير لتلبية احتياجات البيئة الصناعية المتطورة ، خاصة في مجال اتخاذ القرارات الإستراتيجية . فالمحاسبة الإدارية لم تقدم التحليل المالي اللازم لاتخاذ القرارات الإستراتيجية من الرقابة الشاملة على الجودة وتحقيق الاكتفاء الذاتي للمستهلك ، وتدعيم الموقف التنافسي للمنشأة ، لذلك فإن هناك حاجة إلى أهمية المدخل الشامل لإدارة التكلفة ، خاصة بعد أن تطورت الاهتمامات الإدارية وازداد التركيز على تحقيق بعض الأمور الإستراتيجية ، مثل دراسة تكلفة تحقيق مستوى مرتفع من الجودة ودراسة التكلفة في الأجل الطويل خلال دورة حياة المنشأة ككل ، وأيضاً التركيز على المراحل المختلفة لسلسلة القيمة ، بما يضمن ضرورة تعظيم المنفعة المحققة خلال تلك المرحلة وجدير بالذكر ان بعض التحليلات التقليدية للمحاسبة الإدارية ، مثل مدخل المساهمة الحديثة

(١) د. عبد المنعم فليح عبد الله ، محاسبة النشاط كمدخل لتطوير نظم المحاسبة عن تكاليف المنتجات في ظل بيئة الصناعة المتقدمة ، (جامعة القاهرة ، كلية التجارة بني سويف ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، العدد التاسع ، سبتمبر ١٩٩٤م) ، ص ص ٢١٨ –

للمنتجات في الأجل القصير قد أصبحت قليلة الأهمية في المنهج الشامل لإدارة التكلفة ، وأن الاهتمام قد تركز على موضوعات أخرى أكثر حيوية مثل تحليل تكلفة المنتجات والعمليات ، ودراسة مشكلة تخصيص التكلفة غير المباشرة في الزمن الطويل ، وأيضاً العائد الحدي المتوقع للمنتج خلال دورة حياته والعقد المتوقع لاكتساب حصة سوقية في سوق المنافسة للمنتج خلال دورة حياته . ومن المعلوم ان المحاسبة الإدارية والتكاليف تهدف إلى الوفاء باحتياجات الإدارة من البيانات الداخلية بالمنشأة^(١) .

٢. المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ركيزة أساسية لدعم القرارات في ظل التطورات المعاصرة في بيئة الأعمال

تزايد الاهتمام مؤخراً بما يسمى بالمحاسبة الإدارية الإستراتيجية كأحد فروع المعرفة التي تطورت من المداخل المستخدمة بهدف توليد معلومات مناسبة عن المظاهر الإستراتيجية لإدارة التكلفة ، ومن منطلق وجود استراتيجيات مختلفة للمنشأة المتعددة فإنه يتعين على تلك المنشأة أن تتيح نظاماً مختلفة لإدارة التكلفة تمكنها من دعم استراتيجياتها الخاصة .

يمكن القول أن التطورات التي حدثت في بيئة نظم التصنيع والنتيجة من عدة تحولات تدريجية وليست ثورات فجائية في المعلومات والتقنية والنظم والأساليب والمفاهيم أقلت على عاتق المحاسبة الإدارية التقليدية عبء التطوير لتلبي احتياجات بيئة التصنيع الحديثة من نظم معلومات متطورة لدعم الإدارة في مجال اتخاذ القرارات .

أن اهتمام المحاسبة الإدارية بالتركيز على التكاليف وإدارتها بشكل فعال كمنطلق زيادة التكلفة في سوق المنتج للحفاظ على الميزات التنافسية لمحفظه منتجات المنشأة والاعتماد على الابتكار التي تركز على تحييث استخدامات التكلفة وفقاً لاستراتيجيات المنتج والسوق ، بهدف مقابلة التحديات العالمية في بيئة الأعمال المعاصرة مهما كانت القوة التنافسية في الأسواق العالمية فإن كل ذلك سوف يتيح للمحاسبة الإدارية أن تركز على قيمة المستهلك الناتجة عن ارتباط بالمنافسين بغية إرضائه وتحقيق رغباته كما تسهم في رقابة الأداء في الأسواق باستخدام المتغيرات الإستراتيجية عند إعداد الخطط طويلة الأجل^(٢) .

تاسعاً : الإدارة الإستراتيجية للتكلفة (المفهوم والأبعاد والأساليب)

١. مفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة

ارتكز المدخل التقليدي للمحاسبة الإدارية والتكاليف على مصطلح تحليل التكلفة واستخدامه في تحقيق أغراض تخطيطية ورقابية وفي اتخاذ القرارات . ثم تطور الفكر المحاسبي الإداري وأعقبه تطور آخر في هذا المصطلح ليصبح إدارة التكلفة . وقد حظي هذا التطوير بانتشار واسع . ثم تلى ذلك نوع من

(١) د. سمير أبو الفتوح صالح ، مرجع سابق، ص ٣٢ .

(٢) المرجع السابق، ص ٣٣ .

الترويج بين مفاهيم الإدارة الإستراتيجية وإدارة التكلفة ليحدث تطور آخر لتلبية احتياجات بيئة نظم التصنيع الحديثة ودعم الميزة التنافسية من خلال مدخل جديد يطلق عليه الإدارة الإستراتيجية للتكلفة . الذي يؤدي إلى تحقيق العديد من الموارد الاقتصادية والبشرية (١).

٢. أهمية الربط بين تحليل التكلفة والإدارة الإستراتيجية

إن الربط بين تحليل التكلفة والإدارة الإستراتيجية يعد أمراً هاماً وطبيعياً ، حيث تستلزم صناعة ودعم القرارات التي يضمنها التخطيط الاستراتيجي ، ضرورة توافر معلومات ذات قيمة عالية لتحسين جودة وسرعة عمليات صنع القرار . وتتميز المعلومات التي يتطلبها التخطيط الاستراتيجي بأنها معلومات تحليلية وتفصيلية وتشتمل على معلومات مالية وغير مالية ، ولا تقتصر هذه المعلومات على ما يتم الحصول عليه من داخل المنشأة فقط وإنما تشمل معلومات خارجية يتم الحصول عليها من داخل نفس الصناعة ، ويعتمد اختيار مثل هذه المعلومات على الإستراتيجية المختارة من قبل الإدارة .

يمكن النظر إلى نظم المحاسبة الإدارية والتكاليف على أنها وسيلة أو أداة هامة للتأكد من سلامة عمليات اختيار وتنفيذ استراتيجيات إدارة أعمال المنشأة . حيث يمكن تحليل مراحل دورة إدارة أعمال المنشأة على النحو التالي:

- أ. إعداد البدائل الإستراتيجية .
- ب. تحليل ومناقشة البدائل الإستراتيجية على مستوى المنشأة ككل .
- ج. تحديد أساليب تنفيذ الاستراتيجيات .
- د. تحديد أساليب متابعة الاستراتيجيات والرقابة على الأداء بغرض التأكد من نجاح الإستراتيجية في تحقيق أهدافها .

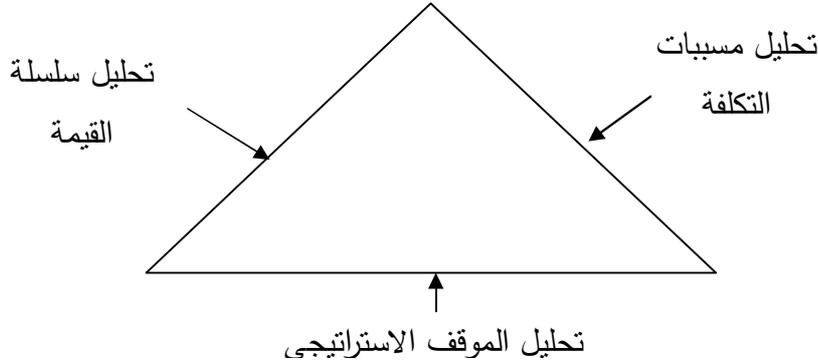
في ضوء ما تقدم قام Shank بتعريف التحليل الاستراتيجي للتكلفة على انه الاستخدام الإداري لمعلومات التكاليف بشكل يرتبط ارتباطاً مباشراً بمرحلة أو أكثر من المراحل الأربعة لدورة الإدارة الإستراتيجية للمنشأة ، وهذا الارتباط هو ما يميز التحليل الاستراتيجي للتكلفة عن مختلف الأساليب التقليدية لنظم المحاسبة الإدارية والتكاليف .

قد أشار Shank إلى ان التحليل الإستراتيجية للتكلفة ما هو إلا خليط أو مزيج متداخل من ثلاثة أنواع للتحليل ترجع جذورهم إلى علم الإدارة الإستراتيجية ، وهذه الأنواع الثلاثة بينها الشكل (١/٣/٥) والذي يوضح مثلث التحليل الاستراتيجي للتكلفة (٢) .

(١) المرجع السابق، ص ٣٥.

(٢) Shank, J.K., **Strategic Cost Management New Wine or Just NEW Bottles**, Journal of Management Accounting Research, Fall ١٩٨٩, P. ٤٠.

شكل رقم (٥/٣/١)
مثلث التحليل الاستراتيجي للتكلفة



Source: Shank, J.K., **Strategic Cost Management New Wine or Just NEW Bottles**, Journal of Management Accounting Research, Fall ١٩٨٩, P.٤٠

فيما يلي شرح مختصر للأنواع الثلاثة التي يوضحها الشكل السابق:

١. تحليل سلسلة القيمة

سلسلة القيمة لأي منشأة هي مجموعة متصلة من الأنشطة المولدة للقيمة وذلك بداية من أنشطة الحصول على المواد الخام من الموردين وانتهاء بتسليم المنتج النهائي إلى العملاء . والتركيز هنا ينصب على الأنشطة التي تتم خارج المنشأة ، وذلك بالنظر إلى المنشأة على أنها جزء من منظومة القيمة التي تبدأ من الحصول على المواد الخام وتنتهي بالمستهلك النهائي^(١).

يتم تحليل سلسلة القيمة من جانبين :

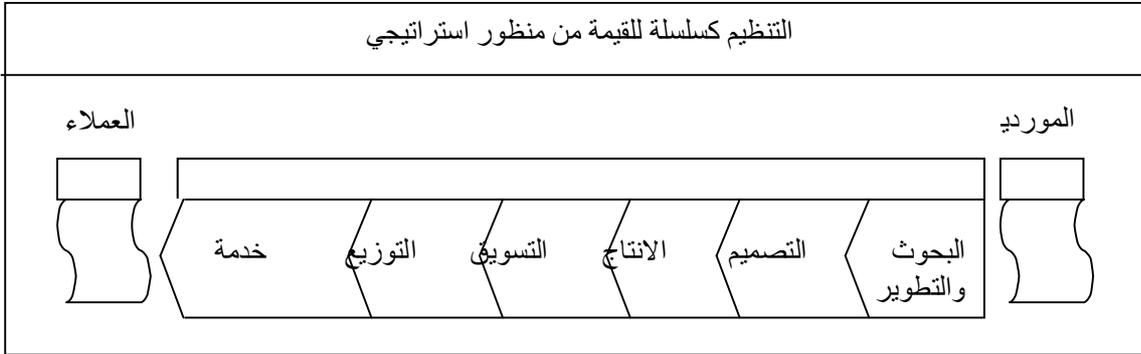
الاول : معاملة كل وظيفة من وظائف الاعمال (البحوث والتطوير ، التصميم ، الانتاج ، التسويق ، التوزيع ، خدمة العملاء) على أنها أنشطة ضرورية تضيف للقيمة .

الثاني : التكامل والتنسيق بين جهود كافة وظائف الاعمال بالشكل الذي يؤدي إلى تحسين قدرات كل ووظيفة من هذه الوظائف .

إن استخدام مصطلح القيمة بمفهومه الشامل إنما يعني التركيز على كافة وظائف الاعمال المتعلقة بالمنتج او الخدمة من البداية إلى النهاية ، والشكل رقم (٦/٣/١) يوضح التنظيم كسلسلة للقيمة من منظور شامل :

(١) د. سمير أبو الفتوح صالح ، مرجع سابق، ص ص ٣٨ ، ٣٩.

شكل رقم (٦/٣/١)
التنظيم كسلسلة للقيمة من منظور شامل



المصدر : د. سمير أبو الفتوح صالح ، المحاسبة الادارية الاستراتيجية – الاساليب المعاصرة لدعم الادارة في عصر العولمة والمعرفة ، (المنصورة : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، ٢٠٠٩م) ، ص ٣٩ .

٢. تحليل الموقف الاستراتيجي

يعبر عن الضلع الثاني من أضلاع نظم التحليل الاستراتيجي للتكلفة حيث يختلف الدور الذي تلعبه أساليب قياس وتحليل التكلفة باختلاف الطريقة التي اختارتها المنشأة لتتنافس في دنيا الأعمال . ويوجد خيارين استراتيجيين في مجال المنافسة هما :

أ. تخفيض التكاليف أو تحقيق الريادة في مجال خفض التكلفة .

ب. تقديم منتجات متميزة ومختلفة .

في ظل المنافسة الشرسية يصبح من الضروري أن تحدد المنشأة استراتيجياتها التنافسية ، وكيف تكتسب الميزات التنافسية من خلال ما تقدمه تكنولوجيا المعلومات لتعزيز مركز المنشأة وموقفها التنافسي؟ أجاب (Porter ١٩٨٠) عن هذا السؤال من خلال دراسته المحورية عن الإستراتيجية التنافسية والتي ميز فيها بين ثلاث استراتيجيات تنافسية مختلفة لكل منها مقومات وقواعد خاصة للأعمال وهي : زيادة التكلفة ، وتمييز المنتج ، والتركيز . ويطلق على مجموعة هذه الاستراتيجيات "الإستراتيجية العامة للتنافس"^(١) .

٣. تحليل مسببات التكلفة

التحليل التقليدي لسلوك عناصر التكاليف تجاه التغير في حجم النشاط أصبح لا يفي بمتطلبات نظام التحليل الاستراتيجي للتكلفة ، حيث يركز التحليل التقليدي على دراسة سلوك عناصر التكاليف تجاه التغير في حجم النشاط ، مما أفقد محاسبي التكاليف مزايا عديدة ناتجة عن دراسة سلوك عناصر التكاليف وفقاً

(١) المرجع السابق، ص ٤٠ .

لنماذج اقتصاديات التنظيم الصناعي ، وطبقاً لهذه النماذج يمكن تحديد مسببات عديدة للتكلفة خلاف حجم الإنتاج .

قد أدت المنافسة بين المنشآت في ظل المتغيرات العالمية الجديدة إلى تسابق هذه المنشآت إلى زيادة تكلفة سوق المنتج وذلك بالبحث اللانهائي للتخفيض المستمر لتكلفة المنتجات والخدمات . هذا التخفيض يركز على مجالين أساسيين هما :

أ. الإبقاء فقط على تلك الأنشطة التي تضيف قيمة .

ب. إدارة استخدام مسببات التكلفة لهذه الأنشطة التي تضيف قيمة بكفاءة .

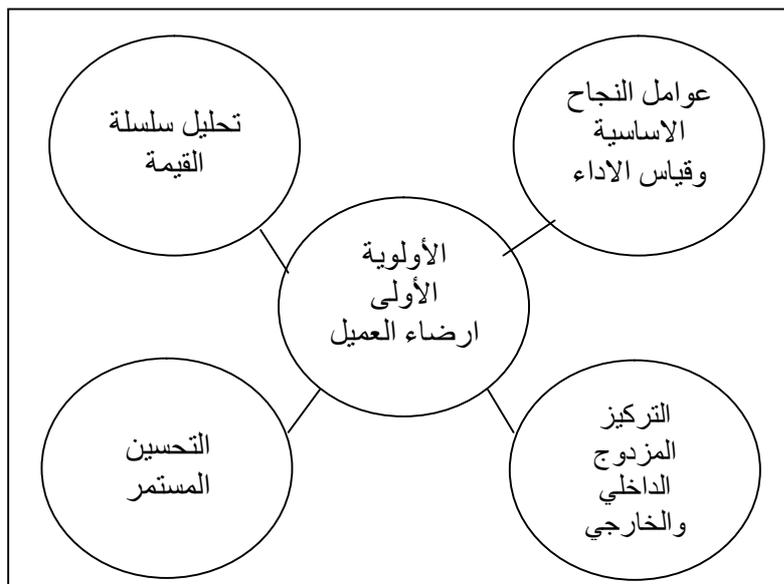
مسبب التكلفة هو أي عامل يؤثر في التكلفة ، بمعنى ان التغير في مسبب التكلفة قد تكون في صورة مقاييس مالية (مثل قيمة المبيعات ، اجور العمال المباشر) ، او في صورة متغيرات غير مالية (مثل عدد طلبات الخدمة ، عدد الاجزاء بالمنتج).

عاشراً : المحاور الاساسية للمنظومة الشاملة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة

ترتكز الادارة الفعالة للتكلفة على أدواق المستهلكين الداخليين والخارجيين والاهتمام بتحسين المستمر لكل من الجودة والاداء والتكلفة . فالهدف ليس فقط مقابلة توقعات المستهلكين بل تنميتها ، لذلك ينبغي ان تعمل المنشأة في تآلف وانسجام في ظل منظومة واحدة شاملة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة . والشكل رقم (٧/٣/١) يوضح مجالات التطور (لمحاور) الاساسية :

شكل رقم (٧/٣/١)

المحاور الاساسية للإدارة الاستراتيجية للتكلفة



المصدر : د. سمير أبو الفتوح صالح ، المحاسبة الادارية الاستراتيجية - الاساليب المعاصرة لدعم الادارة في عصر العولمة والمعرفة ، (المنصورة : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، ٢٠٠٩م) ، ص ٤٢ .

يتبين من الشكل السابق أن المحاور الأساسية للإدارة الاستراتيجية للتكلفة هي^(١) :

١/ الأولوية الأولى هي ارضاء العميل :

أصبح مفتاح نجاح أي منشأة في وقتنا الحاضر يتمثل في وفاء المنشأة بحاجات العملاء بصورة أفضل من المنافسين . وبالتالي فإن رضا المستهلك أو العميل يجب أن يكون له الأولوية الأولى ، فعدد التنظيمات التي تستهدف استلهاج التوجه من العملاء كبيرة وفي تزايد . الجدير بالذكر أن اهتمامات العملاء تنصب على أربعة جوانب هي الوقت ، الجودة ، الاداء والخدمة بالإضافة إلى التكلفة . ويجب أن يتم التحديد الواضح لأهداف المنشأة بالنسبة للجوانب الأربعة السابقة مثل تطوير وتقديم منتجات جديدة تفي باحتياجات العملاء ، وتوفير المنتجات الحالية في السوق ، والاستجابة لرغبات العملاء وبالتالي المحافظة على وقتهم ، وان تكون المنشأة المورد المفضل لدى العميل.

٢/ عوامل النجاح الأساسية وقياس الأداء

أ/ عوامل النجاح الأساسية

تتمثل هذه العوامل في : التكلفة ، والجودة ، والوقت ، التجديد والابتكار . وقد سبق ان اوضحنا كيف يمكن الحصول على ميزة تنافسية من خلال الادارة الاستراتيجية للتكلفة وصولاً لريادة التكلفة في سوق المنتج كما يمكن الحصول على الميزة التنافسية من خلال تطبيق مفاهيم إدارة الجودة الشاملة وستة سيكما أما الوقت فيضمن عدة عناصر هي الوقت المطلوب لتقديم منتجات جديدة للأسواق وسرعة استجابة المنشأة لمتطلبات العملاء ودرجة الثقة في مدى تنفيذ مواعيد التسليم المتفق عليه وتتضمن منظومة ضبط الوقت ما يلي^(٢) :

أ. الشراء في الموعد المحدد JIT Purchasing

ب. الانتاج في الموعد المحدد JIT Manufacturing

ج. التسليم في الموعد المحدد JIT Delivering

يتطلب تنفيذ فلسفة الوقت المحدد بكفاءة في المنشآت الصناعية استخدام بعض الأنظمة المدعومة لهذه الفلسفة وتشمل أنظمة التصنيع المرنة ، نظام التصنيع أساس تخطيط الاحتياجات من الموارد ، نظام إدارة الجودة الشاملة .

يمكن الحصول على الميزة التنافسية بالاهتمام بإدارة المعرفة والتجديد والابتكار حيث أصبح التدفق المستمر للابتكار والتجديد في المنتجات (سلع أو خدمات) مطلباً أساسياً للاستمرار في نجاح معظم المنشآت .

(١) المرجع السابق، ص ص ٤٢ ، ٤٣ .

(٢) المرجع السابق، ص ٤٣ .

ب/ قياس الأداء

أصبحت الاستراتيجيات التقليدية لتخطيط الربحية وتحقيق النمو والاستمرار غير مناسبة للظروف الاقتصادية المعاصرة ، مما اضطر المنشآت إلى إعادة التفكير في طريقة أدائها والتحول إلى أساليب أخرى . ويمثل منهج إدارة عمليات المنشأة أرضاً خصبة لبناء مزايا تنافسية من خلال تطوير وتحسين كفاءة الأداء ، حيث التركيز على العمليات الهامة ، التخلص من الضياع ، قياس الأداء ، والتحسين المستمر . يركز قياس الأداء على ثلاثة محاور أساسية هي : الجودة ، والأداء ، والتكلفة . ويجب أن يتم قياس الأداء على المخرجات وقد تطورت مقاييس الأداء بحيث أصبحت تتضمن مقاييس غير مالية بجانب المقاييس المالية .

ج/ التحليل الموسع لسلسلة القيمة

يقصد بسلسلة القيمة مجموعة الوظائف المتتالية التي تضاف فيها القيمة (المنفعة) إلى المنتجات أو الخدمات من البداية عندما كانت مجرد أفكار إلى النهاية عندما تستهلك عند العميل ومروراً بالتصميم والإنتاج والتسويق والتوزيع .

يتم هذا التحليل من جانبين :

- أ . التكامل والتنسيق بين جهود كافة وظائف الأعمال بالشكل الذي يؤدي إلى تحسين قدرات كل وظيفة من هذه الوظائف .
- ب . معاملة كل وظيفة من وظائف الأعمال (البحوث والتطوير ، تقييم المنتج أو الخدمة أو العملية ، الإنتاج، التسويق ، التوزيع ، خدمات ما بعد البيع ...) على أنها أنشطة هامة وضرورية تضيف للقيمة.

د/ التحسين المستمر

ذلك يخلق نوع من البحث والتطوير للوصول إلى مستويات أفضل وأعلى من الأداء داخل العديد من التنظيمات . فبعد أن كانت التكاليف هي المقياس المبدئي للجودة أصبحت هناك آلية التحسين المستمر كوسيلة إستراتيجية تستخدمها الإدارة لتحقيق الميزة التنافسية .

هـ/ التركيز المزدوج الداخلي / الخارجي

يعمل المديرون في بيئتين ، بيئة داخلية وبيئة خارجية ، وتشمل الأولى النواحي المادية والبشرية والمعلوماتية المرتبطة بكل وظيفة من الوظائف الأساسية في المنشأة . أما البيئة الخارجية فتشمل العملاء ، المنافسين ، والموردين والجهات الرسمية الحكومية والجمعيات المهنية . وتحتاج المنشآت الناجحة في الوقت الحاضر إلى أن تكون على درجة كبيرة من المرونة أو الحساسية لكي تكون سريعة الاستجابة للتغيرات في البيئتين الداخلية والخارجية^(١) .

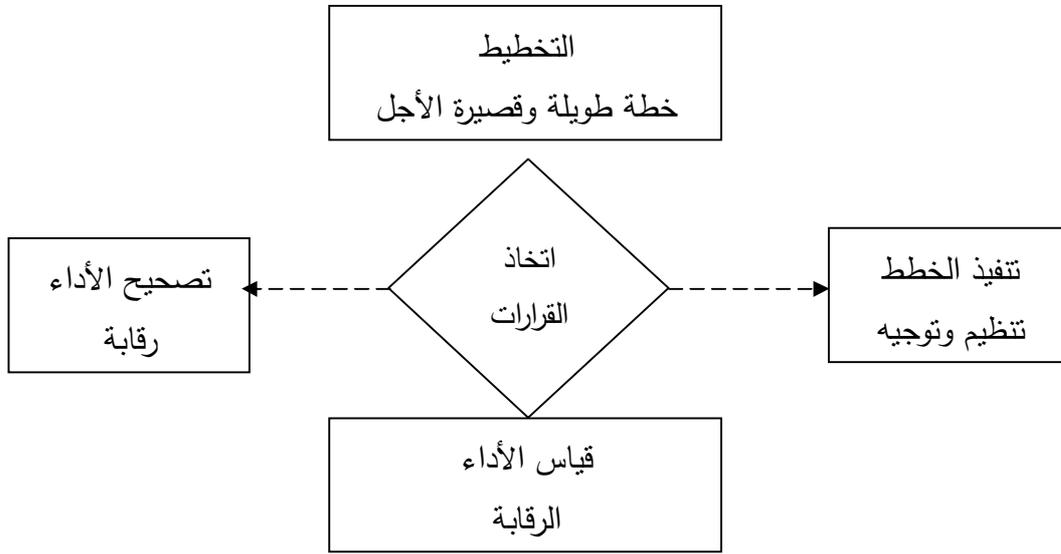
(١) المرجع السابق، ص ص ٤٤ - ٤٥ .

الحادي عشر : دور المحاسبة في العملية الإدارية

تتضمن العملية الإدارية عدة وظائف قيادية اختلف في تحديدها الكتاب والباحثون الإداريون لترابط وتشابك وتداخل تلك الوظائف ، فمثلاً يرى البعض أن الوظيفة الرئيسية للإدارة هي اتخاذ القرارات ، إن التخطيط والرقابة هما عمليتان مطلوبتان لرفع كفاءة استخدام هذه الوظيفة ، بينما يرى البعض الآخر أن القيام بالتخطيط ينطوي على اتخاذ قرارات فضلاً عن ان ممارسة الرقابة تتطلب أيضاً مجموعة من القرارات الصحيحة^(١) ، وعلى الرغم من تداخل وترابط تلك الوظائف مع بعضها فإنه يمكن عرضها كما في الشكل رقم (٨/٣/١).

شكل رقم (٨/٣/١)

دورة العملية الإدارية



المصدر : د. سمير أبو الفتوح صالح ، المحاسبة الادارية الاستراتيجية ، مدخل معاصر لدعم القرارات في البيئة التنافسية ، (المنصورة : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، ١٩٩٩م - ٢٠٠٠م) ، ص ٥ .

التخطيط :

يعتبر التخطيط من أهم العناصر الأساسية للعملية الإدارية ويتضمن التخطيط التنبؤ بالأحداث المستقبلية والمفاضلة بين البدائل ويتطلب ذلك ما يلي^(٢) :

- أ. اتخاذ قرار بتحديد أهداف المنشأة وإعداد قائمة بها من قبل الإدارة .
- ب. تحديد بدائل تحقيق الأهداف .
- ج. المفاضلة بين البدائل المختلفة في ضوء المعلومات المتعلقة بتكلفة وعائد كل بديل منها .

(١) د. سمير أبو الفتوح صالح ، المحاسبة الادارية الاستراتيجية ، مدخل معاصر لدعم القرارات في البيئة التنافسية ، (المنصورة : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، ١٩٩٩م - ٢٠٠٠م) ، ص ٥ .

(٢) المرجع السابق ، ص ٥ .

التنظيم والتوجيه:

يتمثل في عملية تحديد وأوجه النشاط اللازمة لتحديد الهدف تحديداً واضحاً ، ثم تجميعها في مجموعات ترتبط بخطوط السلطة والمسئولية اللازمة لإدارتها ، ويتضمن التنظيم تقسيم العمل بين الأفراد ومنح السلطة وبناء وتحديد العلاقات من خلال هيكل تتوافر فيه خصائص تفي بالغرض . فالتنظيم يتعلق بتقرير أفضل وضع للموارد البشرية وغير المباشرة المتاحة للمنشأة حتى يمكن تنفيذ الخطط المقررة بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفعالية .

تعتمد عملية التنظيم إلى حد كبير على النظام المحاسبي الذي يجب ان يرتبط بالهيكل التنظيمي ، لكي تصبح كل وحدة تنظيمية مركز مسئولية من خلال محاسبة المسئولية ، وهي أحد أساليب المحاسبة الإدارية . حيث يتم تقسيم المنشأة إلى وحدات تنظيم فرعية (قطاعات ، إدارات ، أقسام) للحصول على ميزة تخصص المهارات والقدرات ، ثم تعيين المدراء المناسبين وتدريبهم وتحديد مهام محددة لكل منهم وأخيراً تحديد خطوط السلطة والمسئولية بشكل جيد . اما التوجيه فيتعلق بالإدارة اليومية لنشاط المنشأة وذلك بمراقبة هذه الأنشطة للتنظيم ككل بغية تحقيق نوعاً من السهولة واليسر في أداء الوظيفة الإدارية^(١) .

الرقابة :

يقصد بالرقابة التحقق والتأكد من كافة أنشطة المنشأة تسير وفقاً لما هو مخطط ومستهدف لها ، وقياس أداء المؤسسين وتصحيحه وتوجيه الأحداث لتتوافق مع الخطط .

تعتمد عملية الرقابة على القياس المحاسبي للعمليات المالية وبصورة أساسية على وجود المعايير التي تتخذ كقرائن وعلامات لتقييم نتائج العمليات ، ويجب أن لا تقتصر الرقابة على الرقابة اللاحقة على التنفيذ ، وإنما يجب أن تشمل أيضاً كل من الرقابة السابقة على التنفيذ والرقابة عند التخطيط وذلك كله بالشكل الذي يتعدى مجرد تقييم الأداء إلى تحسين هذا الأداء وتطويره .

اتخاذ القرارات:

هي عملية اختيار تصرف معين بعد دراسة وتقييم البدائل ، وبينما يرى البعض أن الإدارة ليست سوى عملية اتخاذ القرارات وانها الوظيفة الأساسية والوحيدة ، وأن التخطيط والرقابة هما عمليتان مطلوبتان لرفع كفاءة القيام بهذه الوظيفة ، يرى البعض الآخر أن عملية اتخاذ القرارات هي عملية ملازمة لكل وظيفة من وظائف الإدارة أي أنها جزء من التخطيط وجزء من الرقابة ، ويرى فريق ثالث أن عملية اتخاذ القرارات هي وظيفة إدارية مستقلة مثلها في ذلك مثل وظيفة التخطيط ، ووظيفة الرقابة ، وهي العملية المتعلقة بدراسة المشكلات التي تواجه الإدارة^(٢) .

(١) المرجع السابق، ص ٦ .

(٢) المرجع السابق، ص ٧ .

نظام المعلومات المحاسبي الشامل وعلاقته بأنشطة المعلومات الإدارية

الفرق بين البيانات والمعلومات

تعتبر البيانات عن الحقائق الأولية أو الإشارات التي يتم تلقيها وتسجيلها عن الأحداث موضع الاهتمام . وهذه البيانات تمثل المادة الخام التي يتم إدخالها في نظام المعلومات لتشغيلها بغرض إنتاج المعلومات ، فالبيانات تمثل مدخلات نظام المعلومات .

فالبيانات بعد ان يتم إدخالها لنظام المعلومات تخضع لعدة عمليات تشغيل وتشكيل مثل التبيويب والتحليل والتلخيص والعرض في تقارير بصورة تناسب غرض الاستخدام الذي طلبت من اجله المعلومات وفي الوقت المناسب ، وبذلك تتحول البيانات إلى معلومات ، وهذه المعلومات بمجرد توفيرها يجب الاستفادة منها فوراً حيث أن المعلومات يرتبط إعدادها بموقف معين والمواقف دائمة التغير فإذا لم تستخدم المعلومة حال توفيرها تغير الموقف وتحولت المعلومة إلى بيان . وعلى ذلك فإن المعلومات لا يتم تخزينها، وإذا حدث وان خزنت فهي تعتبر بيانات تستخدم بعد ذلك في إنتاج معلومات لموقف جديد.

نظام المعلومات المحاسبي الشامل ودوره في توفير المعلومات

يتعين وجود نظام شامل للمعلومات في المنشأة لتوفير المعلومات اللازمة لإدارة المنشأة . ويتكون هذا النظام الشامل من عدة أنظمة فرعية للمعلومات يختص كل نظام منها بتوفير نوع معين من المعلومات. فنظام المعلومات يتم تصميمه بحيث يوفر المعلومات بخصائص معينة . وعلى ذلك فاختلاف خصائص المعلومات التي يحتاجها مستخدمو المعلومات واختلاف المجالات التي تتعلق بها هذه المعلومات يستتج ضرورة وجود عدة نظم مختلفة لإنتاج هذه المعلومات .

تعمل أنشطة المعلومات الإدارية على تأمين العلاقة بين نشاط القرار ونشاط التنفيذ وتؤثر في إطار النظام الإداري وحركة من خلال تيار المعلومات نزولاً على شكل قرارات ، وصعوداً على شكل تقارير تعكس مدى تنفيذ القرارات ، أي أن المعلومات هي الأساس الذي يقوم عليه اتخاذ قرارات تخصيص الموارد الاقتصادية ، وقرارات تحقيق أفضل استخدام ممكن لهذه الموارد^(١).

الثاني عشر : مشاكل المحاسبة الإدارية

إن نظام المحاسبة الإدارية يعاني من مجموعة مشاكل وصعوبات ، والتي تتمثل في الآتي^(٢) :

أولاً : الفشل في إيجاد نظم معلومات محاسبي وخاصة فيما يتعلق بالتكاليف يتلاءم مع الاتجاه نحو استخدام التكنولوجيا المتقدمة .

(١) المرجع السابق، ص ص ٨ ، ٩ .

(٢) المرجع السابق، ص ص ١٥ - ١٧ .

يرى Kaplan أن هنالك القليل من التطور والابتكار في تصميم وتنفيذ نظم المحاسبة الإدارية في الستين عاماً الأخيرة ، وأنها في أحسن الأحوال تعكس بصورة غير كاملة التغيرات في الأداء الصناعي نتيجة لتحسين رقابة الجودة ونظم الإنتاج في الوقت المناسب والعمليات الصناعية الالكترونية ، ويقترح ضرورة تغيير هذه النظم مع التغيرات في العمليات الصناعية لتوفير المعلومات المناسبة لعملية اتخاذ القرارات الإدارية ولأغراض الرقابة^(١).

ثانياً : فشل المحاسب الإداري في القيام بدوره الاستراتيجي ، ومن ثم عدم اشتراكه مع المديرين في تحديد الاستراتيجيات ورسم السياسات ووضع الخطط اللازمة لتنفيذ ذلك ، هذه المشاركة تمكن المحاسب الإداري من تقدير الأهمية الاستراتيجية لأي معلومة ، ومن ثم إيجاد نظام معلومات يعكس الواقع الاستراتيجي لأنشطة المنشأة والذي يشكل مع المعلومات المستمدة من نظام معلومات المنافسين حجر الزاوية اللازم لوضع الإستراتيجية واقتراح البدائل وتقييمها ، والتفكير في الخيارات الإستراتيجية في صورة مالية .

ثالثاً: الإسراع غير العقلاني في إدخال الحاسبات الإلكترونية وملحقاتها على اعتبار أن ذلك خطوة نحو الابتكار والتجديد دون دراسة متأنية بجدوى استخدام مثل هذه الحاسبات وأثرها على الكفاية الإنتاجية للمنشأة بشكل عام . فالإدارة تعتقد انها ستحقق اعظم النتائج إذا استثمرت في آخر جيل من الحاسبات الالكترونية ولكن للأسف الشديد فإن التطور السريع في التجهيزات الآلية لم يصاحبه تطور على نفس المستوى في البرامج الجاهزة ، مما أدى إلى عدم الحصول على النتائج المتوقعة لعدم فعالية البرامج الجاهزة . بالإضافة إلى ذلك فقد تم توجيه وتحديد وتصميم أنظمة المعلومات الإداري في ضوء احتياجات الحاسب الإلكتروني وليس في ضوء احتياجات المستخدمين .

رابعاً : تحويل مسؤولية تصميم وتطوير استخدام نظام المعلومات إلى الفنيين والمختصين في تشغيل الحاسبات دون الأخذ في الاعتبار إشراك المحاسبين الإداريين . ويرجع ذلك إلى فشل هؤلاء المحاسبين في الحصول على التدريب الملائمة واكتساب المهارات الضرورية التي تمكنهم من المساهمة بصورة ملائمة في قيادة مشروعات تصميم النظام^(٢) .

مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط

تتصف المداخل التقليدية في مجال تخصيص التكاليف غير المباشرة بتضارب المعالجات المقترحة لعلاج مشكلة تخصيص هذه التكاليف على المنتجات لتعدد جوانبها وأبعادها وقصور بعض

(١) Kaplan, Robert S., and Anthony A.A, **Advanced Managerial Accounting**, Prentice – Hall International INC, New jersey, ١٩٨٩,P. ٥٥.

(٢) د. سمير أبو الفتوح صالح ، مرجع سابق، ص ١٦ ، ١٧ .

هذه المداخل على كل من المستويين النظري والتطبيقي ، هذا بالإضافة إلى القابلية للتبرير النظري بصفة عامة ، ويمكن القول أن هذه المداخل مازالت تواجه العديد من الانتقادات منها^(١) :

أ. عدم دقة بيانات تكلفة المنتجات بسبب عدم وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتج وما استخدمه من موارد المنشأة .

ب. الارتكاز على أساس مرتبط بحجم الإنتاج لتحميل التكاليف غير المباشرة للمنتج .

ج. عدم ملائمة أساليب تخصيص التكاليف التقليدية لكثير من الصناعات التي تستخدم تقنيات حديثة.

يمكن القول بأن مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط ما هو إلا إطار جديد لفكرة معروفة من قبل يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المنشأة، وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف .

وتستند فلسفة هذا المدخل إلى استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة حيث ان الأنشطة تستهلك الموارد المتاحة ، في حين أن الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة . أي أن هذا المدخل يركز على مصادر وجود التكاليف بصرف النظر عن التخصيص ، وبالأحرى فإن هذا المدخل يركز على مسببات التكلفة ويفترض ان الأنشطة التي تستهلك الموارد المتاحة هي التي تسبب التكلفة ، وأن المنتجات تحدث التكلفة من خلال الأنشطة التي تحتاجها لتصميم وهندسة وتصنيع وتسويق وتسليم المنتج^(٢) . ولذلك تتم عملية تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على مرحلتين : الأولى يتم فيها تخصيص هذه التكلفة ككل على الأنشطة المسببة لوجودها وذلك لتحديد تكلفة كل نشاط ، اما المرحلة الثانية فيتم فيها تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات بحسب درجة استفادة كل منتج من النشاط المعين .

مدخل التحسين المستمر

يعتبر مدخل التحسين المستمر بمثابة هدف تطويري للأداء يسعى نحو تعظيم منفعة المستلم عن طريق العمل على تخفيض التكلفة ، لذا فهو يطلق بصفة أساسية بالنواحي التشغيلية للمنشأة ، بينما نجد ان مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يمثل مدخلاً استراتيجياً يهدف إلى قياس التكلفة في الأجل الطويل وأيضاً تطوير ربحية المنتجات ، هذا مع العلم بأن أسلوب تحليل العمليات والأنشطة يعتبر ضرورياً لكل منهما ، وهو يبدأ في تحليل الأنشطة في الأجل القصير ، والذي لا يلبث أن ينعكس على الأجل الطويل .

كما يهدف مدخل التحسين المستمر إلى التحول عن هدف رقابة التكلفة إلى السعي نحو هدف تخفيض التكلفة ، بينما يلاحظ ان مدخل تحديد التكلفة حسب الأنشطة يستهدف أساساً التحول عن عملية رقابة التكلفة إلى رقابة الأنشطة المسببة للتكلفة ، فمدخل التحسين المستمر يشير إلى ان تخفيض التكلفة في الأجل القصير يعتبر ضرورياً لتطوير المنشأة ولكسب رضا المستهلك ولتحقيق درجات متقدمة من

(١) المرجع السابق، ص ١١٣ .

(٢) د. سمير أبو الفتوح صالح ، أصول محاسبة التكاليف ، (المنصورة : مكتبة الجلاء ، ١٩٩٣م) ، ص ٨٥ .

المنافسة في السوق ، وما لكل ذلك من إنعكاس على تحقيق أهداف المنشأة في الأجل الطويل ، اما مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط فإنه يعتمد على ان تحقيق التطور المستمر يتأتى أولاً من رقابة الأنشطة المحدثة للتكلفة ، والعمل على التخلص من تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنشأة الأمر الذي ينتج عنه تحقيق أهداف إستراتيجية طويلة الأجل (١).

مدخل إدارة التكلفة المستهدفة

تعرف التكلفة المستهدفة بأنها نشاط يهدف إلى تخفيض تكاليف المنتجات الجديدة ويضمن جودة المنتج وفي بمتطلبات المستهلك وذلك عن طريق فحص جميع الأفكار المحتملة التي تعمل على خفض التكلفة في مرحلة تخطيط وبحوث تطوير المنتج بالإضافة إلى مرحلة إنتاج النموذج وهذا النشاط ليس أسلوب لتخفيض التكلفة فحسب ولكنه جزء من إستراتيجية شاملة لنظام يرمي إلى إدارة الأرباح .

كما تعرف التكلفة المستهدفة بأنها ذلك النظام الذي يعاون في عملية تخفيض التكلفة في مرحلة تطوير وتصميم منتج جديد تماماً ، أو إجراء تغيير شامل أو بسيط في منتج قديم.

فلسفة وخصائص مدخل التكلفة المستهدفة

تقوم فلسفة مدخل التكلفة المستهدفة على انه لا يتم تصميم المنتجات في ضوء الإمكانيات والتقنيات الصناعية المتاحة بهدف تحقيق الاستخدام الأمثل لتلك الامكانيات فحسب ، ولكن يتم تصميم المنتجات التي سوف تقابل السعر المطلوب والذي يحقق نجاحاً متفوقاً في السوق بغض النظر عما إذا كان مدعماً بممارسات الساعة الجارية أم لا (٢).

خصائص التكاليف المستهدفة

إن التكاليف المستهدفة وفقاً لما سبق عرضه تعتبر جزء من نظام التكلفة الكلية على مستوى المنشأة ومن ثم فإنها تتصف بالخصائص التالية (٣):

- ١ . تطبيق التكاليف المستهدفة في مرحلة التطوير والتصميم وهي تختلف عن نظم مراقبة التكاليف المعيارية التي يتم تطبيقها في مرحلة الإنتاج .
- ٢ . إن التكاليف المستهدفة ليست أسلوب إداري لمراقبة التكاليف بالمهنة التقليدية ولكنها أسلوب يهدف إلى تخفيض التكاليف بالإضافة إلى تحقيق جودة المنتج . فبدون تكلفة تنافسية لا يمكن لأي شركة ان تلعب دوراً هاماً في السوق حيث أن أذواق المستهلكين في ظل هذا العصر في تطور مستمر .
- ٣ . إن تنفيذ أسلوب التكاليف المستهدفة يتطلب تعاون العديد من الإدارات داخل المنشأة .

(١) د. سمير أبو الفتوح صالح ، المحاسبة الادارية الاستراتيجية ، مدخل معاصر لدعم القرارات الاستراتيجية في البيئة التنافسية ،

مرجع سابق ، ص ١٤٩ .

(٢) المرجع السابق ، ص ١٥٧ .

(٣) المرجع السابق ، ص ١٦١ .

٤. إن التكاليف المستهدفة تناسب المنشآت متعددة المنتجات ذات الطاقة الإنتاجية الصغيرة أكثر من المنشآت المتعددة المنتجات ذات الطاقة الإنتاجية الكبيرة في الدورة الواحدة .

خطوات تنفيذ مدخل التكلفة المستهدفة

فيما سبق أمكن إيضاح الفلسفة التي يقوم عليها مدخل التكلفة المستهدفة ومدى ارتباط تلك الفلسفة بإستراتيجية المنشأة ككل من ناحية تخطيط الأرباح والأسعار .
تتمثل أهم الخطوات التي تتبع عند تحديد التكلفة المستهدفة لمنتج جديد في مجموعة من الخطوات هي^(١):

- أ. التخطيط على مستوى المنشأة : حيث يتم في هذه الخطوة تحديد الخطط طويلة ومتوسطة الأجل للمنشأة بصفة عامة كما يتم تحديد الهدف الربحي العام لكل منتج في كل فترة زمنية .
- ب. تقوم إدارة تخطيط الإنتاج بإرسال رغباتها إلى إدارة التخطيط الهندسي من خلال مشروع لتطوير منتج جديد معين على أن تتضمن هذه الرغبات نوع المنتج ومحتويات التغيير المطلوب والتي يتم تحديدها في ظل دراسة السوق .
- ج. تحديد عوامل التكاليف الرئيسية للمنتج الجديد مثل تكاليف التصميم وتكاليف الإنتاج كما تحدد التكاليف المستهدفة . ويطلب المدير المسئول عن المنتج من كل إدارة أن تراجع المواد المطلوبة وطريقة التصنيع ثم القيام بتقدير التكلفة .

مدخل إدارة الجودة الشاملة

مفهوم وأهمية تحديد تكلفة الجودة

تغيرت في السنوات الأخيرة النظرة لتكاليف الجودة حيث كان سائداً بأنها تعني تكاليف تسيير الأمور الخاصة بقسم الرقابة على الجودة بالإضافة إلى قيمة الخردة والتكاليف التي تتحملها الوحدة الاقتصادية خلال فترة ضمان السلع والخدمات المقدمة للعملاء . إلا أن هذه النظرة قد امتدت لتشمل كافة التكاليف التي تتحملها الوحدة الاقتصادية بصدد تصميم وتنفيذ وتشغيل والمحافظة على استمرارية نظام جودة التنظيم وتكلفة الموارد المخصصة لعملية تحسين الجودة وتكاليف النظام وتكاليف فشل المنتج أو الخدمة.
إن أهمية تلك الأنشطة التي ينبغي على المحاسبين ممارستها تزداد أيضاً من خلال التعرف على الآثار المترتبة على فشل النظام كتقادم المخزون وفقد جزء منه والتأخير في عمليات التشغيل وزيادة تكلفة العمل الإضافي والخردة وأعمال الإصلاح وتكلفة التأخير في تسليم المنتجات وأداء الخدمات للعملاء وتكاليف النقل الإضافية والتعويضات الممكن أن يحصل عليها العملاء مقابل عدم الوفاء بشروط التعاقد والشكاوي المتكررة وتكاليف خدمات إضافية للعملاء وخسائر شهرة المحل^(٢).

(١) المرجع السابق ، ص ١٦١ .

(٢) د. محمد السيد عيد المقصود ، أساليب الرقابة الوقائية وتحسين الربحية في مرحلة تصميم المنتجات ، (كلية التجارة : جامعة الزقازيق ، فرع بنها ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، دبت) ، ص ٢٢٠ .

ترى الباحثة إن المحاسبة الادارية الاستراتيجية كمدخل لتلبية مطلب الادارة من المعلومات في ظل البيئة التنافسية بحاجة إلى تطوير المحاسبة الإدارية لتلبية احتياجات البيئة المتطورة للتصنيع وأيضاً المحاسبة الادارية الاستراتيجية هي ركيزة اساسية لدعم القرارات في ظل التطورات المعاصرة في بيئة الاعمال .

الفصل الثاني

تقويم كفاءة الأداء المالي من منظور المحاسبة الإدارية

يشتمل على الآتي :

المبحث الأول : مفهوم وأهمية الأداء المالي

المبحث الثاني : التغيرات في البيئة الصناعية وأثرها على المحاسبة الإدارية

المبحث الثالث : استخدام وأساليب المحاسبة الإدارية لتقويم كفاءة الأداء المالي

المبحث الأول

مفهوم وأهمية الأداء المالي

إن أثر المعلومات على المنشأة يظهر فقط عندما تكون هذه المعلومات نافعة ، كي يكون اتخاذ القرارات الادارية من قبل المنظمة سليماً ، ولكي تكون هذه المعلومات نافعة ومفيدة لابد من توفر بعض المعايير التي يمكن على أساسها التأكد من أن المعلومات المحاسبية تحقق أهدافها ، بالإضافة إلى إمكانية استخدامها كأساس للمفاضلة بين الاساليب المحاسبية البديلة لغرض قياس بنود القوائم المالية والافصاح عنها .

لذا فإذا كانت البيانات لا تتفق مع المواصفات النوعية للمعلومات فستكون المعلومات المستخرجة من هذه البيانات المعالجة غير نافعة . وهنا لابد من الاشارة إلى أهم المزايا التي يجب أن تتصف بها المعلومات لكي تكون نافعة .

أولاً : المعلومات المزايا والخصائص

هناك مجموعة من الخصائص التي يجب ان تتصف بها المعلومات المفيدة وهي^(١):

١. اعتبار الكلفة - المنفعة

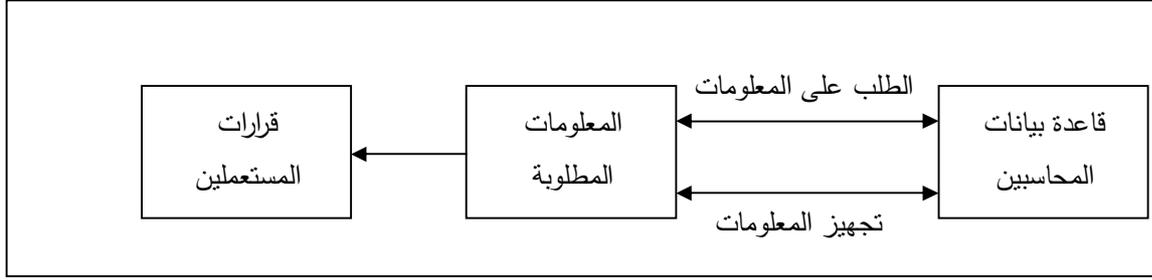
إن هذا الاعتبار يعتبر اعتباراً أساسياً لاختيار المعلومات ، فإن التوازن بين الكلف - المنفعة هو بمعرفة الافتراضات المتوازنة للكلفة تجاه المنافع المتوقعة ويعتبر الاعتبار الأول للاختبار في النظم المحاسبية .

إن هذا الاعتبار يهيمن على المحاسبة الادارية ، فالنظم أو الطرق هي بضاعة اقتصادية متوفرة بكلفة مختلفة فأى نظام ترغب الادارة شراءه ، وبالتأكيد فن الادارة ستعتمد في الاختيار على توقعات المشتري للمنافع المتعلقة بالكلف.

إن هذا التحليل للكلف والمنافع يتطلب اتصال او اشتراك أكبر بين المستعملين والمحاسبين ، فالمستعملين يكونون أكثر ميلاً إلى منافع المعلومات ، بينما المحاسبين سيكونون أكثر ميلاً إلى الكلف ، فإن المستعملين يعرفون احتياجاتهم استناداً إلى القرارات التي يصنعونها ، ويطلبون البيانات من المحاسبين الذين يقومون بتطوير النظام لتزويد المعلومات عندما يبررها اعتبار الكلفة - المنفعة .

(١) د. اسماعيل يحيى التكريتي وآخرون ، مرجع سابق ، ص ص ٣٠٥ - ٣٠٨ .

شكل رقم (١/١/٢)
الطلب والتجهيز للمعلومات المحاسبية



المصدر : د. اسماعيل يحيى التكريتي وآخرون ، المحاسبة الادارية - قضايا معاصرة ، (عمان: دار الحامد ، ٢٠٠٧م)، ص ٣٠٦ .

٢. الدقة

إن هذا الاعتبار او الميزة ترتبط بمدى دقة المعلومات المقدمة ، بحيث لا تؤدي إلى تضليل الإدارة في صنع القرار ، فالدقة تشير إلى ان المعلومات خالية من الأخطاء ، والخطأ يكون وارداً إذا كان صانع القرار عليه ان يتخذ قراره بسرعة .

٣. الوقتية

هذه الميزة تعني ان المعلومات يجب ان تقدم بالوقت المناسب إلى مستعملها ، فكلما كانت المعلومات قديمة فتتناقص قيمتها ، فإذن للمعلومات قيمة وقتية ، وعليه فإن المستويات الدنيا في المنشأة يجب أن تستلم المعلومات بالوقت المحدد ، لأن هذه المعلومات سترفع إلى مستويات أعلى وستكون اقدم ببعض الشيء ، ولكن هذا لا يعني بان معلومات الفترات غير مهمة فاتخاذ قرار من قبل الإدارة العليا بتوسيع طاقة المصنع لصنع أحد المنتجات سيعتمد على تلك المعلومات.

يجب ان تكون المعلومات معاصرة في طبيعتها أكثر من ارتباطها بالفترة السابقة ، وفي الواقع فإن مفهوم الملائمة ينطوي ضمناً على عامل التوقيت ومع ذلك يجب التركيز على التوقيت يمثل قيماً عند نشر القوائم المالية ، ومن الضروري أن يكون تجميع وتلخيص المعلومات المحاسبية ونرها سريعاً بقدر الامكان لضمان اتحاة المعلومات الحديثة لمستخدمي المعلومات المحاسبية .
تقوم المحاسبة الادارية بتنسيق ملائمة ووقئية المعلومات عبر الخطوات التالي (١):

- تقرير ما هو من المعلومات ملائم لكل وحدة صنع قرار .
- تزويد بيانات دقيقة وبالوقت المناسب .
-

(١) المرجع السابق ، ص ٣٠٧ .

٤. الملائمة

- إن اهم صفة يجب ان تمتاز بها المعلومات هي الملائمة ، أي أن تكون المعلومات ذات فائدة للقرار المتخذ ، ولأهمية الملائمة فقد اعتبرت لجنة إعداد قائمة النظرية الأساسية للمحاسبة بتعريف المحاسبة بطريقة تبين أن الملائمة أصبحت المعيار الأول .
- أما الصفات التي تجعل من المعلومات ملائمة فهي ^(١):
- لها صلة بالمستقبل : بما أن نتائج القرار تظهر في المستقبل وليس في الماضي لذلك لكي تكون المعلومات ملائمة للقرار يجب أن تتضمن الأحداث المستقبلية وفقاً لكلفة ومنفعة المعلومات .
 - الاختلاف تحت الاحتمالات المتضاربة : المعلومات الملائمة يجب أن تتضمن الكلف والمنافع التي تختلف من خلال الاحتمالات المختلفة .
 - القدرة على التنبؤ : بالإضافة إلى ان المعلومات يجب أن تتضمن احداث مستقبلية ، المحاسبة الإدارية يجب أن تتنبأ بمبلغ الكلف الملائمة والمنافع والملائمة ، لكن المحاسبة غالباً ما تستعمل السلوك المفترض للكلفة استناداً إلى بيانات تاريخية ، هذا اتجاه مهم ودقيق ، فالمعلومات الملائمة يجب أن تتضمن كلفاً ومنافع تتعلق بالمستقبل ، على الرغم من ذلك التنبؤ المحاسبي لهذه الكلف والمنافع وغالباً ما يستند على بيانات من الماضي .
 - طبيعة القرارات : تؤثر طبيعة القرارات المتخذة على ملائمة المعلومات لها ، فالقرارات الوحيدة تنشأ بصورة غير مكررة بينما القرارات المكررة تحدث مرة بعد أخرى وتكون بفترات منتظمة او غير منتظمة ، والتنبؤ بالكلف الملائمة للقرارات المتكررة ممكن تحديده من خلال الحجم الكبير من البيانات التاريخية والتي هي متوافرة حالياً .

ثانياً : الرقابة الإدارية المفهوم والأهمية

تعتبر الرقابة أحد اهم الوظائف الإدارية والتي يتم من خلالها متابعة أداء المهام ويحصل المدير من خلالها على فهم واضح لطبيعة نشاط المنشأة .

هناك عدة تعاريف لمفهوم الرقابة ، عرفها (كابن Kaplan) بأن عمليات الرقابة تتضمن ترتيب هدف الأداء ، قياس الأداء مقابلة الأداء بالهدف ، ومن ثم حساب الانحرافات وتصحيحها ، اما (هيدمانسون) فقد عرفها على انها عمليات إدارية تتضمن تدقيق النظر وتشخيص وتخطيط ومتابعة ، فهي إطار وظيفي إداري للتأكد من أن الأعمال المنجزة تتلاءم مع المخطط وضرورة الرقابة تظهر بصورة واضحة ورئيسية في تصور الوظائف الإدارية الأخرى (التخطيط ، التنظيم والتحفيز) ، ففي الجانب العملي كل الجهود المحاسبية تتجه بشكل مباشر للرقابة إلى المدى الذي يعطي المدراء نظرة عامة للمجال المالي لأداء المنشأة .

(١) المرجع السابق ، ص ٣٠٧ .

بشكل عام فإن الرقابة تمكن المدراء من تحديد ما إذا كان أداء المنشأة مرتبطاً مع الهدف ، فالمدير يجب ان يطور ويستعمل معايير أداء لمساعدة أداء الأفراد ، نظم المعلومات ، وتستطيع من تزويد تغذية عكسية عن كفاءة استعمال المصادر المالية والمادية في سبيل الوصول إلى اهداف المنشأة .

الرقابة والتخطيط

من خلال تعاريف الرقابة المشار إليها أعلاه نستطيع أن نؤكد بأن^(١) :

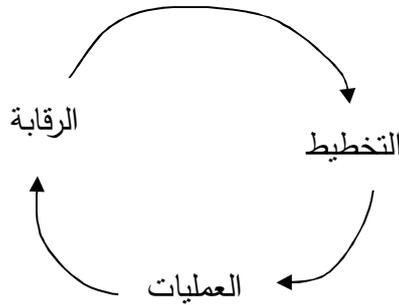
- الرقابة هي من اهم العمليات التي تقوم بها إدارة المنشأة ، حيث تعكس أداء وظائف الإدارة .
- الرقابة تتابع اداء الأفراد والمجموعات والأقسام والمنشأة بشكل كامل .
- الرقابة ترتبط بالتخطيط بشكل جوهري ويؤثر احدها على الآخر .

فإن الرقابة متصلة بالتخطيط في علمها ، والذي هو التأكد من ان أنشطة المنشأة متلائمة مع ما هو مخطط لها ، وهذا يتبين من خلال نظام المعلومات المسترجعة والذي يمكن من مقارنة الاداء الفعلي من ما هو مخطط من اهداف ، والرقابة يمكن أن تكون مع المخطط سواء كانت طويلة او قصيرة الأجل ، ففي الخطط الطويلة الاجل فإن المعلومات المترجمة تمكن الادارة من تحديد أي تحسن يحدث باتجاه الاهداف طويلة الاجل اعتماداً على الظروف الجديدة التي ربما تجعل الاهداف غير ملائمة .

أما في الخطط قصيرة الأجل فسيكون التأكيد الاكبر على رقابة العمليات المتصلة بالاهداف القصيرة الظاهرة في الموازنة الدورية والتي هي أيضاً جزء من الخطة طويلة الاجل . فالمعلومات المسترجعة هي التي تمكن من عملية الرقابة اليومية ، والتي تساعد في اتخاذ قرار يعالج وبالسرعة الممكنة الانحرافات عن خطة الموازنة والشكل التالي يوضح العلاقة بين التخطيط والعمليات والرقابة .

شكل رقم (٢/١/٢)

العلاقة المتبادلة بين الرقابة والتخطيط



المصدر :أ.د. اسماعيل يحيى التكريتي وآخرون ، المحاسبة الادارية قضايا معاصرة ، (عمان : دار الحامد ، ٢٠٠٧م)، ص ٣١٥ .

(١) المرجع السابق ، ص ٣١٥ .

يتضح من هذا الشكل العلاقة المتبادلة بين الرقابة والتخطيط ، حيث يتم مقارنة الأداء المخطط مع الفعلي (العمليات) وتعديل الخطط وفق المعلومات عن الأداء الفعلي كما استوجب ذلك ، وهذا يتضمن نشاطين أساسيين الأول هو مقارنة الأداء الفعلي مع ما هو مخطط ، والثاني هو تحديد الإنحراف لأنه من المستبعد أن تطابق الخطة مع الأداء الفعلي، وهذا الإنحراف إما أن يكون سببه عيوب في الخطط نفسها وهذا يستوجب تعديل هذه الخطط ، أو توجد عيوب في الأداء الفعلي ، وهذا يستوجب من الإدارة اتخاذ القرارات التي تحد من هذه العيوب .

من هذا نستنتج بان وظيفة التخطيط تكون غير مفيدة وغير نافعة بدون الرقابة ، لأنه من غير الممكن التصرف على ما إذا كانت الخطط قد تم تنفيذها او لم يتم تنفيذها ، وبدون التخطيط أيضاً تكون وظيفة الرقابة غير مفيدة وذلك لأنه لا يوجد هدف او خطة يتم مقارنتها مقابل النتيجة .

هنا لابد من الإشارة إلى أن الوظيفة الرقابية تؤدي من خلال نظام يجمع المعلومات عن اداء المنشأة بشكل كامل ، لذا فإن نظام الرقابة الادارية ، هو تجميع واستعمال المعلومات التي تساعد وتلاءم عمليات صنع قرارات التخطيط والرقابة في المنظمة لتوجيه سلوك العاملين .

هناك من أشار إلى أن للنظام مجموعة من الاهداف يسعى لتحقيقها وهي (١) :

- أ. مساعدة المنشآت في التخطيط للمستقبل .
- ب. متابعة الاحداث والظروف الخارجية وتأثيرها على تصميم الوظائف .
- ج. قياس وتسجيل النتائج للأنشطة الفعلية داخل المنشأة للتأكد من أن متخذ القرار سيؤديها بعناية .
- د. تحفيز الافراد والمجموعات الذين يتأثرون بالنظام ويؤثرون به .
- هـ. تقييم الاداء للأفراد والمجموعات في المنشأة .

ثالثاً: تحديد اهداف ومعايير الأداء

إن الأهداف والمعايير تضعها إدارة المنشأة لتوضيح أسلوب العمل الذي يجب على العاملين اتباعه وذلك بتحديد الغاية التي يجب الوصول إليها ، والأهداف تمثل وصف للنتائج النهائية لأي نشاط كما ان الأهداف تمثل ما يسعى الأفراد في المنشأة للوصول إليه بالعمل معاً ، وعمل الإدارة هو تطوير وصنع أهداف المنشأة ووضع وتطوير الخطط للوصول إلى هذه الأهداف ، وتطبيق الخطط ومتابعة تنفيذها للتأكد أنها توصل إلى الأهداف المحددة ، وإن من اهم الأهداف التي تسعى إدارة المنشأة إلى تحقيقها هي:

١. البقاء والربح والنمو .
٢. خلق المنفعة للمجتمع .
٣. اهداف أفراد والمجموعة داخل المنشأة .

(١) المرجع السابق ، ص ٣١٧ .

هناك سؤال هو كيف سيتم الوصول إلى هذه الاهداف؟ وهذا مما يساعد المدراء في تحديد متطلباتهم من المعلومات ، وآخر الدراسات بينت أن المدراء يعتقدون أن منظمات الاعمال بحاجة للتركيز على خمس حالات معيارية :

- ١ . مدى الاستجابة للزيون .
- ٢ . الربحية .
- ٣ . النوعية .
- ٤ . التجديد .
- ٥ . المرونة .

ولتحقيق هذه الحالات فإن المنشآت تطور مؤشرات أداء معيارية تستطيع من خلالها تحقيق أفضل مزيج من هذه الحالات ، ويتم اختيار هذه المؤشرات بدقة لكل مجموعة من المنشأة بحيث تعكس الدور الذي تلعبه المجموعة في المنشأة لكي تكون مؤثرة في مساعدة المدراء في أداء واجبهم .
إن وضع المعايير يشترك به العديد من الافراد داخل المنشأة ، ولا بد من استخدام أفراد مؤهلين لوضع المعايير لهم إمام باهداف المنشأة وكذلك لهم معرفة بأفضل ما يساعدها للوصول لأهداف وهذا يستدعي تطوير إجراءات معيارية للأداء.

قياس الأداء

إن قياس الأداء خطوة تتضمن تحديد مقدار الأداء الذي تم ، حيث يقاس هذا الأداء بالكلفة الفعلية والتي تم صرفها من قبل المنشأة فعلاً مقابل منتج أو خدمة معينة فعلية ، وهي تحسب عادة بعد إنتهاء العملية الانتاجية . وهذه الكلف تقارن مع المعايير الموضوعية^(١) .

لكن هناك عدة اهداف غير مالية في طبيعتها ، لذا فإن التصميم الجيد لنظام الرقابة الادارية يتصل بكل من الاهداف المالية وغير مالية ، وإن كل القياسين المالية وغير المالية مهم ، لكن المدراء يركزون كثيراً على المقاييس المالية لأنها اكثر توافراً من قبل نظام المحاسبة .

أصبحت الاستراتيجيات التقليدية لتخطيط الربحية وتحقيق النمو والاستمرار غير مناسبة للظروف الاقتصادية المعاصرة ، مما يضطر المنشآت إلى إعادة التفكير في طريقة أدائها والتحول إلى أساليب أخرى . ويمثل منهج إدارة عمليات المنشأة ارضاً خصبة لبناء مزايا تنافسية من خلال تطوير وتحسين كفاءة الاداء ، حيث التركيز على العمليات الهامة ، التخلص من الضياع ، قياس الاداء ، والتحسين المستمر .

يرتكز قياس الاداء على ثلاثة محاور أساسية هي : الجودة ، والاداء ، والتكلفة . ويجب ان يتم قياس الاداء على المخرجات وقد تطورت مقاييس الاداء بحيث أصبحت تتضمن مقاييس غير مالية بجانب المقاييس المالية .

(١) المرجع السابق ، ص ص ٣٢١ - ٣٢٣ .

قد أوضحت العديد من الدراسات أن مقاييس الاداء المالية لها قدر كبير من الاهمية على المستوى الاستراتيجي للمنشأة أكثر من المستويات الادارية الاقل . لذا تمدنا مقاييس الاداء بانواع مختلفة من المعلومات . كما تمدنا مقاييس الاداء غير المالية (كمقاييس العيوب والجودة الانتاجية ، والشكوى واعطال الآلات) بمعلومات مفيدة لقياس الاداء (١).

رابعاً : تقارير رقابة الأداء المفهوم والأهمية :

إن تقارير الأداء تعتبر العنصر الأساسي للعملية الرقابية في المنشآت ، وأن التقارير تعد وفقاً لوقيتها وطبيعتها وصيغتها ، فالمحاسب ينتقي البيانات الخاصة لتقريره حتى تكون المعلومات المقدمة في التقارير ملائمة للقيام بوظيفة الرقابة .

١ . التقارير المفهوم والأهمية

إن التقارير يمكن تعريفها بأنها تلك الوسيلة الملخصة أو التفصيلية لنقل البيانات والمعلومات المتعلقة بنشاط الوحدة الاقتصادية إلى الجهات العليا لمساعدتها في الرقابة واتخاذ القرارات ، فالتقارير هي وسيلة اتصال مهمة تساعد في تحقيق التنسيق بين مستخدم النظام ونظام المعلومات كما أنها تلخص المعلومات إلى صيغ يمكن فهمها بسهولة من قبل المتلقي لها .

إن تصميم التقارير المحاسبية يبدأ بتحديد نوع وطبيعة مخرجات النظام من المعلومات الملائمة التي يهدف إلى توفيرها ، لذا يجب أن يكون تصميم التقارير الخطوة الأساسية في وضع نظام المعلومات المحاسبية ، والتقارير الإدارية تعتبر أهم مخرجات نظام المعلومات المحاسبية نظراً لضرورتها واستخدامها في إدارة المنشأة واتخاذ القرارات التي تساهم في تحقيق أهدافها وهناك مجموعة من الخصائص المهمة للتقارير الجيدة متمثلة بـ (٢):

أ. **المنفعة** : إن لكل تقرير يجب أن يكون له هدف معين في خدمة الإدارة والتقارير التي ليست لها منفعة أو التي تحتوي على معلومات أكثر من احتياجات الأطراف المقدمة لها في اتخاذ القرارات ، قد تشكل عبء على الإدارة ، لذا فمن المهم أن يراعى في عرض المعلومات في التقارير الإدارية أن تكون مختصرة ومفيدة في اتخاذ القرارات .

ب. **الشكل الملائمة** : يجب ان تكون التقارير واضحة من حيث سهولة قراءتها وما تحويه من معلومات، ويجب ان يكون شكل التقارير ملائم وينسجم مع كل حالة على حدة فمثلاً التقارير المقارنة يجب أن تتضمن على أرقام متناظرة (تقديرات الموازنة والأرقام الفعلية).

ج. **الفترة الزمنية** : أي أن التقارير يجب أن تعد تحت فترة زمنية ثابتة تلائم طبيعة عمليات وأقسام المؤسسات المختلفة كما يجب أن تعطي التقارير فترات زمنية ثابتة حتى يمكن فهم محتوياتها ومقارنتها بفترات متعاقبة ، كما أن المعلومات الواردة في هذه التقارير يجب أن تكون ملائمة لاحتياجات الأقسام.

(١) د. سمير أبو الفتوح صالح ، إدارة البيانات المحاسبية في ظل التشغيل الإلكتروني ، مدخل معاصر لدعم القرارات ، (المنصورة : المركز الأكاديمي للكمبيوتر ونظم المعلومات ، ١٩٩٧م) ، ص ١٠٦ .
(٢) أ.د. اسماعيل يحيى التكريتي وآخرون ، مرجع سابق ، ص ص ٣٢٤ - ٣٢٦ .

وتكون دورية ، وبفترات قصيرة لكي تكون أقرب إلى الواقع كي تكون القرارات مجدية وفاعلة.

د. التكامل : يعني ان يكون نظام التقارير جزء مكمل لنظام المعلومات في المنظمة ويجب ان يراعى ذلك في تصميمه ، وتكامل الأنظمة بإعطاء معلومات حية وآنية مما يساعد في ان تكون انظمة الرقابة أكثر فعالية .

إن مراعاة الخصائص التي تم ذكرها في صياغة التقارير ستحقق فائدة كبيرة لمستخدميها ، فأغلب التقارير لها اهداف واضحة وهي الاخبار ، والاقناع ، التأثير والاضافة ، لذا فإن اول خطة هي افتراض الغرض من التقرير بعناية لأنه توجد اغراض متعددة يمكن ان يتضمنها التقرير ، وخاصة ان هناك الكثير من التقارير تخصص لتكتب كجزء من مسئولية العمل ، وهنا لابد ان يتلاقى واحد من هذه الاغراض مع هذه المتطلبات ، ويجب أن يكتب التقرير للشعور أن هناك موقفاً يتطلب بعض الاحداث المستقبلية .

هناك مجموعة من الافتراضات المخططة لتصميم التقرير متمثلة بـ:

- ما هو الغرض من التقرير ، الاخبار ، التحليل ، التعليق ، اقتراح الاجراءات .
- من هو الذي قرأ التقرير ؟
- ما هو الاهتمام المناسب والقيمة للقارئ ؟
- هل هناك أي فعل ممكن اتخاذه على أساس التقرير ؟
- ما هو الموقف او المشكلة التي سيحتويها التقرير ؟
- ما هو تاريخ الموقف ؟
- كم هي المعلومات او الخلفية أو التحليل التي سيحتويها التقرير ؟
- ما هي الصفة او الاسلوب التي يصاغ بها التقرير ؟

هنا لابد من الاشارة إلى أن اول خطوة في إعداد التقرير هي جمع البيانات ، ويتم جمع البيانات وفقاً لطبيعة التقارير المطلوب إعدادها وهذا يتطلب أن لا تجمع بيانات كثيرة قد تسبب التشويش لواقع التقرير. وخاصة ان نظم المعلومات المحاسبية تعتمد على تدفق البيانات من خلال كافة إدارة واقسام المؤسسة ومن الضروري ان يخضع تدفق البيانات هنا لإدارة ورقابة سليمة ، خاصة أن المعلومات يجب أن تخضع لخصائص هي الدقة والشمول والوقئية والفعلية والتكلفة والمنفعة ويحتمل فيها أن تتعرض البيانات المحاسبية في أثناء تدفقها خلال القنوات الادارية في المؤسسة للفقد أو لعدم الدقة او للتأخير أو اللبس في الفهم والتفسير .

هنا من الضروري التعرف على طبيعة التقارير الادارية والمالية اللازمة ونوع المعلومات التي يجب أن تحتويها هذه التقارير حتى يستطيع المحاسب جمع البيانات اللازمة بفعالية وكفاءة عالية ، والا قد يغفل عن بيانات لازمة لإعداد التقارير او يقوم بجمع بيانات ليست ضرورية ، وان الاساس الذي يعتمد عليه لتحقيق عملية التدفق وجمع البيانات المحاسبية ، هي المستندات والتي تحدد البيانات اللازمة، ولهذا يركز وضع التقرير على طبيعة المستندات اللازمة لإعداده وبالتالي تمثل عملية جمع البيانات خطوة يجب

تحديد متطلباتها وفقاً لنوع التقرير المطلوب ، لأنه كلما كانت البيانات ملائمة تمكن مقدم التقرير من تقديم معلومات ملائمة .

٢. أنواع التقارير

هناك عدة تصنيفات للتقارير يمكن توضيحها بالآتي :

أ. **التصنيف الوظيفي** : حيث ان التقرير يتمثل إما بنقل معلومات في التحرير وتحليل البيانات وتكون تعليمات حيث ان التقارير التي تحتوي معلومات تمثل مستندات بحثية .

ب. **التصنيف حول محتوى التقرير** : فقد تكون التقارير حول المبيعات ، الضرائب ، المالية ، البحوث والتطوير .

ج. **التصنيف حسب الوقت الذي يكتب به التقرير** : فتقارير التخطيط تكتب في المراحل الأولى من الخطة، تقارير الرقابة تكتب في فترات محددة ، والتقارير النهائية تلخص نتائج الخطة عندما تكتمل .

د. **التصنيف حسب الصيغة** : فالتقارير في بعض الأحيان تقدم وفق صيغة خاصة لتصنيف البيانات التي تدخل في التقرير ، بعض التقارير تكون بصورة رسالة او صيغة مختصرة وهذه عادة تسمى بالتقارير غير النظامية^(١) .

٣. تقارير الأداء الدور والأهمية

إن تقارير الأداء تهدف إلى تحديد نقاط القوة والضعف في أداء المنشأة ، وبالتالي تمكن الإدارة من تحقيق متابعة فاعلية أداء مرؤوسيههم ، وتشكل تقارير نظم المحاسبة الجزء الأكبر من تقارير الأداء التي تحقق هذه المتابعة .

نظم المحاسبة تقدم نوعين من تقارير المحاسبة المالية وتقارير المحاسبة الإدارية ويلاحظ أن كلا من المحاسبة المالية والإدارية تتعامل مع الأحداث الاقتصادية والتي تتطلب التعبير الكمي عن نتائج الأنشطة الاقتصادية ، وكلاً منهما تهتم بالمصارف والموجودات والمطلوبات والتدفق النقدي ، وكلاً منها تتضمن قوائم مالية ببعض الصيغ .

لكن الفرق الجوهرى بينهما يتمثل باختلاف المستخدمين لكل من المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية ، فالمحاسبة المالية تهتم بالمنشأة ككل إضافة إلى انها تخدم الأفراد خارج المنشأة في حين تقارير المحاسبة الإدارية تهتم بشكل عام بإعطاء المدراء المعلومات المتصلة بمسؤولياتهم بالإضافة إلى الأداء العام للمنشأة ، وعلى العموم فإن تقارير المحاسبة المالية لها اغراض عامة ، بالإضافة إلى ذلك فإن هذه التقارير يختلف مصدرها وطبيعتها من تلك المتضمنة في تقارير المحاسبة الإدارية ، فتقارير المحاسبة المالية مصممة لنظام المحاسبة الأساسي المصمم وفقاً للعمليات المتكاملة ، إن تقارير المحاسبة الإدارية تهتم بالعمليات المستقبلية وبالمعلومات المفيدة لها ، كما انها تهتم بالتوافق مع متطلبات المستخدم أكثر من اهتمامها بالتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً^(٢) .

(١) المرجع السابق ، ص ٣٢٧ - ٣٢٨ .

(٢) المرجع السابق ، ص ٣٣٢ .

الرقابة وتقييم الاداء :

يقع ضمن مهام نظام المحاسبة الإدارية إنتاج وتوصيل معلومات عن الاداء الفعلي مقارنةً بالاداء المحدد في الموازنة الشاملة للشركة .

تعتبر هذه المعلومات هي الاساس لقيام الادارة العيا بممارسة وظيفة الرقابة وتقييم الاداء لكافة الانشطة داخل الشركة . فالرقابة تعني ملاحظة الاداء الفعلي ومحاولة معالجة الانحرافات عن الاداء المخطط حتى تتحقق الاهداف الموضوعية في الموازنة الشاملة الرقابة عملية ديناميكية يومية تهتم بالتشغيل اليومي وتحتاج إلى نظام رصد فعال يعطي إشارات سريعة عن احتمالات حدوث الانحرافات قبل حدوثها ، او التقرير عن الانحرافات فور حدوثها للعمل على منع تكرارها . اما تقييم الاداء فيكون بعد إنتهاء الاداء الفعلي ومعرفة النتائج المحققة فعلاً ويرتكز تقييم الاداء على النتائج في نهاية الفترة وليس على التشغيل اليومي . عند تقييم الاداء نحتاج إلى مقارنة الاهداف المحققة مع الاهداف المخططة سواء كانت اهدافاً إنتاجية او تسويقية او أهدافاً مالية تتعلق بالسيولة والربحية (١).

متطلبات الرقابة على الاداء :

المحاسب الاداري بوصفه مسئولاً عن تشغيل نظام المحاسبة الادارية في المنشأة يجب أن يساهم بطريقة فعالة في عملية الرقابة على الاداء في كافة أقسام وإدارات وقطاعات المنشأة . ويتم ذلك عن طريق انتاج وتوصيل معلومات رقابية للمستويات الادارية المختلفة . فمن البديهي ان الهدف من نظام المحاسبة الادارية ليس مجرد إنتاج معلومات محاسبية داخلية ولكن يجب ان يتبع ذلك تقديم هذه المعلومات في صورة تقارير لرجال الادارة .

تتطلب الادارة الفعالة على الاداء تصميم وتشغيل المحاسبة الادارية بحيث تضمن تدفق المعلومات في اتجاهين (٢) :

- أ. من المستويات الادارية العليا إلى المستويات الدنيا .
- ب. من المستويات الدنيا إلى المستويات الادارية العليا .

لكي تضمن المسارات السليمة لتدفق المعلومات فإنه يجب توافر بيئة ملائمة لتشغيل نظام المحاسبة الادارية ، وكذلك تطبيق سليم لمفاهيم محاسبة المسئولية .

إن عملية توصيل المعلومات إلى رجال الادارة تتطلب من المحاسب الاداري ان يتعمق في فهم كيفية تعامل هؤلاء المسئولين مع تلك المعلومات أو بتعبير آخر كيف يقوم مستلمو التقارير بتشغيل المعلومات ذهنياً ؟ إن فهم هذا الموضوع ضروري لعملية عرض المعلومات المحاسبية في التقارير الداخلية التي يقدمها المحاسب الاداري لرجال الادارة .

(١) د. علي أحمد أبو الحسن ، المحاسبة الادارية المتقدمة ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، ١٩٩٧م) ، ص ١٩٩ .
(٢) المرجع السابق ، ص ٢٠١ .

١/ بيئة تشغيل نظام الرقابة على الاداء :

نظام المحاسبة الادارية هو في الواقع نظام يوفر احتياجات الادارة من المعلومات لأغراض الرقابة على الاداء . ولا يستطيع هذا النظام ان يؤدي تلك الوظيفة إلا إذا تواجدت بيئة ملائمة يعمل في إطارها. واهم عناصر بيئة تشغيل نظام المحاسبة الادارية لغرض انتاج معلومات رقابية هي ما يلي^(١):

١. هيكل تنظيمي جيد .

٢. دليل لسياسات المنشأة .

٣. وجود معايير للأداء .

الهيكل التنظيمي :

يتضمن الهيكل التنظيمي للمنشأة الوحدات التنظيمية واختصاصات كل واحدة منها . في واقع الامر تتدفق المعلومات عبر هذه الوحدات فهي مرسلة او مستلمة للمعلومات ويتطلب التدفق السليم للمعلومات تحديداً واضحاً لنطاق المسئوليات والسلطات في كل وحدة ، وتحديد الوحدات التنظيمية التي ترفع إليها التقارير ، والوحدات التنظيمية التي يتم إعداد تقارير عن نشاطها .

دليل السياسات :

يجب أن يوجد في المنشأة دليل يوضح السياسات العامة لها والمعايير الاخلاقية في مجال عمل المنشأة، ويجب ان يكون هذا البيان او الدليل شاملاً والزامياً .

معايير الاداء :

لأغراض الرقابة وتقييم الاداء لابد من وضع معايير للأداء . ويتم التعبير عن هذه المعايير في صورة اهداف محددة مثلاً اهداف تسويقية ، اهداف كالعائد على الاستثمار ، أو في صورة معايير للتكاليف ووفورات مستهدفة في كل عنصر من عناصر التكاليف . والاهداف قد يعبر عنها بصورة عامة في المستويات الادارية العليا ولكن الاهداف تتبلور بصياغة اكثر تحديداً للمستويات الادارية الدنيا (المستويات التشغيلية) .

يلاحظ ان المعلومات التنظيمية (المتعلقة بالهيكل التنظيمي) ، ودليل السياسات ومعايير الاداء تمثل معلومات تتدفق من اعلا التنظيم إلى ادناه ويحدث خلال عملية التدفق تطوير وتفصيل اكبر كلما انتقلت المعلومات إلى المستويات الادارية الاصغر . فمثلاً تتحدد الاهداف العامة للشركة للمستويات الادارية الاصغر . فمثلاً تتحدد الاهداف العامة للشركة للمستويات الادارية العليا ، ثم يحلل كل هدف من الاهداف العامة إلى اهداف او معايير فرعية لكل قطاع او إدارة ثم تتحدد اهداف او معايير تفصيلية خاصة لكل وحدة تشغيلية^(٢).

(١) المرجع السابق ، ص ٢٠٢ .

(٢) المرجع السابق ، ص ٢٠٣ .

٢/ محاسبة المسؤولية :

لا تكتمل دورة المعلومات الرقابية إلا إذا وصلت معلومات عن الاداء المتوقع المرتبط بتحقيق اهداف المنشأة إلى المشرفين في الاقسام بحيث يمثل ذلك موازنة تخطيطية للأداء ، ثم قياس للأداء الفعلي وهل حقق النتائج المستهدفة . والتقارير التي تعرض النتائج الفعلية وتقارنها بالمستهدفة تسمى تقارير الاداء لمركز المسؤولية . وفي الواقع تمثل كل من الموازنة التخطيطية ، وتقارير الاداء ما يسمى بمحاسبة المسؤولية . ونظام محاسبة المسؤولية يختص بتجميع بيانات النشاط لكل وحدة في ادنى مستوى التسلسل التنظيمي والتي يطلق عليها وحدات او مراكز المسؤولية ، وقد تكون فرداً ولكن عادة يتكون مركز المسؤولية من إدارة او قسم له رئيس او مدير ويعمل معه عدد من الافراد تحت اشرافه . كلما ارتفع المستوى التنظيمي نجد الوحدات الادارية العليا والتي يتم المحاسبة عنها في صورة مجموعات للمسؤولية . ومجموعة المسؤولية الواحدة هي جزء من الخريطة التنظيمية للمنشأة تتكون من وحدة إشرافية ووحدات تابعة ترفع تقاريرها إلى الوحدة الاشرافية . هذه الوحدة الاشرافية هي التي تملك الرقابة على اداء جميع الوحدات التابعة لها ، ولا يتم ذلك إلا عن طريق نظام جيد للتقارير . تتم المحاسبة عن اداء كل مجموعة من مجموعات المسؤولية على أساس طبيعة النشاط في كل مركز مسؤولية . فإذا كانت الوحدة تقوم بنشاط انتاجي او تشغيلي بحت ولا تمارس نشاطاً بيعياً ، فإنها تسمى مركز تكلفة ويعبر عن الاداء المتوقع والفعلي لها بوحدات التكاليف . أما إذا كانت الوحدة تمارس نشاطاً إنتاجياً وتسويقياً وتحقق إيرادات ، فإنها تسمى مركز ربحية . اما إذا كان المركز مسئولاً عن تدبير الموارد الاقتصادية اللازمة لتحقيق الربح ، وله سلطة اتخاذ القرارات الاستثمارية فيطلق عليه في هذه الحالة مركز استثمار ، ويعبر عن الاداء في هذا المركز بالعائد على رأس المال المستثمر^(١) .

موازنة الاداء :

تحتوي موازنة الاداء على تقديرات لحجم النشاط ولعناصر التكاليف والايرادات لوحدة المسؤولية لفترة زمنية محددة ومستقبلية . ويتم إعداد موازنات الاداء أولاً على مستوى كل وحدة مسؤولية ثم تجمع وتدمج في موازنات على مستوى الادارات ثم القطاعات ثم على مستوى المنشأة في صورة موازنة شاملة . على مستوى مركز المسؤولية (وحدة - إدارة - قطاع ...) تحتوي موازنة الاداء على عناصر التكاليف اللازمة لأداء الوظائف المحددة . ومن المفضل لأغراض الرقابة معرفة سلوك عناصر التكاليف علاقتها بحجم النشاط وتحليل التكاليف إلى متغيرة وثابتة . هذا التحليل ضروري لإعداد تقارير الاداء على أساس الموازنة المرنة وذلك بعد معرفة حجم النشاط الفعلي .

تقارير الأداء:

تسمى أيضاً تقارير المسؤولية ، ويقوم المحاسب الاداري بإعدادها متضمنة كل من بيانات الاداء المخطط ، وبيانات الاداء الفعلي وكذلك الانحرافات بين الاثنين . وقد يكتفي باظهار الانحرافات فقط مع

(١) المرجع السابق ، ص ص ٢٠٣ - ٢٠٤ .

بيان طبيعتها : ملائمة ام غير ملائمة . ويتم إعداد هذه التقارير أيضاً متدرجة من أقل مستوى في التنظيم إلى أعلى مستوى . وتستخدم هذه التقارير لتقييم الاداء ، واتخاذ القرارات غير العادية لتعديل العمليات التشغيلية او لتعديل أسس إعداد موازنات الاداء او غيرها من القرارات الرقابية .
ولا شك أن تصميم نظام لمحاسبة المسؤولية يقتضي ضرورة تصميم دليل رقمي لوحدة المسؤولية ، وتصميم مجموعة دفترية للمحاسبة الداخلية لتجميع البيانات التكاليفية على مستوى وحدات المسؤولية ، وأيضاً لابد من وجود دليل لإجراءات معالجة عناصر التكاليف بغرض إعداد تقارير الاداء^(١) .

٤. اعداد تقارير الاداء :

هناك عدة أنواع لتقارير الاداء يمكن للمحاسب الاداري ان يقوم بإعدادها على ضوء البيانات التي يحصل عليها من مصادر مختلفة في داخل المنشأة . تتبلور تلك البيانات في مجموعتين رئيسيتين هما الإيرادات والتكاليف . غير ان إعداد هذه التقارير يتطلب تحديد مراكز المسؤولية في المنشأة . وكما سبق القول فإن مركز المسؤولية هو وحدة تنظيمية داخل المنشأة تخضع لرقابة شخص (او لجنة) تحددت مسؤولياته بشكل واضح وكذلك تم تفويض السلطة اللازمة إليه لاتخاذ ما يلزم من قرارات واجراءات لتحقيق هدف او مجموعة اهداف محددة تتماشى مع الاهداف العامة على مستوى المنشأة .

عادة يكون مركز المسؤولية في شكل قسم أو ادارة يتبعها عدد من الاقسام او قطاع يتبعه عدد من الادارات . وقد يكون العمل داخل قسم ما متنوعاً ففي هذه الحالة يمكن تقسيم القسم الواحد إلى عدد من مراكز المسؤولية بحيث يشمل مركز المسؤولية الواحد مجموعة عمليات متجانسة او متكاملة .

كذلك تتعدد انواع مراكز المسؤولية فهناك مراكز تجرى فيها أنشطة تتطلب إنفاق عناصر تكاليف دون أن تمارس هذه المراكز أي نشاط يحقق إيراد وتسمى هذه المراكز بمراكز التكلفة ، وهناك مراكز تنفق فيها تكاليف وتحقق إيرادات وتسمى مراكز ربحية . غير ان هذين النوعين مراكز التكاليف ومراكز الربحية لا يسمح لرؤسائها باتخاذ قرارات لشراء أصول ثابتة . والنوع الثالث هو مراكز الاستثمار ، وهي التي يتم فيها اتخاذ قرارات تشغيل واستثمار في أصول ثابتة بجانب القرارات التشغيلية والتسويقية.

إن مهمة المحاسب الاداري في مجال إعداد تقارير الاداء تنحصر في التحديد الدقيق لكل من الإيرادات والتكاليف التي تخص كل مركز مسؤولية والقاعدة التي تستخدم لهذا الغرض هي حصر العناصر الخاضعة لرقابة او تحكم الشخص المسئول في كل مركز^(٢) .

٥. خصائص تقارير الاداء الفعالة :

تساعد تقارير الاداء الفعالة في توجيه المنشأة إلى أهدافها وذلك عن طريق تحفيز العاملين لتعديل الأنشطة كلما حدثت إنحرافات عن الاداء المخطط . ولكي تكون تقارير الاداء فعالة يجب ان يتوفر بها الخصائص التالية^(٣):

(١) المرجع السابق ، ص ٢٠٥ - ٢٠٦ .
(٢) المرجع السابق ، ص ٢١٧ - ٢١٨ .
(٣) المرجع السابق ، ص ٢١٩ .

أ/ التأثير السلوكي :

يجب ان تهدف تقارير الاداء إلى تحفيز العاملين للعمل وتساعدهم في اداء المهام الموكلة إليهم. وتقارير الاداء تحفز العاملين للعمل وذلك باستخدامها في تقييم هؤلاء العاملين . وتساعدهم في اداء المهام بتركيزها على تطبيق مبدأ الادارة بالاستثناء . وتقارير الاداء تجعل العاملين على ارتباط كامل باهداف المنظمة والتي احتوتها الموازنة الشاملة . ولكي تكون تقارير الاداء سليمة من ناحية تأثيرها على سلوك العاملين فإنه يجب توافر ما يلي:

- أ. معايير تقييم عادلة : وهذا يتطلب ان تكون طريقة وضع المعايير مفهومة من جانب العاملين الذين سوف يتم تقييم ادائهم . وأن المعايير يجب أن تعبر عن القدرات الفعلية .
- ب. الافراد العاملون : يجب أن يشعروا بان لهم صوت او تأثير على وضع اهداف الاداء المطلوب ان يحققها كل واحد منهم . وهذا يعني المشاركة مما يعطي للمعايير الموضوعية شرعية وقبولاً من جانبهم .
- ج. المعايير يجب أن توضع بحيث تزيل مخاوف العاملين من نتائج الفشل في تحقيق الاهداف لأسباب خارجة عن ارادتهم .
- د. بيانات الاداء يجب أن لا تتدفق في اتجاه واحد فقط وهو الاتجاه إلى الادارة العليا (إلى أعلى) لتخفيض للتحليل والتقييم ، ولكن أيضاً يجب ان تتدفق إلى العاملين انفسهم لكي يتعرفوا على السلبات ويحاولوا التغلب عليها .

ب/ الملاءمة :

تقرير الاداء يجب أن يركز على العوامل الخاضعة لرقابة بواسطة مستخدم التقرير . إذا احتوى التقرير على بيانات كثيرة وتفصيلية تغطي كل جانب من العمليات ، فإن هذا التقرير يحجب المعلومات ذات العلاقة والملائمة لمتخذ القرارات . إن درجة التفصيلات المفيدة في التقرير تتأثر بعوامل عديدة منها: شخصية متخذ القرار ، تدريبه وخبراته ، توقيت القرار ، كمية ودرجة التعقيد في البيانات . ومن مهام المحاسب الاداري ان يدرس ويقيم هذه العوامل ثم ينتج تقارير محاسبية بها المعلومات الملائمة بدرجة التفصيل المفيدة.

ج/ التوقيت السليم :

التقارير يجب ان تنتج وتوزع على الاطراف المستفيدة في الاوقات الملائمة . إن هذا يعني ان يوزع التقرير بحيث تكون المعلومات الواردة فيه ملائمة لاتخاذ قرار معين حالاً او في المستقبل. والمجال الزمني للتقرير قد يكون سنة او أقل . تقارير الاداء عن سنة كاملة قد تساعد في وضع الخطط وفي تقييم الافراد ولكن مثل هذه التقارير محدودة الفائدة في مجال تعديل العمليات خلال السنة

. إن قيمتها الوحيدة في تحفيز العاملين تنأتى من تعريف العاملين بان ادائهم يخضع للمراجعة في نهاية كل سنة .

لتحقيق المنافع الكاملة من تقارير الاداء ، يجب ان تنتج هذه التقارير وترسل إلى المسؤولين في الوقت الذي يجب ان يتم فيه تعديل الانشطة خلال فترة الموازنة وهذا يعني ان التقارير المبكرة والدورية أفضل من التقارير المتأخرة والاقبل دورية ، ولكن يجب ان يوضع نظام للتقارير واولقاتها بحيث لا ينشغل المديرون الذين يرجعون اعمال مرؤوسيههم عن اداء المهام الاخرى^(١).

يحتاج المسؤولون في المستويات الادارية المختلفة إلى معلومات في أوقات مختلفة لتقييم الاداء. مشرف الانتاج مثلاً قد يحتاج إلى معلومات يومية ، أو كل ساعة ، او معلومات مستمرة عن العمليات التي تخضع لرقابته . بينما مدير المصنع قد يحتاج إلى تقارير أسبوعية اما نائب المدير للشئون الصناعية قد يحتاج إلى تقارير شهرية عن اداء كل مصنع . فكلما تحركنا من مستوى العمليات التشغيلية إلى المستويات الاعلى في التنظيم كلما انخفضت الحاجة إلى معلومات مستمرة . فالمستويات الادارية العليا تتفق جزءاً كبيراً من الوقت في تخطيط العمليات وفي تحفيز الافراد لتنفيذ الخطط . اما فئة المديرين في المستويات الادارية الدنيا فإنها تتفق وقتاً كبيراً في الاشراف على تنفيذ الخطط . وبالتالي فإن هذه الطبقة من المديرين لديها حاجة شديدة واكبر للمعلومات على فترات دورية وتغذية مرتدة سريعة . إذن يمكن تصميم جدولة زمنية للتقارير بحيث تختلف توقيتاتها حسب الحاجة إليها في كل مستوى إداري.

د/ الدقة :

يجب أن يتحقق توازن سليم بين التوقيت السليم والدقة والتكلفة . وبصفة عامة يجب ان تكون المعلومات الملائمة متوافرة في الوقت السليم حتى لو كانت معرضة لعدم الدقة . المعلومات الدقيقة ولكن غير المنضبطة في التوقيت والتي تصل مثلاً بعد ثلاثة شهور من نهاية فترة الموازنة تكون قليلة العائد او عديمة القيمة لمتخذ القرار ، ولا يعني هذا تجاهل عنصر الدقة في انتاج المعلومات إذ يجب ان تخضع عملية انتاج المعلومات للتدقيق بواسطة أقسام المراجعة الداخلية في المنشأة.

هـ/ تكلفة المعلومات :

إن تكلفة انتاج المعلومات يجب ان تكون أقل من قيمة المعلومات غير انه توجد مشكلات في تحديد قيمة المعلومات ، فهي تعتمد على التقدير والحكم الشخصي ، ولا تتضح قيمة المعلومات فعلاً إلا بعد استخدام المعلومات ولكن يمكن القول ان الخبرة السابقة لمتخذي القرارات تجعل بالامكان قيامهم بايجاد توازن بين التكلفة وقيمة المعلومات .

(١) المرجع السابق ، ص ص ٢٢٠ - ٢٢١ .

و/ التقارير ونظام الاتصال في المنشأة :

يعتبر وجود نظام اتصال بالمنشأة حيويًا لأغراض الرقابة والمتابعة ، والتقارير هي عصب هذا النظام . والتقارير المحاسبية الداخلية تنقل ملاحظات وقياسات وتفسيرات واقتراحات المحاسب الإداري بصورة منظمة إلى متخذي القرارات . إن وجود تدفق مستمر للمعلومات الملائمة من خلال تقارير الاداء المحاسبية يجعل قنوات الاتصال مفتوحة باستمرار بين المحاسب الإداري والمستويات الإدارية . وهذا يؤدي إلى وجود ثقة متبادلة بين الطرفين تجعل المعلومات ذات قبول لدى المستفيدين دون حاجة إلى بذل جهد إضافي من المحاسب الإداري في تفسيرها أو لإثبات صحتها . وبالتالي يتم توفير وقت ومجهودات المحاسب الإداري وبحيث يتمكن من التركيز على امور هامة أخرى ، وحل المشكلات غير العادية (١).

٦. تقارير الاداء للأنشطة الصناعية :

يقوم المحاسب الإداري في المنشآت الصناعية باعداد مجموعة من تقارير الاداء عن الأنشطة الصناعية بحيث يتلاءم كل تقرير مع احتياجات المستوى الإداري الذي تقع عليه مسئولية الرقابة . وعند إعداد هذه التقارير لابد من مراعاة النقاط الهامة التالية(٢):

١. يجب ان تبنى أرقام التقارير على أرقام الموازنة المرنة . ومعنى هذا ان بيانات التكاليف المقدرة لحجم الانتاج الفعلي تكون هي البيانات المقدرة عند مستوى النشاط الذي يقابل الطاقة المستغلة فعلاً .
٢. يجب ان تركز تقارير الأداء على العناصر الخاضعة لرقابة كل مدير او مشرف مسئول . فنائب رئيس الشركة للشئون الصناعية تكون له سلطات على جميع العمليات التشغيلية لهذا فإن تقرير الأداء الذي يعرض عليه يشتمل على جميع عناصر التكاليف حتى ولو كانت بعض هذه العناصر غير خاضعة لرقابة مديرين تابعين له .
٣. بالنسبة لتكلفة الاهلاك للأصول الثابتة فإنها لا تدرج في تقرير اداء رؤساء الاقسام التابعين لمدير عام المصنع ، ولكنها تدرج في تقرير الاداء الخاص به غير أنه تثار مشكلة عندما توجد أصول ثابتة صناعية قديمة لم يشترك المدير المعين في اتخاذ قرار بالحصول عليها لمصنعه . في هذه الحالة تثار التساؤلات التالية :

أ. هل يتم استبعاد تكلفة الاهلاك لهذه الاصول على أساس أنها ليست نتيجة قرار من مدير المصنع؟

ب. ام يجب عدم استبعادها على أساس ان مدير عام المصانع له حق اتخاذ قرار بشأن التخلص من هذه الاصول إذا أراد ذلك .

كذلك يثير موضوع الاهلاك تساؤلات أخرى هي كيف يحسب الاهلاك وعلى أي أساس :
التكلفة التاريخية ، التكلفة التاريخية المعدلة بالتغيرات في المستوى العام للأسعار ، تكلفة الاحلال ، أم بقيمة التصفية الجارية ؟

(١) المرجع السابق ، ص ص ٢٢٢ - ٢٢٣ .
(٢) المرجع السابق ، ص ص ٢٢٤ .

لا شك أن محتوى تقرير الاداء سوف يتأثر بأي إجابة من الاجابات على أي من هذه التساؤلات . ولكن بصفة عامة يجب إتباع نفس الطريقة من فترة إلى أخرى حتى يتوافر لهذه التقارير صفة القابلية للمقارنة بين الفترات .

٤ . يجب ان يتضمن تقرير الاداء لأي قسم إنتاجي تكلفة أقسام الخدمات الصناعية عن الخدمات المؤداة له ولكن على أساس التكلفة المعيارية وليس الفعلية . فإذا حدث وأن تضمن تقرير الاداء التكلفة غير المباشرة الفعلية فإن تقرير الاداء لقسم الانتاج سوف يتأثر بعوامل الكفاءة ونقائضها في قسم الخدمات . وبالتالي فإن المشرف على القسم الانتاجي سيكون مسئولاً عن هذه العوامل رغم عدم خضوعها لرقابته .

٥ . يجب مراعاة عدم الازدواجية في تكاليف أقسام الخدمات التي تظهر في تقرير اداء مدير المصنع . فهذا التقرير يحتوي على تكاليف مراكز الانتاج وكذلك مراكز الخدمات . ولما كانت مراكز الانتاج قد تم تحميلها أصلاً بنصيبها من تكاليف مراكز الخدمات ، فإن تقرير الاداء لمدير المصنع المعين سوف يكون فيه تكرار لتكاليف مراكز الخدمات ، لهذا يجب طرح التكاليف الموزعة على مراكز الانتاج وذلك للوصول إلى الرقم السليم للتكاليف غير المباشرة الخاضعة لرقابة مدير المصنع (١) .

٦ . في حالة تضمين تقارير أداء المشرفين على الاقسام الانتاجية بعناصر تكاليف غير خاضعة لرقابتهم لأغراض إعلامية (وليس لأغراض تقييم الاداء) فإنه يجب الفصل بين هذه التكاليف وبين التكاليف الخاضعة لرقابتهم . كذلك لا يجب ان تعرض على هؤلاء المشرفين تقارير إنحرافات العناصر غير الخاضعة لرقابتهم لأن هذه المعلومات غير مفيدة لهؤلاء المشرفين ، وقد تحدث تشويشاً لديهم .

٧ . تقارير الاداء لكل مستوى إداري مسئول عن نشاط أو أنشطة صناعية في المنشأة يجب أن تحتوي على معلومات معبر عنها بوحدة النقود (بالجنيه) ، وكذلك معلومات كمية تشغيلية مثل : كمية المواد الأولية ، ساعات العمل المباشرة ، ساعات تشغيل الآلات ، ساعات الاعطال ، ساعات العمل الاضافي ، كمية الانتاج المستهدفة ، كمية الانتاج الفعلية ، نسبة الانتاج التالف إلى الانتاج السليم ، نسبة الطاقة الانتاجية المشغلة إلى غير ذلك من المعلومات التشغيلية .

٨ . يجب ان تتضمن تقارير الاداء بيان بانحرافات التكاليف الفعلية عن التكاليف المحددة مقدماً وذلك لكل عنصر من عناصر التكاليف ، وبحيث يكون الانحراف الظاهر في التقرير خاضعاً لرقابة الشخص المسئول الذي يعرض عليه تقرير الاداء او الاشخاص التابعين له كما هو الحال في تقرير أداء مدير المصنع الذي يتبعه المشرفون في الاقسام (٢) .

(١) المرجع السابق ، ص ٢٢٥ .
(٢) المرجع السابق ، ص ٢٢٦ .

خامساً : مدى تكيف نظام قياس الاداء التقليدي مع بيئة الانتاج :

- حدد فكر المحاسبة الادارية المتعلق ببدائل الاداء عشرة معايير تعد الاساس في تصميم مقاييس الاداء اللازمة لعملية قياس وتقويم الاداء ، وهي على النحو التالي^(١):
١. أن مقاييس الاداء يجب أن تنطلق من استراتيجية تنظيم الاعمال .
 ٢. ان مقاييس الاداء يجب أن تأخذ في الاعتبار مصالح كل الاطراف ذات العلاقة مع تنظيم الاعمال.
 ٣. ان مقاييس الاداء يجب أن تركز على جميع الانشطة والعمليات الأساسية التي يقوم بها تنظيم الاعمال .
 ٤. ان مقاييس الاداء يجب أن تقوم على مزيج من المقاييس المالية (مقاييس نتائج الاداء) والمقاييس غير المالية (مقاييس مسببات الاداء).
 ٥. أن مقاييس الاداء يجب أن تساهم في اتخاذ الاجراءات التصحيحية المرتبطة بتحسين الاداء وتوجيه وتحفيز السلوك .
 ٦. أن مقاييس الاداء يجب أن تكون قليلة العدد نسبياً حتى تتناسب مع القدرة التحليلية لمتخذ القرار .
 ٧. أن مقاييس الاداء يجب أن تساعد على التغلب على ظاهرة التحفيز في تقويم الاداء وتقرير المكافآت.
 ٨. ان مقاييس الاداء يجب أن تركز على قياس أداء الانشطة والعمليات وليس للأفراد .
 ٩. ان مقاييس الاداء يجب أن تركز على قياس النتائج الفعلية مقابل الاهداف المحددة مقدماً .
 ١٠. أن مقاييس الاداء يجب أن تقدم في التوقيت المناسب والذي قد يكون شهرياً او أسبوعياً أو يومياً أو حتى خلال الساعة .

بمقابلة هذه المعايير السابقة مع المبادئ التي تقوم عليها بيئة الانتاج نجد ان معظم مقاييس الاداء المصممة للتطبيق في نظم الانتاج التقليدية التي لا تلتزم بفلسفة بيئة الانتاج ، تعد مقاييس أداء غير ملائمة من منظور هذه البيئة ، فعملية قياس ومن ثم تقويم الاداء في هذه البيئة تتطلب تصميم مجموعة من مقاييس الاداء تتطابق والمبادئ التي تقوم عليها بيئة الانتاج ، فكما سبق الاشارة إلى ذلك فإن مقاييس الاداء المصممة إنطلاقاً من نظم التكاليف التقليدية لا يمكن أن تعمل في ظل بيئة الانتاج ، حيث أن هذه النظم تقوم أساساً على حفز حجوم الانتاج الكبيرة ، ومن ثم جاءت مقاييس الاداء مدعومة لهذا التوجه ومحققة لأهدافه ، سواء من ناحية خفض تكلفة وحدة المنتج عن طريق زيادة حجم الانتاج ، او من ناحية زيادة حجم المخزون نتيجة زيادة حجم الانتاج عن القدر المحدد من جانب العملاء لكي يستخدم لمقابلة الطلب المستقبلي للعملاء الآخرين ، أو من ناحية اعتبار الطاقة غير المستغلة إنحرافاً غير مرغوب فيه يستلزم العقاب عند تحليل إنحراف الكفاءة المتعلقة باستخدام الطاقة .

(^١)Edmunds, A., & A. Morris, **The Problem of Information Overload in Business Organizations: A Review of the Literature**, International Journal of Information Management, Vol. ٢٠, Iss. ١, ٢٠٠٠, PP. ١-١١ Available from: <http://www.sciencedirect.com>.

للقضاء على هذا التناقض الاساسي بين مقاييس الاداء التقليدية وتلك الملائمة مع بيئة الانتاج ، يجب ان يتم تصميم مقاييس الاداء في هذه البيئة في ضوء مجموعة من المبادئ التي تتطابق والفلسفة التي تقوم عليها ، هذه المبادئ اطلق عليها مبادئ عملية قياس الاداء في بيئة الانتاج ، وحددت في المبادئ الأربعة التالية^(١):

المبدأ الاول : يجب أن تعكس مقاييس الاداء المبادئ الخمسة التي تقوم عليها بيئة الانتاج :

هذا يتطلب ان تأتي مقاييس الاداء متمشية مع هدف دعم القيمة للعميل ، ومع سياق الهيكل التنظيمي القائم على خلايا العمل ومسارات تدفق القيمة ، ومع اداء عمليات التشغيل بنظامي التدفق والسحب ، ومع التوجه نحو بلوغ الدرجة القصوى للكمال ، ومع تمكين وتأهيل العنصر البشري .

المبدأ الثاني : يجب على مقاييس الاداء أن تفقد التحسينات المرتبطة بنتائج مسارات تدفق القيمة :

هذا يتطلب ألا تقف مقاييس الاداء فقط عند وصف النتائج الفعلية للأداء من خلال المقاييس المالية ، وإنما تمتد إلى دراسة العوامل التي قادت إلى هذه النتائج من خلال المقاييس غير المالية ، كما يجب وضع مقاييس الاداء على كل المستويات التنظيمية من خلايا إنتاجية ومسارات تدفق القيمة ، فلكي يتم تحقيق أهداف الاداء مثل زيادة الانتاجية وخفض زمن الانتظار ، فإنه يجب التركيز على العوامل المسببة (او ما يطلق عليها عوامل الاداء الحاسمة) ، ومقاييس مسببات الاداء التي تقيس مدى تحقيق هذه العوامل السببية او الحاسمة على كل المستويات التنظيمية (خلايا العمل ومسارات تدفق القيمة) ، وفي الوقت المحدد (يوميًا او على مدار الساعة) ، وعليه فإن التفاعل بين المحددات الثلاثة التالية تشكل أساس عملية قياس الاداء في بيئة الانتاج:

١. النتائج المرغوبة .

٢. برامج التحسينات المستمرة .

٣. متابعة ومراقبة عوامل الاداء السببية او الحاسمة .

المبدأ الثالث : يجب على مقاييس الاداء أن تراقب مدى الالتزام بالمعايير في خلايا العمل :

هذا يتطلب وجوب أن تحدد مقاييس الاداء على مستوى خلية العمل توقيت خروج الخلية عن المعايير الموضوعية لها ، وكيف يتم وضع الخلية مرة أخرى في الاتجاه الصحيح نحو الهدف لها في ضوء المعايير الموضوعية ، فعملية الرقابة على خلية العمل يجب ان تقترب من نفس نهج عملية الرقابة على نظم الاداء ذاتية الحركة ، حيث أن هناك خاصيتين أساسيتين تتميز بهما عملية الرقابة على نظم الاداء ذاتية الحركة ، يتمثل الاول في ارتباط آلية الرقابة بالعمل السلبي او الحاسم للأداء وذلك للحفاظ على استمرار الرقابة على العملية التشغيلية ، ويتمثل الثاني في سرعة التغذية العكسية التي تعكس مدى اداء النظام خارج حدود الرقابة لأي عامل سببي او حاسم للأداء وذلك للعمل على إعادة وضع النظام في

(١) Baggaley, B., *Using Strategic Performance Measurements to Accelerate Lean Performance*, Cost Management, Boston, Vol.٢٠, Iss.١, Jan./Feb. ٢٠٠٦, PP. ٣٦ – ٤٥. Available from: <http://www.proquest.com>.

مساره الصحيح ، وبنفس المنطق يجب ان يتوافر لخلية العمل مجموعة من مقاييس الاداء التي تنبه فريق العمل بالخلية أن هناك خروج عن الالتزام بالمعايير ادت إلى حدوث مشكلة ما ، وذلك لكي يتم التعامل معها فوراً باتخاذ إجراء مضاد من اجل إعادة خلية العمل تجاه الاداء الموجه للهدف المحدد مقدماً بأقصى سرعة ممكنة .

المبدأ الرابع : يجب على مقاييس الاداء ربط خلايا العمل ومسارات تدفق القيمة مع اهداف واستراتيجيات تنظيم الاعمال ككل :

هذا يطلب وجوب تأسيس أهداف مسارات تدفق القيمة على تحقيق استراتيجية تنظيم الاعمال ، وأيضاً وجوب تأسيس أهداف خلايا العمل على تحقيق اهداف كل مسار لتدفق القيمة ، ويأتي دور مقاييس الاداء في فحص وتقويم مدى بلوغ هذه الاهداف وعوامل النجاح الحاسمة ، وذلك في شكل ادوار ترتيبية بين مقاييس مسببات الاداء ومقاييس نتائج الاداء ، فمن وجهة نظر استراتيجية تنظيم الاعمال تعد المقاييس على مستوى مسارات تدفق القيمة مقاييس مسببات اداء ، ولكن من وجهة نظر خلية العمل تعد مقاييس نتائج الاداء، وهكذا يتشكل إطار عملية قياس الاداء مكوناً سلسلة من علاقات السبب والنتيجة لربط أهداف خلايا بأهداف مسارات تدفق القيمة ، وأيضاً لربط اهداف مسارات تدفق القيمة باستراتيجية تنظيم الاعمال^(١).

مدى تكيف نظام الرقابة بمفهومه التقليدي مع بيئة الانتاج :

يقترح المنظور المحاسبي الملائم لبيئة الانتاج الخالية من الفاقد على تنظيمات الاعمال أن تقوم بتفعيل مجموعة من الاساليب المصممة لتسهيل كل من عملية اتخاذ القرار والرقابة التي تتوافق والمبادئ التي تقوم عليها هذه البيئة ، ويأتي هذا المقترح من منطلق أن نظم الرقابة الادارية والمحاسبية لا تصلح للتطبيق في هذه البيئة ، حيث أن نظام الرقابة الادارية تعد العدو الاول لإدارة العمليات في المنشآت الصناعية التي تطبق فلسفة بيئة الانتاج ، كما ان هناك اتجاهاً متزايداً للاعتقاد بان تطبيق ادوات الرقابة المحاسبية يمثل إجراء غير عملي يمكن الاستغناء عنه ، حيث ان المهم هو الرقابة على العناصر المادية للانتاج التي يمكن ان تؤثر على معايير التكلفة ، ومن ثم فإن رقابة التكلفة بهذا المعنى تدل ضمناً على تحسين بيئة العمل^(٢).

لا شك أن الممارسات الرقابية في بيئة الانتاج تعيد التركيز على نظام قياس الاداء وتؤكد الالتزام بتنميط العمليات التشغيلية ، وأيضاً تؤكد على ادوات الرقابة الاجتماعية مثل التدريب وطرق العرض والافصاح المرئية ، ومن ثم يمكن تعريف هذه الممارسات الرقابية بانها أساليب جديدة يتم

(١) Baggaley, B., Op.Cit, PP. ٤٤ – ٤٥.

(٢) Huntzinger, J., **Economics of Scale are Deal: Right – Sizing for Effective Cost Management and Operations**, Cost Management, Boston, Vol.٢٠, Iss.١, Jan./Feb. ٢٠٠٦, PP. ١٨ – ٢٧. Available from: <http://www.proquest.com>.

بنائها على مبادئ بيئة الانتاج الخالية من الفاقد بهدف توجيه السلوك في الوحدات التنظيمية المكونة لمنشآت الاعمال التي تلتزم بهذه المبادئ ، عليه فإن النظام الرقابي في بيئة الانتاج هو في واقعه الأدوات الرقابية وهي ادوات الرقابة على المخرجات وادوات الرقابة السلوكية وادوات الرقابة الاجتماعية^(١).

تقوم ادوات الرقابة على المخرجات على أساس مقاييس الاداء ، حيث ان المعالجات اليومية للعمليات المالية التي تتم من خلال الممارسات المحاسبية تسعى إلى تجميع وإعادة تجميع البيانات في صورة ذات معنى لإنتاج المعلومات ، هذه المعلومات يتم عرضها في صورة تقارير تهدف أساساً إلى تحفيز وتنظيم السلوك خارج الوظيفة المحاسبية ، وفي هذا الصدد فان تنظيمات الاعمال التي تطبق النظام الآني وفلسفة إدارة الجودة الشاملة تعتمد أكثر على المعلومات غير المالية ، كما أن هذه التنظيمات تعتمد على المقاسش غير المالية المرتبطة بالاستراتيجية أكثر من المقاييس على فعالية ادوات الرقابة على المخرجات في بيئة الانتاج .

أما ادوات الرقابة السلوكية فإنها تقوم على أساس إجراءات التشغيل النمطية التي تساعد على تأكيد مفهوم التدفق المتجانس للانتاج او التدفق على شكل وحدة واحدة في بيئة الانتاج ، فإن هناك علاقة ارتباط قوية بين إجراءات التشغيل النمطية وكل من اداء وجودة المنتج ، كما ان هناك علاقة ارتباط موجبة بين المستويات الاعلى للتميط وبين المستويات الاعلى لنظم التصنيع القائمة على أساس الوقت ، الامر الذي يوفر دليل على فعالية ادوات الرقابة السلوكية القائمة على سياسة التتميط في بيئة الانتاج^(٢).

فيما يتعلق بادوات الرقابة الاجتماعية فقد أشار الفكر المتعلق بنظم التصنيع المتقدمة إلى أربعة أدوات لها تأثير ايجابي على الاداء التشغيلي في بيئة الانتاج على النحو التالي^(٣):

١. تمكين العنصر البشري ، من خلال إمدادهم بالمعلومات التي تمكنهم من المشاركة في عملية اتخاذ القرار التي تؤثر إيجاباً على النواتج التنظيمية .

(١) Kennedy, F. A., & S.K. Widener, **A Control Framework: Insights from Evidence on Lean Accounting**, Management Accounting Research, Article in Press, ٢٠٠٨, PP. ١ - ٢٦, Available from: <http://www.proquest.com>.

(٢) Rondeau, P.J et., al., **Exploring Work System Practices for Time- Based Manufacturers: Their Impact on Competitive Capabilities**, Journal of Operation Management, Vol. ١٨, ٢٠٠٠, PP. ٥٠٩ - ٥٢٩. Available from : <http://www.sciencedirect.com>.

(٣) Fullerton, R. R., & C.S. Mc Watters, **The Role of Performance Measures and Incentive System in Relation to the Degree of JIT Implementation**, Accounting Organizations & Society, Vol. ٢٧, PP. ٧٣٥ - ٧٥٢. Available from : <http://www.sciencedirect.com>.

٢. مستويات معايير التشغيل ، حيث تتمثل في المعايير الصعبة التي يمكن تحقيقها ، وهذا ما أشار إليه فكر علم النفس الاجتماعي بتطبيق مفهوم الضغط الايجابي في بيئة التصنيع لخلق نوع من الدافعية لدى العاملين نحو بلوغ معايير التشغيل الموضوعية .

٣. استخدام ادوات العرض المرئية ، حيث أن ادوات العرض المرئية لها دور تكاملي لتسهيل ممارسات بيئة الانتاج الخالية من الفاقد ، من زوايا تحديد احتياجات ومشاكل الانتاج ، معرفة الفنيين للوقن والمكان المطلوبين فيه ، وتوصيل معلومات التغذية العكسية المرتبطة بالأداء لفرق العمل داخل الخلايا الانتاجية ومسارات تدفق القيمة .

٤. التدريب ، حيث ان التدريب يدعم كل من المهارة والمرونة المطلوبة لمقابلة تقنيات التصنيع المتقدمة ، يعزز ممارسات التحسينات المستمرة ، ويسمح بخفض عدد التصنيفات الوظيفية داخل تنظيم الاعمال .

إن ادوات الرقابة التشغيلية بأبعادها الثلاثة رقابة المخرجات ، والرقابة السلوكية والرقابة الاجتماعية ، يجب ان ترتبط بنظام عادل للحوافز والمكافآت ، ويعمل على نظام الحوافز والمكافآت مع كل من النواتج المحددة ، والسلوكيات المرغوبة ، والجوانب الاجتماعية التي تحتاجها نظم التصنيع القائمة على فرق العمل والذي يتمشى مع نمط التصنيع في بيئة الانتاج .

سادساً : تحديد أهداف ومعايير الاداء :

إن الاهداف والمعايير تضعها إدارة المنشأة لتوضيح أسلوب العمل الذي يجب على العاملين اتباعه وذلك بتحديد الغاية التي يجب الوصول إليها ، والاهداف تمثل وصف للنتائج النهائية لأي نشاط، كما أن الاهداف تمثل ما يسعى الافراد في المنشأة للوصول إليه بالعمل معاً ، وعمل الادارة هو تطوير وصنع اهداف المنشأة ، ووضع وتطوير الخطط للوصول إلى هذه الاهداف ، وتطبيق الخطط ومتابعة تنفيذها للتأكد أنها توصل إلى الاهداف المحددة ، وإن من اهم الاهداف التي تسعى إدارة المنشأة إلى تحقيقها فهي^(١) :

١. البقاء والرياح والنمو .

٢. خلق المنفعة للمجتمع .

٣. أهداف أفراد والمجموعة داخل المنشأة .

هناك تساؤل هو كيف سيتم الوصول إلى هذه الاهداف ؟ وهذا مما يساعد المدراء في تحديد متطلباتهم من المعلومات ، وآخر الدراسات بينت أن المدراء يعتقدون أن منظمات الاعمال بحاجة للتركيز على خمس حالات نجاح معيارية :

١. مدى الاستجابة للزيون .

٢. الربحية .

(١) أ.د. اسماعيل يحيى التكريتي ، مرجع سابق ، ص ٣٢١ .

٣. النوعية .

٤. التجديد .

٥. المرونة .

لتحقيق هذه الحالات فإن المنشآت تطور مؤشرات اداء معيارية تستطيع من خلالها تحقيق أفضل مزيج من هذه الحالات ، ويتم اختيار هذه المؤشرات بدقة لكل مجموعة من المنشأة بحيث تعكس الدور تلعبه المجموعة في المنشأة لكي تكون مؤثرة في مساعدة المدراء في أداء واجبهم .
إن وضع المعايير يشترك به العديد من الاقراد داخل المنشأة ، ولا بد من استخدام أفراد مؤهلين لوضع المعايير لهم إمام بأهداف المنشأة وكذلك لهم معرفة بأفضل ما يساعدها للوصول لأهداف وهذا ما يستدعي تطوير إجراءات معيارية للأداء^(١) .

ترى الباحثة ان مفهوم واهمية الاداء المالي يقع ضمن مهام نظام المحاسبة الادارية في انتاج وتوصيل معلومات عن الأداء الفعلي ومقارنة بالاداء المحدد في الموازنة الشاملة بالشركة حيث تعتبر هذه المعلومات هي الاساس لقيام الادارة العليا وممارسة وظيفة الرقابة وتقييم الاداء بكافة الانشطة داخل الشركة فالرقابة تعني ملاحظة الاداء الفعلي ومعالجة الانحرافات عن الاداء المخطط حتى تحقق الاهداف الموضوعة في الموازنة الشاملة .

(١) أ.د. اسماعيل يحيى التكريتي ، مرجع سابق ، ص ٣٢٢ .

المبحث الثاني

التغيرات في البيئة الصناعية وأثرها على المحاسبة الإدارية

أولاً : خصائص ومقومات بيئة التصنيع الحديثة

يتطلب اتخاذ القرارات الاستثمارية طويلة الأجل عمل تقييم للمشروعات الاستثمارية والتي تتطلب إنفاق مبالغ طائلة بهدف تحقيق أرباح أو مكاسب على الأجل الطويل وتتوافق مع درجة المخاطرة التي تصاحب كل مشروع من هذه المشروعات .

هذه القرارات في حاجة لتخطيط طويل الأجل لتغطية السنوات التي يتم فيها الإنفاق ومن هنا تتضح الحاجة للمعلومات الإستراتيجية لتغطية هذه السنوات .

تتزايد دائماً الحاجة لتطوير أساليب وطرق الإنتاج والرقابة على تكاليف المشروعات الصناعية خاصة في ظل المنافسة الحادة والشديدة في السوق وذلك حتى تتمكن هذه المشروعات من تحسين مركزها في ظل هذه التنافسية الشديدة في السوق ، ومن هنا جاء اهتمام هذه المشروعات باستخدام التقنيات الصناعية الحديثة سواء في مجال التخطيط والإدارة أو العمليات الصناعية وتتمثل أهم ملامح هذه التطورات في تطبيق أساليب التصنيع الحديثة منها^(١):

١. أسلوب الآلية الكاملة للإنتاج ، وفيها يقتصر دور العنصر على بدء تشغيل النظام ومتابعة العمل أثناء سيره والتدخل لمعالجة المشكلات إن حدثت بمعنى آخر تتسم العملية الإنتاجية بالكامل بشكل آلي .
٢. أسلوب الإنتاج المرن ، وتتميز هذه النظم بمرونتها العالية في الإنتاج أو مساره أو مرونة حجم الإنتاج بالإضافة للمرونة في نوعية المنتجات حيث يمكن تغيير المنتجات في هذه النظم وظهرت تلك النظم في الثمانينات من القرن العشرين وتقوم الفكرة الأساسية على هذه النظم بإمكانية إنتاج عدة أنواع مختلفة من المنتجات باستخدام نفس خط الإنتاج وذلك يحقق تكلفة أقل ما لو كانت هذه المنتجات تستخدم خطوط إنتاج عديدة لكل منتج على حده .
٣. أسلوب الإنتاج في الوقت المناسب ، حيث يقوم هذا النظام على أساس التنفيذ في الوقت المحدد حيث ينخفض المخزون بأنواعه لأقل حد ممكن بحيث يكون المخزون صفر مما يحقق هدف النظام النهائي ومن هنا يطلق عليه منهج المخزون الصفري .
٤. أسلوب الإنتاج المتكامل من خلال الحاسب ، يعتمد في هذا النظام على الحاسب الآلي بهدف ضمان تحسين الجودة لعملية الإنتاج وهو ما يسمح بدرجة مرونة أكبر في عمليات التصنيع ، بالإضافة لتواجد الحاسب في مرحلة تصميم المنتجات .

(١) د. عز الدين فكري تهامي ، مداخل تطوير أساليب المحاسبة الإدارية في ظل بيئة التصنيع الحديثة ، (القاهرة : جامعة الازهر ، المجلة العلمية للتجارة ، ملحق العدد ٢٦ ، ٢٠٠١م) ، ص ص ٢٥ ، ٢٦ .

٥. الرقابة الشاملة للجودة ، ويعمل هذا المنهج على تحقيق أكبر درجة إرضاء للمستهلكين الحاليين والمتوقعين وذلك من خلال تحسين جودة المنتج أو الخدمة عن طريق تحميل مسؤولية الجودة لكل العاملين بالمشروع .

إن إتباع أساليب الإنتاج الحديثة تمكن المشروع من ترشيد وضبط تكاليفه والوصول لمركز تنافسي ممتاز والمحافظة عليه وذلك إذا توافرت ثلاث مراحل هامة هي^(١):

١/ تخفيض تكلفة العمل المباشر

تختلف علاقة الارتباط التقليدية بين حجم الإنتاج وعنصر العمل المباشر مما يكون له أثر على التكلفة المباشرة للإنتاج ككل وذلك من خلال استخدام الآلة ولكن ذلك قد يقتصر فقط على بعض المصانع ذات الآلية الكاملة على تكلفة المواد المباشرة فقط ولكن في المقابل تزيد التكاليف غير المباشرة وذلك لتكلفة التجهيزات الآلية ، لا يخفى أثر ذلك على كل من نظم القياس والتخطيط والتكلفة بالإضافة لتأثير ذلك على اتخاذ القرار الاستثماري وذلك عند قياس التدفقات النقدية المتوقعة للمشروع المقترح لتحديد الربحية بالإضافة لتقييم بعد النظر القومي وأثره على العمالة والجوانب الأخرى .

٢/ تدنية التكاليف التي لا ينتج عنها أي إضافة لقيمة المنتج

إذ يعتمد معظم طرق الإنتاج على هذه الفلسفة مثل نظام JIT والذي يستهدف تخفيض تكاليف تخزين حيث أنها لا تضيف قيمة للمنتج .

لابد أن يراعي ذلك متخذي القرار الاستثماري في المشروعات الصناعية حيث أن هذه الطرق الحديثة تحقق العديد من المزايا والمنافع والتي قد تظهر بصورة مباشرة أو غير مباشرة بطريقة كمية أو وصفية وتحتاج لوضعها في الاعتبار لمتخذ القرار ومراعاتها .

٣/ تخفيض عدد الوحدات المعيبة

يطبق هذا المنهج أو هذه الخطوة من خلال الاعتماد على التقنية المتطورة لطرق الإنتاج والنظم الحديثة مثل TQC والتي تحقق درجة عالية ومستمرة من الرقابة على العمليات الإنتاجية مما يحقق ميزة اكتشاف المعيب أولاً بأول مما يتيح عدم تراكمها في نهاية خط الإنتاج .

مما يحقق أهداف المشروع في زيادة جودة المنتجات والثقة فيها وتخفيض تكلفة الإنتاج ولابد من مراعاة تلك الأمور التي تنعكس على عملية اتخاذ قرار الاستثمار في المشروعات الصناعية .

يمكن تحقيق العديد من المنافع الاقتصادية للمشروعات الصناعية من خلال تطبيقها للعديد من طرق الإنتاج الحديثة . ولابد من ذكر أسباب اختيار أو متى استخدام هذه الطرق إذا تم اختيارها لتحقيق منافع

(١) د. عدنان عبد الله الملحم ، د. عز الدين فكري تهامي ، واقع اتخاذ القرارات الاستثمارية في المنشآت الصناعية السعودية ومجالات تطويرها في ظل تكنولوجيا التصنيع المتقدمة ، (القاهرة : جامعة الأزهر ، المجلة العلمية للتجارة الأزهر ، ملحق العدد ٢٦ ، ٢٠٠٤م) ، ص ص ٨١ - ٨٣ .

للمشروعات الصناعية فإن ذكر أسباب اختيار أحد الطرق خطوة هامة لتبرير سبب اختيار هذه الطريقة أو الأسلوب عن غيره^(١).

اعتماداً على ما سبق يرى البعض ان هذه التغيرات في تقنية الإنتاج من أهم ما يميز الاتجاهات المعاصرة التي قد تؤثر في البناء الفكري للمحاسبة الإدارية .

كما ان نموذج تقييم الاستثمار من أهم الجوانب التي لها حاجة ملحة للتغيير حيث لا بد ان يشمل النموذج الجديد معلومات عن الاستراتيجيات التي قد تحقق الأهداف المرجوة من المشروع ، وقياس درجة توافق الاستثمار مع الإستراتيجية المقترحة للمشروع والتي على أساسها يتم تحديد قبول المشروع من عدمه^(٢).

كما يشير البعض^(٣) أن أساليب التقييم المالي التي يعمل بها حالياً غير كفؤة وغير فعالة في تبرير الاستثمارات في المشروعات الصناعية لأنها تفشل في أخذ جميع الاعتبارات والمعلومات الإستراتيجية الهامة الخاصة بهذه المشروعات ، وما يؤكد ذلك قول أصحاب هذا الرأي أن العقبة الأساسية في المشروعات الاستثمارية الصناعية ترجع لنقص المعلومات المتوفرة من الاستثمارات والموقف الإداري وليس في نقص هندسة الآلات والمعدات ، ويرون ان نماذج المعلومات المالية التقليدية ليست ملائمة في كثير من الحالات لتبرير الاستثمار في المشروعات الصناعية بالإضافة لأن حجم التدفقات النقدية من الموازنة الاستثمارية غير فعال في تقييم الاستثمارات في المشروعات الصناعية ، وأن تبني قاعدة معلومات إستراتيجية عن الاستثمارات الحقيقية يجعل مستقبل هذه المشروعات أفضل^(٤).

تعتقد الباحثة أنه لاتخاذ قرارات إستراتيجية رشيدة تتعلق بالاستثمار في المشروعات الصناعية فإن متخذي هذا القرار في حاجة لقاعدة معلومات أكثر دقة .

ثانياً : أهمية قرار الاستثمار في المشروعات الصناعية

تنبع أهمية قرار الاستثمار في المشروعات الصناعية عن عدة خصائص وهي^(٥):

- عادة ما يتطلب الاستثمار في هذه المشروعات إنفاق مبالغ ضخمة .
- زيادة درجة المخاطرة التي يواجهها المستثمر في المشروعات الصناعية .

(١) Chen, Inazz J. And Small, Michael H., **Planning for Advanced Manufacturing Technology: A research Framework**, International Journal of Operations And Productions, Vol. ١٦, ١٩٩٦.

(٢) د. محمد عبد الحميد طاحون ، اتجاهات معاصرة في تطوير البناء الفكري للمحاسبة الإدارية ، (جامعة الزقازيق ، مجلة البحوث المحاسبية ، العدد الرابع ، ١٩٩٧م) ، ص ص ٣٥٨ - ٣٦١ .

(٣) Lfley, Frank, **Strategic Methodologies of Investment Appraisal of Amt Projects : A Review And Synthesis**, Engineering Economist, Summer ١٩٩٦.

(٤) Carr, Chris And Tomkins, Cyril, Context, **Culture and The Role of The Finance Function in Strategic Decision A Comparative Analysis of Britain, Germany, And The U.S.A, And Japan**, Management Accounting Research, Vol. ٩, ١٩٩٨, PP. ٢١٣ - ٢١٥ .

(٥) د. جمال الدين موسى ، د. احمد عبد الله اللوح ، الإدارة المالية مدخل اتخاذ القرارات ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، ٢٠٠٦م) ، ص ص ٤٠٩ - ٤١١ .

إذ ان درجة المرونة ضئيلة فيها بالإضافة لأنها تتطلب فترة طويلة وتحقيق العائد منها لا يتحقق إلا بعد فترة طويلة مما يجعل المستثمر غير واثق في النجاح النهائي لهذا النوع من الاستثمار .

يتطلب هذا النوع من الاستثمار دقة شديدة في التنبؤ بالمبيعات إذ أن أصول المشروع ترتبط أساساً بمبيعاته في المستقبل والقرار المتعلق بشرائها غالباً ما يستمر أثره لعشر سنوات مثلاً مما يتطلب التنبؤ بمبيعات المشروع لمدة عشر سنوات ومن هنا تأتي أهمية الدقة في هذه التنبؤات حيث ان عدم الدقة قد يؤدي للاستثمار الزائد عن الحد أو الأقل من الحد في الأصول الثابتة وما يترتب على ذلك من نتائج خطيرة ومن هنا تتضح أهمية المعلومات الإستراتيجية لاتخاذ مثل هذه القرارات .

ترى الباحثة انه إذا استثمر المشروع أموال أكثر من اللازم في الأصول الثابتة فيؤدي إلى تحميل أعباء مالية غير ضرورية ولا تضيف للمنتج أما إذا كان الإنفاق على هذه الأصول غير كافي فسيؤدي ذلك لوجود آلات غير حديثة ما يؤدي لرداءة المنتج أو يقل عن المستوى التنافسي للمنتجين الآخرين .

من هنا تتضح أهمية إجراء دراسات دقيقة وجمع معلومات وافية عن كل اقتراح استثماري اعتماداً على^(١):

- تحديد نوع الاستثمار هل هو جديد ؟ ام استثمار توسعي ام استثمارات تتعلق بالإحلال والتجديد؟
- البدائل الممكنة والمتاحة أمام متخذ القرار الاستثماري .
- إجراء دراسة موضوعية لتقييم مزايا وعيوب كل بديل بنتائج رقمية عن كل بديل وما يتعلق به من تكلفة وعائد .
- اتخاذ القرار الاستثماري من خلال اختيار البديل الذي يحقق اكبر قدر من التدفقات النقدية للمشروع ويمكن تحديد ذلك عن طريق تقدير التدفقات النقدية الداخلة والخارجة لكل بديل لاختيار أفضل البدائل المتاحة وذلك مع مراعاة الجانب الاجتماعي في حالة المشروعات العامة حيث يتم مراعاة المنافع الاجتماعية سواء كانت منافع للعاملين في المشروع أو المتعاملين معه .

أ/ مضمون قرار الاستثمار في المشروعات الصناعية

تنبع أهمية القرار الاستثماري في المشروعات الصناعية نظراً لضخامة الأموال المستثمرة فيها وأي خطأ في تقدير هذا الاستثمار تنبع عنه نتائج خطيرة خاصة وان هذه النتائج لا تظهر إلا بعد فترة زمنية طويلة، فإن نجاح المشروع مستقبلاً غالباً ما يتوقف على دقة القرارات التي يتوافر فيها عنصر الدقة لابد وأن تعتمد على معلومات إستراتيجية تنبؤية وتقديرات متقاربة مع الواقع .

يتخذ قرار الاستثمار في المشروعات الصناعية فريقاً خاصاً لتقييمه ولا ينفرد به شخص معين وذلك نظراً لأهمية هذا القرار فكلما زاد حجم المبالغ المراد استثمارها كان هناك ضرورة لإقرار المشروع على

(١) المرجع السابق ، ص ٤١١ - ٤١٢ .

مستوى أعلى فقد يرجع القرار في كثير من الأحوال إلى مستوى أعلى عندما تكون المبالغ المطلوب استثمارها كبيرة أو ضخمة لحد معين .

ب/ أنواع المشروعات الاستثمارية الصناعية

تنقسم المشروعات الصناعية الاستثمارية إلى ثلاث أنواع^(١):

١. الاستثمارات الجديدة : وهي تلك الاستثمارات التي تهدف لإنشاء طاقة إنتاجية جديدة ولم تكن موجودة قبل هذا المشروع.
٢. الاستثمارات التوسعية : وهي استثمارات تضاف للاستثمارات الموجودة حالياً لتضيف لها طاقة إنتاجية جديدة .
٣. استثمارات الإحلال والتجديد : وهي استثمارات تهدف لمسايرة ركب التقدم التكنولوجي حيث تتعلق تلك الاستثمارات بعملية إحلال بعض الأصول القديمة بأخرى جديدة .

ثالثاً : مشكلات تقييم جدوى المشروعات الصناعية

تمثل المعلومات الإستراتيجية الأساس الأول الذي تعتمد عليه الإدارة المسئولة عند اتخاذها قرارات دراسة جدوى للمشروعات الصناعية وبصفة أساسية المعلومات الكمية المتاحة عن الطلب الكلي للمنتجات، وأسعار بيعها بالإضافة للمعروض منها سواء محلي أو مستورد أو حصة الشركات المنافسة من السوق ونوع وكمية الفاقد من الإنتاج في الشركات المتشابهة والعكس صحيح فعدم توافر المعلومات الإستراتيجية يمثل عقبة كبيرة أمام متخذي هذه القرارات ويؤدي لصعوبات عديدة عند إعداد التقارير التي يتخذ على أساسها قرار الاستثمار في المشروعات الصناعية ، وتزداد المشكلة سواء إن كانت هذه المعلومات غير دقيقة ، وفي بعض الأحيان قد تكون المشكلة الأساسية هي كتمان المعلومات عن القائم بدراسة الجدوى بدعوى سرية هذه المعلومات وأساس المشكلة هنا يرجع لعدم وضوح الدور المنوط بنظم المعلومات حيث توفيرها للمعلومات الصحيحة والدقيقة لطالبيها .

تبعاً لذلك قد يصعب الاعتماد على هذه الدراسة لقيامها على معلومات غير وافية أو تفتقد الدقة أو يكون على القائم بدراسة الجدوى لمشروع معين بذل مجهود أكبر وأكثر تكلفة للحصول على المعلومات الصحيحة والمطلوبة لدراسة يعتمد عليها لاتخاذ القرار الاستثماري للمشروع الصناعي .

في حالة إذا ما كانت المعلومات غير وافية أو دقيقة قد تظهر العديد من المشكلات عند بدء التشغيل نتيجة لعدم دقة التقديرات الموضوعية لأن الدراسة قامت على معلومات غير وافية ومفتقرة للدقة أما في حالة بذل القائم بالدراسة مجهوداً أكبر وزيادة تكليف الحصول على المعلومات فإن التكاليف الخاصة بإعداد وتقييم دراسة جدوى المشروع الاستثماري الصناعي سوف تزيد نتيجة للقيام بعدد من البحوث الإضافية وخاصة في مجال دراسات السوق .

(١) المرجع السابق ، ص ص ٤١٢ - ٤١٣ .

فيما يلي أهم المشكلات التي تعترض تقييم جدوى المشروعات الصناعية :

أ/ مشكلات استخدام الأساليب المالية التقليدية في تقييم الاستثمارات في المشروعات الصناعية

وجهت انتقادات عديدة لتقييم الاستثمارات الإستراتيجية عن طريق الأساليب التقليدية وذلك لعدة

أسباب أهمها :

١/ التركيز على وجهة نظر متخذ القرار بصورة كبيرة

تكون عملية فحص الاستثمارات لاتخاذ القرار فيها في ظل الأساليب التقليدية للتقييم من وجهة نظر متخذ القرار بصورة كبيرة إذ غالباً ما يتأثر بالقرار بمعنى أن تكون عملية الفحص من قسم الاستثمارات مما ينتج عنه اهمال المنافع الأخرى خارج هذا القسم مثل الاستثمارات مما ينتج عنه اهمال المنافع الأخرى خارج هذا القسم مثل خفض المخزون أو خفض العمل غير المباشر فمثلاً عند استخدام نظم الإنتاج المتكاملة مع الكمبيوتر فقد تدرس ويتخذ فيها القرار من وجهة نظر قسم تصميم المنتجات فقط مع أن هذا الاستثمار مفيداً في أقسام أخرى مثل قسم التصنيع حيث ضمان جودة أعلى للإنتاج ومنافع أخرى قد لا تقدر من وجهة نظر متخذ القرار^(١).

٢/ التركيز على المدى القصير

تركز كثير من المشروعات اهتماماً على استرداد التكاليف المبدئية للمشروع الاستثماري في أسرع وقت ممكن في حين أن بعض الاستثمارات الإستراتيجية لا تتماشى معها هذه النظرية إذ تتطلب عدة سنوات لكي تصبح جاهزة للتشغيل فتحتاج للعديد من التفعيلات قبل إنجاز النظام بالكامل مثل نظم الإنتاج المرنة حيث أن ميزة تلك النظم الأساسية قدرتها على استيعاب التنوع في المنتجات حالياً ومستقبلاً لا تظهر فوائدها إلا بعد مرور فترة زمنية طويلة .

كما تبين أن المشروعات الصناعية طويلة الأجل تأخذ عدة أعوام لكي تصبح كاملة فهناك نسبة مخاطرة عالية من وضع الأهداف قصيرة الأجل فقط في الاعتبار دون النظر للأهداف طويلة الأجل عند تقييم الاستثمار في تلك المشروعات .

الأمر الذي دعى البعض لقول أن تبني المشروعات طويلة الأجل غالباً يضعف من الربحية في الأجل القصير . وتعد فترة الاسترداد أحد المعايير الرئيسية المستخدمة لتبرير الاستثمار في مشروع معين ومع ذلك تبين أن الشركات الصناعية تنظر لتلك الفترة على أنها مقياس جيد للأداء أكثر من كونها معياراً مالياً^(٢) .

من هنا يتضح أن تركيز البعض على الفترة القصيرة المتمثلة في فترة الاسترداد التي تتراوح بين عامين وثلاثة أعوام أو في حالة تطبيق معدل العائد المحاسبي قد يحد من الاستثمار في المشروعات الصناعية طويلة الأجل ، بالإضافة لاستبعاد المديرين لهذا النوع من الاستثمار في المشروعات طويلة

(١) Aler, Ralph W., **Op.Cit**, P. ٥٥ .

(٢) Chen, Injazz J. And Small, Michael H., **Op. Cit.**, ١٩٩٦, P. ١٢.

الأجل لأنهم ليسوا واثقين من حصاد منافعه في فترة إدارتها للمشروع فهم يتجهون أكثر نحو الربحية السريعة حيث تمنحهم نتائج في صالحهم عند تقييم ما تحقق أو أنجز من خلال المشروع .

٣/ استخدام معدلات خصم عالية

ترقى طرق خصم التدفق النقدي لاستخدام الفترة القصيرة بسبب استخدام معدلات خصم عالية عند تطبيق هذه الطرق وذلك على الرغم من تناولها عامل الزمن في الاعتبار مما يؤدي لنقص المنافع المتوقعة في السنوات الأخيرة من عمر المشروع وذلك للتناقص المتوالي كل سنة لقيمة معامل الخصم .

أسباب استخدام معدلات خصم مرتفعة^(١):

- تحدد تكلفة رأس المال التي على أساس يحدده معدل الخصم اعتماداً على المعلومات المحاسبية بدلاً من الاعتماد على متوسط مرجح لتكلفة حقوق الملكية وتكلفة الديون ومع الأخذ في الاعتبار مصدر التمويل طويل الأجل .

- تعديل معدل الخصم لأخذ المخاطرة ، إذ يعتمد على معدل الخصم معلومات المديرين وموقفهم وحسبهم تجاه الحاجة إلى قرارات استثمار إستراتيجية تتلائم مع ظروف مجال الأعمال حيث زيادة المخاطرة .

- اهمال استخدام معدل العائد الحقيقي والاتجاه لمعدل العائد الاسمي على أسهم الشركة بدلاً منه .

من هنا يستبعد أثر التضخم المالي ويضاف إليه الأثر المتوقع مستقبلاً من معدلات خلال الفترة الإنتاجية للمشروع.

رغم ذلك فإن معظم المشروعات مع استخدامها معدلات خصم مرتفعة إلا أنها تتغير مع تغير المخاطرة المصاحبة للقرارات الإستراتيجية المتخذة ويضيف البعض أن الإدارة قد تستخدم معدلات مرتفعة بهدف التوصل لمشروعات ذات عائد مرتفع^(٢) .

رابعاً : مقارنة الاستثمارات الجديدة مع البدائل في الوضع الحالي

تقوم هذه الفكرة على افتراض ثبات الوضع الحالي بحيث تظل التكلفة والمرونة والجودة والابتكارات الجديدة ثابتة لدى المنافسين والمشروع ولكن هذا لن يحدث لأن بيئة الأعمال في تغير دائم ، وهنا يفترض دارس المشروع أن الوضع الراهن والمشروع المقترح ثابتين فالمركز التنافسي سوف يظل ثابت حتى إن لم تتم الموافقة على المشروع المستثمر المقترح^(٣) .

(١) Kaplan R, And A. Atkinson, **Advanced Management Accounting**, Englewood Cliffs, N.J., ١٩٩٧, PP. ٥٩٤ - ٦٠٣.

(٢) Adler, Ralph W., **Op.Cit.**, P.١٢

(٣)Kaplan R. And A. Atkinson, **Op. Cit.**, PP. ٥٩٤ - ٦٠٣ .

يعتبر التمسك بهذه الفرضية عند تقييم المشروعات الاستثمارية بصفة عامة طويلة الأجل منها بصفة خاصة خطر يهدد المشروع إذ قد يفقد حصته في السوق وقد يصل الأمر لفقد المشروع قدرته على البقاء في السوق والحفاظ على مركزه التنافسي .

أن المحاسبة تركز على المعلومات الخاصة بالتكلفة التي تحدث بالفعل بينما التي لم تحدث هي الأكثر أهمية .

١/ التضارب في معالجة التضخم

يظهر التضخم المرتبط بالتمويل وتكاليف الفرصة البديلة ضمناً بصورة واضحة في معدل الخصم الاسمي في تطبيق طرق التدفق النقدي وقد تؤخذ ضمن الدخل المتبقي المطلوب أو في سرعة فترة الاسترداد المطلوبتاً قد يظهر ضمناً في معدل العائد المحاسبي ونادراً ما يؤخذ ضمن زيادة التدفق النقدي المتوقع وذلك من خلال المعلومات المتوافرة من أسعار البيع^(١) .

الاختلاف في معالجة التضخم يؤدي غالباً لخفض العائد المتوقع من الاستثمارات المقترحة ومن هنا فالمعلومات الخاطئة تؤدي لاتخاذ قرارات استثمارية غير سليمة .

٢/ الفشل في إدراك كافة المعلومات عن تكاليف الاستثمارات الجديدة

تعتمد مفاهيم الموازنة طويلة الأجل على تكلفة الاستثمار الجديد المقترح فقط بغض النظر عن تكاليف تنفيذ وإقامة هذا الاستثمار الجديد من مستلزمات وإنشاءات وبرامج مكملة مثل تكاليف الحاسب الآلي وتكاليف التدريب والتعليم والتكاليف الهندسية والتي لا تقل أهمية عن تكلفة المعدات والآلات التي تعد أساسية للمشروع . ويؤدي تجاهل تلك التكاليف للفشل في تنفيذ الاستثمار الجيد^(٢) .

٣/ تجاهل بعض منافع الاستثمار

توجد العديد من المنافع الناتجة لتنفيذ بعض المشروعات الاستثمارية يصعب التعبير عنها أو قياسها بصورة كمية بالإضافة لذلك قد يصعب فهمها من خلال متخذ القرار في بعض الحالات لعدم توافر معلومات عنها مثل تحقيق المركز التنافسي والمرونة في التصنيع والجودة والعديد من المنافع الأخرى. ويعد الفشل في قياس تلك المنافع وذلك من خلال أساليب التقييم المالية التقليدية حيث عدم التوصل لتبريرها اقتصادياً قد يحول دون تنفيذ العديد من المشاريع ومن هنا تكمن الصعوبة حيث يتم تجاهل هذه المنافع لعدم إمكانية التعبير عنها بصورة كمية للتدفق النقدي الناتجة عنها واللازمة لتطبيق الأساليب المالية التقليدية للتقييم .

اعتماداً على ما سبق يعتقد البعض^(٣) أن النتائج من تطبيق نظم الإنتاج المرنة جيدة ولكن عند تقييمها مالياً تكون النتائج مخيبة للأمل وذلك لعدم قدرة هذه الأساليب المالية على الإلمام بهذه المعلومات^(٤) .

القدرة على تحليلها ومن هنا يرى البعض أن الاعتماد على المعلومات التنبؤية الخاصة بتلك المنافع الغير ملموسة أفضل من إهمالها محلياً وعدم تقديرها .

(١) Adler, Ralph W., **Op.Cit.**, P. ١٣.

(٢) Kaplan R. And A. Atkinson, **Op. Cit.**, PP. ٥٩٤ – ٦٠٣.

(٣) Kakati, M., And Dhar, U. R., **Investment Justification on Flexible Manufacturing Systems**, Engineering Costs And Production Economics, Vol. ٢١, ١٩٩١, PP. ٢٠٣ – ٢٠٩ .

(٤) **Ibid.**, P. ٢١١.

من منطلق هذه الانتقادات تعتقد الباحثة عدة نقاط كما يلي :

١. توجد رغبة دائمة في الاستثمار في المشروعات الصناعية ولكن هناك صعوبة في التبرير الاقتصادي لهذه المشروعات في الأساليب المالية التقليدية حيث يجد المحاسبين الإداريين أنفسهم في مأزق تجاه تقدير تلك المنافع الغير ملموسة .
٢. يؤدي الاستمرار في تطبيق الأساليب المالية التقليدية لتقييم الاستثمارات طويلة الأجل لاتخاذ قرارات خاطئة بشأن هذا الاستثمار بالإضافة للعديد من المشكلات مثل تضليل اتجاهات الإدارة إذ يعتمد الاتجاه نحو الاستثمارات ذات التدفقات النقدية السريعة (مشروعات قصيرة الأجل) وإهمال الاستثمارات طويلة الأجل والتي تُعد لب مجال الأعمال والمنشآت الصناعية .
٣. يؤدي تقييم الاستثمارات بالطرق المالية التقليدية لاعتقاد رجال التمويل والمحاسبون ان العائد يأتي فقط من الاستثمارات نفسها بخلاف الحقيقة إذ أن المركز التنافسي في السوق والاستثمارات الجديدة تؤدي غالباً لدعم الأرباح وتعزيزها والمبيعات الجديدة غالباً تدل على التغير في المركز التنافسي ، ومن هنا لابد أن يكون هذا التغير هو محل الاهتمام والذي لابد وان يحتل تركيز المشروع الاستثماري الجيد .

خامساً : إمكانية تطوير الأساليب والمؤشرات المالية التقليدية

- قد يفقد البعض الثقة بالأساليب المالية التقليدية والمحاسبين الإداريين الذين يعتمدون على تلك الأساليب في قراراتهم الاستثمارية ولكن قبل إطلاق هذا الحكم لابد من التأكيد على ما يلي :
١. إظهار البعض تعاطف تجاه هذه الأساليب فمثلاً ذكر البعض أن مديري هذه المشروعات المحاسبين الإداريين لا يملكون وجهة نظر جامدة في تطبيقهم تلك الأساليب تجاه تقييم الاستثمارات كما تصور ذلك الكتب والبحوث الأكاديمية التقليدية فالمديرين عند تنفيذهم تلك الأساليب تكون لديهم وجهة نظر أوسع أفق وأكثر دقة وتعقيداً تجاه اتخاذ القرار الاستثماري.
 ٢. يعتبر الاعتماد على صافي القيمة الحالية هو أنجح الطرق التي تؤثر إيجاباً على القرارات الإستراتيجية مقارنة بالطرق الأخرى مما دعى البعض بقول أن الاعتماد على فترة الاسترداد قد يؤدي لخلق الاستثمارات الإستراتيجية بينما الاعتماد على صافي القيمة الحالية لا يفعل .
 ٣. تطبيق تلك الأساليب في الممارسات العلمية حتى الآن نظراً لاعتقاد المحاسبون عليه أصبحت تعد بمثابة معايير مفهومه ومتماثلة وشائعة في جميع القطاعات .

مشكلات أخرى عند اتخاذ قرار استثمار طويل الأجل^(١)

١. تواجه الإدارة العديد من المشكلات عند اتخاذ قرار إنفاق رأس المال تتمثل أهمها في صعوبة الحصول على معلومات عن تقديرات العائد أو الإيرادات المتولدة عن هذا الاستثمار إذ أن هناك

(١) د. جمال الدين مرسي ، د. احمد عبد الله اللحج ، مرجع سابق ، ص ٤١٣ - ٤١٦ .

العديد من الأفكار قد ترد للإدارة مثل بناء مساكن للعمال أو الاهتمام بالفرق الرياضية التي تمثل المشروع وغيرها من المشروعات التي تتطلب مصروفات رأسمالية يصعب تحديد فوائدها والآثار المترتبة عليها مستقبلاً ومن هنا تبذل جهود عديدة لإقناع الإدارة العليا بجدوى تلك المشروعات .

٢ . يفقد القائم باتخاذ القرار الخاص بالإفناق المرونة عند اتخاذ تلك القرارات طويلة الأجل حيث يرتبط المشروع بالإفناق في أصول معينة مستقبلاً ، على سبيل المثال فإن شراء أصل عمره الإنتاجي عشر سنوات مما يتطلب ان يكون هناك معلومات عند المسؤولين عن النتائج النهائية لهذا القرار إذ انه يعتبر يجمد أموال المشروع لعشر سنوات غير معلوم نتائجها النهائية مستقبلاً.

٣ . يرتبط التوسع في أصول المشروع دائماً بتوافر معلومات تنبؤية دقيقة إذ أن التوسع في أصول المشروعات طويلة الأجل يتطلب معلومات عن المبيعات المتوقعة في المستقبل فيتطلب اتخاذ قرار بشراء أو إنشاء أصل ثابتة يستمر لعشر سنوات أو خمسة يتطلب وجود تنبؤات عن المبيعات ، وعدم توافر الدقة في هذه المعلومات قد يؤدي لخلل في الاستثمار بحيث يكون أقل مما يفترض أو زائد عن الحد وخطر العواقب هو ما ينتج عن التقدير الخاطئ للأصول الثابتة التي تلزم المشروع ، فإذا زاد الاستثمار فيها عن الحد يؤدي لتحمل مصروفات كثيرة غير ضرورية وإن لم يتم اتفاق على تلك الأصول كما يجب ، يؤدي لوجود آلات وتسهيلات غير حديثة لا تمكن المشروع ومنتجاته للحصول على مكانة تنافسية وسط المنتجين المنافسين بالإضافة لعدم توافر طاقة إنتاجية كافية ما قد ينتج عنه ضياع حصة كبيرة من السوق لحصول المنافسين عليها.

٤ . يعتبر تخطيط وتنظيم تواجد الأصول الرأسمالية بطريقة مناسبة من أصعب المشكلات التي تواجه الإفناق الرأسمالي إذ لا بد أن يأتي تتابع تلك الأصول في الوقت المناسب مما ينعكس على إعداد الميزانية الرأسمالية التقديرية ، مما يحتم ضرورة توافر المعلومات التنبؤية السليمة لبناء تنبؤ سليم ومن ثم وضع خطة لتوسع الطاقة الإنتاجية مستقبلاً لإمكانية المحافظة على المركز النسبي في السوق للحصول على أكبر نصيب ممكن من الطلب .

٥ . إن المعلومات المستخدمة في تخطيط الاحتياجات الرأسمالية من خلال إعداد الميزانية الرأسمالية التقديرية يعمل على وجود تنظيم أفضل للوقت حتى يمكن التوصل لتحسين جودة الأصول المشترية ، إذ أن إنتاج السلع في النظم الرأسمالية يتطلب فترة طويلة للإعداد والتخطيط قد تضطر الشركات للانتظار سنة أو أكثر للتوصل لإنتاج الكم المطلوب من السلع مما قد يكون له نتائج غير مرغوبة .

يتطلب التوسع في الأصول الثابتة إفناق أموال طائلة وتلك الأموال لا تكون متوافرة دائماً مما يتطلب خطة لترتيب عملية تمويل هذه الأموال لعدد من السنوات مقدماً حتى يمكن التأكد من توافر تلك الأموال اللازمة لعملية التوسيع في الوقت المناسب^(١).

(١) المرجع السابق ، ص ٤١٦ .

من هنا تتجلى أهمية وجود تخطيط لاحتياجات المشروع من الأصول الثابتة عن طريق إعداد الميزانية لتؤكد الفروض التقليدية النظرية لاقتصاديات المشروع حيث يجب أن يعمل المشروع عند نقطة تتساوى فيها الإيراد الحدي مع التكلفة الحدية مما يؤكد على ضرورة وضوح الحصول على معلومات دقيقة عن الإيراد الحدي والتكلفة الحدية^(١).

سادساً : مدى فعالية أنظمة معلومات المحاسبة الإدارية في بيئة التصنيع الحديثة

تتأثر المحاسبة شأنها شأن أي علم من العلوم الاجتماعية (مفاهيم ، أهداف ، وظائف ، إجراءات ، أساليب فروض مبادئ أساليب ومعايير) بمجموعة الظروف والمتغيرات والخصائص البيئية المحيطة بها (اقتصادية ، سياسية ، اجتماعية ، تكنولوجية ، قانونية ، وثقافية وغيرها) والتي تعمل من خلالها ، كما تؤثر في تشكيل البيئة المحيطة عن طريق ما توفره من معلومات في تقاريرها وقوائمها المنشورة.

هذا وقد تلاقت في العقدين الأخيرين من القرن العشرين العديد من المتغيرات على نحو باتت معه من أهم الأعمال على اختلاف أنواعها وأحجامها تعمل في بيئة تصنيعية ذات خصائص وسمات متباينة عن ذي قبل وتواجه بمستجدات وتحديات كثيرة ، وكان لهذه الخصائص وتلك المستجدات تأثيرات جمة على كافة الأساليب والأنظمة الإدارية والمعلوماتية وغيرها من الأنظمة المكونة لتلك المنظمات وخاصة أنظمة معلومات المحاسبة الإدارية باعتبارها تشكل جزءاً أساسياً في هيكل أنظمة المعلومات المحلية ، وأصبح نجاح هذه المنظمات وبقائها يعتمد على مدى تفاعل ومواءمة وسرعة استجابة أنظمتها وخاصة أنظمة معلومات المحاسبة الإدارية للتكيف مع متغيرات البيئة التي تعمل فيها .

في ضوء ما تقدم ترى الباحثة ضرورة دراسة مدى فعالية أنظمة معلومات المحاسبة الإدارية التقليدية في بيئة التصنيع الحديثة وذلك من خلال تحليل إطار الأنظمة التقليدية لمعلومات المحاسبة الإدارية ومفهوم ، أهداف ، مكوناتها ، وظائفها ، مقوماتها وأساليبها وتقوم بتحديد ملامح بيئة التصنيع الحديثة لبيان مدى مواءمة أنظمة معلومات المحاسبة الإدارية للعمل في هذه البيئة المحيطة بها هذا من ناحية ومن ناحية أخرى بيان مدى ملائمة تأثير المتغيرات والمستجدات التي طرأت على تلك البيئة وانعكاساتها المختلفة على (مفاهيم ، أهداف ، إجراءات ، أساليب ، أدوات) هذه الأنظمة المعلوماتية تمهيداً لتطويرها بما يتلاءم والمتغيرات البيئية ويحقق الدور الوظيفي لها في المجال الإداري وذلك من خلال استعراض العناصر الآتية^(٢):

سابعاً : تحديد ملامح متغيرات بيئة التصنيع الحديثة

تعمل المنشآت الصناعية اليوم في ظل بيئة تتسم بالمنافسة العالية العالمية وعولمة الأسواق وما نتج عنها من أسعار أقل ، وجودة أعلى وتنوع أكثر في المنتجات ومن ثم تعددت مجالات الاختيار أمام

(١) المرجع السابق ، ص ص ٤١٣ - ٤١٦ .

(٢) هشام زغول ، تطوير أنظمة معلومات المحاسبة الإدارية في بيئة التصنيع الحديثة - دراسة نظرية تطبيقية ، (حلوان : جامعة حلوان ، رسالة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة ، ٢٠٠٦م) ، ص ١ .

العملاء، فضلاً عن قصر دورة حياة المنتج والتطورات التكنولوجية المذهلة في مجالي الإنتاج والمعلومات .

قد فرضت هذه التغيرات الحادثة في بيئة التصنيع الحديثة على إدارة هذه المنشآت العديد من الضغوط لممارسة أساليب وتبني فلسفات فنية وإدارية جديدة مثل التوسع في استخدام تكنولوجيا التصنيع المتقدمة، تطبيق برامج رقابة الجودة الشاملة ، والإنتاج في الوقت المناسب . وذلك لتحقيق ميزة التنافس والبقاء في الأسواق العالمية .

هذا وتتكون عناصر البيئة التي يعمل فيها التنظيم من ثلاث مجموعات رئيسية هي البيئة العامة ، والبيئة التشغيلية ، والبيئة الداخلية . وتؤثر كل مجموعة بشكل مباشر على المجموعة التالية لها وأخيراً تؤثر المجموعة الثالثة (البيئة الداخلية) على نظام المعلومات المحاسبي ، الأمر الذي معه تصنف متغيرات بيئة الأعمال التي تعمل بها المنشآت الصناعية إلى^(١) :

أ/ متغيرات مرتبطة بالبيئة العامة (بيئة المجتمع):

تتمثل في تلك المتغيرات التي تنشأ وتتغير خارج المنشأة والتي تؤدي إلى تغيير في مسار المنشأة دون أن تؤثر المنشأة فيها وتتضمن مجموعة الاقتصاديين والاجتماعية والتكنولوجية والثقافية والسياسية والقانونية السائدة في المجتمع (المحلي والدولي) والتي تتعامل معها المنشأة وتؤثر على نشاطاتها وقراراتها .

لقتطورت متغيرات البيئة العامة محلياً وعالمياً على نحو أصبحت معه نظم التشغيل والفلسفات الإدارية التقليدية غير قادرة على تحقيق متاليات بقاء المنشأة واستمرارها ، كما ان هذه المتغيرات يربطها علاقات متشابكة بشكل يصعب معه إمكانية الفصل بينهما .

يمكن رصد أهم هذه المتغيرات في الآتي^(٢) :

التكتلات الاقتصادية :

يشه العالم اليوم اتجاهاً متزايداً نحو تكوين تكتلات اقتصادية عملاقة وعقد اتفاقيات تجارية دولية تهدف إلى تحرير التبادل التجاري ، وتعزيز حرية انتقال السلع والخدمات ورؤوس الأموال . ومن أمثلة التكتلات الاقتصادية الاتحاد الأوروبي ، منظمة التجارة العالمية ، ومن أمثلة الاتفاقيات الدولية ، اتفاقية التجارة الحرة لأمريكا الشمالية ، الاتفاقية العامة للتعريفات والتجارة المعروفة باسم الجات (GATT) ، والتي تضمنت اتفاقية حقوق الملكية الفكرية والفنية والتي نصت على حماية كافة أنواع براءات الاختراع سواء تلك التي تتعلق بعملية التصنيع أو المتعلقة بالمنتج النهائي ولمدة زمنية قدرها عشرون عاماً بهدف تشجيع روح الابتكار التكنولوجي ونقل التكنولوجيا .

(١) المرجع السابق ، ص ٢ .

(٢) المرجع السابق ، ص ٢ ، ٣ .

تنطلق اتفاقية الملكية الفكرية من المبادئ العامة لاتفاقية الجات واهمها المعاملة الوطنية لكافة الأعضاء مما يدفع الأجانب إلى نقل وتطبيق أفكارهم لأي من الدول الأعضاء طالما أنهم سوف يعاملون معاملة وطنية وهذا من شأنه نشر التكنولوجيات وتحقيق المزيد من المنفعة لكلا الطرفين .

في مجال صناعة الدواء المصرية ، تجدر الإشارة إلى أنه على الرغم من أن مصر خبيرة في مجال نقل هذه الصناعة بتطبيق هذه الاتفاقية باعتبارها صناعة تعتمد على نقل التكنولوجيا ومواد التصنيع – من أهمها^(١):

- اشتراط شراء الكيماويات الدوائية من الشركة المانحة لترخيص والمغالة في تقدير ثمنها .
- منع الانتشار الأفقي للتكنولوجيا في شركات إنتاج المستحضرات الصيدلانية .
- تقييد الإنتاج وتوزيع المستحضرات جغرافياً .
- اشتراط عقد جديد وبشروط جديدة عند انتهاء العقد الأصلي بدلاً من تحديده أوتوماتيكياً.
- التقدم في هذه الصناعة سيظل مشروطاً ويتوقف على الطرف المانح وهو الطرف الذي يفرض القيود على أنشطة البحوث والتطوير المحلية ، ويعني ذلك وقوف المنتج المصري عن حد معين من التطور في الوقت الذي تطور فيه الشركات المتقدمة منتجاتها الدوائية بشكل مستمر .

المنافسة العالمية :

تعمل منشآت الأعمال منذ عشرات السنوات في أسواق تميزت بخاصية الاقليمية وقد ترتب على ذلك ما يسمى باقليمية المنافسة ، حيث عملت الدول على حماية منتجاتها الوطنية من مثيلاتها الأجنبية عن طريق حظر اجتياز بعض السلع للحدود الجمركية واتباع نظام الحصص وفرض جمارك مرتفعة لحماية الإنتاج المحلي بشكل جعل المنافسة قائمة بين عدد من المنتجات الوطنية تنتجها منظمات وطنية ذات إمكانيات متشابهة .

مع بداية التسعينات اتجهت دول العالم نحو تخفيض الرسوم الجمركية وإلغاء أي قيود أخرى من شأنها تمنع أو تحد من انتقال السلع ورؤوس الأموال بين الدول مما أدى إلى تحول الأسواق إلى العالمية مخلفة ورائها خصائص أخرى للمنافسة لتصبح المنافسة كونية أو عالمية وقد ساعد على ذلك بزوغ التكتلات الاقتصادية والتطور المذهل في نظم الاتصالات ونقل المعلومات .

قد تكون منشآت الأعمال ناجحة اليوم في السوق المحلي بالنسبة لمنافسيها المحليين ولكن تكمن الصعوبة لديها في المنافسة العالمية التي يمكن ان تواجهها في الغد ، ولذلك كان السبيل الوحيد أمامها هو بناء قدرة تنافسية تضمن لها البقاء في بيئة الأعمال وذلك من خلال تبني إحدى الاستراتيجيات التالية^(٢):

- **إستراتيجية قيادة أو ريادة التكلفة :** وتتضمن تحقيق المنشأة ميزة تنافسية من خلال تخفيض التكلفة اللازمة لإنتاج قدر معين من المنتج بمواصفات معينة مقارنة بمنشآت الأعمال المنافسة بشكل يوفر

(١) المرجع السابق ، ص ٣ .

(٢) المرجع السابق ، ص ٣ ، ٤ .

قوة دفاعية عند المنافسين ويمكن من الاستمرار في تحقيق الأرباح أثناء فترات المنافسة الحادة ويعتمد هذه الإستراتيجية على عدة عناصر منها أن يكون الإنتاج في ضوء أحجام كبيرة وان تكون المواصفات نمطية .

- **إستراتيجية تميز المنتج :** وتقتضي تقديم المنشأة منتجات ذات تصميم مفرد وذات خصائص جودة مميزة تختلف عن منتجات المنافسين بشكل يتيح للبائع وضع سعر أعلى لمنتجاته .

- **إستراتيجية التركيز :** وتقتضي تركيز إدارة المنشأة على فريق معين من العملاء أو خط منتجات معين أو قطاع معين بذاته بشكل يجعلها أكثر قدرة على خدمة هدف إستراتيجية معين بكفاءة أكبر من منافسيها .

الثورة المعلوماتية :

لقد حدث تطور مذهل وسريع لتكنولوجيا المعلومات على المستويين المحلي والعالمي شمل جوانب عديدة منها : تطور تكنولوجيا الحاسب والاتصالات وإعادة الاستخدام والوصلات الفائقة وبرامج الذكاء الاصطناعي ، إنشاء شبكة الاتصالات العالمية (الإنترنت) وما تتيحه من إمكانيات هائلة لنقل المعلومات من وإلى أي مكان في العالم وبسرعة فائقة وتكلفة محدودة . وقد أدت هذه التغيرات المتلاحقة في تكنولوجيا المعلومات إلى ظهور التجارة الإلكترونية حيث تستخدم شبكة الانترنت كوسيلة لإتمام الصفقات التجارية.

وفي ذلك الشأن يذكر بأنها تجارة لأنها تتضمن تبادل السلع والخدمات بالنقود أو ما في حكمها . وتوصف بأنها الكترونية لأنه يتم انجاز معظم الصفقة أو كلها عبر شبكة الانترنت . أي أنها مجموعة متكاملة من عمليات إنتاج وتوزيع وتسويق وبيع المنتجات باستخدام الوسائل الإلكترونية .

يتضح من توصيف التجارة الإلكترونية بأنها ذات طبيعة خاصة تميزها عن التجارة التقليدية وذلك لعدم وجود علاقة مباشرة بين طرفي العملية التجارية ، وعدم وجود مستندات ورقية متبادلة في إجراء وتنفيذ المعاملات فضلاً عن إمكانية التعامل مع أكثر من مصدر في نفس الوقت وإمكانية تنفيذ كل مكونات العملية التجارية على الشبكة ، كما أن التبادل الإلكتروني للبيانات والمعلومات يتم دون تدخل بشري .

بذلك أحدثت الطبيعة المختلفة لنظم التجارة الإلكترونية تغيرات جذرية في بيئة الأعمال حيث تجاوزت المنافسة الحدود الإقليمية وأصبح أمام المستهلك فرصة للحصول على السلعة أو الخدمة المطلوبة من أي مكان في العالم وعلى أسس تنافسية .

تلك هي أهم متغيرات البيئة العامة التي تشكل تحديات حقيقية أمام منشآت الأعمال بصفة عامة ، والمنشآت الصناعية بصفة خاصة وتفرز العديد من التقنيات والنظم والأساليب التي تشكل في مجموعها متغيرات كل من البيئة التشغيلية والبيئة الداخلية⁽¹⁾ .

(1) المرجع السابق ، ص ٤ .

ب/ متغيرات مرتبطة بالبيئة التشغيلية (بيئة الصناعة) :

يقصد بها مجموعة المتغيرات التي ترتبط بنوعية كل منشأة وعلاقتها ذات الطبيعة الخاصة بها . وتتمثل في المنافسين والموردين وعملاء . هذا وإن كانت التطورات الاقتصادية المعلوماتية التي يشهدها عالم اليوم وما تبعها من عولمة كل من : الأسواق والمنافسة ، فضلاً عن اتفاقية الجات وانتشار التجارة الالكترونية فقد فرضت على متغيرات البيئة التشغيلية من منافسين وموردين وعملاء وغيرها طابع العالمية . فقد تخطت بذلك هذه المتغيرات حدود البيئة التشغيلية لتدخل في نطاق مجموعة المتغيرات المرتبطة بالبيئة العامة أو ما يسمى ببيئة المجتمع الدولي هذا من جانب ، ومن جانب آخر لما كانت البيئة التشغيلية هي بيئة الصناعة فهذا من شأنه أن يوسع من نطاقها لتضم بين متغيراتها تقنيات وأساليب وطرق التصنيع ومن ثم باتت البيئة التشغيلية هي بيئة التصنيع .

أصبح ينظر للمعلومات في بيئة أعمال اليوم على أنها أحد عناصر الإنتاج ، فقد اتسع مضمون عناصر الإنتاج لتضم إليه المعلومات كعنصر جديد باعتبارها مورداً استراتيجياً ووسيلة فعالة لتحقيق مزايا تنافسية للمنشآت ، إذ تساعد المعلومات الجديدة إدارة المنشأة على إيجاد علاقات فعالة مع الموردين – يمكن أن تغير من قوى المنافسة – وعلى اتخاذ القرارات المناسبة لها .

يقصد بتكنولوجيا المعلومات البنية التحتية لنظم المعلومات والتي تمثل مجموعة من أجهزة الكمبيوتر والشبكات والبرامج الجاهزة والتطبيقات والبيانات المستخدمة في تشغيل المعلومات . ومن ثم تلعب تكنولوجيا المعلومات دوراً كبيراً في إمداد الموظفين بالمعلومات اللازمة لأداء المهام الوظيفية.

في تأثير المستوى التكنولوجي على المزايا التنافسية بصفة عامة هنالك علاقة وثيقة بين المستوى التكنولوجي واختيارات المنافسة . ويلاحظ أنه أي أسلوب تكنولوجي يكتسب أهميته في مجال المنافسة عندما يؤثر بشكل جوهري على المزايا التنافسية للمنشأة أو على هيكل الصناعة بصفة عامة ، وذلك في حالة وجود دور جوهري لذلك المستوى التكنولوجي في تخفيض تكاليف الإنتاج أو خلق منتجات متميزة وذات خصائص مختلفة ، ففي شركات الطيران على سبيل المثال نجد أن المستوى التكنولوجي المطبق في نظام حجز التذاكر يخلق ميزة تنافسية من خلال تقديم خدمة متميزة عن غيرها من خدمات الشركات المنافسة^(١) .

في تأثير تكنولوجيا المعلومات بصفة خاصة على المزايا التنافسية تمثل تكنولوجيا المعلومات البنية الأساسية لنظم المعلومات بصفة عامة والإستراتيجية منها بصفة خاصة فبينما تشكل إستراتيجيات الإدارة والمنافسين ، والميزة التنافسية الأركان التي تتفاعل مع بعضها لرسم الأدوار المنوطة بنظم المعلومات ، إلا أن الأداة الأساسية التي تعتمد عليها نظم المعلومات في أداء هذه الأدوار تتمثل في تكنولوجيا المعلومات، فهي تضيف إلى منتجات المنظمة العديد من الجوانب بهدف تحديثها وتطويرها بما يميزها عن

(١) المرجع السابق ، ص ٤ ، ٥ .

منتجات المنافسين من حيث القيمة والتكلفة والتميز والجودة ، فضلاً عن دورها في بناء حواجز الدخول في الصناعة كإستراتيجية فعالة لدعم القرارات التنافسية للمنشأة تجاه منافسيها من خلال تقديم خدمات جديدة تعتمد بالدرجة الأولى على التكنولوجيا الجديدة للمعلومات ، مما يساعد على تكوين وزيادة درجة ولاء عملاء المنظمة .

يساعد استخدام تكنولوجيا المعلومات المعتمدة على الحسابات إدارة المنشأة على تحسين كفاءة العمليات بدرجة ملحوظة وذلك من خلال ربط الأفراد بمواقع العمل وقواعد بيانات الحسابات وربط العملاء والموردين بالمنشأة ، التنسيق الوظيفي بشكل أسهل وربط العمليات الأساسية للمنشأة ، تخفيض تكلفة العمليات التشغيلية وتحسين جودة المنتجات ، وتدقق المعلومات بشكل متزامن من مواقع مختلفة ومناطق وظيفية مختلفة^(١) .

تخلص الباحثة إلى أن تكنولوجيا المعلومات تلعب دوراً هاماً في بيئة الأعمال بصفة عامة وفي البيئة التشغيلية للمنشآت الصناعية بصفة خاصة . مما يستلزم دراسة مجموعة المتغيرات المرتبطة بها والتي يصنفها إلى نوعين :

النوع الأول : متغيرات مرتبطة بتكنولوجيا معلومات العملية القرارية .

النوع الثاني : متغيرات مرتبطة بتكنولوجيا معلومات العملية الإنتاجية وتكنولوجيا الإنتاج .

ج/ متغيرات مرتبطة بتكنولوجيا معلومات العملية القرارية :

أدى التطور في تكنولوجيا الخدمات وصناعة البرمجيات إلى ظهور الحاجة لأدوات تساعد تلك المنشآت على التعامل مع بيئتها من خلال الاستفادة من تكنولوجيا المعلومات ، خاصة وان تلك المنشآت تواجه بأحداث وعوامل بيئية معينة (منها ما هو قابل للبرمجة ، وشبه قابل للبرمجة ، وغير قابل للبرمجة) ففي حالة العوامل البيئية شبه وغير القابلة للبرمجة يصعب تحديد بدائل الحل واختيار الحل الأمثل وقد تصل إلى تعذر تحديد أسباب المشكلة ذاتها وذلك في حالة العوامل غير القابلة للبرمجة حيث تعد قراراتها متصلة بمواقف غير مسبوقة ، ومن ثم يحتاج متخذ القرار إلى نظام يجمع بين الخبرة البشرية والنماذج الرياضية وإمكانية الحاسب الآلي ويمكن معالجة هذه المهام التي تنطوي عليها من خلال نظم دعم القرار – والتي صممت لهذا الغرض – وكذلك نظم الخبرة والتي تلاءم في تطبيقاتها مع الطبيعة الديناميكية لمنشآت الأعمال والبيئة التي تعمل فيها باعتبارها حلقات متتالية في سلسلة متشابكة ظهرت للاستفادة من تكنولوجيا المعلومات في مجال اتخاذ القرارات المعقدة والصعبة^(٢) . يمكن استعراضها على النحو التالي :

نظم دعم القرار :

تُوصف بأنها نظم المعلومات المعتمدة على الحاسب الآلي والتي تستخدم قاعدة قرارية وقاعدة نموذج مرتبطة بقاعدة بيانات وبرامج لتحليل الإحصائي ونفاد بصيرة خاصة بصانع القرار لإنتاج

(١) المرجع السابق ، ص ٥ .

(٢) المرجع السابق ، ص ٦ .

معلومات مفيدة تساعد المديرين في اتخاذ القرارات غير الهيكلية وذلك من خلال استرجاع وتحليل البيانات. في ذلك يقوم الحاسب الآلي بمهمة تنظيم وتحليل البيانات باستخدام النماذج الرياضية أو الإحصائية والتوصل لنتائج ممكنة التحقق على أن يقوم المدير باتخاذ قراره في ضوءها وتسمى تلك النظم دعم القرار.

يرجع الاستخدام المتزايد لنظم دعم القرار إلى عدة أسباب منها : أن تعمل المنشأة في اقتصاد غير مستقر وتواجه بمنافسة محلية وعالمية متزايدة ، أن تواجه المنشأة بصعوبة متزايدة في تسلسل العمليات المتعددة للمشروع ، فضلاً عن عدم مساندة نظام الحاسب الآلي المتواجد بالمنشأة لأهداف زيادة الكفاءة والربحية وعدم قدرة مجال تشغيل البيانات على تلبية الاحتياجات المتنوعة للمنشأة وطلبات الإدارة. ويحقق استخدام تكنولوجيا نظم دعم القرار العديد من الفوائد كان من أهمها : تحسين إنتاجية الإدارة بتقليل الوقت اللازم لخطوات عملية صنع القرار ، تحسين جودة المعلومات من خلال التفاعل المتبادل بين العنصر البشري والحاسب الآلي ولغات تحليل البيانات ، تحقيق ميزة تنافسية للمنظمة عن غيرها من المنافسين من خلال التكامل بين البيانات الداخلية والخارجية^(١).

نظم الخبرة :

هي أهم أساليب الذكاء الصناعي وأكثرها انتشاراً وخاصة في مجال المحاسبة وفي ذلك الشأن وصفت بأنها إحدى تطبيقات الذكاء الاصطناعي وهي مجموعة برامج حاسب آلي استشارية تقوم على تكوين المعرفة المتعلقة بمجال معين من الخبراء البشريين في هذا المجال وتخزينها في برنامج للحاسب يسمح بتقديم الاستشارات لمستخدم تلك النظم عند اتخاذ قرار معين مرتبط بهذا المجال.

عليه تعد نظم الخبرة شكل مختلف عن نظم دعم القرار ، فهي تعتمد على المعرفة والتي يتم الحصول عليها وتمثيلها بشكل ملائم في قاعدة المعرفة من النظام واستخدامها خلال عملية الاستدلال للوصول إلى حل ملائم للمشكلة المراد حلها والتي تحتاج في حلها إلى خبرات بشرية فائقة ، فنظم الخبرة قادرة على إضافة الثقة على القرار وتفسير الأسباب الكامنة وراءه ، ومن ثم فهي أداة مساعدة لتقديم الاستشارات آلياً للأفراد لاتخاذ القرارات اعتماداً على ما يتوفر بها من قدرات مختلفة : كالتعامل بكفاءة مع البيانات سواء كانت وصفية ، غير كاملة ، وغير مؤكدة ، فضلاً عن توفير وسيلة ملائمة للحوار مع المستفيدين والرد على استفساراتهم ، وقدرتها على حل المشكلات المعقدة بأسلوب يقارب أسلوب الخبير البشري أو يتفوق عليه ، وعلى توضيح الخطوات التي قام بها النظام للوصول إلى حل المشكلة وتبرير النتائج التي توصل إليها بشكل يزيد من ثقة المستفيد منها^(٢).

(١) المرجع السابق ، ص ص ٦ ، ٧ .

(٢) المرجع السابق ، ص ص ٧ ، ٨ .

ثامناً : إنعكاس التغيرات في بيئة التصنيع الحديثة على طرق وأساليب المحاسبة الادارية

يهتم المحاسبين الاداريين بتطوير الطرق والاساليب الحالية للمحاسبة الادارية واقتراح طرق واساليب جديدة لمسايرة التحديات التي تشهدها بيئة التصنيع الحديثة ، ولزيادة قدرة الوحدات الاقتصادية على المافسة ، وذلك بهدف الوصول إلى إطار متكامل يتحقق فيه الدمج والتكامل بين الطرق وأساليب المحاسبة الادارية والاستراتيجية للوحدة الاقتصادية ، وانظمة تقييم الاداء من المنظور المالي وغير المالي وذلك لمعرفة المنافع المستقبلية التي سوف تجنيها تلك الوحدات نتيجة تبني واستخدام الطرق والاساليب الحديثة في المحاسبة الادارية بالاضافة إلى معرفة حجم الطاقة غير المستغلة التي قد تنشأ نتيجة عدم استخدام الموارد بكفاءة ، والعمل على تخفيضها من خلال استبعاد الانشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج ذلك في صورة وفورات تكاليفية او تحسين الربحية^(١) .

نتيجة لذلك كانت هناك انعكاسات للتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة على المحاسبة الادارية ترتب عليها ظهور طرق وأساليب حديثة ، منها التكاليف المستهدفة وتكاليف دورة حياة المنتج وتحليل سلسلة القيمة ، وقد ادى ذلك إلى ضرورة إدراك الوحدة الاقتصادية لعوامل النجاح التي تضمن لها تحقيق ميزة تنافسية وتحسين ادائها المالي وضمان استمرارها ونموها في بيئة الاعمال وهذا ما سوف يتناوله الباحث في النقاط التالية :

١. التكاليف المستهدفة وهندسة القيمة

تتطلب المنافسة ضرورة إحداث التوازن بين التكلفة والجودة والوقت والتي تمثل أبعاداً لاستراتيجية الوحدة الاقتصادية في ظل السمات التي تتسم بها بيئة التصنيع الحديثة ، ونتيجة لازدياد حدة المنافسة وصعوبة تسعير المنتجات الجديدة بما يتناسب مع اسعار المنافسين ، والسعي دائماً نحو النجاح من اجل البقاء والاستمرار والنمو ، نشأت الحاجة إلى ضرورة إدارة التكلفة لخلق القيمة وتعظيم الربحية ، وتعتبر التكلفة المستهدفة من المناهج المستحدثة في المحاسبة الادارية والتي تكمن قيمتها الاستراتيجية في مساعدة الوحدة الاقتصادية على إدارة التكلفة بكفاءة وقياس وتقييم الاداء مقارنة مع المنافسين ، والمساهمة في إدارة الارباح المستقبلية للوحدة الاقتصادية بكفاءة.

يمكن تناول التكاليف المستهدفة باعتبارها من الاساليب الحديثة في المحاسبة الادارية على النحو

التالي :

أ/ النظرة الاستراتيجية للتكاليف المستهدفة

تعتبر التكاليف المستهدفة بمثابة استراتيجية للوحدة الاقتصادية تم اشتقاقها من السوق ، حيث يتم بموجبها تسعير المنتج اعتماداً على أسعار السوق والتي توفر أفضل ميزة تنافسية ، وذلك من خلال دراسة السوق واهتمامات العملاء والمواصفات والخصائص المطلوب توافرها في المنتج واداء المنافسين وتقدير حجم

(١) Gordon L.A., and Silvester, K.J., **Stock Market Reactions to Activity- Based Costing Adopting**, Journal of Accounting and Public Policy, Sep. ١٩٩٩, P. ٢٢٩.

المبيعات وسعر البيع المستهدف ، كما انها وسيلة لتحقيق التوازن بين احتياجات العملاء والربحية المطلوبة للوحدة الاقتصادية.

وتعتبر التكاليف المستهدفة بمثابة فلسفة إدارة التكلفة الاستراتيجية حيث توضح للادارة أن معظم التكاليف ينبغي تحديدها في المراحل الأولى من دورة حياة المنتج ، وانه ينبغي تحديد تكلفة المنتج خلال دورة حياته ، بحيث يمكن تحديد السعر المرغوب فيه لبيع المنتج للحصول على الربحية المستهدفة. أيضاً تعتبر التكاليف المستهدفة بمثابة منهج للتطوير المستمر للادارة الصناعية ، حيث ان مجهود الادارة لتحقيق وفورات تكاليفية ينبغي أن تكون ما قبل مرحلة الانتاج ، وتستخدم معظم الوحدات الاقتصادية في اليابان هذا المنهج كأساس لتسعير المنتج الجديد ، من خلال التركيز على تخفيض التكاليف في مرحلة تصميم وتطوير المنتج دون تخفيض الجودة أو الوظائف الاساسية المطلوبة من المنتج ، وفي حالة عدم إمكانية الوصول إلى التكاليف المستهدفة في المراحل الأولى من دورة حياة المنتج يتم تخفيض التكاليف من خلال الاستعانة بتحليل هندسة القيمة وتحليل سلسلة القيمة . بمجرد البدء في الانتاج يتم المحافظة على مستوى التكاليف المرغوب فيه من خلال تحليل القيمة وتخطيط الربحية ، وبذلك يمكن تحقيق التكاليف المستهدف بالاستعانة بهذه الادوات خلال دورة حياة المنتج ، إلا أن نجاح هذا المنهج يتطلب ضرورة الاستعانة بفريق عمل متكامل يضم كافة التخصصات على ان يتم تخفيض التكاليف في كافة أنشطة سلسلة القيمة^(١).

ب/ الركائز التي يركز عليها منهج التكاليف المستهدفة

تتمثل الركائز الاساسية التي تتأسس عليها التكاليف المستهدفة فيما يلي :

- **السعر يقود إلى التكاليف :** حيث يعتبر سعر السوق هو نقطة البداية للوصول إلى التكاليف المستهدفة، مع مراعاة ان يكون هذا السعر مقبولاً لدى العميل وان يكون لديه المقدرة على دفعه للحصول على المنتج الذي يشبع حاجاته ومتطلباته . وللحكم على مدى صلاحية السعر المستهدف يتطلب الامر ضرورة معرفة مدى كفاية هندسة القيمة قبل انتاج المنتج ، ومعرفة أسعار البيع السابقة، و هيكل تكاليف المنتج ، بالإضافة إلى العوامل الاقتصادية الاخرى السائدة مثل معدلات التضخم وأسعار الفائدة وظروف السوق وأسعار البيع وتكلفة المنافسين .
- **التفاعل مع البيئة الخارجية من عملاء ومنافسين :** حيث يتم مراعاة متطلبات العملاء ويتم تصميم المنتج بحيث يلبي تلك المتطلبات ، وايضاً معرفة أسعار المنافسين للوصول إلى السعر المستهدف الذي يكون على مستوى أسعار المنافسين إن لم يكن أقل .
- **التركيز على تصميم المنتج :** حيث يتم إجراء التعديلات الهندسية في تصميم المنتج من خلال هندسة القيمة قبل بداية الانتاج لتخفيض التكاليف والرقابة عليها في المراحل الأولى والتي تشمل البحث

(١) Emblemsvage, Jan. **Life- Cycle Costing: Using Activity Based Costing and Monte Carlo Methods to Manage Future Costs and Risk**, (New Jersey: Jhon Wiley & Sons, ٢٠٠٣), P. ٤٤.

والتصميم والتطوير ، بحيث يتم تخفيض التكاليف من خلال تخفيض مكونات المنتج او تجميع بعض المكونات معاً وتخفيض او إزالة الضياع ، وأيضاً تخفيض الوقت اللازم لدخول المنتج إلى السوق .

- **وجود فريق عمل متكامل يضم كافة التخصصات :** ويتمتع هذا الفريق بالمهارة المناسبة ويكون مسؤولاً عن المنتج منذ بدايته كفكرة حتى اتمام إنتاجه وأيضاً مسؤولاً عن تضيق الفجوة بين التكاليف المستهدفة والتي عادة ما تضعها الإدارة وتكون مرتفعة نسبياً وبين التكاليف الحالية للمنتج الجديد في ظل التصميم والطاقة المتاحة وذلك من خلال تعديل تصميم المنتج ومتطلبات المواد الخام والعمليات التشغيلية وتخفيض زمن دورة حياة المنتج وتكاليف أنشطة سلسلة القيمة وذلك بهدف الوصول إلى وفورات تكاليفية تساعد على تضيق تلك الفجوة ومن ثم رقابة تلك التكاليف وتعظيم الربحية ويعتبر تخفيض فجوة التكاليف هو هدف خفض التكلفة الذي يسعى فريق العمل إلى تحقيقه عن طريق تحليل التكاليف وفجوة التكاليف من وجهة نظر سلسلة القيمة ومن وجهة نظر دورة حياة المنتج . ولذلك فإن التكاليف المستهدفة التي يتم وضعها في مرحلة البحث والتطوير يتم تحقيقها والوصول إليها من خلال تحسين التصميم والإنتاج

ج/ التكاليف المستهدفة التنافسية

لزيادة كفاءة وفعالية منهج التكاليف المستهدفة في إدارة التكلفة لابد من الأخذ في الاعتبار تكاليف المنافسين للوقوف على المزايا النسبية التي يتمتع بها المنافسون حيث يتم تجميع البيانات عن المنافسين وتحديد التكلفة المستهدفة على أساس سعر السوق ثم يتم تعديلها بالمزايا النسبية او التأثيرات الايجابية التي قد تحصل عليها الوحدة الاقتصادية من السوق أو التأثيرات السلبية التي يتفوق بها المنافسين عن الوحدة الاقتصادية ولا تمثل مزايا لها في السوق ومن ثم يتم تخفيض التكلفة المستهدفة بتخفيضات تكلفة المنافسين مع إضافة اي زيادة في تكلفة المنافسين نتيجة جهود التحسين المستمر التي تتم على المنتج ويكون الناتج عبارة عن التكلفة المستهدفة للمنافسين ، ثم يتم مقارنة الأخيرة مع تكلفة المنتج الحالي للوحدة الاقتصادية وفي ضوء المقارنة يمكن معرفة هل المنتج يحقق مزايا نسبية مقارنة بالمنافسين أم العكس^(١).

د/ استخدام هندسة القيمة لتحقيق التكاليف المستهدفة

هندسة القيمة عبارة عن منهج منظم لتقييم خصائص المنتج وتحديد الوفورات التكاليفية التي يمكن تحقيقها دون التأثير على أداء ومواصفات المنتج وتحقيق الأمان في استخدامه ويتم في مرحلة تصميم المنتج بهدف زيادة قيمة المنتج بالنسبة للعميل وبموجب هندسة القيمة يتم إجراء تغييرات جذرية لتحسين تصميم المنتج من حيث ادائه ومواصفاته ومكوناته دون التأثير على التكاليف او تخفيض التكاليف دون التأثير على ادائه ومكونات ووظائف المنتج بحيث تكون المنافع التي تعود على العميل اكبر من التكلفة التي يتكفلها في سبيل شرائه للمنتج.

(١) Lockany, Archie and Smith, Wilbur L. **Target Costing for Supply Chain Management : Criteria and Selection**, Industrial Management & Data Systems, Vol. ١٠٠, No. ٥, ٢٠٠٠, PP.٢١٠-٢١٨.

٢/ تكاليف دورة حياة المنتج

تعتبر دورة حياة المنتج عن المراحل التي يمر بها المنتج منذ تقديمه إلى السوق كمنتج جديد إلى أن يتم التخلص منه نتيجة انخفاض الطلب عليه وانخفاض قيمة مبيعاته ، ويتأثر طول الفترة الزمنية باحتياجات العملاء والامكانيات المادية للوحدة الاقتصادية والاقتراعات والابتكارات الجديدة^(١).

أ/ مراحل دورة حياة المنتج

تتمثل دورة حياة المنتج في المراحل التالية^(٢):

- **مرحلة تقديم المنتج Introduction** : والتي تبدأ مع ظهور المنتج في السوق ولا يحقق المنتج في هذه المرحلة ارباحاً نظراً لارتفاع قيمة تكاليف البحوث والتطوير وانخفاض مبيعاته ويتم تخفيض التكاليف في هذه المرحلة من خلال تحسين التصميم وأساليب الانتاج واتباع هندسة القيمة .
- **مرحلة النمو Growth**: والتي تتميز بنمو مبيعات المنتج وزيادة حصة الوحدة الانتاجية في السوق ويمكن تحقيق أرباح في منتصف هذه المرحلة ، ويستمر تحقيقها بزيادة وتبلغ أقصى قيمة لها مع اقترابها من مرحلة النضج وفي هذه المرحلة يتم تخفيض التكاليف من خلال التحسين المستمر للعمليات التي على المنتج باستخدام منهج إدارة التكلفة .
- **مرحلة النضج Maturity** : وهي المرحلة التي تصل فيها مبيعات المنتج إلى ذروتها وتتميز هذه المرحلة بانها الاطول في دورة حياة المنتج كما انها تتميز بتحسين جودة المنتج أو إضافة تصميم جديد للمنتج بالاضافة إلى كسب عملاء جدد وزيادة الحصة السوقية .
- **مرحلة الاندثار Decline** : وتشهد هذه المرحلة انخفاض في قيمة المبيعات والحصة السوقية للوحدة الاقتصادية وارتفاع حجم الخسائر نتيجة ظهور منتج جديد في السوق يتمتع بمواصفات وخصائص تكنولوجية ومنافع تعود على العميل من استخدامه لهذا المنتج الجديد والقرار المناسب الذي تتخذه الوحدة الاقتصادية وفي هذه المرحلة هو ضرورة التخلص من المنتج لعدم تغطية تكاليفه ومن ثم التوقف عن انتاجه وتسويقه .

ب/ تكاليف دورة حياة المنتج من منظور الوحدة الاقتصادية ومنظور العميل

يجب التفرقة بين تكاليف دورة حياة المنتج من منظور العميل ومن منظور الوحدة الاقتصادية^(٣).

(١) Chen , Ying-Ni and Kleiner, Brain H., **New Developments in Creating Cycle Time Reduction**, Management Research News, Vol. ٢٤, No. ٣/٤, ٢٠٠١, P. ١٧ .

(٢) Czychowski, A.B. and Hull, R.P., **Improving Profitability with life Cycle Costing**, Journal of Cost Management, Summer ١٩٩١, P.٢٠ .

(٣) Artto, K.A. **Life Cycle Cost Concepts and Methodologies**, Journal of Cost Management, Fall ١٩٩٤, P.٢٨ .

بالنسبة للعميل تعتبر تكاليف دورة حياة المنتج عن اجمالي التكاليف التي يتحملها العميل نتيجة استحوازه على المنتج ، اما بالنسبة للوحدة الاقتصادية فهي عبارة عن اجمالي التكاليف التي تتحملها بداية من تقديم المنتج كفكرة حتى وصول المنتج إلى العميل .

٣/ تحليل سلسلة القيمة

تسعى الوحدات الاقتصادية إلى زيادة قيمة المنتج بالنسبة للعميل لزيادة رضائه وولائه وضمان الاستمرار والنجاح في دنيا الاعمال ومواجهة الضغوط المتزايدة من جانب الموردين والمنافسين ، وكي يمكن تحقيق ميزة تنافسية في الاسواق فلا بد ان يمتد اهتمام تلك الوحدات إلى ما قبل الشراء وما بعد البيع حتى يمكن تحقيق الربط بين وجهة النظر الداخلية والممثلة في الموارد الطاقات ووجهة النظر الخارجية والممثلة في العملاء والموردين . ويعتبر تحليل سلسلة القيمة كاحد الطرق او الاساليب المستحدثة في المحاسبة الادارية مدخلاً مناسباً لتحقيق الربط والتفاعل بين وجهتي النظر الداخلية والخارجية للتحكم في علاقات الوحدة الاقتصادية مع عملائها او مورديها او منافسيها وإدارة انشطتها الداخلية وتقسيمها إلى مجموعات متتالية من الانشطة بهدف تقييم التهديدات والفرص الخارجية في السوق ، وتقييم نقاط القوة والضعف الداخلية^(١) .

أ/ مفهوم سلسلة القيمة

تعتبر سلسلة القيمة الاساس الذي تركز عليه الوحدة الاقتصادية لتحقيق ميزة تنافسية حيث يتم بموجبه قياس المركز التنافسي النسبي فيما يتعلق بالتكاليف والقيمة وتقسيم العمليات المتعلقة بالوحدة الاقتصادية إلى مجموعة مترابطة من الانشطة التي تخلق القيمة للمنتج او الخدمة كما يعتبر تحليل سلسلة القيمة وسيلة لتحقيق ميزة تنافسية في السوق عن طرق التمييز بين الانشطة التي يمكن من خلالها توفير أفضل قيمة للعميل بتكلفة أقل او متساوية مع تلك القيمة وتعتبر تلك الانشطة انعكاساً لاستراتيجية الوحدة الاقتصادية وكيفية انجازها^(٢) .

ب/ سلسلة القيمة والاضافة للقيمة

طالما ان هدف الوحدة الاقتصادية هو خلق قيمة للمنتج منذ بداية سلسلة القيمة حتى انتقاله إلى السوق وتقديمه بالكميات والمواصفات المطلوبة وفي الوقت المناسب والتكلفة المناسبة لذلك يمكن ان

(١) د. سمس كامل موسى إبراهيم جادو ، دراسة تحليلية لمدى استجابة طرق وأساليب المحاسبة الادارية والتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على تحسين الاداء المالي للوحدة الاقتصادية ، (جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثاني ، السنة التاسعة ، ٢٠٠٥م) ، ص ٢٩٥ .

(٢) Booth, Rupert, **Appreciating the Value Before Counting the Cost**, Management Accounting, Vol. ٧٥, No. ١, ١٩٩٧, P٥٤.

يطلق على سلسلة القيمة سلسلة الاضافة للقيمة لتركيز الانتباه نحو هدف خلق القيمة او اضافة القيمة للمنتج او خدمة الوحدة الاقتصادية في كل جزء في سلسلة القيمة^(١) .

ترى الباحثة أن هذه التغيرات في تقنية الانتاج من أهم ما يميز الاتجاهات المعاصرة التي تؤثر في البناء الفكري للمحاسبة الإدارية ومدى فعالية أنظمة معلومات المحاسبة الادارية في بيئة التصنيع الحديثة وكذلك تحديد ملامح متغيرات بيئة التصنيع الحديثة .

(١) د. سمسم كامل موسى إبراهيم جادو ، مرجع سابق ، ص ٢٩٥ .

المبحث الثالث

استخدام أساليب المحاسبة الإدارية لتقويم كفاءة الأداء المالي

أولاً : مداخل تطوير المحاسبة الادارية

المنتبع للدراسات التي تناولت تطور المحاسبة الإدارية يمكنه التمييز بين مدخلين أساسيين ، الأول المدخل التنظيري والثاني المدخل التطبيقي . يتأسس المدخل الأول على نظرية المعرفة حيث يسعى الباحث لوضع نظرية ذات تفسير منطقي ، تتسم بالوضوح الذي يمكن المهنيين من فهم آلية تطبيقها في ضوء طبيعة نشاطهم ، ومقياس التحقق من ذلك هو توصل الاشخاص المختلفين لنتائج متشابهة إذا ما استخدموا حقائق متشابهة عند تطبيق النظرية ، وهو ما يضمن قبولها قبولاً عاماً نتيجة ما يتولد عنها من منافع تتحدد في ضوء علاقة السببية بين الافعال والنتائج . ويتأسس بناء النظرية على ثلاثة دعائم رئيسية^(١) :

١ . وجود محتوى للنظرية : يتضمن وصف واضح للعناصر المكونة للنظرية والمتمثلة في :

- المفاهيم : تمثل ترجمة للتصورات الذهنية لمبتكر النظرية ، وتوصف الاسس التي بنى عليها نظريته ، وتساهم تلك المفاهيم في إدراك واستيعاب جوانب النظرية .
- الأسس : تمثل العنصر الرئيسية المكون للنظرية ، والعلاقات الترابطية بينها .
- المنفعة : توصف العلاقات السببية بين الفعل ونتائجه .

٢ . القابلية لتعميم : تتحقق من خلال تطوير المفاهيم إلى فروض واخضاعها للقياس للتأكد من صحتها ، ومن ثم قابليتها للتطبيق ، مع وضوح التعديلات التي تمكن من تطبيقها على منشآت أخرى ذات طبيعة نشاط مختلف ؛ وهو ما يؤدي إلى قبولها قبولاً عاماً .

٣ . آلية التطبيق : وتتمثل في تحديد المتطلبات الادارية والتنظيمية اللازمة لتطبيق النظرية ، وكذا خطوات وإجراءات تطبيقها عملياً .

بناءً عليه فإن الباحث في المدخل التنظيري يبدأ بتطوير نظرية يبنى على أساسها نموذج أو أسلوب قابل للتطبيق ، وعادة ما يتم فحص ومراجعة بحثه من خلال آلية دقيقة لمراجعة المشروعات البحثية والمقالات المحكمة . ويجري تطوير النظرية إما من خلال ابحاث اخرى يتولاها باحثون آخرون ، او من خلال معلومات التغذية العكسية المتولدة من النتائج المترتبة على محاولات تطبيقها عملياً في شركة أو أكثر ، حيث يتم الاستفادة من هذه المعلومات لإجراء التحسينات اللازمة على النظرية .

(١) Arrington, C. E., Watkins, A.L., **Maintaining "Critical Intent" Within a Postmodern Theoretical Perspective on Accounting Research**, Critical Perspective on Accounting, Vol. ١٣, Issue ٢, ٢٠٠٢, PP. ١٣٩ - ١٥٧ .

للمدخل التنظيري العديد من المزايا منها وجود أساس تنظيري للنماذج والأساليب المقترحة ،
وإمكانية تطوير النظرية سواء من خلال باحثين أو من خلال التغذية العكسية المتولدة عن محاولات
تطبيقها ، ويعاب عليه أن تحديد مجالات التطوير يتم في ضوء اختيارات الباحثين في الجامعات والمراكز
البحثية، وبما يتفق مع اهتماماتهم ، كما ان نتائج الابحاث غالباً ما تكون معرفة من اجل تطوير المعرفة.
وغالبا ما تواجه هذه الابحاث بالعديد من الصعوبات تقلل من إمكانية تطبيقها منها على سبيل المثال :

١ . قصر الفترة الزمنية المتاحة للباحثين بسبب طبيعة العمل البحثي في الجامعات وضغوط المهام
الأخرى التي يتولاها الباحثون في العمل الجامعي (١).

٢ . ضعف الموارد المالية الممكن تخصيصها للبحث العلمي، مما يحد من قدرة الباحثين على التطبيق
الكفء والسليم للمقترحات البحثية للتأكد من سلامة النظرية وما يتولد عنها من نماذج وأساليب (٢).

٣ . عدم وجود تناسب بين سرعة التغييرات في منشآت الاعمال والبيئة المحيطة بها ، وسرعة استجابة
باني ومطوري النظرية لهذه التغييرات ، فعند الانتهاء من بناء النظرية والسعي لتطبيقها تكون بيئة
العمل قد تغيرت مرة أخرى (٣).

أدت المشاكل التي واجهها المدخل التنظيري إلى اتجاه الباحثين للمدخل التطبيقي ، حيث يجري
البحث في سياق التطبيق الهادف لحل مشاكل العمل من خلال التعاون مع المهنيين في مجال
التخصص. ويتأسس هذا المدخل على التعاون التام بين الباحثين والشركات ، وعادة ما يؤدي إلى خلق
نوع من الشراكة تولد ابتكارات علمية وعملية إلا ان اهم عيوبه ما يلي (٤) :

- افتقاد البحث للتأصيل النظري وصعوبة تعميم نتائجه على مختلف الشركات بسبب الاختلاف في
نوعية وطبيعة نشاطها عن نشاط الشركة موضع التطبيق الأولي .

- وقوع الباحثون والمهنيون تحت ضغوط زمنية ، فالباحث ليس لديه وقت كافي للتفكير والتأمل
لتأسس الأطر النظرية للبحث التطبيقي ، والمهنيون يسعون لحل مشاكل العمل في شركاتهم بما
يتلاءم مع سرعة التغييرات في بيئة النشاط ، وعادة يلجأون إلى نشر ما توصلوا إليه مع الباحثون قبل
نشره بالطرق المتعارف عليها والخاضعة للتحكيم العلمي ، مما قد يولد نتائج متفاوتة في جودتها ،
وربما تفشل إذا ما تم تطبيقها في مجالات أخرى .

ولحل المشاكل المترتبة على مدخلي التطوير سواء التنظيري أو التطبيقي يجب اللجوء إلى
مدخل للتطوير وفقاً للمستقبل ، وهو مدخل يهدف لاتاحة فرصة زمنية لبناء نظرية ملائمة من حيث

(١) عصام حسن عويضة ، الاطار العام للخطة الاستراتيجية للبحث العلمي بجامعة طيبة ، (المدينة المنورة : جامعة طيبة ، ٢٠٠٦م)،
ص ٥٧.

(٢) د. حمزة معين ، التمويل العربي للبحث العلمي والتجربة الاوروبية ، (الكويت : المؤسسة العربية للعلوم والتكنولوجيا ، ندوة دعم
برامج البحث والتطوير ، ٢٠٠١م) ، ص ٥٧ .

(٣) Huff, A.S., **Changes in Organizational Knowledge Production**, (Academy of Management
Review, Vol. ٢٥, No. ٢, ٢٠٠٠), PP. ٢٨٨.

(٤) Gann,D., **Putting Academic Ideas into Practice: Technological Progress and the Absorptive
Capacity of Construction Organizations**, Construction Management and Economics, Vol. ١٩,
No.٣, ٢٠٠١, P.٣٢١.

المحتوى والقابلية للتطبيق ، تتوافق مع الاحتياجات المستقبلية لمنشآت الاعمال ، ويتأسس هذا المدخل على التنبؤ بالاحتياجات المستقبلية لمنشآت الاعمال من خلال الابحاث والدراسات التي تتناول قياس وتقييم آثار التغيرات المتوقعة في البيئة الاقتصادية والاجتماعية ، ثم بناء نظريات ونماذج للمحاسبة الادارية تتسم بالمرونة والقابلية للتطوير وإعادة التجديد بسرعة ، وبما يتوافق زمنياً مع الاحتياجات المستقبلية لمنشآت الاعمال . وهذا يعني أن محور نجاح هذا المدخل يتمثل في دراسة المستقبل بهدف توفير المعلومات اللازمة لإعطاء صورة واضحة للباحثين عن الاحتياجات المستقبلية لمنشآت الاعمال، تمكنهم من تحديد اتجاهات بناء نظريات ونماذج قابلة للتعديل والتحسين المستمر لتتوافق مع ظروف العمل سريعة التغير التي تحيط بالمنشأة^(١).

من اهم مزايا هذا المدخل إنه يتيح الفرصة أمام الباحثين لوضع إطار نظري كفاء للنماذج والأساليب التي يقترحونها ، مع إتاحة الفرصة للتعديل والتطوير في ضوء نتائج التقييم العلمي ، بما يضمن إمكانية تصميم أساليب مبتكرة قابلة للتطبيق على العديد من المنشآت بغض النظر عن طبيعة ونوعية النشاط ، مع التطبيق العلمي وتقييم النتائج يمكن الحصول على معلومات تغذية عكسية تساهم في إجراء تحسين مستمر في النظرية والنماذج المقترحة ، فضلاً عن أن هذا المدخل يعمق التعاون بين العلماء والمهنيين بما يؤدي لتطوير معارف كلا منهما . إلا ان نقطة الضعف التي تواجه هذا المدخل تتمثل في نقص الدراسات التي تتناول التنبؤ بالاتجاهات المستقبلية، التي يمكن من خلالها توفير المعلومات اللازمة لرسم صورة واضحة عن طبيعة ونوعية الاحتياجات المستقبلية لمنشآت الأعمال ، وما تتطلبه من تطوير في نظمها الادارية والمالية والتشغيلية ، ومن ثم تحديد الاتجاهات البحثية الملائمة في مجال تطوير المحاسبة الادارية^(٢).

ثانياً : الحاجة إلى ضرورة تطوير طرق وأساليب المحاسبة الادارية :

نتيجة للتطورات الحديثة ظهرت مفاهيم وفلسفات جديدة في مجال الانتاج استجابة للتغير الذي شهدته العمليات والمنافسة ، فلم يقتصر التغير في بيئة التصنيع الحديثة على عمليات الانتاج ، ولكن امتد ليشمل ظهور مناهج حديثة تتعلق باعادة هيكلة ممارسات العمل ، وضرورة المشاركة في مهام التطوير من خلال استخدام فريق عمل متكامل متعدد الوظائف والاختصاصات ، والاهتمام بمكونات سلسلة القيمة الداخلية والخارجية ، وتوفير المعلومات التي تساعد على فهم كيفية تدعيم العمليات للأولويات الاستراتيجية والأنشطة المتداخلة عبر سلسلة القيمة .

(١) د. محمود يوسف الكاشف ، مدخل مقترح لقياس التكاليف وتقييم الأداء في ضوء اتجاهات التغيير ومجالات التطوير في المحاسبة الادارية ، (طنطا : جامعة طنطا ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، المجلد الثاني ، العدد الثاني ، ٢٠٠٨م) ، ص ٥٨.

(٢) Alarie, Y. & Dionne, G.: **Utility of Gains and Losses: Measurement Theoretical and Experimental Approaches**, (Journal of Economic Behavior and Organization, Volume ٥٤, Issue ١, ٢٠٠٤), P. ١٣٣.

لتطوير هذا الفهم كان من الضروري مشاركة المحاسبين الإداريين لتوفير البيانات والمعلومات اللازمة لقرارات التصنيع والأنشطة ، لإنجاز الأولويات الاستراتيجية - المتمثلة في تحقيق رضا العملاء وتخفيض التكلفة وتوجيه الجهود نحو التحسين المستمر للأداء - بما يساعد على تحقيق ميزة تنافسية للوحدة الاقتصادية .

قد أدى ذلك إلى نمو دور المحاسبة الإدارية ليكون لها الفعالية في توفير البيانات والمعلومات التي تتميز بالملائمة والواقعية والدقة ، من خلال قاعدة متكاملة تشمل كافة البيانات والمعلومات الداخلية والخارجية المتعلقة بأنشطة سلسلة القيمة للوحدة الاقتصادية ، وتحديد العلاقة بينها ، وتحديد الأنشطة التي يمكن ان تخلق قيمة المنتج^(١) .

كان هذا التطور ضرورة لمواجهة تحديات بيئة التصنيع الحديثة في مجال التصنيع والمعلومات، ولتحويل الدور التقليدي للمحاسبة الإدارية من الناحية التأثيرية ، من خلال التكامل الفعال بين الطرق والأساليب الحديثة - إدارة التكلفة على أساس النشاط ، التكاليف المستهدفة ، سلسلة القيمة ، هندسة القيمة ، دورة حياة المنتج - والمفاهيم الحديثة المرتبطة بالتشغيل -التحسين المستمر ، الجودة الشاملة ، التوقيت الحيني - لتحسين أداء الوحدة الاقتصادية .

كما ان دور المحاسب الإداري في ظل التطورات الحديثة قد تحول من الدور الرقابي إلى الدور المساند والمؤيد لإدارة الوحدة الاقتصادية وأصبح يطلق عليه المستشار الداخلي.

على ضوء ما سبق فإن تطوير أو استحداث طرق وأساليب جديدة في المحاسبة الإدارية أصبح ضرورياً لضمان استمرار ونمو الوحدات الاقتصادية ، وتحقيق مزايا تنافسية ، وأيضاً لتأثير العديد من العوامل والتي تعتبر بمثابة قوة تأثيرية لضرورة التغيير وتمثل فيما يلي^(٢):

أ. ضرورة تقييم الأداء مقارنة بالمنافسين وتحديد الكيفية التي يمكن من خلالها الدخول إلى الأسواق التنافسية في ظل التعقيدات التي تشهدها بيئة التصنيع الحديثة نتيجة استخدام تكنولوجيا متطورة في مجال التصنيع . وتعرف باسم العوامل الحركية .

ب. التحفيز لمعالجة نواحي القصور والتي يترتب عليها فقد الحصة السوقية للوحدة الاقتصادية وضعف الاداء المالي . وتعرف باسم العوامل التحفيزية .

ج. الرغبة لدى الإدارة لاعليا في تبني إحداث التغيير في طرق وأساليب المحاسبة الإدارية للتفوق وتحقيق الريادة في السوق وتعرف باسم العوامل الرائدة او القيادية .

د. توفير الموارد اللازمة لتطوير طرق وأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية ، واستحداث أخرى جديدة لمسايرة التطورات الحديثة في بيئة التصنيع الحالية . وتعرف باسم العوامل المساعدة او التسهيلات .

(١) Alarie, Y. & Dionne, G.: **Utility of Gains and Losses: Measurement Theoretical and Experimental Approaches**, (Journal of Economic Behavior and Organization, Volume ٥٤, Issue ١, ٢٠٠٤), P. ١٣٣.

(٢) Kasurinen, Tommi, **Exploring Management Accounting Change: The Case of Balanced Scorecard Implementation**, Management Accounting Research ,No. ١٣, ٢٠٠٢, P. ٢٦٩.

هـ. التحرك نحو استمرارية التغيير رغم وجود قيود قد تعوق عملية التغيير وتعرف باسم العوامل التوقيفية.

ثالثاً : ربط التكلفة بالإداء كمدخل للقياس والتقييم :

يتتبع نظم التكاليف سواء المتأسسة على فكرة التحميل الكلي أو الجزئي لعناصر التكاليف نلاحظ انها اتفقت على ربط عناصر التكاليف المباشرة (او المتغيرة) بوحدة المنتج باعتبارها المستهلك لهذه العناصر ويسهل ربطها بوحدة المنتج وتحديد نصيب الوحدة منها . واختلفت في تحميل التكاليف الإضافية نظراً لعدم وجود علاقة ارتباط مباشر بين تلك العناصر ووحدات المنتج . وفي البداية كانت هذه التكاليف تحمل الوحدات للمنتج على أساس العمل المباشر ، بمبرر مفاده أن العمل المباشر هو العنصر الأكثر أهمية وقيمة في المجموع الكلي لعناصر التكاليف . إلا انه مع التطور التكنولوجي في مجال الصناعة والاتجاه إلى تغيير نظم التصنيع التقليدية بنظم التصنيع المرنة باستخدام الحاسب الآلي ، إزدادت التكاليف الإضافية ، وانخفضت الأهمية النسبية لتكاليف العمل المباشر . وهو ما أدى إلى ضرورة تغيير أساس تحميل التكاليف الإضافية ، نظراً لأن الإبقاء على العمل المباشر كأساس للتحميل يؤدي إلى تشوه تكلفة المنتج . وعلى الرغم من سعي المحاسبين إلى توسيط الأقسام في تحميل التكاليف الإضافية من خلال ربط هذه التكاليف بالأقسام المستهلكة لها ، تمهيداً لإعادة تخصيصها على وحدات المنتج بناء على أسس توزيع تتحدد على ضوء العناصر الهامة التي تعكس العلاقة الارتباطية بين القسم ووحدات المنتج . إلا أن هذه الأساليب لم تحقق الدقة في قياس التكاليف ، ولم تسهم في توفير المعلومات اللازمة للتقييم السليم للإداء . مما دفع الباحثون والمهنيون إلى تطوير أساليب أكثر دقة لقياس تكلفة المنتج ، منها أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط ABC الذي يربط بين تكلفة الموارد ووحدات المنتج عبر الأنشطة كوسيط ، بمبرر مفاده أن الأنشطة هي التي تستهلك المواد ، ومن ثم تتسبب في تحمل المنشأة لتكاليف الاستحواز على تلك الموارد من ناحية ، وهي التي تشارك في إنتاج وحدات المنتج من ناحية أخرى^(١) .

ويتم توزيع تكاليف الموارد على الأنشطة وفقاً لموجهات تكلفة تعكس العلاقة الارتباطية بين الموارد والنشاط ، او بمعنى آخر تتأسس على ما استنفده هذا النشاط من الموارد . وبعد تحديد تكاليف كل نشاط، توزع تكلفة تلك الأنشطة على وحدات المنتج وفقاً لموجهات تكلفة تعكس مدى ما استنفذ من النشاط في إنتاج الوحدة . ويتأسس نجاح تطبيق التكلفة وفقاً للنشاط على مدى قدرة المنشأة على حصر وتحديد الأنشطة بشكل واضح ، وتحديد موجهات التكلفة سواء المتعلقة بربط الموارد بالأنشطة ، أو ربط الأنشطة بوحدات المنتج . إن الصعوبات التي واجهت المنشأة في تحديد الأنشطة وموجهات التكلفة أدت إلى فشل كثير من محاولات تطبيق ABC عملياً . إلا ان الحاجة للتطوير السريع للمنتجات الذي فرضته ظروف المنافسة السائدة ، والتطور التكنولوجي السريع في مجال الصناعة ونظم المعلومات ، والتغيير المستمر في رغبات العملاء دفع العديد من الشركات لتطوير نظمها التقليدية ، والاتجاه لتطبيق نظم التصنيع المرنة باستخدام الحاسب الآلي ، مما أدى إلى توفير كم هائل من المعلومات التي تتيح الفرصة أمام الإدارة

(١) Jaruga, Alicja and Simon, S.M., **Management Accounting in Transitional Economics**, Management Accounting Research ., No. ١٣, ٢٠٠٣, P. ٢٦٩.

لحصر وتحديد الأنشطة والموجهات بشكل أكثر وضوحاً ، وهو ما يساعد على تطبيق مدخل التكلفة وفقاً للنشاط . ومع ذلك وبافتراض إمكانية التطبيق ، فإن الحدود القصوى للنجاح تتمثل في تحقيق درجة ملائمة من الدقة في القياس ، إلا أنه لا يساهم في التقييم السليم للأداء ، ولا يساهم في خفض التكلفة بناء على أسس منطقية وعلمية^(١) .

السؤال الذي يطرح نفسه هو : ما هي الأسس التي يمكن الاعتماد عليها لخفض التكلفة وتقييم الاداء وفقاً لهذا المدخل ؟ وهنا قد يرد البعض على ذلك بان الخطوة الأولى في تطبيق مدخل التكلفة وفقاً للنشاط تتمثل في حصر وتحديد الأنشطة وتقسيمها إلى أنشطة مضيضة للقيمة واخرى غير مضيضة للقيمة . وفي ضوء هذا التقسيم يمكن للمنشأة إجراء خفض للتكلفة من خلال السعي لتدنية الأنشطة غير المضيضة للقيمة أو استبعادها بالكلية حسب مدى تأثيرها على الاداء الكلي اللازم لإنتاج وحدة المنتج بالمواصفات المحددة وفقاً لرغبات العملاء . هذا المبرر منطقياً من الناحية الظاهرية ، ولكن كيف يمكن الحد من تلك الأنشطة وتدنيها ؟ وهل تكاليف الأنشطة المضيضة للقيمة تمثل ما يجب أن تتحمله الوحدة لتنفيذ هذا النشاط ؟ والاجابة على هذه الاسئلة توضح مدى القدرة التقييم السليم لأداء الأنشطة سواء المضيضة او غير المضيضة للقيمة . والمدخل المقترح لربط التكاليف بالأداء يجيب على هذه التساؤلات والتي يصعب الاجابة عليها في ضوء الاسس التي يبنى عليها مدخل التكلفة وفقاً للنشاط حيث يسعى المدخل المقترح إلى التركيز على العوامل المؤثرة على النشاط سواء المضيف او غير المضيف للقيمة والتي تشتمل في واقع الامر العوامل المستهلكة للموارد فإذا ما أمكننا ربط تكلفة الموارد بهذه العوامل ثم قياس مدى اهمية كل عامل وترتيبها حسب أهميتها ، فإننا نستطيع استبعاد العوامل غير الهامة وغير المؤثرة بما يترتب عليها من تكاليف وسعي لتعظيم المنفعة من العوامل الهامة وهو ما سيؤدي إلى عظيم القيمة المتحققة من النشاط وخفض تكلفته بناء على مبررات منطقية وتوفير معلومات تساعد الادارة على تقييم الاداء وفقاً لأسس علمية مبررة^(٢) .

الهدف من هذا المدخل هو توفير معلومات أكثر دقة لقياس التكاليف وتقييم الاداء . ويتأسس على تحديد الأنشطة المضيضة للقيمة وغير المضيضة للقيمة ، ثم تحديد العوامل المؤثرة في تلك الأنشطة وترتيبها حسب اهميتها ، وربط عناصر التكاليف بتلك العوامل ، بما يمكن معه تحديد التكاليف المرتبطة بالعناصر الأكثر أهمية في خلق القيمة بهذا النشاط ، وكذا التكاليف المرتبطة بالعناصر الأقل أهمية ، والسعي لتخفيض التكلفة من خلال التخلص من هذه العناصر الأقل تأثيراً ، وبما لا يؤثر على جودة الأداء . وفي نفس الوقت دعم وتطوير العوامل الهامة المؤثرة على النشاط بما يؤدي إلى زيادة القيمة المتحققة منه . وتتضمن اهم متطلبات تطبيق مدخل التكلفة وفقاً للأداء فيما يلي^(٣) :

(١) Cagwin, D. & Bouwman, M.J., **The association Between Activity – Based Costing and Improvement in Financial Performance**, Management Accounting Research, ٢٠٠٢, P.١٣.

(٢) د. محمود يوسف الكاشف ، مرجع سابق ، ص ٧٣ .

(٣) المرجع السابق ، ص ص ٧٤ – ٧٥ .

١/ التحديد الواضح لأهداف النظام:

تتضمن الاهداف الأولية لنظام التكلفة وفقاً للأداء تحقيق الدقة في قياس التكلفة مع السعي لخفضها ، والعمل على تحسين الاداء وفقاً لأسس واضحة ومحددة بما يساهم في خلق مزايا تنافسية تحفز إدارة المنشأة على المبادرة لتنمية حصتها في الأسواق الحالية والسعي لدخول أسواق جديدة ، وعدم الاكتفاء بردود الأفعال .

٢/ تكوين فريق التكلفة وفقاً للأداء:

يجب أن يضم الفريق أعضاء من مختلف التخصصات تتوافر لديهم المعرفة والخبرة اللازمة لنجاح النظام ، ويمكن أن يضم أعضاء من الشركات المكونة لسلسلة القيمة في حالة الشركات الشبكية . ويعتمد حجم الفريق على حجم وطبيعة المهام المنوطة به ، والمدى الزمني المحدد لتصميم وتجريب المدخل المقترح . ومدى توافر المتخصصين اللازمين لاستكمال العمل . إلا أن العنصر الاساسي لنجاح هذا الاسلوب يتمثل في دعم الادارة العليا ، الذي يتأسس على مدى قناعتها بما يتوقع أن يحققه من فوائد تميزه عن النظم المطبقة فعلاً .

٣/ تحديد مجالات خلق القيمة :

تتمثل مناطق خلق القيمة في مجموعة الأنشطة التي تضيف قيمة من وجهة نظر العملاء للمنتجات من السلع والخدمات ، والنشاط هي مجموعة من المهام المتجانسة التي تؤدي بواسطة الافراد أو الآلات . وتساهم في إنتاج منتج لإشباع رغبات العملاء الداخليين والخارجيين ، ويجب التحديد الواضح لكل المناطق ذات العلاقة بخلق القيمة في الشركة أو الشركات المكونة للمجموعة الشبكية ، تلك المناطق قد تختلف من شركة لأخرى نتيجة اختلاف طبيعة النشاط والتكنولوجيا المستخدمة وحجم الشركة . ففي الشركات الصغيرة يمثل نشاط الرقابة على الجودة أحد مناطق خلق القيمة ، بينما تعتبر الرقابة على الجودة في الشركات الكبيرة مسئولية كل العاملين بالشركة .

٤/ تحديد العوامل المؤثرة في خلق القيمة :

يعتبر تحديد العوامل المؤثرة في خلق ، وترتيبها حسب درجة أهميتها وتأثيرها في خلق القيمة محور الارتكاز لنجاح هذا النظام ، وبالطبع ستختلف تلك العناصر باختلاف طبيعة النشاط والتكنولوجيا المستخدمة فيه . ويترتب على تحديد العوامل المؤثرة في خلق القيمة في كل نشاط ، توفير معلومات تساعد المحاسبين على تحديد ما يجب عمله ليس فقط لدعم القيمة ، ولكن لبناء نظام تكاليف يتأسس على حقائق تضمن نجاحه في تحقيق اهداف القياس والتقييم .

ويتم تحديد مناطق ومجالات خلق القيمة ، والعوامل المؤثرة في خلق القيمة المتوقعة من وجهة نظر العملاء والمنظمة من خلال قيام المسؤولين في فريق تصميم وتطوير نظام التكلفة وفقاً للاداء بزيارة أقسام الشركة . ومقابلة المدراء والمسؤولين ، وإعداد قائمة بالاعمال التي تتم في كل قسم والعوامل المؤثرة

على نجاحه في القيام بمهامه بكفاءة ، كما يمكن للفريق القيام باعادة هندسة العمليات والتحليل الوظيفي للوصول لأهدافهم^(١).

٥/ تحديد موجبات العوامل المؤثرة في مناطق خلق القيمة :

وفقاً لمدخل التكلفة وفقاً للنشاط فإن الموجبات الأولية للتكلفة تربط بين الموارد والأنشطة وتمثل تكلفة النشاط مجمع التكاليف المحددة في ضوء الموجبات الأولية ، أما تكلفة المنتج فتمثل مجمع لتكاليف الأنشطة ، أما في المدخل المقترح فتكون هناك حاجة لتحديد موجبات العوامل المؤثرة التي تربط بين الموارد والعوامل المؤثرة في تكلفة مناطق خلق القيمة (النشاط) . ومن ثم فهي توفر أفضل تبرير عن أسباب تغير تكلفة العوامل المؤثرة عبر الزمن ، والتوصل لقياس دقيق لتكلفة مناطق خلق القيمة يجب القيام بالتحليل الدقيق لكل منطقة لتحديد وحصر موجبات العوامل المؤثرة في هذه المنطقة.

٦/ تحديد مجمعات تكلفة العوامل المؤثرة على نجاح النشاط في خلق القيمة :

يمثل مجمع تكلفة العامل المؤثر إجمالي التكاليف المرتبطة بهذا العامل ، والتي ترتبط به من خلال موجبات التكلفة الخاصة بهذا العامل ، وهو ما يعني أنه إذا كانت التكلفة مرتبطة بعامل محدد تربط مباشرة بهذا العامل ، ومن ثم بالانشطة المضيئة للقيمة . أما إذا كانت التكلفة مرتبطة بأكثر من عامل فيجب أن تقسم على العوامل المستفيدة وفقاً لمقاييس توزيع تعكس ما يرتبط بكل عامل بشكل ملائم لما استهلكه من عنصر التكلفة.

٧/ تحديد موجبات التكلفة الثانوية :

تتمثل في أسس توزيع تكلفة الأنشطة المضيئة للقيمة على موضوع التكلفة ، وتحديد تلك الموجبات يتطلب البحث عن الاسباب الهامة والحقيقية التي تربط بين النشاط وموضوع التكلفة المستهلكة لهذا النشاط سواء تمثل في سلعة أو خدمة ، وهناك عدة معايير يجب أخذها في الحسبان عند تحديد الموجبات الثانوية منها^(٢) :

- وجود ارتباط قوي بين موجه التكلفة الذي يتم اختياره ومجمع تكلفة العامل المؤثر في النشاط .
- اختيار موجبات التكلفة التي تحفز على النجاح .
- اختيار موجبات التكلفة التي تكون تكلفة تجميعها أقل .

٨/ موضوع التكلفة :

موضوع التكلفة يمكن أن يتمثل في منتج (سلعة أو خدمة) أو عقد أو مشروع أو أي وحدة نرغب في قياسها بشكل منفصل . وربط تكاليف الموارد بالعوامل المؤثرة في خلق القيمة وفقاً للموجبات الأولية ، لتحديد مجمع تكلفة العامل المؤثرة في النشاط (أو المنطقة) المضيئة للقيمة ، والتي تقسم تكلفتها على المنتجات (موضوع التكلفة) وفقاً للموجبات الثانوية يمثل جوهر قياس التكاليف في ظل المدخل المقترح.

(١) Bourguignon, A., **Management Accounting and Value Creation: the Profit and Value of Reification**, Critical Perspectives on Accounting. Vol.١٦. Issue. ٤, ٢٠٠٥, PP ٣٥٣- ٣٥٤.

(٢) د. محمود يوسف الكاشف ، مرجع سابق ، ص ٧٦.

٩/ تطبيق نظام التكلفة وفقاً للأداء :

عند تطبيق نظام التكلفة وفقاً للأداء يجب المقارنة بين العوائد المتحققة من الزيادة في دقة القياس ، وتكاليف تصميم وتطبيق وصيانة النظام ، فإذا كانت التكاليف اللازمة لتنفيذ النظم كبيرة للدرجة التي تؤثر فيها على تكاليف المنتج (سلعة كانت او خدمة) مما قد يؤثر على مزاياه التنافسية في السوق ، هنا يجب إعادة النظر في نظام التكاليف وفقاً للأداء من خلال السعي لتبسيطه كوسيلة لخفض تكلفته ، دون الاخلال بالدقة المطلوبة. يتطلب تطبيق النظام الآتي^(١):

- الاعداد الجيد لفريق التكلفة وفقاً للأداء .
- وجود قناعة من الادارة بالحاجة للتغيير ، من خلال قيام فريق التكلفة وفقاً للأداء بتوضيح الفرق بين النظام الجديد والنظام الحالي .
- حشد جهود المهندسين والمحاسبين لتحليل النتائج المترتبة على تطبيق النظام .
- تعليم المستخدمين كيفية فهم واستيعاب المعلومات المتولدة عن النظام ، وكذلك كيفية استخدامها في مختلف المجالات بما فيها صنع القرار .

رابعاً : مدى تأثير المتغيرات الاقتصادية والصناعية على تقييم الأداء في ظل بيئة التصنيع الحديثة:

يقصد ببيئة التصنيع الحديثة المحيط الذي تعمل فيه المنشأة والذي يؤثر فيها من متغيرات اقتصادية محلية او عالمية وخاصة متغيرات البيئة الصناعية التي تتصف بالديناميكية والتطور التكنولوجي السريع ، وتعتبر المنشأة جزء لا يتجزأ من المجتمع تتأثر بالبيئة المحيطة بها وتؤثر فيها ، بالإضافة إلى أن البيئة تفرض على المنشأة طرق وأساليب عمل بما يتناسب مع صفات البيئة التي تعمل فيها المنشآت الصناعية ، ومن هنا يحتم استخدام أساليب تتناسب مع هذه المتغيرات^(٢).

من هنا يمكن القول بأن نجاح او فشل بعض المنشآت إنما يرجع إلى مدى تفهم إدارة المنشآت لظروف بيئتها الداخلية والخارجية وقوى التنافس في الصناعة التي تنتمي إليها والتعرف على جوانب القوة او الضعف ومعرفة المزايا النسبية التي تتمتع بها والتحديات التي يمكن مواجهتها ، وهذا ما يعرف بالتوجه الاستراتيجي للمنشآت الصناعية . ومن هنا نجد ان عملية قياس وتقييم الاداء الاستراتيجي للمنشآت الصناعية يتأثر كثيراً بهذه المتغيرات الاقتصادية والصناعية المحلية والعالمية في ظل بيئة الانتاج الحديثة.

خامساً : أهم التغيرات الاقتصادية والصناعية التي تؤثر على تقييم الاداء للمنشآت الصناعية في ظل بيئة الانتاج الحديثة :

إن البيئة المصرية شهدت كثير من المتغيرات الهامة والسريعة سواء الاقتصادية او غير الاقتصادية ، ومن اهمها ثورة المعلومات والتكنولوجيا وثورة الاتصالات والالكترونيات وقيام العديد من

(١) المرجع السابق ، ص ٧٦ .

(٢) Robbins, S., **Organizational Behavior**, (New Delhi, Prentice Hall, 1995), P. ٥٢٤ .

التكتلات الاقتصادية . واهم تلك المتغيرات التي أثرت في تطوير عملية قياس وتقييم الاداء الاستراتيجي للمنشآت الصناعية في الآتي^(١):

١ . منظمة التجارة الدولية :

تمثل منظمة التجارة العالمية من اهم الثورات الاقتصادية التي شهدتها العالم في عصرنا الحديث، فهي تهدف إلى تحرير التجارة الدولية بين بلدان العالم .

٢ . العولمة :

وهي تشير إلى إزالة العوائق الوطنية الاقتصادية ، ونشر التكنولوجيا ، التجارة وانشطة الانتاج، وزيادة قوة المنشآت عابرة الحدود الوطنية وتحرر الاسواق والغاء القيود عليها .

٣ . التكتلات الاقتصادية :

لقد ساهمت هذه التكتلات في تخفيض ما توجه الدول من العالمية التجارية ، وتهدف إلى التخلص من الشكل الانتقالي غير المستقر للنظام العالمي ، القائم على القطب الوحيد وتنشيط دوران سوق المال بين البلدان .

٤ . اتفاقية الجات :

تبنى اتفاقية الجات على فلسفة الميزة التنافسية حيث يكون لكل دولة مقومات اقتصادية تختلف عن غيرها بما يسمح لها بانتاج السلع والخدمات بأسعار وجودة أفضل من غيرها .

سدساً : مدى الحاجة إلى تطوير مقاييس تقييم الاداء الاستراتيجي في ظل بيئة الاقتصاد المعرفي:

إن المقاييس المالية التقليدية لقياس وتقييم الاداء الاستراتيجي للمنشآت الصناعية في الوقت الحالي غير كافية واصبحت لا تؤدي الغرض المطلوب الذي يتمشى مع ضرورة تطوير أساليب قياس وتقييم الاداء على اعتبار ان تقييم الاداء الاستراتيجي أساس نجاح المتغيرات الاقتصادية المحلية والعالمية وخاصة متغيرات البيئة الصناعية ، من هنا تعتبر عملية تقييم الاداء بمثابة النشاط الرئيسي للمنشأة والذي تقوم به الادارة بهدف الوصول إلى القدر الذي حققته من نجاح او من فشل في تحقيق اهدافها . وتعتبر هذه النظرية التقليدية متوقفة على توقيت الانتهاء من التنفيذ الفعلي ومقارنة نتائجه مع الخطط الموضوعة^(٢).

سابعاً : مقومات وأساليب ومقاييس تقييم الاداء في ظل بيئة الانتاج التقليدية :

إن عملية تقييم الاداء ليست هدفاً في حد ذاتها وإنما هي وسيلة لتحقيق مجموعة من الاهداف ، وتمثل اهداف المنشآت الصناعية اتجاهات مستقبلية تهدف إلى تحقيقها . ومن هنا يجب أن يتم تحديد

(١) د. عادل محمد العالم ، أثر المتغيرات الاقتصادية الدولية على بنوك القطاع العام التجارية المصرية ، (جامعة قناة السويس ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراة في المحاسبة ، ٢٠٠٣م) ، ص ٣٠ .

(٢) د. شعبان يوسف مبارز ، تصميم نظم معلومات محاسبية من منظور الجودة الشاملة بغرض ضبط تكلفة المنتج النهائي وتقييم أداء المنشأة ، نموذج مقترح ، (جامعة القاهرة ، كلية التجارة بني سويف ، مجلة العلوم الادارية ، العدد السابق ، ص ٣٥٠ .

اهداف المنشأة بحيث تغطي الجوانب المختلفة للأداء الذي ترغب المنشأة في تحقيقه ، بحيث ان تكون هذه الاهداف محددة بصورة يمكن قياسها وتغطي فترة زمنية محددة . وتمثل اهداف تقييم الاداء للمنشآت الصناعية فيما يلي:

١. توجيه اهتمام الادارة نحو مواطن التحسين التي تحقق للمنشآت القدرة التنافسية .
 ٢. تكشف عملية تقييم الأداء عن كافة أبعاد واهداف المنشآت الاستراتيجية ودرجة التقدم في تحقيقها والمعوقات والمشاكل التي تؤثر على كفاءة الاداء.
 ٣. توفير أساس منطقي ورشيد لتوزيع الموارد المحدودة .
 ٤. الحكم على كفاءة الاداء الحالي من خلال مقارنته بالاداء الماضي واداء المنافسين .
 ٥. تعتبر مؤشرات وتقارير الأداء بمثابة الموجه للأداء في قراراتها المتعلقة بتخطيط وتنفيذ ومتابعة الاداء الحالي والتأثيرات المحتملة على الأداء المستقبلي للمنشأة .
 ٦. تقييم التقدم نحو تحقيق توقعات الاداء ويشمل العلاقة المسببة بين الانشطة والنتائج .
- من هنا يمكن القول بان عملية قياس وتقييم الاداء الاستراتيجي للمنشآت الصناعية تعتمد على مجموعة مقومات مترابطة معاً كما يلي^(١) :
- أ. تحديد الاداء المستهدف تحديداً واضحاً .
 - ب. قياس الاداء الذي تم تحقيقه خلال فترة زمنية معينة .
 - ج. مقارنة الاداء الفعلي بالاداء المستهدف وتحديد اوجه الاختلافات مع اتخاذ الاجراءات اللازمة لذلك .
- ترى الباحثة أن علمية قياس وتقييم الاداء ليست غاية في حد ذاتها ولكنها وسيلة لتحسين الاداء وتطويره ، لذا تعتبر عملية تقييم الاداء ذات أهمية بالغة لعدد من الاطراف التي تتأثر بهذا الاداء. ومن هنا تتعدد الاطراف التي تتأثر باداء المنشأة ، كما تتعدد وتباين اهداف ورغبات هذه الاطراف كما يلي:
- أ. العملاء : من خلال تقييم الاداء يمكن التأكد من تلبية احتياجات العملاء وكسب رضائهم والعمل على جذب عملاء جدد للمنشأة .
 - ب. إدارة المنشأة : تساعد عملية تقييم الاداء على التأكد من مدى تحقيق الادارة لأهدافها الاستراتيجية.
 - ج. المساهمون : يوفر تقييم الاداء معلومات تساعدهم في التأكد من تحقيق اهدافهم في الاجل القصير والطويل .
 - د. الادارة التنفيذية : تسعى هذه الادارة للتأكد من مدى تحقيق اهداف المنشأة والاستخدام الامثل للموارد وذلك من خلال قياس وتقييم الاداء .

(١) د. شوقي السيد فودة ، نحو إطار مقترح لقياس وتقييم الاداء الاستراتيجية في قطاع الاعمال من خلال القياس المتوازن للاداء (BSC) دراسة ميدانية ، (جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية ، العدد الأول ، المجلد الثالث والثلاثون ، يناير ٢٠١١م) ، ص ص ٣٧١ ، ٣٧٢ .

هـ. المحيط البيئي : يهدف إلى تحقيق مستوى الاداء الاجتماعي للمنشأة وذلك من خلال المؤشرات التي تكشف عن علاقة المنشأة بالبيئة الاجتماعية الخارجية باعتبار أن المنشأة جزء من الكيان الاجتماعي.

ثامناً : أوجه القصور والانتقادات الموجهة للمقاييس المالية التقليدية :

تشير كثير من الدراسات والبحوث العلمية بان مقاييس الاداء المالية التقليدية غير كافية لاتخاذ قرار في بيئة التصنيع الحديثة التي تتصف بالديناميكية والتغير السريع . وتتمثل أوجه القصور والانتقادات الموجهة إلى المقاييس المالية التقليدية فيما يلي^(١):

١. تعتمد المقاييس المالية التقليدية على التقدير الشخصي لبعض المفردات التي تؤثر على قائمة الدخل لتنظيمات الاعمال .
٢. تهدف المقاييس المالية في المقام الاول إلى تقييم الربحية المالية للمنشأة ، وهذا في حد ذاته غير ملائم لتحقيق الاهداف المتطورة إلى تحقيق النجاح والنمو في بيئة التصنيع الحديثة.
٣. عدم مقدرة المقاييس المالية في تقديم المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات على مواجهة متطلبات التقييم في حالة المشروعات المتقدمة تكنولوجياً .
٤. إن المقاييس المالية التقليدية غير كافية في ظل الاتجاهات الحديثة لإمداد الادارة بالمعلومات لاتخاذ القرارات اللازمة لإدارة الأنشطة والتنبؤ بالاداء المالي في المستقبل .
٥. عدم ملاءمة المقاييس المحاسبية المالية بمفردها لتقييم الاداء، وبصفة خاصة في بيئة التصنيع الحديثة والتي تتميز بمجموعة من السمات والعناصر التي لم تكن ظاهرة في البيئة التقليدية مثل التخطيط الاستراتيجي طويل الاجل ، المرونة ، الجودة ، ارضاء العملاء .
٦. تهتم المقاييس المالية التقليدية بالانتاجية وتتجاهل معدل الانجاز الذي يساعد الادارة في الوصول إلى تقييم سليم للاداء التشغيلي ومعدلا الضياع في دورة حياة المنتج^(٢).
٧. لا تساعد المقاييس المالية الحالية على التنبؤ بالاداء المستقبلي حيث أنها تعبر عن الاداء المالي الذي لا يتلاءم مع مستجدات البيئة المحيطة والتي تتسم بالتطورات الحديثة في أساليب الانتاج والتصنيع وزيادة حدة المنافسة^(٣).
٨. إن المقاييس المالية التقليدية لا ترتبط بعملية التحسن المستمر او الابتكار ولا تهتم بمقاييس اخرى مثل معدلات العيوب في الانتاج ، زمن دورة التشغيل (التصنيع).

(١) المرجع السابق ، ص ٣٧٣ .

(٢) Smith, Malcolm, Putting N.F.S, **To work in A Balanced Scorecard Environment, Management Accounting**, Magazine for chartered Management Accounting, Vol. ٧٥, No. ٣, ١٩٩٧, P.٩٥.

(٣) Hussain, M.D., and Hoque, Zahiru, **Understanding Nonfinancial performance Measurement practices in Japanese Banks Accounting**, Auditing and Accountability Journal, Vol. ١٥, No. ٢, ٢٠٠٢, P. ١٩٤.

٩. المقاييس المالية لتقييم الأداء تركز على الجوانب المالية فقط ، واغفال الجوانب غير المالية (التشغيلية) ، والتي قد تعكس نقاط ضعف تطبيقات الاعمال .

١٠. تهتم المقاييس المالي التقليدية بتقييم الاداء في الاجل القصير ، وفي ظل ظروف بيئة معين بينما تتجاهل عملية تقييم الاداء في الاجل الطويل.

من هنا نرى ضرورة اهمية تطوير مقاييس تقييم الاداء المالي فقط وربط عملية التقييم بالاهداف والاستراتيجيات التي تسعى تطبيقات الاعمال لتحقيقها ، واستخدام المقاييس غير المالية (التشغيلية) في تطوير أسلوب تقييم الاداء الاستراتيجي للوصول إلى المفهوم الشامل لتقييم الاداء . وتؤكد نواحي القصور السابقة في مقاييس او مؤشرات الاداء على ضرورة تطويرها بحيث تتضمن مقاييس غير مالية أخرى لكي تتلاءم مع التغيرات الحالية في البيئة الاقتصادية والصناعية المحلية والعالمية والتحديات الحديثة التي تواجه تطبيقات الاعمال المصرية .

تعمل كافة تطبيقات الاعمال في الوقت الحالي في ظل بيئة الانتاج الحديثة التي تتصف بالتغير السريع في التكنولوجيا والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات المحسنة لقياس وتقييم اداء هذه التطبيقات، وهذا يفرض على المنشآت المختلفة ضرورة وضع الاستراتيجيات المناسبة لمواجهة المنافسة الشديدة في ظل بيئة الانتاج الحديثة . ويمكن القول بانه من الضروري ان تبنى تخطيطات الاعمال استراتيجياتها على ضوء المستجدات التي توجهها ، والتغيرات في البيئة التنافسية الداخلية والخارجية بما يدعم القدرة التنافسية لتلك التطبيقات^(١) .

تاسعاً : أثر بيئة الانتاج الحديثة على تطوير مقاييس الاداء للمنشأة :

ظهرت كثيراً من المتغيرات الاقتصادية والصناعية المحلية والعالمية وخاصة المتغيرات البيئية الصناعية على كافة أبعاد المنشأة من اهداف واستراتيجيات ومداخل اتخاذ القرارات مما كان له الأثر على المقاييس المالية التقليدية بحيث أصبحت لا تتلاءم مع خصائص البيئة الصناعية الحديثة والتحديات المستحدثة التي تواجه استمرارية تطبيقات الاعمال في ضوء المتغيرات الحادة التي حدثت في بيئة التصنيع الحديثة . ومن هنا يمكن القول نتيجة للصفات والخصائص التي تتصف بها البيئة الاقتصادية والتي فرضت على المنشآت مجموعة من المتغيرات الاقتصادية والصناعية ، كان من الضروري على تطبيقات الاعمال تطوير الاداء لمواجهة التحديات التي تتطلب وجود مقاييس اداء غير مالية بجانب مقاييس الاداء المالية . ومن هنا يتطلب تطوير الاداء ضرورة الاخذ في الاعتبار البعد الاستراتيجي بالاضافة إلى ضرورة ان تمتد عمليات التطوير إلى العمليات التشغيلية وتتمثل أهم التحديات التي تواجه المنشآت في ظل البيئة الصناعية والاقتصادية والتنافسية في الآتي^(٢) :

(١) د. شوقي السيد فودة ، مرجع سابق ، ص ٣٧٤ .
(٢) المرجع السابق ، ص ص ٣٧٤ - ٣٧٥ .

أ. العملاء : يمثلون إحدى التحديات التي تقابل تنظيمات الاعمال نظراً لتعدد واختلاف رغباتهم واشباع حاجاتهم .

ب. المنافسون : أصبحت المنافسة المحلية والعالمية تشكل إحدى التحديات التي تقابل تنظيمات الاعمال في ظل بيئة تتصف بالديناميكية والتطور التكنولوجي السريع .

ج. التكنولوجيا : يمثل تغير خصائص هيكل وتكنولوجيا الانتاج احد التحديات التي تواجه تنظيمات الاعمال سواء من حيث مرونة هيكل الانتاج وما تتطلبه ذلك من استخدام تكنولوجيا متقدمة في عمليات التصنيع .

د. التسويق : يمثل التسويق إحدى التحديات التي تواجه تنظيمات الاعمال نتيجة لانفتاح الاسواق وتحرير التجارة الدولية .

هـ. التمويل : تتطلب مواجهة التحديات الجديدة في بيئة الاعمال من المنشآت توفير التمويل الكافي في الوقت المناسب والتكلفة المناسبة لمصادر التمويل .

عاشراً : مدى الحاجة إلى تطوير مقاييس الاداء في ظل بيئة الانتاج الحديثة :

من الحقائق الثابتة في الآونة الأخيرة كان للمتغيرات الاقتصادية العالمية والتطور في نظم الانتاج والمعلومات ، علاوة على التغير في خصائص البيئة التنافسية المحلية والعالمية ، واستراتيجية المنشأة الحديثة أثراً بالغاً على بيئة المنشأة التنافسية مما أدى إلى البحث عن الاساليب الملائمة لتقييم الاداء ، كما أن التطورات الاقتصادية والتكنولوجية والتحديات التي تواجهها تنظيمات الاعمال أدت إلى البحث عن طريق تصاعدها في تحقيق اهدافها وإلى فكر جديد يتفق ويتلاءم مع طبيعة المتغيرات البيئية الحديثة وتحقيق ابعاد ومتطلبات مواجهة البيئة التنافسية .

مما سبق يتضح للباحثة أن موضوع قياس وتقييم الاداء يلقي كثيراً من الجدل والنقاش بحيث يمكن القول بعدم وجود قبول عام للمقاييس ومؤشرات الاداء المالية التقليدية . مما يترتب عليه ضرورة ان يكون هناك اتجاهات حديثة لمقاييس جديدة للأداء إما باعتبارها بديلة لمقاييس الاداء المتعارف عليها، او أن تكون مكملة لمقاييس الاداء الحالية . ولقد ركزت معظم الانتقادات لمقاييس الاداء المالية في عدم قدرة هذه المؤشرات على مواجهة متطلبات التقييم في ظل بيئة الانتاج الحديثة، مما أدى إلى عدم مصادفة ودقة مؤشرات التقييم وعدم ملاءمتها للأهداف الاستراتيجية.

كما أن فاعلية نظم قياس وتقييم الاداء لدى تنظيمات الاعمال وما يشمل من مؤشرات إنما يتوقف على مدى ارتباطها بالاستراتيجيات التي تتبناها الادارة ، حيث أن العديد من الدراسات اهتمت بصورة كبيرة بالربط بين الاستراتيجيات ومؤشرات القياس المالية وغير المالية لقياس أداء تنظيمات الاعمال⁽¹⁾ . ومن هنا يمكن القول بأن المقاييس غير المالية (التشغيلية) تعتبر بمثابة محركات أداء

(1) Kaplan, R.S., and Norton, D.P., *Using the Balanced Scorecard As A Strategic Management Systems*, Harvard Business Review, Vol. ٧٤, ١٩٩٦, P. ٧٦ .

طويلة الاجل . بجانب المقاييس المالية ، وترتبط هذه المقاييس بالاستراتيجيات واهداف تنظيمات الاعمال ومحركات الاداء الداخلي والخارجي . وتتكيف مع المستجدات البيئية الحديثة في الحاضر والمستقبل بما يساعد على تحقيق الاهداف الاستراتيجية وتطوير وتحسين الاداء. وبالتالي تكتمل منظومة الاداء الفعلي الحالي الذي يتبنى المقاييس المالية ومنظومة الأداء المستقبلية الذي يتبنى المقاييس المالية وغير المالية^(١) .

لما كانت مقاييس الاداء تشتق من استراتيجية تنظيمات الاعمال ، فإن التغيير في استراتيجيات تنظيمات الاعمال الناجم عن تغير بيئة الانتاج لابد ان يقابله تغير مقاييس الاداء ، والا تصبح نظم القياس وتقييم الاداء مثبته بدلاً من كونها محفزة ومناعة من تحقيق الاداء المنشود الذي يسعى إلى تحقيق الاستراتيجيات المتطورة لتنظيمات الاعمال . ان تطوير المقاييس المالية والربط بينها وبين الاداء المالي لتنظيمات الاعمال في بيئة الاعمال المصرية امراً هاماً وذلك بدمج المقاييس المالية وغير المالية كوسيلة لتطوير مقاييس الاداء . فإن البقاء على الوضع التنافسي والاستمرار في بيئة الانتاج الحديثة يستلزم ان تعمل تنظيمات الاعمال على التوازن بين مقاييس الاداء المالية وغير المالية التي ترتبط بنشاط تنظيمات الاعمال ، وأهدافها ، وسياستها ، والعوامل المسببة لنجاح هذه التنظيمات مثل رضا العملاء وجذب عملاء جدد ، الجودة الانتاجية ، فبدون هذا الرابط لا تكون صورة حقيقية لأداء تنظيمات الاعمال .

الحادي عشر : مدى التغير في أبعاد نظم قياس وتقييم الاداء في ظل بيئة الانتاج الحديثة :

في الحقيقة ان المتغيرات البيئية الجديدة قد اضافت أبعاداً اخرى للأداء والانشطة والاهداف، كما أن التغير الواضح في اولويات اهداف الادارة الاستراتيجية كان لابد أن يواكبه تغير موازي في انظمة الاداء وتعبر وتكشف عن مستوى تحقق تلك الاهداف . ومن هنا يمكن بيان مدى تأثير المتغيرات البيئية على عملية قياس وتقييم الاداء على النحو التالي^(٢) :

١/ من حيث الاهداف :

نجد ان النظام التقليدي لتقييم الاداء يهدف إلى الرقابة على الاداء والكشف عن مد توافق الاداء الفعلي مع الاداء المخطط وتحديد الانحرافات والتقارير عنها للادارة . بينما في ظل البيئة الحديثة فقد تحول نظام تقييم الاداء من نظام رقابي إلى نظام لتطوير وتحسين الاداء بصفة مستمرة .

٢/ من حيث الاسلوب والمنهج :

(١) Mosad, Zineldin and Torbjorn, Bredenlow, **Performance Measurement and Management Control Positioning Strategies, Quality and Productivity, A Case Study of a Sivedish Bank**, Management Auditing Journal, Vol. ١٦., No. ٩., ٢٠٠١, P. ٨.

(٢) د. شوقي السيد فودة ، مرجع سابق ، ص ٣٧٧ .

في ظل الاساليب التقليدية لتقييم الاداء يتم التركيز على الجانب المالي فقط ووسيلة للوصول إلى مؤشرات تفصح عن مدى ملاءمة مستوى الاداء الفعلي ، أما في ظل البيئة الحديثة كان لابد من البحث عن مؤشرات فعالة وصادقة عن اداء الانشطة الداخلية في كافة مجالات الانتاجية والبيعية والادارية .

٣/ من حيث نطاق التقييم :

في ظل النظام التقليدي للاداء غالباً ما يتم التركيز على الانشطة والمجالات التي يمكن التعبير عن ادائها مالياً ، بينما في ظل البيئة الحديثة كان لابد من توسيع نطاق تقييم الاداء ليشمل كافة المجالات والانشطة والاهداف الكلية والجزئية .

٤/ من حيث المدى الزمني :

في ظل النظام التقليدي للاداء تقتصر تلك المقاييس على الاجل القصير الأمر الذي جعل نتائج عملية التقييم غير موضوعية ، بينما في ظل البيئة الحديثة والمتغيرات الاقتصادية والصناعية يصبح على نظام تقييم الاداء الجيد ان يولي اهتماماً متوازياً بين الاداء الجيد في الاجل القصير والطويل معاً حتى يكشف النظام عن آثار القرارات الادارية على مستقبل تنظيمات الاعمال وقدرتها على البقاء والاستمرار والمنافسة .

الثاني عشر : الاعتبار الواجب توافرها في مقاييس التقييم المتكامل للاداء:

تناولت كثير من البحوث والدراسات العلمية الاعتبارات والخصائص الواجب توافرها في مقاييس تقييم الاداء كما يلي^(١) :

١. ضرورة توافر البيانات والمعلومات المختلفة المرتبطة بأداء تنظيمات الاعمال سواء كانت بيانات مالية او فنية او تسويقية او بيئية في الوقت المناسب ، ولذلك يجب وجود نظام معلومات متكامل يعتمد على نظم التشغيل الحديثة للبيانات لكي يوفر معلومات عن السوق والمنافسين والتطورات التكنولوجية المختلفة بالبيئة المحيطة بهذه التنظيمات وتقييم هذه البيانات والمعلومات بصورة ترشد عملية قياس وتقييم الاداء .

٢. ضرورة ان يتصف نظام قياس وتقييم الاداء بالشمولية لجميع العناصر المؤثرة في الاداء سواء كانت عناصر مالية او غير مالية ، سواء كان هذا التأثير مباشراً او غير مباشر ، داخلياً او خارجياً . ومن هنا كان من الضروري الاهتمام بقياس وتقييم الاداء باستخدام المقاييس المالية وغير المالية حتى يعطي صورة صادقة ومعبرة عن قياس وتقييم الاداء الاستراتيجي لتنظيمات الاعمال .

٣. يجب على نظام تقييم الاداء المتكامل ان يخلق التوازن بين الاهداف قصيرة وطويلة الاجل عند قياس وتقييم الاداء ، ويسمح بدوره وخاصة مع استمرار عملية التحسين والتطوير على تحقيق التوازن بين أهداف الاطراف الداخلية والخارجية التي تؤثر على الاداء مع تحقيق التوازن بين اهداف ومصالح الاطراف المختلفة .

(١) Green, Alice H., and Flenlov, Peter, **Managing Performance Maximing Based Costing**, Cost Management, the Benefit of Activity, Summer, ١٩٩٠, P.٤٦.

٤. يجب على نظام تقييم الاداء المتكامل أن يحقق ويدعم الترابط بين أهداف واستراتيجيات تنظيمات الاعمال وربطها بالاعمال والانشطة اليومية لكافة المستويات الادارية المختلفة أفقياً ورأسياً .
٥. يجب ان يكون نظام قياس وتقييم الاداء مفهوماً وواضحاً لكل من مستخدمي النظام ، وكذلك ضرورة فهم مستخدمي النظام لكيفية حساب المقاييس والمؤشرات المختلفة وعلاقة الارتباط بين الاهداف والاستراتيجيات المختلفة التي تقيس مدى تحقق الاهداف والاستراتيجيات حتى يمكن تنفيذه وتطبيقه كما يجب ان يكون إدارته صورة جيدة .
٦. ضرورة تعدد وتنوع مقاييس الاداء لتنظيمات الاعمال بعكس الحال ما هو موجود في أساليب قياس وتقييم الاداء المالي التقليدي . ومن هنا ظهرت بطاقة الاداء المتوازن باعتباره نظام إداري وليس مجرد نظام لقياس الاداء .
٧. يجب أن يحتوي نظام قياس وتقييم الاداء على الابعاد الاربعة ويتكون هذا المقياس من مجموعة شاملة وكاملة من مقاييس الاداء وهي الاداء المالي ، العلاقات مع العملاء ، العمليات التشغيلية الداخلية والجوانب المتعلقة بالتعلم والنمو والابتكار ، هذا بالاضافة إلى البعد الخامس هو الاداء البيئي المحيط لتنظيمات الاعمال ، وهذه المقاييس ترتبط مع بعضها البعض ، كما ترتبط بالمهمة الاساسية لتنظيمات الأعمال^(١) .
٨. القدرة على تفسير مقاييس تقييم الاداء ، حيث ان الهدف الرئيسي من وراء استخدام مقاييس الاداء هو تحقيق هدفين هما :
- أ. التأثير على سلوك العاملين بما يحقق اهداف المنشأة .
- ب. تحفيز السلوك الايجابي لحل المشاكل ويدعم التحسين المستمر ، ومن هنا يجب أن تكون مقاييس الاداء واضحة وسهلة التفسير ولذا يلزم وضوح النتائج لكل مقياس لاداء وسهولة تفسيرها .
٩. يجب أن تتضمن مقاييس الاداء المقاييس غير المالية قياس وتقييم الاداء الاستراتيجي ، ومدى اهمية هذه المقاييس في دعم عملية التخطيط الاستراتيجي لتنظيمات الاعمال المصرية بقياس عوامل النجاح الاساسية وبين مدى استخدامها للمعلومات المتوافرة عن تلك المقاييس في تطوير ومتابعة الخطط الاستراتيجية^(٢) .
- ترى الباحثة في ضوء الاعتبارات والخصائص السابقة الواجب توافرها في نظام تقييم الاداء المتكامل ، ضرورة قيام المنشأة باستخدام مقاييس متكاملة لتقييم الاداء تتضمن مقاييس مالية وغير مالية، وربط هذه المقاييس بالاهداف الاستراتيجية لتنظيمات الاعمال بهدف تطوير وتحسين الاداء ، ومعرفة

(١) د. صفاء محمد عبد الدائم ، مدخل مقترح لتقييم الاداء كبعد خامس في منظومة الاداء المتوازن (BSC) دراسة ميدانية ، (جامعة الاسكندرية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، ٢٠٠٣م) ، ص ١ .

(٢) Stivers, B., and Smalt, S., **How Nonfinancial Performance Measures are Used?**, Management Accounting, Feb. ١٩٩٨, P. ٤٣.

مدى نجاح المنشأة في تحقيق اهدافها الاستراتيجية وتدعيم قدرتها التنافسية بهدف تحقيق ميزات تنافسية في ظل متطلبات بيئة الانتاج الحديثة .

الثالث عشر : بناء إطار مقترح لقياس وتقييم الاداء الاستراتيجي للمنشأة من خلال بطاقة القياس المتوازن للأداء :

لقد كان للمتغيرات الاقتصادية وما يترتب عليها من المنافسة الحادة المحلية والعالمية تأثيراً واضحاً على كافة الانظمة الادارية وانظمة المعلومات ، حيث أصبح على الادارة ضرورة تطوير اساليبها ومداخلها القرارية ، كما أصبح عليها ضرورة تبني استراتيجيات جديدة تحقق التفاعل والاستجابة لمتطلبات وخصائص تلك المتغيرات^(١). ويمكن القول بان الالويات الاستراتيجية وحدها قد لا تكون كافية للحصول على ميزة تنافسية لتعظيم اداء المنشأة حيث لابد من دعم ذلك بعمليات إنتاجية ذات كفاءة وفعالية عالية . ليس ذلك فحسب بل لابد من توافر المعلومات المالية ، ربط استراتيجية تنظيمات الاعمال ومقاييس الاداء المالية وغير المالية مما يدل على أن استراتيجية المنشأة لم تعد من المهام الخاصة بالادارة العليا ، بل تهم جميع المستويات الادارية بما فيها الادارات التنفيذية^(٢) .

مفهوم بطاقة القياس المتوازن للأداء:

قدم مدخل الاداء المتوازن ذات الابعاد المتعددة على انه مدخل شامل لقياس وتقييم الاداء من منظور استراتيجي ، يتم بموجبه ترجمة استراتيجية للمنشأة إلى أهداف استراتيجية ، مقاييس وقيم مستهدفة وخطوات اجرائية واضحة من اجل تحقيق اهداف المنشأة . وهذا المقياس يعكس المقاييس المشتقة من استراتيجيات المنشأة واهدافها لكي يخلق درجة التوازن في مقاييس الاداء في جميع أنشطة وعمليات تنظيمات الاعمال ، ويعتمد هذا المدخل على التركيز على العلاقات المتشابكة بين القوى التنافسية التي تواجه المنشأة والمؤثرة على عمليات التحسين المستمر . وتعتبر بطاقة القياس المتوازن للأداء أحد المداخل الهامة التي ظهرت في الآونة الاخيرة نتيجة التغيرات والتطورات الحالية التي تشهدها بيئة الاعمال وحيث الحاجة الملحة إلى تحديث وتطوير مقاييس الاداء التقليدية والتي لا تتلاءم مع متطلبات البيئة الحديثة ، والتي تتطلب التسحينات المستمرة للمنتجات والعمليات والابتكارات والتعلم والتوسع في الطاقة الانتاجية ، وغزو الاسواق المحلية والعالمية ، واشباع رغبات واحتياجات العملاء .

الرابع عشر : علاقة بطاقة القياس المتوازن للأداء بالخريطة الاستراتيجية :

عرفت الخريطة الاستراتيجية بانها بناء منطقي يعرف الاستراتيجية من خلال العلاقات بين المساهمين، العملاء ، العمليات الداخلية ، العاملين بتنظيمات الاعمال . ويؤكد على اهمية ربط

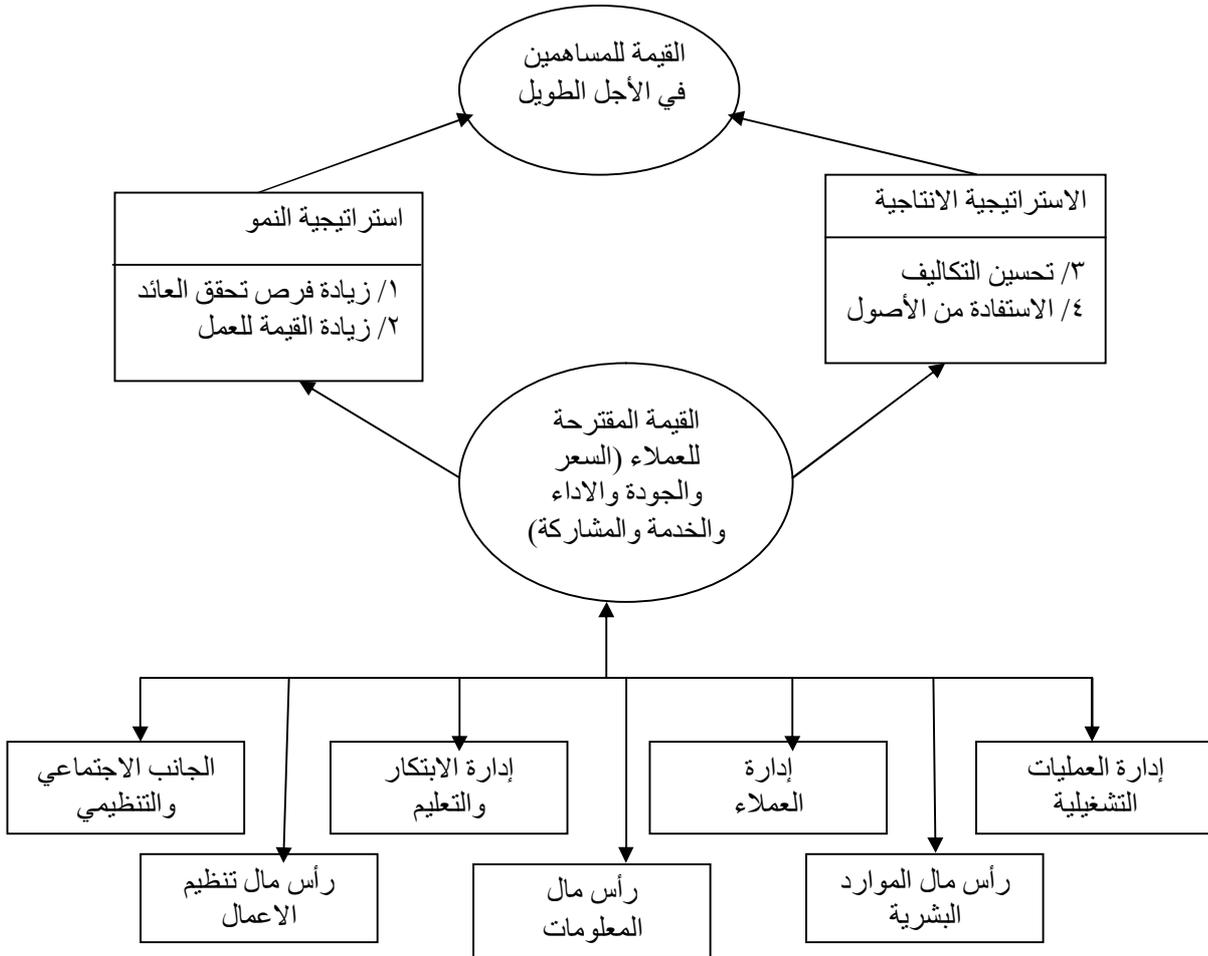
(١) د. عاطف عبد الرحمن ، مدخل التكلفة المستهلكة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف استراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية ، (جامعة أسيوط ، المجلة العلمية لكلية التجارة ، العدد الثاني والعشرون ، ٢٠٠٠م) ، ص ٣ .

(٢) Kaplan, R.S., and Norton, D.P., **Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management**, Accounting Horiz, Vo. ١٥, No. ١., March ٢٠٠١, P. ٩٠ .

الاستراتيجية بالمنظورات الاربعة لمقاييس بطاقة الاداء المتوازن بغرض خلق القيمة بالنسبة للعملاء والمساهمين^(١) .

شكل رقم (١/٣/٢)

الخريطة الاستراتيجية لتقييم الأداء في تنظيمات الاعمال



المصدر : د. شوقي السيد فودة ، نحو اطار مقترح لقياس الاداء الاستراتيجي في قطاع الاعمال من خلال القياس المتوازن للاداء (BSC) : دراسة ميدانية ، (جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية ، العدد الأول المجلد الثالث والثلاثون ، يناير ٢٠١١م) ، ص ٣٨٢ .

الخامس عشر : بطاقة القياس المتوازن لأداء كإطار مقترح لقياس وتقييم الاداء الاستراتيجية في قطاع الأعمال:

يتضمن هذا بالإضافة إلى المقاييس غير التقليدية التي تعطي النتائج المالية ، مقاييس أخرى للأنشطة التي تحقق إشباع العملاء وتساعد على جذب عملاء جدد ، وتلك التي ترتبط بالتشغيل والعمليات الداخلية بالإضافة إلى المقاييس المرتبطة بأنشطة الابتكار والتطوير ، إذ أن المقاييس التشغيلية المالية

(١) د. شوقي السيد فودة ، مرجع سابق ، ص ٣٨١ .

للأداء الماضي بمقاييس لمحركات الاداء المستقبلي . كما ان هذا المدخل يحتوي على مجموعة من مقاييس الاداء المالية وغير المالية والتي تم تطويرها إلى أربعة منظورات أساسية ، وترتبط هذه المقاييس مع بعضها البعض ، كما ترتبط بالمهام الأساسية لتنظيمات الاعمال وهي:

١/ البعد المالي :

تعتمد بطاقة القياس المتوازن للأداء على البعد المالي ، حيث يعتبر القياس المالي ضمن المؤشرات المالية الأساسية لتقييم الاداء الاستراتيجي للمنشأة من خلال البنود التي تتعامل معها كالأصول ، الربحية ، السيولة ، الموارد ، كما يساعد هذا البعد المنشأة على ان تربط أهدافها المالية بالاستراتيجية التي تضعها حيث تبدأ بالاهداف المالية طويلة الاجل ثم ربطها بسلسلة من الافعال التي ترتبط بالعمليات المالية ، العملاء ، العمليات الداخلية ، التعلم والتطوير والابتكار ، كما يمثل البعد المالي احد ابعاد مقياس بطاقة الاداء المتوازن الذي يركز على قياس الاداء في الاجل القصير ، إظهار نتائج الاحداث والقرارات التي يتم اتخاذها بالفعل وليس مسببات ومحركات هذه النتائج . ويمكن توضيح الاهداف التي يحققها البعد المالي كما يلي :

- أ. تحقيق هدف بقاء واستمرار المنشأة في بيئة الانتاج .
 - ب. تحقيق هدف تحديد مواطن القوة المالية ونواحي القصور الناتجة عن استخدام سياسات وقرارات مالية معينة بالمنشأة .
 - ج. تحقيق هدف قدرة المنشأة على النمو والابتكار .
 - د. تحقيق هدف التأكد من مدى قيام المنشأة باستخدام الموارد المالية بأقصى فاعلية ممكنة.
- من اهم المقاييس المالية الخاصة بالبعد المالي هي :

١. معدل العائد على الاستثمار .
٢. معدل دوران رأس المال .
٣. قياس الانتاجية .
٤. معدل دوران المخزون .
٥. معدل هامش الربح .
٦. معدل دوران حقوق الملكية (المساهمين) ^(١).

٢/ بعد العميل :

مما لا شك فيه ان هذا المنظور يظهر أهمية المقاييس غير المالية حيث ان تحقيق رضاء العملاء في الاجل الطويل يهم تنظيمات الاعمال من مجرد تحقيق الربح في الاجل القصير لأن الأول هو الذي يحقق الاخير ويدعم استمراره وتحسينه . ومن اهم العوامل الأساسية في هذا المنظور جودة المنتج او

(١) د. شوقي السيد فودة ، مدخل معاصر في المحاسبة الادارية ، مرجع سابق ، ص ٣٥٨ .

الخدمة اختصار وقت تسليم ، وزيادة رضا العملاء ، ولكي يتحقق رضا العملاء فلا بد من توافر ثلاث عناصر هي (١) :

أ. سعر المنتج او الخدمة .

ب. الوظائف التي يمكن أن يؤديها المنتج .

ج. جودة المنتج .

تري الباحثة أنه من اجل خلق علاقة عملاء ناجحة في بيئة الانتاج الحديثة وفي ظل المنافسة الشديدة لابد أن تختلف نظرة المنشأة إلى العملاء ، من مجرد أرقام في احصائيات أو قاعدة بيانات بل لابد أن يكون هناك قدرة على استجابة وتلبية احتياجات العملاء واشباع رغباتهم وذلك من خلال دراسة سلوك العملاء .

لكي تكون هناك علاقة جيدة بالعميل لابد أن تبدأ المنشأة بما يلي (٢) :

أ. التعرف على احتياجات ورغبات العميل وماذا يريد وما هي توقعاته بالنسبة للمنتج او الخدمة التي تقدمها المنشأة له .

ب. تلبية احتياجات وتوقعات العميل وذلك من خلال قيام المنشأة بتغيير طرق التشغيل لديها حتى تلبي تلك الاحتياجات .

ج. البحث عن قطاع العملاء وعن مصادر الجذب الخارجية والداخلية لعملاء جدد آخرين حتى تحقق ميزة تنافسية لها .

د. قيام المنشأة بترجمة المقاييس المرتبطة ببعد العميل إلى مقاييس تمثل ما يجب أن تقوم به المنشأة لتحقيق رغبات واحتياجات العميل من زمن التشغيل ، الجودة ، الانتاجية ومهارات العاملين والتكنولوجيا التي تساهم في إضافة قيمة المنتج لدى العميل . وفي ظل البيئة التنافسية الشديدة وديناميكية الاسواق ، فقد أصبح العميل في الوقت الحالي أوسع معرفة وأكثر وعياً وإدراكاً بخصائص المنتجات المختلفة .

وتتضمن محددات ارضاء العميل ما يلي:

أ. الجودة المحققة : هي تمثل تقييم العميل لجودة المنتج او الخدمة عند الاستخدام حيث هناك علاقة طردية بين جودة المنتج ودرجة رضا العميل .

ب. رغبات العميل : تمثل رغبة العميل عنصر من العناصر الهامة لإرضاء العميل وهو يأتي عن طريق مقارنة إدراك العميل لجودة المنتج او الخدمة ورغباته .

ج. توقعات العميل : هناك علاقة طردية بين توقعات المنشأة للعميل ودرجة رضا هذا العميل .

(١) د. شوقي السيد فودة ، مدخل معاصر في المحاسبة الادارية ، مرجع سابق ، ص ٣٥٨ .
(٢) د. شوقي السيد فودة ، نحو اطار مقترح لقياس الاداء الاستراتيجي في قطاع الاعمال من خلال القياس المتوازن للاداء (BSC) : دراسة ميدانية ، مرجع سابق ، ص ٣٨٥ .

٣/ بعد العمليات الداخلية :

إن نجاح المنشأة في أداء عمليات التشغيل الداخلي المختلفة أساس نجاحها في جوانب الاداء الأخرى وذلك لأن عمليات التشغيل الداخلي هي التي تترجم استراتيجيات واهداف المنشأة إلى واقع عملي ملموس، ليس ذلك فحسب بل ان عمليات التشغيل الداخلي هي أساس الربط بين العمليات الداخلية والخارجية للمنشأة ، لذلك يجب ألا يقتصر نظام قياس وتقييم الاداء على رقابة وتحسين مراحل العمل والتشغيل الحالية فقط لهدف قصير الاجل .

يتضمن هذا المنظور كافة أنشطة المنشأة التي تشكل سلسلة القيمة الخاصة بها اعتباراً من مرحلة البحث والتطوير حتى مرحلة خدمة ما بعد البيع ، وهذا المنظور مرتبط بالمنظور المالي للأداء من حيث تركيزه على تحسين كفاءة عمليات التصنيع الداخلي ، ومرتبطة بمنظور العميل من حيث اهتمامه بخلق القيمة في المنتج او الخدمة لتلبية رغبات العميل .

تتكون العمليات الداخلية من الآتي^(١) :

أ. تحديد او ابتكار العمليات .

ب. عمليات التشغيل .

ج. عمليات خدمة ما بعد البيع .

من هنا يمكن القول باعتبار هذا البعد له دور في تحقيق قيمة للعملاء وحملة الاسهم ويتطلب هذا البعد تحديد العمليات المطلوبة لتحقيق الأهداف المالية ، ارضاء العملاء . فبالرغم من أهمية مقاييس الاداء المعتمدة على العملاء إلا انه يجب ان يتم ترجمتها في مقاييس العمليات الداخلية . ويعتبر هذا البعد الحلقة التي تصل وتقوم بين مصالح حقوق الملكية والعملاء ، وذلك من خلال الالتزام برغبات العملاء في الانتاج تحقيقاً للايرادات التي تعود بالنفع على الملاك .

يتضح للباحث ان هناك مقاييس عديدة تستخدم في قياس وتقييم أداء العمل التشغيلي على النحو

التالي :

أ. معدل التالف (الفاقد) في استخدام المواد الأولية .

ب. معدل الانتاج التالف المعيب .

ج. نسبة كفاءة دورة التصنيع (الدورة الانتاجية) .

د. معدل استغلال الطاقة الانتاجية .

هـ. عدد لوحات المشتراه غير المطابقة للمواصفات إلى الوحدات المشتراه الجيدة .

و. نسبة الفاقد (التالف) في كمية المواد الأولية المستخدمة في الانتاج .

ز. معدل الاعطال غير المخططة .

(١) المرجع السابق ، ص ٣٨٦ .

٤/ بعد التعلم والتطور والابتكار :

من خلال هذا المنظور ترتبط عوامل نجاح تنظيم الاعمال مع باقي المنظورات حيث يوفر بيئة تحقق باقي الاهداف ، وتتركز عوامل النجاح في هذا المنظور فيما يلي^(١) :

أ/ كفاءة وفاعلية استخدام العاملين وتوجيههم والاشراف عليهم ويستخدم في هذا المنظور مقاييس الأداء التالية :

- رضا العاملين ويعتبر بمثابة عامل مؤثر على تحسين الانتاجية ، الجودة ، ورضاء العملاء والاستجابة إلى التغيير .
 - الاحتفاظ بالموظفين العاملين ، حيث أنهم من اهم أصول المنشأة التي يجب الحفاظ عليها ، وزيادة معدل دوران الموظفين يكلف المنشأة تدريباً جديداً .
 - قياس إنتاجية العاملين ، ويمكن قياس إنتاجية العاملين بمقاييس مالية أو كمية (غير مالية) .
 - ب/ زيادة قدرة نظام المعلومات من حيث كمية ونوع وتوقيت الحصول على المعلومات .
 - ج/ القدرة على التجديد والابتكار في المنتجات مثل زيادة عدد المنتجات الجديدة .
- تتعددة مقاييس التعلم والتطور والابتكار حيث دفعت المنافسة العالمية الشديدة منشآت الأعمال الحديثة إلى التوجه نحو التحسين المستمر والتطوير في المنتجات والعمليات وتقديم منتجات جديدة ، فيما يلي بعض المقاييس المالية وغير المالية الخاصة بالتعلم والتطوير والابتكار:
- أ. طول فترة التطوير والابتكار والتجديد .
 - ب. سرعة تقديم منتجات جديدة بجودة عالية وتكلفة منخفضة .
 - ج. درجة المرونة لتحقيق الاستجابة السريعة لتغيرات في البيئة المحيطة .
 - د. الوقت المقدر لخلق جيل من المنتجات .
 - هـ. معدل التطور التكنولوجي والابتكار .
 - و. معدل القدرة التنافسية .
 - ز. معدل التطور البحثي .

٥/ البعد البيئي :

لقد زاد الاهتمام البيئي في الآونة الاخيرة في صورة عديدة من المستويات المحلية والعالمية ، التي تمثلت في مؤتمر التنمية والبيئة في البرازيل عام ١٩٩٢م الذي يهدف إلى ضرورة التزام تنظيمات الاعمال بتطبيق نظم إدارة وحماية البيئة ، حيث أن هناك مسؤولية على عاتق هذه التنظيمات عما قد تلحقه البيئة من أضرار بسبب ممارستها لنشاطها سواء كانت تلك الاضرار منظورة او غير منظورة، ولا شك أن استخدام المعلومات البيئية في نظام تقييم الاداء يعطي صورة شاملة عن وضع المنشأة في المجتمع . ويعتبر الاهتمام بالبعد البيئي للمنشأة من مسؤولياتها في الآونة الأخيرة وذلك في ظل المساندات والقوانين

(١) د. سمير رياض هلال ، المحاسبة الادارية ، (جامعة طنطا ، كلية التجارة ، دن ، ٢٠٠٦م) ، ص ٣٨٠ .

المتعلقة بالبيئة والتي تلزم المنشأة ببعض الالتزامات التي عليها والوفاء بها . ومن اهم مقاييس الاداء البيئي^(١) :

- أ. نسبة التكاليف الاختيارية لحماية البيئة إلى التكاليف الكلية لحماية البيئة
- ب. نسبة التكاليف الالزامية لحماية البيئة إلى التكاليف الكلية لحماية البيئة .
- ج. نسبة تكاليف حماية البيئة الداخلية (بيئة العمل) إلى التكاليف الكلية لحماية البيئة .
- د. نسبة تكاليف حماية البيئة الخارجية (البيئة المحيطة بالمنشأة) إلى التكاليف الكلية لحماية البيئة .

هـ. نسبة التكاليف الرأسمالية لحماية البيئة إلى التكاليف الرأسمالية الكلية للمنشأة .

السادس عشر : التأصيل المحاسبي للعلاقة المتداخلة بين جوانب بطاقة القياس المتوازن للأداء:

ان العلاقة بين المقاييس في الجوانب الخمسة لبطاقة القياس المتوازن للأداء ليست في اتجاه واحد ولكنها تمثل علاقات إدارية متداخلة مستمرة ، على سبيل المثال يعتمد إجراء أنشطة أبحاث وتطوير بصورة مستمرة على النتائج المالية ، ومدى توافر الأموال اللازمة لهذه الأنشطة ، وفي نفس الوقت فإن هناك حاجة إلى إجراء المزيد من الابحاث وعمليات التطوير حتى يمكن تحقيق نتائج مالية متميزة.

إن بطاقة القياس المتوازن للأداء يعتمد على تحليل علاقة السبب والنتيجة لقياس درجة الارتباط بين مقاييس الاداء في المجالات المختلفة للأداء ويسمح بترجمة الهدف المالي مثل زيادة العائد على رأس المال المستثمر إلى عوامل تشغيلية إلى تحقيق هذا الهدف ، مع تقييم العوامل التي يكون لها تأثير على الاداء المالي في كل جانب من جوانب مدخل الاداء المتوازن يتم تحديد مقاييس الاداء المناسبة لتحقيق الاهداف الاستراتيجية وعلى سبيل المثال يعتبر العائد على رأس المال المستثمر أحد مقاييس الجانب المالي الذي يحقق عن طريق ولاء العملاء احد جوانب بعد العميل والذي يتحقق عن طريق وقت التسليم المناسب وزيادة الجودة وتخفيض دورة التشغيل وهذا يمثل جانب التشغيل ويتم تطوير المنتجات عن طريق زيادة تنمية وتدريب العاملين او عن طريق الابتكار ويمثل هذا جانب التطوير والتعليم والابتكار وكل هذا من خلال البيئة المحيطة بالمنشأة ويمثل هذا جانب البيئة .

اهم المشاكل التي تقابل تطبيق القياس المتوازن للأداء :

إن هناك بعض المشاكل التي تقابل تطبيق بطاقة القياس المتوازن للأداء على بعض تنظيمات الاعمال المصرية نظراً لإثبات هذه الابعاد التي يركز عليها هذا المقياس مع تغير الاهداف والاستراتيجيات وظروف البيئة والسوق بالنسبة لهذه التنظيمات . إلا أن هذا النموذج لا يخلو من الانتقادات الموجهة إليه منها^(٢) :

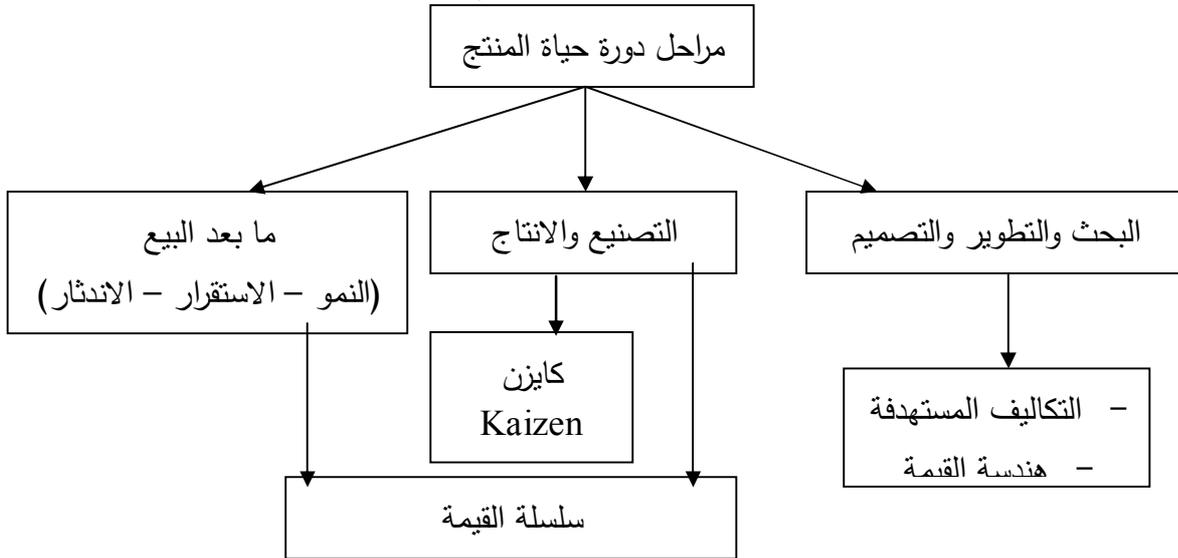
(١) د. شوقي السيد فودة ، نحو اطار مقترح لقياس الاداء الاستراتيجي في قطاع الاعمال من خلال القياس المتوازن للاداء (BSC) : دراسة ميدانية ، مرجع سابق ، ص ٣٨٨ - ٣٨٩ .

(٢) د. سمير رياض هلال ، مرجع سابق ، ص ٣٩٧ .

١. إن عدد ووزن النجاح في كل منظور قد يختلف من شخص لآخر من القائمين بالتقييم مما يترتب عليه نتائج مختلفة ومتنوعة .
 ٢. إن كثرة المقاييس والبيانات قد تسبب غموضاً لدى العاملين خاصة إذا ظهرت بعض المقاييس التي قد تتعارض مع المقاييس الأخرى .
 ٣. قد تكون تكلفة تطبيق هذا النظام مرتفعة لكثرة وتنوع البيانات المطلوبة .
 ٤. إن تركيب نتائج المنظورات الأربعة يحتاج إلى وزن نسبي لإمكانية الدمج بينهما .
- عوامل نجاح الوحدة الاقتصادية في حالة تبني واستخدام الطرق والأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في ضوء ما تناولته الباحثة من طرق وأساليب حديثة للمحاسبة الإدارية لمسايرة متطلبات وتحديات بيئة التصنيع الحديثة ، وتؤدي إلى تعظيم الربحية للوحدات الاقتصادية في الأجل الطويل من خلال تحقيق ميزة تنافسية في السوق ، وتضمن استمرارها ونموها وتحقيق النجاح في الأسواق التي تشهد المنافسة الشديد ، فقد اتضح أن هناك ترابط بين تلك الطرق والأساليب بحيث يصعب استخدام طريقة بمفردها وإنما يتطلب الأمر ضرورة الاستعانة بهذه الطرق والأساليب معاً لجني ثمار النجاح في دنيا الأعمال الحديثة ، ويمكن توضيح الترابط بين هذه الطرق والأساليب في الشكل التالي:

شكل (٢/٣/٢)

العلاقة بين الطرق والأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية



المصدر : د. سماسم كامل موسى إبراهيم جادو ، دراسة تحليلية لمدى استجابة طرق وأساليب المحاسبة الإدارية للتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على تحسين الأداء المالي للوحدة الاقتصادية ، (القاهرة : جامعة عين شمس، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد الثاني ، السنة التاسعة ، ٢٠٠٥م) ، ص ٣٠١ .

لكي تضمن الوحدة الاقتصادية في حالة تبني واستخدام الطرق والأساليب الحديثة في المحاسبة الادارية تحقيق ميزة تنافسية في السوق وتعظيم ربحيتها وإدارة تكاليفها بكفاءة وفعالية فلا بد من^(١) :

أ. فهم كيفية خلق القيمة للمنتج او الخدمة بما يساعد على تحقيق استراتيجية الوحدة الاقتصادية في ظل المنافسة الحادة التي تشهدها الاسواق العالمية من خلال الاستعانة بالتكلفة المستهدفة ودورة حياة المنتج وسلسلة القيمة .

ب. التركيز على تعظيم الربحية في الاجل الطويل من خلال تعظيم معدل العائد على رأس المالي المستثمر ROI او معدل العائد الداخلي IRR حيث الربح يتولد من خلق قيمة للوحدة الاقتصادية ، وإذا كانت القيمة التي يخلقها نشاط معين بالنسبة للمنتج أكبر من تكلفة اداء هذا النشاط يعتبر النشاط مربحاً ، لذلك لا بد من مراعاة ان يتم تحديد الاهداف الاستراتيجية بالنسبة لحجم المبيعات والحصة السوقية بأرباح يفترض تحقيقها .

ج. تعظيم ربحية العميل وتحديد قطاعات العملاء المستهدفة ذات الربحية المرتفعة ، وتعظيم قيمة المنتج بالنسبة للعملاء وسرعة تسليم المنتج ، ويتحقق ذلك عن طريق التركيز على فهم ومعرفة متطلبات العملاء و رغباتهم والتي لا يقدمها المنافسون ، ومعرفة العوامل التي تؤثر على رضائهم وولائهم والتي تتسم بسرعة التغيير ، وذلك من خلال الاهتمام بالأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج او الخدمة والمتعلقة بخدمات ما بعد البيع ، واستطلاع آراء العملاء للتأثير عليهم وعدم فقدهم ، ومقارنة أداء الوحدة الاقتصادية بالمنافسين من خلال ردود الافعال من العملاء والتي تعتبر مدخلات إستراتيجية التسويق بحيث يتم التوافق بين إمكانيات الوحدة والظروف البيئية المحيطة، وبما يسمح بالاستفادة من كافة الفرص المتاحة في السوق ومواجهة التهديدات والمخاطر الخارجية، وتحليل نقاط الضعف وعلاجها وتنمية نقاط القوة داخل الوحدة الاقتصادية .

د. أن تتبنى الوحدة الاقتصادية تحليل التأثيرات والنتائج للتأكد من تحقيق المستهدف ، والقياس المقارن الداخلي للأنشطة والعمليات والعلاقات المتداخلة بين الأنشطة .

هـ. أن تعكس استراتيجية الوحدة الاقتصادية سلسلة القيمة التي تحقق ميزة تنافسية من خلال الأنشطة التي تشملها السلسلة ، وان تحدد الكيفية التي يمكن من خلالها تكامل تلك الأنشطة ، بما يسمح بخلق الفرص التي تساعد الوحدة الاقتصادية على مواجهة وتحدي المنافسين .

و. معرفة مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة وتحديد الفرص والولويات وتوجيه الموارد نحو الأنشطة التي تضيف قيمة عالية للمنتج ، وإعادة هندسة وتحسين العمليات ، واستبعاد الأنشطة التي تضيف قيمة منخفضة أو لا تضيف قيمة للمنتج .

(١) د. سماسم كامل موسى إبراهيم جادو ، دراسة تحليلية لمدى استجابة طرق وأساليب المحاسبة الادارية للتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على تحسين الأداء المالي للوحدة الاقتصادية ، (القاهرة : جامعة عين شمس، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثاني ، السنة التاسعة ، ٢٠٠٥م) ، ص ٣٠٢ .

ز. أن تتبنى الوحدة الاقتصادية استراتيجية التكلفة التي تفوق المنافسين من خلال التركيز على تحسين كفاءة المنتج او العملية ، وزيادة الانتاج وتقديم منتج بسعر يقل عن المنافسين لجذب العملاء وزيادة الحصة السوقية .

ح. أن تتبنى الوحدة الاقتصادية استراتيجية التمييز للمنتج او الخدمة من خلال تقديم منتج متميز في أدائه وخصائصه لقطاع معين من العملاء ، حيث ان تقديم كل المنتجات لكل العملاء غالباً ما يجعل الوحدة الاقتصادية تفتقر إلى أي ميزة تنافسية . وتتأثر قدرة الوحدة الاقتصادية على المنافسة بالقوة التنافسية الآتية ^(١) :

- قوة التفاوض مع الموردين .
- قوة التفاوض مع العملاء .
- مخاطر دخول منافسين حدد في السوق .
- مخاطر ظهور منتجات بديلة .
- حدة التنافس بين المنافسين الحاليين في السوق .

تري الباحثة أن مدى الحاجة إلى تطوير مقاييس تقييم الاداء الاستراتيجي في ظل بيئة الاقتصاد المعرفي إن المقاييس المالية التقليدية لقياس وتقييم الاداء الاستراتيجي للمنشآت الصناعية في الوقت الحالي غير كافية واصبحت لا تؤدي الغرض المطلوب الذي يتماشى مع ضرورة تطوير اساليب قياس وتقييم الاداء على اعتبار أن تقييم الاداء الاستراتيجي هو اساس نجاح المتغيرات الاقتصادية المحلية والعالمية .

(١) المرجع السابق ، ص ص ٣٠٢ - ٣٠٤ .

الفصل الثالث

الدراسة التطبيقية

المبحث الأول : نبذة تعريفية عن شركة سنابل السلام للصناعات الغذائية
المبحث الثاني : تحليل البيانات واختبار الفرضيات

المبحث الأول

شركة سنابل السلام للصناعات الغذائية

شركة سنابل السلام للصناعات الغذائية هي شركة سعودية متخصصة في صناعة المواد الغذائية، وقد تخصصت الشركة في مجال صناعة الحلويات الشرقية والغربية والمعجنات ، كما تفوقت على مثيلاتها في مجال الصناعات التحويلية .

قد شهدت شركة سنابل السلام خلال مسيرتها عمليات نمو وتطوير متقدمتين واكبت الشركات المتخصصة آنذاك حيث شهد العام ١٩٩٤م نقلة نوعية في عالم صناعة المواد الغذائية المتخصصة وذلك بميلاد وانطلاق سنابل السلام كمؤسسة فردية بمدينة الرياض حسب التوزيع الإداري لمناطق المملكة العربية السعودية في ذلك الحين .

تحولات عدة مرت بها الشركة منذ بداية تأسيسها في عام ١٩٩٤م حيث وصل عدد الفروع إلى عشرة أفرع بنهاية العام ٢٠٠١م وبعد مرور ثلاثة سنوات شهدت شركة سنابل السلام للصناعات الغذائية نقلة نوعية شملت تحولاً إستراتيجياً في عالم صناعة وتوزيع المواد الغذائية المتخصصة ، حيث كان العام ٢٠٠٤م شاهداً نقطة تحول مهمة وذلك بتحويل المؤسسة الفردية إلى شركة مساهمة محدودة بعدد اثنين مساهمين وتم رفع رأس المال من ٦٠٠,٠٠٠ ألف ريال ليصبح ٢,٥٠٠,٠٠٠ ريال مما كان له الأثر الكبير على التوسع الأفقي للشركة بعدد ١٥ فرعاً متميزاً بمنطقة الرياض وقاعدة بيانات لعملاء الشركة تفوق المائة ألف عميل .

وفي عام ٢٠٠٨م تضاعف عدد الفروع في مدينة الرياض لتصل إلى ٢١ فرعاً غطت معظم الأحياء السكنية الكبيرة في مدينة الرياض ، وفي نفس العام تم التوسع في التغطية الجغرافية على مستوى المملكة العربية السعودية لتشمل المنطقة الغربية متمثلة بمدينة جدة ، حيث تم إنشاء مصنع مميز في المنطقة الصناعية الخامسة بجدة وعلى أعلى المعايير الدولية ، وتم تجهيز عدد ٧ فروع تم إفتتاح عدد ٥ فروع منها دفعة واحدة في نهاية العام ٢٠٠٨م ، وفي عام ٢٠١١م واصلت الشركة تطورها وانتشارها حيث وصل عدد فروع الشركة ٥٠ فرعاً موزعين على المنطقتين الغربية والوسطى ، وفي عام ٢٠١٢م تابعت الشركة خطتها الاستراتيجية في الإنتشار بمناطق المملكة العربية السعودية حيث تم فتح فروع جديدة للشركة في كل من منطقة مكة المكرمة وكانت البداية بثلاثة فروع وتم إنشاء مصنع في نفس المنطقة وذلك لتقديم منتجات الشركة بأفضل جودة لعملائها ، وفي نهاية نفس العام ٢٠١٢م إفتتحت الشركة باكورة أعمالها في المنطقة الشرقية وبدأت بمحافظتي الإحساء وبقيق حيث قامت بإفتتاح عدد أربعة فروع مع مصنع متكامل حسب المعايير العالمية لتكون نواة للإنتلاقة في المنطقة الشرقية ودول الخليج العربي وذلك لتغطية الطلب المتنامي على منتجات الشركة المتميزة .

وفي نفس العام ٢٠١٢م شهدت الشركة تحولاً استراتيجياً جديداً حيث تم تحويلها من شركة ذات مسئولية محدودة إلى شركة مساهمة مغلقة بعدد تسعة مساهمين وتم رفع رأسمال الشركة إلى ١٦٧ مليون ريال واللافت هو دخول مساهم خليجي متمثل في شركة السنبله المزدهرة وهي شركة كويتية، وهذه الخطوة تأتي متابعه لخطه الشركة الإستراتيجية لتحويل الشركة إلى شركة مساهمة عامة تطرح أسهمها في السوق السعودي خلال العامين القادمين .

وفي عام ٢٠١٣م واصلت الشركة نموها وتم فتح العديد من الفروع على مستوى المملكة حتى وصل عدد الفروع إلى ٧٠ فرعاً بنهاية نوفمبر ٢٠١٣م ، عدا عن عدد ٤ فروع جاري تنفيذها بمختلف المناطق ويتوقع إفتتاحها جميعاً قبل حلول نهاية العام الحالي ٢٠١٣م ، كما أنه جاري العمل علي تنفيذ المصنع الجديد بمنطقة الرياض وقد تم علي توريد خطوط إنتاج آلية حديثة وبتقنيات عالية ستشكل إضافة كبيرة جداً عند تشغيلها في بداية النصف الثاني من العام الحالي ٢٠١٣م ، كما أنه جاري العمل علي تجهيز المستودعات المركزية الجديدة بمنطقة الرياض والتي سيتم إفتتاحها خلال شهر يونيو ٢٠١٣م وهي بدورها ستشكل إضافة كمية ونوعية كبيرة جداً للمواعين التخزينية للشركة ، وقد واكبت جميع الفترات عمليات تطوير وتحسين مستمرة شملت جميع المجالات والأنشطة بالشركة منها الخاصة بالمنتجات والعملاء وكذلك تحسين البنية التحتية ورفع كفاءة الموظفين بالشركة وتوفير بيئة عمل ملائمة لهم ، وقد إعتمدت الشركة منذ بداياتها الأساليب العلمية من وجود هياكل إدارية وتنظيمية والعمل من خلال برامج وخطط واضحة ، وقد تمت الإستعانة ببيوت الخبرة والمكاتب الإستشارية علي أعلى المستويات مما كان له الأثر الواضح في تطور الشركة ووصولها إلي هذا المستوي المتقدم ، حيث تم التعاقد مع مركز الطويل للدراسات والإستشارات الإدارية لعمل هيكل تنظيمي للشركة يستوعب أعمال الشركة الحالية والمستقبلية وتم عمل هيكل ودليل تنظيمي متكامل مع وضع خطة لتقدير الإحتياجات من الموارد البشرية بالإضافة إلى دليل الوصف الوظيفي ومصفوفة الصلاحيات وأدلة سياسات وإجراءات العمل ، بالإضافة إلي لائحة الحوكمة والتي تساعد في إستمرارية الشركة وعدم إنهارها كمعظم الشركات العائلية في حالة فقدان الشركة لمؤسسها في أية مرحلة قبل تحولها إلي شركة مساهمة عامة ، كما تم التعاقد مع شركة إستشارية متخصصة لتطبيق نظام تخطيط الموارد SAP والذي يعد واحد من أشهر وأفضل أنظمة تخطيط موارد الشركات (ERP) على مستوى العالم وجاري تطبيق هذا النظام (SAP) حالياً .

وقد عملت الشركة خلال مراحل تطورها وفق رؤية محددة ورسالة واضحة سعت دائماً من خلالها لتحقيق أهدافها على أرض الواقع وأن لاتكون مجرد شعارات حيث كانت :

الرؤية :

الريادة في سوق منتجات الضيافة والرفاهية ابتكاراً وتصنيعاً وتسويقاً ، لتصبح منتجات شركة سنابل السلام للصناعات الغذائية العنصر المشترك في كل المناسبات ولكل فئات المستهلكين وفي جميع أنحاء المملكة العربية السعودية ودول الجوار .

الرسالة :

1. تزويد مختلف فئات المستهلكين في المملكة العربية السعودية ودول الجوار بأفضل منتجات وخدمات الضيافة والرفاهية .
 2. تقديم منتجات ذات جودة عالية تعتمد على مواد خام ذات مواصفات عالمية كمدخلات إنتاج .
 3. إيصال منتجات الشركة إلى جميع العملاء باستخدام جميع الوسائل والمنافذ المتاحة ، والتوصيل المجاني للعملاء في مواقعهم .
 4. توظيف أفضل الخبرات والمهارات التصنيعية والإدارية من أجل تقديم أفضل المنتجات والخدمات وبأعلى مستويات أداء ممكنة .
- جعل هذا الواقع منتجات الشركة وخدماتها تتميز بالفخامة والجودة والإبداع وذلك في إطار سعي دائم ومستمر لإرضاء قاعدة العملاء .

الأهداف :

1. تصنيع الخبز ومنتجات المخازن والمعجنات .
 2. تصنيع الحلويات بأنواعها العربية والغربية.
 3. تجارة الجملة والتجزئة في المكسرات والبهارات والعطارة والتوابل.
 4. تقديم خدمات الإعاشة المطهورة وغير المطهورة.
 5. تشغيل المطاعم والمقاصف.
 6. تعبئة التمور والفواكه والخضروات والبقول وعصير الفاكهة.
 7. طحن الغلال والبن وتهيئة الحبوب.
 8. شراء أراضٍ لإقامة مباني عليها ولإستثمارها بالبيع والتأجير لصالح الشركة.
- تمثل الأهداف مجموعة الأنشطة التي تمارسها الشركة والمصرح لها بمزاومتها وفقاً للسجل التجاري للشركة والصادر عن وزارة التجارة في هذا الخصوص .

كما أن الشركة تعمل على ترسيخ قيم العمل والمتمثلة في :

1. الامتياز في الأداء: نسعى دائماً إلى تحقيق الإمتياز في كل عمل نؤديه.
2. العدل والنزاهة: الإلتزام الديني والأخلاقي والوطني تجاه عملائنا.
3. روح الفريق: العمل في سنابل السلام بروح الفريق من أجل الوصول إلى رضا العملاء.

- ٤ . العلاقة الوطيدة بالزبائن: نعمل جميعاً من أجل المحافظة على علاقات وطيدة مع عملائنا، لأننا نعتبر عملائنا أصلاً من أصول الشركة.
- ٥ . رضا العملاء: غاية ننشدها جميعاً في سنابل السلام.
- ٦ . المعرفة والمهنية: نسعى للوصول إلى أعلى درجات المعرفة والمهنية في مجال صناعتنا كل حسب موقعه.
- ٧ . الإهتمام بأدق التفاصيل: نهتم بأدق التفاصيل، فنحن لا ندع شيئاً للصدفة، لأن رضاء عملائنا يستحق هذا الإهتمام.
- ٨ . التطوير المستمر: قيمة نجدها ضرورية للغاية ونعمل عليها بإستمرار، فتلبية أذواق عملائنا هاجسنا جميعاً في سنابل السلام.
- ٩ . التقييم المستمر: أداءنا وأفكارنا وأعمالنا دائماً تحت المجهر.. نعيد تقييمها باستمرار لنطمئن دائماً بأنها في مسارها الصحيح.
- تجري الشركة حالياً بحوث ودراسات تسويقية ودراسات جدوى للدخول إلى أسواق جديدة بمناطق المملكة المختلفة ودول الجوار بالخليج العربي تكملة لرؤية ورسالة الشركة .
يتكون مجلس إدارة الشركة من السادة :
- ١ . د / صالح بن ناصر آل فرحان - رئيس مجلس الإدارة .
 - ٢ . د / جمال عباس الأمين - نائب رئيس مجلس الإدارة .
 - ٣ . د / ناصر صالح القحطاني .
 - ٤ . د / باتريك ساتاميان .
 - ٥ . أ / أمجد أحمد .
 - ٦ . أ / فيصل عبداللطيف الحمد

المبحث الثاني

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

تخطيط الدراسة الميدانية الهدف منها تحديد محتوى الدراسة الذي يحقق اهدافها واثبات فرضياتها وذلك من خلال تحديد محتويات الدراسة ومصادر المعلومات واسلوب جمعها من المصادر الميدانية .
مجتمع وعينة البحث:

يتكون مجتمع البحث من العاملين بشركة سنابل السلام للمواد الغذائية ، تم اختيار عينة ميسرة للباحث من (١٦٠) مفردة من ذوي الاختصاص.
الاستبانة الموزعة والمستلمة لمجتمع البحث:

الأداة المستخدمة لجمع البيانات في هذا البحث هي الاستبانة، فقد تم توزيع (١٦٠) استمارة استبانة على مجتمع البحث لعينة طبقية قصدية من العاملين بشركة سنابل السلام للمواد الغذائية ، الجدول رقم (١/٢/٣) يبين عدد الاستبانة الموزعة والمستلمة.

جدول رقم (١/٢/٣)

الاستبانات المستلمة

عينة البحث	الاستبانة الموزعة	الاستبانة المستلمة	النسبة المئوية
المجموع	٦٠	١٥٦	

المصدر: اعداد الباحثة، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، ٢٠١٤م

يوضح الجدول رقم (١/٢/٣) عدد الاستبانة الموزعة والمستلمة التي أجري عليها التحليل وبلغت نسبة الاستجابة ٩٧,٥% وهذا يدل على أن كل الاستبانات التي وزعت تم استلامها، هذه النسبة كافية لإجراء الاختبارات الإحصائية والحصول على نتائج تعمم علي مجتمع البحث المعني.
الأساليب الإحصائية الوصفية

تم استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية بشكل عام للحصول على قرارات عامة عن خصائص وملامح تركيبة مجتمع الدراسة وتوزيعه وقد تضمنت الأساليب التوزيع التكراري لإجابات الوحدات المبحوثة
المنوال

تم استخدام مقياس المنوال ليعكس اتجاه إجابات عبارات الدراسة حيث تم إعطاء الوزن ٥ لعبارة أوافق بشدة والوزن ٤ لعبارة أوافق والوزن ٣ لعبارة محايد والوزن ٢ لعبارة لا أوافق والوزن ١ لعبارة لا أوافق بشدة.

استخدام اختبار (كاي تربيع)

وتم استخدام هذا الاختبار لاختبار الدلالة الإحصائية لفروض الدراسة عند مستوى معنوية ٥ ويعنى ذلك انه إذا كانت قيمة مربع كاي المحسوبة عند مستوى معنوية اقل من ٥ يرفض فرض العدم ويكون الفرض البديل (فرض البحث) صحيحاً . أما إذا كانت قيمة مربع كاي عند مستوى معنوية اكبر من ٥ فذلك معناه قبول فرض العدم وبالتالي يكون الفرض البديل (فرض) البحث لا صحيح.

الطريقة المستخدمة في تحليل البيانات:

تم تحليل البيانات الإحصائية بواسطة الحاسب الآلي وذلك باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) Statistical Package for Social Sciences والاختبار المستخدم لاختبار فرضيات البحث هو اختبار (كا^٢س) Chi- Square Test عند مستوي معنوية (Significant) ٥ كما هو متبع في العلوم الاجتماعية. يقوم الاختبار على أساس أنه إذا كانت قيمة كا^٢(س) المحسوبة من الاستبانة عند مستوى معنوية ٥ أو درجة ثقة ٩٥ إذا كانت أكثر من قيمتها في جدول توزيع (كا^٢س) أو (مستوى المعنوية المحسوب من البيانات أقل من ٥) عندئذ يرفض فرض العدم ويكون الفرض البديل (فرض البحث) صحيحاً، إما إذا كانت قيمة (كا^٢س) المحسوبة من الاستبانة عند مستوى معنوية ٥ أو درجة ثقة ٩٥ إذا كانت أقل من قيمتها في جدول توزيع (كا^٢س) أو (مستوى المعنوية المحسوب من البيانات أكثر من ٥) عندئذ يقبل فرض العدم ويكون الفرض البديل (فرض البحث) ليس صحيحاً.

تصميم استمارة البحث

من اجل الحصول على المعلومات والبيانات الأولية لهذه الدراسة تم تصميم الاستبانة بهدف معرفة المحاسبة الادارية ودورها في تقويم كفاءة الاداء المالي، والاستبانة هي من الوسائل المعروفة لجمع المعلومات الميدانية وتتميز بإمكانية جمع المعلومات من مفردات متعددة من عينة الدراسة ويتم تحليلها للوصول للنتائج المحددة.

ولقد اتبعت الباحثة خلال عملية بناء أداة الدراسة الخطوات التالي:

١. الرجوع إلى الأدبيات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة.
٢. قام الباحث بعرض أداة الدراسة بصورتها الأولية على الأستاذ المشرف على الدراسة، كما تم الاستفادة من خبرات وتجارب بعض المختصين كمحكمين حيث طلب منهم إبداء آرائهم ولصدار أحكامهم على الأداء من حيث مدى اتساق الفقرات مع فروض البحث وفى ضوء ملاحظاتهم (راجع ملحق رقم (٢))، وتم ما يلي:

• حذف الفقرات التي اقترح حذفها

• تعديل بعض الفقرات وإعادة صياغتها لتعطي المدلول المقصود منها.

وقد حاول الباحث في صياغة أسئلة الاستبانة مراعاة الحيادية الممكنة والمستويات الثقافية

للمستقى منهم بالابتعاد عن المعاني التي يصعب فهمها أو يلتبس معناها متجنباً الأسئلة المرحجة.

وبناءً على ذلك تم تصميم استمارة الاستقصاء لتفي بالغرض المطلوب لمجتمع الدراسة والعينة المختارة وفق أسلوب احصائي وبعدها تم إعداد الاستبانة في صورتها النهائية .

اختبار درجة مصداقية البيانات:

يقصد بثبات الاختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة. ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق إختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجة كل منهم ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصول على الدرجة نفسها يكون الإختبار ثابتاً تماماً . كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار. ومن أكثر الطرق استخداماً في تقدير ثبات المقياس هي:

١ . طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان-براون.

٢ . معادلة ألفا-كرونباخ.

٣ . طريقة إعادة تطبيق الاختبار.

٤ . طريقة الصور المتكافئة.

٥ . معادلة جوتمان.

لاختبار مدى توافر الثبات والاتساق الداخلي بين الإجابات على الأسئلة تم احتساب معامل المصداقية ألفا كرونباخ (Alpha- cronbach) وتعتبر القيمة المقبولة إحصائياً لمعامل ألفا كرونباخ ٦٠% . وقد تم إجراء اختبار المصداقية على إجابات المستجيبين للاستبانة لجميع محاورها.

أما الصدق فهو أيضاً مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات. وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح.

في هذه الدراسة تم استخدام طريقة التجزئة النصفية لحساب ثبات المقياس، حيث يتم فصل إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات ذات الأرقام الفردية عن إجاباتهم على العبارات الزوجية، ومن ثم حسب معامل ارتباط بيرسون بين إجاباتهم على العبارات الفردية والزوجية وفق الصيغة الآتية: (١)

$$\frac{\text{مج س} \times \text{مج ص}}{\text{مج (س} \times \text{ص)}} -$$

ن

(١) د. عدنان بن ماجد وآخرون، مبادئ الاحصاء والاحتمالات، (الرياض: مطابع جامعة الملك سعود، ١٩٩١م)، ص ١٢٩.

$$r = \sqrt{\left[\frac{(\text{مج ص})^2}{n} - \text{مج ص}^2 \right] \left[\frac{(\text{مج س})^2}{n} - \text{مج س}^2 \right]}$$

حيث:

ر: معامل ارتباط بيرسون.

ن: حجم العينة.

مج س: مجموع درجة الإجابات على العبارات الفردية.

مج ص: مجموع درجة الإجابات على العبارات الزوجية.

مج س^٢: مجموع مربعات درجة الإجابات على العبارات الفردية.

مج ص^٢: مجموع مربعات درجة الإجابات على العبارات الزوجية.

مج (س×ص): مجموع حاصل ضرب درجة الإجابات على العبارات الفردية في الإجابات على العبارات الزوجية.

وأخيراً حسب معامل الثبات وفق معادلة سبيرمان-براون بالصيغة الآتية:^(١)

$$\text{معامل الثبات} = \frac{r \times 2}{r + 1}$$

أما الصدق فهو يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات. ويتراوح كل من الصدق والثبات بين الصفر و ١٠٠%، فكلما كانت النتيجة قريبة إلى ١٠٠% دل ذلك على الثبات والصدق العاليين في إجابات أفراد عينة الدراسة. الجدول رقم (٢/٢/٣) يبين معامل الصدق والثبات لعبارات الاستبانة

جدول رقم (٢/٢/٣)

معامل الصدق والثبات لعبارات الاستبانة

البيان	معامل الصدق	معامل الثبات
لعبارات الفرضية الاولى	٠,٦٦٣	٠,٨١٤٢
لعبارات الفرضية الثانية	٠,٦٤١	٠,٨٠٠٦
لعبارات الفرضية الثالثة	٠,٦٥٠	٠,٨٠٦٢
لجميع عبارات الاستبانة	٠,٧٩٨	٠,٨٩٣٣

المصدر: اعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، ٢٠١٤م

بلغ معامل الصدق في إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الاستبانة (٧٩,٨٠%) فيما بلغ معامل الثبات (٨٩,٣٣%)، وتشير هاتان القيمتان إلى الثبات والصدق الكبيرين في إجابات أفراد عينة الدراسة

(١) المرجع السابق، ص ١٢٩

بما يؤدي إلى الثقة الكبيرة في القبول بالنتائج التي ستخرج بها هذه الدراسة، مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

تحليل بيانات الدراسة الميدانية

يهدف الباحث من تحليل البيانات الأساسية التمكن من معرفة مدى تمثيلهم لمجتمع الدراسة ومن ثم يقدم الباحث إحصائياً "وصفياً" للبيانات الأساسية لأفراد عينة الدراسة. وقد قام الباحث بتلخيص البيانات في جداول والتي توضح قيم كل عبارات متغير لتوضيح أهم المميزات الأساسية للعينة وقد استخدم التوزيع التكراري لتوضيح عدد المشاهدين للقيمة الواحدة داخل المجتمع المتغير في شكل أرقام ونسب مئوية.

وفيما يلي التوزيع التكراري لإجابات الوحدات المبحوثة لجميع محاور الاستبانة:

الجزء الأول: الوصف الإحصائي للبيانات الشخصية.

الجزء الثاني: حساب التكرارات والتكرارات النسبية للفروض الفرعية التي تشملها فروض البحث الرئيسية.

الجزء الثالث: اختبارات الفروض الرئيسية للبحث

التحليل الوصفي لبيانات الدراسة الميدانية

أولاً التحليل الوصفي للبيانات الشخصية

شملت عينة الدراسة الآتي:

١. الأفراد من مختلف التخصصات العلمية (محاسبة، إدارة أعمال، الاقتصاد، دراسات مصرفية، أخرى).
٢. الأفراد من مختلف الأعمار (٣٠ سنة فأقل، من ٣١-١٥٦ سنة، من ٤١-٥٠ سنة، ٥٠ سنة فأكثر).
٣. الأفراد من مختلف الفئات المؤهلات العلمية (بكالوريوس، دبلوم فوق الجامعي، ماجستير، دكتوراه، أخرى).
٤. الأفراد من مختلف الفئات المؤهلات المهنية (زمالة عربية، زمالة سودانية، زمالة بريطانية، زمالة أمريكية، أخرى).
٥. الأفراد من مختلف المراكز الوظيفية (مراجع خارجي، محاسب، مدير مالي، أخرى).
٦. الأفراد من مختلف سنوات الخبرة (٥ سنوات فأقل، من ٦-١٠ سنوات، من ١١-١٥ سنة، من ١٦-٢٠ سنة، ٢١ سنة فأكثر).

٢/ العمر

سئل المستقصى منهم عن اعمارهم، وقد حددت لهم (٤) خيارات. الجدول (٣/٢/٣) والشكل رقم (١/٢/٣) يوضحان إجابات المستقصى منهم عن هذا المتغير.

جدول رقم (٣/٢/٣)

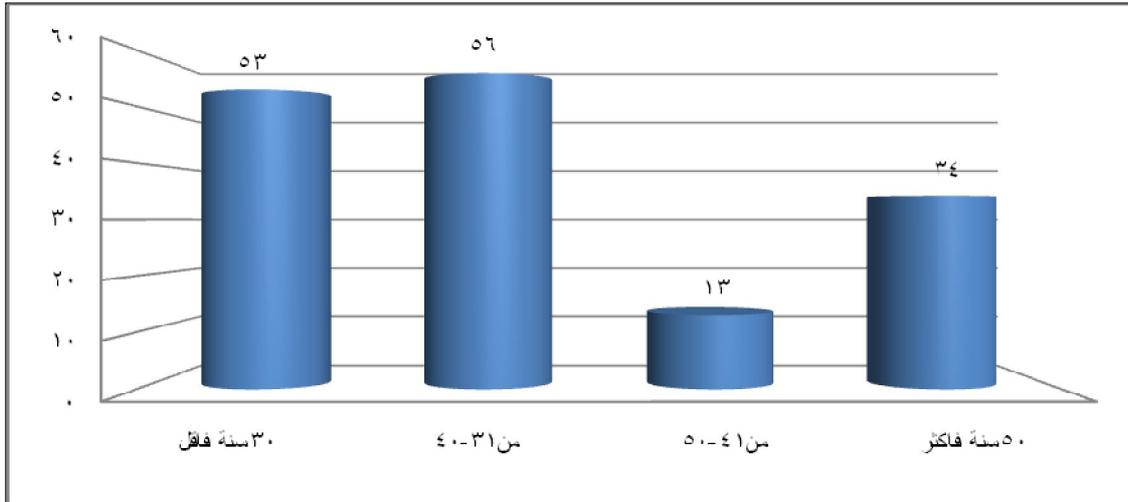
التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
٣٠ سنة فأقل	٥٣	٣٤,٠
من ٣١-٤٠	٥٦	٣٥,٩
من ٤١-٥٠	١٣	٨,٣
٥٠ سنة فأكثر	٣٤	٢١,٨
المجموع	١٥٦	%١٠٠,٠٠

المصدر: اعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، ٢٠١٤م

الشكل رقم (١/٢/٣)

رسم بياني لأفراد العينة وفق متغير العمر



المصدر: اعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، ٢٠١٤م

يتضح من الجدول رقم (٣/٢/٣) والشكل رقم (١/٢/٣) ان اغلب أفراد العينة الذين ينتمون للفئة العمرية (من ٣١-٤٠ سنة) بتكرار بلغ (٥٦) فرداً، تلتها الأفراد الذين ينتمون للفئة العمرية (٣٠ سنة فأقل) بتكرار بلغ (٥٣) فرداً، تلتها الأفراد الذين ينتمون للفئة العمرية (٥٠ سنة فأكثر) بتكرار بلغ (٣٤) فرداً، أخيراً تلتها الأفراد الذين ينتمون للفئة العمرية (من ٤١-٥٠ سنة) بتكرار بلغ (١٣) فرداً.

٢/ التخصص العلمي

سئل المستقصى منهم عن التخصص العلمي، وقد حددت لهم (٥) خيارات. الجدول (٤/٢/٣) والشكل رقم (٢/٢/٣) يوضحان إجابات المستقصى منهم عن هذا المتغير.

جدول رقم (٤/٢/٣)

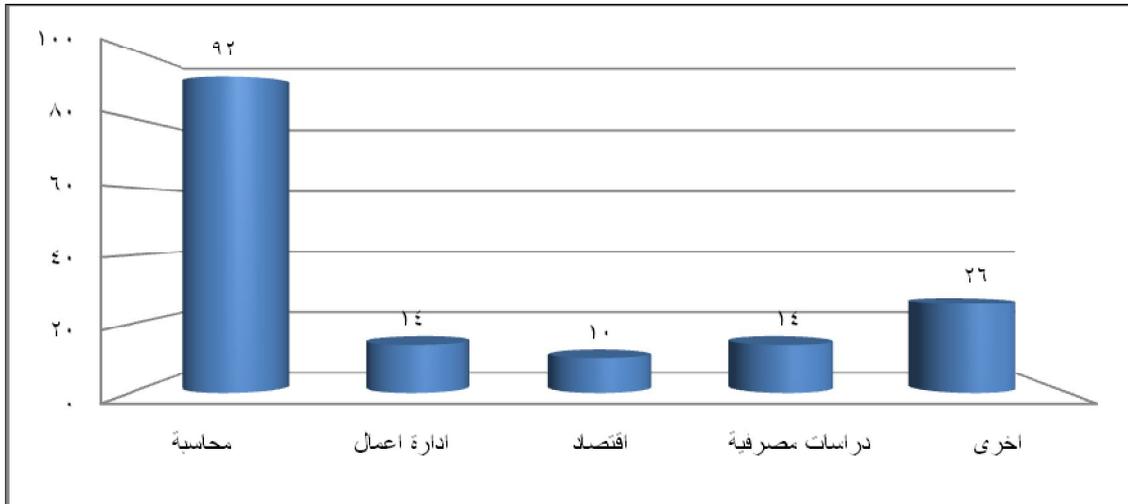
التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير التخصص العلمي

النسبة المئوية	التكرار	التخصص العلمي
٥٩,٠	٩٢	محاسبة
٩,٠	١٤	ادارة اعمال
٦,٤	١٠	اقتصاد
٩,٠	١٤	دراسات مصرفية
١٦,٧	٢٦	اخرى
%١٠٠,٠٠	١٥٦	المجموع

المصدر: اعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، ٢٠١٤م

الشكل رقم (٢/٢/٣)

رسم بياني لأفراد العينة وفق متغير التخصص العلمي



المصدر: اعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، ٢٠١٤م

يتضح من الجدول رقم (٤/٢/٣) والشكل رقم (٢/٢/٣) ان اغلب أفراد العينة متخصصون في المحاسبة بتكرار بلغ (٩٢) فرداً، تلتها الأفراد المتخصصون في أخرى بتكرار بلغ (٢٦) فرداً، تلتها الأفراد المتخصصون في إدارة الأعمال والدراسات المصرفية بتكرار بلغ (١٤) فرداً لكليهما، أخيراً تلتها الأفراد المتخصصون في الاقتصاد بتكرار بلغ (١٠) أفراد.

٣/ المؤهل العلمي

سئل المستقصى منهم عن المؤهل العلمي، وقد حددت لهم (٥) خيارات. الجدول (٥/٢/٣) والشكل رقم (٣/٢/٣) يوضحان إجابات المستقصى منهم عن هذا المتغير.

جدول رقم (٥/٢/٣)

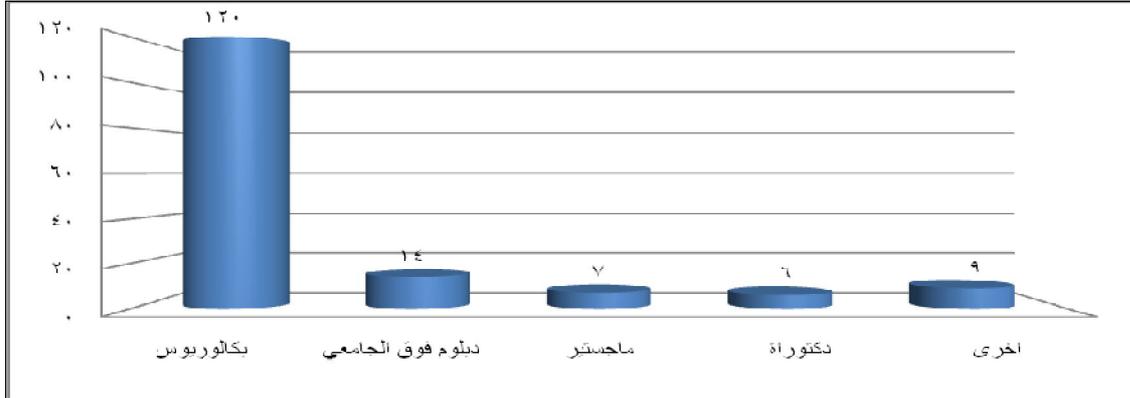
التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
بكالوريوس	١٢٠	٧٦,٩
دبلوم فوق الجامعي	١٤	٩,٠
ماجستير	٧	٤,٥
دكتورة	٦	٣,٨
أخرى	٩	٥,٨
المجموع	١٥٦	%١٠٠

المصدر: اعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، ٢٠١٤م

الشكل رقم (٣/٢/٣)

رسم بياني لأفراد العينة وفق متغير المؤهل العلمي



المصدر: اعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، ٢٠١٤م

يتضح من الجدول رقم (٥/٢/٣) والشكل رقم (٣/٢/٣) ان اغلب أفراد العينة تحصلوا على درجة البكالوريوس بتكرار بلغ (١٢٠) فرداً، تلتها الأفراد الذين تحصلوا على درجة الدبلوم فوق الجامعي بتكرار بلغ (١٤) فرداً، تلتها الأفراد الذين تحصلوا على درجات أخرى بتكرار بلغ (٩) أفراد، تلتها الأفراد الذين تحصلوا على درجة الماجستير بتكرار بلغ (٧) أفراد، أخيراً تلتها الأفراد الذين تحصلوا على درجة الدكتوراه بتكرار بلغ (٦) أفراد.

ترى الباحثة ان غالبية افراد العينة مؤهلين أكاديميا لارتفاع حصيلته الافراد الذين تحصلوا على درجات علمية بما يسهم الى طرح وايداء اراء علمية سليمة.

٤/ المؤهل المهني

سئل المستقصى منهم عن المؤهل المهني، وقد حددت لهم (٦) خيارات. الجدول (٤/٢/٤) والشكل رقم (٤/٢/٤) يوضحان إجابات المستقصى منهم عن هذا المتغير.

جدول رقم (٤/٢/٤)

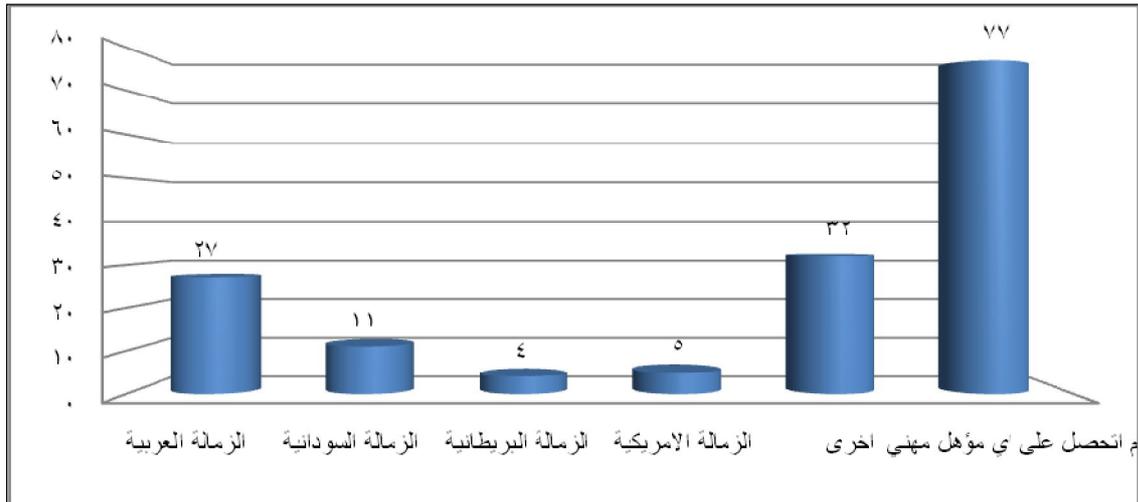
التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير المؤهل المهني

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل المهني
١٧,٣	٢٧	الزمالة العربية
٧,١	١١	الزمالة السودانية
٢,٦	٤	الزمالة البريطانية
٣,٢	٥	الزمالة الامريكية
٢٠,٥	٣٢	اخرى
٤٩,٤	٧٧	لم تحصل على اي مؤهل مهني
%١٠٠,٠٠	٦٠	المجموع

المصدر: اعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، ٢٠١٤م

الشكل رقم (٤/٢/٤)

رسم بياني لأفراد العينة وفق متغير المؤهل المهني



المصدر: اعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، ٢٠١٤م

يتضح من الجدول رقم (٤/٢/٤) والشكل رقم (٤/٢/٤) ان اغلب أفراد العينة لم يتحصلوا على أي مؤهل مهني بتكرار بلغ (٧٧) فرداً، تلتها الأفراد الذين تحصلوا على زمالة اخرى بتكرار بلغ (٣٢) فرداً،

تلتها الأفراد الذين تحصلوا على الزمالة العربية بتكرار بلغ (٢٧) فرداً، تلتها الأفراد الذين تحصلوا على الزمالة السودانية بتكرار بلغ (١١) فرداً، تلتها الأفراد الذين تحصلوا على الزمالة الأمريكية بتكرار بلغ (٥) افراد، اخيراً تلتها الأفراد الذين تحصلوا على الزمالة البريطانية بتكرار بلغ (٤) افراد.

ترى الباحثة ان هذا التوزيع طبيعي لان العمل بالقطاع المصرفي وسوق الخرطوم للأوراق المالية لا يتطلب زمالة مهنية، وان هذه النسبة المقدره من الزمالات ترجع الى اتجاه اغلب افراد العينة للمجال الاكاديمي بنيل درجات علمية اكايدمية.

٥/ المسمى الوظيفي

سئل المستقصى منهم عن المسمى الوظيفي، وقد حددت لهم (٤) خيارات. الجدول (٧/٢/٣) والشكل رقم (٥/٢/٣) يوضحان إجابات المستقصى منهم عن هذا المتغير.

جدول رقم (٧/٢/٣)

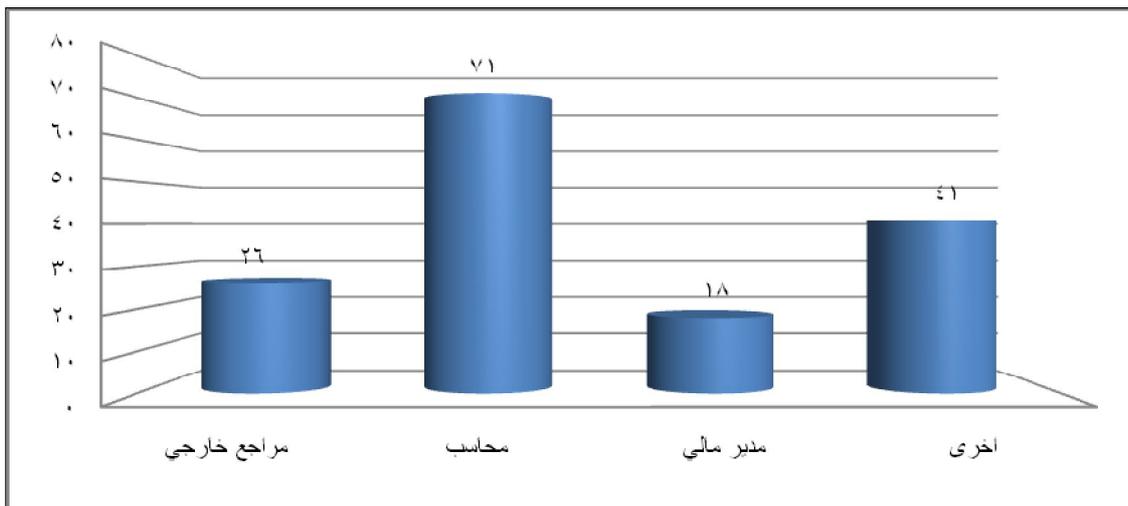
التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير المسمى الوظيفي

النسبة المئوية	التكرار	المسمى الوظيفي
١٦,٧	٢٦	مراجع خارجي
٤٥,٥	٧١	محاسب
١١,٥	١٨	مدير مالي
٢٦,٣	٤١	اخرى
%١٠٠,٠٠	١٥٦	المجموع

المصدر: اعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، ٢٠١٤م

الشكل رقم (٥/٢/٣)

رسم بياني لأفراد العينة وفق متغير المسمى الوظيفي



المصدر: إعداد الباحث، بيانات الاستبانة، ٢٠١٤م

يتضح من الجدول رقم (٧/٢/٣) والشكل رقم (٥/٢/٣) ان اغلب أفراد العينة يشغلون وظيفة محاسب بتكرار بلغ (٧١) فرداً، تلتها الأفراد الذين يشغلون وظائف أخرى بتكرار بلغ (٤١) فرداً، تلتها الأفراد الذين يشغلون وظيفة مراجع خارجي بتكرار بلغ (٢٦) فرداً، تلتها الأفراد الذين يشغلون وظيفة مدير مالي بتكرار بلغ (١٨) فرداً.

ترى الباحثة بانها غطت كافة الفئات المؤثرة والمتأثرة بعملية المحاسبة الادارية وتقويم الاداء المالي.

٦/ سنوات الخبرة

سئل المستقصى منهم عن سنوات الخبرة، وقد حددت لهم (٥) خيارات. الجدول (٨/٢/٣) والشكل رقم (٦/٢/٣) يوضحان إجابات المستقصى منهم عن هذا المتغير.

جدول رقم (٨/٢/٣)

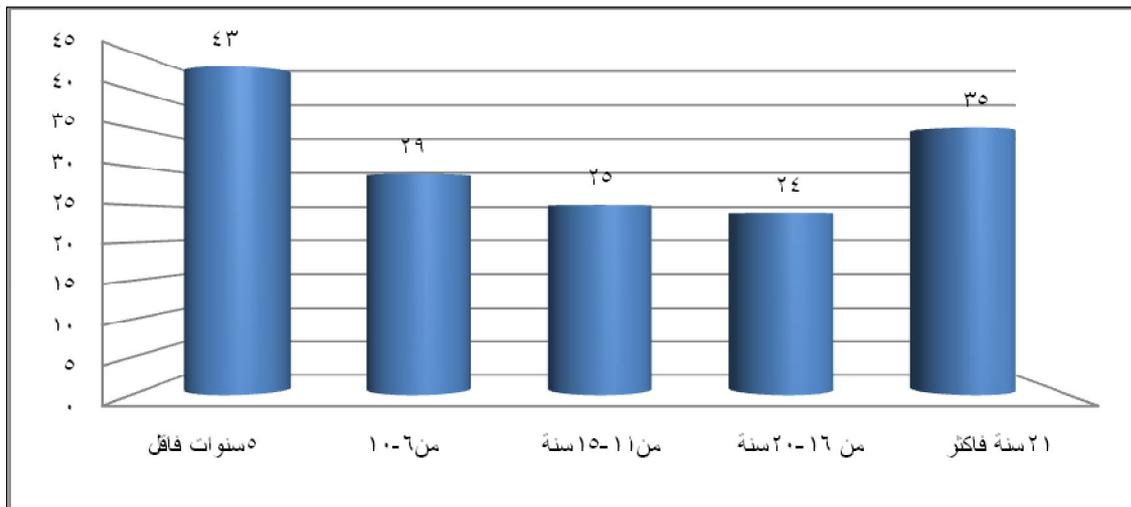
التوزيع التكراري لأفراد العينة وفق متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
٥ سنوات فأقل	٤٣	٢٧,٦
من ٦-١٠	٢٩	١٨,٦
من ١١-١٥ سنة	٢٥	١٦,٠
من ١٦-٢٠ سنة	٢٤	١٥,٤
٢١ سنة فأكثر	٣٥	٢٢,٤
المجموع	١٥٦	%١٠٠,٠٠

المصدر: اعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، ٢٠١٤م

الشكل رقم (٦/٢/٣)

رسم بياني لأفراد العينة وفق متغير سنوات الخبرة



المصدر: اعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، ٢٠١٤م

يتضح من الجدول رقم (٨/٢/٣) والشكل رقم (٦/٢/٣) ان اغلب أفراد العينة تتراوح سنوات خبرتهم (٥ سنوات فأقل) بتكرار بلغ (٤٣) فرداً، تلتها الأفراد الذين تتراوح سنوات خبرتهم (٢١ سنة فأكثر) بتكرار بلغ (٣٥) فرداً، تلتها الأفراد الذين تتراوح سنوات خبرتهم (من ٦ - ١٠ سنوات) بتكرار بلغ (٢٩) فرداً، تلتها الأفراد الذين تتراوح سنوات خبرتهم (من ١١-١٥ سنة) بتكرار بلغ (٢٥) فرداً، اخيراً تلتها الأفراد الذين تتراوح سنوات خبرتهم (من ١٦ - ٢٠ سنة) بتكرار بلغ (٢٤) فرداً.

ترى الباحثة ان غالبية افراد العينة لديهم خبرات عملية تقع في مدى قصير ومتوسط يمكن الاستفادة منها لابداء ارائهم بصورة علمية ومهنية عالية جداً.

التوزيع التكراري لفرضيات الدراسة الميدانية.

يستخدم التوزيع تكراري لفرضيات الدراسة الميدانية لقياس درجة الاستجابة على العبارة. وفيما يلي

تلخيص التكرارات لعبارات الاستبيان.

١. عبارات الفرضية الاولى

يوضح الجدول رقم (٩/٢/٣) التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة تجاه عبارات الفرضية الاولى:

جدول رقم (٩/٢/٣)

التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة تجاه عبارات الفرضية الاولى

ت	العبارة	الاجابة								
		أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
١	تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح يساعد في معرفة مؤشرات الأداء المالي	٥٨,٣	٦٣	٤٠,٤	٢	١,٣				
٢	استخدام تقنيات الإدارة المالية في المفاضلة بين الخيارات المطروحة يؤدي الى ترشيد القرارات الادارية	٦٠,٣	٥٣	٣٤,٠	٧	٤,٥	٢	١,٣		
٣	تدعيم المركز التنافسي والاستمرار والنمو والجودة وزيادة الانتاجية في المنشأة يحقق الرفاهية الاجتماعية	٥٠,٦	٤٨	٣٠,٨	٢٠	١٢,٨	٧	٤,٥	٢	١,٣
٤	يرتبط هدف المحاسبة الادارية مع هدف الإدارة في مساعدتها في اداء وظيفتها في مجال التخطيط والتنفيذ والرقابة	٦١,٥	٤٨	٣٠,٨	١١	٧,١	١	٠,٦		
٥	اعتماد الإدارة على بيانات وتحليل التكلفة وادوات قدرتها يساعد على رفع مستوى الأداء المالي	٤٧,٤	٦٩	٤٤,٢	١٠	٦,٤	٣	١,٩		
٦	المراقبة يقصد بها التأكد من مدى كفاءة الأداء وتحقيقه بأقل تكلفة	٥٣,٢	٥٩	٣٧,٨	١٠	٦,٤	٣	١,٩	١	٠,٦

										ممكنة وفضل كفاءة انتاجية واقصى ربحية ممكنة
١,٣	٢	٤,٥	٧	٦,٤	١٠	٣٥,٩	٥٦	٥١,٩	٨١	٧ تقارير الأداء المالي تعتبر العنصر الاساسي للعملية الرقابية في المنشآت وفقاً لوقتها وطبيعتها ووظيفتها

المصدر: اعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، ٢٠١٤م

يتضح من الجدول رقم (٩/٢/٣) ما يلي:

- ان اغلب افراد العينة ان اغلب افراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة الاولى حسب اراء (٩١) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بالموافقة حسب اراء (٦٣) فرداً، أخيراً تلتها الافراد الذين اجابوا بالحياد حسب اراء فردين.
- ان اغلب افراد العينة ان اغلب افراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة الثانية حسب اراء (٩٤) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بالموافقة حسب اراء (٥٣) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بالحياد حسب اراء (٧) أفراد، أخيراً تلتها الافراد الذين اجابوا بلا أوافق حسب اراء فردين.
- ان اغلب افراد العينة ان اغلب افراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة الثالثة حسب اراء (٧٩) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بالموافقة حسب اراء (٤٨) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بالحياد حسب اراء (٢٠) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بلا أوافق حسب اراء (٧) أفراد، أخيراً تلتها الافراد الذين اجابوا بلا أوافق بشدة حسب اراء فردين.
- ان اغلب افراد العينة ان اغلب افراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة الرابعة حسب اراء (٩٦) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بالموافقة حسب اراء (٤٨) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بالحياد حسب اراء (١١) فرداً، أخيراً تلتها الافراد الذين اجابوا بلا أوافق حسب اراء فرد واحد.
- ان اغلب افراد العينة ان اغلب افراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة الخامسة حسب اراء (٧٤) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بالموافقة حسب اراء (٦٩) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بالحياد حسب اراء (١٠) أفراد، أخيراً تلتها الافراد الذين اجابوا بلا أوافق حسب اراء (٣) افراد.
- ان اغلب افراد العينة ان اغلب افراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة السادسة حسب اراء (٨٣) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بالموافقة حسب اراء (٥٩) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بالحياد حسب اراء (١٠) أفراد، تلتها الافراد الذين اجابوا بلا أوافق حسب اراء (٣) أفراد، أخيراً تلتها الافراد الذين اجابوا بلا أوافق بشدة حسب اراء فرد واحد.
- ان اغلب افراد العينة ان اغلب افراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة السابعة حسب اراء (٨١) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بالموافقة حسب اراء (٥٦) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بالحياد حسب اراء (١٠) أفراد، تلتها الافراد الذين اجابوا بلا أوافق حسب اراء (٧) أفراد، أخيراً تلتها الافراد الذين اجابوا بلا أوافق بشدة حسب اراء فردين.

٢. عبارات الفرضية الثانية

يوضح الجدول رقم (١٠/٢/٣) التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة تجاه عبارات الفرضية الثانية:

جدول رقم (١٠/٢/٣)

التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة تجاه عبارات الفرضية الثانية

الرقم	العبارة	الاجابة							
		أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق	
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت
١.	استخدام تحليل التعادل يساعد على الرقابة وقياس الأداء المالي للانشطة المختلفة في المنشآت	٤٩	٣١,٤	٨٢	٥٢,٦	٢٢	١٤,١	٣	١,٩
٢.	تسهم المحاسبة الادارية في مساعد الإدارة في اتخاذ القرارات والتخطيط والتنفيذ والرقابة للتأكد من كفاءة استغلال الموارد الاقتصادية	٨٨	٥٦,٤	٥٤	٣٤,٦	١٣	٨,٣	١	.٦
٣.	تعد الوظيفة الاساسية للمحاسبة الادارية هي اعداد وتوفير المعلومات الادارية للمنشأة بصورة تمكنها من اتخاذ القرارات	٦٧	٤٢,٩	٨٣	٥٣,٢	٦	٣,٨		
٤.	الاساليب المهمة التي تقدمها المحاسبة الادارية عي نقطة التعادل لتخطيط ربحية المنشأة حيث صنع القرار واختيار افضل البدائل يكون اكثر دقة	٦٢	٣٩,٧	٧٧	٤٩,٤	١٣	٨,٣	١	.٦
٥.	وظيفة الرقابة تهدف الى متابعة الخطة مع المنجز فعلا للوصول الى تحقيق اهداف المنشأة على مختلف المستويات	٧٩	٥٠,٦	٦٢	٣٩,٧	١٠	٦,٤	٣	١,٩
٦.	مهمة الرقابة في مقارنة الأداء الفعلي بالاداء المخطط لمعرفة مدى توافق الأداء الفعلي على مستوى الاقسام لاتخاذ القرارات الرشيدة	٧٧	٤٩,٤	٦٠	٣٨,٥	١٦	١٠,٣	٣	١,٩
٧.	عملية تقييم الأداء تستهدف	٧٨	٥٠,٠	٥٨	٣٧,٢	١٢	٧,٧	٣	١,٩
								٥	٣,٢

										قياس مدى نجاح المنشأة في تحقيق اهدافها وزيادة حجم الانتاج
--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	---

المصدر: اعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، ٢٠١٤م

يتضح من الجدول رقم (١٠/٢/٣) ما يلي:

- ان اغلب افراد العينة ان اغلب افراد العينة يوافقون على صحة العبارة الاولى حسب اراء (٨٢) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بالموافقة بشدة حسب اراء (٤٩) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بالحياد حسب اراء (٢٢) فرداً، أخيراً تلتها الافراد الذين اجابوا بلا أوافق حسب اراء (٣) أفراد.
- ان اغلب افراد العينة ان اغلب افراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة الثانية حسب اراء (٨٨) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بالموافقة حسب اراء (٥٤) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بالحياد حسب اراء (١٣) فرداً، أخيراً تلتها الافراد الذين اجابوا بلا أوافق حسب اراء فرد واحد.
- ان اغلب افراد العينة ان اغلب افراد العينة يوافقون على صحة العبارة الثالثة حسب اراء (٨٣) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بالموافقة بشدة حسب اراء (٦٧) فرداً، أخيراً تلتها الافراد الذين اجابوا بالحياد حسب اراء (٦) أفراد.
- ان اغلب افراد العينة ان اغلب افراد العينة يوافقون على صحة العبارة الرابعة حسب اراء (٧٧) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بالموافقة بشدة حسب اراء (٦٢) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بالحياد حسب اراء (١٣) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بلا أوافق بشدة حسب اراء (٣) أفراد، أخيراً تلتها الافراد الذين اجابوا بلا أوافق حسب اراء فرد واحد.
- ان اغلب افراد العينة ان اغلب افراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة الخامسة حسب اراء (٧٩) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بالموافقة حسب اراء (٦٢) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بالحياد حسب اراء (١٠) أفراد، تلتها الافراد الذين اجابوا بلا أوافق حسب اراء (٣) أفراد، أخيراً تلتها الافراد الذين اجابوا بلا أوافق بشدة حسب اراء فردين.
- ان اغلب افراد العينة ان اغلب افراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة السادسة حسب اراء (٧٧) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بالموافقة حسب اراء (٦٠) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بالحياد حسب اراء (١٦) فرداً، أخيراً تلتها الافراد الذين اجابوا بلا أوافق حسب اراء (٣) أفراد.
- ان اغلب افراد العينة ان اغلب افراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة السابعة حسب اراء (٧٨) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بالموافقة حسب اراء (٥٨) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بالحياد حسب اراء (١٢) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بلا أوافق بشدة حسب اراء (٥) أفراد، أخيراً تلتها الافراد الذين اجابوا بلا أوافق حسب اراء (٣) أفراد.

٣. عبارات الفرضية الثالثة

يوضح الجدول رقم (١١/٢/٣) التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة تجاه عبارات الفرضية الثالثة:

جدول رقم (١١/٢/٣)

التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة تجاه عبارات الفرضية الثالثة

الرقم	العبرة	الاجابة									
		أوافق بشدة		أوافق		محايد		لا أوافق		لا أوافق بشدة	
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	
١.	تهدف إدارة أي منشأة لتعظيم قيمة المنشأة وذلك بتحقيق الكفاية الانتاجية القصوى عن طريق الرقابة على عناصر التكاليف	٤٤,٩	٧٠	٣٨,٥	٦٠	١٢,٢	١٩	٤,٥	٧		
٢.	تؤثر التطورات التي حدثت في بيئة التصنيع والنااتجة من التطور التكنولوجي في نظم الانتاج والمعلومات	٤٢,٩	٦٧	٥٠,٠	٧٨	٤,٥	٧	٢,٦	٤		
٣.	مدى فعالية اساليب وانظمة المعلومات المحاسبية التقليدية في بيئة التصنيع الحديثة	٣٧,٨	٥٩	٣٢,٧	٥١	٢١,٢	٣٣	٦,٤	١٠	١,٩	٣
٤.	مدى تكيف نظام قياس الأداء التقليدي في بيئة الانتاج المتعلقة بمعايير وبدائل الأداء حيث تعد الاساس في تصميم وتقييم الأداء	٢٧,٦	٤٣	٤٥,٥	٧١	٢١,٢	٣٣	٤,٥	٧	١,٣	٢
٥.	ربط التكلفة بالاداء	٤٩,٤	٧٧	٤١,٠	٦٤	٧,٧	١٢	١,٩	٣		

										كم دخل للقياس والتقييم تسهم في توفير المعلومات اللازمة للتقييم السليم	
٦.	٦٠	٣٨,٥	٨٠	٥١,٣	١٣	٨,٣	٢	١,٣	١	٦.	مدى أهمية التغيرات الاقتصادية والصناعية التي تؤثر على تقييم الأداء للمنشآت الصناعية في ظل بيئة الانتاج الحديثة
٧.	٥٩	٣٧,٨	٦٠	٣٨,٥	٢٣	١٤,٧	٨	٥,١	٦	٣,٨	تعمل المنشآت الصناعية في ظل بيئة تتسم بالمنافسة العالمية وعولمة الاسواق مما تنتج عنها من اسعار اقل وجودة اعلى

المصدر: اعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، ٢٠١٤م

يتضح من الجدول رقم (١١/٢/٣) ما يلي:

- ان اغلب افراد العينة ان اغلب افراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة الاولى حسب اراء (٧٠) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بالموافقة حسب اراء (٦٠) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بالحياد حسب اراء (١٩) فرداً، أخيراً تلتها الافراد الذين اجابوا بلا أوافق حسب اراء (٧) أفراد.
- ان اغلب افراد العينة ان اغلب افراد العينة يوافقون على صحة العبارة الثانية حسب اراء (٧٨) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بالموافقة بشدة حسب اراء (٦٧) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بالحياد حسب اراء (٧) أفراد، أخيراً تلتها الافراد الذين اجابوا بلا أوافق حسب اراء (٤) أفراد.
- ان اغلب افراد العينة ان اغلب افراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة الثالثة حسب اراء (٥٩) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بالموافقة حسب اراء (٥١) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بالحياد حسب اراء (٣٣) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بلا أوافق حسب اراء (١٠) أفراد، أخيراً تلتها الافراد الذين اجابوا بلا أوافق بشدة حسب اراء (٣) أفراد.
- ان اغلب افراد العينة ان اغلب افراد العينة يوافقون على صحة العبارة الرابعة حسب اراء (٧١) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بالموافقة بشدة حسب اراء (٤٣) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بالحياد حسب اراء (٣٣) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بلا أوافق حسب اراء (٧) أفراد، أخيراً تلتها الافراد الذين اجابوا بلا أوافق بشدة حسب اراء فردين.

- ان اغلب افراد العينة ان اغلب افراد العينة يوافقون بشدة على صحة العبارة الخامسة حسب اراء (٧٧) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بالموافقة حسب اراء (٦٤) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بالحياد حسب اراء (١٢) فرداً، اخيراً تلتها الافراد الذين اجابوا بلا أوافق حسب اراء (٣) افراد.
- ان اغلب افراد العينة ان اغلب افراد العينة يوافقون على صحة العبارة السادسة حسب اراء (٨٠) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بالموافقة بشدة حسب اراء (٦٠) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بالحياد حسب اراء (١٣) فرداً، تلتها الافراد لذين اجابوا بلا أوافق حسب اراء فردين، اخيراً تلتها الافراد الذين اجابوا بلا أوافق بشدة حسب اراء فرد واحد.
- ان اغلب افراد العينة ان اغلب افراد العينة يوافقون على صحة العبارة السابعة حسب اراء (٦٠) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بالموافقة بشدة حسب اراء (٥٩) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بالحياد حسب اراء (٢٣) فرداً، تلتها الافراد الذين اجابوا بلا أوافق حسب اراء (٨) أفراد، اخيراً تلتها الافراد الذين اجابوا بلا أوافق بشدة حسب اراء (٦) أفراد.

اختبار الفرضيات

يتناول الباحث فى هذا الجزء مناقشة وتفسير نتائج الدراسة الميدانية وذلك من خلال المعلومات التى اسفرت عنها جداول تحليل البيانات الاحصائية وكذلك نتائج التحليل الاحصائى لاختبار فرضيات الدراسة الميدانية.

والفرض بشكل عام عبارة عن تخمين ذكى وتفسير محتمل يتم بواسطة ربط الأسباب بالمسببات كتفسير مؤقت للمشكلة او الظاهرة المدروسة وبالتالي فان الفرضية عبارة عن حدث أو تكهن يضعه الباحث كحل ممكن ومحتمل لحل مشكلة الدراسة . وقد اتبع الباحث الخطوات التالية فى اختبار فرضيات الدراسة

١. تشكيل الفرضية

فى أي فرضية يكون لدينا فرضين وهما فرضان مانعان بالتبادل اما ان نرفض الفرض الأول وبالتالي نقبل الفرض الثاني او العكس، ويعنى الأول يعطى الرمز (H_0) ويطلق عليه فرض العدم ويعنى عدم وجود علاقة (ذات علاقة إحصائية) بين إحصائية العينة ومعلمة المجتمع وان وجد فان ذلك يرجع إلى الصدفة . والفرض الثاني ويعطى الرمز (H_1) وهو الفرض البديل ويعنى وجود علاقة (ذات دلالة إحصائية) بين إحصائية العينة ومعلمة المجتمع لا يمكن إرجاعه إلى محض الصدفة وأن بيانات العينة تؤيد صحة هذا الفرض.

٢. لاختبار فرضيات الدراسة تم تحديد العبارات المرتبطة بالفرضيات ثم اختبارها باستخدام:

أولاً" استخدام المنوال: حيث يتم استخدام المنوال لكل عبارة من عبارات الاستبانة حيث يتم إعطاء الدرجة (٥) كوزن لإجابة أوافق بشدة والدرجة (٤) كوزن للإجابة أوافق والدرجة (٣) للإجابة كوزن للإجابة محايد والدرجة (٢) كوزن للإجابة لا أوافق والدرجة (١) للإجابة لا أوافق بشدة.

ثانياً" استخدام كآي تربيع لاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة لنتائج اختبار الفرضيات تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارات الفرضية.

اختبارات فرضيات الدراسة

يهدف التحليل الإحصائي للبيانات لاختبار فرضيات الدراسة التالية:

١. استخدام اساليب المحاسبة الادارية يساعد في تقويم الاداء المالي.
 ٢. استخدام اساليب المحاسبة الادارية يساعد في التخطيط والرقابة وقياس الأداء.
 ٣. توجد معوقات لاستخدام اساليب المحاسبة الادارية في الشركات الصناعية السعودية.
- أولاً: اختبار الفرضية الاولى التي تنص على (استخدام اساليب المحاسبة الادارية يساعد في تقويم الاداء المالي):

١- استخدام المنوال

لإختبار هذه الفرضية سيتم أولاً" تقدير المنوال لجميع عبارات الفرضية لمعرفة اتجاه عينة الدراسة وفيما يلي الجدول رقم (١٢/٢/٣) المنوال لاجابات افراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الاولى:

جدول رقم (١٢/٢/٣)

المنوال لاجابات افراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الاولى

الرقم	العبارات	المنوال	التفسير
١.	تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح يساعد في معرفة مؤشرات الأداء المالي	٥	اوافق بشدة
٢.	استخدام تقنيات الإدارة المالية في المفاضلة بين الخيارات المطروحة يؤدي الى ترشيد القرارات الادارية	٥	اوافق بشدة
٣.	تدعيم المركز التنافسي والاستمرار والنمو والجودة وزيادة الانتاجية في المنشأة يحقق الرفاهية الاجتماعية	٥	اوافق بشدة
٤.	يرتبط هدف المحاسبة الادارية مع هدف الإدارة في مساعدتها في اداء وظيفتها في مجال التخطيط والتنفيذ والرقابة	٥	اوافق بشدة
٥.	اعتماد الإدارة على بيانات وتحليل التكلفة وادوات قدرتها يساعد على رفع مستوى الأداء المالي	٥	اوافق بشدة
٦.	المراقبة يقصد بها التأكد من مدى كفاءة الأداء وتحقيقه باقل تكلفة	٥	اوافق

بشدة		ممكنة وافضل كفاءة انتاجية واقصى ربحية ممكنة
اوافق	٥	٧. تقارير الأداء المالي تعتبر العنصر الاساسي للعملية الرقابية في المنشآت وفقاً لوقيتها وطبيعتها ووظيفتها
بشدة		

المصدر: اعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، ٢٠١٤م

ويمكن تفسير نتائج الجدول رقم (١٢/٢/٣) كالاتي:

- بلغت قيمة المنوال لأراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الأولى (٥) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على ان تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح يساعد في معرفة مؤشرات الأداء المالي
- بلغت قيمة المنوال لأراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية (٥) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على ان استخدام تقنيات الإدارة المالية في المفاضلة بين الخيارات المطروحة يؤدي الى ترشيد القرارات الادارية
- بلغت قيمة المنوال لأراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة (٥) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على ان تدعيم المركز التنافسي والاستمرار والنمو والجودة وزيادة الانتاجية في المنشأة يحقق الرفاهية الاجتماعية
- بلغت قيمة المنوال لأراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة (٥) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على ان هدف المحاسبة الادارية يرتبط مع هدف الإدارة في مساعدتها في اداء وظيفتها في مجال التخطيط والتنفيذ والرقابة
- بلغت قيمة المنوال لأراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة (٥) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على ان اعتماد الإدارة على بيانات وتحليل التكلفة وادوات قدرتها يساعد على رفع مستوى الأداء المالي
- بلغت قيمة المنوال لأراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة السادسة (٥) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على ان المراقبة يقصد بها التأكد من مدى كفاءة الأداء وتحقيقه باقل تكلفة ممكنة وافضل كفاءة انتاجية واقصى ربحية ممكنة
- بلغت قيمة المنوال لأراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة السابعة (٥) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على ان تقارير الأداء المالي تعتبر العنصر الاساسي للعملية الرقابية في المنشآت وفقاً لوقيتها وطبيعتها ووظيفتها

٢- استخدام اختبار كاي تربيع

لاختبار وجود فروق ذات دلالة احصائية بين أعداد الموافقين بشدة والموافقين والمحايدين وغير الموافقين وغير الموافقين بشدة لنتائج اعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الاراء تجاه

كل عبارات الفرضية الاولى ويوضح الجدول رقم (١٣/٢/٣) نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق لاجابات الفرضية الاولى:

جدول رقم (١٣/٢/٣)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق لاراء الفرضية الاولى

الرقم	العبارات	قيمة مربع كاي المحسوبة	درجة الحرية	قيمة مربع كاي الجدولية*	مستوى المعنوية
١.	تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح يساعد في معرفة مؤشرات الأداء المالي	٧٩,٦٥٤	٢	٥,٩٩١	٠.٠٠٠
٢.	استخدام تقنيات الإدارة المالية في المفاضلة بين الخيارات المطروحة يؤدي الى ترشيد القرارات الادارية	١٤٣,٩٤٩	٣	٧,٨١٥	٠.٠٠٠
٣.	تدعيم المركز التنافسي والاستمرار والنمو والجودة وزيادة الانتاجية في المنشأة يحقق الرفاهية الاجتماعية	١٣٢,٣٩٧	٤	٩,٤٨٨	٠.٠٠٠
٤.	يرتبط هدف المحاسبة الادارية مع هدف الإدارة في مساعدتها في اداء وظيفتها في مجال التخطيط والتنفيذ والرقابة	١٤٢,٥١٣	٣	٧,٨١٥	٠.٠٠٠
٥.	اعتماد الإدارة على بيانات وتحليل التكلفة وادوات قدرتها يساعد على رفع مستوى الأداء المالي	١٠٩,٢٨٢	٣	٧,٨١٥	٠.٠٠٠
٦.	المراقبة يقصد بها التأكد من مدى كفاءة الأداء وتحقيقه باقل تكلفة ممكنة وفضل كفاءة انتاجية واقصى ربحية ممكنة	١٧٩,٨٩٧	٤	٩,٤٨٨	٠.٠٠٠
٧.	تقارير الأداء المالي تعتبر العنصر الاساسي للعملية الرقابية في المنشآت وفقاً لوقيتها وطبيعتها ووظيفتها	١٥٩,٧٠٥	٤	٩,٤٨٨	٠.٠٠٠

(* قيمة مربع كاي الجدولية محسوبة عند مستوى معنوية ٥%)

المصدر: اعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، ٢٠١٤م

يمكن تفسير نتائج الجدول رقم (١٣/٢/٣) كالآتي:

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (٧٩,٦٥٤) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٢) ومستوى دلالة (٥%) والبالغة

(٥,٩٩١) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (١٤٣,٩٤٩) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٣) ومستوى دلالة (٥%) وبالغة (٧,٨١٥) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (١٣٢,٣٩٧) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٤) ومستوى دلالة (٥%) وبالغة (٩,٤٨٨) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (١٤٢,٥١٣) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٣) ومستوى دلالة (٥%) وبالغة (٧,٨١٥) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (١٠٩,٢٨٢) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٣) ومستوى دلالة (٥%) وبالغة (٧,٨١٥) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة للعبارة السادسة (١٧٩,٨٩٧) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٤) ومستوى دلالة (٥%) وبالغة (٩,٤٨٨) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة للعبارة السابعة (١٥٩,٧٠٥) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٤) ومستوى دلالة (٥%) وبالغة (٩,٤٨٨) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة.

تستنتج الباحثة بأن فرضية الدراسة التي نصت على ان (استخدام اساليب المحاسبة الادارية يساعد في تقويم الاداء المالي)، تم تحقق صحتها بالكامل.

ثانياً: اختبار الفرضية الثانية التي تنص على (استخدام اساليب المحاسبة الادارية يساعد في التخطيط والرقابة وقياس الأداء):

١- استخدام المنوال

لإختبار هذه الفرضية سيتم أولاً "تقدير المنوال لجميع عبارات الفرضية لمعرفة اتجاه عينة الدراسة وفيما يلي الجدول رقم (١٤/٢/٣) المنوال لاجابات افراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية:

جدول رقم (١٤/٢/٣)

المنوال لاجابات افراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية

الرقم	العبارات	المنوال	التفسير
١.	استخدام تحليل التعادل يساعد على الرقابة وقياس الأداء المالي للانشطة المختلفة في المنشآت	٤	اوافق
٢.	تسهم المحاسبة الادارية في مساعد الإدارة في اتخاذ القرارات والتخطيط والتنفيذ والرقابة للتأكد من كفاءة استغلال الموارد الاقتصادية	٥	اوافق بشدة
٣.	تعد الوظيفة الاساسية للمحاسبة الادارية هي اعداد وتوفير المعلومات الادارية للمنشأة بصورة تمكنها من اتخاذ القرارات	٤	اوافق
٤.	الاساليب المهمة التي تقدمها المحاسبة الادارية عي نقطة التعادل لتخطيط ربحية المنشأة حيث صنع القرار واختيار افضل البدائل يكون اكثر دقة	٤	اوافق
٥.	وظيفة الرقابة تهدف الى متابعة الخطة مع المنجز فعلا للوصول الى تحقيق اهداف المنشأة على مختلف المستويات	٥	اوافق بشدة
٦.	مهمة الرقابة في مقارنة الأداء الفعلي بالاداء المخطط لمعرفة مدى توافق الأداء الفعلي على مستوى الاقسام لاتخاذ القرارات الرشيدة	٥	اوافق بشدة
٧.	عملية تقييم الأداء تستهدف قياس مدى نجاح المنشأة في تحقيق اهدافها وزيادة حجم الانتاج	٥	اوافق بشدة

المصدر: اعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، ٢٠١٤م

ويمكن تفسير نتائج الجدول رقم (١٤/٢/٣) كالاتي:

- بلغت قيمة المنوال لأراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الأولى (٤) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة يوافقون على ان استخدام تحليل التعادل يساعد على الرقابة وقياس الأداء المالي للانشطة المختلفة في المنشآت

- بلغت قيمة المنوال لأراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية (٥) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على ان المحاسبة الادارية تسهم في مساعد الإدارة في اتخاذ القرارات والتخطيط والتنفيذ والرقابة للتأكد من كفاءة استغلال الموارد الاقتصادية
- بلغت قيمة المنوال لأراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة (٤) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة يوافقون على ان الوظيفة الاساسية للمحاسبة الادارية تعد هي اعداد وتوفير المعلومات الادارية للمنشأة بصورة تمكنها من اتخاذ القرارات
- بلغت قيمة المنوال لأراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة (٤) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة يوافقون على ان الاساليب المهمة التي تقدمها المحاسبة الادارية عي نقطة التعادل لتخطيط ربحية المنشأة حيث صنع القرار واختيار افضل البدائل يكون اكثر دقة
- بلغت قيمة المنوال لأراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة الثانية (٥) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على ان وظيفة الرقابة تهدف الى متابعة الخطة مع المنجز فعلا للوصول الى تحقيق اهداف المنشأة على مختلف المستويات
- بلغت قيمة المنوال لأراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة السادسة (٥) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على ان مهمة الرقابة في مقارنة الأداء الفعلي بالاداء المخطط لمعرفة مدى توافق الأداء الفعلي على مستوى الاقسام لاتخاذ القرارات الرشيدة
- بلغت قيمة المنوال لأراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة السابعة (٥) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على ان عملية تقييم الأداء تستهدف قياس مدى نجاح المنشأة في تحقيق اهدافها وزيادة حجم الانتاج

٢- استخدام اختبار كاي تربيع

لاختبار وجود فروق ذات دلالة احصائية بين أعداد الموافقين بشدة والموافقين والمحايدين وغير الموافقين وغير الموافقين بشدة لنتائج اعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الاراء تجاه كل عبارات الفرضية الثانية ويوضح الجدول رقم (١٥/٢/٣) نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق لاجابات الفرضية الثانية:

جدول رقم (١٥/٢/٣)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق لاراء الفرضية الثانية

الرقم	العبارات	قيمة مربع كاي المحسوبة	درجة الحرية	قيمة مربع كاي الجدولية*	مستوى المعنوية
١.	استخدام تحليل التعادل يساعد على الرقابة وقياس الأداء المالي للانشطة المختلفة في المنشآت	٩٠,٦١٥	٣	٧,٨١٥	٠.٠٠٠

٠٠٠٠	٧,٨١٥	٣	١٢١,٦٩٢	٢. تسهم المحاسبة الادارية في مساعد الإدارة في اتخاذ القرارات والتخطيط والتنفيذ والرقابة للتأكد من كفاءة استغلال الموارد الاقتصادية
٠٠٠٠	٥,٩٩١	٢	٦٣,٥٠٠	٣. تعد الوظيفة الاساسية للمحاسبة الادارية هي اعداد وتوفير المعلومات الادارية للمنشأة بصورة تمكنها من اتخاذ القرارات
٠٠٠٠	٩,٤٨٨	٤	١٦٢,٩٧٤	٤. الاساليب المهمة التي تقدمها المحاسبة الادارية عي نقطة التعادل لتخطيط ربحية المنشأة حيث صنع القرار واختيار افضل البدائل يكون اكثر دقة
٠٠٠٠	٩,٤٨٨	٤	١٧٠,٨٥٩	٥. وظيفة الرقابة تهدف الى متابعة الخطة مع المنجز فعلا للوصول الى تحقيق اهداف المنشأة على مختلف المستويات
٠٠٠٠	٧,٨١٥	٣	٩٥,١٢٨	٦. مهمة الرقابة في مقارنة الأداء الفعلي بالاداء المخطط لمعرفة مدى توافق الأداء الفعلي على مستوى الاقسام لاتخاذ القرارات الرشيدة
٠٠٠٠	٩,٤٨٨	٤	١٥٢,٥٢٦	٧. عملية تقييم الأداء تستهدف قياس مدى نجاح المنشأة في تحقيق اهدافها وزيادة حجم الانتاج

(*) قيمة مربع كاي الجدولية محسوبة عند مستوى معنوية ٥%

المصدر: اعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، ٢٠١٤م

يمكن تفسير نتائج الجدول رقم (١٥/٢/٣) كالآتي:

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (٩٠,٦١٥) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٣) ومستوى دلالة (٥%) وبالباغة (٧,٨١٥) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (١٢١,٦٩٢) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٣) ومستوى دلالة (٥%) وبالباغة (٧,٨١٥) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (٦٣,٥٠٠) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٢) ومستوى دلالة (٥%) وبالباغة

(٥,٩٩١) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (١٦٢,٩٧٤) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٤) ومستوى دلالة (٥%) وبالغة (٩,٤٨٨) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (١٧٠,٨٥٩) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٤) ومستوى دلالة (٥%) وبالغة (٩,٤٨٨) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة للعبارة السادسة (٩٥,١٢٨) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٣) ومستوى دلالة (٥%) وبالغة (٧,٨١٥) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (١٥٢,٥٢٦) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٤) ومستوى دلالة (٥%) وبالغة (٩,٤٨٨) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة.

تستنتج الباحثة بأن فرضية الدراسة التي نصت على ان (استخدام اساليب المحاسبة الادارية يساعد في التخطيط والرقابة وقياس الأداء)، تم التحقق من صحتها بالكامل.

ثالثاً: اختبار الفرضية الثالثة التي تنص على (توجد معوقات لاستخدام اساليب المحاسبة الادارية في الشركات الصناعية السعودية):

١- استخدام المنوال

لإختبار هذه الفرضية سيتم أولاً تقدير المنوال لجميع عبارات الفرضية لمعرفة اتجاه عينة الدراسة وفيما يلي الجدول رقم (١٦/٢/٣) المنوال لاجابات افراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة:

جدول رقم (١٦/٢/٣)

المنوال لاجابات افراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة

الرقم	العبارات	المنوال	التفسير
١.	تهدف إدارة أي منشأة لتعظيم قيمة المنشأة وذلك بتحقيق الكفاية الانتاجية القصوى عن طريق الرقابة على عناصر التكاليف	٥	وافق بشدة
٢.	تؤثر التطورات التي حدثت في بيئة التصنيع والنااتجة من التطور التكنولوجي في نظم الانتاج والمعلومات	٤	وافق
٣.	مدى فعالية اساليب وانظمة المعلومات المحاسبية التقليدية في بيئة التصنيع الحديثة	٥	وافق بشدة
٤.	مدى تكيف نظام قياس الأداء التقليدي في بيئة الانتاج المتعلقة بمعايير وبدائل الأداء حيث تعد الاساس في تصميم وتقييم الأداء	٤	وافق
٥.	ربط التكلفة بالاداء كمدخل للقياس والتقييم تسهم في توفير المعلومات اللازمة للتقييم السليم	٥	وافق بشدة
٦.	مدى اهمية التغيرات الاقتصادية والصناعية التي تؤثر على تقييم الأداء للمنشآت الصناعية في ظل بيئة الانتاج الحديثة	٤	وافق
٧.	تعمل المنشآت الصناعية في ظل بيئة تتسم بالمنافسة العالمية وعولمة الاسواق مما تنتج عنها من اسعار اقل وجوده اعلى	٤	وافق

المصدر: اعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، ٢٠١٤م

ويمكن تفسير نتائج الجدول رقم (١٦/٢/٣) كالاتي:

- بلغت قيمة المنوال لأراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الأولى (٥) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على ان إدارة أي منشأة تهدف لتعظيم قيمة المنشأة وذلك بتحقيق الكفاية الانتاجية القصوى عن طريق الرقابة على عناصر التكاليف
- بلغت قيمة المنوال لأراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثانية (٤) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة يوافقون على ان التطورات التي حدثت في بيئة التصنيع والنااتجة من التطور التكنولوجي تؤثر في نظم الانتاج والمعلومات
- بلغت قيمة المنوال لأراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الثالثة (٥) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على ان مدى فعالية اساليب وانظمة المعلومات المحاسبية التقليدية في بيئة التصنيع الحديثة
- بلغت قيمة المنوال لأراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الرابعة (٤) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة يوافقون على ان مدى تكيف نظام قياس الأداء التقليدي في بيئة الانتاج المتعلقة بمعايير وبدائل الأداء حيث تعد الاساس في تصميم وتقييم الأداء

- بلغت قيمة المنوال لأراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة الخامسة (٥) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة يوافقون بشدة على ان ربط التكلفة بالاداء كمدخل للقياس والتقييم تسهم في توفير المعلومات اللازمة للتقييم السليم
- بلغت قيمة المنوال لأراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة السادسة (٤) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة يوافقون على ان مدى اهمية التغيرات الاقتصادية والصناعية التي تؤثر على تقييم الأداء للمنشآت الصناعية في ظل بيئة الانتاج الحديثة
- بلغت قيمة المنوال لأراء أفراد عينة الدراسة تجاه العبارة السابعة (٤) وتعنى هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة يوافقون على ان المنشآت الصناعية تعمل في ظل بيئة تتسم بالمنافسة العالمية وعولمة الاسواق مما تنتج عنها من اسعار اقل وجوده اعلى

٢- استخدام اختبار كاي تربيع

لاختبار وجود فروق ذات دلالة احصائية بين أعداد الموافقين بشدة والموافقين والمحايدين وغير الموافقين وغير الموافقين بشدة لنتائج اعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الاراء تجاه كل عبارات الفرضية الثالثة ويوضح الجدول رقم (١٧/٢/٣) نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق لاجابات الفرضية الثالثة:

جدول رقم (١٧/٢/٣)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق لاراء الفرضية الثالثة

الرقم	العبارات	قيمة مربع كاي المحسوبة	درجة الحرية	قيمة مربع كاي الجدولية*	مستوى المعنوية
١.	تهدف إدارة أي منشأة لتعظيم قيمة المنشأة وذلك بتحقيق الكفاية الانتاجية القصى عن طريق الرقابة على عناصر التكاليف	٧٢,٤٦٢	٣	٧,٨١٥	٠.٠٠٠
٢.	تؤثر التطورات التي حدثت في بيئة التصنيع والنااتجة من التطور التكنولوجي في نظم الانتاج والمعلومات	١١٦,٧٦٩	٣	٧,٨١٥	٠.٠٠٠
٣.	مدى فعالية اساليب وانظمة المعلومات المحاسبية التقليدية في بيئة التصنيع الحديثة	٧٧,٣٣٣	٤	٩,٤٨٨	٠.٠٠٠
٤.	مدى تكييف نظام قياس الأداء التقليدي في بيئة الانتاج المتعلقة بمعايير وبدائل الأداء حيث تعد الاساس في تصميم وتقييم الأداء	١٠١,٤٣٦	٤	٩,٤٨٨	٠.٠٠٠

٠٠٠٠	٧,٨١٥	٣	١٠٤,٩٧٤	ربط التكلفة بالأداء كمدخل للقياس والتقييم تسهم في توفير المعلومات اللازمة للتقييم السليم	٥.
٠٠٠٠	٩,٤٨٨	٤	١٧٠,٠٩٠	مدى أهمية التغيرات الاقتصادية والصناعية التي تؤثر على تقييم الأداء للمنشآت الصناعية في ظل بيئة الانتاج الحديثة	٦.
٠٠٠٠	٩,٤٨٨	٤	٩١,١١٥	تعمل المنشآت الصناعية في ظل بيئة تتسم بالمنافسة العالمية وعولمة الاسواق مما تنتج عنها من اسعار اقل وجودة اعلى	٧.

(*) قيمة مربع كاي الجدولية محسوبة عند مستوى معنوية ٥%

المصدر: اعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، ٢٠١٤م

يمكن تفسير نتائج الجدول رقم (١٧/٢/٣) كالآتي:

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (٧٢,٤٦٢) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٣) ومستوى دلالة (٥%) وبالباغة (٧,٨١٥) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (١١٦,٧٦٩) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٣) ومستوى دلالة (٥%) وبالباغة (٧,٨١٥) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (٧٧,٣٣٣) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٤) ومستوى دلالة (٥%) وبالباغة (٩,٤٨٨) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (١٠١,٤٣٦) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٤) ومستوى دلالة (٥%) وبالباغة (٩,٤٨٨) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (١٠٤,٩٧٤) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٣) ومستوى دلالة (٥%) وبالباغة

(٧,٨١٥) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة للعبارة السادسة (١٧٠,٠٩٠) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٤) ومستوى دلالة (٥%) والبالغة (٩,٤٨٨) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة للعبارة السابعة (٩١,١١٥) وهذه القيمة اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٤) ومستوى دلالة (٥%) والبالغة (٩,٤٨٨) وعليه فأن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين.

تستنتج الباحثة بأن فرضية الدراسة التي نصت على ان (توجد معوقات لاستخدام اساليب المحاسبة الادارية في الشركات الصناعية السعودية)، تم تحقق صحتها بالكامل.

الخاتمة

تشتمل على الآتي :

أولاً : النتائج

ثانياً : التوصيات

أولاً : النتائج

بناءً على الدراسة النظرية والميدانية توصلت الباحثة إلى النتائج التالية :

١. إن استخدام تقنيات المحاسبة الادارية في المفاضلة بين الخيارات المطروحة يؤدي إلى ترشيد القرارات الإدارية .
٢. إن اعتماد الادارة على بيانات وتحليل التكلفة يساعد على رفع مستوى الاداء المالي.
٣. إن استخدام تحليل التعادل يساعد على الرقابة وقياس الاداء المالي للانشطة المختلفة في المنشآت .
٤. تقوم المحاسبة الادارية بإعداد وتوفير المعلومات الادارية للمنشأة بصورة تمكنها من اتخاذ القرارات .
٥. إن عملية تقييم الاداء تستهدف قياس مدى نجاح المنشأة في تحقيق اهدافها وزيادة حجم الانتاج .
٦. إدارة المنشأة تهدف إلى تعظيم قيمة المنشأة وذلك بتحقيق الكفاية الانتاجية القصوى عن طريق الرقابة على عناصر التكاليف .
٧. عمل المنشآت الصناعية في ظل بيئة تنافسية وعولمة الاسواق يؤدي إلى جودة منتجاتها وقلّة اسعارها .
٨. التغيرات الاقتصادية والصناعية تؤثر على تقييم الاداء للمنشآت الصناعية في ظل بيئة الانتاج الحديثة .

ثانياً : التوصيات :

بناءً على نتائج الدراسة توصي الباحثة بالاتي :

١. ضرورة ربط التكلفة بالأداء كمدخل للقياس والتقييم حتى يسمح بتوفير المعلومات اللازمة للتقييم السليم .
٢. ضرورة الاهتمام بالتطورات التكنولوجية في نظم الانتاج والمعلومات لرفع كفاءة اداء المنشآت الصناعية .
٣. تفعيل وظيفة الرقابة لمتابعة الخطة مع المنجز فعلاً للوصول إلى تحقيق أهداف المنشأة على مختلف المستويات .
٤. على المنشأة تدعيم المركز التنافسي والاستمرار والنمو والجودة وزيادة الانتاجية حتى تحقق الرفاهية الاجتماعية .
٥. الاهتمام بتقارير الاداء المالي التي تعتبر العمصر الاساسي للعملية الرقابية في المنشآت وفقاً لوقتها وطبيعتها ووظيفتها .
٦. توصية بالبحوث المستقبلية التالية :

- أ. المحاسبة الادارية ودورها في تقويم أداء المصارف السودانية .
- ب. دور المحاسبة الادارية في رفع كفاءة الأداء المرافق الصحية .

المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: القرآن الكريم

ثانياً: المراجع العربية:

أ. الكتب:

١. أحمد حامد محمود ، ود. مكرم عبد المسيح باسيلي ، المحاسبة الادارية - مدخل معاصر - التخطيط - الرقابة - اتخاذ القرارات، ط٣ ، (المنصورة : المكتبة العصرية ، ٢٠٠١م).
٢. أحمد مشاضي ، المحاسبة الإدارية ، (القاهرة : أكاديمية السادات للعلوم الإدارية ، ٢٠٠٩م - ٢٠١٠م).
٣. أمال محمد محمد نصار ، الرقابة على الضياع الصناعي باستخدام نظام محاسبة المسئولية ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، ١٩٨٤م).
٤. أسامة الحارس ، المحاسبة الادارية ، (عمان : دار الحامد للنشر والتوزيع ، ٢٠٠٤م).
٥. إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون ، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة ، (عمان : دار الحامد ، ٢٠٠٧م).
٦. جلال الشافعي ، دراسات في المحاسبة الإدارية ، (الزقازيق : مكتبة المدينة ، ١٩٨٩م).
٧. جمال الدين موسى ، احمد عبد الله اللوح ، الإدارة المالية مدخل اتخاذ القرارات ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، ٢٠٠٦م).
٨. هالة عبد الله الخولي ، دراسات متقدمة في المحاسبة الادارية ، (القاهرة : دار الثقافة العربية ، ٢٠٠٧م).
٩. هشام زغول إبراهيم ، تطوير أنظمة معلومات المحاسبة الإدارية في بيئة التصنيع الحديثة : دراسة نظرية - تطبيقية ، (جامعة حلوان ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، ٢٠٠٦م).
١٠. وابل الوابل ، ود. محمد الجبالي ، محاسبة التكاليف مدخل إداري حديث ، (الرياض : الجمعية السعودية للمحاسبة ، ١٩٩٦م).
١١. حنفي زكي عيد ، مجموعة محاضرات في محاسبة التكاليف ، (القاهرة : دار فيروز ، السنة التمهيديّة لماجستير المحاسبة ، ٢٠٠٨م).
١٢. يوحنا آل آدم ، المحاسبة الإدارية والسياسات الادارية الحديثة ، (عمان : دار زهران للنشر ، د.ت).
١٣. محفوظ أحمد جودة ، دراسة الابعاد التكافلية للتحويل إلى نظام الانتاج في الوقت المحدد ، (عمان: دار وائل للنشر ، ٢٠٠٤م).
١٤. محمد صبري العطار ، المحاسبة الإدارية ، (بدون ناشر ، ١٩٨٨م).

١٥. محمد عبد العزيز أبو رمان ، ترشيد قرار المحاسب الإداري ، الرؤية والدور ، (القاهرة : د.ن ، ١٩٨٩م).
١٦. محمد فهمي بلال ، جدولة الانتاج ، (القاهرة : د.ن ، ١٩٩٦م) .
١٧. محمد محمود يوسف ، الاتجاهات الحديثة في التكاليف والمحاسبة الادارية ، (الدوحة : دار الحكمة ، ١٩٩٤م) .
١٨. مكرم عبد المسيح ياسيلي ، المحاسبة الادارية الأصلية - المعاصرة ، (المنصورة : المكتبة العصرية ، ٢٠٠٧م) .
١٩. سمير أبو الفتوح صالح ، إدارة البيانات المحاسبية في ظل التشغيل الالكتروني ، مدخل معاصر لدعم القرارات ، (المنصورة : المركز الاكاديمي للكمبيوتر ونظم المعلومات ، ١٩٩٧م) .
٢٠. سمير أبو الفتوح صالح ، أصول محاسبة التكاليف ، (المنصورة : مكتبة الجلاء ، ١٩٩٣م).
٢١. سمير أبو الفتوح صالح ، المحاسبة الادارية الاستراتيجية - الاساليب المعاصرة لدعم الادارة في عصر العولمة والمعرفة ، (المنصور : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، ٢٠٠٩م).
٢٢. سمير أبو الفتوح صالح ، المحاسبة الادارية الاستراتيجية ، مدخل معاصر لدعم القرارات في البيئة التنافسية ، (المنصورة : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، ١٩٩٩م - ٢٠٠٠م).
٢٣. سمير رياض هلال ، المحاسبة الادارية ، (جامعة طنطا ، كاية التجارة ، د.ن ، ٢٠٠٦م) .
٢٤. عامر متولي عامر ، إطار المحاسبة الإدارية ، (بيروت : دار النهضة العربية ، ١٩٦٩م).
٢٥. عبد الباسط أحمد رضوان ، أصول المحاسبة الإدارية ، (الكويت : مؤسسة دار الكتب ، د.ت).
٢٦. عصام حسن عويضة ، الاطار العام للخطة الاستراتيجية للبحث العلمي بجامعة طيبة ، (المدينة المنورة : جامعة طيبة ، ٢٠٠٦م).
٢٧. علي أحمد أبو الحسن ، المحاسبة الادارية المتقدمة ، (الاسكندرية : الدار الجامعية ، ١٩٩٧م).
٢٨. خيرت ضيف ، المحاسبة الإدارية ، (د.م : د.ن ، ١٩٦٢م).

ب. الرسائل الجامعية

١. أسامة نشأت يس عطية، تطوير منفعة تكوين أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وتكنولوجيا المعلومات والمعرفة بهدف دعم اتخاذ القرارات في منظمات القطاع الصناعي ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، رسالة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، ٢٠٠٩م) .
٢. داليا محمد على محمد أبو طالب ، تقييم فعالية نظم معلومات المحاسبة الإدارية في تدعيم القياس غير المالي للأداء في ظل بيئة التصنيع الحديثة ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، ٢٠١٠م).

٣. هالة عبد الله الخولي ، استخدام نموذج القياس المتوازن للأداء في قياس الاداء الاستراتيجي لمنشآت الاعمال ، (جامعة القاهرة، كلية التجارة ، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين ، العدد السادس والخمسون ، ٢٠٠١م).
٤. هبة عبد المتعال أحمد ، تقييم ملائمة أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تدعيم الإستراتيجية التنافسية للمنشأة ، (القاهرة: جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة ، ٢٠٠٩م) .
٥. هشام زغول ، تطوير أنظمة معلومات المحاسبة الادارية في بيئة التصنيع الحديثة - دراسة نظرية تطبيقية ، (حلوان : جامعة حلوان ، رسالة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة ، ٢٠٠٦م).
٦. ولاء عادل محمد طه ، المحددات الشرطية لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وعلاقتها بالأداء المالي ، (القاهرة : جامعة الزقازيق، رسالة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، ٢٠١٠م) .
٧. طارق عبد الخير ثروت نصار ، تطوير أدوات وقياس وتقييم الأداء في المنشأة الصناعية وفقا للاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية ، (الاسماعيلية : جامعة الاسماعيلية ، ٢٠٠٤م).
٨. نهال احمد الجندي ، إعادة هندسة نظم الحاسبة الإدارية لتتوافق مع مدخل محاسبة ترشيد الفاقد، (القاهرة : جامعة الأزهر ، مجلة علمية ، السنة التاسعة والعشرون ، العدد الأول ، ٢٠١١م).
٩. محمد حسن السعيد ، نموذج محاسبي مقترح لتقدير العلاقة بين المنظور الاستراتيجي للتكاليف وهيكل التمويل ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراه في المحاسبة والمراجعة ، ٢٠١١م) .
١٠. محمد محمد محمد إبراهيم مندور ، أثر تطبيق نظم تخطيط موارد المشروع على ممارسات المحاسبة الإدارية في منشآت الأعمال في جمهورية مصر ، (القاهرة ، جامعة القاهرة ، ٢٠١١م).
١١. محمد نادر العثمان ، تطوير تقارير المحاسبة الإدارية في ضوء متطلبات بيئة التصنيع الحديثة، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، ٢٠٠٥م).
١٢. محمد نادر العثمان ، تطوير تقارير المحاسبة الإدارية في ضوء متطلبات بيئة التصنيع الحديثة، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، ٢٠٠٥م).
١٣. محمد يسري طلبه عويضة ، دور العلوم السلوكية في الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية ، (القاهرة : جامعة الزقازيق، كلية التجارة ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، ٢٠٠٤م).
١٤. سحر عبد الرشيد علي ، دراسة الأبعاد التكاليفية للتحويل إلى نظام الانتاج في الوقت المحدد ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، ١٩٩٩م) .
١٥. سحر عبد الستار عبد الستار النقيب ، مدخل بطاقات الأهداف المتوازنة لتحقيق فعالية نظم قياس الأداء في المحاسبة الإدارية ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة ، ٢٠٠٦م) .

١٦. عادل طه احمد ، محاسبة المسئولية كأداة للرقابة على التكاليف وتقييم الأداء ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، ١٩٨٢م).
١٧. عادل محمد العالم ، أثر المتغيرات الاقتصادية الدولية على بنوك القطاع العام التجارية المصرية، (جامعة قناة السويس ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراة في المحاسبة ، ٢٠٠٣م) .
١٨. عبد المنعم محمد محمد الزعيم ، نموذج محاسبي مقترح لقياس وتقييم العوامل المؤثرة في قيمة الوحدة الاقتصادية ودورها في تقييم الاختيارات الاستراتيجية ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، ٢٠٠٥م).
١٩. علي محمد علي زيد ، إطار مقترح لمعالجة فجوة التطبيق في المحاسبة الإدارية في مصر ، (القاهرة : جامعة القاهرة، ٢٠٠٣م) .
٢٠. عماد سعيد زكي الزمر ، تطوير استخدام مقاييس المراعية لدعم استراتيجيات ترشيد التكلفة وتحسين الجودة في منشآت الاعمال ، (جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، ٢٠٠٥م).
٢١. عمران صلاح محمد ، إطار المحاسبة الادارية لأغراض الإدارة الإستراتيجية ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، ٢٠٠٥م) .
٢٢. عمرو محمد سعيد عبد الحليم ، قياس التكلفة المستهدفة لأغراض الادارة الشاملة للتكلفة - نموذج كمي ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، ٢٠٠٣م).

ج. المجالات والدوريات

١. آمال محمد كمال ، تطوير المحاسبة الادارية لخدمة القياس المتكامل للأداء في ظل متغيرات البيئة الصناعية ، (جامعة بني سويف ، كلية التجارة ، مجلة العلوم الإدارية ، العدد الثاني ، ١٩٩٦م) .
٢. جودة عبد الرؤف محمد زغلول، إطار مقترح لاختبار مدى تكييف ممارسات المحاسبة الإدارية مع متطلبات بيئة الإنتاج الخالية من الفاقد، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، (طنطا : جامعة طنطا، كلية التجارة ، المجلد الثاني ، العدد الثاني، ٢٠٠٨م).
٣. كمال الدين علي محمد ، اثر نظام الانتاج في الوقت المحدد على نظم التكاليف في الوحدات الصناعية ، (جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الثاني ، ١٩٩٢م) .
١. محمد السيد عبد المقصود ، أساليب الرقابة الوقائية وتحسين الربحية في مرحلة تصميم المنتجات، (كلية التجارة : جامعة الزقازيق ، فرع بنها ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، د.ت) .
٢. محمد عبد الحميد طاحون ، اتجاهات معاصرة في تطوير البناء الفكري للمحاسبة الإدارية ، (جامعة الزقازيق ، مجلة البحوث المحاسبية ، العدد الرابع ، ١٩٩٧م) .

٣. محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق ، الاختيار الأمثل لمحركات التكاليف كمدخل مقترح لتخفيض التكاليف في ظل نظام التكلفة على أساس النشاط ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد التاسع والعشرون ، العدد الأول ، ٢٠٠٥م) .
٤. محمود يوسف الكاشف ، مدخل مقترح لقياس التكاليف وتقييم الأداء في ضوء اتجاهات التغيير ومجالات التطوير في المحاسبة الإدارية ، (طنطا : جامعة طنطا ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، المجلد الثاني ، العدد الثاني ، ٢٠٠٨م) .
٥. محمود يوسف الكاشف ، مدخل مقترح لقياس التكاليف وتقييم الأداء في ضوء اتجاهات التغيير ومجالات التطوير في المحاسبة الإدارية ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد الثاني ، ٢٠٠٧م) .
٦. محمود يوسف الكاشف ، مدخل مقترح لقياس التكاليف وتقييم الأداء في ضوء اتجاهات التغيير ومجالات التطوير في المحاسبة الإدارية ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد الثاني ، ٢٠٠٧م) .
٧. نجوى أحمد السيسي ، أثر فلسفة الوقت المحدد على تدعيم القدرة التنافسية في الوحدات الاقتصادية في ظل بيئة التصنيع الحديثة - دراسة ميدانية ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة بني سويف ، مجلة الدراسات التجارية والمالية ، العدد الأول ، مارس ٢٠٠٤م) .
٨. سماسم كامل موسى إبراهيم جادو ، دراسة تحليلية لمدى استجابة طرق وأساليب المحاسبة الإدارية للتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على تحسين الأداء المالي للوحدة الاقتصادية ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد الثاني ، السنة التاسعة ، ٢٠٠٥م) .
٩. صفاء محمد عبد الدائم ، مدخل مقترح لتقييم الاداء كبعد خامس في منظومة الاداء المتوازن (BSC) دراسة ميدانية ، (جامعة الاسكندرية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، ٢٠٠٣م) .
١٠. عاطف عبد الرحمن ، مدخل التكلفة المستهفة في مجال رقابة وخفض التكلفة كهدف استراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المصرية ، (جامعة أسيوط ، المجلة العلمية لكلية التجارة ، العدد الثاني والعشرون ، ٢٠٠٠م) .
١١. عاطف عبد المجيد عبد الرحمن ، إطار مقترح لنظام شامل لتقييم أداء الوحدات الاقتصادية ، (جامعة جنوب الوادي ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، المجلد الثاني ، العدد الاول ، يونيو ١٩٩٨م) .
١٢. عبد العال بن هاشم أبو خشبة ، مدخل مقترح لتقييم الاداء في ظل بيئة التصنيع الحديثة من خلال التكامل بين المقاييس المالية والمقاييس غير المالية ، (الرياض : الجمعية السعودية للمحاسبة ، مجلة البحوث المحاسبية ، المجلد الخامس ، العدد الثاني ، سبتمبر ، ٢٠٠١م) .

١٣. عبد العال بن هيثم أبو خشبة ، دراسة وتقييم نظام الانتاج بدون مخزون وآثار تطبيقه على انظمة التكاليف ، (جامعة القاهرة ، كلية التجارة بني سويف ، مجلة الدراسات المالي والتجارية ، العدد الأول ، السنة الخامسة ، يوليو ١٩٩٥ م) .
١٤. عبد المنعم فليح عبد الله ، التقييم الموضوعي لأداء المنشآت في ظل بيئة الاعمال الحديثة ، (جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، المجلة المصرية لدراسات التجارية ، العدد الأول ، ١٩٩٨ م).
١٥. عبد المنعم فليح عبد الله ، محاسبة النشاط كمدخل لتطوير نظم المحاسبة عن تكاليف المنتجات في ظل بيئة الصناعة المتقدمة ، (جامعة القاهرة ، كلية التجارة بني سويف ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، العدد التاسع ، سبتمبر ١٩٩٤ م).
١٦. عدنان عبد الله الملحم ، د. عز الدين فكري تهامي ، واقع اتخاذ القرارات الاستثمارية في المنشآت الصناعية السعودية ومجالات تطويرها في ظل تكنولوجيا التصنيع المتقدمة ، (القاهرة: جامعة الازهر ، المجلة العلمية للتجارة الأزهر ، ملحق العدد ٢٦ ، ٢٠٠٤ م).
١٧. عز الدين فكري تهامي ، مداخل تطوير أساليب المحاسبة الإدارية في ظل بيئة التصنيع الحديثة ، (القاهرة : جامعة الازهر ، المجلة العلمية للتجارة ، ملحق العدد ٢٦ ، ٢٠٠١ م) .
١٨. عصام الدين مصطفى محمود ، الآثار المحاسبية للمنهج الياباني في الانتاج - منهج المخزون الصفري ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، ١٩٩٠ م).
١٩. عمرو محمد سعيد عبد الحليم ، استخدام نظم المحاسبة الاداريه في ظل فلسفه أداره الجودة ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، مجله ٤٣ كلية التجارة للبحوث العلمية ، العدد الثاني ، ٢٠٠٦ م) .
٢٠. فؤاد خليل إبراهيم ، نموذج مقترح لتقييم نظم التكاليف بهدف تحقيق الرقابة الشاملة على التكلفة في ظل ظروف البيئة الحديثة، (جامعة بني سويف ، كلية التجارة ، مجلة العلوم الادارية ، يناير ١٩٩٤ م) .
٢١. فريد زين العابدين ، دراسة تحليلية لتجربة تطبيق فكرة حلقات الجودة اليابانية على مجال النشاط الانتاجي بشركة الاسكندرية الوطنية للحديد والصلب ، (جامعة الاسكندرية ، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية ، العدد الأول ، يناير ١٩٩٣ م) .
٢٢. شعبان يوسف مبارز ، تصميم نظم معلومات محاسبية من منظور الجودة الشاملة بغرض ضبط تكلفة المنتج النهائي وتقييم أداء المنشأة ، نموذج مقترح ، (جامعة القاهرة ، كلية التجارة بني سويف ، مجلة العلوم الادارية ، العدد السابع) .
٢٣. شوقي السيد فودة ، نحو إطار مقترح لقياس وتقييم الأداء الاستراتيجي في قطاع الاعمال من خلال القياس المتوازن للاداء (BSC) دراسة ميدانية ، (جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية ، العدد الأول ، المجلد الثالث والثلاثون ، يناير ٢٠١١ م) .

د. المؤتمرات والندوات:

١. حمزة معين ، التمويل العربي للبحث العلمي والتجربة الاوروبية ، (الكويت : المؤسسة العربية للعلوم والتكنولوجيا ، ندوة دعم برامج البحث والتطوير ، ٢٠٠١م).
٢. فاطمة عبد الخالق محمد ، تطوير نظم تقييم الاداء الداخلي في ظل نظم التصنيع الحديث ، (جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، المؤتمر السنوي الثاني لقسم المحاسبة ، مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة في عالم متغير ، المنعقد في ١٥ يناير ، ٢٠٠٥م).

ثانياً : المراجع الاجنبية

١. Alarie, Y. & Dionne, G.: **Utility of Gains and Losses: Measurement Theoretical and Experimental Approaches**, (Journal of Economic Behavior and Organization, Volume ٥٤, Issue ١, ٢٠٠٤).
٢. Alarie, Y. & Dionne, G.: **Utility of Gains and Losses: Measurement Theoretical and Experimental Approaches**, (Journal of Economic Behavior and Organization, Volume ٥٤, Issue ١, ٢٠٠٤).
٣. Anderson, K., and Adam, R.A., **A Critique of Benchmarking and Performance Measurement lead or lag**, Benchmarking- International Journal, Vol. ١١, No. ٦, ٢٠٠٠.
٤. Arrington, C. E., Watkins, A.L., **Maintaining “Critical Intent” Within a Postmodern Theoretical Perspective on Accounting Research**, Critical Perspective on Accounting, Vol. ١٣, Issue ٢, ٢٠٠٢.
٥. Artto, K.A. **Life Cycle Cost Concepts and Methodologies**, Journal of Cost Management, Fall ١٩٩٤.
٦. Blverde, N., Henry, and James, C., **Principles of Accounting**, Haughto Mifflin Comp, ١٩٩٠, Appendix E.
٧. Booth, Rupert, **Appreciating the Value Before Counting the Cost**, Management Accounting, Vol. ٧٥, No. ١, ١٩٩٧.
٨. Bourguignon, A., **Management Accounting and Value Creation: the Profit and Value of Reification**, Critical Perspectives on Accounting. Vol. ١٦. Issue. ٤, ٢٠٠٥.
٩. Cagwin, D. & Bouwman, M.J., **The association Between Activity – Based Costing and Improvement in Financial Performance**, Management Accounting Research, ٢٠٠٢.
١٠. Carr, Chris And Tomkins, Cyril, **Context, Culture and The Role of The Finance Function in Strategic Decision A Comparative Analysis of Britain, Germany, And The U.S.A, And Japan**, Management Accounting Research, Vol. ٩, ١٩٩٨.

11. Chen , Ying-Ni and Kleiner, Brain H., **New Developments in Creating Cycle Time Reduction**, Management Rsearch News, Vol. 24, No. 3/4, 2001.
12. Chen, Inazz J. And Small, Michael H., **Planning for Advanced Manufacturing Technology: A research Framework**, International Journal of Operations And Productions, Vol. 16, 1996.
13. Czyzewski, A.B. and Hull, R.P., **Improving Profitability with life Cycle Costing**, Journal of Cost Management, Summer 1991.
14. Damodar, V. Carol, I., **The Just-In-Time Philosophy A Literature Review**, International Journal of Production Research, Vol. 29, 1991.
15. Drury, C., **Management and Cost Accounting**, 3rd -ed, Chapman & Hall, 1992.
16. Emblemsvage, Jan. **Life- Cycle Costing: Using Activity Based Costing and Monte Carlo Methods to Manage Future Costs and Risk**, (New Jersey: Jhon Wiley & Sons, 2003).
17. Gann,D., **Putting Academic Ideas into Practice: Technological Progress and the Absorptive Capacity of Construction Organizations**, Construction Management and Economics, Vol. 19, No.3, 2001.
18. Gerner, Jackie and Roxanne Mcintire, **Management Accounting**, (September 1993).
19. Gordon L.A., and Silvester, K.J., **Stock Market Reactions to Activity-Based Costing Adopting**, Journal of Accounting and Public Policy, Sep. 1999.
20. Green, Alice H., and Flenlov, Peter, **Managing Performance Maximing Based Costing**, Cost Management, the Benefit of Activity, Summer, 1990.
21. Huff, A.S., **Changes in Organizational Knowledge Production**, (Academy of Management Review, Vol. 20, No. 2, 2000).
22. Hussain, M.D., and Hoque, Zahiru, **Understanding Nonfinancial performance Measurement practices in Japanese Banks Accounting**, Auditing and Accountability Journal, Vol. 10, No. 2., 2002.
23. J. Batty, **Management Accountancy**, Macdonald and Evans Ltd, Plymouth, 1976.
24. Jaruga, Alicja and Simon, S.M., **Management Accounting in Transitional Economics**, Management Accounting Research ., No.13, 2003.
25. Kakati, M., And Dhar, U. R., **Investment Justification on Flexible Manufacturing Systems**, Engineering Costs And Production Economics, Vol. 21, 1991.

٢٦. Kaplan R, And A. Atkinson, **Advanced Management Accounting**, Englewood Cliffs, N.J., ١٩٩٧.
٢٧. Kaplan, R.S., and Norton, D.P., **Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management**, Accounting Horiz, Vo. ١٥, No. ١., March ٢٠٠١.
٢٨. Kaplan, R.S., and Norton, D.P., **Using the Balanced Scorecard As A Strategic Management Systems**, Harvard Business Review, Vol. ٧٤, ١٩٩٦.
٢٩. Kaplan, Robert S., and Anthony A.A, **Advanced Managerial Accounting**, Prentice – Hall International INC, New jersey, ١٩٨٩.
٣٠. Kaplan. R. S., **The Evolution of Management Accounting**, The Accounting Review, Vol. Lix, No.٣, July, ١٩٨٤.
٣١. Kasurinen, Tommi, **Exploring Management Accounting Change: The Case of Balanced Scorecard Implementation**, Management Accounting Research ,No. ١٣, ٢٠٠٢.
٣٢. Lfley, Frank, **Strategic Methodologies of Investment Appraisal of Amt Projects : A Review And Synthesis**, Engineering Economist, Summer ١٩٩٦.
٣٣. Lockany, Archie and Smith, Wilbur L. **Target Costing for Supply Chain Management : Criteria and Selection**, Industrial Management & Data Systems, Vol. ١٠٠, No. ٥, ٢٠٠٠.
٣٤. Mosad, Zineldin and Torbjorn, Bredenlow, **Performance Measurement and Management Control Positioning Strategies, Quality and Productivity, A Case Study of a Sivedish Bank**, Management Auditing Journal, Vol. ١٦, No. ٩., ٢٠٠١.
٣٥. Ogrady, P.J., **Putting the Just-In-Time Philosophy Into Practice**, Nicholas Publishing Co., N.Y., ١٩٨٨.
٣٦. Robbins, S., **Organizational Behavior**, (New Delhi, Pretice Hall, ١٩٩٥).
٣٧. Shank, J.K., **Strategic Cost Management New Wine or Just NEW Bottles**, Journal of Management Accounting Research, Fall ١٩٨٩.
٣٨. Smith, Malcolm, Putting N.F.S, **To work in A Balanced Scorecard Environment, Management Accounting**, Magazine for chartered Management Accounting, Vol. ٧٥, No. ٣, ١٩٩٧.
٣٩. Stivers, B., and Smalt, S., **How Nonfinancial Performance Measures are Used?**, Management Accounting, Feb. ١٩٩٨.

الانترنت:

١. Baggaley, B., **Using Strategic Performance Measurements to Accelerate Lean Performance**, Cost Management, Boston, Vol.٢٠, Iss.١, Jan./Feb. ٢٠٠٦.
Available from : <http://www.proquest.com>.

- ϣ. Edmunds, A., & A. Morris, **The Problem of Information Overload in Business Organizations: A Review of the Literature**, International Journal of Information Management, Vol. 20, Iss. 1, 2000, Available from: <http://www.sciencedirect.com>.
- ϣ. Fullerton, R. R., & C.S. Mc Watters, **The Role of Performance Measures and Incentive System in Relation to the Degree of JIT Implementation**, Accounting Organizations & Society, Vol. 27. Available from: <http://www.sciencedirect.com>.
- Ϸ. Huntzinger, J., **Economics of Scale are Deal: Right – Sizing for Effective Cost Management and Operations**, Cost Management, Boston, Vol. 20, Iss. 1, Jan./Feb. 2006. Available from: <http://www.proquest.com>.
- ⊖. Kennedy, F. A., & S.K. Widener, **A Control Framework: Insights from Evidence on Lean Accounting**, Management Accounting Research, Article in Press, 2008. Available from: <http://www.proquest.com>.
- ϧ. Rondeau, P.J et., al., **Exploring Work System Practices for Time- Based Manufacturers: Their Impact on Competitive Capabilities**, Journal of Operation Management, Vol. 18, 2000. Available from: <http://www.sciencedirect.com>.

الملاحق

ملحق رقم (١)

استمارة الاستبانة

بسم الله الرحمن الرحيم



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

السيد/

المحترم

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

تمثل هذه الاستبانة جزءاً من دراسة ميدانية تجريها الباحثة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل حول (المحاسبة الإدارية ودورها في تقويم كفاءة الأداء المالي). أرجو منكم شاكراً حسن تعاونكم في ملء هذه الاستمارة بما لكم من خبرة وكفاءة ومساهمة منكم لدعم مسيرة العلم والمعرفة ، حتى تتم الفائدة المرجوة من البحث، ونطمئنكم بان المعلومات المقدمة سوف تستخدم لغرض البحث فقط.

وتقبلوا مني فائق التقدير والامتنان

الباحث

إنعام أحمد محمد الحاج

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

قسم المحاسبة والتمويل

القسم الأول: البيانات الشخصية:

الرجاء وضع علامة (√) حول الإجابة المناسبة:

١- التخصص العلمي

<input type="checkbox"/>	محاسبة	<input type="checkbox"/>	إدارة اعمال	<input type="checkbox"/>	اقتصاد	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	دراسات مصرفية	<input type="checkbox"/>	أخرى	<input type="checkbox"/>		

٢- العمر:

<input type="checkbox"/>	٣٠ سنة فأقل	<input type="checkbox"/>	من ٣١-٤٠ سنة	<input type="checkbox"/>	٤١-٥٠ سنة	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	٥٠ سنة فأكثر	<input type="checkbox"/>				

٣- المؤهل العلمي:

<input type="checkbox"/>	بكالوريوس	<input type="checkbox"/>	دبلوم فوق الجامعي	<input type="checkbox"/>	ماجستير	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	دكتوراه	<input type="checkbox"/>	أخرى	<input type="checkbox"/>		

٤- المؤهل المهني:

<input type="checkbox"/>	الزمالة العربية	<input type="checkbox"/>	الزمالة السودانية	<input type="checkbox"/>	الزمالة البريطانية	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	الزمالة الأمريكية	<input type="checkbox"/>	أخرى	<input type="checkbox"/>		

٥- المركز الوظيفي:

<input type="checkbox"/>	مراجع خارجي	<input type="checkbox"/>	محاسب	<input type="checkbox"/>	مدير مالي	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	أخرى	<input type="checkbox"/>				

٦- سنوات الخبرة:

<input type="checkbox"/>	٥ سنة فأقل	<input type="checkbox"/>	٦-١٠ سنوات	<input type="checkbox"/>	من ١١-١٥ سنة	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	من ١٦-٢٠ سنة	<input type="checkbox"/>	٢١ سنة فأكثر	<input type="checkbox"/>		

القسم الثاني: عبارات الاستبانة:

الرجاء التكرم بوضع علامة (√) أمام الإجابة التي تراها مناسبة :

الفرضية الأولى : استخدام أساليب المحاسبة الإدارية يساعد في تقويم الأداء المالي

ت	العبرة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
١	تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والريح يساعد في معرفة مؤشرات الأداء المالي					
٢	استخدام تقنيات الإدارة المالية في المفاضلة بين الخيارات المطروحة يؤدي إلى ترشيد القرارات الإدارية					
٣	تدعيم المركز التنافسي والاستمرار والنمو والجودة وزيادة الانتاجية في المنشأة يحقق الرفاهية الاجتماعية					
٤	يرتبط هدف المحاسبة الإدارية مع هدف الإدارة في مساعدتها في أداء وظيفتها في مجال التخطيط والتنفيذ والرقابة					
٥	اعتماد الإدارة على بيانات وتحليل التكلفة وأدوات قدرتها يساعد على رفع مستوى الأداء المالي					
٦	المراقبة يقصد بها التأكد من مدى كفاءة الأداء وتحقيقه بأقل تكلفة ممكنة وأفضل كفاءة إنتاجية وأقصى ربحية ممكنة					
٧	تقارير الأداء المالي تعتبر العنصر الأساسي للعملية الرقابية في المنشآت وفقاً لوقتها وطبيعتها ووظيفتها					

الفرضية الثانية : استخدام أساليب المحاسبة الإدارية يساعد في التخطيط والرقابة وقياس الأداء .

ت	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
١	استخدام تحليل التعادل يساعد على الرقابة وقياس الأداء المالي للأنشطة المختلفة في المنشآت					
٢	تسهم المحاسبة الإدارية في مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات والتخطيط والتنفيذ والرقابة للتأكد من كفاءة استغلال الموارد الاقتصادية					
٣	تعد الوظيفة الأساسية للمحاسبة الإدارية هي إعداد وتوفير المعلومات الإدارية للمنشأة بصورة تمكنها من اتخاذ القرارات					
٤	الأساليب المهمة التي تقدمها المحاسبة الإدارية هي نقطة التعادل لتخطيط ربحية المنشأة حيث صنع القرار واختيار أفضل البدائل يكون أكثر دقة					
٥	وظيفة الرقابة تهدف إلى متابعة الخطة مع المنجز فعلاً للوصول إلى تحقيق أهداف المنشأة على مختلف المستويات					
٦	مهمة الرقابة في مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لمعرفة مدى توافق الأداء الفعلي على مستوى الأقسام لاتخاذ القرارات الرشيدة					
٧	عملية تقييم الأداء تستهدف قياس مدى نجاح المنشأة في تحقيق أهدافها وزيادة حجم الإنتاج					

الفرضية الثالثة : توجد معوقات لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية السعودية.

ت	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
١	تهدف إدارة أي منشأة لتعظيم قيمة المنشأة وذلك بتحقيق الكفاية الإنتاجية القصوى عن طريق الرقابة على عناصر التكاليف					
٢	تؤثر التطورات التي حدثت في بيئة التصنيع والناجحة من التطور التكنولوجي في نظم الإنتاج والمعلومات					
٣	مدى فعالية أساليب وانظمة المعلومات المحاسبية التقليدية في بيئة التصنيع الحديثة					
٤	مدى تكييف نظام قياس الأداء التقليدي في بيئة الانتاج المتعلقة بمعايير وبدائل الأداء حيث تعد الاساس في تصميم وتقييم الأداء					
٥	ربط التكلفة بالأداء كمدخل للقياس والتقييم تسهم في توفير المعلومات اللازمة للتقييم السليم					
٦	مدى أهمية التغيرات الاقتصادية والصناعية التي تؤثر على تقييم الأداء للمنشآت الصناعية في ظل بيئة الانتاج الحديثة					
٧	تعمل المنشآت الصناعية في ظل بيئة تتسم بالمنافسة العالمية وعولمة الأسواق مما تنتج عنها من اسعار أقل وجودة أعلى					

ملحق رقم (٢)
قائمة بأسماء محكمو الاستبانة

العنوان	الدرجة العلمية	الاسم	الرقم
جامعة النيلين - كلية التجارة	استاذ المحاسبة المشارك	د. عبد الرحمن البكري منصور	١
جامعة النيلين	استاذ المحاسبة المشارك	د. كمال أحمد يوسف	٢
جامعة النيلين - كلية التجارة	استاذ المحاسبة المساعد	د. اسعد المبارك حسين	٤